

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

גיליון 531 יום ה' 11 במרץ 2010

השבוע בגיליון

האוצר: פנייה להתייחסויות – חוק עידוד השקעות הון // תיקון 175 לפקודה ותיקון 38 לחוק מע"מ – פטור למלגות סטודנטים // מינוי לטלחום פרידלוב בארזים לא נפלה שלהבת

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

אזרחי – המדינה לא יכולה "להרים מסך" אוטומטית // מ"ה – ביטול פסילת ספרים בשל שיהוי בעריכת השימוע // מע"מ – קביעת שווי מכירת מניות באיגוד מקרקעין  
700 מועמדים ליחידה למאבק בפשיעה // לשכת עוה"ד קוראת לשוויון בעבודה // 19% ליקויים בביקורות בי-ם // הצעת חוק: ריבית על יתרת זכות

עדכונים מהשטח

### האוצר: פנייה להתייחסויות- חוק עידוד השקעות הון

◆ כל המעוניין להציע שינויים במסלולים הקיימים בחוק, הוספת מסלולים ו/או שינויים אחרים, תוך מתן דגש על יתרונות כלכלת מדינת ישראל מול מדינות אחרות בחו"ל והתייחסות להיבטי מיסוי, מוזמן להעביר את הצעתו המפורטת בכתב לצוות תעשייה, אגף תקציבים, משרד האוצר, רח' קפלן 1 ירושלים, או בדוא"ל [hock-eedud@mof.gov.il](mailto:hock-eedud@mof.gov.il) ולהעביר את כל הפרטים הרלבנטיים **עד ליום 31.3.10**. שאלות בנושאים טכניים ניתן להפנות לגבי **תמר אוחנה** מספר טלפון 02-5317221.

◆ משרד האוצר מדגיש, כי מטרת הפנייה היא קבלת התייחסויות ורעיונות בנוגע לחוק. וכי אין בפנייה זו כדי ליצור מחויבות כלפי מי ממציעי ההצעות ו/או כלפי ההצעות שיעלו, והוועדה תהיה רשאית לשקול את צעדיה בהתאם לאינטרס הציבורי. מבלי לגרוע מהאמור, הוועדה שומרת לעצמה את הזכות לפנות בשאלת הבהרה או בפנייה לקבלת מידע או כל נתון אחר למציעים, כולם או חלקם.

◆ בחודש ינואר 2010 מונתה על ידי שר האוצר ושר התמ"ת ועדה בינמשרדית בראשות מנכ"ל משרד האוצר, **מר חיים שני**, ובהשתתפות מנכ"ל משרד התמ"ת, **מר שרון קדמי**, ונציגי שני המשרדים (להלן "הוועדה"), לבחינת מבנה התמריצים הקיים **בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959** (להלן "החוק"). נקבע, כי המלצות הוועדה יוגשו לשרים עד ליום 20.5.10.

◆ **הוועדה מעוניינת בקבלת התייחסויות הציבור והצעותיו בנושא טיפולה של הוועדה.** החוק והתמריצים הקבועים בו נבחנו במשך השנים לא פעם ובהתאם לכך בוצעו תיקונים רבים במהלך השנים. הוועדה בוחנת האם מבנה התמריצים הקיים בחוק כיום מהווה מכשיר יעיל בידי הממשלה לשיפור כושר התחרות של המגזר העסקי בישראל כלפי השוק הבינלאומי והשגת מטרות מרכזיות נוספות כגון תמיכה בפוטנציאל הזדמנויות התעסוקה בפריפריה וכל זאת אל מול בחינת מאפייני התעשייה בישראל, הן התעשייה המסורתית והן תעשיית טכנולוגיית העלית.

### תיקון 175 לפקודה ותיקון 38 לחוק מע"מ : פטור למלגות סטודנטים

לא ניתנה לו תמורה, בין אם המלגה חד פעמית או שניתנה לשיעורין.

◆ בחוק מע"מ, בסעיף 4 (ב), בהגדרה "שכר", אחרי "למעט" יבוא "מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9 (29) לפקודת מס הכנסה, ולמעט".

◆ ביום 3.3.10 פורסם ברשומות, בספר חוקים 2232, **חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 175), התשי"ע-2010**, המתקן בתיקון עקיף גם את **חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 - מס' 38**. עפ"י התיקון יתוקן סעי' 9 לפקודה- כך שיפטור ממס כל תשלום שניתן לסטודנט בשל הצטיינותו בלימודים או כדי לסייע לו במימון שכר לימוד, או הוצאות מחייתו, אשר כנגדה

### מינוי לטלחום פרידלוב

◆ פרידלוב יחליף את מנהל היחידה הארצית לאכיפת הגבייה, **דודו ואנונו**, אשר מונה לאחרונה **למנהל מחלקת חקירות מרכז ומודיעין שטח** ברשות המסים.  
המערכת מאחלת לשניים בהצלחה במינויים החדש

◆ **מר טלחום פרידלוב**, יו"ר ועד העובדים הארצי של עובדי מס הכנסה, נבחר לתפקיד **מנהל היחידה הארצית לאכיפת הגבייה**. פרידלוב משמש כיום כמפקח במשרד פקיד שומה תל-אביב 3.



**בארזים לא נפלה שלהבת**  
**ליאור פרובק, רו"ח (עו"ד)**  
**בלס, יוקל, פרובק – רואי חשבון**

כל מס בישראל וכמובן שגם לא בהולנד, כל עוד **רווחים אלה לא יוצאים מארזים הולנד**. כמובן שפקיד השומה לא אהב את שינוי המבנה שביצעה ארזים וטען, כי הקמתה של ארזים הולנד ומכירת נכסי ארזים גיברלטר לארזים הולנד הינה **"עיסקה מלאכותית"**, שיש להתעלם ממנה. לפיכך, טען פקיד השומה, ארזים גיברלטר הינה חני"ז ויש להוסיף להכנסת ארזים הכנסה רעיונית בגובה רווחי החברות שבשרשרת ההחזקה, **לרבות בגין מכירות נכסים הקשורים לשינוי המבנה, ללא כל זיכוי רעיוני**. סך הכל התווספה להכנסת ארזים בשנים 2003 עד 2005 הכנסה מדיבידנד רעיוני בסכום של כ – 126 מיליון ₪ כשהמס הנומינלי בגינה (25%) הינו כ – **31.5 מיליון ₪**. אולם, לאחר פחות מחודשיים ימים ממועד קביעת השומה, הושג הסכם פשרה בין ארזים לפשמי"ג, במסגרתו הופחת המס לתשלום לסכום של 18 מיליון ₪ בלבד. במסגרת עקרונות הסכם הפשרה הוסכם, כי ארזים תיחשב כבעלת שליטה בחני"ז בשנים 2003 עד 2005 (ואף 2006) ופקיד השומה **יתעלם מקיומה של ארזים הולנד**, לרבות לעניין הזיכוי הרעיוני שאמור היה להתקבל כתוצאה מקיומה. עוד הוסכם, כי במסגרת חישוב ריווחי החני"ז **ינוטרלו** עסקאות עם חברות נשלטות זרות אחרות בקבוצה ויילקחו בחשבון רק עסקאות עם **צדדים שלישיים**, שאינם חלק מהקבוצה.

◆ לכאורה, נראה היה, כי "טירחת" ארזים, שאף לוותה בחוות דעת של יועצים ידועי שם, לא הועילה לה, שכן בסופו של יום, חזרה לנקודת המוצא, כשפקיד השומה מתעלם מקיומה של ארזים הולנד וארזים מוצאת את עצמה משלמת את מלוא המס על ריווחי החני"ז, **לרבות בגין שנת המס 2006**. ברם, יש לשים לב, כי במסגרת הסכם הפשרה, זכתה ארזים **לשני בנוסים עיקריים**, שאינם זוכים להתייחסות בחקיקה: **הראשון**, התעלמות פקיד השומה מתוצאות עסקאות פנימיות בתוך הקבוצה, שלא ייכללו במסגרת ריווחי החני"ז שימוסו כתוצאה מהסכם הפשרה. **השני**, פריסה נדיבה של המס לתשלום, כשחלקו, למרבה הפלא, ייפרע תוך תלות בריווחי העתידיים של ארזים גיברלטר, החל מיום 1.1.2010.

◆ **לסיכום**, בשלב זה תקוותנו לבחינה משפטית מסויימת של הסדר החני"ז נכזבה, אולם לא נותר לנו אלא להמשיך ולקוות, כי בעתיד הנראה לעין יתנו בתי המשפט בישראל את דעתם לנושא ויבהירו נושאים אחרים/נוספים הקשורים לחקיקות האנטי תכנוניות של הרפורמה ושעדיין שנויים במחלוקת אל מול רשות המסים.

◆ כידוע, עד תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (להלן – **"הרפורמה"**), שיטת המס בישראל היתה השיטה הטריטוריאלית בתוספת חריגים. החל מכניסת הרפורמה לתוקף, משנת המס 2003, השתנתה השיטה למיסוי על בסיס פרסונאלי. טרם הרפורמה, היו מבוססים רבים מתכנוני המס הבינלאומיים על הקמת גופים תושבי חוץ שהפיקו הכנסות בחו"ל והותירו את ההכנסות בחו"ל לשימושיהם וואו שימושי בעליהם, ללא כל חבות מס בישראל. לאחר הרפורמה, בעקבות המעבר לשיטת מיסוי פרסונאלית בצירוף הוראות אנטי תכנוניות שנחקקו, כדוגמת הוראות החני"ז (חברה נשלטת זרה) והחמיי"ז (חברת משלח יד זרה) סוכלו מרבית תכנוני המס מסוג זה. עד היום, לאור "גילה" הצעיר של הרפורמה, טרם נבחנו בבתי המשפט נושאים שונים הייחודיים להסדרים שנחקקו לראשונה במסגרתה. ב – 30.12.09, במסגרת שומה בצו (להלן – **"השומה"**) שהוציא פשמי"ג, התפתחה אצל העוסקים בתחום המס תקווה מסויימת, כי אחד מהסדרים אלו, הסדר החני"ז, עתיד להיבחן בעקיפין באמצעות החקיקה האנטי תכנונית של עיסקה מלאכותית. השומה הוצאה לחברת ארזים (להלן – **"ארזים"**), חברה בורסאית ישראלית העוסקת בעיקר בהפקת הכנסות מדמי שכירות וריווחי הון.

◆ על פי הפרסומים, כחלק מהיערכותה של ארזים לרפורמה, חברה בת גיברלטרית שבבעלותה, **ארזים גיברלטר**, הקימה בשלהי 2002, חברה נכדה הולנדית, **ארזים הולנד** ומכרה לה את כל נכסיה, לרבות מניות של חברות הרשומות בגרסי ובגרנסי (להלן – **"ארזים אופשור"**). כתוצאה מאותה מכירה, החזיקה ארזים גיברלטר שהחזיקה בארזים הולנד שהחזיקה בארזים אופשור (לעומת המבנה טרום המכירה שהיה בנוי מארזים – ארזים גיברלטר – וארזים אופשור). כל החברות שבשרשרת ההחזקה נחשבות כחני"ז (גם טרם שינוי המבנה) ולפיכך, לאחר הרפורמה, רווחים שנצברו מדי שנה בשרשרת ההחזקה, רואים אותם כאילו התקבלו כדיבידנד בידי ארזים, אף אם לא חולקו בפועל. מנגד, סעיף 75ב(ג)(1) לפקודה, מעניק זיכוי (כנגד המס החל בישראל על אותו דיבידנד רעיוני), את המס החל במדינת המקור בשל חלוקת אותו דיבידנד רעיוני. התוצאה של אותו שינוי מבנה בשילוב עם הזיכוי הרעיוני על פי סעיף 75ב(ג)(1) לפקודה כאמור, היתה כי אל מול החבות במס בישראל על ההכנסות מהדיבידנד הרעיוני, זכאית ארזים לזיכוי רעיוני בגובה המס המנוכה במקור בהולנד עקב חלוקת דיבידנד מארזים הולנד לארזים גיברלטר, זיכוי מס רעיוני בשיעור של 25%. כך, נוצר לארזים **"שומר מסך"** מלא ולמרות הוראות החני"ז, יכולה היתה להשאיר את רווחיה בחו"ל מבלי לשלם



## המדינה לא יכולה "להרים מסך" אוטומטית ע"א 708/08 מדינת ישראל נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ

**ביהמ"ש המחוזי חיפה - הש' גריל, ס.ג. הש' ע. גרשון, והש' י. וילנר:**

הרשות לא השכילה להצביע על מקור חוקי, המסמך אותה לבצע הרמת מסך בלי לקבל את אישורו של בית המשפט. הליך הרמת מסך ההתאגדות בו מטשטשים הגבולות בין ישויות משפטיות שונות עד כדי ביטולם, הינו הליך חריג וקיצוני, שיעשה רק בהתקיים התנאים המיוחדים לכך שנקבעו בהוראות החוק השונות, ורק בהסכמה כדן. ההליך הוסדר בסעיף 6(א) לחוק החברות, אשר מחייב את אישורו של ביהמ"ש לביצוע ההליך, וכן באמצעות סעיף 106 לחוק מע"מ, המקנה לרשויות המס סמכות לבצע מעין הליך של הרמת מסך במקרים המנויים בסעיף. אלו הן שתי הדרכים היחידות העומדות לזכותה של הרשות לבצעו.

◆ משסעיף 106 לחוק מע"מ אינו רלוונטי, שכן לא היה בתוקף במועד יצירת החוב, היה על הרשות לפעול בהתאם להוראות סעיף 6(א) לחוק החברות, דהיינו, לפנות לבית המשפט בבקשה לקבל את אישורו להליך. דא עקא, הרשות נמנעה מלפעול בדרך זו, ותחת זו נטלה על עצמה את התפקיד המסור על פי החוק לערכאה השיפוטית, בלא שהייתה רשאית לכך.

◆ אין לקבל את טענות הרשות ביחס לסמכותה הטבועה, ואין מקום להקנות חשיבות לטענתה בדבר חשיבות גביית החובות, שכן אין בכך טענות אלה בכדי ליצור סמכות יש מאין. **רשות שלטונית רשאית לפעול אך ורק בהתאם לסמכויות שהוקנו לה בדין. הרחבת סמכויות אלה אינה רצויה ועלולה להביא לפגיעה בזכויות יסוד. שתיקת החוק בנוגע לסמכויות, כמוה כקביעה, שהסמכות אינה קיימת.**

◆ טענות הרשות לעניין השוואת מעמדה לזה של ראש ההוצל"פ, אינה מתקבלת. ראש ההוצל"פ יונק את סמכותו מכח הוראת חוק מפורשת, המקנה לו סמכות לבצע הרמות מסך בהתאם לחוק ההוצל"פ.

◆ נוכח מסקנתו של בימ"ש השלום, כי הרשות פעלה בהעדר סמכות, בצדק נמנע הוא מלדון לגופו של עניין בטענות הרשות. אין להשוות מעמד של חברה בהיותה תובעת, למעמדה בהיותה מתגוננת בתביעה להרמת מסך, הן מבחינה דיונית והן מבחינה מהותית.

**התוצאה:**

◆ ערעור המדינה נדחה.

**ניתן ביום: 01.03.10**

**ב"כ המדינה: עו"ד י. גלייטמן, עו"ד י. ליבליין**  
**ב"כ המשיבה: עו"ד א. ליבא ועו"ד א. דורות.**

◆ **הערת המערכת:** אמנם אין בפסק הדין שניתן כדי להוות השתק פלוגתא למדינה, והיא רשאית להגיש היום תביעה לבית המשפט בבקשה לבצע הרמת מסך (בכפוף לטענת התיישנות), אך ברור כי מעמד התביעה יהיה שונה, הן מבחינה דיונית והן מבחינה מהותית.

◆ בשנת 89 הוקמה חב' בית הבד המודרני לייצור שמן בע"מ (**בית הבד**), אשר עסקה בייבוא שמן זית. לאחר פטירת הבעלים, חולקו המניות בין ארבעת בניו, וביניהם לבאסם (**באסם**). בשנת 94 הוקמה חב' בית הבד באסם בע"מ (**חברת באסם**), אשר הייתה בבעלות אשתו של באסם ובניהולו, ובשנת 2003 הוקמה המשיבה. בשנת 2000 שינתה המדינה את סיווג שמן הזית שייבאה בית הבד. כתוצאה מכך, נוצר לבית הבד חוב, אשר הפך לסופי וחלוט, לאחר שפנייתה של בית הבד לביטול הדרישה, נדחתה. בשנת 2006 פנתה המדינה בדרישה למשיבה לשלם את חובה של בית הבד אשר עמד באותו מועד על סך של כ- 700,000 ₪. לטענת המדינה, בית הבד, חברת באסם והמשיבה הינן למעשה אישיות משפטית אחת המחליפה את שמה ומספרה מעת לעת, על מנת לחמוק מתשלום החוב. בעקבות זו פנתה המשיבה לביהמ"ש בבקשה ליתן צו זמני וקבוע, המונע מהמדינה לגבות את חובה של בית הבד מהמשיבה.

◆ **בית משפט השלום** קיבל את בקשת המשיבה, וקבע, כי המדינה לא הצביעה על מקור בדין המאפשר לה לבצע הרמת מסך בין החברות השונות. נקבע, כי המקור היחיד להקניית סמכות מעין זו למדינה הנו סעיף 106 לחוק מע"מ, אשר אינו חל במקרה דנן, בהיותו מאוחר למועד יצירת החוב. משכך נקבע, בית המשפט פטר עצמו מלדון לגופו של עניין בשאלה האם החברות השונות פועלות לחמוק מהחוב.

◆ **לטענת המדינה**, לרשות מוקנית סמכות רחבה לאיתור נכסי סרבני מס, לרבות ייחוס חובות ו/או הרמת מסך בין חייבים שונים. למרות שסעי' 106 לא חל בעניין זה, יש ליישם את הרציונל העומד מאחוריו. פרשנותו של בית משפט השלום מעמידה את פקיד הגבייה בעמדה נחותה מזו של ראש ההוצאה לפועל, אשר לגביו נקבע, כי הוא מוסמך לבצע הרמת מסך. להחלטה בתיק זה השלכות רוחב רבות, שכן פרשנות בימ"ש השלום מצמצמת מאוד את היקף סמכויותיו של פקיד הגבייה, ויאלץ את פקיד הגבייה לפנות בכל פעם לבית המשפט על מנת לגבות חובות מנכסים שהוברחו לחברות חדשות שהוקמו וממשיכות בפעילות החברה החייבת. מקור סמכותה של המדינה לבצע הרמת מסך נובעת מעצם סמכויותיה להוציא צווים ולהוציא שומות מכח חוקי המס השונים, מבלי להיזקק להסמכה מפורשת בחוק, שכן זהו חלק אינטגרלי מעבודתה. בימ"ש השלום אף התעלם מחזקת התקינות המנהלית שעומדת לזכותה של הרשות, כאשר צוין, כי נעשה למשיבה הליך של שימוע בטרם הוחלט לבצע את הרמת המסך. לבסוף נטען, כי אין לתת יד לניצול לרעה של עקרון האישיות המשפטית הנפרדת.



## ביטול פסילת ספרים בשל שיהוי בעריכת השימוע ע"מ 821-08 פלאפל אוריון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

מחובת תום הלב הנדרשת מן הפרט. בנוסף, יש לרשות המס סמכות וחובה להוציא שומות במועד סביר, ובאופן שיאפשר מתן שירות לציבור במהירות ראויה. חובת היעילות מצטרפת אף היא לחובת ההגיונות. במקרה דנן, זימון לשימוע תוך שיהוי כה משמעותי הוא פגם בהליך המינהלי. זכותו של הנישום היא להביא את טיעונו בסמוך למועד האירוע, שאם לא כן עלולה הגנתו להיפגע, ולהיגרם לו נזק.

◆ בחינת ההוראות הפנימיות של רשות המס, בסוגייה של הליך לפסילת ספרים בגין אי רישום תקבול, מעלה, כי התגבש נוהל שקיבל "מעמד" של "מעין השגה", אשר הפך למעשה לנוהל מחייב. העולה מן ההנחיה הוא, כי ספרי הנישום נפסלים אך ורק לאחר שהתקיים הליך השימוע, ולא לפניו, החלטת המשיב ניתנת רק אם הנישום יזם הליך של "מעין השגה", ואם עשה כן, חלה חובה על המשיב לזמן אותו לדיון. עוד עולה בבירור מההנחיות, כי המשיב אינו יכול לדחות את ההחלטה בדבר פסילת הספרים, ללא הגבלת זמן, והראיה שכאשר המשיב מבקש לדחות את קבלת ההחלטה בדבר פסילת הספרים עד להגשת הדו"ח, עליו לקבל את הסכמת הנישום. הנחיות פנימיות הן נורמות, והן נוצרות כאשר לרשות המינהלית שיקול דעת ואין כללים משפטיים פורמאליים (חוקים או תקנות) המסדירים במדויק דרך הפעלת שיקול הדעת. ההנחיה מעצם מהותה נעשית במסגרת הפעלת סמכות שלטונית ליצירת כללים, הנגזרת מסמכות הרשות לפעול באותו תחום. למרות שמדובר בפעולה חד צדדית של הרשות המוסמכת, ולא נדרשת הסכמת "הנבטח" עדיין מדובר באמצעי הדומה יותר לחוק או לתקנה. במקרה דנן המשיב עצמו רואה בהסדר, נוהל מחייב, לרבות חובתו להוציא זימון לנישום זמן סביר לאחר שהוגשה לו בקשה לבחון את החלטתו. איחור של ארבע שנים בזימון נישום להשמיע טיעונו, אינו סביר, גם אם נשווה לסמכותו של המשיב להוציא שומה, תוך דחיית השומה העצמית (שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר למשיב הדוח). מאחר שיש לראות בהנחיה האמורה, הוראה מחייבת, כפי שקבע המשיב עצמו בהנחיות פנימיות, הרי אלה צריכות לכלול גם את נושאי המועדים החלים לגבי הליכי השגה ולהחלטה בהוצאת שומה, והתוצאה של אי הוצאת החלטה במועד, כדין קבלת ההשגה וביטול החלטת פסילת הספרים.

### התוצאה:

◆ הערעור התקבל והפסילה בוטלה.

**ניתן ביום: 01.03.10**

**ב"כ המערערות: עו"ד ח. בסטוני**

**ב"כ המשיב: עו"ד ד. גורדון-ונדרוב**

◆ המערערת מנהלת מזנון למכירת פלאפל ושווארמה בחיפה. המשיב ערך קניית ביקורת אצל המערערת. התברר, כי הסרט בקופה הרושמת נגמר באותו יום בשעה 13:35 בפעולה 36843, ולא הוחלף סרט ולא היה בקופה סרט פנימי. עקב כך, לא גובו 37 קניות בסרט הפנימי של הקופה לרבות שתי הקניות שנעשו על ידי המבקרים. עוד אין חולק, כי המבקרים ביצעו ספירת קופה ונמצא כי הייתה התאמה לסיכום הביניים בקופה.

◆ **לטענת המערערת**, המערערת העלתה טענה מקדמית, לפיה היה שיהוי משמעותי במועד בו קוים הליך השימוע בדבר ממצאי ביקורת ניהול הספרים, וזאת למרות שבקשה לעיון חוזר בהחלטת המשיב הוגשה במועד. שיהוי העולה על ארבע שנים ממועד הגשת הבקשה, הוא הרבה מעבר לזמן סביר, נוגד את עקרון סופיות הדיון, וצריך להוביל לתוצאה לפיה ההודעה הראשונה על הפסילה, בטלה, וזאת הן לאור חוסר התקינות המנהלית, והן לאור הנזקים, הדיוניים והמהותיים שנגרמו למערערת. מעבר לכך, לגופו של עניין, ניתן היה לבצע ביקורת גם ללא סרט הקופה הרושמת, ולחילופין, קיימת סיבה מספקת לאי הרישום, מאחר שמי שטיפל בקופה הייתה בחורה בת 17, ועסקינן בעסק חדש יחסית.

### ביהמ"ש המחוזי חיפה – כב"ש' ווסרקרוג:

◆ באשר לטענות לגופו של עניין מטעם המערערת, אלה נדחות. טענות המערערת אינן מבססות טעם מספיק לאי הרישום. ככל שמדובר בקופאית חדשה או חסרת ניסיון, נתונים אלה אינם יכולים לבסס טעם מספיק. נמצא, כי המערערת לא נקטה שום נוהל חלופי של מעבר לרישום ידני, גם אם לא הייתה ערה לחסרונו של הסרט בקופה, והמסקנה המתבקשת מכך היא שהמערערת לא קיימה את חובת רישום התקבול.

באשר לטענות לענין הליך השימוע, יש להבחין בין המועד בו היה השימוע לבין קיומו של ההליך לגופו. לעצם הליך השימוע כפי שנעשה, יש לקבוע כי ניתנה זכות השימוע למערערת. באשר למועד השימוע, זה נעשה למעלה מ-4 שנים ממועד עריכת הביקורת. סעיף 145ב(א)(1), המסמיך את המשיב להוציא הודעה על פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול, אינו קובע תחומי זמן לקבלת ההחלטה על ידי המשיב, וזאת בשונה ממגבלת המועדים המוטלת על הנישום בפעולותיו.

ואולם, רשות המס היא גם רשות מינהלית, וככזו לא רק חלה עליה החובה להפעיל את סמכותה, אלא גם לעשות כן בדרך אשר מיישמת את עקרונות ההליך המינהלי, המחייבים אותה להפעיל סמכותה בדרך הראויה, ביושר, בתום לב ובטוהר המידות. חובת ההגיונות המוטלת על רשות המס כרשות ציבורית, היא חובה מחמירה יותר



יש לבחון את שווי המקרקעין ולא את שווי המניות, ומע"מ, בהיותו מס עקיף, דומה במהותו למס רכישה, שהינו אף הוא מס עקיף.

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

◆ הפניותיו השונות של המשיב לבסיס קביעת המחוקק, על פיה יש לראות במכירת מניות במקרקעין כמכירת המקרקעין עצמו, היו רלוונטיות לתקופה שבה הייתה הוראת סעיף 14 לחוק מיסוי מקרקעין בתוקף. ביהמ"ש העליון **להלכת פולינוסט אסטבלישמןט**, קובע, כי בהטילו את המס על פעולה באיגוד מקרקעין שתוכנה מכירת זכות במקרקעין, ראה המחוקק את עושה הפעולה כמי שמוכר מקרקעין ממש, אך דבר זה היה תקף לתיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין, שממנו הפיקציה קיימת רק בעת רכישת זכויות באיגוד, אך לא במכירתו. אין לקבל את פרשנות המשיב, כי מאחר שמע"מ הוא מס עקיף, יש להחיל עליו את ההוראות החלות על מס רכישה, קרי, הפעלת הפיקציה המשפטית. חוק מע"מ עצמו קובע הוראה עצמאית וכללית באשר למחירה של עסקה שהיא התמורה אשר עליה הוסכם.

◆ טענת המערער ביחס לסעיף 9(ב) לחוק מע"מ מוצדקת, ומעידה על כך, כי הכלל הוא ששווי העסקה ייקבע כפי שקבעו אותו הצדדים, והחריג קיבל ביטוי מפורש בחוק. גם אם יש מקום לעמדה, כי ככל שהמחוקק היה אומר דעתו בנושא, היה ראוי להשוות את אופן קביעת השווי במע"מ למס רכישה דווקא, הרי שבפועל, המחוקק לא אמר דברו, ומשכך, הכלל הוא ששווי העסקה יחושב לפי קביעת הצדדים. בית המשפט מפנה **להלכת שופינג.קום**, שם נקבע מפי השופט דנציגר, כי "הגם שכלל, פרשנות דיני המסים אינה שונה מפרשנות כל חוק אחר... אין להתעלם מכך שלאחר מיצוי הניתוח הפרשני – הלשוני והתכליתי – של הוראת המס בלא שניתן להגיע לכלל הכרעה, כי אז יש לפרש את הוראת המס לטובת הנישום". במקרה שלפנינו המצב פשוט אף יותר, שכן המחלוקת הפרשנית כאן נוגעת לעמדה שהמחוקק החסיר ולא בגדר מה שהמחוקק קבע ואותו יש לפרש. כאשר יש הוראה כללית הקובעת את הדין, ויש הפניה ספציפית וחריגה לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שבהעדר הוראה מפורשת, לא ניתן לקבוע, כפי שמבקש המשיב, כי הוראת חוק מיסוי מקרקעין לעניין מס רכישה תחול אף היא על קביעת מחיר זכויות באיגוד מק', בניגוד להוראות סעי' 7 לחוק.

#### **התוצאה :**

◆ הערעור התקבל.

**ניתן ביום: 08.02.10**

**ב"כ המערערות: עו"ד ד. לוי.**

**ב"כ המשיב: עו"ד ק. יזדי-סופר.**

### **קביעת שווי מכירת מניות באיגוד מקרקעין ע"מ 1036-04 מוסדן בע"מ נ' מע"מ גוש דן**

◆ **העובדות :** בפס"ד חלקי בתיק זה נקבע, כי חב' קוהינר, אשר המערערת מכרה את מניותיה, הינה איגוד מקרקעין, ולכן חלה חבות במע"מ על מכירת המניות. פסק הדין כאן דן במחלוקת באשר למחיר העסקאות לצרכי מע"מ, של מכירת המניות בקוהינר, ובחב' ג.ד.ג, שאף היא מהווה איגוד מקרקעין.

◆ מוסכם על הצדדים, כי שווי המקרקעין של איגודי המקרקעין הוא השווי שנקבע בשומות מס שבו שיצאו להם. עוד הוסכם, כי שווי המניות שנמכרו על ידי המערערת בכל אחת מן העסקאות, הוא כפי שהוצהר על ידה במסגרת ההסכמים. המחלוקת הינה, האם יש לקבוע את מחיר העסקה בהתאם לשווי המניות שנמכרו על ידי המערערת, כטענת המערערת, או על פי שווי החלק היחסי של נכסי המקרקעין של איגוד המקרקעין בהם החזיקה המערערת, בהתאם לשווי שנקבע בשומות מס השבח, כטענת המשיב.

◆ **לטענת המערערת,** יש לקבוע את המחיר לעניין חוק מע"מ על פי הוראות ג' לחוק מע"מ, לפי העקרון המקובל של התמורה המוסכמת בגין מכירת המניות. אין להפעיל את הפיקציה המשפטית הקבועה בסעיף 14 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר הרימה את מסך ההתאגדות וקבעה כי השבח במכירת מניות באיגוד יחושב כאילו נמכר חלק יחסי מהמקרקעין עצמו המוחזקים על ידי האיגוד. מעבר להיותה של הפיקציה המשפטית חסרת כל הגיון תכליתי, הרי שהיא בוטלה החל משנת 2001 גם על פי חוק מיסוי מקרקעין. עקרון קבלת התמורה החוזית, אומץ לטענת המערערת בחוק מע"מ, אך לא בפקודת מס הכנסה או במיסוי מקרקעין, שביקשו להחיל את שווי השוק על העסקאות, אך במקרה דנן, גם שווי השוק של המניות תואם את המחיר שהוסכם על ידי הצדדים, שכן לצד המקרקעין, שיקפו המניות גם התחייבויות של החברה, לפחות בגובה נכסיה. כאשר ביקש מחוקק מע"מ לסטות מכללי המחיר הרגילים, תוך הפנייה לכללים של חוק מיסוי מקרקעין, עשה כן במפורש. כך, סעיף 9(ב) לחוק מע"מ קובע לעניין עסקה שהיא רישום בבורסה של ניירות ערך של איגוד מקרקעין, שוויה ייקבע לפי הכללים החלים בחוק מיסוי מקרקעין.

◆ **לטענת המשיב,** מאחר שמכירת מניות אינה בגדר עסקה במע"מ, ומאחר שהמניות באיגוד מקרקעין מייצגות את המקרקעין, הרי שפעולה באיגוד מקרקעין מהווה מכר של מקרקעין החייבת במע"מ. מטרת חוק מע"מ היא הרחבת בסיס המס, כך שיחול על מירב הפעילות הכלכלית בשוק והמונח "מכר" בחוק מע"מ מוגדר באופן הרחב ביותר הניתן. תיקון מס' 50 לחוק, תיקן אמנם את הדין ביחס למס שבח, וביטל את ההסדר שהיה קבוע בסעיף 14 לחוק, אך הותיר אותו על כנו ביחס למס רכישה, אשר לגביו, לצורך קביעת שווי הרכישה,



**לשכת עוה"ד קוראת לשוויון בעבודה**

לרגל יום האישה הבינלאומי פירסמה **לשכת עורכי הדין**: קול קורא למשרדי עורכי הדין להצטרף **להצהרת הכוונות** לחתירה לשוויון בעבודה לעורכי דין ולעורכות דין על בסיס הורות. תכליתה המרכזית של הצהרת הכוונות היא לבנות אמות מידה להתנהלות ראויה של מעסיקים בכל הנוגע להעסקת עורכות דין ועורכי דין, ומניעת אפלייתם, ובפרט – מניעת אפליה על בסיס מגדר והורות בכל הנוגע לתחום העבודה. הלשכה מבהירה, כי הרובד אליו מתייחסת ההצהרה הוא מעבר לחובות המוטלות על מעסיק מכוח הדין. מדובר בנורמות, שאף שלא נקבעו כחוק, מן הראוי לאמץ. לדוגמא: מתן גמישות תעסוקתית לעורכיות דין שהינן הורים, ובכלל זה מתן אפשרויות לעבודה בחלקיות משרה, מניעת אפליה בעת קבלה לעבודה כעו"ד, עבודה מן הבית וכיו"ב. עו"ד שהינן מעסיקים/ות, המעוניינים/ות להצהיר על כוונתם ליישם את האמור בהצהרת הכוונות, מוזמנים/ות להעביר ללשכה את נוסח ההצהרה כשהוא חתום בדואר: לשכת עוה"ד, רח' דניאל פריש 10 ת"א 64731, או בפקס: 6918696 - 03, או בדוא"ל: [shimon@israelbar.org.il](mailto:shimon@israelbar.org.il)

**19% ליקויים בביקורות בי-ם**

במבצע ביקורות ניהול ספרים שערך בשבוע שעבר משרד **פקיד השומה ירושלים 1**, נמצאו ליקויים חמורים ב- **19%** מהעסקים, ב- **11%** מהעסקים נמצא אי רישום תקבולים. במבצע, שמטרתו העיקרית הן אכיפה והרתעה באמצעות הגברת הנוכחות בשטח, ערכו צוותי הביקורת **96 ביקורות** בעסקים שונים מתחומי המסחר, השירותים והתעשייה. כהכנה למבצע, הוכנו רשימות העסקים המיועדים לביקורות, בכלל זה איתור עסקים בהתבסס על פרסומים באינטרנט ובעיתונות, נערכו כ- 50 קניות ביקורת ותצפיות מוקדמות על מוסכים ועל מורי נהיגה. מניתוח העסקים בהם נמצאו ליקויים חמורים עולה כי **56%** מהליקויים הם מענף השירותים, **39%** מענף המסחר ו- **5%** מהתעשייה. פקידת השומה ירושלים **1**, **גב' מירי סביון**, מעדכנת, כי הטיפול בעסקים בהם נמצאו ליקויים ימשך, דוגמת פתיחת תיקים לעסקים שאינם מדווחים במס הכנסה, שילוב התיקים בתכנית העבודה בשומה, ואף טיפול במישור הפלילי במקרים המתאימים.

**700 מועמדים ליחידה למאבק בפשיעה**

השבוע נערך בבית החייל בת"א כנס בהשתתפות מאות מועמדים לגיוס ליחידה למאבק בפשיעה המאורגנת ברשות המסים. בכנס הציגו **אבי ארדיטי**, **הסמנכ"ל לחקירות ומודיעין ואהרון עוז**, שמונה לעמוד בראש היחידה, הסברים על יעדי היחידה, מהות ואופי העבודה המתוכננת. לצורך הקמת היחידה, שעל הקמתה החליט שר האוצר, **ד"ר יובל שטייניץ**, מתוך הכרה בחשיבות התפקיד המרכזי שממלאת הרשות במאמץ המשולב של רשויות האכיפה לפגיעה בתשתית הכלכלית של ארגוני הפשיעה, נדרשת רשות המסים לגייס עובדים נוספים ברמת סיווג ביטחונית גבוהה מאד ובעלי רקע, הכשרה וניסיון בטיפול בארגוני פשיעה. מנהל רשות המסים **מר יהודה נסרדישי** הורה לקיים הליך מהיר לגיוס העובדים. בהתאם לאישור מיוחד שניתן על ידי הממשלה, גיוס החוקרים שישרתו ביחידה ייעשה בפטור מחובת מרכז. בעקבות פרסום בעניין התקבלו ברשות כ- 2,500 פניות ממועמדים לשירות ביחידה. לאחר סינון ראשוני הגיעו אתמול לכנס **כ- 700 מועמדים** שנמצאו מתאימים להמשך הליכי המיון. המיון המזורז, שיסתיים תוך מס' שבועות, יכלול סדרת מבחנים וועדות מיון. המועמדים שיבחרו יצאו לתקופת הכשרה והתמחות. היחידה הארצית למאבק בפשיעה תתמחה בפעילות מודיעינית וחקירתית בתחום עבירות המס המבוצעות בזיקה לפעילות של פשיעה חמורה ובמסגרת פעילותם של ארגוני הפשיעה, לרבות מתן סיוע לזיהוי ואיתור רכוש שבשליטת אותם גורמים עבריינים לשם חילוטו. היחידה תפעל תוך שיתוף פעולה מלא עם גורמי האכיפה האחרים ובעיקר משטרת ישראל ותתמקד בטיפול בתיקי פשיעה מאורגנת כפי שיוגדרו על ידי צוות התוויית המדיניות המשותף לרשויות האכיפה.

**הצעת חוק: ריבית על יתרת זכות**

אחרי פגרת הפסח, תדון הכנסת בהצעת חוק משותפת של יו"ר ועדת הכלכלה ויו"ר ועדת הכספים, לחייב את הבנקים לשלם ריבית על יתרת הזכות של לקוחות בחשבון העו"ש. יצויין, כי ניסיונות לקדם הצעת חוק דומה נעשו בכנסת בתקופות קודמות אך לא צלחו. אולי הפעם...



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1

תל אביב 67021; טל. 03-6966416 - פקס. 03-6953991. [masfax@bezeqint.net](mailto: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 / ניסוי. 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 ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.