

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

גיליון 532 יום ה' 18 במרץ 2010

השבוע בגיליון

סבב מינויי בכירים ביחידות הרשות // הצעת חוק : פטור מע"מ לקניית דירה ראשונה לזוגות צעירים  
שבח כחלק מהכנסה חייבת - כן או לא ?

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עליון – מ"ה – שומות למיטב השפיטה על פי אומדנה // מ"ה – החרגת "קרוב" מהטבת מס // מע"מ – שומות עסקאות ופסילת ספרים  
"בלבלי אותו... אל תעשי לו חשבונית" // החל משפט "פרשת רשות המסים" // שוק הכרמל שבר את "השיא" // הגבלת הפרס הראשון בלוטו.

עדכונים מהשטח

## סבב מינויי בכירים ביחידות הרשות

◆ **מר דוד טובול** (51) יעבור לכהן בתפקיד **פקיד שומה ת"א 1**. טובול שימש ב-5 השנים האחרונות כפקיד שומה רחובות וימשיך לשמש בתפקיד בשלב זה כמטלה נוספת.

◆ **איריס בן-דוד** (52) ששימשה בשש השנים האחרונות כממונה אזורית מע"מ גוש דן עברה בראשית פברואר לכהן בתפקיד **ממונה מע"מ רמלה**. בן-דוד, החליפה את דני פוקץ (60) ששימש בארבע השנים האחרונות ממונה מע"מ רמלה. פוקץ, עבר לשמש כממונה אזורי מע"מ גוש-דן.

◆ בנוסף, במכרזים שנערכו בימים האחרונים נבחר **יוסי בן-ישי** (46) לתפקיד **מנהל המכס אשדוד**. בן-ישי שימש בשש השנים האחרונות כסגן גובה מכס נתב"ג. כמו כן נבחר **טלחום פרידלוב** (56) לתפקיד **מנהל היחידה הארצית הוצל"פ-אכיפת הגביה**. פרדילוב שימש כמנהל תחום (רכז בכיר) במשרד פקיד שומה ת"א 3 כמו כן, בעשר השנים האחרונות כיהן כיו"ר ועד עובדים ארצי של עובדי אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין.

◆ **מערכת מס פקס וצוות המשרד מאחלים למינויים החדשים בהצלחה בהמשך דרכם.**

**יהודה נסרדישי**, מנהל רשות המסים, הודיע השבוע (14.3.10) על רוטציה מקיפה בקרב ממונים ביחידות השטח של רשות המסים:

◆ **רועי מקוב** (52) מונה לתפקיד **פקיד שומה גוש-דן**. מקוב, שכיהן בשש השנים האחרונות כפקיד שומה חיפה, יחליף בתפקיד את מיקי מיכאלוביץ העומד לפרוש משירות המדינה בתקופה הקרובה.

◆ **רו"ח יהושע חבר** (48) יעבור לשמש בתפקיד **פקיד שומה חיפה**. חבר ימשיך לשמש בשלב זה כמטלה נוספת כפקיד שומה פתח-תקווה.

◆ **רו"ח מירי סביון** (43) עברה בראשית החודש לכהן **כפקידת שומה כפר סבא**. סביון, שימשה בעשר השנים האחרונות בתפקיד פ"ש ירושלים 1.

◆ **רו"ח אבי בכר** (43) מונה לתפקיד פקיד שומה ירושלים 1. בכר שימש בשנתיים האחרונות כפקיד שומה ת"א 5 ובנוסף ניהל את מוקד הפיצויים המיוחד שהוקם לטיפול בנזק העקיף לישובי הדרום בעקבות מבצע עופרת יצוקה. באחרונה שימש גם כממלא מקום פקיד שומה ת"א 1 בעקבות פטירתו של רחמים יפת ז"ל. בכר ימשיך לשמש בשלב זה כמטלה נוספת כפקיד שומה ת"א 5.

## הצעת חוק : פטור מע"מ לקניית דירה ראשונה לזוגות צעירים

◆ עפ"י דברי ההסבר, הורדת מחיר הדירה באמצעות הפחתת המסים המוטלים על רכישתה, או באמצעות סיוע בדיוור – צפויה להביא לגידול במספר עסקאות הרכישה. הפחתת המסים על הדירה הראשונה, כגון המע"מ – כפי שמוצע בהצעת החוק, תגדיל באופן משמעותי את הפעילות בתחום הדיוור ותגביר את הביקוש לרכישת דירות בקרב זוגות צעירים, דבר שיביא להגדלת הכנסות המדינה ממסים ישירים ועקיפים הנובעים ממכירת הדירות. הצעות חוק דומות בעיקרן, הונחו על שולחן הכנסת בעבר.

◆ ביום 17.3.10 הונחה על שולחן הכנסת ע"י חה"כ **מירי רגב**, **דב חנין**, **שלמה מולה** ו**אורלי לוי אבקסיס**, **הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון – פטור בעת קניית דירה ראשונה לזוגות צעירים בכל הארץ)**, **התשע"ע-2010**. עפ"י ההצעה מוצע להוסיף לחוק מע"מ את סעיף 31 שיקבע פטור לדירת מגורים ראשונה: **"מכירה בידי קבלן לזכאי, של דירת מגורים ראשונה שמחירה, לא כולל מס ערך מוסף, אינו עולה על 800,000 שקלים חדשים, פטורה ממס"**. "זכא"י מוגדר כ: "אדם יחיד, או זוג צעיר שטרם חלף עשור מיום נישואיו אשר לו לא יותר משני ילדים; בעל תעודת זכאות של משרד הבינוי והשיכון";



## שבח כחלק מהכנסה חייבת - כן או לא ? אסף ישועה, עו"ד (רו"ח) גולדמן ברון - משרד עורכי דין

המיסוי של השבח הנצמח על מקרקעין השייכים לבני הזוג, תובהר בחקיקה מפורשת.

♦ יותר מן התוצאה, מעניינת הדרך שבה סלל בית המשפט את דרכו לתוצאה אליה הגיע. בית המשפט מציין בפסק הדין (עמ' 116), כי ישנם 3 שלבים בהליך קביעת המס:

1. קביעת ההכנסה לאחר ניכויים ופטורים למיניהם;
2. קביעת שיעורי המס החלים על ההכנסה;
3. תשלום המס;

לדידו של בית המשפט, ייחוס ההכנסה של בת הזוג להכנסת בן הזוג בעל ההכנסה מיגיעה אישית הגבוהה ביותר, הינו שלב הנכלל בשלב קביעת ההכנסה, אשר אינו חוסה בהוראת סעיף 48ב.

♦ לעומת זאת, במסגרת החלטת מיסוי מס' 49/08 שניתנה בשנת 2008, שונתה קביעה זו. במשך שנים אחזה רשות המיסים בעמדה, כי חברת הבית שקופה ביחס להכנסות השוטפות, אולם לענין שבח ממכירת מקרקעין, היא אינה שקופה, מהטעם שהשבח אינו חלק מההכנסה החייבת. במסגרת החלטת מיסוי זו, הוכרה לראשונה השקיפות לענין שבח ביחס לחברת בית. לפיכך, מעמדה של חברה כחברת בית משמעה מיסוי השבח בשיעור המס של יחידים (בד"כ 20%).

♦ רשות המיסים הסכימה להכיר בשקיפות של השבח ביחס לחברת בית, בין היתר בשל העובדה, כי בחב"ק מס הכנסה מוגדרת "הכנסה" גם הכנסה משבח (פרשנות: סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, סעיף 2.1.4: הגדרת "הכנסה"). במילים אחרות, לדידה של רשות המיסים, שלב קביעת ההכנסה בחברת בית, בניגוד לעמדת בית המשפט בעניין ניר יוסף, כן חוסה בתוך הוראות סעיף 48ב. תוצאה דומה, נקבעה בחב"ק מס שבח לענין מיסוי השבח בשותפות רשומה, לפיה שיעורי המס ממכירת מקרקעין יקבעו לפי שיעורי המס של השותפים ולא של השותפות.

גם המחוקק ראה לנכון להתייחס להכנסה משבח כאל חלק מהכנסה החייבת. דוגמאות לכך נקבעו בפקודה בסעיפים שונים. בתיקון מס' 118 תוקן סעיף 181ג, העוסק בקיזוז מקדמות בשל הוצאות עודפות כנגד מס בעתיד. בתיקון זה נקבע (לאחר פסק דין גיבור סבריינה), כי ניתן לקזז מקדמות אלה לא רק כנגד מס הכנסה אלא גם כנגד מס שבח. בתיקון מס' 147, בסעיף 2)9 לפקודה העוסק בפטור לרשות מקומית, קופת גמל ומוסד ציבורי נקבע כי הכנסה פטורה כוללת גם שבח ממכירת מקרקעין וכן בסעיף 2א64 נקבע כי הכנסה של קרן להשקעות במקרקעין כוללת גם שבח.

♦ החלטת המיסוי מביאה לידי כרסום במעמדו של סעיף 48ב, היוצר חיץ בין חוק מיסוי מקרקעין לפקודת מס הכנסה, ומצביעה על שינוי בתפיסה הישנה והצורך במיזוג והטמעתו של חוק מיסוי מקרקעין בפקודת מס הכנסה, לכל דבר ועניין, ונראה כי יש לאמץ גישה זו, בין היתר, גם לענין הפטורים.

החלטת המיסוי של רשות המיסים שניתנה לאחרונה בעניין חברת בית, מערערת את יסודות הפסיקה בעניין מעמד השבח ביחס להכנסה חייבת לפי הפקודה.

♦ סעיף 48ב לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי השבח ייחשב כהכנסה חייבת לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו. רבות נכתב בפסיקה על נקודת ההשקעה וקשרי הגומלין בין חוק זה לפקודת מס הכנסה.

♦ נסקור חלק מפסקי הדין העיקריים בנושא:

**פס"ד צבי שנל (עמ"ש 1499/90, צבי שנל נ' מנהל מס שבח רחובות)** דן בית המשפט בשאלה האם פטור של נכה לפי סעיף 5)9 לפקודה המתייחס לרווח הון, חל גם שבח ממכירת זכות במקרקעין. קבע בית המשפט, כי הפטור האמור, אינו חל על הכנסה משבח, מאחר שסעיף 48ב, אינו מאפשר יבוא פטורים מהפקודה, כי השבח נחשב כהכנסה חייבת רק לענין שיעורי המס ולא לענין פטורים. ברוח זו, פסק בית המשפט גם בעניין גיבור סבריינה (ע"א 5246/91 גיבור סבריינה מפעלי טקסטיל בע"מ נ' פשמ"ג) וקבע, כי מקדמות בשל הוצאות עודפות ניתנות לקיזוז, רק כנגד מס הכנסה ולא כנגד מס שבח. יצויין, כי לאחר פסיקת בית המשפט, עניין זה תוקן בתיקון מספר 118 לפקודת מס הכנסה.

♦ פסק דין נוסף, פס"ד ניר יוסף (עמ"ה 6/97, ניר יוסף נ' פקיד שומה נתניה). במקרה זה, רכשה אשת המערער נכס מקרקעין, לאחר נישואיה ועם מכירתו נוצר לה שבח מקרקעין. המחלוקת בערעור נסובה על השאלה, אם היא זכאית לחישוב נפרד של המס בגין מכירה זו, או שמא תצטרף ההכנסה להכנסת בן זוגה, בעל ההכנסה מיגיעה אישית הגבוהה יותר, בהתאם להוראות סעיף 66 לפקודה. בית המשפט קיבל את הערעור וקבע, כי אשת המערער היא החייבת במס שבח בגין מכירת הנכס, בלא להיזקק כלל להוראות פקודת מס הכנסה בענין חישוב המס במאוחד או בנפרד, שאינן חלות על שבח מקרקעין.

♦ בקובעו את התוצאה מנמק בית המשפט, כי תיקון 89 לפקודה השמיט את ההפליה שבין שני בני זוג מבחינת זכותה של האשה להיתמסות כאישיות עצמאית. הוא קבע מי מבין השניים ייחשב לבן הזוג הרשום וכן הסדיר את בעיית ההכנסה שלא מיגיעה אישית, עפ"י גובה הכנסתם של בני הזוג.

♦ סעיף 48ב לחוק מס שבח, אינו יוצר מיזוג וטמיעה של השבח בהכנסה או ברווח הון לפי הפקודה, אלא במגבלות שנקבעו ברישא לסעיף, קרי הוא יחול רק לענין קביעת שימור המס והזיכויים ממנו, ואין לו כל תחולה על קביעת ההכנסה החייבת עצמה.

♦ אין לראות בסעיף 48ב כמשמש כור היתוך לזיהוי של השבח, אלא לאותם עניינים שנקבעו בו, ושאלת החישוב הנפרד או המאוחד, אינם כלולים באלה. כאשר רצה המחוקק ליישם הוראה כלשהי מן הפקודה גם על חוק מס שבח, אמר כן מפורשות. בית המשפט המליץ, כי סוגייה זו, הקשורה בגורלו



## שומות למיטב השפיטה על פי אומדנה ע"א 8945/06, דניאל בוסקילה נ' מנהל מע"מ ב"ש ופקיד שומה ב"ש

### ביהמ"ש העליון – כב' הש' א. רובינשטיין:

◆ לא יתכן כי פלוני ינהג שלא כהוראות הדין, ואחר כך יבוא ויטען לזכויות דיוניות שהוא עצמו לא כיבד. יש לאפשר ניכוי מס תשומות רק מקום שאכן שולם מע"מ בעבור התשומות אשר שימשו לעיסקה החייבת: "חיוב המדינה בניכוי מס תשומות, כאשר המע"מ בגין העיסקה שביסוד הניכוי לא שולם כלל לשלטונות המע"מ, אינו מתיישב עם תכלית החקיקה ועקרון ההקבלה". ניכוי מס התשומות איננו עניין הנשלט על-פי הערכה או שומה אלא הוא נושא חשבוני, הנבחן על יסוד מסמכים". לענייננו, ניכוי מס תשומות יותר רק מקום בו מציג העוסק "חשבונית מס שהוצאה לו כדין" "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין, אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה". דברים אלה דומה, בחינת פשיטא; לא יתכן אחרת, אם מבקשים מס אמת ולא הפקרות. המערער טוען, כי הוא נופל בגדר החריג, וכי לא יכול היה לדעת על הפסול שבחשבוניות. טענה זו נפרכת על פניה, שעה שהודה המערער שאינו מכיר את מי שנחזו להיות מוציא החשבוניות.

נקבע, כי מעדות מנהל החשבוניות של המערער נשללת גירסת המערער לפיה ערך בדיקות בדבר זהות מוציא החשבוניות. המערער טוען, שאף במצב זה, היה על המנהל לערוך שומה על פי מיטב השפיטה, במסגרתה יאמוד את כמות התשומות שהיו למערער, ויאפשר ניכוי מס תשומות על בסיסן.

◆ טענה זו אין לה על מה שתסמוך. כאמור, ניכוי מס תשומות מטרתו להביא לגביית מס אמת – על הערך המוסף בלבד. ניכוי מס תשומות הוא ניכוי מע"מ שכבר שולם ממע"מ שיש לשלם; אין לו דבר עם השאלה האם היו תשומות, אלא רק עם השאלה האם היו תשומות אשר שולם בעדן מע"מ. ושעה שלא שולם מע"מ על העסקה שביסוד הניכוי, אין למעשה מה לנכות, שמא ייצא חוטא נשכר, והמדינה נפסדת.

◆ אמנם, על דרך הכלל ראוי במוטעם כי שומה תיערך לכל שנת מס בנפרד, ועל פי נתוני אותה שנה. אולם, מקום בו לא סיפק הנישום ולוא בדל ראיה לבסס שומות שונות לשנים השונות, האומדנה התבססה על שיקול דעת הגורמים המקצועיים, ולא נוצרה פגיעה חמורה לנישום בהסתכלות כוללת (בממוצע שנתל), אין לפסול השלכה משומת שנה אחת לחברתה, תוך הפעלת שיקולים מקצועיים סבירים.

### התוצאה:

◆ הערער נדחה.

ניתן ביום: 16.3.2010.

ב"כ המערער: עו"ד א. ווגדון.

ב"כ המשיב: עו"ד ש. הייזלר, פרקל' המדינה.

◆ המערער היה רשום כעוסק מורשה בתחום הבניה. בביקורת שערך מנהל מע"מ נמצא, כי המערער ניהל את עסקיו שלא כדין, תוך חריגה מהוראות ניהול ספרים; וכי חשבוניות שהוצאו למערער על ידי קבלני משנה שהעסיק, ושימשו לקיזוז מס תשומות במע"מ וכן לניכוי הוצאות במס הכנסה, הן פיקטיביות, במובן זה שלחנותים עליהן לא היה קשר למערער. המערער התבקש להמציא את מסמכי הנהלת החשבוניות של עסקו, ומשטען כי אלה נגנבו, התבקש להמציא העתקי חשבוניות וכל נתון רלבנטי אחר, אך לא נענה לבקשה.

בהתבסס על ממצאי החקירה, נפסלו החשבוניות והמנהל הוציא למערער שומת תשומות לשנים 2003-1999 שאינה מכירה בניכוי הסכומים שבחשבוניות הפיקטיביות. שומה זו נקראה "שומה על פי מיטב השפיטה". כן נפסלו ספרי המערער לאותה תקופה, והוא חויב בקנס בשיעור 1% ממחזור עסקאותיו.

◆ **לטענת המערער**, בהעדר ספרים לבדיקה, אין מקום לפסילתם. אין לקבל פסילת הספרים והחשבוניות לעניין התשומות בלבד, ללא שהדבר ישפיע על שומת העסקאות. וכן כי היה על המנהל לחייב את קבלני המשנה בכפל מס, ומשלא נעשה הדבר הרי זו אפליה. לבסוף, נטען כי גם אם נפסלו החשבוניות, נוכח העובדה שה"פיקטיביות" של החשבוניות עניינה זהות נותניהן, היה על המנהל לערוך למערער שומת אומדנה על פי מיטב השפיטה לעניין התשומות.

◆ **לטענת המשיב**, הדרישה לשום את תשומותיו חרף העובדה שהחשבוניות אינן כדין, נוגדת את תכלית החקיקה ואת ההלכה הפסוקה. הוטעם, כי שומת תשומות על פי מיטב השפיטה "תיערך לעוסק רק מקום שעלה בידו להוכיח שנרכשו על ידו תשומות בגינן שולם מע"מ וכי בגין עסקאות אלה הוצאו לו חשבוניות מס כדין, אלא שמסיבות חריגות ומוצדקות אין בידו להמציאן", ואילו במקרה דנא לא התקיימו אלה – לא חשבוניות כדין ולא נסיבות חריגות המצדיקות אי-הצגתן. לענין חיוב קבלני המשנה בכפל מס נטען, כי הרשום על החשבוניות לא היה בקשר עסקי עם המערער, אין לו דבר עם הפרשה, ולא ידוע מי היה הגורם האחראי על הוצאת החשבוניות שלא כדין.

◆ לענין פסילת הספרים נטען, כי הפסילה נבעה מהודאתו של המערער באשר לניהול לקוי של הספרים, וכן מכך שהיעדר ספרים מעיד על אי קיום החובה לנהלם, המצדיקה פסילה. הוסף, כי הסתמכות על חשבוניות פיקטיביות אף היא עילה לפסילת ספרים.



העיתון המקצועי לענייני מסים

## החרגת "קרוב" מהטבת מס ע"מ 550-06 קבוצת ממנ' נ' פקיד שומה אילת (קישור לאתר נבו)

החרגה שכזו להטבות מס הנקבעת על ידי המחוקק, מבטאת סייג לגיטימי במכלול שיקולי מדיניות החקיקה בתחומי המיסוי השונים, והינה לגיטימית וסבירה – ודאי שאיננה עולה כדי פגיעה בזכויות חוקתיות של הנישום או של קרובו.

במכלול הדברים ובפרופורציות הראויות, אין המדובר, לגופם של דברים, בהוראת חוק הפוגעת בזכויות יסוד חוקתיות בדרגה המחייבת שלילת תוקפה של הוראת חוק ומדובר בפגיעה מידתית.

זאת ועוד. המערכת מעסיקה כ- 80 עובדים. בגין רובם המכריע של עובדיה נהנית היא הנאה מלאה מהטבת המס שבסעיף 12 לחוק.

הטענה, כי תכלית העידוד של עסקים באילת – העומדת ביסוד החוק – אמורה להשתרע גם על העסקת בניס, אחים ובני זוג, הינה מסוג השיקולים שבקביעת מדיניות המחוקק אפשר ויש לה פנים לכאן ולכאן. אולם, ובאותה המידה, נכונים הדברים גם לענין החרגת "קרובים" מאותה ההטבה.

לצד הטענה החוקתית מוסיפה המערכת וטוענת, כי החרגת הקרובים בסעיף 12 נטרקנה למעשה מתוכנה – שכן הגדרת "קרוב" בסעיף זה הינה: "קרוב – כהגדרתו בסעיף 105 יא לפקודה".

בתיקון מס' 147 לפקודה (בתוקף מ- 1.1.2006) בוטל סעיף 105 יא' – והתוצאה על פי הטענה הינה "בטלותו של המונח ("קרוב") ו/או ריקונו מתוכן – ולאור זאת יש לבטל את הסיפא לסעיף 12 לחוק כאמור" (סעי' 6 לעתירה לבג"ץ).

ראשית – השומות דנן הינן לשנים 2003-2004 וביטולו של סעיף 105 יא' (כהגדרת תיקון 147) הינו מיום 1.12.06.

שנית, על פי סעיף 25 לחוק הפרשנות התשמ"א – 1981-ה"חיקוק האחר" לענינו שבא בעקבות תיקון 147 הינו הגדרת ה"קרוב" שבסעיף 88 לפקודה – הגדרה החופפת כמעט מילולית לזו שהיתה בסעיף 105 יא'.

לענין הדוחות המתקנים- איש מהקרובים לא החזיר את הפרשי השכר למערכת, כולם קיבלו ב"זמן אמת" (2003-4) את סכומי השכר שבדוחות המקוריים, ופרט לעצם הגשת ה"דו"ח מתקן" – לא נעשה שינוי או תיקון כלשהו בעובדות ובנתונים המקוריים לענין שיעורי השכר.

לאור זאת – לא ברורה כלל טענת המערכת, כי על המשיב ל"תקן" רטרואקטיבית את דוחות 2003/4 – הכוללים את נתוני האמת לענין שכר הקרובים – לסכומים הפיקטיביים שב"דוח המתקן" – סכומים שאין בינם לבין שכר הקרובים כפי ששולם להם בשנים הרלבנטיות (2003-4) – ולא כלום.

**התוצאה:**

הערעור נדחה.

**ב"כ המערכת: עו"ד ה.תירוש.**

**ב"כ המשיב: עו"ד י. אמיר.**

**ניתן ביום 03.03.2010**

המערכת הינה חברה שעיסוקה בענף המזון באילת ובבעלותה חנויות סופרמרקט, בתי מאפה ודוכני ירקות, ובעלי המניות בה הם הזוג יוחנן ושושנה ממנ' – תושבי העיר אילת.

המערכת הינה "תושב אילת", כהגדרתו בחוק אזור סחר חופשי אילת (פטורים והנחות ממס) התשמ"ה – 1985 (להלן – חוק אילת).

בשנות המס 2003-2004, נשוא ערעור זה, הועסקו על ידי המערערים כשמונים עובדים – וביניהם שבעה קרובי משפחה של בעלי מניות החברה.

בדוחות המערכת לשנות המס תבעה המערכת את מלוא הניכוי המותר בגין תשלומי השכר לכל שמונים עובדיה – ובהם שבעת הקרובים – בהתאם לסעיף 12 ל"חוק אילת".

בביקורת השומות (שנערכה ב- 2006) התברר למשיב כי בדוחות האמורים תבעה המערכת ואף הפחיתה מניכוי המס במקור, את הטבות המס האמורות גם ביחס לשכר העבודה ששולם על ידה לשבעת הקרובים הנ"ל. זאת בניגוד להוראת הסעיף בדבר החרגת "קרוב" מאותה הטבת מס.

בעקבות כך הוצאה למערכת שומת ניכויים ובה ביטל את הניכויים שניכתה המערכת ביחס לשכר העבודה ששולם על ידה לשבעת הקרובים.

בתגובה, פנתה המערכת אל המשיב וביקשה לתקן רטרואקטיבית את דוחות הניכויים שהגישה ביחס לעובדים הקרובים, באופן בו בדוחות "המתקנים" נרשם כאילו שבעת הקרובים קיבלו שכר עבודה בסכומים נמוכים בהרבה מסכומי שכר העבודה ששולמו להם בפועל באותן השנים, כמדווח בדוחות המקוריים שהוגשו ב"זמן אמת".

המשיב סירב לבצע את התיקונים הרטרואקטיביים שביקשה המערכת.

השגות המערכת נדחו

טענות המערכת: אמנם עפ"י לשון סעיף 12(א) לחוק, לא זכאי מעביד להטבות בגין שכר עבודה המשולם ל"קרובים". אולם, כך הטענה, הוראת החוק "מגיעה לכדי פגיעה של ממש בזכויות יסוד חוקתיות ובסיסיות וסותרת את חוק היסוד חופש העיסוק וחוק יסוד כבוד האדם וחירותו" ולכן יש להורות על ביטולה.

טענה חלופית הינה, כי גם אם תדחה טענת העדר חוקתיותו של סעיף 12 (א) לחוק – הרי שדין היה שהמשיב יקבל את התיקון הרטרואקטיבי של דוחות השכר והניכויים שהגישה המערכת בשנת 2006 על דרך השינוי והצמצום הרטרואקטיביים בשכר העבודה לכל אחד משבעת הקרובים עבור עבודתו בשנים 2003-4.

הש' יוסף אלון: אין סעיף 12 (א) לחוק לוקה בפגם חוקתי. תכליתו של חוק אילת הינה בעידוד השקעות באזור אילת. המחוקק קבע סייגים שונים להטבות, הנועדים למנוע ניצול אותן ההטבות, אם לצרכיו האישיים של הנישום ואם לצרכי קרוביו מהדרגה הראשונה.



**שומת עסקאות ופסילת ספרים**  
 ע"מ 1135/07 יעקב בן עיון נ' מע"מ יפו  
 (קישור לאתר נבו)

להוראות, וכל שרשם היה "שיפוצים" ללא כל פירוט. אין גם חולק, כי המערער לא החזיק רשימת מלאי כנדרש, וכי לא שמר על החוזים שערך עם הלקוחות. כל אלו מהווים סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים, השאלה מתי סטייה בניהול הפנקסים תחשב כמהותית תבחן לאור תכליות הוראות ניהול הספרים. משמע, מקום שהסטייה ברישום תצביע על מגמה לדווח דיווח כוזב, או שיהיה בה להקשות באופן ממשי על ביקורת ראויה ובירור היקף העסקאות האמיתיות של העוסק, יראו בסטייה כסטייה מהותית.

במקרה הנוכחי לא מדובר בסטייה שולית, אלא בסטייה ממשית בניהול הספרים ובזלזול בחובה למילוי הוראות התקנות. מדובר בסטייה במספר עניינים אשר ללא ספק פוגמים בביקורת אמיתית. הסטייה חמורה במיוחד לנוכח התוצאה העסקית שהתקבלה, ולפיה למערער נגרמו מידי חודש הפסדים. הואיל והמערער עצמו בעדותו לא טען להפסדים ניכרים אלא הבהיר, כי נהג "להוציא את היומית", כלומר להתפרנס כדי מחייתו, ברי שפנקסיו של המערער אינם משקפים את היקף עסקיו ואינם כוללים את מלוא העסקאות.

אין מקום גם להתערב בשיעור הקנס, שכן קנס בשיעור של 1%, בשים לב לסטייה המהותית לאורך תקופה ארוכה, הינו קנס סביר.

יש לציין כי הבן, דוד בן עיון, נמנע מלציין בחוות הדעת כי הינו בנו של המערער. כמובן שהקשר המשפחתי בין נותן חוות הדעת למערער הינו בעל חשיבות בהערכת מהימנות חוות הדעת, ובעל חשיבות בהערכת מרכיב "המומחיות" ששימש בהכנת חוות הדעת לעומת מרכיב הקשר האישי.

כאשר בוחנים את חוות הדעת עצמה (מע/4) רואים, כי למעשה אין מדובר בחוות דעת המבוססת על מומחיות אלא בניתוח הראיות הספציפיות בתיק וחזרה על טענות המערער. לא נעשתה בדיקה של הכנסות בעסקים דומים, לא נעשתה אפילו בדיקה של דו"חות המערער עצמם. חוות הדעת כוללת הערכות שונות ביחס לקביעות המנהל, הערכות הכלולות גם בתצהירי המערער וגם בסיכומי הטענות. גם הטענות ביחס למצבו הבריאותי של המערער, כושרו האינטלקטואלי, יכולתו לכתוב, אינן טענות המבוססות על מומחיות עורך חוות הדעת. זאת ועוד, גם הטענות הכלליות שנטענו, כמו ההפניה לתדריכים בענפים אחרים, או טענות בעניין אי גביית התמורה וכדומה, אינן מוסיפות לנו מעבר לנתונים העולים מתצהירי המערער עצמו.

#### תוצאה:

הערעור נדחה.

ניתן ביום 01.03.10

ב"כ המערער: עו"ד א. סרור.

ב"כ המשיב: עו"ד גלייטמן.

המערער, כבן 60, עוסק מזה שנים רבות כקבלן שיפוצים ומבצע עבודות שיפוץ בבתים, בהם עבודות אינסטלציה, טיח, ריצוף, שיש וכדומה. המערער רשום כעוסק ואף רשום כקבלן ברשם הקבלנים. המערער מחויב להגיש את דו"חותיו התקופתיים למנהל מס ערך מוסף וכך עשה במשך שנים רבות. בשנת 2007 נערכה ביקורת לספריו של המערער לשנים 2003 – 2006. המבקר, מר כהן, מצא כי המערער ניהל את ספריו שלא כדין. בין היתר נמצא, כי בספר ההזמנות נרשמו רק חלק מההזמנות ולא כולן (כ-25%), לא נמצאה רשימת מלאי לסוף שנה, לא נוהל יומן עבודה ומרבית חשבוניות המס שנבדקו היו חסרות פרטים נדרשים והמערער לא החזיק בחוזים שנערכו בינו לבין לקוחותיו. כמו כן התברר, כי התוצאה העסקית של עסקי המערער על פי הדו"חות היתה בלתי סבירה שכן על פי הדיווחים נגרם למערער הפסד של 1,000 ₪ מידי חודש.

בעקבות ממצאים אלו קבע המנהל כי המערער ניהל את ספריו בסטייה מהותית ועל כן הטיל עליו קנס מנהלי על פי הוראת סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), בשיעור של 1% מהמחזור בתקופה האמורה (להלן: "הקנס המינהלי"). הקנס הועמד על סך של 27,106 ₪.

כמו כן הוציא המנהל למערער שומת עסקאות בהתאם לסמכותו על פי סעיף 77 לחוק מע"מ. שומת העסקאות נערכה על פי בסיס הקניות עליהן דיווח המערער בשנים הרלבנטיות ומתוך הנחה, כי חומר הגלם מהווה 45% מהמחזור.

המערער מיקד טענותיו בעניין ניהול פנקסיו בקשיים מהם הינו סובל. בשל קשייו אלו, כך נטען, לא עמד המערער במטלות הנדרשות בניהול פנקסים. את עיקר טענותיו הפנה המערער לשומת העסקאות שהוצאה לו. לדבריו, טעה המנהל כאשר נסמך על "התדריך" מבלי להתייחס לנתונים המיוחדים הנוגעים לעבודתו. בין היתר טען, כי במהלך שנות המס הרלבנטיות סבל מהתקף לב שחייב אותו לצמצם בשעות העבודה; טען כי לעיתים לא הצליח לגבות את התמורה עבור העבודה; כן הוסיף, כי סבל מגניבת חומרים. המערער אף הפנה לחוות דעת שערך עבורו בנו, מר דוד בן עיון, ולפיה אחוז צריכת חומר הגלם הינו גבוה מהאחוז על פיו ערך המנהל את שומת העסקאות. לטענתו התדריך אינו תואם את מצב השוק.

#### ביהמ"ש המחוזי בחיפה – כב' השופט ר. סוקול:

הוראות ניהול הספרים למיניהן נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של העסק על מנת לקבוע את מס האמת שעליו לשלם.

אין חולק, כי המערער חייב בניהול יומן עבודה שיכלול את הפרטים המנויים בסעיף. יומן שכזה לא נמצא בידי המערער ואין טענה, כי החזיק או ניהל יומן שכזה.

אין גם חולק, כי בחשבוניות שהוציא המערער לחלק מהלקוחות לא מולאו כל הפרטים כנדרש בסעיף 9(5)



**שוק הכרמל שבר את "השיא"**

במבצע שערך **משרד פקיד השומה ת"א 5**, לפני מספר ימים, על ידי **היחידה הארצית לאכיפת הגביה**. עובדי היחידה אתרו חייבים שלא הסדירו את חובם למרות ההתראות שקבלו. סה"כ נגבו במבצע כ - 3,100,000 ₪. במהלך המבצע, הגיעו צוותי ניהול ספרים של מס הכנסה לשוק הכרמל, ולמדרחוב נחלת בנימין, מלווים בשוטרים נגשו צוותי ניהול ספרים בעת ובעונה אחת למספר דוכנים בשוק וערכו שם ביקורות. במבצע נטלו חלק **עובדי משרד ת"א 5, עובדי ניהול ספרים ממשרד השומה ברחבי הארץ, עובדי היחידה הארצית לאכיפת הגביה, חוקרים ממשרד חקירות מס הכנסה בתל אביב** ושוטרים בשכר. למבצע הביקורות קדמה עבודת הכנה מקיפה בה נסקרו ומופו חנויות ודוכנים בשוק הכרמל ובמדרחוב נחלת בנימין. תוצאות המבצע מעלות את הממצאים הבאים: **ב - 56.5%** מהעסקים שבוקרו נמצא אי רישום תקבולים, לפי הפירוט: **12.5%** מנהגי מוניות מיוחדות שבוקרו, לא רשמו תקבולים. **92.3% (!)** -מבעלי הדוכנים שבוקרו בשוק הכרמל לא ניהלו ספרים. במהלך הביקורת הובאו 4 בעלי דוכני פירות וירקות לחקירה. **42%** - מבעלי דוכנים שבוקרו במדרחוב נחלת בנימין לא רשמו תקבולים במהלך הביקורות הובאו 2 מבעלי הדוכנים לחקירה.

**הגבלת הפרס הראשון בלוטו**

משרד האוצר קבע, כי החל מה- 1.4.2010 לא יעלה הפרס הראשון בהגרלות הלוטו של מפעל הפיס על 28 מליון ש"ח (וב"דבאל לוטו" על 56 מליון ש"ח). עוד הוחלט, כי במידה ויצטברו כספים בשל אי זכייה בפרס הראשון יגדלו הפרסים המשניים. בנוסף הנחה משרד האוצר את מפעל הפיס לגבש תוכנית הגרלות חדשה שבה יוגדלו הסיכויים לזכייה. התוכנית החדשה תוגש למשרד האוצר עד לחודש אוגוסט 2010 ותיבחן על ידי המשרד לרבות הכנסת שינויים אפשריים שמפעל הפיס יתבקש לעשות בה. עפ"י משרד האוצר, ניסיונות העבר מלמדים, כי ככל שהפרס הראשון גדל עולים באופן משמעותי כמות הטפסים הנשלחים ללא כל קשר עם סיכויי הזכייה, דבר הפוגע בעיקר בשכבות החלשות. הגבלת הפרס הראשון, הרחבת הפרסים המשניים, הגדלת סיכויי הזכייה והפרסום המתון צפויים להביא לכך שרמת ההשתתפות בהגרלות תהייה סבירה יותר כמו גם לחלוקה הוגנת יותר של הזכיות.

**"בלבלי אותו.. אל תעשי לו חשבונית"**

שופט בימ"ש השלום בי-ס, **הש' כרמי מוסק** קיבל ביום 16.3.10 את בקשות רשות המסים והורה על מעצר ושחרור בערובה של הזמר **קובי פרץ**, החשוד בהשמטת הכנסות הנאמדות במיליוני ₪, ועל הארכת מעצרו בשלושה ימים של אמרגנו **יוחאי יעיש**, החשוד בדיווח כוזב, השמטת הכנסות וסיוע להעלמת הכנסות. במסגרת חקירה שמנהל **משרד חקירות מס הכנסה ירושלים ומשרד מע"מ ת"א 3**, עלה חשד להשמטת הכנסות ע"י הזמר בסיוע אמרגנו. בדוחות שהגיש פרץ על הכנסותיו בשנת המס 2008 דווח על רווח נקי של 326,000 ₪ אך מביקורת שנערכה בספרי אמרגנו עלה חשד לפיו אמרגנו סייע לו להשמיט הכנסות בסכומים של מיליוני ₪. מהבקשה למעצר של פרץ עולה, כי אתמול ערכו החוקרים חיפושים בביתו של פרץ, במהלך החיפוש הוא נשאל האם ברשותו כספת, בבית או במקום אחר, והוא השיב בשלילה. אולם, מעיון במסמכים שנתפסו בחיפוש עלה, כי יש לו כספת בבנק. כשנשאל בשנית בדבר אחזקת כספת, השיב בשלילה. פרץ נלקח לחדר הכספות בבנק, ובכספת על שמו נמצאו מזומנים במטבעות שונים - למעלה מ- 300,000 דולר, כ- 10,000 יורו ו- 180,000 ₪. כשנשאל לגבי מקור הכספים בחר פרץ לשמור על זכות השתיקה. עוד עולה מהבקשה, כי הופעותיו בחו"ל של הזמר בשנים האחרונות לא דווחו לרשויות המס והזמר, יחד עם אמרגנו, חשוד בהשמטת הכנסות בגין הופעות אלו בסכום של כ- 5 מיליון ₪.

**החל משפט "פרשת רשות המסים"**

השבוע נפתח משפטם של שבעה מתוך שמונה נאשמי פרשת רשות המסים. בין הנאשמים, מנהל רשות המסים לשעבר - **ג'קי מצא**, סמנכ"ל הרשות לעניינים מקצועיים לשעבר - **גידי בר-זכאי**, נציג רשות המסים בארה"ב לשעבר - **יגאל סער**, סמנכ"ל לשעבר למנהל ומשאבי אנוש ברשות - **שמואל בוברוב**, מנהל היבוא **יוסי שטיינמץ** ואנשי העסקים **קובי בן גור ויורם קראשי** - אחיה של **שולה זקן** מנהלת לשכתו לשעבר של **רה"מ אהוד אולמרט** - שחשודה אף היא בפרשה. משפטה של זקן יתקיים בנפרד. שמיעת ההוכחות תימשך רצוף עד יולי.

מס פקט מערכת ושיווק: דרך מנחם בנין 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 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.