

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

גיליון 462 יום ה' 24 ביולי 2008

השבוע בגיליון

עדכוני תקנות, הוראות ביצוע, חוזרים והודעות

עדכונים מהשטח

שינוי תושבות – מספר נקודות למחשבה...

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

מע"מ / פירוק – ערעור מס של מפרק חברה // מע"מ – סיווגה של עסקת
מקרקעין כחייבת במע"מ // מ"ה – קיזוז הפסדים בין בני זוג.

מורי נהיגה נכשלו בטסט // חשד לפיקטיביות במיליוני ₪ // מותגים מזוייפים
בכ- 30 מיליון ₪ // הוזלת עמלות הבנקים - קריאה ראשונה // ח"כ ברוורמן -
יו"ר וועדת הכספים.

עדכונים מהשטח

עדכוני תקנות, הוראות ביצוע, חוזרים והודעות

שהוא זכאי לו לפי כל דין, בשיעור של 50% ממחירו
המקורי של הציוד.

לענין "צידוד" – מדובר בצידוד, לרבות מכונות ורכב
עבודה, שיום רכישתו בתקופה בין 1.6.08 ל- 31.5.09
(התקופה הקובעת) ושהחל לשמש בישראל בייצור
הכנסה בתוך 6 חודשים מיום רכישתו או עד ליום
31.5.09, לפי המאוחר מביניהם.

ביום 14.7.08 פורסם חוזר מס הכנסה 3/2008-
שומה- הנדון: מחירי העברה-

במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה חוקק סעיף
85א בו התייחס המחוקק באופן מפורש לקביעת
מחיר בעסקאות בין לאומיות הנערכות בין צדדים
שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים (צדדים קשורים).
סעיף זה נכנס לתוקף לאחר כניסתו לתוקף של
תקנות שההותקנו מכוחו- בנובמבר 2006 - תקנות
מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006
מטרת החוזר, בין היתר, להנחות בטיפול בעסקאות
בין צדדים קשורים כאמור.

ביום 10.7.08 פרסמה רשות המסים הודעה לציבור
המייצגים, בענין שאילתא 4601- מידע על נתוני
הכנסה ממשכורת (טופס 106) ממאגר הנתונים
בשנים 2006-2007.

ביום 16.7.08 פרסמה רשות המסים הודעה לציבור
המייצגים, בענין הארכת תוקף ההוראות שבתוספת
1 להוראת ביצוע 34/93: ניכוי מס במקור
מתשלומים לתושב חוץ- חברות מיוחדות. עפ"י
ההודעה, בכפוף לעמידה בתנאים (המפורטים
בהודעה), תוקפה של ההוראה שבנדון ביחס לחברות
מיוחדות מוארך עד יום 30.9.2009.

לנוחיותכם, ניתן לצפות בעדכונים- ע"י פתיחת
הקישוריות (בכחול) (בפורמט WORD).

ביום 14.7.08 פורסמו בספר תקנות 6691:

- הודעת מס הכנסה (קביעת אגרה בעד בקשת
אישור העברת נכסים והחלפת מניות)- עפ"י
ההודעה, אגרת בקשה לאישור הנציב לפי סעיף
104ז(ד) לפקודה תהיה בסך 9,360 ₪, ואגרת בקשה
להחלפת מניות כאמור בסעיף 104ח' לפקודה תהיה
בסך 18,750 ₪.

- הודעת מס ערך מוסף (תיאום ועדכון סכומים)-
תיאום סכומים בתק' 23 (ג) ו-25(א) לתקנות מע"מ.
- הודעת מס ערך מוסף (הגדלת סכומי קנסות)-
עדכון סכומים בסעיפים 94 ו-95 לחוק מע"מ.

ביום 15.7.08 פורסמו בספר תקנות 6692:

- תקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות
גמל) (תיקון מס' 2).
- תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה)
(ניכוי נוסף בשל פחת לגבי מטעים ונכסים קבועים
המשמשים בייצור הכנסה ממטעים) (תיקון).

ביום 15.7.08 פורסמו בספר תקנות 6693:

- צו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של
אזורי פיתוח) (תיקון).

- תקנות מס הכנסה (פחת מואץ לציוד המשמש
בפעילות מזכה) (הוראת שעה)- עפ"י הוראות השעה,
נישום שעיקר פעילותו בשנת המס היא "פעילות
מזכה" (1) פעילות ייצור בישראל בכל אחד מתחומי
התעשייה, לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח,
חקלאות ובניה, למעט אריזה, מסחר, תחבורה,
אחסנה, מתן שירותים בתחום התקשורת, בתחום
הסניטרי ובתחום האישי. (2) הפעלת בית מלון
בישראל.

ועיקר הכנסתו (ר' תנאים בהוראה) היא הכנסה
מפעילות מזכה, ואשר רכש ציוד המשמש במישרין
בפעילות המזכה, והוא זכאי בשלו לניכוי בעד פחת,
רשאי לבקש בעד אותו ציוד פחת, במקום הפחת



שינוי תושבות – מספר נקודות למחשבה...

מאת: שי בן דוד, רו"ח
שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

בנוסף, הסעיף מאפשר דחייה של דחיית תשלום המס למועד מימוש הנכס. אחת הבעיות המורכבות שעל רשות המסים להתמודד עימה היא מצב בו נקבע תאריך ניתוק תושבות לפי הפקודה כשהוא מאוחר לתאריך הניתוק לפי הוראות האמנה. כלומר, כאשר קרן תיחשב כתושבת חוץ לעניין האמנה ופקיד השומה יטען כי ישנו אירוע מס לפי סעיף 100א', ניתן יהיה לטעון כי מאחר וקרן תושבת חוץ לעניין האמנה (לפני ניתוק התושבות לעניין הפקודה) והוראות האמנה גוברות על הוראות הדין הפנימי (כאמור בסעיף 196 לפקודה) אין ביכולתו של פקיד השומה לחייב את קרן במס.

3. מיסוי אופציות עם תקופת הבשלה – ניתן להבחין, כי נכס בסעיף 100א מגדיר במפורש "נכס" – לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102. רוצה לומר, האמור בסעיף 2 לעיל אמור להתייחס אף למניות ואופציות. רשות המסים בישראל מתייחסת באופן שונה לעניין מיסוי אופציות ו/או מניות שהוענקו לנישומים לפני שעזבו את ישראל ותקופת ההבשלה של האופציות ו/או המניות נגררה לתקופה בה מתגוררים הנישומים מחוץ לישראל (ראה פרסום החלטת מיסוי מס' 61/06). הרשות קובעת כי על חלק מתקופת ההבשלה שנצבר בישראל ישולם מס בישראל ועל חלק מתקופת ההבשלה שנצבר בחו"ל ישולם מס בחו"ל כאשר הרעיון העומד בהליך מיסוי זה נעוץ בעובדה שרשות המסים מתייחסת למיסוי אופציות/מניות עם תקופת הבשלה כהכנסת עבודה (לעניין מקור ההכנסה ולא לעניין שיעורי המס). כלומר, עד שהאופציה/מניה לא הבשילה ההכנסה שנצברה הינה הכנסת עבודה שמתבצעת בישראל או בחו"ל לפי העניין ועל כן יש לחייב במס את עליית הערך במימוש האופציה הן בישראל והן בחו"ל לפי תקופת ההבשלה כאמור. בעניין זה יש לתת את הדעת על עניין זיכויים ממיסוי חוץ, ולמה הכוונה? בתקופה בו מוגדר תושב ישראל לפי האמנה אך עבר בפועל לעבוד בחו"ל נוצר מצב שבישראל חייב ע"פ בסיס תושבות ובחו"ל חייב מאחר ועובד באותה מדינה מעל מספר ימים כלשהו. במצב זה מדינת ישראל חבה את מתן הזיכוי בגין תקופה זו בלבד.

◆ לסיכום, ניתן להבחין, כי לפני קבלת החלטה לבצע מעבר למדינה אחרת יש לקחת בחשבון שיקולים מיסויים רבים הבאים לידי ביטוי בחלקם בנושאים שהועלו לעיל....

◆ ביום 1.1.03 נכנס לתוקף תיקון 132 (להלן: "התיקון") לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") הידוע כתיקון המבשר על "הרפורמה הגדולה" במערכת המיסוי בישראל. התיקון העביר את מערכת המיסוי בישראל משיטת מס טריטוריאלית עם חריגים פרסונאליים לשיטת מס פרסונלית כאשר זאת איננה מאבדת כמובן את אופייה הטריטוריאלית. ברצוני במאמר זה לסקור את היבטי המיסוי בהם עלולים להתקל תושבי ישראל המבקשים לעבור להתגורר במדינה אחרת. לשם ההדגמה ניקח את קרן, תושבת ישראל המעוניינת לנתק את יחסיה האישיים והכלכליים עם מדינת ישראל ולעבור להתגורר באחד מהאיים הקסומים בתאילנד. קרן מחזיקה במספר נכסים שונים ביניהם מניות בחברה נסחרת בנאסד"ק ואופציות עם תקופת הבשלה. להלן נסקור חלק מהיבטי המס העלולים להתעורר ממעברה של קרן לתאילנד.

1. קביעת מועד ניתוק התושבות – הסוגיה הראשונה שעולה היא מהו תאריך הניתוק של קרן וביחס לאיזה דין? – בהחלטות המיסוי המפורסמות ע"י רשות המסים בנושא מיסוי בינלאומי ניתן להבחין שההתייחסות ליום הניתוק לעניין הפקודה שונה מההתייחסות ליום הניתוק לעניין האמנה (החלטות מיסוי מס' 108/06, 115/06, 116/06). כלומר, ייתכן ובתאריך כלשהו ניתוק התושבות יקבע אך ורק לעניין האמנה למניעת כפל מס אך לא לעניין הפקודה או שיקבעו שני תאריכים שונים. מהבחינה זו עלות מספר נפקויות כגון:

(א) קביעת אירוע המס כאמור בסעיף 100א לפקודה (מס יציאה) יקבע לפי תאריך ניתוק התושבות לפי הדין הפנימי.

(ב) במידה וביום מן הימים תרצה קרן לבצע "אחורה פנה" ולחזור להתגורר בישראל תאריך הניתוק לצורך קביעת התקופה לקביעת מעמדה כ"תושב חוזר" ו/או "תושב חוזר ותיק" (לפי הצעת החוק החדשה שטרם עברה) יקבע לפי תאריך הניתוק ע"פ הדין הפנימי.

(ג) לעומת זאת קביעת חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות השונות תעשה ע"פ התאריך שיקבע כניתוק לפי האמנה. אין ספק שהבחינה זו גורמת לסרבול רב בחלוקת זכויות המיסוי ובמיוחד יוצרת בעיה במסגרת סעיף 100א כאשר תאריך הניתוק לפי הפקודה מאוחר מהניתוק לפי האמנה (ראה הסבר בהמשך).

2. סעיף 100א לפקודה (מס יציאה) – הסעיף קובע, כי "נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל". כלומר, רואים את נכסיה של קרן כאילו נמכרים ביום בו יקבע, כי מרכז חייה אינם עוד במדינת ישראל והכל לפי פקודת מס הכנסה.



ערעור מס של מפרק חברה ע"ש 1015/06 דוד ששון, עו"ד, כמפרק חב' רום מגדלים נ' מע"מ רחובות

בחברה בפירוק. במצב כזה אפקט ההרתעה כבר אינו קיים.

◆ **לטענת המשיב**, השומה התבססה על דוחות מטעם החברה עצמה באמצעות רו"ח מטעמה. המשיב חלק על הסכום אותו הפחית המערער כהוצאות הניתנות לקיזוז כתשומות. ביחס לקביעות המס - זו נעשתה בהתאם לסעיף 76 לחוק, מאחר והחברה חדלה מלדווח למשיב על פעילותה ועל הקביעה אין לערער או להשיג, וניתן לבטלה רק עם הגשת דו"ח. בסיס המס לצורך מע"מ שונה בתכלית מבסיס המס לצורך מס הכנסה, כך שלא ניתן להסיק את גובה החוב למע"מ מתוך גובה החובות למס הכנסה, כפי שעשה המערער. בנוסף, גם אם מדובר בשומה שיש לייחס את חלקה לעסקאות משנת המס 2001, אין חוב זה נעלם, כי אם נותר כחלק מתביעת המס של המשיב לשנת 2002 – השנה שקדמה לפירוק.

בימ"ש מחוזי ת"א - כב' הש' ד. קרת מאיר:

◆ במחלוקת בשאלה ממה נובע החיוב לשנת 2002, והאם הוא נובע מדוחות שהוגשו בשנת 2001, מוטל נטל ההוכחה על כתפיו של המערער. בערעור מס מהווה ביהמ"ש המחוזי ערכאה שיפוטית ראשונה, כך שיש הקבלה בין המערער במסגרתו לתובע בתובענה רגילה, אשר עליו מוטל נטל השכנוע באופן רגיל. הנישום הוא הצד הבקיא יותר בספרי החברה ובידו האפשרות להוכיח את טענותיו בנוגע להיקף פעילותה. הדבר נלמד גם מסעיף 83(ד) לחוק. לא ניתן ללמוד מהראיות שהביא המערער שיבססו את טענותיו.

◆ באשר לקביעות המס, המשיב לא התייחס לטענות בדבר גובה קביעות המס ואף לא השיב לטענות המערער לעניין גובה הקביעה לגופן. אין בהוראות סעיף 76(ב) לחוק, כדי לפטור את המשיב מלהתייחס לגופן לטענות המערער ביחס לגובה קביעות המס. השאלה אם תקיפת קביעות המס על ידי מפרק משמעה שיש לראותה כשומה לעניין השגה או ערעור, הנה שאלה משפטית, שעד שלא תוכרע על ידי בית המשפט, לא יכול המשיב לראותה כאילו כבר הוכרעה ולפעול לפיה. זאת ועוד, סעיף 354(א)(3)(ב) לחוק מקנה עדיפות לחובות מס, אשר נשומו והוטלו על החברה בשנה הקודמת לפירוק. בשאלת העדיפות הניתנת לרשויות המס בהליכי פירוק, נוטה הפסיקה לנקוט בגישה מצמצמת, לפיה בהיעדר הוראה מפורשת אחרת, יוענק יחס זהה לכל הנושים. במקרה הנוכחי, בו מקור סכום החוב האמור הנו בקביעת מס על דרך של הערכה, לא מדובר בסכום ש"נישום". אין לכן לראות את סכום קביעות המס כנכלל בחיובים אשר זוכים למעמד של דין קדימה מכוחו של סעיף 354 לפקודת החברות.

ניתן ביום: 13.7.08.

ב"כ הצדדים: אין איזכור בפסק הדין.

◆ מדובר בערעור מע"מ שהגיש המערער – מפרק חב' רום מגדלים ("החברה"), על החלטת המשיב לדחות את השגת החברה, שבה ביקשה להעמיד את חוב החברה לשנת 2002 על סך 339,751 ₪, כאשר המשיב קבע, כי היא עומדת על סך 937,442 ₪. ההשגה הוגשה לאחר שהמשיב הגיש למפרק תביעת חוב המבוססת על השומה שהוצאה לחברה, בתוספת קביעות מס שנקבעו לה בגין חודשים שלא הוגשו בהם דוחות תקופתיים. קביעות המפרק באשר לסכום המגיע למע"מ בדין קדימה, נדונה בפני ביהמ"ש של פירוק, אשר קבע, כי השגה על קביעותיו של מע"מ צריכה להיעשות בדרך הקבועה בדיני המס, קרי – הגשת השגה.

◆ **לטענת המערער**, סכום החוב אשר יש לאשר למשיב בדין קדימה, עומד על סך של 339,751 ש"ח בלבד. המערער הגיע לסכום זה לאחר שבחן, בין היתר, את הוצאותיה הניתנות לקיזוז כתשומות, אשר לא דווחו, לטענתו, בחישובים שעשה, שכן בשל אי הסדרים ששררו בחברה עובר למועד הפירוק, אבדו חשבונות רבות, הכוללות מס תשומות ראוי לקיזוז. לטענתו, הדרך הנכונה ביותר לבחינת גובה החוב האמיתי למע"מ, אינה בדרך של הערכה, כי אם בדרך של בחינת גובה החוב מתוך הנתונים הכספיים שנכללו בדוחות, שהוגשו לרשויות המס. המקור לפערים בין תחשיבי שני הצדדים נעוץ בעובדה, כי הדוחות המתקנים כללו דיווח על הכנסות משנת 2001, אשר על מנת להימנע מענישה נכללו בדוחות 2002 כהכנסות שהושמטו, אך בפועל אינן מהוות הכנסות שהופקו בשנת 2002. הסבר אפשרי נוסף לפער הוא בכך שהשומה חושבה לאור הדיווחים עד לחודש אפריל 2002 בלבד, בעוד שלאחריו הוסיפה החברה לפעול וצברה הפסדים. לכן, אם היתה מדווחת כנדרש, היו מוגשים על ידה דוחות מע"מ שיליים עד לסוף השנה, אשר היו מאזנים את סכומי השומות. בנוסף טען, כי אין המשיב רשאי לצרף לסכומים הנתבעים על ידו כדין קדימה, את קביעות המס. סעיף 354(א)(3)(ב) לפקודת החברות קובעת, שהחובות המצויים בדין קדימה, הם רק חובות בגין מיסים שנישמו והוטלו, בניגוד למיסים שדווחו או נקבעו. לטענת המערער, הטלת המס באופן בו ייחשב מלוא החוב הנתען כחוב בדין קדימה, תביא לכך שכל נכסי הפירוק יועברו לידי המשיב, ודבר לא יוותר ליתר הנושים. תוצאה כזו תביא לפגיעה בלתי הוגנת בנושים. העובדה כי ההשגה הוגשה על ידי מפרק ולא על ידי הנישום עצמו, מחייבת התייחסות שונה, במובן זה שיש לברר את החוב הנכון של החברה לאור התוצאות העסקיות של פעילותה. אין להטיל עליה תשלום חובות שאינם בגדר מס אמת או מחויבי המציאות. באופן רגיל, שימוש בכלים הנתונים לרשויות המס – לרבות הטלת קנסות – הנו מוצדק ולגיטימי ומטרתו הרתעת מנהלי החברה ומתן תמריץ לאי-התחמקות מתשלום. שונה המצב כשמדובר



סיווגה של עסקת מקרקעין כחייבת במע"מ ע"ש 979/06 יצחק חנוביץ נ' מע"מ חדרה

אינטגרציה מן הפעילות באותו עסק. ואולם, מאחר שאין מניעה שגם מי שיש לו עסק של סחר במקרקעין יבצע עסקה במישור ההוני, למשל בדרך של מימוש השקעה, הרי שכדי להוכיח עסקה ככזו, הנטל עובר לעוסק להוכיח, כי העסקה שבוצעה, לא הייתה במסגרת העסק. מכאן שגם לפי הגישה המצמצמת, לצורך חיוב במע"מ, התוצאה לפיה המכירה אינה בגדר "עסקה" שנעשתה במהלך עסקו של העוסק, אינה מהווה הכרעה מוחלטת בשאלת החיוב, וזאת מאחר שחוק מע"מ מפרט, כאמור, חלופות נוספות, שלגביהן לא נדרש התנאי לקיומה של פעילות כלכלית, במהלך עסק. פעילות כלכלית במישור ההון, תמוסה אף היא במע"מ, באחת החלופות הנוספות.

◆ **חלופה שנייה** - לפי הגישה המצמצמת, מכירת נכס המשמש לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק. הדוגמה המובאת ב**פס"ד אלמור**, מדברת על מכירת ציוד במשרדו של עורך דין או רואה חשבון, כאשר ברור שעיסוקם אינו בגדר מכירת רהיטים.

◆ **החלופה השלישית** - ליישם את עקרון ההדדיות שבמקום שעוסק ניכה מס תשומות בעת רכישת הנכס, יהא חייב בתשלום המע"מ בעת מכירתו.

◆ **החלופה הרביעית** - עסקת אקראי - שהיא במהותה הונית, וככול שמדובר במקרקעין ההגדרה היא רחבה יותר מזו החלה לגבי טובין.

◆ עפ"י ביהמ"ש, על בסיס העקרונות שפורטו לעיל, יש לראות את עסקאות מכירות המקרקעין, כחלק מפעילות עסקית של המערער במהלך עסקו או לחלופין לקבוע, כי מכירתו נעשתה על דרך ההשוואה למכירת ציוד. מכירת המקרקעין על ידי המערער במקרה דנן, נעשתה במובן זה, שהמערער הגיע למעשה למסקנה, כי יש מקום לצמצם את עסק הגידולים ולצידם לעסוק במכירת המקרקעין. הפעולה האחרונה מבחינה משפטית, מצויה בהסדר שבחלופה הראשונה על שתי תת-החלופות. עפ"י ביהמ"ש, בראייה הכוללת - מכירת הקרקעות נעשתה כדי להביא למיקסום התועלת של עסקי המערער. כלומר, פעילות עסקית-מסחרית, שאין בה שום סממן של פעילות כלכלית פרטית.

◆ עפ"י ביהמ"ש, הוכח במידה הנדרשת בהליך אזרחי, כי מדובר במכירה של מקרקעין חקלאיים, מכלל מאגר הקרקעות של המערער, ובנסיבות העניין, אין מניעה לראות באלה "מלאי עסקי". יושם עוד לב, כי העיסוק בגידולים חקלאיים נעשה בדרך של עיבוד הקרקעות באמצעות אחרים. כאמור, החוזים מדברים על מכר, כנגד קבלת תמורה. בחוזה הנוגע לעסקה הראשונה אף הוזכר הצורך בתשלום המע"מ והוסכם, כי המערער ישא בו.

התוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום: 13.07.08.

ב"כ המערער: עו"ד י. סעיד.

ב"כ המשיבה: עו"ד י. גלייטמן.

◆ מדובר בערעור לפי חוק מע"מ (להלן - **החוק**) בגין שומת עסקאות שהוצאה למערער, לאחר שההשגה שהוגשה, נדחתה. שומת העסקאות נוגעת לשתי עסקאות מכר של מקרקעין: חלקה שנמכרה ביום 28/4/1999, וחלקה שנמכרה ביום 11/2/2000 (להלן: המקרקעין). המערער סבר, כי עסקאות המקרקעין הנ"ל פטורות מתשלום מע"מ, לפיכך לא דווה עליהם בדוחות מע"מ. לעמדת המשיב, העסקאות טעונות מע"מ, ולכן "חילץ" המשיב את המע"מ מסכום העסקאות וחייב את המערער בסכומים אלה. המחלוקת מתמקדת בשאלת סיווגן של המכירות הנ"ל, לצורך חיוב במע"מ - **אם מדובר במכר פרטי או במכירה שהתבצעה כ"עסקה" החייבת בתשלום מע"מ.**

◆ לטענת המערער, יש לקבל את הערעור על השומה לגבי העסקה הראשונה על בסיס טענת התיישנות, מאחר שזו הוצאה לו אחרי המועדים הנקובים בסעיף 77(ב) לחוק. לגוף הערעור טען המערער, כי מדובר בעסקאות פרטיות באופיין, שאין חייבות במע"מ.

◆ המשיב טען, כי המערער הוא בגדר של סרבן מס. על פי התנהלותו ידע, או אמור היה לדעת, שמדובר בעסקאות החייבות במס, וגם הערעור עצמו לא הוגש במועד, על אף שהמשיב נעתר לבקשתו להאריך המועד. מן הטעם האמור, יש לדעת המשיב להורות על דחיית הערעור על הסף ולחלופין על דחייתו לגופו. לגוף הערעור טען המשיב, כי מדובר במכר של מקרקעין חקלאיים, כחלק ממסת הנכסים העסקיים שבבעלותו של המערער, כאשר ייעודם הוא חקלאי. בסעיף 8 של הסכם המכר התחייב המערער להעביר זכויותיו באגודת המים עבור המקרקעין - לרוכש. בעובדה זו ביקש המשיב לראות נתון המוכיח אף הוא, כי מדובר במקרקעין ששימשו בפועל לחקלאות. המשיב טוען עוד, כי יש לדחות טענת המערער שמדובר במקרקעין שלא עובדו על-ידו וכי הייתה ציפייה שיעודם ישונה, ולכן, לטענת המערער, אין לראות את העסקה כעסקה במהלך עסקיו, החייבת במע"מ. ועוד, לטענת המשיב, עיון בהסכמי המכר עצמם מצביע על כך, כי המערער היה ער לאפשרות שיחויב במע"מ, ובהסכם הוסכם על-ידי הצדדים כי המע"מ ישולם על-ידו.

בימ"ש מחוזי חיפה-כב' הש' ס' נשיאה ש.וסרקרוג:

◆ ביהמ"ש קבע, כי לפי פרשנות, שיש להתייחס אליה כפרשנות מצמצמת, המונח "עסק" על-פי חוק מע"מ אינה רחבה מזו הניתנת לאותו מונח - "עסק" - בסעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה. ולכן, אם נמצא, כי מכירה אינה פעולה עסקית לצורך חיוב במס הכנסה, כי אז לא תחשב אותה מכירה גם כ"עסקה" לצורך חיוב במע"מ. **לפי חלופה זו**, על המשיב להוכיח שעל-פי המבחנים המקובלים מדובר בהכנסה פירונית מ"עסק", וכי העסקה הספציפית נעשתה כחלק



קיצוץ הפסדים בין בני זוג עמ"ה 9025/06 בן אליהו נ' פקיד שומה ירושלים

שאינו לעררב ביניהם. לשון אחר, אם בחרו המערערים בדרך של חישוב נפרד, אזי יש לחשב בנפרד את הכנסתו של כל אחד מהם והפסד המערערת יקוזז מהכנסותיה. החישוב הנפרד מחזיר אותנו בנושא קיצוץ הפסדים לסעיף 28 לפקודה. כאמור, הקיצוץ לפי סעיף זה נעשה כנגד הכנסתו החייבת של אותו אדם. גם הכנסת המערער תחושב ותמוסה בנפרד. אילו בחרו המערערים בחישוב מאוחד, היתה ההכנסה מחושבת ביחד, כך שהכנסת בן הזוג (המערער) תצטרף להכנסת בן הזוג הרשום (המערערת) וההפסד היה מקוזז מהכנסה משותפת זו. חישוב כפי שמבקשים המערערים, לפיו הפסדי המערערת יקוזזו דווקא מהכנסתו של המערער, אינו נכנס לגדרה של אחת מהאפשרויות שמציגה הפקודה. לא ניתן להתעלם מהעובדה, שאין הוראה מפורשת בפקודה, המלמדת כי נושא קיצוץ ההפסד הוא בעל אופי מיוחד כשמדובר בבני זוג ומאפשר ערבוב הפסדים. אם אמנם זו היתה כוונת המחוקק, ניתן היה לצפות להבהרה מפורשת של הכלל, נוכח הכלל הברור והשלם בסעיף 28 לחוק לעניין הקיצוץ, המלמד גם מה ניתן לעשות עם הפסד שלא ניתן לקיצוץ בשנת הפקת ההכנסה.

◆ ביהמ"ש התייחס גם לטענה בדבר חוסר צדק וקבע: "אשר לאפשרות שבשל העובדה שהמערערת אינה מגיעה לחבות במס תיפגע זכותה ליהנות מהקיצוץ, אומר כי מקובל עלי שאין מקום לחייב נישום לקיזוץ הפסד מהכנסה שאינה חייבת, מאחר שהדבר אכן מרוקן את זכות הקיצוץ. ואולם, אין בכך כדי להצמיח זכות קיצוץ לפי רצונו של אותו נישום. המחוקק קבע, בסעיף 28 לחוק, הסדר מלא לעניין הקיצוץ, המתייחס גם למצב בו לא ניתן לקיזוץ הפסד באותה שנת מס. על-פי סעיף 28(ב), ניתן להעביר הפסד שלא ניתן היה לקיזוץ לשנים הבאות. הפתרון שהמערערים טוענים לו הוא אחר (קיצוץ מהכנסות הבעל). לפתרון כזה אין כל יסוד בפקודה".

◆ אשר להוצאות רכב - לאור האמור בבקשת התיקון שהגישו המערערים לפקיד השומה ובה דרישה להכרה בהוצאות רכב, הגיעה כב' השופטת למסקנה, כי צדק המשיב בטענתו, כי הוצאות הרכב שדרשו המערערים הינן הוצאות בגין נסיעות לעבודה וחזרה לביתם. כידוע, הוצאות נסיעה לעבודה וחזרה הביתה אינן הוצאות "בייצור הכנסה", ודחתה את בקשתם של המערערים בעניין הוצאות הרכב.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 20.7.08.

ב"כ המערערים: בעצמם.

ב"כ המשיב: עו"ד רועי כהן.

◆ המערערת 1 (להלן: "המערערת"), עבדה כמטפלת שכירה בנעמ"ת וכמנהלת חנות נעלים בירושלים (להלן: "החנות"). בעלה, המערער 2 (להלן: "המערער"), עובד כשכיר ברשות המסים - אגף מס הכנסה. בדו"חות שהגישו המערערים בשנות המס נשוא הערעור, נרשמה המערערת כ"בן זוג רשום" והמערער נרשם כ"בן זוג", במובנם בסעיף 64'ב לפקודה. המערער ביקש, כי יערך חישוב מס נפרד על הכנסתו, על פי סעיף 66 לפקודה.

למערערת נוצרו בשנים שבצו, הפסדים מעסק והכנסות ממשכורת. למערער מאידך היו הכנסות ממשכורת בלבד. המערערים דרשו לקיזוץ את הפסדי המערערת מעסק כנגד הכנסתו של המערער ממשכורת.

◆ נושא נוסף שעלה בפסק הדין הינו דרישה להתרת הוצאות רכב, שהוגשו בנפרד מהדוחות כתיקון לדוח. כב' השופטת טרחה וציינה, כי המערערים בחרו שלא להיות מיוצגים, והתעורר קושי של ממש להבין טענותיהם. לא עלה בידה להבין חלק גדול מסיכומיהם.

◆ לטענת המערערים, לשון סעיף 66(א) לפקודה תומכת בגישתם, מאחר שנאמר בה: "ייעשה חישוב נפרד של המס" (ולא נאמר "חישוב נפרד של ההכנסה"). לשיטתם, יש ללמוד מלשון זו, כי החישוב הנפרד קובע מסלול נפרד רק לעניין מדרגות המס ולא לעניין חישוב ההכנסה.

◆ טעם נוסף שניתן לחלץ מטענות המערערים נעוץ בעובדה, שהכנסות המערערת אינן מגיעות לחבות המס. על פי טענה זו, הקיצוץ צריך להיעשות מהכנסה חייבת במס, שאם לא כן תסוכל כוונת המחוקק לפטור הכנסות נמוכות ממס.

המשיב טען, כי הדרך שטוענים לה המערערים נותנת יתרון בלתי הוגן, שאין בו הגיון כלכלי, לבני זוג נשואים, אשר יוכלו לבחור מאיזו הכנסה לקיזוץ את הפסדים, וזאת בניגוד ליחיד, שאין לו אפשרות לבחור לקיזוץ את הפסדיו דווקא מההכנסה החייבת בשיעורי מס גבוהים יותר. לשיטת המשיב, החישוב הנפרד אמנם מאפשר לבני הזוג לשלם מס כאילו לא היו נשואים זה לזו, אך אין בשיטת החישוב הנפרד משום כלי לבני הזוג לקבל הטבות שאינן אפשריות לנישומים שאינם נשואים, ומכאן, שבגדר שיטת החישוב הנפרד, אם זו אומצה על-ידי בני זוג, לא ניתן לקיזוץ הפסד של בן זוג אחד מהכנסתו של השני.

ועוד: בבסיס הפקודה מונח הרעיון, כי המשפחה עדיין נחשבת לתא כלכלי אחד, ולכן יש טעם בקיצוץ כל הפסדים כנגד כל ההכנסות של התא. הכלל של חישוב נפרד לבני הזוג הוא היוצא מן הכלל, ואין להרחיבו מעבר למידה הנחוצה.

ביהמ"ש המחוזי בירושלים - כב' הש' מ. מזרחי:

◆ עפ"י ביהמ"ש, לשון החוק היא נקודת מוצא לכל פרשנות. על-פי לשון החוק, מסלול החישוב הנפרד ומסלול החישוב המאוחד הם שני מסלולים נפרדים



מבקשת המעצר שהוגשה לביהמ"ש עולה, כי לנמל חיפה הגיעה מכולה ע"ש החשוד. במסמכים הנלווים למכולה, דווח על תכולה של 32 אריזות הלבשה, אך בפועל היו במכולה 52 אריזות הכוללות דברי הלבשה, שעונים, משקפיים, נעליים, ארנקים של חברות ומותגים יוקרתיים **בשווי של כ- 30 מיליון ש"ח**. ביום 13.7.08 נתפסה המכולה על ידי המכס ותכולתה אוחסנה במחסן. עפ"י הודעת הרשות, החשוד נחקר במשרדי היחידה החוקרת וטען, כי המכולה והמסמכים אכן מיועדים לו אך התכחש לתכולת המכולה בטענה שנפלה טעות במשלוח.

הוזלת עמלות הבנקים - עברה בקריאה I

בהמשך לתוצאות הרפורמה בעמלות הבנקים אשר הביאה להתייקרות תעריפי העמלות הנפוצות, ביום 22.7.08 אישרה ועדת הכלכלה לקריאה ראשונה את הצעת החוק של **ח"כ אמנון כהן** הקובעת, כי הבנקים יעניקו פטור מעמלות בגין ארבע הפעולות הראשונות מדי חודש שיבצע לקוח בחשבון העו"ש. לקראת ההצבעה על הצעת החוק לקריאה שנייה ושלישית תבחן הוועדה את מספר העמלות וכן את סוג הפעולות שיהיו כלולות בעמלות הפטורות מתשלום ב- 4 הפעולות הראשונות. כמו כן, תשקל ההצעה להנהיג סל עמלות מוזל של עד 18 שקל לחודש ללקוח רגיל ו- 10 ש"ח לקשישים, בדומה לסל שהונהג בימי ח"כ **שלום שמחון** כיו"ר הוועדה. מדובר בפעולות הפקדה ומשיכת מזומן, פדיון שיק והפקדתו, הפקה ומסירת תדפיס והעברה או הפקדה לחשבון אחר.

ח"כ ברוורמן - יו"ר ועדת הכספים

בדיון סוער שהתקיים ביום 21.7.08 **בועדת הכנסת**, דנה הוועדה בשנית בנושא מינויו של **ח"כ אבישי ברוורמן לראשות ועדת הכספים**. בהצבעה שהתקיימה בישיבת הוועדה באותו בוקר אושר מינויו לוועדת הכספים. לאחר אישור המינוי ביקש **ח"כ יעקב מרגי רוויזיה** אשר התקבלה ברוב קולות, בעקבות הצבעת חברי הכנסת הערבים בעד הרוויזיה. הוועדה קיימה דיון מחדש בשעה 15:30 ואישרה את מינויו של **ח"כ ברוורמן**, ברוב של 16 ח"כ בעד, 5 מתנגדים ו- 2 נמנעים. המלצת ועדת הכנסת הועלתה **להצבעה בועדת הכספים** של הכנסת - שאישרה ביום 23.7.08 פה אחד את מינויו של ברוורמן ליו"ר הוועדה.

המערכת מאחלת למר ברוורמן ברכות על התפקיד החדש.

מורי הנהיגה נכשלו בטסט

עפ"י הודעת רשות המסים, במבצע ביקורות בענף מורי הנהיגה שערך משרד אזורי **מע"מ פתח-תקווה**, נמצאו ליקויים בספריהם של 61% ממורי הנהיגה בפתח תקווה וכפר סבא. עפ"י הודעת הרשות, בימים האחרונים, לאחר מעקב סמוי שנמשך למעלה מחצי שנה במהלכו בוצעו 1,200 תצפיות אחר כ- 100 מורי הנהיגה בפתח-תקווה וכפר סבא, בכלל זה בשעות הערב ובימי שישי, הוזמנו למשרדי מע"מ 57 מורים לנהיגה עם ספריהם לצורך ביקורות. טרם הפעילות ערכו המבקרים הצלבת מידע ממקורות מידע שונים, כדי לאתר את אותם המורים שקיים חשד לגביהם, כי אינם מדווחים על כל השיעורים. עפ"י ממצאים ראשוניים מהביקורות: אצל 61% מהמורים שהוזמנו נתגלו ליקויים בביקורות, רובם לא רשמו תלמידים בספרי תלמיד. ל- 22 עוסקים הוצאו שומות לפי מיטב שפיטה ותיקיהם של 13 עוסקים הועברו לבדיקה נוספת ומעמיקה. אצל 35% נמצאו ליקויים מהותיים בהנהלת חשבונות, שהוביל לפסילת ספרים או עלול להוביל לפסילת ספרים.

חשד לפיקטיביות במיליוני ש"ח

מחלקת חקירות מכס ומע"מ תל אביב, מנהלת חקירה בחשד להפצה וקישור חשבונות מס פיקטיביות על ידי חברת **"קונספטגארד"** במהלך השנים 2005-2006. מדובר בחשד להפצת חשבונות פיקטיביות בסך של **כ- 10 מיליון ש"ח** במשך שנתיים. החשוד, **עלא סוארכה מלוד**, מנהל ובעלים בחברה, היה דרוש לחקירה במשך זמן רב, אולם כל המאמצים לאתר עלו בתוהו, והוצא נגדו צו מעצר בהעדר. לפני מספר ימים נעצר החשוד על ידי משטרת ישראל בעיר מודיעין ונלקח לחקירה במשרדי מחלקת חקירות מכס ומע"מ בתל אביב. עפ"י הודעת הרשות, החשוד שמר על זכות השתיקה, סירב למסור כל מידע על פעילות החברה ולא אמר היכן נמצאים ספרי החשבונות של החברה. בית משפט השלום בתל אביב שחרר אתמול את החשוד תחת מגבלות.

מותגים מזויפים בכ- 30 מיליון ש"ח

בעל עסק למסחר במוצרי הלבשה, שוחרר השבוע תחת מגבלות, בבית משפט השלום בחיפה, בשל חשד להברחת טובין מזויפים. עפ"י הודעת רשות המסים, **מחלקת חקירות מכס ומע"מ בחיפה**, מנהלת חקירה נגד היבואן **אבי ג'נשוילי מאשדוד**, בשל חשד להברחת טובין מזויפים.

מס פיקוס מערכת ושיווק: רוך מנחם בין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי. טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר מכתב ומראש מהעורכים.