

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.  
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 719 יום ה' 4 בדצמבר 2014

## השבוע בגיליון

הרחבת מע"מ על בסיס מזומן לעסקים קטנים – תיקון 48 לחוק מעמ //  
אושרו הקלות במס ל-90 עמותות חברתיות מ"המגזר השלישי" //

מיוחד ! בלעדי !

רשות המסים גובה חובות חברה מבעל תפקיד בכיר – האומנם כדין ?

שבח – קביעת השווי האמיתי לצורך מס רכישה במקום התמורה החוזית //

70 מיליון (!) נגבו במבצע מע"מ // הסכם שת"פ בין המכס הישראלי לארמני //  
צו נגד דטהפסק: לא תיתן תשובות משפטיות // בעל חברת שיפוץ מחיפה חשוד //

## עדכונים מהשטח

### מאמר

### פסיקה

### מחוץ לחוק

## עדכונים מהשטח

### הרחבת מע"מ על בסיס מזומן לעסקים קטנים - תיקון 48 לחוק מעמ

◆ התיקון קובע עוד, כי יחול דיווח על בסיס מזומן על עסקאותיהם של עסקים יצרניים אשר מחזור עסקאותיהם אינו עולה על 3,450,000 שקלים חדשים (הרחבה ממחזור של 1.95 מיליון ש"ח). המשמעות הינה תוספת של עוד כ- 2,600 יצרנים שיתווספו למדווחים על בסיס מזומן.  
◆ יצויין, כי התיקון יחול החל מיום 1.1.2015, דהיינו שלגבי עסקאות שמועד קבלת התמורה או מועד מסירת הטובין בהם חל לפני ה- 1.1.15, לא יחול התיקון.

◆ ביום 24.11.14 אישרה מליאת הכנסת בקריאה שניה ושלישית את הצעת שר האוצר, מר יאיר לפיד, להרחבת מעגל העסקים הזכאים לתשלום מע"מ על בסיס מזומן.

◆ ביום 4.12.14 פורסם התיקון- חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 48), התשע"ה-2014, הכולל תיקון של סעיף 22 ו-29 לחוק מע"מ, לפיו בעסקה של מכר טובין על ידי עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון ש"ח, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ("בסיס מזומן").

### אושרו הקלות במס ל-90 עמותות חברתיות מ"המגזר השלישי"

ברשות המיסים. בין העמותות שאושרו נמצאים, מוסדות שעוסקים בחינוך, בקליטת עולים, מוסדות דת, ספורט, תרבות, איכות סביבה סעד, ורווחה, סיוע לנשים, בריאות ועוד.

◆ אישור העמותות, ניתן לאחר שחברי ועדת הכספים העבירו לרשות המיסים שאלות על עמותות שנכללו ברשימה וקיבלו מענה עוד בטרם החל הדיון בוועדה. זאת כאמור, בהתאם להחלטות הוועדה הציבורית שבחנה את הנושא בראשות השופטת בדימוס, שרה פריש.

◆ הנוהל המלא פורסם בהודעת ישיבת ועדת הכספים מיום 10.11.14 (רצ"ב קישורית לנוחיותכם).

◆ ביום 24.11.14 אישרה ועדת הכספים הקלות במס ל-90 עמותות חברתיות וארגונים ציבוריים, בהתאם להוראות סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, המאפשר מתן הטבות במס בגין תרומות לגופים שעוסקים במטרות ציבוריות, עמותות "המגזר השלישי".  
האישור בוועדת הכספים ניתן לאחר שהוועדה אישרה החודש (10.11.2014) הליך חדש שמאפשר לקבל את ההטבה. עפ"י הודעת דוברות הכנסת, העמותות שאושרה להן ההטבה עמדו בכל הקריטריונים והתנאים הקבועים בחוק, בין השאר אישור ניהול תקין, רישום כדין ברשם העמותות וקריטריונים נוספים שנבדקו ע"י מחלקת מלכ"רים

מחזיק/ה כסף בחו"ל? חשבונות בנקים בשוויץ? כספים באוף שור?

הרווחת בהימורים/מניות ולא נוכח לך מס במקור? כספים שאתה רוצה להכשיר?

פנה/י בהקדם לרשות המסים לפני שהרשות תפנה אליך!

במסגרת הוראת השעה מיום 7.9.14 ניתן לעשות הליך "גילוי מרצון" אנונימי / מקוצר

משרד עו"ד גולדמן ושות' עוסק בייצוג בהליכי גילוי מרצון תוך תכנון מס מיטבי

ההליכים הינם דיסקרטיים ואנונימיים לחלוטין! (WIN WIN)

טל': 03-6966733 ; דוא"ל: [office@goldman-law.co.il](mailto:office@goldman-law.co.il)

## רשות המסים גובה חובות חברה מבעל תפקיד בכיר – האומנם כדין? מיכאל כשכאש, עו"ד ; אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

◆ **ביום 10.11.14** פרסמה רשות המסים הודעה שכותרתה: **"בתי המשפט אישרו לאחרונה מהלכים של רשות המסים לגביית חובות חברות מבעלי שליטה"**, אמירה זו עניינה בשני פסקי דין שניתנו לאחרונה בבית משפט המחוזי.

◆ במאמרנו זה נתמקד בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי בבאר-שבע, מיום 28.10.14 ב- ע"מ 4155-01-13 **מרדכי בוארון נ' מ"י רשות המסים (אגף המכס והמע"מ) (טרם פורסם), מפי כב' השופט י' אלון (להלן: "עניין בוארון")**. מר מרדכי בוארון (להלן: "המערער") היה בעבר בעל השליטה וכן המוציא והמביא בחברת י.ש בס"ד רס-שא בע"מ (להלן: "החברה"). בדצמבר 2004, לאחר שמצא כי החברה קיזזה באמצעות חשבונות מס כוזבות מס תשומות בניגוד לדין, הוציא מנהל מע"מ (להלן: "המנהל") הודעה על פסילת ספרים לחברה ואף חייבה בשומת תשומות. החברה ערערה בפני ביהמ"ש המחוזי על ההחלטות האמורות, אם כי ערעורה נדחה במאי 2008 והפך חלוט לאחר שזו לא ערערה על פסק הדין בפני ביהמ"ש העליון.

בחלוף ארבע שנים מיום דחיית הערעור, ומשלא שלמה החברה את חוב המס שנוצר, החליט המנהל לעשות שימוש בסמכות שהוקנתה לו בהוראת סעיף 106ב לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), ולחייב את המערער בחובות החברה למע"מ בסך של 7,213,226 ש"ח.

◆ **עיקר המחלוקת בין הצדדים בעניין בוארון, נוגעת אפוא לפרשנות הוראת סעיף 106ב לחוק, שניסוחה יובא להלן, ועל אופן תחולתה על המערער בגין "מעשי" (?) החברה.**

### "גבית מס בנסיבות מיוחדות"

106ב(א) עשה חבר בני אדם מעשה מהמפורטים בסעיף 117(א)(3), (6), או (ב), והוצאה לו בשל כך שומה, קביעת מס או דרישה לשלם כפל מס, והערעור עליה נדחה על ידי ביהמ"ש המחוזי, רשאי המנהל לקבוע כי **בעל תפקיד** בחבר בני האדם (בסעיף זה – בעל תפקיד) יהא גם הוא חייב בתשלום המס או כפל המס, לפי הענין, ובלבד שלענין מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 117(א)(3) או (6), לא יחויב בעל תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט. [...]

(ג) בסעיף זה, "בעל תפקיד" – מי שבעת ביצוע מעשה כאמור בסעיף קטן (א) היה מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה, באותו חבר בני אדם, אם יש בידי המנהל ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו של בעל התפקיד, אלא אם כן אותו בעל תפקיד הוכיח שהוא נקט את כל האמצעים הסבירים כדי להבטיח מניעת המעשה; לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה;

(ד) הוראות סעיף זה יחולו גם על שומה, קביעה או הודעה על כפל מס שלא הוגשו עליהם השגה או ערעור במועד הקבוע בחוק זה. (ההדגשות אינן במקור).

◆ בהתקיים התנאים שבהוראה זו, רשאי המנהל לבצע פעולה של "הרמת מסך" מעל החברה ולגבות את חוב המס בו היא חייבת ישירות מבעל תפקיד בה. קיימים, אם כן, **ארבעה תנאים מצטברים** לצורך הפעלת סמכות זו:

1. עשיית החברה מעשה מהמפורטים בסעיף 117(א)(3), (6), או (ב) לחוק – היינו מסירת ידיעה או דו"ח לא נכונים או מדויקים ללא הצדק סביר, אי הגשת דו"ח במועד וכן עשיית אחד ממעשי המרמה המפורטים בהוראת סעיף 117(ב) במטרה להתחמק או להשתמט ממס;
2. הוצאה לו בשל כך שומה – היינו הוצאו לחברה- בגין עשיית אחד מן המעשים המפורטים לעיל- שומה, קביעת מס או הודעת כפל מס;
3. והערעור עליה נדחה על ידי ביהמ"ש המחוזי או שכלל לא הוגשה בגין אותה ההודעה השגה או ערעור במועד – התנאי הוא שהשומה או הודעת כפל הקנס תהא חלוטה וסופית;
4. בעל תפקיד – כאן מפנה הוראת סעיף 106ב(ג) להגדרת "בעל תפקיד" שבהוראת סעיף 119א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), לפיה בעל תפקיד בחברה הוא אחד מאלה: מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה.

◆ **בעניין בוארון** מצא המנהל לנכון לעשות שימוש בסמכות הרמת המסך שבהוראת סעיף 106ב הנזכרת ובדרך זו ולגבות את חובה של החברה ישירות מן המערער, משום שלשיטתו אותם ארבעה תנאים מתקיימים הן בחברה והן במערער – ראשית, מפסק הדין שניתן בערעור עולה כי החברה אכן "עשתה מעשה" מן המפורטים בסעיף 117(ב) בכך שקיזזה מס תשומות באמצעות חשבונות כוזבות, ובתוך כך מסרה גם ידיעה או דו"ח כוזבים למע"מ; שנית, הוצאו לחברה שומה וכן הודעה על פסילת ספרים; שלישית, פסק הדין שניתן בערעור הפך סופי ובעקבותיו גם השומות; רביעית, המערער ענה על הקריטריונים של "בעל תפקיד" בחברה.

◆ המערער לעומתו טען, כי המנהל כלל לא רשאי לעשות שימוש בסמכותו זו היות שבמקרה דנן לא ניתן לומר שהחברה אכן "עשתה מעשה" שהוא מן המעשים המפורטים בהוראת סעיף 117(ב) לחוק. אליבא ד'מערער עשיית מעשה מן המעשים המפורטים בהוראת סעיף 117(ב) דורשת מניה וביה **ביצוע עבירה** על ידי החברה וממילא את הרשעתה. לשיטתו של המערער במצב דברים שבו החברה לא הועמדה לדין בגין מעשה אסור של ניכוי תשומות או בגין מסירת ידיעה כוזבת למע"מ, וממילא לא הורשעה בגין מעשים אלה, לא ניתן לבצע הרמת מסך כאמור שכן לא מתקיים לגבי החברה התנאי המקדמי של עשיית מעשה.

# מס פהס

**מצב זה עלול להוביל לכך שרשות המסים תהיה רשאית לנקוט בצעד חריג וזורסני של הרמת מסך (חריג לכלל האישיות הנפרדת של תאגיד), וכל זאת ללא דרישה להרשעת החברה בביצוע ממעשה מן המעשים המפורטים בהוראת סעיף 117(ב) לחוק.**

◆ לא זאת בלבד שהפרשנות הדווקנית בה נקט ביהמ"ש בעניין בוארון, מאפשרת לרשות המסים שימוש רחב יותר בכלי המשחית של הרמת מסך (ובכך עלולה להביא לתוצאות בלתי רצויות), אלא שהיא אינה נכונה מן הבחינה המשפטית, באשר היא אינה משתלבת עם תכלית החקיקה ועם ערכיה ועקרונותיה הכלליים של השיטה המשפטית בישראל.

בהתייחסו, אך ללשון הסעיף ובהיצמדו ל-"כלל הזהב" בפרשנות חקיקה, שביהמ"ש העליון גרשהו מעליו בבזות פנים, לדעתנו לא ייחס ביהמ"ש בעניין בוארון, חשיבות מספקת לכללי הפרשנות המקובלים שמקורם בתורת הפרשנות התכליתית.

◆ תורת הפרשנות הכללית מעגנת בתוכה שיטה פרשנית אחידה, החולשת על הטקסטים המשפטיים כולם, לפיה יש להעניק לכל טקסט משפטי את הפירוש המקיים בצורה הטובה ביותר התכלית העומדת ביסודו. תורה פרשנית זו, מ- בית מדרשו של נשיא ביהמ"ש העליון (בדימוס) – הפרופ' אהרון ברק (להלן: "ברק"), מבטאת אפוא "השקפת עולם משפטית מגובשת ושלמה".

באשר לפרשנות דיני המס כתב ברק במאמרו: "פרשנות דיני המסים" כי על התכלית המונחת ביסוד חקיקת המס ניתן ללמוד מן המטרות, הערכים והאינטרסים שהחוק נועד להגשים.

◆ בראש ובראשונה ניתן ללמוד על תכלית החוק מלשונו, וזאת מתוך ההנחה כי אותה התכלית אכן עולה מלשונו הברורה והמובנת. ואולם, הנחה זו היא רק "חזקה" והיא ניתנת לסתירה בהתקיים "נתונים אמניים וכבדי משקל על תכלית החוק". ודוק, לשון החוק שהפרשן מנסה ללמוד ממנה על תכליתו, כוללת את חוק המס כולו – מן היצירה השלמה ממנה יוכל הפרשן לעמוד על המבנה הסטטוטורי של החוק ועל התבנית החוקית שלו.

◆ בצד לשון החוק לומד הפרשן על תכלית חוק המס מתכליתו הסובייקטיבית, כלומר, מן ההליכים שהובילו לדבר החקיקה לרבות הצעת החוק ודברי ההסבר לה. ברק מדגיש במאמרו, כי הפניה לבחינת ההיסטוריה של דבר החקיקה, אפשרית בכל מצב – אפילו כאשר מקריאה ראשונה של לשון החוק עולה, כי משמעות החוק הנה ברורה ונהירה. הטעם לכך, מצייין ברק, כי כך ניתן להתחקות אחר "היגיון המס" של התחום.

במקביל, תר הפרשן אחר התכלית האובייקטיבית של חוק המס – תוך שהוא שואל את עצמו איזו מטרה נועד דבר החקיקה להגשים כיום, אפילו אם הדבר לא עלה בדעתו של המחוקק ההיסטורי. על מטרה זו למד הפרשן מלשון החוק, מטיפוס הסדריו ומסוג פתרונותיו לאור עקרונות היסוד של השיטה, מהן הוא גוזר חזקות שונות לתכלית החקיקה.

◆ בדחותו את הערעור אימץ ביהמ"ש המחוזי את גישת המנהל, וקבע, כי המחוקק לא דורש תנאי של הרשעה לצורך החלת הסנקציה הפיסקלית שבהוראת סעיף 106ב. ביהמ"ש קבע, כי ניתן ללמוד על כך מן הלשון הברורה בה נוקט המחוקק. בהקשר זה מפנה ביהמ"ש להוראת סעיף 106ב סיפה:

"[...] ובלבד שלענין מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 117(א)(3) או (6), לא יחויב בעל תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט."

◆ הנה, הוראת 106ב סיפה מסייגת את תחולתו של הסעיף בקבעה, כי לא ניתן לבצע גבייה ישירה מבעל התפקיד בחברה, אם אותו בעל תפקיד לא הורשע בגין עשיית מעשה לפי הוראות סעיפים 117(א)(3) או 117(א)(6) לחוק. ביהמ"ש המחוזי בעניין בוארון למד הן מכלל לאו – לשיטתו, השמטתה של הוראת סעיף 117(ב) בסיפה של הוראת סעיף 106ב, כמוה כהסדר שלילי, לכן במקרים אשר בהם "המעשה" שביצעה החברה (וממילא גם בעל התפקיד בה) הוא מעשה מרמה מן המעשים המפורטים בהוראת סעיף 117(ב), רשאי המנהל לבצע הרמת מסך גם ללא הרשעתו של בעל התפקיד הבכיר בפלילים. אליבא ד'ביהמ"ש המחוזי, תוצאה זו נלמדת מן הלשון הברורה בה נוקט הסעיף שאינה מותירה, לדבריו, מקום לפרשנות אחרת.

"לאמור, לצורך הטלת הסנקציה על בעל תפקיד[...] נדרש בנוסף לתנאים הקבועים בסעיף 106ב(א) גם התנאי של הרשעת בעל התפקיד בפלילים כקבוע בסיפא לס"ק ב' (א) הנ"ל. אולם דרישה זו אינה קיימת שעה שהמדובר בבעל תפקיד בחבר בני אדם ש"עשה מעשה" לפי סעיף 117(ב). די לכאורה לעניין זה בלשונו של המחוקק בסיפא לס"ק 106ב(א) שאינה מותירה מקום לפרשנות המתעלמת מאבחנתו הברורה של הכתוב ככתבה ולשונו". (הדגשות אינן במקור).

◆ ועל אף לשונו הברורה של החוק ו"מעבר לנדרש", מכריו ביהמ"ש "בחגיגות", כי בכוונתו לפרוש "הסבר המניח את הדעת" להבחנה שבין המעשים המתוארים בהוראות סעיפים 117(א)(3) ו- (6) לבין מעשי המרמה המנויים בהוראות סעיף 117(ב). ואולם, מלבד תיאור ההבדלים שבין שני סוגי העבירות שבכל אחת מההוראות החוק הנזכרות ועל ההבחנה הלכאורית שמבצע המחוקק בהטילו את הסנקציה האזרחית שבסעיף 106ב בגין "עשיית מעשה", לא הציע ביהמ"ש, עם כל הכבוד, כל הסבר שעשוי להניח את דעתנו.

◆ **לטעמנו, וזאת יאמר בזהירות, ועם כל הכבוד, חלקו של פסק הדין האמור, העוסק בתחולת הוראת סעיף 106ב על בעל תפקיד בחברה, בטעות יסודו.** טעותו של ביהמ"ש בפירוש ההוראה, כפי שיוסבר בהרחבה להלן, עלולה להנציח את הטעות שנפלה בלי משים בניסוח החוק, ובתוך כך לגרום למצב אבסורדי!



לרשימה של "מעשים" תחת ס"ק (ג), בעוד שבנוסח הסופי ההוראה מפנה להוראות ספציפיות – הוראות סעיפים 117(א)(3), (6) או 117(ב) לחוק.

◆ לדעתנו, ההפניה בה נקט המחוקק להוראות סעיפים 117(א)(3), (6) ו- (ב) ממילא מלמדת על כך שהוא קשר בין עשיית מעשה "מעשה" של החברה לבין הרשעתה בפלילים בהתאם לאחת מן העבירות המפורטות בסעיף 117 לחוק, **לרבות עבירות המרמה המפורטות בס"ק (ב)**, שכן לא נמצא הסבר אחר המניח את הדעת להעדפת ההפניה להוראות החוק הספציפיות על פני רשימת המעשים שפורטו בהצעת החוק – זהו, בפרפרזה למשנתו של ברק, "היגיון המס של התחום".

◆ **אשר לתכלית האובייקטיבית** – בבחינת תכלית האובייקטיבית של התיקון לחוק לא ניתן להתעלם מהגיונם של דברים – אין זה הגיוני שהמחוקק יתעכב על דרישת הרשעת החברה בפלילים בביצוע עבירות בהתאם להוראות סעיף 117(א)(3) או (6) לחוק, שחומרתן פחותה, בעוד שהוא אינו מקיים דרישה דומה בדבר הרשעת החברה בביצוע עבירה מעבירות המרמה החמורות המפורטות בהוראת סעיף 117(ב) (ראו והשוו: פס" 9 לפסק דינו של כב' השופט י' אלון).

◆ מטרת החקיקה, ותימוכין לכך ניתן למצוא בהצעת החוק, היא העמקת גביית המס במקרים אשר בהם קיימת חברה החייבת במס, ובשל מניפולציה שביצעו בה מנהליה (למשל הפסקת פעילותה), מתקשה רשות המסים לבצע גבייה של המס המגיע ממנה. **יוצא אפוא שלצורך הגשמת אותה מטרה, אין הבדל בין עשיית מעשה מן המפורטים בהוראות סעיף 117(א)(3) או (6) לחוק לבין אלו שבהוראות סעיף 117(ב) היות שבשני המקרים עשוי המנהל להתייצב בפני שוקת שבורה בניסיונותיו לגבות את המס, כך שאין כל הגיון וטעם בהעדפת שורת מעשים אחת על פני שורת מעשים אחרת.** יתרה מכך – אף ראוי להתעכב ולדרוש כי דווקא מעשה המרמה לפי 117(ב) יוכח בהתאם לדרישה המחמירה של הוכחת האשמה מעל לכל ספק סביר – היינו בהסתברות של 98% ±.

#### ◆ סיכום של דברים

אנו חוששים, עם כל הכבוד, שביהמ"ש הנכבד לקה בעניין בוארון ב- "קדחת (כלל) הזהב" – מלאכת פרשנותו החלה וגם נסתיימה בלשון החוק בלבד, מבלי שנדרש להכריע בחזקות השונות הנלוות להליך הפרשנות ומבלי שייחס למחוקק כוונות לכאן ולכאן. בעשותו כאמור, העניק ביהמ"ש פרשנות דווקנית וצרה להוראת סעיף 106 לחוק תוך שהוא נצמד לאותו "כלל זהב" שבפרשנות החוק, שאיננו מקובל עוד בשיטת המשפט הישראלית.

אנו תקווה, כי ביהמ"ש העליון, יעשה סדר בדברים ויבחן את הנושא בהתאם לפרשנות התכליתית הראויה!

◆ ה"אנטי תזה" של תורת הפרשנות התכליתית היא הפרשנות הדווקנית. הגרסה הבולטת ביותר של שיטה פרשנית זו היא הגרסה המילולית, לפיה יש לפרש חוק מס פירוש דווקני ומצמצם על פי משמעותו הלשונית ומבלי לייחס למחוקק כוונות לכאן ולכאן. שיטה פרשנית זו, כך מדגיש ברק, אינה ראויה והיא איננה מתיישבת עם הפרשנות התכליתית.

◆ **בחינת התכלית הסובייקטיבית של הוראת סעיף 106ב** – הוראת סעיף 106ב כנוסחה ד'היום (ראו לעיל) התווספה לחוק ביום 01.06.2003, עם חקיקת תיקון 26. מופעה הראשון של ההוראה נמצא **בהצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003** מיום 30.04.2003 (להלן: "הצעת החוק"). לשון ההוראה כפי שהיא מופיעה בהצעת החוק:

#### "גביה מבעל תפקיד"

106ב(א) **עשה** חבר בני אדם **מעשה** מהמפורטים בסעיף קטן (ג) והוצאה לו בשל כך שומה, או הודעה על כפל מס, והערעור עליה נדחה על ידי ביהמ"ש המחוזי, רשאי המנהל או מי שהוא הסמיך לכך לקבוע כי בעל תפקיד בחבר בני האדם (בסעיף זה – בעל תפקיד) יהא גם הוא חייב בתשלום המס או כפל המס, לפי הענין; [...]

(ג) בסעיף זה, "בעל תפקיד" – מי שבעת ביצוע מעשה מהמפורטים להלן היה בעל תפקיד בחבר בני האדם כאמור כאמור בסעיף קטן 119: [...]

(1) מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת או מסר דוח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור;

(2) הוציא חשבונית מס או מסמך הנחזה כחשבונית מס, בלי שהיה זכאי לעשות כן או לאחר שנאסר עליו לעשות כן;

(ג) לא הגיש דוח שיש להגישו לפי חוק זה או התקנות לפיו;

(4) לא הוציא חשבונית מס למרות שהיה חייב להוציאה;

(5) הוציא חשבונית מס או מסמך הנחזה כחשבונית מס בלי שעשה או התחייב לעשות עסקה ש לגביה הוציא את החשבונית או את המסמך האמור;

(6) הוציא תעודת זיכוי או מסמך הנחזה כתעודת זיכוי בלי שהיה רשאי לעשות כן;

(7) ניכה מס תשומות בלי שיש לגביו מסמך כאמור בסעיף 38.

(ד) סעיפים קטנים (א) עד (ג) יחולו גם על שומה או הודעה על כפל מס שלא הוגשו עליהם השגה או ערעור במועד הקבוע בחוק זה. (ההדגשות אינן במקור).

◆ כפי שניתן לראות, מלבד ההבדלים בכותרת המשנה, ההבדל העיקרי בין שתי הגרסאות – זוהי המוקדמת מנוסח הצעת החוק וזו המאוחרת והסופית מיום 01.06.2003, הוא שההוראה בגרסתה המוקדמת מפנה



**קביעת השווי האמיתי לצורך מס רכישה במקום התמורה החוזית**  
**ו"ע 13-10-4357 חייל השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – חיפה**  
**אמיר אבו ראזק, משפטן**

**ועדת מיסוי מקרקעין שליד ביהמ"ש המחוזי בחיפה, בפני כב' השופט ר' סוקול וחברי הוועדה רו"ח גלית יחזקאלי-גולן ורו"ח שמעון פסטנברג:**

♦ הוועדה קבעה, כי שוויה של זכות יקבע על פי מבחן אובייקטיבי, המתעלם מהתמורה המוסכמת ומרצון הצדדים לעסקה. קביעת שווי השוק, דהיינו המחיר שהיה מתקבל מקונה מרצון למוכר מרצון, הינה עניין של שומה. חריג לכלל זה מצוי בסיפא לסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") ולפיו ניתן לסטות מהמבחן האובייקטיבי ולאמץ את התמורה החוזית המוסכמת רק בהתקיימם של התנאים הקבועים; תום לב והעדרם של יחסים מיוחדים. הואיל והכלל הינו קביעת שווי לפי מבחן אובייקטיבי והחריג הינו השווי המוסכם, נקבע בפסיקה, כי הנטל להחלטת החריג מוטל על כתפי הטוען זאת, בין אם מדובר בצד לעסקה ובין אם מדובר במנהל מיסוי המקרקעין. לצורך הערכת שווי הזכויות במקרקעין אין רלבנטיות להערכת שווי חברת הניהול (שווי שעשוי להשפיע על העסקה הכוללת) ומאחר וברירת המחדל להערכת שווי הזכויות שנמכרו הינה שווי שוק, הרי שיש לקבוע, כי שווי הזכויות במקרקעין היה 34 מיליון ש"ח(!). כלומר, שווי העולה על השווי שנקבע בשומה. גם השווי המוסכם משקף שווי דומה. הלכה היא, כי בקביעת השווי המוסכם יש לצרף את כל התמורות שבהם התחייב הרוכש לשאת. זהו "עיקרון צירוף כל התמורות" בעת קביעת הסכום המוסכם. כאשר מצרפים לשווי המוסכם את שווי ההיטלים ודמי ההסכמה שנטלה על עצמה העוררת לשלם מגיעים שוב לשווי של כ-32 מיליון ש"ח, כמו השווי שנקבע בשומה. הוועדה דחתה טענת העוררת, כי השווי ההסכמי כלל בחובו את עלות הרכישה של מניות חברת הניהול. הממצאים מצביעים על כך שהנושה העיקרי של חברת הניהול הייתה חברת צמנטכל עצמה. התחייבות חברת הניהול לצמנטכל הומחתה לעוררת ומהדוחות הכספיים עולה כי בתום שנת 2012 לא נותרה יתרת חוב כלפי צמנטכל אלא יתרת חוב לעוררת בסך של 6.7 מיליון ש"ח. משמע, העוררת קיבלה על עצמה לשאת בחובותיה של חברת הניהול, אולם בד בבד עם סילוק חובות חברת הניהול לצמנטכל הפכה לנושה של חברת הניהול. מבחינה מעשית רכישת חברה גירעונית תוך רכישת זכות הנשייה כלפיה, לא השפיעה על שווי הרכישה ומבחינת העוררת שוויה של חברת הניהול היה אפס. זאת ועוד, ככל שהעוררת סבורה כי יש להפחית שווי שלילי של חברת הניהול משווי המכירה, היה עליה להוכיח את שווי חברת הניהול ולא להסתפק בטענה כי מדובר בחברה גירעונית. בא כוח העוררת ציין בצדק בסיכומיו, כי גם לחברה גירעונית עשוי להיות שווי שוק. שווי זה יש להוכיח ולא ניתן להסתפק בטענה כללית כי השווי הינו שלילי ושווה לסכום התחייבויותיה של החברה.

#### **תוצאה:**

♦ הערר נדחה

**ניתן ביום 16.11.2014**

**ב"כ העוררת: עו"ד אלי סרור ואח'**

**ב"כ המשיב: עו"ד שאול כהן, פרקל' חיפה (אזרחי)**

♦ חברת צמנטכל בע"מ (להלן: "צמנטכל") חכרה מעיריית חיפה זכויות במקרקעין המצויים במרכז הכרמל בחיפה, בסמוך לאולם האודיטוריום. על המקרקעין האמורים הקימה צמנטכל מבנה מסחרי הכולל שתי קומות מסחר וחניון. צמנטכל נקלעה לחובות וביום 1.11.2004 הורה ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב על פירוקה. ביום 8.3.2012 התקשרה חברת חייל השקעות ונכסים בע"מ (להלן: "העוררת") עם המפרק בהסכם לרכישת הזכויות במרכז המסחרי. על פיו, רכשה העוררת מהמפרק את כל הזכויות בנכס שהוגדרו תחת הגדרת ה"ממכר", ובהם כל הזכויות במקרקעין, כל הזכויות במרכז המסחרי, כל זכויות הבניה, וכן כל זכויותיה של חברת צמנטכל בחברת צמנטכל ניהול נכסים בע"מ, לרבות כל זכויותיה והתחייבויותיה של חברת הניהול. בהסכם הרכישה נקבע, כי עבור רכישת ה"ממכר" תשלם העוררת למפרק סך של 25.6 מיליון ש"ח. כמו כן, התחייבה העוררת לשאת בתשלומים שונים ובהם תשלום היטל השבחה לוועדה המקומית לתכנון ולבניה ותשלום היטלים ואגרות לעירייה ועוד. העוררת הגישה הצהרה על רכישת הזכויות במקרקעין למנהל מסמ"ק חיפה (להלן: "המשיב"), בצינייה, כי רכשה את המקרקעין תמורת סך של 25.6 מיליון ש"ח כרשום בהסכם הרכישה.

♦ המשיב לא קיבל את הצהרתה של העוררת וקבע, כי יש לצרף לתמורה המוסכמת את התמורות הנוספות אותן התחייבה העוררת לשלם, ובהן ההיטלים ודמי ההסכמה לעירייה. בהתאם קבע המשיב, כי שווי העסקה הינו 32 מיליון ש"ח. חשוב לציין כי טרם ביצוע עסקת הרכישה נערכה לבקשת המפרק שומה של הזכויות הנמכרות ובה הוערך כי שווי כלל הזכויות הנמכרות הינו 32,000,000 ש"ח. על החלטת המשיב שלא לקבל את הצהרה והשומה שהוצאה, הגישה העוררת השגה. משנדחתה ההשגה הוגש ערר.

♦ **לטענת העוררת**, שווי הזכויות שנרכשו על ידה היה 25.6 מיליון ש"ח בלבד. העוררת הבהירה, כי הממכר אותו רכשה כלל גם את מלוא הזכויות בחברת הניהול ואת זכויות והתחייבויות חברת הניהול. במועד הרכישה הייתה. על כן יש לטענתה להפחית מסכום הרכישה את הסך ששולם לכיסוי חובות חברת הניהול.

♦ **לטענת המשיב**, שומת מס הרכישה מחושבת על פי שווי הזכויות במקרקעין. שווי זה לפי חוות דעת השמאים היה כ-32 מיליון ש"ח. סכום זה דומה לסך כל התמורות ששולמו על ידי העוררת, כלומר לתשלום ששולם לצמנטכל בצירוף התשלומים ששילמה עבור ההיטלים השונים ודמי ההסכמה. עוד טען המשיב, כי לחברת הניהול לא היה למעשה כל ערך. העוררת רכשה את הזכויות והחובות ומשמעות הדבר כי רכשה גם את הזכות לגבות מחברת הניהול את החובות. לטענתו כאשר הרוכש מחויב גם בתשלום החוב וגם זכאי להחזר חוב בסכום זהה אין לחברה הנרכשת כל שווי.



### צו נגד דטהפקס: לא תיתן תשובות משפטיות

הישג נוסף במאבק לשכת עורכי הדין במסיגי גבול המקצוע, ביהמ"ש המחוזי בירושלים (כב' השופט רם וינוגרד) פסק בתביעה שהוגשה על ידי הלשכה נגד חברת דטהפקס, והגביל אותה להעניק שירותיים משפטיים שלא כדון (קישור לפס"ד כפי שפורסם באתר לשכת עוה"ד: [ת"א 51587-10-13](http://www.dtf.com.il/13-10-51587)). ביהמ"ש הטיל על חברת דטהפקס צו מניעה קבוע לפיו נאסר על החברה לתת באמצעות אתר האינטרנט או השבועונים שבעלותה שירות של מענה לשאלות הלקוחות בדרך של הפניה למאמרים שנמצאים במאגריה (בין אם כאלו שנכתבו על ידה ובין אם על ידי אחרים). עוד נקבע כי דטהפקס רשאית להפנות לדברי חוק ופסיקה, ולמאמרים שפורסמו בכתבי עת מוכרים ללא הכללת מלל נוסף. צו המניעה הקבוע יכנס לתוקף 12 חודשים מתאריך 16.11.14. בתקופת הביניים יעמדו המגבלות שנקבעו בצו המניעה הזמני. בנוסף, הורה בית המשפט לנתבעים להסיר מהאתר כל אזכור של "מרכז מומחים" וכל פורמט אחר המשמש למתן תשובות. הדבר מסיים התנהלות משפטית ארוכה שהחלה על ידי לשכת עוה"ד נגד חברת דטהפקס במסגרת מלחמתה בהסגת גבול המקצוע. את הלשכה ייצגה עו"ד **אתי ליבמן עפאים ממשרד כהן, וילצ'יק קמחי ושות'**.

### בעל חברת שיפוץ מחיפה חשוד בהעלמת מס

ביום 2.12.14 הורתה כב' השופטת אילת דגן מבימ"ש השלום בחיפה על שחרורו בתנאים מגבילים של החשוד **שי שליכר (45) מחיפה**, בעל מניות ובעל שליטה יחיד בחברת שליכר בניה בע"מ. שליכר חשוד בהעלמת הכנסות של כ-700,000 ₪ ובניפוח הוצאות החברה, תוך שימוש בחשבוניות כוזבות בסך של כ-400,000 ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, מחקירתם של **חוקרי מס הכנסה חיפה והצפון** עלה, כי שליכר, באמצעות החברה, ביצע עבודות לשיפוץ מבנים למגוון לקוחות, אולם התשלום תמורת העבודות שביצע, בהיקף של 700,000 ₪, הושמט. לפי החשד, נהג שליכר לפרוע את הצ'קים שקיבל מלקוחותיו אצל חלפני כספים ובכך לטשטש את העלמת הכספים. כמו כן הוא חשוד בכך שניפח את הוצאות החברה וכלל בספרי החשבונות שלה, הוצאות בסך 400,000 ש"ח הנובעות מחשבוניות פיקטיביות ובכך, לכאורה, הקטין את רווחי החברה וכפועל יוצא גם הקטין את סך המסים בהם היה חייב.

### 70 מיליון ש"ח (!) נגבו במבצע מע"מ ארצי

מבצע מע"מ ארצי בניהולה של הגב' נהיד מכבי, **סמנכ"לית בכירה מע"מ ברשות המסים**: מאות מבקרי **וחוקרי משרדי מע"מ** יצאו השבוע למבצע שטח ארצי, המהווה עליית מדרגה משמעותית בפעילות השטח של רשות המסים ובמסגרתו ביצעו עובדי הרשות פעולות אכיפה וגבייה אצל למעלה מ-1,300 עסקים בכל רחבי הארץ. עפ"י הודעת רשות המסים, עד כה נגבו במסגרת המבצע כ-70 מיליון ש"ח (!) ונתפסו כ-90 רכבים ומשאיות על ידי **היחידה להוצאה לפועל ולאכיפת הגבייה של רשות המסים**. **לפעילות, שהינה חסרת תקדים** בהיקפה קדמה עבודת הכנה מורכבת במשך חודשים בין היתר בשל העובדה שעברייני מס רבים נוטים לרשום את רכביהם ונכסיהם על שם קרובי משפחה וחברים. הפעילות כללה גם פינויים של סחורה וציוד מתשעה עסקים שלא שילמו חובות ולא הגישו דיווחים למע"מ במשך למעלה משנה, והתעלמו מפניות חוזרות ממשרדי מע"מ. עסקים אלו רוקנו לגמרי מכל תכולתם, שהועמסה על משאית על מנת למכור אותה ולכסות את חובות המס של החייבים. הרשות מדגישה, כי הטיפול בחלק גדול מן התיקים ימשך גם במישור הפלילי וכל התיקים, יועבר גם לבחינה במשרדי מס הכנסה. כך, תוך כדי המבצע כבר בוצעו מעצרים של עוסקים מאשדוד ומרמלה, שבמשך שנים רבות לא הגישו דיווחים למע"מ ולמעשה "ירדו למחתרת" כך שלא ניתן היה לאתרם. בעקבות פעילות מודיעינית חקירתית מאומצת, הם אותרו והובאו לחקירה לאחר

### הסכם שיתוף בין המכס הישראלי לארמני

ביום 26.11.14 נחתם הסכם לשיתוף פעולה ולסיוע הדדי בענייני מכס בין המכס הישראלי למכס הארמני. ההסכם נחתם בירושלים על ידי **סגן שר האוצר, מיקי לוי** ועל ידי **סגן שר האוצר הארמני, ארתור אפריקיאן**, בטקס חגיגי בהשתתפותם של שר האוצר הארמני **גאדג'יק קחאטריאן**, מנהל רשות המסים, **משה אשר**, ראש מינהל המכס, **אבי ארדיטי**, ועוד. ההסכם נועד לאתר דרכים להגברת שיתוף הפעולה האופרטיבי והגברת הסחר בין המכס הישראלי והמכס של ארמניה, אשר מאז שנת 2009 מצויה במגמת עלייה משמעותית רצופה בייצוא סחורות ושירותים. ההסכם עם ארמניה מצטרף לשורת הסכמים מכס דומים שנחתמו בשנים האחרונות בין המכס הישראלי לבין כ-36 מדינות וגושי מדינות.

[info@masfax.co.il](mailto:info@masfax.co.il)

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו  
6713307 ; 03-6966733 פקס. 03-6966744



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי

טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.