

## מבוא

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") הוא חוק ותיק שעבר שינויים רבים ברבות השנים. מהות החוק היא ליצור חיוב במס בעת מכירת הנכס הנדל"ני המוחזק בידי נישומים. זאת מכיוון שלאורך חיי החזקתו של נכס הוא משתבח וערכו עולה. דבר ידוע הוא ששוק הנדל"ן הוא בעל תשואה גבוהה לאורך השנים כך שבעשור האחרון עלו מחירי הדירות בארץ ב-85%. על כן, מס השבח נועד להגדיר את החבות במס החלה על מוכרי דירות במועד המימוש, קרי, המכירה. לנישום יש חבות במס לפי קריטריונים אשר מפורטים במסגרת החוק וכן קיימים פטורים מתשלום מס שבח לחלק מהנישומים. כלל יש לבחון את החבות במס מול רשויות המס. לעיתים כדי לאמוד את גובה מס השבח יש לקבל חוות דעת מאדם המומחה בתחום, רואה חשבון או עו"ד. לאומדן יהיו השלכות על חיוב הנישום במס. עם זאת, גם למס שבח יש את הסמכות על פי חוק<sup>2</sup> לבוא לבדוק ולחקור נישומים בהתאם על מנת לברר את חבותו האמיתית של הנישום ולדרוש ממנו תוספות תשלום או תשלום בהתאם לשומה אותה קובעים במס השבח. באופן יבש, מס השבח נמדד לפי ההפרש בין שווי המכירה לשווי הקניה, קרי זהו הרווח שנוצר על הנכס ואותו יש למסות כפי שממסים רווח. כמובן שישנם עוד כללים ותנאים רבים אך זו ההגדרה באופן כללי. על כן עולה כי אכיפת המס מתבססת בראש ובראשונה על הצהרת הנישומים אגב עיסקאותיהם<sup>3</sup> ומהל המיסוי על המקרקעין ראוי לבדוק את שומתם תוך שמונה חודשים<sup>4</sup>. במידה ולא קיבל זאת ראוי מנהל המיסוי על המקרקעין לדרוש תצהיר ולהוציא שומה זאת אם יש לו יסוד סביר להניח כי התרחש אירוע מס<sup>5</sup>. בנוסף ישנם עוד מיקרים בהם ראוי מנהל המיסוי על המקרקעין לדרוש שומה או להחיל שומה בגין חשדות העולים לו.

על כן, בכדי לממש את חובתו ולגבות את המס מהנישומים החוק נותן למנהל המיסוי על המקרקעין כלים שונים כדי להגשים מטרה זו. החל מקנסות בגין אי קיום הוראות החוק כגון פיגור בתשלום. קנסות אל הינם כלי ראשוני ומקדים טרם נקיטת הליכים פליליים אשר גם עומדים לרשותו של מנהל המיסוי על המקרקעין, ויפורטו להלן, ואין בהם בכדי להשפיע על הליכים אלו. כפי שנאמר, בנוסף להליכים המנהליים של קנסות עומדים לרשותו של המנהל על מיסוי המקרקעין אפשרויות נוספות לנקוט כנגד נישומים. המחוקק קבע בחוק עבירות ועונשים בשל אי קיום הוראות המנהל ולצידם העניק סמכויות חיפוש וחקירה למנהל כך שיהיו בידיו הכלים כדי לגלות עבירות אלו.

באופן כללי, העבירות העונשיות הקבועות בחוק בעלי מגוון רחב של סוגי העבירה והונאת המס וכן עבירות אלו מטילות אחריות לאו דווקא באופן בלעדי על הנישום אלא לעיתים גם על יועציו שנתנו לו חוות דעת שגויה אשר גרמה לו להפר איסורים אלו בחוק.

<sup>1</sup>הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, 2017.

[http://www.cbs.gov.il/kenes/kns\\_2\\_32\\_1.pdf](http://www.cbs.gov.il/kenes/kns_2_32_1.pdf)

<sup>2</sup>סעיף 96 לחוק מיסוי מקרקעין.

<sup>3</sup>סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין.

<sup>4</sup>סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין.

<sup>5</sup>סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין.

נושא זה נדון מעט במסגרת בתי המשפט, בערכאותיו השונות ועל כן במהלך העבודה נביא סקירה את העבירות הקיימות ואת תחולתן, נעסוק בסוגיות נבחרות שעלו בפסיקה כתוצאה ממקרים שונים ונדון בהם. כך גם נבחן את מידת הרלוונטיות וההחמרה בחוקים אלו שנעשתה עם השנים.

הרקע לתיקון 52 הוא בשנת 2003 חוקק **חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת 2003-2004)**, **התשס"ג – 2003** (להלן: **"התוכנית הכלכלית"**) בה קבע הכנסת תוכנית חירום כלכלית, לפיה יש להגביר את הצעדים שנקטו בהם לשם גבייה ואכיפת המס וכן החמרת הענישה על משתמטים מתשלומי מס והמסייעים להם. במסגרת התוכנית הכלכלית בוצע תיקון מספר 52, שהוא עקיף לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרתו תוקן סעיף 98 לחוק מיסוי מקרקעין. בתיקון הוספת עבירת הסיוע במסגרת סעיף – סעיף 98 (ג1). החידוש בסעיף הינו בהוספת עבירת הסיוע, המרחיבה הלכה למעשה את האחריות הפלילית החלה מעתה לא רק על הנישום, אלא גם על יועציו המקצועיים<sup>6</sup>, כעורכי דין, רואי חשבון, שמאי מקרקעין וכיוצא בזה, וכל מיופה כוח של הנישום, אשר מסייעים בידיו בהגשת דוחותיו והצהרותיו למנהל ועל כן מרחיב החוק את האחריות הפלילית בפעולת הייצוג בעניין מס שבח, אם כותב מסמך שביודעו שהוא מוסר מידע כוזב ואף החמירו בתי המשפט עם היועצים הם רואי חשבון או עורכי דין בענישתם ואחריותם בסיוע ללקוח לעבור עבירות.<sup>7</sup> העונש מכוח הסעיף הוא מאסר שנתיים או קנס לפי סעיף 61(א)(3) לחוק העונשין או קנס, שהוא פי שלושה מסכום המס שלא שולם בגלל אותה עבירה, הכל לפי הסכום הגבוה יותר.

<sup>6</sup> ע"פ 1182/99 אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל, נד (4) 1

<sup>7</sup> ת"פ 529/99 מדינת ישראל נ' יאיר קלי