

חשבונות פיקטיביות, דמי שכירות  
דירת מגורים, שיטות דיווח, מסוי  
במע"מ ועוד).

עו"ד איתן צחור

לשעבר מנהל מחלקת חקיקה במ"ה

רח' יגאל אלון 65 ת"א בנין טויוטה קומה 22

0505-200-172

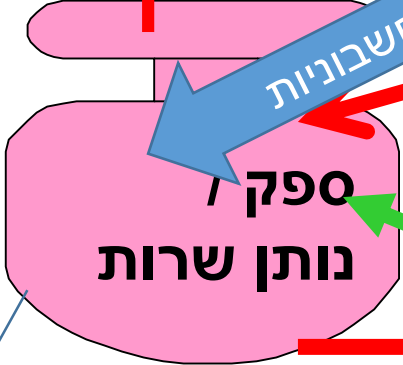
eitsajor@netvision.net.il

# תהליך שבונית



הסתרת המזומן  
בחשבון של חושב זר

החזר או קיזוז תשומות מע"מ והוצאות למס הכנסה בכל סכום החשבונית



עד מדינה

רישום כעוסק  
ודיווח למע"מ  
ולמס הכנסה  
???

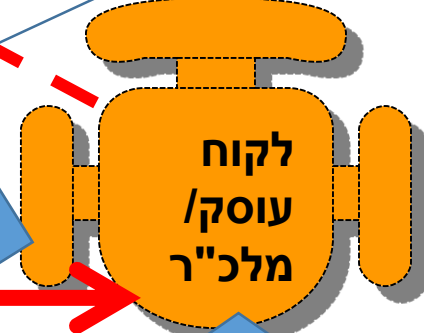
הקצאת מספרי חשבוניות

מסגרת מזומנים באותו יום או למחרת

הפיקוד הצ'ק בחשבון הספק או בשים פיקטיבי

שיתוף הלקוח בעבירה הפלילית

דו"ח תקופתי מקוון



פרויקט או חצי פרויקט

הנפקת חשבונית מס ללקוח

הלקוח משלם בצ'ק 3-5%

אי דיווח ע"י הספק  
והחזרת המזומנים ללקוח בניכוי

ביצוע פרויקט עבור הלקוח

# נטל ההוכחה במשפטי המס

נטל השכנוע – בהליך פלילי, על המדינה להוכיח מעל ספק סביר

• נטל השכנוע – בהליך אזרחי, הנטל נוטה לכיוון התובע במאזן הסתברויות

נטל הראיה – הנטל לפתוח בראיות במשפט

• נטל ההצדקה – הנטל להוכיח את המעשה לכאורה בלבד.

# קביעת הנטל על פי קבילות הספרים

- מוקד הענין – קבילות הפנקסים

- סוגיות לבר פנקסיות – הנטל על הנישום

- סוגיות פנקסיות - הנטל על פקיד השומה

- ע"א 3758/96, סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ. מיסים יג/4 עמ' 80:

"את ההבחנה בין שאלות "פנקסיות" ו"לבר פנקסיות" יש להבין על רקע הרציונלים העומדים ביסוד החוק. ... ספרים שלא נפסלו - מוחזק הנישום ביחס אליהם כדובר אמת, ועל המנהל - אם הוא מעוניין בכך, להוכיח כי גובה שומתו של הנישום שונה, על אף שהספרים מקובלים על פקיד השומה. ... ומן הצדק שהמנהל, המבקש לשנות את מה שנראה לכאורה מוסכם, להרים את נטל הבאת הראיות ולהביא ראיותיו ראשון. כך הוא כאשר השאלה שבמחלוקת קשורה או נובעת מהפנקסים או מהנתונים שנרשמו בהם וכאשר המנהל חולק על אמיתותם וכשרותם".

## חוק מע"מ

ניהול פנקסים ורשומות

- 66. חייב במס ינהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך שקבע שר האוצר, דרך כלל או לסוגי עוסקים או **חייבי מס**.

# סעיף 74. סירוב לקבל דו"ח [הודעת פסילה]

(א) לא ניהל חייב במס, בתקופה פלונית, פנקסי חשבונות, או שניהלם בסטיה מהוראות חוק זה או התקנות שלפיו, שהיתה מהותית לענין קביעת מחזור העסקאות או המס, או שהמסמכים שעליהם מבוססים הפנקסים לא נשמרו בהתאם להוראות, רשאי המנהל לסרב לקבל כל דו"ח המתייחס לשנת המס שבה כלולה תקופת הדיווח שביחס אליה נתגלו הליקויים האמורים; סירב המנהל לקבל דו"ח, יראו את החייב, לענין סעיף 76, כאילו לא הגיש דו"ח; **ואולם על סירוב מנימוקים המנויים בסעיף קטן (א) שענינם הוצאת חשבונית מס שלא כדין, או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי החייב במס לערער רק לפני בית המשפט המחוזי.**

(ב) המנהל יודיע לחייב במס על הסירוב ויפרט את נימוקיו לסירוב.

(ג) החייב במס רשאי לערער על הסירוב **לפני בית המשפט המחוזי או לערור עליו לפני ועדה לקבילות פנקסים שהוקמה על פי סעיף 127 (להלן - הועדה לקבילות פנקסים), תוך חמישה עשר יום מקבלת ההודעה לפי סעיף קטן (ב).**

(ד) הוגש ערעור או ערר, **ינהג המנהל בדו"ח כאילו הוגש כדין** כל עוד לא החליטו בית המשפט או הועדה אחרת.

(ה) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף זה אינה באה במקום הגשת השגה לפי סעיף 82; נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור על השומה.

**(ו) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר לפי סעיף זה, רשאי לערער על הסירוב יחד עם הערעור לפי סעיף**

# שומה לפי מיטב השפיטה

.77

- (א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן - שומה).
- (ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור - תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח.
- (ג) הודעת השומה תפרט את נימוקי השומה.

הוצאה של חשבונית מס שלא כדין וניכוי מס תשומות שלא כדין

77ב. (א) עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס.

(ב) עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

(ג) על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), ניתן לערער לפי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה, בתוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה על ההחלטה.

# חוק מע"מ ס'95 - קנס על אי-ניהול ספרים

(א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-291 ש"ח לחודש;

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) רשאי החייב במס להגיש ערעור לפני בית המשפט המחוזי או ערר לפני הוועדה לקבילות פנקסים שהוקמה על פי סעיף 127, תוך שלושים יום מיום שהודע לו על ההחלטה. ואולם על החלטה כאמור שניתנה בשל ניהול פנקסי חשבונות או רשומות בסטיה מהותית שענינה הוצאת חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, לפי סעיף 77ב(א) או (ב), לפי הענין, רשאי החייב במס להגיש ערעור בתוך התקופה האמורה רק לפני בית המשפט המחוזי;

(ג) הגשת ערעור או ערר אינה דוחה את תשלום הקנס אלא אם החליטו בית המשפט או הוועדה אחרת.

(ד) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף זה אינה באה במקום הגשת השגה על פי סעיף 82; נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור על השומה.

(ה) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר לפי סעיף קטן (ב), רשאי לערער על החלטת המנהל על פי סעיף זה יחד עם הערעור לפי סעיף 83.

# הוצאה חשבונית מס שלא כדין

50. (א) אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או **הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס** אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה חייב **בתשלום כפל המס** המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה.

(א1) **עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין**, רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן **הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין**. [נוסף בתיקון מס' 26, תחילה 1.6.03]

(ב) על דרישה לשלם כפל מס לפי סעיפים קטנים (א) או (א1) ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי; הגשת הערעור תעכב את תשלום כפל המס, אלא אם הורה בית המשפט אחרת. [תוקן בתיקון מס' 26, תחילה 1.6.03]

# סעיף 131(י"א) לפקודת מס הכנסה

(1) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ונעשה אחד מאלה **יראו את הפנקסים כבלתי קבילים**, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה **סיבה מספקת** למעשה כאמור:

(א) שימוש בחשבונית שהוצאה **בלא מכירה או מתן שירות**, או **שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר** המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" - כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף;

(ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 **לא נכללה הכנסה בסכום מהותי**;

(ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 **נוכחה הוצאה פרטית**, או **הוצאה ללא רכישה או קבלת שירות**, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור **אינו משקף את מחיר הרכישה** או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, **בסכום מהותי**.

(2) אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה (1), רשאי לבקש **מפקיד השומה**, בתוך **30 ימים** מיום קבלת החלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את החלטה, כולה או חלקה, ניתן **לערער על החלטתו** כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור **יהיה 60 ימים** מיום מתן החלטתו או **יחד עם הערעור על השומות** שנערכו לאותה שנת מס; לענין פסקה זו, "פקיד שומה" - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי.

הסעיף	מהות	הסמכות	הערכאה	הסנקציה
77- שומה לפי מיטב שפיטה	דו"ח שלדעת המנהל אינו נכון	שומה לפי מיטב השפיטה השומה תוך 5 שנים לאחר הגשת הדו"ח. הרשעה – 10 שנים.		שומה לפי מיטב השפיטה
82 – השגה	החולק על השומה	הסכם או החלטה בהשגה. תוך שנה	למנהל – תוך 30 יום	החלטה בהשגה
83- ערעור		ערעור	מחוזי – 30 יום	פסק דין [ערעור לעליון]

הסעיף	מהות	הסמכות	הערכאה	הסנקציה
74 – סירוב לקבל דו"ח	הוצאת חשבונית שלא כדין או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין	סרוב לקבל דו"ח המתייחס לשנת המס שבה כלולה תקופת הדיווח	בימ"ש מחוזי – תוך 15 יום. [סטיה אחרת – ערר לועדה לקבילות פנקסים]	יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים
77ב – הוצאה של חשבונית מס שלא כדין וניכוי	[א] הוצאה חשבונית מס שלא כדין [ב] עוסק שניכה מס תשומות בחשבונית שהוצאה שלא כדין	אם הניח את דעתו של המנהל שלא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין	מחוזי – 60 יום	יראו את הפנקסים בלתי קבילים
95 – קנס על אי ניהול ספרים	קנס של 1% מסך כל עסקאותיו	החלטה להטיל קנס	מחוזי – 30 יום [או ערר לועדה לקבילות במקרה של סטייה מהותית]	קנס בשעור של 1% מכל עסקאותיו
50 – הוצאה חשבונית מס שלא כדין	[א] אדם שהוציא חשבונית מס או מסמך נחזה כחשבונית [א1] עוסק שניכה מס תשומות בחשבונית שהוצאה שלא כדין	הטלת כפל מס	מחוזי – 30 יום	כפל המס המצויין בחשבונית
131[יא] לפקודה	שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה	פסילת ספרי החשבונות עו"ד איתן צחור C	השגה תוך 30 יום ערעור תוך 60 יום או עם הערעור על השומות	12

1. החברה ניכתה מס תשומות מחמש חשבוניות בסכום כולל של כ-236,000 ש"ח. החשבוניות האמורות נשאו בחלקן חתימה של בעל המניות בחברה הספקית וחלקן ע"י עובד תושב השטחים.
2. נערכן התחשבנויות עם הספק וכן פירוט כמויות עבודות הבטון שבוצעו.
3. ברם בפועל, מסמכים נטענים אלה - לא הוגשו לעיונו של המשיב. לא הובאו עדים. לחובת החברה מנפיקת החשבוניות קיימת יתרת זכות בסך של 850 אלף ₪. ללא הסבר מדוע לא נפרע הסכום בסתירה לטענה שכל הסכומים נפרעו.
4. הוצאה שומה לפי סעיף 77 והוטלו קנסות לפי סעיף 95 ולפי סעיף 50 גם לאחר שעברה תקופת ההתישנות של 5 שנים.

# ע"א 3886/12, זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ. (אוקטובר 2014)

ביהמ"ש העליון פסק:

1. ההתיישנות להטלת הקנסות לפי סעיף 95 היא מינהלית ומנותקת מעריכת השומה לפיכך לא חלה תקופת ההתיישנות של 5 שנים אלא ההתיישנות לפי הדין הכללי: 7 שנים.
2. יש לבחון את הפעלת הסמכויות הנ"ל על-ידי המשיב בהתאם למבחן אובייקטיבי (הנדרש רק לשאלה אם חשבונית הוצאה כדין), זאת בצד בדיקה סובייקטיבית של החריג למבחן הנ"ל (שלפיו די לעוסק להראות שנקט בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק כדי שלא יופעלו כנגדו סנקציות).
3. האבחנה בין מחלוקת "פנקסית" ו"לבר-פנקסית" - איננה בעלת נפקות לעניין נטלי ההוכחה, ככל שלא מדובר בהליכי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה, המוסדרים בסעיף 83 לחוק מע"מ.
4. נראה כי גם בענייננו היה מקום לדרוש מהמשיב להציג את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו להטיל על המערערת כפל מס ולהשית עליה קנס מינהלי בסמכויות הללו טמונה פגיעה משמעותית יותר בזכות הקניין של העוסק, מאשר זו הטמונה בעצם הסמכות לגבות מס. כאמור לעיל, על מנת לאפשר ולייעל את גביית המס - המחוקק העניק למנהל מע"מ את הסמכויות להטיל על העוסק סנקציות כספיות נוספות. סמכויות אלו אינן פליליות ועל מנת להפעילן לא נדרש מנהל מע"מ לעמוד בדרישות המחמירות של הדין הפלילי מבחינת המנגנונים הדיוניים ומבחינת נטל ורמת ההוכחה הנדרשים. בבסיס סמכויות אלה עומדת, בין היתר, תכלית הרתעתית ולאחת מהן יש גם מימד "מעין עונשי". גם מטעם זה יש מקום לראות בסמכויות המדוברות ככאלה שרמת הפגיעה שלהן בזכויותיו של העוסק - מצדיקה העברה של נטל הבאת הראיה, כך שמנהל מע"מ יידרש להמציא לבית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו.
5. לאחר שמנהל מע"מ יעמיד בפני בית המשפט את התשתית העובדתית שעמדה בבסיס החלטתו - חוזר נטל הבאת הראיות לכתפי העוסק, להראות כי נפל פגם בראיות שעמדו בבסיס החלטתו של מנהל מע"מ. יחד עם זאת - יובהר: העברת נטל הבאת הראיות במקרה שלפנינו (כמו במקרים דומים אחרים) – מותיר את נטל השכנוע על העוסק.

## • 145ב. פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול

- (א)(1) נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכח סעיף 130, **ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות**, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום;
- אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)(2), **בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה**, לחזור ולעיין בה ולשנותה;
- דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), **ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו**.

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

ע"מ 13042-05-14 **ג'מאל אבו אלעסל מיום 1.9.14** השופט עאטף עיילבוני  
**עובדות**

1. פקיד השומה שלח לנישום "אזהרה לאחר אי רישום תקבול" ולפיה קבע שאם בתוך 12 חודש לא יימצא אי רישום תקבול, ספרי חשבונותיו לא יפסלו.
2. על כך הגיש ערעור בטענה שהמדובר בהודעת פסילה מושהית שיש לבטלה.
3. פקיד השומה הגיש בקשה למחוק את הערעור על הסף שכן לא ניתן להגיש ערעור על אזהרה המהווה פסילה מושהית, אלא רק לאחר שהפסילה הפכה לודאית.

**נפסק**

1. לעמדת בית המשפט אין מקום לפרשנות מצמצמת ביחס למתן זכות ערעור.
4. קבלת עמדת פקיד השומה עלולה להביא למצב שבו החלטות על פסילה מושהית ואזהרות יוותרו ללא ביקורת שיפוטית על כל המשתמע מכך.
5. יש לזכור שהאזהרה שהמציא פקיד השומה לנישום אינה דבר של מה בכך כי אלא החלטה הפוגעת בנישום ומותירה לצדו "נקודה שחורה" אשר מלווה אותו תקופה לא מבוטלת בהמשך במסגרת התנהלותו מול רשויות המס.
6. לפיכך יש להתיר את הערעור גם לפסילה מושהית בשל אזהרה.

**הערעור התקבל**

41311-04-12 אלי אנג'ל מיום 11.9.14 השופט י. אטדגי

## הנושא: סוגיה לבר פנקסית

- עובדות
- 
- 
- 1. המערער, נהג מונית, הפעיל בין 3 ל – 4 מוניות בשנות המס שבמחלוקת.
- 
- 2. המערער הצהיר על הכנסות חייבות במס כדלקמן: 2006 - 64,606 ש"ח, 2007 - 86,105 ש"ח, 2008 - 14,268 ש"ח.
- 
- 3. פקיד השומה מצא כי לאחר תוספת הכנסה יש להוסיף לכל אחת מהשנים, ולאחר ניכוי הוצאות דלק ושכר כדלקמן: 2006 - 386,044 ש"ח, 2007 - 518,532 ש"ח, 2008 - 765,861 ש"ח.
- 
- 4. החישובים של המשיב בשומתו מבוססים על מספר הקילומטרים הכולל של כל המוניות, בהתאם לסרטי הקופה שלהן, בכל אחת מהשנים, כדלקמן: 2006 - 361,062 ק"מ, 2007 - 338,442 ק"מ, 2008 - 313,157 ק"מ.

# נפסק

1. בעניננו, אמנם ספרי המערער לא נפסלו, אך המחלוקת, ברובה הגדול, איננה "פנקסית" אלא "לבר פנקסנית", שכן בדיווחים של המערער אין מענה או התייחסות לרוב הסוגיות שבמחלוקת: אחוז נסיעות הסרק, אחוז/כמות הנסיעות הפרטיות והפדיון בש"ח לקילומטר.

-  
2. לעיתים ניתן ללמוד על אי סבירותה של התוצאה העסקית העולה מספרי הנישום דווקא מתוך אופן ביסוסה של השומה האלטרנטיבית שקבע פקיד השומה.

3. הפערים הגדולים המתגלים בין הפדיון שצפוי היה להתקבל לפי חישוביו הכלכליים של פקיד השומה לבין הפדיון המוצהר בדו"חות של המערער משקפים חוסרים משמעותיים.

# הכנסות שכירות

## הגדרת שכירות

### סעיף 2(6) לפקודה

(6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחריים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבנין תעשייתי; בנה אדם אחוזת-בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת-בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור;

# הגדרת שכירות

## הפקודה:

### 1 ו 121 יגיעה אישית הכנסה חייבת בשנת המס מיגיעה אישית

" "הכנסה מיגיעה אישית" - לרבות -

(7) סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד; לענין זה, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו.

סעיף 9(5): פטור לנכה 100%

עמ"ה 1143/00, מזרחי אלברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5. מיסים טז/4 (אוגוסט 2002) עמ' 28.

"אכן הוכח, שהמערער לא עסק בתיקון המבנים וכל שעשה היה טיפול בהשכרה. אולם הוכח, כי לצורך כך אכן התייגע גם התייגע לאורך עשרות שנים, אם באמצעות מתווכים ואם באמצעות פרסום הנכס בכוחותיו.

ע"מ 26026/02/10 גד בירן נ פ.ש. נתניה מיום 23.7.14 מיסים כח[4]: מבנה בבעלות חברה. המערערים נכים 100%. נפסק: במהלך חייהם הפיקו הכנסותיהם מהחברה ששילמה להם משכורת. זו היתה יגיעה אישית. המבנה בבעלותם האישית אין מניעה להרחיב את סעיף 1[7] לפקודה ולראות את הכנסתם כנובעת מ"יגיעה אישית"

# עסק או שכירות

- תחת אילו נסיבות יש לראות כי ההכנסה מדמי שכירות הגיעה לכדי עסק ולכן תחויב במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה, ותחת אילו נסיבות יש לראות כי ההכנסה מדמי שכירות לא הגיעה לכדי עסק ולכן תחויב במס מכוח סעיף 2(6) לפקודה.
- הנפקות לשאלה זו נעוצה בהיבטי מיסוי רבים כגון היבט קיזוזי הפסדים, היבט שיעורי המס.
- בתי המשפט הצליחו ליצור את האבחנה האמורה באמצעות מבחנים שונים.
- כללי קיזוז הפסדים עסקיים פחות נוקשים מכללי קיזוז הפסדים פאסיביים.
- ניתן לראות כי פסיקת בתי המשפט קבעה מספר מבחנים באם הכנסה מדמי שכירות מגיעה לכדי עסק (לפי מבחן מירב הזיקות:
- **היקף הפעילות והיקף הנכסים המושכרים גבוהה**
- **מספר העובדים**
- **התאמת המושכר לדרישות השוכר.**
- **נערכת פעילות שיווקית.**
- **מנגנון עסקי-תפעולי**
- **האחזקה ניתנת בצורה שוטפת.**

# שכירות או עסק ע"א 9056/12 יעל קינג נ פ.ש. ירושלים 4.8.14

## העובדות:

1. המערערים הם בני זוג שברשותם עסק להפעלת מוניות. פקיד השומה קבע, שהעסק מופעל בפועל על ידי המערער 1 ולא על ידי המערערת 2, על שמה הוא רשום.
2. בהמשך להחלטתו זו הוציא המשיב למערערים שומות לפי מיטב השפיטה בהתבסס על נתונים שמקורם בספרי העסק ובסרטי הקופה של העסק, לרבות מספר הקילומטרים שנסעו המוניות והפדיון הממוצע לקילומטר נסיעה.
3. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע, כי אין לסטות מהתחשיב הסטנדרטי של ההכנסות למוניות בניכוי הנסיעות הפרטיות ונסיעות הסרק. יחד עם זאת, בית המשפט קבע, כי המשיב שגה כאשר לא הפחית מפדיון המוניות את עלות שכרם של נהגי המוניות והפחית בשל כך 4,000 ש"ח לחודש ביחס לכל נהג, אף שמחדל זה נגרם בשל המערערים ואף היה בו פתח להעלמת הכנסות מצד הנהגים.

## בבית המשפט העליון

1. בדיון בבית המשפט העליון ביקשו המערערים להגיש ראיות חדשות ולשנות את גירסתם לאור טענתם החדשה, שעיסקם אינו עסק של הפעלת מוניות אלא עסק של השכרת מוניות וקבלת דמי שכירות בלבד. כך גם התייחס פקיד השומה בדיון השומות לגבי שנים מאוחרות יותר. לפיכך יש להתייחס רק לסכומים שהתקבלו מידי הנהגים השונים כשוכרים ולא כשכירים.
2. עמדת בית המשפט היא, שבדרך כלל אין להתיר ראיות בשלב הערעור אלא אם הוכח שהנישום נהג בתום לב והוא לא ידע אודות קיומן ולא יכול היה לגלותן תוך הפעלת שקידה ראויה. יישום אמות מידה אלה במקרה הנדון הוא שדינה של הראיה הראשונה הוא להתקבל, שכן המדובר באירועים לאחר פסק הדין.
3. באשר לטענה החדשה ביחס לעמדת פקיד השומה לאחר פסק הדין, המדובר בשנים מאוחרות יותר ובכל מקרה אין לייחס משקל של ממש לעמדת פקיד השומה המהווה חלק ממו"מ לקראת פשרה, כל עוד זו אינה עמדתו הסופית. מכל מקום, אין בפסק דין זה כדי למנוע מפקיד השומה לאמץ גישה שונה ביחס לשנים מאוחרות לשנים אלה.
4. לעניין זהות מפעיל העסק, המערער או אשתו: אין כל מקום לשנות את קביעת בית המשפט המחוזי באשר לביטול מעמדה של האשה כבעלת העסק, בין היתר משום שנמנעה מלמסור גירסתה בבית המשפט המחוזי ללא כל הסבר סביר. הערעור נדחה.

# שכירות כהכנסה הונית או עסקית

96.

(א) נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש ...

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא אחד מאלה:

(1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת;

(2) זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל;

(3) נכס שנמכר במכירה רעיונית כאמור בסעיף 100א1.

100

העברת נכס למלאי עסקי

100. שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

(1) חלפו ארבע שנים מיום שרכש הנישום את הנכס עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, ...

(2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום.

## העובדות

1. בשנות המס שבערעור התייחסה המערערת לכלי רכב בבעלותה, אותם השכירה לתקופות קצרות ובתנאי ליסינג, כרכוש קבוע, בגינם תבעה הוצאות פחת.

משנת המס 2009 החילה שיטה זו גם על כלי רכב שהושכרו לתקופות קצרות.

2. על הרווחים ממכירת כלי הרכב ששימשו להשכרה בתנאי ליסינג דיווחה המערערת כרווח הון עליו החילה את הוראות סעיף 96 לפקודה לפיו רואים ריווח הון רק את הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד כלי רכב שנמכר על מחיר כלי רכב שנרכש לחילוף הרכב הנמכר.

3. פקיד השומה טען כי פעילות מכירת הרכבים בחברה עולה כדי עסק החייבת במס לפי סעיף 2[1] לפקודה ואין להתיר לחברה ליישם את סעיף 96 לפקודה ביחס לרווחי הון בסכום של 33.72 מליון ₪.

Best Brands At Lowest Prices!



# פסיקת ביהמ"ש המחוזי [השופט אלטוביה]

1. בהלכת "מגיד" נסקרו המבחנים לבדיקה אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה פירותית או הונית וביניהם מבחן:
  - **טיב הנכס, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי של העסקאות, אופן המימון של העסקאות, תקופת ההחזקה של הנכס, ייעוד התמורה, ידענות ובקיאות הנישום, קיומו של מנגנון לביצוע העסקאות, פיתוח ייזום ושיווק והנסיבות האופפות את העסקאות כמבחן על.**
2. מתוך הראיות שהוכחו עולה שבפרסומי החברה נמסרת הודעה בדבר מכירת כלי רכב מיד ראשונה. כמו כן החברה העסיקה אנשי שיווק ועובדים לשווק כלי הרכה שיועדו למכירה; הכנסותיה ממכירת כלי רכב הגיע למאות מליוני שקלים בשנה; בהודעותיה לרשויות הודיעה החברה שמכירת כלי הרכב מהווה עיסוק משני אך בפועל זה היה בין העיסוקים העיקריים.
4. הנסיבות שציינה החברה שאילצוה למכור את כלי הרכב, גם אם הן נכונות, אין בהן כדי לשנות את המסקנה שהמערערת ניהלה עסק העומד על רגליו למכירת כלי רכב בהיקף גדול.
5. המכירה נבעה משיקולים מסחריים כלכליים ולא מכל אילוץ חוקי; מכירת כלי הרכב לסוחריו רכב בוצעה ממגרשי המכירה של המערערת ולשם כך השתמשה המערערת במנגנון;

# הלכת אלדן [הפעלת סעיף 100]

6. נוכח הקביעה שהחברה הפעילה עסק למכירת כלי רכב יש לקבל את עמדת פקיד השומה כי בתום תקופת הליסינג וההשכרה לטווח קצר העבירה החברה את כלי הרכב למגרשי המכירה לצורך מכירתם, ובשלב זה התרחש בפועל שינוי ייעוד של כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי, ועל כן, יש להחיל את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה.

מלשון סעיף 100 לפקודה, נראה כי פקיד השומה מוסמך לפעול על פי הוראות סעיף זה גם ביוזמתו ובלא פניית הנישום. אין חולק, שהתקופה בה החזיקה המערערת בכלי הרכב עד להעברתם למגרשי המכירה קצרה מ-4 שנים ועל כן, יש להחיל על כלי הרכב את הוראות סעיף 100 (2) לפקודה. טענת המערערת שיש להתעלם מההוראה בדבר 4 שנים שכן אינה חזקה חלוטה נדחית, שכן אין ביהמ"ש רשאי להתעלם מלשון החוק.

7. יש לדחות את טענתה החילונית של המערערת לפיה ניהלה שני עסקים שונים האחד להשכרה והשני למכירה ולכן בעת ההעברה מאחד לשני מתבצעת מכירה רעיונית לאחר הפעלת סעיף 96 בעסק הראשון. המערערת ניהלה עסק אחד שבו שני תחומים. ולפיכך לא ניתן להפעיל את סעיף 96 כלל שכן הרכב מסווג כנכס פירותי ולא הוני.

9. העובדה שביום 5.8.13 פורסם חוק ההסדרים שבו תוקן סעיף 96 והוצאו ממנו רחב נוסעיף פרטי ששימשו להשכרה, אינו סותר את העמדה המשפטית הנ"ל שבמקרה זה כלי הרכב היו נכס פירותי ולא הוני ולכן לא הוחל לגביהם סעיף 96 מלכתחילה. אין צורך לבחון בשלב זה מה הדין של כלי רכב מסחריים לאור התיקון בפקודה.

הערעור נדחה.

המערערת התייחסה לכלי הרכב שבבעלותה שהושכרו בליסינג כרכוש קבוע ותבעה בגינם פחת. משנת 2009 החילה שיטה זו גם על כלי רכב שהושכרו לתקופות קצרות. על הרווחים ממכירת כלי הרכב ששימשו להשכרה בתנאי ליסינג דיווחה המערערת כרווח הון עליו החילה את הוראות סעיף 96 לפקודה, לפיו רואים כרווח הון רק את הסכום שבו עודפת התמורה שנתקבלה בעד כלי רכב שנמכר על מחיר כלי רכב שנרכש לחילוף הרכב הנמכר. פקיד השומה טען, כי פעילות מכירת הרכבים בחברה עולה כדי עסק וחיבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, ואין להתיר לחברה ליישם את סעיף 96 לפקודה ביחס לרווחי הון בסכום של 33.72 מליון ש"ח.

### נפסק:

1. בהלכת מגיד נסקרו המבחנים לבדיקה, אם הכנסה מסוימת הינה הכנסה פירותית או הונית וביניהם: טיב הנכס, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי של העסקאות, אופן המימון של העסקאות, תקופת ההחזקה בנכס, ייעוד התמורה, ידענות ובקיאיות הנישום, קיומו של מנגנון לביצוע העסקאות, פיתוח ייזום ושיווק, והנסיבות האופפות את העסקאות כמבחן על. הכנסותיה ממכירת כלי רכב הגיע מתוך הראיות שהוכחו עולה, שבפרסומי החברה נמסרת הודעה בדבר מכירת כלי רכב מיד ראשונה. כמו כן, החברה העסיקה אנשי שיווק ועובדים על מנת לשווק את כלי הרכב שיועדו למכירה; למאות מיליוני שקלים בשנה; בהודעותיה לרשויות הודיעה החברה, שמכירת כלי הרכב מהווה עיסוק משני בלבד. הנסיבות שציינה החברה, שאילצוה למכור את כלי הרכב, גם אם הן נכונות, אין בהן כדי לשנות את המסקנה שהמערערת ניהלה עסק העומד על רגליו למכירת כלי רכב בהיקף גדול. המכירה נבעה משיקולים מסחריים כלכליים ולא מכל אילוץ חוקי; מכירת כלי הרכב לסוחריו רכב בוצעה ממגרשי המכירה של המערערת, ולשם כך השתמשה המערערת במנגנון.

נוכח הקביעה שהחברה הפעילה עסק למכירת כלי רכב, יש לקבל את עמדת פקיד השומה, כי בתום תקופת הליסינג וההשכרה לטווח קצר העבירה החברה את כלי הרכב למגרשי המכירה לצורך מכירתם, ובשלב זה התרחש בפועל שינוי ייעוד של כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי. על כן, יש להחיל את הוראות סעיף 100(2) לפקודה.

בעת העברת כלי הרכב מתחום ההשכרה למגרשי המכירה, שינתה המערערת את ייעוד כלי הרכב מרכוש קבוע למלאי עסקי.

אין חולק, שהתקופה בה החזיקה המערערת בכלי הרכב עד להעברתם למגרשי המכירה קצרה מ-4 שנים ועל כן, יש להחיל על כלי הרכב את הוראות סעיף 100(2) לפקודה.

העובדה שביום 5.8.13 פורסם חוק ההסדרים, שבו תוקן סעיף 96 והוצאו ממנו כלי רכב פרטיים ששימשו להשכרה, אינו סותר את העמדה המשפטית הנ"ל, שבמקרה זה כלי הרכב היו נכס פירותי ולא הוני, ולכן לא הוחל לגביהם סעיף 96 מלכתחילה. הערעור נדחה.

## 2(6) שיפורים במושכר: עמ'ה 1152/00 וייס צבי

עובדות: בבעלות המערער נחלה חקלאית עליה היתה מצויה רפת. המערער השכיר שטח זה לחברה, על מנת שהשטח ישמש לה למשרדים ולאחסון מלאי, בסכום של \$5.3 למ"ר. בהסכם השכירות סוכם, כי השוכר יתאים את המושכר לצרכיו בהשקעה מצד השוכר בשווי \$60,000, עפ"י תוכניות שסוכמו בין הצדדים. לטענת פקיד השומה, יש לראות בשיפורים במושכר שהשקיע השוכר כהכנסה בידי המערער המשכיר בשנה בה בוצעו השיפורים במושכר.

### נפסק:

1. יש להבחין בין שיפורים שבוצעו במושכר על חשבון השוכר בהתנדבות ובמנותק מתשלום דמי השכירות, וכאלה יסווגו כ"מתת שמיים" (WINDFALL). כאשר המשכיר רשאי לאכוף על השוכר על פי הסכם השכירות את ביצוע השיפורים במושכר, קשה לטעון להחלת מבחן המתנדב, ויש לראות את השיפורים כרווח שהופק ע"י המשכיר. בענייננו מדובר בהסכם מחייב כאמור. גובה ההכנסה שתיזקף למשכיר מותנה בשווי ההנאה שהפיק [\$60,000].
2. עפ"י סעיף 8ב, עיתוי חיוב ההכנסה במס יהיה המועד בו קיבל אותה המשכיר בפועל. במקרה הנדון היתה קבלה של "שווה כסף", אולם אין בכך כדי לשנות את עיתוי הקבלה כבר בעת ביצוע השיפורים במושכר.
3. לעניין פריסת ההכנסה לפי סעיף 8(א), הרי שזו טעונה אישור הנציב,
4. עמדת פקיד השומה, לפיה אין להתיר פחת לאחר חיוב השיפורים במס, היא שגויה ויש להתיר פחת בגין השיפורים מיום ייחוס ההכנסה.

הערעור נדחה ברובו.

סעיף 8ב לפקודה "הכנסה לפי סעיף 2(6) או (7) תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל גם אם היא הכנסה מראש..."

# הוצאות השבחה או תיקונים

- הוצאה פירותית (מנו נ' פקיד שומה חיפה, מיסים יז/2 (אפריל 2003) "במקרה דנא, בהתחשב בסוג השיפוצים וערכם היחסי. ... אין באותן הוצאות כדי ליצור נכס חדש או להפוך את הנכס הקיים לנכס "חדש" ...

# שיפורים במושכר בידי השוכר

## בידי השוכר אפשרות לבחור באחת משתי התקנות:

- 1. כללי מס הכנסה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח - 1977 – מאפשרים לפרוס את התשלום על פני כל תקופת השכירות.
- 2. תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר), התשנ"ח – 1998 - הפחתה של 10% לשנה, או עם סיום השכירות את כל היתרה.

# תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר), התשנ"ח-1998

## 1. בתקנות אלה -

"מושכר" - בנין שבנייתו הסתיימה והוא ראוי לשימוש למגורים או לשימוש עסקי או לכל מטרה אחרת שלשמה נבנה;

"שוכר" - בעל זכות במקרקעין לתקופה שאינה עולה על עשרים וחמש שנים, שנתקיימו בו שני אלה: (1) הוא אינו קרוב, ... (2) הוא והמשכיר אינם בעלי שליטה...

"הוצאות להתאמת המושכר" - הוצאות שהוציא **השוכר או שהוציא המשכיר**, לפי הענין, לצורך התאמת המושכר לשימוש של השוכר לצורך ייצור הכנסתו של השוכר.

## ניכוי הוצאות להתאמת המושכר שהוציא השוכר

### 2.

(א) הוצאות להתאמת המושכר שהוציא השוכר ינוכו בשיעור של 10% בכל שנת המס, ...

(ב) עם סיום תקופת השכירות ופינוי המושכר, תותר לניכוי, על אף האמור בתקנת משנה (א), יתרת הוצאות השוכר להתאמת המושכר

## ניכוי פחת בשל הוצאות להתאמת המושכר שהוציא המשכיר

3. על אף האמור בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941, ובתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986, יהיה שיעור הפחת בשל הוצאות להתאמת המושכר שהוציא המשכיר 10%, ובלבד שהמושכר משמש בייצור הכנסה מדמי שכירות בידי המשכיר.

## סייג לתחולה

4. תקנות אלה לא יחולו על סכומים שנתבע בשלהם ניכוי לפי כללי מס הכנסה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח-1977.

## דרכי הוכחה ודיווח

5. (א) לא יותרו בניכוי הוצאות להתאמת המושכר, אלא אם כן הוגשו מסמכים, קבלות או הוכחות אחרות, כפי שיורה הנציב, להנחת דעתו של פקיד השומה.

# כללי מס הכנסה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח-1977(1)

## 1. הגדרות

בכללים אלה -

"חוכר" - אדם שבחירתו מקרקעין המשמשים לייצור הכנסתו, שחכר אותם לתקופה של פחות מ-49 שנים, ... למעט מי שהוא קרוב למחכיר או מי שהוא והמחכיר בעלי שליטה זה בזה...

"דמי-חכירה" - למעט דמי חכירה בשל חכירת קרקע לתקופה של יותר מ-25 שנים שהחוכר משלם בסכום שנקבע מראש והם אינם מותרים בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה; לענין זה, יראו כתקופת החכירה את התקופה המקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות בחירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם; ...

"השקעה במקרקעין חכורים" - הוצאות שהוציא החוכר לשם בניה או התקנה של המחוברים או לשם נטיעת מחוברים שישארו בבעלות המחכיר בתום תקופת החכירה. ...

## 2. ניכוי דמי החכירה

דמי חכירה ששילם חוכר, בין בסכום חד-פעמי ובין בתשלומים, ינוכו מהכנסתו בשיעורים שנתיים שווים במשך תקופת החכירה.

## 3. ניכוי השקעה במקרקעין חכורים

השקעה במקרקעין חכורים תנוכה מהכנסתו של החוכר, בשיעורים שנתיים שווים, החל מהשנה שבה נסתיימו הבניה, ההתקנה או הנטיעה ועד לגמר תקופת החכירה.

## 4. ניכוי בשל השקעה המוחזרת לחוכר

נקבע בין המחכיר לחוכר כי בתום תקופת החכירה יוחזר לחוכר שווי המחוברים, יהיה הניכוי בשל ההשקעה במקרקעין החכורים, לפי שיעור הפחת הקבוע על פי הפקודה לגבי אותו נכס.

## 5. ניכוי בשל השקעה שחלקה מוחזר לחוכר

5. נקבע בין המחכיר לחוכר כי בתום תקופת החכירה יוחזר לחוכר חלק משווי המחוברים, יהיה הניכוי המותר, בשיעור השווה באחוזים ל-100, פחות החלק המוחזר כפול היתרה לאחר הפחת - מחולק בשנות ההחזקה; לענין זה -

# חכירה מימונית או תפעולית עמ"ה 1249/08 קסלר נ פ"ש גוש דן מיום 8.12.03

בני זוג חכרו מהמינהל קרקע ל – 49 שנה ואופציה לעוד 49 שנה. בקרקע בנו תחנת דלק שהושכרה לחברת דלק.

לטענת בני הזוג דמי החכירה למינהל מהווים הוצאת שכירות פירותית

לטענת פקיד השומה המדובר בהוצאה הונית כי למעשה הם הבעלים של הקרקע והחכירה היא מימונית בלבד וכן לאור תקנות ניכוי דמי חכירה.

## נפסק

לאור הלכת פי גלילות" כאשר מדובר בחכירה שתקופתה המצטברת עולה על 25 שנים תיערך הבחנה בין "חכירה מימונית" ל"חכירה תפעולית". תנאיה של חכירה מימונית מעניקים בידי החוכר זכויות הקרובות במהותן לזכויות בעלות, ובמסגרת זאת את **כל הסיכויים והסיכונים הנובעים מהשימוש וההחזקה במקרקעין**. לפיכך חכירה זו היא בעלת מאפיינים הוניים ודמי החכירה לא יותרו בניכוי שוטף. כל חכירה שאינה מימונית הינה חכירה תפעולית אשר מעניקה לחוכר רק את הזכויות להחזקה ולשימוש בקרקע ומותירה בידי הבעלים את הסיכויים והסיכונים הנובעים מהזכויות במקרקעין. דמי חכירה תפעולית יוכרו בניכוי באופן שוטף על-פי סעיף 17 לפקודה. על מנת לערוך את ההבחנה בין חכירה תפעולית למימונית ניתן להיעזר בעקרונות החשבונאות הבינלאומיים, וכן יש להתחשב במאפייניהן המיוחדים של חכירות בישראל.

"אין להשוות בין חוזה חכירה בו משולמים, כדמי חכירה ראשוניים, סכומים בשיעור גבוה כפי בעניין פי גלילות, בין 40% ל-80% מערך הנכס, לבין חכירה בה נקבעים התשלומים השנתיים בה **כנובע מ-6% מערך הקרקע**, כבענייננו, כאשר קביעה זו נעשית על ידי שמאי, בעל הקרקע, קרי מינהל מקרקעי ישראל.

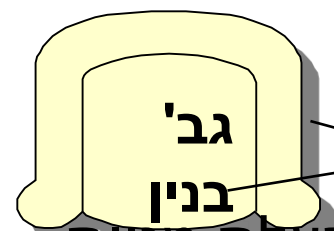
בהסכם סעיפים רבים המקנים למינהל זכויות בעלות ולחוכר רק זכות שימוש. שיעבוד דורש הסכמת המינהל.

המערערים העבירו את ניהול תחנת הדלק לסונוול ואחר כך לדור אנרגיה ובכך למעשה נהגו מנהג בעלים במקרקעין, שעה שלמינהל לא הייתה זכות להתערב בבחירת הגוף שינהל את תחנת הדלק. **איני רואה לקבל טענה זו של המשיב. בדרך כלל אין למשכיר זכות להתערב בניהול עסקו של השוכר, כך הוא גם בענייננו.**

"ביחס לחכירות של קרקע ובניינים, קובע התקן הבינלאומי לחשבונאות מס' 17... בדרך כלל, מאחר שמקרקעין מאופיינים בתקופת חיים שאינה מוגבלת בזמן, יש לסווג חכירה כזו כחכירה תפעולית, וזאת **במקרה בו אין הבעלות בקרקע צפויה לעבור לחוכר בתום תקופת החכירה**. הסיבה לכך היא שבמקרה כזה אין מועברים לחוכר כל הסיכונים והתגמולים הכרוכים בבעלות על הקרקע."

תשלום דמי  
חכירה בסך 5  
מליון דולר

↓  
הכנסה ??



בעלת מניות  
בעלת קרקע "ותיקה"

• תוצאת תיכנון המס במקרה זה מלמדת על "תאונת מס". שכן לא רק שבעלת הקרקע לא קיבלה את ההכנסה מהחברה (5 מליון דולר) בשעור מס נמוך (כפי שתוכנן תחילה דרך מסוי במס שבח נמוך), ולא רק שלא נוצר מחיר מקורי חדש לבעלים ו/או הפסד לחברה עקב כך, אלא שהמערערת שילמה מס מלא הן עבור התמורה שקיבלה מהחברה והן עבור השיפורים במושכר (כ - 6 מליון ש"ח) שביצעה החברה.



חכירת  
הקרקע  
לחברה

שיפורים  
במושכר  
תמורת 6.6  
מליון דולר  
גליתה בע"מ

תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות),

## התשנ"ח - 1981.

"דמי שכירות" - תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין), שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד פעמי ובין בשיעורים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993.

• "שכירות של מקרקעין" - לרבות זיקת הנאה במקרקעין.

בתקנות

• 2. שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות ינכה מתשלום זה מס בשיעור 35%.

•

# הקלה על פי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן - 1990

- (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא היתה לו הכנסה מהשכרת דירות מגורים בסכום כולל העולה על 5,080 שקלים חדשים (להלן - התקרה) [בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לענין סעיף זה יראו כהכנסת היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו שעד גיל שמונה עשרה.
- (ב) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירות מגורים, העולה על התקרה, יהיה פטור ממס על הכנסה של דמי שכירות עד גובה התקרה המתואמת.
- (ג) לענין סעיף זה, "התקרה המתואמת" - התקרה לאחר שהופחת ממנה הסכום שבו עולה ההכנסה מהשכרת דירות מגורים על התקרה

# הקלה עפ"י סעיף 122

122

(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).

**השכרת דירת מגורים – 10% (אם אינה הכנסה מעסק). שולמו מקדמות או מקדמה תוך 30 יום (בעבר היתה תקרה)**

**הגבלות: אין לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).**

# 122א

122א.

(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 15%, במקום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 121, אם ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).

(ב) יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), אינו זכאי לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי שכירות, למעט פחת, וכן אינו זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה, לרבות זיכוי כאמור בחלק י' פרק שלישי.

(ג) לענין סעיף זה, "מקרקעין" - לרבות חלק מהם.

# המס בגין הכנסות שכירות של יחיד מחוץ לישראל

סעיף 122א'

- הסעיף מאפשר לשלם מס בשיעור 15% (במקום מס בשיעורים רגילים) בתנאים הבאים:
  - ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).
  - היחיד זכאי לדרוש בניכוי רק הוצאות פחת.
- נבחר שיעור המס המיוחד אין לנכות הוצאות אחרות (לרבות הוצאות מימון)
- אין לקזז כנגד ההכנסה הפסדים
- אין לדרוש זיכויים מהמס החל על אותה הכנסה. [אמנת מס?]
- במקרה והיחיד דורש הוצאות (שאינן הוצאות פחת) או קיזוז הפסדים או זיכויים, יחולו על ההכנסה שיעורי המס הרגילים.

# הקלה בדרך של פחת ראלי

21 (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ... יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה

## **תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים)**

בעל דירה שהיתה מושכרת למגורים במשך כל שנת המס, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו באותה שנה מהשכרת הדירה, 2% משווי הדירה כשהוא מתואם כאמור בתקנה 4.

דמי שכירות בשעור מס מלא ובמקביל: פחת ראלי

## הוראות החוק

### תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989

3(5) בדירה שנתקבלה במתנה או בירושה ולא חל לגביה האמור בפסקה (1), יחולו לגביה הוראות פסקאות (2) עד (4) כפי שהיו חלות לגבי הבעל האחרון של הדירה שלא קיבלה במתנה או בירושה.

4 שווי הדירה יתואם לפי שיעור עליית המדד מהמועדים המפורטים להלן, לפי הענין, ועד תחילת שנת המס שלגביה מחושב הפחת, בתוספת מחצית שיעור עליית המדד בשנת המס האמורה:

(1) בדירה כאמור בתקנה 3(1) - מ-16 באוקטובר 1979;

(2) בדירה כאמור בתקנה 3(2) - מיום הרכישה של הדירה, כפי שנקבע לענין חוק מס שבח;

(3) בדירה כאמור בתקנה 3(3) - מהיום שבו חוברה הדירה לרשת החשמל או מיום סיום הבניה, לפי המאוחר;

(4) בדירה כאמור בתקנה 3(4) - מתום שנת המס שבה נרכשה הדירה.

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

## פטורים והקלות נוספים

ד 35% מהכנסת שכירות מוטבת שמקבל יחיד זכאי, פטורים ממס, אם התקיימו כל אלה: (1) ליחיד או לבן זוגו לא היו הכנסות מקצבה, ... או הכנסות מריבית, שחלות עליה הוראות סעיפים 125ד או 125ה; (2) דמי השכירות אינם מקרוב

**9 (25) דמי שכירות מהשכרת דירה למגורים שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות בשל הדירה שבה גר לפני כניסתו לבית האבות - עד לסכום מחצית התשלום השנתי ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות;**

**17 (12) – דמי שכירות לעצמאי שעובר**

**17 (13) דמי שכירות לשכיר באזור פיתוח**

**28 (ח) פחת בנין מאותו בנין**

## סיכום דמי שכירות למגורים

תנאים נוספים	ניכוי הוצאות	הגבלת סכום	שעור המס	הדין
100% מס על היתרה העודפת	אין	7540 לחודש	0	חוק השכרה למגורים
יוסף במכירה	אין	אין הגבלה	10%	שעור לפי 122
מס רגיל	פחת ראלי והוצאות	אין הגבלה	מהפסד עד 50%	פחת ראלי
קיזוז הפסד במכירה	פחת בלבד	אין הגבלה	15%	השכרה בחו"ל
	עו"ד איתן צחור C			

**בסיס הדיווח לצרכי**

**מס – מזומן או מצטבר**

# בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

## הוראת ביצוע 8/2012 – בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

1. דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו. על פי חוזרים אלה, כאשר נישום עוסק במתן שירות אשר כרוכה בו מכירת מלאי (שאיננו זניח לשירות שניתן), נדרש דיווח לפי בסיס מצטבר, ללא קשר לשאלה האם הנישום מפיק רווח מהמלאי או האם רמת המלאי שהוא נוהג להחזיק הינה משמעותית או לא.
2. כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחסות להכנסה זו בלבד.

# בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

## הוראת ביצוע 8/2012 – "בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

3. לגבי דוחות על ההכנסות המוגשים לגבי השנים שעד וכולל שנת המס 2011, תחול אותה המדיניות שנקבעה בהודעה לעיתונות שפורסמה ביום 9 למרץ 2005.
4. האמור לעיל יחול רק במקום בו לא קיים בדין המס התייחסות ספציפית לעניין מועד הדיווח על ההכנסה. כך למשל, במקרה בו נבעה לחברה הכנסה שמקור החיוב שלה הוא 2(6) או 2(7), ואשר שולמה מראש, תחול על ההכנסה כאמור חובת דיווח לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים ערוכים על בסיס מצטבר, כיוון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8 לפקודה.

# בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר

## פס"ד חברת קבוצת השומרים נ' פשמ"ג (ע"א 494/87)

➤ "העסק של המערערת הוא במחזור העליון, שעליו חל סעיף 2(א), לעומת עסקים בעלי מחזור נמוך יותר, שעליהם חל סעיף 2(ב) או 2(ג). אך לא בקריטריון זה בלבד מדובר. מדובר גם באופי העסק. העסק של המערערת הוא פשוט בהרכבו - הכנסותיו כולן ממתן שירותים ללקוחות, שרובם מוסדות גדולים. ... אין לעסק כל מלאי. ענין המלאי הוא אחד השיקולים החשובים להנהגת השיטה המצטברת."

➤ "אפנה עוד לצחור בסיום מאמרו (שם): "במקביל, לדעתנו כל עיוות אם קיים כזה בעיני האוצר, חייב למצוא את פתרונו במסגרת הוראות החוק הקיימות, ובפרט לאור סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. כל פעולה שאינה אלא מצג שווא אשר מטרתה הבלעדית היא הקטנת נטל המס - תיבחן ותיפסל כעיסקה מלאכותית על פי נסיבותיה הספציפיות. כל הדוגמאות הקיצוניות של "שיפטינג" ללא כל בסיס כלכלי, יש לבחון מבחינה משפטית על פי אותם קריטריונים של עיסקה מלאכותית, ובחינה זו תנחה את הכלל להמשך ניהול חשבונות ודיווח נכון על פי שיטת המזומנים".

### עמדת לשכת עורכי הדין

תמוה עוד, כי בעוד שרשות המיסים אשר נהגה בשנים האחרונות בהבנה למצוקת החברות בתחום השירותים ואפשרה להם דיווח למס ערך מוסף על בסיס מזומן, לפחות לחברות כאלו שמחזור הכנסותיהם עד 15 מיליון ₪, כפי שתוקן כהוראת קבע אך לאחרונה בתיקון 41 לחוק מע"מ, יוצרת מהלך הפוך כשמדובר במס הכנסה. אותם סיבות ומניעים כלכליים שהניעו את המעבר לדיווח על בסיס מזומן, ואף להרחבת אוכלוסיית העוסקים המדווחים באופן דו-חודשי, לפי חוק מע"מ, לא נשתנו ואין כל מקום לגרוע מהם באופן אנוש על ידי מניעת דיווח על בסיס מזומן לפי פקודת מס הכנסה.

לסיכום, הדין הקיים המאבחן באופן ברור בין שיטות הדיווח המותרות, הינו מבוסס, מקיף ואינו שנוי במחלוקת.

# הכנסות אינטגרליות למפעל מאושר

ע"מ 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ:

## ❖ עובדות:

1. המערערת בעלת מפעל תעשייתי מאושר לענין חוק עידוד השקעות הון.
2. המערערת דיווחה על "הכנסות מימון" שנבעו ממסחר בניירות ערך בבורסה כחלק מהכנסותיה מהמפעל המאושר. לטענת פקיד השומה ההכנסות אינן קשורות לפעילותה הייצורית.
3. המערערת דרשה בניכוי "הוצאות מימון" שהיוו לטענתה חלק פעילותה העסקית.
4. לטענת המשיב הוצאות אלה אינן חלק אינטגרלי מפעילותה העסקית ויש לסווגן כהפסדי ריבית והצמדה לפי סעיף 2(4) לפקודה

# ע"מ 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ:

## ❖ ביהמ"ש פסק:

➤ בנושא אינטגרליות ההכנסות: יש לבחון עד כמה הכספים נשוא ההכנסה משמשים כחלק מהמנגנון העסקי של הנישום.

➤ בנושא הוצאות המימון: יש לדחות את עמדת פקיד השומה שהמערערת לא נזקקה להוצאות מימון. המערערת היתה חשופה לסיכונים והיא נדרשה ליטול הלוואות לצורך מימון פעילותה בשל פער הזמן שבין מועד רכישת חומרי הגלם ובין מועד רכישת התוצרת המוגמרת.

➤ יש לקבל את עמדת המערערת שגם אם היה בידיה הון עצמי לשימוש בפעילותה היא לא חייבת לעשות כן והיתה רשאית ליטול הלוואות. הכנסות המערערת משוק ההון נותרו בעסקה ולא הוצאו לצרכים חיצוניים. **ההכרה באינטגרליות הוצאות המימון אינה סותרת את העדר האינטגרליות ביחס להכנסות המימון.**

מע"מ – ניירות ערך  
נכסים שאינם חייבי  
מס

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

## מסוי ניירות ערך:

א. נישום פרטי

ב. סוחר בניירות ערך

ב. יועץ השקעות

מס הכנסה

מס ערך מוסף

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

**מס הכנסה**

**– עסקת אקראי**

**הלכת "יצחק מזרחי" – מבחני עסק**

**הלכת "רפאל מגיד" – מבחני עסק**

**מוסד כספי**

**הוני – מסוי משנת 2003**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

# מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

"טובין" - לרבות -

(1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;

(2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

"מכר" - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק אגוד מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה;

"שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו;

**"נכס" - טובין או מקרקעין;**

# **"ניירות ערך" - כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, לרבות ניירות ערך המונפקים בידי הממשלה או על פי חוק מיוחד, ולרבות מניות שלא הוצאו בסדרה".**

**"תעודות המונפקות בסדרות ע"י חברה, אגודה  
שיתופית או כל תאגיד אחר ומקנות זכות חברות או  
השתתפות בהם או תביעה מהם, לרבות תעודות  
השתתפות של קרן להשקעות משותפות בנאמנות  
ותעודות המקנות זכות לרכוש ניירות ערך, למעט  
ניירות ערך המונפקים בידי הממשלה, שנתקיים בהם  
אחד מאלה:**

- (1) הם אינם מקנים זכות השתתפות או חברות  
בתאגיד ואינם ניתנים להמרה או למימוש בניירות  
ערך המקנים זכות כאמור;**
- (2) הם מונפקים לפי חיקוק מיוחד;"**

**"עוסק" - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;"**  
**"עסקה" - כל אחת מאלה:**

**(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;**

**(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;**

**(3) עסקת אקראי.**

**"עסקת אקראי" -**

**(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;**

**(2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי;**

**"עסק" - לרבות מקצוע ומשלח-יד; " [לא עסקת אקראי]**

• "שימוש לצורך עצמי" -

• (1) שימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק, בידי אדם שיש לו חלק בבעלות על העסק או בהנהלתו או שהוא מועסק בו;

• (2) שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק מסוג ששר האוצר קבע ובתנאים שקבע;

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

eitsajor@netvision.net.il

עו"ד איתן צחור

- "מוסד כספי" -
- (1) חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת כספים בחשבון עובר ושב על מנת לשלם מהם לפי דרישה על ידי שיק;
- (2) חברה המשתמשת כדין במלה "בנק" כחלק משמה למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה;
- (3) מוסד כספי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, התשי"ד-1954, אשר הוראות הנזילות מכוח החוק האמור חלות עליו;
- (4) מבטח;
- (5) סוג בני אדם ששר האוצר קבע;

## "קביעת מוסד כספי

1. (א) אלה יהיו מוסדות כספיים לענין החוק:
  - (1) עוסק שהוא חבר הבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאותיו בתור שכזה;
  - (2) עוסק שהוא נאמן או מנהל קרן כמשמעותם בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א-1961, ו-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאות בתור שכזה.
  - (3) מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם.
- (ב) מוסד כספי לפי סעיף קטן (א), לרבות מי שהמנהל רשם אותו כעוסק, יודיע על כך למנהל במכתב רשום תוך 30 יום מיום תחילתו של צו זה.

ע"א 10554/02 ערכים תיקי השקעות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1,  
ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות ואח' נ' פקיד השומה אשקלון

"אם, כטענתו הראשונה של המשיב, יש לראות בהשקעותיה של המערערת בנוסטרו משום מלאי עסקי, אזי ברי כי משהשקעותיה בנוסטרו מהוות חלק ממהלך העסקים הרגיל של המערערת, ניתן לראות בה, כשם שהוסבר, "מוסד כספי", וליתן לה פטור מתחולת סעיף 6(ג) לחוק התיאומים. אם לעומת זאת, כטענתו השנייה של המשיב, אין לראות בהשקעות המערערת בנוסטרו, השקעות המתבצעות במהלך העסקים הרגיל, אזי ניתן לראות במערערת "בעל מקצוע חופשי", זאת בהיעדרו של מלאי עסקי בעסקה. נמצאנו למדים, שלכל הפחות, אין מחלוקת בין המערערת והמשיב כי אין להחיל על פעילותה את סעיף 6(ג) לחוק התיאומים, בין אם בשל היותה "בעל מקצוע חופשי" ובין אם בשל היותה "מוסד כספי". בהקשר זה ייאמר, כי בכל הקשור לאפשרות סיווגה של המערערת כ"מוסד כספי", אין כל חובה להוכיח כי ההשקעות בנוסטרו מהוות עסק נפרד בפני עצמו, על כל המאפיינים הנדרשים לשם כך, שהרי למה הדבר דומה? לכך שיידרש מחברה אשר מפעילה במסגרת פעילותה מחלקות שונות, כי תוכיח כי כל אחת מן המחלקות מהווה עסק עצמאי, וברי כי אין הדבר מתבקש או נלמד מתכליתה של הפקודה.

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

**"מוכר בולים, אסימונים, שטרות, ניירות ערך וכיוצ"ב**

19. (א) עוסק שעסקו מכירת בולי דואר, אסימוני טלפון, בולי הכנסה, טפסים מבוטלים של שטרי חוב וכיוצא באלה במחיר הנקוב בהם, יראוהו כנותן שירות למי שסיפק לו אותם למכירה.

(ב) עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם.

**"בעסקאות שסעיף 19 חל עליהן**  
9. (א) מחירה של עסקה כאמור בסעיף 19(א) הוא העמלה או התמורה האחרת שקיבל נותן השירות ממי שסיפק לו את הנמכר.  
(ב) מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא הפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם."

## מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

ע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (מיסים און-ליין - עליון, ע"א 6181/08, מיסים כו/5 (אוקטובר 2012)). "סחירות זו הייתה נפגעת לו היה מוטל מס ערך מוסף על כל עסקה בניירות ערך או במסמכים סחירים. החלת המנגנון של מס ערך מוסף, על כל הדרישות הצורניות שבו - ובפרט, החובה להוציא חשבונית עסקה בגין כל עסקה (ראו: סעיף 45 לחוק מע"מ), הייתה מעכבת את המסחר ומכבידה עליו מאוד. טלו למשל סוחר בניירות ערך שמבצע, מכוח עיסוקו, מאות ולעיתים אלפי פעולות בניירות ערך ביום. פעמים רבות, עסקאות אלה נעשות בלחיצת כפתור, ללא שמתקיים מגע ישיר בין הסוחר לבין המוכר או הקונה הרלוונטי במיסים) עסקינן בעיקר בשאלה, האם עסקה שנעשתה בין המערער לבין חברה, ממנה רכש תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי, היא עסקה שחייבת במס ערך מוסף והתרת ניכוי התשומות בגינה. במסגרת פסק הדין, התייחס בית המשפט העליון אף לבעייתיות הגלומה בהטלת מע"מ על ניירות ערך. שם קבע בית המשפט הנכבד כדלקמן:

**"הנה כי כן, על-מנת שלא להכביד על המסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, ראה המחוקק להחריג "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם" מההגדרה של "טובין". עם זאת, ביחס לעוסקים שעיסוקם הוא מסחר בנכסים אלה, מצא המחוקק לקבוע, תחת זאת, מנגנון מיסוי ייחודי הקבוע בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק.**

**מנגנון זה, אשר ממסה את המסחר כעסקת שירות לפי הערך המוסף נטו שנוצר לעוסק בתקופה מסוימת, מייתר את הצורך לבחון כל עסקה בנפרד, ובכך מאיין כמעט לחלוטין את הסרבול שהיה כרוך במיסוי של עסקאות אלה בשיטה הרגילה. ניתן לסכם אפוא את הדרך שבה נקט המחוקק כך: את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם אינו בניירות ערך או במסמכים סחירים, הוציא המחוקק מן התחולה של חוק מע"מ. לעומת זאת, את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם הוא בניירות ערך או במסמכים סחירים, החריג המחוקק משיטת המיסוי הרגילה שמאפיינת מכירה של נכסים, אולם, תחת זאת, קבע הוא - ביחס למסחר זה - מנגנון מיסוי חלופי."**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

# מע"מ – נכסים פטורים ונכסים שאינם חייבי מס

## פס"ד שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו

"סחירות זו הייתה נפגעת לו היה מוטל מס ערך מוסף על כל עסקה בניירות ערך או במסמכים סחירים. החלת המנגנון של מס ערך מוסף, על כל הדרישות הצורניות שבו - ובפרט, החובה להוציא חשבונית עסקה בגין כל עסקה (ראו: סעיף 45 לחוק מע"מ), הייתה מעכבת את המסחר ומכבידה עליו מאוד. טלו למשל סוחר בניירות ערך שמבצע, מכוח עיסוקו, מאות ולעיתים אלפי פעולות בניירות ערך ביום. פעמים רבות, עסקאות אלה נעשות בלחיצת כפתור, ללא שמתקיים מגע ישיר בין הסוחר לבין המוכר או הקונה הרלוונטי במיסים) עסקינן בעיקר בשאלה, האם עסקה שנעשתה בין המערער לבין חברה, ממנה רכש תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי, היא עסקה שחייבת במס ערך מוסף והתרת ניכוי התשומות בגינה. במסגרת פסק הדין, התייחס בית המשפט העליון אף לבעייתיות הגלומה בהטלת מע"מ על ניירות ערך. שם קבע בית המשפט הנכבד כדלקמן:

**"הנה כי כן, על-מנת שלא להכביד על המסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, ראה המחוקק להחריג "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם" מההגדרה של "טובין". עם זאת, ביחס לעוסקים שעיסוקם הוא מסחר בנכסים אלה, מצא המחוקק לקבוע, תחת זאת, מנגנון מיסוי ייחודי הקבוע בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק.**

**מנגנון זה, אשר ממסה את המסחר כעסקת שירות לפי הערך המוסף נטו שנוצר לעוסק בתקופה מסוימת, מייתר את הצורך לבחון כל עסקה בנפרד, ובכך מאיין כמעט לחלוטין את הסרבול שהיה כרוך במיסוי של עסקאות אלה בשיטה הרגילה. ניתן לסכם אפוא את הדרך שבה נקט המחוקק כך: את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם אינו בניירות ערך או במסמכים סחירים, הוציא המחוקק מן התחולה של חוק מע"מ. לעומת זאת, את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם הוא בניירות ערך או במסמכים סחירים, החריג המחוקק משיטת המיסוי הרגילה שמאפיינת מכירה של נכסים, אולם, תחת זאת, קבע הוא - ביחס למסחר זה - מנגנון מיסוי חלופי."**

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

# תודה על ההקשבה

עו"ד איתן צחור

0505200172

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)

רח' יגאל אלון 65 ת"א קומה 22 [בנין טויוטה]

הצעת חוק מס ערך מוסף  
(הטבה במס בעסקה לרכישת  
דירת מגורים מוטבת)  
\_התשע"ד - 2014

# דירה מוטבת



© Can Stock Photo - csp17024756



דירת מגורים

הנמכרת לראשונה

או מיועדת לשמש למגורים ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה;

בנייה רוויה: לפחות 6 יח' דיור לדונם שתי קומות לפחות

שטח: 60מ"ר – 140מ"ר

סטנדרט בנייה שייקבע בתקנות

# הקבלן [המוכר]

מי שעסקו בבניית ומכירת דירות, וחל עליו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה

**"מכירה"** – למעט השכרה, מקח אגב שכירות, הקניית זכות לשימוש בתמורה, שימוש לצורך עצמי, הפקעה, חילוט או החרמה בתמורה;

[מכר" - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד],

**3. שיעור אפס על מכירת דירת מגורים מוטבת** על עסקה למכירת דירת מגורים מוטבת מעוסק במקרקעין לרוכש מוטב ולרוכש זכאי, **יהיה מס ערך מוסף בשיעור אפס;**

**7. איסור התניה על מכירת דירה** לא יתנה המוכר את מכירת הדירה לרוכש, בכל תנאי שאינו בקשר למחיר הדירה או למועדי התשלום, לרבות לא בתשלום בגין עצם רכישת הזכות לרכוש את הדירה או הצמדות לדירה, רכישת ציוד או שדרוג מפרט הדירה;

# המחיר

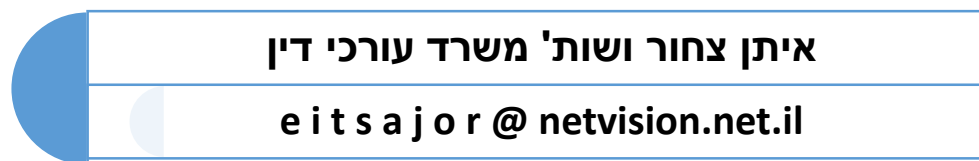
"מחיר הדירה" – מחיר העסקה למכירת הדירה, כמשמעותו בסעיף 7 לחוק מס ערך מוסף ולרבות חניה, מרפסת, גינה, מחסן, ותוספות אחרות שניתנו בקשר למכירת הדירה, בין אם ניתנו במועד ביצוע העסקה ובין אם במועד מוקדם או מאוחר יותר; [סעיף 7 לחוק מע"מ "...כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כשאינן עמה ביטול העסקה]

מחיר הדירה הנמכרת **בתוספת מע"מ** ולרבות **חניה, מרפסת, גינה, מחסן, ותוספות אחרות שניתנו בקשר למכירת הדירה**, בין אם ניתנו במועד ביצוע העסקה ובין אם במועד מוקדם או מאוחר יותר; לא יעלה על הנמוך מבין:

א. **1,600,000 ש"ח** אם הרוכש ביצע שירות או שהוא נכה, או שבקשתו לשרת שירות צבאי או שירות לאומי-אזרחי נדחתה ("רוכש מוטב")

ב. **950,000 ש"ח** אם רוכש הדירה לא ביצע שירות ("רוכש זכאי"), [בהצעה המקורית – 600,000 ₪].

ג. תחשיב המחיר שיתקבל לאחר הכפלת שטח הדירה הנרכשת בערך מטר מרובע דירתי שיקבע השמאי הממשלתי הראשי, לפי הנמוך (להלן- דירת מגורים מוטבת).



# התחשיב [אפשרות שלישית לעיל]

המחיר המתקבל ממכפלת ערך מטר מרובע דירתי, הידוע ביום מכירת הדירה ביחס לגוש בו נמכרת הדירה [עפ"י השמאי הממשלתי] בתוצאת צירוף סכומם של כל אלה: ◦

- (1) שטח הדירה במטרים מרובעים; ◦
- (2) שטח מרפסת שמש או שטח גינה או צירוף שטחיהם, במטרים מרובעים, עד שטח מירבי של 20 מטר מרובע, מוכפל ב- 30% ;
- (3) שטח מחסן במטרים מרובעים, עד שטח מירבי של 6 מטר מרובע, מוכפל ב- 40% ;
- (4) מספר חניות, עד מספר מירבי של שתי חניות, מוכפל ב- 200% ;
- 8. פרסום רשימת גושים לעניין ערך מטר מרובע דירתי
- (א) בתוך 21 יום מיום פרסומו של חוק זה תפורסם באתר האינטרנט של משרד השיכון, רשימה של גושים, שבהם תבוצע בדיקה יזומה לצורך קביעת ערך מטר מרובע דירתי
- (ב) חלף המועד האמור בפסקה (א), רשאי מי שהוא בעל זכות בקרקע הנכללת בגוש מסוים לפנות לגורם המוסמך, בבקשה להוסיף את הגוש האמור לרשימת הגושים שפורסמה, ... פניה לגורם המוסמך שלפי סעיף זה תיעשה לפי טופס שקבע שר השיכון;

• (ג) הוגשה בקשה כאמור בפסקה (ב), יבדוק הגורם המוסמך כי התקיימו התנאים הקבועים באותה פסקה. המוסמך כי התקיימו התנאים, יוסיפו לרשימת הגושים הכל בתוך 21 ימים מיום (ב).

לטת הגורם המוסמך איתן צחור ושות' משרד עורכי דין [תומצא לפי] בתוך 21 יום ו

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

# 9. קביעת ערך מטר מרובע דירתי

- (א) ערך מטר מרובע דירתי לצד כל גוש ברשימת הגושים יפורסם בתוך 45 ימים מיום פרסומו של חוק זה, ובתוך 90 ימים מיום שהוגשה פניה כאמור בסעיף 8(ב);
- (ב) ערך מטר מרובע דירתי הוא תוצאת אומדן ערך מטר מרובע גולמי, כפי שנקבע בסעיף 10, כשהוא מחולק ב-110%.
- (ג) ערך מטר מרובע דירתי כאמור בסעיף קטן (א) יעודכן ביום 1 במרץ בשנת 2016 ובכל שנה שאחריה ויפורסם במועדים אלו ברשימת הגושים.
- (ד) ערך מטר מרובע דירתי לא יהווה ראיה בהליכים שעניינם שומת מקרקעין, לרבות ...
- (ה) מבלי להביא בחשבון מאפיינים נוספים אחרים שיכול ויש בהם כדי להשפיע על ערכם של מקרקעין.

# בהעדר אפשרות לקבוע ערך דירה לאותו גוש



# 10. ערך מטר מרובע גולמי

(א) ערך מטר מרובע גולמי ייקבע לכל גוש בנפרד לפי ממוצע נתונים המצויים בידי הממונה אודות מחירים שדווחו בעסקאות מכר של דירות מגורים חדשות אשר בוצעו... (להלן: "התקופה הקובעת"), כאשר מחיר כל עסקה על פי הנתונים כאמור מחולק בשטח הדירה, ובלבד שהתקיימו לגבי הגוש כל אלה:

(1) בגוש האמור נמכרו עשר דירות או יותר על פי נתוני הממונה; לעניין זה- "דירה" – דירת מגורים ששטחה בין 60 ל- 140 מטר מרובע, הכוללת בין שלושה לחמישה חדרים, ומחירה עלה על 500 אלף ₪, אך לא עלה על 3.5 מיליון ₪, כולל מס ערך מוסף.

(2) בתקופה הקובעת בוצעו עסקאות בשתי חלקות שונות בגוש לפחות.

(3) הפער בין הערך הגבוה ביותר לנמוך ביותר למטר מרובע גולמי, על פי נתוני העסקאות בגוש, אינו עולה על 25%, לאחר קיזוז ערכי הקיצון של עשירון 1 ועשירון 10;

(4) נותרו בגוש לפחות 8 עסקאות העומדות בתנאים הרשומים בפסקאות (1)-(3).

(ב) לא התקיימו התנאים כאמור בסעיף קטן (א), ייקבע ערך מטר מרובע גולמי לגוש לפי ממוצע נתונים המצויים בידי הממונה [על חוק מכר דירות במשרד השיכון]; כאמור, בצירוף נתונים המצויים בידי המנהל, אודות מחירים שדווחו בעסקאות למכירת דירות מגורים שבוצעו בתקופה הקובעת, כאשר מחיר כל עסקה על פי הנתונים כאמור מחולק בשטח הדירה, ובלבד שהתקיימו כל אלה: (1) בניית הדירות נשוא העסקאות הסתיימה בתוך תקופה של שבע שנים עובר ליום האחרון בתקופה הקובעת (להלן: "המועד הקובע")

# 10. ערך מטר מרובע גולמי [המשך]

(ד) לא התקיימו התנאים כאמור בסעיף קטן (ב), יקבע ערך מטר מרובע גולמי לגוש כאמור להלן:

(א) - (1) בגושים אשר נמצא כי נותרו בהם פחות מעשר עסקאות לאחר שהתקיימו כל התנאים כאמור בפסקאות (1)-(3) בסעיף קטן (א) -

(א) יקבע ערך מטר מרובע גולמי לגוש, באמצעות חישוב כאמור בסעיף קטן (ב) הכולל גם נתוני עסקאות אשר בוצעו בכל גושים הגובלים בגוש האמור.

(ב) לא ניתן היה לקבוע את הערך למטר מרובע גולמי כאמור בפסקה (א), או שמצא השמאי הממשלתי כי הערך המתקבל אינו סביר באופן מובהק, יקבע השמאי הממשלתי ערך מטר מרובע גולמי לגוש על פי עקרונות וכללי שומה מקובלים.

(2) בגושים בהם הפער למטר מרובע בין הערך הגבוה ביותר לנמוך ביותר עולה על 25% -

(א) יקבע ערך מטר מרובע גולמי בגוש על פי קביעת השמאי הממשלתי הראשי, על ידי קיזוז ערכי קיצון של עשירונים 2, 9, או על ידי פיצול הגוש למתחמי משנה נפרדים לפי החלטת השמאי הממשלתי הראשי. פיצול כאמור יעודכן ברשימת הגושים כאמור בסעיף 6

(ב) לא ניתן היה לקבוע את הערך למטר מרובע גולמי כאמור בפסקה (א), או שמצא השמאי הממשלתי כי הערך המתקבל אינו סביר באופן מובהק, יקבע השמאי הממשלתי ערך מטר מרובע גולמי לגוש על פי עקרונות וכללי שומה מקובלים.

(ה) בכל מקרה אחר בו לא ניתן היה לקבוע ערך מטר גולמי לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), יקבע השמאי הממשלתי מחיר מטר מרובע גולמי לגוש על פי עקרונות וכללי שומה מקובלים.

(ו) על קביעת ערך למטר גולמי שנעשתה על ידי השמאי הממשלתי הראשי על פי עקרונות וכללי שומה מקובלים, כאמור בסעיפים קטנים (ד) ו-(ה) ניתן יהיה לערור בפני ועדת ההשגות, כהגדרתה בפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943



## רוכש זכאי – תנאים אישיים

- הוא תושב ישראל אשר מתקיימות בו אחת מפסקות המשנה הבאות:
- (א) הוא ובן זוגו הורים לילד אחד לפחות, או שהוא הורה במשפחה חד הורית שלו ילד אחד לפחות בחזקתו;
- (ב) הוא או בן זוגו מעל גיל 35;
- (ג) אין לו בן זוג והוא מעל גיל 35;
- (7) הוא מחזיק בתעודת זכאות תקפה כמשמעותה בסעיף 4;
- לעניין זה "בן זוג" - נשוי או ידוע בציבור; יראו רוכש ובן זוגו, ולמעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד.
- תושב ישראל" - אזרח ישראלי, המתגורר בישראל לפחות שלוש שנים מתוך חמש השנים שקדמו לרכישת הדירה, או לפחות שנים-עשר החודשים מתוך שמונה-עשר החודשים שקדמו לרכישת הדירה או מי שניתנה לו תעודת עולה.

# רוכש מוטב – תנאים אישיים

• "רוכש מוטב"- רוכש זכאי, אשר מתקיים לגביו אחד מאלה-

- (1) שירת שירות צבאי או שירות לאומי-אזרחי במשך 18 חודשים לפחות, ואם הוא אישה, 12 חודשים לפחות;
- (2) הוכח להנחת דעתו של הגורם המוסמך, כי בקשתו לשרת שירות צבאי נדחתה, ואף בקשתו לשרת שירות לאומי-אזרחי נדחתה, או שבקשתו לשרת שירות לאומי-אזרחי נדחתה, לפי העניין;
- (3) הוא זכאי לקצבת נכות כללית בהתאם לחוק הביטוח הלאומי, התשנ"ה -1995 או שהוא בדרגת נכות של 75% לכל הפחות והינו זכאי לקצבת נפגעי עבודה בהתאם לחוק הביטוח הלאומי או לקצבה לפי חוק הנכים (תגמולים ושיקום) התשי"ט-1959;
- לעניין זה שירות צבאי ושירות לאומי-אזרחי – שירות סדיר בצבא הגנה לישראל או במשמר על פי חוק שירות בטחון, (נוסח משולב), התשמ"ו-1986; "שירות לאומי אזרחי"- כהגדרתו בחוק שירות לאומי-אזרחי, התשע"ד-2014;

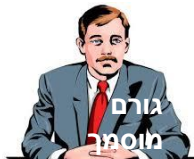
# הוצאת תעודת זכאות

תעודת  
זכאות  
[ל-180  
יום]



חיובי  
או  
שלילי

רוכש זכאי/מוטב



פניה בטופס



- (א) רוכש דירת מגורים מוטבת, יפנה לגורם המוסמך בבקשה להנפיק לו תעודת זכאות. לעניין חוק זה "גורם מוסמך" - המנהל הכללי של משרד הבינוי והשיכון שהמנהל הכללי של המשרד הסמיכו לעניין זה, או גורם אחר שקבע שר האוצר בהסכמת שר השיכון; פניה לגורם המוסמך שלפי סעיף זה תיעשה לפי טופס שקבע שר השיכון.
- (ב) זהות הגורם המוסמך תפורסם ברשומות וכן באתרי האינטרנט של משרד הבינוי והשיכון ורשות המסים.
- (ג) עם פנייתו של הרוכש, כאמור בסעיף קטן (א), יפנה הגורם המוסמך למנהל על מנת לקבל חיווי חיובי או שלילי כי הרוכש עומד בתנאים שנקבעו בפסקאות (1)-(4) להגדרת "רוכש זכאי"; על החלטתו של המנהל יחול פרק שמיני לחוק מיסוי מקרקעין כאילו הייתה שומה;
- (ד) הגורם המוסמך יבדוק את זכאותו של הרוכש כאמור בפסקה (6) להגדרה "רוכש זכאי" ופסקאות (1)-(3) להגדרת "רוכש מוטב";
- (ה) מצא הגורם המוסמך כי הרוכש עומד בתנאים הקבועים בפסקאות (1)-(4) ו-(6) להגדרת "רוכש זכאי", או כי הוא עומד בהגדרת "רוכש מוטב" ינפיק לו בתוך 30 ימים מפנייתו, תעודה רשמית מקורית (להלן - תעודת זכאות), המעידה כי הוא רוכש זכאי או רוכש מוטב. תעודת הזכאות תהיה תקפה למשך 180 ימים בלבד מיום הנפקתה על ידי הגורם המוסמך.

# תנאי לתוקף עסקאות והצהרות

## • 13. תנאי לתוקף עסקה למכירת דירה אשר שולם עליה מס בשיעור אפס

דירת מגורים אשר דווח ושולם על מכירתה מס בשיעור אפס על אף שלא הייתה "דירת מגורים מוטבת" או שלא נרכשה על ידי רוכש זכאי או מוטב-תוקף המכירה של זכויות בה, כאמור בסעיף 16 לחוק מיסוי מקרקעין מותנה בתשלום המס בשל מכירת הדירה.

## • 14. הצהרה מוכר דירת מגורים מזכה ורוכש דירה כאמור יצרפו להצהרות

המוגשות לפי סעיפים 73(א) ו-73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין הצהרות, לעניין היותה של העסקה חייבת במס בשיעור אפס לרבות לעניין העדר יחסים מיוחדים ביניהם, והרוכש יצרף להצהרתו את תעודת הזכאות המקורית.

# דירה נוספת

הדירה הנרכשת היא דירתו היחידה של הרוכש  
בישראל;

או אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה  
למגורים בשכירות מוגנת לפני 1.1.97

או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על  
שליש

ולא הייתה בבעלותו דירה לאחר 1.1.1995, שחלקו  
בה הוא יותר משליש;

# תנאים ביחס לעסקה הנוכחית

- הוא רכש במישרין את מלוא הזכויות בדירת המגורים המזכה
- הוא לא ביצע עסקה לרכישת דירה, לפני 23.3.2014, אשר בוטלה לאחר מכן
- רכישת הדירה איננה מימוש של אופציה לרכישת דירה אשר ניתנה לרוכש לפני יום כניסת החוק לתוקף;
- 5. תנאי לעסקה למכירת דירה החייבת במס בשיעור אפסלא יראו בעסקה למכירת דירת מגורים, כעסקה החייבת במס בשיעור אפס כאמור בסעיף 3, אם מכר הרוכש את זכויותיו בדירה או חלק מהן בתוך חמש שנים מהמועד שבו נמסרה החזקה בדירה, ובלבד שלא יראו השכרה למטרת מגורים בלבד כמכר. לעניין זה "מכירה" - כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין;
- 6. דו"ח רוכש על מכירת דירה שחויבה במס בשיעור אפס מכר רוכש את זכויותיו בדירה או חלק מהן בתוך חמש שנים מהמועד שבו נמסרה החזקה בדירה, בניגוד לאמור בסעיף 5, יהיה הרוכש חייב בדיווח על המכירה בטופס שקבע המנהל, בתוך 14 יום ממועד ביצועה, וישלם את המס הנובע מן המכירה, בתוספת הפרשי ריבית והצמדה, עם הגשת הדו"ח כאמור;
- אין בינו ובין המוכר יחסים מיוחדים;

# יחסים מיוחדים המונעים הטבה

"יחסים מיוחדים" -

- (1) יחסים בין צדדים לעסקה, שמתקיים בהם לפחות אחד מאלה –
- (א) אחד מהצדדים לעסקה הוא נושא משרה בעסקו של האחר; לעניין זה, "נושא משרה" – דירקטור, מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי, וכל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה;
  - (ב) הצדדים לעסקה מוכרים על פי דין כשותפים לעסקים;
  - (ג) הצדדים לעסקה הם עובד ומעביד;
  - (ד) אדם כלשהו הוא בעלים, שולט או מחזיק, בחמישה אחוזים או יותר מזכויות ההצבעה או מהמניות בכל אחד מהצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין;
  - (ה) אחד מהצדדים לעסקה שולט באחר, במישרין או בעקיפין;
  - (ו) הצדדים לעסקה נשלטים בידי צד שלישי, במישרין או בעקיפין;
  - (ז) הצדדים לעסקה שולטים ביחד בצד שלישי, במישרין או בעקיפין;
  - (ח) הצדדים לעסקה הם קרובי משפחה; לעניין זה, "קרוב משפחה" – בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, הורה של בן-הזוג, אח או אחות של הורה, צאצא, צאצא של בן-הזוג, צאצא של אח או אחות ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

לעניין הגדרה זו יראו אדם כשולט באחר, כאשר הוא מצוי בעמדה ריבוית או מיישית להגביל או לכוון את פעילותו;

# סנקציות

- **חייב במס או כפל מס 12.** (א) דיווח עוסק כי מכר דירת מגורים החייבת במס בשיעור אפס והמנהל מצא כי מכירת הדירה הייתה חייבת בשיעור מס מלא, יחויב העוסק בתשלום המס.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א)-
- (1) דיווח עוסק כי מכר דירת מגורים החייבת במס בשיעור אפס והרוכש מכר את הדירה בתוך חמש שנים ממועד מסירת החזקה ולא פעל כאמור בסעיף 6, יראו את הרוכש כ"חייב במס" לעניין פרק י"ב בחוק מס ערך מוסף, ואת הדו"ח כאמור בסעיף 6, כדו"ח תקופתי;
- (2) דיווח עוסק כי מכר דירת מגורים החייבת במס בשיעור אפס והמנהל מצא כי הרוכש הציג לעוסק מסמך הנחזה להיות תעודת זכאות מקורית, או פעל שלא בתום לב לצורך קבלת תעודת זכאות, או שעשה שימוש בה בניגוד להוראות חוק זה- יהיה הרוכש חייב בתשלום כפל המס הנובע ממכירת הדירה; לעניין זה יחול סעיף 50 (ב) לחוק מס ערך מוסף בשינויים המחויבים.
- (3) דיווח עוסק כי מכר דירת מגורים החייבת במס בשיעור אפס והמנהל מצא כי העוסק פעל שלא בתום לב לצורך הצגת הדירה ודיווח על מכירתה כדירה מוטבת, יהיה חייב העוסק בתשלום כפל המס הנובע ממכירת הדירה; לעניין זה יחול סעיף 50 (ב) לחוק מס ערך מוסף בשינויים המחויבים.

# עונשין

- 
- **16. עונשין.** עשה אדם אחד מהמעשים המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, או לעזור לאדם אחר להתחמק או להשתמט מתשלום מס דינו - **מאסר 5 שנים** או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, התשל"ז-1977:
- (1) הציג לעוסק במקרקעין **מסמך מזויף** הנחזה כתעודת זכאות;
- (2) **מסר ידיעה כוזבת** או מסר מסמך אחר הכולל ידיעה כאמור **בקשר לדירת המגורים המוטבת**;
- (3) מסר ידיעה כוזבת או מסר מסמך אחר הכולל ידיעה כאמור **בקשר לבקשה שהגיש לקבלת תעודת זכאות לפי סעיף 4(א)**;
- (4) פעל בניגוד לאמור בסעיף 7 לחוק זה;

# תחולה:

## 1.9.2014



איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

[eitsajor@netvision.net.il](mailto:eitsajor@netvision.net.il)





