

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

גיליון 526 יום ה' 4 בפברואר 2010

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

החל מפברואר – ניתן לשדר את הדיווח המקוון למע"מ // שווי שימוש ליניארי // ה"ב מס הכנסה 2/2010 – הקפאות חוב, טופס 50  
חישוב מאוחד ונפרד – עזר כנגדו או עזר נגדו (עמדה נוספת)

מ"ה – חוסר תום לב מונע אפשרות לתיקון דו"ח // עליון – מע"מ – פטור על עסקאות בדירות מגורים לפי סי' 31 לחוק מע"מ

פ"ש פ"ת גבה 6 מיליון ₪ // חבר מועצת גבעת שמואל נעצר // עסקאות הנדל"ן בישראל – עולות לרשת // לשכת רוה"ח בפייסבוק

### החל מפברואר - ניתן לשדר את הדיווח המקוון למע"מ

המפורט למע"מ (הדיווח בחודש פברואר בגין חודש ינואר והדיווח בחודש מרץ בגין חודש פברואר), גם ללא כרטיס חכם, אלא באמצעות קוד המשתמש והסיסמה שנשלחו לעוסק. הרשות מבחירה, כי בשל כך, דיווחים בגין חודש ינואר לא יוכלו להתבצע באמצעות הכרטיס החכם; דיווחים אלו יתאפשרו החל מה-1 במרץ.

♦ לצורך מענה על שאלות, תמיכה ובירורים בכל הנוגע להגשת הדיווחים, מפעילה רשות המסים מוקד טלפוני ממוחשב שמספרו: 4954\* (\*מסים), או 02-5656400 כמו כן ניתן לפנות בדוא"ל: [mokedreshut@shaam.gov.il](mailto:mokedreshut@shaam.gov.il)

♦ עפ"י [הודעת רשות המסים](#), החל מיום 1.2.2010, ניתן לשדר דיווחי מע"מ מפורטים לרשות המסים, במסגרת המערכת החדשה לקליטת דיווחי העוסקים באופן מקוון. מדובר בשלב הראשון המיישם את החוק שעבר בחודש יולי 2009, שמטרתו שינוי מבני בכל הנוגע לדיווחי מע"מ לרשות המסים במסגרת המלחמה בחשבוניות הפיקטיביות. הרפורמה מיושמת בהדרגה החל משנת 2010, על-פי היקף וסוג פעילות, תחילה בקרב העוסקים הגדולים, **שמחזור עסקיהם מעל 4 מיליון ₪ המנהלים מערכת חשבוניות כפולה**, ותתרחב בהדרגה עד 2012 על כלל החייבים בדיווח לצורכי מע"מ.

כדי להקל על הטמעת המהלך, הוחלט לאפשר הזדהות בשני הדיווחים הראשונים של הדוח

### שווי שימוש ליניארי – הרשות מפרסמת תחשיב

לגבי כלי רכב שנרשמו לראשונה לפני 1.1.2010, תמשיך לחול שיטת קבוצות המחיר.

♦ רשות המסים מפרסמת את המחיר לצרכן ואת סכומי שווי השימוש לדגם, באתר הרשות, בכתובת:

<https://www.shaam.gov.il/mm-usecar>

המידע באתר מובא במתכונת של שאילתא לחיפוש לפי קוד תוצר וקוד דגם (בהתאם לשיטת הקודים של משרד הרישוי, כפי שאלה מוטבעים על גבי רישיון הרכב), וכן במתכונת של קבצי EXCEL להורדה.

♦ ב-1.1.2010 נכנס לתוקף תיקון לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב). על-פי התיקון, יחושב שווי השימוש של כלי רכב חדשים (שנרשמו לראשונה מ-1.1.2010) לפי השיטה הליניארית, לפיה סכום שווי השימוש יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת מחיר הרכב לצרכן, בשיעור שווי השימוש.

♦ בשנת 2010 בלבד יעמוד שיעור שווי השימוש על 2.04% לגבי כלי רכב שמחירם לצרכן לא יעלה על 130 אלף ₪, ו-2.48% לגבי כלי רכב שמחירם לצרכן מעל 130 אלף ש"ח. תקרת המחיר לצרכן לצורך חישוב שווי השימוש נקבעה לסכום של 467,180 ₪.

### ה"ב מ"ה 2/2010 - הקפאות חוב, אישורים וערובות במתן טופס 50

הוראות כלליות לגבי האישורים שניתנים על-ידי פקיד השומה: אישור כללי, אישור לפרוייקט ואישור פרטני; גובה הערובה בעת מתן טופס 50; והתנאים בהם יש לעמוד על-מנת לקבל אישור שאינו פרטני.

♦ ביום 31.1.2010, פורסמה [הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 02/2010 - הקפאות חוב מס שבח, סוגי אישורים לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, וערובות במתן טופס 50](#)

♦ ההוראה דנה במדיניות ההקפאות במיסוי מקרקעין ובמס הכנסה.



וודאות, שאילו עזרתו של בן הזוג הייתה עולה כסף, אכן היה מבוצע שימוש בה. לעיתים רבות, העזרה משמשת להגדלת שעות הפנאי של בן הזוג וזו היא בעצם התמורה האמיתית.

#### משמעותם של נישואים:

◆ רבים וטובים ניסו להגדיר את המונח נישואים, אך בהתאם לעקרונות השכל הישר, היא מתקשרת באופן טבעי עם המונח שותפות מלאה, משפטית וערכית. האם ניתן לומר כי הרכב, הבית או העסק שבבעלותם שייך רק לפלוני ולא לפלונית. טלו דוגמא פלוני מרצה במכללה למינהל המעוניין לעשות מצגת לתלמידיו הסקרנים ואישתו עוזרת לו בהכנת המצגת כי אחרת בהתאם לטענתו של פלוני היה צריך לשכור את שירותיה של עורכת מצגות מקצועית, האם פלוני צריך או נדרש לקבל מאישתו חשבונית מס? האם ערך התמורה בשלה הוצאה החשבונית ניתן לבדיקה ולהערכה?

#### חשיבותה של עקביות:

◆ עקרון יסודי בדניי המס הוא שלא ניתן לעבור בין משטרי מסוי הלוך ושוב ושוב הלוך. ניתן למצוא זאת למשל בסעיף 64א לפקודה, בבחירה מסלול המיסוי בקרן נאמנות – חייבת/פטורה, במעבר בין בסיס מזומן לצבירה וכו'. אך מסתבר כי בחישוב מאוחד ונפרד נמצא תכנון המס האולטימטיבי. טול לדוגמא פלוני העובד כשכיר ופלונית אשר בעלת עסק מפסיד אשר אינו קשור כלל ועיקר לפלוני - אין קשר בין הכנסותיהם וראוי שהם ימוסו בנפרד, אך לפי סעיף 65 לפקודה יוכלו לבחור לקזז את ההפסדים מהכנסות השכיר ואולם אם בשנה הבאה פלוני עובר לעבוד עם פלונית והחברה מרוויחה, יטענו לחישוב נפרד בהתאם לפס"דים שקורי וכהן כי תכליתית הם נפרדים זה מזו. לטעמי אם המחוקק היה בוחר בדרך של שינוי החוק ודאי היה מתקין הוראה של עקביות.

#### מקור או מוקד לאור פס"ד רון קלס:

◆ פס"ד קלס קבע, כי החזקות שנקבעו בסעיף זה אינן חלוטות, ויכול הנישום להוכיח, כי על אף האמור בחזקות, הרי שאין תלות בין מקורות ההכנסה שלו ושל בן זוגו. גם תחת ההנחה כי החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודה אינן חלוטות וניתן להפריד אותן, עדיין כל עוד יש תלות במקור ההכנסה של היחיד בבן זוגו, הרי שיש לבצע חישוב מאוחד ולא נפרד. אומנם המונח "מקור" מופיע גם בסעיף 2 לפקודה, אך לטעמי לא נכון לפנות לסעיף זה לאור החזקות בסעיף 66(ד) המהוות הנחיה ברורה לכוונת המחוקק בשימוש בסעיף זה במונח אותו המקור.

### חישוב מאוחד ונפרד – עזר כנגדו או עזר נגדו רז איצקוביץ ר"ח (משפטן) המחלקה המקצועית – רשות המסים (\*)

#### ◆ כללי – הצגת הסוגיה:

לאחר התחבטויות ארוכות, פרסמו בתי המשפט, החלטות סותרות בשאלת דרך חישוב ההכנסה הנובעת מעבודתם של בני הזוג.

בית המשפט המחוזי בבאר שבע פסק בעניינם של בני הזוג קלס ובני הזוג מלכיאלי, בית המשפט המחוזי בתל אביב פסק בעניינם של בני הזוג שקורי ובית המשפט בנצרת פסק בעניינם של בני הזוג כהן. בכל המקרים עמדת רשות המסים בעניין זה הייתה, ברורה וגרסה, כי יש לחשב את חבות המס בהתאם לשיטת החישוב המאוחד, אך בעוד שבית המשפט המחוזי בבאר שבע קיבל טענה זו, הרי שבתי המשפט המחוזיים בתל אביב ובנצרת דחו עמדה זו, וקבעו שבני הזוג זכאים לפי בחירתם לחישוב המס הנפרד.

◆ הסיבה להבדלי הגישות נעוצה בעיקרה במבחנים, אשר שימשו את השופטים לשם הגעה להחלטתם. בעוד שבעניין שקורי וכהן קבעו בתי המשפט, כי מספיק שיוכיח בן הזוג עמידה בשני מבחנים מצטברים: (1) נחיצותו של בן הזוג בתפקיד; (2) סבירות הכנסתו של בן הזוג ביחס לפונקציה אותה הוא ממלא, נתן בית המשפט בבאר שבע משקל משמעותי למבחן נוסף והוא: העדר תלות מקור ההכנסה של בן הזוג האחד בבן הזוג השני.

#### מהו שכר סביר:

◆ לטעמי, בעידן המודרני, אשר בו שעות העבודה אינן קבועות ורמת השכר אינה נקבעת רק כפונקציה של התחום בו נדרש העובד, אלא מתחשבת בקריטריונים נוספים, אובייקטיביים וסובייקטיביים כגון: היצע העובדים בתחום, בכושר ניהול מו"מ של העובד, בנסיונו, בקשריו, בהיקף המשרה, בגודל החברה וכד'. לפיכך, על מנת למנוע ויכוחים בין ציבור הנישומים לפקיד השומה, ומתוך רצון והבנה כי אכן ישנם מקרים מסוימים בהם החישוב המאוחד אינו עולה בקנה אחד עם המציאות הכלכלית של ימינו, קבע המחוקק הקלה מסויימת בסעיף 66(ה) לפקודה. במסגרת סעיף זה נקבעה באופן מפורש תקרת שכר מסויימת, אשר לגביה יוכלו בני הזוג לדרוש חישוב נפרד למרות שקיימת תלות במקורות הכנסתם. יתכן כי תקרה זו הינה נמוכה, ויש להגדילה, ברם זהו תפקידו של המחוקק.

למותר לציין, כי בסעיפים רבים בפקודה קבע המחוקק תקרות ביחס לגובה ההוצאה שתותר בניכוי לצרכי מס כגון, הוצאות אש"ל, נסיעות לחו"ל, הוצאות בחו"ל וכד'. תקרות אלו משמשות את הנישומים לשם חישוב הכנסתם החייבת במס.

#### מהי נחיצות של בן זוג:

◆ לטעמי, שאלה זו מעצם טיבה, הסתום בה מרובה על הגלוי והידוע, וכל קשר עם המציאות עשוי להיות מקרי בלבד. אסור לבחון את עזרתו של בן זוג במונחים אובייקטיביים, שכן השיתוף והעזרה ההדדית בין בני זוג הינה דבר שבשגרה, כאשר אין



.../...

### השלכות פסק הדין לנורמה האנטי-תכנונית:

◆ ראשית, אין ספק כי פס"ד שקורי וכהן גם פרשנות זו מתנפצת כאשר בית המשפט קובע כי גם במקרה בו שני בני הזוג עובדים באותו העסק ובאותה מסגרת ארגונית כך שאין ספק שיש קשר ברור בין הכנסת האחד להכנסתו של השני, עדיין ניתן לקבוע כי אין תלות בין הכנסות בני הזוג. לטעמי קבעיה זו למעשה מרוקנת מתוכן את סעיף 66(ד) לפקודה וכל מקרה ומקרה יבחן לגופו של עניין.

### נקודות הזיכוי בחישוב מאוחד:

◆ המחוקק כבר נתן דעתו לכך שהחישוב המאוחד עלול להשית חבות מס גבוהה יותר על התא המשפחתי ומצא את הפיתרון לכך באמצעות מתן נקודות זיכוי נוספות לפי סעיפים 38 ו-39 לפקודה – הפרשנות בשקורי וכהן, מרוקנת מתוכן סעיפים אלו שכן הכיצד קובע המחוקק נקודות זיכוי לבן זוג רשום שכן זוג עוזר לו 9 חודשים לפחות ו-24 שעות בשבוע, כי הרי מלשונם של הסעיפים ברור שמדובר בעבודה אמיתית ונחוצה שתמורתה משולם שכר, כאשר במידה ויוכיחו שגובהה סביר, הרי לכם חישוב נפרד כשר למהדרין ללא צורך בנקודות הזיכוי הנוספות.

### אברהם ונורית מרדכי:

◆ בתאריך 23.11.2005 ניתן על ידי כבי' השופט אהרון ברק בבג"צ פסק דין בשאלה של תחולתו של סעיף 66(ה) לפקודה מטעמים תקציביים. לטעמי מכיוון שהשופט ברק בעצמו ישב בדין גם במקרה קלס, ניתן להניח כי היה מקובל עליו כי החוק קובע בכל מקרה חישוב מאוחד במקרה של תלות בין מקורות ההכנסה וישנה חשיבות מכרעת בשאלה לגבי התחולה של סעיף 66(ה) לפקודה. כי הרי אם גישת ביהמ"ש בעניין שקורי וכהן היתה הפרשנות הראויה של סעיף 66(ה) שלמעשה מרוקנת אותו מתוכן ממשי, הרי שלא כרוכה בו שום בעיה תקציבית.

### יעילות כלכלית:

◆ בשקורי נטען, כי התוצאה שלו תביא ליעילות כלכלית במשק. לטעמי טענה זו אינה עולה בקנה מידה אחת עם גישת המס הישראלית, הבנויה מפשטות, וודאות ויעילות, שאומנם עלולים במקרים מסוימים לפגוע בעקרון הצדק כלפי פלוני מסוים אך מחיר זה בטל לעומת השיוויוניות כלפי כלל האוכלוסיה. וכבר נקבע בפס"ד פוליטי, כי דבר חקיקה אינו תמיד מושלם, ברם למען הפשטות והיעילות ניתן ליישמו.

שיעורי מס ברורים ותוצאות מס ידועות מהווים מרכיב חיוני במנוע הצמיחה של המשק הישראלי, ברגע שכל חזקה ניתנת לסתירה וכל סעיף יש להוכיחו הרי שנוצר חוסר ודאות, וכפי שאנו רואים גם ביהמ"ש חלוקים בנושא זה בדעותיהם. פסיקה במקרה זה לטובת הנישום מהווה דה-פקטו, פגיעה בכלל הנישומים שעד עכשיו היו בטוחים כי פעלו לפי החוק.

### חשיבות השיוויון:

◆ לטעמי יכולה להיווצר אפליה במתן עדיפות ברורה להתאגד כעצמאי על ידי מתן אפשרות לחלק את ההכנסה גם לבן הזוג. כמו כן, טעות לחשוב כי מדובר בסעיפים מיושנים שלא נידונו בעידן המודרני. הסוגיות נידונו בתיקון 89 לפקודה משנת 1992 בהתאם לוועדה ציבורית שהוקמה במיוחד לבדיקת שיוויוניות מעמד האישה לעניין מס הכנסה וכן בתיקונים שונים כגון סעיף 66(ה) לפקודה שנעשה במאה ה-21.

לטעמי: מס מעצם טיבו פוגע בזכויות יסוד של האדם וחירותו ולכן היכולת לבחון אותו בהיבטים אלו הינה בעינית וסובייקטיבית, וזאת מכיוון שמטרתו העיקרית היא מימון תקציב המדינה, שהוא מתן חיים לכל אזרחי המדינה והזכות לחיים גוברת על הזכות לשיוויון מוחלט.

### סיכום של דבר:

◆ לטעמי המונח שכר סביר שייך למקצועות של המאה הקודמת ושאלת נחיצותו של עובד נוסף בעסק, למשל בעסק חדש, לא ניתנת לקביעה מראש אלא בעולם עסקי אוטופי. ברור לכולנו, כי לא ניתן לבצע ביקורת שוטפת לגבי מהי החלוקה האמיתית של עבודה בין בני-זוג ולא ניתן ואף לא ראוי, כי רשות המיסים תמרר את חייהם של הנישומים בבדיקות מבדיקות שונות על מנת לוודא, כי אכן ישנה זכאות לחישוב הנפרד. הכיצד יוכל מפקח המס בשנת המס 2010 הבודק את דוחותיו של הנישום בדיעבד ולאחר שחלפו מספר שנים (למשל דוח 2007), לקבוע האם המשרה היתה נחוצה אז והשכר היה סביר באותה העת. כמו כן, במידה ויאומצו העקרונות שנקבעו בפס"דים שקורי וכהן, הרי שסעיף 66(ה) הינו מרוקן מתוכן.

לפיכך, לטעמי על המחוקק לקבל החלטה ברורה בנושא זה ולהחליט האם לבטל את החישוב המאוחד בכלל, או לחילופין לקבוע כללים וקריטריונים ברורים אשר יהיו חזקות חלוטות, שבהתקיימם יבוצע חישוב נפרד באופן אוטומטי.

\* **האמור משקף את דעת הכותב בלבד ואינו מהווה את עמדת רשות המסים.**



## חוסר תום לב מונע אפשרות לתיקון דו"ח מ"מ 1121/05 ג.פ.ח.מ. (עשר) בע"מ נ' פקיד שומה

מקורי, הינה תום ליבו של הנישום. תום לב הנדרש הן במועד הרישום המקורי והן במועד בו נדרש התיקון. דרישה זו, כך לפי בית המשפט, עולה למעשה גם מהתנאים המצטברים להכרה בהפרשה, כפי שפורשו בפסיקה. כך למשל, שקיפותם של הנתונים עליהם ביסס רואה החשבון את רישומיו, הינם ביטוי לתום ליבו של הנישום בעת הרישום.

במקרה נשוא הערעור, קבע בית המשפט, כי המערערת לא נהגה בתום לב ולכן, אין להתיר לה את תיקון הדוח לשנת המס 1998. ויותר מכך סבור בית המשפט, כי העדר אזכורה של תביעת המינהל בדוח המקורי, אינה אלא ביטוי להערכת המערערת באותה העת, כי ההסתברות לגבייתו של החוב שואפת לאפס.

מנהל המערערת חזר והדגיש, כי הפעולות שננקטו, נעשו לדרישתם של רואה החשבון והיועץ המשפטי של המערערת. חרף האמור, המערערת נמנעה מלהעיד את רואה החשבון מטעמה ואף שלדברי מנהלה "אנחנו מעבירים מאזן לרואה החשבון והוא רושם את הביאורים. ההתכתבות היא בין רואה החשבון לבין היועץ המשפטי וגם מול המנהל", לא הוצגה תכתובת זו שתעיד על הלך מחשבתם של בעלי התפקידים הנזכרים בעת נקיטתם בדרך הרישום החשבונאי שהוצגה במהלך הערעור.

באשר להתרת ההפרשה בשנת 2001 קובע בית המשפט, כי לאור העובדה שחוב המערערת למינהל שריר וקיים הן בעיני המינהל ואף המשיב לא חולק על כך, ניתן להסתפק בהצהרת מנהל המערערת, כי הקטנת ההפרשה בשנת 2001 נעשתה על סמך יעוץ משפטי וחשבונאי ולכן יש להתיר בשנת 2001 הפרשה בגובה 70% מהחוב למינהל.

ומסכם בית המשפט הנכבד: "משעה שהמשיב קבע כי לא היה מקום לאפשר תיקון הדוח והתרת ההפרשה בגין חוב תלוי לשנת 1998, לא היה מקום לתוספת הכנסה בשל קיטון ההפרשה בשנת 2001 ב-30%. בנסיבות ערעור זה, אני מוצא כי המשיב פעל נכונה בקשר עם שנות המס שבערעור. אולם בהמשך לאמור לעיל, אני קובע כי יש להתיר למערערת הפרשה בשיעור של 70% מסכום דרישת מינהל מקרקעי ישראל בשנת המס 2001 כפי שרשמה בדוח מטעמה."

### תוצאה:

הערעור נדחה בכפוף לתיקון השומה לשנת 2001.

ניתן ביום 21.01.10

ב"כ המערער: עו"ד ג. סגל.

ב"כ המשיב: עו"ד י. טופף.

המערערת החזיקה משנת 1993 ב-100% מזכויות שותפות דנאל פרומוט (להלן: "השותפות"), ומדווחת על הכנסות השותפות בספריה בהתאם לסעיף 63 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

בשנת 1991 נחתם בין השותפות למינהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל") חוזה פיתוח לבניית יחידות דיור ביבנה. בין השותפות והמינהל נתגלעה מחלוקת בדבר תשלום הפרשי ערך קרקע. ביום 24.9.1997 קיבלה השותפות מכתב מהמינהל בו נטען, כי לשותפות חוב למינהל העולה על 5 מליון ₪. לאחר מכן, ביום 6.10.1998 פנתה השותפות לבית המשפט לעניין החוב.

בסוף שנת 1999, הגישה המערערת דוח לשנת מס 1998 לפיו הכנסתה החייבת בשנה זו עמדה על 9,287,792 ₪. בשנת 2000 שלחה המערערת מכתב לרואה החשבון ובו היא מציינת, כי מכיוון שדרישת התשלום בגין פרויקט יבנה נשלח על ידי המינהל לכתובת שגויה, סכום הדרישה לא הובא לידי ביטוי בדוח הכספי לשנת המס 1998 (נשוא הערעור) ולפיכך מתבקש תיקון הדוח. בעקבות מכתב זה, ביום 14.9.2000 הגישה המערערת דו"ח הכנסות מתקן לשנת המס 1998, לפיו הכנסתה החייבת הינה 4,339,657 ₪, לאחר התחשבות בהפרשה בגין הדרישה לתוספת דמי היוון בשל הפרשי ערך של המינהל.

בדוח לשנת המס 2001 דיווחה המערערת על הפסד לצרכי מס. באותו דוח הקטינה המערערת את ההפרשה בגין דרישת המינהל לסכום של 3,755,051 ₪ ובמקביל דיווחה על ההפרש כהכנסה בסך 1,609,307 ₪ אותה קיזזה מהפסדיה באותה שנה.

לטענת המערערת, ההפרשה נשוא הערעור עומדת בכל התנאים שנקבעו בפסיקה לעניין ההכרה בחוב תלוי.

לטענת המשיב, אין כאן לא חוב ולא חוב תלוי, ואפילו תאמר שחוב תלוי יש כאן, אין הוא "קרוב לודאי" ואין הוא ניתן להערכה עד כדי כך שמוותר לעשות עבורו הפרשה. לשיטת המשיב, לא בכדי בחרה המערערת, בדיעבד, לבצע את ההפרשה נשוא המחלוקת דווקא בשנת המס 1998 ולא בשנה שבה לכאורה "נודע לה" על הצורך בכך, היא שנת 2000. הכללת הפרשה בשנה זו "אפשרה למערערת להקטין פלאים את הכנסתה החייבת".

**ביהמ"ש המחוזי בתל אביב – כב' השופט מ. אלטוביה:**

בית המשפט, לפני בכלל שמתחיל לדון בשאלה נשוא המחלוקת שהיא בנסיבות עיתוי ההכרה בהפרשה לתשלום החוב התלוי, קובע כי תנאי תחילי לאימוצה של הגישה המתירה לתיקון דו"ח



## פטור על עסקאות בדירות מגורים לפי ס' 31 לחוק מע"מ ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ

המחוזי קבע בענייננו, לא מדובר בהשכרה ישירה של דירות למגורים, אולם הדבר נובע במידה רבה מן הנסיבות הסובבות את העסקה ואין בכך כדי להשפיע על היות המשיבה המשכירה המהותית של הדירות למגורים. לצורך מימוש ההסכם נוקקה חי טל, שברשותה היו רק מקצת מן הדירות הדרושות למימוש ההסכם, להתקשר בחוזה עם המשיבה שמכוחו הצטרפה המשיבה לחי טל ביצירת מאגר דירות לצורך השכרה לעמידר. יתר על כן, דמי השכירות בגובה זהה מועברים לידי חי טל ולידי המשיבה (באמצעות חי טל), עבור כל אחת מן הדירות, למעט אחוז אחד מן הסכום שמוענק לחי טל עבור ניהול ההתקשרות.

◆ ניכוי תשומות וחיוב במס עסקאות - עקרון ההקבלה הוא עקרון מרכזי בחוק מס ערך מוסף. ניכוי מס תשומות שלא לפי הדין, כשלעצמו, אינו מקים עילה לחייב אחר כך במס עסקאות, עסקה שהחוק קובע לגביה פטור ממס. אולם, סעיף 31 לחוק קובע: "אלה עסקאות פטורות ממס" ולאחר מכן מפרט את המקרים השונים הפטורים ממס עסקאות. לאמור, במקרים המופיעים בסעיף 31 לא יוטל מס, על אף שהם מוגדרים "עסקאות" לפי סעיף 1. אין בעובדה שנוכה מס תשומות כדי להביא, בהכרח, להטלת מס עסקאות בכל הנסיבות.

◆ סיכומו של דבר, עסקת השכרת הדירות נכנסת לגדר הפטור ממס עסקאות הקבוע בסעיף 31(1) לחוק. לאור זאת, ולאור השימוש החייב הזמני שנעשה בדירות, היה מקום לכאורה לחייב את המשיבה להחזיר חלק ממס התשומות שנוכה על ידה. עם זאת, לנוכח מהותו של ההליך שלפנינו ולנוכח קיומו של ההליך הקודם בין הצדדים ותוצאותיו, אין מקום במסגרת ההליך היום להורות על השבת מס התשומות שנוכה. אין מנוס מתוצאה זו לאור ההתנהלות הלא קוהרנטית של המערער.

◆ **השופט א' גרוניס:** "כפי שמציין חברי, הפטור המופיע בסעיף 31(1) נועד לחול במקרים בהם מושכרת דירת מגורים ישירות לשוכר. בניגוד לחברי, אינני סבור כי באופן עקרוני היה מקום לסטות מן הכלל האמור במקרה דנא. עם זאת, בנסיבות העניין, נדמה כי אין מנוס מלדחות את הערעור. זאת, נוכח העובדה כי המערער עצמו סיווג את העסקה בין חי טל לבין המשיבה כעסקה להשכרת דירות למגורים במסגרת הליך קודם בין הצדדים. נוכח האמור, בנסיבות העניין אין מנוס אלא לדחות את הערעור לעניין זה אך לטעמי מנימוק שונה מזה של חברי, המשנה לנשיאה".

### תוצאה:

◆ הערעור התקבל. (נימוקי הדחייה התקבלו בדעת רוב).

ניתן ביום 1.2.2010.

ב"כ המערער: עו"ד י. הירשברג.

ב"כ המשיבה: עו"ד י. שקד.

◆ במסגרת הסכם קומבינציה שנכרת בין חברת חי טל פרויקטים בנייה ופיתוח בע"מ (להלן: "חי טל") לבין חברת ס. ש. צרפתי השקעות ובניה (1992) בע"מ (להלן: "צרפתי"). נבנה בניין באשדוד ששימש בית דירות לנופש.

◆ המשיבה, הרשומה במס ערך מוסף כעוסק מורשה בתחום אחזקת בתים, התקשרה בשנת 1996 עם שתי החברות הנזכרות, בהסכם שבו התחייבה לספק שירותי ניהול ואחזקה לבניין ורכשה 9 דירות בבניין מצרפתי, וביקשה לנכות בגינן מס תשומות לאחר שהצהירה, כי הדירות מיועדות להשכרה כדירות נופש – השכרה שאינה פטורה ממס. בקשתה של המשיבה אושרה ואכן, במשך כשנה, הושכרו הדירות כדירות נופש. בשנת 1999 התקשרה חי טל בהסכם עם חברת עמידר, שבו התחייבה לספק לאחרונה 85 דירות בבניין לצורך מגורי עולים. מאחר שבבעלותה של חי טל היו רק 35 דירות בבניין, היא התקשרה עם המשיבה בהסכם שלפיו התחייבה המשיבה לספק לחי טל 50 דירות, מתוכן 9 הדירות שרכשה מצרפתי ו-41 דירות ששכרה מבעליהן. לאחר ביקורת שערך המערער בבניין, שבה גילה כי הדירות מושכרות למגורים, הוצאה למשיבה שומת תשומות שבה התבקשה להשיב את מס התשומות שניכתה. המשיבה הגישה ערעור על ההחלטה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, שנמחק לאחר שהמערער התיר למשיבה לנכות את מס התשומות. בשנת 2004, הוציא המערער למשיבה שומת עסקאות, שבה ביקש לחייבה לשלם מע"מ על השכרת הדירות לפי ההסכם שנכרת עם חי טל, מאחר שלטענתו מדובר בעסקה החייבת במס. המשיבה הגישה ערעור ובית המשפט המחוזי קיבל את ערעורה. על פסק דין זה הוגש הערעור.

◆ לטענת המערער, העסקה הרלוונטית לענייננו היא החוזה שבין המשיבה לחי טל ולא העסקה שבין חי טל לבין עמידר או העסקה שבין עמידר לבין הדיירים ואין לראות בהשכרה לחי טל השכרה למגורים, אלא העברה לצורך עסקי החברה ואין לראות בהסכם עסקה הנכנסת לגדרי סעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק") - סעיף הפטור.

לטענת המשיבה, לפי ההסכם בינה לבין חי טל לא הושכרו הדירות לחברת חי טל אלא נוצר מאגר דירות משותף שהושכר לצרכי מגורים. לפיכך, ההסכם הרלוונטי לענייננו הוא ההסכם שבין חי טל לבין עמידר, הסכם שמכוחו מושכרות הדירות למגורים. לטענתה, היא המשכירה המהותית שלהם וחי טל משמשת כלי להשכרת הדירות.

### ביהמ"ש העליון – כב' השופט א. ריבלין, י. דניציגר, א. גרוניס:

◆ יש לבחון כל הסכם לגופו, ואם מתברר שגורם הביניים שעימו נכרת ההסכם אינו אלא "צינור" או גורם מתווך, במובנו הרחב, וכי הנישום הוא המשכיר המהותי, עשוי הפטור לחול. אכן, כפי שביהמ"ש



**עסקאות הנדל"ן בישראל - עולות לרשת**

עפ"י הפרסומים האחרונים, בעקבות פסיקת בימ"ש המחוזי בירושלים, כב' השופטת מוסיה ארז, תוך מספר חודשים ייפתח באינטרנט מאגר מידע הכולל נתונים על עסקאות הנדל"ן בישראל. מאז שנת 2003 קיים בנציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מאגר מידע הכולל נתונים אודות עסקאות נדל"ן בישראל, אשר היה לכאורה פתוח לעיון הציבור. לטענת העותרים, אדם מן השורה היה מתקשה להגיע למידע המבוקש. כל מבקש מידע נדרש בהתקשרות חוזית עם הרשות ותקשורת ממוחשבת, הדורשת ציוד יקר. בנוסף הוחלט כי המאגר יכלול נתונים שעד כה היו חסויים לעין ציבור, וכוללים נתונים פיזיים אודות הנכס כגון שטח, מספר החדרים, קומת הנכס, מספר הקומות במבנה, הזכויות הנמכרות, הצמודות, גיל הבניין, כתובת הנכס המדויקת והאם מדובר בבעלות של חברה או אדם פרטי. העותרים הסתמכו על חוק חופש המידע. בעתירה טענו העותרים, כי גילוי המידע והנגשתו יגביר את הבקרה על עסקאות נדל"ן, ימנע אפשרות לשימוש במידע פנים וליצירת תחרות בלתי הוגנת, יגביר את השקיפות וישפר את אמיתות ביצוע עסקאות הנדל"ן.

**לשכת רוה"ח בפייסבוק**

מהיום יכול כל אחד מחברי הלשכה להצטרף כחבר בקבוצת "לשכת רואי חשבון בישראל" בפייסבוק. ההצטרפות פשוטה מאוד: נכנסים ל- [www.facebook.com](http://www.facebook.com) ומחפשים את קבוצת "לשכת רואי חשבון בישראל", ממלאים פרטים אישיים ומצטרפים לקבוצה. מי שכבר נמצא בפייסבוק, פשוט מצטרף לקבוצה. קבוצת הלשכה היא הפורום החברתי האינטרנטי הראשון של חברי לשכה ומיועד להחלפת דעות, היכרויות, חשיפה לאירועי הלשכה וכל תוכן מקצועי או חברתי שחברי הקבוצה רוצים לחלוק ביניהם. התקשורת בין החברים ובין הלשכה לחבריה שמתקיימת בפייסבוק אינה פורמלית, ומטרתה לחזק את הקשרים החברתיים בין החברים העוסקים במקצוע. מנהלי הקבוצה הם דובר הלשכה **אסף קדם** והיועצת הפרלמנטרית של הלשכה **עדי גרינבאום**.

**פ"ש פ"ת גבה 6 מיליון ₪**

**משרד פקיד השומה פתח תקווה**, ערך בשבוע האחרון מבצע ביקורות ניהול ספרים ב-120 עסקים מענפי המסחר, השירותים והתעשייה. ליקויים מהותיים נמצאו ב-15% מהעסקים ואי רישום תקבולים ב-17% מהם. עוד ביום המבצע גבה המשרד **6 מיליון ₪** במזומן מחייבי מס. מטרת המבצע היתה לבדוק את רישום התקבולים ואופן ניהול הספרים וכן להעמיק את ההרתעה בקרב חייבי מס. לקראת המבצע נערך מיפוי של עסקים בעלי נפח פעילות גואה במיוחד, נערכו כ-70 קניות ביקורת סמויות בעסקים, צורפו מידעים בחשד לכאורה לאי רישום תקבולים וכן נשלחו התראות לחייבי מס. עפ"י הודעת הרשות, מקצת הביקורות: מספרה בפתח תקווה מנוהלת מאחורי ביתה של בעלת המספרה החל מנובמבר 2008, אך עד היום היא לא פתחה תיק ברשות המסים. במספרה נמצאה מחברת, ממנה עולה כי מחזור המכירות נע בין 3,000-8,000 ₪ לחודש, שכאמור לא דווחו. בעלת המספרה אמרה "בעבר ניהלתי עסק והפסקתי, לכן רציתי לראות אם הולך לי וכבר דיברתי עם יועץ מס שיפתח לי תיק כעוסק פטור, אתם רואים שרשמתי במחברת". ועוד...

**חבר מועצת גבעת שמואל נעצר**

בימ"ש השלום בת"א, **כבוד השופט אילן דפדי**, קבע השבוע, כי **ירמי בלום**, חבר מועצת העיר גבעת שמואל, החשוד בניהול מערכת חשבונות כפולה במטרה להתחמק מתשלום מס, יעצר עד ליום חמישי, 4.2.10. לפי בקשת המעצר, שהוגשה ע"י **משרד מע"מ גוש דן**, בלום הרשום כעוסק במסחר סיטונאי בחומרי ניקוי חשוד, כי הפעיל מערכת חשבונות נוספת ובלתי פורמאלית, במטרה להתחמק מתשלום מס. **חוליית המתמחים במחלקת ביקורת חשבוניות במשרד חשפה את החשוד במהלך ביקורת אצלו**. עוד לפי הבקשה, מהראיות שנאספו עולה, כי במהלך השנים 2005 - 2009 לפחות, נהג החשוד לבצע עסקאות חייבות במס, אשר לגביהן היה חייב בהוצאת חשבוניות מס כדין, חלף זאת הוא הוציא חשבוניות מס באמצעות מחשב אישי (פורמט וורד), אשר לא נכללו בדיווחיו התקופתיים למע"מ ומבלי שנכללו במערכת הפנקסים אשר חב בניהולם. החשד הוא, כי בשנים הרלוונטיות הוצאו חשבוניות בהיקף של **למעלה מ-2.4 מיליון ₪**.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בנין 132, מגדל עזריאלי 1  
תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991

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

אי לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.