

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.  
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.  
מנהלת מערכת ומפיקה ראשית: סמדר שושן.

גיליון 736 יום ה' 11 בפברואר 2016

## השבוע בגיליון

### עדכונים מהשטח

הנחיות לשכת רואי החשבון בנושא פרסום הצו לאיסור הלבנת הון //  
מר שלמה אוחיון מונה כסמנכ"ל בכיר שירות לקוחות //

לא זאת הדרך (חובת דיווח על קבלת חוות דעת)

השגה על שומה בין הפרשי הון בשל הלוואה שלא הוכרה והוצאות מחייה //  
מ"ה – חישוב תמורה בשל הוצאות הקצאת אופציות לעובדים במסלול הוני //  
מ"ה – דחיית ערעורי מס לאחר הודאה בהסדר טיעון פלילי //

חשוד באי דיווח על השכרת 15 דירות (!) // יועץ מס מנהריה חשוד בהונאה //  
ביקורת צולבת צינינג ומוסך בצפון // בעל מוסך חשוד בהפצת ח-ן פיקטיביות //

### מאמר פסיקה

### מחוץ לחוק

## עדכונים מהשטח

### הנחיות לשכת רואי החשבון בנושא פרסום הצו לאיסור הלבנת הון

פעולה אשר אינה מנויה על פעולות השירות העסקי המפורטת אינן מחילה את החובות ואינה מחייבת את נותן השירות העסקי. כך גם נתנית שירות עסקי למשרדי המדינה וכן פעולות בפיקוח בית המשפט.

◆ עפ"י [ההנחיות של לשכת רואי החשבון](#) כאמור, להלן דוגמאות לשירותים הניתנים על ידי משרדי רואי חשבון, [אשר אינם בתחולת הצו](#):

1. שירותי ביקורת והנהלת חשבונות;
2. שירותי יעוץ מסים (לרבות יעוץ מס בינלאומי ותכנוני מס);
3. פתיחת תיקים בשע"מ ליחידים ו/או תאגידים;
4. כתיבת שיקים למוסדות השונים עבור הלקוח וסיוע במילוי פנקסים;
5. שירותי עיבוד שכר;
6. אישורים מיוחדים שנותן רואה חשבון ללקוחותיו (ת"ב 7 ו-70).

עפ"י ההנחיות, מתוקף העובדה שהחוק והצו מחייבים את רואי החשבון, מתבקשים רואי החשבון לקרוא את תוכנם ולהתעדכן [באתר הממונה על נותני שירות עסקי](#).

◆ [יצויין, כי ביום 3.9.15 פירסמה לשכת עורכי הדין כללי יישום מומלצים לנותני שירות עסקי בהתאם לתיקון מס' 13 לחוק איסור הלבנת הון](#).

### מר שלמה אוחיון מונה כסמנכ"ל בכיר שירות לקוחות

משום שהוביל מהלכים בפקיד שומה באר שבע, לפישוט הליכים ולשיפור תהליכים ודפוסי עבודה בתחום השומה והשירות. הוא עמד בראש צוות מקצועי לשיפור השירות יזם ויישם מהלכים חדשניים שהביאו לחסכון משמעותי ולצמצום ניכר בזמני המתנה לקבלת השרות.

**מערכת מס פקס מאחלת למר אוחיון הצלחה רבה בהמשך דרכו.**

◆ כידוע, החל מיום 2.9.15 חלות על רואי חשבון ועורכי דין [חובות לפי תיקון 13 לחוק איסור הלבנת הון](#) (ר' בקישורית בהרחבה). במשרד המשפטים הוקם [הממונה על נותני שירות עסקי](#), אשר מתפקידו לאכוף את הרגולציה על ציבור רואי החשבון ועורכי הדין.

◆ [ביום 31.1.2016](#) פירסמה לשכת רואי החשבון לחבריה: [הנחיות לרואי חשבון בנושא פרסום הצו לאיסור הלבנת הון](#).

◆ להזכירכם, בהתאם לצו, "נותן שירות עסקי" הוא עו"ד או רו"ח המבצעים או מתבקשים לבצע עבור לקוח את אחת הפעולות הבאות במסגרת שירותו המקצועי:

1. קנייה/ מכירה/ חכירה לדורות של נדל"ן;
2. קנייה/ מכירה של עסק;
3. ניהול נכסי הלקוח, ובכלל זה ניהול כספים, ניירות ערך ונדל"ן, וכן ניהול חשבונות של לקוח בתאגיד בנקאי או באחד מהגופים המנויים בחוק;
4. קבלה, החזקה או העברה של כספים לצורך הקמה או ניהול של תאגיד;
5. הקמה או ניהול של תאגיד, עסק או נאמנות לאחר;

◆ ביום 1.2.16 הודיע מנהל רשות המסים, עו"ד רו"ח משה אשר, על בחירתו של מר שלמה אוחיון לתפקיד [סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות](#) וחבר בהנהלה הבכירה של הרשות. ◆ אוחיון (58) שימש ב-7 השנים האחרונות [כפקיד שומה באר-שבע](#) ולפני כן כיהן כסגן פקיד שומה באר-שבע במשך 11 שנים. לפני כשלוש שנים זכה אוחיון בפרס מצוינות בניהול בדרג הבכיר מטעם נציבות שרות המדינה, בין השאר,



## לא זאת הדרך (חובת דיווח על קבלת חוות דעת) נדב הכהן, רו"ח רוז נסקי, הליפי, מאירי ושות'

◆ בספר החוקים 2513 מיום 9.12.2015 פורסם **חוק הטבות במס ויעוץ מס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015**. חלק נכבד מהחוק הוקדש לדיווחים, שאמורים לאפשר לאנשי רשות המסים בישראל לאתר בקלות - ומוקדם ככל שניתן - תכנוני מס "מזיקים" (מונח שאינו מוזכר בחוק). אליבא דאנשי הרשות, בשנים האחרונות גבר השימוש בתכנוני מס יצירתיים, לצרכי הפחתת מס "בלתי נאותה". על כן, יש לאפשר לעובדי הרשות לקבל במקרים מסוימים מידע (כפי שנקבע כעת בחוק), כדי שיוכלו לבחון את מעשי הנישומים.

◆ המנגנון שנקבע לשם כך בפקודת מס הכנסה, על פניו, נראה כבד ומסורבל במיוחד, ולהלן סקירת עיקר ההוראות:

1. הוטלה **חובת דיווח בגין קבלת "חוות דעת"**, החלה על יחיד או חבר בני אדם (למעט "מוסד ציבורי") שהכנסתם (ברוטו) בשנת המס עולה על 3 מיליון ש"ח (לא כולל תמורה ממימוש נכסי הון), או שקיבלו "חוות דעת" בקשר למימוש נכסי הון, בתמורה העולה על מיליון וחצי ש"ח.  
2. "חוות דעת", לענין זה, היא בכתב, חתומה על ידי נותנה, שניתנה במישרין או בעקיפין לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר למקבל "יתרון מס" (ראה להלן), ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

א. שכר הטרחה בגין חוות הדעת תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבלה, ונקבע בסכום כולל של 100,000 ש"ח לפחות.

ב. היא "תכנון מדף" (ראה להלן).

3. "יתרון מס" - לרבות כל אחד מאלה:

א. הנחה או הקלה מהמס, דחית אירוע המס, הפחתה של סכום המס, או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס.

ב. הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד (זו לשון החוק; נ.ה.).

ג. דחיה של מועד תשלום המס.

4. "תכנון מדף" הוא אחד מאלה:

א. חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, בתוך תקופה של שנתיים, לשלושה לפחות שאינם קרובים, והיא אינה תלויה בעיקרה בניסבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת.

ב. חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל, מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו. בנוסף, ומבלי לגרוע מחובתו של אדם לדווח על "חוות דעת", הוטלה חובת דיווח נפרדת על אדם החייב בהגשת דוח שנתי על הכנסתו, אם נקט "עמדה חייבת בדיווח" (כפי שיקבע המנהל בטופס).

◆ חובת הדיווח, כאמור, אינה חלה אף היא על "מוסד ציבורי", וחייב בה מי שהכנסתו (ברוטו) בשנת המס עולה על 3 מיליון ש"ח (לא כולל תמורה ממימוש נכסי הון), ומי שמימש נכסי הון בשנת המס, בתמורה העולה על מיליון וחצי ש"ח.

### ◆ ומהי "עמדה חייבת בדיווח"?

לעניין זה נקבעה הגדרה מקורית, שנביא אותה להלן ככתבה וכלשונה: "עמדה חייבת בדיווח - עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 10 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר."

### ◆ ועמדת רשות המסים מהי ?

פשיטא, שהרי היא עמדה שפורסמה במקום נפרד באתר האינטרנט של רשות המסים בישראל (לאחר שנציגי הלשכות המקצועיות קיבלו הזדמנות סבירה לטעון את טענותיהם לגביה, טרם פרסומה), ובלבד שנוסחה בלשון ברורה ומובנת (כך נכתב בחוק; נ.ה.).

◆ כן נקבע, כי מספר העמדות שתפרסם רשות המסים, בכל שנה, לא יעלה על 50 (אלא אם יגיש שר האוצר בקשה מיוחדת לאישור ועדת הכספים של הכנסת), אבל בשנים 2016 ו-2017 תהיה רשות המסים רשאית לפרסם 100 עמדות, בכל שנה.

◆ הוראות בעלות אופי דומה, בשינויים המתחייבים, נקבעו גם לעניין חוק מס ערך מוסף, לעניין חוק הבלו על הדלק ולעניין פקודת המכס. במקרים אלה, נקבעה חובת הדיווח על יתרון מס העולה על 2 מיליון ש"ח בשנה, או על 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים, והותר לרשות המסים לפרסם עמדות בשיעור של מחצית מהכמות שנקבעה לעניין פקודת מס הכנסה.

**תחולתו של החוק לגבי "חוות דעת" שניתנה מיום 1.1.2016 ואילך, ולגבי "עמדה חייבת בדיווח" שהובאה בדוח לשנת 2016 ואילך (כך כתוב בחוק; נ.ה.).**

◆ במבט ראשון נראה, כי החוק מלא חורים ככברה (מה דינה של "חוות דעת" שאיננה בכתב, או כזו שלא נחתמה על ידי נותנה, מה עם "שכר טרחה" שישולם בדרכי עקלקלות, מה תוקפה של "עמדת רשות המסים" הנוגדת פסקי דין שנתקבלו - או שנוסחה בצורה בלתי ברורה - וכיוצ"ב), אך הפעם לא נעסוק בקטנות.

נסתפק בכך שנעיר, כי מתקבל הרושם שבמקרים רבים יהיה על הנישומים לקבל חוות דעת מיוחדת, כדי לדעת אם חלה עליהם החובה לדווח על "חוות דעת", או על "עמדה חייבת בדיווח".

בשלב זה שואלים בוודאי את עצמם קוראינו ההמומים, כיצד הסכימו חברי ועדת הכספים של הכנסת להשית את הגזירות הללו על הנישומים?

אין לנו, אלא להצטרף לתמיהתם.



## השגה על שומה בגין הפרשי הון בשל הלוואה שלא הוכרה והוצאות מחייה

ע"מ 38177-09-12 אזורגה נ' פקיד שומה רמלה  
ניר לנדה, משפטן

בביהמ"ש נתגלו סתירות ואי דיוקים, ולכן החליט להתמקד בהלוואה והוצאות המחיייה, להם לא ביצע בדיקות נדרשות.

◆ **טענות המשיב:** א. נטל הראייה בשומות הפרשי הון מוטל על המערער. ב. המערער זנח טענותיו בדבר היציאה לחו"ל ולא הוכיח אותם. ג. לא הוצגו ראיות לטענותיו בדבר הוצאות הרכב. ד. הוצאות ושווי הרכב לא מתיישבות עם היותו עני. ה. לפי הסכם הלוואה עליו להחזיר את מלוא סכום הלוואה עד ליום 7.7.13, תנאי אשר לא עמד בו. התנהגות הצדדים מראה שאינם מכבדים את ההסכם ונראה כי ההסכם נעשה רק לשם מראית עין, ולצורכי הסבר להפרשי ההון. ו. המערער לא הציג הוכחה כי ניתנה הלוואה. המערער לא הוכיח קבלת הכספים הנטענים על ידו מקרובי משפחתו.

**ביהמ"ש המחוזי לוד, כבוד השופט כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר, קבע:**

◆ כאשר מדובר בשומות הפרשי הון, הנטל מוטל על המערער. **הוצאות המחיה:** ביהמ"ש סבר כמערער. המקור לטבלאות המחיה שהמשיב עושה בהן שימוש נגזרים מנתונים של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. דהיינו, התבססות נציבות מס הכנסה על סקר הוצאות המשפחה אשר לא תמיד מהווה ראיה לרמת חייו של הנישום הספציפי באופן שניתן יהיה לגזור מהן גידול הון. לכן, על פקיד השומה להתאים את הנתונים לנישום עליהם הוא מסתמך, שבעניינו הוא עוסק. ביהמ"ש שוכנע מעדות המערער ורו"ח דיאבא, כי רמת חייו נמוכה, וכי רכב יקר לכשעצמו אינו בהכרח סממן לרמת חיים גבוהה.

◆ **ההלוואה:** המקור הכסף הוא פיצוי שהתקבל מהמדינה, אשר בחלקו נקנה בית והשאר שמר הגיס שהלווה את הכסף. משלא התייחס ואימת נציג מס הכנסה מידע זה, קבע כי אין לקבל את גרסת המערער. **הסכם הלוואה הוא ממצא אובייקטיבי כל עוד האותנטיות שלו לא הופרכה על ידי המשיב.**

◆ משתי המסקנות דלעיל מוכחת גרסת המערער ולפיה המערער השכיל לממן את רכישת הרכב והמגרש. חישוב המשיב בדבר המקורות והסבריו לשנים 2003-2008 קבילות.

◆ **תוצאה:** הערער התקבל. הוצאות ושכ"ט עו"ד בשיעור של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית ממועד שהיה אמור להשתלם ועד לתשלומו בפועל.

**ניתן ביום: 07.12.15**

**ב"כ המערערים:** עו"ד עומר סולטאן ואח'  
**ב"כ המשיב:** פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

◆ **נושא הערעור הינו:** ערעור על שומת הפרשי ההון שהוצאה, בטענה שבין הצהרות ההון שהגיש המערער נמצא גידול הון בלתי מוסבר. עיקר המחלוקת נוגעת להפרשי ההון הנובעים מהלוואה, בה המשיב לא הכיר, ובהוצאות המחיה שיוחסו למערער. למערער תיק אצל המשיב כבעל עסק החל מחודש אוקטובר 2002. המערער הגיש הצהרת הון ליום 31.12.02. בחודש יולי 2008 רכש המערער את המגרש.

◆ המערער הגיש למשיב הצהרת הון נוספת ליום 31.12.08, לפיה הונו כולל שני נכסים: המגרש שמשמש אתר לעסקיו וכלי רכב, וכן דיווח על הלוואה שנטל. תיקון להצהרת ההון של המערער והוספת מלאי בעסק של המערער העלה הונו של המערער בין השנים 2003-2008.

◆ **המערער הסביר** למשיב כי מקורותיו בשנים 2003-2008 היו הכנסותיו מעסק, מקצבת ילדים ומהוצאות פחת, וכי אימו המתגוררת עימו השתתפה בהוצאות מחיית משפחתו באמצעות קצבאות זקנה. ולפיכך, הסברים הנדרשים היו למעלה מן הנדרש ולא היו כל הפרשי הון. נטל הראייה מוטל על כתפי המשיב מכוח **ס' 155 לפקודת מס הכנסה** והפסיקה, מכיוון שמדובר במחלוקת פנקסנית ומקום שספרי המערער לא נפסלו.

◆ **המשיב טען כי יש להסביר** כיצד מימן את הגידול בהונו, הוצאות מחייה, תשלומיו למס הכנסה, לביטוח לאומי, מס רכישה ונסיעותיו לחו"ל. לפי חישוב המשיב הסברי המערער בשנים 2003-2008 נמוכים משקבע, ולכן לשיטתו, נוצר הפרש בהון שלא הוסבר. למערער נכסים יקרי ערך כלשונו בהודעתו. זאת, כאשר הרכב והמגרש, נרכשו בשנת 2008.

◆ **טענות המערער:** א. תחשיב המשיב באשר להוצאות מחיית המערער לשנים 2003-2008 מתבסס על כך שהמערער רכש בחצי השנה האחרונה מתוך 6 השנים של הצהרת ההון את המגרש והרכב. לכן, טענת המשיב אינה מוצדקת. אם יש מקום כלל להתייחס למגרש עסקי ולרכב כקריטריון לקביעת רמת חיים, הרי שיחול מתאריך רכישת הנכסים ולא רטרואקטיבית. ב. המשיב שגה כאשר פסל את ס' הלוואה מקרוב משפחה בטענה כי לא הומצאו ראיות, זאת למרות שצורף חוזה הלוואה לטופס הצהרת הון ליום 31.12.08 המוכיח שהמלווה נתן את הלוואה למערער במזומן. ג. המשיב התעלם מאורח חייו של המערער המתגורר עם משפחתו בשכונת מצוקה, אשר גרם ליצירת הפרש הון נוסף. ד. פסילת ס' הלוואה אינה סבירה, היה צריך להסביר רק גידול בהונו עפ"י הצהרות ההון שהגיש והוצאות מחייה, להם סופקו הסברים מספיקים. ה. לאחר רכישת הרכב, בעל המגרש ביקש למכור את המגרש. לכן, פנה לקרובו וקיבל הלוואה לרכישת המגרש. קבלת הלוואה והתשלום על המגרש נעשו במזומן. בינתיים החזיר לקרובו חלק מהלוואה. ו. עלויות אחזקת הרכב דרושות לשימושו ומשפחתו. ז. בניגוד למערער שהוכיח טענותיו, בעדותו של נציג מס הכנסה



## חישוב תמורה בשל הוצאות הקצאת אופציות לעובדים במסלול הוני ע"מ 09-1300 פנייסאר ישראל בע"מ נ' פקיד שומה רחובות ניר לנדה, משפטן

תוספת נוספת לרווח, שבגינה היה על חברת האם להעביר למערערת ריבית הנהוגה בתנאי שוק שבין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. ריבית זו הינה בגדר הכנסה נוספת אותה יש להוסיף להכנסתה של המערערת. התעלמות מהכנסה נוספת זו, תהווה הפליה לטובה של המערערת ביחס לנישומים אשר דיווחו על הכנסותיהם כד"ן.

### ביהמ"ש המחוזי בת"א, כב' הש' מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קבע, כי חישוב רווח המערערת מביצוע הסכם השירות, מוסדר בס' 85א. בטרם התיקון וכניסתו לתוקף (2006), פעלה המערערת תוך יישום עקרון ה - Arm's Length, המקובל במשפט האמריקאי ובהנחות ה - OECD, וגלום בהוראות ס' 85א ותקנות שווי השוק. על כן, דוחה ביהמ"ש את טענת המערערת בדבר החלת נורמה שונה על פעילותה בחלק משנת 2006 שקדם לתיקון וכניסת ס' 85א לתוקף.

◆ ביהמ"ש קבע, כי לצורך חישוב הרווח מההוצאות, יש לראות בשווי האופציות הוצאה שהוציאה המערערת. על כן ולצורך חישוב הרווח אין נפקות לעובדה שההוצאות הכרוכות בהקצאת האופציות מומנו על ידי חברת האם ולא על ידי המערערת.

◆ לעניין בקשת המערערת, כי יש לפרש את ס' 85א באופן שיתן "ביטוי להסכם החוזי שבין הצדדים", קבע ביהמ"ש, כי ס' זה מסמיך את פקיד השומה להתעלם מהסכמות בין הצדדים, דיווח העסקה ייעשה בהתאם לתנאי השוק וחיוב במס בהתאם, הוראה זו של המחוקק אין לעקוף בדרך של פרשנות.

◆ משנמצא שהקצאת אופציות לעובדים הינה בגדר הוצאה לצורך ייצור הכנסה והצדדים להסכם השירות הסכימו לחשב את הרווח מההוצאה על פי כללי חשבונאות מקובלים המחייבים הכללת שווי האופציות בהוצאות הביצוע בעת עריכת הדוחות הכספיים, היה על המערערת לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח מההוצאות, וכך נקבע.

◆ ביהמ"ש אף דחה את טענת המערערת, כי ההכנסה הנוספת היא תוצר של הכרעה שיפוטית באומרו כי אמנם בנימוקי השומה טען המשיב לזקיפת הכנסה נוספת למערערת מכוח הוראות ס' 3(ט), אלא שבגינה יש להחיל את הוראות ס' 85א.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה. המערערת תשלם הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך 35,000 ₪.

ניתן ביום: 14.01.16

ב"כ המערערים: עו"ד יוסי דולן

ב"כ המשיב: עו"ד אריק ליס פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

◆ המערערת עוסקת בפיתוח פתרונות תקשורת אופטית. ביום 1/1/2004 נכרת הסכם בין המערערת לחברת האם שלה, לפיו תספק המערערת לחברת האם שירותי מחקר ופיתוח תמורת סך עלות המחקר והפיתוח "עלות ביצוע" בתוספת רווח בשיעור. בשנת 2007, עודכנו תנאי הסכם השירות (להלן: "רווח מהוצאות").

◆ בשנים 2005-2007 העניקה חברת האם לעובדי המערערת אופציות הניתנות למימוש למניותיה, במסלול רווח הון הקבוע בס' 102 לפקודת מס הכנסה.

◆ **הסוגיות במחלוקת:** לצורך קביעת התמורה ממתן שירותים שניתנים על ידי המערערת לחברת האם שלה – האם יש לכלול בבסיס העלויות את הוצאות הקצאת האופציות במסלול 102 הוני שהוקצו לעובדי המערערת בשנות המס 2006 ו-2007.

### לטענות המערערת:

א. תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), שתוקנו מכוח הוראות ס' 85א החל על ענייננו, תוקנו רק ביום 29/11/2006 ועל כן אין להחילן על שנת המס 2006.

ב. שווי האופציות מהווה הוצאה עקיפה משום שהאופציות הוענקו לעובדי המערערת על ידי חברת האם במסלול הוני וההוצאה הכרוכה בכך אינה מוכרת לניכוי.

ג. המערערת המציאה חקר שוק המלמד שתנאי הסכם השירות תואמים את תנאי השוק בעסקאות דומות בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים ובפרט שאין לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, מה גם שהמשיב לא הוכיח שיש לכלול אותן.

ד. במידה ותתקבל עמדת המשיב בדבר הכללת הוצאות האופציות בהוצאות הביצוע, יש להתיר לה לנכות את שווי האופציות, משום שעמדת המשיב מגלמת קביעה לפיה ההוצאות הכרוכות בהקצאת האופציות מהוות הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מכוח הוראות ס' 17.

ה. אין לייחס למערערת הכנסה מריבית על הלוואה שניתנה לחברת האם משום שס' 3(ט) אינו חל במקרה כזה. סכום החוב של חברת האם הנטען על ידי המשיב, הינו תוצר של ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים והכרעת ביהמ"ש ואינו תוצר של הסכם הלוואה שנכרת מרצון.

### טענות המשיב:

א. הקצאת האופציות לעובדי המערערת מהווה חלק מן השכר המשולם להם תמורת ביצוע עבודות המחקר והפיתוח עבור חברת האם. על כן, יש לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח מההוצאות.

ב. ממחקר השוק שהגישה המערערת לפי תקנה 2 (א) לתקנות תנאי שוק, עולה כי כל החברות בנות ההשוואה כללו את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, ועל כן, אין בו כדי לתמוך באופן חישוב הרווח של המערערת.

ג. ס' 102 (ד) (2) אינו מתיר הוצאה בגין שווי האופציות שהוקצו במסלול רווח הון, ועל כן, אין המערערת זכאית שהוצאה זו תוכר לה.

ד. בגין הגדלת הרווח כתוצאה מהכללת שווי האופציות בהוצאות הביצוע, היה על חברת האם לשלם למערערת





**דחיית ערעורי מס לאחר הודאה בהסדר טיעון פלילי**  
**ע"מ 24972-09-12 בר גאון אנרגיה 2003 בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון**  
**ניר לנדה, משפטן**

◆ ביהמ"ש סבר כעמדת המשיב, כי הצהרת המערערת בעניין הכנסותיה אינן סבירות וכי ההוצאה העסקית הנובעת מהצהרותיה אינה מתיישבת עם ממצאי בדיקת הספרים. **שיעור הרווח הגולמי שהציגה המערערת אינו משקף את הרווח הגולמי המקובל בענף המסחר בדלק, ונופל משמעותית משיעור זה.** שיקולים אלה מצדיקים את אי קבלת דיווחי המערערת ואת הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה.

◆ לעניין טענות המערערת לחוסר סבירות השומות על פי מיטב השפיטה, קבע ביהמ"ש, כי הנטל להוכיח רובץ על המערערת - להלן טענותיה של המערערת אשר לא הצליחה להוכיחן: המערערת תקפה את עמדת פקיד השומה, אשר הניח שתי חלופות לצורך קביעת הכנסות המערערת בשנים הרלוונטיות.

**חלופה ראשונה** - קבעה מחירי הקניה והמכירה הנכונים להערכת פקיד השומה, והרווח הגולמי חושב בהתאם. **חלופה שנייה** - התבססה על התאמת ההכנסה ותאום ההוצאות שנוכו, על יסוד חשבונות פיקטיביות.

ביהמ"ש קיבל את טענת המשיב, כי תוצאות החישובים ע"פ שתי החלופות האמורות, קרובות והולמות את **שיעורי הרווח המקובלים בענף** וכי יש בכך לאשש את מסקנותיו.

◆ ביחס לחלופה הראשונה, דוחה ביהמ"ש את טענת המערערת, כי אופן חישוב מחיר המכירה היה פגום, משהמשיב לא הבדיל בין נפט לסולר, ומשנקבע, על יסוד מדגם הכולל שלושה לקוחות בלבד, ללא התחשבות בשיעור המכירות לכל אחד מהם מתוך כלל המכירות, שכן המערערת לא הראתה, כי חישוב מחיר המכירה המתייחס לסולר בלבד שינה את התחשיב באופן משמעותי לרעתה.

◆ ביחס לחלופה השנייה, שעניינה תאום סכומי החשבונות הפיקטיביות, טענה המערערת, כי תיאום ההוצאות שערך המשיב אינו תואם את ספר תנועת המלאי של החברה וכי נכון היה לקבוע את שיעור הרווח הגולמי שלה בהתאם לדו"חות של חברות העוסקות בתחום הדלק. עוד טענה כי המשיב התעלם מהוראת חוזר מס הכנסה המאפשרת ניכוי הוצאות, על סמך חשבונות מס שהוצאו שלא כדין. ביהמ"ש קבע, כי המערערת לא הניחה תשתית ראייתית, מספקת, להוכחת הוצאותיה בפועל, חלף הוצאותיה שדווחו באופן כוזב, לפיכך, לא ניתן לקבוע, כי היו לה **הוצאות בפועל**, וממילא, לא ניתן לאמוד את סכומיהן.

#### תוצאה:

◆ טענות המערערת נדחו, לפיכך נדחה הערעור לעניין תיאום ניכוי בשל פחת ובשל אינפלציה, וביחס לקנס הגירעון, הנשענים במלואם על הטענות שנדונו לעיל. המערערת תשלם למשיבה הוצאות בסך 70,000 ₪.

**ניתן ביום: 3.12.2015**

**ב"כ המערערים: עו"ד כרמל מזוז**

**ב"כ המשיב: עוה"ד מרים פורת - פרק' מחוז דרום (אזרחי)**

◆ **נושא הערעור הינו:** החלטת המשיב - פקיד השומה, לפסול את ספרי המערערת לשנים 2006-2008, על השומות שהוציא למערערת, לפי מיטב השפיטה, בגין אותן שנות מס ועל החלטתו להטיל עליה קנס גרעון.

◆ המערערת הינה חברה בע"מ אשר עסקה בין היתר במכירת דלק נוזלי. בעלי המניות של המערערת הינם מר דוד גאון ובנו, מר ברק גאון, אשר גם שימש כמנהלה.

◆ ביום 25.6.12 פסל המשיב את פנקסי החשבונות של המערערת, לאחר שזו השתמשה בחשבונות שהוצאו ללא מכירה או מתן שרות, וכן ניכתה הוצאות באמצעות חשבונות, ללא רכישה או קבלת שירות. ההחלטה נסמכה גם על כתב האישום שהוגש נגדה ובעלי מניותיה. נקבעה הכנסתה החייבת של המערערת בכל אחת משנות המס בשומות לפי מיטב השפיטה, לאחר תיאום ניכויים בשל אינפלציה ובשל פחת.

◆ **ביום 1.12.14 הורשעו המערערת ובעלי מניותיה במסגרת התיק הפלילי האמור**, ע"פ הודעתם בכתב אישום מתוקן, במסגרת הסדר טיעון. ביהמ"ש שאימץ את הסדר הטיעון, ציין את התחכום בו נעשו המעשים על מנת להונות את שלטונות המס.

◆ **המערערת הכחישה** בהודעת הערעור את הפעילות האסורה שיוחסה לה וטענה כי הרווח הגולמי עליו הוצהר בספריה שיקף את המציאות וכי לא היה מקום לפסול את ספריה ולהוציא שומות על פי מיטב השפיטה. בנוסף, לטענתה השומות שהוצאו לה אינן סבירות ויש להתערב בהחלטת פקיד השומה, לבטלן, ולקבוע את הכנסותיה בהתאם לדו"חות שהגישה.

◆ המשיב טען כי פסילת ספרי המערערת הייתה מוצדקת, השומות העצמיות שערכה אינן סבירות ויש להעדיף את השומות שערך **על יסוד תחשיב כלכלי שבבסיסו, ממצאי הבדיקה בעסקה של המערערת.** המשיב מצא, כי המערערת עצמה הפיצה חשבונות מס פיקטיביות לצד שלישי, במהלך שנת המס 2008, כעולה גם מכתב האישום המתוקן, אשר בעובדותיו הודתה במסגרת הסדר הטיעון. המשיב נימק את ההחלטה לפסול את הפנקסים, בממצאי החקירה, אשר הראו לדעתו, שהמערערת כללה בספרי חשבונותיה פעילות פיקטיבית אשר הונתה את רשויות המס, לא שיקפה עסקאות אמיתיות בין הצדדים ואשר בגינן ניכתה הוצאותיה.

#### **ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע, כב' השופט גד גדעון:**

◆ ביהמ"ש דחה את טענות המערערת לעניין פסילת פנקסיה בנימוקו, כי די בהודאת המערערת, בעובדות כתב האישום המתוקן במסגרת הסדר הטיעון שנערך עמה ובהרשעתה ע"פ ההודאה האמורה על מנת להצדיק את ההחלטה לפסול את ספריה לשנת 2008 - הממצאים הצדיקו את ההחלטה. ביחס לשלוש שנות המס הנדונות, הוסיף ביהמ"ש, כי לא עלה בידי המערערת לסתור את התשתית אשר לפיה נקבע כי ניכתה סכומים על יסוד חשבונות פיקטיביות. כמו כן דחה ביהמ"ש את טענותיה של המערערת לעניין השומות שהוצאו לה ע"פ מיטב השפיטה, באומרו כי די בפסילת פנקסי המערערת ביחס לשנות המס הרלוונטיות לעניין עצם הוצאת השומות.



**ביקורת  
צולבת  
צ'יינג**

**ומוסך בצפון**

רשות המיסים ערכה מבצע ביקורת, במסגרתו נערכו 170 ביקורות בעסקים ממגוון תחומים, בין היתר, בערים: צפת, קריית שמונה, כרמיאל, חצור ועוד. מהביקורות עולה כי כ- 14% מהעסקים שנבדקו לא רשמו הכנסות כדין.

**בביקורת צולבת שנערכה באחד משרותי המרת מטבע (צ'יינג) נמצאו הסבות צ'קים של מוסך בקריית שמונה, והוכחות לכך שבעליו מבצע ניכיון צ'קים שהוא קיבל מלקוחות. ביום המבצע הגיעו המבקרים למוסך ונערכה ביקורת ניהול ספרים בה נמצא כי לא נרשמו הכנסות של כ- 35,000 ש. בעל המוסך טען "אני צריך לבדוק ואז אתן תשובות". במוסך בחצור נמצאו הכנסות לא רשומות שנתקבלו ממספר לקוחות בעבור בדיקות לטסט. בעל המוסך הסביר " לא ידעתי שעל בדיקת בלמים ברכב צריך לרשום". בחברה סיטונאית לאספקת מכשירי כתיבה בצפת נמצאו הכנסות לא רשומות בסך של 8,400 ש. בעל המקום הסביר למבקרים "נגמרו לי הקבלות".**

המבצע נערך כחלק מפעילות נרחבת של רשות המיסים כנגד מעלימי מס והון שחור ובמסגרת הנחיית מנהל הרשות, משה אשר, למשרדים האזוריים להגביר את פעילות האכיפה ולשפר את כושר ההרתעה, בין היתר ע"י עריכת מבצעי שטח שמטרתם להביא לדיווחי וגביית מס אמת ולהגביר את השוויון בנטל בקרב האזרחים.

**בעל מוסך חשוד בהפצת ח-ן פיקטיביות**

בית משפט השלום בחיפה עצר ושחרר בתנאים מגבילים בשבוע שעבר מוסכניק מהצפון, אשר קיזז והפיץ חשבוניות פיקטיביות, בהיקף כולל של מיליוני שקלים. החשוד נעצר ונחקר על ידי פקיד שומה חקירות חיפה והצפון.

כמפורט בבקשת המעצר, אמארה ראפע, תושב כפר כנא בן 38, בעל מוסך "אלהודא" הנפיק בין השנים 2015-2014 חשבוניות פיקטיביות בהיקף כולל של כ- 4,900,000 ש, אותן השמיט מהדוחות אותם הגיש לרשות המיסים. במקביל, הפיץ ראפע את החשבוניות הפיקטיביות ללקוחות שונים, כאמור, מבלי שניתן בגינן שירות או תמורה כלשהם.

כבי' השופטת נסרין עדוי החליטה על הארכת מעצרו של החשוד עד ל- 4.2.16 ולאחר מכן שחרור בתנאים מגבילים.

**חשוד באי דיווח על השכרת 15 דירות (!)**

בעקבות חקירה של פקיד שומה חקירות מס הכנסה ירושלים, נעצר ושחרר בתנאים מגבילים החשוד מוחמד נסראללה, תושב ירושלים שחזר לאחרונה מארה"ב, בחשד להעלמת הכנסות של מיליוני שקלים, שנתקבלו בגין השכרת 15 דירות הנמצאות בבעלותו בבניין שבנה. על פי בקשת המעצר, בתחילת שנות ה-2000 בנה החשוד, בניין למגורים בבית חנינא בו 16 דירות. בדירה אחת השתכן נסראללה, ואת שאר הדירות השכיר על בסיס חודשי. בתחילת העשור הקודם, הגיש החשוד דוחות למס הכנסה, אך לא שילם את המס הנובע מהם, ובין השנים 2005-2010 דיווח על הכנסה בגובה 0 למרות שהשכיר 15 דירות כאמור. עוד עולה מהבקשה, כי משנת 2011 ואילך הפסיקו לגמרי הדיווחים של החשוד למס הכנסה. עפ"י הודעת רשות המיסים, בחקירתו הודה נסראללה, כי לא דיווח על הכנסותיו משכירות וציין, כי הכנסותיו משכירות בשנת 2015 עמדו על 108,000 דולר וכי בין השנים 2011-2014 הרוויח משכירות סכום של כ- 300,000 דולר. על פי נתונים אלה, ישנו חשד, כי נסראללה העלים מיליוני ש"ח בעשור האחרון.

**יועץ מס מנהריה חשוד בהונאה**

**בית משפט השלום בחיפה שיחרר בערבות את יגאל אמיגה (45), יועץ מס מוסמך מנהריה. אמיגה נעצר על ידי מחלקת חקירות מס הכנסה חיפה והצפון בחשד, כי השמיט הכנסות, ניהל ספרים כוזבים והונה את רשות המיסים, על מנת להתחמק מתשלום מס ולהוציא שלא כדין כספים מהרשות ומלקוחותיו. על פי בקשת המעצר, במסגרת עיסוקו, ייצג אמיגה, כיועץ מס, לקוחות שהגישו דוחות לפקיד שומה על מנת לקבל החזר מס. שכן הטרחה שקיבל מלקוחותיו הושפע ישירות מגובה החזר המס שקיבלו. אמיגה חשוד בכך שעל מנת ליצור ללקוחותיו החזרי מס כוזבים וגבוהים, הנפיק חשבוניות פיקטיביות, המצינוות שכן טרחה פיקטיבי וגבוה אותו גבה מהלקוחות. לאחר שהנפיק את החשבוניות, הכניס את ההוצאה בגין שכן הטרחה הפיקטיבי לדוחות של הלקוחות ללא ידיעתם כהוצאה, וכך יצר עילה להחזיר מס כוזבים שקיבלו לקוחותיו, מה שגרם לעלייה בהכנסותיו. לאחר מכן, כך על פי רשות המיסים, השמיד אמיגה את הפנקס ששימש אותו להנפקת החשבוניות הפיקטיביות. כמו כן, חשוד אמיגה כי זייף מסמכים הנוגעים לניכוי מס במקור מהכנסות שקיבל מצדדים שלישיים, וכך הגדיל באופן פיקטיבי את שיעור המס שנוכה מההכנסות שהתקבלו מחברות ואנשים. אמיגה גם חשוד כי הציג עצמו בפני גורמים שונים כרואה חשבון למרות שלא הוסמך לכך.**

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

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו  
6713307 ; טל. 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.