

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

גיליון 528 יום ה' 18 בפברואר 2010

השבוע בגיליון

תקנות – אישור דוחות כספיים של חברה // הצעת חוק – הגבלת מימון שכר נושא משרה בחברה

"מס יציאה" על אופציות במסלול 102: דילמות בהגירה ל"מדינת אמנה" (א')

עליון – פרשנות – הגדרת "שנה תמימה" מול "שנת מס" // שבח – פטור מס שבח – דירה או מסעדה ??? // מ"ה – פסיקה מן הצדק בערעורי מס

"בילוי לילי" בת"א וחקירת רואי חשבון // עסק משפחתי "שחור" // ביטול ההגבלה המספרית בשותפות // החוזים האחידים – יהיו ברורים יותר

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

### תקנות - אישור דוחות כספיים של חברה

הכספיים זמן סביר לפני הדיון בדירקטוריון ודיווחה לו על כל ליקוי או בעיה שהתגלו במהלך הבחינה; (4) הדירקטוריון דן בהמלצות הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים.

◆ בנוסף קובעות התקנות את **הרכב הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים**, כדלקמן (תנאים מצטברים):

(1) מספר חברה לא יפחת משלושה ומתקיימים בהם כל התנאים הקבועים בסעיף 115(ב) ו-(ג) לחוק; (2) יושב ראש הוועדה יהיה דירקטור חיצוני; (3) כל חברה דירקטורים ורוב חברה דירקטורים בלתי תלויים; (4) לכל חברה היכולת לקרוא ולהבין דוחות כספיים ולפחות אחד מהדירקטורים הבלתי תלויים הוא בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית; (5) חברי הוועדה נתנו הצהרה עובר למינויים (הצהרה כי יש לחבר היכולת לקרוא ולהבין דוחות כספיים); (6) המניין החוקי לדיון ולקבלת החלטות בוועדה יהיה רוב חברה ובלבד שרוב הנוכחים הם דירקטורים בלתי תלויים ובהם דירקטור חיצוני אחד לפחות.

◆ סעיף התחולה קובע, כי התקנות יחולו על הדוחות הכספיים הערוכים **ליום 31.12.2010 ואילך**.

◆ ביום 4.2.2010 פורסמו ברשומות **תקנות החברות (הוראות ותנאים לעניין הליך אישור הדוחות הכספיים)**, התשי"ע-2010.

עפ"י התקנות, דוחות כספיים של חברה יובאו לדיון ואישור הדירקטוריון לאחר שהתקיימו **כל אלה**:

(1) הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים דנה בישיבותיה וגיבשה המלצה לדירקטוריון **בכל אלה**: (א) ההערות והאומדנים שנעשו בקשר עם הדוחות הכספיים; (ב) הבקורות הפנימיות הקשורות בדיווח הכספי; (ג) שלמות ונאותות הכילוי בדוחות הכספיים; (ד) המדיניות החשבונאית שאומצה והטיפול החשבונאי שיושם בעניינים המהותיים של התאגיד; (ה) הערכות שווי, לרבות ההנחות והאומדנים שבבסיסן, שעליהן נסמכים נתונים בדוחות הכספיים;

(2) רואה החשבון המבקש יוזמן לכל ישיבות הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים והמבקר הפנימי יקבל הודעות על קיום ישיבות הוועדה ויהיה רשאי להשתתף בהן;

(3) הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים העבירה לדירקטוריון את המלצותיה לעניין אישור הדוחות

### הצעת חוק - הגבלת מימון שכר נושא משרה בחברה

◆ מדברי ההסבר עולה, כי הצעת חוק זו, באה להגביל את הכרת המדינה בשכר שהינו גבוה מ-3,000,000 ש"ח לשנה. חברה המעוניינת לתגמל את עובדיה בסכומים העולים על 3,000,000 ש"ח תעשה זאת על חשבון רווחיה. מטרת הצעת חוק זו, היא לצמצם את השתתפות המדינה בשכר שנתי, הגבוה מ-3,000,000 ש"ח לנושאי משרה בחברות השונות. שכן, לא יתכן מצב בו בתקופת משבר כלכלי עולמי, המדינה תכיר בשכר מנהלים מופרז, המגיע לעיתים לכמה מיליוני שקלים בחודש. **הצעה זו אינה יוצרת מגבלה על גובה השכר הגבוה בחברה, אלא על מקור המימון של השכר.**

ביום 8.2.10 הונחה על שולחן הכנסת, ע"י ח"כ שי **חרמש ויריב לוי**, **הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (שכר נושא משרה בחברה)**, התשי"ע-2010.

עפ"י ההצעה מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה, כך שבסעיף 18, הקובע **סייגים לניכוי הוצאות מסויימות**, אחרי סעיף קטן (ב) יבוא: "(ב2) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית, או תשלומים אחרים שמשלמת חברה כהגדרתה בחוק החברות, התשנ"ט-1999, לנושא משרה – ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסויימת יותר – אם לא עלו על סכום של 3,000,000 שקלים חדשים לאותה שנת מס".



## מס יציאה" על אופציות במסלול 102 : דילמות בהגירה ל"מדינת אמנה" - חלק א'

ד"ר שלמה קטלן, עו"ד ; יצחק פוגל, עו"ד (רו"ח)

(לאור החלטת מיסוי 33/08, "זיכוי מס זר על אופציות במסלול רווח הון")

### האם לישראל זכות למסות רווח לאחר הגירה :

♦ עוד טרום הרפורמה במס שהונהגה בשנת 2003 (רפורמת רבינוביץ), והרוויזיה במיסוי אופציות לעובדים טענו נישומים בעלי אופציות במסלול 102 כי הכנסה לפי הסעיף הינה "רווח הון", ולכן, אם אירוע המס ה"מפעיל" את סעיף 102 בוצע לאחר הגירה אזי לא קמה להם חבות מס בישראל בעת "מימוש". (ועדת פסיקה מספר 5-מיסוי בינלאומי, ספטמבר 2001, עמ' 1) בדומה, ערב פרסום תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (2002), והוספת סעיף 100 א' טענו מלומדים כי הפעלת הוראת "מס היציאה" כאשר ההגירה היא ל"מדינת אמנה", והנכס נשוא השומה הוא "נכס הון", סותרת את התחייבויותיה של ישראל באמנות למניעת כפל לגבי מיסוי "רווחי הון". כך גם לגבי מיסוי אופציות בהגירה הועלתה סברה כי לאחר שינוי התושבות אמנת מס עשויה לאסור על ישראל להטיל מס על "מימוש" אופציות לאחר הגירה.

♦ נסביר על רגל אחת, כי לפי הוראות מיסוי סטנדרטיות באמנות מס לגבי "רווח הון", כאשר תושב מדינה אחת מפיק "רווח הון" במדינה השנייה אזי, על-פי-רוב, רווח זה יהיה כפוף למיסוי רק במדינת מושבו של המוכר (נכון ליום ה"מימוש"), ואילו המדינה השנייה, בה למשל נמצא הנכס הנמכר, לא תהיה זכאית להטיל מס על אותו רווח. עיון באמנות המס של ישראל מגלה כי ברוב אמנות המס שישאל צד להן ישראל "התחייבה" לא למסות מכירת "נכס הון" של "תושב חוץ", לגבי נכס המצוי בתחומה. דילמה זו עומדות בבסיס שיטת מס היציאה והיא רלוונטית גם לעניין אופציות "הוניות" לפי סעיף 102 אם תאמר כי נכס זה הינו "נכס הון".

♦ למרות חשיבות הנושא לא פורסמה עמדה רשמית של רשויות המס בנושא; ערב פרסום החוק (סעיף 100 א'), רווחה הדעה כי שלטונות המס יטענו לזכות מיסוי של "נכס הון" לאחר הגירה ויסתמכו לעניין זה על לשון הסעיף קובעת כי רואים את ה"נכס" כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות "תושב ישראל", כאשר האיש עדיין בחזקת "תושב ישראל", ורק גביית המס נדחתה למועד ה"מימוש".

### כללי:

♦ רשימה זו מורכבת משני חלקים, כאשר חלק זה של המאמר, יסקור את המצב השורר בישראל, תוך התייחסות לדילמות הרבות בתחום ואילו חלקו השני של המאמר, ידון בהחלטת מיסוי 33/08.

### פתח דבר:

♦ בין ההחלטות האחרונות שפרסמה נציבות מס הכנסה ניתן למצוא את החלטת מיסוי 33/08, שעניינה מיסוי לפי סעיף 100 א' לפקודת מס הכנסה, נוסח חדש-1961, והטלת "מס יציאה" על אופציות במסלול סעיף 102 לפקודה.

♦ עד ליום זה, לא פרסמה נציבות מס הכנסה את עמדתה בשאלות רבות השנויות במחלוקת לעניין יישום סעיף 100 א' (פרט לאמירה קצרה בחוזר שפורסם בשנת 2002); [החלטה 33/08](#) שעניינה מיסוי עובד שהחזיק אופציה בעת ההגירה ל"מדינת אמנה" שופכת מעט אור בסוגיה. ברשימה זו נתרכז בהחלטה זו, וננסה לדלות מבין השורות מהי מדיניות רשויות המס לגבי יישום הוראות סעיף 100 א' בכלל, ולגבי אופציות לפי סעיף 102 בפרט.

### הדילמות במיסוי הגירה ואופציות במסלול 102:

#### הקדמה:

בעשור האחרון אנו עדים להגירה מאסיבית של עובדי הייטק למדינות המערב, בעיקר לארצות-הברית. אין זה סוד כי מרכיב מקובל בחבילת השכר של עובדי הייטק הינו חבילת אופציות. מיסוי מהגר ישראלי בעל אופציות לפי סעיף 102 בעת הגירה ל"מדינת אמנה" הינו נושא מורכב בעיקר עקב ריבוי הסיטואציות הגלומות בו, והעדר הסכמה בינלאומית לגבי כללי המיסוי.

♦ להערכתנו, קיימות שלוש דילמות עיקריות בהחלת סעיף 100 א' על מהגר שהחזיק אופציות לפי סעיף 102: הראשונה נוגעת בשאלת זכות המיסוי של ישראל לאחר הגירה אם העובד היגר ל"מדינת אמנה", השנייה, ובהנחה של ישראל זכות מיסוי, עניינה הרווח שישאל רשאת למסות; והשלישית, נוגעת בשאלת הזיכוי ממס בגין "מסי חוץ" ששילם המהגר במדינת מושבו ה"חדשה". להלן דיון מפורט בדילמות אלה.



## מיסוי אופציות בהגירה ל"מדינת אמנה" לפי ה- IFA/OECD:

◆ שני דו"חות שפורסמו בעשור האחרון, הראשון על ידי הארגון הפיסקאלי הבינלאומי IFA, והשני על ידי ארגון ה- OECD, שופכים אור רב על הדילמות הנידונות ברשימה זו.

◆ דו"ח IFA משנת 2002 זורע ספק לעניין חוקיות הטלת "מס יציאה" כאשר ההגירה הינה ממדינת אמנה אחת למדינת אמנה אחרת. עולה מהדו"ח, כי מדינות רבות, מחייבות את תושביהן במס הגירה בשיטה הדומה ל"מס היציאה" הישראלי (למשל: קנדה, אוסטרליה, גרמניה, דנמרק, הולנד צרפת, ובארצות הברית משטר PFIC המוכר בישראל בשל ה"צרות" שעורר לחברות הייטק שבעליהן היגרו לארצות-הברית); מדינות אלו פותרות את בעיית המיסוי במישור הבילטרלי על ידי הוספת "שימור זכויות" (ידוע כ-"Saving Clause"), המאפשר להן למסות את ה"תושב" לשעבר לאחר שעזב. להבדיל, מרבית אמנות המס שישראל צד להן לא כללו בעת חקיקת מס ההגירה בישראל סעיף "שימור זכויות", ותמונה זו נכונה גם להיום; למעשה, מהדו"ח עולה, כי רק גרמניה אימצה מדיניות הדומה לזו של רשויות המס בישראל.

◆ דו"ח ה- OECD הכיר בכך שמדינות שונות מסווגות הכנסה מאופציות באופן שונה (לרוב "רווח הון" או "הכנסת עבודה"), וקבע, כי על מדינת המהגר ומדינת המושב החדשה לפעול במקרה של הגירה לפי העיקרון המנחה ברוב המדינות - חלוקת מיסוי לפי "מקום ביצוע העבודה"; לפי הדו"ח, עד למועד סיום ה"הבשלה" יש להתייחס לרווח שצמח כ"הכנסת עבודה" ולאחר מועד זה, אם מומשו האופציות למניות לא חסומות, ללא תנאי ל"המשכיות עבודה", יש לסווג את עלית הערך כ"רווח הון"; הדו"ח קובע, כי יש לחלק את הרווח בין המדינות לגבי קטע הרווח הנחשב ל"הכנסת עבודה" לפי תקופת העבודה בכל מדינה בתקופת ה"הבשלה"; עוד נקבע בדו"ח, כי למדינה בה בוצעה העבודה תהא זכות "נגיסה ראשונה" על ההכנסה שניתן לייחסה לתקופה זו, ועל המדינה השניה להימנע ממיסוי רווח זה, או לאפשר זיכוי בשל מס זר.

## חלוקת רווח בין המדינות:

◆ דילמה אחרת שמקורה שוב בהתנגשות שבין סעיף 100 א' להוראות אמנות מס נוגעת לחלק הרווח שישראל רשאית למסות; הגדרת "רווח חייב" שבסעיף 100 א' מתבססת על חלוקת רווח לינארית בין ישראל למדינה ההגירה, לפי שווי ביום המימוש וזמני תושבות; נוסחה זו אינה לוקחת בחשבון זכויות מיסוי באמנות מס המבוססות על חלוקת רווח בין המדינות לפי "שווי שוק" של הנכס נכון ליום ההגירה (לגבי "רווח הון"), וחלוקה לפי תקופות "הבשלה" (כאשר הרווח מסווג כ"הכנסת עבודה"), ולכן היא עשויה להביא למיסוי רווח שניתן לייחסו לעליית ערך/שירותי עבודה בתקופה שלאחר שינוי ה"תושבות"/"עליה למטוס".

◆ לאור זאת הוצע, כי לגבי "נכס הון" (גם אופציות הוניות) בעת הגירה ל"מדינת אמנה" ישראל תמסה את הרווח נכון ליום שינוי ה"תושבות", לפי "שווי שוק", והמדינה האחרת תמסה את הרווח מיום זה והלאה (תוצאה זו תושג על ידי מיסוי כלל ההכנסה במדינה זו ומתן זיכוי בגין מס ישראלי, או הקניית שווי רכישה חדש לנכס ביום המעבר).

## זיכוי ממס חוץ:

◆ משהובררו זכויות המיסוי והיקפן עולה השאלה למי מהמדינות יש זכות "נגיסה ראשונה", ומי מהן מחויבת, על פי אמנת מס, אם בכלל, להעניק לנישום זיכוי בשל מס ששולם במדינה האחרת. סעיף 100 א' אינו קובע כיצד ימנע "כפל מס" אם יוטל מס ישראלי בעת מימוש הנכס, וזאת בנוסף למיסיה של מדינת המושב ה"חדשה" של הנישום. לאופן סיווג ההכנסה כ"רווח הון" או "הכנסת עבודה" השפעה ישירה ומכרעת על התוצאה; כך למשל, אם המדינה אליה היגר ה"תושב" תסרב להעניק זיכוי בגין מס ששולם בישראל בטענה שישראל כלל אינה רשאית להטיל מס "רווח הון" על תושב המדינה האחרת, או מפני שהרווח מהמכירה אינו נחשב הכנסה ממקור זר לפי האמנה, אזי במקרה כזה הוצע כי "הזיכוי יינתן על ידי ישראל דווקא, משום שזכות המיסוי שלה, בנסיבות העניין, הינה דחוקה יותר מזו של מדינת המושב, ורק בגלל חקיקה מיוחדת בדמות סעיף 100 א' ישראל מתימרת להטיל את מיסיה".

◆ "כפל מס" צפוי גם אם ההכנסה מהאופציות תסווג כ"הכנסת עבודה"; ישראל תמסה את הרווח מיום "העלייה למטוס" ועד שינוי ה"תושבות" (כך מורת הנוסחה שבסעיף 100 א'), ואילו המדינה האחרת תטען לזכות מיסוי במקטע זמן זה משום שהעבודה בוצעה בתחומה. טרום החלטה 33/08 רב היה הנסתר על הגלוי גם בסוגיה זו.

\* חלק ב' של המאמר יפורסם בגיליון 529 ביום 25.2.10.



## העליון - הגדרת "שנה תמימה" מול "שנת מס" ע"א 9096/07 סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו

שיתכן על פי רוב כי יהיה שיוני יותר, אם גם מכביד במידה מסוימת על עבודתן של רשויות המס הרגילות לפעול בגדרי שנות מס, וגם במישור החשבונאי בכלל. ואכן, בסעיפים אחרים בחוק ידע המחוקק לנקוט בלשון "מיום".

◆ מעבר לכך, גם לאחר שהחליט בית המשפט כי רק מלשון החוק ניתן ללמוד כי מדובר בשנת מס ולא בשנה תמימה, בית המשפט בא ומעגן החלטה זו גם בפרשנות החוק ובהקשרו. בעניין זה אומר בית המשפט "מן המפורסמות, כי 'פרשנותו של ביטוי בחוק צריכה להינתן בהקשר בו הוא נמצא', 'דיבור שבחיקוק הוא יצור החי בסביבתו'. בהקשר שלנו, קובע חוק העידוד 'בפרק זה - תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה' (סעיף 141(1)). ההקשר, הסביבה, הם איפוא דיני המס, ובפרט - כהוראת המחוקק, בפקודת מס הכנסה. מערכת דינים זו, הסביבה הנורמטיבית, פועלת כאמור לפי שנות מס. בית המשפט קמא עמד על כך שפקודת מס הכנסה כוללת הגדרה למונח 'שנת מס' אך לא למונח 'שנה' סתם. לדידו, ודומה כי כאן שונות דרכינו, אין מדובר בחקר שיש להשלימו באמצעות ההגדרות בחוק הפרשנות, אלא באינדיקציה לאמור: שנה היא שנת מס".

◆ סוגיה שניה אליה נותן בית המשפט העליון דעתו היא השאלה האם "השנה שבה ניתן האישור", היא השנה שבה ניתן האישור או השנה שאחריה. בשאלה זו מסקנת בית המשפט היא כי הכוונה היא לשנה בה ניתן האישור. בית המשפט סומך טענותיו על המשפט העברי ואומר: "למשל, באמרנו 'החל משנת תשי"ע' כוונתנו תהא כי גם שנת תשי"ע במשמע". כשם שלמעלה אמרנו, פְּתִיב שנה, וקרי שנה; נאמר גם כאן, פְּתִיב "השנה שבה ניתן", וקרי "השנה שבה ניתן". אכן, אם יטען הטוען, 'מהשנה, משמעה מתום השנה' כשם שטוענת המערערת, יש לה להראות כיצד מתיישב הדבר עם פשטות הלשון. אכן, בתחומי משפט שונים אין לעתים מנוס ממתן פרשנות תכליתית שאינה עולה בקנה אחד עם מובנו של מונח במבט ראשון, אך בבואנו לעשות כן יש לזכור כי ראשית לכל נבחנת הלשון כפשוטה. עוד נזכיר, כי הוראות חוק רבות ומיטיבות בחוק העידוד חלות כבר משנת המס בה ניתן האישור, ויתמה התמה מדוע חלק מההטבות ניתנות מיד - אך תקופת 14 השנים מתחילה להימנות רק מן השנה הבאה.

### תוצאה:

הערעור נדחה.

ניתן ביום 11.02.10

ב"כ המערערת: עו"ד י. דולן.

ב"כ המשיב: עו"ד ק. עטילה ועו"ד ע. לינדר.

◆ מדובר בערעור על פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי בחיפה (סגנית הנשיאה וסרקרוג) מיום 10.9.07 בתיק עמ"ה 540/03. עניינו של ההליך, אופן חישובה של תקופת 14 השנים בהן ניתן ליהנות מהטבות מס לפי החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט - 1959 (להלן: **חוק העידוד**).

◆ ביום 5.5.1986 אושרה למערערת תכנית לפי חוק העידוד, ובגינה היתה זכאית להטבות מס על הכנסותיה לפי סעיף 47(א1) לאותו חוק.

◆ לשיטת המערערת, את 14 השנים שבסעיף 45(א1) יש למנות החל משנת המס המתחילה לאחר אישור התכנית. מסיבה זו עתרה המערערת להטבת מס גם בשנת 2000. המשיב דחה עמדה זו, וטען כי מניין 14 השנים מתחיל מראשית שנת המס בה אושרה התכנית. בבית המשפט הציג המשיב עמדה חלופית, לפיה יש למנות 14 שנים שכונו קלנדאריות "מיום ליום ומח"ש לח"ש" (אסתר ג, ז); יום האישור הוא יום ראשיתו של המניין. בית המשפט המחוזי קבע, כי עמדתו החלופית של המשיב היא הפרשנות הראויה לכתחילה, וקבע כי המערערת זכאית להטבות המס עד ליום 4.5.2000. על כך הערעור.

◆ לצורך הדיון בערעור זה, החליף ביהמ"ש את המונח "שנה קלנדארית" במונח "שנה תמימה". לטענת המערערת, את המונח "שנה" יש לפרש כשנת מס. טענה נוספת היא כי מדובר בשנת המס המתחילה לאחר השנה בה אושרה התכנית. לגבי הסוגיה הראשונה נטען, כי שגה בית המשפט כאשר, "בניגוד לעמדות הצדדים", פירש את המונח "שנה" כשנה תמימה. בין היתר נטען, כי בחקיקת המס כולה ההתייחסות היא לשנות מס, וכי התייחסות לשנה תמימה יוצרת קשיים מסוגים שונים (בין היתר, בהתאמת סכומים מבוססי שנת מס, כגון דיבידנדים או הוצאות והכנסות שנתיות, לתקופה חלקית המבוססת על שנה המתחילה בתאריך אקראי). את שנות המס יש למנות מהשנה שאחרי השנה בה אושרה התכנית ונומק, כי כך משתמע מאופן חישוב השנים בפסיקת בתי המשפט.

המשיב לא ערער על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ומכאן שפורמלית השלים עם נקיטת גישת השנה התמימה. אולם עולה מהודעותיו לבית המשפט כי לדעתו יש למנות את מניין השנים החל משנת המס בה אושרה התכנית.

### ביהמ"ש העליון - כב' השופט א. רובינשטיין:

◆ המישור הלשוני אינו תומך בגישת השנה התמימה. המחוקק קבע, כי הטבת מס תינתן בתנאי "שלא עברו עדיין ארבע עשרה שנים מהשנה שבה ניתן האישור". כתיב שנה, וקרי שנה. "מהשנה שבה ניתן האישור", ולא מהיום בו ניתן האישור. אילו היה המחוקק רוצה למנות שנים תמימות היה נוקט בלשון "ובלבד שלא עברו עדיין ארבע עשרה שנים מהיום שבו ניתן האישור", מה



### ביהמ"ש המחוזי חיפה – מ.סלוצקי-נשיא בדימ', ג. יחזקאלי-גולן-רו"ח וש. פסטנברג-רו"ח:

◆ הפטור ממס מתגבש עם התרחשות אירוע המס ולכן המועד שבו יש לבחון את מצב הדירה הוא במועד מכירתה שכן הפטור מתגבש עם התרחשות אירוע המס. ועל כן השאלה העומדת לבחינה היא האם הנכס שנמכר במועד מכירתו היה אכן דירת מגורים מזכה. ◆ הגדרת דירת מגורים כוללת שתי חלופות. הראשונה עניינה "דירה המשמשת למגורים" חלופה זו אינה מתקיימת בנכס הנידון בפנינו מאחר ולא שמש למגורים במועד מכירתו. החלופה השנייה דנה במכירת "דירה שמיועדת למגורים לפי טיבה". בענייננו הוכח, כי נעשו שינויים משמעותיים בנכס שהפכו אותו למטבח הצמוד למסעדה. המסקנה המתבקשת היא, כי נכס זה במצבו במועד המכירה אינו יכול עוד לשמש למגורים.

**התוצאה:**  
הערעור נדחה

**ניתן ביום: 31.12.09**

המלאי לתאריך 31.12.01 היה צריך להיקבע על-פי עלותו, ומכל מקום, לא הוצגה כל הוכחה לערך השוק שהוצג בדו"ח הכספי, לא הובאו ראיות לכך שהמלאי נמכר בהפסד, והמערער נמנע מלהמציא ספירת מלאי לתאריך זה.

### ביהמ"ש מחוזי י-ם - כב' הש' מ. מזרחי:

◆ גם אם כללי החשבונאות מותירים את המרחב הנטען על-ידי רואה החשבון של המערער לעניין קביעת ערך המלאי, המעבר מערך אחד שנקבע בהקשר מס אחד לערך שונה באופן משמעותי בהקשר מס אחר, וזאת בהתייחס לאותה נקודת זמן, הוא בלתי סביר. מעבר כזה אפשרי רק כאשר מוצגות ראיות טובות ומשכנעות, אשר לא הוצגו כאן. יחד עם זאת, לאור ההתרשמות שהתגבשה מאמינותו של המערער, ביחס למחיר מכירת המלאי, העמיד ביהמ"ש את סכום החוב על כרבע מהסכום הנדרש, ובסה"כ 9,000 ₪, אשר ישולם ב- 20 תשלומים חודשיים.

### התוצאה:

◆ הערעור נדחה, בכפוף לקביעות בית המשפט.

**ניתן ביום: 28.01.10**

**ב"כ המערער: עו"ד י. ויינשטיין.**

**ב"כ המשיב: עו"ד ת. יחיא.**

### פטור מס שבח - דירה או מסעדה ??? ו"ע 9092/08 סוסאן גמיל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

◆ העורר ירש דירת מגורים בת שני חדרים אשר כללה מטבחון ושירותים בשטח רצפה של 30 מ"ר. העורר מכר את הדירה ובמסגרת הדיווח למיסוי מקרקעין ביקש העורר פטור ממס שבח לפי סעיף 49(ב) (5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה, תשנ"ג-1963 (להלן: "החוק")) סעיף זה קובע את התנאים לקבלת הפטור ממס שבח במכירת דירה מזכה שהתקבלה בירושה. הסעיף כולל שלושה סעיפי פטור, אך התנאי המוקדם לבדיקת חלותם הוא ש: "המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקבל המוכר בירושה...". בביקור בדירה של פקחי המשיב נמצא כי שני החדרים שבדירה כללו משטחי עבודה, כיורי מטבח מאלומיניום, שולחן עבודה והפכה למטבח של מסעדת "אושפיזין". הפקחים לא ראו בה מקלחת ושירותים. דירת מגורים מוגדרת בסעיף 1 לחוק הנ"ל כדלקמן: "דירת מגורים" דירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של היחיד ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה". דירת מגורים מזכה הוגדרה בסעיף 49(א) לחוק הנ"ל בנוסח זה: "דירת מגורים מזכה – דירת מגורים ששמשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי תקופות אלה: ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח. ארבע שנים שקדמו למכירתה".

### פסיקה מן הצדק בערעורי מס ע"ש 5001/06 אלמקיים שלמה נ' מנהל מע"מ

◆ פסק הדין במקרה דנן ניתן בהסכמה דיונית, על פיה לאחר שמיעת ראיות, חוב המס שיוטל על המערער ואופן תשלומו ייקבעו על-ידי בית המשפט ללא מגבלה כלשהי, תוך שתתלווה לכך קביעה, שהעמדה העקרונית של המשיב בתיק זה היתה ראויה.

◆ המערער סגר בינואר 02 חנות בירושלים. המלאי נמכר באותו חודש, ולטענת המערער מלאי הסגירה עמד על סך כ- 70,000 ₪, על פי שווי השוק של המלאי שנמכר. יחד עם זאת, בהסכם שומות עם מס הכנסה, שנחתם על ידי המערער בינואר 03, הוסיפו במסגרתו למוצהר "תוספת בגין מלאי" בסך של 350,000 ₪. לטענת רואה החשבון של המערער, רק לאחר שנחתם ההסכם עם מס הכנסה, התחוויר לו שווי השוק של המלאי. לשיטתו של רוה"ח, כללי החשבונאות קובעים, שערך המלאי נקבע לפי עלות או שווי שוק לנקודת הזמן של 31.12.

לטענת המשיב: על-פי כללי החשבונאות המקובלים שווי המלאי הוא נתון קבוע אשר אינו נקבע לצורך חישוב מס זה או אחר, אלא מייצג נכונה את שווי של המלאי בתאריך מסוים. על-פי הוראות ניהול ספרים, שווי המלאי ואופן ניהולו משותפים הן לנדרש על-פי פקודת מס הכנסה והן על-פי חוק מע"מ, ולפיכך, משהוסכם כי שווי המלאי נכון לתאריך מסוים עמד על סכום מסוים, הדבר נכון לכל הצרכים. ערך



**ביטול ההגבלה המספרית בשותפות**

ביום 9.2.10, אושרה בוועדת החוקה של הכנסת לקריאה ראשונה בתמיכת יו"ר הוועדה, חה"כ דוד רותם, וחה"כ יריב לוין, הצעת חוק לתיקון פקודת השותפויות, המבטלת את המגבלה הקיימת כיום על מספר השותפים בשותפות מקצועית, בפרט בתחום עריכת הדין וראיית החשבון, פרי יוזמה משותפת של ראש לשכת עורכי הדין, עו"ד יורי גיא-רון ושל ח"כ יריב לוין (הליכוד). על פי הצעת החוק, מספר השותפים המותר בשותפות מקצועית של עורכי דין ורואי חשבון לצורך עיסוק במקצועם יהא בלתי מוגבל, וזאת במקום המגבלה הקיימת כיום בחוק והמעמידה את מספר השותפים המקסימאלי המותר על חמישים בלבד. כמו כן, הוראות הצעת החוק מסמיכות את שר המשפטים לבטל את ההגבלה על מספר השותפים גם ביחס לשותפויות מקצועיות בענפים נוספים.

**החוזים האחידים – יהיו ברורים**

ועדת החוקה, חוק ומשפט אישרה ביום 16.2.10, לקריאה ראשונה, את הצעת חוק החוזים האחידים (תיקון – חובת ציון אישור ותנאים מהותיים) של חברת הכנסת קירשנבאום וקבוצה גדולה של חברי כנסת. צרכנים רבים, החותמים על חוזים עם חברות, בעיקר בתחום התקשורת (טלפון, טלפון סלולארי, אינטרנט, טלוויזיה וכדומה), מתקשים להבין את "האותיות הקטנות" בחוזים הארוכים והמסורבלים עליהם הם חותמים. הצעת החוק באה להקל על הצרכן ולהסמיך את שר התעשייה, המסחר והתעסוקה לחייב חברה המחתימה צרכן על חוזה לאספקת שירותים או מוצרים לציין בראש החוזה, באופן בולט, את התנאים המהותיים בחוזה כגון, המחיר, התנאים לביטול העסקה – כולל תשלום דמי ביטול, תקופת ההתקשרות ופרטים באשר לאחריות לשירות או למוצר. כן ידרשו החברות לציין בחוזה האם הוא אושר בבית הדין לחוזים אחידים או שהוא נמצא בתהליך האישור בבית הדין. יושב-ראש הוועדה, חבר הכנסת דוד רותם, אמר כי זו הצעת חוק צרכנית מהמעלה הראשונה הבאה להקל על הצרכן הקטן, המתמודד מול חברות גדולות, להבין את משמעות החוזה עליו חתם ולשמור על זכויותיו הצרכניות כנגד גופים גדולים.

**"בילוי לילי בת"א" וחקירת רו"ח**

בסוף השבוע האחרון, בשעות הערב והלילה המאוחרות, בין הרבים שפקדו את מוקדי הבילוי הליליים בתל-אביב, במתחמי הבילוי בפלורנטין, רוטשילד, הארבעה, רמת החייל, נמל ת"א ומקומות בילוי נוספים בעיר, נראו גם עשרות מבקרי מס הכנסה שהגיעו למוקדי הבילוי במסגרת מבצע "בילוי לילי", שערך משרד השומה ת"א 1, שכלל בין השאר, ביקורות ניהול ספרים ואכיפת גבייה מחייבים. כ- 80 ביקורות נערכו ביום המבצע ונמצאו אי רישום תקבולים ואי ניהול ספרים ב- 18% מהעסקים, ב- 25% מהעסקים נמצאו ליקויים חמורים בניהול ספרים. בין העסקים שבוקרו פאבים, מסעדות, פיצוציות, מינימרקטים, מועדוני לילה ומוניות לנסיעות מיוחדות.

**ביום המבצע נחקרו במשרדי פקיד שומה חקירות ת"א מספר שותפים בפירמת רו"ח ידועה, בחשד להשמטת הכנסות.** בית משפט השלום בת"א, כבוד השופט אילן דפדי, הורה על שחרור החשודים בתנאים מגבילים והטיל צו איסור פרסום על שמם. בלילה הקודם למבצע עיקלו עובדי היחידה הארצית לאכיפת גבייה 21 כלי רכב של חייבי מס וגבו למעלה מ- 1.5 מיליון ₪.

**עסק משפחתי "שחור"**

אם ושלוש בניה, המפעילים עסק משפחתי למכירת בגדי נשים בפרט למגזר החרדי, חשודים בהעלמת הכנסות או סיוע להעלמת הכנסות, הנאמדות במיליוני ₪. בימ"ש השלום בתל-אביב, כבוד השופט אילן דפדי, הורה השבוע על שחרורם בערובה. לפי בקשת המעצר, שהוגשה ע"י היחידה הארצית למודיעין שטח וחקירות, החשודים, האחים דני מבת ים: אייל (29), אלון (36) וחי סולי (28) ואמם אביבה מחולון, מפעילים עסק משפחתי למכירת בגדי נשים בעיקר למגזר החרדי בארבע חנויות (שלוש בבני ברק ואחת בירושלים). בביקורת שנערכה אצל החשודים ע"י משרד השומה חולון הועלה חשד להשמטת הכנסות בהיקפים גדולים, לפיכך נפתחה חקירה סמויה, שממצאה הובילו לחקירה הגלויה. במסגרת החקירה נערכו חיפושים בחנויות ובבתי החשודים ונתפסו מסמכים הקשורים להכנסתם. לפי בקשת המעצר, עולה, כי בשנים 2004 - 2008 העלימו החשודים או לחילופין סייעו להעלים הכנסות בסך של 5,073,339 ₪.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416-03 פקס. 03-6953991 [masfax@bezeqint.net](mailto:masfax@bezeqint.net)

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי  
 טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

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