

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

גיליון 519 יום ה' 10 בדצמבר 2009

השבוע בגיליון

עדכונים בעניין בג"צ הוצאות האש"ל // תיקון חוק הביטוח הלאומי - הודעת עובד עצמאי.
כמה שווה שווי השימוש ברכב?

מ"ה - החלטת פ"ש אחד מחייבת פ"ש שני (עמ"ה אונטריו) // מע"מ - סיווג פעילות של מכירת מגרשים על ידי עירייה (ע"ש עיריית אשקלון).

מינויים בכירים בחטיבת החקירות // "הקשר הסיני" של התכשיטים // ביקורת חשבונאית גם על בנקים !! // שאלות לזכיינית הרכבת הקלה בת"א // למשרד גולדמן ברון - דרוש/ה מתמחה.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

עדכונים בעניין בג"צ הוצאות האש"ל

לעומת הוצאות אש"ל לתושבי ישראל הנמצאים בחו"ל ולהוצאות אש"ל לתושבי חוץ, המצויים בישראל ונישומים בה על פעילותם בישראל, אשר גם הן זוכות לעדכון סכומים קבוע. עוד הוצגה בפני בג"צ העובדה כי עובדי המדינה כן זוכים לעדכון שוטף של הוצאות הכלכלה המשולמות להם בגין ארוחות, בשעות בהן הם נמצאים מחוץ למשרד.

♦ שר האוצר, בהודעתו לבית המשפט אמר כי בכוונת האוצר לבטל את תקנה 32(3) לתקנות ניכוי הוצאות מסוימות, העוסקת בהגבלת תקרת הוצאות האש"ל החל מיום 1.1.2010. בכך קיימת הודאת בעל דין של שר האוצר בכל נכונות טענות העותרות בעתירה, והרי ביטול התקנה כיום, והצורך בביטול הנ"ל, מחייב את המסקנה שהיום התקנה הינה שרירה וקיימת. כפועל יוצא, אף קיימת חובה לעדכן את סכומי האש"ל, בוודאי לגבי השנים עד לתיקון עתידי שיבוצע, אם יבוצע, ככל שועדת הכספים של הכנסת תאשר זאת. כידוע, היו בעבר יוזמות רבות של שר האוצר אשר נדחו על ידי ועדת הכספים או בוטלו על ידו. יתרה מכך, שר האוצר טען, כי אי העדכון היה ביוזמתו על ידו ועל ידי שרי אוצר קודמים.

♦ בדיון בבג"צ אשר התקיים בפני כב' השופטים פרוקצ'ה דנציגר וחיות, עמדת שר האוצר ורשות המסים זכתה לביקורת רבה מפי בית המשפט, אשר אף נתן צו על תנאי על פי המבוקש בעתירה, וחייב את שר האוצר ורשות המסים להגיש את עמדתם המפורטת בתוך 90 יום.

♦ העותרות יוצגו על ידי עו"ד זיו שרון ועו"ד מיכל סולומונוביץ, ועל ידי עו"ד דורון לוי ועו"ד רחלי גוז-לביא.

♦ בעתירה אשר הוגשה בשם ענת ארז ועמותת להב - לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל במסגרת בג"צ 1878/09, הוציא בית המשפט העליון בשבתו כבג"צ, ביום 30.11.09, צו על תנאי כנגד שר האוצר ורשות המסים, בעניין הוצאות האש"ל.

♦ נושא העתירה הינו דרישה משר האוצר ורשות המסים, לקיים הוראה חוקית ברורה המטילה על שר האוצר חובה לעדכן את הוצאות האש"ל, אותה שר האוצר אינו מבצע, זאת במשך כ- 25 שנה. סמכות זו של שר האוצר הינה סמכות שבחובה.

♦ לפי החקיקה כיום, מותרות בניכוי מההכנסה הוצאות אש"ל לכל עובד בשל ארוחת בוקר, ארוחת צהריים, וארוחת ערב, וזאת בתנאי שהוא נמצא מרחק של 10 ק"מ לפחות ממקום מגוריו ו/או ממקום עבודתו. לטענת העותרות, הפעם האחרונה בה עודכנו סכומי הוצאות האש"ל בגין הארוחות היתה בשנת 1985. לאור זאת, נכון להיום שווי הארוחות עומד על סכומים מצחיקים וזניחים של שקלים בודדים. העתירה מבקשת לעדכן את הסכומים לסכומים ריאליים, בהתחשב בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן, כך שהסכומים הנכונים צריכים לעמוד על סך של כ- 15 ₪ לארוחת בוקר, 45 ₪ לארוחת צהריים ו- 15 ₪ לארוחת ערב. עדכון הסכומים יגרום לכך שהנישומים הזכאים לכך, יוכלו להנות מניכוי גדול יותר מההכנסה. עוד התבקש בעתירה סעד של עדכון ההוצאות הנ"ל באופן שוטף בעתיד והצהרה, כי הנישומים זכאים לתקן את דוחות המס שלהם בהתאם לכל שנות המס הפתוחות.

♦ העתירה הציגה את האפליה הקיימת של כלל האזרחים אשר ביכולתם לנכות את הוצאות האש"ל

תיקון חוק הביטוח הלאומי - הודעת עובד עצמאי

♦ בכתב למוסד לביטוח לאומי, לא יאוחר מ-90 ימים מהיום שבו החל או חזר לעבוד כעצמאי.
♦ עפ"י סעיף התחולה, התקנות חלות על מי שהפך עצמאי או חזר להיות עצמאי החל מיום ה- 1.12.09.

♦ ביום 29.11.09 פורסמו ברשומות (ק"ת 6830) תקנות הביטוח הלאומי (רישום) (תיקון), התש"ע-2009. בגדרו של התיקון נקבע, כי מי שהחל להיות עצמאי ומי שחזר לעבוד כעובד עצמאי יודיע על כך



כמה שווה שווי השימוש ברכב?

נדב הכהן, רו"ח
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'

בדבר מחירון היבואן התקף לאותו מודל (מנתונים אלה ייגזר "המחיר הממוצע").

◆ מכאן קצרה הדרך לחישוב "הפרש ההתאמה", הלא הוא הנמוך מבין שני אלה:

1. ההפרש החיובי המתקבל מהפחתת "המחיר המשוער" מהמחיר הממוצע.

2. ההפרש המתקבל מהפחתת "המחיר המקורי" מהמחיר הממוצע.

◆ לא נותר לחשב השכר אלא להכפיל את "יחס המדדים" בסכום המתקבל מחיבור המחיר המקורי והפרש ההתאמה, ובלבד שאם הפרש ההתאמה כשהוא מחולק במחיר המקורי נמוך בערכו המוחלט מ-1%, יוכפל יחס המדדים במחיר המקורי בלבד.

◆ בשלב זה, אמור החשב האומלל, מן הסתם, להרים ידיים ולעבור הסבה מקצועית.

◆ החמור מכל הינה העובדה כי הונצחו וקובעו כל עוותי המס הקשים, הגלומים בנושא, ולהלן פירוט העיוותים העיקריים:

* אין תמריץ לעובד הממעט לעשות שימוש פרטי ברכב הצמוד.

* אין התחשבות בגיל (ובמצב) הרכב.

* אין הבחנה בין עובד שזקוק לרכב, לצרכי עבודתו, לבין חברו שאינו זקוק לרכב במהלך העבודה.

◆ בעניין זה יש להפנות את תשומת הלב לדברים הברורים שנכללו לאחרונה בפסק הדין שניתן ע"י השופטת ש. וסרקרוג, בבית המשפט המחוזי בחיפה, בעניין **עיריית נהריה נגד פקיד שומה עכו** (עמ"ה 872/06).

◆ בין היתר, התייחסה השופטת וסרקרוג למאמרו של פרופ' יוסף אדריעי מיום 21.8.2008 ("גלובס"), ולטענתו כי תקנות מס הכנסה בנושא רכב צמוד שרירותיות ומעודדות בזבוז, וכי המצב כיום אינו מהימן, שעה שעובדים רבים משתמשים ברכב הצמוד לצרכי עבודתם, אך משלמים סכומי מס גבוהים ואינם רשאים לנכות את ההוצאות לצרכי מס, בהיות אלה נחשבות להוצאות פרטיות.

◆ על רקע הדברים הללו הודיע נשיא לשכת רו"ח בישראל, רו"ח יגאל גוזמן, ליו"ר ועדת הכספים, ח"כ משה גפני, על התנגדותו לתיקון המוצע והציע למנות ועדה ציבורית, בהשתתפות נציגי הלשכות המקצועיות, שתבחן את הנושא בכללותו ותגיש המלצות בהתאם.

◆ למרות שועדת הכספים אישרה כאמור את התקנות החדשות (לאחר שנעשו בהן שינויים מסוימים, בהשוואה לנוסח המקורי שהונח על שולחן הועדה) הורה יו"ר הועדה, ח"כ משה גפני, על הקמת פורום מיוחד, הכולל את נציגי הלשכות המקצועיות, כדי שיגיש לו בחודשים הקרובים את המלצותיו בנושא.

◆ ביום 25.11.2009 אישרה ועדת הכספים של הכנסת שינוי בתקנות שווי השימוש ברכב. התקנות החדשות מנתקות את הקשר בין שווי השימוש ברכב לבין קבוצת המחיר של הרכב. שווי השימוש יבוסס להבא על מכפלת "המחיר המתואם לצרכן" של הרכב ב"שיעור שווי השימוש", הכל בהתאם להגדרת שנכללו בתקנות החדשות.

◆ לפי התקנות החדשות, יהיה שווי השימוש ברכב, בשנת המס 2010, על רכב ששווי עד 130 אלף שקלים - 2.04% לחודש ועל רכב ששווי מעל 130 אלף שקלים - 2.48% לחודש. החל משנת המס 2011 יהיה שווי השימוש 2.5% לחודש משווי הרכב. כן נקבעה תקרה לשווי הרכב, שבגינו יחושבו דמי השימוש, לסכום מרבי של 450 אלף שקלים.

◆ התקנות החדשות יחולו אך ורק לגבי עובדים שיועמד לרשותם רכב שנרשם לראשונה ביום 1.1.2010, או מאוחר יותר, בעוד שלגבי המקרים האחרים יחולו התקנות הקיימות, דבר שיביא בהכרח לתרעומת ולמבוכה מיותרת.

◆ "המחיר המתואם לצרכן" של הרכב, בשנת רישומו של הרכב לראשונה, יהיה "המחיר המקורי" (מחיר הרכב לצרכן לפי מחירון היבואן כולל מע"מ, לרבות אבזרים ומכלולים, לרבות אבזרי חובה ותוספות רבות - כולל תיבת הילוכים אוטומטית, חלון בגג, מזגן אויר וכיוצ"ב - גם אם לא הותקנו בפועל), למעט מחירי מבצע והנחות.

◆ לאחר שנת רישומו לראשונה יקבע המחיר המתואם לצרכן של הרכב לפי נוסחאות סינטטיות ומורכבות עד בלי די, המביאות בחשבון את "המחיר הממוצע", את "הפרש ההתאמה", את "יחס המדדים" ואת "יחס השערים" (כל עוד הינו 1 או יותר מכך), דבר תמוה כשלעצמו.

◆ אם התקנות החדשות אכן ילוו אותנו שנים ארוכות (כותב שורות אלה מטיל בכך ספק), אין לקנא בחשבי השכר שיצטרכו לקבוע בעתיד את שווי השימוש ברכב.

◆ נניח כי שמעון - בעל עסק בינוני המעסיק כ-20 עובדים - יעמיד, בשנת 2014, רכב צמוד לשני עובדים בעסקו.

עבור עובד א' ירכוש שמעון רכב משומש מסוג טויוטה קורולה, שנרשם לראשונה בחודש נובמבר 2009, ועבור עובד ב' ירכוש שמעון רכב דומה, שנרשם לראשונה בחודש ינואר 2010.

בראש ובראשונה, אמור חשב השכר של שמעון לדעת כי אין דין רכבו הצמוד של עובד א' (עליו יחולו התקנות הקודמות), כדין רכבו של עובד ב' (עליו יחולו התקנות החדשות).

◆ לאחר מכן, יאלץ חשב השכר לפנות ליבואן הרכב, ולבקש כי יואיל להמציא לשמעון את הנתונים הרלוונטיים, לכל אחד מ-365 הימים בשנת 2010,



החלטת פ"ש אחד מחייבת פ"ש שני

עמ"ה 572/02 אונטריו טכנולוגיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה אילת

בוצעה הקצאת מניות נוספת בחברת זול ורן, במסגרתה הוקצו 900 מניות נוספות לחברת ג'יטקס, כך שבסופו של יום החזיקה ג'יטקס ב-95% ממניות חברת זול ורן ואילו אורן נותר עם 5% בלבד מהון המניות של חברת האחזקות.

טענתו המרכזית של המשיב היא, כי אורן היה בעל שליטה עובר לדילול המניות במרץ 95, ובפועל נותר בעל שליטה, גם אם אינו רשום כבעל השליטה בזול ורן. לדברי המשיב, לא הייתה כל הצדקה כלכלית לדילול ההשקעה של כהן באמצעות ג'יטקס, ובודאי שלא הייתה הצדקה לעשות זאת, ללא מתן תמורה. משכך, לא היו זכאיות החברות אונטריו ופוטורה, חברות הבנות של זול ורן, ומעסיקן של אורן, להטבה הגלומה בסעי' 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת.

ביהמ"ש המחוזי ב"ש – כב' הש' ד"ר ד. אבניאלי

מרגע שביצעו המערערים הנפקה והקצאת מניות נוספות לחב' ג'יטקס – ולמשיב אין טענה בנוגע לחוקיות מהלך זה – הרי שלכל הפחות ממועד זה ואילך, חדל אורן להיות בעל שליטה בחברת זול ורן. ודוק, ההנפקה וההקצאה נעשו לאחר שההסכמה הראשונית של חלוקת מניות באופן שווה (50-50), שהותנתה בכך שחב' אונטריו תמוסה בשיעור של 10%, לא התממשה, וניתנה רק לאחר שינוי האחזקות כאמור.

לאור קביעת בית המשפט הנכבד, כי אורן לא היה בעל שליטה בחברת זול ורן, ומשקיבל את טענתו, כי עיקר עבודתו התבצעה בתחום העיר אילת, נקבע, כי החברות אונטריו ופוטורה, אשר הינן החברות הבנות של זול ורן, ומעסיקן של אורן, היו זכאיות להטבה הגלומה בסעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת, ביחס לאורן.

ביהמ"ש לא קיבל את טענת המשיב, כי פקיד שומה ת"א 4 הוטעה על ידי המערערים. בחינה של מכלול הנתונים שהוצגו לעיונו מלמדת, כי התמונה הכללית הייתה ברורה, באופן שאפשר לפקיד השומה ת"א 4 לקבל את החלטתו. כמו כן קבע בית המשפט, כי בפני המשיב עמדה האפשרות לפתוח את השומות לפי סעיף 147 לפקודה. משבחר המשיב שלא לעשות כן, הרי שבכך החליט לאמץ את החלטת פקיד שומה ת"א 4 ולקבל את העובדה, כי אורן, החל משנת 95, הפסיק להיות בעל שליטה בזול ורן.

בית המשפט דן בסוגיות נוספות העולות ממסקנתו, כי אורן אינו בעל שליטה בזול ורן, וקיבל חלק מטענותיו, בעוד שאת חלקן דחה.

תוצאה:

הערעורים התקבלו בחלקם.

ניתן ביום 03.12.09

ב"כ המערעים: עו"ד נ. הורנשטיין, עו"ד מ. סולמונוביץ'.

ב"כ המשיב: עו"ד ט. שטיין.

מר צבי אורן (להלן: "אורן") היה בין היוזמים של בניית מצלול תת מימי נייד באילת.

אורן פנה למשקיעים זרים, וביניהם למר רפאל כהן, תושב שוויץ, אשר הביע נכונות לקחת חלק במיזם (להלן: "כהן"). ההשקעה שנדרשה להפעלת הפרויקט עמדה על סך של \$700,000, כאשר מתוך סכום זה השקיע סך של \$200,000. לשם הפעלת המיזם, עשה אורן שימוש בחברת אונטריו טכנולוגיות בע"מ ("אונטריו"). לאור הסכמות הצדדים הוקמה חברת אחזקות זרה בשם "זול ורן", ומניותיה הוחזקו בחלקים שווים – 50 מניות ע"י אורן ו-50 מניות ע"י חברת ג'יטקס, מטעמו של כהן. זול ורן הרחיבה במהלך השנים את פעילותה בישראל, ומלבד ההשקעות בחב' אונטריו, נוהלו במסגרתה גם חברות נוספות. הרחבת הפעילות חייבה השקעות נוספות, אשר בהן נשאה ג'יטקס, מטעמו של כהן בלבד.

בעקבות דיוני שומות מס הכנסה שניהלה חב' אונטריו מול פקיד שומה ת"א 4, התברר, כי לאור מבנה האחזקות המקורי בזול ורן, לא מתקיים התנאי לפיו תוכר החברה הזרה כחברה בהשקעת חוץ גדולה, ולכן יש למסותה בסך של 10% בלבד. לטענת אורן, בנסיבות אלו, ההסכמה בדבר האחזקה בחלקים שווים לא הייתה רלוונטית עוד, לאור היקף ההשקעות הזרות, ולפיכך הוא הביע נכונותו בפני כהן, לשינוי האחזקה בזול ורן, ולדילול אחזקותיו ל-5% בלבד. בעקבות כך בוצעה הקצאת מניות לחב' ג'יטקס, אשר לאחריה החזיקה זו ב-95% ממניות זול ורן.

המשיב, אשר היה אמון על שומות המס של המערערים לשנות המס 1996 ואילך, לא קיבל את התוצאה אליה הגיע פקיד שומה ת"א 4 ובחן מחדש את סוגיית האחזקה במניות זול ורן. המשיב הגיע לכלל מסקנה, כי לא היה כל היגיון כלכלי בדילול חלקו של אורן בזול ורן והדילול נעשה למראית עין בלבד, באופן שאורן נותר בעל שליטה בפועל.

הסוגיה המרכזית שבמחלוקת בין הצדדים הינה מעמדו של אורן בחברת זול ורן, בייחוד לאחר הקצאת המניות בשנת 95. הכרעה בסוגיה זו תביא להכרעה גם בסוגיות הנוספות העולות מערעורים אלו, לרבות הניכויים והקיצוזים משכרם של בני הזוג אורן, מקום ביצוע עבודתם של הנ"ל, חישוב החזר הוצאות דירה כהכנסה בידי אורן, הכנסה מהשכרה כהכנסה ממפעל מאושר והכנסה ממימון בין חברות קשורות כהכנסה ממפעל מאושר.

המערערים טוענים, כי הציגו בפני פקיד השומה ת"א 4 את החלוקה האמיתית של המניות בזול ורן באותו זמן, ולא ניתן היה להציג רטרואקטיבית, בשנת 95, כאילו המניות היו מוקצות בדרך אחרת מאז הקמתה. הדבר היחיד שנותר לעשות, במסגרת אורכה שקיבלה לשם כך מפקיד שומה ת"א 4, היה לשנות את מבנה החזקות המניות, באמצעות דילולו של מר אורן, כך ששיעור האחזקה ישונה. לפיכך,



סיווג פעילות של מכירת מגרשים על ידי עירייה ע"ש 1530/03 עיריית אשקלון נ' מנהל מע"מ ומכס

למוסד כספי, ולכן, ככל שהרשות המקומית היא מלכ"ר, היא אינה חייבת בתשלום מע"מ על העסקאות. הקושי בהגדרתו של מלכ"ר הינו קושי הנוגע בעיקר לסיווג פעילותם של מלכ"רים פרטיים, כאשר לא אחת נמצא, כי גבולות תחומי פעילותם טושטשו וגם אם החלו פעילותם עם כוונה לפעול כמלכ"ר, שינו הם עד מהרה את מרקם פעילותם לפעילות עסקית של "עוסק", ולהיפך.

◆ בפרשת "**בשערייך ירושלים**", אימץ ביהמ"ש העליון את ששת המבחנים אותם מנה י' בן יהונתן במאמרו "**עוסקים ומלכ"רים במע"מ**", לצורך סיווג פעילותו של ארגון לצרכי מע"מ. אין חולק, כי המבחנים משמשים לצורך בחינת סיווג פעילות של מלכ"ר פרטי. מקריאת מאמרו של בן יהונתן ניתן על נקלה לומר, כי מבחנים אלה נועדו בעיקרון לסייע בסיווג פעילותו של ארגון פרטי. כאשר מדובר במלכ"ר ציבורי – כדוגמת רשות מקומית, ניתן לומר כי על פניו, כל עוד פעילותה מגשימה את הפונקציה השלטונית בה היא מחזיקה, כל עוד פועלת היא במסגרת סמכויותיה, מטרתיה וחובותיה (להלן: "**מבחן הפונקציה השלטונית**"), כי אז מוצדק סווג פעילותה העומדת למבחן, כמלכ"ר על פי חוק מע"מ, ורק חריגה ממילוי הפונקציה השלטונית ופניה לתחומים הפרטיים, המהווים תחרות משמעותית לפעילות של עוסקים בשוק החופשי, תוביל לשינוי סיווגם. יחד עם זאת, מבחן "**הגשמת הפונקציה השלטונית**" אינו יכול להיות המבחן המכריע, על אף שיש לתת לו את הבכורה כאשר מדובר במקרים גבוליים, אך אם עסקינן בפעילות אשר יש קושי לסווגה כפעילות עסקית, או פעילות שלטונית, כי אז יהיה נכון להוסיף ולעשות שימוש במבחנים אותם אימץ בית המשפט העליון בפרשת "**בשערייך ירושלים**", כמבחני עזר נוספים.

◆ במקרה דנן, מכירת מקרקעין של עירייה, הינה במסגרת סמכויותיה. כן מחויבת עירייה לבצע את העסקה על דרך של מכרז פומבי, וזאת כדי להבטיח מכירה במחיר המרבי שניתן להשיג בעבורם. פקודת העריות מסדירה את סמכויותיה של העירייה לבנות ולקיים חנויות ובתיים. לשיטת המשיב, לו הייתה המערערת מוסרת את המקרקעין לעמותות לרווחת הציבור או מקימה פארק אזי היה בכך כדי למלא את חובתה שבדין ואילו עת החליטה על פיתוח המשך שכונת מגורים קיימת "במסגרת פרויקט בנה ביתך" סתה היא מן החובה שבדין וקידמה אינטרס כלכלי מובהק, אשר יש בו כדי להתחרות עם השוק החופשי. ביהמ"ש דוחה טענה זו בקובעו, שאם קמה למערערת החובה לפתח שטח מקרקעין, גם אם לצורך קידום אינטרס פיתוח אין לבצע את האבחנה האמורה ולומר, כי מקום שהעדיפה לקדם בניה צמודת קרקע פעלה שלא בסמכות ומתוך אינטרס כלכלי. במקרה דנן, לא אינטרס כלכלי עמד לנגד המערערת עת שינתה את יעוד הקרקע לבנייה למגורים, כי אם אינטרס תכנוני גרידא. מה גם ששינוי היעוד האמור רק גרם לה להפסדים כספיים.

◆ המערערת היא רשות מקומית, ומסווגת כמלכ"ר על פי חוק מע"מ. בשנת 62 רכשה קרקעות. במהלך השנים מכרה המערערת חלקים גדולים מהשטח לקבלנים ולעוסקים שונים. על מכירות אלו דיווחה המערערת על עסקת אקראי ושילמה מע"מ בגינן. המגרשים נשוא הערעור נמכרו על ידי המערערת לאנשים פרטיים. אין מחלוקת, כי מכירת המגרשים נועדה להוות מקור מימון לפעילותה של המערערת כרשות מקומית. מכירת המגרשים נעשתה על דרך של פרסום מכרזים פומביים. המגרשים נמכרו במחירי שוק, לכל המרבה במחיר. המערערת, לטענתה בטעות, דיווחה על מכירת שלושת המגרשים הראשונים כעסקאות אקראי החייבות במע"מ. לאחר שהתברר לה שהדבר נעשה בטעות, שכן מכירת מקרקעין ממלכ"ר לאדם פרטי אינה עסקה חייבת במע"מ, פנתה למשיב בבקשה לקבל החזרים. במקביל לגבי יתר המכירות, הפסיקה לדווח עליהן כעל "עסקאות אקראי". המשיב, הפעיל את סמכותו הנתונה לו על פי סעיף 58 לחוק מע"מ ושינה את סיווגה של המערערת לצורך עסקה זו של מכירת המגרשים וראה בכך פעילות של "עוסק" ועל כן חייב אותה בתשלום מע"מ בגין מכירות המגרשים שביצעה.

◆ **לטענת המערערת**, יש להפעיל מבחנים ושיקול דעת שונה לעניין הסיווג, כאשר מדובר במלכ"ר ציבורי לעומת המבחנים שנקבעו לעניין סיווג פעילות של מלכ"ר פרטי, ואין להחיל על מלכ"ר ציבורי את ששת המבחנים שנקבעו **בהלכת בשערייך ירושלים**. די בכך שהמלכ"ר הציבורי פועל במסגרת הגשמת הפונקציה השלטונית, במסגרת סמכויותיו וחובותיו כרשות מקומית, כדי שהפעילות העומדת במבחן תסווג כפעילות מלכ"ר. לחילופין, גם על פי ששת המבחנים שנפסקו בהלכה הנדונה, אין לראות במכירת המגרשים פעילות עסקית.

◆ **לטענת המשיב**, בין אם מדובר במלכ"ר ציבורי ובין אם מדובר במלכ"ר פרטי, יש להחיל את המבחנים אשר נקבעו בפרשת "**בשערייך ירושלים**" לשם בחינת סווג פעילותה של המערערת. הקריטריון העיקרי להבחנה בין "עוסק" לבין "מלכ"ר" הוא מבחן כוונת הפעילות - האם נועדה למטרות רווח אם לאו. גם אם המערערת פועלת במסגרת סמכויותיה כרשות מקומית אין בכך כדי להעיד, כי אופי הפעילות אינו מתאים יותר לפעילותו של עוסק מורשה.

ביהמ"ש המחוזי ב"ש – כב' הש' ר. ברקאי :

◆ סיווגה של רשות מקומית כמלכ"ר, אשר אינו חייב במע"מ על פעילותו, הוא סיווג שבהגדרה ואינו תלוי בשיקול דעת ואינו כרוך במבחני עזר ובפרמטרים כלשהם, זולת בנסיבות בהן תיבחן נקודתית שאלת סיווגה של פעילות מסוימת, כמקרה הנדון. על פי הדין, במכירת מקרקעין, המערערת, בהיותה מלכ"ר, יכולה בכל זאת להתחייב במע"מ, כאשר המלכ"ר מוכר המקרקעין לעוסק, למלכ"ר או



/ ...

תחום ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים... הדגש במבחן זה הינו על תחרות בלתי הוגנת ולא על עצם ה"תחרות". אילו היתה נאסרת כל תחרות היה הדבר מביא לחיסולם של מלכ"רים רבים הפועלים בשוק כמלכ"ר לכל דבר ועניין אך מתחרים עם גופים פרטיים במתן שירותים כגון: מכללה פרטית הפועלת כ"עוסק" ליד אוניברסיטה הפועלת כמלכ"ר, והרי זה טיבעו של משק חופשי. ביהמ"ש דוחה את טענת המשיב, כי התחרות הבלתי הוגנת נעוצה בעובדה כי המערערת גובה מחיר שהינו נמוך ממחיר השוק, הנובע מן הפטור מרכיב המע"מ. טענה זו לא הוכחה כלל והמערערת אף טענה, כי מחיר המגרשים היה כאילו הוסף לו מע"מ, כדי להתאימו למחיר השוק. בנוסף, דווקא אנשים פרטיים, שסיווגם הבלתי עסקי אינו מוטל בספק, הם אלה היכולים להוזיל את מחיר המכירה שלהם בגובה רכיב המע"מ, מאחר ואינם מחויבים במע"מ – ובכך "להתחרות" במחירי המערערת.

◆ **המבחן החמישי - האם יש, לכאורה הצדקה עניינית לשינוי ברישום, שכן ניתן להפריד, מנהלית וארגונית, בין עיסוקיו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי.** המדובר במגרשים שהיו בחזקת המערערת שנים ארוכות והמכירה בוצעה במסגרת המנגנון הקיים במערערת כחלק מן הפעילות הרגילה שלה ועל כן אין הצדקה עניינית לשינוי ברישום.

◆ **המבחן השישי - פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש."** המחוקק בעצמו ראה לנכון לפטור רשות מקומית מתשלום מע"מ כל עוד מבצעת היא פעילות שלטונית. פעילות של רשות מקומית באה בין השאר להשלים את פעילותה של המדינה, ולפיכך, משקלו של מבחן זה, אינו יכול להיות בבחינת מבחן בעל משקל מהותי. יתר על כן, שיקול זה יוצא מנקודת הנחה, כי חוק מע"מ מיטיב יותר עם מלכ"ר מאשר עם עוסק, בשל הפטור ממע"מ המוענק לו והרי ידוע, כי אין כך הם פני הדברים, כי לא אחת "מסת" המס בה נושא המלכ"ר אינה פחותה "ממסת" המס בה נושא עוסק.

◆ **בסיכום הדברים, ששת הקריטריונים שנקבעו בפרשת "בשערייך ירושלים", שהוטמעו כמבחנים, אינם בבחינת קריטריונים נוקשים ובלעדיים והם יבחנו בשקלול השיקולים הנשקלים תוך מתן דעת לניסיון החיים ולהיגיון הכלכלי העומד מאחורי הגוף המשפטי העומד לבחינה ולסיווג. זאת מאחר ומבחינה עקרונית כל פעילות כלכלית יכולה להתבצע הן על ידי גוף עסקי והן על ידי גוף מלכ"רי.**

התוצאה:

◆ הערעור התקבל

ניתן ביום: 26.11.09

ב"כ המערערת: עו"ד דר' מ. שקל, עו"ד ט. יהושע, עו"ד י. שקל.

ב"כ המשיב: עו"ד ט. שטיין.

◆ גם ביישום המבחנים הקבועים בפרשת "בשערייך ירושלים" מגיע ביהמ"ש למסקנה, כי פעילות מכירת המגרשים הינה מלכ"רית ולא עסקית.

◆ **המבחן הראשון – "מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם לאו. מבחן לכך עשוי להיות עצם מתן השירות על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחירי השוק".** המערערת ביצעה את מכירת המגרשים במטרה לעודד את ההתיישבות בעיר, ופיתוח השטח אשר היה מחויב המציאות, וגם אם בסופו של יום הפיקה המערערת רווחים, אין בכך כדי להצביע על מטרה של כוונת רווח. בשולי הדברים מציין ביהמ"ש, כי אין ליתן למבחן של הפקת רווח משקל מכריע אל מול המבחנים האחרים, שכן אין מקום להעניש גוף ציבורי המכלכל צעדיו. רק כאשר המבחנים האחרים מצביעים על מסקנה גבולית, הזקוקה לתמיכה מכיוונים אחרים, יהא זה נכון לעשות שימוש במבחן זה ורק כאשר המלכ"ר מראה רווחיות גבוהה לאורך זמן – יכול הדבר להצביע כי אין מדובר במלכ"ר.

◆ **המבחן השני - ב'חוקת' החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מסמך דומה אחר) נקבע כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת רווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורות בהחלט; וכן משפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר. ברור שעירייה עומדת בתנאי מבחן זה.**

◆ **המבחן השלישי - עיון במאזן המוסד מעלה: א. שקיים גרעון תפעולי; ב. שמקורות המימון של הגרעון התפעולי, בחלקו הניכר, בא מתקציב ממשלת או ממוסדות ציבור או תרומותיהם של יחידים; ג. יתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות.** קריטריון זה, עוסק בשלושה פרמטרים: לעניין גרעון תפעולי – ככלל, על פי הראיות, תקציב העירייה הינו תקציב גירעוני, למרות שממילא אין בתוון זה כדי לחייב שינוי סיווג, שהרי מטרת המחוקק היא לעודד מלכ"רים, להגיע לעודף, תפעולי, כל עוד אין עומדת ברקע מטרה של הפקת רווח. באשר למימונו של גרעון תפעולי, הגם שחלקו של תקציב המערערת ממומן באמצעות המסים העירוניים, ההיטלים והאגרות, הרי שחלק נכבד מגרעון המערערת, ממומן על ידי המדינה וברי, כי אם נוצר במכירת המגרשים הנדונים גרעון תפעולי, היה גרעון זה מכוסה באמצעות הקופה הציבורית. באשר לשימוש שנעשה ב**יתרות הכספים**, ככל שנתרה יתרה שכזו, הרי שכיף שצוין לעיל, פקודת העיריות מחייבת את העירייה להשתמש בתמורה המתקבלת ממכירת המקרקעין, לשם קיום מטרות ציבוריות אחרות.

◆ **המבחן הרביעי - מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו**



ביקורת חשבונאית גם על בנקים !!

כפי שפורסם באתר לשכת רואי החשבון, המוסד לסקר עמיתים של לשכת רואי חשבון בודק בימים אלו את דו"חות אחד הבנקים הגדולים בישראל. המוסד הוקם לפני כארבע שנים על ידי לשכת רואי חשבון בגיבויה של רשות ניירות ערך. כחלק מתהליך סקירת העמיתים נבדק מדגם של כמה חברות ציבוריות המבוקרות על ידי המשרד הנסקר כדי לבחון את יישום הנהלים. מספר הדו"חות שנבדקו לכל משרד נקבע לפי גודלו. לדוגמה, מכל משרד מתוך הביג 5 נבחרו שמונה חברות שדו"חותיהן נבדקו. עד כה לא נכללו דו"חות של בנקים במעגל זה. בחודשים האחרונים, לאחר התדיינות של לשכת רואי מול המפקח על הבנקים רוני חזקיהו, נתן המפקח את הסכמתו שלמעגל הביקורת ייכנסו גם בנקים. התנאי של המפקח הוא שמי שיערוך את הביקורת יהיו רואי חשבון בעלי ניסיון בביקורת בנקאית. הדו"ח יוגש ליו"ר רשות ני"ע, זוהר גושן, בתחילת 2010.

שאלות לזכיינית הרכבת הקלה בת"א

בעקבות השימוע שערכו לפני כשבוע נציגי המדינה לזכיינית הרכבת הקלה בתל-אביב, חברת MTS, דורשת המדינה מהזכיינית מידע נוסף בנושא הסגירה הפיננסית. במכתב שהועבר לזכיינית, ע"י נציגי הרשות הממונה על הפרוייקט, נדרשת הזכיינית לספק מידע המסביר כיצד בכוונתה לנצל פרק זמן נוסף, אם יינתן לה על-ידי המדינה, על מנת להגיע לסגירה פיננסית לפרוייקט, תוך תקופה קצרה, כמתחייב בחוזה. כמו כן, נדרשת הזכיינית להתייחס לאזהרת העסק החי שנכללה בדוחותיה הכספיים של חברת אפריקה ישראל (המחזיקה 20% ממניות הזכיינית), שפורסמה ביום ה-29.11.09, וכן להשלכות מצבה של חברת אפריקה ישראל על יישום התחייבויות הזכיינית וחברת אפריקה ישראל כלפי המדינה במסגרת הפרוייקט. הזכיינית נדרשת להגיב למכתב עד ליום ה-13.12.09. לאחר קבלת התייחסות הזכיינית לסוגיות שהועלו במכתב, תקבל המדינה החלטה סופית בנושא.

לגולדמן ברון – משרד עורכי דין

דרוש/ה מתמחה

עדיפות לבעלי/ות רקע כלכלי (חשבונאות, מיסים)
תחילת עבודה – ינואר 2010
לשליחת קו"ח: sgb@goldmanbarone.co.il

מינויים בכירים בחטיבת החקירות

מנהל רשות המסים, יהודה נסרדישי, הודיע ביום 7.12.09 על החלטתו למנות את אהרון עוז (49) לתפקיד מנהל היחידה למאבק בפשיעה המאורגנת הנמצאת בשלבי הקמה. היחידה שתתמחה בפעילות מודיעינית וחקירתית בתחום עבירות המס המבוצעות בזיקה לפעילות של פשיעה חמורה, תפעל כחלק מחטיבת החקירות ברשות המסים ובכפופות מקצועית לסמנכ"ל לחקירות ומודיעין ברשות, אבי ארדיטי. היחידה למאבק בפשיעה תפעל תוך שיתוף פעולה מלא עם גורמי האכיפה האחרים ובעיקר משטרת ישראל ותתמקד בטיפול בתיקי פשיעה מאורגנת כפי שיוגדרו על ידי צוות התווית המדיניות המשותף לרשויות האכיפה. אהרון עוז משמש בשנה וחצי האחרונות כמנהל היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות ולפני כן היה כשלוש שנים סגן פקיד שומה חקירות תל-אביב וכן כיהן כסגן פקיד שומה ירושלים 2. עוד הודיע נסרדישי על מינויו של דוד ואנונו (43) למנהל היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות. ואנונו, הינו בעל תואר ראשון במשפטים ומשרת ברשות המסים מזה כ- 20 שנה. ואנונו הקים לפני כחמש שנים את היחידה הארצית לאכיפת הגבייה ברשות המסים ומאז הוא עומד בראשה. לפני כן שימש כמנהל יחידת ההוצאה לפועל במס הכנסה וכראש תחום אכיפה במודיעין שטח. ♦ המערכת מאחלת לבעלי המינויים החדשים הצלחה בתפקידם החדש.

"הקשר הסיני" של התכשיטים

ניקולא קנואטי מבית לחם, הינו בעלים של חנות תכשיטים, שעפ"י החשד מדריך תיירים סיני הבריח עבורו תכשיטים בשווי 2.5 מיליון דולר. לאחר דיון בבימ"ש השלום בירושלים, כבוד השופט יצחק מילנוב נעצר החשוד בהברחת תכשיטים ל- 48 שעות. מבקשת המעצר שהגישה מחלקת חקירות מכס ומע"מ ירושלים, עולה, כי ביום ראשון בלילה נתפס במסלול הירוק בנתב"ג מדריך תיירים מהונג קונג, שעה שניסה להבריח תכשיטים במשקל 4.2 ק"ג, ששוויים כ- 140,000 דולר. בחקירה ראשונית של מדריך התיירים ע"י חוקרי מכס נתב"ג הוא הודה, בהברחה זו וקשר עצמו לעוד כ- 15 הברחות נוספות, בשווי של כ- 2.5 מיליון דולר. עוד לפי הבקשה, התכשיטים שהוברחו במהלך השנים יועדו לחנות התכשיטים, בבעלות ניקולא קנואטי ובנו מייקל.



מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בין 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.