

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

גיליון 510 יום ה' 1 באוקטובר 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

פניה לרשות המסים: הוראת השעה – 12% מס על דיבידנד.

חלוקת דיבידנד בשיעור מס מופחת (12%) – רק ליחיד סגולה.

עליון שבח – פטור בהורשה הכוללת זכויות בניה נוספות // שבח – קביעת יחס קרקע-מבנה לעניין פחת // שבח – דירת מגורים שאוחדה עם בית עסק.

חופשה מרוכזת בסוכות // פרשת רשות המסים – החל ממרץ 2010 // הכרה בינלאומית במאבק בהלבנת הון // הקלות ליזמים הבונים דירות להשכרה // ח"כ יריב לוין יאתר היועמ"ש.

עדכונים מהשטח

פניה לרשות המסים: הוראת השעה – 12% מס על דיבידנד

ידה אחרי 2002 ולכן כבר אינו ר"ל שלכאורה חל עליו החוק. מכך עולה, כי החברה המחזיקה אינה יכולה ליהנות משיעור המס המופחת כאמור. בעיה דומה תיתכן לגבי חברות שפעלו בהתאם לסעיף 104 לפקודת מס הכנסה והתמזגו תחת חברה אחרת. לאור האמור, נדרשה התייחסות רשות המסים.

♦ להלן עמדת רשות המסים, כפי שנתקבלה בעקבות הפניה:

" בהתאם להוראת השעה לעניין סעיף 125ב לפקודה, נקבע, בין היתר, כי אחד התנאים לתחולת ההוראה הינו שאילו מקבל הדיבידנד היה מוכר את מניותיו בתקופת ההטבה היו חלות הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה לגבי הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע כהגדרתם בסעיף האמור. במקרה המתואר בפניה האמורה, אילו מכר היחיד את מניותיו בחברה המחזיקה לא היו חלות הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה. לפיכך, גם הוראת השעה, כאמור לעיל, לא תחול במקרה זה.

לעניין סוגיית המיזוג שתוארה בפניה יש להבהיר, כי בהתאם לכללי מס הכנסה (קביעת רווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד למועד המיזוג), התשנ"ה - 1995, שומר המחוקק את הזכאות לרווחים הראויים לחלוקה כפי שהיו ערב המיזוג במכירת המניות המוקצות לאחר המיזוג. לפיכך, רווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד ל-31.12.02 לא יורדים לטמיון אף לאחר מיזוג אותה חברה".

♦ הערת מערכת - ר' מאמר בעמ' 2 לגיליון זה.

♦ בגדר הוראות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (לנוחיותכם- בעמ' 272 לחוק ההתייעלות) נכללה בסעי' 168 "הוראת שעה לגבי חלוקת דיבידנד בשנים 2009 ו-2010 לענין סעיף 125ב לפקודה", הקובעת, כי שיעור המס על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד או בידי חברה משפחתית יהיה 12% בהתאם לתנאים המנויים בסעיף, ובלשון סעיף 168 לחוק:

"על אף הוראות סעיף 125ב(1) עד (3) לפקודה, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד או בידי חברה משפחתית שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה, שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002), יהיה 12%" ובלבד שמתקיימים התנאים כמפורט בסעיף.

♦ בעקבות הוראה זו, ובעקבות פניית מייצגים, פנתה מערכת "מס פהקס" לרשות המסים, בבקשה לקבל את התייחסותה, / הבהרתה, כדלקמן:

1. כאשר החברה מוחזקת ישירות על ידי יחיד, על פניו אין בעיה.

2. כאשר החברה שבה נצברו הרווחים (להלן: "חברת הרווחים") מוחזקת על ידי חברה אחרת (להלן: "החברה המחזיקה") וזו מוחזקת על ידי יחיד - עולה הבעיה הבאה:

הדיבידנד מחברת הרווחים, שכאמור עונה להגדרת ר"ל, מאחר ונצבר לפני שנת 2003, מחולק לחברה המחזיקה. כשהחברה המחזיקה רוצה לחלק אותו ליחיד ו"ליהנות" משיעור המס של 12% היא נתקלת בבעייתיות, מאחר ולמעשה הדיבידנד התקבל על

מערכת מס פהקס מאחלת לקהל קוראיה חג סוכות שמח!

לרגל חופשת החג, גיליון מס פהקס הבא ייצא לאור ביום חמישי ה- 15.10.09





חלוקת דיבידנד בשיעור מס מופחת – רק ליחידים סגולה נעם שרעבי, עו"ד ורו"ח ; אלעד בנימיני, עו"ד גולדמן ברון – משרד עורכי דין

דיבידנד בין החברות ממילא אינו חייב במס, ולחלק את הדיבידנד ישירות לבעל המניות היחיד בשיעור המס המופחת של 12%:

◆ לכאורה, נראה, כי בנוסח הוראת השעה כלשונה, מי שזכאי יהיה להטבה הוא יחיד המחזיק ישירות בחברה שנצברו בה רווחים ראויים לחלוקה עד למועד הקובע, ולכן התשובה לשאלה הינה, כי במקרה כזה, לא ניתן יהיה ליהנות מההטבה לפי הוראת השעה, ואכן אף רשות המסים גילתה דעתה כך (ר' עמ' 1).

◆ אולם, לדעתנו, יישום כה דווקני של הוראת השעה, יחטא לכוונת המחוקק כפי שבאה לידי ביטוי בדברי ההסבר להצעת חקיקת הוראת השעה "ליצור תמריץ למשיכה חד פעמית של רווחים אלה ובכך להביא להגדלת ההכנסות ממסים, לניוד הון ולעידוד הצריכה הפרטית".

◆ לדעתנו, יש להתיר חלוקת דיבידנד שכזו, שברור שמקורה ברווחים שנצברו אצל החברה הבת עד למועד הקובע, ושהיו מוגדרים כ"רווחים ראויים לחלוקה", גם במהות הכלכלית, שכן לאור העובדה שלא משולם מס בחלוקת דיבידנד בין חברות, הרי שחברת האחזקות, מבחינה מיסויית, אמורה להיות "שקופה" לגבי שיעור המס הכולל עד לרמת בעל המניות היחיד, וגם במהות החשבונאית לפיה נרשמים רווחי החברה הבת באופן שוטף אצל "החברה האם" כרווחי אקוויטי, ולכן משויכים אלו לחברה האם כבר בשנים שנתהוו, קרי - לפני המועד הקובע.

◆ אי התרה של שיעור המס המופחת על הדיבידנד לגבי חברות בנות שנצברו אצלן רווחים ראויים לחלוקה עד למועד הקובע, ושמעוניינות לחלק את אותם הרווחים דרך חברות האחזקה ישירות לבעלי המניות היחידים, תגרום למצב בו ישנה אפליה בין חברות שחילקו דיבידנד בשנת 2002 לחברת האחזקה לבין חברות שנשארו עם הרווחים הצבורים אצלן ולא חילקו אותם בזמן כדיבידנד. עוד היא תגרום למצב, למרות כוונתו המבורכת של המחוקק, בו כספים אלו יישארו בחברות ולא תהיה משיכת כספים, ובכך יחטיא הדבר את מטרת המחוקק להגדלת ההכנסות ממסים.

◆ צורמת העובדה, כי בחשיבה קצת יותר יצירתית, במקרים מסוימים יהא ניתן ליהנות מהוראת השעה עם הפרשנות הדווקנית שבה.

◆ לסיכום, לדעתנו, רצוי ונכון היה שרשות המסים תאפשר, בין ע"י תיקון הוראת השעה ובין לאור הגישה הכלכלית, לחלק דיבידנד שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד למועד הקובע אצל חברות המחזקות בשרשור על ידי חברות אחזקה, ישירות לבעלי המניות, תוך מתן ההטבה וחיוב במס מופחת בשיעור של 12%, כמו שקיים אצל חברות מוחזקות ישירות על ידי בעלי המניות היחידים. זאת על מנת להגשים נכונה את רצון המחוקק להזרים כספים לשוק והן בכדי לחסוך ויכוחים עתידיים עם נישומים באשר לתכנוני מס עתידיים בנושא.

◆ במסגרת הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") שהיו בתוקף עד לשנת 2002, בעלי מניות בחברה שצברה רווחים, שלא חולקו, נהנו, בעת מכירת מניות החברה, או בעת פירוקה, משיעור מס מופחת של 10%. זאת במקום שיעור מס של 25% שהיה עליהם לשלם אילו חילקו את הרווחים כדיבידנד ערב מכירת המניות או שיעור מס ריווחי הון, אילו המתינו עד פירוק החברה. בזמנו, בימים בהם שיעור מס החברות עמד על שיעור של כ – 36%, מיסוי הרווחים הלא מחולקים הגיע לשיעור מס כולל של 42.4%.

הקלה זו, שניתנה במסגרת סעיף 94 לפקודת מס הכנסה, פתחה פתח לתכנוני מס של בעלי חברות, אשר מדי מספר שנים, היו מפרקים חברות רווחיות, נהנים משיעור המס המופחת על הרווח ומקימים חברה חדשה עם פעילות זהה. רשות המסים, מצידה, תקפה תכנון זה בטענה, כי מדובר בעסקה מלאכותית שכל מטרתה היתה להפחית את תשלום המס, ובתי המשפט אף נתנו את אישורם לטענה זו במספר פסקי דין (העיקרי ביניהם הוא ע"א 10666/03, סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב 4).

◆ בתחילת שנת 2003, במסגרת תיקון 132 לפקודה, בוטלה ההטבה האמורה ושיעור המס על הרווחים שנצברו בעת מכירת המניות, או בעת הפירוק, החל משנת 2003 ואילך, השווה לשיעור המס על דיבידנד שכאמור היום עומד על שיעור של 25%. אולם, כדי לא לפגוע רטרואקטיבית במיסוי רווחים שנצברו עד וכולל שנת 2002, נותר לגביהם שיעור המס המוטב, בגובה 10%. כתוצאה מביטול הטבה זו בשנת 2003, נוצר מצב בו ישנם סכומים הצבורים בידי חברות הנאמדים בעשרות מליארדי שקלים אשר אינם מחולקים שכן חלוקתם תחייב את בעלי המניות במס בשיעור של 25%, במקום במס בשיעור מופחת בשיעור 10%.

לאור המשבר של שנת 2008 ומתוך רצון של המדינה לשחרר כספים אלו לצמיחה וצריכה, נחקקה בחוק ההתייעלות (ר' עמ' 1 לגיליון זה) הוראת שעה (להלן: "הוראת השעה") הקובעת, כי חברה שתחלק דיבידנד לבעלי מניות יחידים, או לחברה משפחתית מ-1.10.2009 ועד 30.09.2010 ושמקורו ברווחים שנצברו בין 1996 ל-2002, ייהנו בעלי מניותיה משיעור מס מופחת של 12% על הדיבידנד המחולק (בתנאים מסוימים).

◆ על פניו לפי לשון הוראת השעה, סך הדיבידנד המחולק שיהיה זכאי להטבה, יהיה בגובה הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו לחברה עד למועד הקובע (31.12.2002), ושאיילו מקבל הדיבידנד היה מפרק את החברה ביום הקובע, היה זכאי בגינם לשיעור מס מופחת בגין רווחים ראויים לחלוקה, בהתאם להוראות סעיף 94(א)(2) לפקודה.

◆ נשאלת השאלה האם ניתן ליהנות מהוראת השעה גם במקרה בו החברה בעלת הרווחים הראויים לחלוקה מוחזקת לא על ידי היחיד אלא על ידי חברת אחזקות המוחזקת על ידי היחיד, ומחלקת את הרווחים כדיבידנד לחברת האחזקות ומשם כדיבידנד ליחיד, האם ניתן "להתעלם" מחברת האחזקות, שהרי



העיתון המקצועי לענייני מסים

פטור בהורשה הכוללת זכויות בניה נוספות ע"א 530/07 מנהל מס שבח מרכז נ' דן ערדני לנגזם

חריג זה מתקיים כאשר שווי הדירה הנמכרת אינו עולה על 1,610,600 ש"ח.

◆ ביהמ"ש קבע, כי התנאים לזכאות לפטור הקבועים בסעיפים 49א ו-49ב לחוק חלים גם על פטור שניתן לפי סעיף 149. סעיף 49ב כולל שלושה "סעיפי פטור", אשר בכל אחד מהם מפורטים התנאים לזכאות לפטור על-פי אותו סעיף. המשיב מבקש פטור לפי סעיף 49ב(5). התנאי המרכזי במקרה דנן הוא, כי המוריש היה פטור ממס בשל מכירת הדירה, אילו היה בחיים. תנאי זה חל גם על הזכאות לקבל פטור ביחס לזכויות הבניה לפי סעיף 149. רק אם המוריש היה זכאי לפטור לפי סעיף 149, יהיה גם היורש זכאי לפטור לפי סעיף זה. במקרה דנן, שווי הדירה שירש המשיב ביחד עם אחיותיו עולה על התקרה הקבועה בסעיף 49א(2), ולכן המורשה, לו הייתה בחיים, לא הייתה זכאית לפטור ממס שבח בגין חלק התמורה שהתקבל עבור זכויות הבניה שלא נוצלו. לאור זאת, קבע ביהמ"ש, כי נכונה עמדתו של המערער, כי המשיב אינו זכאי לפטור בגין חלק זה של התמורה.

◆ עוד קבע ביהמ"ש, כי אין בפטור שניתן לאחיותיו של המשיב כדי לשנות ממסקנה זו. זכאותו של המשיב לפטור בגין התמורה בעד זכויות הבניה נשללה לפי תנאי סעיף 49ב(5) ואילו אחיותיו של המשיב ביקשו וקיבלו פטור לפי סעיף 49ב(1). גם אם ניתן להן פטור רחב משהיו זכאיות לו עקב טעות מצד המערער, אין בטעות זו לבדה כדי להצדיק מתן פטור דומה למשיב. בעניין זה צוין בפסק הדין, כי במסגרת תיקון 55 לחוק, אשר לא חל במקרה דנן, הוסף סעיף 49א(1) לחוק, הקובע כי תקרת הפטור תחול על התמורה בגין הדירה כולה ולא על חלקו של כל יורש בנפרד. ביהמ"ש לא קיבל את טענת המשיב, כי תיקון 55 שינה את ההסדר הקבוע בסעיף 49, כך שטרם חיקוקו, תקרת הפטור חלה על חלקו של כל מוכר בנפרד, ואילו לאחר חיקוקו, חלה התקרה על שווי הדירה כולה.

התוצאה:

◆ ערעור המדינה התקבל.

ניתן ביום: 23.9.09.

ב"כ המערער: עו"ד י' ליבלין; עו"ד י' הירשברג.
ב"כ המשיב: עו"ד י' צדוק; עו"ד ד' בן שאול.

◆ המשיב ירש דירת מגורים ביחד עם שתי אחיותיו. במכירת הדירה ביקשו המשיב ואחיותיו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). העוסק במכירת דירת מגורים מזכה שהתקבלה בירושה. המנהל (להלן: "המערער") קבע, כי התמורה ששולמה בעד הדירה הושפעה מקיומן של זכויות בניה בלתי מנוצלות, ולפי סעיף 49א(1) לחוק, שלל את תחולת הפטור לגבי אותו חלק של התמורה ששולם בעד זכויות הבניה. כמו כן, התמורה ששולמה בעד הדירה הייתה גבוהה מהתקרה הנקובה בס' 49א(2) ולכן קבע המערער, כי המשיב ואחיותיו לא יוכלו לקבל פטור בגין מכירת זכויות הבניה הנוספות.

◆ אחיותיו של המשיב ביקשו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק, הקובע פטור במכירת דירת מגורים מזכה אחת ל-4 שנים, ללא קשר לקבלת הדירה בירושה, ובקשתן התקבלה. התקרה הקבועה בסעיף 49א(2) הוחלה על חלקן היחסי בתמורה בלבד ועל כן הן קיבלו פטור גם בגין מכירת זכויות הבניה הנוספות.

◆ המשיב לא היה זכאי לפטור על-פי סעיף 49ב(1) לחוק, והוא ערר על החלטת המערער. עררו של המשיב התקבל ע"י ועדת הערר. ועדת הערר קבעה, כי יש להחיל את התקרה הקבועה בסעיף 49א(2) על חלקו של כל יורש בדירה בנפרד, ולא על שווי הדירה כולה.

**ביהמ"ש העליון – כב' המשנה לנשיאה – א' ריבלין,
כב' השופט א' לוי, כב' י' דנציגר:**

◆ סעיף 49 לחוק מסדיר את סוגיית הפטור ממס שבח לגבי מכירת דירה שהתמורה בעדה הושפעה מזכויות בניה בלתי מנוצלות. הוראת הסעיף משקפת תפיסה שלפיה במסגרת העסקה האחת, של מכירת המגרש עם דירת המגורים, נמכרו כביכול שני נכסים נפרדים: הדירה וזכויות הבניה. הכלל שנקבע בסעיף 49א(1) הוא, כי מוכר של דירת מגורים כאמור, שעומד בתנאי הזכאות לפטור על-פי סעיפים 49א ו-49ב לחוק, יהיה זכאי לפטור ממס שבח רק על חלק התמורה ששולם בעד הדירה ולא על חלק התמורה ששולם בעד זכויות הבניה הנוספות. סעיף 49א(2) קובע חריג שלפיו ניתן להגדיל את סכום הפטור, עד לתקרה הקבועה בחוק, כך שיחול גם על חלק התמורה שהתקבל בעד זכויות הבניה הנוספות.



קביעת יחס קרקע-מבנה לעניין פחת וע' 1280/06 עזבון ד"ר משה ויינברג נ' מנהל מס שבח ת"א

אשר נערכה באותו מבנה, אשר חלקו עסק אף הוא בחישוב הפחת, נדחתה בקשת העוררים לחישוב פחת בערכים שונים מ- 33% - קרקע ו- 67% למבנה. אך פסי"ד זה של הועדה משנת 1999 הורה כי אכן ניתן לסתור את הערכים דלעיל באחת משתי הדרכים דלהלן:

א. חוות דעת שמאית מוסמכת לחלוקה שונה במועדי הרכישה.

ב. אישור פקיד שומה ליחס אחר בין ערך הקרקע לערך המבנה. העוררים אכן הביאו חוות דעת שמאית, אך מנגד, המשיב הוכיח, כי לאורך השנים השתמשו העוררות ביחס 33% לקרקע ו- 67% למבנה, בבואן לנכות פחת, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בדוחות הכספיים שהוגשו על ידן לפקיד השומה. העולה מן הדברים, כי אף אם תתקבל חוות הדעת השמאית ליחס שונה במועדי הרכישה, אף העוררות עצמן השתמשו ביחס המקובל של 33% - קרקע ו- 67% - מבנה, ומה להם להלין על המשיב, כי אף הוא השתמש ביחס המקובל כאמור.

◆ באשר להוצאות השיפוץ, אף אם לא מתקבלת עמדת המשיב, כי אין להעלות טיעון עובדתי אשר לא בא זכרו בהשגה, יש בכל מקרה להגיש קבלות אשר יפרטו את מהות ועלות השיפוץ. טופס 1342(יא) אשר משמש את הדו"חות השנתיים, אינו יכול להוות תחליף לקבלות.

◆ באשר לקנסות, ועדת הערר רשמה בפניה את הצהרת המשיב, כי לא מתקיימים הליכי גבייה בגין חובות השנויים במחלוקת. אין צל של ספק, כי משלם המס צריך לחוש כי הוא משלם מס אמת, אשר על כן יש מקום, כי המשיב יפרט בפני העוררים את מקור הקנסות אשר הושתו, כדי שאכן תחושת תשלום מס אמת תלווה את העוררים בבואם לשלם את הסך אשר אינו שנוי במחלוקת.

התוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום: 21.09.09

ב"כ העוררים: עו"ד ג. ויינברג.

ב"כ המשיב: עו"ד ר. דה-שליט, פרק' מחוז מרכז.

◆ ביום 2.1.05, נרכש כשליש מבנין מסחרי בת"א. במסגרת רכישה זו, נטלה הרוכשת על עצמה את תשלום המיסים הנלווים ושווי העסקה הוערך בסך 1,239,234 ש"ח. ביום 27.1.05, דווחה העסקה לשלטונות המס. לאחר שהתקבלו טענות העוררים בהשגה, הגישו בקשה לתיקון השומות בגין טענות שונות, אשר אותן סירב המשיב לקבל. מכאן הערר.

◆ לטענת העוררים, בנושא חישוב הפחת – טעה המשיב בכך שהעניק לערך הקרקע רק 1/3 (שליש) מערך הממכר, באשר הבנין הינו בן עשרות שנים, ועם חלוף הזמן ערך הבנין אמור לרדת וערך הקרקע אמור לעלות. בעניין זה הביאו העוררים חוות דעת של שמאי מקרקעין. בנוסף לכך ביקשו העוררים לבטל קנסות שהוטלו, כאשר טענה זו הועלתה לראשונה רק לאחר ההשגה, מאחר שרק אז נודע להם על קנסות אלה. בנוסף נטען לניכוי הוצאות בגין שיפוץ שנעשה- כאשר טענה זו גם לא הועלתה בהשגה.

◆ לטענת המשיב, אין להעלות טענות עובדתיות אשר לא הוזכרו בהשגה. אשר על כן הדיון העומד בפנינו הינו ביחס לשיעור הפחת בלבד. יש לאמץ את היחס המקובל שהינו 1/3 קרקע ו- 2/3 למבנה. בנוסף, לאורך השנים העוררים ניכו פחת על פי פקודת מס הכנסה. חוות דעת שמאי המקרקעין ביחס לשווי הקרקע ולשווי המבנה בעת הרכישה הוגשה לאחר ההשגה, ולעת התשובה להשגה לא היתה מונחת חוות הדעת בפני המשיב, ומכל מקום, יסודותיה רעועים. באשר לקנסות, נציג משרד מיסוי מקרקעין הצהיר, כי לא הוטלו קנסות בגין הסכומים השנויים במחלוקת. באשר לשיפוץ – טענה זו לא נטענה בהשגה, ומכל מקום, היה על העוררים להציג קבלות אשר יאששו את סך השיפוץ ואופיו של השיפוץ.

ביהמ"ש המחוזי בת"א - ועדת הערר מס שבח מקרקעין: כב' הש' (בדימוס) בן שלמה והח' מרגליות ושמואלביץ:

◆ הערר נסוב על 3 מחלוקות שונות. המחלוקת הראשונה והעיקרית עוסקת בחישוב הפחת. המשיב חישב את שיעור הפחת לפי הנוהג המקובל של 1/3 לערך הקרקע ו- 2/3 למבנה. העוררים מבקשים לחשב את שיעור הפחת לפי ערכים שונים. בערר קודם אשר הוגש על ידי העוררות, ביחס לעסקה



העיתון המקצועי לענייני מסים

דירת מגורים שאוחדה עם בית עסק
וע' 1069/06 קרן עמית נ' מס שבח מקרקעין מרכז

ב. האם עריכת חוזה בו הותנה שימוש בדירה אך למגורים, ואי ידיעה כי תנאי זה הופך, יש בהם כדי לכלול את הדירה בכלל דירת מגורים מבחינת דיני המס, בהתייחס לעורר.

◆ בהתייחס לפלוגתא השנייה בין הצדדים, הגישה המקובלת בדיני המס הינה בחינת המהות הכלכלית של עיסקה ולא המהות המשפטית בלבד.

אף בערר זה, יש להתייחס למונח דירת מגורים כאל ביטוי הבא לייצג את המהות האמיתית כפי שבאה לידי ביטוי באופן מעשי. אין די בהתניה חוזית כדי להחיל הגדרה משפטית הנצרכת על פי החוק, אלא נזדקק לפן העובדתי ולשימוש שנעשה בדירה בפועל. מכאן, כי ההכרעה ביחס לפלוגתא הראשונה, תישב את הפלוגתא השנייה ותכריע האם השימוש היה למגורים או לעסק.

ההתניה החוזית כשלעצמה בחוזה השכירות, לא תהיה לה השפעה על ההגדרה דירת מגורים מזכה.

◆ בהתייחס לפלוגתא הראשונה, האם הדירה הינה דירת מגורים, לית מאן דפליג, כי נטל ההוכחה להיות הממכר דירת מגורים מוטל על כתפי העורר.

לא נראה כי העורר הצליח להרים את נטל ההוכחה לכך שהדעת תהיה נוטה אף במעט, כנצרך בדיון אזורי, לכך כי עיקר מטרת השכירות והשימוש בה באופן מעשי, יש בהם כדי לכלול את הדירה בקטגוריית דירת מגורים.

פתיחת פתח המחבר באופן ישיר בין בית המסחר לדירה, מהווה ראשית ראיה לכך, כי הדירה הנשכרת שימשה את בית המסחר. אף השוכרת העידה בתצהירה, כי הדירה שימשה מעת לעת את בית המסחר.

העורר כמו"כ, לא העיד את בעלה לשעבר של השוכרת ביחס לדבריו כי הדירה שימשה באופן ישיר את בית המסחר.

אומנם העדות על דבריו של בעל השוכרת הינה עדות שמיעה, וכן כי בני הזוג הינם גרושים, אך היה מקום להעידו לעמתו ולחוקרו באשר דבריו עומדים בסתירה מוחלטת לטיעוני השוכרת, ושומטים את הקרקע מתחת לטיעוני העורר.

הדיווח במסגרת הדו"ח השנתי כלל בתוכו ניכוי הוצאות שכירות הדירה כחלק מבית המסחר.

העובדות שנקבצו ובאו יחד בסעיף זה, מביאות לנטיית הדעת, כי עיקר מטרת שכירות הדירה נועדה להיות לתמיכה ולתוספת בתפקוד בית המסחר ולא כדירת מגורים.

תוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום 21.9.09

ב"כ העורר: א.רות, עו"ד.

ב"כ המשיב: ש.כחלון, עו"ד, פרק' מחוז מרכז.

◆ הדירה נשוא הערר גובלת בקיר משותף המפריד בינה לבין סלון פאות. בין השנים 1999-2005, הושכרה הדירה לשוכרת סלון הפאות. השוכרת פתחה דלת בין סלון הפאות לדירה שנשכרה על ידה, והעמידה בה 2 מכונות תפירה לשימוש העסק בעת הצורך. בחודש 4/05 מכר העורר את הדירה לצד ג'. בארבע השנים שקדמו למכירה, לא מכרה העוררת דירה בפטור, אך רשויות המס לא פטרוה מהתחייבותה למס, כיוון שהדירה אינה "דירת מגורים מזכה".

◆ **לטענת העורר**, בארבעת השנים שקדמו למכירת הדירה לצד ג', שימשה הדירה את השוכרת למגורים, בהיות והדירה שימשה בעיקרה למנוחה, בקרבת מקום לסלון הפאות בו שהתה השוכרת שעות רבות.

בדירה היו 2 מכונות תפירה בלבד. המבחינים להגדרת דירת מגורים הינם מבחיני שטח הדירה המיועד והמשמש למגורים, ומבחן העיקר והטפל בהתייחס לשימוש בדירה. עיקר שטח הדירה ועיקר השימוש בדירה היה למגורים.

חוזה השכירות בין העוררת ובין השוכרת, כולל סעיף אשר בו תנאי יסודי ומהותי, המתנה את השימוש בנכס אך ורק למטרת מגורים. הפרת תנאי זה על ידי השוכרת שלא בידיעת העורר, אין בה כדי להוציא את הדירה מהגדרת "דירת מגורים מזכה".

◆ **לטענת המשיב**, נטל ההוכחה לטיעון כי הדירה הינה דירת מגורים, מוטל על כתפי העורר, ולא עלה בידו להרים את נטל ההוכחה הנ"ל.

הטיעון, כי בחוזה היה סעיף המתיר שימוש בדירה רק למגורים, אינו מעלה מבחינת דיני המס, כי לעניין המס, המבחן הוא השימוש בפועל ולא השימוש החוזי המותר.

השוכרת במסגרת הדו"חות השנתיים למס הכנסה, ניכתה את דמי שכירות הדירה מסך הכנסתה, עובדה המלמדת, כי שכירות הדירה היתה חלק מן העסק.

אף לשיטת העורר, כי הדירה שימשה למנוחה בעת העבודה, אין בכך כדי לכלול את הדירה בקטגוריית דירת מגורים.

הגדרת דירת מגורים, כוללת בחובה שינה, בישול, קבלת אורחים. מרכיבים אלה לא באו לידי ביטוי בדירה נשוא ערר זה.

בעלה לשעבר של השוכרת, הציג את הדירה כדירה המשמשת את העסק, העורר נמנע מלזמנו למתן עדות ולחקירה נגדית.

ביהמ"ש המחוזי בת"א - ועדת ערר מס שבח מקרקעין: י.בן שלמה, שופט (דימוס) - יו"ר, ד.מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין-חבר, ד.שמואלביץ, עו"ד-חבר:

◆ המחלוקות בין הצדדים הינן בעיקרן שתיים: א. האם הדירה נכללת בקטגוריה של דירת מגורים בנסיבות שבפנינו.



הכרה בינלאומית במאבק בהלבנת הון

מליאת Moneyval שהתקיימה בשטרסבורג ביום 23.9.09 אימצה את דו"ח ההתקדמות של מדינת ישראל. משמעות אימוץ דו"ח ההתקדמות הינה הכרה בינלאומית במדינת ישראל כמדינה הנאבקת בהלבנת הון ומימון טרור, בהתאם לסטנדרטים הבינלאומיים בתחום. להכרה גם חשיבות לקראת הצטרפותה של ישראל ל-OECD. Moneyval הנו גוף של מועצת אירופה, שמטרותיו קידום המאבק בהלבנת הון ובמימון טרור. מדינת ישראל משתתפת כמשקיפה פעילה בארגון החל מינואר 2006. הדו"ח אומץ על אף הסתייגויותיהן של מספר מדינות, בעיקר בשל היעדר חקיקה המחילה את הוראות חוק איסור הלבנת הון על עורכי דין ורואי חשבון. בהתאם לכללי Moneyval, לאחר 12 חודשים מאימוץ הדו"ח הראשוני על ידי המליאה, על כל מדינה לדווח ולהגיש דו"ח התקדמות הכולל את פירוט הפעולות שנעשו על ידה מאז אימוץ הדו"ח וכן נתונים סטטיסטיים מעודכנים למועד הגשת דוח ההתקדמות. את מדינת ישראל ייצגו עו"ד פול לנדס, יועמ"ש הרשות לאיסור הלבנת הון ואלה רובינק, פרקליטת מחוז ת"א מיסוי וכלכלה.

הקלות ליזמים הבונים דירות להשכרה

בדיון **בועדת הכספים** (ביום 23.9.09) העלו החכ"ם **ציון פניאן, יעקב אדרי ויו"ר הועדה ח"כ משה גפני** את הצעת החוק שיזמו על מנת לעודד יזמים לבניית דירות לשכירות ע"י הקלות במס כפי שהיה עד לשנת 2006, והופסק. על פי הצעת החוק, מס החברות ומס היחידים ליזמים יירד משמעותית וההטבה תוארך עד לשנת 2013. למרות בקשת אנשי משרד האוצר אשר ביקשו זמן נוסף כדי לגבש החלטה בנושא, הביא יו"ר הועדה ח"כ הרב גפני את הצעת החוק לאישור ועדת הכספים שאישרה זאת ברוב קולות, אך אמר, כי המטרה היא להמשיך ולהכין את החוק לקראת הקריאה הראשונה לאחר התיקונים של משרד האוצר ובהסכמה עימם.

ח"כ יריב לוין יאתר היועמ"ש

ועדת החוקה, חוק ומשפט, בראשות ח"כ **דוד רותם**, בחרה ביום 29.9.09, פה אחד, בחבר הכנסת **יריב לוין** לנציג הכנסת בוועדה המקצועית-ציבורית לעניין מינויו של היועץ המשפטי לממשלה.

חופשה מרוכזת בסוכות

עפ"י **הודעת רשות המסים**, בימי חול המועד סוכות יצאו חלק מעובדי רשות המסים בישראל לחופשת חג מרוכזת. להלן סדרי העבודה בימי חול המועד ביחידות השונות:

משרדי פקידי השומה, מיסוי מקרקעין ומע"מ יהיו סגורים ולא יינתן בהם כל שירות.

בתי המכס יעבדו במתכונת מצומצמת ויתנו שירות, לייבוא וליצוא סחורות, כולל טיפול ביבוא אישי. שעות קבלת הקהל בימי חול המועד תהיינה בין השעות 08:00-13:00.

מעברי גבול יבשתיים - מעבר נוסעים ומטענים יהיה בהתאם לשעות הפעילות של המעברים, כפי שיפורסמו על ידי רשות שדות התעופה.

מוקד טלפוני ייתן מענה טלפוני לנושאים הבאים: מס הכנסה שלילי, תמיכה לשידור דוחות 126/856 באמצעות אתר האינטרנט, תמיכה לשידור תיאומי מס באמצעות האינטרנט, תמיכה למשתמשים במערכת ניכוי מס במקור באמצעות האינטרנט. המוקד יפעל בכל ימי חול המועד, בין השעות 08:00 - 13:00. מספרי הטלפון במוקד הם: 4954* או 1-222-02-5656400.

תקשורת שע"ם למייצגים - מחשב שע"ם למייצגים יופעל בימי חול המועד, טז-יטי תשרי, 4-7.10.09, כרגיל. ביום חמישי, כ' תשרי, 8.10.09, יופעל מחשב שע"ם עד שעה 13:00.

מרכז התמיכה הטכני יעמוד לרשות המייצגים בימי חול המועד עד השעה 16:00, למעט יום חמישי, כ' תשרי, 8.10.09, בו יופעל רק בין השעות 07:00 - 13:00.

זרכונים של מעוכבי יציאה - ניתן לפנות למספר הטלפון: 050-6245405.

קן פיצויים - בכל הקשור לפיצויי פעולות איבה (בלבד) ניתן לפנות, לטלפונים המפורטים בהודעה.

היחידות המבצעיות לביקורת ניהול ספרים בעסקים, ביקורות הפתע ויח' המכס באולמות הנוסעים יפעלו כרגיל.

פרשת רשות המסים - החל ממרץ 2010

על פי החלטת כב' השופט **זכריה כספי מביהמ"ש המחוזי מרכז**, שמיעת ההוכחות ב"פרשת רשות המסים" תתחיל בחודש מרץ 2010 ותימשך רצוף עד יולי. השופט כספי העריך, כי יזדקק ל-30-40 דיונים רצופים בפרשה. כמו כן, קבע כי על הפרקליטות להעביר את כל חומר החקירה עד חודש נובמבר.

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 פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים 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.