

**מועד החיוב במס
(מועד הביול)**

מועד החיוב במס (מועד הביול)

4. מועד החיוב במס (מועד הביול) תוכן עניינים

133	מועד החיוב במס	4
133	מבוא	4.1
133	המועד בו קמה חובת הביול	4.2
134	סמכות המנהל לדחות את מועד ביולו של שטר נאמנות	4.3
134	מועד ביולו של מסמך שהוגש לשומה: 14 יום ממועד מסירת השומה	4.4
135	חתימת מסמכים בחו"ל והשארתם שם (תכנון מס): דחיית מועד חובת הביול	4.5
136	הגדרת "מסמך חייב": האם קיימת הבחנה בין מועד אירוע המס למועד החיוב בביול	4.6

מועד החיוב במס (מועד הביול)

4. מועד החיוב במס

4.1 מבוא

במסגרת הוראותיו, קובע חוק מס הבולים קנסות פיגורים (סעיפים 15(ב)-(ג)) וקנסות בגין ביול לאחר זמן (סעיף 14). החוק אינו קובע מועד לתשלום המס. האם הגשת המסמך לשומה הינה "רשות" בידי הנישום? האם מקום בו בחר הנישום שלא לפנות להליך שומה הוא יהא רשאי להחזיק במסמך מבלי לביילו?

התשובה לשאלה זו האחרונה שלילית. תקנה 7 לתקנות מס הבולים מסדירה את המועדים בהם חל החיוב בתשלום, כאשר מכאן והלאה הופך החייב בתשלום המס לסרבן מס.

4.2 המועד בו קמה חובת הביול

תקנה 7 לתקנות קובעת 3 מועדים שונים לחובת הביול. מועדים אלו מתפלגים על פי אופן הביול ומקום חתימת המסמך:

1. מסמך שיש לביילו בבול מוטבע - יוגש לביול תוך 30 יום מתאריך חתימתו²²³. נזכיר, כי בדיון סביב הגדרת "מסמך" ראינו, כי מועד החתימה הינו מועד חתימת שני הצדדים. משמע מסמך החתום על ידי צד אחד בלבד אינו "מסמך חתום"²²⁴;
2. מסמך שיש לביילו, או שמותר לביילו בבול דבק, בסימן, או בסימן מיוחד - יבוייל לא יאוחר ממועד חתימתו. אלא שלעניין זה קובע מחוקק המשנה כי יראו מסמך כ - "חתום" כבר בשעה בו נחתם, על ידי צד אחד²²⁵;
3. מסמך שנחתם מחוץ לישראל - יבוייל תוך 30 יום ממועד קבלתו לראשונה בישראל²²⁶.

²²³ תקנה 7(א) לתקנות מס הבולים. לדיון בהגדרת מסמך כמסמך החתום בידי שני הצדדים, ראו לעיל, פסקה 3.3.

²²⁴ לדיון בהגדרת "מסמך" לצורכי החוק, ראו לעיל, פסקה 3.3.

²²⁵ תקנה 7(ב) לתקנות מס הבולים.

²²⁶ תקנה 7(ג) לתקנות מס הבולים.

הוראת תקנה 7(ג) לתקנות מס הבולים הדוחה את מועד ביולו של מסמך שנחתם בחו"ל למועד קבלת המסמך בארץ, מעלה שאלה בדבר ביול מסמך שמועד ביולו נקבע בתקנה 7(ב) לתקנות. תקנה 7(ב) לתקנות קובעת, כי ביולו של מסמך שיש לביילו, או שמותר לביילו בבול דבק, בסימן, או בסימן מיוחד, יעשה לא יאוחר ממועד חתימתו על ידי אחד הצדדים. מסמך מסוג זה שנחתם בחו"ל מה יהא דינו? מה יהא מועד ביולו?

נדמה כי ניתן לראות בתקנה 7(ג), "דין ספציפי" ביחס לתקנה 7(ב). מכאן שההסדר הקבוע בתקנה 7(ג) יגבר על זה הקבוע בתקנה 7(ב) ולא ניתן יהיה לחייבו במס אלא כ - 30 יום ממועד הגעתו לארץ. אפשרות נוספת שניתן להציע, היא שתקנה 7(ב) תחול על המסמך מייד עם קבלתו בארץ, אך לא קודם לכן.

4.3 סמכות המנהל לדחות את מועד ביולו של שטר נאמנות

למועדי הביול אותם סקרנו לעיל קיים חריג שנקבע בתקנות מס הבולים על מסמכים (דחיית מועד הביול של שטר-נאמנות). תקנות אלו קובעות כי המנהל מוסמך לדחות (בתנאים שיוורה), את מועד ביולו של שטר-נאמנות²²⁷ עד ששה חדשים מיום חתימתו. מקום בו בחר המנהל להפעיל את סמכותו כאמור תצוין הדחייה על גבי שטר הנאמנות באופן שיוורה המנהל²²⁸.

סמכות זו ניתנה בידי המנהל בכדי לאפשר לצדדים המנפיקים אג"ח על פי שטר נאמנות לבייל את השטר תוך קבלת פטור מביול האג"ח, זאת בהתאם להוראת סעיף 5(ו) לתוספת ב' שהיה תקף באותה עת, וכיום בוטל²²⁹.

4.4 מועד ביולו של מסמך שהוגש לשומה: 14 יום ממועד מסירת השומה

מסמך שהוגש למנהל על מנת שיישום אותו, יבויל תוך 14 יום מתאריך מסירת השומה לידי המבקש²³⁰. חריג להסדר זה הוא מסמך שנישום על ידי המנהל ועל

²²⁷ כאמור בסעיף 10 לתוספת א' לחוק.

²²⁸ תקנה 2 לתקנות מס הבולים (דחיית מועד הביול של שטר-נאמנות).

²²⁹ באופן כללי לעניין זה ראו ע"א 4255/98 שופרסל בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(3) 798; מיסים יד/ה-4.

שומתו מבקשים לערער. במקרה כאמור יבול המסמך בסכום המס שאינו שנוי במחלוקת, בתוך 30 יום ממועד קבלת השומה. היה ונתבקשו על ידי המערער נימוקי השומה, יימנו 30 ימים אלו ממועד קבלת נימוקי השומה. מסיבה זו לכשעצמה אך גם מסיבות של יכולת להתמודד עם השומה, יש הגיון לבקש מראש נימוקי שומה.

4.5 חתימת מסמכים בחו"ל והשארתם שם (תכנון מס): דחיית מועד חובת הביול

כאשר שני צדדים לעסקה מבקשים לחתום מסמך בגין נכס, או דבר אחר בישראל, או לחילופין בגין מעשה שנעשה או עתיד להיעשות בחו"ל, צפוי המסמך להתחייב במס גם במידה ונחתם בחו"ל²³¹. יחד עם זאת השארת המסמך בחו"ל תביא לכך שעל אף שהמסמך עצמו חייב בביול מועד ביולו לא יגיע לעולם. לאור תקנה 7(ג), תכנון מס זה קל לביצוע במיוחד לגופים המקיימים סניף במדינה זרה. יחד עם זאת יכול הוא להתבצע גם בידי גופים אחרים. די שהחתימה תתבצע בחו"ל והמסמך יישמר לדוגמא בכספת, אותה ישכרו הצדדים בבנק בחו"ל. בעניין זה חשוב לזכור ששטחי הרשות הפלסטינאית נחשבים גם כן כ- "חו"ל".

לשאלה האם כל הצדדים למסמך חייבים לחתום עליו בחו"ל נדמה שהתשובה היא שלילית, לאור המסקנות אליהן הגענו בדיון בהגדרת "מסמך" לצורכי החוק, שם ראינו כי לרוב מסמך ייחשב כחתום רק אם יחתם בידי כל הצדדים לו. על כן די בחתימת אחרון החותמים בחו"ל בכדי שהמסמך ייחשב כנחתם בחו"ל ואז יידחה מועד החיוב במס עד להבאת המסמך לישראל.

אלא שיש לזכור, שבמקרים בהם המדובר במסמך המתחייב בביול החל מן המועד בו מתנוססת על גביו חתימה אחת²³², יש להקפיד שכלל החתימות תיעשנה בחו"ל. כך לדוגמא: הסכם ששיעור המס החל עליו הינו 0.4% (סעיף 2 לתוספת א' לחוק), הרי שאם ערך הנשוא קטן מ- 1,250,000 ₪, סכום המס יהא מתחת ל- 500 ₪ ולכן ביול המסמך יעשה בבול דבק. מקרה כאמור נכנס תחת תקנה 7(ב) לתקנות מס הבולים.

²³⁰ תקנה 9(ד) לתקנות מס הבולים.

²³¹ ראו סעיף 2 לחוק.

²³² למקרים אלו ראו תקנה 7(ב) לתקנות מס הבולים.

המסמך מתחייב בתשלום המס במועד בו הוא נחתם על ידי צד אחד. לכן מקום בו רוצים להימנע מתשלום המס יש לבצע את חתימות כלל הצדדים בחו"ל²³³.

עוד מומלץ לטעמנו, לשם הזהירות, שלא להחזיק בארץ העתק או צילום של המסמך החתום שנוטר בחו"ל, וזאת מחשש שהרשויות יבקשו לביילו כהעתק, בהתאם להוראת סעיף 19 לתוספת א'. זהירות זו נדרשת על אף שלדעתנו אין רשויות המס מוסמכות לכך היות וסעיף 19 דן במסמך ש - "לא בויל כדין", ומטרתו להקל על גביית המס במקרה בו הגיע מועד תשלומו אך החייב לא בייל את המסמך. מסמך שטרם הגיע מועד ביולו אינו נכנס בגדרו של מסמך ש - "לא בויל כדין"²³⁴.

4.6 הגדרת "מסמך חייב": האם קיימת הבחנה בין מועד אירוע המס למועד החיוב בביול?

בחוקי המס קיימת פעמים הבחנה בין "מועד אירוע המס", המועד בו קמה ההתחייבות העקרונית במס לבין "מועד החיוב בתשלום המס"; משמע המועד בו על הנישום "להוציא" כסף מכיסו ולהעבירו לרשויות המס. כך לדוגמא בחוק מע"מ דן פרק ו' לחוק במועד אירוע המס; משמע מהו אותו מאורע שעם התרחשותו חל נטל המס על הנישום ומנגד, פרק יג לחוק מע"מ קובע את המועד בו יהא החייב בתשלום המס מחויב בהעברת סכומי המס לרשויות. האם הבחנה מעין זו יכול שתהיה קיימת גם לצורכי חוק מס הבולים? כך לדוגמא נוכל להבחין בין "מסמך חייב במס", כאשר בדרך כלל המדובר במסמך בכתב שנחתם בין שני הצדדים. מנגד מועד אירוע המס יהיה בהתאם למועדים שנקבעו בתקנה 7 לתקנות.

כפי שנראה בדיון בפרק הדין בזהות החייב במס; עד למועד כניסת תיקון סעיף 15 לתוקף (ה - 1.6.2003). הופעל חוק מס הבולים, כאילו היה חוק המטיל "אגרה" ולא "מס". כפועל יוצא, היה מועד אירוע המס בו התחייב הנישום בתשלום, רק מועד הגשת המסמך לצורך קבלת ה"שירות" המבוקש (הגשה כראיה בפני ערכאה משפטית, הגשה לרישום וכו'); כך בפועל ברוב המקרים לא הייתה קיימת הבחנה בין היות המסמך חייב במס (אירוע המס) למועד החיוב בתשלום המס (מועד התשלום).

עתה לאחר התיקון כאשר קבועה זהות החייב בביול ביחס לכל אחד מהמסמכים ואופיו של החוק; או לכל הפחות אופן הפעלתו של החוק שונה מ - "אגרה"

²³³ לקביעת אופן ביולם של המסמכים השונים, ראו הטבלה להלן, נספח ט'.
²³⁴ לדיון בסעיף 19 לתוספת א' ובביול כפל והעתק, ראו לעיל, פסקה 3.13.

אלתר, ליבוביץ, שרון – חוק מס הבולים

ל - "מס"²³⁵; ניתן לקבוע הבחנה ברורה בין מועד אירוע המס (קיומו של "מסמך חייב" – מסמך בכתב החתום על ידי כלל הצדדים) למועד החיוב בביול – מועד תשלום המס. להבחנה זו עשויה להיות נפקות במקרים מסוימים כאשר החוק או התקנות דנים דווקא במסמך שאינו חייב במס. לדוגמא, האם ניתן לבקש החזר מכוח תקנה 14(א)(1) בגין מסמך שמועד ביולו טרם הגיע אך ביולו כבר בוצע?²³⁶ דהיינו, השאלה המדויקת כאן הינה ממתי מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות שלאחריה על פי הדין לא יהא ניתן לתבוע עוד את השבת המס ששולם.

²³⁵ לדיון בהבחנה בין "מס" ל"אגרה" ובשינוי שחל בדרך יישומו של החוק, ראו להלן פסקה 5.3.

²³⁶ לדיון בשאלה זו ראו להלן, פסקה 6.5.8.

מועד החיוב במס (מועד הביול)