

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

גיליון 614 יום ה' 1 במרץ 2012

השבוע בגיליון

הנחיית היועמ"ש: הליכי גביה לפי פקודת המיסים (גביה) // עדכון שיעורי הריבית סעי' 3(ט) ו-3(י) לפקודה // טעות בשיעור המס ההיסטורי בחוק מיסוי מקרקעין

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

מ"ה – "הפרש ההרחבה" עפ"י חוק לעידוד השקעות הון // מע"מ – חשבונות פיקטיביות בשל אי עמידת עוסק בנטל ההוכחה // שבח – מועד מכירת דירה לפי זכרון הדברים או חוזה המכר? // קייטרינג למגזר החרדי בשחור?! // חקירה סמויה-גלויה של השר נאמן // ביצע "עבודות שיפוץ" גם בספרי הנה"ח // תבע פיצויים ונחקר בהעלמות מס //

עדכונים מהשטח

הנחיית היועמ"ש: הליכי גביה לפי פקודת המיסים (גביה)

לפי חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות; חובות למוסד לביטוח לאומי.

♦ **איסור שיהוי** – העיקרון הינו שרשות אינה רשאית להשתהות בגביית חוב, ועליה לפעול לשם גביית החוב ללא דיחוי. ככלל, הרשות תיחשב כמשתהה אם לא נקטה בהליכי גביה במשך תקופה של שלוש שנים מהיום שבו הייתה רשאית לפתוח בהליכים. במקביל, ההנחיה מגדירה נסיבות שבהן ניתן לחרוג מהתקופה האמורה, וכן נסיבות המצדיקות השעיה או הקפאה של הליכי הגביה.

♦ **הוראות מיוחדות לגבי כלי הגביה ומידתיות הפעלתם.**

♦ **תחולת הנחיה על חובות תלויים** – תחילתה של ההנחיה שישה חודשים מיום פרסומה, אך לגבי חובות קיימים שטרם התיישנו, תישלח הודעת הדרישה הראשונה לפי הפקודה, בתוך שנתיים מיום תחילתה של ההנחיה. לאחר מכן, הרשות תמשיך לנהוג לפי הוראות ההנחיה.

♦ ביום 27.2.2012 התפרסמה [הנחיית היוע"מ המשפטי לממשלה בענין ההפעלה של הליכי גביה מינהליים לפי פקודת המיסים \(גביה\)](#). (להלן: "**הנחיית היועמ"ש**")

הנחיית היועמ"ש היא פרי יוזמה של **משרד המשפטים**, וגובשה במסגרת עבודת מטה רחבת היקף שערכו המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (אזרחי) וצוותה. מטרת ההנחיה היא להנחות את הרשויות כיצד להפעיל שיקול דעת בהשתמשן בסמכויות הגביה המוענקות להן בפקודת המיסים (גביה), ובפרט בכל הנוגע להימנעות משיהוי בפעולות הגביה, וזאת על מנת לתמרץ את הרשויות לפעול בנמרצות לשם גביית חובות וקנסות.

הנחיית היועמ"ש מתווה הסדר מקיף וכולל לעניין כלל ההיבטים של הליכי הגביה המינהליים, ועיקריה:

♦ **תחולת ההנחיה** – ההנחיה חלה על כלל החובות הנגבים באמצעות פקודת המיסים (גביה), למעט: קנסות פליליים, קנסות פליליים ועיצומים כספיים הנגבים באמצעות רשות האכיפה והגביה,

עדכון שיעורי הריבית סעי' 3(ט) ו-3(י) לפקודה

♦ שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה: בשנת 2011 - 3.8%

ובשנת 2012 - 4.68%

♦ לעניין סעיף 3(ט) לפקודה נקבע, כי הריבית בשנת 2012 תהיה 6.24%.

♦ ביום 23.2.2012 פורסמו ברשומות [הודעות בענין קביעת שיעורי ריבית לפי סעיפים 3\(ט\) ו-3\(י\) לפקודת מס הכנסה](#) (מצ"ב קישורית לנוחיותכם).

מדובר בעדכון לשיעור הריבית לעניין סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודת מס הכנסה, שנעשה בהתאם לסמכותו של **שר האוצר ד"ר יובל שטייניץ**, כדלקמן:



טעות בשיעור המס ההיסטורי בחוק מיסוי מקרקעין אפרת סלומון, עו"ד ; ליאור רצון, עו"ד (רו"ח) מאיר מזרחי ושות' – משרד עו"ד

במכירת נכס מקרקעין על ידי יחיד משיעור של 20% לשיעור של 25% וזאת החל מיום 1.1.2012. כפועל יוצא, היה צורך בהגדלה הדרגתית של שיעור המס ההיסטורי ליחיד. לשם כך נקבעה הוראת שעה החלה על מכירת זכויות במקרקעין על ידי יחיד בשנות המס 2012-2017 והקובעת, כי אם שיעור המס הבסיסי בשנת 2012 עולה על 20%, ייוסף לשיעור המס בשנת המס 2012 – 1% נוסף ומשנת המס 2013 עד שנת 2017 – 2% נוספים לכל שנת מס. אולם, מסעיף 7(3) רישא להוראת השעה עולה, כי גם כאשר שיעור המס הבסיסי בשנת 2012 נמוך מ-20%, עדיין ייוספו לשיעור המס הבסיסי שיעורי המס המפורטים בהוראת השעה, היינו, 1% לשנת 2012, ו-2% נוספים לכל שנת מס החל משנת 2013 ועד 2017, וזאת מבלי להתייחס כלל לתוספת של 1% לשנת המס 2011 כפי נוסח סעיף 48(ד)(3) לאחר תיקון מס' 60 ולפני תיקון 72. להלן ציטוט הוראת השעה שבמסגרת סעיף 48(ד)(3) לחוק:

"על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, בידי יחיד שפסקה (2) אינה חלה עליו, ייוספו לשיעור המס לפי סעיף קטן זה, השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב) להלן, לכל שנת מס או חלק ממנה עד לשנת המכירה; ואולם אם שיעור המס בשנת 2012 לפי הוראות פסקה זו עולה על 20%, יחויב השבח בשנת המכירה בשיעור של 20% בתוספת השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב), לכל שנת מס או חלק ממנה, משנת המס 2012 עד לשנת המכירה, או שיחויב השבח בשיעור שהיה מחויב בו לפי הוראת הקבע, לפי הנמוך מביניהם: (א) בשנת המס 2012 – 1%; (ב) משנת המס 2013 עד שנת המס 2017 – 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א), לכל שנת מס."

מן האמור עולה, כי, לאור הוראת השעה, על נכס שנרכש בשנת המס 1948, ששיעור המס הבסיסי שלו הוא 12%, יחול לכאורה שיעור מס סופי בשנת 2012 של 13% במקום 14% וזאת בניגוד להוראת הקבע לפי סעיף 48(ד)(3) לחוק שתחול על מכירה משנת המס 2018 ואילך.

יש להניח, שעמדת רשות המיסים תהיה, כי לא לכך התכוון המחוקק ויש להעדיף את הפרשנות התכליתית של הסעיף על פני לשונו, אך נראה כי מוטב יהיה לתקן את החקיקה ולא להותיר העניין ב"ערפל".

בשל טעות חקיקתית בהוראת השעה במסגרת תיקון 72 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק"), שיעור המס ההיסטורי של יחיד, המוכר נכס מקרקעין בשנים 2012-2017, עשוי להיות מופחת ב-1%.

סעיף 48(ד)(1) לחוק מעניק שיעורי מס שבח מופחתים לנכסים שיום רכישתם קדם לשנת המס 1960. לפני תיקון 60 לחוק, שיעור מס השבח שחל על נכסים שנרכשו עד שנת המס 1948 היה 12% בלבד, וכאשר יום הרכישה חל בשנות המס 1949 ועד 1960, היה שיעור המס 12% ועוד 1% לכל שנה משנות המס 1949 ועד לשנת הרכישה (להלן: "שיעור המס הבסיסי"), להלן ציטוט סעיף 48(ד)(1) לחוק: **"לגבי מכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה."**

בעקבות המלצות ועדת רבינוביץ', החליט המחוקק לבטל באופן הדרגתי את הוראת סעיף 48(ד) לחוק ולכן בתיקון 60 לחוק, הוסיף לשיעור המס המופחת בשנת המס 2011 – 1%, בשנת המס 2012 – 1% נוסף, ובשנת 2013 ואילך – 2% נוספים לכל שנת מס עד לשנת המכירה (להלן: "התוספות לשיעור המס"). לפיכך, לאחר תיקון 60, אם יום הרכישה חל בשנת 1948 והנכס נמכר בשנת 2011 שיעור המס יעמוד על 13% ואילו נמכר בשנת 2012 שיעור המס יהיה 14% וכל זאת במסגרת סעיף 48(ד)(3) ולהלן ציטוטו: **"על אף הוראות פסקה (1), לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין, בידי מי שפסקה (2) אינה חלה עליו, ייוספו לשיעור המס לפי סעיף קטן זה, השיעורים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) להלן, לכל שנת מס; ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות פסקה זו עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס בשיעורים לפי הוראות אותם סעיפים קטנים, לפי העניין: (א) בשנת המס 2011 – 1%; (ב) בשנת המס 2012 – 1% נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א); (ג) בשנות המס 2013 ואילך – 2% נוסף על השיעורים האמורים בפסקאות משנה (א) ו-(ב), לכל שנת מס עד לשנת המכירה."**

עם זאת, המחוקק קבע כי בכל מקרה שיעור המס המקסימאלי לא יעלה על 20% אם המוכר הוא יחיד. במסגרת תיקון מס' 72 לחוק מיסוי מקרקעין, הגדיל המחוקק את שיעור מס השבח



בביהמ"ש המחוזי בחיפה – כב' הש' רון סוקול:

◆ המחוקק לא הסתפק בהוראה כללית בדבר תיאום מחזור הבסיס אלא קבע מפורשות וברורות נוסחה לביצוע התיאום תוך הפניה למדד ידוע ומוכר. המחוקק הפנה למדד כללי של המחירים הסיטוניים של התפוקה התעשייתית מתוך הנחה שמדד זה משקף את השינויים בכלל ענפי התעשייה. מטבע הדברים מדד זה, כמו כל מדד אחר, מבוסס על ממוצעים, אולם המחוקק העדיף לבחור מדד זה על פני בדיקה פרטנית של כל מפעל וכל מקרה ומקרה. ביהמ"ש אינו יכול להוסיף יש מאין ולהתעלם מלשונו הברורה של החוק רק על מנת לקדם תכליות ראויות. יתירה מזו, הטעם המובא ע"י המערער לטעיה מהמדד הקבוע בחוק העידוד הינו השגת תוצאה מדויקת יותר של חלוקת ההכנסות בין חלקי השונים של המפעל לשם מתן מלוא הטבות המס להן זכאית המערער. כל מדד, כולל מדד ענפי, מבוסס על ממוצעים ולא על נתוני הפרטיים של הנישום. משמע, בכל מדד שנבחר יש סטייה מהשינויים האמיתיים בערך המחזור של הנישום. זאת ועוד, המדד נועד לאפשר חלוקה של ההכנסות החייבות בין חלקי המפעל השונים במסגרת מבחן הפרש הרחבה - דהיינו במסגרת בחינת יחס המחזורים. גם מבחן הפרש הרחבה, כלומר הפרש המחזורים, כשלעצמו אינו מבחן מדויק. כך יתכנו עסקים שבהם הפעילות העסקית הרגילה שאינה נובעת מאישור התכנית תורחב או תקטן במהלך השנים, ללא קשר לאישור התכנית ולהרחבת המפעל. השימוש במבחן הפרש הרחבה מתעלם משינויים אלו. זאת ועוד, הטעמים לשינויים במחזור עשויים להיות מגוונים ולא תמיד ינבעו מאישור התכנית והרחבת המפעל. למרות זאת המחוקק מניח, כי כל גידול במחזור נובע מאותה הרחבה. ביהמ"ש מוסיף, כי לא ברור כלל מהו המדד הספציפי אותו מבקשת המערער להחיל ועד כמה תואם המדד את עסקיה שלה. העובדה שמדובר במדד לענף החייטות והתפירה אינה מחייבת בהכרח את המסקנה, כי הוא תואם לפעילותה של המערער העוסקת בתפירת ציוד צבאי. פתיחת פתח להצגת מדדים ספציפיים תקעקע את כל נוסחת החישוב ותחייב בדיקה פרטנית של כל מפעל ומפעל, איתור מדד התואם את פעילותו ולעיתים יידרש אף שימוש במספר מדדים בשים לב לכל סוג של פעילות במפעל. ברי שלא לכך התכוון המחוקק.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 26.1.12

ב"כ המערער: עו"ד סרור אלי ואח'
ב"כ המשיב: עו"ד רונית ליפשיץ, פרק' חיפה

"הפרש הרחבה" עפ"י חוק לעידוד השקעות הון
ע"מ 10-10-26574 מתפרות ליאור בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
אינגה אייזנברג, משפטנית

◆ המערערת הינה חברה רשומה בעלת מתפרה לתפירת מדי צבא וטכסטיל צבאי. בשנת 2003 אושרה למערערת תכנית הרחבה של המפעל והיא הוכרה כ"מפעל מאושר" עפ"י החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"). שנת ההפעלה של חלק "המפעל המאושר" נקבעה לשנת 2004. בשנת 2007 דרשה המערערת לראשונה ליהנות מהטבות המס להן הינה זכאית כמפעל מאושר. הואיל ורק חלק מהמפעל הוגדר כ"מפעל מאושר" נדרשה המערערת לחלק את הכנסותיה החייבות בין ההכנסות מ"המפעל המאושר", אשר יהנו מהטבות המס (להלן: "ההכנסות המוטבות"), לבין ההכנסות מפעילותו האחרת של המפעל (להלן: "ההכנסות הרגילות"). המחלוקת בתיק זה נעוצה בדרך חישוב כל אחד מחלקי ההכנסה של המערערת. בתיקון 60 לחוק נקבעה שיטה חדשה - חלוקה בין ההכנסות עפ"י מבחן יחס המחזורים, דהיינו עריכת השוואה בין מחזור הפעילות העסקית ערב אישורה של התכנית וההכרה במפעל המאושר ("ההרחבה") לבין מחזור הפעילות העסקית לאחר תחילתה של הפעילות המאושרת, כלומר לאחר אישור התכנית וביצוע ההרחבה. ההנחה הינה, כי הפרש בין המחזורים מגלם את הגידול בפעילות העסקית כתוצאה מהפעילות המאושרת, כלומר מאותה הרחבה שנעשתה במפעל עפ"י התכנית. הסוגיה המתעוררת במקרה הנדון עניינה דרך חישוב "הפרש הרחבה". השוואת מחזור המפעל בטרם ביצע התכנית המאושרת - לפני ההרחבה, למחזור העדכני לאחר ביצוע תכנית ההרחבה מתעלמת מחלוף הזמן ומשינויים בערך המוצרים ובערך הכסף. לפיכך, מורה סעיף 74 לחוק, כי יש לבצע התאמה של המחזור הקודם, אותו מכנה המחוקק כ"מחזור בסיס". המחוקק מורה, כי הפרש ההרחבה ייעשה בין המחזור העדכני לבין מחזור הבסיס המתואם.

◆ לטענת המערערת מדד "המחירים הסיטוניים של התפוקה התעשייתית", אינו מתאים לצורך תאום מחזור הפעילות שלה ולכן יש להעדיף את תיאום מחזור הבסיס עפ"י מדד מדויק יותר. לטענתה המדד הרלבנטי הוא "מדד המחירים הסיטוניים של מוצרים וקבוצת מוצרים נבחרים של תפוקת התעשייה ליעדים מקומיים, לפי ענפים מקובצים סדרה 190620 - תפירה וחייטות" (להלן: "מדד ענף התפירה"). לטענתה מקום שבו נמצא מדד מחירים ספציפי, התואם את פעילות עסקו של הנישום, יש להעדיף את תיאום מחזור הבסיס עפ"י מדד ספציפי זה ולא להסתפק במדד הכללי המוזכר בסעיף 74 לחוק. המערערת מבהירה, כי רק שימוש במדד ספציפי יביא לביטוי מדויק יותר את הפרש המחזורים ויאפשר קביעה מדויקת יותר של ההכנסה החייבת הנובעת מכל אחד מחלקי המפעל. לעומתה סבור המשיב, כי לשון סעיף 74 לחוק הינה ברורה ואין לסטות מהמדד הקבוע בדין.



העיתון המקצועי לענייני מסים

חשבוניות פיקטיביות בשל אי עמידת עוסק בנטל ההוכחה
ע"מ (ת"א) 10-01-12273 קרן לתיכנון וביצוע בע"מ נ' מדינת ישראל
אמיר אבו ראזק, משפטן

קבלת העובדים, היה צריך להיות כשני מיליון ש"ח, ולא שלושה עשר מיליון ש"ח, שהוא סכום העסקאות הנטען.

בית משפט המחוזי בתל אביב-יפו בפני כב' השופט איתן אורנשטיין:

◆ ביהמ"ש קבע, כי החשבוניות אינן מפורטות כנדרש על פי התקנות. את המסמכים החסרים, היה על המערער לצרף כבר להגנתה, שכן מדובר באסמכתאות שמצופה כי נישום המגיש השגה, לא כל שכן, באמצעות עורך דין, יצרף להגנתו לאור חשיבותם של אלה, לתמיכה בגרסתו. הטענה בדבר גניבת המסמכים, הועלתה בשלב מאוחר ביותר, רק בתצהיר עדותו הראשית בערעור, ולא בעת הדיונים בהשגה, ואף לא בכתב הערעור, למרות שמצופה היה כי תועלה כבר סמוך לאחר אירוע הגניבה. תשובתו של מנהל המערער כשנשאל מדוע לא טען כבר במהלך ההשגה שהמסמכים נגנבו אינה מניחה את הדעת. מצופה היה כי המערער תשחזר את מספר העובדים שקיבלה מקוד הילה, שעות עבודתם, התמורה ששולמה לפי החלוקה האמורה ועוד. המערער לא טרחה לאתר את הנספח אצל עורך הדין, לספק הסבר מדוע לא עשתה כן, או להעיד את עורך הדין על קיומם של אלה. נוכח הגרסאות הסותרות, העדות המתחמקות, לא ניתן לסמוך על עדותו של בעליה של קוד הילה. בנוסף, תהיות רבות באשר לאמינות העסקאות עולות מהחשבוניות עצמן. בשים לב להיקף העסקאות שבין המערער לבין קוד הילה, מצופה היה כי המערער תעיד עובדים של קוד הילה שהועסקו באתרים השונים, ויוכלו לאושש את גרסתה בדבר כוח האדם שסיפקה למערער. במיוחד נכון הדבר, נוכח העדרם של המסמכים שנטען כי נגנבו. דא עקא, לא הובא ולו עובד אחד, מבין עשרות, אם לא יותר, פועלים שלטענת המערער עבדו באתרים שלה וסופקו לה על ידי קוד הילה. העובדה שקוד הילה הייתה עוסק רשום, אינה ראייה, ובוודאי אינה ראייה חלוטה להיותן של העסקאות נשוא החשבוניות כעסקאות אמת. ממאגר הראיות שהונח לפתחו של בית המשפט הנכבד, עולה כאמור כי אין עסקינן בעסקאות אמת, ולכן אין בעובדה, כי קוד הילה, רשומה כעוסק מורשה כדי לשנות את המסקנה בדבר היותן של החשבוניות פיקטיביות. לאור כל האמור, דין הערעור להידחות.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 04.02.2012

ב"כ המערער: עו"ד בועז פיינברג

ב"כ המשיב: עו"ד מורן סילס

◆ מדובר בערעור על החלטת המשיב לפיה נדחתה ההשגה שהגישה המערער, להכיר בתשומות שנדרשו על ידה בסכום קרן של 1.7 מיליון ש"ח, וזאת ביחס לתקופה מחודש יוני 2007 ועד אפריל 2008. המערער היא חברה לביצוע עבודות בניין, וכן מספקת כוח אדם לביצוע עבודות אלה לקבלנים שונים. לצורך ביצוע עבודות הבנייה, התקשרה המערער עם חברה קבלנית לכוח אדם בשם "קוד הילה בע"מ", (להלן: "קוד הילה"). בין החברות נחתם ביום 2.5.07 הסכם לפיו התחייבה קוד הילה לספק למערער כח אדם, באתרי בנייה שונים ברחבי הארץ (להלן: "ההסכם"). תמורת אספקת כוח האדם, שילמה המערער לקוד הילה, סך שבין 400 ש"ח ל- 480 ש"ח לכל עובד. עיקר המחלוקת בין הצדדים הינה טענת המערער לפיה החשבוניות שהוצאו לה על ידי קוד הילה, משקפות עסקות אמת, לעומת עמדת המשיב הטוען כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.

◆ לטענת המערער, היא עשתה הכל על מנת לוודא שקוד הילה הינה עוסק רשום, כי היא מנהלת ספרים כדין וכי הייתה מעסיקתם של העובדים שסופקו לה. המערער טוענת כי החשבוניות שהוצאו לה על ידי קוד הילה, הן חשבוניות אמת, משקפות נכונה את העסקאות שנעשו בינה לבין קוד הילה. המערער טוענת כי אין בעובדה שהחשבוניות אינן מפורטות כדי לבסס את המסקנה שעסקינן בחשבוניות פיקטיביות, שכן ההסכם והנספח לו, מפרטים את תנאי ההתקשרות והתמורה המגיעה. בתצהיר מנהל המערער, נטען כי הנספח להסכם בו פורטו תנאי התמורה והאתרים בהם יסופקו העובדים ושכרם, היה במכוניתו אשר נגנבה ביום 6.9.09, ביחד עם מסמכים נוספים כגון חשבוניות, אשר כל אלה נגנבו ואינם מצויים בידי המערער.

◆ לטענת המשיב, לא עמדה עסקה אמיתית בין המערער לבין קוד הילה, ולחלופין שסכומי החשבוניות מנופחים ואינם משקפים את העסקה האמיתית שבין הצדדים. המשיב מבסס את גרסתו בין היתר על כך שהחשבוניות אינן מפורטות כנדרש לפי תקנה 9א לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות) תשל"ו-1996 (להלן: "התקנות"), על כך שלא הוצגו כל ראיות ממשיות לכך שקוד הילה סיפקה עובדים למערער. עוד נסמך המשיב על כך שקוד הילה אינה רשומה בביטוח הלאומי כמי שהעסיקה עובדים. לעמדת מנהל המערער המכונית נגנבה רק ביום 6.9.09, ומשום כך מצופה היה כי את העתק המסמכים הדרושים להוכחת טענותיה היה על המערער לצרף להשגה. המשיב טוען כי לפי עדות מנהל המערער, העסיקה המערער לכל היותר 27 עובדים, ובהתאם לנתוני שכר העובדים כגרסת המערער, יוצא שהשכר אותה הייתה אמורה המערער לשלם לקוד הילה, עבור



מועד מכירת הדירה לפי זכרון הדברים או חוזה המכר ? י"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה רוזנברג אברהם, משפטן (יועץ מס)

כי הגדרתו הרחבה של המושג "מכירה" בחוק אינה מנתקת אותו מהדין הכללי ועל מנת לקבוע כי בוצעה "מכירה", עלינו לברר האם העסקה שבין הצדדים הינה בעלת תוקף מחייב וניתנת לאכיפה ביחס ביניהם. כך גם עיתוי המכירה יקבע על פי הדין הכללי. בדרך כלל שאלת עיתוי "המכירה" והקדמת המועד לשלב בו נחתמו הסכמים מוקדמים מתעוררת במצב ההפוך מהמקרה שבפנינו, כאשר שלטונות המס מבקשים לראות בהסכם המוקדם כמועד הרלבנטי לצורך קביעת "יום המכירה". לעניין זה נזכיר כי בתי המשפט קבעו פעמים רבות כי אם נכרת הסכם מוקדם - זכרון דברים - הרי שאם על פי דיני החוזים אותו הסכם מוקדם הוא בעל תוקף משפטי מחייב, והוא ניתן לאכיפה, הרי שיש לראותו גם כמועד שבו בוצעה עסקת המכירה. ומה במקרה שבפנינו? ביום 25.2.10 חתמו המוכרת והרוכשת על מסמך אותו הכתירו במילים "הסכם בלתי מחייב", כל שנאמר בו הינו כי הגב' מוצפי ומר גרשון "מתעניינים לרכוש". בא כוח העוררת הסכים בטיעוניו כי המסמך מיום 25.2.10 אינו בגדר הסכם משפטי מחייב וכי אם היתה מתבקשת אכיפתו, בית המשפט לא היה נענה לבקשה שכזו, עם זאת סבור הוא כי ניתן בדיעבד, בשים לב לחתימת ההסכם, לראות במועד חתימת זכרון הדברים כמועד שבו הצדדים גמרו בדעתם להתקשר בהסכם מחייב. טענה זו אין לקבל. במקרה זה אין חולק כי במועד חתימת המסמך לא היתה כוונה ליצור התקשרות משפטית מחייבת. הצדדים טרחו והדגישו בזמן אמת כי מדובר "בהסכם לא מחייב". למסקנה זו ניתן להגיע גם מהתנהגות הצדדים לאחר מכן. ראינו כי בהסכם מיום 25.3.10 אין כל אזכור של המסמך מיום 25.2.10. אפילו השיק של 15,000 ש"ח שהופקד בנאמנות אצל המתווך לא אוזכר בהסכם והשיק לא היווה חלק מתשלום התמורה. בהצהרה לשלטונות המס ציינו הצדדים כי לא נערך זכרון דברים קודם. אילו סברו שזכרון הדברים מהווה עסקה מחייבת היו טורחים לציין זאת. גם עורך דין זאדה-הרפז, בא כוחה של הרוכשת, ציין כי לא היה ידוע לו על זכרון דברים קודם.

◆ הועדה קבעה, כי אינה מוצאת מקום לקבוע כי ההסכם המחייב נכרת במועד כלשהו לפני ה-25.3.10. איש מהצדדים לא טען ולא סבר כי לפני חתימת ההסכם ביום 25.3.10 נכרת ביניהם הסכם מחייב ואין מקום כי כעת בדיעבד, נקבע אחרת. על כן הועדה דוחה את הערר.

תוצאה :

◆ הערר נדחה

ניתן ביום 23.2.2012

ב"כ העוררת: עוה"ד דניאל דן-גור ו/או רענן צפניה
ב"כ המשיב: עוה"ד זנה גורדון-ונדרוב, פרקליטות
מחוז חיפה

◆ ביום 25.3.10 נערך ונחתם הסכם מכר ולפיו מכרה העוררת דירה בת 3.5 חדרים - לגב' מוצפי שושנה (להלן "הדירה" ו"הרוכשת" בהתאמה). ביום 10.5.2010 הוגשה לשלטונות מיסוי מקרקעין הצהרה על מכירת זכות במקרקעין כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק המיסוי"). בהצהרות דיווחו העוררת והרוכשת כי הדירה נמכרה ביום 25.3.10 תמורת סך של 970,000 ש"ח. כן סימנו בטופס ההצהרה כי לא נערך זכרון דברים או הסכם קודם להסכם מיום 25.3.10. ביום 11.6.10 נשלחה על ידי בא כוחה של העוררת הודעה לשלטונות מיסוי מקרקעין על טעות שנפלה בהצהרה. בהודעה נאמר כי כבר ביום 25.2.10 נערך בין הצדדים זכרון דברים. תכלית ההודעה הייתה כנראה להצביע כי מועד מכירת הדירה היה כבר ביום 25.2.10. העוררת בקשה ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 49 ה' לחוק המיסוי במכירת שתי דירות מזכות בתקופה של 12 חודשים. בבקשתה בקשה העוררת להצביע על כך כי הדירה נמכרה בטרם חלפו 12 חודשים מעסקת המכירה הקודמת. המשיב לא קיבל את הודעת התיקון וקבע את מועד מכירת הדירה ליום 25.3.10. לפיכך הגישה העוררת השגה ומשזו נדחתה הגישה את הערר בתיק הנוכחי.

◆ טענת העוררת, כי יש לקבוע את מועד המכירה ליום 25/2/10, הוא המועד שבו נערך ונחתם בין הצדדים "זכרון דברים". עוד נטען כי העיכוב בחתימת ההסכם הפורמלי היה נעוץ בבדיקה שערך בא כוחה של הרוכשת ביחס להערת אזהרה שנרשמה על המקרקעין. העיכוב לא נבע מניהולו של משא ומתן על פרטי ההסכם או מחוסר הסכמה על פרטי ההסכם. לבסוף נטען כי תחושת הצדק מחייבת להיעתר לבקשה על מנת שלא לשלול מהעוררת פטור רק בשל איחור של ימים ספורים בחתימה פורמלית על ההסכם הכתוב.

ועדת ערר בפני כב' הש' ר. סוקול; ג. גלית רו"ח;
פ. שמעון רו"ח

◆ אין חולק, כי שלטונות מיסוי מקרקעין מבקשים להטיל מס על עסקת מכירה של זכות במקרקעין וכי נוצר למוכרת שבח. המחלוקת מתמקדת רק בשאלת עיתוי "האירוע" המקים את החבות, דהיינו בקביעת מועד "המכירה". הגדרת המושג "מכירה" מבקשת לתפוס ברשתו של החוק אירועים שונים. המחוקק בחר לקבוע את הגדרת המכירה על בסיס תוכנה הכלכלי של העסקה ולא על פי הגדרות פורמאליות. על מנת שעסקה בנוגע לזכות במקרקעין תכלול בהגדרת מכירה עליה להיות בעלת תוקף משפטי מחייב, דהיינו כי הצדדים לעסקה יוכלו לאכפה (ראה ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל אביב - הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פ"ד מז(5) 689 (1993). רואים אנו



קייטרינג למגזר החרדי בשחור?!

ביום 27.2.2012 האריך בית משפט השלום בתל אביב יפו, כב' השופט יובל גזית, את מעצרו של רפאל מרגליות, בן 37 מירושלים ב-48 שעות, וקבע לו יום נוסף במעצר בית. החשוד הינו מנהל בפועל של חברת מעדני שעפסל המספקת שירותי קייטרינג הממוקמת בבני ברק ונחשד בהעלמת הכנסות במיליוני ש"ח. עפ"י רשות המיסים, החקירה התפתחה ממידע שהגיע למשרד השומה גוש דן ומהווה חלק מהמבצע המחוזי המתנהל השבוע באזור תל אביב כחלק מהמבצע המתגלגל "מעלימים - משלמים", המתנהל ברחבי הארץ. עפ"י המידע שהועבר לטיפול במשרד חקירות מס הכנסה תל אביב, ניהל החשוד, בפועל, את חברת מעדני שעפסל. עפ"י החשד, מרגליות ומר שעפסל, בעל המניות העיקרי בחברה, לא דיווחו על מלוא הכנסותיהם משירותי הקייטרינג שספקו ולא הגישו דוחות של החברה. במהלך החיפושים עלה חשד, כי החשוד הוא האדם אשר יש לייחס לו את העבירות, מאחר ש"עקץ" והשתלט בעורמה על חברת הקייטרינג שהייתה בבעלות שעפסל כשהחברה נקלעה לקשיים כלכליים. עפ"י רשות המיסים, לאחר חקירה של מספר רב של עובדים ושל מזמיני אירועים עולה, כי החשוד הוא שניהל בפועל את החברה יחד עם אדם נוסף, לאחר שהדיח את שעפסל ממעמד של בעלים ומנהל. עוד, עפ"י הבקשה, הוציא החשוד לאשתו משכורות בסכום של עשרות אלפי ש"ח מידי שנה ובסכום מצטבר של מאות אלפי ש"ח על פני השנים, חרף העובדה שמעולם לא עבדה בחברה, והעידה על עצמה שהיא עקרת בית.

ביצע "עבודות שיפוץ" גם בספרי הנה"ח

יוסף עדוי, בן 38 מטורעאן נעצר בחשד, כי בעת שביצע עבודות בנייה ושיפוצים השמיט מהכנסות סך של כ-4 מיליון ש"ח. בית משפט השלום בחיפה, כב' השופטת אורית קנטור, הורה ביום 21.2.2012 על שחרור החשוד בערובה. מחקירה של משרד חקירות מס הכנסה חיפה והצפון בשיתוף עם משרד מע"מ טבריה, עלה כי החשוד ביצע בשנים 2009 - 2011 עבודות בנייה ושיפוצים עבור לקוחות שונים. בגין התשלומים שקיבל מלקוחותיו הוציא החשוד חשבוניות בסך של כ-4 מיליון ש"ח, אותם השמיט מספרי החשבונות והדיווחים לפקיד השומה. מדובר בסדרת חשבוניות נוספת מלבד הסדרה עליה דיווח, שלא נכללה בספרי חשבונותיו. כנכתב בבקשה, "למעשה קיים החשוד פנקסי חשבונות כפולים".

תבע פיצויים ונחקר בהעלמות הכנסה

ביום 20.2.2012 שוחררו ממעצר תחת מגבלות, אפרים קלר, בן 56 ודוד נתנאל בן 49, מסגרים מרמת גן, החשודים בהעלמת הכנסות, בבית משפט השלום בתל אביב יפו, כב' השופט יובל גזית. במשרד חקירות מס הכנסה תל אביב, נפתחה חקירה סמויה נגד אפרים קלר, שהעלתה כי הגיש תביעה נגד עיריית ר"ג ואחרים לתשלום פיצויים בגין נכות שנגרמה לו עקב רשלנותם. בתצהירים שהגיש לבית המשפט, במטרה לכמת ולקבל פיצוי על הנזק שנגרם לו, הצהיר קלר, כי במשך כ-20 שנה השתכר 5,000 - 6,000 ש"ח לחודש מעבודות מסגרות, הכנסות עליהן לא הצהיר לרשות המיסים. ביום 20.2.2012 נפתחה נגד החשוד חקירה גלויה, נערך חיפוש ונתפסו מסמכים בביתו. החשוד נחקר ובחקירתו הודה כי לא דיווח על הכנסות אלה, אולם טען כי השתכר רק כ-3,000 ש"ח לחודש ולא כפי שהצהיר בבית המשפט, זאת, לטענתו, מתוך תמימות, כדי להוציא יותר כסף מהביטוח. החשוד, נתנאל דוד העסיק את אפרים קלר בחקירתו, עפ"י הבקשה, הודה, כי העסיק את קלר ועובד זר נוסף לאורך שנים ושילם את שכרם ללא תלוש משכורת ומבלי שניכה מס כנדרש. עוד הודה דוד כי תשלום המשכורות היה מהכנסות שקיבל, כ-2,000 ש"ח לחודש, ולא דיווח עליהן למס הכנסה.

חקירה סמויה – גלויה של השר נאמן

לתקשורת (גלובס) הודלפה ידיעה לפיה רשות המיסים ערכה בדיקה סמויה של שר המשפטים יעקב נאמן. עפ"י הפרסומים, הבדיקה נוגעת לתקופה טרום מינויו של נאמן לתפקיד שר המשפטים, כאשר שימש כראש משרד עורכי הדין הרצוג-פוקס-נאמן. בשנת 1997 זוכה נאמן זיכוי מלא מכתב אישום שכלל שני אישומים בגין הגשת תצהיר כוזב לבית המשפט העליון. השר נאמן סרב להגיב לאמור, מלשכתו נמסר, כי השר אינו נוהג לשתף את הציבור בהתייעצויותיו עם רשויות האכיפה, אלא במקום שנמצאת הצדקה לכך. מרשות המיסים נמסר בתגובה, כי אינם נוהגים למסור מידע על חקירות.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 info@masfax.co.il



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.