

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 25

יולי 2019

נערך על-ידי רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, Deloitte

הצוות שלך
בחטיבת המס

דף הבית של חטיבת המס לארכיון חוזרים מקצועיים 2019



אין להסתמך על תוכן חוברת זו ו/או לעשות בה שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה, שכן אין מטרת החוברת אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

© כל הזכויות שמורות.

תוכן עניינים

חלק 1 - פסיקה	
1	1. חיוב בשווי שימוש רכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין וע"א 7550/18 אור חי הנדסה בע"מ
3	2. מכירת ביטקוין מהווה מכירת נכס ולא "מטבע" ועל כן הרווח חייב במס ע"מ 11503-05-16 נועם קופל נ' פקיד שומה רחובות
4	3. העברת פעילות של יחיד לחברה חסרת פעילות בבעלות אביו שצברה הפסדים ומשיכת יתרות זכות של האב על-ידי הבן ע"מ 16986-01-16 יוסף קפלאוי ואח' נ' פקיד שומה גוש דן
6	4. ניכוי תשומות בגין הוצאות בכלי רכב שהועמדו לרשות העובדים- האם נסיעות בין הבית למקום העבודה וחזרה הן נסיעות עסקיות או נסיעות פרטיות? ע"מ 22444-12-15 יינות ביתן בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד
7	5. הקשר בין שומת ניכויים במס הכנסה לבין שומת ביטוח לאומי, ביטול שומת ביטוח לאומי עקב טענת שיהוי, ביטול קנסות ב"ל (ת"א) 59912-03-16 ממנ מסוף וניטול בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי
חלק 2 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים	
9	1. הפחתת הון באמצעות רכישה עצמית החלטת מיסוי בהסכם מס' 6853/19
10	2. רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכח החוק לעידוד השקעות הון הבהרת רשות המסים מיום 4 ביוני 2019
11	3. ניכוי מס במקור בגין סכומים המוחזרים למעסיק מאת קופת גמל הודעת רשות המסים מיום 3 ביוני 2019
12	4. העברת מניות מחברה זרה לחברה תושבת ישראל בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודת מס הכנסה החלטת מיסוי בהסכם מס' 3629/19- שינוי מבנה

מיסוי כללי

חלק 2 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים (המשך)		
מיסוי כללי (המשך)	חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף	5. איחוד עוסקים - התראה לפני הטלת קנס מנהלי בשל אי דיווח דו"ח שנתי מסכם הודעת רשות המסים מיום 12 במאי 2019
		6. החבות במע"מ בגין שירותי שיווק ותיווך לחברות תושבות חוץ באמצעות אתר אינטרנט החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 4429/19
	חוזרים - המוסד לביטוח לאומי	7. השלכות שינוי מעמד "מבוטח עצמאי לא עונה להגדרה" למי שעונה להגדרה, לעניין זכאות לגמלאות וחשיבות תשלום דמי ביטוח חוזר ביטוח מס' 1468 מיום 27 במאי 2019
חלק 3 - מיסוי בינלאומי		
מגזר הנדל"ן		1. נחתמה אמנת המס בין ישראל ואוסטרליה למניעת מס כפל ביחס למסים על הכנסה ומניעת התחמקות והשתמטות ממס
		2. נכנסה לתוקף אמנת המס בין ישראל לבין צפון מקדוניה מכח צו מס הכנסה (מניעת מס כפל) (מקדוניה), התשע"ט-2019
	חלק 4 - מחלקת נידוד עובדים ותגמול הוני	
		18 מבחן "מרכז החיים" לעניין תושבות לצורכי מס בישראל ע"מ 6418-02-16 בר רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא
פסיקה - מיסוי מקרקעין		
מגזר הנדל"ן		1. סטייה מחזקת התא המשפחתי במקרים בהם מדובר בנכס שאינו "נכס חיצוני", תיעשה רק בכפוף לעמידה ברף ראייתי גבוה במיוחד ו"ע 26968-11-17 הרצל פדלון נ' מנהל מסמ"ק נתניה
		2. החלת חזקת התא המשפחתי לעניין מס רכישה ביחס לנכס חיצוני שהתקבל במתנה לפני הנישואים ו"ע 15786-01-17 יהודה ונאוה פיגורה נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
		3. הוכרה נאמנות נסתרת שלא היתה ידועה למוכר לצורך קבלת פטור ממס בהעברה מנאמן לנהנה של זכות במקרקעין ו"ע 26697-08-17 כם-דלר טריידינג בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

פסיקה - מיסוי מקרקעין (המשך)	
22	4. חברה זכאית לפרוס את השבח הריאלי שנצמח במכירת זכויות במקרקעין בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה
23	5. הוצאות בגין פיתוח שטרם בוצע במועד רכישת הזכויות במקרקעין לא יתווספו לשווי המכירה לצורך הטלת החבות במס רכישה ו"ע 44686-07-16 אמרלד בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
24	6. זכויות לקבלת פיצוי הפקעה או פיצוי ירידת ערך לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה אינן בבחינת נכסים נוספים העשויים להוציא איגוד מתחולת איגוד מקרקעין ו"ע 31189-11-14 ב.ס.ט. בניה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת
25	7. משיכת ערעור לעליון - זכאות למס רכישה על דירת מגורים יחידה של קטין תיבדק ביחד עם דירות בבעלות הוריו ע"א 4677/17 עדן מזל חג'ל ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א
פסיקה - מס ערך מוסף	
26	8. מכירת קרקע בבעלות יחידים - סיווג כעסקה שבוצעה על ידי עוסק בעיקר בשל בקיאותם בעסקאות נדל"ן ע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות
חוזרים ופרסומים של רשויות המס	
27	9. שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה חוזר מיסוי מקרקעין מס' 2/2019
תמריצים	
28	הטבות למפעל טכנולוגי מועדף: פרסום ההוראות לתנאים המעידים על מפעל מקדם חדשנות הוראות לעידוד השקעות הון (תנאים המעידים על היות מפעל מקדם חדשנות לצורך הגדרתו כמפעל טכנולוגי מועדף), התשע"ט-2019

מגזר הנדל"ן (המשך)

מגזר היי-טק

צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. חיוב בשווי שימוש רכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה
ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין וע"א 7550/18 אור חי הנדסה בע"מ
רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

לאחר שניתנה בעניינם מסקנה דומה בשני בתי משפט מחוזיים שונים, לפיה, חיוב בשווי שימוש ברכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה. עתרו המערערים לבית המשפט העליון, אשר דן בעניינם במאוחד והותיר את פסקי דינם של בתי המשפט המחוזיים על כנם, כדלהלן:

ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו - הרקע העובדתי ופסק דינו של בית המשפט המחוזי
חכם את אור-זך עורכי דין ("המערער"), היא חברת עורכי דין אשר העמידה בשנות השומה שני רכבים לרשות שני עורכי דין (המשמשים כמנהליה). רכבים אלו שימשו את עו"ד הן לנסיעותיהם העסקיות והן לפרטיות. המערער בחרה שלא לזקוף את שווי השימוש ברכב בהתאם לתקנות, אלא באמצעות מערכת Save-Tax של חברת "הוצאה מוכרת" ("התוכנה"), אשר בעקבות זאת, זקפה לעובדיה שווי בשיעור הנמוך מתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז-1987 ("התקנות"). לדבריה, לאור עיקרון מס אמת, זקיפת שווי שימוש בהתאם לתקנות, מתבססת על סטטיסטיקות והערכות ואינה מחשבת באופן כלכלי נכון את רכיב ההטבה בגין השימוש ברכב.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה (השופטת ויגשטיין) קבע כי הוראות התקנות מהוות כלל משפטי מחייב ומשכך, דין הערעור להידחות. תחילה, פנה ביהמ"ש לבחינת המונח "שומת מס אמת" ותחולתו, תוך שהוא קובע כי המערער לא הרימה את נטל ההוכחה לכך שחישוב טובת ההנאה באמצעות התקנות, אין בה כדי להביא לתשלומם של מס אמת וכן שדווקא השימוש בתוכנה מהווה מס אמת חלף יישום התקנות. לשיטת ביהמ"ש, יש להתייחס למונח "שומת מס אמת" כמונח-על, אשר מוטת כנפיו מכילה לא רק מצבים בהם הוצאה שומה מדויקת המבוססת על נתוני אמת, אלא, גם מקום בו שומה שנועדה לאמוד ולקבוע שווי הטבה שאינה מבוססת על חישובי נתונים אלא גם על כימות והערכה של רכיבים בלתי מוחשיים הגלומים באותה הטבה, שומה זו תיחשב שומת מס אמת ככל שתכלול הערכות ואומדנים מבוססים. האמת נבחנת במשקפיהם של כלל הנישומים ולא במשקפיו של נישום יחיד.

ביהמ"ש גם קבע, כי גישת החישוב של המערער בהתאם לנתוני התוכנה, אינה גישה כלכלית אמיתית, מאחר ואינה כוללת את מלוא רכיבי ההטבה הרעיונית לעובד המגולמים בעצם העמדתו של רכב לשימוש הפרטי, כמו למשל, ההטבה בדמות החיסכון בצורך לממן בעצמו (לרבות חיסכון בהוצאות מימון) ולרכוש רכב פרטי לשימושו האישיים, או את פוטנציאל השימוש ברכב. לבסוף, קבע ביהמ"ש כי התקנות קובעות כלל משפטי ברור ומחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו.

ע"א 7550/18 אור חי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חולון - הרקע העובדתי ופסק דינו של בית המשפט המחוזי:
חברת אור חי הנדסה בע"מ ("המערער"), הינה חברה העוסקת בעבודות שיפוץ ותחזוקה של מבנים, כאשר במסגרת פעילותה זו נדרשת היא לספק את השירותים כאמור "סביב השעון". לצורך כך, העמידה המערער לעובדיה כלי רכב צמודים אשר שימשו אותם הן בנסיעותיהם העסקיות והן בפרטיות, מחוץ לשעות העבודה. בד בבד,

החלה המערערת לזקוף לעובדים אלה שווי שימוש ברכב אשר חושב וכומת על-ידה באמצעות התוכנה כאמור לעיל. במקרים מסוימים אף לא זקפה כלל, בטענה כי מדובר ב"רכב עבודה" הפטור מזקיפת שווי בהתאם לתקנות.

בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט אלטוביה) קיבל את עמדת פקיד השומה אשר סבר כי יש לחשב את שווי השימוש אך ורק בהתאם לתקנות. בית המשפט אף הוסיף וקבע כי גם אם הייתה מתקבלת טענת המערערת כי האמור בתקנות הינו בגדר חזקה הניתנת לסתירה, הרי שלא הוכח כי ניתן היה להסתמך על נתוני התוכנה לצורך כימות טובת ההנאה שצמחה לעובדים בקשר עם כלי הרכב.

טענות הצדדים בפני בית המשפט העליון:

בהתאם לטענות הצדדים (אשר יוצגו על-ידי אותו משרד עו"ד), נוסחת החישוב המופיעה בתקנות יוצרת חזקה הניתנת לסתירה ואין היא יוצרת הסדר שלילי נוקשה. זאת ועוד, התכלית האובייקטיבית של התקנות הינה הטלת מס אמת ואילו תכליתן הסובייקטיבית הינה יצירת ודאות ויעילות, ולפיכך יש להעדיף את התכלית האובייקטיבית ולאפשר לנישומים לסתור את החזקה האמורה. המערערים גם עמדו על חסרונות חישוב שווי ההטבה בהתאם לתקנות, וקבעו כי דווקא שימוש בתוכנה, המבוססת מערכת GPS, מאפשר כימות מדויק של סך הוצאות הרכב אשר שימשו את העובד בפועל לצרכיו הפרטיים ובזמן אמת. עוד נטען, כי יש להגביל את שווי השימוש לגובה ההוצאות בפועל, היות וניתן לעמוד על שווי טובת ההנאה הניתנת לעובד מסך הוצאות הרכב בהן נשא המעסיק בפועל, לרבות ההוצאות הכרוכות בנסיעה עסקית.

המשיב טען מנגד, כי יש לדחות את הערעורים, היות ולדבריו לשון התקנות ברורה והפרשנות אותה מציעים המערערים נעדרת כל עוגן לשוני. קביעת שווי שימוש ברכב נמצאת בחשיבה מתמדת ומעודכנת מעת לעת. קביעת שווי ההטבה הגלומה בשימוש ברכב אינה פשוטה וקביעתה באופן מדויק כלפי כל נישום ונישום אינה אפשרית. שימוש בנתוני המערכת כבר נמצאו על ידי בית המשפט המחוזי כלא מהימנים וניתנים לשיבוש בנקל. לעניין מגבלת שווי השימוש- לא ניתן להגביל את שווי השימוש עד לסכום ההוצאה בפועל, היות ויש להוסיף לכך הוצאות נוספות בהן היה נושא העובד לו היה רוכש רכב משלו (כגון הוצאות מימון) לצד היבטים בלתי מוחשיים נוספים מהם הוא נהנה.

בית המשפט העליון (מפי השופט מינץ) דחה בפה אחד את טענות המערערים וקבע כי אופן החישוב לצורך זקיפת השווי לעובד בגין רכב שקיבל ממעבידו יהא בהתאם לקבוע בתקנות וכי הכלל הקבוע בתקנות אינו יוצר "חזקה הניתנת לסתירה".

תחילה פנה בית המשפט לבחינת התשתית הנורמטיבית הקבועה בסעיף 2(2)(א) לפקודה, הדנה בטובות הנאה שקיבל עובד ממעבידו, לרבות, שוויו של שימוש ברכב. בבואו לבחון את נוסחת חישוב השווי הקבועה בתקנות, קובע בית המשפט כי הנוסחה היא ברורה וחד-משמעית ואין כל אחיזה לשונית לפרשנות אותה מציעות המערערות. אכן, מעיר בית המשפט כי את דיני המס יש לפרש, כמו כל דין אחר, גם על פי תכליתם, אך כפי שעולה מפסק הדין, גם בחינת תכלית ההסדר אינה מובילה לתוצאה שונה.

בסקירה החקיקתית של התקנות אותה מבצע בית המשפט, הוא קובע כי גם הוועדות השונות עמדו על כך שישנה חשיבות לקביעת נוסחה אחידה לקביעת שווי שימוש לצורך קידום תכליות של יעילות, פשטות וודאות. לפיכך, קובע בית המשפט כי לא רק שאופן החישוב המופיע בתקנות מהווה נוסחה אחידה שאין לסטות ממנה, אלא שהיא גם מחוברת לתכליות הכלליות של דיני המס.

לעניין טענות המערערים בעניין עקרון "מס אמת", קובע בית המשפט כי השימוש בכללים ובחזקות חלוטות מעורר חשש לפגיעה בעיקרון זה, אולם יחד עם זאת אין בחשש זה כדי לבטל את משקלם של שיקולי ודאות, יעילות וסופיות העומדים בבסיס דיני המיסים. בית המשפט התייחס גם לטענות משנה נוספות שהועלו.

2. מכירת ביטקוין מהווה מכירת נכס ולא "מטבע" ועל כן הרווח חייב במס
ע"מ 11503-05-16 נועם קופל נ' פקיד שומה רחובות

רו"ח אבירם גואטה

נועם קופל ("המערער") רכש ביטקוין בשנת 2011 ומכרו בשנת 2013 בריווח של 8,278,645 ש"ח.

המערער דיווח על הרווח האמור כהפרשי הצמדה שקיבל יחיד שלא במסגרת עסקו ולכן פטורים על פי סעיף 9(13) לפקודה. פקיד השומה ("המשיב") מצד שני סבור כי הביטקוין אינו מטבע וממילא אינו מטבע חוץ. לגישת המשיב הביטקוין נכלל בהגדרת נכס ולפיכך הרווחים ממנו חייבים במס רווח הון.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז- לוד מפי השופט בורנשטיין, קובע כי **בסוגיה זו התקבלה עמדת המשיב מהנימוקים הבאים:**

- (1) הביטקוין אינו עונה להגדרת מטבע שכן אינו שקל חדש.
 - (2) הביטקוין אינו עונה להגדרת מטבע חוץ כי אינו שטר כסף או מעות, משמע אין לו ביטוי פיזי מוחשי כלשהו. כמו כן אינו נקבע כהילך חוקי באף מדינה.
 - (3) אף מדינה לצרכי מיסוי לא קבעה כי מדובר במטבע.
 - (4) לא עלה בידי המערער להוכיח כי הביטקוין ממלא איזו מהפונקציות המקובלות בעולם הכלכלה על מנת לסווגו כ"כסף" או כ"מטבע" לאמור: א. אמצעי חליפין להעברת ערך עבור סחורות; ב. אוגר ערך; ג. יחידת חישוב ערך
 - (5) הפטור הקבוע בסעיף 9(13) לפקודה נועד לפטור רווחים שמהווים שמירה על ערך הכסף, הרווח מהביטקוין אינו מהווה שמירה על ערך הכסף אלא בהתעשרות אמיתית ולכן לא צריך לחסות תחת הפטור האמור.
 - (6) הביטקוין לא עונה להגדרת נייר ערך, כי לא ניתן לקבל את זה שהונפק על ידי תאגיד שכן רשת מחשבים אינה עונה להגדרת תאגיד ואין למחזיק בו זכות לדרוש מאותה רשת שום זכות. ובכל מקרה לא ניתן לראות בו גם כנייר ערך וגם כמטבע בו הוא נקוב.
 - (7) לא הוכח כי גם חשבונאית ניתן לראות בביטקוין כמטבע.
- בית המשפט קבע כי **לעת הזו**, ובוודאי בשנות המס שבערער, לאור המצב המשפטי והעדויות שהובאו בפניו, לא ניתן לומר כי הביטקוין מהווה "מטבע" לצרכי מס, במובן זה שרווחי הביטקוין פטורים ממס כדין הפרשי הצמדה (הפרשי שער) על מט"ח.
- השופט לא פוסל שיבוא יום בו יחול מפנה מסוג זה או אחר, כלכלי ו/או משפטי שיביא לכך שהביטקוין יהפוך ל"מטבע". למעשה לא מן הנמנע כי ההכרה כמטבע תתקבל ל"מטבע וירטואלי" אחר. זהו אינו מצב הדברים כיום ועוד רחוקה הדרך לשם.

להרחבה- ראה חוזר מסים 15.2019 של משרדנו.

בחזרה לתפריט

3. העברת פעילות של יחיד לחברה חסרת פעילות בבעלות אביו שצברה הפסדים ומשיכת יתרות זכות של האב על-ידי הבן ע"מ 16986-01-16 יוסף קפלאוי ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

רו"ח ועו"ד יהושע אזרד

רקע: יוסף קפלאוי ("המערער") הינו רופא שיניים אשר ניהל שתי מרפאות שיניים כעסק עצמאי עד ליום 31 באוגוסט 2006. חברת מרכז רפואי בן גוריון בע"מ ("המערער" או "החברה") הינה חברה לייבוא ושיווק כלי בית ומתנות בבעלות אביו של המערער, אשר החלה לפעול בשנת 1986 והייתה פעילה עד לשנת 1988. בגין שנים אלו צברה המערער הפסדים עסקיים מועברים בסך 3,677,997 ש"ח והפסד הון בסך 63,732 ש"ח. כמו כן, במאזן המערער ליום 31.12.1998 הייתה רשומה יתרת זכות בסך 2,028,746 ש"ח שמרביתה נרשמה לטובת אביו של המערער. משנת 1988 ועד ל-1 בספטמבר 2006 לא הייתה למערער כל פעילות.

ביום 1 בספטמבר 2006 העביר המערער את פעילותו בתחום רפואת השיניים למערער ובעקבות זאת שונה גם שמה. פקיד השומה ראה בהעברת הפעילות כעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), הנעדרת כל טעם מסחרי זולת הרצון לקזז את הפסדי החברה ואת הלוואת הבעלים הרשומה בה. בהתאמה הוצאו למערער ולמערער שלוש שומות כדלקמן:

שומת המערער לשנת 2006: בשנה זו משך המערער סך של 1,596,623 ש"ח מהמערער. המערער לא דיווח על המשיכה כהכנסה חייבת במס, אלא רשם אותה כנגד יתרת הזכות שהייתה רשומה ברובה לטובתו של אביו. פקיד השומה ראה במשיכה זו כהכנסת עבודה בידי המערער ולחילופין כהכנסה מדיבדנד.

שומת המערער לשנים 2006-2008: הפסדיה העסקיים המועברים של המערער (3,677,997 ש"ח), שנצברו במלואם עד סוף שנת 1998 ונבעו מפעילות העבר של המערער בתחום כלי הבית והמתנות, קוזזו כנגד רווחיה מפעילות בתחום רפואת שיניים. פקיד השומה ראה ביתרת הזכות שהייתה קיימת אצל המערער בתום שנת 1998 (2,028,746 ש"ח) כהכנסה של החברה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)(3) לפקודה בשנת 2006. לשיטתו של פקיד השומה כנגד הכנסה זו קוזזו ההפסדים העסקיים המועברים של המערער ויתרת ההפסדים בוטלה כיוון שמדובר בעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה. לחילופין, טען פקיד השומה כי בהנחה שלא תתקבל טענתו בדבר מחילת חוב, יבוטלו מלוא הפסדי החברה מפעילות העבר כיוון שמדובר בעסקה מלאכותית.

שומת המערער לשנים 2009-2011: בשנת 2009 משך המערער את שארית יתרת הזכות שהייתה רשומה בחברה לטובת אביו בסכום של 305,533 ש"ח. פקיד השומה ייחס למערער תוספת הכנסה ממשכורת בגין משיכה זו. בנוסף לכך, המערער משך מהחברה עד לסוף שנת 2009 סכום של כ-5 מיליון ש"ח ובמהלך שנת 2010 משך מהחברה משיכה נוספת בסכום של 585,370 ש"ח. פקיד השומה ראה ביתרות החובה של המערער בגין המשיכות הנ"ל כהכנסה ממשכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה ולחילופין כהכנסה מדיבדנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. מנגד טען המערער כי נפלו טעויות בניהול כרטיס החו"ז שלו בחברה אשר גרמו לכך שהיתרה המוצגת בכרטיס גבוהה מסך המשיכות בפועל וכתוצאה מכך חויב בתשלום מס ביתר. בנוסף, טען המערער, כי לא מדובר ביתרת חובה שהיא "יתרה עומדת" שיש לייחס בגינה הכנסה ממשכורת בשנים 2009-2010, אלא בהכנסה מהשכרת המוניטין שלו לחברה שיש לחייבה במס בהתאם לדמי השימוש השנתיים בגין העמדת המוניטין שלו לחברה, וזאת בשיעור 10% משווי המוניטין בכל שנה.

בית המשפט המחוזי (השופט סרוסי) דחה את הערעור ברובו וקבע כי אמנם יש לדחות את טענת פקיד השומה בדבר הכנסה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)3 לפקודה באשר ליתרת הזכות שהייתה קיימת בחברה בתום שנת 1998, וזאת מכיוון שלא נמצאה אינדיקציה ברורה לכך שאביו של המערער אכן מחל לחברה על החוב כלפיו. העובדה שהמערער היתה חדלת פירעון אינה מעידה בהכרח על כך שהנושים ויתרו או מחלו לה על החוב, מבלי שהובאו על-ידי פקיד השומה ראיות לכך.

ואולם, בנוגע לטענה בדבר עסקה מלאכותית, קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה וקבע כי אכן המערער העביר את פעילותו למערער רק מהטעם שהיו למערער הפסדים צבורים ויתרת זכות לטובת אביו וזאת מתוך רצון להפחית את חבות המס בשל פעילותו כרופא שיניים.

עוד קבע בית המשפט כי המערער אינו רשאי לקזז את יתרת הזכות כנגד התקבולים שמשך מהחברה בשנת 2006 ויש לראות בהם כהכנסת עבודה בידיו. לגבי יתרת הזכות שמשך המערער בשנת 2009 קבע בית המשפט כי גם משיכה זו מהווה עסקה מלאכותית ויש לראות בהכנסה זו כהכנסת עבודה. לגבי יתר המשיכות בשנים 2009-2010 דחה בית המשפט את טענת המערער כי השכיר מוניטין לחברה, וזאת מהטעם שלא הוכח קיומו של מוניטין ולא הוכח שוויו של המוניטין. כמו כן, בית המשפט דחה את טענות המערער בדבר טעיות שנפלו בחו"ז שלו.



בחזרה לתפריט

4. ניכוי תשומות בגין הוצאות בכלי רכב שהועמדו לרשות העובדים- האם נסיעות בין הבית למקום העבודה וחזרה הן נסיעות עסקיות או נסיעות פרטיות? ע"מ 22444-12-15 יינות ביתן בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

לעובדי חברת יינות ביתן בע"מ ("החברה") הוצמדו כלי רכב פרטיים והחברה נשאה בהוצאות התחזוקה והשימוש של כלי הרכב. בשנות המס 2009-2012 ניכתה החברה מס תשומות בשיעור של 2/3 לפי תקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("תקנות מע"מ"), המאפשרת לנכות 2/3 ממס התשומות, אם עיקר השימוש בכלי הרכב הוא לצרכי העסק. מנהל מע"מ אשדוד ("המנהל") סבר כי עיקר השימוש בכלי הרכב היה לצרכים פרטיים של עובדי החברה, כך שהיה על המערערת לנכות רק 1/4 ממס התשומות לפי תקנה 18(ב)(3) לתקנות מע"מ.

הדיון בפני בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופט גדעון)- לא הייתה מחלוקת בין הצדדים שיש להחיל את תקנה 18 לתקנות מע"מ על ניכוי מס התשומות בקשר עם כלי הרכב, שכן מדובר בתשומה מעורבת - הוצאות הטיפול והשימוש ברכבים שימשו הן לצרכים עסקיים והן לצרכים שאינם עסקיים. ככלל, המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסבה סביב השאלה האם מרבית השימוש בכלי הרכב הוא לצרכים עסקיים או לצרכים פרטיים, ובפרט, סביב השאלה האם הנסיעות בין הבית למקום העבודה וחזרה (אשר היוו חלק נכבד מסך כל הנסיעות) הן נסיעות עסקיות כטענת החברה או נסיעות פרטיות כטענת המנהל.

בית המשפט דחה את ערעורה של החברה על בסיס הנימוקים הבאים:

ראשית, החברה לא הציגה ראיות מספיקות המוכיחות כי הנסיעות מהבית אל מקום העבודה ובחזרה הן לצורכי העסק: הובאה עדות כללית באופן שאינו מאפשר ללמוד על היקף הפעילות העסקית הנעשית לצרכי העבודה במהלך הנסיעה; לא הוצגו עדויות של עובדים נוספים ושל עובדים בכירים אשר נטען כי הורו לעובדים להיות זמינים לעבודה במהלך הנסיעות והטילו עליהם מטלות במהלך הנסיעות; לא הוצג כל תיעוד לגבי הפעילות העסקית אותה בצעו עובדי החברה בזמן הנסיעה מהבית לעבודה ובחזרה; לא הוכח כי השימוש ברכב העבודה כשלעצמו מעניק יתרון בביצוע שיחות טלפון לעסקה של החברה ושיחות כאמור ניתן לבצע גם במהלך נסיעה ברכב פרטי שבבעלות העובד או באמצעי תחבורה ציבורי; לא הוצגו עדויות המבססות את הטענה כי נעשה שימוש בכלי הרכב על מנת להסיע עובדים נוספים לעבודה, לא הוצגו מסמכים העשויים ללמד כי מדובר בעניין שיטתי וקבוע ולא הוצג סידור הסעות;

הטענות כי עצם ההגעה לעבודה בדרך מהירה ויעילה היא אינטרס של המעסיק או כי הטבה לעובד מועילה גם למעסיק, אינן מראות כי תשומה היא משום תשומה של המעסיק, במיוחד לאור העובדה כי בהעמדת רכב לרשות עובד ההנאה העיקרית היא של העובד, שכן הוא היה יכול להגיע אל מקום העבודה גם בדרכים אחרות וההגעה ברכב פרטי מאפשרת לו נוחות ומיטיבה בעיקר עמו.

שנית, בית המשפט קבע כי לא ניתן ללכת במסלול הקבוע בתקנה 15א לתקנות מע"מ אשר קובעת כי תשומות בשל עובד אינן מותרות בניכוי, אלא רק כאשר התשומה נמכרה לעובד או שניתנה לו כשירות, ובתנאי שהמכירה או מתן השירות כלולים בדוח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס. זאת מכיוון שתשומות בגין טיפול ושימוש בכלי הרכב הן תשומות מעורבות באשר בכלי הרכב נעשה שימוש גם עסקי וגם פרטי ועל כן חלה תקנה 18 ולא תקנה 15 (שחלה רק כאשר מדובר בתשומה לשם שימוש פרטי לגמרי של העובד שאינה מעורבת).

בחזרה לתפריט

5. הקשר בין שומת ניכויים במס הכנסה לבין שומת ביטוח לאומי, ביטול שומת ביטוח לאומי עקב טענת שיהוי, ביטול קנסות ב"ל (ת"א) 59912-03-16 ממן מסוף וניטול בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי

רו"ח (M.B.T) כפיר אילני, דירקטור בחטיבת המס

השאלה שעלתה בפסק הדין היא, האם הסכם פשרה שנחתם בין החברה ("התובעת") לרשות המיסים בנוגע לביקורת ניכויים מחייב את התובעת כלפי המוסד לביטוח לאומי ("המל"ל"), והאם יש מקום להטיל קנס על התובעת בגין חיובים בעקבות ביקורת ניכויים של המל"ל.

התובעת מעניקה לעובדיה הטבות "בעין" כגון הסעדה, מתנות, פעילויות תרבות ורווחה, השתלמויות, ביגוד, ספרות מקצועית וביטוחים. בגין הטבות אלו, היא מגלמת את חלק העובד בדמי הביטוח הלאומי.

בשנת 2012 הוצאו לתובעת שומות ניכויים לשנים 2007-2008 על ידי פקיד השומה בגין ההטבות. התובעת ופקיד השומה הגיעו להסכם במסגרתו התקבלו דיווחי התובעת בסעיפי השומה למעט סוגיית גילום חלק העובד בדמי ביטוח לאומי. לפי עמדת פקיד השומה, תשלום מלוא דמי הביטוח הלאומי על ידי התובעת מבלי להפחית את חלק העובד בדמי הביטוח משכר העובדים היא הטבה לעובדים המהווה הכנסת עבודה נוספת. פקיד השומה ערך "גילום קבוצתי" של חלק העובד בדמי הביטוח הלאומי שהינו בגדר "הכנסת עבודה" וחייב את התובעת בגין הפרשי הכנסת עבודה.

בשנת 2012 נערכה ביקורת ניכויים על ידי המל"ל שעניינה ההטבות שנתנה התובעת לעובדים בשנים 2006-2009. המל"ל הוציא קביעה לתשלום דמי ביטוח לאומי לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי ("החוק") והתובעת חויבה בהפרשי דמי ביטוח לשנים 2006-2008 בתוספת קנס והצמדה. המל"ל אימץ את עמדת פקיד השומה לפיה תשלום חלקם של העובדים בדמי הביטוח הלאומי על ידי התובעת הוא הכנסת עבודה נוספת בידי העובדים.

התובעת טענה כי הנתבע לא דן בהשגה בפני "ועדת שומה" שכן טרם הוקמה בשנים נשוא הדיון. חיוב המעסיק בתשלום הפרשי דמי ביטוח, ללא ייחוס דמי הביטוח לעובד ספציפי וללא הגדלת השכר הבסיסי המבוטח, הופכת את ההפרשים לתשלום מס על המעסיק. הטלת מס זו נעשית ללא הסמכה בחוק ופוגעת בזכות הקניין של המעסיקים. ביטול האפשרות לדיווח על גילום קבוצתי נעשתה על מנת למנוע פגיעה בגובה הגמלאות להן היו זכאים העובדים מהמוסד לביטוח לאומי. מבקר המדינה קבע כי העובדים אינם מודעים לביקורת ניכויים שעשה המוסד לביטוח לאומי אצל מעסיקים וההשלכה על גובה גמלתם.

המל"ל טען כי יש לסלק את התביעה על הסף מחמת התיישנות. כמו כן, התובעת לא העלתה את טענותיה בפני ועדת שומה ולכן קביעת פקיד הגביה סופית וביה"ד נעדר כל סמכות עניינית. שיטת הגילום הקבוצתי הונהגה על-ידי מעסיקים. השיטה לא אושרה מעולם על-ידי המל"ל וכן היא פסולה ופוגעת בעובדים. המעסיקים הונחו לחדול משיטה זו שפוגעת בגמלאות העובדים. הטבות שניתנות לעובדים יש לזקוף בתלוש השכר.

בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב-יפו קיבל את התביעה בחלקה ופסק כי:

לביה"ד יש סמכות לדון בתביעה בשאלות משפטיות ועובדתיות, כי לא חלה התיישנות בגין הגשת התביעה, למרות שהתביעה הוגשה למעלה משנה וחצי לאחר החלטת המל"ל, שכן בין הצדדים נהלו התכתבויות הנוגעות להשגה שהגישה התובעת כשטרם הוקמו ועדות השומה שניתן יהיה לערער בפניהן על החלטות של פקיד הגביה, והתביעה הוגשה בסמוך להודעת הנתבע בדבר הדיון בפני ועדת השומה, עם זאת, נקבע כי בנסיבות העניין חל שיהוי בקביעת המל"ל באשר לשומת הניכויים לשנת 2006, ולפיכך יש מקום לבטלה.

לעניין ביקורת ניכויים, המחוקק הסמיך את מס הכנסה וביטוח לאומי לערוך ביקורת ניכויים. משנערכה שומת ניכויים על-ידי מס הכנסה רשאי המל"ל להתבסס עליה, כפי שנעשה במקרה דנא לשנים 2007-2009 ואם לא נערכה שומת ניכויים, אזי רשאי הנתבע להוציא שומת ניכויים משל עצמו, כפי שנעשה בענייננו לשנת 2006. המל"ל יכול לקבוע הכנסה בניגוד לדו"ח שהוגש לו על-ידי התובעת ולגבות על הכנסה זו דמי ביטוח לאומי, קל וחומר, בעקבות הסכמה בעניין בין התובעת למס הכנסה. חזקה על התובעת כי אם הגיעה להסכמה עם מס הכנסה הרי שעשתה כן באופן מושכל ועל פי ייעוץ משפטי והיא איננה יכולה להתכחש להסכמה זו עת היא מצויה מול המל"ל.

לעניין שיטת הגילום הקבוצתי וגילום חלק העובד בביטוח לאומי, מקור ההבדל בשאלת הגילום בלבד, בין מס הכנסה לבין דמי ביטוח לאומי במקרה שבנדון הוא באופי ההוצאה שהינה הוצאה עודפת, כלומר הוצאה שאי אפשר לייחסה לפרט. פקודת מס הכנסה נתנה תשובה כיצד לנקוט במקרה של הוצאה עודפת. חוק הביטוח הלאומי אשר מתייחס פעמים רבות לפקודה שותק בעניין הוצאות עודפות, אולם ברור כי אם צומחת לעובד טובת הנאה יש לשלם בגינה ביטוח לאומי. שיטת הגילום הקבוצתי לא אושרה מעולם על-ידי המל"ל ויש בה כדי לפגוע בגובה הגמלאות של העובדים ועל פי הדין הטבה שניתן לייחס לעובדים, יש לזקוף אותה בתלוש השכר.

במקרה זה, התובעת אשר שילמה את חלקו של העובד בגין ההטבות, למעשה לקחה על עצמה את תשלום דמי הביטוח שחובה היה עליה לנכותו מהעובד. העובדה שהתובעת לא ניכתה את דמי הביטוח הלאומי מהעובד גרמה לצמיחת טובת הנאה **נוספת**, שכן נחסך מן העובד לשלם דמי ביטוח לאומי. ביקורת הניכויים של המל"ל נסמכת, כאמור, על ביקורת הניכויים של מס הכנסה. מס הכנסה הכיר ברכיב זה כרכיב שכר, וכך על המל"ל לפעול בהתאם כפי שנקבע בהלכת **גדות**.

השופטת קיבלה את התביעה של החברה בחלקה, וקבעה כי שומות הניכויים שהוצאו על ידי המל"ל עומדות, למעט השומה לשנת 2006 אשר מבוטלת מחמת שיהוי.

כמו כן, יש לבטל את הקנסות שהוטלו על התובעת, שכן במסגרת ההסכם עם מס הכנסה, נקבע כי החברה פעלה בתום לב ולכן בוטלו כל הקנסות שהוטלו עליה ועל כן אין להטיל קנסות גם על-ידי המל"ל.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

1. הפחתת הון באמצעות רכישה עצמית

החלטת מיסוי בהסכם מס' 6853/19

העובדות: חברה פרטית, תושבת ישראל, לאחר שמונה שנים ללא פעילות שלאחרונה חידשה פעילותה, עם הפסדים צבורים ("החברה"). מלוא הון המניות של החברה מוחזק על ידי חברה זרה ("חברת האם"). על פי דוחות כספיים מבוקרים של החברה, הרלוונטיים למועד הבקשה, ההון העצמי כולל הון מניות ויתרת עודפים שלילית (הפסדים צבורים), ואינו כולל קרנות הון ופרמיה על מניות. כמו כן, החברה מחזיקה בנכסים פיננסיים שוטפים בלבד. החברה הגישה בקשה לפי הוראות סעיף 303 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 ("חוק החברות") לבית המשפט, לביצוע חלוקה שלא מקיימת את "מבחן הרווח" כמשמעותו בסעיף 302 לחוק החברות ("הפחתת הון"). על פי האמור בבקשת החברה, ברשותה מספיק מזומנים כדי לבצע את הפחתת ההון. בנוסף, מאחר ובחברה אין כל פרמיה על מניות, הפחתת ההון תבצע בדרך של רכישה עצמית של מניותיה. בית המשפט אישר את הפחתת ההון המבוקשת על ידי החברה.

בהתאם לעובדות ועל פי הצהרת החברה:

- (1) הפחתת ההון אינה חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.
- (2) אין מקורם של הכספים ששימשו להפחתת הון בהנפקת הון שהתבצעה בשנתיים שקדמו להפחתת ההון, ואין מקורם של הכספים ששימשו להפחתת הון בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במסגרת שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה.
- (3) הפחתת ההון איננה מרווח הגלום בנכסי החברה וכי תוצאות הפעילות של השנה בה מבוצעת החלוקה עדיין לא ידועות בפניה. ככל שבשנת המס בה תבצע החלוקה או בשנת המס שלאחריה יוצרו בחברה רווחים שוטפים, החברה תחלק רווחים אלו במהלך הרבעון הראשון של השנה העוקבת לשנה בה הם נצברו. ככל שבשנת המס בה תבצע החלוקה או בשנת המס שלאחריה יוצרו בחברה רווחי שערור, יראו ברווחים אלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערור ויחול האמור בעמדה חייבת בדיווח 01/16.

החלטת המיסוי ותנאיה:

בהתאם לעובדות המתוארות, בין השאר, לאור העובדה כי חברת האם מחזיקה במלוא הון המניות של החברה, ובהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 01/2018 בנושא סיווג ההכנסה לצרכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות, הפחתת ההון נשוא הבקשה תסווג כהחזר השקעה בידי חברת האם.

סכום הפחתת ההון שייחשב כהשבה של עלות המניות יהיה הסכום שלגביו הגישה החברה בקשה להפחתת הון לבית המשפט, עד גובה המחיר המקורי של עלות המניות שנרכשו בחזרה ("סכום ההשבה"). יתרת הסכום שתתקבל אצל החברה האם, העולה על המחיר המקורי של המניות שנרכשו חזרה, ככל שתהיה, תחשב כולה כרווח במישור ההוני.

2. רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכח החוק לעידוד השקעות הון הבהרת רשות המסים מיום 4 ביוני 2019

רשות המסים פרסמה את ההודעה הבאה:

- "רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק")**
- א. כידוע, סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, שעניינו בחישוב רווחים ראויים לחלוקה (להלן: "רר"ל") קובע כי שיעור המס שיחול על הרר"ל יהיה בהתאם לשיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדידידנד בסמוך לפני המכירה לפי סעיפים 125ב או 126(ב), לפי העניין, ואכן, הדברים קיבלו ביטוי במסגרת סעיף 6.1.9 לחוזר מס הכנסה מס' 23/2002 שעניינו "הרפורמה במס הכנסה - שינויים בחלק ה' לפקודה" (להלן: "חוזר 2002").
- ב. מאידך, בהקשר של מכירת מניות על ידי חברה, נקבע בסעיף 4.3.7.5 לחוזר מס הכנסה 3/2012 שעניינו "תיקון מס' 68 לחוק לעידוד השקעות הון" (להלן: "חוזר 2012"), באופן שאינו עולה בקנה אחד עם עמדת הרשות כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר 2002, כי שיעור המס שיחול על הרר"ל יהיה בהתאם למנגנון חלוקת הדידידנד הקבוע בסעיפים 47 ו-51ב לחוק העידוד.
- ג. למען הסר כל ספק בעניין הריני להבהיר כי גם בהקשר של מכירת מניות על ידי חברה, ההוראה הקובעת לעניין זה היא זו הקבועה בחוזר 2002 ולא ההוראה בחוזר 2012. בהתאם לכך, בחישוב המס החל על רר"ל גם כאשר המכירה מתבצעת על ידי חברה, לא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק העידוד, אלא שיעורי המס יהיו בהתאם לסעיפים אליהם מפנה במפורש סעיף 94ב לפקודה, קרי השיעורים הקבועים בסעיף 126(ב) לפקודה.
- משמעותה של ההבהרה היא כי לפי עמדת רשות המסים שיעור המס על מרכיב הרר"ל יהיה כדלקמן:
- בידי מוכר יחיד ישולם מס של 25% או 30% לפי סעיף 125ב לפקודה (בתוספת מס יסוף של 3%, אם רלבנטי), ולא שיעור המס החל על קבלת דידידנד שמקורו במפעל מאושר/מוטב (15%) או מועדף (20%).
 - בידי מוכר שהינו חברה תושבת ישראל, לא ישולם מס בשל מרכיב הרר"ל, בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה.
- נציין כי ממילא ברוב המקרים בהם חברה תושבת ישראל מקבלת מחברה אחרת דידידנד שמקורו ברווחים שקיבלו הטבות מכח החוק לעידוד, ההכנסה הנ"ל לא התחייבה במס (שכן קבלת דידידנד על-ידי חברה מהכנסה מועדפת, או אפילו דידידנד שמקורו בהכנסה מאושרת או מוטבת, אם החברה המחלקת הודיעה שהיא עוברת למסלול המפעל המועדף עד ליום 30 ביוני 2015, פטורים ממס עד לשלב חלוקתם לבעלי המניות היחידים או תושבי חוץ).
- בכך מונעת רשות המסים את האדישות המיסויית שהתכוון ליצור סעיף 94ב לפקודה בין מכירת מניות ביחד עם מרכיב הרר"ל, לבין חלוקת דידידנד קודם למכירת המניות.
- ההבהרה פורסמה בעקבות הפסיקה שפורסמה לאחרונה בעניין **גרינפלד וסקמסקי** (ראה חוזר מסים 8.2019 של משרדנו), בניגוד לעמדתה של רשות המסים. בפסק הדין נקבע ששיעור המס על הרר"ל בידי מוכר יחיד יהיה 15% בלבד, וככל הנראה ההבהרה נועדה לחזק את עמדתה של רשות המסים בערעור שהגישה על פסק הדין.

בחזרה לתפריט

3. ניכוי מס במקור בגין סכומים המוחזרים למעסיק מאת קופת גמל

הודעת רשות המסים מיום 3 ביוני 2019

ביום 8 בנובמבר 2017 פרסמה רשות שוק ההון חוזר גופים מוסדיים מס' 19-9-2017 ("החוזר"), הקובע שמעסיקים אינם רשאים לבצע קיזוז בין הסכום השוטף המופקד לקופת הגמל לבין התשלומים שהופקדו ביתר בחודשים הקודמים. על כן בקשת מעסיק להשבת תשלום שהופקד ביתר תוגש לקופת הגמל באמצעות קובץ דיווח נפרד ובצירוף תצהיר, בהתאם לסעיף 11 לחוזר.

תשלומים שהופקדו ביתר, אשר יושבו על ידי קופת גמל למעסיק בהתאם לסעיף 11 לחוזר, לא יבואו בגדר המונח "סכומים שמקורם בתשלומי מעביד", לעניין תקנות מס הכנסה (ניכוי מסכומים ששולמו למעביד מאת קופת גמל), התשמ"ב-1981 ("תקנות מס הכנסה") ואין לנכות מהם מס במקור וזאת בהתקיים **כל התנאים המצטברים שלהלן:**

(1) בקשת המעסיק להשבת תשלומים שהופקדו ביתר תתייחס לסכומים שהופקדו על ידו במהלך שנת המס ולא יאוחר מיום 13 בינואר של שנת המס העוקבת והסכומים כאמור יושבו למעסיק עד ליום 31 לינואר של שנת המס העוקבת.

(2) בקשת מעסיק להשבת תשלום שהופקד ביתר תתייחס לסכומים הרשומים לזכות עובד בקופת הגמל. כמו כן, נדרש כי דיווח על סכומים כאמור יועבר לקופת הגמל בקובץ דיווח ממוכן ובמבנה אחיד כאמור בסעיף 12 לחוזר.

יובהר כי מדובר בתנאים מצטברים. אי עמידה באחד מהם תחייב ניכוי מס במקור בשיעור של 40%, בהתאם לתקנות מס הכנסה.

למען הסר ספק, מעסיק לא יוכל לדרוש כהוצאה את התשלומים שהופקדו על ידו ושהושבו לו מאת קופת הגמל.



בחזרה לתפריט

4. העברת מניות מחברה זרה לחברה תושבת ישראל בהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודת מס הכנסה החלטת מיסוי בהסכם מס' 3629/19- שינוי מבנה

העובדות: חברה א' בע"מ ("החברה") הינה חברה פרטית תושבת ישראל, אשר הוקמה ביום 1 בינואר 2000 ואשר מלוא הון מניותיה מוחזק על ידי חברת האם. לחברה פעילות עסקית ענפה בישראל בתחום התרופות והיא מעסיקה עשרות עובדים. ממועד הקמתה, מוחזקת החברה על ידי החברה האם, אשר הינה חברה פרטית שתאגדה במדינה זרה ביום 1 בינואר 2000.

פרט להחזקות במניות החברה, לחברה האם אין פעילות ו/או נכסים כלשהם, מוחשיים ובלתי מוחשיים, ולא נצברו אצלה רווחים כלשהם מיום הקמתה. כמו כן, רווחים שחולקו לחברת האם הועברו על ידה באופן מיידי לבעל המניות. מלוא הון המניות של חברת האם מוחזק על ידי מר ג' שהינו יחיד תושב ישראל "בעל המניות".

מתווה שינוי המבנה ומטרותיו: בכוונת הצדדים לבצע שינוי מבנה באופן שבו חברת האם ("החברה המעבירה"), תעביר את כל מניות החברה ("הנכס המועבר" או "המניות המועברות") לחברה חדשה, תושבת ישראל, אשר תוקם על ידי בעל המניות במיוחד לצורך שינוי מבנה זה ותהיה בבעלותו המלאה ("החברה האחות" או "החברה הקולטת" או "החברה החדשה") והכל בדחיית מס ובהתאם להוראות סעיף 104ב(ו) לפקודה והתקנות מכוחו ("שינוי המבנה").

שינוי המבנה נועד לאפשר יצירת מבנה החזקות משפטי נוח לניהול החברה תחת חברה ישראלית. שינוי המבנה נועד לתכלית עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן ממטרות שינוי המבנה.

הצדדים הצהירו, ביון היתר, גם כי התקיימו כל התנאים הקבועים בסעיף 104 ב(ו) ובתקנות מס הכנסה (תנאים להעברת נכס בפטור ממס בין חברות אחיות), התשנ"ד-1974 ("התקנות") וכי לאחר שינוי המבנה לא יוותרו בידי החברה המעבירה נכסים כלשהם מכל סוג שהוא, מוחשיים ו/או בלתי מוחשיים.

הסדר המס ותנאיו:

ניתן אישור, כי שינוי המבנה לא יחויב במס וזאת בהתאם להוראות סעיף 104 ב(ו) לפקודה ותקנה 1(1) לתקנות מכוחו, בכפוף להגשת טפסים ומסמכים כנדרש בסעיף 104 לפקודה והתקנות שהותקנו מכוחו, לפקיד השומה של החברה האחות תוך 30 יום ממועד שינוי המבנה, ובכפוף לעמידה בכל תנאי חלק ה-2 לפקודה, התנאים המפורטים בתקנות והתנאים המפורטים בהחלטת המיסוי.

בין יתר התנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי נקבע כי:

- במכירה לראשונה של מניות החברה בידי החברה החדשה לא יותר הפסד מכל סוג שהוא ו/או ניכוי ו/או היוון שמקורו בתקופה שקדמה למועד שינוי המבנה, במישרין ו/או בעקיפין.
- במכירה לראשונה שלא בפטור של מניות וזכויות החברה המעבירה ו/או החברה האחות יקבע המחיר המקורי שלהן ויום רכישתן בהתאם להוראות תקנה 2 לתקנות.
- לא יחולו הוראות תקנה 1(9) לתקנות ולא יועברו רווחים ראויים לחלוקה מהחברה הזרה לחברה האחות.
- הוראות סעיף 1(4) לתקנות מכוח סעיף 104ב(ו) לפקודה לא יחולו על בעל מניות חברת האם והחברה האחות, ויחולו במקומם הוראות סעיף 104ב(ו)(א) כנוסחן לאחר תיקון 242 לפקודה

בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

5. איחוד עוסקים - התראה לפני הטלת קנס מנהלי בשל אי דיווח דו"ח שנתי מסכם הודעת רשות המסים מיום 12 במאי 2019

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

סעיף 71א. לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") מחייב כל אחד מהעוסקים שנרשמו במסגרת איחוד עוסקים לפי סעיף 56 לחוק ("איחוד עוסקים") להגיש דו"ח שנתי מסכם ("דו"ח שנתי") על סך עסקאותיו, לרבות עסקאות שעשה עם עוסקים שנרשמו עמו יחדיו וכן על כל רכישותיו וכל השירותים שקיבל לרבות מהעוסקים שנרשמו עמו כאחד. זאת, בתוך 90 ימים מתום שנת המס.

תוצאות בדיקה שערכה רשות המסים העלו כי רמת הציות לעניין הדו"ח השנתי נמוכה. אי לכך פרסמה רשות המסים הודעה לפיה בכוונתה לנקוט צעדים להעלאת רמת הציות כאמור ולהטיל קנס מנהלי בסך 5,000 ש"ח בגין כל דו"ח שלא הוגש. זאת נוכח העובדה כי אי הגשת דו"ח שנתי מהווה עבירה מנהלית עפ"י התיקון לתקנות העבירות המנהליות (קנס מנהלי חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987.

טרם הטלת הקנס המנהלי בכוונת רשות המסים לפעול להפקת מכתבי התראה לעוסקים שטרם דיווחו את הדו"חות לשנים 2016-2017 (במצטבר).



בחזרה לתפריט

6. החבות במע"מ בגין שירותי שיווק ותיווך לחברות תושבות חוץ באמצעות אתר אינטרנט

החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 4429/19

עו"ד דן גרושר, מחלקת מסים עקיפים

העובדות: חברה תושבת ישראל מספקת שירותי שיווק ותיווך באמצעות אתר אינטרנט, המופעל בשפה העברית, לחברות זרות. האחרונות, מעניקות בעצמן שירותי שיווק באינטרנט לספקים זרים בתמורה לעמלה ("החברה", "החברות הזרות", "הספקים הזרים", בהתאמה).

המודל העסקי הנבחן הוא כדלקמן: החברה מפעילה אתר אינטרנט בשפה העברית המיועד ללקוחות ישראלים. לקוח ישראלי המעוניין לרכוש מבין הטובין המוצגים באתר החברה, מקליק על קישורית המעביר אותו לאתר המכירות של הספק הזר הרלוונטי. השימוש באתר הספק ורכישת הטובין על ידי הלקוח הישראלי מהספק הזר, נעשה בכפוף להסכמי שימוש נפרדים בין הספק הזר ללקוח הישראלי. החברה איננה צד למכירה. יודגש, אתר האינטרנט של החברה הוא בבעלותה הבלעדית והיא המפעילה היחידה שלו. כמו כן, הטובין המפורסמים באתר החברה לא נרכשים או נמכרים על ידה ובשום שלב הטובין לא בבעלות החברה.

בתמורה לשירותי השיווק והתיווך באמצעות אתר האינטרנט שלה, מקבלת החברה עמלה מהחברות הזרות בהתאם לסכום הרכישה של הלקוחות הישראליים שהופנו מאתר החברה ובהתאם לכניסת הלקוחות הישראליים לאתר הספקים הזרים.

הבקשה: אישור רשות המסים כי שירותי השיווק והתיווך ניתנים לתושב חוץ וחייבים במס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף.

תמצית הסדר המס ותנאיו:

בהתאם לסעיפים 30(א)(5) ו-30(ג) לחוק, התנאים להחלת מס בשיעור אפס על מתן שירותים לתושב חוץ הם:

- (1) על השירות להינתן לתושב חוץ כהגדרתו בחוק.
- (2) על התנאים הקבועים בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות") להתקיים. קרי, רישום בספרי החשבונות של מחיר העסקה לרבות דרך התשלום והמטבע בו שולמה.
- (3) קיומו של הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

יחד עם זאת, בהתקיים אחד הסייגים המפורטים להלן, יחול מס בשיעור מלא על מתן שירותים לתושב חוץ:

- (1) נושא ההסכם הוא כי מתן השירות בפועל בנוסף על תושב החוץ ניתן לתושב ישראל.
- (2) השירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל והוא מסוג הנכסים שלא צוינו בתקנה כנכס שהחריג לחוק לא יחול עליו.
- (3) השירות ניתן לתושב חוץ בעת שהותו בישראל והשירות אינו מסוג השירותים שהחריג לחוק לא יחול עליו.
- (4) אם הוכח להנחת דעתו של המנהל, כי מחיר השירות מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בפקודת המכס.

עמדת רשות המיסים במקרה הנדון היא, כי השירותים הניתנים על ידי החברה לחברות הזרות, חייבים במס בשיעור מלא, שכן, מתן השירות בפועל בנוסף על תושב החוץ ניתן לתושב ישראל. וכן, כי החברה לא הוכיחה שהשירות הניתן מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בפקודת המכס.

חוזרים - המוסד לביטוח לאומי

רו"ח (M.B.T) כפיר אילני, דירקטור בחטיבת המס

7. השלכות שינוי מעמד "מבוטח עצמאי לא עונה להגדרה" למי שעונה להגדרה, לעניין זכאות לגמלאות וחשיבות תשלום דמי ביטוח חוזר ביטוח מס' 1468 מיום 27 במאי 2019

מטרת החוזר: להסביר למבוטחים את חשיבות ההודעה בזמן אמת על שינוי מעמד מעיסוק של "עובד עצמאי שלא עונה להגדרה", לעיסוק של "עובד עצמאי העונה להגדרה", וכן חשיבות תשלומי דמי הביטוח וזאת לצורך בחינת זכאות המבוטח לגמלאות.

אופן הטיפול:

כאשר מתקבלת בקשה לשינוי מעמד מעיסוק של "עובד עצמאי שלא עונה להגדרה", לעיסוק של "עובד עצמאי העונה להגדרה", נשלחת למבוטח הודעת חיוב רטרואקטיבי, כאשר המועד האחרון לתשלום חיוב רטרואקטיבי הוא עד ל-60 ימים ממועד החיוב.

יש לציין, כי במקרים בהם המבוטח שינה את מעמדו והפך למבוטח שעונה להגדרה של עובד עצמאי, תישלל על פי רוב הזכאות לגמלה (למשל: דמי לידה) אם לא סודר המעמד ולא שולמו דמי הביטוח לפני המועד המזכה בגמלה (למשל: יום הלידה), וזאת גם אם שולמו בתוך הטווח של 60 הימים. עם זאת, ניתן להגיש בקשה מטעמי צדק אשר תלויה בנסיבות בהן נוצר החוב בדמי ביטוח.

לסיכום: קיימת חשיבות מכרעת בעדכון מעמד עובד עצמאי בזמן אמת, ללא שיהוי, וכן בתשלום מלוא דמי הביטוח ללא דיחוי מבלי להמתין למועד בו חל מועד התשלום (בתום 60 ימים ממועד החיוב).



בחזרה לתפריט

חלק 3 - מיסוי בינלאומי

רו"ח אייל אלטחן, המחלקה למיסוי בינלאומי

1. נחתמה אמנת המס בין ישראל ואוסטרליה למניעת מסי כפל ביחס למסים על הכנסה ומניעת התחמקות והשתמטות ממס

האמנה, שנחתמה ביום 28 במרץ 2019 טרם אושררה ועל כן הוראותיה ייכנסו לתוקף רק לאחר מכן.

דיבידנד- חלוקת דיבידנד תהיה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 5% במקרים בהם מקבל הדיבידנד הינו חברה (מלבד קרן השקעות ישראלית בנדל"ן) המחזיקה במישרין לפחות 10% מזכויות ההצבעה של החברה המשלמת במשך 365 הימים אשר קדמו לחלוקה. במקרים אחרים שיעור ניכוי המס במקור יעמוד על 15%. עם זאת, לא ינוכה מס במקור בעת חלוקת דיבידנד בהינתן כי המקבל מחזיק פחות מ- 10% מזכות ההצבעה בחברה המשלמת והמקבל הינו מדינה מתקשרת, יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה, הבנק המרכזי של אוסטרליה, בנק ישראל וקרן פנסיה מוכרת (במקרה של ישראל - קרן פנסיה פטורה ממס).

ריבית- שיעור ניכוי המס במקור על ריבית יהיה 10% אך יופחת ל-5% כאשר מקבל הריבית הינו מוסד פיננסי שאינו קשור למשלם הריבית או כאשר מקבל הריבית הינו קרן פנסיה מוכרת (לגבי קרן פנסיה ישראלית - קרן פנסיה פטורה). כמו כן, תשלום ריבית לא יהיה כפוף לניכוי מס במקור כאשר המקבל הינו מדינה מתקשרת, יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה, הבנק המרכזי של אוסטרליה או בנק ישראל.

תמלוג- שיעור ניכוי מס במקור בשיעור של 5% יחול על תשלום בגין תמלוג המתקבל בעד פטנט, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, סימן מסחר או בעד אספקת ידע או מידע מדעי, טכני, תעשייתי או מסחרי, אספקת סיוע נלווה המאפשר את ההנאה מנכס או בעד השימוש או הזכות לשימוש, בסרטי קולנוע, סרטים או קלטות או דיסקים או בכל אמצעי אחר להעתיקה או העברת תמונה או קול לשימוש בזיקה לשידור וכן, השימוש או הזכות לשימוש בצידוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או אי-אספקה או הענקתה לאדם אחר של כל נכס או זכות הנזכרים לעיל.

הנחת הבסיס להחלת שיעורי המס המוטבים היא כי המקבל הינו בעל הזכות שביושר לתשלום וכי אינו מנהל עסקים באמצעות מוסד קבע במדינה בה נצמחה ההכנסה.

בחזרה לתפריט

2. נכנסה לתוקף אמנת המס בין ישראל לבין צפון מקדוניה מכח צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (מקדוניה), התשע"ט-2019 [פורסם בקובץ התקנות 8225 מיום 27 במאי 2019](#)

האמנה, שנחתמה כבר במהלך 2019 נכנסה לתוקפה בישראל באופן רטרואקטיבי החל מה-1 לינואר 2019.

דיבידנד- חלוקת דיבידנד תהיה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 5% במקרים בהם מקבל הדיבידנד הינו חברה (שאיננה שותפות או חברה להשקעות במקרקעין) המחזיקה במישרין לפחות ב-25% מהונה של המחלקת. במקרים בהם המחלקת הינה חברה להשקעות במקרקעין שיעור המס בישראל יוגבל ל-15% כאשר המקבל מחזיק פחות מ-10% מהון המחלקת. במקרים אחרים החלוקה תהיה כפופה לניכוי במקור בשיעור של 15%.

ריבית- שיעור ניכוי המס במקור מתשלום ריבית יהיה 10%. עם זאת, במידה והמקבל או המשלם הינו אחת מהמדינות המתקשרות, רשות מקומית או הבנק המרכזי של אחת המדינות המתקשרות, לא ינוכה מס במקור בעת תשלום הריבית.

תמלוג- שיעור ניכוי מס במקור בשיעור של 5% יחול על תשלום בגין תמלוג המתקבל בעד שימוש או זכות לשימוש בזכויות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות סרטי קולנוע, פטנט, סימן מסחר, מדגם או דגם, תכנית נוסחה או תהליכים סודיים, או תמורת מידע או ידע הנוגע לניסיון תעשייתי מסחרי או מדעי.

הנחת הבסיס להחלת שיעורי המס המוטבים היא כי המקבל הינו בעל הזכות שביושר לתשלום וכי אינו מנהל עסקים באמצעות מוסד קבע במדינה בה נצמחה ההכנסה.



בחזרה לתפריט

חלק 4 - מחלקת ניוד עובדים ותגמול הוני

רו"ח (משפטנית) פרידה ויסברג, דירקטורית, מנהלת קבוצת ניוד עובדים, תגמול הוני ואשרות עבודה

מבחן "מרכז החיים" לעניין תושבות לצורכי מס בישראל

ע"מ 6418-02-16 בר רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא

העובדות: המערערת נולדה בישראל והיא אזרחית ישראל וכיום מתגוררת בישראל עם בן זוגה ובנותיה. עיקר עיסוקה בתחום הדוגמנית והיא ידועה ומוכרת בארץ וברחבי העולם. בהתאם לשומה שהוצאה למערערת נוספה לה הכנסה חייבת שעיקרה נבעה מהטענה שהמערערת תושבת ישראל בשנים 2019 ו-2010 (סך של 8,593,955 ש"ח בשנת 2009 ובסך של 7,860,987 ש"ח בשנת 2010). באותן שנים שהתה המערערת פרקי זמן משמעותיים מחוץ לישראל, התפרנסה מעבודות דוגמנות בחו"ל וניהלה, על פי טענתה, מערכת יחסים עם שחקן הקולנוע האמריקאי ליאונרדו דה-קפריו ("ליאונרדו").

המחלוקת העיקרית: נוגעת ליישומם של המבחנים הקבועים בפקודה לקביעת "מרכז חייה" של המערערת, קרי, בכל הנוגע לבחינת מכלול קשריה המשפחתיים, החברתיים והכלכליים, כגון: מקום ביתה הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלה, מקום פעילותה בארגונים חברתיים, וכיוצא באלה. שאלה נוספת שעלתה, האם יתכן שיהא אדם "נעדר תושבות" לחלוטין, דהיינו כי לא תהא מדינה כלשהי שהוא ייחשב כתושב שלה לצורכי מס. יש לציין כי המערערת לא הצביעה על מדינה אחרת כמדינת תושבותה לצרכי מס.

בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטיין): התייחס בהרחבה למבחנים השונים המסייעים לקביעת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה, בין היתר, המבחנים הכמותיים ("חזקת הימים") והמבחן המהותי וקבע כי אין המדובר בקריטריונים מוחלטים והבחינה תהיה של מכלול הזיקות ועוצמתן לישראל. במקרה זה המדובר באזרחית ישראלית שנולדה בישראל, חיה בישראל והייתה תושבת ישראל עד אשר, לפי טענתה, עזבה את ישראל והפסיקה להיות תושבת ישראל לכמה שנים, כאשר בסופן שבה לישראל וחזרה והייתה לתושבת ישראל. בנסיבות אלה, הנטל המוטל על נישום לשכנע כי אכן חדל להיות תושב ישראל במהלך התקופה האמורה, הוא כבד. העובדה כי לא הפכה לתושבת לצרכי מס של מדינה אחרת כלשהי מטיל עליה נטל כבד פי כמה ועליה לשכנע כי למרות שלא הפכה לתושבת מדינה אחרת לצרכי מס, היא הפסיקה להיות תושבת ישראל לצורך מס -נטל שהמערערת לא הצליחה להרים.

נושאים נוספים שהיו לרועץ בפסיקה כנגד המערערת היו בין היתר, העובדה שהחזיקה בכרטיסי אשראי בישראל, הגיעה לביקורים בישראל בתדירות גבוהה, שימוש בבית הוריה בישראל כ"בית קבע", רכישת תרופות בישראל ואף קבלת החזרים מקופת החולים, פעילות בארגונים התנדבותיים בישראל, היעדר אזרחות זרה ואפילו היעדר בקשה לקבלת אזרחות זרה, מילוי הצהרות שנתיות לרשויות המס בארה"ב בטפסים המיועדים למי שאינו תושב ועוד.

נוסיף, שפסק הדין קבע גם שהמערערת שהינה ידוענית תמוסה בשל הכנסות בשווי כסף בתמורה לשימוש בשמה בגין הנחות ניכרות שקיבלה על דירות מגורים ששכרה במגדלי יוקרה.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

עו"ד יפעת אלוני-בס, המחלקה למיסוי נדל"ן

1. סטייה מחזקת התא המשפחתי במקרים בהם מדובר בנכס שאינו "נכס חיצוני", תיעשה רק בכפוף לעמידה ברף ראייתי גבוה במיוחד ו"ע 26968-11-17 הרצל פדלון נ' מנהל מסמ"ק נתניה

חוק מיסוי מקרקעין קובע את "חזקת התא המשפחתי", לפיה יראו רוכש או מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש או מוכר אחד. לחזקת התא המשפחתי יש משמעות רבה בבחינת הזכאות לפטור ממס שבח למוכר שהדירה הנמכרת היא דירתו היחידה ובבחינת הזכאות לשיעורי מס רכישה מופחתים לרוכש שהדירה הנרכשת היא דירתו היחידה.

במסגרת פסק הדין נדון מקרה בו בני זוג רכשו דירה ("הדירה החדשה") וביקשו להחיל ביחס לחלקו של הבעל את שיעורי מס הרכישה המופחתים לדירה יחידה. בני הזוג נישאו בשנת 1975 ובשנת 1983 רכשו קרקע בחלקים שווים ובנו עליה את ביתם ("הדירה הישנה"). בשנת 2000 העביר הבעל ("העורר") בהעברה ללא תמורה, את זכויותיו בדירה הישנה לאשתו. בשנת 2009 נחתם בין בני הזוג הסכם ממון שאושר על ידי בית המשפט בשנת 2010. בשנת 2015 חתמה אשת העורר על הסכם להשכרת הדירה הישנה ודמי השכירות שולמו לחשבונה. בשנת 2016 רכשו בני הזוג את הדירה החדשה ובמסגרת הדיווח ביקשו כאמור להחיל ביחס לחלקו של העורר את שיעורי מס הרכישה המופחתים, תוך שהם טוענים כי כלל הזכויות בדירה הישנה הן בבעלות האישה בלבד ומשכך הדירה החדשה מהווה אצל העורר דירה יחידה.

מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), דחה את בקשת העורר ובהתאם לחזקת התא המשפחתי קבע כי יש לראות את העורר ואת אשתו כרוכש אחד. **ועדת הערר (מפי השופט גורמן, יו"ר הועדה), דחתה את הערר.**

ועדת הערר בחנה האם התקיימו במקרה דנא, התנאים לסתירת חזקת התא המשפחתי, שנקבעו בפסק הדין בעליון **בעניין שלמי**. הראשון קיומו של הסכם ממון תקף והשני יישומו בפועל של ההסכם. נמצא כי התנאי הראשון הדורש קיומו של הסכם ממון תקף בין בני הזוג התקיים. יחד עם זאת, לאחר בחינת מבחני העזר של מקורות מימון, מגורים משותפים, חשבונות בנק וכרטיסי אשראי ודמי שכירות, קבעה ועדת הערר שהתנאי השני לא התקיים.

ועדת הערר הדגישה כי מאחר ומדובר בנכס שאינו "נכס חיצוני" אלא נכס שנרכש במשותף במהלך הנישואים, הרף לסתירת חזקת התא המשפחתי הוא גבוה במיוחד. לנוכח המימון המשותף של רכישת הדירה, מגורים משותפים בדירה לאורך זמן, העברות כספיות בין העורר לאשתו ואי הבאת ראיות המעידות על הפרדה רכושית מלאה בחשבונות הבנק, קבעה ועדת הערר כי העורר לא עמד בנטל ההוכחה לסתירת חזקת התא המשפחתי ומשכך עליו לשלם בגין החלק המיוחס לו בדירה החדשה מס רכישה בהתאם לשיעור החל על דירה נוספת.

בחזרה לתפריט

2. החלת חזקת התא המשפחתי לעניין מס רכישה ביחס לנכס חיצוני שהתקבל במתנה לפני הנישואים ו"ע 17-15786-01 יהודה ונאוה פיגורה נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפסק הדין נדון עניינם של בני זוג ("העוררים"), אשר חתמו על הסכם ממון לאחר כ-30 שנות נישואים במהלכן התגוררו בדירה שקיבלה האישה במתנה מאביה לפני הנישואים ("דירת האישה"). יום לאחר חתימת הסכם הממון התקשרו העוררים בעסקה לרכישת דירת מגורים משותפת ("הדירה המשותפת"). במסגרת הדיווח לרשויות מיסוי מקרקעין, ביקשו העוררים לקבוע את שיעור מס הרכישה ביחס לחלקו של הבעל בדירה המשותפת, לפי שיעורי מס הרכישה המופחתים הניתנים לרוכש דירה יחידה.

מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), דחה את בקשת העוררים וקבע כי הבעל אינו זכאי לשיעורי המס המופחתים. יריעת המחלוקת בין העוררים לבין המשיב, היא בשאלה האם יש לראות את הבעל כבעלים בחלק מדירת האישה מכוח חזקת התא המשפחתי, לצורך קביעת שיעור מס הרכישה החל לגביו ברכישת הדירה המשותפת.

ועדת הערר (מפי היו"ר השופטת הוד וחבר הוועדה עו"ד ד"ר מולכו), דחתה את הערר.

העוררים ביססו את עמדתם על **הלכת פלם** והוראת ביצוע 5/2011, שם נקבע כי חזקת התא המשפחתי לפיה יראו את בני הזוג כרוכש אחד, לא תחול ביחס לנכסים חיצוניים שנרכשו לפני הנישואים וכן ביחס לנכסים שנקבע לגביהם בהסכם ממון כי הם רכוש הבלעדי של אחד מבני הזוג.

המשיב מנגד ביסס את עמדתו על **הלכת שלמי** אשר קבעה כי ניתן לסתור את חזקת התא המשפחתי רק במקרה בו הוכח קיומו של הסכם ממון תקף והנישום הרים את נטל ההוכחה כי הפרדה רכושית בהתאם להסכם הממון מתקיימת בפועל.

השופטת הוד ציינה, כי פסק הדין בעניין שלמי אומנם עסק בחזקת התא המשפחתי לעניין מס שבח, אולם הקביעות שנקבעו במסגרתו רלוונטיות גם לעניין מס רכישה ומשכך ועל מנת ליהנות משיעורי המס המופחתים לדירה יחידה, נדרשים העוררים להוכיח כי התקיימה הפרדה רכושית בפועל.

באשר לטענת הסתמכות שהעלו העוררים, ציינה וועדת הערר כי העוררים לא הוכיחו כי הסתמכו על הלכת פלם ועל הוראת ביצוע 5/2011 ולא הבהירו באיזה אופן שונה היו פועלים ככל שלא היו מסתמכים על הלכת פלם והוראת הביצוע.

לגופו של עניין נקבע, בהתבסס על הלכת שלמי, כי בני הזוג לא הוכיחו שהסכם הממון משקף הפרדה רכושית בה נקטו במהלך חייהם המשותפים, בין היתר לאור המגורים המשותפים בדירת האישה במשך תקופה ממושכת, הרשאות שניתנו לכל אחד לחשבונות הבנק של השני, העברות כספים בין החשבונות, וכן לאור העובדה כי הסכם הממון נחתם רק לאחר כ-30 שנות נישואים ויום לפני רכישת הדירה המשותפת.

בחזרה לתפריט

3. הוכרה נאמנות נסתרת שלא היתה ידועה למוכר לצורך קבלת פטור ממס בהעברה מנאמן לנהנה של זכות במקרקעין ו"ע 26697-08-17 כמ-דלר טריידינג בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

בשנת 2015 ביקש מר דראושה עבדאללה, באמצעות חברה בהקמה, לימים חברת ד.ע. יזמות ונדל"ן בע"מ ("העוררת"), לרכוש קרקע בהר מסאוי בנצרת, קרקע המצויה בבעלות הכנסייה הקתולית. מאמציה של העוררת לרכישת הקרקע לא צלחו הואיל ומדיניות הכנסייה אינה מאפשרת מכירה למוסלמים. לפיכך, פנתה העוררת לחברת כמ-דלר טריידינג בע"מ, חברה בבעלות נוצרית ("הנאמן"), וביקשה כי תרכוש עבורה בנאמנות את הקרקע. בהמשך לכך ביום 3 בפברואר 2016 נחתם הסכם נאמנות בין העוררת לבין הנאמן וביום 16 בפברואר 2016 רכש הנאמן את הקרקע בנאמנות.

מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), סירב להכיר בנאמנות האמורה וקבע כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות, הראשונה בין המוכרת לבן הנאמן והשנייה בין העוררת לבין הנאמן, וקבע לפי מיטב השפיטה שתי שומות מס רכישה.

היבטי המס בהעברה מנאמן לנהנה מוסדרים במסגרת סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 69 לחוק מקנה פטור ממס בהעברה מנאמן אשר לא צמח לו כל רווח או יתרון כלכלי מהרכישה, לנהנה שהוא בעליה של הזכות שנעדה לו מעיקרה. הפטור ניתן בכפוף להתקיימות תנאי פרוצדוראלי של מסירת הודעת נאמנות לרשויות מיסוי מקרקעין תוך 30 יום ממועד הרכישה, ולבחינה עובדתית-מהותית של קיום הנאמנות.

ועדת הערר (מפי השופטת הוד, יו"ר הועדה), קיבלה את הערר וקבעה כי יש להכיר בנסיבות המקרה בנאמנות הנסתרת לצורכי מס.

הועדה קבעה כי יש להבדיל בין מקרה בו רוכש יכול, מבחינה עקרונית, לרכוש את הזכויות במקרקעין, אולם מבקש להסתיר את זהותו מהמוכר מטעמים כאלה או אחרים, לבין מצב שבו הרוכש לא כשיר להיות צד להסכם ומשכך לא היה בידו להתקשר בהסכם באמצעות נאמן בשמו. כאשר במקרה הראשון ניתן להכיר בנאמנות ואילו במקרה השני אין להכיר בנאמנות.

לגופו של עניין נקבע כי בחינת פעולות הצדדים, הנסיבות ומכלול הנתונים, לרבות כריתתו של הסכם הנאמנות טרם כריתת הסכם הרכישה, פתיחת חשבון נאמנות, מימון כל עלויות הרכישה על ידי הנהנה והעובדה שלא הוכח כי לנאמן יש אינטרס בנכס החורג מהאינטרס שלו כנאמן, מעלה כי הלכה למעשה התקיימה נאמנות מהותית בין הצדדים.

היותה של הנאמנות נסתרת אין בה לבדה כדי לשלול את קיומה של הנאמנות. לאור מכלול הנסיבות, הטלת מס על העברת הזכויות בין הנאמן לנהנה אינה עולה בקנה אחד עם המהות האמיתית של העסקה, עם עקרון של הטלת מס אמת ועם מהותו של מוסד הנאמנות. מהיות הדברים כן נקבע כי יש להכיר בנאמנות ולהחיל את הפטור ממס הקבוע בסעיף 69 לחוק.

בחזרה לתפריט

4. חברה זכאית לפרוס את השבח הריאלי שנצמח במכירת זכויות במקרקעין בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין ו"ע 14375-12-17 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה

ועדת הערר נדרשה לשאלת זכאותה של חברה, לפריסת השבח שנצמח במכירת זכויות במקרקעין, בהתאם למנגנון הפריסה הקבוע בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין. מנגנון הפריסה, המוסדר בסעיף, מאפשר לנישום לפרוס את השבח (הריאלי בלבד), בחלקים שווים, על פני תקופה של עד 4 שנים, המסתיימת בשנת המכירה. חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של הנישום בכל אחת משנות המס וחישוב המס ייעשה בהתאם לשיעורים הקבועים בפקודת מס הכנסה באותה שנת מס.

בשנת 2015 התקשרה חברת יוניון נכסים בע"מ ("העוררת"), בהסכם למכירת זכויות במקרקעין. הואיל ובשנים 2014-2015 עלה שיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה, משיעור של 25% לשיעור של 26.5%, ביקשה העוררת לערוך חישוב בדרך של פריסה לשנים 2012-2015, כך שחלק השבח הריאלי שיוחס לשנים 2012-2015, ימוסה בשיעור של 25% בלבד, דבר שיביא לחיסכון משמעותי במס בסך של 894,194 ש"ח.

מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), דחה את בקשת העוררת, מן הטעם שלעמדתו, הוראות סעיף 48א(ה) לחוק, חלות רק על יחידים ולא על חברות.

ועדת הערר (מפי השופט גורמן, יו"ר הועדה) קיבלה את הערר וקבעה, כי לאור לשון ותכלית החקיקה, העוררת זכאית לעשות שימוש בהוראות הפריסה.

במסגרת פסק הדין סקרה הועדה את המסגרת הנורמטיבית ובחנה את התכלית שעומדת בבסיסו של מנגנון הפריסה. אף על פי שהשבח נצמח בפועל במשך כל שנות ההחזקה בנכס, המיסוי נעשה רק במועד המכירה כאילו השבח כולו נצמח באותה שנת מס, דבר המכונה "אפקט הדחיסה". תכלית פריסת השבח היא למתן את "אפקט הדחיסה", אומנם תכלית זו נועדה בעיקרה ליחידים עליהם חלים שיעורי מס פרוגרסיביים, אולם החוק הוא בבחינת "חי הנושא את עצמו" והוא עשוי לחול גם במקרים הפחות שכיחים. בנוסף, כיוון שלשון החוק מאפשרת פריסה לכל "מוכר", הרי שאף בהתאם לפרשנות הלשונית ניתן להחיל את הוראות הפריסה על חברה, ובמקרה הנדון פרשנות מסוג זה תגשים באופן המיטבי את תכלית החקיקה.

הוועדה מאזכרת גם פסק דין בעניין דומה שניתן על-ידי ועדת ערר אחרת בעניין **טוונטי האנדרד נהריה** (ו"ע 44202-05-16), שהגיעה אף היא למסקנה דומה.

יש לציין כי לסוגיה הנדונה נפקות רק בנסיבות הדומות לנסיבות הנדונות, זאת היות ושיעור מס החברות הופחת בשנת 2016 והשנים העוקבות, ולפיכך אין כדאיות בביצוע חישוב בדרך של פריסה לחברה במכירת זכויות במקרקעין משנת 2016 ואילך.



בחזרה לתפריט

5. הוצאות בגין פיתוח שטרם בוצע במועד רכישת הזכויות במקרקעין לא יתווספו לשווי המכירה לצורך הטלת החבות במס רכישה ו"ע 16-07-44686 אמרלד בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בשנת 2015 פרסמה רשות מקרקעי ישראל ("רמ"י") מכרז להחכרת שני מגרשים בייעוד למגורים. דונה חברה להנדסה ובנין בע"מ ("דונה") זכתה במכרז לחכירת הזכויות במתחם א' ואבני דרך י.י. בע"מ ("אבני דרך") זכתה במכרז לחכירת הזכויות במתחם ב'. בהתאם לתנאי המכרז שילמו הזוכות לרמ"י תמורה עבור זכויות החכירה במגרשים וכן התחייבו לתשלום נוסף עבור הוצאות פיתוח.

כחודשיים לאחר הזכייה במכרז נחתם הסכם אופציה בין אבני דרך לבין אמרלד בנין ופיתוח בע"מ ("העוררת") לרכישת חלק מהזכויות במתחם ב'. ימים ספורים לאחר מכן הודיעה העוררת על מימוש האופציה ונחתם בין הצדדים הסכם מכר. תמורת הרכישה במימוש נקבעה לסך של 3,521,969 ש"ח עבור הזכויות במקרקעין וסך של 12,920,663 ש"ח עבור השתתפות בהוצאות פיתוח לפי שיעור החלק היחסי של הזכויות הנרכשות.

העוררת הגישה למנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב") דיווח בגין ההסכמים, במסגרתו הצהירה על שווי מכירה בסך של 3,521,969 ש"ח. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע שיש להוסיף לשווי המכירה לצורך החיוב במס רכישה גם את שווי עלויות הפיתוח ולפיכך הוציא שומה בשווי כולל בסך של 16,889,857 ש"ח.

ועדת הערר (מפי השופט סוקול, יו"ר הועדה), קיבלה את הערר.

ועדת הערר ציינה כי בשאלה האם יש לכלול את התשלום עבור הוצאות הפיתוח במחיר הרכישה קיימת כבר פסיקה ענפה ומשכך הפנתה לפסק הדין שנתנה בעניין **אלמוג** (ו"ע 16-06-67093), שם נקבע כי יש לשים את הדגש על המהות האמיתית של העסקה ולבחון האם מדובר בעסקה לרכישת מקרקעין בלתי מפותחים שבצדה עסקה נפרדת לפיתוח המגרש, או שמא בעסקה אחת הכוללת בחובה תמורה עבור הזכויות המפותחות. הועדה הפנתה בעניין זה להלכה שנקבעה בעניין **שרביט** (ע"א 2960/95), לפיה כאשר עבודות הפיתוח בוצעו לפני מועד הרכישה, יש להניח כי הן העלו את שווי הזכויות במקרקעין ולכן יש לצרפן לשווי הרכישה, ואולם, כאשר עבודות הפיתוח טרם בוצעו (במלואן או בחלקן), אין לכלול את עלויות הפיתוח שטרם בוצע בשווי המכירה.

במקרה דנא, במועד רכישת הזכויות טרם בוצעו עבודות הפיתוח והעירייה אף אישרה כי לא תיגבה היטלי פיתוח. כמו כן, בעסקאות של אבני דרך ודונה, המשיב קיבל את הצהרתן לפיה מדובר בשתי עסקאות נפרדות ומיסה את הזכות רק על רכיב הזכויות ולא על רכיב הוצאות הפיתוח. אבני דרך למעשה המחיתה לעוררת את התחייבותה לשלם לרמ"י את הוצאות הפיתוח בשל החלק היחסי אותו רכשה והעוררת נכנסה בנעלי אבני דרך בכל הנוגע לזכויות שרכשה ממנה מבלי שנעשה שינוי בחובות ובזכויות.

לאור כל האמור לעיל, קבעה הועדה כי אין להוסיף את הוצאות הפיתוח לשווי המכירה לצורך הטלת החיוב במס רכישה והורתה על ביטול השומה.

בחזרה לתפריט

6. זכויות לקבלת פיצוי הפקעה או פיצוי ירידת ערך לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה אינן בבחינת נכסים נוספים העשויים להוציא איגוד מתחולת איגוד מקרקעין

ו"ע 31189-11-14 ב.ס.ט. בניה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

בשנת 2011 רכשו חברת ב.ס.ט. בנייה בע"מ, חברת סמיר עואד בע"מ וחברת ס.ת.ר. השקעות נדל"ן בע"מ ("העוררות") מחברת אפריקה ישראל בע"מ את מלוא אחזקותיה בחברת ארמון ההגמון ("החברה"), המהוות 50% מהון המניות של החברה וכן את הזכויות בהלוואות בעלים שניתנה על ידה לחברה. בין העוררות לבין מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ("המשיב") נתגלעה מחלוקת בשאלת סיווגה של החברה כאיגוד מקרקעין וסיווג רכישת מניות החברה כפעולה באיגוד מקרקעין המקימה חבות במס רכישה לעוררות.

העוררות טענו כי החברה אינה בגדר איגוד מקרקעין משני טעמים עיקריים: הראשון הוא שיש ברשות החברה נכסים נוספים מהותיים, נפרדים ועצמאיים שהם זכות לקבלת פיצוי הפקעה ממע"צ/ חברת נתיבי ישראל, וכן זכות לקבלת פיצויים נוספים לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בגין פגיעה בשווי המקרקעין; השני הוא כי הזכויות במקרקעין שבבעלות החברה מהוות מלאי עסקי ולא רכוש קבוע. לחלופין, טענו העוררות כי בשומת המשיב נפלו פגמים מהותיים בחישוב השווי והניכויים.

ועדת הערר (מפי עו"ד שטרן, חבר הועדה), דחתה את הערר.

בהתבסס על ההלכה שנקבעה בעליון בעניין **מליסרון** (ע"א 1346/15), לפיה תכלית מנגנון המיסוי המתייחס לאיגוד מקרקעין הינה תכלית אנטי תכנונית, קבעה ועדת הערר כי גם אם יש בידי החברה זכויות נוספות שהן תוצר סופי של תביעות לקבלת פיצויים, הרי שאין בהן כדי להחריג את החברה מגדר איגוד מקרקעין, מאחר שזכויות אלו יהיו לכל היותר בבחינת כספים או מטלטלין, המהווים "נכסים ניטרליים".

כן צוין, כי תביעת פיצויים לפי סעיף 197 קשורה בקשר ישיר ואינטגרלי לאותם מקרקעין אשר נותרו בידי האיגוד ושערכם ירד ומשכך מדובר בזכות שנבלעת במקרקעין. הועדה הוסיפה וקבעה, כי אף אם היו רואים את הזכויות לקבלת הפיצויים כנכס נפרד, הרי שמדובר בזכויות עתידיות לקבלת כספים, דהיינו נכסים ניטרליים שאינם משמשים לייצור הכנסה בחברה וגם לו היה נטען שיש בהם כדי לייצר הכנסה, הרי שהם טפלים למטרה העיקרית של החברה וזאת בין היתר בשל היותם עתידיים, העדר קונקרטיזציה של הסכומים ואי הודאות בדבר קבלתם.

באשר לטענת העוררות לגבי היות הזכויות במקרקעין בבחינת מלאי עסקי, קבעה הועדה כי בדוחות הכספיים של החברה רשומים כל המקרקעין כנכסים בלתי שוטפים, ובכל מקרה אין בסיווג זכויות במקרקעין כמלאי עסקי, כשלעצמו, כדי לשלול מתאגיד את סיווגו כאיגוד מקרקעין.

בנוסף, דחתה הועדה גם את הטענה החלופית לעניין השווי והניכויים וזאת לאור פסילת חוות הדעת השמאית שהוצגה שלא בהתאם לסדרי הדין והראיות ובשל העדר תשתית ראייתית קבילה ומספקת.

בחזרה לתפריט

7. משיכת ערעור לעליון - זכאות למס רכישה על דירת מגורים יחידה של קטין תיבדק ביחד עם דירות בבעלות הוריו
ע"א 4677/17 עדן מזל חג'ג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א
רו"ח (משפטנית) אלה כהן

בהחלטת בית המשפט העליון נאמר: "לנוכח הערותינו כי בנסיבות העובדתיות של תיק זה אין מקום להתערב עובדתית או משפטית בפסק הדין, הסכים בא כוח המערערים - לאחר בירור עם מרשו - למשיכת הערעור".

להלן נזכיר את הפסיקה של ועדת הערר (ו"ע 15-431-62) לגביה הוגש הערעור לבית המשפט העליון:
העובדות: בשנת 2010 רכשו העוררים מקרקעין בפרויקט "מגדלי הצעירים" בדרך מנחם בגין בתל אביב. מאחר והעוררים הם קטינים, רכישת זכויותיהם בפרויקט נעשתה באמצעות הוריהם כאפוטרופוסים הטבעיים ובאישור בית המשפט. המשיב הוציא שומות לפי מיטב השפיטה במסגרתן קבע כי רכישת הזכויות על-ידי העוררים מהווה זכות לדירת מגורים וכי יש לחשב את שווי הרכישה של העוררים לפי שיעור מס של 90% משווי הדירה העתידית בתוספת 10% בגין הוצאות בלתי צפויות מראש ושכ"ט עו"ד.

העוררים, ביחד עם יתר חברי הקבוצה, הגישו השגה, שנדחתה והוגשו עררים. מיד לאחר הגשת העררים החל משא ומתן, שבעקבותיו הגיעו הצדדים להסכם פשרה, שקיבל תוקף של פסק דין על-ידי ועדת הערר. בעקבות הסכם הפשרה, הנפיק המשיב שומות סופיות לחברי הקבוצה, לרבות לעוררים, ואף הנפיק אישורים סופיים המופנים לרשם המקרקעין.

בחלוף כשנה וחצי מאז ניתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה, התקבלו אצל העוררים תיקוני שומה ודרישות לתשלום תוספת מס רכישה בגין השומות נשוא ערר זה בטענה שעסקינן בדירות נוספות ולא בדירות יחידות של העוררים ומכאן הערר.

המחלוקת: האם נושא הזכאות להקלה בגין דירה יחידה או נוספת מכוסה על-ידי הסכם הפשרה ונספחיו והאם סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק (עקרון התא המשפחתי) חל כאשר הקטינים הם הרוכשים או רק כאשר ההורים קונים לעצמם ובידי ילדיהם הקטנים דירה נוספת.

ועדת הערר דחתה את הערר וקבעה:

באשר לנפקות הסכם הפשרה, קבעה הועדה, כי הן לשון ההסכם, הן נסיבותיו והן ההיגיון הבריא שלו מצביעים על כך כי ההסכם מאפשר למשיב לבחון את הצהרת הרוכשים באשר לזכאותם להקלה בשיעורי המס בשל "דירה יחידה". הש' קירש העיר, כי יש קושי לקבל את הטענה לפיה יש בשינוי שנערך בנוסח ההסכם כדי להצביע בבירור על זכות המשיב לסטות מן הרשום בטבלאות או על כוונתו לבחון לראשונה את מעמדה של כל דירה נרכשת כדירה יחידה, אך מאחר וסוגייה זו הוכרעה על-ידי יתר חברי הועדה אין צורך להעמיק את הדיון בעניין זה.

באשר לפרשנות של סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2), הגדרת התא המשפחתי ורכישת הדירה על-ידי הקטינים - הועדה קבעה ברוב דעות כי במצב שבו רוכשים קטינים זכויות בדירה באמצעות הוריהם, יש להביט על התא המשפחתי כישות אחת לעניין הענקת הקלה במס רכישה ולעניין פטור ממס שבח הניתנים לדירה יחידה, ללא קשר לסדר הכרונולוגי של רכישת הדירות במשפחה.

דעת הרוב בוועדה נסמכה על דעת הרוב בעניין **אבן עזרא** (ו"ע 1393/01), לפיה אין זה משנה מי מימן את הרכישה-ההורים או הקטינים. ההנחה ממס ניתנת לתא המשפחתי (הורים וקטינים כאחד) ולא לכל אחד מהם בנפרד, ומשכך מי ממרכיבי התא המשפחתי דירה ושילם מס מופחת, מוצתה הזכות ועל כן יש לדחות את הערר. השופט קירש הוסיף כי יש לשער כי כוונת המחוקק (האובייקטיבית) היא לתחולה דו כיוונית של ההוראה הנדונה, אחרת תסוכל התכלית האנטי תכנונית.

8. מכירת קרקע בבעלות יחידים - סיווג כעסקה שבוצעה על ידי עוסק בעיקר בשל בקיאותם בעסקאות נדל"ן

ע"א 4377/17 חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות

ביום 1 באפריל 1979, פתחו האחים גיבשטיין, תיק עוסק מורשה במע"מ של שותפות לא רשומה, שותפות האחים שלמה וחנניה גיבשטיין. האחים היו הבעלים של קרקעות באזור באר טוביה, קרית מלאכי, ראשון לציון ופארק צמרת בתל אביב שהתקבלו בירושה ביום 30 באוגוסט 1982. השותפות הוקמה בקשר עם פעילותם במקרקעין שהיו בבעלותם המשותפת ("**המערערים**"). בין 1993 ל-2008, המערערים ביצעו 10 עסקאות מכר מקרקעין, המיועדים לבנייה למגורים של למעלה מ-1,500 יחידות דיור או לתעשייה ומסחר, בסכום כולל של כ-276 מיליון ש"ח. בשנת 2005 מכרו המערערים מקרקעין בפרויקט פארק צמרת בתל-אביב ("**המקרקעין**"), לקבוצת רכישה המונה 144 רוכשים. סך התמורה היה כ-106 מיליון ש"ח. המכירה לא דווחה למע"מ ולא שולם מע"מ בגינה. מנהל מע"מ רחובות ("**המשיב**") חייב את המערערים בסך של כ-16 מיליון ש"ח בגין העסקה.

המקרה הגיע לפתחו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד שם נטען על ידי המשיב כי העסקה היא עסקה במקרקעין, שבוצעה על ידי עוסק במקרקעין ולכן חייבת במס. לטענת המערערים מדובר בעסקה פרטית ולכן היא איננה חייבת במס. **ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד** (השופט סטולר) דחה את הערעור וקבע כך: על מנת לבחון האם מדובר בפעולה במישור הפרטי או שמא מדובר בפעילות עסקית, מאמץ ביהמ"ש את מבחני הפסיקה שנקבעו בע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות**, שמטרתם לבדוק במקרה דנא, האם המכירה נעשתה במהלך "עסק" של סחר במקרקעין. המבחנים הם כדלקמן: טיב או אופי הנכס, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי, אופן המימון, תקופת האחזקה בנכס, ייעוד התמורה, בקיאות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה, מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת, מבחן הפיתוח, טיפוח השבחה יזמות ושיווק, וכן מבחן "העל" שבוחן את הנסיבות שאופפות את העסקה.

ביישום על ענייננו, בית המשפט המחוזי מצא כי מרבית המבחנים מעידים כי פעילות המערערים במקרקעין שבבעלותם עולה כדי עסק. נקבע כי בין היתר, היה למערערים ידע בקיאות, ובשל טיב הנכס שהוא מקרקעין והתדירות של המכירות-10 מכירות על פני 15 שנים ניתן לומר כי מדובר בפעילות עסקית. כמו כן, נמצא כי המערערים פעלו מול העיריות לקידום שינוי תב"ע ואף השבחתו והיה להם ידע ובקיאות נרחבים. בהקשר זה, יש לציין, כי ידע ובקיאות על פי הפסיקה הוא גם ידע ובקיאות שילוחי ודי בכך שהיו למערערים יועצים כגון אדריכלים ועורכי דין שליוו את העסקאות כדי להעיד על האופי העסקי של המכירה.

במבחן "העל" נבחנו הנסיבות האופפות את העסקה ונמצא כי בכל העסקאות הקודמות שולם מע"מ ויש בכך להעיד על המודעות של האחים גיבשטיין לחבות האפשרית במע"מ. המשיב טען כי הסיבה היחידה שלא שולם מע"מ בפרויקט זה, היא משום שהקרקע נמכרה לאדם פרטי- ולכן נשללת האפשרות לנכות מס תשומות. בית המשפט הכריע כי בבחינת היקף פעולות ההשבחה שביצעו המערערים באופן יזום, מורכבותן, עלותן ותדירותן, ניתן ללמוד על אופיין העסקי של פעולותיהם במקרקעין וכפועל יוצא מכך, על אופייה העסקי של עסקת פארק צמרת. נוכח כל האמור לעיל נפסק לטובת המשיב. המערערים הגישו ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון (מפי השופט עמית) דחה את הערעור וקבע כי לנוכח עיון בכתבי הטענות של הצדדים ולמקרא חומר הראיות אין מקום להתערב בפסק הדין של בית המשפט המחוזי. זאת, מכיוון שמכלול הנסיבות אכן מלמדות כי פעילותם של המערערים לגבי הקרקעות השונות עולה לכדי "עסק" לצורכי חוק מע"מ ומשום שהמערערים לא עמדו בנטל להראות מדוע יש להתייחס לעסקת פארק צמרת כאל נכס "פרטי" במובחן מיתר הקרקעות שבבעלותם. השופט ציין, כי עצם העובדה שאדם מנהל עסק, אין משמעותה בהכרח שאין הוא יכול לבצע עסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ, אך לא כך המקרה שלפנינו, בו עשו היחידים שימוש בבקיאותם ופעלו להשבחת המקרקעין, ועל כן המכירה תחויב במע"מ.

חוזרים ופרסומים של רשויות המס

9. שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה חוזר מיסוי מקרקעין מס' 2/2019

עו"ד יפעת אלוני-בס, המחלקה למיסוי נדל"ן

סעיף 9(ג1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"), קובע שיעורי מס רכישה מופחתים החלים על דירה יחידה, לרוכש שהדירה הנרכשת היא דירתו היחידה וגם לרוכש שהינו "משפר דיור", קרי - רוכש שבכוונתו למכור את דירת מגוריו היחידה והדירה הנרכשת היא "דירה חלופית" לדירה הישנה, בכפוף לתנאים ולמועדים הקבועים בחוק.

לצורך קבלת ההטבה במס רכישה לדירה חלופית, על הרוכש למכור את הדירה הישנה בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית, וברכישת דירה חלופית מקבלן על הרוכש למכור את הדירה הישנה בתוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה או בתוך 18 חודשים מיום הרכישה מהקבלן, לפי המאוחר (החל מיום 1.5.2021 במקום "בתוך 18 חודשים" יבוא "בתוך 24 חודשים").

כאשר אדם רוכש במסגרת קבוצת רכישה, יראו אותו כמי שרכש דירת מגורים מוגמרת, והדירה הנרכשת תחשב במניין הדירות כדירת מגורים וזאת אף אם בנייתה טרם הסתיימה ואף אם טרם החלה. מהיות הדברים כן, במקרה בו קבוצת רכישה נתקלה בקשיים בלתי צפויים וחל עיכוב חריג בהשלמת הבנייה, נוצר מצב בו רוכש שמעוניין לרכוש דירה אחרת שתשמש למגוריו, יידרש לשלם מס רכישה לפי המדרגות הקבועות לדירה נוספת, וזאת מאחר שלא יעלה בידו למכור את הדירה שרכש בקבוצת הרכישה בתוך פרק הזמן הנדרש לזכאות לשיעורי המס המופחתים.

במסגרת תיקון 93 לחוק (פורסם ביום 28.6.2018), התווסף סעיף 9(ג1)(2)(ב1), אשר קובע הוראות מקלות ביחס לרוכשים בקבוצת רכישה שנקלעו למצב דברים זה. הסעיף קובע, כי רוכש שרכש דירה בקבוצת רכישה ובמועד הרכישה זו הייתה דירתו היחידה, יהיה זכאי לשיעורי מס הרכישה המופחתים, בכפוף לכך שבניית הדירה בקבוצת הרכישה לא החלה בתוך 4 שנים ממועד רכישתה, או שהמנהל שוכנע שחל עיכוב משמעותי בהשלמת הבנייה, או אם החזקה בדירה בקבוצת הרכישה לא נמסרה לרוכש בתוך 6.5 שנים ממועד רכישתה, והכל בהינתן כי העיכוב חל בנסיבות שאינן בשליטת הרוכש ולא היו ידועות לו במועד הרכישה, וכי אלמלא הדירה שרכש בקבוצת הרכישה הדירה החלופית הייתה דירתו היחידה, וכן כי הרוכש מכר את הדירה שנרכשה בקבוצת הרכישה בתוך 18 חודשים מהשלמת בנייתה. חוזר מיסוי מקרקעין 2/2019 של רשות המסים, עוסק בהבהרת הוראות תיקון 93 לחוק.

תחולת התיקון נקבעה למועד פרסומו ביום 28 ביוני 2018, יחד עם זאת, קובע החוזר כי הוראות התיקון יחולו גם לגבי מי שרכש את הדירה החלופית לפני המועד האמור ובלבד שלא חלף פרק הזמן הקבוע של 4 שנים לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. החוזר מגדיר "עיכוב מהותי" ככל עיכוב בבנייה או אירוע שאינם חלק מהמהלך הרגיל של הבניה, כגון: פשיטת רגל, סכסוך משפטי, תקלה בקרקע וכדומה ומדגיש כי העיכוב צריך להיות כתוצאה מקושי אובייקטיבי וקולקטיבי שאינו תלוי בחברי הקבוצה. עוד מבהיר החוזר, כי ככל שדירת המגורים החדשה נרכשה לפני שחלפו 4 שנים ממועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה, סעיף ההחלפה החדש לא יחול כלל וזאת גם אם שוכנע המנהל שהיה עיכוב מהותי או שבניית הדירה טרם החלה.

בנוסף קובע החוזר הוראות לפעולה לגבי אופן הדיווח והליכי השומה.

מגזר ההיי-טק

תמריצים

רו"ח (משפטן) צביקה לייבוביץ, שותף, מחלקת תמריצים ומיסוי

הטבות למפעל טכנולוגי מועדף: פרסום ההוראות לתנאים המעידים על מפעל מקדם חדשנות
הוראות לעידוד השקעות הון (תנאים המעידים על היות מפעל מקדם חדשנות לצורך הגדרתו כמפעל טכנולוגי מועדף), התשע"ט-2019
פורסם בקובץ התקנות 8221 מיום 20 במאי 2019

ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון.

במסגרת תיקון 73 נקבעו, בין היתר, מסלולי מס נוספים חדשים (**מסלולים טכנולוגיים**) למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%) - ראו **חוזר 26 לחוברת תום שנת המס 2018** של משרדנו.

באחת מהחלופות לעמידה בהגדרת מפעל טכנולוגי מועדף המאפשרת הטבות לפי המסלולים הטכנולוגיים נקבע, כי יקבעו תנאים המעידים על היותו של המפעל "מפעל מקדם חדשנות" (מיועד בעיקר לחברות אשר אינן עומדות בתנאים הכמותיים שנקבעו בחוק).

ביום 20 במאי 2019 פורסמו ההוראות שנדון. במסגרת ההוראות נקבעו, בין היתר, המבחנים והמועדים להגשת הבקשה לרשות לחדשנות על היות המפעל "מפעל מקדם חדשנות".

מפעל המעוניין לקבל אישור מהרשות לחדשנות בדבר היותו מפעל מקדם חדשנות יגיש בקשה כאמור **עד 90 ימים מתום שנת המס אשר בעדה היא מוגשת**.

כהוראת מעבר נקבע כי **מפעל רשאי להגיש בקשה כאמור בגין שנות המס 2017 ו-2018 בתוך 90 ימים מיום פרסום ההוראות**.

בחוזר מס' 14.2019 של משרדנו מובאת סקירה של ההוראות העוסקות בקריטריונים ובאופן הגשת הבקשה להיות המפעל "מפעל מקדם חדשנות".

בחזרה לתפריט

למידע נוסף על שירותי חטיבת המס ניתן ליצור קשר עם המומחים שלנו:

ליווי עסקאות בינלאומיות

אלונה מירון
מנהלת חטיבת המס
03-6085540
ameiron@deloitte.co.il

מחירי העברה

גיא אטיאס
03-6086129
guattias@deloitte.co.il

**מיסוי ישראלי, מיסוי תאגידים
ומוסדות פיננסיים**

אופיר סולמי
03-6085513
osulami@deloitte.co.il

**ליווי עסקאות בישראל
ומיסוי מלכ"רים**

רונית בכר
03-6085403
rbachar@deloitte.co.il

מיסוי בינלאומי

יצחק ציקורל
03-6085511
ychikorel@deloitte.co.il

תמריצים

נדב גיל
03-6085378
ngil@deloitte.co.il

צביקה לייבוביץ'
073-3994157
tleybovich@deloitte.co.il

ניוד עובדים ותגמול הוני

פרידה ויסברג
03-6085538
frweissberg@deloitte.co.il

Deloitte Private

רוני קריה
03-7181803
rkirya@deloitte.co.il

משה שוורץ
03-7181804
mschwartz@deloitte.co.il

רמי בלנק
03-6085270
rblank@deloitte.co.il

**מיסוי הפרט ושירותים
נלווים לחברות**

יעל ג'רסי
03-6085352
ygerasy@deloitte.co.il

מיסוי נדל"ן

צחי דביר
03-7181765
zdvir@deloitte.co.il

מסים עקיפים

ניסים פחימה
03-6085401
npahima@deloitte.co.il

**המחלקה המקצועית - בקרת איכות,
שירותי תמיכה ופרסומים מקצועיים**

דני גבאי
03-6085532
dgabbay@deloitte.co.il

מיסוי נאמנויות

בניה חסידים
03-6085213
bhassidim@deloitte.co.il

מיסוי אמריקאי

אלן כהן
073-3994397
alacohen@deloitte.co.il

משה בינה
03-6085519
mbina@deloitte.co.il



www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2019 Deloitte Israel & Co.