

# שמירה על הקיים

מפגש 358 - 26.9.2016

מרכז אקדמי ומרצה: **מנחם כהן**, עו"ד (רו"ח), כלכלן ומוסמך למינהל עסקים

**שמירה על הקיים - סדרת התעדכנות בת 7 מפגשים**  
נוכחות: מחיר למנוי ותיק: 590 + מע"מ (ללא מנוי שנתי) מחיר למנוי ותיק: 690 + מע"מ (כולל מנוי שנתי)

1. חקיקה ..... 2  
הגדלת הפטור בתמ"א 38 ובתמ"א 38/2 ..... 2
2. פסיקה ..... 10  
מיסוי בינלאומי ..... 10  
פטקא ..... 10  
בג"ץ 8886/15 רפובליקנים מחו"ל בישראל ורינת שרייבר נ' ממשלת ישראל ואח' - דחיית עתירה כנגד הסכם פטקא והחקיקה בעניין ..... 10
11. מס הכנסה ..... 11  
הליך חסוי ..... 11  
ע"א 8616/15-ב' אורי רביבי נ' פ"ש כפ"ס וזהבה לוי - קבלת עמדת פקיד שומה שלא להטיל חסיון על ההליך ..... 11  
הצהרות הון ..... 11  
ע"מ 15-01-47646 יובל קיטה נ' פ"ש חיפה הסברים לגידול הון שבחלקם התקבלו ובחלקם לא והתוצאה שאין גידול הון לא מוסבר ;  
הכנסה בלתי חוקית חייבת במס ..... 11
14. חברה משפחתית ..... 14  
ע"א 14/4526 פ"ש ירושלים נ' צבי ישראל רז - רווחי חברה משפחתית לאחר שהפסיקה להיות כזו, יחוייבו במס כדיבידנד שחולק  
שומות - התיישנות ..... 15  
ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פ"ש רמלה - הארכת תקופת התיישנות לפי הדין הקודם ..... 15
17. מס ערך מוסף ..... 17  
מימוש ערבות במקרקעין ..... 17  
ע"א 14/6182 אינבסטלום הולדינגס בע"מ נ' ספריית יפת בע"מ ולונדזנר - חיוב להוציא חשבונית מס בשל מימוש ערבות במקרקעין ..... 17
18. מס רכישה ..... 18  
שרשרת עסקאות ..... 18  
ח"ע 14-04-43385 אגור חב' בע"מ, משה מרציאנו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה - פיצול מכירת דירה של חברה בפירוק לילדי נושה מובטח  
כמכירה לו ולאחר מכן לילדיו ..... 18
3. רשימות ומאמרים ..... 20  
פיצויי פיטורים - תכנון קבלתם ..... 20
4. תשובות לשאלות ..... 24
5. מילון מונחים ..... 26
6. הודעות הרשויות ..... 28

# 1. חקיקה

## הגדלת הפטור בתמ"א 38 ובתמ"א 38/2

[תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין - תיקון עקיף לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016]

מנחם כהן, עו"ד (רו"ח), כלכלן ומוסמך למינהל עסקים

### 1. כללי

חוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016 (להלן - **חוק הרשות להתחדשות עירונית**, או **החוק**) פורסם ביום 21.8.16 ותחילתו לגבי תוכניות תמ"א 38 ו-38/2 על מכירת "זכות נמכרת" כמשמעותה בסעיפים 17א-17ג (א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - **חוק מיסוי מקרקעין**) מ"יום המכירה"<sup>1</sup> שנקבע לגביה שיחול מיום 21.8.16.

החוק נועד לקדם מספר מטרות:

1. לקדם פעילות להתחדשות עירונית ולעודדה;
2. להגדיל את היקף המימוש של "מיזמים להתחדשות עירונית"<sup>2</sup>;
3. להאיץ את ביצועם של מיזמים להתחדשות עירונית לשם הגדלת היצע הדיור במרקם העירוני הבנוי.

במילוי המטרות לעיל כמובא בסעיף 1 לחוק יש לשים לב לכללים הבאים:

1. לחשיבות שימור השטחים הפתוחים;
2. ייעול השימוש בקרקע;
3. חיזוק העירוניות;
4. שיפור פני העיר;
5. שיפור איכות החיים של התושבים לרבות מתן מענה הולם לצורכי האוכלוסייה המתגוררת במתחמים המיועדים להתחדשות עירונית.

כדי לעמוד במטרות אלו מוקמת רשות ממשלתית להתחדשות עירונית שתפעל בהתאם להוראות החוק.

מקריאת סעיף 2 לחוק העוסק בתפקידי הרשות להתחדשות עירונית ניתן ללמוד על הפעולות שיינקטו על ידה בפירוט נוסף לזה שצויין בסעיף 1 לחוק שבו מפורטות מטרות החוק.

תפקידי הרשות כוללים, בין השאר: קידום מיזמים להתחדשות עירונית, האצת תהליכים לרבות באמצעות זיהוי חסמים והסרתם, איתור אזורים עירוניים לצורך תכנון והכנת תוכניות, גיבוש המלצות לתיקוני חקיקה וקביעת מנגנונים מסייעים, הפעלת קרן להתחדשות עירונית כמשמעותה בסעיף 2 לחוק רשות מקרקעי ישראל, התש"ך-1960, קידום פתרונות למיגון העורף ולחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה במסגרת התחדשות עירונית, קידום פתרונות לתחזוקה לטווח ארוך של הרכוש המשותף באזורי התחדשות עירונית, סיוע להתארגנות דיירים למימוש וקידום מיזמים להתחדשות עירונית, פיתוח אמות מידה ועקרונות מנחים לתכנון מיזמים להתחדשות עירונית וקידום מחקר ופיתוח הידע בתחומי ההתחדשות העירונית, קידום פעולות לשידור מרכזי הערים ומרכזי מסחר ותעסוקה, ריכוז מידע בתחום (היקפי הדירות המתוכננות והמתחדשות והפצתו באופן זמין ושוטף) ועוד.

הוראות פרק חמישי 5 העוסק בתמ"א 38 הוארכו בחמש שנים עד 31.12.2021. שינוי משמעותי הוא הרחבת הפטור בעסקת מכר במסגרת תמ"א 38 ו-38/2 גם לגבי התמורה המתקבלת בצורת זכויות בנייה של התב"ע (ולא רק של התמ"א).

<sup>1</sup> "יום המכירה" לפי סעיף 17א לחוק:

**"17א. יום המכירה**

על אף האמור בחוק זה, יהיה יום המכירה של הזכות הנמכרת לפי סעיף 17א או 17ג, לפי העניין, מותנית בתנאי מתלה, או מכירה של זכות לרכישת זכות במקרקעין (בפרק זה - **האופציה**), יהיה יום המכירה המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 17א לחוק:

(1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;

(2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק, או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין."

<sup>2</sup> "מיזם להתחדשות עירונית" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"בינוי במסגרת תכנית החיזוק (תמ"א 38), מיזם במתחם פינני ובינוי, מיזם במתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי, מיזם בינוי-פינני-בינוי או מיזם אחר שתאשר הממשלה לעניין זה". לעניין זה מוגדר בסעיף 1 לחוק: הגדרה זו שונה מהגדרת "מיזם להתחדשות עירונית" לעניין סעיף 17א (א)

לחוק שבו לא נכלל תמ"א 38 לחוק.

"מיזם בינוי-פינני-בינוי" – מיזם שבמסגרתו בעלי דירות מקבלים זכויות בדירה בבניין אחר בתמורה להעברת זכויותיהם בדירתם עם המעבר לדירה בבניין האחר."

## 2. פינוי בינוי

### 2.1 כללי

ההגדרות בסעיף 49יט שונו :  
הגדרת "מתחם פינוי בינוי" הקודמת היתה :

"**מתחם פינוי ובינוי**" - מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי הבניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 33א לחוק התכנון והבניה":

ואילו עתה שונתה ההגדרה כדלקמן:

"**מתחם פינוי ובינוי**" - מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי הבניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 14 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית":

עינינו הוראות שההפנייה לסעיף 33א לחוק התכנון והבניה שונתה להפניה לסעיף 14 לחוק הרשות להתחדשות עירונית.

סעיף 14 לחוק להתחדשות עירונית מסמיך את השר להכריז בצו על שטח כעל מתחם לפינוי לשם בינוי או לעיבוי בנייה ותוקפו של הצו יהיה לתקופה שתיקבע שלא תעלה על שש שנים, שניתן להאריכה. אולם צו שניתן לפני 1.8.16 רשאי השר להאריכו או לחדש תוקפו בהתאם לאמור בסעיף 14(ב)(3) לחוק.

הגדרת "מתחם פינוי בינוי במסלול מיסוי" הקודמת היתה :

"**מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי**" - מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי בניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 49כח."

ואילו עתה שונתה ההגדרה כדלקמן :

"**מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי**" - מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי בניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 15 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית":

עינינו הוראות שההפנייה לסעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין שונתה להפניה לסעיף 15 לחוק הרשות להתחדשות עירונית.

סעיף 15(ב) מסמיך את השר להכריז בצו הכרזה במסלול מיסוי על שטח שיש בו 24 יחידות לפחות כעל "מתחם לפינוי ובינוי במסלול מיסוי". סעיף 15(ג) מסמיך את השר עד 31.12.23 להכריז לבקשת יזם בצו הכרזה במסלול מיסוי על שטח שיש בו 12 יחידות לפחות כעל "מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי" ובלבד שהן כלולות בתכנית לפינוי ובינוי שהופקדה, הכוללת 24 יחידות לפחות (השטח המתוכנן).

### 2.1 ביטול סעיף 49כח

לאור ביטול הוועדה להתחדשות עירונית והקמת רשות ההתחדשות העירונית במקומה, יהיה ראש הרשות להתחדשות עירונית רשאי להכריז על שטח כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי בהתאם לכללים האמורים בסעיף 49כח שבטל. סמכות זו היתה מסורה לפני ביטול סעיף 49כח לוועדה להתחדשות עירונית, כמשמעותה בסעיף 49כח, לרבות לעניין תוקף ההכרזה. סמכות ההכרזה שהיתה נתונה למנהלים כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין תישאר ללא שינוי.

הכללים לעניין הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי יותקנו בהתייעצות עם המנהלים וראש הרשות להתחדשות עירונית. כמו כן תוקנו ההגדרות בחוק מיסוי מקרקעין המפנות לסעיף 33א לחוק התכנון והבניה, כך שההפניה תהיה לחוק הרשות להתחדשות עירונית.

## 3. תמ"א 38 ותמ"א 38/2

### 3.1 כללי

סעיף 49לג(א) לחוק מיסוי מקרקעין קבע :

"(א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בפרק זה - **הזכות הנמכרת**), תהא פטורה ממש וממס מכירה, עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור, ובלבד שהתקיימו שניים אלה:  
(1) התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק;

(2) בוצע חיזוק של המבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק, מפני רעידות אדמה, בהתאם להוראות תכנית החיזוק.

עתה שונה סעיף 49(א) כדלקמן:

"(א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בפרק זה - **הזכות הנמכרת**), תהא פטורה ממש וממס מכירה<sup>1</sup>, (השמטת הקטע - מ.כ.) ובלבד שהתקיימו שניים אלה:

(1) התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק;

(2) בוצע חיזוק של המבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק, מפני רעידות אדמה, בהתאם להוראות תכנית החיזוק."

עינינו הרואות, שהושמטה התיבה "עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור". דהיינו, הוסרה הגבלת תקרת הפטור שהיתה בגובה הזכויות של התמ"א ועתה הורחבה גם לשווי הזכויות של התב"ע אשר הרשות המקומית נותנת בנוסף לזכויות של התמ"א.

דבר לא השתנה במונחים אלו ובפטור הניתן לפיו לבד מהסרת תקרת הפטור שהיתה קבועה ב"גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור". כל ששונה עתה על ידי המחוקק הוא הסרת התקרה של "זכויות הבניה כאמור", דהיינו, זכויות הבניה לפי תכנית החיזוק. עתה זכויות הבניה שיימסרו לקבלן במסגרת התמ"א יכללו הן את אלו של התמ"א והן את אלו של התב"ע.

פטור מעודכן זה המקיף הן את הזכויות על פי התמ"א והן את הזכויות על פי התב"ע חל הן בתוכניות תמ"א הרגילות של החיזוק והן בתוכניות תמ"א 38/2 של בניה והריסה. לגבי תוכניות תמ"א 38/2 הוחלפה פסקה (א) בסעיף 49לג1 והושמטה התיבה "עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור", באופן דומה, כך שגם בתמ"א 38/2 בוטלה תקרת הפטור.

מתן פטור מורחב זה גם על זכויות התב"ע מהווה שינוי משמעותי.

### 3.2 המצב המשפטי במכירת דירה מזכה עד 31.12.13

כזכור, בעבר, עד 31.12.13, נאלץ בעל הדירה בבניין לגביו נערך תמ"א להשתמש בפטור שניתן לו לפי סעיף 49ב1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא דווקא בפטור שנתן לו המחוקק לפי סעיפים 49לג1-ו-49לג1, כך שאלו היו עקרים במידה מסויימת. אולם גם הפטור שניתן לפי סעיף 49ב1 לא תמיד הספיק לו, משום שהתמורה שקיבל הושפעה מזכויות בנייה נוספות. משכך נאלץ להיעזר בסעיף 49 לגבי הפטור במקרה שהתמורה מושפעת מזכויות בניה נוספות. אולם גם פטור זה מוגבל בתקרה שעמדה בשנת 2013 על 1,935,300 ₪ ובשנת 2016 עומדת על 2,105,900 ₪.

### 3.3 המצב המשפטי במכירת דירה מזכה אחרי 31.12.13

במכירה לאחר 31.12.13 ניתן פטור רגיל במכירת דירה מזכה רק במכירת דירה מזכה יחידה לפי סעיף 49ב2 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת פטור לפי סעיף 49 לחוק (ללא קשר לכך ניתן פטור גם לגבי דירה שהתקבלה בירושה ועמדה בתנאים של סעיף 49ב5 לחוק מיסוי מקרקעין). למרובי דירות נקבע "מס מוטב" לפי הוראות סעיף 48א2 לחוק במקום פטור על כ"א משתי דירות שנמכרו - הראשונה באופן אוטומטי וללא תנאים והשניה - אם לא מכר בפטור דירה בארבע השנים האחרונות.

עקב אכילס בפטור לגבי דירות שנמכרו בעסקת התמ"א לקבלן שהפטור לא היה שלם לגבי דירות שהתמורה עבורן חרגה מתקרת הפטור לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

### 3.4 חשיבות תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין

לאחר תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין הפטור מכסה את שווי כל הזכויות הן של התמ"א והן של התב"ע, כאשר לפני תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין לא היה קיים פטור בתוכניות החיזוק לגבי התמורה עקב קבלת זכויות בנייה לפי התב"ע. זאת, ללא הגבלת תקרה בסכום נקוב כלשהו. אמנם קיימת הגבלה בכך שהבנייה תהיה לפי תוכנית החיזוק אולם לא נקבעה לה הגבלת סכום. זאת, לעומת המצב שקדם לתיקון ולפיו תקרת הסכום נקבעה לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

בשל הסרת תקרת הפטור ("עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור") יכול שווי זכויות הבניה להרקייע שחקים ובלבד ששטח הדירה אינו עולה על שטח דירת המגורים בתוספת 25 מ"ר. כך למשל גם לא יחול חיוב במס לגבי דירת יוקרה שלגבי הבנין שבו היא נמצאת נעשה פרויקט תמ"א 38/2. כזכור, 49א1 מגביל את הפטור במכירת דירה

<sup>1</sup> השמטת התיבה "עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור", דהיינו פטור בגין מכירת זכויות תב"ע, לגבי מכירת "זכות נמכרת" ש"יום המכירה" שנקבע לגביה על פי חוק מיסוי מקרקעין חל מיום 21.8.16. (תיקון 88 - ס"ח 2581 התשע"ו 21.8.16, 1249).

מוזכה עד סכום של 4,456,000 ₪ (בתקופה 1.1.16-31.12.16), אולם הגבלה זו חלה רק על פטור לפי סעיף 449 לחוק מיסוי מקרקעין בעוד שעסקינן בפטור לפי סעיף 149לג לחוק מיסוי מקרקעין.

יש לזכור שהפטורים לפי סעיפים 49לג ו-49לג1 הם פטורים בלתי תלויים. הם מנותקים מעילות הפטור ומהתנאים שבמכירת דירת מגורים מוזכה לפי סעיף 449 לחוק. גם **מרוכי דירות יכולים לזכות בפטור לפי סעיף 49לג ו-149לג1 לחוק מיסוי מקרקעין.**

הנגיסה בעילות הפטור (ביטול סעיף 49ב1)) ושימוש מוגבל בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לגביו היתה קיימת הגבלת סכום נותנת משמעות מיוחדת להוספת הפטור בגין מרכיב התב"ע. הוסיפו לכך את שיעור אפס במע"מ המתרחב גם על תמורה זו בגין התב"ע, כפי שיוצג להלן, ותמצאו שהשינוי הוא משמעותי ביותר.

שינוי משמעותי זה חל אמנם באופן ישיר על בעלי הדירות שמוכרים את דירותיהם בעסקת תמ"א 38 ליזמים, אולם היזמים בוודאי יהנו מהרחבת הפטור מכיוון שבדרך כלל הם נוטלים על עצמם לשלם את המסים המוטלים על בעלי הדירות.

### 3.5 תחולת תיקון 88 לחוק

תחולת התיקון לגבי השמטת התיבה "עד גובה שווין של זכויות הבניה כאמור" היא לגבי מכירת "זכות נמכרת" שיום המכירה שנקבע לגביה על פי חוק מיסוי מקרקעין לפי סעיף 149לב1 חל מיום 16.8.21. כל עוד לא התקיים "יום המכירה" לא חלה ההקלה לגבי הסרת תקרת הפטור "עד גובה שווין של זכויות הבניה כאמור". "יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 149לב1 מותנה במסירת הודעה למנהל בתוך 30 יום מיום ההסכם על גבי טופס שקבע המנהל, בהתאם לסעיף 149לב2 לחוק. בהנחה שההודעה נמסרה כאמור, יום המכירה הוא לפי המוקדם מבין שני אלו:

1. המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;
2. המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק, או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין.

שאלת השאלה: אם לא הודיעו הצדדים לעסקה על הסכם למכירה כאמור בסעיף 149לב1, האם התחילה תיקבע לפי יום המכירה שמתפרש בדרך הרגילה מבלי להיצמד לחלופות לעיל.

מכל מקום, לגבי עסקאות, שעליהן הודיעו הצדדים תוך 30 יום מיום ההסכם, ואשר קרמו עור וגידים, אך טרם התקבל היתר בניה וטרם הוחל בבנייה, יחול הדין החדש ולא תחול תקרת פטור "עד גובה שווין של זכויות הבניה כאמור". לעומת זאת, בעסקאות, שעליהן הודיעו הצדדים תוך 30 יום מיום ההסכם ואשר הוחל במתן שירותי בנייה, או החלה הבניה בדרך של הריסה, או שהתקיימו התנאים המתלים לקיום העסקה, או מומשה האופציה לפני 16.8.22 תחול תקרת פטור, כאמור.

### 3.6 השלכות מע"מ

סעיף 31ב(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**) קובע שיעור אפס למתן שירותי בניה לפי תכנית החיזוק בתמורה למכירת הזכות הנמכרת הפטורה ממס בהתאם להוראות סעיפים 49לג ו-149לג לחוק מיסוי מקרקעין.

פיסקה (א) לסעיף 31ב מפנה לפרק חמישי 5 העוסק בתמ"א 38 ובתמ"א 38/2 בקשר לפירוש המונחים המופיעים בסעיף זה. המונחים המופיעים בסעיף זה הם "תכנית החיזוק" ו"שירותי בניה לפי תכנית החיזוק".

ההפניה לפטור לפי סעיפים 49לג (תמ"א 38) ו-149לג1 (תמ"א 38/2) גוררת גם את החלת שיעור אפס במע"מ על עסקאות מסוג זה. אם כך, בעסקאות ש"יום המכירה" שלהן כבר חלו לפני 16.8.21 לא יחול שיעור אפס לגבי החלק התב"עי בשווי הזכות שנמכרה.

### 3.7 דוגמא: תמ"א 38/2 (חיזוק בדרך של הריסה) - חישובי מס שבח מקרקעין לאור תיקון 88 לחוק<sup>1</sup>

- ערך חתם על הסכם עם חברה קבלנית לבניין למכור את אחת מתוך שתי דירותיו בעסקת תמ"א 38/2 לפי הנתונים הבאים:
- נתוני הדירה הנמכרת: שטח - 150 מ"ר; שווי ללא זכויות בניה – 5 מיליון ₪. יתרת שווי רכישה - 0 ₪. שיעור מס שבח במכירה – 18% בממוצע.
  - נתוני הדירה החלופית: שטח - 175 מ"ר; שווי זכויות הבניה – 6 מיליון ₪, חציין מכוח תמ"א 38/2 וחציין מכוח התב"ע.

<sup>1</sup> תיקון 88 לחוק מיסוי מקרקעין – ס"ה 2581 התשע"ו 21.8.16, 1249.

- בנוסף לשירותי הבניה בשווי 3.5 מיליון ש"ח, יקבל דמי שכירות לכל תקופת הבניה בסך 600,000 ₪ וכן הוצאות כרוכות (שכ"ט עו"ד, שמאי, מפקח בניה וכו') בסך 100,000 ₪.
- תקרת השווי לענין סעיף 49 לתקופה 15.1.17-16.1.16 היא בסך 2,105,900 ₪.
- שיעור הקומבינציה 67% מהמקרקעין לקבלן ו-33% מהמקרקעין לבעלי הדירות.
- נתעלם מעליית המדד.

יש להניח שהקמתו מחדש של המבנה שנהרס בהתאם לתוכנית החיזוק תתבצע כדין.

#### גדרש:

- יש לחשב את הסכום החייב במס שבח מקרקעין ללא הפעלת סעיף 49לג1;
- יש להפעיל את סעיף 49לג1 ולציין כיצד תשתנה התשובה אם "יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 49לב1 לחוק<sup>1</sup> קדם ל-21.8.16;
- כיצד תשתנה התשובה אם "יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 49לב1 חל ביום 21.8.16 ואילך.

#### פתרון

##### א. חישוב פטור רגיל (ללא הפעלת סעיף 49לג1)

שווי זכויות הבניה הנמכרות	6,000,000
שיעור המס בממוצע	18%
סכום המס	1,080,000

לא חל פטור במכירה מאחר שלנישום דירה נוספת. אילו היה חל פטור במכירה החישוב היה כמכר חלקי, לפי סעיף 49א(ב) לחוק.

שווי "שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" כולל גם עלויות שפורטו בנתוני השאלה – דמי שכירות בסך 600,000 ₪ והוצאות אחרות בסך 100,000 ₪, אולם אלו כבר כלולים בשווי זכויות הבניה הנמכרות לפי ההערכה. (השווי מתבסס על שווי השוק של הזכות הנמכרת ולא לפי התמורה המתקבלת<sup>2</sup>).

##### ב. חישוב פטור לפי תמ"א 38/2 תוך הפעלת סעיף 49לג1 כאשר "יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 49לב1 חל בתקופה שקדמה ליום 21.8.16

שווי החלק התמ"אי בסך 3,000,000 ₪ פטור לפי סעיף 49לג1א) לחוק מאחר שמתקיים אחד התנאים המפורטים בפסיקאות א) ו-ב) של סעיף 49לג1א) לחוק. תוספת השטח היא 25 מ"ר [175 – 150 = 25], לפי התקרה המותרת בפסיקה א) לעיל. חלק השווי התב"עי אינו פטור ויחול בגינו מס בשיעור 18% לפי שיעור המס הממוצע הנתון דהיינו לגבי 3 מיליון ₪.

$$\text{מס שבח מקרקעין} = 3,000,000 \times 18\% = 540,000$$

##### ג. חישוב פטור לפי תמ"א 38/2 תוך הפעלת סעיף 49לג1 כאשר "יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 49לב1 חל בתקופה שמיום 21.8.16 ואילך

בעקבות תיקון 88 לחוק המיסוי חל פטור גם על החלק התמ"אי וגם על החלק התב"עי, דהיינו הפטור חל על כל שווי הזכויות בסך 6,000,000 ₪, שבתוכן סך של 3,000,000 ₪ שהוא שווי הזכויות מכוח התב"עי.

כתוצאה מכוח נחסך מס בסך 540,000 ₪ לעומת המס כאשר "יום המכירה" חל לפני 21.8.16.

#### הערות

בפתרון לא נעשה שימוש בנתוני השאלה הבאים:

1. שווי שירותי הבניה, שכר הדירה שמתקבל מהיזם וההוצאות הכרוכות שמימן היזם. זאת, משום שנקודת המוצא היתה שווי הזכויות הנמכרות ולא התמורה המתקבלת.
2. תקרת השווי לענין סעיף 49 לחוק. זאת, משום שלנישום יש שתי דירות ולכן לא מגיע לו פטור במכירה לפי סעיף 49ב(2) לחוק. הפטור המגיע לו הוא רק מכוח התמ"א לפי סעיף 49לג1 לחוק.

<sup>1</sup> "יום המכירה" לפי סעיף 49לב1 הינו:

#### "49לב1. יום המכירה"

על אף האמור בחוק זה, היתה המכירה של הזכות הנמכרת לפי סעיף 49לג1 או 49לג2, לפי העניין, מותנית בתנאי מתלה, או מכירה של זכות לרכישת זכות במקרקעין (בפרק זה - האופציה). יהיה יום המכירה המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 49לב2:

(1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;  
 (2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק, או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין.  
<sup>2</sup> ראו לעניין זה ה"ב מיסי מקרקעין 10/2009 מיום 23.11.09 סעיף 2.3.1. אולם השוו לה"ב 23/98 מ-1.11.98 בנושא "שווי מכירה בעסקת אחוים".

## 4. הקלות בחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית - ארנונה, ועד בית ועוד

המחוקק דאג לתת בחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית הקלות נוספות על ההקלות במס שבת. בשורות שלהלן נפרט את ההקלות.

### 4.1 הקלות במתחמי פינוי ובינוי או במתחמי פינוי ובינוי במסלול מיסוי

#### 4.1.1 ארנונה

סעיף 17 לחוק להתחדשות עירונית נותן הקלות בתחום הארנונה. הוא חל על "מיזם להתחדשות עירונית" כמשמעותו בסעיף 17 שהוא "בינוי במתחם פינוי ובינוי"<sup>1</sup> או "מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי"<sup>2</sup>. הוא אינו חל במתחם של תמ"א 38 ותמ"א 38/2.

שר הפנים הוסמך בסעיף 17(ב) לחוק לקבוע תנאים שבהתקיימם מחזיק בדירת תמורה יהיה זכאי להנחה של 100 אחוזים לכל היותר בתשלומי ארנונה בשל דירת תמורה אחת בלבד בעד שטח השווה להפרש שבין השטח החייב בארנונה בדירת התמורה ובין השטח שבעדו חויב המחזיק בארנונה בדירת המגורים הקודמת, לפני מכירת הזכויות בה, עד תום חמש שנים מהמועד הראשון שבו ניתן להטיל ארנונה על דירת התמורה. הקלה אחרת היא לגבי קביעת שר הפנים תנאים שבהתקיימם לא תחול על מחזיק בדירת תמורה העלאה בתשלומי הארנונה בשל שינוי התעריף החל על האזור שבו נמצא הנכס<sup>3</sup>.

#### 4.1.2 הוצאות ועד בית

בעל דירת תמורה ב"בית משותף מחודש"<sup>4</sup> לא יהיה חייב בהוצאות ניהול ותחזוקה של רכוש משותף לתקופה של חמש שנים מהמועד שבו קיבל לחזקתו את דירת התמורה, בסכום העולה על הסכום שבו השתתף בהוצאות כאמור ערב הריסת הבית המשותף, בתנאים אלו המתקיימים לגביו או לגבי בן זוגו המתגורר עמו:

- א. כל עוד הוא מתגורר בדירה;
- ב. במועד שבו קיבל לחזקתו את דירת התמורה הוא הגיע לגיל פרישה;
- ג. דירת התמורה היא דירתו היחידה;
- ד. הוא מקבל גמלה לפי חוק הבטחת הכנסה, התשמ"א-1980.

תוספת הוצאות הניהול והתחזוקה של הרכוש המשותף בגין דירת התמורה תשולם בידי היזם.

### תמ"א 38/2 - שאלות מכוונות

#### 1. פטור ממס במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה [סעיף 149לג]

לא ניתן לקבל פטור על קבלת דירה חדשה משודרגת כנגד הריסת הדירה הישנה לפי פרק חמישי<sup>5</sup>, אלא רק בדרך של פינוי בינוי לפי פרק חמישי 4. נכון/לא נכון. נמקד.

#### תשובה

החל מיום 1.1.13 ניתן לקבל הקלה לפי פרק חמישי 5 גם על "תכנית חיזוק בדרך של הריסה" בהתאם לסעיף 149לג, שהוסף בתיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין<sup>5</sup>, אשר חל על תמ"א 38/2.

על תכנית תמ"א 38/2 ש"יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 149 חל עד יום 20.8.16 חלק התמורה שניתן על פי זכויות התמ"א פטור ממס שבח מקרקעין אולם חלק התמורה שהתקבל על פי התב"ע חייב במס שבח מקרקעין.

לעומת זאת, על תכנית תמ"א 38/2 ש"יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 149 חל מיום 21.8.16 ואילך יחול פטור גם על חלק התמורה שניתן על פי זכויות התב"ע.

<sup>1</sup> "מתחם פינוי ובינוי" מוגדר בסעיף 2 לחוק כ"שטח שהוכרז עליו בצו כמתחם לפינוי לשם בינוי או לעיבוי בנייה לפי סעיף 14".  
<sup>2</sup> "מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי" מוגדר בסעיף 2 לחוק כ"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי לפי סעיף 15". זאת, לגבי שטח שיש בו 24 יחידות לפחות. אולם עד 31.12.23 השר רשאי להכריז בצו הכרזה במסלול מיסוי על שטח שיש בו 12 יחידות לפחות כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי ובלבד שהן כלולות בתכנית לפינוי בינוי שהופקדה, הכוללת 24 יחידות לפחות. שימו לב שההגדרה של "מיזם להתחדשות עירונית" בסעיף 17(א) לחוק צרה יותר מההגדרה שבסעיף 1 ואינה כוללת תמ"א 38.  
<sup>3</sup> ההקלה תכלול גם מניעת העלאה בשל שינוי סוג, סיווג או תת סיווג של הנכס. התנאים יתייחסו, בין השאר, למצבו הכלכלי של המחזיק, למספר שנות החזקתו בנכס שנהרס הכוונתו בנכס האמור.  
<sup>4</sup> "בית משותף מחודש" מוגדר בסעיף 17(א) כ"בית משותף שנבנה במסגרת מיזם להתחדשות עירונית". "מיזם להתחדשות עירונית" כמשמעותו בסעיף 17 הוא "בינוי במתחם פינוי ובינוי" או "מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי".  
<sup>5</sup> תיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין – ס"ח 2379 התשע"ב ב' 7.8.12, 672.

## 2. מס רכישה על הדירה החדשה המתקבלת בתמ"א 38/2

על הדירה החדשה שקיבל בעל הדירה בתמ"א 38/2 חל חיוב במס רכישה, שכן אין כל הוראת פטור בפרק חמישי 5 ממס רכישה. נכון/לא נכון. נמקו.

### תשובה

**לא נכון.** יש לראות את עסקת תמ"א 38 כעסקת קומבינציה. בעסקת קומבינציה ניתן לבצע מכר מלא ומכר חלקי. מכר מלא הוא מכירת הדירה הישנה תמורת קבלת דירה חדשה, כלומר מכירת כל הזכויות בדירה הישנה תמורת קבלת מלוא הזכויות (כולל הקרקע) בדירה החדשה. אולם ניתן לבצע גם "מכר חלקי". "מכר חלקי" הוא מכירת רק חלק מהזכויות הקיימות תמורת קבלת שירותי בניה על החלק הנוטר של הזכויות הקיימות.

בדרך כלל, נהוג לערוך את עסקת הקומבינציה כמכר חלקי כדי להזייל את עלויות המיסוי, שכן בדרך זאת, לא חל מע"מ על הקרקע וגם יש חסכון במס רכישה.

אם כן, בעסקת תמ"א 38/2, אשר נעשית בצורה של "מכר חלקי", אירוע המס אינו כולל רכישת מקרקעין על ידי בעלי הדירה הישנה, אלא הוא מקבל שירותי בניה בלבד על קרקע שנוותרת אצלו ועל כך אין חבות במס רכישה. עקב כך, לא תמצאו הוראת פטור מפורשת בנוגע למס רכישה בפרק חמישי 5 לגבי קבלת הדירה החדשה.

## 3. שווי הפטור לפי תמ"א 38/2 [סעיף 149לג(א)]

דירת המגורים החלופית המתקבלת בתמ"א 38/2 תהיה פטורה ממס שבח ככל שיהיה שוויה. נכון/לא נכון. נמקו.

### תשובה

**לא נכון.** הפטור שניתן על התמורה המתקבלת של דירת מגורים חלופית כפוף לכך שניתנה למוכר, תמורת הזכות הנמכרת, דירת מגורים חלופית, ובאזור מוטב – שתי דירות מגורים חלופיות, לכל היותר, שמתקיים בהן אחד מאלה:

א. שטח הדירה או השטח המצטבר של הדירות, לפי העניין, אינו עולה על שטח דירת המגורים הנמכרת בתוספת 25 מ"ר;

ב. שווי הדירה או השווי המצטבר של הדירות, לפי העניין, אינו עולה על סכום הפטור הקבוע בסעיף 149(א)(2) או על שווייה של דירת המגורים הנמכרת, בלא הזכויות לבנייה נוספת, לפי הגבוה.

אלה יש להוסיף תשלום דמי שכירות לתקופת הריסת המבנה ובנייתו מחדש ולכיסוי הוצאות כרוכות כפי שקבע המנהל.

סכום תקרת הפטור לפי סעיף 149(א)(2) לתקופה 16.1.16 - 15.1.17 הוא 2,105,900 ₪. כלומר, אם תתקבל דירה חלופית בשווי של 2.5 מליון ₪ ששטחה 27 מ"ר, יותר גדולה מהדירה שנהרסה, כאשר שווי הדירה שנהרסה, ללא זכויות לבניה נוספת הוא 2 מליון ₪, המשמעות היא שהמוכר לא עמד בתנאי הפטור וחלק מהתמורה יתחייב במס שבח מקרקעין.

אולם אם התקיים התנאי שלפיו תוספת השטח במ"ר אינה עולה על 25 מ"ר תהיה מכירת הדירה לפי סעיף 149לג פטורה ללא קשר לשווייה.

## 4. דירות מגורים שנתקבלו באזור מוטב [סעיף 149לג(א)(1) לחוק]

לפי הסכם תמ"א 38/2 נותן היזם בעיר דימונה לכל בעל דירה בשטח 100 מ"ר שתי דירות חלופיות בשטח כולל של 125 מ"ר. האם הדבר עונה לתנאי החוק. מה התוצאה אם שתי הדירות החלופיות היו בשטח כולל של 145 מ"ר?

### תשובה

ב"אזור מוטב" כמשמעותו בסעיף 149לג, אשר כולל בין השאר אזור שנמצא בנגב ולכן גם דימונה נכללת בו, החוק מתיר לתת שתי דירות חלופיות בתמורה לדירה האחת שנמסרת להריסה. אולם גם במקרה זה אין לחרוג מתוספת שטח של 25 מ"ר לעומת השטח של הדירה הקודמת. אם שטח הדירה הקודמת היה 100 מ"ר, ניתן לקבל בתמורה, בהתאם לחוק, שטח של שתי דירות ששתיהן יחד לא יעלה על 125 מ"ר. לפיכך, אם שתי הדירות החלופיות היו בשטח 145 מ"ר, ולא היה מתקיים תנאי השווי שבסעיף 149לג(א)(1)(ב), לא היו מתקיימים תנאי הפטור. בסעיף 149לג(א)(1) קיימים שני תנאים חלופיים שזהו רק אחד מהם ולכן יש לבדוק גם את חלופת השווי שבסעיף 149לג(א)(1)(ב) לחוק.

## 5. פטור לפי תמ"א 38/2 על מכירת דירת מגורים אחת בלבד שהיתה לבעליה באותו בניין [סעיף 149לג(ג) לחוק]

לעידו שתי דירות בבניין שלגביו יחול תהליך של תמ"א 38/2 שבמסגרתו "נמכרות" הדירות ליום. כיצד יחושב הפטור במכירת הדירות?



## תשובה

**לגבי "מכירת" הדירה הראשונה לזים:** יחול פטור לפי סעיף 149לג(ג), ללא כל תקרה, כל עוד ביצוע ההסכם עומד בתנאי תמ"א 38/2 – תוספת שטח לדירה של לא יותר מ-25 מ"ר. הפטור הוא ל"מכירת" דירה אחת בלבד לזים בהתאם לסעיף 149לג(ג) ולפיו ניתן הפטור לגבי דירת מגורים אחת בלבד שניתנה למוכר בשל מכירת הזכויות בדירת מגורים אחת בכל בנין.

**לגבי "מכירת" הדירה השנייה לזים:** לא יחול פטור במכירה לפי סעיף 49ב לחוק. מאחר שאינו בעל דירה יחידה – לא יחול פטור במכירה לפי סעיף 49ב(2) לחוק. בהנחה שאף אחת מהדירות בבניין אינה דירה שהתקבלה בירושה כמפורט בסעיף 49ב(5) לא יחול פטור לפי סעיף זה. לגבי מכירת דירה זו יחול "מס מוטב" לפי סעיף 48א(ב2) על מכירת אחת הדירות מתוך שתי הדירות שבבעלותו.

## 6. שיעור הזכות בדירה הנמכרת ובדירה החלופית הוא אותו שיעור [סעיף 149לג(ג) סיפא]

2 אחים הם בעלי 2 דירות שכל אחת מהן בשטח 60 מ"ר בבנין שעליו תבצע "תכנית החיזוק בדרך של הריסה". לפי הסכם תמ"א 38/2 יקבלו שני האחים דירה אחת בשטח 140 מ"ר בבנין במקום 2 הדירות הקטנות עליהן ויתרו. האם יינתן להם פטור לפי סעיף 149לג?

## תשובה

אף אם עמדו המוכרים והקבלן בכל התנאים האחרים שנדרשים ב"תכנית החיזוק בדרך של הריסה" לא עמדו האחים בתנאי המפורט בסעיף 149לג(ג) ולפיו "שיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת". מאחר ששיעור זכותו של כל אחד ירד מ-100% ל-50% לא יקבלו פטור לפי סעיף 149לג.

## 7. החלת תמ"א 38/2 על דירה שהועברה בפטור [סעיף 149לג(ד)]

ביום 1.2.14 קיבל יצחק דירה בפטור מאחיו<sup>1</sup>. ביום 31.12.15 נחתם הסכם תמ"א 38/2 ולפיו הוא מבקש ליישם את הוראות הפטור במסגרת תמ"א 38/2. האם יחול עליו פטור על קבלת הדירה החדשה? כיצד היתה משתנה התשובה אם ההסכם היה נחתם ביום 1.3.16?

## תשובה

סעיף 149לג(ד) שולל את הפטור שניתן לפי החוק בהתאם לסעיף 149לג(א) לדירת מגורים שהועברה לקרוב בפטור בתקופה של 24 חודשים שלפני ההסכם למכירת הזכות הנמכרת. כזכור, הריסתה של הדירה וקבלת דירה משודרגת וחדשה תחתיה מהווה "מכירת הזכות הנמכרת". מאחר שעד יום הסכם תמ"א 38/2 ב-31.12.15 טרם חלפו שנתיים, לא יחולו הוראות הפטור של תמ"א 38/2 לפי פרק חמישי 5 (וגם לא הוראות פטור אחרות בשל סעיף 149 שיוצר תקופת הקפאה לדירה שנתקבלה במתנה). לעומת זאת, אם יום ההסכם היה ב-1.3.16, לאחר שחלפו שנתיים מיום קבלת הדירה בפטור, היו חלות הוראות הפטור.

## הרחבה

כידוע, על דירת מגורים שנתקבלה במתנה חלה תקופת הקפאה בהתאם לסעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שעל אף הוראות פרק חמישי 1 לא יינתן פטור במכירתה עד תום תקופת הקפאת הפטור.

המחוקק חשש שמי שיש לו מספר דירות מגורים ינסה לפזרן ולהעבירן לבני משפחתו כך שכל אחד ימצה את זכויותיו. המחסום הרגיל העומד בפניו הוא סעיף 149 אשר יוצר תקופת הקפאה. מטרת המחוקק במקרה זה היתה לסכל העברה לאח כדי שהוא יוכל לקבל דירה משודרגת ועל ידי כך לשבור את תקופת ההקפאה ולמוכרה בפטור מאחר שסעיף 149 לא חל על הדירה המשודרגת אלא על הדירה המקורית.

## 8. התמורה הניתנת לבעל הדירה בתמ"א 38/2 [סעיף 149לג(ו)(1) לחוק]

האם יש הפרה של הכללים אם מוכר הדירה קיבל תמורת הזכות הנמכרת נכס עסקי בבנין שנבנה? ומה לגבי נכס המהווה מלאי עסקי אצל המוכר?

## תשובה

בעל הדירה הנמכרת רשאי לקבל בתמורה במקום דירה חלופית נכס עסקי חלופי בבנין בתנאי שלא יהווה מלאי עסקי בידי המוכר, בהתאם לסעיף 149לג(ו)(1) לחוק.

## 9. שימוש בפטורים אחרים לעומת פטור לפי סעיף 149לג

האם בעסקת תמ"א 38/2 יש טעם להשתמש בפטורים לפי סעיף 49ב(2), או 49ב(5), או במס המוטב לפי סעיף 48א(ב2), ולא בפטור לפי סעיף 149לג?

## תשובה

כדאי להשתמש בפטור לפי סעיף 149לג ולא בפטורים האחרים. הפטור לפי סעיף 149לג והפטורים האחרים הינם בלתי תלויים זה בזה ואינם מוציאים זה את זה. הפטור לפי סעיף 149לג אינו מוגבל בסכום (בתנאי שתוספת השטח במ"ר אינה עולה על 25 מ"ר). לעומת זאת הפטורים לפי סעיף 49ב(2) ו-49ב(5) מוגבלים עד לשווי הקבוע בסעיף 49א(1א) בסך 4,496,000 ₪ (בתקופה 31.12.16-1.1.17). כמו כן בשל זכויות הבניה מוגבל הפטור עד שווי השווה לכפל שווי של דירה בהתאם לסעיף 149 לחוק.

<sup>1</sup> החל מיום 1.8.13 העברת דירה במתנה לאח תהיה פטורה רק אם האח, נותן המתנה, קיבל את הדירה בירושה או במתנה מהורה.

## 2. פסיקה

### מיסוי בינלאומי

#### פטקא

בג"ץ 8886/15 רפובליקנים מחו"ל בישראל ורינת שרייבר נ' ממשלת ישראל ואח' - דחיית עתירה כנגד הסכם פטקא והחקיקה בעניין  
(ניתן ביום 12.9.16 בבית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ בפני הנשיאה מ' נאור והשופטים ח' מלצר ומ' מזוז)

#### העובדות

העתירה הוגשה נגד הסכם פטקא בין מדינת ישראל לבין ארה"ב<sup>1</sup> ונגד החקיקה המסדירה אותו.

#### בית המשפט פסק

בית המשפט דחה את העתירה וקבע כי אף צו הביניים שנתן ביום 31.8.16 מבוטל. צו הביניים אסר על פתיחת מערכות המחשב להעברת המידע בפני רשויות המס האמריקאיות לפני הדיון שאמור היה להתקיים בעתירה בפני הרכב של שופטים.

צו הביניים הוצא מהטעמים הבאים:

א. תאריך הפתיחה הצפוי של מערכות המחשב הנ"ל (1.9.16) איננו קבוע בחיקוקי פטקא הנ"ל והוא פרי החלטה מינהלית בלבד;

ב. תיקון 227 לפקודה נכנס לתוקף רק ביום 4.8.16, עם פרסום תקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו-2016 (להלן – **תקנות היישום**) ברשומות. לפיכך, לכאורה, לכל מי שחשבונו סווג כבר-דיווח קמה זכות לקבל הודעה על כך מהמוסד הפיננסי הרלוונטי ובאפשרותו להשיג על הסיווג כאזרח או כתושב ארה"ב, כאמור, בתוך 30 יום בהתאם לסעיף 135ד לפקודה. גם בהנחה שביום 4.8.16 נשלחו הודעות לכל מי שחשבונו סווג כבר דיווח, המועד להגשת ההשגות הוא לאחר 1.9.16, וממילא יש לתת שהות לדיון ולהכרעה בהשגות;

ג. בהתאם לתקנה 6(ה) לתקנות היישום על המוסדות הפיננסיים להעביר את המידע הנדרש מהם לא יאוחר מיום 20.9.16.

עם זאת, השופט ח' מלצר לא ראה מקום להוציא צו ביניים בהחלטתו ביום 31.8.16 כנגד כניסתו לתוקף של תיקון 227 לפקודה (שעניינו חוק פטקא) וכן של תקנות היישום, שכן חיקוקים אלו נהנים בשלב זה מ"חוקת חוקתיות".

#### הערות העורך

1. כידוע, ביום 30.6.14 חתמו ממשלות ישראל וארה"ב על הסכם לשיפור אכיפת מס בינלאומית ויישום הוראות חקיקת FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act). ההסכם מסדיר את העברת המידע ל-IRS, רשות המסים של ארה"ב באמצעות רשות המסים בישראל, אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל (בנקים, חברות ביטוח וכו'). ביום 4.8.16 אושרו תקנות היישום. בהתאם לתקנות על הגופים הפיננסיים להעביר את המידע הנדרש באמצעות מערכת ממוחשבת שמצויה באתר רשות המסים עד ליום 20.9.16. המידע האמור יכלול נתונים לגבי חשבונות בבעלות תושבים או אזרחים של ארה"ב, כפי שזוהו על ידי המוסדות הפיננסיים לשנים 2014 ו-2015.

2. את העברת המידע יש לבצע רק לאחר רישום המוסד הפיננסי הישראלי המדווח באתר רשות המסים האמריקאית (IRS) וקבלת מספר (GIIN) ולאחר רישום במס הכנסה על גבי טופס 940 (טופס בקשה לרישום במערכת הפטקא).

3. ביום 18.9.16 פרסמה רשות המסים הודעה על מתן ארכה להעברת המידע הנ"ל, כנדרש בדין עד ליום 30.9.16 כדי ליישם את החלטת בג"ץ 8886/15, אשר נדחתה על ידו. בהמשך לכך הודיעה רשות המסים שמערכת הדיווח לצורך יישום חקיקת פטקא נפתחה ביום 25.9.16.

4. בית המשפט ציין שיתן נימוקים בנפרד ובינתיים הסתפק בדחיית העתירה.

<sup>1</sup> הסכם פטקא כמשמעותו בסעיף 135ב לפקודה הינו "הסכם בין מדינת ישראל לבין ארה"ב בדבר שיפור ציות מס בין-לאומי ויישום חוק פטקא, שנחתם ביום ב' בתמוז התשע"ד (30 ביוני 2014)".

5. בית המשפט לא פירט את טענות הצדדים ולא הגדיר את המחלוקת ולכן אין מקום להערות לגבי פסק הדין.

## מס הכנסה

### הליך חסוי

ע"א 8616/15-ב' אורי רביבי נ' פ"ש כפ"ס והבה לוי - קבלת עמדת פקיד שומה שלא להטיל חסיון על ההליך  
(ניתן ביום 3.5.16 בבית המשפט העליון בפני הרשמת ל' בנמלך)

### תמצית

פקיד השומה עותר לשמיעת התיק בדלתיים פתוחות. בהתחשב בעקרון פומביות הדיון, שהינו בעל מעמד חוקתי, הכלל הוא שההליך הערעורי מתנהל בפומבי, בהתאם לפסק דין ליפסון נ' גהל<sup>1</sup>.

המערער טען שעל הערעור להתנהל בדלתיים סגורות משום שבמסגרת ההליך נחשפו נתונים שיש בהם כדי לפגוע בפרטיותו ובפרטיות בני משפחתו ובשמו הטוב. אולם הוא לא הצביע על מקור בדין המצדיק לסטות בענייננו מעקרון פומביות הדיון ולהחיל איסור גורף על ההליך כולו, או המצדיק לחסות את שמו. כמו כן, קיימת זכות למערער להגיש בקשה להטלת חסיון על מסמכים ספציפיים אשר יוגשו במסגרת ההליך.

סעיף 68(ה)(1) לחוק בתי המשפט אינו רלוונטי בערעורים על שומות מס הכנסה. כמו כן, שמו של המערער כבר פורסם במסגרת הליך ערעורי שהתנהל בבית משפט זה על החלטת ביניים שניתנה במסגרת ההליך נשוא הערעור. לפיכך יבוטל החיסיון.

### הצהרות הון

ע"מ 15-01-47646 יובל קיטה נ' פ"ש חיפה הסברים לגידול הון שבחלקם התקבלו ובחלקם לא והתוצאה שאין גידול הון לא מוסבר; הכנסה בלתי חוקית חייבת במס  
(ניתן ביום 7.9.16 בפני השופטת אורית וינשטיין בבית המשפט המחוזי בחיפה)

### העובדות

לנישום הוצאה שומה לפי מייטב השפיטה כתוצאה מקיום גידול הון לא מוסבר בסך 315,878 ₪ והוספה לו הכנסה בלתי חוקית בסך 13,300 ₪, בהתאם לעסקת טיעון בתיק פלילי בו הואשם המערער. הנישום ובת זוגו היו שכירים בשנות המס הנדונות 2007 ו-2008 והם הצהירו גם על הכנסות מהשכרת דירה. הנישום נהג להפליג בספינות מצד חברות שיימו הסעת מהמרים לקזינו.

### טענות הצדדים

#### המערער:

היו קיימים פגמים בהליך השומה ולפיהם יש לפסול את השומה: לא נמסרו למערער פרוטוקולים של הדיונים שנערכו ואילו שנמסרו לא שיקפו את הנאמר בדיון. המפקח סירב לזמן את הורי בני הזוג והדבר אף לא נרשם בפרוטוקול. יש לקבל את הסברי הנישום. לנישום לא היו עלויות הפלגה לקזינו כי בכל ההוצאות נשאו בעלי הקזינו. הוצאות ריבית משכנתא שהוספו להונו מומנו על ידי אבי הנישום. הוריו נשאו בכל הוצאות המחייבה כאשר גר בדירתם ואף לאחר מכן. יש לקבל את ההסבר של תמיכה כספית מאביה של בת הזוג, שהוא פנסיונר, בסך 182,800 ₪. כמו כן יש לקבל הסברים נוספים שפורטו.

#### המשיב:

הליך השומה התנהל באופן תקין תוך קיום דיונים רבים עם רואה החשבון. הקלטת הדיון על ידו נעשתה כדי להשחיר את פני המפקח והדיון עם הנישום נעשה בצורה מניפולטיבית של האשמות מצד הנישום במקום הצגת ראיות קבילות. הנישום לא עמד בנטל המוגבר הנדרש לגבי מתנות מבני משפחה. הכנסות מהימורים חייבות במס לפי סעיף 2א(א) לפקודה. ועוד.

<sup>1</sup> ע"א 2800/97 ליפסון נ' גהל (6.7.99), פ"ד בג(3) 714, 719-718 והאתר המשפטי מסטקס.

אין מקום להורות על בטלות השומה למרות אי פתיחות מצד המפקח. אולם המפקח התחשב במערער בכך שהאריך את תקופת ההתיישנות משום שהנישום היה במאסר ובשל אי יכולתו של הנישום להשיב לשאלותיו. מסקנת בית המשפט היתה שהנישום התמהמה במסירת מסמכים לגביהם נדרש על ידי המפקח ולכשנמסרו, הדבר לא נעשה בצורה מסודרת ומבלי שהיה תיעוד על כך. היו כשלים רבים בהתנהלות המערער ומייצגו וביניהם:

א. היה צריך להביא את ההורים לעדות לתמוך במסמכים שהגישו ולא להמתין לזימונם על ידי המפקח, מאחר שהנטל עליו;

ב. תשובות רואה החשבון המייצג לא היו מספקות בלשון של המעטה;

### כללי הדיון השומתי

בית המשפט העיר כיצד צריך דיון שומתי להתנהל:

- א. דיון שומתי אינו צריך להתנהל במתכונת של "שיחת מסדרון", ללא תיעוד, ללא הסבר וללא הפניית המפקח לחלקים הרלוונטיים לדיון המצויים באותם מסמכים;
- ב. על המפקח לתעד כל דיון שהתנהל, כל מסמך או מידע שהתבקש, כל מסמך או מידע שהתקבל. ניהול פרוטוקולים אינו דבר אופציונלי, אלא דבר שבחובה.
- ג. על המפקח לרשום את הטענות המועלות בפניו ולציין את המחלוקות שהתגלו בין הצדדים. יש להחתיים את הנישום ו/או המייצג על הפרוטוקול כדי למנוע מחלוקות, תוך ציון התאריך ושעת השיחה.
- ד. כאשר הנישום אינו משתף פעולה עליו להתריע בפני הנישום או מייצגו מבעוד מועד כי שומה תוצא על סמך הערכות והנחות סבירות של פקיד השומה;
- ה. יש לנהל את הדיון על מי מנוחות ולהימנע מקיטועים בדיבור וכניסת הדוברים זה לדברי זה.
- ו. הפרוטוקולים משמשים את פקיד השומה בהפעילו את שיקול דעתו אם לקבל את הטענות, אם לאו ומכאן חשיבותו.

מקור החובה לקיום הכללים לעיל הוא בדין המינהלי המקים חובת הגינות ושקיפות ביחסי רשות המסים מול הנישום.

### נטל ההוכחה בשומת הפרשי הון; הרמת הנטל בעניין מתנות מקרובי משפחה

על הנישום נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות. זאת, משום שאת ההסברים להפרשי ההון לא ניתן למצוא בפנקסי הנישום<sup>1</sup>. בשל גידול ההון הלא מוסבר בסך 315,878 ₪ נטל ההוכחה על הנישום.

הרמת נטל הראיה בעניין מתנות מקרובים קשה יותר ונדרשות ראיות פוזיטיביות ואובייקטיביות המאששות זאת<sup>2</sup>. יש לבסס את טענת המתנה ע"י הוכחת קיומה של שרשרת ההעברות של הכסף נשוא גידול ההון מנותן המתנה אל המקבל. אין די בעדויות הבאות מהנישום או מפי קרוביו וחבריו שהרי אלו חשודים בהטיית האמת בשל קרבתם. אולם הכלל שנקבע בפסיקה הוא כי מסמכים פורמליים המצביעים על פניהם על שרשרת העברות מחשבון נותן המתנה לחשבון מקבל המתנה, די בהם כדי להרים את הנטל, אלא אם כן עורערה אמינותם<sup>3</sup>. המשיב לא האמין שלנותן המתנה, אבי בת הזוג, די מקורות כדי לתת את המתנה בסך 182,800 ₪. אולם בית המשפט קיבל את תצהירו של נותן המתנה שהיו לו כספים שחסך במשך עשרות שנות עבודה וממענק פרישה ולפי עדות הבת שהיא היתה בת הזקונים והיחידה שדאגה לאביה וגם על תוכן המסמכים הפורמליים לא חלק המשיב.

### הסבר לגבי מתנות בגין הולדת הילדים

המשיב התנגד להסבר זה משום שלא הובאה בחשבון עלות הכנת האירועים, אי הגשת ראיות לגבי קבלת הכספים, ואי לקיחה בחשבון שגם הנישום הוזמן לאירועים מסוג זה והוציא כספים, אולם בית המשפט קיבל הסבר זה. בית המשפט קבע שרשימה בכתב יד של סכומי הכסף שנתקבלו היא אוטנטית והתרשם שעצם קיום האירועים בבית כנסת ובבית משמעותו שלא היו עלויות ניכרות, ואם היו, מומנו על ידי ההורים. סכומי המתנות היו סבירים.

<sup>1</sup> עמ"ה 6/09 בן דוד סוקניק אלהנן נ' פ"ש ירושלים (22.5.13), האתר המשפטי מסטקס; ע"מ 746/05 נידאל חדאד נ' פ"ש חיפה (20.8.09), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>2</sup> עמ"ה 1019/99 צנעני מרדכי נ' פ"ש רחובות (22.8.10), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ה 18,19/85 יונה יונה נ' פ"ש ירושלים (18.9.89), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 23/88 יעקב לוי נ' פ"ש ירושלים (21.1.91), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 236/83 ליברמן נ' פ"ש (8.7.85), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ה 30/98 סיני להניש נ' פ"ש רחובות (22.12.99), האתר המשפטי מסטקס;

<sup>3</sup> עמ"ה 1046/00 רום אליהו נ' פ"ש ת"א 3 (28.10.02), האתר המשפטי מסטקס.

בית המשפט השתכנע שאת ריבית המשכנתא בסך 17,322 מימנו ההורים, בהסתמך על מסמך בנקאי.

### נסיעות לחו"ל

ככל שנוגע הדבר להפלגות, קיבל בית המשפט את עמדת המשיב שמימון הוצאות ההפלגה היה נמוך מסכומי ההפסדים של הנישום בקזינו. גם בעניין **אוסדון**<sup>1</sup> התעוררה שאלה דומה. גם שם טען המערער שנסיעותיו לחו"ל מומנו בחלקם על ידי בתי קזינו. באותו מקרה העיר בית המשפט שטענה זו משמשת כחרב פיפיות, משום שמוזמנים לשם אנשים בעלי אמצעים ולפי הנסיון הם גם מפסידים כספים.

### הוצאות המחייה

למערער ולרעייתו היו הוצאות מחייה מעבר להוצאות השוטפות שמומנו על ידי הורי המערער והסכום שקבע המפקח במסגרת השומה, 5,000 ₪ לחודש, הינו סביר בנסיבות העניין, לכן אין לקבל את הגדלת השומה לסך של 7,000 ₪ שביקש המשיב להגדיל בשלב מאוחר יותר.

### דמי שכירות

בית המשפט לא קיבל את סכום דמי השכירות, כ-1900 ₪ לחודש כהסבר. הוא קבע שאביו של המערער רכש את הדירה עבור המערער והוא ששילם את תשלומי המשכנתא על הדירה ולכן סביר שהדבר נעשה באמצעות דמי השכירות.

### דמי לידה מהמוסד לביטוח לאומי

מהשוואת ההון עולה שהמשיב לא לקח את דמי הלידה בסך 13,379 ש"ח בחשבון בהסברים בניגוד לטענתו ולכן יש לקחתם בחשבון.

### זכייה בווינר

בשל תמיהות שעלו בקשר לאישורי הזכיות (אין פרטים מזהים; קשה להניח כי שני הטפסים זכו בסכומים משמעותיים), המערער לא הרים את הנטל להוכחת טענתו ואין להכיר בזכיות הנטענות כהסבר להון.

### הכנסה מריבית על פקדונות

בית המשפט קיבל הסבר זה בסך 40,566 ש"ח משום שהמשיב לא בדיוק חלק על כך אלא רק ציין שהיה בכך כדי להשפיע על הוצאות המחייה, אך לא ציין כיצד.

### הכנסה בלתי חוקית

המשיב קבע כי יש להוסיף הכנסה לא חוקית בסך 13,300 ₪ בשנת מס 2009 בהתאם לתוצאת עסקת הטיעון בת"פ 13002-02-09. בית המשפט קיבל עמדת המשיב ולא את עמדת הנישום שהסתמך על פסק דין **דמארי והירשזון**<sup>2</sup>. הוא קבע שההכנסה הבלתי חוקית חייבת במס בשנת קבלתה כדי שלא יצא החוטא נשכר. גם על פי פסק דין דמארי והירשזון אין להתיר ניכוי הוצאות כנגד הכנסות משנות מס מוקדמות להוצאות. אמנם השופט א' רובינשטיין סבר ש"במקרים מסויימים ניתן לאפשר קיזוז **הפסדים** באופן רטרואקטיבי, כנגד הכנסה משנים שקודמות לשנת ההפסד", אולם הודגש שיש לנהוג בדרך זו במשנה זהירות ולבחון בכל מקרה לפי נסיבותיו. במקרה שלפנינו לא נטען ולא הוכח שהנישום החזיר את הסכום הנ"ל ושנגרם לו הפסד בשנת 2013 אותו הוא מבקש לקזז אחורנית ולכן אין הדבר רלוונטי לעניינו.

<sup>1</sup> עמ"ה 1206/01 מומי אוסדון נ' פ"ש ת"א 3 (29.5.07), האתר המשפטי מסטקס.  
<sup>2</sup> ע"א 4157/13; 4489/13 דמארי אילנה ואבישי נ' א' הירשזון נ' פ"ש רחובות ופ"ש כפ"ס (3.2.15), האתר המשפטי מסטקס.

## סיכום

סך כל ההסברים שהציג הנישום הגיעו ל-313,266 ש"ח, השווים כמעט להפרשי ההון הבלתי מוסברים שנקבעו בצו. משכך הערעור לשנים 2007 ו-2008 התקבל במלואו. באשר לשנת 2009 וההכנסה הבלתי חוקית שהתקבלה בה, הערעור נדחה.

## הערות העורך

1. בית המשפט נכנס לעובי הקורה וגילה יחס מתחשב כלפי הנישום אף שסרב לפסול את השומה למרות הערותיו נגד המפקח.
2. בית המשפט הציג כללים בניהול דיוני השומה, המפורטים בתמצית לעיל, ושניתן לאמצם.

## חברה משפחתית

ע"א 4526/14 פ"ש ירושלים נ' צבי ישראל רז - רווחי חברה משפחתית לאחר שהפסיקה להיות כזו, יחוייבו במס כדיבידנד שחולק  
(ניתן ביום 9.5.16 בבית המשפט העליון בירושלים בפני השופטים ס' גיבוראן, ד' ברק-ארז ומ' מזוז)

## העובדות

חברה חילקה לבעלי מניותיה רווחים מתקופה שבה היתה חברה משפחתית והשאלה היא אם החלוקה פטורה ממס בהתאם להוראות הפקודה במועד היותה חברה משפחתית. זאת, על רקע תיקון הפקודה משנת 2013 שבא לאחר מכן. החברה היתה משפחתית בשנים 2000-2003 והחל משנת 2004 הפסיקה להיחשב לחברה משפחתית. באותה תקופה קוויזו הפסדיה בסך 998,128 ש"ח כנגד הכנסותיו האישיות של המשיב, שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר של הרווחים ובתור שכזה היה הנישום המייצג. בשנת 2003 היה רווח נקי בסך 1,891,037 ש"ח ובשנת 2005 החברה חילקה את הרווח האמור כדיבידנד. השאלה היא אם ישראל רז חייב במס בגין חלוקת הדיבידנד.

בית המשפט המחוזי קבע שאין מקום להטיל מס נוסף בגין חלוקת הרווחים. אמנם אין לאפשר חלוקת רווחים ללא תשלום מס על רווחי החלוקה, אולם מאחר שהסכום שחולק כדיבידנד כבר חוייב במס בדרך של קוויזו הפסדים משנים קודמות שנוצרו במהלך התקופה בה החברה היתה חברה משפחתית, הרי שיש לפטור את הרווחים ממס.

## טענות הצדדים

### המערער (פקיד השומה):

ההסדר שבסעיף 64א(א)(1) חל רק על רווחים שנתרו לאחר ניכויים וקוויזים, היינו רווחים מ"הכנסה חייבת". אמנם הדבר מופיע במפורש רק בנוסח הסעיף לאחר תיקונו בשנת 2013 אולם מדובר בתיקון מבהיר ולא בשינוי, עמדה אשר מופיעה גם בחוזר מ"ה 1/2014 של רשות המסים<sup>1</sup>. רווחים אלו לא יוחסו לנישום ומשכך לא חוייבו במס לפי ההסדר שבסעיף 64א לפקודה. לא ניתן לראות בכך "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" מאחר שלצורכי מס לא היו רווחים בפועל. יש לראות בכך חלוקה מרווחים עתידיים אותה אין לאפשר משום ששנת 2003 היתה השנה האחרונה בה החברה היתה משפחתית. אין לראות בקוויזו הפסדים דרך של חיוב במס משום שכל ההפסדים לצורכי מס בשנים 2000-2003 כבר יוחסו למשיב ובכך הביאו להקטנת הכנסותיו החייבות במס ולא ניתן לעשות במגן מס זה שימוש נוסף, אחרת תהיה הנאה כפולה מהטבות המס.

### המשיב (צבי ישראל רז):

סומך ידיו על פסק הדין של בית המשפט המחוזי. ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) חל על חלוקת רווחים מכל הכנסה ולא דווקא על רווחים שמקורם בהכנסה חייבת. דווקא התיקון משנת 2013 הביא לשינוי במועדים הרלוונטיים הנוגעים לענייננו. הסכם הפשרה שנערך עם פקיד השומה לקח בחשבון ויתורים שונים בתנאי שהחברה תמשיך ותיחשב למשפחתית גם בשנת 2003. זוהי גם עמדת רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי בחבק.

## בית המשפט פסק

נקודת המוצא לפרשנות דברי חקיקה היא לשון החוק<sup>2</sup>. מתוך מרחב האפשרויות הפרשניות תיבחר הפרשנות שמשקפת את תכלית החקיקה באופן המיטבי<sup>3</sup>. סעיף 64א(א)(1) מתייחס לרווחים שחולקו "מהכנסות החברה", ללא התייחסות ל"הכנסה חייבת" דווקא ועל כך נתלה בית המשפט המחוזי בקובעו שהפטור חל על רווחים מכל מקור

<sup>1</sup> חוזר מ"ה 1/14 – 19.5.14: הוראות סעיף 64א לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה", האתר המשפטי מסטקס.  
<sup>2</sup> ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פ"ש, פסקה 35, (27.4.14), האתר המשפטי מסטקס; ע"מ 6674/14 טופז נ' פ"ש חיפה, פסקה 11, (16.12.15), האתר המשפטי מסטקס.  
<sup>3</sup> ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פ"ש אילת, פסקה 12, (19.12.07), האתר המשפטי מסטקס.

ולאו דווקא מהכנסה חייבת. בית המשפט העליון מתנגד לכך ומוצא מספר אחיזות לעמדת פקיד השומה שהפטור חל רק על רווחים שמקורם בהכנסה החייבת:

1. ישנה אחיזה לכך שמדובר ב"הכנסה חייבת" לפי הרישא של סעיף 64א(א)(1) לפקודה אשר מדברת על "הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה...".  
חישוב המס נעשה על הכנסות החברה שחושבו לפי "סעיף זה". התייחסותו ל"הכנסה חייבת" באה לידי ביטוי בפסיקה<sup>1</sup>.

2. את המונח "רווחים" יש לפרש בהקשרו של סעיף 64א(א)(1) כרווחים שכבר חוייבו במס.

משכך תיתכנה מספר אפשרויות לפרש את המושג "הכנסות" ולא רק פרשנות אחת של המשיב.

תכלית החקיקה<sup>2</sup> מלמדת שהמוסד של חברה משפחתית לא נועד לתת הטבה נוספת לחברה מעבר להסדר שחל על נישום יחיד, כי אם למנוע מצב שבו קיים תמריץ להימנע מניהול עסקים באמצעות חברות ולמנוע חיוב בכפל מס. התיקון לפקודה משנת 2013 הינו תיקון מבהיר ולא תיקון מתקן ולכן אין לגזור ממנו שהמצב המשפטי שלפני התיקון היה שונה מזה שהובהר בתיקון. הסתמכות הנישום על סעיף 6.3.1, אף אם היתה כזו לא הוכחה.

בית המשפט העליון מסכם בכך שלא קמו התנאים המנויים בסעיף 64א(א)(1) לכך שהדיבידנד ייחשב כאילו לא חולק ולכן קיבל את הערעור.

## הערת העורך

המהות העיקרית של החברה המשפחתית היא הרמת המסך מעל ההתאגדות כחברה ומיסוי הרווחים אצל הנישום המייצג, כיחיד. מאחר שההפסדים יוחסו וקוזזו כנגד הכנסות הנישום המייצג ניתן להבין את התוצאה אליה הגיע בית המשפט העליון.

## שומות - התיישנות

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ' פ"ש רמלה - הארכת תקופת התיישנות לפי הדין הקודם  
(ניתן ביום 3.5.16 בבית המשפט המחוזי מרכז-לוד בפני השופט ד"ר שי בורשטיין)

### העובדות

המדובר בעסק להשכרת טרקטור ומשאית שדיווח על הפסדים בשנים 2006-2009. בנוסף יש לו הכנסה מהשכרת מחסנים. פקיד השומה קבע שהתוצאה לא סבירה וערך שומה לפי מיטב השפיטה לפי תחשיב של צריכת סולר. בנוסף פסל את ספריו לשנת 2010, פסילה שאושרה על ידי הועדה לקבילות פנקסים. הדוחות לשנות המס 2006-2007 הוגשו בשנת 2008 כך שתקופת ההתיישנות המקורית מסתיימת ביום 31.12.11. התקופה בה ההתיישנות מותנית באישור המנהל מסתיימת ב-31.12.12.

ביום 27.12.11 ניתן אישור המנהל לתקופת ההתיישנות המוארכת ושאלת תוקפו עומדת לדיון. השומה לפי מיטב השפיטה הוצאה ביום 21.3.12.

### טענות הצדדים

#### המערער:

טענות מקדמיות שמעלה המערער הן התיישנות לגבי תקופת הארכת ההתיישנות משלוש שנים לארבע שנים שנעשתה שלא כדין וללא הנמקה. השומות נעשו לפי תחשיב כלכלי שנערך רק לאחר שלב ההשגה. יש להפוך את נטל הבאת הראיות לאור הרכב חסר בועדה לקבילות פנקסים.

#### המשיב:

החלטת המנהל להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה היתה מנומקת.

<sup>1</sup> ע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פסקה 13 (3.9.15), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 3574/92 פ"ש גוש דן נ' פרג (19.12.96), פ"ד נ' (3), 690, 694, האתר המשפטי מסטקס.

<sup>2</sup> על תכלית חקיקת המס ככלי פרשני ראו ע"א 1527/97 אינטרביילדינג נ' פ"ש ת"א 1 (16.3.99), פ"ד נג (1) 699, האתר המשפטי מסטקס; ע"א 900/01 קלס נ' פ"ש ת"א 4 (12.5.03), פ"ד נז (3) 750, האתר המשפטי מסטקס; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות נ' מנהל מס שבח מקרקעין (17.3.03), פ"ד נז (2) 953, 960, האתר המשפטי מסטקס.

טענות נגד השומה גופה אין מקומן במסגרת בקשה מקדמית<sup>1</sup>. טענות הנוגעות לשיקול דעת המשיב בקשר לתחשיבים הכלכליים אינן טענות מקדמיות באופיין אלא נוגעות לגוף השומה ואין מקום להקדימן, בעיקר כאשר הדבר דורש בירור עובדתי. אין להטיל על המשיב את הנטל להצדיק את השומה משום שכל עוד לא הובררה הטענה בדבר פגם בשומה נותר הנטל על מכונו<sup>2</sup>. אמנם ראוי למשיב לנהל דיוני שומה כהלכתם, להסביר למערער את תחשיביו הכלכליים ואת דרך בניית השומה ולערוך פרוטוקולים המשקפים כיאות את מהלך הדיון. אי רישום פרוטוקולים עומד בניגוד לסדרי מנהל תקין<sup>3</sup>. אולם ככל שיתברר שבסופו של דבר ניתנה לנישום הזדמנות לטעון ולהציג בפני המשיב מסמכים וכי המשיב שקל את טענות הנישום ואת מסמכיו ולא עלה בידי הנישום להוכיח כי קיים חסר בתשתית משפטית, יש מקום לאשר את השומה, גם אם נפלו פגמים מסויימים.

## טענת ההתיישנות

הודעת המייל בנוגע לשנות המס 2006 ו-2007 נשלחה ע"י המשיב ביום 29.12.11 ואליה צורפה הודעה על הארכת ההתיישנות. הארכת המועד בקשר לשנת 2009 נשלחה הן בדואר רשום והן בפקס במועד, לפני חלוף תקופת ההתיישנות. גם בהודעת מייל יש לראות משום מסירה, במיוחד לאור השימוש השוטף שהצדדים עשו ביניהם בדרך זו. המועד הקובע הוא מועד משלוח ההודעה ולא מועד קבלתה, כפי שנקבע בעניין **נאמן וינקו וייס**<sup>4</sup>. בית המשפט דחה אפוא את הטענה שלפיה החלטה על הארכת תקופת ההתיישנות לא ניתנה במועד.

את זכות הטעון יש לתת לנישום רק לאחר קבלת החלטה על הארכת תקופת ההתיישנות ולא לפני כן. גם אם היה צורך לתת זכות טעון קודם לכן, לא היה באי מתן זכות טעון כדי לבטל את החלטה מעיקרא. פגם זה יכול להירפא במסגרת ההליך גופו, או במסגרת ההליכים המקדמיים כדוגמת ההליך דנן.

בחוזר מס הכנסה 3/2009 מובאים המקרים בהם ניתן לפנות בבקשה להארכת תקופת ההתיישנות והם משקפים מקרים בהם מלאכת עריכת השומה מתעכבת בשל קשיים אובייקטיביים לסיים את עריכת השומה בתוך תקופת ההתיישנות המקורית ובשל נסיבות שאינן קשורות בשורש המחלוקת בין הנישום לפקיד השומה<sup>5</sup>. משכך, העובדה כי המערער מדווח על הפסדים בוודאי שאינה הנמקה להארכת תקופת ההתיישנות. כך גם לגבי העובדה שנדרשת בדיקת המחלקה הכלכלית, כאשר לא ניתן כל הסבר מדוע בדיקה זו לא יכולה היתה להסתיים במסגרת תקופת ההתיישנות המקורית.

בית המשפט תמה כיצד פקיד שומה עובר לסדר היום ללא הנמקה בקשר להארכת תקופת ההתיישנות. הדבר גם אינו מתיישב עם חוזר 3/09 שמדגיש שהשימוש בסמכות הארכת תקופת ההתיישנות תיעשה במשורה. בהיעדר הנמקה קשה לקבוע אם מדובר במקרה מיוחד וחריג. ניתן היה לרפא את היעדר ההנמקה במסגרת הדיון בבקשה אך המשיב לא עשה כן<sup>6</sup>.

## סוף דבר

טענותיו המקדמיות של המערער בנוגע להתיישנות השומות לשנים 2006 ו-2007 התקבלו ובנוגע לשנים 2008 ו-2009 נדחו. טענת המערער בקשר לבטלות החלטת המשיב בנוגע לפסילת ספרים ביחס לשנים 2006 ו-2007 נדחתה. הטענה ולפיה אין תוקף להחלטת הועדה לקבילות פנקסים בשל הרכב חסר – מתקבלת (אף שהועלתה בשלב מאוחר לאחר דחיית הערר), אולם החלטה על הפסילה נותרת על כנה אך ניתן לערור עליה. זאת, אף שהשומות לשנים 2006 ו-2007 התיישנו. אין מניעה מלפסול ספרים אף שהשומה סגורה. המשיב יגיש נימוקי שומה מתוקנים עד 31.5.16 והמערער יגיש נימוקי ערעור מתוקנים עד 30.6.16 לרבות הנימוקים בקשר לפסילת ספרים. ישיבת קדם משפט תיערך ביום 13.7.16.

<sup>1</sup> ע"מ 20387-03-15 מנו איתור גיוס והכוונה נ' מנהל מע"מ פ"ת (22.7.15), האתר המשפטי מסטקס; ע"מ 9952-04-15 אלעקובי נ' מנהל מע"מ רמלה (12.4.16), האתר המשפטי מסטקס; ע"מ 29769-01-14 תומר הרצוג נ' פ"ש חדרה (27.1.15), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>2</sup> ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בניין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.14), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>3</sup> עמ"ה 173/94 שם טוב אזולאי נ' פ"ש גוש דן (20.3.97), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ה 1191/09 גד קרן נ' פ"ש גוש דן (15.7.15), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ה 1096/00 קאשי יובל נ' פ"ש רחובות (29.4.03), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>4</sup> ע"א 3929/13 פ"ש ת"א 3 נ' נאמן (10.12.14), האתר המשפטי מסטקס; ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות נ' פ"ש חולון (13.10.15), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>5</sup> חוזר מ"ה 3/2009 – 11.11.09: הארכת תקופת ההתיישנות שומה.

<sup>6</sup> בהליך שיפוטני יש כדי לרפא פגמים שנפלו בהליך השומה, לרבות פגם הקשור לאי מתן זכות טעון. ראו רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמי"ג (2.4.15), האתר המשפטי מסטקס; ע"מ 47997-02-13 פרקו נ' פ"ש כפ"ס (2.2.16), האתר המשפטי מסטקס.



1. בתיקון 211 לפקודה<sup>1</sup> בתחילה משנת מס 2013 הוחלט להאריך את תקופת ההתיישנות של השומות לארבע שנים ללא התניה באישור המנהל, כך שמבחינה זו פסק הדין פחות אקטואלי. עצם התיקון הוא לרועץ לפקיד השומה ומצביע שרק במקרים חריגים הותר להאריך את תקופת התיישנות השומה.
2. למעשה הדיון שהתנהל נגע בטענות המקדמיות כך שהדיון צפוי להימשך ורק בסופו יינתן פסק דין לגופו של עניין.

## מס ערך מוסף

### מימוש ערבות במקרקעין

ע"א 6182/14 אינבסטלום הולדינגס בע"מ נ' ספריית יפת בע"מ ולונדונר - חיוב להוציא חשבונית מס בשל מימוש ערבות במקרקעין

(ניתן ביום 3.5.16 בבית המשפט העליון בפני השופטים א' חיות, ז' זילברטל וא' שהם)

### העובדות

בשנת 1994 התקשרו ספריית יפת בע"מ (להלן - **יפת**) וחברה נוספת (להלן - **מיטבית**) בהסכם קומבינציה לפיו התחייבה מיטבית להמציא ליפת ערבות בנקאית בסכום מלוא שווי חלקיה הבנויים בפרויקט לגבי מקרקעין בהרצליה, בסך 12.8 מיליון ש"ח. משלא עמדה בכך התקשרה עם המערערת להסכם שבו נכנסה זו לנעלי מיטבית והתחייבה להמציא ערבות כספית שתבטיח את זכויות המוכר לקבלת יחידות המוכר כשהן מושלמות וראויות לשימוש ושוות ליחידות המוכר כשהן בנויות. כשבע שנים לאחר מימוש הערבות (ביום 16.2.05 נמכרו המקרקעין באישור בית המשפט לאחר שהמערערת נקלעה לקשיים כלכליים שבעטיים נקט בנק הפועלים נגדה בהליכי פירוק), הגישה המערערת תביעה לבית המשפט המחוזי בה טענה שבעקבות מימוש הערבות עברו המקרקעין של יפת אליה וזו עסקה במקרקעין וכן טענה שסכום הערבות כולל מע"מ ועל יפת היה להנפיק חשבונית מס בגין העסקה בגובה הערבות שמומשה.

### טענות הצדדים

#### המערערת:

סומכת ידיה על תוצאות פסק הדין של בית המשפט קמא פרט לעניין השיהוי בשלו דחה את התביעה, שלגביו יש לה טענות רבות. סכום הערבות כולל מע"מ.

#### המשיבים:

זהו רק מימוש של בטוחה ולא עסקה במקרקעין משום שהמערערת לא מסרה ליפת נכס שיכולה היתה למוכרו; סכום הערבות אינו כולל מע"מ והוא נקבע לפי בסיס דוח אפס של השמאי ולא לאחר מו"מ.

### בית המשפט העליון פסק

3 שאלות בערעור:

1. האם מימוש ערבות בנקאית מהווה עסקה במקרקעין שבגינה על יפת היה להוציא חשבונית מס;
2. האם סכום הערבות כלל מע"מ;
3. אם שתי התשובות חיוביות – האם יש לדחות את התביעה מחמת שיהוי בהגשתה.

מסקנת בית המשפט שמימוש הערבות מהווה עסקה במקרקעין שבגינה היה על יפת להוציא חשבונית מס וכי סכום הערבות הבנקאית כלל מע"מ. אין לדחות את התביעה מחמת שיהוי.

### 1. מימוש הערבות מהווה עסקה במקרקעין

מקובלת מסקנת בית המשפט קמא לפיה מימוש הערבות הבנקאית על ידי יפת מהווה עסקה במקרקעין שבה מכרה יפת את יתרת זכויותיה במקרקעין למערערת ובגינה היה עליה להמציא חשבונית מס. עסקה זו של מימוש שוויון של היחידות היא במקום העסקה המקורית לקבלת יחידותיה הבנויות בפרויקט. בהתאם לפסק דין **דגון בתי מגורות לישראל בע"מ**<sup>2</sup> יש לבחון את תחולת דיני המס והחבות במס לפי התוכן הכלכלי

<sup>1</sup> תיקון 211 – ס"ח 2511 התשע"ו 30.11.15, 243.

<sup>2</sup> ע"א 5865/11 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי מגורות לישראל בע"מ (14.8.14), האתר המשפטי מסטקס.

והמהות האמיתית של העסקה. לפי פסק דין **שעלים ניהול נכסים**<sup>1</sup> יש לבדוק אם חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית ולא בהתאם לצורת העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. סכום הערבות היה כשווי זכויות יפת במקרקעין ולכן מימוש הערבות מהווה עסקה במקרקעין ואין משמעות לעובדה שיחידותיה הבנויות של יפת טרם נמסרו לה, וגם לא לעובדה שהמערערת לא דיווחה על העסקה למס שבח כרוכשת ולא שילמה מס רכישה בגינה. גם אין הכרח שיפת היה צריך להירשם כעוסק מורשה שכן למצער לפנינו עסקת אקראי.

## 2. סכום הערבות כולל מע"מ

מדובר בקביעה עובדתית של בית המשפט קמא, שבית המשפט העליון לא יתערב בו. נוכח שתיקת הסכם משנת 1998 וכן הערבות הבנקאית, קיימת חזקה כי המע"מ נכלל במחיר<sup>2</sup>. בית המשפט העליון מסתמך גם על עדויות פוזיטיביות: עדותו של סולומון שלא נסתרה; ההסכם משנת 1998 קבע שהערבות הבנקאית תהיה בסכום השווה לשווי יחידות המוכר כשהן בנויות ממוכר מרצון לקונה מרצון לפי הערכת השמאית עדינה גרינברג וסכום הערבות הבנקאית היה גבוה בכ-1.1 מיליון ₪ משווי זכויותיה של יפת בהתאם לחוות הדעת השמאית הנ"ל. חוות הדעת לפי דרישת הבנק היה לצרכיו שלו לבחינת כדאיות הפרויקט ולא לבקשת הצדדים לקביעת סכום הערבות ולכן אין ללמוד ממנה כי הסכום לא כולל מע"מ. החשבוניות שהחליפו הצדדים לגבי 60% מהקרקע אינן מעידות על כך שהסכום אינו כולל מע"מ.

אף שבענינו טרם הוצאה חשבונית יכולה המערערת לפנות לפי סעיף 116(א) לחוק מע"מ למנהל בבקשה לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית אותה היא זכאית לקבל מיפת.

הערעור מתקבל ויפת חייבת להמציא למערערת בתוך 14 יום חשבונית מס בגין העסקה שבוצעה עם מימוש הערבות.

## הערות העורך

1. למעשה זכתה המערערת בסכום מס התשומות בגין החשבונית שהונפקה לה משום שלא היתה צריכה להוסיף על זה מע"מ כי זו כללה מע"מ.

2. קיימת פסיקה נוספת לפיה סכום שנקבע בין צדדים ולא פורש בו אם הוא כולל מע"מ אם לאו ייחשב למחיר כולל מע"מ. ראו פסקי הדין ע"א 738/80 שלמה נתן נ' זגורי (7.11.83), פ"ד לז(4) 387 והאתר המשפטי **מסטקס**; ע"א 766/78 החברה המרכזית לשיכון ולבנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (5.2.80), פ"ד לד(2), 683 והאתר המשפטי **מסטקס**.

## מס רכישה

### שרשרת עסקאות

ו'ע 14-04-43385 אנור חב' בע"מ, משה מרציאנו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה - פיצול מכירת דירה של חברה בפירוק לילדי נושה מובטח כמכירה לו ולאחר מכן לילדיו  
(ניתן ביום 3.11.05 בבית המשפט המחוזי בנצרת בפני השופט ע' עיילבוני)

### העובדות

נכסים נרכשו מחברה בפירוק כנגד חובות של החברה לנושה מובטח. המכירה אושרה בהליך הפירוק של החברה לילדיו של אותו נושה כנגד הכספים שהחברה היתה חייבת לו. לנושה המובטח היתה דירה משלו וברכישה של הדירה ישירות ישלם הוא מס רכישה מוגדל ואילו לילדיו אין דירה ולכן מס הרכישה שלהם הוא אפס או נמוך.

### טענות הצדדים

#### העורר:

משה רק מימן את רכישת הנכס לילדיו; בין החברה לבין משה לא נערך כל הסכם כתוב; ההסכם בין החברה לילדי משה אושר על ידי בית המשפט; יש צורך שהעסקה עם משה תכה שורשים.

<sup>1</sup> ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.13), האתר המשפטי **מסטקס**.  
<sup>2</sup> ע"א 1113/09 עו"ד אבנר כהן נ' המשביר לצרכן החדש בע"מ (פיסקה 7) (27.1.11), האתר המשפטי **מסטקס**. ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומות מאוחדים בע"מ (בפסקה 7) (22.8.07), האתר המשפטי **מסטקס**.

## המשיב:

תפקיד המנהל לבדוק אם מדובר בעסקה אמיתית ולא בחוזה למראית עין; בכל מקרה למנהל סמכות לסווג את העסקה בצורה שונה לפי סעיף 84 לחוק, אף אם היא כשרה לפי הדין הכללי; חוזה שמטרתו השתמטות ממס הוא חוזה פסול; משה הוא שהשתתף בהתמחרות והיה לו אינטרס כלכלי לרכוש את הנכס כדי לכסות את חובה של החברה כלפיו, כאשר ילדיו לא שילמו דבר ולא השתתפו בהתמחרות; מטרת הרכישה על שם הילדים לקבל פטור ממס רכישה; בית המשפט של הפירוק אמנם אישר את העסקה אולם לא בחן את שאלת המס.

## ועדת הערר פסקה

העסקה האמיתית נרקמה תחילה בין החברה בפירוק לבין משה, הנושה המובטח ורק לאחר מכן קמה עסקה נוספת בין משה לבין ילדיו, דוד וטליה. כך, לפי בקשת הכונס לבית המשפט של הפירוק להתיר לו את מכירת הנכסים, בה הובהר כי מכירת הנכסים הם למשה על דרך של קיזוז התשלום מסכום החוב בשעבוד שחייבת לו החברה. משה גם היה הרוח החיה של העסקה מאחר שנכח בהליך ההתמחרות וגם הציע לכונס למכור את הנכס תמורת קיזוז החוב כלפיו. היה לו אינטרס כלכלי משום שהחברה היתה חייבת לו ולא לילדיו. מכירת הנכסים בדרך של המחאת זכות, תוך החלפת זהות הקונה, אין בה כדי לשנות את המסקנה משום שגם המחאת זכות מהווה מכירת זכות במקרקעין<sup>1</sup>.

המחאת הזכויות נולדה בדיעבד כדי ליצור פיקציה של עסקה הנחזית כעסקה אחת, תוך נסיון להשמיט את החוליה הראשונה במכירה לאב.

העובדה שמשה מימן את רכישת הנכס אינה קובעת את מהות העסקה ואת זהות הצדדים לה. צירוף הילדים בשלב מאוחר יותר אין בו כדי להסוות את זהות הרוכש האמיתית. קיצור הדרך נועד לחסוך מס רכישה.

אין צורך במיסוי מקרקעין בדרישת הכתב שקיימת בחוק המקרקעין. גם העובדה שדוד וטליה דיווחו על העסקאות למשיב אינה מעלה ואינה מורידה, משום שהדיווח הוא המשך לאותה פיקציה, שנועדה לטשטש את זהות הרוכש המקורי בעסקה כדי להתחמק ממס. אישור העסקה ע"י בית המשפט אינו מעניק גושפנקא לכשרות העסקה מבחינה מיסויית משום שבית המשפט של הפירוק אישר את העסקה על סמך העובדות שבפניו ולא שקל את היבט המס, ולא שמע טענות בנדון ואינו מתכוון להחליף שיקול דעתו בשיקול דעת המנהל.

מלכתחילה הדברים הוצגו באופן כזה שמשה הוא הרוכש של הנכסים ורק משלב מסויים שונה המצג כדי לחסוך במס.

המנהל הפעיל סמכותו כדין. במהלך בדיקת ההשגה גילה ממצאים שבהם יש כדי לשנות את זהות הקונה ולכן הפעיל סמכותו לפי סעיף 85 לחוק על סמך גילוי עובדות חדשות וכן משום שהצהרת המוכר לא היתה נכונה. משכך הוציא שומה חדשה. העובדה שהחלטה בהשגה ותיקון השומה נעשו במסמך אחד היתה מחוייבת המציאות. הערר נדחה.

## הערות העורך

1. ניתן היה לחסוך את מס הרכישה אילו הנושה היה נותן כספים לילדיו כמתנה והם היו רוכשים את הדירה מלכתחילה, משום שלא היתה בבעלותם דירה.

2. מהיבט מס רכישה, אין הוראת חוק מפורשת שרואה רכישת דירה על ידי פלוני כאשר הוריו מימנו את רכישת הדירה. לעומת זאת, לגבי פטור ממס שבח במכירת דירה מזכה, קיימת הוראה מפורשת בסעיף 149(ג)1 לחוק שרואה מתנה בכסף מהורה לילדו, בשיעור של 50% לפחות ממחיר הדירה, כקבלת הדירה במתנה.

3. זהו פסק דין נוסף שמצביע על כך שהמהות הכלכלית חזקה יותר מאשר המצג הפורמלי של רכישת נכס על ידי הילדים, אף שהעסקה אושרה על ידי בית המשפט ואף שהילדים דיווחו על העסקה כאילו הם הרוכשים.

<sup>1</sup> ו"ע 1462/05 נצחון נכסים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (14.6.09), האתר המשפטי מסטקס.

### 3. רשימות ומאמרים

#### פיצויי פיטורים - תכנון קבלתם

מנחם כהן, עו"ד (רו"ח), כלכלן ומוסמך למינהל עסקים

#### כללי

פקודת מס הכנסה מעניקה לנישום המקבל פיצויי פיטורים (מענק פרישה) מספר הקלות במס<sup>1</sup> כמפורט להלן. הקלות מס אלו מהוות כר נוח לתכנוני מס. לפיכך, טוב יעשה נישום העומד לקבל פיצויי פיטורים, אם ישקיע מאמצים בתכנון צעדיו על מנת להקטין את נטל המס בו יחויב בשל פיצויי הפיטורים. להלן נציג ונפרט מספר נקודות למחשבה ושיקולים שיש לשקול בטרם יימשכו כספי הפיצויים.

#### פטור ממס

סעיף 9(א7) לפקודה פוטר את פיצויי הפיטורים ממס עד לסכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה לפי המשכורת האחרונה או עד לסכום תקרה קבועה<sup>2</sup>. תקרת הפטור תיקבע לפי בסיס מזומן כלומר, היא תיקבע במועד קבלת המענק ולא במועד הפרישה<sup>3</sup>, ככל שמשלם פיצויי הפיטורים הוא המעסיק ולא קופת הפיצויים.

לגבי משיכת כספים מקופת פיצויים, קיימת הוראה מפורשת מיוחדת בסעיף 9(א7)(ז) לפקודה, אשר קובעת שיש לראות מענק הון עקב פרישה כמענק שנתקבל גם אם נשאר מופקד בקופת הפיצויים. ניתן להשתמש בהליך של רצף קצבה על ידי הגשת בקשה **בעת הפרישה** להשאיר הכספים למטרת תשלום קצבה. במועד מאוחר יותר ניתן לחזור מהבקשה ולבקש למשוך את הכספים. או אז ייחשבו אלו לכספי פיצויים שמועד ההתחשבות לגביהם יידחה למועד קבלתם.

כאשר העובד עומד לפרוש סמוך לסוף שנת המס מומלץ שישקול את האפשרות לפרוש ולקבל את מענק הפרישה בתחילת שנת המס הבאה במקום בסוף שנת המס הנוכחית. קיימים מספר יתרונות בדחיית קבלת המענק לתחילת שנת המס הבאה והם:

#### א. עדכון תקרת הפטור

עדכון תקרת הפטור נעשה בהתאם לסעיפים 120א ו-120ב ב-1 בינואר של כל שנה, כאשר המדד עולה ואיתם הסכומים מתעדכנים כאמור, עובד שמשכורתו החודשית עולה על תקרת הפטור, יקבל סכום גדול יותר של מענק פטור אם יקבל את המענק ב-1 בינואר ולאחריו ולא לפני כן.

לעניין זה יש לזכור שחישוב הפטור בקבלת מענק פרישה מהמעסיק (ולא מקופת הפיצויים) הוא לפי בסיס מזומן - בעת קבלת המענק ולא בעת הפרישה. ניתן אפוא לפרוש במועד הפרישה המתוכנן אך לעכב ולדחות את מועד קבלת הפיצויים. זאת, הן כאשר המשלם הוא המעביד והן כאשר המשלם הוא קופת הפיצויים.

מי שמשכורתו והמענק שהוא מקבל נמוכים מתקרת הפטור, עדכון תקרת הפטור לא יעלה ולא יוריד ולכן לא יבקש לדחות את הקלת המענק מסיבה זו.

#### ב. מיצוי שנת מס ריקה מהכנסות

דחיית קבלת המענק לשנת מס חדשה שבה עשויות שלא להתקבל הכנסות כלל, או לשנה שבה רמת ההכנסות תהיה נמוכה יותר עשויה להועיל לנישום שחלק מהמענק שקיבל חייב במס, מהבחירות הבאות:

1. בשנה הנוכחית אפשר שהנישום מצוי בשיעור מס שולי גבוה, ואם יקבל את המענק, לרבות החלק החייב במס בשנה שבה לא צפויות לו הכנסות, אפשר ששיעור המס השולי שלו יקטן לשיעור מס נמוך יותר;
2. בשנה החדשה הריקה מהכנסות ימצה הנישום נקודות זיכוי וזיכויים וניכויים אישיים חדשים לאחר שבשנה

<sup>1</sup> הרחבה בנושא פיצויי הפרישה והמס החל עליהם ראו מ.כהן, **דיני מסים**, בהוצאת המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ, בפרק הכנסות בעמוד 901, וכן באתר **מסטיקס**.

<sup>2</sup> נכון לחודש 1/2016 תקרת פטור פיצויי הפיטורים עומדת על סכום של 12,230 ש"ח. סכום זה מתעדכן מעת לעת.

<sup>3</sup> ע"א 169/84 פ"ש גויש דן נ' מאיר שטיין (10.3.87), פד"א יד 179; האתר המשפטי **מסטיקס**; ע"א 833/87 יורשי המנהל טבר רג'א עודה ז"ל נ' פ"ש בצרת (20.8.90), האתר המשפטי **מסטיקס**.

3. אם יבקש פריסת החלק החייב של המענק לפי סעיף 8(ג)(3) לפקודה, עשוי הוא לזכות בשנת פריסה נוספת משום שקבלת מענק פרישה בשנה הנוכחית בה יתחיל בפריסה תגרום לבזבוז שנת פריסה, שכן בשנה הנוכחית יש לנישום הכנסות.

### ג. אפשרות לקיזוז הפסדים

אם בשנת המס הבאה, עתיד הפורש לפתוח עסק או לעסוק במשלח יד וצפויים לו בשנתו הראשונה הפסדים, רשאי יהיה, על פי סעיף 28(א) לפקודה לקזום מכל מקור הכנסה שהוא באותה שנה, לרבות החלק החייב במס של מענק הפרישה. זאת, אף אם מענק הפרישה התקבל בחודש ינואר ופתיחת העסק ממנו נבע מהפסד נעשתה בחודש דצמבר של אותה שנה.

### ד. שינויים עתידיים בשיעורי המס

אם שיעור המס הכללי במשק צפוי לרדת בשל שינוי בחוק יעדיף הנישום לדחות את קבלת המענק לשנת המס הבאה כדי שיתחייב בשיעור מס כללי נמוך יותר. מובן, שאם שיעורי המס צפויים לעלות, דחיית קבלת המענק לשנת המס העוקבת עלולה להיות פחות אטרקטיבית.

### רצף זכויות פיצויים [סעיף 9(א7)(א)(4) לפקודה]

סעיף 9(א7)(א)(4) לפקודה עוסק בנושא הקרוי "רצף זכויות פיצויים". הכוונה למי שכתוצאה מעבודה רצופה אצל מספר מעבידים מבקש, שהתחשבות המס לגבי קבלת פיצויים מהמעביד הראשון ממנו הוא פורש תיעשה בתום תקופת העבודה אצל המעביד השני, או השלישי, וכך הלאה. הכל, לפי בחירת העובד שפרש. הפיצויים המגיעים מהמעביד הראשון עוברים לקופת הפיצויים של המעביד השני וכך הלאה, עד למשיכת הכספים מקופת הפיצויים מהמעביד האחרון בתום תקופת רצף זכויות הפיצויים. זאת, עד לסכום תקרה השווה ל-4 פעמים השכר הממוצע במשק. למעשה, יש ברצף זכויות פיצויים דחיית התחשבות המס למועד נוח יותר מבחינת משיכת הכספים משיקולי מס ומשיקולים אחרים. מובן ששיקולי הניזילות עומדים ביסוד ההחלטה האם לבקש רצף זכויות פיצויים. שכן, לצד דחיית ההתחשבות במס נדחית גם משיכת הכספים<sup>1</sup>.

דחיית ההתחשבות במס עשויה להועיל לעובד במקרים מסויימים בהם ניתן למנות את המקרים שלהלן :

א. במקרה שלעובד חסרות מספר שנים לגיל פרישה או שעומד לסיים עבודתו מסיבה אחרת (לימודים, סיבות רפואיות, שהייה ממושכת בחוץ-לארץ, כאשר מדובר באישה עובדת שהפכה לעקרת בית וכיוצא באלה) ולא יהיו לו הכנסות באותה תקופה, יעדיף לדחות את קבלת הפיצויים והתחשבות המס הכרוכה בכך לאותה תקופה ולבקש פריסת פיצויים<sup>2</sup>.

ב. הפחתה כללית בשיעורי המס עשויה להועיל למי שדוחה את קבלת ההכנסות באותה תקופה. מובן שבמקרה של העלאה כללית בשיעורי המס עלול הנישום להיפגע מהבחירה ברצף זכויות פיצויים.

ג. דומה שדחיית ההתחשבות במס לא תגרום להפסד ורק נותנת שהות בידי העובד לכלכל את מעשיו ולמצוא את העיתוי המתאים למשיכת כספים במועד האופטימלי. במקביל ליתרונות שבדחיית המס יש לזכור שרצף זכויות פיצויים כרוך בהשארת כספי הפיצויים במישור ההשקעה של קופות הגמל. אם כך, יש לשקול כלכלית גם את שיעור התשואה הצפוי בקופת הגמל מול אפשרויות השקעה אלטרנטיביות.

ד. עובד עשוי לפרוש בעתיד, לאחר שסיים את עבודתו אצל המעביד הנוסף ואמור לפתוח עסק, הוא או בת זוגו. אם צפויים לו, או לבת זוגו, הפסדים בתחילת פעילותו, יעדיף שיהיה לו מקור הכנסה ממנו יוכל לקזז הפסדים אלו. לפי סעיף 28(א) לפקודה, רשאי הוא לקזז הפסד השנה מעסק כנגד כל הכנסה חייבת שהיא. אם ייווצרו לו הפסדים באותה שנה בה פרש מעבודתו ובה משך את כספי הפיצויים יוכל לקזום כנגד החלק החייב במס של

<sup>1</sup> קבלת חלק ממענק הפרישה לפני סיום עבודה אצל המעביד האחרון, חייבת במס מיד בעת הקבלה, בהתאם לסעיף 9(א7)(א)(4)(ג) לפקודה.

<sup>2</sup> פריסת פיצויים הינה חלוקת החלק החייב של פיצויי הפיטורים על פני מספר שנים, כאילו הפיצויים נצמחו באותן שנים. הפריסה נעשית, בהתאם לסעיף 8(ג)(3) לפקודה, לפי בקשת הנישום או יורשיו ממנהל רשות המסים, לשנות המס הבאות, או אחורנית, או חלקן קדימה וחלקן אחורנית. לפי כללי המנהל, על כל 4 שנות עבודה מגיעה שנת פריסה אחת. לדוגמא, למי שפרש לאחר 20 שנה מגיעות 5 שנות פריסה. אחת משנות הפריסה נופלת לשנת הפרישה, כך שבדוגמא הנ"ל הפריסה תהיה אפקטיבית ל-5 שנות מס רק אם הפיצויים נפלו לתחילת שנה ריקה מהכנסות. הנישום יבקש בדרך כלל פריסת פיצויים קדימה. ניכוי המס במקור לכל תקופת הפריסה נעשה מיידית. אם נוכח מס נמוך מהמס המגיע הסופי, ישלים אותו הנישום באמצעות דו"ח על ההכנסה שייגיש באופן נומינלי (ללא הפרשי הצמדה וריבית). יתרון המס בפריסה, הוא חלוקת החלק החייב של הפיצויים, לחלקים הנופלים בתוך שנות מס ריקות מהכנסה, בה ניתן לנצל את נקודות הזיכוי, וכן דרגות המס מתחילתן, בכל שנה בנפרד.

## רצף קצבה [סעיף 9(א7)(ז) לפקודה]

סעיף 9(א7)(ז) לפקודה בוטל בחלקו<sup>2</sup>. השימוש שנותר עוד לעשות בו הוא לפרוס את הפיצויים החייבים במס באופן יזום. קרי, לדחות משיכתם לשנת מס בה אין לנישום הכנסה חייבת, או שבה יש לנישום הפסדים לקיזוז, דבר שעשוי לגרום למענק הפרישה שמשכיתו תידחה כאמור, שלא להתחייב במס. זאת, על ידי בקשת רצף קצבה ובמועד מאוחר יתר לחזור בו, לפי הרשות הניתנת לו בסעיף 9(א7)(ז) סיפא.

בכך קיים דמיון לרצף פיצויים<sup>3</sup>, אשר גם במסגרתו ניתן לדחות את הקץ כדי לנצל פריסת פיצויים בעת המשכיה אצל המעביד השני. מקרה של רצף קצבה עדיין עדיף משום שלא קיימים תנאים מוקדמים, כמו מעבר למעביד אחר בתוך שנה.

יתרון נוסף ברצף קצבה, על פני רצף פיצויים, הוא בכך, שניתנת האפשרות למשוך את החלק הפטור של הפיצויים ולהשאיר את החלק החייב של הפיצויים למטרת תשלום קצבה.

אמנם משיכת החלק הפטור של פיצויי הפיטורים גורמת להקטנת החלק הפטור של קצבה ו/או היוון קצבה בשיעור מוגדל ב-35%, אולם אפשר שהקצבה שנתרה היא מתחת לסף המס, או שיתרת הפטור לאחר קיזוז הפטור ממענק פרישה עדיין מספיקה.

## פריסה [סעיף 8(ג)(3) לפקודה]

סעיף 8 לפקודה עוסק בפריסת הכנסות מסוגים שונים. במסגרת זו מאפשר סעיף קטן (ג)(3) לפרוס מענק פרישה. פריסה יכולה להתייחס לשנות המס הקודמות (להלן - פריסה אחורה) או לשנות המס הבאות (להלן - פריסה קדימה), או בחלקה פריסה אחורה ובחלקה פריסה קדימה. חלק המענק החייב במס יראה כאילו נתקבל בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן שולם, אך לא יותר משש שנים.

בתקופה בה יש אינפלציה, פריסתה של הכנסה מסוימת על פני שנים קודמות מאבדת את ערכה בשל שחיקת מדרגות המס ונקודות הזיכוי. לעומת זאת, פריסה קדימה מועילה לנישום מאחר שהפריסה נמדדת לפי ערכי הכנסה נומינאליים.

אפשר אף שהנישום יפיק מכך תועלת מעבר לכך, היות ואותה הכנסה בשלה שילם הנישום מקדמה, תישחק עד אשר תגיע שנת המס אליה יוחסה ההכנסה. זאת, למשל, במקרה בו הסכום ירד אל מתחת לסף המס בשל שחיקת ההכנסה.

מאחר שהדיווח בשנות המס הבאות יהיה על בסיס נומינלי, נודעת חשיבות רבה לקביעת גובה מקדמת המס המשתלמת עם פריסת הפיצויים. קביעת מקדמה נמוכה עשויה להועיל.

פריסה קדימה הינה מעשית וכדאית במקרים שלנישום לא יהיו הכנסות בשנים הבאות. למשל, פנסיונרים, נכים ומי שהפך להיות תושב חוץ שאין לו הכנסות בישראל. במקרים אלו המקדמות שייקבעו יהיו קרובות ריאלית לסכום המס הנכון.

כאשר אדם פורש מעבודה, בדרך כלל בשל גיל, אפשר שאין לו הכנסות חייבות במס. הוא יקבל קצבת זקנה מהמוסד לביטוח לאומי אשר פטורה ממס הכנסה לפי סעיף 9(א6) לפקודה. כמו כן אפשר שיקבל כספים מקופת תגמולים אשר פטורים ממס הכנסה לפי סעיף 9(17)(18) לפקודה. יתכן גם שיש לו דירה המושכרת למגורים שהכנסתה פטורה ממס לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990.

הפורש עשוי גם לקבל קצבת פרישה, החייבת בחלקה במס, והדבר יקטין הטבות המס בפריסה, אם כי לא תהפכנה לבלתי כדאית, הכל בהתאם לעניין. כמו כן, אפשר שימשיך לעבוד ולהשתכר ואז כדאיות הפריסה תיבחן לפי גובה

<sup>1</sup> העובד יוכל לכוון את עיתוי הפרישה לתחילת שנת המס בכדי לקזז, ככל האפשר, את הפסדי העסק כנגד פיצויי הפיטורים, וזאת כיוון שהפסדים אלו לא ניתן לקזז כנגד פיצויי פיטורים או כל הכנסה אחרת שאינה מעסק או משלה יד בשנים הבאות.

<sup>2</sup> הסיפא של סעיף 9(א7)(ז) בוטלה בתיקון 120 לפקודה (ס"ח 1724 התש"ס 10.1.00, 69). ברצף קצבה על פי סעיף 9(א7)(ז) לפקודה רשאי היה מי שפרש ממקום עבודה למשוך את מכסת מענק הפרישה הפטורה ואם היה משאיר את החלק החייב של המענק בקופה לקצבה רשאי היה למשוך כעבור 10 שנים מכסת פטור נוספת [ראו מ כהן, דיני מסים בהוצאת המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ עמוד 951 ואילך].  
הוראות התיקון קבעו שלא יינתן עוד הפטור הנוסף האמור. הוראות התיקון חלות לגבי כספים שעמדו בקופת גמל לקצבה לזכותו של עובד שפרש, שלגביהם ניתנה הודעת העובד בעת פרישתו כאמור בסעיף 9(א7)(ז) לפקודה החל מיום 1.1.2000.

<sup>3</sup> כפי שראינו, רצף פיצויים מוסדר בסעיף 9(א7)(א)(4) לפקודה, אשר קובע שעובד שפרש ועבר למעביד אחר לא תיערך אותו התחשבות המס ולא יחויב במס בעת פרישתו אצל המעביד הראשון, אלא רשאי לדחות את ההתחשבות במס למועד פרישתו אצל המעביד האחר. זאת, אם ביקש להחיל עליו רצף פיצויים סמוך למועד פרישתו ואם עבר למעביד אחר תוך שנה.

ההכנסות. אם הנישום אינו עובד אולם יש לו הכנסה חייבת גבוהה מרכוש, גם אז אפשר שהפריסה לא תהיה כדאית. אדם שפורש מעבודה בשל נכות ומקבל קצבת נכות שבחלקה פטורה ממס, עשוי לשקול בחיוב את כדאיות הפריסה. אדם שהכנסותיו גבוהות והצליח לחסוך כסף רב מתכנן לפרוש מעבודה למספר שנים ולהקדיש כל זמנו ללימודים, עשוי גם הוא לשקול בחיוב את כדאיות הפריסה.

סיבה אחרת לבקשת פריסה היא למי שצפויים הפסדים לקיזוז. למשל, מי שעבר ממעמד שכיר למעמד של עצמאי. אפשר גם שלבן זוגו צפויים הפסדים מעסק או ממשלח יד, אשר כידוע, ניתנים הם לקיזוז גם כנגד הכנסות בן הזוג על ידי הגשת דו"ח מאוחד בשנת הקיזוז.

מי שעומד לפרוש ממקום עבודה ולעבור למקום עבודה אחר בתוך שנה ומתכנן לפרוש מעבודה בכלל בשנים הקרובות, טוב יעשה אם יבקש רצף זכויות פיצויים במטרה לבקש את פריסת כל סכום הפיצויים שנצבר משני המעבידים בעת שיפרוש מעבודה בכלל.

**פריסה אחורה** יכולה להתאים לעובד או לעובדת שיצאו לחופשה ללא תשלום בתוך שש השנים הקודמות ולאחר מכן המשיכו לעבוד כרגיל ופורשים ממקום העבודה. הם אינם מתכוונים לחדול מלעבוד, ואולי אף הכנסותיהם ושיעור המס המגיע מהן יגדלו, ולכן פריסת פיצויים קדימה לא תסייע בידם. לעומת זאת, בפריסה אחורה עשויה תקופת החופשה ללא תשלום לגרום לשאיבת חלק מהמענק החייב במס אליה. פריסה אחורה מתאימה גם למי שחל גידול ניכר בשכר סמוך לפני הפרישה, כך שפריסת הפיצויים תהיה לשנים בהן הכנסתו היתה נמוכה. פריסה זו עשויה להתאים גם במקרה של מענק פטירה לגבי השאירים, אשר להם לא היו הכנסות בשנים שלפני קבלת מענק הפטירה או שהכנסותיהם אז היו נמוכות.

לעתים מתקשה הפרש לקבל פריסת פיצויים מאת פקיד השומה. אם משום שלא צבר מספיק שנות עבודה ואם משום שאינו מצליח לשכנע את פקיד השומה בכך שלא יהיו לו הכנסות בשנים הקרובות. במקרה זה יש לשקול פריסה "טבעית". זו יכולה להיות מושגת על ידי כך שהמעביד ישלם את סכום הפיצויים בתשלומים לשיעורין. שיעור כלשהו ישולם בשנת המס הנוכחית והתשלום האחר בשנת המס הבאה וכן הלאה. וזאת מאחר שאצל שכירים בסיס הדיווח הוא מזומן<sup>1</sup>, וגם כאשר מדובר במענק פרישה<sup>2</sup>, הרי שהדבר אפשרי.

אירוע המס של קבלת המענק, שבעקבותיו חל חיובו במס וחובת הדיווח לגביו, מתרחש ביום קבלת המענק. כלומר, הדיווח הוא על בסיס מזומן.

בעקבות פסק דין שבטון<sup>3</sup>, שבו נקבע שפריסת ההכנסות היא מהותית ולא טכנית, נפתחו אפשרויות לתכנון מס.

אם לנישום ו/או לבן זוגו היו הפסדים בשנים האחרונות, או יהיו כאלו בשנים הבאות, קיימת אפשרות לקזזם כנגד החלק הנפרס של מענק הפרישה, שכן הוא ייחשב כהכנסת אותה שנה אליה נפרס, ולכן ניתן יהיה לקזז כנגדו הפסד מעסק של הנישום ו/או בן זוגו לפי סעיף 28(א) לפקודה.

מובן שגם ניכויים, פטורים, זיכויים ונקודות זיכוי לא מנוצלות ניתן לקבל בשנות הפריסה.

יודגש שיישום פסק דין בידרמן<sup>4</sup> (אשר עסק בפריסת רווח הון ריאלי) בוטל לגבי נושא פריסת מענק פרישה מרגע שהופיע פסק דין שבטון.

<sup>1</sup> ע"א 833/87 יורשי רג'א עודה נ' פ"ש נצרת, האתר המשפטי מסטקס.

<sup>2</sup> ע"א 169/84 פ"ש גוש דן נ' מאיר שטיין, האתר המשפטי מסטקס.

<sup>3</sup> ע"א 8958/07 פ"ש ת"א 5 נ' שרל שבטון (18.8.11), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>4</sup> עמ"ה 16/94 חנניה בידרמן נ' פשמ"ג (6.2.95), פד"א כג 58 והאתר המשפטי מסטקס.

## 4. תשובות לשאלות

### הנושא: מכירת מקרקעין על ידי בני זוג

1. נכס מקרקעין נתקבל בירושה ורשום על שם בת הזוג. שבח המקרקעין נרשם על שמה. האם ניתן לייחס חלק משבח המקרקעין גם על שם בן הזוג?

לא ניתן לייחס את שבח המקרקעין לבן הזוג משום שהנכס רשום על שם בת הזוג. שבח מקרקעין אינו בגדר "הכנסה" ולכן יש לייחסו לבעל הנכס בהתאם לפסק הדין **ניר יוסף**<sup>1</sup>.

2. האם גם רואה חשבון רשאי לייצג מול מנהל מס שבח מקרקעין בשומה?

חוק לשכת עורכי הדין קובע סמכות ייצוג ייחודית לעורכי דין מול הרשויות ובהתאם לכך לעורך דין זכות לייצג מול מנהל מס שבח מקרקעין בכל עניין ודבר. מאחר שחוק מיסוי מקרקעין קשור לחישובים ולמסים הוסמכו גם רואי חשבון ויועצי מס לייצג מול מנהל מיסוי מקרקעין בעניינים אלו. סעיף 109א לחוק מיסוי מקרקעין מסדיר את נושא הייצוג בידי רואי חשבון ויועצי מס.

סעיף 109א לחוק קובע:

#### "109א. ייצוג נישום בידי רואה חשבון

(א) רואה חשבון או יועץ מס מייצג רשאי לייצג נישום בהליכים המתנהלים בפני המנהל או עובדי משרדו לפי סעיף 87, בכל הקשור לחישוב המס בלבד, בהתקיים כל אלה:

(1) מכירת הזכות במקרקעין או מכירת הזכות באיגוד המקרקעין אינה פטורה ממס;

(2) הנישום חייב בהגשת דוח שנתי לפקיד השומה לפי סעיף 131(א) לפקודה.

(ב) הוראת סעיף קטן (א) אינה באה לפגוע בזכותו של עורך דין על פי חוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961.

(ג) לענין סעיף זה, "רואה חשבון" - כהגדרתו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955; "יועץ מס מייצג" - כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005."

עינינו הרואות, שזכות הייצוג הוגבלה רק "בכל הקשור לחישוב המס" וזאת כאשר אין מכירת הנכס פטורה ממס וכאשר הנישום חייב בהגשת דוח שנתי לפקיד השומה לפי סעיף 131(א) לפקודה.

3. באילו מקרים ניתן לייחס את שבח המקרקעין בין שני בני הזוג?

כאשר נכס המקרקעין רשום על שם שני בני הזוג ייזקף כל אחד מחלקי השבח לכל אחד מבני הזוג לפי חלקו בהתאם לפסק הדין **ניר יוסף**.

### הערות נוספות

א. הכנסה כמשמעותה בסעיף 1 לפקודה תיזקף בדרך כלל לנישום שהוא בן הזוג הרשום, בהתאם לסעיף 65 לפקודה<sup>2</sup>.

ב. על אף האמור, הכנסה שלא מיגיעה אישית תיזקף לבן הזוג שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוהה יותר, בהתאם לסעיף 66(א)2 לפקודה. בהיעדר הכנסה מיגיעה אישית יראו את ההכנסה שאינה מיגיעה אישית כהכנסת בן הזוג הרשום.

ג. סעיף 66(ב) לפקודה מטפל כחריג במקרה של נכס שהתקבל בירושה, או שהיה בבעלות בן הזוג שנה לפני נישואיו. במקרה זה רשאי בן הזוג שקיבל את הנכס בירושה או שהנכס היה בבעלותו שנה לפני נישואיו, לתבוע שייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו האמורה.

<sup>1</sup> עמ"ה 6/97 ניר יוסף נ' פ"ש נתניה (28.10.98), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>2</sup> סעיף 65 לפקודה קובע:

"65. חישוב מאוחד

הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו ולענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64 והכנסות מריבית, מדמי ניכיון או מהפרשי הצמדה (לענין סעיף זה - ריבית) וכן מהכנסה שהועברה מקרן להשקעות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, או מרווח הון, יראו את הכנסותיו כאמור של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים, אלא אם כן הנכסים שמהם היתה ההכנסה מריבית, מקרן להשקעות במקרקעין או מרווח הון, התקבלו בירושה, או שמקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שהתקבלו בשל פגיעת גוף."



## הנושא: דיני עבודה - חופשה שנתית

נתקלתי במקרים בהם תוכנות שכר מחשבות חופשה שנתית לעובדים שעתיים שעובדים פחות מ-240 יום בשנה לפי בסיס שנתי ולא יחסית מ-1.7.16. מהו החישוב הנכון?

### תשובה

כזכור, חל גידול בימי החופשה השנתית מ-14 ימים בשנה ל-15 ימים בשנה החל מיום 1.7.16, ול-16 ימים בשנה החל מ-1.1.17.

יש לבחון את חישוב ימי החופשה השנתית לפי השאלה אם קיים קשר של יחסי עובד מעביד כל השנה או לא.

סעיף 3(ב) לחוק חופשה שנתית, התשי"א-1951 קובע את אופן החופשה בהתאם לקיום קשר משפטי בין העובד למעביד במשך כל השנה או לא, כדלקמן:

"(ב) היה הקשר המשפטי שבין העובד ובין המעסיק קיים כל שנת-עבודה, והעובד עבד באותה שנה -

(1) לפחות 200 ימים [150 ימים - בתקופה 1.4.05-31.12.05]<sup>1</sup> - יהיה מספר ימי-החופשה כאמור בסעיף-קטן (א);  
(2) פחות מ-200 ימים [150 ימים - בתקופה 1.4.05-31.12.05] - יהיה מספר ימי-החופשה חלק יחסי ממספר הימים שלפי סעיף-קטן (א), כיחס מספר ימי-העבודה בפועל אל המספר 200; חלק של יום חופשה לא יובא במנין.

(ג) היה הקשר המשפטי שבין העובד ובין המעסיק קיים בחלק משנת-העבודה, והעובד עבד בתוך אותו חלק-שנה -

(1) לפחות 240 ימים [180 ימים - בתקופה 1.4.05-31.12.05] - יהיה מספר ימי-החופשה כאמור בסעיף-קטן (א);  
(2) פחות מ-240 ימים - יהיה מספר ימי-החופשה חלק יחסי ממספר הימים שלפי סעיף-קטן (א), כיחס מספר ימי-העבודה בפועל אל המספר 240; חלק של יום-חופשה לא יובא במנין."

משכך, אין חשיבות להיות העובדים שעתיים או במעמד אחר, אלא מה שחשוב הוא קיום קשר משפטי של יחסי עובד מעביד משך כל השנה. תוצאת קיום או אי קיום יחסי עובד מעביד במשך השנה תקבע את אופן החישוב. חישוב חלקיות החופשה השנתית הוא לפי בסיס שנתי של 200 יום בשנה אם הקשר המשפטי היה כל השנה, ולפי בסיס שנתי של 240 יום – אם לא נשמר הקשר המשפטי כל השנה.

<sup>1</sup> ראו הערה לגבי הגדרת "שנת עבודה" בעמוד קודם.

## 5. מילון מונחים

### "מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" [פינני בינוי]

הגדרה זו מופיעה הן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין) והן בחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016 (להלן - חוק הרשות להתחדשות עירונית, או החוק) שפורסם ביום 21.8.16. ההגדרה בחוק מיסוי מקרקעין קובעת:

"מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" - מתחם לפינני לשם בינוי או עיבוי בניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 15 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית;

ההפניה היא לסעיף 15 לחוק הרשות להתחדשות עירונית, שבו מפורטות ההוראות בדבר הכרזה על מתחם פינני ובינוי - מסלול מיסוי.

גם בסעיף 2 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית מופיעה הגדרה הקובעת:

"מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" - שטח שהוכרז עליו בצו כמתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי לפי הוראות סעיף 15."

סעיף 15(ב) מסמך את השר להכריז בצו הכרזה<sup>1</sup> במסלול מיסוי על שטח שיש בו 24 יחידות לפחות כעל "מתחם לפינני ובינוי במסלול מיסוי". סעיף 15(ג) מסמך את השר עד 31.12.23 להכריז לבקשת יזום<sup>2</sup> בצו הכרזה במסלול מיסוי על שטח שיש בו 12 יחידות לפחות כעל "מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" ובלבד שהן כלולות בתכנית לפינני ובינוי שהופקדה, הכוללת 24 יחידות לפחות (להלן - "השטח המתוכנן"). יש לראות את כל השטחים שהוכרז עליהם כמתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי שהם חלק מ"השטח המתוכנן" כמתחם אחד.

"צו הכרזה במסלול מיסוי" מוגדר בסעיף 2 לחוק כ"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי לפי סעיף 15".

תוקף צו ההכרזה במסלול מיסוי יהיה לתקופה שנקבעה בצו, אך לא יותר משש שנים מיום תחילתו.

ההבדלים בין "מתחם פינני ובינוי" לבין "מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" מונים בין השאר:

הנושא שם המסלול	"מתחם פינני ובינוי" מסלול רשויות מקומיות	"מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" מסלול מיסוי
ההגדרה בחוק מיסוי מקרקעין בסעיף 49ט		"מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" - מתחם לפינני לשם בינוי או עיבוי בניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 15 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית;
מי רשאי להכריז	שר הבינוי והשיכון	שר הבינוי והשיכון
הגדרת צו הכרזה	"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינני לשם בינוי לפי סעיף 14 לחוק"	"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי לפי סעיף 15"
יזום צו ההכרזה	ההכרזה היא בהסכמת הרשות המקומית הנוגעת בדבר ובהמלצת הוועדה המייעצת	ההכרזה היא לבקשת יזם לפי סעיף 15(ב) בהסכמת הרשות המקומית הנוגעת בדבר ובהמלצת הוועדה המייעצת
"יזם"	רוכש יחידות באותו מתחם לשם בינויו או לשם עיבוי הבניה	מי שהגיש בקשה להכריז על שטח כעל מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי, ורוכש יחידות בשטח האמור, לצורך פינני המתחם לשם בינויו או לשם עיבוי הבניה ב.
תוקף צו ההכרזה	לתקופה שנקבעה בו, אך לא יותר משש שנים, אולם קיימת סמכות לשר להאריך את התקופה כמפורט בסעיף 14(ב) לחוק	לתקופה שנקבעה בו, אך לא יותר משש שנים, אולם קיימת סמכות לשר להאריך את התקופה כמפורט בסעיף 15(ה) לחוק
לפי סעיף 31א(ב) לחוק מע"מ, במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בידי יזם, ובמתן שירותי בניה במתחם ע"י יזם, בהתאם לסעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין, יהיה שיעור מס ערך מוסף כמחירם שאינו עולה על תקרת השווי, שיעור אפס	חלות אותן הוראות	חלות אותן הוראות

<sup>1</sup> ההכרזה לפי סעיף 15(ב) לחוק היא לבקשת יזם, ובהסכמת הרשות המקומית הנוגעת בדבר ובהמלצת "הוועדה" ("הוועדה" - המנהלים כהגדרתם בסעיף 49ט(א) לחוק מיסוי מקרקעין וכן הוועדה המייעצת). דהיינו מנהל מיסוי מקרקעין ומנהל מע"מ והוועדה שהוקמה לפי סעיף 14(ד) לחוק.

<sup>2</sup> לענין הגדרת "יזם" יש לשים לב לסעיף 15(ז) לחוק שקובע ש"למונחים בסעיף זה תהיה המשמעות הנודעת להם בחוק מיסוי מקרקעין, וזולת אם משתמע אחרת". משכך יש לפנות להגדרת "יזם" בסעיף 49ט הקובעת: "יזם" - כל אחד מאלה:

- (1) מי שלצורך פינני מתחם לשם בינוי או לשם עיבוי הבניה בו רוכש יחידות באותו המתחם;
- (2) מי שהגיש בקשה לפי סעיף 14 או 15 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית להכריז על שטח כעל מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי, רוכש יחידות בשטח האמור, לצורך פינני המתחם לשם בינויו או לשם עיבוי הבניה בו."

**"מתחם פינני ובינוי" [פינוי בינוי]**

ההגדרה מופיעה בסעיף 2 לחוק וקובעת:

"מתחם פינני ובינוי" – שטח שהוכרז עליו בצו כמתחם לפינוי לשם בינוי או לעיבוי בנייה לפי סעיף 14."

ההגדרה בסעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובעת:

"מתחם פינני ובינוי" - מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי הבניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 14 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית;

"צו הכרזה" לגבי מתחם פינני ובינוי מוגדר בסעיף 2 לחוק כ"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינני לשם בינוי לפי סעיף 14 לחוק".

סעיף 14(ג) לחוק מסמיך את שר הבינוי והשיכון, על פי המלצת הוועדה המייעצת כמשמעותה בסעיף 14(ד) לחוק, לצמצם או לשנות בצו את גבולותיו של שטח שהוכרז עליו בצו הכרזה כעל מתחם פינני ובינוי.

ההבדלים בין "מתחם פינני ובינוי" לבין "מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" מונים בין השאר:

הנושא	"מתחם פינני ובינוי"	"מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי"
שם המסלול	מסלול רשויות מקומיות	מסלול מיסוי
ההגדרה בחוק מיסוי מקרקעין בסעיף 49ט		"מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי" - מתחם לפינוי לשם בינוי או עיבוי בניה שחל עליו צו הכרזה לפי הוראות סעיף 15 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית;
מי רשאי להכריז	שר הבינוי והשיכון	שר הבינוי והשיכון
הגדרת צו הכרזה	"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינני לשם בינוי לפי סעיף 14 לחוק"	"צו המכריז על שטח כעל מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי לפי סעיף 15"
ייזום צו ההכרזה	ההכרזה היא בהסכמת הרשות המקומית הנוגעת בדבר ובהמלצת הוועדה המייעצת	ההכרזה היא לבקשת יזם לפי סעיף 15(ב) בהסכמת הרשות המקומית הנוגעת בדבר ובהמלצת הוועדה המייעצת
"יזם"	רוכש יחידות באותו מתחם לשם בינוי או לשם עיבוי הבניה	מי שהגיש בקשה להכריז על שטח כעל מתחם פינני ובינוי במסלול מיסוי, ורוכש יחידות בשטח האמור, לצורך פינוי המתחם לשם בינוי או לשם עיבוי הבניה בו
תוקף צו ההכרזה	לתקופה שנקבעה בו, אך לא יותר משש שנים, אולם קיימת סמכות לשר להאריך את התקופה כמפורט בסעיף 14(ב) לחוק	לתקופה שנקבעה בו, אך לא יותר משש שנים, אולם קיימת סמכות לשר להאריך את התקופה כמפורט בסעיף 15(ה) לחוק
לפי סעיף 31א(ב) לחוק מע"מ, במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בידי יזם, ובמתן שירותי בניה במתחם ע"י יזם, בהתאם לסעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין, יהיה שיעור מס ערך מוסף כמחירם שאינו עולה על תקרת השווי, שיעור אפס	חלות אותן הוראות	חלות אותן הוראות

# 6. הודעות הרשויות

## רשות המסים - שומה וביקורת

15.9.2016

לכבוד  
ציבור המייצגים

### הנדון: משלוח מכתב התראה לפני שלילת פטור או הקטנה מניכוי מס במקור

במסגרת פעילות רשות המסים להגברת האכיפה והעמקת הגבייה, ביצעה הרשות מהלך לשלילת אישורים על פטור או הקטנה מניכוי מס במקור של נישומים, שקבלו אישורים במהלך השנתי, ומאוחר יותר נוצרו בתיקיהם ליקויים בתחום הגבייה וליקויים נוספים.

כשלב מקדים, ועל מנת לאפשר לנישומים להסדיר את החובות ולהסיר את הליקויים, נשלחו בסוף חודש אוגוסט מכתבי התראה, בהם פורטו הליקויים שהתגלו והנישומים נדרשו להסדירם תוך 30 ימים.

לתשומת לבכם, מיד לאחר החגים, נשללו אישורים מנישומים שלא יסדירו את הליקויים.

במקרים אלה, תישלח לנישומים הודעה מתאימה. אם הליקוי יוסר במהלך תקופה זו, האישור לא יישלל ניתן לעיין ברשימת הלקוחות שקיבלו מכתבי התראה ושלילה באשילתא 213 במערך תלם (002) קוד מצב 915 והקשה על F6.

להסדרת הליקויים ולתשלום החובות, יש לפנות אל משרדי הרשות הרלבנטיים.

בברכת שנה טובה  
מירי סביון

18.9.16

### העברת נתונים במסגרת ההסכם ליישום חקיקת ה-FATCA

ממשלות ישראל וארה"ב חתמו ביום 30 ביוני 2014 על הסכם לשיפור אכיפת מס בינלאומית ויישום הוראות חקיקת ה-FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act). ההסכם מסדיר את העברת המידע ל-IRS (רשות המס של ארה"ב), באמצעות רשות המסים בישראל, אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל. ביום 4 לאוגוסט 2016 אושרו תקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטק"א), התשע"ו-2016 בוועדת הכספים.

בהתאם לתקנות, על המוסדות הפיננסיים להעביר את המידע הנדרש באמצעות מערכת ממוחשבת שמצויה באתר רשות המסים, עד ליום ה-20 לספטמבר 2016. המידע האמור יכלול נתונים לגבי חשבונות בבעלות תושבי או אזרחי ארה"ב כפי שזוהו על ידי המוסדות הפיננסיים לשנים 2014 ו-2015.

כנגד ההסכם כאמור והחקיקה המסדירה אותו הוגשה עתירה 8886/15 לבג"צ. ביום 12 לספטמבר 2016, בית המשפט העליון דחה את העתירה בבג"צ 8886/15 ובמסגרת החלטתו אף נקבע כי צו הביניים שניתן בתאריך 31.8.2016 מבוטל, בכפוף להבהרת המשיבים כולם כי לא יימסר מידע לידי הרשויות האמריקאיות לגבי מי שחשבונו סווג כבר-דיווח וטרם עברו 30 ימים מעת שהודע לו על כך, או לגבי מי שנמסרה לו הודעה כאמור, אך העלה השגות לגביה – כל עוד לא ניתנה לו תשובה על השגתו, כלומר: במידה ואדם הגיש השגה לאחר פנייה של מוסד פיננסי, המוסד הפיננסי נדרש להשיב לו בטרם העברת המידע לאמריקאים.

לאור האמור לעיל, ולשם יישום החלטת בג"צ הרשות מודיעה על מתן אורכה להגשת הדיווחים עד ליום 30 בספטמבר 2016.

את העברת המידע יש לבצע רק לאחר רישום המוסד הפיננסי הישראלי המדווח באתר רשות המסים האמריקנית (IRS) וקבלת מספר GIIN ולאחר רישום במס הכנסה על גבי טופס 940 - בקשה לרישום במערכת דיווחי ה-FATCA. פרטים נוספים ניתן למצוא באתר רשות המסים - מס הכנסה - מיסוי בינלאומי.

### מערכת הדיווחים ליישום חקיקת ה-FATCA

25.9.2016

ממשלות ישראל וארה"ב חתמו ביום 30 ביוני 2014 על הסכם לשיפור אכיפת מס בינלאומית ויישום הוראות חקיקת ה-FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act). ההסכם מסדיר את העברת המידע ל-IRS (רשות המס של ארה"ב), באמצעות רשות המסים בישראל, אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל. ביום 4 לאוגוסט 2016 אושרו תקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטק"א), התשע"ו-2016 בוועדת הכספים.

בהתאם לתקנות, על המוסדות הפיננסיים להעביר את המידע הנדרש באמצעות מערכת ממוחשבת שמצויה באתר רשות המסים, עד ליום ה-20 לספטמבר 2016. המידע האמור יכלול נתונים לגבי חשבונות בבעלות תושבי או אזרחי ארה"ב כפי שזוהו על ידי המוסדות הפיננסיים לשנים 2014 ו-2015.

את העברת המידע יש לבצע רק לאחר רישום המוסד הפיננסי הישראלי המדווח באתר רשות המסים האמריקנית (IRS) וקבלת מספר GIIN ולאחר רישום במס הכנסה על גבי טופס 940 - בקשה לרישום במערכת דיווחי ה-FATCA.

ביום 18 לספטמבר פרסמה רשות המסים הודעה על מתן אורכה להעברת המידע המוזכר לעיל, כנדרש בדיון, עד ליום ה-30 לספטמבר 2016 זאת לשם יישום החלטת בג"צ בעתירה 8886/15 אשר נדחתה על ידו.

בהמשך להודעת רשות המסים מיום 18 בספטמבר ליישום חקיקת ה-FATCA, רשות המסים מבקשת להודיע כי מערכת הדיווח לצורך יישום חקיקת ה-FATCA נפתחה היום - 25.9.2016.

דיווחים בנדון ניתן לשדר באמצעות פורטל ה-FATCA. לכניסה לחץ כאן.

<sup>1</sup> בג"צ 8886/15 רפובליקנים מחו"ל בישראל בע"מ ואח' נ' ממשלת ישראל ואח', האתר המשפטי מסטקס.