

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

גיליון 548 יום ה' 12 באוגוסט 2010

השבוע בגיליון

עו"ד פול לנדס – ראש הרשות לאיסור הלבנת הון // הנחיה: ביצוע פסקי דין נגד המדינה // חוזר: רכישה עצמית של אגרות חוב והסדרי חוב על ההתיישנות בפקודת מס הכנסה וחוק ההתיישנות

עדכונים מהשטח
תאמר
פסיקה

עליון – מ"ה – כיצד ראוי למסות כסף שקיבלו בעלי חברה ערב פירוקה? //
עליון – שבח – לנאמן לא יכול להיות אינטרס כלכלי בנכס //
עליון – שבח – דין הנחת הוראת השעה לגביי מס שבח כדין מס מכירה? //
27% לא רשמו תקבולים בחיפה // קבוצת כדורגל תחת חקירה // מבצע פיצוציות ארצי // הסוף לרכבת הקלה בת"א?

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

עו"ד פול לנדס – ראש הרשות לאיסור הלבנת הון

תשעת החודשים האחרונים, החליף את עו"ד יהודה שפר אשר מונה לתפקיד משנה לפרקליט המדינה (אכיפה כלכלית).

צוות משרדנו מאחר לעו"ד לנדס ברכות על מינויו (בפועל) ואנו בטוחים, כי ימשיך להצמיד את הרשות בהצלחה בדרך בה היא צועדת ומתפקדת.

ביום 8.8.10, בעקבות המלצתה של הועדה לאיתור מועמדים, הממשלה אישרה בישיבתה השבועית את מינויו של עו"ד פול לנדס לתפקיד ראש הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור במשרד המשפטים, לתקופת כהונה אחת בת 6 שנים. המינוי נעשה בהתאם לסעיף 29(א) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000. עו"ד לנדס אשר שימש כראש הרשות לאיסור הלבנת הון בפועל במהלך

הנחיה: ביצוע פסקי דין נגד המדינה

עם זאת, בסיום ההנחיה מציין היועמ"ש, כי אין באמור בהנחיה, בכדי לגרוע מסמכותם של הגופים הנוגעים לענין, שנוכחו כי אין כל דרך מעשית לקיים את פסק הדין, לנקוט באמצעים נוספים העומדים לרשותם, ובהם פתיחה בהליכים לתיקון חקיקה.

הערת מערכת: בענין זה הננו מזכירים את ענין ורד פרי (פסק דין בנושא התרת הוצאות מטפלת), אשר הוביל לתיקון חקיקתי "מזורז" מיד לאחר שהוכרע בבית דין העליון. בנוסף, תלוי ועומד בבית דין העליון דני"א בענין משה סמי לענין התחולה הרטרואקטיבית של איחור מועדים ע"י רשות המסים, בשל אי שליחת החלטות במועד.

ביום 1.8.10 פורסמה הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מסי 6.1006 בנושא ביצוע פסקי דין של בתי משפט נגד המדינה.

על פי ההנחיה, ביצוע פסקי דין על ידי המדינה, הינו חובה המוטלת בראש וראשונה על המדינה ולא רק על תושביה, "כמאמר חז"ל- "נאה דורש, נאה מקיים". ההנחיה מבהירה, כי למדינה עומדים, כמובן, כל האמצעים העומדים בפני כל אדם המבקש להתמודד עם פסק דין שניתן נגדו. אולם לאחר שמוצו כל האפשרויות ופסק הדין הפך לחלוט-ביצועו הינו חובה בסיסית המוטלת על המדינה. בהנחיה מפורטים הצעדים אותם יש לבצע לצורך הבטחת ביצועם של פסקי דין שניתנו כנגד המדינה.

חוזר: רכישה עצמית של אגרות חוב והסדרי חוב

מסקר את הדרכים השונות המשמשות לרכישה עצמית של אגרות חוב הרשומות למסחר בבורסה, וכן את הסדרי החוב השונים ודן בהיבטי המס המתעוררים במקרים אלה, הן מבחינת סיווג ההכנסה והן מבחינת עיתויה.

ביום 28.7.10 פורסם חוזר מס הכנסה מספר 2/2010 בענין: רכישה עצמית של אגרות חוב והסדרי חוב.

רכישה עצמית של אגרות חוב והסדרי חוב עם מחזיקי אגרות החוב מעלים שאלות לגבי אופן מיסוי החברה הרוכשת ומחזיקי אגרות החוב. החוזר

הערת מערכת: לאור פגרת בתי המשפט, גיליונות "מס פקס" בתקופת הפגרה (15.7.10 עד 1.9.10) יפורסמו במתכונת מצומצמת (אחת לשבועיים) ו/או בהתאם לפסיקה שתפורסם ע"י בתי המשפט מעת לעת.



על התיישנות בפקודת מס הכנסה וחוק ההתיישנות נעם שרבעי, עו"ד ורו"ח גולדמן ברון - משרד עורכי דין

♦ לאחרונה, בפס"ד ע"מ 948-07, פורקור בע"מ נ' פקיד שומה חיפה נדונה טענת התיישנות הוצאת דוחות. למערכת, חברת פורקור בע"מ ניתן ביום 29.12.94 כתב אישור לתוכנית השקעות במסלול החלופי לפי חוק העידוד, הטומן בחובו הטבות מס, ובפועל נהנתה המערכת מהטבות במס ובין היתר זכתה בפטור שניתן ממס חברות לגבי רווחים בלתי מחולקים בשנות המס 1994-1996.

משלא עמדה המערכת בתנאים להם נדרשה על-פי כתב האישור הזמני, ביטל מרכז ההשקעות ביום 14.4.02 את כתב האישור למפרע ובוטלו הטבות המס שניתנו בגינו, ובכלל זה פטור שניתן ממס חברות לגבי רווחים בלתי מחולקים. בעקבות הביטול הוציא פה"ש למערכת ביום 27.2.06 שומה לשנת המס 2002 בגין הטבות המס, שקיבלה בשנים 1994-1996.

בין יתר טענותיה של החברה, היא טענה גם להתיישנות השומות לשנים 1994-1996 לאור העובדה שפקיד השומה הוציא את השומות רק בשנת 2006, 10 שנים לאחר מתן ההטבות.

כב' השופטת ווסרקרוג דוחה את טענת ההתיישנות מכמה סיבות ובין היתר אומרת כב' השופטת: "טענתה כי מדובר בשיהוי או התיישנות של המשיב נגועה במידה מסוימת של חוסר תום לב, בייחוד משהמערכת עצמה ביקשה לעכב את הוצאת השומה ואת הליכי הגביה משום שניסתה להביא לביטול החלטה המבטלת את כתב האישור".

סיבה נוספת לפיה דוחה כב' השופטת את טענת ההתיישנות היא שאת ההוראות שבפקודת מס הכנסה, הן לעניין תקופת ההתיישנות והן לעניין הגבלות זמן להחזר מס ביתר, יש לקרוא יחד עם הוראות חוק ההתיישנות, ככל שיש באלה להוסיף על ההוראות הספציפיות של הפקודה.

כך למשל יכול סעיף 8 לחוק ההתיישנות להאריך את תקופת ההתיישנות שנקבעה בפקודת מס הכנסה, אם אכן הוכח ש"נעלמו מן התובע עובדות המהוות את עילת התובענה", ובמקרה כזה, תחילת תקופת ההתיישנות, נדחית.

♦ לטעמנו, יש בהחלטה שכזו, משום איון המועדים הקבועים בפקודה לעניין ההתיישנות, הפוגעת בעקרון הוודאות. דווקא במקרה בו יש בפקודה סעיף ספציפי התוחם את תקופת הטיפול בשומות על ידי פקיד השומה, יש להתייחס אליו כאל סעיף דווקני, שאם לא כך, הנישום, לעולם, לא יהיה שקט ולא יוכל לכלכל צעדיו הכלכליים בתבונה.

החלטה שכזו מביאה למצב בו בכל פעם שנודע לפקיד השומה מידע חדש על הכנסות הנישום, מתחילים לספור את מניין ההתיישנות לעניין פתיחת השומות מחדש, דבר אשר אין לו מקום מבחינת "עיקרון הוודאות" ויחסי הכוחות בין הנישום לרשות.

יש לציין שבפסיקה נקבעה זה מכבר, כי למרות שהמועדים קבועים בסעיף 145 ישנה אפשרות להאריך את מועדי ההתיישנות בהסכמה בין הנישום לפקיד השומה (ר' פס"ד טוטנאוור).

♦ סעיף 145 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 קובע את מסגרת הזמן בה פקיד השומה רשאי לבדוק שומות, וכך אומר סעיף 145(א)(2): "פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל - תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה". סעיף 152, לעניין טיפול בהשגה, קובע כי "אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

♦ רבות דובר בפסיקה על עקרון וודאות השומה ועל החובה של פקיד השומה לעמוד בזמנים, אולם לאורך הזמן, ניתן לראות כרסום בפרשנות הסעיף, ואם בעבר נצמד בית המשפט להוראות החוק, הרי שכיום בית המשפט בוחן את התנהלות הצדדים ביחד עם הוראות החוק. כך ניתן לראות בהחלטת בית המשפט בש"א 13876/08 + עמ"ה 1021/07, מרוז מנחם ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3. שם נקבע ע"י כב' השופט אלטוביה: "סד הזמנים כמו סעד ההתיישנות אינם עומדים בפני עצמם והם ביטוי תכליתי לעקרונות שביסודם. גם אם נדרשת מעם הרשות הקפדה יתירה בעמידה באילו, תעשה זו בצד עמידה על התנהלות תמת לב מצד הנישום". ניתן לראות את חוסר תום הלב כעילה לסילוק בקשה לאי עמידה בזמנים גם בבש"א 12945/08 שם קבע בית המשפט, כי "בבקשת הסילוק יש משום חוסר תום לב".

♦ הגדיל לעשות בית המשפט בפס"ד ע"מ 767-05, פינקלשטיין יואב נ' פקיד שומה חיפה, כאשר אמר, בהערת אגב, כי עמידה דווקנית על מועד המצאה ומועד שיגור הצווים אינה פועלת בהכרח לטובת הנישום. וכך נכתב באותו עניין: "אמנם לנישום אינטרס לדעת את החלטת המשיב בהשגה כדי לכלכל את צעדיו, אלא שלנישום יש גם אינטרס לאפשר לו להביא את מלוא טענותיו בפני פקיד השומה ולאפשר בירור ממצה שלהן. לעיתים קרובות הבירור בפני פקיד השומה הדרוש בהשגה מחייב השלמת מסמכים, הוספת טענות וכדומה. כל אלו אורכים זמן רב וקביעת מגבלות זמן קפדנית, ללא אפשרות של מתן ארכה במקרים המתאימים, תגרום לכך שפקידי השומה ידחו השגות מבלי להשלים את הדיון והבירור העובדתי, ומי שיפגעו יהיו דווקא הנישומים".

באותו מקרה של פינקלשטיין, פקיד השומה הוציא החלטה לעניין פסילת ספרים באיחור, מכיוון שלטענתו הוא נתן הזדמנויות למערער להמציא לו נתונים והסברים, ועקב כך חלף המועד. בית המשפט קיבל טענה זו, שלגופו של עניין, הפועל היוצא שלה הוא שכל עוד מתקיימים דיונים עם פקיד השומה, הרי שאין התיישנות.



כיצד ראוי למסות כסף שקיבלו בעלי חברה ערב פירוקה? ע"א 3365/06 שלמה דורפברגר נ' פ"ש חיפה שירת ברוכאל, עו"ד

מהוראות הפקודה האמורות, איפוא, עולה, כי בתקופה הרלבנטית התקיים פער מיסוי לטובת נישום שמכר את מניותיו עם רווחים ראויים לחלוקה ושילם מס רווח הון, לעומת נישום שקיבל דיבידנד, על אף שבשני המקרים מדובר בסכום שהוצא מן החברה לטובת בעלי המניות – לפי חלקם היחסי בחברה.

במועד הרלוונטי לערעור היתה גלומה כאמור בסעיף 94 הטבת מס. ניצול הטבת מס המעוגנת בחוק, כשלעצמו, אינו פסול. אלא שלעתים, "לאור הנסיבות הסובבות את ניצול ההטבה, הופך הניצול לניצול בלתי לגיטימי". השאלה אם מדובר בניצול לגיטימי של ההטבה, אם לאו, נבחנת לאור שני העקרונות העומדים בבסיס הסוגיה: העיקרון האחד, הוא זכותו של הנישום לתכנן את המס המשולם על-ידו, כחלק מזכות הקניין שלו. העיקרון השני, הוא מניעת ההטבה הגלומה בחוק מקום שאין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס.

◆ במקרה שלפנינו, מעבר לסממנים 'הפורמלים' של החברה שנשאר זהים – מספר חשבון הבנק, מספר הטלפון ומיקומם של משרדי החברה – לא חל שינוי גם באופיין ובמהותן של שתי החברות. כל הציוד שהיה בבעלות החברה המקורית, נמכר לחברה החדשה; החברה החדשה לקחה על עצמה את התחייבויותיה הכספיות של החברה המקורית, לרבות התחייבויות לתשלום פיצויי פיטורין לעובדי החברה המקורית שבחרו להמשיך לעבוד בחברה החדשה; ובעיקר – פעילות החברה נשארה בעינה. הרחבת פעילות החברה אינה משנה את מהותה. באופן טבעי חברה משנה במהלך חייה את היקף פעילותה כתוצאה מתנודות בשוק או מצרכיה העסקיים השונים. אין בכך כדי להצביע על שינוי מהותי בין החברות; בוודאי לא כזה המצדיק פירוקה של חברה אחת והקמת אחרת תחתיה. במקרה שלפנינו מדובר בפירוק מרצון על ידי בעלי המניות, קרי הליך המתאפיין בכך שבעלי המניות חפצו בקיומו ולא פירוק שנבע מכורח כלכלי. פירוק שכזה יתבצע במקרים בהם בעלי המניות סוברים שהם עשויים להפיק רווח מהפירוק, או להקטין הפסדים צפויים. במקרה זה, המערער לא הצביע על רווח ממשי שהוא סבר – בעת ביצוע העסקה – שיצמח לו מפירוק החברה והקמת אחרת תחתיה. זאת בעיקר לנוכח העובדה שפעילותה של החברה נשארה זהה, התחייבויותיה נשארו כשהיו ואף מרבית עובדיה עברו לחברה החדשה. משכך, ניתן לתהות מהי ההצדקה הכלכלית לביצוע פעולות אלה – למעט הפחתה בשיעור המס החל על הסכומים שנמשכו.

◆ בסיכום, כפי שעולה ממכלול הנתונים, קשה שלא להתרשם שמדובר בעסקה שכל תכליתה ניצול בלתי לגיטימי של הטבת המס שהיתה גלומה בזמנו בסעיף 94 לפקודה, לאמור – בעסקה מלאכותית.

תוצאה: הערעור נדחה

ניתן ביום 8.8.10

ב"כ המערער: עו"ד רועי פלר

ב"כ המשיב: עו"ד יורם הירשברג

◆ המערער החזיק ב-99% ממניות חברת "שלמה דורפברגר בע"מ" (להלן: **החברה המקורית**). באחוז הנותר של מניות החברה החזיקה אשתו של המערער. ביום 23.10.2000 ייסד המערער חברה חדשה בשם "ש' דורפברגר בע"מ" (להלן: **החברה החדשה**), בה היה המערער בעל המניות היחיד. חמישה ימים לאחר מכן נערך הסכם בין החברה המקורית לבין החברה החדשה, אשר לפיו העבירה החברה המקורית את כל פעילותה העסקית אל החברה החדשה, וכן מכרה החברה המקורית את כל הציוד וכלי הרכב שבבעלותה לחברה החדשה. החברה החדשה אף קלטה את עובדי החברה המקורית שהיו מעוניינים בכך, וכן נטלה על עצמה את התחייבויותיה של החברה המקורית לתשלום פיצויי פיטורין לעובדים. עוד לקחה על עצמה החברה החדשה את התחייבויותיה של החברה המקורית כלפי לקוחותיה. הרישיון מטעם רשם הקבלנים שהחזיקה החברה המקורית עבר גם הוא לחברה החדשה. מיקומם של משרדי החברה נשאר זהה וכך גם מספר הטלפון וחשבון הבנק שלה. ביום 24.12.2000 הוחלט בחברה המקורית על פירוק מרצון, ועל חלוקת רווחים שנצברו בחברה בסך של 4,900,000 ש"ח לבעלי המניות – קרי, למערער ולאשתו.

המחלוקת נסבה בעיקרה אודות השאלה כיצד ראוי למסות את אותם 4,900,000 ש"ח שחולקו ערב פירוק החברה המקורית.

◆ **לטענת המערער**, מטרת הפירוק הייתה להעביר את השליטה על פעילות החברה המקורית לבנו, באופן הדרגתי, בהתאם להתקדמותו של זה האחרון בלימודיו ובהתאם לניסיון שצבר, ובלא שבנו יהיה זכאי לרווחים שנצברו בחברה המקורית (להלן: "תכנית השלבים"). משכך סבר המערער כי יש למסותו בשיעור של 10%, כמתחייב מחלוקת רווחים בפירוק.

◆ **לטענת המשיב**, מדובר ב"עסקה מלאכותית" כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה, ומשכך יש להתעלם מיתרון המס שביקש המערער להשיג באמצעותה ולמסות את הרווחים שנמשכו כדיבידנד, בשיעור של 25%.

ביהמ"ש העליון- כב' המשנה לנשיא א' ריבלין, ס' גובראן, ח' מלצר:

◆ ככלל, בפירוק חברה, ימוסו בעלי המניות כאילו מכרו את מניותיהם בתמורה לחלקם היחסי בנכסי החברה. חלק מנכסי החברה בהקשר זה הם רווחים מסוימים שנצברו בחברה עובר לפירוקה, ומכונים בסעיף 94 לפקודה "רווחים ראויים לחלוקה". במועד הרלוונטי, שיעור המס שחל על חלקו היחסי של בעל מניות באותם "רווחים הראויים לחלוקה" – בהתאם להוראת סעיפים 94 ו-91 לפקודה כנוסחם אז – היה 10%. לעומת זאת, שיעור המס על דיבידנד היה ונוטר 25%, וזאת בהתאם להוראת סעיף 125 לפקודה.



העיתון המקצועי לענייני מסים

לנאמן לא יכול להיות אינטרס כלכלי בנכס
ע"א 8116/08, נדבך לנדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מרכז
אסף ישועה, עו"ד ורו"ח

פרשנותן שנויות במחלוקת, אולם אין בה כדי ליצור מציאות השונה ממה שאירע בפועל.

◆ ביהמ"ש חידש, כי גם אילו נחתם הסכם הנאמנות קודם לרכישת השטח על ידי דורי, ספק אם היה עומד למערערות הפטור הקבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. נאמן מוגדר בסעיף 69(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כך: **"אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד"**. על פי הגישה שהתקבלה בפסיקה, הגדרה זו אינה חופפת בהכרח לנאמנות לפי הדין הכללי. כעולה מהפסיקה, תנאי לקיומם של יחסי נאמנות לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין הוא, כי לנאמן לא יהיה אינטרס כלכלי אישי במקרקעין. במקרה זה, ספק רב אם ניתן לראות את דורי כמי שאין לה עניין במקרקעין. אולם, לאור הקביעה לעיל, כי לא הוכח שההסכמה שהתבטאה בהסכם הנאמנות התגבשה קודם לחתימת שני ההסכמים ביום 29.12.99, אין צורך להכריע בשאלה האם יצרה הסכמה זו יחסי נאמנות לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין.

◆ התחשבות בשווי הבנייה לעניין החבות במס הרכישה. בנוסחה הנוכחי, קובעת תקנה 1(2) לתקנות את שיעור המס בגין "זכות במקרקעין", שאינם בנין מגורים. לאור הגדרה של מונח זה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ברי, כי הביטוי "זכות במקרקעין" בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע את עצם החיוב במס, מתייחס גם לבנין הבנוי על המקרקעין. אין ספק, שזו גם משמעות הביטוי "זכות במקרקעין" בתקנה 1(2) לתקנות מס רכישה, הקובעת את שיעור המס. מסקנה זו תואמת גם את תכלית התיקון.

כן נדחתה טענתן הנוספת של המערערות, כי במקרה שבפנינו התייחסה עסקת הרכישה ואשר בגינה חלה חובה לשלם מס רכישה, לרכישת הקרקע בלבד, ולא לבנין שהיה אמור להיבנות עליה. עסקת רכישה נבחנת על פי המהות הכלכלית של העסקה ולא לפי ההגדרה שהעניקו לה הצדדים. בפסק הדין בעניין **מלונות צרפת** ייחס ביהמ"ש חשיבות לכך ששני ההסכמים נחתמו בגדר "הסכם מסגרת" אחד. במקרה זה, לא קיים הסכם מסגרת, אולם לגישתו של השופט גרוניס, אין מדובר בדרישה הכרחית, אלא באינדיקציה בלבד. במקרה זה, מכלול הנתונים והאינדיקציות מוביל למסקנה, כי רכישת השטח וההסכם לבנות עליו נחשבים לעסקה אחת, לעניין החיוב במס רכישה. את הזכות שנרכשה על ידי נדבך יש לראות ככוללת הן את הקרקע והן את הבניין העתיד להיבנות עליה. מדובר בעסקה אחת, שבגדרה נרכשו המקרקעין ובנין המשרדים שצפוי להיבנות עליהן.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 2.8.10

ב"כ המערערות: עו"ד מאיר מזרחי; עו"ד אופיר

סעדון

ב"כ המשיב: עו"ד קמיל עטילה

◆ המערערת 1, (להלן – **"נדבך"**) היא חברה בת של בנק דיסקונט לישראל בע"מ ואחראית לניהול נכסיו. לטענת המערערות, לפני מספר שנים החליטה הנהלת הבנק לרכז את משרדי ההנהלה בבנין אחד ולרכוש שטח עליו יבנה בנין משרדי ההנהלה. ביום 16.12.99 רכשה מערערת 2 (להלן – **"דורי"**) את השטח מידי בעליו. ביום 29.12.99 חתמו נדבך ודורי על שני הסכמים: האחד, הסכם בו הוצהר, כי רכישת השטח נעשתה בנאמנות עבור נדבך. השני, הסכם למתן שירותי בנייה. ביום 13.1.00 הגישו הצדדים למשיב הודעה על הנאמנות, לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין. ביום 16.1.00 הגישו המערערות הצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין בפטור ממס - העברה ללא תמורה מנאמן לנהנה. הערעור עוסק בשתי שאלות. האחת, האם במועד הרכישה התקיימו יחסי נאמנות בין דורי לנדבך. השנייה, בהנחה שחלה חובה לשלם מס רכישה, האם יש להתחשב בשווי הקרקע בלבד, או שיש להתחשב גם בשווי הבניין העתיד להיבנות עליה.

בית המשפט העליון – כב' השופט א' גרוניס, כב' השופטת א' חיות וכב' השופט ע' פוגלמן:

◆ סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין קובע פטור ממס שבח במקרה של העברת זכות במקרקעין מנאמן לנהנה. כאשר הנכס המועבר נרכש עבור הנהנה מלכתחילה, הרי העברתו לנהנה אינה אלא השלמה של עסקת הרכישה הראשונה שנעשתה על ידי הנאמן. על מנת ליהנות מן הפטור הקבוע בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין נדרש, כי הנאמנות תתקיים כבר במועד בו נרכשו המקרקעין על ידי הנאמן. זאת, שכן רק במקרה כזה ניתן לומר, כי רכישת הזכות על ידי הנאמן והעברת הזכות מהנאמן לנהנה, אינן אלא שני חלקים של עסקה אחת. הנטל להוכיח קיומה של נאמנות מונח על כתפי הטוען לה.

המערערות לא הצליחו להוכיח, כי מערכת היחסים שהוצהרה בהסכם הנאמנות – שנחתם לאחר רכישת הקרקע, התקיימה עוד קודם לכן. ממכלול הנתונים מסתמן, כי בתחילת הדרך פעלה דורי כיוזם עצמאי, גם אם תוך שיתוף פעולה עם נדבך, ורק בהמשך החליטו הצדדים להגדיר את היחסים ביניהם כנאמנות.

בהקשר לטענת המערערות, כי ההסכם עם דורי נחתם לאחר רכישת הקרקע על מנת להסוות את העובדה, כי מדובר ברכישה עבור הבנק, דבר שלו היה נודע למוכרים, היה מעלה את מחיר העסקה, כי הנתון המכריע בדיני המס הוא כיצד התנהלו הדברים בפועל ולא כיצד היו יכולים להתנהל. כדאיות כלכלית עשויה להיות אינדיקציה ראייתית מסוימת כאשר העובדות או



העיתון המקצועי לענייני מסים

דין הנחת הוראת השעה לגביי מס שבח כדין מס מכירה ?
 ע"א 7765/04 (וערעור שכנגד) ע"א 7767/04 ע"א 9705/05 מנהל
 מסמ"ק רחובות ואח' נ' זכי דוגה ובניו בע"מ ואח'
 שירן כהן, משפטנית

אין בלשון סעיף 72 כל אינדיקציה לפיה תחולתו היא רק לגבי הוראות טכניות כפי שטען המנהל וממילא אין גם כל אינדיקציה בלשון סעיף 72 שתמנע את תחולתו על ההנחה שנקבעה בתיקון מס' 50. אם אכן כפי שטוען המנהל תכלית סעיף 72 היא להחיל על מס מכירה הוראות טכניות בלבד מדוע מועטו מתחולתו הוראות פטור כאלה ואחרות? מיעוט פטורים ספציפיים בלבד מחזק אפוא את המסקנה כי פטורים והנחות שלא מועטו ימשיכו לחול, כטענת המשיבים.

♦ תיקון מס' 50 נועד מעיקרו כדי לעודד ולהמריץ את הפעילות בענף הנדל"ן ולהסיר חסמי מס והחלת ההנחה מכוחו גם לגבי מס מכירה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה ועם עיקרו של תיקון זה.

גם אם נאמר כי התיקון לחוק בעניינינו "שותק" אין הכרח לקבוע כי מדובר בהסדר שלילי. שהרי, שלא כמו התיקון לחוק – החוק עצמו אינו שותק. שיקול נוסף הינו ביטולו של מס מכירה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008 לפיו בוטל מס המכירה כליל (להבדיל, למשל, מאיפוס שיעורו) ונקבע כי תחילת התיקון היא מיום 1.8.2007. העניינים שעלו לפנינו אומנם קדמו למועד זה אך אין בכך כדי לשלול השפעה פרשנית של הדברים, שהרי כבר נקבע מפורשות כי חקיקה מאוחרת יש בה כדי להשפיע על פירושה של חקיקה מוקדמת. הביטול משקף למעשה מגמה ברורה של המחוקק להביא להפחתת שיעורי מס מכירה עד לביטול המס כליל החל מיום 1.8.2007.

♦ תכלית הדברים היא עידוד שוק הנדל"ן. עידוד השוק מתבצע על ידי הפחתת מיסים שיש בהם כדי לעכב את הפעילות בשוק. אם נותר עוד כל ספק מהי הפרשנות הראוייה לעניינינו הרי שנוכח חזקת התכלית בדבר זכויות האדם ספק זה צריך לפעול לטובת החלת ההנחה, דהיינו לטובת המשיבים.

תוצאה:

♦ ע"א 9705/05 התקבל והשאר נדחו.

ניתן ביום: 5.8.10

בשם המערערים: עו"ד שרון אזולאי, עו"ד אלון קלמנסון, עו"ד חגי אולמן, עו"ד דורון לוי
בשם המדינה: עו"ד יהודה ליבליין

♦ במסגרת הרפורמה במערכת מיסוי המקרקעין שנעשתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון מס' 50) נקבעה, בין היתר, הוראת שעה לפיה המוכר זכות במקרקעין, בתקופה שנקבעה בחוק, זכאי להנחה בשיעור מס השבח החל עבור מכירות בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שנרכשה לפני היום הקובע. באשר להנחות או הקלות במס המכירה על נכסים אחרים שנרכשו לפני היום הקובע תיקון מס' 50 ככלל שותק. סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: **החוק או חוק מיסוי מקרקעין**), שלא שונה במסגרת הרפורמה, קובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין". השאלה שלפנינו היא האם ההנחה שנקבעה בהוראת השעה לגבי מס שבח חלה גם לגבי מס מכירה. יצוין, כי הוראת השעה לא הוארכה. יתר על כן, מס המכירה בוטל כך שעניינינו בפרשנות הוראות חוק שחלפו מן העולם. ההכרעה נדרשת עם זאת לגבי שלושת הערעורים שנשמעו לפנינו יחדיו.

♦ **טענת המנהל**, מדובר לטענת המנהל בהחלה של הוראות מינהליות וכלליות בלבד כגון אופן השומה והליכי ההשגה אך לא החלה של הוראות מהותיות כגון פטור או חיוב. כשם ששיעורי מס שבח ומס מכירה אינם זהים על אף לשונו של סעיף 72 כך גם יש לנהוג לגבי הקלות והנחות. יתר על כן, כשם שאין מטילים מס בהעדר הוראה מפורשת אין גם להעניק הנחה או הקלה בהיעדר הוראה מפורשת.

טענות המשיבים: הוראת סעיף 72 היא הוראה מפורשת ולכן, בעניינינו לא מדובר במתן הנחה ללא הוראה מפורשת. לשון סעיף 72 מדברת על כל דבר ועניין ואין סיבה לחשוב כי מדובר רק בהוראות טכניות כפי שטוען המנהל. לשון החוק, מבנהו ותכליתו מצביעים כולם, כי יש להעניק את ההנחה הקבועה בתיקון מס' 50 גם על מס מכירה.

ביהמ"ש העליון בשבתו כבית משפט לערעורים
אזרחיים- השופטת מ' נאור:

♦ על פרשנות חוקי מס יש להחיל ככלל את אותם כללי פרשנות החלים בפירושו של כל חוק אחר. יחד עם זאת, אין לשכוח כי ייחודם של "דיני המס מחייב רגישות מיוחדת בפרשנות דיני המס". מאחר שדינו של מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין יש להחיל את ההנחה הקבועה בתיקון מס' 50 גם לגבי מס מכירה מכוח סעיף 72. סעיף 72 לחוק: "דין מס מכירה כדין מס לכל דבר וענין, למעט לענין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי פרק שישי". סעיף 72 קובע אפוא מפורשות כי דין מס מכירה כדין מס לכל דבר וענין.



קבוצת כדורגל תחת חקירה

בימ"ש השלום בת"א, כב' השופטת אורנה לוי, שחרר ביום 8.8.10 תחת מגבלות את יובל נעים, בן 43 מראשון לציון, אשר שימש כמאמן קבוצת הכדורגל "הפועל רמת גן גבעתיים" במהלך השנים 2006 - 2009 וכיום מנהל את קבוצת "הפועל איחוד בני סכנין". מפעילות מודיעינית שערכה היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות, עלה חשד, כי בהיותו מאמן קבוצת הכדורגל "הפועל רמת גן גבעתיים" חתם החשוד עם הקבוצה חוזים כפולים, כאשר החוזה הנמוך הועבר לבקרה התקציבית של ההתאחדות לכדורגל בישראל ואילו החוזה האמיתי נשאר בידי החשוד. עפ"י החשד, ההפרשים הנובעים מהחוזים השונים, נותרו בידי החשוד ולא דווחו למס הכנסה ולבקרה התקציבית. ביום 8.8.10 נפתחה חקירה גלויה תחת השם "מכתש קטן 2". מבדיקת הציינגים, בהם נהג החשוד לפרוט את השקים, שקיבל מקבוצת הפועל רמת גן, עולה כי סכומי השקים שניכה גבוהים משמעותית מהסכומים אותם היה אמור לקבל בהתאם לחוזה "הנמוך" שחתם עם הקבוצה ועליו דיווח. קיים חשד, כי הליך זה בוצע גם עם שחקנים נוספים בקבוצה, בסכומים הנאמדים במאות אלפי ₪ במהלך השנים 2006 - 2010.

הסוף לרכבת הקלה בת"א ?

הרשות הממונה הודיעה ביום 10.8.10 לזכיינית הרכבת הקלה בת"א (MTS), כי : "הסכם הזיכיון יבוטל אם לא תתקבל ההצעה הסופית שהוגשה על ידי המדינה עד ה-22.8.2010". במהלך השבועות האחרונים קיימה הרשות הממונה מטעם המדינה על פרויקט הרכבת הקלה בת"א סבב פגישות עם בעלי המניות של חברת MTS, זכיינית הפרויקט, ועם גורמים שונים הקשורים בפרויקט, וזאת במטרה לסכם את כל נקודות המחלוקת ולהגיע לסגירה פיננסית. לאחר סדרת דיונים ארוכה החליטה הערב הרשות הממונה על הפרויקט בראשות **משרדי האוצר והתחבורה** לסיים את הסכם הזיכיון עם חברת MTS במהלך 30 הימים הקרובים ולחלט את הערבויות הבנקאיות בסך 120 מיליון שקלים שהופקדו בידי המדינה. יחד עם זאת ובמקביל, העבירה הרשות הממונה לזכיון את עמדתה המשופרת והסופית ביחס לכל הסוגיות אשר נותרו במחלוקת לאחר סבב השיחות האחרונות, ולזכיון ניתנה האפשרות להסכים לתנאים האמורים בתוך 12 ימים, עד ה-22.8.2010.

27% לא רשמו תקבולים בחיפה

במבצע ניהול ספרים שנערך לפני מספר ימים בחיפה, נתפסו כ- 27% מהעסקים באי רישום תקבולים. במבצע נערכו 96 ביקורות בעסקים בישובים חיפה, נשר, קריית אתא, עספיא ודאלית אל כרמל. בטרם המבצע ערכו מבקרי ניהול ספרים **ממשרד השומה חיפה**, תצפיות, מעקבים וקניות סמויות. בביקורת שנערכה בגן ילדים בחיפה נמצא כי, תקבולים בסך של 205,050 ₪, שהתקבלו בגין השתתפות ילדי הגן בקייטנת הקיץ שמתקיימת בגן - לא נרשמו. תשובותיהן של הגננות היו שונות ומשונות. לגבי המזומן וההמחאות טענו, כי לא הספיקו לרשום בספרים. לגבי שיקים דחויים, טענו כי אף אחד לא הסביר להן איך לנהל ספר קבלות. התיק הועבר לטיפול פלילי. במסגרת ביקורת שנערכה בחנות שטיחים בדאלית אל כרמל נבדקו הזמנות מלקוחות ונמצא כי לא נרשמו בספרים מכירות בסך של 10,000 ₪. התיק הועבר לטיפול פלילי. קבלן שיפוצים בחיפה הודה שקיבל 5,500 ₪ על עבודת שיפוץ שביצע. זאת לאחר שנערכה תצפית על המקום בו נערכו השיפוצים שעלותם כ- 30,000 ₪. הקבלן טען, כי מעולם לא פתח תיק במס הכנסה. התיק הועבר לטיפול פלילי. קבלן ריצוף בחיפה נמצא, כי לא רשם תקבולים בסך של 20,000 ₪. התיק הועבר לטיפול פלילי. פקיד שומה חיפה, מציינ שהביקורות והתצפיות על העסקים יימשכו גם בימים הקרובים ובשעות לא שגרתיות.

מבצע פיצוציות ארצי

רשות המסים בישראל ומשטרת ישראל, ערכו מבצע ארצי משותף בפיצוציות ברחבי הארץ. במבצע שנערך ביום חמישי ה-29.7.10, השתתפו 12 צוותים של מבקרי ניהול ספרים ממשרדי השומה וכן עשרות שוטרים מתחנות משטרה מחיפה בצפון ועד באר שבעבדרום. הביקורות נערכו בישובים: רמת גן, גבעתיים, באר שבע, ראשון לציון, רחובות, נתניה, כפר סבא, תל אביב, חיפה ואשדוד. בביקורות שערכו מבקרי רשות המסים בפיצוציות, ב- 33% נמצא אי רישום תקבולים **וב- 30%** נמצאו ליקוים מהותיים בניהול ספרים, והמשטרה סגרה מספר עסקים עקב מכירת אלכוהול לקטינים ומציאת כדורי חגיגת. בעלי העסקים היו מופתעים משיתוף הפעולה של רשות המסים והמשטרה, שהגיעו ביחד לביקורת. הביקורות נערכו בשעות לא שגרתיות.

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.