

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

גיליון 535 יום ה' 15 באפריל 2010

השבוע בגיליון

כמה עלתה הדירה של השכן? מערכת המידע על עסקאות נדל"ן // הצעת חוק-  
הקלות נוספות בתמ"א 38  
הסתמכות בתום לב - איפה הגבול?

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עליון - שבח - מועד תחילת תקופת ההתיישנות בשומת מס שבח //  
אזרחי - שבח - ביהמ"ש מחייב את הרשות להמציא אישורי מסים //  
מע"מ - אי הכרה בהוצאות הגנה במשפט כמס תשומות  
חצי מיליון קנס בגין אי הגשת דוחות // ביקורות ביום שישי בירושלים //  
היסטריית האיפד במכס // קבלת קהל ביום הזיכרון // החרמת נכסי מאפיה

עדכונים מהשטח

כמה עלתה הדירה של השכן? מערכת המידע על עסקאות נדל"ן

פיתוח המערכת ובנייתה נעשה על ידי יחידת המחשוב של רשות המסים (שע"ס) ומחלקת שומת מיסוי מקרקעין ובתאום עם חטיבת שרות לקוחות ברשות המסים, ובהתאם להתחייבות רשות המסים כפי שניתנה בבית המשפט המחוזי בירושלים, כבוד השופט מוסיה ארז.

מאגר המידע והשימוש בו מבוססים על הוראות סעיף 105א לחוק מיסוי מקרקעין, תקנות מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (מאגר מידע) התשס"ג-2003 ותקנות מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (תנאים למסירת מידע), התשס"ג-2003.

ביום 14.4.2010 השיקה רשות המסים את מערכת מידע נדל"ן, מאגר מידע אינטרנטי פתוח לציבור הרחב, המאפשר קבלת נתונים על מכירות של זכויות במקרקעין לפי חתכים שונים ובכללם סוג הנכס, גוש וחלקה, תאריך מכירה ושווי מוערך.

**מערכת המידע** (רצ"ב קישורית לנוחיותך) נמצאת באתר רשות המסים, תחת נושא חשב/בדוק ונושא מיסוי מקרקעין. בנוסף למאגר המידע שולב במערכת יישום עזר המאפשר איתור של גושים בשטח יישוב נבחר או איתור יישוב שבתחומו נמצא גוש נבחר. המידע שבמאגר יורחב בעתיד והוא יכלול גם נתונים פיסיים של הנכסים הנמכרים וזאת כפי שדווחו הצדדים לעסקה בהצהרתם. בעת הרחבת המידע שבמאגר תוטל אגרה על השימוש במערכת.

הצעת חוק - הקלות נוספות בתמ"א 38

מהותית מתוכנית ההגשה שהוצגה בדיון אצל המפקח, וכתוצאה מכך נפגעו זכויותיו של מי מבעלי הדירות, יהיה זכאי זה לקבל סעד מהמפקח.

תיקון סעיף 5(א)- בסעיף זה הוגבלו מס' דירות חדשות שניתן לבנות במסגרת עבודות החיזוק לשליש מכמות הדירות שיש בבנין. הצעת החוק מניחה, כי הגבלה זו מיותרת, במיוחד לאור שינוי מס' 2 לתמ"א 38 מיום 4.2.10, המאפשר את הגדלת מס' יחידות הדיור שתבנינה גם לקומת העמודים וגם בג הבניין.

הוספת סעיף 6א- סעיף זה מאפשר לקבל החלטה על שינויים ברכוש המשותף, אשר מבוצעים במסגרת עבודות החיזוק, לרבות הוצאת חלקים מהרכוש המשותף לשם התקנת חניות והצמדתן לדירות, ברוב רגיל של 51% מבעלי הדירות שלהם 51% מהרכוש המשותף, במקום הסכמה של 100% מבעלי הדירות.

ביום 17.3.10 הונחה על שולחן הכנסת ע"ח"כ **זבולון אורלב**, הצעת חוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה) (תיקון - הקלת התנאים לאישור תוכנית חיזוק), התש"ע-2010. בהצעה מוצע להקל על ביצוע עבודות חיזוק המבנים במסגרת תמ"א 38 (להלן - עבודת החיזוק) בעקבות החסמים שהתגלו בעת יישום החוק:

הצעת החוק מניחה, כי בנין שאינו עומד בתקן של רעידת אדמה ועלול להתמוטט בעקבות רעידת אדמה דומה למבנה מסוכן, ולכן יש להקל את מתן האפשרות לבעלי הדירות לבצע עבודות חיזוק בבניין. אי לכך, מוצע לאפשר לרוב רגיל של 51% מבעלי הדירות לבצע את עבודות החיזוק במקום 60% לגבי הרחבת דירות ורוב של 66% לבניית דירות חדשות.

מוצע, כי על מנת להחיל את אפשרות התביעה כנגד המיעוט, תספיק המצאת תוכנית ההגשה של הבקשה להיתר בניה, בה מפורטת מהות העבודות המבוקשות. אם בסופו של דבר יוצא היתר בניה שונה

® הודעת מערכת: בשל יום העצמאות והשתתפות בכנס לשכת עוה"ד של מחוז ת"א- בשבוע ®  
הבא לא ייצא לאור גיליון מס פקס. הגיליון הבא ייצא לאור ביום חמישי ה- 29.4.2010



הנישום פנה לביהמ"ש בטענה, כי אין למשיב סמכות לפתוח את השומה. בין טענותיו גם טענה לפיה לא ניתן היה לעשות שימוש בסעיף 147 לפקודה לאור פסיקת ביהמ"ש העליון בעניין דן מרום. פס"ד מרום אימץ את הגישה הרואה ברשות המס רשות מקצועית המחויבת באמות מידה גבוהות ובהפעלת מנגנוני בקרה ופיקוח בתוך תקופת ההליך השומתי "הרגיל". עמדת ביהמ"ש בעניין מרום מציבה את ההליך שמכוח סעיף 147 מחוץ להליך השומתי הרגיל. ביהמ"ש העליון הקנה בפס"ד מרום משקל רב להסתמכות הנישום על סופיות ההליך השומתי האמור.

לטענת המערער נחתם עימו הסכם שומה כדן הוא ראה בשומותיו כסופיות. לטענתו, בעניינו כמו בעניין מרום, עומדת לו טענת ההסתמכות ולא ייתכן שסעיף 147 יופעל ארבע שנים לאחר שנחתם עימו הסכם שומה.

בהחלטתו קובע בימ"ש המחוזי באופן חד משמעי, כי **"טענת ההסתמכות יכול שתשמע מקום שמדובר בנישום שנהג בתום לב, כאשר עמד באמת מידה של שיתוף פעולה וגילוי נאות המתבקשים ממנו"**. על יסוד עקרון זה של תום הלב, דוחה בית המשפט את טענת ההסתמכות.

במסגרת הדיון באותה החלטה, כותב ביהמ"ש המחוזי: **"האם קיימת חובה על נישום להפנות את המשיב, שעה שזה אינו ער, על אף היות המידע בפניו, לסוגיה הנעלמת מעיני המשיב עובר לכריתת הסכם השומה? התשובה היא בחיוב. מקום שהנישום היה ער לכך כי המשיב טעה ולא דן בסוגיה מאטריאלית, בפרט מהותי בהכנסתו, הגם שהמידע היה בפני המשיב ויכול היה לגלותו אולם נמנע מעשות כן, ברגיל לא תשמע עילת ההסתמכות על הסכם השומה וגמר ההליך השומתי"**.

® בפס"ד עמירם סיוון הוגדר איפוא תום הלב בהגדרה רחבה ובעייתית מאד. נשאלת השאלה המתבקשת, היכן עובר קו הגבול, אימתי הנישום מפסיק להיות נישום והופך להיות פקיד השומה של עצמו?

האם, לאור החלטה זו, רואה החשבון, בבואו לבקר את הדוח השנתי, צריך לשים רגליו בנעלי פקיד השומה ולהפנות את פקיד השומה במסגרת הדוח לכל מספר ולכל נתון אשר, אולי, ייתכן ותהיה לפקיד השומה מחלוקת באשר לאותו נתון?

אמנם נכון שבהחלטתו מתייחס ביהמ"ש המחוזי לגילוי פרט שהוא "מהותי להכנסת הנישום" ואין ספק שבמקרה עמירם סיוון אכן פרט זה היה מהותי, אולם אין מחלוקת ש"המידע היה בפני המשיב ויכול היה לגלותו" וגם כידוע, גם על הגדרת "מהותי" יכולה ותהיה מחלוקת. ביהמ"ש אינו מבאר אימתי נראה בפרט כמהותי.

® פס"ד סיוון מעלה שאלות קשות: האם סופיות השומה ומגבלת שלוש השנים מתום השנה בה הוגש הדוח הם לא יותר מאות מתה? האם על כל נישום החותם על הסכם שומה לשוב ולפשפש בדוחותיו שמא על אף שהציג ובאר לא האיר דיו את עיני פקיד השומה לנתון כלשהו ובמידה והוא חושד בעצמו אין לו להסתמך על השומה?

## הסתמכות בתום לב - איפה הגבול?

נעם שרעבי עו"ד, רו"ח  
גולדמן ברון - משרד עו"ד

® בשנים האחרונות היינו עדים למספר פסקי דין שעשו גלים ושינו פרשנות שהייתה לכאורה ברורה ומוסכמת. מעיון בהתפתחות הפסיקה ניתן להבחין שביהמ"ש מוצא עצמו פחות ופחות מחויב לאות הכתובה בחוק. אם בעבר היה ביהמ"ש מעיין בלשון החוק (דרש) ורק ובמידה ולשון החוק לא הייתה ברורה היה תר אחר כוונת המחוקק, הרי שהיום ניתן לטעון, כי ביהמ"ש בודק ראשית את כוונת המחוקק, בעיקר בעיניים כלכליות (פשט) ורק אחר כך ניגש לאות הכתובה.

® דוגמאות בולטות וידועות ניתן לראות בפרשת אינטרבילדינג, בפס"ד קלס ובפס"ד ורד פרי.

פועל יוצא של מגמה זו ניתן, לעניות דעתנו, למצוא במשקל הרב שמייחס ביהמ"ש לסוגיית תום ליבו של הנישום בעת שהנישום, פועל בהתאם ונצמד לאות הכתובה כלומר לדרש. אם בעבר סוגיית תום הלב של הנישום בעת שפעל לפי האות הכתובה קיבלה משקל נמוך הרי שכיום גם כאשר הוא פועל במסגרת החוק ניתן ביהמ"ש משקל רב לסוגיה זו. גישה זו מרחיבה את גישת הפשט אף אל מעבר לגבולות כוונת המחוקק ולוקח אותה אל מחוזות חדשים בהן נבחן מי אינו רשאי ליהנות מהגנות שהחוק מעניק לו, על אף שהאות הכתובה מעניקה לו הגנה זו ללא עוררין.

® כבר בראשית הדברים נבהיר, כי איננו רואה כל בעיה עם הדרישה לתום לב. מרבית הנישומים הינם אזרחים נורמטיביים הפועלים במסגרת החוק ומי שאינו כזה אינו יכול לדרוש מביהמ"ש לפרוש עליו את הגנתם. הבעיה מתעוררת כאשר את המונח "תום לב" מפרש ביהמ"ש באופן המטיל על הנישום לבצע עבודת שומה המוטלת על מפקח המס ולא זו בלבד אלא שעליו לוודא, כי איש המס אינו שוכח, מפספס או מתעלם מנתון כלשהו הקשור בעבודתו גם אם זה מונח לפניו. אין המדובר בפרט שהועלם חס וחלילה מן הדוחות או כזה שהוצג בצורה מעוותת אלא דווקא במקרים בהם איש המס התעלם או לא הבין השלכה של חישוב או ביאור זה או אחר שהציג הנישום באופן ברור.

® בהחלטה שניתנה לאחרונה בביהמ"ש המחוזי בת"א (כב' הש' מ. אלטוביה), לבקשה מקדמית לקבלת ערעור על הסף, נדונה שאלת ההסתמכות לעניין סעיף 147 לפקודה (עמ"ה 1038-06, עמירם סיוון נ' פקיד שומה כפר סבא).

במקרה דן, נחתם עם המערער ביום 12 לנובמבר 2001 הסכם שומה לשנים 1999-2000. שנתיים לאחר החתימה קרי בשנת 2003, כך לפי טענת פקיד השומה, בעת בדיקה של חברה משפחתית השייכת לנישום, "התגלה נתון חדש ומפתיע". לטענת פקיד השומה הוסתר ממנו הנתון בעת עריכת ההסכם לשנת 1999. במהלך שנת 2005 פנה פקיד השומה למנהל בבקשה לעשות שימוש בסמכותו מכוח סעיף 147 לפקודה ולפתוח את שומת המערער לשנת 1999. בתאריך 15.12.05 הורה המנהל על פתיחת שומת המערער לשנת 1999 והסמכת גורמים שונים במשרד המשיב לערוך כל חקירה לעניין זה ולהוציא כל צו הנובע מכך. ביום 29.12.2005, יותר מארבע שנים לאחר מועד חתימת הסכם השומה המקורי, נשלח למערער מסמך "פירוט הנימוקים לקביעת השומה, תוספת לטפסי שומה" בו הוצאה למערער שומה חדשה מכוח סעיף 147 לפקודה.



## מועד תחילת תקופת ההתיישנות בשומת מס שבח ע"א 7759/07 רות כספי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין

נקבע, כי ארבע השנים יימנו מיום שהפכה השומה הזמנית לסופית. אשר על כן, מכתבם הראשון של המערערים בו התבקש תיקון השומה – מיום 18.4.04 – נשלח פחות מארבע שנים לאחר הוצאת השומה הקובעת, היא השומה השניה מיום 28.2.01 ועל כן לא היה על המערערים לבקש הארכת מועד לפי סעיף 107.

בעניין הארכת מועד ההתיישנות השומה קבע בית המשפט העליון, כי ניתן להאריך את המועד המופיע בסעיף 85 באמצעות סעיף 107, זאת משום שאין בלשון סעיף 107 דבר המגביל את תחולתו, ודומה, כי במקרים מסוימים – גם אם מועטים – יש לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85.

בעניין שווי המכירה קבע בית המשפט העליון, כי בעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי ההלכה היא, כי שווי המכירה יהא שווי התמורה המוסכמת, קרי, הבניה; שווי הבניה יחושב כשווי השוק של שירותי הבניה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, אך ללא מרכיב הקרקע. שווי זה יכול בתוכו גם מרכיבים עתידיים, ככל שאלה מקבלים ביטוי בהסכם תשלומים דחויים, תנאים מתלים וכן הלאה.

בהתאם, תשלומי האיזון ששילמו המערערים במקרה זה לקבלן ואשר אושרו להפחתה בשומה, הם תשלומים אשר נקבעו כבר בהסכם הקומבינציה, ולכן אף אם שולמו מאוחר יותר, אין בכך בכדי לגרוע משייכותם לשומה.

יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה. בעת חתימת ההסכם התגבש החיוב, שכן המערערים קיבלו תמורה חוזית בשווי המוסכם של הנמכר. אם בסופו של יום לא תועבר להם תמורה זו במלואה על ידי הצד השני (הקבלן), יוכלו לקבל את המגיע להם באמצעים העומדים לרשותם בדיני החוזים. זאת, זולת מקום בו בוטל ההסכם, אז יבוטל אף החיוב במס (לפי סעיף 102 לחוק). כלומר, ההסכם בין הצדדים משקף את השווי האמיתי – מבחינתם – של העסקה ביום ביצועה, ושווי זה הוא שממוסה. אין להלום, כי התפתחויות מאוחרות ובלתי צפויות בביצוע הסכם הבניה יביאו לפתיחת השומה מחדש על פי סעיף 85 באשר להסכם שנחתם ומוסה זה מכבר.

הסכומים הנוספים ששילמו המערערים לכונסי הנכסים, אין בהם משום גורם שיש בו כדי לשנות את שומת המס שנערכה, אלא אך כגורם שניתן יהא להתחשב בו בעתיד כהוצאה לצורך מס שבח במכירה.

### התוצאה:

הערעור נדחה.

ב"כ המערער: עו"ד פרופסור י. הדרי, עו"ד מ. גלוסקה.

ב"כ המשיב: עו"ד ע. לינדר.

בבעלות המערערים חלקת מקרקעין ברמת השרון. המערערים התקשרו ביום 17.9.99 בהסכם לעסקת קומבינציה עם חברת א.א. קלאסיק הומס בע"מ (להלן: "הקבלן"), לפיה יקבלו מהקבלן שש מתוך שתיים עשרה הדירות בבנין שייבנה, ובתמורה ימסרו לו את הבעלות ביתר הדירות וכן ישלמו לו תשלומי איזון בגובה \$40,000 (להלן: "עסקת הקומבינציה"); המערערים הגישו למשיב שומה עצמית לגבי שווי הסכם הקומבינציה, אך זו נדחתה, והמשיב הוציא שומה מטעמו ביום 23.2.00 (להלן: "השומה הראשונה").

לאחר שהשיגו המערערים על השומה, הושגה הסכמה בין הצדדים, ועל בסיסה הוצאה שומה מתוקנת ביום 28.2.01 (להלן: "השומה השניה או המתוקנת"). לאחר שמכר 5 דירות עתידיות ("על הנניר"), קרס הקבלן במהלך שנת 2001 והבניה הופסקה.

בחודש יולי 2001 מונו כונסי נכסים לצורך השלמת הבניה, ואלה גבו לשם כך כספים הן מהמערערים והן מרוכשי הדירות, בהתאם לשטחי הדירות.

ביום 18.4.04 ושוב ביום 7.11.04, שלח בא כוח המערערים מכתבים נוספים, בהם התבקש עדכון השומה, בהתאם לסכומים הנוספים שנאלצו המערערים לשלם לכונסים על מנת לסיים את הבניה.

במכתבי המשיב מיום 10.11.04 ומיום 13.12.04 נדחו בקשות המערערים, בקביעה שחלף המועד לתיקון שומה המופיע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, חלפו מעל ארבע שנים מיום הוצאת השומה. עוד נמסר למערערים, כי כשימכרו את הדירות, ניתן יהא להתחשב בסכומי היתר שהשקיעו לשם השלמת הפרויקט כהוצאות לצורך שומת מס השבח במכירה. על החלטה זו ערערו המערערים.

בית משפט העליון קבע, כי השומה השניה היא השומה שממנה יש למנות את ארבע השנים ולא מהשומה הראשונה. טענת המשיב, לפיה סעיף 85 מאפשר רק תיקון שומה שנעשתה על פי סעיפים 78, 79 ו-82 לחוק, ולא על פי סעיף 87, אינה נכונה. אמנם, השומה השניה הוצאה על בסיס החלטה בהתאם לסעיף 87, שאינו נזכר בסעיף 85, אך היא באה לתקן שומה שהוצאה כנדרש לפי סעיף 78, ואינה שומה מסוג אחר.

ניתן לומר ששומה כזו "נבלעת" בסעיף 78, ועל כן עומדת בדרישות סעיף 85.

עוד הוסיף העליון, כי אין להלום קביעת מועדה של שומה זמנית כמועד ממנו יימנו ארבע שנות האפשרות לתיקון. בהתאם לפסיקה יש לקבוע, כי תיקון השומה ייעשה לגבי שומה סופית.



היתרון המקצועי לענייני מסים

**ביהמ"ש מחייב את הרשות להמציא אישורי מסים**  
**בש"א 9691/09 אלקטרה השקעות (1998) בע"מ נ' רשות המסים ואח'**

מכר לרכישת זכות במקרקעין. הצדדים התקשרו בהסכם חוזי לקביעת מנגנון התקשרות עתידי לרכישת קרקעות שיוקצו (לכשיוקצו), והם לא גמרו בדעתם להתקשר בשלב החתימה על הסכם המסגרת בחוזה למכירת זכות במקרקעין.

ההסדר למעשה ביטל ההתקשרות בין יעסור לחפציבה (זכות ביטול שעמדה לחפציבה משלא הוקצו לה קרקעות), ונקבע בו כי מעת חתימתו יעמוד הסכם המסגרת בין יעסור לאלקטרה בלבד, ולכן, ככל שחפציבה לא היתה צד להסכמי המכר, אין לחייבה במס רכישה.

השאלה העולה עתה היא, האם חל סעיף 34א לחוק המכר על קרקעות שהוקצו בפועל ושלגביהן נחתם הסכם מכר ספציפי בין חפציבה ליעסור.

כאמור, מרגע שהוקצו קרקעות בפועל ונחתמו חוזי מכר ספציפיים, להם הייתה חפציבה צד כרוכשת, קם חיוב במס רכישה. בגין חוב זה חל שעבוד על המקרקעין לטובת רשות המיסים בהתאם לסעיף 11א לפקודת המסים גביה. אולם, מחצית הזכויות שנמכרו לאלקטרה במסגרת ההסדר (ובהן מחצית מהזכויות שקם בגינן חיוב במס רכישה), חוסות תחת סעיף 34א רישא לחוק המכר, ולכן החוב לרשות המיסים בגינן ייגבה בהתאם לסעיף 34ב מתמורת המכר.

מההסדר עולה כי נטילת התחייבויות חפציבה על ידי אלקטרה בקשר לפרויקט נועדה בעצם להסדיר החובות והזכויות של חפציבה בהתאם להסכם המסגרת ועל-פי המפורט בהסדר, ולא להטיל על אלקטרה כלל חובות חפציבה בקשר לפרויקט שלא נכללו במפורש בהסדר.

יתר על כן, בהתאם להוראות הסכם המסגרת גופו חיוב מס הרכישה של חפציבה אינו קם אלא עם החתימה על הסכמי מכר ספציפיים.

הזכויות במקרקעין נמכרו בהסכמים הספציפיים שנחתמו בשלב מאוחר יותר ורק לאחר הקצאת מקרקעין בפועל.

התנהלות רשות המיסים נגועה בפגם: א. הרשות לא דרשה לגבות בטוחתה וישיבה בחוסר מעש, שעה שהסדרים סבוכים נחתמו. ב. רשות המיסים גבתה מיסי רכישה גם מאלקטרה וגם ממצפור, בידעה כי המקרקעין המשמשים בטוחה לחוב נמכרים. אין לקבל מצב בו הרשות גובה מיסים מתוך ידיעה כי לא תוציא אישורים להעברת זכויות.

רשות המיסים תוציא אישורים להעברת הזכויות במקרקעין על שם אלקטרה, בכפוף לתשלום מס רכישה בגין הסכמי מכר שנחתמו בין חפציבה ליעסור, אשר יחושב מיום החתימה על ההסכמים הספציפיים ובכפוף לאי תחולת סעיף 34א לחוק המכר.

**התוצאה:**

הבקשה התקבלה.  
**ניתן ביום 23.3.2010**

בשנת 1999 נחתם הסכם בין יעסור בע"מ (להלן: "יעסור") לבין הממונה על הרכוש הנטוש והממשלתי באזור יו"ש ובו התחייב הממונה להקצות ליעסור מגרשים באתר 07 במעלה אדומים, שנקבע בתוכנית התקפה ביום ההקצאה.

בשנת 2006 נחתם בין יעסור לבין חפציבה מ.א בע"מ (להלן: "חפציבה") הסכם המכונה "הסכם מסגרת" ובו התחייבה יעסור למכור ולהמחות לחפציבה את כל זכויותיה כלפי הממונה בהתאם להסכם ההקצאה.

נקבע כי הסכומים שיועברו ליעסור ישמשו, בין השאר, לתשלום מס רכישה על ידה, כאשר העברת יתרת התמורה לידה הותנתה, בין היתר, בהמצאת אישורי מיסים. עוד צוין כי העברת הזכויות במגרשים הנבחרים אצל הממונה ואצל משרד הבינוי והשיכון תושלם על ידי הצדדים לא יאוחר מ-4 חודשים מהמועד בו נחתם חוזה הפיתוח בין יעסור לבין הממונה, וזאת בכפוף לכך שעד לאותו מועד יהיו כל היחידות במגרשים הנבחרים יחידות ברות מימוש, בכפוף לתשלום מס הרכישה על-ידי חפציבה.

בשנת 2006 נחתם בין חפציבה לאלקטרה השקעות בע"מ הסכם עקרוני על פיו מכרה חפציבה והמחתה לה 50% מזכויותיה והתחייבויות כלפי יעסור על פי הסכם המסגרת.

לאחר קריסת חפציבה, נחתם בשנת 2008 הסדר בין יעסור, חפציבה, אלקטרה, רוכשי דירות, כאשר אליו הצטרפו גם מספר בנקים בו הוסכם כי אלקטרה תקבל על עצמה באופן בלעדי את כל הזכויות והחובות להקצאות שבוצעו. כן נקבע, בין היתר, כי הסכם המסגרת יעמוד בעינו בין יעסור לאלקטרה בלבד. ביום 7.7.08 נחתם הסכם בין אלקטרה לבין חברת מצפור אדומים בע"מ (להלן: "מצפור") על פיו מכרה אלקטרה למצפור מכלול זכויותיה במקרקעין.

משביקשה אלקטרה להעביר הזכויות במקרקעין על שמה, על מנת שתוכל להוציא היתרי בניה, סירבה רשות המיסים ליתן אישורי מיסים להעברת הזכויות במקרקעין בטענה כי קיים חוב של מס רכישה בה חייבת חפציבה בגין רכישת הזכויות מיעסור, ומכאן בקשת אלקטרה, להורות לרשות למסור את אישורי מיסים לרישום העברת זכויותיה של חפציבה מ.א בע"מ לאלקטרה.

**סגן הנשיא כב' השופט יעקב צבן:**

השאלה העיקרית הינה האם הסכם המסגרת מהווה הסכם לרכישת זכות במקרקעין.

הצדדים הסכימו במפורש כי לגבי הקרקעות שיוקצו ייחתמו חוזים ספציפיים, ובכך שללו כל אפשרות של השלמה פנימית מתוך החוזה גופו (או מהוראות הדין). לפיכך, יש לומר כי ההסכם נעדר זיהוי ספציפי של המקרקעין הנמכרים ואין הוא מסוים דיו. כוונה זו של הצדדים, אף אם אין היא פוגעת במסוימותו של הסכם המסגרת, היא מעידה על העדר גמירת דעת של הצדדים להתקשר בחוזה



קצה, עוסק שיבקש לנכות הוצאות רפואיות בטענה, שהן נועדו לשמר את בריאותו, שאם בריאותו לא תישמר – הכיזד יוכל להמשיך ולעסוק במקצועו? הוצאות שהוצאו על מנת לשמר את חירותו של העוסק, קרי במשפט פלילי בו הוא עמד לדין, אינן בחינת תשומות, שהמס בגינן מותר. הוצאות ההגנה במשפט פלילי, שתכליתן לשמר את חירותו של העוסק, שמו הטוב, בריאותו, חייו ממש ועוד, מצויים מעבר לנקודת האיזון שבין המותר לאסור בניכוי, אף על פי שכל אחד מן היסודות הללו הינו הכרחי על מנת לאפשר את המשך העיסוק. לסיכומה של נקודה זו, קובע ביהמ"ש, ככל שהערעור נסמך על כך, שהוצאות ההגנה נודעו לשמר את חירותו של המערער, וככאלה הן בבחינת "תשומות", דין הערעור להידחות. לחלופין טען המערער, כי האירוע שהביאו לעמוד לדין פלילי קשור היה לעיסוקו כעורך דין, ומכאן שיש לראות בהוצאות ההגנה כתשומות. ביהמ"ש קובע, כי אפשר בהחלט, שהוצאות הגנה במשפט פלילי, הכרוכות בעיסוקו של העוסק, תוכרנה כשירות לעוסק לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו, אם כי אפשר ותוטלנה על ההכרה בניכוי מגבלות נוספות. כזה הוא המצב, לשם הדוגמא, כאשר עומד לדין פלילי אדם בגין עבירות מס שנעשו, לפי האשמה המיוחסת בכתב האישום, במהלך העסקים הרגיל של העוסק. הוצאות שהוא מוציא להגנתו במשפט פלילי זה הן בבחינת שירות לצרכי העסק או לשימוש בעסק. עם זאת סבור ביהמ"ש, כי המקרה שלפנינו איננו עשוי ליפול בתוך המקרים, שההוצאה המשפטית שתוצא בקשר עמם צריך שתוכר כתשומה. אף כאן, כבחלופה הראשונה, מדובר על קביעתה של נקודת האיזון הראויה בין המותר והאסור בניכוי, ולדעת ביהמ"ש המקרה דנן עומד הרחק מעבר לנקודת האיזון הזו. ביהמ"ש לא סבר, כי עוסק, המתגונן מפני לקוח הבא לתוקפו בבית העסק שלו ותוך כך הורג את התוקף כאקט של הגנה עצמית, עושה כן לצרכי עסקו או לשימוש עסקו. הוא עשה כן על מנת לגונן על גופו שלו ולא על עסקו. זו גם אינה פעולה, שניתן לומר עליה, כי היא נעשית במהלך העסקים הרגיל של העוסק. לסיכום קובע ביהמ"ש, כי בכל אחת משתי החלופות שהציע המערער, אין להכיר בהוצאות המשפט שהוציא להגנתו במשפט הפלילי, כמס תשומות, אף כי המשיב הכיר במחצית ההוצאות כמס תשומות.

#### התוצאה:

® הערעור נדחה.

ניתן ביום: 8.4.2010.  
ב"כ המערער: לא צוין.  
ב"כ המשיב: לא צוין.

## הכרה בהוצאות הגנה במשפט כמס תשומות ע"ש 2/10 עו"ד סאמי שיבלי נ' אגף מס ערך מוסף

® המערער הינו עורך דין אשר הועמד לדין בשנת 2008, באשמת הריגתו של אדם ופציעתם של שניים אחרים. מכתב האישום עלה, כי פלוני התקשר למערער וביקש ממנו ייעוץ מקצועי בדיני משפחה ונועד להיפגש עמו במקום פלוני בכפר דבוריה, בשעת לילה. המערער הגיע למקום והופתע לגלות, כי נפל למארב שטמנו לו שלושה, שהמתינו לו כשבידיהם אלות עץ, ומשהגיע החלו להכות בו באלותיהם. המערער שהיה חמוש באקדח ירה בשלושה, הרג אחד מהם, ופצע את השניים הנותרים. המערער זוכה לאחר שקבע ביהמ"ש, כי ביצע את הירי מתוך הגנה עצמית.

® בדו"חות שהגיש המערער למשיב הוא ביקש לראות בהוצאות המשפטיות שהוצאו להגנתו במשפט הנ"ל כמס תשומות. המשיב סירב להכיר בדרישת המערער והמערער השיג על קביעת המשיב. תחילה נדחתה השגתו ומאוחר יותר הכיר המשיב במחצית מן ההוצאות שהוצאו כמס תשומות. מכאן הערעור.

® **לטענת המערער**, ההוצאה על הגנתו במשפט הפלילי הוא הוציא על מנת שלא ייכלא, כך יוכל להמשיך את דרכו כעורך דין. אילו הורשע, היה נידון למאסר ולכן לא יכול היה להמשיך בדרכו המקצועית. מכאן שמדובר בתשומות ולכן יש להכיר בזכותו לנכותן ככאלה. נוסף על כך טוען המערער, כי האירוע שהביא לפתיחת המשפט הפלילי, מקורו בפעילותו המקצועית, שהרי למקום בו נטמן לו פח הוא הובא כביכול לשם מתן יעוץ מקצועי. גם מטעם זה מדובר בתשומות, ומכאן הזכות לניכוי.

**לטענת המשיב**, הגנתו של המערער בהליך הפלילי נדרשה, ראש לכל, על מנת לחצו ממאסר, משמע כאדם פרטי, ולא על מנת להגן על האפשרות להמשיך ולעסוק במקצועו. המשיב מכיר בתכלית הנוספת שבהגנתו בהליך הפלילי, משמע, הבטחת האפשרות שהמערער ימשיך ויעסוק במקצועו. לכן סבור היה המשיב, בהליך ההשגה, כי יש להכיר במחצית ההוצאות כמס תשומות.

#### בית המשפט המחוזי – כב' השופט א' אברהם:

השאלה המרכזית במקרה דנן היא, האם השירות המשפטי שקיבל המערער הוא בבחינת שירות שניתן לו "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו". בתי המשפט נתנו למלים אלו פירוש ליברלי מרחיב. ביהמ"ש קובע, כי הרחבת הפירוש על מנת שיחול על עניינים דוגמת המקרה דנן היא מרחיקת לכת יתר על המידה, משמע, אין לראות את ההוצאות הללו כמס תשומות, בכל אחת משתי החלופות שהציע המערער. אשר לטענתו הראשונה של המערער, אכן המושג תשומות עשוי להכיל, לפי הגישה הפרשנית המרחיבה בה נקטו בתי המשפט, גם אמצעים העשויים לשמר את אמצעי הייצור הקיימים, לגונן עליהם מפני פגעים ועוד. אולם הדין חייב לקבוע גבול בין המותר לבין האסור בניכוי. בחינת מקרה



**היסטוריית האיפד במכס**

היסטוריית האיפד דבקה גם בישראלים רבים, אשר לא המתינו לבואו של האיפד לארץ והזדרזו לרכוש אותו בארה"ב מיד עם צאתו לשוק. בראשית השבוע שעבר הושק האיפד בארה"ב, כאשר מאות אלפי אנשים צבאו על חנויות "אפל", ביניהם, ישראלים רבים. במכס נתב"ג, היו ערים לתופעה ועקבו אחר הצעות למכירות איפד באתרי מכירות שונים באינטרנט. בימים האחרונים נתפסו במסלול הירוק בנתב"ג 5 נוסעים, שניסו להבריח מכשירי איפד חדשים. 2 מכשירים כבר הוחזרו לנוסעים לאחר ששלמו את הקנסות והמסים. 3 אחרים עדיין ממתניים לשחרורם. ראוי לציין, בהקשר זה, כי 15 נוסעים הצהירו, בעברם במסלול האדום, על מכשירי האיפד שהביאו.

**קבלת קהל ביום הזיכרון**

יום הזיכרון לחללי מערכות ישראל ופעולות איבה, החל ביום שני, ה-19.4.10, הינו יום עבודה מקוצר. להלן פרטים בדבר שינויים בסדרי קבלת הקהל במשרדי הרשות: לא תתקיים קבלת קהל בשעות אחר הצהריים לשכירים (תיאומי מס, החזרי מס וכו'). קבלת קהל במחלקות גביה, חוליות מרכזיות וכו' תתקיים בין השעות 14:00-15:30 במתכונת מצומצמת.

**הוחרמו נכסי נדל"ן של המאפיה**

במבצע של כ-200 קציני המשטרה האיטלקית שמתקיים בשבועות האחרונים, נתפסו והוחרמו נכסים בתחום הנדל"ן של המאפיה, הכוללים דירות וחוות בסכום כולל המוערך ב-1 מיליארד דולר. הנכסים שייכים על פי החשד לשתי משפחות אנשי הפשע האיטלקי של נאפולי, קאסאלסי וקאמורה. ראש ממשלת איטליה, סילביו ברלוסקוני פתח בשורה של פעולות כנגד המאפיה בינואר השנה, כולל הקמת סוכנות ממשלתית שתנהל את נכסי המאפיה שמוחרמים. חוק שאושר על ידי ממשלת איטליה בשנת 2008 מאפשר למדינה לחלט גם את נכסי קרובי המשפחה של חברים במאפיה.

**חצי מיליון ש"ח קנס בגין אי הגשת דוחות**

בימ"ש השלום בירושלים, כב' הש' אלכסנדר רון, הרשיע את הנאשמים, חברת יס-קאר שרותי רכב (2004) בע"מ ומנהלה, אלי דרינוף (33) מבית אל, לאחר הודאתם באי הגשת דוחות מס ואי הגשת הצהרת הון. בית המשפט השית על החברה - קנס בסך 500,000 ₪ ועל מנהל החברה - 6 חודשי מאסר אשר ירוצו בעבודות שירות, קנס בסך 10,000 ₪, 12 חודשי מאסר על תנאי למשך שנתיים שלא יעבור עבירה נוספת לפי פקודת מס הכנסה והתחייבות על סך 50,000 ₪ להימנע מלעבור במשך שנתיים מהיום על עבירות לפיהן הורשע. החברה, שעסקה במתן שירותי רכב, ומנהלה, אשר שימש כמנהל הפעיל בכל התקופות הרלוונטיות לכתב האישום, הואשמו על ידי רשות המסים, מדור תביעות מס הכנסה ירושלים, בביצוע שתי עבירות של אי הגשת דוחות על הכנסותיה של החברה לשנים 2005 ו-2006 ועבירה נוספת של אי הגשת "הצהרת הון" של המנהל. בית המשפט קיבל את עמדת התביעה ביחס לנאשם, וקבע: "בשים לב לחומרת העבירות והיקפן, ממאסר בפועל לנאשם 2, אין כל מנוס. עם זאת, בשים לב, בפרט, לנסיבותיו האישיות ומצב בריאותו הרופף, אהיה נכון, במידה קיצונית ביותר לפני משורת הדין לאשר את ריצויו של המאסר שיוטל על הנאשם בעבודות שירות".

**ביקורות ביום שישי בירושלים**

במבצע ביקורות ניהול ספרים, שערך משרד השומה ירושלים 1, ביום שישי האחרון, נמצאו אי רישום תקבולים ב-36% מהעסקים וליקויים חמורים ב-23% מהעסקים. ביום המבצע נערכו 52 ביקורות בעסקים מתחומי המסחר ונותני שירותים, תוך התמקדות בעסקים מענפי האוכל והקייטרינג. מטרות המבצע הנוכחי היו אכיפה והרתעה באמצעות הגברת הנוכחות בשטח, בפרט ביום שישי, שאינו יום שגרתו לעריכת ביקורות לקראת המבצע הוכנו רשימות העסקים המיועדים לביקורת, לפי הענפים, האזורים, מידע מוקדם, דרישות שומה ומידעים שהתקבלו. מירי סביון, פקידת שומה ירושלים 1, מעדכנת, כי בעלי העסקים הופתעו מהביקורות ביום שישי. כמו-כן, בעסקים בהם נמצאו ליקויים, יפתחו תיקים לעסקים לא מדווחים, התיקים ישולבו בתכנית השומה ובמקרים המתאימים, אף יטופלו במישור הפלילי.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991; [masfax@bezeqint.net](mailto:masfax@bezeqint.net)



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

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