



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

גיליון 760 יום ה' 23 בינואר 2020

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

דיווח של נותני שירותים פיננסיים לרשות המסים //
הוראת ביצוע מ"ה: תיק עיזבון במשרד השומה //

בית המשפט קיבל טענת אכיפה בררנית בהליך מיסוי אזרחי //

מ"ה – בימ"ש מבטל שומות מס הכנסה שסתרו שומות מע"מ //
מ"ה – בעל חברה אינו יכול לטעון כנגד שומות חלוטות שהוצאו לחברה //
מ"ה – שינוי מודל עסקי אינו מוביל אוטומטית לחיוב במס //

רשות המסים מחפשת את מעלימי הרשת // מע"מ ת"א 3 עובר דירה //
רשות המסים מבקרת בעמותות ספורט // לשכת רו"ח בשיתוף עם מערך הסייבר

תאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

דיווח של נותני שירותים פיננסיים לרשות המסים

♦ במקביל נפתחו הליכים משפטיים בבג"צ מול רשות המסים, בין היתר לאור טענות חוקתיות בקשר עם הדיווח האמור. כך למשל משום שניסוח ההנחיות ביחד עם ניסוח התקנות יוצר מצב אבסורדי לפיו נותן שירותים פיננסיים מחויב לדווח על כל מי שמבצע אצלו פעולות ("מבקש שירות / נהנה) החל מהשקל הראשון! אמנם התקנות מחייבות דיווח פעולות שבוצעו עבור אותו מבקש שירות רק בסכום מצטבר של 50,000 ₪ לחודש ימים, אך בכדי לחשב את הסכום המצטבר כאמור, נדרש הנש"פ למעשה לשמור נתונים על המדווח החל מהשקל הראשון- דבר שברור שלא אליו התכוון המחוקק. למשל בדוגמא שבה מבקש שירות עושה עם הנש"פ עסקה של 30,000 ₪ ביום הראשון של החודש ו- 20,000 ביום האחרון, דהיינו הסכום הכולל לגבי היום 50,000 ₪ המחייב דיווח.

♦ מומלץ לעקוב אחרי ההתפתחויות בנושא מול היועצים המקצועיים הרלבנטים ובתי התוכנה.

♦ רשות המסים פתחה את הפורטל לדיווח של נותני שירותים פיננסיים.

שירות זה מאפשר לחברות או לעוסקים, שמעניקים שירותים פיננסיים, להגיש דיווח על הפעילות ועל ההתנהלות הכספית שלהם בהתאם לתקנות מס הכנסה (תקנות לעניין חלפני כספים) (הוראת שעה), תשע"ט-2018.

♦ הדיווח מתבצע באופן מקוון באמצעות תוכנת הנהלת חשבונות מאושרת, לנותני שירותים פיננסיים.

♦ יצוין, כי בשלב זה למערכת עדיין קיימות בעיות קליטה רבות, בין היתר לאור העובדה שרשות המסים פירסמה הנחיות רק לאחרונה ובתי התוכנה עדיין לא הטמיעו אותן במערכת.

♦ גופים מקצועיים המייצגים את נותני השירותים הפיננסיים ובהם "פורום היועצים לנותני שירותים פיננסיים" נמצאים בקשר עם הגורמים הרלבנטים ברשות המסים כדי להסדיר את ענייני הדיווח.

הוראת ביצוע מ"ה: תיק עיזבון במשרד השומה

♦ פתיחת תיק לניהול עיזבון של המנוח בתקופת הביניים, נועדה לאפשר את התשלום על חשבון המס המגיע מהיורשים והגשת הדוחות בגין פעילות והכנסות העיזבון על ידי "הנציג האישי החוקי" בהתאם להוראות סעיף 120 לפקודה.

♦ מחלקת תפעול שבחטיבת שירות לקוחות ושע"מ, פיתחו אפשרות לפתיחת תיק לניהול עיזבון של נפטר, שירשם כישות חדשה ב- "מרשם ללא רשם אחר בחוק". רישום העיזבון במרשם זה, נועד לצורך הקצאת מספר ישות, באמצעותו ניתן לפתוח תיק לניהול עיזבון של נפטר, במשרד השומה בו התנהל תיק המנוח טרם פטירתו.

♦ ביום 1.12.19 פירסמה רשות המסים את הוראת ביצוע מס הכנסה מס 11/2019 הנדון: תיק עיזבון במשרד השומה.

♦ הוראת הביצוע מפרטת את הכללים הנוגעים להחלת סעיפים 120 (ג) עד (ה) לפקודת מס הכנסה ולטיפול בפתיחת תיק עיזבון, לאחר פטירתו של הנישום המנוח. כאמור, מדובר בנסיבות בהן יורשי המנוח אינם ידועים לרשות המסים, כולם או מקצתם ו/או לא ידוע לרשות המסים שיעור חלקם בעיזבון ו/או שקיימת מחלוקת בין היורשים לגבי נכסי העיזבון (להלן: תקופת הביניים).



בית המשפט קיבל טענת אכיפה בררנית בהליך מיסוי אזרחי

מיכאל כשכאש, עו"ד

גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

המונה אך שלושה אנשים: שלושת ראשי ארגון הפשיעה – האחים גבאי והמערער. טענת המערער לאכיפה בררנית נסמכה על העובדה, כי הלה חויב לשלם מס על מלוא הכנסות הארגון בשנות המס הרלוונטיות, בעוד שליתר הפעילים בארגון הפשיעה לא הוצאו כלל שומות, או שהוצאו על סכומים זעומים. המשיב ניסה לפטור עצמו באמתלה כי עניינם של האחים גבאי מתנהל במשרדי פקיד השומה רמלה וכי דבר הרשעתם נודע לאחר ששנות המס הרלוונטיות נסגרו (התיישנות), כך שלגבי דיודו אין מדובר באכיפה בררנית. ביהמ"ש דחה טענה זו של המשיב, ואף ציין, בצדק, כי מוטב היה אלמלא טענה.

◆ ביהמ"ש הדגיש שלפניו מקרה מובהק של אכיפה בררנית, שנבע, למצער, מתוך רשלנות, והוסיף כי כאשר מדובר בהחלטה מנהלית ולא בהחלטה להעמיד לדין פלילי, חלים שני עקרונות: הראשון, שאין לקבוע מכוח השוויון כי פעולה מנהלית לא תקינה שהוחלה במקום אחד, תוחל גם על אחרים; והשנייה, כי גם אם מדובר בהחלטה פגומה, על בית המשפט לבחור באמצעי שפגיעתו פחותה שיהיה בו כדי לרפא את אותם פגמים. ביהמ"ש קבע, שאין הצדקה לביטול השומה כפי שעותר המערער, שהרי גם אם נפל פגם בפעולת רשות המסים שלא להוציא שומות בעניינם של האחים גבאי, הרי שאין להחיל תוצאה פגומה זו גם בענייניו של המערער, שהודה והורשע על-יסוד הודאתו. לאור העקרון השני קבע ביהמ"ש, כי יש לנקוט בעניינו של המערער באמצעי שפגיעתו פחותה, כך שהלה יחויב במס על הכנסות הארגון בהתאם לחלקו היחסי – שליש בהכנסות הארגון, ולא חלקי מספר האנשים שהורשעו בפרשה כולה, כפי שטען. בית המשפט נימק קביעה זו בהדגישו שקבוצת השוויון שאליה משתייך המערער היא שלושת ראשי הארגון, וטענת האכיפה הבררנית שהעלה צריכה להיבחן ביחס לקבוצה זו, ולא לגבי כל יתר המעורבים.

◆ לדעת המחבר זהו המקרה הראשון שבו מתקבלת טענה של אכיפה בררנית במסגרת ערעור מס, שהרי לרוב נשמעות טענות דוגמת אלה במסגרת הליכים פליליים. ואולם, אין לתמונה על כך. כאמור בפתח הדברים טענה של אכיפה בררנית היא טענה של אפליה באכיפה, והרי החלטה של רשות המסים לקבוע לנישום או לעוסק שומות לפי מיטב השפיטה, היא פעולה של אכיפת חוקי המס. על כן, כפי שגם קבע ביהמ"ש, כל אימת שנפל פגם היורד לשורש העניין בפעולת הרשות, שמקורו באכיפה חלקית פסולה, כמו במקרה שהובא כאן, אין הצדקה לשלילה אפריורית של טענה מסוג אכיפה בררנית.

אמת, החלטה להעמיד אדם לדין איננה שקולה להחלטה הרשות לקבוע לנישום או לעוסק שומות לפי מיטב השפיטה, אפילו ששתי ההחלטות פוגעות בזכויות יסוד. לכן, תחולת הטענה בשתי הדיסציפלינות הפלילית מחד והאזרחית-מנהלית מאידך חייבת להיות שונה. בקבלו את טענת האכיפה הבררנית שהעלה המערער ובהחליטו שלא לבטל כליל את השומות שנקבעו לו, חרף קבלת הטענה, החיל בית המשפט המחוזי את דוקטרינת ההגנה מן הצדק על העניין שבוא בפניו בשינויים המחויבים, וזאת לנוכח השוני האינהרנטי בין שני הדינים – הפלילי והאזרחי. מעניין לראות את התפתחות הפסיקה בנושא... (המדינה לא ערערה על פסק הדין של ביהמ"ש מחוזי).

◆ ביהמ"ש המחוזי בת"א, קיבל לאחרונה טענה של נישום – שי קסוטו (להלן: "המערער"), במסגרת ערעור מס שהגיש (ע"מ 9601-04-10 קסוטו נ' פ"ש) לפיה פקיד שומה רחובות (להלן: "המשיב") נהג כלפיו אפליה פסולה שעה שקבע לו, ולא לאחרים שהורשעו יחד עמו, שומות לפי מיטב השפיטה (יוצג בהליך ע"ד רענן גל ועו"ד רואי פלס). המערער אפוא הורשע על-פי הודאתו יחד עם גורמים נוספים בפעילות בארגון פשיעה שעסק במהילת דלקים ומכירתם, תוך שימוש בחשבוניות מס כוזבות. המשיב קבע למערער שומות הכנסה וייחס לו הכנסות במאות מיליוני שקלים בשל חברותו בארגון הפשיעה, בעקבותיה הורשע במסגרת ההליך הפלילי. המערער טען לאכיפה בררנית לנוכח אותה אפליה נטענת שהבחינה בינו לבין יתר הגורמים שהורשעו עמו במשפט הפלילי.

◆ בקצרה יוסבר, כי טענה של "אכיפה בררנית" היא טענה נגד רשויות המנהל, וזו מעוגנת מאז 2007 בהוראת סעיף 149(10) לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982, כמקרה פרטי של טענת הגנה מן הצדק וכאחת מני עשר טענות מקדמיות שנאשם רשאי לעורר לאחר שהחל משפטו. ככלל, דוקטרינת ההגנה מן הצדק, משמשת כלי ייחודי בידי בית משפט בהליך הפלילי לבטל כתב אישום מקום שיש בהגשתו או בהתנהלות גורמי אכיפת החוק משום פגיעה בחוש הצדק הטבעי.

מקובל להתייחס לדוקטרינת ההגנה מן הצדק בשני מובנים: האחד, שהתנהלות גורמי אכיפת החוק הנה בלתי צודקת משום עצמה; והשני, שרשויות אכיפת החוק התנהלו באופן מפלה (אכיפה בררנית). ב- ע"פ 2910/94 יפת נ' מדינת ישראל (להלן: "עניין יפת"), נקבע כי הגנה מן הצדק תחול אך במקרים יוצאי דופן שמזעזעים את אמות הסיפים. המבחן שנקבע בפרשת "יפת" הוגמש ב- ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ, (להלן: "עניין בורוביץ"), אך הגנה כאמור עדיין תינתן במקרים חריגים.

◆ המבחן שנקבע בעניין "בורוביץ" לעיל, מכונה "המבחן המשולש" והוא מהווה ביטוי לאיזון המתבקש בין זכותו של נאשם להליך הוגן לבין אינטרסים הקשורים בהבטחת יעילותם של גורמי אכיפת החוק. המבחן המשולש מורכב, אם כן, משלושה שלבים: בחינת הפגמים בהליך ומדידת עוצמתם; אפשרות קיומו של ההליך חרף הפגמים שנתגלו – האם ניתן לנקוט באמצעי מתון יותר מאשר ביטול ההליך, הפגום.

◆ הנטל הראשוני להוכחת טענת אכיפה בררנית רובץ על הטוען לה לנוכח חזקת חוקיות המעשה המנהלי העומדת לרשות וזה גבוה במיוחד. על הטוען לה להציג תשתית עובדתית מספקת שיהא בה כדי להתגבר על החזקה בדבר התקינות המנהלית. מדובר במשוכה גבוהה, כמתחייב מחומרתה של הטענה, ולא בכדי מתקבלת טענה זו במשורה, כדי שלא יצא חוטא נשכר. ואולם קבעה הפסיקה בהקשר זה, כי אין כל צורך לשם הוכחת טענת האכיפה הבררנית בהוכחת קיומו של מניע פסול, שהרי די בהוכחת התוצאה הפסולה.

◆ בבואו לדון בטענת המערער לפיה קיימת אכיפה בררנית בעניינו, קבע ביהמ"ש המחוזי מפי כב' השופטת מיכל אגמון-גונן כי מדובר בקבוצת שוויון קטנה ביותר



בית המשפט ביטל שומת מס הכנסה שסתרה שומת מע"מ ע"מ 56015-12-11 פאר נ' פקיד שומה חיפה מיכאל כשכאש, עו"ד

לחזור בו מעמדתו והודה במסגרת הודעתו, כי המערער אינו סוחר מתכות אלא מתווך במתכות.

משלא קבע פקיד השומה למערער, שומה שעניינה קביעת שיעור רווח גולמי על פעילותו כמתווך במתכות, הרי בפועל כל שקיים הם דיווחיו העצמאיים של המערער, ובהם השומות העצמיות. נקבע שבמצב דברים זה המערער אף אינו צריך להצדיק את שומותיו העצמיות, שכן כנגדן לא הוצאה כל שומה רלבנטית, לא בשלב א' וודאי שלא בשלב ב'.

בכל הקשור והמתניח לפסילת הספרים לשנת 2005 – נוכח העובדה כי עילת הפסילה הינה חלוטה, נוכח העובדה כי עילה זו אינה טכנית ומהווה סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים, הרי שבימ"ש קבע, כי דין ערעורו של המערער בקשר עם פסילת הספרים – להידחות. בנסיבות אלו, החלטת פקיד השומה בדבר פסילת ספרי המערער לשנת 2005 – בעינה עומדת.

כמו כן קבע ביהמ"ש כי זכותו של המערער לבקש את תיקון דיווחיו התקופתיים (למע"מ) לא התיישנה. לגבי דיוו יש מקום להחיל בנסיבות הקונקרטיות את סעיף 8 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 שעניינו התיישנות שלא מדעת, בנמקו שהעובדות המהוות את עילת התביעה הן למעשה העובדות שנקבעו בפסק הדין בערעור מס התשומות, כי המערער היה מתווך ולא סוחר במתכות.

עובדות אלו, כלשון ביהמ"ש, "נעלמו" מעיני המערער מסיבות שלא היו תלויות בו. בעניין זה נקבע שאין לקבל את טענת מנהל מע"מ לפיה מתן היתר למערער לתקן את דיווחי עסקאותיו בהתאם לפסיקת השופט סוקול בערעור מס התשומות תפגע בהרתעה ובשלטון החוק. סמכותו של בית המשפט בערעור מס אינה סמכות מהדין הפלילי ותפקידו אינו תפקיד עונשי. ככל שמנהל מע"מ סבור כי המערער פעל בזדון בדיווחיו וכי מטרתו הייתה העלמת מס או הקטנת חבות במס שלו שלא כדין – יכול היה לפעול נגד המערער במישור הפלילי, אך לא עשה זאת.

תוצאה:

שלושת הערעורים על שומות מס הכנסה נתקבלו; בעוד שערעור על פסילת הספרים נדחה; ערעור מע"מ נתקבל אף הוא. **לטובת המערער נפסקו הוצאות בסך 35,000 ש"ח.**

ניתן ביום: 16.12.2019

ב"כ המערערים: עו"ד רועי פלר ועו"ד זיו אור

ב"כ המשיבים: עו"ד ערן רזניק מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

ביהמ"ש המחוזי בחיפה נדרש לחמישה ערעורי מס ששמיעתם אוחדה – שלושה ערעורי מס הכנסה שהגיש המערער על שומות כלכליות שקבע לו פקיד השומה חיפה (להלן: "**פקיד השומה**") לשנות המס 2008-2011 שעניינן חוסר סבירות עסקית וקביעת שיעור רווח גולמי על פעילות המערער כסוחר מתכות; ערעורו של המערער על החלטת פקיד השומה לפסול את פנקסיו לשנת המס 2005, לפי סעיף 130(י"א) לפקודת מה הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") ; וכן ערעור מס ערך מוסף על החלטת הממונה האזורי מע"מ חיפה (להלן: "**מנהל מע"מ**") שלא לאפשר למערער לתקן את דיווחיו התקופתיים לשנים 2004-2005.

ביהמ"ש המחוזי חיפה - כב' השופטת א' וינשטיין:

ביהמ"ש ציין בפתח דבריו, כי כשלים ופגמים רבים נפלו בניהול הערעורים הנ"ל ועל אף כל מאמציו לשכנע את הצדדים, כי ראוי ונכון שיגיעו להבנות וייתרו את הצורך בכתיבת פסק לא השכילו לראות את הדברים נכוחה. עיקר הקושי בערעורים נבע לשיטת בית המשפט מעמדות עובדתיות שהוצגו על ידי שני הצדדים בערעורי מס ההכנסה שבכותרת, אשר עמדו בסתירה מוחלטת לעמדות העובדתיות שהוצגו על ידי המערער ורשות המסים, במסגרת ערעור מס התשומות, שהתנהל והוכרע בפני בית המשפט המחוזי בחיפה כב' השופט רון סוקול (ראה: **ע"מ 1173-06-10**) (להלן: "**ערעור מס התשומות**").

במסגרת ערעור מס התשומות טען המערער, כי הוא "**סוחר מתכות**" ולכן זכאי לנכות את מס התשומות שבחשבוניות המס שהוצאו לו בגין רכישת מתכות; המשיב לעומתו בערעור מס התשומות – מנהל מע"מ, טען שם כי המערער איננו סוחר מתכות, שכן לא הוא זה שקנה ומכר את המתכות, וכי המערער הוא "**גורם מתווך**" ועל כן אינו זכאי לנכות את מס התשומות בחשבוניות מושא ערעור מס התשומות.

מנגד, במסגרת ארבעת ערעורי מס הכנסה טען המערער כי הוא "**מתווך במתכות**" ואיננו סוחר במתכות ועל כן דיווחיו על הרווח הגולמי שלו נכונים וסבירים לפעילות זו; מנגד טען פקיד השומה כי המערער הוא "**סוחר מתכות**" ועל יסוד קביעה זו קבע כי הרווח הגולמי המדווח על ידי המערער נמוך ואיננו תואם את הרווח המקובל בענף הסחר במתכות.

בבקרו את הצדדים, ובייחוד את רשות המסים שמדברת בשני קולות, נאלץ ביהמ"ש להכריע בערעורים, כדלהלן:

השומות מושא הערעור נקבעו למערער בשל עמדת פקיד השומה בנוגע לחוסר סבירות שיעור הרווח הגולמי המדווח מפעילותו **כסוחר מתכות** אינן רלוונטיות הן לאור קביעתו העובדתית והמשפטית החלוטה של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק הדין בערעור מס התשומות, שלפיו המערער לא פעל כסוחר במתכות **אלא פעל כמתווך**; והן לאור העובדה כי פקיד השומה הסכים



בעל חברה אינו יכול לטעון כנגד שומות חלוטות שהוצאו לחברה ע"מ 1409-06-18 אביתר נ' פקיד שומה חיפה ישראל בן ציון, עו"ד

◆ לפי ביהמ"ש, במהלך המשפט, הבין המערער כי לאור ההרשעה בתיק הפלילי ואי הגשת הערעור על שומות החברות אין ביכולתו להוכיח שהכסף שלטענתו החברה מעולם לא הרוויחה, שכן מדובר ב"חשבוניות זרות", הגיע לידי אנשים אחרים ולא לידי. בנסיבות שונות שתוארו בפסק הדין, המערער החליף מייצג לצורך הסיכומים.

◆ במהלך המשפט המשיב ויתר על חקירת המערער, והמערער ויתר על חקירת המצהיר מטעם המשיב שערך את השומה הכלכלית. התיק נקבע לסיכומים.

◆ ב"כ המערער שמונה לצורך הסיכומים (עו"ד ציוני), ביקש במסגרת הסיכומים להחזיר את התיק לשלב שמיעת הראיות, שכן נוצר בתיק מצב טכני בו המערער לא יכול להגן על עצמו כנגד קביעת ההכנסה, לאור כך שמחד לא ערער על שומת החברות ומאידך המשיב חזר בו מהשומה העיקרית. עוד ניסה לטעון כי יש לראות במערער כערב לחוב, כך שהחייב מודה בחוב, ויש לתת לו את הזכות להתגונן כנגד החיוב בחוב. כמו כן ניסה המערער לטעון על סמך אמירות מגזר הדין, כי מדובר בחשבוניות זרות ולא פיקטיביות, כך שכלל לא נצמחה הכנסה. בנוסף טען המערער שאילו היה המשיב מעיין בדיווחי חברת אביסרור היה מגלה שכל העסקאות בחשבוניות הפיקטיביות דווחו למע"מ, כך שלמעשה כל התשומות הללו הגיעו לידי המדינה, ולא נגרע ממנה מאום. יצוין כי נטענו מספר טענות נוספות.

ביהמ"ש המחוזי חיפה - כב' הש' אורית ויינשטיין:

◆ לפי ביהמ"ש, אין מקום לטעון טענות בעניין ההכנסה שכבר נקבעה בשומה חלוטה לחברה, ולמערער אין זכות לחזור ולפתוח עניין זה, ובוודאי שלא לבקש לחזור לשלב הראיות במסגרת הסיכומים. ביהמ"ש קבע, כי הסיטואציה אליה נקלע המערער הינה באחריותו בשל טקטיקה שנקט עם מייצגו הקודם ועליו לשאת בסיכון ובנזק שנוצר לו. המערער אינו דומה לערב של חייב שהודה בחוב, שכן למערער הייתה היכולת להחליט אם להגיש ערעור בשם החברות והוא בחר שלא לעשות זאת. עוד קבע ביהמ"ש, כי למערער אין זכות לטעון כי מדובר ב"חשבוניות זרות", היות וההכנסה של החברה היא חלוטה, כמו כן, מכתב האישום בו הודה המערער עולה פרשיה של חשבוניות פיקטיביות בלבד ואין קביעה שמדובר בחשבוניות זרות. גם יתר הטענות נדחו תוך שבית המשפט מותח ביקורת על המערער, לפיה: "בעל דין צריך לעמוד מאחורי התנהלותו הדיונית ומאחורי הצהרותיו. הוא בוודאי אינו רשאי לשנות ולתאבסם לצרכיו ולנוחותו תוך ניסיון לתעתע בכל המותבים שעסקו בענייניו".

תוצאה:

◆ הערעור נדחה. המערער חויב בהכנסה אישית בגובה עשרות מיליונים, ובהוצאות משפט בסך 45 אלף ₪.

ניתן ביום: 26.8.19

ב"כ המערער (בפסק הדין): עו"ד יואב ציוני

ב"כ המשיב: עו"ד רונית ליפשיץ, פרק' מחוז חיפה (אזרחי)

◆ **השאלה הנשאלת בערעור זה:** האם יכול בעל חברה לטעון טענות בשומה אישית שיצאה לו, נגד קביעת הכנסה שכבר נקבעה בשומה חלוטה לחברה, או שמא רק נגד ייחוס ההכנסות אליו.

◆ **רקע עובדתי:** תחילתו בפרשייה גדולה בה גם המערער וגם אחרים רכשו זהב בשחור, והשתמשו בחשבוניות פיקטיביות של חברת אביסרור על מנת להסיר את מקורו של הזהב השחור, וקיוו את התשומות שהיו כלולות באותן חשבוניות פיקטיביות.

◆ המערער בעל חברות, הורשע הוא והחברות על פי הודאתו בניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות הפיקטיביות, בהיקף של עשרות מיליוני שקלים מס, כ 47 מיליון ₪, וקיבל בין היתר עונש מאסר של 54 חודשים וקנס בסך 700 אלף ₪. בנוסף, מנהל מע"מ הוציא שומות כפל מס לחברות, והערעור עליהן נדחה (בהמשך עונשו הוקל במספר חודשים בבימ"ש העליון).

◆ בעקבות ההרשעה הוציא מס הכנסה לחברות ולמערער שומות חלופיות לפיהן קבע לחברות ולחילופין למערער שומה כלכלית לפי אחוז רווח על פי תדריך כלכלי, וכן שומה בגין התשומות הפיקטיביות, כביכול אותן תשומות פיקטיביות הגיעו לידיהם, בהיקף של עשרות מיליוני שקלים. לחילופין הוציא המשיב שומה למערער כמי שקיבל דיבידנד במלוא גובה ההכנסה שקבע לחברה.

◆ לפי פסק הדין, המערער, בעצת עורך דינו בחר שלא להגיש ערעור על השומות שיצאו לחברות, היות והחברות היו נקיות מנכסים, והשומות של החברות הפכו לחלוטות (יצוין כי לאחר שהמערער החליף מייצג, ביקש המערער בשם החברות לדחות את המועד להגשת ערעור בשמן, אך בית המשפט דחה את בקשתו).

◆ המשיב טען בישיבת קדם המשפט הראשונה בערעור המערער, כי לאור כך שהחברות לא הגישו ערעור הרי שההכנסה שנקבעה להן היא חלוטה וזו גם נקודת המוצא בערעור המערער על השומה החלופית של הכנסה מדיבידנד.

הואיל ולפי ביהמ"ש, וטענה זו עומדת בסתירה עם כך שהשומות הן חלופיות וההכנסה נקבעה לחלופין כהכנסתו של המערער, כך שלכאורה המערער עדיין רשאי לחלוק על קביעת ההכנסה, נתבקש המשיב לשקול האם הוא עומד על שומתו הראשית שקובעת הכנסה למערער או שמא הינו מתמקד בשומה החלופית בלבד של הכנסה מדיבידנד. המשיב הודיע, כי הינו מוותר על השומה העיקרית שבה ביקש לייחס לחלופין את ההכנסה למערער, ועומד רק על שומתו החלופית של הכנסה מדיבידנד, המבוססת על ההכנסה שכבר נקבעה לחברה בשומה חלוטה. בהתאם הודיע המשיב בישיבת קדם המשפט השנייה, כי אם המערער יוכיח שהכספים כולם או חלקם לא הגיעו אליו כי אם לידי אחרים, תתוקן השומה בהתאם.

◆ המערער ניסה בשלב דיון ההוכחות להביא ראיות, חוות דעת מומחה, אולם חוות הדעת הוצאה מהתיק לבקשת המשיב היות והתייחסה להכנסת החברה, ועניין זה כבר חלוט. ביהמ"ש הרשה למערער להביא ראיות רק לעניין העברת הכספים שהועברו מהחברה אליו או לצדדים שלישיים.

שינוי מודל עסקי אינו מוביל אוטומטית לחיוב במס עמ' 16-01-26342 ברודקום סמיקונדקטור נ' פ"ש כפ"ס עו"ד ישראל דוד בן ציון

בימ"ש המחוזי מרכז-לוד, כב' הש' ד"ר שמואל בורנשטיין:

♦ בימ"ש קובע, כי הגם שאכן יש מקום להשתמש במבחני ה-FAR, לצורך סיווג עסקה ו/או לצורך קביעת שוויה, עדיין לא בכל מקום בו מתקיימות מילות הקסם "שינוי מודל עסקי", אוטומטית הדבר יוביל לסיווג שונה של העסקה, ולקביעה כי זוהי מכירת נכס, אלא המבחן שצריך להיות הינו האם שינוי המודל העסקי משקף עסקה שונה מזו המוצגת על ידי הצדדים שאז יש מקום לשנות את סיווג העסקה, או האם שינוי המודל העסקי נעשה במחירים לא מקובלים שאז יש לתקן את מחירי ההעברה שנקבעו.

♦ לפי ביהמ"ש, במקום בו חברת הבת מרוקנת מנכסיה, והופכת ל"קליפה תאגידית", כך שהעובדים שלה מועברים לעבוד אצל חברת האם, והיא מפסיקה מלפעול, הרי שיש לראות בשינוי המודל העסקי כמכירה של נכס המחייבת במס רווח הון. בנדון דנא, להיפך החברה לא התרוקנה מנכסיה הרוחניים (ורק שנים לאחר מכן מכרה את הקניין הרוחני), שמרה על מצבת עובדיה שלה, ואף צמחה והתרחבה, כך שלא ניתן לטעון שמהות העסקה שונה מהמהות עליה הצהירה המערערת. המשיב לא טען דבר בעניין התמלוגים שקיבלה המערערת, וממילא יש קבל את דיווחי המערערת.

♦ ביהמ"ש מרחיב וקובע, כי לא ניתן לטעון שהמערערת התפרקה באופן מוחלט מפונקציות המחקר ופיתוח ושיווק שלה, בשל כך שעברה לשרת לקוח יחיד את קבוצת ברודקום. לעניין זה מדגיש ביהמ"ש את העובדה, כי מצבת כוח האדם של החברה הבת לא עברה לחברת האם, ולא ניתן לקבל את טענת המשיב שעובדי חברת המחקר ופיתוח הם לא בגדר "נכס משמעותי" שנותר אצל החברה הבת. גם שינוי הסיכונים במעבר ללקוח יחיד, אינו "התפרקות מסיכונים", כי אם החלפת סיכונים שאינה בהכרח משנה את רמת הסיכון. יתר על כן, הקטנת סיכונים (וסיכויים) אינה סיבה מספקת לקבוע, כי ישנה מכירה של נכס, ולא ניתן לומר כי מדובר בפעולה לא הגיונית עבור חברה להתקשר בעסקה עם לקוח אחד גדול שהוא חברה בינלאומית, והדבר היחיד שיש לבחון האם מחירי ההעברה שהתקבלו הינם הוגנים, וכאמור למשיב לא היו טענות בעניין זה.

תוצאה:

♦ הערעור התקבל, השומות בוטלו, ועל המשיב הטלו הוצאות בסך 75,000 ₪.

ניתן ביום: 9.12.19

**ב"כ המערערת: עו"ד ד' פסרמן, א' זיידר, וח' רבן
ב"כ המשיב: עו"ד א' ליס, פרק' ת"א (אזרחי)**

♦ **השאלה הנשאלת בערעור זה הינה:** האם חברת בת, המבצעת שינוי מבנה עסקי, במסגרתו היא משנה את המודל הכלכלי שלה מחברה הפונה לשוק הרחב, לחברה הפועלת עבור חברת האם וחברות הקבוצה בלבד, מבלי להתפרק מעובדיה ומבעלותה על נכסיה הרוחניים, תיחשב כמי שמכרה נכס הון, (את "נשמתה").

♦ **הרקע העובדתי המקוצר:** המערערת, חברת "ברודקום סמיקונדקטור", הינה חברת הזנק ישראלית שחברת האם שלה נרכשה על ידי חברת הסבתא, חברת ברודקום הנסחרת בנאסד"ק, (שבהמשך התמזגה עם החברה האם). לאחר הרכישה בסכום של כ-200 מיליון דולר, התקשרה החברה הישראלית עם חברות שונות מקבוצת ברודקום בהסכמי רישיון לשימוש בקניין רוחני ומתן שירותי מחקר ופיתוח במחירי COST+. אף שלא מכרה המערערת את הקניין הרוחני בעצמו באותה העת (כעבור מספר שנים מכרה אותו לחברת הסבתא החדשה אוווגו שרכשה את הקבוצה), הרי שבפועל התקשרה בהסכמים אלו, רק עם לקוחות שהם חברות קבוצת ברודקום.

♦ המשיב, פקיד שומה כפר סבא, לא העלה טענה ל"עסקה מלאכותית", אלא במקום זאת נשאר במסלול ה"סיווג השונה" וטען שיש להסתכל על מכלול ההסכמים הנ"ל כעסקה למכירת נכס ששווי כשווי הרכישה של המניות של חברת האם – 200 מיליון דולר. יצוין, כי רק בסיכומים העלה המשיב בחצי פה את הטענה לעסקה מלאכותית, תוך שהוא סותר את טענתו כי נעשתה עסקה של מכירת נכס ב"עולם המעשה".

♦ נימוקו של המשיב נעוץ, במבחן ה-FAR (פונקציות, נכסים, סיכונים), שבהתאם לקווי ההנחיה של ה-OECD, קובע, כי במקום שבו נעשה שינוי מהותי – החלפה/הקטנה/הגדלה של הפונקציות הנכסים והסיכונים של החברה, הרי שיש לפנינו שינוי מבנה עסקי, ולעמדת המשיב לאור שינוי בפונקציות של החברה, במיוחד ההתפשטות מפונקציית הניהול, והגבלת המחקר והפיתוח, רק עבור הקבוצה, יש לראות במכלול ההסכמים עסקה למכירת נכס, כהגדרתו בפקודה.

♦ לטענת המערערת, ליבת טיעונה, כי שינוי מודל עסקי המצדיק קביעה כי מדובר במכירת נכס, הוא רק במקום בו רוקנה חברת הבת מנכסיה לאחר רכישתה, ולא כן בענייננו. בהתאם לדין הכללי, חברת הבת עדיין מחזיקה בקניין הרוחני שלה נכון למועד העסקה (מכלול ההסכמים), ועובדה שרק שנים אחר כך מכרה את הקניין הרוחני לסבתא החדשה ב-73 מיליון דולר, והשינויים שערכה לא רוקנו את החברה מנכסיה, אלא להיפך החברה צמחה, מחברה עם 86 עובדים לחברה עם 210 עובדים, מקום מושבה התרחב, ורווחיה צמחו משמעותית.

♦ כמו כן, טענה המערערת כי לא ניתן לעשות שימוש במבחני ה-FAR, לצורך שינוי סיווג העסקה, שכן מדובר בסך הכול במבחנים שנועדו לקביעת מחירי העברה (קביעת המחיר בעסקה בין צדדים קשורים), ואין להם שום מקור בדיון הישראלי.



רשות המסים מבקרת בעמותות ספורט

רשות המסים ערכה מבצע ניהול ספרים ארצי בעמותות ספורט שבו נערכו 82 ביקורות בעמותות שונות ברחבי הארץ. מטרת הביקורות הינה להביא לשימור יכולת ההרתעה והאכיפה, הוראות ניהול פנקסים וחובות רישום הכנסות כחוק, בקרב עמותות.

בטרם יציאה למבצע, עשתה רשות המסים עבודת הכנה לקראת המבצע, במסגרתה נבחרו קבוצות כדורגל מהליגות הנמוכות ליגה א', ליגה ב' וליגה ג', המשוויכות להתאחדות לכדורגל בישראל. על פי הודעת רשות המסים, במהלך המבצע נמצא כי **בקרוב 12** מתוך העמותות שבוקרו, לא נרשמו ההכנסות כנדרש.

מספר מקרים שמצייתת רשות המסים הינם למשל: במועדון ספורט מאזור הצפון, נמצאו העברות בנקאיות בסכום של כ-30,000 ₪, שלא נרשמו בספרי העמותה. אי רישום שיקים בסך 4,000 ₪ שנמצאו בעמותה אחרת, מנהל העמותה טען: "הצ'קים התקבלו מהורים ביום שישי ולא הספקנו לרשום". בבדיקת חשבון הבנק של עמותה נוספת מהצפון נמצא שהפקדה בסך 10,000 ₪ שנתקבלה כתמיכה, לא תועדה בספרי העמותה כנדרש.

כך גם עולה, כי באחת העמותות מאזור המרכז נהוג היה לגבות כסף עבור כרטיסים למשחקים, אך להשאיר בידיהם את הספחים של הכרטיסים שנמכרו, ולא דיווחו או הוציאו קבלות בעבורם. באותו עניין מנהל הקבוצה הסביר: "בסוף שנה המייצג שלנו סוכם את כל ההכנסות ומדווח עליהם בדו"ח". במהלך המבצע עלה כי לעמותות ספורט אחרת ממרכז הארץ, כלל אין תיק במס הכנסה, למרות שהתחילה לפעול כבר ממאי 2019. רואה החשבון של העמותה טען "עדיין לא הספקנו לפתוח תיק".

לשכת רו"ח בשיתוף עם מערך הסייבר

לשכת רואי חשבון **בראשות רו"ח איריס שטרק** הודיעה על **שיתוף פעולה בין הלשכה לבין מערך הסייבר הלאומי של מדינת ישראל**, במגוון אפיקים רחב לטובת העלאת המודעות וההיערכות של העסקים והארגונים בארץ להגנה כנגד מתקפות סייבר. בין היתר מתוכננים ימי עיון, השתלמויות והכשרות, שולחנות עגולים וקבוצות מיקוד, פרסומים משותפים ועוד.

בהמשך לביקור מקצועי שנערך על ידי נציגי הלשכה במתקן מערך הסייבר הלאומי בבאר שבע, בהשתתפות חברי ועד מרכזי וחברי לשכה נוספים, [הלשכה משתפת את חבריה במידע חשוב ורלבנטי הכולל ריכוז של מספר כלים ללא תשלום \(חינם\)](#) שיסייעו בידי החברים. בהמשך יפורסמו ע"י המכון להשתלמויות של הלשכה ימי העיון בנושא.

רשות המסים מחפשת את מעלימי הרשת

על פי פרסומי רשות המסים, לאחרונה נערך שיתוף פעולה נרחב בין **פקיד שומה חקירות תל אביב** לבין **המחלקה לביקורת ממוחשבת ברשות המסים** הנוגע לפעילות מסחר באינטרנט. בפעילותם, מיפו הגורמים רשימת ישראלים המפיקים הכנסות מהאינטרנט בחשד שלא דווח לרשויות ונערכה חקירה סמויה גלובלית.

כך פורסם, כי ביום 25.12.19 הובא **לבימ"ש השלום בת"א (כב' השופטת שלומית בן יצחק)**, חשוד בשם ירון מינץ בחשד להעלמת הכנסות מפרסום באינטרנט בסך 2.2 מיליון ש"ח. החשוד נעצר במסגרת חקירה סמויה גלובלית של רשות המסים, שנפתחה בעקבות שיתוף הפעולה ברשות. על פי החשד עולה כי מינץ, העוסק בתחום ארכיטקטורת תוכנה ומנהל אתר היכרות, מכר בין השנים 2009-2015 שטחי פרסום באינטרנט לחברת גוגל והפיק מפעילות זו 2,223,470 ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, במהלך החקירה עלה גם, כי למינץ הכנסות מהשכרת דירה אשר בבעלות הוריו, וכי הוא לא דיווח על הכנסות אלו. ביהמ"ש שחרר את החשוד בתנאים מגבילים ביניהם ערבויות ועיכוב יציאה מהארץ.

חשודים נוספים ששםם עלה בעקבות המבצע עירן נידם ויובל לוזון הובאו לשחרור בתנאים **בבימ"ש השלום בת"א (כב' הש' חנה קלוגמן)** בחשד להעלמת הכנסות שהופקו ממכירת שטחי פרסום ל-Google AdSense על פי בקשת המעצר של עירן נידם, תושב פתח תקווה העוסק בפיתוח תוספים לדפדפנים, עולה כי בין השנים 2011-2019 העלים החשוד הכנסות ממכירת שטחי פרסום ל-Google AdSense בסך של למעלה מ-2 מיליון ₪ במצטבר. מבקשת המעצר של יובל לוזון, תושב עכו העובד כשכיר בחברת סטארט אפ ישראלית בתחום תכנות מחשבים, עולה כי בין השנים 2012-2019 הפיק הכנסות נוספות, מעבר למשכורתו, ממכירת שטחי פרסום ל-Google AdSense בסך של למעלה מ-2 מיליון ₪ במצטבר.

מע"מ תל אביב 3 עובר דירה

משרד מע"מ תל-אביב 3 עובר אל משכנו החדש בכתובת הבאה: רחוב השלושה 2, קומה ראשונה, תל-אביב. עפ"י הודעת רשות המסים, בשל המעבר יהיה המשרד סגור בתאריכים 29-30/1/2020, ולא ינתנו שירותי קבלת קהל. במקרים דחופים ניתן לפנות אל: **מר אורי אהרון, גובה ראשי**, בטלפון 074-7619312, או באמצעות

כתובת המייל - uriah@taxes.gov.il

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 הפילי, 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.