

גיליון 463 יום ה' 31 ביולי 2008

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

הצעת חוק – החזרת הטבות המס לאילת // הצעת חוק – מיסוי הפרשי שער //
הודעה – דוחות 126/856 שנתיים לשנת 2007.
תרופות מצילות חיים – פטור ממע"מ או מע"מ בשיעור אפס?

מ"ה – הכרה בהוצאות תמלוגים // מע"מ – מועד החיוב במס בעסקה למתן
שירותי בניה // מסים / פירוק – זכותו של כונס להקטין חבויות מס של חייבים
"שרב גדול" בפ"ש צפת // מאפיה בנצרת // לידיעת "החברות המפרות" //
כבר לא "תפרנים" במגזר.

עדכונים מהשטח

הצעת חוק – החזרת הטבות המס לאילת

בהצעת החוק מוצע להשיב את ההטבה לתושבי אילת, כך שתושב אילת יהיה זכאי לזיכוי ממס הכנסה בשיעור 10% מההכנסה החייבת שלו ממשלח יד או מעבודה, ובלבד שנצמחה או הופקה בתחום העיר אילת או בתחום אזור חבל אלון.
♦ עפ"י דברי ההסבר, בעת הכנת החוק לקריאה שניה ושלישית, ייקבע מועד התחילה של ההוראה המוצעת. עוד מצויין, כי מדובר בהצעת חוק תקציבית.

♦ ביום 21.7.08 פורסמו ברשומות, בספר הצעות חוק הכנסת 249, [הצעת חוק איזור סחר חופשי אילת \(פטורים והנחות ממסים\) \(תיקון מס' 6\), התשס"ח-2008](#).
עפ"י דברי ההסבר, בחוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 בוטלה הטבת המס שניתנה לתושבי אילת.

הצעת חוק – מיסוי הפרשי שער

שיקבע את הפטור, למעט "הכנסה שנתקבלה עקב הפרשי שער שלא חלות לגביה הוראות סעיף 129 ו".
♦ עפ"י דברי ההסבר, לכלכלת ישראל בכלל ולסקטור הייצוא בפרט, נגרמים נזקים כבדים עקב השקעות והמרות של מטבע חוץ הנעשות משיקולים ספקולטיביים. מיסוי הפרשי המרה הנובעים מהשקעות והמרות מט"ח לטווח קצר עשוי למתן את היקף ההשקעות הספקולטיביות ולמנוע את הנזקים לכלכלה הישראלית. הצעת החוק מסמיכה את שר האוצר באישור ועדת הכספים לקבוע פטורים מתחולת הוראות החוק על מנת למנוע פגיעה בהשקעות הנעשות לתקופות קצרות מתשעה חודשים אך שלא משיקולים ספקולטיביים.

♦ ביום 28.7.08 הונחה על שולחן ע"י ח"כ חיים כץ, [הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(תיקון – מיסוי הפרשי שער\) התשס"ח-2008](#).
עפ"י הצעת החוק מוצע להוסיף בפקודת מס הכנסה, לאחר סעיף 129 – "מיסוי הפרשי שער" – "יחיד חייב במס בשיעור של 35% על הכנסה שנתקבלה עקב הפרשי שער ובלבד ששכום ההפקדה לגביה נתקבלה ההכנסה של הפרשי שער היתה בסכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, וששכום זה הופקד לתקופה שאינה עולה על תשעה חודשים; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע בצו סוגי הפקדה שלגביהם הוראות סעיף זה לא יחולו".
בהתאמה, מוצע לתקן את סעיף 13(9) לפקודה, כך

הודעה- דוחות 126/856 שנתיים לשנת 2007

לשדר את דוחות 126/856 לשנת המס 2007. ממועד זה יש לשדר את הדוחות כאמור בך דרך המערכת האינטרנטית, ואין לשלוח דוחות ידניים או דיסקטים למוקד הניכויים. עוד צויין בהודעה, כי המועד האחרון להגשת דוחות כאמור הינו 10.8.08.

♦ ביום 23.7.08 פרסמה רשות המסים [הודעה לידיעת המעבידים והחייבים האחרים בניכוי מס במקור \(דוחות שנתיים 0126/0856 לשנת המס 2007\)](#).
עפ"י ההודעה, ביום 10.7.08 נפתחה המערכת האינטרנטית באתר רשות המסים, באמצעותה יש

הערת מערכת : לאור שינויים במערכת המחשבים ושרת הפקסים, בשלב זה לא ניתן לקבל את הגיליון באמצעות פקס. עמכם הסליחה.



תרופות מצילות חיים – פטור ממע"מ או מע"מ בשיעור אפס? שמואל (סמי) נייברג, רו"ח ; גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן) שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

נניח עתה, כי היה מוטל מס בשיעור אפס על התרופות, במקום הפטור המוצע. יצרנית התרופות היתה רשאית לקזז את מס התשלומים בגין ייצור התרופות לפי החשבוניות שברשותה, משום שהתשלומים שימשו בעסקה חייבת במס בשיעור אפס. לפיכך היא היתה מוכרת את התרופה לבית המרקחת תמורת סכום זהה: 90 ₪, ללא חיוב בפועל במע"מ. וכך גם בית המרקחת - הוא היה מוכר את התרופה לצרכן הסופי תמורת 100 ₪, באופן שבו היה נותר בכיסו רווח זהה: 10 ₪, והיוצא נשכר מהמהלך כולו היה הצרכן הסופי, שהיה רוכש את התרופה בסכום כולל של 100 ₪ במקום 115.5 ₪.

◆ להפתעתנו, מציעי החוק החליטו לפסוע במשעול אחר. הענקת פטור למכירת התרופות תגרום לכך שיצרנית התרופות לא תהיה רשאית לקזז את מס התשלומים שיוטל על ייצור התרופות, כגון רכישת חומרי הגלם או ייבואם, לרבות ייבוא של תרופות שיוצרו בחו"ל. דבר זה יגרום ליצרנית התרופות לגלגל את העלות הנוספת על בית המרקחת, וזה האחרון יגלגל עלות זו על הצרכן הסופי.

◆ כך, יצרנית התרופות בדוגמה הקודמת, לא תהיה רשאית לקזז את מס התשלומים בסך 12.4 ₪, שהוטל על ייצור או ייבוא התרופה, ולכן תעמיס עלות נוספת זו על בית המרקחת, ובס"ה תמכור את התרופה תמורת 102.4 ₪. במקביל, בית המרקחת לא יסכים שרווחיו יפגעו, ולכן יגלגל את העלות הנוספת על הצרכן הסופי, באופן שסך המחיר לצרכן יקבע על 112.4 ₪. החולים יהנו מהנחה של כ- 3% בלבד, ולא מ"הורדת מחיר המס ממחירן של התרופות", כלשון הצעת החוק.

◆ יצוין, כי לא כל העלויות של יצרנית התרופות הן עלויות עליהן מוטל מע"מ. הוצאות כגון שכר עבודה, ארנונה וביטוח הן הוצאות ללא מע"מ. מנגד, יתכן שגם בית המרקחת לא יוכל לתבוע חלק ממס התשלומים בשל הוצאות התפעול שלו.

◆ לדעתנו, החלק הארי מסך העלות הכוללת לצרכן הסופי, נובע מעלויות שהתווספו להן מס תשלומים, אשר לא ניתן לניכוי בידי יצרנית התרופות, בהיות העסקה פטורה, ולא חייבת במס בשיעור אפס, ולפיכך עלות נוספת זו תגולם במחיר המכירה הכולל לצרכן הסופי.

אחרית דבר

◆ לסיכום, אנחנו סבורים, כי אם אכן מטרת הצעת החוק הינה "להוריד את מחיר המס ממחירן של התרופות", כלומר להביא למצב שבו החולים הזקוקים להצלת חייהם אינם נושאים בנטל מס ערך מוסף כלל, טוב יעשו מציעי החוק אם יעניקו מס בשיעור אפס במקום הפטור ממס המוצע.

◆ **ביום 7 ביולי 2008** פורסמה הצעת חוק של חברי הכנסת מטעם ועדת הכספים של הכנסת, שכותרתה "פטור ממס במכירת תרופות מצילות חיים או מאריכות חיים". מוצע לקבוע בחוק מע"מ פטור על מכירת תרופות לפי רשימה שיקבעו שר הבריאות ושר האוצר.

◆ בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר, כי: "מטרת ההצעה היא להוריד את מחיר המס ממחירן של תרופות כאמור שאינן כלולות בסל שירותי הבריאות, וכך להקל על חולים הרוכשים אותן".

מה בין פטור ממס למס בשיעור אפס?

◆ מס ערך מוסף הוא מס עקיף, המוטל על הצריכה ולא על ההכנסה, ולכן הוא אינו מוטל על שרשרת העוסקים שהביאו את המוצר למתכונתו הסופית. המס על הערך המוסף מתגלגל מעוסק לעוסק, עד אשר הוא רובץ על כתפי הצרכן הסופי.

◆ קיימת הבחנה ברורה בין עסקה פטורה ממס ערך מוסף לבין עסקה חייבת במס בשיעור אפס. לכאורה, בעיני הצרכן הסופי אין משמעות להבחנה זו, מאחר ובשני המקרים לא יוטל עליו מע"מ בפועל, אולם להבחנה זו השפעה מרובה על שרשרת העוסקים שהביאו את המוצר עד מכירתו לצרכן הסופי, ולכן גם השפעה על מחירו הסופי של המוצר לצרכן.

חוק מס ערך מוסף קובע את עיקרון ההקבלה כדלקמן: "אין לנכות מס על תשלומים אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". עסקה שמוטל עליה מס בשיעור אפס הינה עסקה חייבת במס שהשעור עליה אפס להבדיל מעסקה פטורה. עוסק המשתמש בתשלומים פלוניית לצורך עסקה פטורה אינו רשאי לנכות את המס על התשלומים ששימשו אותו.

◆ כאשר רוצה המחוקק לעודד פעילות במידה מסויימת (השכרה למגורים, דמי מפתח), הוא מסווג את העסקה כעסקה פטורה, אך אליה וקוץ בה – אין לנכות את מס התשלומים ששימשו בעסקה זו. מאידך, כאשר המחוקק מעוניין לעודד פעילות במידה מוגברת (מתן שירותים לתייר, עידוד הייצוא), ייחנה העוסק ממס בשיעור אפס על עסקאותיו, ובמקביל יוכל לקזז את התשלומים ששימשו בעסקאות אלו.

תרופות מצילות חיים – מטרת הצעת החוק

◆ כאמור, מטרת הצעת החוק הינה "להוריד את מחיר המס ממחירן של התרופות". ניקח לדוגמה יצרנית תרופות, אשר מייצרת תרופה בעלות בסך 80 ₪, ומוכרת אותה לבית המרקחת תמורת 90 ₪ בצירוף מע"מ. בית המרקחת מוכר את התרופה לצרכן הסופי תמורת 100 ₪ בצירוף מע"מ. סך העלות לצרכן הסופי, שאינו רשאי לקזז את מס התשלומים הינה 115.5 ₪.



הכרה בהוצאות תמלוגים עמ"ה 9054/05 אידאל טורס (1982) ישראל בע"מ נ' פ"ש ירושלים

חלוקה זו בין התמלוגים (בין תמלוגים עבור השימוש במוניטין ותמלוגים בעבור מתן שירותים) אינה הכרחית להכרה בהוצאה כולה, ולו מהטעם שבחווה המקורי ובהארכות לא נקבעה תמורה נפרדת עבור כל אחד מהם.

בנסיבות שתוארו, לא ברורה טענת ב"כ המשיב, כי המערערת לא נשענה על מסמכים או על עדים מתאימים המאשרים את הצורך בתמלוגים. חומר הראיות הבהיר, כי עצם השימוש בשם החברה האמריקאית לאורך השנים בהן עסקין, שימוש שלא היה במחלוקת, משמעותו גם הישענות על מוניטין בעל ערך כלכלי רב. אין צורך בחשבונית או קבלה כדי להוכיח זאת. פשיטא שהתמלוגים הם תמורה לשימוש. אכן, קיים קושי לקבוע מהו הסכום הסביר ההולם את השימוש במוניטין. מורכבות בחינת השווי של התקשרות זו או אחרת עבור גוף עסקי, כמוה כמורכבות קביעת כדאיות עסקה. כאן, שווי השימוש במוניטין של החברה האמריקאית נקבע בחוזים על-פי הסכמת המעורבים, ופקיד השומה לא הצליח להוכיח בפני בית המשפט את אי סבירות גובה התשלומים.

◆ גם בתחום בו עסקין – סבירות התמלוגים לצורך הכרה בהם כהוצאה – יש מקום לנהוג איפוק בכל הנוגע להתערבות (של פקיד השומה ושל בית המשפט), כפועל יוצא של הקושי להעריך מהו סכום התמלוגים הראוי, ובהעדר כל ראיה השוואתית על שיעור התמלוגים הנוהג בנסיבות דומות. מכל מקום, אין ספק, כי בעת שנחתמו הארכות החוזה (הראשונה והשנייה), היה בידי נציגי המערערת להעריך שההישענות על החברה האמריקאית תורמת רבות להצלחה העסקית של המערערת. ברי, כי אם המערערת היתה חדלה אז להשתמש בשם החברה מחו"ל, הדבר היה פוגע במעמדה בשוק. אכן, יתכן שבתקופה שלאחר ההארכה הראשונה, לא ניתנו למערערת בפועל שירותים ספציפיים, ברם, כבר נאמר, כי אין בכך כדי ליתר חלק מהסכום שנקבע בתמורה, ולו מן הטעם שלא ניתן לכמת חלק זה של השווי. יתר-על-כן, יש לייחס משקל לנכונות החברה האמריקאית ליתן כל שירות נדרש בכל אותה תקופה, ככל שהיתה פניה כזו. נכונות זו ניתן להסיק מהראיות על הקשרים בין הנפשות הפועלות בשתי החברות (מנהל החברה האמריקאית הוא גם אביהם של מנהלי המערערת והוא גם בעל מניות בחברה המחזיקה במערערת). דבר זה, מטבע העניין, הגביר את הביטחון העסקי של המערערת ותרם להצלחתה. אף שאין חולק, כי למשיב סמכות לבחון את סבירות ההוצאות במובן האמור, יש מקום להדגיש, כי גם לסמכות זו יש גבולות ויש להפעילה בזהירות רבה.

תוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום 24.7.08

ב"כ המערערים: עו"ד ע. גבאי ועו"ד א. צוקרמן.

ב"כ המשיב: עו"ד ד. בהט.

◆ המערערת הינה חברה בע"מ שהוקמה ביום 13.7.82. בין המערער לחברה אמריקאית נחתם הסכם לפיו החברה האמריקאית העניקה למערערת את הרשות להשתמש בשמה (אידאל טורס), ובכלל זה במוניטין שלה, וכן להשתמש בשירותים שונים. בתמורה התחייבה המערערת לשלם תמלוגים.

◆ החוזה המקורי הוארך פעמיים, כאשר בכל פעם הופחת אחוז התשלומים מההכנסות ההדרגתיות המוסכמת מובילה לכך שבסוף תקופת ההארכה השניה תחדל המערערת לשלם תמלוגים לחברה האמריקאית.

הסכומים נשוא המחלוקת הועברו לחברה האמריקאית מכח שתי הארכות החוזה.

◆ על-פי מידע שנמסר למשיב על-ידי רשויות המס בארה"ב – כל התמלוגים שנתקבלו מהמערערת שולמו על-ידי החברה האמריקאית למר יוסקוביץ, שהיה בעל מניות בחברה האמריקאית, וזאת מכח הסכם העזיבה בינו לבין אותה חברה.

לטענת המערערת, השימוש בשמה של החברה האמריקאית ובשירותים שסיפקה, הביאו להיותה סוכנות הנסיעות בעלת המחזור הגדול ביותר בירושלים. הישענות זו על החברה האמריקאית מצדיקה, לשיטת המערערת, תמלוגים בהיקף שנקבע בחוזה המקורי ובחוזי ההארכה.

לטענת המשיב, המערערת לא העמידה ראיות מוצקות בדבר הצורך בתשלומי התמלוגים ולא הוכיחה את סבירות היקף ההוצאה. המשיב הטעים בסיכומיו, כי מדובר במעל רבע ממחזור ההכנסות של המערערת. בכלל זה טען המשיב, כי המערערת לא הוכיחה שצמחה לה תועלת מהשימוש בשם החברה האמריקאית. לכן סבור המשיב, כי אין מדובר בהוצאות שיצאו כולן בייצור ההכנסה. בהודעה גם נאמר שהחוזה המקורי וההארכות לא היו אלא חוזים למראית עין, כשמאחוריהם מסתתרת כוונה לשלם דיבידנד בעקיפין לבעלי המניות.

בימ"ש מחוזי ירושלים, כב' השופטת מ. מזרחי:

◆ המונח "תמלוגים" מופיע בפסיקה גם כדי לבטא תשלום עבור שירותים. אם כך, התשלומים ששולמו לחברה האמריקאית ניתנים לסיווג כתמלוגים, בין אם שולמו עבור השימוש בשם ובין אם שולמו עבור שירותים אחרים. המוניטין הוא כח המשיכה של העסק, ה"משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו", והוא אחד מנכסי החברה. ברי ששימוש בכח זה, כאשר הוא משמעותי – ככוחה של החברה האמריקאית, על-פי הראיות – מניב רווחים למשתמש. התמלוגים בעבור השימוש בזכות הס הכנסה עבור מקבלם והוצאה עבור נותנם. גם אם לא ניתן לייחד חלק מהתמלוגים ששולמו לשירותים מסוימים, שאינם קשורים בשם בתקופה הרלבנטית (כגון עזרה במתן ערבויות, עזרה בארגון נסיעות, עזרה בהשגת מידע), אין בכך כדי לעורר קושי.



מועד החיוב במס בעסקה של מתן שירותי בניה ע"ש 1007/05 קופטק & ג'קורוסי פרוג'טי נ' מנהל המכס והמע"מ – נצרת

ביהמ"ש מחוזי נצרת - כב' הש' א. אברהם:

♦ מועד החיוב במס בעסקה של מתן שירותי בניה הוא המועד המוקדם מבין ארבעה מועדים אפשריים: א. מועד השלמת עבודת הבניה; ב. מועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה; ג. מועד העמדת המקרקעין לשימוש הקונה; ד. המועד בו שולם סכום כל שהוא על חשבון התמורה – לגבי אותו סכום.

קופטק מבקשת לשכנע, כי כאשר עניין לנו בעסקה, שבה הסיכוי לקבלת התמורה ממקבל השירות הוא קלוש, כי אז יש להמתין עם החיוב במס, עד כי תשולם התמורה. למסקנה זו אין להסכים. המחוקק ביקש לקבוע את מועד החיוב במס לעת שקמה בידי נותן השירות זכות לקבל את התמורה לשירות שנתן, גם אם לא קיבל את התמורה, ולכן לא קשר את מועד התשלום בפועל למועד החיוב במס. המחוקק לא ביקש להנהיג שיטת דיווח על בסיס מזומן, כפי שמבקשת קופטק להסיק, כי אם קבע ארבעה מועדים אפשריים, שהמוקדם שבהם יביא לתחולת החיוב במס.

♦ ביהמ"ש לא קיבל את עמדת המערער, לפיה במקרה של חוב מסופק יש להמתין עם תחולת החיוב במס עד, כי תשתלם התמורה בפועל. המועד לחיוב במס, בנסיבות המקרה שלפנינו, הוא מועד העמדת המקרקעין לרשות או לשימוש הקונה. בעניין שלפנינו, גם לשיטתה של קופטק, היא עזבה את המקרקעין לאחר שנמסרה לה הודעת הביטול על ידי יובנס, או לכל המאוחר – לאחר שהשלימה עבודות בניה אחרות שעליהן הסכימה (בהסכמה נפרדת) עם המסדר. המקרקעין הגיעו, סופו של יום, לידי המסדר. אם כן נכון הוא, כי חוזה נכרת באורח ישיר בין יובנס לקופטק, ולפיו התחייבה האחרונה ליתן לראשונה שירותי בניה, אלא שזהו רק מבחן עזר אחד מיני אחדים. העובדה, כי המסדר הוא בעל המקרקעין, המזמין הראשי של השירות, מי שנהנה מן העבודה אותה ביצעה קופטק, היא נסיבה אחת לטובת המסקנה בדבר זיהויו של המסדר כמקבל שירות. העובדה, שיובנס שימשה כעין צינור להעברת כספים לקופטק עבור עבודת הבניה אף היא נסיבה התומכת במסקנה זו. עמדתה של קופטק בהליך ההשגה, בהליך האזרחי ובהודעת הערעור, לפיה יובנס פעלה כשליחתו של המסדר בכל הקשור לשירות אותו נתנה קופטק, מהווה נסיבה תומכת נוספת בדרך אל המסקנה בדבר זיהוי מקבל השירות. כל אלה מוליכים לכלל מסקנה, כי את המסדר יש לראות כמקבל השירות, ככל הנוגע לשאלה, האם המקרקעין הועמדו לרשות "הקונה", לצורך קביעת מועד תחולתו של החיוב במס, כאמור בסעיף 28(ב).

התוצאה:

♦ הערר נדחה.

ניתן ביום: 1.7.08.

ב"כ המערער: משרד עו"ד דורון, טיקוצקי ושות'.
ב"כ המשיב: ע"י פרקליטות מחוז צפון.

♦ המערער (להלן גם 'קופטק') התקשרה עם חברה אחרת (להלן 'יובנס') בהסכמים, לפיהם התחייבה קופטק לעשות עבור יובנס עבודת בניה, אותן התחייבה יובנס כלפי "מסדר האחים הטובים" (המסדר) לבצע, במתחם בית החולים האיטלקי שבנצרת. הקרקע עליה מצוי בית החולים הינה בבעלות המסדר. קופטק החלה עושה את עבודת הבניה. בעת שנשלמה בניית השלד למבנה נתגלו חילוקי דעות בין המסדר לבין יובנס, שאז פנה המסדר ליובנס, הורה לה להפסיק את העבודה ודרש את סילוק ידה מן האתר. בעקבות כך נתנה יובנס הודעה לקופטק, ובה הודיעה על ביטול המערכת ההסכמית שביניהן, וביקשה הימנה לפנות את המקרקעין בהם נעשתה עבודת הבניה. מאז לא שילמה עוד יובנס לקופטק כל תשלום עבור הבניה.

לאחר הדברים הללו נכרת הסכם ישיר בין קופטק למסדר, ועל פיו עשתה קופטק עבודת בניה כלשהי עבור המסדר במתחם בית החולים.

♦ יובנס נותרה חייבת לקופטק כספים רבים, תמורת העבודה שהאחרונה עשתה לה.

בשנת 1999 רשמה קופטק במאזנה "הכנסה לקבל" בסך של 3.7 מיליון ₪, עבור שירותי הבניה ליובנס. סכום זה לא נכלל בדיווחיה של קופטק לשלטונות מע"מ. בדו"ח הכספי של קופטק עבור שנת 2000 מחקה קופטק את "ההכנסה לקבל" ורשמה אותה תחת הכותרת "חובות מסופקים".

בחודש יולי 2004 הוציא המשיב לקופטק שומת עסקאות, שעילתה היא אי דיווח על מלוא העסקאות של מתן שירותי בניה שעשתה קופטק עבור יובנס. השגה שהגישה קופטק על שומה זו נדחתה. על כך בא ערעורה של קופטק.

♦ לטענת קופטק, כאשר הסיכוי לגבות את התמורה עבור עבודת בניה שעושה נישום נמוך, כי אז יחול החיוב במס בעת שתשולם התמורה, ולא קודם לכן. וכיוון שבעניין שלפנינו לא שולמה התמורה עד היום, טרם נולד החיוב במס.

המשיב אוחז בדיעה, לפיה החיוב במס הוא המועד המוקדם מבין מועדי העמדת הקרקע לרשות או לשימוש "הקונה" ותשלום התמורה, ולשאלת הספק או הקושי בגביית התמורה עבור העבודה אין כל נגיעה לשאלת מועד החיוב במס.

♦ לחלופין טוענת קופטק, כי אפילו ימצא, כי מועד החיוב במס הוא מועד העמדת הקרקע לרשות או לשימוש הקונה, הרי שבמקרה שלפנינו "הקונה" היא יובנס (ביחסים שבין קופטק לבין יובנס), וזו לא קיבלה את הקרקע לידיה מעולם. יוצא איפוא, כך טוענת קופטק, מועד החיוב במס טרם בא אל העולם עד עצם היום הזה.

♦ לגישת המשיב הועמדו המקרקעין לרשות "הקונה" זה מכבר, ולכן נולד החיוב במס.



זכותו של כונס להקטין חבויות מס של חייבים הפ' 200788/07 עו"ד בוארון ורד, כונסת נ' עיזבון המנוח י. ציביאק

בזכותו של מוכר דירת מגורים לקבל פטור מתשלום מס שבח זכות אישית, שאיננה "צמודה" לדירה. ואכן, סקירת התנאים המנויים בסעיף 49 ב לחוק למתן הפטור מעלה, כי כולם קשורים במוכר עצמו ולא דווקא בדירה, עבורה נדרש הפטור. לעומת זאת, הוצאות שהוצאו בקשר להשבחת הנכס, והניתנות לניכוי, קשורות ו"צמודות" כולן לנכס הספציפי הנמכר כעת. גם "הזכות האישית" המוזכרת בפסקי הדין האמורים נשמעת טבעית יותר כאשר מדובר בדירת מגורים ולא כאשר מדובר בנכס עסקי.

♦ לעצם הענין, קשה להצדיק סירוב ללא תכלית של החייב לממש את זכותו לניכוי ההוצאות שהוציא, כאשר החייב אינו מצביע על כל נזק העלול להיגרם לו מכך, וכאשר מימוש הזכות עשוי להקטין את החבות במס. גם אם יש "זכות" לחייב שלא לממש את זכותו לניכוי, הרי שמימושה של זכות זו צריך להיעשות בתום לב (סעיף 39 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973). ניתן להגיע לתוצאה זו גם על פי סעיף 56 (א) לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1977 (להלן: "חוק ההוצל"פ"), שזה לשונו: "החייב לא יעשה דבר, שיש בו להפריע לכונס הנכסים במילוי תפקידו, ימלא אחרי הוראותיו של כונס הנכסים בכל הנוגע לנכס שכונס הנכסים נתמנה לו, ויעשה למטרות המנויות בסעיף 54 כל דבר שלדעת כונס הנכסים מן הצורך הוא או מן התועלת שיעשה בידי החייב עצמו". המטרה העיקרית מהמטרות המנויות בסעיף 54 היא זו שבס"ק (א): "כונס הנכסים יקח לרשותו את הנכס שנתמנה לו, ינהלנו, ימכרנו, יממשו ויעשה בו כפי שיוורה ראש ההוצאה לפועל; וידו של כונס הנכסים בכל אלה כיד החייב". הנה כי כן, מצביע חוק זה על חובתו של החייב לבצע בעצמו דברים, שניתן להפיק מהם תועלת לצורך מילוי תפקידו של הכונס, כפי שהוא מצביע על כך, שהכונס הוא "חליפו" של החייב לכל צורך נדרש.

♦ ביהמ"ש החליט על מתן צו הצהרתי, לפיו המבקשת, בתפקידה ככונסת נכסים, תהיה רשאית לעשות שימוש בזכותם של המשיבים 1 ו-2 לפנות למחלקת מיסוי מקרקעין ונציבות מס הכנסה לשם ביצוע ניכוי מס בקשר לעסקה בנכס, ככל שזכות זו קיימת וניתנת למימוש. המבקשת תשתמש ברשות זו רק לאחר ביצוע בדיקות בהתאם למידע שתקבל בקשר לנכס ולאחר הדיווח על תוצאותיהן לראש ההוצל"פ ולמשיבים.

תוצאה:

♦ הבקשה התקבלה.

ניתן ביום 29.6.2008

ב"כ המבקשת: מ. שפורן, עו"ד.

ב"כ המשיבים: י. תמרי, עו"ד.

♦ השאלה המרכזית שבמחלוקת היא שאלת זכותו של כונס נכסים לעשות שימוש בזכותו של החייב להקטין חבויות המס שהוטלו בגין עסקת מכר זכויותיו בנכס מקרקעין במסגרת הליך הכינוס. המבקשת טוענת, כי מיום רכישת הנכס על ידי החייבים ועד למכירתו במסגרת הליך הכינוס, הוציאו החייבים הוצאות שונות להשבחתו, והוצאות אלה מוכרות לצורך ניכוי, על פי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). בנוסף טוענת המבקשת, כי מאחר והחייבים נמנעים מלהשתמש בזכותם לפנות לשלטונות המס לצורך ביצוע הניכוי האמור, היא זכאית לממש זכות זו במקומם, כדי להקטין את המס ולהגדיל את התמורה הפנויה. החייבים טוענים, כי בפועל כל ההוצאות שהוצאו כבר הוכרו בעבר כניכוי מס, אם באמצעות החייבים עצמם ואם באמצעות חברה שבשליטתם, סריגי ציביאק בע"מ (להלן: "החברה"). לחילופין, הם טוענים, כי אם נותרו הוצאות כלשהן המותרות לניכוי, שמורה לחייבים הזכות לממש את זכותם לניכוי כראות עיניהם ועל פי בחירתם.

בימ"ש השלום תל אביב - כב' הש' י. אטדגי:

♦ ביהמ"ש העליון דחה בשתי פסיקות תביעה של כונס נכסים לממש במקום החייב זכות שיש לו לקבלת פטור מתשלום מס שבח לפי סעיף 49 א לחוק, בעקבות מכירת זכויותיו בנכס מקרקעין במסגרת הליך הכינוס (ראה רע"א 4114/98 בנק הפועלים בע"מ ואח' נ' משה לויאן ואח' (1998); רע"א 266/01 ובר נ' מלאך (2001)). הנימוק העיקרי לפסיקות אלה היה, כי הזכות של מוכר דירת מגורים לקבל פטור מתשלום מס שבח היא זכות אישית שלו, ואין היא זכות "הצמודה" לדירה. נימוק נוסף היה, שכונס הנכסים מוסמך לפעול למימוש חיוביו של החייב על פי חוזה ההלוואה או שטר המשכנתא בלבד, ואין הוא מוסמך לאכוף עליו חיוב שאינו נכלל בתנאי ההלוואה או שטר המשכנתא, ומטעם זה הוא גם אינו זכאי לפעול במקומו באותו הקשר. למרות זאת, נשמעו קולות הקוראים לשינוי ההלכה הנוהגת, כך שזכות הפטור לא תחשב כזכות בלעדית של בעל הנכס, מקום בו החייב עושה בזכות זו שימוש שאינו ראוי (ראה תמ"ש 33349/96 פלונית ואח' נ' פלוני (2007)). אלא, שקולות אלה נשמעו בערכאות שלמטה מהעליון או כאמרות אגב בלתי מחייבות בעליון עצמו, באופן שההלכה המחייבת נותרה כאמור לעיל. אף על פי כן, סבר ביהמ"ש במקרה דנן, כי יש לעשות אבחנה בין זכותו של הכונס לממש במקום החייב זכות שיש לו לקבלת פטור מתשלום מס שבח כאשר מדובר בדירת מגורים לפי סעיף 49 א לחוק, ובין זכותו של כונס לממש זכות שיש לחייב לניכוי הוצאות שהוציא לפי סעיף 39 לחוק, ובמיוחד כאשר מדובר בנכס עסקי ולא בדירת מגורים. הטעם לכך הוא הנימוק העיקרי לפסיקה הנזכרת, שראתה



לידיעת "החברות המפרות"

הקבינט החברתי כלכלי בראשותו של שר האוצר, **רוני בר-און**, קבע ביום 28.7.08, כי יש להגביר את אכיפת הוראות חוק החברות ולתקן את החוק באופן שניתן יהיה להטיל סנקציות נוספות על חברה שלא שילמה אגרות או תשלומים אחרים שהיא חייבת בהם לפי החוק או שלא הגישה דוח שנתי כנדרש בחוק. חוק החברות מתייחס לכלל חברות המשק, ציבוריות ופרטיות. הקבינט החליט, כי בנוסף לסמכות להטלת הקנסות הכספיים הקיימים כיום בחוק, יש להסמיך את רשם החברות להטיל על חברות כאלה סנקציות נוספות. חברה שתפר את הוראת החוק תוכרז כ- "חברה מפרה" והדבר יצוין במרשמי רשם החברות. הוחלט, כי רשם החברות רשאי יהיה לסרב לבקשת החברה המפרה לקבל את השירותים: רישום בקשה לשינוי שם, רישום בקשה לשינוי מטרות החברה, רישום שעבודים על נכסי החברה. כמו כן, מהודעת משרד האוצר עולה, כי רשם המשכונות רשאי יהיה לסרב לרשום משכונות לטובת חברה מפרה. רשם החברות יהיה ראשי לסרב לרשום במרשמו חברה אשר אחד מבעלי מניותיה שולט בחברה מפרה או שהינו דירקטור בחברה מפרה שהוטל עליו קנס כספי לפי החוק.

כבר לא "תפרנים" במגזר

עפ"י הודעת דוברות משרד האוצר, הקבינט החברתי כלכלי בראשות שר האוצר, **רוני בר-און**, החליט להעניק **סיוע בגובה 5.4 מיליון ₪** למתפרות ביישובי המגזר הדרוזי והצירקסי בארץ, בהתאם להצעתו של שר התעשייה, המסחר והתעסוקה, **אלי ישי**. החלטת הקבינט הינה בהמשך להחלטת ממשלה מיום 31.8.2006, אשר קבעה כי יש לשמר מקומות תעסוקה קיימים, במיוחד עבור נשים, במתפרות ביישובי המגזר הדרוזי והצירקסי בישראל. כפי שעולה מההודעה, הסיוע יועבר למתפרות ביישובי המגזר הדרוזי והצירקסי לתקופה של שלוש שנים בהתאם למספר תנאים, ביניהם: מתפרה אשר ממוקמת ביישוב מהמגזר הדרוזי והצירקסי, אשר מעסיקה לפחות 70 עובדים, מתוכם לפחות 75% מהעובדים הן נשים. מקבלי הסיוע ייבחרו בהליך פומבי, כאשר אופן הבחירה ייקבע על בסיס שיווני בנוהל שיאושר על ידי מנכ"ל משרד התמ"ת. משרד האוצר מדגיש, כי אין בזכאות מפעל לקבלת סיוע במסגרת החלטה זו כדי למנוע את זכאותו לקבל הטבות במסגרת המסלול החלופי שבחוק לעידוד השקעות הון.

"שרב גדול" בפ"ש צפת

עפ"י הודעת רשות המסים, **משרד השומה צפת** ערך בשבוע שעבר, מבצע משולב רחב היקף לביקורות ניהול ספרים וגבייה מחייבי מס, ביישובים אשר בתחום השיפוט של המשרד. בביקורות ניהול ספרים **נמצאו ליקויים אצל 50%** ובפעילות הגבייה מחייבים, **נגבו כחצי מיליון ₪**. הפעילות בצפת הינה חלק ממהלך משולב ורחב היקף של רשות המסים באזור הצפון, הכולל שרשרת של מבצעי ביקורות ניהול ספרים, מבצעי גבייה מחייבים וטיפול מעמיק בסרבני הגשת דוחות ותשלומי ניכויים. מדובר במהלך שהחל בסוף יוני ונמשך כחודש ימים ומשתתפים בו **משרדי השומה בצפון, חוקרים ממחלקת חקירות מס הכנסה חיפה, היחידה הארצית לאכיפת הגביה, כולל "כח 100" (סטודנטים) ושוטרים**. ביום המבצע נערכו **137 ביקורות** בצימרים, באתרי תירות וספא, מספרות ומכוני יופי. ליום המבצע קדמו הכנות, בכלל זה תצפיות על צימרים, תשאול אורחים לגבי האירוח ואופן התשלום, ביצוע קניות סמויות, איסוף ועיבוד מידע מאתרי אינטרנט.

ליקויים חמורים נמצאו בספריהם של 50% מהמבוקרים: אצל 26% נמצא אי ניהול ספרים, אי ניהול סרטי קופה ואי רישום תקבולים ואצל 24% נמצאו ליקויים חמורים בספרי החשבונות, אי ניהול יומן אורחים, אי ניהול ספרי הזמנות ועוד. במסגרת מבצע הגבייה מחייבי מס ברמת הגולן, נגבו כ- 500,000 ₪.

מאפיה בנצרת

משרד מע"מ נצרת ערך מבצע ביקורת אזורי, בענף המאפיות. 15 מאפיות בוקרו ביום המבצע, ע"י כ- **70 מבקרי מע"מ** בליווי שוטרים. מדובר במאפיות המצויות בתחום השיפוט של המשרד, בכלל זה בנצרת, עפולה, טמרה, כפר כנא, עין מאהל וריינה. כחודש ימים לפני המבצע נערכו תצפיות וקניות ביקורת סמויות, שנועדו לאתר עוסקים חריגים פוטנציאליים. עפ"י הודעת רשות המסים, הממצאים הראשוניים של המבצע מורים, כי **בכ- 50%** מהמאפיות נמצאו ליקויים בספרי הנהלת חשבונות. **מנהל משרד מע"מ נצרת** הודיע, כי בתקופה הקרובה יערכו ביקורות יסודיות בתיקים שנבדקו במבצע וכי ככוונת המשרד לערוך מבצעים נוספים מעין אלו.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991 masfax@bezeqint.net

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפילי, האזורי, 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 בכתב ומראש מהעורכים.