

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

גיליון 509 יום ה' 24 בספטמבר 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

תזכיר חוק שינוי הרכב ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

הועדה באמצעות פיקוח על מינויים ובדרך של קביעת כללים למניעת ניגוד עניינים, לא צלחו קיים חשש סביר שניסוח כללים מחמירים בדבר איסור ניגוד עניינים שיחול על חברי הועדה, שעשוי לפתור את בעיית ניגוד העניינים, לא יאפשר, למעשה, מינוי מועמדים בעלי נסיון בתחום המיסוי, כנדרש למילוי התפקיד, ויגרום לכך שלא ניתן יהיה למנות חברים שיש להם מומחיות בתחום, שכן כל מי שיש לו מומחיות כאמור עשוי להיות נגוע בניגוד עניינים."

◆ לפיכך מוצע בתזכיר החוק: לשנות את הרכב ועדת הערר, כך שהועדה לא תהיה מורכבת משלושה, אלא שהרכבה יהא דן יחיד שהוא שופט בית משפט מחוזי מכהן, או שופט בדימוס של בית משפט מחוזי, שימנה שר המשפטים.

◆ להערכת משרד האוצר, השינוי כאמור יבטיח קיום מנגנון יעיל לקיום ביקורת שיפוטית על החלטות מנהל מיסוי מקרקעין, יביא לשכלול התהליך השיפוטי ולשיפור אופן ניהול הדיונים, ויהיה נקי מבעיות ניגוד העניינים כמפורט לעיל. יובהר, כי גם שומת מס הכנסה לפי פקודת מס הכנסה, נדונה בפני דן יחיד בבית משפט מחוזי. כפי שמצויין בתזכיר- בעקבות אישור החוק צפוי גידול בהכנסות המדינה, אך קשה לאמזו.

◆ ביום 6.9.09 הופץ ע"י משרד האוצר, הלשכה המשפטית של אגף כלכלה והכנסות המדינה **תזכיר חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' ... (שינוי הרכב ועדת ערר), התשס"ט 2009.**

◆ כידוע, סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי: **"הרואה עצמו מקופח מהחלטת המנהל רשאי ... לערור עליה לפני ועדת ערר"**. סעיף 89 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את הרכב ועדת הערר וסמכויותיה- ועדת ערר מורכבת משלושה נציגים: **"שופט שיהא יושב ראש הועדה, ושני חברים שלפחות אחד מהם הוא נציג הציבור"**. כמו כן, סמכויות הועדה הן רחבות מאד, למעט הגדלת השומה.

◆ עפ"י תזכיר החוק (והדברים מובאים כאן כלשונם):

"במהלך השנים שבהן פועלות ועדות הערר, נשמעה בקורת על הרכב הוועדות לנוכח האפשרות לניגוד עניינים של חברי הועדה. חלק מחברי הועדה אינם שופטים מקצועיים, אלא עורכי דין, שמאים ורואי חשבון, העשויים לשמש גם כמייצגים של לקוחות בעלי אינטרס דומה לזה הנדון בפניהם, בפני רשות המיסים, בפני בתי המשפט ובפני ועדות ערר אחרות. נסיונות שנעשו בעבר לשמור על אי תלות של חברי

תקנות קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה

◆ דבר נוסף שנקבע בתיקון הוא שבמקרה של "שירשור" הלוואה מחברה לחברה, כאשר ההלוואה הניתנת לחברה הינה באותם התנאים לפיהם נלקחה ההלוואה המשורשרת ובאותה ריבית, במקרה כזה שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה יהיה בגובה שיעור הריבית שמשלמת החברה המלווה על ההלוואה שלקחה, וכל זאת בתנאי שההלוואה המשורשרת אינה מקרוב.

◆ ביום 17.9.2009 התפרסמו ברשומות, בקובץ תקנות 6813: **תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י) (תיקון), התשס"ט - 2009.** עפ"י התיקון שיעור הריבית על הלוואות בשי"ח, שהיה עד כה קבוע על 4% שנתית יעמוד על שיעור של 3.3% לשנה נכון להיום, כמו כן, שיעור הריבית על הלוואות צמודות מדד ישתנה כנגזרת של 75% מ"שיעור עלות האשראי המרבי" שיפרסם בנק ישראל בחודש דצמבר בכל שנה.



הטבות מס להשכרה למגורים – חלק ב' רז איצקוביץ ר"ח (משפטן) המחלקה המקצועית – רשות המסים (*)

בני זוג יכולים להחזיק כמות נכבדה של דירות בבעלותם (אף למעלה מ-20! באיזורי פריפריה), ולא להידרש לדווח על כך. לטעמי קיים לפחות חשש סביר כי הפעילות הנדרשת להחזקת מספר רב כזה של דירות מצריכה בדיקה:

1. לגבי המקורות מהם הגיעו הדירות - הצהרת הון.
2. לגבי השאלה האם פעילות ההשכרה מגיעה לידי עסק.
- לטעמי יש מקום לבטל או לחלופין להקטין משמעותית את התקרה.

◆ תכלית הטבות המס משכירות:

הטבות המס נולדו כצורך שעה לפתרון מצוקת הדיור לעליה הגדולה מברית המועצות לשעבר וזאת גם במחיר של הטבות מס לבעלי ההון. על פי פירסומים של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה: "שיעור גידול האוכלוסייה בישראל היום מזכיר את קצב גידול האיטי בשנות ה-80, ערב העלייה הגדולה ממדינות ברית המועצות לשעבר". לטעמי הצורך בהטבות המס, לפחות באיזור תל אביב, מתיתר והישארותם גורמת:

1. עליה במחירי הדיור - הנגרמת מביקושי יתר לדירות של משקיעים לאור יצירת אפיק פטור ממס.
2. ירידה במחירי השכירות באיזור תל אביב - התכנסות של צעירים באיזור המרכז ואי מעבר של הון אנושי לפרפריה שהיה נגרם אם היו עולים מחירי הדירות בתל אביב, והדבר שקול למתן זיכוי לישובי ספר לפי סעיף 11 לפקודה לתל-אביב.

◆ סיכומו של דבר:

המחוקק, אשר טובת הציבור עמדה לנגד עיניו, הפעיל את הכלים שעמדו לרשותו והעניק הקלות ביחס להכנסות הנובעות מהשכרה למגורים. יחד עם זאת, ברשימה שהובאה לעיל, ניסיתי להראות שבאמצעות תכנוני מס פשוטים, מרוקנים מתוכן את מטרם הסוציאלית של הקלות אלו, ומאמצים פרשנויות קיצוניות להפחתת תשלומי המס. לטעמי יש לבצע רוויזיה שלמה בכל נושא ההקלות וההטבות להשכרת דירות ועל סמך הניסיון הרב שנצבר עד עתה בנושא זה, להגדיר מחדש את המטרות שלקידומן מיועדות הטבות, לקבוע איזורי עדיפות לאומי שבהם ינתנו ההטבות רק בהם (כדוגמת ישובי הפיתוח לפי סעיף 11 לפקודה), ולנסח חוק פשוט וברור שימנע את כל אותם תכנוני מס, כפי שפורטו לעיל. כמו כן, לטעמי יש לקבוע קריטריונים נוספים, כדוגמת מספר דירות, מספר שוכרים או האיזור בהם הדירות נמצאות, אשר יחייבו בהגשת דו"ח לרשות המיסים.

* האמור משקף את דעת הכותב בלבד ואינו מהווה את עמדת רשות המסים.

◆ מסלול מס 10% ומסלול הפטור - במקביל:

סוגיה נוספות בנושא השכרת למגורים, דנה בשילוב שבין סעיף 122 לפקודה עם מסלול הפטור. השאלה שעולה הינה: האם יש לבחון את הזכאות לפטור או לשיעור מס של 10% ביחס לכל דירה בנפרד או ביחס לסך ההכנסות מדמי שכירות? דהינו, האם ניתן ליישם את סעיף 122 לפקודה לגבי חלק הכנסת דמי השכירות החייב במס מעבר לחלק דמי השכירות הפטור ממס או האם ניתן לגבי דירה אחת לנצל את מסלול הפטור ולגבי דירה שניה את מסלול מס 10%.

לטעמי, מכיוון שאחד מהתנאים להנות משיעור מס של 10% הינו, שכנגד סך ההכנסה מדמי השכירות (לפי חוק הפרשנות, התשמ"ג, מקום שנקבע הוראה לגבי יחיד מתייחסת גם לרבים) לא נדרש, בין היתר, פטור ממס, הרי ששילוב שני המסלולים אינו אפשרי, ללא קשר באם הכנסת דמי השכירות נובעת ממקור אחד (דירה אחת) או מכמה מקורות (מספר דירות). לגבי אלה הגורסים שיתן ליישם לגבי כל הכנסת שכירות מכל דירה בנפרד מסלול מס מוטב נפרד, הרי שלדעתי פרשנות זו יוצרת אפליה בין אדם המשכיר דירת אחת גדולה לשוכר אחד לבין אדם המשכיר מספר דירות קטנות למספר שוכרים.

◆ מסלול מס 10% ומסלול הפטור - התנאי העסקי:

תנאי נוסף לזכאות למסלול מס 10% ולמסלול הפטור הינו, שההכנסה של היחיד מההשכרה אינה מגיעה לכדי עסק לפי סעיף 12(1) לפקודה. לטעמי המחוקק לא התכוון לתת הקלות לגבי הכנסות מדירות המיועדות לשמש להשכרה בהיקף שיגיע לכדי עסק של השכרה למגורים, אלא להכנסות מדירה המיועדת לשימוש פרטי, למגורים של יחיד או של משפחה ברצף, לתקופות ארוכות. לנוכח העובדה כי השכרת דירות מגורים לטווח קצר הינה זולה (בין היתר עקב הטבות המס), הרי שהשכרות אלו הופכות להיות תחליף, ומהוות תחרות לאכסניות או בתי מלון או כמעונות סטודנטים, כאשר בשנים האחרונות, בעיקר באילת, נתניה והרצליה נפוצה רכישה של דירות נופש המשמשות להשכרה לתיירים או לאנשי עסקים מחו"ל לתקופות קצרות, במסווה של השכרה למגורים. לטעמי, מכיוון שאופן השימוש בדירה אינו במהותו למגורים ואינו עונה על התכלית של עידוד השכרה למגורים משפחות לעומת עידוד תירות או לימודים אקדמאיים - אין זכאות למסלול מס 10% או מסלול הפטור.

◆ תקנות הדיווח:

תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, מכוח סעיף 134 לפקודה, מאפשרות במסלול מס 10% לא לדווח עד לתקרה של 300,000 ₪ דמי שכירות בשנה לכל אחד מבני הזוג ותיקרה של 50,000 ₪ במסלול הפטור. דהינו



העברת הפסד יציר חוק התאומים לשנה בה לא מוחל החוק עמ"ה 1062/02 גזית החזקות נ' פ"ש ת"א 4

מטרה להשיג יתרון מס, בעוד שאת החלת הוראות החוק בשנת 99 נכפתה עליה מכח תיקון 11.

ביהמ"ש המחוזי בת"א – כב' הש' אלטוביה:

◆ מדברי ההסבר של הוראות סעיפים 6 ו-32 לחוק התאומים עולה, כי איתורו של הפרש ראלי, תכליתו נטרול הגנה כפולה. כך, אם ניירות הערך נרכשו מהון עצמי אשר זוכה להגנה מכוח הוראת החוק. מאידך, תוספת הפרש שלילי (יצירת הפסד) יוצרת מגן לרבות מפני שחיקת ההון העצמי בעתות אינפלציה, בתוך מתחם חוק התאומים. מע' האיזונים שבחוק התאומים היא מערכת אשר ברגיל היא מערכת סגורה. שימוש בכלי מגן שבחוק, "מחוץ" לחוק, ייצור ברגיל חוסר איזון, כגון הגנה כפולה. עמדת המשיב, הרואה במהלך זה מהלך שאין לאשרו, אינה מצריכה התערבות ביהמ"ש, משום שהיא עולה בקנה אחד עם תכלית חקיקת המיסוי בתנאי אינפלציה. **בעניין ערכים** בביהמ"ש העליון הוגדרה תכלית 6 לחוק ככזו אשר נועדה לספק הגנה חשבונאית וכלכלית מידתית ומצומצמת ולא הגנה יתרה. מעבר משיטה של מע' איזונים של חוק התאומים לשיטה בה המע' מנוטרלת, יוצרת עיוות פסקאלי ויתרון שלא מן העניין לנישום, ויש בה משום ניצול לרעה של תכלית החוק. אין מדובר לא בנכס שהוא הפסד של ממש, אלא בהפסד מדומה – הפסד על הנייר. הצגת המערערת את ההפסד "על הנייר" כנכס ושליטת ההכרה בהפסד כפגיעה בקניינה, היא בכל הכבוד, התעלמות מהמערכת הכוללת המאזנת בין הגנות יתרות לבין שחיקה יתרה המוסדרת בחוקי המיסוי בתנאי אינפלציה, ובכלל זה חוק התאומים.

◆ בדברי ההסבר לחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) התשמ"א 1981, שאוזכר לעיל, מובהר כי אין בחוק כדי לתקן את הפקודה, אלא מדובר בחוק נפרד שישתלב עם הוראות הקיימות בפקודה, ומתוך הנחה שבתקופה שבה שיעור האינפלציה לא יהיה כה משמעותי לא יהיה צורך במערכת ההוראות הכלולות בו. יש בכך כדי להבהיר, כי השענות המשיב על הוראות הפקודה בקשר עם התרת העברת ההפסד, בדין היא, וכמו כן, דברים אילו תומכים בעמדת המשיב, כי חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה ובכלל זה חוק התאומים, נתפסו כחוקים זמניים ועל רקע זה יש להבין את הוראות המשך התחולה שבסעיף 32(ג)(3) לחוק התאומים.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 15.09.09

ב"כ המערערת: עו"ד י. אלישע, עו"ד ר. גזית.
ב"כ המשיב: עו"ד ר. מיוחס.

◆ המערערת רכשה ביום 14.12.93 מניות מדינה בחברת מ.ג.ן. משאבי גז ונפט בע"מ (מ.ג.ן.) אשר מניותיה נסחרות בבורסה. עלות רכישת המניות עמדה על סך של כ- 8 מליון ₪, ושווי המניות עלה מיום הרכישה ועד ליום 31.12.1993, על פי שוויין בבורסה לאותו מועד והגיע לסך של כ- 27 מליון ₪. בשנת 93, ועל פי בחירה שהוקנתה לה בדין, לא יישמה המערערת את הוראות חוק התאומים, ועל כן לא מוסתה בגין עליית ערך המניות. בינואר 94 מכרה המערערת חלק ממניותיה במגן ובתמורה קיבלה סך של כ- 5.6 מליון ₪. ביום 31.12.94, שווי הבורסה של החזקות המערערת במ.ג.ן. היה כ- 2.2 מליון ₪ בלבד. במסגרת הדוח לשנת 94 שגרה המערערת מכתב בוא הודיעה למשיב על בחירתה להחיל את הוראות חוק התאומים על חישוב הכנסתה החייבת, וכן הודיעה, כי היא בדעה שלא להחיל את חוק התאומים על חישוב הכנסתה בשנת 95. בדוח על הכנסותיה בכל אחת מהשנים 95-98, הציגה המערערת "הפרש ראלי" – בלשון סעיף 6(ג) לחוק קודם ביטולו בתיקון 11 לחוק, מני"ע לקיזוז בסך של כ- 22.4 מליון ₪. כתוצאה מיישום הוראות סעיף 6 לחוק בשנת 94 ויצאתה מתחולת החוק בשנת 95, נוצר למערערת הפסד בגובה הסכום האמור.

◆ בשנת 99, כתוצאה מכניסתו לתוקף של תיקון 11 לחוק התאומים, חויבה המערערת להחיל על עצמה את החוק, ולמן שנה זו ועד שנת 01, דיווחה המערערת על רווחים ריאליים, אשר כנגדם דרשה את ההפסד המועבר שנצבר לה בשנות המס עד לשנת 99.

◆ **לטענת המערערת,** מקום בו נוצר לנישום הפרש ראלי בשנת המס לגביה חל חוק התאומים, אזי סכום זה יועבר ויקוזז החל משנת המס שלאחריה, זאת גם מקום בו בשנה שלאחרי אותה שנת מס, אין החוק חל עוד על הנישום, שכן הוראות סעיף 6(ג) לחוק ממשיכות לחול גם מקום בו החוק חדל לחול. על ההפסד לעבור משנה לשנה, כשהוא מתואם לפי עליית המדד. הסעיפים אינם מבחינים בין הפרש שנוצר ממימוש בפועל של ניירות ערך להפרש ראלי שנוצר שהוא יציר חוק התאומים אף בלא מימוש בפועל. לו היה לה רווח חשבונאי בסוף שנת מס כתוצאה מהחלת הוראות החוק ורווח זה היה ממוסה, הרי שבעת מימוש ממש של ניירות הערך, לא היה נקבע מחיר מקורי בהתאם, אלא שהיה נקבע הרווח במימוש כנגזר מהמחיר המקורי ששולם בפועל. בקביעת הרווח החב במס באירוע המימוש לא היה נלקח בחשבון אותו רווח שכבר מוסה בשל החלת הוראות החוק. בנוסף, אי הכרה בהפסדיה המועברים של המערערת יוצרת אנומאליה לא ראויה. את הבחירה שלא להחיל את החוק בשנת 95 קבלה לאור העדרה של פעילות בחברה, ולא מתוך



העיתון המקצועי לענייני מסים

תמורה בגין מניות הנסחרות בבורסה

ע"מ 623/04 צפרייר בכנר ואח' נ' פ"ש עכו

הסבירות היא, כי בית המשפט יאמץ גם ממצאיו, אלא אם כן יצביעו הצדדים על סיבה בולטת לעין, שיש להימנע מלעשות כן.

♦ חוות הדעת הסתמכה על הדוחות הכספיים של המערערות, מצד אחד, ונתוני השוק, מצד שני. אין כל מקום לערער על הדוחות הכספיים שהוצגו. טענות כנגד מהימנותם של הדוחות, כאשר מדובר בדוחות מבוקרים עם חוות דעת חלקה של רואה החשבון, אינה יכולה להישמע מצד המשיב, בהעדר ראיות סותרות, ובוודאי שערער כזה, אינו יכול להישמע מטעמים של המערערות.

♦ המערערים טענו, כי מחיר המניה כפי שנקבע בחוות דעת המומחה, אינו משקף את מחיר השוק, וכי המומחה לא נתן דעתו לעובדה שהעסקה נעשתה מחוץ לבורסה, וכן לנתונים סובייקטיביים ספציפיים אחרים שאפיינו אותה עסקה.

♦ אין לקבל טענה זו. המומחה בחוות דעתו לא התעלם מהיות העסקה מחוץ לבורסה. הערכותיו התבססו כאמור בעיקר על הדוחות הכספיים של החברה והנתונים האישיים שלה, לאורך מספר שנות פעילות. המומחה הבהיר באופן מפורש, כי אינו מסתמך על נתוני הבורסה. המומחה הודה, כי עסקאות כאלה בחברות ציבוריות, מביאות להערכת מחיר העולה על מחיר הבורסה, כתוצאה ממרכיבים שונים, סובייקטיביים ואחרים, ששיעורם נלקח בחשבון ונקבע בין מוכר מרצון לקונה מרצון. ואכן במקרה דנן, שווי המניה, כפי שנקבע על ידי המומחה (4.12 ש"ח למניה), עלה באופן משמעותי משוויה בבורסה (3.284 ש"ח למניה).

השאלה הנוספת היא, אם יש מקום במקרה דנן לחרוג מן הכלל ולראות את המחיר החוזי כתמורה הקובעת. שאלה זו כוללת בתוכה התייחסות לשאלה, אם אכן הוכיחו המערערים קיומם של התנאים לתחולתו של החרוג. התשובה המתבקשת היא שלילית.

♦ התוצאה מן האמור היא, שיש לקבוע את שווי המניה על פי חוות דעת המומחה ולהעמידה על 4.12 ש"ח למניה. בחוות הדעת האמורה, נלקחו בחשבון הרכיבים האובייקטיביים והסובייקטיביים של העסקה הנדונה. חוות דעת זו נתמכת גם בבחינת עסקאות מושוות, וכן עומדת במבחן הזמן.

♦ בנוסף, לצורך בחינת השאלה - אם אכן מדובר ברכש שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, נבחנו רכישות קודמות שנעשו. המסקנה הייתה חיובית, באופן שנמנעת החלת החרוג לכלל.

תוצאה:

♦ הערעור התקבל בחלקו.

ניתן ביום 31.8.09

ב"כ העורר: י.מהולל, עו"ד (רו"ח) ואח'.

ב"כ המשיב: ר.ליפשיץ, עו"ד.

♦ המחלוקת מתמקדת בשאלה, מהו גובה התמורה של מכירת מניות הנסחרות בבורסה, בגין עסקת הרכש שנעשתה, לצורך פטור ממס על רווח הון, לפי סעיף 97(ג) לפקודה.

למערערת נקבעה שומה בצו לשנת המס שבערעור, שבמהותה נוגעת לקביעת מחיר המניה הראוי בעסקת מכירה של 9.7% מהון המניות של חב' קיש קירור בע"מ (663,149 מניות), שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב, לחב' צ.ב.א.י. החזקות בע"מ, שהיא חברה קשורה, בעסקה מחוץ לבורסה.

בשומה שהוציא המשיב למערערים, צמצם המשיב את הפטור ממס המגיע לעסקת המכירה הנ"ל, לסכום שנגזר ממחיר המניה בבורסה ביום המכירה, כאשר התמורה העודפת על מחיר זה נקבע כרווח הון חייב במס, או לחילופין כדיבידנד.

♦ לטענת המערערים, סעיף 88 לפקודה המגדיר תמורה מהי, קובע כי זו צריכה להיקבע לפי השווי הכלכלי. בצידו של הכלל נקבע החרוג, שלפיו אם שוכנע המשיב, כי התמורה נקבעה בתום לב מבלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים, תהיה התמורה המחיר שנקבע. שער המניה בבורסה אינו רלבנטי, משהוא לא משקף את ערך השוק.

♦ לטענת המשיב, יש להחיל את הכלל, לפיו התמורה צריכה להיקבע על-פי שווי השוק. החרוג, התמורה החוזית - לא הוכחה תחולתו. המשיב סבור, כי יש ללמוד על התמורה לפי שווי המניות בבורסה ביום המכירה. מסקנה זו מתחזקת לאור אפיון של העסקאות להשוואה. לחילופין, מסכים המשיב לקבל את הערכת השווי כפי שנעשתה ע"י המומחה מטעם בית המשפט.

♦ אין לקבל את התמורה החוזית בגין מכירת המניות נשוא הערעור. תמורה זו הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים. יחסים מיוחדים אלה השפיעו על התמורה, שכן בניגוד למחיר הבורסה ולמחיר העולה מעסקאות להשוואה, נמכרו המניות לחברה הקונה במחיר כפול כמעט. לטענת המשיב, מחיר זה לא נקבע בתום לב. מטרת המחיר הגבוה הייתה ניצול הפטור לו זכאי המערער לפי סעיף 97 ג' לפקודה באופן מקסימאלי.

בימ"ש מחוזי חיפה - כב' הש' ס' נשיאה
ש. וסרקרוג:

♦ כאמור, הכלל הוא כי התמורה בעסקה, על פי סעיף 88 לפקודה, צריך שתיקבע לפי שווי שוק.

♦ לצורך כך, מונה מומחה מטעם ביהמ"ש - רו"ח לוגסי. המומחה מונה לאחר שהצדדים הסכימו, שלא להגיש חוות דעת מטעמים. בחוות הדעת הועמד ערך המניה על כ-4.12 ש"ח למועד העסקה (6/3/01).

יש לקבל את חוות דעתו של המומחה על כל חלקיה. משמינה בית המשפט מומחה כדי שזה יספק לבית המשפט נתונים מקצועיים נדרשים להכרעה לדיון,



העיתון המקצועי לענייני מסים

מימון דירה ע"י ההורים נחשבת כמתנה מושלמת
 וע 9082/08 דוד בלט נ' מנהל אגף מיסוי מקרקעין

הדירה שמומנה כולה על ידי הורי העורר במתנה, הוסכם בין הצדדים, ללא מרכיב הקרקע, סך של 493,046 ₪. מחיר זה משקף את שווייה במועד בו נסתיימה בנייתה.

◆ ביהמ"ש קבע, כי לא יעלה על הדעת כי מקום שבו קיבל העורר במתנה מהוריו את כל הכספים לקניית המגרש ולבניית הדירה, הוא לא ייחשב כמי שיקבל את הדירה במתנה. משניתנה תמורת הדירה בשלמותה במתנה על ידי ההורים, אין להיזקק להוראות סעיף 149(ג)(1) לחוק. לא נטען ולא הוכח שהעורר תרם משלו לקניית המגרש ולבניית הדירה. אף ללא הוראת הסעיף, ברי כי הדירה נרכשה ונבנתה כולה במתנה על ידי ההורים.

◆ בע"א 3095/91 עמנואל לידור ואח' נ' המנהל, לעניין חוק מס שבח תשכ"ג – 1963 פס"ד מז(5) עמ' 816 בעמ' 823: "...לדידי, הוראת סעיף 149(א) עניינה הן במתת עין והן במתת כסף. ואולם במה דברים אמורים במקום שנתנה מתת עין מושלמת – דירה שלמה "דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה" או מתת כסף לרכישתה של דירה שלמה". ורק במקום שניתנה מתת כסף המכסה רכישת דירה רק בחלקה חל סעיף 149(ג)(1).

◆ במקרה דנן, ניתנה לעורר מתנה מושלמת ולא נתקיימו בו התנאים האמורים בסעיף 149(א) לחוק – הדירה לא שימשה דרך קבע למגורים ולא חלפה תקופת השנים הקבועה בסעיף. הרי, שאין הוא זכאי לפטור המבוקש על ידו מתשלום מס שבח.

◆ פרופ' הדרי, תוך הפניה לפס"ד לידור בספרו, מיסוי מקרקעין כרך א' מהד' שנייה סעיף 6.166 בסעיף 602 כותב כי: "במקרה בו ניתן במתנה מלא סכום רכישת הדירה לא חל סעיף 149(ג)(1) על תנאיו אלא סעיף 149(א) ויש לראות בדירה שנרכשה דירת מתנה".

◆ ביהמ"ש קבע, כי המסקנה המתבקשת היא שהיה על העורר להמתין במכירת הדירה עד שיחלפו 3 שנים מיום גמר בנייתה ב- 01.11.04 ועד למכירתה. המכירה במקרה דנן נערכה ב- 13.02.06 בטרם חלפה תקופת הצינון הקבועה בחוק ועליו החובה לשלם את המס.

התוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום: 13.8.09.

◆ בתאריך 27.12.2000 קנה העורר רבע מהחלקים של חלקה 161 בגוש 11193 שהפכה בעקבות תוכנית הפרצלציה לחלקה 266 בגוש 11193 בחיפה. הקניה הושלמה בתאריך 15.02.01.

תמורת המגרש הנ"ל שילם העורר 197,560 דולר ששוויו השקלי ליום הרכישה היה 790,335 ₪. ביום 25.03.02 כרתו העורר כבעלים של המגרש ובעלי חלקה צמודה, חלקה 265 בגוש הנ"ל, הסכם חלוקה ושיתוף לשם בניית שני בניינים בני 8 דירות כל אחד על המקרקעין. כל התשלומים עבור רכישת הקרקע ועבור הבניה, שולמו על ידי הורי העורר.

◆ לפי הסכם החלוקה והשיתוף, היה העורר זכאי לקבל לבעלותו הייחודית בבניינים שייבנו דירה בת 3 חדרים בקומה שנייה ודירת פנטהאוז בקומה שלישית, שהיא נשוא ערר זה (להלן: "הדירה"). בניית הדירות נמשכה משנת 2002 עד שלהי שנת 2004. הבניה הושלמה בתאריך 01.11.04. ביום 13.02.06 מכר העורר את הדירה וביקש פטור ממס שבח על יסוד האמור בסעיף 149(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") הקובע, כי "המוכר דירת מגורים מזכה יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה: (1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס..."

◆ המשיב דחה בקשה זו בהסתמכו על סעיף 49 לחוק הקובע כי "א" על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה. "ו" אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו ארבע שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה – שלוש שנים מיום שנעשה בעלה".

ביהמ"ש המחוזי בחיפה - ועדת ערר מס שבח מקרקעין: מ. סלוצקי - נשיא בדימוס, ג. יחזקאלי - גולן - רו"ח, ש. פסטנברג - רו"ח:

◆ סעיף 149(ג)(1) לחוק קובע לעניין סעיף זה, כי "(1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישתה כקבלתה במתנה". המגבלות שנקבעו בסעיף זה, כמו המתנה ומשך תקופת הצינון שנקבעה בסעיף, יחולו עד אשר היא זכאי למכרה בפטור ממס, וזאת, אף אם היה זכאי לפטור אלמלא דירת המתנה. אין מחלוקת כי הוריו של העורר נתנו לו במתנה כספים לרכישת המגרש הנ"ל וכספים לבניית הדירה הנ"ל.

◆ באשר לרכישת המגרש הוצגו שיקים בנקאיים המהווים את תשלום מחירו. באשר לעלות בניית



רו"ח גוזמן יוצא לדרך

האסיפה הכללית השנתית ה-78 של **לשכת רואי חשבון** נעלה ביום ה' 17.9.09 בערב בהכרזה על נשיא הלשכה הנבחר **רו"ח יגאל גוזמן** וחברי הוועד המרכזי החדש. רו"ח גוזמן אמר באסיפה, כי על הוועד המרכזי המשלב אנשים בעלי ניסיון ואנשים חדשים עם השקפה חדשה, לאחד כוחות ולהירתם במשותף למשימות והאתגרים שעומדים בפני המקצוע בשנים הקרובות. הנשיא היוצא **רו"ח ראובן שיף** בירך את גוזמן ואמר, כי הלשכה היא מפוארת ומוערכת וזו זכות גדולה לנבחרים להמשיך ולהוביל את החברים בדרך העשייה, ההישגים וההצלחות. בין מאות האורחים שהגיעו לברך את גוזמן ולהיפרד משיף בארוחה, בלטו: **שר המשפטים נאמן ושר התיירות מיסז'ניקוב**, שופט בית המשפט העליון **יורם דנציגר** והרב הראשי **יונה מצגר**.

האופנוענים נגד העלאת תעריפי הביטוח

כל מי שגר באיזור המרכז בודאי הרגיש את פקקי התנועה שיצרו רוכבי אופנועים ביום 23.9.09 במחאה על העלאת מחירי הביטוח לכלי רכב דו-גלגליים. שתי קבוצות של אופנוענים יצאו בנסיעה איטית מראשון לציון ומהרצליה לכיוון תל אביב והמשטרה אף חסמה את אחד מנתיבי הנסיעה בעבור המוחים. אירועי המחאה התקיימו במקביל גם בחיפה ובאילת.

בענין זה **פרסם ביום 17.9.09** המפקח על הביטוח, **ידין ענתבי**, חוזר הקובע, שהחל מיום 1 בנובמבר 2009 תהיה הדיפרנציאציה בתעריפי ביטוח חובה לאופנועים גדולה יותר. המהלך יגרום לכך שנהגים מבוגרים בעלי וותק נהיגה וללא היסטוריית תאונות והרשעות ישלמו פרמיות נמוכות יותר, ואילו נהגים צעירים בעלי וותק נהיגה נמוך עם היסטוריית תאונות והרשעות ישלמו פרמיות גבוהות יותר. לאחר השינוי מבוטחים זהירים ישלמו כ-50% פחות ממבוטחים מסוכנים החוזר מופיע באתר **משרד האוצר** – אגף שוק ההון (לנוחיותכם, **רצ"ב קישורת לחוזר**).

פתיחת משרדי השומה ב- 30.9.09

לפי **הודעת רשות המסים**, עפ"י הוראת הביצוע 6/2009 בנושא "נוהל מתן ארכות להגשת דוחות מס הכנסה לשנת 2008" מיום 22.06.2009 משרדי השומה יפתחו ביום ד' ה- 30.09.2009 **עד השעה 19:00** לצורך קבלת קהל. הארכת שעות קבלת הקהל נועדה לאפשר קבלת דו"חות מס הכנסה שנתיים לשנת 2008.

כולם "עברו לגור" בדימונה

משרד חקירות מס הכנסה ירושלים והדרום, חוקר בחודשים האחרונים תושבים, אשר על פי החשד, דרשו הטבות מס בגין מגורים בעיירות פיתוח באזור הדרום. עפ"י הודעת הרשות המסים, בחקירה נמצא, כי תושבי ערים אחרות כגון: באר-שבע, אשדוד, רמת גן ועוד, דרשו הטבות מס תוך שהם מצהירים דיווחים כוזבים על תושבות בדימונה וישובים נוספים בדרום המזכים בהטבות מס בשיעור של 20%. המקרים נבדקו והועברו להמשך טיפול במשרד **פקיד השומה באר-שבע**, החשודים נהנו מהטבות מס של למעלה ממאה אלף ש"ח. בעקבות החקירות, נדרשו הנחקרים לסור למשרד השומה באר-שבע וחלקם הסדיר את חובותיו ושילם את הטבת המס ממנה נהנה שלא כדין. משרד חקירות מס הכנסה בירושלים מודיע כי בכוונתו להמשיך ולטפל במקרים דומים של קבלת הטבות מס תוך הונאת רשות המסים.

רבנים ללא תמורה

בבדיקה שנערכה במשרד היועץ המשפטי לממשלה, מני מזוז, בעקבות פרסומים ותלונות על תופעה של קבלת כספים שלא כדין ע"י רבנים עבור עריכת חופות, הסתבר כי לא קיימים כללים בסוגיה זו וגדרי המותר והאסור אינם ברורים. נערכה עבודת מטה משותפת עם הרבנות הראשית והמשרד לשירותי דת, לגיבוש כללים והנחיות בדבר גרי המותר והאסור בתחום זה, אשר יופנו לכלל הרבנים עובדי הציבור. כראש הצוות המשותף שימש **מר שי ניצן**, המשנה לפרקליט המדינה (תפקידים מיוחדים). לאחר עבודת המטה, פורסמו ההנחיות: **הגבלות על רבנים עובדי ציבור בקבלת תמורה עבור עריכת חופות ועבודה פרטית**. במסגרת ההנחיות נקבע, כי לרב עיר, מועצה מקומית או אזורית, רב ישוב ורב שכונה, אסור לקבל תמורה עבור עריכת חופה, כאשר אחד מבני הזוג מתגורר בתחום ישובו. במקרה והחופה מתקיימת 15 קילומטר מחוץ לגבולות תחום כהונתו, רשאי הרב לקבל החזר הוצאות נסיעה ובמרחקים מסוימים גם דמי ביטול זמן. עוד נקבע, כי רב עובד ציבור יוכל לקבל תמורה עבור עריכת חופה רק כאשר שני בני הזוג מתגוררים מחוץ לתחום כהונתו, ובתנאי שקיבל היתר לעבודה פרטית. רב רשאי לקיים לכל היותר שתי חופות בערב אחד, ורק אם ברור שלא יקרה מצב בו יאחר לחופה השנייה עקב עריכת החופה הראשונה. בכל מקרה הובהר, כי על תמורה שמקבל רב בעבור עריכת חופה או בעבור עבודה פרטית, יש לדווח לשלטונות המס.

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



מערכת העיתון תשמח לקבל פינות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ותנאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.