

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

גיליון 578 יום ה' 5 במאי 2011

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

בקשה משותפת לפתיחת תיק – מ"ה, ניכויים ומע"מ // פורסמו החלטות ועדות הכופר – 2010 // החלטות מיסוי חדשות – אופציות רשות המסים: הבהרות לתיקון 70 בעקבות פניית מס פקס

שבח – דירת נופש אינה זכאית להקלה במס רכישה ? //
מ"ה – אין להכיר בהפסד מבנין שבנייתו הופסקה //
מ"ה – תשומות ששלמו בפשרה אינן מותרות לניכוי כהוצאה //
84% ליקויים ב"משולש" // רוה"ח ועוה"ד מצטרפים ל"בגץ הייצוג" //
מ – 10 חודשי מאסר ל- 62 !!! // העשקת וגם ירשת ?

בקשה משותפת לפתיחת תיק – מ"ה, ניכויים ומע"מ

המערכת הפועלת בסביבת דוט-נט תאפשר למייצגים מקושרים להגיש בקשה משותפת לפתיחת תיק במערכים השונים ברשות המסים - מס הכנסה, ניכויים ותיק עוסק במע"מ, עבור לקוחותיהם באמצעות מחשב שע"מ.

בשלב זה המערכת מאפשרת לשדר בקשה לפתיחת תיק לחברות (שאינן "מוסד כספיי") וליחידים עצמאים בלבד (למעט תיקי שכירים - ס"ת 92.93.94.97, בקשות להחזר מס - ס"ת 9.1 ותיקי "בעל שליטה" - ס"ת 30). בעתיד ניתן יהיה לפתוח תיקים גם לאוכלוסיות נוספות.

כידוע, במסגרת תיקון מס' 134 לפקודת מס הכנסה, תוקן סעיף 134 לפקודה ונקבע, כי הודעה על התחלת התעסקות יש להעביר בכתב לפקיד השומה לא יאוחר מיום תחילת התעסקות.

כחלק ממדיניות רשות המסים לייעול ושיפור תהליכי עבודה וצמצום השירות הפרונטאלי, פרסמה רשות המסים ביום 1.5.11 הודעה למייצגים בענין [בקשה משותפת לפתיחת תיק ברשות המסים - מס הכנסה, ניכויים ומע"מ](#).

עפ"י ההודעה, פותחה בשע"מ בתמיכה וליווי עובדי חטיבת שירות לקוחות, מערכת אינטר-נטית לפתיחת תיק ברשות המסים על ידי מייצגים המקושרים למחשב שע"מ.

פורסמו החלטות ועדות הכופר - 2010

סכום העבירה, שנות המס הרלוונטיות, החלטת הוועדה ונימוקה. בהסדרי הכופר, בהם הבקשה הוגשה לראשונה לאחר מועד מתן פס"ד ע"י בית המשפט העליון, עע"מ 398/07, ותשלום הכופר בהם הושלם, פורסמו גם שמות העוסקים/ הנישומים. בקובץ החלטות זה פורסמו רק בקשות להסדרי כופר שהתקבלו.

בהתאם להחלטת הנהלת רשות המסים, מפרסמת הרשות פעמיים בשנה את החלטות ועדות הכופר, הן במס הכנסה והן במכס ומע"מ. ביום 1.5.11 פרסמה רשות המסים את [קובץ החלטות ועדות הכופר ברשות המסים - מחצית ראשונה - שנת 2010](#).

הפרסום כולל את פירוט התיקים בהם התקבלה החלטה, לרבות מקצועו של החשוד, סעיף העבירה,

החלטות מיסוי חדשות - אופציות

- אופציות - אופציות מכר רכש - אופציית מכר רכש.

לצפייה בהחלטות :

<https://www.shaam.gov.il/TMMISUYINT>

ביום 26.4.11 פורסמו החלטות מיסוי חדשות בתחומים הבאים:

- אופציות - הקצאה במסלול 3(ט) - דחיית תשלום המס לנותן שירותים.

- אופציות - מועד הפקיעה - הארכת מועד הפקיעה.



רשות המסים: הבהרות לתיקון 70 בעקבות פניית מס פקס

◆ ביום 31.3.11 נכנס לתוקף [תיקון 70 לחוק מיסוי מקרקעין](#), בשל פניות מייצגים למערכת מס פקס, פנתה המערכת לרשות המסים לקבלת הבהרות במספר נושאים.

רצ"ב תשובת ד"ר חיים גבאי, סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת. מטעם רשות המסים, **כפי שהועברה למערכת מס פקס**. לנוחיותכם סודרו השאלות במתכונת של שאלה (מערכת מס פקס) ותשובה (רשות המסים), כדלקמן:

- **שאלה**: מנוסח התיקון לחוק עולה, כי במכירת דירה מגורים מזכה, שהתבקש בשלה פטור לפי פרק חמישי 1 או שהתמורה היא לא רק בכסף, לא יחול התיקון בסעיף 15 - הן בניכוי מהתמורה, שאמור לבצע הרוכש מהקונה בהתאם לסעיף. מהו הסיודור החלופי במקרה זה לעניין אישורי מיסים?

תשובה: בעניין הסיודור החלופי - בעת מכירת דירת מגורים מזכה, ההתנהלות ממשכה ע"פ ההסדר הקיים כיום, יש להמתין להוצאת השומה.

◆ **שאלה**: האם הפטור הנוסף לעוד שתי דירות, בהתאם להוראת השעה, אינו חל במקרה זה, שכן לא ברור אם הוא שייך לפרק חמישי 1?

תשובה: הפטור הנוסף לשתי דירות נוספות – לכאורה הפרק החמישי אינו חל במקרה זה, אך אם הקונה רוצה שהפטור יחול עליו, אינו רואה בעיה עם החלת הפטור.

◆ **שאלה**: מהי הדרך הפרוצדוראלית שבה מתבצע הניכוי, כלומר: האם הרוכש אמור לקבל שובר בגין הניכוי ומהיכן הוא אמור לקבלו? והאם הרוכש מקבל קבלה בגין התשלום, ומהיכן?

תשובה: הרוכש מתבקש להגיע למשרד מיסוי מקרקעין אליו הוא שייך. הרוכש יקבל שובר תשלום מיוחד, בו יציין את סכום המקדמה רוכש – מוכר. על שובר התשלום תהיה חותמת בגין התשלום שבוצע, בדומה לתשלום השוברים כיום. התשלום יתבצע בבנק.

◆ **שאלה**: אילו מסמכים צריך הרוכש להגיש למס שבת, בכדי לבצע את הניכוי?

תשובה: הרוכש אינו מתבקש להציג מסמכים ע"מ לבצע את הניכוי, שהרי המסמכים הוגשו בעת הגשת המש"ח או עם החוזה.

◆ **שאלה**: האם גם כספים שצריך הרוכש להעביר לנאמנות בהתאם לתנאי העסקה, אמורים להיות מנוכים על ידו טרם העברתם לנאמנות?

תשובה: במצב בו הרוכש צריך להעביר כספים לנאמנות בהתאם לתנאי העסקה ואלה אמורים להיות מנוכים על ידו טרם העברתם לנאמנות, ההתנהלות ממשכה כפי שהיתה וללא שינוי.

◆ **שאלה**: מה קורה במצב בו ישנה התחשבות עבר בין הרוכש לקונה, לפיה חלק מהתמורה הינה קיזוז של חוב עבר, האם עדיין חלה חובת הניכוי באופן מלא?

תשובה: המקדמה תשולם מכלל התמורות שמשלם הקונה עבור קבלת הנכס הקונקרטי.

◆ **שאלה**: כשהמוכר מדווח על שומתו העצמית הוא עורך גם את חישוב המס ולפיכך הוא מבקש שיוצא לו שובר בהתאם לסכום שחישב. האם בחישוב השובר יש לקחת בחשבון גם את הסכומים שניכה הרוכש בהתאם להוראות תיקון 70? כלומר, האם המוכר רשאי להפחית מסכום המס שחושב לעניין השובר את סכום המס שניכה לו הרוכש? (עפ"י נוסח הסעיף, רשום שהמקדמה תיחשב לעניין המוכר תשלום ע"ח המס שהוא חייב בו, לא ברור אם הכוונה היא לעניין חישוב המס הסופי או כבר בשלב השומה העצמית).

תשובה: בעת חישוב השובר לתשלום, המוכר יכול להתחשב בתשלום המקדמה ששולמה, בהתאם לתוצאת המס בשומה העצמית.

◆ **שאלה**: במידה ויוחלט כי המוכר רשאי לקזז מסכום המס שחישב לעניין השובר את סכום הניכוי, השאלה היא: האם הוא רשאי לקזז רק את הסכום שכבר נוכה עד מועד השומה העצמית וקבלת השובר, או שמא הוא יכול לקזז גם את הסכומים שינוכו לאחר חישוב השובר? מתאים במצבים בהם התמורה מתקבלת בתשלומים המתמשכים מעבר למועד השומה העצמית?

תשובה: המוכר רשאי לקזז מסכום המס שחישב לעניין השובר רק את הסכום שכבר נוכה שהרי חובתו לשלם תוך 60 ימים את המס בשומה העצמית.

◆ **שאלה**: מה קורה במצב בו התמורה משולמת בתשלומים מתמשכים, ויצאה למוכר שומה סופית לפני שהסתיימו כלל התשלומים. האם הרוכש יהיה פטור מהניכוי משלב השומה הסופית?

תשובה: במצב בו התמורה משולמת בתשלומים מתמשכים ויצאה למוכר שומה סופית לפני שהסתיימו כלל התשלומים.

◆ **שאלה**: האם הרוכש יהיה פטור רק לאחר שהמוכר ישלם את המס לפי השומה הסופית?

תשובה: הרוכש יהיה פטור רק לאחר שהמוכר ישלם את המס לפי השומה הסופית, במצב זה, למעשה הרוכש מחזיק אישור לטאבו.

◆ **שאלה**: האם יוצא פטור מהניכוי האמור ע"י מסמ"ק?

תשובה: האישיור לטאבו מגלם בתוכו: אישור העברת זכויות, פטור מתשלום מקדמה



דירת נופש אינה זכאית להקלה במס רכישה
ו"ע 1361/06 רן פקר ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין
אפרת מויאל קיטייניק, עו"ד

בכוונת הרוכש ליעד את ה"דירה" לשמש למגורים.

◆ פסק הדין בפרשת פרידמן, מפרש את המבחן האובייקטיבי, במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים, לפי ההגדרה בסעיף 9 לחוק, תוך שהגדרה זו משמיטה את המילים "לפי טיבה" לעומת זו שבסעיף 1 לחוק, מבחן זה מתקיים במקרה דנן.

◆ המבחן הסובייקטיבי נוגע לכוונתו של הרוכש לעשות בדירה שימוש למגורים לעניין ס' 9(ג) לחוק. שאלת השכרתה של דירה לציבור הרחב כדירת נופש לתקופות קצרות והאם ניתן לראותה כדירת מגורים, הגיעה לפתחן של ועדות ערר שונות לפי חוק מיסוי מקרקעין ובתי המשפט שפסקו פסיקות סותרות. במקרה דנן בהמ"ש אמץ את הפרשנות כפי שנקבעה בעמ"ש 22/84 זהבה וברוך מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין [פורסם בנבו] (מיסים ה/2) : "לא ניתן לומר, שאדם השוכר דירה לתקופה קצרה ומשתמש בה בדומה לחדר בבית מלון, "גר" בדירה. המושג "מגורים" כולל בגידרו שלושה מרכיבים: האחד, אופי השימוש ביחידה הפיזית בה מדובר; השני, אינטנסיביות השימוש על ידי המשתמש המסוים. השלישי, אורכה של תקופת השימוש". מכיוון שלמונח מגורים אין הגדרה בחוק, יש לתת למונח זה את המובן הפשוט והרגיל כפי שמקובל בלשון בני אדם. לאור האמור לעיל, המונח מגורים בלשון הפשוטה אינו מתיישב עם השכרת הדירות לנופש לציבור הרחב לתקופות קצרות. זאת למרות העובדה שדירות אלה ישמשו גם למגורים של העוררים לתקופות מסוימות, אך שימוש זה לא יעלה, על תקופה של חצי שנה בכל שנה קלנדרית,

◆ נראה, כי המבחן המתאים בכדי לבחון עמידה בהגדרת שימוש למגורים הינו מבחן רוב השימוש בדירה, לאור הכלל הטפל הולך אחר העיקר, בו נעשה שימוש רב בפסיקה. יוצא מכך, כי לצורך פרשנות המונח דירת מגורים ניתן משקל כבד יותר לשימוש העיקרי על השימוש המשני. וזאת מכיוון שאם ננסה לפצל את התקופה בה שימשה הדירה למגורים והתקופה בה לא שימשה למגורים, דירה שיש בה שימוש מעורב הן למגורים והן לנופש, יעלה הקושי לקבוע את היחס בין השימושים השונים, לכן, בהעדר הוראה מפורשת בחוק לעניין אפשרות הפיצול יש לאמץ, בענייננו, את עקרון הפרשנות של הטפל הולך אחר העיקר.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 14.04.11

ב"כ העורר: עו"ד עמירם גיצלטר

ב"כ המשיב: ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי

ועו"ד אריק ליס, פרקליטות מחוז ת"א

◆ השאלה המשפטית בבסיס פסה"ד הינה האם דירת נופש תסווג כדירת מגורים, הזכאית להקלה במס רכישה, או שמא דינה כבנין רגיל, שאינו זכאי להקלה במס רכישה. ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין קבעה, כי יש להחיל שיעור של 5% על רוכש דירות נופש, מס רכישה החל על בנין רגיל, מהנימוק כי דירה המושכרת כדירת נופש לתקופות קצרות לציבור הרחב אינה משמשת למגורים לעניין מס רכישה מופחת (פרוגרסיבי) החל על דירות מגורים כקבוע בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), ובתקנה 2(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התש"ה-1975.

◆ **לטענת העוררים**, "המבחן לבדיקת עמידה בהגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, הוא מבחן המשלב את הפן האובייקטיבי והסובייקטיבי גם יחד. המדובר בשילוב של מבחן אובייקטיבי המסתכל על פרטי הנכס, יחד עם מבחן סובייקטיבי, הצופה פני השימוש המיועד בנכס, כפי שרואה אותו הקונה".

ב-עמ"ש 1/94 יצחק זוטא נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ע"א 5764/95 וכן ב-עמ"ש 90/87 אברבוך הרשל ורות נ' מנהל מס שבח חדרה נקבע כי: "לצורך עמידה בתנאי המבחן הסובייקטיבי, לא נדרש כי הרוכש עצמו הוא שישתמש בדירה למגורים, וגם דירה המשמשת לנופש לתקופות קצרות תוך תחלופה גבוהה של אנשים, נחשבת כדירת מגורים".

◆ **לטענת המשיב**, בהוראות התב"ע, היתר הבניה וההסכם נקבע כי הרוכשים חייבים להשכיר את הדירות, לנופש לציבור לתקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר בכל שנה, על כן מדובר בדירות נופש אשר, על פי המבחן האובייקטיבי והמבחן הסובייקטיבי, אינן דירות מגורים הזכאיות למתן ההקלה במס רכישה, שכן ייעוד הדירות אינו מקיים את התנאי של השימוש למגורים.

בית המשפט המחוזי לפני ועדת הערר - שופטת (בדימ') רות שטרנברג אליעז, עו"ד דן מרגליות, ושמאי מקרקעין רו"ח צבי פרידמן:

◆ חוק מיסוי מקרקעין כולל שתי הגדרות שונות למונח "דירת מגורים". הראשונה מצויה בסעיף 1, הוא סעיף ההגדרות והשניה מצויה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין. כבי הנשיא דאז שמגר בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מיסים א/6 קבע כי: "נראה כי המבחן ליעוד הדירה למגורים, חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי – הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה", ואלמנט סובייקטיבי – הטמון



ביהמ"ש המחוזי בת"א – כב' הש' מגן אלטוביה:

◆ **ביהמ"ש קבע**, כי סעיף 28(ב) אינו מאפשר קיזוז הפסד עסקי כנגד הכנסה מעסקת אקראי. בדו"חותיה הכספיים של המערערת לשנים 2001-2006, רשומים המקרקעין כמלאי במסגרת הרכוש השוטף, ואילו מניות המערערת בצפחה ובחברות אחרות רשומות כ"השקעות בחברות מוחזקות". כן עולה מן הדו"חות הללו, כי מעבר למכירת מניות צפחה, לא בוצעה פעולה נוספת במניות של חברות מוחזקות בשנים הרלוונטיות. משלא הוכחה פעילות מסחרית בניירות ערך המהווה חלק מעסק, על פי המבחנים המקובלים של תדירות, היקף עסקאות, וכיו"ב, אין לראות את המניות ככנס עסקי או פירותי. **ביהמ"ש מקבל** עמדת המשיב, כי אין לראות במכירת המניות, מכירת נכסי צפחה.

◆ **ביהמ"ש קבע**, כי יש לראות את הוראות סעיף 8א(ג) לפקודה הסדר מגלם הטבה מיסויית. ניצול הטבה של דחיית המס על ההכנסות מכוח הוראות סעיף 8א לפקודה כרוך, בדחיית ניכוי הוצאות כלליות המיוחסות לפרויקט, באופן הקבוע בסעיף 18(ד) לפקודה וכן בדחיית קיזוז הפסדים. וזאת על מנת ליצור הקבלה בין אלה לבין ההכנסות. אם נגרם הפסד מבניין ראוי לשימוש, כאמור בסעיף 8א(ג)(2) לפקודה, לא יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס, שלפני שנת המס שבה היה הבנין ראוי לשימוש. המערערת נהנית מדחיית הדיווח על הכנסותיה מהפרויקטים במסגרת ההסדר שבסעיף 8א(ג) לפקודה, משכך, היא זכאית לקיזוז הפסדים מהפרויקטים, לא לפני שנת המס שבה הבנין ראוי לשימוש. בהיעדר התייחסות קבעה רשות המס בחוזר, כי חרף הוראת סעיף 8א(ג) לפקודה, ניתן יהיה להכיר בהפרשה לירידת ערך מבניין שהייתה כוונה להביאו למצב של בנין ראוי לשימוש, לאחר שתחלופנה 3 שנים מלאות מתום שנת המס שבה נעשו לאחרונה עבודות בבנין. **ביהמ"ש מצוין**, כי קביעה זו סבירה ואינה מצריכה התערבות.

◆ סעיף 8א מתייחס לבנין שבנייתו החלה, כמו במלאי שקמונה, חל סעיף 18(ד) גם על קרקע שהיא מלאי עסקי, כמו במלאי המצוק. **ביהמ"ש קבע**, כי אין להכיר בהפסד בגין ירידת ערך מלאי לפי סעיף 8א(ג)(2) לפקודה, טרם היה הבנין ראוי לשימוש, ואין להתיר הוצאות שאליהן מתייחס סעיף 18(ד) לפקודה, במסגרת הפרשה לירידת ערך מלאי. שהרי מהו הפסד אם לא הוצאות המותרות בניכוי עפ"י הפקודה.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 6.04.11

ב"כ המערערת: עו"ד אגרון ובשיר

ב"כ המשיב: עו"ד ליבנה

אין להכיר בהפסד מבנין שבנייתו הופסקה
ע"מ 1257-05 א.מ.בי.אס אנטילסאנ.ני. נ' פקיד שומה תל אביב 1
אינגה אייזנברג, משפטנית

◆ מערערת הינה חברה קבלנית, אשר מחזיקה בחברות אחרות, אשר אחת מהן, הינה חברת צפחה אינטרנשיונל (1994) בע"מ. בשנת 2002 המערערת מכרה את כל מניותיה בצפחה.

בדו"ח לשנת 2001 הצהירה המערערת על הפסד מועבר מעסק. בדו"ח לשנת 2002, דיווחה המערערת על הרווח ממכירת מניותיה בצפחה, כהכנסה בגדר סעיף 1(2) לפקודת מס הכנסה, ובקשה לקזז את ההפסד המועבר מעסק, כנגד הרווח שנצמח לה ממכירת מניותיה בצפחה. החברה החלה בפרויקט "חלונות הסיטי שקמונה", שהופסק בשנת 1999. בדוחות לשנת 2002 הוצג מלאי שקמונה, בניכוי הפחתת ערך.

◆ **המערערת טוענת**, כי יש לראות את עסקת מכירת מניותיה בצפחה כפעולה עסקית רגילה למכירת זכויות במקרקעין. **המשיב טוען**, כי מדובר ברווח הוני שאינו ניתן לקיזוז על פי סעיף 28(ב) לפקודה.

סעיף 8א(ג) לפקודה, **לטענת המערערת**, מורה על מיסוי הכנסות ממכירת בניין גמור וראוי לשימוש, ועל כן, הוא אינו חל על המבנה הרביעי בפרויקט שקמונה, שבנייתו הופסקה בשנת 1999 ואינה צפויה להתחדש. המערערת מפנה לחוזר הקובע, כי יש להכיר בהוצאות בגין ירידת ערך מלאי מקום בו הופסקו עבודות הבניה לתקופה של שלוש שנים או יותר. לטענתה, האמור בחוזר זה מהווה משום הודאה מטעם רשויות המס, בכך שאין זה ראוי להחיל את הוראת סעיף 8א(ג) לפקודה על בניין שבנייתו הופסקה. משכך, יש להכיר בהפרשה לירידת ערך מלאי שקמונה.

◆ **המשיב טוען**, כי בהתאם לסניף 8א(ג) לפקודה, אין להכיר בהפסד לפני שהבנין ראוי לשימוש, ולחילופין, אם אין תחולה לסעיף 8א(ג), יחולו העקרונות הרגילים בדבר קיזוז הפסדים בהתאם לסעיף 28 לפקודה. כללים אלו אינם מתירים קיזוז הפסד בגין ירידת ערך מלאי מתחת לעלותו, שכן על פי לשונו של סעיף 28 לפקודה, תנאי להכרה בהפסד, הוא שאילו היה ריווח היה נישום.

◆ **לטענת המערערת**, סעיף 18(ד) לפקודה קובע נוסחה שרירותית לאופן ייחוס הוצאות מימון, הנהלה וכלליות, לעלות המלאי, אך אינו קובע את מועד התרתן. לשיטתה של המערערת, מועד זה נגזר ממועד ההכרה בניכוי של עלות המלאי הבסיסית, שאליה הצטרפו ההוצאות האמורות, וזאת מכוח יישום העקרון של עלות או שוק, כנמוך מביניהם.

◆ **לטענת המשיב**, סעיף 18(ד) לפקודה קובע הסדר ספציפי לפיו יותרו בניכוי הוצאות מימון, הנהלה וכלליות אצל קבלן המיוחסות לפרויקטים שנמכרו וההכנסה בגינם דווחה. המערערת לא דיווחה על הכנסות בגין פרויקט שקמונה ופרויקט המצוק, ואף החוזר אינו מתיר הפחתה של הוצאות מימון, הנהלה וכלליות שלא הותרו לפי סעיף 18(ד) לפקודה.



תשומות ששולמו בפשרה אינן מותרות לניכוי כהוצאה
 עמ"מ 537/06 כדורי יצחק זקוט קבלני בנין בע"מ נ' פ"ש אשקלון
 ירון הרוש, עו"ד

ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע כ' הש' רחל ברקאי

◆ לדעת ביהמ"ש מנגנון התרת הוצאות בפקודת מס ההכנסה קבוע בסעיף 17 ולפיו: "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסות בשנת המס ולשם כך בלבד..." מנגד מורה סעיף 32 לפקודה אודות ניכויים שאין להתירם בזו הלשון: "בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל ... (2) "תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד". נמצא אפוא, כי לצורך התרת ניכוייה של הוצאה פלונית חייבת היא להיות הוצאה המהווה חלק שלוב ואינטגרלי במנגנון הפקת ההכנסות של הנישום, כאשר התרת הוצאות נסמכת בעיקרה על מבחן האינצידנטליות. דהיינו, אם ההוצאה שייכת לתהליך האורגני של העסק ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, תהיה זו הוצאה המותרת בניכוי. אין המדובר במבחן הדורש אך קיומו של קשר סיבתי ליצירת ההכנסה, כי אם דורש שההוצאה תשתלב בתהליך הייצור ותהיה פועל יוצא של תהליך זה ממועד הפעלתו.

◆ בהסדר הפשרה בערעור מ"ה הראשון המערערת הסכימה להכרה בהוצאות לפי דוחות שהגישה, ולא הותר לה לנכות כהוצאה את התשלום. אין לראות בתשלומים האמורים כהוצאה הדרושה בייצור הכנסה, כי אם בהחזרת כספים לשלטונות מע"מ, אותם המערערת חבה בתשלום. התשלום משקף סיכונים ש"קנתה" המערערת בידיעה, כי הוא מבוצע בנסיבות של ניכוי מס תשומות לפי חשבוניות שהוצאו שלא כדין. העובדה, כי שלטונות מס הכנסה הסכימו להכיר, ביחס לאותן חשבוניות, בסכומן כהוצאה, אינה יכולה להכשיר את החשבוניות בתיק המע"מ ולהפוך את התשלום ששילמה לשלטונות מע"מ, במסגרת ערעור המע"מ, כתשלום המנותק מהקשר הנסיבות. לפקיד השומה שיקול דעת להכיר בסכום הוצאה ביצור הכנסה גם אם הסכום מבוסס על חשבוניות שנטען כי הוצאו שלא כדין. די כי שוכנע בייצור אותה הוצאה לצורך הכנסה וכך היה במקרה דנן. כמן כן אין מדובר בהוצאה המשתלבת בתהליך הייצור של ההכנסה. דרישת המערערת להתיר לה את הניכוי האמור מהווה דרישה להוסיף על ההוצאות שכבר דרשה בדוחות המס, ואשר הותרו לה בניכוי במסגרת ההסכם, והיא מנוגדת להגיון ולדין. אין לנתק את התשלום מהנסיבות בהן נעשה, ולא ניתן להכיר בתשלום מס כזה כהוצאה הדרושה לצורך ייצור הכנסה.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה

ניתן ביום: 10.4.2011

ב"כ המערערת: עו"ד מרים הרשקוביץ

ב"כ המשיב: עו"ד אמנון שילה – פמ"ד דרום

◆ השאלה העומדת לדיון בערעור הינה האם זכאי נישום לנכות כהוצאה מהכנסותיו החייבות, סכום כסף ששילם לשלטונות מע"מ, במסגרת הסדר פשרה שגובש בהליך ערעור מע"מ, אשר נושאו ניכוי מע"מ תשומות שלא כדין שביצע הנישום?

◆ המערערת הינה שותפה בשותפות. לשותפות הוצאה שומת תשומות, לאחר שנדחתה השגתה, מהנימוק כי זו ניכתה מס תשומות, ע"פ חשבוניות מס החשודות כפיקטיביות. במקביל הוציא המשיב למערערת, כחלקה בשותפות, צווי שומת מס הכנסה. שם ביטל את ההוצאות שדרשה המערערת בדוחותיה, ע"פ החשבוניות הפיקטיביות לטענתו.

◆ במסגרת ערעור המע"מ הגיעו הצדדים להסכם פשרה לפיו המערערת תשלם סך של 235,000 ₪, לאחר מכן הגיעו הצדדים להסדר פשרה גם בתיק מס הכנסה, במסגרת ערעור מ"ה הראשון. עפ"י הודעת הפשרה הודיעו הצדדים לביהמ"ש כי: **"לצורכי פשרה בלבד, מוסכם על הצדדים כי יתקבל ערעור המערערת ביחס להוצאות שדרשה על סמך חשבוניות המס שנחשדו על ידי שלטונות מע"מ כחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין"**.

◆ בעקבות פס"ד המוסכם הוצאה למערערת שומה חדשה, בה סירב המשיב להכיר בסכום ששילמה המערערת לשלטונות מע"מ, במסגרת הפשרה במע"מ, כהוצאה בייצור הכנסתה. מכאן הערעור.

◆ **המערערת טוענת**, כי ע"פ ההסכם האמור יש להתיר לה לנכות את התשלום ששילמה לשלטונות מע"מ, במסגרת הסדר הפשרה בערעור המע"מ, כ"הוצאה הדרושה בייצור הכנסתה", שכן תשלום הסדר הפשרה, נעשה מבלי להודות בעובדות שנטענו כלפיה ולפנים משורת הדין. לטענתה, הסדר הפשרה הינו הסדר המשקף את הרציונל של חסכון בהוצאות משפט, באובדן ימי עבודה למנהליה וזמן טרדה וכי מדובר בפשרה משפטית שנעשתה משיקולי עלות תועלת בלבד. לפיכך, אין לראות בתשלום שביצעה מכוח הפשרה האמורה, כהודאה בניכוי מס תשומות ע"פ חשבוניות פיקטיביות, כפעילות אשר פגעה בקופה הציבורית, כי אם בתשלום שנעשה לפנים משורת הדין ומעבר לכל חבות. על כן זכאית היא, לדרוש את ניכוי הסכום ששילמה מכוח הפשרה, בבחינת "הוצאה הדרושה בייצור הכנסתה".

◆ **לטענת המשיב**, אין לאפשר לנישום לתבוע "כהוצאה הדרושה בייצור הכנסתו", סכומי כסף ששילם למע"מ כהחזר של מס תשומות, אותו ניכה שלא כדין. לטענתו הפיכת מנגנון התרת הוצאות במס הכנסה ככלי למימון החזר מס תשומות שנוכה שלא כדין, הינה מנוגדת לדין, לאינטרס הציבורי שבשמירה על החוק, להגיון ולשכל הישר ולא ייתכן לאפשר מצב שבו הקופה הציבורית תממן כהוצאה מוכרת לצורכי מס הכנסה את השבת אותם כספים שנגזלו ממנה בדרך של דיווח על חשבוניות כוזבות, ויראה בכך הוצאה הדרושה לייצור הכנסת הנישום.



מ- 10 חודשי מאסר ל- 62 !!!

בימ"ש השלום בת"א, כב' השופט דניאלה שריזלי, גזר ביום 1.5.11 עונשי מאסר חמורים על 3 נאשמים בגין ביצוע עבירות על חוק מע"מ, שעיקרן הוצאה וקיזוז של חשבוניות מס פיקטיביות במיליוני ₪. על חיים מנחם, בעליה ומנהלה של חב' "יגעת ומצאת" נגזרו 62 חודשי מאסר בפועל (!), 38 חודשי מאסר על תנאי וקנס כספי בסך 80,000 ₪. על הנאשמים דב לוי ואליס עוזרי, בעליהן ומנהליהן של חברות נוספות, נגזרו בהתאמה עונשי מאסר בפועל של 18 חודשים ו- 8 חודשים, עונשי מאסר על תנאי של 10 חודשים ו- 5 חודשים וקנסות. עיקר הפרשה הוצאה וקיזוז של חשבוניות מס פיקטיביות במיליוני ₪. סך המס שנגרע מקופת המדינה בגין הוצאת החשבוניות שלא כדין בשנים 1997 - 2003 הגיע ל- 4.2 מיליון ₪ ומס התשומות שקוזזו שלא כדין הגיע לכדי 4.1 מיליון ₪. כב' השופט דן מור מבימ"ש השלום בת"א זיכה בהכרעת הדין מיום 9.3.09 את הנאשמים דב לוי ואליס עוזרי ואילו חיים מנחם וחברת יגעת ומצאת בע"מ זוכו ממרבית האישומים, אך הורשעו בעבירות של אי ניהול פנקסי חשבונות כדין במטרה להתחמק מתשלום מס. בשל כך נגזרו עליו 10 חודשי מאסר בפועל ו- 14 חודשי מאסר על תנאי וקנס. המדינה ערערה לביהמ"ש המחוזי בת"א על הזיכויים וקולת העונש של הנאשמים - ביהמ"ש המחוזי קיבל את הערעורים שהגישה המדינה בחלקם הארי. והתיק הוחזר לבימ"ש קמא והועבר לכב' השופטת שריזלי לצורך שמיעת הראיות וטיעונים לעונש וכן גזירת הדין. (ת"פ 5399-04 מ.י. מע"מ - מס קניה ומע"מ ת"א נ' חב' יגעת ומצאת בע"מ ואח').

העשקת וגם ירשת ?

לאחר חקירה סמויה, שארכה מספר חודשים, של זרוע סעו ביחידה הארצית למאבק בפשיעה הכלכלית, בשיתוף משרד חקירות מס הכנסה ת"א, ומינהל האוכלוסין במשרד הפנים, נעצרו ביום 27.4.11 למעלה מעשרה חשודים, בהם בעלי תאגידי כוח אדם, בחשד לניצול עובדים זרים מסין. על פי החשד, המעורבים גבו כספים בסכומים גבוהים ממנהג עבודה סינים שהופנו לעבודה בבנייה, בניגוד לחוק שירות התעסוקה בתוך ביצוע עבירות מס, לרבות העלמת הכנסות מהמדינה, שימוש בחשבוניות פיקטיביות ותשלומים או גבייה "בשחור" מעובדים זרים, בהיקף של עשרות מיליוני ₪.

84% ליקויים ב"משולש"

במהלך הימים ההאחרונים, חברה יחידת יהלום, היחידה הארצית לחקירות ומאבק בפשיעה, ברשות המסים, לפעילות של מחוז מרכז במשטרת ישראל במספר ישובים באזור "המשולש". הפעילות התקיימה ב- 1-2 במאי, ביישובים טירה, טייבה, כפר ברא, כפר קאסם, קלנסווה וגילגוליה וכללה שני תחומי פעילות עיקריים: אכיפת גבייה וביקורות ניהול ספרים. בפעילות לקחו חלק כ- 60 אנשי רשות המסים שכללו 10 צוותי ניהול ספרים, 3 צוותים של היחידה לאכיפת הגביה ו- 3 צוותי חוקרים מיחידת יהלום. רשימת העסקים שבוקרו כללה עסקים לגביהם היה מידע במשטרת ישראל, עסקים שנבחרו על ידי משרדי השומה האזוריים וביקורות אקראיות. על אף משך ההערכות הקצר הושגו הישגים ראויים בכל תחומי הפעילות. בוצעו 55 ביקורות ניהול ספרים, אשר ב- 84% מהן נמצאו ליקויים. היחידה לאכיפת הגביה עיקלה 8 כלי רכב של חייבים וכן סכום כסף מזומן. כמו כן עוכבו לחקירה, על ידי חוקרי יחידת יהלום, מספר חשודים וצפויה פתיחת מספר תיקי חקירה. במקרים שיימצאו מתאימים, יועברו הממצאים למדור התביעות לבחינת הגשת כתבי אישום תוך פרק זמן קצר או להטלת קנסות מנהליים.

רוה"ח ועוה"ד מצטרפים ל"בג"ץ הייצוגי"

לשכת רואי החשבון, בראשות הנשיא זורון קופמן, הגישה בימים האחרונים הודעה לבג"ץ במסגרת עתירתה של רו"ח דורית גבאי, שהוגשה לפני כחצי שנה. במוקד העתירה עומדת השאלה האם רק עורכי דין רשאים לייצג נישומים המופיעים בפני רשות המסים, או שמא יש לאפשר גם לרואי חשבון לייצג לקוחות בהליכים אלה, בשל מומחיותם בדיני מס. לשכת רואי החשבון מבקשת מבג"ץ לקבל את העתירה. לעומת זאת, לשכת עורכי הדין, שהצטרפה גם היא לעתירה, מבקשת משופטי בג"ץ לדחות את העתירה ולהותיר את החקיקה הקיימת על כנה, שכן לטענתה "המומחיות הנדרשת במסגרת חוק מס שבח מקרקעין היא לרוב אינה חשבונאית אלא משפטית, ומצדיקה ייצוג על-ידי עורך דין".

[רצ"ב תגובת לשכת רו"ח לבג"ץ](#)

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



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור 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 הרלבנטי
 טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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