

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

גיליון 686 יום ה' 9 בינואר 2014

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

חובת תשלום מקדמה למס שבח – הארכת נוספת //
תיקון לפקודת המסים גביה – שובר תשלום ומועד תשלום //

תושב ישראל או תושב חוץ ?

עליון – מ"ה – שלילת זכאות להטבות מס מכוח חוק עידוד ה"ה //
מ"ה – חוב מס של מוריש חל על יורש //
שבח – פיצול רעיוני במס רכישה – אינו קיים //

מאמר פסיקה

מהחוף באולגה לשנתיים בכלא // בימ"ש העליון בצרפת אישר "מס עשירים" //
חשד: האופציות גדלו – ההכנסות קטנו // מנכ"ל חדש ללשכת עורכי הדין //

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

חובת תשלום מקדמה למס שבח – הארכת נוספת

♦ במסגרת תיקון מספר 72 לחוק נקבע, כי סעיפים 15(ב)-(ה), אשר קובעים את חובת תשלום המקדמה כמפורט לעיל יחולו על עסקאות במקרקעין שנעשו **עד ליום 1.4.2013**. אולם לשר האוצר באישור ועדת הכספים תהיה סמכות לדחות את מועד הביטול בצו.

♦ **בעבר (13.5.13) הווארחה** חובת המקדמה, רטרואקטיבית, החל מיום 1.4.13 (כך שנוצרת רציפות) עד ליום 31.12.13.

♦ ביום 1.1.14 פורסם **צו לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה) (דחיית מועד לעניין סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 2), התשע"ד-2013**, המאריך את חובת המקדמה (רטרואקטיבית) **עד ליום 28.2.14**.

♦ **הערת מערכת-** לענין חובת המקדמה של הרוכש ר' מאמרנו: **תשלום מקדמת מס שבח על ידי רוכש מקרקעין** (<http://www.masfax.co.il/node/3442>)

♦ כזכור, בתיקון מספר 70 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, נקבע בסעיף 15(ב), כי: במכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה בכסף בלבד, ואינה דירת מגורים מזכה שהתבקש בשלה פטור לפי פרק חמישי 1, יהיה הרוכש חייב להעביר למנהל מס שבח תשלום (מקדמה) על חשבון מס השבח שהמוכר חייב בו.

♦ בנוסף לתנאים אחרים המעודכנים בסעיפים הרלבנטיים, המקדמה מחושבת עפ"י אחוזים מהתמורה בעסקה:

- 15% מהתמורה - על נכס שמועד רכישתו לפני 7.11.2001

- 7.5% מהתמורה - על נכס שמועד רכישתו אחרי ה- 7.11.2001. (להלן: "המקדמה").

♦ עוד נקבע בסעיף 15(ד)(4) כי לעניין סעיף 16, יראו את תשלום המקדמה (אשר הרוכש מחוייב בו) **כאילו שולם המס שחייב בו המוכר** ומכאן שבעת תשלום המקדמה, מקבל הרוכש אישור מס שבח לרישום זכויותיו בפנקס המקרקעין (לצורך הרישום בטאבו נדרש גם אישור מס רכישה).

תיקון לפקודת המסים גביה – שובר תשלום ומועד תשלום

♦ נוסף על כך, הסעיף אינו קובע את התקופה ממועד משלוח הדרישה בכתב, שבה על החייב לסלק את החוב בטרם יחלו כלפיו בהליכי הוצאה לפועל.

♦ **לפיכך נקבע בהוראת השעה, כי לדרישת התשלום יצורף שובר, שיאפשר את תשלום של החוב תוך 14 ימים "מיום משלוח דרישת התשלום"** (יצויין כי במקור דובר על 24 ימים).

♦ **שימת ליבכם לסעיף התחולה (!)** - מסיבה לא ברורה, תחולת התיקון הינה שלוש שנים החל מיום 1.9.2014 וניתן להאריכו לתקופה נוספת של שנתיים.

♦ ביום 5.1.14 פורסם ברשומות **חוק לתיקון פקודת המסים (גביה) (הוראת שעה), התשע"ד-2014** (להלן: "הוראת השעה").

♦ סעיף 4 לפקודת המסים גביה מסדיר את הליכי ההוצאה לפועל בשל אי תשלום חוב מס. לפי הסעיף, בטרם יועבר חוב מס לטיפולו של גובה מסים, יש לשלוח לחייב דרישת תשלום בכתב. ואולם אין חובה לצרף דרישת תשלום לדרישה, שיכול לאפשר סילוק מיידי של החוב. אי צירוף שובר תשלום יש בו להכביד על החייב, ולגרום להתווספות של תשלומי פיגורים על החוב.

תושב ישראל או תושב חוץ?

מאת: נדב הכהן, רו"ח
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'

ממקורות שבשטחה. במלים אחרות, הכרעה בדבר מקום המושב של אדם עלולה לשלול זכות מיסוי מהמדינה שאינה נחשבת כמדינת המושב על פי האמנה. כדוגמה נוספת נביא את אמנת המס שנחתמה בין מדינה ישראל לבין שבדיה. באותה אמנה נקבע, בין היתר, כי הכנסה מנכסי מקרקעין – ויהא טיבה אשר יהא – המתקבלת בתחום שטח ארצה של הממשלה המתקשרת האחת על-ידי תושב שטח ארצה של הממשלה המתקשרת האחרת, תהא פטורה ממס במדינת התושבות.

♦ היות והתושבות נקבעת לפי הדין פנימי, עלול להיווצר מצב שבו היחיד יחשב תושב של שתי המדינות המתקשרות (כל מדינה לפי הדין הפנימי שלה). לשם כך, נקבעו במרבית האמנות מבחנים "שוברי שוויון": מבחן השובר שוויון הראשון – במרבית האמנות הוא מבחן "בית הקבע" (במספר קטן של אמנות המבחן הראשון הינו מרכז האינטרסים החיוניים – כך לדוגמה, האמנה עם יפן, שבה כלל לא מצוין מבחן בית הקבע). אם נמצא שלאדם יש "בית קבע" בשתי המדינות או שאין לו "בית קבע" באף אחת מהן, יש להמשיך ולבחון את תושבתו לפי המבחן הבא:

מבחן השובר שוויון השני – הוא מבחן "מרכז האינטרסים החיוניים" – מבחן זה בודק את מסכת קשריו האישיים והכלכליים של אדם. בדבר ההסבר לסעיף 24(2) לאמנת ה-OECD נאמר שלצורך יישום מבחן זה יש להתייחס למיקום משפחתו של הנישום, קשריו החברתיים,

♦ עיסוקיו, פעילויותיו הפוליטיות, התרבותיות ואחרות, המקום שממנו הוא מנהל את רכושו וכיוצא ב. אם לנישום יש שני בתי קבע (או שאין לו כל בית קבע), ולא ניתן לקבוע היכן מרכז האינטרסים החיוניים שלו, יש לפנות למבחן הבא:

מבחן שובר השוויון השלישי – הוא מבחן "המקום שבו הוא נוהג לגור" (habitual abode). בדברי ההסבר לאמנת ה-OECD נקבע שהכוונה במבחן זה היא למשך הנוכחות/השהות הארוכה יותר במקום מסוים. עוד נקבע בדברי ההסבר, כי יש חשיבות לשאלה כמה זמן נעדר הנישום בין שהות לשהות.

אם אין לנישום מקום אחר שבו הוא נוהג לגור, או לחילופין ישנם שני מקומות שבהם הוא נוהג לגור, יש לעבור למבחן הבא: מבחן שובר השוויון הרביעי – הוא מבחן "האזרחות". מבחן זה הינו מבחן עובדתי גרידא, בו נדרש לבחון את אזרחותו של אותו יחיד על פי תעודת האזרחות שהוא מחזיק. תשומת לב למקרים שבהם אדם ויתר על אזרחותו. אם לאותו יחיד אין אזרחות באף אחת משתי המדינות או שיש אזרחות בשתי המדינות, מקובל כי ההכרעה בדבר תושבתו של היחיד תיושב בהליך של "הסכמה הדדית" בין הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות באמנה. דא עקא, שאין בכוחו של היחיד לזוּם את תהליך ההסכמה ההדדית, ובמקרים מסוימים עלול הוא להיקלע בין הפטיש לסדן.

♦ יחיד שמרכז חייו בישראל נחשב, בדרך כלל, תושב ישראל, לעניין חוקי המס (על כל המשתמע מכך), ואילו יחיד שמרכז חייו מחוץ לישראל אמור להיחשב תושב חוץ, לעניין חוקי המס.

♦ בהתאם להגדרות שנכללו בפקודת מס הכנסה, יש להביא בחשבון לצרכי קביעת מרכז חייו של היחיד, את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע.
(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו.
(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע (או מקום העסקתו).
(ד) מקום האינטרסים הכלכליים, הפעילים והמהותיים שלו.

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים.

יחד עם זאת, נקבעה חזקה (הניתנת לסתירה הן על-ידי היחיד והן על-ידי פקיד השומה) לפיה מרכז חייו של היחיד בשנת המס הוא בישראל, אם נתקיים אחד מאלה: (*) היחיד שהה בישראל בשנת המס 183 ימים, או יותר. (*) היחיד שהה בישראל בשנת המס 30 ימים, או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל – בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה – הוא 425 ימים, או יותר.

"יום" לעניין זה – כולל חלק מיום.
באופן עקרוני, הגדרתו של תושב חוץ (בפקודת מס הכנסה) הינה על דרך השלילה, כמי שאינו תושב ישראל. עם זאת, המחוקק היה ער למצב בו עוזב היחיד את ישראל, שלא על מנת לחזור, ועל כן נקבעה חלופה נוספת, לפיה ייחשב היחיד לתושב חוץ, אם נתמלאו כל אלה: (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה.

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפקודת משנה (א). במאמר מוסגר, נזכר כי לעתים מוטב לו, ליחיד, שייחשב דווקא כתושב ישראל (בדרך כלל, כדי לעשות שימוש בהוראות שנכללו באמנת מס, שנחתמה בין מדינת ישראל לבין המדינה האחרת).

בהקשר זה, ראוי להזכיר את השינויים שחלו לאחרונה בחוק מיסוי המקרקעין, שמכוחם הורע מצבו היחסי של יחיד תושב חוץ, הרוכש בישראל "דירת מגורים מזכה". קביעת מקום מושבו של היחיד, לצרכי מס, עשויה להיות בעלת השלכות מרחיקות לכת, ויש לכך ביטוי גם באמנות המס שנחתמו בין מדינת ישראל לבין מדינות חוץ רבות.

♦ הכרעה בדבר מקום המושב של אדם מהווה גם קריטריון מהותי לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות. כך למשל, באמנות מס רבות ניתנת למדינת מושבו של הנישום זכות המיסוי הבלעדית לגבי רווחי הון שאינם מקרקעין. משמעות הדבר היא שמדינה שהמוכר אינו נחשב כתושבה, לפי האמנה, תהיה מנועה מלמסות את רווחי ההון שהופקו בתחומה.

♦ ביטוי נוסף לחשיבות הנושא ניתן למצוא בסעיף 6(1) לאמנה עם ארה"ב הקובע כי מדינה לא תמסה הכנסה של תושב המדינה האחרת, אלא אם ההכנסה הופקה



ביטול זכאות להטבות מס מכוח חוק עידוד ה"ה
ע"א 5508-12 פקיד שומה חולון נ' ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ
אמיר אבו-ראזק, משפטן

החלופיות בדבר עמידתה, לכל הפחות בקירוב, ביעדי הייצוא שהוצבו לפניו.

ביהמ"ש העליון - בפני כב' הש' י' דנציגר, א' חיות
וד' ברק-ארז:

◆ ביהמ"ש העליון קבע, כי מעיון במכתב הביצוע לא יכול להיות חולק, כי נוסחו אינו מיטבי וכי המנהלה סברה, כי המשיבה אינה עומדת בתנאי תכנית השיווק בשנים 1996-2002 בעת שהחליטה שלא לבטל את כתב האישור. עם זאת, סבר ביהמ"ש, כי אין לקבל את קביעתו העובדתית של בימ"ש המחוזי, לפיה מלמדים מכתב הביצוע והתסקיר שערך מרכז ההשקעות בחודש ינואר 2003, כי המנהלה החליטה לשנות את תנאי כתב האישור ולפטור את המשיבה מן החובה לעמוד ביעדי הייצוא האמורים בשנים 1996-2002, אף ששינוי כאמור לא מוזכר בהם במפורש.

◆ ביהמ"ש קבע, כי מארג הראיות מלמד שהמנהלה לא התכוונה לוותר על הדרישה לעמידה ביעדי הייצוא שנקבעו בכתב האישור וזו נותרה שרירה וקיימת ולא בוטלה במכתב הביצוע. המנהלה עמדה בעקביות על כך שיעדי הייצוא שנקבעו בתכנית השיווק מהווים תנאי לזכאות המשיבה להטבות מס, ולאחר שחזרה בה מביטול כתב האישור הבהירה המנהלה במכתב הביצוע, כי תנאי כתב האישור עומדים בעינם. עמדה זו של המנהלה ניצבה לנגד עיני המערער והוא פעל כהלכה עת בדק את קיום התנאי בדבר יעדי הייצוא שנקבעו בתכנית השיווק. בסירובו של המערער לאשר את מתן ההטבות למשיבה, לנוכח עמדתו כי יעדי הייצוא לא קוימו על ידי המשיבה, מימש איפוא המערער את מדיניות המנהלה כפי שהתבטאה במכתב הביצוע. לאור האמור, ברי כי שלילת הטבת המס על ידי המערער בשנים שבערעור אכן מתחייבת במקרה דנן מהוראות סעיף 73 לחוק עידוד השקעות ועולה בקנה אחד עם מדיניות המנהלה. משנמצא כי כתב האישור, על תנאיו המקוריים, עומד בתוקפו וכי המשיבה לא עמדה בתנאים אלו, נקבע כי אין המשיבה זכאית להטבת מס לפי סעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות. אשר על כן, הערעור התקבל במובן זה שהכרעתו של בית המשפט המחוזי לעניין השומות אותן קבע המערער למשיבה לשנות המס 1999-2002 תבוטל ושומות אלה תעמודנה בתוקפן.

◆ פסק הדין ניתן ע"י כב' השופט דנציגר, בהסכמתן של כב' השופטת א' חיות וכב' השופטת ד' ברק-ארז.

תוצאה:

◆ ערעור המדינה התקבל.

ניתן ביום 1.1.2014

ב"כ המערערות: עו"ד קמיל עטילה, פרקליטות המדינה
ב"כ המשיבה: עו"ד שוקי רגב

◆ חברת ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ (להלן: "המשיבה"), העוסקת בייצור ושיווק פירות מעובדים, הגישה ביום 9.12.93 למינהלת מרכז ההשקעות (להלן: "המנהלה") בקשה לאישור תכנית השקעות ע"פ החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק") במסגרתה ביקשה להעביר את מפעלה מבת ים לכרמיאל ולהרחיבו. ביום 6.4.94 נתנה המנהלה למשיבה אישור לתכנית השקעות ב"מסלול מענקים" להרחבת מפעל המשיבה. ביום 24.1.2003 שלח מרכז ההשקעות מכתב התראה למשיבה בדבר כוונתו להמליץ למינהלה לבטל את כתב האישור, לנוכח העובדה, כי היא אינה עומדת בתכנית השיווק וביום 20.5.2001 החליטה המנהלה לבטל את כתב האישור למפרע מיום הוצאתו, כולל ביטול הטבות והשבת המענקים להם זכתה המשיבה עד כה. בעקבות זאת התקיימו בין הצדדים מגעים, אשר בסופם הודיעה המנהלה במכתב מיום 1.8.2001 למשיבה, כי החליטה להקפיא את ביטול התוכנית המאושרת עד ליום 31.12.2002, על מנת לאפשר לה להוכיח יכולת שיווק על פי התחייבויותיה. ביום 11.8.2003 החליטה המנהלה לבטל את החלטתה על ביטול כתב האישור, אולם להשאיר ללא שינוי את תנאי השיווק. לאור מכתב ביצוע ששלחה המנהלה למשיבה ובו פירוט סכומי ההשקעות שבוצעו ע"י המשיבה (להלן: "מכתב הביצוע") ובעקבות בדיקות שערך המערער, מהן עלה, כי המשיבה לא מימשה את תכנית השיווק ובכך לא עמדה בתנאי כתב האישור, קבע המערער כי המשיבה חייבת במס חברות בשיעור מלא על כל הכנסותיה החייבות בשנות המס 1999-2002 ואינה זכאית לשלם מס בשיעור מופחת מכוח כתב האישור. מחלוקת נוספת שהתגלעה בין הצדדים עסקה בהוצאות המשיבה בגין עובדי מעבדה ורכישת חומרים מתכלים, ובשאלה האם הוצאות אלה הינן למעשה הוצאות מחקר ופיתוח אשר יש לנכותן בפריסה ע"פ 3 שנים או שמא ניתן לנכותן בניכוי שוטף משל היו הוצאות שכר.

◆ המשיבה ערערה לבית המשפט המחוזי **אשר קיבל את הערעור באופן חלקי**, כך שדחה את טענותיה לעניין ניכוי הוצאות שכר של העובדים. מכאן הערעור.

◆ **לטענת המערער** (פקיד השומה), המשיבה אינה זכאית ליהנות להטבת המס הקבועה בסי' 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות הון. נטען, כי זכאות להטבות מס מכוח חוק עידוד השקעות קמה רק במידה והנישום הוכיח, כי מילא אחר הוראות חוק עידוד השקעות וכי ביצע את התכנית המאושרת ועמד בתנאי כתב האישור.

◆ לטענת המשיבה, התנהלות המנהלה מעידה על הסכמתה לשינוי התנאים המקוריים שהוצבו למשיבה. כמו כן נטען כי נוכח ניסוחו הלקוי של מכתב הביצוע יש להעדיף פרשנות פוזיטיבית ביחס לתוכנו המכשירה את הענקת הטבת המס למשיבה ושומרת על קוהרנטיות בין עמדת המינהלה ועמדת המערער. לצד האמור, טענה המשיבה, כי ביהמ"ש המחוזי נמנע מלהכריע בטענותיה

חוב מס של מוריש חל על יורש

ע"מ 8944-06-09 פלוני נ' פקיד שומה חיפה
אינגה אייזנברג, עו"ד, חשבונאית

להימנות מהיום שבו מתגבשות העובדות היכולות לזכות את התובע בקיום החיוב כלפיו ע"י החייב, וכאשר עילת התביעה היא הפרת חוזה, הרי שההתגבשות של אותה תביעה, היא לכל המוקדם ביום ההפרה ולא ביום יצירת החיוב; וכאשר הצד המקיים אינו מבקש סעד בגין הפרה גרידא אלא ממתין ומגיש את התביעה רק לאחר שאותה הפרה גרמה לנזק, יכול שבמקרה זה עילת התביעה תיווצר גם עם היווצר הנזק.

◆ ביהמ"ש קבע, כי התובענה היא תביעת חוב, שמכוח הסכם שומת המערער, נקודת הזמן הרלוונטית היא המועד שבו היה על המנוח לשלם את המס על העסקה העתידית - המועד הראשון - בהעדר מכירת זכויות הקניין לצד ג' - קרי שנת 2003. אשר על כן, ביהמ"ש דחה את טענת ההתיישנות, בנוגע לכול חוב המס הדחוי שעל המערער לשאת בו.

◆ את חוב המס הדחוי, ניתן היה לתבוע לפי הסכם שומת המנוח החל משנת 2003. לכן תביעתו בשנת 2009 ע"י המשיב - כתביעת חוב אזרחי חלוט - לא התיישנה. החובה לשלם את המס הדחוי חלה הן על המנוח והן על המערער כיוורשו, עפ"י שיעור חלקו בעיזבון, ועליו היה להשלים ולבצע חובו מיד עם קבלת 'הודעת השומה'; ולדעת ביהמ"ש, אף היה עליו לעשות כן מיוזמתו, וללא הודעת דרישה, עוד בשנת 2003.

למרות אופן התנהלות המשיב במקרה זה - התנהלות המחייבת עריכת בדיקת בית לעניין אופן דיווח ושידור של חובות מס נדחים ובקרה נדרשת - אין להשלים עם התנהלות המערער, אשר הוכח, כי ידע על חוב המס הדחוי, היה ער ליתרונות בהסכם שנחתם בין המנוח למשיב, והמתין לחלוף תקופת ההתיישנות, כדי לנסות ולהתעשר שלא כדין על חשבון הקופה הציבורית.

◆ נקבע, כי גם אם על רשות ציבורית חלים חובות תום הלב וההגינות מוגברים, אין בכך כדי לפטור את הנישום במקרה כזה, מן החובה לעמוד בתנאי ההסכם, בכלל, וביודעו על תנאיו וקיום החוב והיקפו, בפרט.

התוצאה:

◆ ע"מ 8944-06-09 נדחה. המשיב רשאי היה להמשיך בהליכי גבייה לפי פקודת המיסים (גבייה), בנוגע לחוב מס שחל על המוריש.

◆ תביעת התובעת - מדינת ישראל - רשות המסים התקבלה. המערער חויב לשלם למשיב סכום של 13,852,511 ש"ח, נכון ליום 26.12.10, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום הגשת התביעה האזרחית (30.12.2010), ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן ביום 3.9.2012 (* הותר לפירסום באחרונה)

ב"כ המערער: עו"ד עוזי שוחט

ב"כ המשיב: עו"ד רונית ליפשיץ - ס' בכירה א'
לפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

◆ **הערת מערכת:** על פסק הדין בע"מ 8944-06-09 הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 8659/12).

◆ המערער, בנו של המנוח, ירש מחצית מכלל העיזבון. במסגרת הסכם שומה שנערך ב-1995 בין היתר גם לגבי המנוח, נותר חוב מס דחוי של המנוח שחל מכוח אותו הסכם גם על יורשיו. בשל טעות של המשיב לא דווח חוב המס הדחוי ואף לא נתבע לאחר הסכם שומת המנוח. המשיב, באמצעות אחד מעובדיו, גילה את הטעות בדבר העדר דיווח של חוב המס הדחוי והעדר דרישה לתשלום החוב בשנת 2005 במסגרת טיפול שומתי בשומה של המערער עצמו לשנות המס 2001-2003. יצוין, כי לגבי שומת המערער עצמו הגיעו הצדדים בסופו של דבר להסכם לגבי אותן שומות.

◆ במסגרת הטיפול השומתי גילה המשיב את הטעות הנוגעת לאי דיווח חוב המס הדחוי, עמד על היקפה, והוציא ביום 23.4.09 מסמך שכונה 'הודעת שומה' לשנת המס 1995, ליורשי המנוח וביניהם גם למערער, בו **דרישה לתשלום מס בסכום העולה על 32 מיליון ₪ (!)**. הסכם שומת המערער קדם למשלוח 'הודעת השומה' בגין חוב המס הדחוי.

◆ עם קבלת "הודעת השומה" ביקש המערער להתייחס אליה כשומה בשלב א', באופן שתעמוד לזכותו האפשרות להגיש השגה. **המשיב טען, כי 'הודעת השומה' אינה אלא תביעת חוב מס חלוט שעל המערער לשאת בו בהתאם לחלקו בעיזבון המנוח.**

ביהמ"ש המחוזי בחיפה - כב' ס' הנשיאה השופטת' ש' וסרקרוג:

◆ ביהמ"ש קבע, כי עפ"י העובדות שהוצגו ותוך בחינת טענות הצדדים - ומבלי להמעיט מחומרת אופן התנהלות המשיב בנוגע לטיפול בחוב המס הדחוי, כאשר גילוי הטעות היה מקרי ולא הייתה בקרה מתאימה - יש לקבל את עמדת המשיב. **מסמך 'הודעת השומה' על אף צורת המסמך ותוכנו, אינו אלא תביעה לתשלום חוב מס חלוט שאין עליו עוד עוררין. זאת שעה שהמשיב הוכיח, ולא הוצגה ראיה נוגדת, כי חוב המס הדחוי כולו לא נתבע ולא שולם, עד למועד בו הוצא אותו מסמך.**

לפיכך, בנסיבות העניין רשאי היה כל אחד מבעלי הדין - בנוגע לחוב המס - לנקוט בהליך אזרחי, אך לא עמדה למערער הזכות לנקוט בהליך שומתי.

◆ החובה לשלם את המס הדחוי קמה בעקבות הסכם שומת המנוח - הסכם שנחתם כדין בין המנוח לבין המשיב בשלב ב' של הליכי השומה, קרי; לאחר תום שלב ההשגה, בעקבותיו אף שולם סכום המס החלקי שבו התחייב המנוח מכוחו של אותו הסכם. **הסכם שומה, ככול חוזה אחר, מחייב ממועד בו היה קיבול תואם להצעות שהועלו וגמירות דעת מלאה לגבי תנאיו, בין אם שודר ההסכם ובין אם לאו.** לכן קבע ביהמ"ש, כי בדין דחה המשיב כל תביעה להליכי שומה, בנוגע לחוב המס הדחוי. אין חולק, כי הסעיף הרלוונטי בענייננו, לבדיקת תקופת ההתיישנות הוא סעי' 6 לחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958 (להלן: "חוק ההתיישנות") הקובע, כי: "תקופת ההתיישנות מתחילה ביום שבו נולדה עילת תובענה". תקופת ההתיישנות מתחילה



"דירת מגורים מזכה", ואילו ליתרת הקרקע הנמכרת במסגרת עסקת המכר יש להתייחס כאל נכס נפרד שאינו זכאי לפטור, וזאת, תוך התעלמות ממצבו הרישומי של הנכס.

◆ **פיצול הרעיוני משמעותו**, כי במקרה בו הנכס הנמכר כולל הן דירת מגורים והן זכויות בניה בלתי מנוצלות, יש לבצע פיצול לעניין הפטור הניתן לדירת מגורים מזכה בין החלק בתמורה בגין מכירת דירת המגורים לבין החלק בתמורה בגין זכויות הבנייה. ההסדר שקבע המחוקק בעניין הפיצול הרעיוני מעניק למוכר הקלה בצורה של כפל פטור, דהיינו – גובה הפטור ממס שבח אינו "מצטמצם" למחיר הדירה, אלא לכפל מחיר הדירה (עד לסכום המכסימלי של 1,777,600 ₪).

◆ **פיצול (פיסי או רעיוני) צריך להיבחן על ידי המשיב בכל מקרה לגופו**. ניתן להעלות על הדעת מקרים שבהם יתעורר הצורך לבצע פיצול פיסי ורעיוני גם יחד. הועדה הוסיפה, כי סעיף 149 אינו סעיף עקרוני-כללי אלא סעיף אשר נכתב כחריג פרטני לכלל, החל לגבי מתן פטור לדירת מגורים מזכה המקיימת את תנאי הפטור המוגדרים בחוק.

◆ הועדה קבעה, כי את סעיף 9(ה) בחוק הקובע כי "דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי – כדין המס" יש לפרש עפ"י לשונו, מיקומו בחוק, ותכליתו החקיקתית. לפיכך, אין להקיש לגביו מהוראת סעיף 149 הממוקם בחוק בפרק חמישי 1, ועניינו במתן פטור לדירת מגורים מזכה אגב קביעת חריג לפטור הכללי בעניין זה. עוד נקבע, כי **אכן, קיים עיקרון בסיסי בדיני המיסים לפיו יש למסות עסקה על פי תוכנה הכלכלי, אך אין בעקרון זה כדי לאפשר החלת עיקרון של פיצול רעיוני בעת קביעת החיוב במס רכישה ללא קיומה של הוראה מסמכה לכך בחוק, וזאת - נוכח פסיקתו של ביהמ"ש העליון (הלכת פלדמן) השוללת את האפשרות לעשות כן.**

◆ לבסוף נקבע, כי הפרוגטיבה לגבי הקביעה כיצד על המשיב יש לפעול בעת בחינתה של העסקה המובאת לפניו מצויה בידי המחוקק. כפועל יוצא מכך, קיימים מקרים בהם התייחסותו של המחוקק לאותה עסקה נעשית בצורה שאינה סימטרית. יתר חברי המותב הביעו הסכמתם להחלטת כבוד השופט בנימין ארנון.

תוצאה:

◆ הערר נדחה. נקבע שאין לאפשר החלת עיקרון של פיצול רעיוני בעת קביעת חיוב במס רכישה.

ניתן ביום 4.12.2013

ב"כ העוררים: עו"ד יצחק גלזר

ב"כ המשיב: עו"ד יהונתן קרואני פרק' ת"א (אזרחי)

פיצול רעיוני במס רכישה - אינו קיים
 ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה
 אמיר אבו-ראזק, משפטן

◆ חנניה וטובה לסק (להלן: "העוררים") רכשו ביום 22.3.11 בית צמוד קרקע תמורת סך של 2,650,000 ש"ח. הנכס עצמו הינו יחידת דיור אליה צמודה חצר ששטחה בין 200 ל-350 מ"ר. חבותם של העוררים במס רכישה נקבעה ע"פ מדרגות מס הרכישה הקבועות בסעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים-הוראת שעה), תשע"א-2011 (להלן: "הוראת השעה"). דהיינו, חיוב במס רכישה בשיעור 5% עבור הסכום עד לסך של מיליון ש"ח ושיעור של 6% עבור יתרת מחיר הנכס. ביום 8.5.11 הגישו העוררים והמוכרת הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן: "המשיב") על עסקת מכר הנכס. לשומה העצמית צירפו העוררים מכתב הבהרה בגדרו טענו, כי זכויות הבניה הצמודות לנכס אינן ניתנות לניצול מבחינה מעשית ולפיכך אין בהן כדי להשפיע על מחיר הנכס.

◆ המשיב קבע ביחס לשומת מס השבח כי יש לבצע פיצול רעיוני בין החלק שהתקבל עבור רכיב דירת המגורים לבין החלק שהתקבל עבור רכיב זכויות הבניה, וביחס לשומת מס הרכישה קבע המשיב כי אין לבצע פיצול רעיוני, והתייחס למלוא התמורה ככזו ששולמה רק עבור דירת המגורים. העוררים השיגו על שומת מס הרכישה שקבע המשיב. המשיב דחה את השגתם, ומכאן הערר.

◆ **לטענת העוררים**, יש לבצע פיצול רעיוני לעניין החיוב במס רכישה בין החלק מהתמורה המשולם בגין דירת המגורים לבין החלק מהתמורה המשולם בגין זכויות הבניה. העוררים טענו, כי הם היו זכאים להשיג על שומת המשיב על אף שהוא אימץ את השומה העצמית שהוגשה על ידם, וזאת, בכל הנוגע לשיעור הנכון של מס הרכישה. החלטת המשיב לדחות את השומה העצמית בעניין החיוב במס שבח, תוך ניסיון לכבלם לשומה עצמית זו בעניין החיוב במס רכישה, נגועה בחוסר תום לב. עוד נטען, כי הוראת השעה אינה חלה לגבי רכישה זכויות בניה.

◆ **לטענת המשיב**, סעיף 149 לחוק קובע, כי התמורה המשולמת בגן נכס פיסי אחד תפוצל לשני חלקים: חלק מיוחס לדירת המגורים והחלק הנותר מיוחס לזכויות הבניה. עוד נטען כי הסעיף הנ"ל הינו למעשה סייג לפטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה, ולפיכך, לא ניתן להחיל לעניין אופן קביעת החיוב במס רכישה את הסייג לפטור הנ"ל. עוד נטען, כי תכלית החקיקה מובילה למסקנה שיש לדחות את הערר.

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין-מחוז מרכז בפני כב' השופט בנימין ארנון, עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות ועו"ד דב שמואלביץ':

◆ הועדה קבעה, כי בחקיקה ובפסיקה נקבע מנגנון המפצל דירת מגורים מהנכסים והזכויות הנלווים או הצמודים לה - פיצול פיסי ופיצול רעיוני.

◆ **הפיצול הפיסי משמעותו**, כי לשם מתן פטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים, על המשיב להתייחס לדירת המגורים, וכן לקרקע המשמשת אותה כאל

חשד: האופציות גדלו – ההכנסות קטנו

ביום 30.12.13 בבימ"ש השלום בתל אביב, כב' השופטת תרצה שחם קינן, שוחררו בתנאים מגבילים האחים רן ומיכה ולדמן ויורם מרגלית מאור יהודה. השלושה נעצרו לאחר חקירה משותפת של הרשות לניירות ערך ומשרד חקירות מס הכנסה ת"א, בשל חשד לפעילות תרמית באמצעות מסחר באופציות, במטרה ליהנות מהטבות מס תוך הקטנת החבות במס. עפ"י הודעת רשות המסים, ממצאי החקירה העלו, כי החשודים ביצעו בשנים 2012-2013 מאות עסקאות עצמיות ומתואמות שיצרו בחשבונות הפרטיים שלהם הפסד כספי מצטבר בסך העולה על 1.265 מיליון ₪, והשתמשו בו כ"מגן מס" בסך של כ-316,000 ₪ (בשיעור 25%), קרי המס אותו חסכו ואותו ניתן לקזז כנגד רווח הון עתידי. במקביל, הם יצרו רווחים כספיים בסך העולה על 1.265 מיליון ₪ בחשבונות קופות הגמל בניהול אישי, אשר זכו בפטור ממס. עפ"י החשד, פעילותם של השלושה התבצעה לעיתים במספר סבבים בין החשבונות השונים שלהם, במהלך אותו יום או לאורך מספר ימים, במהלכה קנו ומכרו זה מזה את ניירות הערך בפערי שערים גדולים, כאשר הם יוצרים רווחים בחשבונות קופת הגמל בניהול אישי, הפטורים מתשלום מס, מאידך הם יצרו הפסדים בחשבונות הפרטיים שלהם, כדי שיוכלו לקזז את ההפסדים מול הכנסות אחרות שלהם ובכך, הלכה למעשה להקטין את חבות המס שלהם. עיקר פעילותם התרמית והמתואמת של החשודים התבצעה בניירות ערך מסוג אופציות יורו-שקל ואופציות על מדד הבנקים, והשפיעה הן על המסחר בנייר הערך והן על שער.

מנכ"ל חדש ללשכת עו"ד: עו"ד גיל סלומון

ביום 5.1.14 אישר הוועד המרכזי של לשכת עורכי הדין את מינויו של עו"ד גיל סלומון למנכ"ל לשכת עורכי הדין. עו"ד סלומון, בן 41, הינו בעלים של חברה לייעוץ תקשורת ואסטרטגיה, שימש בעברו כיועץ לשרי המשפטים דניאל פרידמן ויעקב נאמן והיה בעברו כתב לענייני משפט של הערוץ הראשון. בנוסף, עו"ד סלומון הינו רס"ן במילואים המשמש כסמג"ד בחטיבת חי"ר והינו יוצא היחידה לאבטחת אישים בשב"כ. סלומון יכנס לתפקיד מנכ"ל הלשכה בזמן הקרוב. ראש לשכת עורכי הדין, עו"ד דורון ברזילי: "אני מברך על מינוי של עו"ד גיל סלומון למנכ"ל הלשכה, לסלומון, היכרות ארוכת ימים עם מערכת המשפט על כל גווניה ואני משוכנע, כי הוא יצעיד את הלשכה קדימה"

מהחוף באולגה לשנתיים בכלא

כבוד השופט זאיד פלאח, מבית משפט השלום בחיפה גזר השבוע על דוד מלכה (58), הבעלים של מסעדות "ג'ורגי ביץ" ו"דודי על החוף" בגבעת אולגה, שנתיים מאסר בפועל(!). מלכה, בעל עבר פלילי כבד, הורשע עפ"י הודאתו במסגרת הסדר טיעון בהעלמת הכנסות ובשורה של עבירות על פקודת מס הכנסה. את המדינה ייצג עו"ד ערן בר מפרקליטות מחוז חיפה (פלילי). בעקבות חקירה שנוהלה ביוני 2011 ביחידת יהלום – היחידה הארצית לחקירות ומאבק בפשיעה בשיתוף עם משטרת ישראל וגורמי אכיפה נוספים, נגד בעלי עסקים שהפעילו במשך שנים מסעדות בחוף הים בגבעת אולגה תוך שהם עושים שימוש שלא כדין בקרקעות המדינה ומבלי לדווח על פעילותם לרשות המסים, נעצר מספר מעורבים, ביניהם דוד מלכה. בדצמבר 2012 הרסה המשטרה את המסעדה של מלכה. כפי שעולה מכתב האישום המתוקן, הפעיל מלכה את המסעדות משנת 2000 ללא כל דיווח לרשות המסים על פתיחת העסק ומטבע הדברים לא הוגשו דוחות, לא נוהלו ספרי עסק והועלמו הכנסות הנאמדות בשנת 2009 בלבד בסך של לא פחות מ-633,965 ₪ ובסכומים שלא ידועים למדינה בשנים 2000-2010 (למעט 2009). הכספים ששולמו ע"י הלקוחות הופקדו, כך לפי כתב האישום, בחשבון בנק ע"ש הבן והאחיין. יתרה מזאת, בשנים 2009-2010, הופעל במסעדה מכשיר לחיוב כרטיסי אשראי, שהופעל תחת מספר עוסק אחר, וכך הועלמו הכנסות המסעדה ששולמו באשראי.

בימ"ש העליון בצרפת - אושר "מס העשירים"

לאחרונה אישר ביהמ"ש העליון בצרפת את "מס העשירים" - מס הכנסה בשיעור של 75% (!) על משתכרי משכורות גבוהות ממיליון אירו בשנה. הפסיקה של ביהמ"ש העליון הופכת למעשה החלטה קודמת של מועצת החוקה, שקבעה לפני כשנה שהמס אינו חוקתי. הפסיקה מאשרת את המס השנוי במחלוקת שהגה וקידם הנשיא פרנסואה הולנד עוד במהלך מסע הבחירות שלו. עם זאת, מבנה המס שאושר שונה באופן מהותי מהמס המקורי שהציע הולנד. לאחר שמועצת החוקה פסלה את המס בטענה שהוא מפר את עקרון השוויון של החוקה הצרפתית, פעל הולנד לניסוח מחדש של החוק, כך שמי שישלמו בפועל את מס ההכנסה על משכורת של יותר ממיליון אירו בשנה יהיו המעסיקים ולא השכירים. המס יהיה תקף למשך שנתיים, ויחול על הכנסות מ-2013 ומ-2014.

info@masfax.co.il

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