

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

גיליון 476 יום ה' 4 בדצמבר 2008

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

שביתה במס הכנסה – החל מיום 8.12.08 // עדכוני חקיקה ותקנות.

הפסד שמקורו בפחת בנין – האומנם ניתן לקיזוז בשנים הבאות רק כנגד הכנסה מאותו בנין?

מ"ה – בחינת תושבותו של עובד זר // מ"ה – משה סמי נסוג לפני תום הלב // שבח – אזרחי – עיקול זכות עתידית.

מבצעים בירושלים ורחובות // 30% ליקויים בחיפה // רוה"ח מושפעים מהמשבר // הנמיכו את מחירי הוודקה // מס הכנסה שלילי - ברוסית ואמהרית // אתיקה של עו"ד- הודעה לעו"ד קודם.

עדכונים מהשטח

שביתה במס הכנסה - החל מיום 8.12.08

במשך הזמן, אך בצד זה, לא קיבלו העובדים כל תגמול נוסף. לאחרונה אף פורסם, כי העובדים החליטו שלא לשתף פעולה עם רשויות אחרות ולא לבצע את המטלות הכרוכות במלחמה בפשע המאורגן, על רקע אי קבלת תגמול נוסף כאמור.

◆ נכון למועד סגירת גיליון זה, המועצה של עובדי מס הכנסה החליטה (ביום 3.12.08) על פתיחה בשביתה כללית החל מיום שני הקרוב, ה- 8.12.08. במסגרת השביתה, כל משרדי מס הכנסה יהיו סגורים עד להודעה חדשה. ככל הנראה מקור השביתה הינו בטענת עובדי הרשות, על מטלות נוספות שהוטלו על העובדים

עדכוני חקיקה ותקנות

◆ ביום 30.11.08 פורסמו ברשומות [בק"ת 6725](#) :
 ◆ [צו מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\) \(הכרזה על מתחמים לפינוי ובינוי במסלול מיסוי\)](#), התשס"ט 2008- המכריז על מתחמי פינוי בינוי בקריית אונו ורמת גן.
 ◆ [תקנות מס ערך מוסף \(תיקון\)](#), התשס"ט 2008.
 ◆ [תקנות ניירות ערך \(פרטי התשקיף וטיטות תשקיף - מבנה וצורה\) \(תיקון\)](#), התשס"ט 2008.
 ◆ [תקנות ניירות ערך \(עריכת דוחות כספיים שנתיים\) \(תיקון\)](#), התשס"ט 2008.
 ◆ [תקנות ניירות ערך \(דוחות תקופתיים ומיידיים\) \(תיקון\)](#), התשס"ט 2008.
 ◆ [תקנות ניירות ערך \(אגרת בקשה למתן היתר לפרסום תשקיף\) \(הוראת שעה\) \(תיקון\)](#), התשס"ט 2008.
 ◆ [תקנות ניירות ערך \(ניירות ערך מיוחדים\)](#), התשס"ט 2008- הקובעות הוראות בענין מסמך הצעה לציבור של מנפיק ניירות ערך מיוחדים והוראות לענין דוחות תקופתיים ומיידיים.

◆ ביום 27.11.08 פורסמו ברשומות [בק"ת 6724](#) :
 ◆ [כללי מס הכנסה \(ניכוי הוצאות חיבור למרשמי מחשב\) \(תיקון\)](#), התשס"ט 2008- המעדכנות את הסכומים בכללי מס הכנסה (ניכוי הוצאות חיבור למרשמי מחשב), התשנ"א- 1991, כדלקמן: תקרת הניכוי לצורך חיבור ישיר למרשמי מחשב אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"מ, לשנת המס 2008 – תישאר 2,400 ₪. תקרת הניכוי בעד תוכנה לאבטחת מידע, לשנת המס 2008 – תישאר 6,000 ₪.

◆ [הודעת מס הכנסה \(סכום התרומות למוסד ציבורי\)](#), התשס"ט 2008- עפ"י ההודעה, עקב עליית המדד שפורסם בחודש אוגוסט 2008 לעומת המדד שפורסם בחודש אוגוסט 2007, יהיה סכום תקרת התרומות וסכום רצפת התרומות שבסעיף 46 (א) לפקודת מס הכנסה לגבי שנת המס 2008, כך שבמקום 380 שקלים חדשים" יבוא 400 שקלים חדשים" ובמקום 4,013,000 שקלים חדשים" יבוא 4,208,000 שקלים חדשים".



הפסד שמקורו בפחת בנין - האומנם ניתן לקיזוז בשנים הבאות רק כנגד הכנסה מאותו בנין? גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן) שיף הזנפרץ ושות' רואי-חשבון

הפסד מהשכרה פסיבית של בנין

◆ סעיף 28(ח) לפקודה קובע: "הפסד שהיה לאדם מהשכרת בנין ניתן לקיזוז כנגד הכנסתו מאותו בנין בשנים הבאות". נישום המשכיר שני בניינים, וההשכרה אינה עולה לדרגת עסק, לא יהיה רשאי לקיזוז הפסד מהשכרת בנין אחד בשנה מסוימת כנגד הכנסה מהשכרת הבנין השני בשנים הבאות.

◆ מאידך, אם מקורו של ההפסד מהשכרה פסיבית של הבנין הראשון, נובע מהוצאות הפחת של הבנין, קובע סעיף 22 לפקודה כך: "יראו את הסכום שלא נוכח כהפסד הניתן לקיזוז בשנים הבאות בזו אחר זו, כנגד אותו מקור בלבד". ודוק, לא נאמר "כנגד אותו בנין", אלא נאמר "כנגד אותו מקור", ולפיכך, כאשר הנישום מניב הכנסה מהשכרה של שני בניינים, ומקור המיסוי של שניהם הוא סעיף 28(ב) לפקודה, הרי שניתן לקיזוז הפסד שמקורו בפחת מהשכרת בנין אחד בשנה מסוימת כנגד הכנסה מהשכרת הבנין השני בשנים הבאות.

◆ ברם, עמדת רשות המיסים, כפי שמובאת ב"פורום במה" מיום 12.6.2008, הינה שאין לקיזוז כאמור: "סעיף 28(ח) הינו סעיף המכיל הוראה ספציפית לגבי בניין, לפיה הפסד כזה יקוזז רק כנגד רווח מאותו בניין. לא ניתן להשליך מהאמור בסעיף 22 לפקודה על הוראות סעיף 28(ח) שקיזוז ההפסדים יעשה אך ורק כנגד הכנסות מאותו בניין פיזי. לפיכך הוראת 28(ח) גוברת.

הפסד שמקורו בפחת - לשון הפקודה

◆ ניתן לכלול בסל אחד את כל ההכנסות וההפסדים מפעילויות שונות באותה שנת מס, המשתייכות לאותו סעיף המקור בפקודה. אולם, לא ניתן להעביר הפסדים לשנים הבאות, אלא אם נאמר במפורש אחרת בסעיפים 28, 29, 92 או בכל סעיף אחר, לרבות סעיף 22, הדין בהפסד שמקורו בפחת.

◆ נכונה גישת רשות המיסים, לפיה סעיף 28(ח) קובע הוראה ספציפית לעניין הפסד מהשכרת בנין בלבד, ואינו חל על הפסד מהשכרת מקרקעין אחרים כגון מגרש, או הפסד מהשכרת נכסים אחרים כגון מכונות צילום, וכלי רכב.

◆ אולם, גם סעיף 22 קובע הוראה ספציפית. הסעיף עוסק בהפסד שמקורו בפחת, ואינו חל על הפסד שמקורו בהוצאות אחרות, כגון מימון, אחזקה, ארנונה וביטוח.

◆ לפיכך, אני סבור כי סעיף 28(ח) לא גובר על סעיף 22, ובאותה מידה סעיף 22 אינו גובר על סעיף 28(ח). כל אחד מהסעיפים קובע חריג לאיסור העברת הפסדים לשנים הבאות. האחד דן בסוג הנכס והאחר בסוג ההוצאה:

א. לפי סעיף 28(ח) ניתן לקיזוז הפסד מהשכרת בנין כנגד הכנסה מאותו בנין בשנים הבאות, בין שמקור

ההפסד הוא בפחת ובין שמקורו בהוצאות אחרות (כגון מימון, אחזקה, ארנונה או ביטוח); וכן ב. לפי סעיף 22 ניתן לקיזוז הפסד מהשכרה פסיבית שמקורו בפחת כנגד אותו מקור בשנים הבאות, בין שעסקיני בבנין ובין שמדובר בנכסים אחרים (כגון מכונות צילום, כלי רכב ומטוסים).

הפסד שמקורו בפחת - פרשנות תכליתית

◆ סעיף 22 קובע הבחנה ברורה בין הוצאות הפחת לבין כל הוצאה אחרת, לגבי אפשרות הקיזוז בשנים הבאות מהכנסה פסיבית. הסיבה לכך היא, שבניגוד להוצאות פחת, מרבית ההוצאות ניתנות לניכוי מהכנסת הנישום על בסיס כלכלי. הוצאות מימון, למשל, מנוכות מההכנסה לפי סכומי הריבית והפרשי ההצמדה שנצברו בשנת המס. הוצאות האחזקה, הביטוח והארנונה מופחתות מהכנסתו של הנישום לפי העלות הכלכלית בה נשא הנישום לצרכי ייצור הכנסתו.

◆ לא כך באשר להוצאות הפחת. עצם התקנת תקנות הפחת בשנת 1941, באופן שרירותי ואחיד לכל הנישומים ולכל הנכסים בקבוצת פחת מסוימת (בנין, ציוד, ריהוט וכדומה), מהווה סטייה מעקרון המס הכלכלי, תוך העדפת אחידות ניכוי הפחת ופשטות החישוב, על פני הפעלת שיקול דעת באשר לשיעור הפחת האמיתי של הנכס.

◆ הפסד מהשכרה פסיבית שמקורו בכל הוצאה שאיננה פחת, אינו ניתן להעברה לשנים הבאות, לפי הכלל שלא ניתן להעביר הפסדים משנה לשנה, אלא אם נאמר במפורש אחרת. אולם, לטעמי, פרשנות תכליתית לסעיף 22 לפקודה מביאה למסקנה, כי באשר להפסד שמקורו בשעורי פחת גבוהים שנקבעו בתקנות, בהשוואה לפחת הכלכלי של הנכס, נקבעה הקלה בסעיף, לפיה אל לו לנישום לסבול מ"הפרשי העיתוי" בין אחוזי הפחת הקבועים בתקנות לבין הפחת הכלכלי, ולפיכך הפסד זה ניתן לקיזוז בשנים הבאות כנגד הכנסות מאותו מקור.

◆ הפרשים בין שעור הפחת בתקנות לבין שעור הפחת הכלכלי של נכס, מהווים בדרך כלל "הפרשי עיתוי" (Shifting). אולם, באשר להשכרה פסיבית, הפרשים אלו היו עלולים להפוך להפרשי קבע ללא ההקלה בסעיף 22, המאפשרת לקיזוז הפרשים אלו מההכנסות בשנים הבאות מאותו מקור. הבעייתיות האמורה וההקלה הניתנת כמענה לבעייתיות זו בסעיף 22, רלוונטית לבניינים, בדיוק כפי שהיא רלוונטית לנכסים אחרים.

◆ לסיכום, אני סבור כי לשון החוק רואה עין בעין את תכליתו, ונישום רשאי – לשונית ותכליתית – ליהנות מהזכות הבסיסית לקיזוז את הפסדי העבר מההכנסות השוטפות, לרבות קיזוז הפסד שמקורו בפחת מהשכרת בנין אחד בשנה מסוימת, כנגד הכנסה מהשכרת בנין אחר בשנים הבאות.



בחינת תושבותו של עובד זר

עמ' 1061/07 **טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פ"ש ת"א 5**

אלה מעצם הגדרתם אינם תושבי ישראל ובשל כך נדרש מעסיקם, בדבר חקיקה ייחודי, להבטיח את מגוריהם ההולמים, טיפול רפואי ראוי וכד'.

לו היה העובד הזר תושב ישראל, כלל לא היה נדרש לאשרה ורישיון ישיבה לעובד זר, כפי שמפורט בסעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל. עובד זה אם כן, אינו ולא יכול להיות תושב ישראל, לעניין חוק עובדים זרים.

נראה כי, העובד הזר אליו מתייחס חוק עובדים זרים הוא זה, אשר בעטיה של העסקתו, יוטל גם ההיטל מכוח חוק ההיטל. המחוקק ביקש להפנות לדמותו של העובד הזר העולה מחוק עובדים זרים, מבלי להידרש לניתוח מדוקדק נוסף באמצעות פרשנות רכיבי הגדרתו לאור הפקודה.

העובד הזר אליו מתייחס המחוקק הוא זה אשר עלות העסקתו נמוכה יחסית, זאת מבלי להתייחס כלל לאפשרות חיובו במס מכוח הפקודה. העובד אשר אליו מתייחסות הוראות חוק עובדים זרים, ובכללן חובות המעסיק בקשר עם תנאי מגורים הולמים, שירותים רפואיים וכדומה, הוא העובד אליו מפנה חוק ההיטל. תושבותו של עובד זה לא תבחן כלל באמצעות הפקודה, שכן החוק מניח כדבר ברור שאין הוא תושב ישראל.

המערערת משתוממת הכיצד אותו העובד הזר עצמו יהיה תושב ישראל לעניין הפקודה, בעוד שלעניין חוק ההיטל הוא אינו כזה. בפליאתה אין כל חידוש. זה מכבר לימדנו המחוקק כי "התושבות" שונה היא מחוק אחד למשנהו. ישנו תושב לעניין ביטוח לאומי; לעניין מס הכנסה; לעניין עידוד השקעות הון; לעניינינו של משרד הפנים ועוד כהנה וכהנה "תושבים" לעניינים שונים.

דומני כי בהגדרת תושבות שונה ביחס לעניינים כלכליים ואחרים השונים זה מזה, אין כל פסול, ולהיפך. זיקתו של הפרט לציבור הולכת ונבנית לאורך זמן, שייכותו נמדדת במעגלים הולכים ומתרחבים. ממילא אין לתמוה כי לעניין אחד היא פרט כזה או אחר שייך לכלל, בעוד שלעניין אחר נסבור שעדיין אין הפרט נכלל בציבור ואינו חייב בחיוביו או זכאי בזכויותיו. אימוצה של גישה זו, המבחינה בין "תושבים" שונים בחיקוקים כלכליים שונים, במקרה זה, משרתת נאמנה את התכלית הייחודית שבכל מעשה חקיקה.

חוק ההיטל מגדיר את העובד הזר אשר בגין העסקתו מוטל ההיטל באמצעות הוראת הפניה לחוק עובדים זרים. לפיכך, יש לבחון מיהו "עובד זר" על פי הגדרתו בחוק עובדים זרים, תוך בחינת כל רכיבי ההגדרה "כמקשה אחת" במסגרת חוק עובדים זרים. עובד זר זה אינו תושב ישראל לעניין חוק ההיטל, אף אם יש לראות בו תושב על פי הפקודה.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 27.11.08

ב"כ המערערת: נ. הורנשטיין, עו"ד.

ב"כ המשיב: מ. פורת, עו"ד.

◆ הצדדים חלוקים בשתי סוגיות משפטיות הכרוכות בהגדרת "עובד זר" כדלקמן:

א. האם עובד שהינו אזרח מדינה זרה, שנכנס לישראל על פי אשרת עבודה בהתאם לחוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, יכול להיחשב כ"תושב ישראל" לעניין חוק ההיטל;

ב. כיצד יש לפרש את החלופה שקבע חוק ההיטל, בדרך האזכור, בהגדירו עובד זר, תוך החרגת מי שהינו אזרח ישראל או תושב בה.

◆ המערערת סבורה כי, יש לבחון את תושבותו של העובד לצורך חיובה או אי חיובה בתשלום ההיטל, בהתאם לקריטריונים הקבועים בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), תוך הפניה להגדרת "תושב" שבפקודה.

לשיטת המערערת, תושבותו של העובד לצורך חיובה בהיטל תיבחן בהתאם לקריטריונים הקבועים בפקודה, תוך הפניה להגדרת "תושב" שבפקודה.

לדבריה, חוק ההיטל "קולט" לתוכו את הגדרת המונח "עובד זר" מחוק עובדים זרים, בו לא הוגדר "תושב ישראל" מיהו. משכך, את הגדרת התושבות יש לקרוא מתוך הפקודה כמצוות סעיף 44(ב) לחוק ההיטל. לאור האמור, "העובד הזר" אשר בגין העסקתו יש לשלם היטל, הוא עובד שאינו אזרח ישראל, והפקודה אינה רואה בו תושב.

◆ לעומתה סבור המשיב, כי "עובד זר", מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושבות וכי את "תושבותו" יש לבחון לפי הוראות הדין, המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ היא ארעית, לרבות חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, ועל פי קריטריונים אחרים.

לשיטת המשיב כאמור, "עובד זר" מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושבות. את סוגיית תושבותו יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ היא ארעית, לרבות חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל").

לטענת המשיב, קבלת עמדת המערערת תעקר לחלוטין את הרציונאל העומד מאחרי חוק ההיטל, חוק אשר תכליתו תמריץ שלילי להעסקתו של עובד זר שעלות העסקתו נמוכה מזו של העובד הישראלי.

לדבריו, חוק ההיטל, יוצא מנקודת מוצא שעובד זר במהותו אינו תושב ישראל. לפיכך, החוק מפנה להגדרה שבחוק עובדים זרים ובדרך עקיפה לחוק הכניסה לישראל ולא להגדרת תושב בפקודה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א - כב' הש' מ.אלטוביה:

◆ אפשר והעובד הזר לעניין פקודת מס הכנסה, הינו תושב ישראל. זאת מלמד החוק, אף שלעניין חוק עובדים זרים הרי שהוא מוגדר כמי שאינו תושב ישראל. ואכן בניגוד חריף לפקודה, העובד הזר בו עוסק חוק עובדים זרים, אינו ולא יכול להיות, תושב ישראל.

אין ספק, כי כוונתו של המחוקק לעובדים הזרים שהוהים בארץ, מכוח חוק הכניסה לישראל. עובדים



משה סמי נסוג בפני תום הלב

בשא 13876/08 (עמ"ה 1021/07) מרוז מנחם נ' פ"ש ת"א 3

מסירה בהתקיים התנאים האמורים בה לגבי המצאת כתבי בי דין. תקנה זו אינה מחליפה את סעיף 238(א). המדובר בשני הסדרים שונים, הקובעים חזקות מסירה בקשר עם מסמכים שונים ובין שולחים ונמנעים שונים, הגם שמטבע הדברים יתכן, כי לעיתים תתקיים חפיפה בין השניים.

♦ עובדת היות מייצג כזה או אחר, בעל גישה למחשבי המשיב ולתיקם של אותם נישומים אשר הוא בעל הרשאה וייפוי כוח, אינה אלא מעניקה לו את היכולת לבחון במועד הרלבנטי בתיקו של המיוצג על ידו, אם פעל המשיב במועד. **אין בכך משום הטלת חובה על המייצג לבחון במועד זה את תיקו של הנישום במשרד המשיב.** כל עוד אין המשיב משגר הצווים על נימוקי השומה הנלווים להם באמצעות דואר אלקטרוני מתועד ומבוקר אל המייצג, **אין בעצם החיבור והיכולת לבחון אם נקבע צו אם לאו, משום תחליף מסירה.** אולם אם בידי המשיב לקבוע ולתעד, כי המייצג "נכנס" לתיק הנישום וכי ראה את הצו קודם לחלוף המועד הקבוע בפקודה, יעבור הנטל על המערער לשכנע, כי הצו של נקבע ולא שודר במועד. בית המשפט הנכבד מציע בהחלטה למשיב, כי ישלח הודעה לנישום או למייצג באמצעי זה או אחר כי השומה שודרה.

עוד ממליץ בית המשפט הנכבד למשיב, כי יפעל לקבלת אישור טלפוני כי ההודעה הגיעה ליעדה באמצעות מכשיר הפקסימיליה בתוך פרק זמן של 24 שעות משעת המשלוח ותיעוד אישור, בשעה שהוא משגר את הודעותיו בפקס.

יחד עם זאת, בית המשפט קבע, כי הוכחת משלוח פקסימיליה יכולה שתעשה באופנים שונים. ומכיוון שהמערער ומייצגו בחרו לא להתייחס לטענת המשיב, כי שלח בפקס, אלא רק בתגובה נוספת שנשלחה רק לאחר בקשה מפורשת מבית המשפט, בלווית הצהרת המייצג, כי הצו לא הגיע לידי ולמיטב ידיעתו לא הגיע למשרדו, קיבל בית המשפט את גרסת המשיב דווקא.

במקרה הקונקרטי, נמסר למייצג בסיום הדיון בהשגתו לשנת המס 2002, כי אין באפשרות המשיב לקבל את ההשגה והמייצג היה מודע היטב לעמדת המשיב. העובדה כי הצו והנימוקים נשלחו בדואר רשום רק ביום 17.1.2008 למשרד רואי החשבון לא יכלה ליצור כל הסתמכות כאילו ויתר המשיב על עמדתו בכך שלא קבע את הצו במועד.

סעד הזמנים כמו סעד ההתיישנות אינם עומדים בפני עצמם והם ביטוי תכליתי לעקרונות שביסודם. גם אם נדרשת מעם הרשות הקפדה יתירה בעמידה באילו, תעשה זו בצד עמידה על התנהלות תמת לב מצד הנישום.

תוצאה:

♦ הבקשה נדחת.

ניתן ביום: 30.11.08.

ב"כ המערער: עו"ד ש. זרחיה.

ב"כ המשיב: עו"ד א. סמרה.

♦ מדובר בהחלטה בבקשה של המערער, כי בית המשפט יקבע, כי פקיד השומה הוציא את הצו לשנת 2002 בחלוף התקופה בה רשאי היה לעשות כן, ועל כן הצו בטל ומבוטל ויש לקבל על הסף את ערעורם בנוגע לשנת מס 2002.

ביום 14.1.2007 הגיש המערער באמצעות מייצגיו, השגה. ביום 17.1.2008 שלח המשיב למערער בדואר רשום את הצו נשוא הבקשה. **הצו הגיע למייצג רק ביום 23.1.2008.** הצו שודר למחשב המשיב ביום 14.1.2008.

אין המערער חולק על טענת המשיב, כי בתום הדיון בהשגה, היה ידוע למייצג מטעם המערער כי ההשגה לשנת 2002 תדחה.

♦ **לטענת המערער,** אם שיגר המשיב את הצו באמצעות מכשיר פקסימיליה, הרי שאין משלח זה מהווה "המצאת הודעות" כלשון סעיף 238(א) לפקודה. על פי הוראת סעיף זה, יש למסור הודעות המשיב באחת משתי דרכים בלבד - במסירה אישית או בדואר רשום וכך למען שהוא מקום עסקו או מענו הפרטי של הנמען. יתרה מכך, משביקש המחוקק לאפשר משלוח הודעות באמצעות הפקסימיליה, קבע הוא זאת במפורש והסדיר את דרך הטיפול והשיגור של הודעות בדרך זו בתקנה 297א לתקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד-1984. משלא נהג המשיב בדרך הקבועה בתקנה זו, אין לקבל את טענתו, כי העביר הצו באמצעות פקסימיליה ומכל מקום אין הדבר מהווה "מסירה". כמו כן, הצהיר מייצג המערער, כי הצו לא הגיע לידי ולמיטב ידיעתו לא הגיע למשרדו.

♦ **לטענת המשיב,** במקביל למשלח הצו בדואר רשום, שוגרו הצו ביחד עם נימוקי הצו ביום 14.1.2007 באמצעות מכשיר הפקסימיליה לידי משרד רואי החשבון של המערער. המשיב הציג בתגובתו אישור משלוח של שני עמודים למספר שהוא מספר משרד רואי החשבון האמורים.

ביהמ"ש המחוזי בת"א - כב' הש' מ. אלטוביה:

♦ סעיף 238(א) לפקודה, עיקרו קביעת חזקה בדבר המצאת הודעות בידי המשיב. הסעיף אינו חוסם מסירת הודעות בדרך שונה מהדרכים המנויות בו שהרי לשונו נפתחת במלים "הודעה ניתנת להמצאה לאדם בין לידי ובין בדואר רשום לפי מען עסקו או מענו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה..." (ההדגשה אינה במקור). הסעיף ממשיך וקובע, כי הודעה שנשלחה בדואר רשום יראוה כהודעה שנמסרה בהתקיים התנאים המפורטים בו. משכך פועלו העיקרי הוא במשור קביעת החזקה בדבר המסירה ולא חסימת דרכי מסירה אחרות ובכלל זה, משלוח הודעות באמצעות מכשיר פקסימיליה או באמצעות דוא"ל.

בדומה, תקנה 297א לתקסד"א מאפשרת משלוח באמצעות הפקסימיליה וקובעת אף היא חזקה



העיתון המקצועי לענייני מסים

עיקול זכות עתידית
הפ 287/07 עו"ד גד שילר נ' מדינת ישראל - מיסוי מקרקעין

ביהמ"ש קבע עוד, כי יישומו של כלל זה משמעותו, כי לא ניתן לעקל את כספי האשראי הדוקומנטרי, כל עוד זכותו של המוטב להיפרע מהבנק איננה מושלמת, קרי, כל עוד המוטב מחזיק בידיו רק את הציפייה להיוולדה של זכות לעתיד להיפרע מן הבנק. זהו המצב – כל עוד לא מילא המוטב אחר התנאים המגבשים את זכותו לתשלום. המועד הקובע לבחינה אם נתגבשה זכותו של פלוני וניתנת היא לעיקול הוא מועד העיקול.

◆ עפ"י ביהמ"ש יישום האמור לעיל על העובדות המקרה דנן, מביא למסקנה, כי יש לבחון את מצב הזכויות של המוטב – המוכר כלפי המבקש, הנאמן במועד הטלת העיקול. על פי תנאי ההסכם, המוטב של כספי הנאמנות (הוא המוכר), לא היה זכאי לדרוש אותם מהנאמן - כל עוד הוא לא מילא אחר התנאים שמגבשים את זכותו לתשלום, קרי, קיומם של כל האישורים לצורך העברת הרישום בנכס על שם הקונה.

◆ עפ"י ביהמ"ש אין חולק, כי במועד בו הוטל העיקול בידיו של המבקש, המוכר לא המציא את כל האישורים והמסמכים שפורטו בהסכם שנדרשים לצורך רישום והעברת הזכויות על שם הקונה. לכן, לו היה המוכר עצמו פונה למבקש במועד הטלת העיקול ודרש ממנו כי יעביר לידי את הכספים המחוזקים בנאמנות, לא היה המבקש רשאי להעביר את הכספים לידי של המוכר. מאחר שהמעקל "נכנס לנעליו" של החייב, הוא המוכר, הרי שמצבו לא יכול להיות טוב ממצבו של המוכר. לכן גם המעקל, שנכנס לנעליו של המוכר, איננו זכאי לכספי הנאמנות.

כאמור, המשיב טוען לזכות מכוח העיקול שהוטל על הכספים, וכפי שהובהר לעיל, **העיקול אינו מקנה למשיב זכות בכספים.**

◆ ביהמ"ש לא קיבל את הטענה לפיה פרשנות המבקש הופכת את החוק לפלסטר או מאפשרת לצדדים להתחמק מתשלום מס. כל שנקבע בפסק הדין הוא, כי המשיב לא יוכל בשלב זה לעקל את כספי הנאמנות לצורך פירעון חוב המס. יחד עם זאת מובן, כי אם הקונה ירצה לרשום את המחסן על שמו, יהיה עליו להסדיר את חוב המס. זאת ועוד, אם יאתר המשיב כספים או נכסים של המוכר או של עזבונו, הוא יהיה זכאי לעקל אותם לצורך פירעון חוב המס.

תוצאה:

◆ הבקשה התקבלה.

ניתן ביום 27.11.08.

ב"כ המבקש: עו"ד ג. שילר.

ב"כ המשיבים: עו"ד פורת.

◆ ביום 21.10.99 נחתם הסכם בין מר משה ברג ז"ל (להלן: "המוכר") לבין מר דויד יוסף (להלן: "המשיב 2"), מכוחו נמכר לקונה נכס (מחסן). המבקש ייצג את המוכר בהסכם המכר.

ההסכם דנן הינו הסכם מכר מקרקעין שבגיניו חל חיוב בתשלום מס שבח. העסקה דווחה למס שבח על ידי המוכר. המבקש הגיש השגה בשם המוכר וביום 25.12.99 הלך המוכר לעולמו.

ההשגה נדחתה בחלקה והמבקש הגיש ערר. הערר נמחק לאחר שהסתבר, כי הוגש בשם אדם שהלך לעולמו.

בהסכם המכר נקבע, כי הכספים ששילם הקונה יוחזקו בנאמנות אצל המבקש, עד לקבלת האישורים לרישום הנכס על שם הקונה, ובין היתר, עד לקבלת אישור מס שבח.

◆ המשיב נקט כנגד המוכר בהליכי גבייה לפי פקודת המיסים (גבייה), כדי לגבות את החוב הנטען על פי ההסכם. במסגרת זאת, הוטל עיקול על הכספים שהוחזקו בנאמנות אצל המבקש.

ביהמ"ש המחוזי בת"א – כב' הש' ר. רונן:

◆ עיקול יכול להיות מוטל הן על זכות קיימת והן על זכות עתידית, אולם כאשר מדובר בזכות עתידית, הזכות המעוקלת צריכה להיות כזו שכבר התגבשה במועד העיקול, אלא שמועד פירעונה הוא בעתיד. זכות עתידית היא זכות אשר "התגבשותה בעתיד היא ודאית, בין בתאריך קבוע בין בקרות אירוע שהתרחשותו נעלה מספק, כגון זכות לשכר זירה שפירעונו בעתיד, במסגרת חוזה שכירות תקף..." (ר' דבריה של המלומדת בן פורת, "חוק המחאת חיובים, תשכ"ט – 1969" פירוש לחוקי החוזים, המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הארי סאקר). כלומר, כאשר מוטל עיקול, יש לבחון את היקף הזכויות של החייב כלפי המחזיק, כדי לקבוע האם עומדת ללקוח זכות (קיימת או עתידית) לקבלת כספים. רק אם התשובה לשאלה זו היא חיובית, יכול הנושה, שנכנס לנעליו של החייב, לעקל את הזכות.

◆ ביהמ"ש בדק מהו אם כן דינה של זכות של חייב בהקשר זה, זכות שטרם הושלמה, שכן טרם בוצעו כל התנאים לצורך גיבושה? לצורך בחינת השאלה, יש לבחון את מהות זכותו של החייב כלפי המחזיק, שכן כאמור המעקל נכנס לנעליו של החייב.

בפס"ד ניקו בדים נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ (רע"א 1821/98), בחן ביהמ"ש העליון את השאלה האם ניתן להטיל עיקול על כספים האמורים להשתלם מכוחו של אשראי דוקומנטרי.

ביהמ"ש חזר על ההלכה לפיה ניתן להטיל עיקול רק על זכות או חוב שהתגבשו, ולא על תקווה בעלמא (ר' למשל בר"ע 232/75 אטבה נ' רצבי).



הנמיכו את מחירי הוודקה

עפ"י הודעת רשות המסים, מחלקת חקירות מס ומע"מ חיפה בשת"פ עם היחידה לבקרת יבוא במכס חיפה, מנהלת חקירה נגד חברת "דולינה גרופ", העוסקת ביבוא מוצרי מזון ומשקאות וביצוא פרחים ופירות הדר. עפ"י החשד, החברה באמצעות בעליה, הנמיכו את מחירי הוודקה והחלב המעובה, מוצרים שהינם עתירי מס, ובכך נגרעו מקופת המדינה מסים בהיקף של מאות אלפי ₪. החשוד, יעקב שיינקמן מנתניה הוא אחד מבעלי חברת דולינה גרופ. הבעלים האחר שוהה בחו"ל. עפ"י בקשת המעצר שהוגשה לבימ"ש השלום בחיפה, כבי השי' ישראלה קראי-גירון, הורתה על שחרור החשוד למעצר בית עד ליום 4.12.08 ולאחר מכן על שחרורו בערבות בתנאים מגבילים. עפ"י הודעת הרשות, בעקבות החשדות והחקירה, עולה, כי החברה אכן הנמיכה מחיר ביבוא הוודקה והחלב המעובה. החברה גם לא דאגה להמצאת אישורי יבוא ממשד הבריאות, לטובין האסורים ביבוא לישראל. יתר-על-כן, השמיטה החברה את עלות ההובלה והביטוח של הסחורה המיובאת, שאמורים להיות חלק מעלות הטובין לחישוב המס.

מס הכנסה שלילי - ברוסית ואמהרית

רשות המסים פירסמה את המדריכים לקבלת מענק הכנסה – מס הכנסה שלילי גם ברוסית ובאמהרית: [מדריך לקבלת מענק הכנסה - מס הכנסה שלילי לשנת המס 2008 בשפה רוסית](#) [מדריך לקבלת מענק הכנסה - מס הכנסה שלילי לשנת המס 2008 בשפה אמהרית](#)

אתיקה של עו"ד - הודעה לעו"ד קודם

ביום 30.11.08 פורסמו בק"ת 6725 כללי לשכת עורכי הדין (אתיקה מקצועית) (תיקון), התשס"ט 2008- עפ"י התיקון, התקינה המועצה הארצית של לשכת עורכי הדין תיקון לכללי לשכת עורכי הדין (אתיקה מקצועית), התשמ"ו 1986, לפיו: עורך דין שקיבל עניין לטיפולו וידוע לו, כי אותו עניין מטופל על ידי עורך דין אחר, ימסור לעורך הדין האחר, בלא דיחוי, הודעה ולפיה העניין הועבר לטיפולו ויודא את מסירת ההודעה."

מבצעים בירושלים וברחובות

עפ"י הודעת רשות המסים, מחלקת חקירות מס הכנסה ירושלים, ערכה בימים האחרונים שני מבצעי אכיפה רחבי היקף, נגד עצמאים ומנהלי חברות שלא הגישו דוחות לשנים 2006-2007 ולא העבירו ניכויים. הראשון נערך בשיתוף משרד השומה ירושלים 3 ובמהלכו נגבה חוב ניכויים בסך 700,000 ₪, השני, בשיתוף משרד השומה רחובות. במסגרת המבצע הוזמנו לחקירה עשרות עצמאים ומנהלי חברות בענפי תקשורת, בניה, הייטק, רכב והלבשה, שלא הגישו דוחות ולהם מחזורי פעילות גבוהים. במבצע שנערך בירושלים נחקרו גם מנהלי עמותות העוסקות בחינוך על אי דיווח ועל אי העברת ניכויים בחודשים האחרונים, אשר צברו חובות בסכומים גבוהים. עפ"י הודעת הרשות, עוד בטרם המבצע, עם קבלת הזימון לחקירה, הגישו עשרות נישומים, הן בירושלים והן ברחובות, את הדוחות בגינם הוזמנו לחקירה. נישומים אחרים הגיעו לחקירה כשהדוחות בידיהם, דבר שיש בו כדי להעיד על אפקט ההתרעה והחשש מתוצאות החקירה.

30% ליקויים בחיפה

עפ"י הודעת רשות המסים, משרד השומה חיפה ערך ביום חמישי (ה- 27.11.08) מבצע ביקורות ניהול ספרים, בתחום השיפוט של המשרד, בכלל זה חיפה, עיר הכרמל, טירת הכרמל, קרית ים, קרית אתא, נשר ומפרץ חיפה. בכ- 30% מהביקורות נמצא אי רישום תקבולים או אי ניהול פנקסי חשבונות. עפ"י הודעת רשות המסים, מטרת הפעילות היתה, בין השאר, להגביר נוכחות בשטח, לבדוק את איכות ניהול פנקסי העסק ורישום התקבולים ומחדלים אחרים, לערוך סריקה לצורך איתור עסקים שאינם מנהלים פנקסים או אינם רשומים במס הכנסה. כמו-כן, נבדקו חובות, אי הגשת דוחות שנתיים והצהרת הון. לבעלי עסקים שנמצאו אצלם מחדלים, ניתנה אפשרות להסיר את המחדל תוך שבוע ימים, ואם לא יעשו כן, יטופלו במישור האזרחי או הפלילי.

רוה"ח מושפעים מהמשבר

פירמת רוה"ח דלויט-בריטמן-אלמגור-זהר נערכת למשבר ומבצעת הפחתת שכר רוחבית בגובה 5%-10%. ככל הנראה המהלך נעשה מתוך הערכה שהמשבר הכלכלי לא עומד להסתיים בעתיד הקרוב ומתוך הרצון שלא לפטר עובדים.



מס פהס מערכת ושיווק: רוך מנחם בוין 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 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 בכתב ומראש מהעורכים.