

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

גיליון 718 יום ה' 20 בנובמבר 2014

## השבוע בגיליון

### עדכונים מהשטח

### מאמר פסיקה

### מחוץ לחוק

- עדכון הסדר אורכות למייצגים לדוחות 2013 // הצעת חוק: פטור ממס למענק כספי בשל הישג בתחרות ספורט // **חזקת התא המשפחתי – כבר לא חזקה חלוטה**
- עליון – מע"מ – עסקת אקראי של מלכ"ר תושב חוץ חייבת במע"מ // עליון – שבת – הסכם יחסי ממון – הפרכת חזקת התא המשפחתי // מ"ה – מהות תשלומים ששולמו בטרם מכירת חברה - רר"ל או תמורה? //
- מאסר בגין אי הגשת דוחות מס // אישום: יהלומן הבריח מעל-4 מיליון ₪ // רשות המסים במבצע נגד דירות מפוצלות // החמרת עם נש"מ ללא רישיון //

## עדכונים מהשטח

### עדכון הסדר אורכות למייצגים לדוחות 2013

(המפורט בהוראת הביצוע 6/2014 של רשות המסים בנושא: "נוהל מתן ארכות להגשת דוחות שנתיים במס הכנסה לשנת המס 2013").

לפיכך נדחה בחודש כל מועד שהוגדר בהסדר הארכות החל מה- 30.11.2014.

♦ ראה במכתב האמור טבלת מכסות הגשת הדוחות לפיהם ימדד הסדר הארכות למייצגים, לאור דחיית המועדים כאמור.

- ♦ בעקבות פנייתו של רו"ח עופר מנירב, יו"ר ועדת המסים והקשר עם רשויות המס אל מר דן פלד, סמנכ"ל לקשרי לקוחות ברשות המסים, בנוגע לאורכה להגשת דוחות ובהמשך לפגישה עם רשות המסים עודכנו מועדי הגשת הדוחות כמפורט במכתבה של גב' מירי סביון, רו"ח, סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות ברשות המסים מיום 17.11.14.
- ♦ בהתאם למכתב האמור, בשל עומס העבודה הרב שנוצר בעקבות מבצע "צוק איתן" ולבקשת הלשכות המקצועיות הוחלט לעדכן את מועדי הגשת הדוחות לפיו נמדד הסדר הארכות למייצגים

### הצעת חוק: פטור ממס למענק כספי בשל הישג בתחרות ספורט

על אף שרבים מהספורטאים נאבקים על מימון, כאשר הם זוכים במענק כאמור – הם נאלצים לשלם עבורו מס.

♦ לפיכך עפ"י ההצעה, בשל אינטרס לאומי לקידום ספורטאים ישראלים שהתמיכה בהם אינה תמיד מספקת, ולאור אמנות בינלאומיות למניעת כפל מס, אשר מעניקות זכות מיסוי ראשונה למדינה שבה נתקבלה הזכייה, מוצע לשנות את מדיניות המיסוי לגבי ההכנסות הכספיות מתחרויות ספורט למיניהן, ולהעניק פטור ממס על מענקים כספיים להם זוכים הספורטאים הישראלים בתחרויות אלה.

- ♦ ביום 17.11.14 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ אלכס מילר, גילה גמליאל ואח', הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (פטור ממס למענק כספי בשל הישג בתחרות ספורט), התשע"ה-2014/ בהצעה מוצע להוסיף בסעיף 9 לפקודת מס הכנסה פטור מס ל"מענק כספי בשל הישג בתחרות ספורט".
- ♦ עפ"י דברי ההסבר להצעת החוק, בשנים האחרונות ספורטאים ישראלים רבים בתחומי ספורט שונים מגיעים להישגים המציבים אותם בשורה הראשונה של הספורטאים המובילים בעולם. בעקבות ההישגים השונים, זוכים לעיתים הספורטאים במענקים כספיים מגופים שונים.

**מחזיק/ה כסף בחו"ל? חשבונות בנקים בשוויץ? כספים באוף שור? הרווחת בהימורים/מניות ולא נוכה לך מס במקור? כספים שאתה רוצה להכשיר? פנה/י בהקדם לרשות המסים לפני שהרשות תפנה אליך! במסגרת הוראת השעה מיום 7.9.14 ניתן לעשות הליך אנונימי / מקוצר של גילוי מרצון משרד עו"ד גולדמן ושות' עוסק בייעוץ וייצוג בהליכי גילוי מרצון תוך תכנון מס מיטבי ההליכים הינם דיסקרטיים ואנונימיים לחלוטין!**  
טל': 03-6966733 ; דוא"ל: [office@goldman-law.co.il](mailto:office@goldman-law.co.il)



## חזקת התא המשפחתי – כבר לא חזקה חלוטה אורי גולדמן, עו"ד ; ישראל בן ציון, משפטן גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

מקום בו מדובר בנכסים פנימיים, כלומר שנרכשו על ידי אחד מבני הזוג במהלך הנישואים גם הסכם יחסי ממון לא יעזור והחזקה הינה חזקה חלוטה.

לפי הוראת הביצוע, הסכם יחסי ממון יהיה גורם משפיע רק כאשר לא חלה החזקה, מקום בו בשל שימוש משותף בנכס (כגון: מגורים משותפים בדירת המגורים או תשלומי משכנתא משותפים או קבלת שכירות מהנכס לחשבון בנק משותף), עלול הנכס להפוך למשותף לשני בני הזוג, או אז הסכם יחסי ממון יכריע בשאלת הזכויות הקנייניות של בני הזוג.

ביהמ"ש העליון בע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' פקיד שומה נתניה, (לא פורסם, 17.11.14) החליט בעקבות הלכת פלם לעניין מס הרכישה, לקבוע ככלל גם לגבי חזקה שמקורה בסעיפים אחרים, שבמקום בו נעשה שימוש בפטור או בהנחת המס, לפני הנישואין, על ידי אחד מבני הזוג אין לדבר השפעה לעניין פטורים והנחות של בן זוגו.

בנוסף, קבע ביהמ"ש העליון בענין שלמי, כי מטרת החזקה היא מניעת "רכישת" או "הפסדת" פטורים והנחות עקב הנישואין.

לפיכך, מקום בו נעשה שימוש בפטור על ידי בן זוג לפני הנישואין לא יהיה בכך כדי להשפיע על בן זוגו, וגם במקום בו הדירה השנייה נרכשה במשותף על ידי שני בני הזוג יוכל בן הזוג שלא השתמש עדיין בפטור לעשות בו שימוש לעניין חלקו בדירה.

לעומת זאת, מקום בו נעשה שימוש על ידי אחד מבני הזוג בפטור רק לאחר הנישואין (גם לעניין נכס שנרכש קודם לנישואין) תחול החזקה ובן זוגו ייחשב גם הוא כמי שהשתמש בפטור או בהנחה.

בענין שלמי הפך ביהמ"ש העליון בדעת רוב (נכתבה על ידי כב' הש' דנציגר) את ההלכה שנקבעה בעניין עברי, וקבע, כי גם במקום בו חלה החזקה, אין מדובר בחזקה חלוטה וניתן להפריכה על ידי הסכם יחסי ממון, וזאת במטרה להגיע לפרשנות שיוצרת הרמוניה בין דינים שונים (דיני המס ודיני המשפחה) ולא לפרשנות שיוצרת דיסהרמוניה משפטית.

עם זאת, במטרה למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, הטיל בימ"ש בענין שלמי על הנישומים הבאים לסתור את החזקה, מלבד קיום התנאי המקדמי של הצגת הסכם יחסי ממון (שאינו חייב להיות משעת הנישואין דווקא), להוכיח לרשות המסים, שלא מדובר בהסכם "על הנייר" בלבד ולהביא ראיות להפרדה רכושית אמיתית, שהתקיימה בפועל כבר מעת הנישואין.

חשוב לדעת: פסק דין שלמי מציין מספר נסיבות/מבחנים של ניהול היחסים הכלכליים בין בני הזוג כגון: רישום זכויות ע"ש שניהם, מגורים חיים בדירת בן הזוג, והעברת השכירות בה או תשלום משכנתא עליה מחשבון משותף, כנסיבות המלמדות על היעדר הפרדה רכושית. אולם ביהמ"ש מציין כי מדובר ברשימה בלתי סגורה וניתן להביא נסיבות רלוונטיות נוספות על מנת לנסות ולהפריך את החזקה.

חזקת התא המשפחתי (להלן: "החזקה") הינה חזקה הקובעת פיקציה לצורך דיני המס (ובמקומות נוספים), לפיה יש לראות בבני זוג ובילדיהם עד גיל 18 כאחד לעניין פטורים והנחות ממס.

בבסיס החזקה עומדות שתי מטרות עיקריות:

**האחת - שלילית:** מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים לפיהם יירשמו דירות על שם בני הזוג והילדים במטרה להערים על רשויות המס.

**השנייה - חיובית:** מתן הקלה במס ליחידה משפחתית אחת, כשלעניין זה די בפטור או הנחת מס אחת כדי להגשים את צורכי התא המשפחתי.

שני הסעיפים המרכזים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בהם מצוינת חזקה זו הם: סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין לעניין פטורים ממס שבח בשל מכירת דירת מגורים מזכה. וסעיף 9(א1)(א) (2)(ב)(2) שעניינו פטור ממס רכישה ברכישת דירת מגורים יחידה. בנוסף, מצוינת חזקה זו גם בשלושה סעיפים נוספים בחוק.

במהלך השנים, נעשו מספר פניות לוועדות ערר לפי חוק מס שבח ולאחר מכן לביהמ"ש העליון, בבקשה להכיר בהסכם יחסי ממון כמפריך לחזקת התא המשפחתי, מקום בו נרכשו דירות הצדדים (או לפחות אחת מהן) לפני הנישואין.

עד לאחרונה, ההלכה המחייבת בעניין זה הייתה קביעת ביהמ"ש העליון בע"א 3489/99 מנהל מס שבח נ' עברי, (להלן: "עניין עברי"). שם נפסק, כי החזקה גוברת על הסכם יחסי ממון, וזאת בהתבסס על לשון ס' 49(ב) לחוק לפיה "למעט בן הזוג הגר גר דרך קבע בנפרד" יראו את בני הזוג כתא משפחתי אחד.

ביהמ"ש העליון נימק את החלטתו בעיקרון השוויון, לפיו במקום בו אין סיבה להבחנה בהטלת נטל המס לא ראוי להבחין נישומים שעשו הסכם יחסי ממון לנישומים שנמנעו מכך. כמו כן, הדבר הבחנה שכזאת תמנע את הגשמת התכלית החיובית של החוק, של מתן הקלה אחת לתא משפחתי אחד גם במקום בו אין חשש לתכנוני מס לא לגיטימיים.

ביהמ"ש בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם (להלן: "הלכת פלם") תחס את גבולות החזקה, לעניין פטור ממס רכישה, ברכישת דירת מגורים יחידה לפי סעיף 9(א1)(א) (2)(ב)(2), לשימוש בפטור שנעשה ע"י בן הזוג השני במהלך הנישואים דווקא, אך במקום בו אחד מבני הזוג עשה שימוש בפטור לפני הנישואים, יהיה זכאי בן זוגו להשתמש באותו הפטור לעניין חלקו היחסי במכירה המשותפת.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2011 סיכמה את ההלכה העולה מפסקי הדין לעניין מס רכישה, כדלקמן: מקום בו מדובר בנכסים חיצוניים, כלומר כאלו שנרכשו ונעשה שימוש על ידי אחד מבני הזוג בפטור לפני הנישואים, לא תחול החזקה ויוכל בן הזוג השני לרכוש דירה בפטור ממס רכישה גם בלי הסכם יחסי ממון.



**עסקת אקראי של מלכ"ר תושב חוץ חייבת במע"מ**  
**ע"א 5243/13 עמותת יד הרב הרצוג נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים**  
**איננה אייזנברג, עו"ד (חשבונאית)**

התאגיד הזר מלכ"ר. סעיף 1 לחוק מגדיר מלכ"ר, בין היתר, כ"חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספיי".  
 ♦ ביהמ"ש דחה את טענת העמותה, כי על דרך הפרשנות יש להחיל את ההגדרה שבסעיף 1 לחוק רק על גופים הפועלים בישראל, וכי התאגיד הזר אינו מקיים פעילות בישראל. לשונו של סעיף 1 לחוק ברורה והפרשנות המוצעת ע"י העמותה לפיה יש לקרוא לתוך ההגדרה תנאי בדבר פעילות בישראל, אין לה כל אחיזה בו. מכל מקום, גם אם היה מקום לפרשנות כזו, אין בכך כדי להועיל לעמותה נוכח קביעתו העובדתית של ביהמ"ש המחוזי, כי לתאגיד הזר פעילות בישראל. קביעה זו נתמכת, בין היתר, במטרות המוצהרות של התאגיד וכן בעובדה, כי הלכה למעשה התאגיד הזר אכן פעל בהתאם למטרותיו המוצהרות - הוא רכש את הנכס בירושלים ומשכיר אותו לישיבה.

♦ טענה נוספת של העמותה היתה, כי התאגיד הזר אינו עומד במבחן השני מתוך שישה מבחנים שנקבעו לבחינת סיווגו של גוף כמלכ"ר בע"א 767/87 עמותת בשערייך ירושלים נ' מנהל המכס והמע"מ, הקובע, כי בחוקת הגוף הנבחן צריך להיות איסור על חלוקת רווחים. המערערת מפנה בהקשר זה לסעיף 41 לתקנון התאגיד הזר, הקובע, כי בחיסול התאגיד או פירוקו יועבר הון התאגיד בהתאם להחלטת מועצת המנהלים ולסעיף 7 לתקנון זה הקובע, כי חבר בתאגיד יוכל להחליט מי ימונה כחבר אחרי מותו. ביהמ"ש דחה את הטענה, כי סעיף 41 לתקנון אינו מתיר חלוקת רווחים. כל שנקבע בו הוא, כי מועצת המנהלים של התאגיד תחליט לאן יועבר הון התאגיד עם חיסולו או פירוקו, ונוכח מטרותיו המוצהרות של התאגיד כמוסד ללא כוונת רווח חזקה על מועצת המנהלים, כי החלטתה בעניין זה תהא תואמת את מטרותיו למשל על דרך של העברת ההון למוסד אחר ללא כוונת רווח. לפי ביהמ"ש, מרבית הקריטריונים שנקבעו בפס"ד בשערייך ירושלים ייתמכו בסיווגו של גוף כמלכ"ר ואין הכרח, כי כל הקריטריונים כולם יתקיימו על מנת לסווגו ככזה.

♦ ביהמ"ש אף דחה את טענת המערערת, כי יש לפרש את החלופה השנייה להגדרת "עסקת אקראי" בצמצום בכל הנוגע למלכ"רים וזאת נוכח העובדה, כי "ברגיל הס אינם מבצעים מכירות מקרקעין בעלות אופי מסחרי אלא הוני" וקבע, כי החוק אינו דורש כתנאי להחלת הסעיף, כי העסקה תהיה בעלת אופי מסחרי. המחוקק אף הבדיל מפורשות בין החלופה הראשונה להגדרת "עסקת אקראי" לפיה נדרש, כי המכירה או השירות יהיו "בעלי אופי מסחרי" ובין החלופה השנייה להגדרת מונח זה שאינה כוללת דרישה כזו.

♦ כב' השופט י' דנציגר וכב' השופט ע' פוגלמן הסכימו לפסק דינה של כב' השופטת א' חיות.

**התוצאה:**

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 14.11.17.

**ב"כ המערערת: עו"ד י. אלישע; עו"ד ד"ר ב. קלדרון;**  
**עו"ד ע. יצחק-הלוי; עו"ד ש. מויאל**  
**ב"כ המשיב: עו"ד צ. קוינט-שילוני, פרקל' המדינה**

♦ בין המערערת ובין תאגיד זר הרשום בלוקסמבורג נחתם ביום 14.2.2006 הסכם במסגרתו נמכרו לתאגיד הזר זכויות חכירה ל-999 שנים בנכס תמורת 5.5 מיליון דולר (להלן: "העסקה הראשונה"). כמו כן, חתמה העמותה על הסכם עם מר סילבן דוויקו, יו"ר התאגיד הזר, לפיו הוענקו לו זכויות החכירה לדורות במגרש (להלן: "העסקה השנייה"). העמותה דיווחה על העסקאות לרשויות מיסוי מקרקעין, אך סברה, כי לא קמה בגינת חבות במע"מ ועל כן, לא דיווחה עליה למשיב. המשיב סבר אחרת ועל כן, הוציא לעמותה שומת מס עסקאות בסך של כ-6 מיליון ש"ח בגין שתי העסקאות. המשיב נימק את השומה בכך שהתאגיד הזר הוא "מוסד ללא כוונת רווח" (מלכ"ר) כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ (להלן: "החוק") ועל כן, יש לסווג את העסקה הראשונה כ"עסקת אקראי" בהתאם להגדרת מונח זה בחלופה השנייה שבסעיף 1 לחוק, לפיה תיחשב כ"עסקת אקראי" החייבת במס. העמותה ערערה על החלטתו של המשיב לביהמ"ש המחוזי וטענה, כי אין לראות בתאגיד הזר מלכ"ר, וכי אין לחייבה בתשלום מע"מ בגין מכירת הנכס.

פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי – כב' הש' ד' מינץ:

♦ ביהמ"ש המחוזי דחה את ערעורה של העמותה בקובעו, כי לא יכולה להיות מחלוקת על כך שהתאגיד הזר הוקם לכתחילה כתאגיד ללא כוונת רווח והדבר עולה בבירור מתקנון התאגיד, מתצהירו של היו"ר ומטענותיה של העמותה עצמה בכתב הערעור. ביהמ"ש דחה את טענת העמותה לפיה השאלה האם מדובר במלכ"ר צריכה להיבחן לפי סעיף 4 לחוק מע"מ שעניינו פעילות שמקיים המלכ"ר בישראל וקבע, כי לצורך סיווג העסקה דן יש להידרש להגדרת המונח "מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק שאינו דורש כתנאי לתחולתו, כי המלכ"ר יקיים פעילות בישראל. ביהמ"ש דחה את טענת העמותה, כי רק מקום בו ניהול המלכ"ר נעשה בישראל ייחשב הדבר כקיום פעילות בישראל, עפ"י סעיף 15(ב) לחוק, שאינו מחייב, כי הגוף המנהל את המלכ"ר יישב דווקא בישראל.

♦ העמותה ערערה לביהמ"ש העליון בענה, כי חוק המע"מ הוא חוק טריטוריאלי ופירוש הרמוני של החוק וחקיקת המשנה שהוצאה מכוחו מחייב, כי פעילות בישראל של המלכ"ר תהווה חלק בלתי נפרד מתנאי החיוב במע"מ לפי החוק. לחלופין, טוענת העמותה, כי יש לאקונה בהגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק, וכי יש למלא אותה באופן שללא פעילות בישראל לא ייחשב גוף כמלכ"ר.

ביהמ"ש העליון בי-ס – כב' הש' א' חיות; כב' הש' י' דנציגר; כב' הש' ע' פוגלמן:

♦ ביהמ"ש, מפי כב' השופטת א' חיות, קבע, כי העמותה התאגדה שלא למטרת רווח והיא בעלת נכס מקרקעין. על חלק מהמקרקעין בנוי בניין בן ארבע קומות המשמש את ישיבת "דעת חיים" והחלק השני הוא מגרש פנוי. העמותה אינה עוסקת במכירת מקרקעין ועל כן אין חולק. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלת היותו של



## העליון: חזקת התא המשפחתי במיסוי מקרקעין ניתנת לסתירה ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' פקיד שומה נתניה ישראל בן ציון, משפטן

לרכוש דירה יחידה, שההוראה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק אינה חלה במקרה זה, והבעל זכאי לשיעור מס רכישה מופחת על חלקו בדירה החדשה.

### ביהמ"ש העליון, כב' השופטים דנציגר, סולברג וברק-ארוז, קבע כדלקמן:

◆ לעניין המישור המנהלי, קובע ביהמ"ש פה אחד, כי הפגם בכך שלא נעשה שימוע לפני ההחלטה הראשונה בשומה נרפא זה מכבר, הן בהחלטה השנייה בהשגה, והן בכך שהעניין כולו נידון שוב לגופו של עניין בוועדת הערר. לעניין המישור המהותי, קובע כבוד השופט דנציגר, לאחר סקירת השתלשלות הפסיקה בעניין עברי ובעניין פלם ופסיקה נוספת של ועדות ערר ע"י ביהמ"ש המחוזי, וקובע בהתאם לפסיקות אלו, כי סעיף 49(ב) נועד להותיר בידי כל אחד מבני הזוג את זכויותיו מלפני הנישואים כך שלא ירכוש אדם הנחות נוספות במס בשל נישואיו אך גם לא ייפגע בשל כך.

◆ לפיכך, כאשר אחד מבני הזוג השתמש בפטור או בהנחה לפני הנישואין לא יהא בכך כדי לפגוע בזכות בן זוגו שרוכש או מוכר דירה לאחר הנישואין. לעומת זאת, כאשר שני בני הזוג באים להשתמש בפטור או בהנחה, שניהם לאחר הנישואין, קיימת **חזקה בסעיף 49(ב) – חזקת התא המשפחתי ולפיה שני הנכסים של שני בני הזוג שייכים לתא משפטי אחד.**

◆ **בית המשפט מוסיף ומחדש הלכה לפיה החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק אינה חלטה אלא הינה חזקה הניתנת לסתירה וזאת כחלק מראייה רחבה של דיני המס יחד עם דיני המשפחה.**

◆ עפ"י דעת הרוב (השופטים י' דנציגר וד' ברק), על מנת להפריך את החזקה דרוש הסכם יחסי ממון בין בני הזוג שמחריג את הדירות מהתא המשפחתי וכן אינדיקציות נוספות המלמדות על כוונת הצדדים, לעניין זה אי מגורים בדירת בן הזוג תהווה אינדיקציה לרצון הצדדים להשאיר את הנכס מחוץ לתא המשפחתי.

◆ **דעת מיעוט של כב' השופט נ' סולברג – במידה וישנן אינדיקציות לכך, גם במקום שאין הסכם יחסי ממון ניתן לראות בנכס כ"נכס חוץ" לתא המשפחתי אם התקיימה הפרדה רכושית בפועל.**

במקרה דנא, אכן המערער לא גר בדירת האישה והנכסים רשומים בהסכם יחסי ממון כמוחריגים מהתא המשפטי, אולם ההסכם נחתם רק מספר שנים לאחר הנישואין ולפיכך העניין מוחזר לוועדת הערר שתבחן את האינדיקציות ותכריע בהתאם.

#### **תוצאה:**

◆ הערער התקבל חלקית. העניין הוחזר לוועדת הערר שתבחן את האינדיקציות ותכריע בהתאם.

**ניתן ביום: 17.11.14**

**ב"כ המערער:** עו"ד עודד ונגלניק, עו"ד אברהם סלי ועו"ד גיא מלמוד

**ב"כ המשיב:** עו"ד יאיר זילברברג ועו"ד ציפי קוינט-שילוני, פרקליטות המדינה

◆ ביהמ"ש העליון בחן את השאלה, האם יש להחיל את ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, לפיה רואים בני זוג כ"מוכר אחד" לצורך פטור ממס שבה, גם על בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון, שבמסגרתו שמרו על הפרדה רכושית ביחס לנכסיהם לפני הנישואין. מדובר בזוג נשוי אשר לשניהם דירות מלפני הנישואים ובהסכם ממון, שנעשה מספר שנים לאחר נישואיהם, קבעו שכל אחת מהדירות תישאר בבעלותו של הבעלים הקודם שלה.

◆ במהלך הנישואים מכרה האישה את דירתה (להלן: "**דירת האישה**") בפטור לפי סעיף 49(ב1) **לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963** (להלן: "**החוק**"), שנה ושלושה חודשים לאחר מכן מכר גם המערער את דירתו והצהיר, כי הינו זכאי בפטור לפי סעיף 49(ב1) לחוק, המשיב דחה את הבקשה לפטור בהתאם לס' 49(ב) לחוק לפיו רואים את בני הזוג כחידה משפטית אחת ולפיכך טרם עברו ארבע שנים הנדרשות על מנת שיהיה זכאי שוב בפטור לפי סעיף 49(ב1) לחוק. המערער הגיש השגה ראשונה על ההחלטה בעניינו והיא נדחתה כעבור מספר חודשים, לאחר מכן טען המערער, כי היה זכאי לשימוע בעל פה בנוסף להגשת טענות בכתב ולפיכך נעשה שימוע בעל פה והשגתו נדחתה בשנית, אך לאחר שעברה שנה מאז הגיש את ההשגה.

#### **פסק דינה של ועדת הערר בת"א:**

◆ המערער פנה לוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, וטען כדלקמן- במישור המנהלי: לעניין ההחלטה השנייה, על פי ס' 87 לחוק אם לא ניתנה החלטה בהשגה תוך שנה יש לראות בהשגה כאילו התקבלה, ולעניין ההחלטה הראשונה היא ניתנה ללא שימוע ודינה להיבטל.

במישור המהותי: טען המערער כי הוא לא גר בדירת האישה, וישנו הסכם יחסי ממון שמחריג את הדירות, ובצירוף העובדה כי הדירה שלו אינה שלו לבד, אלא בשותפות עם ילדיו, ניתן ללמוד שזהו נכס מחוץ לתא המשפחתי כך שלא השתמש לעניין נכס זה עדיין בפטור לפי סעיף 49(ב1) לחוק.

ועדת הערר דחתה את ערעורו, במישור המנהלי: היות ואין להקיש גזירה שווה בין אי מתן החלטה תוך שנה לתיקון פגם בהחלטה שנעשה שנה אחרי הגשת העתירה.

ובמישור המהותי: **ההלכה שנקבעה בע" 3489/99 מנהל**

**מס שבח נ' עברי**, (להלן: "**עניין עברי**"), קובעת לעניין בני זוג שמכרו לאחר הנישואים דירות שרכשו לפני הנישואים שקיימת לגביהם החזקה החלוטה של סעיף 49(ב1) לחוק, ואין לראות הבדל בין המקרה דנא לעניין עברי רק בגלל שישנה גם בעלות של ילדיו או כי לא גר בדירת האישה.

◆ הבעל ערער על ההחלטה לביהמ"ש העליון בטענה, כי יש לראות הבדל עובדתי וממילא משפטי בין המקרה דנא לעניין עברי, בנוסף טען המערער, כי הלכה מאוחרת יותר נקבעה בע"א 3185/03 **מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם**, (להלן: "**עניין פלם**") שם קבע ביהמ"ש לגבי בני זוג שרכשו דירה במהלך הנישואים ולאשה הייתה דירה נוספת מלפני הנישואין, לעניין שיעור מס רכישה מופחת



## מהות תשלומים ששולמו בטרם מכירת חברה - ר"ל או תמורה?

ע"מ 6283-10-12 פישבין ואח' נ' פקיד שומה עכו

יואל אנסבך, רו"ח, משפטן

לטענת המשיב, חלוקת הדיבידנדים נעשתה מטעמים מסחריים גרידא על פי רצונם המשותף של המוכרים והרוכשת. התשלומים ששולמו למערער היו תמורה עבור המניות ולא דיבידנדים ומדגיש המשיב, כי התשלומים נעשו במסגרת עסקת מכירת המניות, כאשר כוונת הצדדים הייתה, כי יהווה חלק מהתמורה.

### בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים הש' רון סוקול :

◆ ביהמ"ש קבע, כי יש לראות בסכומי הדיבידנדים ששולמו למערער כתמורה עבור המניות. כמו כן, קבע כי לא נפל פגם בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה על פי סעיף 94' לפקודה.

**לנישום יש לכאורה בחירה באחד משני המסלולים;** משיכת דיבידנד לפני מכירת המניות, או תשלום רווח הון, תוך קבלת הטבה על פי סעיף 94' לפקודה. **בחירה זו אינה תמיד חופשית והיא עשויה להיות כפופה לחיובים חיצוניים, כמו מגבלות על חלוקה מותרת על פי חוק החברות, התשנ"ט - 1999, חובת תום לב ועוד.**

ביהמ"ש בחן האם אכן נערכה בחירה במסלול חלוקת דיבידנד או שמא העסקה בפועל הייתה שונה, ולאחר מכן, האם יש פסול בבחירת המסלול שבו נטל המס נמוך יותר ובחן את פרטי העסקה וסיווגה על פי אומד את דעת הצדדים כפי שזה נלמד מהמסמכים, מהנסיבות, מהתנהגותם לפני ואחרי העסקה וכדומה.

אומד דעת הצדדים, לפי ביהמ"ש, היה, כי הרוכשת תשלם למערער ולשותפו תמורה הכוללת בחובה את סכומי הדיבידנד הנטען.

◆ בימ"ש קבע, כי לא הוכח כל טעם מסחרי מדוע בוצעה העסקה כפי שבוצעה, כלומר הלוואה של הרוכשת לחברות ותשלום דיבידנד למוכר המניות. הטעם היחיד שהוצג הינו החיסכון במס ("עסקה מלאכותית" **במובן סעיף 86 לפקודה**), חיסכון העולה על הטבת המס שנקבעה בהוראת סעיף 94' לפקודה.

◆ ביהמ"ש קבע, כי הוראת סעיף 94' אינה מגבילה את הרווחים שיהנו מההטבה רק על פי מגבלת הזמן, אלא גם על פי מגבלת החישוב על פי החלופה הנמוכה מבין החלופות החשבונאית והמיסויית. רק לגבי רווחים אלו נקבעה הטבת מס. לפיכך נדחה הערעור.

### התוצאה :

◆ הערעור נדחה. נקבע שכ"ט בסך 15,000 ש"ח.

**ניתן ביום: 20.11.2014**

**ב"כ המערערים: עו"ד ש' ורד**

**ב"כ המשיב: עו"ד ר' ליפשיץ מפרק' מחוז חיפה**

◆ המערער ושותפו לשעבר, מר מרקוס אדלשטיין ז"ל, ייסדו בשנת 1977, ביחד עם אחרים, את חברת נומינור בע"מ (להלן: "נומינור"). נומינור הינה בעלת מפעל העוסק בייצור תחמוצת ומטילי אבץ. שנים מספר לאחר מכן ייסדו השותפים חברה נוספת בשם מטוקס בע"מ (להלן: "מטוקס"), העוסקת בייבוא ושיווק של מוצרים וחומרי גלם בתעשיית האבץ. החברות פעלו במשך שנים רבות. שותפיהם של המערער ואדלשטיין פרשו, והשניים נותרו בעלי המניות היחידים בחברות, כאשר לכל אחד מהם 50% מהמניות בכל חברה.

החברות עשו חיל וצברו רווחים, אולם רווחים אלו לא נמשכו על ידי בעלי המניות אלא שימשו לרכישת מלאי וציוד ולהרחבת המפעל.

בשנת 2007, החליטו המערער ואדלשטיין למכור את מניותיהם בחברות. ביום 15.10.2007 חתמו השניים על הסכם למכירת המניות בחברות לחברת א.א.ת. 1 בע"מ (הרוכשת).

◆ לגרסת המערער, הוא ושותפו אדלשטיין ז"ל ביקשו למשוך את הרווחים שנצברו בחברה במהלך השנים. לטענתו, הוא ראה ברווחים אלו כבסיס לפנסיה ועל-כן הוא ושותפו ביקשו למשוך את הרווחים כדיבידנד. **הואיל ובקופת החברה לא היו די כספים לתשלום הדיבידנד**, גובשה הסכמה ולפיה הרוכשת תלווה לחברה את הסכומים הנדרשים, והחברה תשלם דיבידנד למערער ולאדלשטיין כמו כן נקבע בהסכם המכר, כי הרוכשת תלווה לחברות את הסכומים הנדרשים לצורך מימון תשלום הדיבידנד המאושר למוכרים ב- 4.12.2009. העביר המערער את יתרת מניותיו בחברות לרוכשת.

כדי להשלים את ביצוע העסקה וחלוקת הדיבידנד, התקבלו בחברות החלטות בדבר חלוקת דיבידנד בחברת נומינור התקבלה החלטה על חלוקת דיבידנד לבעלי המניות הזכאים לכך ביום הקובע. כמו כן, נחתמו בין החברות לרוכשת הסכמי הלוואה. בהסכמים נקבע, כי הרוכשת תלווה, כהלוואת בעלים לחברות, את הסכומים הנדרשים לתשלומי הדיבידנד למערער ולאדלשטיין.

ביום 17.12.2007, כלומר לאחר חתימת ההסכם ועם סגירת העסקה, שולמו הדיבידנדים למערער.

◆ המערער דיווח על הכנסותיו ממכירת המניות ומדיבידנד בהתאם לסכומים ולמועדים בפועל.

לגישת פקיד השומה, הסכומים שקיבל המערער כדיבידנד משקפים למעשה תשלום תמורה עבור המניות שמכר לרוכשת. את רווח ההון שנצבר למערער חישב פ"ש על פי סעיף 94' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), וקבע את שומה לשנת 2007 ו2009.

◆ חברות מטוקס ונומינור הגישו דוחות שנתיים למס הכנסה, בהן דרשו לנכות כ"הוצאות מימון" את הפרשי ההצמדה והריבית על פי הסכמי הלוואה. פ"ש לא הכיר בהוצאות אלו, שהרי ראה בתשלום כתמורה עבור המניות. החברות לא הגישו ערעורים על החלטה זו.

בערעור טען פ"ש, כי לא היה מקום לכלול את הסכומים ששולמו כדיבידנד בתמורה שקיבל עבור המניות.



**רשות המסים במבצע נגד דירות מפוצלות**

לאחרונה נערך מבצע מחוזי גדול של רשות המסים, בתל-אביב וביפו, שהתמקד, בין היתר, בדירות המפוצלות. במבצע, שנוהל על ידי גב' ציפי יוסף-סקלר, פקידת שומה ת"א 4, השתתפו מאות עובדי רשות המסים שערכו ביקורות ניהול ספרים בכ-700 עסקים ודירות. עפ"י הודעת רשות המסים, ממצאי המבצע הינם: אי רישום הכנסות בכ-12% מהעסקים שנבדקו. במהלך המצע נבדקו כ-75 דירות ובתים צמודי קרקע, כאשר נתגלה, כי חלק מן הדירות פוצלו ללא דיווח, חלקן שימשו לעסקים ולא למגורים ואילו בשכונת התקווה נבדקו מספר בתים שנמכרו לאחרונה ועל פי דיווחי המוכרים זכאים לפטור ממס שבת. בחלק מן המקרים התברר, כי הבתים היו בעלי שווי גבוה מזה שדווח, במקרים אחרים לא דווחו על זכויות בנייה שהעלו את ערכי הנכסים ואילו באחד המקרים נמצא בית שהיה הרוס ברובו ולכן כלל לא עונה על הגדרה של דירת מגורים לצורך הפטור. כל הממצאים הועברו להמשך טיפול לביטול הפטורים ולהוצאת שומות מתוקנות. במהלך המבצע נגבו מחייבים כ-6,500,000 ₪ ונתפסו עשרה רכבים על ידי היחידה הארצית לאכיפת הגבייה של רשות המסים, וכ-100 סרבני דוחות זומנו לחקירה.

**החמרת עונשו של נש"מ (צ'יינג') ללא רישיון**

ביום 30.10.14 ביהמ"ש העליון, בע"פ 4715/13 מדינת ישראל נד רמי חגי'אמי ואח' החמיר את עונשו של מר רמי חגי'אמי מאור יהודה, ודן אותו ל-4.5 שנות מאסר בפועל בנוסף לקנס כספי בסך 750 אלף ש"ח ותשלום בסך 3.7 מיליון ש"ח במזומן מנכסיו שחולטו. לפי פסק הדין, חגי'אמי עסק במשך יותר מ-8 שנים בנתינת שירותי מטבע ללא רישיון ובאופן לא חוקי ובמהלכם ניכה צ'קים בהיקף של כחצי מיליארד ש"ח, תוך הפקת הכנסות עתק של עשרות מליוני ש"ח. בית המשפט המחוזי הרשיעו בעבירות הלבנת הון בהיקף של 117 מיליון ש"ח, בנוסף למרמה ותחבולה עקב העלמת הכנסות ושיבושי הליכי משפט. נקבע בין היתר, כי הוא פעל באמצעות נותני שירותי מטבע אחרים תוך שימוש בשמות של אחרים והגשת דוח"ות כוזבים. פרק' מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה), באמצעות עוה"ד אורנה גלבשטיין, ערערה לעליון בטענה, כי גזר הדין של ביהמ"ש המחוזי אינו הולם את חומרת מעשיו של חגי'אמי. בית המשפט העליון קיבל כאמור את הערעור והחמיר בעונשו.

**מאסר בפועל בגין אי הגשת דוחות מס**

כב' השופט אמוראי מבימ"ש השלום בבאר שבע, גזר ביום 13.11.14 שנה וחצי מאסר בפועל (!), מאסר על תנאי וקנס כספי של 50,000 ש"ח, על טאופיק אבו מדיגם מרהט, שהוא וחברת פסגת הברון לבניה בע"מ שבניהולו, הורשעו באי הגשת 3 דוחות של החברה ודוח אישי שלו. אבו מדיגם והחברה, המספקת עובדים לחקלאות ולתעשייה, הואשמו בכתב אישום שהוגש ע"י עו"ד חנה בן פורת פיירשטיין, מהלשכה הפלילית ברשות המסים, שלא הגישו למס הכנסה את הדוחות השנתיים של החברה לשנים 2004 – 2006, וכל זאת מבלי שאבו מדיגם, כמנהל החברה, נקט באמצעים סבירים למניעת העבירות. יתרה מזאת, הוא אף לא הגיש את דוחו האישי לשנת 2006. בימ"ש ראה בחומרה את עבירות אי הדיווח, לדידו "עבירות אי הדיווח, חמורות, ובעלות השלכות נרחבות הפוגעות בפרט, בחברה, במשק ובכלכלה". ביהמ"ש זקף לזכותו של אבו מדיגם את העובדה שנטל אחריות ואת נסיבותיו האישיות, נכה ואב ל-10 ילדים. יחד עם זאת, על הכף השנייה של המאזניים ניתן משקל לעובדה שמחזורי העסקאות של החברה בשנים הרלוונטיות היו כ-15 מיליון ₪ ולא הזרת המחדלים – "ולו באופן חלקי". ביהמ"ש ציין בגזר הדין, כי הגם שהמצב הרפואי הוא בין מכלול השיקולים, אין בו כדי להוות חסינות מפני ענישה ראויה ולכן במכלול הנסיבות ייש ליתן להיבט ההרתעתי ולשיקול ההלימה את הבכורה". על החברה הוטל קנס כספי של 10,000 ש"ח.

**אישום: יהלומן הבריה מעל-4 מיליון ₪**

לביהמ"ש המחוזי בתל אביב הוגש כתב אישום ע"י עו"ד ליאת בכור מהיחידה המשפטית לתיקים מיוחדים ברשות המסים כנגד יוסף ילזו, יהלומן, תושב ישראל. לפי כתב האישום, אשר הוגש בעקבות חקירה במחלקת חקירות מכס ומע"מ ירושלים, הנאשם נחת בארץ בחודש מרס האחרון מדרום אפריקה ועבר במסלול הירוק. מבדיקה שנערכה במטענו נתגלו יהלומים בשווי של כ-850 אלף ש"ח, 24 שעוני רולקס, שעון פנארי וכסף מזומן במטבעות זרים שונים. שווי התפוסים מוערך בכ-4 מיליון ש"ח (!). עוד נטען בכתב האישום, כי הנאשם מכר בעבר סחורה "בשחור" בסכום של כמיליון ש"ח, ללא דיווח. עפ"י כתב האישום, בהברחת השעונים הנוספים, התחמק הנאשם מתשלום מע"מ בסך של כ-350 אלף ש"ח. בנוסף מיוחסות לו עבירות על חוק איסור הלבנת הון בגין הפרת חובת הדיווח בעת כניסתו לארץ ועשיית פעולות ברכוש אסור (סעי' 4).

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

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו  
6713307 ; טל. 03-6966733 פקס. 03-6966744



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.