

מס פהקס

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

גיליון 598 יום ה' 10 בנובמבר 2011

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

טבלת עיקרי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי – ועדת טרכטנברג //
דורון ארבלי – מנהל רשות המסים (בפועל) // ועדת הכספים דורשת הטבות מס
למעמד הביניים //

מהו יום המכירה בהליכי הוצל"פ לעניין מיסוי מקרקעין ?

מ"ה – דחיית בקשת מחיקה על הסף על אף אי פירוט שומה חילופית //
מ"ה – הכנסה חייבת לפי סעי' 62 לפקודה אינה כוללת הפסדים //
מע"מ – דחיית שיעור מס אפס בגין ייצוג תושב חוץ לענייני מס בארץ //
"טובל ושרץ בידו" – העלמות במקווה // 52% נכשלו במבחן לשכת עוה"ד //
קאנטרי "פיקטיבי" בבית שמש // אושרה החמרה למשתמטי קנסות פליליים

תאור
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

טבלת עיקרי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי - ועדת טרכטנברג

◆ לנוחיות הקוראים רצ"ב **טבלה מרכזת** בענין פרק המיסוי בהתאם **למסקנות ועדת טרכטנברג בענין מערכת המס**, בקישורית זו: **טבלה מרכזת את עיקרי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי**

דורון ארבלי - מנהל רשות המסים (בפועל)

לרשות והדגיש, כי הנהלת משרד האוצר כולה תרתם לסייע לו במילוי התפקיד.

◆ בהמשך הודה שטייניץ ליהודה נסרדישי עם סיום תפקידו כמנהל הרשות לאחר כארבע וחצי שנים בתפקיד ולמעלה מ-45 שנה בשירות הציבורי וציין את תרומתו לרשות ולמדינה בהובלת הרשות להישגים בתחום המקצועי, השירות לציבור והגביה. ◆ **אנו מאחלים למר ארבלי הצלחה רבה בתפקידו ולמר נסרדישי דרך צלחה "באזרחות"**.

◆ ביום 6.11.11 התכנסה הנהלת רשות המסים לשיבה מיוחדת במעמד **שר האוצר ד"ר יובל שטייניץ, סגן שר האוצר יצחק כהן וממלא מקום מנכ"ל משרד האוצר דורון כהן**. שר האוצר ברך את **מר דורון ארבלי** עם מינויו לתפקיד מנהל רשות המסים (בפועל), החל מיום ה-1.11.2011, לתקופה של שלושה חודשים או עד למינוי מנהל קבע שיאושר על ידי הממשלה. שטייניץ הודה לארבלי על נכונותו למלא את התפקיד עד להחלטה על מינוי מנהל קבוע

ועדת הכספים דורשת הטבות מס למעמד הביניים

הזיכוי ומכיוון שכבר הקציבו את נקודות הזיכוי האלה ב-300 מיליון ₪ בשנה רוב הכסף חוזר לקופת המדינה.

◆ בעניין הדרישה להחגה **ממיסוי רווחי הון, מי שאין לו פנסייה או שההכנסות מרווחי הון הן הכנסתו היחידה**, אנשי האוצר הביעו הסכמה בתנאי שתהיה לכך תקרה, שמעבר לה גם אותם מוחרגים ישלמו מס על רווחי ההון. בעניין **הכרה בריבית על המשכנתא כהוצאה בחישובי מס**, פקידי האוצר התנגדו.

◆ ביום 7.11.11 הודיע יו"ר **ועדת הכספים, ח"כ משה גפני (יהדות התורה)**, כי הוא "מתנה את אישור שינוי מתווה המס בחוק", שאושר זה מכבר בממשלה, "אם לא ימולאו דרישות הוועדה להפחית מסים למעמד הביניים". חברי הוועדה תבעו "להעניק נקודות זיכוי בגין ילדים עד גיל חמש לתא משפחתי ולא לאחד מבני הזוג בלבד", כמו כן אמר גפני, כי "ללא הסכמות בעניינים הקריטיים לוועדה, לא יאושר שינוי מתווה המס". במהלך הדיון התעורר ויכוח נוקב עם פקידי האוצר ורשות המסים בנושא נקודות הזיכוי בגין ילדים, שכן בישיבה התברר, שרוב הנשים (כ-80%) לא נהנות מנקודות

העיתון המקצועי לענייני מסים



מהו יום המכירה בהליכי הוצל"פ לעניין מיסוי מקרקעין ?

מירב שחר, עו"ד ונוטריון
גולדמן ושות' - משרד עורכי דין

הסופי. ה. בשים לב להגדרות שבסעיף 19 (1) לחוק ולהבחנה אל מול סעיף 19 (3) והן לפרשנות הראויה למונח מועד השלמת המכירה- המועד שבו ניתן הצו מכח תקנה 69 לתקנות ההוצל"פ הוא המועד שבו הושלמה המכירה, קרי 09.03.2008. ג. לחילופין, טוענים המוכרים, כי "יום המכירה" הוא יום מועד מסירת ההחלטה לצדדים או למועד ידעתם את ההחלטה (הלכת סמי) ז. הו"ב 25/96 הינה הוראת נוהל פנימית של מס שבח ואין בה כדי לחייב את בית המשפט בבואו לפרש את החוק.

◆ טענות מס שבח, בין היתר, היו כדלקמן:
א. משילוב החוק והפסיקה, המועד הקובע לעניין מס שבח במכירות בהוצל"פ, בדומה לאישור בימ"ש בעסקה עם קטין, הינו המועד בו אישר ראש ההוצל"פ את המכירה. ג. בהוראת ביצוע 25/96 של מס שבח, נקבע במפורש כי יום המכירה הוא היום בו הכריז ראש ההוצל"פ על זהות הקונה ונתן אישורו לכך (שזהו היום בו הושלמה המכירה ע"י הרשות המוסמכת). ד. שעה שיש דין מיוחד בחוק מס שבח להבדיל מחוק ההוצאה לפועל, הרי שחוק מס שבח גובר על הדין הכללי בקובעו יום מכירה השונה מהדין הכללי. ז. אין תחולה להלכת סמי באשר עניינה מועד המצאת החלטה בהשגה מטעם פקיד שומה, ואילו המקרה דנן עוסק בשאלת "יום המכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין. ח. מלשונם המפורשת של החוק, ההלכות והוראת הביצוע של שלטונות המס, יום אישור ראש ההוצל"פ את המכר, הינו יום גיבושו של ההסכם בין הצדדים, שעד אז היה בבחינת הסכם מותלה באישורו של ראש ההוצל"פ.

◆ בפס"ד מנומק הוחלט על ידי ועדת הערר, כי החוק ביקש ליצור הבחנה בין "מכירה רגילה" אשר לגביה יום המכירה יחול במועד גיבוש ההסכמה, קרי מועד חתימת ההסכם ע"י הצדדים, לבין, "מכירה בהוצאה לפועל", לגביה ביקש המחוקק לדחות את יום המכירה עד למועד השלמת העסקה, קרי המועד בו קיימת וודאות גמורה לגבי תנאי העסקה. כאמור, בהתאם להבחנה זו, קבעה הוועדה, כי יום המכירה במכירת מקרקעין במסגרת הליכי הוצאה לפועל, יידחה עד ליום מתן צו המכר שמשמעותו השלמת כל תנאי העסקה, תשלום התמורה ומתן אפשרות לרישום הזכויות בלשכת רישום מקרקעין. העוררים לא חויבו במס מכירה.

מירב שחר עו"ד ונוטריונית, הינה שותפה במחלקה המסחרית במשרד גולדמן ושות' ועוסקת בתחומי המשפט המסחרי והנדל"ן.

◆ לראשונה מזה שנים רבות הוחלט בפס"ד תקדימי לשנות את המועד שייקבע כ"יום המכירה" של מקרקעין במסגרת הליכי הוצאה לפועל. בעניין ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים בע"מ ואח' נ' מס שבח, בה העוררים יוצגו ע"י עו"ד (רו"ח) משה כדר ועו"ד אמנון סמרה.

◆ ועדת הערר קבעה כי "יום המכירה" במכירת מקרקעין במסגרת הליכי הוצאה לפועל יידחה ויחול במועד שבו יינתן צו המכר מכח תקנה 69 לתקנות ההוצל"פ, המורה על רישום המקרקעין על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין, כשהם נקיים מכל זכות צד ג' כלשהי.

בפס"ד של ועדת הערר, נדונה הסוגייה של "יום המכירה" של מקרקעין אשר נרכשו במסגרת הליכי הוצאה לפועל ע"י חברת בני משה קרסו (להלן: "הקונה"). המדובר במכירה שהצריכה אישור של ראש ההוצל"פ. ואכן, ביום 31.07.2007 אושרה הבקשה ע"י ראש ההוצל"פ ונקבעה לביצוע. על אישור החלטת ראש ההוצאה לפועל להסכם המכר נכתב תאריך הביצוע, 01.08.2007 ואילו תאריך הדפסת ההחלטה הינו 05.08.2007. בהמשך, ניתנו צווי מכר בו אישר ראש ההוצל"פ ביום 09.03.2008 כי הזכויות של כל אחד מהם מועברות לקונה כשהן נקיות מכל שיעבוד עיקול וזכות אחרת בהתאם לחוק המכר. סלע המחלוקת הוא בשאלה מהו "יום המכירה" וזאת לאור ביטולו של מס המכירה לגבי עסקאות שנערכו החל מיום 01.08.2007. עסקת המכר דווחה למס שבח אשר קבע כי יום העסקה הינו יום אישור ראש ההוצאה לפועל, קרי, 31.07.2007 ועל כן חייבים העוררים (המוכרים) במס מכירה בגין מכירת הנכס. יודגש כי מס המכירה בוטל החל מיום 01.08.2007.

◆ טענות העוררים, בין היתר, היו כדלקמן:
א. קביעת "יום המכירה" בהוצאה לפועל לפי המועד בו הושלמה המכירה" מהווה חריג לכלל הרגיל הקבוע בסעיף 19 לחוק מסמ"ק להלן: ("החוק"), ובהעדר הגדרה ברורה בחוק, יש לפנות להוראות הדין הכללי ז. מכירת מקרקעין מסתיימת בעת מתן הצו מכח תקנה 69 לתקנות ההוצל"פ תש"ס 1963, המורה על רישום המקרקעין ע"י הקונה בלשכת רישום מקרקעין כשהם נקיים מכל זכות צד ג' כלשהי. לפיכך, ראוי לאמץ את הפרשנות בדבר מועד השלמת המכירה, לפי תקנות ההוצל"פ. ג. הכרזת הרשם בדבר זהות הזוכה בהתמחרות מכח תקנה 68 (ב) לתקנות ההוצל"פ, אין בה כדי ליצור הסכם מחייב, ואף אין בה ליצור וודאות כלשהי באשר לזהות הקונה. לעיתים גם לאחר הכרזת הרשום על זהות הזוכה בהתמחרות חוזר בו הזוכה מהצעתו או שמו ישונה מסיבה אחרת. ד. המוכרים מפנים למספר פסקי דין בהם יום אישור העסקה הוא יום המכירה על אף שקדם ליום כריתת הסכם המכר

העיתון המקצועי לענייני מסים



דחיית בקשת מחיקה על הסף על אף אי פירוט שומה חלופית
ע"מ 10-13706-02 מרקורי בע"מ נ' פ"ש מפעלים גדולים
אברהם רוזנברג, יועץ מס (משפטן)

כלשהו בפירוט, המביא לביטול השומה. נוכח האמור, טען המשיב כי אין בהעדר פירוט מלא כדי לפסול לגמרי את עצם העלאת הטענה החלופית.

ביהמ"ש המחוזי בת"א-יפו: כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קבע, כי אין בידו לקבל את עמדת המבקשת. אמת המידה לבחינת חסרונם של פירוט או רמת הנמקה "תהא ברגיל" אובייקטיבית. הנישום הסביר העומד בפני הנתונים שקיבל מאת המשיב במסגרת פירוט השומה וההנמקה, יכול הוא להבין, להסיק, להשלים בדרך פשוטה, באופן כזה שמאפשר לו להציג מול הדברים את עמדתו שלו וזאת בלי שתפגע זכותו בשל שלא ניתן היה לרדת לפשר השומה או ההנמקה. בכלל הנישום הסביר בא הנישום המיוצג מקצועית או שהיה צריך להיוועץ מקצועית (לרבות עם גורמים במשיב שזה תפקידם). כך גם אין הנמקת השומה או פירוטה עומדים בפני עצמם. על פי אמות מידה אילו לרבות בהתחשב במספר הדיונים שנערכו וההתכתבות בין הצדדים. עיון בשומה ובנימוקה מובילים למסקנה, כי הצו על טענתו החלופית לא העמיד את המבקשת בפני אי הבנה באשר לסיבת החיוב במס או אופן בניית השומה. **אכן, ראוי היה, כי המשיב היה מוסיף ומפרט את טענתו החלופית עד לסכום המס המדויק הנגזר מהכנסתה החייבת של המבקשת. עם זאת, לא סביר בעיני כי המבקשת ויועציה המקצועיים לא הצליחו להבין מהו סכום ההכנסה החייב במס, תחת טענתו החלופית של המשיב.** ביהמ"ש קיבל את טענת המשיב, כי ניתן לחלץ את סכום המס משהונחו המרכיבים של הטענה החלופית. מכל מקום מחדל זה של המשיב אינו יכול לשמש בסיס לאיון טענתו החלופית שעה שכל הנתונים מוצגים על ידו.

◆ ביהמ"ש קבע, כי: **"אין בידי לקבל את עמדת המשיב כי בשל לשון סעיף 158א(ב), אין כל סנקציה בקשר עם העדרו של פירוט מספק או הנמקה ראויה. משקבע המחוקק חובת הנמקה, אין קביעה זו בבחינת דרישה "קוסמטית".** חובת ההנמקה הינה מהותית. העדרה של הנמקה מספקת יכולה במקרים מסוימים להביא לידי איון הצו כולו. אין הכרח, כי בשל כך תפגע הקופה הציבורית ויתכן, כי איזון נכון יהא להשיב את השומה לידי המשיב על מנת שזה ינמק אותה כדבעי ויאפשר לנישום להיערך בהתאם. עם זאת, אין לשלול אפשרות של בטלות צו חסר הנמקה. כל מקרה לגופו ונכונה טענת המשיב, כי גם במקרי רשלנות של הרשות, תיבחן מנגד הפגיעה באינטרס הציבורי.

◆ **תוצאה:** הבקשה למחיקה נדחתה.

ניתן ביום 30.10.2011

ב"כ המבקשת: עוה"ד יניב שקל

ב"כ המשיב: עוה"ד איריס בורנשטיין-מוזס

◆ המבקשת, חברה תושבת ישראל ובעלת מפעל מאושר בהתאם לחוק עידוד השקעות הון. המבקשת מוחזקת במלואה ע"י חברת Mercury Interactive Corporation (להלן: **"חברת האם"**), חברה תושבת ארה"ב. עפ"י דוחות המבקשת, החברה עוסקת בפיתוח, ייצור, שיווק והפצה של מוצרי תוכנה בארץ ובח"ל. ביום 18.12.08 הוצאה למבקשת שומת מס לפי מיטב השפיטה לשנת 2004, מכוח סעיף 145 לפקודת מס הכנסה. במסגרת השומה טען המשיב, כי חלק מפעילותה הייצורית של המבקשת, אשר מבוצע מחוץ לישראל, אינו מהווה חלק מפעילות המפעל המאושר הזכאי להטבות במס. לפיכך, חוייבה המבקשת במס חברות רגיל בגין חלק של רווחיה אשר מקורו בפעילות הייצורית מחוץ לישראל. התקיימו בין המשיב למערערת מספר דיונים בנוגע לשומה ולהשגה שבמהלכם ניסו הצדדים להגיע להסדר, ומשלא הצליחו הצדדים להגיע להסדר, החיל המשיב את יחס העלויות אליו הגיע על הכנסות המבקשת, וקבע, כי 71.81% מפעילותה איננה פעילות מפעל מאושר בישראל (להלן **"הטענה העיקרית"**), וביום 12.1.10, הוצא למבקשת צו לשנת 2004 לפי סעיף 152(ב) לפקודה (להלן **"הצו"**).

◆ טענות המשיב, כי ההכנסות אשר הפיקה המבקשת ממתן שירותים מקצועיים וממתן שירותי תמיכה (להלן **"שירותים נלווים"**) אינן אינטגרליות לפעילותו של המפעל המאושר בישראל. משכך, אינן מקנות הטבות במס בהתאם לחוק העידוד. לחילופין, טען המשיב, כי מאחר ולא שוכנע שהכנסות המערערת הנובעות מפעילותה המבוצעת מחוץ לישראל הינן הכנסות אשר אינטגרליות לפעילותו של המפעל המאושר בישראל, אין לראות בהכנסות אלו הכנסות הזכאיות להטבות המס עפ"י חוק העידוד ויש לחייב הכנסות אלה במס בשיעור הרגיל הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה (להלן **"הטענה החלופית"**).

◆ לטענת המבקשת, בהתאם לדרישת סעיפים 145א(2) ו-152(ב) לפקודה, נדרש המשיב להוציא שומה בגין טענתו החלופית. לטענתה, המשיב הסתפק בהבעת עמדה עקרונית, ללא נימוק ופירוט, לפיה הכנסות המבקשת מפעילות מסוימת חייבות במס בישראל, אך לא קבע מה צריכה להיות תוספת ההכנסה, מהם הניכויים, הזיכויים והפטורים וכן לא נקבע מהי תוספת המס בה חייבת המבקשת עפ"י הטענה החלופית. נוכח האמור, טענה המבקשת, כי תוצאת העדר הנימוק והפירוט הינה מחיקת הטענה החלופית.

◆ תגובת המשיב היתה, כי אמנם סעיף 158א לפקודה קובע, כי על פקיד השומה לפרט **"גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה"**, אולם סעיף זה אינו מעמיד בצידו סנקציה מקום בו נופל פגם



העיתון המקצועי לענייני מסים

הכנסה חייבת בס' 62 לפקודת מ"ה אינה כוללת הפסדים
 ע"מ 10-2136-02 פארן ואח' נ' פקיד שומה ב"ש
 אמיר אבו ראזק, משפטן

בית משפט המחוזי בבאר שבע בפני כב' הנשיא יוסף אלון:

◆ ביהמ"ש הניח, לצורך הטיעון, כי הוראות ס' 62 לפקודה כוללת גם הפסדים צבורים. כבר באסיפה הראשונה של האגודה (לעניין ייחוס החוב הצבור לחברים) ידעו האגודה וחבריה כי חלקו הארי של ההפסד הצבור של האגודה עומד להימחק ע"י המשקם במסגרת המנהלה, ההליכים בפני המשקם והוראות חוק גל. מהראיות שהובאו בפני ביהמ"ש מתבקשת המסקנה לפיה במועד כינוס האסיפה הכללית הראשונה היו מהלכי מחיקת החובות של האגודה בשלב מתקדם ביותר והיה ברור לכולם כי, בפסק המשקם המתממה יכלול מחיקת רוב רובם של חובות האגודה. כמו כן, עד למועד כינוסה של כל אחת משלושת האסיפות שלפני פסק המשקם לא נדרש איש מחברי האגודה לפרוע לנושים את חלקו היחסי מחובה הצבור של האגודה – ואיש מהם לא פרע חוב כזה. זאת ועוד, במהלך עשרות השנים בהן נצברו חובותיה והפסדיה של האגודה נמנעו האגודה, וחבריה מהבחירה באופציות "הרמת המסך" הקבועה בס' 62 לפקודה. בנסיבות העניין אין ולא הייתה משמעות כלכלית/מסחרית כלשהי להחלטת האסיפה הכללית-למעט למטרת התכנון המיסוי שברקעה. חברי האגודה חילקו למעשה ביניהם הפסד צבור בידיעה ברורה כי הפסד צבור זה איננו משקף חוב אמיתי ובר נשיה שכן למעלה מ-90% מתוכו עומדים להימחק. יתרה מזו, העילה למחיקת ההפסד הצבור איננה ולא הייתה קשורה לפעילות כלכלית כזו או אחרת. גם אם נניח כי ע"פ ס' 62 לפקודה רשאית האגודה לחלק הפסדה בין חבריה, עדיין נדרשת הבחינה אם פעולה זו אינה לוקה בנגע הנורמה האנטי תכנונית של המלאכותיות. המבחן הראשי לעניין זה הינו היעדר תכלית או משמעות כלכלית-למעט-יתרון ההימנעות ממס. מבחן זה, מתקיים הצורה ברורה באגודה, בחברים המערערים ובאסיפות דן כחלק מהמעטפת הרגולטורית של מנגנון חוק גל נקבע כי מחילת חוב של אגודה לא תיחשב להכנסה חייבת בידי האגודה-על אף ההוראה הכללית בדיני המס ולפיה ברגיל מחילת חוב כמוה כהכנסה חייבת. מסקנתי הינה אפוא כי גם אם הוראת ס' 2 לפקודה מתייחסת לחלוקת "הפסדים צבורים" של האגודה השיתופית החקלאית לחבריה, הרי שבנסיבות העניין דן, צדק המשיב בהחילו על פעולות אלה את הנורמה האנטי תכנונית של העסקה המלאכותית ודי בכך לדחיית ערעורי המערערים כולם.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 30.10.2011

ב"כ המערערים: עוה"ד מיכל סולמונוביץ'
 עוה"ד מאיר פורת
 ב"כ המשיב: עוה"ד טל שטיין

◆ מדובר בערעור מאוחד של מושב העובדים "פארן", המאוגד כאגודה שיתופית חקלאית (להלן: "האגודה"), ביחד עם 45 מחבריה. האגודה נקלעה לחובות כספיים כבדים אשר עניין חובותיה הובא להכרעת "המשקם" ע"פ חוק ההסדרים במגזר החקלאי המשפחתי התשנ"ב 1992, הידוע בציבור כ"חוק גל" (להלן: "חוק גל"). ההכרעה הגיעה בשנת 2007 שבה נפסק שיקום ובגדרו נמחקו כ-95,500,000 ש"ח מתוך סך חובה הכולל של האגודה לנושיה שהסתכם ערב הפסק ב-99,000,000 ש"ח. במחצית השנה שקדמה למתן פסק המשקם התכנסו חברי האגודה לארבע אסיפות כלליות ועשרה ימים לאחר מתן הפסק לאסיפה נוספת שעל סדר יומן עמד נושא אחד (והוא נושא המחלקות בין הצדדים): קבלת החלטה לחלוקת הפסדיה (לאמור חובותיה) הצבורים של האגודה בין חבריה. לטענת המערערים, כל ההחלטות שהתקבלו בהתאם להוראות ס' 62 לפקודת מס הכנסה (להלן: "החוק").

◆ לטענת המשיב, ההסדר הקבוע בס' 62 לפקודה עניינו בייחוס "החלק המגיע לכל (חבר) בהכנסתה החייבת (של האגודה) באותה שנה...". ע"פ הטענה, "הכנסה חייבת" אינה כוללת "הפסדים". עוד טוען המשיב כי המערערים לא נשאו כלל בהפסדיה הצבורים של האגודה – אשר כ-95% מהם נמחקו בפסק המשקם. טענה נוספת היא כי מדובר בדרישת הטבת מס כפולה, שכן מחד גיסא מחילת החוב לא נזקפת כהכנסה לאגודה, ומאידך גיסא מבקשים המערערים לזקוף לזכותם את מלוא החוב המחול הנ"ל כהפסד "אישי" המקוזז הכנסותיהם שלהם-איש במשק האגודה. מעל הכל, טוען המשיב כי מדובר בניסיון לתכנון מס מלאכותי וציני, לפיו מנסה כל אחד מהמערערים ל"יחס" לעצמו "הפסד" של כמיליון ש"ח המקוזז את הכנסותיו החייבות-שעה שאותו ההפסד לא היה ולא נברא במישור הפרט של כל אחד מהמערערים.

◆ לטענת המערערים, הפרשנות הנכונה של ס' 62 לחוק כוללת גם הפסדים צבורים. לטענתם, שעה שנתקבלו החלטות בשלוש האסיפות הכלליות הראשונות, ההפסד של העמותה עמד בעינו בטרם ניתן פסק. כל עוד לא נמחלו החובות בפסק המשקם, עמדו מלוא הפסדיה הצורים של האגודה בעינם. על כן, ולאור פרשנותם של המערערים את ס' 62 לפקודה, זכאי היה כל אחד מהם ל"יחס" לעצמו את חלקו היחסי בהפסד הצבור ביחס לכל אחת משנות המס שבטרם מחילת החוב. מחילת החוב איננה מאיינת לטענתם את זכות הנישום לקוזז מהכנסתו הפסד צבור ש"עמד בתוקפו" בשנת מס הקודמת למחילה.



דחיית שיעור מס אפס בגין ייצוג תושב חוץ לענייני מס בארץ
ע"מ 1058-07 נ.ד.ל.א. ייעוץ ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 1
אברהם רוזנברג, יועץ מס (משפטן)

ביהמ"ש המחוזי בת"א: כב' השופטת דניה קרת-מאיר:

◆ ההקלה אשר נקבעה בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ צומצמה והוציאה מגדרה שירות אשר ניתן לתושב חוץ בנוגע לנכס המצוי בישראל. בע"מ 418/96 רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף נקבע מהן עסקאות אשר יחול עליהן שיעור אפס. מרבית העסקאות הנהנות מן הקלה נושאות אופי של ייצוא. מטרתו של הסעיף לעודד ייצוא שירותים, ולא בכל מקרה של ייצוא שירותים מוענק שיעור אפס. כאשר קיימת זיקה בין הנכס לישראל אין הסעיף חל.

עוד בפסק דין רוזין, אשר אומץ בפסק דין מוסל, נקבע במפורש, כי זכות רכושית בעלת ערך כלכלי הינה נכס במובנו של חוק מע"מ, ולכן אין היגיון בטענה כי רק כאשר מגיע דיון בזכות לפתחו של בית משפט, יש לראות בה זכות הנכללת במונח "נכס". יש לבחון עתה את הנכס לגביו ניתן השירות.

◆ המערער טענה, כי הנכס לגביו ניתן השירות על ידי המערער לבעלי המניות תושבי החוץ, הינו מניות של חברת ברודקום שהן מניות של חברה זרה, וכי לא מדובר בנכס המצוי בישראל אלא בנכס המצוי בחו"ל. ביהמ"ש קבע, כי הזכות של בעלי המניות לשלם מס בהתאם למנגנון שנקבע באישור המקדמי, כלומר בהתאם לסכום ההפסדים הנכון שיש לייחס לויז'נטק, היא זכות בעלת ערך כלכלי ברור ומוגדר. מכאן עולה, כי הנכס לגביו ניתן השירות הוא זכותם של בעלי מניות ויז'נטק לשלם לפקיד השומה את המס הנכון לאחר שהובאו בחשבון הפסדי ויז'נטק-מדובר במס שיש לשלם לרשויות המס בישראל ולכן הנכס, הזכות לשלם מס נכון, מצוי בישראל, טענה זו של המשיב מקובלת על ביהמ"ש לחלוטין.

◆ המערער טענה, כי חיוב עסקאות ייצוא בשיעור אפס נועד לעודד את הייצוא ולשפר את מאזן התשלומים של המדינה על ידי הזרמת מט"ח, אולם ביהמ"ש סבר, כי תכלית זו של החוק איננה מתקיימת במקרה הנוכחי. מחוקק המשנה סבר שאין להקל בשיעור המס כאשר הנכס מצוי בישראל. במקרה כזה אין צורך בתמריץ מס לשם עידוד מתן שירותים בקשר אליו. אין הצדקה לכלול מתן שירות חשבונאי המתייחס להפסדי חברה ישראלית כבסיס לחישוב חבות בתשלום מס בישראל - בתחומי הסדר שיעור אפס, התוצאה מכל האמור לעיל, כי דין הערעור להידחות.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 31.10.2011

ב"כ המערער: עוה"ד שוחט וסולודוך-קינן
ב"כ המשיב: עוה"ד יזדי-סופר, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

◆ המערער, חברה העוסקת במתן ייעוץ ושירותים פיננסיים. מנהל המערער ובעל המניות היחיד הוא רו"ח דורון שגיב. במסגרת עיסוקה כאמור, פנתה המערער, באמצעות רו"ח שגיב, לבעלי המניות בחברת ברודקום, חלקם תושבי ישראל וחלקם תושבי חוץ, בהצעה למתן שירותי יעוץ היכולים להפחית את נטל המס אותו בעלי המניות אמורים לשאת בעסקת פירוק חברת ויז'נטק בע"מ. הבטי המס בעסקת פירוק ויז'נטק אף הם טופלו ע"י המערער. בעלי המניות בחברת ברודקום נענו בחיוב, המערער הוציאה לבעלי המניות תושבי ישראל חשבונית מס עם מע"מ בשיעור מלא. לבעלי מניות תושבי חוץ הוציאה חשבונית מס בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ.

◆ טענת המשיב, כי המערער חייבת במס עסקאות בשיעור מלא מכיוון שמדובר בהליכים מול רשות המס, לכן חל הסייג הקבוע בתקנה 12א לתקנות מע"מ, המתייחסת לשירות לגבי נכס המצוי בישראל. הנכס הנטען על ידי המשיב הוא קיומה של זכות כלשהי של מס הכנסה לגביית מס הכנסה או לקביעת גובה ההפסדים.

המשיב הגדיר את גדר המחלוקת "האם השירות שסיפקה המערער לבעלי מניות ויז'נטק, תושבי חוץ, בנוגע לחבותם במס בגין מניות ברודקום ניתן ביחס לנכס המצוי בישראל". המשיב הבהיר, כי על פי הפסיקה יש לפרש את המונח "זכות" הנכלל בהגדרת "טובין" באופן רחב הכולל כל זכות שהיא בעלת ערך או שווי כלכלי, וזכותם של בעלי מניות ויז'נטק לשלם מס על פי ההסדר אשר נקבע באישור המקדמי היא זכות בעלת ערך כלכלי. מאחר ומדובר במס שיש לשלם לרשויות המס בישראל, הרי שהנכס מצוי בישראל והשירות חייב במס על פי הוראות תקנה 12א לתקנות. אין מקום לטענת המערער, כי יש לצמצם הגדרת "נכס" בתקנה 12א לזכויות לתבוע ולהתגונן בבית המשפט.

◆ לטענת המערער, השירותים שנתנה לתושבי חוץ אינם מתייחסים לנכס בישראל. המקרה הנוכחי הוא מקרה קלאסי בו מעודד החוק ייצוא שירותים לתושבי חוץ המעשיר את קופת המדינה. עוד נאמר, כי מניות אינן נכס לעניין חוק מע"מ ולפיכך מכירת המניות איננה בגדר עיסוק לפי חוק זה, ולכן גם בהקשר זה מתן השירותים איננו חייב במע"מ.

עוד טענה המערער כי בפסקי הדין השונים אשר דנו בהגדרת "נכס" לצורך תקנה 12א, היה מושא השירות העיקרי זכות של תושבי חוץ לתבוע או להתגונן וכי במקרים אלה מקבל השירות נזקק לשירות ישראל. כלומר, מאחר שניטרליות החיובים הופרה התעורר הצורך בקבלת השירותים המשפטיים כדבר שבהכרח. לא כך במקרה הנוכחי שכן לא הוצאה כל דרישה לבעלי המניות לתשלום מס לגביה היתה מחלוקת שדרשה ברור, המערער פנתה לבעלי המניות.



קאנטרי "פיקטיבי" בבית שמש

בימ"ש השלום בירושלים, כב' השופט יצחק שמעוני, הורה ביום 3.11.11 על שחרורם בערבות של החשודים **שמואל חזן**, הבעלים והדירקטור של חברת **רויאל השמש ייזום והשקעות בע"מ ויוסף מור-יוסף**, המנהל בפועל בחברה, החשודים בקיזוז חשבוניות מס פיקטיביות ובהגשת דוחות כוזבים למע"מ. ביהמ"ש לא נעתר לבקשתם לאי פרסום שמם. כמצוין בבקשה שהוגשה לבית המשפט ע"י **משרד חקירות מכס ומע"מ ירושלים**, החברה רכשה קרקע בבית שמש לצורך הקמת קאנטרי, מרכז ספורט מסחר ונופש. לפי החשד, לצורך הקמת הקאנטרי העסיקו החשודים והחברה קבלני משנה, שנדרשו לחתום על חוזים פיקטיביים, כשהסכומים בחוזים נופחו במאות אחוזים מעבר לסכומי העבודה בפועל. עוד לפי הבקשה, קבלני המשנה נדרשו ע"י החשודים להוציא חשבוניות מס פיקטיביות מנופחות בסך של מיליוני ₪ וכנגד הוצאו צ'קים ע"ש החברה, שנפרעו ע"י קבלני המשנה, שהחזירו במזומן לחשודים ולעובדים בחברה את סכומי הכסף המנופחים. החשודים נחקרו והכחישו את העבירות המיוחסות להם.

אזורה החמרה למשתמטי קנסות פליליים

ביום 7.11.11 אישרה מליאת הכנסת בקריאה שנייה ושלישית חוק ממשלתי שתפקידו להקטין את תופעת ההשתמטות מתשלומי קנסות פליליים, אגרות ממשלתיות ותשלומי פיצויים לנפגעי עבירה. החוק החדש יאפשר בין היתר לשלול מאדם חייב קבלה או חידוש רשיון נהיגה ודרכון, להגביל יציאה מהארץ, להגביל מתן צ'קים ושימוש בכרטיסי אשראי וכן לשלול זכות לייסד ולרשום תאגיד או להיות בעל עניין (שותף פעיל) בשליטה על תאגיד. זאת, מאחר ולטענת הממשלה, כפי שבאה לידי ביטוי **בדברי ההסבר להצעת החוק**, שהכלים הקיימים אינם מספקים מענה הולם להתמודדות עם החייבים המשתמטים מתשלום החובות. החוק ייכנס לתוקף בעוד כשלושה חודשים. החוק החדש ישחרר את המרכז לגביית קנסות מפנייה לבית משפט השלום כדי לקבל היתר להטיל הגבלות כלשהן על החייבים – ויקשה על הסרבנים להתחמק מתשלום הקנסות באמצעות סמכות להטלת סנקציות כבדות, כאמור, על המשתמטים.

"טובל ושרץ בידו" - העלמות במקווה

בימ"ש השלום בת"א, כב' השופט יובל גזית, שחרר ביום 8.11.11 תחת מגבלות את **מאיר כהן**, בן 50 מלוד, החשוד כי לא דיווח על עיסוקו ועל הכנסותיו במיליוני ₪. בעקבות פעילות מודיעינית שביצע **משרד חקירות מס הכנסה מרכז**, עלו חשדות לגבי פעילותו העסקית של החשוד, שלא רשום במרשמי הרשות לא כשכיר ולא כעצמאי. החקירה הגלויה נפתחה תחת השם **"טובל ושרץ בידו"**, נערכו חיפושים בבית החשוד ובמקווה טהרה, שהחשוד הוא בעליו ומנהלו. כמו-כן, נגבו עדויות מלקוחות וספקים אשר להם קשר לפעילותו ולהתחשבוניות הכספיות. מבקשת המעצר עולה חשד, כי במהלך השנים 2003 - 2010 ביצע החשוד עבודות בנייה בבתי מגורים, בתי כנסת ועוד, והכנסותיו בגינן נאמדות במאות אלפי ₪, אך החשוד לא הודיע לפקיד השומה על פתיחת עסק ולא דיווח על הכנסותיו. כדי להסוות את פעילותו העסקית, בקש החשוד מספקי חומרי הבניין להוציא חשבוניות ישירות על שם הלקוח, עבורו ביצע את עבודת הבנייה, או להשאיר את שם המוטב בחשבונית - ריק. עוד עולה כי החשוד הפעיל, עפ"י החשד, מקווה טהרה בשכונת חב"ד בלוד במהלך השנים 2003 - 2010 וגם על עיסוקו זה והכנסותיו ממנו לא דיווח.

52% נכשלו במבחני לשכת עוה"ד

לשכת עורכי הדין פרסמה ביום 9.11.11 את תוצאות בחינת ההסמכה האחרונה בכתב למקצוע עריכת הדין. מהנתונים שהתפרסמו עולה, כי **52%** מכלל הנבחנים נכשלו במבחן, וכי הציון הממוצע הכללי הוא "נכשלי", ועומד על 62.3 (ציון "עובר" הינו 65). בנוסף, עפ"י הפירסומים, רק 62% מהמתמחים שניגשו למבחן בפעם הראשונה עברו את המבחן, בציון ממוצע של 66. בימים האחרונים פתחו המתמחים במחאה בטענה שהשאלות בבחינה נוסחו באופן בעייתי, וכי היו שאלות על עניינים חריגים במיוחד, ואף שלשאלות שונות כלל לא הייתה תשובה ברורה. לטענת המתמחים, המבחן היה ניסיון להכשיל אותם ולחסום בפניהם את שערי המקצוע. הפגנת מתמחים נערכה מול משרדי לשכת עורכי הדין בתל-אביב.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991 info@masfax.co.il



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 הבלבנטי
 טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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