

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

גיליון 616 יום ה' 22 במרץ 2012

השבוע בגיליון

נקודת זיכוי למסיים תואר אקדמי לאחר התמחותו // תיקונים חדשים בחוק מס ערך מוסף: הקלה על עסקים קטנים והחמרה עם מעלימים // אחורה פנה

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

נקודת זיכוי למסיים תואר אקדמי לאחר התמחותו

◆ עפ"י דברי ההסבר לחוק האמור, יש לראות בהתמחות משום המשך הלימודים ולפיכך ראוי לאפשר לנישום לבחור לתבוע את נקודת הזיכוי בתום ההתמחות ולא בהכרח בתום הלימודים האקדמיים. לדעתנו, מדובר בהקלה משמעותית מאחר ובתקופת ההתמחות שכרם של המתמחים נמוך משמעותית משכרם לאחר תקופה זו, כך שאם יתבע את נקודת הזיכוי בתקופה התמחותו הרי שסביר, כי לא ייחנה מנקודה זו, דחיית הזכאות למועד סיום ההתמחות תגדיל את הסיכויים לניצול אמיתי של נקודת הזיכוי ותביא למימוש תכלית חוק זה ואף תיצור שוויון בין מסיימי תואר אקדמי בו לא נדרשת התמחות בסיום הלימודים.

◆ ביום 28.2.2012 פורסם ברשומות [החוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(מס' 189\), התשע"ב-2012](#) הדן בנקודות זיכוי למסיים תואר אקדמי בתחום עיסוק שנדרשת בו התמחות (עו"ד, רו"ח, יועץ מס, יועץ השקעות וכו'). כידוע, נקודת זיכוי למסיים תואר אקדמי מוענקת עפ"י הוראות סעיף 40 לפקודת מס הכנסה, במסגרת התיקון האמור, הוספה פסקה נוספת לסעיף (ראה סעיף 40(ג1)), לפיה המסיים תואר אקדמי בתחום עיסוק שנדרשת בו התמחות, כגון רו"ח, עו"ד וכו', יהיה רשאי לתבוע את נקודת הזיכוי האמורה עם סיום התואר או עם סיום ההתמחות עפ"י בחירתו ובלבד שתקופת ההתמחות תחל לא יאוחר משנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי הראשון או השני.

תיקונים בחו"ק מע"מ: הקלה על עסקים קטנים והחמרה עם מעלימים

◆ במטרה לסייע ליצרנים קטנים תוקנה הוראת שעה לפיה יצרנים שמחזורם השנתי הוא עד 1,950,000 ש"ח יוכלו לדווח במשך שנה מיום פרסום החוק לפי מועד חיוב על בסיס מזומן.

◆ על מנת להילחם בהעלמת עסקאות, נקבע כי יוטל קנס בשיעור של 30% ממס התשומות שהוכר במסגרת שומה, למי שהעלים תשומות ולא רשם אותן בספרים, ולא ניהל ספרים כדין או ניהל ספרים בסטייה מהותית. ערעור על הקנס יוגש לביהמ"ש המחוזי. כמו כן נקבע, כי אם הוגש ערעור ידחה הן תשלום הקנס האמור והן תשלום הקנס המוטל לפי סעיף 95(א) לחוק, אלא אם החליטו ביהמ"ש או ועדת הערר אחרת (הפוך מהמצב כיום). הקנסות ישולמו בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.

◆ ביום 21.3.2012 אישרה מליאת הכנסת שורה של תיקונים לחוק מס ערך מוסף, במטרה להקל על עוסקים קטנים ונותני שירותים ובמטרה להחמיר עם עוסקים המעלימים עסקאות.

להלן עיקרי התיקון שאושר:

◆ המועד להוצאת חשבונית מס יהיה תוך 14 יום ממועד החיוב במס, בין אם מועד החיוב הוא על בסיס מזומן ובין אם על בסיס מצטבר. כמו-כן, קונה לא יהיה רשאי לדרוש חשבונית מס קודם לתשלום התמורה או חלקה, אם המועד לחיוב במס בשל העסקה הוא על בסיס מזומן (עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל).
◆ מועד החיוב במס בשל עסקאות שירות שמחירן הושפע מיחסים מיוחדים, או שלא נקבע להן מחיר, או שהתמורה כולה או חלקה אינה בכסף, יהיה תמיד על בסיס מצטבר (עם מתן השירות).



אחורה פנה

נדב הכהן, רו"ח

רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות' - רואי חשבון

העברת ההפסדים הרעיוניים מניירות ערך, שהינו יציר כפיו של החוק.

◆ בעקבות פסק הדין, שניתן בשנת 2009 בבית המשפט המחוזי, פרסמנו בשעתו רשימה בשם **"הגינות בדיני המס?"**, בה הערנו שהכרעת בית המשפט נראית בנסיבות המקרה הגיונית וצודקת, כשלעצמה, אך יש לדעת כי החברה פעלה במסגרת החוק, והדרך בה בחרה (יישום לסירוגין של הוראות החוק) הותרה במפורש על ידי המחוקק שלא ראה לנכון לשלול את הנאת המס, שעשויה להיות כרוכה בכך.

בנוסף לכך, הפנינו באותה רשימה את תשומת הלב לעובדה שכבר בשנת 1998 פרסמנו בעיתון **"גלובס"** רשימה בשם **"יישום לסירוגין של הוראות סעיף 6 לחוק התיאומים"**, בה הסברנו את השלכות המצב הבלתי רצוי הזה, אך רשות המיסים בישראל לא הרימה את הכפפה ודבר לא נעשה.

בהחלטתו מיום 7.3.2012 ביטל עתה השופט רובינשטיין, כאמור, את החלטתו של השופט אלטוביה והבהיר, שלא מצא בסיס לשלילת עמדתה של החברה בהוראות החוק, לרבות בהוראות המעבר והוראות נוספות שנכללו בתיקון 11 לחוק.

◆ בית המשפט היה מודע לאפשרות שהמערערת תהנה, מן הסתם, מהטבת מס מהותית, בהשוואה למצבה (ההיפותטי) אילו בחרה ליישם את הוראות החוק ברציפות, אך אמר דברים ברורים אלה:

"...אף אם מטרת המחוקק הייתה למנוע מנישומים כניסה ויציאה מן החוק לפי נוחיותם ותועלתם הכלכלית, במעין "תכנית כבקשתך" כאמור – או בלשון הפייטן בפיוטי ליל הכיפורים "כי הנה כחומר ביד היוצר, ברצותו מרחיב וברצותו מקצר" – ואף אם התנהלות המערערת באה בגדרים אלה, עדיין נדרשת אסמכתא לכך שהמחוקק ביקש לשנות לרעה את מצבם של מי שהיה בידם הפסד בר קיזון..."

◆ בכך אותת בית המשפט העליון, כפי הנראה, על מהפך בנושא גיבוש תכלית החקיקה (לפחות בתחום דיני המס), שכתוצאה ממנו עשויים מעתה הנישומים לצאת נשכרים, ככל שהדבר נוגע לתכנון המס, אך בה בשעה ספק אם יזכו להבא לקבל סיוע בבית המשפט, לכשייגרמו להם עיוותי מס בשל הוראת חוק המחמירה עמם יתר על המידה.

דוקטרינת גיבוש תכלית החקיקה (לפחות בתחום דיני המס) ספגה ביום 7.3.2012 מהלומה נוספת, בבית המשפט העליון.

מדובר בהחלטתו של השופט רובינשטיין, בעניין גזית החזקות בע"מ (ע"א 8876/09) שביטלה את ההחלטה שניתנה בערכאה הקודמת, ביום 15.9.2009, ע"י השופט אלטוביה.

◆ חברת גזית החזקות בע"מ (להלן: **"החברה"**) הוקמה בשנת 1993 ובאותה שנה רכשה **"מניות שליטה"** בחברת מ.ג.ן משאבי גז ונפט בע"מ, אשר מניותיה נסחרו בבורסה לניירות ערך בתל-אביב.

בשנת 1993 לא יישמה החברה את הוראות חוק התיאומים בשל אינפלציה, התשמ"ה - 1985 (להלן: **"החוק"**).

בשנת 1994, בה מכרה החברה חלק קטן, באופן יחסי, ממניות השליטה יישמה החברה באופן חד-פעמי את הוראות החוק, וכתוצאה מכך דווחה על הפסד הון רעיוני (הפרש ריאלי, בלשון החוק), בשל ירידת הערך היחסית בשווי של מניות השליטה, לעומת שווי השוק שלהן ביום 31.12.1993.

הפסד זה, שהגיע לסכום של כ-22.5 מיליוני ש"ח, נכלל גם בדוחות המס של החברה, לשנים 1995 עד 1998.

משנת 1995 ואילך חדלה החברה ליישם את הוראות החוק, אך בשנת 1999 חויבה להחיל על עצמה את הוראות החוק, בהיותה חברת בת של חברת גזית ישראל בע"מ, כתוצאה מכניסתו לתוקף של תיקון 11 לחוק.

בשנים 1999 עד 2001 דווחה החברה על רווחים ריאליים ממכירת ניירות ערך, בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק, וביקשה לקזז את הפרש הריאלי, כפי שדווחה עליו בשנת 1995.

◆ בית המשפט המחוזי דחה את ערעור החברה וקבע כי העברת ההפסד הרעיוני משנת 1995 לשנים 1999 ואילך, תיצור מערכת הגנה כפולה, שמנוגדת לתכלית החוק.

בכך נתקבלה עמדת פקיד השומה, שטען כי בשנות המס 1995 עד 1998 בחרה החברה שלא להחיל על עצמה את הוראות החוק, ולכן לא יחול עליה מנגנון



העיתון המקצועי לענייני מסים

הגדלת משכורת פיקטיבית לנכה תמוסה כדיבידנד
עמ (ת"א) 1066/05 דלרד הנדסה בע"מ וארליך נ' פ"ש ת"א 4
אינגה אייזנברג, משפטנית

להוכחת ניכוי ההוצאה בשל תשלומי המשכורת ע"י דלרד באותן שנים מוטל היה על המערערים. המערערים לא עמדו בנטל זה. הוכח שהחל מהשנה בה ניתן הפטור ממס לאבנר ובכל שנות המס הנדונות, חל גידול בשיעור של מאות אחוזים במשכורתו של אבנר לעומת השנים שקדמו למתן הפטור. אבנר יכול היה ליהנות מהפטור על מלוא משכורתו רק אם היה מוכח, כי הגידול במשכורתו נבע בשל יגיעה אישית. ההצדקה שנתנו המערערים לגידול החד במשכורתו של אבנר, ולפיה, אבנר הוא שניהל באותן שנים את תחום הייעוץ והשיווק בדלרד, לא נתמכה בראיות מהימנות, ואילו הראיות שהוצגו מצביעות על כך שתחום זה לא נוהל באופן ממשי ומעשי על ידי אבנר אלא על ידי מיכאל. לא הוכחה כל הגדלה בפעילות של דלרד או של אבנר בתחום הנוסף של דלרד: מתן שירותי ניהול לחברת אלטל העוסקת בהשכרת מבנים, ולא הוכחה יגיעה אישית של אבנר בתחום זה מעבר למה שנעשה על ידו בשנים שקדמו למתן הפטור.

◆ המסקנה היא, שכל המשכורות ששולמו לאבנר ע"י דלרד בשנות המס 2000-2003, מעבר לסכום שנתי של 50,000 ש"ח, אינן "הכנסה מיגיעה אישית", ולא חל עליהן הפטור. נראה, כי הסיווג המשכורות המתאים ביותר לנסיבות העניין הוא "סעיף העוללות" הקבוע בסעיף 10(2) לפקודה. ביהמ"ש השתמשו בסעיף זה, כל אימת שהיה להם ספק לאיזה מקור לשייך הכנסה שהוגדרה לפי המבחן המהותי כהכנסת פירות. אלא שסיווג כזה, תחת הסיווג של דיבידנד, פוגע באבנר, שכן, על פיו, צריך היה אבנר לשלם את מלוא שיעור המס המוטל על יחיד, והוא לא יהיה זכאי לשיעור המס המופחת הקבוע לדיבידנד. כיוון שההכרעה הנדרשת היא לעניין שומת המס שנקבעה למערערים, על הערכים הכספיים הקבועים בה, וכיוון שערכים אלה חושבו עפ"י שיעור המס המשולם על דיבידנד, באופן המיטיב עם אבנר, הרי, שמבחינה מעשית, אין מקום להתערב בסיווג בו בחר המשיב. דלרד כללה בדיווחיה הוצאות של שירותי שיווק לחו"ל ששולמו לנכדו של אבנר, המתגורר בארה"ב, ג'רמי ארליך. המשיב סירב להכיר בהוצאות אלה, משום שלא הוכח לפניו שג'רמי סיפק לדלרד אותם שירותים. נטל הוכחה בידון מוטל על דלרד. ביהמ"ש הגיע למסקנה, כי דלרד לא עמדה גם בנטל זה.

תוצאה:

◆ כל הערעורים נדחו.

ניתן ביום 6.3.12

ב"כ המערערים: עו"ד משה כדר

ב"כ המשיב: עו"ד יוסי טופף - פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

◆ הערעורים עוסקים בשומות שהוציא המשיב למערערת (להלן: "דלרד") ולאבנר ורבקה ז"ל, שהמערער הוא עזבונם (להלן: "אבנר/רבקה"). אבנר ורעייתו רבקה היו בעלי מניותיה של דלרד במרבית שנות המס הנדונות. אבנר עבד בה גם כשכיר (מנהל). אבנר קיבל פטור זמני בגין נכות 100% לפי תקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות) לתקופה שבין 17.6.99 לבין 16.9.99 ופטור קבוע החל מיום 1.1.00. אבנר הצהיר, כי הכנסותיו בשנות המס שבערעור פטורות ממס לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). דלרד דרשה בדיווחיה הכספיים הוצאות משכורת בגין אבנר עד למועד פטירתו, ביום 13.3.03.

המשכורות ששולמו לאבנר ע"י דלרד בשנות המס הנדונות היו גבוהות מאלו ששולמו לו בשנים שקדמו להן. כן דרשה דלרד בדיווחיה הוצאות בגין שירותי שיווק בחו"ל ששולמו לנכדו של אבנר, ג'רמי ארליך (להלן: "ג'רמי"), המתגורר בארה"ב.

◆ המשיב העמיד את הכנסתו הפטורה של אבנר בגין נכותו על סך 50,000 ש"ח בכל שנה. יתרת הסכום שלא הוכרה כהכנסה ממשכורת סווגה ע"י המשיב וחויבה על ידו כהכנסה מדיבידנד המחויבת במס בשיעור של 25%, בהתאם לסעיף 125(ב) לפקודה. לחילופין, טען המשיב, כי ניתן לסווג את היתרה האמורה כהכנסה פסיבית לפי סעיף 6(2) לפקודה בגין ניהול והשכרת מבנה. במקביל, תיאם המשיב לדלרד את היתרה האמורה בשומות שהוציא לה. המשיב גם סירב להכיר בהוצאות בגין שירותי שיווק בחו"ל שדווחו ע"י דלרד. המשיב טוען, כי דלרד ואבנר הגדילו את שכרו של אבנר באופן מלאכותי וללא כל צידוק ממשי על מנת לנצל את הפטור לנכים הקבוע. המשיב מסתמך בעניין זה על כך שמצבו הרפואי וגילו המבוגר של אבנר לא אפשרו לו אותה יגיעה אישית שנדרשה להגדלה הדרמטית במשכורתו. המערערים משיגים על סיווג יתרת ההכנסה, שלא הוכרה, כדיבידנד או לחילופין כהכנסה פסיבית בגין ניהול והשכרת מבנה. המחלוקת הנוספת היא בגין אי הכרת המשיב בהוצאות שדווחו ע"י דלרד בגין הוצאות שיווק בחו"ל שנעשו ע"י ג'רמי (נכדו של אבנר ובנו של מיכאל). המשיב טוען, כי דלרד לא הוכיחה שג'רמי אכן ביצע עבורה עבודות שיווק, ולטענתה ג'רמי כלל לא עסק בכך. דלרד טוענת, כי ג'רמי עסק בארה"ב בשיווק עסקי וכי ביצע עבורה עבודות שיווק עבור לקוחותיה בישראל.

ביהמ"ש המחוזי בתל אביב – כב' הש' יונה אטדגי:

הנטל להוכחת הפטור ממס לאבנר בשל נכותו על מלוא השתכרותו בשנות המס 2000-2003 והנטל



מבחן "מרכז החיים" בנהריה – סובייקטיבי ואובייקטיבי
ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו
אמיר אבו ראזק, משפטן

הנישום. גם באיתור מרכז חייו של אדם מקובל לעשות שימוש במבחן כפול, אובייקטיבי-פיזי וסובייקטיבי.

◆ המבחן האובייקטיבי מתחקה אחר הזיקות הפיזיות של האדם למקום מסוים. זיקות אלו יכללו את מקום מגוריו העיקרי; מקום מגורי בני משפחתו; מקום עבודתו או מקום הפקת הכנסותיו; מקום הימצאם של עיקר נכסיו או לכל הפחות של נכסיו החשובים; המקום שבו הוא נוהג לבצע את קניותיו; המקום בו הוא מעורב בחיי הקהילה; מקום חינוך ילדיו; מקום המצאות בן זוגו וכו'.

◆ המבחן הסובייקטיבי מתחקה אחר הזיקות הנפשיות של הנישום, כמו המקום שבו הוא מרגיש "בבית"; המקום שבו הוא מתכנן את המשך חייו; מקום אליו הוא מרגיש שייכות; הסיבות להימצאות הנישום במקום וכו'. בית המשפט מוסיף, כי אין משקל המבחנים זהה וכי המבחן המכריע הינו מציאות החיים, כפי שהתרחשה הלכה למעשה. משמע, כאשר מירב הזיקות האובייקטיביות מצביעות על מקום מגורים מסוים, לא יהיה די במבחן הסובייקטיבי, דהיינו ברצונו הסובייקטיבי של הנישום, כדי לשנות את הקביעה ביחס למרכז חייו. לפי ביהמ"ש, המערערת לא השכילה להוכיח, כי היתה תושבת העיר נהריה באלו מהשנים שבמחלוקת. כן לא הוכח, כי מקום מגוריה הקבוע היה בנהריה ולא הוכח כי נהריה שימשה כמרכז חייה. לטענה כי הדירות בקרית ביאליק וביהוד שימשו את המערערת למגורים ארעיים בשל צרכי עבודה וכי היא המשיכה לגור בנהריה אין בסיס בראיות. המערערת לא השכילה להביא גם כל עדות אחרת להצביע על מגורים בנהריה. כל העדים שזומנו על ידה והכירו אותה בשנים הרלבנטיות סיפרו כי נפגשו איתה במקומות אחרים. גם המערערת עצמה לא סברה בזמן אמת, כי היא תושבת נהריה. סמנים נוספים ניתן למצוא בכך שהמערערת הייתה רשומה בספר הטלפונים, בשנים 2003 ואילך כתושבת קרית ביאליק, והיא שילמה את כל חיובי הארנונה עבור הדירות שהחזיקה. מכל האמור קבע בית המשפט הנכבד כי המערערת לא עומדת בתנאים המזכים בתקנות ההנחות לגבי השנים 2001-2003 ולא עומדת בתנאים המזכים על פי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט קיבל בהסכמה את הערעור לגבי שנת 2000 ודוחה את הערעורים לגבי כל שנות המס 2001-2008. בהתאם לכך בוטלה השומה שהוצאה בצו לשנת 2000.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה ברובו.

ניתן ביום 06.03.2012

ב"כ המערערת: עוה"ד אביזמל אבי

ב"כ המשיב: עוה"ד רונית ליפשיץ

◆ מדובר בערעור על שומות מס הכנסה שהוצאו למערערת על ידי המשיב לשנים 2000-2008. המחלוקת הנוטשה בין הצדדים עוסקת אך ורק בזכותה של המערערת ליהנות מהקלות המס וההנחות הניתנות על פי דין לתושבי נהריה. המערערת, רווקה, ילידת 1961, נולדה וגדלה בצעירותה בנהריה. עם סיום לימודיה ובעבור השנים עבדה המערערת כרוקחת בבתי מרקחת שונים בערים שונות: פתח תקווה, חיפה, קריית אתא, קיבוץ עין המפרץ ולבסוף כרוקחת ברשת שופרסל בע"מ. עבודה אשר דרשה ממנה לבקר בסניפי הרשת בכל רחבי הארץ והיא נמצאת לעיתים קרובות בדרכים. בשנים 2000-2004 הצהירה המערערת כי הינה תושבת העיר נהריה, ודרשה הנחה באמצעות מעבידה. בשנים 2005, 2006 לא דרשה המערערת הנחה באמצעות מעבידה ורק בשלב מאוחר יותר הגישה דו"חות ובקשה החזר מס מהנימוק כי הינה זכאית להנחות כתושבת נהריה. לאחר אלו נדרשה המערערת להגיש דוחות גם לשנים 2007, 2008. גם בדוחות אלו דרשה המערערת לקבל הנחה כתושבת נהריה. אין חולק כי בשנים הרלבנטיות לערעור, החזיקה המערערת גם דירות אותן שכרה. עד שנת 2005 החזיקה המערערת דירה שכורה ברחוב הנרקיסים 22, קרית ביאליק. מחודש מרץ 2005 שכרה המערערת דירה של 2.5 חדרים ביהוד. לגבי השומה שהוצאה לשנת 2000 העלתה המערערת גם את הטענה כי בשל חלוף המועד לא היה המשיב רשאי לדרוש ממנה להגיש דו"ח. לטענה אחרונה זו הסכים המשיב בסיכומי טענותיו ועל כן הסכים כי הערעור לגבי שנת 2000 יתקבל. נותר אם כך לדון רק בטענות ביחס לשנים 2001-2008.

◆ לטענת המערערת, היא התגוררה בכל השנים האמורות בבית הוריה בנהריה. היא החזיקה את הדירות האמורות בשל צרכי העבודה, אולם המשיכה להתגורר גם בדירת הוריה בנהריה. מכל מקום, כך לטענתה, מרכז חייה נותר בכל השנים האמורות בנהריה.

◆ לטענת המשיב, אין לקבל טענות המערערת ועל כן פקיד השומה הוציא לה שומות לכל השנים משנת 2000-2008. בשומות אלו נדרשה המערערת לשלם את המס המגיע בשל הכנסותיה ללא ההנחה הניתנת לתושבי נהריה.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה - כב' השופט רון סוקול:

◆ ביהמ"ש מדגיש, כי "זיקת המגורים" הנדרשת לשם קביעת תושבות מורכבת לא רק ממבחן פיזי אלא גם ממבחן סובייקטיבי. בית המשפט הנכבד מוסיף כי איתור מרכז חייו של אדם אינו מבוסס רק על בירור עובדתי, אלא נדרשת גם קביעה נורמטיבית אילו זיקות יוצרות את מרכז חייו של



הסכם שיתוף כהסכם חלוקה קבוע לעניין שווי רכישה ו"ע 1290/09 גוטצייט ואח' נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א ויקטור עטיה, עו"ד (רו"ח)

ועדת הערר בת"א – כבוד השופט (בדימ') רות שטרסברג אליעזר, עו"ד זן מרגליות, חבר, צבי פרידמן, חבר:

◆ **לעניין ייחוס הממכר**, הועדה קבעה, כי דין הערר להידחות, הועדה סברה, כי הדין הרלוונטי לנושא זה בא לידי ביטוי בסעיף 22 לחוק שכותרתו "שווי הרכישה במכירת חלק בלתי מסוים", כמו כן, רלוונטיות נוספת יש לדין החל על "הסכמי שיתוף במקרקעין", סעיף 27 לחוק המקרקעין קובע, כי מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם. במקרה דנן אף אוזכר הסכם שיתוף מיום 9.1.2007 וכן טבלת איזון לחלקות 66 ו-67 שנערכה ע"י שמאי וצורפה להסכם מכר מיום 2.12.2007. אומנם צודקות העוררות, כי לא בוצע איחוד חלקות, אך בחינת כל הוראות הסכם השיתוף מעלה, כי מדובר בהסכם חלוקה קבוע ולא זמני המחלק את הבניין שייבנה על החלקות המאוחדות בעתיד בין יחיד הסכם השיתוף ולפיכך ייחוס העלות לממכר תעשה עפ"י חלקים בלתי מסוים מהמגרש המאוחד ולא מהחלקות הספציפיות, כפי שטענה עוררת 2.

◆ **לעניין פריסת השבח**, בעניין זה הועדה קבעה, כי דין הערר להתקבל, הועדה מצאה, כי מקבל המתנה מתחייב במס שבח גם בגין תקופת צמיחת השבח שהיה אצל נותן המתנה ומאחר ולשון החוק "סובלת" גם פירוש שיתמוך בתכלית החקיקה, הרי שיש להעדיף פירוש זה על פני פירושים אחרים ולפיכך לאפשר לעוררות פריסת המס עפ"י שנות האחזקה בנכס ע"י המוריש.

◆ עוד בעניין פריסת השבח יצוין, כי החבר, עו"ד זן מרגליות נותר בדעת מיעוט בכך שסבר, כי דין הערר להדחות בעניין פריסת השבח. עו"ד מרגליות טען, כי טענת ב"כ העוררות בעניין עיקרון רציפות המס אכן משובבת עין, אך היא מתעלמת מלשונו החד משמעית של החוק כמפורט בהגדרת "תקופת הבעלות בנכס". עקרון רציפות המס לא יכול להועיל לעוררות כיוון שאין מחלוקת עליו. עו"ד מרגליות סבור, כי אין מנוס מהקביעה שמקבל המתנה אינו נכנס בנעלי נותן המתנה לצורך הפריסה.

תוצאה:

◆ הערעורים התקבלו חלקית.

ניתן ביום 14.2.2012

ב"כ העוררות: עו"ד שי עינת

ב"כ המשיב: עו"ד אריק ליס, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

◆ ביום 2.12.2007 מכרה עוררת 1 34% מהמקרקעין הידועים כחלקה 67 בגוש 7226 (להלן: "חלקה 67") באותו מועד מכרה עוררת 2 20% מחלקה 67 ו-14% מחלקה 66 בגוש 7226 (להלן: "חלקה 66"). הזכויות בחלקה 67 נרכשו ע"י אימן של העוררות ביום 21.6.1987 וביום 20.8.2007 העבירה אמן של העוררות לעוררות זכויות אלה ללא תמורה. ביום 28.11.2006 רכשה עוררת 2 את הזכויות בחלקה 66. בהסכם המכר מיום 2.12.2007 (להלן: "ההסכם") צוין, כי חלקות 66 ו-67 אינן מאוחדות למגרש אחד אך עתיד להיבנות עליהן בניין אחד. עוד צוין בהסכם, כי קיים הסכם שיתוף על חלקות אלה לפיו תיוחדנה לעוררות ארבע דירות שלמות מתוך כלל הדירות שיבנו על החלקות. כמו כן צוין, כי זכויותיהם של העוררות במגרש המאוחד הוא 56.24%.

המחלוקות שנתגלו בין הצדדים הינן כדלקמן:

ייחוס הממכר – האם יש לחשב את עלות הנכס שנמכר עפ"י החלק היחסי מכלל המגרש או שמא ניתן לחשבו מכל חלקה בנפרד.

פריסת מס שבח – האם ניתן להיכנס לנעלי המוריש גם בעניין פריסת השבח מכוח סעיף 48א(ה1) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק"), כלומר, האם תקופת האחזקה של המוריש תחשב כתקופת אחזקה של היורש לצורך חישוב תקופת פריסת השבח.

◆ טענות העוררות – עוררת 2 טענה, כי היא רשאית לדווח על מכירת כל חלקה 66 ומכירת חלק מזכויותיה בחלקה 67 מאחר וחלקות אלה אינן מאוחדות ולפיכך היא רשאית לקבוע באופן ספציפי אלו חלקות היא מכרה ו/או אלו חלקים מתוכן. לעניין פריסת השבח, טענה העוררות, כי הן רשאיות להיכנס לנעלי המוריש גם לעניין תקופת האחזקה ולפיכך הן רשאיות ליהנות מפריסת השבח על פני 4 שנים וזאת עפ"י עקרון רציפות המס.

◆ המשיב קבע: לעניין ייחוס הממכר, כי יש לייחס לממכר חלק יחסי מהזכויות במגרש המאוחד ולא מכל חלקה בנפרד וזאת בהתאם להוראות סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין העוסק בשווי רכישה במכירת חלק בלתי מסוים. המשיב אף קבע, כי הסכם השיתוף מהווה למעשה הסכם חלוקה קבוע ולפיכך יש להתייחס לחלקות כמאוחדות על אף שטרם נרשמו אצל רשם המקרקעין ככאלה, כלומר, יש לחשב את שווי הרכישה מהזכויות במגרש המאוחד ולא מכל חלקה בנפרד. לעניין פריסת השבח, המשיב קבע, כי תקופת הבעלות בנכס נקבעת עפ"י סעיף 48 לחוק ובו הגדרה מיוחדת וספציפית לעניין זה כך שהמחוקק בחר שלא להקל בעניין הפריסה על נכסים שהתקבלו ללא תמורה.



להשמטת הכנסות בספרי החברה.

(ת"מ 34264/03/12)

פרס על הפחתת בירוקטיה ברשות המיסים

בטקס ההוקרה השנתי על הישגים מיוחדים בשירות המדינה, שנערך בירושלים, העניקה נציבות שרות המדינה אותות הוקרה ליחידות מצטיינות בהתייעלות ובצמצום הבירוקרטיה. האותות הוענקו לחטיבת שרות לקוחות וליחידת חקירות מכס ומע"מ תל-אביב והמרכז. דורון ארבל, מנהל רשות המיסים אמר, כי נושא השרות, תהליכי ההתייעלות וצמצום הבירוקרטיה, הינו אחד מיעדי העל של הרשות שנקבעו לשנה הנוכחית ולשם כך כבר בוצעו פעולות רבות ומתוכננות נוספות במטרה להשגת היעד. הענקת אותות ההוקרה כעת והענקת הפרס הלאומי לאיכות ומצוינות למינהל המכס לפני כשלושה חודשים, מעידים על החתירה המתמדת למצוינות ולהתייעלות ברשות המיסים.

חטיבת שרות לקוחות, בניהולה של יעל שביט, שקיבלה אות הוקרה, פועלת במגמה ליעל ולשפר את תהליכי העבודה ברשות, בין השאר, באמצעות איתור "צווארי בקבוק" וטיפול בהם. כמו-כן, פועלת לשיפור זמינות השירות באמצעים מקוונים. **יחידת חקירות מכס ומע"מ ת"א והמרכז, בניהולו של רפי עמיאל**, שקיבלה אות הוקרה, מופקדת על אכיפה בתחומי עבירות המס העקיף, עבירות הקניין הרוחני ועבירות על החוק לאיסור הלבנת הון והיא שותפה למאבק בפשיעה הכלכלית. משנת 2005 השתנתה תפיסת הניהול, יצרו "מכפילי כוח" והתאפשר טיפול יעיל יותר בתופעות הפשיעה החמורה.

זיכוי בחנות – יהיה לא מחיק ולא מוגבל

ביום 21.3.2012 אושרה בקריאה שניה ושלישית בכנסת הצעת החוק של ח"כ רונית תירוש (קדימה) לפיה זיכוי שיינתן בחנות יודפס על גבי נייר בלתי, יהיה ללא הגבלת זמן, ניתן יהיה להשתמש בו גם לקניית מוצרים שבמבצע, ולא יהיה צורך בהצגת חשבונית בעת השימוש בזיכוי. בנוסף, לפי החוק, אם ניצל הצרכן 90% ומעלה מסכום הזיכוי, הוא יוכל לקבל את היתרה בכסף מזומן – כדי למנוע מצב שבו יאולצו צרכנים לקנות מוצר נוסף בכסף. החוק ייכנס לתוקף תוך 30 יום.

לפסח: הקדמת מענק מס הכנסה שלילי

שר האוצר, ד"ר יובל שטייניץ, הנחה את מנהל רשות המיסים להקדים ולהעביר את התשלום האחרון של "מענק הכנסה", במסגרת חוק "מס הכנסה שלילי", עד ל-2.4.2012. מדובר במענק עבור בקשות שהוגשו בשנה החולפת וזאת במקום ב-15 בחודש אפריל, המועד הקבוע בחוק. עם הקדמת התשלום יוכלו כ-50 אלף שכירים הזכאים לקבלת מענק הכנסה להיעזר בו לקראת חג הפסח. סה"כ ישולם לזכאים, במסגרת התשלום האחרון, סכום של כ-38 המיליון ש"ח כשהסכום הכולל שישולם, למי שנמצאו עד כה כזכאים לקבלת מענק עבור שנת המס 2010, עומד על כ-95 מיליון ש"ח. כמו כן, לאור החלטת שר האוצר להרחיב את תחולת החוק לכל הארץ, וכחלק מהצעדים שנוקט משרד האוצר לעידוד אוכלוסיות להצטרף לשוק העבודה, החל מ-1.1.2012, שכירים ועצמאים המרוויחים עד כ-6,300 ש"ח לחודש, העומדים בתנאי הזכאות, יכולים להגיש בקשות לקבלת המענק עבור שנת המס 2011, ולקבל מענק הכנסה בגובה של אלפי שקלים. התשלום ראשון עבור שנת המס 2011 ישולם לזכאים בחודש יולי הקרוב ועד כה הוגשו עשרות אלפי בקשות לקבלת המענק. בכדי לעודד זכאים פוטנציאליים לממש את זכאותם יצאו בימים אלה משרד האוצר ורשות המיסים בפרסומים ברדיו ובעיתונות בעניין. רשות המיסים מפרסמת באתר האינטרנט שלה "סימולאטור" באמצעותו ניתן לבדוק את זכאותו לקבלת המענק וכן קיים באתר יישום המאפשר לכל מי שכבר הגיש תביעה לעקוב אחר מהלך הטיפול בפניה שהוגשה.

"בישל" העלמות מס ?

בימ"ש השלום בחיפה, כב' השופטת מירב קלמפנר-נבון, שיחרר ביום 19.3.2012 בתנאים מגבילים את רוז רענון, מנהל בחברה לייצור ומכירת מטבחים, החשוד בהשמטת הכנסות בהיקף של כ-2.8 מיליון שח. עפ"י בקשת המעצר שהוגשה ע"י משרד חקירות מס הכנסה חיפה והצפון, החשוד השמיט בשנים 2008 - 2011 מספרי הנהלת החשבונות ומהדוח שהגישה החברה (אר. מטבחים בע"מ), הכנסות בסך של כ-2,800,000 ש"ח. כמצוין בבקשה, החשוד באופן עקבי ושיטתי, בכוונה להתחמק ממס, לא העביר למנהל החשבונות את כלל העתקי החשבונות שהנפיק ללקוחותיו ובכך גרם

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 / כיוסי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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