

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

גיליון 544 יום ה' 1 ביולי 2010

השבוע בגיליון

ה"ב מיסוי מקרקעין – העברת חובות אגב פירוק איגוד // הצעת חוק – מדרגות מס נוספות ל"שיאני שכר" באין יציבות משפטית

ייצוגית – מע"מ – אושרה ייצוגית בגין גביית מע"מ על שיחות מחו"ל // מע"מ – "אי גרימת נזק" לעוסק אינה קריטריון להתנהלות שלא ע"פ דין // שבה – זכות המלצה הינה זכות ברת מיסוי לעניין מס רכישה

ביקורת בת"א – 17% לא רשמו תקבולים // חשד להעלמות במסעדת "גיחונן קולי" // הפחתת שווי הרכב של השרים נדחתה // סיוע משפטי – עכשיו גם באנגלית

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

ה"ב מיסוי מקרקעין- העברת חובות אגב פירוק איגוד

שיתקיימו התנאים דלהלן (מצטברים):

1. במועד ההחלטה על הפירוק אין לחברה נכסים נוספים כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (קביעת נכס), התשס"ד-2004, למעט הזכויות במקרקעין ו/או זכויות באיגוד מקרקעין שיועברו בהתאם להוראות סעיף 71 לחוק.
2. ייחוס החובות לבעלי המניות יהיה בהתאם לשיעור החזקתם בהון מניות החברה ערב הפירוק.
3. בעבר לא הייתה פעולה באיגוד, לרבות הקצאה, שלא דווחה למנהל מיסוי מקרקעין.
4. ההליך האמור יבוצע על ידי המפרק.
5. שווי המכירה לעניין מס רכישה יקבע בהתאם להוראות סעיף 17 לחוק.
6. הסדר המס בעת מכירת הזכויות באיגוד שהתקבלו בפירוק לצד ג'.

◆ לצורך חישוב השבח יקבע שווי הרכישה בהתאם להוראות סעיף 31 לחוק.

◆ למען הסר ספק מבהירה הו"ב, כי החובות אשר הועברו לבעלי המניות אגב הפירוק לא יהוו חלק משווי הרכישה ולא יותרו בניכוי, אלא אם עסקינן בהוצאות המותרות בניכוי בהתאם להוראות סעיף 39 לחוק כהיטל השבחה.

◆ ביום 23.6.10 פרסמה רשות המסים את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2010 - סעיף 71(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין - העברת חובות החברה אגב פירוק האיגוד.

◆ סעיף 71 (א) (2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג 1963- (להלן: "החוק"), קובע פטור בהעברת מקרקעין אגב פירוק לבעלי המניות, בהתקיים מספר תנאים. סעיף 71 (א) (2) קובע את התנאי לפיו לא נתנה תמורה בעד הזכות במקרקעין שהועברה לבעלי המניות. מטרתה של הוראת הביצוע, הינה ליתן פרשנות תכליתית להוראות סעיף 71 (א) (2) לחוק. כך, כאשר מתקיימים התנאים הקבועים בהו"ב זו לא יראו בהעברת חובות החברה, אגב פירוקה, לבעלי מניותיה כהעברה "בתמורה" אם העברה זו של החובות היתה בהתאם לשיעור החזקותיהם היחסי בחברה. כך לדוגמא, אם ערב הפירוק לחברה יש חוב לבנקים, חוב לבעלי המניות (יתרת זכות) או חובות נוספים, כהיטל השבחה (להלן: "החובות"), ובעלי המניות מבקשים להעביר חובות החברה לבעלי המניות, אגב הליך הפירוק, מבלי שישלל הפטור על פי סעיף 71 (א) לחוק, יוכלו הם לעשות כן ובלבד

הצעת חוק- מדרגות מס נוספות ל"שיאני שכר"

- מ-1,200,001 ש"ח עד 1,800,000 ש"ח – 65% ;
- מ-1,800,001 ש"ח עד 2,400,000 ש"ח – 70% ;
- מ-2,400,001 ש"ח עד 3,000,000 ש"ח – 75% ;

◆ בדברי ההסבר נכתב, כי התיקון המוצע בא למעשה לאזן במעט את הפערים ההולכים ומתרחבים בין השכירים במשק ובאופן כזה יצומצם אי השוויון. התיקון המוצע אינו מטיל מגבלה על גובה השכר של בכירי המשק, כי אם מטיל מס מוגבר על שיאני השכר.

◆ ביום 28.6.10 הונחה על שולחן הכנסת, ע"י ח"כ מירי רגב, הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (קביעת מדרגות מס נוספות), התש"ע-2010

עפ"י ההצעה יתווספו לסעי' 121 (א) לפקודת מס הכנסה מדרגות מס נוספות הקובעות שיעורי מס גבוהים לגבי שכר ברמות גבוהות, כדלקמן:
- על כל שקל חדש מ-454,680 ש"ח עד 720,000 ש"ח – 44% ;
- מ-720,001 ש"ח עד 1,200,000 ש"ח – 60% ;



באין יציבות משפטית

**נדב הכהן, רו"ח
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות', רו"ח**

"אינה אלא מפלט לחוסר הרצון להתמודד עם הוראה קשה".

5. ואכן, שופטי ישראל "התיישרו" ברובם לפי הקו שהתווה להם השופט ברק, מי במוקדם ומי במאוחר, ועולם המס השתנה לבלי הכר.

6. בין היתר, בולטת הפרשנות התכליתית בפסקי הדין בדיני המס שניתנו בבית המשפט העליון (חלקם מפי השופט ברק ו/או בהסכמתו) במקרים הבאים:

| | |
|-------------|---------------------------------|
| ע"א 32/86 | (רימון ביטוח ופיננסיים בע"מ) |
| ע"א 533/89 | (זילברשטיין ומינץ) |
| ע"א 1527/97 | (אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ) |
| ע"א 900/01 | (רון קלס ואחרים) |
| ע"א 3415/97 | (רובינשטיין ושות' חברה לבניין) |
| ע"א 4374/05 | (דורון ראובני ואחרים) |
| ע"א 2895/08 | (מודול בטון בע"מ) |

7. בכל המקרים שצוינו לעיל, בחר בית המשפט העליון לאמץ פרשנות מס תכליתית, שאיננה עולה בהכרח בקנה אחד עם הפרשנות המילולית של הוראות החוק, כדי למנוע הטלת מס בלתי נאותה, או כדי למנוע הפחתת מס שכזו.

8. דא עקא, שבמקרים אחרים (לרבות בהרכבים בהם ישב הנשיא לשעבר אהרן ברק) פסק בית המשפט העליון, כי אין מנוס מפרשנות מילולית של הוראות החוק, גם אם תוצאת המס הינה שרירותית למדי "לטובת" הנישום, או "לרעת" הנישום.

9. בין היתר, ניתן להצביע על המקרים דלהלן:

| | |
|-------------|-----------------------------|
| ע"א 1240/00 | (יצחק סיון) |
| ע"א 8569/06 | (אלברט אברהם פוליטי) |
| ע"א 1458/99 | (שרון רוזנברג) |
| ע"א 6690/99 | (יעקב מילר) |
| ע"א 3758/96 | (סלע חברה למוצרי בטון בע"מ) |
| ע"א 4343/03 | (יצחק חצרוני ואחרים) |
| ע"א 8863/07 | (ב.מ. כפריס דדו בע"מ) |

10. מעבר למחירה הכבד של תחושת חוסר הוודאות, בה שרויים כיום הנישומים ויועציהם, אין להתכחש לכך שהאמת הפיסקאלית ואף תכלית החקיקה הפיסקאלית, כשלעצמן, לעיתים הן חמקמקות, ומושפעות גם מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הפרשן המשפטי.

♦ **לא נותר לי אלא לקוות, כי ממשיכי דרכו של השופט אהרן ברק לא ינהגו כחסידים שוטים, ויבחנו היטב את השלכותיה הלא פשוטות של דוקטרינת גיבוש תכלית החקיקה בכלל, ובתחום דיני המס בפרט.**

♦ בהרצאה שנשא נשיא בית המשפט העליון לשעבר הפרופסור אהרן ברק, ביום עיון שהתקיים ביום 2.4.1997, נאמרו על ידו, בין היתר, הדברים הללו: "... **תכלית החקיקה היא מושג נורמטיבי. זו קונסטרוקציה משפטית. היא אינה מושג פסיכולוגי או מטפיסי. היא אינה עובדה. התפקיד של גיבוש החקיקה מוטל על השופט-הפרשן. גיבוש תכלית החקיקה נעשה תמיד בהווה. השופט שואל עצמו מה תכלית החקיקה בשעת מתן הפירוש...**" ועוד הסביר הנשיא לשעבר, כי השופט אינו "מוצא" את תכלית החקיקה אלא "מגבש" אותה, כפי שאמן בונה מבנים מחומרים שונים המצויים תחת ידו. איש לא יחלוק על תוקפם של הדברים הנשגבים הללו ודומיהם ("אמת או יציב, אמת עדיף"), בעולם המושלם והאוטופי. האם ראוי להתעלם משיקולים אובייקטיביים וסובייקטיביים, שמשקלם הכולל מטה את כף המאזנים דווקא לטובת שיקולי היציבות והוודאות המשפטית?

♦ כמי שאיננו מצויד בהשכלה משפטית לא אציג עמדה עקרונית ונחרצת בסוגיה זו, אך כמי שמצוי בנושאי המיסוי ואף עוסק בהם יש לי מה לומר על גיבוש תכלית החקיקה בתחום זה, ואלה הערותיי:

1. היו ימים, והם אינם רחוקים ביותר, בהם הוטל המס רק מתוקף הוראה חוקית ברורה ומפורשת (ולא הוטל בהעדר הוראה שכזו). שיקולי הצדק והסבירות בהטלת המס הובאו בחשבון, אם בכלל, רק במקרים קיצוניים וחריגים ביותר.

2. העידן החדש החל, הלכה למעשה, לאחר שהשופט אהרן ברק (כתוארו דאז) קבע בע"א 165/82 (**קיצוץ חצור נגד פקיד השומה רחובות**), כי אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם, ולכן על הפרשן המשפטי לבחור מבין כל האפשרויות הלשוניות השונות את אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס.

3. באותה החלטה התייחס השופט ברק לגישה הפרשנית המילולית, לגבי חוק המטיל מס, והסביר כי גישה זו עבר זמנה וחדלה להיות מוסכמת בתפיסתם הפרשנית של השופטים המודרניים ("אכן, כך הדבר באנגליה עצמה, וכך הדבר על אחת כמה וכמה אצלנו").

4. השופט ברק הנחה למעשה את הפרשן המשפטי לפרש את חוקי המס (כמו גם את החוקים האחרים) לפי התכלית החקיקתית, אף אם קשה לעיתים להתחקות אחריה, ורמז, כי לעיתים מתגנב לליבו החשש כי הדבקות בפרשנות דווקנית של חוקי המס



אושרה ייצוגית בגין גביית מע"מ על שיחות מחו"ל
ת"מ 124-08-08 גווילי יהושע נ' מדינת ישראל
שירת ברוכאל, עו"ד

לכשעצמן אין בכדי לפתור את המחלוקות בין הצדדים ולכן יש לבדוק מהי התכלית של סעיף ההקלה. כעולה מדברי ההסבר לחוק, המטרה העומדת ביסוד חוק מע"מ היא, הרחבת בסיס המס, כך שתחול על כל סוגי הפעילויות במשק.

עם זאת, הצדדים מסכימים כי העיקרון שהנחה את המחוקק הינו עידודן של עסקאות הייצוא. היתד שבו תלויה ההקלה שבסעיף 30(א) לחוק מע"מ, אינו נעוץ בזהות מקבל השירות כי אם במקום מתן השירות. קשירת הגיון ההקלה שבסעיף לתכליתו של החוק כמטיל מס על צריכה של מוצרים ושירותים בישראל, מחייבת לפרש את מקום מתן השירות כקשור לצריכת השירות הנזכר.

המסקנה היא שיש לקשור את ההקלה בשיעור מס, בהקשר של סעיף ההקלה, למקום צריכתו של השירות. בדיון זה, יש לראות את השיחות מחו"ל כשירות המוענק ליוזם השיחה, שירות המתכלה בעת צריכתו, יש לראות בו שירות שניתן בחו"ל. האם השירות נשוא דיוננו נצרך בחו"ל או בארץ? בעת השימוש בכרטיס החיוב יוזם השיחה הוא מקבל השירות אשר צורך את השירות. יוזם השיחה הוא המשלם עבורה, הוא צד לחוזה השירות והוא הנהנה מהשירות. אשר לשיחות הגוביינא, בעוד היוזם הינו צד לחוזה השירות, הנמען הוא המשלם בגין השיחה, זאת כאשר שני הצדדים נהנים ממנה. עם זאת, בנסיבותיה המיוחדות של עסקת הגוביינא, יש לראות גם במסגרתה את יוזם השיחה כגורם הדומיננטי הנהנה מהשירות. אשר על כן, פרשנותו של סעיף 30(א) לחוק המע"מ, מלמדת כי מקום מתן השירות הינו המקום בו נצרך השירות.

ניתוח עסקאות הטלפון במקרים דנא, ולאור ההלכה הפסוקה מלמד כי יוזם השיחה, שהינו מקבל השירות העיקרי, צרך את השירות בהיותו בחו"ל, וממילא יש להעניק לו כצרכן את הקלת המס. הענקת ההקלה אף עולה בקנה אחד עם תכלית החוק המטילה את המס העקיף על הצריכה בישראל והמבקשת לעודד את היצוא ממנה לחו"ל. זאת בין השאר על רקע התחרות בשוק זה והענקת ההקלה למתווי תקשורת מקבילים.

התוצאה:

הבקשה התקבלה. התובענה אשרה כתובענה ייצוגית.

ניתן ביום: 21.6.2010

ב"כ המבקש: עו"ד דורון לוי ועו"ד מיכל רוזנברג
ב"כ המשיבה: עו"ד אלפא ליבנט

בבסיס התובענה ובקשת אישורה כתובענה ייצוגית, טענת המבקשים, כי שלא כדין ובניגוד להוראות חוק ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("חוק מע"מ") גבתה המשיבה מס ערך מוסף, באמצעות חברות ישראליות לטלפוניה בינלאומית, בגין שיחות לארץ שנעשו מחו"ל באמצעות כרטיסי חיוב ו/או באמצעות שיחות גוביינא. לטענת המבקשים, המשיבה באמצעות חברות תקשורת, שתפורטנה להלן, חייבה עסקאות אלו במע"מ בשיעור מלא, זאת תחת חיוב במס בשיעור אפס כפי שלשיטתם מורה סעיף 30(א) לחוק מע"מ ("סעיף ההקלה"). המבקשים תובעים להשיב סכומי מע"מ אלו לחברות התקשורת ודרכן לצרכנים, עליהם גולגל המס. סעיף 30(א) לחוק מע"מ, שכותרתו: "מס בשיעור אפס" קובע כי: "אלה העסקאות שהמס עליהם יהיה בשיעור אפס: מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".

לטענת המבקשים, סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי מס זה יגבה אך ורק בעסקאות בישראל ובכך מעגן את עיקרון הטריטוריאליות בכל הנוגע לחוק מע"מ. הואיל והגדרת העסקה החייבת במע"מ הינה הגדרה רחבה והואיל ופרשנותו של סעיף 15 לחוק מע"מ אינה מוציאה שירות הניתן בחו"ל ע"י עוסק ישראלי מגדרו של "שירות הניתן בישראל" ביקש המחוקק להסדיר זאת בסעיף 30(א) לחוק המע"מ הקובע כי מתן שירות בחו"ל בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי בישראל יזכה להקלת שיעור אפס. הפרמטר הנבחן בסעיף זה הינו מקום מתן השירות.

לטענת המשיבה, המס נגבה כדין. עיון בתיאור השירות כפי שעולה מתצהירי חברות התקשורת מלמד כי עסקינן בשירות הניתן בישראל, גם אם אחד הצרכנים שוהה בחו"ל. את המכלול הזה שרוב רובו ככללו בישראל, שפניו בתוך ישראל ולא ממנה, מגדירים המשיבים כייצוא. לשיטת השיבה שירות של העברת שיחות ליעדן מבוצע בישראל ע"י תשתית שמצויה בישראל: המרכזייה, המחשוב, מאגר הנתונים, מענה אנושי בעברית במידת הצורך. על כן המדובר בשירות שניתן בישראל, החב במע"מ בשיעור מלא. זיקתו של השירות לחו"ל מסתכמת בכך, שאחד הצדדים לשיחה, הצד המחייג, שוהה בחו"ל. זיקה זו שולית וטפלה לעיקר.

ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב יפו - כב' השופט מ. אלטוביה:

לשונו של חוק המע"מ המעניק את הקלת שיעור האפס בעת מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל, זו סובלת הן את פרשנותם המבקשים והן את פרשנותה המשיבה, שכן החוק אינו מגדיר את המבחן הקובע את איתור מקום "מתן השירות". יש להכריע בשאלה האם מקום "מתן השירות" הוא מקום ביצועו של השירות או מקום צריכתו של השירות. במילות החוק



העיתון המקצועי לענייני מסים

"אי גרימת נזק" לעוסק אינה קריטריון להתנהלות שלא ע"פ דין
ע"ש 349/08 האוני' העברית נ' מנהל רשות המסים
בועז פינברג, עו"ד

משנוכח המשיב בטעותו, היה עליו להוציא קביעת מס, ולא להסתפק באמירתו שהודעת השומה "נראתה" כקביעת מס. יתר על כן, הוראות החוק קובעות במפורש מתי יראו קביעת מס כשומה לעניין השגה וערעור (סעיף 76(ב)). לאור ההתייחסות המפורשת ל"מעבר" ממסלול למסלול, נראה כי אין די בקביעה של המשיב, כי יש לראות את השומה כקביעת מס כדי לאפשר מעבר כזה.

◆ המשיב טוען, כי לו היה פועל מלכתחילה לפי סעיף 76 לחוק, אזי לא הייתה פתוחה בפני המערערת הדרך להגיש השגה וערעור וכל שיכולה היתה לעשות היה להגיש דו"ח תקופתי. לכן לשיטתו, לא נערך שינוי מהותי בחיוב המערערת בין הודעת השומה לבין ההחלטה בהשגה. שינוי כותרת המסמך מ"שומת עסקאות" ל"קביעת מס" לא גררה שינוי בסכומי החיוב ו/או בנימוקי החיוב. לדעת ביהמ"ש, אפשר שהכוונה היתה לשנות את כותרת המסמך רטרואקטיבית, ואולם, לא הובהר מה סמכות המשיב לקרוא בשם אחר לפעולה שנקט, ואפילו תוקף השינוי מתאריך התיקון בלבד. סמכותו של המשיב היתה אותה עת להוציא "קביעת מס", וקיצור הדרך שנקט בו – להורות כי יש לראות באופן שונה פעולה שעליה הוגשה כבר השגה, וזאת בגדר החלטה בהשגה שהוצאה כשנה לאחר אותה פעולה – אין בה כדי לשנות את מהות הפעולה שנקטה, בעת נקיטתה ולאחריה.

◆ מבחן "אי גרימת נזק" עליו מתבסס המשיב, אינו המבחן הראוי, שעה שמתעוררת שאלת היסוד החוקי לפעולה שנקט המשיב. על המשיב לפעול על-פי החוק, שאחרת אין לפעולתו יסוד חוקי. יתר על כן, אין בידי ביהמ"ש לקבל מבחן זה, מאחר שהשאלה אינה מוגבלת לנושא ההשגה או הערעור בלבד. הובהר בטיעוני המערערת, כי יש למועד פעולת המשיב השלכה ממשית על שאלת התיישנות השומה. על פי טיעון המערערת, אם יש לבטל את השומה בהעדר בסיס חוקי, יישמט הבסיס לכל סכומי השומה בשל התיישנות, ואם יש לראות את קביעת המס כתקפה מיום ההחלטה בהשגה, יישמט הבסיס לסכומים משמעותיים. טענות אלו לא נסותרו. משעומדת למערערת גם טענת התיישנות, יש משמעות רבה למועד הנקיטה בהליך הנכון. השוו לגישה הנקוטה לגבי תיקון כתב התביעה בהליך האזרחי, כאשר מתעוררת שאלת התיישנות.

התוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום: 8.6.10

ב"כ המערערת: עו"ד ש. שיפר ועו"ד א. שיפר
 ב"כ המשיב: עו"ד ל. סקברר

◆ **העובדות:** ביום 21.3.07 הוציא המשיב למערערת, שהינה מלכ"ר, הודעת שומה לשנים 2002 – 2006. בגדר הודעה זו, טען המשיב, כי המערערת ייבאה לישראל זכויות שימוש ב'מאגרי מידע' מספקים שונים בחו"ל, כאשר יבוא זה מהווה יבוא של 'טובין' בלתי מוחשיים. בנוסף נטען, כי האוניברסיטה לא דיווחה על יבוא שירותים שקיבלה מאדריכל שהינו תושב חוץ, כאשר עסקה זו חייבת במע"מ. המערערת השיגה על השומה. השגתה נדחתה, ובהחלטה זו קבע המשיב, כי היות שהמערערת לא הגישה דוחות תקופתיים, לראות בהודעה זו קביעת מס לפי סעיף 76 לחוק.

◆ **לטענת המערערת,** התנהלותו של המשיב מהווה שינוי התנהגות או שינוי גישה מצד לגבי נושא השומה, ואין בידו להחילו רטרואקטיבית, וכי הנושאים שבמוקד השומה, מעצם מהותם, אינם חייבים במס. המשיב היה חסר סמכות להוציא את הודעת השומה למערערת מכח סעיף 77 לחוק, דבר שלמעשה הוא הודה בו בהשגה, בכותבו שיש לראות בהודעת השומה קביעת מס לפי סעיף 76 לחוק.

◆ **לטענת המשיב,** המערערת לא נימקה טענתה לפיה המשיב חסר סמכות להוציא שומה מכח סעיף 77 לחוק. לשיטת המשיב, ניתן להוציא שומה למלכ"רים מכח סעיף 77 בשל חבות במע"מ ביבוא טובין ו/או בעסקת אקראי. עם זאת, המשיב מאשר כי "מלכתחילה הדרך הראויה במקרה זה היתה קביעת מס מכח סעיף 76 לחוק, כפי שצוין בסעיף 7 לתשובה להשגה". המשיב מוסיף, כי זכויותיה של המערערת לא נפגעו כתוצאה מתיקון מאוחר זה, מאחר שבניגוד לקביעת מס – על הודעת שומה ניתן להשיג או לערער. לשיטת המשיב "אין נפקות למקור להוצאת הודעת השומה".

◆ **ביהמ"ש – כב' הש' מזרחי:** ביהמ"ש סבור, כי יש משמעות רבה לנקיטת המסלול הנכון להטלת החיוב במס. מסלולים שונים, הדורשים תנאים שונים נקבעו בחוק, ותוצאותיהם שונות. על כן, על המשיב להקפיד בבחירתם. קביעת מס נעשית על פי סעיף 76 כאשר לא הגיש חייב במס דו"ח תקופתי. שומה לפי מיטב השפיטה, על פי סעיף 77 לחוק, נעשית כאשר הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון.

◆ במקרה דנן, כאמור, לא הוצאה קביעת מס אלא הודעת שומה, וזאת אף-על-פי שלא התקיימה דרישת הרישא של ס' 77 בעניין הגשת דו"ח תקופתי. המסלולים הקבועים בשני הסעיפים האמורים הם מסלולים נפרדים, לאורך שורת סעיפי אותו חוק. ניסיון התיקון שנעשה על ידי המשיב בגדר החלטת ההשגה אין בו כדי להועיל ולבסס את המסלול הנכון, מאחר שאין בכוחה של החלטה לפיה "יש לראות" את הודעת השומה כ"קביעת מס" כדי לשנות את מהות ההודעה שיצאה.



העיתון המקצועי לענייני מסים

זכות המלצה הינה זכות ברת מיסוי לעניין מס רכישה ו"ע 306/08 בן מירור ואח' נ' מדינת ישראל אסף ישועה, עו"ד ורו"ח

בסעיף 4(א) להחלטה נקבע, כי "מגרשי המגורים יוחזרו על ידי המינהל למועמדים שיומלצו על ידי האגודה, ובלבד שהמגרש מיועד למגורים, וכי המועמד אינו על זכות של נחלה..."

♦ בע"א 40007/97, (ענין בארותיים), קבע בית המשפט העליון, כי החלטה 737, אינה מעבירה את כוח ההכרעה בבחירת המתיישרים אז אל האגודה השיתופית ותפקיד האגודה הוא של גוף ממליץ בלבד. ההחלטה מבחינה היטב בין תפקיד המושב להמליץ על מועמדים, לבין כוחו של המינהל, שרק הוא יכול להקנות לפלוני את הזכות להיות חוכר, ולמינהל שמורה הזכות שלא להתקשר עם המומלץ בהסכם חכירה. המינהל נותר לאורך כל הדרך הגוף היחיד שבידו סמכות ההחלטה על ההתקשרות.

♦ **ההמלצה, לעצמה, אינה יוצרת "אירוע מס", כאמור בפסק דין בארותיים הנ"ל, לצורך חיוב במס. ההמלצה היא בעלת משמעות נכבדה ובעלת ערך כלכלי, אלא שהיא זכות חסרה, שאינה מגיעה כדי הזכות המכרעת לגבי ההתקשרות עם החוכר.**

♦ המשיב מבסס את החלטתו על הגדרת "מכירה" של זכות במקרקעין, לפי סעיף 1 לחוק, שלפיה מכירה היא "הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה או ויתור עליה". לטענת המשיב, המגרשים שרכשו העוררים הוחזקו על ידי האגודה כבת-רשות של המינהל, והעסקה שבין העוררים לבין האגודה, על יסוד החלטה 737 מהווה ויתור על מגרשים לזכות העוררים ולטובתם. ויתור זה הוא עסקה במקרקעין. המשיב גם מסתמך על פסק הדין בענין מפלסים.

אמת הדבר, שבפסק הדין בענין מפלסים נאמר ב"מאמר מוסגר", כי שונה הדבר (לענין פרשנות החלטה 737), ככל שהדברים אמורים בעסקה שבין הקיבוץ למשתכן, שבה מוותר הקיבוץ במסגרת החוזה שבינו לבין המשתכן, ובכפוף לתשלום שמשולם לקיבוץ, על זכותו, מכוח חוזה החכירה. ויתור כזה, ביחסים שבין הקיבוץ למשתכן, מהווה "מכירת זכות במקרקעין" (סעיף 10 לפסק הדין).

♦ גם אם החלטה 737 אינה יוצרת אירוע-מס בשל אופייה ומהותה של ההחלטה האמורה, הרי שהויתור של האגודה, לטובת חכירה רבת-שנים שניתנה לעוררים על ידי המינהל, על פי המלצת האגודה, והחווה שבין האגודה לעוררים, מהווים עסקה כלכלית, שיש לה ערך כספי של ממש, וגלומה בה הטבה שיש לה משמעות כספית. בהתאם לכך, יש לראות בצירוף של הסכומים ששילמו העוררים בעד המגרשים – לאגודה ולמינהל מקרקעי ישראל כסכום השווי שחייב במס רכישה.

התוצאה:

♦ הערר נדחה.

ניתן ביום: 17.6.2010
ב"כ המערערות: לא צויין
ב"כ המשיב: לא צויין.

♦ העוררים בשלושת התיקים רכשו מגרשים וכל קבוצת עוררים שילמה סכום של כ-200,000 ש"ח עבור כל מגרש. מתוך הסכום האמור, שולם סכום של כ-130,000 ש"ח למינהל מקרקעי ישראל, והסכום הנותר של כ-70,000 ש"ח שילמה כל קבוצה לאגודה (מושב אביעזר) עבור כל מגרש.

לטענת העוררים, בינם לבין האגודה, לא נעשתה כל עסקה במקרקעין שמחייבת אותם בתשלום מס. לעומתם, טוען המשיב, כי בין העוררים לבין האגודה נעשתה עסקה במקרקעין, לפיה נמכרה זכות במקרקעין החייב במס, על פי החוק.

♦ לטענת העוררים, השגותיהם נדחו בטענה, כי הפניית העוררים על ידי האגודה למינהל מקרקעי ישראל, מהווה מכירת זכות במקרקעין; טענה זו נדחתה, זה מכבר, בפסק הדין בענין "בארותיים" (ע"א 3962/98 בארותיים מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נ' מרים ארד ואח'), שלפיו עצם ההפניה של האגודה למינהל, לאשר את המשתכן, היא בגדר המלצה בלבד, ואינה אירוע מס של מכירת זכות במקרקעין.

♦ העוררים טוענים עוד, כי מי שמחכיר את המקרקעין הוא המינהל, שקיבל תמורה בעד החכרת הקרקע לעוררים, ובעד תמורה זו שילמו העוררים מס רכישה. משום כך התשלום ששולם לאגודה בעד תשתיות קיימות והוצאות, אינו חלק מערך הקרקע, והחלטת המשיב למסותו, נוגדת את שנקבע בפסק דין בארותיים, ואינו מתיישב עם החלטה 737 של המינהל.

♦ לטענת המשיב, מהותה הכלכלית של העסקה היא רכישת זכויות במגרש בשווי שקבע המשיב. שווי זה כולל את שני הסכומים ששילמו העוררים, כל קבוצה לגבי המגרש שרכשה, המהווים ביחד, את המהות הכלכלית של העסקה.

ועוד זאת, על פי הוראות החוק והפרשנות שניתנה לו על ידי בית המשפט העליון, ויתור האגודה על זכותה במקרקעין מהווה מכירה של זכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק.

המשיב מוסיף, בסיכומיו, כי פסק הדין בענין צינזורף (ע"א 8249/01) מתייחס להחלטה 612 של המינהל, ולא להחלטה 737 שחלה על העוררים שבענייננו. בהחלטה 737 נדרשה המלצה של האגודה שניתנה בתמורה, שלא כמו ההמלצה לפי החלטה 612, שניתנה ללא תמורה.

**ועדת הערר מס שבח בירושלים – ע. קמא – נשיא
בדימוס, ש. מדהלה – רו"ח, א. אקשטיין – רו"ח:**

♦ ביום 11.11.2009 נתנה ועדה זו פסק דין בעניינם של העוררים ברבוי ובלשה שגיא שמחה בונים ואח' (וע' 111/07, וע' 112/07), בשאלות זהות לאלה שבמקרה זה. הועדה קבעה, כי החלטה 737 איפשרה לאגודות שיתופיות להמליץ למינהל על מועמדים שיופנו למינהל כדי שיחתום עמם על חוזה חכירה.



ביקורת בת"א - 17% לא רשמו תקבולים

צוותי מבקרים של רשות המסים בקרו בשבוע שעבר בחנויות הלבשה וצעצועים באזורים שבתחום השיפוט של **משרד השומה תל אביב 3**, זאת במהלך מבצע ניהול ספרים שטיפל בענפים השייכים למשרד. כמו כן נערכו ביקורות בענף הרכב לסוגיו (מוסכים, אביזרי רכב וכד'). במסגרת ההכנות למבצע, מופו העסקים המיועדים לביקורת ונערכו קניות מקדימות, נערכו תצפיות וצורפו פרטי מידע לגבי עסקים בהם קיים חשד לאי רישום תקבולים. מטרת המבצע הייתה, להגביר את ההרתעה, על ידי הפגנת נוכחות בשטח וכן בדיקת רמת הציות, הדיווח ואיכות ניהול הספרים. הממצאים מצביעים על אי רישום תקבולים ב - 17% מ- 90 העסקים שבוקרו במבצע. במהלך המבצע נדרשה התערבות **עובדי חקירות מס הכנסה בתל אביב**, כאשר המבקרים נכנסו לעסק למכירת הלבשה בסיטונאות ובעת ההזדהות בפני בעל העסק הבחינו בערימת ממסרים ובפנקס רישומים. משביקשו מבעל העסק להראות להם את הממסרים אסף בעל העסק את הממסרים והפנקס ועזב את מקום העסק. המבקרים נשארו בעסק עם העובד במקום עד שהנישום חזר. החוקרים עיכבו את הנישום לחקירה במשרדם.

הפחתת שווי הרכב של השרים נדחתה

יו"ר ועדת הכספים, **חה"כ משה גפני**, סירב לדון בבקשת הממשלה להפחית את המיסוי שמשלמים השרים על שווי השימוש הפרטי ברכב השרד שלהם וזאת מכיוון שבדיון לא נכח נציג מטעם שר המשפטים. מקור הדיון הוא תקנות מס הכנסה החדשות לגבי שווי השימוש ברכב צמוד החל מינואר השנה, שגרמו להעלאת המס, באופן שהפחית את שכר הנטו של השרים בסכומים שהגיעו עד ל-1,500 שקל. עולה, כי השרים טוענים שרכבם אינו צמוד במשמעות הקלאסית של המונח, זאת מאחר שלשר אין כל גמישות בשאלה אם לקחת רכב צמוד או לא, והם כפופים להנחיית גורמי הביטחון. הפגיעה, לדבריהם, היא בעיקר בשרים שמחויבים להשתמש ברכב ממוגן שעלותו יקרה יותר, ובהתאם לכך גם המס על ההטבה עולה.

חשד להעלמות במסעדת "ג'חנון קול"

מרדכי ארביב מראשלי"צ, מנהל מסעדת **ג'חנון קול ברמת גן**, החשוד במחיקת תקבולים מהקופה הרושמת בסך של למעלה מ- 3.7 מיליון ₪, נעצר ושחרר ביום 23.6.10 בתנאים מגבילים **בבית משפט השלום בתל-אביב, כב' השופטת מלכה ספינוזי**. כמצוין בבקשת המעצר, שהוגשה ע"י **היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות**, ארביב, בנוסף להיותו שכיר בתעשייה הצבאית, מנהל החל משנת 2004 את המסעדה במסגרת חברת **ק.ד.א.מ ייצור ואספקת מזון (2004) בע"מ**, הרשומה ע"ש בתו. מהבקשה עולה, כי במסגרת החקירה הסמויה עלה חשד, לכאורה, לפיו מוחק החשוד תקבולים באחת משתי הקופות הרושמות במסעדה, תקבולים המסתכמים באלפי ש"ח מדי יום, כ- 100,000 ₪ בחודש. מדובר במחיקות שאינן באות לידי ביטוי בסיכום היומי (Z - זדים), אותם הוא מעביר למנהל החשבונות ולפיכך "נעלמות" מעיני רשויות המס. זאת ועוד, הואיל וכל פעולה בקופה הרושמת נעשית תחת שם המבצע, הסתבר, כי המחיקות נעשות ע"י **תומר רצון**, עובד פיקטיבי שמעולם לא עבד בחברה. מהבקשה עולה, כי מיום הקמת החברה ועד היום, מחק החשוד מהקופה הרושמת תקבולים במזומן בסך של 3,684,007 ₪, לכל הפחות, ובכך הקטין את הכנסתה החייבת במס של החברה (ת.מ. 06-38452-10).

סיוע משפטי- עכשיו גם באנגלית

משרד המשפטים העלה לאוויר אתר חדש של האגף לסיוע משפטי בשפה האנגלית. כתובת האתר היא: <http://www.justice.gov.il/MojEng/Siuamishpati> באתר החדש, בדומה לאתרים בעברית וערבית, ניתן למצוא בין היתר: תיאור תמציתי של האגף ומבנהו, מידע שימושי אודות מיקום הלשכות ושעות פעילותן, הנושאים בהם מוענק סיוע משפטי, מדריך למבקשי הסיוע, שאלות ותשובות, מידע בנושא חקיקה, סקירה של הנושאים בהם משמרד המשפטים מעניק סיוע ועוד. עפ"י משרד המשפטים, האתר החדש בשפה האנגלית נועד להמשיך את מגמת שיפור השירות והמידע המקוון למבקשי הסיוע המשפטי ולגורמי החוץ ככלל ולדוברי השפה האנגלית, בפרט.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 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 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 גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.