

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

גיליון 728 יום ה' 2 ביולי 2015

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הוארכו הטבות המס המוענקות לתושבי שדרות ויישובי הנגב

◆ ביום 30.6.15 אישרה ועדת הכספים את בקשתו של שר האוצר, מר משה כחלון, לתקנות [הוראת שעה] (הארכת תחולת סעיף 5(ב) לחוק), התשע"ה-2015] המאשרות את הארכת תוקפו של החוק לסיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי משנת 2007, המקנה הטבות במס לתושבי יישובי קו העימות הדרומי וליישובים נוספים כפי שנקבעו בצו של שר האוצר, וזאת על פי הסמכות שהוענקה לשר בחוק להאריך את תקופת ההטבה בשל מצב בטחוני.

◆ הטבות המס ניתנות באמצעות זיכוי ממס לתושבי היישובים הללו בשיעור של 20% מההכנסה החייבת מיגיעה אישית, עד לסכום של 241,320 שקלים חדשים (נכון לשנת 2014).

◆ התקנות הוארכו באישור ועדת הכספים של הכנסת עד ליום 31.12.2014, ובשל תקופת הבחירות חל עליהן סעיף 38 לחוק יסוד: הכנסת, לפיו הוראת שעה הפוקעת בתקופת בחירות מוארכת באופן אוטומטי, כך שהן הוארכו עד ליום 30.6.2015.

◆ לאור המצב הביטחוני שעודנו שורר ביישובי קו העימות - אשר מוגדרים בחוק כיישובים שבתיהם שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן ביישובים הנוספים אשר נקבעו בצו ככאלה שמתקיימים בהם אותם השיקולים הביטחוניים בשל סמיכותם לגדר המערכת - אישרה ועדת הכספים את בקשת שר האוצר להארכת התקופה למתן הטבות במס עד לסוף שנת 2016.

חדש ! דיווח מס שבח (מש"ח) באינטרנט

האינטרנט של רשות המסים. באמצעות המערכת, על המייצג למלא את טופס ההצהרה המקוון ולצרף כקובץ סרוק את כל הצרופות (כגון: חוזים, אסמכתאות על הוצאות, אימות חתימה ועוד). בסיום התהליך מתקבל מספר שומה ואף ניתן להדפיס במשרדו של עו"ד שובר לתשלום שומה עצמית (ניתן לתשלום בבנק הדואר) או לשלם באמצעות כרטיס אשראי (בכפוף למגבלת הסכומים הרגילה לגבי תשלומים בכרטיסי אשראי) או בהעברה בנקאית. כחלק מההיערכות להטמעת המערכת, רשות המסים מעבירה, בשיתוף המכון להשתלמות עו"ד של לשכת עורכי הדין בישראל, הדרכות בנושא לציבור עורכי הדין ברחבי הארץ.

◆ הכניסה למערכת תבצע באמצעות [קישורית זו](#) ובחירת "[סימולטורים שירותים ותשלומים מקוונים](#)".

◆ ההתחברות למערכת המייצגים מחייבת הזדהות הנעשית באמצעות כרטיס חכם.

◆ ביום 23.6.15 הודיע מנהל רשות המסים, עו"ד ורו"ח משה אשר על פתיחת האפשרות להגיש דיווחים על עסקאות מקרקעין באמצעות דיווח מקוון באינטרנט. המהלך צפוי לחסוך למייצגים את הצורך בהגעה למשרדים האזוריים, מקצר משמעותית את זמני הטיפול ועומד בסטנדרט החדש של "רשות ללא נייר". השקת המערכת היא לאחר תקופת ניסיון של כחצי שנה, בה נערך פיילוט מצומצם בחלק ממשרדי מיסוי המקרקעין האזוריים.

◆ בשלב זה הדיווח המקוון הינו וולונטרי וניתן יהיה להמשיך להגיש את הדיווחים באופן ידני כפי שנעשה עד היום. בכוונת רשות המסים להתקין תקנות שיקבעו חובת דיווח באופן מקוון החל משנת 2016 וזאת, מכוח הסמכות שהוענקה לשר האוצר במסגרת סעיף 76א לחוק מיסוי מקרקעין.

◆ הדיווח המקוון פתוח לציבור עורכי הדין המייצגים דרך מערכת המייצגים הקיימת באתר



תחת מחאה' – עיכוב ביצוע על גבייה מכוח סעיף 106 לחוק מע"מ מיכאל כשכאש, עו"ד ; אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

◆ הנה כי כן, הוראות סעיף 106 לחוק מע"מ נבדלות מהוראות אחרות המעניקות למנהל סמכות ביצוע, במובן זה שאין עיכוב ביצוע אוטומטי של הליכי גבייה שנקטו מכוחן למן הרגע שהוגש ערעור. משמעם של דברים הוא שעל הנעבר לשלם את חוב המס של האחר **תחת מחאה'**. בתי המשפט פירשו השמטה זאת בציינם, כי תכלית החקיקה היא למנוע התחמקות ממס בדרך של הברחת נכסים, שאם לא תאמר כן ניתן יהיה להברח נכסים לחברה אחרת בכל פעם ואז להגיש ערעור ולעכב את ההליכים וחוזר חלילה.

◆ ואף על פי כן, אין אנו סבורים שהפרשנות שהעניקו בתי המשפט לאותה ה"השמטה", כמתואר לעיל, אכן מניחה את הדעת. וכל כך למה? סעיף 106 לא נחקק בחלל ריק, והוראותיו לא עומדות לבדן. הוראת סעיף 106 לחוק, שכותרתה: "גביית מס בנסיבות מיוחדות", קובעת מנגנון גבייה הדומה לזה שבהוראות סעיף 106 הנזכרות – עניינה של הוראת זו הוא גביית מס בנסיבות אשר בהן חברה החייבת במס סופי, עשתה מעשה מן המעשים המפורטים בעבירות לפי חוק מע"מ [ראו לעניין זה בהרחבה: מאמרנו: **קדחת (כלל) הזהב, ביטאון רואי החשבון מסים ומעשים (מרץ 2015)**. במקרה כזה, קבע המחוקק, שתבצע פעולה של הרמת מסך כך שגביית חוב המס תיעשה מידי 'בעל תפקיד' בחברה. מנגנון הגבייה שבהוראה זו מזכיר במידה רבה את מנגנון הגבייה שבהוראות 106(ב)(1) ו-106(ב)(1) לחוק. בשני המקרים הגבייה נעשית מידי מי שאינו החייב המקורי ובמצבים שבהם החייב ביצע איזושהי מניפולציה אסורה – מצד אחד העברת נכסים או פעילות ומן הצד השני ביצוע עבירות לפי החוק, לרבות עבירות שיש בהן רכיב של רמייה.

◆ לא מצאנו כל טעם להבחנה בין שתי הוראות החוק הנזכרות שהתווספו לחוק ביום 01.06.2003 עם כניסתו של **תיקון מס' 26 לתוקף**, לעניין עיכוב הביצוע בעת הגשת ערעור. לדידנו אין כל טעם להבחנה בין שני הסעיפים, לצורך סוגית עיכוב הביצוע היות ששניהם עוסקים בגבייה קשה מידי מי שאינו החייב המקורי במס, ולאחר שהחייב ביצע פעולות שונות שיש בהן לכאורה רכיב של רמייה. על תכליתם הדומה של שני הסעיפים ניתן ללמוד מדברי ההסבר שבהצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), אפריל 2003.

◆ הנה כי כן, ובלי להיכנס לדקדוקי עניות שבתורת הפרשנות התכליתית, ברי, כי תכלית חקיקת סעיף 106(ב)(1) ו-106(ב)(1) לחוק או למצער מטרת חקיקתו הנה זהה לתכלית העומדת ביסוד הוספת הוראת סעיף 106 לחוק – שני המקרים נועדו למנוע הערמה על שלטונות המס ולמנוע מצב שבו בעת גביית המס יעמוד המנהל בפני שוקת שבורה. אם כך הם פני הדברים, מה לו למחוקק להוסיף הוראת חוק פלונית לרשימת ההחלטות הזוכות לעיכוב ביצוע בעת הגשת ערעור ולהשמט ממנה הוראת חוק פלמונית. **לדעתנו מדובר אפוא בהשמטה שעניינה לאקונה ולא בהסדר שלילי – כשם שניתן לעכב את ביצוע הליכי הגבייה מכוח הוראת סעיף 106 לחוק, כך גם ניתן לעכב את ביצועה של הוראת סעיף 106(ב) ו-106(ב)(1) לחוק. כל פרשנות אחרת תחטא לתכלית החוק ולהגיון המס אשר עומד במרכזה.**

◆ סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") שכותרתו – "גביית חוב מצד שלישי", מאפשר למנהל מע"מ (להלן: "המנהל"), בהתקיים תנאים מסוימים, לגבות חוב מס סופי של אדם ממי שאינו החייב. **'חוב מס סופי'**, על-פי לשון החוק, הוא חוב מס חלוט, שניתן לגבותו באמצעות פקודת המסים (גבייה). סמכותו של המנהל לגבות חוב מס מצד שלישי יוחדה למספר מצומצם של מקרים שבהם, ביצע החייב פעולות שמטרתן סיכול גביית המס שנתלווה אליהן יסוד של מרמה. הוראות סעיפים 106(ב)(1) ו-106(ב)(1) לחוק קובעות כי חייב במס שהעביר את נכסיו או את פעילותו לאחר, בלא תמורה או בתמורה חלקית ומבלי שנתרו לו אמצעים בישראל לפירעון החוב, רשאי המנהל לגבות את החוב מן הגורם שאליו הועברו הנכסים (להלן: "הגורם הנעבר").

◆ הוראת ס"ק 106(ו) לחוק קובעת כי ניתן לערער על החלטת המנהל לפי הוראות סעיפים 106(ב) ו-106(ב)(1) בפני ביהמ"ש המחוזי בתוך 30 ימים מיום מסירת החלטה. הוראות סעיף 106 הנזכרות נותנות בידי שלטונות המס סמכות רחבה מכל רחבה – כזו המאפשרת למנהל להפעיל הליכי גבייה קשים גם ממי שאינו החייב "המקורי", ובתוך כך גם "לרדת" לנכסיו. **ואף על פי כן ובשונה מהחלטות אחרות של המנהל על פי החוק, לכאורה אין הגשת ערעור לבית המשפט המחוזי, כאמור בהוראת סעיף 106(ו), מעכבת את ביצוע ההחלטה.**

◆ במה דברים אמורים? בין יתר הסמכויות שהעניק לו המחוקק, רשאי המנהל להורות על הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, להטיל על הנישום כפל מס וקנסות, להתנות את רישומו של אדם כעוסק מורשה בהתקיים תנאים מסוימים ועוד כהנה וכהנה החלטות מנהליות המגבילות את הנישום. החלטותיו של המנהל, רובן ככולן, תהינה כפופות לביקורת שיפוטית על ידי ביהמ"ש המחוזי, אם בחר הנישום להשתמש בזכות הערעור שנתן בידו המחוקק. סעיף 64 לחוק מונה את ההחלטות אשר עליהן רשאי הנישום, או אם תרצו מי ש- 'רואה עצמו נפגע', לערער בפני ביהמ"ש המחוזי בתוך 30 יום מן היום שהומצאה לו ההחלטה. הגשת ערעור על אותן החלטות, כך קובע המחוקק בהמשך, תעכב ביצועה של ההחלטה נשוא הערעור, אלא אם קבע בית המשפט שלערעור אחרת.

◆ החלטת המנהל להוציא לנישום שומה לפי מיטב השפיטה ולפסול את ספריו אף היא נתונה לביקורת שיפוטית, כך שניתן לערער עליה בפני ביהמ"ש המחוזי בהתאם להוראת סעיף 83 לחוק. הוראת סעיף 91(א) לחוק קובעת, כי במידה שהוגש ערעור (כאמור בסעיף 83), רשאי המערער שלא לשלם את כל המס השנוי במחלוקת, אלא אם הורה בית המשפט אחרת. בהמשך קובעת הוראת סעיף 83(ב) כי עיכוב כאמור יחול עד אשר חוב המס יהפוך סופי, היינו עד אשר ניתן יהיה לגבותו לפי פקודת המסים (גבייה).

◆ בשונה מסמכויות אחרות שנתן המחוקק בידי המנהל, ההחלטה להורות על ביצוע הליכי הגבייה מכוח הוראות סעיף 106(ב)(1) ו-106(ב)(1) ס"ק (ב), אינה "זוכה" לעיכוב ביצוע אוטומטי מרגע הגשת הערעור לבית המשפט המחוזי [ראו לעניין זה: החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים מפי כב' השופט מ' רביד ב- **בש"א (י-04) 06265/04 כריסנט יוניון נ' משרד האוצר – אגף המכס והמע"מ (טרם פורסם)**, ניתנה ביום 29.06.2004].



סמכות המנהל לעיין מחדש ולשנות שומה לפי סעי' 147 לפקודה עא 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר אמיר אבו ראזק, משפטן

בפסק הדין בעניין מחלב, וכאשר הנישום מסר מידע חסר או מטעה לפקיד השומה עמו נערך ההסכם. אשר למקרה הנדון נטען, כי המשיב לא הטעה את פקיד השומה, אף שלא הציג בפניו את החלטת מיסוי משנת 2001. כמו כן, נטען כי בהסכם השומה לא נפלה טעות משפטית המנוגדת להלכה הפסוקה.

בית המשפט העליון בפני כב' השופטים י' דנציגר, נ' סולברג ומ' מזוז, קבע:

◆ ביהמ"ש העליון קבע, כי **בידי רשות מינהלית קיימת, ככלל, הסמכות לעיין מחדש בהחלטותיה, ולשנותן או לבטלן אם קיימת הצדקה עניינית לכך.** יש לבחון את איזון האינטרסים הקונקרטי בכל מקרה לגופו, כאשר נקודת המוצא היא שקיימת ככלל סמכות לעיין מחדש בהחלטה מינהלית שניתנה, והמבחן הוא **סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון.** נקודת המוצא היא שקיימת ככלל סמכות רחבה לעיין מחדש בשומה שניתנה, והמבחן הוא סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון. אין להחריג שומה בהסכם מגדר הסמכות לפי סעיף 147, אף כי יש מקום להבחין בין סוגי השומות לעניין שיקול הדעת, קרי - לעניין מקומה של נקודת האיזון שבין תכליות הסמכות לבין שיקולי הסופיות וההסתמכות, כאשר האחרונים מקבלים משקל נוסף מקום בו מדובר בשומה בהסכם. ביהמ"ש קבע, כי אין ספק, שכאשר השומה נערכה בהסכם עם פקיד שומה, אינטרס ההסתמכות של הנישום הוא בעל משקל רב יותר מאשר במקרה של שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה. לכן נדרשת "**הצדקה מיוחדת**" כדי לפתוח שומה שבהסכם, וממילא המקרים שבהם יעשה שימוש בסמכות לגבי שומה בהסכם יהיו חריגים. ביהמ"ש הנכבד סבור, כי אין לראות הסכמה בין פקיד שומה לנישום לגבי חבותו במס של האחרון כהסכם רגיל הנשלט על ידי דיני החוזים הכלליים.

◆ לאחר בחינת המקרה דנן ונסיבותיו, הגיע ביהמ"ש להחלטה, כי המנהל היה רשאי ואף מחויב להפעיל את סמכותו לפתוח את השומה ולתקנה בהתאם להחלטת המיסוי ולהוראות הפקודה לעניין זה. מדובר בהסכם שומה אשר כבר בעת שנכרת היה מנוגד הן להוראות הפקודה, הן להחלטת מיסוי ספציפית שניתנה על ידי הנהלת הרשות בעניינו של המשיב, הן להנחיית היועץ המשפטי לרשות המסים והן למדיניות רשות המסים. התוצאה של כל אלה היא, שמדובר בהסכם מוטעה לגופו, מנוגד לדיון, יוצר העדפה לא מוצדקת של המשיב מול עובדים אחרים של החברה ועובדים אחרים במשק בנסיבות דומות, וכנגזרת מכך גם אי גביית מס אמת ואובדן הכנסה. בנסיבות אלה, לא רק שהמנהל היה רשאי להפעיל את סמכותו לפי סעיף 147 לפקודה, אלא היה חייב לעשות כן, ואלמלא עשה כן היה חוטא לתפקיד הפיקוח שהוטל עליו על ידי המחוקק, שהרי למניעת מצבים כאלה נועדה הסמכות.

תוצאה: ◆ ערעורו של פקיד השומה התקבל.

ניתן ביום 10.5.2015

ב"כ המערער: עו"ד קמיל עטילה, פרק' המדינה

ב"כ המשיב: עו"ד אליעזר צוקרמן

◆ למשיב הוקצו 700,000 אופציות לרכישת מניות בחברת אם - בעלת החברה בה מועסק המשיב. בעקבות פניה לרשות המסים לפרה-רולינג בנוגע להקצאת האופציות, ניתנה על ידי הרשות "החלטת מיסוי", כמשמעותה בסעיף 158 לפקודה, לפיה אישרה את הקצאת האופציות לעובדי החברה במסלול אשר כונה "ליד 102", על פיו הרווח של העובדים מהאופציות ייחשב כהכנסת עבודה שהופקה בישראל, וישולם בגינה המס המלא החל על הכנסת עבודה. מסלול זה נקבע לפי סעיף 102 לפקודה הדן בהקצאת אופציות של החברה לעובד באותה חברה, והוא הוחל כאמור בעניין זה גם לגבי הקצאת אופציות של החברה האם של החברה שבה מועסק העובד. מס' שנים לאחר מכן נרכשה חברת האם והמשיב מימש את האופציות שניתנו לו. לאחר דין ודברים נחתם בין המשיב לפקיד שומה צפת הסכם שומה לפיו הכנסותיו ממימוש האופציות יסווגו כהכנסה הונית, תוך שנקבע שיעור מס משוקלל בין שיעורי המס בגין רווח הון ולשיעור המס בגין הכנסה מעבודה. התוצאה של חישוב זה הייתה שהחיוב במס שהוטל על המשיב הועמד על סך של 4,335,242 ₪, במקום על סך של 6,239,657 ₪, שהתחייב מהחלטת החלטת מיסוי 2001 החלה על אופציות אלה. הסכם השומה כאמור הגיע **בדיעבד** לידיעתו של מנהל רשות המסים (להלן: "המערער") שלאחר בחינת הנושא ועריכת שימוע למשיב, עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה, והורה על תיקון השומה שנקבעה בהסכם באופן שעל הכנסות המשיב ממימוש האופציות תחול החלטת מיסוי 2001, כפי שנקבע מלכתחילה בעת הקצאת האופציות כפועל יוצא מכך, חויב המשיב בתוספת מס בסכום של כ- 1,900,000 ₪. המערער ערער על החלטת המשיב **וביהמ"ש המחוזי בי-ם, כב' השי' דוד מינץ קיבל את הערעור.** מכאן הערעור של המדינה לביהמ"ש העליון.

◆ **המערער (המנהל) טען,** כי פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי מצמצם יתר על המידה את גדר המקרים שבגינם רשאי המנהל להפעיל את הסמכות הנתונה לו מכוח סעיף 147 לפקודה, ויש בו כדי לפגוע באיזון הראוי שבין האינטרסים המתחרים השונים: סופיות השומה ואינטרס ההסתמכות של הנישום מצד אחד, והאינטרס הציבורי בגביית מס אמת, שוויון הנישומים בפני החוק וכללי המינהל התקין מצד שני. כן נטען, כי סמכותו של מנהל רשות המסים להורות על שינוי שומות שהוצאו משתרעת גם על שומות שנקבעו בהסכם, אם כי במקרים אלה יש לייחס משקל רב יותר לאינטרס ההסתמכות של הנישום, וכי הסמכות אינה מוגבלת אך לתיקון שומות שהוצאו על בסיס הטעיה. נטען, כי ההלכה הכללית בדבר תיקון החלטות מנהליות לא מוגבלת לתיקון טעויות מסוג מסוים. אשר למקרה הקונקרטי, נטען כי בהסכם השומה שנערך עם המשיב נפלה שורה של פגמים מהותיים המצדיקים את הפעלת סמכותו של המנהל.

◆ **המשיב (הנישום) טען,** כי הפעלת סמכותו של המערער לפי סעיף 147 לפקודה, כאשר מדובר בשומה לפי הסכם, מצומצמת לשתי עילות בלבד: כאשר הסכם שכרת פקיד שומה סותר "הלכה פסוקה, ברורה וקטגורית" של בית המשפט העליון, כפי שנקבע, לדבריו,



העליון: "שווי המכירה" לצורך חישוב מס רכישה - כמצוין בהסכם ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב ויאל, אנסבכר, רו"ח (משפטן)

◆ השאלה שבחן ביהמ"ש העליון בערעור זה הינה: הערכת "שווי המכירה" לצורך חישוב מס הרכישה.

ביום 14.6.2011 נחתם הסכם בין מידטאון בע"מ (להלן: **המערער**) ובין תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בע"מ (להלן: **תנובה**), לפיו מכרה תנובה למערער את זכויותיה במקרקעין שבתל-אביב-יפו תמורת 530 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ בשלושה תשלומים על פני שנה. ביום 20.7.2011 הגישה המערער הצהרה על רכישת המקרקעין ובה שומת מס רכישה עצמית בשיעור של 5% מסך של 530 מיליון ש"ח (להלן: **השומה המקורית**). ביום 29.8.2011 פנתה המערער אל המשיב בבקשה להעמיד את שווי רכישת המקרקעין על סך של 509,435,089 ₪, שהוא, כך נטען, השווי המהווה של העסקה לפי שיעור הריבית שנקבע בינה ובין בנק לאומי לישראל בע"מ, אשר התחייב לממן 65% מתמורת המקרקעין. בהתאם, ביקשה המערער כי תחויב במס רכישה בהתאם. המשיב דחה את בקשת המערער ואף קבע כי על הסכום של 530 מיליון ש"ח הנקוב בהסכם הרכישה, יש להוסיף 35 מיליון ש"ח, שהם עלות ההתחייבויות הנוספות שנטלה המערער במסגרת ההסכם. על כן, נקבע כי שווי רכישת המקרקעין הינו 565 מיליון ש"ח ומס הרכישה שעל המערער לשלם הינו בהתאם. השגת המערער על שומת המשיב נדחתה ביום 7.8.2012.

◆ **נטען ע"י המערער**, כי העסקה כוללת עסקת אשראי וכי ערכם של הסכומים המשולמים בתשלומים העתידיים נמוך יותר מהסכום הנקוב בהסכם, ולכן במסגרת חישוב התמורה ששולמה על פי ההסכם יש להוון את התשלומים השני והשלישי על פי המועדים בהם התחייבה לשלם. זאת, בהתאם לתקן החשבונאות הבינלאומי מס' 18 ובהתאם להוראת ביצוע 62/78 מיום 18.8.1978. **שנית**, המערער טענה כי שבמסגרת ההסכם הנוספות עתידיות, התחייבויות נוספות לתשלום בגין עבודות פיתוח עתידיות, אין להוסיפן לתמורת הזכויות במקרקעין, מכיוון שאלה טרם בוצעו ואף אין כל ודאות שתבוצענה.

◆ **מנגד**, המשיב טען, כי הסכם הרכישה אינו מלמד, כי מדובר בעסקת מימון ולכן אין להוון את התשלומים השני והשלישי, ודאי כאשר הסדר התשלומים שנקבע בהסכם הוא הסדר מקובל בעסקאות מסוג זה. שנית, טען, כי על פי עקרון "צירוף כל התמורות", יש להוסיף לסכום הנקוב בהסכם את עלות ההתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה המערער.

◆ **ועדת הערר קיבלה את עמדת המשיב ודחתה את שתי טענותיה של המערער**. ראשית, ועדת הערר קבעה, כי הגם שניתן להניח שלנוכח מועדי התשלומים השני והשלישי קיים פער כלכלי בין התמורה שנקבעה בהסכם לבין השווי של התשלומים שנקבעו בהסכם, פער כלכלי אפשרי זה אינו מצדיק את שכתובו בדיעבד של ההסכם, במיוחד בהתחשב בכך שמדובר בהסכם מורכב מאוד וסביר להניח שלצד "ההטבה" הגלומה בהסדר התשלומים עמדו אינטרסים הדדיים נוספים עליהם ביקשו הצדדים להגן בקביעת מועדי התשלום והיקפם. על סמך סעיף המאפשר את הקדמת התשלומים השני והשלישי ללא

אפשרות הפחתתם במידה ויוקדמו – ובהעדר ראיה לסתור, קבעה ועדת הערר כי בהסכמה על תנאי התשלום לא התכוונו הצדדים להסכם ליצור עסקת אשראי. בעניין זה הודגש כי המערער נמנעה מלהביא לעדות נציג מטעם תנובה לתמיכה בטענותיה ועל כן פועל מחדלה בעניין זה לרעתה.

נקבע כי הוראות הביצוע הינן בגדר הנחייה מקצועית פנימית של רשות המסים, ואין הן מצמיחות לנישומים זכויות הניתנות לאכיפה בבית המשפט כל עוד אין בהן משום הבטחה שלטונית, ממנה אין הרשות יכולה לחזור. נוסח הוראת ביצוע מס' 62/78 מלמד כי היוון התשלומים הנדחים אינו נעשה באופן אוטומטי, אלא על-פי בקשת "הצדדים". הוטעם כי בקשה כאמור לא הוגשה מטעם תנובה.

שנית, ועדת הערר קבעה כי בהסכם המכר התחייבה המערער לקבל עליה את התחייבויות תנובה על-פי "ההתקשרויות המועברות" בהמחאה בלתי חוזרת תוך הפטרת תנובה באופן מלא מהתחייבויותיה. משכך, אם על המערער לשלם תשלומים כלשהם לגופים עמם התקשרה תנובה או לבצע עבודות עבורם, אזי יש להוסיף את התשלומים ועלות העבודות האמורים לתמורה שנקבעה בהסכם.

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

השאלה היא האם מדובר בעסקה הכוללת עסקת אשראי או אם לאו?!

אם נמצא כי יש לסווג את העסקה ככזו הכוללת עסקת אשראי, המסקנה המתחייבת הינה כי אמנם יש לבצע היוון כדי להתחקות אחר שווי הרכישה נכון ליום המכירה כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.

ברגע שהצדדים התייחסו לאפשרות הקדמת התשלומים, יש להניח שאם היו חפצים לבצע עסקת אשראי, היו בוחרים לתת לכך ביטוי מפורש במסגרת התניה החוזית העוסקת בהקדמת התשלום. כפי שקבעה ועדת הערר, מדובר בהסכם מורכב בין צדדים מסחריים שממצה את כל הסכמות הצדדים, וסביר להניח שבבסיס "ההטבה" הגלומה בהסדר התשלומים עמדה מערכת של אינטרסים ושיקולים שנלקחו בחשבון על ידי הצדדים עובר לחתימה. בניסיונות הללו, בית משפט זה לא ייטה להתערב בחוזה בדרך של יציקת תנאים בדיעבד – ודאי כאשר החוזה הינו מורכב ומפורט, וכאשר הפרשנות בה מצדד אחד הצדדים נעדרת עיגון בלשונו המפורשת של החוזה. אשר על כן, אין מנוס מהמסקנה כי אין מדובר בעסקת אשראי, ודינה של טענה זו להידחות.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה. ביהמ"ש ציין, כי מכיוון שהערעור מעלה שאלות עקרוניות, העוררת חויבה ב 30,000 ש"ח בלבד.

ניתן ביום 31.5.2015

ב"כ המערער: עו"ד א' וקסלר; עו"ד א' סעדון
ב"כ המשיב: עו"ד ע' לינדר, פרק' המדינה



כונס רשאי לדרוש פטור ממס שבח בגין מכירת דירה ממושכנת רע"א 6012/14 גבריאל כדורי נ' בנק המזרחי טפחות יוסי המצני, עו"ד

תועלת ויקטין את סכום הנשייה במבקש, אי מימוש לא יועיל למבקש כהוא זה לנוכח חלוף הזמן ממימוש הדירה ויכולתו של המבקש לממש, במידת הצורך והרצון, פטור נוסף. במילים אחרות, לטענת המשיב מדובר בערעור תיאורטי, והכרעה בו תהא נעדרת כל נפקות מעשית מבחינת המבקש. עוד מדגיש המשיב, כי סכום החוב של המבקש כלפיו עולה לאין שיעור על תמורת הדירה שהתקבלה בעסקת המכר, וגם מכאן החשיבות לדחות את הבקשה.

ביהמ"ש העליון- כב' השופט נ' הנדל:

◆ ביהמש העליון קבע כי דין הבקשה להידחות.

בימ"ש השלום קבע, בהתאם לעובדות שהוצגו בפניו, כי גם אם המבקש יחפוץ במכירת דירת מגורים – בין אחת מהדירות שלגביהן נטושה מחלוקת ושעניין עודנו מתברר, על פני הדברים, ובין דירה אחרת – הוא יוכל לעשות כן בפטור ממס שבח, שכן חלפו כבר 4 שנים (ואף למעלה מכך) מהמועד בו נמכרה הדירה. כמו כן, מוסכם, כי בכל התקופה האמורה לא הייתה למבקש דירת מגורים אחרת שיכול היה למכור בפטור ממס שבח. דהיינו, **המבקש לא הצביע על נזק שייגרם לו אם תיחתם הבקשה לפטור, בעוד שמנגד חתימה כאמור תאפשר לבנק להיפרע בסכום גדול יותר מסך הנשייה במבקש. בנסיבות אלה, סירובו של המבקש לחתום על הבקשה לפטור אינו יכול לעמוד.**

◆ אמנם, הזכות למימוש פטור ממס שבח היא זכות אישית-קניינית, ואולם במקרה דנא נראה כי זכות זו בפועל אינה אלא סוג של זכות תיאורטית בידי המבקש. מימושה על ידי המשיב בעסקת המכר בשנת 2006 אינו גורע מהמבקש לבקש כעת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, פטור "חדש" שכבר "צמח" לו מאז בהתאם לדין (וככל שלא נוצל בנסיבות אחרות). הזכות הקניינית אמנם ראויה להגנה, אך זאת כל עוד אין נעשה בה שימוש שלא בתום לב.

תוצאה:

◆ הבקשה נדחתה. נפסקו 4,000 ש"ח הוצאות לטובת המשיב.

ניתן ביום 30.4.2015

ב"כ המבקש: עו"ד יצחק זילבר חדד

ב"כ המשיב: עו"ד קרן ברגרזון-רם; עו"ד אמיר דולב

◆ בקשה למתן רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ע"א 60771-01-12), אשר דחה את ערעור המבקש על פסק דינו של בית משפט השלום, לפיו כונס הנכסים מטעם הבנק רשאי לחתום בשם מר כדורי על בקשה לקבלת פטור ממס שבח בגין מכירת דירה שבבעלות המבקש והממושכנת לטובת הבנק (להלן: **הדירה**).

◆ בבעלות המבקש דירה בתל אביב, שהיא חלק מפרויקט בניה, ביחס למקרקעין השייכים למבקש ולבני משפחתו. כונס נכסים שמונה על ידי ראש ההוצאה לפועל נקט בהליך למכירת הדירה, והזכויות בה אכן נמכרו לצדדים שלישיים בשנת 2006. כונס הנכסים פנה למבקש בבקשה כי יחתום על בקשה לקבלת פטור מתשלום מס שבח בגין מכירת הדירה (להלן: **הבקשה לפטור**), ואולם המבקש סרב. בעקבות כך הגיש כונס הנכסים המרצת פתיחה לבית משפט השלום, בטענה כי סירוב המבקש נובע ממניעים פסולים ומנקמות. כך משעה שלנוכח חלוף הזמן ובנסיבות המקרה, גם אם יחתום המבקש על הבקשה לפטור, יוכל לעתור לקבלת פטור ממס שבח נוסף, ללא כל מניעה לעשות כן.

◆ בפסק דינו, התבסס בית משפט השלום על הקביעות הבאות: **ראשית**, בשטרי המשכנתא אין כל תנאי המקנה למשיב את הזכות לפטור ממס שבח; **שנית**, למבקש לא הייתה דירה אחרת במועד מכירת הדירה ובתקופה שקדמה לו; **שלישית**, המבקש עשוי לקבל, בעתיד, זכויות ב-3 דירות אחרות או בחלקן; **רביעית**, החתימה על טופסי הבקשה לפטור לא יגרעו מזכותו של המבקש מלקבל פטור נוסף, לאלתר, לאור חלוף הזמן, ככל שימכור דירה אחרת. בית משפט השלום גם עמד על כך כי בעיקרון, הזכות לקבלת פטור ממס שבח היא אמנם זכות אישית-קניינית, כטענת המבקש. יחד עם זאת, נקבע כי התנגדות המבקש לחתום על הבקשה לפטור, כאשר מחד גיסא אין בכך כדי להועיל לו ומאידך גיסא יש בכך כדי להזיק לבנק – אינה עולה בקנה אחד עם תחושת הצדק הטבעית ועם עקרונות של תום לב בניהול הליך.

◆ במסגרת הבקשה, מטעים המבקש, כי הדירה היא דירת מגורים, וכי אין מחלוקת, כי בכתב המשכנתא אין תנאי המתיר למשיב לעשות שימוש בזכות הפטור של המבקש. עוד מדגיש המבקש כי הוא עשוי לקבל דירה מבין הדירות השנויות במחלוקת שעניין מתברר בהליך משפטי אחר. על פי קו זה, הותרת פסק הדין על כנו תביא לקיפוח זכויותיו של המבקש, ותמנע ממנו לבחור לגבי איזו דירה לממש את הפטור. המבקש מוסיף וטוען כי הזכות לפטור ממס שבח היא נכס קנייני שבבעלותו והוא רשאי להשתמש בו גם במסגרת ההתדיינות הכוללת והמשא ומתן עם המשיב.

◆ **המשיב מתנגד לבקשה.** לטענתו, סירוב המבקש לחתום על הבקשה לפטור יסודו במניעים נקמניים בלבד. כך, בעוד שמימוש הפטור על ידי המשיב יסב



ועדה ברשות המסים למיצוי זכויות האזרח

ביום 29.6.15 מינה מנהל רשות המסים, עו"ד ורו"ח **משה אשר**, צוות פנימי, עליו נמנים נציגים בכירים מהחטיבות השונות ברשות, שיקדם את מיצוי זכויותיהם של האזרחים בכל הנוגע לתחומי המס, בכלל זה, הקטנת תשלום המס בעסקאות שכיחות, עידוד הגשת בקשות להחזרי מס, בדיקה ומיצוי האפשרויות העומדות בפני פורשים ממקומות העבודה ועוד. לדברי אשר, בצד פעילותה לאכיפת דיני המס, רשות המסים רואה חשיבות רבה בקידום מיצוי הזכויות על ידי האזרחים, בין היתר, כדי לתרום לחיזוק אמון הציבור ברשות. אשר ציין כי כבר כיום פועלת הרשות בדרכים מגוונות למיצוי זכויות, בין היתר באמצעות פרסום מידע רב בעלוני מידע, מדריכים וסימולטורים ייעודיים לשכירים באתר האינטרנט של הרשות, הפקת חוברות "דע את חובותיך וזכויותיך", הפעלת לשכות הדרכה למילוי הדו"ח השנתי, משלוח מכתבים לזכאים פוטנציאלים למענק עבודה ועוד. הצוות התבקש להגיש את המלצותיו עד סוף ינואר 2016.

אפי נוה בראשות לשכת עו"ד 2015

ביום 23.6.15 הכריזה ועדת הבחירות של לשכת עורכי הדין בראשות עו"ד **ציון אמיר**, כי עו"ד **אפרים (אפי) נוה** נבחר לראשות לשכת עורכי הדין; ליושב ראש ועד מחוז ירושלים נבחר עו"ד **אשר אקסלרד**; ליושב ראש ועד מחוז תל-אביב נבחר עו"ד **ינון היימן**; ליושבת ראש ועד מחוז חיפה, נבחרה עו"ד **תמר (תמי) אולמן**; ליושב ראש ועד מחוז צפון נבחר עו"ד **ח'אלד חוסני זועבי**; ליושב ראש ועד מחוז הדרום נבחר עו"ד **דני אליגון**. עפ"י תוצאות הבחירות, עו"ד אפי נוה ניצח את עו"ד דורון ברזילי ברוב של 10,642 קולות לעומת 4,579. [רצ"ב קישורית לתוצאות המלאות של ההצבעות לבחירות לשכת עורכי הדין שנת 2015.](#)

מערכת מס פקס וצוות משרד גולדמן ושות' מאחלים הצלחה רבה לעו"ד אפי נוה בתפקידו החדש וסמוכים ובטוחים כי הוא יעשה את תפקידו על הצד הטוב ביותר וינהיג את לשכת עוה"ד בהצלחה רבה.

מנהלת חשבונות מנצרת ובעלה חשודים

ביום 22.6.15 בביהמ"ש השלום ת"א אצל השופטים **אפרת בוסני וירון גת**, נעצרו ושחררו בערבות בעל ואישה מנצרת, **אוסאמה חרבאג'י ואשתו, מונה חרבאג'י**. הבעל הינו רואה חשבון ועו"ד והאישה היא מנהלת חשבונות במשרד רו"ח. השניים חשודים, כי עשו יד אחת והשתמשו בכספי לקוחות המשרד בו מועסקת האישה, כדי לשלם את תשלומי המס של הבעל וחברות בבעלותו- בכך חשודים השניים כי העלימו הכנסות של מאות אלפי שקלים. עפ"י בקשת המעצר, השנים נעצרו בחשד, כי השתמשו בצ'קים של לקוחות המשרד בו עבדה האישה על מנת לשלם את תשלומי המס האישיים של בעלה וחברות בבעלותו. ואם לא די בכך, על פי החשד, החשודה מסרה את פרטי חשבון הבנק הפרטי שלה לרשות המסים לצורך הפקדת החזרי מס המיועדים ללקוחותיה, כמובן, ללא ידיעתם והסכמתם. הואיל וכספי הגניבה, לכאורה, מהווים הכנסה חייבת ובני הזוג לא דווחו עליהם, הם חשודים בהעלמת הכנסות בהיקף של מאות אלפי שקלים בין השנים 2010-2014.

עו"ד ממזרח ירושלים חשודים בעבירות מס

בתאריך 22.6.15 בבימ"ש שלום בירושלים נעצרו שלושה עורכי דין תושבי מזרח ירושלים החשודים שמזה כשנה ביצעו עבירות של זיוף מסמכים, מרמה בנסיבות מחמירות, זיוף כוזב במסמכי תאגיד, הגשת מסמכים מזויפים לרשויות המדינה לרבות לערכאות משפטיות. זאת נוסף על עבירות מיסוי בהיקפים גדולים במסגרת היותם מיופי הכוח. החשודים נעצרו בעקבות חקירה של חוקרי מס הכנסה ירושלים והדרום יחד עם חוקרי מפלג ההונאה של משטרת מחוז ירושלים בעקבות מידע שהתקבל בפרקליטות ובמפלג ההונאה של משטרת ירושלים. עפ"י החשדות, החשוד המרכזי, ביצע עבירות זיוף, מרמה והונאת לקוחותיו ובכך גרף לכיסו מאות אלפי שקלים שלא כחוק. בהמשך פעלו יחד עמו שני עורכי דין נוספים אשר הונו עמו את לקוחותיהם וחלקו את כספי הלקוחות ביניהם. בעת דיון הארכת המעצר ציין ביהמ"ש, כי מדובר בפרשה רחבת היקף הכוללת בתוכה מספר פרשיות משנה. כמו כן בימ"ש נתן דעתו לעובדה, כי מדובר בעורכי דין, על כל המשמעויות הנלוות לכך כאשר מדובר במעצר וחקירה ביחס לפעילות המיוחסת להם במסגרת עבודתם. השם לא פורסם.



info@masfax.co.il

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו
6713307 ; טל. 03-6966733 פקס. 03-6966744

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.