

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

גיליון 507 יום ה' 10 בספטמבר 2009

השבוע בגיליון

2 עתירות לבג"צ לביטול הכפלת תקרת הביטוח הלאומי.

עדכונים מהשטח

ניכוי מס תשומות – מבחן חדש לפנינו ?

מאמר

מ"ה – שכר עבודה, ניכוי במקור ועוד // מ"ה – הפרשה לתיקונים אצל קבלן // מ"ה – ביטול פסילת ספרים במסעדה.

פסיקה

1/3 מעסקי הצפון לא רשמו תקבולים // חברה להחזרי מס חשודה // פגישה עם משלחת ה-OECD // יוסף (ספי) אלון-נשיא בימ"ש מחוזי ב"ש // מבצע תווי קניה-לחברי לשכת עוה"ד // סקר של "כלכליסט" ולשכת רו"ח.

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

2 עתירות לבג"צ לביטול הכפלת תקרת הביטוח הלאומי

ההגבלה שבס' 8 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו ובס' 4 לחוק-יסוד: חופש העיסוק.

♦ עוד טוענת הלשכה, כי השימוש במסווה של ביטוח לאומי לצורך גביית סכומים אשר בפועל מועברים למשרד האוצר למטרות, שאין קשר בינם לבין ביטוח לאומי, גם פוגע במוסד לביטוח לאומי וגם מהווה הטלת מס הכנסה במסווה של ביטוח לאומי. כאשר היא נעשית במנגנון החקיקה של חוק ההסדרים ודומיו, (הפעם כונה "חוק ההתייעלות הכלכלית"), היא נעשית ללא כל דיון ציבורי ראוי לחוק מס, ואין תימה, שהיא פוגעת בזכויות החוקתיות לקניין, לשוויון ולחופש העיסוק, המוגנות בחוקי יסוד, וזאת בלא שהפגיעה עומדת במבחן פסקת ההגבלה של חוקי היסוד.

♦ בנוסף הודגש, כי העוול המרכזי הוא שהחוק החדש מטיל את המס בעיקר על מגזר צר ביותר (להלן: "חלק העליון של מעמד הביניים"), שמהווה חלק קטן ממעמד הביניים. בהנחה שיש צורך בהגדלת מס הכנסה וכי אין כוונה לפגוע במעמד הביניים הנמוך, יש לעשות זאת תוך גילוי האמת לציבור, באמצעות העלאה ארעית של אחוז המס השולי בפקודת מס הכנסה, על-ידי ביטול הפחתת מס מתוכננת, או על ידי חקיקתו הארעית של חוק מס, שיחול על בעלי הכנסות גבוהות מכל הסוגים, כמוסבר בעתירה.

♦ העתירה מדגישה את האפליה של עצמאיים, הפועלים ללא חברות ושכירים בכירים במוסדות ציבוריים, שלא רשאים לפעול דרך חברות, לעומת החקיקה האלטרנטיבית שהייתה מוצדקת, והיא העלאת המס השולי בפקודת מס הכנסה לשנה וחצי באחוז אחד לערך.

♦ [לצפייה בעתירה של לשכת עורכי הדין לחצי כאן](#)

♦ [לצפייה בעתירה של אירגון לה"ב-ושל לשכת רואי החשבון לחצי כאן](#)

♦ **לשכת עורכי הדין** עתרה ביום 7.9.09 לבג"צ בבקשה לבטל את הכפלת תקרת הביטוח הלאומי במסגרת חוק ההסדרים, או להחזיר את הסעיף בחוק ההסדרים לדיון מחדש בכנסת, במטרה לשקול, בתוך פרק זמן מוגדר, חקיקת חלופת מס עדיפה מבחינת הזכויות החוקתיות, ברוח הצעות הלשכה. לחילופין, לפרש את חוק ההסדרים באופן שישמור את האחידות בין התקרות לתשלום דמי ביטוח לאומי ומס בריאות, לבין התקרות לקבלת מענקים ותשלומים תלויי תקרה. את הלשכה מייצג בהליך יו"ר פורום המיסים, פרופ' איציק הדרי.

יצויין, כי עתירה דומה הוגשה ע"י לה"ב – לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל ביחד עם לשכת רואי החשבון ובפתח העתירה של לשכת עוה"ד, מתבקש בג"צ לאחד את הדיון בעתירה שלה עם הדיון בבג"צ 6304/09 לה"ב ולשכת רואי חשבון נ' היועץ המשפטי לממשלה, מאחר ששתי העתירות כאחת תוקפות את החוקתיות של אותו סעיף חוק, ויהיה זה יעיל וצודק לאחד את הדיון בשתי העתירות.

♦ עפ"י הודעת לשכת עוה"ד, בעתירה, שהוגשה נגד יו"ר הכנסת, יו"ר ועדת הכספים של הכנסת, היועץ המשפטי לממשלה, שר האוצר, שר העבודה והרווחה והמוסד לביטוח לאומי, נטען, כי בחוק ההסדרים שאושר בכנסת, הועלתה תקרת דמי הביטוח על פי חוק הביטוח הלאומי, שהייתה, עובר לחוק, לשכירים, עד פי עשרה מהשכר הממוצע במשק (במקום עד פי חמישה), ולעצמאים, עד פי עשרה מהשכר הממוצע במשק (במקום עד פי חמישה), אולם תקרת התגמולים נשארה בעינה - עד פי חמישה מהשכר הממוצע במשק.

♦ לטענת הלשכה בעתירה, אין מדובר בדמי ביטוח לאומי, אלא ביצירת מראית עין או מסווה, כאילו מדובר בדמי ביטוח לאומי. ס' 142(א) לחוק ההתייעלות הכלכלית – החוק החדש - פוגע בזכויות יסוד חוקתיות. הפגיעה אינה עומדת בתנאי פסקת



## ניכוי מס תשומות – מבחן חדש לפנינו ?

חיים לוי, עו"ד, יועץ מס  
גולדמן ברון – משרד עורכי דין

וכן, כי הלכה היא שעל מנת שניתן יהיה לנכות מס תשומות, יש להוכיח תשלום של מס עסקאות מהצד השני. בימ"ש דחה את טענת המערערים, בין היתר, כי לא הוכיחו את עובדת תשלום מס העסקאות ע"י המוכרת, תוך שהוא מטיל את נטל ההוכחה לעניין זה על המערערים.

◆ נראה, כי בפרשנות זו מנסה בית המשפט להחיל מבחן חדש, מעבר לזה הקבוע בחוק ובהלכות שהובאו לעיל, מבחן אשר מוביל לכך, **שכל אימת שעוסק יבקש לנכות מס תשומות, יהיה עליו להוכיח, כי מוציא החשבונית - המוכר/נותן השירות, שילם את המס בגין אותה החשבונית שהעוסק מבקש כעת לנכותה.**

◆ לדעתי, ככל שבית המשפט ניסה להחיל את עקרון ההקבלה, בבואו לבחון את זכאות המערער לניכוי מס התשומות, החטיא בית המשפט את המטרה ואגב כך, לדעתי, החיל מבחן "חדש", שאין לו מקום.

◆ ובמה דברים אמורים - שיטת הטלת מס ערך מוסף בנויה על שרשרת המתחילה ביצרן ומסתיימת בצרכן. העיקרון הבסיסי הוא, כי כל יצרן בשרשרת הייצור יחויב במס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר. במכירת המוצר משלם העוסק מס עסקאות. ממש זה הוא מנכה את המס על התשומות שרכש מהיצרן שקדם לו - זוהי אפוא משמעותו של ניכוי מס תשומות. תשלום מס עסקאות מחד וניכוי מס תשומות מאידך, מביא לתוצאה לפיה העוסק משלם את המס רק על הערך המוסף, הנמדד בהתאם להפרש בין מחיר עסקאותיו של העוסק לבין מחיר תשומותיו ששימשו בעסקאות אלה. תהליך זה ממחיש את עקרון ההקבלה העומד בבסיס מס ערך מוסף. עקרון ההקבלה פירושו הקבלה בין החיוב במס לבין ניכוי מס תשומות, אשר לפיו היצרן רשאי לנכות מס תשומות רק אם השתמש באותן תשומות בעסקה החייבת במס. כך גם בפרשת **מ.א.ל.ר.ז.**

◆ לכן לדעתי, מעבר למבחנים ולנטלים שנקבעו מפורשות בדין ובפסיקה, אין ולא היה מקום לקבוע מבחן חדש כה מחמיר המטיל נטל נוסף על המבקש לנכות תשומות להוכיח, כי מוציא החשבונית עמד בתשלום המס בגין החשבונית. נראה, כי לא לכך התכוון בית המשפט.

◆ בפס"ד שניתן לאחרונה ע"י בית המשפט המחוזי בת"א-יפו, ע"ש 1238/05 בעניין **חיים כהן ואח' נ' מנהל מע"מ ת"א**, הדין בנושא קיזוז מס תשומות שדרש נאמן בגין רכישת מקרקעין בנאמנות עבור חברה, ניתח ביהמ"ש (שוב) את עניין הזכאות לקיזוז מס תשומות ונדמה, כי קבע מבחן נוסף למבחנים שכבר נקבעו, בין היתר ע"י בית המשפט העליון בסוגיה זו. ברשימה זו אסקור בקצרה את הוראות הדין בעניין, כמו גם את ההלכה הקבועה בנוגע לזכאותו של עוסק לנכות מהמס בו הוא חייב את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה לו. סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), קובע, כי: **"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."**

◆ הסעיף מגלם את עיקרון הבסיס המתיר ניכוי בגין תשומות שהוציא העוסק. המס אותו מנכה העוסק הוא מס תשומות. בין היתר מדובר על תשומות בגין מכירת נכסים לעוסק לצורכי העסק או לשימוש בעסקו. כאמור, הסעיף מתיר לעוסק לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה כדין. מהי אפוא חשבונית שהוצאה כדין? ראשית, על החשבונית למלא אחר מספר דרישות טכניות. עליה להיות מוצאת ע"י עוסק מורשה, כמו כן עליה לכלול פרטים שנקבעו ע"י שר האוצר ופרטים אחרים. הדרישה, כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. בעבר המחלוקת בין רשויות המס לבין העוסקים התמקדה בשאלה האם המבחן לקיומה של חשבונית כדין הוא מבחן סובייקטיבי או שמא אובייקטיבי. בפסה"ד בעניין **סלע** נקבע, כי המבחן אותו ראוי לנקוט בשאלה זו, הוא **המבחן האובייקטיבי** ולא המבחן הסובייקטיבי, בין היתר מהטעם, כי אימוץ מבחן סובייקטיבי עלול למוטט את ההיגיון הבסיסי המונח ביסוד מס ערך מוסף ולהביא להפחתת מס ואף נטילת מס מקופת המדינה. קביעה זו גם מצאה ביטוי בפסה"ד **מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ** שניתנה ע"י בית המשפט העליון.

◆ בעניין כהן, טענו המערערים, כי קיימת להם זכאות מהותית להחזר המע"מ, בין היתר הואיל ולטענתם היתה עסקה, שולם מע"מ, חוזה המכירה היה בתשלום בכסף, וקיימת חשבונית שהוצאה כדין. בית המשפט קובע, כי אין ספק, כי עצם תשלום המע"מ ע"י המוכרת מהווה נדבך מהותי ביותר בשאלת הזכאות לקיזוז המע"מ כדין.



**שכר עבודה, ניכוי במקור ועוד**  
**עמ"ה 636/02 ועמ"ה 647/02 שרה כהן ואליהו איזוני נ' פ"ש ירושלים**

בעניין הנובע מהספרים, דהיינו: "מחלוקת פנקסית". ואולם, כאשר המחלוקת בין הנישום לבין פקיד השומה הנה בעניין לבר-פנקסי, לא יחול סעיף 155 לפקודה, ויהא זה מחובתו של הנישום להראות ולשכנע, בהתאם לדין הכללי, כי עמדתו במחלוקת הנה העמדה הנכונה. גם בענייננו, לשאלה בדבר מהותה של ההכנסה שנתקבלה אצל המערערים - אין תשובה בפנקסים, וממילא אין בתקינותם לסייע בהכרעה במחלוקת. לאור האמור, ומשבמחלוקת לבר-פנקסית עסקינן, יחולו נטלי הראיה והשכנוע, בהתאם לעקרונות הדין הכללי, על המערערים.

◆ הליך קביעת השומה על ידי רשויות המס השונות הנו הליך מנהלי - בגדרו אין לכפוף הרשות המנהלית לדיני הראיות החלים בבתי המשפט. רשות מנהלית, ובכלל זה - נציבות מס הכנסה, רשאית לסמוך החלטותיה גם על ראיות, אשר אינן קבילות בבית המשפט, משום שמבחנה של הראיה המנהלית נעוץ בערכה ההוכחתי, קרי: האם נתפסת בעיני האדם הסביר כבעלת ערך הוכחתי וכראיה שניתן לסמוך עליה, במידה זו או אחרת. יש להתיר ככלל הגשתם של פרוטוקולי חקירות לבית המשפט, הגם שהנחקרים עצמם לא העידו בפני בית המשפט, מכוחה של תקנה 10(ב) האמורה. סבר מגיש הערעור, מנגד, כי יש בידיהם של אותם נחקרים לסייע בהוכחת טענותיו הוא דווקא, אזי היה עליו לזמנם ליתן גרסתם, בחקירה נגדית, בבית המשפט.

יש לשלול הטענה, כי במתן האישור לפטור מניכוי מס במקור, קיבל המערעור פטור מחובתו המהותית לשאת בהיטל המס, כעובד. אין לראות באישור לפטור מניכוי מס במקור, אשר ניתן למערער כאמור, משום החלטת מיסוי, כטענת ב"כ המערערים, המעוגנת בהסכם ומחייבת בהתאם את צדדיו.

התנהלותם של המערערים אך מבססת ומחזקת הקביעה, שביקשו לחמוק מתשלום מס שלא כדין, וניסיונותיהם של ב"כ המערערים להטיל האחריות בנדון על יתח או על חברת הביטוח - הם שמרוחקים מן המציאות.

המערער טען, כאמור, לקיומו של אירוע ביטוחי, המזכה בפטור ממ"ה, עקב פדיון פוליסת ביטוח החיים, שנפתחה על שמו. ואולם, בית המשפט פסק, כי לא חל אירוע ביטוחי כלשהו, כך שאין לקבל דרישתו לפטור ממס, אך בשל הפקדת שכר עבודתו בפוליסת "ביטוח חיים".

◆ לעניין שומת הניכויים למערערת, בית המשפט קובע שאין "להעניש" המערערת, נוסף על כך, בקביעה שהסך המגולם עמד על 12 מיליון ₪, משידוע בוודאות שלא כן היא, וכשתכליתם של דיני המס, כמובהר, בגבייתו של מס אמת - עקרון אשר מחובתם של נישומים ופקידי שומה כאחד לקדש.

**תוצאה:**

◆ הערעור נדחה למעט הגילום למערערת.

**ניתן ביום: 2.9.2009.**

**ב"כ המערערים: עו"ד ר. יולוס ועו"ד ר. גזית.**

**ב"כ המשיב: עו"ד י. הירשברג.**

◆ המערער הועסק בתקופה הרלבנטית לערעור כעובד שכיר במשרד לתיווך מקרקעין בשם "כהן נכסים", אשר היה אז בבעלותה של המערערת, אחותו. בראשית שנת 1999 קיבל המערער סך של 6.6 מליון ₪ כשכר טרחה עבור הפחתת חוב של בנק הפועלים למוסד לביטוח לאומי. מתוך סכום זה סוכם בין המערער למערערת, כי סך של 600,000 ישולם למערערת ושאר הסכום ישולם למערער. בניסיונו להפחית חבות המס בשל שכר הטרחה שקיבל, פנה ליעוץ משפטי בנדון. עו"ד אברהם אלטר ז"ל המליץ למערער לערוך "הסכם בדבר תוספת שכר (תגמול דחוי)" עם המערערת, לאחר שיקבל שכרו מן הבנק. במסגרתו של הסכם התגמול הדחוי תתחייב המערערת, כשם שהציע עו"ד אלטר ז"ל, להפקיד כספים, מעת לעת, בפוליסת ביטוח חיים, בתמורה להתחייבותו של המערער לעבוד עבורה, כאשר שכר הטרחה המדובר יופקד בפוליסת ביטוח חיים מסוג "פרט" לטובת המערער. בתום עשר השנים יהא זכאי המערער למשוך כספי ההפקדה המדוברים.

◆ בפועל, ביום 27.4.99, פנה יועץ מס מטעמו של עו"ד אלטר ז"ל לקובי יתח, האחראי בשעתו בנציבות על תחום קופות הגמל (להלן: "יתח"), וביקש פטור מניכוי מס במקור עבור משיכת כספים מפוליסת ביטוח חיים, עוד בטרם הופקד בפועל סכום כלשהו בפוליסה. יתח הנפיק האישור לפטור המבוקש.

לאחר שניתן האישור על ניכוי המס במקור, פתחה המערערת פוליסת ביטוח חיים לטובת המערער, הפקידה שם את הסכום ובתוך ימים ספורים, הורתה המערערת לחברת הביטוח לפדות את פוליסת הביטוח ולהעביר את כספי הביטוח למערער, תוך שהיא משתמשת באישור על ניכוי המס שקיבלה.

המשיב, אשר בחן חבותם של המערערים במס, ראה בכספים שהופקדו בפוליסת הביטוח ושולמו ישירות למערער, בסך כולל של 6 מיליון ₪, משום שכר עבודה מכוח סעיף 2(2) **לפקודת מס הכנסה** [נוסח חדש], תשכ"א - 1961 (להלן: "**פקודת מס הכנסה**" או "**הפקודה**"). על המערערת, כשם שקבע המשיב, חלה חובת ניכוי מס במקור מכוח סעיף 164 **לפקודה**.

אי לכך, לדידו של המשיב, מששילמה המערערת שכר עבודה בסך של 6 מיליון ₪ נטו ולא ניכתה מס במקור בגינה, הרי יש לגלם השכר נטו בשיעור המס השולי של העובד, ובנסיבות העניין - בשיעור של 50%. בהתאם, הוערכה המשכורת המגולמת בסך של 12 מיליון ₪ וסכום המס לתשלום הועמד על 6 מיליון ₪. נוסף לאמור הטיל המשיב על המערערת קנס בשל אי ניכוי מס במקור לפי סעיף 191א לפקודה, בשיעור של 15% על קרן המס, ובסך כולל של 6,900,000 ₪. **מכאן הערעורים.**

**בימ"ש המחוזי בירושלים, כב' הש' ע' חבש:**

◆ פקיד השומה ישא בנטל ההצדקה, במסגרתו של ערעור על שומה אשר הוצאה לנישום שספריו קבילים, רק כאשר המחלוקת נשוא הערעור הנה



העיתון המקצועי לענייני מסים

## הפרשה לתיקונים אצל קבלן עמ"ה 547/06 כדורי יצחק זקוטו קבלני בנין בע"מ נ' פ"ש אשקלון

ההוצאה (לצורך ייצור הכנסתו) הוא המגבש את ההכרה בה "הוצאה" לצורכי חישוב הכנסתו החייבת. כך, "יש לזקוף את החוב בעת היווצרו ולא בעת תשלומו".

◆ על רקע שיקולים אלה, ובעקבות הפסיקה האנגלית, נקבע, כי התשובה לשאלה זו טומנת בחובה מציאת נקודת איזון בין האינטרסים העומדים על הפרק. האיזון טמון בשלושה תנאים המבטיחים, מצד אחד, למסות את הכנסתו החייבת של הנישום (להבדיל מתקבוליו) ומצד שני, למנוע את שחיקת בסיס המס. ואלה הם התנאים: האחד, הנישום מחויב לכלול את החובות התלויים כהפרשה במאזנו בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים. השני, ניתן, בהתבסס על כללי החשבונאות המקובלים, להגיע לקביעה מוסמכת ומהימנה של גובה החובות התלויים.

השלישי, מידה הסתברותית גבוהה, אך לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט. בהתאם, מאחר ומדובר בחוב העתיד להיקבע יש להוכיחו באסמכתאות ראויות ונאותות המלמדות על הסבירות הגבוהה ביותר, כי אכן אורב הוא לפתחו של הנישום המבקש לרשום את הפרשתו.

◆ מקום בו מודה המשיב, כי אילו הייתה המערערת מדווחת על ההפחתה האמורה כ"משפטיות" לא היה הוא מתערב. נמצא, כי המשיב נצמד לסמנטיקה ולא למהות, שהרי בין אם תינתן להפחתה האמורה הכותרת "תיקונים" ובין אם הכותרת "משפטיות" עומדת מאחורי ההפחתה האמורה, אותה מהות כלכלית של העסקה וכינויה, אינו מכריע את מהותה. בהינתן כל האמור לעיל, יש לקבוע, כי המערערת הייתה רשאית להמשיך ולדווח על ההפחתה לתיקונים גם לשנת המס 2001, עת ההליך המשפטי נמצא תלוי ועומד כנגד המערערת.

כאשר הסתיים ההליך בפסק דין המחייב את המערערת בתשלום פיצויים ולא בביצוע בפועל של התיקונים, היה זה אך נכון לבטל את ההפחתה האמורה ולדווח על ההוצאה כמשפטיות באותה שנה בה ניתן פסק הדין. כאשר אין חולק, כי המשיב הכיר בסכום ההוצאה למשפטיות. גם אם נכון היה לשנות את הדיווח למשפטיות כבר משנת 2000 הרי שבנסיבות דנן, כאשר מדובר באותה מהות, אין לטרמינולוגיה כל נפקות.

### תוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום: 6.9.2009.

ב"כ המערערת: עו"ד מ. הרשקוביץ.

ב"כ המשיב: עו"ד א. שילה.

◆ המערערת הינה חברה שעסקה בעבודות בניה וכן הייתה שותפה ב- 50% בשותפות בשם "כ.ו.ע. לבנין" עם חברה קבלנית אחרת בשם וקנין עמרם ובניו בע"מ. השותפות הוקמה בשנת 1991 ופעלה בתחום הבניין. שני הפרויקטים האחרונים שבנתה השותפות הם פרויקט "פנינת טל" ופרויקט "מגדל העיר". בשנת 1998 הפסיקה השותפות את פעילות הבניה שלה.

◆ המערערת הגישה את דו"ח המס לשנת 2001 וכללה בו הפרשה המכונה "הוצאות לשלם". כאשר לטענת המערערת הוצאה זו, וליתר דיוק סכום של 475,200 ₪, הינו הפרשה בשל הוצאה עתידית בגין תיקון ליקויי בנייה; שהשותפות עלולה להידרש לבצע בדירות שמכרה בפרויקטים.

במסגרת דו"ח המס שהגישה לשנת 2003, ביטלה המערערת את הסכום של 419,200 ₪ מתוך ההפרשה לתיקונים והותירה סך של 56,000 ₪ כהפרשה שעדיין צופה פני ליקויי בניה ביחס לפרויקט פנינת טל. יחד עם זאת, דווחה במסגרת אותו דו"ח על "הפרשה למשפטיות" על סכום של 300,000 ₪. המשיב הכיר בדיווח זה לאחר שנוכח, כי בשנת 2000 הוגשה כנגד השותפות תביעה בגין ליקויי בניה והמערערת חויבה בפיצוי הכספי האמור.

המשיב כאמור לא קיבל את דו"ח המס של המערערת לשנת 2001 והוציא לה שומה המגדילה את הכנסתה החייבת.

◆ לטענת המערערת, שגה המשיב משלא הכיר בהפרשה זו לשנת 2001 וראה בכך הפרשה פיקטיבית. לטענתה, הייתה הצדקה להפרשה זו לאור התביעה בגין ליקויי בניה שהוגשה כנגד השותפות בשנת 2000 כשבסופו של יום חלף התיקונים שילמה המערערת פיצויים בגין התביעה שהוגשה נגדה וכי בפועל הכיר המשיב בהוצאה זו אשר דווחה בשנת 2003, בסכום של 300,000 ₪, כהוצאה בגין "משפטיות".

◆ לטענת המשיב, מאחר והסכום של הפרשה לתיקונים מופיע מספר שנים במאזני המערערת, ללא שינוי, מלמד הדבר, כי המערערת לא הוציאה כל הוצאה הקשורה לכך ועל כן המדובר בהפרשה פיקטיבית. עוד טען, כי המערערת לא עמדה בתנאי ההפרשה וכי לא היה בסיס להפרשה זו מקום שבשנת 2003 בוטלה ההפרשה באופן גורף ונרשמה כהכנסה.

### בימ"ש המחוזי בבאר שבע, כב' הש' ר' ברקאי:

◆ ביסוד סעיף 17 עומד, בין היתר, העיקרון הכלכלי והחשבונאי של הקבלת ההכנסה להוצאות שהוצאו לצורך ההכנסה כשבמסגרת עקרון זה, ובהתאם לשיטת הדיווח על בסיס מצטבר, הותרת ההוצאה, אינה מותנית בשאלה, האם יצאה ההוצאה בפועל, אלא, המועד בו התחייב הנישום להוציא את





העיתון המקצועי לענייני מסים

ביטול פסילת ספרים במסעדה

עמ"ה 1083/02 צבעים בקפה התיאטרון 94 בע"מ נ' פ"ש כפר סבא

רישום תקבול נובעת מאופי עסקיה – והצורך לפרוט כספים עבור הלקוחות. **ביהמ"ש** - בהעדר אסמכתא לטענות המשיב באשר להשוואת נתוני פתיחת קופתה של המערערת "כפתיחות סרק" לנתוני פתיחת קופותיהם של נישומים הדומים לה באופי עסקיהם, אין אפשרות לקבוע כי נפל פגם בהתנהלותה של המערערת, וממילא, גם לשיטתו של המשיב, אין המדובר בליקוי מהותי, עליו ניתן לבסס פסילת ספרים.

◆ המערערת מפעילה מסעדה. המשיב פסל את ספריה של המערערת בהתאם לסעי' 130(ג) לפקודה, מאחר שלטענתו, ספריה לא נוהלו בהתאם לתוספת י"א להוראות ניהול ספרים, ובפרט הליקויים הבאים: אי ניהול יומן הזמנות – בונים, באופן ראוי, פתיחת קופה ללא רישום תקבול, ואי ניהול יומן שירות.

**ביהמ"ש מחזי'ת"א – כב' הש' אלטוביה:**

ג. **ניהול יומן שירות** – בהתאם לתוספת, על בעל מסעדה לנהל יומן שירות, אלא אם הודיעו ללקוחות העסק, כי השירות כלול במחיר. לטענת המערערת, במהלך השנים 1998-1999 הודיעה לקהל לקוחותיה, הן בתפריטים והן בחשבונות שהוגשו להם, כי דמי השירות כלולים במחיר, ולכן אין הם מחוייבים היו בניהול יומן שירות. אשר לשנים 1995-1997 מודה המערערת כי דמי השירות לא היו כלולים במחיר, אך לטענתה היו קיימים בידיה "תחליפים ראויים לספר יומן השירות, וביניהם כרטסות עובדים, אשר בהם פורטו גם דמי השירות שקיבלו העובדים. המשיב לעומת זאת הציג תפריטי ארוחה של המערערת בהם מצויין כי המחירים אינם כוללים דמי שירות וכן חשבונית משנת 2003 עליה מודפס כי המחירים לא כוללים שירות. **ביהמ"ש** שתי מטרות חוסות בכנפיה של הוראה זו: האחת עניינה במעקב אודות הכנסות המלצרים מדמי השירות; והשנייה הענקת אבן בוחן נוספת למשיב בקביעת היקפו של העסק. אף אחת משתי התכליות אינה עוסקת במישרין בבחינת הכנסתו החייבת של העסק עצמו. המשיב טען בהליך אחר, כי הרישום ביומן השירות כלל לא יועיל למנוע טעות ואף מרמה בהנהלת החשבונות של העסק. ככלל, ליקוי בניהול יומן שירות כשלעצמו, אין להגדיר בצורה קטגורית כ"ליקוי מהותי לעניין קביעת ההכנסה אצל הנישום", אשר הסנקציה המתלווה לו תביא לפסילת הספרים של בעל המסעדה. אין להוציא מכלל אפשרות כי במקרים חריגים יהא בליקוי בניהול יומן השירות כשלעצמו כדי להביא לפסילת ספרי המסעדה. ניהול הספרים כאמור, נועד לאפשר חילוץ פשוט וברור, בלא צורך בעבודת בלשות או ניתוח מחקרי, את הכנסתו החייבת של העסק. המידע שביומן השרות אינו מהווה כלי שבבחינה "פשוטה" מאפשר להסיק אם ההכנסות נרשמו כדבעי וכו'. באופן כללי נפסק, כי הסנקציות הנלוות לפסילת הספרים אינן עניין של מה בכך. קיומו של רכיב עונשי הנלווה לפסילה, אכן מחייב התייחסות זהירה.

**התוצאה:**

◆ הערעור בקשר לפסילת הספרים התקבל.

**ניתן ביום: 2.9.09**

**ב"כ המערערת: עו"ד י. יולוס ועו"ד ר. גזית.**

**ב"כ המשיב: עו"ד י. גול (שושן), פרק' ת"א אזרחי.**

א. **אי ניהול הזמנות בונים** – **לטענת המשיב**, ברוב ההזמנות ("בונים") אין ציון תאריך ובחלק מועט מצוין התאריך ללא שנה, והם אינם נרשמים לפי סדר רץ". לטענתו, הבונים מהווים ביקורת על המכירות שבוצעו, ומנגד מאפשרים לבדוק האם נרשמו בקופה כל התקבולים. העדרם של "בונים" מונע מהמשיב לבצע פיקוח, מכביד, ואינו מאפשר מעקב או בקרה יעילים על עסקיה של המערערת. אין מחלוקת כי בחלק של הבונים לא נרשמו פרטים הכרחיים למעקב והשימוש בהם לא נעשה בצורה עוקבת. משהבונים שמשו אמצעי ביקורת אצל המערערת, אי ניהולם מהווה פגם מהותי המונע מהמשיב לבחון את פעילותה. בעניין חברת שיפודי הבירה נקבע, כי הבונים, על אף שאינם מהווים תיעוד חובה, הופכים לחלק מספרי הנישום, רק משום בפועל הנישום ייצר במהלך עסקה תיעוד כזה. משבחרה המערערת לנהל תיעוד של בונים, עליה לשמור על התיעוד ולבצעו כנדרש. **ביהמ"ש קובע**, כי בהלכת **חברת שיפודי הבירה** נקבע, כי המהות היא **שימור** התיעוד, אך אין המשיב רשאי להורות לנישום כיצד לנהל את התיעוד שהוא בחר לנהל. אין חובה על אדם לייצר ראיה והואיל והמערערת פטורה מניהול יומן הזמנות אין היא מחויבת במילוי מדוקדק של ה"בונים". ביהמ"ש מקבל את עמדת המשיב, כי העברת החומר המתועד בצורה שאינה מאפשרת את השימוש בו, באופן בו נעשה השימוש בחומר על ידי עורך התיעוד, יש בה משום פגיעה בראיות ושיבושן, או למצער הכבדה שלא לצורך על המשיב לעשות שימוש בתיעוד הקיים. חובת הנישום היא "לשמר תיעוד זה כדי שישמש גם את ביקורת רשויות המס". אם ביקורת המערערת באמצעות ה"בונים" התבצעה בתום כל משמרת ולא 'בחלוקה' למלצרים, יש לשמור את ה"בונים" כסדרם לפי משמרות ולא לערבב בין פנקסי משמרות שונים. כך יוכל המשיב ליהנות מביצוע הביקורת שנערכה ממילא על ידי המערערת. במקרה דנן אין לראות אך ורק בדרך רישום ה"בונים" על ידי המערערת ליקוי העולה כדי פסילת הספרים, במקום בו אין היא מחויבת כלל בניהולו של יומן הזמנות.

ב. **פתיחת הקופה ללא רישום תקבול** - לטענת המשיב, בכ-30% מפתחות הקופה לא נרשם כל תקבול. לטענת המערערת, פתיחת הקופה ללא



**פגישה עם משלחת ה-OECD**

שר האוצר, ד"ר יובל שטייניץ, נפגש ביום 2.9.09 עם משלחת ה-OECD והציג בפניה את עיקרי התכנית הכלכלית של הממשלה להתמודדות עם המשבר. המשלחת הגיעה לביקור עבודה מסכם לקראת גיבוש דו"ח מקיף על כלכלת ישראל שיפורסם בחודש נובמבר הקרוב במסגרת תהליך ההצטרפות של ישראל ל-OECD. שר האוצר הציג בפני המשלחת את הערכותיו לגבי מצב המשק לשנים 2009-2010 ואת מדיניות הממשלה בנוגע ליעדי חוב-תוצר, הגרעון, הכללים הפיסקאליים, סוגיות שונות בתחומי המיסוי והתמודדות הסקטור העסקי בשווקים הבינלאומיים. שר האוצר ייחס בפגישה משמעות רבה להצטרפות ישראל ל-OECD וציין, כי הוא רואה בכך הוכחה לשיפור במשק והתקדמות הכלכלה.

**יוסף אלון – נשיא בימ"ש מחוזי ב"ש**

שר המשפטים, יעקב נאמן, ונשיאת בית המשפט העליון, דורית ביניש, החליטו למנות את השופט יוסף (ספי) אלון לנשיא בית המשפט המחוזי בבאר-שבע, במקומו של הנשיא יהושע פלפל שפרש באחרונה. אלון (58) הוא בנו של המשנה לנשיא בית המשפט העליון לשעבר, השופט מנחם אלון. אלון מכהן במחוזי בבאר-שבע ודן בעיקר בתיקים פליליים ולעיתים גם בתיקים כלכליים.

**מבצע תווי קניה - לחברי לשכת עוה"ד**

עפ"י הודעת לשכת עוה"ד, גם השנה, לקראת ראש השנה אנו יוצאים במבצע הנחות לרכישת תווי קנייה "יתו הזהב", המכובדים ברשתות שיווק שונות, בכפוף למגבלות ותנאים שונים, שחלקם מפורט באתר הלשכה. עפ"י ההודעה, לחברי הלשכה תוענק הנחה אחידה בשיעור 16% מערכם הנקוב של התווים. הזמנות יתקבלו עד ליום 17.9.09. (לפרטים נוספים, צפה/י בהודעה).

**סקר של "כלכליסט" ולשכת רו"ח**

עפ"י הודעת לשכת רואי החשבון, עיתון "כלכליסט" יפרסם באחד החגים הקרובים סקר מקיף בקרב מגזרים שונים במשק הישראלי. מדובר במגזרים "בכירים" - עובדי הייטק, משפטנים, מנהלים וכיובי. עפ"י ההודעה, חשוב שהסקר יכלול גם ייצוג הולם של רואי החשבון ויסקף את מגוון ההיבטים של המקצוע, ולכן מתבקש שיתוף הפעולה של רוה"ח. כל המידע הנאסף בסקר - אנונימי לחלוטין. [לכניסה לסקר לחצו כאן](#)

**1/3 מעסקי הצפון לא רשמו תקבולים**

במבצע ניהול ספרים שנערך ע"י עובדים ממספר משרדי שומה, עובדי מח' חקירות חיפה והצפון ובליווי שוטרים באזור חיפה ביום חמישי, 3.9.2009, נמצא, כי כ-33% מהעסקים שנבדקו לא רשמו תקבולים. המטרה העיקרית של המבצע הייתה עריכת ביקורת ניהול ספרים בענפי מסחר ומתן שירותים באזורים כפריים ועירוניים, באתרי בניה ובבתים בהם מבוצעות עבודות שיפוצים וכן מסירת הודעות לבעלי עסקים על מחדלים וחובות. ההכנה למבצע כללה איתור עסקים שהיו להם בעבר ליקויים בניהול ספרים ואיתור עסקים בעלי פעילות גבוהה במיוחד. בעת ההכנות למבצע ערכו עובדי מחלקות ניהול ספרים, תצפיות וקניות סמויות בחלק נכבד מהעסקים שבוקרו לאחר מכן, דבר שתרם משמעותית לאיכות הביקורות. משתתפי המבצע תודרכו בבוקר המבצע לגבי אופי המבצע, מטרתיו ואופי הביקורות. לאחר התדרוך יצאו לשטח כ-50 עובדים שערכו 100 ביקורות באתרים שתוכננו מראש. הביקורות נערכו בישובים חיפה, דלית אל-כרמל, עוסאפיה, קריית-אתא וקריית-ים. פקיד שומה חיפה, מר רועי מקוב הודיע, כי ביקורות ניהול הספרים, התצפיות על העסקים והקניות הסמויות ימשכו וייערכו מעת לעת.

**חברה להחזרי מס חשודה**

עפ"י הודעת רשות המסים, גלעד אוסקר ונוי מורג, בעלי מניות ומנהלים בחברת ג.מ אוסקר ניהול ושיווק פיננסי, העוסקת בין היתר בייצוג לקוחות הדורשים החזרי מס מרשות המסים, חשודים כי לא העבירו לפקיד השומה ניכויים בסך של 178,087 ₪. בית משפט השלום בת"א, כב' הש' דורית רייך שפירא, הורה על שחרורם בתנאים מגבילים. עפ"י הודעת הרשות, אוסקר ומורג נחקרו במסגרת פעילות של היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות בשיתוף משרד השומה רחובות. לפי בקשת המעצר, בחברה מועסקים עובדים ובתאריכים מאי 2008 ועד פברואר 2009 ניכו מס משכרם בסך של 178,087 ₪, שלא שולם לפקיד השומה מבלי הצדק סביר. כמו-כן, ממרץ 2009 ועד היום לא ניכו מס משכר העובדים, למרות שהיה על החשודים לנכות לפי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה. עפ"י הודעת הרשות, חובה של החברה לרשות המסים, מוערך ב-250,000 ₪.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך 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 ותנאים 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.