

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

גיליון 610 יום ה' 2 בפברואר 2012

השבוע בגיליון

פטור ממכס ליבוא אישי עד \$325 // הצעת חוק: מיסוי בעלי הכנסות גבוהות //

עדכונים מהשטח

ניכוי שכר טרחת עורך דין מהשבח - מהו הגבול?

תאור

שבח - דירת נופש לא זכאית לפטור משבח "משיקולי תקנת הציבור" //

פסיקה

מ"ה - הוצאות אש"ל בחו"ל לא יותרו ללא קבלות //

מ"ה - רישום "חלופי" של המחאות אינו לפי הוראות ניהול ספרים //

פרשת הבנק המחתרתי בבורסה מסתעפת // בג"צ: משה אשר מנהל רשות המיסים // עו"ד אלה רובינק פורשת // עו"ד איתי הר-אור: דובר לשכת עוה"ד.

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

פטור ממכס ליבוא אישי עד \$325

על יבוא המוצרים במסגרת זו ימשיכו לחול מע"מ ומס קניה (אם חל).

® הצו השני - מעניק פטור מלא מתשלום מס יבוא למוצרים בשווי של עד \$75 (במקום \$50 כיום). מדובר בצעד משלים, לפיו קיבל שר האוצר את המלצת רשות המיסים לקבוע הקלה נוספת המגדילה את הפטור הקיים ביבוא אישי, במשלוחי דואר או אוויר, על מלוא מס היבוא עד לשווי של \$75. כיום, ניתן לשחרר בפטור מלא ממסים טובין שערכם עד \$50. בנוסף, ספרים, מוצרי הלבשה והנעלה שערכם עד \$75, פטורים אם נשלחו כחבילת שי.

תיקון הצו, מפשט את התהליך ומאפשר לייבא טובין לשימוש עצמי בשווי של עד \$75, בפטור מלא ממסי יבוא, גם אם אין מדובר בחבילות שי אלא ברכישה.

® הפטורים לא יחולו ביבוא מוצרי טבק, כוהל ומשקאות משכרים.

יצויין, כי בעקבות השינוי צפוי הפסד הכנסות של כ-60 מיליון ש"ח לשנה (!).

® ביום 31.1.2012 חתם ד"ר יובל שטייניץ, שר האוצר, על צווים לתיקון תעריף המכס ומס קניה, שמטרתם להקל על המייבאים מוצרים ביבוא אישי, כדי לעודד תחרותיות ולהפחית את יוקר המחיה.

® הצו הראשון - פוטר מתשלום מכס מוצרים ביבוא אישי שמחירם אינו עולה על \$325 (שווה ערך לכ-1,200 ש"ח).

בהמשך להחלטת הממשלה מיום 4.12.11, כחלק מיישום המלצות ועדת טרכטנברג, ולאחר שהושלמה ההערכות ליישום ההחלטה, הוכן ברשות המיסים צו, הפוטר מתשלום מכס יבוא אישי של טובין, בהתקיים כל שלושת התנאים הבאים:

1. הטובין מיובאים במשלוחי דואר או במשלוחי אוויר
2. הטובין מיועדים לשימוש עצמי ולא לשימוש מסחרי
3. מחיר העסקה אינו עולה על \$325 (שווה ערך לכ-1,200 ש"ח שנקבעו בהחלטת הממשלה)

בשם הצדק החברתי - הצעת חוק: מיסוי בעלי הכנסות גבוהות

בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין.

® עפ"י דברי ההסבר, בדו"ח "ועדת טרכטנברג", אשר אומץ על ידי ממשלת ישראל, נכללה בפרק המסים המלצה להטיל מס על בעלי הכנסות גבוהות. תוספת הגבייה על חלק היגיעה האישית בלבד הוערכה בכ-200 מיליון ש"ח לשנה. הצעת החוק לא הובאה להצבעה שכן ועדת הכספים הכניסה במקביל את השינויים האמורים בהצעת חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011, והחוק שהתקבל לא כלל את הסעיף המוצע בעניין מס על הכנסות גבוהות.

® ביום 30.1.2012 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ יואל חסון הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס על הכנסות גבוהות), התשע"ב-2012.

עפ"י הצעת החוק, יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על מיליון ש"ח, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על מיליון שקלים חדשים, בשיעור של 2%. על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות. עפ"י ההצעה, הכוונה ב"הכנסה חייבת", הינה לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ולמעט סכום אינפלציוני כהגדרתו



ניכוי שכר טרחת עורך דין מהשבח - מהו הגבול? מירב שחר עו"ד ונוטריון* גולדמן ושות' - משרד עורכי דין

חלק המכירה. בעניין עמ"ש 147/84 פסטרוק נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י"ב 377, הותר בניכוי שכ"ט עו"ד שטיפל בפינוי של דייר (אך לא הוכר שכ"ט ששולם בגין תביעת דמי הנזק מהדייר).

® בעניין וע' (י-ס) 1026/00 גבריאל מרדכי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים טענו העוררים להכרה בשכ"ט עו"ד בשיעור של 55% משווי העסקה. לאחר השגה של העוררים מנהל מס שבח העלה את שיעור שכ"ט המוכר בניכוי מ-2% ל-8% כשכ"ט כולל. בערר נקבע כי בשל מורכבות העסקה והטיפול שנדרש מעורך דינם של העוררים ששהו בחו"ל ואורך התקופה שנדרשה לטיפול המשפטי, ניתן להעמיד את ההוצאה לשכ"ט עו"ד על כ-10% משווי העסקה. העוררים, גבריאל מרדכי ואח' לא השלימו עם החלטת הועדה ועל כן הגישו ערעור על ההחלטה הנ"ל לביהמ"ש העליון ® בהליך ע"א 8763/06 גבריאל ואח' נ' מנהל מס שבח. קבע ביהמ"ש העליון, בין היתר, כי סעיפים 39(1) ו-7(7) אינם מגבילים את שיעור ההוצאות המותר בניכוי לכדי הוצאות סבירות, ומשכך ניתן להבין, כי המחוקק ביקש לאפשר ניכוי של מלוא ההוצאות שהוצאו בפועל למטרות הנקובות בסעיפים אלה, ולא החיל לגביהם אמת מידה אובייקטיבית של סבירות. כמו כן, קבע כי יש להחזיר את הדיון אל הועדה על מנת שתבחן את רכיבי ההוצאות שטענו להם, ככל שיעמדו בנטל ההוכחה המוטל עליהם וייראו כי הוצאות אלו אכן הוצאו על ידי העוררים בפועל בסכומים שנקבו ולצורך המטרות המפורטות בסעיפים. עוד נקבע, בין היתר, כי הנטל הרובץ על כתפיהם של העוררים כבד יותר, ככל שהוצאה אותם מבקשים להכיר, גדולה יותר.

® ביום 09.01.2012 הוועדה דחתה את הערר בקובעה, כי ניתנה הזדמנות לעוררים להביא כל ראיה שבידם אולם, העוררים לא עמדו בנטל ההוכחה המוטל עליהם ולא הביאו ראיות ממשיות וחזקות על מנת שמנהל מס שבח יכיר בהוצאות החריגות העולות על כל שיעור סביר. כמובן שלא היה די בעדויות של העדים שהובאו בנסיון לעמוד בנטל ההוכחה.

® לסיכום: מומלץ לבעלי דין ולעורכי דינם לשמור כל אסמכתא רלבנטית לצורך הכרתה כהוצאה ואין די להסתפק בהבאת עדות של עדים. בעל דין שמוציא הוצאה, שיתכבד ויציג אסמכתאות בגין התשלום בפועל בעיקר כאשר עסקין בוועדה מקצועית כגון זו שדנה במס שבח.

® האם סכומים שהוציא נישום עבור שכ"ט עו"ד מותרים כולם בניכוי מהשבח או שמא יש לפקיד השומה שיקול דעת להתיר ניכויין של הוצאות סבירות בלבד?

שאלה זו נדונה בפסיקה במסגרת החלטות רבות בערכאות השונות שמקצתן יובאו להלן.

לאור הנוסח המפורש של חוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק"), הקובע בסעיף 39(1) כי כל ההוצאות שהוציא המוכר בקשר עם השבחת המקרקעין יותרו בניכוי, ניתן ללמוד על מדיניות ותכלית המחוקק להתיר בניכוי את כל ההוצאות שהוצאו לשם השבחת המקרקעין.

סעיף 39(7) לחוק שמתייחס באופן מפורש קובע, כי יותר לניכוי: "שכר טרחת עורך דין ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין ולמכירתה". הסעיף מכיר בשכ"ט המשולם לעו"ד כהוצאה בין אם הוא הוצא לצורך רכישת הזכות או לצורך מכירתה. בעניין עמ"ש 593/81 שמרלינג נ' מנהל מס שבח - נקבע כי שכ"ט עו"ד בגובה בלתי סביר לא יותר בניכוי כהוצאה.

בעניין וע' (חי') 4028/03 השקעות ר.ע.ה בע"מ נ' מנהל מס שבח הוחלט כי שכ"ט בשיעור של 4% ממחיר המכירה בתוספת מע"מ, מותרים לניכוי לאחר שניתן הסבר ע"י ב"כ העוררת בדבר היקף טרחתו בטיפול הנכס בשלבי החכרת הנכס, פינויו, הכנה למכירתו והטיפול במכירתו, כולל טיפול בנושא החיוב במס שבח.

® ככלל, העוררים השונים בפסיקה ביקשו לתת לביטוי למושג "בקשר למכירה" פרשנות מרחיבה באופן כזה שיוכר שכר טרחת עו"ד ששולם בקשר לעריכת הסכם המכירה ובקשר לטיפול בהוצאות ובמסים וכל ההתדיינויות המשפטיות הקשורות בהן, כל עוד אלה הן פועל יוצא של הסכם המכירה והעברת הזכויות. בבחינת הפסיקה, "המבחן הכללי" שאומץ בפסיקה באשר לפרשנות שיש ליתן לסעיף 39 לחוק, שואף לחתור לתוצאה אחידה בפרשנות חלק ה' לפקודת מס הכנסה וחוק מס שבח. ומשכך, מאחר ועל פי המבחן הכללי לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה יש לאפשר גמישות בקביעת ההוצאות המוכרות לניכוי, יש מקום להחיל אותו דין גם על ההכרה בניכויים לפי חוק מס שבח ולהכיר "בכל הוצאה שתרמה לעליית ערך הקרקע, להשבחתו, להבשלתו ולהבאתו למצבו ביום המכירה, ובכל הוצאה שאפשרה את רכישתו או מכירתו או תרמה להן" ר' י. הדרי, מס שבח מקרקעין (2003) עמ' 343; כמו כן ראה גם עמ"ש (ת"א) 1087/94 קו אופ הריבוע הכחול נ' מנהל מס שבח, שם אומץ "המבחן הכללי" לצורך הכרה כהוצאה לניכוי מס שבח. כמו כן, נקבע כי גם הטיפול בתשלומי החובה השונים, תכנון המס, הכנת השומה העצמית הקשורה לרכישה או לרכישה של הזכות, ויתרו בניכוי שכן הליכים אלה מהווים חלקה

* מירב שחר עו"ד ונוטריון, שותפה במחלקה המסחרית של משרד עו"ד גולדמן ושות' ומתמחה בתחומי המשפט המסחרי והנדל"ן



דירת נופש לא זכאית לפטור משבח משיקולי תקנת הציבור ו"ע 11068-04-10 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה אמיר אבו-ראזק, משפטן

מתקנים כדוגמת מטבח, שירותים, מקלחת וכו' המאפיינים דירת מגורים. עדות זו אף לא סתר המשיב. אך עם זאת, סבור המשיב, כי הדירה האמורה אינה עומדת במבחן האובייקטיבי של "דירת מגורים", שכן דירות נופש אינן מיועדות למגורי קבע לפי טיבן. גם כשדירת נופש יכולה לעבור את המבחן האובייקטיבי של "דירת מגורים" לפי סעיף 9 לחוק, עדיין אין היא דירת מגורים מזכה בפטור. העוררים רכשו דירת נופש שלא שימשה למגורי קבע של המשפחה ולימים נמכרה משיקולים כלכליים. המחוקק כיוון את דברו לפטור במכירת דירה המשמשת לבעליה קורת גג של קבע במטרה להפחית את מספר מחוסרי הבית ולשחרר מהצורך במגורים בדמי שכירות. כבוד השופטת מוסיפה, כי הטענה לפיה עיריית הרצליה לא פיקחה על רכישת דירות הנופש או על אכלוס המתחם המכונה "המרינה" עד לימים אלו – לא הוכחה. מכל מקום, אין היא מצדיקה התעלמות ממגבלות השימוש בדירות שנבנו שלא כדין, מה עוד שהעורר הודה בעדותו, כי בעת החתימה על חוזה הרכישה הועלתה לפניו האפשרות שייאלץ להשכיר מדי פעם את הדירה. לפיכך, כבוד השופטת מניחה, כי צדק המשיב בדחותו את ההשגה, מהטעם שהדירה אינה דירת מגורים מזכה. התוצאה אליה הגיע המשיב עולה בקנה אחד עם תקנת הציבור ואף עם כלל היסוד "מעילה בת-עוולה לא תצמח זכות תביעה". לדעה זו הצטרף גם רו"ח מיכה לזר.

® בדעת המיעוט ניצב רו"ח הכהן, אשר הציג דעה שונה מזו של כבוד יו"ר הוועדה. רו"ח הכהן ציין, כי במקרה שבפנינו התקיימו בדירת העוררים כל האלמנטים של דירה המיועדת למגורים, וכי הרי העדר השימוש בדירת העוררים (כשלא היו בישראל) דינו כדין שימוש בדירה למגורים, לעניין הגדרתה של "דירת מגורים מזכה". לעניין מס שבח הוא מוסיף, כי ראוי להביא בחשבון, במקרה זה, גם את העובדה, כי חלפו לא מעט חודשים, מיום מכירת דירת העוררים, טרם שהוועדה המקומית בהרצליה גיבשה מתווה שלפיו תחול על בעלי דירות הנופש החובה להעמידן לרשות חברת הניהול. אשר על כן, רו"ח הכהן מסכם כי לא יהיה זה נכון לסטות במקרה זה מלשון החוק ומן ההלכה המקובלת ולהטיל על העוררים מס שבח בשל מכירת דירתם בישראל, שמעולם לא נעשה בה כל שימוש זולת למגורי העוררים, משיקולים של תקנת הציבור.

תוצאה:

® הערר נדחה.

ניתן ביום 13.12.2011

ב"כ העוררים: עו"ד יואל בורשטיין
ב"כ המשיב: פרקליטות מחוז ת"א

®מדובר בערר על החלטת המשיב לדחות בקשת העוררים לפטור ממס שבח כתוצאה ממכירת דירה. העוררים הינם אזרחי צרפת, אשר רכשו בשנת 2003 דירה בפרויקט מגורים המצוי על שפת ימה של הרצליה. לפי דרישת העוררים נמכרה הדירה ב-23.9.2009. בקשתם לפטור מס שבח, המבוססת על סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג 1963 (להלן: "החוק"), נדחתה מהטעם שמדובר ב"דירת נופש", שעליה לא חל הפטור, להבדיל מדירת מגורים.

®לטענת העוררים, הדירה שימשה למגורים בלבד ומעולם לא הושכרה למטרות נופש. לדבר, מילות החוק מצביעות על העדפת מבחן אובייקטיבי לקביעת ייעוד הדירה. עוד טוענים העוררים כי אפילו נקטה הפסיקה מבחן סובייקטיבי ודרשה כי השימוש בדירה ימוקד במגורים בפועל, עדיין הם היו עונים לקריטריון זה. העוררים מוסיפים כי בפסק הדין שניתן בפרשת אי התכלת נקבע כי בהתקיים המאפיינים הפיזיים של "דירת מגורים" על פי חוק ורוח הפסיקה, תיחשב הדירה כ"דירת מגורים" לצורך החיוב במס. העוררים מוסיפים אין מניעה שהדירה תוכר כ"דירת מגורים" גם כשהאזור בו נמצאת הדירה מוגדר כ"איזור נופש". לערר צורף חוזר מנכ"ל משרד התיירות מיום 14.12.2006 המדבר בעד עצמו. כעבור 3 שנים קיבלו העוררים מעיריית הרצליה מכתב המודיע על החלטת פסקי הדין המחייבים השכרה מלונאית. לפי האמור, הייתה ההשכרה המלונאית של דירות הנופש לציבור הרחב אמורה להתחיל ב-1.4.2011. מכאן שהעוררים, אשר רכשו את הדירה בטרם הוחלט בערייה על פתיחת מאגר דירות הנופש, זכאים לפטור החל על דירות מגורים.

®לטענת המשיב, מלשון הסכם מכר הדירה עולה בבירור כי הודע להם על ייעודו של הפרויקט כפרויקט לתיירות ונופש. מעדות העורר עולה בבירור כי מדובר באזרח צרפת המתגורר דרך קבע בפרז. המשיב מסתמך על הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2010 – רשות המיסים מ-11.8.2010, בה נאמר כי כאשר הממכר על-פי חוזה הרכישה איננו "דירת מגורים", לא ניתן להצהיר לפני שלטונות המס הצהרה הסותרת קביעה זו. העוררים לא הוכיחו כי דירתם שימשה למגורים ולא לנופש. ועל כן לא היה אפוא מקום להעניק להם פטור ממס.

ועדת ערר כב' השופטת (בדימוס) רות שטרנברג,

יו"ר, רו"ח נדב הכהן ורו"ח מיכה לזר, מאמצת את המבחן האובייקטיבי להגדרת השימוש בדירות נופש הגורס, כי המונח "מגורים" קשור למגורי קבע, בניגוד למגורים ארעיים למטרות נופש. מעדותו של העורר עולה, כי יש בדירות



הוצאות אש"ל בחו"ל לא יותרו ללא קבלות
עמ"ה 9048-05 גריידי אלונה ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1
איננה אייזנברג, משפטנית

® ביהמ"ש קבע, כי מאחר שאין מחלוקת, כי חלק מדמי האש"ל ניתנו בעבור ימי השבוע שבהם לא נשא המערער בהוצאות כלכלה ולינה, ולאור הלשון הברורה של ההוראות הרלבנטיות אליהן הפנה המשיב, לא יכול להיות ספק, כי בדין הוכנסו סכומי האש"ל שלא ביטאו הוצאה בפועל לגדר ההכנסה מעבודה של המערער. השיקול הרלבנטי, אינו העובדה שהנישום "הסתגף" ונמנע מלהוציא סכומים אלו, אלא דווקא העובדה שהסכום לא הוצא בפועל, וכך הצטרף להכנסה מעבודה. יוטעם, עצם העובדה שהתקנות מורות, כי הסכומים עד לתקרה מותרים בניכוי, אין בה כדי ללמד שלא נדרש שההוצאה תהא הוצאה, בפועל או, כי מדובר "בפטור מהוכחת העמידה בהוצאה" או, כי עסקינן בפטור ממש. יתר על כן, אף אם נכונה הטענה שהנישום אינו נדרש, בגדר ההתנהלות המקובלת מול פקיד השומה, להוכיח את רמת ההוצאה הספציפית באמצעות קבלות עד לגובה הסכומים שנקבעו בתקנות, אין בכך כדי ללמד, כי אין לראות סכומים אלה כהכנסה כאשר הנישום לא הוציא הוצאות אלו. זאת מהטעם שהקריטריון לניכוי העולה מהוראות החוק, הוא השימוש בכספים, דהיינו, הוצאתם בפועל. לשון אחר, אפשר שהמשיב אינו נוהג לדרוש הצגת קבלות להוכחת הוצאה זו, כל עוד היא מתחת לרמה שנקבעה בתקנות, ואולם אין עיגון בחוק (או בתקנות) לזכותו של הנישום ליהנות מהסכום האמור מבלי שהוציא הוצאה בפועל המערער ביקש להוכיח, כי גם עמדת רשות המס שונה מזו שביטא המשיב לפני ואולם לא עלה בידו. פקיד שומה ירושלים 3 הוזמן כעד ע"י המערער והעיד, כי לגבי שוחטים הוא מאשר 114 דולר ליום ללא קבלות. אבל הוא הוסיף "במידה ואני יודע שהשולח נותן לו דירה בודאי שלא אתן לו את ההוצאה הזו".

® ביהמ"ש דחה טענת המערער לפיה לא היה מקום להוציא את השומה שכן היא התבססה על הפרש שנמצא בין שתי הצהרות הון. המערער הוא זה שהסביר את גידול ההון בין השנים 1998-2004 בהכנסה האמורה, ומשנתבררה התמונה החליט המשיב בדין לחייבו במס כנדרש.

התוצאה:

® הערעור נדחה.

ניתן ביום 8.1.2012

ב"כ המערערים: עו"ד יצחק בורובסקי
 ב"כ המשיב: חגי דומברוביץ

® המערער הינו שוחט שנשלח לחו"ל לצורך שחיטת בשר, כעובד שכיר של מספר חברות המייבאות בשר כשר מחו"ל. למערער, אשת המערער, עסק לסידור פאות, והיא בן הזוג הרשום. יחד עם שכרו החודשי עבור העבודה בחו"ל קיבל המערער תשלום במזומן עבור דמי אש"ל לכיסוי הוצאותיו בחו"ל. לשיטת המערער דמי האש"ל פטורים ממס והוא נמנע מלדווח עליהם כהכנסה בדוחו"ת שהגיש. עפ"י גישת המשיב, חלק מדמי האש"ל הם בגדר הכנסה, אותו חלק שלא ניתן ליחסו להוצאה, והוא הוציא למערער שומות בצו בהקשר זה. הוצאת הצווים נעשתה לאחר שהובהר, כי בהשוואה בין 31.12.03 ו-31.12.97, יש גידול הון בסכום של 204,207 ש"ח. גידול הון זה הוסבר ע"י המערער עצמו בקבלת האש"ל, שאינו נכלל במסגרת השכר המדווח. עמדת המשיב נשענה על העובדה לפיה בגדר הסברת גידול ההון, המערער עצמו הבהיר, כי למעשה קיבל בימי החול מקום לינה וכלכלה ללא תשלום מהמפעלים איתם עבד בחו"ל ורק בסופי שבוע לן בבתי מלון והשתמש בדמי האש"ל שניתנו לו.

® המערער טוען, כי אין מקום להתערבות המדינה ברצונו של מקבל האש"ל לסבול אי נוחות והסתגפות, כפי שעשה במקרה זה, כדי לחסוך וכך לפצות את אשתו וילדיו בגין ימי הניתוק מהם. עוד נטען ע"י המערער, כי בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 (להלן: "תקנות הוצאות מסוימות") מצויה הכרה בהוצאות לינה ואש"ל עד רמה מסוימת ללא קבלות. מכאן, כי מקבל התשלום זכאי לבחור את אופן השימוש בסכומים, ולהמנע מהוצאה בפועל. המערער מוסיף, כי על הכנסת עבודה, אין עורכים שומה לעובד אלא למעביד, ואם טעה המעביד וביצע את הניכוי הנובע מהתשלום במלואו, הוא הכתובת לגביית החסר. ב"כ המערער הוסיף, כי כל עובדי משרד החוץ ואחרים מסוגם, אינם נדרשים להוכיח את הוצאותיהם. לדבריו, אין כל הוראה בפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") הקובעת, כי אם ניצל אדם סכום קטן מסכום האש"ל שנקבע ע"י מומחים לדבר, עליו להיות ממוסה.

® המשיב נשען מנגד על הוראת ס' 2(2) לפקודה וטוען, כי תשלומים הנדונים כאן, נחשבים הכנסה מעבודה לצורך מס. המשיב מוסיף, כי החוק והתקנות מבהירים, כי הניכוי יכול להיות מבוצע רק כאשר הוצאת האש"ל הוצאה בפועל. המשיב מפנה גם לתקנות הוצאות מסוימות, אשר מבהירות, כי ההוצאות המותרות לניכוי, הן רק הוצאות שהוצאו בפועל.

ביהמ"ש המחוזי בירושלים – כב' הש' מרים מזרחי:



רישום "חלופי" של המחאות אינו לפי הוראות ניהול ספרים
 ע"מ 838-08 רוחאנא נ' פ"ש חיפה
 אברהם רוזנברג, משפטן (יועץ מס)

זימן לעדות את מוסרי השקים. בהודעתו לחוקרים נתן הסברים לקבלת השקים השונים כשהסבר העיקרי היה כי השקים נמסרו לו עד שיוחלפו בתשלומים אחרים. כך לגבי שיקים של ספדי חמדה נאמר כי הלקוחה הייתה אמורה להחליפם בתשלומים במזומן. לגבי השיק של מנאל כמאל נאמר כי הלקוחה התחייבה להחליפו לאחר שתקבל תגמולים מחברת הביטוח וכדומה. כל אלו אינם הסברים המשנים את המסקנה כי בפני ביהמ"ש תקבולים החייבים ברישום. משקבע ביהמ"ש כי עסקינן בתקבולים, יש לבחון האם הופרה חובת הרישום. אין חולק כי התקבולים לא נרשמו בספר התקבולים, ולא הוצאו בגינם קבלות.

® המערער מבקש לשכנע, כי די היה ברישום התקבולים בחשבוניות מס שהוצאו ללקוחות כדי להוות "רישום ראשוני" מספיק. הוצאת חשבוניות בגין העסקאות אינה פוטרת את הנישום מרישום התקבול בשוברי קבלה ומרישום התקבול בספר התקבולים. תכליתן של הוראות ניהול ספרים הינה ליצור מערכת רישום כזו שתאפשר מעקב וביקורת יעילים ומהירים. רישום חלופי להוראות ניהול הספרים מונע את אותה ביקורת יעילה ומהירה ומחייב את פקיד השומה לפשפש במסמכים של כל נישום ונישום, לנסות ולהבין את כוונותיו בכל רישום ורישום ולנסות ולהתחקות אחר קבלת התקבולים למיניהם. לפיכך נדרש כל נישום לפעול על פי ההוראות ולרשום את התקבולים בהתאם לדרישות השונות. ביהמ"ש קבעו פעמים רבות כי רישום חלופי אינו יכול לבוא כתחליף לרישום לפי ההוראות (ראה ע"א 25/81 קפה "נאוה" שותפות רשומה נ' פקיד השומה ירושלים. יתירה מזו, נפסק, כי רישום בחשבוניות אינו מהווה תחליף להוצאת שובר קבלה (ראה עמ"ה (ת"א) 314/90 יצחק בלייר בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב. כך גם נפסק, כי רישום בכרטיס רכב בעסק של ממכר מכוניות אינו מהווה תחליף לרישום תקבול על פי הוראות ניהול ספרים (עמ"ה (ת"א) 1068/99 אחים יזדי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (ניתן ביום 11.06.2011) סעיף 17 להוראות ניהול ספרים עוסק במועד הרישום ולא באופן הרישום ואין "ברישום ראשוני" כדי לפטור את הנישום מחובתו לרשום את התקבול כנדרש על פי ההוראות. בנסיבות המקרה כאשר מדובר בשיטה לקויה, ובמספר תקבולים שלא נרשמו אינו מוצא מקום להתערב בשיקול דעתו של פקיד השומה.

תוצאה:

® הערער נדחה.

ניתן ביום 11.1.2012

ב"כ המערער: עוה"ד רפאל כהן

ב"כ המשיב: עוה"ד יוסף דאוד, פרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

® המערער, הינו הבעלים והמנהל של עסק המשמש למכירה ותיווך למכירת רכבים בשם "רוני מוטורס". בשל טיבו של העסק והיקף עסקאותיו, בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן "הוראת ניהול ספרים"), היה המערער מחויב בשנת 2007 לנהל את חשבוניותיו בשיטת החשבוניות הכפולה וכן לנהל ספרים כנדרש לפי תוספת י' להוראת ניהול ספרים. ביום 30.04.07 נערכה ביקורת ניהול ספרים בעסקו של המערער. במהלך הביקורת נמצא על ידי המבקרים, כי המערער קיבל המחאות אשר לא נרשמו בספריו. מדובר בהמחאות בסכומים שונים שנמשכו "על חלק" (דהיינו ללא ציון שם נפרע) ונמסרו למערער על ידי לקוחותיו. בחלק מההמחאות מועד הפירעון חלף עוד טרם מועד הביקורת. בעקבות ממצאי הביקורת זומן המערער לחקירה, לבקשת המשיב הוא זומן גם לשימוע, בסופו של יום ניתנה ביום 12.03.08 החלטתו של המשיב לפסילת הספרים. טענות המערער, כי לא קמה כל עילה לפסול את ספריו שכן לא הייתה מוטלת עליו כל חובה לרשום את ההמחאות כתקבולים. המערער מסביר בתצהירו כי עיקר עיסוקו הינו תיווך במכירת מכוניות. בשים לב לכך הוא אינו חייב בהוצאת חשבוניות מס על מחיר כל העסקאות למכירת רכבים אלא רק על רכיב העמלה שהוא מקבל. השקים נשוא ההחלטה נמסרו להבטחת העסקאות ולא לתשלום העמלות. עוד טוען המערער כי כל ההמחאות נרשמו ב"רישום ראשוני" כנדרש לפי סעיף 17(א) להוראות ניהול ספרים שכן ההמחאות נרשמו, או לפחות חלקן, בחשבוניות שהוציא. מכל מקום כל רכב נרשם בספרי העסק, וניתן לברר את כל העברות הכספיים מרישומים אלו. המערער מעלה טענות גם כנגד הליך השימוע. לטענתו החלטת הפסילה התבססה על אי רישום תקבולים בעוד שהמשיב מבסס את עילת הפסילה על "ניהול שיטת רישום לקויה".

ביהמ"ש המחוזי בחיפה כב' הש' רון סוקול:

® הוראות ניהול הספרים למיניהן נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבוניותיו של הנישום על מנת לקבוע את מס האמת שעליו לשלם. אין חולק כי מכוח הוראות ניהול ספרים המערער מחויב לרשום כל תקבול שקיבל במהלך עסקו. הוראות סעיף 5 להוראות ניהול ספרים מחייבות רישום של שובר קבלה לכל תקבול. הוראה 12 מחייבת החזקת ספר תקבולים ותשלומים. בין היתר מחייבת ההוראה לרשום תקבולים ותשלומים בשל פיקדונות שמתקבלים במהלך הרגיל של העסק (סעיף 12(1)(2)) ודוק, רישומו של תקבול אינו מותנה בכך שהתקבול מהווה הכנסה חייבת וגם תקבול שאינו בגדר הכנסה מחויב ברישום. נסיבות מסירת השקים למערער לא הובררו עד תום, המערער לא



עו"ד אלה רובינק פורשת

עו"ד אלה רובינק שכיהנה כפרקליטת מחוז תל-אביב מיסוי וכלכלה ב-11 שנים האחרונות פורשת מתפקידה. בימים האחרונים הודיעה על כך רובינק רשמית לממונם עליה בפרקליטות המדינה ולפני מספר ימים אף פורסם מכרז חדש, המיועד לפרקליטים במשרד המשפטים, לתפקיד פרקליט המחוז. רובינק, פורשת מכהונתה בעקבות הכללים שנכנסו לתוקפם לפני שנים אחדות, המגבילים את אורך הקדנציות של פרקליטי מחוז. אורך הכהונה נקצב ל-8 שנים, ואולם מאחר שהכללים הללו נכנסו לתוקפם במהלך כהונתה, חלו עליה הוראות מעבר מקלות יותר. במהלך שנותיה כפרקליטת מחוז מיסוי וכלכלה טיפלה רובינק בתיקים פליליים גדולים, כולל ראשי המשק, בתיקי ניירות ערך, שוק ההון ומיסוי וכן בפרשות צווארון לבן מורכבות וגדולות. בשלב זה נראה, כי המועמדות הבולטות לרשת את מקומה הן עו"ד טלי נג'רי, המשמשת כסגניתה של עו"ד רובינק בשנים האחרונות; וכן עו"ד ליאת בן-ארי, המשמשת ממונה בכירה בפרקליטות המחוז ועומדת, בין היתר, בראש צוות התביעה בתיק הולילנד. המכרז אמור להיסגר בשבועות הקרובים... נעדכן.

® מתוך היכרות רבת שנים עם עו"ד רובינק אנו מאחלים לה בהצלחה רבה בכל דרך אשר בה תבחר.

עו"ד איתי הר-אור: דובר לשכת עוה"ד

ביום 31.1.2012 אישר הוועד המרכזי של לשכת עורכי הדין את מינויו של עו"ד איתי הר-אור לתפקיד דובר הלשכה. עו"ד הר-אור נבחר לתפקיד במכרז שפרסמה הלשכה לתפקיד מתוך כ-85 מועמדים, בהמלצת הוועדה לאיתור דובר ולאחר מעבר מבחני מיון והתאמה. הוא צפוי להיכנס לתפקידו החדש בימים הקרובים. עו"ד הר-אור, 33, הוא בוגר הפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית בירושלים, והתמחה במשרד עו"ד נשיץ ברנדס ושות'. בשלוש השנים וחצי האחרונות כיהן בתפקיד כתב לענייני משפט וכתב לענייני פלילים וצווארון לבן בעיתון "כלכליסט", מקבוצת ידיעות אחרונות.

® מתוך היכרות רבת שנים עם עו"ד הר-אור – אנו מאחלים לו מזל טוב מכל הלב על הזכייה במכרז ובהצלחה בתפקידו החדש.

פרשת הבנק המחתרתי בבורסה מסתעפת

כזכור, לפני כשבוע התפוצצה פרשת הבנק המחתרתי בבורסה. מאז, בכל יום נקראים גורמים שונים בבורסה לחקירות / תשאולים ע"י יחידת יהלום ברשות המיסים והיאלא "כ בלוד". מעת לעת נעשות פשיטות על חברות העוסקות ביהלומים ועל יהלומנים, בחשד לקשר עם הבנק המחתרתי וזאת ככל הנראה בעקבות מידע שעולה מחקירות של מעורבים אחרים בפרשה. במהלך השבוע האחרון נחקרו ע"י רשות המיסים 3 יהלומנים נוספים ובעל מלטשת יהלומים:

מתתיהו ויצחק אימבר, אחים מהרצליה, שותפים ומנהלים פעילים ב"א. אימבר", חשודים בפעילות בלתי חוקית, שהיקפה עומד על עשרות מיליוני ש"ח מדי חודש. נעצרו ושוחררו תחת מגבלות (ת"מ 51588-01-12).

רפי חן מתל אביב, מחזיק במספר חברות וחשוד כי הוא ושותיים מהחברות - יהלי יהלומים בע"מ ואופל יהלומים בע"מ הינם מהלקוחות העיקריים של הבנק המחתרתי בהיקף של מיליוני ש"ח. נעצר ושוחרר תחת מגבלות. (ת"מ 59154-01-12)

ראובן עוז מרמת השרון, שותף ומנהל פעיל במפעל לליטוש יהלומים ברמת גן ושותף במשרד במתחם הבורסה, חשוד בעבירות מס במיליוני ש"ח תוך הסתייעות בשירותים הפיננסיים השונים המוענקים ע"י הבנק המחתרתי. נעצר ושוחרר בתנאים מגבילים (ת"מ 59156-01-12)

בג"צ: משה אשר מנהל רשות המיסים

ביום 29.1.2012 קיבלו שופטי בג"צ: אליעזר ריבלין, אליקים רובינשטיין ועוזי פוגלמן את עתירתו של עו"ד ורו"ח משה אשר, שעתר לבג"צ נגד החלטת שר האוצר יובל שטייניץ, שלא להמליץ בפני הממשלה על מינויו של אשר לתפקיד מנהל רשות המיסים, וזאת בניגוד להמלצתה של ועדת האיתור שהוקמה לצורך איוש התפקיד. כזכור, המועמד המועדף מבחינת שר האוצר היה משה טרי, אך בג"צ הכריע את הכף לזכותו של עו"ד ורו"ח אשר.

® מערכת מס פקס מאחלת לעו"ד ורו"ח אשר הצלחה רבה בתפקידו החדש.



מס פקס מערכת ושיווק: רן מנחם בוין 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 / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי. טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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