

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

גיליון 517 יום ה' 26 בנובמבר 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תאור

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מוועדת הכספים – מיסוי ירוק ותקנות ני"ע (SOX) // הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין – פטור לזכויות בניה לפי תמ"א 38.
ניצול הפטור לדירת מגורים של חייב שנפטר בידי כונס נכסים (בענין הלכת עיזבון המנוח מרמלשטיין)
מ"ה – פתיחת שומות במקרה של תשלום כופר // שבח – האם "דמי המלצה" מהווים מכירת זכות במקרקעין?
על חקלאות ושוק אפור // ביטול הגבלת שותפים - עו"ד ורו"ח // רכבי אספנות או גרוטאות // היטל הבצורת יוקפא // מחירון של יהלומים.

עדכונים מהשטח

עדכונים מוועדת הכספים - מיסוי ירוק ותקנות ני"ע (SOX)

השיטה החדשה תחול על כלי רכב שיירשמו לראשונה מיום 1.1.2010, ואילו על כלי רכב קיימים וכלי רכב שיירשמו עד 1.1.2010, תמשיך לחול שיטת קבוצות המחיר (ראה טבלה בהודעת הרשות).

◆ כמו כן, משנת המס 2010 תבוצע הפחתה בזקיפת שווי השימוש, בסך 500 ש"ח לחודש, לכלי רכב היברידיים ללא קשר למועד הרכישה, כלומר הן לרכב היברידי קיים והן לרכב היברידי שיירשם מיום 1.1.2010. הקלה זו הינה חלק מהוראת שעה עד סוף שנת 2014.

◆ במקביל, אושרו על ידי הוועדה, תיקוני החקיקה לתקנות מ"ה הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) ותקנות מס הכנסה (פחת). במסגרת תיקונים אלה, יושמו ההסדרים עם הגורמים הכלכליים במשק לעניין המורים לנהיגה, נהגי המוניות, אוטובוסים ציבוריים זעירים, ורכב אשכול. הסדרים אלה קובעים ניכוי הוצאות מוגדל לסקטורים אלה, תוך החלה של הסכמים אלה רטרואקטיבית החל מינואר 2008; עוד נכללה במסגרת תיקונים אלה הגדלת שיעור הפחת למתקנים המייצרים חשמל מאנרגיית השמש.

◆ ביום 25.11.09 אושרו בוועדת הכספים [תקנות ני"ע לפי מודל ה-SOX](#) (רצ"ב קישורית).

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין – פטור לזכויות בניה לפי תמ"א 38

מכירת זכויות בניה מכוח מספר תוכניות, שינויים ברכוש המשותף.

◆ **השלכות מע"מ** לגבי עסקאות מכוח תמ"א 38 - מתן שירותי הבניה לפי תכנית החיזוק פטור ממע"מ.
◆ **הוראות שונות**, כגון: הצהרה על המכירה, מסמכים נלווים להצהרה (מצורפים להוראת הביצוע), תוספת קומה מכוח תמ"א 38 במקום בו חלה גם תוכנית מפורטת לתוספת קומות, זכויות בניה שניתנו מכוח סעיף 23 לתמ"א, מכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף ועוד.

◆ ביום 25.11.09 אישרה ועדת הכספים של הכנסת את רפורמת המיסוי הירוק הכוללת שינויים מהפכניים בתחום המיסוי של ענף הרכב.

השינוי הראשון נוגע למס הקניה המוטל בעת יבוא הרכב, לפיו גובה המס מושפע מדרגת הזיהום של הרכב. שיטה זו, במסגרתה ניתנות לכלי רכב הטבות במס בהתאם למידת פליטות המזהמים של הרכב, מיושמת בפועל כבר מאוגוסט 2009, במסגרת צו זמני. עם אישור ועדת הכספים, שיטת המיסוי הירוק קיבלה מעמד קבוע בחוק. במסגרת הפשרה שגובשה עם הוועדה נקבע, כי השיעור הבסיסי של מס הקניה יופחת מ- 90% ל- 83%, וזאת כנגד ביטול הטבת המס הניתנת כיום לרכב המצויד במערכת בקרת יציבות אלקטרונית.

◆ השינוי ייכנס לתוקף מיום 26.11.09. העלות של מהלך זה נאמדת בכ- 100 מיליון ש"ח.

◆ לצפיה בלוח שממחיש את ההשפעה של הפחתת מס הקניה וביטול הזיכוי למערכת בקרת יציבות צפה/י [בהודעת רשות המסים](#) (רצ"ב קישורית).

◆ כמו כן, אושרה בוועדה הרפורמה בשיטת החישוב של זקיפת שווי השימוש ברכב צמוד שמקבל עובד שכיר ממעבידו. משנת המס 2010 תשתנה השיטה כך שבמקום סכומים קבועים לפי 7 קבוצות המחיר, יחושב שווי השימוש כאחוז ממחיר מחירון הרכב.

◆ ביום 23.11.09 פרסמה רשות המסים [הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 10/2009](#) – בענין: [פרק חמישי 5: פטור ממכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38](#) (רצ"ב קישורית).

[הוראת הביצוע מבהירה הבהרות שונות בהתייחס לנושאים הבאים:](#)

◆ **הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 62) (הוראת שעה)** - מכירת זכויות בניה, מכירת זכויות בניה במקרקעין שהם מלאי עסקי,



ניצול הפטור לדירת מגורים של חייב שנפטר בידי כונס (בענין הלכת עיזבון המנוח מרמלשטיין) איתי הכהן, עו"ד

בנסיבות שנקבעו, ובין היתר, לשם פירעון משכנתא, יראו אותם (את הבעלים) כמוכר (קרי, בעניננו, היורשים).

ד. על פי שטר המשכנתא בעניננו, הממשכן ייפה את כוחו של הבנק (וב"כ הכונס) בשטר המשכנתא לעשות בשמו ובמקומו "את כל הנדרש על מנת לקבל פטור מתשלום מס" ואף לחתום בשמו של הממשכן על כל הצהרה או מסמך בקשר לכך. על פי שטר המשכנתא, הוגדר "הממשכן", בין היתר, "לרבות יורשיו".

◆ על בסיס כל החוליות המשפטיות הנזכרות לעיל, מגיע בית המשפט למסקנה, בשולי פסק הדין, ולפיה: "43...מכאן, שעל פי שטר המשכנתא מחויב כל מי שבא במקומו של החייב, ובכלל זה יורשיו של החייב, לעשות 'כל הנדרש על מנת לקבל פטור'. פירוש הדבר כי במקרה שלפנינו חייבים היורשים לעשות את כל הנדרש על מנת לקבל את הפטור מתשלום מס שבח או לייפות את כוחו של הבנק או בא כוחו (כונס הנכסים) לפעול ולעשות בשמם את כל הנדרש על מנת לקבל פטור כאמור. 44. מאחר ושיקול הדעת של היורשים האם להפעיל את הפטור הנתון להם אינו בידם עוד נוכח הוראות שטר המשכנתא, הרי שהם מחויבים לאפשר לכונס הנכסים לעשות שימוש בפטור (ככל שהם זכאים לפטור) מתשלום מס שבח."

◆ הגם שתמימי דעים אנו עם כל החוליות המשפטיות עליהם ביסס בית המשפט הנכבד את קביעתו, לא ברור כיצד "קפץ" בית המשפט למסקנה המשפטית ולפיה התחייבותו האישית של החייב בשטר המשכנתא לעשות שימוש בפטור על מכירת דירת מגורים, יכולה לחייב גם את יורשיו, אף אם נכללו הם בהגדרת "הממשכן"? לו יצויר, כי בשטר המשכנתא היה מוגדר גם המונח "החייב" "לרבות יורשיו", האם די היתה בחתימת המוריש על שטר המשכנתא כדי לחייב את יורשיו? והלא ממושכלות היסוד של דיני הירושה, שאין המוריש מעביר ליורשיו, אלא את רכושו ולא את התחייבויותיו. שכן "אחריות של יורשים מנכסי העיזבון בלבד, ואין לתבוע מהם מאומה מעבר לכך" (ר' שי שילה, פירוש לחוק הירושה, תשכ"ה-1965 (כרך ג, תשס"ב), בעמ' 33). עקרון זה בא לידי ביטוי בסעיפים 126 ו-127 לחוק הירושה. אומנם, הנושים נוטלים תחילה את החזר חובם מתוך העיזבון לפני היורשים ובמובן זה ניתן לומר, כי היורשים נותרים עם "העיזבון נטו", לאחר ששולמו מתוכו החובות של המוריש ועל כך אין חולק. אולם בעניננו, גם אם מהווה הפטור "נכס" של המוריש, לא בפטור ממס של המוריש מדובר (שהרי כאמור זה הלך לבית עולמו ולקח עמו את הפטור המגיע לו) כי אם בפטור של היורשים

◆ לאחרונה, ניתן פס"ד בבית המשפט העליון ברע"א 7819/06, בענין עזבון המנוח מרמלשטיין (ר' תקצור בגיליון מס פקס 511), במסגרתו נתקבל ערעורו של כונס הנכסים למימוש משכנתא שרבצה על דירת מגורים של חייב שנפטר. מכירת דירת המגורים של החייב התבצעה לאחר פטירתו. בניגוד לעמדת שתי הערכאות הראשונות, קבע ביהמ"ש העליון, בקבלו את הערעור, כי יש לחייב את היורשים לעשות שימוש בפטור ממס שבח מקרקעין בגין מכירת דירת המגורים במידה ועומד לזכותם האישית. כתוצאה מכך, תועשר כמובן קופת הכינוס לצורך פירעון החוב לבנק. כפי שיובהר להלן, נראה לנו, כי פסה"ד של הערכאה העליונה מעלה תהיות משפטיות המטילות ספק בנכונות ההלכה המשפטית שנקבעה בו ותומכות דווקא במסקנת הערכאות הנמוכות.

◆ מסקנת פסק הדין מבוססת על שרשרת של חוליות משפטיות, החוברות, כביריעות משכן העדות, "אישה אל אחותה", ואלו הן:

א. הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים הוא פטור אישי ואינו מהווה זכות "צמודה" לדירה.

ב. על אף האמור, כאשר החייב, בעל הדירה, הסמיך במפורש בשטר המשכנתא את כונס הכנסים לעשות שימוש בזכות זאת, רשאי ראש ההוצאה לפועל להסמיך את כונס הנכסים לחתום על הבקשה לפטור בשם החייב. בכך, שונות הנסיבות בעניננו מהלכת לויאן (רע"א 2663/01), שם לא ניתנה הסמכה מפורשת כאמור. בהזדמנות זו, בית המשפט מעלה "הרהורי כפירה" בהלכת לויאן לגופה, שהובעו לראשונה ע"י כבי השופט רובינשטיין בענין בנק המזרחי (בר"ע 9025/03) בנימוק, כי יתכן ויש לראות בפטור המגיע לחייב בגין דירת המגורים כחלק מנכסי החייב הניתנים למימוש בידי הכונס (גם בהעדר הוראה מפורשת בשטר המשכנתא). אולם, בית המשפט מציין בצדק (סעיף 33 לפסה"ד) כי בכך לא די בעניננו, שכן, החייב הלך לעולמו ועמו הלך לעולם שכולו טוב גם הפטור האישי המגיע לו. על כן, נותרה השאלה, בה דן בית המשפט, האם יש לחייב את היורשים לנצל את הפטור האישי המגיע להם בגין מכירת דירת המגורים שנפלה להם בירושה במות החייב.

ג. כידוע, על פי סעיף 1 לחוק הירושה, "במות אדם עובר עזבונו ליורשיו", משמעות ההוראה לעניננו הינה שבמות החייב עברה דירת המגורים ליורשים. לכך יש להוסיף, כנדבך נוסף, את הוראת סעיף 5(ג)1 לחוק מיסוי מקרקעין ולפיה, מכירת זכות מקרקעין הנמנית עם נכסי העיזבון, יראו אותה כמכירה בידי היורשים וכן את הוראת סעיף 5(א) ולפיה מכירת זכות במקרקעין שלא בידי בעליה



/ ...

225): "ואמנם, על פי השקפת 'הראשונים', במרכזן של הסוגיות התלמודיות העוסקות בכלל 'כופין על מידת סדום', עומד המצב העובדתי - שהפך בעצמו לעקרון משפטי - של 'זה נהנה וזה לא חסר'. התפיסה היא כי כאשר אדם מונע מן הזולת הנאה, מבלי שהנאה זו גורעת במאומה מנכסיו שלו, התנהגותו היא בבחינת מידת סדום והמשפט יכפה עליו לחדול ממנה."

על פי הדוקטרינה האמורה, יתכן וניתן לאכוף על היורשים לנצל את הפטור האמור, בשל העובדה, כי ניצול פטור זה אינו מחסר מהם דבר ולמעשה אינו בא "על חשבונם". יתכן כי במצב דברים זה, ניתן לאכוף על היורשים את ניצול הפטור שקיבלו "בירושה", גם אם המוריש לא חתם בשטר המשכנתא על התחייבות לניצל הפטור, שהרי ניצול הפטור של היורשים הינו בגדר "זה נהנה וזה לא חסר".

◆ כפי שרמזנו לעיל, ספק אם לפירוש אותו אנו מציעים התכוון בית המשפט בפסיקתו, שכן הוא לא דן כאמור באופי הפטור שעל היורשים לנצל. עם זאת, נראה לנו כי פירוש זה מתיישב באופן הרמוני עם דיני הירושה, בכך שאינו מחסר בנכסי היורשים ואינו מחייב אותם לנצל פטור אישי המגיע להם בגין דירות אחרות שברשותם, שלא הגיעו להם בדרך של ירושה. נדמה לנו, כי בדומה לפרשנות חוקים, כך הדבר גם לגבי פסיקה של בית המשפט העליון, אשר כחוק היא לנו (מכוח הלכת התקדים המחייב): משקם בית המשפט מכיסאו, הרי שפרשנות קביעותיו נתונה לשומעי לקחו ואין היא נתונה עוד בידי, בדומה לאימרתו הידועה של פרופ' רדברוק, לגבי פרשנות חוקים שאומצה גם בפסיקה בישראל ולפיה, הפרשן עשוי להבין את החוק טוב יותר מיוצר החוק, וכי החוק הוא לעולם חכם מיוצרו (ר', G. Radbruch, "Legal Philosophy", The Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin (1950) 141). ולא כאן המקום להאריך (להרחבה, ר' ברק, פרשנות במשפט, כרך שני - פרשנות החקיקה, בעמ' 264-271; ע"א 2622/01; עע"מ 398/07 ור' גם הסוגיה התלמודית (בבא מציעא נט, ב) בענין "יתנורו של עכנאיי" ולפיה, "לא בשמים היא" ולפיכך, אפילו פרשנות חוק הא-ל לאחר שניתן, אינו עוד בידיו אלא נתון לפרשנות בני האדם).

◆ לסיכום, נראה לנו, כי טרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה זו וכי לאור חוסר הבהירות הקיימת לדעתנו בהלכה המשפטית אולי ימצא בית המשפט העליון לנכון לקיים בסוגיה האמורה עיון נוסף בהזדמנות המתאימה.

המהווה נכס אישי שלהם. והלא כבר קבע בית המשפט, כי הפטור הנדון הינו פטור אישי, שאינו צמוד לנכס העיזבון. האם חיוב היורשים בנסיבות אלו, לנצל את הפטור המגיע להם אישית, אינו שקול לחיובם לפרוע את חובות המוריש מנכסיהם שלהם בניגוד למושכלות יסוד של דיני הירושה?

בית המשפט גם אינו דן בשאלה מהו הפטור שעל היורשים לנצל לצורך מכירת דירת המוריש שבכינוס. יתכן וניתן ליישב את הקשיים העולים לדעתנו מפסק הדין אם יפורש כך, שהפטור אותו חייבים היורשים לנצל הינו אך ורק הפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין, המקנה ליורשים מדרגת קירבה מסוימת בלבד, המוכרים דירה שהתקבלה בירושה, את הזכות לנצל בתנאים מסוימים פטור שהיה מגיע למוריש, אילו היה עדיין בחיים ומוכר את דירתו. ניצול פטור זה, אינו גורע מהפטור בגין מכירת דירת מגורים, הניתן ליחיד אחת לארבע שנים לפי סעיף 49ב(1).

◆ אומנם, גם פרופוזיציה זו אינה נקייה מקושי משפטי, שכן השאלה היא אם ניתן לחייב את היורשים בגין התחייבות אישית של המוריש על שטר המשכנתא, שאינה מחייבת אותם. ברם, נראה לנו כי ניתן ליישב קושי זה כדלקמן:

א. יתכן כי בניגוד "לפטור הרגיל" יש לפרש את הפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) (הפטור "העובר בירושה" ליורשים בתנאים מסוימים), כפטור הצמוד לנכס ולא כפטור אישי. חיזוק לכך ניתן לראות בעובדה, כי הפטור חל אך ורק בגין דירתו היחידה של המוריש ואינו ניתן להמרה לדירה אחרת. מכאן יתכן, כי משגלומה בשטר המשכנתא התחייבות המוריש לנצל פטור המגיע לו בגין דירת המגורים, מכירת הדירה על פי תנאי המשכנתא כפופה גם לפטור האמור. במילים אחרות, ניתן לראות בפטור האמור כנכס נוסף, של המוריש ש-"קם לתחיה" והועבר ליורשים מכוח הוראת החוק שנפחה באפיו נשמת חיים וממילא כפוף גם נכס זה לפירעון חובות העיזבון.

ב. ניתן אולי להחיל בעניננו את הדוקטרינה המשפטית הרחבה שיסודה עוד במשפט התלמודי לפיו, "כופין על מידת סדום" במצב בו "זה נהנה וזה לא חסר", המוכרת גם במשפט המודרני ונעשה בה שימוש נרחב בפסיקת בית המשפט העליון (ר' לדוגמה ר': ע"א 10582/02; ע"א 1795/93; ע"א 4836/90; בג"צ 200/83; ד"נ 21/80; ע"א 4/67). כך לדוגמה אומר כב' השופט אנגלרד ביחס לדוקטרינה זו בפס"ד רוקר (רע"א 6339/97 בעמ')



העיתון המקצועי לענייני מסים

פתיחת שומות במקרה של תשלום כופר
בש"א 5877/09 בעמ"ה 1240/04 דוד נח נ' פקיד שומה חולון

אמת. סעיף זה, מאזן בין עקרון סופיות השומה לעקרון גביית מס אמת. על כן, סייג ההתיישנות הוא היחיד המגדר את הסמכות הניתנת למנהל עפ"י סעיף 147.

בימ"ש מחוזי תל אביב – כב' השופט מ. אלטוביה

◆ סעיף 147(א)(3) דן בפתיחת שומות מקום שבו הוגש דו"ח והמשיב לא טיפל בו במסגרת המועדים הקבועים ולא יצאה שומה לפי סעיף 145(א)(2).

◆ לפי קביעת בית המשפט הנכבד, אין להתעלם מההנחה המקופלת בסעיף זה, כי, לאור ההרשעה או ההודאה מכוח הסכם הכופר בעבירות המנויות בסעיף, קמה חזקה כי מידע חיוני לא היה מצוי בידי המשיב במועד הקובע ועתה משהמידע ברשותו, נתונה לו הסמכות לבסס שומה על מידע זה ולקבוע שומת אמת. זהו הרציונאל לשיטת בית המשפט, רציונאל זה סובל את שתי הגישות שהצדדים טוענים להן. **זו המצומצמת**, האומרת, רק מידע שמשמש בבסיס העבירות האמורות יכול לשמש את המשיב בהפעילו את סמכותו **זו הרחבה**, עצם ביצוע העבירות המנויות בסעיף, מקימה חזקה כי לא היה מכלול המידע בפני המשיב ולכן כל מידע שהגיע לידו במהלך החקירה, יכול לשמשו בפתיחת השומה ולא רק המידע שבבסיס העבירות שבהן הורשע הנישום או הודה בביצוען אגב הסכם כופר.

בית המשפט בוחר בגישה הרחבה, כעמדת המשיב, וקובע כי פרשנות ראויה של הסעיף היא מידת ההסתמכות של הנישום על גמר ההליך השומתי הרגיל, כך בכל מקרה רגיל, במקרה בו מגיש אדם דו"ח וזה לא מטופל בתוך פרק הזמן הקבוע בפקודה, יכול אותו נישום להסתמך על כך כי בכך סיים את ענינו מול המשיב בקשר עם שנת המס שבדו"ח.

◆ אולם, **לא יכולה להישמע טענת הסתמכות מקום שמעלה הטענה פועל שלא בתום לב**. מקום בו נישום מורשע בעבירות המנויות בסעיף, או מודה בהן על דרך הסדר כופר, נשמת הבסיס תחת טענת ההסתמכות. משכך, הואיל וטענת ההסתמכות כבר לא יכולה לפעול לטובת הנישום שעה שפועל הוא בחוסר תום לב, הרי שעמדת המשיב המענגת את עילות פתיחת השומה במכלול הממצאים שעלו אגב ניהול החקירה הפלילית, אינה יכולה להיחסם וממילא, יש להתייחס לסמכות הנתונה למשיב מכח סעיף 147 לפקודה כסמכות רחבה המקנה לו את הרשות לפתוח את השומה לכל בדיקה ומסקנה.

תוצאה:

◆ הבקשה נדחתה.

ניתן ביום 24.11.09

ב"כ המבקש: עו"ד ר. ששתיאל ועו"ד ר. ששתיאל טובול.

ב"כ הנתבעת: עו"ד ע. רזניק.

◆ מדובר בבקשה מקדמית לקבלת הודעת ערעור על הסף מחמת שהשומה הוצאה בחוסר סמכות, מכיוון שלטענת המבקש אין עילה לפתיחת שומה על פי סעיף 147(א)(3) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה") והשומה נפתחה שלא כדין.

בחקירה שנפתחה על ידי המשיב, **פקיד השומה חולון** נמצאה העלמת מלאי בחברה "תיבת נח החי והצומח", (להלן: "החברה") בשנים 1996-1999. בחברה מחזיק המערער ב-99% מן המניות והוא משמש כמנהלה.

בהסכם הכופר שנערך בין הצדדים ביום 1.11.03 הודה המערער בשם החברה ובשמו כי נעברה עבירה עפ"י סעיף 5220(5) לפקודה. סכום הכופר נקבע על 100,000 ₪ לפי החלוקה הבאה: 50,000 ₪ בגין החברה, 50,000 ₪ בגין המערער.

המשיב, השתמש בזכותו לעיין ולתקן את השומות לשנים 1996-1999 לפי סעיף 147(א)(3) לפקודה בהתבסס על הסכם הכופר שנחתם על ידי החברה והמבקש. בשומה, שהוציא המשיב לשנות המס האמורות, קבע, כי יש לייחס הכנסות מהשכרת נכסים שדווחו בתיק החברה לתיק העצמי של המבקש.

◆ **לטענת המבקש**, שגה המנהל בכך שהסתמך על הסכם הכופר לעילה לפתיחת השומות לפי סעיף 147 בתיק האישי של המבקש כשנושא השומה שהוצאה לו וההכנסות אינם מוזכרים כלל בהסכם הכופר, שהרי אין זיקה בין העבירה לבין הכנסתו של המבקש בתיק האישי. רישום לא נכון של המלאי בחברה, אין לו השפעה על חבותו במס של מנהל החברה ועל כן אינו מהווה עילה לפתיחת שומתו כיחיד, בפרט כאשר אין זיקה עניינית בין העבירה בקשר עם המלאי ובין קביעות אזוריות של המשיב בקשר עם הכנסות מדמי שכירות שנרשמו בחברה, במקום, אליבא המשיב, בספריו של המערער בהיותו הבעלים של הנכסים המושכרים. סעיף 147(א)(3) בא למנוע מצב בו נישום הורשע בעבירה ונענש, אולם במישור האזרחי, לא ישולם המס שנמנע עקב ביצוע העבירה בשל התיישנות השומה, ומכיוון שיש לפרש את סעיף 147 בצמצום, הרי שאין מקום לפתוח שומות לפי הסעיף כאשר אין קשר בין הסיבה לתשלום הכופר לבין התוספת בשומות.

◆ לעמדת המשיב, שעה שנישום הורשע בעבירות המנויות בסעיף 147(א)(3) לפקודת המסים, אין כל עיגון תחיקתי ו/או תכליתי להגבלת סמכות המנהל, לתקן השומות אך ורק לסוגיות בגינן הורשע הנישום. הסכמה לצמצם את גדר המחלוקת הפלילית לצורך גיבוש הסכם כופר, אינה מונעת או מגבילה את המנהל ממיצוי ההליך האזרחי, בדרך של הוצאת צו הכולל את כל הסוגיות הרלוונטיות, על מנת לקבוע לבסוף מס אמת. תכליתו של סעיף 147 היא לקיים את האינטרס הציבורי הבסיסי השואף לגבות מס



האם "דמי המלצה" מהווים מכירת זכות במקרקעין? וע 111/07 אילן ורוני ברבוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

סברה כמו בעניין בארותיים הנ"ל, כי זכות ההמלצה הינה בעלת משמעות נכבדה, אך היא "זכות חסרה" שלא מגיעה כדי הזכות המכרעת לגבי ההתקשרות עם החוכר.

◆ המשיב מתבסס בהחלטתו על הגדרת "מכירה" לעניין זכות במקרקעין בסעי' 1 לחוק המקרקעין, שלפיה מכירה היא "הענקתה של זכות במקרקעין, העברת או ויתור עליה". המשיב טוען, הלכה למעשה, כי המגרשים שרכשו העוררים היו בעבר חלק ממשבצת המקרקעין שהחזיקה האגודה והעסקה שבין העוררים לבין האגודה מהווה גריעה של שני המגרשים שרכשו העוררים מהמשבצת. לפיכך מדובר בויתור האגודה על זכויותיה במגרשים תמורת הסכומים ששולמו לה על ידי העוררים, ועל כן יש לראות בעסקה זו "מכירה". עוד מסתמך המשיב על פס"ד ע"א 4071/02 קינוץ מפלסים נ' המשיב נאמר בו, כי ויתור האגודה על זכות בקרקע לטובת משתכן מהווה "מכירה".

◆ הוועדה קבעה, כי נסיבות המקרה דגן שונות מנסיבות עניין מפלסים, ובסופו של דיון, לא קיבל ביהמ"ש את עמדת המשיב וקבע, כי אין מדובר באירוע מס. ביהמ"ש חזר על ההלכה הנוהגת עד היום, שלפיה החלטה 737 אינה יוצרת אירוע מס, אם בשל אופייה של ההחלטה ואם מכוחה. לאחר שבחנה הוועדה את המקרה דגן, נוכח הפסיקה וההלכה הנוהגת, קבעה, כי אין בהחלטת מועצת מינהל מקרקעי ישראל, בכדי ליצור אירוע מס, שעל פיו ניתן לחייב את התמורה שניתנה להורות או להמליץ בפני המינהל לחתום עם משתכן על חוזה חכירה, וכי, לא קיימת בהחלטה זכות משפטית בת אכיפה ובעלת תוקף משפטי מחייב.

עם זאת קבעה הוועדה, כי בהחלטה 737 גלומה הטבה שיש לה משמעות כספית, שמצמיחה מתנה לחוכר, המתבטאת בתשלום מופחת במקום תשלום מלוא שווי השוק של הקרקע המוכרת. אולם, העוררים חייבים לשלם מס על השווי של המגרשים שקיבלו לפי שווי השוק, ואין נפקא מינה מה הוא השווי שקבע השמאי הממשלתי לעניין זה. לעניין קביעת השווי של העברת הזכויות לצורך קביעת המס קבעה הוועדה, כי צירוף שני הסכומים ששולמו על ידי העוררים, דהיינו, הסכום ששולם לאגודה והסכום ששולם למינהל, מהווה את הערך האמיתי של השווי הכלכלי. צירוף שני הסכומים כאמור, מאיין את ערך ה"מתנה" שניתנה בגדר החלטה 737.

התוצאה:

◆ הערר התקבל בחלקו.

ניתן ביום: 11.11.2009.

◆ ביום 12.3.06, חתמו משפחת ברבוי ומשפחת בלשה, על הסכם עם האגודה השיתופית של מושב כפר אוריה (להלן: "האגודה"), להענקת זכות להקצאת מגרש, במסגרת פרויקט להרחבה קהילתית. על פי המלצת האגודה, הקצה המינהל לכל אחת מהמשפחות מגרש ונחתמו איתן הסכמי חכירה. שתי המשפחות שילמו למינהל דמי חכירה והיוון וחתמו על הסכם פיתוח והסכם בניה עם קבלן.

◆ האגודה אישרה את ההתקשרות ודיווחה לרשויות המס על קבלת "דמי המלצה" או על תשלום בסך של 164,724 ₪ של כל משפחה, ונתבקש פטור לפי סעי' 33 לחוק ההסדרים במגזר החקלאי (להלן: "החוק"). העוררים הגישו אף הם דיווח והשומה העצמית הועמדה על אפס, בטענה כי המלצת האגודה להקצאת מגרש, איננה בגדר אירוע מס.

◆ לטענת המשיב, החלטה 737 מהווה "זכות להורות על הענקת זכות" וכי תיקון 33 לחוק, הרחיב את הגדרת "זכות במקרקעין" באופן שחכירה, או הרשאה של מקרקעי ישראל, גם לתקופה של פחות מ-25 שנים, מהווה אף היא זכות במקרקעין. מסיבה זו, רואה המשיב בזכויות האגודה "זכות במקרקעין", שכל התקשרות בגינה מהווה העברת זכות במקרקעין החבה במס רכישה.

כמו כן קבע המשיב, כי העוררים שילמו סכום נמוך ממחיר השוק וכי לדידו של המשיב שווי השוק של המקרקעין הוא צירוף שני הסכומים ששילמו העוררים, דהיינו, הסכום ששילמו לאגודה בעד ההמלצה והסכום ששילמו למינהל.

◆ לטענת העוררים, ההמלצה שנתנה האגודה, בגדר החלטה 737, איננה זכות במקרקעין ועל כן אין היא מהווה עסקה במקרקעין המחייבת תשלום מס רכישה. המס צריך להיות מוטל רק על התשלום למינהל. כמו כן טענו העוררים, כי בהחלטה 737, שעל בסיסה נעשה פרויקט ההרחבה במושב, גלומה הלכה למעשה, "מתנה" או "הטבה", שהרי המינהל התיר לאגודה לגבות דמי חכירה חלקיים בשיעור של 66% מערך הקרקע (במקום 91% מערכה). לפיכך, המשיב היה רשאי להוציא שומה בסכום מרבי על פי שווי מלא של הזכויות המהוונות, אך לא יותר מ-91% מערך הקרקע, כפי שקבע המינהל.

**ביהמ"ש המחוזי ב-י-ם - ע. קמא - שופט בדימוס,
ש. מדהלה, ש. לוי - עו"ד:**

◆ ועדת הערר החליטה כבר בעקבות פס"ד ע"א 4007/97 בארותיים מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל ואח', כי המלצת המושב על פי החלטה 737 אינה יוצרת "אירוע מס" לצורך חיוב במס. ועדת הערר



על חקלאות ושוק אפור

בימ"ש השלום בחיפה שחרר השבוע, תחת מגבלות, את **דוד ברק**, בן 48, משדה אליעזר, בשל חשד להעלמת הכנסות ממתן הלוואות במאות אלפי ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, **במחלקת חקירות מס הכנסה חיפה**, מתנהלת חקירה נגד דוד ברק, מנהל ובעל מניות בחב' **ברק חקלאות ויעוץ בע"מ** בחשד להשמטת הכנסות וניהול ספרי חשבונות כוזבים במזיד ובכוונה להתחמק ממס. מהבקשה שהוגשה לבית המשפט עולה, כי בשנים 2000-2009 עוסק החשוד במתן הלוואות ואשראי ללקוחות שונים, אך השמיט את עיסוקו זה מהדוחות שהגיש לפקיד השומה ובכך השמיט הכנסות במאות אלפי שקלים שנבעו לו מעיסוק זה. כפי שעולה מהבקשה, החשוד השתמש בחשבונות הבנק שלו ושל אחרים לביצוע הפעולות של מתן הלוואות.

רכבי אספנות או גרוטאות

עפ"י הודעת רשות המסים, **אילן זיגלבוים** מרמת גן, העוסק בייבוא רכבי אספנות נדירים, חשוד בזיוף והגשת מסמכי יבוא כוזבים למכס, תוך הנמכת מחירים במסווה של יבוא גרוטאות והתחמקות מתשלום מסים בסך מיליוני ₪. **בימ"ש השלום בחיפה**, **כבוד השופטת יעל אבירם**, שיחרר את החשוד בתנאים מגבילים. **ביחידת הסמים במכס חיפה**, מתנהלת חקירה מורכבת שעניינה הגשת חשבונות מזויפים למכס של רכבי אספנות יקרים ונדירים, שיובאו ארצה ביבוא אישי. מבקשת המעצר שהוגשה לביהמ"ש עולה, כי החשוד עוסק בייעוץ ובייבוא של כלי רכב ביבוא אישי, ומתמחה ביבוא רכבי אספנות נדירים משנות ה-40 וה-50, והוא חבר במועדון ה"חמש", המאגד חובבי רכבי אספנות בישראל. עוד מצוין בבקשה למעצר, כי בחקירה עלה שהחשוד זייף והגיש למכס מסמכי יבוא כוזבים, תוך הנמכת מחירים של כלי הרכב בעשרות אחוזים כשייבא כלי רכב נדירים ויקרים במסווה של גרוטאות, תוך התחמקות מתשלום מסים בהיקף של מיליוני ₪, וכי המסים שנגרעו מקופת המדינה חולקו בין החשוד לבין המעורבים האחרים.

ביטול הגבלת שותפים - עו"ד ורו"ח

ביום 22.11.09, אושרה **בועדת השרים לענייני חקיקה** הצעת חוק לתיקון פקודת השותפויות המבטלת את המגבלה הקיימת כיום על מספר השותפים בשותפות מקצועית, בפרט **בתחום עריכת הדין וראיית החשבון**. ההצעה הינה פרי יוזמה משותפת של ראש לשכת עורכי הדין, **עו"ד יורי גיא-רון** ושל **ח"כ יריב לוין (הליכוד)**. על פי הצעת החוק, מספר השותפים המותר בשותפות מקצועית של עורכי דין ורואי חשבון לצורך עיסוק במקצועם, **יהא בלתי מוגבל**, וזאת במקום המגבלה הקיימת כיום בחוק והמעמידה את מספר השותפים המקסימאלי המותר על חמישים בלבד. כמו כן, הוראות הצעת החוק מסמיכות את שר המשפטים לבטל את ההגבלה על מספר השותפים גם ביחס לשותפויות מקצועיות בענפים נוספים. המגבלה הקיימת כיום מתעלמת מהמגמות הגוברות של הקמת עסקים מרובי שותפים, של גלובליזציה ושל הקמת שותפויות בינלאומיות. ביטול ההגבלה הקיימת על מספר השותפים בשותפויות מקצועיות ובפרט בתחום עריכת דין וראיית החשבון, תמנע גם מצב לא-רצוי בו צעירים רבים נאלצים להסתפק במעמדם כשכירים בשותפות רק משום שהשותפות הגיעה למכסת החברים המקסימאלית, ולמרות היותם מתאימים מבחינת יכולת וכישורים למעמד של שותפים. כמו כן, תימנע הפרקטיקה הלא רצויה והמלאכותית הנהוגה כיום לפיה נוצרות שותפויות בתוך שותפויות על מנת להתגבר על המגבלה של מכסת החברים הפורמאלית.

היטל הבצורת יוקפא

ועדת הכספים אישרה את הצעת החוק להקפאת היטל הבצורת, הצעת החוק הונחה ע"י הוועדה על שולחן הכנסת ואושרה במליאת הכנסת לפני כשבוע (18.11.09). על פי הצעת החוק, ההיטל יוקפא לחודשי החורף, כמו"כ אפשרות הדיווח על כמות הנפשות בבית תוארך עד סוף השנה הנוכחית. בחוק הועלתה גם מכסת המים לנפש מ-12 קוב, ל-16 קוב מים לנפש, ובנושא הנכים נכתב, כי לא יהיה צורך באישורי רופאים שונים, אלא באישור נכות בלבד, משפחה בה יש ילד נכה, תקבל מכסת מים משולשת.

מחירון של יהלומים

חברת **איידקס און ליין**, חברה בינלאומית שמרכזה בניו-יורק, המפעילה באינטרנט את פלטפורמת המסחר הגדולה ביותר ליהלומים, השיקה לראשונה, מחירון בינלאומי של יהלומים המיועד לצרכנים הסופיים ולא לסוחרים. המחירון מתבסס על מחירי שוק ריאליים מזירת המסחר המקוונת הגדולה בעולם של תעשיית היהלומים, המתעדכנים ברציפות. המחירון אומץ על ידי הפדרציה העולמית של בורסות היהלומים בעולם, יפורסם החל מינואר 2010 באינטרנט בכתובת www.diamondsrp.com

מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם גנין 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 הפילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר בצרכונם 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 לזלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.