

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

גיליון 562 יום ה' 30 בדצמבר 2010

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הוראת ביצוע - חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים // תיקונים חדשים בחוק מסוי מקרקעין וחוק מע"מ

ו"ע פטמה חסונא ואח' נ' מנהל מסמ"ק רחובות - ביקורת

עליון - שבח - החזר כשתקופת החכירה התקצרה בשל אי מימוש אופציה //

עליון - שבח - פטור ממס שבח לאחר פיצול דירה - דירה אחת או שלוש ? //

מע"מ - פרשנות "איזור אילת" לצורך סעיף 17 לחוק אזור סחר חופשי

שלב "אלוף האלופים" בחידון רשות המסים // "סוף שנה" במע"מ רמלה //

בשורה לסטארט אפיסטים: אושר "חוק האנג'לים" // IFRS בעברית //

כנס במכללת רייכמן בנושא מדיניות פיסקאלית-חברתית

הוראת ביצוע - חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים

כמכירה לעניין החוק, ובלבד שבמסגרת החלוקה האמורה לא ניתנה תמורה בכסף או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון.

◆ סוגיית חלוקת נכסי עיזבון מעוררת שאלות רבות כגון: מה נחשב ל"חלוקה ראשונה", מהו המועד שבו חלוקה זו הסתיימה, מהו היקף נכסי העיזבון, זיהוי המוריש ועוד. מטרת ההוראת הביצוע, היא להצביע על מקרים מאפיינים שנבחנו במסגרת המוסד להחלטות מיסוי והתמודדו עם שאלות אלו ומהווים אבני דרך לטיפול במקרים עתידיים.

◆ ביום 21.12.10 פירסמה רשות המסים את [הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר- 7/2010 בענין: חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים- סעיף 5\(ג\)\(4\) לחוק מיסוי מקרקעין](#).

ככלל, חלוקת נכסי מקרקעין בין שותפים, כמו גם בין יורשים, הינה עסקת חליפין המהווה אירוע מס חייב לפי לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג 1963- (להלן: "החוק"). אולם, בסעיף 5(ג)(4) לחוק קבע המחוקק, כי חלוקה ראשונה של נכסי העיזבון בין יורשים, לא יראוה

תיקונים חדשים בחוק מסוי מקרקעין וחוק מע"מ

מכירה של אופציה, יום המכירה יהיה המוקדם שבין שני אלה: (1) המועד שבו התקיים התנאי המתלה או שבו מומשה האופציה, לפי העניין; (2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק. ובלבד שנמסרה הודעה כאמור למנהל תוך 30 ימים מיום ההסכם.

תחולת התיקון הינה רטרואקטיבית - מיום 18.5.2005 !

◆ **חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 39) - תיקון "טעות חקיקתי"** לענין **מלגות הסטודנטים** - בחוק מע"מ, בסעיף 4(א), בסופו יבוא "בסעיף קטן זה, "שכר" - למעט מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 29(9) לפקודת מס הכנסה. וזאת במקום נוסח סעיף 4(ב) כיום. מדובר למעשה בתיקון חקיקתי, אשר תחולתו רטרואקטיבית מיום תחילתו של תיקון מס' 175 לפקודה- 3.3.10. הואיל ותיקון 175 התייחס בטעות לסעיף 4(ב) לחוק מע"מ, שעניינו במוסדות כספיים ולא לסעיף 4(א) לחוק, שעניינו במלכ"רים.

* לענין זה ר' הערתו המלומדת של רו"ח עו"ד טארק דיביני - ממשרד BDO זיו האפט [בגיליון מס פקט 534](#), שהועברה דרך מערכת העיתון לרשות המסים.

◆ ביום 26.12.10, פורסמו ברשומות [ספר חוקים 2269](#) (קישורית לנוחיותכם), במסגרתו תוקנו התיקונים, כדלקמן:

◆ **חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 67) - בנושא פינוי בינוי** - תיקון סעיף 49כב לחוק- הוספת חלופה נוספת ל"תקרת השווי"- שווייה של דירת מגורים (לפי סעיף 9(ג)) במתחם הפינוי והבינוי, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר. דהיינו, יצירת חלופה נוספת ל"תקרת השווי" (לפי הגבוהה שביניהן). בנוסף קובע התיקון פטור למכירת זכויות ביחידת מגורים במתחם גם אם תמורתה הינה בכסף בלבד, בכפוף לתנאים האמורים בתיקון, אשר בניהם: שמלאו למוכר 60 שנים ושהוא רכש בכספי התמורה זכות למגורים בבית אבות, למגוריו או למגורי בן-זוגו.

תחולת התיקון הינה רטרואקטיבית- מיום 1.1.2010

◆ **חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 68) - בנושא מכירת זכויות לפי תמ"א 38** - הוספת סעיפים 15ב1 ו-15ב2 לפיהם, כאשר המכירה של זכות, אשר התמורה בעדה מושפעת מזכויות עפ"י תמ"א 38 והזכות מותנית בתנאי מתלה או מהווה



העיתון המקצועי לענייני מסים

ו"ע פטמה חסונא ואח' נ' מנהל מסמ"ק רחובות - ביקורת

אבי גורמן, עו"ד
גורמן-קמחין, עורכי דין

עמדת הרוב בבית המשפט קבעה כי בהעדר נתונים מספיקים אודות מה שאירע בין האפוטרופוס לבין משפחת חסונא בשנת 1987 וקודם לכן, יש להעדיף את עמדת מנהל מס שבח ולראות בעסקה זו עסקה חבת מס עליה היה חובה על הצדדים לדוות. עסקה זו קוטעת את רצף המס. לאמור: יום הרכישה יקבע למועד ההסכם השני בשנת 1987, ושווי הרכישה יקבע אף הוא נכון לאותו המועד.

ביקורת:

◆ עם כל הכבוד, אנו סבורים, כי עמדת המיעוט נתנה משקל ראוי יותר לחוסר ההגינות בה התנהלה המדינה, ענין ממנו התעלמה כמעט לחלוטין דעת הרוב. חוסר ההגינות מצד המדינה בא לידי ביטוי בשני עניינים: התנהלות האפוטרופוס לענייני נפקדים – עליו נמתחה ביקורת בפסק הדין, והתנהלות מנהל מס שבח – ענין ממנו התעלמה לחלוטין דעת הרוב.

◆ בעוד שאם נעשו טעויות מצד המערערים הרי שסביר, כי טעויות אלה נעשו בתום לב, קצת קשה לומר זאת בכל הנוגע להתנהלות המנהל. **נסביר את הדברים:** בשנת 1987 המערערים לא החזיקו במקרקעין, שכן הם לא קיבלו בפועל את המקרקעין שהובטחו להם כבר בשנת 1954. במצב דברים זה, "אדם סביר" עשוי בהחלט לחשוב, כי אין הוא מבצע "מכירה" עליה עליו לדוות, שהרי אין בידי בפועל כל מקרקעין אותם הוא עלול להיחשב כמוכר. זאת בהחלט עשויה להיות טעות בתום לב, עליה אין למצות את הדין עם האזרח – מה גם שכלל לא ברור, כי אכן הייתה חובת דיווח באותה העת. זאת ועוד, לחובת הדיווח היה לכאורה כפוף גם האפוטרופוס, ומשפחת חסונא עשויה הייתה לסבור, כי זה ימלא את חובתו וידווח על מה שלטענתה כלל אינו חב מס.

◆ **אלא שהטעויות שנעשו מצד המנהל חמורות יותר:** אין שום הצדקה לקבוע יום רכישה לתאריך שכל תכליתו לשלול מהנישום הטבת מס. היה על המנהל להתכבד ולהחליט: אם יום הרכישה בשנת 1987 הרי שהשבח יחושב מתאריך זה בלבד, ואם יום הרכישה הנו מועד פטירת המנוח, הרי שיש להעניק את הקלת המס החלה לפי החוק על רכישה במועד זה.

◆ החלטתו של המנהל בלתי סבירה בעליל, ובצדק היא לא אומצה על-ידי בית המשפט שקבע את שנת 1987 ליום הרכישה לכל דבר וענין. לטענתנו, היה מקום לקבוע, כי לעמדה כה בלתי סבירה של המנהל יש מחיר – אימוץ דעת המיעוט בפסק הדין.

◆ **הערת מערכת: לתקצור פסק הדין ו"ע פטמה חסונא ר' גיליון מס פקס 554.**

◆ **העובדות:** בשנת 1954 אמור היה עבד אל חמיד חסונא לקבל מהאפוטרופוס לענייני נפקדים קרקע בתמורה לקרקע אחרת שהייתה שייכת לו ושנלקחה ממנו. קרקע זו לא הועברה לידי, והוא הלך לעולמו בתאריך 24.1.1961. מאוחר יותר, בשנת 1987, קיבלו יורשיו בתמורה קרקע אחרת. מקרקעין אלה נמכרו כיום, והתעוררה השאלה מהו יום הרכישה? האם יום הרכישה הוא בשנת 1987 או שמא יום הרכישה הוא ביום פטירת המנוח - 24.1.1961?

אם יום הרכישה יהיה 24.1.1961, הרי ששווי הרכישה יהיה באופן טבעי נמוך יותר וכתוצאה מכך השבח שימוסה יהיה בסכום גבוה יותר, אך מנגד יחולו שיעורי המס הנמוכים הקבועים בסעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין. מאידך - אם יום הרכישה יקבע לשנת 1987, הרי שהשבח באופן טבעי יקטן, אולם שיעורי המס יהיו גבוהים יותר באופן ניכר. קביעת יום הרכישה תלויה בשאלה, כיצד יש להתייחס להסכם משנת 1987: אם מדובר בעסקת מכירה חבת מס - יום הרכישה יהיה בשנת 1987, אך אם יקבע, כי הסכם זה אינו אירוע מס – יום הרכישה ידחה לאחור.

◆ **עמדת רשות המיסים:** רשות המיסים טענה ליציר כלאיים: מחד, השבח שימוסה יהיה כל השבח במועד הפטירה ועד היום, אך מאידך, כדי למנוע מהנישום את שיעורי המס הנמוכים החלים אם שנת המס בה חלה הפטירה הייתה שנת המס 1960, נקבע יום הרכישה לתאריך 1.4.1961. בדרך זו, ביקשה רשות המיסים ליהנות מכל העולמות: למסות את השבח הגבוה שנצבר במרוצת כל התקופה, אך מאידך לא להחיל את שיעורי המס המקלים.

לעמדה זו של רשות המיסים אין לדעתנו כל הצדקה. אם הרשות רואה בהסכם משנת 1987 עסקה חבת מס, הרי שהיא קוטעת את רצף המס – לטוב ולמוטב. לאמור, אמנם לא יחולו שיעורי המס הנמוכים השמורים למקרקעין שנרכשו בשנת 1960, אך מאידך שווי הרכישה יקבע נכון לתאריך זה והשבח יהיה מצומצם יותר.

◆ **עמדת הנישומים:** מאחר וההסכם בשנת 1987 החליף למעשה את ההסכם משנת 1954, יש לראות בו מימוש ההסכם הראשון ולא עסקה חדשה. ובמילים אחרות: הואיל והמשפחה לא קיבלה לידיה את המקרקעין שהובטחו לה בהסכם משנת 1954, הרי שההסכם בשנת 1987 הוא מימושו של ההסכם המקורי ואין לראות בו עסקה חדשה עליה היה על הצדדים לדוות, ואשר קוטעת את רצף המס. לאור זאת ובהתאם להוראות החוק בכל הנוגע לירושה, יום הרכישה הוא יום פטירת המנוח - 24.1.1961.

◆ **פסיקת בית המשפט:** בבית המשפט נחלקו הדעות – כבוד השופט צבי פרידמן צידד בעמדת המערערים, אולם דעת הרוב דחתה עמדה זו.



העיתון המקצועי לענייני מסים

החזר מס כשתקופת החכירה התקצרה באי מימוש האופציה ע"א 10846/06 "בזק" נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

לשיטתו מתיישב עם תכליתו האובייקטיבית והסובייקטיבית של החוק, ואיננו סותר את העיקרון הנוגע להטלת "מס אמת". אשר להגדרתה של "זכות במקרקעין" נטען, כי פרשנותה של המערערת אינה תואמת את כוונתו הברורה של המחוקק. פרשנות מעין זו מפרה עקרונות של ודאות, סופיות ויעילות ופוגעת בתחושת הצדק. אשר לטענת המערערת, כי אי מימוש האופציה בא בגדר הוראת סעיף 102 לחוק, טוען המשיב, כי המערערת מבקשת להיתלות בסעיף זה על מנת לשנות למפרע את סיווג העסקה אף שהמועד הרלוונטי לסיווג הוא ככלל בעת ביצועה. בנוסף, גם לפי הפסיקה אין מדובר בביטול כמשמעותו בסעיף 102 לחוק.

בית המשפט העליון מפי כב' הש' חיות, מ. נאור, י.

עמית:

◆ **כב' הש' חיות** - לדעתה יש לדחות את טענתה הראשונה של המערערת המבקשת לקרוא אל תוך הגדרת המונח "חכירה לתקופה" חזקה הניתנת לסתירה בכל הנוגע למשך החכירה ולפיה יש לשוב ולבחון בדיעבד את "פרק הזמן הקובע" לעניין החבות במס בצומת שבו אמור החוכר להפעיל את זכות הברירה (האופציה). לאור הגדרת המונחים "חכירה לתקופה" ו"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק. הגדרה זו אינה צופה פני עתיד ועל פיה לא נדרש מימושה בפועל של האופציה. די בכך שנתונה לחוכר לפי ההסכם זכות ברירה להארכת תקופת החכירה, כדי שתובא בחשבון לצורך חישוב "פרק הזמן הקובע" לעניין תחולת החוק. החוק אינו מתמקד בהיבטים של מימוש ה"זכות במקרקעין" על ידי הרוכש ומסתפק בקיומו של הסכם אכיף ל"מכירת זכות במקרקעין" לצורך קביעת התרחשותו של אירוע מס. לעניין סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין סבורה השופטת, כי יש לפרשו באופן המאפשר השבה של מס שבח ומס רכישה אשר שולמו בגין עסקת חכירה הכוללת "חוזה משני" לתקופת חכירה אופציונאלית, מקום שהאופציה בעניין זה לא מומשה בפועל ונוצר בדיעבד מצב לפיו "החוזה העיקרי" לא נכנס לתוקף. ובלבד, שלא תקופת החכירה האופציונאלית נופלת החכירה בפועל על פי החוזה מ"פרק הזמן הקובע" לצורך הגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה. לפיכך יש להחיל את סעיף 102 לחוק.

◆ **ש' מ' נאור**: מצרפת לדעתה של השופטת חיות.

◆ **השופט י' עמית**: מצטרף לדעתה של השופטת חיות, למעט בסוגיית פרשנות סעיף 102 לחוק. לדעתו הוראת החוק לא חלה על אי מימוש אופציה. אשר על כן, המליץ לדחות את הערעור.

התוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום 11.1.2010

ב"כ המערער: עו"ד עופר אלבוים; עו"ד טלי יהושע

ב"כ המשיב: עו"ד קמיל עטילה

◆ האם חוכר מקרקעין הבוחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה שניתנה לו בחוזה החכירה וכתוצאה מכך תקופת החכירה שניצל בפועל קצרה מפרק הזמן הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") לצורך מיסוי העסקה, זכאי להשבת מס הרכישה ששילם?

◆ נכרת הסכם שכירות בין המערערת למשולם לוינשטיין הנדסה וקבלנות בע"מ. תקופת השכירות על פי ההסכם נקבעה לתשע שנים ואחד עשר חודשים. לאחר שלוש שנים נחתם בין המערערת לחברת לוינשטיין וחברת אמות השקעות בע"מ (לה המחיתה חברת לוינשטיין מחצית מזכויותיה בבניין), תוספת להסכם לפיה, ניתנה אופציה להאריך את תקופת השכירות בנכס בחמש או עשר שנים עם תום תקופת השכירות הראשונה.

◆ המערערת טוענת, כי החלטת הוועדה אינה מתיישבת עם תכליותיו האובייקטיבית והסובייקטיבית של החוק שכן מוטל עליה מס בגין זכות ערטילאית שלא העניקה לה כל הנאה או רווח. ולפיכך החלטה עומדת בסתירה לתכלית דיני המס למסות נישומים בגין הכנסותיהם האמיתיות. לעמדתה, אין זה ראוי שיהיה הבדל בתוצאת המס בין מי שחכר מקרקעין לתקופה שמלכתחילה לא עלתה על עשר שנים ובין מי שחכר מקרקעין לתקופה שהייתה אמנם יכולה לעלות על פרק זמן זה, מכוח אופציה להארכת חכירה. בדומה לחוכר הראשון שאינו מחויב כך ראוי שהחוכר השני לא יתחייב במס. המערערת תומכת בפרשנות תכליתית של המונח "חכירה לתקופה" ולדידה, יש לפרשו כך שזכות הברירה הנתונה לחוכר תבוא במניין תקופת החכירה רק כחזקה הניתנת לסתירה. לחלופין טוענת המערערת, כי ניתן להגיע לתוצאה דומה באמצעות פרשנות תכליתית של סעיף 102 לחוק. והחלתו על מקרה של אי מימוש אופציה. בעניין זה אין המערערת חולקת על מסקנתה של ועדת הערר כי אי מימוש אופציה אינו מהווה ביטול של חוזה האופציה; אלא שלטענתה במקרה מעין זה מתרחש ביטול של ה"זכות במקרקעין" מסוג חכירה אליה מתייחסת האופציה, שכן תקופת החכירה אותה ניצלה בפועל עמדה על פרק זמן קצר מזה הקבוע בהגדרת "זכות במקרקעין". לפיכך סבורה המערערת כי ההלכה שנפסקה בעניין פרשת זמר אינה רלוונטית לענייננו, ביטול ה"זכות במקרקעין" צריך להוביל להשבה מלאה.

◆ לטענת המשיב, אי מימושה של אופציה אינו משליך על החבות במס לפי החוק, שכן חבות זו נבחנת במועד עריכת העסקה הנוגעת ל"זכות במקרקעין". והנתון הרלוונטי היחיד לצורך החיוב במס נוגע למשך תקופת החכירה שהוקנתה לחוכר לרבות על דרך של אופציה, בעת כריתת החוזה. ככל שתקופת חכירה זו עולה על עשרים וחמש שנים (או עשר שנים במועד הרלוונטי לענייננו), מתרחש אירוע מס על פי החוק וקם חיוב במס. לפיכך, הפירוש



העיתון המקצועי לענייני מסים

פטור ממס שבח לאחר פיצול דירה – דירה אחת או שלוש ?
 ע"א 4088/09 ר"ח פנחס איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות

**בית המשפט העליון - כבוד השופטים ס' ג'ובראן,
 א' ריבלין, י' דנציגר:**

◆ סעיף 1 לחוק מגדיר שני מבחנים חלופיים לבחינת היותה של דירה דירת מגורים. המבחן הראשון הוא מבחן השימוש, והמבחן השני הוא המבחן האובייקטיבי הבוחן האם הדירה מיועדת למגורים. שני המבחנים הם מבחנים עצמאיים אשר בהתקיימו של כל אחד מהם תוגדר הדירה כדירת מגורים לצורך החלת החוק. אמנם, נראה, כי בהקשר דומה העדיפה הפסיקה את המבחן האובייקטיבי על פני מבחן השימוש, אך לדעתו, אין צורך להכריע במקרה זה בשאלת היחס בין שני המבחנים וזאת כיוון ששניהם מובילים למסקנה זהה והיא שהנכס כולל שלוש דירות מגורים ולא דירת מגורים אחת. לאור האמור לעיל, מסקנתה של ועדת הערר, מקובלת על דעת השופט. שכן, המערערים בחרו לבצע הפרדה בנכס כך שיכלול שלוש דירות נפרדות וזאת על מנת להפיק רווח כלכלי. לכן לא ניתן כעת לקבל את טענתם לפיה מדובר בנכס אחד לצורך קבלת פטור מלא ממס שבח.

◆ לדעת השופט המשיב הלך לקראת המערערים בכך שהעניק להם פטור בגין הדירה הגדולה מבין שלוש הדירות ולטעמו זהו הפתרון הראוי בנסיבות העניין. באשר לטענה הנוגעת לשיטה לפיה חישב המשיב את הוצאות ההשבחה בהתאם לסעיף 47 לחוק. טענה זו לא נטענה ולא הוכחה בדיון ההוכחות שהתקיים בפני הוועדה ואף לא במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו. המערערים אף לא תמכו את טענתם בעניין חישוב הוצאות ומועדס באסמכתאות וקבלות. בע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (1) 651 (1996), עליו מסתמכים המערערים, אכן נקבע, בדעת רוב, כי יש לחשב את הוצאות בהתאם לרישא של סעיף 47 לחוק, דהיינו, לפי מועד הוצאה, אך זאת במקרים בהם ניתן להוכיח את מועדה של כל הוצאה והוצאה. ומכיוון שלא הוצגו קבלות בגין הוצאות, תחול הסיפא של הסעיף. הטענה השנייה נוגעת לאופן חישוב השטח של הדירה אשר בגינה זכאים המערערים לקבלת פטור ממס שבח. הטענה אינה מפורטת בכתב הערעור ובסיכומים. בנוסף, חזקה על הוועדה שקראה ושקלה טענה זו שהובאה בפניה ובחרה שלא להיענות לה, וגם אם הייתה הוועדה מתייחסת לטענות אלה בפסק דינה, לא היו המערערים יכולים לערער על קביעתה בנוגע לחישוב השטח של הדירה לבית משפט זה כיוון שמדובר בקביעה עובדתית ולא בשאלה משפטית (ראו סעיף 90 לחוק).

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 15.11.2010

ב"כ המערער: עו"ד ר. עוזר

ב"כ המשיב: עו"ד ציפי קוינט שילוני

◆ השאלה העולה במקרה זה היא שאלת הגדרתו של הנכס – האם מדובר בדירת מגורים אחת, כפי שטוענים המערערים, או בשלוש דירות מגורים נפרדות, כפי שקבעה הוועדה המחוזית?

◆ **רקע עובדתי:** מדובר בנכס, אשר לו שלוש קומות ואשר רשום במרשם כבית פרטי אחד. סמוך לאחר השלמת בנייתו הושכר הנכס לתקופה של שנה לשוכר יחיד. בסיומה של תקופת השכירות ביצעו המערערים שינויים בנכס על מנת להשכירו לשלוש משפחות שונות במטרה לקבל דמי שכירות גבוהים יותר. ביום 1.4.2007 נערך הסכם מכר בו מכרו המערערים את הנכס בכפוף לחוזי השכירות. המערערים ביקשו מהמשיב לקבל פטור ממס שבח לנכס כולו.

◆ טענת המערערים, כי שגתה ועדת הערר בכך שקבעה כי מגיע להם פטור רק בגין מכירת דירה אחת מבין השלוש ולא התייחסה אל הנכס כאל בית אחד אשר פטור כולו ממס שבח בגין מכירתו. בהקשר זה טוענים המערערים, כי המבחן שנקבע בפסיקה להגדרת דירת מגורים הוא המבחן האובייקטיבי ולפי מבחן זה הנכס הוא דירת מגורים אחת. לכן, לטענת המערערים, טענת הוועדה בכך שהתבססה על מבחן השימוש בנכס לצורך הקביעה, כי הבית מהווה שלוש דירות נפרדות.

◆ לחלופין, טענו, כי שגתה הוועדה בכך שלא הכריעה במחלוקת בין הצדדים בעניין סכום מס השבח לתשלום. בעניין זה למערערים שתי טענות. הראשונה, כי בניגוד לעמדת המשיב ניתן לחשב את מס השבח לפי הרישא של סעיף 47 לחוק, המאפשרת חישוב נפרד לכל הוצאה בהתאם למועדה. השנייה, כי החלק הפטור ממס מהווה 57.17% משטח הנכס ולא 44.42% כפי שקבע המשיב.

◆ לטענת המשיב, הנכס מורכב משלוש דירות מגורים נפרדות, הן לפי מבחן השימוש בפועל והן לפי המבחן האובייקטיבי. לעניין טענותיהם החלופיות נטען, כי דינן להדחות. לגבי הטענה הראשונה, שעניינה אופן חישוב הוצאות ההשבחה בהתאם לסעיף 47 לחוק, טוען המשיב, כי המערערים לא הביאו ראיות התומכות בטענה זו וכי בנסיבות מקרה זה יש לחשב את הוצאות לפי מדד גמר ההשבחה ולא לתאם באופן פרטני כל הוצאה והוצאה. לגבי הטענה השנייה שעניינה חישוב השטח המקנה פטור ממס שבח, טוען המשיב כי אף טענה זו לא הוכחה בפני ועדת הערר וכי היא מופיעה בסיכומי המערערים אך בדרך של הפנייה לערר שהוגש לוועדה ולכן דינה להדחות על הסף.



העיתון המקצועי לענייני מסים

מהו "אזור אילת" לצורך סעיף 17 לחוק אזור סחר חופשי עמ (ב"ש) 5243-07-10 קיבוץ אילות נ' ממונה מע"מ אשדוד

אילת", מבלי קשר למקום תושבותו של המוכר. והרי אזור אילת מוגדר בסעיף 1 לחוק כ-"תחום העיר אילת" אשר קיבוץ אילות נמצא מחוץ לו.

ביהמ"ש ציין, שהוא נמצא אמנם ברצועת הקילומטר המרחיבה שבסעיף 17 – אולם זאת לענין אותם הפטורים שבחוק שענינם "תושבי אילת". גם הפטור בס"ק 5 (א) לחוק איננו ענין להרחבתו לרצועת הקילומטר הנוסף שבסעיף 17 לחוק.

ביהמ"ש ציין, כי אם אמנם כך הוא הרי הניסוח המתבקש לאותה תכלית נטענת, אמור היה להיות שונה לחלוטין. היקף הרחבת הפטור שבסעיף 17 – כפי שהוא – נמנע במפורש מהחלה גורפת של כל הוראת הפטור שבחוק גם על רצועת ההרחבה – וחלף זאת מצמצם הוא את הרחבת הפטור לאותם פטורים שבחוק שהינם תלויי "תושבות באילת".

ביהמ"ש קבע, כי קריאת סעיף 17, על שני חלקיו, מלמד כי הרחבת הפטורים על "רצועת ההרחבה" תהיה בשני סוגי אירועי מס, האחד ברישא לסעיף והשני בסיפא לו.

הרישא לסעיף 17 מחילה ברצועת ההרחבה את הוראות הפטור תלויות התושבות באילת. הסיפא לסעיף 17 מוסיפה ומחילה את הוראת הפטור שבס"ק 5 (א) (יבוא טובין לאזור אילת) ואת זו שבס"ק 5 (ג) (דהיינו – פטור ל"תושב אזור ההרחבה") גם על טובין המצויים באזור ההרחבה ולא רק על טובין המצויים ונמכרים ב"אזור אילת". ביהמ"ש סיכם, כי קריאה נכונה של סעיף 17, על מה שיש בו ועל מה שאין בו, תומכת בפרשנות הנטענת על ידי המשיב.

ביהמ"ש קבע, כי תכלית הסעיף היא להביא לשיפור במישור הסחר הבינלאומי, ב"אזור העיר אילת". שמה יחולו כל ההטבות וכל הפטורים שבחוק בהתקיים התנאים הנוספים המנויים לענין כל אחד מהם. סעיף 17 לחוק מרחיב תחולתם של חלק מהפטורים, גם ל"רצועת ההרחבה" שבה מצוי קיבוץ אילות.

ביהמ"ש סיכם, כי הפרשנות הלשונית והעניינית לפיה לא חל סעיף 17 לענין הפטור שבס"ק 5 (ד) לחוק – עומדת בסתירה ל"תכלית" הנטענת של חוק זה על ידי המערער. וגם בניגוד לחוקי מס אחרים – העשויים מעשה טלאים ומרובדים שכבות של שינויים ותיקונים – הרי שהחוק דנן הוא מעשה מקשה אחד – מעת חקיקתו – ומכאן משנה תוקף לקוהרנטיות הפרשנית והטקסטואלית הנדרשת לסעיפיו, לשונם ונוסחם, כפי שפורטו הדברים לעיל.

התוצאה:

הערער נדחה.

ניתן ביום 22.12.10

ב"כ המערער: עוה"ד ע. אלבוים ועו"ד ש. ארז

ב"כ המשיב: עוה"ד א. גולדברג – פמ"ד אזרחי

הקיבוץ המערער- אילות, שוכן בסמוך ובצמוד לעיר אילת בשטח שרוחבו קילומטר אחד מגבול העיר. הקיבוץ הינו "עוסק" על פי חוק מס ערך התשליו – 1976 ובתקופה הרלבנטית השכיר מקרקעין שבשטחו לעוסקים שונים. בדוחותיו למע"מ דיווח הקיבוץ על עסקאות שכירות אלה כפטורות ממע"מ – שכן לשיטתו חלות לענין זה הוראות סעיף 17 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים) התשמ"ה – 1985 ("החוק").

לטענת הקיבוץ, מכוח הוראת סעיף 17 לחוק חלה על עסקאות השכירות הנ"ל הוראת ההטבה שבס"ק 5 (ד) לחוק.

המקרקעין שבנדון אינם מצויים אמנם "באזור אילת" (שכן זה מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"תחום העיר אילת"). ברם, כך טענת המערער, מצויים הם ברצועת הקילומטר מאזור אילת ועל כן העסקאות שנעשות בהן פטורות ממע"מ – עקב הרחבת הפטור הקבועה בסעיף 17 לחוק.

טענת המערער, כי אם נפל "כשל לשוני" בניסוחו של סעיף 17 לחוק – הרי שתכליתו של סעיף זה נועדה להרחיב את כל הוראות הפטור שבחוק על רצועת ההרחבה.

המערער טוען, כי משנאמר בסעיף, כי "הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר בני אדם הפועלים בשטח שרחבו קילומטר אחד..." מורחב הפטור, בשטח ההרחבה, מניה וביה לכל פעילות עסקית המבוצעת בשטח ההרחבה – לרבות הפטור שבס"ק 5 (ד) לענין "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת..."

עוד טוען המערער, כי תכליתו של החוק דנן הינה "להביא לשיפור במישור הסחר הבינלאומי, להביא לשיפור בענף התיירות הבינלאומית והמקומית ולעודד עובדים לעבור ולגור באילת, וזאת על דרך מתן הקלות מס".

לטענת המשיב הרחבת הוראות הפטור שבסעיף 17 לחוק אינה חלה על עסקאות מקרקעין ב"רצועת ההרחבה" בה מצוי הקיבוץ – שכן אין היא חלה על פטור המע"מ לעסקאות המקרקעין שבס"ק 5 (ד) לחוק.

על פי עמדת המשיב, הרחבת הפטור שבסעיף 17 ביחס ל"רצועת ההרחבה" מתייחסת לאותם פטורים שבחוק המוענקים למי שהוא "תושב אזור אילת" ומכוח תושבותו זאת, השגתו של המערער נדחתה.

ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע - כב' הנשיא י. אלון:

ביהמ"ש קבע, כי הרחבת הפטורים נשוא סעיף 17 לחוק מתייחסת כלשונה לאותם פטורים המנויים בחוק שתנאי להתגבשותם הינו "התושבות האילתית" של הזכאי להם.

ביהמ"ש קבע, כי במכירת מקרקעין באילת תנאי התקיימות הפטור הוא הימצאות המקרקעין "באזור



לסטארט אפיסטטים: אושר "חוק האנג'לים"

ביום 21.12.10 אישרה וועדת הכספים חלק מתוך התוכנית הכוללת "יתרון יחסי" לקידום תעשיית עתירות ידע בישראל. החלק שאושר נוגע לעידוד השקעות בחברות בשלבים מוקדמים - "חוק האנג'לים", עידוד של חברות גדולות בישראל לרכישת "סטארט-אפים" ישראלים והשבת מוחות ישראלים מחו"ל לטובת קידום התעשייה בישראל. כמו כן, שונה חוק המו"פ והותאם על מנת לספק תמיכה מיטבית לתעשייה עתירת הידע הנתונה לשינויים כל העת. וכן צורפו לחוק השינויים שהוצעו על ידי חה"כ, רוברט אילטוב לגבי קביעת כללים ותקרה לנושא התשלום למדען הראשי במקרה של הוצאת ידע לחו"ל.

IFRS בעברית

המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות שמח להודיע כי ספר תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מתורגמים לעברית - מהדורת 2010 יצא לאור. הספר, אשר מתפרש על כ- 3,500 עמודים, כולל את כל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים והפרשנויות נכון ליום 30 באפריל 2010. במהדורה זו נכללו אף כל הבסיסים למסקנות הנלווים לתקנים ולפרשנויות. לחברי לשכת רואי חשבון בישראל תתאפשר גישה חופשית לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים המתורגמים לעברית באתר האינטרנט של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות שכתובתו www.iasb.org.il כמו כן, קיימת אפשרות גישה למדור זה למנויים בתשלום. **להורדת טופס הרכישה פתחי קישורית זו.** לפרטים נוספים יש לפנות להנהלת חשבונות בטלפון 03-5116621.

כנס בנושא: מדיניות פיסקאלית-חברתית

ביום 4.1.11 ייערך כנס בנושא מדיניות פיסקאלית-חברתית בבית הספר רדזינר למשפטים במרכז הבינתחומי הרצליה החל מהשעה 13:00 בצהריים ועד שעות הערב. תכנית הכנס תכלול בין היתר הרצאות בנושאים: תמלוגי הגז, עידוד השקעות הון, חוק ההסדרים ושכר הבכירים. בין המרצים: פרופ' אוריאל רייכמן, פרופ' ישי בר, מר יהודה נסרדישי, ד"ר רפעת עזאם, עו"ד מני מזוז, חה"כ שלי יחימוביץ ועוד. כלל הדיונים יתקיימו בהשתתפות קהל רציב קישורית לקבלת פרטים נוספים ואישור השתתפות:

<http://portal.idc.ac.il/Documents/gaz27.12.pdf>

שלב "אלוף האלופים" בחידון הרשות

ביום 28.12.10 בשעות הערב, נערך באולם סמולארש שבאוניברסיטת ת"א שלב "אלוף האלופים" המסכם את חידון רשות המסים, הנערך השנה לראשונה, לזכרו של רחמים יפת ז"ל, פקיד שומה ת"א 1 שנפטר לפני כשנה. האירוע, שנערך במעמד סגן שר האוצר יצחק כהן ומנכ"ל משרד האוצר חיים שני, הביא לשיאו את החידון המקצועי שנערך ברשות במספר שלבים במהלך החודשים האחרונים. באירוע נכחו גם בני משפחתו של יפת ז"ל, אימו רעייתו וילדיו. בשלב המקדים של החידון לפני כ- 3 חודשים לקחו חלק 112 עובדים מקצועיים מיחידות השדה של הרשות שהתחרו כל אחד בתחומו, בתחומי המס השונים: מס הכנסה, מע"מ, מכס ומיסוי מקרקעין. בשלב הסיום של החידון לקחו חלק 16 המתמודדים שצברו את מירב הנקודות בשלבים הקודמים. בשלב זה התמודדו הצוותים במסגרת של ארבעה צוותים מעורבים הכוללים עובד אחד מכל תחום מס. צוותי המתמודדים נשאלו שאלות על כל מערכי המס בפורמטים שונים כשהשאלה האחרונה הייתה שאלת מנהל הרשות יהודה נסרדישי, שגם חילק בסוף הערב את הפרסים לזוכים יחד עם רעייתו של רחמים יפת מזל, ד"ר חיים גבאי סמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת ואהרון אליהו סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים. **ואלו הם שמות הזוכים: רויטל רז - פ"ש גוש זן, אורית בר אור - מיסוי מקרקעין באר שבע, רפי קסיס - מכס נתב"ג, אשר פאר - מע"מ ירושלים.**

מבצע "סוף שנה" במע"מ רמלה

בשבוע שעבר ערך משרד מע"מ רמלה, מבצע אזורי באזור רמלה, לוד, אור יהודה ויהוד. המבצע, שכונה "סוף שנה", התמקד בעוסקים מתחום קבלני המצבות, בנוסף נעשו קניות ניסיון וסריקות משבצת. עפ"י תוצאות המבצע, ב - 90% (!) מהעסקים לייצור מצבות וב - 14% מעסקי המסחר, שבוקרו במבצע נמצאו ליקויים בניהול ספרים. במבצע השתתפו עובדי מחלקת ביקורת, גביה ואכיפה ממשרד מע"מ רמלה. מטרת המבצע היו בדיקת נאותות הדיווח, על ידי הצלבות מידע, גילוי העלמות מס כתוצאה מאי רישום תקבולים, שילוב ענפים ותיקים הראויים לביקורת והעמקת הגבייה. טרם המבצע, נאסף מידע רב לגבי קבלני מצבות, מחברה קדישא ומהמועצות הדתיות, מידע אשר לפיו נבחרו העסקים לביקורת. כמו כן בוצעו קניות ניסיון בעסקים שונים.



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

תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991 masfax@bezeqint.net

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין ההלכתי. טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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