

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

גיליון 761 יום ה' 27 בפברואר 2020

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תזכורת: קנס בגין איחור בהגשת דוח איחוד עוסקים //
נדחתה כניסתו לתוקף של חוק שירותי תשלום //

תמורות ושינויים במשטר המס הבינלאומי - BEPS ו-MLI //

מ"ה – פס"ד נאו- עסקה מלאכותית בשל קניית חברה בהפסדים //
מ"ה – חיסיון מפני הפללה עצמית בערעור מס למי שדורש //
מ"ה – הזכות לקיזוז הפסדים אינה עוברת בירושה //

467 מיליון ₪ (!) לזכאי מענק עבודה // 11 חודשי מאסר בגין אי הגשת דוחות //
1/3 מהעסקים בכפ"ס לא רשמו הכנסות// רשות ני"ע: הפחתת תקציב ואגרות //

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

תזכורת: קנס בגין איחור בהגשת דוח איחוד עוסקים

◆ בהתאם לתיקון תקנות העבירות המנהליות (קנס מנהלי – חיקוקי מסים) התשמ"ז - 1987, אי הגשת דו"ח שנתי מסכם של כל אחד מהעוסקים הכלולים באיחוד העוסקים, מהווה עבירה מנהלית שבגינה ניתן להטיל קנס מנהלי בסך 5,000 ₪ בגין כל דו"ח שלא הוגש.

◆ לתזכורת מצורפים [מכתבו של מר יוסי נבון - ממונה בכיר \(מפקח ארצי\) - קנס מנהלי ברשות המסים](#).

◆ [וכן מכתבה של גב' זילפה גלינדוס - סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה ברשות המסים](#), לפיהם הרשות תפעל להטלת קנסות מנהליים כנגד עוסקים הרשומים ומדווחים במסגרת איחוד עוסקים אשר לא הגישו את הדו"ח האיחוד לשנים 2016 ו-2017.

◆ יחד עם זאת הובהר בתזכורת, כי טרם הטלת הקנס המנהלי ועל מנת להימנע מנקיטת צעדים מנהליים מידיים ומתוך גישה מתחשבת ומקילה הרשות תצור קשר עם עוסקים שטרם הגישו דוחות לשנים 2016 ו-2017 לצורך הסדרת העניין.

◆ לנוחיותכם מצ"ב [קישור לאתר הרשות - דו"ח שנתי לאיחוד עוסקים](#)

◆ לשכת רואי החשבון ברשותה של נשיאת הלשכה רו"ח איריס שטרק שלחה לחברי הלשכה [תזכורת בענין אי דיווח דו"ח שנתי מסכם לאיחוד עוסקים](#). התזכורת, עליה חתומה גם סגנית הלשכה, רו"ח, עו"ד ליאת נויבירט-פייג, הינה לעוסקים אשר רשומים ומדווחים במסגרת איחוד עוסקים בהתאם להוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף.

◆ סעיף 71 לחוק מע"מ, מחייב כל אחד מהעוסקים שנרשמו כאמור לעיל, להגיש דו"ח שנתי מסכם על סך כל עסקאותיו, לרבות עסקאות שעשה עם העוסקים שנרשמו עמו כאחד וכן על כל רכישותיו וכל השירותים שקיבל, לרבות מהעוסקים שנרשמו עמו כאחד ("דו"ח איחוד עוסקים").

◆ הדיווח הינו מקוון ויעשה בתוך 90 ימים מתום שנת המס, קרי על עוסק כאמור להגיש עד לתאריך [31 במרס בכל שנה](#) דו"ח המתייחס לפעילותו העסקית בשנת המס הקודמת.

◆ לשכת רואי חשבון מציינת, שחובת הדיווח כאמור חלה רק על מדווחים באיחוד עוסקים הרשומים בסוג תיק 61 ולא על שותפויות הרשומות בסוג תיק 48,52.

נדחתה כניסתו לתוקף של חוק שירותי תשלום

◆ ביום 18.2.20 פורסם ברשומות [חוק שירותי תשלום \(תיקון\)](#), התש"ף 2020. התיקון תוקן מאחר עקב קשיים שנוצרו בעקבות הנסיבות הפוליטיות שהובילו למערכת בחירות שלישית בשנה האחרונה.

◆ הצעת החוק עוסקות ברפורמת השימוש באמצעי תשלום מתקדמים.

◆ [חוק שירותי תשלום, התשע"ט-2019](#) אמור להסדיר את פעילותם של נותני התשלום, לרבות

◆ ביום 18.2.20 פורסם ברשומות [חוק שירותי תשלום \(תיקון\)](#), התש"ף 2020. התיקון תוקן מאחר עקב קשיים שנוצרו בעקבות הנסיבות הפוליטיות שהובילו למערכת בחירות שלישית בשנה האחרונה.

◆ הצעת החוק עוסקות ברפורמת השימוש באמצעי תשלום מתקדמים.



תמורות ושינויים במשטר המס הבינלאומי - BEPS ו-MLI

אמיר ברנד, עו"ד

אמיר ברנד, משרד עורכי דין

♦ התוכנית בדוחותיה הסופיים, קובעת הנחיות גם בנוגע למחירי העברה תוך שהרציונל השולט הוא שתוצאת מחירי העברה בפעילות בין חברתית, תשקף את הערך הנתרם, הפונקציות והסיכונים שנקחו על ידי כל אחד מהצדדים ועל בסיס זה, יתקיים ייחוס הרווחים לחברי הקבוצה.

♦ בין הראשונות להטמיע את כללי התוכנית היא ישראל אשר פרסמה את [חוזר מס הכנסה מס' 4/2016 בנושא פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט](#).

האמנה המולטיטרלית – MLI

♦ ביום 7 ביוני 2017, חתמה ישראל, על ה- MLI לתיקון האמנות למניעת כפל מס הקיימות כיום בהתאם להמלצות פרויקט ה- BEPS. בנוסף לישראל חתמו על האמנה למעלה מ- 90 מדינות נוספות כאשר לאחר החתימה החלו המדינות בהליכי האשרור הפנימיים שלהן.

♦ כאמור, האמנה היא בעצם הסנונית האחרונה של תוכנית ה- BEPS וחלק מ- Action 15. אולם זוהי הסנונית הראשונה המהווה החלק היישומי של התוכנית כולה ובבחינת הכלי המקשר בין האמנות הבינלאומיות הקיימות. כלומר, Action 15, מתייחס לאופן והדרך שבו ייושמו ויבוצעו ההמלצות למניעת תכנוני המס באמצעות תיקון ועדכון אמנות המס הבינלאומיות.

♦ אימוץ הוראות האמנה (MLI) מאפשרות תיקונים ברוב האמנות המבוססות על אמנת המודל של ה- OECD.

♦ סעיפי ה- MLI כוללים הוראות, שיתווספו לאמנות המס הקיימות או יחליפו הוראות הקיימות בהן בנושאים כמו מניעת ניצול לרעה של האמנה, "שובר שוויון" לתושבות של ישויות, טיפול בישויות שקופות, טיפול במוסדות קבע, דיבידנדים, רווח הון במכירת החזקה במקרקעין דרך ישויות, שיטת ביטול כפל מס, מחירי העברה, הליכי הסכמה הדדית והליכי בורות.

♦ ויודגש, ההמלצות הינן מחייבות ברגע שמדינה החליטה להיות צד לאמנה (MLI). ואולם, האמנה אינה בבחינת חובה על כל מדינה שכן, ישנן אמנות בינלאומיות שלא ניתן לעשות שימוש בכלים המנויים ב- MLI. במצב דברים זה, המדינות המתקשרות עשויות לתקן את האמנה הבינלאומיות בלא צורך ב- MLI, אולם ברוח הדברים של הוראותיה.

אופן יישום ה- MLI

♦ לעניין יישום האמנה, הרי שהיא כוללת בנוסף להתייחסות להוראות המהותיות מתוך תוכנית ה- BEPS, גם את אופן הטמעת השינויים באמנות הבינלאומיות. במובן זה יכולה כל מדינה להסתייג מהוראה כזו או אחרת, מקום שאין כוונתה לכלול סעיף פלוני באמנה בינלאומית – מדובר בהנחיות המנוסחות באופן כללי בלבד שהרי בכל אמנה הניסוח הוא אחר. ההוראה מכוונת את הקורא כיצד לעשות את השינוי.

♦ מנגנון ה- Notifications משמעו הודעה שכל מדינה שלחה הכוללת את רשימת האמנות אותן מבקשת המדינה לעדכן ע"י ה- MLI; לרבות ההסתייגויות.

* [קישורית לקריאת המאמר בהרחבה](#)

♦ בשנים האחרונות, עובר עולם המיסוי הבינלאומי שינויים מרחיקי לכת – שינויים אשר נותנים את אותותיהם גם על משטרי מס מקומיים ובכלל זאת, גם על ישראל.

שינויים אלו, מקורם כידוע ביוזמת מדינות ה- G20 וארגון ה- OECD, אשר רקחו והביאו לעולם את תוכנית ה- BEPS - Base Erosion and Profit Shifting (להלן: "התוכנית" או "ה- BEPS") – תוכנית, אשר הגיעה לישורת האחרונה בפרסום המכשיר המולטיטרלי (MLI) (להלן: "האמנה" או "MLI") לתיקון האמנות למניעת כפל מס הקיימות וכחלק Action 15 של התוכנית.

בכך מתווספות המלצות התוכנית והוראות האמנה להנחיות ה- OECD (OECD Guidelines), המהוות מעין עקרונות היסוד של השיטה.

תוכנית ה- BEPS

♦ בשלהי שנת 2015, פרסם ה- OECD, תוכנית מהפכנית אשר עיקר מטרתה הוא התמודדות עם שחיקת בסיס המס והסטת רווחים למקלטי מס. הלכה למעשה, נוצרה תחרות בלתי הוגנת בין המדינות השונות בנוגע לגביית מס אמת בגין עסקאות רבות ובשל הפגיעה בהכנסות ממיסים. לשון אחר, מטרת התוכנית להתמודד בעיקר עם חברות רב לאומיות אשר מבקשות באמצעות תכנוני מס אגרסיביים להפחית את חבות המס שלהן וליצור כללים על פיהם המיסוי יהיה במקום בו נוצר הערך ובמקום מתקיימת הפעילות הכלכלית האמיתית.

♦ לצורך כך, נקבעו 15 אופני פעולה (Actions) הכוללים המלצות, וסט של כלים להתמודדות עם תופעת השחיקה בבסיס המס והסטת רווחים תוך התמקדות בסוגיות אקוטיות במיסוי הבינלאומי ובמחירי העברה. בין היתר:

♦ נקבע עדכון של הגדרות מוסד קבע באמנת המודל במטרה להבטיח כי ההכנסות ימוסו במקום בו מתרחשת הלכה למעשה הפעילות הכלכלית ובניסיון למנוע ניצול לרעה של מוסד הגדרת "מוסד קבע". בתוך כך, הורחבה תחולת מוסד קבע בהקשר של סוכן תלוי (Dependent Agent) ומנגד, נקבעו מצבים פעולות הנחשבות לעזר והכנה (Preparatory & Auxiliary) - פעולות, אשר בנסיבות מסוימות, אינן מקימות לתאגיד מוסד קבע.

♦ כמו כן, נקבעו מבחנים למניעת ניצול הטבות אמנה מתוך הבנה כי משטר אמנות המס מאפשר לנישומים, לא אחת, לזכות בהטבות מס מקום שאינם זכאים לכך וזאת באמצעות "קניית אמנות". בין היתר נקבע "מבחן המטרה העיקרית" (Principal Purpose Test) לפיו, לא יוענקו הטבות אמנה אם המטרה העיקרית של פעולה או הסדר היתה השגת ההטבה המנויה באמנה פלונית. כמו כן, נקבע באמצעות סעיף הגבלת הטבות מצומצם (Simplified LOB) כי הטבות האמנה יינתנו רק למי שעומד בתנאים המפורטים בסעיף.

♦ יתרה מכל אלה, נקבעו כללים להתמודדות עם משטרי מס מזיקים בהם שיעור המס הוא נמוך מאוד או אפסי, בניסיון לייצר שקיפות ולהחיל כללים בנוגע למשטרי מס מועדפים והכל תוך בחינה מחודשת של הטבות המס הניתנות לחברות בעלות נכסים בלתי מוחשיים וקניין רוחני (IP) וכי הטבה תינתן בתנאי שהמו"פ של ה- IP נעשה באותה מדינה (Nexus Approach).



פס"ד נאו"י - עסקה מלאכותית בשל קניית חברה בהפסדים
ע"מ 46365-09-17, קבוצת אחים נאו"י בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4
ישראל בן ציון, עו"ד

המס שהגישה למשיב לשנת 2012 וקיזזה אותו כנגד הכנסתה החייבת מעסק.

◆ לעניין כימות העלויות בהן נשאו בעלי השליטה, האחים נאו"י נשאו בעלות של 5.25 מיליון ש"ח בלבד בגין שיתוף הציבור בהשקעה ובכל הנוגע להעמדת ערבויות אישיות למערערת, לא מדובר בהעברה של כסף "חיי" למערערת.

◆ כפועל יוצא, קבע ביהמ"ש, כי המשיב עמד בנטל המוטל עליו להוכיח, מבחינה אובייקטיבית-מספרית, כי אלמלא הטעם הפיסקאלי, העסקה לא הייתה מבוצעת.

בשלב הבא, כך לפי ביהמ"ש, על המערערת להציג את הטעמים המסחריים שהובילו את האחים נאו"י לביצוע העסקה ולהוכיח, כי אלמלא קיומם של טעמים אלו לא הייתה מתבצעת העסקה. **שלוש שאלות ניצבות לדיון בחלק זה של פסק הדין:**

- האם האחים נאו"י הציגו טעמים מסחריים יסודיים לרכישת חברה ציבורית מפסידה בהשוואה לניהול הפעילות בחברה פרטית מרוויחה?

- האם הוצגו טעמים מסחריים יסודיים לרכישת שלד בורסאי בהשוואה לדרכים חלופיות להיכנס לבורסה? בהנחה שכן, האם הוצגו טעמים מסחריים יסודיים לרכישת השלד הבורסאי הספציפי, היא המערערת?

- האם הטעמים המסחריים היסודיים שברכישת השלד הבורסאי הספציפי, ככל שהוכחו, נלקחו בחשבון בזמן אמת על ידי האחים נאו"י?

◆ ביהמ"ש קובע, כי באופן כללי, מקובלות טענותיה של המערערת שיש לראות ב"נראות הציבורית", על רבדיה השונים, משום "טעם מסחרי" ברכישת חברה ציבורית מפסידה, ובנסיבות המתאימות אף כטעם "מסחרי יסודי". ברם, המערערת לא הוכיחה, כי הערך הכלכלי, הגלום בחיסכון בעלויות ובזמן שברכישת שלד בורסאי יש בו הפסדים, היווה "טעם מסחרי יסודי", בהשוואה לחלופות כניסה אחרות לבורסה שהיו זמינות באותה עת ושנשאו הפסדים פחותים.

◆ המערערת לא הוכיחה, כי בעת ביצוע העסקה עמד לנגד האחים נאו"י היתרון המסחרי היחודי שברכישת שלד בורסאי דווקא, בדמות הערך הכלכלי של החיסכון בעלויות ובזמן, בהשוואה, למשל, לדרך המלך של הנפקה בשוק ראשוני או בהשוואה למסלולי כניסה זמינים אחרים לבורסה, שנושאים הפסדים פחותים.

המערערת לא הוכיחה כי בדקה שלדים ציבוריים נוספים וממילא לא הצליחה להוכיח כי השלד הבורסאי הנרכש היה "היחיד" שאפשר את מבנה העסקה ללא תשלום פרמיית שליטה.

לסיכום קבע ביהמ"ש, כי רכישת המערערת נעשתה מטעם של ניצול הפסדיה הציבוריים ולכן היא בגדר "עסקה מלאכותית".

תוצאה:

◆ הערעור נדחה, המערערת תשלם 45,000 ₪ הוצאות.

ניתן ביום 20.1.20

ב"כ המערערת: עוה"ד ניב שקל ולינור בוני

ב"כ המשיב: עו"ד מאיר פורת, פרק' ת"א (אזרחי)

◆ **השאלה שנדונה בערעור:** האם ניתן לראות בכלי הציבורי שבשלד הבורסאי, משום "טעם מסחרי יסודי" השולל מלאכותיות של עסקה.

◆ **רקע עובדתי:** המערערת, שלד בורסאי חסר פעילות או נכסים, נרכשה על ידי האחים נאו"י שהפכו לבעלי השליטה החדשים בה באמצעות הקצאת מניות פרטית (להלן: "האחים נאו"י" ו/או "בעלי השליטה"); "עסקת הרכישה". לאחר רכישת השליטה ושינוי שמה של המערערת לשמה הנוכחי, "קבוצת האחים נאו"י בע"מ", רוכזה במערערת פעילות של מסחר במסחרים דחויים אשר הועברה אליה מחברה פרטית בשליטת האחים נאו"י, חברת עולמי להשקעות (ב.ה.) בע"מ (להלן: "החברה הפרטית"). במועד הרכישה עמדה יתרת ההפסדים העסקיים של המערערת לצורכי מס על סך של 44,052,199 ש"ח (להלן: "ההפסד העסקי") וכן היה לה הפסד ריאלי מניירות ערך, כמשמעותו בפקודת מס הכנסה בסך של 109,635,063 ש"ח (להלן: "הפסד ההון הריאלי" וביתד עם ההפסד העסקי – "ההפסדים הציבוריים").

◆ סך ההפסדים הציבוריים של המערערת עמד על כ- 153 מיליון ש"ח. בשנות המס 2011-2013 קיזזה המערערת, כנגד הכנסתה החייבת, את מלוא ההפסדים הציבוריים בסך של כ- 153 מיליון ש"ח, כאשר בשנת המס 2011 קיזזה את מלוא ההפסד העסקי. המשיב לא קיבל את הקיזוז האמור.

◆ **לטענת המערערת,** המשיב לא הרים את נטל ההוכחה האובייקטיבי המוטל עליו להוכיח כי ביסוד העסקה עמד טעם פיסקאלי יסודי.

◆ המערערת טוענת – בצד של עלויות העסקה – כי האחים נאו"י השקיעו סך של 47 מיליון במערערת, העמידו לטובתה ערבויות אישיות בסך של כ- 100 מיליון ש"ח וספגו עלות משמעותית קבועה של שיתוף הציבור ברווחיהם, מכאן ולהבא, וכי טעמים מסחריים יסודיים הובילו לרכישת השליטה בה ובראשם "הנראות הציבורית".

◆ מנגד, **טוען המשיב** כי עמד בנטל להוכיח קיומו של טעם פיסקאלי יסודי בבסיס העסקה. טעם יסודי זה משתקף בהפסדיה הציבוריים הניכרים של המערערת בסכום של כ- 153 מיליון ש"ח ובחיסכון מס של כ- 34 מיליון ש"ח. לעומת זאת, לעמדת המשיב, המערערת לא עמדה בנטל הסובייקטיבי המוטל עליה להוכיח כי ביסוד רכישתה עמד טעם מסחרי יסודי וממילא לא הוכיחה כי הטעם המסחרי, אפילו היה מוכח, שקול במידת יסודיותו לטעם הפיסקאלי.

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

◆ ביהמ"ש קבע, כי לפי ההלכה הפסוקה, כאשר המשיב טוען כי עסקה היא מלאכותית, עליו הנטל הראשוני להוכיח כי קיים טעם פיסקאלי יסודי בבסיס העסקה. בחינה זו היא אובייקטיבית במובן זה שהיא נעשית באופן "יבש", מבחינה "מספרית".

במישור גובה ההפסד הניתן לקיזוז, חומר הראיות מלמד כי האחים נאו"י הסתמכו על ההפסד העסקי, בעת עסקת הרכישה, ועל הפסד ההון הריאלי, וביהמ"ש מייחס משקל רב לעובדה שהמערערת כללה הפסד זה בדו"חות



חיסיון מפני הפללה עצמית בערעור מס למי שדורש ע"מ 52353-01-17 וייסמן נ' פקיד שומה תל אביב 4 ישראל בן ציון, עו"ד

◆ לעניין טענת המערער, כי המסמכים המבוקשים אינם רלוונטיים משום שלא שימשו בשלב השומה, בהתחשב בעובדה כי המסמכים המבוקשים לא הועברו על ידי המערער בהליך השומה, על אף שנדרשו על ידי המשיב, הצדק עם המשיב כי היאחזות המערער בטענה, אינה במקומה, בלשון המעטה.

בסעיף 135 לפקודת מס הכנסה הקנה המחוקק סמכויות נרחבות לפקיד השומה לדרוש מסמכים בהליכי השומה במטרה לסייע לו להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם. קבלת טענת המערער, כי היא זכאית שלא לגלות את המסמכים המבוקשים בשל החשש מפני הפללה עצמית, עלולה לעקר מתוכן את הסמכות שהעניק המחוקק לפקיד השומה באופן מפורש בפקודת מס הכנסה ולחתור תחת תכליתה הפיסקאלית של דרישת המסמכים.

לכן, ככלל, האינטרס של אי הפללה עצמית ייסוג מפני האינטרס הציבורי של שומת מס אמת.

לטעמו של ביהמ"ש, העובדה שכתב האישום נגד הבן הוגש זה מכבר מעידה, כי התביעה סבורה שיש בידיה ראיות מספיקות כדי להביא להרשעתו. על כן, נדחית טענת המערער לפיה בקשת המשיב לגילוי המסמכים נועדה מלכתחילה לשרת את ההליך הפלילי.

◆ המערער מבקשת שיינתן לה "חיסיון שימוש" במסמכים, לפי סעיף 47(ב) לפקודת הראיות, היה ובית המשפט יחליט על גילויים. על בית המשפט לבחון את הבקשה בשני שלבים:

בשלב הראשון, יש לבחון האם מתקיים חשש להפללה עצמית במסמכים אשר המערער נדרש לגלות.

בשלב השני על ביהמ"ש לשקול, מצד אחד, את הסרת החיסיון הכללי מפני הפללה עצמית והתרת גילויים של המסמכים המפליילים בהליך המס לצורך בירור ההכנסה החייבת האמיתית, ומצד שני, את מתן החיסיון מפני שימוש במסמכים אלו בהליכים פליליים קיימים או עתידיים, ולעשות את האיזונים הנדרשים על מנת להבטיח את התוצאה הנכונה.

◆ ביהמ"ש בהביר: "יש לזכור כי, הנטל לביסוס הטענה – כי השומה, שנעשתה בנסיבות אלו על פי מיטב השפיטה ועל בסיס ראיות חלקיות, אינה סבירה – מוטל על המערער, כאשר סבירות השומה היא גם נגזרת של היקף הראיות שעמדו בפני המשיב בעת הוצאתה. העובדה שהמערער מחליטה לממש את זכותה לחיסיון מפני הפללה עצמית, שאכן עומדת לה, אך אגב כך תימנע מהמשיב היכולת להגיע לבירור ממצה של הסוגיות שבמחלוקת, עלולה לגרור השלכות לגבי סיכויי הערעור".

תוצאה:

◆ בשים לב למכלול השיקולים והאיזונים שצריכים להילקח בחשבון, הורה בית המשפט כי טרם הבשילה השעה למתן החלטה בבקשת המשיב לגילוי המסמכים ויש צורך בליבון הדברים בין הצדדים, ובינם לבין עצמם.

ניתן ביום: 19.12.19

ב"כ המערער: עוה"ד עמית חדד ונועה מילשטיין
ב"כ המשיב: עוה"ד יעל הרשמן-אקסן ושירה ויזל-
לצור מפרק' מחוז ת"א (אזרחי)

◆ השאלה הנשאלת הינה: האם רשאי המשיב לחייב מערער להמציא לידיו מסמכים שעלולים להפלילו, ומה נפקות הגשת המסמכים בלי ועם החלטת בית המשפט, לעניין החיסיון מפני הפללה עצמית.

◆ רקע עובדתי: לטענת המשיב, המערער בשיתוף פעולה עם בנו, הקים רשת מרפאות לטיפול בבעיות רפואיות והפיק מהם הכנסות, בארץ ובחו"ל.

בזמנו התנהלה חקירה פלילית ואף הוגשו כתבי אישום במסגרת פרשה שכונתה "פרשת קליניקה און". המשיב הוציא למערער שומת מס על חלקו ברווחי הקליניקות בהתאם לממצאי החקירה הפלילית שהתנהלה נגדו ונגד בנו ומעורבים נוספים בפרשה.

המשיב ביקש מביהמ"ש, כי יורה למערער להעביר לעיונו את המסמכים המבוקשים (דוחות שונים) אשר יאפשרו "לשום באופן מדויק יותר את הכנסותיו".

עוד טען המשיב, כי במסגרת ההליך השומתי, ביקש לקבל מהמערער את המסמכים המבוקשים. אולם מאחר שהמערער לא נענה לבקשתו ולא המציא את המסמכים, הוא נאלץ להוציא את השומה בהתאם למסמכים ולמידע שעמדו בפניו.

המערער טען כי המשיב מבקש לקבל את המסמכים הנ"ל לצורך ההליך הפלילי המתנהל בעניינו, וכי הוא זכאי לחיסיון מפני הפללה עצמית בקשר לגילוי כל ראייה שעלולה להפלילו בהליך הפלילי.

◆ במסגרת התגובה הגיש המערער גם בקשה לעיכוב הליך המס עד להכרעה בהליך הפלילי.

המערער נפטר בתאריך 25.1.2019. אשת המערער שהיא יורשת עזבונו, הודיעה לביהמ"ש, כי היא עומדת על זכותה לנהל את ההליך חלף המנוח.

המשיב ביקש מביהמ"ש להידרש לגילוי המסמכים המבוקשים, כבר כעת, שכן לאור פטירת המערער, הטענה על חיסיון מפני הפללה עצמית אינה רלוונטית.

◆ המשיב ביקש כי המסמכים המבוקשים יועברו לעיונו לאלתר, על אף עיכוב ההליכים, וזאת על מנת לאפשר לו, בזמן שיחלוף עד לחידוש ההליך, לבחון את המסמכים ולהתייחס אליהם עניינית.

◆ המערערת ביקשה לדחות את בקשת המשיב לגילוי המסמכים המבוקשים מהטעמים הבאים:

ראשית, המסמכים המבוקשים לא היו בפני המשיב בעת עריכת השומה ודחיית ההשגה ולכן ממילא אין בהם לסייע בהכרעה בשאלה, האם השומות, במועד עריכתן, היו שומות סבירות ומבוססות.

כן יש חשש של ממש שהמשיב מבקש לקבל לידיו את המסמכים המבוקשים דווקא לצורך ההליך הפלילי.

לחילופין, ככל שבית המשפט ייעתר לבקשת גילוי המסמכים, ביקשה המערערת חיסיון שימוש במסמכים אלו בהליכים פליליים ובהליכים אחרים.

המשיב הגיש את תגובתו לתשובת המערערת ובה חזר על בקשתו לגילוי המסמכים המבוקשים.

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

◆ ראשית ציין ביהמ"ש, כי בתום ישיבת קדם משפט, ניתן על ידי מותב זה צו לגילוי מסמכים הדדי, לאור זאת, חלף המועד בו יכול היה המערער לטעון כנגד עצם הדרישה לגילוי המסמכים.

הזכות לקיזוז הפסדים אינה עוברת בירושה
 ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא ואח'
 מיכאל כשכאש, עו"ד

די המערערים כי סעיף 120(ב) לפקודה קובע, כי מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העיזבון כהכנסתם של היורשים. בהתחשב בהוראה זו ובהעדר הוראה מפורשת המגבילה את עבירות הזכות לקיזוז הפסדים יש להחיל על הזכות לקיזוז הפסדים בידי יורשים את הכלל של הדדיות או סימטריה.

ביהמ"ש המחוזי ת"א, כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ כנרמז לעיל, דחה ביהמ"ש את הערעורים וקבע שאין מקום להתערב בשיקול דעתם של המשיבים שעה שקבעו את ההחלטות נשוא הערעורים.

ביהמ"ש פסק, כי סעיף 28(ב) לפקודה עוסק בקיזוז הפסדים צבורים כנגד הכנסה חייבת עתידית בשנים שלאחר מכן. הדיבור 'אותו אדם' שבהוראות סעיף 28, אינו כולל גם את יורשיו של נישום.

◆ ביהמ"ש ציין שיש כשל לוגי בנקודת המוצא של המערערים מסוג הנחת המבוקש, לפיה חוק הירושה מאפשר הורשה של הפסדים, היות שהשאלה היא האם הדין הכללי, מאפשר הורשה של הפסדים צבורים. ביהמ"ש קבע, כי טענת המערערים לפיה יש לראות בהפסדים הצבורים של המנוח, נכס, אומנם מקובלת על בית המשפט, אולם אין בכך ובהוראות סעיף 1 לחוק הירושה, כדי לסייע להם, מקום שדיני המס מחילים מגבלות על הזכות לקיזוז הפסדים או על עבירותם.

◆ ביהמ"ש קבע, כי חוק הירושה אינו קובע את מסת הנכסים של המוריש והעיזבון הוא בבחינת "כלי קיבול" לנכסים, זכויות וחובות אשר נקבעות על-פי הדין הרלבנטי לכל אחד מהנכסים, הזכויות והחובות של המוריש. אפשר שעקב הפסדים מעסק שהיו לנישום תקטן מסת הנכסים בעיזבונו, אולם אין בכך כדי ליצור זהות בין המוריש ליורשים, ככל שמדובר בדיני המס.

◆ בימ"ש קבע, כי אין לאפשר קיזוז הפסדים על ידי יורשים בדרך של פרשנות יש מאין, גם לא באצטלה של שיטת הפרשנות התכליתית. לפיכך קבע ביהמ"ש שאין להתיר למערערים לקזז את הפסדים מעסק והפסדי ההון שהיו למנוח. ככל שיש טעמים להתיר קיזוז כאמור, כפי שהטעימו המערערים, על המחוקק לדון בעניין זה ולפעול לתיקון הוראות הפקודה, כפי שימצא לנכון.

תוצאה:

◆ הערעורים נדחו. המערערים חויבו ב- 25,000 ₪ הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד.

ניתן ביום: 14.1.2020

ב"כ המערערים: עוה"ד אחו פרנק ועמראן זועבי
ב"כ המשיב: עו"ד יעל הרמן מפרק' ת"א (אזרחי)

◆ עניין לנו בערעורים על שומות שנקבעו למערערים על-ידי פקיד שומה ת"א 3 ופקיד שומה כפר סבא (להלן: "המשיבים") במסגרתם עלתה השאלה האם זכאיות יורשי המנוח – צבי דינשטיין ז"ל (להלן: "המנוח") לקזז מהכנסותיהם הפסדים מעסק והפסדי הון שהיו למנוח.

ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב-יפו, מפי כב' השופט מגן אלטוביה בחר לפתוח את פסק דינו במובאה שלהלן, שלמקראה יכול הקורא לנחש מהי התוצאה, שאליה הגיע ביהמ"ש:

"אֲנַחְנוּ מִזְרָעִים שֶׁל אֲזִיזֵיגְבוּרָה,
 אֲשֶׁר קוֹלָם הֵצִיל אֶת רוּמָא הַבְּיָרָה.
 שָׁם לְכַבֹּדֶם אֲנִישֵׁי הַקֶּרֶת
 קָבְעוּ אֶפְּלוֹ חֲגִמְזוֹקֶת."
 – "וּבְאִיזוֹ זְכוּת" – שְׁאֵל הַזֶּר –
 "דוֹרְשִׁים אֶתְּם כְּבוֹד וְיִקְרִי?"
 – "מָה זֹאת אוֹמֶרֶת, מָה זְכוּתְנוּ?
 הֲרִי שְׁמַעֲת: אֲבוֹתְנוּ..."
 (מתוך משל האוּזִים של איוואן קרילוב).

◆ המנוח ניהל עסק ובשנת 2011 צבר הפסד מעסק ומשלח יד בסך 2,618,420 ₪ והפסד הון בסך 46,053,877 ₪. המנוח נפטר ביום 10.4.2012 וביום 23.7.2012 ניתן צו ירושה לפיו ירשו המערערות 2 ו-3, הגב' גילי דינשטיין (להלן: "גב' דינשטיין") וגב' אירית מלכסון (להלן: "גב' מלכסון") חלקים מעיזבונו של המנוח. הן הגב' דינשטיין והן הגב' מלכסון ובן זוגה מר יחזקאל מלכסון (להלן: "משפחת מלכסון") ביקשו לקזז בדוחות שהגישו לפקיד השומה לשנת המס 2012, את הפסדיו של המנוח כנגד הכנסתם.

המשיבים קבעו בהודעתם, כי המערערים אינם זכאים לכלול בדוחותיהם הפסדים מועברים שנכללו בדוחות המנוח, לפני פטירתו על פי חלקיהם בירושה, באשר קיזוז הפסדים כאמור הם בגדר זכות אישית של המנוח, שאינה ניתנת להורשה, על-פי דיני המס. מכאן הערעורים.

◆ המערערים לא השלימו עם קביעות המשיבים, וערערו על קביעות אלה בפני ביהמ"ש המחוזי. המערערים הטעימו כי הפסדים צבורים מהווים "נכס" בידי הנישום, על-פי ההגדרה הרחבה הקבועה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). עוד טענו המערערים כי על-פי סעיף 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965 (להלן: "חוק הירושה"), במות אדם עובר עיזבונו ליורשיו. על פי הפסיקה העיזבון כולל נכסים או זכות הנאה, ועל כן יש לראות בהפסדים הצבורים "נכס" בעל שווי כלכלי, שיכול לעבור בירושה לעיזבונו. עוד הטעימו המערערים כי פרשנות תכליתית תומכת אף היא במסקנה שהזכות לקיזוז הפסדים מהווה חלק מעיזבונו של מוריש. עוד נטען על



11 חודשי מאסר בגין אי הגשת דוחות

בעלים של שלוש חברות שלא הגיש 7 דוחות שנתיים - של שלוש חברות פרטיות בבעלותו ואת הדוח האישי שלו קיבל עונש של 11 חודשי מאסר. **ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע** (כ"ב סגן הנשיאה השופט אליהו ביתן, השופטת גילת שלו והשופט ישראל אקסלרד) קיבל את עמדת רשות המסים והותיר על כנה את תקופת המאסר, שנגזרה על המערער- דוד דהן משדרות בבימ"ש שלום באשדוד לאחר הרשעתו. **עו"ד ציון קינן** מפרקליטות מחוז דרום ייצג את רשות המסים. כפי שצויין בגזר הדין בבימ"ש השלום באשדוד, החברה בבעלותו של המערער שעסקה בשיפוצים לא הגישה דוחות שנתיים לשנים 2008 – 2009, החברה בבעלותו של המערער שעסקה בעבודות בנייה לא הגישה דוח שנתי לשנת 2015 והחברה בבעלותו של המערער שעסקה בבניה לא הגישה דוחות שנתיים לשנים 2013 – 2015 גם דהן עצמו לא הגיש את

הדוח שלו לשנת 2015. החקירה נגד דהן נוהלה ע"י **פקיד שומה חקירות ירושלים ומרכז ברשות המסים**.

עוד עולה מגזר הדין, כי למערער היה דפוס פעולה חוזר, הוא פעל במסגרת חברה אחת, לא הגיש את דוחותיה, הפסיק לפעול באמצעותה והעביר את הפעילות לחברה הבאה, וכך הלאה. יתרה מזאת, גם לאחר הגשת כתב האישום הראשון נגדו הוא המשיך לבצע עבירות דומות בשתי החברות. וכפי שנכתב בגזר הדין "בסופו של דבר, הפעילות העסקית של המערער בחברות השונות גלגלה מעל 50 מיליון ₪ ומס הכנסה לא קיבל על כך דוחות". עוד נכתב בפסק הדין – "אי הגשת דוחות או הגשתם באיחור ניכר, משבשת את הסדרים ומכבידה על בירור העובדות, פוגמת בצורה משמעותית ביכולת השלטונות לעמוד על רווחי הנישום ולגזור מהן את חבותו במס, ובסופו של דבר פוגעת בהכנסות המדינה ובחלוקה השוויונית של הנטל".

1/3 מהעסקים בכפ"ס לא רשמו הכנסות

על פי הודעת רשות המסים, **פקיד שומה כפר סבא** ערך לאחרונה מבצע מס הכנסה שהתרכז בערים כפר סבא, הוד השרון ורעננה. המבצע נערך ביום שישי ונבדקו בו עסקים בתחום המסחר והשירותים לרבות רופאי שיניים, ירקנים, משתלות, מגדלי ומוכרי תותים, פרחים, אטלז, מספרות, מכוני יופי, וטרנירים ועוד. ביום המבצע נערכו ביקורות ב-28 בתי עסק, ונמצא כי 10 מתוכם לא רשמו הכנסות כחוק. פעילות ביקורת זו, נערכה כחלק ממדיניות רשות המסים של הגברת פעילות האכיפה לשיפור ושימור יכולת ההרתעה, הרחבת המודיעין, והגברת שיויון נטל המס.

467 מיליון ₪ (!) לזכאי מענק עבודה

כידוע, **מענק עבודה** הוא תוספת הכנסה המשולמת ע"י רשות המסים ישירות לחשבונות הבנק של זכאים העומדים בקריטריונים הקבועים בחוק. מטרת המענק לשפר את מצבם הכלכלי של העובדים ברמות השכר הנמוכות לצמצם פערים כלכליים-חברתיים ולהוות תמריץ להשתלבותם בשוק העבודה, כדי לסייע בשיפור כלכלי.

על פי הודעת רשות המסים, ביום 13.2.20 קיבלו כ-280,000 שכירים ועצמאים, הזכאים למענק עבודה את התשלום האחרון של המענק לשנת המס 2018 בסך כולל של 467 מיליון ₪. מענקי עבודה לשנת המס 2018 היטיבו עם הורים עובדים. במסגרת הוראת שעה, בוצעה השוואה בגובה המענק לאב עובד למענק המשולם לאם עובדת (מענק מוגדל ב-50%), ניתנה תוספת למענק של עד 30% למשפחה בה שני הורים עובדים וכן הוגדל טווח ההכנסה המזכה במענק. מנתוני רשות המסים עולה, כי סך המענקים לשנת 2018 עומד עד כה על כ-1.3 מיליארד ₪ (גידול ב-16% לעומת סך המענקים לשנת 2017).

החל מ-1.1.2020 ניתן להגיש בקשות למענק עבודה לשנת 2019 באחת משתי דרכים: הראשונה, באמצעות אתר האינטרנט של הרשות (**הגשת בקשה מקוונת למענק עבודה**). אפשרות זו זמינה למי שהגישו בקשה למענק בשנתיים האחרונות. השנייה - בסניפי דואר ישראל.

רשות ני"ע- הפחתת תקציב ואגרות 2020

ביום 5.2.20 אישרה **ועדת הכספים**, בראשות **ח"כ משה גפני**, את תקציב **הרשות לניירות ערך** ל-2020, לאחר שחבריה ביקשו כי זו תיישר קו עם גופים נוספים, נוכח מצב הגרעון והעדר תקציב סדור. לאור דרישה זו הודיע **עודד שפיר** מנכ"ל הרשות לניירות ערך על הפחתה בתקציב בגובה של 5 מיליון ₪.

התקציב יעמוד על 188.6 מיליון ₪, זאת לאחר שבהצעה המקורית שהגישה הרשות, לפני מספר שבועות עמד התקציב על 193.6 מיליון ₪. כמו כן הודיע שפיר, מנכ"ל הרשות לניירות ערך כי בסוף שנת 2020 תובא הפחתה לאגרות השנתיות לשנים 2020 – 2021.

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

info@masfax.co.il



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.