

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

גיליון 537 יום ה' 6 מאי 2010

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תאור

פסיקה

מחוץ לחוק

הצעת חוק לתיקון הפקודה – תקופת שומה מיוחדת // הרשות עונה לשאלות הגולשים בנוגע לדו"ח // החלטות ועדות הכופר – 2009 – כולל שמות איגודי מקרקעין – לשון החוק אינה חזות הכל! (בעקבות וע' אשל הירדן)

עליון – מע"מ – אי הכרה במע"מ תשומות (פרשת האי היווני) // מע"מ – הסכם שכר טרחה שהקנה זכות לרווחים עתידיים בחברה // שבח – זכות במקרקעין - מחוברים במנותק מהקרקע הכנסת תבדוק כיצד מתוגמלים המפקחים // 5 מיליון ש"ח (!) נגבו במבצע בשרון // ליקויים בביקורות בעפולה // הרשות: שיפור בזמן המענה לפניות // בועז סופר הודיע על פרישתו.

עדכונים מהשטח

הצעת חוק לתיקון הפקודה - תקופת שומה מיוחדת

◆ לחלק ממוסדות ציבור כאמור נוח יותר, מבחינה חשבונאית, לערוך את דוחותיהם בהתאם למחזוריות שבה מתנהל תקציבם, ועל כן אין הצדקה להטיל עליהם נטל נוסף של עריכת דוחות כספיים לשנה הקלנדרית. הרחבת הרשימה שבסעיף 7 לפקודה, כמוצע בהצעת החוק, תאפשר למנהל רשות המסים לקבוע למוסדות ציבור כאמור תקופת שומה מיוחדת, להתנות את קביעת תקופת השומה המיוחדת בתנאים שיורה. כך לדוגמא, תתאפשר הכרה בתקופת שומה מיוחדת למוסדות להשכלה גבוהה ב 31 במרץ בכל שנה.

◆ ביום 26.4.10 פורסמה ברשומות [הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(מס' 175\) \(תקופת שומה מיוחדת\)](#), התש"ע-2010.

◆ סעיף 7 לפקודה קובע, כי המנהל רשאי להתיר לנישום תקופת שומה מיוחדת, שתחילתה במועד אחר מ-1 בינואר. בהצעת החוק מוצע להרחיב את רשימת הנישומים האמורה ולהוסיף אליה גם "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9 (2)(ב) לפקודה, שעל פי הדין החל עליו, שאינו דין מס, הוא חייב בדרישות דיווח לגבי פעילותו בתקופה שאינה שנה קלנדרית.

הרשות עונה לשאלות הגולשים בנוגע לדו"ח

ופרסום באינטרנט, נועד ליידיע את החיובים בהגשת דו"ח מקוון בדבר השינוי באופן הגשת הדו"ח. יתרה מזאת, רשות המסים מפעילה גם לשכות הדרכה במשרדי השומה ברחבי הארץ, שבהן מעניקים עובדי רשות המסים [סיוע במילוי הדו"ח השנתי](#) (טופס 1301), ללא תשלום, וללא צורך להזדהות. הלשכות פתוחות בימים: א'-ה', בין השעות: 10:30-14:30 ויפעלו עד ליום חמישי, 10 ביוני 2010 (בתל אביב וגוש דן לשכת ההדרכה שוכנת ברח' שפע טל 12, בקרבת קריית הממשלה).

לקראת המועד האחרון להגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה לשנת 2009, יארח [פורום gov.il](#) ביום חמישי, 6 במאי, את ר"ח מינה גולן, מנהלת המחלקה לפיתוח מקצועי ברשות המסים. ר"ח גולן תענה על שאלות הגולשים הנוגעות לדו"ח השנתי למס הכנסה. החל מיום שני, 3 במאי, הוזמנו הגולשים [להפנות שאלות בפורום](#). בתחילת השבוע השיקה רשות המסים את הקמפיין למילוי דו"ח ההכנסות השנתי (טופס 1301) באינטרנט. הקמפיין, שכולל תשדירים בטלוויזיה, מודעות בעיתונות

החלטות ועדות הכופר - 2009 - כולל שמות

הרלוונטיות, החלטת הוועדה ונימוקה. בהסדרי הכופר בהם הבקשה הוגשה לראשונה, לאחר מועד מתן פס"ד ע"י בית המשפט העליון, עע"מ 398/07 ותשלום הכופר בהם הושלם, פורסמו גם שמות העוסקים/הנישומים וזאת בניגוד לפרסומים קודמים בהם לא צויינו השמות.

בהתאם להחלטת הנהלת רשות המסים, מפרסמת הרשות פעמיים בשנה את [החלטות ועדות הכופר ברשות המסים מחצית ראשונה - 2009](#), הן במס הכנסה והן במכס ומע"מ. הפרסום כולל את פירוט התיקים בהם נתקבלה ההחלטה לרבות מקצועו של החשוד, סעיף העבירה, סכום העבירה, שנות המס



איגודי מקרקעין – לשון החוק אינה חזות הכל! אבי גורמן, עו"ד גורמן – קימחין, משרד עו"ד

מקרקעין על שתי הפעולות, אין הצדקה לנקוט בגישה שונה שעה שעסקינן בהטבות מס וכאשר תכלית החקיקה מתקיימת בשני המקרים. **משכך, קבע בית המשפט, כי הטבת המס תחול גם בעת ביצוע פעולה באיגוד מקרקעין, וזאת על אף לשון החוק.**

חשיבותו של פסק הדין חורגת מהענין הספציפי בו הוא עסק. בכל הנוגע לחקיקת המס בענין מיסוי איגודי מקרקעין, המחוקק לא עשה את מלאכתו מלאכת מחשבת וישנם מספר לא מבוטל של מקרים בהם מתעוררות שאלות כאלו ואחרות בעקבות ניסוח לקוי של סעיפי החוק.

◆ **המשמעות של פסק הדין היא בקביעת נקודת המוצא: נקודת המוצא היא כי זין פעולה באיגוד מקרקעין כזין מכירה של זכות במקרקעין. מי שירצה לטעון, כי לא כך הם פני הדברים, עליו יהיה להוכיח כי הדין עמו.**

◆ נציג להלן שתי דוגמאות נוספות, מתוך רבות אחרות, בהם יש לדעתנו ליישם את פסק הדין:

◆ תקנה 20 לתקנות מס רכישה, מעניקה שיעור מס רכישה מקל (1/3 ממס הרכישה הרגיל), וזאת:

"במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו". ומה יהיה הדין כאשר הזכות הנמכרת אינה "זכות במקרקעין" אלא "זכות באיגוד מקרקעין"? – לאור פסק הדין בענין אשל הירדן נראה, כי על אף לשון החוק, הטבת המס תחול גם על פעולה באיגוד מקרקעין. הואיל ואין הצדקה להבחנה בין שתי העסקאות, הרי שהטבת המס צריכה לחול גם על פעולה באיגוד מקרקעין. לענין סוגיה זו, **ראו ו"ע 1299/01 רוגובין נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, שם קבעה ועדת הערר אחרת מהנטען כאן. יצוין, כי בענין רוגובין הוגש ערעור לבית המשפט העליון, ורשות המיסים בחרה שלא להגן על התיק – לאמור הרשות קיבלה למעשה את שנטען כאן.

◆ ומה הדין כאשר מתבצעות עסקאות במניות של איגוד מקרקעין עם מוסד ציבורי? – הסעיף שמעניק פטור ממס בעסקאות בהן מעורב מוסד ציבורי הוא סעיף 61 לחוק, אלא שגם לשונו של סעיף זה מתייחסת לכאורה רק למכירת זכות במקרקעין ולא לזכות באיגוד מקרקעין! – לאור הלכת אשל הירדן הרי שמאחר ואין הצדקה להבחנה, אין להעמיד את המחוקק כמי שעשה את מלאכת החקיקה מלאכת מחשבת, ויש להחיל את הוראות הפטור שבסעיף 61 גם ביחס לאיגודי מקרקעין.

◆ לסיכום נאמר, כי פסק הדין בענין אשל הירדן עסק בסוגיה ספציפית, אולם נראה, כי מפסק דין זה יש ללמוד גם לסוגיות האחרות הניצבות על שולחן הדיונים: לשון החוק אינה חזות הכל, ובכל הנוגע לאיגודי מקרקעין, יש מקום לתת משקל של ממש לתכלית החקיקה.

* **הערה: למען הגילוי הנאות יצוין, כי משרדו של הכותב, בשיתוף משרדה של רו"ח דורית גבאי, ייצג את המערערת בפסק הדין הנסקר במאמר.**

◆ בימים האחרונים ניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה פסק הדין **ו"ע 13167/09 בענין אשל הירדן (ר' תקצור פסק הדין בגיליון מס פקט 536)**. פסק דין זה עסק בפירושו של סעיף 48א(ד1) לחוק מיסוי מקרקעין, אך השלכותיו חורגות הרבה מעבר לענין הספציפי שנדון שם.

◆ כידוע, חוק מיסוי מקרקעין מטיל את מס השבח הן על עסקה ישירה במקרקעין עצמם, והן על עסקה עקיפה במסגרתה נמכרות מניות בחברה שעיקר נכסיה הם מקרקעין (עסקה המכונה בלשונו של החוק - **"פעולה באיגוד מקרקעין"**). הטלת מס השבח על מכירה של מניות באיגוד מקרקעין נועדה להטיל מס בהתאם לתוכן הכלכלי של העסקה ולמנוע תכנוני מס. לאור זאת קבע המחוקק, כי זין אחד לעסקה המתבצעת ישירות במקרקעין עצמם, ודין אחד לפעולה הנעשית במקרקעין באופן עקיף – על-ידי עסקת מניות שתוכנה הכלכלי הוא למעשה עסקה במקרקעין (בסוגיה זו יש כמובן פרטים רבים, אשר לא כאן המקום להיכנס אליהם).

◆ אלא שהמחוקק לא עשה את מלאכת החקיקה מלאכת מחשבת. בחלק מהמקרים הוא מתייחס במפורש לשתי הפעולות התאומות עליהן מוטל מס השבח, ובחלק מהמקרים לשון החוק מתייחסת רק לאחת מהן. ישנן דוגמאות רבות בחוק מיסוי מקרקעין למקרים כגון אלה, נסתפק להלן בציון הדוגמא שהייתה נשוא הדיון בפסק הדין בענין אשל הירדן.

◆ סעיף 48א(ד1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע הטבת מס הניתנת בעת מכירת מקרקעין שנרכשו בין התאריכים 7.11.01 עד 31.12.03. הטבת המס משתנה בהתאם למועד ביצוע העסקה, והיא מעניקה הנחה בשיעור מס השבח החל. מטרת הטבת המס הייתה לעודד עסקאות בנדל"ן בשנים בהם היה נתון שוק הנדל"ן בקיפאון. אלא שנסח החוק נקט משום מה בלשון אשר היה בה כדי לעורר שאלה משפטית מעניינת: במקום לקבוע, כי ההטבה תחול על שתי הפעולות התאומות עליהן חל החוק, מכירה ישירה של מקרקעין כמו גם פעולה באיגוד מקרקעין, לשון הסעיף התייחסה רק למקרה של "מכירת זכות במקרקעין" ולא למקרה התאום מבחינה עקרונית, מקרה בו נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין. מה יהיה אפוא הדין במקרה בו בוצעה עסקה במניות של איגוד מקרקעין – האם תחול הטבת המס אם לא? – ענין זה הוא שנדון בפסק הדין בענין אשל הירדן.

◆ **בית המשפט המחוזי, מפי כבוד השופט מלכיאל סלוצקי, קבע כי יש להעדיף פרשנות תכליתית על-פני פרשנות "מילונית" הרואה בלשון החוק חזות הכל.** תכלית החקיקה הייתה לעודד פעילות נדלנית העומדת בדרישות הסעיף, ומה אם פעילות זו נעשתה במקרקעין באופן ישיר או אם נעשתה במקרקעין תוך ביצוע פעולה באיגוד מקרקעין. משבחר המחוקק להטיל את המיסים שבחוק מיסוי



המשפט העליון עם קביעת בית המשפט קמא לפיה המבחן הוא קיומה של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס.

בית המשפט, בפסק הדין נותן **רשימת מבחנים** אשר, כמכלול, אמורים הם לסייע לגורם המכריע לקבוע מהי ההסתברות לקיומה של עסקה עתידית חייבת:

1. קיומה של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה, להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים; ככל שברשות מבקש הניכוי תכנית עסקית מגובשת יותר, כך גוברים הסיכויים להתממשותה של העסקה העתידית החייבת. נדבך נוסף למבחן זה הוא קיומה של תשתית ארגונית לפעילות עסקית; ככל שלעסק יש תשתית ארגונית מפותחת ויציבה, כך גוברים סיכויי יציאתה לפועל של עסקה חייבת במס.

2. הוא אופי העיסוק; מידת הרצינות והגיבוש הנדרשת מן התכנית העסקית עשויה להיות שונה בתחומים עסקיים שונים, כך אין דין פרויקט בנייה כדין חברת הזנק. יש להשוות את התכנית העסקית של העוסק לתכניות עסקיות מקובלות בענף הרלוונטי, ועל יסוד זה להכריע האם מדובר בתכנית מגובשת לשימוש עסקי.

3. מרכיב הזמן; מן המועד המשוער להתממשות העסקה החייבת ניתן ללמוד על הסבירות להתממשותה בפועל.

4. מידת מקצועיותו ובקיאיותו של מבקש הניכוי בתחום הרלוונטי; ככל שהקשר בין העוסק לבין העסקה העתידית הדוק יותר, כך גוברים סיכויי יציאתה אל הפועל.

5. היכולת התזרימית של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל; פעמים רבות עסקה לא יוצאת אל הפועל, גם אם קיים רעיון עסקי מגובש, בשל בעיית מימון של היזם. משכך, מבחן זה עשוי לספק אינדיקציה טובה לכך.

6. מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית.

◆ **בראש כל אלה יש להציב את מבחן העל, הוא מבחן מכלול הנסיבות של כל מקרה ומקרה, שממנו יכולה רשות המס ללמוד על ההסתברות הריאלית והאובייקטיבית להתממשות העסקה החייבת.**

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 04.05.10

ב"כ המערערות: עו"ד י. טיקוצקי ועו"ד א. אוחנה.
ב"כ המשיב: עו"ד י. הירשברג

אי הכרה במע"מ תשומות (פרשת האי היווני)
ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' מע"מ גוש דן

◆ המערערת נוסדה לצורך קידום יוזמה עסקית להקמת מרכזי נופש באתרים שונים במדינות הים התיכון. לצורך קידום הפרויקט, שכרה המערערת את שירותיהם של מספר ספקים, וביקשה לנכות מס תשומות בגין חשבונות אשר הוצאו לה בשנים 1998-2003 על-ידם. המשיב דחה את בקשתה משום שלא הוכח, לשיטתו, כי התשומות הוצאו לשימוש עסקה חייבת במס כנדרש בסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "**החוק**"). על החלטה זאת ערערה, כאמור, המערערת לבית המשפט המחוזי בתל אביב.

◆ בית המשפט קמא קבע, כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה להראות "קיומה של תכנית עסקית מוגדרת וסבירה". נוכח האמור, פסק בית המשפט, כי משלא הצביעה המערערת על הסתברות גבוהה או סיכוי טוב לכך שהתשומות שנרכשו על-ידה תשמשנה בעסקה עתידית חייבת במס, כנדרש לפי סעיף 41 לחוק, לא ניתן לנכות מס בגין אותן תשומות. על כך הוגש הערעור.

לטענת המערערת, נוסחו של סעיף 41 לחוק שולל ניכוי של תשומות אשר ידוע בוודאות כי אינן משמשות בעסקה חייבת במס, אך אין הוא חל כשיש אפשרות – גם אם זו אינה ודאית – שיעשה בתשומות שימוש עתידי כאמור.

◆ בנפרד מכך, גורסת המערערת, כי אפילו יקבע כי סעיף 41 לחוק חל ביחס לתשומות שעשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס, המבחן אשר ראה בית המשפט המחוזי להחיל, הדורש קיומה של "הסתברות גבוהה" להתקיימות העסקה, אינו ראוי ומציעה המערערת לקבוע מבחן של "סיכוי סביר" להתקיימות העסקה.

המשיב טוען בסיכומיו, כי בהתרת ניכוי מס תשומות, על אף שאלה אינן משמשות בפועל בפעילות כלכלית חייבת במס, יהיה משום זניחת עיקרון ההקבלה אשר עומד ביסודו של סעיף 41 לחוק.

◆ **ביהמ"ש העליון – כב' השופט ע. פוגלמן:**

עיקרון מרכזי אשר עובר כחוט השני בפסיקתו של בית המשפט בפרשנות חוק מס ערך מוסף הינו עקרון ההקבלה. עקרון ההקבלה במע"מ קושר בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות. בהתאם לעיקרון זה, אין היצרן רשאי לנכות מס תשומות, אלא אם כן השתמש הוא בתשומות בעסקה חייבת במס. אם לא יידרש קיומה של עסקה חייבת כתנאי לאפשרות ניכוי תשומות, תיקטע למעשה שרשרת הגבייה העצמית, והמס בכללותו לא יוטל על החוליה האחרונה בשרשרת. אי לכך, קבע בית המשפט, כי יש לקבוע כי הסעיף חל גם על תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס. גם לגבי המבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית, הסכים בית



הסכם שכר טרחה שהקנה זכות לרווחים עתידיים בחברה ע"מ 1305-06 י.מ.ש השקעות בע"מ נ' מע"מ תל אביב 3

שומה לתיק האיחוד תוך יחוס השומה לעוסק הרשום באיחוד.

◆ לגופו של עניין, השאלה שבמחלוקת שבין הצדדים, היא מה מהותה של הזכות אותה קיבל שגב בשנת 88'. האם מדובר בכסף שהתקבל וממשיך להתקבל כשכר טרחה, כי אז יש להוסיף עליו מע"מ, או שמא מדובר לא בכסף, אלא בנכס או זכות שניתנו כשכר טרחה באופן חד פעמי, כאשר את הפירות העתידיים להתקבל מאותו נכס (כגון דיבידנד או רווח הון ממכירת מניות), אין לחייב במע"מ, שכן אין הם מהווים עסקה. ביהמ"ש מכריע, כי כל סכום שהתקבל וממשיך להתקבל על פי הסכם - הינו בגדר שכר טרחה. כך עולה מהמסמכים שעברו בין הצדדים, וכינוי התמורה שהתקבלה על ידי עו"ד שגב כ"שכר טרחה".

◆ אמנם, ניתן בהחלט לומר, כי זכות באיגוד יכולה להיות מעין קניינית לצרכי מס, והעובדה שעו"ד שגב לא היה בעל מניות, אינה רלוונטית לשאלה באם הזכויות שקיבל לקבלת רווחים עתידיים אינה מהווה עסקה חייבת במע"מ. אולם, אין בהבהרה האמורה לעיל כדי להביא בדרך כלשהי למסקנה, כי הסכם שכר הטרחה הברור והחד המשמעי, העניק לשגב זכות חד פעמית בתאגיד וכי אין לראות בכספים אשר התקבלו על פיו וימשיכו להתקבל כשכר טרחה, שכן מלשונם הברורה והחד משמעית של ההסכמים עולה במפורש, כי מדובר בהתחייבות כספית של מול הם לשאת בתשלום שכר טרחתו של עו"ד שגב. אין למעשה כל הבדל בין ההסכם נשוא הערעור לבין כל הסכם שכר טרחה המתבסס על יסוד הצלחה מותנית, בין אם מדובר בהצלחה בתביעת נזיקין, בחסכון מס, או כמו במקרה הנוכחי - הצלחת פרויקט אשר יאפשר את ביצוע התשלום.

◆ הזכות אשר נוצרה על פי ההסכם אינה זכות חד פעמית אלא זכות לקבל תשלום, אם וכאשר יתמלא התנאי של משיכות כספים או שווה כסף על ידי בעלי המניות או מנהלים בחברת מול הם. גם מקביעות של בית המשפט העליון בסכסוך בין שגב למול הם, עולה, כי התשלום המדובר המגיע לשגב, הוא בגדר שכר טרחה, ושמדובר בתשלום המתבסס על פוטנציאל כלכלי של החברה - כלומר שכר טרחה המותנה בהצלחה.

טענות המערערת לעניין התיישנות השומות נדחו אף הן.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 24.03.10

ב"כ המערערת: עו"ד ד"ר י. שגב.

ב"כ המשיב: עו"ד א. ויינשטיין.

◆ **העובדות:** עו"ד שגב קיבל שכר טרחה על חשבון שירותים משפטיים אשר ניתנו בשנות ה-80 של המאה ה-20, אותם העניק עו"ד שגב לחב' מול הם. במסגרת הסכם שכר הטרחה, סוכם, כי העוסק יהיה זכאי לקבל כספים עתידיים, המהווים 5% מהסכומים שיימשכו על ידי בעלי המניות בחברה, במידה שיימשכו על ידם.

◆ **לטענת המערערת,** את השומה יש להוציא לחברה אחרת. אשר היא זו אשר הומחטה הזכות לקבל את שכר הטרחה מעו"ד שגב, אשר הוא נתן את השירותים המשפטיים בפועל. לגופו של עניין, ההסכם שנחתם בין עו"ד שגב לחב' מול הם, היה הסכם למתן תמורה ולא הסכם שכר טרחה והוא הקנה לשגב זכויות מסוימות במול הם. מאחר ושגב זכאי על פי ההסכם לשיעור של 5% מהסכומים שימשכו על ידי בעלי המניות, הרי שלמעשה הזכות היא לרווחים עתידיים, ומותנים. משכך, יש לראות בתשלום שקיבל עו"ד שגב בסופו של יום מעין חלוקת דיבידנד, ואילו שכר הטרחה מהווה רק את אותה זכות שקיבל באותו מועד לקבלת הרווחים העתידיים - זכות שבאותו מועד הייתה שווה אפס.

◆ **לטענת המשיב,** השומה הוצאה לתיק איחוד העוסקים, אשר בה רשומה גם המערערת כאן וגם החברה האחרת אליה מפנה העוסק. לגופו של עניין, העוסק העניק שירותים משפטיים לחברת מול הם. בהסכם ההתקשרות מיום 2.2.88 נקבע, כי העוסק יהיה זכאי בעד השירותים ל-5% מכל הסכומים הכספיים שיימשכו או שווה כסף שיקבלו מי מבעלי המניות או מנהלי החברה. לטענת המשיב, הן בית המשפט המחוזי והן בית המשפט העליון, במסגרת הליכים קודמים שנוהלו בסכסוך שהיה בין הצדדים, ראו בתמורה זו שכר טרחה שהובטח לעוסק בהתאם להתקשרות. בהתאם לתקנה 7(א)(1) לתקנות מע"מ, מועד החיוב במס עסקאות של עוסק שהוא עורך דין, תהיה עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל. משכך, היה על העוסק לשלם את המס עם קבלת התמורה. מאחר והתמורה במקרה הנוכחי עוגנה בהסכם ההתקשרות ואותה תמורה נקבעה על ידי בית משפט בשלב מאוחר יותר, במסגרת סכסוך בין העוסק למול הם, הרי שגם אם העוסק דיווח בעבר על העסקאות - עליו להעמיד את מחיר העסקה בגובה התמורה שקבע בית משפט, בסופו של דבר.

ביהמ"ש המחוזי ת"א - כב' הש' ד. קרת מאיר:

◆ באשר לשאלת העוסק הנכון, השומה יצאה לתיק איחוד העוסקים. איחוד העוסקים מדווח למע"מ במורחב על כל העסקאות אשר ביצעו החברים באיחוד. האיחוד משלם את כלל המס בו חייבים החברים באופן מצטבר במועד הגשת הדוח התקופתי המשותף, ונציג העוסקים הוא השותף הנציג אשר משמש ככתובת להמצאת כל מסמך שיש להמציא לאיחוד. מכאן גם עולה, כי ניתן להמציא



העיתון המקצועי לענייני מסים

זכות במקרקעין - מחוברים במנותק מהקרקע
 ו"ע 08-12-1419 דגון בתי ממגורות בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה

ועדת הערר בחיפה - כב' הש' מ. סלוצקי
ג. יחזקאלי-גולן ורו"ח ש. פסטנברג:

◆ קבעה כי לדגון הייתה בתקופת קיומה בתוקף של החכירה לדורות "זכות במקרקעין" המוכרים לה בעלת תוקף משפטי. בתקופה זו יש לה זכות קניינית להחזיק במקרקעין המוכרים ולהשתמש בהם. בתום תקופת החכירה שהייתה לתקופה קצובה מסתיימת מאליה החכירה לדורות והמחכיר חופשי לעשות בנכס כרצונו.

◆ קשר החכירה-השכירות אינו נמשך לצמיתות, אלא מגיע לקצו במועד מסוים, כמוסכם על הצדדים, ואז חלה החובה על החוכר להחזיר את המקרקעין לבעליו.

לא יכול להיות ספק, כי "הזכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין חייבת להיות זכות בעלת תוקף משפטי. מכאן נובע, כי משפחה זכות החכירה של דגון בתום תקופת החכירה, ממילא לא יכלה למכור או להעביר למחכירה זכות חכירה בת תוקף משפטי. החזרת המקרקעין בתום החכירה אינה בגדר מכירת זכות במקרקעין.

יחד עם זאת, לדגון הזכות לפיצוי בגין השקעתה בבניית הממגורות שנעשתה בהסכמת המחכירה. פיצוי זה והמנגנון לשומתו שנקבעו בהסכמי החכירה, אמור להוות את שווי המכירה של הממגורות.

◆ אמנם לאור סעיף 12 לחוק המקרקעין, לא תתכן בעלות נפרדת במבנים ובעלות נפרדת בקרקע. אולם, אין זה מן הנמנע כי לצורך השומה תונח הנחה פיקטיבית, כי ניתן להבחין בין הזכויות בקרקע והזכויות במבנים לאור הסכמת הצדדים, כי המבנים הם רכושה של המערערת היא החוכרת. ועדת הערר קבעה, כי יש לראות את הממגורות כרכוש של דגון והקניית הזכות בהם למחכירה מהווה מכירה כמשמעות החוק הנ"ל. יש לזכור, כי הגדרת המונח "מכירה" בחוק הנ"ל היא רחבה ומקיפה מגוון רחב של פעולות משפטיות. היא חלה, בין היתר, על העברה, הענקה, הסבה, ויתור, שנעשו בתמורה או שלא בתמורה. שוויים של הממגורות שקול לתקבול הצפוי להתקבל בעד מימוש מכירתם בתנאי שוק קיימים. מבחינה כלכלית, מחיר השוק של נכס מסחרי הוא היוון תזרים ההכנסות הצפוי הימנו. מכאן, ששיטת שומה המבוססת על פוטנציאל ההכנסות של המבנים, מתאימה להערכת תשלום המסווג כשווי המקרקעין.

תוצאה:

◆ הערר התקבל.

ניתן ביום: 22.4.2010

ב"כ העוררים: עו"ד ירון מהולל ועו"ד נועה לב-גולדשטיין.

◆ **דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ (להלן: דגון),** חכרה לדורות, בהסכמים שנכרתו בינה לבין ממשלת ישראל, מקרקעין באזור נמל חיפה, למטרת הקמת והפעלת בתי ממגורות לתבואות. הסכם החכירה הראשון נכרת ב-10.5.1951 לפיו הוחכרו לדגון מקרקעין למטרה הנ"ל לתקופה של 51, שנים עד ליום ה-1.2.03. על שטח מוכר זה הוקמו האגפים הראשון והשני של בתי הממגורות (להלן: החוזה הראשון).

◆ ב-2.11.60 וב-20.8.68 נכרתו הסכמים נוספים בין דגון לבין ממשלת ישראל ורשות הנמלים, לפיהם הוחכרו לדגון מקרקעין נוספים באזור הנ"ל, עליהם הוקמו האגפים השלישי והרביעי של בתי הממגורות.

תקופות החכירה לפי כל ההסכמים הסתיימו ב-1.2.2003.

◆ בחוזה הראשון נקבע, כי בתום תקופת החוזה יעבור כל המפעל חנם לרשות הממשלה והממשלה תשלם לחברה פיצויים עבור כל ההשקעות שנעשו על ידי החברה במפעל, בהסכמת הממשלה, תוך 14 השנים האחרונות לפני תום החוזה.

בנוגע להעברת האגף השלישי והרביעי הוסכם, כי אלו יעברו על מכוונתיהם וצידום לרשות הממשלה והממשלה תהיה חייבת לשלם לדגון את התמורה, בהתאם להערכת שוויים.

◆ בהתאם להסכמים שנחתמו, בתום תקופת החכירה ב-1.2.2003, מונו שני שמאים מטעם שני הצדדים לקביעת שווי התמורה ומאחר שהתגלה פער גדול ביניהם בהערכת התמורה, התמנה בורר שלישי.

הערכתו מבוססת על השימוש בפועל של הממגורות וחושבה בהתאם לרמת ההכנסות וההוצאות אשר נגזרות מאופי פעולותיה הכללית של חב' דגון במהלך אותן שנים. הערכת הבורר השלישי הייתה בסך 61,866,000 ש"ח ואת התמורה בגין העברת האגפים השלישי והרביעי מדגון לממשלה ולרשות הנמלים בסך 22,748,000 ש"ח.

◆ ב-29.1.2006 הגישה דגון דיווח על העסקה לרשויות המס, בה סווגה העסקה כ"העברת חכירה" בתמורה כספית בסך 30,020,787 ש"ח. רשויות המס לא קיבלו עמדתה זו של ב"כ דגון.

ב-5.10.08 שלח רשויות המס הודעה לב"כ דגון, בציינם, שהחזרת מקרקעין בגין סיום חוזה חכירה, אינה מהווה "מכירת זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין. כמו כן תשלום הפיצוי בגין ההשקעות בנכס חייב ברווח הון על פי פקודת מס הכנסה ולא במס שבח. במקביל, הוצאו על ידי פקיד השומה שומות הממסות את התשלום ששולם לדגון כרווח הון.

◆ השאלה הנדונה בפסק-הדין האם השבת המקרקעין ותשלום התמורה עבור ההשקעה בתום תקופת החכירה היא בגדר "מכירת" זכות במקרקעין.



בועז סופר הודיע על פרישתו

בועז סופר, סמנכ"ל בכיר לתכנון וכלכלה ברשות המסים, הודיע למנהל הרשות על כוונתו לפרוש מתפקידו בתקופה הקרובה. סופר (41), בעל תואר שני במינהל ציבורי ומדיניות ציבורית ותואר ראשון בכלכלה ומדע המדינה, שניהם מהאוניברסיטה העברית, ניהל בחמש השנים האחרונות את החטיבה לתכנון וכלכלה ברשות המסים. במסגרת תפקידו היה סופר שותף בקידום התוכניות הכלכליות של השנים האחרונות ומיוזמי מהפיכת הדיווחים המקוונים של מע"מ, מס הכנסה שלילי, הרפורמה ל"מיסוי ירוק", השינוי המבני במפת מיסי הקניה ועוד. סופר החל את עבודתו בשירות הציבורי לפני 15 שנים באגף כלכלה והכנסות המדינה במשרד האוצר, לאחר מכן כיהן כסגן הממונה על הכנסות המדינה ולפני תפקידו הנוכחי שימש כסגן מנהל אגף המכס ומע"מ.

הרשות: שיפור בזמן המענה לפניות

מהדוח השנתי לפניות הציבור, באמצעות מערכת מפ"ל (מערכת פניות לקוחות), לשנת 2009 עולה כי חל שיפור נוסף בטיפול בפניות ציבור, זמן הטיפול הממוצע בפנייה עומד על כ- 9 ימים. בשנת 2008 עמד זמן הטיפול הממוצע בפנייה על 11.5 ימים, ובשנת 2006, כשהושקה המערכת, עמד זמן הטיפול הממוצע על כ- 63 ימים. מערכת מפ"ל, המופעלת ע"י חטיבת שרות לקוחות, בניהולה של **יעל שביט, סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות,** הינה מערכת ממוחשבת לטיפול בפניות לקוחות המועברות באמצעות האינטרנט ונענות באמצעות מערך של כ- 100 מנהלי פניות, במטה ההנהלה ובמשרדי הרשות. המערכת פותחה במטרה להתמודד עם ריבוי הפניות באינטרנט, במגמה לשפר את השירות ולייעל אותו.

ליקויים בביקורות בעפולה

בשבוע האחרון ערך **משרד השומה עפולה,** מבצע ביקורת ניהול ספרים בעסקים, במהלכו נבדקו כ- 95 עסקים המצויים בעפולה, בית שאן, מגדל העמק, יקנעם, טבעון, רמת ישי ובשלושה אתרי בניה בעפולה, מרחביה ומדרך עוז. במבצע השתתפו 13 צוותים **ממשרד מס הכנסה בצפון, וחוקרים ממשרד חקירות מס הכנסה חיפה והצפון.** בענף הבניה נתפסו 33% מכלל העסקים באי רישום תקבולים ואי ניהול פנקסים. בענף הנגרות נתפסו 28% מכלל העסקים באי רישום תקבולים ואי ניהול פנקסים.

הכנסת תבדוק כיצד מתוגמלים המפקחים

בדיון סוער שהתקיים בוועדה משותפת של **ועדת הכספים והוועדה לפניות הציבור,** פתח יו"ר ועדת הכספים **ח"כ הרב משה גפני** ואמר, כי חברי הכנסת מקבלים פניות רבות מהציבור כי פקידי השומה מתוגמלים ע"פ היקף הכספים שגבו מהנישומים. הוועדה הסתמכה על מסמך של **מרכז המחקר והמידע של הכנסת** וממצאי בדיקה ראשונה שנערכה בוועדה לפניות הציבור, מהם עלה כי מפקחי המס, 460 במספר בהיקף ארצי, נמדדים אחת לחודש לפי היקף השומה לשעת עבודה. בסיכום הדיון אמר יו"ר ועדת הכספים **ח"כ גפני,** כי מצד אחד קיימת טענתו של מנהל רשות המסים, כי שכר העידוד לעובדים לא תלוי כלל בתשואות המס שהצליחו להשיג מהנישומים, אך מאידך קיימות טענות כאלו מצד יועצי המס, חברי הכנסת שמקבלים פניות מהציבור, עיתונאים, רואי חשבון וכו' אשר כולם אומרים שזה קיים בפועל. לפיכך הוחלט על הקמת צוות של הוועדה שיבחן את הנושא, אנחנו בעד עובדי רשות המיסים, יתכן שצריך להגדיל להם את השכר ויכול להיות שצריך לשנות את השיטה הנוכחית, אך אסור שהדבר יהיה על גב האזרחים."

5 מיליון ש"ח (!) נגבו במבצע בשרון

במבצע אכיפה וגבייה רחב היקף, שערכה בשבוע שעבר באזור השרון **היחידה הארצית לאכיפת הגבייה ברשות המסים,** נגבו למעלה מ- 5 מיליון ₪ מחייבי מס. במבצע, בו לקחו חלק 15 חוליות, אותרו מאות חייבי מס, המתגוררים בישובים: כפר סבא, הרצליה, רעננה, רמת השרון, הוד השרון, טירה וכן יישובי השרון. מרבית חייבי המס הזדרזו להסדיר את חובם מיד עם קבלת ההתראה, נגד האחרים ננקטו צעדי גבייה, בכלל זה עיקול כלי רכב. במהלך הפעילות עוקלו 50 כלי רכב, 17 שוחררו לאחר הסדרת החוב בסך כולל של כ- 301,000 ₪. מהיחידה הארצית לאכיפת הגבייה נמסר כי במהלך הפעילות נתקלו העובדים בשני מקרי אלימות, האחד באזור נתניה והשני בטירה, וחרף מעשי האלימות נגררו כלי הרכב של החייבים. עוד נמסר כי היחידה תמשיך לפעול באופן שוטף ואינטנסיבי בכלל המגזרים במטרה להגביר את ההרתעה.



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 / יסוי. 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.