

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

גיליון 645 יום ה' 3 בינואר 2013

השבוע בגיליון

אי תחולת IFRS גם בשנת 2012 // החלטות ועדות הכופר - מחצית שנייה - 2011

עדכונים מהשטח

נכסי התא המשפחתי ונכסים חיצוניים - נקודה למחשבה

מאמר
פסיקה

עליון - שבח - הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה //
מ"ה - שיעור המס בגין אופציות שהוקנו לעובד טרם תיקון 132 //
מע"מ - הטמנת אשפה בתוספת מע"מ //

ביקורות של רשות המסים - גם בסילבסטר // מינוי חדש לסגן ממונה חקירות
חיפה // פשרה: סומך חייקין לא ביזתה את ביהמ"ש // נסגרה הפרצה: הגבלת
העברת כספים לעזה //

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

אי תחולת IFRS גם בשנת 2012

הכללים החשבונאיים והתאמתם לדיני המס, [פרסמה רשות המסים ביום 31.10.2011 תזכיר חוק](#) אשר קובע את התיקונים הנדרשים לפקודת מס הכנסה בעקבות אימוץ כללי ה- IFRS על ידי המוסד לתקינה בחשבונאות.

♦ לאחר בחינה מעמיקה שנערכה במסגרת וועדה שמינה מנהל רשות המסים, מתגבשת בימים אלה הצעה לתיקון הפקודה שיהא בה כדי להבהיר את אופן חישוב ההכנסה החייבת ועיתויה, בין היתר, במקרים שבהם קיימת אי בהירות וכללי החשבונאות הבינלאומיים אינם עולים בקנה אחד עם שיטת המס בישראל.

♦ בשל פיזור הכנסת לא הושלמה עבודת החקיקה ועל מנת ליצור ודאות לנישומים, [הודיעה רשות המסים](#), כי בכוונתה לקדם חקיקה להארכת הוראת השעה האמורה בשנה אחת נוספת - שנת 2012 מיד עם כינון כנסת חדשה וזאת בנוסף, להשלמת הליכי החקיקה של תזכיר החוק לעיל.

♦ במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 - הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), [התשי"ע - 2010](#), הוסף לפקודת מס הכנסה סעיף 87א' הקובע, כי בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבונאות 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס 2007-2011 (שנות המס הנוספות מעבר ל-2009 מתווספות כל שנה בהוראת שעה).

♦ [תקן חשבונאות מספר 29 - אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים \(IFRS\)](#), אשר אושר על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית קובע, כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והמדווחות על פי הוראותיו, יערכו את הדוחות הכספיים, לגבי שנת הכספים 2008 ואילך לפי כללי חשבונאות בין-לאומיים (כללי IFRS). התקן אף מאפשר יישום מוקדם של כללים אלו החל משנת 2006 ואילך.

♦ בעקבות עבודה מקיפה של ועדה משותפת לרשות המסים ולארגונים המקצועיים לבחינה וליישום

החלטות ועדות הכופר - מחצית שנייה - 2011

המוגשות אליהן, ומחליטות, בהתאם לשיקול דעתן המתבסס על משתנים רבים, אם לקבל או לדחות את בקשת העוסק/נישום לכופר.

♦ מעת לעת מפרסמת רשות המסים את החלטות ועדות הכופר, כולל פרסום שמו של החשוד ומקצועו, החלטת הוועדה ותמצית נימוקיה.

♦ רצ"ב [פרסום החלטות ועדות הכופר ברשות המסים מחצית שנייה - שנת 2011](#).

♦ (לנוחיותכם, רצ"ב [קישורית לפרסומים קודמים](#))

♦ ברשות המסים מתכנסות מעת לעת ועדות כופר הדנות בנושאי מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מכס ומס קניה, שבסמכותן לדון בתיקים ולקבל החלטות על הטלת כופר במקום ניהול הליך פלילי.

♦ חוקי המס השונים מאפשרים בנסיבות שונות ["להחליף" תיקים פליליים בהליך של כופר](#), דהיינו "לפדות" את ההליך הפלילי בכופר-כסף, כך שיוטל על אדם כופר כחלופה להליך הפלילי כנגדו.

♦ הכופר מתאפשר מכוח סעיף 221 לפקודת מס הכנסה, סעיף 101 לחוק מיסוי מקרקעין, סעיף 121 לחוק מע"מ, סעיף 231 א' לפקודת המכס, סעיף 25 לפקודת מס קניה וסעיף 60 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים. הוועדות בוחנות את בקשות הכופר



נכסי התא המשפחתי ונכסים חיצוניים – נקודה למחשבה אברהם רוזנברג, עו"ד (יועץ מס) גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

ליצור שיתוף בנכסים חיצוניים למעט במקרים החריגים שיפורטו להלן ומשכך לא תחול חזקת התא המשפחתי על נכסים אלו (בהתאם להלכת פלם).

בהתאם להלכת פלם, סעיף 2.1.4 להוראת הביצוע סיפא, מונה רשימה לא סגורה של התנהגויות חריגות בנכסים אשר ביקורתן יכולה הרשות לסווג נכס: אם כנכס השייך לנכסי התא המשפחתי או כנכס חיצוני. המקרים, כלשון הוראת הביצוע, בהתאם להלכת פלם הינם **החריגים** והכלל הוא, כי נכסים חיצוניים לעולם נשארים נכסים חיצוניים למעט אם נעשה שימוש חריג בנכסים החיצוניים המעביר את הנכס מנכס חיצוני לנכס הנמנה עם נכסי התא המשפחתי. המקרים החריגים בהוראת הביצוע הם: מגורים משותפים, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.

◆ לאור האמור לעיל, אנו למדים, כי היה ונכס הינו נכס חיצוני, לא משנה באיזה סוג נכס מדובר: כסף, דירה רכב וכיו"ב, לדוגמה אם הוא התקבל בירושה גם במהלך חיי הנישואים, אם לא נעשה באותו הנכס אחד מהשימושים החריגים כאמור לעיל, **לעולם יהיה הנכס - נכס חיצוני וכן הזוג האחר לא יהיו זכויות בנכס החיצוני.**

◆ לכן, לדעתנו, במסגרת **החלטת מיסוי מקרקעין 3859/12 מיום 23.12.2012** (להלן: "**החלטת המיסוי**"), הרשות טעתה עת שיישמה את הוראת הביצוע במסגרת החלטת המיסוי. **עובדות החלטת המיסוי:**

◆ ש' ו- א' הינם זוג נשוי. ל-ש' הבעל יש 4 דירות בבעלות הבלעדית שנקנו מכספי ירושה שקבל במהלך חיי הנישואין. לאחר קבלת כספי הירושה, הכספים לא הופקדו בחשבון הבנק המשותף לשני בני הזוג, אלא הופקדו בחשבון בנק נפרד של ש'. כמו כן דמי השכירות שהתקבלו מאותם הדירות, גם הם לא הופקדו בחשבון הבנק המשותף לבני הזוג אלא הופקדו בחשבון הבנק של ש' בלבד ושימשו אותו בלבד ללא שיתוף של א' בת זוגו. לבני הזוג דירה משותפת, בה בני הזוג מתגוררים. בני הזוג מכרו את דירת המשותפת וקנו תחתיה דירת מגורים אחרת (להלן: "**הדירה החדשה**"), הדירה החדשה הינה הדירה היחידה ומשותפת לשני בני הזוג.

היות ול- א' האשה אין דירה נוספת, והיות וארבעת הדירות של הבעל הינן דירות בבחינת נכסים חיצוניים, בעת רכישת הדירה החדשה, האישה בקשה לשלם מס רכישה לפי סעיף 9(א1) לחוק מיסוי מקרקעין – כדירה יחידה ואילו ש' ביקש לשלם מס רכישה לפי סעיף 9(א1) לחוק מיסוי מקרקעין – כדירה נוספת.

בהחלטת המיסוי, סעיף 9 נקבע, כי א' אינה זכאית לשלם מס רכישה כדירה יחידה והנימוק להחלטה להלן:

הואיל והדירות של ש' לא נתקבלו בירושה אלא נרכשו במהלך חיי הנישואים, מקור הכספים אשר שימש לרכישתן אינו רלוונטי, לפיכך לא יחשבו הדירות של ש' כנכס חיצוני לתא המשפחתי ובהתאם לא יכול סעיף 2.1.4 להוראת הביצוע, ו- א' תשלם מס רכישה כדירה שניה.

לדעתנו היות ו- ש', בהתאם להלכת פלם, לא עשה שימוש חריג בכספי הירושה המקנה ל- א' זכויות קנייניות בכספי הירושה אזי, כספי הירושה כפי שהוסבר לעיל לעולם נשארים בבחינת נכס חיצוני ולכן נראה כי בהחלטת המיסוי נפלה טעות כאשר נקבע ש- א' אינה זכאית למס רכישה כדירה יחידה שכן 4 הדירות של ש' נרכשו מכספי הירושה. כמו כן אין בסמכותה של הרשות לקבוע אם נכס הינו נכס חיצוני או לא פרט לחריגים בהתאם להלכת פלם.

◆ רשות המסים, ככלל, רואה בבני זוג ובילדים עד גיל 18, לגבי הכנסות ו/או נכסים כאלה ואחרים, כתא משפחתי אחד (להלן: "**נכסי התא משפחתי**"), הן בהתאם לפקודת מס הכנסה והן בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין.

ככלל, הזכויות הקנייניות בנכסי התא המשפחתי, גם מבלי שיידרש רישום פוזיטיבי של בעלות משותפת בנכס, מתחלקות שווה בשווה בין בני הזוג.

◆ התייחסותה של הרשות לעניין הבעלות בנכס כאל נכס הנמנה עם נכסי התא המשפחתי ו/או התייחסותה של הרשות לעניין המס לרבות לעניין שיעורי המס שיחולו על ההכנסה או הרווח כאל הכנסה או רווח במסגרת התא המשפחתי אם לאו, הינה התייחסות בעלת חשיבות רבה מאוד. **לכלל האמור לעיל ישנם חריגים**, לגביהם, על אף שהנכס הינו נכס המתאים להימנות במסגרת נכסי התא המשפחתי, הרשות מאפשרת להתייחס אל הנכס כנכס מחוץ לתא המשפחתי (להלן: "**נכסים חיצוניים**").

נכסים חיצוניים- פירושו נכסים לגביהם לא חלה חזקת התא המשפחתי, לכל אחד מבני הזוג נשמרות מלוא הזכויות הקנייניות בנכסים ולכן הזוג האחר אין זכויות בנכסים אלה.

◆ בפסק הדין ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם (להלן: "**הלכת פלם**"), נקבע כי "חזקת התא המשפחתי" שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין הינה חזקה חלוטה. עוד נקבע בהלכת פלם, כי יש להבחין בין מצב של רכישת דירת מגורים על ידי בן הזוג האחר בטרם הנישואין, לבין מצב שבו בן הזוג האחר רכש את הדירה לאחר הנישואים.

◆ בעקבות פסק דין פלם פרסמה רשות המסים **הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2011 היקף תחולת חזקת התא המשפחתי**

(להלן: "**הוראת הביצוע**"), המורה כיצד יש להתייחס לנכסים חיצוניים. כאן המקום לציין, כי המושג נכסים חיצוניים אינו יציר הפסיקה, אלא הינו מושג יציר החוק, השואב את כוחו מסעיפים 4 ו- 5 לחוק יחסי ממון כפי שיוסבר להלן.

סעיף 2.1.4 להוראת הביצוע מתייחס לסעיף 4 לחוק יחסי ממון ובו הרשות מבינה, כי על אף 645 שבני זוג נכנסו בברית הנישואים יכול ולכל אחד מבני הזוג יהיו נכסים אישיים שאינם נמנים עם נכסי התא המשפחתי קרי, נכסים חיצוניים. סעיף 4 לחוק יחסי ממון קובע: "**אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקנינים של בני זוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני או להטיל עליו אחריות לחובות השני**".

◆ סעיף 5(א) לחוק יחסי ממון מחזק אף יותר את האמור בסעיף 4 לחוק יחסי ממון וקובע: "**א) עם התרת הנישואין או עם פקיעת הנישואין עקב מותו של בן זוג (בחוק זה – פקיעת הנישואין) זכאי כל אחד מבני הזוג למחצית שווים של כלל נכסי בני הזוג, למעט –נכסים שהיו להם ערב הנישואין או שקיבלו במתנה או בירושה בתקופת הנישואין**".

שילובם של סעיפים 4 ו- 5(א) לחוק יחסי ממון הם היוצרים את המושג "**נכסים חיצוניים**".

לאור האמור לעיל, והיות וחוק יחסי ממון לא מונה רשימה של סוגי נכסים לגביהם חלות הוראות סעיף 4 ו- 5 לחוק יחסי ממון, הכלל הנלמד הינו, **כי כל דבר שהוא בבחינת "נכס", בין אם הוא נכס מקרקעין ובין אם הוא נכס מיטלטלין, לרבות כספים, זכויות וכיו"ב, יכול להיות או נכס מנכסי התא המשפחתי או נכס חיצוני.**

◆ מן הכלל אל הפרט - בסעיף 2.1.4 להוראת הביצוע מציינת הרשות במפורש, כי "**הכלל הוא שלעניין מס רכישה אין**



העליון: הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה
ע"א 3440/11 יונתן לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין
איננה אייזנברג, עו"ד

◆ ביהמ"ש ציין, כי גם תכליתו של החוק אינה תומכת בטענת המערער. המחוקק ביקש להקל על הרוכש דירת מגורים, הן דירת מגורים בנוייה ומוגמרת והן דירת מגורים מוגמרת "על הנייר". כאשר המוכר מתחייב למסור לרוכש דירה מוגמרת לאחר השלמת הבנייה, או-אז ניתן לראות בממכר כדירת מגורים מוגמרת ולא קרקע, באשר הממכר והשווי מתייחסים למכר דירה מוגמרת. מנגד, אילו ביהמ"ש היה מקבל את פרשנותו של המערער, הרי שכל רוכש קרקע פנויה אשר יתחייב להשלים את הבנייה יהיה זכאי לשלם מס רכישה כאילו רכש דירת מגורים. בכך נמצאת מעניק מס רכישה מופחת לרכישת קרקע, בניגוד לכוונתו של המחוקק להיטיב עם מי שרכש דירת מגורים.

◆ המערער תלה כל יהבו בע"א 501/03 חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, פ"ד נח(2) 567 (2004) (להלן: "עניין חסון"), באשר לטענתו, בפסק הדין ניתנה פרשנות תכליתית למונח של דירת מגורים, באופן העולה בקנה אחד עם פרשנותו שלא.

◆ ביהמ"ש העליון קבע, כי המערער מגלה פנים שלא כהלכה בעניין חסון. בעניין חסון נדונה הסוגייה של פטור ממס שבח למכר דירה שנייה במסגרת הפטור המיוחד הקבוע בסעיף 49 לחוק, שכותרתו "פטור חד פעמי, הוראה מיוחדת". תכלית הפטור בסעיף זה, היא מתן פטור ממס שבח למי שמוכר שתי דירות מגורים לצורך רכישת דירה שלישית, מתוך הנחה שרכישת הדירה השלישית ממומנת מכספי המכירה של שתי הדירות. השאלה שנדונה באותו מקרה הייתה האם המונח "דירה אחרת" לצורך הפטור בסעיף 49, כולל גם דירה שבנה המוכר בעצמו בבנייה עצמית. נקבע, כי מבחינה לשונית אין מניעה להכליל בגדר "דירה אחרת" גם דירה הנבנית בבנייה עצמית. זה עיקרו של פסק הדין בעניין חסון, שאין בו התייחסות לבחינת הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, ובניגוד לעניינו, התוצאה אליה הגיע ביהמ"ש שם ניתנת לעיגון לשוני בהוראת הפטור בסעיף 49 לחוק. פסק הדין בעניין חסון עוסק בפטור לצורך מכירת דירת מגורים, בעוד עניינו בפטור לצורך רכישת דירת מגורים, ועל כן, אין להקיש מפסק הדין שם על הגדרת דירת מגורים לעניין מס רכישה. ביהמ"ש ציין, כי בעניין חסון הדירה הנמכרת, מושא הפטור ממס שבח, הייתה דירת מגורים שבנייתה הסתיימה, ומכאן שכל סוגית הצורך בהתחייבות המוכר לסיים את הבניה כלל לא נדונה.

התוצאה:

◆ הערער נדחה.

ניתן ביום 20.12.2012.

ב"כ המערער: עו"ד גדי שילדן

ב"כ המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

◆ המערער רכש ב-10.6.2009 זכויות חכירה במגרש שעליו היה בנוי שלד בית מגורים, במחיר של 1.1 מיליון ש"ח. במסגרת הדיווח למס שבח התחייב המערער בתצהיר להשלים את בניית הבית לדירת מגורים תוך 6 חודשים מיום הרכישה. המשיב שם את מס הרכישה לפי הוראת תקנה 12(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1994 (להלן: "התקנות") בשיעור של 5%. המערער טען, כי שלד הבית נרכש על מנת לשמש כמגורים עם השלמת בנייתו, ולכן יש לראות את הבית כדירת מגורים וחשוב המס צריך להיקבע בהתאם לפי תקנה 22(א) לתקנות. השגתו של המערער על השומה נדחתה, וערר שהגיש על החלטת המשיב בהשגה, נדחה בפסק דינה של ועדת הערר מיום 17.3.2011. על כך נסב הערער, בו טען המערער, כי נוכח התחייבותו להשלים את הבניה תוך ששה חודשים, יש לראותו כמי שרכש דירת מגורים.

ביהמ"ש העליון – כב' הש' א' חיות; י' עמית;
ד' ברק-ארז:

◆ סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), מגדיר "דירת מגורים" לצורך מס רכישה: "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה או נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה".

לשון החוק ברורה ואינה משתמעת לשני פנים. רק מקום בו ניתנה התחייבות של המוכר – ולא של הקונה – לסיים את הבנייה, יראו את הדירה כדירת מגורים לצורך מס רכישה. כאשר ביקש המחוקק להרחיב את הטבת המס באופן שתכלול גם ממכר שאינו דירה מוגמרת, הדבר נעשה באופן מפורש ובלשון ברורה. כך, לדוגמה, תקנה 12(ב)(3) לתקנות, שעניינה הטבת מס חד פעמית לעולה קובעת, כי גם רכישת "קרקע פנויה" שתשמש את העולה להקמת דירת מגורים או בית עסק תזכה למס רכישה מופחת. בדומה, תקנה 11 לתקנות, העוסקת בהטבת מס לנכה, קובעת זכאות להטבת מס גם ברכישת קרקע פנויה על אותו חלק בקרקע המתייחס לדירה שתשמש למגורי הרוכש (תקנה 11(ד)).

מקום בו סבר המחוקק שראוי להרחיב את הטבת המס גם על רכישת קרקע, הדבר נקבע באופן מפורש.

◆ מנגד, טענתו של המערער סותרת את לשונו המפורשת של סעיף 9(ג) לחוק, המדבר בהתחייבות מוכר ולא בהתחייבות קונה, ואין לתקן דבר חקיקה בכסות של פרשנות תוך התעלמות מלשון מפורשת של החוק ומהתוצאה לה התכוון המחוקק (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 325 (2008)).



שיעור המס בגין אופציות שהוקנו לעובד טרם תיקון 132 ע"מ 1045-09 דוד ארן נ' פקיד שומה כפר סבא ויקטור עטיה, עו"ד (רו"ח)

האופציות במועד אחר, ולפיכך אין מקום לקבוע שיעור מס שונה לעובדים אלו בהסתמך על מועד המימוש בלבד. באשר למחלוקת השנייה, בדבר אפשרות המערערת לחשב רווחים ראויים לחלוקה, טוען המשיב כי גישת המערערת מנוגדת לתכלית וללשון סעיף 94 לפקודה. המשיב עומד על התכלית הכפולה של סעיף 94 - מניעת כפל מס בעת מכירת מניות והשגת ניטרליות בין דרכי מימוש ההשקעה במניות, כדיבידנד או כרווח הון.

בית המשפט המחוזי ת"א בפני כבוד השופט מגן אלטוביה:

◆ לדעת ביהמ"ש, הוראת מעבר נועדה להסדיר מה הדין שיחול לאחר צאת החוק ביחס להתרחשויות שאירעו לפני כניסתו לתוקף. עם השינוי המשמעותי שבוצע בסעיף 102 במסגרת תיקון 132, ראה המחוקק לנכון לקבוע כללים בדבר מיסוי אופציות ישנות. זהו קו פרשת המים שנקבע על ידי המחוקק, ובקביעה זו טעם רב. מאחר שתנאי ההקצאה נקבעים עוד במועד ההקצאה, בהתבסס בין היתר על שיעורי המס החלים באותה עת, הרי ששינוי שיעורי המס על אופציות לעובדים באופן כה קיצוני היה יוצר אפליה משוועת בין עובדים שונים שהוקצו להם אופציות באותה הקצאה, אך מימשו את האופציות במועדים שונים. תיקון 147 לא שינה הוראות חוק אלו, ולכן לא ניתן לקבל את עמדת המערערת, כי המחוקק קבע בתיקון זה הסדר שלילי.

◆ באשר למחלוקת השנייה בית המשפט ציין כי בסעיף 91(ב1)(א) נקבע האופן בו יופחתו הרווחים הראויים לחלוקה מסך רווח ההון הריאלי. בכך קבע המחוקק מנגנון שלם, שבמסגרתו יוטל מס על רווחים ראויים לחלוקה על פי סעיף 94, בעוד על יתרת רווח ההון יוטל מס על פי סעיף 91. בית המשפט סבור כי לא ניתן להגיע מלשון סעיף 91(ב1)(א) לתוצאה אליה מכוונת המערערת, כי למעשה לא יוטל כלל מס על הרווחים הראויים לחלוקה. תוצאה זו מרוקנת מתוכן את סעיף 94(א) שתכליתו להעניק את הטבת שיעור המס המופחת בגין רווחים ראויים לחלוקה רק לבעל מניות מהותי בחברה ציבורית, ומובילה לפטור ממס שלא היה בכוונת המחוקק להעניק. לפיכך גם בסוגיה זו בית המשפט דחה את הערעור.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה

ניתן ביום 12.12.2012

ב"כ המערערת: עו"ד דורון בודוביץ

ב"כ המשיב: עו"ד אורית ויינשטיין, פרק' ת"א

◆ עיקרו של הערעור הינו בשאלת אופן מיסוי אופציות שהוקנו למערערת מכוח סעיף 102 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), כנוסחו טרם תיקונו במסגרת תיקון מספר 132 (להלן: "תיקון 132"), כאשר מימוש האופציות נעשה לאחר תיקון מספר 147 לפקודה (להלן: "תיקון 147"). המערערת קיבלה אופציות כעובדת סחירה בין השנים 2000 ו' 2001 ומכרה אותן מיד לאחר מימושו בשנים 2006 ו' 2007. גדר המחלוקת היא האם יש למסות את המערערת, כפי עמדת המשיב, בהתאם להלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון בפס"ד פ"ש ת"א 3 נ' יחזקאל לפיד ואח' אשר קבעה כי הרווח הצומח ממימוש אופציות ישנות הינו בגדר רווח הון החייב בשיעור המס השולי, ובהתאם להוראת המעבר שבסעיף 90(ט) לתיקון 132 אשר שללה את תחולת הפחתות שיעורי המס שנקבעו בסעיף 91 לפקודה לאחר תיקון 132 על מימוש אופציות ישנות או כפי עמדת המערערת, כי רווח ההון שצמח ממימוש האופציות חייב בשיעור מס החל על רווחי הון, על פי חישוב מס ליניארי, בהתאם להוראות סעיף 91(ב1) לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 147. המחלוקת השנייה היא האם קיימת תחולה להוראות סעיף 91(ב1)(א) לפקודה, בדבר חישוב רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניה, על הכנסות המערערת ממימושי האופציות נשוא הערעור.

◆ טענות המערערת במסגרת תיקון 147 תיקן המחוקק את סעיף 91 לפקודה וקבע בו שיעור מס חדש ומופחת החל על רווח הון, החל מיום 1.1.2006. על פי המערערת, בתיקון זה החליף המחוקק את סעיף 91 אשר היה נוהג עובר לתיקון בסעיף חדש. סעיף 90(ט) לתיקון 132, היינו הוראת המעבר לעניין שיעורי המס החלים על אופציות שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה, קובע כי: "...לא יחול, לעניין הפחתת שיעור המס, סעיף 91 לפקודה, כנוסחו בסעיף 28 לחוק זה...". לפי המערערת, משהחליף המחוקק את סעיף 91 במסגרת תיקון 147, הרי שסעיף 91 כנוסחו בסעיף 28 בחוק תיקון 132, כבר אינו קיים.

◆ המערערת טוענת גם, כי מכוח סעיף 91(ב1)(א) שהתווסף לפקודה במסגרת תיקון 147, יש לחשב בעניינה רווחים ראויים לחלוקה, כאמור בסעיף 94 לפקודה, ולהפחיתם מהרווח ההון הריאלי. כאמור לשיטת המערערת, הוראת המעבר בסעיף 90(ט) בוטלה במסגרת תיקון 147, כך שסעיף 91(ב1)(א) שהוסף במסגרת תיקון 147, חל על מימוש אופציות ישנות. המערערת מסכימה כי סעיף 94 לפקודה לא חל על רווח הון שנוצר ממכירת מניות נסחרות, אך הדבר אינו רלוונטי, לגישתה, מאחר שחל בעניינה סעיף 91(ב1)(א), אשר חל על מניות נסחרות. טענות המשיב.

◆ על פי המשיב, הוראת המעבר שבסעיף 90(ט) שוללת החלת שיעורי מס מופחתים שנקבעו לאחר תיקון 132 על אופציות ישנות. לטענת המשיב אין כל שונות רלוונטית בין שני עובדים שהוקצו להם אופציות במסגרת אותה הקצאה וכל אחד מימש את



העיתון המקצועי לענייני מסים

הטמנת אשפה בתוספת מע"מ

ה"פ 11-10-9117 אגוד ערים אזור דן נ' מנהל המכס והמע"מ ירון הרוש, עו"ד

חלק ממחיר העסקה. בספרו של עו"ד יי פוטשבוזקי ז"ל, נאמר בנוגע לפרשנותו של סעיף 7 כי "הפסקה הראשונה של ס' 7 מוסיפה למחיר המוסכם מסים, היטלים, אגרות ותשלומי חובה המוטלים על העסקה למעט המע"מ עצמו. שורת הביטויים 'מס היטל אגרה או תשלום חובה' היא כוללתית מספיק על מנת להקיף כל סוג של תשלום חובה מכח חיקוק, אך כוללתיות זו מצטמצמת מאחר ותשלום החובה צריך להיות 'על העסקה', ודוק - על העסקה דווקא, ולא כתנאי לביצועה או כפועל יוצא ממנו". המחבר מבהיר כי מקום שמדובר באגרת רישום משכון או מס בולים, תשלומם של אלו לא מצטרף למחיר שהרי לא מדובר ב"מס על העסקה". לעומת זאת כשמדובר ב"אגרות רישום מקרקעין" הן "מוטלות על העסקה והן יתווספו למחיר המוסכם אלא אם כן הן מוטלות על הקונה". זאת ועוד; מצוין כי ככל שעסקין בתשלומי חובה שחלים על העסקה, הם לא יתווספו למחיר המוסכם "אם הוטלו כדין על הקונה". משום כך ככל שתשלום חובה "מגולגל" על הקונה, מכח הוראה חוזית, הרי חובת התשלום "הינה מכח חוזה ולא מכח הדין ואינה מהווה אלא הגדלה של המחיר", ומשום כך היא מוסיפה למחיר, וממילא טענה מע"מ. עיקרון זה אף משתלב ברישא של סעיף (2)7 הנ"ל הדן ב"כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה". בנסיבות העובדתיות, העסקה הינה מתן שירות של קליטת פסולת מהמבקש לשם הטמנתה באתרי סילוק פסולת של המטמנות. העסקה כוללת מפורשות את רכיב ההטמנה, וקליטת הפסולת מתבצעת לצורך ההטמנה ועל כן, לא ניתן להפריד באופן מלאכותי בין הליך הקליטה להליך ההטמנה ולטעון כי העסקה כוללת רק את קליטת הפסולת. זאת ועוד; מהגדרת היטל הטמנה בסעיף 11 א (א) לחוק שמירת הניקיון עולה כי היטל ההטמנה הינו נגזרת של היקף הפסולת המוטמנת באתר ההטמנה וכך אף נפסק בבג"צ עיריית מעלה אדומים. בנסיבות אלה, אף דין הטענה כי אין להיטל ההטמנה זיקה לערך השירות שניתן למבקש, להידחות. מהאמור לעיל עד כה עולה, כי היטל ההטמנה מוטל על העסקה. לדעת בית המשפט אין ספק כי היטל ההטמנה אינו מוטל על הקונה, היינו על מקבל השירות. מדובר בהיטל שמוטל על מפעיל אתר ההטמנה – נותן השירות. לפיכך המסקנה היא כי היטל ההטמנה לא מוטל על הקונה ועל כן לא חל הסייג הקבוע בסעיף (1)7 לחוק המע"מ.

תוצאה:

♦ התובענה נדחתה

ניתן בתאריך 20.12.2012

ב"כ המערערות: עו"ד א' הדסי ועו"ד א' גרובר

ב"כ המשיב: עו"ד שגית כחלון, עו"ד א' ברק ועו"ד ו' שאלתיאל

♦ עניינה של התובענה בתשלומי מע"מ, ביחס לתשלום היטל הטמנה, המשולם עפ"י חוק שמירת הניקיון תשמ"ד – 1984, לקרן לשמירת ניקיון. המבקש, אגוד ערים אזור דן (תברואה וסילוק אשפה) (להלן: "המבקש"), הגיש תובענה למתן פסק דין הצהרתי, וביקש להצהיר כי אינו חייב במע"מ על תשלומי היטל הטמנה המשולמים למשיבה 2 שהינה קרן שהוקמה במיוחד לצורך קליטת כספי היטל ההטמנה באמצעות משיבות 3 ו-4 אשר רשומות כ"עוסק" אצל שלטונות מע"מ ומחזיקות באתרי טיפול באשפה, אליהם מפוניות, בין היתר, אשפת המבקש. (להלן: גם "המטמנות").

♦ **לטענת המשיב 1**, דין התובענה להיות מסולקת על הסף מחמת היעדר יריבות. אין מחלוקת כי "נותן השירות" בענייננו הן המטמנות. המבקש הינו מקבל השירות. משכך, "החייב במס" הן דווקא המטמנות ולמבקש אין כל זכות לדרוש חזרה מע"מ ששולם, עפ"י הטענה, ביתר, ככל ששולם. גם אם נניח שבפועל המבקש הוא שנושא בנטל הכלכלי מאחר שהמטמנות מגלגלות את המס אליו, אין בכך כדי ליצור יריבות בינו לבין המשיב 1.

♦ **לטענת המשיבה 2** היטל ההטמנה נועד להפנים את העלויות הסביבתיות החיצוניות של הטמנת פסולת מוצקה ולצמצם את כמות הפסולת המוטמנת באתרי הטמנה. בתחנות מעבר, לרבות תחנת המעבר חיריה, לא נעשית הטמנה. תחנת מעבר הינה תחנת ביניים בין מקור ייצור הפסולת לבין היעד הסופי.

♦ **לטענת המשיבה 3**, מטרתו הברורה והמוצהרת של התיקון לחוק שמירת הניקיון הנה להשפיע על התנהגותם של יצרני הפסולת ולעודדם לטפל בפסולת בדרכים חילופיות. חרף האמור, הוטלה החובה לגבות ולהעביר את היטל ההטמנה במסגרת החוק על מפעילי אתרי ההטמנה ולא על יצרני האשפה וזאת מטעמים טכניים של הקלה על הגבייה ושל וידוא אמיתות הנתונים המדווחים לרשויות. בנוסף, היטל ההטמנה אינו מהווה משום "הכנסה", הוא אינו חלק מ"מחיר השירות" ואינו נגבה בגין שירות כלשהו. המע"מ אינו אמור לחול על תשלום של היטל הטמנה, אשר הוא עצמו הינו מס המשולם למדינה. בגין היטל ההטמנה שמשיבה 3 גובה בעבור המדינה, מוציאה משיבה 3 חשבונית נפרדת מזו המוצאת בגין השירותים שנותנת משיבה 3 ללקוח. בנסיבות אלה, חיוב במע"מ על היטל ההטמנה מהווה הטלת "מס על מס", יוצר עיוות כלכלי, גורם לאפליה לרעה של האיגוד ויצרני פסולת נוספים ביחס ליצרני פסולת אחרים.

♦ **משיבה 4** לא הביעה את עמדתה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א כבוד השופטת אביגיל כהן:

♦ לצורך הכרעה בענייננו יש לבחון, לאור האמור בסעיף 7 לחוק המע"מ – האם היטל ההטמנה מהווה



פשרה: סומך חייקין לא ביזתה את ביהמ"ש

בזמנו, במסגרת פרשת אלי רייפמן, הורתה שופטת ביהמ"ש המחוזי בת"א, ורדה אלשיך לפירמת KPMG סומך חייקין להעביר לנאמן של נכסי אלי רייפמן, עו"ד איתן ארז, מסמכים הנוגעים למיזם משותף של רייפמן ושל בוריס בנאי. סומך חייקין טענה שהמסמכים המבוקשים נמצאים בסניף הרשת בקפריסין ושאינו לה קשר לסניפים אחרים של הרשת הבינלאומית אלא רק זכות להשתמש בלוגו. אלשיך מתחה ביקורת על תגובתה של סומך חייקין, שכן קבעה שמדובר בגרסה שאינה ראויה לאמון, וסומך חייקין חויבה בהוצאות של 50 אלף שקל בגין ביזיון בית משפט. סומך חייקין ערערה לביהמ"ש העליון באמצעות משרד עו"ד רם כספי וטענה שהנאמן צריך להפנות את טענותיו לפירמה הקפריסאית, משום שמדובר בישויות משפטיות עצמאיות. בערעור נטען, כי החלטת אלשיך אבסורדית, משום שברשת יותר מ-140 פירמות עצמאיות בעולם, ולא יתכן לדרוש מאחת מהן לספק מידע או תשלום חובות בגין אחרת. פשרה בביהמ"ש העליון הביאה לביטול החלטה של השופטת אלשיך והחלט, כי סומך חייקין תשתתף בהוצאות של עו"ד ארז בסכום של 8,000 יורו. [ביום 26.12.12 נתן ההרכב בראשות הנשיא אשר גרוניס והשופטים עדנה ארבל ונעם סולברג להסכם תוקף של פס"ד ללא צו נוסף להוצאות.](#)

נסגרה הפרצה: הגבלת העברת כספים לעזה

ביום 1.1.2013 אישרה ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, תיקון לצו איסור הלבנת הון. הצו יחייב כל אדם שעובר במעברים שבין עזה לשטחי מדינת ישראל, לדווח על העברת כסף מעל 12,000 ₪. להזכירם, עפ"י [צו איסור הלבנת הון הקיים כיום](#), על כל אדם שנכנס או יוצא מהארץ, יש חובת דיווח לשלטונות רק אם הוא נושא עימו סכומי כסף מעל 100,000 ₪. אדם העובר במעבר אלנבי, שבין מדינת ישראל לירדן חייב בדיווח, על העברת כסף מעל 12,000 ₪ (סכום הזהה ל-2,000 דינרים ירדניים). החל מיום 1.1.2013 יורחב הצו הקיים במעבר אלנבי, למעברים שבין עזה למדינת ישראל, כך שגם אדם העובר במעברים אלה יחוייב בדיווח על העברת סכומים של 12,000 ₪ ויותר. בכך נסתמה הפרצה שהיתה קיימת עד היום בצווים של חוק איסור הלבנת הון. הצו יפורסם בימים הקרובים ויהיה [בעל תחולה מיידי](#) מיום 1.1.2013.

1.1.2013 ביקורות תחילת השנה

רשות המיסים סיכמה שנה אינטנסיבית של מבצעי ביקורות, שוטפים ומחוזיים. בשנה החולפת נערכו למעלה מ-14,000 ביקורות בעסקים ונמצאו ליקויים ב-20% מהעסקים שבוקרו ! גם בליל השנה האזרחית, 1.1.2013, נערכו ביקורות ע"י משרד השומה גוש דן בליל השנה האזרחית באזור תל אביב נבדקו 28 מסעדות ומועדונים, ב-21% מהביקורות נמצא שלא נרשמו הכנסות. כך למשל בביקורת בפאב תל אביבי שוקק פעילות התברר שבעל הפאב לא רשם הכנסות בסך 14,430 ₪ ממכירת כרטיסי כניסה ומשקאות בבר. מפיך אירועים לא רשם את דמי הכניסה שנגבו מהלקוחות בסך 1,690 ₪, לדבריו הוא מוציא חשבונית מס על כל הסכום בסוף הערב. תקליטן שהופיע ברמת גן לא הוציא קבלה על סך 500 ₪ ששולמו כמקדמה וטען שרואה החשבון שלו הורה לו לנהוג כך. עוד נתפסו 4 נגנים בלהקה, שהופיעה במסעדה בתל אביב, שאינם מנהלים ספרים. חלק מהנגנים טענו כי זו הופעתם הראשונה והספרים בבית. גם בשבוע שעבר נערך מבצע ביקורות רחב היקף באזור תל אביב, בנייהולו של **מר רועי מקוב, פקיד השומה גוש דן**, במסגרת סדרת המבצעים המחוזיים "מעלימים - משלמים" שעורכת רשות המיסים. 144 ביקורות נערכו ביום חמישי בשעות הערב באזור המסחרי של בני ברק ולמחרת בשווקי אוכל בקניונים בתל אביב, רמת גן, גבעתיים וקריית אונו. מהתוצאות עולה כי בעלי עסקים ב-24% מהביקורות לא רשמו הכנסות.

מינוי חדש לסגן ממונה חקירות חיפה

מנהל רשות המיסים בישראל, **דורון ארבל**, הודיע ביום 1.1.2013 על מינויו במכרז של מר **אלון פלד לסגן ממונה חקירות אזורי מכס ומע"מ חיפה**. מר פלד שנבחר במכרז לתפקיד סגן ממונה חקירות אזורי מכס ומע"מ חיפה הינו בעל תואר ראשון בסטטיסטיקה ומדע המדינה מאוניברסיטת חיפה. פלד שימש בשלוש וחצי השנים האחרונות כממונה בכיר (מתאם) פעולות מכס בלשכת ראש מינהל המכס. לפני כן, במשך שנה וחצי כממונה מדור חקירות במשרד חקירות אזורי מכס ומע"מ חיפה. פלד **מחליף את צביקה רחמים**, שנבחר לאחרונה במכרז לתפקיד ממונה אזורי מע"מ עכו. **אנו מאחלים לו הצלחה בהמשך דרכו.**



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

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