

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

גיליון 671 יום ה' 1 באוגוסט 2013

השבוע בגיליון

אושרו בראשונה הצעות החוק להעמקת גביית המסים ולמלחמה בהון השחור // רו"ח יגאל ברייטמן ז"ל נהרג בתאונת מטוס

עדכונים מהשטח

הגשת בקשה לפטור ממס שבח – למי שייכת הזכות?

תאמר

מ"ה – רווחי חברה משפחתית "מכובסים" לא יחולקו בפטור ממס! //

פסיקה

שבח – קביעת שווי והאם מדובר בזכות באיגוד מקרקעין //

שבח – הערכת שווי דירת מגורים המושפעת מ"ציפייה לזכויות בנייה" //

אישום נוסף בפרשת הילוך חוזר- נגד סימו גבאי // חלק מעובדי הכנסת תורמים יום בפגרה // "ביקורות קיץ" של רשות המיסים בצפון // עבירות מס לחברת טורקיש איירליינס !!

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

אושרו בקריאה ראשונה הצעות החוק להעמקת גביית המסים ולמלחמה בהון השחור

◆ בין היתר כוללות הצעות החוק: מלחמה בהון השחור תוך הגדרת עבירות מס חמורות כעבירות מקור לפי החוק לאיסור הלבנת הון והעברת מידע ישירה מהרשות לאיסור הלבנת הון לרשות המסים, צמצום עסקאות מזומן בין עוסקים מ-20,000 ₪ ל-10,000 ₪ והטלת קנס של 15% על עבירה כאמור.

◆ בתחום הגברת האכיפה וייעול הגבייה כלולות בהצעות החוק בין היתר הצעות להרחבת הסמכויות בתחום הגבייה על ידי עיכוב יציאה לחו"ל במחדלי תשלום ודיווח, מניעת הברחת נכסים, הרמת מסך בהעברת פעילות, מתן סמכות לרשות לעיקול כלי רכב של חייבים בשטח ציבורי, חובת המצאת ערבויות להבטחת תשלומים בהליכים משפטיים הגברת האכיפה תוך עיכוב החזרי מס למי שלא הגיש דו"ח, הטלת קנסות פיגורים מיום השומה ודרישת ערובה בהליך ערעור על שומות, קביעת חובת דיווח מקוון לחברות במס הכנסה וחובת דיווח על הפסקת פעילות.

◆ הצעות החוק יועברו להכנסה לקריאה שנייה ושלישית בוועדות חוקה, חוק ומשפט ובוועדת הכספים.

◆ ביום 31.7.13 אישרה מליאת הכנסת בקריאה ראשונה את שתי הצעות החוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה לעניין ייעול אמצעי הגבייה והדיווח ובעניין אמצעים לאכיפת תשלום מסים ולהרתעה מפני הלבנת הון.

לדברי מנהל רשות המסים, עו"ד ורו"ח משה אשר, הצעות החוק מסייעות לחזק את היכולת של רשות המסים בהתמודדות עם ההון השחור ועם עברייני וסרבני מס. ההצעות כוללות תיקוני חקיקה במרבית חוקי המס, שעניינם הגברת אכיפת דיני המס, צמצום היקף העלמות המסים בישראל, שיפור וייעול גביית המסים ושיפור באיסוף המידע והדיווח לרשות המסים.

◆ הצעות החוק גובשו בהמשך להמלצת צוות בראשות מנהל רשות המסים שככלל גם נציגי אגף תקציבים ומשרד המשפטים שמטרתו הייתה לבחון את הטיפול בנושא ההון השחור, אכיפת ההון השחור והעלמות המס. תיקוני החקיקה הכלולים בהצעת החוק נכללו בתחילה בהצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014. ואולם בתיאום בין הממשלה לכנסת, הוצאו ממנה עוד לפני הנחתם בכנסת ושולבו בהצעות חוק נפרדות.

רו"ח יגאל ברייטמן ז"ל נהרג בתאונת מטוס

בצער רב, ביגון ובתדהמה אנו משתתפים בצער המשפחה על מותו הטראגי של רו"ח יגאל ברייטמן ז"ל

בריטמן ז"ל היה אחד השותפים בפירמת ראיית החשבון - דלויט בריטמן אלמגור זהר- נציגת Deloitte בישראל. בריטמן ז"ל, בן 68, נהרג בתאונה עם מטוסו הפרטי באילת.

ההלוויה תתקיים ביום א' 4.8.2013 בקרית שאול בתי"א. יושבים שבעה בבית המשפחה, רחוב יהונתן 18, צהלה, ת"א. אנו משתתפים בצערה של משפחת בריטמן. מי יתן ולא תדעו עוד צער.

יהי זכרו ברוך



## הגשת בקשה לפטור ממס שבח – למי שייכת הזכות? מירב שחר, עו"ד (נוטריון) ; אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

נ' מלאך; רע"א 4114/98 בנק הפועלים בע"מ נ' לויאן).  
יחד עם זאת, הפסיקה הוסיפה וקבעה, כי ככל שהדבר  
נוגע למימוש הזכות במקרקעין על-ידי מי מבעלי  
התפקידים המנויים בסעיף 3, רשאי בעל התפקיד  
לעשות שימוש בפטור ככל שבעל הזכות המקורי היה  
זכאי לו (רע"א 9764/03 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ'  
בן פורת).

♦ ברע"א 7816/09 עו"ד יעקב מ. בויאר נ' עזבון המנוח  
מר דוד מרמלשטיין ז"ל, נקבע, כי על פי שטר  
המשכנתא מחויב כל מי שבא במקומו של החייב,  
ובכלל זה יורשיו של החייב, לעשות "כל הנדרש על מנת  
לקבל פטור". פירוש הדבר, כי היורשים חייבים היו  
לעשות את כל הנדרש על מנת לקבל את הפטור  
מתשלום מס שבח או לייפות את כוחו של הבנק או בא  
כוחו (כונס הנכסים). בנסיבות אלה, החיוב במס או  
הפטור ממנו, ייבדק לפי זכותו של היורש הספציפי  
אשר בשמו מוכר כונס הנכסים את הנכס, האם זכאי  
הוא לפטור.

♦ בהקשר זה חשוב להדגיש, כי המועד הקובע לבחינת  
השאלה האם זכאי המוכר לפטור ממס שבח: הוא יום  
המכירה, שהוא יום אירוע המס, ולא מועד אחר במשך  
תקופת הבעלות בנכס. על כן יש לבדוק מי היה  
ה"מוכר" או "בעל הזכות" ביום מכירת הדירה, האם  
הנפטר או יורשיו.

♦ יצוין, כי במקביל להחלטות שסקרנו לעיל, היתה  
התפתחות נוספת בפסיקה לפיה הזכות לקבלת פטור  
ממס שבח על דירת מגורים, בהתקיים נסיבות חריגות  
הופכת להיות זכות יחסית. כך למשל כאשר התנהגות  
של בעל הזכות מצביעה על אדישות להליכים  
המשפטיים ונקמנות, או נובעת ממניעים פסולים  
שבסופו של יום יש בהם כדי להביא לחוסר תועלת של  
מכירת הזכויות מחד, ומאידך, שימוש בזכות לא יפגע  
/או לא יגרום לכל נזק בבעל הזכות - במקרים כאלה -  
ייתה ביהמ"ש ליתן צו המורה לחייב את בעל הזכות  
לעשות שימוש בבקשה לפטור ממס שבח. לעניין זה  
יפים דבריה של כב' השופטת פורקצה בה"פ (מחוזי  
י-ם) 95/92 רפאל ונעמה גת נ' מאיר מתתיהו עו"ד  
דורון לנגה כונס נכסים.

♦ ככלל, ניתן לראות מגמה חיובית בפסיקת בתי  
המשפט לעניין השאלה שבכותרת, כאשר בתי המשפט  
נוטים להעניק את הזכות להגשת בקשה לפטור ממס  
שבח גם לגורמים אחרים ה"קשורים" לבעל הזכות.

\* מירב שחר עו"ד ונוטריון, שותפה במחלקה  
המסחרית של משרד עו"ד גולדמן ושות' ועוסקת  
בתחומי המשפט המסחרי והנדל"ן

♦ מאמרנו זה הינו המשך למאמר מיום 20.06.2013  
שפורסם באתר מס פקס (דעות מס) והינו מהווה  
השלמה לשאלה בעקבות פסק הדין בע"א 990/11  
בעניין מנהל מס שבח ת"א נ' עזבון המנוח שמחה איתן  
ז"ל בפש"ר, שניתן ע"י ביהמ"ש העליון ביום  
15.07.2013 (להלן: "פס"ד שמחה איתן").

♦ לאורך שנים דנה הפסיקה בשאלה – למי שייכת  
הזכות לבקש פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים.  
כידוע, מס שבח הוא מס על רווח הון הנובע ממכירת  
נכס מקרקעין. על מנת לזכות בפטור מתשלום המס  
בגין מכירת דירת מגורים יש לעמוד במספר תנאים  
מקדמיים וכן בתנאים הספציפיים הקבועים בכל אחד  
מסעיפי הפטור.

♦ ואולם, במקרים רבים כאשר בעל תפקיד מבקש  
אישור לביצוע מכירת זכות במקרקעין עולה השאלה  
מה יורה ביהמ"ש (או רשם ההוצאה לפועל) כאשר בעל  
התפקיד ובעל הזכות במקרקעין חלוקים לגבי הפעלת  
הפטור, כלומר: בעל התפקיד מעוניין "לנצל" את  
הפטור ממס שבח ואילו בעל הזכות מעוניין "לשמור"  
את הפטור לעתיד.

♦ בפס"ד שמחה איתן נקבע, כי הזכות להגשת בקשה  
לפטור ממס שבח איננה שייכת תמיד לבעל הזכות  
במקרקעין ובמקרה הנ"ל יש לראות נכס הנמכר על ידי  
נאמן בפשיטת רגל של אדם שנפטר, כאילו נמכר גם  
לצורך הוראת הפטור בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין  
(להלן: "החוק") על ידי פושט הרגל בעודו בחיים.

♦ במסגרת פסה"ד נשאלה השאלה מיהו "מוכר"  
הדירות על-פי החוק. סעיף 3 לחוק קובע, כי מכירת  
זכות במקרקעין שהוקנתה לנאמן בפש"ר, רואים אותה  
לצורך חישוב המס כאילו נמכרה "על ידי מי שממנו  
הוקנתה", קרי, המנוח הוא שהקנה את הזכות לנאמן  
ולא היורשים של המנוח מאחר ולא החזיקו זכות  
כלשהי השייכת למנוח. במסגרת פסה"ד אף נקבע, כי  
הדברים מתיישבים עם הרציונאל הקבוע בסעיף 189  
לפקודת פש"ר, לפיו נמשכים הליכי פש"ר למרות  
הפטירה של החייב והנאמן ממשיך למלא את תפקידו  
ולהביא ככל הניתן לפירעון חובותיו של פושט הרגל,  
שאינם נתפסים במצב דברים כזה כחובות של העיזבון.  
על כן, ניתן לראות את נכס המנוח כאילו נמכר גם  
לצורך הוראות הפטור על ידי פושט הרגל בעודו בחיים.  
יחד עם זאת, צוין בפסה"ד, כי כפועל היוצא מהאמור,  
מורה סעיף 3 סיפא לחוק, כי במכירת אותה הזכות על  
ידי בעל התפקיד, יש לחשב את המס כאילו נמכרה  
הזכות על ידי מי שממנו הוקנתה לו (פושט הרגל  
במקרה הנ"ל) משמע - חישוב המס בעת העברת הנכס  
מבעל התפקיד לרוכש הזכות ייעשה על-פי נתוני "יום  
הרכישה" ו"שווי הרכישה" המתייחסים לבעל הזכות  
המקורי (פושט הרגל במקרה הנ"ל).

♦ חשוב לציין כי ב"תחילת הדרך" נקבע, כי הזכות  
לפטור המוענק על-פי סעיף 49 ב' לחוק אכן הוכרה  
בפסיקה כזכות אישית של בעלי הזכויות בדירה ואין  
היא זכות "הצמודה" לדירה (רע"א 2663/01 עו"ד ובר



**רווחי חברה משפחתית "מכובסים" לא יחולקו בפטור ממס !**  
 ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה ת"א 4  
 ויקטור עטיה, עו"ד

סעיף 64א(א)(1) מורה, כי לא רואים בחלוקת רווחים מתוך הכנסות החברה המשפחתית כחלוקה, ולטענת המערער אין כל זכר בסעיף לדרישת המשיב, כי שולם מס בגין רווחים אלו. סעיף 64א(א)(1) נוקט במונח "הכנסות" ולא במונח "הכנסה חייבת" – היא ההכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים שהותרו ממנה. המשיב קבע למעשה, כי רק חלוקה שנעשתה מתוך ההכנסה שלאחר קיזוז הפסדי העבר נופלת לגדרי הסעיף, בניגוד להתייחסות המפורשת בסעיף ל"הכנסות" ולא ל"הכנסה חייבת". עוד טען המערער כי פרשנותו שאין למסות את חלוקת רווחי החברה מתיישבת עם תכלית סעיף 64א ליצור מנגנון של "מיסוי חד שלבי", דהיינו איחוד לצורכי מס של הישויות המשפטיות השונות – החברה ובעל מניותיה.

**ביהמ"ש המחוזי ת"א, כב' השופט מגן אלטוביה:**

◆ ביהמ"ש סבור, כי במקרה שבו לא שולם מס בגין רווחים שצמחו בחברה משפחתית, הרי שלא הוחל כלל מודל המיסוי החד שלבי בנוגע לאותם רווחים. כאשר רווח מסוים אינו נתון למשטר המס החד שלבי, ודאי שאינו זכאי להקלה שבסעיף 64א(א)(1), שכל תכליתה למנוע כפל מס במיסוי הרווחים פעם נוספת במועד החלוקה. **הטבה שכל תכליתה למנוע כפל מס לא תחול שעה שלא מוטל מס.** הפרשנות הנכונה למונח "רווחים" בהקשר זה היא, כי מדובר ברווחים ששולם בגינם מס בשיטת המיסוי החד שלבי ולכן יש למנוע מיסויים בשנית.

דברים אלו מצאו ביטויים גם בפסיקה. **בפס"ד קליימן** נקבע, כי יש לחייב במס חלוקת דיבידנד שנעשתה מתוך רווחי אקוויטי שבידי חברה משפחתית, לאור העובדה שרווחי אקוויטי אינם מהווים הכנסה על פי הפקודה ולפיכך ממילא לא הוטל בגינם מס בידי החברה המשפחתית.

◆ ביהמ"ש ציין, כי הסדר החברה המשפחתית מושג באופן מהותי כאשר החלוקה הפטורה ממס היא חלוקה של רווחים ששולם בגינם מס בשיעור מס שולי או שנוצלה כנגדם הטבת מס בשיעור מס שולי, כגון ניצול הפסדים שנצברו בתקופת ההטבה או שימוש בפטור כנגד הכנסת החבר, לפיכך קבע ביהמ"ש, כי הכנסות הדיבידנד שקיבל המערער חייבות במס על פי הוראות סעיף 125ב לפקודה.

**התוצאה:**

◆ הערעור נדחה

**ניתן ביום: 15.7.2013**

**ב"כ המערער: עוה"ד ארז שגיב ו/או יועד כוכבי**  
**ב"כ המשיב: עוה"ד אריק ליס, פרק' ת"א (אזרחי)**

◆ המערער הינו בעל מניות בחברת יפעת (להלן: "החברה"). בשנות המס 1993 עד 1997 דיווחה החברה על הכנסותיה למשיב כחברה "רגילה". באותם השנים נצברו בחברת הפסדים נומינליים לצורכי מס בסך 1,610,835 ש. החל משנת המס 1998 ועד לשנת המס 2000 (להלן: "תקופת ההטבה"), פעלה החברה כחברה משפחתית, כמשמעות המונח בסעיף 64א בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). בשנים אלו שימש המערער כנישום בחברה המשפחתית, כמשמעות המונח בסעיף 64א לפקודה (להלן: "נישום מייצג") בשנת המס 2001 חזרה בה החברה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית, והחל מאותו מועד היא מדווחת על הכנסותיה כחברה רגילה.

◆ בשנים 1998-2000, עת פעלה כחברה משפחתית, נצברו בחברה רווחים לצורכי מס בסך 2,215,141 ש"ח, אשר קוזזו כנגד הפסדים המועברים משנים קודמות של החברה. בשנות המס 1998-1999 קוזזו כל רווחי החברה כנגד הפסדים מועברים, ובשנת המס 2000 ההכנסה החייבת של החברה לאחר קיזוז הפסדים מועברים הייתה 456,125 ש"ח.

ביום 19.12.2001 חילקה החברה דיבידנד לבעלי מניותיה בסך 1,924,000 ש"ח. חלקו של המערער בדיבידנד שחולק היה בסך 1,000,480 ש"ח. **המערער טען**, כי חלוקת הדיבידנד אינה מקימה חבות במס, לפי הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, אשר קובע, כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה תקופת – ההטבה) יראו כאילו לא חולקו".

◆ המשיב לא קיבל את גישת המערער וקבע, כי הסעיף חל רק בנוגע לרווחים שחולקו מתוך ההכנסה אשר שולם בגינה מס בחברה המשפחתית, ולא בנוגע להכנסה שקוזזה כנגד הפסדי העבר של החברה.

◆ **לטענת המשיב**, סעיף 64א לפקודה יוצר "פיקציה מיסויית" של ייחוס הכנסתה החייבת של החברה לנישום המייצג. פועל יוצא של אותה פיקציה היא, כי אין למסות את חלוקת רווחי החברה משפחתית, מאחר שכבר שולם על רווחים אלו מס ברמת היחיד. סעיף 64א(א)(1) נועד למנוע רק את מיסוי הרווחים שחולקו לאחר ששולם עליהם מס ברמת היחיד, ולא למנוע את מיסוי הרווחים שקוזזו כנגד הפסדי עבר. משכך, יש לקרוא את המונח "הכנסות החברה" בסעיף כמתייחס לרווחים שיוחסו ליחיד ושולם בגינם מס בשיעורי המס החלים על נישום יחיד. לטענת המשיב, לא ניתן לקבל את עמדת המערער, כי ניתן לחלק רווחים מהכנסה עסקית שקוזזה כנגד הפסדי עבר, משום שהיא תוביל לתוצאה, כי לא ישולם לעולם מס בנסיבות אילו בגין הכנסת החברה שחולקה כבר לבעלי המניות.

◆ מנגד, טען המערער, כי לפרשנות המוצעת על ידי המשיב אין עיגון לשוני מינימאלי בסעיף.



העיתון המקצועי לענייני מסים



## קביעת שווי והאם מדובר בזכות באיגוד מקרקעין

ו"ע 54914-05-12 רפאל פישר אחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין איננה אייזנברג, עו"ד

ברורים. הקרקע מצויה בהליכי תכנון ממושכים ואף מושכרת בהסכם שכירות ארוך טווח במחיר קבוע, נתונים אשר מפחיתים מערכה.

♦ ביום 5.3.12 החליט המשיב לדחות את ההשגה, בקובעו, כי החברה מהווה איגוד מקרקעין: סעיף 1 לחוק מגדיר איגוד מקרקעין כ"איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין".

**ועדת ערר בבניהמ"ש המחוזי בי-ס – כב' הש' בדימ' משה רביד; משה יצחק, שמאי מקרקעין, עו"ד ד"ר ליאור דודאי:**

♦ העוררת ערכה שומה עצמית בהתאם לסיווג העסקה כפעולה באיגוד מקרקעין, אולם לאחר מכן, ועוד בטרם הוציא לה המשיב שומה, יידעה את המשיב בכתב אודות טעות משפטית שנפלה בסיווג העסקה, והבהירה, כי לפי עמדתה הרכישה לא נעשתה באיגוד מקרקעין. סעיף 85 לחוק מאפשר למשיב לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ג) לחוק בין היתר במקרה בו "נתגלתה טעות בשומה". טעות זו טומנת בחובה גם טעות משפטית. היוזמה לתיקון יכולה לבוא הן מצד המשיב, והן "לפי דרישת מי ששילם מס". הוועדה קבעה, כי לאור הזמן הקצר שחלף בין הגשת השומה העצמית ובין הבקשה לתיקון השומה עקב טעות בסיווג העסקה אין למנוע מהעוררת לתקן את שומתה העצמית. לפי הוראות סעיף 1 לחוק שווי זכות במקרקעין תיקבע על דרך הכלל לפי שווי השוק שלה. לכלל זה נקבע חריג לפיו שווי הזכות יהיה התמורה שקבעו ביניהם הצדדים למכירה, במקרים בהם שוכנע המשיב שהתמורה בעד הזכות נקבעה בין הצדדים בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים ביניהם. המקרה דן אינו נופל בגדר החריג. ♦ בהתאם לטענת העוררת בדבר אי הרמת מסך לגבי העסקה שביצעה, גם בשומה העצמית שערכה תיארה את הנכס הנמכר כ"מניות באיגוד מקרקעין". לעומת זאת, הגדרת השווי מתייחסת ל"תמורה בעד הזכות במקרקעין". העוררת לא קבעה תמורה בעד זכות כזו. שלא כטענת המשיב, העוררת כן התייחסה בהשגתה לנושא שווי המקרקעין וכבר בשלב ההוא טענה, כי שווי הנדל"ן כפי שחושב ע"י המשיב אינו נכון; נתוני העסקאות לפיהן ביצע את ההשוואה אינם ברורים; יש להתחשב בהליכי התכנון הקשורים לקרקע ולהסכם השכירות הקיים לגביו. אולם, העוררת לא הגישה, לא אז ולא בהליך הנוכחי, חוות דעת של שמאי מטעמה. מן הצד השני, הנטל על המשיב להוכיח את שווי השוק שקבע לנכס. בפסיקה הובהר, כי "שיטת ההשוואה" היא שיטה מקובלת לשום בה מקרקעין.

**התוצאה:**

♦ הערר התקבל. הנכס יחזור להערכת שווי המקרקעין ע"י המשיב, תוך התייחסות לנתונים אליהם הפנתה העוררת, כשלעוררת האפשרות להגיש חוות דעת שמאית מטעמה בעניין.

ניתן ביום 21.7.13 ב"כ הצדדים: לא צוין.

♦ ביום 22.2.10 רכשה העוררת מגל מרט, אנית השקעות בע"מ וגלאט מרקט אחזקות בע"מ, 100% ממניותיה של החברה. בעת הרכישה החזיקה החברה ב-16% ממניות חברת קרית הרבנים בע"מ (להלן: "קרית הרבנים"), אותן רכשה קודם לכן. בנוסף למניות הוקנו לחברה בהסכם עם קרית הרבנים זכות שכירות של המקרקעין, כשפלי ההסכם החברה תתחייב לשלם דמי שכירות לתקופה של 4 שנים, ולאחר מכן תהיה זכאית לחזקה בנכס לתקופה של 20 שנה. במקביל התקשרה החברה עם שופרסל בהסכם שכירות משנה לגבי אותם מקרקעין לתקופה של 10 שנים. במקביל נחתמה תוספת להסכם שכירות המשנה, בה בוטלה האפשרות להביא לסיומו את הסכם השכירות במקרה שניתן יהיה לבנות על המקרקעין. העוררת והמוכרות הגישו הצהרה על "פעולה באיגוד מקרקעין", תוך שהן מציינות ב"תיאור הנכס הנמכר": "מניות באיגוד מקרקעין".

♦ לאחר מכן, התקבל אצל המשיב מכתב מטעם העוררת, בו הבהירה, כי עקב טעות משפטית רכישת מניות החברה דווחה לו כרכישת מניות באיגוד מקרקעין, ומשכך העוררת אינה חייבת במס רכישה.

♦ המשיב הוציא לעוררת שומת מס רכישה, ממנה עולה, כי החברה הינה איגוד מקרקעין, וכי העוררת חייבת במס רכישה בגין רכישת מניות החברה ככזו. המשיב הבהיר, כי לפי עקרון השיקוף הקבוע בסעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (להלן: "החוק"), לגבי פעולה באיגוד מקרקעין, המס יוטל על שווי המקרקעין של האיגוד ולא על שווי המניות. המשיב העריך "לפי השוואות" את שווי המקרקעין ב-57 מיליון ש"ח, ואת שווי המקרקעין הנוספים ב-21 מיליון ש"ח. שווי 16% מסך סכומים אלו, הועמד על 12.56 מיליון ש"ח.

♦ העוררת הגישה השגה על גובה שומת מס הרכישה, בטענה, כי החברה אינה "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק: אמנם העוררת הסכימה, כי החברה מחזיקה ב-16% ממניות קרית הרבנים, וכי קרית הרבנים אכן מסווגת כ"איגוד מקרקעין" כמשמעות מונח זה בחוק. אולם לחברה נכס נוסף – זכות השכירות במקרקעין, אותם השכירה בשכירות משנה לשופרסל, וזכות זו מניבה לחברה הכנסה שנתית. לעמדת העוררת עולה, כי איגוד המחזיק בנכסים המניבים פעילות עסקית או מקיים פעילות עסקית בשווי העולה על 10% ביחס לכלל הנכסים של האיגוד, לא יראו בו "איגוד מקרקעין". בנוסף טוענת העוררת, כי עקרון השיקוף אינו חל במקרה של שרשור החזקת חברות ואת החזקתה של החברה במניות קרית הרבנים יש לראות כהחזקה של זכויות באיגוד מקרקעין ולא בהחזקת מקרקעין. עוד נטען, כי המשיב עצמו מכיר בכך שלא מוחלת אוטומטית ההוראות החלות על מקרקעין גם על זכות במקרקעין, ועליו להישאר עקבי גם לעניין זה. לחילופין, טענה העוררת, כי שווי הנדל"ן כפי שחושב ע"י המשיב אינו נכון: נתוני עסקאות ההשוואה אינם



## הערכת שווי דירת מגורים המושפעת מ"ציפייה לזכויות בניה"

יו"ע 11-09-1160 מלול ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

מירב שחר, עו"ד (נוטריון)

הפטור רק לתמורה המשולמת עבור דירת המגורים. בנוסף, קבעה הועדה, כי פיצול בין הנכסים השונים הוכר בפסיקה כ"פיצול פיזי". בתי המשפט הוסיפו והרחיבו, כי ניתן לערוך פיצול של התמורה לא רק במצבים של נכסים פיזיים נפרדים, אלא גם מקום שבו התמורה שולמה בגין זכויות נוספות המצטרפות לשווי דירת המגורים. פיצול זה כונה בפסיקה "פיצול רעיוני" שעיקרו פיצול התמורה בין זו המשתלמת עבור דירת המגורים, לבין התמורה בגין זכויות הבנייה.

♦ שאלה נפרדת הנה איתור אותם מרכיבים נוספים, שכן בהיעדרם של מרכיבים נוספים ניתן להניח, כי התמורה שולמה אך ורק עבור דירת המגורים. כאשר עוסקים בפיצול רעיוני, דהיינו במכירת זכויות בדירת מגורים ביחד עם זכויות לבנייה נוספת, יש לברר כיצד נקבע כי קיימות זכויות נוספות. לפיכך, בתי המשפט קבעו לצרכים שונים, כי גם צפייה סבירה לקבלת זכויות בנייה נוספות תיחשב כנכס נוסף שיכול להיות נתון לשומה נפרדת. גישה זו אומצה גם בנוגע לאפשרות של פיצול רעיוני במכירת נכס וביהמ"ש העליון קבע, כי ניתן לערוך פיצול בין שווי דירת המגורים לשווי זכויות בנייה נוספות, גם כאשר זכויות הבנייה הנוספות טרם אושרו בתכנית סטטוטורית. הצפייה לשינויים בזכויות מהווה נכס בעל ערך הניתן לפיצול (ר' ע"א 471/03 משה אהרונני נ. מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה)). עוד נקבע, כי יש לעשות הבחנה בין זכויות בנייה סטטוטוריות לבין "ציפייה לזכויות בנייה" שאלו עשויה להשפיע על הערכת שוויין של הזכויות. בהערכת שווי זכויות צפויות, יש להביא בחשבון את סיכוי ההתממשות מחד, אל מול האפשרות שהציפייה לא תתגשם מאידך. עם זאת, אלו הבדלים בשווי ולא בעצם קיומן של הזכויות הנוספות. ומה בעניין שלפנינו? זכויות הבנייה הנוספות במגרש הינן זכויות סטטוטוריות. הן נלמדות מתכנית המתאר שאושרו. מימוש זכויות הבנייה מותנה בקבלת הסכמה של המינהל, שהוא בעל המקרקעין. למגבלה זו יש השפעה על שווי הזכויות, אולם אין בה כדי לשלול את המסקנה, כי התמורה בעסקה כוללת בחובה מרכיב נפרד המשקף את הציפייה לקבלת ההסכמה ולמימוש הזכויות. מרכיב שכזה אינו נכלל בגדר הפטור למכירת דירת מגורים. עוד נקבע, כי הואיל ועסקינן בפיצול התמורה בין זו שמשולמת עבור דירת המגורים לזו המשולמת עבור הציפייה, אין כל רלבנטיות לטענת העוררים בדבר זהות בעל זכויות הבנייה עד למועד מתן ההיתר לחוכר. הדיון כאמור הינו בשאלת פיצול התמורה עבור דירת המגורים לתמורה עבור הזכויות הצפויות לחוכר.

### התוצאה:

♦ הערר נדחה.

ניתן ביום: 21.7.2013

ב"כ העוררים: עו"ד מירב שחר ועו"ד שלומי אביטן  
ב"כ המשיב: עו"ד שאול כהן מפרק' מחוז חיפה

♦ השאלה שנדונה היא כיצד להתחשב בעת הערכת השווי בזכויות בנייה של פי תכנית מתאר תקפה אשר מימושו מותנה בהסכמת בעל המקרקעין – מינהל מקרקעי ישראל. העוררים הם יורשים של זכויות החכירה בנכס המהווה בית מגורים בעין שריד. שטח המגרש 1,100 מ"ר ועליו בית מגורים בשטח של 94 מ"ר. הנכס נמכר באמצעות כונסי הנכסים עו"ד מירב שחר ועו"ד שלומי אביטן בשווי של 2,240,000 ש"ח. העוררים הגישו הצהרה לפיה מלוא התמורה שולמה בגין מכירת דירת המגורים וביקשו לפטור אותם מתשלום מס שבח. המשיב, לא קיבל את ההצהרה וקבע, כי מחיר העסקה הושפע מזכויות לבנייה נוספת במגרש. המשיב קבע כי שווי בית המגורים הנו בגובה תקרת הפטור על פי סעיף 49 ז' (א) לחוק מיסוי מקרקעין – 1,700,000 ש"ח (כשיעור התקרה ביום העסקה). על יתרת התמורה, 540,000 ש"ח, הוטל מס שבח. בגין קביעה זו הוגשה השגה על ידי העוררים. השגה שהגישו העוררים נדחתה ועל כן הוגש הערעור נשוא פסק דין זה.

ועדת ערר בביהמ"ש מחוזי בחיפה – ר. סוקול, שופט-

יו"ר הועדה; יחזקאלי גולן גלית, רו"ח; שמעון

פסטנברג, רו"ח:

♦ העובדות לעניין פסה"ד: המורשים חכרו את הנכס מהמינהל בשנת 1981. לאחר פטירתם נחתם הסכם חכירה חדש בין העוררים למינהל ב-2012. על פי הסכם החכירה חכרו המורשים, ובעקבותיהם העוררים, את הנכס לתקופה של 49 שנים משנת 1981. בהסכם צוין כי שטח הנכס הנו 1,081 מ"ר ומטרת החכירה הינה מגורים. כן צוין, כי קיבולת הבנייה המותרת הינה 160 מ"ר. לאחר תחילת תקופת החכירה על ידי המורשים שונו תכניות המתאר החלות על הנכס ולפי תכנית מתאר חדשה הוגדל שטח המגרש ל-1,130 מ"ר. כמו כן נקבעו זכויות בנייה נוספות במגרש בשטח של עד כ-500 מ"ר. העוררים טענו, כי התמורה שנקבעה בהסכם לא הושפעה מזכויות בנייה נוספת, מאחר והן אינן של חוכרי המגרש אלא של המינהל וכי בנייה נוספת מותנית ברכישת הזכויות מהמינהל, דהיינו בתשלום דמי היוון ודמי היתר למינהל.

♦ המשיב טען, כי שווי בית המגורים אינו עולה על 1,700,000 ש"ח וסומך עמדתו על חו"ד שמאי לפיה כל תשלום העולה על הערכת השווי, משקף תשלום בגין זכויות בנייה. המשיב מדגיש כי פיצול בין שווי דירת המגורים לזכויות בנייה נוספות יכול להיעשות לא רק כאשר קיימות זכויות בנייה מאושרות על פי תכנית מתאר תקפה ועל פי היתרים של המינהל, אלא גם כאשר קיים צפי לתוספת זכויות בנייה. לפיכך, יש לפצל התמורה ששולמה בין זכויות החכירה עבור דירת המגורים לבין תשלום עבור זכויות הבנייה הנוספות. כפי שידוע הענקת פטור במכירת דירת מגורים חייבה גם קביעת הוראות ביחס למכירת נכסים מורכבים הכוללים זכויות בניה. הועדה דנה בסמכותו של המנהל לפצל את התמורה ששולמה בין הנכסים השונים ולצמצם את



**"ביקורות קיץ" של**

**רשות המיסים בצפון**

כחלק ממבצע ארצי של רשות המיסים, נערכו ע"י אנשי רשות המיסים מאות ביקורות בעסקים ברחבי הצפון. במהלך השבוע החולף בכל רחבי הצפון ובו כל יחידות מס הכנסה ומע"מ באזור התגייסו לביצוע מאות ביקורות, שנערכו ביום ובלילה, ואלפי ביקורות נוספות עתידות להיערך במהלך החודש הקרוב ביתר חלקי הארץ. חלק גדול מהביקורות התמקדו בתחומי הנופש והקיט - צימרים, חדרי אירוח ומסעדות. בביקורות שנערכו על ידי משרד **מס הכנסה צפת** נמצאו 12% מבעלי העסקים מתוך 150 המבוקרים שלא רשמו הכנסות. משרד **מס הכנסה טבריה** מצא כי רק 8% מבין 61 הנבדקים לא רשמו הכנסות. עפ"י נתוני עובדי **מע"מ טבריה**, באזורים מהביקורות התגלו אי רישום הכנסות תקין ב- 10%.

משרד **מס הכנסה חיפה** ערך 160 ביקורות באזור חיפה, טירת הכרמל, נשר והקריות בעסקים המוכרים שטיחים, ציוד לבעלי חיים, פרחים, שעונים, גני ילדים, קייטנות, מלונות בוטיק, אטלזים. עפ"י ממצאי הביקורות, נמצאו 19% מהעסקים המבוקרים כשלא רשמו הכנסות.

המבצעים נערכו כחלק מפעילות נרחבת של רשות המיסים כנגד מעלמי מס והון שחור ובמסגרת הנחיית מנהל רשות המיסים, עו"ד ורו"ח משה אשר, למשרדים האזוריים להגביר את פעילות האכיפה ולשפר את כושר ההרתעה.

**עבירות מס לחברת טורקיש איירליינס !!**

ביום 25.7.13 הודיעה עו"ד מינה זמיר, הממונה על עניינים פסקאליים בפרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה) לחברת **טורקיש איירליינס** ומנהלה, **מר פאתיח דוגן**, על כוונה להגיש נגדם כתב אישום בגין עבירות מס- בכפוף לשימוע. חברת טורקיש איירליינס הינה חברת תעופה אשר עוסקת במתן שירותי תעופה לנוסעים, הובלות ושירותי תחזוקה לחברות תעופה זרות. ככל חברה זרה אשר מעסיקה עובדים בישראל אמורה היתה החברה לנכות מס במקור. על פי החשד, בין השנים 2006-2010 הסניף הישראלי של חברת טורקיש איירליינס, נהג בשיטה לפיה נרשמו במרמה בתלושי השכר שהופקו בישראל, בגין עבודתם של עובדי החברה הזרים, סכומים נמוכים מהשכר האמיתי שהתקבל בפועל בחשבוננו של כל אחד ואחד מהם בסניף בנק טורקי באיסטנבול. בדרך זו נמנע הסניף הישראלי מלנכות מס מעובדיו הזרים ולהעביר לרשות המיסים בסכום של 1,523,122 ₪.

[info@masfax.co.il](mailto:info@masfax.co.il)

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



**אישום נוסף בפרשת הילוך חוזר- נגד סימו גבאי**  
ביום 30.7.13 הגישה המחלקה לתיקים מיוחדים ברשות המיסים, עוה"ד אורי שפיגל, אורן בר עוז ולורי צרפתי לבית המשפט המחוזי בלוד כתב אישום חמור ובקשה למעצר עד תום הליכים נגד **שמעון (סימו) גבאי** ממושב תירוש, הנאשם בעבירות של סחיטה באיומים, איומים, שיבוש מהלכי משפט ועבירות מס. כתב אישום זה מצטרף לכתבי האישום הנוספים שהוגשו בפברואר 2013 בפרשת "הילוך חוזר". כתב האישום הוגש בעקבות חקירה גדולה ומורכבת, המשותפת למשרד **חקירות מע"מ ומכס תל אביב וליאל"כ בלהב 433 במשטרה** לאחר שהנאשם, שברח במשך תקופה ארוכה מהמשטרה, נתפס ע"י משטרת ישראל בארון בדירת מסתור ב- 14.7.13. לפי כתב האישום, פעל הנאשם, סימו גבאי, ביחד עם **איתן מלכה**, לביצועה של תכנית עבריינית בכוונה לסייע לאחרים לקבל לידיהם, שלא כדיון, סכומים ניכרים על חשבון הקופה הציבורית, תוך ביצוע עבירות על חוק העונשין ועל חוק מס ערך מוסף, בתקופה שבין תחילת 2011 עד סוף 2012. עוד לפי כתב האישום, איים גבאי על יוסי סוויסה, על מנת להניע אותו להפיץ חשבוניות פיקטיביות, על פי הנחייתו, בגין מכירת סולר לכאורה. גבאי הבהיר לסוויסה, כי הואיל והיה עד תביעה במשפט של אחיו - אבי גבאי- נוצר לו "חוב" כלפי אבי, יהא עליך לבחור באם להסתכסך או לשלם כסף בגין הזמן שריצו אבי גבאי ומשה גבאי בבית הסוהר (לשון האיום). לפי כתב האישום, סוויסה, שחשש מגבאי, פעל תחת הנחייתם של גבאי ומלכה, והפיץ חשבוניות פיקטיביות לחברת מ.צ.ע.כ מקרקעין והשקעות בע"מ, חברת עין כל העושר בע"מ וחברת שוי - חברה לאנרגיה ודלק בע"מ בסכום של 636,465,956 ₪, שסכום המע"מ בגינן הוא 75,306,910 ש"ח. עוד צוין בכתב האישום, כי איים גבאי על סוויסה, בכוונה להפחידו שלא ישתף פעולה בחקירה עתידית של רשויות החוק ושישמור על זכות השתיקה. גבאי אף הואשם בשיבוש מהלכי משפט בגין אי התייצבותו לחקירה.

**חלק מעובדי הכנסת תורמים יום בפגרה**

40 מעובדי הכנסת, עובדי חטיבת התפעול ומשמר הכנסת, בחרו להתחיל את פגרת הכנסת ביום התנדבות על חשבונם, במהלכו ישפצו את "חוות בקעה", מרכז יום לנוער בסיכון. השיפוץ יתקיים ביום א', 4.8.13, במועדון הנוער ברחוב יהודה 37, בקעה. המקום נבחר בשיתוף עם החטיבה לקידום נוער בעירית ירושלים. יחד עם עובדי הכנסת ישתתפו גם בני נוער מהחווה בשיפוץ. כל החומרים וכלי העבודה הינם ע"ח העובדים.

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.