

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

גיליון 591 יום ה' 25 באוגוסט 2011

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תיקון 185 לפקודת מס הכנסה – בענין הלוואות // הצעת חוק מע"מ – הגבלת שיעור מס שכר // ישיר, אבל עקום

מאמר פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

תיקון 185 לפקודת מס הכנסה - בענין הלוואות

רישום הכנסת מימון במסגרת סעיף 3(ג) תמיד יעשה אצל נותן ההלוואה.

♦ תיקון נוסף בסעיף 3(ט) קובע שהלוואות שנרשמו כנכסים קבועים במסגרת חוק התיאומים (לפני ביטולו), הוצאו מתחולתו כפי שקורה גם בסעיף 3(ג). סעיף 3(ג) תוקן כך שתחולתו מעתה תותנה בקיומם של יחסים מיוחדים בין המלווה ללווה שכן הנחת היסוד בתיקון היא שרק בין צדדים קשורים קיים החשש לעסקה שלא בתנאי שוק ולפיכך אין מקום להחיל את הסעיף באופן גורף על כלל ההלוואות.

♦ לסיום, סעיף 85א תוקן כך שהלוואות שאינן צמודות ואינן נושאות ריבית שניתנו מחברת אם לבת לתקופה של 5 שנים לפחות, הוצאו מתחולת הסעיף כך שניתן לתת הלוואות אלה גם לא בתנאי שוק. בעניין זה סבר המחוקק כי יש להתייחס להלוואות אלה כהשקעה הונית ולפיכך פטר אותן מתחולת הסעיף. למרות זאת, קבע המחוקק בתיקון כי ההפרש בין סכום ההלוואה שניתנה לסכום ההלוואה שנפרעה לפי שער המטבע הרלוונטי, יטופל במסגרת סעיף 88(לפקודה, קרי, רווח/הפסד הון

♦ התיקון יחול על הלוואות שניתנו מ- 1.1.2008.

♦ ביום 3.8.2011 [תיקון 185 לפקודת מס הכנסה](#), להלן פירוט התיקונים ומשמעותם:

♦ במסגרת תיקון סעיף 3(ט) לפקודה, העוסק בהלוואות מחברה לבעלי השליטה בה, הוצאו מתחולתו הלוואות שניתנו מחברה בת לחברה אם והלוואות שניתנו או התקבלו מחוץ לישראל. תיקון זה נועד לעשות סדר כך שלגבי הלוואות בין חברת בת לחברת אם הטיפול יעשה במסגרת סעיף 3(ג) ולגבי הלוואות בינלאומיות הטיפול הועבר למסגרת סעיף 85א לפקודה.

♦ **לגבי הלוואות בין חברה בת לחברת אם**, נציין כי, עד התיקון חברת הבת נאלצה לגבות ריבית מחברת האם בשיעור של צמוד + 4% בהתאם לסעיף 3(ט). לעומת זאת, לאחר התיקון, הריבית תקבע לפי סעיף 3(ג) שהיא נמוכה יותר (כ 3% בלבד) בנוסף, עד התיקון חברת הבת וחברת האם יכלו לבחור היכן לרשום הכנסות המימון, כלומר, או שרשמו את הכנסות המימון הרעיוניות לפי סעיף 3(ט) בחברת האם או שחברת הבת חייבה את חברת האם בריבית ורשמה הכנסות מימון בספריה. מנגנון זה אפשר לנישומים לרשום הכנסה במקום שיש כבר הפסדים. לאחר התיקון, מנגנון זה סוכל שכן

הצעת חוק מע"מ – הגבלת שיעור מס שכר

ממוסדות ללא כוונת רווח הפועלים למטרות פרוטיות.

♦ עפ"י דברי ההסבר, לאור הנימוקים הרבים לאי הצדקתו של מס השכר מוצע בזאת, בשלב זה, לקבוע הקלה כאמור לעיל בכל הנוגע למוסדות ציבור אשר עמדו בקריטריונים המחמירים שבסעיף 2(9) לפקודת מס הכנסה.

♦ ביום 3.8.11 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ **זבולון אורלב** ואח' [הצעת חוק מס ערך מוסף \(תיקון-הגבלת שיעור מס שכר\), התשע"א-2011](#).

עפ"י הצעת החוק, מוצע כי יוקטן לשיעור של 4% או פחות, מס השכר על מוסדות ללא כוונת רווח העומדים בתנאים שהמדינה קבעה בפקודת מס הכנסה ומהווים מוסדות ציבור, וזאת במובחן

הערת מערכת: לאור פגרת בתי המשפט, גיליונות "מס פהס" בתקופת הפגרה (20.7.11 עד 4.9.11) יפורסמו במתכונת מצומצמת (אחת לשבועיים) ו/או בהתאם לפסיקה שתפורסם ע"י בתי המשפט מעת לעת.

העיתון המקצועי לענייני מסים



החברות יכולות לפעול במספר מסלולים שייטיבו (בעקיפין) עם בעלי השליטה, בדרך זו או אחרת, כגון אלו:

רכישת דירות ובתי מגורים, והשכרתם (בתנאי השוק) לבעלי השליטה.

רכישת תמונות וחפצי אמנות, לשימוש במשרדי החברה ולהנאת בעלי השליטה.

קידום פרויקטים עסקיים (בין בישראל ובין במדינות הניכר), שלבעלי השליטה יש ענין בהם.

5. **משיכה "שלא כדין" מקופות גמל** לפי עמדת רשות המיסים בישראל (שיש לה עיגון בתקנות מס הכנסה שהותקנו מכוחות של סעיף 87 לפקודת מס הכנסה),

כל משיכה "שלא כדין" מכספי קופת גמל, לרבות היוון מקופת קצבה, מתחייבת במס בשיעור שלא יפחת מ-35% (אך יכול להיות גם יותר מכך).

הסנקציה הזו מופעלת כיום, ללא הבחנה, גם כאשר מדובר ביחידים שהגיעו לגיל פרישה, וזקוקים לכסף, וגם כאשר מרכיב הרווח הריאלי, הגלום במשיכת הכספים, הינו זניח

6. **חישוב מס "מאוחד"** לפי הוראות פקודת מס הכנסה, אין (בדרך כלל) זכות לחישוב מס "נפרד", בשל הכנסות פסיביות. כתוצאה מכך, נטל המס הישיר, המוטל על בני הזוג, כבד לעומת נטל המס המצרפי שהיה חל עליהם, אלמלא היו נחשבים לתא משפחתי אחד.

"קנס הנישואין" הזה מתייחס גם לבני זוג שלכל אחד מהם יש דירת מגורים משלו (לרבות השלכות לעניין חוק מיסוי מקרקעין) 7. **הוני או פירות?** הפער המשמעותי בין שיעור המס המוטל (בדרך כלל) על הכנסה "הונית", בידי היחיד, גורם לתכנוני מס ולעיומותים בלתי פוסקים בין הנישומים לבין רשויות המיסים בישראל. בדרך כלל, כל נישום שמדווח על רווח הון אישי בשל מכירת מוניטין עסקיים (או בשל ויתור על זכות התחרות) צפוי למאבק מתיש ויקר, שלפעמים מסתיים רק בבית המשפט. 8 **עיוותים בחוק הביטוח הלאומי** אין כיום מחלוקת על כך שתשלומי היחיד למוסד לביטוח לאומי הפכו, במידה רבה, למס הכנסה ב'. קשה על כן להבין (מבחינת הצדק החברתי), מדוע הופטרו רווחי הון והכנסות פסיביות מסוימות (ובמיוחד דיבידנדים שמושכים יחידים מחברות שבשליטתם) מתשלום דמי הביטוח

♦ רשימה זו נועדה לגרום למקבלי ההחלטות להפעיל את מיטב שיקול הדעת, לפני שהם נחפזים להצהיר הצהרות בדבר הצורך בשינויים מידיים בתמהיל המס, שכן נטל המס האפקטיבי שונה עד למאוד - במקרים רבים - מנטל המס הפורמלי.

חשוב גם לזכור, כי ככל שעולה נטל המס הישיר, כך גם גדל התמריץ למתכנני המס (שרבים מהם הינם יוצאי רשות המיסים בישראל) למצוא רפואה למכה.

ישיר, אבל עקום

מאת: נדב הכהן, רו"ח

רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'

♦ אחת המשימות שהוטלו על חברי הצוות לשינוי כלכלי - חברתי (בראשותו של פרופ' מנואל טרכטנברג) היא לבחון את תמהיל המס בישראל, כדי להמליץ על השינויים הנדרשים.

לפי כל הסימנים צפויה המלצה להפחתת נטל המיסים העקיפים, שתמומן (בין היתר) באמצעות הכבדת נטל המס הישיר (במיוחד לתאגידים וליחידים עתירי הכנסות).

אין מחלוקת על כך שלמיסים העקיפים מיוחסת השפעה רגרסיבית (במיוחד ככל שמדובר במוצרי יסוד ובצרכי הקיום הבסיסיים), אך גם במחוזות המס הישיר הצדק החברתי נרמס, כדבר שבשגרה. חוקי המס שזורים בהוראות אנטי-תכנוניות, בסנקציות אוטומטיות ובהוראות "עשה" ו"אל תעשה" ובה בשעה קיימים עשרות מסלולי מס והסדרי מס מועדפים, מתוך כוונה ושלא מתוך כוונה, שהבקיאות בהם לא תסולא בפז. התוצאה הבלתי נמנעת הינה מלכודות ועוותי מס לחלק מהנישומים, לעומת הטבות והקלות מס שבדרך כלל מפחיתות את נטל המס האפקטיבי בעיקר לבני העשירון העליון. ברור שצדק חלוקתי לא מושג בדרך זו.

♦ להלן נפרט כמה דוגמאות להטלת מס, וגם לאי הטלת מס, שלא לצורך. 1. **שווי שימוש ברכב** - כל עובד שעושה שימוש ברכב צמוד של המעביד מחויב מדי חודש במס, בשל שווי השימוש ברכב. המס מחושב באופן שרירותי, כפונקציה מהטבה רעיונית פרטית שממנה נהנה כביכול העובד, ללא כל קשר להיקף ההטבה (בפועל) ממנה נהנה העובד. בהקשר זה, נציין כי לפי פסיקה ארכאית של בית המשפט העליון, הוצאות הנסיעה של העובד למקום העבודה (וממנו) נחשבות להוצאה פרטית, שאינה ראויה לניכוי לצרכי מס הכנסה.

2. **הפסדים מתפוגגים** לפי חוקי המס דהיום (וכל עוד אין פסיקה תקדימית אחרת), אין בדרך כלל העברת הפסדים "אחורנית" ואין הורשת הפסדים, לצרכי מס. כתוצאה מכך, נישומים רבים משלמים מיסים מרווחי שווא, שבשנים מאוחרות יותר מתפוגגים וחולפים מהעולם כלעומת שבאו. 3. הפרשי שער - הפרשי שער בידי יחיד, שנובעים מהשקעה "פרטית" (בדרך כלל המדובר בפקדון צמוד מטבע חוץ או בניירות ערך הנקובים במטבע חוץ), הינם מחוץ לעולם המס.

כך מתאפשרת הפקת רווחים מהותיים ללא תשלום מס (למשל; למי שהשקיע לפני שנה בפרנק השווייצרי), ובמקביל מתרחשות גם תאונות מס (למשל; למי שהשקיע לפני שנה בלירות מצריות).

4. **התעשרות באמצעות תאגיד** ההבדלים המהותיים (מאוד) בין שיעור המס

השולי החל על היחיד לבין שיעור המס החל על חברות, הביאו להקמת אלפי חברות פרטיות, בבעלות יחידים, המאפשרות התעשרות דלת מס באמצעות תאגיד.



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים – כב' השופט א' גרוניס, כב' השופט א' רובינשטיין, כב' השופט ח' מלצר:

♦ ביהמ"ש קבע, כי בחינת אפשרויות פרשנותו של סעיף 8(ג)(3) מוליכה למסקנה, כי תכליתו של סעיף זה אכן הייתה לאפשר הסדר פריסה "מהותי" כזה אשר משווה את מצבם של המשיבים למצבם של נישומים שהיו מקבלים את מענק הפרישה שלהם – פרוס על פני מספר שנים כהכנסה פירותית. גישה כזו תורמת לעשיית צדק אופקי. המכשול שעליו נועד סעיף 8(ג)(3) להתגבר אינו, איפוא, הטלת המיסוי הפרוגרסיבי על מענק הפרישה גרידא, אלא על העובדה, כי מענק הפרישה מתקבל בנקודת זמן שהמחוקק סבר, כי היא שרירותית ולא מייצגת לענייני שומת המס בכל ההיבטים הרלבנטיים.

♦ ביהמ"ש הגיע לכלל מסקנה, כי יש לפרש את סעיף 8(ג)(3) לפקודה בנוסחו הנוכחי, ככזה המאפשר פריסה ממשית ומהותית של ההכנסה שהתקבלה בידי המשיבים על דרך של מענקי פרישה – לשנים קדימה, תוך שמוחל עליה בכל אחת משנות הפריסה הפטור השנתי, שהמשיבים זכאים לו מכוח סעיף 9(5) לפקודה. **השופט א' גרוניס** הסכים לפסק דינו של **השופט ח' מלצר**.

השופט א' רובינשטיין מסכים לפסק דינו של **השופט מלצר**. לטעמו, יש לנקוט ראייה רחבה, להפנות מבט אל התכלית החברתית הברורה שביסוד מתן הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה לבעלי מוגבלויות, לחבר אותה לשלב החיים בו נמצאים המשיבים, ולפרש בגדרים אלה את תחולת סעיף 8(ג)(3). המשמעות היא, כי יש לראות את הסכומים שקיבלו המשיבים ממעסיקיהם בגדרי מענק הפרישה כקרובים יותר במהותם לחיסכון לעת זקנה, "אחיה" של קצבה, שלגביה נכונה רשות המסים לפרוס "מהותית" את ההכנסה; ועל כן יש להחיל את הפטור באופן שנתי, כהכרעת בית המשפט קמא ב"מכה אחת". הכספים שמקבל הפורש כמענק עשויים להוות לעתיד לבוא חלק משמעותי מרווחתו הסוציאלית לעת זקנה, בודאי עם התארכות תוחלת החיים.

כב' הש' רובינשטיין סבר, כי יתכן שלא רק במקרים של מוגבלות כבעניין זה, אלא אף לפרש בגיל פרישה "מלא", ראוי לשקול ראייתו של מענק פרישה כמצוי במתחם הרחב של הסדרי ביטוח סוציאלי לעתיד לבוא, לעת זקנה, אולי מה שאין כן בפרישה "צעירה" ובודאי במקרים שבהם מתבררת לפקיד השומה מניפולציה מכוונת.

התוצאה: ♦ ערעור המדינה נדחה.

ניתן ביום 18.8.2011

ב"כ המערערים: עו"ד קמיל עטילה

ב"כ המשיבים: עו"ד עוזי שוחט; עו"ד בן-ציון

כהן; עו"ד ברוך יוסף

אישור פריסה קדימה לנכה (שרל שבטון)

ע"א 8960/07 פ"ש כ"ס נ' יעקב בן אריה

ע"א 8958/07 פ"ש ת"א נ' שרל שבטון

איננה אייזנברג, משפטנית

♦ סעיף 8(ג)(3) סיפא לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") מתיר למנהל לפרוס הכנסה של נישום בגין מענק שנתקבל עקב פרישה – למספר שנים. שני הערעורים מעלים שאלה משפטית דומה בהקשר ליישומו של הסעיף, במקרה המיוחד שבו הנישום הוא נכה, או עיוור במשמעות סעיף 9(5) לפקודה, הזכאי לפטור מהכנסה מיגיעה אישית, והבקשה לפריסה היא לשנים שלאחר קבלת המענק הפרישה. הקושי - האם בנסיבות אלו זכאי הנישום לפטור השנתי הקבוע בסעיף 9(5).

המערערים סבורים, כי במקרים מעין אלה יש לפרש את סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה, כך שהנישום יהיה זכאי לתקרת הפטור בגין נכותו רק בעבור השנה הראשונה מבין השנים שבהן נפרסת ההכנסה. לעומת זאת, המשיבים, אשר זכאים לפטור כאמור לעיל וביקשו לפרוס את מענק הפרישה שקיבלו לשנים שלאחר קבלת המענק – סבורים, כי הם זכאים ליהנות מהפטור בכל שנה, ולא רק בשנה הראשונה לפריסה.

ביהמ"ש המחוזי הנכבד בפסק דינו של כב' הש' מ' אלטוביה מקבל ערעורו של המשיבים וקובע, כי יש להעניק לו הפטור הניתן לפי סעיף 9(5) לפקודה בכל שנה משנות הפריסה.

♦ המערערים טוענים, כי סעיף 8(ג)(3) לפקודה נועד להתגבר על הבעייתיות המובנית, שמקורה בשיעורי המס הפרוגרסיביים ואשר נוצרת כשקבלת הכנסה נתונה מהסוג הנזכר בסעיף 8(ג) לפקודה – מגלמת הכנסה נדחית והסכום המצטבר מגיע לנישום בשנה אחת. בהתאם לתפיסת המערערים, הפריסה היא טכנית-חשובית בלבד, בניגוד לפריסה מהותית, שמתבקשת מעמדת המשיבים. לגישת המערערים הפריסה שבסעיף 8(ג)(3) לגבי מענק פרישה היא של ההכנסה החייבת, כמשמעה בפקודה ויתרונה מבחינת הנישום הוא רק בניצול אפשרי של מדרגות המס ונקודות הזיכוי בכל אחת משנות הביזור. קו טיעון נוסף שמקדמים המערערים נשען על הנחתם, כי מענק פרישה הינו סכום המצטבר מהכנסות שנדחו עם השנים, וככזה הוא מייצג הכנסה שלא מוסתה עדיין, שכן הוא לא הועבר לעובד בשנות המס שבהן עבד. מכאן למדים המערערים, כי מתן פטור בגין מענק הפרישה, בכל אחת משנות הפריסה לעתיד, תסכל את הניסיון למסות את המשיבים "מס אמת", וזאת גם בהתאם לפרשנותם של המשיבים עצמם, לפיה תכלית סעיף 8(ג)(3) היא למנוע עיוות מיסוי. המשיבים, מאידך גיסא, סומכים את ידיהם על פסקי הדין, מושאי הערעורים, והם מבקשים כי נמנע מלהתערב בהם.

העיתון המקצועי לענייני מסים



המערערות נוגדות את הדין, ומהוות ניסיון להתחמק מתשלום המס. בנוסף, המערערות לא חויבו בכפל מס, וחשוב שומה לפי שיטת המערערות יפגע בקופה הציבורית.

ביהמ"ש העליון - כב' השופטים א.רובינשטיין, ס.ג'ובראן ונ.הנדל :

♦ ביהמ"ש קבע-מחד, המערערות הינן חברות עצמאיות, אשר נותנות ומקבלות שירותים. בגין השירותים שהמערערות מספקות, מוטל עליהן מס עסקאות. עבור השירותים והנכסים הנרכשים ע"י החברות, יכולות הן לנכות מס-תשומות כנגד מס העסקאות. מאידך, אין להתעלם מהמסגרת העסקית המיוחדת בהן נמצאות המערערות והחברה. נקבע, שניתן להגדיר את מס התשומות כמס העסקאות שהוטל בגין רכישת "חומרי הגלם" לייצורו של מוצר/ שירות. בין הצדדים התבצעה עסקה בה החברה הינה המוכר והמערערות הן הרוכשות. לכן, היה על החברה להנפיק למערערות חשבונית והיה עליה להעביר למס הכנסה את סכום מס העסקאות. לו חשבוניות עסקה היו מונפקות, היו יכולות המערערות לנכות מס תשומות בגין העסקה האמורה, שכן עסקה זו חויבה במס. אולם, מאחר ולא זה אופן התשלום שהתרחש בפועל ונדמה, כי אופן התשלום באמצעות חשבוניות הזיכוי נועד לעקוף חובים שבדין. הנפקת חשבונית הזיכוי נועדה "להקטנת" סך העסקאות שבוצעו ע"י המערערות, ובכך קטנה החבות במס. את מס העסקאות האמור חפצו המערערות לקזז כנגד מס התשומות הנובע מעסקת אספקת כוח האדם שהתבצעה (סכום שהיה אמור היה להיות קבוע בחשבונית המס שתנפיק החברה). נקבע כי, שהמערערות לא חויבו בכפל מס. שכן, מאחר ובגין העסקאות שנתבצעו בין המערערות לבין החברה לא הוציאה האחרונה חשבונית מס למרות שהייתה חייבת להוציאה. לא ניתן לנכות מס תשומות מבלי שהוצאה חשבונית מס ומבלי שהמס שולם. נקבע, כי רק לאחר שישולם מס העסקה ע"י החברה ותוצא חשבונית, תוכלנה המערערות לנכות את מס התשומות. **יחד עם זאת, נקבע שאין לראות בהוספת סכום "חשבונית הזיכוי" לסך עסקאות המערערות כמס נוסף.** מטרתן של חשבוניות זיכוי אלה הייתה כאמור להפחית שלא כדין את סך העסקאות המחויבות במס אצל המערערות כלומר, המערערות חייבות במס עסקאות בגין השירותים שנתנו, ולא ניתן לנכות מסך העסקאות של כל סכום, שכן לא הייתה עסקה שאכן מחויבת בזיכוי.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 22.08.11

ב"כ המערערות: עו"ד דורון ליפשיץ

ב"כ המשיב: עו"ד ציפי קוינט-שילוני

מעמדן של חשבוניות זיכוי באגד חברות

ע"א 2147/09 להב אריזות בע"מ

ואח' בע"מ נ' מנהל מע"מ נצרת-עילית.

אבידן ווינר, עו"ד

♦ המערערות וחברות נוספות המהוות אגד חברות ועוסקות בעיקר במתן שירותי כוח אדם. העסקת העובדים בחברות התבצע באמצעות אחת מהן: "להב-כללית". (להלן-"החברה") לטענת המשיב, בביקורת שערך התגלה כי בשלב מסויים החלו המערערות להשתמש ב"חשבוניות זיכוי" שסיפקה להן החברה כאמצעי תשלום עבור שירותי כוח האדם וזאת לטענתו, ע"מ להקטין את מס העסקאות בו חייבות המערערות. ולכן, קבע המשיב תוספת מס עסקאות לחברות אשר פעלו כאמור לעיל וסרב לבצע ניכוי תשומות בגין אותן חשבוניות. בערעור לביהמ"ש המחוזי המערערות טענו שהנפקת "חשבוניות זיכוי" לגיטימית וכי הוגשו על ידן דוחות מתקנים המסבירים חלק מהליקויים שמצא המשיב.

♦ ביהמ"ש קמא פסק שהוצאת חשבוניות הזיכוי לא הייתה כדין ואף נגדה עסקאות שבוצעו בפועל. נקבע, שיש להוציא חשבונית זיכוי רק כשמשנים/מבטלים חשבונית עסקה שבוצעה קודם לכן ואילו בעניינו מדובר בניסיון להתחמק מתשלום מע"מ. כ"כ נקבע שבין החברות נערכה עסקה שעניינה השתתפות בשכר עובדים. לכן, יש לצרף סכום העסקאות הנ"ל למחזור העסקאות של החברה ולהוסיף בגין כך מס עסקאות ולהתיר במקביל ניכוי התשומות. בפס"ד בערעור נדונו העסקאות הנוגעות למערערות, אשר לגביהן נקבע שיש להוסיף את סכום חשבוניות הזיכוי שהנפיקו לסך עסקאות החברה ולאפשר להן במקביל לנכות התשומות. בעקבות החלטת ביהמ"ש הוציאה המשיב שומות חדשות עבור החברות אולם, על פי טענת האחרונות, לא התיר להן המשיב לנכות את התשומות. בכך, לטענת המערערות, קיים המשיב רק את החלק המיטיב עימו בפסק הדין, בכך שהוסיף את עסקאות שכר העובדים לשומת העסקאות של החברה הערעור נדחה בנימוק שמדובר היה בהליך הבהרתי ולא בהשגה על החלטת מנהל מע"מ. ביהמ"ש קבע כי קבלת עמדת המערערות מובילה לתוצאה לפיה יזוכו הן במס תשומות, כאשר לא הוצאה חשבונית מס כדין, והמע"מ שחובה היה לשלמו, לא שולם. על קביעות אלו הערעור הני"ל.

♦ **לטענת המערערות,** מחד, חייב המשיב את קבוצת החברות בכללותה בכפל מס, שכן הוסיף את סכום חשבונית הזיכוי לסך עסקאות המערערות, ומאידך, לא התיר את ניכוי התשומות אצל המערערות, כשהוא מוסיף אף לסך עסקאותיה של החברה את סכום החשבוניות

♦ **טענת המערערות:** אין מקום להתייחסות כוללת לכלל החברות אלא שיש להבחין בין חיובי כל חברה וחברה. כן נטען, ששינוי פסק הדין יכול וייעשה רק ע"י ערכאת הערעור.

♦ **טענות המשיב:** חשבוניות הזיכוי שהוצאו ע"י



תשלום מס שבח בגין מכירת זכויות בנכסים עזובים
 נ"ע 1221-07 אבס ואח' נ' מ' מיסוי מקרקעין,
 אמיר אבו ראזק, משפטן

◆ **השופטת רות שטרנברג קבעה כי בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו כב' השופטת רות שטרנברג אליעזר ר"ח צבי פרידמן עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות:**

העוררים ישנו על זכויותיהם ולא דאגו לרישום הערת אזהרה, עיקול או אמצעי אחר שהיה מונע את מכירת הנכס. בסופו של דבר, חתמו העוררים על חוזה עם המנהל המדבר בעד עצמו אשר לא בוטל מעולם. לפיכך החוזה מחייב את העוררים הן מכוח ההסכמה והן מכוח הדין. לית מאן דפליג שהחוזה נאכף והעוררים קיבלו את תמורת הנכס מרצונם החופשי. אין ספק שלא מכירה ולא הפקעה היו כאן, כי אם השבת כספים בגין מכירת נכס מקרקעין של העוררים במכרז. עיון בתשובה להשגה מלמד, כי אין בסיס לטענה, כי המשיב לא הגיב על כל הטענות שפורטו בהשגה, והיא נדחת. העוררים קיבלו על עצמם לשלם את מס השבח ודין התחייבות זו – להיאכף. כב' השופטת מציעה לדחות את הערר.

◆ **צבי פרידמן, ר"ח, חבר:** אין המדובר במכירה של "זכות במקרקעין". הפיצוי, נשוא הערר, בא לכסות את הנזק שנגרם לעוררים בגין "מכירת" המקרקעין ודינו כדון מכירת המקרקעין הכפוף למס יש להכפוף את ה"מכירה" דן תחת המונח "הפקעה" ולאפשר לעוררים ליהנות מההנחה במס בגין הפקעה. בגין מכירת מקרקעין בתקופה מ-1.1.2000 ועד 31.7.2007 חלה חובת תשלום מס מכירה שלפי פרק שישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 19(2) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שלעניין חישוב השבח והמס בהפקעה יום המכירה הוא היום שבו שולם הפיצוי, והיות שקבענו כי מדובר ב"הפקעה", הרי שמועד זה (קרי: דצמבר 2005) יהיה "יום המכירה" לעניין החבות במס מכירה. משכך, הרי שחלה על ה"מכירה" דן חבות במס מכירה.

◆ **דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:** העברת הנכס לניהול האפוטרופוס מהווה "נאמנות" במובן חוק הנאמנות, התשל"ט-1979. מדובר למעשה בנאמנות מכוח הדין ולא מכוח הסכם. אם הפיצוי ו/או שווי של הנכס הנמכר (או דמי המכירה לצד ג) מועברים ליורשים, הרי להם אין פטור והם אכן קיבלו פיצוי על מכירת זכות במקרקעין. מבחינה משפטית אין כאן הפקעה במובן דיני הרכישה לצורכי ציבור. היה על העוררים, מרגע שנודע להם על ה"ירושה", לנקוט צעדים משפטיים שיש בהם כדי להקפיד כל פעולה של האפוטרופוס ו/או מינהל מקרקעי ישראל.

תוצאה:

◆ הערר נדחה ברוב דעות.

ניתן ביום 10.8.2011

ב"כ המערערים: עוה"ד מיכאל הרצברג

ועוה"ד מוטי גנץ

ב"כ המשיב: פרקליטות מחוז ת"א

◆ מדובר בערר של אח ואחות אשר גילו זכויות במקרקעין (שנרכש ע"י סבם וסבתם בשנת 1937) בשנת 2000 עלידי מתווך העוסק בחיפוש אחר נכסי נפקדים. התברר, כי המקרקעין הועברו לרשות האפוטרופוס הכללי, כ"נכסים עזובים" ב-27.04.1998. העביר האפוטרופוס הכללי את הזכויות במקרקעין למדינת ישראל – קרי: מינהל מקרקעי ישראל להלן: ("המינהל"). העוררים פנו אל האפוטרופוס הכללי בדרישה לקבלת זכויות בנכס, מכוח צו ירושה של עיזבון המנוחים. כשלוש שנים אחרי, במהלכם נמכר הנכס לצדדים שלישיים באמצעות מכרז, הכירה ועדת השחרורים בזכאותם. בשלב זה, החלו העוררים לנהל משא-ומתן עם המינהל שבסופו נחתם ביניהם חוזה ובו הצהיר המינהל, כי יקבלו העוררים, לסילוק כל תביעותיהם בגין הנכס, סך של 3,182,835.16 ₪, לאחר קיזוז הסכומים ששילם המינהל לאפוטרופוס הכללי. המינהל דיווח לרשויות המס על העסקה ושילם את מס הרכישה, אולם העוררים סבורים, כי הם פטורים מתשלום מס השבח ועיכבו את התשלום.

◆ **העוררים** – יש לראות בחוזה שנכרת עם המינהל הסכמה לתשלום פיצויים בגין שלילת זכות. העוררים גורסים, כי בנסיבות העניין אינם חייבים במס המכירה, משום שלא מכרו זכות במקרקעין וה"מכירה", אם אמנם הייתה, התרחשה לפני שנכנס החוק לתוקפו. העוררים טוענים, כי אין מקום לחיובם בתשלום מס הואיל והאפוטרופוס הכללי והמינהל שללו את זכויותיהם במקרקעין. לטענתם, המשיב רואה את העסקה עם המינהל דרך משקפיים של "הפקעה" ומוכן לחייבם במס החל על הפקעה שלא הייתה כאן. עוד נטען, כי אם אמנם הייתה "מכירת זכות במקרקעין", זו התרחשה בטרם נכנס החוק לתוקפו. העוררים מבקשים מהוועדה לקבוע את אופיו המשפטי של ה"חוזה" עם המינהל ומזמינים את ההוועדה לצאת מנקודת הנחה, כי אילו האפוטרופוס הכללי לא היה משתמש בסמכותו לפי סעיף 15(ג) היו העוררים מקבלים את המקרקעין בירושה ולא היו חייבים בתשלום בס שבח. לאורך 57 סעיפים העוררים טוענים כי חבות במס חלה על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה לאחר 01/01/00, ואילו במקרה שלפנינו לא מכרו העוררים "זכות" במקרקעין.

◆ **המשיב** – דוחה את טענות העוררים מכול ומסב את תשומת לבם להוראות סעיף 6(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 להלן: ("חוק מיסוי מקרקעין"): "מס שבח מקרקעין [...] יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין". הכספים ששולמו לעוררים לא ניתנו להם בגין הפקעת זכותם במקרקעין, משום שלא הייתה כאן הפקעה והנכס אינו משמש למטרה ציבורית.



איסור פרסום שמו של חשוד ל- 48 שעות !!

ביום 26.7.11 החלה ועדת חוקה, חוק ומשפט לדון בהצעת חוק הקובעת איסור פרסום שם חשוד, למשך 48 שעות מהמועד שבו הודיעה הרשות החוקרת לחשוד על קיומה של חקירה נגדו. עו"ד יפעת רווח, נציגת משרד המשפטים אמרה שאיסור הפרסום לא יחול במקרים חריגים כגון: כאשר החשוד מסכים לפרסום. קצין משטרה בכיר, רשאי להתיר את הפרסום, כאשר הפרסום נדרש לצורך איתור חשוד או עברין נמלט ובעת שהחשוד מסוכן לציבור. בית המשפט יוכל להתיר את הפרסום, בשל העניין הציבורי שבפרסום. הועדה החלה לדון גם בהצעת חוק שהגיש ח"כ נחמן שי לפיה צווי איסור הפרסום, יוגבלו למשך שבוע ימים. בית המשפט יקיים דיון בצו תוך שבוע ימים. בית המשפט רשאי להאריך את המועד, מטעמים מיוחדים. ח"כ שי ציין, כי בתי המשפט מוציאים כ-300 צווי איסור פרסום בשנה. נציגי כלי התקשורת התנגדו להצעת החוק בטענה של פגיעה ממשית בזכות הציבור לדעת. יו"ר הועדה ח"כ דוד רותם תמך בהצעת החוק ואמר שלדעתו, ראוי שאיסור הפרסום, יחול למשך שבוע ימים. רותם טען כי ההגדרה בחוק "המועד שבו נמסרה ההודעה לחשוד", בעייתית ולא ישימה. כיון שלא ברור על מי מוטלת האחריות להודיע על קיומה של חקירה, והאם חובה עליו לאשר את קיומה של החקירה, שכן לעיתים הרשות החוקרת תסרב לדווח על החקירה, מתוך כוונה, לא לשבש אותה. המשך הדיון בהצעת החוק, הפרטית והממשלתית, נדחו למועד אחר.

כניסה מזוהת למוסד לביטוח לאומי

לאור פניית לשכת רואי חשבון ולשכת יועצי המס למוסד לביטוח לאומי, בבקשה לאפשר כניסה מזוהת וללא עמידה בתור בכניסה למתקני המוסד לביטוח לאומי, הוחלט ע"י מנהל אגף הביטחון בביטוח לאומי לאשר את הבקשה. בהתאם למכתב שהועבר ללשכות, בהצגת תעודת לשכה תקפה לאנשי מערך הביטחון, יעברו המייצגים בדיקה סלקטיבית בלבד, דבר שיאפשר להם כניסה בהליך מזוהז וללא עמידה בתור. במכתב נכתב, כי נוהל זה אמור לשפר את השירות שניתן הן לרו"ח ויועצי המס והן למבוטחי המוסד לביטוח לאומי.

מבצעי ביקורת באזורי הבילוי בת"א

בשבוע שעבר נערכו באזורי הבילוי בת"א שני מבצעים של רשות המסים. במבצעים נמצא, כי 36% מהמבוקרים באזורי הבילויים לא רשמו תקבולים, 32% מנהגי המוניות לא רשמו תקבולים ו- 3.5 מיליון ₪ נגבו מחייבים.

במבצע "קשת רחבה" שערך בסוף השבוע האחרון משרד פקיד השומה ת"א 1, בלילה של יום חמישי האחרון, יצאו כ- 60 עובדי ניהול ספרים ממספר משרדי שומה, בליווי של חוקרי מס הכנסה מפקחים ושוטרים, לשלושה מוקדי בילוי עיקריים: סלמה ופולרנטין בדרום תל אביב, נחלת בנימין, אלנבי וקינג ג'ורג' במרכז העיר, נמל ת"א ושכונת צהלה בצפון העיר. נערכו 67 ביקורות ניהול ספרים במסעדות, פאבים, קיוסקים, פיצוציות ומינימרקטים. 36% מהמבוקרים לא רשמו תקבולים ואצל 21% נוספים נמצאו סטיות מהותיות מהוראות ניהול פנקסים.

בנוסף, בשבוע שעבר נערך מבצע ע"י משרד פקיד השומה ת"א 5, בו נערכו 58 ביקורות בענפי המסחר והשירותים בתל אביב, בפרט מוניות וחניות לפירות וירקות. נמצא כי 26% מהעסקים שבוקרו לא רשמו הכנסות ואצל 9% נמצאו ליקויים מהותיים בניהול ספרים. בענף המוניות שיעור אי רישום ההכנסות עמד על 32%.

מבצע "קיץ חם" בפ"ש י-ם

בשבוע שעבר ערך משרד פקיד שומה י-ם 1 מבצע משולב רחב היקף בכל רחבי הבירה, שזכה לכינוי "קיץ חם", במהלכו נערכו 139 ביקורות בעסקים, נגבו חובות בסך כ- 8 מיליון ₪ ונחקרו כ- 40 סרבני הגשת דוחות והעברת ניכויים. בכ- 14% מהעסקים נמצא אי רישום הכנסות. כהכנה למבצע נערכו על ידי עובדי המשרד קניות ביקורת, הוכנו רשימות של עסקים לפי ענפים, אזורים, מידע מוקדם ודרישות של השומה. במבצע השתתפו 17 צוותים, הכוללים מבקרי ניהול ספרים ממשרדי השומה השונים ברחבי הארץ שהצטרפו לפעילות, ונערכו 139 ביקורות בעסקים מענפי המסחר והשירותים במרכז העיר ובשכונות פסגת זאב, גילה, רמות, תלפיות, גבעת שאול ורמת שלמה. במהלך הביקורות, שנועדו לבדוק את רמת ניהול הספרים, נמצא אי רישום הכנסות ב- 14% מהעסקים המבוקרים וב- 17% מהם נמצאו ליקויים בניהול ספרים.

העיתון המקצועי לענייני מסים



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 / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי
טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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