



## הליכי שומה - דרך המלך - השגה וערעור ולא המרצת פתיחה

לערך שומה לשנת מס פלונית, יש להתחיל בהליכי שומה גלויים לפחות חודשיים לפני מועד התיישנות השומה. משכך, פקיד השומה נהג שלא כדין משעה שחרג מההנחיה.

### טענת פקיד השומה בערכאת המחוזי:

המסלול החוקי ל"מחות" על הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה הוא בהתאם למסגרת הסטטוטורית שנקבעה בפקודה. דהיינו בשלב א- הגשת השגה לפקיד השומה, ובשלב ב- לערער לבית המשפט. בנוסף טען פקיד השומה כי לא נפל כל פגם בהחלטתו, שכן עניינו של המכון בא בגדרי החריגים לכלל שנקבעו בהנחיה.

### פסק הדין בביהמ"ש המחוזי:

בית המשפט ציין כי על אף שנראה לכאורה כי בהתנהלות פקיד השומה נפלו פגמים של ממש, השאלה בדבר מעמדה המשפטי של ההנחיה היא מסוג השאלות אשר מתעוררות דרך קבע בהליכי שומה, ומכאן שאין הצדקה לסטייה מההליכים הסטטוטוריים שנקבעו בפקודה בדרך של המרצת פתיחה. בנוסף יש מקום לליבון מעמיק של העובדות ואולי אין מקום לבקשת המכון שהרי לאחר הליבון יתכן ובמקרה דנן חלו החריגים להנחיה.

המכון הגיש ערעור לעליון על פסק הדין ובמקביל הגיש בקשה לסעד זמני (להלן: "הבקשה"), בה ביקש כי הגשת ההשגה על שומה תדחה עד לאחר ההכרעה בערעור זה (להלן: "הסעד"), שהרי בקבלתו אין צורך בהגשת השגה.

### פסק דינו של ביהמ"ש העליון בעניין הסעד

בית המשפט העליון קבע כי נקודת המוצא היא כי אין בהגשת ערעור כשלעצמה, כדי לעכב את ביצוע פסק הדין. על מנת שהסעד יתקבל יש לעמוד בשני תנאים: סיכוי הערעור להתקבל טובים ומאזן הנוחות נוטה לטובתו של המערער. בית המשפט קבע כי הסיכוי שהערעור יתקבל אינו גבוה במיוחד שהרי יש הוראות חוק מפורשות (סעיפי 150-157 לפקודה) הקובעים את הליכי השומה ההשגה והערעור.

ביום 21.2.2021 ניתנה החלטה ע"י ביהמ"ש העליון בהליך ביניים (ע"א 793/21), בעקבות הליך קודם בביהמ"ש המחוזי בו נדחתה בקשת מכון ויצמן (להלן: "המכון") למתן פס"ד הצהרתי לבטלות שומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה לו ע"י פקיד השומה, זאת לטענתו בשל פגמים מהותיים שנפלו בדרך הוצאתה.

### להלן רקע ועיקרי העובדות:

עיסוקו של המכון במחקר מדעי והוא מוגדר כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 2(9) לפקודה.

כאשר מתגלים ממצאים מדעיים בעלי פוטנציאל לניצול מסחרי, מעביר המכון לחברת "ידע חברה למחקר ופיתוח בע"מ" (להלן: "ידע בע"מ"), וזו פועלת להפקת רווחים מהממצאים והעברתם למכון ולחוקרים הרלבנטיים.

בשנת 2004, בעקבות שומות שהוצאו למכון מתקבולים אלו, הגיעו המכון וידע בע"מ להסכמות והבנות עם רשות המסים באשר להיקף ואופי הפעילות עליהם נדרש המכון להקפיד על מנת שהכנסותיו תהיינה פטורות ממס.

בשנת 2017 ביקש פקיד השומה מהמכון מסמכים שונים, ומשנתקבלו התקיים דיון שומות. בשלהי אותה שנה שלח המכון מסמכים נוספים לבקשת פקיד השומה.

כשלוש שנים לאחר מכן, ביום 1.9.2020, בעקבות הליכי שומה שנערכו לידע בע"מ, שלח פקיד השומה דרישת מסמכים נוספת למכון, שהועברו לו עוד באותו החודש, ובהמשכו נערך דיון טלפוני רב משתתפים בין הצדדים. ביום 30.9.2020, הוא היום האחרון טרם התיישנות השומה לשנת 2015 (עקב שנת מס מיוחדת), נערך דיון שומה טלפוני בין הצדדים ולאחריו עוד באותו היום הוצאה למכון שומת מס לשנה זו, על סך 200,000,000 ₪ מס.

### טענת המכון בערכאת המחוזי:

פקיד השומה לא פעל בהתאם להנחיית סמנכל"ית שומה וביקורת ברשות המיסים מיום 21.2.2016, בדבר "הטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה - הנחיות לפעולה" (להלן: "ההנחיה"), בה נקבע כי בכדי

חברים נכבדים אנו  
מתכבדים לפרסם  
זאת את מבזק מס  
מספר 872

### נושאי השבוע:

#### מיסוי ישראלי

הליכי שומה - דרך המלך -  
השגה וערעור ולא המרצת  
פתיחה

#### מיסוי בינלאומי

השלכות מס הנובעות  
משיטות תגמול ואירועים  
מיוחדים במטבעות קריפטו

#### ביטוח לאומי

תאונה במהלך פעילות  
חברתית בנופש חברה  
בחול"ל - הוכרה כפעילות  
נלוות לעבודה, המזכה בדמי  
פגיעה

### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



**הקבועים בהוראות הפקודה ותקנותיה. עם זאת, לדעתנו, במקרים חריגים על המחוקק לאפשר לנישום לפנות לביהמ"ש, כגון: בהמצאת פתיחה.**

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) בועז כהן, ממשרדנו.**

באשר למאזן הנוחות - בית המשפט סבר כי המכון לא הוכיח כי ככל והבקשה לא תתקבל לא ניתן להחזיר את המצב לקדמותו, ורצון המכון לחסוך טרחה ועלויות בהגשת ההשגה, אינו יכול לבסס סעד זמני.

**הלכה ידועה היא כי דרך המלך לברר מחלוקות מס הינה באמצעות הליכי השומה, השגה וערעור**

## מיסוי בינלאומי - השלכות מס הנובעות משיטות תגמול ואירועים מיוחדים

### במטבעות קריפטו

באוגוסט 2017. בסיטואציה זו, כל מחזיק ביטקוין, קיבל מטבע נוסף חדש בלי שהיה צריך לשלם עליו. השלכות מס – מקרה זה דומה למצב של חלוקת מניות הטבה אשר מוסדרים בסעיף 94 בפקודה. מניות הטבה הן מניות שניתנות בחינם למי שמחזיק את המניות העיקריות, והחוק קובע כי בחלוקת מניות הטבה אין אירוע מס – המחיר המקורי נחלק בין המניה העיקרית לבין המניה החדשה (זו שהגיעה במסגרת ההטבה), ויום הרכישה של המניה החדשה - הוא אותו יום רכישה של המניה העיקרית. נבחר כי חלוקת מניות הטבה גוררת גם תיקון מחיר המניה למטה כך ששווי המניה העיקרית לפני ההטבה יהיה שווה לשווי המניה העיקרית לאחר ההטבה + שווי המניות שחולקו כהטבה – כך לא אמור להיווצר רווח כלכלי כתוצאה מההטבה עצמה. לאור הדמיון הרב בין מניות הטבה לבין "פיצול" במטבעות קריפטו, אנו סבורים כי הטיפול המיסויי אמור להיות זהה, ואירוע המס יתרחש רק בעת מכירת מטבעות קריפטו בעתיד או שמא אף בעת המרתם במטבע אחר.

Staking - מצב שבו אדם המחזיק מטבע מסוים (לדוגמה - את'ר), מחליט להשתתף בתכנית לפיה הוא מוכן לקבל את התמורה שנקבעה, לאור החזקתו במטבע. לדוגמה - יחיד שמחזיק מעל 32 מטבעות את'ר יקבל כ-5% מטבעות נוספים בשנה.

השלכות מס - כאן קיימת התלבטות האם האירוע האמור מהווה הכנסה בעת קבלת המטבעות - מעין תשואה על ההון, בדומה לדיבידנד או ריבית, או שמא ההכנסה נדחית למועד המכירה של המטבעות שהתקבלו - כמו ב-FORK (או מניות הטבה). לעניין דיבידנד - נדרש כי יהיו רווחים ועודפים למיזם המחלק

תעשיית הקריפטו לא שוקדת על שמריה וההתפתחויות של התעשייה גוררות שאלות מס מעניינות, נביא בתמצית במבזק זה התייחסות למספר אירועים ושאלות מס לדוגמה:

Airdrop - מצב שבו מיזם מחליט לחלק מטבע קריפטו מסיבות שיווקיות.

השלכות מס : המקבל עשוי לטעון כי מדובר ב"מתת שמיים", קרי - מתנה, או אירוע אחר שאיננו חייב במס. רשות המיסים עשויה לטעון כי מדובר בהתעשרות והכנסה חייבת, בעיקר יהיה רלוונטי למי שפעיל בתחום מטבעות קריפטו, וקבלה של מטבעות כאמור יכולה להיחשב כחלק מהתקבולים ה"טבעיים" של פעילותו ההונית/העסקית.

ריבית על קריפטו - סיטואציה שבה בעל מטבעות קריפטו, מעמיד מספר מטבעות לטובת פלטפורמה אשר מעניקה הלוואות (או מספקת מינוף במסחר), ובתמורה משלמת לאותו בעל מטבעות, ריבית. לדוגמה - יחיד מעביר 100 ביטקוין, ובתמורה להם מקבל ריבית שנתית (בביטקוין) בסך 7%.

השלכות מס - במקרה האמור מדובר בהכנסה מריבית. נשאלת השאלה - מהו שיעור המס אשר יחול על הכנסה זו - 15% או 25%. לדעתנו, בהחלט תיתכן עמדה לפיה שיעור המס אמור להיות 15% אשר חלים על ריבית על נכס "שאינו צמוד למדד". עמדתנו זו מקבלת משנה תוקף לאור הגדרת "מדד" בסעיף 125ג ועל הפסיקה לפיה הביטקוין איננו "מטבע חוץ" אלא "נכס".

Fork - מצב שבו כתוצאה מחוסר הסכמה בקהילה שמתחזקת את המטבע, נוצר פיצול לשני מטבעות. לדוגמה - פיצול הביטקוין ל- "ביטקוין קאש"

**האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



לפיכך עמדנו כי ראוי לקבוע כי באירוע Staking יש להטיל את המס בעת מכירת המטבעות שהתקבלו - בדומה למניות הטבה.

לאור החדשנות של המקרים, ופרשנות אפשרית שונה של רשות המיסים, המלצתנו היא להוסיף גילוי בדוח האישי לגבי האירוע שהתרחש, בעיקר לגבי אירוע Staking - בו עשויה להיות עמדה נוגדת של רשות המיסים.

**משרדנו בעל ניסיון רב בייצוג וליווי משקיעי ומיזמי קריפטו ומזמין את פעילי התעשייה לבחון השלכות מס במקרה הצורך.**

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח חגי אלמקייס ולשאר חברי הצוות הבינלאומי, במשרדנו.**

דיבידנדים, ובענייננו ב- Staking המטבעות מגיעים בלי קשר לאיזושהו רווח.

לעניין ריבית - קשה יהיה לומר כי למקבל הגיעה ריבית משום שלא קיימים יחסי לווא-מלווא ולא רק זו - המטבעות נשארים ומצויים בידי של הבעלים. לעניין מניות הטבה - אירוע ה- Staking דומה במהותו למניות הטבה עם הסתייגות לפיה ה"מחזיקים הקטנים" (וגם מחזיקים גדולים שבחרו לא להשתתף ב- Staking) - לא מקבלים את ההטבה, ולכן אין מדובר בהטבה "מושלמת" אשר מתרחשת ב-Fork. יחד עם זאת, מתקיימים שאר הסממנים - כל מי שמתתף מקבל את אותה פרופורציה של מטבעות, ההשתתפות גורמת לכך שיהיו יותר מטבעות במחזור ועשוי לגרום לירידה במחיר שלהם.

## ביטוח לאומי - תאונה במהלך פעילות חברתית בנופש חברה בחו"ל - הוכרה

### כפעילות נלוות לעבודה, המזכה בדמי פגיעה

לעניין השלב השני נקבע, כי לא תוכר הפעילות כאשר העובד פרש מן הכלל או ניתק קשר או זיקה, בין הפעילות שבה נפגע לבין האירוע המוכר.

- בעניין "קיפרמן" הרחיב ביה"ד בעניין השלב השני:

יש לבדוק האם הוכח כי פעילות הפנאי במהלכה התרחש האירוע מהווה חלק בלתי נפרד מהאירוע.

ביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 58295-02-20) קיבל ביום 28/2/2021 את תביעתו של בשארה ח'ורי (להלן: המבוטח) לתשלום דמי פגיעה, בפגיעה שאירעה במהלך נופש שאורגן ע"י המעסיק, וקבע כי הנופש והמסיבה בסיומו מהווים פעילות נלוות לעבודה, כך שהפגיעה במהלכה מהווה פגיעה בעבודה.

### רקע חוקי והלכות ביה"ד הארצי

- תאונת עבודה היא תאונה שאירעה תוך כדי ועקב עבודתו של עובד אצל מעסיקו או מטעמו, ובעובד עצמאי - תוך כדי עיסוקו במשלח ידו ועקב עיסוקו במשלח ידו.
- בהלכת אילוז התווה ביה"ד הארצי מבחנים שעל יסודם תוכר פעילות כ"פעילות נלוות" לעבודה. המבחן שנקבע הוא מבחן דו שלבי: **שלב ראשון** - תיבחן מהותו של האירוע כפעולה נלוות לעבודה.
- **שלב שני** - לאחר שהאירוע הוכר כ"פעולה נלוות" לעבודה, תיבחן הפעילות בה היה העובד מעורב שעה שנפגע ומידת הקשר לאירוע, ועד כמה מהווה הפעילות חלק אינטגרלי מהאירוע שהוכר כפעילות נלוות.
- **תמצית עובדתית**
  - המבוטח שכיר בחברה, **יצא עם עובדיה לנופש בחו"ל במלון**. במסגרת הנופש אורגנה מסיבה לעובדים, כולל פעילות של משחק פעילות פיזי.
  - במהלך פעילות, רץ לכיוון במה והחליק, תוך איבוד שיווי משקלו, ונחבל.
  - ביה"ד האזורי דחה את תביעתו לדמי פגיעה משקבע כי לא **התקיימה זיקה** בין אירוע הנפילה לבין אירוע הנופש עצמו (שהוא כן "פעילות נלוות לעבודה").
- **דיון והחלטת ביה"ד הארצי**
  - אין חולק כי הנופש עומד במבחן השלב הראשון ויש לראות בו כפעילות נלוות לעבודה.

האמור במבזק זה,  
אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



שניתקה את הקשר לפעילות הנלווית. נקבע כי המבוטח נפגע במסגרת ערב שכלל ריקודים, שתייה ומשחק; אף אם המבוטח התרשל או היה פזיז, עדיין הפעולה אינה חורגת במידה המצדיקה לקבוע כי אינה עקב העבודה.

• לדברי ביה"ד, כל מסיבה ופעילות היוצרת "מצב רוח" עלולה למתוח את התנהגות המשתתפים, וכן כי עצם היות המבוטח תחת השפעה מסוימת של אלכוהול, אינה מנתקת את הקשר שבין הפעילות הנלווית לתאונה, כיוון שההתנהגות תואמת לאירוע שבו נכח (היו בקבוקי יין על השולחן והתובע שתה כמו אחרים).

סוף דבר, הערעור נתקבל, הפגיעה בעבודה הוכרה.

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) יובל אבוהצירא, ממשרדנו.**

• ביה"ד האזורי לא הכריע בשאלה האם המסיבה בה נפגע עוברת את מבחן השלב השני, וזאת נוכח הכרעתו כי ממילא נותק הקשר בין התאונה לבין הפעילות הנלווית.

• במסגרת הערעור הסכים המל"ל שהמסיבה הייתה חלק אינטגרלי מהנופש, שכאמור הוא פעילות נלווית לעבודה.

• לאור זאת קובע ביה"ד כי המבוטח צולח את שני השלבים לעיל, קרי - הן הנופש עצמו והן המסיבה עצמה מהווים "פעילות נלווית לעבודה". עתה המחלוקת מתמקדת בשאלה אם התאונה עצמה קרתה בשל פעולה של המבוטח במנותק מהקשר לעבודה (לפעילות הנלווית).

• ביה"ד דוחה את טענות המל"ל כי המבוטח נטל על עצמו סיכון מיותר וכן כי פעל תחת השפעת אלכוהול - כך שאין יותר לראות את הפגיעה שאירעה לו עקב שני הטיעונים לעיל, כפעולה

**האמור במבזק זה,  
אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי**

**בכבוד רב,  
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ**