

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

גיליון 659 יום ה' 25 באפריל 2013

## השבוע בגיליון

### עדכונים מהשטח

### מאמר פסיקה

### מחוץ לחוק

מדריך מקוצר: הוראת שעה מיסוי מקרקעין - עד יום 5.5.13 !

אופציות לעובדים – השלכות ההפקדה באיחור בידי הנאמן

מ"ה – לא די בהכרזה על דיבידנד – צריך לחלקו בפועל (פס"ד שור) //

שבח – תחולת הלכת השיתוף בהעברת זכות מקרקעין בין בני זוג //

מע"מ – מע"מ בגין עסקת מקרקעין בין מלכ"ר למלכ"ר זר //

מנה"ח מפ"ת חשוד בעבירות מס // יבא רכבים לנכים בלי לשלם מיסים ? // מ  
ועדת הכספים: מחיר הבירה לא יירד // חשוד נתפס בניסיון בריחה בנתב"ג

## עדכונים מהשטח

### מדריך מקוצר: הוראת שעה מיסוי מקרקעין - עד יום 5.5.13 !

◆ **רכישה לאחר מועד הסיום** – יהיה חייב בתשלום מס רכישה 3.5% עד לתיקרה של 1,055,935 ש"ח, על כל שקל מעל 1,055,935 ישלם 5% מס רכישה. לאור האמור לעיל, כל מי שמעוניין לרכוש דירה נוספת, כדי לו להמתין עד לאחר מועד הסיום, קרי, החל מיום 6.5.2013 ובכך לדוגמה בדירה ששוויה 1,500,000 ש"ח הוא וכול לחסוך 19,945 ש"ח ממס הרכישה.

#### לעניין מס שבח במכירת קרקע

◆ **קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים – בידי יחיד** (לרבות חברה משפחתית), (לפחות 8 דירות), שלגביה קיימת תוכנית, ותוך 36 חודשים לכל היותר תסתיים הבנייה של לפחות 80% מהגירות המיועדות לשמש למגורים, עד למועד הסיום, יהיה היחיד חייב במס שבח הריאלי בהתאם להוראות סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, קרי עד 25% מס.

◆ **לאחר מועד הסיום** – מכירה של קרקע כאמור, תחוייב במס שבח לפי סעיף 48א(ב1) לפי מס שולי על השבח הריאלי, קרי, עד 48% מס.

◆ **במכירה של דירת מגורים מזכה**: עד למועד הסיום – קיים הפטור ממס למכירת דירת מגורים עד לשווי של 2,200,000 ש"ח מבלי לגרוע מהוראות הפטור שבפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. הפטור האמור יכול והיות מנוצל על ידי מוכל, לכל היותר פעמים. לאחר מועד הסיום – הפטור האמור לא יהיה קיים, והמוכר נשאר עם הפטורים הרגילים הקבועים בחוק.

#### מכירת דירת מגורים שאינה "דירה מזכה"

◆ האורכה האוטומטית במסגרת הוראת השעה אינה משפיעה על הפטור שבמסגרת הוראת השעה שכן, סעיף 6א בהוראת השעה קבע מראש שתוקף הפטור הינו עד ליום 30.6.2013.

◆ בהתאם לאורכה האוטומטית של הוראות חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה) תשע"א – 2011 (להלן: "הוראת השעה"), עד ליום 5.5.2013 (להלן: "מועד הסיום"), כפי שהוסבר בגיליון מספר 643 מיום 20.12.2012, הננו לעדכנכם, כי מועד סיום הוראת השעה קרב ובא ועימו ההשלכות המיסויות, כפי שעיקרן יובאו להלן:

◆ **הערה** – יצויין, כי לאחרונה הוגש **תזכיר הצעת חוק להפוך את הוראת השעה**, בעניין של **מדרגות מס הרכישה לדירה נוספת**, **בהוראת חוק קבוע**.

#### לעניין מס רכישה

◆ **רוכש שרכוש דירת מגורים יחידה**: רכישה עד למועד הסיום – הרוכש יהיה זכאי לפטור ממס רכישה עד לתיקרה של 1,470,560 ש"ח. מעל 1,470,560 ש"ח ועד 1,744,270 ש"ח ישלם 3.5% מס רכישה, ועל כל שקל מעל 1,744,270 ישלם 5% מס רכישה.

◆ **רכישה לאחר מועד הסיום** – יהיה זכאי לפטור ממס רכישה עד לתיקרה של 1,241,110 ש"ח, מעל 1,241,110 ש"ח ועד 1,744,270 ש"ח ישלם 3.5% מס רכישה, ועל כל שקל מעל 1,744,270 ש"ח ישלם 5% מס רכישה. לאור האמור לעיל, מי שבכוונתו לרכוש דירת מגורים יחידה ששוויה עולה לפני מועד הסיום ובכך הוא יכול לחסוך עד 8,030 ש"ח מהמס רכישה.

#### לעניין מס רכישה – דירת מגורים נוספת

◆ **רכישה עד למועד הסיום** – יהיה חייב בתשלום מס רכישה 5% עד לתיקרה של 1,089,350 ש"ח. מעל 1,089,350 ש"ח ועד 3,268,040 ש"ח ישלם 6% מס רכישה, ועל כל שקל מעל 3,268,040 ש"ח ישלם 7%.



## אופציות לעובדים – השלכות ההפקדה באיחור בידי הנאמן

מאת: איתי הכהן, עו"ד

איתי הכהן - משרד עורכי דין

עניינית קשה להבין את הלוגיקה שמאחורי ההסדר האמור המוצג כהסדר "לפנים משורת הדין", שכן כפי שהקדמנו, הדרישה להפקדת המניות/אופציות באופן פיזי בידי הנאמן אין בה לכאורה כל תועלת מהותית כשלעצמה וממילא מן הראוי היה להתייחס לאי מיילוי התנאי כפגם פורמלי בלבד. שהרי ממה נפשך, אם העובד ביצע "מימוש" של הזכות, כי אז אכן הדבר מצדיק את שילת הטבות המס שמקנה הסעיף אפילו הופקדו הזכויות בידי הנאמן ואם לא בוצע "מימוש" כי אז מה "האסון" שנגרם לאינטרס הציבורי או המיסויי מאי הפקדה פורמלית בידי הנאמן מה עוד אם הפגם תוקן, אפילו באיחור? לכל היותר ניתן היה להסתפק בפרסום דרישה כללית מצד הרשות לתיקון הפגם הפורמלי ולהפקדה מיידיית של הזכויות בידי נאמן בכל אותם מקרים שבהם הדבר טרם בוצע. יצוין, כי גם בחוזר עצמו ניתנה אורכה של 90 יום לגבי הקצאות חדשות שנעשו בסמוך להוצאת החוזר, אך אין הצדקה לפגוע בזכויות מהותיות של העובד כפי שנעשה לגבי הקצאות ישנות יותר על אף שלשונן היבשה של החוק מחייבת הפקדה מיידיית "במועד ההקצאה". יצוין, כי ממילא מבחינה פרקטית לא ניתן להפקיד באופן סימולטני ממש במועד ההקצאה כידוע לכל בר בי רב ויתכן שיש בכך כדי ללמד על כך שהמחוקק עצמו לא ראה בהפקדה באיחור כעניין מהותי. העובדה כי בחוק נקבעה דרישה פורמלית ולא מהותית אינה מפתיעה במיוחד לאור ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 102 שבמתכונתו הקודמת כלל גם דרישה של ויתור על שחר מצד העובדים, תנאי שמעולם לא נאכף בפועל על ידי הרשות לצורך תחולת הטבת המס. בתוך כך יצוין, כי במסגרת כללי מס הכנסה שהותקנו מכוח סעיף 102 נקבע חובת דיווח לפקיד השומה על החברה ועל הנאמן בגין הקצאה לפי 102 וזאת בתוך 90 יום ממועד ההקצאה בטופס 146. הגם שלהבדיל מהדרישה להפקדה בידי הנאמן, כאן מדובר דווקא בתנאי חשוב האמור למנוע, בין היתר, תופעות חמורות של "back dating". מכל מקום חרף חשיבותו המהותית של התנאי האמור, עד היום, לא טרחה הרשות לקבוע ולפרסם בפועל טופס מתאים, כך שנאמן או חברה שלא דיווחו על הקצאה כלשהי לכאורה לא הפרו כל תנאי מהכללים על כל המשתמע מכך. הגם שהיינו ממליצים לחומרה לבצע דיווח כאמור במכתב לפקיד השומה חרף העובדה שלא נקבע לכך טופס מתאים.

◆ **לסיכום**, דומה כי ההגיון העומד מאחורי ההסדר הכפוי שנקבע על ידי הרשות עומד על כרעי תרגולת מבחינה משפטית ויתכן, כי האג'נדה הנסחרת שעמדה מאחוריו היתה כרסום בהטבת המס שבסעיף 102 (מעין העלאת שיעור מס מוסוויית באופן רוחבי). בהחלט לגיטימי לסבור, כי יש מקום להעלאת שיעורי המס על אופציות לעובדים, אולם דבר זה מן הראוי שיעשה בדרך המלך של שינוי חקיקה ראשית ולא בדרך מתחכמת של המצאת פגמים מהותיים שאינם קיימים ואינם מוצדקים מבחינה משפטית, תוך ניצול כוחה השלטוני של הרשות כ – "עושה שוק" מול הנישומים. בנסיבות אלה יש מקום לבחון את חוקיותו של ההסדר הכפוי כאמור ובכלל זה את השאלה אם, לא חלים עליו דיני החוזים האחידים באופן שיאפשר את פתיחתו מחדש בידי נישום שייפגע מההסדר בעת מימוש עתידי במסגרת הליך משפטי מתאים.

◆ כידוע, במסגרת סעיף 102 לפקודה נקבעו, הטבות מס לעובדים בגין הכנסותיהם ממניות, לרבות אופציות, שהוקצו להם על ידי החברה המעבידה באמצעות נאמן. על מנת להיכלל בהטבות המס כאמור, נקבעה בהגדרת המונח "הקצאת מניות באמצעות נאמן" שורה של תנאים, ובהם **התנאי לפיו: "המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן עד תום התקופה לפחות" (12 חודשים במסלול הפירותי ו-24 חודשים במסלול ההוני).** הרציונאל העומד לכאורה מאחורי הדרישה להפקיד את המניות בידי הנאמן הינו ברצון למנוע מימוש מוקדם של המניות בידי העובד לפני תום "התקופה".

◆ יצוין, כי עצם הדרישה להפקדת הזכות באופן פיזי בידי הנאמן הינה משונה ומעט ארכאית בראי דיני החברות המודרניים, שכן לפחות בשיטת המשפט האנגלו אמריקנית שדיני החברות הישראליים יונקים ממנה, אין חשיבות קונקלוסיבית לאחיזה בתעודת המניות עצמה (כדוגמת מניות למוכ"ז שעברו מן העולם) ומה שמכריע הינו רישום בעלי המניות בפנקסי החברה, החייב בדיווח גם לרשם החברות. כתוצאה מכך לעיתים קרובות כלל לא מונפקת תעודת מניה ואין למעשה מה להפקיד בידי הנאמן. הדברים נכונים ביתר שאת לגבי אופציות. נמצא, כי משנרשמה הזכות בפנקסי החברה על שם הנאמן אין אפשרות משפטית של ממש לבצע מימוש של המניה ללא הסכמת הנאמן. ואם תמצי לומר כי יכול לכאורה העובד לבצע עסקה אובליגטורית עם צד ג' ביחס לזכותו כנהנה בגין המניה המוחזקת בידי הנאמן ללא ידיעתו, מבלי לשנות את המרשם בפנקסי החברה, כי אז ממילא החזקה פיזית של הנאמן בתעודת המניה אינה מעלה ואינה מורידה לענין זה. עובד שביצע עסקה כאמור, ביצע "מימוש" בתוך התקופה תוך פגיעה בהטבות המס ומה אפוא הועילו חכמים בתקנתם? לאור האמור, יש להתפלא אפוא על הוראת הביצוע שפרסמה רשות המיסים בשנה החולפת (ר' מכתב הנחיה של הרשות מיום 24.7.2012 ובעקבותיו חוזר סמנכ"ל לעניינים מקצועיים מיום 6.11.2012) ולפיה, הרשות רואה באי מיילוי התנאי של הפקדה פיזית של המניה או האופציה בידי הנאמן כהפרה מהותית של תנאי 102 באופן השולל את הטבות המס. גם הרשות הייתה ערה ככל הנראה לכך שבדיני החברות כאמור אין חשיבות "לנייר" או "לתעודה" ולכן ההנחיה "מתפתלת" סביב השאלה מה בעצם יש להפקיד בידי הנאמן? ("עושת ממרשם בעלי המניות" כתבי הענקה" וכיו"ב מסמכים שהפקודה עצמה אינה מזכירה כי כאמור נוסחה בלשון ארכאית ומכל מקום ברור לכל כי המסמכים האמורים אינם "המניות" שאותן יש להפקיד לפי לשון הפקודה היבשה). עם זאת, "כתרופה למכה" פרסמה הרשות מעין "הסדר לפנים משורת הדין" הכולל שני מסלולים לבחירת העובדים והחברה (א). בחירת מסלול הענקה מחדש שבו במועד בחירתו ייעשה אתחול מחדש של "התקופה" שבה על הזכויות להיות מופקדות בידי הנאמן או (ב). מסלול אלטרנטיבי ("החלפת מסלול הקצאה") שבו במועד המימוש תיעשה חלוקה לינארית של הרווח לפי היחס שבין תקופת האיחור בהפקדה (התקופה שמעל 90 יום ממועד ההקצאה) לסך כל התקופה כולה באופן שעל החלק היחסי שבגין תקופת האיחור בהפקדה ישולם מס פירותי רגיל ובגין היתרה ישולם מס ריווח הון של 25%. מבחינה



**לא די בהכרזה על דיבידנד - צריך לחלקו בפועל (פס"ד שור)**  
**עמ"ה 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה**  
**אברהם רוזנברג, עו"ד (יועץ מס)**

בשנת 1984 ייסדו אלי שור (להלן: "שור"), ונחום שפיר (להלן: "שפיר") את חברת קו מערכות בע"מ (להלן: "קו מערכות"), לכל אחד מהמייסדים הוקצו 50% ממניות החברה. החברה עסקה ועוסקת בפיתוח וייצור תוכנות ובמתן שירותי תחזוקה ושירותים נלווים לתכנות. בחודש נובמבר 2003 ייסדו שור ושפיר חברות פרטיות. שור ייסד את חברת שור אלי אחזקות בע"מ (להלן: "שור אחזקות") ושפיר ייסד את חברת שפיר נחום אחזקות בע"מ (להלן: "שפיר אחזקות") (שתי החברות יחדיו יכוננו להלן: "חברות האחזקה"). שור ושפיר היו בעלי המניות היחידים בחברות האחזקה, כל אחד בחברה שייסד. ביום 18/12/2003 העבירו שור ושפיר את מלוא מניותיהם בקו מערכות לחברות האחזקה, כך שהשליטה בחברה עברה מידיהם של שור ושפיר לחברות האחזקה. שווי קו מערכות הוערך על ידי שור ושפיר בסך של 24,000,000 ש"ח כך ששווי המניות שהועברו על ידי כל אחד מהם לחברת האחזקה שבשליטתו הוערך ב - 12,000,000 ש"ח. ימים ספורים לאחר העברת המניות הגישו שור ושפיר בקשה להכיר בחברות האחזקה כחברות משפחתיות. בחודש 12/03, סמוך לאחר הקמת חברות האחזקה, החליטה קו מערכות להכריז על חלוקת דיבידנד לבעלי המניות. בהחלטה נרשם כי הוחלט לחלק לבעלות המניות, חברת שור אחזקות ושפיר אחזקות, דיבידנד בסך כולל של 8,000,000 ש"ח - 4,000,000 ש"ח לכל אחת. כן נרשם כי הדיבידנד פטור מתשלום מס במקור. בהחלטה לא נקבע מועד לתשלום הדיבידנד. בו ביום חתמו שור ושפיר על מסמך בו הם מאשרים את קבלת הדיבידנד, אף כי אין חולק שקו מערכות לא שילמה באותו מועד תשלום כלשהו לחברות האחזקה. במאזני קו מערכות לשנת 2003 נרשמה התחייבותה של החברה לשלם דיבידנד לבעלי המניות כלומר לחברות האחזקה. במאזניהן של חברות האחזקה לשנת 2003 נרשמו סכומים מקבילים. בפרק רכוש שוטף נרשם "דיבידנד לקבל". בשנים 2005, 2006, 2007 ו - 2008 שולמו תשלומים שונים על ידי קו מערכות לחברות שור אחזקות ושפיר אחזקות ואלו שימשו להפחתת יתרת ההתחייבות לדיבידנד. המערערים טוענים כי הדיבידנד שקיבלו חברות האחזקה מקו מערכות פטור ממס בהיותו דיבידנד בין חברות. המערערים סומכים טענתם על סעיף 126(ב) לפקודה הקובע כי "בחישוב ההכנסה החייבת של תאגיד לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בו שאף שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני-אדם אחר החייב מס חברות [...]". לטענת המערערים המועד בו הופקה ההכנסה מדיבידנד מחברת קו מערכות הינו מועד ההכרזה על חלוקת דיבידנד, דהיינו בחודש 12/03. המערערים מדגישים כי בשנת 2004 הפכו חברות האחזקה לחברות משפחתיות כאמור, בהתאם לסעיף 64א' לפקודה. על כן טוענים הם כי כעת שחברות האחזקה שילמו דיבידנד לבעליהן, שור ושפיר, היה תשלום זה פטור ממס

#### **ביהמ"ש המחוזי בחיפה בפני כב' השופט רון סוקול:**

הצדדים חלוקים בשאלה האם התקבולים שקיבלו חברות האחזקה מקו מערכות בשנים 2005 - 2008 היו החזר חוב בגין הדיבידנד שחולק במועד ההכרזה בחודש 12/03 או שמא יש לראות בהם כדיבידנד במועד התשלום בפועל. למעשה המחלוקת בין הצדדים עניינה עיתוי אירוע המס של חלוקת הדיבידנד בחברת קו מערכות; האם אירוע המס התרחש במועד ההכרזה על חלוקת דיבידנד או שמא במועד החלוקה בפועל.

ביהמ"ש קבע, בפקודה אין הוראה מפורשת הקובעת מהו המועד הרלבנטי לקביעת החבות במס בגין תשלום דיבידנד לבעלי מניות. המערערים סבורים כי המועד הרלבנטי הינו מועד ההכרזה על חלוקת הדיבידנד ובכך מבקשים לאמץ את כללי החשבונאות הפיננסית, על פיהם נרשמה במאזן חברת קו מערכות התחייבות לתשלום הדיבידנד ובמאזני חברות האחזקה נרשמה הזכות לקבלת הדיבידנד. לעומתם סבור פקיד השומה כי אירוע המס בתשלום דיבידנד לבעלי מניות מתרחש רק במועד התשלום בפועל. פקיד השומה מדגיש כי העיקרון היסודי בקביעת מועד אירוע המס הינו עקרון המימוש ועל כן רק בעת מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד התרחש האירוע. במחלוקת זו קבע ביהמ"ש, כי הדין עם המשיב. החבות במס על תשלומי דיבידנד קמה רק עם מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד, כלומר עם תשלום הדיבידנד בפועל (ומקום שבו ניתן דיבידנד בעין, עם קבלתו). הדבר עולה הן מלשון הפקודה והן מתכליתה.

#### **תוצאה:**

הערעורים נדחו.

**ניתן ביום 7.4.2013**

**ב"כ המערערים: עוה"ד ג. רובין**

**ב"כ המשיב: עוה"ד רוזניק, פרק' מחוז חיפה**



**תחולת הלכת השיתוף בהעברת זכות מקרקעין בין בני זוג**  
 ע"מ 48567-02-12 ברגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת  
 אמיר אבו ראזק, משפטן

מפני שלא נתקמו התנאים לכך הקבועים בסעיף 85 לחוק. לא נמצא גם שהמשיב נימק החלטתו, בנימוקים הנשענים על הוראת חקיקה כלשהי. "המשיב סתם ולא פרש". משהגיע ביהמ"ש הנכבד להחלטה זו, היה על המשיב להענות לבקשת העוררים ולזמנם אליו לשמוע טענותיהם בעל פה ויתכן כי היו יכולים להמציא מסמכים שיסייעו בהחלטת המשיב. אשר לטענת העוררים כי החלטת המשיב בהשגה שלא לפטור ממס את העברת הזכויות מהבעל לאישה, בהיותם נשואים כדמו"י, הדבר איננו חד משמעי בכל מקרה כי יתכן ובמקרה זה, מקור הזכות באה בחלקה מקרובי הבעל לבעל עצמו ואין בחלק זה זכות לאישה ולא תחול עליה הלכת השותפות, למרות היותם נשואים זה לזה כדת וכדין. במקרה הנדון, המקרקעין נרכשו מחציתם כלומר 12/24 חלקים על ידי סבא המנוח ומחציתם 12/24 חלקים נרכשו על ידי הורי הבעל (העורר) בשנת 1963 ובכך הבעל נהיה בעל 6/24 חלקים והאשה בעלת 6/24 חלקים ומשנפטרה הסב בשנת 1968 הוריש את 12/24 חלקים שרכש ביחד עם ההורים כאמור לעיל, 6/24 חלקים לדודו של העורר ו- 6/24 חלקים לעורר לבדו, כי הסב איננו מוריש עלפי דין לעוררת אלא בצוואה וכאן נאמר כי מדובר במוריש על פי דין, כך שהעורר כבר נהיה לבעל 12/24 חלקים והאשה נשארה עדין בעלת 6/24 חלקים. אולם הדוד שירש מהסב 6/24 חלקים, העביר במתנה ללא תמורה לעורר 3/24 חלקים ובכך העורר כבר היה בעל 15/24 חלקים והעוררת קבלה במתנה ללא תמורה מהדוד 3/24 חלקים ובכך היא נהיתה בעלת 9/24 חלקים. לפיכך, על 9/24 חלקים מהמקרקעין ינתן פטור מלא ממס ואילו 3/24 חלקים יחויב במס על העברה ללא תמורה לקרוב על פי החוק. בעקבות המסקנות אליהם הגיע ביהמ"ש הנכבד, הוא קיבל חלקית את הערר, והחזיר אותו למשיב למתן הפטור על 9/24 חלקים מהמקרקעין בהעברה לעוררת, אשת העורר, ולמתן פטור 3/24 חלקים בלבד בהתאם לחוק בדבר העברה ללא תמורה בין קרובים כהגדרתם בחוק.

#### התוצאה:

◆ הערעור נתקבל חלקית

ניתן ביום 11.4.2013

ב"כ העוררים: עו"ד משה הר-שמש

ב"כ המשיב: לא צוין

◆ זהו ערר על החלטת המשיב אשר דחה השגת העוררים וחייב אותם במס בגין העברת מקרקעין נושא הדיון בין בני זוג מבעל לאשתו. המשיב ראה בפניה אליו בקשה לתיקון שומה, דחה את הבקשה וחייב את העוררים במס, לא קבל את טענת העוררים בפניהם אליו כי מדובר ברכוש משותף בין בעל ורעייתו כבני זוג הנשואין כדמו"י וכי בתוקף זה, אין כאן העברת מקרקעין שחייבת במס וכאן חל סעיף 69 לחוק. שלוש מבין נקודות המחלוקת הן דיוניות: האחת על שהחליט המשיב לראות בהשגה בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק למרות שהמסמך בו דן המשיב נושא כותרת "השגה", שהוגש לפי סעיף 87, לחוק. השניה נוהלית דיונית לגבי טענת העוררים שהמשיב התעלם ממנה ולא זימן את העוררים לדיון בפניו למרות בקשתם שנכתבה בהשגתם בפרוש ואף לא התייחס לבקשתם בהחלטתו להופיע בפניו. השלישית היא, כי המשיב לא נימק את החלטתו בהשגה ודחה אותה כאילו זו היתה בקשה לתיקון שומה ולא נימק מדוע הגיע למסקנה זו. המשיב גם לא נימק מדוע לא מצא לנכון לזמן את העוררים כבקשתם והסתפק באמירה כי מדובר בתיקון שומה ולא בהשגה ולא הוסיף דבר בקשר למסקנה אליה הגיע בהחלטתו. יתר על כן הוא גם לא נימק מדוע העסקה הנדונה חייבת במס ואיננה פטורה ממס. עיקר המחלוקת היא, אם העסקה במקרקעין עליה דווח, חייבת או פטורה במס.

◆ **לטענת העוררים**, הרכוש שייך לשני בני הזוג למרות שהוא רשום על שם הבעל בשלמות וכי כאן חלה לטענתם הלכת השיתוף בין בני זוג נשואים כדמו"י. העוררים טענו כי מדובר ברכוש משותף בין בעל ורעייתו כבני זוג הנשואים כדמו"י וכי בתוקף זה, אין כאן העברת מקרקעין שחייבת במס וכאן חל סעיף 69 לחוק.

◆ **לטענת המשיב**, יש לראות בהשגה בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק למרות שהמסמך בו דן המשיב נושא כותרת "השגה", שהוגש לפי סעיף 87. המשיב לא נימק את החלטתו בהשגה ודחה אותה כאילו הייתה בקשה לתיקון שומה, ולא נימק מדוע הגיע למסקנה זו. המשיב גם לא נימק מדוע לא מצא לנכון לזמן את העוררים כבקשתם והסתפק באמירה כי מדובר בתיקון שומה ולא בהשגה ולא הוסיף דבר בקשר למסקנה אליה הגיע בהחלטתו. יתר על כן, המשיב גם לא נימק מדוע העסקה הנדונה חייבת ואינה פטורה ממס.

**ביהמ"ש המחוזי בנצרת - כב' השופט עבד אל רחמאן זועבי, עו"ד הללי אליהו ועו"ד נאדר זועבי:**

◆ קבע כי, למרות נסיונו של ביהמ"ש הנכבד למצוא דבר המצדיק את קביעת המשיב כי מדובר בבקשה לתיקון לפי סעיף 85 לחוק, לא מצא כי הפניה למשיב היתה בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, זאת



**מע"מ בגין עסקת מקרקעין בין מלכ"ר למלכ"ר זר**  
**עמ (י-ס) 12863-11-10 יד הרב הרצוג ואח' נ' מנהל מע"מ ירושלים**  
**אמיר אבו ראזק, משפטן**

של העמדת מקרקעין לטובת הישיבה. בסופו של יום לאחר שנשמעו העדויות חזר בו המשיב מטענותיו ביחס להסכם השני והסכים כי מר דוויקו רכש את המגרש לצרכיו הפרטיים, והשומה שהוצאה למעוררת בכל הנוגע למכירת המגרש בהסכם השני אינה נכונה.

### **בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ:**

◆ ביהמ"ש קבע כי, ההגדרה הרלוונטית של "מלכ"ר" לעניין חיובה של המעוררת במע"מ על מכירת החלק הבנוי לתאגיד הזר היא זו המצויה בסעיף 1 לחוק ולא זו שבסעיף 4 שבו. את המונח "מלכ"ר" יש לבחון בהתאם להגדרתו בסעיף ההגדרות והיא קובעת כי "מוסד ללא כוונת ריווח" או "מלכ"ר" הוא, בין היתר, "חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספיי". ההגדרה של "עסקת אקראי" הרלוונטית לעניין היא הגדרה השנייה שבהגדרת מושג זה בסעיף ההגדרות בחוק, היינו: "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת זירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספיי". רק פעילות בישראל מחייבת במס שכר את המלכ"ר, אולם בכל הנוגע לעסקת אקראי שעושה אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין עם עוסק או עם מלכ"ר או מוסד כספיי, אין נפקות לשאלה עם לאותו מלכ"ר פעילות בישראל אם לאו. הטענה כי המחוקק ביקש לחייב במס מוכר מקרקעין שאין עיסוקו במקרקעין רק כאשר הקונה חייב במס בעצמו, אין לה על מה שתסמוך. עם זאת צוין כי במקרה זה התאגיד הזר גם מקיים "פעילות בישראל". גם טענת המעוררת כי רק מקום בו ניהולו של המלכ"ר נעשה בישראל ייחשב כקיום פעילות בישראל, אין לה על מה שתסמוך. העובדה שאין הגבלה בתקנון על קבלת החלטה על העברת הון העמותה לידי מייסדיו בפירוק, אין בה די, שכן ייתכן שקיימת הגבלה שכזו בחוק הלוקסמבורגי האוסרת בפועל פעולה מעין זו. מעבר לכך, עצם העובדה שהתאגיד הזר הגדיר את עצמו כעמותה ללא מטרות רווח, מוכיחה כמאה עדים שבעת פירוק העמותה נכסיה לא יחולקו בין מייסדיה שכן הדבר עומד בסתירה קוטבית להגדרת התאגיד כמוסד ללא כוונת רווח.

### **תוצאה:**

◆ הערעור נתקבל בחלקו

**ניתן ביום 10.4.2013**

**ב"כ המעוררת: עו"ד שלומי ואקנין**  
**ב"כ המשיב: עו"ד חגי דומברוביץ'**

◆ המעוררת הינה עמותה שלא למטרות רווח שבעלותה היה נכס מקרקעין כאשר בחלק אחד של המקרקעין בנוי מבנה בן 4 קומות והחלק השני של המקרקעין הוא מגרש פנוי. המגרש צמוד לחלק הבנוי שבו פועלת מזה שנים ישיבת "דעת חיים" אשר החזיקה בו תמורת תשלום דמי שכירות. במהלך שנת 2006 הקנתה המעוררת זכויות חכירה לדורות בשני חלקי המקרקעין. ביום 14.02.06 נכרת הסכם בין המעוררת ובין תאגיד ללא כוונת רווח הרשום בלוקסמבורג במסגרתו הוענקו לו זכויות חכירה לדורות בחלק הבנוי. ביום 12.12.06 נכרת הסכם עם מר סילבן דוויקו, תושב חוץ, במסגרתו הוענקו לו זכויות חכירה לדורות במגרש. התאגיד הזר אפשר את המשך שהותה של הישיבה בחלק הבנוי, תחילה ללא תמורה, והחל מראשית שנת 2008 בתמורה של 100,000 דולר לשנה לפי הסכם שכירות שנכרת בין התאגיד הזר והישיבה המעוררת דיווחה על שתי העסקאות למיסוי מקרקעין אך לא למשיב משום שלעמדתה אין חבות במע"מ בגין ההסכמים. ברם, המשיב הסבור כי העסקאות מחויבות במע"מ והוציא למעוררת שומת מס עסקאות בסך של 5,893,988 ש"ח בגין שני ההסכמים, שכן לדעתו מדובר בעסקת אקראי כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") החייבת במס לפי סעיף 2 לחוק בהיותה בגדר "עסקה" בהתאם להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק הכוללת גם "עסקת אקראי". המחלוקת הייתה אך בשאלה האם הקונים במקרה זה בשני ההסכמים, היינו התאגיד הזר ומר דוויקו, עונים על ההגדרה של מלכ"ר.

◆ לטענת המעוררת, אין חבות במע"מ בגין ההסכמים. המעוררת טענה כי אין לראות בתאגיד הזר מלכ"ר באופן שמחייב את המעוררת בתשלום מע"מ בשל מכירת השטח בנוי לתאגיד הזר. לפי טענת המעוררת, בהתאם להוראת סעיף 15(ב) לחוק, הקובעת כי אבן הבוחן המרכזית לקיומה של פעילות בישראל, היא ניהול הפעילות בישראל. מכאן יש ללמוד גם להגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק כי נכלל בה רק מלכ"ר שיש לו פעילות המנוהלת בישראל. המעוררת הוסיפה כי מחוקק המשנה לא התקין תקנה אודות דרך דיווח על עסקה מעין זו בה הרוכש הוא תושב זר ומכאן שעסקה מעין זו אינה חייבת במס.

◆ לטענת המשיב, מדובר בעסקת אקראי כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף החייבת במס לפי סעיף 2 לחוק בהיותה בגדר "עסקה" בהתאם להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק הכוללת גם "עסקת אקראי". לטענת המשיב, שני הרוכשים עונים לחלופה השנייה שבהגדרת "מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק. המשיב הדגיש כי הוא אינו טוען לקיומה של עסקה מלאכותית אלא שהתאגיד הזר ומר דוויקו פעלו ביחד להשגת המטרה



**ועדת הכספים: מחיר הבירה לא יירד**

ביום 24.4.13 בתום ויכוח סוער, הכריעה ועדת הכספים, כי מס הקנייה על הבירה לא יירד, וכי בכך תמנע העלאת מיסים כואבים יותר. עפ"י החלטת ועדת הכספים: המס על הבירה לא יירד ויישאר על רמתו הקודמת 4.19 ש"ל לליטר. בכך קיבעה הוועדה את הצו שהעלה את מס הקנייה על הבירה ביוני 2012, אז הוא עמד על 2.18 ש"ל לליטר. עפ"י האוצר, התוספת הנוספת להכנסות המדינה עומדת על 245 מיליון ש"ל בשנה. יו"ר ועדת הכספים, ח"כ ניסן סלומינסקי (הבית היהודי) חזר על עמדתו, כי "ככל שנגדיל את הכנסות המדינה ממסים ממוצרים מסוג זה, נמנע קיצוצים והעלאת מיסים כואבים יותר". טרם ההצבעה המכרעת, הודיע סלומינסקי לחברי הוועדה, כי "יש הסכמה עם האוצר שבפעם הבאה שיעלו את המיסים על האלכוהול, יחריגו את הבירה. בנוסף, נפעל למצוא דרכים לסיוע למבשלות הקטנות". לטענתו, לפני הצעד הנעשה, נבחנה החרגת המבשלות הקטנות אך הסתבר שהדבר בעייתי מבחינה חוקית, שכן "קשה להחריג גורמים ספציפיים בענף מסוים מהעלאת מס על הענף כולו".

**חשוד בעבירות מס נתפס בבריחה בנתב"ג**

ביום 25.4.13 האריך בית משפט השלום בחיפה, כב' השופט יעל אבירם, במספר ימים את מעצרו של טימור זדיאשוילי, מחולון, החשוד בהפצה וקיצוץ של חשבונות מס פיקטיביות בהיקף של כ- 13 מיליון ש"ל. החשוד נתפס בביקורת הדרכונים בנתב"ג, כשהוא מנסה לצאת את הארץ תחת דרכון מזויף. במשרד חקירות מע"מ חיפה מתנהלת חקירת החשוד, בעלים של חברת "ר.ק.ת.א.י" בע"מ, הרשומה בענף שירותי תמיכה משרדיים וחברת "סטאטוס ניהול פרויקטים בע"מ" העוסקת באחזקת מבנים. מהבקשה שהוגשה לבית המשפט עולה, כי ב- 14.1.13, לאחר שמעצרו הוארך מספר פעמים, שוחרר החשוד בתנאים מגבילים בבית המשפט, בהם הפקדת דרכון ואיסור יציאה מהארץ למשך 180 יום. ביום 23.4.13, בשעה שהיה אמור להתייצב לחקירה במשרדי היחידה החוקרת, נתפס החשוד בביקורת הגבולות בנתב"ג כשהוא מנסה לצאת מהארץ כשהוא מצויד בכרטיס טיסה לרוסיה ובמזוודות, באמצעות דרכון מזויף.

**מנהל חשבונות מפ"ת חשוד בעבירות מס**

בימ"ש השלום בראשלי"צ שיחרר תחת מגבלות ביום 23.4.13 מנהל חשבונות בן 55, תושב פתח תקווה, שנעצר ונחקר בחשד לביצוע עבירות של זיוף, מרמה וקבלת דבר במרמה, גניבה בידי מורשה, עבירות לפי חוק איסור הלבנת הון ועבירות מס. החשוד נעצר בעקבות חקירה משותפת שמנהלת להב 433 יאל"כ עם היחידה הארצית להונאה שלוחת מרכז בביטוח הלאומי ופקיד שומה חקירות מרכז ברשות המסים. מהחקירה עולה חשד, כי החשוד השתמש בהמחאות של חברות, אותן הוא מייצג, לתשלום דמי ביטוח לאומי עודפים לבני משפחתו ואלה הוחזרו על ידי הביטוח הלאומי לחשבונותיהם של קרוביו לכאורה, בגין תשלום יתר. בנוסף עולה חשד, כי החשוד הוציא לבני משפחתו תלושי שכר פיקטיביים על מנת להונות את הביטוח הלאומי וגופים ציבוריים אחרים, באמצעות הטבות המוקנות בצד תלושי השכר, שלא כדין.

**ייבא רכבים לנכים בלי לשלם מיסים ?**

ביום 25.4.13 הורה בית משפט השלום באשקלון, כב' השופט רובין לביא, על הארכה במספר ימים של מעצר הבית של החשוד יוסף מורן (44) מהרצליה, העוסק ביבוא אישי של כלי רכב לנכים, החשוד בהגשת מסמכי יבוא כוזבים במטרה להתחמק מתשלום מיסים בסך של יותר מ- 540,000 ש"ל. כמצוין בבקשת המעצר שהוגשה ע"י בית מכס אשדוד, נערכה חקירה נגד החשוד והחברות ואן ישיר והכוח המניע, לפיה החשוד, העוסק במתן שירותי ליווי ויעוץ ליבוא כלי רכב ביבוא אישי לציבור הנכים, הגיש באמצעות החברות ב- 11 מקרים שונים בקשות לשחרור כלי רכב. בבדיקתן נמצאו ראיות הקושרות אותו לחשד של הגשת חשבונות ספק כוזבים במטרה להשתמש מתשלום מס אמת. כמפורט בבקשה, בחודש מרס 2013 הוגשו חמש בקשות לשחרור כלי רכב המיועדים לנכים כאשר החשוד הגיש למכס חשבונות רכישה כוזבות מהספק בחו"ל לפיהן עלות רכב אחד היא 15,750 יורו (78,750 יורו לחמישה). אולם, נמצא, כי עלותם של כלי הרכב בפועל היא כ- 130,000 יורו. עפ"י הבקשה, מהחקירה עלו עוד 6 מקרים נוספים.



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 לטל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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