

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

גיליון 492 יום ה' 23 באפריל 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

נדחה מועד הגשת הדו"ח השנתי לשנת המס 2008

2. בעקבות פניות ממייצגים ונישומים, התברר, כי לקוחות רבים טרם קיבלו את טפסי "106" מהמעבידים ואת אישורי ניכוי המס במקור מהבנקים.

3. בשל האמור לעיל, החליטה הנהלת רשות המסים לסייע לציבור הלקוחות ולדחות את המועד החוקי להגשת הדוחות השנתיים הנ"ל **לכלל הלקוחות ליום א' ה - 31.5.09**.

◆ עפ"י הודעת רשות המסים מיום 20.4.09, אל ציבור הלקוחות והמייצגים, אשר פרסמה בהמשך להודעת רשות המסים מיום 9.3.09 בעניין הגשת דוחות שנתיים למ"ה לשנת 2008 באופן "מקוון":

1. עפ"י הוראות סעיף 132 לפמ"ה המועד החוקי להגשת הדו"ח השנתי לשנת המס 2008, ליחידים המגישים דוחות שלא מבוססים על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה ו/או שאינם חייבים בהגשת דו"ח עצמאי "מקוון" (כאמור בסעיף 131 (ב) לפקודה), הינו ה- 30.4.09.

נדחה מועד הגשת דוחות 126 ו- 856

הנהלת רשות המסים להאריך את מועד הגשת הדוחות השנתיים, לחייבים בהגשת דוחות 126 ו 856 לשנת המס 2008, **עד לתאריך ה- 31.5.09**.

◆ ביום 30.3.09 פרסמה רשות המסים הודעה, לפיה בהתחשב בזמן הנדרש להיערכות להגשה ולקליטה של הדוחות המקוונים, ובשל חג הפסח החליטה

החלטות מיסוי לשנת 2008 ושיפור השירות

תמצית החלטות המיסוי באופן מיידי. בצורה זו, ניתן יהיה לשקף לציבור הרחב את העשייה בתחום החלטות המיסוי באופן שוטף, ובכך לאפשר הכרת עמדתה של הרשות, בפרק זמן קצר, בסוגיות חדשות שעולות. כל זאת מתוך כוונה לצמצם את חוסר הבהירות העולה בסוגיות השונות, כמו גם את מספר הפניות למוסד להחלטות מיסוי.

◆ עוד עולה מהודעת הרשות, כי בימים אלו שוקדת החטיבה המקצועית על הכנת מסלולים ירוקים, קרי, קבלת החלטות מיסוי במסלול מקוצר וזאת באותן סוגיות החוזרות על עצמן ושהדבר מתאפשר לגביהן. ההחלטות המפורסמות הינן בסוגיות שלא נדונו בפרסומים קודמים ואשר אין בהן מאפיינים ייחודיים העשויים להביא לזיהוי הנוגעים בדבר.

◆ ביום 6.4.09 פרסמה רשות המסים לקט חמישי של תמצית החלטות מיסוי 2008 (קישורית לנוחיותכם), שניתנו על ידי החטיבה המקצועית במסגרת המוסד להחלטות מיסוי, במהלך שנת 2008.

הלקט כולל תמצית של 63 החלטות מיסוי בתחומים שונים: שינויי מבנה, חוקי עידוד, שוק ההון, מיסוי בינלאומי, מיסוי מקרקעין, אופציות לעובדים וחקלאות. סה"כ טופלו על ידי המוסד 849 בקשות במהלך 2008.

◆ במבוא לקובץ מציין יהודה נסרדישי, מנהל רשות המסים, כי מתוך רצון ליעל את התנהלות המוסד ולשפר את השירות לקהל הנישומים והמשקיעים, הוחלט לבצע מספר שינויים באשר לאופן עבודת המוסד להחלטות מיסוי. לאור האמור, בתקופה הקרובה, ייחל המוסד להחלטות מיסוי בפרסום



האם מוקנית לנישום זכות שלא לקזז הפסד עיסקי? גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן) שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

מס לינארי אל מול הזכות שלא לקזז הפסדים

◆ זאת ועוד, כאשר רוצה המחוקק לקבוע "שעור מס ממוצע", הוא עושה כן במפורש. סעיף 75ב' לפקודה קובע, כי חברה נשלטת זרה היא חבר בני אדם תושב חוץ, אשר מתקיימים בו תנאים מסוימים, לרבות: "שיעור המס החל על הכנסתו... אינו עולה על 20%". שיעור המס החל מוגדר כך: "סכום המס... כשהוא מחולק בסכום כלל רווחיה שמקורם בהכנסה פסיבית באותה שנה".

◆ צא ולמד, כאשר רוצה המחוקק לקבוע "שעור מס ממוצע", הוא עושה כן במפורש, ומשלא עשה כן בסעיף 28ג), חזקה עליו שהתכוון שלא לעשות כן. לפיכך, אני סבור כי מבחינה לשונית, **ניתן לפצל את רווח ההון לשני חלקים**, באופן שבו יקוזז הפסד רק כנגד החלק החייב בשעור המס השולי, ואילו לגבי החלק החייב במס בשעור 20%, רשאי הנישום לשלם את המס המופחת, ולהעביר את יתרת ההפסד לקיזוז בשנים הבאות.

הזכות שלא לקזז הפסדים – פרשנות תכליתית

◆ הפסדים לצרכי מס מהווים **נכס כלכלי** לכל דבר ועניין, שכן הם צפויים להביא לחסכון בתשלומי המס בשנים הבאות. גם החשבונאות דורשת להכיר בנכסי מיסים נדחים בגין הפסדים להעברה, בכפוף לצפיית הנישום לניצול הפסדים אלו בעתיד כנגד הכנסה חייבת.

◆ לאור הזכות הכלכלית של הנישום לקזז את הפסדיו כנגד הכנסות עתידיות, הרי שהחובה לקזז הפסד שנוצר ממקור הכנסה בעל שעור מס גבוהים, גם כנגד הכנסות בעלות שעור מס נמוכים, מהווה **חריג לעקרון ההנאה הכלכלית מההפסדים**, ולפיכך אני סבור כי יש לפרש חובה זו על דרך הצימצום.

◆ לא זו אף זו, סעיף 28ג) לפקודה קובע, כי הנישום רשאי לבקש שלא לקזז הפסדים אף: "כנגד ריווח הון שהוא סכום אינפלציוני". אין חולק, כי סכום אינפלציוני מהווה חלק מרווח ההון הכולל בעת מכירת נכס, באופן שבו הסכום האינפלציוני ורווח ההון הריאלי מהווים שני חלקים המרכיבים את רווח ההון.

◆ כך, יש לקזז הפסד עסקי כנגד חלקו הראשון של רווח ההון, המהווה רווח הון ריאלי, ומאידך, לא קיימת חובת קיזוז כנגד חלקו השני של רווח ההון, המהווה סכום אינפלציוני.

◆ אני סבור, כי הדברים יפים אף לגבי שני חלקי רווח ההון המחושבים בחישוב הלינארי: לגבי חלקו הראשון של רווח ההון, שנצבר עד 1.1.2003 וחייב בשיעור המס השולי של היחיד, קיימת חובת קיזוז, ואילו לגבי חלקו השני של רווח ההון, מאותו מועד ואילך, החייב בשעור מס של 20% בלבד, **יש לאפשר לנישום לבחור שלא לקזז כנגדו את ההפסד העסקי**, ולהעביר הפסד זה לשנים הבאות.

◆ קיזוז הפסדים בישראל מתבצע בשיטת "הפסד כנגד רווח" ולא בשיטת "מס כנגד מס". שקל הפסד יקוזז כנגד שקל רווח, וזאת בהתעלם משעורי מס שונים, שעשויים לחול על מקורות ההכנסה או ההפסד השונים. הפסד שנוצר ממקור הכנסה בעל שעור מס גבוהים, כגון הפסד מעסק, חייב להיות מקוזז גם כנגד הכנסות בעלות שעור מס נמוכים, ואם לא קוזז, לא יותר לקיזוז בשנה שלאחריה.

◆ החריג לכלל האמור מובא בסעיף 28ג) לפקודת מס הכנסה, לפיו רשאי הנישום לבקש, בין היתר, שלא לקזז הפסד עיסקי כנגד "רווח הון, ריבית או דיבידנד **אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 20%**".

◆ באשר לנכסים שנרכשו על ידי יחיד לפני 1.1.2003, יש לפצל את רווח ההון לשני חלקים לפי יחס התקופות (חישוב לינארי): חלקו הראשון של רווח ההון, שנצבר עד 1.1.2003 חייב בשיעור המס השולי של היחיד, ואילו חלקו השני של רווח ההון, מאותו מועד ואילך, זוכה לשעור מס של 20%.

◆ יצוין, כי בית המשפט העליון קבע **בהלכת אלברט פוליטי**, כי למרות שרווח ההון (או השבח) נצבר עובדתית לאחר "המועד הקובע", אין לסטות מלשונו הכתובה של החוק, הקובעת חישוב מס לפי יחס התקופות.

◆ נשאלת השאלה, האם רשאי הנישום לקזז הפסד עיסקי רק כנגד אותו חלק מרווח ההון, החייב בשעור המס השולי, ואילו לגבי חלקו השני של רווח ההון, החייב במס בשעור 20%, יתאפשר לנישום לשלם את המס המופחת, באופן שבו ההפסד העיסקי לא "יבוזבז", והוא יועבר לשנים הבאות?

הזכות שלא לקזז הפסדים – לשון הפקודה

◆ מבחינה לשונית, היה מקום לטעון, כי חישוב רווח הון לינארי לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.1.2003, גורם לשיעור מס ממוצע הגבוה מ-20%, ולפיכך, נשללת זכותו של הנישום שלא לקזז הפסד עיסקי כנגד רווח ההון.

◆ לטעמי, יש מקום לפרשנות לשונית מקילה. משפיצל המחוקק את רווח ההון לשני חלקים, הרי שניתן לטעון מבחינה לשונית, כי יש להתייחס לשני חלקים אלו אף לעניין קיזוז הפסדים:

1. באשר לחלקו הראשון של רווח ההון, שנצבר עד 1.1.2003, וחייב בשיעור המס השולי של היחיד, יש לקזז את ההפסד העסקי כנגדו.

2. באשר לחלקו השני של רווח ההון, שנצבר החל מ-1.1.2003, וחייב במס בשעור 20%, רשאי הנישום לבקש שלא לקזז הפסד עיסקי כנגדו, שכן לגבי חלק זה, שיעור המס אינו עולה על 20%. יתרת הפסד שלא קוזזה כאמור, תועבר לקיזוז בשנים הבאות.



מע"מ תשומות על ארוחות עובדים ע"ש 1251/06 אחים עובדיה נ' מנהל מע"מ פ"ת

מס תשומות בגין תשומות בשל עובד ולשלם מס על מכירת או מתן השירות לעובד, או לחלופין לא לנכות את מס התשומות ובדרך זו אף להימנע מתשלום המס על המכירה או מתן השירות לעובד.

המטרה היא למנוע ניכוי מס תשומות על ידי המעביד על מלוא עלות ההטבה הניתנת לעובד, מבלי לדווח עליה ומבלי לשלם מע"מ לפי השווי המלא.

♦ בהתייחס לשאלה האם תקנה 15א חלה כאשר כל ההטבה היא לעובד או רק חלקה, מפנה ביהמ"ש לפס"ד דנ"א 4340/03 קינטון ואח' נ' מנהל מע"מ גבעתיים שם נאמר על ידי ביהמ"ש, כי העותרות פירשו את הנאמר במנותק מההקשר שבו נאמרו הדברים ולמדו ממנו יותר מאשר יש בו: "פסק הדין קבע כי בנסיבות הענין הנדון טובת ההנאה הדומיננטית צמחה לעובדים, ומכאן שגם אם המעביד הפיק טובת הנאה כלשהי מהתשומה אין הוא יכול להמלט מתחולתה עליו של תקנה 15א". על כל פנים, אין לגזור מפסק הדין מסקנה גורפת כאילו נאמר בו שכל אימת שמופקת תועלת לעובד מהתשומה, לא תותר התשומה בניכוי".

אותה טובת הנאה דומיננטית אליה התייחס ביהמ"ש בדיון הנוסף, היא למעשה קביעת ביהמ"ש בע"א בענין קינטון, על פיה מפקד העובד תועלת והנאה ישירה מהתשומות.

♦ ביהמ"ש קבע, כי במקרה הנוכחי, כמו גם במקרים קודמים זהים, יש לראות באספקת ארוחות לעובדים, גם אם יש בה כדי לייעל את העבודה או כדי להביא תועלת למעביד, כאל ארוחות הניתנות לעובד על מנת להיטיב עמו.

♦ תקנה 15א חלה באופן מפורש גם במקרה של שימוש מעורב בתשומה, כפי שעולה מפסק דינו של **כב' השופט אנגלרד בפס"ד קינטון**.

♦ לענין טענת המערער לחילופין, לפיה יש להחיל את תקנה 18 לתקנות מע"מ ולפיה להכיר בחלק מהתשומות, קובע ביהמ"ש, כי העובדה שיתכן ולמעביד צומחת תועלת ממגורי העובדים, אין בה כדי לשלול את תחולת תקנה 15א. משחלה תקנה זו אין תחולה לתקנה 18.

תקנה 15א הינה אכן תקנה ספציפית אשר גוברת על הוראות תקנה 18, כפי שטען המשיב בסיכומיו. אין גם כל הגיון בטיעוניה של המערער, על פיה יש לשלול את ניכוי מס התשומות עפ"י שווי השוק של הארוחות להבדיל ממס התשומות שניכתה בפועל.

בסופו של דבר קבע ביהמ"ש, כי משמס התשומות נוכח על ידי המערער שלא כדון, עליה להשיב את מלוא המס.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 19.3.2009

ב"כ המערער: ר. אריה, עו"ד.

ב"כ המשיב: מ. ריצ'ולסקי, עו"ד.

♦ המערערת זכתה במכרז לאספקת עובדים לרשות שדות התעופה. כחלק מתנאי המכרז, התחייבה המערערת לרכוש מרשות שדות התעופה (להלן: "הרשות") תלושי ארוחות עבור העובדים שעבדו בשדה התעופה. בגין רכישת תלושים אלה קיבלה המערערת חשבוניות מס מהרשות, ואת המע"מ הכלול בחשבוניות ניכתה המערערת בדוחות התקופתיים כמס תשומות. למרות שהעובדים הם אלה שקיבלו את תלושי הארוחות בפועל, לא הוציאה המערערת חשבונית מס לעובדים. המערערת הוציאה חשבוניות מס לרשות עפ"י היקף השימוש בפועל בתלושים על ידי העובדים. המשיב לא התיר את התשומות שדרשה המערערת בגין ארוחות אלו, ועל כך הערעור.

♦ **לטענת המערערת**, מדובר בטובת הנאה אשר רובה ככולה לטובת המעביד.

רכישת תלושי הארוחות בוצעה כתוצאה מהתחייבות חוזית של המערערת, וכחלק מעמידתה בתנאי המכרז ולא כחלק מתנאים סוציאליים כלשהם שנועדו לטובת העובדים, לכן, אין להחיל את תקנה 15א לתקנות מע"מ.

לחלופין, יש להחיל את הוראות תקנה 18 ולהקטין את שומת מס התשומות ולהעמידה על 25% בלבד בשל החלק המיוחס לטובת ההנאה לעובדים.

♦ **לטענת המשיב**, התשומות בגין רכישת תלושי הארוחות לעובדים מיועדות לתועלת ורווחת העובדים. המערערת לא מכרה לעובדים את התשומות ולא כללה אותן בדו"ח התקופתי. לכן, לא עמדה בתנאי של סעיף 15א(ב) לתקנות ולא היתה רשאית לנכות את מס התשומות בגינן.

המערערת הוציאה חשבוניות מס לרשות ולא לעובד, כאשר העובד הוא מי שמהווה את הצרכן הסופי של הארוחות. אילו היתה המערערת מוציאה את חשבוניות המס לעובדים, שהם הצרכנים הסופיים, לא היו יכולים לקזז את מס התשומות. מאחר והמערערת הוציאה חשבוניות מס לרשות, הרי שהרשות ניכתה חשבוניות מס אלו כמס תשומות ומכאן הפגיעה באוצר המדינה.

עוד נטען על ידי המשיב, כי אין רלוונטיות לטענה שתלושי הארוחות נרכשו בשל מחוייבות חוזית, או לטענה, כי רכישת הארוחות נכפתה במסגרת זו על המערערת. כמו כן טען המשיב, כי אין כל מקום לטענותיה החלופיות של המערערת - לא לענין החלת תקנה 18 ולא בדבר קביעה על פי שווי השוק של הארוחות.

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

♦ כפי שעולה מתקנה 15א לתקנות מע"מ, הרי שתשומות בשל עובד תותרנה בניכוי רק כאשר התשומה נמכרה לעובד או שניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס.

התקנה מציבה בפני המערערת את הברירה – לנכות



בית המשפט יערוך שימועים על החלטות מנהליות ע"ש 1093/07 ל.ק. ביי"ס ארצי לתחבורה ואח' נ' מע"מ ת"א 3

בלבד, בהן קבע, כי לעוסק מוקנית זכות טיעון לפני ביצוע פעולה מסוימת על ידי המשיב. עם זאת, אין לומר, כי זכות השימוע נשללת מהעוסק בדרך של הסדר שלילי, שכן זכות זו ממשיכה לחול גם מבלי שהוענקה באופן ספציפי בחוק.

♦ אולם, אין בקביעה זו כדי להביא למסקנה כי זכות הטיעון אמורה להתבטא דווקא בדרך של שמיעת הנישום לפני שהוצאה ההודעה בדבר כפל המס עפ"י סעיף 50(א), הודעה עליה ניתן לערער בפני בימ"ש מחוזי. בסעיף 19 **להלכת מ.ל.ר.ז.** הבהיר כב' הנשיא ברק כי חובת השימוע יכול שתהיה מוגשמת במספר רב של דרכים: שימוע בעל פה בנוכחות הצדדים, שמיעת הצדדים בנפרד, שימוע בכתב ולעיתים אף שימוע לאחר קבלת ההחלטה. **באנלוגיה לקביעה זו, ניתן לומר כי זכות הטיעון מוגשמת במקרה הנוכחי באמצעות האפשרות להגשת הערעור בפני ביהמ"ש המחוזי.** יש להבהיר עם זאת, כי במקום בו קובע החוק הליך של שימוע לפני מתן החלטה, לא ניתן יהיה לומר כי אי קיומה של אותה זכות שימוע - נרפאת באמצעות הליך של ערעור, וכך נקבע בפסיקה של בית המשפט העליון. במקרים אלה, אי קיומו של הליך השימוע אינו מסוג הפגמים הניתן לריפוי לאור העובדה, כי כוונת המחוקק היתה ליצור הליך אשר יכלול את הוצאת השומה, מתן אפשרות להשיג עליה ולאחר מכן מתן אפשרות לערער על השומה בפני שתי ערכאות.

♦ במקרה כאן כאמור, החוק לא הקנה זכות טיעון לפני הוצאת הודעה על כפל מס לפי הוראת סעיף 50(א) לחוק, בניגוד לזכות זו שנקבעה לפי סעיף 50(א1). מכאן ניתן ללמוד כי כוונת המחוקק היתה שזכות הטיעון של הנישום תוגשם באמצעות הערעור. אין לכן לומר, כי זכות הטיעון של המבקשים נשללה מהם. זכות זו תבוא לידי ביטוי במקרה הנוכחי באמצעות שמיעת טענות הנישום במסגרת הערעור.

התוצאה:

♦ הבקשה נדחתה.

ניתן ביום: 13.04.09

♦ על המערערים הוטל תשלום כפל מס מכוח סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף. המשיב לא קיים למערערים שימוע ואף לא ביקש מהם תגובה בכתב, או בעל פה, לטענות אשר נטענו במסגרת ההודעות, בטרם הוציא את ההודעות בדבר כפל המס.

♦ **לטענת המבקשים,** על רשות לתת הזדמנות נאותה לאדם לפני שהיא פוגעת בו, להשמיע בפניה את טענותיו. על הרשות להאזין בנפש חפצה ומתוך נכונות להשתכנע בטיעונים, זאת למרות שהחוק אינו קובע כי על המשיב לערוך שימוע לאדם אשר הוטל עליו כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק (הוצאת חשבונית שהוצאה שלא כדיו). אולם, שתיקת המחוקק אינה נובעת מהסדר שלילי שכן זכות השימוע הינה זכות אינהרנטית להליך המנהלי הננקט. תחנות מע"מ רבות הרחיבו את זכות השימוע המוקנית על פי סעיף 62 לחוק, הן במקרים בהם חלה חובת שימוע, לא רק לענין פעולת הפסילה גופה במקרה של הוצאת חשבונית שלא כדיו, אלא בעיקר לענין הפעולה של הטלת כפל המס. לאור המטרה ההרתעתית של הטלת כפל מס, כפי שנקבע **בהלכת אזוריים** (פ"ד נה(5) 330), מדובר למעשה בהליך שהוא הליך מינהלי מעין עונשי. לכן, קיימת משמעות רבה ביותר להליך של שימוע. אין גם מקום להחזיר את הגלגל אחורנית ולקיים שימוע לאחר מעשה, שכן אין אפשרות לקיים הליך זה בלב פתוח ובנפש חפצה מצד המשיב. על המשיב היה לערוך שימוע מכוח כללי הצדק הטבעי ומכוח זכויות היסוד המגיעות לכל אדם אשר נפגע מרשות מינהלית. לכן, בהעדר שימוע יש לבטל את ההודעות.

♦ **לטענת המשיב,** לא מוטלת עליו חובה לערוך שימוע בעת הטלת כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק. חובת השימוע קבועה בסעיף 62 לחוק, המציין סעיפים ספציפיים המקנים זכות להביא טענות בפני מנהל מע"מ לפני שמבוצעת על ידו פעולה על פיהם, וסעיף 50(א) אינו נכלל בסעיפים אלה. לעוסק מוענקת הזכות להגיש ערעור לביהמ"ש במועדים הקבועים בחוק.

בימ"ש מחוזי ת"א - כב' הש' ד. קרת:

♦ החוק קבע באופן מפורש קיומה של זכות טיעון במקרים המנויים בסעיף 62 לחוק ובסעיפים שונים אחרים. החוק התייחס באופן ברור למספר הוראות



נטילת חיובים במס שבח
ע"א 555/08 לוטפיה ואח' נ' סלים

ב"כ המשיב הוסיף בדיון כי מס שבח הוא חלק ממס הון וכי הוכח בבית משפט קמא שמדובר במס הון הנובע מן העסקה הספציפית.

בימ"ש המחוזי בחיפה - כב' הש' ש. וסרקרוג:

♦ חוק מיסוי מקרקעין מטיל מס על ה"שבח" הנוצר אצל המוכר ומטיל עליו את החיוב. את "השבח" בגינו יש לשלם מס ניתן להגדיר כפער המחירים שבין שווי המכירה של הזכות הנמכרת לבין שווי הרכישה שלה. מס שבח מקרקעין הוא איפוא בגדר מיסוי רווחי הון.

משהתחייב קונה לשאת במס שבח, ללא סייג וללא הגבלת שיעור המס, חלה עליו החובה לשאת במלוא מס רווח ההון שעל המוכר לשאת בו, ככול שזה נובע מעסקת המכר הספציפית. שיעורו הסופי של המס, יתברר רק לאחר הגשת הדו"ח השנתי על ידי המוכר ואישורו על ידי רשות המיסים - מס הכנסה.

פרשנות החוק, בהתאמה לפקודת מס הכנסה, מורה כי "מס השבח" כולל את מלוא הסכום שנדרש בסופו של דבר על-ידי רשויות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין וזאת מעבר למקדמה המשולמת עם הדיווח על מכר הזכות. כך יוצא שאם בסופו של דבר עולה סכום השומה בשל שיעור מס שולי גבוה למוכר, ידרש מי שנושא בחובת התשלום מכוח חוזה בין הצדדים לשאת ביתרת התשלום ובמקביל יהנה מהפחתת השומה, ככל שזו תופחת בין בשל שיעורי מס נמוכים למוכר או בשל זיכויים שהמוכר נהנה מהם.

למעשה לאחר שילוב החוקים, והשינויים שחלו בחוק מיסוי מקרקעין, בעיקר מאז תיקון מס' 42 משנת 1998, גובה סכום מס השבח שצריך להשתלם בגין מכירת זכות במקרקעין – אין לו קיום עצמאי ולא ניתן לקובעו, כאמור, מיד עם מכירת הזכות, אלא הוא תלוי ב"שיעורי המס והזיכויים ממנו" הנקבעים רק לאחר בחינת כלל ההכנסות של המוכר-הנישום באותה שנת מס, בשומת מס הכנסה.

לאור האמור, המסקנה המתבקשת היא שעל המערערים לשאת במלוא מס ההון הנובע מעסקת המכר. עובדתית, אלמלא ביקש המשיב הנחה בשיעור המס ממנהל מס שבח, סמוך למועד הוצאת דרישת התשלום המקורית, הרי שהיה על המערערים, עובר לאותו מועד - כמי שהתחייבו לשאת במס השבח של המוכרים - לשאת באותה עת בכלל הסכום. משכך פני הדברים, הרי שבדין ביקש המשיב לחייבם גם ביתרת הסכום בו נדרש.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 31.3.2009.

בשם המערערים: עו"ד פ. בדאח.

בשם המשיב: עו"ד ה. שאחדה.

♦ המשיב (הוא התובע בבית משפט קמא, להלן: **חליל** או **המשיב**) היה בעלים במשותף עם אחיו בחלקה 92 גוש 12200 באעבלין (להלן: **החלקה**). בדצמבר 1999 פנו אחיו של חליל אליו והודיעו לו על רצונם למכור את החלקה, לרבות זכויותיו בה. חליל נתן הסכמתו למכר החלקה, אלא שביקש כי לא ישא בכל נטל מס או אחר הכרוך במכר החלקה. ביום 15/12/99 נחתם הסכם מכר בין חליל ואחיו כמוכרים (להלן: המוכרים) לבין המערערת (להלן: לוטפיה או המערערת) כרוכשת (להלן: הסכם המכר).

בהתאם לדרישת חליל כי לא יהיה במכירה כדי לחייבו בכל מס או תשלום שהוא, הוסכם בין היתר בין הצדדים כי לוטפיה כ"קונה" תישא בתשלומי מס שבח והוצאות רישום.

עסקת המכר דווחה לשלטונות מס שבח ביום 11/1/00 ונקבע שבח ריאלי בסך של 41,440.17 ₪ ושבח אינפלציוני בסך של 4,879.51 ₪. בהתאם לכך הוצאה דרישת תשלום מאת רשות מס שבח.

כדי לנסות ולהפחית מגובה המס, הייתה פניה של המוכרים כולם אל מנהל מס שבח לצורך הקטנת נטל המס וזאת כדי להוריד את גובה הסכום לו נדרשה לוטפיה כ"קונה" על-פי הסכם המכר, בבקשה לחייב את המוכרים במס שבח לפי שיעור מס של 30%, מחמת מצבם הכלכלי הקשה. בקשת המוכרים התקבלה והוצאה שומת מס שבח מוקטנת.

מס השבח שולם באותה עת על-ידי לוטפיה, בהתאם לשומה החדשה המוקטנת שהוצאה.

בתום אותה שנת המס, ולאחר הגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה על-ידי חליל, תוקנה השומה והוא חוייב בהפרש על חשבון מס שבח. בשל כך פנה המשיב, בהתאם להתחייבותם לשאת במס שבח, אל המערערים, כדי שיוסיפו וישלמו לו את הפרש המס. המערערים סירבו לשאת ביתרת התשלום והמשיב הגיש נגדם תביעה בבית משפט קמא, תביעה שהתקבלה, ועל כך הערעור.

♦ **לטענת המערערים**, בפסק דינו של בית משפט קמא לא ניתן משקל ראוי להסכמת הצדדים כי המערערים התחייבו לשאת, בין היתר, בתשלום **מס השבח** החל על העסקה ולא במס רווחי הון, כפי שחוייב בו המשיב; וכי בית משפט קמא טעה שעה שמיזג בין קביעותיו הנוגעות ל"מס שבח" לבין מס רווחי הון לפי פקודת מס הכנסה, לפי החישוב הסופי שנעשה למשיב הכולל את כלל הכנסותיו בשנת המס הרלוונטית.

לטענת המשיב, בית משפט קמא קיבל את גירסת המשיב ולפיה הוא חתם על עסקת המכר רק בתנאי שלא יצטרך לשאת בכל תשלום בגין המכירה. עוד טען המשיב כי לפי סעיף 48' לחוק מיסוי מקרקעין המס המתחייב על-פי חוק זה יראוהו **מקדמה על חשבון מס הכנסה** באותה שנה. לפיכך, לטענתו בדין קיבל בית משפט קמא את תביעתו לתשלום הפרש המס המתחייב בגין עסקת המכר.



גוגל חשודה בהעלמות מס

על פי הפרסומים האחרונים, גוגל חשודה בהעלמות מסים בבריטניה. החשד נחקר על ידי רשויות המס בבריטניה בחשד שגוגל העלימה מס בסך של כ- 100 מיליון ליש"ט. על פי החשד, גוגל הכניסה בשנה החולפות כ-1.25 מיליארד ליש"ט מהפעילות בבריטניה. ושילמה לקופת המדינה רק 600,000 ליש"ט, במקום כ- 100 מיליון ליש"ט אשר אמורה היתה גוגל לשלם בהתאם למס החברות החל בבריטניה בעת הרלבנטית (28%). נראה, כי הפחתות המס התבצעה באמצעות העברת רוב הפעולות הכספיות של גוגל דרך אירלנד, שם מס החברות נמוך משמעותית מזה של בריטניה (12.5% לעומת 28%).

תשלום באשראי למשרדי ממשלה

עפ"י [הודעת משרד האוצר](#), כחלק מהצעדים לייעול השירות לאזרח, החל מחודש מאי יתאפשר ביצוע תשלומים למשרדי הממשלה באמצעות כרטיסי אשראי של לאומי קארד בסכומים של עד 25,000 ₪. יצוין, כי מדובר בהעלאת תקרת התשלום בביצוע תשלומים לממשלה באמצעות כרטיסי אשראי של חברת לאומי קארד, מ-10,000 ₪. כפי שעולה מההודעה, בהתאם לזאת, החל ממחצית חודש מאי 2009 יוכלו אזרחים ועסקים לבצע תשלומים למשרדי הממשלה וכן לרכוש מוצרים כגון פרסומים ממשלתיים, בשלב זה, באמצעות כרטיסי אשראי של חברת לאומי קארד בסכומים של עד 25,000 ש"ח. במקביל, פועל החשב הכללי אל מול שתי חברות כרטיסי האשראי הנוספות: ישראלכרט וויזה כאל, על מנת להגיע עמן להסכמה על העלאת תקרת התשלומים לממשלה באמצעות כרטיסי האשראי הנסלקים באמצעות חברות אלו.

כנס עוה"ד התשיעי באילת

כנס עורכי הדין התשיעי באילת ייערך בין ה- 31.5.09 עד ה- 4.6.09. כבכל שנה ההשתתפות בכנס מבטיחה העשרה מקצועית רצינית, מושבים מרתקים, אירועים חברתיים ותרבותיים מרהיבים ובילוי משותף עם עמיתים למקצוע. לראשונה ייערך השנה במהלך ימי הכנס ובשילוב עמו, גם כנס בינלאומי של לשכת עורכי הדין בישראל, עם ארגון עורכי הדין העולמי והחשוב ה- IBA.

לפרטים נוספים, מתוך [אתר לשכת עורכי הדין בישראל](#), יש להקיש על [קישורית זו](#).

פול מקרטני בשחור!?

עפ"י הודעת רשות המסים, **משרד מע"מ ת"א 1 בשיתוף משרד מע"מ ומס קניה ת"א**, מנהלים חקירה בחשד להשתמטות מתשלום מס במיליוני ₪ ע"י החשוד, **בועז ז'רז'בסקי**, המנהל והבעלים של חברת **ז'רז'בסקי ניהול ויזמות (2000) בע"מ**, חברה העוסקת בהפקת אירועים ואשר הפיקה את **המופע של פול מקרטני**, בחודש ספטמבר אשתקד. עפ"י החשד, החשוד לא דיווח למע"מ על מרבית ההכנסות מהמופע והשמיט את המס שנבע מהן בסך כ- 2.5 מיליון ₪. **בימ"ש השלום בת"א, כבוד השופט מרדכי פלד**, הורה על שחרורו בתנאים מגבילים. עפ"י בקשת המעצר, בשנת 2008 יזמה החברה באמצעות החשוד את הפקת המופע של הזמר פול מקרטני בארץ. ההכנסות ממכירת הכרטיסים למופע הסתכמו בכ- 24.5 מיליון ₪. עפ"י החשד, בנובמבר 2008 הגיש החשוד באיחור דוח כוזב לחודש ספטמבר 2008, בו השמיט את רוב הכנסות המופע. עוד עולה מההודעה, כי הדיווחים למע"מ מיום המופע ועד היום כללו דיווחים על הכנסות בסכומים כוזבים, שהותאמו לגובה הוצאותיו שדווחו, וללא קשר להכנסותיו האמיתיות. עפ"י החשד, במעשיו אליו התחמק החשוד מתשלום מע"מ בסך כ- 2.5 מיליון ₪, שנגבה מציבור רוכשי הכרטיסים.

ליקויים בביקורות בחיפה

עפ"י הודעת רשות המסים, **משרד השומה חיפה**, ערך לפני חג הפסח מבצע ביקורות ניהול ספרים בעסקים בחיפה, נשר וקרית ים, שפעילותם גואה לקראת החג, דוגמת חנויות פרחים, מתנות, מסעדות, מעדניות, אטלזים ועוד. כמו-כן, נערכו ביקורות באתרי בניה בשכונות דניה, קרית בנימין, גבעת טל, אחוזה וקרית אתא ואצל קבלני שיפוצים. **ב- 10% מ- 145** הביקורות שנערכו נמצאו ליקויים מהותיים **וב- 25%** נמצאו אי רישום תקבולים. כהכנה למבצע מופו עסקים בעלי נפח פעילות גואה במיוחד ואתרי הבנייה, נאסף מידע לגבי חשד לאי רישום תקבולים, ונערכו למעלה מ- 100 קניות ביקורת סמויות. **ב- 26%** מקניות הביקורת נמצא אי רישום תקבולים, אי ניהול סרט קופה ואי ניהול ספרים. המבצע שערך משרד השומה חיפה הינו חלק ממבצע ארצי שעורכת רשות המסים לאיתור מעלימי מס.



מס פקס מערכת ושיווק: **ד"ר 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, 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.