

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

גיליון 480 יום ה' 8 בינואר 2009

השבוע בגיליון

הוראת שעה מע"מ – דיווח ע"ב מזומן ודיווח דו חודשי // ארכה למפקדים לקופות גמל ולקרנות השתלמות.

הפסד הון מני"ע - האם רשאי הנישום לבחור כנגד מה לקזזו? (עמדה נוספת).

מ"ה – הלוואת בעמ"נ כתחליף שכר – עסקה מלאכותית // מ"ה עליון – דחיה על הסף בשל מעשה בית דין // מע"מ – "שתיקת" חוזה לעניין המע"מ.

ניסיון הברחה "ציוריי" // "פיצה חמה" ולקויה // סיוע למערך החירום בדרום // בחינות מועצת רו"ח נדחו // לשכת רוה"ח בסיוע לדרום.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הוראת שעה מע"מ - דיווח ע"ב מזומן ודיווח דו חודשי

מסעדות ומקומות לממכר מזון (לרבות כל בעל עסק המעסיק מלצרים), בתי מלון, פנסיון, מחנה נופש, בית הבראה, קייטנות, חברות הובלה של מטענים או חברות הסעה בשכר, מוניות, מוסכים, חברות להשכרת רכב, נותני שירותי שיפוצים ותיקונים במבנים, בתי קולנוע, תיאטראות ומקומות עינוג ציבורי, נותני שירותים של המרת מטבע (חלפני כספים).

כמו כן, יתוקן סעיף 20(ג) לתקנות מע"מ, כך שעוסקים שמחזור עסקאותיהם לתקופה שמיום 1.9.07 עד יום 31.8.08, לא עלה על 1,500,000 ₪, ידווחו למע"מ על בסיס דו-חודשי, כמפורט בתקנה. עפ"י הודעת רשות המסים, הפנקסים המעודכנים נשלחים בימים אלה לציבור העוסקים.

ביום 31.12.08, פורסמו ברשומות, בקובץ תקנות 6736, תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה), התשס"ט 2008 (להלן: "הוראת השעה").

עפ"י הוראת השעה, תורחב תקנה 7(א) בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו 1976, שעניינה עסקאות שהחויב במס לגביהן יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל (דיווח ע"ב מזומן).

בתקופת הוראת השעה - מיום 1.1.09 ועד ליום 31.12.09, יחול דיווח על בסיס מזומן על עסקאות של נותני שירותים שחלה עליהם החובה לנהל פנקסי חשבונות על פי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג - 1973, ובלבד שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15,000,000 ₪ (בתקופה שמיום 1.9.07 עד יום 31.8.08).

לנוחיותכם, ריכזנו דוגמאות לנותני השירותים כאמור, כגון: חברות כוח אדם, חברות שמירה, חברות שירותי ניקיון, בעלי אולמות שמחות,

ארכה למפקדים לקופות גמל ולקרנות השתלמות

עמיתים לחסכונות ארוכי טווח בכל הארץ עד ליום ה-31.1.09 וזאת לאור המצב הביטחוני בדרום. השר הנחה את גורמי המקצוע במשרדו להשלים את ההיערכות המשפטית הנדרשת ליישום המהלך. יצויין, כי הארכת משך תקופת ההפקדות אינה כרוכה בעלות תקציבית, שכן ההפקדות לקופות הגמל ולקרנות ההשתלמות המקנות הטבות במס מוגבלות בתקרה.

שר האוצר, רוני בר-און, וראשי משרדו נפגשו ביום 5.1.09, עם נשיא איגוד לשכות המסחר, אוריאל לין ונציגי ענף שוק ההון הישראלי. בפגישה הוצגו בפני ראשי האוצר מספר סוגיות הנוגעות לטיפול בשוק ההון.

בהמשך לפנייתו של אוריאל לין באשר להארכת מועד ההפקדות של עמיתים לחסכונות ארוכי טווח באזור הדרום ועוטף עזה, הודיע שר האוצר בראשית הישיבה כי בכוונתו להאריך את מועד ההפקדות של

ליבנו עם תושבי הדרום, עוטף עזה וחיילי צה"ל
מי ייתן ונחזור לשגרת חיינו בהקדם



הפסד הון מני"ע - האם רשאי הנישום לבחור כנגד מה לקזז? (עמדה נוספת)

מיכאל אסולין, מפקח מס
פקיד שומה למפעלים גדולים

יתרה מכך, סעיף 92(ג) לפקודה קובע, כי שר האוצר רשאי לקבוע הוראות לענין: **"קביעת סדר קיזוז ההפסדים** וייחוס הרווחים...". ומשלא השתמש שר האוצר בסמכותו, ולא קבע הוראות לענין סדר קיזוז הפסדים כאמור, עולה, כי **הנישום רשאי לקבוע את סדר הקיזוז**, כך שחבות המס תהיה מינימאלית.

על כן, מומלץ להגיש דוח גם לאלו שאינם חבים בהגשתו, לתכנן היטב את סדר קיזוז ההפסדים לנישומים וכן לשים את ליבם בעת הגשת הדוח וקביעת סדר הקיזוז כך שיאפשר להם את חבות המס הנמוכה, וזאת על ידי קיזוז הפסדי ההון השוטפים כנגד הכנסותיהם מריבית ודיבידנד, ואילו את הפסדי ההון המועברים, יקזזו כנגד רווחי ההון שבידיהם!

הרי בל נשכח, שאלו המנכים במקור מעסקאות בניירות ערך, הלוא הם בתי ההשקעות והבנקים אצלם מנהלים את תיקי ההשקעות, אינם שומרים לנו על יתרת ההפסדים משנים קודמות ועל כן יקזזו לנו את ההפסדים השוטפים על פי הסדר הכרונולוגי כנראה, ולא על פי הסדר שיטיב עימנו.

◆ עולה השאלה גם, האם יצירת הפסד הון שוטף אל מול רווח הון או דיבידנד באותו הסכום, וזאת על ידי רכישת אופציית רכש ומכר על אותו הנכס באותו המועד (דבר שאמור ליצור הפסד הון ורווח הון שכנגד באותו הסכום) או באמצעות רכישת מניה ערב חלוקת דיבידנד, ומכירתה לאחר קבלת הדיבידנד, כך שתיווצר בידיו של הנישום הכנסה מדיבידנד ומנגד הפסד הון באותו השיעור בקירוב. האם מצב זה, יכול ויתן לנו לבחור את האפשרות של קיזוז ההפסדים המועברים כנגד אותו רווח הון, בעוד את ההפסד השוטף שנוצר בעקבות העסקה, נוכל לקזז כנגד הכנסות מריבית ודיבידנד, או שמא תסווג העסקה כמלאכותית מכח סעיף 86?

עוד נקודה שעולה בעקבות פסק הדין של חגי כץ שנתקבל בעליון, היות וביהמ"ש סיווג את ההכנסה מסעיף 102 כהכנסה הונית, יוצא שבמידה ויש לי הפסד הון כלשהו, אני יכול לקזז אותו כנגד ההכנסה ממימוש אופציות שקיבלתי מהמעביד ואשר אמורה להיות ממוסה בשיעור מס שולי?

נראה, כי לא ניתן יהיה להימנע ממתן האפשרות לקיזוז שכזה לאור קביעתו של ביהמ"ש, כי מדובר בהכנסה הונית ועל כן נוצרת הזדמנות לנישום לקזז הפסד הון ש"שווה" 20% כנגד הכנסה בשיעור מס של 48%.

◆ השלכות נוספות שיש מסיווג הכנסה זו כהונית הינו פריסת ההכנסה לשנים אחורה מכח סעיף 91(ה) וכמובן דמי ביטוח לאומי שאינו חל על הכנסה הונית.

◆ ברצוני להודות לגלעד מירום, עו"ד (רו"ח), שתרים בהערותיו לכתיבת המאמר.

◆ **הערת מערכת - אין המאמר מהווה את עמדתה הרשמית של רשות המסים, אלא את דעתו האישית של המחבר!**

◆ בהמשך למאמר שפורסם על ידי המכובדים **עמית מוכתר, רו"ח וגיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן) בגיליון מס' 479**, עולה שאלה נוספת באותו הנושא ששווה לתת עליה את הדעת:

סעיף 92(ב) לפקודת מס הכנסה קובע, שהפסד הון שלא קוזז בשנת המס, יכול ויקוזז כנגד רווח הון בלבד, בשנות המס הבאות.

יוצא מכאן, שהפסד הון שוטף "שווה" הרבה יותר מהפסד הון מועבר, שהרי הפסד הון שוטף יכול ויתקזז כנגד הכנסה מריבית או דיבידנד ששולמו בשל ניירות ערך, בשיעור שלא עולה על 25%.

השאלה היא, מה דינו של אדם, שנצבר לו רווחי הון מניירות ערך, בנוסף להכנסות מריבית ודיבידנד מניירות ערך, בעוד אותו הנישום מחזיק בידיו הפסדי הון מועברים משנים קודמות וכן הפסדי הון שוטפים. האם רשאי הנישום לבחור ולקזז את ההפסדים המועברים כנגד רווחי ההון ולנצל את ההפסדים השוטפים כנגד הכנסותיו מריבית ודיבידנד?

◆ לשון הסעיף אומרת שהפסד הון שהיה לאדם במכירת נייר ערך בשנת המס, יקוזז כנגד רווחי הון "ואולם הפסד ההון יקוזז **גם כנגד אלה**". הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל ניירות ערך.

האם המחוקק העדיף שהפסד הון שוטף יקוזז קודם כל כנגד רווחי ההון השוטפים, ולאחר הקיזוז, במידה ויוותר בידו עוד סכום הפסד לקיזוז, יקוזז **גם כנגד** הכנסה מריבית ומדיבידנד או שמא מתיר המחוקק לנישום לבחור ולקזז את הפסדי ההון השוטפים קודם כנגד הריבית והדיבידנד ואילו את המועברים לקזז כנגד רווחי ההון שבידיו?

האם בחירת המחוקק בביטוי **"גם כנגד אלה"** הינה סוג של קביעה שעל הנישום לקזז קודם כנגד רווחי הון ורק לאחר מכן, גם כנגד ריבית ודיבידנד?

הטיעונים שהועלו במאמר של עמית וגיל נשמעים צודקים גם לענייננו אנו. לדברי המכובדים, מלשון החוק עולה, כי בפני הנישום **עומדת האפשרות לבחור את סדר קיזוז ההפסדים** כדי שיוכל לקזז את ההפסדים השוטפים כנגד הכנסות מריבית ודיבידנד בעוד את הפסדי המועברים כנגד רווחי ההון שנוצרו לו בשנת המס. והלוא, כאשר רוצה המחוקק לקבוע את סדר קיזוז ההפסדים, הוא עושה כן במפורש:

א. בענין קיזוז הפסד הון כנגד רווח הון ריאלי או אינפלציוני, נקבע בסעיף 92(א)(1), כי סכום הפסד הון: **"יקוזז תחילה** כנגד רווח ההון הריאלי...".

ב. בענין קיזוז הפסד שהיה לתושב ישראל בעסק מחוץ לישראל, נקבע בסעיף 29(2)(א), כי סכום הפסד: **"יקוזז תחילה** כנגד הכנסתו החייבת, לרבות רווח הון, באותה שנת מס מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל".

בענין קיזוז הפסד הון מניירות ערך, המחוקק לא מצא לנכון להגביל את סדר קיזוז הפסד ההון, אך קבע, כי ניתן לקזז את הפסד ההון **"גם כנגד"** הכנסה מריבית ודיבידנד.



הלוואת בעמ"נ כתחליף שכר – עסקה מלאכותית עמ"מ 1283/03 ארנון הראל נ' פקיד שומה כפר סבא

גבולות תכנון המס הלגיטימי. קיומו של טעם מסחרי של ממש בבניית העסקה ובדרך שנעשתה, יקל על הקביעה, כי אין המדובר במסלול מלאכותי, גם אם נלקח בחשבון בבחירת מסלול זה, כי הוא דל מס. אם קיים טעם עסקי של ממש לבחור הן במסלול דל המס והן במסלול עתיר המס, תעמוד לנגד בוחן העסקה, זכותו של נישום לבחור במסלול שהוא דל מס. שהרי אין הכרח, כי הנישום יבחר במסלול החושף אותו דווקא לחבות עתירת מס. עם זאת, מסלול שאנשים נבונים עסקית לא היו בוחרים בו אלמלא שיקולי המס, לא יוכל להיאמר עליו, כי הטעם העסקי שבמסלול זה שקול לטעם העסקי שבמסלול עתיר המס.

כאשר לנגד עיניו הלכה זו, בוחן כב' בית המשפט את השיקולים אשר הביאו את המערער לסגור את החברה הישנה ולפתוח חברה חדשה תחתיה, ומגיע למסקנה, כי העסקה של פרוק החברה הישנה והקמת החברה החדשה איננה "עסקה מלאכותית". נושא נוסף העולה בתיק הוא פירוש ה"הסכם" לכאורה שמצא את ביטויו בתרשומות לפיו התחייב המערער להחזיר את ההלוואה ולא פירש כיצד. בנושא של פירוש חוזים קובע כב' בית המשפט, כי בפרשנותו של חוזה בין הנישום לרשות מנהלית, כאשר ברור כי יחסי הכוחות בין הצדדים אינם שווים, יש לאמץ את הכלל הגורס, כי הסכם יפורש לרעת מנסחו, לכן פירוש ה"הסכם" היה, כי החוב יוחזר בכל דרך.

באשר להכרה במשיכות הכספים בידי המערער מהחברה כהלוואה - נסיבות משיכת הכספים מעוררות את הצורך בבחינה מחודשת של האבחנה בין משיכת שכר וקבלת הלוואה בידי עובד שהוא בעל שליטה בחברה. במהלך השנים המערער משך סכומים נמוכים עד כדי זעומים, כשכר, בעוד הוא מושך סכומים הולכים וגדלים של "הלוואות".

סיווג המשיכה כהלוואה מעורר תמיהה בלשון המעטה. עובד ברגיל, בהעדר יחסים מיוחדים, כמשמעותו של מונח זה בדין, מקבל שכר בגין עבודתו. חברה עסקית לא תמהר להעניק לעובד הלוואה, אלא בנסיבות מיוחדות. נסיבות אילו מדיפות ריח עז אשר היה בו די כדי לגרום למשיב לפעול במסגרת הכלים האנטי תכנוניים העומדים לרשותו. אישור אוטומטי של משיכות כהלוואות בכל מקום שנזקפת הריבית על פי תקנות מס הכנסה, יוצר הטיה בנטל המס. ולכן, בנסיבות העובדתיות בערעור זה, המהות האמיתית של המשיכות הן תחליף לשכר או חלוקת דיבידנד.

ישנן עוד סוגיות שעלו כבדרך אגב במהלך הדיונים, כמו סוגיית ההסתמכות וסוגיית העיתוי, אולם מפאת חוסר מקום נימנע מלפרטם.

תוצאה:

הערעור נדחה.

ניתן ביום: 30.12.08.

ב"כ המערער: עו"ד מ. כדר.

ב"כ המשיב: עו"ד א. בורשטיין מוזס.

המערער ואשתו החזיקו במשותף בחברת "נזר מערכות מידע בע"מ" (להלן: "נזר מערכות" או "החברה הישנה"). המערער, ששימש כמנהל החברה בפועל, החזיק 99% ממניות החברה, ואשתו ב 1%. במשך השנים 1997-1999, משך המערער את משכורותיו מהחברה הישנה ובנוסף נמשכו על ידו כספים נוספים כהלוואה בסכומים העולים באופן ניכר על משיכות השכר.

בתאריך 25.12.00 החליטו בני הזוג על פירוק החברה הישנה מרצון. במסגרת פירוק זה כונסו נכסי נזר מערכות ובכללם יתרת החובה של כספי ההלוואה ואלה חולקו לבעליה. בגין יתרת הרווחים הראויים לחלוקה שילם המערער מס מופחת בסך של 10% בהתאם להוראות סעיף 94 לפקודה. יתרת שחולקו שימשו למעשה, לגישת המערער, לסילוק חוב הלוואתו. משמעות המהלך היה, כי סכומי ההלוואה שנטל המערער במהלך השנים מאת החברה ולא שולם בגינם מס, בין כשכר, או כחלוקת דיבידנד ואשר היו רשומים בספרי החברה הישנה - כנכס חיובי, נותרו בידי המערער כדיבידנד פירוק לאחר חבות של 10% מס בלבד.

פחות משבועיים לאחר פירוק נזר מערכות, הקים המערער חברה חדשה בשם "נזר ניהול מערכות מידע בע"מ", בה הוא מחזיק במלוא המניות (להלן: "נזר ניהול" או "החברה החדשה").

המשיב מצידו סרב להכיר בסיווג ההכנסה כדיבידנד פירוק החייב ב 10%, וקבע, כי הסכום יחוייב כמשכורת בשנת 1999. ובשומה חלופית הקובעת סכום זה כהכנסה מדיבידנד רגיל, החייבת בשיעור מס של 25%.

לטענת המערער, פירוקה של החברה הישנה והקמתה של החברה החדשה אינה "עסקה מלאכותית". לטענתו, החברה החדשה שונה באופן מהותי מהחברה הישנה, ופירוקה של הישנה נבע מטעמים רבים הנופלים במתחם "מבחן הטעם הכלכלי" שנקבע בפסיקה. כמו כן המערער חולק על סיווג יתרת חובו לחברה כשכר עבודה.

לטענת המשיב, פירוקה של החברה הישנה והקמתה של זו החדשה הינן פעולות מלאכותיות הבאות בגדר סעיף 86 לפקודה, שכן המדובר בפועל בפעילות נמשכת של אותו הגוף העסקי. עוד לטענת המשיב, המערער באמצעות מייצגו התחייב להחזיר את יתרת החובה אותם משך מהחברה כהלוואות בעלים. אולם על אף הסכמה זו לא הועברו בפועל כספים מחשבון המערער לחשבונה של החברה. משלא עמד המערער בהתחייבות זו, קבע המשיב, כי סכומים אלה מהווים הכנסה חייבת בידי, אותה יש למסות בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה.

לחלופין סבור המשיב כאמור, כי כספים אלו שלא הוחזרו, לשיטתו, הוענקו למערער בתורת דיבידנד רגיל אותו יש למסות בהתאם לסעיף 2(4) לפקודה.

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

בית המשפט קבע, כי מבחן הטעם המסחרי מספק מבחן אצבע המאפשר לחוש, הגם שלא במדויק, את



מעשה בית דין. כלל זה ככל שהוא נוגע להשתק עילה קובע, כי כאשר תביעה נדונה לגופה והוכרעה על-ידי בית משפט מוסמך אין להיזקק לתביעה נוספת בין אותם צדדים או חליפיהם, אם תביעה זו מבוססת על עילה זהה. הנה כי כן, העילה במובן הרחב ככל שהיא נוגעת לשומות המס בגין העסקאות במגרשים הפרטיים, לרבות סכום הוצאות הבניה המותר בניכוי על פיה נדונה והוכרעה בהליכים הקודמים ומשכך מושתקים המערערים מלהעלות טענות נוספות ביחס אליה בהליך החדש שנקטו. אכן, בהליכים הקודמים עתרו המערערים לסעד המבטל כליל את השומות שהוצאו בידי המשיב מחמת חוסר סמכות ועל כך הושם הדגש מבחינתם, ואילו עתה מבקשים הם, כי נבחן מחדש את גובה השומות ואת סכומי הוצאות הבניה המותרים בניכוי, אך המבחן הקובע לעניין מעשה בית דין הוא מבחן זהות העילה ולא מבחן זהות הסעד. משקיימת במקרה דנן זהות בין העילה בהליכים הקודמים לעילה בהליכים הנוכחיים - כמובנו של המושג "עילה" לעניין מעשה בית דין - צדק בית משפט קמא בדחותו את תובענת המערערים על הסף מטעם זה.

◆ טענה נוספת שמעלים המערערים, המצדיקה לשיטתם דיון מחודש בשומות היא, כי עריכת שומות הינה מעשה מינהל, ולפיכך אין היא סופית וניתן לשנותה. אכן, החלטה מינהלית אינה כפופה לכלל של מעשה בית דין והיא מאופיינת בגמישות מסוימת המיועדת לאפשר התאמתה לתנאי החיים המשתנים. יחד עם זאת, שומה שהוצאה, אשר לא השיגו עליה בתוך המועד הקבוע בחוק או שניתן לגביה פסק דין, הרי היא סופית ואין מקום לשנותה והוא הדין מקום בו התקיים הליך משפטי, אך עניין הקשור בשומה שיכול היה להתברר במסגרת אותו הליך לא הועלה ולא נדון.

◆ לבסוף, יש לדחות את טענת המערערים לפיה בערעור הקודם נפתח הפתח לחישוב מחודש של השומות בשל כך שבפסק הדין שניתן שם סווגה הכנסתם מן המגרשים הפרטיים כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ולא כ"עסק". עמדת המערערים בערעור הקודם הייתה, כי העסקאות שביצעו הן עסקאות הוניות שאינן באות בגדרו של סעיף 12(1) לפקודה, ואילו טענות בדבר סיווג הפנימי של העיסקאות במסגרת אותו סעיף (כ"עסק" או כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי") לא הועלו כלל על-ידם. הכנסה מ"עסקת אקראי" כמו גם הכנסה מ"עסק" שתייהן הכנסות פירותיות המעוגנות בסעיף 12(1) לפקודה ונראה, כי ככל שהדבר נוגע לשאלת ניכוי עלויות הבנייה הרלוונטית לענייננו אין נפקות לאבחנה ביניהן.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 4.1.09

ב"כ המערערים: ש. שפיגלר, עו"ד.

ב"כ המשיבים: ק. עטילה, עו"ד.

דחיה על הסף בשל מעשה בית דין ע"א 823/08 אריה חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה

◆ **לטענת המערערים**, שגה בית משפט קמא בדחותו את ערעורם על הסף מטעמים דיוניים בלבד, תוך פגיעה בזכויות יסוד העומדות להם כנישומים, לטענתם, לרבות זכות הגישה לערכאות וזכות הערעור.

עוד טוענים המערערים, כי בית משפט זה קבע בערעור הקודם שמקור ההכנסה מן העסקאות נשוא השומות הוא "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ולא "עסק" כפי שסבר המשיב. בכך לטענת המערערים יש כדי לפתוח בפניהם פתח לערער על אותן שומות ולדרוש את חישובן המחודש. החישוב המחודש נדרש לטענת המערערים משום שהמשיב שגה בערכו את השומות לפי מיטב השפיטה בהתעלמו מפירוט ההוצאות שמסרו לו, אותו צירפו להליך הנוכחי בפני בית משפט קמא.

המערערים מוסיפים וטוענים, כי בהליכים הקודמים לא מצא בית המשפט מקום לעסוק בחישוב המס והשאיר זאת למשיב שעל הגינתו סמך. לטענתם, לאחר קביעותיו של בית משפט זה בערעור הקודם, היה על המשיב להתיר להם להגיש לו את פירוט הוצאותיהם ולבצע תיקון שומות בהתאם לכללים באשר לשינוי החלטה מנהלית, לאור ההגינות המתחייבת מפעולות המשיב כרשות ציבורית, ובמיוחד נוכח טענת המערערים לפיה קיים פער של כשני מליון ש"ח בין השומות שנערכו ובין החישוב שהוגש על-ידם ואומת בידי רואה חשבון.

◆ **לטענת המשיב**, המשיב מצידו סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוען, כי אין עילה להתערב בו, שכן עם מתן פסק דינו של בית משפט זה בערעור הקודם, מיצו המערערים את זכותם להשיג על השומות ואלה הפכו חלוטות. לטענת המשיב קם בנסיבות העניין "השתק פלוגתא" ואף "השתק עילה" בסוגיה זו, והוא מוסיף וטוען, כי אין ממש בטענת המערערים לפיה עם קביעת בית משפט זה שהכנסה מקורה ב"עסקת אקראי" נפתח הפתח לדיון מחודש בשומות, בהדגישו, כי הן הכנסה "מעסק" והן הכנסה "מעסקת אקראי" שתייהן הכנסות פירותיות הבאות בגדר סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה והשומות בגינן נערכות באופן זהה, לרבות בכל הנוגע לחישוב הוצאות הבנייה.

ביהמ"ש העליון - כב' הנשיאה ז. ביניש, כב' המשנה לנשיאה א. ריבלין, כב' הש' א. חיות:

◆ לא מצאתי ממש בטענה המקדמית שהעלו המערערים ולפיה שגה בית משפט קמא בכך שהכריע בערעור מבלי לקיים דיון בבקשה לדחייה על הסף ובהסתמכו לעניין זה על הטענות שהעלו הצדדים בכתב. תקנה 241(ד) לתקנות סדר הדין האזרחי, מאפשרת לבית המשפט להכריע בבקשה בכתב על יסוד הבקשה והתשובות לה ורק אם ראה צורך בכך רשאי הוא להורות, כי המצהירים ייחקרו על תצהיריהם.

◆ לגופם של דברים, מלינים המערערים על קביעתו של בית משפט קמא שהחיל בענייננו את הכלל של



"שתיקת" חוזה לעניין המע"מ
בשא 20449/07 המשביר הישן בע"מ (בפירוק) נ' המשביר לצרכן החדש

האוניברסיטה, שהיא המטרות, האינטרסים, והתכליות שחוזה מהסוג או מהטיפוס של החוזה שנכרת נועד להגשים. לעניין המע"מ, עוד לפני פרשת אפרופים, קבעה הפסיקה, כי בהיעדר הוראה אחרת בחוזה, במפורש או במשמע, נכלל מס ערך מוסף במחיר העסקה. הלכת אפרופים לא שינתה מהלכה זו. (ראו למשל: ע"א 738/80 נתן נ' זגורי, פ"ד (4) 387, 391 (1983); ע"א 736/82 כפר חסידים, מושב עובדים דתי בע"מ נ' אברהם, פ"ד (2) 490, 496-494 (1985); ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, [פורסם בנבו]; ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומות מאוחדים [פורסם בנבו, 22/8/07] (2007)).

את ההנחות שביסוד ההלכה, פירטה השופטת חיות בפסק הדין בעניין רשות השידור הנ"ל: "...לבסוף, הכלל אותו אימצה הפסיקה ולפיו כולל המחיר הנקוב בחוזה מס ערך מוסף אלא אם כן נקבע בו אחרת, הוא כלל פשוט וברור התורם במישור דיני החוזים להגברת הוודאות וכן הוא תואם את אחת התכליות המרכזיות שאליהן חותר חוק מס ערך מוסף, דהיינו, עיצוב נורמות מס פשוטות וברורות שגבייתן יעילה וקלה (ראו אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון (מהדורה שלישית) 36 (2003)). מטעמים אלה כולם ראתה הפסיקה, כאמור, להטיל לפתחו של העוסק את התוצאה הכלכלית של "שתיקת" החוזה לעניין מס ערך מוסף". בעניין כפר חסידים הנ"ל נפסק, כי ההלכה תקפה גם כאשר מדובר בקונה שאף הוא "עוסק" ואשר יכול בנסיבות מסוימות לנכות כמס תשומות את המע"מ, אם הועבר אליו על ידי המוכר. בית המשפט קבע, כי אין מחלוקת על כך שבעסקת הרכישה של המשביר הישן, שהתבססה על מסמך העקרונות של שביט (המשיבה 2), לא נזכר עניין המע"מ. על כן, לאור ההלכות שהובאו לעיל, קמה חזקה לפיה המחיר שנקבע הינו כולל מע"מ, אולם חזקה זו ניתנת לסתירה, כאמור, באמצעות הנסיבות. במקרה דנן לא נסתרה החזקה על ידי המבקשים.

תוצאה:

◆ הבקשה נדחתה.

ניתן ביום 22.12.2008.

ב"כ המבקשים: עו"ד א. כהן ואח' - המפרק.

ב"כ המשיבים: עו"ד י. גיא-רון ואח', עו"ד

ר. לינקר בשם הכנ"ר.

◆ המשביר לצרכן החדש בע"מ (להלן: "המשביר החדש"), רכש את המשביר הישן בע"מ (להלן: "המשביר הישן") שבפירוק, במסגרת הליך התמחרות עם מציע נוסף.

בהצעת הרכישה לא נכללה הוראה מפורשת לעניין המע"מ במחיר העסקה. המחלוקת נסבה סביב השאלה, האם סכום האופציה המוסכם כולל את סכום המע"מ או לאו.

לטענת המפרק, היות וסכום המע"מ מועבר לרשות המע"מ ואינו מגיע לקופת הנושים, יש בכך כדי לפגוע בנושי המשביר הישן. עוד טוען המפרק, כי אומד דעת הצדדים והתכלית המסחרית של העסקה, מצביעים על כך, שיש להוסיף מע"מ לסכום האופציה. המפרק הוסיף, כי אמנם ההלכה הפסוקה קובעת, כי מע"מ כלול במחיר, אלא אם כן נקבע אחרת בחוזה, אולם לטענתו, המקרה דנן נמנה על אותם מקרים שבהם על פי הפסיקה, ניתן להוכיח חבות במע"מ בכל דרך שהיא ולא דווקא על ידי תנייה מפורשת בחוזה.

לטענת המשביר החדש, כלל הסכומים בהצעה ובסיכום שבין הצדדים כללו מע"מ, ואין בהצעה או בסיכום כל הוראה הקובעת כי יתווסף מע"מ לסכום האופציה. עוד טוען המשביר החדש, כי הלכה פסוקה היא, כי סכום המע"מ הוא חלק מהתמורה החוזית, כל עוד לא נקבע אחרת בחוזה, והנטל להבהרה כי מחיר העסקה אינו כולל מע"מ מוטל על המוכר.

בימ"ש המחוזי בת"א – כב' הש' א. גורן:

◆ הכלל המנחה בפרשנות חוזים מצוי בסעיף 25(א) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן: "חוק החוזים"), ועל פיו "חוזה יפורש לפי אומד דעתם של הצדדים, כפי שהיא משתמעת מתוך החוזה, ובמידה שאינה משתמעת ממנו - מתוך הנסיבות". כלל זה הובהר בפסק דינו של הנשיא ברק בעניין אפרופים (ראו ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט(2) 265 (1995)). על פי פסק הדין הנ"ל, על הפרשן לחתור לגילוי אומד הדעת הסובייקטיבי המשותף לצדדים לחוזה, שהוא המטרות, היעדים, האינטרסים והתוכנית אשר הצדדים ביקשו במשותף להגשים. אומד הדעת הסובייקטיבי נלמד הן מתוך לשון החוזה והן מתוך הנסיבות החיצוניות לו. יחד עם זאת, חזקה הניתנת לסתירה היא, כי תכלית החוזה היא זו העולה מלשונו הרגילה של החוזה. במקרה בו לא ניתן לגבש את אומד הדעת הסובייקטיבי המשותף, יפורש החוזה על פי תכליותו



סיוע למערך החירום בדרום

משרדי האוצר והפנים גיבשו יחד תכנית סיוע בגובה כ- 8 מיליון ₪ לתגבור מערך החירום של הרשויות המקומיות בדרום. תוספות התקציב ישמשו את משרד הפנים לסיוע לרשויות המקומיות באזור הדרום ועוטף עזה לאור המצב הביטחוני ויופנו, בין היתר, לחיזוק מערך הכבאות, תוספת ציוד למקלטים (מזרנים, שמיכות, תנורי חימום) והוצאות חריגות נוספות אליהן עשויות להידרש הרשויות המקומיות להמשך תפקוד ראוי עבור התושבים. במהלך השבוע האחרון שוחח שר האוצר עם ראשי הרשויות בדרום. כמו כן, שר הפנים ומנכ"ל משרדו סיירו ברשויות המקומיות בעוטף עזה ובערי הדרום. השרים שמעו מראשי הרשויות והמועצות על האתגרים איתם הם מתמודדים עקב מצב הלחימה בדרום. משרדי האוצר והפנים ימשיכו לפעול בשיתוף פעולה, תוך מעקב אחר ההתפתחויות בדרום, ויעמידו פתרונות נוספים ככל שיידרש.

בחינות מועצת רו"ח נדחו

עפ"י הודעת לשכת רואי החשבון, מועצת רואי חשבון מבקשת להביא לידיעת כלל הנבחנים, כי לאור המצב הביטחוני באזור הדרום, הוחלט לדחות את מועד הבחינה בביקורת חשבוניות ובעיות ביקורת מיוחדות **שנקבעה ליום 12.1.09**. מועד הבחינה החדש נקבע **ליום שני, 2.2.09**. הבחינה תתקיים במרכז הקונגרסים הבינלאומי, בבנייני האומה בירושלים. הבחינה תחל בשעה 11:00 בבוקר.

לשכת רוה"ח בסיוע לדרום

עפ"י הודעת לשכת רואי החשבון, בשבוע האחרון עם פרוץ הקרבות באזור רצועת עזה, רבים מחברי הלשכה בדרום הארץ, כמו שאר התושבים באזור, שרויים במצב מלחמה. ברצון הלשכה לחזק את ידיהם של החברים בדרום בעת קשה זו, כשרבים מהם זקוקים לסיוע רגשי ופיזי. הסיוע יכול להתבטא ע"י אירוח משפחות בבתי חברים, מתן אכסניה במשרדי החברים לחברים מהדרום ולעובדיהם, בסיוע מקצועי או בקשר עם הרשויות. החל מיום ב' 5.1.09, מפעילה הלשכה "קו חם" פתוח להצעות לסיוע לחברינו מהדרום. החברים המעוניינים לסייע או נזקקים לסיוע יכולים ליצור קשר ישיר עם עוזר נשיא הלשכה: עו"ד יאיר לנג 054-4403677 או עם אחראית קשרי קהילה ויועצת פוליטית: גב' עדי גרינבאום 050-7299889.

ניסיון הברחה "ציורי"

מכס נתב"ג באמצעות עו"ד גילה גרזון הגיש כתב אישום (23.12.08) לבית משפט השלום ברמלה נגד אדם פרומקין (38) מירושלים בגין הברחת ציורים. מעובדות כתב האישום עולה, כי בתאריך 6.1.08 הגיע הנאשם, עו"ד במקצועו, לישראל דרך נתב"ג, כשהוא נושא עמו מטען לוואי. הנאשם עבר במסלול הירוק, וכך הצהיר הלכה למעשה, כי הטובין שאיתו פטורים ממס והצהרה למכס. הנאשם הוזמן לבדיקה ע"י פקיד המכס ובמטענו נמצאו ציורים מוברחים (11 ציורים של האמן סרג', ציור של האמן לאופולד סורבז', ציור של האמן פוגני, חוברת עם ציור וחתימה של האמן קית הרינג וציור של האמן מרטין פריה). עפ"י כתב האישום, הנאשם ייבא את הציורים המוברחים מתוך כוונה להונות את קופת המדינה ולהבריחם ללא תשלום מע"מ החל על יבואם, בסך 77,571 ₪. לנאשם מיוחסת הברחת טובין, מסירת ידיעה לא נכונה בלא הסבר סביר והטעיית פקיד מכס.

"פיצה חמה" ולקויה

משרד מע"מ ומס קניה חיפה, ערך בשבוע האחרון, בשעות אחה"צ, מבצע ביקורות ב- 20 פיצריות, בשכונת נווה שאנן, במרכז העיר ובקריית. המבצע נקרא "פיצה חמה" וממצאיו הראשוניים מורים על ליקויים אצל 40% מהעוסקים. מדובר בשלב הראשון של ביקורות לבעלי הפיצריות. בשלב הבא יוזמנו בעלי הפיצריות למשרדי מע"מ ומס קניה ותיערך ביקורת מעמיקה בספריהם. עפ"י הודעת רשות המסים, כהכנה למבצע אותרו 20 עוסקים שעלה לגביהם חשד לאחר תצפיות וקניות ביקורת או עוסקים הרשומים במע"מ והמדווחים באופן חריג, לדוג' סך המע"מ נמוך או ירידה בסך המע"מ. ביום המבצע, הגיעו בשעות אחה"צ אל הפיצריות מבקרי הנהלת חשבוניות **ממשרדי מע"מ חיפה, עכו ונצרת**. שעות אחה"צ נבחרו כשעות ביקורת בשל העובדה שמדובר בשעות שיא הפעילות של הפיצריות השכונתיות. המבקרים בדקו את התקבולים בקופה, ספרו את מלאי האריזות (משלוחים) ושקלו את הפיצות כדי לנטרל טענה אפשרית של עוסקים בביקורת המעמיקה, לפיה הבדלי המשקלים של הבצק והגבינה עשויים להסביר את הספרים ואת הפערים בין התשומות לתפוקות. עפ"י הממצאים: ב- 12% מהפיצריות, תעודות המשלוח לא כללו פירוט ותאריכים. ב- 40% מהפיצריות נמצאו ליקויים בקופות הרושמות.



מס פקס מערכת ושיווק: רוך 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 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.