

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 29

יוני 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		מיסוי כללי
1	מענקי סיוע מרשות המסים לעצמאים, עסקים ובעלי שליטה בשל ירידה מינימלית של 25% במחזורים- פעימות ראשונה, שנייה ושלישית	
4	מענק תעסוקה לעידוד החזרת עובדים לעבודה חוק מענק לעידוד תעסוקה (הוראת שעה - נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020	
5	דחיית תקופות בענייני הליכי מס - תקנות שעת חירום לתקופה 22 במרץ 2020 עד 31 במאי 2020 תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית תקופות בענייני הליכי מס), התש"ף-2020	
חלק 2 - פסיקה		מיסוי כללי
6	1. הכנסות מדמי שכירות ומהפרשי שער משחיקת הלוואות שהתקבלו במט"ח סווגו כהכנסה מעסק ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים	
8	2. ביטול ההחלטה על פתיחת הסכם שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה ע"מ 47420-01-18 יהונתן שוורץ נ' פקיד שומה חדרה	
10	3. קיזוז הפסדים שנבעו לכאורה מהחזרת הכנסות ללקוחות ע"מ 36493-01-16 אריה וזמירה רחמים נ' פקיד שומה רמלה	
11	4. סיווג פעילות בניה ומכירה של דירות לצרכי מס בידי יחידים כהכנסה פירותית או הונית ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס ואח' נ' פקיד שומה רמלה	
12	5. עיתוק מקור הכנסה, הוצאות פחת בהיעדר תיעוד, הפרשה לחוב תלוי ע"מ 21361-11-17 נחמיה יוסף בע"מ נ' פקיד שומה רמלה	
13	6. לא ניתן לקזז מס תשומות בגין כלי רכב חלופיים שניתנים ללקוחות מוסך ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ ירושלים	
14	7. אושר ביטול רישום עוסק באופן רטרואקטיבי בשל שינוי חיצוני בנסיבות ע"מ 27953-11-18 דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א והמרכז	
15	8. חיוב בביטוח לאומי בגין הכנסות דמי ניהול מחברה משפחתית עב"ל 10067-10-17 שלמה דהוקי נ' המוסד לביטוח לאומי	
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים		מיסוי כללי

(המשך)

16	1. זקיפת שווי שימוש ברכב כהכנסה- הנחיות לגבי עובד שהוצא בשל משבר הקורונה לחל"ת הנחיית רשות המסים מיום 2 באפריל 2020	חוזרים ופרסומים - מס הכנסה
17	2. הנחיות למעסיקים לניכוי מס משכר עבודה של עובדים שחזרו לעבודה לאחר שהוצאו לחל"ת הנחיית רשות המסים מיום 13 במאי 2020	
18	3. עדכונים והבהרות בנוגע ליישום חוזר מס הכנסה 4/2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים עדכון נוסף של רשות המסים מיום 31 במרץ 2020	
19	4. חובת הראייה במחירי העברה חוזר מס הכנסה 1/2020	
20	5. הקלה לשעת חירום- ניתן לנכות מס תשומות בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 31.5.2020 בהסתמך על חשבונית מס שנסרקה ונשלחה בדוא"ל ללא חתימה אלקטרונית החלטת מיסוי בהסכם מס' 6782/20	חוזרים ופרסומים - מס ערך מוסף
21	6. אופן הטיפול בעסקאות תיווך או מכירה בענף הרכב המושמש: רכב פרטי, אופנוע, טרקטורון הוראת פרשנות מע"מ מס' 1/2020	
חלק 4 - מיסוי בינלאומי		
22	1. בלגיה - עדכון המגבלות לניכוי הוצאות ריבית	
23	2. טאיוואן - פרסום שיטות להפחתת שיעור ניכוי מס במקור על תשלומים שהתקבלו בגין מתן שירותים טכניים על-ידי תושב חוץ	
חלק 5 - מחלקת ניוד עובדים ותגמול הוני		
24	הקלות בקביעת תושבות בתקופת הקורונה לתושב ישראל השוהה בחו"ל ולתושב חוזר הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 27 באפריל 2020	
חלק 6 - תמריצים		
25	1. אין לייחס הוצ' מו"פ במפעל מעורב רק כנגד הכנסה בשיעור מס מלא, סעיף 3(י) חל גם בין חברות בדוח מס מאוחד, שלילת ניכוי הוצאות מימון ע"מ 17-03-63434 עורב טכנולוגיות 1977 בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חולון	
27	2. משרד הכלכלה והתעשייה פרסם הקלות למפעלים ולעסקים בעקבות משבר הקורונה במסלולי מענקים, תעסוקה והשקעות בפרויקטים להפחתת פליטות גז חממה והתייעלות אנרגטית	

פסיקה - מיסוי מקרקעין		מגזר הנדל"ן
29	1. הכרה בנאמנות לעניין מיסוי מקרקעין עבור "חברת מדף" ו"ע 28476-04-16 קריה מציון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים	
30	2. קביעת שווי לעניין מס רכישה בעסקאות בהן נדרש אישור רשות מקרקעי ישראל ו"ע 13327-06-18 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות	
31	3. קרקע שהתקבלה במתנה ובוצעה בגינה עסקת קומבינציה סווגה כדירת מגורים לצורך מס רכישה ו"ע 59441-10-17 מרי לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז	
פסיקה - מס ערך מוסף		
32	4. סיווג כסוחר במקרקעין החייב במע"מ בגין עסקאותיו ע"מ 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו	
חוזרים והוראות ביצוע- מיסוי מקרקעין		
34	5. תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) - דחיית תקופות ומועדים הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2020	
פסיקה		המגזר הציבורי
35	1. פרשנות המונח "שליטה" של מוסד ציבורי בחברה המחלקת לו דיבידנד ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3	
36	2. מפקחי מס הכנסה מוסמכים גם להוציא שומות מס שכר ע"מ 4788-02-17 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן	
37		צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

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

1. מענקי סיוע מרשות המסים לעצמאים, עסקים ובעלי שליטה בשל ירידה מינימלית של 25% במחזורים- פעימות ראשונה, שנייה ושלישית

בעקבות משבר הקורונה, הוחלט על מתן מענקים לעצמאים, בעלי שליטה בחברות מעטים ולעסקים, בתוכניות שונות המכונות "פעילות" ובכפוף לקיום כל התנאים שפורטו בכל פעימה ופעימה. המכנה המשותף לכל הפעילות הוא, שהמענקים יינתנו רק במקרה שבו יש ירידה מינימלית של 25% במחזורים בתקופת משבר הקורונה (בכל פעימה הוגדרה תקופה שונה) לעומת התקופה המקבילה לה בשנה הקודמת. לגבי עסקים חדשים שנפתחו במהלך שנת 2019, בוצעו התאמות מסוימות, בין היתר, בהגדרות של מחזורי הבסיס להם מבוצעת ההשוואה של הירידה במחזורים.

להלן תמצית הפעילות. להרחבה לגבי הפרטים והתנאים של שלושת הפעילות- ראה [חוזר מיום 12/05/2020 של משרדנו](#).

הפעילה הראשונה- מענק סיוע לעצמאי יחיד עד לתקרת מענק של 6,000 ש"ח
תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (מענק סיוע לעצמאים), התש"ף-2020
[פורסם בקובץ התקנות 8453 מיום 2 באפריל 2020](#)

עיקרי הפעילה הראשונה: מענק הסיוע לעצמאי יהיה בסכום השווה למכפלת 65% בסכום הכנסתו החודשית הממוצעת מעסק בשנת 2018, אך לא יותר מ-6,000 ש"ח; בין התנאים למתן המענק: הכנסה חייבת מעסק של מעל 24,000 ש"ח בשנת 2018; סך ההכנסה החייבת לשנת 2018 היתה עד 240,000 ש"ח, עבור מי שנשואים, סך ההכנסה החייבת לשנת 2018, עבור שני בני הזוג ביחד, היתה עד 340,000 ש"ח.

ואולם לגבי עצמאי אשר הכנסתו החודשית הממוצעת מעסק עולה על 16,000 ש"ח יופחת מסכום המענק המקסימלי סכום השווה למכפלת 0.75 בסכום שבו עולה הכנסתו החודשית הממוצעת מעסק על 16,000 ש"ח.

תקופת הפגיעה במחזורים שלגביה נעשית הבדיקה הינה המחזורים של מרץ - אפריל 2020 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019.

הפעילה השנייה- מענק סיוע לעצמאים ולבעלי שליטה בחברת מעטים עד לתקרת מענק של 10,500 ש"ח (וכן תוספת לעסקים קטנים של עד 3,025 ש"ח) תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש)(מענק סיוע לעצמאים ולשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים), התש"ף-2020 פורסם בקובץ התקנות 8516 מיום 24 באפריל 2020

בפעילה השנייה נקבע מתווה סיוע נוסף לעצמאים בו הורחבה האוכלוסייה הזכאית וניתנו סכומי מענקים גדולים משניתנו בפעילה הראשונה. בנוסף, נקבע מתווה סיוע דומה גם ליחידים המנהלים את עסקם באמצעות חברה בה הם בעלי שליטה ואינם זכאים לדמי אבטלה. עוד נקבע כי עצמאים אשר מחזור עסקאותיהם אינו עולה על 300 אלף ש"ח יקבלו תוספת למענק, כאשר גובה הסכום ייקבע לפי מחזור עסקאותיו החודשי הממוצע של העוסק.

בפעילה השנייה נקבע כי המענק יעמוד על סכום של 70% מממוצע מחזור עסקאותיו של העצמאי או השכיר בעל שליטה לחודש בשנת 2018, אך לא יותר מ-10,500 ש"ח, תוך הפחתה מסוימת לבעלי הכנסות גבוהות ביותר, מבין אלו הזכאים למענק.

תנאים נוספים לקבלת המענק: הכנסתו החייבת של העצמאי לשנת המס 2018, שהוגדרה כהכנסתו לאחר ניכויים שהותרו ממנה ולפני פטורים וקיצוזים שהותרו ממנה, אינה עולה על 1,000,000 שקלים חדשים. הכנסתו החייבת החודשית הממוצעת מעסק של העצמאי עולה על 714 ש"ח בחודש.

תקופת הפגיעה במחזורים שלגביה נעשית הבדיקה הינה המחזורים של מרץ - יוני 2020 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019.

הפעילה השלישית- מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות הקבועות עד לתקרת מענק של 400,000 ש"ח החלטת ממשלה מס' 5015 מיום 24 באפריל 2020

התכנית כוללת פיצוי על בסיס השתתפות בהוצאות הקבועות של העסק לרבות הוצאות העסקת עובדים, והיא מתמרכת יותר ככל שהעסק יעיל יותר (תשומות נמוכות יחסית למחזור), וככל שנמנע יותר מלהוציא עובדים לחל"ת בתקופת המשבר שבגינה ניתן המענק, קרי, בחודשים מרץ-אפריל 2020. שיעורי המענק הולכים וגדלים ככל שהפגיעה במחזור גדולה יותר, אך סכום המענק המקסימלי מוגבל לתקרה של 400 אלף שקל.

קביעת סכום המענק תהא בהתאם לסיווג לפי קבוצות העסקים הבאות:

קבוצה א' - חברות/שותפויות עם מחזור עסקאות בשנת 2019 של עד 300,000 ש"ח:

לחברות שהמחזור שלהן לשנת 2019 נמוך (עד 300 אלף שקל), סכומי המענקים נקבעו כסכומים קבועים (יחידים עם מחזורים נמוכים יקבלו מענקים דומים באמצעות המענקים לעצמאים).

קבוצה ב' - עסקים (יחידים, חברות ושותפויות) עם מחזור עסקאות בשנת 2019 מ-300,001 ש"ח עד 1,500,000 ש"ח:

בטווח מחזורים של מ-300 אלף ש"ח ועד מיליון וחצי ש"ח מדובר בנוסחה הקובעת פיצוי בשיעורים משתנים בהתאם לאחוז הירידה במחזורים (וכן מוכפלים ב"מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות" קבוע בשיעור 30%). הפיצוי נקבע כשיעור מהמחזור של מרץ ואפריל 2019 והוא נע בטווח מ-3% ועד למקסימום של 15% מהמחזור בתקופת הבסיס.

קבוצה ג' - עסקים (יחידים, חברות ושותפויות) עם מחזור עסקאות בשנת 2019 מ-1,500,001 ש"ח עד 20,000,000 ש"ח:

בעסקים עם מחזור של מעל מיליון וחצי ש"ח ועד ל 20 מיליון ש"ח, הנוסחה הינה מאוד מורכבת, ומביאה בחשבון בנוסף לשיעור הירידה במחזור, גם את התשומות (למעט תשומות ציוד) שהיו לעסק, היקף עלות ההעסקה של העובדים שהוצאו לחל"ת בחודשים מרץ-אפריל 2020 ויעילות העסק. הנוסחה כוללת חישובים של מקדמים שונים ("מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" המחושב על פי נוסחה- מקדם שלא יעלה על 30%, וכן מקדם נוסף שנקבע על פי שיעור הירידה במחזורים). אחוז המענק המקסימלי ממחזור הבסיס הינו 15%.

גם מוסד ציבורי זכאי לקבל את המענק, אם שליש לפחות מההכנסות שלו בשנת 2018 הם ממכירת שירותים או מוצרים ולא מתמיכות או תרומות.

ישנם עסקים שהוחרגו מרשימת הזכאים כגון: גוף מתוקצב, קופת חולים, חברה ממשלתית, קבלן, מוסד פיננסי ועוד.

תקופת הפגיעה במחזורים שלגביה נעשית הבדיקה הינה המחזורים של מרץ - אפריל 2020 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019.



בחזרה לתפריט

2. מענק תעסוקה לעידוד החזרת עובדים לעבודה
חוק מענק לעידוד תעסוקה (הוראת שעה - נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020
פורסם בספר החוקים 2802 מיום 16 ביוני 2020

החוק מעניק תמריץ כספי למעסיקים אשר יקלטו או יחזירו לעבודה עובדים אשר הוצאו משוק העבודה בתקופת המשבר או בסמוך לתחילתה ולא השתלבו מחדש בשוק העבודה. המענק יינתן רק אם העובד שעבורו מבוקש המענק, ישתכר לפחות 3,300 ש"ח בכל חודש.

המענק יינתן רק בעד עובדים שנוספו למצבת העובדים של המעסיק, כדי להבטיח שמעגל דורשי העבודה יצטמצם וכדי למנוע פיטורי עובדים לצורך קליטת עובדים אחרים המזכים במענק.

כדי להבטיח תקופת מינימום של העסקה של העובד בגינו יינתן המענק, יחולק סכום המענק לארבעה תשלומים של 1,875 ש"ח בעבור כל אחד מחודשי העסקתו של העובד בתקופה שבין יוני 2020 עד ספטמבר 2020 (סה"כ 7,500 ש"ח).

עבור מי שהוחזר על-ידי המעסיק לעבודתו החל מיום 19 לאפריל 2020, אך לפני 1 ביוני 2020, יהיה המעסיק זכאי למענק מופחת של 875 ש"ח עבור כל אחד מארבעת החודשים (סה"כ 3,500 ש"ח).

הבקשה למענק תוגש באתר האינטרנט של **רשות התעסוקה**, ואולם המענק ישולם באמצעות רשות המסים לחשבון הבנק המעודכן בתיק הניכויים של המעסיק.



בחזרה לתפריט

3. דחיית תקופות בענייני הליכי מס - תקנות שעת חירום לתקופה 22 במרץ 2020 עד 31 במאי 2020
תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית תקופות בענייני הליכי מס), התש"ף-2020
פורסם בקובץ התקנות 8432 מיום 27 במרץ 2020

בתקנות נקבע כי בחישוב התקופות שנקבעו בהוראות החיקוקים כמפורט בתקנות, לא תבוא במניין התקופה הקובעת (22 במרץ 2020 עד 31 במאי 2020), אם מועדי סיומן של תקופות אלה חלים בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה.

בתקנות כלולות, בין היתר, הוראות לפיהן תישמר לנישום הזכות להגיש השגה על שומות שהוציאה הרשות, גם אם התקופה שנקבעה להגשתה פקעה במהלך תקופת החירום. הדבר יסייע לנישומים לעצור את ההליכים מולם, בעת שאין באפשרותם להגיש השגות בתקופת החירום. הסדר זה יחול גם לגבי החלטות מנהליות נוספות של הרשות, כמו הודעות על פסילת ספרים, וחובות יידוע שונות הקיימות בדיני המס. בנוסף לכך, יחול ההסדר על הגשת בקשות שונות שניתן להגיש לרשות, כגון בקשה להקטנת סכומי תשלום, מקדמה במס שבח, בקשה לתיקון שומה, וכיו"ב. במקביל, ובהתחשב בכך שגם רשות המסים עובדת במתכונת מצומצמת בחירום, דחיית מועד פקיעת התקופות יחול גם בהליכים שמנהלת הרשות מול הנישומים.

להלן חלק מהסעיפים שפורטו בתקנות:

- **בפקודת מס הכנסה - סעיפים רבים וביניהם: סעיף 103ט(ה) - החלטת המנהל בבקשה לאשר תוכנית מיזוג; סעיף 130(ד)(1) - הגשת ערר לוועדה לקבילות פנקסים; סעיף 147(א) - סמכות המנהל לעיין ולתקן שומות; סעיף 150(א) - הגשת השגה בתוך 30 יום מיום הוצאת הודעת השומה; סעיף 152(ג) - התיישנות המועד לטיפול בהשגה; סעיף 167(א) - המועד להתיישנות להוצאת שומת ניכויים; סעיף 168 רישא - הגשת השגה על שומת ניכויים.**
- **בחוק מס ערך מוסף - בין היתר: סעיף 77(ב) - הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה; סעיף 82(א) - המועד להגשת השגה; סעיף 82(ד) - התיישנות ההשגה.**
- **בחוק מיסוי מקרקעין - בין היתר: סעיף 15(ה)(1) - לעניין התקופה הקבועה בו להגשת בקשה להקטין את שיעורי המקדמה; סעיף 49 לב(א) - הודעה למנהל על הסכם למכירה לפי תמ"א 38; סעיף 78 - שומה במכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין; סעיף 85 - תיקון שומה; סעיף 87 - הגשת השגה על שומה.**
- **החוק לעידוד השקעות הון, הוראות לעידוד השקעות הון (תנאים המעידים על היות מפעל מקדם חדשנות לצורך הגדרתו כמפעל טכנולוגי מועדף), חוק לעידוד התעשייה (מסים)**
- **חוקים נוספים - פקודת המכס, תקנות המכס, חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), חוק מס קניה, חוק הבלו על הדלק, חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תקנות מס רכוש (נזק מלחמה ונזק עקיף).**

ראו גם שתי הוראת ביצוע של רשות המסים: [הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 6/2020](#) ו[הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2020](#) (ראו סקירה במגזר הנדל"ן בחוברת 10).

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. הכנסות מדמי שכירות ומהפרשי שער משחיקת הלוואות שהתקבלו במט"ח סווגו כהכנסה מעסק ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

רו"ח אבירם גואטה

רקע עובדתי: לפני כ-20 שנה הפסיקה המערערת את פעילות הייצור העסקית המקורית שלה ונותרה עם הפסדים עסקיים המועברים משנה לשנה. מאז, החלה המערערת להשכיר את המקרקעין רחבי הידיים שברשותה ולהפיק מהם הכנסה מדמי שכירות בהיקף ניכר. לצד ההכנסה הקבועה מדמי השכירות, נוצרה למערערת בשנת המס שבמחלוקת, אף הכנסה מהפרשי שער כתוצאה משחיקת הלוואות שקיבלה במט"ח.

סלע המחלוקת: האם ניתן לקזז את ההכנסות מדמי השכירות ומהפרשי השער שהפיקה המערערת בשנת 2012, מההפסד העסקי המועבר שיש לה משנים קודמות. השאלות העיקריות שדרשו הכרעה הן, כיצד יש לסווג את הכנסות המערערת משכירות ומהפרשי שער - האם כהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, או שמא יש לסווגן כהכנסות פסיביות - דמי השכירות כהכנסה שמקורה בסעיף 2(6) לפקודה והפרשי השער כהכנסה שמקורה בסעיף 2(4) לפקודה.

תמצית טענות המערערת:

דמי השכירות הן הכנסות עסקיות מהסיבות הבאות:

פעילות ההשכרה היא המשכה של הפעילות העסקית רבת השנים שהייתה בעבר. לחילופין, פעילות ההשכרה בפני עצמה היא פעילות עסקית מפאת גודלו של המתחם (95 דונם והכוללים כ-29 מבנים) והעובדה שכחלק ממנו קיים גם בית קירור גדול. אין זה נכון להתבונן בהשכרה ללקוח בודד כעסקת השכרה בודדת, שכן כמעט כל בניין מושכר תחת חוזה נפרד שכלל דמי שכירות שונים ומועדו מתחיל ומסתיים במועדים שונים. בית הקירור הינו עסק מורכב הדורש מומחיות, בין היתר, בגלל הצורך לטיפול בחומר מסוג אמוניה. למערערת יש שלושה גורמים המטפלים באופן שוטף בענייניה והיא מספקת שירותים שונים לשוכרים כגון שמירה, ניקיון תיקונים ועוד. המערערת עשתה שימוש חורג במקרקעין הדורש אישור שהשגתו דורשת התעסקות של ממש.

הפרשי שער הן הכנסות עסקיות מהסיבות הבאות: הפרשי השער נובעים מהלוואות שנלקחו כתוצאה מחובות אליהן נקלעה מפעילותה היצרנית בעבר, וכן ההלוואה היא אינטגרלית לפעילותה העסקית.

תמצית טענות המשיב:

דמי השכירות הם הכנסה פאסיבית מהסיבות הבאות:

במשך שנים ארוכות היו למערערת שני שוכרים בלבד. מדובר על חוזים ארוכי טווח. לא נרכשו נכסים נוספים להשכרה כפי שניתן היה לצפות ממי שזוהי פעילותו העסקית. לא הוכח ידע ובקיאיות בתחום.

הפרשי השער הן הכנסות פאסיביות מהסיבות הבאות:

למערערת אין עסק למתן הלוואות, מדובר על הלוואות שניטלו מאותו בנק במשך שנים, למערערת אין כל ידע או בקיאות בתחום המימון, אין למערערת פעילות עסקית ולכן היא לא יכולה להיות אינטגרלית לפעילות העסקית.

ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב (השופט גורמן) קיבל את הערעור במלואו ואפשר לקזז את הפסדי העבר כנגד ההכנסות השוטפות מהשכרה והפרשי שער.

לעניין סיווג ההכנסה מהשכרה - התמונה העולה ממירב המבחנים מביאה לסיווג הכנסת המערערת מדמי השכירות כהכנסה מעסק. עיקר ההחלטה נובעת מכך שהוכח כי קיים למערערת מנגנון אשר נקט בפעילות קבועה שיטתית ומיומנת, בלעדיה לא ניתן היה להפיק את ההכנסות הגבוהות שהפיקה המערערת. לא בכדי מעסיקה המערערת את העובדים ואת המנכ"ל. היא עושה זאת, כך הוכח לאחר שמיעת עדי המערערת שלא ניתן היה לתפעל את השכרת המבנים במתחם רחב הידיים ואת בית הקירור הגדול (והמורכב, על חומריו המסוכנים), ללא פעילות מיומנת של אנשי מקצוע מנוסים במלאכתם.

אכן, אין המדובר בפעילות בהיקף חריג, אלא בכזו הניתנת לביצוע על-ידי עובדים מיומנים בודדים, אולם, די בפעילות מאורגנת ומתמשכת זו, כדי ללמד כי אין המדובר בהתנהלות המינורית המאפיינת הכנסה פסיבית גרידא.

לעניין סיווג ההכנסה מהפרשי שער - תוך שהוא מאזכר את **הלכת מגדניית הדר (ע"א 2810/13)**, ביהמ"ש קבע כי בנסיבותיו של עניין זה, לא נכון יהיה לראות בהלוואות כעניין המנותק מפעילותה השיטתית והמתמשכת של המערערת, שכן בנסיבות המיוחדות לערעור זה, ההלוואות וההחזרים וממילא גם הפרשי השער שנבעו מההלוואות, הם חלק אינטגרלי מפעילותה הנמשכת של המערערת - ולכן נכון יהיה לראות אף בה הכנסה מעסק.

השופט אף ציין, כי בנסיבות בהן יש ספק בסיווג של ההכנסות וכל עוד אין חשש לתכנון מס בלתי נאות, יש להעדיף סיווג הכנסות באופן שיאפשר קיזוז הפסדי עבר שנוצרו לנישום.



בחזרה לתפריט

2. ביטול ההחלטה על פתיחת הסכם שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה ע"מ 47420-01-18 יהונתן שוורץ נ' פקיד שומה חדרה

עו"ד עינבר לזר

במהלך שנת 2008 התקשר יהונתן שוורץ ("המערער") עם רואה חשבון סער גביש ("רו"ח גביש") בהסכם שותפות לרכישת קרקע בכפר ורדים. לצורך כך, הוקמה חברה בבעלות משותפת של הצדדים בשם נ.י.ט.ש. הקניון כפר ורדים בע"מ ("חברת נ.י.ט.ש. הקניון"). לאורך השנים 2008 - 2014 הוחזק מלוא הון המניות של חברת נ.י.ט.ש. הקניון על-ידי חברת נ.י.ט.ש. בע"מ אשר הוחזקה במלואה על-ידי המערער ("חברת נ.י.ט.ש."). ביום 8 בדצמבר 2014, נחתם הסכם שומה בין המערער לבין פקיד שומה ת"א 3 וזאת בקשר לדוחותיו האישיים של המערער לשנים 2010-2013 ("הסכם השומה"). במקביל, נחתם הסכם שומות לגבי חברת נ.י.ט.ש. לשנים 2008-2013.

תיק מס ההכנסה של רו"ח גביש התנהל במשרדי פקיד שומה חדרה ("המשיב"). במסגרת בחינת תיקו של רו"ח גביש ביקש המשיב לעיין בתיקו של המערער והאמור הועבר לידי, על-ידי פקיד שומה ת"א 3, במהלך חודש נובמבר 2015. לאחר בחינת תיקו של המערער סבר המשיב כי קיימים ליקויים מהותיים בהסכם השומה אשר נחתם עם המערער. ומשכך, פנה המשיב לרפרנט המקצועי ובקש את פתיחת הסכם השומה.

ביום 29 בנובמבר 2017 זומן המערער לשימוע, טרם פתיחת הסכם השומה, אשר נערך ביום 5 בדצמבר 2017. הן במסגרת הזימון לשימוע והן במסגרת השימוע עצמו לא הובהר למערער כי המדובר בשימוע טרם פתיחת הסכם שומה. למחרת, ביום 6 בדצמבר 2017, הורה הרפרנט המקצועי על פתיחת הסכם השומה בהתאם לסעיף 147 לפקודה וזאת, לטענתו, בשל "שיקול דעת שאינו נכון" אשר הופעל על-ידי פקיד שומה ת"א 3. בסמוך לאחר מכן, הוצאו למערער שומות בצווים לשנים 2010 - 2013.

בערעורו, טען המערער כי החלטת הרפרנט המקצועי נעשתה פחות מחודש ימים טרם תום תקופת ההתיישנות והדבר מנוגד להנחיית רשות המיסים מיום 22 בפברואר, 2016, בעניין "הטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה" ("הנחיית רשות המיסים"), אשר הבהירה מפורשות כי אין לפתוח בהליכי שומה בחודשיים האחרונים לתקופת ההתיישנות. כמו כן, טען המערער לשיהוי וזאת משום שהתיק היה ברשות המשיב החל משנת 2015, וכן טען כי הרפרנט המקצועי אינו הגורם המוסמך לפתיחת השומות, שכן, הסמכות הייתה ונותרה בידי פקיד שומה ת"א 3. יתר על כן, טען המערער כי הליך השימוע התנהל שלא כדין וכי מכל מקום, טעות בשיקול דעת, אינה מצדיקה את פתיחת הסכם שומה. לחילופין, טען המערער, כי באם ייקבע שניתן לפתוח את הסכם השומה יש לפתוח במקביל את השומות של חברת נ.י.ט.ש. שהרי הן תוקנו בשל הסכם השומה והן קשורות אליו בקשר ישיר.

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט וינשטיין), קיבל את הערעור וקבע, כי על אף שלא ניתן לקבל את טענותיו של המערער, בדבר התיישנות ההחלטה לפתיחת הסכם השומה והשיהוי הניכר בקבלת ההחלטה, יש ליתן משקל להתנהלות המשיב והרפרנט המקצועי בפתיחת הסכם השומה וזאת במסגרת השיקולים הכלליים הנבדקים בעת בחינת תקינות ההחלטה. שהרי, לא ניתן להתעלם מכך שהחלטת המשיב והרפרנט המקצועי התקבלה בשיהוי ניכר וכי בהתנהלות זו מתעלמים הם מהנחיית רשות המיסים שתכליתה בקביעת התנהלות תקינה בכלל שלבי השומה, כולל במסגרת פתיחת הסכם שומה.

נקבע כי לא ניתנה למערער הזדמנות כנה ואמיתית לשטוח את טענותיו טרם קבלת ההחלטה בדבר פתיחת הסכם השומה, שכן נתגלו כשלים בהליך השימוע ואלו פגעו בזכות השימוע והטיעון של המערער. יתרה מכך, נקבע כי אף לא התקיים דיון משמעותי טרם הוצאת השומות בצווים.

עוד נקבע כי טעות בשיקול דעת אינה נכללת בגדרם של המקרים החריגים המצדיקים את פתיחת הסכם השומה, כגון מקרה המנוגד לדין או מקרה בעל השלכות רוחביות. ומכל מקום, ההליך השומתי שהתנהל בין המערער לבין פקיד שומה ת"א 3 נוהל בשקיפות והסכם השומות מהווה תולדה של איזון הסיכונים והסיכויים בין הצדדים, זאת לעומת הליך הבזק שנוהל על-ידי המשיב כחודש טרם תום תקופת ההתיישנות.

נוסף על כך, בית המשפט תהה לפשר היעלמותו של פקיד שומה ת"א 3 והבהיר כי התנהלותו של הרפרנט המקצועי עומדת בניגוד לחוזר מ"ה 4/2000, הקובע, כי פתיחת שומות תעשה על-ידי פקיד השומה שבמשרדו מתנהל תיק הנישום ובמקרה דנן אין כל אסמכתא המאשרת כי התיק הועבר למשיב. אם לא די בכך, בית המשפט אף מתח ביקורת על התנהלות המשיב בהליכי הערעור.

לאור האמור לעיל, נקבע, כי החלטת הרפרנט המקצועי, בדבר פתיחת הסכם השומה, ניתנה שלא כדין ודינה לבטלות וכן כי החלטת המשיב בדבר הוצאות השומות בצווים ניתנה אף היא שלא כדין והשומות יבוטלו.

סוף דבר, הערעור התקבל והסכם השומה שנחתם בין המערער לבין פקיד שומה ת"א 3 נותר בתוקפו.



רו"ח אורן חן

בשנים 2008-2011, שנות המס שבערעור, הפקידו בני הזוג, המערערים, כספים בחשבון הבנק של המערערת. כספים אלו התקבלו במסגרת פעילותה של המערערת בשיווק מגרשים באיו"ש ולפיכך קבע המשיב, כי מדובר בהכנסה מעסק.

המערערת טענה כי מדובר בעסקאות למכירת מגרשים שכשלו וכל הכספים שקבלה הוחזרו ללקוחותיה. המשיב טען, כי אף אם המערערת החזירה כספים ללקוחותיה, הרי שהיא מלכתחילה לא דיווחה על הכנסות בגין אותם כספים ובעיקר לא הוכיחה כי אותם החזרים הם בגין הכנסות שדווחו ומוסו בשנות המס שבערעור.

ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור. השופט ציין כי המערערת לא ניהלה ספרים ולא הגישה דיווחים, למרות שאישרה כי היתה לה פעילות עסקית ולכן נטל ההוכחה מוטל על כתפיה. המערערת כשלה מלהוכיח את שהיה עליה להוכיח.

ביהמ"ש אמר כי חרף זאת שניתן היה להתרשם מהעדויות שהובאו בפניו, כי כספים רבים הוחזרו ללקוחות, המערערת לא הוכיחה כי מקור הכספים שהוחזרו נובע מעסקאות שבוצעו בשנות המס שבשומה ומתקבולים שהתקבלו באותם שנים. לא רק שלמערערת נוצרו הפסדים (הנובעים מהכספים שהוחזרו) בשנות המס שלאחר שנות המס שבערעור ושאותם לא ניתן לקזז בהתאם **להלכת הירשזון (דנ"א 2308/15)**, אלא כלל לא הוכח שההפסדים מתייחסים להכנסות שהפיקה המערערת בשנות המס שבערעור. המערערת החזירה כספים שקבלה, שמלכתחילה לא דווחו על ידה, לא נישמו ולא שולם מס בגינם ולכן אין מקום לנכותם או לקזזם כנגד הכנסות אחרות, המהוות את השומה שבערעור.

טענה נוספת שהעלתה המערערת היתה בדבר התיישנות השומה לשנת מס 2008 מהסיבות הבאות:

- (1) החתום על המסמך, שהאריך את תקופת ההתיישנות משלוש לארבע שנים בהתאם לסעיף 145(א)(2) לפקודה, לא היה מוסמך לעשות כן.
- (2) ההודעה בדבר הארכת תקופת ההתיישנות התקבלה אצל המערערים רק ביום 1 בינואר 2013 (יום לאחר סיום תקופת התיישנות של שלוש שנים).

ביהמ"ש ציין כי ביום 18 בדצמבר 2012 החליט הרפרנט המקצועי להאריך את תקופת ההתיישנות בשנה נוספת וזאת בהתאם לסמכות שניתנה לו. הודעה על כך נמסרה למערערת בכתב מיום 19 בדצמבר 2012, עליו חתום הרכז. באותו יום נשלח על-ידי הרכז מייל בנושא וביום 31 בדצמבר 2012 נשלח מכתב נוסף. ביהמ"ש קבע כי בהתאם להלכת נאמן, המועד הקובע לצורך סעיף 152(ג) לפקודה הוא מועד משלוח ההחלטה ולא מועד קבלתה על-ידי הנישום. לעצם כך שהרכז חתום על ההודעה ולא הרפרנט, פסק ביהמ"ש, שהדבר אינו מתחייב מלשון סעיף 145(א)(2) לפקודה.

בחזרה לתפריט

4. סיווג פעילות בניה ומכירה של דירות לצרכי מס בידי יחידים כהכנסה פירותית או הונית

ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס ואח' נ' פקיד שומה רמלה

עו"ד שחר קריף

עובדות המקרה: המערערים, שני אחים, אשר בבעלותם שתי חברות בתחום הבנייה, ביצעו יחד עם אביהם ואח נוסף, מספר רכישות של מקרקעין, בנייה ומכירה של דירות מגורים. המערערים סיווגו את ההכנסות ממכירת הדירות כהכנסות הוניות. מנגד, המשיב (פקיד השומה) סיווג את ההכנסות מהמכירות כהכנסות פירותיות. בנוסף, המשיב מצא הפרשי הון בלתי מוסברים בין שתי הצהרות ההון שהגישו כל אחד מהמערערים.

טענות המערערים: לטענת המערערים, הרכישות והמכירות של הדירות, נעשו במישור הפרטי ובמסגרת משפחתית. לשיטתם, זהו הרקע במסגרתו יש להבין את מכלול העסקאות. מדובר בניסיון הגשמת חלום לבניית בית משותף למשפחה, ומאחר שלא יצא זה אל הפועל, נמכרו הדירות במכירה הונית במהותה. בעניין הפרשי ההון, מקורם ברכיב עלות הבנייה העצמית של הבניין אשר לא צריך להיכלל בעלות הדירות בעת עריכת השוואות ההון- יש בכך הסבר לחלק הארי של הפרשי ההון.

טענות המשיב: לטענת המשיב, המערערים בנו ומכרו תוך זמן קצר מספר לא מבוטל של דירות. מהלך זה יכול היה להתבצע רק כתוצאה מבק'אותם של המערערים ומפעילותם העסקית בתחום הנדל"ן. מטרת הפעילות הייתה השאת רווחים, וזאת כתוצאה מפעילות עקבית, שיטתית ומיומנת של המערערים בתחום הנדל"ן. בעניין הפרשי ההון, טענת המערערים בקשר עם עלות הבניה העצמית מתייחסת לעלות שכר העבודה הכוללת, דהיינו לכלל עלות שכר העבודה של כלל אלה שהועסקו בבניית הדירות ולא רק לעלות שכרם של בני המשפחה אשר מהווים "עלות בניה עצמית". על כן, טוען המשיב כי מדובר בנתון מופרך שאינו משליך אור על סוגיית הפרשי ההון.

דין והכרעה בפני בית המשפט המחוזי מרכז- לוד (השופט גורמן): ביהמ"ש קבע כי יש בעסקאות שביצעו המערערים יסודות שאכן כרוכים ונטועים בחיי משפחתם - ולכן שייכים הם למישור הפרטי, אך בה בעת, יש בהם גם יסודות המשקפים באופן ברור פעילות מקצועית ועסקית. בנוסף, כל אחת מהמכירות היא אירוע מס עצמאי, הניצב בפני עצמו. לצד זאת, מדובר במכירות שאינן מנותקות זו מזו, והן מצטרפות יחדיו לתמונה כוללת. כל עסקה תיבחן אפוא לגופה, אולם בעת ההכרעה יינתן משקל גם לתמונת הדברים הכוללת.

בעניין הבניין ברחוב השומר 9, קבע בית המשפט כי כאשר קבלן בונה בניין על קומות ובו 9 דירות, אין ספק כי מדובר בפעילות עסקית. מי שאינו מומחה ובקי בתחום עסקי הנדל"ן והבנייה, אינו יכול לבצע פעילות מסוג זה. רווחיהם של המערערים לא נבעו מעליית ערך המקרקעין בשוק, אלא כתוצאה ישירה מהפעלה שיטתית של המיומנות ממנה הם מפיקים תדיר את הכנסותיהם הפירותיות. כך נקבע אף בעניין הדירה ברחוב השומר 13. בעניין הבניין ברח' סמולנסקין, קבע בית המשפט כי זה הכיל 4 דירות בלבד, כמניין שלושת האחים וההורים, ונועד לשמש את בני המשפחה בלבד. בנוסף, משך החזקת הדירות היה ארוך, הרווח ממכירת הדירות היה נמוך ביחס לזה שנצמח במסגרת מכירת הדירות ברחוב השומר ומדובר בשנות הפעילות הראשונות של בני המשפחה בתחום הנדל"ן. אלו, מהווים סממנים המצדיקים את סיווג המכירות כהוניות.

בעניין הפרשי ההון, קובע בית המשפט כי המערערים לא ביצעו בעצמם את כל העבודה לבניית 9 דירות בפרק הזמן הקצר בו נבנה הפרויקט, וכי הם העסיקו לשם כך עובדים שונים. הטענה כי יש לייחס את כל הרכיב של עלות שכר העבודה, כעבודה עצמית של המערערים, אינה סבירה ודינה להידחות. המערערים לא הוכיחו את גובה הסכום אותו אכן יש לזקוף לעבודתם ומשכך, כל השערה בעניין זה תהיה מבוססת באותה מידה.

הערעור התקבל באופן חלקי בקשר עם הדירות ברחוב סמולנסקין בלבד.

5. עיתוק מקור הכנסה, הוצאות פחת בהיעדר תיעוד, הפרשה לחוב תלוי
ע"מ 21361-11-17 נחמיה יוסף בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
עו"ד ורו"ח שון יניב

רקע: המערער הינו בעל נחלה הכוללת מבנה תעשייתי וארבעה יחידות דיור, כאשר באחת מהן הוא גר והשאר מושכרות למגורים. המערער טען, כי רק דירה אחת הינה ברשותו ושתי הדירות הנותרות מושכרות על-ידי בניו שמקבלים את תשלומי השכירות בפועל. לפיכך, הוא אינו נדרש לדווח על ההכנסה מהשכרת דירה אחת, שכן היא נמוכה מתקרת הפטור. המשיב טען כי המערער הוא בעל הזכויות במקרקעין עליהם מצויות הדירות, ומשכך, בהיותו "בעל העץ" הוא גם "בעל הפרי", דהיינו דמי השכירות. פסק הדין עוסק במספר סוגיות נוספות בעניין השכרת המבנה התעשייתי ודרישת ההוצאות שהתהוו בגינו הכוללים הוצאות פחת, הוצאות רכב, הפרשה לחוב תלוי והטלת קנס גירעון, כפי שיפורט בהמשך.

החלטת בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט גורמן): הערעור התקבל בחלקו.

לעניין ההכנסה מדמי השכירות ו"עיתוק" מקור ההכנסה, קבע השופט כי מכיוון שהמערער הוא בעל הזכויות במקרקעין והמחזיר אליהם ומכיוון שהוא לא הציג כל ראיה לכך שהוא לא "בעל הפרי", אלא בניו, חזקה עליו שמכיוון שהוא "בעל העץ", הוא גם "בעל הפרי" וכל ההכנסות משכירות מיוחסות אליו.

לעניין הוצאות הפחת של המבנה התעשייתי, קיימת מחלוקת על שווי עלות המבנה, כיוון שהמערער הציג חשבוניות חלקיות ודרש להכיר בעלות המבנה לפי חו"ד של שמאי מטעמו, מאחר שאין ברשותו חשבוניות על מלוא עלות הבנייה. המשיב טוען שעלות המבנה צריכה להיות מחושבת כסך החשבוניות שהוצגו בפועל. לעניין זה, קיבל השופט את עמדת המערער, תוך שהוא מתייחס, בין היתר, [לחוזר מס הכנסה 2/2012](#) שעניינו ב"אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות". עוד ציין השופט, כי המשיב לא העלה כל טענה מדוע הוא סבור כי אין להתיר למערער ניכוי פחת במתכונת הנזכרת בחוזר, וזאת למרות שמדובר במבנה רחב ידיים אשר לא יכולה להיות מחלוקת כי עלה למערער לבנותו. כמו כן, טען השופט כי מקום בו נישום לא שמר תיעוד חשבונאי שחובה היה עליו לשמור, הדבר צריך להיזקק לחובתו, אולם מכיוון שהמשיב לא הציג שום טענה לסתור את טענות המערער, הטענות מתקבלות בחלקן.

לעניין הוצאות הרכב, המערער טען שהרכב שימש אותו לצורך דיונים שונים בקשר למבנה ואילו המשיב לא הכיר בהוצאות הרכב. נקבע כי אין די בכך שהרכב שימש את המערער עבור כמה נסיעות בענייני השכרת המבנים כדי להפוך את הוצאות הרכב להוצאות הכרוכות בייצור הכנסה פסיבית מהשכרת מבנה. עוד ציין השופט, כי במבחן השכל הישר, כנגדו לא הציג המערער כל ראיה של ממש, יש להניח כי מדובר בנסיעות בהיקף מצומצם אשר אינו מצדיק את ניכוי ההוצאות שדרש המערער בעניין זה.

לעניין הפרשה לחוב תלוי, המערער חתם בסוף שנת 2013 על הסכם שכירות של המבנה התעשייתי. במועד זה קיבל המשכיר מקדמה ע"ס 61 אלפי ש"ח על חשבון דמי השכירות. בתחילת שנת 2014, ניתן צו להפסקת עבודה במבנה שבעקבותיו בוטל הסכם השכירות, השוכר הגיש תביעה כספית והמערער חיוב לשלם 251 אלפי ש"ח בעקבות ההפרה. כפועל יוצא, דיווח המערער בשנת 2013 על הכנסה בסך 61,000 ש"ח, ודרש באותו דו"ח לנכותה כהוצאה, שכן לטענתו, לאור ביטול ההסכם, יש להכיר בהוצאה כ"חוב תלוי". אולם, בסיכומי התגובה הציג המערער טיעון חדש, לפיו מכוח כללי המשפט המנהלי היה על המשיב להימנע מהטלת מס על הסכום שהתקבל בשנת 2013, שכן בעת הוצאת השומה היה ידוע לו כי הסכום הושב לשוכר. זאת, תוך שהמערער מתבסס על דברי השופט סולברג בעניין דמארי ([דנ"א 2308/15](#)). השופט קבע, כי המערער בחר לדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומן, וממילא לא היה רשאי לבצע הפרשה בגין חוב תלוי. באשר לטענה בדבר החלת כללי המשפט המנהלי, קבע השופט, כי דין טענה זו להידחות לא רק מהטעם שמדובר בהרחבת חזית שנעשתה כבר "בשעת הנעילה", אלא גם מהטעם שטענה זו אמנם הועלתה כאפשרות על-ידי השופט סולברג בעניין דמארי, אך היא טרם לובנה והוכרעה בבית-המשפט העליון ונראה כי היא שמורה למקרים חריגים בלבד וכמוצא אחרון מפני תוצאות מס קשות.

לעניין הטלת קנס גירעון, נקבע, כי לאור מכלול הנסיבות וההכרעות בפסק הדין וכן לאור שגיאות שנפלו בהתנהלות המשיב, אין מקום להטלת קנס גרעון.

פסיקה - מס ערך מוסף

עו"ד נויה פרץ, מחלקת מסים עקיפים

6. לא ניתן לקזז מס תשומות בגין כלי רכב חלופיים שניתנים ללקוחות מוסך
ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ ירושלים

עובדות המקרה: המערערת מפעילה סוכנות למכירת מכוניות חדשות ומכוניות משומשות, לצד פעילות זו היא מפעילה מוסך לתיקון כלי רכב במסגרתו מוכרת חלפים למכוניות ותחנה למכירת גז לתדלוק. במסגרת פעילות המוסך, פועלת המערערת מול חברות השכרת רכב על מנת להעמיד לרשות לקוחותיה כלי רכב חלופיים בזמן שרכבם נמצא במוסך לתיקון. המערערת ניכתה את מס התשומות המגולם בחשבוניות שהוצאו על שמה על-ידי חברות השכרת הרכב. המשיב לא אישר ניכוי זה, והוציא למערערת שומת תשומות במסגרתה קבע כי המערערת ניכתה את התשומות שלא כדין בניגוד לתקנה 14 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 ("התקנות"), שכן הרכבים השכורים שימשו את המוסך ולא את החלק העוסק במסחר כלי הרכב.

טענות המערערת: המערערת עוסקת בשירותי רכישה תחזוקה ומכירה הניתנים בקשר לכלי רכב פרטיים באופן שעסקה מהווה "One stop shop", במסגרתו היא מספקת מגוון שירותים נלווים הקשורים לליבת העסק שהיא מכירת כלי רכב. המערערת מעמידה את כלי הרכב השכורים לרשות לקוחותיה עד אשר יתוקן רכבם, לפיכך, החריג הקבוע בתקנה 14(ב) לתקנות חל עליה ועל כן זכאית לנכות מס תשומות אשר שילמה לחברות ההשכרה.

טענות המשיב: תקנת משנה 14(ב)(2)(א) לתקנות מתירה את ניכוי מס התשומות לעוסק שעיקר עיסוקו הוא מכירת כלי רכב **בתנאי שכלי הרכב משמשים למכירה במהלך העסק ולא כאשר כלי הרכב משמשים בעסק לצורך פעילות עסקית אחרת.** לפיכך החברה אינה זכאית לנכות את מס התשומות, כיוון שהשימוש בכלי הרכב אותם היא שוכרת הוא לצורך העמדת רכב חלופי ללקוחות המוסך אותו היא מפעילה ולא לצורך פעילות המסחר.

בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט דורות) דחה את הערעור וקבע שלא ניתן יהיה לקזז את מס התשומות. בדבריו ציין את תכלית תקנה 14(א) שהיא מניעת שימוש ברכב פרטי בעסק, כך שהעוסק ייחשב לצרכן הסופי ברכישתו ויצטרך לספוג את מלוא המס מבלי שיוכל לנכות את מס התשומות. בנוסף הפנה לפסיקה קיימת הקובעת כי ניכוי מס תשומות שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק חלות גם על השכרתו.

תקנה 14(ב) קובעת חמישה חריגים לכלל זה, והם: עסק של מכירת רכב, ביה"ס ללימוד נהיגה, עסק להשכרת רכב, עסק להסעת נוסעים ועסק של ארגון סיורים או טיולי שטח. לצורך בחינת קיומם של אחד מהחריגים הנ"ל, נדרש בית המשפט לבדוק שלשה פרמטרים: **ראשית, האם מדובר אך ורק בייבוא או ברכישה של רכב פרטי להבדיל משכירת רכב; שנית, האם עיקר עסקה של החברה, הוא מכירת הרכב הפרטי; שלישית, האם השימוש בכלי הרכב הוא רק למכירתו במהלך העסק.**

במקרה דנן, קבע בית המשפט, תוך בחינת היקף פעילות העסק ונתונים כספיים, כי עיקר עסקה של המערערת הוא אכן מכירת רכבים, ואולם, השימוש בכלי הרכב המושכר, לא משמש את העסק במהלך עסקיו למכירה, כאמור, "רק למכירתו", ומעניין ללקוחות זכות שימוש בו רק עד אשר רכבם יחזור מתיקון במוסך. עוד הוסיף כי טענת המערערת לעניין עיכוב בהליכי אספקה של רכבים חדשים והעמדת זכות השימוש ברכב המושכר עד לעת בה תגיע האספקה אינה עומדת, משתי סיבות: ראשית, לא נטענה בתחילת הדרך, והוצגה רק כהענקת שירות ללקוחות המוסך, שנית, עיון בראיות מלמד כי הוכחה זאת לא הוכחה כדבעי.

נקבע כי המחוקק לא השאיר מרווח של שיקול דעת המאפשר התחשבות במקרים אחרים שלא מנויים בתקנה 14(ב) לתקנות, גם שברור שהרכישה או זכות השכירות לא נועדו לצרכים פרטיים של העוסק. עוד אין חולק כי עוסקים המפעילים מוסך ומעמידים לרשות לקוחותיהם רכב חלופי אינם מוחרגים בתקנה 14(ב) לתקנות. העובדה כי המערערת היא גם בעלת סוכנות למכירה אינה מאפשרת את שינוי סיווגה בפעילות המוסך כעוסק שעיסוקו במכירת רכב.

7. אושר ביטול רישום עוסק באופן רטרואקטיבי בשל שינוי חיצוני בנסיבות
ע"מ 27953-11-18 דומסטרי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א והמרכז

תמצית עובדות המקרה: בעלי המניות של המערערת הם מומחים בתחום הנדל"ן. המערערת קיבלה חוות דעת מקיפה בנושא הכדאיות הכלכלית להקמת בית מלון בכרם התימנים בתל אביב ("חוות הדעת"), שבעקבותיה נרשמה כעוסק ורכשה את מלוא הזכויות בנכס המקרקעין בכרם התימנים ("הנכס") תמורת 10,800,000 ש"ח. הנכס, כלל 3 דירות ("הדירות") ו-4 חללים, אותם כינתה כיחידות סטודיו ("יחידות סטודיו"). לצורך הקמת בית המלון, המערערת פינתה דייר מוגן ששכן באחת מהדירות בתמורה לסך של 1,600,000 ש"ח, שכרה אנשי מקצוע לצורך תכנון הנכס כבית מלון וביצעה עבודות לחיזוק הנכס ("פעולות הקמה"). המערערת קיזזה את התשומות שהיו כרוכות בפעולות ההקמה. רכישת הנכס עצמו הייתה מאדם פרטי ולכן המערערת הוציאה חשבונית מס עצמית בהתאם לתקנה 6ב לתקנות מס ערך מוסף, במקביל ניכתה כמס תשומות את המע"מ שהיה כלול בחשבונית זו.

במקביל לפעולות ההקמה, נכנס לתוקף ביום 01.12.2015 חוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום במדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2015-2016), התשע"ו-2015 ובמסגרתו נקבעה הוראת שעה הקובעת כי סעיף 151(ב) לחוק התכנון והבנייה יתוקן וייקבע כי היתר לשימוש חורג ביחידות דיור לשימוש שאינו למגורים לא יחודש ולא יינתן מיום 1.12.2015 ועד ליום 31.12.2020. עקב כך, נגזזה כוונת המערערת להקמת בית המלון. הדירות הושכרו למגורים ויחידות הסטודיו הושכרו כל אחת בנפרד לאמנים לצורך אחסון והפקה ("פעילות קיימת"). רוב דמי השכירות נבעו מהשכרת הדירות למגורים ועמדו על כ-225,000 ש"ח בשנת 2017. המערערת דיווחה על כלל דמי השכירות למשיב כעסקאות חייבות במע"מ, אך אין מחלוקת כי דיווח זה נבע מייעוץ מוטעה, שהרי השכרה למגורים הינה עסקה פטורה ממע"מ.

בחודש פברואר 2018 פנתה המערערת למשיב בבקשה להפעיל את הסמכות הקבועה בסעיף 61(א) לחוק ולהורות על ביטול רישומה כעוסק באופן רטרואקטיבי ("הבקשה"). בנימוקי הבקשה טענה המערערת כי הוראת השעה היא בבחינת "כוח עליון", כך שאינה יכולה לממש את הכוונה להפוך את הנכס לבית מלון ומשכך יש לבטל את רישומה באופן רטרואקטיבי. המשיב דחה את בקשתה וזאת בין היתר כי המערערת עדיין מקיימת פעילות עסקית ומתנהלת כעוסק לכל דבר עניין.

תמצית טענות הצדדים: המערערת טענה כי כוונתה הייתה להקים עסק של בית מלון, אלא שכוונה זו לא התממשה עקב הוראת השעה, הרישום עצמו הוא דקלרטיבי ואין בו ליצור מציאות שלא התממשה. השכרת הדירות הנן עסקאות פטורות ממע"מ והשכרת יחידות הסטודיו הנן בהיקף מצומצם ולא עולות לכדי פעילות עסקית. המערערת דיווחה עד למועד הגשת הבקשה לרשויות, דיווחה היה כדין ובהתאם לכוונתיה, אולם משהתברר כי כוונתה לא יוכלו להתממש, בנסיבות של שינוי חיצוני שאינו תלוי בה (שינוי חקיקה), אין בכוונת אלה כדי להצדיק הטלת מס שלא כדין. מנגד, טען המשיב, כי המערערת הקימה עסק לצורך פעילותה ולכן גם אם הכוונה לא התממשה אין לבטל כלל ובטח לא למפרע את רישומה.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט גורמן) קיבל את הערעור. לדבריו יש לבחון את הפעילות העסקית של המערערת בהקשר לפעילות הקיימת ולא בקשר לכוונה הכללית להקמת בית המלון, על-ידי יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה. בנסיבות חריגות, כמו במקרה דנן שבו השתנה החוק, יש להימנע ממצב בו מוטל על אדם מס בגין מה שקיווה שיקרה אך בפועל לא התרחש ואף להימנע מגישה טכנית בה, כמו במשחק ילדים נעשה השימוש בכלל "נגעת נסעת", לפיו יתחייב אדם בגין דיווח שעשה בתום לב ואשר תאם את המציאות באותה העת.

בנוסף, המערערת אכן הציגה את פעילותה כפעילות עסקית ולכן לכאורה מנועה מלטעון אחרת, אולם **בנסיבות המצדיקות זאת ובכפוף להתנהלות בתום לב תיתכן סטייה מהמצב שהוצג והתברר כי מוטעה.** מן ההגנות שיש למסות בהתאם למציאות שהתרחשה בפועל. סביבה עסקית הוגנת היא סביבה בה מכבדים אפשרות של תכניות עסקיות שאינן מתממשות, כך שאין מקום לפרש את חוקי המס ככללים טכניים שאינם ברי התאמה למציאות.

8. חיוב בביטוח לאומי בגין הכנסות דמי ניהול מחברה משפחתית

עב"ל 10067-10-17 שלמה דהוקי נ' המוסד לביטוח לאומי

פסק הדין עוסק בערעור של מר שלמה דהוקי ("המערער") אשר ערער לבית הדין הארצי לעבודה על פסיקת בית הדין האזורי לעבודה שבו נקבע כי על המערער, "הנישום המייצג" בחברה משפחתית מפסידה, לשלם דמי ביטוח לאומי בגין הכנסתו כעובד עצמאי מדמי ניהול ששולמו לו על-ידי החברה המשפחתית.

המערער ורעייתו היו במועדים הרלוונטיים בעלי מניות בחלקים שווים בחברה ("החברה") המסווגת כחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה, והמערער הינו "הנישום המייצג" של החברה. המערער הודיע למוסד לביטוח לאומי ("המל"ל"), כי הינו עובד עצמאי החל מיום 1 בינואר 2004. במסגרת הדוחות של התובע לשנות המס 2006-2010, הוא דיווח על הכנסותיו משירותי ייעוץ שנתן לחברה אשר במקביל דווחו כהוצאות דמי ניהול בדוחות של החברה. כיוצא מכך, ההכנסה החייבת של המערער בדוחות האישיים למס הכנסה בשנים הרלוונטיות הייתה אפס, בשל העובדה כי הוצאות החברה עלו על הכנסותיה, וקוזזו כהפסד כנגד הכנסתו של המערער בהיותו הנישום המייצג.

המחלוקת: האם יש לראות בהוצאה שנרשמה לחברה בגין תשלום דמי ניהול למערער כהוצאה של המערער לצורך קביעת הבסיס לתשלום דמי ביטוח על-ידי המערער?

טענות המערער: ככלל, ההכנסה החייבת של הנישום המייצג לצורך מס הכנסה היא אותה הכנסה חייבת לצורך הביטוח הלאומי. לחילופין, הסכום שנזקק למערער כדמי ניהול בצד האחד, נזקק כהוצאת החברה בצד האחר, באופן שהסכומים מקזזים ומאפסים זה את זה. ההכנסה מדמי ניהול וההוצאה בשל תשלומם של דמי הניהול הם לפיכך, "תאומים סימאיים" שאינם ניתנים להפרדה זה מזה.

טענות המל"ל: מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו בחוק הביטוח לאומי וכי יש להפריד בין הכנסות המערער החייבות בדמי ביטוח כעצמאי לבין הכנסות החברה המשפחתית הנזקפות לזכותו כהכנסה שלא מעבודה ומחויבות בשיעור שונה של דמי ביטוח (כ"הכנסה פסיבית"), ואילו הפסדי החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסות בסכום של אפס. כפועל יוצא מכך, לא יוסיפו על דמי הביטוח בהם מחויב המערער כעצמאי, אך גם לא יגרעו מהם.

בית הדין הארצי לעבודה דחה את הערעור וקבע כי ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית תסווג כהכנסת בעלי מניותיה לצורך תשלום דמי ביטוח, כל אחד לפי חלקו במניות החברה כ"הכנסה פסיבית", בעוד שהפסדיה לא ייוחסו לעניין זה לבעלי המניות ולא יקוזזו כנגד הכנסותיהם האישיות החייבות בדמי ביטוח. ביה"ד הארצי ערך אבחנה בין סעיף 373א לחוק הביטוח לאומי לבין סעיף 64א לפקודה בשני מישורים: במישור הראשון, הפקודה יוצרת שקיפות מלאה בין הנישום המייצג לבין החברה המשפחתית, באופן בו ההכנסה החייבת וההפסדים מיוחסים לנישום המייצג, ואילו חוק הביטוח לאומי מייחס למבוטח רק את חלקו מתוך "ההכנסה החייבת" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, אך אינו מאפשר, לפי ניסוחו, זקיפתם של הפסדים. במישור השני, בניגוד לפקודה, חוק הביטוח לאומי זוקף את הכנסת החברה המשפחתית לא רק לנישום המייצג, אלא לכל בעלי המניות בחברה לפי חלקם היחסי בהון המניות.

הערה: בהקשר זה, כדאי לשים לב, כי תקנה 2(11) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006 קובעת תכנון מס חייב בדיווח בגין תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על ידה כהוצאה בשנת מס, ושיצר באותה שנת מס הפסד לחברה, הנחשב כהפסדו של הנישום המייצג, בסכום שלא פחת מ-500,000 שקלים חדשים.

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

חוזרים ופרסומים - מס הכנסה

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

1. זקיפת שווי שימוש ברכב כהכנסה- הנחיות לגבי עובד שהוצא בשל משבר הקורונה לחל"ת הנחיות רשות המסים מיום 2 באפריל 2020

רשות המסים פרסמה הנחיות מיוחדות בעניין חוב שווי שימוש ברכב לעובדים שיצאו לחופשה ללא תשלום (חל"ת) המאפשרות זקיפת שווי שימוש יחסי לעובדים אשר הוצאו לחל"ת והחזירו את הרכב למעסיק, זאת לאור המצב המיוחד בעקבות התפשטות נגיף הקורונה ויציאת עובדים רבים לחל"ת לתקופה שאינה ידועה.

ככלל, מעסיק שהעמיד לרשות העובד רכב צמוד, נדרש לזקוף לעובד הכנסה בהתאם לשווי שנקבע בתקנות מס הכנסה. על כן, מעסיק שהעמיד לרשות עובד רכב צמוד נדרש לחייב את שכרו של העובד בשווי השימוש על פי התקנות, גם כאשר הרכב היה ברשות העובד רק בחלק מהחודש הרי שיש לזקוף שווי רכב מלא. החריג לכלל זה, הוא מצב בו לא מתקיימים יחסי עובד - מעביד במהלך חודש קלנדרי מלא, כלומר בעת תחילת עבודה או סיומה (כגון: פיטורין), במצב זה ייזקף שווי רכב באופן יחסי לימי ההעסקה במהלך החודש.

על פי ההנחיות החדשות, הוחלט להקל ולקבוע כי עובד שיצא לחל"ת בעקבות התפשטות נגיף הקורונה, ובאותו מועד או לאחריו החזיר את הרכב שהוצמד לו למעסיק, ייזקף לו שווי שימוש ברכב באופן יחסי לימים בחודש בהם הרכב היה ברשותו. זאת במקום זקיפת שווי שימוש לחודש מלא כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה. שווי שימוש יחסי יחושב גם בעת חזרתו של עובד מחל"ת, במידה וקיבל רכב מהמעסיק במהלך החודש.

שווי השימוש יחושב כאמור, לפי מועד החזרת הרכב למעסיק, ולא לפי מועד יציאת העובד לחל"ת. כמו כן, תנאי להקלה הינו שממועד החזרת הרכב למעסיק על-ידי העובד ועד לחזרת העובד לעבודה לא העמיד לרשותו המעסיק רכב.

הערה- רשות המסים לא שינתה את עמדתה לגבי ביטול/ הקטנת שווי השימוש ברכב בתקופת משבר הקורונה לעובדים שלא החזירו את הרכב למעביד, למרות שלא יכלו להשתמש בו בפועל בשל המגבלות שהוטלו.

בחזרה לתפריט

2. הנחיות למעסיקים לניכוי מס משכר עבודה של עובדים שחזרו לעבודה לאחר שהוצאו לחל"ת

הנחיית רשות המסים מיום 13 במאי 2020

עם התפשטות נגיף הקורונה עובדים רבים הוצאו על-ידי המעסיקים לחופשה ללא תשלום ("חל"ת") והיו זכאים לדמי אבטלה מהמוסד לביטוח לאומי בגין תקופה זו. דמי האבטלה מהווים תחליף לשכר עבודה ומהווים הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.

עם חזרת המשק לשגרה, ושובם של העובדים למקום עבודתם, מתבקשים המעסיקים להתחשב בהכנסות מדמי האבטלה שקיבלו עובדיהם ומהמס שנוכה מהם, זאת לצורך חישוב ניכוי המס הנדרש מההכנסה ממשכורת.

מטרת הנחיה זו הינה להסדיר את ניכוי המס על-ידי המעסיק בעת תשלום שכר עבודה לעובד שחזר מחל"ת, כדלקמן:

- (1) עובד שחזר לעבודתו לאחר ששהה בחל"ת וקיבל דמי אבטלה, נדרש להציג למעסיקו את האישור/ים מביטוח לאומי על סה"כ דמי האבטלה שקיבל וסכום המס שנוכה, על מנת שהמעסיק יוכל לערוך תיאום של דמי האבטלה כמפורט בסעיף (2) להלן. אישורים אלו ניתן להפיק לאחר תשלום דמי האבטלה הסופיים באזור האישי באתר המוסד לביטוח לאומי.
- (2) עם קבלת אישורים אלו מהעובדים, מתבקשים המעסיקים לערוך תאום מס באופן עצמאי ולהתייחס להכנסה מדמי האבטלה בתוכנת השכר כ"הכנסה ממקור אחר" (הכנסה ברוטו והמס שנוכה על-ידי ביטוח לאומי) וזאת לצורך חישוב המס השנתי המצטבר.
- (3) עובד הזכאי לדמי אבטלה ולא יציג למעסיקו אישור על גובה דמי האבטלה שקיבל בתקופה ששהה בחל"ת - יחשב המעסיק את ניכוי המס השנתי המצטבר מהכנסתו, בנטרול תקופת שהייתו בחל"ת (לעניין מתן זיכויים, ניכויים, מדרגות מס וכו' בתקופה זו).
- (4) עובד שיצא לחל"ת והצהיר בפני המעסיק שלא קיבל דמי אבטלה ולא הייתה לו הכנסה ממעסיק אחר בתקופה זו (כמפורט בטופס 1010) - יחשב המעסיק את ניכוי המס לעובד זה באופן שנתי מצטבר כולל תקופת החל"ת.
- (5) הנחיה זו רלוונטית גם למי שערך תיאום מס טרום היציאה לחל"ת, אולם רק עבור המעסיק שתיאום המס מתייחס לחישוב הזיכויים, הניכויים ומדרגות המס מהכנסת העובד.

ככלל, המעסיקים מתבקשים לפעול בהתאם להנחיה זו ולא לדרוש מהעובדים תיאומי מס בגין הכנסות מדמי אבטלה בגין תקופת חל"ת.

בחזרה לתפריט

3. עדכונים והבהרות בנוגע ליישום חוזר מס הכנסה 4/2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים
עדכון נוסף של רשות המסים מיום 31 במרץ 2020

ביום 11 ביוני 2017 פרסמה רשות המסים את [חוזר מס הכנסה מס' 4.2017](#) בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים. חוזר זה **החליף וביטל** את חוזר מס' 7/2016 שפורסם רק מספר חודשים קודם לכן (ביום 26/12/2016).

ביום 6 במרץ 2018 פרסמה רשות המסים [הודעה על הארכת תוקף והבהרה ליישום הוראות החוזר](#).

ביום 3 באוקטובר 2017 פרסמה רשות שוק ההון הודעה בעניין "[העברת כספים מקופת גמל מרכזית לפיצויים](#)".

[בעדכון מיום 28 במרץ 2019](#), נקבע כי בדיקת קיום העודף בקופה המרכזית, כאמור בסעיף 2.2.1.3 לחוזר מס הכנסה, תעשה לתום שנת המס והבקשה למשיכת הכספים תוגש לקופה המרכזית עד ליום 30 בספטמבר של השנה העוקבת. כך לדוגמה, בקשה למשיכת סכום העודף מהקופה המרכזית שתוגש לקופה עד ליום 30 בספטמבר 2019 תתייחס לחישוב סכום העודף לתום שנת המס 2018.

בעדכון החדש מיום 31 במרץ 2020 שפורסם על-ידי סמנכ"ל רשות המסים רולנד עם-שלם נקבעו העדכונים וההבהרות הבאים, בצירוף דוגמאות להמחשה:

- (1) חישוב סכום העודף בקופה המרכזית כאמור [מטופס 417](#) ייעשה בכל שנה ושנה לתום החודש שקדם לבקשה למשיכת הכספים ("[מועד חישוב סכום העודף](#)") וזאת בשל הצורך לעריכת חישוב עדכני ככל הניתן של הסכום העודף בקופה המרכזית (ראו [דוגמה מס' 1 בנספח המצורף](#)).
- (2) בקשה למשיכת סכום העודף תוגש לקופה המרכזית באמצעות [טופס 417 "בקשת מעסיק למשיכת סכום העודף בקופה מרכזית לפיצויים"](#) וזאת טרם מועד הגשת הדוח השנתי ולא יאוחר מיום 30 בספטמבר.
- (3) סכום העודף בקופה המרכזית, עד לגובה ההפקדות השוטפות למרכיב הפיצויים בקופות הגמל של כלל עובדי המעסיק, [שנעשו בשנת המס שקדמה להגשת הבקשה \("הפקדות שוטפות"\)](#), ניתן למשיכה מהקופה המרכזית וזאת ללא ניכוי מס במקור. ההפקדות השוטפות ידווחו בשורה 7 לטופס 417. יוזכר כי במידה ולא ינוצל העודף בקופה המרכזית לטובת ההפקדות השוטפות כאמור, לא תותר הוצאה לתשלום מרכיב פיצויים לפי הוראות סעיף 5(17) לפקודה עבור כלל עובדי המעסיק, וזאת עד לגובה סכום העודף שלא נוצל כאמור.
- (4) יובהר כי הסכום העודף הניתן למשיכה לא יעלה על הסכום העודף בקופה המרכזית (הסכום שדווח בשורה 6 בטופס 417) בניכוי שינויים שליליים ביתרת הקופה המרכזית ממועד חישוב סכום העודף ועד למועד התשלום. חישוב זה יעשה על-ידי הגוף המשלם, הקופה המרכזית לפיצויים (ראו [דוגמה מס' 2 בנספח המצורף](#)).
- (5) על המעסיק לצרף העתק מטופס 417 וכן את אישור הקופה על הסכומים והמס שנוכה, הן לדוח השנתי של שנת המס שבה נעשו ההפקדות השוטפות שאותם מבקש המעסיק למשוך מהסכום העודף והן לדוח השנתי של שנת המס שבה נמשך סכום העודף מהקופה המרכזית.

בחזרה לתפריט

גיא אטיאס, שותף, מנהל מחלקת מחירי העברה, חטיבת המס

סעיף 85א(ג) לפקודת מס הכנסה קובע כי נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה לפי דרישתו את כל המסמכים והנתונים המצויים בידי הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר, וכן את דרך קביעת מחיר העסקה. הסעיף מבהיר עוד כי במידה והנישום מסר את כל המסמכים כאמור (וכמפורט בתקנות שנקבעו מכוח סעיף זה), תחול על פקיד השומה חובת הראייה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים.

לאחרונה פרסמה רשות המיסים את חוזר מס הכנסה 1/2020 ("החוזר") אשר מטרתו להבהיר את המקרים בהם עבודת חקר שוק שהוגשה על-ידי הנישום תחשב כממלאת את דרישת החוק והתקנות, ותעביר את חובת הראייה במסגרת הליך שומתי אל פקיד השומה. החוזר מבטל ומחליף את סעיף 2.5 לחוזר מס הכנסה 3/2008.

החוזר מדגיש את עמדת הרשות על פיה, עצם הגשת מחקר שוק איננה מהווה בהכרח תנאי מספק להעברת נטל הראייה אל פקיד השומה. תחת זאת, מדגיש החוזר את חשיבות איכות התיעוד, במובן זה שיתקיים קשר בין העובדות, הראיות והטענות, כך שחקר השוק יהיה מקיף וממצה באופן הולם את נסיבות העניין.

כאמור בפסק הדין אודות חברת קונטירה "אין די בשיתוף פעולה ובאספקת המסמכים כשלעצמם, אלא נדרש כי המסמכים יבססו באופן מספק את טענת הנישומות, לפיה מחיר העסקה ותנאיה נקבעו על פי המחיר והתנאים שהיו מתקבלים במשא ובמתן בין צדדים בלתי קשורים הכפופים לכוחות השוק".

במקרה בו עובדות המקרה עצמן שנויות במחלוקת, חובת ההוכחה בנוגע לעובדות המשמשות בסיס לעבודת החקר תחול על הנישום. בהקשר זה מפנה החוזר אל האמור בפסק הדין ברודקום מחודש פברואר 2019.

על פי החוזר, החומרים אשר יש לספק על מנת להעביר את חובת הראייה כאמור כוללים, בין היתר, את הרישום בדוחות הצד שכנגד ו/או הצד הנבדק ואת דוחות הקבוצה הרב לאומית; הסבר סביר לגבי שיטת מחירי ההעברה שנבחרה; תיעוד שלבי החיפוש אחר חברות ברות השוואה; רשימת החברות אשר נפסלו באופן ידני מלשמש כחברות בנות השוואה; ותחשיב ביצוע התאמות. החוזר מציין פריטים נוספים, ומבהיר כי לא מדובר ברשימה סגורה.

החוזר מדגיש כי במידה ופקיד השומה בוחר שלא לראות במסמכים שהוגשו על-ידי הנישום כעבודת חקר עליו לנמק מסקנה זו, ולכלול זאת במסגרת השומה שתערך לנישום.

עם זאת, מקום בו לא הוגשה עבודת חקר כלל, או שהוגשה עבודה אשר איננה עומדת בדרישות הנ"ל - ובהקשר הזה מתייחס החוזר באותו אופן לסיטואציה בה פקיד השומה והנישום חלוקים לגבי תחולת הסעיף, קרי בשאלה אם הצד שכנגד מהווה צד קשור או לא, וקובע שבמקרים כאלה - תיערך שומה לפי מיטב השפיטה, אשר ניתנת לביסוס, "לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי, ובמקרים קיצוניים אף על סמך ניחושים, השערות או רסיסי מידע".

יש לציין כי על פי החוזר, במקרה בו לא הוגשה עבודת חקר כלל או שהוגשה עבודת חקר אשר איננה מקיימת את תנאי הסעיף, יהיו שמורות לפקיד השומה מלוא הסנקציות על פי דין, כולל קנס על גרעון.

חוזרים ופרסומים - מס ערך מוסף

עו"ד נויה פרץ, מחלקת מסים עקיפים

5. הקלה לשעת חירום- ניתן לנכות מס תשומות בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 31.5.2020 בהסתמך על חשבונית מס שנסרקה ונשלחה בדוא"ל ללא חתימה אלקטרונית החלטת מיסוי בהסכם מס' 6782/20

על פי הוראות הדין, עוסק זכאי לנכות מס תשומות רק כאשר יש בידו חשבונית מס מקור (פיזי) או חשבונית חתומה דיגיטלית שהופקה בהתאם לכללים למשלוח מסמכים ממוחשבים שבסעיף 18 ב להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 יחד עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976 (להלן: "ההוראות").

לנוכח משבר הקורונה, חלק מהעסקים אינם מצוידים באמצעים טכנולוגיים להמשך שגרת העבודה מהבית ובשל מגבלות נוספות הקיימות, לרבות מגבלות תנועה, קיים קושי להעביר חשבוניות בדואר או על-ידי מסירה ידנית וכפועל יוצא לנכות מס תשומות בהסתמך על החשבוניות האמורות.

לפיכך, פורסמה החלטת המיסוי לפיה, בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 31.5.2020 (להלן: "תקופת ההקלה"), ניתן יהיה לכלול בדוח התקופתי ולנכות מס תשומות גם בהסתמך על חשבונית מס שנסרקה ונשלחה בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית וזאת מבלי להמתין להגעה הפיזית של חשבונית המס לידי העוסק, בכפוף לתנאים המפורטים בהחלטה ולעמידה בהוראות הדין בנוגע לניכוי מס תשומות.

התנאים לאישור:

- א. תנאי לניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבונית מס שנשלחה בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית הוא קבלה של חשבונית מס (מקור) בדואר רגיל או במסירה ידנית כעותק קשיח, בתקופה המפורטת בסעיף ב' להלן.
- ב. בתום חודשיים מסיום תקופת ההקלה יוודא כל עוסק כי ברשותו עותק "מקור" של כל חשבוניות המס אשר התקבלו אצלו בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית, ואשר בהסתמך עליהן ניכה מס תשומות במהלך תקופת ההקלה.
- ג. בתום תקופת ההקלה על העוסק לבצע התאמה בין חשבוניות המס שקיבל בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית, בהסתמך עליהן ניכה מס תשומות, לבין חשבוניות מס מקור. במידה וקיימת אי התאמה על העוסק לתקן את הדוח התקופתי הרלוונטי בהתאם להוראות החוק ולהשיב את מס התשומות שניכה ביתר.
- ד. הקלה זו כפופה לעמידה בהוראות הדין בנוגע לניכוי מס תשומות.

בחזרה לתפריט

6. אופן הטיפול בעסקאות תיווך או מכירה בענף הרכב המשומש: רכב פרטי, אופנוע, טרקטורון
הוראת פרשנות מע"מ מס' 1/2020

ענף הרכב המשומש מתאפיין בשני סוגים של עסקאות:

האחת, עסקאות תיווך בהן העוסק מקבל לידיו נכס משומש למכירה ומנפיק למוכר אישור על כך שהרכב נמסר למכירה, כאשר הרכב המשומש נמכר, קונה הרכב מעביר את הכספים ("**התמורה**") בגין הרכישה לחשבון העוסק וזה מעביר את התמורה למוכר, בניכוי עמלת התיווך ("**העמלה**"). בשל עמלה זו על העוסק להוציא חשבונית מס או חשבונית עסקה על שם המוכר.

השנייה, עסקת קניה ומכירה, בה, רוכש הרכב המשומש חותם על הסכם רכישה עם המוכר, ועם מכירת הרכב המשומש נחתם הסכם מכירה עם רוכש של הרכב המשומש ("**הקונה**"). על ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה העוסק מוציא חשבונית מס או חשבונית עסקה על שם הקונה.

סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 ("**החוק**") קובע כי מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה וכוללת בחובה כל מס היטל או תשלום חובה ובנוסף כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה. סעיף 5(א) לחוק, מסייג את כלל זה וקובע כי בעסקאות של מכירת "נכסים משומשים מסוימים על-ידי מי שעסקו הוא במכירת נכסים כאלה" יהיה מחירה של העסקה ההפרש בין מחירם בעת המכירה לבין מחירם בעת הרכישה. מכוח הוראה זו הותקנה תקנה 2 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו ("**התקנות**") הקובעת בתקנה משנה 2(א) כי סעיף 5(א) לחוק יחול, כאשר עסקת המכר, נוגעת לרכב משומש. תקנה 2(ב) מחריגה את הקבוע בתקנה משנה (א) וקובעת כי במידה והרכב המשומש נרכש מעוסק שהיה ראשי לנכות את מס התשלומים ששולם בעת הרכישה או יבואם מכוח תקנה 14 (ב) ובין מכל דין אחר, סעיף 5(א) לחוק לא יחול.

הוראת הפרשנות שפרסמה רשות המסים מסדירה את אופן הטיפול בעסקאות התיווך ו/או מכירה של רכב משומש ומטרתה להבהיר את עמדת הרשות בכל הנוגע למחיר העסקה בעסקאות של מכירת רכבים משומשים בידי עוסק שעסקו קניית רכב משומש ומכירתו, בהתאם להוראות סעיף 5(א) לחוק ותקנה 2 לתקנות.

בעסקת תיווך של רכב משומש, נקבעו שני מועדים חשובים: האחד, **בעת קבלת התמורה** על העוסק להוציא לקונה שובר קבלה לכל תקבול בנפרד שיכלול בתוכו את המידע הדרוש בהתאם להוראה (**ראה הרחבה סעיף 3(א) להוראה**), בדגש על ציון במפורש כי התמורה נתקבלה עבור המוכר. בנוסף, על העוסק לנהל את ספרי התיווך בהתאם לתוספת י' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן: "**הוראות ניהול ספרים**"). המועד השני, הוא בעת העברת הכספים למוכר- על העוסק להוציא חשבונית מס או חשבונית עסקה על שם המוכר כאשר מחיר העסקה הוא העמלה שהוסכמה בין העוסק למוכר. כספי הפיקדון שיוותרו בידי העוסק ולא יועברו תוך פרקי הזמן הקבועים בתקנה 5 לתקנות יראו בהם כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק החייבים במס בשיעור מלא. העתק מהקבלה, חשבונית המס או חשבונית העסקה ("**העתק חשבונית**"), בגין העמלה ומהסכם המכירה שבין המוכר לבין הקונה ישמרו כחלק בלתי נפרד ממערכת ספרי החשבון של העוסק.

בעסקה של קניה ומכירה של רכב משומש על-ידי עוסק שעיסוקו מכירת רכבים משומשים, על מכירת הרכב המשומש כאמור, יחולו הוראות סעיף 5(א) לחוק ותקנה 2(א) לתקנות, דהיינו, מחיר העסקה החייב במס יהיה ההפרש בין מחיר הרכב המשומש בעת המכירה לבין מחירו בעת הרכישה ("**ההפרש**") ועל העוסק להוציא לקונה חשבונית בהתאם, כאשר החבות במס תהיה לגבי כל כלי רכב משומש בנפרד. במקרים בהם ההפרש בעת המכירה הינו שלילי, יש לראות את מחיר העסקה שווה לאפס ומנגד אין להקטין את מחיר העסקאות האחרות בגובה ההפרש השלילי.

הוראת הפרשנות מדגישה, כי הוראות סעיף 5(א) לחוק ותקנה 2 לתקנות לא יחולו במקרים בהם הרכב המשומש נרכש מעוסק שהיה ראשי לנכות את מס התשלומים בשל רכישתו או יבואו. במקרים אלה, קובעת ההוראה, כי מחיר העסקה הוא מלוא התמורה שהתקבלה בשל המכירה ועל העוסק להוציא חשבונית מס על מלוא התמורה.

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

רו"ח ליאת נחמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

1. בלגיה - עדכון המגבלות לניכוי הוצאות ריבית

צו מלכותי (הולנדי | צרפתי) מה-20 לדצמבר, 2019 שפורסם בכתב העת הרשמי של בלגיה ב-27 בדצמבר, 2019 (להלן: "הצו" / "הצו המלכותי") מציג מספר שינויים צפויים על הגבלת ניכוי הוצאות ריבית בקוד המס הבלגי. את השינויים יש ליישם החל משנת הכספים המתחילה לאחר ה-1 בינואר 2019. החל משנת המס 2020, בלגיה מיישמת כללים המגבילים ניכוי הוצאות ריבית בהתאם להוראות האיחוד האירופי בנושא הימנעות ממיסים (ATAD 1). המגבלה לניכוי עלויות הריבית שנקבעו לפי שווי שוק הינה 30% מה-EBITDA של הנישום (הרווח לפני ריבית, מס, פחת והפחתות) או 3 מיליון אירו- לפי הגבוה מבניהם.

השינויים העיקריים

הסוגיות המשמעותיות שנכללו בצו כוללות:

- רשימת עלויות והכנסות הזדהות במהותן (הכלכלית) לריבית - היות והצו מתייחס לעלויות הזדהות במהותן לריבית כאל ריבית; הרשימה דומה לרשימות שנכללו ב-ATAD 1 ו-BEPS 4 (הגבלת שחיקת בסיס המס באמצעות ניכוי ריבית ותשלומים פיננסיים אחרים) והיא כוללת בין היתר את עלויות הריבית של תשלומי חכירה מימונית, ריבית מהוונת, הסדר ריבית שנקבע תחת כללי מחירי ההעברה, והפרשי שער הנובעים מתשלומי ריבית.
- אי הכללת עלויות ריבית הנובעות מהלוואות מסוימות - הצו המלכותי קובע תנאים שונים שיש לקיים בכדי שההלוואות תוחרגנה. בנוסף, על הנישום לכלול תיאור של כל הלוואה כזו בעת הגשת דו"ח מס של החברה לרשויות המס.
- ביצוע איחוד רעיוני בחישוב ה-EBITDA כאשר הבחינה נעשית במישור קבוצתי;
- נהלים להקצאה יחסית של סף מינימלי בסך 3 מיליון אירו - כאשר מדובר בקבוצת חברות בלגית, יש להקצות את סכום הסף של 3 מיליון אירו באופן יחסי בין כל חברות הקבוצה הבלגיות וחברות הקבוצה אשר להן יש מוסד קבע בבלגיה.

כאשר ה-EBITDA החייבת במס של קבוצה בלגית נמוכה מ-10 מיליון אירו, חברי הקבוצה רשאים לוותר באופן קולקטיבי על זכותם לקבוע EBITDA. במצב זה, סכום הסף בסך 3 מיליון יורו מוקצה באופן יחסי בין חברי הקבוצה על סמך אחוז עלויות הריבית העודפות אשר התהוו להן. תחת חלופה זו, ניתן לחלוק את הסף בסך 3 מיליון אירו באופן שווה בין חברי הקבוצה הבלגית.

הערות: היישום המעשי של כלל הגבלת ניכוי הריבית עשוי להוות אתגר עבור חברות הנישומות בבלגיה. מורכבות נוספת עשויה להיווצר כאשר ישנן חברות קבוצה בלגיות רבות ו / או שיש להחיל את הכלל בשילוב עם מדיניות ההסכמים הקבוצתיים.

בחזרה לתפריט

2. טאיוואן - פרסום שיטות להפחתת שיעור ניכוי מס במקור על תשלומים שהתקבלו בגין מתן שירותים טכניים על-ידי תושב חוץ

ביום 25 בדצמבר 2019, לשכת המיסוי הלאומית של טאיוואן פרסמה הודעה לעיתונות בה הודיעה כי חברות זרות רשאיות לאמץ **אחת משלוש השיטות הבאות להפחתת שיעור ניכוי המס במקור על תשלומים שהתקבלו בגין שירותים טכניים שניתנו בטאיוואן**, אשר בדרך כלל מחויבים בניכוי מס במקור בשיעור של 20%:

- (1) החברה הזרה רשאית לבקש פטור ממיסוי רווחי עסקים, בהתאם להוראות אמנת המס הקיימת בין טאיוואן למדינת התושבות של החברה הזרה. ניתן להחיל את הפטור מניכוי מס במקור לאחר קבלת אישור מרשויות המס בטאיוואן. הוראה זו עקבית עם הוראות סעיף 7 לאמנת המס בין ישראל לטאיוואן (בתוקף מה-1 בינואר 2010) לפיו רווחי עסקים של תושב אחת המדינות שהתהוו במדינה השנייה ימוסו רק במדינת התושבות אלא אם הנישום מקיים מוסד קבע במדינה השנייה.
 - (2) חברה זרה, המתקשה בקביעת העלויות וההוצאות שהיו כרוכות במתן השירותים הטכניים, רשאית לפנות למשרד המס בו רשום משלם השירותים ולבקש כי 15% מכלל הכנסותיה שמקורן בטאיוואן ייחשבו כרווחים הנחשבים לחייבים במס.

ההכנסות שישווגו כהכנסות משירותים טכניים, תהיינה כפופות לשיעור מס של 20%, וכתוצאה מכך יחול שיעור מס אפקטיבי של 3% מהמחזור הרלוונטי. ככל ולחברה הזרה יש סניף בטאיוואן, הסניף רשאי להגיש דוח מס מטעם המשרד הראשי. אחרת, המס של 20% ינוכה על-ידי סוכן או על-ידי המשלם, בעת ביצוע התשלום בגין השירותים הטכניים.
 - (3) החברה הזרה רשאית להציג את ספריה וכן מסמכים רלוונטיים אחרים או דוחות כספיים מבוקרים- כדי לסייע לרשויות המס בחישוב ההכנסות בגין מתן שירותים החייבות במס בפועל. כאשר סכום ההכנסה החייבת בפועל יאושר על-ידי רשויות המס בטייוואן, משלם דמי השירות הטכניים יהיה רשאי לנכות את המס במקור בשיעור של 20% בגין ההכנסה החייבת בפועל, ככל וזה טרם נוכה בפועל.
- לפיכך, חברות זרות רשאיות להשתמש בשיטה אשר מאפשרת להן לצמצם את חבות ניכוי המס במקור בטייוואן באופן מרבי. עם זאת, ככל ונוכה מס במקור ביתר, החברה הזרה או סוכן מורשה מטעמה רשאים לפנות לקבלת החזר מרשויות המס תוך חמש שנים לאחר קבלת התשלום.

בחזרה לתפריט

חלק 5 - מחלקת ניוד עובדים ותגמול הוני

הקלות בקביעת תושבות בתקופת הקורונה לתושב ישראל השוהה בחו"ל ולתושב חוזר
[הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 27 באפריל 2020](#)

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

המוסד לביטוח לאומי הודיע כי יענקו מספר הקלות בתקופת משבר הקורונה לתושב ישראל השוהה בחו"ל ולתושב ישראל החוזר לישראל.

בתקופת המשבר (בשלב זה עד חודש יוני 2020) לא תישלל התושבות מתושב ישראל השוהה בחו"ל, גם אם עברו 5 שנים מיום שיצא מהארץ. לא יתבצעו בדיקות מחמירות בנוגע לבקשות לאישור תושבות בישראל לעניין ביטוח לאומי בימי המשבר ומתן האישור במקרה זה יתבסס בעיקר על הצהרת התושב החוזר. יחד עם זאת, חשוב לשים לב כי לאחר תקופת המשבר, המוסד לביטוח לאומי יערוך בדיקה משלימה ובמידה ויתברר שהאדם לא חזר לארץ ומרכז חייו נשאר בחו"ל, יישלל אישור התושבות רטרואקטיבית, על כל המשתמע מכך.



בחזרה לתפריט

חלק 6 - תמריצים

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

1. אין לייחס הוצ' מו"פ במפעל מעורב רק כנגד הכנסה בשיעור מס מלא, סעיף 3(י) חל גם בין חברות בדוח מס מאוחד, שלילת ניכוי הוצאות מימון ע"מ 63434-03-17 עורב טכנולוגיות 1977 בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חולון

עורב מערכות התראה אלקטרונית בע"מ ("המערערת") עסקה בפיתוח וייצור מוצרי אלקטרוניקה והיו לה מספר אתרי פעילות בישראל ומספר תכניות לפי החוק לעידוד השקעות הון התשי"ט-1959 ("חוק העידוד"). לגבי חלק מהכנסתה, המערערת הייתה זכאית לפטור ממס ואילו לגבי חלקים אחרים היא הייתה חייבת במס חברות בשיעורים שונים, בהתאם לסעיף 74 לחוק העידוד. ייחוס הכנסתה החייבת בין חלקי המפעל המעורב נעשה על פי הסעיף הנ"ל כנוסחו בתקופה הרלבנטית (נוסח סעיף 74 הוחלף בשנת 2005 במסגרת תיקון מס' 60 לחוק העידוד ואילו תחולתו הוגבלה במסגרת תיקון מס' 68 לחוק העידוד בשנת 2011) - שנות המס 2011 עד 2014. כל מניות המערערת היו בתקופת הערעור בבעלות המערערת הנוספת, עורב טכנולוגיות 1977 בע"מ ("חברת האם").

המערערת הוציאה מדי שנה הוצאות מו"פ בקשר למוצרים שהיא ייצרה ושיווקה. עיקר ההוצאות היו הוצאות שכר של עובדי פיתוח באחד מאתרי הפעילות שלה בישראל. הוצ' אלו, הותרו בניכוי לצרכי מס חברות על פני שלוש שנים, וזאת בהתאם להוראות סעיף 20א לפקודת מס הכנסה.

המערערת טענה כי מאחר שחלק ניכר מהכנסותיה היו פטורות ממס חברות בתקופת הערעור בשל שיוכן ל"מפעלים מוטבים", אין היא חייבת לנכות חלק יחסי מהוצאות המו"פ כנגד הכנסות אלו. לגישתה, היא זכאית לנצל את ניכוי ההוצאות המו"פ כנגד הכנסות החייבות במס בשיעורים רגילים בלבד ועל-ידי כך למקסם את ההטבה הגלומה בהוראת סעיף 20א לפקודה. לגישתה הוצאות המו"פ הן הוניות באופיין ועל כן אין כלל מקום להביאן בחשבון אגב קביעת ההכנסה החייבת לעניין יישום הוראות סעיף 74. בנוסף, מחלקת המו"פ, בגינה התהוו הוצאות המו"פ, הייתה יחידה נפרדת, ממוקמת באתר פעילות נפרד ואיננה מהווה חלק מן "המפעל המעורב" אשר לגביו חלות הוראות סעיף 74.

פקיד שומה טען כי שיטת ייחוס ההכנסה החייבת של מפעל מעורב בהתאם לסעיף 74 לחוק העידוד מחייבת ניכוי הוצאות המו"פ מכלל הכנסות המערערת, וזאת לפני ייחוס ההכנסה החייבת (נטו) לחלקי המפעל המעורב בהתאם למפתח יחס המחזוריים.

בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט קירש), דחה את הערעור.

ביהמ"ש ציין כי למרות שעניינו של סעיף 20א לפקודה הוא הקדמת התרתן של הוצאות בעלות אופי הוני ולעודד פעילות מחקר ופיתוח, הרי שניכוי הוצאות המו"פ הוא שלב, מבין שלבי החישוב הנדרשים על מנת להגיע מסכום ה"הכנסה" אל סכום ה"הכנסה החייבת" וזאת בהתבסס על נוסחו של סעיף 20א(א)(1) באמצעות השימוש בנוסח הסעיף ומטרתו "בקביעת הכנסתו החייבת של אדם" ו- "יותר לו ניכויין מכלל הכנסתו". בנוסף, ביהמ"ש לא מצא בסעיף 74 לחוק כל הוראה לבסס כי הוצאות המו"פ לא יובאו בחשבון במדידת ההכנסה החייבת לפני חלוקתה בהתאם למנגנון בסעיף. זאת לעומת הוראות מפורשות בנושא זיהוי מקור חלוקתו של דיבידנד.

ביהמ"ש גם דחה נימוקים נוספים של המערערת, בין היתר, כאלו שעסקו באי תחולת סעיף 74 בשל היעדר זיקה בין הוצאות המו"פ לייצור ההכנסה החייבת בשל אופיין ההוני; טיעון לפיו מחלקת המו"פ כלל אינה חלק מהמפעל המעורב; וכן הצורך "לבזבז" חלק מהניכוי בשל הוצאות המו"פ על הכנסה שממילא איננה מתחייבת במס, וזאת

לאור לשון החוק. לבסוף, דחה נימוקים בדבר חיקוקים אחרים אשר לדעת המערערת יש בהם כדי לתמוך בעמדתה ובכללם חוק האנג'לים, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס הכנסה (ניכוי הוצאות הנפקה) (הוראת שעה), התשע"ב-2018.

בשולי פס"ד ישנה התייחסות לשני נושאים אחרים נוספים שנכללו בערעור ונדחו אף הם:

- **חוב המערערת בגין הכנסה ריבית רעיונית לפי סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה בקשר לכספים שהיא העמידה לשימוש חברת האם שלה**
במאזנה של המערערת, בתום כל שנה שבתקופת הערעור, נרשם סכום חוב שחברת האם הייתה חייבת למערערת, סכומים אלה הלכו וגדלו מדי שנה.

המערערת לא חייבה את חברת האם בריבית, בתמורה להעמדת מילוני השקלים לרשותה. המערערת טענה, כי אין להחיל בנסיבות העניין את הוראות סעיף 3(י) לפקודה, מאחר והחוב הוא בגין "חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים" כקבוע ברשימת הסייגים להגדרת המונח "הלוואה" שבאותו סעיף. כנימוק נוסף לאי חוב בריבית, טענה המערערת, שכאשר מגישים דו"חות מס מאוחדים בהתאם לחוק עידוד התעשייה (מסים), תשכ"ט-1969 - אין מקום לחוב.

פ"ש החליט ליישם את הוראות סעיף 3(י) לפקודה לגבי יתרות החוב ולחייב את המערערת במס מדי שנה על "הפרש ריבית" (סכום הריבית המינימלית שנקבעה בתקנות לפי סעיף זה). פ"ש פיצל את הפרשי הריבית בין חלקי המפעל המעורב בהתאם למבחן יחס המחזורים, כך שחלק מן ההפרשים זכה לפטור ממס בשל ייחוסו למפעלים המוטבים שבידי המערערת.

ביהמ"ש ציין בהחלטתו כי חומר הראיות אינו מאפשר למערערת לטעון כניסה לסייג בחוק (חוב לקוחות/ספקים). בנוסף, ביהמ"ש לא מצא עיגון מפורש לסברה כי בשל הזכות להגיש דוחות מאוחדים - מתבטלות לצורכי מס עסקאות מסחריות אשר נערכו בין החברות שהן הצדדים לאיחוד (בשונה מהשלכת איחוד דוחות כספיים על פי כללי החשבונאות).

- **שלילת ניכוי של הוצאות מימון בהן עמדה חברת האם בקשר לכספים שהיא לוותה מבנקים**
חברת האם תבעה בניכוי בתקופת הערעור הוצאות מימון בשל אשראי שנתקבל מבנקים.

חברת האם טענה כי היא עוסקת בניהול המערערת וחברות אחרות בקבוצה ואף עסקה בפעילות של פיתוח ויישום פרויקטים שונים, כך שהוצאות המימון משמשות לצורך פעילותה וכנגזר מכך מותרות בניכוי.

פ"ש טען כי חברת האם הינה חברת החזקות והוצאות המימון משמשות למימון השקעותיה במניות המערערת ועל-כן יש להוון את הוצאות האמורות למחיר המקורי של המניות.

ביהמ"ש ציין בהחלטתו כי בהתאם לראיות שהוצגו בפניו, לחברת האם הייתה פעילות מועטה בלבד ואין בה כדי לספק כל הסבר של ממש להיזקקות חברת האם לתשלום הוצאות מימון בתקופת הערעור ועל כן קיבל את עמדת פקיד השומה.

בחזרה לתפריט

2. משרד הכלכלה והתעשייה פרסם הקלות למפעלים ולעסקים בעקבות משבר הקורונה במסלולי מענקים, תעסוקה והשקעות בפרויקטים להפחתת פליטות גז חממה והתייעלות אנרגטית

בעקבות משבר הקורונה ובמטרה להקל על עסקים ומפעלים אשר נקלעו לקשיים, הרשות להשקעות במשרד הכלכלה והתעשייה פרסמה רשימת הקלות וסיוע לעסקים ומפעלים, להם כתב אישור פעיל במסגרת מסלולי התעסוקה וכן במסגרת מסלול המענקים מתוקף החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ובמסלול להשקעות בפרויקטים להפחתת פליטות גזי חממה והתייעלות אנרגטית (הוראת מנכ"ל 4.41). נוכח הימשכות המשבר והצפוי כי השפעתו תורגש גם בחודשים הקרובים ומעבר לכך, הן בתחום התעסוקה והן על הפעילות המפעלית, מתייחסות ההקלות השונות ללוחות זמנים לעמידה ביעדים ובתנאים השונים של כל תכנית ותכנית.

• הקלות שיינתנו במסגרת מסלול מענקים על פי החוק לעידוד השקעות הון:

- (1) הארכת תקופת ביצוע של תכניות מאושרות משנתיים לחמש שנים - כל כתבי האישור הפעילים, ואלה שיינתנו בשנת 2020, יוארכו עד לתום חמש שנים מיום מתן כתב האישור לתכנית המאושרת המקורית ולא תידרש הגשת בקשה להארכה.
- (2) בחירת ואישור שנת הפעלה - תורחב הסמכות לאשר שנה מסוימת כשנת הפעלה גם במקרים בהם יש חריגה מהקריטריונים שבנוהל, וזאת בכפוף לנימוק הבקשה ולאישורה.
- (3) הקלות בבדיקת דוחות ביצוע סופיים - במידה והמועד האחרון לביצוע ההשקעות בתכנית המאושרת חל בשנים 2020-2021 או ששנת ההפעלה שנקבעה עבור התכנית היא בשנים אלה, ניתן יהיה לאשר הקפאה בטיפול בדוח הביצוע עד שנתיים (ולא שנה כפי שנהוג במצב רגיל).
- (4) הקלה באישור דוחות ביצוע סופיים - עד כה בעל כתב אישור אשר עמד בתנאי הסף של "מפעל בר תחרות" (ייצוא כחוק), ועמד ביעדי התכנית המאושרת בשיעור של 80% ומעלה, אושר עבורו דוח ביצוע סופי על-ידי מחלקת הביקורת ללא צורך באישור המנהלה. ההקלה מאפשרת למחלקת ביקורת סמכות לאשר דוח ביצוע סופי למפעלים אשר עמדו ביעדי התכנית המאושרת בשיעור של 70% ומעלה.
- (5) הקלה בעניין החזר מענקים בגין אי עמידה - בשיקולים לדרישת החזר חלקי של הטבות (מענקים) על פי נוהל עמידה ביעדים, יתווסף שיקול נוסף שהינו "השפעת נגיף הקורונה". המנהלה תהיה רשאית להתחשב בשל סעיף זה וזאת לאחר שהמפעל הציג לה מסמכים ותיעוד, וכן הוכח קשר סיבתי בין השפעת משבר הקורונה לאי עמידה מלאה בתנאי התכנית המאושרת.
- (6) בדיקת תכניות ביצוע השקעות מרחוק - נקבע נוהל ביניים לעניין בדיקת ביצוע השקעות במכונות וציוד על-ידי מהנדסים וחברות מלוות, זאת באמצעות בדיקה מרחוק ותיעוד דיגיטלי אשר ככל שהבדיקה תימצא כי ההשקעות בוצעו כנדרש, יתאפשר שחרור מענקים.

• **הקלות שיינתנו במסגרת מסלולי התעסוקה (לפי הוראות מנכ"ל 4.17, 4.18, 4.20, 4.28 והוראות נוספות):**

ככלל ההקלות מותנות בהגשת בקשה לרשות, אשר מצביעה על קשר בין אי העמידה בכתב האישור לבין משבר הקורונה. להלן פירוט חלק מההקלות:

- (1) **ירידה במספר המשרות החדשות, תמהיל העובדים ועלות השכר אליהם התחייב העסק - כיום, עסק זכאי למענק החל מגיוס מספר משרות מינימלי הקבוע בהוראת המנכ"ל הרלוונטית, עמידה בתמהיל עובדים מסוים (למשל לפחות 70% מאוכלוסיות ששיעור השתתפותן בתעסוקה נמוך או 60% מתגוררים באזורי עדיפות לאומית) ועמידה בתשלום עלות השכר מינימלית (למשל 75% מהשכר הממוצע במשק). בעקבות ההקלה, יאושרו תשלומי מענקים בגין העסקה בפועל גם במקרה של ירידה של עד 20% ממספר המשרות, תמהיל העובדים ועלות השכר המינימליים הקבועים כתנאי סף בהוראת המנכ"ל הרלוונטית ובמקרה של עסקים קטנים החל מגיוס של 3 עובדים.**
- (2) **הקפאת תכנית או הארכת תקופת ההיערכות (הקמה) - ניתנה האפשרות להקפיא את התכנית או להאריך את תקופת ההקמה עד חודש ספטמבר 2020 והתכנית תוארך בהתאם.**
- (3) **הקלה בהצגת אסמכתאות - תובנה מרכזית שעלתה היא כי עסקים מתקשים בעת הזו להציג את כלל האסמכתאות הנדרשות לתשלום. על כן אושר בנוהל כי העסק יוכל להשלים חלק מהמסמכים בהמשך במידה ויצהיר על נכונות הפרטים המדווחים. כמו כן ניתנה ארכה של 60 ימים נוספים להגשת דיווחים.**
- (4) **קיצוזים בעקבות סטייה מהתחייבות בכתב האישור - כיום, בתום כל שנת הפעלה נבדקת עמידת מקבל הסיוע בהתחייבויותיו לפי כתב האישור. במידה וקיימת סטייה מכתב האישור, מופחת מהמענק סכום מסוים בהתאם ל"עקרונות הקיצוז" כמפורטים בכתב האישור. בעקבות ההקלה, ככל שיוכח קשר סיבתי בין אי העמידה בתכנית לבין משבר הקורונה, לא יתבצע קיצוז מהסיוע.**
- (5) **שינויים בכתב האישור - על פי ההקלה, משבר נגיף הקורונה ייחשב כנסיבה אשר השפיעה על העסק, והביאה לצורך בשינויים בכתב האישור. בבקשות אשר יאושרו, ניתן יהיה להכיר בשינויים רטרואקטיבית החל מחודש מרץ 2020, מועד התפרצות הנגיף בישראל (ולא ממועד הגשת הבקשה, שתוגש מאוחר יותר).**
- (6) **חילוט ערבות והחזר מענקים - כיום, לוועדת ההקצאה ישנה סמכות לבטל את כתב האישור ולהחליט על חילוט מלא/יחסי/אי חילוט ערבות שהפקידה החברה כתנאי לקבלת המענק, וזאת בהתאם לנוהל חילוט ערבויות אשר מפורט בהוראות המנכ"ל. בעקבות ההקלה, נוהל חילוט הערבויות יכלול גם את משבר נגיף הקורונה.**

• **הקלות במסגרת הוראת מנכ"ל משרד הכלכלה והתעשייה 4.41 מסלול סיוע להשקעות בפרויקטים להפחתת פליטות גזי חממה והתייעלות אנרגטית:**

- בקשות לאורכה שנובעות רק ממשבר נגיף הקורונה - ההקלה קובעת, כי אין צורך להמתין לדיון בפני הוועדה ומנהל המסלול יוכל לאשר להאריך את המועד עד 12 חודשים נוספים (מעבר ל-24 החודשים של התכניות המאושרות) וזאת בכפוף לכך ש: הוכח קשר סיבתי מגובה באסמכתאות בין ההארכה המבוקשת לבין משבר נגיף הקורונה, חברי הוועדה לא מתנגדים להחלטה של מנהל המסלול, הבקשה הוגשה עד 31/12/2020 והבקשה הוגשה באמצעות הטופס המצורף לנוהל.**

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

עו"ד יפעת אלוני-בס, מחלקת מיסוי נדל"ן

1. הכרה בנאמנות לעניין מיסוי מקרקעין עבור "חברת מדף" ו"ע 28476-04-16 קריה מציון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

חברת קמרון אחזקות בינלאומיות ("העוררת 2") וחברת אזורים החזיקו במשותף קרקע בירושלים, עליה תוכנן פרויקט מגורים למגזר החרדי. בשנת 2014 חתמה קמרון על הסכם לרכישת זכויותיה של אזורים בקרקע ובאותו יום נחתם הסכם נאמנות בין קמרון לבין "חברה בהקמה", לפיו קמרון תרכוש את זכויות אזורים בקרקע עבור חברה בהקמה. החברה שהוקמה לצורך כך, קריה מציון ("העוררת 1" או "קריה"), שילמה עבור הזכויות בקרקע ובהמשך הן הועברו לידיה באמצעות קמרון. העוררות הגישו דיווח בגין העברת הזכויות למנהל מיסוי מקרקעין ירושלים ("המשיב"), במסגרתו ביקשו פטור ממס שבח בגין העברה מנאמן לנהנה לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין ופטור ממס רכישה בהתאם לתקנה 27(א) לתקנות מס רכישה.

המשיב טען כי העוררות אינן זכאיות לפטור ממס שבח ורכישה החל בהעברה מנאמן לנהנה הואיל ולא מתקיימים יחסי נאמנות בין העוררות, וזאת מן הטעם כי במועד העסקה לא היה נהנה ספציפי, זהותו לא הייתה ידועה ולא צוינה בהסכם המכר שנכרת בין העוררות והוסיף וטען שלקמרון יש אינטרס אישי בנכס בהיותה בעלים של מחצית מהזכויות בקרקע כך שהיה לה אינטרס אישי בעסקה ומשכך היא אינה יכולה לשמש כנאמן עבור חברה בהקמה.

ועדת-הערר, מפי יו"ר הוועדה השופט דורות, קיבלה את הערר.

השופט דורות דחה את טענת המשיב לפיה קמרון לא יכולה לשמש כנאמן כיוון שהיא מחזיקה במחצית הזכויות בקרקע, וקבע כי אין בכך לשלול את האפשרות שהיא תשמש כנאמן, הואיל ואין קושי בכך שהנאמן ירכוש זכויות במקרקעין, מקצתן עבור עצמו ומקצתן כנאמן עבור אחר. בנוסף, נקבע כי מהעדויות והראיות עלה בבירור שקמרון לא הייתה הרוכשת האמיתית, ושאזורים הייתה מודעת לכך שהזכויות נרכשות עבור מי שיהיו לימים בעליה של עוררת 1.

באשר לטענת המשיב להעדר נהנה ספציפי, קבע השופט דורות כי החוק דורש קיומו של נהנה ידוע ומסוים כדי למנוע מצב של שימוש בנאמנות ככלי להתחמקות ממס, אלא שבנסיבות המקרה היה ידוע כי הנאמנות היא עבור הבעלים העתידיים של "קריה", וזאת אף אם במועד ההסכם חברת המדף הייתה עדיין רשומה על שם עורכי הדין ורק בהמשך הועברו מניותיה ללקוחותיהם ולפיכך קבע כי תנאי הנהנה הספציפי כן מתקיים.

השופט דורות קבע כי: "חברת מדף מוקמת, בדרך כלל, על-ידי משרד עורכי דין, לצורך הפיכתה בעתיד לחברה פעילה בידי אחד מלקוחות המשרד. עד לשלב האחרון החברה נמצאת "על המדף" ואין בה פעילות. פעולה זו נועדה לקצר זמנים, ולחסוך את הזמן הנדרש לשם רישום חברה חדשה ברשם החברות. אם המשיב מאשר נאמנות עבור חברה בהקמה, איני רואה כל סיבה שלא להכיר בנאמנות, כאשר הנהנה הוא חברת מדף, אשר לימים משנה את שמה ומניותיה מועברות משמם של עורכי הדין שנרשמו כבעלי מניותיה, לשמם של בעלי החברה...".

לסיכום נקבע כי יש להכיר ביחסי הנאמנות וכי העוררות זכאיות לפטור ממס שבח ורכישה בגין העברה מנאמן לנהנה.

2. קביעת שווי לעניין מס רכישה בעסקאות בהן נדרש אישור רשות מקרקעי ישראל ו"ע 13327-06-18 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

חברת בית חלקיה אזור תעשייה בע"מ ("החברה") הוקמה על-ידי מושב בית חלקיה בשנת 2010. המושב העביר לחברה זכויות במקרקעין בשטח של כ-20 דונם ("המקרקעין"), ושווי המקרקעין לצורך מס רכישה נקבע בהתאם לייעודם החקלאי ובסך של כ-580,000 ש"ח. בשנת 2013, בהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל, הקצתה החברה מניות המהוות 74% מהון המניות המונפק שלה לחברת אלדד ונדב נדל"ן בע"מ ("היזם"). בספטמבר 2016 אישרה רשות מקרקעי ישראל ("רמ"י"), בכפוף לתנאים, עסקה עם החברה, לפיה החברה תחכור את המקרקעין מרמ"י בייעודם החדש (על פי תכנית). בהתאם לאותו אישור, דמי החכירה המהווים יעמדו על 9,303,840 ש"ח ללא מע"מ.

בנובמבר 2016, התקשרו היזם ואיסתא ("העוררת"), בהסכם לפיו היזם המחזיק לעוררת חלק מזכויותיו להקצאת מניות בחברה, באופן שלעוררת יוקצו 50.1% מהון המניות המונפק של החברה, ומנגד העוררת הסכימה ליטול על עצמה את התחייבויות היזם על פי הסכם ההקצאה, ובכלל זאת העמדת מימון לחברה לצורך תשלום דמי ההיוון ("הסכם רכישת המניות").

המחלוקת בין העוררת לבין מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ("המשיב"), נסובה סביב שווי המקרקעין לצורך מס רכישה בהקצאה. לטענת העוררת יש לקבוע את שווי המקרקעין לפי שוויים בייעודם החקלאי טרם אישור ההסכם עם רמ"י, ואילו לטענת המשיב יש לקבוע את שווי המקרקעין לפי ייעודם החדש בהתאם לשווי שנקבע לצורך דמי ההיוון.

ועדת-הערר, מפי יו"ר הוועדה השופט בורנשטיין, דחתה את הערר. נקבע כי העיקרון לפיו לצורך דיני המס יש לבחון את מהותה הכלכלית של העסקה ולא את הצורה הפורמלית בו הולבשה על-ידי הצדדים, מוביל למסקנה לפיה די באישור העסקה על-ידי רמ"י כדי להצמיח הנאה כלכלית לחברה, וממילא לבעלי המניות בה, ואותה הנאה כלכלית הגלומה במקרקעין, היא הגוזרת את תוצאת המס של העסקה.

המועד הקובע לעניין חכירת זכויות במקרקעין מרמ"י הוא מועד אישור העסקה, ללא קשר למועד התשלום ובהתעלם מהתנאים המתלים הנדרשים לשם השלמת העסקה. במועד אישור העסקה מכר המוכר את המקרקעין והקונה קנה אותם, ובנסיבות המקרה בהתאם לסעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין המועד הקובע הוא יום המכירה. דמי ההיוון שטרם שולמו אינם אלא חוב שטרם נפרע ולפיכך במועד אישור העסקה נחשבת החברה כמי שהמקרקעין בידיה ויש לראותה כבעלת אותן זכויות גם כאשר מתבצעת עסקה במניותיה.

העובדה שהחברה טרם שילמה את תמורת המקרקעין אמנם משפיעה על שווי החברה ושווי המניות, אך אינה גורעת משווי המקרקעין, ולפי שווי זה, ולא לפי שווי החברה, נקבע המס המוטל בעת פעולה באיגוד מקרקעין. לפיכך, בקביעת שווי מקרקעין לצורך מס רכישה בהקצאת המניות שנעשתה לאחר שניתן אישור רמ"י לחכירת הזכויות בקרקע על-ידי החברה שבה נרכשו המניות, יש לקבוע את שווי המקרקעין בהתאם לייעודם במועד אישור העסקה.

בנוסף, הפעילה ועדת הערר את סמכותה על פי סעיף 89 לחוק והגדילה את השומה בהתאם לבקשת המשיב להוסיף את הוצאות הפיתוח לשווי המקרקעין לצורך הטלת מס הרכישה.

בחזרה לתפריט

3. קרקע שהתקבלה במתנה ובוצעה בגינה עסקת קומבינציה סווגה כדירת מגורים לצורך מס רכישה ו"ע 17-10-59441 מרי לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

העוררים קיבלו במתנה מקרוביהם זכויות במקרקעין, שנחתמה לגביהם עסקת קומבינציה, במסגרתה מכרו נותני המתנה, ליזם חלק מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה התחייב היזם לנותני המתנה, לבנות על-גבי המקרקעין שנותרו בידיהם דירות מגורים.

השאלה שבמחלוקת בין העוררים לבין מנהל מיסוי מקרקעין מרכז ("המשיב"), נסובה סביב אופן סיווג הזכויות במקרקעין שקיבלו במתנה, וזאת לצורך בחינת החבות של העוררים במס רכישה, האם כ"דירת מגורים" כטענת המשיב, או כזכות אחרת במקרקעין שאינה "דירת מגורים" כטענת העוררים.

המחלוקת שבין הצדדים נובעת מהגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה לעניין מס הרכישה גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה עשויה להיחשב כדירת מגורים, וזאת - "למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה".

לטענת העוררים, יש לפרש את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" באופן מצמצם, החל רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה ובהתאם לקבוע מס רכישה בשיעור 5% לפי זכות אחרת. לטענת המשיב יש לפרש את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" באופן רחב יותר, כך שהוא יחול בכל מקרה בו יש התחייבות הניתנת לאכיפה להביא לסיום הבניה, שמקורה מצד המוכר (להבדיל מהתחייבות מצדו של הרוכש בלבד) ובהתאם לקבוע מס רכישה בשיעור 8% לפי דירת מגורים.

ועדת-הערר, מפי יו"ר הוועדה השופט גורמן, דחתה את הערר.

השופט גורמן קבע, כי עיון בהגדרה שקבע המחוקק למונח "דירת מגורים" לצורך מס רכישה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, מלמד באופן ברור כי המחוקק ביקש לתת למונח זה פרשנות מרחיבה הנותנת משקל רב לזיהוי הנכס שעתידי להיות מוקם על המקרקעין.

עוד נקבע כי זהותו של הנכס שנרכש צריכה להיקבע בהתאם למהותו וכי במקרה הנדון לא מדובר ברכישה של זכות במקרקעין גרידא, אלא ברכישה של זכות במקרקעין אשר צמודות לה אגד זכויות הכוללות התחייבות למסירת דירת מושלמת, הכוללת מפרט מלא - "עד המפתח".

באשר לפירוש הביטוי "התחייבות מצד המוכר", קבע השופט כי מבחינה לשונית, שני הפירושים אפשריים, אולם הוא סבור כי הפירוש שמציע המשיב הולם יותר את תכלית החקיקה. כאשר נמכרים מקרקעין ועימם התחייבות אכיפה להביא לסיום הבניה ולמסירת דירה גמורה לרוכש, הרוכש רואה לנגד עיניו את הדירה אותה הוא רכש. מהות העסקה היא רכישת מקרקעין שעומדים התחייבות להשלמת הבניה, התחייבות שהייתה בידי המוכר לפני המכירה, שכן היזם התחייב כלפיו למסור לו דירת מגורים מושלמת, והוא מצדו העביר התחייבות זו לרוכש ולכן נכון לראות בנכס שהועבר ככולל את ההתחייבות להשלמת הבניה, כלומר בהתאם להגדרה שבחוק כ"דירת מגורים".

בחזרה לתפריט

4. סיווג כסוחר במקרקעין החייב במע"מ בגין עסקאותיו ע"מ 30850-07-18 יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

תמצית עובדות המקרה: בשנת 1997 יצחק בובליל ("המערער"), אב ל-5 ילדים ונכה צה"ל, זכה בלוטו בפרס בסך של 12 מיליון ש"ח. טרם הזכייה התגורר המערער ומשפחתו בדירת עמידר ביישוב שלומי אשר אותה רכש בשנת 1994. בשנת 1999 רכש המערער בית מגורים עבורו ועבור משפחתו ברח' ויצמן בנהריה.

בשנת 1998 רכש דירת מגורים נוספת ברח' הרצל בנהריה שעל שטחה בנה בשנים 2001-2004 המערער בניין מגורים בן 5 דירות ("הבניין בהרצל") ובין השנים 2005-2008 השכיר המערער את הדירות הנ"ל לצדדים שלישיים, על דמי השכירות דיווח לפ"ש. בשנים הללו, העביר המערער לילדיו 4 דירות מהבניין בהרצל ללא תמורה ואת הדירה החמישית מכר לצד ג'. ההעברה לילדיו דווחה למשרד מסמ"ק והמערער קיבל פטור ממס בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין ("חוק מסמ"ק"). במהלך השנים נמכרו הדירות שהועברו ללא תמורה על-ידי ילדיו, והם קיבלו פטור ממס בהתאם להוראות חוק מסמ"ק.

בשנת 2007 רכש המערער בית מגורים פרטי ברח' קרן היסוד בנהריה, בית זה הושכר עד לשנת 2010 ודמי השכירות דווחו לפ"ש. בשנים 2010-2012 בנה המערער על שטחו בניין מגורים בן 12 דירות. לאחר השלמת הבנייה העביר המערער לילדיו 3 דירות ללא תמורה וגם בגין עסקאות אלו קיבל המערער פטור ממס מכוח חוק מסמ"ק (עסקה אחת בוטלה במסגרת מכר חוזר ללא תמורה). בשנים 2012-2013 מכר המערער 3 דירות נוספות לצדדים שלישיים בגינם קיבל פטור ממס מכוח חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע של דירות מגורים-הוראת שעה), התשע"א-2011. באוגוסט 2015 וספטמבר 2016 העביר המערער 2 דירות נוספות לילדיו ללא תמורה אשר גם בגינם קיבל פטור ממס מכוח חוק מסמ"ק. בשנת 2017, מכר המערער 3 דירות לצדדים שלישיים, ביניהן גם הדירה שבגינה העסקה בוטלה, ודירה נוספת מכר לבנו וכלתו (עסקה זו בוטלה וחודשה לאחר מכן). בדיווחי המערער למשרד מיסוי מקרקעין בחיפה (להלן: "משרד מסמ"ק"), ביקש וקיבל בגין אחת הדירות מענק לפי פרק י"ב לחוק התייעלות כלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017-2018), התשע"ז-2016 שעסק במס על ריבוי דירות ואילו בגין 2 הדירות הנוספות חויב במס שבח. **לסיכום המערער ביצע 17 עסקאות מכירה ו-5 עסקאות רכישה במקרקעין.**

כחלק ממבצע ארצי של רשות המסים בתחום הנדל"ן אותר המערער כמי שרשומות על שמו עסקאות רבות במקרקעין ולכן זומן לדיון במשרד המשיב לצורך פירוט והסברים על העסקאות הנ"ל. עקב ממצאי הדיון ולאחר שזומן לשימוע החליט המשיב על רישומו כעוסק לאחר שמצא כי פעילותו מהווה פעילות עסקית החייבת במע"מ. המערער טען כי אין לו ידע או ניסיון בתחום הנדל"ן ומטרת בניית הבניין בקרן היסוד הייתה לדאוג כלכלית לילדיו.

הסוגיה המשפטית: האם המערער נכנס תחת גדרו של סעיף 1 לחוק מע"מ: "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד; "

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת וינשטיין) דחה את הערעור. תחילה התייחס בית המשפט לפסיקה הקובעת כי המונח "עסק" שבחוק מע"מ יפורש באמצעות מבחני עזר שנקבעו לפרשנות המונח המקביל שבפקודת מס הכנסה. תוך יישום המבחנים במקרה הקונקרטי, קבעה השופטת כי אלה מובילים בבירור למסקנה כי המערער אכן מנהל עסק בתחום ייזמות הנדל"ן ושאינו להתעלם מהעסקאות הפטורות שנעשו עם ילדיו לכאורה "במישור הפרטי", כיוון שהכסף ממכירת דירות אלו לא נותר

בידיהם אלא הועבר באופן מידי לחשבון המערער, כך שיש למנות את עסקאות אלו בבחינת היקף פעילותו של המערער: "מן הראיות עולה בבירור כי עסקאות בוצעו בפועל על-ידי המערער, ואילו העברת הדירות במכר ללא תמורה לילדים- הייתה פיקטיבית לחלוטין".

בנוסף, דחה בית המשפט את טענת המערער להיעדר סמכות המשיב לשנות את השומות שהוצאו לו במשרד מסמ"ק, בהתבסס על **הלכת חזן** (ע"א 9412/03), כך שלרשות מנהלית סמכות לשנות ולתקן את החלטותיה, ככל שהדבר נעשה במסגרת קריטריונים מנהליים להפעלת הסמכות, תוך איזון בין אינטרס ציבורי של גביית מס אמת לבין אינטרס הסתמכותו של הפרט, וכך במקרה לפנינו, למשיב קיימת סמכות לתקן את החלטת משרד מסמ"ק, כאשר על פי סמכותו ומקצועיותו מגיע הוא לכדי מסקנה כי מדובר במכירה פירותית הנובעת מפעילות עסקית.



בחזרה לתפריט

חוזרים והוראות ביצוע- מיסוי מקרקעין

עו"ד יפעת אלוני-בס, מחלקת מיסוי נדל"ן

5. תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) - דחיית תקופות ומועדים הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2020

בשל מצב החירום בעקבות הקורונה, התקינה הממשלה את תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש), (דחיית תקופות בענייני הליכי מס), התש"ף-2020, אשר קובעות, בין היתר, כי בחישוב התקופות שנקבעו בחיקוקים שמפורטים בתקנות ובכלל זה חוק מיסוי מקרקעין, לא תבוא בחשבון התקופה שמיום 22 במרץ 2020 ועד ליום 31 במאי 2020 ("התקופה הקובעת") וזאת אם מועדי סיומן של תקופות אלו חלים בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה.

להלן פירוט הוראות חוק מיסוי מקרקעין שחלות לגביהן התקנות:

- (1) הקטנת מקדמה - סעיפים 15(ה)(1), 15(ה)(2), 15(ו)(1) לחוק.
- (2) הגשת הודעה על מכירה ורכישה של אופציה ייחודית - סעיף 49(א)(7) לחוק.
- (3) הגשת הודעה על דחיית יום המכירה בעסקאות התחדשות עירונית (תמ"א 38/1, תמ"א 38/2, פינוי בינוי) - סעיפים 49(א), 49(ג)(2) לחוק ו-49(ב)(2) לחוק.
- (4) הוצאת שומה במכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין - סעיף 78 לחוק.
- (5) תיקון שומה - סעיפים 85 ו-85א לחוק.
- (6) הגשת השגה ומתן החלטה בהשגה - סעיף 87 לחוק.
- (7) הגשת ערר על החלטה בהשגה - סעיף 88 לחוק.

בחזרה לתפריט

המגזר הציבורי

פסיקה

1. פרשנות המונח "שליטה" של מוסד ציבורי בחברה המחלקת לו דיבידנד
ע"מ 50189-02-17 קרן בוקסנבאום נטע בע"מ (חל"צ) נ' פקיד שומה ירושלים 3
רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

עניינו של פסק הדין בקרן בוקסנבאום נטע בע"מ ("המערערת"), המוגדרת בתקנונה כחברה לתועלת הציבור (חל"צ) שאינה רשאית לחלק רווחים לבעלי מניותיה והיא פטורה ממס בהתאם ובכפוף להוראות סעיף 9(2) לפקודה, כ"מוסד ציבורי". מר יוסף בוקסנבאום, מייסדה ("יוסף"), החזיק עד לייסודה של המערערת מניות בקבוצת "מכשירי תנועה" הכוללת מספר חברות, ולאחר ייסודה של המערערת הקנה יוסף את אחזקותיו למערערת ובכללן את מניות חברת מכשירי תנועה בע"מ ("החברה"). יצוין כי במהלך השנים קיבלה המערערת סכומי דיבידנדים משמעותיים והיא חילקה אותם כתרומות בהתאם למטרות לשמן הוקמה. באשר לשיעור אחזקתה בחברה, החזיקה המערערת בשיעור של 49% ממניות החברה, כאשר יתר המניות הוחזקו על-ידי בעלי מניות אחרים (בין היתר גם על-ידי בנו של יוסף).

פסק הדין עסק בשאלה העיקרית, האם סכומי הדיבידנדים אותם קיבל המערערת בשנות המס שבמחלוקת פטורים ממס בהתאם להוראות סעיף 9(2)(א) לפקודה כטענת המערערת או שמא, המערערת אינה חוסה תחת הפטור כאמור, מכיוון שסכומי הדיבידנדים שולמו לה מחברה בשליטתה, זאת כטענת המשיב. בנוסף לסוגיה זו, נתגלגלו לפתחו של בית המשפט שלוש שאלות נוספות: האחת, האם חלה התיישנות בעניינה של המערערת על השומה נשוא דיון זה; השנייה: האם ניתן היה לקבל זיכוי בגין התרומות אותן תרמה המערערת שמקורן בסכומי הדיבידנדים בהתאם להוראות סעיף 46 לפקודה; השלישית: מה דינו של קנס הגרעון שקבע המשיב בנימוקי השומה.

בית המשפט המחוזי בירושלים (השופטת לומפ): תחילה נבחנה סוגיית התיישנות השומה. בעניין זה נקבע כי הדין עם המשיב. היות והמערערת הגישה דו"ח מתקן שכלל תיקון מהותי, אין להתיישנות עוד תוקף, זאת גם בהסתמך על [הוראת ביצוע 3/2018](#) שפרסמה רשות המיסים ועל פסק הדין בעניין פלוס (ע"מ 25218-07-10).

הערעור בעניין הסוגיה העיקרית שבמחלוקת נדחה. תחילה פנתה השופטת להגדרת "שליטה" וקבעה כי יש לאמץ את הגישה שנקבעה בפסיקה לפיה המונח "שליטה" הינו כפי שנקבע בדיני החברות, והוא גם זה הרלוונטי להגדרת תיבת "שליטה" לצרכי סעיף 9(2) לפקודה. בהתאם, ככל שחל המבחן המהותי, הבוחן האם יש לבעל המניות את היכולת לכוון את פעילותה העסקית של החברה הרי שהוא שולט בה, זאת גם אם אין הוא מקיים את המבחן הכמותי (שיעור אחזקה). לאור העדויות ששמעה השופטת, נקבע כי הייתה למערערת היכולת לכוון את פעילותה של החברה ועל כן לא עלה בידה של המערערת לסתור את חזקת השליטה העולה מתוקף זכאותה ל-25% מנכסי החברה בעת פירוק (חזקה כמותית לשליטה). לאחר מכן המשיכה השופטת וקבעה, כי אין דינם של סכומי הדיבידנדים שקיבלה המערערת כהכנסה לפי סעיף 126(ב) לפקודה, אלא בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה, הקובע כי שיעור מס על דיבידנד שאינו פטור בידי מוסד ציבורי יהא 25%.

בעניין קנס הגרעון קבעה השופטת לומפ, כי היות ולא ניכר כי התנהגותה של המערערת עלתה כדי התרשלות, וכי מדובר במחלוקת כנה בין הצדדים ומשכך **אין מקום להטיל קנס גרעון.**

בעניין זיכוי התרומות אותן תרמה המערערת ושמקורן בסכומי הדיבידנדים אותם קיבלה, קבעה השופטת כי השומה תתוקן כך שיינתן למערערת זיכוי במס בהתאם להוראות סעיף 46 לפקודת מס הכנסה.

2. מפקחי מס הכנסה מוסמכים גם להוציא שומות מס שטר
ע"מ 4788-02-17 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן
עו"ד נויה פרץ, מחלקת מסים עקיפים

עובדות המקרה: עמותת בני רמת גן ("המערערת"), הנה עמותה המפעילה קבוצת כדורסל בליגה המקצוענית ומסווגת לעניין לחוק מס ערך מוסף כמוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר), לפיכך המערערת חייבת במס שטר מכוח סעיף 4 לחוק וצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992. בין המערערת לבין פקיד שומה גוש דן ("המשיב") ניטשה מחלוקת אשר להיקף מס השטר שחייבת בו המערערת לשנים 2011-2014. בנוסף לטענותיה לעניין היקף חבותה במס שטר העלתה המערערת טענה מקדמית לפיה מפקחי מס הכנסה אינם מוסמכים להוציא שומות מס שטר והסמכתם נוגעת לעריכת שומות מס הכנסה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה, ועל כן דין הערעור להתקבל על הסף.

המשיב, העלה מספר נימוקים להדיפת טענת הסף והם: הסמכתם המפורשת של מפקחי מ"ה כוללת גם סמכות לערוך שומות מס שטר כאשר במקרה הנידון קיימת להם הסמכה מכללל. בנוסף אף אם קיימת פגיעה בהסמכתם, יש ליישם את דוקטרינה "הבטלות היחסית" שיעניק מתן תוקף לשומות, הבקשה לקבלת הערעור על הסף, נגועה בשיהיו וחוסר תום לב וחל לגביה השתק.

בית המשפט המחוזי (השופט קירש) דחה את הבקשה וקבע כי מפקחי מס הכנסה היו מוסמכים לערוך את שומת מס השטר וכי אין צורך בשימוש במושג הסכמה מכללל או במושג הבטלות היחסית על מנת להגיע לתוצאה זו.

מס שטר הוא מס עקיף ונכלל בחוק מס ערך מוסף, אולם מראשית תחולת החוק נעשה הסדר מיוחד לגביו והוא הופרד ממנגנון המע"מ הכללי, כאשר במישור המנהלי במסגרת סעיף 107(ב) לחוק ניתן לשר האוצר הכוח להפריד את מס השטר לעניין "הנהלתו" ממס הערך המוסף ולהפקיד את ההנהלה בידי נציב מס הכנסה. במישור התחיקתי, הוסיף השופט וציין כי ברור הוא שסעיפים 107(ב) ו-145(ב) לחוק, כנוסחם בעת חקיקת החוק היוו מקשה אחת לצורך ייצוא מס שטר לאגף מס הכנסה מבחינת הדין שיחול עליה. כך לנציב מס הכנסה היה כוח כללי להקנות סמכויות ביצוע לעוזרים, בנוסף לכוחו של שר האוצר למנות פקידים אחרים ובני אדם אחרים בהתאם לסעיף 229 לפקודה, וכמו כן לנציב היה כוח ספציפי לאצול סמכויות לעניין מס שטר מתוקף שילוב ההוראות המנויות בסעיפים 107(א) ו-107(ב) לחוק.

במקרה דנן, מר שמש שהוציא את השומה מונה בכתב מינוי כעוזר פקיד שומה לפי פקודת מס הכנסה, לפיכך, רשאי היה לעשות שימוש בסמכויות המוגדרות לו וביניהן, סעיף 145 לפקודה "סמכות לשום" וסעיף 152 לפקודה "הסכם או החלטה בהשגה". לדעת בית המשפט, אם הוראות סעיף ספציפי הוחל לצורך "הנהלת מס שטר", למשל סעיף 152, אזי כי אותו עוזר פקיד שומה רשאי לפעול על פי אותו סעיף בענייני מס שטר.

ניתן היה להגיע לאותה תוצאה על פי המתווה הבא: מי שהוסמך על פי לשון הפקודה לקבוע את המס בצו לפי סעיף 152 לפקודה הוא פקיד השומה; לפי סעיף 230 לפקודה כנוסחו לפני שנת 2005, סמכויות פקיד השומה נתונות גם לנציב; הוראות הפקודה הוחלו גם על מס שטר; על הנציב הוטלה הנהלת מס שטר מכוח סעיף 107(ב) לחוק וכחלק מכך הוקנו לנציב סמכויות מנהל מכס ובלו לעניין מס שטר; מנהל מכס בלו היה רשאי להאציל סמכויות לפי סעיף 107(א) לחוק וכוח זה הוקנה כאמור גם לנציב לעניין מס שטר. עוד הוסיף בית המשפט כי הוא סבור, שהשינויים שנעשו בחוק בשנת 2005 ובפקודה לא הביאו לשלילת סמכויותיהם של מפקחי מס הכנסה לערוך שומות מס שטר, מאחר שבאותה שנה אוחדו שני האגפים לרשות מס אחת ונוצר תפקיד חדש של "מנהל" רשות המסים המאחד את שני התפקידים. כפועל יוצא, איחוד זה עשוי לחזק את המסקנה כי ההסמכה של עוזר פקיד שומה מקיפה גם לשום מס שטר, לנוכח תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), תשל"ו-1976, הקובעת כי הוראות הפקודה וביניהן, הוראות לעניין תיקון שומה, השגה וערעור יחולו בשינויים מחויבים לעניין המס בו מלכ"ר ומוסד כספי חייב בו.

הערה- יום אחרי מתן ההחלטה לעיל, נתן השופט קירש החלטה דומה בעניין דומה בע"מ 3099-02-17 הכח מכבי עמידר עירוני רמת גן בע"מ (חל"צ) נ' פ"ש גוש דן.

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 פיננסים, 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.