

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

גיליון 459 יום ה' 3 ביולי 2008

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תאור

פסיקה

מחוץ לחוק

הצעת חוק ממשלתית – חוק מס הכנסה שלילי (תיקון) // תמ"א 38 – פטור מלא מהיטל השבחה  
"אמת או יציב?" – יציב (הלכת פוליטי)

עליון – מ"ה – בקשה לייחס הפרשי הון לשנה סגורה // שבח – עליון – דרישת "שימוש במישרין" במקרקעין - פשוטה כמשמעה // שבח – נאמנות ברכישת נכס.  
גביה של 9 מיליון ₪ בצפון // עוד מהצפון – ביקורות בנצרת // פסיכולוגיה "בגרוש" !! // נוהל עבודה חדש במחוזי ת"א.

עדכונים מהשטח

## הצעת חוק ממשלתית - חוק מס הכנסה שלילי (תיקון)

עפ"י דברי ההסבר, תיקון זה דרוש כדי לא ליצור תמריצים שליליים.

- מוצע לתקן את הנוסחה הקיימת, שכן, עפ"י דברי ההסבר, עקב טעות בנוסחה, מבחינה מתמטית, לעולם לא נוצרת "הכנסה עודפת" מכאן, שלמעשה, מנגנון ההפחתה ההדרגתית לא מתקיים. התיקון המוצע נועד לתקן טעות זו באמצעות הוספת התקרה של 1,200 ₪ לסך החרیגה האינדיבידואלית של כל אחד מבני הזוג.

- מוצע, כי במסגרת רכיבי המידע שהימצאותם בידי רשות המסים מהווה תנאי לקביעת הזכאות של המבקש, תיכלל גם הגשת הדוח השנתי על ידי בן זוגו של העובד, אם, כמובן, הוא חייב בהגשתו.

- מוצע לקצר את משך הזמן העומד לרשות המנהל לקבוע את זכאותו של העובד.

- מוצע לתקן הוראות בקשר ל"תושב אזור שילוב".

- מוצע לתקן את תיקון 147 לפקודה, בשל הוספת מדרגת מס נוספת שבטעות לא נכללה בתיקון מס' 160 לפקודה.

◆ ביום 23.6.08 פורסמה הצעת חוק ממשלתית מס' 392 - הצעת חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי)(תיקון), התשס"ח-2008.

עפ"י דברי ההסבר, ב-27.12.07 פורסם החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007 (להלן-**החוק**). במסגרת בחינת יישומו של החוק העיקרי ותפעולו המערכתי נתגלו בו כמה תקלות שמוצע לתקן בהצעת החוק:

- בסעיף 4 לחוק, עניינו בהוראות שיחולו לגבי עובד שלו הכנסה נוספת, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, בשנת המס שבשלה נתבע המענק. בנוסח הסעיף הושמטה, בטעות, המילה "ממוצעת", מוצע לתקן את הטעות.

- לענין סכום המענק שישולם, מוצע לקבוע שיטה הדרגתית, שנועדה למנוע את תשלום המענק למשקי בית מבוססים יחסית, שבהם לאחד מבני הזוג הכנסה נמוכה המזכה אותו, לכאורה, לקבל מענק, אך לבן הזוג השני הכנסה גבוהה.

## תמ"א 38 - פטור מלא מהיטל השבחה

קטגוריה ראשונה, נמצאים בסיכון סיסמי גבוה, מחוזות הפריפריה – הצפון והדרום, וישובים בעלי דירוג נמוך ברמה החברתית-כלכלית. בקטגוריה השנייה, בה יהנו מהפטור למשך שנה אחת בלבד, נכללים עשרות ישובים אשר אינם עומדים בשלושת הקריטריונים שנמנו, בהם פתח תקוה, מבשרת ציון, רעננה, נס ציונה וראשון לציון. כאמור, במחוז תל אביב-הכולל עשרה ישובים, לא יהיה שינוי ושם ימשיכו להנות מהנחה של 90% בהיטלי השבחה.

◆ יצויין, כי במסגרת הדיון עלתה ביקורת על יעילותה של תמ"א 38 ונשמעו קריאות לפתוח מחדש את התמ"א, עקב בעיות ביישומה.

◆ וועדת הפנים החליטה ביום 29.6.08 על צעד נוסף לעידוד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38)- להעניק פטור מלא מהיטל השבחה לעידוד מבנים מפני רעידות אדמה לכל יישובי הארץ פרט למחוז תל אביב. המדובר בהרחבה של החוק אשר התקבל בנובמבר 2007 על פיו תוענק הנחה של 90% בכל הארץ בהיטל השבחה למשך שלוש שנים, קרי עד נובמבר 2010. בתקנות שאושרו בוועדה ישנה הבחנה בין אזורים אשר יהנו מהפטור המלא עד תום תוקפו של החוק – נובמבר 2010 – לבין אזורים אשר יהנו מהפטור המלא למשך שנה אחת בלבד. האזורים בקטגוריה הראשונה כוללים ישובים העומדים באחד משלושת הקריטריונים הבאים:



לפצל את השבח הריאלי בהתאם למנגנון הקבוע בחוק (פיצול ליניארי), וזאת ללא קשר ובהתעלם מהמועד בו, כלכלית, נצמח השבח. כך, ולטענת המנהל, הנוסחה הרירותית יכולה לעיתים להיטיב עם הנישומים, ולעיתים אף להרע את מצבם; אך זו הנוסחה שקבע המחוקק, לאחר שהביא בחשבון שיקולים רבים, לרבות השיקול של סטייה מסוימת מהטלת "מס אמת".

◆ **וועדת הערר** סברה כי ידו של עקרון ה"צדק" צריכה להיות על העליונה והחליטה לסטות מנוסחת הייחוס הליניארית שנקבעה. למעשה, וועדת הערר קיבלה את טענותיו של מר פוליטי. הוועדה הסתמכה, בין היתר, על פסקי הדין בעניין אינטר בילדינג ובעניין קלס וקבעה כי שיטת החישוב הליניארית היא בגדר חזקה הניתנת לסתירה על ידי הנישום, וכי ניתן לסטות הימנה אימת שזו יוצרת עיוותי מס "צורמים".

◆ **בית המשפט העליון** הפך, פה אחד, את החלטתה של ועדת הערר וקבע כי לצורך חישוב מס השבח, אין לסטות מנוסחת החישוב הליניארי שנקבעה בחוק. **הנוסחה, כך לפי פסיקת ביהמ"ש העליון, נועדה להשיג יעילות, יציבות, וודאות ופשטות בחישוב השבח – עקרונות שאינם עולים בקנה אחד עם הגישה שהוצגה על ידי מר פוליטי.** השופטת נאות ציינה בהחלטתה כי לפרשנות שמציע מר פוליטי אין נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק והיא אף אינה מגשימה את התכלית והאיזון בין האינטרסים השונים שנבחנו על ידי המחוקק. בית המשפט אף סבר כי הפרשנות המוצעת על ידי מר פוליטי אינה משתלבת עם הוראות חוק אחרות בחוק מיסוי מקרקעין.

◆ **יפיים הם דבריו, בעניין זה, של כב' השופט גרוניס:** "מלאכתו של בית המשפט במקרה דנן קשה במיוחד מאחר ולשונו של החוק מוביל לכיוון אחד בעוד תחושת הצדק מוליכה לכיוון הנגדי. לאורך כל הדיון לא הייתה מחלוקת שהשבח נוצר לאחר יום התחילה שהרי במידה ומר פוליטי יאלץ לשלם מס בשיעור גבוה יותר מ- 25%, כאילו השבח נוצר בחלקו לפני יום התחילה, יוצר פיקציה על ידי המחוקק שלכאורה אינה נכונה עובדתית. ולפיכך במקרה דנן היה נכון וצודק סטייה מנוסחת החישוב הליניארי שנקבעה בחוק."

◆ **למותר לציין, כי לפסק הדין חשיבות החורגת מגבולות ההלכה שנקבעה בו.** כך, למשל, דומה כי ביהמ"ש סתם הגולל על דיונים דומים המתנהלים במס הכנסה לגבי הנוסחה הליניארית. כמו כן, ולאחר פסקי דין הפוכים רבים, אנו מוצאים את ביהמ"ש נצמד ללשון החוק ומעלה על נס את עיקרון היציבות והוודאות. על ההשלכה הפרשנית של פסק הדין, ימים יגידו...

\* האמור במאמר מהווה את עמדת הכותב ואינו מהווה את עמדת רשות המסים.

## "אמת או יציב?" – יציב (הלכת פוליטי)

כהן שהנאזי ציון (משפטן)  
מפקח ראשי, פקיד שומה ת"א 1 \*

◆ **כבר בראשית סקירה זו, נבקש לפצוח בווידוי קטן – מר פוליטי צדק!**

אם המחוקק ביקש להפחית את שיעור מס רווחי ההון על רווחי הון שנצמחו לאחר היום הקובע, ולמר פוליטי נצמח רווח הון לאחר המועד הקובע, הרי שהצדק מחייב להטיל על אותו רווח הון מס בשיעור מופחת; שהרי אם לא כן, נפלה את האחד לעומת האחר – ואין עוולה גדולה מזו.

◆ **השאלה שאנו שואלים עצמנו היא, האם "מדעי" המס סובבים סביב צדק בלבד, או שמא ישנם שיקולים ועקרונות אחרים, היכולים – תחת מבחן האיזונים – להכריע את הצדק לטובת שיקולים ערכיים אחרים.**

◆ **את התשובה לשאלה זו ניתן למצוא, במנות גדושות, בהילכת פוליטי (ע"א 8569/06), אשר העלתה על נס את עיקרון החוקיות והיציבות וביכרה אותם על פני עיקרון הצדק. לשיטתו של ביהמ"ש – ואנו מקווים שאנו לא מקדימים את המאוחר – שאלת מועד צמיחת רווח ההון אינה רלוונטית והיא אפילו אינה שאלה ראייתית (אפילו תרד לה בת קול מן השמיים), ואת רווח ההון הליניארי יש לחשב כפי שציווה המחוקק, ללא קשר וללא כל התחשבות בנסיבות המקרה.**

◆ **ומעשה שהיה כך היה.** מר פוליטי רכש בשנת 1992 יחד עם אחר חלקת קרקע (להלן: "הקרקע"). בשנת 2002 רכש מר פוליטי חלק נוסף בקרקע משותפו. לאחר השלמת העסקה בין הצדדים, הוסכם בין השניים כי יוקם בניין בן 7 דירות על הקרקע וכי חלוקת הדירות בבניין תתבצע כדלקמן: 5 דירות יועברו לבעלותו של מר פוליטי והיתרה למחזיק השני בקרקע. לימים, מכר מר פוליטי 2 דירות מתוך 5 הדירות שבבעלותו והוא נתבקש לשלם מס בגין השבח שנצמח לו.

◆ **השאלה שנדונה בעניין פוליטי הייתה, מהו שיעור המס שיוטל על השבח שנצמח למר פוליטי; האם שיעורי מס הליניאריים, כטענת פקיד השומה, או שמא שיעור מס מופחת של 25%, כטענתו של מר פוליטי.**

◆ **כידוע, בתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין הופחת שיעור המס על השבח הריאלי משיעור מירבי של 50% לשיעור מירבי של 25%. ברם, נקבע בתיקון כי שיעור המס המופחת יחול רק לגבי שבח ריאלי שיופק לאחר ה- 7.11.01 (להלן: "יום התחילה"); ולגבי רווחים מנכסי מקרקעין שנרכשו לפני יום התחילה – נקבעה הוראה פוזיטיבית בדין הקובעת כיצד יש לחלק את השבח הריאלי בין תקופות ההחזקה השונות ונקבע שיעור המס שיחול לגבי כל חלק בשבח.**

◆ **מר פוליטי סירב להחיל את נוסחת ייחוס השבח הריאלי הקבועה בחוק וטען כי, מאחר והשבח הריאלי נצמח כולו לאחר הקמת הבניין על הקרקע, יש לקבוע, כי השבח הריאלי כולו נצמח לאחר יום התחילה (ובהתאם חייב במס בשיעור של 25%). מאידך, עמדת מנהל מיסוי מקרקעין הייתה כי יש**



## בקשה לייחס הפרשי הון לשנה סגורה (בימ"ש עליון) ע"א 9541/04 יעקב שרפיאן נ' פ"ש ת"א 3

למכלול התקופה ולחלקה לשנות המס ה"פתוחות", ורק בנסיבות מיוחדות ניתן לסטות מדרך זו ולייחס חלק מן ההכנסות גם לשנים ה"סגורות". בנוסף, התממהות של המערער לעניין טענה זו יצרה מניעות מלהעלות טענה כזאת רק לאחר שוידא ששנת המס הנ"ל התיישנה. בנוסף טען המשיב, כי טענתו הנוכחית של המערער הכרוכה בטענת "השנה הסגורה", לפיה המחאה שקיבל הינה הכנסה, עומדת בסתירה לטענתו בפני בית המשפט המחוזי לפיה מדובר בהלוואה. עוד נטען ע"י המשיב, כי מאחר ובית המשפט יושב בערעורי מס בנעלי פקיד השומה, במידה ויש לייחס את מקור הגידול בהון לשנת 1994 ממילא מוסמך בית המשפט להתייחס לשנה זו כאל שנה פתוחה, כפי שהיה בעת הפעלת שיקול הדעת המקורי של פקיד השומה.

### ביהמ"ש העליון – כב' הש' נאור, ארבל וחיות:

המערער יכול היה לטעון טענותיו לעניין ייחוס ההכנסה לשנת 1994 בפני המשיב כחלק מן ההשגה. טענותיו יכלו לעלות לכל המאוחר במסגרת הערעור המקורי, אך בחר להעלות טענותיו בעניין זה רק לאחר שנשמעו כל העדויות. אילו הועלתה הטענה כששנת 1994 היתה, עדיין "פתוחה" יכול היה המשיב לקבל את הטענה ולייחס את הסכום האמור כולו לשנת 1994, דבר שהיה גורר הגדלת הפרשי ההצמדה והריבית. המערער מבקש למעשה, להיבנות מכך שטענתו הועלתה בבקשה לתיקון נימוקי הערעור רק בחלוף תקופת ההתיישנות. **אין לאפשר מהלך כזה.** למעשה הבקשה לייחס את ההכנסה לשנת 1994 דומה לאמירה, כי אכן, ובניגוד לנטען בעבר, לא היתה זו הלוואה אלא גידול הון הנובע מהכנסה. ואולם, שנת 1994 התיישנה ועל כן – אין לשום את ההכנסה כלל.

לפי ביהמ"ש, המערער מעולם לא טען את טענתו העובדתית דהיום, לפיה העברת הכסף בהעברה בנקאית בדצמבר 1994 דווקא היא זו שיצרה את גידול ההון הרלבנטי. ביהמ"ש המחוזי קבע כי אין לקבל את מתן ההלוואה דווקא בשנת 94 כאינדיקציה לשאלה מתי התרחש הגידול בהון, כשהמערער עצמו או נותן ההלוואה לא העידו ואישו טענות אלה.

### התוצאה:

הערעור נדחה. ♦

ניתן ביום: 29.6.08

ב"כ המערער: עו"ד י. מדר.

ב"כ המשיב: עו"ד א. פרסקי.

המערער היה בעלים של עסק לייצור ולשווק בגדים. המערער הגיש שתי הצהרות הון - האחת ליום 31.12.1992 והשנייה ליום 31.12.1996. השוואה בין שתי הצהרות ההון, מלמדת על גידול הון בסך 842,928 ש"ח. המערער מנה שורה של ההלוואות שנטל וטרם החזירן, אשר מהן נבע גידול ההון. ההלוואה העיקרית אותה נטל, לטענתו היא הלוואה בסך 747,600 ₪, שנטל בשנת 1994. הטענות בעניין ההלוואות לא התקבלו על דעת המשיב שסבר, כי אין היגיון בטענה, כי השקעת המערער בחברת "עין היס מלונות בע"מ" בוצעה על בסיס הלוואות שקיבל, כמו כלאחר יד, מאנשים שיכולותיהם הכספיות לא הוכחו. המשיב ייחס את הגידול בהון לשנים 1995 - 1996. לא היתה מחלוקת בין הצדדים, כי בעת עריכת השומה - שנת 1994 היתה עדיין שנה "פתוחה".

בהליך בביהמ"ש המחוזי, לאחר שמיעת עדויות, הגיש המערער בקשה לתיקון נימוקי הערעור לפיה על המשיב לייחס את הפרשי ההון לכל השנים בין 1993 ל-1996. כמו כן, בסיכומיו חזר המערער, על טיעוניו וטען, כי יש לייחס את הפרש ההון לשנת 1994 דווקא, המערער הסתמך על פסק הדין עמ"ה 1046/00 רום נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3, שכן טענתו היתה, שהסכום שהתקבל בחשבונו בשנת 1994 הוא הסיבה להפרש ההון וכי סכום זה ניתן כהלוואה. מכאן טען המערער, כי מאחר ששנת 1994, בשלב זה, הינה כבר שנה "סגורה" אין המשיב יכול למסותו עוד בגין הגידול בהון עבור שנה זו. ביהמ"ש המחוזי קבע, כי טענות המערער לעניין ההלוואה, לא אוששו בראיות משמעותיות. לאור זאת, נקבע, כי אין מקום להקדיש דיון מעמיק לטענות המשפטיות של המערער הנשענות על פסק דין רום.

לטענת המערער, ההון צמח דווקא בשנת 1994, ומחדלו של המשיב, שלא ייחס את הגידול בהון לשנה זו הוא בעוכריו, משום ששנה זו התיישנה. בפסק דין רום נקבע, כי ראשית יש לבחון את שאלת ההתיישנות. בנוסף נטען, כי הסכום שקיבל בשנת 1994 היווה הכנסה בידיו ולא הלוואה.

לטענת המשיב, טענת ההתיישנות של המערער עלתה לראשונה במסגרת הבקשה בביהמ"ש המחוזי, לאחר שנשמעו העדים מטעם הצדדים. הנישום הוא הנושא בנטל להסביר את פשר הגידול בהונו הפרטי. כן נטען, כי קביעת הכנסה חייבת לשנה מסויימת, הינה הוכחה דדוקטיבית בה משוערת ההכנסה לשנה הספציפית נוכח הגידול בהון הנישום לאורך תקופה בה כלולה שנה זו, והצבעה נקודתית על כניסתו של סכום לחשבון הבנק אינה יכולה להוביל למסקנה, כי זהו המקור לתוספת בהכנסתו של בעל החשבון בסיומה של אותה תקופה. בשיטת חישוב הכנסה לפי הפרשי הון בלתי מוסברים יש לבחון את סך ההכנסה



**דרישת "שימוש במישרין" במקרקעין - פשוטה כמשמעה**  
**ע"א 9946/06 קופת חולים כללית נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**

**בית המשפט העליון – כב' המשנה לנשיאה**  
**א. ריבלין; כב' השופט ס. ג'ובראן; כב' השופט**  
**ח. מלצר:**

◆ הוראת הפטור בסעיף 61(ב) לחוק קובעת, כי כתנאי להענקת פטור מלא למכירת זכות במקרקעין, קיימים שני מבחנים ביחס למקרקעין שהזכות בהם נמכרת. המבחנים הם: משך החזקה של שנה לפחות במקרקעין וכן שימוש "במישרין" במקרקעין במשך תקופה של 80% לפחות מתקופת החזקה בזכות במקרקעין. הדרישה בדבר "שימוש במישרין" לא כוללת מצב בו המקרקעין לא משמשים את המוסד אלא שהמוסד רק נהנה מפירותיהם (ע"א 527/69 הטכניון, מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כ"ד(1) 554, 557 (1970); יצחק הדרי מס שבח מקרקעין כרך ב 370 (1994)). לפיכך, לצורך קבלת פטור מלא לפי סעיף 61(ב)1, נדרש קיומו של שימוש ישיר במקרקעין על ידי המוסד הציבורי, במסגרת פעולותיו לקידום מטרותיו כ"מוסד ציבורי". בענייננו, קבע בית המשפט, כי אין מחלוקת כי התקיימה דרישת ה"שימוש במישרין" במקרקעין לגבי מבנה המרפאה. המחלוקת היא האם לפי הוראת החוק נדרש "שימוש במישרין" גם ביחס לזכויות הבניה. יש להשיב על שאלה זו בשלילה. לשון ההוראה הקבועה בסעיף 61(ב)1 היא ברורה. הדרישה בדבר "שימוש במישרין" מתייחסת לשימוש ב"מקרקעין" ולא לשימוש ב"זכות במקרקעין". בית המשפט לא מצא בסיס לפרשנות שהציע המשיב שלפיה יש לקרוא לעניין הפטור את המושג "מקרקעין" כ"זכות במקרקעין". פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם לשונו של החוק, אשר מבחין בין המושגים השונים ומגדירם באופן שונה (ראו ההגדרות ל"מקרקעין" ול"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק). בית המשפט לא מצא, כי תכליתו של הפטור מצביעה על כך שזו הפרשנות אשר יש להעניק ללשון החוק וכי לא מתקיים בענייננו עיוות כלכלי המחייב תוצאה פרשנית אחרת במסגרת החקיקתית. ואכן, כשם שתיקן המחוקק את החוק וסייג בסעיף 49 את הפטור ל"דירה מזכה" לעניין זכויות הבניה, יוכל הוא לעשות כן גם בסוגיה המובאת בפנינו – אם יבחר לאמץ את גישתו של המשיב ולעגנה בחקיקה.

**התוצאה:**

◆ הערעור התקבל.

**ניתן ביום: 25.6.2008**

**ב"כ המערערות: עו"ד ר. מלמן; עו"ד מ. יוסף.**  
**ב"כ המשיב: עו"ד ע. לינדר.**

◆ זהו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: **החוק**), אשר דחתה את עמדתה של המערערת, כי יש ליתן פטור מלא ממס שבח למכירה שביצעה. המערערת היא מוסד ציבורי לעניין מס שבח. למערערת היו זכויות בנכס מקרקעין אשר שימש כמרפאה. מבנה המרפאה היה בנוי על שטח של 100 מ"ר. בנוסף, בנכס המקרקעין היו זכויות לבניית 110 מ"ר נוספים אשר לא נוצלו. נערך הסכם בין המערערת לבין קונה פרטי למכירת כל זכויותיה של המערערת במקרקעין. במסגרת השומה העצמית שנערכה בגין המכירה, ביקשה המערערת לקבל פטור מלא מחובת תשלום מס שבח מכוח סעיף 61(ב)1 לחוק, הקובע פטור ממס אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד הציבורי במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד הציבורי במשך 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידיו. המשיב סירב להעניק פטור מלא וקבע, כי יש להבחין לעניין הפטור בין החלק במקרקעין ששימש את המערערת במישרין לפעילותה כמוסד ציבורי – מבנה המרפאה – ובין שאר הזכויות במקרקעין. לשיטתו, יש להעניק פטור מלא מכוח סעיף 61(ב) לשבח בגין מבנה המרפאה בלבד, ואילו לשבח בגין מכירת שאר הזכויות יש להעניק פטור חלקי בלבד. בפסק דינה של ועדת הערר נחלקו הדעות בין דעת הרוב, אשר סברה, כי יש לדחות את הערר ובין דעת המיעוט, אשר סברה שיש לקבלו. דעת הרוב סברה, כי אין לראות שימוש במקרקעין כ"שימוש במישרין" בזכויות הבניה – שימוש במישרין אשר נדרש לפי סעיף 61(ב)1 לצורך קבלת הפטור. דעת הרוב מצאה כי המשיב לא חרג מסמכותו בכך שביצע פיצול בין המקרקעין לבין זכויות הבניה וקבעה, כי המשיב פעל בהתאם לעקרון העל בדיני המס, והוא לבחון כל עסקה בהתאם לתוכנה ומהותה הכלכלית, אף אם אין ביטוי לפיצול בסעיף חוק מסוים. דעת המיעוט הפנתה לע"א 104/74 מנהל מס שבח אזור מרכז נ' פלדמן, פ"ד כח(2) 446. באותו עניין, נדחתה הטענה שהעלו רשויות המס, כי אין להעניק פטור בגין "דירה מזכה" לחלק מן התמורה המיוחס לזכויות הבניה הלא מנוצלות שב"דירה המזכה" שנמכרה. לאחר פסק דין זה, תוקן החוק והוסף לו סעיף 49 אשר קבע מנגנון לסיוגו של הפטור ל"דירה מזכה" לפי כדבר שבו נמכרת עם זכויות בניה לא מנוצלות. לפי דעת המיעוט, מבחירתו של המחוקק לקבוע הוראה ספציפית בדבר סיוג הפטור לעניין זכויות בניה ב"דירה מזכה" בלבד, ומהימנעותו מלקבוע הוראה כללית לעניין זה, אנו למדים, כי אין להחיל פיצול רעיוני בסעיפי פטור באופן גורף, אלא מכוח הוראה מפורשת.





## נאמנות ברכישת נכס

וע 1479/01 נדבך לנדל"ן נ' מס שבח ת"א 2

נובמבר 1999 ניהל הבנק מו"מ גם עם גורם אחר, לגבי מבנה משרדים אחר, מחייבת מסקנה אחת ויחידה, כי קודם לכן לא מינה הבנק את דורי כנאמן לרכישת הקרקע שבערר.

◆ לטענת העוררות, הנאמנות נולדה מתוך שיחות בין הי"ה חרמש ודורי. ואולם צודק המשיב בסוברו, כי חברות ציבוריות אינן פועלות כך, בשיטת חבר מביא חבר, על בסיס היכרות מאז השירות בצנחנים. חברות ציבוריות פועלות עפ"י החלטות דירקטוריון והסכמים כתובים. **כל עוד לא ניתן אישור המוסדות, לא ניתן לייחס להן יצירת נאמנות.**

◆ הועדה קבעה, כי צודק ב"כ המשיב בטיעונו, כי "גם לו היה מסמך כלשהו, המאמת קיומה של נאמנות במועד רכישת הקרקע, גם אז לא היתה כאן נאמנות, במהות, כי אם עסקה בה התחייבה דורי למכור לנדבך מוצר מוגמר, קרקע ובנין כמכלול אחד. נאמן אינו אלא מסיכה על פני הנהנה. הוא משאיל לנהנה את שמו, לא יותר. הוא אינו מצפה לטובת הנהנה כפועל יוצא ממעורבותו ברכישת הקרקע, אין עניין אישי, גם לא בעקיפין.

במקרה דנן, התפקיד שממלאת דורי רחוק מרחק רב מתפקידו של נאמן. דורי אינה מעין ב"כ, נטול אינטרס משלו. רחוק מזה: דורי נוטלת על עצמה התחייבויות וסיכומים מול נדבך, מחד, ופועלת במטרה להשיג רווח, מאידך.

◆ מקובלת על הועדה, עמדת המשיב בנסיבות העניין, כי העסקה שבין העוררות, לפי מהותה הכלכלית האמיתית, הינה עסקה אחת – מכר בית משרדים מוגמר תמורת הסך של \$ 49,960,000. ההסכמים שבין העוררות הם הסכמים הקשורים ביניהם קשר בל ינתק, המגבשים עסקה אחת, מכר של מוצר מוגמר. צדק המשיב כאשר סיווג את העסקה באופן שונה מסיווגה ע"י הצדדים, כעסקה של מכירת בית משרדים לבנק.

**יש יסוד לגישת המשיב לטענה כי פיצול העסקה למספר הסכמים מלאכותית ואין בה כל טעם כלכלי למעט הפחתת מס בלתי נאותה.**

## התוצאה:

◆ לפיכך, קבעה הועדה כי הערר נדחה תוך חיוב כל אחת מהעוררות בהוצאות משפט בסכום כולל של ₪ 25,000.

◆ בנוסף אומצה הודעת המשיב לפיה אם תטען דורי למכירה עסקית ותמציא למשיב אישור פקיד השומה לפי סעיף 50, תהא פטורה מתשלום מס שבח מקרקעין. זכות זו מוקנית לעוררת מס' 2 תוך 60 יום מיום מתן ההחלטה.

ניתן ביום 23.6.08

ב"כ המערערים: עו"ד מ. שקל.

ב"כ המשיב: ע"י פרקליטות מחוז ת"א - אזרחי.

◆ המחלוקת האם נתקיימו יחסי נאמנות בין העוררות, ולפיכך רכישת הנכס נעשתה על ידי חברת דורי בעבורה היא כגרסת המשיב, או שמא פעלה חברת דורי כנאמנה של נדבך כגרסת העוררות.

לחילופין: האם יש כאן עסקה מלאכותית כגרסת המשיב או עסקה אמיתית כגרסת העוררות.

◆ הערר דנן עניינו הנכס שרכשה העוררת מס' 2 (חברת דורי) בתחום הבורסה ברמת גן ביום 16.12.99. כשבועיים לאחר מכן, ביום 29.12.99, חתמה חברת דורי על שני הסכמים עם העוררת מס' 1 (נדבך לנדל"ן, חברת בת של בנק דיסקונט לישראל בע"מ).

בהסכם הראשון – נטלה חברת דורי על עצמה התחייבויות שונות כלפי נדבך בגין הנכס הנ"ל, ובנוסף הקמת מבנה משרדים על הנכס. בהסכם השני-נאמר שכאשר חברת דורי רכשה את הנכס, היא פעלה בנאמנות עבור נדבך (נספח ו' לכתב הערר).

**ועדת הערר שליד ביהמ"ש מחוזי ת"א - י.בן שלמה שופט (דימוס) - יו"ר, ד.מרגליות, עו"ד ושמואי מקרקעין - חבר, צ.פרידמן, רו"ח - חבר:**

◆ מחומר הראיות עולה, כי בנק דיסקונט בחן את האפשרות לרכז את משרדיו במקום אחד. הבנק חיפש בנין מתאים, להבדיל מקרקע ריקה. הבנק לא התכוון לרכוש קרקע ריקה.

הועדה קיבלה, טענת ב"כ המשיב, כי הצדדים לעסקה נשוא הערר הם גופים נכבדים, חברות ציבוריות, המתנהלים בצורה מסודרת ומגובה במסמכים, ולא בשיטת: סמוך, יהיה בסדר. על כן לקיומם/היעדרם של מסמכים יש בענייננו משקל יתר.

לפי הועדה, הסכם בדיעבד אינו יוצר יחסי נאמנות למפרע. אין בו כדי לרפא את הפגם שבאי קיומה של נאמנות בזמן אמת.

היום הקובע לענין מיסוי מקרקעין הנו יום העסקה. הנאמנות צריכה להיווצר קודם מועד זה.

◆ פרטיכל ישיבת הדירקטוריון של הבנק מיום 26.7.99, הינו המסמך היחיד שהציגו העוררות. לא הוצג כל מסמך של דורי, פרטיכל ישיבת דירקטוריון או מסמך אחר שלה, המאמת דבר קיומה של נאמנות בעת שרכשה את המקרקעין.

רק כשבועיים לאחר שדורי רכשה את הנכס, נחתם מסמך, לפיו פעלה כנאמן. עצם החתימה על מסמכים אלה מחזק את העובדה שהיתה סיבה לאי חתימת הטיוטות, הבנק לא רצה בכך.

◆ ביום 4.11.99 המו"מ עם בעלי הנכס המקוריים הסתיים. העסקה שבין דורי אליהם היתה סגורה. הבנק, לעומת זאת, עדיין ניהל מו"מ עם גורם נוסף מלבד דורי.

משום כך, לפי הועדה, לא ניתן לקבל את האמור בסעיף 12 לתצהיר מר חרמש, כ"י "בחו"ד יולי או אוגוסט 1999, הוסכם... כי חברת דורי תרכוש את המקרקעין בנאמנות בעבור הבנק". העובדה שבחו"ד



ביניהם, מאפיות, נגריות, מספרות, איטליזים, פנצ'ריות, רחיצת רכב ועוד. ימים ספורים לפני המבצע נערכו 65 קניות ביקורת וביום המבצע נבדק רישום ותיעוד הקניות.

**פסיכולגיה "בגרוש" !?**

עפ"י הודעת רשות המסים, במחלקת חקירות מס הכנסה בתל אביב, מתנהלת חקירה נגד אלון קפלן מרמת השרון, פסיכולוג קליני העוסק ביעוץ לאנשים פרטיים ולחברות בתחומים של אימון אישי, ניהול ואסטרטגיה ניהולית במסגרת חברת גילון אסטרטגיה ובעבר במסגרת חברת גילון יעד. בית משפט השלום בתל אביב שחרר את אלון קפלן תחת מגבלות בחשד, כי שילם לאביו, נכה 100%, משכורות כדי ליהנות מהפטור ממס שמקבל נכה. עפ"י הודעת הרשות, במסגרת טיפול שומתי בתיקו של החשוד, התבררו מספר נתונים: בשנים 2000 – 2006 שילם החשוד לאביו שכר בסכום כולל של למעלה ממיליון ₪. לאבי החשוד, נכה 100%, פטור מתשלום מס על הכנסות מיגיעה אישית ובכללן הכנסות ממשכורת, לפי סעיף 59(5) לפקודת מס הכנסה. מהודעת הרשות עולה, כי החשוד הודה בחקירתו שבשנים 1999 – 2005 חזר אליו מחצית מהשכר ששילם לאביו וכי נהג ל"שלים" לאביו בשל הפטור ממס שיש לאביו. רק לגבי שנת 2006 הודה החשוד, כי האב לא עבד כלל בחברה וכי כל המשכורות היו כוזבות.

**נוהל עבודה חדש במחוזי ת"א**

עפ"י הודעת דוברת מערכת בתי המשפט, במסגרת שיפור ויעול עבודת המחלקה האזרחית, הונהג לאחרונה בבית המשפט המחוזי בתל אביב נוהל חדש, על פיו עם השלמת הגשת כתב ההגנה יותב התיק לשופט אשר יקבע בתוך 7 ימים מועד לשיבת קדם משפט לפניו. באופן זה ייפגש השופט המופקד על התיק עם הצדדים תקופה קצרה יחסית אחרי הגשת התביעה, דבר אשר יביא לקיצור תקופת הטיפול בתיק. עפ"י הודעת הדוברת, על פי הנוהל בעבר, דיוני קדם משפט בכל התיקים האזרחיים נוהלו על ידי הרשמים, ורק לאחר סיום הליך קדם המשפט, שבמקרים רבים נמשך מספר ישיבות, הועבר התיק לשופט לשמיעת המשפט.

**גביה של 9 מיליון ₪ בצפון**

משרד השומה חיפה והיחידה הארצית לאכיפת הגבייה, ערכו בימים האחרונים באזור חיפה, מבצעי ביקורת ניהול ספרים וגבייה מחייבי מס. ב-23% מהביקורות נמצא אי רישום תקבולים או אי ניהול פנקסי חשבונות. במסגרת מבצע הגבייה מחייבי מס נגבו כ-9 מיליון ₪ מנישומים שהסדירו את חובם. בפעילות לילית עוקלו 40 כלי רכב מבתי החייבים וכן נתפס ציוד משרדי בפעילות גבייה בעסקים. לפי הודעת רשות המסים, הפעילות באזור חיפה הינה חלק ממהלך משולב ורחב היקף של רשות המסים באזור הצפון, הכולל שרשרת של מבצעי ביקורות ניהול ספרים, מבצעי גבייה מחייבים וטיפול מעמיק בסרבני הגשת דוחות ותשלומי ניכויים. מדובר במהלך הנמשך כחודש ימים ומשתתפים בו משרדי השומה בצפון, חוקרים ממחלקת חקירות מס הכנסה חיפה, היחידה הארצית לאכיפת הגבייה, כולל "כח 100" ושוטרים. במסגרת פעילות ביקורת ניהול ספרים נערכו השבוע 124 ביקורות בעסקים. אל מול ממוצע של 23% ליקויים בכלל הפעילות בולטים הממצאים המורים כי בכ-60% מהביקורות שנערכו אצל קבלני בנייה ושיפוצים ובכ-30% מהביקורות שנערכו אצל רופאי שיניים, נמצאו ממצאים חמורים של אי רישום תקבולים. שלושה בעלי עסקים נחקרו בגין אי הודעה על פתיחת עסק, אי ניהול ספרים ואי רישום תקבולים. ימים ספורים קודם פעילות ניהול ספרים בוצעו קניות ביקורת מקדימות וכן נערכו תצפיות על אתרי בנייה.

**עוד מהצפון – ביקורות בנצרת**

עפ"י הודעת רשות המסים, ממבצע ניהול ספרים שערך משרד השומה נצרת, בשבוע האחרון, ביישובים המצויים בתחומי השיפוט של המשרד עולה, כי אי רישום תקבולים נמצא אצל כ-28% מהעסקים המבוקרים. מדובר במבצע ניהול ספרים, הראשון במהלך משולב ורחב היקף של רשות המסים באזור הצפון, הכולל שרשרת של מבצעי ביקורות ניהול ספרים, מבצעי גבייה מחייבים וטיפול מעמיק בסרבני הגשת דוחות ותשלומי ניכויים. המבצע נמשך כחודש ימים. ביום המבצע נערכו 91 ביקורות תומכות שומה בנצרת, וסביבותיה. הביקורות התמקדו בעסקים בתחומי המסחר והשירותים,



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 בכתב ומראש מהעורכים.