

ז' אייר תש"פ  
1 מאי 2020

במיוחד עכשיו שומרים על...



# החטיבה המשפטית

## לשכת היועץ המשפטי

גליון מספר 255

### צוות סיכום ועריכה:

שני בוכניק-סלומון, עו"ד- מנהלת מחלקה בכירה (ייעוץ משפטי)

נועם רוזינק, עו"ד- עוזר ראשי ליועץ המשפטי

מרדכי (מוטי) פוגל, עו"ד- מנהל מחלקה בכיר (בלו)

אביה דיין-משה, עו"ד- מנהלת מחלקה בכירה (ייעוץ משפטי)

מורן דהן, עו"ד- עוזרת ראשית ליועץ המשפטי

יהונתן אזרזר, עו"ד- עוזר ראשי ליועץ המשפטי

מרכזת תחום החקיקה: עו"ד אפרת ריץ'-קופמן, עוזרת ראשית ליועץ המשפטי

תודה מיוחדת לעו"ד לילי אור ממחלקת החקיקה

### מאגר פסקי דין:

גב' טל גידו, מתמחה



## תוכן עניינים

4.....פסיקה בנושא משבר הקורונה.....

שם פסק הדין

בג"ץ 2589/20 לשכת רואי החשבון בישראל נ' ממשלת ישראל, שר האוצר ומנהל רשות המסים (כב' השופטים עמית, ברק ארז, ומזוז, בית המשפט העליון, 30.4.2020) ..... 4

נושא פסק הדין

האם יש לדחות תשלומי מס ערך מוסף, מקדמות וניכויי מס הכנסה והגשת דיווחים נלווים לרשות המיסים וזאת נוכח מצב החירום אליו נקלעה המדינה עקב מגפת הקורונה?

7.....פסיקה בתחום מיסוי מקרקעין.....

שם פסק הדין

וע (י-ם) 16-04-28476 קריה מציון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים, כב' השופט אביגדור דורות, עו"ד יורם אלקיס, מר אברהם הוכמן, 12.4.2020) ..... 7

נושא פסק הדין

האם היחסים בין הצדדים עולים לכדי נאמנות המזכה בפטור לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין?

שם פסק הדין

ת"א 19-02-16782 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש (בית המשפט המחוזי בנצרת, כב' השופטת עינב גולומב, ניתן ביום 16.04.2020)

נושא פסק הדין

האם יש לסלק את התביעה על הסף מחמת חוסר סמכות עניינית?

שם פסק הדין

ו"ע 19-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז (ועדת מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז, כב' השופט אבי גורמן, עו"ד מיכאל בן לולו, שמאי מקרקעין אלון לילי, ניתן ביום 27.4.20)

נושא פסק הדין

כיצד יש לסווג זכויות במקרקעין שניתנו במתנה לעוררים שעליהן נבנו במסגרת עסקת קומבינציה דירות מגורים – האם כ"זכות אחרת במקרקעין" כטענת העוררים או כ"דירת מגורים" כטענת המשיב?

דהיינו, האם התחייבות של היזם להביא לסיום הבנייה היא "התחייבות מצד המוכר" או לאו המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



15 פסיקה בתחום מס ערך מוסף .....

ע"מ 17-05-21475 חברת צ.י.א הסעות ומאפה בע"מ נ' הממונה האזורי- מע"מ תל אביב 2 (בית המשפט המחוזי בתל אביב, כב' השופט א' גרומן, 01.01.2020)..... 15

נושא פסק הדין

האם עלה בידי המערערת להוכיח כי נפלה טעות בדוחות שהגישו אנשי המקצוע מטעמה?

17 פסיקה בתחום מס הכנסה.....

שם פסק הדין

ע"מ 18-01-47420 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה (בית המשפט המחוזי בחיפה, כב' השופטת אורית וינשטיין, ניתן ביום 29.03.2020)..... 17

נושא פסק הדין

האם רשאי פקיד שומה אחר מזה שאליו הוגשו דוחות נישום לדרוש פתיחת הסכם שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה בטענה להפעלת שיקול דעת מוטעה בכריתת אותו הסכם שומה, והאם יש להתיר את פתיחת ההסכם מטעמים אלו?

שם פסק הדין

ע"מ 17-03-63434 עורב טכנולוגיות 1977 בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חולון (בית המשפט המחוזי בתל אביב, כב' השופט ה' קירש, 25.03.2020).....

נושא פסק הדין

האם צדקה החברה כאשר ביקשה לנכות את הוצאות המו"פ כנגד החלקים מהכנסתה שהיו חייבים בשיעור מס מלא בלבד ולא כנגד הכנסתה שהיתה פטורה ממס מימלא?

26 חקיקה .....

שם החוק

תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (הארכת תוקף ודחיית מועדים), התש"ף-2020.. 26

שם החוק

תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (מענק סיוע לעצמאים ולשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים), התש"ף-2020..... 27

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

**פסיקה בנושא משבר הקורונה**

<b>קישור לפסק הדין כאן</b>	<p>בג"ץ 2589/20 לשכת רואי החשבון בישראל נ' ממשלת ישראל, שר האוצר ומנהל רשות המסים (כב' השופטים עמית, ברק ארז, ומזוז, בית המשפט העליון, 30.4.2020)</p>
<b>נושא פסק הדין</b>	<p>האם יש לדחות תשלומי מס ערך מוסף, מקדמות וניכויי מס הכנסה והגשת דיווחים נלווים לרשות המיסים 'וזאת נוכח מצב החירום אליו נקלעה המדינה עקב מגפת הקורונה? בקשת העותרים לדחות את מועדי המקדמות, הניכויים, והתשלומים למע"מ. חלק מתשלומים אלו משולמים באופן חודשי וחלקם באופן דו-חודשי, כתלות במחזור העסקאות של המשלם. בטרם פרץ משבר הקורונה, קבע מנהל רשות המסים את מועדי התשלום והדיווח של תשלומים אלו. המועדים שנקבעו:</p> <p>לגבי מקדמות מס הכנסה לדיווחים חד חודשיים עבור חודש מרץ 2020.23.4.,</p> <p>לגבי תשלומי מע"מ לדיווחים חד חודשיים 2020.27.4.,</p> <p>לגבי דיווחים דו-חודשיים עבור החודשים מרץ ואפריל 2020.18.5.</p> <p>ביום 2020.17.3 על רקע התפרצות נגיף הקורונה, החליט מנהל רשות המסים על דחיית מועדים אלו לגבי חודש פברואר:</p> <p>לגבי דיווחים חד חודשיים עד ליום 2020.26.3.</p> <p>לגבי דיווחים דו חודשיים עד ליום 2020.27.4., ולאחר מכן נתנה דחייה נוספת עד ליום 2020.18.5.</p> <p>החל מיום 2020.16.3 פנתה העותרת במכתבים שונים לגורמים מטעם המשיבים שעניינם המלצות הנדרשות לשיטתה להצלת המשק. בין יתר המכתבים ביקשה לדחות את כלל התשלומים למוסדות המדינה לחודשי הקיץ.</p> <p>ביום 2020.7.4 ערב חג הפסח, פנתה העותרת למנהל רשות המסים בבקשה לדחייה מיידית של כל תשלומי המיסים, ביצוע תשלומים והגשת דוחות עד ליום 2020.31.8. במהלך חול המועד פסח נערכו שיחות בין העותרת לגורמים שונים מטעם מנהל רשות המסים, אך אלו לא התגבשו לכדי הסכמות.</p> <p>ביום 2020.20.4 הוגשה העתירה דנן ולצידה בקשה למתן צווי ביניים לדחיית המועד להגשת הדיווחים ותשלום המס עד למועד הדיון בעתירה. בקשה זו נדחתה ובמקביל נקבע כי על המשיבים להגיש תגובתם בהקדם ועד ליום 2020.26.4.</p>
<b>טענות הצדדים</b>	<p style="text-align: right;"><u>טענות העותרת:</u></p> <p>- העתירה נוגעת רק למדווחים באופן חד חודשי ורק לגבי נישומים שמחזור עסקיהם אינו עולה על 50 מיליון ₪ (למעט עסקי מזון ופארם).</p> <p>- לגבי נישומים אלו מבוקשת דחיית דיווחים ותשלומים של חודש מרץ לגבי דוחות המע"מ, ניכויים ומקדמות מס הכנסה ב-30 ימים.</p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<ul style="list-style-type: none"> <li>- שיתאפשר קיזוז מקדמות מס ששולמו בגין חודשים ינואר-פברואר טרם מצב החירום מתשלומי מקדמות המס בחודשים שלאחר מכן וממסים אחרים.</li> <li>- שיותקנו תקשי"ח שיאפשרו את דחיית המועדים כמפורט לעיל.</li> <li>- הסעד המבוקש נועד למנוע מבעלי עסקים קטנים ובינוניים להיקלע למצב שבו לא יוכלו להגיש את דוחות המס ולבצע תשלומים שוטפים בשל קשיים בעריכת הדוחות (מגבלות התנועה וצמצום מספר העובדים במקומות העבודה מקשים על בעלי המקצוע לערוך הדוחות).</li> <li>- תזרים המזומנים של בתי העסק מונע מהם לעמוד בהתחייבויותיהם לרבות תשלומי מסים.</li> <li>- סמכות הדחייה מסורה למנהל רשות המסים ובעבר ניתנו דחיות בעיתות חירום ורגיעה.</li> <li>- דחיית התשלומים והדיווחים לחודש פברואר למדווחים באופן דו חודשי יצרו הסתמכות בקרב המדווחים באופן חד חודשי.</li> <li>- סמכות הדחייה הפכה מסמכות שבשיקול דעת לסמכות שבחובה, ואי הפעלת סמכות זו בתקופה כה חריגה לוקה בחוסר סבירות קיצוני, פוגעת בזכות הקניין ובחופש העיסוק.</li> </ul> <p style="text-align: right;"><u>טענות המשיבים:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- דין העתירה להידחות על הסף בשל שיהוי בהגשתה, בהיותה כוללנית וכללית אשר מציגה תשתית עובדתית חסרה, העותרת אינה הגורם המתאים להגשת העתירה יש עותרים קונקרטיים אחרים, העותרת לא מיצתה הליכים ביחס לסעד של התקנת תקנות שעת חירום.</li> <li>- דין העתירה להידחות גם לגופה בהעדר עילה להתערבות שיפוטית בהחלטות הנוגעות למדיניות כלכלית חברתית הנמצאים בליבת הסמכות של המשיבים.</li> <li>- בעקבות משבר הקורונה ניתנו שורה של הקלות והטבות שנועדו להקל על ציבור בעלי העסקים אך לא נמצאה לדחיה גורפת בתשלומי המיסים כפי שביקשה העותרת.</li> <li>- כמו כן נטען כי הגשת הדוחות החד חודשיים טכנית ופשוטה בעיקרה ויש לדחות את הטענה לגבי הקושי שבעריכתם.</li> </ul>	
<p style="text-align: right;">דין העתירה להידחות מהטעמים הבאים כדלקמן:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>שיהוי:</b> העתירה לוקה בשיהוי משמעותי המצדיק לכשעצמו את דחיית העתירה. הפרסום על דחיית המועדים בשל הקורונה פורסם כבר ביום 17.3.2020 והעותרת פנתה למשיבים רק ביום 7.4.2020 ערב חג הפסח בעניין. במהלך חוה"מ פסח התקיימו שיחות בין גורמים שונים ברשות המסים ובין העותרת, ובסופן ביום 14.4.2020 נשלח מסרון על</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>תמצית פסק הדין</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה וההסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



ידי סמנכ"ל שירות לקוחות ברשות המסים לנשיאת העותרת ובו נכתב כי לאחר בחינה נוספת של הסוגיה הוחלט שלא לאשר את המבוקש. העותרת הגישה את עתירתה רק ביום 20.4.2020, שלושה ימים לפני המועד לדיווח ולתשלום מקדמות מס הכנסה וניכויים, ושבוע לפני המועד לדיווח ולתשלום מע"מ. בנסיבות אלה הציבה העותרת בפני המשיבים ובפני בית המשפט סד זמנים דוחק ובלתי אפשרי לבירור העתירה.

- **העתירה כוללת וולא תשתית עובדתית מספקת:** רוב העסקים הקטנים שאת עניינם מבקשת העותרת לייצג, מגישים דיווח דו-חודשי, כך שהסעדים המבוקשים בעתירה כלל אינם רלבנטיים לגביהם. הפגיעה הנטענת אינה אחידה או ודאית, והשונויות בין העסקים הנכללים בקבוצה אליה מתייחסת העותרת מלמדת על כך שהסעד המתבקש כוללני וגורף. כך שגם מטעם זה דין העתירה להידחות על הסף. הדברים מתחברים לטענה נוספת שהעלו המשיבים והיא שיש עותרים קונקרטיים, הנישומים עצמם, שיכולים להגישה.

- **לסיכום:**

הסמכות לקביעת מדיניות בתחומי משק וכלכלה מסורה בידי הרשות המחוקקת והמבצעת. הסעד המבוקש על ידי העותרת אינו עניין של מה בכך, והסוגיה דורשת איזון רגיש בין הצורך לסייע לציבור הנישומים בתקופה זו לבין החובה הציבורית לשמור על קופת המדינה. הימים הם ימים קשים, והמדינה הכריזה על צעדים על מנת להקל על המצב, וגם רשות המסים נתנה מענה לסוגיות שונות שהובאו לפתחה והקלה על הציבור הן במישור הטכני והן במישור המהותי. ניתן להבין את מצוקתם של הנישומים אותם מייצגת העותרת, אלא שיש לאזן בין הצורך לסייע לנישומים הנזקקים ביותר ולמעגל רחב ככל שניתן של נישומים, לבין החובה לשמור על קופת המדינה, שהיא המקור להקצאת הכספים להתמודדות עם המשבר. הדחיות המבוקשות אינן נוגעות לעסקים הקטנים, ואכן בדחיה שניתנה לגביהן יש כדי להקל עליהם באופן משמעותי בהיותם הקבוצה הגדולה ביותר שזקוקה להקלה זו. לדחיית תשלומי המס, יש השלכה רבתה על קופת המדינה בצד ההכנסות ובעתירתה מבקשת העותרת מבית המשפט להתערב באופן בו המדינה מבקשת להקצות את משאביה כדי להתמודד עם המשבר שיצרה מגיפת הקורונה. לאור האמור, יש לדחות את העתירה. כמו כן, יש לדחות את הסעד המבוקש בעניין קיזוז המקדמות, שכן סעד זה מצריך תיקון חקיקה. אין להורות על קיזוז שביצעו נדרש באמצעות תיקון חקיקה.

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

### פסיקה בתחום מיסוי מקרקעין

<b>קישור לפסק הדין כאן</b>	<p>וע (י-ם) 16-04-28476 קריה מציון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים, כב' השופט אביגדור דורות, עו"ד יורם אלקיס, מר אברהם הוכמן, 12.4.2020)</p>
<b>נושא פסק הדין</b>	<p>האם היחסים בין הצדדים עולים לכדי נאמנות המזכה בפטור לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין?</p>
<b>תיאור המקרה</b>	<p><b>קמרון</b> אחזקות בינלאומיות בע"מ <b>ואזורים</b> בנין 1965 בע"מ, היו הבעלים הרשומים במקרקעין המצויים ברחוב קריה מציון 16 בירושלים (להלן: "<b>המקרקעין</b>"). קמרון ואזורים ניהלו הליך בוררות במסגרתו נערכה התמחרות על המקרקעין, אשר בסופה רכשה קמרון את מלוא זכויותיה של אזורים במקרקעין. במסגרת הליך הבוררות הופקדו ערבויות על ידי שני הצדדים כאשר מטעם קמרון הופקדה הערבות על ידי חברה אחרת (להלן: "<b>החברה בהקמה</b>") שבעלי המניות שלה הם רפאל פישר וצבי אייכלר. ביום שבו נערך הליך ההתמחרות בפני הבורר, נחתם מסמך שכותרתו "הסכם נאמנות" בין קמרון לבין החברה בהקמה, לפיו קמרון תרכוש את המקרקעין בנאמנות עבור החברה בהקמה אשר תעמיד ערבות בנקאית לצורך הליך ההתמחרות, וכן פישר מונה לנהל את המו"מ במסגרת ההתמחרות. באותו היום נערך הליך ההתמחרות במסגרתו זכתה קמרון ברכישת זכויותיה של אזורים, בלא שצוין שזכייתה נעשתה עבור נהנה כלשהו. באותו מעמד נחתם גם הסכם מכירה שגם במסגרתו לא נאמר שהזכויות נרכשות בנאמנות עבור נהנה כלשהו.</p> <p>הוגשה הצהרת קמרון ואזורים למשיב על מכירת הזכויות מאזורים לקמרון בסך 58,250,000 ₪. כן הוגשה למשיב הודעה על נאמנות מטעם קמרון לטובת נהנה קריה מציון היא <b>העוררת</b>. המשיב לא קיבל הצהרה זו, והוציא ביום 6.10.14 שומה עיקרית בעניין הצהרת קמרון ואזורים, מבלי שהוכרה הודעת הנאמנות.</p> <p>ביום 28.1.15 הוגשה למשיב הצהרה על העברת המקרקעין מקמרון כנאמן, לעוררת קריה מציון, תוך שהתבקש פטור ממס בגין העברה זו בהתאם לסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין ותקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין.</p> <p>המשיב דחה את עמדה זו ועל כך הוגשה השגה. ההשגה נדחתה תוך שנקבע כי על סמך המסמכים שהוגשו לא מתקיימים יחסי נאמנות בין קמרון לעוררת תוך שצוין כי לקמרון יש אינטרס בנכס, עובדה אשר עומדת בניגוד לכללי נאמנות טהורה שבהם הנאמן צריך להיות צד ניטרלי שאין לו כל אינטרס בנכס; כי לקמרון ואזורים יש זכות אישית במקרקעין וכי הודעת נאמנות אינה יוצרת נאמנות אלא התוכן הכלכלי ומהותה האמיתיים של העסקה נבחנים ועל פיהם יקבע אם בנאמנות עסקינן; הסכם הנאמנות לא הוזכר במסמכי הבורר; כמו כן צוין כי הסכם הנאמנות</p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



לשכת היועץ המשפטי

<p>נחתם בין קמרון לבין החברה בהקמה, בעוד שבהודעת הנאמנות צוינה כנהנית המערערת. אין נאמנות עבור נהנה גמיש או נהנה נסתר. מכאן הוגש הערעור.</p>	
<p><b>טענות העוררות:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- בהסכם הנאמנות הכוונה הייתה לחתום מול חברה חדשה בהקמה, ואין הבדל בין חברה בהקמה לבין חברת מדף.</li> <li>- הגורם ששילם את התמורה כולה לאזורים היא הנהנית- העוררת. והעובדה שיש שוני בין הסכם הנאמנות הודעת הנאמנות וכתב הערבות היא טכנית.</li> <li>- זכותה של קמרון לרכישת זכויות אזורים במקרקעין לא הייתה זכות אישית וכל הצדדים היו מודעים בזמן ההתמחרות לקיומה של נאמנות.</li> </ul> <p><b>טענות המשיב:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- הסכם הנאמנות לא התייחס לנהנה ספציפי ולא צוין בו זהות הנהנה ולפיכך, אין תחולה לפטור ממס כאשר זהות הנהנה אינה ידועה בשעת ביצוע המכירה.</li> <li>- הסיבה שיש שוני בין הסכם הנאמנות, הודעת הנאמנות, וכתב הערבות שהופקד על ידי חברת נועם השבת, שגם היא בבעלות פישלר ואייכלר היא כדי להותיר את זכות הרכוש פתוחה.</li> <li>- קמרון אינה יכולה לשמש כנאמן משום שהינה בעלת אינטרס במקרקעין בשל היותה בעלים של מחצית מהמקרקעין. על פי הלכת חזון (ד"נ 3017/94) נאמנות מתקיימת רק במקום שבו הנהנה יכול היה לרכוש את הנכס בעצמו. בעניינינו, הליך ההתמחרות התקיים בין קמרון לאזורים בלבד.</li> </ul>	<p><b>טענות הצדדים</b></p>
<p>דין הערר להתקבל מהטעמים הבאים:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- על פי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, מכירה של זכות במקרקעין מנאמן לנהנה יהיו פטורות ממס. בנוסף, לא יוכר אדם כנהנה לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה בהתאם לדין ולא יינתן הפטור לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.</li> <li>- בנוסף, ניתן לנהנה פטור ממס רכישה על פי תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין.</li> <li>- סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין כולל דרישות פרוצדורליות:</li> </ul> <p>נערך הסכם ליציאת הנאמנות, אשר הנאמן יחזיק בשמו בזכויות במקרקעין, כאשר הנהנה הוא הזוכה בפירותיו של הנכס.</p> <p>הרכישה מבוצעת בעבור הנהנה ולנאמן אין אינטרס כלכלי או זכות הנאה כלשהי בנכסי הנאמנות.</p> <p>הכוונה לצור יחסי נאמנות צריכה להתקיים בין נאמן ספציפי לנהנה ספציפי במועד ביצוע העסקה על ידי הנאמן.</p> <p>*כמו כן נדרשת קיומה של נאמנות מהותית.</p>	<p><b>תמצית פסק הדין</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.





<p>- תכליתו של הפטור, כפי שתוארה בהלכת חזון היא שהמחוקק ראה לנגד עיניו נאמן שיהשאל את שמו' לאדם אחר ברכישת המקרקעין בלי שיש לו הנאה או אינטרס כלכלי משלו במקרקעין. במקרה כזה אין מקום לחייב את הנאמן במס שבח על העברת הזכות במקרקעין כי פעולה זו אינה מצמיחה לו שום יתרון כלכלי.</p> <p>- הלכת חזון שמהווה את פסק הדין המנחה בעניין נאמנויות עסקה בעובדות אחרות, ולצורך הבנתה נביא כאן <u>בקצרה</u> את עובדות המקרה. היה מדובר בזוג דיירים מוגנים (הזוג חזון) ששוכנו בדירה של רשות הפיתוח שנוהלה על ידי עמידר. עמידר הציעו לזוג חזון לקבל את הנכס בתנאים מועדפים ואולם לזוג חזון לא היו אמצעים כספיים לרכישת הנכס. על כן הם התקשרו בהסכם עם עוד שני זוגות לפיו שני הזוגות ישאו בכל הוצאות המימון, המיסים וביצוע הבניה, בתמורה יהרס הבית של הזוג חזון, ובמקומו יבנה בנין בן שלוש קומות ובו שלוש דירות. כל זוג יקבל דירה בו. בעת רישום הבית המשותף, הזוג חזון נרשם כבעלי 28% מהנכס ושני הזוגות האחרים כבעלי 72%. הסכם זה לא הובא לידיעת עמידר. השאלה היתה האם חזון פעלו כנאמנים עבור הרוכשים, ועל כן חל עליהם הפטור שבסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. בדעת הרוב נקבע כי בכל הנוגע לרכישת הנכס, חזון לא פעלו כנאמנים של הרוכשים אלא עבור עצמם בלבד. הנכס שבגינו נוצרה הנאמנות לא היה החלקה המיועדת לרכישה, אלא הממון שהרוכשים העמידו לרשות הזוג חזון לצורך מימוש אופציית הרכישה. נקבע שמדובר היה באופציה שניתנה לחזון בלבד והם לא היו רשאים להמחותה. עוד נקבע כי המקרקעין אותם רוכש הנאמן בעבור הנהנה הם המהווים את נכס הנאמנות. בעוד שבאותו מקרה הנכס היה נושא לקשירת שתי עסקאות נפרדות: הראשונה- בה רכשו הזוג חזון את החלקה עבור עצמם בלבד. השניה- שבה העבירו הזוג חזון לרוכשים את חלקיהם בנכס, ובה העניקו לרוכשים זכות חדשה שלא נקנתה להם מכוח הנאמנות בכספי המימון עם הרכישה המקורית. היות שהעסקה השניה הייתה עסקת מכר נפרדת לא התקיימה תכלית הענקת הפטור ממס שעליו מורה סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין.</p> <p>- השופט שמגר בדעת מיעוט ציין כי אין כל פסול במעורבות בהפקת הנאה על ידי הנאמן מזכויותיו הכרוכות בהעברת מקרקעין: אין להוציא מכלל סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין מי שרוכש מקרקעין יחד עם נהנים. יחד עם זאת, נאמנות שבה נאמן מסתתר מאחורי מסווה נאמנות כדי לרכוש לעצמו טובת הנאה במקרקעי הנאמנות אינה ראויה לפטור. השופט מצא בדעת הרוב לא חלק על שמגר וקבע כי אפשר שאדם ירכוש נכס מקרקעין, מקצתו בעבור עצמו ומקצתו כנאמן בעבור אחר. העברת החלק שנרכש בנאמנות תזכה את הנאמן בפטור ממס, והעניין שהיה לו ברכישת חלק מן הנכס לעצמו אינו גורע מכך שהעברת חלקו המוחזק של הנכס לנהנה אינה מצמיחה לנאמן טובת הנאה, חרף העניין שיש לו בעסקה כמכלול.</p>	
---	--

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<p>- לאור האמור, נקבע כי נאמנות שבה הנכס הנקנה נרכש עבור הנהנה בלבד ולנאמן אין חלק בו או אינטרס בו, נאמנות כזו ראויה לפטור ממס הקבוע בחוק. כמו כן, יש הבדל בין אינטרס אישי בעסקה לבין אינטרס אישי בנכס הנאמנות. בעניינינו, לקמרון בעלות במחצית הזכויות במקרקעין, ולא בנכס הנאמנות שהוא חלקה של אזוריס במקרקעין. מה שהכשיל את ההכרה בנאמנות מהותית בפרשת חזון היה השוני בין העסקה הראשונה לעסקה השנייה, שהוביל למסקנה כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות. בעניינינו, להבדיל מהלכת חזון, יש זהות בשתי העסקאות: בשתיהן הועברה הבעלות במחצית הזכויות במקרקעין שהייתה <u>בעלות אזוריס</u>. תחילה מאזוריס לנאמן (קמרון) ולאחר מכן מהנאמן (קמרון) לנהנה (העוררת). המסקנה היא שאין לראות בכך שלקמרון היה אינטרס בעסקה כמכלול (להבדיל מזכויות בנכס הנאמנות) כמכשול להכרה בה כנאמן.</p> <p>- בית המשפט קבע גם על סמך העדויות שהובאו בפניו, כי אזוריס הבינה כי פישר העומד בראש העוררת, הוא הרוכש האמיתי של חלקה במקרקעין. בכך נדחתה טענת המשיב כי קמרון לא יכלה לרכוש את חלקה של אזוריס בנאמנות עבור העוררת, והזכות הייתה זכות אישית של קמרון. נקבע כי בזמן אמת אזוריס ידעה ולא התנגדה לכך כי הרוכש האמיתי אינו קמרון.</p> <p>- באשר לטענת "הנהנה הגמיש"- אכן הפסיקה עמדה על החשיבון בקיומו של נהנה ספציפי. אין נאמנות עבור נהנה נסתר, אין נאמנות נסתרת או פתוחה, אין נאמנות מסגרת המתמלאת תוכן מעת לעת לרצונו של הנאמן. אין נאמנות בשביל נהנה גמיש. יש נאמנות רק עבור ישויות ספציפיות חיות וקיימות שכן רק כך תוגשם תכלית הפטור. בעניינינו, בהסכם הנאמנות צוין כי הנהנה הוא חברה בהקמה, רק חודש לאחר מכן בהודעה שנשלחה למשיב הובהרה זהותו של הנהנה. בחקירתו של המשיב הוא ציין כי הוא מאשר נאמנות עבור חברה בהקמה אין כל סיבה שלא להכיר בנאמנות כאשר הנהנה הוא חברת מדף. נקבע כי אין קושי בהכרה בחברת מדף כנהנה על פי סעיף 69 לחוק – בנסיבות העניין ברור כי קמרון לא רכשה את הנכס עבור עצמה מתוך תקווה למצוא רוכש עתידי. לא היו לה אמצעים לרכישת הנכס והיא ביצעה את רכישתו עבור פישלר ואייכלר אשר צפו הקמת חברה חדשה ובחרו בסוף להשתמש בחברת מדף. על כן במקרה זה מתקיימת הדרישה לנהנה ספציפי.</p> <p>- נדחתה טענת המשיב לפיה העובדה שהערבות שולמה על ידי חברת נועם השבת בבעלות אייכלר ופישלר ולא על ידי העוררת, אין בה כדי להפוך את הנהנה לגורם נסתר ואת הנאמנות לנאמנות נסתרת.</p>	
--	--

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

<b>קישור לפסק הדין כאן</b>	<b>ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש (בית המשפט המחוזי בנצרת, כב' השופטת עינב גולומב, ניתן ביום 16.04.2020)</b>
<b>נושא פסק הדין</b>	האם יש לסלק את התביעה על הסף מחמת חוסר סמכות עניינית?
<b>תיאור המקרה</b>	<p>בתביעה התבקש פס"ד הצהרתי לפיו עסקת מקרקעין שבוצעה בשנת 1983 בין המנוח לבין בנו לא היתה עסקת מסכר בתמורה כי אם עסקה ללא תמורה (מתנה). הרקע להגשת התובענה הוא בכין שומת מס שבח שהוצאה ביחס לעסקה הנ"ל בשנת 1990. השומה הוצאה לפי מיטב השפיטה ועל כיוון שלא קיבל המשיב את הדיווח שהוגש על ידי הצדדים. לאחר מכן הוגשה השגה על השומה, אך המשיב הודיע כי ההשגה לא תדון כיוון שלא הוצאו המסמכים והפרטים שנדרשו. השומה הפכה חלוטה לפני שנים רבות וחוב המס לא שולם עד היום.</p> <p>במהלך השנים ביצע המשיב פעולות לגביית החוב. בשנת 2017 פנו התובעים למשיבה בטענה כי השומה שגויה. בשנת 2019 התבקש סעד הצהרתי בדבר עסקת המתנה בין המנוח לבנו – מדובר בהעברה מאב לבין, מס הרכישה משקף את שיעור המס החל בעסקה ללא תמורה.</p>
<b>טענות הצדדים</b>	<p style="text-align: center;"><u>טענות המבקשים</u></p> <p>- המבקשים לא ידעו על העסקה האמורה שכן כמאל עזב את הארץ סמוך אחרי ביצועה ולא שב עד היום. על השומה נודע להם רק לאחר שליחת דרישות תשלום בשנת 2017. לטענתם, תביעתם התיישנה לנוכח הוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות כיוון שנעלמו מהם העובדות המהוות את עילת התביעה.</p> <p>- אין להשית עליהם את הטעות שביצע עורך הדין שטיפל בעסקה מול רשויות המס. דרישת המסמכים לא הייתה במקומה כיוון שהמסמכים צורפו להשגה המקורית.</p> <p style="text-align: center;"><u>טענות המשיב</u></p> <p>- יש לסלק את התביעה בשל חוסר סמכות עניינית, מדובר בתביעה המכוונת לתקיפת השומה ויש לכך הליכי השגה וערעור ספציפיים (ואף הוגשה השגה בעבר אך אליה לא צורפו מסמכים). לא ניתן לתקוף את ההחלטה בחלוף כ-30 שנים תוך עקיפת ההליכים הקבועים בדין.</p> <p>- סכום המס ששולם כמס רכישה תואם עסקה בתמורה דווקא.</p>
<b>תמצית ההחלטה</b>	דין הבקשה <b>להתקבל</b> מהטעמים הבאים (על אף הפגמים הדיוניים המהותיים הן בתביעה והן בתגובת התובעים):

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<p>- מדובר בניסיון לתקיפה ישירה של השומה באמצעות תביעה למתן פס"ד הצהרתי בחלוף כמעט 30 שנים לאחר הוצאת השומה, תוך עקיפת ההליכים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין ולאחר שתם המועד להגשת השגה והשומה הפכה לחלוטה.</p> <p>- לכלל האמור יתכנו חריגים כאשר הסוגיה מעוררת שאלות בעלות חשיבות עקרונית או רוחבית או כאשר מועלית טענה של רישום בלתי תקין שיצר חוב אצל הרשות, אך אין זה מקרה שבא בגדר החריגים הללו.</p> <p>- טענת ההתיישנות של התובעים איננה רלוונטית. אין צו להוצאות.</p>	
---	--

<p>ו"ע 19-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז (ועדת מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז, כב' השופט אבי גורמן, עו"ד מיכאל בן לולו, שמאי מקרקעין אלון לילי, ניתן ביום 27.4.20)</p>	<p><b>קישור לפסק הדין כאן</b></p>
<p>כיצד יש לסווג זכויות במקרקעין שניתנו במתנה לעוררים שעליהן נבנו במסגרת עסקת קומבינציה דירות מגורים – האם כ"זכות אחרת במקרקעין" כטענת העוררים או כ"דירת מגורים" כטענת המשיב?</p> <p>דהיינו, האם התחייבות של היזם להביא לסיום הבנייה היא "התחייבות מצד המוכר" או לאו. העוררים קיבלו במתנה מקרוביהם זכויות במקרקעין (נחשב מכירה לפי חוק מסמ"ק). במסגרת עסקת קומבינציה התחייב הקבלן לנותני המתנה לבנות דירות מגורים. המחלוקת בתיק היא האם מדובר בדירת מגורים או שמא בזכות במקרקעין נובעת מהגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק, שם נקבע כי לעניין מס הרכישה, גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה עשויה להיחשב כדירת מגורים וזאת "למעט דירה שאין עמה <u>התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה</u>".</p> <p>למחלוקת בין הצדדים יש נפקות לעניין מס רכישה, לא רק במקרה של העברה במתנה, אלא גם במקרה של מכירת "דירה על הנייר" ממי שרכש אותה מקבלן והתחייבות היא של הקבלן ולא של המוכר.</p> <p style="text-align: right;"><u>העובדות</u></p> <p>משה ויעקב ברונר היו בעלי מקרקעין בגבעת שמואל במסגרת הסכם קומבינציה העבירו חלק מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה להעברה התחייב היזם לבנות על החלק הנוותר בידם דירות מגורים גמורות. את חלקים במקרקעין העבירו ללא תמורה לידי העוררים/הרוכשים. העוררים דיווחו על המכירה כמכירה (ורכישה) של זכות במקרקעין שאינה "דירת מגורים" ולכן בהתאם להוראות תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974 חייבו העוררים את עצמם במס רכישה בשיעור של 5% בלבד משווי הרכישה. המשיב לא קיבל את אופן הדיווח וחייב את העוררים במס רכישה בשיעור של 8%.</p>	<p><b>נושא פסק הדין</b></p>
<p>משה ויעקב ברונר היו בעלי מקרקעין בגבעת שמואל במסגרת הסכם קומבינציה העבירו חלק מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה להעברה התחייב היזם לבנות על החלק הנוותר בידם דירות מגורים גמורות. את חלקים במקרקעין העבירו ללא תמורה לידי העוררים/הרוכשים. העוררים דיווחו על המכירה כמכירה (ורכישה) של זכות במקרקעין שאינה "דירת מגורים" ולכן בהתאם להוראות תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974 חייבו העוררים את עצמם במס רכישה בשיעור של 5% בלבד משווי הרכישה. המשיב לא קיבל את אופן הדיווח וחייב את העוררים במס רכישה בשיעור של 8%.</p>	<p><b>תיאור המקרה</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



טענות הצדדים	טענות העוררים
	<p>- לשון סעיף 9(ג) לחוק ברורה ויש לפרש את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה" באופן מצומצם רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה.</p> <p>- לא הייתה במקרה זה כל התחייבות של המעבירים להשלמת הבנייה ואם היים היה מפר את ההתחייבות לבנות את הדירות לעוררים לא הייתה כל זכות תביעה כלפי המעבירים- המוכרים ולכן מדובר בזכות אחרת במקרקעין ולא ב"דירת מגורים".</p> <p>- עמדת המשיב סובלת מחוסר עקביות כיוון שבמקרה בו אדם בונה בית ומוכר אותו לאחר, במצב בו טרם הסתיימה הבנייה, עמדת המשיב כי הזכות הנמכרת לא תסווג כ"דירת מגורים" לצורך מס רכישה כיוון שאין התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבנייה ואין הבדל בין מקרה זה לבין המקרה לפנינו.</p> <p>- כטענה חלופית טוענים העוררים שיש לראות בהם כמי שרכשו כמכלול מקבץ יחידות דיור ולא דירות מגורים.</p> <p style="text-align: right;"><u>טענות המשיב</u></p> <p>- יש לפרש את הביטוי באופן רחב יותר, כך שהוא יחול בכל מקרה בו יש התחייבות הניתנת לאכיפה להביא לסיום הבניה שמקורה מצד המוכר. הגדרת "דירת מגורים" שבנייתה טרם הסתיימה, אינה דורשת כי תהיה התחייבות של המוכר להשלמת הבניה, אלא כי תהיה התחייבות "מצד המוכר" לסיים את הבנייה – מדובר בהבדל לשוני דק, אך חשוב – שפירושה שתהיה התחייבות להביא את הבניה לכלל סיום של המוכר עצמו (רכישה מקבלן) או של גורם חיצוני (קבלן בונה).</p> <p>- פרשנות זו עולה בקנה אחד עם לשון החוק ועם תכליתו כיוון שמוטל מס באופן התואם את המהות הכלכלית של העסקה.</p>
<p><b>תמצית ההחלטה</b></p>	<p>דין פסק הדין להידחות מהטעמים הבאים:</p> <p>- הצדדים חלוקים ביניהם לגבי אופן הפרשנות של סעיף 9 – העוררים טוענים שיש לפרשו באופן דווקני כך שיחול רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו לסיים את הבנייה ואילו המשיב סבור כי אין מקום לפרשנות הדווקנית בה נוקטים העוררים, וכאשר יש התחייבות הניתנת לאכיפה להשלמת הבנייה, גם היא בת אכיפה כלפי גורם אחר עמו התקשר המעביר ולא כלפי המעביר באופן ישיר יש לראות את הזכות בהתאם למהותה – "דירת מגורים". לכל רכישה של נכס העתיד לשמש כדירת מגורים, תיחשב כרכישה של "דירת מגורים".</p> <p>- המחוקק ביקש לתת למונח מס רכישה פרשנות מרחיבה הנותנת משקל רב לזיהוי הנכס שעתיד להיות מוקם על המקרקעין ולומד זאת מההגדרה הכללית יותר המצויה בסעיף 9 לתקנות לעומת ההגדרה של דירת מגורים בסעיף 1 לחוק הכוללת את הדרישה כי</p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<p>הדירה "מיועדת למגורים לפי טיבה" (ראו ע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ניתן ביום 10.8.1987).</p> <p>- ההגדרה בסעיף 9 לתקנות כולל דירה שבנייתה טרם הסתיימה ("דירה על הנייר") והדגש הוא על השימוש המתוכנן העתידי במקרקעין. כשהשימוש הוא למגורים הנכס ייחשב כדירת מגורים (החלופה השנייה להגדרות היא רכישה במסגרת קבוצת רכישה).</p> <p>- במקרה זה לא מדובר ברכישה של זכות במקרקעין אלא ברכישה של זכות במקרקעין שצמודות לה אגד זכויות הכוללות התחייבות למסירת דירה מושלמת "עד המפתח" – זאת ניתן ללמוד מהסכם הקומבינציה וכן מבחינת שווי העסקה שהוא שווי הדירות, הבנויות והגמורים שעתידיים היו המוכרים לקבל (ראו ע"א 3440/11 יהונתן לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ניתן ביום 20.12.12).</p> <p>- אין להסתמך על הטיעון הלשוני של המשיב לפיו סעיף 9 מדבר בהתחייבות "מצד המוכר" ולא בהתחייבות "של המוכר" כיוון שביטוי זה מצוי בהגדרת בניין ואז נקלע לבעיה פרשנית – וניתן לפרש את שני הביטויים בדרך שכוללת התחייבות ישירה ועקיפה לביצוע הבנייה – הדגש הוא על הציפייה של הרוכש לקבל לידי נכס אשר יחד עמו מועברת אליו התחייבות לקבל נכס גמור (בשונה מרכישה בה הרוכש יסיים את הבנייה בעצמו ואז ייקבע שלא מדובר ברכישת דירת מגורים).</p> <p>- המשיב הפנה לו"ע 1045/01 סגל לאגריה וסגל משה נ' מנהל מס שבח מרכז (ניתן ביום 12.2.2003) וביהמ"ש מסכים עם הנקבע שם כי מדובר בהעברת זכות במקרקעין שהיא "דירת מגורים".</p> <p>- לגבי הטענה החלופית של העוררים לפיה אם תקבל הפרשנות של המשיב וייקבע כי המקרקעין שנרכשו עומדים בהגדרת "דירת מגורים" יש לקבל את הערר ולראות בהם כמי שרכשו זכות במקרקעין שהיא מקבץ יחידות דיור ומבססים את טענתם החלופית על שנפסק בע"א 5920/14 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (ניתן ביום 1.9.16) – אין מדובר במקרה דומה – שם לא ניתן היה לרכוש חלק מהדירות בנפרד אלא רק כמכלול אחד.</p> <p>- המשיב קבל על התנהגות העוררים והטיל עליהם קנס גרעון, אך הוא בוטל לבסוף ולכן ביהמ"ש לא דן בו.</p> <p>העוררים ישלמו למשיב סך של 30,000 הוצאות.</p>	
--	--

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה וההסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

**פסיקה בתחום מס ערך מוסף**

<p>ע"מ 17-05-21475 חברת צ.י.א הסעות ומאפה בע"מ נ' הממונה האזורי- מע"מ תל אביב 2 (בית המשפט המחוזי בתל אביב, כב' השופט א' גרומן, 01.01.2020)</p>	<p><b>קישור לפסק הדין כאן</b></p>
<p>האם עלה בידי המערערת להוכיח כי נפלה טעות בדוחות שהגישו אנשי המקצוע מטעמה?</p>	<p><b>נושא פסק הדין</b></p>
<p>חברת צ.י.א הסעות ומאפה בע"מ (להלן: "המערערת") עוסקת בשלושה תחומים: הסעות, חלוקת דברי מאפה ושירותי ניקיון- משק בית. מר גרשון מורביצקי הוא בעל מניות המערערת ואשתו (להלן: "גב' מורביצקי") היא מנהלת המערערת.</p> <p>בשנת 2012 העבירה המערערת את הטיפול בענייניה החשבונאיים ובכלל זה הגשת דיווחיה לרשויות המס לידי אנשי מקצוע שונים מאלה שטיפלו בענייניה עד אותו מועד. במהלך שנת 2014, תוך כדי עבודתם להכנת הדוחות הכספיים (לשנים 2011-2013) נוכחו אנשי המקצוע, לדבריהם, כי המערערת לא הנפיקה חשבוניות מס בגין מלוא הכנסותיה בכל אחת מהשנים. אנשי המקצוע נפגשו עם גב' מורביצקי והפנו את תשומת ליבה לבעיה שהתגלתה. לדברי אנשי המקצוע, משלא היה בידי גב' מורביצקי הסבר מניח את הדעת, סוכם עמה כי יוגשו דוחות לפקיד השומה בהתאם לנתונים שהתגלו, כך שהדוחות יכללו את מלוא ההכנסות שהפיקה המערערת. במקביל, הבהירו אנשי המקצוע לגב' מורביצקי, כי נוצר פער בין הדיווח לפקיד השומה לבין הדיווחים שהגישה המערערת לממונה האזורי- מע"מ תל אביב 2 (להלן: "המשיב") במרוצת השנים בסך של כ- 2.9 מליון ₪.</p> <p>אנשי המקצוע הבהירו לגב' מורביצקי כי על המערערת לשלם למשיב מס ערך מוסף בגין העסקאות שלא דווחו. בעקבות כך, במהלך שנת 2014 הוציאה המערערת חשבונית מס שמטרתן צמצום ההפרש בדיווח. סך החשבוניות "המתקנות" שהוצאו בשנת 2014 - 510,000 ₪. במהלך שנת 2015 הוציאה המערערת חשבוניות מתקנות נוספות בסך של 139,000 ₪.</p> <p>בעקבות המתואר, המערערת הפסיקה את שכירת שירותיהם של אנשי המקצוע והיא שכרה תחתם אנשי מקצוע אחרים אשר ייצגו אותה.</p> <p>לאור הפרשי הדיווח בין ההכנסה שדווחה לפקיד השומה לבין העסקאות שדווחו למשיב, חשדו של המשיב התעורר, מה שהוביל לבדיקה ולהוצאת מספר שומות למערערת לשנים 2011-2014. על שומות אלה הגישה המערערת השגות אשר נדחו ע"י המשיב ועל כך החליטה המערערת לערער.</p>	<p><b>תיאור המקרה</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

<p>המערערת הגישה לפקיד השומה בקשה לתקן את דוחותיה וכי הצדדים הגיעו להסכם פשרה במסגרתו הוגדלו הכנסות המערערת עוד יותר מהדיווח המקורי לפקיד השומה.</p>	
<p style="text-align: right;"><u>טענות המערערת</u></p> <p>– אנשי המקצוע אשר טיפלו בענייניה לא עשו מלאכתם נאמנה. אנשי המקצוע שגו בכך שכללו בדיווח לפקיד השומה סכומים שאין לראות בהם הכנסות.</p> <p>– המערערת מניחה כי כל ההכנסות שיוחסו לה נבעו מהפקדות בבנק, להם לא מצאו אנשי המקצוע הסבר.</p> <p>– אין לייחס משמעות של ממש להסכם הפשרה עליו חתמה עם פקיד השומה, שכן החתימה על הסכם זה נבעה מחוסר רצונה לנהל מול פקיד השומה מאבקים ארוכי שנים בבתי משפט, כמו גם מכך שיש לרשותה הפסדים צבורים ולכן משמעות ההסכם מצומצמת.</p> <p style="text-align: right;"><u>טענות המשיב</u></p> <p>– המערערת טועה ומטעה בכך שהיא סבורה כי ההכנסות שלא דווחו ושאותרו ע"י אנשי המקצוע, נובעות רק מההפקדות לחשבון הבנק. הפקדות בלתי מוסברות אלה הן רק חלק מהתמונה. רכיב משמעותי מההכנסות נעוץ בכספים במזומן שקיבלו עובדות של המערערת אשר סיפקו מטעמה שירותי ניקיון בבתים.</p>	<p style="text-align: center;"><b>טענות הצדדים</b></p>
<p style="text-align: center;"><b>דין הערעור ברובו להידחות מהטעמים הבאים :</b></p> <p>טענותיה של המערערת בערעור זה עומדים בסתירה לדוחות הכספיים שהגישה ולכן הנטל להוכיח טענות אלה ראוי כי יהיה גבוה במיוחד. אם לא כן, יוכל כל אדם להשתחרר ממצג שהציג בדוחותיו הכספיים. תוצאה שאינה מוצדקת ואף פוגעת קשות ביעילות הדיון מול רשויות המס. המערערת ידעה שהמשיב התחייב כי אם פקיד השומה יסכים לתיקון הדוחות שהוגשו לו, המשיב, אשר שומתו התבססה על דוחות אלה, יאות לתקן בהתאם את שומותיו. בעקבות כך, פנתה המערערת באמצעות מייצגיה אל פקיד השומה, בבקשה לתיקון הדוחות. אלא שבפועל, המערערת חתמה עם פקיד השומה על הסכם פשרה, תוך כדי ניהול ערעור זה, בו הסכימה כי יש להגדיל את הכנסותיה בשנות המס שבמחלוקת. המערערת מסבירה כי חתמה על ההסכם מתוך חוסר רצון להיאבק עם פקיד השומה בבתי משפט. אולם אין בכך כדי לשלול מההסכם שנחתם באופן חופשי ומרצון, את המשמעות שיש לייחס לו. משמעות הדברים היא כי המערערת הגיעה למסקנה כי מוטב לה להסכים להסכם שהציע פקיד השומה. המערערת אף הסכימה כי יש להגדיל את הכנסותיה בשנות המס הנדונות. יש לראות אפוא בחתימה על הסכם הפשרה עם פקיד השומה כהודאה חוזרת של המערערת, בנוסף להודאתה בדוחות הכספיים שהגישה, כי הכנסותיה גבוהות יותר מסך העסקאות עליהם דיווחה למשיב. המשיב טוען כי הסכם השומה</p>	<p style="text-align: center;"><b>תמצית פסק הדין</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.





<p>יוצר השתק, ויש לקבל טענה זו- אין לאפשר לנישום לטעון באותו עניין עצמו בהליך אחד כך ובהליך אחר אחרת. טענות סותרות מסוג זה אינן מוצדקות. מהאמור עולה, כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי דיווחיה לפקיד השומה אינם נכונים. התמקדות המערער במתן הסבר לחלק מההפקדות בבנק אינו מספק את ההסבר הנדרש ואף מתעלם מהתמונה המלאה.</p>	
--	--

### פסיקה בתחום מס הכנסה

<p>ע"מ 47420-01-18 שורץ נ' פקיד שומה חדרה (בית המשפט המחוזי בחיפה, כב' השופטת אורית וינשטיין, ניתן ביום 29.03.2020)</p>	<p><b>קישור לפסק הדין כאן</b></p>
<p>האם רשאי פקיד שומה אחר מזה שאליו הוגשו דוחות נישום לדרוש פתיחת הסכם שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה בטענה להפעלת שיקול דעת מוטעה בכריתת אותו הסכם שומה, והאם יש להתיר את פתיחת ההסכם מטעמים אלו?</p>	<p><b>נושא פסק הדין</b></p>
<p><b>המערער</b>, יהונתן שורץ וחברת נ.י.ט.ש בע"מ שבבעלותו הגישו דוחות והיו נישומים במשרדי פקיד שומה ת"א 3. בשנת 2014 נחתם הסכם שומה בין המערער ולבין פקיד שומה ת"א 3 לגבי מספר שנות מס בו ייצג רו"ח סער גביש, שהיה שותף של המערער בפרויקט נשוא השומה שהוא עצמו נישום במשרדי פקיד שומה חדרה (המשיב). במסגרת הליכי שומה שהתקיימו בעניינו של רו"ח גביש נבחן תיקו של המערער והסכם השומה עם פקיד שומה ת"א 3, ונמצא הפרש הון בלתי מוסבר בסך של כ-1.6 מיליון ש"ח וניכויים שהותרו למערער בהסכם השומה שלא כדין, לגישת פקיד שומה חדרה. בעקבות פנייה לרפרנט המקצועי של פקיד שומה חדרה הוחלט לפתוח את הסכם השומה בין המערער לבין פקיד שומה ת"א 3 "עקב שיקול דעת שאינו נכון" ובהתאם לכך הוצאה למשיב שומה בצו.</p>	<p><b>תיאור המקרה</b></p>
<p><u>טענות המערער</u></p> <p>- <b>התיישנות ושיהוי</b> – הרפרנט המקצועי החליט על פתיחת השומה כחודש לפני תום תקופת ההתיישנות וההחלטה נעשתה בניגוד להנחיית רשות המסים מיום 22.2.2016 המבהירה כי אין לנקוט הליכי שומה בחודשיים האחרונים לתקופת ההתיישנות. על אף שמדובר בהנחייה שמתייחסת לשומות בשלב א' הרעיון המרכזי הגלום בה רלוונטי גם במקרים של פתיחת שומה בהסכם, בטח כשלא התגלו נתונים חדשים. מדובר בניסיון פסול לעשות שימוש בסעיף 147 לפקודה כדי להאריך את השומה. לא נעשה שימוש בסעיף 145(א) לפקודה כדי להאריך את תקופת ההתיישנות ופקיד שומה חדרה אינו מוסמך לשום את המערער מעבר לתקופת ההתיישנות.</p>	<p><b>טענות הצדדים</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<p>- <b>שימוע</b> – לא נערך למערער שימוע כדין טרם ההחלטה על פתיחת השומה; ההזמנה נעשתה בחטף כאשר המערער שהה בחו"ל ומבלי להבהיר לו שהוא מוזמן לשימוע לפני פתיחת הסכם שומה; הזימון בכתב לא נמסר כלל למערער בזמן אמת והגיע רק בשלב גילוי המסמכים בערעור; הפרוטוקול לא משקף את דבריו ולא נחתם על ידו.</p> <p>- <b>עילת פתיחה</b> – אין למנהל עילה לפתיחת השומה. טעות בשיקול הדעת איננה טעות שנכללת במסגרת המקרים החריגים המצדיקים את פתיחת הסכם השומה. ההסכם אינו מנוגד לעמדת רשות המסים או להלכות ביהמ"ש, המערער נהג בתום לב, מדובר בהסכם שומה סטנדרטי וללא השפעות רוחב. המשיב לא הרים את נטל ההוכחה לגבי מהות הטעות או לגבי ההצדקה החריגה לפתיחת השומה. המשיב לא טרח לצרף להליך או לקבל את עמדת פקיד שומה ת"א 3. ההפסדים והניכויים שהותרו במסגרת הסכם השומה שלו היו פשרה הדדית, שכללה ויתורים מצדו בתיק החברה.</p> <p>- <b>חוסר מידע</b> – החלטת הרפרנט והשומות שהוצאו ניתנו ללא שקידה ראויה שניתן ללמוד עליה מדרישת המשיב להמצאת מסמכים רבים וכן מחקירת ב"כ המשיב, שמלמדות שלא היה בידי המשיב כל הידע לגבי הליכי השומה שהתנהלו בפ"ש ת"א 3.</p> <p>- <b>לחילופין</b>, ואם תתאפשר פתיחת ההסכם על ידי שימוש בסעיף 147, על פ"ש ת"א 3 לפתוח את השומות של החברה (בקשה זו לא נענתה עד למועד הגשת סיכומי הצדדים בערעור).</p> <p style="text-align: right;"><u>טענות המשיב</u></p> <p>- <b>ממצאים מהותיים שלא באו לידי ביטוי בהסכם השומה</b> – בעת בדיקת תיקו של רו"ח גביש עלה כי ממצאים מהותיים לא באו לידי ביטוי הסכם שומה כגון הפסדים והוצאות שנדרשו שלא כדין כגון הפסדים עסקיים של החברה שהותרו בניכוי למערער, הוצאות שנדרשו פעמיים, הוצאות שנדרשו ללא אסמכתאות, תוספת הכנסה ממשכורות המערער ומאשתו, הפרש הון בלתי מוסבר ועוד. המערער לא גילה למפקח בפ"ש ת"א 3 את מלוא המידע וזה הדבר שהוביל לטעויות הקריטיות ולכן למשיב הייתה החובה לפעול לתיקון הטעות.</p> <p>- <b>סעיף 145</b> – המשיב לא נצרך לסעיף 145(א)(2) לצורך הארכת תקופת ההתיישנות, כיוון שהסעיף חל רק כאשר המשיב טרם הוציא שומה שלב א', באופן דומה סעיף 152(ג) חל רק כאשר המשיב טרם הוציא שומה שלב ב'. בעניינו של המערער שומות כבר הוצאו ולכן יש להפעיל את סמכות המנהל לפתוח את השומה לפי סעיף 147(א)(1).</p> <p>- <b>טעות מהותית בעריכת הסכם השומה</b> – בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר (ניתן ביום 10.05.2015) נקבע כי טעות מהותית בעריכת הסכם השומה הפוגעת בצורה משמעותית בעקרון של גביית מס אמת ושוויון בפני החוק מהווה סיבה</p>	
---	--

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



לשכת היועץ המשפטי

<p>מספקת למנהל להורות על פתיחת שומה. הטעות במקרה זה עלולה לגרום לנזק כלכלי רב ביותר לקופת המדינה ועל כן יש לעשות שימוש בסמכות זו.</p> <p>- <b>התיישנות</b> – הדוחות לשנות המס לא התיישנו במועד קבלת ההחלטה, והנחיית רשות המסים שאוזכרה עוסקת בשומות שלב א', ובכל מקרה קובעת כי במקרים חריגים ובאישור הרפרנט המקצועי יוכל המפקח לערוך שומה גם אם נשאו פחות מחודשיים עד למועד סיום תקופת ההתיישנות.</p>	
<p>דין הערעור <b>להתקבל</b> מהטעמים הבאים:</p> <p>- סעיף 147 אינו מפרט את העילות בגינן מוסמך המנהל לפתוח שומה אך נקודת המוצא היא כי קיימת לרשות סמכות רחבה לעיין מחדש בהחלטה מנהלית שנתנה, מבלי לתחום את גבולותיה למקרים מוגדרים מראש. סמכות זו מקימה חשש לפגיעה בזכויות הנישום ולכן, ככל החלטה מנהלית היא כפופה למבחני סבירות ומידתיות שבאים לידי ביטוי במבחן איזון האינטרסים. סמכות זו תופעל במשורה ובמקרים חריגים בלבד במיוחד כשאר מדובר בשומה אשר נערכה בהסכם, ויש להפעילה בהתרחש <b>הצדקה מיוחדת</b> ובין היתר ייבחנו פער המס, ציפיות סבירות של הנישום, השלכות רוחב ומהות הסוגיה המתעוררת (ראו חוזר מס הכנסה 4/2000 – שעניינו "הפעלת סמכות לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה").</p> <p>- טעות משפטית מקצועית חמורה עשויה להוות הצדקה להפעלת סמכותו של המנהל לפי סעיף 147 לפקודה, אך לא תמיד, ולכן, פתיחת הסכם שומה בעילה של טעות תיבחן פרטנית ולאור נסיבותיו של המקרה.</p> <p>- <b>התיישנות</b> – הטענה נדחית. במועד בו ניתנה ההחלטה טרם חלפה תקופת ההתיישנות על פי דין. ביהמ"ש לא קיבל את טענת המערער לפיה על המשיב היה לפעול להארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת ובמסגרת זו לפעול להוצאת שומה למערער או לבטל את הסכם השומה לפי סעיף 145 או 152 והכלי המשפטי מצוי בסעיף 147 לפקודה.</p> <p>- <b>שיהוי</b> – הטענה נדחית, אך יש למסגרת הזמן השפעה על השיקולים בבחינת תקינות ההחלטה על פתיחת הסכם השומה. במישור דיני המס לא יכול נישום לטעון לשיהוי כלפי רשות המסים בהפעלת סמכויותיה ככל שפעלה במסגרת המועד הקבוע בדין. עם זאת, עיתוי הפעלת הסמכות הוא בעל משמעות – הפעלת סמכות והוצאת שומה, או קבלת החלטה על פתיחת שומה בסמיכות לתום תקופת ההתיישנות יש בה כדי להוות סממן לאיכות שיקול הדעת שהופעלה בטעם קבלת ההחלטה. ביהמ"ש קבע כי החלטת הרפרנט המקצועי לפתוח את הסכם השומה ניתנה בשיהוי ניכר (המשיב לא הגיש תצהירים בעניין זה). לא ניתן לקבל את טיעון המשיב כי הנחיית רשות המשיב לפעול</p>	<p><b>תמצית ההחלטה</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<p>להוצאת שומות בפרק זמן מינימלי של לפחות חודשיים לפני מועד ההתיישנות של השומה חל רק על שומות שלב א'.</p> <p>- <b>זימון לשימוע ומתן זכות טיעון</b> – סד הזמנים למתן ההחלטה לפתיחת השומה אינו עולה בקנה אחד עם התנהלות שלטונית ראויה וסבירה ועם מתן זכות טיעון הולמת. במקרה הנדון לא ניתנה למערער הזדמנות כנה להשמיע את טענותיו בפני הרפרנט המקצועי או המשיב טרם קבלת ההחלטה בעניינו והתקיימו ליקויים וכשלים אשר הובילו לפגיעה משמעותית בזכות השימוע ובזכות הטיעון של המערער. ביהמ"ש קבע כי זימון טלפוני כשלעצמו אינו תקין, בכל מקרה מתמלול השיחה עם המערער עולה כי נציגי המשיב ששוחחו עם המערער לא הבהירו לו כי הוא מזומן לשימוע לצורך פתיחת הסכם השומה ויש נפקות לידיעתו של נישום על מהות הדיון אליו הוא מזומן, וברור שקיים הבדל מהותי בין זימון לדיון סתם לבין זימון לשימוע לפני פתיחת שומות בהסכם – <u>המשיב עסק במילוי החובה הטכנית ולא קיים את החובה המהותית של מימוש זכות הטיעון</u>. גם השימוע עצמו לא נעשה לפי כללי הדין. החלטת הרפרנט נתקבלה למחרת הדיון, ובאותו היום הוציא הרכז למערער מכתב הזמנה לדיון פתיחת שומות הכולל דרישת מסמכים נרחבת (שחובה הייתה על הרפרנט לעיין בהם <u>לפני</u> מתן החלטה על פתיחת שומה). <u>דיון משמעותי וענייני טרם הוצאת השומות בצווים למערער לא התקיים</u> ויש חשש כי הדיון לא נערך מתוך רצון וכוונה לאפשר טיעון סביר וראוי למערער וספק אם הצווים שהוצאו למערער לאחר פתיחת הסכם השומה נעשו באופן מעמיק.</p> <p>- <b>טענות על ההליך עצמו</b> – בשל ניהול לקוי של התיק לא הוגשו תצהירי המשיב ואף לא ניתנה עדות בעל פה. המשיב לא הביא עמו לדיון את הרפרנט המקצועי שהוא עד מהותי וחיוני בנוגע להליך פתיחת הסכם השומה. המשיב חתר רק לדחיית דיוני ההוכחות תוך השחתת זמן שיפוטי יקר, ותוך פגיעה בזכויות המערער, וזאת לא ניתן לקבל.</p> <p>- <b>שתיקת פקיד שומה ת"א 3</b> – כיצד הפך פקיד שומה חדרה לגורם היוזם את פתיחת הסכם השומה של פקיד שומה ת"א 3 ומנהל את הדיון בשומות בצווים למערער לשנות המס שבערעור? מדוע לא נותרה הסמכות בידי פ"ש ת"א 3 – תשובות מניחות את הדעת לא נתנו ואף מסמכים לא הוצגו והדבר אף מנוגד לחוזר מס הכנסה 4/2000. העברת תיק של נישום ממשרד שומה אחד לאחר אינו עניין שגרתי (ראו הוראת ביצוע 48/91 שעניינה "העברת תיקי נשומים בין משרדי השומה"). נראה היה כי היה נכון לבחון את פתיחת השומות בפ"ש ת"א 3, במיוחד לאור טענות שומות החברה. נוצר הרושם שהמשיב נמנע במכוון מהצגת עמדת פ"ש ת"א 3 בפני המערער וביהמ"ש – מדובר בראיה מרכזית שצריכה הייתה להיבחן ויש משמעות להימנעות מהבאת עדים רלוונטיים. עד עצם היום הזה, למרות בקשת הנישום והחלטת ביהמ"ש לא ניתנה החלטה על ידי פ"ש ת"א 3 לגבי פתיחת שומות החברה. סברת המערער שפתיחת הסכם השומה נועדה להפעיל לחץ על</p>	
---	--

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



<p>רו"ח גביש לחזור בו מערעור המס שלו, או שמא פתיחת השומות מטרתה לכפר על טעות שעשה המשיב בהסכם השומה עם רו"ח גביש נשמעת סבירה.</p> <p>על כן נקבע כי בשקלול נסיבות המקרה הליך פתיחת הסכם השומה וכמו כן הליך הדיון בשומות המערער <b>בוצעו באופן פגום ותוך פגיעה משמעותית בזכויותיו של המערער והפעלת הסמכות נעשתה שלא כדין</b>. לא מדובר בהסכם שומה שנעשתה עקב היסח דעת – מדובר בתוצאה של מו"מ שהתנהל למעלה משנתיים בין המערער ובין פ"ש ת"א 3 וכל החומר עמד בפני המשיב. המקרה לא נכלל בגדר המקרים החריגים המצדיקים הפעלת הסמכות לפי סעיף 147. לא מדובר בנישום שרימה את רשויות המס או העלים הכנסות. לא מדובר בסכום משמעותי שלא נגבה. לא מדובר בסוגיה משפטית משמעותית או בעלת השלכות רוחב, המחלוקות הן עובדתיות בעיקר. המשיב יישא בהוצאות של 60,000 ש"ח.</p>	
--	--

<p>ע"מ 17-03-63434 עורב טכנולוגיות 1977 בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חולון (בית המשפט המחוזי בתל אביב, כב' השופט ה' קירש, 25.03.2020)</p>	<p><b>קישור לפסק הדין כאן</b></p>
<p>האם צדקה החברה כאשר ביקשה לנכות את הוצאות המו"פ כנגד החלקים מהכנסתה שהיו חייבים בשיעור מס מלא בלבד ולא כנגד הכנסתה שהיתה פטורה ממס מימלא?</p>	<p><b>נושא פסק הדין</b></p>
<p>חברת עורב מערכות התראה אלקטרוניות בע"מ (להלן: "המערערת") עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מערכות אבטחה אלקטרוניות, בעיקר לשם ייצוא לחוץ לארץ. כל מניות המערערת היו בתקופת הערעור בבעלות חברת עורב טכנולוגיות 1977 בע"מ (להלן: "חברת האם").</p> <p>בתקופת הערעור חברת האם והמערערת הגישו דוחות מס מאוחדים בהתאם להוראות סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969. באותה תקופה פעילות המערערת נערכה בשלושה אתרים שונים: פעילות מחקר ופיתוח, ניהול, שיווק ותמיכה טכנית נערכה באיירפורט סיטי, פעילות ייצור כרטיסי אלקטרוניקה והרכבת מוצרים נערכה בעיר עפולה ופעילות ייצור חלקים מפלסטיק המשמשים למעטפת המוצרים, נערכה ביישוב אלון תבור.</p> <p>בתקופת הערעור היו למערערות תוכניות שונות לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד") ובפרט, מפעל מאושר במסלול החלופי (שנת הפעלה 2004), מפעל מוטב (שנת בחירה 2007), מפעל מוטב שני (שנת בחירה 2009), מפעל מוטב שלישי (שנת בחירה 2012).</p> <p>בתקופת הערעור הכנסות המערערת הופקו מהמפעל המאושר ומהמפעלים המוטבים ומחלק המיזם שלא היה מפעל מאושר ולא היה מפעל מוטב. המערערת היתה "מפעל מעורב" כמשמעות מונח זה בסעיף 74 לחוק עידוד.</p>	<p><b>תיאור המקרה</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

<p>כ-17% מכלל עובדי המערערת הועסקו במחלקת המו"פ ומחזור המכירות השנתי הממוצע של המערערת בתקופת הערעור היה כ-232 מיליון ₪ ועיקר הוצאות המו"פ הוצאו על שכרם של עובדי המחלקה.</p>	
<p style="text-align: right;"><u>טענות המערערת</u></p> <p>– מאחר שחלק ניכר מהכנסותיה היה פטור ממס חברות בתקופת הערעור בשל שיוכו ל"מפעלים מוטבים", אין היא חייבת לנכות חלק יחסי מהוצאות המו"פ כנגד הכנסות אלו, שמא ניכוי הוצאות המו"פ ירד לטמיון לגבי אותו חלק, שהוא פטור ממס בלאו הכי.</p> <p>– המערערת רשאית לנצל את ניכוי הוצאות המו"פ כנגד הכנסות החייבות במס בשיעורים רגילים בלבד, וע"י כך למקסם את ההטבה הגלומה בהוראות סעיף 20א לפקודה.</p> <p>– לדעת המערערת הוצאות מו"פ אינן כפופות למנגנון סעיף 74 לחוק העידוד בשל אופיין ההוני. בניגוד להוצאות שבפירות, הרי מעצם טיבן הוצאות הוניות אינן קשורות ליצירת הכנסת החברה בתקופת השומה השוטפת וכך גם לגבי הוצאות מו"פ.</p> <p>– המערערת טוענת כי יש נפקות מיוחדת להפרדה, ולא רק בהיבט הגיאוגרפי בין שלושת אתרי המיזם.</p> <p style="text-align: right;"><u>טענות המשיב</u></p> <p>– שיטת ייחוס ההכנסה החייבת של מפעל מעורב בהתאם לסעיף 74 לחוק העידוד מחייבת ניכוי הוצאות המו"פ מכלל הכנסות המערערת וזאת לפני ייחוס ההכנסה החייבת (נטו) לחלקי המפעל המעורב בהתאם למפתח יחס המחזוריים.</p>	<p style="text-align: center;"><b>טענות הצדדים</b></p>
<p style="text-align: center;"><b>דין הערעור להידחות מהטעמים הבאים:</b></p> <p>סעיף 20א לפקודה הוא עידוד ותמריץ פעילות מחקר ופיתוח. הסעיף נועד לעודד חקר וחדשנות הניתנים ליישום מעשי ומימוש כלכלי. הוצאות מו"פ הן בדר"כ הוצאות הוניות-אלא אם מהות העסק של מוציא ההוצאות היא ביצוע מו"פ. האופי ההוני הכללי של הוצאות מו"פ נגזר מטבען וממטרתן ליצור יתרון מתמיד לחברה אם המו"פ יצלח.</p> <p>פועלו של סעיף 20א הוא להתיר את ניכוי הוצאות המו"פ כאילו הוצאה זו היתה בעלת אופי פירותי. עולה מסעיף 20א כי אפשרות הניכוי עומדת לבחירת הנישום ואין חובה להידרש להוראות הסעיף כלל. במקרה שהנישום לא יבקש ליישם את הסעיף, הוצאות המו"פ יותרו הוצאות הוניות "רגילות".</p> <p>בית המשפט קובע, כי יישום הוצאות סעיף 20א הוא חלק מקביעת ההכנסה החייבת של אדם וניכוי הוצאות המו"פ הוא שלב מבין שלבי החישוב הנדרשים על מנת להגיע מסכום ה"הכנסה" אל סכום ה"הכנסה החייבת". הוצאות המו"פ מן הסוג שהוצא ע"י המערערת משרתות את כלל פעילות החברה- כפי שקיימות הוצאות פירותיות כלליות שמקדמות את עסקי החברה בכללותם. גם הוצאות פירותיות כלליות כאלה ינוכו במסגרת מנגנון סעיף 74 לחוק עידוד, מחישוב ההכנסה</p>	<p style="text-align: center;"><b>תמצית פסק הדין</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.



החייבת של המפעל המעורב כולו- לפני ייחוס התוצאה (ההכנסה החייבת) לחלקי המפעל המעורב השונים ואין אפשרות לשמר אותן לצורך ניכוי כנגד הכנסה שחייבת במס בשיעור רגיל בלבד. השוני הוא כמובן שהוצאות שיווק ופרסום מותרות בניכוי לפי העקרונות הרגילים של דיני המס ולא נדרשת לגביהן הוראת התרה מיוחדת.

אין בסעיף 74 כל הוראה המורה כי הוצאות מו"פ לא יובאו בחשבון במדידת ההכנסה החייבת של החברה לפני חלוקתם בהתאם למנגנון הסעיף. אין כל רמז בחוק העידוד כי במקרה של מפעל מעורב שעליו חל סעיף 74 ניתן להימנע מניכוי הוצאות מו"פ כשלב בקביעת ההכנסה החייבת או כי ניתן לנכותן רק כנגד חלק זה או אחר של המפעל המעורב.

לדעת המערערת הוצאות מו"פ אינן כפופות למנגנון סעיף 74 לחוק העידוד בשל אופיין ההוני. ביהמ"ש אינו מקבל טענה זו במישור המילולי, כיוון שאין כל סייג המונע את ניכויין של הוצאות המו"פ כשלב בקביעת ההכנסה החייבת (הכוללת). הכנסה חייבת היא הכנסה "לאחר הניכויים" וסעיף 20 מסדיר ניכוי הוצאות מו"פ. במישור זה, האופי ההוני המקורי של הוצאות המו"פ אינו מעלה או מוריד. במישור המהותי, אין סיבה לבדל את הוצאות המו"פ מיתר ההוצאות המותרות בניכוי.

אמנם הוצאה פירותית תורמת לייצור ההכנסה בשנת המס באופן ישיר ואילו הוצאה ההונית מקימה יתרון מתמיד אשר ישמש בייצור הכנסות על פני פרק זמן ארוך יותר. אולם אין משמעות הדבר כי הוצאה ההונית איננה קשורה כלל לעוסקי החברה ואיננה תורמת לכושר ייצור ההכנסה. בדרך כלל הוצאה הונית לא תהיה מרכיב בחישוב ההכנסה החייבת וזאת בין היתר בשל איסורי הניכוי המפורשים שבסעיפים 32(3) ו-32(4) לפקודה, המונעים ניכויין של הוצאות בגין סכום כסף הנועד לשמש הון ועלות השבחה. אולם שלילת ניכוייה של הוצאה הונית מנומקת בדרך כלל ביצירת היתרון המתמיד ולא מפני שההוצאה איננה משתלבת בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ומקור ההכנסה.

על כן, כאשר הוצאה הונית מסויימת כן מותרת בניכוי כיוצאת דופן כגון הוצאות מו"פ- לא ניתן לומר לגביה כי היא מנותקת מהעשייה הכלכלית של החברה ומן המאמץ להפיק הכנסות ולהשיא רווחים.

אין מקום לקבוע כי הוצאה בעלת אופי הוני איננה נתונה למנגנון הייחוס המוסדר בסעיף 74 לחוק העידוד ומשהותר ניכוייה בהתאם להוראות סעיף 20א, ניכוי זה מהווה חלק מקביעת ההכנסה החייבת לכל דבר ועניין. מעבר לכך, אין ספק כי ביצוע פעילות המו"פ באיירפורט סיטי היה כרוך ושלב בפעילות היצרנית שבוצעה באתרים בעפולה ובאלון תבור.

המיקום הגיאוגרפי של המחלקות השונות (מו"פ, ייצור רכיבים אלקטרוניים וייצור חלקים מפלסטיק) הוא נתון אקראי. באותה מידה פעילות המו"פ יכלה להתבצע באותו אתר ותחת קורת גג אחת עם פעילות הייצור.

**המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.**



## לשכת היועץ המשפטי

המערערת, כחברה, מורכבת מכל שלושת האתרים והעובדים בשלושתם מועסקים על ידיה. מחלקת המו"פ באיירפורט סיטי איננה מהווה "מרכז רווח" בפני עצמה. היא אמנם תוקצבה, אך כלל לא היו לה הכנסות משלה. כל הפעילות בה נועדה לשרת את ייצור המוצרים ושיווקם ע"י המערערת.

עבודת הפיתוח באתר איירפורט סיטי הובילה ליצירת "תיקי מוצר", מערכת הנחיות מפורטת, הדרושה לתכנונו ולייצורו של מוצר חדש בתחום פעילותה של המערערת. ללא תיקי המוצר האמורים לא היתה כל תוחלת לקיום המפעלים בעפולה ובאלון תבור. מפעלים יישמו באופן מוחשי ומעשי את הרעיונות אשר פותחו ונוסו במחלקת המו"פ. עולה כי פעילות המו"פ ופעילות הייצור היו קשורות קשר בל ינותק ושגשוג החברה היה תלוי בשניהן כאחת.

נמצא כי המערערת עצמה יישמה את הוראות סעיף 74 לחוק העידוד באופן המביא בחשבון את הפעילות שבוצעה באתר באיירפורט סיטי- דבר שסותר את עמדתה העקרונית בערעור זה. מדי שנה בדו"ח ההתאמה לצורכי מס הכנסה המערערת הוסיפה את סכום "הוצאות המו"פ המותרות". וייחסה את ההכנסה החייבת כך שחלק ממנה יהיה חייב בשיעורי מס רגילים, חלק ישויד למפעל המאושר וחלקים ישויכו למפעלים המוטבים. לאחר מכן הוצאות המו"פ לפי סעיף 20א שימשו לאיפוס ההכנסה החייבת המיוחסת לחלק המפעל המעורב עליו חלו שיעורי מס רגילים. החלוקה הנ"ל בין חלקי המפעל המעורב נעשתה לפי שיטת יחס המחזוריים כנדרש.

אולם בתוך המפעל המאושר ובתוך המפעלים המוטבים קיימת בחישובי המערערת חלוקת משנה- בין אזור פיתוח א' מצד אחד (עפולה ואלון תבור) ובין מרכז הארץ (איירפורט סיטי). בכל שנות המס ייחסה המערערת למרכז הארץ חלק מההוצאות המו"פ המוכרות במסגרתם של מפעל מאושר ומפעלים מוטבים. באופן ייחוס זה יש משום הכרה בכך שפעילות המו"פ באיירפורט סיטי היתה חלק בלתי נפרד ממכלול המפעלים המוטבים והמפעל המאושר. דומה כי שיטת ייחוס זה איננה עולה בקנה אחד עם טענתה הגורפת של המערערת לפיה הוצאות המו"פ שהוצאו באיירפורט סיטי אינן אמורות להיכנס לחישוב ההכנסה החייבת לפני ביצוע הייחוס לפי סעיף 74. בנוסף, עיון באישורי הביצוע של תוכניות המערערת לפי חוק העידוד מגלה כי האתר במרכז הארץ היה מרכיב בתוכנית המאושרת.

לאור האמור אין לקבל את טענת המערערת כי מחלקת המו"פ לא היתה חלק מהמפעל המעורב. המערערת הדגישה את חוסר ההגינות הכרוך באילוצה "לבזבז" חלק מהניכוי בשל הוצאות המו"פ על הכנסה שמימלא אינה מתחייבת במס.

המערערת יכלה להימנע מיישום סעיף 20א ולזקוף את ההוצאות ההוניות לעלותם של נכסים בלתי מוחשיים. היא העדיפה שלא לעשות כן אלא לתבוע את הניכוי על פני שלוש שנים, וזאת מתוך נקיטת עמדה שאין צורך להעמיד חלק מההוצאות המו"פ המותרות כנגד הכנסות ממפעלים מוטבים.

**המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.**





בפסיקת בתי המשפט קיימת נטייה שלא לחייב בזבזו הטבה היכן שלשון החוק מאפשרת את שימורה וניצולה כנגד הכנסה שחייבת בשיעור מס גבוה.

מטרתו של סעיף 74 היתה להעניק את הטבות המס המגיעות לפי חוק עידוד בהתאם לתרומתה הסגולית של כל תוכנית להגדלת מחזור המכירות של החברה. בהתאם לשיטה והגיונה הכלכלי הפנימי, המשקל היחסי של כל חלק במפעל המעורב מוכפל בהכנסה החייבת הכוללת וע"י כך נקבע איזה חלק מן ההכנסה החייבת יזכה להטבה. אימוץ פרשנות המערערת יביא לעיוות ביישום השיטה, לחלקים הרגילים של המפעל המעורב ייוחס חלק קטן מדי מההכנסה החייבת הכוללת ואילו לחלקים המוטבים של המפעל המעורב ייוחס חלק גדול מדי מההכנסה החייבת. אמנם בעיני המערערת גישת המשיב מביאה "לבזבזו" אולם גישה זו נאמנה יותר לשיטתו ולתכליתו של סעיף 74 לחוק העידוד. גישת המשיב אף משקפת הבנה כי ככלל הוצאות מו"פ עשויות לשמש את כל חלקי המפעל המעורב ולא רק אותן פעילויות החייבות בשיעורי המס הגבוהים יותר.

ניתן למצוא בפסיקה נטייה לפרש את חוקי המס באופן שאיננו מחייב בזבזו הטבות והקלות, על מנת שלא תסוכל כוונת המחוקק בהענקתן וזאת כל עוד לשון החוק נושא את הפרשנות.

סעיף 20 א לפקודה וחוק העידוד פועלים בשתי דרכים שונות. סעיף 20א עוסק בהיבט אחד של קביעת ההכנסה החייבת. בשל כך, נישום שמימלא פטור ממס לא יושפע מן הסעיף ולא יפיק תועלת מהתמריץ הגלום בו. לעומת זאת, חוק העידוד לרוב עוסק במתן הטבות בנוגע לשיעור המס החל ובשל כך נישום שמימלא אין לו הכנסה חייבת לא יפיק תועלת מן החוק- מדובר אפוא בשני מישורים שונים. ואכן אילולי הוראות סעיף 74 היה ניתן להעניק למערערת את האפשרות לנצל באופן מיטבי את ניכוי הוצאות המו"פ המותרות לפי סעיף 20א, אולם בהינתן הוראות סעיף 74 המשקפות שיטה קוהרנטית לטיפול במפעלים מעורבים, אפשרות שימור הניכוי איננה קיימת ואף איננה מוצדקת בנסיבות הנדונות. סעיף 20א העוסק בחישוב ההכנסה החייבת איננו גובר על הוראות חוק העידוד, לרבות סעיף 74 העוסקות בסוגיית שיעור המס החל.

לאור האמור הערעור בנושא אופן ניכוי הוצאות המו"פ נדחה.

במאזנה של המערערת בתום כל שנה שבתקופת הערעור נרשם סכום חוב שחברת האם היתה חייבת למערערת- סכומים אלו הלכו וגדלו מדי שנה. בשנים מסוימות לפני תקופת הערעור, המערערת חילקה דיבידנדים לחברת האם ואילו בתקופת הערעור לא חולקו דיבידנדים. בגין יתרות החוב הנ"ל חברת האם לא חויבה בהפרשי הצמדה או בריבית.

המשיב יישם את הוראות סעיף 3(ג) לפקודה לגבי יתרות החוב וחייב את המערערת במס מדי שנה על "הפרש הריבית" (כלומר סכום יתרת החוב מוכפל בשיעור הריבית שנקבע ע"י שר האוצר). המשיב פיצל את הפרשי הריבית הנ"ל בין חלקי המפעל המעורב בהתאם למבחן יחס המחזוריים, כך שחלק מן הפרשים זכה לפטור ממס בשל ייחוסו למפעלים המוטבים שבידי המערערת.

בית המשפט לא מצא לנכון להתערב בהחלטת המשיב בחיוב המערערת במס על סמך הוראות סעיף 3(ג) לפקודה.

**המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.**

### חקיקה

<p>תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (הארכת תוקף ודחיית מועדים), התש"ף-2020</p>	<p><b>קישור לחקיקה כאן</b></p>
<p>במסגרת ההיערכות הממשלתית למניעת התפשטות נגיף הקורונה בישראל הוטלו הגבלות שונות על פעילות המשק ועל פעילות המגזר הציבורי. על רקע זה, התקנות קודמו במטרה להאריך את מועד פקיעתם של רשיונות ואישורים רגולטוריים ושל המועדים בהליכי הטלת עיצומים כספיים.</p>	<p><b>מבוא</b></p>
<p>תוקפם של רשיונות ואישורים הנדרשים לפי חוק לצורך ביצוע פעילות או פעולה בידי אדם אשר מועד פקיעתם חל מיום 10.03.2020 עד יום 10.05.2020, יוארכו בחודשיים נוספים. לרשות הציבורית המוסמכת לתת את הרשיון או האישור יש סמכות לקבוע לעניין רשיון או אישור מסוימים תקופת דחיה קצרה יותר או לקבוע כי התקנה לא תחול לגביו. מועדים שונים כמפורט בתקנה אשר רלוונטיים להליך הטלת עיצומים כספיים אשר חלים מיום 25.03.2020 עד יום 25.06.2020 יידחו ב3 חודשים. הגורם המוסמך להטלת העיצום הכספי רשאי לקבוע לגבי הפרה מסוימת תקופת דחיה קצרה יותר.</p>	<p><b>עיקרי התיקון</b></p>
<p>25.03.2020</p>	<p><b>תאריך הפרסום ברשומות</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.

<p><b>תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (מענק סיוע לעצמאים ולשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים), התש"ף-2020</b></p>	<p><b>קישור לחקיקה כאן</b></p>
<p>התקנות נועדו להעניק סיוע כלכלי לעצמאים שנפגעו בעקבות משבר הקורונה שפקד את מדינת ישראל. התקנות מתקנות את חוק מענק עבודה (החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), התשס"ח-2007).</p>	<p><b>מבוא</b></p>
<p>בהתאם לתקנות, "עצמאי" שיחולו לגביו הקריטריונים הבאים (שמובאים כאן בצורה מופשטת) יוכל ליהנות ממענק זה:</p> <p>1. הכנסתו החייבת בשנת 2018, ולעניין עצמאי שהחל לעסוק בעסק ובמשלח יד בשנת 2019, הכנסתו החייבת בשנת 2019 - אינה עולה על 1,000,000 ש"ח;</p> <p>2. הכנסתו החודשית הממוצעת מעסק עולה על 714 ש"ח.</p> <p>בנוסף, התקנות קובעות מענק עם קריטריונים דומים שיינתן לשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים וכן תוספת לעסקים קטנים.</p> <p>הערה: יצוין כי ביום 24.2.2020 התקבלה גם החלטת ממשלה מספר 5051 בעניין "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה"</p>	<p><b>עיקרי התיקון</b></p>
<p>24.04.2020</p>	<p><b>תאריך הפרסום ברשומות</b></p>

המידע המופיע בגיליון זה מטרתו להביא לידיעת הקורא פרסומים עדכניים בפסיקה וחקיקה בתחום דיני המסים באופן תמציתי, והוא אינו מהווה תחליף לקריאת פסקי הדין ו/או דברי החקיקה המוזכרים בו. השימוש במידע שבגיליון זה והסתמכות על האמור בו, באחריות הקורא בלבד.