

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 28

מרץ 2020

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 2020



תוכן עניינים

חלק 1 - חקיקה	
1	שותפות מחקר ופיתוח תושבת ישראל שיחידותיה רשומות למסחר בבורסה בת"א תיחשב כחברה לעניין פקודת מס הכנסה צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה) (תיקון), התש"ף-2020
חלק 2 - פסיקה	
2	1. ביהמ"ש העליון קבע - לא ניתן לקבל רר"ל בחישוב רווח ממכירת מניות חברה זרה ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ
4	2. לא הותר קיזוז כנגד הפסדים צבורים בשלד בורסאי שנרכש ע"מ 46365-09-17 קבוצת אחים נאווי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4
5	3. הפסדים עסקיים או הוניים אינם ניתנים להורשה ע"מ (ת"א) 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3 ואח'
6	4. עמותה שפעילותה ללא זיקה למדינת ישראל לא תוכר כמוסד ציבורי, ויתור על דמי שכירות, שיעור הפחת למבנה ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3
7	5. הכרה בקיומה של נאמנות באופן משתמע, ביטול הסכם בחוסר תום לב על ידי פקיד השומה ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה ת"א 3
8	6. מתן שירות על ידי סיעות למועצה מקומית שלא מתקיימים ביניהם יחסי עובד- מעביד, אינו חייב במע"מ ת"א 57200-12-16 ליטל בן דוד ואח' נ' מדינת ישראל
9	7. כל ההכנסות מחברה משפחתית המיוחסות ליחיד חייבות בדמי ביטוח לאומי ב"ל 64018-11-16 רפאל נחושתן ואח' נ' המוסד לביטוח לאומי
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים	
10	1. הקצאת מספרי חשבוניות לעוסקים הודעת רשות המסים ליצרני התוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת
11	2. דחיית דיווח בגין עמדות חייבות בדיווח לשנת 2019 בנושאי מע"מ ומכס הודעת רשות המסים מיום 27 בפברואר 2020

מיסוי כללי

פסיקה - מס ערך מוסף

פסיקה - ביטוח לאומי

חוזרים ופרסומים - מס ערך מוסף

חלק 4 - מיסוי בינלאומי		מיסוי כללי (המשך)	
12	1. מחירי העברה- הנחיות ה-OECD בנוגע לעסקאות פיננסיות בין חברתיות		
13	2. הולנד: אי החזר מס שנוכה במקור מחלוקות דיבידנד לקרנות השקעה פיסקליות זרות עשוי להפר את חוקי האיחוד האירופי		
14	3. איי קיימן נכנסה לרשימת האיחוד האירופי של טריטוריות שאינן משתפות פעולה בנושאי מס		
חלק 5 - מחלקת ניוד עובדים ותגמול הוני			
15	1. זכויות שהוענקו לעובד לפי סעיף 102 לפקודה וטרם מומשו או הועברו מהנאמן, אינן מקנות לו זכויות הצבעה או זכות עיון בדוחות ופרוטוקולים ת"א 18-03-19042 עופר נבון נ' סול צ'יפ בע"מ		
16	2. זקיפת שווי הטבות לעובדים זרים בגין ביטוח רפואי, דיור ונלוות, מתנות וסיווג חלק מהשכר כפיצויי פיטורין פטורים ממס ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון		
פסיקה - מיסוי מקרקעין			מגזר הנדל"ן
18	1. שווי מניות איגוד מקרקעין לעניין מס רכישה במקרה של שוני בין שווי שוק של הקרקע לתמורה החוזית ו"ע 17-02-61648 חברת גב-ים לקרקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א		
19	2. העברת דירה במתנה לאם מבוגרת סווגה כעסקה מלאכותית שמטרתה הקטנת מס רכישה ו"ע 18-09-24989 נוגה וחיים שמרת נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה ואח'		
20	3. מכירת מקרקעין שהתכנית המיזמית לגביהם לא בוצעה בפועל חויבה במע"מ ע"מ 17-02-12491 אליטם בע"מ וקינג ג'ורג' אינק נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א		
פסיקה			המגזר הציבורי
21	חזרה מערעור לפני ביהמ"ש העליון- חיוב מלכ"ר במס שכר בגין רכיבים שונים של שכר והחזר הוצאות ע"א 18/3479 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות		
			צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

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

**שותפות מחקר ופיתוח תושבת ישראל שיחידותיה רשומות למסחר בבורסה בת"א תיחשב כחברה לעניין פקודת מס הכנסה
צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה) (תיקון), התש"ף-2020
פורסם בקובץ התקנות 8353 מיום 16 בפברואר 2020**

סעיף 63(ד) לפקודת מס הכנסה מסמיך את שר האוצר לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לעניין הפקודה כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדידנד. לעניין זה, "שותפות" - שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לעניין זה.

מכח הסמכה זו, פורסם ביום 1 בינואר 2017 צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017 ("הצו"), שבו נקבע ששותפות כאמור בסעיף 63(ד) לפקודה שהיא תושבת ישראל שעיסוקה הוא חיפוש, פיתוח או הפקה של נפט, הן בארץ והן בחו"ל, ואשר אינה שותפות כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), יראוה לעניין הפקודה כחברה.

בתיקון הנוכחי לצו נקבע שהוא יחול גם על שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה, שהיא תושבת ישראל כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה, אשר עיסוקה הוא מחקר או פיתוח, כהגדרתם בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ"ד-1984, במישרין או בעקיפין.



בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. ביהמ"ש העליון קבע - לא ניתן לקבל ר"ל בחישוב רווח ממכירת מניות חברה זרה
ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ

עו"ד שחר קריף

בית המשפט העליון הפך את הפסיקה של ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 28212-11-15) וקיבל את ערעור פקיד השומה. נקבע כי ההסדר המיסויי החל בעת מכירת מניות חברה כאשר ישנם רווחים ראויים לחלוקה ('רר"ל') אשר לא חולקו כדידידנ לפי סעיף 94 לפקודת מס הכנסה, עניינו במיסוי מדינתי שנועד לחברות ישראליות הכפופות למשטר המס בישראל, ויישומו מקום שנמכרות מניות של חברה זרה המוחזקות בידי חברה ישראלית יביאו לחישוב רווחים ראויים לחלוקה בגובה אפס.

עובדות המקרה: חברת דלק הונגריה בע"מ ("המשיבה") הינה חברה תושבת ישראל לצרכי מס. הנכס העיקרי של המשיבה היה מניות חברת Delek US Holdings Inc ("דלק ארה"ב"), חברה תושבת ארה"ב לצרכי מס, אשר הוקמה על-ידי המשיבה במהלך שנת 2001 והוחזקה על-ידיה. בשנים 2012 ו-2013 מכרה המשיבה חלק מאחזקותיה בדלק ארה"ב, ובמסגרת הדיווח על המכירה למס הכנסה, יישמה החברה את הוראותיו של סעיף 94 לפקודה בכך שהפחיתה סכומים במסגרת חישוב רווח ההון בטענה כי מדובר בחלקה ברר"ל של דלק ארה"ב, אותם יש למסות בהתאם להוראות סעיף 94 לפקודה, דהיינו בשיעור המס שהיה חל לו היו מתקבלים כדידידנ.

טענות המערער (פקיד השומה): לטענתו, הדיבור "מס" אשר נכלל במסגרת החלופה המיסויית לסעיף 94 אינו כולל מס זר, ובהתאם אותם רווחים אינם מהווים רווחים שנתחייבו במס. בנוסף, "נתחייבו" משמעו חיוב במס שאירע בעבר. בנסיבות המקרה לא היה כל אירוע מס שבמסגרתו נתחייבו הרווחים במס בישראל. לא זו אף זו, מטרתו של סעיף 94 היא השגת ניטרליות בין מכירת מניות לבין משיכת דידידנ, ולא ניטרליות במובן זה שרווחים שהופקו ומוסו מחוץ לישראל, דינם לכל דבר ועניין כדין רווחים שהופקו ומוסו בישראל. בנוסף, גורס המערער כי מאחר שסעיף 94 אינו מפנה לסעיף 126(ג), אלא אך לסעיף 126(ב), אין מקום להכיר ב"רווחים ראויים לחלוקה" לפי החלופה המיסויית, ועל המשיבה לשלם מס מלא על התמורה ממכירת מניותיה בחברת דלק ארה"ב.

טענות המשיבה: המשיבה מפנה בטענותיה לתיקון 132 לפקודה אשר עיצב מחדש את הסעיף בראי החלת משטר מס פרסונאלי, משטר אשר תקף גם כששרשרת חברות כוללת תאגיד הפועל מחוץ לישראל. בנוסף, סעיף 94 לפקודה אינו מפנה לסעיף 126(ג) לפקודה בשל "טעות" שנפלה בידי המחוקק ועל כן מדובר בחסר הניתן להשלמה וזאת בהתבסס על פסיקתו של בית המשפט קמא.

דיון והכרעה בפני בית המשפט העליון: השופט מינץ קובע כי בהתאם לתורת הפרשנות המקובלת, הליך הפרשנות הוא הליך דו-שלבי (בחינה לשונית ותכליתית). לדידו של השופט, ניתן בנסיבות המקרה לעצור בשלב בחינת הלשון, שכן לשונו של סעיף 94 ברורה לגמרי. בנוסף, סעיף 1 לפקודה קובע כי מס או מס הכנסה הוא "בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על פי פקודה זו". הגדרת מס בסעיף 1 מובחנת ממסי חוץ המוגדרים בסעיף 199 לפקודה, ומכך אנו למדים כי התיבה "נתחייבו במס" מוציאה מתוך הגדרת "רווחים ראויים לחלוקה" רווחים צבורים של חברה זרה, שלא נתחייבו במס בישראל.

בכל הנוגע לשיעור המס החל על ר"ל, בחר המחוקק להפנות בסעיף 94ב לסעיף 125ב, העוסק במיסוי יחיד ומיסוי מקרים "מיוחדים" כדוגמת חברה משפחתית, וסעיף 126(ב), הקובע את שיעור המס המוטל על דיבידנד המתקבל מחבר-בני-אדם "החייב במס חברות", קרי חברה המפיקה הכנסותיה בישראל. לעומת זאת, הסעיף אינו מפנה (ובמכוון לדעת השופט) לסעיפים 126(ג) ו-203(ב), העוסקים במיסוי דיבידנד המתקבל מחברה זרה או שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל.

הבאה לניטרליות מס בין-מדינתית אינה אחת מתכליותיו של הסעיף. מעבר לכך, רצונו של המחוקק להביא לאדישות מיסויית של הנישום אינו חזית הכל, ותכלית זו לא עשויה להוביל לקריאה לתוך הסעיף את מה שלא נכלל בו בהתאם, שעה שהסעיף עוסק במיסוי מדינתי, תכלית זו מכוונת למשק הישראלי ולא למשק שמחוצה לו. מבחינת מדיניות מיסויית, ישנו היגיון במתן הטבת המס האמורה לחברות ישראליות המתחייבות במס בישראל.

אמנם צוין בחוזר מס הכנסה כי שיעור המס שיחולו על חלק הרווחים הראויים לחלוקה לגבי מוכר שהוא חבר בני אדם יהיו "בהתאם להוראות סעיפים 126(ב) או 126(ג) לפקודה, לפי העניין...". אולם, במסגרת אותו חוזר הבהירה רשות המסים כי סעיף 94ב לא חל על מכירה של ניירות ערך זרים.



בחזרה לתפריט

2. לא הותר קיזוז כנגד הפסדים צבורים בשלד בורסאי שנרכש
ע"מ 46365-09-17 קבוצת אחים נאווי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4
רו"ח נטע מידליק

רקע: בעלי השליטה במערערת רכשו "שלד בורסאי", שהעבירו אליו פעילות רווחית חדשה של ממסרים דחויים ("ניכיון צ'קים), מחברה פרטית שבבעלותם ("השלד הבורסאי" ו"העסקה" בהתאמה). לשלד הבורסאי אין נכסים, ציוד או מוניטין והמסחר במניותיו הושעה. פעילותו העסקית פסקה כליל כשנה וחצי לפני מועד רכישתו. לשלד הבורסאי הפסדים צבורים בסכומים גבוהים (הפסדים מעסק בסך של כ-44 מיליון ש"ח והפסד ריאלי מנ"ע בסך של כ-110 מיליון ש"ח), שנוצרו בתקופה שקדמה לרכישתו, דבר שיכול להביא לחיסכון מס מקיזוז הפסדים של עשרות מיליוני שקלים. לאחר השלמת העסקה, ובתוך 3 שנות מס קוזזו מלוא ההפסדים שנצברו בשלד הבורסאי כנגד הרווחים מהפעילות החדשה (מלוא ההפסד העסקי קוזז כבר בשנה הראשונה).

טענות הצדדים: פקיד השומה ("המשיב") טוען כי המערערת לא הוכיחה כי ביסוד העסקה עמד "טעם מסחרי יסודי" ויש לראות בעסקה, תכנון מס שלילי ובלתי לגיטימי שמטרתו הייתה להפחית את המס על רווחי הפעילות החדשה, ועל כן מהווה עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. המערערת טוענת כי המשיב לא עמד בחובתו להרים את נטל ההוכחה המוטל עליו במסגרת סעיף 86 לפקודה, ובכל מקרה עלות העסקה הייתה גבוהה מיתרון המס. בנוסף, בבסיס העסקה לרכישת השלד הבורסאי עמדו טעמים מסחריים יסודיים, שיש בהם להצדיק את האופן בו נעשתה, ולהכשיר את קיזוז ההפסדים, ובראשם "הנראות הציבורית", המהווה "תעודת הכשר" לצורך גיוס אשראי מהבנקים, גיוס הון מהציבור, גיוס לקוחות פוטנציאליים וסחירות ואפשרות למימוש אחזקות תוך שמירה אפקטיבית על שליטה.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט סרוסי) דחה את הערעור. השופטת איזכרה מספר פסקי דין שדנו בסעיף 86 לפקודה: רובינשטיין (ע"א 3415/97), סגנון (ע"א 2965/08) וגוטשל (ע"א 1211/14). לדברי השופטת, שלוש שאלות ניצבות לדין: האחת, האם הוצגו טעמים מסחריים יסודיים לרכישת חברה ציבורית מפסידה בהשוואה לניהול הפעילות בחברה פרטית מרוויחה; השנייה, האם הוצגו טעמים מסחריים יסודיים לרכישת שלד בורסאי בהשוואה לדרכים חלופיות להיכנס לבורסה, ואם כן האם דווקא לרכישת השלד הספציפי; השלישית, האם הטעמים המסחריים היסודיים שברכישת השלד הבורסאי הספציפי, ככל שהוכחו, נלקחו בחשבון בזמן אמת על-ידי האחים נאווי.

נקבע כי העיקרון האוסר על רכישת הפסדים שספגו (בעקיפין) בעלי מניות קודמים, חל רק כאשר אין טעם מסחרי יסודי (מלבד טעם פיסיקלי שהוא הפחתת המס) לרכישת השליטה בחברה ולהעברת הפעילות המרוויחה החדשה לתוכה. אין בעובדה שבעלי השליטה החדשים של המערערת לא ספגו מבחינה כלכלית את ההפסדים הצבורים בחברה ובכך שאין בהכרח קשר בין הפעילות הקודמת לפעילות החדשה שהכניסו לתוכה, כשלעצמן, כדי למנוע את קיזוז ההפסדים.

נדרש כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית" לעסקה, כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. בנוסף, נדרש להוכיח כי הטעם המסחרי אינו פחות במידת יסודיותו מהטעם הפיסקאלי (חסכון מס) שבבסיס העסקה. המבחן הראוי לבחינת מלאכותיותה של עסקה הוא "מבחן יסודיות הטעם המסחרי". לצורך בחינת יסודיות הטעם המסחרי נבחנים כלל נסיבות העסקה ונעשה שימוש במבחני עזר, כגון: אמינות הטעם המסחרי, שקילותם הכלכלית של הטעמים שביסוד העסקה, מבחן התוכן הכלכלי ומבחן הסיכון.

בית המשפט קבע כי "נראות הציבורית", על רבדיה השונים, יכולה להוות משום "טעם מסחרי" ברכישת חברה ציבורית מפסידה, ובנסיבות המתאימות אף כטעם "מסחרי יסודי", ואולם המערערת לא הוכיחה כי הערך הכלכלי, הגלום בחיסכון בעלויות ובזמן שברכישת שלד בורסאי שיש בו הפסדים, היווה "טעם מסחרי יסודי", בהשוואה לחלופות כניסה אחרות לבורסה.

יתרה מכך, גם אם הייתה מוכיחה זאת, היא לא הוכיחה מדוע רכשה דווקא שלד בורסאי זה הכולל הפסדים צבורים גבוהים, לעומת שלדים בורסאיים אחרים ללא הפסדים או כאלה הכוללים הפסדים נמוכים יותר. המערערת לא הוכיחה כלל שעשתה מאמצים לבחון שלדים בורסאיים אחרים.

3. הפסדים עסקיים או הוננים אינם ניתנים להורשה
ע"מ (ת"א) 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3 ואח'

עו"ד עינבר לזר

עניינו של פסק הדין בשאלה, האם זכאים יורשיו של צבי דינשטיין ז"ל ("המנוח"), לקזז מהכנסותיהם הפסדים אשר נצברו על-ידי המנוח טרם פטירתו.

המנוח ניהל עסק בו נצברו הפסדים עסקיים והפסדים הונניים. לאחר פטירתו, ביקשו יורשיו ("המערערים") לכלול בדוחותיהם את הפסדיו הצבורים של המנוח. פקיד השומה ("המשיב") דחה את בקשתם וטען כי הזכות לקיזוז ההפסדים היא זכות אישית שאינה ניתנת להורשה. המשיב קבע כי יש להסתמך על פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **בנימין שרגא** (ע"מ 14-01-41641), שם נקבע כי הפסדים אינם ניתנים להורשה. כמו כן, תמך המשיב את עמדתו בלשון סעיף 28(ב) לפקודה, הנוקטת במונח "אותו אדם", כראיה לכך שהפסד אינו ניתן להמחאה או להורשה.

מנגד, המערערים טענו כי הפסדים צבורים מהווים "נכס", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, הראוי להיכלל בעיזבון של המוריש, וכן כי הזכות לקיזוז הפסדים על-ידי יורשיו של נישום מתחייבת מעיקרון השקילות הכלכלית (אחרת תוצאת המס לא תהא זהה מקום בו ימכור הנישום את הנכס טרם פטירתו). כמו כן, טענו המערערים כי המונח "אותו אדם" הכלול בסעיף 28(ב) לפקודה רחב דיו על מנת לכלול את יורשיו של הנישום. ומכל מקום, עיקר המחלוקת, במקרה דנן, נסובה סביב קיזוז ההפסדים ההונניים, והרי שסעיף 92(ב) לפקודה אינו נוקט במונח "אותו אדם".

בית המשפט המחוזי, מפי השופט אלטוביה, דחה את הערעור וקבע כי בכל הנוגע לקיזוז הפסדיו העסקיים של המנוח, אין למצוא בהוראות סעיף 28(ב) לפקודה עיגון לשוני לפרשנות לפיה המונח "אותו אדם" כולל גם את יורשיו של נישום שנפטר. כמו כן, קבע בית המשפט כי אין בתכליתו של סעיף 28(ב) לפקודה כדי להצדיק פרשנות הרואה במונח "אותו אדם" כזה הכולל גם את יורשיו.

לעניין קיזוז הפסדיו ההונניים של המנוח, בחן בית המשפט את הוראות סעיף 92(ב) לפקודה וקבע כי הן אינן כוללות את המונח "יורש" ולפיכך אינן מאפשרות לייצר הסדר המתייחס ליורשיו של נישום. כמו כן, הבהיר בית המשפט כי הוראות סעיף 92(ב) לפקודה, על אף שאינן כוללות את המונח "אדם", ממשיכות את ההסדר הקבוע בסעיף 92(א) לפקודה, בו נזכר המונח "אדם" וכמובהר, זה אינו מאפשר הכללת יורשים.

בסיכום של דבר, ציין בית המשפט כי מסקירת המשפט המשווה שהגישו הצדדים עולה כי אין אחידות דין בכל הנוגע להורשת הפסדים. ואולם, נראה כי מרבית המדינות וביניהן, אנגליה, ארצות-הברית, קנדה וגרמניה, אינן מאפשרות הורשת הפסדים.

באמרת אגב הדגיש בית המשפט כי ככל שישנם טעמים להתיר בקיזוז את הפסדי המוריש, ראוי שהדבר יקבע על-ידי המחוקק וכפי שימצא לנכון.

בחזרה לתפריט

4. עמותה שפעילותה ללא זיקה למדינת ישראל לא תוכר כמוסד ציבורי, ויתור על דמי שכירות, שיעור הפחת למבנה ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3

רו"ח אורן חן

המערערת היא עמותה שמפעילה מוסדות חינוך בכפר ביר נבאלא שמצוי בשטחי C וכן היא משכירה מבנים בשכונות שועפט ובית חנניה שבגבולות העיר ירושלים לחברה לתועלת הציבור (חל"צ).

המערערת טענה כי היא "מוסד ציבורי" הפועל ל"מטרה ציבורית" כהגדרתם בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ולכן הכנסותיה פטורות ממס. המשיב טען כי לפעילות המערערת אין זיקה לישראל ולכן אין מקום לפטור את הכנסותיה המופקות בישראל מהשכרת מבנים, ולעצם השכרת המבנים טען המשיב כי מדובר בפעילות מסחרית שאינה למטרה ציבורית. מנגד טענה המערערת כי סעיף 9(2) לפקודה אינו מתנה את הפטור בתיחום הפעילות של המוסד הציבורי לגבולות מדינת ישראל.

ביהמ"ש המחוזי בירושלים (השופט דורות) דחה את הערעור על כל חלקיו. השופט ציין כי אמנם אין בהגדרות המונחים "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית" התייחסות מפורשת לזיקה בין הפעילות הציבורית למדינת ישראל, אך יש לבחור בפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה באופן המיטבי. ביהמ"ש הסתמך על פס"ד בעניין **עמותה לויפאסנה** ([בג"ץ 10893/08](#)) בו נקבע כי יש לפרש את המונחים "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית" בצורה מצמצמת, אחרת קיים חשש כי משאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת.

בעניינו קבע ביהמ"ש כי הרחבת קשת המקרים עליהם יחול סעיף 9(2) גם למקרים שבינם ובין מדינת ישראל אין כלום עלול לפגוע בקופה הציבורית ולהוות למעשה הטבת מס לגופים המקדמים מטרות שלא תורמות דבר למדינת ישראל. כמו כן, על מוסד ציבורי הפועל מחוץ לגבולות המדינה אין יכולת לפקח ואין למשיב יכולת אמיתית לקבוע האם המוסד הציבורי פועל בתחום המטרות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה.

משקבע ביהמ"ש כי צריכה להתקיים זיקה בין פעילות המערערת לבין מדינת ישראל, הוא בחן ומצא כי זיקה כאמור לא מתקיימת, שכן המערערת הצהירה כי השליטה והניהול שלה מתקיימים ברשות הפלסטינאית, היא מדווחת על משכורת העובדים שלה לרשות הפלסטינית, תוכנית הלימודים היא בהתאם לסילבוס הירדני כמקובל ברשות הפלסטינית, למורים אין תעודת הוראה ישראלית, המורים והתלמידים בבית ספר בביר נבאלא כולם תושבי הרשות הפלסטינית, בסיום הלימודים מקבלים התלמידים תעודה מטעם משרד החינוך הפלסטיני ועוד.

ביחס להשכרת המבנים בשכונות בית חנניה ושועפט בירושלים, קבע ביהמ"ש כי פעילות שוכר הנכס אינה משליכה על פעילותה של המערערת עצמה ולכן פעילות זו אינה פעילות למטרה ציבורית אלא פעילות מסחרית של השכרת נכסים.

נושא שני בו עסק פס"ד היה טענת המערערת כי יש לקבוע את הכנסתה על בסיס מזומן. לטענתה ויתרה על סכומים נוספים שהייתה צריכה לקבל בהתאם לחוזה השכירות. ביהמ"ש פסק כי הוא לא מקבל את עמדת המערערת שכן לא הובאו בפניו כל הוכחות לויתור, כגון: הסכם המעגן את הויתור, הוכחות למשא ומתן בדבר הויתור, עדות השוכר ביחס למחילה הנטענת.

נושא שלישי שנדון היה שיעור הפחת על המבנים שהושכרו. המערערת דרשה בהתאם לתקנות הפחת משנת 1941 שיעור פחת של 4% המגיע ל"בניינים ממדרגה שניה שבנייתם איתנה פחות" ואילו פקיד השומה טען שמגיע שיעור פחת של 2% בלבד ל"בנייני בטון מזוין איתנים ממדרגה ראשונה". השופט דחה את הערעור בנושא זה מאחר שהמערערת יכלה להוכיח בקלות את טיב הבניה של מבניה, אך בחרה שלא לעשות כן.

5. הכרה בקיומה של נאמנות באופן משתמע, ביטול הסכם בחוסר תום לב על-ידי פקיד השומה
ע"מ 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה ת"א 3
עו"ד בניה חסידים

תקציר העובדות הרלוונטיות: מדובר בתושבי ישראל שהחזיקו מניות בשתי חברות תושבות חוץ, חברה א'; חברה ב'. חברה א' וחברה ב' החזיקו בחלק מהמניות של חברה תושבת חוץ אחרת - חברה ג'. המערער הינו תושב ישראל ובעל מניות בחברות א' ו-ב'. בשנות-המס 2007 ו-2008 העבירו חברות א' ו-ב' לידי המערער את מניות חברה ג'.

טענות הצדדים: לטענת המערער, חברות א' ו-ב' החזיקו במניות חברה ג' בנאמנות לטובתו ולחילופין שימשו כ"צינור" שכל תכליתו החזקת המניות, ועל-כן, העברת המניות לידי אינה בגדר אירוע מס. המשיב - פקיד השומה, טען כי העברת המניות לידי המערער היא הכנסה חייבת מ'דיבידנד בעין', וכי חברות א' ו-ב' הן חברה נשלטת זרה כמשמעותה בסעיף 75ב לפקודה.

דיון והכרעה בבית המשפט המחוזי בת"א בסבב ראשון: בית המשפט (השופט אלטוביה) סקר את סעיפי הנאמנות בפקודה, ולאחר שהתייחס לחקירה הראשית והנגדית של מנהלן של חברות א' ו-ב', תוך בחינת התנהגות הצדדים בפועל, הנסיבות ההיסטוריות וכוונותיהם של הצדדים במתווה לפיו פעלו - הגיע למסקנה כי אכן מדובר בהסדר של נאמנות, על אף שלא נכרת בין הצדדים הסכם נאמנות בכתב. בית המשפט נתן דעתו גם לעובדה שהנכס לא נרשם על שם הנהנה, וקבע כי אין בכך בכדי לשלול את קיומה של הנאמנות. בית המשפט חזר על ההלכה שנקבעה על-ידי בית המשפט העליון בעניין **אורלי חברה לבנין בע"א 5025/03**, והדגיש כי פסיקתו מושתתת על העקרונות שנקבעו שם, לפיהן יש למסות עסקה על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה ולא על פי הגדרות או כותרות שהכתירו אותה הצדדים. **לפיכך, התקבל הערעור בעניין זה של העברת המניות לידי המערער.**

המשיב לא השלים עם פסק הדין והגיש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 836/17). ביום 30.1.2019 ניתן פסק דין על-ידי בית המשפט העליון ובעיקרו הוחלט להחזיר את התיק לדיון במחוזי מהנימוק שנראה כי בית המשפט המחוזי התבסס בנימוקיו בפסק הדין על ראיות מסוימות אך התעלם לכאורה מראיות נוספות ומשמעותיות שהוגשו, ועל כן נראה לכאורה כי פסק הדין לוקה בחסר. אשר על כן, **הוחזר התיק למחוזי למתן פסק דין מחדש, בהתבסס על מכלול החומר שהובא לפניו ולא רק על מקצתו, תוך מתן הנמקה הולמת.**

דיון והכרעה בבית המשפט המחוזי בת"א בסבב שני: בפס"ד ארוך ומנומק, בית המשפט (השופט אלטוביה) סקר את כל טענות הצדדים תוך הבאת נימוקי כל צד בסיכומים בשלמותם, והגיע בעניין הנאמנות לאותה המסקנה שבסבב הראשון. עוד בפסק הדין, בית המשפט נדרש לביטול ההסכם באופן חד צדדי על-ידי רשות המסים בנסיבות שפורטו באותו מקרה, וקבע - תוך כדי אמירה ביקורתית ונוקבת כנגד פקיד השומה - כי ההסכם בוטל על-ידי פקיד השומה בחוסר תום לב ושלא כדין, וכי באותן הנסיבות קמה למערער הסתמכות. ועל כן, בהתאם לדיני החוזים, השופט בחר בסעד של איפה, קרי, לקיים את ההסכם הגם שלא נחתם באופן פורמאלי תוך השתת הצאות משפט בסכום נכבד על פקיד השומה. נציין כי בפס"ד נדונו גם סוגיות משנה נוספות שנדונו בסבב הראשון.

הערה - פסק דין זה מהווה חיזוק למגמה במשפט הכללי בכלל ובדיני המס בפרט - המעדיפה את המהות הכלכלית והעסקית על פני התוכן והצורה, ומהווה אמירה ביקורתית משמעותית ונוקבת כנגד התנהלותה של רשות המסים, והסנדורטים הנורמטיביים המצופים ממנה כרשות מנהלית בכל הקשור לחזרה מהבנות עם נישומים וביטול הסכמי שומה.

6. מתן שירות על-ידי סיעות למועצה מקומית שלא מתקיימים ביניהם יחסי עובד- מעביד, אינו חייב במע"מ

ת"א 57200-12-16 ליטל בן דוד ואח' נ' מדינת ישראל

עו"ד ספיר ברגר, מחלקת מסים עקיפים

פסק הדין עוסק בתביעה שהוגשה על-ידי 27 סיעות ("משלבות אישיות") כנגד רשות המסים, בבקשה להחזר מע"מ שנכסה מהתשלומים ששולמו להן במסגרת חוזי העסקה אישיים עם המועצה המקומית פרדס חנה כרכור (להלן: "המועצה"). במסגרת חוזי ההעסקה, הוסכם כי השירותים מסופקים בקבלנות, קרי, שלא מתקיימים יחסי עובד-מעביד בין הסיעות לבין המועצה.

לטענת הנתבעת, חיוב התובעות במע"מ נעשה מכוח תקנה 6א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), כאשר התובעות לא הוכיחו שהתקנה הנ"ל, על רכיביה השונים, אינה חלה לגביהן. תקנה 6א לתקנות מע"מ קובעת כדלקמן:

"(א) עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי שקיבלו שירות מן המפורטים להלן ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה, יהיו חייבים בתשלום המס בשל השירות, זולת אם קיבלו חשבונית מס מנותן השירות. ואלה השירותים:

(1) מופע אמנותי, לרבות הנחיה במופע; בניית תפאורה או הכנתה; הכנת מבחנים, בדיקתם וכן ניהול מבחנים או פיקוח עליהם; הרצאה, הוראה, הדרכה, תרגול או השתתפות במופע שאינו מופע אמנותי; כתבנות או קצרנות; תרגום בכתב או בעל פה; כתיבה או עריכה; פישור, כהגדרתו בסעיף 79 לחוק בתי משפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984, או חברות בוועדות שהוקמו על פי דין; (2) שירותים של בעלי מקצועות אלה: אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, סוכן ביטוח, עורך דין, רואה חשבון, שמאי, בעל מעבדה כימית או רפואית, רופא, פסיכולוג, פיזיותרפיסט, רופא וטרינר, רופא שיניים או מרפא שיניים....".

בית משפט השלום בחיפה (השופט סלאמה) קיבל את התביעה. נקבע כי התקנה הנ"ל מציבה שני תנאים עיקריים ומצטברים, אשר בהתקיימם מוטל על מקבל השירות (בענייננו, המועצה, העונה להגדרת מלכ"ר), להעביר לידי המדינה את המס: (א) מקבל השירות קיבל את השירות מאחד המפורטים בתקנה (סעיפים קטנים 1 ו-2); (ב) השירות ניתן "ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה".

באשר לתנאי הראשון, התובעות סיפקו שירות מסוג "משלבת אישית"/"סיעת", אשר אינו נמנה על אחד מהשירותים המוכרים בתקנה המפורטת לעיל. כתמיכה לטענתן, הגישו התובעות תצהירי עדות ראשית, אולם הנתבעת ויתרה על חקירתן ואף לא הציגה כל ראיה הסותרת גרסה זו. כתוצאה מכך, נקבע שהתובעות סיפקו שירות מסוג "סיעת", אשר אינו נמנה על השירותים המפורטים בתקנה הנ"ל, ודי בכך כדי לקבוע שהתקנה אינה חלה על התובעות. באשר לתנאי השני, בענייננו, התקיימותו אינה נחוצה בשים לב לאי התקיימות התנאי הראשון, שכן המדובר בתנאים מצטברים.

בנוסף, טענה המדינה כי ככל שהתובעות סברו כי מגיע להן החזר מס, היה עליהן להגיש תביעה להחזר מס בהתאם לסעיף 105(ג) לחוק מס ערך מוסף, וזאת בתוך שנתיים מיום תשלום הסכום אותו מבקשים בחזרה. לעמדת השופט, הוראות הסעיף הנ"ל, אינן נועדו לצמצם את אפשרות הגשת תביעה להשבת מס שלא היה צורך לשלמו, רק לפרוצדורה הקבועה בו, ואינן חוסמות אדם מהגשת תביעה "רגילה" להשבת סכום כאמור בעילה של עשיית עושר ולא במשפט. נוכח המפורט לעיל, קיבל השופט את תביעתן של התובעות וקבע כי הן לא היו חייבות לברר את תביעתן להשבה בפרוצדורה הקבועה בסעיף 105(ג)(2) לחוק מע"מ, וממילא פרק הזמן של שנתיים הקבוע באותו סעיף לא מטיל עליהן כל מגבלה בנדון.

פסיקה - ביטוח לאומי

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

7. כל ההכנסות מחברה משפחתית המיוחסות ליחיד חייבות בדמי ביטוח לאומי ב"ל 64018-11-16 רפאל נחושתן ואח' נ' המוסד לביטוח לאומי

פס"ד זה של בית הדין האזורי לעבודה נסוב סביב החלטת המוסד לביטוח לאומי ("המל"ל") לחייב את התובעים (שכל אחד מהם הוא בבחינת "הנישום המייצג בחברה משפחתית" על פי סעיף 64א (א) לפקודת מס הכנסה) בתשלום דמי ביטוח לאומי, בגין ההכנסות השנתיות של החברה המשפחתית, כפי שדווחו בשומת המס, זאת אף אם סוג ההכנסה היה פטור מתשלום דמי ביטוח לאומי אילו היה מדובר בהכנסה בידי יחיד. מדובר בהכנסות מסוגים שונים ובכלל זה רווחי הון; הכנסות מדיבידנד; הכנסות מריבית; רווח הון עקב מכירת מקרקעין וכן הכנסות מהשכרה ומכירה של מקרקעין.

עמדת **המל"ל** הייתה שהכנסותיה של חברה משפחתית משנת 2008 עד לשנת 2013 תהיינה חייבות בדמי ביטוח לאומי, ואילו משנת 2014 מאחר שניתנה חוות דעת משפטית מטעם המל"ל שקבעה שניתן לייחס את הפטור הניתן ליחיד על הכנסותיו, גם להכנסות מחברה משפחתית, אזי הן תהיינה פטורות מדמי ביטוח. החלטה זו הייתה בתוקף בין השנים 2014-2017 ומשנת 2018 היא בוטלה היות והמל"ל החליט לחזור בו מחוות הדעת, ומשכך לא יינתן מאותו מועד הפטור האמור.

בענייננו, המל"ל פעל מכוח סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי. והמל"ל אכן חייב את התובעים בדמי ביטוח בגין כלל הכנסותיהן של החברות שבבעלותם. זאת באופן גורף ובהתעלם מסוגן של אותן הכנסות.

בפס"ד זה נדחו התובענות שהגישו היחידים והתקבלה עמדת המל"ל. נקבע כי:

- משלוח דרישות התשלום לתובעים שלוש שנים ויותר מהמועד שבו קיבל המל"ל את המידע על אודות הכנסותיהם מפקיד-השומה אינו מגיע לכדי שיהוי המבטל את הגבייה, שיהוי זה אינו חורג מגדר הסבירות (כפי שנקבע בפס"ד חג'ג).
- תשלום דמי הביטוח הינו בגדר חובה עד לשנת 2013 על-ידי בעלי המניות בחברה המשפחתית.
- המל"ל הודיע שהפטור לבעלי המניות בחברות משפחתיות יחול רק בשנים 2014-2017 והחל משנת 2018 יחויבו בעלי המניות בחברה משפחתית בדמי ביטוח כל אחד בהתאם לזכאותו לרווחי החברה.

הערה- עמדת המל"ל המעודכנת פורסמה [בהודעה מיום 15 בדצמבר 2019](#).

בחזרה לתפריט

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים

חוזרים ופרסומים - מס ערך מוסף

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

1. הקצאת מספרי חשבוניות לעוסקים

[הודעת רשות המסים ליצרני התוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת](#)

לפני כעשור, בוצע תיקון מס' 37 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), אשר עיגן את האפשרות להקצאת מספרי חשבוניות על-ידי רשות המסים. לאחרונה, פרסמה רשות המסים הודעה בדבר אימוץ מודל חדש אשר במסגרתו הרשות תפעל להקצאת מספרי אישור לחשבוניות מס שסכומם גבוה מ-5,000 ש"ח (לא כולל מע"מ) וזאת מבלי לשנות את המספור הפנימי של התוכנות לניהול מערכת החשבונות של העוסקים.

על פי המתוכנן על-ידי רשות המסים, עד לתום שנת המס 2020 תחול חובה ליישם את השינויים הנוגעים להפקת חשבוניות מס כאמור, בהתאם להוראות רשות המסים בעניין.

קבלת מספרי ההקצאה תחול אך ורק על עסקאות שיבוצעו בין עוסקים, בין עוסק למוסד כספי ובין עוסק למלכ"ר. כלומר, עסקאות מול לקוחות במישור הפרטי לא יחויבו בקבלת מס' הקצאה. השינויים האמורים יחייבו היערכות על-ידי יצרני התוכנות להנהלת החשבונות.

להרחבה- ראה [חוזר מסים 6.2020](#) של משרדנו.



בחזרה לתפריט

2. דחיית דיווח בגין עמדות חייבות בדיווח לשנת 2019 בנושאי מע"מ ומכס הודעת רשות המסים מיום 27 בפברואר 2020

על פי הוראות חוק מע"מ והוראות פקודת המכס, על עוסק/ יבואן לדווח על נקיטת עמדה שונה מהעמדות שפורסמו על-ידי הרשות תוך 60 יום מתום שנת המס. כלומר, בגין עמדות כאמור שננקטו בשנת המס 2019, אמור להיות מוגש דיווח עד ליום 1 במרץ 2020.

על אדם הנוקט בעמדה חייבת בדיווח לדווח על כך לרשות המסים. לעניין מע"מ ומכס, עמדה חייבת בדיווח היא עמדה אשר עומדת בניגוד לעמדות שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר.

בשנת 2019 לא פורסמו עמדות חדשות בנושאי מע"מ ומכס, ולכן יש לדווח לגבי שנת 2019 על כלל העמדות שפורסמו כבר בשנים קודמות. העמדות ידווחו בטופס מע"מ/מ 1346 ובטופס מכס/מ 1346.

בהודעת רשות המסים נאמר כי, "למען הסר ספק יצוין, כי על פי הוראת סעיף 67ד לחוק מע"מ על עוסק הנוקט עמדה החייבת בדיווח לדווח על כך אף אם לא כלל בדוח התקופתי את הפעולה החייבת בדיווח כאמור. כמו כן יובהר, כי יש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס של השנה החולפת ואשר יתרון המס הנובע ממנו הינו כאמור בסעיף 67ד לחוק אף אם העסקה החלה לפני שנת המס החולפת".

בהודעה מיום 27 בפברואר 2020 של רשות המסים נאמר כי "על מנת לאפשר לעוסקים/יבואנים להיערך לדיווח כאמור, הוחלט לאפשר דחיית הגשת דיווח עד ליום 01/09/2020 או עד למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2019 למס הכנסה, לפי המוקדם בהם".

לחזור המפרט את העמדות (מתוך חוברת תום שנת המס 2019 של משרדנו) - לחצו כאן

להסבר כללי של רשות המסים על עמדות החייבות בדיווח - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מע"מ לשנת המס 2019 - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מכס לשנת המס 2018 - לחצו כאן

בחזרה לתפריט

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

1. מחירי העברה- הנחיות ה-OECD בנוגע לעסקאות פיננסיות בין חברתיות

גיא אטיאס, שותף, מנהל מחלקת מחירי העברה

ארגון ה-OECD פרסם ביום 11 לפברואר 2020 דו"ח הכולל הנחיות חדשות אודות היבטי מחירי העברה בעסקאות פיננסיות. דו"ח זה מהווה המשך לפרויקט ה-BEPS ומספק הנחיות הן אודות מיפוי נכון של מעורבות הצדדים במגוון עסקאות פיננסיות והן אודות תמחור בתנאי שוק. בין היתר, עוסק הדו"ח בעסקאות בין חברתיות של גידור, הלוואות, ערבויות (כולל התייחסות למכתבי נוחות), וכן הסדרים במסגרתם חברי קבוצה ממנפים משאבים קולקטיביים ליצירת גוף מימון או ביטוח פנימי של הקבוצה לטובת חברי הקבוצה (במקור-cash pool/captive insurance).

הדו"ח מתייחס לשאלת הצורך לסווג מחדש עסקה או חלק ממנה לצרכי מס (מחוב להון), ומדגיש את הצורך לבחון את התנאים החוזיים, הנסיבות הכלכליות של הצדדים והשוק, את האסטרטגיות העסקיות של הצדדים, וכן את המעורבות של כל צד: הפונקציות שכל צד מבצע במסגרת העסקה, הסיכונים שכל צד לוקח על עצמו והנכסים שכל צד עושה בהם שימוש.

כך, למשל, בבחינת הסדרי cash pooling תוך-קבוצתיים, נכון לבחון לאור הדו"ח בין היתר: אם הגורם בקבוצה האמון על ההסדר עוסק בפעילות תיאום בלבד או מספק שירותים נוספים (חוזית ו/או בפועל); אם הוא נושא בסיכונים הפיננסיים הכרוכים בפעילות זו מבחינה חוזית ואם יש לו את היכולת הכלכלית לשאת בסיכון הזה בפועל; את מעורבותם של הצדדים השונים להסדר; את קיומן של ערבויות הדדיות או זכויות קיזוז בין הצדדים; ואת הסיוע הבין חברתי שניתן במקרה של חדלות פירעון מצד אחד הגורמים בקבוצה.

ביחס להלוואות בין חברתיות מציין הדו"ח שהלוואה שתינתן לישות אשר צד ג' לא היה מעניק לה הלוואה (כגון סטארט-אפים רבים בתחילת דרכם), יתכן ותסווג מחדש לצרכי מס כהון. במקרים בהם צד ג' היה מוכן לספק את ההלוואה רק אם הקבוצה או ישות ממנה מספקת ערבות להלוואה, ההלוואה עשויה להיות מסווגת מחדש לצרכי מס באופן שבו נותן הערבות הוא שקיבל את ההלוואה, בעוד שהמזומן שהועבר לחברה המקבלת ייחשב כהון. סיטואציות כאלה עשויות להיות רלוונטיות במיוחד לסטארט אפים ישראליים המתקשים לגייס מימון בנקאי לחברות הבנות שלהם ולכן מעניקים חוב בין חברתי.

כדאי גם לשים לב כי הדו"ח מתייחס למצב בו על מנת לתקף את שיעור הריבית במסגרת הלוואה בין חברתית, הלווה מספק הצעה שהתקבלה מהבנק. הדו"ח קובע כי במקרה כזה אין לראות בכך ראיה מספקת לתנאי שוק, בין היתר, מכיוון שמדובר בהצעה ולא בעסקה ממשית.

רשויות מס - בישראל ובעולם - צפויות ללמוד את ההנחיות בזמן הקרוב, ולשים יתר דגש על בחינת עסקאות מעין אלו במסגרת שומות מס. בהתאמה, מומלץ לכל ישות רב לאומית בעלת עסקאות פיננסיות תוך קבוצתיות לבחון בהירות את הדו"ח ואת השלכותיו על פעילותה.

לקריאת המבזק המלא של Deloitte (בשפה האנגלית) - לחץ כאן

לקריאת המבזק המקוצר של Deloitte (בשפה האנגלית) - לחץ כאן

2. הולנד: אי החזר מס שנכח במקור מחלוקות דיבידנד לקרנות השקעה פיסקליות זרות עשוי להפר את חוקי האיחוד האירופי

רו"ח אייל אלטחן, המחלקה למיסוי בינלאומי

ב-30 בינואר 2020, בית המשפט לצדק של האיחוד האירופי ("CJEU") פרסם את החלטתו בתיק שהופנה אליו מבית המשפט העליון בהולנד בסוגיה שדנה בזכאותה של קרן השקעות פיסקלית ("FII") שאינה תושבת הולנד להחזר בגין מס שנכח במקור מדיבידנד שהתקבל מחברה הולנדית.

רקע: בהתאם לחוק ההולנדי, קרן השקעות תהיה זכאית להחזר בגין מס שנכח במקור במידה והיא מקיימת את ההגדרה שנקבעה ל FII, פועלת מהולנד ומוגדרת כסוכן למטרות ניכוי מס במקור.

בהחלטה שניתנה על-ידי בית המשפט ההולנדי בשנת 2015, נפסק כי על מנת שקרן זרה תחשב ל- FII בראי החוק ההולנדי, עליה לקיים את אותם הקריטריונים להם נדרשת קרן תושבת הולנד (כגון זהות המשקיעים והחובה לחלוקת דיבידנד למשתתפי הקרן לא יאוחר מ-8 חודשים לאחר תום השנה הפיסקלית בה התקבל הדיבידנד על-ידי הקרן).

החלטה זו עוררה גל של בקשות לרשויות המס ההולנדיות מצד FII זרות לקבלת החזר בגין מס שנכח במקור מדיבידנד שקיבלו. לאור דחיית הבקשות, מספר קרנות הגישו ערעור בטענה להפרה פוטנציאלית של חוקי האיחוד האירופי.

במקרה שהגיע לפתחי ה-CJEU, קרן השקעות תושבת גרמניה המחזיקה בישויות הולנדיות הייתה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 15% על דיבידנדים שחולקו לה (בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין גרמניה להולנד). בקשת הקרן הגרמנית להחזר המס נדחתה קודם לכן בבתי המשפט בהולנד בטענה כי היא לא מקיימת את התנאים לעמידה בהגדרת FII.

החלטת ה-CJEU: במקרה הנדון, ה-CJEU קיבל את גישת הרשויות ההולנדיות לפיה קריטריון בעלי המניות לא יוצר הבחנה בין FII תושבות הולנד ל- FII זרות. לאחר מכן, ה-CJEU נדרש לשאלה האם מבחן בעלי המניות יביא לכך שקרנות זרות יצמצמו השקעות בישויות הולנדיות לאור קשיים שעלולים לצוף ביישום המבחן; לדוגמה, במקרה הנדון, הקרן הגרמנית הייתה מנועה מלזהות את בעליה בעקבות מערכות הסחר שיושמו בה. בעקבות העובדה כי הקרן תושבת גרמניה לא הצליחה לספק את המידע שנדרש ממנה מסיבות שאינן קשורות למורכבות המידע שנדרש או חוקי הפרטיות, נקבע כי לא מדובר בהגבלה המקפחת קרנות זרות.

באשר לקריטריון החלוקה, קבע ה-CJEU כי הוא עשוי להפר את תקנות האיחוד האירופי בנושא חופש זרימת ההון. על אף שהדרישה חלה על FII תושבות הולנד כמו גם על FII זרות, הקרנות הזרות עלולות להיתקל בקשיים שאינם נוגעים לקרנות המקומיות בעקבות הבדלי חקיקה בין הטריטוריות. במקרה הנדון, החוק הגרמני החשיב את הקרן כמי שחילקה דיבידנדים ועל כן משתתפיה מוסו ברמה האישית. עם זאת, היות ולא בוצעה חלוקה בפועל, בית המשפט העליון בהולנד היה נדרש לשאלה האם הפעולה יכולה להיחשב כחלוקה בראי החוק ההולנדי כך שתקיים את תכלית החקיקה ותעמוד בקריטריון החלוקה.

בהתאם לאמור, קבע ה-CJEU כי קריטריון החלוקה הינו מחמיר יתר על המידה ויש לפרשו בהתאם לתכלית החקיקה (ז"א, יש לוודא את מיסוי משתתפי הקרן תוך פרק זמן "סביר").

בחזרה לתפריט

3. איי קיימן נכנסה לרשימת האיחוד האירופי של טריטוריות שאינן משתפות פעולה בנושאי מס

רו"ח אייל אלטמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

ב-18 בפברואר 2020, המועצה האירופית פרסמה הודעה לעיתונות בה נמסר על הוספת איי קיימן לרשימה המונה את הטריטוריות שאינן משתפות פעולה בסוגיות מס ("רשימת האיחוד האירופי"). ככל הנראה, מהלך זה מהווה את תגובת האיחוד לכך שאיי קיימן לא יישמה רפורמת מס במסגרת הזמן שהוקצב לה.

מאז 2017 ניסו הרשויות באיי קיימן לשתף פעולה עם האיחוד האירופי בכדי להביא לרפורמת מס. לכן, במהלך 2019 הרשויות באיי קיימן חוקקו תקנות המקימות דרישה למהות כלכלית. עם זאת, היות ותכולת החקיקה המקומית החריגה מתוכה קרנות השקעה, האיחוד האירופי לא התרצה ודרש מאיי קיימן לחוקק תקנות נוספות עבורן בכדי ליישר קו עם שאר מדינות האיחוד.

ב-31 בינואר 2020, העבירה ממשלת איי קיימן תיקון לחוק שנכנס לתוקף כשבוע לאחר מכן, ב-7 בפברואר 2020. היות ומועד זה היה לאחר המועד האחרון שנקבע לאיי קיימן על-ידי האיחוד האירופי, הוגשה המלצה לשר האוצר של האיחוד האירופי להכניס את איי קיימן לרשימת האיחוד האירופי.

ההשלכות של כניסה לרשימת האיחוד האירופי: כניסה לרשימה כשלעצמה אינה מהווה עילה לסנקציות או קנסות למיניהם. עם זאת, האיחוד האירופי נוקט בצעדים אחרים, כאשר העיקריים שבהם הם שלילת מימון מהקרן האירופית לפיתוח ומהקרן האירופית להשקעות אסטרטגיות והחלת דרישות דיווח נוספות בנושאים הקשורים לתכנון מס בינלאומיים והעברות כספים המתבצעות בין תושב האיחוד האירופי לתושב איי קיימן.

בנוסף, מדריך שפורסם על-ידי מועצת האיחוד האירופי במהלך שנת 2019 גורס כי על מדינות האיחוד לנקוט משנה זהירות בבואן לבצע עסקים עם מדינות הכלולות ברשימת האיחוד באמצעות הגדלות העול הבירוקרטי ואף לעגן בחקיקה המקומית הגבלות על עסקאות כאלו. המדריך קובע כי החל מה-1 בינואר 2021 על מדינות האיחוד לעדכן את החוק מקומי כך שעסקאות עם תושב טריטוריה המנויה ברשימת האיחוד תהיינה כפופות לפחות לאחת מן הדרישות הבאות:

- יישום חוקי חנ"ז;
- הגבלה (חלקית או מלאה) על ניכוי הוצאות הקשורות לעסקה;
- הגבלת הזכאות לפטור השתתפות על רווחים או דיבידנדים; או
- חבות ניכוי מס במקור.

מה הלאה?

היות וממשלת איי קיימן כבר החלה במגעים מול האיחוד האירופי בעקבות שינוי החקיקה שיזמה לגבי קרנות השקעה, ניתן לצפות כי איי קיימן תוסר מהרשימה כאשר זו תעודכן בפעם הבאה, באוקטובר 2020. ככל וכך יהיה, צעדים כגון אלו שהוצגו לעיל לא יחולו על תושביה ו/או על עסקאות שמבצע תושב האיחוד עם תושב איי קיימן.

בחזרה לתפריט

חלק 5 - מחלקת ניוד עובדים ותגמול הוני

1. זכויות שהוענקו לעובד לפי סעיף 102 לפקודה וטרם מומשו או הועברו מהנאמן, אינן מקנות לו זכויות הצבעה או זכות עיון בדוחות ופרוטוקולים ת"א 18-03-19042 עופר נבון נ' סול צ'יפ בע"מ

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

העובדות: התובע, עופר נבון, היה עובד של חברת סטרט - אפ בשם סול צ'יפ בע"מ ("הנתבעת") מיום היווסדה. החברה אימצה תכנית להענקת האופציות לעובדים במסלול הוני עם נאמן בהתאם לסעיף 102 לפקודה ביום 28 במרץ 2009. במסגרת התנאים ליישום המסלול ההוני עם נאמן ועל מנת ליהנות מהטבת המס על פי סעיף 102 לפקודה, נדרשה החברה להעביר את התכנית לאישור פקיד השומה ("התכנית"). תנאי מהותי למסלול ההוני הינו מינוי נאמן שינהל את התוכנית. בהתאם להסכם ההעסקה, לתכנית ההקצאה ולהסכם הנאמנות, הוחזקו האופציות למניות שהוענקו לתובע על-ידי הנאמן. בשנת 2011 ביקש התובע לממש את האופציות שהוענקו לו וחתם על כתב מימוש. התובע שילם את מחיר המימוש כפי שנקבע בכתבי ההענקה, והחל מאותו מועד מחזיק הנאמן במניות שהוקצו לתובע. בהתאם לקביעה בתוכנית, התובע חתם על כתבי יפוי כוח (PROXY) בתוקף עד למועד ההנפקה הראשונה והמסמכים הוחזקו אצל יו"ר דירקטוריון החברה שהשתתף בישיבות החברה והצביע בשם בעלי המניות המוקצות בהתאם לתוכנית.

התובע עתר להצהיר כי הוא בעל מניות בחברה וככזה עומדות לו כל הזכויות המוענקות לבעל מניות, לרבות הזכות להשתתף ולהצביע באספות בעלי המניות והזכות לקבלת מידע.

המחלוקת העיקרית: האם לתובע מעמד כלשהו בחברה כל עוד המניות מוחזקות עבורו על-ידי הנאמן, והאם מעמד זה מקנה לו זכויות כשל בעל מניות בחברה? מוקד המחלוקת נעוץ בשאלה מה היא משמעות הקצאת המניות באמצעות הנאמן מבחינת דיני החברות, ומה הן הזכויות העומדות לתובע אשר לטובתו הוקצו המניות; האם בתקופת החסימה בה מוחזקות המניות בידי הנאמן, עומדות לתובע זכויות כלשהן כבעל מניות, ובהן זכות ההשתתפות באספת בעלי המניות והזכויות לקבלת המידע המגיעות לבעל מניות, או שמא רק לנאמן עומדות זכויותיו של בעל מניות בחברה.

בפקודת מס הכנסה ובכללים מכוחה אין התייחסות מפורשת למהות הזכויות המוענקות לנאמן המחזיק במניות בהתאם לתכנית ההקצאה ואין התייחסות לזכויותיו של העובד במניות בתקופת החסימה.

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט סוקול) דחה את תביעת העובד. השופט התייחס בהרחבה לטיבה של הנאמנות שנקבעה מכוח סעיף 102 לפקודה וקבע כי חובת הנאמנות של הנאמן אינה מופנית רק לעובד ומאחר שהחובה הראשונה של הנאמן היא כלפי רשויות המס, כלומר החובה להבטיח כי בטרם יועברו הזכויות במניות לעובד ישולם המס החל על פי דין, ברי כי לעובד לא יכולות להיות זכויות שיש בהן משום מימוש הזכויות במניות. הענקת זכויות שכאלו לעובד חותרת תחת ההסדר המעניק לעובד הטבת מס בשל דחיית מועד המימוש.

בהתייחס לכתבי יפוי כוח (PROXY) שמטרתם הגבלת כוח ההצבעה של העובדים שקיבלו מניות על פי תכנית הקצאה לעובדים שנועדה לאפשר, בין היתר, הענקת הטבות לעובדים תוך שמירת כוחם של המשקיעים והמייסדים. כל עוד לא ישלם התובע את המס ויקבל את המניות על שמו, אין לו ולא יכולות להיות לו זכויות הצבעה.

הערה - למרות שהשלכותיו העיקריות של פסק-הדין אינן מיסיות, לקביעות בית המשפט יתכן ותהיה השלכה מסוימת לטענות רשויות המס שנטענו בעניין **טל שוחט** (ע"מ 33955-10-05).

2. זקיפת שווי הטבות לעובדים זרים בגין ביטוח רפואי, דיור ונלוות, מתנות וסיווג חלק מהשכר כפיצויי פיטורין פטורים ממס ע"מ 28796-05-16 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

עו"ד שחר קריף

בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופט ייטב) דחה את הערעור. נקבע כי הטבות והוצאות ששילמה המערערת לעובדיה הזרים מהוות חלק בלתי נפרד מהכנסתם והן אינן מותרות בניכוי. בהתאם לכך, נקבע כי לא נפל פגם בשומה שקבע המשיב לעניין הטבות והוצאות אלו, לרבות זקיפת בגילום להכנסת העובדים וניכוי המס בגין.

עובדות המקרה: המערערת, חברת תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ, עסקה באספקת כוח אדם מרומניה ומסין בתחום הבנייה ("**העובדים הזרים**"). בשנות המס שבמחלוקת, 2011-2013, שילמה המערערת לעובדים הזרים תשלומים בגין ביטוח רפואי, דיור, הוצאות נלוות לדיור, וכן הטבות נוספות, אשר כונו בכללותם בנימוקי הצו "תשלומים עבור כיסוי הוצאות", מבלי לזקוף את שווי ההטבות לשכר העובדים, וזאת בניגוד להוראת סעיף 2(2) לפקודה. בהתאם, קבע פקיד השומה ("**המשיב**") בצו את תוספת המס אשר לדידו היה על המערערת לנכות משכר העובדים הזרים, לאחר זקיפת השווי, על פי אחוז מס ממוצע ובגילום. בנוסף, הטיל המשיב קנס אי ניכוי, כאמור בסעיף 191א' לפקודה, שכן החברה לא ניכתה את המס במקור על פי סעיפים 161 או 164 לפקודה בגין התשלומים האמורים, וזאת (לדידו) ללא הצדק סביר. אשר לתשלומים שהוגדרו על-ידי המערערת כ"פיצויי פיטורים", קבע פקיד השומה כי לא ניתן לפטור ממס תשלומים אלו מכוח סעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה, בין היתר נוכח המשך קיומם של יחסי עובד מעסיק בין הצדדים. כפועל יוצא לכך, קבע פקיד השומה כי מדובר בהכנסה אשר נכללת בסעיף 2(2) לפקודה.

טענות המערערת: העמדת דיור לעובדים הזרים, וההוצאות הנלוות לדיור, אינם מהווים הכנסה בידי העובדים הזרים על פי סעיף 2(2) לפקודה, ועל כן לא היה על המערערת לזקוף להכנסתם של העובדים את שווי ההטבה האמורה ולנכות בגינה מס. בנוסף, בשל היותה מעסיקה של עובדים זרים, מוטלת עליה החובה לספק להם "מגורים הולמים", ובמקביל, רשאית זו אף לנכות משכרם סכום בעד הוצאות נלוות למגורים (בין השאר בגין הוצאות מים, חשמל וארנונה).

טענה נוספת שהעלתה המערערת הינה כי כל אימת שמקום מגוריו של העובד נקבע על-פי רצונו של המעסיק, ובה בעת מדובר במגורים בסיסיים ("**כאלו שאינם מקנים הנאה ניכרת לעובד**"), אין לזקוף את הוצאות המעסיק בגין הסדרת הדיור לעובדיו כהכנסת עבודה.

בנוסף, הפנתה המערערת בטיעוניה למחלוקת דומה אשר נדונה בעניין **צ.ג.י פרסונל** (ע"מ 8096-11-14), שם נקבע כי לאור מבחן "נוחות המעביד" לא מדובר בהכנסת עבודה. אילו הייתה המערערת נמנעת מלספק מגורים לעובדים, לא זו בלבד שהייתה מפרה את המוטל עליה בחוק, אף לא היה באפשרותה לספק את השירות אליו התחייבה. לעובדים הזרים לא ניתנה הזכות לבחור את מקום מגוריהם, הדירות שהושכרו עבורם היו בדרך כלל דירות ללא ביקוש של ישראלים והן הכילו את המינימום הנדרש.

טענות המשיב: לא עלה בידי המערערת להוכיח שמדובר במגורים המשרתים את "נוחות המעביד" יותר מאשר את "הנאת העובד". בשנות המס העוקבות לשנים שבשומה, פחתו הוצאות הדיור בספריה של המערערת עד כדי לחלוטין, דהיינו בשנים 2015 ו-2016 כלל לא דיווחה המערערת על הוצאות דיור. עובדה זו, מעידה על כך שאותן הוצאות דיור אינן מהוות הוצאות לצרכי העסק. בהתאם לכך, יש לזקוף הן את התשלומים ששולמו עבור דמי השכירות והן את הוצאות הדיור הנלוות כהכנסה בידי העובדים הזרים.

דיון והכרעה בפני בית המשפט המחוזי: השופטת ייטב קובעת כי המחלוקת בין הצדדים מחייבת התייחסות להיקפו של בסיס המס הקבוע בסעיף 2(2) לפקודה, להוצאה המותרת בניכוי לעומת הוצאה אסורה בניכוי, ולהבחנה בין "דיוור", "מגורים" או "שכר דירה", לבין "לינה". בעניין סעיף 2(2) לפקודה, גורסת השופטת כי כפי שפורש בהלכה הפסוקה, לשונו של הסעיף, כמו גם ההיסטוריה החקיקתית שלו, מלמדים על תכלית הליכודה ברשת המס של כל תשלום המשולם לעובד על-ידי מעסיקו. לו זו אף זו. הרפורמה שנעשתה בסעיף 2(2) לפקודה בשנת 1975, נועדה בין השאר להתמודד עם שחיקת בסיס המס באמצעות תשלומים אשר כונו בכינויים שונים. עם זאת, נותרו מחוץ לרשת המס ולתחולתו של הסעיף שני סוגי הכנסות: האחד, עניינו בפרשנות התיבה "טובת ההנאה או הקצובה" כפי שפורשה בהלכה הפסוקה; הסוג הנוסף, הינו סייג שמועט במפורש בסעיף 2(2) לפקודה, בגדרה של החלופה העוסקת בהחזר הוצאות, הקובעת את מיעוט "ההוצאות המותרות לעובד בניכוי" מרשת המס.

בעניין פרשנות התיבה "טובת הנאה או קצובה", קובעת השופטת כי מבחן "נוחות המעביד" כפול הוא, וכולל הן את הבחינה האם נועד התשלום לעובד ל"נוחות המעסיק" ולצרכיו, והן בחינה נגדית אשר מתמקדת ב"הנאת העובד" מאותו תשלום. עוד לפני הרחבת תחולתו של סעיף 2(2) לפקודה לכל 'טובת הנאה' ששילם מעסיק לעובדו, התייחס הסעיף לשווי מגורים או אכסניה כהכנסה חייבת במס. המגורים נועדו לשימוש בשעות הפנאי של העובד, ואין לראותם כמשמשים להפקת ההכנסה, או ככרוכים בתהליך הפקתו. כמו כן, אין נפקות לשאלה האם מדובר במגורים 'בסיסיים', או במגורים 'מפוארים', או לשאלה מי בחר באותם מגורים. מכל מקום, העמדת מגורים לרשות העובד תהווה "טובת הנאה" החייבת במס, והשווי שלהם יקבל ביטוי בגובה סכום ההטבה שיוחס לעובד.

בנוסף, מיעוט "ההוצאות המותרות לעובד בניכוי" מרשת המס, משמש סייג נוסף לסעיף 2(2) לפקודה, כאשר זה נקבע במסגרת ניסוח הסעיף עצמו. בהתאם לסייג זה, החזר תשלומים ששולמו לעובד לכיסוי הוצאותיו, ככל שהוצאות אלו מותרות בניכוי בידי העובד, אינם חוסים תחת סעיף 2(2). מדובר למעשה ב"קיצור דרך", המוציא מרשת המס תשלום המהווה הכנסה בידי העובד, אשר יותר לעובד כהוצאה בייצור הכנסה, בד בבד עם קבלתו. בנוסף, בחינת "נוחות המעביד" רלוונטית אף כאשר מדובר בשאלת התרת ניכוי הוצאה לצרכי מס. לפיכך, המגורים שהעמידה המערערת לרשות העובדים הזרים, אינם בגדר הוצאה מותרת בניכוי בידיהם, וכפועל יוצא ההוצאות בגינם אינן מוחרגות מבסיס המס הקבוע בסעיף 2(2) לפקודה.

בהתאם למנותח לעיל, נקבע כי הוצאות הדיוור וההוצאות הנלוות לדיוור, מהוות חלק מההכנסה של עובדי המערערת, הן בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה, והן מאחר שהן אינן הוצאות מותרות בניכוי על פי תקנה 2(א) לתקנות הוצאות מסוימות העוסקות בהוצאות לינה, ולא בהוצאות דמי שכירות. לא זו אף זו. כאשר עניין לנו בעובדים זרים, הוצאות מן הסוג האמור הוחרגו במפורש מתחולת תקנות תושבי חוץ באופן השולל התרת הוצאה שלה היו זכאים בעבר. בהתאם, נקבע כי לא נפל כל דופי בשומה שקבע המשיב לעניין הוצאות אלו, לרבות זקיפתן בגילום להכנסת העובדים הזרים וניכוי המס בגין, כמו גם בקביעת ההיטל על-ידי המשיב בהתאם לסעיף 191א' לפקודה.

בעניין פיצויי הפיטורים, נקבע כי לא עלה בידי המערערת להניח את הדעת בכך שאותם תשלומים אכן נשאו אופי של פיצויי פיטורים. מעיון בתלושי שכר מדגמיים עולה כי הסכומים המשולמים השתנו בין תקופות וכינויים המשתנה אף הוא לא העיד בהכרח על רכיב פיצויי. רישום הרכיבים האמורים בתלוש השכר נועד למעשה לשמור על שכר נטו אחיד של העובדים. בנוסף, לא הציגה המערערת כל תחשיב באשר לסכומים ששולמו כביכול על חשבון פיצויי פיטורים, ולכך שמהווים הם השלמה לסכום הפיקדון. עוד מעירה השופטת כי לא הציגה המערערת אף ראיה לכך שהסכום ששולם כרכיב הפיצויים באופן שוטף, קוזז מפיצויי הפיטורים ששילמה לעובדים הזרים בסיום עבודתם. עוד נקבע כי הפטור הקבוע בסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה מותנה בכך שהתשלומים שולמו לאחר סיום יחסי העבודה, זאת בנוסף לתנאי המחייב כי תשלומים אלו יישאו אופי של פיצויי פיטורים.

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

עו"ד יפעת אלוני-בס, מחלקת מיסוי נדל"ן

1. שווי מניות איגוד מקרקעין לעניין מס רכישה במקרה של שווי שוק של הקרקע לתמורה החוזית ו"ע 61648-02-17 חברת גב-ים לקרקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

חברת גב-ים לקרקעות בע"מ וחברת אמות השקעות בע"מ ("העוררות"), תכננו פרויקט משרדים יוקרתי על מקרקעין בתל אביב שבבעלותן. במרכז הפרויקט, בין השטחים שבבעלות העוררות, הפרידה חלקת מקרקעין שהוכרה על-ידי עיריית תל אביב לחברה שהינה בגדר "איגוד מקרקעין" ("החברה"), עליה ניצב בניין ישן ששימש כמוקד לרפואה דחופה.

בשנת 2015 רכשו העוררות את מניות החברה, בין היתר, על מנת להרוס את הבניין שהפריע להקמת הפרויקט, בתמורה לסך של כ-37.4 מיליון ש"ח (כ-29 מיליון ש"ח בתוספת המס שיחול על המוכרת וישולם על פי החוזה על-ידי העוררות). במסגרת ההצעה שהוגשה למנהל מיסוי מקרקעין ת"א ("המשיב"), דיווחו העוררות על שווי לצורך חישוב מס הרכישה בסך של כ-20 מיליון ש"ח בלבד, המשקף לגישתן את שווי השוק של הקרקע.

לטענת העוררות, התמורה ששולמה עבור המניות עולה בהרבה על שווי הנכס ומגלמת גם את השווי של האפשרות לסלק את הבניין שהיווה "מטרד" ולחלוש על כל שטח הפרויקט. המשיב דחה את שומת העוררות וקבע שיש לייחס את מלוא התמורה החוזית לזכויות בקרקע.

ועדת-הערר, מפי יו"ר הוועדה השופט קירש בדעת הרוב, דחתה את הערר. השופט קירש קבע כי העניין הסובייקטיבי המיוחד ששיש לרוכש מסוים בנכס פלוני אינו משנה את מהות הנכס וטיב הזכויות הנרכשות וכי במסגרת עסקת רכישת המניות רכשו העוררות זכות אחת והיא האופציה לחידוש החכירה של הקרקע וכי זכות זו טמנה בחובה גם את האפשרות להרוס את הבניין.

באשר לשאלה האם יש לקבוע את שווי הזכויות בהתאם לשווי שוק כטענת העוררות, שהיה במקרה זה נמוך יותר, או בהתאם לתמורה החוזית שנקבעה בין הצדדים כטענת המשיב, קבעה הועדה כי במקרה דנא התקיימו מלוא התנאים לקביעת השווי בהתאם לתמורה החוזית - הסכם בכתב, תום לב והעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים, וכי ניתן ליישם את חלופת התמורה החוזית שבהגדרת המונח "שווי" גם כאשר התמורה החוזית עולה על שווי השוק ואין נפקא מינה בין קביעת השווי לצורך מס שבח לקביעת שווי לצורך מס רכישה.

לאור האמור לעיל דחתה הוועדה ברוב דיעות את הערר וקיבלה את עמדת המשיב לפיה יש לקבוע את השווי לצורך מס רכישה לפי התמורה החוזית.

כן נקבע, כי יש לחשב את התמורה החוזית הכוללת כאמור גם מרכיב של המס המוטל על המוכרת ומשולם על-ידי הרוכשות, על בסיס גילום מלא לפי סעיף 17(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר חל גם בחישוב מס רכישה בפעולה באיגוד מקרקעין.

בחזרה לתפריט

2. העברת דירה במתנה לאם מבוגרת סווגה כעסקה מלאכותית שמטרתה הקטנת מס רכישה ו"ע 18-24989-09 נוגה וחיים שמרת נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה ואח'

בני זוג נשואים ("העוררים") התגוררו עם ילדיהם בדירתם היחידה בכורזים. בשנת 2015 רכשו העוררים דירת מגורים בטבעון, מתוך כוונה למכור את הדירה בכורזים כדי לממן את רכישת הדירה בטבעון. במועד הרכישה שולם מס רכישה לפי המדרגות החלות על דירה שאינה יחידה. בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, אדם זכאי לשיעור מס רכישה מופחת לדירה יחידה על אף שברכישת הדירה יש לו דירה נוספת, וזאת בכפוף לכך שימכור את הדירה הישנה בתוך 24 חודשים מרכישת הדירה החדשה (מיום 1 במאי 2016 עד 31 באפריל 2021 - 18 חודשים).

כיוון שהעוררים לא הצליחו למכור את הדירה בכורזים בפרק הזמן האמור, ביום האחרון של תקופת החפיפה בבעלות בין הדירות, העבירו את הדירה בכורזים במתנה לאמה של העוררת. העוררים הגישו למנהל מיסוי מקרקעין טבריה ("המשיב 1") דיווח על עסקת המתנה ולאחר מכן הגישו למנהל מיסוי מקרקעין חיפה ("המשיב 2") בקשה לתיקון שומת מס הרכישה בגין רכישת הדירה בטבעון. במסגרת הבקשה לתיקון השומה טענו כי עמדו בתנאי סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ומכרו את הדירה בכורזים תוך 24 חודשים ממועד רכישת הדירה בטבעון ומשכך הדירה בטבעון מהווה דירה יחידה בידיהם הזכאית לשיעור מס רכישה מופחת. הבקשה אושרה ויתרת מס הרכישה הושבה לעוררים.

במעמד החתימה על הסכם המתנה, חתמה אמה של העוררת גם על צוואה בה הורשה לעוררים את הבית בכורזים שקיבלה מהם במתנה. האם נפטרה כחודש לאחר מכן. משנמסר לו כי האם נפטרה, הוציא מנהל מיסוי מקרקעין טבריה שומות לפיהן הוא אינו מכיר בהסכם המתנה בין העוררים לאם וזאת מאחר שלעמדתו מדובר בעסקה שנועדה להתחמקות ממס רכישה עבור הבית בטבעון. בעקבות כך הוציא מנהל מיסוי מקרקעין חיפה שומת מס רכישה בקשר לרכישת הדירה בטבעון כדירה שנייה.

ועדת הערר, מפי יו"ר הוועדה השופטת הוד, דחתה את הערר. הוועדה דחתה את טענות העוררים, לפיהן העבירו את הדירה בכורזים לאם כדי שתנהל את מכירתו או השכרתו וכדי שתסייע בתשלום המשכנתא, וקבעה שטענות אלו אינן אמינות ועומדות בסתירה לטענות אחרות של העוררים.

בנוסף, קבעה השופטת, כי העובדה שתשלומי השכירות שהתקבלו מהדירה בכורזים לא הועברו לאם אלא לעוררים, והעובדה שבצוואת האם, עליה חתמה במועד עסקת המתנה, נקבע כי העוררים ירשו את הבית בכורזים, מחזקות משמעותית את הטענה כי לא מדובר בעסקת מתנה אמיתית, שכן אז השכירות הייתה משולמת לאם והנכס אמור היה להצטרף לקופת העיזבון של האם ולהתחלק בין כל יורשיה.

לאור האמור לעיל, קיבלה השופטת את עמדת המשיבים וקבעה כי במקרה דנא מדובר למעשה ב"דלת מסתובבת", כך שהדירה הייתה אמורה לעבור לאם כדי שהעוררים ישלמו מס מופחת על הדירה בטבעון ובהמשך הדירה תחזור אליהם בהתאם לצוואה, כשלאורך כל התקופה העוררים הם אלה שבפועל נהנים מההכנסה מהדירה ונוהגים בה למעשה מנהל בעלים.

בחזרה לתפריט

3. מכירת מקרקעין שהתכנית המיזמית לגביהם לא בוצעה בפועל חויבה במע"מ

ע"מ 12491-02-17 אליטם בע"מ וקינג ג'ורג' אינק נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א

עו"ד קארין גדיש, מחלקת מסים עקיפים

בשנת 1994 חברת אליטם בע"מ ("אליטם") רכשה זכויות במקרקעין המצויים ברחוב המלך ג'ורג' בתל אביב. בשנת 1998 אליטם מכרה מחצית מזכויותיה לחברה אחרת בשם קינג ג'ורג' אינק. ("קינג ג'ורג'"). כוונתן של אליטם וקינג ג'ורג' ("החברות" או "המעוררות") הייתה להרוס בניין קיים שעמד על חלקת הקרקע, לבנות בניין חדש תחתיו ולמכור יחידות בבניין החדש. תכנית זו לא יצאה אל הפועל ובמשך שנים רבות התנהלה התדיינות משפטית בין אליטם ובעלי הזכויות המקוריים. בנוסף, בשנת 1998, נחתם הסכם מיזם משותף בין החברות ואף נרשמה שותפות ביניהן. קינג ג'ורג' נרשמה אצל המשיב כ"עוסק מורשה" והיא ואליטם נרשמו ב"איחוד עוסקים" על-פי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף. בשל העיכוב המתמשך במימוש התוכנית המקורית להקמת בניין חדש על החלקה, המבנה הישן המשיך להיות מושכר לצדדים שלישיים אשר ניהלו בו סופרמרקט, והחל משנת 2004 דמי השכירות בגין השכרת הבניין הקיים הגיעו לידי החברות. במקביל להתדיינות עם בעלי הזכויות המקוריים, חתמו החברות בשנת 2009 על הסכם למכירת זכויותיהן בנכס לידי שוכרת הבניין הקיים, חברת סופר זול בן גוריון, ברם, מכירת הזכויות הותנתה בתנאי מתלה שלא התקיים ועל-כן מכירה זו לעולם לא השתכללה. בשנת 2012 מכרו החברות את זכויותיהן במקרקעין לצדדים שלישיים, שהינם אנשים פרטיים ("הרוכשים הסופיים").

המחלוקת התעוררה בקשר לחיוב במע"מ בגין מכירת הזכויות בשנת 2012. אם אכן יוטל מע"מ על המכירה, אזי לפי הסכם המכר בין החברות ובין הרוכשים הסופיים, המס יתווסף למחיר הזכויות והרוכשים יישאו בו. הרוכשים, כגורמים פרטיים, לא יהיו זכאים לנכות את המס כמס תשומות. מנהל מס ערך מוסף ("המשיב"), סבר כי הזכויות במקרקעין נמכרו על-ידי החברות במהלך עסק שהן ניהלו ועל כן נעשתה "עסקה" החייבת במס לפי החוק. החברות, לעומת זאת, טענו כי הכוונה למכירת היחידות סוכלה מזמן לנוכח התמשכות ההתדיינות המשפטית מול בעלי הזכויות המקוריים ולמעשה לא נעשה דבר לקידום התוכנית. לתפישתן אפוא, הזכויות לא נמכרו במהלך עסק או כנכס ששימש בעסק. המשיב חייב את החברות במס עסקאות בגין מכירת הזכויות בסכום כולל המגיע לכדי 23.1 מיליון ש"ח.

בית-המשפט המחוזי, מפי השופט קירש, דחה את הערעור על בסיס הנימוקים הבאים:

ראשית, השופט סבר כי אין בפניו תמונה מובהקת של פעילות עסקית רצופה או מאומצת, אולם בהחלט קיימים סממנים עסקיים (לרבות בקיאות ומימון זר). מתקיימות כאן נסיבות נוספות שמקשות על המערערות לטעון היום כי לא היה עסק, ולאור זאת, קבע כי הגם שהשכרת הנכס, כשלעצמה, לא היוותה פעילות עסקית נפרדת והיא הייתה תוצאת לוואי של העיכוב בהתקדמות תוך שאופי ההשכרה פסיבי למדי, הדיווחים והמצגים כלפי רשות המסים מעידים על מיזם בעל אופי עסקי ובאופן עקיף. השופט אף נדרש לטענת קינג ג'ורג' לפיה מעמדה היה פסיבי בלבד ולפיכך אף אם ייקבע כי אליטם ניהלה פעילות עסקית, אין ליישם קביעה זאת גם עליה כ"שותף שקט" במיזם. השופט דחה את הטענה, וקבע כי משלא הורם הנטל להוכיח כי המיזם איבד את צביונו העסקי הכללי, אזי כל המעורבים בו מוחזקים כמנהלים עסק ואין צורך למדוד לגבי כל אחד מהם את מידת ההשתתפות בנעשה.

שנית, השופט בחן את החלופה השנייה בהגדרת המושג "עסקה" ע"פ החוק. לדבריו, אם ימצא שהמערערות ניכו את מס התשומות שהוטל על מכירת הזכויות הנדונות לידיהן, אזי הן תהיינה חייבות במס בגין מכירת הזכויות לרוכשים הסופיים, אף אם מכירה זו לא התרחשה במהלך עיסוק בעסק. נקבע, כי חומר הראיות שהוצג מצדיק את המסקנה כי מס תשומות אכן הוטל ונוכה בעת רכישת הזכויות. עוד קבע השופט, כי אין לקבל את טענת המערערות לפיה החלופה השנייה להגדרת "עסקה" אינה חלה כי ניכר מס התשומות, ככל שהיה נעשה בניגוד לדין. זאת, הן מהטעם שעל-פי הנסיבות ניכר מס התשומות לא היה בניגוד לדין אלא סביר בהחלט, והן מהטעם שהחלופה האמורה מבוססת על עצם ניכר מס התשומות ולא על שאלת תקינותו של הניכוי כאמור.

המגזר הציבורי

פסיקה

חזרה מערעור לפני ביהמ"ש העליון- חיוב מלכ"ר במס שכר בגין רכיבים שונים של שכר והחזר הוצאות
ע"א 3479/18 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות
רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

בעקבות הערות של השופטים, נמשך הערעור שהוגש לביהמ"ש העליון ולפיכך הערעור נדחה. נזכיר להלן את הפסיקה של ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 15-11-61866):
הערעור דן בזיהוי רכיבי השכר החייבים במס שכר בידי מלכ"ר; מס שכר מוטל על מלכ"רים ומוסדות כספיים מכוח סעיף 4 לחוק מע"מ ותכליתו למסות את הערך המוסף של המלכ"ר המתבטא בתשלום השכר לעובדיו. לצורך הגדרת "שכר" קובע חוק מע"מ כי "שכר" הינו "הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה".

במקרה דנן, המערערת, המסווגת כמלכ"ר, שילמה מס שכר רק על חלק מרכיבי השכר שקיבלו עובדיה ולא שילמה את סכומי מס השכר לגבי רכיבי השכר הבאים: (א) תשלומי שכר עבודה בגינם היא זכאית להשתתפות מצד ג' (משרדי ממשלה). (ב) החזר הוצאות רכב. (ג) דמי חבר לאגודות מקצועיות. (ד) הפרשות סוציאליות מעבר לתקרה המותרת. (ה) תשלומי אש"ל.

עניין נוסף שעלה בשולי הערעור נוגע בהחלטת פקיד השומה לחייב את המערערת בהפרשי ניכוי מס במקור לאחר שלטענתו הפחיתה המערערת את סכומי המס במקור ללא כל הסבר.

בית המשפט המחוזי מרכז- לוד (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור. השופט בחן את חמשת רכיבי השכר נשוא הערעור וקבע שהם חייבים במס שכר, כמפורט להלן:

- (1) **תשלומי שכר עבודה בגינם היא זכאית להשתתפות מצד ג' -** המערערת טענה כי לגבי תשלומים אלו יש לראות בה כ"צינור" שכל ייעודו הוא העברת התשלומים ממשרדי הממשלה לעובדים ועל כן היא אינה חייבת במס שכר בגין רכיב תשלומים זה. בית המשפט קבע כי טענה זו לא הוכחה כנדרש מאחר ולא נתמכה בראיות מספקות ועל כן דינה להידחות. כמו כן, אילו התקבל טענתה של המערערת, אזי ניתן יהיה לראות בה, ולמעשה בכל מלכ"ר כ"צינור" לגבי כל תשלום המשולם על ידו וכך יהא המלכ"ר פטור תמיד ממס שכר, תוצאה שאינה סבירה.
- (2) **החזר הוצאות רכב -** המערערת טענה כי מדובר בהוצאותיה שלה, דהיינו הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של המעביד ועל כן אינן חייבות במס שכר. בית המשפט קבע כי טענה זו לא הוכחה כנדרש מאחר ולא נתמכה בראיות מספקות ועל כן דינה להידחות.
- (3) **דמי חבר לאגודות מקצועיות -** המערערת טענה כי דמי החבר מהווים החזר הוצאות ועל כן הם אינם חייבים במס שכר. המערערת לא תמכה טענה זו בראיות מספקות ולא הציגה כל מסמך ממנו ניתן להסיק כי דמי החבר אכן מהווים החזר הוצאות ועל כן דחה בית המשפט את טענתה.
- (4) **הפרשות סוציאליות מעבר לתקרה המותרת -** המערערת טענה כי מדובר בתשלומים שמקור החיוב שלהם אינו בסעיף 2(2) לפקודה, אלא בסעיף 3 לפקודה ועל כן הם אינם חייבים במס שכר. בית המשפט דחה טענה זו תוך שהוא מנמק כי על פי סעיפים 3(ה) ו-3(ה) לפקודה יש לראות בהכנסה מתשלומים עודפים להפרשות סוציאליות כ-"הכנסת עבודה" כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודה.
- (5) **תשלומי אש"ל -** המערערת טענה כי מדובר בתשלומים שאינם מהווים "הכנסת עבודה" כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודה ועל כן הם אינם חייבים במס שכר. המערערת לא תמכה טענה זו בראיות כלשהן ועל כן דחה בית המשפט את טענתה.

באשר לסוגיה הנוגעת לניכוי מס הכנסה במקור, אף בהליך זה לא הציגה המערערת כל הסבר להפחתת סכום הניכוי מס במקור ועל כן דחה בית המשפט את טענותיה גם בעניין זה. סוף דבר, המערערת לא הוכיחה כנדרש את טענותיה ולא הציגה ראיות מספקות תוך שהיא מותירה את הדיון במישור התיאורטי בלבד.

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

אלונה מירון 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il		ראש חטיבת המס ואחראית על ליווי עסקאות בינלאומיות	מיסוי בינלאומי
יצחק צ'יקורל 03-6085511 ychikorel@deloitte.co.il		מיסוי בינלאומי	
נדב גיל 03-6085378 ngil@deloitte.co.il		תמריצים	
צביקה לייבוביץ' 073-3994157 tleybovich@deloitte.co.il		מיסוי אמריקאי	
אלן כהן 073-3994397 alacohen@deloitte.co.il		מיסוי אמריקאי	
משה בינה 03-6085519 mbina@deloitte.co.il		מחירי העברה	
גיא אטיאס 03-6086129 guattias@deloitte.co.il		ניוד עובדים ותגמול הוני	
פרידה ויסברג 03-6085538 frweissberg@deloitte.co.il		מיסוי נאמנויות	
בניה חסידים 03-6085213 bhassidim@deloitte.co.il		מיסוי ישראלי, מיסוי תאגידים ומוסדות פיננסיים, שינוי מבנה - מיזוגים ורכישות	
אופיר סולמי 03-6085513 osulami@deloitte.co.il		מיסוי ישראלי ושוק ההון	
רונית בכר 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il		מיסוי ישראלי ושוק ההון	מיסוי ישראלי
צחי דביר 03-7181765 zdvir@deloitte.co.il		מיסוי נדל"ן	
ניסים פחימה 03-6085401 npahima@deloitte.co.il		מסים עקיפים	
יעל ג'רסי 03-6085352 ygerasy@deloitte.co.il		מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות	
דני גבאי 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il		המחלקה המקצועית	Deloitte Private
רמי בלנק 03-6085270 rblank@deloitte.co.il	משה שוורץ 03-7181804 mschwartz@deloitte.co.il	רוני קריה 03-7181803 rkirya@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.

© 2020 Deloitte Israel & Co.