

מיסוי על עסקת מקרקעין של עובד רשות המסים

תקציר

בפברואר 1997 רכשה חברה פרטית בתחום הבנייה (להלן - החברה) קרקע, חילקה אותה לעשרים ושישה מגרשים והעמידה אותם למכירה. בין רוכשי המגרשים מהחברה היו עובד בכיר (להלן - עובד הרשות) ברשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות) וקרוב משפחתו, שכל אחד מהם רכש בשנת 2004 מגרש נפרד. החברה לא עמדה בהתחייבויותיה לרשות, והרשות עיקלה את המגרשים. הביקורת העלתה כי הרשות עשתה עם שני הרוכשים האמורים הסדרי מיסוי חריגים שבהם נתנה הנחות מס.

פעולות הביקורת

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים מאי-יולי 2011, לסירוגין, את הליך הטיפול של רשות המסים בעסקה האמורה לגבי עובד הרשות וקרוב משפחתו. הביקורת נעשתה ברשות המסים.

עיקרי הממצאים

1. משרד פקיד השומה רחובות נתן בנובמבר 2004 (מועד הרכישה) לעובד רשות המסים ולקרובו, אישור לרשום בפנקס רשם המקרקעין (טאבו) את המגרשים שרכשו על שמם, אף שמלוא המסים על המגרשים עדיין לא שולמו. זאת למרות שלפי נוהל של רשות המסים בעניין זה, ניתן לתת, בתנאים מסוימים, אישור כזה רק לרוכשי דירות למגורים ולא לרוכשי מגרשים.
2. החלק היחסי שכל רוכש היה צריך לשלם לרשות המסים בגין חובות החברה על הקרקע (מס רכוש, מס שבח ומס רכישה) היה כ-149,000 ש"ח; אולם עובד הרשות וקרובו שילמו רק כ-48,000 ש"ח כל אחד. סכום מופחת זה נבע מויתור על תשלום ריבית (ראו להלן) וכן מחישוב לא נכון של החלק היחסי בחובות של החברה.
3. סמנכ"ל בכיר ברשות המסים, מר זאב פורת, אישר לוותר לעובד הרשות ולקרובו, על פי בקשתם ועל פי המלצת משרד מיסוי מקרקעין (להלן - מסמ"ק) רחובות, על תשלום של מלוא הריבית שנצברה על חלקם היחסי בחובות של החברה לרשות בגין הקרקע. יצוין כי לרוכשים האחרים, לא ויתרה רשות המסים על המרכיב של תשלום הריבית בחישוב החובות.
4. עובד הרשות וקרובו הצהירו בינואר 2005 למסמ"ק רחובות כי רכשו כל אחד את המגרש בסכום של 262,320 ש"ח. מהצהרה זו צריך להיגזר מס הרכישה (של הרוכש) המתחייב. אולם בהצהרת החברה שהוגשה לרשות ב-2007 נכתב כי עובד הרשות וקרובו שילמו בגין המגרשים 677,660 ש"ח כל אחד. סכום זה דומה לסכומים

ששילמו הרוכשים האחרים. רשות המסים החליטה שלא לבדוק את פשר הפער שבין ההצהרות של עובד הרשות וקרובו לבין הצהרות החברה והצהרות שאר הרוכשים.

5. בחישוב חוב מס הרכישה שנעשה לעובד הרשות וקרובו במסמ"ק רחובות, שכלל גם את היטל ההשבחה על הקרקע ואת חלקם בחובות המסים של החברה ששילמו על הקרקע, לא נכלל, כנדרש, גילום לצורכי מס של הסכומים ששילמו עובד הרשות וקרובו במקום החברה החייבת.

סיכום והמלצות

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה מקרה שבו עובדי רשות המסים נתנו הנחות חריגות במס לעובד בכיר של הרשות ולקרובו שרכשו מגרשים לבנייה מהחברה שנקלעה לקשיים כספיים, זאת ללא הסבר נאות. הנושא הועבר על ידי משרד מבקר המדינה ליועץ המשפטי לממשלה, והוא הודיע כי לא נמצאה תשתית מתאימה לפתיחה בחקירה פלילית. עם זאת, לדעת משרד מבקר המדינה, מדובר בדרך פעולה שאינה תקינה עד כדי חשש לפגיעה בטוהר המידות. על רשות המסים לבדוק את אופן הטיפול בעובד הרשות ובקרובו, לגבות מהם את המס בצורה שוויונית כנדרש, להסיק את המסקנות הפרטניות וכן לקבוע כללים ברורים ודרכי בקרה לטיפול באירועי מס של עובדי הרשות, כדי למנוע מקרים דומים בעתיד.



מבוא

חברה פרטית בתחום הבנייה (להלן - החברה) רכשה קרקע בפברואר 1997 והתחייבה בהסכם הרכישה לשלם לרשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות), גם את החובות הקודמים של המוכרים לרשות בגין הקרקע (בכלל זה מס שבח, מס רכישה ומס רכוש). החברה חילקה את הקרקע ל-26 מגרשים לבנייה והעמידה אותם למכירה. בפברואר 2005 היה חוב החברה לרשות בשל אי-תשלום של מס רכוש (כפי שחל במועדים הרלוונטיים) ומס שבח בגין המגרשים האמורים כ-3.6 מיליון ש"ח. החברה לא עמדה בתשלום החובות לרשות המסים, והרשות עיקלה את המגרשים (לאחר שחלק מהם נמכרו אך עדיין היו רשומים על שם החברה). בין רוכשי המגרשים מהחברה היו עובד בכיר ברשות המסים (להלן - עובד הרשות) וקרוב משפחתו, שכל אחד מהם רכש בנובמבר 2004 מגרש נפרד. עם עובד הרשות וקרוב משפחתו עשתה הרשות הסדרי מס חריגים, בהם נתנה הנחות מס, ובעקבות תלונות עשתה הרשות הסדרים דומים עם שלושה רוכשים נוספים.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים מאי-יולי 2011, לסירוגין, את הליך הטיפול של רשות המסים בעסקה האמורה לגבי עובד הרשות וקרוב משפחתו. הביקורת נעשתה ברשות המסים.

רישום מקרקעין שטרם שולם המס בגינם

בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן - חוק מס רכוש), בסעיף 54(א) נקבע כי "לא תירשם בפנקסי המקרקעין כל פעולה בקרקע לפני שיומצא אישור מהמנהל [מנהל משרד מיסוי מקרקעין] על תשלום המס המגיע מבעל הקרקע". על פי הסעיף האמור, ב"כל פעולה" נכללים גם חלוקה ופיצול של הקרקע. מכאן שבעל קרקע שמעוניין לחלק את הקרקע למגרשים לבנייה ולרשום את החלוקה בפנקס רשם המקרקעין (טאבו), עליו לשלם את מס הרכוש על הקרקע ורק לאחר מכן יוכל לקבל אישור מהמנהל כדי להציגו לרשם המקרקעין.

הרשות עשתה הסדרים והחריגה את עובד הרשות, קרובו ושלושה רוכשים נוספים ואפשרה להם לשלם לה את חלקם היחסי בחובות כדי לקבל אישור לרשם המקרקעין לרישום הקרקע על שמם. בכך למעשה, הרשות פעלה בניגוד לחוק מס רכוש, כיוון שהחוב הכולל של החברה על הקרקע לרשות, לרבות בגין מס רכוש, לא שולם.

לדעת משרד מבקר המדינה לא הייתה צריכה הרשות, על פי חוק מס רכוש, לתת לרוכשים הללו אישור לרשם המקרקעין עד שהחברה תשלם לרשות את כל החובות על הקרקע.

אישור לרישום הנכס

נוסף על האמור לעיל, על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ומכירה), התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין) (סעיף 50), כדי לקבל אישור לרשם המקרקעין על החברה להציג אישור ממס הכנסה כי שילמה מס הכנסה על הרווח שנבע ממכירת הקרקע. יצוין שעל פי נוהל של הרשות, אשר חל על רוכשי דירות למגורים מקבלן - "גביית חובות מס מרוכשי דירות מקבלן - סעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין", ניתן, בתנאים מסוימים, לאפשר לרוכש דירה למגורים, לשלם חובות מס של הקבלן. אולם על פי הנוהל, "כל ההסדרים המפורטים בנוהל חלים אך ורק על רוכשי דירות מגורים שרכשו במישרין מקבלן ולא על נכסי מקרקעין אחרים".

משרד מבקר המדינה מצא כי רכז חוליה במשרד פקיד השומה רחובות נתן בנובמבר 2004 (מועד הרכישה) לעובד הרשות ולקרובו, ובעקבות דרישה, גם לשלושה רוכשים נוספים, את האישור הנדרש כדי לרשום את המגרשים שרכשו על שמם בפנקס רשם המקרקעין (טאבו), אף שהחברה לא שילמה את מס הכנסה כנדרש.

לדעת מבקר המדינה, היות ומדובר ברוכשי מגרשים ולא ברוכשי דירות מגורים, על הרשות היה לפעול בהתאם לנהליה ולא לתת אישור לרוכשים לרשום את המגרשים על שמם, עד שהחברה תשלם את כל חובותיה לרשות בגין המגרשים.

חישוב החובות

החלק היחסי שכל רוכש היה צריך לשלם לרשות המסים בגין חובות החברה לרשות היה כ-149,000 ש"ח (לא כולל תשלומי מס רכישה של כל רוכש בגין עסקת הרכישה הנוכחית של המגרש). נמצא כי עובד הרשות וקרובו נדרשו לשלם לרשות בגין חובות החברה רק כ-48,000 ש"ח כל אחד, והם שילמו את הסכום בפברואר 2005; סכום מופחת זה נבע מוויתור הרשות על תשלום ריבית כמפורט בהמשך, וכן מחישוב לא נכון של חלקם בחובות: מנהל מיסוי מקרקעין (להלן - מסמ"ק) רחובות חישב את החלק היחסי של עובד הרשות (וכן לקרובו) בחובות, לפי מגרש אחד (בשטח של 250 מ"ר) חלקי השטח הכולל של הקרקע לפני הפקעת חלק ממנה (18,215 מ"ר), בעוד שהיה צריך לחלק את השטח של מגרש אחד בשטח שלאחר ההפקעה (6,520 מ"ר). משום כך שילמו עובד הרשות וקרובו רק כשליש מהחלק היחסי שלהם בחובות החברה בגין הקרקע.

בבדיקת משרד מבקר המדינה התברר כי הגובה במשרד מסמ"ק רחובות גילה את הטעות בחישוב בסמוך למועד שבו היא נעשתה. למרות זאת, לא תיקן מנהל מסמ"ק רחובות את החישוב, ועובד הרשות וקרובו לא התבקשו לשלם את ההפרש.

לדעת מבקר המדינה, על רשות המסים לבדוק את החישוב לגבי החוב, לתקן את הטעות שנעשתה בחישוב החלק היחסי ולגבות את ההפרש מעובד הרשות וקרובו.

ויתור על ריבית וקנסות על החובות

בדצמבר 2004 פנה עובד הרשות בשמו ובשם קרובו לרשות וביקש, בהתאם לנוהל קבלת הנחות מחובות מס, לוותר להם על חלק מסכום החוב היחסי שלהם מחוב החברה ולנכות מחישוב התשלום את הקנסות והריבית. סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגבייה ברשות, מר זאב פורת (להלן - הסמנכ"ל לאכיפת הגבייה), אישר בכתב באותו החודש לוותר לעובד הרשות ולקרובו על מלוא הקנסות ועל הריבית שנצברה על החובות היחסיים של החברה לרשות בגין הקרקע, דהיינו מס שבח, מס רכוש והחובות הקודמים של מוכרי הקרקע לחברה (מס רכוש, מס רכישה ומס שבח). לרוכשים האחרים לא ויתרה הרשות על המרכיב של תשלום הריבית בחישוב החובות.

בתשובת הסמנכ"ל לאכיפת הגבייה מ-31.8.11 הוא טען מדובר בסכומים שבהם היה למסמ"ק רחובות סמכות לתת את ההנחות, אולם כיוון שמדובר בעובד הרשות הועברה הבקשה לאישורו. לטענתו, הוא אישר את ההנחות על פי המלצת מסמ"ק רחובות. עוד ציין הסמנכ"ל לאכיפת הגבייה כי "אין חולק על העיקרון שאין לנהוג עם עובד הרשות באופן שונה לעומת רוכשים אחרים לפיכך ולאור האמור לעיל... יש לתקן זאת ולהשוות את מצבם למצבו, אפילו ייעשה הדבר רטרואקטיבית".

מבקר המדינה מעיר כי יש לתקן את אי-השוויון בין הרוכשים ולא להפלות לטובה את עובד הרשות וקרובו לעומת הרוכשים האחרים.

אי-התאמה בהצהרה על סכום הרכישה

1. עובד הרשות וקרובו הצהירו בינואר 2005 בפני משרד השומה רחובות וכן בפני מסמ"ק רחובות, לצורך תשלום מס הרכישה וקבלת אישור לרישום המגרשים על שמם בטאבו, כי רכשו את המגרשים מהחברה בסכום של 262,320 ש"ח כל אחד.

מהבקשה שהגישה החברה החייבת למשרד השומה רחובות ב-2007 לצורך קבלת אישור לרישום המגרשים בטאבו על שם הרוכשים עולה, כי עובד הרשות וקרובו שילמו בגין המגרשים 677,660 ש"ח כל אחד, בדומה לסכומים ששילמו יתר הרוכשים. באוקטובר 2008 בדק משרד השומה רחובות את הצהרת החברה ומצא כאמור פער בין הצהרות עובד הרשות וקרובו ובין הצהרת החברה והצהרות יתר הרוכשים, אך לא בדק מה המקור לפער זה. בדיקה זו חשובה שכן לפי חוק מיסוי מקרקעין יש לחשב את מס הרכישה לפי ערך המכירה של הקרקע או לשום את שווי הקרקע. בדיון שהתקיים מאוחר יותר, ביוני 2010, בהשתתפות מנהל מסמ"ק רחובות דאז וסגנית בכירה ליועץ המשפטי של הרשות, הועלה כי יש קושי להסתמך על הצהרת החברה, וכי בינואר 2005 נערכה לעובד ולקרובו שומה לפי מיטב השפיטה. לכן הוחלט כי אין מקום לפתוח את שומות מס הרכישה של עובד הרשות וקרובו בעקבות אי-ההתאמה בין ההצהרה של הרוכשים להצהרה של החברה.

לדעת משרד מבקר המדינה, משהתברר לרשות כי מצויות הצהרות שונות כמידה ניכרת בדבר שווי המכירה, דבר המשפיע על חישוב סכום מס הרכישה, היה עליה לבדוק את הסיבות להפרשים ולקבוע איוז מההצהרות היא הנכונה. על כן, יש להעריך את שווי הנכס ולגבות את מס הרכישה המתחייב ממנו.

בתשובת הרשות למשרד מבקר המדינה מנובמבר 2011 היא טענה כי נוסף על ההחלטה שהתקבלה ביוני 2010 שלא לתקן את השומה, יש להתייחס לכך שעובד הרשות "הינו נכה הזכאי לעשות שימוש בתקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, לפיה הוא זכאי לשלם סך של 0.5% מס רכישה (במקום 5%) אזי מס הרכישה ששולם עמד על סך של 2,016 ש"ח זאת לעומת סך של 3,338 ש"ח משמע הפרש של 1,300 ש"ח בלבד".

מבקר המדינה מעיר כי בתשובתה מנובמבר 2011 לא התייחסה הרשות להחלטה מיוני 2010 שלא לבדוק את שומות מס הרכישה של עובד הרשות וקרובו. נוסף על כך אין בתשובת הרשות כדי לנמק מדוע לא תיקנה את מס הרכישה לגבי קרובו של עובד הרשות, שאינו נכה ואינו זכאי להנחה האמורה, ולא גבתה ממנו את המס בסכום המתוקן.

2. בחוזה הרכישה של עובד הרשות וקרובו נקבע כי הם ישלמו את חובות החברה היחסיים למס שבח ולמס רכוש שיחולו עליה בגין העסקה האמורה. על פי חוק מיסוי מקרקעין, כאשר בהסכם המכירה נקבע כי המס ישולם על ידי הקונה יש לקבוע את שווי המכירה בדרך של גילום מלא. לעניין זה, גילום מלא לפי חוק מיסוי מקרקעין הוא "התמורה בהסכם המכירה, בתוספת סכום המס שהיה על המוכר לשלם על מנת שתיוותר בידו התמורה האמורה, אילו הקונה לא היה מקבל על עצמו את תשלום המס". משום כך היה על מסמ"ק רחובות להוסיף למחיר המכירה גם את גילום סכומי המס שהרוכשים התחייבו לשלם במקום החברה החייבת בגין המגרש, ולחייב במס רכישה את סכום הרכישה הכולל את גילום המס.

בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי בחישוב שווי המכירה לא גילמו במסמ"ק רחובות את הסכומים ששני הרוכשים התחייבו לשלם במקום החברה החייבת. על כן על הרשות לחשב מחדש את שווי המכירה ולהוסיף את גילום המס של החברה שנוצר ולחייבם בהתאם.

טיפול הייעוץ המשפטי של הרשות

הביקורת הפנימית של הרשות החלה לבדוק ביוני 2008 את הטיפול של מסמ"ק רחובות בכל הקשור למגרש שרכש עובד הרשות. בספטמבר 2008 פנה המבקר הפנימי של הרשות לסגנית היועץ המשפטי של הרשות וביקש לקבל חוות דעת משפטית בדבר האפשרות לדרוש מעובד הרשות ומקרובו את הכספים הנוספים בגין חובות החברה (כולל תיקון הטעות שנעשתה בחישוב החוב), שנבעו מהמגרש שנרכש.

רק ב-17 ביולי 2011, במהלך הטיפול של משרד מבקר המדינה בנושא, כשלוש שנים לאחר בקשת חוות הדעת המשפטית, מסרה סגנית בכירה ליועץ המשפטי של הרשות כי "יש ובנסיבות בהם נתנה הרשות אישורי תשלום מיסים שגויים קמה למנהל החובה להוסיף ולגבות את חוב המס האמיתי הגם שסמכויות הגבייה שנותרו בידי הצטמצמו. בנסיבות העניין מוצע להטיל עיקול צד ג' על הרוכש בגין חובות אחרים שהתחייב בתשלומם למוכר ונמצא כי לא שילם במלואם".

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות על השיהוי הממושך במתן המענה של הייעוץ המשפטי בעניין. על הרשות לבדוק את החישובים שנעשו בדבר שווי הנכס ולפעול ללא דיחוי כדי לגבות את המס המגיע לה מעובד הרשות ומקרובו. יש לציין כי בעקבות הביקורת של משרד מבקר המדינה פנה בדצמבר 2011 המבקר הפנימי של הרשות אל הסמנכ"ל לאכיפת הגבייה וביקש ממנו לפעול לגביית החוב מעובד הרשות ומקרובו.

סיכום

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה מקרה שבו עובדי רשות המסים נתנו הנחות חריגות במס לעובד בכיר של הרשות ולקרובו שרכשו מגרשים לבנייה מחברה פרטית בתחום הבנייה שנקלעה לקשיים כספיים, זאת ללא הסבר נאות. הנושא הועבר על ידי משרד מבקר המדינה ליועץ המשפטי לממשלה, והוא הודיע כי לא נמצאה תשתית מתאימה לפתיחה בחקירה פלילית. עם זאת, מבקר המדינה מעיר כי מדובר בדרך פעולה שאינה תקינה עד כדי חשש לפגיעה בטוהר המידות. על רשות המסים לבדוק את אופן הטיפול בעובד הרשות ובקרובו, לגבות מהם את המס כנדרש, להסיק את המסקנות הפרטניות וכן לקבוע כללים ברורים ודרכי בקרה לטיפול באירועי מס של עובדי הרשות, כדי למנוע מקרים דומים בעתיד.