

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

גיליון 505 יום ה' 27 באוגוסט 2009

השבוע בגיליון

חוזר מ"ה- הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל // ועדת הכספים : שינוי המס על הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות  
**ירידת שער הדולר משחקת לטובת הנישום - האמנם?**

מ"ה - אופן חישוב עלות מקרקעין בספרים // מע"מ - ניכוי מס תשומות בעת רכישת דירה // מע"מ - עסקאות קומבינציה - שווי והמועד לחיוב

מיסוי אלכוהולי // גנן גידל...חשבוניות בגן // ביקורות בחוף הים // מוקד הניכויים - שידרוג המענה הטלפוני // הצעת חוק לבעלי אופנועים וקטנועים.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

## חוזר מ"ה- הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל

♦ תיקון 169 כולל, בין היתר, את הוספת סעיף 9 (ד15) לפקודה, הקובע פטור ממס על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה, בידי תושב חוץ, על איגרת חוב, הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל וכן את תיקון סעיף 97 (ב 3) לפקודה הקובע הוראת פטור ממס על מכירת ניירות ערך של חברה תושבת ישראל או במכירת זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, והכל בכפוף לתנאים מסויימים הקבועים בסעיפים אלו. כמו כן, במסגרת התיקון נקבעה הוראת שעה לשנת המס 2009 בלבד, שעניינה הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל. החוזר סוקר את הסדרי המיסוי שנקבעו לדיבידנד כאמור בעקבות תיקון 169.

♦ ביום 20.8.09 פורסם חוזר מ"ה 2/2009 בענין: **"הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל הוראת שעה לשנת המס 2009"** (קישורית לנוחיותכם).

במסגרת תוכנית האוצר להאצת המשק שנוצרה בעקבות המשבר הכלכלי השורר במשק הישראלי ובעולם כולו, פורסם ביום 31.12.2008 החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2008 (להלן: "תיקון 169"). מטרת תיקון 169 הינה לסייע למשק הישראלי להתמודד עם המשבר הכלכלי כאמור לעיל. הסיוע ניתן בדרך של מתן תמריצים להבאת כספים מחו"ל לישראל תוך הסרת חסמי מיסוי על הכנסותיהם של תושבי חוץ הנובעות מהשקעות בניירות ערך מסויימים ותוך הפחתת מס על דיבידנד שמקבלת חברה תושבת ישראל מחבר בני אדם תושב חוץ.

## ועדת הכספים : שינוי המס על הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות

הריבית החדש על הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות הוא 3.3%, והוא יעודכן אחת לשנה. ♦ על מנת להקל על הלוואות שניתנו במט"ח, ולמנוע חשיפת מטבע של המלווה, נקבע, כי שיעור הריבית לגביהן יהיה שער החליפין של המטבע בתוספת 3%. נקבעה רשימה של מטבעות רלבנטיים הכוללת מעבר לדולר האמריקני גם אירו, ליש"ט, ין יפני, פרנק שוויצרי, דולר קנדי, דולר אוסטרלי ורנד דרום אפריקני.

♦ כמו כן, על מנת להקל על נישומים היכולים לקבל מצד ג' הלוואה זולה ולהעניקה כמימון בתנאים דומים מבחינת סילוק קרן ושיעור ריבית לצד קשור (למשל, חברה בת) נקבע, כי המלווה ימוסה על הריבית שקיבל בפועל ולא על הריבית שנקבעה בתיקון. שיעור הריבית החדש יחול החל מהראשון בחודש שלאחר פרסום התיקון ברשומות (ככל הנראה - החל מיום 1.9.2009). לגבי הלוואות שניתנו לנישומים, שחל עליהם חוק התיאומים בתום שנת המס 2007, יחול שיעור הריבית החדש רק החל משנת המס 2011.

♦ ועדת הכספים של הכנסת אישרה את הצעת שר האוצר, ד"ר יובל שטייניץ, לתיקון תקנות המס כך שישונה המיסוי על הלוואות ללא ריבית לפי סעיף 3(ג) לפקודת מס הכנסה.

עד כה, כאשר ניתנה הלוואה בין חברות קשורות (חברות הנמצאות בשליטה של אותם גורמים) ובתנאים מועדפים, כלומר הלוואה ללא ריבית או בריבית נמוכה משקבע שר האוצר בתקנות, המלווה נחשב לצרכי מס כאילו קיבל ריבית ששיעורה תלוי במדד והוא נדרש לשלם מס על אותה ריבית. לדברי היועצת המשפטית למינהל הכנסות המדינה, עו"ד טליה דולן-גדיש, לאור ביטולו של חוק התיאומים בשל אינפלציה, ששיקף בעבר את חבות המס של הנישום במונחים ריאליים, אין עוד מקום לקביעת שיעור ריבית התלוי במדד. לפיכך, נקבע בתיקון, כי מעתה שיעור ריבית על הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות ייקבע לפי קריטריון אובייקטיבי אחר והוא יהיה שווה ל-75% משיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור על ידי הבנקים. המשמעות הינה, כי שיעור



## ירידת שער הדולר משחקת לטובת הנישום - האמנם? גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן) שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

### סימטריה מיסויית

מהפרשי השער כנגד הכנסות הריבית, הגם ששניהם נבעו מאותו פיקדון, משום שאילו ההפסד מהפרשי השער היה רווח, רווח זה היה פטור ממס.

♦ האם אופן מיסוי זה עולה בקנה אחד עם המהות הכלכלית ועם עקרון "מס אמת"? היעלה על הדעת כי יחיד, שהפקיד בפיקדון בתחילת השנה 1,000 ש"ח, ובסופה משך את אותו הסכום, יצטרך לשלם מס על רווח שלא נצבר בכיסו?

### לא קויימו התנאים? אין פטור!

♦ קיימים מקרים רבים, בהם הנישום רשאי לוותר על הפטור המגיע לו, בכדי להנות מהטבת מס משמעותית יותר. אולם, במקרים אחרים, **הפטור מותנה בהתקיימותם של תנאים מסויימים**. משלא התקיימו התנאים, הרי שהפטור לא יחול. לפיכך, כאשר עסקינן בהפסד, ולאור אי התקיימות תנאי הפטור, אילו הפסד זה היה רווח - היה חייב במס, עסקינן בהפסד בר-קיוזו בדומה לכל הפסד אחר, שאילו היה רווח, היה חייב במס.

♦ הפטור ממס בשל הכנסות מהפרשי הצמדה ומהפרשי שער שקיבל יחיד, מותנה, בין היתר, בכך שהיחיד **לא תבע ניכוי הוצאות ריבית** בשל הנכס. מכאן עולה, כי **במקום שבו החליט היחיד לתבוע ניכוי הוצאות ריבית**, כגון כאשר הפקדון הדולרי הופקד מכספים שהתקבלו בהלוואה שקלית מבנק, הרי שניתן לקזז את ההפסד מהפרשי השער כנגד הכנסה מריבית, שכן **אילו הפסד זה היה רווח, הוא היה מתחייב במס, לאור אי עמידה בתנאי הפטור**.

♦ יתרה מכך, לטעמי, קיוזו כאמור מתאפשר אף במקום שבו ניכוי הוצאות הריבית כאמור אינו מתבצע Back to Back, שקל הוצאות ריבית כנגד שקל הפרשי שער. במילים אחרות: כאשר, למשל, הפקדון הדולרי הופקד בחלקו מכספים שהתקבלו בהלוואה שקלית מבנק, ובחלקו האחר מכספים פנויים של היחיד, או כאשר ההלוואה השיקלית ניטלה לתקופה שאינה חופפת במלואה את תקופת הפקדון הדולרי, יש לאפשר קיוזו ההפסד מהפרשי השער כנגד הכנסה מריבית. זאת משום, שהוצאות הריבית בשל ההלוואה השיקלית, שנתבעו בניכוי מהפרשי השער היו מאיינות את הפטור, אילו היה מדובר ברווח מהפרשי שער. משכך, ולאור כללי ההגינות והסימטריה, גם כשנוצר הפסד מהפרשי שער, עסקינן בהפסד בר-קיוזו מהכנסות ריבית.

♦ יודגש, כי תביעת ניכוי הוצאות הריבית מהפרשי השער צריכה להתבסס על המהות הכלכלית של העסקאות, שאם לא כן, יהיה רשאי פקיד השומה להתעלם מיתרון המס הגלום בה, בהיותה עסקה מלאכותית.

♦ קיים כלל בסיסי בחוקי המס, המבוסס על עקרונות הסימטריה הכלכלית, לפיו ניתן לקזז הפסד כנגד הכנסה - רק במקום שבו אילו ההפסד היה רווח, הוא היה מתחייב במס. להלן דוגמאות:

1. סעיף 28(א) לפקודה דן בקיוזו הפסד עיסקי, וקובע כך: "הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס **ושאילו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו**, ניתן לקיוזו כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים...".

2. סעיף 29(3) לפקודה עוסק בקיוזו הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל, וקובע כך: "לא יותר בקיוזו הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל, **שאילו היה רווח לא היה משולם בשלו מס בישראל**".

3. סעיף 92(א1) לפקודה דן בקיוזו הפסד הון, וקובע: "סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית **ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס**, יקוזז...".

♦ נשאלת השאלה, האם רשאי יחיד לקזז הפסד מהפרשי שער, כנגד הכנסות מימון אחרות שנצברו בידיו בשנת המס, כגון הכנסות מהפרשי הצמדה או הכנסות מהפרשי שער בשל פקדון במטבע אחר?

♦ הכנסות מהפרשי הצמדה ומהפרשי שער שקיבל יחיד (שאינן עולות כדי עסק), פטורות ממס לפי סעיף 9(13) לפקודה. מכאן עולה לכאורה, שבשנות המס בהן נוצר ליחיד הפסד מהפרשי שער, לא ניתן לקזז הפסד זה כנגד כל הכנסה אחרת, משום שאילו הפסד זה היה רווח מהפרשי שער, רווח זה היה פטור ממס בידיו של היחיד. האמנם כך הדבר?

### עיוות כלכלי

♦ מסקנה זו עולה לגרום לעיוות כלכלי משמעותי. ניקח לדוגמה יחיד, שהפקיד פיקדון דולרי, ונוצר לו הפסד מהפרשי שער בסך 100 ש"ח בשל ירידת שער החליפין. בנוסף להפסד מהפיקדון, נצברו ליחיד הכנסות ריבית בסך 100 ש"ח מאיגרת חוב הכלולה בתיק ניירות הערך שלו. לכאורה, הכנסות הריבית בשל האג"ח חייבות במס בידיו, **בעוד שההפסד מהפרשי השער ירד לטמיון**, שכן אילו הפסד זה היה רווח - היה פטור ממס. האמנם מסקנה זו מתיישבת עם עקרון ההתעשרות והמהות הכלכלית?

♦ יתרה מכך, העיוות הכלכלי עלול להגיע עד כדי אבסורד. טלו דוגמה נוספת, לפיה יחיד הפקיד 1,000 ש"ח בפיקדון דולרי נושא ריבית בשעור 10%. כעבור שנה, נוצר לו הפסד מהפרשי שער בסך 100 ש"ח בשל ירידת שער החליפין, ומאידך, נצברו לזכותו הכנסות ריבית בגין אותו פיקדון בסך 100 ש"ח. מלשונה של הפקודה עולה לכאורה, שלא ניתן לקזז את ההפסד



החשבונאות המקובלים, הוא איננו קביל מבחינה מקצועית, ועל כן, הגשת הדוחות המתוקנים על ידי המערערות איננה תואמת את כללי החשבונאות המקובלים, ועל כן, סירובו של המשיב לקבלם הינו כדין.

♦ בדיון כאן, היה על המערערות לשכנע, כי למרות שדווחו על הכנסותיהם שלא לפי כללי החשבונאות המקובלים, עליהם היה לדווח באופן שבו דווחו כדרישה של דיני המס.

#### **ביהמ"ש המחוזי בירושלים – כב' הש' י. שפירא:**

♦ למעשה, תכנון המס כאן הוא העברת מקרקעין מיחיד לחברות בשליטתו, ללא תמורה, ודחיית מועד תשלום המס עד למימוש הקרקע, זאת בנוסף לקבלת דחייה נוספת בשל שינוי ייעוד המקרקעין ממלאי עסקי לנכס הון, ובמקביל לכל אלה, רישום השווי של המקרקעין בספרים שלא בהתאם לעלותם ההיסטורית, אלא בהתאם לשווי הקרקע שנקבע לצרכי מס רכישה. עסקינן בהבדל של מליוני ₪ בשווי המקרקעין. המחוקק קבע מנגנונים לדחיית תשלום המס מסיבות שונות, כאשר עיקרון המימוש הוא הגורם העיקרי לכך, על פיו, אין לחייב אדם במס על הכנסה שטרם מומשה. היות ולא מדובר בפטור ממס, אופן דחיית המס נעשה תוך שמירה על העלות הראשונית, או "עקרון רצף המס". משכך, יש לקבל את פרשנותו של המשיב, שאת עלות הקרקע לצרכי מס הכנסה יש לחשב על פי החישוב לצרכי מס שבה, ולא לצרכי מס רכישה, כפי שטוענות המערערות. הלכת כהן (ע"א 217/65 כהן נ' פ"ש גוש דן) לא חלה על המקרה דנן, משום שראשית, במועד הוצאת ההלכה, דיני המס פטרו לחלוטין עסקאות מכר של מקרקעין כדוגמת העסקה שם, ואילו כאן יש חיוב במס בגין העסקה, ושנית, בעת ההיא, החוק היה חסר, וניתן היה להשלימו בפרשנות. מאז גילה המחוקק את דעתו, כפי שזו מתבטאת בסעיפים 85 ו-100 לפקודה, ולגבי מקרקעין סעיף 5 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר מסדירים כיום את הסדרי שינוי הייעוד.

♦ לסיכום הדברים, לעניין עלות הנכס לצורך מס שבה מקרקעין, תחושב עלות הנכס המקורית, וזאת על פי עקרונות החשבונאות וכן על פי עקרונות המיסוי הכלליים. מבחינה זו יש לקבל את עמדתו העקרונית של המשיב.

#### **התוצאה:**

♦ הערעור נדחה. המערערות חוייבו בהוצאות בסך 100,000 ₪.

**ניתן ביום: 13.08.09**

**ב"כ המערערות: עו"ד ד. שמחיוף.**

**ב"כ המשיב: עו"ד נ. סרי.**

### **אופן חישוב עלות מקרקעין בספרים עמ"ה 370/99 פנינת טל השקעות ובנייה בע"מ ואח' נ' פ"ש ירושלים**

♦ בשנת 89 נרכשו זכויות בקרקע על ידי מר גולובנציץ (להלן: "גולובנציץ"). עד לסוף שנת 1993 הועבר כל הקרקע, במספר עסקאות, לידי שלוש החברות המערערות - "פנינת טל", "גני טל" ו"גני איילה". ביום 30.12.93 העביר גולובנציץ את מניותיו בגני איילה ובגני טל לידי פנינת טל. במהלך השנים 94-97 מכרו המערערות את כל הקרקע שהייתה בבעלותן, לקבלנים. בחודש 11.93 דיווח לרשויות מיסוי מקרקעין, כי כל העברות המקרקעין, ממר גולובנציץ למערערות, בוצעו ללא תמורה. המערערות לא הצהירו על שווי המקרקעין לצורך מס רכישה באותו מועד.

♦ בשנים 92 ו-94 הגישו גני טל וגני איילה בקשה לקבלת הטבות מס במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, לגבי בנינים להשכרה, וקיבלו לכך אישור. בסמוך לקבלת האישור, הצהירו בפני פ"ש, כי חלות עליהן הוראות סעיף 85(ד)(1)(ב) לפקודה, קרי, כי בכוננתן להעביר את המקרקעין המהווים מלאי עסקי שבבעלותן למעמד של נכס הון. בחודש אוקטובר 96 פנו שתי החברות למסמ"ק בבקשה לפי סעי' 85 לתיקון שומה, וכתוצאה מכך שונה שווי המקרקעין לסך של 5.4 מליון ₪ לגבי גני איילה, ו- 2.9 מליון ₪ לגבי גני טל. בדו"חות הכספיים המקוריים של פנינת טל לשנת 1993, נרשם ערך ה"מקרקעין לבנייה" בבעלותה, בהתאם למחיר רכישתם בשנת 1989, בסך 600,000 ₪. בביאורים לדו"חות, הציגה פנינת טל את תכניתה לקרקע, לפיהן בכוננתה לבנות, לפחות על מחצית מן הקרקע, בניינים להשכרה, ועל כן יש לראות בקרקע זו נכס הון, ואילו בשארית הקרקע יש לראות כמלאי עסקי. ביום 31.12.96 הוגש למשיב דו"ח מתקן מטעם פנינת טל, לפיו שווי ה"מקרקעין לבנייה" שבבעלותה הועמד על סך כ-32,000,000 ₪, סכום המשקף, לטענת פנינת טל, את שווי השוק של הקרקע. בדוחות הכספיים של גני טל וגני איילה נעשו פעולות דומות, קרי - הגשת דוחות לשנת 93 בשווי מקרקעין לפי עלות היסטורית, ואילו בסוף 96 הוגש דוח מתקן לפיו שווי הקרקע הוא השווי לפי הערך שנקבע לו בשומת מס השבח המתוקנת.

♦ המחלוקת הראשונה בין הצדדים ניטשה סביב אופן הדיווח הראוי של מחיר הרכישה של המקרקעין. בעניין נקבע בפסק דין חלקי, כי יש לדווח על ערכם של נכסים בדוחותיה הכספיים של חברה, בהתאם לערך עלותם ההיסטורית, ולא בערך השוק שלהם, לפי הכלל של "עלות או שוק - כנמוך ביניהם". על המערערות היה לרשום בספריהן את הקרקע בערך עלות, והיה עליהן לקבוע ערך זה בהתאם לערך הקרקע בספריו של גולובנציץ, בעל השליטה המלאה בהן. כן נקבע, כי תיקון דוחות המערערות בשנת 1996 איננו נסמך על עילות התיקון המנויות בתקן בינלאומי 8 ועל כן, בהתאם לכללי



## ניכוי מס תשומות בעת רכישת דירה ע"ש 3071/04 את ישר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

המערערת התכוונה כל הזמן להפר התחייבויותיה, טענה מרחיקת לכת ביותר.

♦ ויטעם, המשיבה אינה טוענת כי גם אם דירת המערערת תהיה חלק מאותו מאגר דירות, לא תענה פעילותה על דרישת "השכרה לשם אירוח בבית מלון", אלא טוענת היא שהוכח כי כוונת המערערת לגבי הדירה שונת מאלו שהיא טוענת להן.

לשיטתי, השכרת הדירה לחתנו של בעל השליטה במערערת או השימוש בה על ידי בנו אינם מאפילים על תכנית זו. אין סיבה שלא לקבל את טענת המערערת לפיה מדובר בפעולות זמניות שהיו כורח המציאות שבה טרם החל לפעול הגוף התכנוני האמור, ושבגדרה היא ממילא נדרשה לשלם דמי ניהול גבוהים בגין הדירה.

♦ לא ראיתי גם סיבה לקבוע כי אין ביד המערערת לפעול כעסק השכרה לשם אירוח בבית מלון, מהטעם שעיסוקה העיקרי הינו בבנייה ובהשכרה של דירות למגורים. מקובלת עלי טענת המערערת, לפיה כדי להוכיח שימוש עסקי בנכס, וכן כדי להוכיח כי הנכס נרכש לצורך שימוש מלונאי אין עליה להוכיח כי היא מקיימת עסקים אחרים בתחום המלונאות. גם השכרה מלונאית, המאופיינת על-פי ההגדרה שהובאה לעיל בהשכרה לשם הלנה, קשורה בטבורה לנכס המקרקעין המשמש אותה, וגם היא בגדר עסק העשוי להניב רווחים שהמערערת רשאית להיות מעוניינת בו ולעשותו. מדובר בעוסק שביצע עסקה של רכישת דירת נופש לצרכי עסק, שעתידיה לשמש לשם אירוח באמצעות הגוף שיפעיל את מאגר הדירות, ודי בכך כדי לאפשר למערערת ניכוי מס התשומות.

♦ ב"כ המשיב מדגישה, כי יש לבחון במועד היווצרות התשומה האם קיים קשר סיבתי בין התשומה לבין קיומה של עסקה עתידית חייבת במס. להבנת, במועד הרכישה קיבלה על עצמה המערערת התחייבות ברורה ואין כל מקום לפקפק בכך שתמלאה. אין להטיל את עובדת חלוף הזמן מאז הרכישה על כתפי המערערת. סיבת חלוף הזמן מוטלת על גורמי התכנון. מדובר בהשתהות גורמי התכנון בקביעת המנגנון לפיו תיושמה הוראות התב"ע על הפרויקט, כאשר יש מקום להניח כמובן מאליו כי כאשר הגוף יפעל המערערת תשתף עמו פעולה ותשמע להוראותיו.

אוסף כי, כטענת ב"כ המשיב עצמה (סעיף 61 לסיכומיה), מקום שהותר ניכוי מס תשומות ונתברר מאוחר יותר כי לא היתה הצדקה לניכוי, רשאית רשות המסים לגבות את המגיע לה. לכן, אם יתברר כי המערערת אינה עומדת בהתחייבות, יהא ביד המשיב לפעול ככל שידרש לתיקון המצב.

**תוצאה:**

♦ הערעור התקבל.

**ניתן ביום 29.7.09**

**ב"כ המערערת: מ. שניידר, עו"ד, ז. בראשי, עו"ד**  
**ב"כ המשיב: ג'. פואה, עו"ד.**

♦ המשיב סירב להתיר למערערת ניכוי מס תשומות בגין רכישת דירה ורכוש קבוע לדירה, בסברו כי התשומות לא שימשו לעסקה החייבת במס, ולפיכך לא קמה למערערת הזכות לקזז מס על התשומות. הדירה שבה מדובר היא דירה בפרויקט "איי" במרינה בהרצליה.

♦ **לטענת המערערת,** העוסקת בתחום נכסי הדלא נייד, בנייה והשכרה למגורים, כי עם רכישת הדירה בשנת 2003, החלה לפעול גם בתחום הנופש והמלונאות. עפ"י היתר הבניה שהוצא לפרויקט בו ממוקמת הדירה וגם עפ"י התב"ע, השימוש בדירה מוגדר כדירת נופש להבדיל משימוש למגורים סתם. המערערת טוענת כי היתה מחויבת ועודנה מחויבת לעשות שימוש בדירה כדירת נופש ולא לצרכי מגורים. חובתה קיימת הן מכח פסיקת ביהמ"ש המחוזי כפי שהיתה בתוקף בעת רכישת הדירה ואושרה בפס"ד של ביהמ"ש העליון, והן מכח הסכם הרכישה, היתר הבניה והתב"ע החלה על הפרויקט. עוד טוענת, כי הדירה נרשמה בדוחותיה הכספיים כרכוש קבוע ולא כמלאי עסקי, וכך דווחה העסקה לרשויות מיסוי מקרקעין כרכישה של דירת נופש ולא כדירת מגורים. המערערת טוענת כי לא עלה בידיה למצוא לדירה שוכרים כדירה מלונאית ועל כן, השכירה אותה לחתנו של מנהל המערערת. המערערת גבתה מע"מ על דמי השכירות ושילמה את מרכיב המע"מ בגין דמי השכירות הללו למשיב.

♦ **לטענת המשיב,** המערערת עושה בדירה שימוש לצרכים אישיים במסגרת המשפחתית הפרטית. המערערת לא הראתה כי התגבשה אצלה תוכנית עסקית שבגדרה הדירה תשמש כבית מלון. ועליה היה להראות כי במועד ביצוע עסקת רכישת הדירה כבר היתה לה תוכנית מגובשת לשימוש עסקי בדירה. ממועד הרכישה חלפו למעלה מחמש שנים, ובהם שימשה הדירה בפועל להשכרה למגורים ולא לשם אירוח בבית מלון. אין זה סביר שרכישת דירה אחת בודדת תנוהל כבית מלון.

### בימ"ש מחוזי ירושלים - כב' הש' מ. מזרחי

♦ חזקה על המערערת כי היא שומרת חוק ומכבדת התחייבויותיה, ואין לשיטתי כל טעם שיצדיק אי קבלת דבריה שהיא תעמיד את הדירה לרשות חברת מאגר שתוקם לצורך העמדת הדירה לרשות הציבור למטרת אכסון מלונאי, בכל אופן שהדבר ייקבע ע"י רשויות התכנון.

אני סבורה כי המערערת עמדה בנטל הנדרש להראות כי הדירה נרכשה במטרה לעשות בה שימוש מלונאי. כל קביעה אחרת מתעלמת מההתחייבות המפורשת שנטלה עליה המערערת לעשות כן, ומהעובדה שמחויבתה היתה ממילא לעשות כן – אלא אם רכשה אותה לצורך מכירה - לאור קביעת פסקי הדין בעניין פרויקט המרינה, וכן בגין הוראות התכנון והבניה הרלוונטיות. על פי גישת המשיבה עולה כי



## עסקאות קומבינציה - מע"מ - שווי והמועד לחיוב ע"ש 1159/07 מ.מ. דן חב' לבניין בע"מ נ' מנהל מע"מ פ"ת

מתבססת על הערכה היפותטית של מחיר העיסקה בתנאים רגילים ואילו החלופה השניה מתייחסת לעלות הנכס הלכה למעשה בעיסקה הקונקרטית. מבהיר ביהמ"ש העליון, כי ניתן לעשות שימוש בחלופה השניה, אך ורק אם לא ניתן ליישם את החלופה הראשונה. בסוג המקרים שנדון בענין ניכר, כמו במקרה דנן, המסקנה העולה מסעיף 10 היא כי יש לפנות קודם כל למחיר שהיה משתלם בגין העיסקה בתנאים רגילים.

ביהמ"ש קיבל את עמדתו של המשיב בסיכומים, כי אין למעשה מחלוקת על כך שהשווי שנקבע על ידי המשיב תואם את ההלכה לעיל, על פיה יש לבחון את המחיר שהיה משתלם בתנאים רגילים.

ביהמ"ש דן בטענת המערערת לפיה לא רשאי היה המשיב לקבוע את השווי אשר נקבע למקרקעין נשוא הערעור על ידי שלטונות מס שבה, דחה אותן הן עובדתית והן קבע, כי לגופו של ענין, רשאי היה המשיב לאמץ את השווי אשר נקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, שהוא אכן הגוף המוסמך לקביעת שווי המקרקעין. **בע"ש (ח-י) 1077/05 פלומרון בנייה והשקעות בע"מ נגד מנהל מע"מ עכו**, נקבע באופן חד משמעי, כי למרות שמדובר ברשות מע"מ שיש לה עצמאות בשיקול דעתה, רשאי היה מע"מ לבחון את קביעת רישוי מיסוי המקרקעין ולהחליט על אימוץ קביעה זו מבלי להפך את עיקרון עצמאות שיקול הדעת.

בענין המועד לחיוב במס - בענין זה טענה כאמור המערערת, כי הקרקע לא הועמדה לרשותה במועד החתימה על הסכמי קומבינציה ואף לא במועד העליה על הקרקע.

המערערת הפנתה להוראות סעיף 28 לחוק ולע"ש 885/83 בענין הוכצייט וטענה, כי למועד העליה לקרקע אין כל רלוונטיות לענין מועד תשלום המע"מ. אלא שביהמ"ש קבע, כי טענות אלה של המערערת, תוך הפנייה לע"ש 885/83, נוגדות לחלוטין את ההלכה שנקבעה בפסק דין ניכר וכי בפס"ד ניכר קבע כב' הנשיא שמגר, כי: "מחיר העיסקה לצורך חישוב מס ערך מוסף צריך להיות ערך הקרקע ליום מסירתה לקבלן וזהו המועד בו התגבש חיובה לשלם את המס." ביהמ"ש מזכיר, כי באותו ענין, כמו במקרה דנן, נידונה עיסקת קומבינציה. לאור זאת, דחה ביהמ"ש גם את טענות המערערת בענין מועד החיוב במס.

### תוצאה :

הערעור נדחה. ♦

ניתן ביום 9.8.09

ב"כ המערערת: עו"ד א. פאליק

ב"כ המשיב: עו"ד ש. כחלון פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

המערערת התקשרה בשנת 2003 בעיסקת קומבינציה על מגרש עם בעלים של מקרקעין. שנה לאחר מכן, התקשרה המערערת בהסכם קומבינציה נוסף עם הבעלים של המחצית השניה של המקרקעין. על פי הסכמים אלה יוותרו בידי הבעלים 4 מתוך 12 דירות אשר ייבנו בבנין ו- 7 דירות תוותרנה בידי המערערת. בהסכמים עם הבעלים נקבע גם, כי המקרקעין יעברו לרשות המערערת או לצדדי ג' מטעמה, על ידי רישום הערות אזהרה, באופן מדורג ובשלבם על פי קצב התקדמות הבנייה. ביום 4.10.06 ניתן היתר בנייה אשר הוצא על שם הבעלים. לאחר שהמערערת עלתה על הקרקע, הוצאה על ידי המשיב שומה בה נקבע שווי העיסקה על פי 950 דולר למ"ר עבור שירותי הבנייה שנתנו לבעלים. כמו כן, קבע המשיב במסגרת השומה, כי החבות לתשלום המס היא במועד כריתת כל אחד מהסכמים והחל מאותו מועד אף נוספו הפרשי הצמדה. המערערת הגישה השגה בה נטען, כי הסכום שחושב הוא סכום מופרז לבניית בית משותף ברמת גן, והסכום הרלוונטי לא עולה על 714 דולר למ"ר. עוד נטען, כי המועד לתשלום המס איננו במועד שנכרת כל הסכם עם הבעלים, אלא המועדים בהם הועמדו חלקי המקרקעין לרשות המערערת. בנוסף נטען, כי המשיב קבע, כי השווי אשר נקבע למקרקעין נשוא הערעור על ידי שלטונות מס שבה, קביעה עליה לא הוגש ערר משיקוליה של המערערת ואין היא מסכימה לסכום. בענין מועד החבות לתשלום המע"מ, נטען, כי מאחר ועל פי הסכמי קומבינציה רשאית המערערת לרשום הערות אזהרה לטובת צדדים שלישיים במועדים שונים, יש לראות בכל מועד מעין זה כמועד בו קמה החבות לתשלום המס. עוד טענה המערערת, כי במועד העליה על הקרקע לא נמסרו לרשותה המקרקעין ואף היתר הבנייה לא נרשם על שמה אלא על שם הבעלים.

### ביהמ"ש המחוזי ת"א - כב' הש' ד. קרת-מאיר:

שווי עיסקאות קומבינציה - בפסק דין ניכר (ע"א 108/82 ניכר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ) הבהיר כב' הנשיא שמגר, כי משמעותה של עיסקת קומבינציה מהסוג שנעשו במקרה דנן, היא כי הקבלן קיבל חלק מהקרקע ותמורתו התחייב לבנות דירות על חלק הקרקע שנשאר בבעלות המוכרים "מדובר בעיסקת חליפין של קרקע תמורת בניית דירות". ביהמ"ש העליון היפנה להוראות סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף תשל"ו - 1975 (להלן: "החוק"), אשר קובע, כי מחיר עיסקה הוא התמורה שהוסכם עליה. אולם, עיסקה מהסוג המתואר לעיל נשלטת על ידי הוראות סעיף 10 לחוק אשר דן, בין היתר, בתמורה שאינה בכסף. לדברי כב' הנשיא שמגר, עולות מהוראות מסעיף 10 שתי חלופות לקביעת המחיר בעיסקת חליפין: "א) המחיר שהיה משתלם בתנאים רגילים או אם לא ניתן לקבוע את המחיר בדרך זו. ב) מחיר עלות הנכס בתוספת הרווח המקובל באותו ענף". החלופה הראשונה



**מיסוי אלכוהולי**

רשות המסים מקדמת מס אחיד על האלכוהול, במסגרת תכנית למאבק באלימות. זאת לאחר שנכשלה בהכללת הרפורמה באלכוהול בחוק ההסדרים. המס עליו מדובר הינו מס אחיד של 37 ש"ח על כל ליטר כוהל ו-40 אגורות על כל ליטר בירה. כיום מחושב המס על משקאות אלכוהוליים הן על פי המחיר הסיטונאי של המשקאות והן על פי אחוז האלכוהול שבהם. על משקאות זולים (עד 5 דולרים לליטר) מוטל מס של 45% אם הם מכילים פחות מ-17% אלכוהול, ומס של 75% אם שיעור האלכוהול בהם גבוה מ-17%. על משקאות שעולים יותר מ-5 דולרים לליטר מוטל מס אחיד של 120%, ללא קשר לאחוז האלכוהול. עפ"י רשות המסים, לאור חשיבות הנושא בתקופה האחרונה, הגיעה השעה לקדם את הנושא בחקיקה. על פניו עולה שמיסוי כזה יסייע ליבואני המשקאות היקרים ויפגע ביצרנים המקומיים המשווקים משקאות מוזלים ובסופו של דבר עלול להביא לכך שהנוער יצרוך אלכוהול "איכותי" תוצרת חוץ.

**ביקורות בחוף הים**

בעלי העסקים בחוף הים באשקלון ובאשדוד, תוך שהם נהנים מהבריזה הים תיכונית, נדהמו לגלות ביום חמישי האחרון בשעות הלילה המאוחרות בין עשרות המבלים גם את מבקרי מס הכנסה. ומבקרי המס "נדהמו" לנוכח הממצאים, ליקויים חמורים בניהול ספרים נמצאו ב-50% מהביקורות וב-32% מכלל הביקורות נמצאו אי רישום תקבולים. **משרד פקיד השומה אשקלון**, ערך, ביום חמישי האחרון מבצע ביקורות ניהול ספרים, שהחל בשעות הלילה המאוחרות והסתיים בשעות הבוקר המוקדמות, במהלכו התמקדו בכ-45 עסקים להם פעילות אינטנסיבית בלילות חמישי, בכלל זה עסקים שבחופי הים ועסקים בישובים קרית מלאכי, קרית גת, אשדוד ואשקלון כגון: פיצוציות, מאפיות, פיצריות, בתי קפה, מסעדות, פאבים וכיו"ב.

**גנן גידל... חשבוניות בגן**

בעקבות חקירה של מחלקת חקירות מס הכנסה **תל-אביב** הוגש ע"י פרקליטות מחוז תל-אביב (מסוי וכלכלה) כתב אישום **לבית משפט השלום בכפר סבא** (פ 2085/09 מ"י נ ברגר). כתב האישום הוגש נגד **איל ברגר** בן 40 ממושב בני ציון ונגד חברת **נוי ברגר**, בנייהול העוסקת בעבודות גינון ציבוריות, בגין עבירות לפי פקודת מס הכנסה. לפי כתב האישום, בשנים 2001-2006 פעלו הנאשמים במזיד ובכוונה להתחמק ממס ועזרו לאחרים להתחמק ממס באופנים שונים. הנאשם הדפיס פנקסי חשבוניות על שם פלוני בשם **ויסאם סואלחה**. הוא הוציא לעצמו 58 חשבוניות כוזבות בסך של 1,519,214 ש"ח וכלל אותם בפנקסי החשבוניות שניהל. כמו-כן, הוציא לאחרים חשבוניות כוזבות בסך 843,385 ש"ח, זאת מבלי ידיעתו של סואלחה ומבלי שבוצעה על ידו עבודה. עוד לפי כתב האישום, בדוחות הנאשמת שהוגשו לפקיד השומה לשנות המס 2001-2006, מסרו הנאשמים תרשומת כוזבת, בכך שכללו בהם את החשבוניות הכוזבות. בעשותם כן, השמיטו הנאשמים הכנסה בסכומי החשבוניות הכוזבות והקטינו את הכנסתה החייבת של הנאשמת.

**מוקד הניכויים - שידרוג המענה הטלפוני**

עפ"י **הודעת רשות המסים**, בהמשך למאמצים הנעשים כל העת על מנת לשפר ולייעל את השירות, בימים אלו הושקה מערכת טלפונים חכמה במוקד הניכויים, באמצעותה ניתן לקבל מענה אנושי ואוטומאטי לפניות טלפונית, בנושאים השונים הקשורים לקליטת הדוחות השנתיים בניכויים (126, 856). מסי הטלפון באמצעותו ניתן יהיה לקבל את השירות הטלפוני הינו: **02-6301000**. שעות פעילות המענה הטלפוני יהיו בין השעות 08:00-14:00. עפ"י הודעת הרשות- מתבקשים הפונים שלא לפנות למספרי הטלפון הקודמים.

**הצעת חוק לבעלי אופנועים וקטנועים**

ביום **29.7.09** הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ **זאב בילסקי ואח'** הצעת חוק פרטית שבודאי תעניין את נוסעי האופנועים: **הצעת חוק לתיקון פקודת התעבורה (היתר נסיעה לאופנוע בנתיב תחבורה ציבורית)**, התשס"ט-2009. עפ"י ההצעה, רוכב אופנוע (המוגדר כ"רכב מנועי בעל שני גלגלים המורכבים זה אחרי זה, בין שחובר אליו רכב צדי ובין אם לאו, לרבות קטנוע), ישתמש בצידו הימני של הכביש, אף אם הנתיב יועד לתחבורה ציבורית. מדברי ההסבר עולה, כי רכב דו גלגלי ממונע הנוסע בנתיבי תנועה אינו מקשה או מאט תנועת התחבורה הציבורית בנתיבים אלו. יתרה מכך, לרוכבי אופניים מותר השימוש בנתיב זה. על כן, הצעת חוק באה לעגן בחוק את זכותם של בעלי כלי הרכב הממונעים הדו גלגליים בנתיב התחבורה הציבורית.

מס פקס מערכת ושיוק: רוך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
[masfax@bezaqint.net](mailto:masfax@bezaqint.net)  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416-03 פקס. 03-6953991



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.