

לקוחות יקרים,

אנו ממשיכים לעדכןכם אודות הפסיקה בתחום המס שנפסקה בחודשים האחרונים. נציג, אפוא, בקצרה מספר פסקי דין בולטים אשר ניתנו לאחרונה על ידי בית המשפט העליון, בתי המשפט המחוזיים וועדות הערר של מס שבח מקרקעין.

ע"א 891/08 אי. די. אר. איטום ובניה 1992 בע"מ נגד מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה

עובדות המקרה

המערערת רכשה מספר דירות בפרוייקט "חצרות יפו" וניכתה תשומות בגינן בטענה כי מדובר בתשומות אשר עתידות לשמש לצורך עסקת מכר חייבת במס ערך מוסף. זאת, לאור טענת המערערת לפיה במועד רכישת הדירות התכוונה למכור את הדירות. מנגד, טען המשיב כי במועד רכישת הדירות לא התקיימה הסבירות הנדרשת כי הדירות תימכרנה ותשמשנה לצורך עסקת חייבת במע"מ וכי הדירות משמשות בפועל להשכרה לצורכי מגורים, שהינה עסקת פטורה ממע"מ, ולכן לא ניתן לנכות תשומות ששימשו לייצורה.

השאלה המשפטית

מה רמת ההסתברות הנדרשת מעוסק על מנת להוכיח כי התשומות שהוא רוכש תשמשנה בעתיד לצורך עסקת חייבת במס ולפיכך ניתנות לניכוי – הסתברות גבוהה או סיכוי סביר?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט ג'ובראן)

בית המשפט הסתמך בפסיקתו על סעיף 41 לחוק מע"מ הקובע כי אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקת החייבת במס. הרציונאל בבסיס הסעיף הינו שיש להתיר ניכוי תשומות רק כאשר המס המנוכה יוגלגל הלאה אל הקונה. בית המשפט, כאמור, נדרש לשאלה באילו תנאים יש להתיר את ניכוי מס התשומות – האם כאשר יש הסתברות גבוהה או שמא רק סיכוי סביר להתקיימותה של עסקת חייבת. בית המשפט עסק באינטרסים ובתכליות בבסיס סעיף 41 לחוק, וביניהם עקרון ההקבלה (לפיו יותר ניכוי מס רק על תשומות שישמש בעסקת חייבת), עקרון הגביה העצמית של המס (יצירת מנגנון גביה פשוט באמצעות מערכת חיובים וניכויים) והאינטרסים הכלכליים של העוסק (גביית מס מעוסק שאינו חייב בו תפגע בנזילות העוסק). אולם, בית המשפט לא הכריע בשאלה המשפטית שהועלתה בפניו והשאיר אותה ב"צריך עיון". שכן, לגישתו, לא עמדה המערערת אף במבחן ההסתברותי המקל של סיכוי סביר להתרחשותה של עסקת חייבת. בית המשפט תמך את מסקנתו בכך שהמערערת ידעה על הקשיים הכרוכים בשיווק הדירות ומכירתן בעת רכישתן, בהעדרה של תוכנית עסקית ברורה למכירת הדירות, בעובדה שמכירת נדל"ן אינה מומחיותה ובכך שרכשה שתי דירות נוספות לאחר שכשלה במכירת דירה אחת והכירה את השוק הבעייתי של אותן דירות. כמו כן, הסתמך בית המשפט בפסיקתו על ההלכה שנקבעה בעניין צביון (ע"א 1651/08), לפיה נקודת המבט הראויה לבחינת סיכוי

התממשותה של עסקה הינה נקודת מבט אובייקטיבית המתמקדת בסיכויי יציאתה של העסקה העתידית אל הפועל ולא בכוונות או הערכות העוסק.

תוצאה

הערעור נדחה.

ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז

עובדות המקרה

חברת א. דורי (להלן – "דורי") רכשה שטח מקרקעין ברמת גן שיועד לבניית מבנה משרדים. כשבועיים לאחר הרכישה נחתם הסכם נאמנות בין דורי למערערת בערעור זה, חברת נדבך (להלן – "נדבך"), לפיו רכישת השטח על ידי דורי נעשתה בנאמנות עבור נדבך (להלן – "הסכם הנאמנות"). כמו כן, נחתם בין דורי לנדבך הסכם למתן שירותי בנייה במסגרתו התחייבה דורי לבנות על השטח בניין משרדים עבור נדבך. בהתאם להסכם הנאמנות הגישו נדבך ודורי הצהרה לרשויות מיסוי מקרקעין, בה דיווחו על העברת הזכויות בשטח מדורי לנדבך כהעברה ללא תמורה מנאמן לנהנה שהינה פטורה מתשלום מס שבח ומס רכישה לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין ותקנה 27(א) לתקנות מס רכישה. נדבך ודורי טענו שלמרות שהסכם הנאמנות ביניהן נחתם לאחר רכישת המקרקעין על ידי דורי, שררו בין דורי לנדבך יחסי נאמנות אף טרם חתימת ההסכם במועד רכישת המקרקעין על ידי דורי ולפיכך לא חייבת העברת הזכויות בשטח מדורי לנדבך במס רכישה בהתאם לסעיפים האמורים.

השאלות המשפטיות

1. האם במועד רכישת המקרקעין על ידי דורי שררו בין דורי לנדבך יחסי נאמנות כך שהעברת המקרקעין מדורי לנדבך פטורה ממס רכישה?
2. במידה וחלה חובה לתשלום מס רכישה – האם יש לחשבו בהתאם לשווי הקרקע בלבד או גם בשווי הבניין העתיד להיבנות עליה?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט גרוניס)

בשאלה הראשונה פסק בית המשפט כי על מנת ליהנות מהפטור ממס שבח וממס רכישה נדרש כי הנאמנות תתקיים במועד רכישת הזכות על ידי הנאמן. זאת, מכיוון שתכלית הפטור הינה שלא מדובר בשתי עסקאות נפרדות אלא העברת המקרקעין לנהנה הינה השלמת העסקה הראשונה (כלומר, הרכישה על ידי הנאמן הינה רכישתו של הנהנה מבחינה מהותית). לאור מכלול הנתונים שהוצגו בפניו סבר בית המשפט כי דורי פעלה כיזם עצמאי בעת רכישת המקרקעין ורק בהמשך התגבשו יחסי נאמנות בין דורי לבין נדבך. כמו כן, תנאי נוסף לקיומם של יחסי נאמנות לפי סעיף 69 לפקודת לחוק המקרקעין הינו כי לנאמן לא יהיה אינטרס כלכלי במקרקעין. בית המשפט תמך את פסיקתו גם על עניינה הכלכלי של דורי במקרקעין שכן מהסכם הבנייה ניתן היה ללמוד שלדורי נותרה זיקה מסוימת במקרקעין גם לאחר העברתם לנדבך.

בעניינה של השאלה השניה, טענו המערערות כי לפי תקנה 2 לתקנות מס רכישה, כנוסחה כיום, מוטל מס הרכישה רק על מרכיב הקרקע, ללא מרכיב הבניה. בית המשפט דחה את הטענה וקבע כי המונח "מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין כולל גם בניין ובהתאם – "זכות במקרקעין" מתייחסת גם לבניין הבנוי על המקרקעין. כמו כן, תוכנה של "זכות במקרקעין" שנמכרה במסגרת עסקת רכישה נבחנת לפי המהות הכלכלית של העסקה ולא לפי הכותרות שבחרו הצדדים לעסקה. משכך, סבר בית המשפט, בהסתמכו על הרקע העובדתי, כי רכישת השטח והסכם הבניה הינם עסקה אחת לעניין החיוב במס רכישה (שכן הצדדים לשני ההסכמים זהים, שני ההסכמים נחתמו באותו מועד וקיימת זיקה חזקה בין שני ההסכמים אשר הצביע על כריכתם של אחד בשני).

התוצאה

הערעור נדחה.

ע"א 4202/08 עאמר אלסאנע נ' מנהל מס ערך מוסף

עובדות המקרה

המערער הורשע בדין פלילי בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות שעל בסיסן ניכתה החברה אותה ניהל (להלן – "החברה") מס תשומות. בהתאם, חייב המשיב את החברה בשומת תשומות ואת המערער בתשלום כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ (לפיו אדם שהוציא חשבונית שלא כדין יחויב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית). המערער טען כי משנקבע בהליך הפלילי כי קיבל (כאורגן של החברה) חשבוניות פיקטיביות, לא ניתן לייחס לו גם את הוצאתן של חשבוניות אלה, שכן לא ייתכן מצב בו אותו אדם יוציא ויקבל את החשבוניות. כמו כן, טען המערער כי לאור חיובו בכפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה בשל ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית פיקטיבית (זאת מכוח סעיף 50(א1) לחוק), ולאור היותו המוציא והמקבל של החשבונית, יהיה בכך משום הטלה של "כפל של כפל מס".

השאלות המשפטיות

1. האם יכול אדם, בד בבד, להוציא חשבונית מס ולקבלה?
2. במידה ויכול אדם להוציא חשבונית ולקבלה – האם יש בכך כדי לאפשר הטלת "כפל של כפל מס" בעת הוצאת וקבלת חשבונית פיקטיבית לאור הוראות סעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק מע"מ?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט פוגלמן)

בית המשפט פסק כי על אף שלרוב מוציא החשבונית הפיקטיבית אינו זהה למקבלה, הרי שמצב בו תבוצעה הוצאת החשבונית הפיקטיבית וקבלתה על יד אותו אדם אינו בלתי אפשרי. לא קיימת מניעה עקרונית שהמערער יוציא חשבוניות פיקטיביות לחברה שהוא מנהלה. המערער פעל תחת שני כובעים שונים: בכובעו הפרטי הוציא המערער את החשבוניות, ובכובעו כאורגן קיבל אותן עבור החברה, שהינה אישיות משפטית נפרדת.

בית המשפט ציין, כי לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ מוסמך מנהל מע"מ לחייב אדם שהוציא חשבוניות מס מבלי שהיה רשאי לעשות כן (בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 47 לחוק מע"מ) בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית. כמו כן, לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ, לצד חובת תשלום המס הכפול המוטלת על מוציא החשבונית, רשאי מנהל מע"מ להטיל חובת תשלום כפל מס גם על מי שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית פיקטיבית אלא אם הוכח כי לא ידע על כך. בית המשפט לא הכריע בעניין הטענה המהותית לגבי הטלת "כפל על כפל מס" שנטענה בהתבסס על שילובם של סעיפים 50(א) ו-50(א1), שכן המערער חויב בסנקציה אזורית אחת בלבד של כפל מס רק כמוציא החשבוניות. בהתאם, נשארה שאלה זו ב"צריך עיון".

תוצאה

הערעור נדחה.

ע"א 5332/08 עמוס גולן ואח' נ' מנהל מס שבח

עובדות המקרה

עניינו של ערעור זה בפסק דינה של ועדת ערר מס שבח חיפה שקבעה כי המערערים רכשו מבונה הצפון חברה קבלני בנין בעכו בע"מ (להלן – "הקבלן") דירות מגורים מוגמרות ובגינן חבים הם במס רכישה.

המקרקעין בהם דובר הוחזקו על ידי מושב רגבה (להלן – "המושב") מכוח חוזי שכירות בין המושב לבין מינהל מקרקעי ישראל (להלן – "המינהל") למטרת שימוש חקלאי. העסקאות נשוא פסק הדין נערכו לאחר שהמינהל אישר את שינוי ייעוד המקרקעין למגורים, במסגרתו הוחזרו המקרקעין למינהל, וזה הקצה אותם ישירות למערערים שהומלצו על ידי המושב. לאחר מכן, החכיר המינהל את המקרקעין למערערים וחתם על הסכמי פיתוח עמם. במקביל, נחתם בין המושב ובין הקבלן הסכם לפיו יהיה הקבלן אחראי לתכנון, בניית ושיווק הדירות בפרויקט הבניה על המקרקעין. כמו כן, התקשרו המערערים בהסכם עם הקבלן למתן שירותי בניה ופיתוח. בנוסף, חתמו המערערים על הסכם תושבים עם המושב במסגרתו שילמו המערערים למושב עבור חלק מהוצאות הפיתוח והתשתיות העתידיות.

בגין העסקאות הוציא המשיב למערערים שומות מס רכישה לפיהן המוכר הינו הקבלן וסכומי השומות נגזרו מדמי החכירה המהוונים, הסכום ששולם למושב לפי הסכם התושבים והסכום ששולם לקבלן.

וועדת הערר, בפסק דינה הראשון, קבעה כי הקבלן רכש זכויות במקרקעין במסגרת הפרוייקט, ואילו בין הקבלן ובין המערערים התקיימה עסקה בה רכשו המערערים מהקבלן דירות מגורים. על פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון. טרם שנערך דיון בבית המשפט העליון, ניתן פסק דין בעניין מפלסים (ע"א 4071/02), שעסק במקרה דומה, ובו נקבע כי עסקה שביצע קיבוץ עם קבלן מכוח הרחבה למגורים אינה מהווה מכירת זכות במקרקעין במישור שבין הקיבוץ לקבלן. בעקבות זאת, חזר בו המשיב מטענתו כי נמכרה לקבלן זכות במקרקעין על ידי המושב, והדיון הוחזר לוועדת הערר. בפסק דינה השני, קבעה ועדת הערר שהחכרת המקרקעין למערערים שלובה

בעסקת מכירת דירות המגורים על ידי הקבלן ולפיכך רכשו המערערים מהקבלן זכות בדירת מגורים מוגמרת (זאת, חרף העובדה שהקבלן לא רכש זכות במקרקעין בהתאם לעניין מפלסים).

השאלה המשפטית

האם ממכלול ההסכמים שנסקרו לעיל עולה כי המערערים רכשו מהקבלן זכות במקרקעין שהינה דירת מגורים מוגמרת וסכום מס הרכישה שעליהם לשלם ייגזר משווי דירות מוגמרות?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט עמית)

בית המשפט פסק כי לחזרתו של המשיב מעמדו ביחס לעסקה בין הקבלן לבין המושב והסכמתו לקביעה לפיה הקבלן לא רכש זכות במקרקעין מהמושב (לאור עניין מפלסים) נפקות מכרעת ביחס לשאלה שנדונה במישור מערכת היחסים שבין המערערים לקבלן. שכן, משעה שהקבלן מעולם לא היה בעל זכויות במקרקעין, הרי שלא יכול היה למכור זכויות במקרקעין למערערים. בית המשפט סבר כי על אף שהעסקה עם הקבלן חרגה מעסקה למתן שירותי בניה גרידא, לאור הסמכויות הנרחבות שנמסרו לקבלן בכל הקשור לבניית הדירות ושיווקן, אין פירוש הדבר כי מדובר ב"מכירת זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, ובנסיבות העניין לא ניתן לראות בקבלן "מעין בעלים" של המקרקעין. בית המשפט הכריע כי המושב לא רכש זכות במקרקעין מהמינהל, לא מכר זכות זו לקבלן ואין לראות בקבלן כמי שמכר את הדירות למערערים. לפיכך אין למסות את המערערים במס רכישה על פי שווי דירות מוגמרות אלא בהתאם לזכויות במקרקעין שרכשו המערערים מהמינהל.

תוצאה

הערעור התקבל.

ע"א 2755/08 דליה פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל אביב 3

עובדות המקרה

המערערת ובעלה התגרשו בשנת 2003. במסגרת הסכם הגירושין, העביר הבעל למערערת את חלקו בדירה. בשנת 2004 נרשמו זכויותיה של המערערת בדירה במרשם המקרקעין. בשנת 2005 נדחה ערעור על שומות מס הכנסה שהוגש מטעם הבעל וחוב המס שלו הפך לסופי. בשנת 2006 נרשמה במרשם המקרקעין הערה בעניין זכויות של מס הכנסה בדירה. פסק הדין בו עסקינן עוסק בתביעתה של המערערת לפסק דין הצהרתי לפיו מס הכנסה אינו רשאי להטיל עיקול, לשעבד או לממש את הזכויות בדירה אשר נמצאות בבעלותה בגין חובו של הבעל. בית המשפט המחוזי דחה את התביעה, ומכאן הערעור.

השאלה המשפטית

האם יכולות רשויות המס להיפרע מחוב הבעל כלפיהן באמצעות הדירה?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט הנדל)

פסק הדין עסק בפרשנות סעיף 119א(ב) לפקודה, שכותרתו "גביית מס בנסיבות מיוחדות" ואשר מאפשר למס הכנסה לגבות חיוב במס מנכסי החייב אף אם החייב העביר את אותם נכסים לצד שלישי בהתקיים התנאים הבאים:

- א. חוב המס הפך לסופי.
- ב. לחייב לא נותרו אמצעים אחרים לסילוק החוב.
- ג. הנכס הועבר מהחייב לקרובו (לרבות "בן זוג", המוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"אדם נשוי החי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לוי").
- ד. ההעברה נעשתה ללא תמורה או בתמורה חלקית.
- ה. לא חלפו שלוש שנים מתום שנת המס בה הפך חוב המס לסופי או משנת המס בה הועבר הנכס, לפי המאוחר.

עיקר הדיון בפסק הדין נסב על שאלת חשיבות הסדר הכרונולוגי של תנאים א' ו-ג' לעיל. לטענתה של המערערת יש לפרש את הסעיף באופן בו יכול הסעיף לחול רק אם העברת הנכס ללא תמורה בוצעה לאחר שחוב המס הפך לסופי. מאידך, טען המשיב כי ההעברה יכולה להתבצע גם לפני הפיכתו של החוב לסופי. בית המשפט דן בסוגיה ועסק בבעייתיות בשתי הגישות שהועלו. מחד, קבלת גישת המערערת מיטבה עם החייב שכן הוא יוכל להעביר את הנכס לקרובו כל עוד ההליכים המשפטיים לא מוצו (לרבות ערעור לבית המשפט העליון) ומשכך נוצר לחייב תמריץ לפעול בחוסר תום לב. מאידך, קבלת גישת המשיב עלולה להביא לתוצאה לפיה יוחל הסעיף גם אם העברת הנכס התרחשה פרק זמן ממושך לפני שנוצר חוב המס ומקבל הנכס מחזיק בו במשך תקופה ממושכת ומסתמך על החזקתו.

בית המשפט פסק כי אין לפרש את הסעיף באופן בו על העברת הנכסים לקרוב להתבצע רק לאחר הפיכת חוב המס לסופי, וזאת הן לפי לשון החוק (שכן פרשנות המערערים מייצרת במידה ניכרת את החלופות שנקבעו בתנאי ה' לעיל) והן לפי תכליתו (שכן תכלית העל של הסעיף הינה הבטחת הגבייה, ומתן האפשרות להתחמק מאותה גבייה באמצעות התנהגות חסרת תום לב אינה עולה בקנה אחד עם תכלית זו).

באשר לקשיים שבגישת המשיב, נאמר מטעם המשיב כי הפרשנות המקובלת עליו היא שניתן להפעיל את הסעיף לפני הפיכתו של חוב המס לסופי רק כאשר הנכס הועבר לאחר שהתחילו הליכי השומה והנישום הוזמן לדיון. בית המשפט קבע כי פרשנות זו עונה על דרישות ההגיונות ותום הלב ואינה מרחיבה את תחולת הסעיף באופן בלתי סביר.

תוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

עניינו של ערעור זה בשני הסכמים – בהסכם הראשון התקשרו המשיב ואשתו בהסכם לרכישת קרקע לבניית דירת גג המהווה 16.3% ממגרש (להלן – "דירת הגג") תמורת סכום של \$90,000, ואילו חברה הנמצאת בשליטתו של המשיב (להלן – "החברה") רכשה את 83.7% הנותרים מאותו מגרש במסגרת עסקת קומבינציה, בה התחייבה לבנות עבור בעלי המגרש 3 דירות. בהסכם השני, שנחתם באותו היום, הזמינו המשיב ואשתו (להלן – "בני הזוג") שירותי בניה מהחברה לבניית דירת הגג. ועדת הערר שדנה במקרה קבעה כי העובדה שהמשיב הינו בעל שליטה בחברה אינה גוררת את המסקנה כי מדובר בעסקה מלאכותית וכי מדובר בשתי עסקאות נפרדות ולפיכך חייבים בני הזוג במס רכישה בהתאם לשווי הקרקע (קרי, \$90,000).

השאלה המשפטית

האם שני ההסכמים מתגבשים לכדי עסקה אחת שמהותה מכירת דירה מוגמרת על ידי החברה לבני הזוג או שמא מדובר בשתי עסקאות נפרדות של רכישת זכויות בקרקע על ידי בני הזוג מבעלי המקרקעין ומתן שירותי בניה מהחברה לבני הזוג. השאלה עלתה בהקשר קביעת שווי העסקה לצורך גזירתו של סכום מס הרכישה בו חייבים בני הזוג.

פסיקת בית המשפט העליון (השופט ג'ובראן)

בית המשפט ביסס את פסיקתו בערעור זה על ההלכה המקובלת לפיה יש להתייחס לעסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית. בית המשפט ציין כי הפרמטרים העיקריים לקביעה עם מדובר בעסקה "מפוצלת" הינם התלות, הקשר והזיקה בין ההסכמים השונים. כך, לדוגמא, אם ביטול של הסכם אחד גורר את ביטולו של ההסכם השני הרי שמדובר בהסכמים שנעשו בהסכם מסגרת אחד. בית המשפט תמך את פסיקתו בחתימתם של שני ההסכמים באותו מועד, זהות הצדדים החתומים על ההסכמים, הסכמת הצדדים כי ביטול ההסכם הראשון על ידי המוכר יגרור את שלילת זכותם של בני הזוג לקבל את דירת הגג ובעובדה שהחברה נשאה בתשלומי הארנונה ומס רכוש גם עבור החלק במקרקעין של בני הזוג. בהסתמך על האמור, סבר בית המשפט כי מדובר בעסקה אחת שעניינה רכישת הקרקע על ידי החברה (כך שיראו אותה כאילו רכשה מהבעלים המקוריים גם את החלק שנקנה על ידי בני הזוג), בניית בית משותף על ידי החברה ומכירת דירת גג לבעלי השליטה בחברה – הם בני הזוג.

התוצאה

הערעור התקבל.

עובדות המקרה

המערער פירק מרצון חברה שהייתה בבעלותו (99%) ובבעלות אשתו (1%) תוך כדי משיכת "רווחים ראויים לחלוקה" בסכום של 4,900,000 ₪ שהיו זכאים בשעת הפירוק לשיעור מס מוטב של 10% לפי סעיף 94 לפקודת מס הכנסה בנוסחו דאז. לאחר הפירוק, הוקמה על ידי המערער חברה חדשה שפעילותה זהה לפעילות החברה המקורית.

השאלה המשפטית

האם מדובר בניצול לגיטימי של הטבת המס הגלומה בסעיף 94 לפקודת מס הכנסה או שמא מדובר בעסקה מלאכותית לאור פירוק החברה והקמת חברה חדשה שפעילותה זהה?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט ריבלין - המשנה לנשיאה)

בית המשפט פסק כי על מנת להכריע האם מדובר בניצול לגיטימי של ההטבה הקבועה בסעיף 94 לפקודה יש לבחון שני עקרונות. הראשון – זכותו של הנישום לתכנן את המס המשולם על ידו, לרבות ניצול הטבות המס המעוגנות בחקיקה. השני – מניעת הטבות הקבועות בחוק כאשר אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס. בעניין זה התבסס בית המשפט על סעיף 86 לפקודה העוסק ב"עסקה מלאכותית" שהינה עסקה חוקית שמחוקק המס מאפשר לפקיד השומה להתעלם ממנה שכן נועדה אך ורק לצורך הימנעות מתשלום מס. כמו כן, התבסס בית המשפט על המבחן המקובל לבחינתה של מלאכותיות העסקה – מבחן הטעם המסחרי. בית המשפט פסק כי מדובר בעסקה נטולת טעם מסחרי שכל תכליתה ניצול הטבת המס שהייתה טמונה בסעיף 94 לפקודה. בהתאם, נפסק כי פקיד השומה רשאי להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג לעצמו (ולא מהעסקה כולה) ולמסות את הסכום שנמשך מהחברה בשיעור מס של 25%, כמתחייב בחלוקת דיבידנד.

התוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

המערערת רכשה ביום 5.1.1977 קרקע פנויה ומכרה אותה ביום 8.3.2001 כשעליה בנין שבנתה. בין השנים 1977-1986 הוציאה המערערת עשרות הוצאות להשבחת הקרקע במסגרת בניית הבניין. במסגרת השגה שהגישה המערערת על השומה שערך לה המשיב טענה המערערת כי יש לבצע את תיאום הוצאות ההשבחה על פי הנוסחה הקבועה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה ייערך התיאום מהמועד בו תמו שני שלישים של תקופת ההשבחה, ולא לבצע תיאום של כל הוצאה בנפרד.

השאלה המשפטית

כיצד יש לבצע תיאום של הוצאות השבחה שהוצאו על ידי נישום לצורך חישוב מס השבח?

פסיקת בית המשפט העליון (השופטת פרוקצ'יה)

פסק הדין עסק בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי קיימים שני מועדים אפשריים לתיאום הוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין – יום ההוצאה ויום גמר ההשבחה. כמו כן, קובע סעיף 47 לחוק כי במקרה המיוחד של השבחה שהינה בניין חדש על קרקע פנויה, יראו כגמר השבחה את היום בו תמו שני שלישים מהתקופה הנפתחת בתחילת הבנייה ומסתיימת בגמר הבנייה.

בית המשפט פסק, בהתאם להלכה שניתנה בעניין שכטר (ע"א 5359/92), כי כאשר ניתן לאתר ולהוכיח את הוצאתה של הוצאה במועד מסוים, יבוצע התיאום לפי יום ההוצאה, ואילו רק כאשר לא ניתן להוכיח את יום ההוצאה יתבצע התיאום באמצעות החלופה של יום גמר ההשבחה. פסיקת בית המשפט לפיה יש להעדיף את החישוב המדויק כאשר חישוב כזה הינו אפשרי, מדגישה את תכלית חוק מיסוי מקרקעין לגבות מס אמת. בית המשפט אף ציין כי פסיקתו מתבקשת לאור האפשרות הטכנולוגית כיום לבצע תיאום הוצאות בקלות.

התוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

הנישומים בערעור זה (שלושה ערעורים באותו עניין שאוחדו) מכרו מקרקעין בתקופת הוראת השעה שנקבעה בסעיף 1א48 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – "החוק") במסגרת תיקון מספר 50 לחוק (להלן – "תיקון 50") ושכלל הנחות ממס השבח (בשיעורים של 10%-20%) בגין מכירות של מקרקעין שבוצעו בתקופה הקובעת (7.11.2001-31.12.2003). בגין המכירות הנ"ל, חויבו הנישומים גם במס מכירה.

השאלה המשפטית

האם לאור סעיף 72 לחוק, לפיו דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין", תחול הוראת השעה בסעיף 1א48 לחוק המעניקה הנחות ממס שבח גם לגבי מס מכירה?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט נאור)

בית המשפט בחן האם סעיף 1א48 לחוק חל גם על מס מכירה לאור לשון החוק ולאור תכליתו. בית המשפט סבר כי לשון סעיף 72 לחוק הינה החלטית ומחילה את דין מס שבח על מס המכירה באופן חד משמעי שלא ניתן להתעלם ממנו. בנוסף, סעיף 72 לחוק אף קובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח הינו "לכל דבר וענין" אך למעט "ענין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי פרק שישי". לפי פסיקת בית המשפט, מיעוט פטורים ספציפיים בלבד מחזק את המסקנה כי פטורים והנחות שלא מועטו ימשיכו לחול. בעניין תכלית החוק – פסק בית המשפט כי תיקון 50 נועד לעודד ולהמריץ את הפעילות בענף הנדל"ן ולהסיר חסמי מס, וכי החלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 לחוק על מס מכירה עולה בקנה אחד עם תכלית זו. בנוסף, ביסס בית המשפט את פסיקתו גם על ביטול מס המכירה, שחרף העובדה שנעשה לאחר שבוצעו המכירות נשוא פסק הדין, יש בו כדי להשפיע על הכוונה להחיל את המס בצמצום. באחד הערעורים עלתה אף סוגיית ניכוי הוצאות שכ"ט עו"ד במכירה. באותו מקרה, נמכרו המקרקעין על ידי כונסי נכסים, והנישומה דרשה בניכוי את שכה"ט שנפסק לכונסים, בשיעור 6% משווי העסקה, או לחלופין שכה"ט ששולם בפועל, בשיעור 4%. המנהל הגביל את סכום הניכוי לשיעור שכר הטרחה המקובל, שהינו 2%, וכן טען כי כונסי נכסים מבצעים פעולות שאינן מתמצות רק במכירת מקרקעין ובאותו מקרה אכן שולם שכה"ט לכונסים בעבור פעולות נוספות שבוצעו על ידם. ועדת הערר קיבלה את עמדת המנהל ופסקה כי יש להתיר בניכוי 2% בלבד משכה"ט.

בית המשפט העליון קבע כי נוכח העיקרון של מס אמת ולאור פסק הדין בעניין גבריאלי (ע"א 8763/06), לפיו אין להגביל את ניכוי שכר הטרחה, יש לדחות את טענת המנהל בעניין. בשאלה האם שכה"ט שולם רק בגין פעולות הקשורות למכירת המקרקעין, הסכימו הצדדים בפני ועדת הערר כי אין ביניהם כל מחלוקת עובדתית, ואין לאפשר למנהל לטעון אחרת בשלב זה. לפיכך, יש להתיר בניכוי את שכה"ט ששולם בפועל, בשיעור 4% משווי העסקה.

התוצאה

הערעור התקבל.

עובדות המקרה

העותרות היו יזמיות מקרקעין שבעלותן זכויות במקרקעין מסויימים באשקלון. המשיבות כרתו הסכמי פיתוח עם החברה הכלכלית לאשקלון (להלן - "חכ"א"), לפיו התחייבה חכ"א לבצע עבודות פיתוח בשטחים הציבוריים של הפרוייקט, תמורת תשלום של העותרות, כאשר מהתמורה ששולמה על ידי המשיבות תהווה תחליף לאגרות והיטלים, ובגינה תוציא חכ"א חשבונית לעירייה, ואילו היתרה תוגדר כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים", ובגינה תוציא חכ"א חשבוניות למשיבות. המשיבות ניכו כמס תשומות את סכום המע"מ שנכלל בחשבוניות שהוצאו להן. המנהל לא התיר בניכוי את מס התשומות, והמחלוקת הגיעה לפתחו של בית המשפט העליון, אשר דחה את עמדת העותרות. בית המשפט העליון קבע כי "דרך המלך" היא ביצוע עבודות התשתית על ידי הרשות המקומית באמצעות קבלנים, והטלת האגרות על בעלי הזכויות במקרקעין. בדרך בה נקטו העוררות ישנו יתרון מס, שכן כאשר משולמות אגרות במזומן, לא יכול היזם לנכות את מס התשומות הגלום באגרות, שכן העירייה היא מלכ"ר ואינה מוציאה חשבוניות מס. נקבע כי אין הצדקה להבחנה לצורך מע"מ בין החלופות. כך, יש לראות את העסקה כאילו שילם היזם אגרות לעירייה, וזו עשתה שימוש בסכומים כדי לשלם לתאגיד העירוני תמורת עבודות התשתית. עוד נקבע כי לא הוכח שהחלוקה בין תשלומים "חלף אגרות והיטלים" לבין תשלומים "מעבר לחלף אגרות והיטלים" אכן נגזרת מסכום האגרות והיטלי הפיתוח שהיה על העותרות לשלם. מכאן העתירה לדיון נוסף.

העותרות טענו כי ניתן היה להפריד בין השירותים שביצעה חכ"א עבור הרשויות המקומיות לבין השירותים שביצעה עבורן, כאשר מס התשומות בגין השירותים האחרונים מותר בניכוי.

השאלה המשפטית

האם זכאיות המשיבות לנכות מס תשומות בגין תשלומים "מעבר לחלף אגרות והיטלים"?

פסיקת בית המשפט העליון (המשנה לנשיאה ריבלין)

בית המשפט העליון דחה את העתירות, בקבעו כי פסק הדין נשוא העתירות אינו עומד בסתירה להלכות קודמות של בית המשפט. כמו כן, פסק הדין אינו שולל באופן גורף את האפשרות להפריד בין הוצאות "ציבוריות" המבוצעות כשירות לרשות המקומית לבין הוצאות "פרטיות" המבוצעות למען היזם, כאשר בגין האחרונים ניתן לנכות מס תשומות. פסק הדין רק הצביע על הקושי לבצע את הפרדה במקרה הספציפי. האפשרות לבצע את הפרדה תיבחן בהתאם למכלול הנסיבות, ונוכח היכולת להעמיד תשתית ראייתית לקיומה.

תוצאה

העתירות נדחות.

עובדות המקרה

המערערים רכשו בשנות השישים זכויות חכירה בקרקע חקלאית ממנהל מקרקעי ישראל (להלן - "המינהל"). חוזה החכירה המקורי קבע כי במקרה של שינוי ייעוד של השטח מחקלאות לשימוש אחר, רשאי המינהל לסיים את תקופת החכירה, תוך תשלום פיצויים. בשנת 1995 אכן אירע שינוי ייעוד של המקרקעין מחקלאות למגורים, ובעקבותיו ניהלו המערערים משא ומתן עם המינהל, בסופו הוסכם כי המערערים יוותרו על זכויותיהם במקרקעין תמורת פיצוי של חכירת שטח של 27% מהמקרקעין לפי הייעוד החדש, וכן סכום כספי. המערערים דיווחו על חבות במס שבח רק בגין הסכום הכספי, ואילו המשיב דחה את עמדתם, וראה זאת כמכירה מלאה של זכויות המערערים במקרקעין, וקבלה בתמורה של שלושה מגרשים ופיצוי כספי. ועדת הערר דחתה את עמדת המערערים, ומכאן הערעור.

השאלה המשפטית

האם שדרוג של חוזה חכירה חקלאי כורך בתוכו עסקת מכירה מלאה של הזכויות במקרקעין?

פסיקת בית המשפט העליון (השופט רובינשטיין)

בית המשפט חזר על הלכת הדרי החוף (דנ"א 2596/02) בה נקבע כי שינוי ייעודם של מקרקעין המצויים בחכירה מהווה עסקת רכישה החייבת במס בידי החוכרים, על אף שהמקרקעין לא החליפו ידיים, ואף נאמר בה בדרך אגב כי ניתן היה לראות בעסקה זו שני אירועי מס: ויתור על זכויות החכירה בייעוד הישן המהווה "מכירה", ורכישת זכויות החכירה בייעוד החדש המהווה "רכישה". קל וחומר שקיימות שתי עסקאות כאשר בפועל הוחזר חלק מהמקרקעין לידי המינהל. המערערים טענו שהמינהל השיב לידי את המקרקעין באופן חד צדדי מכוח הסכם החכירה המקורי, והחליט לפצות אותם על כך. טענה זו נדחתה, מאחר שלשון הסכם הפיצוי מעידה על ויתור רצוני של המערערים על זכויותיהם. כמו כן, הסכם זה נחתם לאחר משא ומתן ממושך, והפיצוי מכוחו גבוה בהרבה מהפיצוי לו היו המערערים זכאים לפי הסכם החכירה, ונגזר מייעודם החדש של המקרקעין. טענת ההשבה החד צדדית אף אינה עולה בקנה אחד עם נכונות המערערים לשלם מס שבח על הפיצוי במזומן שיקבלו מהמינהל, ואף לא טענו טענה פורמאלית של מכירה כפויה, אשר מזכה בפטורים ספציפיים המעוגנים בסעיפים 63-65 לחוק מיסוי מקרקעין. סוגיה נוספת שעלתה בערעור היא תוספת המע"מ לשווי המקרקעין - המשיב הוסיף מע"מ לשווי המכירה של המקרקעין כפי שנקבע על ידי השמאי הממשלתי. מנגד, טענו המערערים כי לא היה מקום להוסיף מע"מ, מאחר שלו היו מוכרים את המקרקעין בשוק החופשי תמורת מזומן, לא היה נוסף מע"מ לתמורה זו. טענה זו נדחתה, שכן היא עובדתית בבסיסה, ולא הוכח כי שווי המקרקעין ללא מע"מ מייצג את שוויים בשוק.

תוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

המערערת בערעור זה הייתה בעלת 100% בחברה שעסקה בייצור מזגני אוויר בתחום הצבאי והאזרחי (להלן – "החברה"). החברה מכרה את פעילותה בתחום הצבאי לחברה אחרת תמורת סכום קבוע ותמלוגים תקופתיים (להלן – "ההסכם"). לאחר ההסכם הוקמה חברה חדשה (להלן – "החברה החדשה") אליה העבירה המערערת את מניותיה בחברה תמורת 97% ממניות החברה החדשה, וזאת בפטור ממס בהתאם להוראת סעיף 104א לפקודת מס הכנסה. לאחר ההעברה החזיקה החברה החדשה בחברה ואילו המערערת החזיקה ב-97% ממניות החברה החדשה. בהמשך, חילקה החברה לחברה החדשה דיבידנד בין חברתי שאינו חייב במס. כשנתיים לאחר הקמת החברה החדשה פורקה היא מרצון וחולק לבעלי מניותיה, וביניהן המערערת, דיבידנד פירוק שהיה מתוך רווחים ראויים לחלוקה שנצברו בחברה החדשה לפני 31.12.2002 (שמקורם בדיבידנד שהתקבל מהחברה) ובגינו היו זכאים, לכאורה, לשיעור מס מוטב של 10% לפי סעיף 194ב לפקודה. לטענת המשיב, מכלול הפעולות שתואר לעיל הינו בגדר עסקה מלאכותית שכן אלמלא פירוקה של החברה החדשה לא הייתה יכולה המערערת "להיפגש עם הכסף" בשיעור מס של 10% שכן לאור ההסכם לא היה ניתן לפרק את החברה. מנגד, טענה המערערת כי מדובר בתכנון מס לגיטימי, שכן מספר נסיבות עסקיות הביא להקמתה ופירוקה של החברה החדשה, ביניהן קיום סעיף אי תחרות בהסכם בין החברה לחברה שרכשה את פעילות התחום הצבאי וכמו כן התמקדות בקהל לקוחות בתחום האזרחי.

השאלה המשפטית

האם ממכלול העובדות שנסקרו ברקע העובדתי מדובר בעסקה מלאכותית שנעשתה ללא כל טעם מסחרי ופקיד השומה רשאי להתעלם ממנה בהתאם להוראת סעיף 86 לפקודה?

פסיקת בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט אלטוביה)

בית המשפט פסק כי מבחן הטעם המסחרי הוא זה שיכריע בשאלת מלאכותיותה של עסקה – ככל שאין טעמים מסחריים לביצוע עסקה והעסקה משמשת "קולב" בלבד לשיקולי המס, תהיה הנטייה לראות בעסקה עסקה מלאכותית. בית המשפט סבר כי מאחורי הטעמים שהציגה המערערת להקמת החברה החדשה, העברת המניות בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה, חלוקת דיבידנד מהחברה לחברה החדשה ופירוק החברה החדשה לא עומד רציונאל עסקי. בית המשפט תמך את פסיקתו בכך שהחברה פעלה, בכל מקרה, בניגוד לסעיף אי התחרות וכי לא הוצגו ראיות לקשר בין הקמת החברה החדשה להתמקדות בלקוחות התחום האזרחי. בהתאם, נפסק כי מכלול האירועים שתוארו ברקע העובדתי הינם בגדר עסקה מלאכותית וכי פקיד השומה פעל כשורה כאשר סיווג את מכלול האירועים הנ"ל ככזו.

התוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

במסגרת ערעור זה נדון עניינן של חברת אם וחברת בת להן נצברו הפסדים מפעילותן העסקית. עם השנים הסבה חברת האם את פעילותה העסקית לתחום שוק ההון. לאחר שסיימה חברת האם לקזז את הפסדיה העסקיים הצבורים מפעילותה הקודמת כנגד רווחיה מתחום שוק ההון, הוצגו רווחים מפעילות בשוק ההון אצל החברה הבת, שביקשה לקזזם כנגד הפסדיה הצבורים שלה. זאת, בשעה שהתשלום למי שעבד כיועץ שוק ההון במסגרת אותה פעילות בוצע מהחברה האם, ובשעה שהחברה הבת לא נשאה בהוצאות שכירות ולא העסיקה עובדים אלא רק שילמה דמי ניהול לחברה האם. מיד לאחר ניצול ההפסדים הצבורים בחברה הבת, הפסיקה זו את פעילותה בתחום שוק ההון. המשיב טען כי מדובר בהזרמת פעילות מלאכותית לחברה הבת שבוצעה אך ורק לאור הפסדיה הצבורים, וביקש להתעלם מהזרמת הפעילות ולא להתיר את קיזוז הפסדיה הצבורים של החברה הבת לאור סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. החברה האם והחברה הבת טענו מנגד כי קיים טעם מסחרי בהזרמת חלק מהפעילות בשוק ההון לחברה הבת, שהינו תחילת העבודה עם בנק חדש בתנאים אטרקטיביים והחשש מנוק תדמיתי שהיה עשוי להיווצר לחברה האם כתוצאה מכישלון ההתקשרות עם הבנק החדש.

השאלה המשפטית

האם הזרמת פעילות החברה האם לחברה הבת לצורך קיזוז ההפסדים הצבורים בחברה הבת הינה עסקה מלאכותית שפקיד השומה רשאי להתעלם ממנה בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה?

פסיקת בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט מגן אלטוביה)

בית המשפט פסק, בהתאם לרקע העובדתי שנסקר לעיל, כי הזרמת הפעילות לחברה הבת הינה עסקה מלאכותית שפקיד השומה רשאי להתעלם ממנה לפי סעיף 86 לפקודה. בית המשפט תמך את פסיקתו בהעדרם של סימני פעילות בחברה הבת, ובין היתר בכל שלחברה הבת לא היו עובדים, לא היו משרדים, לא היה הון עצמי והסיכון הכלכלי באותן עסקאות היה על כתפי החברה האם, שאף הייתה ערבה לבנק אשר באמצעותו בוצעו העסקאות. בית המשפט סבר כי לאור האמור, אין טעם מסחרי של ממש בהזרמת הפעילות לחברה הבת. לפיכך, נפסק כי מדובר בעסקה שהטעם העיקרי מאחוריה הינו הפחתת מס.

תוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

שלושת המערערים, בני משפחת קליימן, החזיקו במניותיה של חברת "קליימן מטאור בע"מ" (להלן - "החברה"), וכל אחד מהם הקים חברת אחזקות, אליה העביר את מניותיו בחברה. בשלהי שנת 1999, ביקשו חברות האחזקה לקבל מעמד של חברות משפחתיות בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה. על פי כללים חשבונאיים מקובלים, רשמו חברות האחזקה הכנסות מרווחי אקוויטי, שנבעו מצבירת רווחים בחברה. בכל אחת מהשנים שבערעור, חילקו חברות האחזקה דיבידנדים לבעלי מניותיהן מתוך רווחי האקוויטי החשבונאיים שנצברו בדוחותיהן. סעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה מערערת על חלוקת רווחים שחולקו מהכנסות חברה משפחתית, יראו אותם כאילו לא חולקו.

השאלה המשפטית

כיצד יש למסות הכנסה מדיבידנד שחילקה חברה משפחתית, מתוך רווחי אקוויטי אותם רשמה בדוחותיה הכספיים?

פסיקת בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט מגן אלטוביה)

ביחס לקביעת סעיף 64א לפקודה כי רווחים שחולקו מהכנסות החברה יראו כאילו לא חולקו, מסכים בית המשפט עם טענת המערערים, המסתמכת על קובץ הפרשנות של מס הכנסה, כי אף רווחים שיחולקו מהכנסות החברה שאינן "הכנסה חייבת" יחסו תחת כנפי הסעיף. ברם, לגישתו, אין לראות ברווחי האקוויטי אותם רשמו חברות האחזקה בספריהן כ"הכנסה" כלל לענין סעיף זה.

סעיף ההגדרות לפקודה מגדיר הכנסה כ"סך הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו". אי לכך, אף שהחשבונאות מכירה ברווחי אקוויטי, וחלוקת דיבידנד מרווחי אקוויטי מותרת על פי דיני החברות, מס הכנסה אינו מכיר בכך מחמת העדר הוראה בחקיקת המס. "הכנסה", כמשמעותה בפקודה, היא הכנסה הצומחת מ"אירוע מס" שהוא, ברגיל, אירוע של מימוש. עלייה (או ירידה) של ערך נכס בלא אירוע מס לא יהווה "הכנסה" או "הפסד". לכן, הוראת המחוקק כי יש לראות רווחים שחולקו מהכנסות חברה משפחתית כאילו לא חולקו אינה כוללת העברת כספים מהחברה המשפחתית שאינם מהווים כלל הכנסה בידיה. מכאן, שיש למסות את הדיבידנד שנתקבל בידי המערערים מכוח סעיף 42(4) לפקודה. המערערים טענו כי עמדת המשיב תוביל למיסוי כפול - פעם אחת בחלוקת רווחי האקוויטי, ופעם שניה בעת חלוקת דיבידנד מהחברה לחברות האחזקה, חלוקה אשר תתחייב במס לאור היותן של חברות האחזקה חברות משפחתיות. טענה זו נדחתה, שכן רווחי אקוויטי שצמחו לחברות האחזקה צמחו בשל אחזקתם במניות החברה, בעוד חלוקת דיבידנד בידי החברה היא חלוקת רווחי החברה גופה, ומדובר בשני מקורות נפרדים.

תוצאה

הערעור נדחה.

עובדות המקרה

בעקבות סכסוך לגבי אופן ניהולה של חברה בניהול משפחתי, חתמו העוררים על הסכם לפיו ימכרו את מניות החברה שבבעלותם לשאר בעלי המניות, וכן על הסכם לפיו ימכרו את זכויותיהם במקרקעין עליהם הוקם מפעלה של החברה. הסכם מכר המניות כלל תנאי מתלה לפיו המכירה תלויה באישור הממונה על ההגבלים העסקיים.

השאלה המשפטית

האם יום המכירה לצורך חישוב מס השב הינו יום חתימת הסכם מכירת המקרקעין, או יום התקיימותו של התנאי המתלה?
(יוער, כי בפסק הדין נדונו שאלות משפטיות נוספות, אשר לא מצאנו לנכון להביאן כאן).

פסיקת ועדת ערר מס שבח מקרקעין (השופט בדימוס סלוצקי)

הסכמי מכר המניות ומכר המקרקעין הם שלובים במטרה להגשים עסקה אחת, שהיא ניתוק הקשר בין העוררים לחברה. לפיכך, התנאי המתלה לעסקה של קבלת אישור הממונה חל גם לגבי הסכם המקרקעין. קבלת אישור הממונה הוא תנאי מתלה מן הדין, אשר מביא להשתכללות חוזה עם התקיימותו. על כן, יש לקבוע את יום העסקה כיום התקיימות התנאי המתלה.

התוצאה

הערעור בסוגיית יום המכירה התקבל.

עובדות המקרה

בהליך זה נדונה טענת המבקשים במסגרת בקשתם לאישור הליך כתובענה ייצוגית לפיה גבתה המדינה מע"מ באמצעות חברות לטלפוניה בינלאומית שלא כדין, וזאת בגין שיחות טלפון מחו"ל לישראל שבוצעו באמצעות כרטיסי חיוג ושיחות גוביינא. לטענת המבקשים, במסגרת סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ נקבע כי על "מתן שירות בחו"ל בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל" יוטל מע"מ בשיעור אפס, כאשר המבחן למקום מתן השירות הינו מקום צריכת השירות. לפיכך, משצרכו המחייגים באמצעות כרטיסי החיוג ושיחות הגוביינא את שירותי הטלפוניה בחו"ל, יש להטיל על העסקה מע"מ בשיעור אפס. מנגד, טענה המדינה כי המבחן למתן שירות בחו"ל הינו מקום ביצוע השירות. ולשיטתה, השירות בוצע בישראל, שכן מבחינה טכנולוגית השיחות הועברו ליעדן באמצעות מרכזיה בישראל.

השאלה המשפטית

כיצד ייקבע אם שירות ניתן בחוץ לארץ על מנת שיחול על אותו שירות מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(7) – לפי מקום צריכת השירות או לפי מקום ביצוע השירות.

פסיקת בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט מגן אלטוביה)

בית המשפט דן בפרשנות סעיף 30(א)(7) ופסק כי המבחן למתן שירות בחו"ל הינו מקום צריכת השירות. בית המשפט תמך את פסיקתו על הרציונאל שהנחה את המחוקק להעניק הקלה בדמות מע"מ בשיעור אפס שהינו, בין היתר, עידודן של עסקאות ייצוא (המתממשת באופן בו ספק השירות שהינו עוסק ישראלי יוכל להציע מחיר שכולל מע"מ בשיעור אפס ולהתחרות במחירי ספקי השירות שמחוץ לישראל). כמו כן, סבר בית המשפט כי מרכז הכובד של הסעיף נעוץ במקום מתן השירות ולא בזהות מקבל השירות שכן תכלית חוק מע"מ הינה לחול על צריכה של מוצרים ושירותים בישראל ולא על צריכה של מוצרים ושירותים מחוץ לישראל. בהתאם, פסק בית המשפט כי מקום מתן השירות בעת חיוג באמצעות כרטיסי חיוג או שיחת גוביינא מחו"ל נקבע לפי מקום הימצאו של צורך השירות, שהינו יוזם השיחה המחייג מחו"ל, ולא מקבל השיחה בישראל.

התוצאה

בית המשפט אישר את הבקשה ואת ניהול התובענה הייצוגית.

עובדות המקרה

המועצה האזורית בני שמעון והמערערת, מטמנת אפעה, מפעילות אתרים סמוכים לסילוק פסולת והטמנת אשפה בדרום הארץ. לצורך חוק מע"מ, מסווגת המועצה כ"מלכ"ר", בעוד המערערת מסווגת כ"עוסק".

ביום 5/8/2008, פנתה המערערת למנהל מע"מ בבקשה לשנות את הגדרת פעילות המועצה ל"עוסק" לצרכי מע"מ, על מנת למנוע את היתרון המפלה, לטענתה, שמעניק סיווג כמלכ"ר. ביום 9/6/2009, השיבה רשות המסים כי הבקשה נבחנת. משלא ניתנה תשובת הרשות תוך 90 יום, הגישה המערערת ערעור זה בטענה שיש לראות באי מתן תשובה כדחיית הבקשה, בהסתמך על הוראת סעיף 64(ב) לחוק מע"מ, וכן טענה כי לאור היותה נפגעת מאי קבלת תשובה מצידה של רשות המסים, קמה לה זכות עמידה (היא תנאי הסף לזכות ההגשה של תביעה משפטית). המועצה הגישה בקשה למחיקת הערעור על הסף, כיוון שטרם ניתנה החלטת רשות המסים בפניית המערערת, וכן טענה היא להיעדר זכות עמידה.

השאלות המשפטיות

1. האם קמה למערערת עילת ערעור לאור העובדה שרשות המסים טרם הכריעה בבקשה?
2. במידה והתשובה היא חיובית, האם ישנה זכות עמידה למערערת לפתוח בהליך הערעור?

פסיקת בית המשפט המחוזי (השופטת שרה דברת - ס. נשיא)

בקשת המערערת לשינוי סיווגה של המועצה הוגשה מכוחו של סעיף 58 לחוק מע"מ. סעיף 64(ב) לחוק מע"מ עוסק בערעור על פעולות המנהל וקובע, כי במקרים שנתבקש המנהל לפעול על פי סעיף 58, ולא השיב לבקשה תוך 90 יום, יראוהו כאילו דחה את הבקשה. בית המשפט קבע כי הגשת הערעור הינה מוקדמת מדי. תשובת רשות המסים מיום 9/6/2009 כי הבקשה נבחנת מעידה על החלטה עקרונית מצידה לבדוק את סיווגה של המבקשת, גם אם טרם גיבשה עמדתה הסופית בדבר. על כן, טענת המערערת כי רשות המסים לא השיבה לבקשתה אינה מדויקת. רשות המסים כפופה לכללי המנהל התקין המחייבים, בין היתר, הנחת תשתית עובדתית ראויה תוך בחינת מכלול ההיבטים והשיקולים. ומתן התשובה שהנושא בבחינה מספיק להוצאת המקרה מתחולתו של סעיף 64(ב).

בנוסף, ציינה השופטת כי הרושם המתקבל הינו כי המערערת פנתה לביהמ"ש להאיץ את החלטת רשות המסים לסיווגה של המועצה, אך אין זה ההליך הנכון ויש דרכים אחרות לכך. לפיכך, נפסק כי הערעור ימחק על הסף, וכי אין צורך להיכנס לשאלת זכות העמידה של המערערת.

תוצאה

הערעור נדחה.