

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

גיליון 604 יום ה' 22 בדצמבר 2011

השבוע בגיליון

רשות המיסים: הבהרה לעניין העלאת המס על דיבידנד מיום 1.1.2012 // הצעת חוק: 20% מס רכישה לתושבי חוץ ברכישת נדל"ן בישראל
האם העלאת מס רטרואקטיבית על דיבידנד חוקית ?

מ"ה – שומה יצאה "בין השמשות" – הלכת משה סמי לא חלה !! ?
מ"ה – האם נתונה לפקיד שומה הסמכות לביטול הסכם שומה ?
שבח – מימוש זכות חכירה עפ"י אופציה חייבת במס רכישה //

רשות המיסים בפשיטה ארצית // זוכי חידון רשות המיסים לשנת 2011 // לשכת עוה"ד נגד "מס האגרות" // שר האוצר נגד מינוי עו"ד ורו"ח משה אשר

עדכונים מהשטח

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

רשות המיסים: הבהרה לעניין העלאת המס על דיבידנד מיום 1.1.2012

◆ המשמעות הינה, כי חלוקת דיבידנד, גם במקרה שבו מקורה של חלוקת הדיבידנד הינו מרווחים צבורים של החברה שלא חולקו לאורך השנים לחיובו במס המוגדל. דהיינו ללא חלוקה ליניארית.

◆ **הערת מערכת: לענין זה אנו מפנים אתכם לעמדתנו כפי שעולה במאמר: האם העלאת מס רטרואקטיבית על דיבידנד חוקית ?**

◆ לאור פניות שהגיעו לרשות המיסים, בהן התבקשה הרשות להבהיר את עמדתה בנושא העלאת שיעור המס שיחול על הכנסה מדיבידנד החל מיום 1.1.2012 [פרסמה הרשות ביום 15.12.11 הבהרה.](#)

◆ עפ"י ההבהרה, שעורי המס החדשים (25% או 30%, לפי העניין) שנקבעו [בחוק לשינוי נטל המס \(תיקוני חקיקה\), התשע"ב-2011](#), יחולו על דיבידנד שיתקבל ביום 1.1.2012 ואילך, לרבות על דיבידנד כאמור, שמקורו ברווחים שנצברו עד ליום 31.12.2011.

הצעת חוק: 20% מס רכישה לתושבי חוץ ברכישת נדל"ן בישראל

תופעה נוספת הינה רכישה מסויבת של דירות ובתים בישראל על ידי תושבי חוץ שמחזיקים בדירות ובתים אלה בתור נכס. תושבי חוץ אלה אינם מתגוררים בעצמם בדירות שהם רוכשים בישראל וגם אינם משכירים אותן לאזרחי ישראל. כתוצאה מכך, ישנם היום בתי מגורים ואפילו שכונות מגורים (בעיקר באזורי הביקוש) שנרכשו על ידי תושבי חוץ ואף אחד לא מתגורר בהן. על מנת למגר את התופעה, מוצע להטיל מס בשיעור של 20% משווי המכירה על תושבי חוץ הקונים מקרקעין בישראל, במטרה להקטין את רכישת דירות על ידם ולהגדיל את מלאי הדירות למכירה ולהשכרה לאזרחי ישראל.

◆ ביום 19.12.11 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ [מרינה סילודקין הצעת חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\) \(תיקון - מס רכישה לתושב חוץ\), התשע"ב-2011.](#)

◆ עפ"י הצעת החוק, במכירת זכות במקרקעין יהא רוכש שהוא תושב חוץ (כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה) חייב במס רכישה בשיעור של 20% (!).

◆ עפ"י דברי ההסבר, בשנים האחרונות אנו עדים לעלייה גדולה במחירי הדירות: הן דירות להשכרה והן דירות למכירה. כתוצאה מכך, רבים מאזרחי ישראל השייכים לשכבות החלשות ולמעמד הביניים אינם מסוגלים לשכור או לרכוש דירה. דבר שהוביל בין היתר למחאה החברתית.



חג אורים שמח מצוות "מס פקס"

וברכות למאות (!) המנויים החדשים



העיתון המקצועי לענייני מסים

האם העלאת מס רטרואקטיבית על דיבידנד חוקית ? וזנברג אברהם, משפטן (יועץ מס) ; אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' - משרד עו"ד

מכוח חוק והפגיעה עומדת במבחני פיסקת ההגבלה שבסעיף 8 לחוק יסוד כבוד האדם וחירותו (להלן-**חוק יסוד כבוד האדם וחירותו**), אזי הפגיעה הינה פגיעה מידתית, ראויה ואפשרית. אולם הטלת מס רטרואקטיבית מהווה פגיעה קשה יותר בזכותו הקניינית של הנישום, ולא בטוח שפגיעה זו עומדת בתנאי פיסקת ההגבלה, דבר שצריך להיבחן בבג"צ.

◆ כאשר נישום הפיק הכנסה ושיעורי המס על ההכנסה שהפיק ידועים לו, ההכנסה שנתו בידיו, לאחר שלקח בחשבון את נטל המס על ההכנסה, הינה זכות קניינית מוגנת שלו. הזכות של השלטון לפגוע בזכות הקניינית ניתנה לשלטון מראש, כלומר פגיעה הצופה פני עתיד.

◆ העלאת שיעורי המס על הדיבידנד לאחר 1.1.2012, תוך הבהרת הרשות, ששיעור המס הגבוה יחול גם על רווחים שלא חולקו עד ליום 31.12.2011- לכאורה הינה הטלת מס רטרואקטיבית לא צודקת. יפים דבריו של פרופ' אהרון יורן ז"ל במאמרו "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל": "חקיקה רטרואקטיבית פוגעת בקניין ובזכויות מוגנות. מעתה תעמוד בעינה חקיקה פסיקלית רטרואקטיבית למפרע רק אם תצליח המדינה לשכנע שהיא הולמת את ערכיה של מדינה ישראל, נועדה לתכלית ראויה ומידתה אינה עולה על הנדרש".

◆ לענין זה ר' גם ע"א 730/83 מנהל מס שבח מקרקעין נגד אלברט אלקוני ואח', שם נקב: "... קיים כלל, שאין לייחס לחיקוק מהותי תוקף למפרע. טעמו של כלל זה הוא בכך, שאין לייחס למחוקק כוונה "לשלול מאדם זכות שכבר היתה מוקנית לו לפני שיצא החוק". כלל זה התגבש והוכר בספרות המשפטית, ואילו אצלנו קיבל גם תוקף חקיקתי בסעיף 22 לחוק הפרשנות...".

◆ מלבד הזכות הקניינית של הנישום, קיימת לנישום הזכות לוודאות לתשלום המס במתווה של עסקה. מקום בו הנישום מודע לתוצאות המס החלות על עסקאותיו אין חולק, כי זכאי הוא לכלכל את צעדיו תוך וודאות באשר לאותן עסקאות אשר במועד ביצוען תוצאת המס ידועה. לכן, לעניות דעתנו, גובר סעיף 22 לחוק הפרשנות על הודעת הבהרה של הרשות במקרה שבו החוק שותק.

◆ עוד נציין, כי קיימים מקרים נוספים בהם החליט המחוקק על העלאת שיעורי המס, אולם, העלאת שיעורי המס מיושמת תמיד מאותו המועד ואילך. כנ"ל לגבי הפחתת שיעורי המס, דוגמה: כאשר הוחלט בעבר על הפחתת שיעורי המס על רווח הון, נקבע מועד לחלוקה ליניארית של הרווח הון: עד 31.12.2002 או בשבח עד 07.11.2001 שיעורי המס לפי מס שולי ואילו מהמועד הקבוע ואילך- 20%. קיים עיקרון של הקבלה בין שיעורי המס החלים בתקופת הפקת הרווח, לשיעורי המס באותה תקופה.

◆ נראה, כי רשות המסים טעתה בהודעת הבהרה ויש מקום לדרוש הבהרה מפורשת של המחוקק ע"י פרסום הוראות מעבר/תחולה. אם לא יפעל המחוקק לפרסום הוראות מעבר כאמור, לדעתנו ניתן לפרש את שתיקת החוק ככזה המתכוון, ששיעור המס הגבוה על דיבידנד יחול רק על דיבידנד המחולק מרווחים שהופקו לאחר 1.1.2012 וזאת הן מכוח סעיף 22 לחוק הפרשנות והן באמצעות היקש מחוקי המס.

למיטב ידיעתנו, העניין ייבחן בקרוב בבג"צ...

◆ במהלך השבועות האחרונים, מאז פרסם החוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), תשע"ב-2011 (להלן-**החוק**), עוסקים, מדי יום, אנשי מקצוע רבים בניהם עו"ד, רו"ח, יועצי מס, בעלי מניות וכיו"ב בהשלכותיו של החוק האמור לגבי חבויות המס השונות. כל אחד מתעניין ו/או מתעסק, בהשלכות החוק בנושא הקרוב לליבו.

במאמר זה לא נעסוק בתכנוני מס או כדאיות כזו או אחרת כיצד לפעול לאור השינויים הכלולים בחוק אלא נעסוק בנקודה מסויימת בחוק: **בנושא העלאת שיעורי המס על דיבידנד**. לאור הבהרת רשות המסים מיום 15.12.2011, לגבי חלוקת דיבידנד החייבת במס בשיעור 25% או 30% לפי העניין לאחר 1.1.2012. מקום בו החוק שותק.

◆ **בהבהרת רשות המסים מיום 15.12.2011 נאמר במפורש, כי חלוקת דיבידנד לאחר 1.1.2012 תחייב במס מוגדל גם במקרה שבו מקורה של חלוקת הדיבידנד הינו מרווחים צבורים של החברה, רווחים שמסיבות השמורות לחברה לא חולקו לאורך השנים** (להלן: "הודעת הבהרה").

בשלב זה לא נתייחס לסמכותה של רשות המסים להוציא הבהרה שכזו. במאמר מוסגר נציין, כי לכל חברה יש את הזכות, בהתאם למדיניות החברה, להחליט באשר לרווחיה הצבורים. בין היתר, יכולה החברה להחליט מתי ואם לחלק דיבידנד לבעלי מניותיה.

◆ **נשאלת השאלה: במה שונה רווח הון ממכירת מניות לא סחירים, הזכאי לחלוקה ליניארית של הרווח הריאלי בהתאם לתקופת החזקה, למקרה שבו מחולק דיבידנד מרווחים צבורים לאורך התקופה.**

◆ **דוגמה:** נניח ו-א' קנה מניה ב-100 ש"ח בתאריך 1.1.2011. ביום 31.12.2012 ל-א' זכות לקבלת 20 ש"ח דיבידנד על המניה שקנה. לפי הנתונים האמורים נציג את תוצאות המס האפשריות ל-א' בהתאם לחוק לשינוי נטל המס:

אפשרות ראשונה: למכור את המניה, ולקבל בגינה 120 ש"ח פחות עלות 100 ש"ח ולשלם מס על רווח הון של 20 ש"ח המחולק ליניארית: 10 ש"ח רווח בשנת 2011 החייבים במס = 2.5 ש"ח + 10 ש"ח רווח בשנת 2012 החייבים במס = 30% = 3 ש"ח, סה"כ מס רווח הון 5.5 ש"ח.

אפשרות שנייה: לא למכור את המניה, ולקבל את הדיבידנד בגינה אותה המניה בסך של 20 ש"ח ולשלם עליו מס = 30% = 6 ש"ח.

◆ בדוגמה לעיל, הפגיעה בנישום בהתאם להבהרת רשות המסים זועקת לשמים... ולכן כאן המקום לשאול האם ראוי, צודק ונכון לאפשר פגיעה בנישומים, רטרואקטיבית, מקום בו החוק שותק? כאשר הפגיעה האמורה הינה מכוח "הבהרה", של רשות המסים.

◆ ככלל הטלת מס כשלעצמה מהווה פגיעה בזכותו הקניינית של הנישום. "הושטת ידה" הארוכה של השלטון לתוך כיסו של הנישום מהווה פגיעה בקניינו. אולם כאשר הפגיעה (הטלת המס) הינה



שומה יצאה "בין השמשות" – הלכת משה סמי לא חלה !! ע"מ 1046/06 יגאל דור-און נ' פקיד שומה ת"א 1 אינגה אייזנברג, משפטנית

עליו לשגר את הצווים לכל המאוחר ביום 31.12.04. ביהמ"ש מדגיש, כי עד שהצו לא חתום ובצדו הנמקה כנדרש, יכול המשיב לחזור בו מן העמדה שמסר טלפונית או בדיון עם הנישום. המחוקק עומד על כך, כי את החתימה והסיום הסופי והמוחלט של קביעת הצו יש לערוך בתוך התקופה שקבועה בפקודה. **אם שיגור הצווים לא נעשה במועדים הקבועים בפקודה, יראו את הצווים כבטלים** ובהקשר של סעיף 152 לפקודה, יראו את השגת הנישום כהשגה שהתקבלה. בענין שבנדון, הצדדים מסכימים, כי מאחר והשומה נשוא הערעור נערכה בסוף שנת 2004 - מאוחר ליום הקובע, הרי שהלכת עמדת המשיב מובילה לתוצאה הפוכה לתכלית שביקש ביהמ"ש העליון להגיע אליה. **ציפיית הנישום ועקרון הסתמכותו מצויים בהזת מועד השיגור לתוך סד המועדים ואין הם יכולים לשמש עתה כלי לביטול הצורך בגיבוש הצו וההנמקות בתוך המועדים הקבועים בפקודה.** אחרת יכול פ"ש להודיע בעל פה לנישום, כי השגתו נדחית רגע לפני תום התקופה ולפי עמדת המשיב כפשוטה יצא הוא ידי חובתו ועתה יכול הוא לסיים את מלאכת הקביעה לאחר המועד הקבוע בפקודה. ביהמ"ש קבע, כי הלכת סמי לא ביטלה את הצורך בגיבוש הצו וההנמקות בתוך המועדים הקבועים בפקודה גם במקום שבו נאמר לנישום, כי השגתו נדחית כולה או חלקה.

◆ **ביהמ"ש מדגיש, כי לאחר פס"ד סמי, תהא אשר תהא רמת הידעה של הנישום את עמדת המשיב, על המשיב לגבש את השומה או הצו ולשגרם לנישום בתוך סך המועדים הקבועים בפקודה (!!!).**

◆ על אף הניתוח המשפטי כאמור, לבסוף, ביהמ"ש מקבל את הסבר המשיב, כי תאריך המופיע על הנמקת השומה אינו אינדיקטיבי במקרה זה, לאור ידיעת המערער את עמדת המשיב בקשר עם יתרות שמשך מהחברה שבשליטתו, אין לקבל את עמדתו, כי השומה התיישנה אך בשל שזו נשלחה לאחר המועד. הואיל והשומה יצאה בתקופת "בין השמשות", ידיעתו של הנישום במשולב עם גיבוש השומה במועד, שוללת את יכולתו של הנישום לטעון לבטלות השומה בשל ציפייתו, כי הדו"ח התקבל.

התוצאה:

◆ הבקשה המקדמית נדחית.

ניתן ביום 11.12.2011

ב"כ המערער: עו"ד קובי גולדמן, אורי גולדמן

ב"כ המשיב: עו"ד אורית וינשטיין פרק' מרכז

הערת מערכת: לכאורה מדובר בהחלטה שמתנגשת חזיתית בהלכת משה סמי תוך כדי יצירת מושג חדש - "בין השמשות" ועל כך נאמר: "הניתוח הצליח אך החולה מת". הסוגיה תיבחן בערעור המוגש בימים אלה לביהמ"ש העליון.

◆ המבקש הגיש דו"ח על הכנסותיו לשנת המס נשוא הערעור ביום 28.2.01. המשיב היה רשאי לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה עד ליום 31.12.04. המבקש קיבל לידיו את השומה ואת נימוקי השומה רק ביום 13.1.05, זאת כאשר השומה הודפסה ע"י המשיב ביום 2.1.05. עוד טוען המבקש, כי המפקחת חתמה על נימוקי השומה ביום 11.1.05. המפקחת הצהירה, והדברים לא נסתרו, כי תרשומת מפורטת באשר לשומה למיטב השפיטה נערכה על ידה כבר ב-21.6.04, תרשומת זו נחתמה על ידה ב-29.12.04. תרשומת זו אושרה ונחתמה בחתימת ספ"ש ב-30.12.04, במועד זה שודרה השומה במחשבי המשיב. עוד הצהירה, כי המערער ומייצגו הוזמנו לדיון בשאלות נשואות השומה ב-27.1.04. ביום 14.7.11 ניתנה החלטת ביהמ"ש העליון בדנ"א 3993/07 **פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ ומשה סמי** (להלן "דנ"א סמי"). לאור הכרעה בדנ"א סמי, הוגשה הבקשה דנן. המבקש טוען, כי עפ"י ההחלטה בדנ"א סמי, הלכת סמי תחול על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פס"ד חלוט, וככל שהוצאה שומה לפי סעיף 145 (א) לפקודה אחרי יום ה-23.5.04. היינו, ההלכה חלה בעניינו, ולכן היה על המשיב להמציא את השומה למבקש עד ליום 31.12.04 ולא ביום 13.1.05, יום בו קיבל לידיו את השומה ואת נימוקיה. זאת ועוד, תאריך חתימת המפקחת על נימוקי השומה הינו 11.1.05, קרי 11 ימים לאחר המועד הקבוע בפקודה. המשיב טוען, כי עמדת כ"ב השופטת חיות בדנ"א סמי, שהתוותה את דעת הרוב, קבעה, כי בהחלטה למפרע של הלכת סמי אין כדי למנוע מן המדינה מלהעלות טענות העומדות לה בתיקים השונים עליהם תחול הפסיקה, בין אם מדובר בטענות מודוקטרינות משפטיות שונות ובין אם מתחום המיסים עצמו.

ביהמ"ש המחוזי ת"א - כב' הש' מגן אלטוביה:

◆ בהלכת סמי קבע ביהמ"ש העליון, כי בתוך המועדים בפקודה על פעולת פ"ש להקיף הן את קביעת צו השומה והן את הוצאתו מרשותו לנישום. נפקותה של הלכת סמי היא, חלה על המקרה.. השגת חלק מתכליות הלכת סמי בדרך שאינה עומדת בקנה אחד עם ההלכה בסופו של יום תערער ותחליש את משקל ההלכה או לכל הפחות תוביל לחוסר וודאות באשר למועד סיום ההליך השומתי בעניינו של הנישום. קבלת עמדת המשיב כפשוטה, בצד המעשי, תוביל להטיית הדיון לרמת ידיעתו של הנישום את עמדת המשיב, דיון באופן שהמידע נמסר וכדומה.

◆ **ביהמ"ש קבע, כי באשר למקרה שבנדון, העובדות המוסכמות על הצדדים הן, כי חלה הלכת סמי ! ביהמ"ש מצא, כי המשיב לא עמד בלוח המועדים שנקבע בהלכת סמי, לפיו היה**



העיתון המקצועי לענייני מסים

האם נתונה לפקיד שומה הסמכות לביטול הסכם שומה? עמ"ה 510/07 יאיר גרין נ' פקיד השומה ירושלים 1 אמיר אבו-ראזק, משפטן

טעות לגבי היקף ההכנסה החייבת, שהמידע לגבי מצוי בידי הנישום. רק כך יוטל מס אמת ונטל המס יישת באופן שוויוני. במקרה הנתון מדובר בטעות יסודית לגבי עובדה מרכזית בקביעת השומה (קיומה של הכנסה נכבדת שאפשר שהיא "חייבת"). הטעות האמורה היא על פניה סבירה, קרי – סיבתה משכנעת (המידע נשמט מעיניה של המפקחת), והעלאתה כטעם לביטול נעשתה, ללא ספק, בתום לב. דיני החוזים מבחינים בין טעות הידועה לצד השני לבין טעות לא ידועה בכך שכאשר טעותו היסודית של צד אחד אינה ידועה לצד השני, אין הטועה יכול לבטל את החוזה אלא רק לפנות לביהמ"ש בבקשה לבטלו. ואולם, במקרה הנתון פורשה בחוזה זכות ביטול שאינה מותנית בידיעת הנישום על הטעות, ולכן, אף מבלי לבסס טענה שמדובר בטעות ידועה (דהיינו – טעות שהמערער, באמצעות מייצגו, היה מודע לה ואפילו חפץ בה), יש ביד המשיב לפעול באופן עצמאי לביטול ההסכם, כפי שעשה. הכח של המשיב לעשות כך נובע מהסעיף המפורש בהסכם, שהרי לצדדים חופש משפטי להוסיף בחוזה על הכוחות שמקנה להם החוק. ביהמ"ש השתכנע בכך כי המפקחת לא הייתה מגיעה להסכם הנדון אילו ידעה שלמערער הגיעה הכנסה נוספת, ולכן מדובר בתום לב המאפשר שימוש בכח לבטל. מהיבט המשפט המנהלי – תוקף ההוראה המאפשרת ביטול נובע מדיני החוזים, ואין בו פסול מהבחינה המנהלית, גם אם הגורם המנהלי שהוא צד להסכם הינו בכיר למדי. אכן, סיבה טובה להוספת הסעיף המאפשר ביטול, מטבע העניין, הינה לאפשר בחינה על ידי גורם בכיר יותר (פקיד השומה), אבל אפשרות של טעות בתום לב, גם היא מקימה סיבה טובה. עובדה היא שהמפקחת, גם אם בקיאה היא ויודעת את מלאכתה, טענה, ואפשר שבכך נגרם עוול לציבור משלמי המיסים. יש לדחות את טענת המערער לפיה מגבלות השימוש בזכות ביטול השומה, כפי שהן עולות מהפסיקה, מביאות גם למסקנה שבמקרה זה לא היה בידי המשיב לבטל את ההסכם. לאור האמור לעיל בתוספת בחינה של טענות נוספות של הצדדים, ביהמ"ש הגיע למסקנה כי לא נפל פגם בביטול הסכם השומה, ואין הוא תקף ממועד ביטולו.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 12.09.2011

ב"כ המערער: עוה"ד ד' עזריאל

ב"כ המשיב: עוה"ד רועי כהן

♦ מדובר בהחלטה העוסקת בכוחו של המשיב לבטל הסכם שומה שהושג בינו לבין מייצג המערער שעסק בשנות 2000-2002. לפי בקשת המערער פוצל הדיון בערעור, והוקדמה שאלת ביטולו של הסכם הפשרה. הובהר שלאחר מכן ואם יהיה צורך בכך, תידון שאלת החבות במס בגין "הכנסה" שהיא "חייבת" במס לטענת המשיב של 3.15 מיליון דולר אשר הושגה בחו"ל, ולטענת המערער פטורה ממס. המערער לא דיווח על הכנסה זו כהכנסה חייבת, ומשנתגלה הדבר ל- משיב, הוציא הודעת ביטול הסכם. יש להדגיש כי סוגיית סיווג ההכנסה לא הוכרעה, והמחלוקת לגביה בין הצדדים עמוקה.

♦ לטענת המערער, חרף הוראה בהסכם השומה המאפשרת לפקיד השומה לבטל את ההסכם תוך תקופה שנקצבה, לא היה בידי המשיב לבטל את ההסכם שהושג בעניינו. לדברי המערער, במתן הודעת הביטול חרג המשיב מסמכותו. בהסכם גם נאמר כי הוא ייכנס לתוקפו החל מחתימת הנישום או בא-כוחו, ולשיטתו, מכל מקום, בנסיבות העניין לא היה בכוח המשיב לעשות שימוש בזכות הביטול, תוך פגיעה באינטרס ההסתמכות שלו.

♦ לטענת המשיב, ההסכם בוטל כדיון, כאשר אין מחלוקת כי נאמר בו במפורש, כי "לפקיד השומה הזכות לבטל את ההסכם תוך 90 יום מיום חתימת הנישום או "בא-כוחו". המשיב מוסיף כי היה בכוחו לבטל את הסכם השומה משני טעמים: (א) ההסכם הושג בשל הטעיה כי למעשה ביסוד הסכם השומה מונחת הטעיה מכוונת מצד המערער, ובמקרה הטוב – אם אין המדובר בהטעיה מכוונת – הטעיה רשלנית; (ב) ההסכם כלל סעיף מפורש המאפשר את הביטול.

ביהמ"ש המחוזי בירושלים - כב' הש' מרים מזרחי:

מסביר כי, מדובר במקרה של "דואליות נורמטיבית", דהיינו מצב בו חלים גם דיני החוזים בצד דיני המס (או דיני המשפט המנהלי), מאחר שמדובר בהסכם לכל דבר, שתוכנו שומת מס. הטעות מערערת את יסוד ההסכמה המפקחת וכך גם את השומה המבוססת עליה, ומכשירה את החזרה מההסכם ומהשומה. גישה זו מונחת בבסיס של דיני החוזים, ואין סיבה לשלול תחולתה גם על תחולתה גם בגדר הסכם המס. אינטרס הציבור מחייב שכל הכנסה חייבת במס תמוסה כדבעי ולא תישמט מרשת המס בשל



מימוש זכות חכירה עפ"י אופציה חייבת במס רכישה וע (ב"ש) 47482-03-11 שיכוי ובינוי נדל"ן נ' מסמ"ק אזור באר שבע אמיר אבו-ראזק, משפטן

בימ"ש בבאר שבע בפני ועדת הערר – כב' השופט יצחק בנאי (בדימוס) יו"ר, פרופ' א. רגב – חבר, מר רן משה – חבר:

הועדה דחתה את כל טענות העוררת. הועדה קבעה, כי נכון אמנם לאחר ההסכם שבין סולל בונה לעוררת מיום 28.12.1993 שולם ע"י העוררת מס רכישה. ברם, היה זה בגין רכישת יתרת זכויות החכירה שהיו לסולל בונה בתקופה הראשונה של "49 שנה", כלומר לשנים "1993 ועד 2009". באשר לטענה, הסומכת על פסקי דין שניתנו ע"י בתי משפט מחוזיים שונים, כי מימוש תקופת האופציה איננה מהווה רכישה של זכות במקרקעין, יש לבכר ולהעדיף את טענת ב"כ המשיב. בסיכומים בכתב שהוגשו על ידו, כי יש לראות במימוש זכות החכירה על פי האופציה, רכישת זכות במקרקעין החייבת במס בהתאם לסעיף 9(א) לחוק הקובע: "במכירת זכות במקרקעין, היא הרוכש חייב במס רכישת במקרקעין...".

כן הביאה הועדה מספרו של פרופ' אהרון נמדר "מיסוי מקרקעין", בו צוין, כי יש למסות רכישה של זכות במקרקעין וכי ברכישת זכות אופציה אמיתית, לפיה החוכר חופשי מבחינה משפטית וכלכלית, לא לממש את האופציה, רכישת החכירה הנוספת, בעת מימוש האופציה, מחייבת תשלום מס רכישה נוסף.

הועדה קבעה, כי משבחרה העוררת לממש את זכות האופציה לחכירה נוספת של הנכס לתקופה נוספת של 49 שנה – רכשה העוררת זכות במקרקעין, שלא היתה בידה טרם מימוש האופציה, ועל פי החוק, יש הצדקה להטלת מס רכישה, נוסף על מס הרכישה ששולם ע"י העוררת, ברכישת יתרת הזכויות שהיו לסולל בונה, על פי ההסכם מיום 28.12.1993.

בנוסף הועדה קבעה, כי אין ממש בטענת העוררת, כי מדובר בתשלום כפל מס, האסור על פי סעיף 55 לחוק. סעיף זה פוטר תשלום מס רכישה, אם בגין אותה זכות לאותו קונה שולם בעבר מס. העוררת מעולם לא שילמה מס רכישה בגין רכישת זכויות החכירה ל-49 שנים נוספות, עם מימוש האופציה. משום כך אין מקום לסמוך על סעיף 55 לחוק.

תוצאה:

הערר נדחה.

ניתן ביום 12.12.2011

ב"כ המערער: עו"ד אופיר סעדון

ב"כ המשיב: פרק' מחוז דרום

עובדות המקרה, העוררת רכשה זכויות חכירה נוספות במקרקעין מחברת סולל בונה בע"מ 33 שנה לאחר שהשנייה רכשה בעצמה את הזכויות הנ"ל ממינהל מקרקעי ישראל בשנת 1982 לתקופה של 49 שנה החל משנת 1960. העוררת רכשה את זכויות החכירה לתקופה של עוד 49 שנה. המדובר בערעור על החלטת המשיב לחייב את המערער בתשלום מס רכישה בגין רכישת זכויות חכירה במקרקעין.

לטענת העוררת, האופציה להארכת תוקפו של הסכם החכירה, הייתה קיימת ממילא בהסכם החכירה שנכרת ונחתם ביום 28.12.1993 בין סולל בונה לעוררת. עוד הוסיפה וציינה העוררת, כי מימוש האופציה לחכירת הנכס לתקופה נוספת של 49 שנה, איננה מהווה זכות במקרקעין על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) (תשכ"ג-1963), (להלן: "החוק"). טענה נוספת של העוררת, בהשגה היא, כי חיוב במס רכישה עקב מימוש האופציה, יש בו כדי להוות "כפל מס".

לטענת המשיב, חוכר שקיבל זכות חכירה מהמינהל ל-49 שנים ואופציה לחכירה ל-49 שנים נוספות עם תום תקופת החכירה המקורית ושילם מס רכישה רק בגין תקופת החכירה בפועל, נאלץ לשלם מס נוסף בעת מימוש האופציה ואין בכך משום כפל מס. מקרה זה שונה ממקרה בו חוכר חויב במס כבר בעת חתימת חוזה החכירה המקורי על שווי כולל של דמי חכירה, היינו שווי של 98 שנים ולא של 49 השנים הראשונות בלבד, כאשר המשמעות היא תשלום מס רכישה על שווי מהוון של 98% במקום על שווי מהוון של 91%. במקרה שכזה, לא היה מחויב החוכר במס נוסף בעת מימוש האופציה, משום שכבר שילם את המס על מלוא תקופת החכירה (כולל שנות האופציה). כך שבהטלת מס נוסף היה משום כפל מס.

לטענת העוררת, בגין העברת הזכויות מסולל בונה לעוררת, שולם ע"י העוררת מס רכישה כדין הן לגבי תקופת החכירה הראשונה, או נכון יותר לגבי יתרת תקופת החכירה הראשונה, והן לגבי תקופת האופציה. כידוע, היוון בשיעור של 91%, משקף את מלוא שווי של הנכס, וכולל גם את תקופת האופציה של 49 שנים נוספות, דהיינו תקופת החכירה המרבית, כללה הן את תקופת החכירה בפועל והן את ברירת הארכת תקופת החכירה בחמישים שנים "נוספות". בנוסף, טענה העוררת, כי שגה המנהל כאשר קבע, שיש לחייב את העוררת במס רכישה בגין מימוש האופציה להארכת תקופת החכירה בארבעים ותשע שנים נוספות.



לשכת עוה"ד נגד "מס האגרות"

הוועד המרכזי של **לשכת עורכי הדין** בראשות עו"ד **דורון ברזילי החליט**, כי הלשכה תתנגד ותפעל לסיכול **הצעת משרד המשפטים** לתיקון **תקנות בתי המשפט (אגרות)**, אשר תחייב כל מגיש בקשת ביניים במסגרת תיק אזורחי המתנהל בבית המשפט, באגרה בסך של כ- 100 ₪. לפי העמדה שתציג לשכת עורכי הדין, חיוב "מס האגרות" יפגע בזכות הגישה לבית המשפט, יקפח את זכותם של האזרחים, יגדיל את חוסר השוויון ויעניק יתרון דיוני למדינה ולבעלי הממון. הטלת האגרה על כל בקשה תרתיע מתדיינים מלמצות את זכויותיהם באופן בו האזרח יימצא בעמדה נחותה מול גופים גדולים יותר, בעיקר כשמדובר בסכומים נמוכים, שהן מרבית התביעות. בנוסף נטען, כי האגרה המצטברת תוסיף אלפי שקלים לקופת המדינה על חשבון אזרחים שידם אינה משגת לשלמה. המדינה מלכתחילה פטורה מתשלום אגרות, כך באפשרותה להגיש מספר רב של בקשות ביניים, בעוד שהאזרח יאלץ למתן את בקשותיו בשל העלות הכספית הכרוכה בהן.

עדכון: ביום 21.12.11 החליטה ועדת החוקה של הכנסת פה-אחד לדחות את הבקשה ושלחה את הנהלת בתי המשפט לבצע עבודת-מטה ומחקר נוספים, לפני שהנושא יובא לדיון מחודש.

שר האוצר נגד מינוי עו"ד ורו"ח משה אשר

בזמנו הקים שר האוצר **דר' יובל שטייניץ** ועדת איתור שבראשה עמד מנכ"ל האוצר לשעבר **חיים שני**, על מנת שתאתר ותמנה יו"ר לרשות המיסים. הועדה המליצה למנות את **עו"ד ורו"ח משה אשר**, **פקיד שומה למפעלים גדולים ברשות המסים**. לעומת זאת, שטייניץ החליט לא למנות את אשר לתפקיד מנהל רשות המסים, בניגוד להמלצת ועדת האיתור. רצונו של שטייניץ היה למנות לתפקיד את **מר משה טרי**, יו"ר **רשות ניירות ערך** לשעבר, שלא עמד בדרישת הסף של ניסיון של עשר שנים לפחות בתחום המיסים (נקבעו ע"י נציבות המדינה כדרישת סף לתפקיד). עו"ד ורו"ח אשר עתר לבג"צ על רקע דרישתו להתמנות לתפקיד מנהל רשות המסים. בדיון בבג"צ ביום 19.12.11 אמר שטייניץ, כי "התרשם מממשה אשר כאיש מקצועי ונקי כפיים, אך כדי לנהל את רשות המסים זה רחוק מלהספיק" וכי "אינו יכול להמליץ במצפון נקי ושלם על המינוי הזה". בג"צ אמור להכריע בעתירה בימים הקרובים.

רשות המיסים בפשיטה ארצית

כחלק ממאמץ מיוחד עליו החליטה הנהלת רשות המיסים לקראת סוף השנה האזרחית. נערכות ביקורות של רשות המיסים בכל רחבי הארץ, נגבים מיליוני ש"ח מחייבים ומעוקלים נכסים מחייבים. להלן מספר דוגמאות:

משרד מע"מ רחובות, ערך בשבוע שעבר מבצע אכיפה וגבייה נגד חייבים באזור רחובות. המבצע, שנועד להגביר את הנוכחות וההרתעה, נערך בשיתוף עם **היחידה לאכיפת הגביה** ובמהלכו נערכו ביקורות בעסקים וגביית חובות. במהלך יום המבצע נתפסו 14 כלי רכב, מהם שוחררו 5 כלי רכב שבעליהם הסדירו את החוב במקום. סה"כ נגבו ביום המבצע כ- 640,000 ₪. בנוסף, נערכו ביקורות בעסקים ברחוב רוטשילד בראשון לציון, נמצאו ליקויים ואי רישום תקבולים ב- 3 עסקים. **משרד השומה ירושלים**, 3 ערך מבצע משולב של ביקורות ניהול ספרים, אכיפה, גביה וחקירת סרבני הגשת דוחות. 13 צוותים ערכו 112 ביקורות ניהול ספרים בעסקים בענפי המסחר ונותני שירותים. במבצע נגבו כ- **4.5 מליון ₪**.

משרדי מס הכנסה ומע"מ פתח תקווה, ערכו ב- 12-13.12.11 מבצעי ביקורות ניהול ספרים ופעילות אכיפה וגבייה בפתח תקווה. למבצע נבחרו עסקים חדשים ועסקים שלא בוקרו מזה זמן ונערך מיפוי של העסקים באזורי הביקורת. בוקרו עסקים בענפי המסחר והתעשייה לרבות, תיווך, מעבדת שיניים, קוסמטיקאיות, מסעדות, גני ילדים, מוסכים וקייטרינג. ביום המבצע בוצעו 25 ביקורות ניהול ספרים, 4% מהעסקים שבוקרו אינם מנהלים כלל ספרים וב- 24% נמצאו ליקויים מהותיים בניהול ספרים ואילו בביקורות שערך משרד מע"מ נמצאו ליקויים ב- 15% מ- 40 הביקורות שערכו. במסגרת פעילות הגבייה, נגבו כ- 12.5 מיליון ₪. **עפ"י הנחיות הרשות- המבצעים והביקורות ימשיכו עד סוף השנה (וגם לאחריה)...**

זוכי חידון מס הכנסה 2011

ביום 21.12.11 נערך חידון רשות המסים. מערכת מס פקס מברכת את זוכי החידון: **מר דורון אלמקייס ומר שוהם שאולין מפקיד שומה ת"א 1** על הזכייה בחידון. יישר כוח.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991 info@masfax.co.il

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 הלבנטי
 טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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