

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

גיליון 546 יום ה' 15 ביולי 2010

השבוע בגיליון

פגרת בית המשפט וערעורי מסים

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

ביהמ"ש הכריע: "שיחה אופ דה רקורד" אינה שימוע

עליון – שבח – מס אמת – תיאום הוצאות השבחה (פס"ד בנק קונטיננטל) //
עליון – מע"מ – הסתברות לעסקה חייבת במע"מ כתנאי לניכוי תשומות //
מ"ה – שירשור חברות, חלוקת דיבידנד ופירוק – כעסקה מלאכותית
עוכב מעצרו של רו"ח אדלר // עיתונאי חשוד בהברחת IPAD // כנס עורכי הדין
הצעירים באילת // מאפייני האוכלוסייה משפיעים על שווי נכסים // מבצע תווי
שי לראש השנה לרוה"ח

עדכונים מהשטח

פגרת בתי המשפט וערעורי מסים

לתקסד"א דוחה מועדים שונים בערר מס שבח, כגון מועדי תגובה לבקשות בכתב, מועדי הגשת כתבי בי-דין ומועדים נוספים המפורטים בתקנות סד"א, אך המועדים להגשת ערר מס שבח ולהגשת ערעור לביהמ"ש העליון מוגדרים בסעי' 88 ו-90 לחוק מיסוי מקרקעין ולא בתקנות. לפיכך, מדובר בחקיקה ראשית מול חקיקה משנית. בנוסף, קיימת פסיקה של רשמת ביהמ"ש העליון הקובעת, כי הפגרה אינה חלה בהגשת ערעור לעליון, וערעור עליה לביהמ"ש העליון לא הפך אותה, אלא השאיר הנושא בצריכ עיון (בש"א 4780/96, מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם פרוט ואח'), תוך כדי שביהמ"ש העליון בחר שלא להכריע בשאלת תחולתה של תקנה 529 לתקסד"א. פרט לקיום פסיקה זו (שכאמור אינה מהווה הלכה מחייבת) אין פסיקה הקובעת את ההיפך לגבי חוק ראשי.

לאור האמור ועל אף קיומו של סעי' 110 לחוק מיסוי מקרקעין, למען הזהירות, נראה שבהגשת ערר לועדת ערר מס שבח וכן בהגשת ערעור לביהמ"ש העליון, יש לפעול עפ"י סעי' 88 ו-90 לחוק מס שבח, דהיינו להתייחס למועדים הקבועים בחוק כאילו לגביהם לא חלה הפגרה. זאת, עד ששאלה זו תוכרע ע"י ביהמ"ש או ע"י המחוקק.

♦ יצויין, כי בהליך פלילי בבתי המשפט הפגרה אינה חלה.

♦ כידוע, פגרת הקיץ של בתי המשפט מתחילה ב-15.7.10 ונמשכת עד ה-1.9.09. להלן מס' הבהרות בקשר עם "ערעורי מסים" והפגרה:

תקנה 529 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקסד"א") קובעת ש"תקופת פגרה של בית המשפט לא תובא במנין הימים שנקבעו בתקנות אלה או שנקבעו בידי בית המשפט או הרשם, אלא אם כן הורה בית המשפט או הרשם, לפי הענין, הוראה אחרת".

המשמעות: במקרים בהם חלה תקנה 529 לתקסד"א- הפגרה לא תובא בחשבון במניין הימים.

רצ"ב ריכוז בענין סוגי ההליכים השונים:

♦ **מס הכנסה** - לפי תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978, על ערעור חלה תקנה 529 לתקסד"א (בשינויים המחוייבים ובכפוף להוראות הפקודה ולתקנות) - דהיינו הפגרה חלה.

♦ **מע"מ ומס קניה** - לפי תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976, על ערעור חלה תקנה 529 לתקסד"א - דהיינו הפגרה חלה.

♦ **ועדות ערר מס שבח** - לפי תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-1965, על ערר חלה תקנה 529 לתקסד"א, אלא שבהתייחס לנושא זה, יצויין, כי תקנה 529

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



ביהמ"ש הכריע: "שיחה אוף דה רקורד" אינה שימוע אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ברון - משרד עורכי דין

בחשבונית "אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".

◆ לענין חוק מע"מ, עד כה לא היתה (במחוז המרכז) החלטה מקבילה להחלטתו של כב' הש' אלטוביה בעניין שגב, אלא שביום 21.6.10, בביהמ"ש המחוזי בת"א, ניתנה החלטה של כב' השופטת ד. קרת מאיר בעמ' (ת"א) 1296/05 מ. גדולים בע"מ נ' מס ערד מוסק – רחובות (להלן: "ענין גדולים") (*).

בענין גדולים דנה כב' השופטת בשאלה- האם נערך שימוע כדין בטרם ניתנה החלטה בענין הפנקסים הבלתי קבילים של העוסק. בין הצדדים היתה מחלוקת, שכן מנהל מע"מ טען שהשימוע היה כדין, בפני העוסק ומייצגו (רו"ח) ואף טען שנערך פרוטוקול דיון, אותו הציג לביהמ"ש.

◆ ואילו העוסק טען שמדובר בלא יותר מאשר "שיחה אוף דה רקורד" ושהתרשומת אותה מכנה המנהל "פרוטוקול" אינו משקף את מצב הדברים שהיו באותה שיחה, לבטח כאשר לפני השימוע לא ניתן חומר לעוסק (הלכת ד.ג.ד.). לפיכך, כך לטענת העוסק, לא התקיים שימוע וההליך פגום מעיקרו.

◆ על אף התנגדות המדינה, לאחר שהתקיימו הוכחות והצדדים נחקרו, קיבל ביהמ"ש את טענתו של העוסק וקבע, כי מעיון בתרשומות שהוגשו לביהמ"ש, עולה, כי "הפרוטוקול אינו עונה על דרישות "פרוטוקול מסודר" כפי שהוא אמור להתבצע במקרה של שימוע". ביהמ"ש הגדיר מהו "פרוטוקול מסודר" – פרוטוקול שנערך בצורה של שאלה ותשובה, ושהעתק ממנו נמסר לצד השני ונחתם, בנוסף עובר לשימוע יש להמציא לעוסק חומר כדין. לפיכך קבע ביהמ"ש, כי למעשה "מציאו של המשיב היו פגמים בדרך הניהול", כך שבסופו של יום בוטלה החלטתו של המנהל בגין פסילת הספרים והטלת כפל המס והערעורים הוחזרו לשלב השימוע.

◆ בהחלטתה אימצה כב' השופטת קרת את קביעותיו של כב' השופט אלטוביה בעניין שגב וקבעה, "כי האמור בהחלטתו משקף דרך התנהלות ראויה, שאמורה היתה להיות מקובלת בעקרון על המשיב גם לפני שהדברים נאמרו במסגרת ההחלטה". וקבעה, כי יש להחיל קביעות אלה גם על דרך ניהול הליך של שימוע לפי חוק מע"מ. כך גם ציינה כב' הש' קרת, כי אף אם הפרטים אשר נקבעו על ידי הש' אלטוביה מאוחרים לאירוע דן, "הרי שרוח הדברים אמורה היתה להתקיים גם קודם לכן. לכן, אין בתרשומת שנערכה במקרה הנוכחי כדי להוות פרוטוקול ראוי העונה לדרישת המונח "שימוע".

◆ אנו תקווה, כי רשות המסים תפנים את הפסיקה ותנהיג כללים ברורים ושקופים יותר בכל הנוגע להליכי השימוע ועריכת פרוטוקול, שכן עריכת השימוע אינו רק עניין של פרוצדורה, אלא עניין של מהות – זו הדרך של ביהמ"ש לבחון את שיקול הדעת של הרשות המינהלית והאם נשמע קולו של האזרח.

* יצוין כי בתיק גדולים ייצג משרד גולדמן ברון.

◆ הלכה פסוקה היא, שעל הרשות לתת הזדמנות נאותה לאדם, לפני שהיא פוגעת בו, להשמיע בפניה את טענותיו. מקור ההלכה הוא בבג"צ 3/58 ברמן נ' שר הפנים, ובפסקי-דין נוספים, בהם הודגש, כי מתן זכות שימוע היא מצוות ההגינות המינהלית והצדק האלמנטרי. עוד נקבע, כי חובת השימוע הינה כלל מהותי וכי החובה קיימת גם ללא צורך בהוראה מפורשת בחוק.

במקרים רבים חובת השימוע היא חובה מכוח חוק, לבטח כאשר מדובר בדיני מסים, כאשר מדובר בהליך של "הרשות הגדולה" מול "האזרח הקטן".

◆ אחת הדרכים של ביהמ"ש לבחון את הליך השימוע, אשר הינו הליך מעין שיפוטי, וכן לצורך שקיפות ההליך, נקבע בפסיקה, בין היתר, כי יש צורך לנהל פרטיכל במהלך השימוע.

הליכים עפ"י פקודת מס הכנסה

◆ בעניין מס הכנסה, למשל, קבועה זכות שימוע בסעיף 158א. (א) לפקודה: "לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו".

לענין זה, קבע כב' הש' אלטוביה בבש"א 6480/07 ד"ר יוסף שגב, עו"ד נ' פ"ש ת"א 3 (להלן: "עניין שגב"), כי: "זכות הטיעון היא זכות בסיסית... מדובר בהליך מעין שיפוטי, בו המשיב מחויב בשמיעת טענות הנישום ומחויב בהנמקת החלטתו. הליך זה חורף את גורלה של השגת הנישום".

◆ לענין החשיבות בניהול פרטיכל, קבע כב' הש' אלטוביה, כי: "חובת רישום הדברים תקנה לדיון את אופיו כפי שביקש המחוקק להעניק לו, תחזק את אמון שני הצדדים כי מתנהל הליך שקוף, משמעותי, כי מתאפשרת זכות הטיעון וכי מדובר בהליך מקצועי שבו קולו של הנישום נשמע".

◆ פקידי השומה שבתחום שיפוטו של כב' הש' אלטוביה, הפנימו ומפנימים את עמדתו בענין הפרטיכל וחלקם פועלים בהתאם להחלטתו עוד משלבים מקדמיים של ההליך.

הליכים לפי חוק מע"מ

◆ גם בחוק מע"מ ישנם הליכים, שעליהם חלה חובת השימוע עפ"י חוק, כך לדוגמא החלטה בדבר פנקסים בלתי קבילים של עוסק מכוח סעיף 77ב. (ב) לחוק, הקובע פסילת פנקסים במקרה שעוסק ניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, "אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין". סעיף 62 לחוק קובע, כי כאשר מבקש המנהל לפעול לפי סעיף 77ב. (ב) לחוק (וסעיפים נוספים), "יתן לו הזדמנות להביא לפניו טענותיו".

כך גם קובע סעיף 50(א) לחוק מע"מ, כי עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין



מס אמת - תיאום הוצאות השבחה

ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח אזור תל אביב
אסף ישועה, עו"ד ורו"ח

פעולת התיאום, יש לבצע את השערוך על פי תאריכון המדויק של ההוצאות, על מנת להביא לחישוב מס ריאלי ככל הניתן. רק כאשר חישוב כזה אינו אפשרי, בהעדר נתונים מבוססים, או כאשר חישוב כזה הוא בלתי מעשי, ניתן להיאחז בקונסטרוקציה של "יום גמר ההשבחה" ובנוסחה הרעיונית של מועד סיום שני-שליש מתקופת ההשבחה, לגבי בנין חדש הנבנה על קרקע פנויה, כאמור בסיפא של סעיף 2(47) לחוק. הוצאותיה של המערערת, כפי שפורטו בטופס הפחת שהגישה, הן לא רבות ביחס, מועדן ברור, והן ערוכות בצורה מהימנה ומבוססת, כך שניתן לחשבן ולשערך על פי תאריך הוצאתן המדויק.

♦ יתר על כן, במקרה זה, המערערת עצמה היא שהגישה את טופס הפחת, והיא שפירטה במסגרתו את הוצאותיה אחת לאחת. לפנינו, אפוא, תשתית נתונים עובדתית ביחס להוצאות המערערת הניתנות לשערוך מדויק מבחינת שיעורן ומועדן. לפיכך, יש לנקוט בשיטת חישוב על פי מדד יום ההוצאה, כאמור בחלופה הראשונה של סעיף 2(47) לחוק.

♦ דין הערעור להידחות, למעט בנקודה אחת והיא – כי תיאום ההוצאות של המערערת ייעשה על פי המדד החדשי ולא על פי מדד שנת ההוצאה, שבעניינה הערעור מתקבל בהסכמת המשיב. כפי שהוסבר למעלה מן העניין, דרך המלך לתיאום הוצאות ההשבחה היא, בחישוב מועד כל הוצאה והוצאה בפועל, כשהיא מתואמת על פי המדד החדשי שחל במועד ביצוע ההוצאה.

♦ הפרשנות שנקבעה לסעיף 47 בדעת רוב בעניין שכטר היא, כי מדובר בכלל וחריג לו, וכי ככלל כאשר ניתן לאתר את מועד ההוצאה, יש לתאם לפי מועד זה. המחלוקת בין שופטי הרוב בעניין שכטר הייתה בשאלה מתי יחול החריג. השופט טל קבע כי החריג לכלל יחול "כאשר אין זה מעשי וסביר לחשב על פי יומה של כול הוצאה והוצאה". השאלה איזה חישוב הוא "מעשי וסביר" אינה קופאת במקומה. פסק הדין בעניין שכטר ודברי השופט טל נאמרו לפני שנים רבות ועלינו ליתן לדברים משמעות מודרנית ולהתאימם לתנאי החיים. אנו נמצאים "בעידן שבו ניתן בלחיצת מחשב לקבל מידע אמין מכל קצוות העולם" ותיאום הוצאות – אף אם רבות – יכול שיעשה בימינו גם כן בלחיצת כפתור או במספר סביר של לחיצות כפתור. על כן, בימינו לא ניתן עוד להטיל ספק כי בוודאי ש"מעשי וסביר", כלשון השופט טל לתאם את ההוצאות (אף אם מדובר בהוצאות רבות) על פי מועד הוצאתן, כאשר יש הוכחה בדבר מועד זה, ואין לפנות לחריג אלא כאשר חישוב מדויק אינו אפשרי.

התוצאה:

♦ הערעור נדחה ברובו.

ניתן ביום: 6.7.10

ב"כ המערערת: עו"ד מ. מזרחי, עו"ד מ. לדור

ב"כ המשיב: עו"ד י אבן-חיים

♦ השאלה המרכזית שעמדה בפני בית המשפט: כיצד, כענין של שיטה, יש לבצע תיאום של הוצאות השבחה שהוצאו על ידי נישום, לצורך חישוב מס השבח המגיע בגין שבח ריאלי שהופק מקניית קרקע ומכירתה לאחר זמן.

לשיטתה של המערערת היות ומדובר בעניינה בהוצאות רבות שהוצאו על פני תקופה ארוכה, תיאום הוצאות ההשבחה ייעשה לפי מדד יום סיום שני-שליש מתקופת ההשבחה.

ועדת הערר, בהסתמך על הלכת שכטר (ע"א 5359/92), קבעה כי כל אימת שניתן לקבוע את מועד ההוצאות במדויק, כי אז יש לבצע את התיאום בצורה מדויקת, בהסתמך על המועד בו הוצאו ההוצאות בפועל.

בית המשפט העליון – כב' הש' א' פרוקצ'יה, כב' השופטת מ' נאור, כב' השופט ד' חשין:

♦ ביהמ"ש העליון דחה את הערעור, למעט בנקודה אחת שהתקבלה בהסכמה, מהטעמים הבאים:

מנוסחו של סעיף 47 לחוק ניתן להסיק כי תיאום ההוצאות המותרות בניכוי, והמהוות חלק מיתרת שווי הרכישה (ועל כן גם מיתרת שווי הרכישה המתואמת), עשוי להתבסס על שלושה מועדים אפשריים: המדד שחל ביום ההוצאה; המדד שחל ביום גמר ההשבחה; ובמקרה המיוחד של השבחה שעניינה בניית בנין חדש על קרקע פנויה – המדד שחל ביום שבו תמו שני-שלישים מהתקופה הנפתחת בתחילת הבניה ומסתיימת ביום גמר הבניה – מועד הנתפס באופן רעיוני כמועד גמר ההשבחה במקרה מיוחד זה (להלן: תקופת ההשבחה). לנוכח ניסוח זה, עולה כאמור השאלה, מתי ייעשה השערוך על פי מדד "יום ההוצאה" בפועל, ומתי ייעשה על פי מדד "גמר ההשבחה" (קרי: מועד תום 2/3 מתקופת ההשבחה), כאשר מדובר בהשבחה שעניינה בניית בנין חדש על קרקע פנויה.

♦ שאלה זו נדונה כבר במישרין בפרשת שכטר. הלכת שכטר אימצה אופציה פרשנית הנותנת ממשות לתכלית החוק – לגבות מס אמת מתוך מגמה לעקר את השפעת האינפלציה על השבח שהופק, על בסיס נתונים מדויקים, ככל שהדבר אפשרי. אופציה זו מתחשבת גם באילוצים הוכחתיים שאינם מאפשרים חישוב מדויק של מועדי ההוצאות, בהעניקה לרשות אמצעים יעילים להגיע לתוצאת שערוך סבירה, גם אם לא מדויקת, במקום שהדבר בלתי נמנע, וזאת כאשר חישוב מדויק אינו אפשרי בשל העדר נתונים מדויקים, או שאינו מעשי בשל אופי ההוצאות שאינן ניתנות, על פי טיבן, לחישוב מדויק. הלכת שכטר הינה הלכה פרשנית המתבססת על לשון החוק ותכליתו.

♦ בית המשפט העליון פסק כי נקודת המוצא, במקרה זה, כי ככל שניתן לחשב במדויק את ההוצאות שהוציאה המערערת בעבור הבניה, לצורך



העיתון המקצועי לענייני מסים

הסתברות גבוהה לעסקה חייבת במע"מ כתנאי לניכוי תשומות
 ע"א 891/08 אי.די.אר איטום ובניה 1992 בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה
 בועז פינברג, עו"ד

**ביהמ"ש – כב' הש' ס. גובראן, כב' הש' י. דנציגר,
 כב' הש' נ. הנדל:**

מהותו של מס התשומות הינו מס הצופה פני עתיד ועולה השאלה, איזו רמת הסתברות יש לדרוש מן העוסק בעת רכישת התשומות כי הן תשמנה בעתיד לצורך עסקה חייבת במס? הפסיקה מתייחסת לשני מבחנים עיקריים: האחד, "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב" והשני, "סיכוי סביר" או "צפייה סבירה". המבחנים השונים משקפים נקודות איזון שונות בין האינטרסים והתכליות העומדות בבסיס החוק בכלל, וסעיף 41 לחוק בפרט. התכלית העיקרית העומדת בבסיס חקיקת המס הינה הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית, וסעיף 41 מגלם את אחד מהעקרונות המרכזיים בחוק מס ערך מוסף והוא עקרון ההקבלה. עקרון זה הינו חיוני למימוש מנגנון החיוב של חוק מע"מ, באופן של מיסוי וניכוי עד לחוליה האחרונה בשרשרת. מנגד, ככל שהרף ההסתברותי שיידרש מעוסק יהיה גבוה יותר, גדל הסיכוי לגביית מס מעוסק שאינו חייב בו, ואף אם הוא יושב לו למפרע, הרי שעלולות להיפגע הן הנזילות הכספית של העוסק והן הפירות שעשוי היה הכסף להניב.

במקרה דנן אין צורך להכריע בשאלה מהו המבחן ההסתברותי הראוי לבחינת התממשותה של עסקה חייבת במס, שכן המערערת אינה עומדת אף במבחן ההסתברותי של "סיכוי סביר" לו היא טוענת, אך לשיטת בית המשפט, המבחן המבטא את נקודת האיזון הראויה, הינו המבחן הדורש רף הסתברותי גבוה, אשר דורש מהעוסק להראות כי קיומה של העסקה אינה בגדר ספקולציה בלבד, ואינה בגדר כוונת הלב או רעיון היולי, אלא, עליו להראות אינדיקציות ברורות לכך שהעסקה עתידה להתרחש בפועל. בין האינדיקציות אשר בכוחן ללמדנו על ההסתברות להתממשותה של העסקה ניתן למנות בין היתר: קיומה של תוכנית עסקית סבירה לביצוע העסקה החייבת, אך אין די בתוכנית ערטילאית בלבד, אלא כזו שיש לה עיגונים באופיו ומהותו של העסק; בחינת מכלול נסיבותיו של העוסק והעסקה: טיב התשומות, מצב השוק, תחום עיסוקו של העוסק, בקיאותו בתחום העסקה העתידית החייבת ואופן התנהלותו הכלכלית, כמו גם בחינת ההתקדמות בפועל לקראת ביצועה של העסקה החייבת.

כאמור, במקרה דנן, לא התקיים לכל הפחות סיכוי סביר בעת רכישת הדירות כי אלה תשמנה לצורך עסקה חייבת במס, ובית המשפט מקבל את עמדת ביהמ"ש המחוזי במלואו בנקודה זו.

התוצאה:

הערעור נדחה.

ניתן ביום: 13.7.10

ב"כ המערערת: עו"ד ד. קולקר

ב"כ המשיב: עו"ד י. הירשברג

המערערת חברה שעסקה בעבודות איטום. במסגרת ביצוע עבודות בפרויקט דירות, נקלע הקבלן לקשיים בשיווק הדירות ולמצוקה כספית. משכך, חלף חלק מן התמורה לה הייתה זכאית המערערת, ניתנו לה בדמות חנויות ושלוש יחידות מגורים. המערערת ניכתה את מס התשומות שנבע מרכישת דירות המגורים, וזאת, לטענתה, מאחר שבעת הרכישה היה בדעתה למכור את הדירות הני"ל, בשל מצוקת מזומנים. אולם, משחלף הזמן, ולא עלה בידה למכור את הדירות, העמידה אותן להשכרה למגורים. המשיב אסר את ניכוי מס התשומות, לאור הוראת סעיף 41 לחוק מע"מ, המתיר ניכוי תשומות רק כאשר אלה שימשו לעסקה חייבת במע"מ, בעוד השכרת דירות פטורות ממע"מ, בהתאם לסעיף 31(א).

עמדת ביהמ"ש המחוזי ת"א: מכוח סעיף 41 לחוק, עוסק המנכה מס תשומות, עליו להראות כי הללו ישמשו לצורך עסקה חייבת במס, וכי קיימת הסתברות גבוהה שהעסקה החייבת עומדת להתבצע, ולא די בהנחה ספקולטיבית להתממשותה. המערערת אמנם הוכיחה, כי הייתה זקוקה למזומנים בתקופה הנדונה, ויתכן אף כי בשעה שרכשה את הדירות, כוונתה הייתה רכישה לשם מימוש ולא לצורך השכרה, ואילו הקשיים שבמכירת הדירות הם אלו שאילצו אותה להעמידן לצורכי השכרה. אולם, המערערת לא נשאה בנטל השכנוע, כי במועד רכישת הדירות, התקיימה הסבירות ברמה הנדרשת כי הדירות תשמנה לצורך עסקה חייבת במס. בית המשפט למד זאת לאור עובדות ונסיבות נוספות, ובין היתר, העובדה, כי כל הפרויקט נקלע למצב שבו לא עלה בידי היזמים למכור דירות, דבר שהיה ידוע היטב למערערת בעת שרכשה את הדירות, העובדה שחלפו מס' חודשים בין רכישת הדירה הראשונה על ידי המערערת לרכישת יתר הדירות, כאשר במשך התקופה המערערת לא מכרה את הדירה הראשונה והעובדה שהמערערת לא הציגה תוכנית למכירת הדירות ולא הוצגו כל ראיות חיצוניות שיש בהן להעיד על פעולות שנקטה לשם שיווק ומכירת הדירות.

לטענת המערערת, יש להסתפק בסיכוי סביר שעסקה חייבת תצא לפועל על מנת שניתן יהיה לנכות תשומות, ואין להעמיד רף גבוה של הדורש קיומה של הסתברות גבוהה. מאחר שכוונתה בעת קבלת הדירות הייתה למוכרן, על בית המשפט לייחס משקל לצרכיה העסקיים ולכוונתה למימוש הנכסים באופן מהיר ולא לראות בקבלת הנכסים, בקשיי מכירתם, או בהשכרתם, ככאלו המעידים כי ויתרה על כוונתה למוכרם, והינה במעמד של צרכן סופי. כמו כן, טוענת המערערת כי כוונתה זו למכור את הנכסים, מצביעה על קיומו של סיכוי סביר כי דירות אלו ישמשו בעתיד לעסקה חייבת במע"מ וכי די בכך, בכדי למלא אחר דרישת סעיף 41 לחוק.



העיתון המקצועי לענייני מסים

שרשור חברות, חלוקת דיבידנד ופירוק - כעסקה מלאכותית עמ"ה 1225/07 מאיר אליהו ויהודית נ' פ"ש פתח תקוה שירת ברוכאל, עו"ד

לפי סעיף 2(4) לפקודה, בשיעור הקבוע בסעיף 125ב לפקודה, היינו 25%. המשיב הדגיש, כי לו היו המערערים מפרקים את אנרקה הישנה לאחר מכירת הפעילות הצבאית מבלי להזדקק להקמתה של אנרקה החדשה ופירוקה, לא היו יכולים "להיפגש עם הכסף", כלשון ב"כ המשיב, בתוך שנתיים, שכן אנרקה הישנה המשיכה לקבל תמלוגים, כעולה מן ההסכם, למצער עד לשנת 2008.

ביהמ"ש המחוזי בת"א – כב' הש' מ. אלטוביה:

המערערים מנו שני טעמים מרכזיים להקמתה של אנרקה החדשה. ראשית נטען, כי במסגרת ההסכם התחייבה אנרקה הישנה, כי "היא וכל בעלי מניותיה או הקשורים בהם, לא יעשו שימוש במונח "enerco". שנית נטען, כי הקמתה של אנרקה החדשה נבעה מרצונם של המערערים להעביר אליה את הפעילות האזרחית של אנרקה הישנה.

בית המשפט דחה את שני הטעמים, את הראשון מהסיבה שהשם לא שונה בפועל ואת השני מהסיבה שלא הובאו לא בפני המשיב ולא בפניו כל ראיות לכך שלאנרקה החדשה עברה פעילות כלשהי.

בית המשפט קבע, כי לא נפל פסול בשיקול דעתו של המשיב כשקבע, כי יש לראות את שרשרת הארועים של הקמת חברה חדשה – העברת מניות והפיכתה ל"חברת אם" – חלוקת דיבידנד מ"חברת הבת" - ופירוקה של חברה החדשה תוך חלוקת רווחיה בהתאם לסעיף 94 לפקודה, כהתנהלות מלאכותית ש"ווקטור שיקולי המס הוא הדומיננטי" בה. מכלול ההתנהלות, בראיה כוללת, באה בגדר עסקה מלאכותית שכל תכליתה הפחתת מס בלתי נאותה. משכך, אין מקום להתערב בשקול דעת המשיב שבחר להתעלם מאותו מכלול ולראות את הכספים שנמשכו כדיבידנד שחולק בידי אנרקה הותיקה.

העברת נכסים לחברה שבבעלות בעל הנכסים על פי סעיף 104 לפקודה אינה צריכה טעם כלכלי במובדל למשל מסעיף 104 לפקודה, אולם לא את העברה זו תוקף המשיב. כך אין המשיב תוקף שימוש בסעיף 94 לפקודה בחברה פעילה שהגיעה לסוף דרכה ובא סוף לפעילות שנעשתה במסגרתה ונצברו בה רווחים ראויים לחלוקה. רק בחינת **מכלול** האירועים כולם וניתוח המהלכים השונים כעסקת שלבים מלמדת, כי המדובר בהתנהלות המהווה עסקה מלאכותית. בחינה זו היתה יכולה להעשות בעת חלוקת הכסף לבעלים ופירוק החברה. כך פעל המשיב וקבע בדין, כי המדובר בעסקה מלאכותית.

תוצאה:

הערעור נדחה.

ניתן ביום 29.6.10

ב"כ המערערים: עו"ד מ. כדר

ב"כ המשיב: עו"ד א. סמרה

המערערת, הגב' יהודית מאיר, החזיקה ב-100% ממניות חברת אנרקה הנדסת תעשייה אנרגיה ומיזוג אויר בע"מ (להלן: "אנרקה הותיקה"). אנרקה הותיקה הוקמה בשנת 1986 ועסקה בייצור מזגני אויר בתחום הצבאי ובתחום האזרחי. בתאריך 26.5.99 נמכרה פעילותה של אנרקה הותיקה, בתחום הצבאי, בתמורה לסכום מוסכם ולתמלוגים תקופתיים (להלן: "ההסכם"). במסגרת ההסכם התחייבה אנרקה הותיקה להפסיק את עיסוקה בתחום הצבאי. כן הוסכם, בין שאר תנאי העסקה, כי אנרקה תחדל מעשות שימוש בשמה.

כתשעה חודשים לאחר כריתת ההסכם, ביום 2.3.2000, הוקמה חברת אנרקה 2000 בע"מ (להלן: "אנרקה החדשה") אשר הוחזקה על ידי המערערת בשיעור של 97%, ובשלושת האחוזים הנוספים על ידי המערער (בעלה של המערערת), בנה ובתה, בחלקים שווים. ביום 7.3.2000 העבירה המערערת את מניותיה באנרקה הותיקה לאנרקה החדשה, ודיווחה על העברה זו במסגרת הוראת סעיף 104 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). בהמשך אותה השנה העבירה אנרקה הותיקה את עודפיה הצבורים בסך של 1,540,000 ₪ כדיבידנד לאנרקה החדשה.

מעט מעל שנתיים לאחר הקמתה, החליטו בעלי המניות באנרקה החדשה על פירוקה מרצון. ועל חלוקת דיבידנד פירוק בסך של 1,677,706 ₪. וביקשה להתמסות בהתאם להוראות סעיף 94 לפקודה בשיעור של 10%.

אין חולק כי במהלך חודשי קיומה, אנרקה החדשה לא נכנסה לפעילות עסקית ממשית ולא הנפיקה כל חשבונית בגין פעילותה, שכן התחזיות העסקיות טרום הקמתה לא התממשו.

לטענת המערערים, לאחר שעמדו בכל תנאי הסעיפים 104 ו-94 לפקודה, חבותם במס בגין כספי דיבידנד הפירוק שקיבלו לידם הינה בשיעור של 10% בלבד. לשיטתם, "מדובר בתשלום ותכנון מס לגיטימי, שהוא בגדר זכותו של המערער וחובתו של מייצגו. שכן החסכון במס, אינו הסיבה והתכלית היחידה ו/או העיקרית לביצוע הפירוק וחישוב רווחים ראויים לחלוקה".

המערערים הדגישו, כי התנהלותם התבצעה בהתאם לסעיף 104 לפקודה ולטענתם "אין כל קביעה של המחוקק, הראשי בדבר תנאי לתכלית עסקית ו/או כלכלית", זאת בניגוד לסעיף 104(6) בו הדגיש המחוקק כי "הנכס מועבר למטרה עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של ההעברה".

לטענת המשיב, לפעולות הנזכרות לא היתה כל מטרה או כל טעם מסחרי ממשי ולפיכך עשה המשיב שימוש בסעיף 86 לפקודה וקבע, כי הסכום שהתקבל על ידי המערערים בשנת המס 2002 הינו דיבידנד שקיבלו המערערים מאנרקה הישנה וככזה חייב במס



כנס עורכי הדין הצעירים באילת

השבוע נפתחת ההרשמה לכנס הרביעי של עורכי הדין הצעירים באילת. לדברי יו"ר פורום עורכי דין צעירים של לשכת עוה"ד, עו"ד פסיכולוג ינון היימן, מצפים השנה לכ-1,500 משתתפים. נוכח הביקושים העצומים בכנסים הקודמים, השנה יכלול הכנס שלושה בתי מלון. גולת הכותרת בכנס, הופעה של שופט בית המשפט העליון, יורם דנציגר, שעמד במרכז כנס העשור בעימות עם נשיא בית המשפט העליון (בדימוס) אהרן ברק בפרשנות לפסק דין אפרופים. הכנס ישלב בין הרצאות לבילוי סוף שבוע. הוא יחל ביום רביעי, וימשך 4 ימים (3 לילות) בין התאריכים 23.10.2010 – 20.10.2010 באילת. הכנס מתקיים בארגון משותף של פורום עורכי דין צעירים, מתמחים וסטודנטים של לשכת עורכי הדין (ועדת עורכי דין צעירים ארצית) והמכון להשתלמות עורכי דין של הלשכה. בכנס יתקיימו פאנלים רבים בנושאים משפטיים, וכמו כן צפויה פעילות פנאי והופעות רבות. באירוע הפתיחה יופיעו **שירי מימון** ו**שמעון בוסקילה**, ביום השני יופיע במסיבת בריכה **דיוויד ברוזה** וביום השלישי תתקיים הופעת סטנד אפ של **אבי נוסבאום**. מצ"ב קישורית לקבלת מידע נוסף: http://www.israelbar.org.il/article_inner.asp?pgId=99505&catId=2924

מאפייני האוכ' משפיעים על שווי נכסים

בעבודה שנערכה על ידי **מר אייל יצחקי, השמאי הממשלתי הראשי שבמשרד המשפטים**, נבדקה רמת ההשפעה של מאפייני האוכלוסייה על שווי נכסי מגורים (דירות, בתים צמודי קרקע, נחלות וכו'). מסקנותיה של העבודה הן כי רוב רובה של ההשתנות (מעל-75% מההשתנות) במחירים של נכסי מגורים דומים בסביבות שונות, מוסבר בהבדלים שברמת ההשכלה וברמת ההכנסה של האוכלוסייה שגרה בסביבתם. מסקנת העבודה העיקרית היא, שבשונה ממוצרים אחרים, שבהם רמת התועלת מהמוצר נקבעת רק מתכונות המוצר עצמו, רמת התועלת (או רמת ההנאה) מנכסי מגורים מושפעת מאד (עד כדי מאות אחוזים) ממאפייני האוכלוסייה, שמחזיקה בנכסים האחרים שבסביבה (תופעה זו שבה רמת התועלת ממוצר מושפעת מתכונות שאינן קשורות למוצר עצמו אלא לצריכת המוצרים אחרים נקראת בכלכלה "השפעות חיצוניות כספיות"). מצ"ב קישורית לצפיה בדו"ח המלא.

עוכב מעצרו של רו"ח אדלר

בשבוע שעבר פורסם, כי בית משפט השלום בתל אביב יפו, **כב' השופט מרדכי פלד**, סגן נשיא, גזר ביום 6.7.10, על **רמי אדלר**, בן 64, רואה חשבון במקצועו, **52 חודשי מאסר בפועל**, 20 חודשי מאסר על תנאי וקנס בסך 80,000 ₪ בגין עבירות מס חמורות. את המדינה ייצגו בתיק עו"ד **רבקה פיינר ועו"ד עילית פאלוך ממשרד מס קניה ומע"מ ת"א**, את הנאשם ייצגה עו"ד **שוש שחם**. (ת.פ. 1165/04 - מ"י נ' רמי אדלר ואח'). כפי שנמסר למערכת, לאחר שבית משפט השלום לא נענה לבקשת עיכוב הביצוע, עוד באותו יום עתר הנאשם לבית המשפט המחוזי, אשר עיכב את ביצוע עונש המאסר, מטעמים הומניים, עד ליום 22.7.10.

עיתונאי השוד בהברחת IPAD

העיתונאי וצלם העיתונות **אברהם אבי** (הזאב, החשוד בהברחת מכשירי IPAD ב"תרגיל הצהרה והברחה", נעצר השבוע ושוחרר בתנאים מגבילים בבית משפט השלום ברמלה, **כב' הש' זכריה ימיני**. מהבקשה למעצר ושחרור בערובה, שהוגשה ע"י **יחידת הסמים במכס נתב"ג**, עולה, כי החשוד שב מארה"ב, עבר במסלול האדום והצהיר על IPAD ו-DVD לרכב. עם סיום הצהרתו התבקש החשוד ע"י בודק מכס באולם הנוסעים לפתוח את מזוודתו ובה התגלו עוד 6 מכשירי IPAD ואביזרים נלווים, העטופים במעיל. החשוד נחקר ומחקירתו עלה כי יצא לארה"ב במסגרת עבודתו. עוד עלה כי החשוד פורסם בשלטי חוצות של אתר WINWIN כמי שמוכר מכשירי IPAD, וכתוצאה מכך החלה דרישה גדולה ממנו למכשיר זה. לאור הדרישה, החליט, ככל הנראה, החשוד להבריח מספר מכשירי IPAD, כדי למכור אותם כפי שעשה בעבר, "וזאת תוך תכנון לא להצהיר על מלוא הטובין במכס אלא רק על מוצר אחד בתקווה שלא ייבדק וכך יוכל להבריחם", כנאמר בבקשה.

מבצע תווי שי לראש השנה לרוה"ח

לרגל ראש השנה תשע"א הגיעה לשכת רואי חשבון להסדר לקניית תווי שי עם רשת השופרסל (תו הזהב) ורשת מגה (רב תו). **שיעור ההנחה יעמוד על 16.5%**. המבצע בתוקף עד 29.8.10. לקבלת פרטים נוספים - מצ"ב קישורית

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 הפילי, 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 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

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