

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

גיליון 458 יום ה' 26 ביוני 2008

## השבוע בגיליון

### עדכונים מהשטח

#### תאור

#### פסיקה

#### מחוץ לחוק

תקנות חדשות: נאמנויות ותיקון התקנות הדולריות // נחתמו תקנות "פחת מואץ" // הוראת ביצוע מ"ה – נוהל מתן ארכות – דוחות 2007.  
עסקאות צינור – האמנם רשות המסים מעדיפה את המהות הכלכלית?

מ"ה – מכירת מניות – עסקה מלאכותית // מע"מ – הוצאת חשבונית טרם זמנה // שבח – חיוב במס בגין מכירת זכויות במשק חקלאי ליורש אחד.

משרד שיף מצטרף ל-RSM // פרשת "יין לבן" // רשימת חשבוניות P מבוטלות // בוטל מכס על ברזל // חוק איסור הלבנת הון של הרשות הפלסטינית.

## עדכונים מהשטח

### תקנות חדשות: נאמנויות ותיקון התקנות הדולריות

**בענין תיקון נוסף לתקנות הדולריות**  
- תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבוניות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת) (תיקון מס' 2), התשס"ח-2008.  
בתיקון זה, בין היתר, נקבע כי תאגיד שהחל לנהל פנקסי חשבוניות לפי התקנות הדולריות, יוכל לחזור מבחירתו כאמור, עד ליום 30.6.08.  
לצפיה בתקנות פתח את הקישורית (בפורמט WORD).

ביום 23.6.08 פורסמו ברשומות, בקובץ התקנות 6682, התקנות הבאות:

#### בענין נאמנויות

- תקנות מס הכנסה (הוראות לעניין תיקון שומת הכנסת הנאמן וקביעת רווח הון בידי בעקבות חלוקה לנהנה תושב חוץ), התשס"ח-2008  
- תקנות מס הכנסה (ייעוד הכנסה לנהנה יחיד תושב חוץ וקביעת רווח הון בנאמנות מיועדת), התשס"ח-2008.

### נחתמו תקנות "פחת מואץ"

מיום פרסומן. על פי התקנות, יוגדלו שיעורי הפחת על השקעות במכונות וציוד בענפי התעשייה, חקלאות, בנייה ומלונאות, באופן אחיד וגורף כך שיעמוד על שיעור של 50% עבור כלל המפעלים בענפים אלה. כיום, תקנות מס הכנסה קובעות הכרה בשיעורי פחת שונים, הנעים בין 40%-7%, בהתאם לסוג הנכסים ואופי הפעילות במפעל. הגדלת שיעור הפחת הינה הכרה בהוצאות עבור ההשקעה של התעשיינים והמלונאים בציוד ומכונות שתעשה בתקופה שבין 1.6.2008 עד 30.5.2009.

שר האוצר, מר רוני בר-און, חתם ביום 22.6.08 על תקנות מס הכנסה (פחת מואץ לציוד המשמש בפעילות מזכה). שר האוצר החליט על הנהגת תכנית "פחת מואץ" ככלי נוסף לעידוד השקעות בענפי התעשייה, חקלאות, בנייה והמלונאות. עפ"י הודעת משרד האוצר, תכנית "פחת מואץ" גובשה במשרד האוצר ועל פיה יונהג פחת מואץ אחיד וגורף לכלל המפעלים בענפים הללו, בגובה של 50%. שר האוצר חתם על התקנות לאחר שאושר תיקון בועדת הכספים של הכנסת והן תכנסנה לתוקף

### ה"ב מ"ה - נוהל מתן ארכות - דוחות 2007

המייצגים ("מייצג ראשי" בלבד), המשדרים דוחות (לצפיה בנוהל המלא, פתח את הקישורית).

◆ רצ"ב לנוחיותכם טבלה מרכזת של עיקרי הנוהל, תוך פירוט תאריכי השלבים במהלך ואחוז ההגשה הנדרש, כפי שניתנה ע"י רשות המסים:

◆ ביום 23.6.08 פרסמה רשות המסים את ה"ב 6/2008 שירות לקוחות / שומה – נוהל מתן ארכות להגשת דוחות מס הכנסה לשנת 2007. הנוהל נקבע בתיאום עם לשכות המייצגים והולך לקראת

שלב	סוג נישום			
	חברות		יחידים	
	מייצג שאינו משדר דוחות	מייצג שאינו משדר דוחות	מייצג שאינו משדר דוחות	מייצג שאינו משדר דוחות
א'	31.7.08 - 20%	31.7.08 - 30%	30.6.08 - 15%	30.6.08 - 45%
ב'	30.11.08 - 50%	30.11.08 - 65%	31.8.08 - 35%	31.7.08 - 80%
ג'	26.2.08 - 100%	29.1.09 - 100%	31.11.08 - 100%	31.8.08 - 100%



## עסקאות צינור – האמנם רשות המסים מעדיפה את המהות הכלכלית?

יהושע הזנפרץ, רו"ח ; גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן)  
שיף הזנפרץ ושות' – משרד רו"ח

### הגבלות מיסוי בעסקאות בין קרובים

◆ הוראות רבות בחוקי המס בוחנות בזכוכית מגדלת עסקאות הנעשות עם קרובים, כגון בני משפחתו של הנישום וחברות שבשליטתו. הוראות אלו מגבילות התרת ניכוי הוצאות, אוסרות קיזוז הפסדים ושוללות פטורים, כל אימת שקרוב מהווה צד לעסקה.

◆ זאת, משום שיחסי האמון או השליטה בין קרובים עלולים להביא למצב שבו חוזים שהנישום צד להם אינם משקפים נאמנה את המהות הכלכלית של העסקאות. כך, למשל, "נתנית מתנה" מנישום לאחיו עלולה להסוות עסקת מכר, הכוללת תמורה סמויה שתשולם במועד מאוחר יותר במזומן, בשווה כסף או במתנה חוזרת.

### קרוב – בדיקה טכנית או מהותית?

◆ ביום 4 במאי 2008 פורסמה הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 7/2008, שכותרתה: "תנאים בהם הלוואה לא תחשב כהלוואה מקרוב". חוק מיסוי מקרקעין מתיר לנכות מסכום השבח הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לרכישת מקרקעין, אלא אם נותן ההלוואה הוא קרובו של המוכר.

◆ רשות המיסים, בצעד מבורך ולא אופייני, מסכימה כי הלוואה לא תיחשב להלוואה מקרוב, במקרה שבו הקרוב משמש רק "צינור" להעברת הכספים מנותן ההלוואה האמיתי למוכר המקרקעין. כאשר המוכר מחזיר את ההלוואה לקרובו באותם תנאים ומועדים שבהם פורע הקרוב את ההלוואה למלווה המקורי, Back to back, הרי שיש להרים את המסך, ויראו את מוכר המקרקעין כמי שנטל את ההלוואה ישירות מנותן האשראי האמיתי, ולפיכך הוצאות המימון יותרו בניכוי בקביעת השבח. כתוצאה מכך, העסקה ממוסה בהתאם לתכליתה הכלכלית ומשולם מס אמת.

◆ לטעמנו, רשות המיסים נקטה בהוראת הביצוע **צעד אמיץ** בכיוון הנכון. יש להילחם ללא פשרות בתכנוני מס שאינם לגיטימיים, החוסים בצל נורמת 'עסקאות עם קרובים'. אולם, אין להעניש את מי שנאלץ להעמיד את קרובו מול הבנקים, לשם קבלת אשראי בתנאים נוחים יותר, כל עוד עסקת הבסיס הינה נטילת הלוואה לרכישת המקרקעין מגורם שלישי חיצוני ובלתי תלוי.

### אימוץ התפיסה הכלכלית והשלכותיה – פחת מואץ

◆ בימים אלו מוגשים לפקיד השומה דוחות המס של החברות לשנת 2007. הטבת מס משמעותית ממנה נהנות החברות, היא השלמה לפחת מואץ בשיעור של 100% בגין ציוד שנרכש בשנת 2006, ובלבד שלא נרכש מקרוב. ציוד שנרכש ביום 31 בדצמבר 2006, למשל, זוכה למעשה להיות מופחת בשיעור 100% בשנת 2007, בדומה להוצאות שוטפות, המותרות בניכוי בשנת המס.

שליחת ההטבה כאשר הציוד נרכש מקרוב הינה ראויה ומוצדקת. אולם, אנחנו סבורים כי החרגי האמור בהוראת הביצוע בעניין שבח מקרקעין, תקף גם בהקשרו של הפחת המואץ. מקום שבו רוכש הציוד מבצע עסקת רכישה על בסיס כלכלי טהור, המוכר הינו צד בלתי קשור והעסקה נעשתה בתנאי שוק, אין לשלול את הטבת המס כאשר קרובו של הרוכש שימש צינור, וביצע את רכישת הביניים מטעמים פרוצדורליים.

◆ לדוגמה, חברת אס, הרוכשת מכונות באופן מרוכז ובהנחה משמעותית עבור חברות הבנות שלה, ומעבירה אותן מיידית לחברות הבנות באותו מחיר ובאותם תנאי תשלום כפי שסוכם עם המוכר העיקרי, ראוי לאפשר לחברות הבנות ליהנות מהטבת הפחת המואץ, שכן התוכן הכלכלי של העסקה הינו רכישת ציוד על ידי חברת הבת מגורם חיצוני.

### אימוץ התפיסה הכלכלית והשלכותיה – שיפורים במושכר

◆ שיפורים במושכר זכאים לפחת בשיעור 10%, ובלבד שמשכיר הנכס אינו קרובו של השוכר. אולם, פעמים רבות נדרש שוכר להעמיד מול המשכיר את קרובו, כגון חברה אס, השוכרת את הנכס עבור חברת הבת לשם השגת תנאי תשלום נוחים יותר מאלו שהיתה משיגה חברת הבת, ואף יתכן כי עצם ההשכרה לא היתה מתאפשרת אילו חברת הבת היתה מנהלת את המשא ומתן בעצמה.

◆ הגם שקיים אלמנט כלכלי מסויים בשימוש בחברת האם לשכירות הנכס, אנחנו סבורים כי אין בעובדה זו כדי לשלול את הבסיס הכלכלי של העסקה העיקרית, לפיה חברת הבת שוכרת את הנכס מהגורם החיצוני, ולפיכך היא רשאית לנכות את הוצאות הפחת בגין השיפורים במושכר.

◆ יתרה מכך, אפילו בעניין הוצאות מימון בגין רכישת מקרקעין, מכירה רשות המיסים בעובדת היות חברת האם צינור, חרף האינטרס הכלכלי המישני של הפחתת העלויות, כלשונה של הוראת הביצוע: "... בין אם בשל יכולתן לקבל תנאי אשראי טובים יותר ובין בשל אי יכולתן של מי מהחברות בקבוצה לקבל אשראי מהבנק ישירות עבור עצמה".

### צינור אגרסיבי?

◆ הגשת הדוחות לשנת 2007 כוללת לראשונה את החובה לדווח על תכנוני מס אגרסיביים. מרבית תכנוני המס החייבים בדיווח נוגעים לעסקאות עם קרובים, כגון מכירת נכס לקרוב בהפסד, שקוזז מהכנסותיו האחרות של המוכר.

◆ האם הוראת הביצוע, שהוציאה מהגדרת 'קרוב' עסקאות צינור שנעשו בין קרובים, תקפה גם לעניין תכנוני מס ברי-דיווח? האם נישום שמכר בהפסד נכס לקרוב, יהיה פטור מלדווח על המכירה, מקום שהקרוב משמש צינור למכירת הנכס, ונקבעו תמורה ותנאי תשלום זהים משני צידי הצינור?



## מכירת מניות – עסקה מלאכותית עמ"ה 9028/05, 8047/04 יהושע טוטנאור נ' פקיד שומה ירושלים 1

יהיה לטעון לעסקה מלאכותית. כמו כן השופט מתייחסת להשלכות הקביעה של עסקה מלאכותית.

◆ השופטת בפסק הדין קובעת כי העובדה שביסודם של השיקולים שהביאו להסדר, מונחים שיקולים "משפחתיים", אינה מונעת את ההכרה בהם כמניעים רלבנטיים ראויים. מבחן הטעם המסחרי, על-פי עצם טיבו, הוא רחב דיו כדי להכיל כל טעם שאינו מיסויי, ומכל מקום, כאן, הטעמים המשפחתיים היו משולבים בטעמים מסחריים כלכליים, שהרי עניינם היה העברת רכוש מדור לדור בדרך העונה על דרישות כלכליות ספציפיות. לשיטתה, אין לשלול את האפשרות שגם טעמים משפחתיים כלכליים עמדו ביסוד הסדר הרה-ארגון, ואולם, אין די בכך לקביעת מהות העסקה, או לביסוס מסקנה כי אין מדובר בעסקה מלאכותית.

המבחן, הדורש טעם מסחרי לכל נסיבות העסקה, הינו מבחן כה רחב, המסיר מעל הפרק כל טיעון שלפיו די שלחלק מרכיבי העסקה, או אפילו לאחד מהם, יש טעם מסחרי. יש לבחון האם לכל רכיבי העסקה יש טעם מסחרי.

המבחן השם דגש על אופן עשיית העסקה, מקל על מציאת הרכיב הבלתי מסחרי, בין השאר בכך שבאופן טבעי הוא מפנה לבחינת אופנים אחרים לעשיית העסקה. אם קיימות דרכים פחות מורכבות להשגת מטרת העסקה, ונבחרה דווקא דרך יותר מסובכת המפחיתה מס, יש לשיטת בית המשפט להגיע למסקנה שמדובר בעסקה מלאכותית, זאת מאחר שאופן עשיית העסקה מעורר במצב כזה תמיהה על פניו והוא נעדר טעם מסחרי. כך בוודאי, כאשר יש ליוצרי העסקה שליטה מלאה על רכיביה, כפי שהיה למערער במקרה דנן.

השופטת, בפסק הדין מצביעה על דרכים חלופיות להגיע לאותה התוצאה ללא צורך להיכנס להסדר כה מסובך הכולל הנפקת שטרי הון עם כל הבעייתיות הכרוכה בכך. כתוצאה מכך, היא מגיעה למסקנה כי אכן מדובר בעסקה מלאכותית ובחלוקה מוקדמת של דיבידנד ויש להתעלם מהעסקה.

מנגד, גם המשיב לא יוצא נקי תחת ידיה, והשופטת קובעת כי כאשר מתעלמים מעסקה מלאכותית, יש להשיב את המצב לקדמותו ועל המשיב היה להתעלם מכל העסקה ולא לדרוש מס על דיבידנד שטרם חולק. **אין זה ראוי שהמשיב מחד יתעלם מעובדות המפריעות לו להשיג את הסיווג המביא לחיוב במס, ומאידך ידרוש שהמס ייגבה על-פי אותן עובדות. נראה כי המשיב פעל במקרה דנן בדרך זו של תרתי דסתרי.**

לכן יש לתקן את השומה שהוציא המשיב.  
**התוצאה:**

◆ הערער התקבל בחלקו.

**ניתן ביום: 22.6.08.**

**ב"כ המערער: עו"ד לוי דורון.**

**ב"כ המשיב: עו"ד דן בהט.**

◆ חברת טוטנאור בע"מ (להלן: חברת טוטנאור או החברה הציבורית), עוסקת ביצור ושיווק ציוד רפואי והינה חברה ציבורית הנסחרת בבורסה.

המערער שלט בחברה זו, כבעלים של 76.87% מהמניות, ושימש יושב ראש החברה וכמנהלה הכללי.

◆ בשנת 2000 (ב-4.12.00) הקים המערער חברת אחזקות, שהיא חברה פרטית, ובה החזיק ב-100% מניות השליטה. ביום 19.12.00, נערך בין המערער לבין חברת האחזקות, הסכם למכירת מניות (להלן: "ההסכם"). ההסכם נחתם על-ידי המערער בשם שני הצדדים, ולפיו ימכור המערער לחברת האחזקות את מניותיו בחברת טוטנאור בעבור 149,000,000 ש"ח. חברת האחזקות תמסור למערער 142,190,000 שטרי חוב בני ערך נקוב של 1 שקל וכן תחזיר הלוואה אישית שלו בסך 6,810,000 ש"ח. את שטרי החוב, הניתנים להעברה, שיעבוד והמחאה, התחייבה חברת האחזקות לפרוע לפני כל חלוקת רווחים לבעלי מניותיה. כדי לכסות את חוב ההלוואה האישית, נטלה חברת האחזקות אשראי בנקאי כנגד שעבוד מניות חברת טוטנאור.

במסגרת אותו הסדר חתמו בני המשפחה על הסכם המייסדים של חברת האחזקות, לפיו חולקו המניות הרגילות בין ילדי המשפחה בלבד. בנוסף, סוכם בו כי יוקצו בחברת האחזקות מניות יסוד: 100 מניות יסוד א' הוקצו למערער, 100 מניות יסוד ב' הוקצו לאשת המערער, 100 מניות יסוד ג' הוקצו לבנם, רן.

עוד בהסכם המייסדים, נקבע כי המחזיק במניות היסוד הוא בעל הזכות הבלעדית למנות את דירקטוריון החברה הפרטית, ואולם, מניות היסוד אינן מקנות זכות לדיבידנד ו/או להצבעה באסיפה הכללית ו/או לקבלת רווחים בפירוק, וכיוצא בהן. על-פי ההסכם, הזכות למינוי הדירקטוריון תעבור לאחר פטירת בני הזוג לבנם רן, המחזיק גם הוא, כאמור, במניות יסוד. אין מחלוקת כי השליטה בחברה הפרטית נמסרה לידי המערער, כל עוד הוא חי.

**המערער טען כי ההסכם נחתם מתוך מטרה כלכלית והיא להבטיח את העברת השליטה העתידית לבנו של המערער, לטענתו החיסכון במס אינו הטעם העיקרי בעסקה.**

◆ **המשיב טען כי מדובר בעסקה מלאכותית שעיקר הטעם שלה היה להנות מהפטור ממס ממכירת המניות ולחסוך את המס על דיבידנד ולכן לטענתו יש לראות בכל סכום שטרי ההון שהונפקו כהכנסה מדיבידנד בשנת 2000.**

### בית המשפט המחוזי בירושלים, כב' השופטת מרים מזרחי:

◆ בפסק דין ארוך ומפורט, השופטת מתייחסת ובוחנת לאור פסיקה קודמת, מהם המבחנים לקביעת עסקה מלאכותית, והאם במקרה זה, בו נעשה הסדר משיקולים משפחתיים ובו גם יש חיסכון ממס, ניתן



## הוצאת חשבונית טרם זמנה

ע"ש 1085/05 וע"ש 1120/05 רמי אביבי ושי לוגסי נ' מע"מ גוש דן

חלקו, כאשר שימוש בסמכות זו אכן יכול שיימצא מוצדק במקום בו חשבונית הוצאה מתוך טעות או אי-ידיעה מצד העוסק על מעמדו החוקי. אולם, תכלית הרתעתית אין משמעה בהכרח הרתעה מפני כוונת תרמית; בנושא זה, "הרתעה" יכול שתהא מפני ניהול רשלני של ספריו של עסק, תוך התעלמות ממצבו הרישומי ומההגבלות הנגזרות ממנו. אין מטרתה של הוראה זו לעודד התנערות מאחריות באשר לאופן פעולתה של חברה. לפיכך, אין לפרש הוראה זו בצמצום, כך שתחול רק במקום בו הוצאת החשבונית נעשתה בכוונה מפורשת לרמות את רשויות המס.

באשר לטענת ההסתמכות של המערערים על רואה החשבון, קובעת השופטת במאמר מוסגר, כי קבלת טענתם של נישומים, לפיה אי-תשלום מס הנו תוצאת אי-הבנה בינם לבין רואי החשבון המועסקים על ידם, עלולה לפתוח פתח להתחמקות נרחבת של נישומים ממש בטענה זו, בלא שלרשות יהא ממי להיפרע, שכן לנותני שירותים כגון עורכי דין ורואי חשבון אין כמובן כל חזית מולה. מילוי חובתו של רואה החשבון הינו במישור היחסים החוזיים בינו לבין מעסיקו, כך שאין באי-מילויה כדי לפטור נישומים ממילוי חובתם לפקח באופן נאות על התנהלות עסקם.

ללאחר שקובעת כבי' השופטת, כי אכן יש כאן חיוב בכפל מס, היא בוחנת את שאלת אחריותם של רמי אביבי ושי לוגסי. באשר ללוגסי קובעת השופטת, כי מעדויות הצדדים עולה כי לוגסי, למרות היותו שכיר, היה איש מפתח בחברה, ושותף לכל הפחות להקמתה. כמו כן הודה לוגסי, כי הוא עצמו הוציא חשבוניות בשם החברה, כמו גם שני סוכנים נוספים אשר אותם הודרך כיצד להנפיק חשבוניות. מן התיאורים האמורים עולה, כי לוגסי היה בעל תפקיד ניהולי בחברה, וניהל את תחום המכירות והרכישות, בו כלולים הנושאים הקשורים בביצוע עסקאות והנפקת חשבוניות.

גם רמי אביבי לא יוצא פטור, באשר לגביו קובעת השופטת, כי אין לפטור מנהל מאחריותו רק בשל העובדה, כי המחדל עצמו נעשה על ידי עובדו. אי לכך, אין לקבל את טענתו של אביבי, לפיה מכיוון שלא היה מעודכן באופן שוטף בהתנהלות העסק, ולא עמד בקשר ישיר מול רואה החשבון, יש לפטור אותו מאחריות בגין המחדל שבוצע. דרישת פיקוח על מילויין של דרישות בסיסיות כגון רישום החברה במע"מ, אינה דרישה מופרזת ממנהל בחברה מסוג זה. תוצאה לפיה במצב כזה תוסר כל אחריות מעל המנהל רק בשל כך שאינו מגלה עניין בהתנהלותה של החברה, בוודאי שאינה תוצאה רצויה.

ללאור כל האמור לעיל, יש לדחות את שני הערעורים, ולחייב את המערערים בתשלום כפל המס, ביחד ולחוד.

**תוצאה:**

הערעור נדחה.

**ניתן ביום: 22.6.08.**

שני הערעורים על פי סעיף 50(ג) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), על הטלתו של כפל-מס מכוח סעיף 50(א) לחוק, עקב הוצאת חשבוניות מס על ידי חברת אלקטריק יורו בע"מ (להלן: "החברה"), בטרם נרשמה החברה כעוסק מורשה על פי חוק מע"מ.

חברת אלקטריק יורו היא חברה פרטית, המצויה בבעלותו של רמי אביבי. רמי אביבי היה רשום כמנהלה של החברה וכמורשה החתימה בה. שי לוגסי עבד כשכיר בחברה.

שני הערעורים עוסקים בהודעות כפל-מס אשר נשלחו למערערים בגין אותה מסכת עובדתית המתייחסת לחברת אלקטריק יורו.

**לוגסי טען**, כי עבד כשכיר בחברה וכי לא היה מעולם מנהל או בעלים בחברה. לטענתו, מנהלה ובעל המניות היחיד של החברה הוא המערער, רמי אביבי, שהוא גם מורשה החתימה היחיד מטעמה. לוגסי אינו מהווה אורגן של החברה, כך שאם התבצעה הפרה של הוראות החוק הרי שיש לייחסה למנהל החברה ובעל מניותיה, ולא למי שהיה בסך הכל עובד שכיר בה.

**לטענת אביבי**, כל עניינו בחברה היה בהחזר ההלוואה שהעמיד ללוגסי, וכי לא התעמק בניהולה השוטף של החברה, לרבות עמידתה בדרישות רשויות המס, שכן הסתפק בכך שנאמר לו, שרואה החשבון דואג להתנהלותה של החברה מול רשויות המס.

כמו כן נטען, כי כפל-המס מהווה קנס עונשי שאין להטילו בעניינו, שכן לקופת המדינה לא נגרם כל נזק בגין האיחור ברישום, מכיוון שסכום המס שולם בסופו של דבר במלואו.

**המשיב טען** כי המערערים, כל אחד לחוד או שניהם יחדיו, חייבים בכפל המס נשוא ההודעות, מכוח היותם נושאי משרה ובעלי תפקידים פעילים בחברה.

לטענת המשיב, ביקורת מטעמו שביצע בספרי החברה העלתה, כי החברה החלה פעילותה בחודש מאי 2004, לרבות הפצת חשבוניות מס בשמה, בטרם הסדירה את רישומה כעוסק מורשה. החברה נרשמה כעוסק רק לאחר הביקורת שערך המשיב ולאחר זימון המערער אביבי ורואה החשבון למשרדו לצורך חקירה. באותו מועד נרשמה החברה רטרואקטיבית לתחילת אותו חודש, ליום 1.7.04.

מקרים כגון זה, של הוצאת חשבונית מס על ידי מי שאינו עוסק מורשה, מצויים על פי הפסיקה בגדר המקרים בהם ייעשה שימוש בסעיף 50 לחוק מע"מ לצורך הטלת כפל קנס.

**בית המשפט המחוזי תל אביב, כב' השופטת ד' קרת-מאיר:**

אמנם, בבסיס הוראתו של סעיף 50(א) אכן עומדת תכלית הרתעתית, אשר כוונתה להרתיע אנשים שאינם מורשים להוציא חשבוניות מס מלעשות כן. בהתאם לכך, סעיף 100 לחוק מקנה למנהל מע"מ שיקול דעת לוותר במקרים מסויימים על הקנס או על





## חיוב במס בגין מכירת זכויות במשק חקלאי ליורש אחד וע 1002/02 סידליק דן נ' מנהל מס שבח רחובות

ובפרט לאור העובדה שהאלמנה לא הכחישה את זכותם של היורשים, עובדה שמבהירה את הצורך בקבלת הסכמת היורשים למכירה. לעניין השומות שהוצאו ליורשים, הם לא הגישו כל הצהרה ולא נענו לדרישת המשיב להצהיר. משכך הוצאו להם שומות לפי מיטב השפיטה. חבר הוועדה דן מרגליות הוסיף: סעיף 114 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965 קובע, כי משק חקלאי, שחלוקתו עלולה לפגוע בכושר קיומה של יחידת המשק החקלאי, לא תבוצע בו חלוקה, אלא הוא יימסר ליורש המוכן ומסוגל לקיימו. ואולם, אם שווי המשק שנמסר ליורש עולה על המגיע לו מן העיזבון, עליו ל"פצות" את יתר היורשים על חלקיהם בירושה. הבעיה של ירושה במשק חקלאי מתמקדת בכך, שבהתאם לסעיף 114 הנ"ל, לפי הסכמי החכירה של מינהל מקרקעי ישראל, לא ניתן לפצל את המשק החקלאי ליורשים שונים, ורק אחד מן היורשים יכול ל"רשת" את הזכויות במשק החקלאי. עובדה זו גורמת לכך, כי היורש המקבל את המשק החקלאי יצטרך לשלם מכספים שלו, שאינם חלק מן העיזבון, כדי לרכוש את החלקים של שאר היורשים. לפני כניסת סעיף 5(ג) לחוק מיסוי מקרקעין לתוקף, נקבע בע"א 145/84 מנהל מס שבח נ. הרמן, פד"י ל"ט (4) 693, שחלוקה במתכונת זו לפיה אחד מהיורשים יקבל את המשק החקלאי, תוך מתן פיצוי ליורשים האחרים, תיחשב לחלק מתהליך ההורשה, והיא לא תחויב במס. עמדה זו זכתה בעבר להכרה גם בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין. ואולם סיטואציה זו השתנתה לאחר חקיקת סעיף 5(ג) לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף זה חוקק בתגובה להחלטת בית המשפט העליון בעניין ע"א 499/85 עיזבון אדלה שפייר נ. מנהל מס שבח, פד"א ח' 374. מאז דבר החקיקה הנ"ל, מכירה של חלק מהיורשים ליורש מסוים שימשיך להחזיק במשק החקלאי, לא תחשב לחלק מהליך ההורשה, אלא היא תחויב במס כמכירה לכל דבר ועניין, אם שולמו כספים שמקורם מחוץ לנכסי העיזבון כדי ליצור איזון בחלוקת נכסי העיזבון. והוא הדין למעשה, כאשר היורש שממשיך להחזיק במשק מפצה את יתר היורשים שאינם מחזיקים מכספים שהגיעו לידיהם תוך כדי מכירת המשק (מיקור חוץ) בשלמות לצד ג'.

### התוצאה:

◆ הערר נדחה והעורר חויב לשלם למשיב סך של 25,000 ₪.

ניתן ביום: 17.6.08

ב"כ העורר: עו"ד ר. בן-ציון.  
ב"כ המשיב: עו"ד ש. אנגלרד.

◆ ערר על החלטת המשיב לחייב את העורר בתשלום מס שבח, בגין מכירת זכויות במשק חקלאי בהעדר הצהרה. העורר הינו אחד משלושת אחייניו של המנוח, אשר הוריש בצוואתו את כל רכושו לאחייניו. הזכויות במשק היו רשומות ע"ש האלמנה. בעקבות התנגדות האלמנה לצוואה, הושגה פשרה לפיה הוסכם, כי מחצית הזכויות במשק תרשמה ע"ש האלמנה והמחצית השנייה ע"ש היורשים. כמו כן הוסכם, כי האלמנה תמשיך לעבד את המשק ולאחר מותה יעבור המשק ליורשיה ויורשי המנוח בחלקים שווים. באין הסכמה ביניהם יועמד המשק למכירה. במקרה דנן, עבירותה של הזכות במשק כפופה להמלצת האגודה השיתופית והסכמתה של הסוכנות היהודית (להלן – החוכרת). החוכרת התנגדה לרישום היורשים כבעלי זכויות בהתאם לפשרה שהושגה, שלא הייתה צד לה. לפיכך, נרשמה האלמנה כבעלת זכות יחידה במשק. בשלב מאוחר יותר, מכרה האלמנה את מלוא זכויותיה במשק לצד ג', שקיבל את המלצת האגודה כמתיישב חליף, ושילמה לכל אחד מהיורשים כ- \$95,000. המשיב ראה בתשלום כעסקת מכירה וחייב את העורר בתשלום מס שבח. העורר טען כי הכסף ניתן לו במתנה, וזאת במטרה לכבד את רצונו האחרון של המנוח, ולכן אין לראות בכך עסקת מכירה החייבת במס.

**ועדת ערר (ת"א) – יו"ר: כב' השופט (בדימוס) י. בן שלמה; חברים: ד. מרגליות – עו"ד ושמואל מקרקעין; מ. לזר – רו"ח:**

◆ הוועדה קבעה, כי על אף העובדה כי ביחסי האלמנה מול החוכרת, היה באפשרותה למכור את הזכויות במשק, אין בכך בכדי לבטל את מחויבותה על פי צו הירושה שנותר בתוקף גם לאחר המכירה. כמו כן נקבע, כי העורר ירש את המנוח וקיבל סך של \$95,000 תמורת חלקו בעיזבון עם מכירת הזכויות. הוועדה קבעה, כי היות ומדובר בזכות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין וכי רישום הזכויות במשק נמנע למרות רצונם של הצדדים, הרי שהגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק רחבה דיה כדי לתפוס ברשתה מצבים מעין אלה. באשר לטענת העורר, כי הכסף ניתן לו במתנה, קבעה הוועדה, כי לא ניתן לקבלה היות וטענתו לוקה בסתירה פנימית ואינה מתיישבת עם הראיות. עוד נקבע, כי הסכמתו של העורר למכירת זכויותיו לפני חתימת הסכם המכר ומכירת המשק על ידי האלמנה, בהסכמת העורר, מהווה מכירת זכות העורר לאלמנה שאפשרה לה להתקשר בהסכם מכר עם צד ג' העונה על דרישות החוכרת. לעניין זה, ראוי להזכיר, כי ליורשים לא שולמה תמורה במעמד רישום הזכות ע"ש האלמנה. שכן, הסכם הפשרה הקנה לה זכות להחזיק ולעבד את המשק כך שעניין הרישום לא הטריד מי מהצדדים לפשרה



ביטול של קבוצת חשבוניות מס התחשבות P, מודיעה רשות המסים, כי היא לא תכיר בחשבוניות המס המפורטות בהודעה, לצורך ניכוי מס תשומות בהתאם לסעיף 38 (ג) (1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 ולא כהוצאה לצורכי מס הכנסה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961. [לרשימת מספרי חשבוניות המס המבוטלות עפ"י הודעת הרשות, פתח קישורית זו](#) (בפורמט WORD בלבד).

### בוטל המכס על הברזל

שר האוצר, **רוני בר-און**, חתם על צו המבטל את המכס החל על יבוא ברזל. ביטול המכס על הברזל נעשה לאור עלייה משמעותית במחירי הברזל בחודשים האחרונים ועל מנת לסייע לקבלני הבנין והתשתית. ביטול המכס עשוי לשפר את התחרות בשוק ולפתוח בפני הקבלנים אפשרות לייבוא ברזל ממדינות שאין לישראל הסכם סחר עמך. עפ"י הודעת משרד האוצר, ההחלטה על ביטול המכס התקבלה על בסיס ניתוח כלכלי של ענף הברזל בהשוואה למדינות אחרות, שנערך בשיתוף עם גורמים מקצועיים חיצוניים. מהניתוח עולה, כי מחירי היבוא הם שקובעים את מחירי הברזל בשוק ולכן, הורדת המכס צפויה להוזיל את מחירי הברזל. כמו כן, מצביעים ממצאי הניתוח על חסכון אפשרי למשק של עשרות מיליוני שקלים בשנה כתוצאה מביטול המכס על הברזל. יצוין, כי הפחתת המסים צפויה לסייע בהגדלת הביקושים ובהאצת הצמיחה.

### הרשות הפלסטינית - הלבנת הון

בעת האחרונה עלה [אתר האינטרנט החדש](#) של **הרשות המוניטרית הפלסטינית (PMA)**, אשר מתפקדת כבנק המרכזי ברשות הפלסטינית. באתר החדש, נמצא, בין השאר, [תרגום באנגלית של החוק למניעת הלבנת הון](#), אשר נכנס לתוקפו באוקטובר 2007. החוק, בין היתר, מגדיר הגדרות כגון "עבירת המקור", "פעולה ברכוש" וכו'. בנוסף קובע החוק, בין היתר, כי תוקם ועדה לאומית בנושא הלבנת הון, אשר תקבע את אופן יישומו וכן סוגיות נוספות הנובעות ממנו (דיווח, תקנות משנה וכו'). יצוין, כי כפי שעולה מהחוק, הוא אינו מכיל כל התייחסות לנושא טרור ומימון טרור.

### משרד שיף מצטרף ל-RSM

לאחרונה עזב **משרד רואי-החשבון שיף הזנפרץ**, את הרשת הבינלאומית UHY, שבה היה חבר בעשור האחרון, והצטרף לרשת הבינלאומית ברשת RSM המדורגת במקום ה-5 בצפון אמריקה. לדברי **רו"ח ראובן שיף**, ראש המשרד ונשיא לשכת רואי-חשבון בישראל, השינוי נובע מהתפתחות המשרד וכתוצאה מהצורך לעבוד עם רשת גדולה יותר וממותגת, על מנת להרחיב את הפלטפורמה ללקוחות המשרד, בין היתר, ככל הנוגע לעסקאות בינלאומיות.

**מערכת העיתון מאחלת לרו"ח שיף ולמשרד שיף הזנפרץ ברכות והצלחה בהמשך הדרך המשותפת.**

### פרשת "יין לבן"

בתום חקירה סמויה ומשותפת **למחלקת חקירות מכס ומע"מ תל אביב והמרכז ולזרוע תשתיות ביחידה למאבק בפשיעה הכלכלית**, נעצרו בימים האחרונים 20 חשודים בגין ביצוע עבירות בתחום הדלק והשתמטות מתשלום מס בהיקף של עשרות מיליוני ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, מדובר בחקירה מורכבת, שארכה למעלה משנה, במהלכה נאספו ראיות נגד החשודים בעבירות של רכישה ומכירת דלקים, שמקורם בין היתר, גם בשטחי הרשות הפלשתינאית, תוך שימוש בתיעוד חשבונאי פיקטיבי. חקירה זו מהווה גם המשך לפרשת "זהב שחור" שנחשפה ביולי 2005, ע"י היחידה הכלכלית ורשות המסים, אשר הובילה למעצרים של בני משפחה ממרכז הארץ, שעסקו בגניבת דלק, מהילתו ומכירתו, תוך השתלטות אלימה על גורמים בשוק הדלק וביצוע עבירות מס בהיקף של מאות מיליוני ₪. חלק מהמעורבים עדיין מרצים עונשי מאסר בבתי כלא בארץ. הפרשה הנוכחית התפתחה בעקבות מידע שהצטבר והצביע על כך שמעורבים מהפרשה הקודמת חזרו לעסוק בפעילות פלילית, לרבות בתחום הדלק ובהתחמקות מתשלומי מס על רווחים, תוך פגיעה בקופה הציבורית הנאמדת בעשרות מיליוני ₪.

### רשימת חשבוניות P מבוטלות

עפ"י [הודעת רשות המסים](#), בעקבות הודעה שנמסרה מהרשות הפלסטינית לרשות המסים בישראל על

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



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

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