

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

גיליון 581 יום ה' 26 במאי 2011

השבוע בגיליון

חוזר: פטור בקבלת מלגה לסטודנט // תזכיר חוק: עדכונים בדבר מוסד ציבורי

עדכונים מהשטח

אז מיהו באמת "תושב ישראל"?

מאמר  
פסיקה

מחוץ לחוק

עליון – שבח – קופת גמל לפרישה תקבל פטור ממס שבח ולא ממס מכירה מע"מ – חיוב במס בגין חשבונית שלא בוטלה כדין ובזמן סביר מבצע "מה במשבצת" בת"א // 74% עברו את בחינת לשכת עוה"ד // מע"מ אשדוד אימצו משפחה במצוקה // יוגדלו "האותיות הקטנות" בפרסומות // פרידה מנסרדישי בכנס רוה"ח באילת //

עדכונים מהשטח

חוזר: פטור בקבלת מלגה לסטודנט

כמו כן קובע התיקון העקיף לחוק מע"מ כי "מלגה" כאמור לא תיחשב כ"שכר" לעניין סעיף 4(ב) לחוק מע"מ ולפיכך לא ישולם בגינה, ע"י המוסד המשלם, מס שכר.

♦ **החוזר סוקר את הדין החדש בנושא המלגות.** כמו כן מצויין בחוזר, כי תחולתו הינה החל משנת המס 2010 ואילך. לעניין שומות פתוחות אשר יצאו בנושא לגבי השנים שלפני שנת 2010 – כעיקרון, עמדת רשות המסים נותרה כשהייתה, ולפיה מלגות הינן הכנסה בידי מקבלה ויש לשלם בגינן מס. בחוזר מצויין, כי לגבי השומות הללו יש להמשיך ולהתנהל ברמה הפרטנית תוך היוועצות עם החטיבה המשפטית, האם יש מקום להמשך ההליכים בשומה הרלוונטית.

♦ ביום 23.5.11 פורסם חוזר מס הכנסה מס' 7/2011 בנושא: פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר.

ביום 3.3.10 התפרסם ברשומות תיקון מס' 175 לפקודת מס הכנסה ותיקון מס' 38 לחוק מע"מ. התיקון הוסיף את סעיף 9 (29) לפקודה ומתקן את הגדרת "שכר" בסעיף 4(ב) לחוק מע"מ. ביום 26.1.11 התפרסם ברשומות תיקון מס' 182 לפקודה, אשר תיקן את הגדרת "תמורה" האמורה בסעיף 9 (29) לפקודה.

מטרת התיקונים הינם מתן פטור ממס הכנסה ל"סטודנטים" ו"חוקרים" בגין קבלת "מלגה" ב"תקופת הלימודים" או ב"תקופת המחקר", כהגדרת מונחים אלו בסעיף 9 (29) לפקודה.

תזכיר חוק: עדכונים בנושא מוסד ציבורי

♦ כמו כן מוצע להבהיר, כי למנהל יש לזכות לבטל את קביעת המוסד כמוכר לצורך תרומות אם מצא שהמוסד הציבורי לא עמד בתנאים שנדרש לעמוד בהם לצורך הקביעה. לפיכך מוצע להוסיף את סעיף קטן (א1א) לסעיף 46 לפקודה ובו לקבוע שני מקרים שבהם יהא ביטול אוטומטי (מוגבל בזמן) של האישור למוסד:

1. במקרה והמוסד הציבורי לא הגיש שני דו"חות שנתיים ברציפות וחלפו שנתיים או יותר מתום שנת המס השניה שלגביה נדרש לפי סעיף 131 להגיש את הדוח.

2. במקרה ולמוסד הציבורי אין אישור ניהול תקין או אישור ניהול זמני, לפי הענין, מרשם העמותות או מרשם ההקדשות כמשמעותו בחוק הנאמנות, לפי הענין, לגבי שנתיים רצופות או יותר.

♦ לענין סעיף 120 לפקודה- מוצע לבטל את סעיף 46(ב) לפקודה ולקבוע, כי עדכון הסכומים הקבועים בסעיף 46(א) לפקודה יעשה לפי סעיף 120 לפקודה.  
♦ סעיף התחולה הינו מפורט ומובחן בין התיקונים.

♦ ביום 12.5.11 פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס') התשע"א-2011. עפ"י התזכיר יתוקנו סעיפים 46 ו-120 לפקודה, כדלקמן:

♦ סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, קובע את התנאים שצריך מוסד ציבורי לעמוד בהם כדי שהתורם למוסד הציבורי יקבל זיכוי ממס בשל התרומה האמורה. אחד התנאים לזיכוי כאמור הוא תרומה בשנת מס בסכום העולה על 400 ש"ח, ובלבד שלא ינתן זיכוי מהמס בשנת מס בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום או על 4,208,000 ש"ח, לפי הנמוך מביניהם. **עדכון סכומים** - כדי לעודד תרומות למוסדות ציבור מוצע להפחית את הסכום המינימלי לתרומה המאפשר קבלת זיכוי מהמס ל-180 ש"ח ולהעלות את הסכום המירבי לתרומה המאפשר זיכוי ל-7,500,000 ש"ח. **מוצע כי תיקון זה יחול כבר לגבי תרומות שניתנו בשנת המס 2011 ואילך**.



העיתון המקצועי לענייני מסים

חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה. החלופות המפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 לעיל מבוססות על האמור בפסקה (א)(1)(א) [מקום הבית הקבוע] ובפסקה (א)(1)(ב) [מקום מגורי היחיד ומשפחתו] להגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה. יחד עם זאת, תיתכנה נסיבות, בהן יתקיים האמור בפסקאות (א)(1)(ג) עד (א)(1)(ה) להגדרת "תושב" [זיקות אחרות הקושרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה] וכן האמור בפסקה (א)(2) לאותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד ו/או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות המפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 לעיל יצביעו על תוצאה שונה.

האמור לעיל מתייחס לנסיבות הקובעות את מרכז חיו של יחיד. יש לציין שהחלופה הנוספת להגדרת "תושב חוץ", כנוסחה לאחר תיקון 168, גוברת על מבחן זה (ראה סעיפים 3.7.2 ו-3.7.3 להלן).

בכל הכבוד הראוי, עמדה זו של רשות המיסים, חרף תכליתה "ליצור וודאות ובהירות בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך היחיד לתושב ישראל", עומדת בסתירה מוחלטת ללשון החוק עצמו (בהגדרת תושב ישראל שבסעיף 1 לפקודה) ולפסיקה (ר' לדוגמה עמ"ה 300/91, משה ורבקה רז נ' פקיד שומה ת"א 1 וכן עמ"ה (חיפה) 2004/98 - אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה, ע"א 477/02 אריה גונן נ' פ"ש חיפה ואח') ואף לאמור קודם לכן בחוזר עצמו ברישא של סעיף 3.4 ולפיו, קביעת ההגדרה המהותית, לפיה נקבע מקום מרכז חיו של היחיד נגזרת "ממכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" להבדיל מקביעת המבוססת על אחד ממספר תנאים שבהתקיים "המועד המוקדם מביניהם" ייחשב היחיד כתושב ישראל.

כאמור, גישה זו של הרשות עומדת בניגוד מוחלט ללשון הפקודה שבהגדרת "תושב ישראל" ולפיה כאמור, "בקביעת מרכז חיו של היחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים". אילו רצה המחוקק להסתפק בקיומו של אחד התנאים בלבד, לפי המוקדם שביניהם (כפי שקבעה הרשות בחוזר הנדון), היה המחוקק בודאי מציינן זאת. אולם בפועל, נקט המחוקק בגישה שונה בתכלית המבוססת על מכלול של נסיבות עובדתיות ובהם "בין השאר" (כלשון הפקודה כאמור) אותם מבחנים מצטברים עליהם עמדנו לעיל (ובשום אופן לא מבחנים חלופיים, לפי המוקדם מביניהם, כעמדת הרשות) ואף מבלי שנקבע כל דרגת חשיבות או עדיפות ביניהם. המסקנה המתבקשת הינה, כי בניגוד לגישת הרשות לקבוע מבחנים טכניים במגמה ליצור "ודאות ופשטות", שהיא לכאורה תכלית שובת לב בראיה ראשונה, במקרה זה העדיף המחוקק לנקוט בגישה מורכבת יותר, המחייבת להסתכל על התמונה בכללותה. גישה זו אף עולה לדעתנו עם הסתכלות רחבה יותר של זכויות הפרט ולפיה אין "לכלוא" את היחיד כתושב של מדינה כלשהי על בסיס מבחנים טכניים בלבד וכי קביעת "מרכז החיים" של אדם הינה מטבעה שאלה מורכבת הדורשת הסתכלות רחבה וכוללת ולא ניתן יהיה להסתפק לגביה בגישה פשטנית.

## אז מיהו באמת "תושב ישראל"?

(בעקבות חוזר מ"ה מס' 1/2011 לתיקון 168 לפקודה) איתי הכהן, עו"ד

בחוזר שהוציאה רשות המיסים לאחרונה ביחס לתיקון 168 לפקודה, הוקדש, בין היתר, פרק העוסק בשאלת המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל, הגם ששאלה זו לא נכללה בתיקון 168 ולא חל בענינה כל שינוי בחוק. בין היתר, נקבע בחוזר האמור כדלקמן:

"הגדרת תושב ישראל, המופיעה בסעיף 1 לפקודה, קובעת לגבי יחיד כי מי שמרכז חיו בישראל בשנת המס יש לראותו כתושב ישראל. לשם קביעת מקום מרכז חיו של היחיד יש להביא בחשבון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים (להלן: "ההגדרה המהותית") ובהם בין השאר: (א) מקום ביתו הקבוע; (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

כן קובעת ההגדרה כי חזקה היא שמרכז חיו של יחיד בשנת המס הוא בישראל - (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר; (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר; (להלן "ההגדרה הכמותית").

הן ההגדרה המהותית והן ההגדרה הכמותית, מטרתן ליצור קווים מאפיינים ליחיד אשר בשל זיקתו כאמור לישראל יש לראותו כתושב שלה."

בהמשך, עובר החוזר לפרט שורה של תנאים שבהתקיים אחד מהם הופך היחיד לטעמה של הרשות להיות תושב ישראל:

"מתוך מטרה להגשים את תכלית החוק ועל מנת ליצור וודאות ובהירות בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיים יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חיו לישראל.

לפיכך, נקבע לעניין זה, כי היום שבו יחיד, שהיה עד לאותו יום תושב חוץ, ייחשב כמי שהעביר את מרכז חיו לישראל, יהיה המועד המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

3.4.1 לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לעניין זה, "משפחה" - בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים) שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו.

לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) מ-183 ימים בשנת מס אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.

3.4.2 לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.

3.4.3 יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה



.../...

במהותם, לצורך ההודעה על שנת הסתגלות בלבד ולא מתוך מגמה לקבוע את תשובות היחיד לפי ההגדרה המהותית. בהתייחס לכך הובא בחוזר ההסבר המפותל כדלקמן:

◆ **"ביום 2.3.09 פורסם על ידי סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים, מכתב הנחייה המפרט את התנאים שבהם יראו את היחיד כמי שהגיע לישראל. מטרת המכתב הייתה ליצור וודאות לעניין המועד למסירת ההודעה בדבר הבחירה בשנת הסתגלות וקביעת המועד אשר ממנו ייספרו 90 הימים לצורך הגשת הבקשה לשנת הסתגלות. מועד זה הוגדר באותו מכתב הנחייה כ"יום ההגעה לישראל". בסעיף 3.4 לעיל, הוגדר המועד בו העביר יחיד את מרכז חייו לישראל והפך לתושב ישראל. בכדי ללכד את "יום ההגעה לישראל", לעניין הגשת הבקשה לשנת הסתגלות, עם הגדרת המועד בו הופך יחיד לתושב ישראל, הוחלט לעדכן את ההנחיה שפורסמה במכתב כך ש"יום ההגעה לישראל" ייקבע בהתאם למועד שבו הגיע היחיד לישראל מתוך כוונה לעמוד באחת מהחלופות המפורטות בסעיף 3.4. בשל העובדה שהחלופות המופיעות בסעיף 3.4 צופות פני עבר הרי שיש חשיבות לכוונה לעמוד באחת מהן לעניין מתן ההודעה. במקרים בהם לא הייתה קיימת כוונה אולם בפועל התנאי המופיע בחלופה התקיים, תינתן האפשרות למנהל רשות המיסים, לאשר מועד ההודעה מאוחר יותר."**

◆ כפי שעולה מהחוזר, התנאים הטכניים לקביעת מרכז החיים נועדו בכדי ללכד את "יום ההגעה לישראל", לעניין הגשת הבקשה לשנת הסתגלות, עם הגדרת המועד בו הופך יחיד לתושב ישראל. דא עקא, "שיום ההגעה לישראל" לענין שנת הסתגלות והמועד שבו הופך היחיד לתושב ישראל אינם בהכרח מועדים זהים מעצם ההגדרה. שאם לא כן, לענין שנת הסתגלות היה המחוקק קובע כי על הנישום להגיש הודעה 90 יום לאחר שהפך להיות תושב ישראל. נמצא, כי דוקא משום שהמחוקק הבחין בין שני המונחים ("יום ההגעה לישראל" והיום שבו הפך היחיד לתושב ישראל) אות היא כי סבר בניגוד לעמדת הרשות, כי בעצם ההגעה לישראל אין בהכרח כדי להפוך את היחיד ל – "לתושב ישראל" וכי יש לאפשר לו שנת הסתגלות שבמהלכה יחליט אם ברצונו להשתקע בישראל כתושב אם לאו, ולפיכך, נקט המחוקק במונח שונה: "יום ההגעה לישראל". על רקע זה ניתן להבין את ההבהרה שפורסמה בשעתו שקבעה שורת תנאים טכניים על מנת שניתן יהיה לקבוע בקלות יחסית מהו אותו "יום הגעה" לישראל, מבלי שהיתה בה כל יומרה לקבוע תנאים אלו כמסמרות בקביעת ההגדרה המהותית של "תושב ישראל".

◆ לסיכום, הגישה המפתיעה של הרשות, כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר הנדון, "ללכד" את "יום ההגעה לישראל" עם הגדרת "תושב ישראל" הינה בגדר שינוי עמדה המנוגד לדעתנו לחלוטין ללשון החוק ולתכליתו וכן לפסיקה עליה עמדנו לעיל ומהווה לכאורה ניסיון "לחוקק" תוך חריגה לכאורה מסמכות בדרך של חוזר מנהלי באיצתלא כביכול של פרשנות.

◆ תימוכין נוספים לכך ניתן למצוא בעובדה, כי לשם האיזון ולצורך יצירת פשטות ובהירות קבע המחוקק את חזקות ימי השהות, עליהן עמדנו לעיל, היוצרים חזקה ראשונית לגבי תושבותו של היחיד אך מבלי שיהיה בכך כדי לקבוע מסמרות או לגבור על המבחן המהותי, של מרכז החיים, שהינו המבחן העליון הקובע. לאור גישת הרשות, כפי שבאה באופן מפתיע בחוזר הנדון, ולפיה ניתן לקבוע את ההגדרה המהותית על בסיס קיומם של מספר תנאים טכניים, שבהתקיים אחד מהם, לפי המוקדם, נכלל היחיד בהגדרת "תושב ישראל, דומה כי החזקות המספריות שקבע המחוקק הינן מיותרות לגמרי. משקנבעו בכל זאת חזקות ראשוניות כאמור אות היא שתנאי "מרכז החיים" אינם תנאים טכניים שבהתקיים אחד מהם ניתן לקבוע את תושבות היחיד אלא יש להביא בחשבון את "מכלול קשריו המשפחתיים והכלכליים".

◆ יצוין כי כל הנראה גם הרשות חשה בקשיים עליהם עמדנו, אולם האופן שבו "מתורצים" הקשיים האמורים היא במסקנה כי יתכן מצב שבו הפך הנישום לתושב אף בטרם התקיים אף לא אחד מהתנאים שנועדו לטעמה של הרשות ליצור "וודאות ובהירות":

**"החלופות המפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 לעיל מבוססות על האמור בפסקה (א)(1) (א) [מקום הבית (קבוע) ובפסקה (א)(1) (ב) [מקום מגורי היחיד ומשפחתו] להגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה. יחד עם זאת, תיתכנה נסיבות, בהן יתקיים האמור בפסקאות (א)(1) (ג) עד (א)(1) (ה) להגדרת "תושב" [זיקות אחרות הקושרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה] וכן האמור בפסקה (א)(2) לאותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד ו/או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות המפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 לעיל יצביעו על תוצאה שונה."**

◆ ראשית, אם תכלית התנאים האמורים הינה כהצהרת הרשות, ליצור "וודאות ובהירות" כי אז קביעת סייג לאותה פשטות ובהירות יוצרת "בוקה ומבולקה" ואם כך מה הועילו חכמים בתקנתם? שנית, לא ברור לנו אפוא מדוע לטעמה של הרשות על בסיס מכלול אותם מבחנים (שבהגדרת מרכז החיים) יתכן והיחיד הפך להיות תושב ישראל מוקדם יותר אך לא ניתן על בסיס אותם מבחנים נוספים להגיע גם לתוצאה לפיה הפך היחיד להיות תושב ישראל במועד דווקא מאוחר יותר? דומה, כי נקיטה בגישה מגמתית שתכליתה "לכלוא" את היחיד ברשת המס הישראלית באמצעות הגדרת תושב ישראל באופן מלאכותי ומאולץ, אינה עומדת במבחן הביקורת המקצועית ואינה מתיישבת לא עם ההגדרה של הפקודה ואף לא עם תיקון 168 שתכליתו היתה לאפשר מעבר הדרגתי של עולים ותושבים חוזרים לישראל (כדוגמת ההוראה בענין "שנת הסתגלות" שנקבעה בתיקון 168).

◆ יצוין, כי כפי שעולה מסעיף 3.5.2 לחוזר, גם הרשות היתה ערה לכך שהתנאים שנקבעו על ידה כאמור הוזכרו בעבר בהבהרה של הרשות לגבי קביעת "יום ההגעה הראשון לישראל" כמבחנים בעלי אופי טכני



העיתון המקצועי לענייני מסים

## קופת גמל לפרישה תקבל פטור ממס שבח ולא ממס מכירה עא 9111/08 הקופה לתגמולים ופנסיה נ' מס שבח מקרקעין י"ם אפרת מויאל קיטיניק, עו"ד

♦ אולם, בשונה מפסה"ד בעניין דוגה, הוראת הפטור בפקודת מס הכנסה מסויגת, ומתייחסת רק למס "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין", שעניינם מס שבח. לפיכך, אילו היה המחוקק קובע כי קופת גמל פטורה ממס שבח מקרקעין, ניתן היה לומר, כי עקב החלת הוראת השוואת הדינים הפטור יחול גם על מס מכירה. אולם לא כך הוא המצב, שכן הוראת הפטור אינה גורפת.

♦ "המחוקק לא ביקש איפוא לקבוע, פטור מהוראות שבחוק מיסוי מקרקעין, דוגמת מס מכירה. המחוקק הגביל את הפטור אך לסעיפים ספציפיים בחוק מיסוי מקרקעין, ויצר הסדר ספציפי ומאוחר להוראת השוואת הדינים".

♦ ראשית, יש לזכור, כי הוראת הפטור ממס שבח לא נקבעה בחוק מיסוי מקרקעין, היא נקבעה בפקודת מס הכנסה, ויתכן שלא בכדי. תשובה לכך, עשויה להימצא בקשר בין מס שבח לבין מס הכנסה, שכן, "המס שחייבים בו על פי חוק זה יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה".

♦ תכליתו של פטור זה, מתייחס לפטור ממס הכנסה, והוא הוחל גם על תשלום מס שבח הנתפס כמקדמה על חשבון מס הכנסה ואינו חל על מס מכירה המשתייך למשפחה אחרת של מסים. הגבלת הפטור בפקודת מס הכנסה לסעיפים 6-7 לחוק מיסוי מקרקעין בלבד, ואי הרחבתו גם לפטור גורף ממס מכירה, עולה בקנה אחד גם עם ניתוח תכליתי זה של הסעיף.

♦ הרצון לעודד חסכון לטווח ארוך ולסייע לקופות גמל להשיא את רווחיהן, יכול להצדיק מתן שורה ארוכה של פטורים, למרות זאת, במקרה דנן המחוקק לא פטר קופות אלה מכל המיסים ואף הפטור ממס הכנסה מוגבל אך להכנסה שלא "הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית". וככלל חזקה על המחוקק שאין הוא משחית מילותיו לריק.

♦ ביהמ"ש קבע, כי בתיק דנא, אמירה נחרצת בדברי ההסבר, מהוים ראיה ניצחת, "קלף מנצח" של המשיב.

♦ לסיכום, למרות הפרשנות המרחיבה בעניין דוגה להוראת השוואת הדינים - סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, קבע ביהמ"ש, כי הוראת הפטור בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה קובעת הסדר ספציפי המעניק למערערת פטור ממס שבח - אך לא ממס מכירה.

### התוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 19.05.11

ב"כ המערערת: עו"ד אופיר סעדון

ב"כ המשיב: לא צויין

♦ השאלה המרכזית בבסיס הערעור זה, היא האם הוראת הפטור בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה, קובעת הסדר ספציפי המעניק ל"קופת גמל לפרישה" ("להלן: המערערת"), פטור ממס שבח וממס מכירה על נכסיה.

♦ לשיטת המערערת, הוראת הפטור בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה מורה, כי קופת גמל פטורה ממס שבח ובהתאם להוראת השוואת הדינים - סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, פטור זה חל גם על מס מכירה. עוד טוענת המערערת, כי בניגוד לקביעות ועדת הערר, בפסק הדין בעניין דוגה (ע"א 7765/04) נאמר, כי המגמה הכללית היא הרחבת הפטורים ממס מכירה, ואף שבסופו של יום מס המכירה בוטל כליל. לבסוף, נטען, כי תכלית מתן הפטור ממס שבח לקופת גמל היא להשיא את רווחיה באופן שיעודד חיסכון לטווח ארוך, וכי תכלית זו מצדיקה מתן פטור ממס מכירה.

♦ לטענת המשיב, אשר התנגד לפרשנות המערערת, ועמדתו התקבלה על ידי ועדת הערר, סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין אינו יוצר השוואה בין מס שבח ומס מכירה, ולא ניתן להסיק ממנו פטור ממס מכירה לקופת גמל. לעניין פרשנות הוראת הפטור בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה, קבעה ועדת הערר, כי הסעיף אינו כולל פטור מפורש ממס מכירה, שכן הוא פוטר רק ממס שבח, וכן הסעיף נועד לעגן בחקיקה את תיקון 147 לפקודת מס הכנסה, ואשר כלל פטור ממס שבח אך לא ממס מכירה. המחוקק הגביל את הפטור שניתן לקופת "גמל לגיל פרישה" אך ורק למס "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין". שני סעיפים אלה עוסקים במס שבח. בדברי ההסבר לתיקון 147 נאמר במפורש: "קופת גמל תמשיך להיות חייבת במס מכירה ובמס רכישה במכירת המקרקעין". קרי, כיון שמש שבח נתפס כמקדמה על חשבון מס הכנסה, נקבע בחוק פטור לקופת גמל ממס שבח מקרקעין. תכלית זו אינה משתרעת על מס מכירה, אשר אינו נתפס כמקדמה על חשבון מס הכנסה. וכן הוזכר כי ההוראה הפטור המסויגת בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה, מהווה הסדר מאוחר וספציפי להוראה המוקדמת והכללית בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין.

ביהמ"ש העליון - כב' הש' א.רובינשטיין, כב' הש' נ' הנדל, כבוד השופט ע.פוגלמן:

♦ בפסק הדין בעניין דוגה נדרש ביהמ"ש הן לפרשנות סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין והן לפרשנות סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה וקבע, כי הנחה ממס שנקבעה לגבי מס שבח, לפי סעיף 1א48 לחוק מיסוי מקרקעין תחול עקב השוואת דינים גם על מס מכירה.



**חיוב במס בגין חשבונית שלא בוטלה כדין ובזמן סביר**  
**ע"מ 15-08-11 גנאים מחמוד - חברה לעבודות בנין בע"מ נ' מע"מ טבריה**  
**ירון הרוש, עו"ד**

לפועל, וניתן איפוא לומר, כי "מקצת העסקה לא יצאה לפועל"... "ראוי להדגיש, כי לא כל מקרה של אי תשלום תמורה, הוא מקרה שבו "מקצת העסקה לא יצאה לפועל ושומה על בית המשפט להגדיר מהו חוב אבוד. שאלה זו שאלה נכבדה היא, אלא שלא לנו לתת עליה את הדעת בשלב זה, שכן, היא תוחזר לדין במסגרת ההשגה."

לפי ההנחיות שנקבעו בתקנות, שהוצאו בגדרו של סי' 49 לחוק, משהוצאה חשבונית מס, שומה על הנישום לשלמה, כל עוד לא בוטלה או תוקנה, החשבונית בה עסקינן, לא בוטלה כפי שמצווה סעיף 49 לחוק. סעיף 23א להוראה זו מפרש את הדרך בה על העוסק לפעול על מנת לבטל חשבונית או לתקנה. לדעת בית המשפט, אין לקבל את טענת המערער, כי די היה בקבלת מכתבו של גזבר המועצה, על מנת לקיים אחר מצוות סי' 49 לחוק (יחד עם תקנה 23א להוראות). הסי' מצווה, כי התיקון/ביטול של החשבונית ייעשה בדרך שקבע שר האוצר, וקבלת מכתב מן הלקוח איננו בבחינת צעידה בדרך זו. שר האוצר קבע הוראות מדוקדקות כיצד יפעל העוסק, משום האפשרות הממשית הטמונה במצב זה להתחמקות ממס. פועל יוצא מכך, מורה תקנה 23א(2) כיצד על הנישום לפעול לביטולה של החשבונית (הוצאת חשבונית הזיכוי) ותקנה 23א(3) מפרשת, כי הנישום יהא זכאי להקטין את החיוב במס (בענייננו – הקטנה כדי אפס), ובלבד שהלקוח יאשר, בדרכים הקבועות בתקנת משנה זו, כי קיבל לידי את הודעת הזיכוי. כל אלה לא נעשו בידי המערער בשעתה.

יצוין, כי ערב שמיעת הראיות הוציאה המערער חשבונית זיכוי, ובכך ביקשה לקיים אחר מצוות הדין ככל הנוגע לביטול החשבונית המדוברת. לטענתה, די בכך בכדי לרפא את הפגם שנפל בהתנהגותה בשעתה. שכן הוראת הדין אינה מגבילה בזמן את הוצאת חשבונית הזיכוי, ולכן היה בידה לקיים אחר מצוות התקנות, גם אם חלפו שנים אחדות לאחר מעשה.

ביהמ"ש לא קיבל את הטענה שכן, אומנם תקנה 23א אינה קובעת מועד לתיקונה או ביטולה של חשבונית. אולם התיקון צריך שיעשה בתוך זמן סביר מן המועד בו על חל החיוב במס. הוצאת חשבונית זיכוי, שבע שנים לאחר מועד זה אינה בגדר זמן סביר. יתר על כן, בפני המערער עומד מחסום הליכי, כיוון שחשבונית הזיכוי הוצאה לאחר הליך ההשגה.

ביהמ"ש מוסיף, כי אפילו יש בידי המערער להנפיק את חשבונית הזיכוי בכל עת, הרי שהמערער אינה זכאית להקטין את סכום המס שבחשבונית (כדי אפס), משום שלא קיימה אחר הוראת תקנה 23א(3) הני"ל, שכן היא לא הראתה כי נתנה ללקוח (המועצה) הודעת זיכוי, לפי איזו מבין החלופות הקבועות בתקנת משנה זו.

לסיכום חשבונית המס לא בוטלה, ומשלא בוטלה, על המערער לשלם את סכום המס הנקוב בה.

**התוצאה:**

הערעור נדחה.

ניתן ביום 13.05.2011

ב"כ הצדדים: לא צויין

המערערת הוציאה למועצה המקומית פקיעין חשבונית חלקיים לפי התקדמותה בעבודה משאושר החשבון, הוציאה המערערת למועצה חשבונית מס בסכום המאושר, וזו העבירה את החשבון המאושר ואת חשבונית המס למשרד הרווחה, זה העביר למועצה את סכום החשבונית, כך נעשה המימון. לאחר מכן העבירה המועצה למערערת את התשלום.

לטענת המערערת, לאחר שמסרה את החשבונית לידי המועצה הודיע הגזבר למנהלה, כי חשבונית המס אבדה, וזו לא העבירה למערערת את הסכום הנקוב בחשבונית. משנמסר לה, כי החשבונית אבדה כללה המערערת, את סכום החשבונית שאבדה בחשבוניות אחרות שהוציאה למועצה וכך קיבלה את המגיע לה. את הסכום בחשבונית שאבדה לא כללה המערערת בדיווחיה למשיב, שכן לגישתה היא לא קיבלה תמורה על החשבונית. ולכן לא פעלה לביטולה של החשבונית ולהוצאת חשבונית זיכוי. לטענתה, כי מכתבו של גזבר המועצה לפיו החשבונית אבדה די היה בו על מנת לבסס את ביטול החשבונית. בביקורת שערך המשיב מצא, כי חשבונית המס המדוברת לא דווחה, ולכן דרש מן המערערת את המס. השגה שהגישה המערערת על החלטה זו נדחתה ומכאן הערעור.

האפשרות לביטולה של חשבונית מס מעוגנת בסעיף 49 לחוק מע"מ (להלן: "החוק"). לטענת המשיב, על המערערת היה לפעול על פי הסעיף, לבטל את החשבונית ולהוציא חשבונית זיכוי, משלא עשתה כן חייבת היא בתשלום המס הנובע מן החשבונית.

לטענת המערערת, די היה בקבלת מכתבו של גזבר המועצה, המאשר את דבר אבדן החשבונית, על מנת לקיים אחר התנאי הקבוע בחוק בדבר ביטול החשבונית.

**ביהמ"ש המחוזי בנצרת בפני כב' סגן הנשיא אברהם אברהם.**

סעיף 49 לחוק מונה שלושה מצבים, בהם ניתן לבטל או לתקן חשבונית מס: העסקה או מקצתה לא יצאה אל הפועל, העסקה בוטלה, חלה טעות בחשבונית. בענייננו, הברירה הראשונה היא הרלוונטית. נשאלת השאלה, האם אבדן חשבונית המס, שבעטיו לא שילמה המועצה למערערת את סכום החשבונית, נותן בידי המערערת לפעול בגדרו של סי' 49 לחוק ולבטל את החשבונית. מענה לשאלה זו ניתן לראות מתוך פסיקת ביהמ"ש העליון, שעניינה "חוב אבוד", משמע מקרה של עוסק, המוכר נכס או נותן שירות, אך אינו מקבל את תמורתו. בע"מ 2112/95 אלקה אחזקות בע"מ, נפסק, כי החלופה בה אנו עוסקים עשויה ליתן מענה ל"חוב אבוד" שכזה. כך עולה מפיה של כב' השופט שטרסברג-כהן: "התחייבות לתשלום תמורה בעד הנכס, היא מרכיב יסוד של העסקה. בהעדר התחייבות כאמור, לא משתכללת עסקה חייבת במע"מ. שעה שמופרת התחייבות זו עקב אי תשלום התמורה, כי אז, מרכיב יסוד של העסקה לא יצא



**יוגדלו ה"אותיות הקטנות" בפרסומות**

ביום 24.5.11 בדיון בתיקון תקנות הגנת הצרכן שעוסק בגודל ה"אותיות הקטנות", קיבלה ועדת הכלכלה של הכנסת, בראשות ח"כ כרמל שאמה הכהן, את בקשת משרד התמ"ת להרחבת האיסור בשימוש באותיות קטנות מידי, שחל כיום על חוזים אחידים, גם על כל מידע אחר המיועד לצרכן, כמו: קטלוגים, עלוני מידע, מודעות פרסומת באנרים באינטרנט וכדומה). עו"ד חנה טייטל משרד התמ"ת הסבירה, כי במשרד הבינו שהכותרות והתוכן בפרסומות באמצעי התקשורת השונים נכתב לרוב באותיות קידוש לבנה, בעוד שהתנאים לקבל ההטבות בפרסומת נכתבים באותיות קטנות מאוד. לכן מבקש המשרד לקבוע גודל מינימלי לאותן התניות, שמופיעות באותיות הקטנות. לפי ההצעה שאושרה, גודל האותיות הקטנות יהיה 30% מגודל האותיות הגדולות בפרסום, ובכל מקרה לא יהיה יותר גדול מהאותיות המהוות את תוכן המודעה ולא יפחת משני מילימטר. כמו כן נקבע, כי התיקון יכנס לתוקפו החל מה-1 בינואר 2012.

**פרידה מנסרדישי בכנס רוה"ח**

ביום שני בבוקר בכנס אילת של לשכת רואי חשבון נערך מושב הפתיחה עם בכירי רשות המסים. המושב עמד בסימן הפרידה ממנהל רשות המסים היוצא יהודה נסרדישי שהיה אורח הכבוד במושב. השתתפו נשיא הלשכה רו"ח זורון קופמן, סגן הנשיא ויו"ר מרחב ת"א רו"ח דוד גולדברג, רו"ח עפר מנירב, נשיא לשעבר ויו"ר ראשות ועדת המסים בלשכה ויו"ר ועדת הכנס רו"ח אורי בארי. מנהל רשות המסים הציג ההתמודדות עם המשבר הכלכלי שבתקופת כהונתו ואת הישגי הרשות בתקופתו. נסרדישי הציג את נתוני גבייה מול תחזיות התקציב, ואמר, כי לפי נתונים מעודכנים לימים אלה לאחר סיכום הגבייה לחודש מאי, בשלישון הראשון של השנה יש עודף גבייה של שני מיליארד ₪. כמו כן דיבר נסרדישי עם תכנוני הרשות בנושא הנדל"ן, בעניין שער הדולר ועוד. משתתפי הכנס ציינו את שיתוף הפעולה הפורה בין הלשכה לרשות בתקופת נסרדישי ואת פועלו והישגיו.

**מבצע "מה במשבצת" בת"א**

משרד מע"מ תל אביב 3 ערך בשבוע שעבר מבצע מחוזי בשם "מה במשבצת" בת"א. במבצע נמצאו ליקויים ב- 11% מהעסקים שבוקרו. 106 עסקים בוקרו במהלך המבצע שנערך בשעות 10:00 - 14:00 בצהריים בתחנה המרכזית החדשה והישנה, בנווה שאנן, בשכונת התקווה וברמת אביב. מטרת המבצע היו העצמת אלמנט ההרתעה, של רשות המסים, כלפי המשתמטים מרישום, מדיווח ומתשלום מס אמת, בגין פעילותם העסקית, יצירת כח הרתעה ואכיפה אל מול אוכלוסיית החייבים ואיסוף מידע מודיעיני אפקטיבי למאגר המס, המושתת על נתונים עדכניים הנאספים בשטח. מהמשרד נמסר, כי תיקים בהם נמצאו ליקויים יועברו לערכת שומות במשרד.

**74% עברו את בחינת לשכת עוה"ד**

ביום 3.5.11 נערכה בגני התערוכה בתל אביב בחינת ההתמחות בכתב של לשכת עורכי הדין. לבחינה ניגשו 2,595 מתמחים ומתמחות. למרות הדאגות והשמועות על מבחן קשה מהרגיל (כרגיל...), הרי ש- 74% מהנבחנים שניגשו בפעם הראשונה לבחינת ההסמכה עברו את הבחינה. אוניברסיטת בר אילן מובילה את אחוז העוברים ב- 95% וציון ממוצע של 73.3, אחריה האוניברסיטה העברית, אוניברסיטת תל אביב ואוניברסיטת חיפה. מהמכללות מובילה בדירוג המכללה למינהל, שם אחוז העוברים הוא 80% עם ציון ממוצע של 70.1, ולאחריה המרכז הבינתחומי, מכללת נתניה ועוד.

**מע"מ אשדוד אימצו משפחה במצוקה**

במסגרת פעילות למען הקהילה, לאחר פניה לרשויות הרווחה בעיריה, אימצו משרד מע"מ אשדוד, משפחה בת ארבע נפשות מהעיר, אם חד הורית בת 24 וילדיה בני ה- 3,2,1, כדי להקל עליה ככל שניתן. עובדי המשרד אספו כספים למען המשפחה, בהם נרכשו מכונת כביסה ומוצרי מזון בסיסיים. בנוסף, אספו העובדים צעצועים ומשחקי ילדים, בגדים ומוצרי חשמל ועוד הם נחושים בהמשך פעילות זו למען המשפחה בכדי להקל עליה ככל האפשר.



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 ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הלבנטי  
 טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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