

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

גיליון 636 יום ה' 25 באוקטובר 2012

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

- תיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין – תמ"א 38/2 – טבלה מסכמת // הצעת החוק לתיקון 75 לחוק מיסוי מקרקעין – "מס עיכוב בניה" // בית המשפט נגד "חומת הסודיות" של רשות המיסים
- מ"ה – פקיד השומה לא חייב לדייק בשומתו כשהספרים נפסלו // מ"ה/שבח – קיזוז הפסד הון ריאלי מרווח הון ריאלי? // שבח – סיווג הזכות הנרכשת במקרקעין לפי המבחן המשולב // ענישה מחמירה בעבירות מע"מ "קלות" // ב- 6.11 בחירות ללשכת רו"ח // "יהלומים" באילת ובבאר שבע // "עורך דין בזול" – פורסם קופון לעו"ד !!!

עדכונים מהשטח

תיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין – תמ"א 38/2 – טבלה מסכמת

כמו כן, במסגרת התיקון ניתן תמריץ נוסף לאזורים בארץ שהוגדרו כאזורים מוטבים והתמריץ הוא מענק פטור מוגבל בתקרה לדיירים שיקבלו עד שתי דירות תמורת דירתם הקודמת ובתנאי שמדובר בפרויקט באזור המוגדר עפ"י תמ"א 38/2 כ"אזור מוטב".

- ◆ ביום 18.10.2012 נערכה ישיבת פורום מיסים של לשכת עורכי הדין (יו"ר הפורום עו"ד מאיר לינזן ועו"ד זיו שרון), בהשתתפות של עו"ד ורד אולפינר-סקל, מנהלת תחום בכיר (מקצועית-מיסוי מקרקעין), רשות המיסים.
- במהלך הישיבה הוסברו על ידי עו"ד אולפינר-סקל השינויים בהצעת החוק וכמו כן חולקה טבלה מסכמת שהוכנה ע"י רשות המיסים, המרכזת את השינויים לפני התיקון (כיום) ולאחר תחולתו של התיקון (1.1.2013).
- ◆ [רצ"ב הטבלה לנוחיותכם.](#)

הצעת חוק לתיקון 75 לחוק מיסוי מקרקעין – "מס עיכוב בניה"

ההצעה, עיכוב של עד שלוש שנים לא יביא לחיוב במס זה כלל, אך עיכוב של 5 שנים ויותר יביא לחיוב במס זה עפ"י שיעורו המקסימאלי. המס עפ"י ההצעה ייגבה רק בשלב המכירה כאשר למוכר כבר יש תזרים לתשלום המס

◆ יצויין, כי מנגנון דומה להצעת חוק זו כבר הונהג בעבר באמצעות מס רכוש. כידוע, מנגנון זה יצא משימוש מאחר ונמצא לא יעיל. ניתן לראות בהצעת החוק מעין "מס רכוש משופר", שכן בנסיבות ובתנאים מסויימים ניתן יהיה "לשכנע" את הרשות שלא להטיל את המס במקרים בהם הבניה עוכבה (בעבר לא היתה אפשרות לעכב את תשלום מס הרכוש במתן הסבר לרשות).

- ◆ כידוע, ביום 7.8.2012 פורסם [חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\) \(תיקון מס' 74\)](#), התשע"ב-2012.

התיקון מתייחס לתמא 38/2 לפיה במקום לבנות על גג בניין קיים קומה נוספת או יותר, יוכלו היזמים, יחד עם הדיירים להרוס את המבנה הקיים ולבנות במקומו מבנה חדש הכולל זכויות בניה נוספות בדומה לתוספת זכויות הבניה עפ"י התמ"א ואף יותר מכך. שינוי זה משך ומושך יזמים חדשים לענף שכן הריסת המבנים ובנייתם מחדש נמצאה כדאית יותר (כלכלית) ופשוטה יותר מבנייה על מבנה קיים, אך עד כה לא עודכנו גם תמריצי המס בנושא.

◆ עפ"י התיקון, הפטורים החלים לפי התמ"א יהיו תקפים גם לעניין תמ"א 38/2, כלומר דיירים שיקבלו דירה חדשה במקום דירתם הקודמת, ערב הריסת הבניין, יהיו פטורים ממס שבח כל עוד דירתם החדשה, שקיבלו במסגרת תמ"א 38/2, אינה גדולה ב- 25 מ"ר ויותר מדירתם הקודמת.

- ◆ ביום 15.10.2012 פורסמה [הצעת חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\) \(מס בשל עיכוב בבנייה למגורים\) \(תיקון 75\) התשע"ג – 2012](#) (להלן: "הצעת החוק"). עפ"י הצעת החוק מוצע, כי יוטל מס הדרגתי על איגודים שבבעלותם מקרקעין, שעל פי תוכנית, מותרת עליהם בנייה של מאתניים יחידות דיוור לפחות ושטרם הוחל בבנייתן. עפ"י הצעת החוק, שיעור המס, שיחול על איגוד כאמור, אשר ימצא כי עיכוב בניית מקרקעין למגורים כאמור, ינוע בין 0% ל- 10% ויקבע עפ"י מצב המקרקעין בעת המכירה, אם המקרקעין בעת מכירתם מהווים דירת מגורים הרי ששיעור המס יפחת לעומת מכירת המקרקעין כקרקע פנויה. בנוסף, עפ"י הצעת החוק, ככל שזמן העיכוב יתארך, כך גם יעלה שיעור המס בגין העיכוב. עפ"י



בית המשפט נגד "חומת הסודיות" של רשות המיסים גולדמן אורי, עו"ד ; אינגה אייזנברג, עו"ד ; גולדמן ושות' - משרד עורכי דין

חיסיון בנוגע להליך "גילוי מרצון" של חלק מחברי קיבוץ, וזאת בניגוד להתייחסות מקובלת "שונה" כלפי נישומים קשורים אחרים שהחליטו "לחזור בתשובה" ולתקן את דיווחיהם. ובכך שוב הסיר בית המשפט את החיסיון לצורך גילוי האמת ועשיית משפט צדק.

♦ בנוסף, ביום 27.7.08 ניתנה החלטה בביהמ"ש לענייני משפחה בבש"א 54395/08 ר.פ. קטינה ואח' נ' ג.ס. ואח', המצמצמת את חובת הסודיות וקובעת, שהסודיות אינה חלה על מידע "החיצוני לטיפול בתיק". באותו מקרה דובר בתביעת אבהות, אשר הוכחה מהווה תנאי להכרה בילדים ובאמם כבעלי מעמד חוקי במ"י. לדברי המבקשים הם לא הצליחו לאתר את המשיב - האב בשום מקום. אימם של המבקשים ידעה, כי האב עובד בבית מלון, והיא הייתה מעוניינת להמציא למקום עבודתו את כתבי הטענות וכן להפנות את משטרת ישראל לכתובת עבודתו לצורך ביצוע צו הבאה. מאחר ולטענתה של האם לא הייתה לה דרך אחרת לאתר את המשיב, בעיקר נוכח מצבה הכלכלי, **ביקשה מביהמ"ש להורות לפ"ש נתניה למסור לביהמ"ש מידע בדבר מקום עבודתו של האבא.** ביהמ"ש קיבל את בקשת האם וקבע, כי אמנם סעיף 231 לפקודת מס הכנסה קובע חובת סודיות מוחלטת, עם זאת, דיוק בלשון סעיף 231 לפקודה מורה, כי האיסור לגילוי מידע מתייחס ל"הכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו", דיוק בלשון זו מורה, כי פרט אשר איננו פרט המתייחס להכנסה, - לא חלה עליו חובת הסודיות הגורפת. **לפיכך הורה ביהמ"ש לפ"ש למסור את המידע המבוקש.**

♦ עוד יצוין, כי לרוב, בבקשות מסוג זה נטען ע"י הרשות, כי בהתנגדותה היא מבקשת להגן על פרטיותם של הנישומים האחרים (שאינם קשורים להליך בו מתבקש הגילוי). אך לנישומים שמדובר בעניינים לעיתים עשוי להראות הדבר כאילו הרשות מנסה למנוע מהם משפט אמת "בהסתרתה" מאחורי "חומת הסודיות", בכך שאינה מציגה לנישום/המערער מסמכים שעלולים "להזיק" לה. ר' לענין זה החלטה של כב' הש' מ' אלטוביה, בבש"א 6338/07 תמר בן ניר בן יקר נ' פ"ש, שחייב את רשות המיסים להזכיר גם את המסמכים שנמצאים בידה ו"שמזיקים" לה.

♦ לסיכום, נראה, כי גישת הפסיקה נוטה להרחיב את זכויות הנישום, להקפיד על הגנתו ולהורות על גילוי מידע חיוני; וכנגד זאת לצמצם את חובת "הסודיות" של רשות המיסים עפ"י סעיף 142 לחוק. לטעמנו לאור מאזן הכוחות בין רשות המיסים לאזרח, הרי שמדובר בתכלית מבורכת. עתה נותר לעקוב ולראות האם רשות המיסים תגיש בר"ע לעליון בעניין קורנס, כדי לנסות ולתקן את הסדקים שנפערו בחומה, והסוגיה תוכרע בעליון.

♦ **ביום 7.10.2012** ניתנה ע"י כב' הש' נחמה נצר מביהמ"ש המחוזי בב"ש החלטה בבקשה שהוגשה במסגרת ע"מ 16219-03-12 קורנס מפעלי מתכת נ' מע"מ אשדוד בענין בקשת המערערת למתן הוראה לרשות המיסים לגילוי המידע הקשור לצדדים שלישיים (להלן: "פס"ד קורנס") החלטתה של כב' הש' כוונה לרשות המיסים ו"מורה" על הסרת חיסיון, במסגרת סעיף 142 לחוק מע"מ (להלן: "החוק"). במסגרת פס"ד קורנס הוגשה בקשה ע"י המערערת (חב' הקורנס מפעלי עופרת באמצעות עו"ד יעקב קסטל) לגילוי מידע המצוי בידי רשות המיסים על 4 חברות שונות, מהן קיבלה המערערת חשבוניות, לרבות דוחות תקופתיים. כב' הש' נצר דחתה את טענותיה של הרשות, כי מדובר בדרישה בלתי מוצדקת לקבלת מידע עסקי אודות עסקים אחרים. כך גם נדחתה טענת הרשות, כי קיים חיסיון על המידע בנוגע לנישומים אחרים. עוד, מציינת כב' הש' ובכך מרחיבה את הזכות למידע, כי אין צורך בקיומה של תשתית רלוונטיות של המסמכים לגביהם נדרש הגילוי ומספיק להצביע על אפשרות קיומה של הזיקה. וכך נקבע בעניין קורנס: "אומנם נכון כי על המבקש הגילוי להניח מראש תשתית לקיומה של זיקה - רלוונטיות של המסמכים שגילויים מבוקש לביסוס הגנתו, אלא שנדמה כי הגישה השיפוטית אינה קפדנית מידי, ודי בכך שניתן יהיה להצביע על אפשרות קיומה של זיקה, ובכך להצדיק הגילוי...".

♦ בכתיבת ההחלטה התבסס ביהמ"ש, בין היתר, על רע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מע"מ, (להלן: "פרשת ד.ג.ד."), שם נקבע על ידי כב' הנשיא ברק, כי נקודת המוצא השיפוטית היא, כי הכלל הנוהג הוא כלל הגילוי, והחיסיון הינו החריג. בהמשך בפרשת ד.ג.ד. נקבע, כי: "הוראות הסודיות אינן משנות את הכלל בדבר גילוי. הן אך מצדיקות סודיות אם מתקיימת תכלית הוראת הסודיות, ותכלית זו גוברת על תכליות אחרות. הכלל הוא אפוא כלל הגילוי גם בדיני המס".

♦ יצוין, כי המגמה של "גילוי ראיות" נלמדת מהליכים פליליים, וכך כב' השופטת נצר מביאה את דברי כב' השופטת א' פרוקציה בבש"פ 4857/05 טלי פחימה נ' מדינת ישראל (נבו 2005): "איזון השיקולים בסוגיית גילוי ראיה חסויה הוא, לעיתים, מורכב ורב השלכות, אולם לעולם כפוף הוא לעקרון לפיו מקום שראיה חיונית היא להגנתו של הנאשם, כי אז אין לקיים לגביה חיסיון ויש להורות על גילוייה...".

♦ בהחלטת כב' הש' מיכל ברק-נבו בת"פ 5306-08 מדינת ישראל נ' זורון ואח' (פורסם בנבו), לא נתקבלה בקשה דומה של המדינה בענין החיסיון. באותו הליך הוגשה בקשה ע"י המדינה בדבר



העיתון המקצועי לענייני מסים

פקיד השומה לא חייב לדייק בשומתו כשהספרים נפסלו
 ע"מ 1015/02 יוסף שירי נ' פקיד שומה כפר סבא
 ירון הרוש, עו"ד

אופן ביצוע השומה. לטענתו השומה בוצעה על סמך מדגם של 17 מכוניות שעה שהיקף המסחר השנתי עמד על 200 מכוניות, והסתמכות המשיב על תדריך שפורסם לאחר קביעת השומות.

בית המשפט המחוזי בת"א כבוד השופט מגן אלטוביה:

◆ עפ"י ביהמ"ש, בפסק הדין בע"א 352/86 וערער שכנגד פ"ש פתח תקווה נ' עו"ד יצחק אורן התייחס ביהמ"ש לנפקות פסילת פנקסיו של נישום, וכך קבע: **"פסילת פנקסיו של נישום היא מן הנימוקים השכיחים לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה. משהוכח, כי בהיעדר ספרים תקינים, רשאי היה פקיד השומה להשתמש ב"מיטב שפיטתו", אזי אין עליו החובה להוכיח על ידי ראיות מדויקות, ששומתו הינה אכן מדויקת לחלוטין".** פקיד השומה מחויב, כמובן, בעריכת שומה סבירה, אך כשאין בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, **"לא יתערב בית המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו"** (ע"א 557/68 פקיד השומה תל אביב 1 נ' גדעון בדולח). במילים אחרות, כאשר הספרים לא קבילים אין חובה על פקיד השומה להוכיח את שומתו ע"י ראיות מדויקות וביהמ"ש לא יתערב, אפילו השומה כולה פרי ניחושו והשערה של פקיד השומה. נציג פקיד השומה ערך מדגם בין 5 רוכשים ומצא שמחירי הרכישה שונים מאלה שדיווח הנישום. לטענת הנישום, ייתכן שהרוכשים לא דיווחו אמת, אך נציג פקיד השומה נתן אמון בדבריהם ועמדו מקובלת על דעת בית המשפט. כמו כן טען נציג פקיד השומה כי המערער או מייצגו לא התייחסו לממצאי הבדיקות שהציג בפניהם. טענות המערער בדבר תיווך והעברת התמורה לאדם אחר, נדחו. ייתכן שבדיקות פקיד השומה לא מהוות אינדיקציה מוחלטת לשיעור הרווח הגולמי שקבע, אך בהתחשב בפסילת הפנקסים אין בכך פגם בעריכת השומה. עדותו של מר קרמר, נציג פקיד השומה, הייתה מקיפה ויסודית ואין הכרח לזמן דווקא את מי שערך את השומה שיעיד עליה, אף שזו האפשרות העדיפה. על פי התדריך הכלכלי שפורסם בשנת 2006, הרווח הגולמי בעסקים מסוג זה הוא 22%. בהעדר ראיה אחרת, יש בתדריך האמור כדי לחזק את מסקנות פקיד השומה. לעניין החוב אבוד, המערער לא הוכיח זאת. אין מקום להתערב בשומה גם מבלי להתייחס לסוגיית הפרשי ההון הבלתי מוסברים.

התוצאה:

◆ הערער נדחה.

ניתן ביום 3.9.2012

ב"כ המערער: עו"ד אלי גודארד
ב"כ המשיב: עו"ד גלית פואה

◆ בשנים הרלבנטיות ניהל המערער מגרש לקנייה ומכירת מכוניות משומשות, מכונה לרשימת מכוניות ומזנון בכפר סבא. פקיד השומה ערך לעסק שומה לפי מיטב השפיטה ופסל את פנקסי החשבונות. במסגרת הערעורים ערער המערער גם על החלטת המשיב לפסול את פנקסיו. אולם בדיון מיום 10.3.2008, לאחר שמיעת עדויות והצגת ראיות הודיע בא כח המערער על חזרה מהערער בקשר לפסילת הפנקסים. בפסק דין חלקי מאותו היום נקבע שפנקסי המערער פסולים.

◆ לטענת המשיב, על פי בדיקות שערך בספרי העסק אחוז הרווח הגולמי צריך להיות 18% ולא פחות מ-5% כמוצהר בדו"ח. קיימות מספר מכוניות שהיו בבעלות המערער ובני משפחתו, מכוניות אלה נרכשו במסגרת פעילות המסחר במכוניות, אך לא נכללו בספרי העסק. המערער לא הציג כל החומר שנדרש ולא הציג בפני העתקים מחשבונות הבנק. לא ניתן הסבר לאי ההתאמה בין מלאי סגירה בשנה אחת לבין מלאי הפתיחה בשנה העוקבת, כפי שניתן לראות עפ"י הדו"חות שהוגשו. הוצאה בסך 60,000 ש"ח שנדרשה בגין חוב אבוד בשנת 1998 לא עומדת בכללים להתרת חוב אבוד כפי שנקבעו בפסיקה. המשיב ערך השוואת הון לתקופה שבין 31.12.1993-21.12.1997 והתגלו הפרשי הון בלתי מוסברים בסך 1,737,033 ש"ח. לאור כך, ובהעדר נתונים אחרים, ערך המשיב שומות בצו עפ"י ס'152(ב) לפקודה וקבע את הכנסותיו לשנים 1997, 1998 ו-1999. לחלופין קבע המשיב את הכנסותיו של המערער בצו עפ"י סעיף 152(ב) לפקודה בהתבסס על הפרשי הון.

◆ טענות המערער, מגרש המכוניות הינו עסק ייחודי ובעת עריכת השומות היה על המשיב לשקול ו/או להתחשב בנסיבות אלה: להבחין בין רכש שנסחר באמצעות חשבונות לבין רכב פרטי שאת החשבונות במכירתו במקרה של מכירת מכונית לקונה פרטי היה על המערער להוציא חשבונות על הפרש שבין מחיר הקניה לבין מחיר המכירה וממילא סכום הקניה לא נרשם כהוצאה. בהקשר זה טוען המערער כי המשיב חישב את מלוא סכום המכירה כהכנסה מבלי שהפחית את סכום הרכישה. להתחשב בצורך של המערער להסתיר מלקוחותיו את מחיר הרכישה או פער התיווך. להתחשב בכך ששיעור הרווח הגולמי מכל עסקה הוא מקרי ולא קבוע. מכונית אחת נמכרת תוך יום ומכונית אחרת "צוברת אבק" למעלה משנה, ובמצב דברים זה אין לקבוע את שיעור הרווח על פי מקבץ עסקאות. להתחשב בכך שהמערער לא כלל רכבים פרטיים ברשימת המלאי כדי לא לנפח את המחזור באופן שיגדיל את תשלומי המע"מ ומקדמות המס עד כדי חנק הנזילות. להתחשב בכך שהמערער לא רשם בעלות על רכבים כדי לחסוך "ייד נוספת" המפחיתה מערך הרכב. בנוסף, למערער טענות על



הוא החריג המעיד על הכלל. חוק התיאומים מאפשר אמנם הכרה בהפסד הון ריאלי לצורך קיזוז הפסדים במסגרת סעיף 92 הנ"ל, אלא, שהכרה זו במסגרת חוק התיאומים אין בה כדי להרחיב את היריעה ולאפשר קיזוז הפסדים כמבוקש בערעור דנא, והיא מוגבלת אך ורק לאותם מקרים שחוק התיאומים חל עליהם מפורשות.

בית המשפט המחוזי מחוז מרכז, כבוד השופט אחיקם סטולר:

◆ ביהמ"ש לא קיבל את פרשנות המערערים ולפיה יש לדחות בכל תוקף את הטענה, כי לסעיף 92 לפקודה אין כל הגדרות משל עצמו ואת הגדרת המונח "הפסד" הוא שואב מסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין. לטענה זו של המערערים אין בסיס, מקום שנוסח סעיף 92 קובע מפורשות כי לעניין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי העניין. האמור מכאן, הוא שעניין שבח והפסד יהא על פי האמור בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין ואין לקבל פרשנות אחרת הדוחה פרשנות זו. **בהיעדר עיגון לשוני לעמדת המערערים דין טענתם להידחות, שכן אין לפרשנות הלשונית, אותה מבקשים המערערים ליתן למונח "הפסד הון", נקודת אחיזה המהווה תנאי בלעדיו אין, לצורך מתן הפרשנות האמורה.** על דרישה זו עמד בית משפט העליון ולפיה: **'כל פרשן חייב להתחשב במגבלות הלשון, ראה ע"א 3622/96 חכם נ' קופת חולים "מכבי"'. ביהמ"ש אף לא קיבל את טענת המערערים, כי לפי פסיקת בית המשפט העליון בעניין גרנות, יש לפרש את חוקי המס בערכים ריאליים, שכן בעניין גרנות, להבדיל מבמקרה דנן, לשון החוק הייתה ניטרלית אשר סבלה את שתי האפשרויות הפרשניות: זו המבקשת לקזז את המקדמות בערכן הנומינאלי, וזו המבקשת לקזזן בערכן הריאלי. לעניין חוק התיאומים קבע ביהמ"ש כי הכרה בהפסד ריאלי במסגרת חוק התיאומים אין בה כדי להרחיב את היריעה ולאפשר קיזוז הפסדים כמבוקש בערעור דנא והיא מוגבלת אך ורק לאותם מקרים שחוק התיאומים חל עליהם מפורשות.**

◆ לסיכום, בשים לב ללשון הוראות חוק מיסוי מקרקעין, פקודת מס הכנסה, וחריג שנקבע בחוק התיאומים ולפסיקה שהתייחסה לכך, הגיע ביהמ"ש למסקנה שדין הערעור להידחות.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה

ניתן ביום 09.10.12

ב"כ המערערים: עו"ד צבי פשדצקי

ב"כ המשיב: עו"ד יוסי טופר

קיזוז הפסד הון ריאלי מרווח הון ריאלי?

ע"מ 20209-10-12 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה ויקטור עטיה, עו"ד (רו"ח)

◆ בשנת 1991 רכשו המערערים, שיפמן גילה ומשה (להלן: "המערערים") זכויות במקרקעין (דירת מגורים) (להלן: "המקרקעין"), בתמורה לסך של 491,590 ש"ח. בתאריך 31.7.2005 מכרו המערערים את הדירה בתמורה לסך של 927,830 ש"ח. המערערים הגישו למנהל מיסוי מקרקעין מרכז, שומה עצמית ובגדרה טענו כי נוצר להם הפסד ריאלי במכירה בסך 227,307 ש"ח ומנגד נוצר להם רווח אינפלציוני חייב בסך 138,018 ש"ח. לטענתם, היות שההפסד הריאלי גבוה מן הרווח האינפלציוני, הרי שהם אינם חייבים במס כלשהו בגין מכירת זכויותיהם במקרקעין.

◆ המשיב לא קיבל את השומה העצמית וערך למערערים שומה עפ"י מיטב השפיטה, בגדרה העמיד את הרווח האינפלציוני החייב במס בהתאם להוראת סעיף 48א' לחוק על סך של 138,017 ש"ח, כאשר קרן סכום המס היא 13,801 ש"ח. המשיב נימק את החלטתו בכך שהיות וחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") מבחין בין רווח אינפלציוני לבין רווח ריאלי, ואיננו מאפשר קיזוז של הפסד הון ריאלי אלא רק של הפסד הון נומינאלי. המערערים שילמו את המס. ב- 26.06.06 הגישו המערערים דו"ח מ"ה לשנת 2005 ובמסגרתו ביקשו, בהתאם להוראות סעיף הקיזוז, לקזז את ההפסד הריאלי שנגרם להם ולהחזיר להם את המס ששילמו למס שבח בגין הרווח האינפלציוני.

◆ המשיב טען, כי סעיף הקיזוז מאפשר לקזז רק הפסדים נומינליים ולא ריאליים וכיוון שלא נגרם למבקשים הפסד נומינאלי, המשיב לא הכיר בקיזוז. לטענת המערערים, סעיף 92(א) (1) לפקודת מס הכנסה הינו בסיס ראוי לקיזוז הרווח האינפלציוני שנצמח למערערים כנגד ההפסד הריאלי שנגרם להם. בדברי ההסבר לסעיף הקיזוז בהצעת החוק נכתב "לפי השיטה החדשה שוב אין מתרגמים הפסד הון למס לצורך הקיזוז, אלא תמיד רואים את הפסד ההון עצמו כהפסד ריאלי, והפסד זה יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי ורק היתרה תקוזז כנגד העודף האינפלציוני". עוד טוענים המערערים כי יפה לענייננו האמור בפסק הדין גרנות שממנו עולה כי הערכים על פיהם יש לפרש את חוקי המס, הינם ערכים ריאליים. לעניין סי' 9 לחוק התיאומים המאפשר קיזוז הפסד הון ריאלי, טענו המערערים, כי לא סביר שהפתרון שנועד לנטרל את גורם האינפלציה יחול רק על אנשי עסקים שחוק התיאומים חל עליהם ולא יהיה רלוונטי כלל להמוני הציבור הרחב, ביניהם המערערים, שהם אלה שמבצעים את מרבית העסקאות בשוק המקרקעין. עמדת המשיב היא שהוראות חוק מיסוי מקרקעין כמו גם הוראות פקודת מס הכנסה מכירות בקיומו של הפסד הון בערכים נומינאליים בלבד. כעולה מהוראות החוק, השבח הינו ההפרש שבין מחיר מכירת הנכס לבין מחיר רכישתו - בערכים נומינאליים לעניין חוק התיאומים טען המשיב, כי



סיווג הזכות הנרכשת במקרקעין לפי המבחן המשולב

י"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים
אמיר אבו – ראזק (משפטן)

המשיך וטען כי העובדה כי העוררת לא חתמה על תצהיר לפיו הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת, יש בה בשביל לדחות את הערר. בקשר לטענת העוררת בדבר השוני בנימוקי המשיב, ענה המשיב, כי כפי שיש בסמכותו לקבל טענות הנישום בהשגתו ואף להפוך החלטתו, רשאי הוא לסטות מנימוקיו בהחלטה הראשונה, להוסיף נימוקים חדשים גם אם אין בהם בכדי לשנות את ההחלטה. יתרה מכך, הוסיף המשיב, הגורם המחליט בשלב עריכת השומה אינו הגורם המחליט בשלב ההשגה.

ועדת הערר בבית המשפט המחוזי בירושלים כב' השופט בדימוס משה רביד, מר משה יצחקי ועו"ד ד"ר ליאור דוידאי:

הוחלט ברוב דעות של כבוד השופט בדימוס משה רביד וחבר הוועדה משה יצחקי לדחות את הערר. נקבע כי סיווג הנכס שרוכש הזכות במקרקעין נקבע במועד מכירת הזכות ומנקודת המבט של הרוכש: האם הוא התכוון שהדירה שרכש תהא מיועדת למגורים או לאו. הוועדה קבעה כי מהראיות שבתיק עולה כי העוררת רכשה דירת מגורים לפי המבחן האובייקטיבי, אך לפי המבחן הסובייקטיבי התכוונה להרוס אותו. התוכן הכלכלי של העסקה לא היה רכישת דירת מגורים אלא הריסת הדירה ובניית שתי יחידות דיור חדשות. לפי המבחן המשולב, העוררת לא רכשה דירה אלא מגרש לבנייה. תשלום מס רכישה מופחת לא נועד למטרה זו. הטענה כי המשיב הכיר בכך שהמוכרת מכרה "דירת מגורים" בעוד שסירב להכיר בכך שהעוררת רכשה דירה, דינה להידחות. המוכרת מכרה "דירת מגורים" לפי המבחן האובייקטיבי בעוד שהעוררת לא רכשה "דירת מגורים" שהגדרתה כוללת מבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי. הוועדה הוסיפה כי יש לתת משקל נכבד לעובדה שהעוררת לא הגישה תצהיר מטעמה והודתה, ביושר רב, כי נמנעה מכך מפני שלא התכוונה להתגורר בדירה שאותה רכשה. מי שלאחר מעשה חפץ להרוס את ביתו ולבנותו מחדש ישלם מס מדורג ונמוך כאמור בסעיף 9 לחוק, שכן בעת עריכת החוזה לא קיננה בליבו המחשבה להרוס את ביתו. מי שחפץ להרוס את הבית שקנה בעת רכישתו, אך הדבר לא פורש בחוזה, ישלם לפי המהות הכלכלית של העסקה. הוועדה הוסיפה בסופו של עניין כי גם עניין הסכום אשר שולם בעסקה זו אינו מכיל ביטוי לשטח המבנה אלא רק לזכויות הבניה.

תוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום 03.10.2012

ב"כ העוררת: עוה"ד עידו שורץ

ב"כ המשיב: עוה"ד רנאד עיד

◆ מדובר בערר שהגישה הגב' טובה נס (להלן: "העוררת"), על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין, מחוז ירושלים (להלן: "המשיב"), שלא לראות בדירה שרכשה כדירת מגורים, אלא כנכס המיועד להריסה, המחייב את סיווג שומת מס הרכישה כרכישה של קרקע. ביום 30.11.10 רכשה העוררת זכות במקרקעין הכוללת דירה וכמחצית מזכויות הבנייה הקיימות במגרש, תמורת \$700,000. לפי הסכם המכר, הבניין הקיים בנכס ייהרס, ובהתאם להיתר הבניה יבנה עליו בניין חדש ובו שתי דירות מגורים. בסיום הבניה תיוחד יחידת המגורים במפלס התחתון למוכרת, ואילו יחידת המגורים במפלס העליון תיוחד לעוררת. ביום 19.12.10 הגישה העוררת למשיב דיווח בגין הסכם המכר בצירוף שומה עצמית, לפיו הזכות הנרכשת הינה דירת מגורים מזכה. המשיב דחה שומה זו וקבע כי אין המדובר ברכישה אשר יש להכיל עליה מדרגות המס כפי שנקבעו ביחס לרכישת דירת המגורים לפי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), ונימק בקביעתו כי "הנכס הנרכש מיועד להריסה והמס חושב בהתאם כקרקע". ביום 1.6.11 הגישה העוררת השגה על שומת המשיב, שומה אשר נדחתה.

◆ לטענת העוררת, מדובר בדירת מגורים מזכה כהגדרתה בחוק. המשיב נימק החלטתו הראשונה בשונה מנימוקו בהחלטתו השנייה. בפעם הראשונה קבע כי בשל העובדה שבית המגורים מיועד להריסה לא ניתן להכיר בו כדירת מגורים, ואילו בפעם השנייה קבע, כי העוררת לא עומדת במבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה, בקשר עם כוונתה שלא לעשות שימוש בדירה לצורך מגורים. העוררת הוסיפה כי במועד הקובע – יום חתימת הסכם המכר, הנכס שימש בפועל למגורים. לטענתה, אין בעובדה כי לאחר חתימת הסכם המכר יועד הנכס להריסה ולבנייה מחדש בכדי להשפיע על טיבה של הזכות הנרכשת במועד הקובע. העוררת הוסיפה כי הדירה תשמש למגוריה לאחר שתיבנה מחדש ועל כן, אין כוונתה כיצד להשתמש בדירה בכדי להשפיע על מהות הזכות הנרכשת. לבסוף טענה העוררת כי לא יתכן שלצורך חישוב מס השבח נערכה שומה על ידי המשיב המכירה ביחידת הדיור כדירת מגורים, בעוד שלצורך חישוב מס הרכישה ערך המשיב שומה שאינה מכירה בזכות הנרכשת כדירת מגורים.

◆ לטענת המשיב, הפסיקה קבעה כי הגדרת "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה טומנת בחובה שני מבחנים: מבחן אובייקטיבי המתייחס לאלמנטים הפיזיים המצויים בד"כ בדירת מגורים, ומבחן סובייקטיבי הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש שיעשה בדירה. במקרה הנדון, טען המשיב, מתקיים המבחן האובייקטיבי אך לא הסובייקטיבי. המשיב



"יהלומים" באילת ובבאר שבע

ביום 16.10.12 געשו הרוחות באיזור אילת ובאר שבע: במבצע ממוקד ומשותף, פשטו בשעות הבוקר המוקדמות **יחידת יהלום - היחידה הארצית לחקירות ומאבק בפשיעה ברשות המיסים** ביחד עם **יאחבל להב 433 מחוז דרום/מרחב אילת וימ"ר נגב** במקביל על איגוני פשיעה בשתי הערים. הפעילות באילת התבצעה לאחר חודשים רבים של חקירה סמויה ומורכבת, המשותפת ליהלום, מחוז דרום/מרחב אילת ובהובלת יאחבל להב 433. בפעילות זו נעצרו כ-30 עצורים החשודים בניהול ובחברות בארגון פשיעה שפעל בעיר. לחשודים מיוחסות עבירות של רצח, ניסיון רצח, סחיטה, הימורים, הלבנת הון, עבירות מס ואלומות.

הפעילות בבאר שבע התבצעה בתום פעילות סמויה, שנוהלה מספר חודשים ע"י ימ"ר נגב בשיתוף עם יהלום, בה נאספו ראיות הקושרות עשרות חשודים ברובד פשיעה חמורה בעיר באר שבע, המעורבים בעבירות של ניסיונות לרצח, סחיטה באיומים, אלימות חמורה, הצתות, עבירות מס והלבנת הון. בשעות הבוקר המוקדמות הפכה החקירה לגלויה ובלשי היחידה המרכזית של מרחב נגב בשיתוף חוקרי יהלום ביצעו חיפושים ומעצרים.

"עורך דין בזול" – פורסם קופון לעו"ד !!!

לאחרונה פורסם בכלי התקשורת, כי משרד עו"ד מסויים, פירסם קופון לשירותים משפטיים בגרופון (למי שלא מכיר- אתר של קופונים בהנחות משמעותיות). הקופון פורסם באופן דומה לפרסום של מוצרים אשר בדרי"כ נמכרים באתר בהנחה של קרוב ל-60% (!). מן הסתם פירסום שכזה אינו מאיר באור חיובי את ציבור עורכי הדין (בלשון המעטה). בתגובה פירסמה **לשכת עורכי הדין** הבהרה מיידית, לפיה **ועדת האתיקה הארצית בלשכת עורכי הדין כבר החליטה בעבר** שפרסום קופון לשירותים משפטיים הינו אסור, שכן הוא מהווה הפרה של איסור השידול והפרה של הוראות הפרסומת. בעקבות המקרה הנדון, פנתה **ועדת האתיקה של לשכת עו"ד** הן לאתר המפרסם והן לעורכי הדין שפרסמו בו בדרישה להסיר את הפרסום, שכן הוא כאמור עובר על כלל האתיקה. לדברי יו"ר **ועדת האתיקה, עו"ד דרור ארד איילון** בכוונת ועדת האתיקה "לברר את הסוגיה באופן ממצה ויסודי".

ענישה קשה בעבירות מע"מ "קלות"

ביום 10.10.12 גזרה כב' **השופטת לימור מרגולין-יחידי** מבית משפט השלום בתל אביב יפו, על עוזי בן יצחק מחולון, ועל חברת וינר ליין בע"מ שבניהולו, שעסקה בתחום הטקסטיל, **15 חודשי מאסר בפועל**, 12 חודשי מאסר על תנאי וקנס בסך 25,000 ₪. הנאשמים הורשעו בעבירות של קיזוז תשומות פיקטיביות בסך של כ-675,000 ₪, בשנים 2004 - 2005 וכן הורשעו כי הוציאו חשבוניות ולא רשמו אותן ולא שילמו את המע"מ בגינן בסך של כ-224,000 ₪ לשנים 2005 - 2006 וכן אי דיווח על מע"מ בסך כ-51,000 ₪ בשנת 2005. מדובר ב-51 **חשבוניות פיקטיביות**, 199 עבירות דיווח ועבירות מהותיות נוספות. בגזר הדין התייחסה השופטת לעקרונות הענישה וקבעה: **"בביצוע עבירות ממין זה גוזל הנאשם מן הקופה הציבורית, פוגע במשק ובכלכלה ופוגע באינטרס הציבורי - חברתי של נשיאה שוויונית בנטל המס. עסקינן בעבירות שקל לבצען ובמקרים רבים קשה לחושפן, המבוצעות למטרת הפקת רווח כספי. עבירות המס מאופיינות לא פעם בכך שהן מבוצעות על ידי אנשים נורמטיביים ביסודם, אשר לא יעלו בדעתם לשלוח ידם לכיס חברים, אך אינם נרתעים משליחת יד לכיס הציבורי, תוך שניתן מצדם צידוק כביכול למעשים בכך שהנגזל חסר פנים וצורה..."**

ב-6.11 בחירות ללשכת רו"ח

על אף בקשתו של רו"ח דורון קופמן לדחות את הבחירות בחודש, החליט בית הדין של **לשכת רואי החשבון**, כי הבחירות ללשכת רואי החשבון יתקיימו במועד המקורי שנקבע, ה-6.11.12. ככל הנראה רו"ח קופמן מתכוון לערער על הקביעה לבית הדין המחוזי בת"א. החלטת בית הדין של הלשכה נדרשה בשל ויכוח שנתגלע בין רו"ח קופמן לחברי הוועד המרכזי של הלשכה בקשר לקיום מועד הבחירות. קופמן ביקש לדחות בחודש - ל-6.12 וחברי הוועד המרכזי ביקשו לקיימן במועד שנקב בישיבת הוועד בנובמבר. כזכור, הוועד המרכזי בלשכת רואי החשבון החליט שלא להמליץ על רו"ח קופמן, נשיא הלשכה הנוכחי כמועמד בבחירות הקרובות לנשיאות הלשכה, אלא על מתחרהו רו"ח **דודי גולדברג**, המכהן כיום כיו"ר מרחב תל אביב של הלשכה ומשמש כשותף בכיר במשרד רואי החשבון ליאון אורליצקי.

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

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