

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

גיליון 675 יום ה' 3 באוקטובר 2013

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח
פסיקה

מיסוי דירות מגורים לאור החקיקה החדשה – טבלה מסכמת //

עליון – שבח – מהו יום המכירה בהליכי הוצאה לפועל ?
מיסוי – דחיית תביעת רשלנות שהגיש נישום נגד מייצגיו בענייני מיסוי
שבח – סיווג זכויות חכירה שנרכשו עם אופציות כ"זכות במקרקעין //

אמרגנו של משה פרץ הורשע בהעלמות מס // קנס גבוה למתחזה לעורכת דין //
נתפס חצי טון של כדורי ויאגרה מזוייפים // רופא שיניים חשוד בהעלמות מס //

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

מיסוי דירות מגורים לאור החקיקה החדשה – טבלה מסכמת

♦ לאחרונה נערכו שינויים רבים בחוק מיסוי מקרקעין ובמיוחד במיסוי והפטורים של דירות מגורים. לאור פניות רבות למערכת מס פקט, להלן טבלה המסכמת את עיקרי השינויים שבוצעו בחוק מיסוי מקרקעין בעניין פטור על מכירת דירת מגורים מזכה.

♦ הטבלה שנערכה ע"י עו"ד (רו"ח) ויקטור עטיה ממשרד גולדמן ושות', מציגה את המצב החוקי:
1. טרם התיקון (עד 31.12.2013)

2. בתקופת המעבר המוגדרת בהוראות המעבר לתיקון (31.12.2017-1.1.2014).
3. לאחר התיקון (החל מ-1.1.2018).

הסעי' בחוק מיסוי מקרקעין	עד 31.12.2013 (לפני התיקון)	1.1.2014 עד 31.12.2017 (בתקופת המעבר)	1.1.2018 ואילך (התיקון)	(אחרי)
סעי' 49א – תנאים לפטור לפי סעיפי 49 – פטור לדירת מגורים מזכה	פטור לא מוגבל לתושבי ישראל ולתושבי חוץ בגין מכירת דירת מגורים מזכה.	פטור מוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪ כאשר חריגה מסכום זה תמוסה באופן יחסי לחריגה מעל התקרה תוך הכרה בעלות יחסית בהתאם. הפטור ניתן לתושבי ישראל ולתושבי חוץ שהמציאו אישור משלטונות המס במדינתם לפיו אין בידם דירת מגורים נוספת.	פטור מוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪ כאשר חריגה מסכום זה תמוסה באופן יחסי לחריגה מעל התקרה תוך הכרה בעלות יחסית בהתאם. הפטור ניתן לתושבי ישראל ולתושבי חוץ שהמציאו אישור משלטונות המס במדינתם לפיו אין בידם דירת מגורים נוספת.	פטור מוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪ כאשר חריגה מסכום זה תמוסה באופן יחסי לחריגה מעל התקרה ובהכרה בעלות יחסית בהתאם. הפטור ניתן לתושבי ישראל ולתושבי חוץ שהמציאו אישור משלטונות המס במדינתם לפיו אין בידם דירת מגורים נוספת.
סעי' 49ב(1) – פטור כללי לדירת מגורים מזכה	הפטור זה ניתן למוכר דירת מגורים מזכה בתנאי שלא מכר ב 4 שנים שקדמו למכירה דירת מגורים אחרת.	הסעי' בוטל	הסעי' בוטל	הסעי' בוטל
סעי' 49ב(2) – פטור לדירת מגורים מזכה יחידה	פטור זה ניתן למוכר דירת מגורים מזכה יחידה, בתנאים: שלא היתה לו בעת ובעונה אחת יותר מדירה אחת ב 4 שנים שקדמו למכירה ושהוא לא מכר דירת מגורים אחרת בפטור לפי סעי' זה ב-18 חודשים טרם המכירה ושחלקו בדירה עולה על 25%.	פטור זה יינתן למוכר דירת מגורים מזכה יחידה ובתנאי שהוא מחזיק בדירה לפחות 18 חודשים מהיום שהייתה לדירת מגורים ובתנאי שחלקו בדירה עולה על 1/3.	פטור זה יינתן למוכר דירת מגורים מזכה יחידה ובתנאי שהוא מחזיק בדירה לפחות 18 חודשים מהיום שהייתה לדירת מגורים ובתנאי שחלקו בדירה עולה על 1/3.	פטור זה יינתן למוכר דירת מגורים מזכה יחידה ובתנאי שהוא מחזיק בדירה לפחות 18 חודשים מהיום שהייתה לדירת מגורים ובתנאי שחלקו בדירה עולה על 1/3.
סעי' 49ב(5) – סעי' פטור בגין מכירת דירה שהתקבלה בירושה	התנאים לפטור שהמוכר הוא בן זוג או צאצא או בן זוג של צאצא, של המוריש. המוריש ערב פטירתו היה בעל דירת מגורים אחת ואילו המוריש היה בחיים היה זכאי לפטור לו מכר את הדירה	אותם תנאים כמו טרם התיקון אך הפטור יוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪ כאמור בסעי' 49א בנוסחו לאחר התיקון.	אותם תנאים כמו טרם התיקון אך הפטור יוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪ כאמור בסעי' 49א בנוסחו לאחר התיקון.	אותם תנאים כמו טרם התיקון אך הפטור יוגבל בתקרה של 4.5 מיליון ₪ כאמור בסעי' 49א בנוסחו לאחר התיקון.



<p>מוכר יחשב לעניין 49ב(2) כבעל דירה יחידה גם אם יש לו דירה נוספת בשיעור אחזקה הנמוך מ 1/3, גם אם יש לו דירה נוספת שנרכשה כחלק הדירה הנמכרת 18 חודשים קודם למכירה, גם אם יש לו דירה המושכרת בשכירות מוגנת מלפני 1.1.1997. וגם אם יש לו דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה התנאים לפי סעי' 49ב(5)(א) ו-(ב)</p>	<p>מוכר יחשב לעניין 49ב(2) כבעל דירה יחידה גם אם יש לו דירה נוספת בשיעור אחזקה הנמוך מ 1/3, גם אם יש לו דירה נוספת שנרכשה כחלק הדירה הנמכרת 18 חודשים קודם למכירה, גם אם יש לו דירה המושכרת בשכירות מוגנת מלפני 1.1.1997. וגם אם יש לו דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה התנאים לפי סעי' 49ב(5)(א) ו-(ב)</p>	<p>מוכר יחשב לעניין 49ב(2) כבעל דירה יחידה גם אם יש לו דירה נוספת בשיעור אחזקה הנמוך מ 25%, גם אם יש לו דירה נוספת שנרכשה כחלק הדירה הנמכרת 18 חודשים קודם למכירה וגם אם יש לו דירה המושכרת בשכירות מוגנת מלפני 1.1.1997.</p>	<p>סעי' 49ג – חזקה לעניין מניין דירות המגורים לפי סעי' 49ב(2) - פטור לדירת מגורים מזכה יחידה</p>
<p>התנאים למכירת דירת מגורים שנתקבלה במתנה בפטור ממס הם כדלקמן: אם הדירה לא שימשה את המוכר למגוריו תהא תקופת צינון של 4 שנים בהם המוכר לא יהנה מפטור ממס מיום שקיבל את הדירה ואם הדירה שימשה את המוכר למגוריו אז תקופת הצינון תהא 3 שנים בלבד.</p>	<p>התנאים למכירת דירת מגורים שנתקבלה במתנה בפטור ממס הם כדלקמן: אם הדירה לא שימשה את המוכר למגוריו תהא תקופת צינון של 4 שנים בהם המוכר לא יהנה מפטור ממס מיום שקיבל את הדירה ואם הדירה שימשה את המוכר למגוריו אז תקופת הצינון תהא 3 שנים בלבד. המעבר יראו את נותן המתנה כמוכר הדירה לעניין חישוב המס לפי סעיפים 48א(ב) או 48א כנוסחו ערב יום המעבר.</p>	<p>התנאים למכירת דירת מגורים שנתקבלה במתנה בפטור ממס הם כדלקמן: אם הדירה לא שימשה את המוכר למגוריו תהא תקופת צינון של 4 שנים בהם המוכר לא יהנה מפטור ממס מיום שקיבל את הדירה ואם קיבל את הדירה מהורהו 3 שנים. אם הדירה שימשה את המוכר למגוריו 3 שנים ואם גם קיבל הדירה מהורהו, שנתיים ואם הוא גם נשוי או חד הורי שנה אחת בלבד.</p>	<p>סעי' 149 – תנאים למכירת דירת מגורים שנתקבלה במתנה בפטור</p>
<p>אין שינוי בסעי' למעט ניסוח מחדש של המונח זכויות בניה נוספות כך שעפ"י הנוסח החדש נקבע כי זכויות בניה נוספות יחשבו גם אפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר.</p>	<p>אין שינוי בסעי' למעט ניסוח מחדש של המונח זכויות בניה נוספות כך שעפ"י הנוסח החדש נקבע כי זכויות בניה נוספות יחשבו גם אפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר.</p>	<p>סעי' פטור הקובע נוסחת חישוב פטור כאשר מחיר המכירה מושפע מזכויות בניה נוספות</p>	<p>סעי' 49ז – מכירת דירת מגורים בפטור כאשר המחיר מושפע מזכויות בניה נוספות</p>
<p>במכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה טרם יום המעבר ושלא חל לגביה פטור. יחושב המס על השבח כדלקמן: השבח הריאלי עד יום המעבר יהא פטור ממס והמס בגין השבח הריאלי שלאחר יום המעבר יחויב במס בשיעור של עד 25%. חישוב השבח הריאלי לפני ואחרי יום המעבר יעשה בשיטה הלינארית בהתאם להגדרת "שבח ריאלי עד יום המעבר" שבסעי' 47.</p>	<p>במכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה טרם יום המעבר ושלא חל לגביה פטור. יחושב המס על השבח כדלקמן: השבח הריאלי עד יום המעבר יהא פטור ממס והמס בגין השבח הריאלי שלאחר יום המעבר יחויב במס בשיעור של עד 25%. חישוב השבח הריאלי לפני ואחרי יום המעבר יעשה בשיטה הלינארית בהתאם להגדרת "שבח ריאלי עד יום המעבר" שבסעי' 47. בתקופת המעבר יוכל מוכר להפעיל הוראות סעי' זה בגין שתי דירות מגורים בלבד ובתנאי שיכל למכור לפחות דירת מגורים אחת לפי סעי' 49ב(1) כנוסחו ערב יום המעבר, אילו הסעי' היה עומד בתוקפו ערב יום המעבר ובתנאי שלא מכר הדירה לקרוב בין בתמורה או שלא בתמורה ואם הדירה התקבלה במתנה בתנאי שמתקיימים התנאים בסעי' 49 בנוסחו ערב יום המעבר. חישוב המס לדירה שנמכרה בתקופת המעבר שהוראות סעי' זה לא יחולו עליה יחושב המס בגינה עפ"י הוראות סעי' 48א כנוסחו ערב יום המעבר.</p>	<p>הסעי' לא קיים</p>	<p>סעי' 48א(2) – מס השבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה טרם יום המעבר.</p>



העליון הכריע - מהו "יום המכירה" בהליכי הוצאה לפועל ? ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים בע"מ ואח' מירב שחר, עו"ד ונוטריון

של הצדדים, להבדיל מהיום שבו הושלמה העסקה והושגה מידת ודאות מלאה. בהמשך, קבע מהי הפרשנות "הנכונה" לביטוי "הושלמה המכירה" שבסעי' 19(1) לחוק.

♦ **לדעת כב' הש' זילברטל, פרשנותו של המערער היא הפרשנות המועדפת. דהיינו, היום שבו "הושלמה המכירה" הוא יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם הוצאה לפועל, ובמקרה של אישור עקרוני מבעוד מועד - יום כריתת הסכם המכר. הנימוק לכך הוא שבמועד זה חלה התמורה במערך הזכויות של הצדדים להסכם - המוכר-החייב מזה והקונה מזה - ונוצרה לכל אחד מהם הנאה כלכלית כתוצאה מהעסקה.**

♦ **כב' הש' עמית (בדעת מיעוט) - לשיטתו, המונח "הושלמה המכירה" אינו מתיישב עם המונח "אישור מכירה" ואף ספק אם יש במילה "השלמה" אחיזה לשונית למילה "אישור".** מכל מקום, ראוי להעדיף את המובן הטבעי והרגיל של הלשון ולא לנקוט בפרשנות המותחת את הלשון אל קצה גבולותיה.

♦ **כב' הש' עמית מוסיף, כי בסביבתו הקרובה של סעי' 19(1) לחוק מצא המחוקק לנכון להשתמש במונח "אישור" בשני סעיפי משנה אחרים (סעי' 19(3) לחוק וסעי' 19(3א) לחוק שעוסק ב"יום אישור התוכנית"), ומכך מסיק הוא שלא בכדי בחר המחוקק במונחים שונים ("השלמה" לעומת "אישור"), בצינו, כי חזקה על המחוקק ששילבי המכירה בהוצאה לפועל ידועים לו היטב. לגישתו, המחוקק ביקש להבחין בין הכלל החל על מכירה רצונית לבין החריג של מכירה כפויה בהליכי הוצאה לפועל, ולכן אין להעמיד את יום המכירה של שני סוגי העסקאות על אותו מישור. כב' הש' דנציגר מצטרף לעמדת הש' זילברטל. להשקפתו, הגישה של השופט זילברטל הינה גישה הגיונית אשר שואפת להרמוניה ואחידות רעיונית בין הקטגוריות השונות שבסעי' 19 לחוק ואשר מחזקת את ערך הוודאות בדיני המס. כמו כן, פרשנותו של השופט זילברטל עולה בקנה אחד עם פסיקתו העקבית של בימ"ש זה בתחום הוצאה לפועל, לפיה אישורו של רשם הוצאה לפועל על הכרזת הקונה (לפי תקנה 68 לתקנות הוצאה לפועל) הינו סופי, ולאחריו לא יכול רשם הוצאה לפועל לחזור מהחלטתו, גם אם מבקש החייב לפדות את הנכס וגם אם מבקש קונה נוסף להציע תמורה גבוהה יותר, למעט במקרים חריגים שבהם יוכח שנפלו פגמים מהותיים בהליך המכירה. מאידך, פרשנותו התכליתית של השופט עמית הופכת את הקטגוריה הקונקרטי של מכר בהליכי הוצאה לפועל שבסעי' 19(1) לחוק לקטגוריה חריגה בעלת היגיון משלה שאינה מתיישבת באופן הרמוני ואחיד עם ההיגיון שעומד ביסוד יתר הקטגוריות הכלולות בסעי' 19 לחוק מבחינת דיני המס, וגם אינה מתיישבת באופן הרמוני עם ההלכה הפסוקה שעסקה באישור רשם הוצאה לפועל מבחינת דיני הוצאה לפועל - מכיוון שלשיטת השופט עמית ייחשב מועד אישור רשם הוצאה לפועל כשלב סופי לצורך דיני הוצאה לפועל, אך לא לצורך דיני המס.**

התוצאה:

♦ ערעור המדינה התקבל.

ניתן ביום 30.9.2013

ב"כ המערער: עו"ד טליה נעים

ב"כ המשיבים: עו"ד אמנון סמרה, עו"ד משה כדר

♦ במסגרת הערעור נדונה השאלה מה פרשנותו של המונח "יום המכירה" במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל, כמשמעותו בסעי' 19(1) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק")? האם היום שבו "הושלמה המכירה" הוא יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם הוצאה לפועל (לשיטת המערער), או שמא מדובר ביום מתן צווי המכר על-ידי רשם הוצאה לפועל, בהתאם לשיטת המשיבים.

♦ ביום 30.09.2013 ניתן פס"ד בבימ"ש העליון על החלטת ועדת ערר עליה כתבנו [בגיליון 598 \(מיום 10.11.2011\)](#). ביהמ"ש העליון, קיבל את הערעור ולמעשה הפך את החלטת ועדת הערר. במסגרת הערעור נדונה הסוגייה של "יום המכירה" של מקרקעין אשר נרכשו במסגרת הליכי הוצאה לפועל ע"י חב' בני משה קרסו (להלן: "הקונה"). **מדובר במכירה שהצריכה אישור של רשם הוצאה לפועל**. ואכן, ביום 31.07.2007 אושרה הבקשה ע"י רשם הוצאה לפועל ונקבעה לביצוע. על אישור החלטת רשם הוצאה לפועל להסכם המכר נכתב תאריך הביצוע, 1.08.2007 ואילו תאריך הדפסת החלטת הינו 5.08.2007. בהמשך, ניתנו צווי מכר בו אישר רשם הוצאה לפועל ביום 9.03.2008 העברת הזכויות לקונה כשהן נקיות מכל שיעבוד עיקול וזכות אחרת בהתאם לחוק המכר. סלע המחלוקת הוא בשאלה מהו "יום המכירה" וזאת לאור ביטולו של מס המכירה, לגבי עסקאות שנערכו החל מיום 01.08.2007. עסקת המכר דווחה למס שבח אשר קבע כי יום העסקה הינו יום אישור רשם הוצאה לפועל, קרי, 31.07.2007 ועל כן חייבים המוכרים במס מכירה בגין מכירת הנכס. יודגש, כי מס המכירה בוטל החל מיום 1.08.2007.

**ביהמ"ש העליון - כב' הש' זילברטל; כב' הש' י. עמית;
כב' הש' צ. זילברטל:**

♦ **כב' הש' זילברטל (דעת הרוב ביחד עם כב' הש' דנציגר):** קבע תחילה את המסגרת הנורמטיבית של מכירה באמצעות הוצאה לפועל. **אפשרות אחת**, בדרך של מכירה פומבית **ואפשרות שניה**, באמצעות כונס נכסים שמינה רשם הוצאה לפועל. בנוסף עשה כב' הש' זילברטל הבחנה בין מכירת נכס מקרקעין בהליכי הוצאה לפועל בהשוואה למכירה רגילה והדגיש את שלבי המכירה של נכס בהוצאה לפועל שנדרש לה אישור רשם הוצאה לפועל לפי השלבים הבאים: (א) זכייה במכירה פומבית או כריתת הסכם מכר (ב) אישור רשם הוצאה לפועל על "הכרזת הקונה" (ג) תשלום התמורה (ד) מתן צו המכר על-ידי רשם הוצאה לפועל (ה) רישום הנכס בלשכת המקרקעין על יסוד צו המכר.

המחלוקת נסובה, כאמור, ביחס למועדים הבאים: יום אישור עסקת המכר - היום שבו נכנס הסכם המכר לתוקף על-פי דין (שלב ב'), או יום מתן צו המכר - היום שבו ננקטה הפעולה האחרונה בהוצאה לפועל לאחר ששולמה מלוא התמורה על-ידי הקונה (שלב ד'). הש' זילברטל מצא לנכון לפרש את החוק ולבחון איזו מבין הפרשנויות מגשימה בצורה הטובה ביותר את תכליתו של החוק, ומתיישבת עם הפרשנות שניתנה ליתר סעיפיו לעניין הגדרת "יום המכירה", כאשר הקובע הוא תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק ומביא למסקנה כי "יום המכירה" לצרכי החוק הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות



דחיית תביעת רשלנות שהגיש נישום נגד מייצגיו בענייני מיסוי
 ת"א 8643-10-09 עמי חזן ואח' נ' מלצר ואח'
 מיכאל כאשכאש, עו"ד

לאחר שביהמ"ש העליון התחשב בכלל הנסיבות ולאחר שאיזן בין כלל המבחנים המקובלים בפסיקה להבחנה בין עסקאות הוניות לפירותיות, הגיע ביהמ"ש העליון לכלל מסקנה שרוב העסקאות שבצעו המערערים הנן בעלות אופי פירותי, ולכן מן הראוי לקבוע שמקור ההכנסה הוא "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" כאמור בסעי' 12(1) לפקודה. לפיכך נדחו ערעורי הנישום. ♦ לאור האמור הגיש הנישום תביעת רשלנות נגד מייצגיו- הן עוה"ד והן רוה"ח.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה – בפני כב' הש' אמיר טובי:

♦ לשיטת התובע, רואי החשבון לא יישמו נכונה את ההלכות המשפטיות החלות על העסקאות. כנגד עורך הדין, אשר ייצגו בהליכים השונים שעניינם ערעורים על שומות מס ההכנסה, כאמור טען לרשלנות מקצועית בעניין ייצוגו והטיפול המשפטי שניתן בעניינו.

♦ ביהמ"ש המחוזי דחה את תביעת הרשלנות בציינו שלא עלה בידי התובע להוכיח בנסיבות המקרה את יסודות עוולת הרשלנות.

♦ **ביהמ"ש המחוזי ציין שבשורה ארוכה של פסקי דין נקבע כי עו"ד, רו"ח, וכל בעל מקצוע עלול לשגות בשיקול דעתו, וכי לא כל טעות תחייבו ברשלנות.** כמו כן נקבע, כי לא הוצגה כל ראיה לגבי ייעוץ שניתן כביכול על ידי רואי החשבון עובר לכריתת העסקאות, ממנה עולה, כי התובע לא יחויב במס. בפרט ציין ביהמ"ש שגם באם היה מקבל את טענות התובע לגבי הייעוץ וחוות הדעת שניתנו לו, לא היה בכך כדי לבסס חבות כלשהי או להצביע על רשלנות מקצועית מצדם. עוד צוין, כי בערעור שהגיש התובע באמצעות עוה"ד בפני ביהמ"ש העליון כאמור לעיל, קבע ביהמ"ש העליון ששאלת סיווגן של העסקאות במגרשים הפרטיים לעניין חיובם במס אינה פשוטה כלל ועיקר, היות שמדובר בסוגיה המעלה שאלות מורכבות שהתשובות לגביהן אינן חד משמעיות. על כן קבע ביהמ"ש כי **גם אם סברו רואי החשבון, כי העסקאות הנזכרות פטורות ממס, אין בטעותם כדי לחייבם ברשלנות.** כן נקבע שהטענות שהועלו בערכאות השונות שעסקו בקביעת המס על עסקאותיו של התובע, חייבו דיון מעמיק ומקיף בשאלות סבוכות, וכי אין בעובדה שהתוצאה המיוחלת לא הושגה במלואה כדי ללמד על רשלנות בניהול ההליך.

התוצאה:

♦ התביעה נדחתה.

ניתן ביום 8.9.13

ב"כ התובע: עו"ד בלה חזן

ב"כ הנתבעים: עו"ד לוטן טייטלר ועו"ד אהוד שטיין

♦ מדובר בתביעה שהגיש התובע נגד רואי חשבון ונגד עורך דינו, הנוגעת להתנהלותם בעסקאות שביצע במקרקעין שבבעלותו, בגינן חויב בתשלומי מס בסכומים ניכרים. התובע ביסס תביעתו על שלוש עסקאות בהן נאמר לו לטענתו, כי הן פטורות ממס, בעוד שלבסוף שומת מס ההכנסה קבעה כי הן חייבות במס. פקיד השומה חייב את התובע במס הכנסה בגין עסקאות שביצע במקרקעין שבבעלותו כהכנסה עסקית לפי סעי' 12(1) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), וזאת לאחר שמנהל מס שבח העניק לו פטור ממס שבח בגין אותן העסקאות. התובע השיג על השומה, אך לאחר שהשגתו נדחתה, הגיש ערעור מס באמצעות עורך דינו לבית-המשפט המחוזי. ערעורו של התובע בפני ביהמ"ש המחוזי בעמ"ה 1093/98 נדחה בקבעו שלפקיד השומה היתה סמכות לסווג את העסקאות במקרקעין כ"עסקאות פירותיות" ולהטיל מס הכנסה לפי הפקודה על ההכנסות שצמחו לתובע בגינן. כן הדגיש ביהמ"ש המחוזי שהעובדה שאותן עסקאות סווגו זה מכבר על-ידי מנהל מס שבח מקרקעין כ"עסקאות הוניות", וכן העובדה שאותן הכנסות קבלו פטור ממס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), אינה מעלה או מורידה לעניין זה. משכך מצא ביהמ"ש המחוזי שיש לסווג את העסקאות האמורות כעסקאות פירותיות לפי הוראת סעי' 12(1) לפקודה.

♦ משנדחה ערעורו בביהמ"ש המחוזי הגיש התובע ערעור בגלגול שני לביהמ"ש העליון. **בדחותו את הערעור קבע בית-המשפט העליון בע"א 9412/03 ובע"א 10398/03** שהחלטת פקיד השומה בסיווג רוב העסקאות כעסקאות פירותיות בדין יסודה, ועל כן אין לדחותה על הסף מטעמים של חוסר סמכות. כן קבע ביהמ"ש העליון שבהיעדר הסדר חקיקתי, לתיאום הסמכויות בין פקיד השומה מחד-גיסא ומנהל מס שבח מאידך גיסא, יש לקבוע כי הן פקיד השומה והן מנהל מס שבח מוסמכים לדון בסיווג העסקה, אך בהינתן החלטה קודמת של מי מהם, מוגבלת סמכות השינוי לכללי המשפט המנהלי. כן הדגיש ששינוי ההחלטה הראשונה בזמן יתאפשר אך במקרים "כבדי משקל" כלשונו. אשר על כן, מסקנתו של ביהמ"ש העליון ביחס לרוב העסקאות, היא שהיה מקום לשומתו של פקיד השומה, היות שהשיקול של מס אמת, גובר על אינטרס ההסתמכות של הנישומים, שממילא לא נפגע פגיעה רבתי בשל התערבותו המהירה של פקיד השומה. כמו כן קבע ביהמ"ש העליון שסיווג העסקאות אכן העלה שאלה אמיתית, ועל כן ראוי שהדבר יתברר בפני פקיד השומה שפניו מלוא הכילים לסיווג הכנסה כהונית או פירותית.

סיווג זכויות חכירה שנרכשו עם אופציות כ"זכות במקרקעין" וע' (ח"י) 7439-06-09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק- חיפה אינגה אייזנברג, עו"ד

ביהמ"ש המחוזי בחיפה – ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין – כב' הש' ר.סוקול; רו"ח ג.יחזקאלי-גולן; רו"ח ש.פסטנברג:

♦ הועדה קבעה, כי חוזה חכירה יבחן עפ"י התקופה המרבית הנתונה לחוכר, כפי שהיא מוגדרת במועד הכריתה: כאשר לחוכר נתונה זכות ברירה להארכת תקופת החכירה, יכללו כל התקופות האופציונאליות בגדר התקופה המרבית, אך כאשר למחכיר זכות ברירה להאריך את תקופת החכירה לא יכללו תקופות אופציונאליות אלו בתקופת החכירה, אך כאשר למחכיר נתונה זכות ברירה לקצר את התקופה או להפסיק את החכירה יש לכלול בתקופה המרבית את כל התקופות הקבועות בחוזה. במקרה אחרון זה עם מימוש הזכות לביטול החכירה, ניתן יהיה לדרוש השבה לפי סעי' 102 לחוק. את זכויות העוררות, שבאו בנעליהן של הזכות במכרזים, יש לבחון עפ"י החוזים שנחתמו ועפ"י תנאי המכרזים. בשני חוזי החכירה, הן במתחם באר-שבע והן במתחם חיפה, ניתנה לחוכרים זכות ברירה להאריך את תקופת החוזה ב-49 שנים נוספות.

♦ הועדה קבעה, כי אם הסכם האופציה מעניק למדינה זכות לביטול או לקיצור תקופת החכירה, אין בכך לשנות את מהותה של זכות החכירה שהוענקה עפ"י חוזה החכירה. עפ"י תנאי המכרזים וחוזה החכירה הוענקה ליוזמים ובעקבותיהם לעוררות, זכות לחכור את המקרקעין למשך 49 שנים עם אופציה ל-49 שנים נוספות. הענקת זכות ברירה לביטול אינה משפיעה על מהות הזכות ועל כן, מדובר בזכויות במקרקעין במובן החוק. העוררות טענו, כי משמעות הענקת האופציה למדינה הינה ביטול החכירה ואין משמעות לכך שעל פי הסכמי האופציה נקבע, כי למדינה זכות לרכוש את זכויותיהן של העוררות במוכר. הועדה קבעה, כי כדי להסיק מסקנה ביחס לאומד דעת הצדדים והתייחסותם לעסקת המקרקעין הקודמת, והאם כוונתם הייתה למכר או לביטול חוזה החכירה, צריך לפתוח בלשון ההסכם. במקרה הנוכחי, לפי הועדה, לשון ההסכמים ברורה, לשון של מכר ולא של ביטול חכירה. לפיכך, העוררות אינן זכאיות להשבת מס הרכישה ששולם על ידן ואין תחולה להוראת סעי' 102 לחוק. העוררות הוסיפו, כי יש לבחון את התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה במכרז. לטענתן, הענקת האופציה למדינה לרכוש את הזכויות במחיר קבוע מראש, הותירה בידי המדינה את האפשרות ליהנות מעליות ערך המקרקעין. שמירת היתרון הכלכלי שבשניונים בערך המקרקעין בידי המדינה, משמעה, כך לטענת העוררות, שמירת אחד מביטויי הבעלות העיקריים. לפיכך, מהותה של העסקה הייתה קבלת הלוואה מהזוכים למימון בניית המתחמים ופירעונה באמצעות תשלום "דמי השכירות". גם טענה זו נדחתה ע"י הועדה.

תוצאה:

♦ העררים נדחו.

ניתן ביום 10.9.13

ב"כ העוררות: עו"ד א. סעדון

ב"כ המשיב: ע. רזניק מפרקליטות מחוז חיפה

♦ בשנת 1997 החליטה מ"י על הקמת משרדי ממשלה בחיפה ובבאר-שבע. המדינה פרסמה מכרז סגור להקמת מתחם שימשש כקריית ממשלה בבאר-שבע וחיפה (להלן: "מכרז באר-שבע", "מכרז חיפה"). עפ"י שני המכרזים, התבקשו הצעות להקמת מבנים במימונו של הזוכה. כל זוכה במכרז התבקש לחתום על 4 הסכמים: הסכם פיתוח עם המינהל; הסכם חכירה לדורות לפיו יוחכרו המגרש והבניינים שיוקמו לזוכה לתקופה של 49 שנים עם אופציה להארכה ל-49 שנים והסכם שכירות. בבאר-שבע התחייבה המדינה לשכור את המבנה לתקופה של 10 שנים עם אופציה להארכת השכירות ל-10 שנים נוספות ובחיפה ל-20 שנים. בהסכם אופציה הוענקה למדינה אופציה לרכוש את זכויות החכירה של הזוכה במכרז (להלן: "הסכמי האופציה"). להסכמי האופציה צורפו גם הסכמי מכר זכויות החכירה.

♦ המשתתפים במכרזים התבקשו להציע הצעותיהם על בסיס דמי השכירות שהם מבקשים לקבל מהמדינה בתקופת השכירות. **במכרז בבאר-שבע זכתה חברת אשמורת, במכרז בחיפה זכו אשמורת וחברת מבני תעשייה. העוררות, מגדל חברה לביטוח והמגן חברה לביטוח, רכשו את מניותיהן של החברות.** בגין העסקה בחיפה הגישו מבני תעשייה והעוררות למנהל מסמ"ק ושילמו את המס המתחייב. טרם חתימת עסקת רכישת המניות, פנתה אשמורת למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה לאשר, כי יראו את מגדל והמגן, כרוכשות את זכויות החכירה ולא רק כרוכשות המניות. הבקשה אושרה. העוררות התקשרו בינן לבין עצמן בעסקת מיזוג. עסקה זו אושרה ע"י ביהמ"ש ודווחה למשיב. בעקבות עסקת המיזוג פנו העוררות לרשות המיסים בבקשה לאישור תכנית המיזוג ולקבוע, כי היא עומדת בתנאי סעי' 103ג' לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). הבקשה אושרה. העוררות הגישו בקשה עפ"י סעי' 85 לחוק מסמ"ק (להלן: "החוק") לתיקון השומות העצמיות שהגישו בעסקת המיזוג. בבקשת התיקון העלו העוררות, לראשונה, את הטענה, כי הזכויות שרכשו אשמורת ומבני תעשייה בעקבות זכייתן במכרזים, ואשר אותן העבירו לעוררות, אינן זכויות במקרקעין במובן החוק. לטענתן, הענקת זכות הברירה (אופציה) למדינה להפסיק את הסכמי החכירה ולרכוש את הזכויות, משמעה, כי לא ניתנה להם זכות חכירה לתקופה, ועל כן עסקת הרכישה אינה עסקה במקרקעין. לחלופין נטען, כי מימוש זכות הברירה שניתנה למדינה ורכישת זכויות החכירה על ידה, מהווה ביטול של עסקת החכירה, ועל כן על המשיב להשיב את המס ששולם כאמור בסעי' 102 לחוק. העוררות הוסיפו, כי מהותה הכלכלית של העסקה שבין הזוכים במכרזים למדינה הייתה עסקת מימון, בגדרה קיבלה המדינה הלוואה למימון בניית המתחמים. עסקה שכזו אינה עסקה במקרקעין. העוררות הגישו השגה על שומת מס הרכישה במיזוג. נימוקי ההשגה זהים לנימוקי הבקשה לביטול השומה. לאחר מכן, הגישו העוררות בקשה נוספת לתיקון שומות, הפעם בקשה לתיקון שומת המס בעסקת המניות (רכישה ע"י אשמורת) ועסקת מבני תעשייה (רכישת זכות מבני תעשייה החיפה). ההשגה ושתי בקשות התיקון נדחו.



אמרגנו של משה פרץ הורשע בהעלמות מס

אמרגנו של הזמר משה פרץ, מר אמנון זינדאני, הודה והורשע ביום 1.10.13, במסגרת הסדר טיעון, בעובדות כתב אישום שייחס לו אי דיווח על הכנסות מהופעות בהיקף של כמיליון ₪. **כב' השופט הישאם אבו שחאדה, מבית משפט השלום ברמלה**, קיבל את הסדר הטיעון שהוגש לו ע"י עו"ד מירי בנארדיטי מרשות המסים וב"כ של הנאשמים, עו"ד אלברט הראל ועו"ד אלי מויאל. הצדדים עתרו להשית על זינדאני 6 חודשי עבודות שירות וקנס כספי בהתאם לשיקול הדעת של בית המשפט.

בחודש מאי 2013 הגישה המחלקה המשפטית לתיקים מיוחדים ברשות המסים כתבי אישום נגד הזמר, משה פרץ ואמרגנו אמנון זינדאני, בהם הואשמו באי דיווח על הכנסות מהופעות במהלך השנים 2007-2009 בהיקף של כמיליון ₪, בהגשת דיווחים כוזבים למע"מ ולמס הכנסה במטרה להתחמק ממס, בניהול ספרים כוזבים ובשימוש בכל מרמה עורמה ותחבולה.

בכתבי האישום נטען כי פרץ וזינדאני ניהלו ביחד עסק אמרגנות והפקת אירועים שבמסגרתו הופיע פרץ כזמר באירועים שונים. פרץ ואמרגנו הואשמו, כי נהגו להשמיט מהדיווחים לרשויות המס הכנסות מהופעות, כשבגין חלק מההכנסות לא הוצאו חשבוניות מס ואף לא דווח עליהן לרשות המסים, ובמקרים האחרים, החשבוניות שיקפו רק חלק מתמורה שהתקבלה בפועל. כתבי האישום הוגשו בעקבות חקירה שניהלו משרד חקירות מכס ומע"מ ירושלים ומשרד חקירות מס הכנסה ירושלים, כנגד פרץ וזינדאני שהחלה כסמויה, בעקבות מידע שהתקבל לפיו השניים אינם מדווחים על מלוא הכנסותיהם והפכה גלויה באוגוסט 2010. יצויין, כי משפטו של פרץ ממשיך להתנהל ומטבע הדברים תהיה לגזר הדין האמור השפעה עליו.

קנס גבוה למתחזה לעורכת דין

ביהמ"ש המחוזי בירושלים, כב' הש' כרמי מוסק, פסק כי על הגברת מרגלית אלבז לשלם קנס כולל על סך 40 אלף ₪, 5,000 שקלים על כל הפרה עתידית וכן, הוצאות בסך 20 אלף שקל, לאחר שהפרה את צו המניעה שפסק לה בעבר ביהמ"ש המחוזי האמור, ולפיו נאסר עליה לבצע פעולות השמורות על פי חוק לעורכי דין בלבד. ביהמ"ש קיבל החלטתו לאחר שאימץ את טענותיה של לשכת עורכי הדין לפיה אלבז מייצגת בבתי המשפט, מזדהה כמתמחה, מקבלת לקוחות ונעזרת בחתימתם של עורכי דין על מנת לייצג לקוחות, למרות צו המניעה שהוטל עליה בעבר, על מנת למנוע ממנה לעשות זאת.

נתפס חצי טון (!) של כדורי ויאגרה מזוייפים

ביום 30.9.13 תפסו בודקי מכס אשדוד, באחד מניסיונות ההברחה הגדולים ביותר שהיו בישראל, כחצי טון כדורים לטיפול באין אונות (ויאגרה) בשווי של כ-20 מיליון ₪. מדובר בלמעלה מ-700,000 כדורים מוברחים, אשר הוסלקו במכולת רהיטים שהגיעה מסין, שיועדה ליבואן מהרשות הפלסטינית. היבואן, בן 30 מחברון שבבעלותו חברה לייבוא מגוון מוצרים, הגיש למכס בקשה לשחרור מכולה אשר על פי הצהרתו, הכילה ריהוט ואבנים לקישוט שערכם כ-20,000 ₪. המכולה נותבה לשיקוף במשקף המכולות, שם מפענח ערני הבחין באי אחידות בצפיפות הרהיטים ועל כן, הפנה את המכולה לבדיקה פיזית. בבדיקה נמצאו במכולה מאות שידות לטלוויזיה מפורקות וארוזות באריזתן המקורית ובתוכן מוטמנות שקיות עם כדורים מזוייפים לטיפול באין אונות מסוגים שונים. לצורך הסוואת הכדורים המוברחים, אוחסנו בפתח המכולה אבני קישוט צבעוניות בגדלים הדומים לגודל הכדורים, מתוך מטרה להטעות את בודקי המכס. לאור כמות הכדורים העצומה, ההערכה היא שמדובר בכדורים המיועדים לצריכה גם בשטח ישראל ויתכן מאד אף למכירה במדינות שונות בעולם באמצעות האינטרנט והפצה במשלוחי דואר. חוקרי מכס אשדוד בשיתוף יחידת חקירות מכס ומע"מ ת"א פתחו בחקירה ודוגמאות מהכדורים הועברו לבדיקת משרד הבריאות. הכדורים יועברו להשמדה.

רופא שיניים חשוד בהעלמת 6 מיליון ₪

ביום 3.10.13 בביהמ"ש השלום בירושלים, כב' השופט ד"ר אוהד גורדון, נעצר ושוחרר בערבות ד"ר סלאח ג'בר, רופא שיניים מוערך מאבו גוש, בחשד להעלמת הכנסות של כ-6 מיליון ₪ בשנים 2009-2012. עפ"י בקשת המעצר, הרופא, העובד בקליניקה הסמוכה לביתו, הגיש דוחות למס הכנסה על הכנסתו מעיסוקו כרופא שיניים ובהם הצהיר על הכנסה שנתית של כחצי מיליון ₪. בביקורת שנערכה לו על ידי פקידי שומה ירושלים 2, התברר כי השמיט כמיליון ₪ נוספים מהכנסותיו בשנים 2009-2012 ועל כן בוצעה בדיקה מעמיקה יותר בספרי החשבונות שלו. חוקרי פקידי שומה חקירות ירושלים ודרום ערכו חיפוש בביתו ובמרפאתו של החשוד ובסיומו, נלקח החשוד לחקירה. עפ"י הודעת רשות המיסים, במהלך החקירה התברר שהיקף העבירות חמור הרבה יותר, לאחר שהרופא הודה בהעלמת הכנסות של למעלה מ-6 מיליון ₪ בשלוש השנים האחרונות.

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



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.