

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

גיליון 489 יום ה' 19 במרץ 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

הודעת רשות המסים: תיאומי מס באמצעות האינטרנט // הודעת רשות המסים: דוחות שנתיים לשנת המס 2008.  
נאמנות למפרע האמנם?

עליון – מ"ה – סיווג הכנסה מפעילות בניירות ערך כפירותית // עליון – מ"ה – מיסוי הכנסה מחו"ל טרם תיקון 132 // מ"ה – חישוב מאוחד נפרד (עמ"ה לס).  
פיקטיביות ב- 100 מיליון ₪ (!?) // פורסם עלון מס הכנסה שלילי 2009 // הביקורות חוזרות לדרום // מדריך לעולים ותושבים חוזרים // פורים במס הכנסה חיפה.

עדכונים מהשטח

## הודעת רשות המסים: תיאומי מס באמצעות האינטרנט

בהתאם להודעה, להלן השינויים שהוכנסו באישורי תאום המס:

1. פורמט האישור למעביד העיקרי כולל בתוכו את סכומי ההכנסה שהוצהרו על ידי הנישום. מהלך זה נועד להבטיח שסכומי ההכנסה שהוצהרו תואמים להכנסות המשולמות בפועל. מסכום ההכנסה שהצהיר הנישום יש לנכות מס כאילו זו הכנסתו היחידה ומכל סכום העולה על הסכום שהוצהר, יש לנכות את המס המירבי.

עפ"י ההודעה, למען הסר ספק, במקרים בהם הכנסתו של הנישום אכן עלתה על הסכום שצויין באישור ניתן להפנות את הנישום למשרדי מס הכנסה לשם עריכת תאום חדש, או לחילופין לחשב את המס המירבי שיש לנכות במקור, מסכומי ההכנסה העולים על הסכום שהוצהר. באישור למשלמים האחרים לא הוכנס כל שינוי.

2. החתימה המופיעה באישור הינה חתימה אלקטרונית של פ"ש שבאזור מגוריו של הנישום.

ביום 5.3.09, פרסמה רשות המסים הודעה למעבידים בענין: תיאומי מס באמצעות האינטרנט. בתחילת פברואר 2008, פתחה רשות המסים את האפשרות לעריכת תאום מס באמצעות האינטרנט. המהלך הינו ניסיוני ונועד לפשט את הליך קבלת אישור ניכוי מס במקור לעובדים במספר מקומות עבודה.

עקב מגבלות אבטחת מידע נקבעו כללים לעריכת תאום מס באינטרנט. עם המשך השימוש במערכת זו ופיתוח כלי זיהוי משוכללים יותר תיבחן הרחבת סוגי ההכנסה ומתן זיכויים נוספים באמצעות מערכת זו. המערכת קולטת את דיווח הנישום על הכנסותיו מהמעבידים השונים ואת בקשותיו לזיכויים המגיעים לו עקב מצבו האישי. אם נמצאה התאמה בין דיווח הנישום לבין הנתונים הרשומים במאגרי מס הכנסה, יאושרו הזיכויים המבוקשים ויונפק לנישום אישור תאום מס. אישורי תאום המס נשלחים בדואר לכתובת הרשומה במרשם התושבים.

## הודעת רשות המסים: דוחות שנתיים לשנת המס 2008

- שידור באמצעות האינטרנט.

כפי שעולה מההודעה, רשות המסים נערכת בימים אלו לפיתוח מערכת מתאימה להגשת דוחות מקוונים כאמור. עד לפיתוח מערכת זו, ניתן להגיש דו"ח שנתי למס הכנסה, כמו בשנים קודמות (מבלי להזין את הנתונים באמצעות אתר האינטרנט או באמצעות מייצגים המקושרים למחשב שע"מ).

3. עפ"י ההודעה, מובהר, כי שידור נתוני הדו"ח באמצעות האינטרנט או מחשב שע"מ, אינו מבטל את הצורך להגיש את טופס הדו"ח החתום וכל הצרופות למשרד השומה, כבעבר.

4. הרשות מדגישה, כי דו"ח שיוגש לשנת המס 2008 (לאחר שתיפתח האפשרות להגישו באופן "מקוון"), לא יחשב כדו"ח שהוגש, אם לא נקלט כדו"ח "מקוון" כאמור בהודעה.

ביום 9.3.09 פרסמה סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות של רשות המסים הודעה לפקדי השומה בנושא: דוחות שנתיים למס הכנסה לשנת המס 2008. עפ"י ההודעה:

1. בהתאם לתיקון 161 לפקודת מס הכנסה התווסף סעיף 131 (ב 2) בו נקבע כי החל משנת 2009, יחיד החייב בהגשת דו"ח לשנת המס 2008 ואילך, שיש לו אחת מסוגי ההכנסות האלה: הכנסה מעבודה לפי סעיף (1)2 לפקודה; הכנסה מעסק או משלח יד לפי סעיף (2)2 לפקודה; הכנסה מחקלאות לפי סעיף (8)2 לפקודה. נדרש להגיש את הדו"ח השנתי שלו באופן "מקוון".

2. דו"ח שיוגש באחד מהאמצעים הבאים ייחשב כדו"ח "מקוון":

- שידור דרך מערכת המחשב של רשות המסים על ידי מייצגים מקושרים לשע"מ, כבעבר.



## נאמנות למפרע האמנם? חיים לוי, עו"ד, יועץ מס גולדמן - ברון, משרד עורכי דין

מהותי לקיום יחסי נאמנות לעניין החוק. מכאן, שאם הכיר המנהל בקיומם של יחסי נאמנות, איחור במסירת ההודעה אינו מבטל את היחסים. היינו, נאמנות ככל שתוכח שהייתה מתקיימת בין הצדדים, נאמנות היא לכל דבר ועניין, גם אם ההודעה על קיומה ניתנה באיחור.

◆ אך בכך לא די, בפסק דין **ו"ע 1479/01 נדבך לנדל"ן נ' מס שבח ת"א 2**, בחנה הוועדה קיומה של נאמנות כאשר הסכם הנאמנות נחתם כשבועיים לאחר ביצוע העסקה. וועדת הערר קבעה, בין היתר, כי: **"הסכם בדיעבד אינו יוצר יחסי נאמנות למפרע, אין בו כדי לרפא את הפגם שבאי קיומה של נאמנות בזמן אמת, בזמן רכישת הנכס. המועד הקובע לעניין מיסוי מקרקעין הינו יום העסקה והנאמנות צריכה להיווצר קודם למועד זה"**.

◆ על בסיס החלטה זו ועוד לפני שניתנה, רשויות מס שבח אינן מסכימות להכיר בנאמנות, אלא אם הסכם הנאמנות נחתם עובר לרכישת המקרקעין.

◆ לטעמי, דיווח או איחור בדיווח, פגם פרוצדוראלי כזה או אחר, עמידה דווקנית על קיום הליך טכני כלשהו, איננה מעלה ואינה מורידה לעניין בחינת תקפותה של נאמנות בכלל ויחסי נאמנות בפרט.

◆ גם בית המשפט העליון בהחלטה בעניין זיו וגם בהחלטתו האחרונה של בית המשפט המחוזי בעניין עו"ד ארנון, בחרו לבחון עסקת נאמנות על פי **המבחן המהותי** ולא עפ"י **מבחנים פרוצדוראליים טכניים**. ביהמ"ש כלל לא הביאו במכלול שיקוליהם לצורך בחינת תקפותו של הסכם הנאמנות, את שיקולי הזמן שחלף ממועד יצירת הנאמנות למועד חתימת הסכם הנאמנות, וראו הם כמובנת מאליה את העובדה, שהסכם הנאמנות תקף וככזה המשקף את כוונת הצדדים, זאת במנותק מכך שחלף זמן כה רב ממועד האירוע המכונן - אירוע רכישת המניות בנאמנות.

◆ יחד עם זאת, ובהינתן שנאמנות כפופה לשתי מערכות נורמטיביות - זו של דיני החוזים וזו שהוסדרה בחוק הנאמנות, ככל שעסקינן במקרקעין יש ליתן הדעת גם להוראותיו של סעיף 8 לחוק המקרקעין, התשכ"ט - 1969, הקובע את חובת הכתב בעסקת מקרקעין כתנאי קונסטיטוטיבי. אשר על כן, מסקנת ביהמ"ש כאן, ייתכן ותהיה יפה גם לעניין בחינת מוסד הנאמנות באספקלריה של חוק מיסוי מקרקעין בהינתן שדרישות החוק מולאו וייתכן ואף אם לא מולאו במועדן.

◆ ביום 1.3.09, נתן בימ"ש המחוזי בת"א פסק דין לטובתו של עו"ד ארנון **בה"פ 548/06 יגאל ארנון נ' שלמה פיטרקובסקי ואח'**, (להלן: **"עניין עו"ד ארנון"**) שעניינה תביעתו של עו"ד ארנון במניות סלקום שהוחזקו לטענתו בנאמנות עבורו, ע"י מר פיטרקובסקי.

◆ קביעת הנשיא גורן נסמכה על עובדת החזקת המניות בנאמנות עבור עו"ד ארנון החל משנת 1994, מכח הסכם שנחתם ביניהם בשנת 1996 היינו, מועד המאוחר ליצירת הנאמנות.

◆ ביהמ"ש מנתח את המונח **"נאמנות"** תוך שהוא מפנה לסעיפיו של חוק הנאמנות, **התשל"ט - 1979** הקובעים כי:

**"נאמנות היא זיקה שנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת הנהנה או למטרה אחרת, נאמנות נוצרת על פי חוק, על פי חוזה עם נאמן או על פי כתב הקדש"** וקובע, כי עסקה תיחשב לעסקת נאמנות שהוראות חוק הנאמנות חלים עליה, אם מבחינה מהותית נתמלאו בה תנאי ההגדרה של נאמנות הקבועים בחוק.

◆ עוד קובע בימ"ש, כי כל נכס באופן עקרוני, כשיר להיות נכס הנאמנות - מקרקעין או מיטלטליו, זכויות מוחשיות וערטילאיות וכיוצ"ב.

◆ כן קובע ביהמ"ש, כי נאמנות הנוצרת על-פי חוזה, כפופה לשתי מערכות נורמטיביות - זו של דיני החוזים וזו שהוסדרה בחוק הנאמנות. חוזה נאמנות, ככל חוזה, יכול שיעשה בע"פ, בכתב או בכל צורה אחרת והוא יפורש כחוזה, כאמור בסעיף 25 לחוק החוזים:

**"לפי אומד דעתם של הצדדים, כפי שהיא משתמעת מתוך החוזה ובמידה שאינה משתמעת ממנו - מתוך הנסיבות"**.

◆ על רקע זה, מובנת ההתפתחות בפסיקת בתי המשפט בכל הנוגע לנאמנויות בנושאי מקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין (**שבח, מכירה ורכישה**) **התשכ"ג-1963** (להלן: **"החוק"**).

◆ בעוד שעד להלכה שנקבעה בע"א **1613/92 אביגדור זיו נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מנהל מס שבח נהג לפרש את סעיף 69(ג) לחוק באופן שאם לא נמסרה הודעת נאמנות במועד, לא מתקיימים יחסי נאמנות לצורך חוק מס שבח ולא יינתן הפטור מהמס, בא פסק הדין בעניין זיו וקבע, שמעמדו של סעיף 69(ג) הני"ל הינו פרוצדוראלי ואינו יוצר תנאי



## סיווגן של הכנסות מפעילות בניירות ערך כפרותיות ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה

**בימ"ש העליון בשבתו כבית משפט לערעורים  
אזרחיים: כב' הש' ע.ארבל, כב' הש' א.רובינשטיין,  
כב' הש' י.דנציגר:**

◆ המבחנים שנועדו לבדוק אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה הונית או פירותית טובים גם לצורך השאלה אם ההכנסה היא מעסק ומשלח יד לפי סעיף 12(1) לפקודה או אם ההכנסה נובעת ממקורות אחרים. הטעם לכך הוא שהכנסה עסקית מאופיינת, דרך כלל, בכך שהיא מניבה הכנסת פירות בעלת אופי תדיר ומחזורי. בימ"ש סקר את המבחנים, שנקבעו בפסיקה: טיב הנכס ואופיו, תדירות העסקאות והפעולות, ההיקף הכספי, אופן המימון, תקופת החזקה, ייעוד התמורה, ידענותו ובקיאיותו של הנישום, קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת, פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק, מבחן הנסיבות האופפות את העסקה. וקבע לאחר יישום על נסיבות המקרה, כי עולה תמונה ברורה של פעילות עסקית שנועדה להפיק הכנסה שוטפת ממסחר בניירות ערך.

◆ בנוגע להסכמה בעניין הדירה, במסגרת השאלה האם רשאי פקיד השומה לסטות מן ההסכמה פועלים שיקולים נוגדים: האינטרס של אמינות השלטון וכיבוד הסכמות, הגשמת דיני המס ובהם הרצון לגבות מס אמת והאינטרס של הנישום ובפרט אינטרס ההסתמכות. על אף שהתנהל מו"מ בין הצדדים, הוא לא עלה יפה ולא התגבשה הסכמה מחייבת בין הצדדים. ככל שניתן לייחס למשיב הסכמה מחייבת הרי שהיא מתייחסת לעצם ניכוי הוצאות רכישת הדירה, אולם לא לגבי גובה ההוצאות. לכן, גם ככל שהיתה הסכמה מחייבת, מדובר היה בהסכמה שנשמכה על טעות עובדתית. בנוסף, ברור כי המטרה של גביית מס אמת תוגשם בצורה טובה יותר אם ינוכו ההוצאות האמיתיות ששולמו בגין רכישת הדירה ולא סכומים גבוהים כפי שדורש המערער בחוסר תום לב.

◆ בסוף פסק הדין ובהערת אגב של כב' הש' רובינשטיין נאמר, כי יש לצרף למבחני סיווג ההכנסה כהונית או פירותית, גם את מבחן אופיה של פעילות המערער לצורך השבחת הונו ופעילות עבריינית תהא אינדיקציה לפירותיות. על הערה זו חלקה כב' הש' ארבל שגורסת, כי אין להקיש מעצם פלילות המעשים בדבר אופייה המיסוי של העסקה. לדבריה יש להפריד בין ההיבט הפלילי לבין זה המיסוי ולהכריע לגבי סיווג העסקה כהונית או פירותית על פי המאפיינים הרלוונטים של אותה עסקה.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 16.3.09

ב"כ המערער: נ. ליפשיץ, עו"ד.

ב"כ המשיב: ע. לינדר, עו"ד.

◆ המערער הורשע בית משפט השלום בביצוען של עבירות עפ"י חוק ניירות ערך וחוק העונשין. המערער שימש כמנהל מחלקת ההשקעות של אררט חברה לביטוח בע"מ (להלן: "אררט"), מתוקף תפקידו היה אחראי על ניהול השקעותיה של אררט וקבע אלו ניירות ערך לרכוש למכור ובאיזו כמות, עמד בקשר שוטף עם גורמים שונים בשוק ההון, והצטבר בידי מידע רב ערך על הפעילות בשוק ההון. בדיעבד הסתבר, כי המערער ניצל את תפקידו באררט כדי להפיק לעצמו רווחים אישיים בחשבונו הפרטי. בבדיקה שנערכה התגלה, כי המערער הפיק בחשבונו הפרטי רווח של למעלה מ- 1,800,000 ₪, לאחר שהשקיע סכום התחלתי של 50,000 ₪ ומאז לא הפקיד כספים כלשהם. המערער ביצע מחזור קניות ומכירות בסכום של 44,000 ₪.

◆ **לטענת המערער**, הוא לא היה "עוסק" כמשמעו בפקודת מס הכנסה בעת שסחר בניירות ערך והרווחים שצבר כתוצאה מפעילותו בשנת 1993 הם רווחים הוניים ולא פירותיים. על פי הדין שנהג בשנת 1993, לא חל מס הכנסה על רווחים הוניים שהופקו כתוצאה ממסחר בניירות ערך. לטענות, בימ"ש קמא שגה בקובעו, כי ביצוע 96 פעולות של מכירה וקניה של מניות במשך 233 ימי מסחר נחשב לתדירות גבוהה המעידה על פעילות עסקית. עוד טוען הוא, כי נפלה שגגה בקביעת בימ"ש קמא בנוגע ל"מבחן המימון", שכן המערער השתמש בכספיו שלו לשם רכישת המניות. כן טען, כי שגה בימ"ש קמא בהתעלמו מהסכמה מפורשת שניתנה על ידי ב"כ המשיב במהלך הדיון שנערך ביום 12.5.04, להפחית את השומה ב- 1,000,000 ₪ בגין הוצאות רכישת דירה.

◆ **לטענת המשיב**, הממצאים שנקבעו בהליך הפלילי הם הבסיס לדיון וממצאים אלו מתארים תמונה שונה מזו שהמערער טוען לה. הכשל היסודי בטיעון המערער הוא שלא היו הרבה "סוחרים כמוהו" שהריצו מניות בהיקפים של מאות מיליוני ₪. הוכח בהליך הפלילי שהמערער עשה שימוש בכספי אררט. רק הפעילות הנוגדת והשימוש בכספי אררט יכולים להסביר כיצד הגיע המערער מסכום התחלתי של 50,000 ₪ לסכום של 1,800,000 ₪. מדובר במנהל מחלקת השקעות של אררט שניצל מעמדו וסמכותו על מנת להקים עסק עברייני של הרצת מניות. אשר לניכוי הוצאות רכישת הדירה, בימ"ש קמא קבע במפורש, כי אין מדובר בהוצאה לצורך ייצור הכנסה כנדרש בסעיף 17 לפקודה וכן המו"מ לפשרה בין הצדדים לא הסתייע ומשכך לא ניתן לטעון להסכמה בלתי מסויגת של ב"כ המשיב לניכוי הסכום האמור, מה גם שהסתבר שאינה תואמת את העובדות לאשורן.



## מיסוי הכנסה מחו"ל – טרם תיקון 132 ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 ואח' נ' אברהם ב'ז'ה

◆ ביהמ"ש הנכבד קובע בתחילת דבריו כי לכאורה, כל הדיון מיותר הוא וכי לשון החוק ברורה ואינה מחייבת לחרוג ממנה. בית המשפט הולך קודם כל ללשון החוק הפשוטה, ולומד כי מלשון החוק עולה, כי המבחן לחבות במס הוא אחד – עיסוק בדרך כלל בישראל במשלח היד – ואינו טומן בחובו מבחנים נוספים כגון "כוח משיכה" או "נאמנות כלכלית". עיגון ראשון ומרכזי במסע הפרשנות הוא לשון החוק, וזו ברורה ואינה מחייבת לחרוג הימנה.

◆ ובכל זאת, מוסיף בית המשפט ואומר: "אף שאולי יכולנו לסיים כאן את עיוננו נוכח הפירוש הלשוני הנוח. נראה להלן, עם זאת, כי אף תכלית החקיקה תומכת במובהק בפירוש הלשוני".

ובהמשך סוקר בית המשפט את תכלית חקיקת הסעיף החל בתיקון 59 לפקודה וכלה בתיקון 132 לפקודה. ממכלול הדברים למד בית המשפט כי תכלית החקיקה היתה כלשון החוק.

◆ תיקון 132 משקף במובהק את ההתפתחויות של עידן הגלובליזציה, ואת רצון המחוקק לפרוש מצודתו על הכנסותיהם של ישראלים. נמצאנו למדים, אם כן, כי גם בטרם תיקון 132 לא היתה שיטת המס הישראלית שיטה טריטוריאלית מובהקת, אלא שיטה מעורבת, שאמנם בסיסה טריטוריאלית אך לה "שלוחות" פרסונליות, וכי סעיף 115(א) הוא סעיף פרסונלי ברור; משכך, קשה להלום את הטענה כי הפרשנות שמציע המערער אינה עולה בקנה אחד עם אופי השיטה. לא זו אף זו, הסטת מרכז הכובד לעבר מיסוי על בסיס פרסונלי, בתיקון 132, יש בה לדידי להעיד על הפרשנות הרצויה לדבר החקיקה גם עובר לתיקון.

◆ לרועץ עומדת למשיבים גם העובדה, שקבלת עמדתם משמעה אי תשלום מס מכל וכל. וקשה להלום, אפילו היו כפות המאזניים מאוונות, כי לכך כיוון המחוקק בתיקון שבו נתכוון לפרוש מצודת המס על נישומים.

◆ בבחירה בין פרשנות שהכל פעלו על פיה במשך תקופה ארוכה לבין ביטולה תהא הנטייה, ככל הניתן, לתת תוקף לפרשנות זו, ואף דבר זה נתמך בשכל הישר ובהיעדר נסיבות כגון טעות מוכחת.

### תוצאה:

◆ ערעור המדינה התקבל.

ניתן ביום: 12.3.2009.

ב"כ המערער: עו"ד ק. עטילה.

ב"כ המשיבים: עו"ד פרופ' מ. אדרעי ועו"ד ג. כהן.

◆ המדובר בערעור על פס"ד של בית המשפט המחוזי בתל אביב, העוסק בפרשנותו של סעיף 115(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן הפקודה), עובר לחקיקת תיקון 132. אמנם הנושא כבר אינו רלוונטי החל משנת 2003 אולם ננסה בתקצור זה לדוג החלטות עקרוניות וכלליות של בית המשפט העליון שכותן יפה בכלליות.

המשיבים, אנשי סגל אקדמי בדרגות שונות באוניברסיטת תל אביב, נוהגים להרצות, במקביל לעבודתם באוניברסיטה זו, באוניברסיטאות שונות בארה"ב, במהלך חופשות שנת הלימודים או במסגרת תקופות שבתון. הסוגיה המשותפת לכל התיקים היא האם המשיבים, כולם מרצים תושבי ישראל, חבים במס בישראל בגין הכנסות שהפיקו בחוץ לארץ תמורת הרצאותיהם, בהתאם לסעיף 115(א) לפקודה כנוסחו לאחר החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 59), תשמ"ד-1984 (להלן תיקון 59), ובטרם תיקון 132.

בפסק דינו של בית המשפט המחוזי נקבע, כי על מנת שהכנסה, המופקת ממשלח יד בחוץ לארץ, תחויב במס בישראל, עליה להיות קשורה לאורגן המפיק הכנסה בישראל; לא די בכך, נקבע, שמדובר בהכנסה מאותו משלח יד ש"בדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל", כלשון סעיף 115(א) לפקודה; הדיבור "בדרך כלל" מבטא דרישה להמשכיות, וזו מעידה במפורש על צורך בזיקה למקור כלשהו בישראל. הוטעם, כי לא די בתושבות כדי לקיים את דרישת קיומו של מקור אליו "הולכת ונמשכת" ההכנסה, כלשון בית המשפט. לסיכום נאמר, כי ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 115(א), סעיפי המשנה שבו, מיקום הסעיף ומארג הפקודה כולה מעידים על הצורך בקיומו של מקור בישראל, אליו "הולכת ונמשכת" ההכנסה – דהיינו, תשתית של אורגן מפיק הכנסה, אשר מכוחו יצא הנישום את הארץ, ואשר בהתבסס עליה הופקה ההכנסה. בית המשפט קמא האריך איפוא להצביע על כך, שהמבחן בו בחר המערער מטיל ערבוביה בשיטה הטריטוריאלית ואין להלמו.

### בימ"ש העליון בירושלים, כב' הש' א. רובינשטיין:

◆ ביהמ"ש הנכבד מתחיל את הדיון בהחלטה, כי לאחר עיון בטענות הצדדים, סבור הוא כי אין מנוס מקבלת הערעור. הפרשנות אותה מציעים המשיבים עם שהיא שובת לב, אינה מתיישבת עם לשון החוק, אינה מגשימה את תכליתו ואינה עולה בקנה אחד עם הוראותיו האחרות. בסופו של יום אין מדובר בנושא מסובך; השאלה שבמחלוקת היא, האם שיטת המס שנהגה לפני תיקון 132, שהיתה טריטוריאלית ביסודה, כללה הרמונית גם סעיף בעל אופי פרסונלי, מבלי שנדרשה זיקה למקור הכנסה בישראל, או שמא נדרשה זיקה למקור הכנסה (להבדיל מזיקת עצם הזהות במשלח היד).



העיתון המקצועי לענייני מסים

חישוב מאוחד נפרד  
עמ"ה 542/06 לס ערן נ' פקיד שומה אילת

על פיו יכולים בני-זוג ליהנות מחישוב נפרד, ובלבד שנתמלאו שני תנאים: האחד, כי הכנסת האישה באה מיגיעה אישית, והשני כי מקור הכנסתה נובע ממקור עצמאי ואיננו תלוי במקור הכנסת הבעל.

◆ אין למעשה, מחלוקת בין הצדדים, כי מתקיים בענייננו התנאי הראשון. המחלוקת היא לגבי קיומו של התנאי השני, דהיינו, היות הכנסת האישה נובע ממקור עצמאי ובלתי תלוי במקור הכנסת הבעל. אין גם מחלוקת בין הצדדים, כי נטל ההוכחה בעניין זה הוא על הנישום.

◆ הפסיקה בשנים האחרונות, בעניין סעיף 66 לפקודה, נוטה ליתן פרשנות המרחיבה את גדר המצבים בהם יותר חישוב נפרד. מגמה זו מונעת על ידי השאיפה להביא למימושה של הזכות לשוויון בין המינים גם בתחום הפיסקלי.

◆ המבחן לפיו קובע בית המשפט הנכבד האם מקור הכנסתה של המערערת נובע ממקור עצמאי ובלתי תלוי ממקור הכנסות המערער, הינו ההיבט המהותי של ההפרדה בין החברה לחנות. בית המשפט בוחן מספר היבטים מהותיים ובסופו של יום מגיע למסקנה כי החנות לא מהווה מקור הכנסה עצמאי. כך למשל היו ספקים משותפים לחנות ולחברה ויתרה מזאת, המערער ציין כי המערערת נהנית מהנחה של 20% ברכישת ארגזי יין מאת יקבי רמת הגולן, וזאת מכוח הסכם של האחרונה עם החברה. היבט נוסף הוא רמת הקשר בין פעילות המערערת לעבודת המערער. גם שם הגיע בית המשפט למסקנה כי המערערת עוסקת בדברים הקשורים לחברה, כגון גיול חובות של החברה וכי בנוסף, עולה תמונה לפיה קיימת התערבות מצידו של המערער בעבודתה של המערערת כמנהלת החנות.

◆ לצד כל אלה ניצבת עובדת העסקתה של המערערת ע"י המערער, המחזיק 99% מהון המניות של החברה. המערער קיבל את המערערת לעבודה, והוא זה שקבע את תנאי שכרה ואת שעות עבודתה.

עובדה זו תואמת את אחת החזקות המצויות בפקודה לאי היות מקור הכנסת בן הזוג האחד בלתי תלוי במקור הכנסת בן הזוג האחר (ס' 66(ד)(1)).

◆ ביהמ"ש דוחה את הקביעה בקלס כי יש ליתן משקל מכריע לבחינת עצמאות התפקיד של המערערת, נחיצותה בחברה וסבירות הכנסתה חרף יכולת ההשפעה של המערער על תנאי עבודתה בחברה, וקובע כי אף בכך אין די לצורך הרמת נטל ההוכחה המוטל על המערערים בנסיבות העניין, להוכחת העדר תלות מקור הכנסת המערערת בזה של המערער.

#### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 02.3.2009.

ב"כ המערערים: עו"ד א. בירן.

ב"כ המשיב: עו"ד ק. חמו.

◆ המערערים הינם בני זוג כמשמעות המונח בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). המערער הנו "בן הזוג הרשום" עפ"י ס' 64 לפקודה. בשנת 1999 הוקמה חברת אי. טי. אל משקאות בע"מ (להלן: "החברה"). המערער מחזיק ב- 99% מהון המניות המונפק של החברה. יתרת המניות (1%) מוחזקות ע"י צד ג'.

החברה עוסקת במכירה ושיווק יינות בעיקר בעיר אילת, ושוכרת שטח של 204 מ"ר. שטח של 31 מ"ר מכלל השטח משמש כחנות, ושטח של 173 מ"ר - כמחסן. החברה מעסיקה 6 עובדים, ביניהם המערערים. תפקידו של המערער ניהול, שיווק ומכירת יינות ללקוחות מוסדיים, ביניהם מלונות, בתי עסק וכדו'. את תפקידו מבצע המערער שלא באמצעות החנות, והמחסן משמשו לאחסון היין המשווק ללקוחותיו. תפקידה של המערערת (בת הזוג) ניהול מכירת יינות ואביזרים נלווים ללקוחות המגיעים לחנות.

החל משנת 99' ועד לשנת 00' דיווחו המערערים על הכנסתם ממשכורת החברה בחישוב מאוחד. בשנות המס נשוא הערעור (2003 ו-2004) דיווחו המערערים על הכנסתם ממשכורת באופן של חישוב נפרד.

לאחר שהתקיים דיון בין הצדדים ולא הושגה הסכמה באשר לשיטת חישוב המס, הוציא המשיב שומה לפי מיטב השפיטה עפ"י ס' 145(א)(2)(ב) לפקודה. המערערים השיגו על השומה שהוצאה להם במשותף, ותבעו חישוב נפרד על הכנסותיהם אלו. המשיב דחה את השגתם של המערערים לחישוב מס נפרד, ומכאן הערעור.

◆ **טוענים המערערים**, כי הם הצליחו להרים את נטל ההוכחה לגבי אי התלות במקור הכנסה של המערערת במערער, וזאת, בין היתר, בהוכחת סבירות הכנסתה של המערערת, והיותה של חנות היין מרכז רווח נפרד.

◆ **לטענת המשיב**, התלות במקורות ההכנסות מתבטאת ביכולת של המערער להשפיע באופן מכריע על הכנסת המערערת, ובכלל זאת על עצם העסקתה, ועל תנאי העסקתה. עדותו של המערער אינה מותירה מקום לספק באשר לתלותה של המערערת בחברה ובבעלה. לטענת המשיב, על המערערים נטל הוכחה מוגבר לסתור החזקה הקבועה בס' 66(ד)(2) לפקודה. חרף זאת נמנעו מלהביא לעדות את המערערת, ובכך יש לפעול לחובתם. כמו כן, בנסיבות בהן לחנות לא מתנהל חשבון בנק עצמאי ואין לה חשבוניות נפרדות, לא ניתן לטעון כי היא מהווה מקור רווח נפרד ועצמאי.

#### ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע, כב' הש' י. טימור:

◆ העיקרון הבא לידי ביטוי בפקודה הינו, כי הכנסות הבעל והאישה, החיים יחדיו, נחשבות להכנסה אחת, אשר בגינה מחוייב הבעל במס (סעיף 65 לפקודה). בסעיף 66 מצוי חריג לעיקרון זה, אשר



**הביקורות חוזרות לדרום**

משרד השומה באר שבע, ערך השבוע מבצע ביקורות ניהול ספרים וגביית חובות ניכויים באזור הנגב, בכלל זה בערים באר שבע, ערד, דימונה, נתיבות ואופקים. במסגרת המבצע נערכו 116 ביקורות בענפי המסחר והשירותים, בכלל זה, מוניות ובתי דפוס. הממצאים מורים על ליקויים מהותיים אצל 22% מהעסקים ואי רישום תקבולים אצל 11%. מטרות המבצע היו, בין השאר, הגברת הנוכחות באזור הנגב על מנת לשפר את רמת הציות להוראות החוק בכל הנוגע לרישום תקבולים וניהול ספרים, אכיפת החובה להעברת דיווחי ניכויים שוטפים והעברת המס שנוכה וכן הרחבת מעגל משלמי המס. המבצע שערך משרד השומה באר שבע הינו חלק ממבצע ארצי שעורכת רשות המסים לאיתור מעלימי מס. המבצע הארצי יארך כארבעה חודשים, במהלכם תהיה נוכחות מאסיבית בשטח של עובדי הרשות.

**מדריך לעולים ותושבים חוזרים**

ביום 18.3.09 פרסמה רשות המסים [מדריך הרפורמה במס הכנסה לעולים חדשים ותושבים חוזרים \(תיקון 168 והוראות השעה\)](#). המדריך מונה מספר דוגמאות הממחישות את הטבות המס על פי הרפורמה.

**פורים במס הכנסה חיפה**

בחג הפורים יצאו עובדי משרד מס הכנסה בחיפה ל"מעון הוד", מעון שאומץ על ידי עובדי המשרד ולמעון "רמת חיפה", לחלוקת משלוחי מנות. במעון הוד מתגוררים כ- 110 דיירים, מגיל ילדות צעירה, ולעיתים עד אחרית ימיהם, הסובלים מפיגור קשה ובעיות פיזיות מורכבות ובמעון "רמת חיפה", מתגוררים ילדים עם הפרעות התנהגות קשות, וחוסים בו 22 ילדים. גם בפורים השנה, כבעבר, אספו עובדי המשרד כסף, רכשו משלוחי מנות, משחקים, קלטות וספרים, ומספר עובדים יצאו כשהם מחופשים, לחלוקת משלוחי המנות. ילדי המעונות, המסוגלים לרדת ממיטותיהם, חיכו לעובדים כשהם מחופשים, ולאחר מכן התקיימה חגיגה משותפת ונרגשת עד דמעות. עובדי המשרד היו נרגשים, לא פחות מהילדים. "החיוד, הליטוף, הנגיעה, וגם דברי התודה שהשמיעו חלק מהחוסים, ואשר מסוגלים להתבטא, הם התודה הגדולה שאנו קיבלנו, על המעשה הקטן שעשינו".

**פיקטיביות ב- 100 מיליון ₪ (!?)**

בימ"ש משפט השלום בתל אביב האריך השבוע (17.3.09) את מעצרו של 4 חשודים בפרשה לקיזוז חשבוניות מס פיקטיביות בהיקף של כמאה מיליון ₪. עפ"י הודעת הרשות, בצח"מ לרשות המסים לישראל: מחלקת חקירות מע"מ תל אביב והיחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות, ולביטוח לאומי, מתנהלת חקירה מסועפת בענף עובדי כוח אדם, בהיקף הנאמד ביותר ממאה מיליון ₪. החשודים שורץ אלכסיי וגנלס מיכאל חשודים, כי ספקו עשרות רבות של עובדים לחברות ס. יוטה, גיוס הנמלים, דני בן משה, אמיע"ד כשרויות ועוד, עובדים שקבלו שכר "בשחור" ולא קבלו תלושי שכר. החשוד מיכאל שוטלנד (מנהל החשבונות) חשוד, כי סייע לחשודים שורץ וגנלס להשתמט מתשלום מסים בכך שערך עבורם דוחות לרשויות ללא שהיו בידיו מסמכים. כמו כן קיים חשד, כי דרש תשומות פיקטיביות בחברות ס. יוטה ודני בן משה. מבקשת המעצר עולה, כי מדובר במערכת מסועפת של גיוס ושינוע פועלים תוך ניצול מצבם הכלכלי והחברתי (מדובר בעיקר בעולים מבוגרים ממדינות חבר העמים), תוך בניית היררכיה ארגונית בנושא גיוס והשמה של עובדי הניקיון. לטענת הרשות, העבירות שביצעו החשודים הסבו נזקים הנאמדים בעשרות מיליוני ₪ לרשות המסים ולביטוח הלאומי (עובדים רבים קבלו קצבאות ביטוח לאומי). כמו כן הוארך מעצרו של פינשייל אלכסנדר, בן 50, בעלים ומנהל של חברת "ואלה ניקיון בע"מ", החשוד, כי החברה שלו קיזזה חשבוניות מס פיקטיביות, בין היתר, של החברות הנ"ל ושל קבלני משנה שונים.

**פורסם עלון מס הכנסה שלילי 2009**

ביום 18.3.09 פרסמה רשות המסים את [עלון מס הכנסה שלילי 2009](#) המכיל מידע על קבלת מענק "מס הכנסה שלילי" בשנת 2009 (שכירים ועצמאים). העלון מכיל מידע כגון: מהו חוק מס הכנסה שלילי, על מי הוא חל, מי זכאי למענק, מיהו תושב "איזור שילוב", גובה המענק, דרך קבלתו, ערעור עליו וכו'.

מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991  
[masfax@bezeqint.net](mailto: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 גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.