

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

גיליון 749 יום ה' 10 באוגוסט 2017

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מינוי בעלי תפקיד בכירים ברשות המסים //
עסקאות מקרקעין ידווחו באופן מקוון //

רשות המיסים מתמרצת (בטעות) התקשרות עם פרטיים בענף הזהב

מ"ה – הסכם "אי תחרות" כשאין סיכון לתחרות //
מע"מ – מועד הדיווח למס ערך מוסף במקרה של "שירות מתמשך" //
מע"מ – אי התרת שינוי סיווג מ"עוסק" ל"מוסד כספני" //

קוד אתי לעובדי רשות המסים // פקיד שומה רמלה בפעילות לקהילה //
שימוע לפני אישומים בפרשת אקיוטק // מסחר באינטרנט – חקירת רשות המס

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

מינוי בעלי תפקיד בכירים ברשות המסים

◆ **רו"ח עופר ג'ורג'י**, נבחר במכרז לתפקיד **פקיד שומה נתניה**. בשמונה השנים האחרונות כיהן ג'ורג'י כסגן פקיד שומה באר שבע. ג'ורג'י מחליף את מר אילן עדני, שעבר לכהן בתפקיד פקיד שומה ת"א 4.

◆ מר אהוד בבא, נבחר במכרז לתפקיד **ממונה אזורי מע"מ חדרה**. בחמש השנים האחרונות שימש בבא כסגן מנהלת המכס ומע"מ בירושלים. לפני כן שימש במשך 7 שנים ראש מדור בחקירות מכס ומע"מ בירושלים. מר בבא מחליף את רפי גבאי, שמילא את התפקיד במקביל להיותו ממונה אזורי מע"מ פתח תקווה.

◆ **רו"ח שגית חבר**, נבחרה במכרז לתפקיד **סגנית פקיד שומה טבריה**. בשש השנים האחרונות שימשה חבר כמנהלת מחלקת הגבייה במשרד השומה בטבריה. רו"ח חבר מחליפה את עדי זיידמן, שעבר לתפקיד סגן פקיד השומה בצפת.

◆ ביום 17.7.17 הודיע מר משה אשר מנהל רשות המסים על שורת מינויים בכירים ברשות, כדלקמן:

◆ **הגב' זילפה גלינדוס**, מונתה לתפקיד **סמנכ"לית אכיפה וגבייה ברשות**. גלינדוס, בעלת תואר ראשון במדעי החברה, שימשה בשלוש השנים האחרונות כממונה אזורית מע"מ נתניה. לפני כן, מילאה במשך שתיים עשרה שנים תפקיד של אחראית על תחום האכיפה והגביה במערך המיסוי העקיף ברשות המסים. גב' גלינדוס מחליפה בתפקיד את זאב פורת, אשר פרש לאחרונה לגמלאות.

◆ **רו"ח מיכל בירנפלד**, נבחרה במכרז לתפקיד **פקידת שומה חולון**. בשבע השנים האחרונות שימשה בירנפלד כסגנית פקיד שומה בירושלים 1, וכיהנה במספר תפקידים מאז החלה את עבודתה ברשות המסים. בירנפלד מחליפה את בתפקיד את יעל מירון שעברה לכהן בתפקיד פקיד השומה פתח תקווה.

עסקאות מקרקעין ידווחו באינטרנט – הושלם המהפך המקוון

קבלת הודעות שומה, נימוקים וכד' באופן מקוון ובזמינות מיידי. עפ"י הודעת הרשות, המהלך המקוון יקצר משמעותית את זמני הטיפול ועומד בסטנדרט החדש של "רשות ללא נייר". כמו כן יביא גם לטיוב ניכר של נתוני העסקאות המפורסמים לציבור במערכת מידע נדל"ן, שמעתה יהיו מלאים יותר בשל השימוש בשדות חובה.

◆ הדיווח המקוון יתבצע דרך מערכת המייצגים הקיימת באתר האינטרנט של רשות המסים או למי שאינו מיוצג ע"י עו"ד בעמדות ייעודיות ציבוריות שיוצבו במשרדי מיסוי מקרקעין.

◆ **לנוחיותכם מצ"ב קישורית למערכת המייצגים.**

◆ רשות המסים הודיעה, כי הושלמה המהפכה בדיווח על עסקאות מקרקעין- ועדת הכספים של הכנסת אישרה ביום 11.7.17 את התקנות שהעביר שר האוצר לפיהן הצהרות ומסמכים אשר יש להגיש על פי חוק מיסוי מקרקעין, יוגשו באופן מקוון באינטרנט.

◆ המהלך צפוי לחסוך למייצגים את הצורך בהגעה למשרדים האזוריים, יאפשר להם לקבל מיידי מספר שומה ולהדפיס במשרדו של עוה"ד שובר לתשלום שומה עצמית לתשלום באמצעים העומדים לרשותו באתר (הפקת שובר לתשלום בבנק הדואר, כרטיס אשראי, העברה בנקאית).

◆ במקביל, הגשת הצהרה מקוונת תייצר קשר מקוון להמשך הליכי השומה מול המשרד האזורי, כגון



רשות המיסים מתמרצת (בטעות) התקשרות עם פרטיים בענף הזהב ישראל בן ציון, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

חשבוניות פיקטיביות, שכן העוסק הרוכש הוא החייב בהוצאת החשבונית ולא המוכר.

◆ לכאורה, פיתרון אידיאלי, מושלם, שערב בוועדת הכספים ביום 30/3/17 פה אחד בתוך דקות ספורות בלבד. אולם, אליה וקוף בה, **כשתוקנה התקנה החדשה לא בוטלו התקנות הישנות (!)**, והן אף לא נלקחו בחשבון, **וכך נוצר בלי כוונה מצב לא הוגן שמפלה לרעה את אלה שרוכשים זהב מעוסק מורשה רשום כדין, כדלקמן:**

◆ **האפליה שנוצרה:** כאשר עוסק רוכש זהב, מוציא הרוכש חשבונית לעצמו ומשלם ומקזז את מס התשומות הנקוב בחשבונית, (לדוגמא: עוסק רוכש זהב ב 100 ₪, יוציא לעצמו חשבונית עם 17 ₪ מס עסקאות ומיד יקזז את המע"מ הנקוב בחשבונית כתשומות, סה"כ מס 0 ₪), ובוזא אין הבדל בין עוסק שרוכש מפרטי לבין עוסק שרוכש מעוסק.

אך כאשר העוסק הנ"ל, ימכור את הסחורה לאדם פרטי בישראל, חבות המס מוטלת על העוסק המוכר, אלא שכאן ייווצר הבדל לא הוגן, שכן כאשר ימכור סחורה זהב שרכש במקור מעוסק אחר יצטרך לשלם מע"מ על מלוא סך העסקאות (לדוגמא מכר ב 120 ₪ ישלם מע"מ בסך 20.4 ₪) ואילו כאשר ימכור סחורה שרכש במקור ממי שאינו עוסק מורשה ישלם את המע"מ בהתאם לתקנות אך ורק על הרווח (לדוגמא רכש ב 100 ₪ ומכר ב 120 ₪ מוטל מע"מ על ההפרש 20 ₪, וישלם מע"מ בסך 3.4 ₪).

◆ **על פניו, בכך למעשה המדינה מעודדת התקשרות עם אנשים פרטיים, על פני התקשרות עם "עוסק מורשה", ונראה, כי לא לכך התכוון המחוקק, וככל ורוצה המחוקק לחדש את ההרמוניה הרצויה והשיוויון הראוי בדיני המס, עליו לתקן בתקנות, כי גם ברכישה של זהב מעוסק מורשה, במידה ויעמוד הרוכש בתנאים המסוימים המפורטים בתקנות, הרי שכאשר ימכור את הזהב, המס ישולם רק על ההפרש שבין מחיר המכירה למחיר הרכישה של הזהב.**

◆ כמובן שבידי המחוקק גם "להעניש" את כל העוסקים בענף הזהב שישלמו מס עסקאות על מלוא סכום העסקה ללא אפשרות אמיתית לדרוש תשומות (שכן בחשבונית עצמית העוסק הוא זה שמשלם את התשומות שהוא מקזז), ולבטל את ההטבה הגלומה בתקנות לפיה משולם המס רק על הרווח, וככל וזה רצון המחוקק יתכבד המחוקק ויבטל אם יתאים את תקנות מס ערך מוסף (מכירת מטבעות, מדליות ומטילי זהב), תשנ"ד-1994.

◆ **עד ליום 6.4.2017, תקנות מס ערך מוסף המיוחדות לענף הזהב הוסדרו רק ב- תקנות מס ערך מוסף (מכירת מטבעות, מדליות ומטילי זהב), תשנ"ד-1994, (להלן: "התקנות"),** תקנות אלו קבעו, כי עוסק בתחום הזהב שרוכש זהב (מסוג מדליה, מטבע, או מטיל) ממי שאינו עוסק מורשה, במידה ויעמוד בתנאים מסוימים המפורטים בתקנות, הרי שכאשר ימכור את הזהב, המס ישולם רק על ההפרש שבין מחיר המכירה למחיר הרכישה של הזהב.

◆ הראציונל מאחורי תקנות אלו, נבע מכך שבענף הזהב נפוצה רכישת זהב על ידי עוסקים מאנשים פרטיים שאינם מוציאים חשבונית, כך שנוצר מצב שלעוסקים יש מע"מ עסקאות אך אין חשבונית לקזז את מע"מ תשומות, לפיכך ועל מנת שלא להפלות לרעה את אלה שרוכשים זהב מאנשים פרטיים מאלה שרוכשים זהב ושאר סחורות מעוסקים, קובעות התקנות כי יראו בעוסקים אלו בענף הזהב מעיין "מתווכים", כך שישולם המס רק על הרווח (ההפרש בין מחיר המכירה למחיר הרכישה).

לדוגמא: נרכש זהב ב 100 ₪ ללא חשבונית, ונמכר ב 120 ₪ בתוספת מע"מ, לא ישולם מע"מ 17% על מלוא 120 ₪, מע"מ בסך 20.4 ₪ (לתשלום שכן אין לו מס תשומות להתקזז), אלא רק על 20 ₪ רווח, מע"מ בסך 3.4 ₪, כך נמצא העוסק באותו מצב בו היה אילו היה רוכש את הזהב מעוסק שמוציא לו חשבונית (שאיז היה לו מס עסקאות 20.4 ₪ ומס תשומות 17 ₪, סה"כ לתשלום 3.4 ₪).

◆ אולם, בשנים האחרונות, פשט (לכאורה) "נגע החשבוניות הפיקטיביות" בענף הזהב, ועוסקים רבים בתחום, שמוכרים את הזהב לחו"ל (או שנחזים למכור את הזהב לחו"ל), ונהנים ממע"מ בשיעור 0 על עסקאות מכירת הזהב לחו"ל, רצו להתעשר שלא כדין מקיזוז התשומות שלא היו להם ברכישת הזהב מאנשים פרטיים או מעוסקים לא רשומים, ולפיכך החלו מנכים חשבוניות פיקטיביות (שהמע"מ בגינן לא שולם) וקיזזו את המע"מ הנקוב בחשבוניות הפיקטיביות ודרשו אותן כהחזר, ובכך נגרעה קופת המדינה במיליונים, ונוצר אי אמון בין רשות המיסים לבין העוסקים בתחום.

◆ **לפיכך, תיקן שר האוצר לבקשת רשות המיסים בתקנה 6.4.17 תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, תיקון שפורסם ביום 6.4.17 (להלן: "התקנה")** שגם לגבי מסחר בזהב (לרבות גוש, אבקה, מטבע, מטיל וכו') כמו מסחר בפסולת מתכת, האחריות על הוצאת החשבונית ותשלום המס, כאשר רוכש זהב הינו עוסק, מוטלת על הרוכש ("חשבונית עצמית").

ר' גם הודעת רשות המיסים בעניין העוסקים בזהב.

◆ **התוצאה החל מיום 6.5.17:** העוסק שרוכש את הזהב (בין מעוסק ובין מאדם פרטי), מוציא חשבונית עם המע"מ ורושם אותה כחלק ממע"מ העסקאות שלו, ובד בבד מקזז אותה אצלו כמע"מ תשומות, ובכך מנסה רשות המיסים לסיים עם המצבים של עוסק שירכוש



הסכם "אי תחרות" כשאין סיכון לתחרות

ע"מ (ת"א) 34087-12-15 דניאל יונסיאן ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1
עו"ד ישראל בן ציון

ג. ברצונו ובכוונתו של המערער לממש בפועל את זכות התחרות שלו בדלויט.

ד. מימוש זכות התחרות של המערער בדלויט מהווה גורם סיכון שמחייב את החברה להתקשר עמו בהסכם אי התחרות.

ה. מימוש זכות התחרות של המערער בדלויט, ימנע מהחברה את קבלת תשלומי הפרשים.

ו. החברה נדרשה להתקשר עם המערער בהסכם לרכישת זכות התחרות שלו בדלויט אחרת לא הייתה זכאית לקבל את תשלומי הפרשים.

◆ ביהמ"ש מנתח וקובע, כי המערערים לא עמדו באף לא אחד מהנדבכים, וציין - לא ייתכן שמחד טוען המומחה, כי הוא לא היה מחוייב לאי תחרות עם דלויט ומצד שני- שאילו היה מתחרה עם דלויט היה בכך עילה לדלויט להימנע מלשלם לחברה.

ביהמ"ש רואה בתניית אי התחרות שבחווה בין דלויט לחברת י.ק.ב. כתנייה אליה התחייב המומחה אישית, וראיה לכך שלא נצרכו דלויט לחווה חדש כאשר החברה המתקשרת עימהם השתנה מחברת י.ק.ב. ל"החברה".

◆ בימ"ש מציין, כי לא מצא שום טעם הגיוני, וודאי לא יסוד מסחרי ראוי להגנה, להתקשרות בין המערער לבין החברה במסגרת הסכם אי התחרות, וכי לא היה בסיס לחששה של החברה מפני תחרות של המערער שמלבד זה שכדירקטור חייב בחובת נאמנות לחברה, גם פרש מהעיסוק בתחום התמריצים, וממילא לא היה פוגע בסיכווי החברה שלו לקבל את הכספים מדלויט.

עוד קבע ביהמ"ש, כי לא ניתן לייחס למערער באופן אישי את תשלומי הפרשים ולסווגם אצלו כתקבול הוני בגין מכירת זכות התחרות שלו לדלויט, שכן תשלומי הפרשים מגלמים את ההכנסה העתידית של חברת י.ק.ב. (ומאוחר יותר של החברה) כתוצאה ממתן שירותי הייעוץ והניהול לדלויט בתקופת ההתקשרות.

◆ יתירה מכך, קבע ביהמ"ש, כי הסיווג הנכון של התשלומים בגין תניית אי התחרות הוא של הכנסה פירותית, ולא של מכירת העץ-המקור, שכן לא נראה לביהמ"ש, כי הפסקה בת ארבע שנים תסתום את הגולל על אפשרות חזרתו של המערער לתחום התמריצים, מה גם שהמערער העיד, כי לפחות בשנים 2011-2012 המשיך לתת שירותים בתחום התמריצים במסגרת דלויט בגין פרויקט מיוחד הקשור למשרד התמי"ת.

תוצאה: הערעורים הן של המומחה והן של החברה נדחים, התקבול מסווג כדיבידנד אצל המומחה ואינו מותר כהוצאה אצל החברה. הוצאות בסך 50,000 ש"ח.

ניתן ביום 10.7.17

ב"כ המערערים: משרד עוה"ד עמית, פולק, מטלון

ב"כ המשיב: עו"ד גלית פואה, פרק' תל אביב (אזרחי).

הערת המתקצר: לא לחינם נקט המשיב בכלי של "סיווג שונה" ולא בכלי "עסקה מלאכותית", ועשה זאת ככל הנראה על מנת להעביר נטל הבאת הראיות למערער, וייתכן כי משלא הכיר המשיב בעצם קיומה של עסקה, מן הדין היה לאסור על המשיב להשתמש בכלי הסיווג, וראה לעניין זה פסק דינו של כב' השופט ד"ר סטולר בע"מ 43058-02-12 + ע"מ 43099-02-12 + ע"מ 43145-02-12, פאול פנסטר ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה.

◆ השאלה שנשאלה: האם יש לראות בהסכם בין יחיד לחברה שבבעלותו לפיו הינו מתחייב, בעבור תמורה, שלא להתחרות בחברה אחרת שלה יש תניית אי תחרות עם החברה שבבעלותו, כעסקה בעלת טעם מסחרי אמיתי ומכירת זכות הונית שלו לחברה או שמא מדובר כדיבידנד.

◆ רקע עובדתי: רוה"ח דניאל יונסיאן (להלן: "המומחה"), מומחה במתן שירותי ייעוץ בתחום השגת התמריצים לחברות, ניהל את מחלקת התמריצים של משרד רוה"ח ברייטמן-אלמגור (להלן: "דלויט"), כאשר ההתקשרות החוזית הייתה בין דלויט לבין חברה (י.ק.ב.). (להלן: "חברת י.ק.ב.") שבה החזיק ב 45% מהמניות, בחווה אישי למתן השירותים על ידי המומחה. החווה כלל גם הוראות לפיהן במשך 4 שנים לאחר סיום החווה עבודתו בדלויט, תמשיך חברת י.ק.ב. לקבל "תשלומי הפרשים" עבור הפרוייקטים ארוכי הטווח, ומנגד נאסר על חברת י.ק.ב. להתחרות במשך 4 בדלויט בתחום התמריצים. במהלך תקופת החווה, התחלפה החברה נותנת השירותים מחברת י.ק.ב. לחברה אחרת שבבעלות מלאה של חברה משפחתית של המומחה (להלן: "החברה"), אך השירותים המשיכו כסדרם ולא נערך חוזה חדש בין החברה לבין דלויט. בסופו של יום, החברה קיבלה מדלויט במשך ארבעת השנים תשלומי הפרשים בסך כולל של 4 מיליון ש"ח.

◆ לעמדת המערערים, המומחה עשה עסקה עם החברה בחווה שנחתם כשמונה חודשים לאחר סיום עבודתו בדלויט, לפיו ימנע המומחה מלהתחרות גם באופן אישי עם דלויט בתחום התמריצים, ובכך תהיה החברה מוגנת ממצב בו דלויט מסרבת לעביר את תשלומי הפרשים בשל תחרות מצידו של המומחה, וזאת בתמורה לסך של כשלושה מיליון ש"ח, את העסקה הני"ל סיווג המומחה כהכנסה הונית אצלו ממכירת מקור עיסוקו בענף התמריצים, הממוסה בשיעור של 20% בלבד (וגם קיזז חלק מההכנסה מול הפסד הוני בסך 1 מיליון ש"ח שהיה לו), ואילו החברה דיווחה שנוצרו לה הוצאות בייצור הכנסה שאותם הוציאה בפריסה של 4 שנים.

◆ לעמדת המשיב, יש לסווג את המהות האמיתית של התמורה בידי המומחה כדיבידנד החייב בשיעור מס של 25%, וממילא גם לא מותרת ההוצאה בחברה.

בימ"ש המחוזי בת"א, כבוד השופטת ירדנה סרוסי:

◆ ביהמ"ש קיבל את עמדת המשיב וציין שלדידו יכול היה המשיב להגיע לתוצאה זהה גם באמצעות יישום הכלל האנטי תכנוני של עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (ר' ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פ"ש פתח תקווה [פורסם בבנו]- עניין רובינשטיין).

◆ ביהמ"ש מציין כי על מנת שעמדת המערערים (המומחה והחברה) תתקבל צריכים המערערים להוכיח את הנדבכים הבאים:

א. המערער אינו מחויב באופן אישי לתניית אי התחרות כלפי דלויט מכוח הסכם השירותים משנת 2004 ולכן יש למערער זכות להתחרות בדלויט לאחר סיום ההתקשרות.

ב. אין מניעה, משפטית ומעשית, כי המערער יממש את זכות התחרות שלו בדלויט.



מועד הדיווח למס ערך מוסף במקרה של "שירות מתמשך" ע"מ (חי') 39875-02-15 סי.אמ.סי. קלאס מדיקל בע"מ ואח' נ' מס ערך מוסף עכו אינגה אייזנברג-עצמון, עו"ד (חשבונית)

לתוצאה ולא מדובר בשירות המפוצל לטיפולים נפרדים. המשיב מבהיר עוד, כי לא ניתן לראות בתשלומי המקדמות כפיקדון, שכן המערערת לא רשמו את הסכומים בספריהן כפיקדון.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה – כב' הש' ר' סוקול:

◆ ביהמ"ש קבע, כי **דין הערעורים להתקבל** וכי השירותים להסרת שיער שמעניקות המערערות ללקוחותיהן כלולים בהגדרת שירות מתמשך שחלקו ניתנים להפרדה.

◆ מועד החיוב חשוב לצורך קביעת מועד הוצאת החשבוניות, שכן בסעיף 46(א) לחוק מס ערך מוסף נקבע, כי "חשבונית תומצא תוך ארבעה עשר יום ממועד החיוב במס". המועד חיוני גם לצורך קביעת מועדי הדיווח, שכן בסעיף 69 לחוק נקבע כי על העוסק להגיש דו"ח תקופתי על עסקאותיו ולכלול בו את כל העסקאות שמועד הוצאת החשבונית בגינן חל בתקופת הדיווח, כלומר את כל העסקאות שמועד חיוב המס בהן חל בתקופת הדיווח. כמו כן, רשאי העוסק לכלול בדו"ח את כל התשומות שרכש על פי מסמכים שהוצאו לו כדין לפני תום תקופת הדיווח. למועד החיוב חשיבות גם לקביעת מועד תשלום המס.

◆ סעיף קטן 29(א1) לחוק, כפי שהוסף בתיקון 41 קובע, כי במקרים חריגים יישאר מועד החיוב על בסיס מצטבר (שיטה מסחרית) במקום על בסיס מזומן. אחד המקרים המיוחדים שבהם מועד החיוב ימשיך להתבסס על בסיס מצטבר הוא שירות מתמשך. כדי להחיל את החריג לחיוב על בסיס המזומן יש להבחין בשני מצבים של שירות מתמשך; האחד – שירות מתמשך שניתן להפרדה בין חלקיו. במקרה זה מועד החיוב יהיה מועד מתן השירות עבור כל חלק שניתן; השני – שירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה לחלקים. במקרה כזה מועד החיוב יהיה מועד התשלום (בסיס מזומן) או מועד גמר השירות (בסיס מצטבר), לפי המוקדם.

שירות מתמשך, הוא שירות הנמשך על פני תקופה מסוימת ואינו מסתיים בביצוע פעולה יחידה, העומדת בפני עצמה. בשירות מתמשך נדרשות מספר פעולות הנמשכות על פני מועדים שונים לשם השלמת השירות. ניתן לקבוע, כי בנסיבות כפי שהוכחו, התקשר המערערת בהסכמים למתן שירות מתמשך הניתן להפרדה לחלקים- המחיר נקבע על פי מספר הטיפולים בסדרה; ללקוח אין זכות לקבל טיפולים נוספים מעבר למספר הטיפולים שנקבע, גם אם לא הושגה התוצאה; בכל עת יכול הלקוח להפסיק את הסדרה; כל טיפול יכול לעמוד בפני עצמו כיחידה נפרדת שמדללת את השיער; לא הייתה התחייבות של המערערת לתוצאה. כל אלו מחייבים את המסקנה כי הוכח שהשירות ניתן להפרדה לחלקיו.

תוצאה:

◆ הערעור התקבל. המשיב ישלם לכל אחת מהמערערות 25,000 ש"ח הוצאות משפט.

ניתן ביום 30.4.2017

ב"כ המערערות: עו"ד עמית גליק

ב"כ המשיב: עו"ד י. גלייטמן, פר' חיפה (אזרחי)

◆ המערערת הן חברות העוסקות במתן טיפולים קוסמטיים ללקוחות ובין היתר בטיפולים להסרת ודילול שיער. בערעורים חלוקים הצדדים בשאלת עיתוי הוצאת החשבוניות ללקוחות המתקשרים בהסכם לביצוע סדרות של טיפולים להסרת ודילול שיער, ובעניין מועד הגשת הדוחות.

◆ **לטענת המערערות**, עיתוי החיוב הוא במועד ביצוע כל טיפול וטיפול בסדרה, שכן מדובר בשירות מתמשך הניתן להפרדה לחלקיו, ואילו המשיב טוען כי סדרות הטיפולים מהוות שירות מתמשך שאינו ניתן להפרדה ועל כן, מועד החיוב הוא בעת תשלום התמורה או תחילת השירות.

לקוח המחליט להתקשר עם המערערת משלם תשלום המהווה פיקדון. את הפיקדון הוא יכול לשלם במזומן או באשראי, וניתן לפרוס את התשלום עד ל- 16 תשלומים. הלקוח חותם על מסמכי הסכמה ועל הסכם עם המערערת.

המערערת הגישו את הדוחות התקופתיים למשיב בהתאם, דהיינו דיווחו על תשלום התמורה עם ביצוע כל טיפול בסדרת הטיפולים והוציאו חשבונית בגין אותו טיפול בלבד. המשיב לא אישר את דיווחי המערערת וקבע, כי המועד שבו היה על המערערת להוציא את החשבוניות היה מועד קבלת התמורה הכוללת כלומר מועד קבלת הסכום שנטען, כי הועבר לפיקדון. לעמדתו של המשיב, היה על המערערת לכלול את מלוא תשלומי המקדמות/פיקדונות בדיווחים התקופתיים שהוגשו ולשלם את המס המתחייב.

◆ המשיב הוציא למערערת שומת עסקאות על מלוא יתרת המקדמות שהתקבלו על ידן בכל שנה. המשיב הפחית מסך זה המחאות מעודדות שטרם נפרעו וקבע, כי כל היתרה היא תמורה החייבת במס.

טענת העיקרית של המערערת היא, כי השירות הניתן על ידן ללקוחותיהן, הסרת או דילול שיער, הוא שירות מתמשך הניתן להפרדה לחלקים. על כן, כך לטענתן, מוטלת עליהן החובה להוציא חשבוניות מס ולדווח על העסקאות רק עם קבלת התמורה עבור כל חלק מהטיפול וכך נהגו. לטענתן, תשלומי המקדמות מהווים פיקדון כמוגדר בתקנה 5 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976, המוחזק על ידן עד למתן כל טיפול. מטרת הפיקדון היא הבטחת התשלום לטיפולים העתידיים, תוך הסכמה כי הפיקדון יישאר מופקד עד גמר קבלת כל טיפול וטיפול.

◆ **המערערת מוסיפות וטוענות לחלופין**, כי טעה המשיב בחישוב שומת המס, שכן התעלם מהשינויים בשיעור המס על פני שנות המס מושא השומות. לטענתן, היה על המשיב לחשב, בהתאם לגישתו, את שיעור המס בשומות על פי השיעור במועד קבלת המקדמות ולא על פי מועד הטיפול.

לבסוף, טענו המערערת כי לא היה מקום להטיל עליהן לשלם קנס בגין איחור בדיווח ובתשלום. כל עוד היה חוב המס שנוי במחלוקת, לא היה עליהן לשלמו ומכאן שלא היה בסיס לחייבן בתשלום קנסות.

המשיב מצדו חוזר וטוען, כי מדובר בשירות מתמשך שלא ניתן להפרדה לחלקים. המשיב סבור, כי המערערת מעניקות שירות להסרת שיער הנמשך עד



אי התרת שינוי סיווג מ"עוסק" ל"מוסד כספי"
ע"מ 16-02-25935 אקוויטס השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
גיא שנער, משפטן

שעניינו קביעת מוסד כספי, באמצעות מונחים שנועדו לחול על מיסוי עסקאותיו של עוסק.

פרשנות לשונית של הצו, הכופה את החלת הגדרת "מכר" ו"נכס" שבחוק, על המונחים בצו, משמעותה "ריקון מתוכן של הצו והשחתת מילותיו של מחוקק המשנה לריק".

◆ ביהמ"ש קבע, כי עיקר עיסוקה של המערערת בשנות המס הרלוונטיות היה מסחר בהון העצמי שלה "נוסטרו" ולא מסחר בניירות ערך לצדדים שלישיים, ולכן, ההוראה הרלוונטית למערערת בסעיף 1(א)(3) לצו היא "[...] ולעניין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם", היינו, המערערת היא באופן אוטומטי "כמי שעסקו במכירת ניירות ערך אחרים", מבלי לבחון את שאלת יישום המונחים "מכר" ו"נכס" מחוק מס ערך מוסף.

◆ מכל הנימוקים האלה, מצא ביהמ"ש, כי על טענות המערערת להידחות במלואן, אין לקבל את הטענה שדין הצו להתבטל, כמו גם את פרשנותה המוטעית של המערערת לפרשנות הצו.

התוצאה היא, לפי ביהמ"ש, שאין סתירה בין חוק מס ערך מוסף לבין הצו. אליבא לביהמ"ש: "יש לאמץ פרשנות אשר מקיימת את הצו ולא מבטלת אותו, אשר אינה פוגעת בהרמוניה החקיקתית ומתיישבת עם תכלית החקיקה של הצו" ועל כן, סיווגה של המערערת כ"מוסד כספי" בדין יסודו.

◆ **סיווגה של המערערת כ"מוסד כספי" על פי מהות פעילותה:** ביהמ"ש קובע, כי אף מבחינה מהותית המערערת עונה על סיווג "מוסד כספי", מכוח סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף הנותן סמכות בידי מנהל מע"מ לקבוע את סיווגו של אדם על פי מהות פעילותו, אף במנותק מהגדרות הפורמליות בחוק מס ערך מוסף ובצו, וכל עשה, על פי בקשת המערערת. העובדה כי למערערת עסק של פעילות בניירות ערך ובמסמכים סחירים אחרים, מצדיקה את המסקנה כי יש לראותה בגדר "מוסד כספי", כפי שקבע מנהל מע"מ.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה, המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 35,000 ₪.

ניתן ביום 26.06.2017

ב"כ המערערת: עו"ד רוזנברג אברהם ממשרד רוזנברג לוי

ב"כ המשיב: עו"ד מיכל רצ'ולסקי, פרק' מחוז תל אביב (אזרחי)

◆ ערעור על "שומה בצו" שהוצא למערערת כאשר סלע המחלוקת נוגע לרישומה כ"מוסד כספי" או כ"עוסק". * יש לשים לב כי הערעור הוגש נגד פקיד שומה ולא נגד מנהל מע"מ)

רקע: המערערת עוסקת במחקר ופיתוח אלגוריתמים למסחר אוטומטי בשוק ההון. בשנת 2010 פנתה למנהל מע"מ לשנות את סיווגה ל"מוסד כספי" לעניין מס ערך מוסף, במקום כ"עוסק". מנהל מע"מ נעתר לבקשה. המערערת לא שילמה את המס הנובע מסיווגה כ"מוסד כספי" ולכן הוצא לה "שומה בצו" לשנות המס שבמחלוקת, 2010-2012.

◆ **המערערת טוענת,** כי הוראות סעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977 (להלן: "הצו"), מכוחה נקבע מעמדה כ"מוסד כספי", נקבע בחוסר סמכות, ולכן דינה להתבטל. עוד טוענת המערערת, כי לפי הוראות חוק מס ערך מוסף, מכוחן הוסמך שר האוצר להרחיב את הגדרת "מוסד כספי" בצו (פסקה 5 להגדרה וסעיף 145(א) לחוק), פעולה בניירות ערך הנסחרים בבורסה אינה מהווה "מכר" של "נכס" ואינה מולידה חבות במס. מאחר ולמחוקק המשנה אין סמכות לסטות מן החוק או להרחיבו ללא הסמכה מפורשת, יש לקבוע, כי שר האוצר חרג מסמכותו בהתקינו את הצו ורישומה של המערערת כ"מוסד כספי" בטל מעיקרו.

◆ עוד טוענת המערערת, כי אף אם יקבע שאין דינו של הצו להתבטל, הרי שלא ניתן להחילו עליה משום שפרשנות הצו לפי המונחים "מכר" ו"נכס" המוגדרים בחוק מס ערך מוסף, מחריגים פעילות בניירות ערך, שמהווה את פעילותה של החברה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א, כב' השופטת ירדנה סרוסי:

◆ המונח "עסקה" שבחוק מס ערך מוסף, המפנים למונחים "נכס" ו"טובין", המחריגים מתוכם ניירות ערך, אינו רלוונטי לצו, המונח המופיע בצו הינו "עסקו", במובן "עסק שלי" ולא "עסקה". המונח "עסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף כ"לרבות מקצוע ומשלח יד" ואין בו שום דבר המחריג פעילות בניירות ערך (להבדיל מהמונח "עסקה"). מכאן, עפ"י עקרונות הפרשנות, מאחר ואין המדובר במונחים זהים, לא חרג שר האוצר מסמכותו.

◆ ביהמ"ש קבע, כי באופן מהותי, תכלית הצו היא לקבוע, כי מי שעיסוקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, יחשב "מוסד כספי". פרשנות הצו באמצעות מונחים מחוק מס ערך מוסף, המחריגים פעילות בניירות ערך, אינה מתיישבת עם הקשרם של דברים ועם תכלית הצו.

יתירה מכך, מוסיף ביהמ"ש, פרשנות הצו, אשר תכליתו היא קביעת "מוסד כספי" לשם חיובו במס רווח, באמצעות מונחים הנוגעים לחיובו של "עוסק" במס ערך מוסף, מהווה ערבוב מין שאינו במינו.

לאור העובדה שקיים הבדל ברור ומובנה בין הטלת מס עסקאות על עוסק לבין הטלת מס רווח על מוסד כספי, אין כל הגיון בגישת המערערת לפיה יש לפרש את הצו,



שימוע לפני אישומים בפרשת אקיוטק

לאחרונה הודיעה פרקליטות מחוז ת"א (פלילי) לבאי כוחם של **מר בן אופק ועו"ד נועם קוריס**, כי נשקלת העמדתם לדין, בכפוף לשימוע, בגין קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, ניסיון לקבל דבר במרמה בנסיבות מחמירות וקשירת קשר לביצוע פשע. השניים, כך לפי ההודעה, חשודים בביצוע עבירות במיליוני שקלים כלפי עשרות אלפי מתלוננים במסגרת פרשת אקיוטק. על פי כתב החשדות שצורף להודעת השימוע, בן אופק כיהן כבעלים ומנכ"ל של חברת **מרום הפקות 2004 בע"מ**. נועם קוריס שימש כעורך הדין, בין היתר, של בן ושל חברת **מרום**. חברת **מרום** סיפקה שירותי תוכן ללקוחות ובהם שירות אודישנים. במסגרת זו הועברו מסרונים ללקוחות ובהם מידע על אודישנים המתקיימים על ידי חברות הפקה שונות ברחבי הארץ. בשנת 2013, החל אופק, בעזרתו של קוריס, בנקיטת הליכים משפטיים שונים לגביית חובות של לקוחות. כאמור, לאחרונה ניתנה לחשודים אפשרות בהתאם לחוק, לקיים הליך שימוע, ככל שיחפצו בכך, בפני פרקליטת מחוז ת"א (פלילי) בטרם תתקבל החלטה אם להגיש כתב אישום נגדם. מדובר בתיק בעל היקף גדול ומורכבות ראייתית רבה, אשר נשלח למספר השלמות חקירה והעלה שאלות משפטיות שנידונו במהלך החקירה בבית המשפט. התיק נחקר על ידי מפלג הונאה במחוז ת"א של משטרת ישראל. כמובן שאחרי התיק עוקבים גם מאות נפגעים שנפגעו מדרך הפעולה שנקטה נגדם בהתאם למפורט בפרשה.

מסחר באינטרנט – חקירת רשות המסים

רשות המסים מנהלת חקירה מאומצת רבת היקף בנושא העלמת הכנסות בזירת המסחר האלקטרוני. החקירה מתנהלת במסגרת **שיתוף פעולה ממוקד בין פקיד שומה חקירות תל אביב, המחלקה לביקורת ממוחשבת ומחלקת המודיעין ברשות המסים** הנוגע לפעילות מסחר באינטרנט. על פי הודעת הרשות, היא הצליחה למפות רשימה של ישראלים אשר מפיקים הכנסות מרשת האינטרנט וזאת מבלי לדווח לרשויות המס-התבצעו כבר מספר מעצרים ותפיסות כאשר כל מעצר שכזה מלווה בכותרות והודעות לעיתונות.

אם גם אתה יודע שאתה על הכוונת, אל תגיז: "לי זה לא יקרה". מומלץ לפנות לעו"ד המתמחה בתחום ולא להמתין שרשות המסים תפנה אליך!

רשות המסים פרסמה: קוד אתי

רשות המסים השיקה קוד אתי אשר לאורו יפעלו עובדים ומנהלים ברשות. הקוד, גובש בעבודת מטה מאומצת ויסודית שנמשכה כשנה וחצי, במהלכה נערכו תהליכי היוועצות פנים ארגוניים ובהם, סקר מקיף בקרב כלל עובדי רשות המסים. בנוסף, נבחנו קודים אתיים מהמגזר הציבורי והפרטי וקודים מרשויות מס בעולם. בקשות להחזרי מס ודוחות שנתיים. עפ"י המבוא לקוד האתי, היקפי האחריות והסמכות הנרחבים, הנתונים בידי עובדי רשות המסים, יוצרים משנה תוקף למחויבות העובדים למלא את המשימות הנדרשות מהם בדרך ראויה, מוסרית, הוגנת ותוך הקפדה על רמה אתית גבוהה. הקוד האתי שגובש, מהווה נדבך נוסף וחיזוק לקוד האתי הכללי של שירות המדינה. הקוד האתי משקף את חזון רשות המסים, יעדיה וערכיה. הקוד האתי מהווה מצפן לדרך התנהגות ראויה מבחינה אתית ומקצועית ומסייע להתמודד עם דילמות אתיות. קוד אתי זה, חל על כלל עובדי רשות המסים בכל הדרגים ומצופה מהם ליישמו בדרך שיגרה. מנהלים ינחילו ויטמיעו את הקוד האתי בקרב עובדיהם. הקפדה ושמירה על ערכי רשות המסים כפי שמשקפים בקוד זה, יגבירו את אמון הציבור בה, ישפרו את תדמיתה ויצרו סביבת עבודה נעימה, עניינית ואיכותית, בה מתקיימת תרבות ארגונית מיטבית וראויה. הקוד האתי אינו מהווה תחליף להוראות התקשי"ר ולהוראות כל דין החלות על עובדי המדינה ואין הוא גורע מהן, במקרה של סתירה ביניהם, יחולו ההוראות הדין הקיימות.

[לכניסה לקוד האתי לחץ כאן](#)

פקיד שומה רמלה בפעילות לקהילה

עובדי פקיד שומה רמלה ממשיכים בפעילות שלהם ושל רשות המסים למען הקהילה. לאחרונה ערכו העובדים ערב בעניין מיצוי זכויות והטבות מס להורים לילדים בעלי צרכים מיוחדים (הורי צמי"ד). המפגש התקיים בנוכחות פקידת השומה וסגנה וחברי חולייה 17. קבוצת הורי צמי"ד שלחה לאחר הערב מכתב תודה ובו ציינו את חשיבות המידע שנמסר ואת הצורה הברורה והנגישה בה הוא הועבר. יישר כוח.

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.