

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.
מנהלת מערכת ומפיקה ראשית: סמדר שושן.

גיליון 738 יום ה' 24 במרץ 2016

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עבירות מס – עבירות מקור בחוק איסור הלבנת הון //
אושרו הטבות מס למשקיעים באמצעות הבורסה בחברות מו"פ //

"דמי טיפול מקצועי" לאור תכלית חוק מע"מ

עליון – מ"ה – מיהו "הבעלים האמיתי" של העסק ושל ההכנסה //
שבה – ביטול סיווג של "דירת מגורים" ובהתאם ביטול הפטור במכירתה //
מס רכישה – הקלה במס רכישה בגין דירה המיועדת להריסה //

חשד: חשבוניות פיקטיביות "חד פעמיות" // תכנית "שכר מצווה" בבני ברק //
חשודים עם עורך דינם במרמת מיסוי מקרקעין // מבצע ביקורת ארצי לעו"ד //

עדכונים מהשטח

עבירות מס – עבירות מקור בחוק איסור הלבנת הון

12 חודשים. מעבר לכך, עבירות בתחום החשבוניות הפיקטיביות ייחשבו עבירות מקור גם אם הן לא בוצעו "בנסיבות מתמירות", כהגדרתן כיום בחוק מע"מ (הערה- כיום מופיע בחוק רק הוצאת חשבוניות פיקטיביות והתיקון מוסיף את קיזוזן ומוריד את דרישת "בנסיבות מתמירות").

◆ כמו כן, נקבע, כי בתחום מיסוי מקרקעין עבירת מס תיחשב כעבירת מקור במידה והיא כללה אי דיווח על עסקאות, השמטת שווי מכירה או רכישה של זכות במקרקעין בסכום העולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים וכן דיווח פרטים כוזבים אודות זהות הצדדים לעסקה.

◆ לענין גילוי מרצון – בשלב זה הנוהל האנונימי החדש הינו בתוקף עד ליום 30.6.16, אך רשות המסים הודיעה לועדה, כי תפנה ליועץ המשפטי לממשלה במטרה להאריך את תוקף הליך הגילוי מרצון, ולהוסיף לתקופה הנוספת גם את עבירות הלבנת ההון הנובעות מעבירות המס.

◆ ועדת החוקה של הכנסת, ברשות ח"כ ניסן סלומינסקי, אישרה ביום 21.3.16 את הצעת החוק לתיקון חוק איסור הלבנת הון, לפיה עבירות מס יוכרו כעבירות מקור לפי חוק איסור הלבנת הון.

הועדה אישרה פה אחד את הצעת החוק של שר האוצר משה כחלון ושל רשות המסים הקובעת, כי עבירות מס חמורות יוכרו כעבירות מקור לפי חוק איסור הלבנת הון, וכן ניתן יהיה להעביר מידע מהרשות לאיסור הלבנת הון באופן ישיר לרשות המסים בהתאם לקבוע בהצעת החוק. תיקון החוק קודם בשיתוף ותמיכה של משרד המשפטים והרשות לאיסור הלבנת הון.

◆ בין היתר נקבע, כי עבירה על סעיף 220 לפקודת מס הכנסה תיחשב כעבירת מקור במידה וההכנסה לגביה נעברה עבירת המס היא בסכום העולה על 2,500,000 ₪ בתקופה של 4 שנים או בסכום העולה על 1,000,000 ₪ בתקופה שנה.

◆ לענין עבירות על חוק מע"מ, נקבע, בין היתר, כי עבירה כזו תיחשב כעבירת מקור במידה והמס לגביה נעברה עבירת המס הוא בסכום העולה על 480,000 ₪ בתקופה של 48 חודשים או 170,000 ₪ בתקופה של

אושרו הטבות מס למשקיעים בבורסה באמצעות חברות מו"פ

◆ התזכיר מבוסס על עבודתה של הוועדה לקידום השקעות בחברות ציבוריות הפועלות בתחום המחקר והפיתוח.

התזכיר מאפשר, בין היתר, החזקה של כמה קופות גמל בקרנות נאמנות פטורות בשיעור שאינו עולה על 75% (במקום 50% היום). קרנות אלה יהיו קרנות היי טק נסחרות במודל של קרנות נאמנות סגורות, אשר יהיו רשאיות להשקיע חלק מן הסכום שיגוייס מן הציבור בניירות ערך של חברות הייטק לא נסחרות.

◆ בתזכיר המלא מפורטות יתר הטבות המס.

◆ ביום 15.3.16 אישרה ועדת הכספים, את תזכיר הצעת החוק של שר האוצר משה כחלון ורשות המסים המקדמת השקעות בחברות שייסחרו בבורסה בישראל, ואשר פועלות בתחום המחקר והפיתוח, וזאת באמצעות הטבות מס. עפ"י הצעת החוק, שהינה הוראת שעה ל-3 שנים, החל מה-1 ביולי 2016: השקעה בחברות מו"פ באמצעות הבורסה תיחשב הוצאה שוטפת המותרת בקיזוז. כמו כן, בעלי שליטה בחברות מו"פ יוכלו לשלם מס של 25% על עליית ערך אופציות במקום מס של עד 48%.



"דמי טיפול מקצועי" לאור תכלית חוק מע"מ מר שמוליק סלמן* מח' ביקורת ממוחשבת - רשות המיסים

◆ חוק מע"מ מטיל ארבעה סוגי מס: 1. מע"מ על פעילות עסקית. 2. מע"מ על יבוא. 3. מס שכר בשיעורים שונים על פעילות של מלכ"רים ומוסדות כספיים. 4. מס ריווח על פעילותו של מוסד כספי.

כפי האמור לעיל, על השכר במוסד כספי ובמלכ"ר מוטל מס שכר, ולא בכדי, **הוצאות השכר** הינן חלק מהערך המוסף של כל פירמה. במוסדות כספיים ובמלכ"רים, המס מוטל באופן ישיר על השכר ע"פ סעיף 4 (א) ו- (ב) לחוק מע"מ. לעומת זאת אצל עוסק, המס על הערך המוסף לרבות **השכר**, מוטל באופן עקיף, ומגולגל על הצרכן הסופי.

◆ המחוקק, לעניין הגדרת המונח "**שכר**" בחר באופן טבעי להפנות לפקודת מ"ה. **הכנסת עבודה** מוגדרת בפקודה "**הכנסה לפי סעיף 2(2)**". הגדרתה הפכה במשך השנים לזירת מחלוקת, כאשר הפרשנות המשפטית כלפיה, נבנית מכללים היפים לפקודה. נדמה, כי מקור החיוב במס שכר בחוק מע"מ, לא הופנם עדיין.

◆ בסיס המס ע"פ חוק מע"מ מושתת בעיקרו על הוצאה. לפיכך, ערך מוסף שמקורו בשכר שווה בישויות שונות, דינו להיות שווה. אלא מאי, כאשר עסקינן במוסד כספי ובמלכ"ר, והבסיס לחיוב במס שכר, היא הכנסת העובד בניכוי הוצאות שהותרו לו, ולא הוצאת השכר בפועל, נוצר הפער בינם לבין "**עוסק**" בתוספת הערך שמקורה בשכר.

נציין, כי קביעת מחירו של מוצר או שירות, בעיקרה היא פונקציה של עלויות המעביד. סוגיות הקשורות להכנסתו החייבת של העובד, אינן רלוונטיות לעניין קביעת הערך המוסף, ונוגדות את תכליתו של חוק מע"מ. הפער כאמור לעיל, הוא תולדה של פרשנות דווקנית וצרה למונח "שכר", עד כי נדמה, כי עסקינן במס המוטל ע"פ פקודת מ"ה. תכלית חוק מע"מ נעלמה מעיני העוסקים במלאכת הפרשנות.

◆ לאחרונה, בפס"ד בעניין "**שירותי בריאות כללית**" נקבע, כי לעניין החבות במס שכר, יש לראות "**בדמי הטיפול המקצועי**" שנוכו מן העובד, "**כתשלומים שאינם מהווים הכנסת עבודה**". הטעם העיקרי, היותם משמשים בייצור הכנסתו של העובד. ומכאן הקושיה, "האם למחלוקת העוסקת בשאלת ניכוי הוצאה במישור העובד, יש בה בכדי להשליך, על שאלת החיוב במס שכר, לאור תכלית חוק מע"מ, שבסיס חיובו מושתת על הוצאה?"

◆ **ולא עוד**, אלא, מה שמכשיר תשלומים אלו להיותם הוצאה מוכרת בידי המעביד, הינו סיווגם כהכנסת עבודה. ואסביר, הוצאה המשמשת בייצור הכנסתו של העובד, אין בה לכשעצמה, כדי להתירה בידי המעביד, מהטעם שאינה משמשת בייצור הכנסתו. סיווגה כהכנסת עבודה, הוא שמטהרה להיותה מוכרת בידי המעביד.

נדגיש עוד, כי השופט, להוכחת טענת המערערת, ציין, כי לו יצויר כי דמי הטיפול המקצועי היו נתבעים כהוצאה

בפני עצמה, אז תלונת פקיד השומה הייתה סרה, אין בה ממש. עדיין התקנה להתרתם כהוצאה בידו, היא סיווגם כהכנסת עבודה.

ולו **זו בלבד**, תשלומי המעביד לא יועדו במישרין לכיסוי ההוצאה האמורה, ומן הסתם, היוו חלק מהכנסתו המבוטחת של העובד לתשלומים סוציאליים. לאור האמור, קביעת ביהמ"ש שאינם מהווים הכנסת עבודה, יש בה סתירה מינה וביה.

◆ על הפסיקה האמורה הוגש ערעור לעליון. אם תאומץ, תחול אף על מוסדות כספיים.

נתייחס בקצרה לפסיקה מאספקלריה אחרת, לנוכח התכליות של תיקוני החקיקה 29 ו 35 לחוק מע"מ העוסקים במוסדות כספיים.

◆ להבנת הדברים, נציין את המשוואה הידועה בתורת הכלכלה, [**עסקאות – תשומות = ריווח + שכר**] המחוקק בחר לחייב עוסק ע"פ צידה הימני, ואת המוסד הכספי ע"פ צידה השמאלי. כמו כן נדגיש, כי מנגנון חיוב המס במוסד כספי מורכב ממס **ריווח** וממס **שכר**. המס על **הריווח** מחולץ מבפנים (**מלגו**), המס על **השכר** מוטל מלמעלה (**מלבר**), אופן החיוב הפלגה לכאורה, מוסד כספי, מהטעם ששיטת החיוב, יצרה במוסד כספי, שיעור מע"מ הגבוה מהקבוע בחוק. לכן, בתיקון 35 לחוק מע"מ נקבע כי המס על השכר, יותר בניכוי מההכנסה למס ריווח, כדי ששיעור חיובו יהיה בדומה לעוסק.

◆ עוד נוסיף, כי כאשר נציב במשוואה הוצאות שלא חויבו במע"מ תשומות, דוגמת תשלום **ארנונה** לרשות מקומית, [**עסקאות – תשומות – ארנונה = ריווח + שכר**] ניווכח, כי הריווח החייב במס ריווח יקטן. לא כן אצל עוסק, השחקנים המרכזיים לעניין המע"מ, אלו הן **העסקאות והתשומות** שחייבו במע"מ, להוצאות האחרות, אין במישרין, רלוונטיות לעניין המע"מ.

◆ על מנת לצמצם את הפער בין מוסד כספי לעוסק שייצרו הוצאות כדוגמת ארנונה והפרשות סוציאליות, הורחבה בתיקונים האמורים הגדרת המונח "שכר" לגבי מוסדות כספיים בלבד, ונכללו בה הוצאות בעלי זיקה לשכר, כתשלומים לקופות גמל ולביטוח לאומי.

◆ ומן הכלל אל הפרט, בהתייחס למוסד כספי קביעת ביהמ"ש לגבי דמי הטיפול המקצועי, אינה קוהרנטית לכוונת המחוקק להרחיב את מעגל הוצאות בעלות הזיקה לשכר, ולחייבם במס שכר, ומעניקה יתרון למוסד כספי על פני עוסק.

◆ המורס מהאמור לעיל, בחלוף 40 שנה מחקיקת חוק מע"מ, הפרשנות לגביו, בכל הקשור למוסד כספי ולמלכ"ר, צריכה להשתנות מהותית ולהלום את תכליתו.

◆ אסיים באמרת השופט, בהמרצת פתיחה 122/93 "**הסנה נגד מ"ה**": "**תכליתו של מס שכר והריווח היא, להוות תחליף שווה ערך למע"מ שנגבה מנישומים אחרים**". עוד חזון למועד.

* **הכותב הינו ממח' ביקורת ממוחשבת ברשות המיסים. כל האמור לעיל, הינו על דעתו האישית של המחבר, ואינו משקף את עמדת רשות המיסים בישראל.**



מיהו "הבעלים האמיתי" של העסק ושל ההכנסה ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל אינגה אייזנברג, עו"ד (חשבונאית)

קמה גם טענת ההשתק השיפוטי. המצג שהציג בנלי בפני רשויות המס לאורך שנים, הצמיח לו ולעסק טובות הנאה שונות. דוקטרינת ההשתק השיפוטי אינה מוגבלת לטענות שהועלו בפני ערכאות השיפוט בלבד, והיא חלה אף על טענות עובדתיות סותרות שהועלו בפני הרשויות, ובכלל זה על טענות שהעלה נישום בפני רשות המיסים.

◆ ביהמ"ש העליון הזכיר, כי בימ"ש קמא קיבל את טענת המשיבים לפיה בנלי אינו חב במס על הכנסות העסק, וכי אביו הוא הרוח החיה שמאחורי העסק. הש"י עמית קבע, כי מכוח שיקולי מדיניות בנלי מושתק ומנוע מלטעון, כי אינו בעל העסק, ודי בקביעה זו כדי לקבל את הערעור.

◆ **מיסוי בעל עסק** – המסגרת הנורמטיבית: אין בהכרח צורך בתרומה או ב"יגיעה אישית" של בעל העסק לשם חיובו במס. כאמור, בימ"ש קמא קבע, כי נטל המס חל על הבעלים "המהותיים" ולא הבעלים הפורמלי-הרשום של העסק, ונוכח היעדר מעורבות של בנלי בעסק נקבע, כי דוד, שהוביל את פעילות העסק, הוא הבעלים האמיתי. המשיבים תומכים יתדותיהם **בע"א 631/79 אידר נ' פקיד שומה ירושלים, ועמ"ה (מחוזי ת"א) 1179/05 מנסור נ' פקיד שומה רמלה**, אלא שבאותם פסקי דין מדובר בהפעלת העסק ע"י אחר, מבלי שנטען ע"י רשויות המס, כי העסק אכן שייך לאותו "אחר". נהפוך הוא, מפסקי הדין הנ"ל עולה, כי ניתן לחייב את הבעלים הרשומים של העסק, הגם שאינו נוטל חלק משמעותי בניהול העסק ובתפעולו. משכך, חויב בעל העסק הרשום במס שחל על העסק, בשיעור מלא, למרות שתרומתו לעסק בפועל הייתה מזערית.

◆ המשיבים טענו, כי יש לראות את הסיטואציה שבפנינו כניכור הכנסה בדרך של העתקתה או העברתה מבנלי אל אביו דוד. ביהמ"ש קבע, כי יש להבחין בין "שימוש בהכנסה" והעברתה לאחר (שהנישום חב במס בגינה) לבין "העתקת" הכנסה לאחר (ובכך פוטר עצמו הנישום מחבות במס). מקום בו בעל העסק הרשום טוען, כי אינו חב במס כיוון שהעביר הכנסותיו לאחר, יש לבחון את מהות ההסבה הנתענת, אם מדובר בהכנסה שנעשה בה "שימוש" ע"י הנישום (בעצמו או באמצעות הסבת הכנסה לאחר) או שמדובר בהכנסה אותה "העתיק" הנישום לאחר, שאז לא יחוייב בגינה במס. הטענה להעתקת הכנסה אינה עומדת למשיבים. השופט נ' סולברג הצטרף לפסק דינו של כב' הש"י עמית.

◆ **המשנה לנשיאה א' רובינשטיין** הצטרף לפסק דינו של כב' הש"י עמית, בקובעו, כי ניכור או העתקת הכנסה יכולים להיות לגיטימיים כשהבסיס לגיטימי ואינו מושתת על אדני אי אמת. יהא כלל זה נקוט בידי שלטונות המס, ניכור או העתקת הכנסה משמעם "גירושין" גמורים של המנכר או המעתיק ועקירתם מן ההכנסה, ולא מראית עין של אלה.

תוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום 21.3.2016

ב"כ המערער: עו"ד ציפי קוינט-שילוני ועו"ד יונתן

בן-דוד, פרק' המדינה

ב"כ המשיבים: עו"ד יואב ציוני.

◆ בשנת 2003 בנלי נרשם בספרי מס הכנסה כבעל העסק. במהלך השנים 2004-2009, בהן בנלי היה רשום כבעל העסק, דיווח העסק לרשויות המס על מחזור עסקי שנתי "אפס", או שלא נמסר כל דיווח (פרט לשנת 2006, במהלכה נמסר דיווח על מחזור עסקי שלילי). המערער בחן את התשלומים והניכויים במקור שבוצעו ע"י חברות וגופים מוסדיים לעסק, ולאחר שמצא, כי לא דווחו הכנסות מהותיות בעסק באותן שנים, פסל את ספרי העסק. המערער הוציא צו לתוספת הכנסה לעסק לפי מיטב השפיטה לשנים 2004-2009, בגינו חויבו בנלי ואשתו אורית, המשיבה 2, בשומה מחודשת.

פסק דינו של בימ"ש המחוזי – כב' הש"י אטדגי:

◆ פסק דינו של בימ"ש קמא נסב על שאלת הבעלות בעסק לצרכי מס, על פסילת ספרי העסק וכן על השומה המחודשת.

◆ המשיבים טענו, כי דוד הוא בעל העסק האמיתי, ואילו בנלי נרשם בספרי מס הכנסה כבעל העסק לאחר לחץ שהפעיל עליו אביו דוד, שנמנע מלפתוח את העסק על שמו מאחר שהיה שקוע בחובות. נטען, כי בנלי לא היה מעורב בעסק בכל צורה, וכי כל רווחי העסק הגיעו לידי דוד, ובמילים אחרות, בנלי היה אך "איש קש". עוד נטען, כי השומה המחודשת שגויה.

◆ המערער טען, כי בנלי פתח את תיק העסק במס הכנסה על שמו וביצע פעולות שונות המוכיחות, כי הוא בעל העסק, ולכן החבות במס בגין הכנסות העסק מוטלת עליו.

◆ בימ"ש קבע, כי בנלי לא היה מעורב באופן כלשהו בניהול העסק, שנפתח ונרשם על שמו לאחר שחרורו מהצבא, וכי עבד בשנים הרלוונטיות כשכיר בעבודות אחרות בתחום המסעדות. בעוד שהעסק התנהל מביתו של אביו דוד, הרי שכמחצית מהתקופה הרלוונטית בנלי התגורר מחוץ לבית הוריו.

◆ בימ"ש קמא קבע, כי הרישום כבעל עסק בספרי מס הכנסה מהווה חזקה ראייתית משמעותית, אך ניתנת לסתירה, באשר לזהותו של הגורם להפקת ההכנסה מהעסק. לאחר בחינת האינדיקציות מהן עולה, כי בנלי לא היה מעורב בעסק, נקבע, כי "למרות הרישום שעל שם בנלי ולמרות הראיות שהמשיב הפנה אליהן, כף הראיות הכללית והסתברותן מטה את הכף לכיוון גירסתו של בנלי", ולמעשה דוד הוא בעל העסק, וכזוה, החיוב במס חל עליו.

◆ אשר לפסילת ספרי העסק והשומה שהושתה על העסק, נקבע שמספר רב של תקבולים בעסק לא נרשמו ולא דווחו, ולכן פסילת הספרים הייתה מוצדקת והערעור ביחס לפסילתם נדחה. הערעור באשר לשומה המחודשת נדחה ברובו, למעט תיקונים מסוימים בהכנסות העסק (הופחת שיעור תוספת ההכנסות כפי שנקבע בשומה המחודשת) ובהיקף ההוצאות שהותרו לניכוי מההכנסה החייבת.

בבימ"ש העליון בירושלים – כב' הכב' המשנה לנשיאה א' רובינשטיין; כב' הש"י עמית; כב' הש"י סולברג:

◆ **כב' הש"י עמית:** המשיבים הציגו מצג שווה לאורך שנים מול רשויות המס כי בנלי הוא בעל העסק, ובנלי מנוע מלטעון, כי אין לו כל קשר לעסק. לצד טענת המניעות,



ביטול סיווג של "דירת מגורים" ובהתאם ביטול הפטור במכירתה ו"ע 14-03-24036 לין ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א באסל חביב אללה, משפטן

לחוק ואף לא לפי סעיפים 6 או 6א להוראת השעה כי הרי כל הוראות הפטור האלו מבוססות על היות הנכס הנמכר "דירת מגורים". אותה מסקנה מתבקשת לגבי מס הרכישה כי הרי כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש לא תועיל אם המבחן האובייקטיבי איננו מתקיים מפני שהנכס לפי טיבו כבר לא היה מיועד למגורים.

ועדת הערר שליד ביהמ"ש המחוזי בת"א, כב' השופט ה' קירש, רו"ח צ' פרידמן, רו"ח א' מונד:

◆ ביהמ"ש הגיע למסקנה, כי אין מקום להכיר במבנה המרכזי כ"דירת מגורים" על פי המבחן האובייקטיבי "היעוד (למגורים) מהווה תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת ההגדרה. המחוקק נקט לשון ברורה, ממנה עולה, כי העדיף את המבחן האובייקטיבי. הדיבור 'לפי טיבה' מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים. שינוי היעוד על-פי ההגדרה הנדונה יוכל להיעשות רק אם ייעשה שינוי במבנה הדירה".

◆ הועדה קבעה, כי המסקנה הכוללת שמתחייבת מכל האמור לעיל היא, כי בחודש ספטמבר 2012 המבנה המרכזי לא היה בבחינת "דירת מגורים". די בכך כדי לדחות את הערר בעניין מס שבח על כל חלקיו וחלופותיו. בהקשר לנושא החיוב במס רכישה. במקרה דנן, לא קיים ספק, כי כוונת הרוכשים, בני הזוג, הייתה להפוך את המבנה למקום מגורים מחודש ומשופץ וכך אכן נעשה בפועל. דהיינו, דווקא במישור הסובייקטיבי, באשר לתוכניות לעתיד שהוא מבחן ייחודי לעניין מס רכישה, יש ממש בטענות העוררים ו"סופו מעיד על תחילתו".

◆ לפי הועדה, מבחינת תכלית החוק, המעניק לעתים הקלה במס רכישה דווקא לדירת מגורים, כפי שנקבע במקרה דנן, אין הצדקה להטיב עם רוכש מבנה אשר איבד את אופיו כבית מגורים. הרי אין חולק, כי אדם הקונה מבנה אשר מעולם לא היה מיועד למגורים עם הכוונה לשנות את ייעוד המבנה לשימוש למגורים איננו רוכש דירת מגורים, חרף כוונותו לעתיד. לפיכך, הועדה הגיעה למסקנה, כי גם בעניין מס רכישה אין מקום לקבל את טענות העוררים.

תוצאה:

◆ הערר נדחה. הוטלו על העוררים תשלום הוצאות בסך של 30,000 ₪.

ניתן ביום: 8.3.2016

ב"כ העוררים: עוה"ד שקר נסים, עו"ד אלטוחי וסים.
ב"כ המשיב: עו"ד לירון ארצי, פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

◆ העורר, מכר בחודש ספטמבר 2012 חלק ממתחם מקרקעין ביפו לעוררים האחרים שהם בני זוג. המבנה המרכזי נבנה במאה התשע עשרה. והוא מחולק כאמור לשני מפלסים - קומת קרקע וקומה עליונה. היקף מיסוי העסקה, הן בצד המוכר (לעניין מס שבח) והן בצד הרוכשים (לעניין מס רכישה) תלוי בסיווגו של המבנה המרכזי במתחם כ"דירת מגורים". בדיווח המקורי לשלטונות מיסוי המקרקעין מחודש אוקטובר 2012, התבקש פטור ממס שבח בגין כל הממכר לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). רק לאחר מכן, בחודש יוני 2013 ובעקבות דרישת מסמכים שהוציא המשיב, תוקן הדיווח וצומצמה בקשת הפטור למבנה המרכזי בלבד, כך שמס שבח בשיעור הרגיל ישולם על מכירת שתי החנויות. התמורה שנקבעה עבור הממכר הייתה 270,000 יורו. בנוסף, הרוכשים הסכימו לשאת בכל סכום מס שבח שיושת על המוכר בדיווח המתוקן. התמורה פוצלה באופן שסכום של מיליון ש"ח יוחס למכירת המבנה המרכזי וסכום אחר בסך 350,000 ש"ח יוחס לשתי החנויות. גם לאחר תיקון הדיווח העוררים התייחסו אל המבנה כדירת מגורים אחת.

◆ לעמדת העורר, המושג "דירה", בו מתחילה הגדרת המונח "דירת מגורים", כלל איננו מוגדר בחוק. העורר, מר אנדרי לין ("לין"), טוען לפטור מתשלום מס שבח בגין מכירת המבנה. לפי טענתו הראשית, הוא זכאי לפטור מכוח סעיף 49 לחוק הנ"ל, הפטר ממס שבח מכירתה של "דירת מגורים מזכה". לעניין מס שבח, טוענים העוררים כי המבנה, על שתי קומותיו, עונה על הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק. לטענתם המבנה הוא "דירה" אשר ייעודה "לפי טיבה" הוא מגורי אדם, כי אם שתי הדירות לא ייחשבו ל"דירות מגורים מזכות" בשל אי קיום דרישת השימוש הנ"ל אזי ניתן בכל זאת לזכות בפטור לגבי שתיהן וזאת בהתאם לסעיף 6א לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת הייצע של דירות מגורים - הוראת שעה), תשע"א-2011, פטור אשר לעמדתם יכול להינתן עד שלוש פעמים. באשר לחבות במס רכישה, סבורים העוררים, כי המבנה עונה על הגדרת "דירת מגורים". במישור האובייקטיבי, הם שבים וטוענים כי אופיו של המבנה הוא בניין למגורים ו"טיבו" זה לא חדל להתקיים. ובמישור הסובייקטיבי, הזוג טוען כי המבנה נרכש על ידיו כדי לשמש בניין למגורים, ובהתאם לכך הוא שופץ בהשקעה כספית ממשית. הכוונה אכן הוצאה לפועל והמבנה אכן משמש למגורים.

◆ מאידך, טען המשיב: בעת העסקה המבנה כלל לא היה "דירה" ולא כל שכן "דירת מגורים". לדעתו מצבו הפיזי של בניין התדרדר מאד במרוצת השנים והוא הוזנח עד שהוא נעשה בלתי ראוי לשימוש למגורים. השימוש במשך שנים רבות לתעשייה תרם לקלקול המצב הפיזי של המבנה. לדעת המשיב, אבד אופיו של המבנה כבניין מגורים כך שבעת מכירתו בשנת 2012 הוא כלל לא ענה על הגדרת "דירת מגורים" לעניין יישום החוק. מכאן, לעמדת המשיב, אין זכאות לפטור ממס שבח, לא לפי סעיף 49

הקלה במס רכישה בגין דירה המיועדת להריסה ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מסמ"ק ת"א באסל חביב אללה, משפטן

ועדת הערר שליד ביהמ"ש המחוזי בת"א, כב' הש' ה' קירש, רו"ח י' בליצקי, רו"ח נ' הכהן:

♦ הועדה קבעה, כי יש לקבוע את שיעור מס הרכישה בשל רכישת "דירת מגורים" בעיקר בהתחשב במבחן הסובייקטיבי. כלומר: יש לבחון מה הייתה כוונתו של הרוכש, בזמן הרכישה, לגבי השימוש בנכס הנרכש. זאת לאור העובדה שבמבחן האובייקטיבי יכולה הדירה הנרכשת לשמש למגורים, אפילו אם הייתה מיועדת להריסה או לשימוש כ"דירת נופש". כמו כן, נקבע שיש לקבוע את סכום מס הרכישה בשל רכישת "דירת מגורים" בהתחשב (גם) במבחן הסובייקטיבי, כלומר: מה הייתה כוונתו של הרוכש, בזמן הרכישה, לגבי השימוש בנכס הנרכש. הלכה זו, מקורה בקביעת בית המשפט העליון (ע"א 278/84).

♦ ועדת הערר מצאה, כי נראה שהנהנה לא התכוון מעולם לעשות שימוש בנכס למגוריו, ולפי כל העדויות עולה שלא נעשה בנכס שימוש בפועל למגורים, גם לא על-ידי אחרים, לאחר שנרכש על-ידי הנהנה. ועדת הערר קיבלה את טענת פריאנטה, לפיה מי שרוכש תמורת 13.5 מיליון ₪ בית ישן בצהלה ואינו משתמש בו, חזקה עליו שכוונתו הסובייקטיבית הייתה לרכוש את הקרקע ולהרוס את הנכס. לכן, יש לראותו כרוכש זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. העובדה שהנהנה לא פעלו בשקידה ובמרץ כדי להרוס את הבניין הקיים, איננה מעידה על כך שכוונתם הסובייקטיבית הייתה להשתמש בו למגורים. הבניין הקיים אומנם לא נהרס, אך גם לא שימש למגורים. מבחן סובייקטיבי הדן בכוונת הרוכש, צריך להישען על ראיות אובייקטיביות המצביעות על כוונת הרוכש. במקרה דומה, ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים, נקבע, כי מאחר שהעוררת רכשה זכויות בבית קיים שבו שתי יחידות דיור, תוך סיכום עם המוכרת בחוזה המכירה שהבית ייהרס ובמקומו ייבנו שתי דירות חדשות, ניתן לקבוע שכוונת הרוכשת הייתה לקנות נכס מקרקעין ולא דירת מגורים. הנסיבות המיוחדות של מקרה זה - ובייחוד העובדה שפריאנטה דיווח תחילה על רכישת "דירת מגורים יחידה" ורק לאחר שמנהל מיסוי מקרקעין שלל הצהרה זו, תיקן פריאנטה את דיווחו וטען לרכישת נכס קרקע ללא דירת מגורים - מחייבות הצבת תנאי לקבלת הערר, לפיו הערר יתקבל בתנאי שפריאנטה יוכיח, כי הריסה שלמה של המבנה בוצעה תוך שישה חודשים מיום מתן פסק הדין. במקרה זה, המס יהיה 6% בלבד.

תוצאה:

♦ הוחלט שהערר מתקבל בתנאי, כי העורר יהרוס את המבנה, תוך 6 חודשים מיום מתן פסק דין זה. אם התנאי לא יקויים, הערר יידחה והשומה שהוצאה על ידי המשיב תאושר.

ניתן ביום: 28.2.2016

**ב"כ המערערים: עו"ד דורון פריאנטה, עו"ד גד כרמי
ב"כ המשיב: עו"ד אדם טהרני, פרק' מחוז ת"א (אזרחי)**

♦ ביום 29.7.2013 רכש העורר (בנאמנות) את מלוא הזכויות במקרקעין שברחוב אבנר 11 צהלה, תל-אביב, בסכום של 13,500,000 ש"ח. בסמוך לרכישת הנכס, הוגשה למנהל מיסוי מקרקעין (להלן: **המשיב**) הצהרה על רכישת דירת מגורים יחידה לעניין החיוב במס רכישה, ומס הרכישה שולם על ידי העורר בהתאם לכך. בבדיקת המשיב נמצא, כי היו בבעלות הנהנה שתי דירות מגורים נוספות ביום רכישת הנכס, ולכן הוציא המשיב לנהנה באמצעות הנאמן, ביום 26.12.2013 שומת מס רכישה. יום 13.1.2014 פנה הנאמן למשיב, והמציא לו בקשה לתיקון שומה (טופס 7085) והצהרה מעודכנת בדבר רכישת הנכס, לפיה אין מדובר כלל ברכישת "דירת מגורים", אלא ברכישת "קרקע", החייבת במס רכישה בשיעור קצוב של 5% על הבקשה לתיקון שומה הגיב המשיב ביום 16.1.2014, והודיע לנאמן כי החליט לדחותה.

♦ **לעמדת העורר**, הוראות הדין מתירות תיקון שומה. המשיב טעה כשהוא "נתפס" להצהרה הראשונה, שהוגשה בשגגה.

עוד לטענת העורר, הנכס שנרכש אכן מיועד להריסה (להשגה צורפה קבלה מעיריית תל-אביב, מיום 24.8.2014, בדבר תשלום אגרה למנהל ההנדסה, וצילום בקשה להיתר הריסה) נסיבות המקרה מצביעות על כך שהנכס הנרכש היה וצריך להיות מסווג לצורך מס רכישה כ"קרקע". על פי כל הנורמות וההלכות המשפטיות - ובעיקר ההלכות והטענות מבית מדרשו של המשיב - קביעות והכרעות בשומות נעשות ומוכרעות לפי אופי וסוג הנכס, ובהתייחסות לשימוש בו בפועל, ולא על בסיס אמירה נטענת כלשהי, ובמשנה תוקף כשהאמירה או ההצהרה נעשו בשוגג. השומה שהוציא המשיב למוכרי הנכס הינה בלתי רלוונטית לערר זה, שכן לעניינם של מוכרי הנכס מופעל, כידוע, אך ורק המבחן האובייקטיבי, ואילו לעניין מס הרכישה בידי רוכש הנכס יש ליישם את המבחן הסובייקטיבי.

♦ **מאידיך, טען המשיב**, שהעורר הוא זה שהצהיר, בסמוך לרכישת הנכס, כי הנכס שנרכש הוא "דירת מגורים". זו הראיה הטובה ביותר בדבר כוונתו הסובייקטיבית של הנהנה, לא כל שכן שעה שהנאמן בקיא היטב בדיני המס. רק לאחר שלמד העורר (או הנהנה) על כך, שאין זכאות להקלת מס רכישה בשל הנכס (כי אין מדובר בדירת מגורים יחידה), בחר העורר להגיש את הבקשה לתיקון שומה, ושינה את גרסתו. הבקשה להיתר הריסה הוגשה לעיריית תל-אביב למעלה משנה מיום רכישת הנכס ולמעלה מחצי שנה מיום הגשת הבקשה לתיקון השומה. נישום המבקש לתקן את הדיווחים שהוא עצמו מסר לרשות המסים, **חייב להצביע על טעמים חריגים ומשכנעים במיוחד**. במקרה של העורר, ההפך מכך הוא הנכון.

עוד טען המשיב, כי מס הרכישה המוגבר, שהוטל על העורר, עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק, שהחליט באופן מודע להכביד את נטל המס המוטל על רוכשי דירות יקרות.



חשודים עם עורך דינם במרמת מיסוי מקרקעין

ביום 16.3.16 שיחרר בימ"ש השלום בת"א תחת מגבלות שלושה חשודים, ביניהם עורך דין בתחום המקרקעין, בחשד כי זייפו מסמך במטרה להתחמק מתשלום מס רכישה כחוק בגין רכישת נכס בתל אביב. השלושה נחקרו על ידי פקיד שומה חקירות תל אביב. (ביהמ"ש קבע צו איסור פרסום על שמות החשודים עד לתאריך ה-16.3.6). כמפורט בבקשת המעצר, שניים מהחשודים, **יוסי כהן ומורן בן זיו** מתל אביב, הקימו בסוף חודש מאי 2015 חברה בשם "ישכון", זאת לצורך רכישת נכס בשווי 2,200,000 ₪ ברחוב ישכון 39 בתל אביב. ב-1.6.15 נחתם הסכם מכירת הנכס, לפיו החברה היא זו שרוכשת את הנכס וכך גם נרשם בטפסים שהוגשו למשרד מיסוי מקרקעין. כמו כן, בטופס שהוגש נרשם במפורש, כי לא מדובר בזכות בנאמנות. בתחילת חודש אוגוסט 2015, פנה **עורך דין אורי קרן** למיסוי מקרקעין בבקשה לתקן את זהות הרוכשים, כך שכהן ובן זיו יהיו הרוכשים ולא החברה. במיסוי מקרקעין נמסר לו כי מדובר בעסקה נוספת המחייבת תשלום מס רכישה פעם נוספת. בתחילת חודש ספטמבר 2015 הוגשה על ידי עו"ד קרן למיסוי מקרקעין הודעה על הסכם נאמנות המתוארך לתחילת חודש יוני, עליו חתומים שני החשודים. בעקבות כך, עלה חשד כי המסמך נוצר בתאריך מאוחר יותר, במטרה ליצור מצג שווא כאילו הרכישה נעשתה במקור בנאמנות על ידי החברה שהקימו שני החשודים, על מנת להתחמק מתשלום מס רכישה בגובה של כ-100,000 ₪. **פקיד שומה חקירות ת"א** פתח בחקירה גלויה כנגד השלושה במסגרתה נתפשו מסמכים רבים וחומרי מחשב. כאמור, שלושת החשודים נעצרו ושוחרר בתנאים מגבילים.

מבצע ביקורת ארצי לעורכי דין

רשות המסים, באמצעות אנשי יחידת ניהול ספרים ערכה מבצע ביקורת ארצי בקרב מגזר עורכי הדין לבדיקת רישום הכנסות כדן. במסגרת המבצע בוצעו 288 ביקורות אצל עורכי דין, מהן עולה כי כ-9% מסך הנבדקים לא רשמו הכנסות כדן. מקרים שעלו במהלך הביקורת: במשרד עורך דין בנצרת, אליו הגיעו המבקרים, נמצא כי עורך הדין לא רשם הכנסות בהיקף של 107,000 ₪ בגין העברות בנקאיות שקיבל בחודשים ינואר – מרץ 2016 עבור שכר טרחה. עורך הדין הסביר "עוד לא עברתי על החשבונות". אצל עורך דין באור עקיבא גילו המבקרים כי לא נרשמו הכנסות של 60,000 ₪ שנתקבלו בהעברות בנקאיות ובצ'קים ("לא הספקתי לרשום"). ביקורים נוספים במשרדי עורכי דין העלו כי עורך דין במרכז לא דיווח על כספי פיקדון שקיבל בסך של 200,000 ₪ ועוד.

info@masfax.co.il

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



חשד: חשבוניות פיקטיביות "חד פעמיות"

בימ"ש השלום בירושלים, כב' השופטת מאיה אב-גניס ויינשטיין שיחררה תחת מגבלות שני חשודים בחשד להוצאה וקזוזו של חשבוניות פיקטיביות בתחום שיווק סיטונאי של מוצרים חד פעמיים לעסקים מוסדיים. בעקבות חקירה של **מחלקת ביקורת חשבונות מע"מ ומכס ירושלים**, כמפורט בבקשת המעצר, מר **יקותיאל דנינו**, ממבשרת ציון, בעליה של חברת "קותי שיווק" הממוקמת באזור התעשייה גבעת שאול בירושלים, חשוד כי בין השנים 2012-2014 הורה לדב פרידמן מירושלים, מנהל בחברתו להוציא כ-1000 חשבוניות מס זיכוי פיקטיביות בהיקף של כ-4,000,000 ₪. כפי שעולה מהבקשה, הוצאת חשבוניות הזיכוי הפיקטיביות נועדה להקטין את העסקאות החייבות במס, על מנת להתחמק מתשלום מע"מ כנדרש. עפ"י רשות המסים, בחקירתו הודה הבעלים דנינו, כי הורה לפרידמן להוציא מדי חודש את החשבוניות לפי היקף שהוא קבע. עוד עלה מבקשת המעצר, כי אחד החשודים סיפר בחקירתו, כי בחברה התבצעו מכירות ב"שחור" והכספים שנתקבלו התחלקו בינו לבין הבעלים ונהגו. בנוסף סיפר, כי פתח חשבון בנק על שמו ושם אשתו עבור הבעלים בו הופקדו מיליוני שקלים אשר שימשו, בין היתר, לקניית דירה עבור הבעלים ברמת השרון, רכב לאשתו של ורכב לחברו.

תכנית "שכר מצווה" בבני ברק

המשנה לראש הלשכה, **עו"ד יוסף ויצמן**, נציגה מטעם תכנית "שכר מצווה", **עו"ד עדי פינר גלבוץ**, סגן ראש הלשכה, **עו"ד מנחם מושקוביץ** וחבר ועד מחוז ת"א, **עו"ד רפי אסרף**, הציגו בפני ראש עיריית בני ברק ויועצו לענייני רווחה ונוער, **יוסף גרליץ**, את עיקרי הרעיון העומד מאחורי יוזמה ברוכה זו: תושבי בני ברק יזכו לקבלת ייצוג משפטי ללא תמורה כספית באמצעות תכנית "שכר מצווה" של לשכת עורכי הדין בישראל. על פי הסיכום בין הצדדים, תעמיד העירייה חדר מיוחד קבוע ובו יקבלו נציגי "שכר מצווה" את התושבים הזקוקים ליעוץ משפטי שידם אינה משגת כלכלית לממן זאת. הסיוע המשפטי, מדגישה לשכת עורכי הדין, יינתן בהתאם לקריטריונים שקבעה הלשכה. את הסיוע יתנו עורכי דין המתנדבים בתכנית "שכר מצווה" שהוקמה לפני 14 שנה והספיקה להעניק שירותי סיוע וייצוג משפטי לאלפי מעוטי יכולת בכל הארץ. עו"ד ויצמן (תושב העיר) מסר, כי התושבים יזכו, בין היתר, לקבלת ייעוץ משפטי בנושאי הוצאה לפועל, פשיטת רגל, דיני משפחה ועוד. התכנית תחל לפעול בבני ברק בעוד מספר שבועות.

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.