

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 23

פברואר 2019

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

דף הבית של חטיבת המס לארכיון חוזרים מקצועיים 2019 הצוות שלך
בחטיבת המס



תוכן עניינים

	חלק 1 - חקיקה	
1	תיקון לשיעורי פחת לכלי רכב מסוימים ולמתקנים לתדלוק ולהכנת דלקים תקנות מס הכנסה (פחת)(הוראת שעה), התשע"ח-2018	
	חלק 2 - פסיקה	
2	1. מיסוי מופחת בגין מכירת מוניטין ביחד עם מכירת מניות, שיעור המס על מניות שנרשמו למסחר לפני 2003 ומועד אירוע המס במכירת מניות ע"מ 35155-10-14 שלמה ריזמן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא	מיסוי כללי
3	2. חיוב מכירת מניות כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ע"א 8942/15 יחזקאל (איזי) שירצקי ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4	
6	3. קבלת דיבידנד על-ידי חברה מהכנסה שלא חויבה במס, אינה זכאית לפטור ממס חברות ע"מ 38832-03-15 אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה חולון	
7	4. סיווגו של יחיד חסר תושבות כתושב ישראל ואופן מיסויים של הכנסות ממשחק הפוקר בידיו ע"א 476/17 אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4	
9	5. הוצאות המותרות לקלפן (בהיעדר אסמכתאות) בגין השתתפות במשחקי קלפים בחו"ל ע"מ 45369-02-17 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3	
11	6. מיסוי תקבולים ששולמו לאלמנת שותף במשרד עורכי דין ע"מ 36442-07-15 עינת זליכוב נ' פקיד שומה ת"א 3	
13	7. מיסוי כספי מלגות של פרופסורים ממוסדות מחקר אקדמאים בחו"ל כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה ע"א 9488/16 פרופסור דוד קרצמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים	
15	8. תקבול לכאורה בשל פיצוי בגין עוגמת נפש סווג כהכנסה חייבת במס מלא, אישור ניכוי במקור אינו מחייב את פקיד השומה בקביעת ההכנסה הסופית ע"מ 53681-12-16 משה שחף נ' פקיד שומה גוש דן	

חלק 2 - פסיקה (המשך)		מיסוי כללי (המשך)
17	9. משיכת הערעור לביהמ"ש העליון - לא ניתן לדרוש הוצאות כיבוד מחוץ למקום העסק ע"מ 10075/16 חברת מהילי בע"מ נ' רשות המסים	
18	10. דחיית בקשה לסעד הצהרתי לפיו חשבונית המוצגת בגין מרכיב "שירותי משרד" על-ידי בית קפה תוכר כהוצאה לצרכי מס וכמס תשומות הניתן לניכוי לצרכי מע"מ ה"פ 5523-11-18 משרד בקפה ח.א.ד.ל בע"מ נ' רשות המסים	
19	11. משיכת ערעור לביהמ"ש העליון בעניין החלת הנוסחה הלינארית גם בחישוב רווח הון, החל מיום רכישת המניות ולא מיום תחילת הפעילות ע"א 8251/16 גל בלינקיס ואח' נ' פקיד שומה ת"א	
20	12. מכירת אג"ח נסחר של חברת אם על-ידי חברת הבת, אינה יכולה להיחשב כאירוע מס של חברת האם ע"מ 1742-09-13 חכ"ל בניה ופיקוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים	
22	13. תקבולי ביטוח חיים בשל פטירת ערב להלוואה שנטלה חברה לצורך רכישת נכס הוני, יהוו הכנסה הונית בידיה ע"א 7957/13 מדרך עוז בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב	
23	14. דחיית ערעור בגין אופן זקיפת שווי שימוש רכב, חיוב בשווי ריבית לפי סעיף 3(ט) ע"א 7891/17 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה	
25	15. שליטה וניהול בהיעדר החזקה במניות לעניין קביעת תושבות לעניין מע"מ ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פ"ת	פסיקה - מס ערך מוסף
27	16. ייצור והקמת תפאורה למופע באילת - האם מכר או מתן שירות? ע"מ 2930-12-16 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה	
28	17. כניסת תיירים לאתרים אינה כלולה בהגדרת הסעת סיור או שירותי סוכנות נסיעות ולכן לא זכאית למע"מ בשיעור אפס ע"מ 66728-03-16 איתרנתי טראבל בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים	
29	18. תושבות בישראל לעניין ביטוח לאומי עב"ל 1293-12-15 פלוני נ' המוסד לביטוח לאומי	פסיקה - ביטוח לאומי

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים		
30	1. פורסמה רשימת העמדות החייבות בדיווח לשנת 2018	מיסוי כללי (המשך) חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה
31	2. חוק לצמצום השימוש במזומן חוזר רשות המסים מס' 17/2018	
31	3. עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים חוזר מס הכנסה מספר 19/2018	
32	4. סמכות המנהל להורות על חלוקת רווחים לפי סעיף 77 לפקודה חוזר מס הכנסה 20/2018	
33	5. הוצאות בגין "שירותי משרד" בבתי קפה ומסעדות הודעת רשות המסים מיום 15 בנובמבר 2018	
33	6. תיקוני דוחות בעקבות הלכת "קונטירה ופיניסאר" הודעת רשות המסים מיום 13 בדצמבר 2018	
34	7. פורסמו שני חוזרי רשות המסים בנושא מחירי העברה א. קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי- חוזר מ"ה 11/2018 ב. שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות - חוזר מ"ה 12/2018	
34	8. הנחיה מכח סמכות המנהל להגדלת הפטור למענק פרישה על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודת מס הכנסה הודעת רשות המסים מיום 30 בדצמבר 2018	
35	9. רכישה עצמית של מניות החלטת מיסוי בהסכם מס' 0699/18	
36	10. זקיפת הכנסות בגין הפקדות מעסיק לקופת גמל ולקרן השתלמות על בסיס חודשי מצטבר במקום על בסיס חודשי הודעת רשות המסים מיום 29 באוקטובר 2018	
37	11. השמדת מלאי הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 14/2018	

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים (המשך)		
38	12. הלוואה בריבית נמוכה - יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה חוזר מס הכנסה 13/2018	חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה (המשך)
39	13. שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות חוזר מס הכנסה 15/2018	
40	14. החלטות מיסוי חוזר מס הכנסה מס' 16/2018	
41	15. מועד מיסוי תשלומים בגין פרישה בגין הפקדות לפוליסות פרט שאינן מאושרות כקופת גמל והינן בשליטה בלעדית של המעסיק החלטת מיסוי בהסכם מס' 8845/18	
42	16. פיצול מניות חברה וביטול ערכן הנקוב של מניות החלטת מיסוי בהסכם מס' 2082/18	
43	17. מיזוג שותפויות של בעלי מקצוע חופשיים בהתאם להוראות סעיפים 103ב ו-103א(א) לפקודה החלטת מיסוי מספר 1399/18	
44	18. טופס 982 - בקשה מראש להעברת מלוא הזכויות בחברה תושבת ישראל, לחברה שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה הודעת רשות המסים מיום 2 באוקטובר 2018	
45	19. ביטול עמדה חייבת בדיווח מע"מ 12/2017 - פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון הודעת רשות המסים מיום 20 בספטמבר 2018	חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף
45	20. מע"מ - שינוי במחיר העסקה בגין תשלום תביעה ייצוגית החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2003/18	
46	21. החבות במע"מ של שירותים הניתנים ל"ארגון בינלאומי" לצורך קיום "כנס בינלאומי" בישראל הוראת פרשנות מע"מ מס' 14/2018	

**מיסוי כללי
(המשך)**

	חלק 4 - מיסוי בינלאומי	מיסוי כללי (המשך)
47	נכנסה לתוקף אמנת המס בין ישראל לארמניה צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל)(ארמניה), התשע"ט-2018	
	חלק 5 - ניווד עובדים ותגמול הוני	
48	1. תשלום המעסיק על מגורי עובדים זרים וביטוח רפואי - מי הנהנה העיקרי? ע"מ 8096-11-14 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון	
49	2. תגמול מבוסס הון, שהבשלתו תלויה ביצועים חוזר מס הכנסה מס' 18/2018	
51	3. קביעת מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל בידי תושב חוץ (במהלך שנת ההסתגלות) ותושב ישראל לראשונה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2316/18	
52	4. מיסוי הכנסות מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 0989/18	
53	5. פורסמו שני טפסים חדשים לקבלת החלטות מיסוי ב"מסלול הירוק" א. טופס 929 - הסדר נאמן מפקח ללא החזקה פיזית בהקצאות אשר יופקדו רק בידי הברוקר הזר ב. טופס 931 - אופציית רכש בחברה פרטית	
	חלק 6 - מחלקת תמריצים	
54	1. אישור על הכנסה מועדפת ממתן שירותי מו"פ לחברת האם החלטת מיסוי בהסכם מס' 0933/18	
55	2. חברה ללא עובדים ומכונות וציוד אינה בעלת מפעל תעשייתי הזכאי להטבות של מפעל מועדף ע"מ 45987-06-16 ויסינק סירקטיס בע"מ נ' פקיד שומה עפולה	

פסיקה - מיסוי מקרקעין	
56	1. דחיית עתירה לדיון נוסף בעניין הקביעה שחברות שבבעלותן מרכזי קניות מהוות איגוד מקרקעין דנ"א 1032/18 אלדר נכסים ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א ואח'
59	2. חכירת מקרקעין ל-24 שנים ו-11 חודשים מהווה תכנון מס לגיטימי ו"ע 13776-10-16 קיבוץ מעלה גלבוע ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה
60	3. חיוב במס רכישה בשיעור גבוה כעסקת חכירה של מגרש, למרות שבנוי עליו בית מגורים ו"ע 2262-03-17 עזבון המנוחה הלגה רולידר ז"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
61	4. תקופת ארבע השנים לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מתחילה מיום הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה ו"ע 14742-09-16 שיכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
62	5. רכישה בשלבים של חלקים מדירות מגורים, תזכה במס רכישה מופחת רק עד לגובה מספר חלקים מצטבר לגובה דירה אחת ו"ע 45682-01-17 רון באור נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
63	6. הזכאות להקלה במס רכישה לעולה חדש מותנית במגורי העולה בדירה בפועל ו"ע 29881-03-18 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א
64	7. סיחור של אופציה ייחודית במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לקבוצת רכישה ו"ע 21262-10-17 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים	
65	1. מיסוי רכישת תוספת מחסן או חניה לדירת מגורים ריענון הנחית רשות המסים מיום 20 בספטמבר 2018
66	2. הקלות בירוקרטיות ברישום עסקאות מכר או חכירה שבהם נעשתה בעבר עסקה על-ידי רשות מקרקעי ישראל הודעת רשות המסים מיום 2 בדצמבר 2018
67	3. ניטרול תקופת הקמה בעת הקמת חניון ציבורי לרשות מקומית במסגרת עסקת BOT החלטת מיסוי בהסכם מס' 1009/18
68	4. תנאי ההחזקה הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין לאחר עסקת קומבינציה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2239/18
69	5. העברת דירה שבנייתה טרם הסתיימה והועברה לבעל המניות המהותי עד 31 בדצמבר 2018 מכח הוראות המעבר לסעיף 3(ט) החלטת מיסוי בהסכם מס' 4401/18

מגזר פינוסי	חקיקה	
	70	1. תקנות לגבי חלפני כספים תקנות מס הכנסה (תקנות לעניין חלפני כספים)(הוראת שעה), התשע"ט-2018
	פסיקה	
מגזר היי-טק	71	2. משיכת ערעור לביהמ"ש העליון- הכנסה מדיבידנד שהתקבלה מ"עוסק" לפי חוק מע"מ, תיכלל בחישוב מס הריווח אצל מוסד כספי ע"א 3981/17 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
	חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים	
	72	3. קביעת שיעור המס שיחול על משקיע יחיד תושב ישראל בקרן גידור הנחיית רשות המסים לאיגוד קרנות הציבור מיום 16 בדצמבר 2018
מגזר היי-טק	תמריצים	
	73	1. הטבות למפעל טכנולוגי מועדף - פרסום צו המנטרל חלק מהכנסות המפעל הנובע משירותי פרסום על תוכנה, לצורך הקלה בעמידה בתנאי של אחוז מו"פ מינימלי מההכנסות צו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018
	74	2. החלת הצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018 החלטת מיסוי מספר 2235/18
	75	3. הקלות בתחום המיסוי להשקעות בחברות ציבוריות הפועלות בתחום המחקר ופיתוח חוזר מס הכנסה מס' 21/2018
	76	4. מפעל טכנולוגי מועדף והכנסה טכנולוגית לחברה העוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים החלטת מיסוי בהסכם מס' 6886/18
	77	5. מיזוג שתי חברות בעלות מפעל טכנולוגי החלטת מיסוי בהסכם מס' 2032/18

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף		מגזר תעשייה ומסחר
78	1. החבות במע"מ במכירת כלי שיט משומשים החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 5566/18	
79	2. הקפאת אכיפת גביית המע"מ לשלושה חודשים לגבי הכנסה של מלצרים מתשר הודעת רשות המסים מיום 24 בדצמבר 2018	
חוזרי המוסד לביטוח לאומי		מגזר ציבורי
80	3. הכנסות מתשר בענף המסעדות החל מיום 1 בינואר 2019 חוזר המוסד לביטוח לאומי - ביטוח/1459 מיום 18 בדצמבר 2018	
חקיקה		
81	מעמד זמני של גמ"ח כמוסד ציבורי לעניין יישום הסכם לחילופי מידע והסכם הפטקא תיקון עקיף מס' 250 לפקודת מס הכנסה במסגרת החוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על-ידי מוסדות לגמילות חסדים, התשע"ט-2019	
		צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

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

תיקון לשיעורי פחת לכלי רכב מסוימים ולמתקנים לתדלוק ולהכנת דלקים

תקנות מס הכנסה (פחת)(הוראת שעה), התשע"ח-2018

פורסם בקובץ התקנות מס' 8068 מיום 5 בספטמבר 2018

הוראת שעה לתיקון שיעורי הפחת, קובעות פחת מואץ לתקופות מסוימות לכלי רכב מסוימים ולמתקנים לתדלוק ולהכנת דלקים, ובין היתר:

- מיתקן המשמש לערבול תערובת מתנול ובנזין והתערובת כאמור הותרה לשמש כדלק ברכב מנועי ולא משמש לכל צורך אחר, ובלבד שאחוז המתנול עולה על 14%- שיעור פחת של 20% למיתקן שנרכש והחל לפעול בתקופה 1 בינואר 2019 עד 31 בדצמבר 2022.
 - מכונה או ציוד המשמשים לתדלוק כלי רכב בגז טבעי בלבד, בתחנה לתדלוק כלי רכב בגז טבעי שקיבלה אישור תקינות, ומבנה הנדרש לצורך קבלת האישור - 20% אם נרכשו והחלו לפעול בתקופה 1 בינואר 2019 עד 31 בדצמבר 2026.
 - אוטובוס פרטי או אוטובוס ציבורי הפועלים באמצעות חשמל - 33% לתקופה 1 בינואר 2019 עד 31 בדצמבר 2022.
 - כלי רכב כבדים שמונעים בסוג דלק "גט"ד" (גז טבעי) - 25% אם נרשמו לראשונה בתקופה 1 בינואר 2019 עד 31 בדצמבר 2023.
 - רכב להוראת נהיגה - 33% בשנות המס 2019 עד 2022.
 - מונית - 33% בשנות המס 2019 עד 2021.
- מי שזכאי לפחת מואץ לפי הוראת השעה הנ"ל וכן לפחת לפי דין אחר ובכלל זה לפי תקנות מס הכנסה (פחת) 1941, זכאי לבחור את הדין החל עליו, ובלבד שלא יהיה זכאי לפחת בשיעור העולה על 100%.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. מיסוי מופחת בגין מכירת מוניטין ביחד עם מכירת מניות, שיעור המס על מניות שנרשמו למסחר לפני 2003 ומועד אירוע המס במכירת מניות ע"מ 14-10-35155 שלמה ריזמן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

שלמה ריזמן ("המערער") ייסד בשנת 1986 את חברת אזימוט טכנולוגיות בע"מ, אשר מניותיה נרשמו למסחר בשנת 2000. בשנת 2010, חתם המערער על הסכם למכירת חלקו במניות אזימוט לחברת אלביט מערכות בע"מ, כאשר במסגרת ההסכם נקבע שבגין התמורה שתתקבל, מתחייב המערער להעביר לאלביט גם את המוניטין שלו תוך התחייבות לאי-תחרות ולהמשך מתן שירותים.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז של כב' השופט סטולר, עוסק במספר נושאים, ובמרביתם התקבלה עמדת המערער:

- (א) האם ניתן לייחס חלק מתמורת מכירתן של מניות למוניטין אישי של בעל המניות המוכר? נקבע כי אכן הועבר מוניטין במסגרת העסקה, כדעת המערער.
 - (ב) שיעור המס בשל מכירת מניות שנרשמו למסחר לפני 2003 כ"מיסוי ליניארי" (בגין תקופת האחזקה במניות ממועד הרכישה/השקעה ועד למועד הקובע, 1 בינואר 2003, יחול שיעור מס שולי ומהמועד הקובע ועד למועד מכירת המניות יחול שיעור מס רווחי הון) או כרווח הון בשיעור אחיד של 25%? נקבע כי רווח ההון יהא חייב במס רווחי הון בשיעור אחיד כעמדת המערער ולא יבוצע מיסוי בדרך של "פיצול ליניארי", כפי שביקש פקיד השומה.
 - (ג) קביעת מועד עסקת רווח ההון - האם במועד החתימה על ההסכם ואישורו על-ידי האסיפה הכללית או במועד קבלת התמורה בפועל? נקבע כי הדין עם המשיב ויש לראות את מועד העסקה כמועד החתימה על ההסכם.
- יצוין, שהשופט העביר ביקורת חריפה על התנהלותה של מפקחת מס הכנסה בטיפול בתיק, תוך התעלמות בוטה מהעובדות שהונחו לפניה.

להרחבה- ראה [חוזר מסים 5.2019](#) של משרדנו.

בחזרה לתפריט

רו"ח אבירם גואטה

רקע עובדתי: איזי שירצקי (המערער) והמערער 2 נמנו על מייסדי חברת איתורן איתור ושליטה בע"מ, ובתקופה הרלוונטית לענייננו המערער היה בעל שליטה בחברה וכיהן גם כמנכ"ל. 20% מהמניות הוחזקו בידי הציבור ו-80% בידי המייסדים דרך פירמידת חברות נכון לשנת 1998. בתקופה שבין חודש יוני 1998 ועד שנת 2002 המערער רכש מעת לעת מניות של החברה. מתוך רכישות אלה, הרכישות הרלוונטיות לענייננו נעשו בשתי הזדמנויות במרץ 1999 ובמאי 1999. בסוף חודש מאי, הגיע שיעור ההחזקה האישית של שני המערערים במניות החברה לשיעורים של 5% ו-2.5% וזאת בנוסף להחזקה העקיפה דרך שרשרת החברות.

בחודש יוני 1999 ואוקטובר 1999 מכרו המערערים מניות בהיקף גדול לבתי ההשקעות מריל לינץ ואי. בי. אי. אין ספק כי עסקאות אלה הן חריגות בנוף העסקאות שנהג המערער לבצע בניירות ערך. בחוזה בין הצדדים נקבע, שכל שמריל לינץ תשיג מחיר גבוה יותר כך יגדלו רווחיהם של המערערים. כמו כן, נשמרה למריל לינץ להחזיר למערערים מניות שלא נמכרו. בין רכישת המניות בחודש מרץ 1999 ועד סוף חודש נובמבר, נסק מחיר השוק של מניות החברה, והמערערים הפיקו ממכירת המניות רווח כספי ניכר בהיקף של מיליוני שקלים.

השאלה שבמחלוקת: האם מדובר ברווח הון ממכירת מניות או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי?

קביעת בית המשפט המחוזי: השופט אלטוביה ציין כי אמנם בדרך כלל ניירות ערך הם נכס הוני, אך בנסיבות המקרה הנוכחי נקבע כי מדובר בפעילות במישור הפירותי, בגדר עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. מסקנה זו מבוססת על מאפייני העסקה ובמיוחד הפצת המניות באמצעות מריל לינץ, שהוא גוף בעל מומחיות בשוק ההון. נלקחה בחשבון בקיאות המערער, תקופת ההחזקה הקצרה יחסית, מימונה הזר של העסקה, והיקפה הגדול.

קביעת בית המשפט העליון: הערעור נדחה מהנימוקים הבאים:

השופט עמית: המשיב סבור כי יש לבדוד את עסקאות הרכישה (מרץ ומאי) ולחבר אותן לעסקאות המכירה (יוני ואוקטובר) לכדי מהלך עסקי אחד. המערערים מתנגדים לכך בתוקף. למחלוקת זו יש השפעה ניכרת על התוצאה, וכפי שיפורט להלן, דעתו של השופט עם המשיב.

מספר מסקנות מטות את הכף לכך שמדובר בעסקה כוללת אחת: (1) **סמיכות הזמנים** (2) **היקף המניות** (3) **אופן המימון**.

לא התקבלה טענת המערערים כי המגעים עם מריל לינץ נעשו אך ורק לצורך השאת המוניטין של החברה נוכח הציפיה להנפקה בחו"ל, שכן בסוף הנפקה כאמור לא יצאה לפועל ואף לא פורסם תשקיף, ואין ספק שפעילות זו השיאה את רווחיהם של המערערים.

לא התקבלה גם טענה נוספת שלא מדובר במכירה של אותן מניות שנרכשו במרץ ובמאי אלא מניות אחרות שנרכשו בשנת 1998. כאמור הוחלט שיש קשר כלכלי בין עסקאות הרכישה למכירה ולכן הטענה לא התקבלה.

בהתחשב בכך שהמערערים לא פעלו בשוק ההון באופן סדיר ומתמשך כמשלח יד, רצוי להתמקד בשאלה האם מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. **על פי המבחנים שנקבעו בעניין חזן ומגיד**, יש לבחון האם מדובר בעסקת אקראי או ברווח הון כדלקמן:

טיב הנכס: לא ניתן לקבוע באופן מוחלט אם מדובר בנכס הוני או פירוטי אך ככלל נקודת המוצא היא כי מדובר בנכס הוני.

תדירות העסקאות: אמנם היו מספר רכישות לא מבוטלות, אך כאן רלוונטית דווקא פעולת המכירה שהייתה נדירה, מה שמעיד על אופי הוני.

היקף כספי: המערערים קנו ומכרו בסכומים מהותיים, אך גם מאפיין זה אינו משפיע באופן מהותי.

אופן המימון: רכישת המניות נעשתה באמצעות מימון חיצוני בדרך של הלוואות שנפרעו לאחר מימוש הרווח מהעסקה. יש בכך להוסיף משקל משמעותי לסיווג העסקה כעסקת אקראי.

תקופת ההחזקה: פרק הזמן שחלף ממועד עסקת הרכישה עד מועד המכירה הוא קצר יחסית.

ייעוד התמורה: המערער טען כי בכוונתו להשקיע את רווחי העסקה בחברה, אך לא עלה בידו להוכיח שעשה זאת.

ידע ובקיאיות הנישום: מבחן זה הינו בעל חשיבות רבה ומומחיות של הנישום בחברה זו היא גדולה. מקובלת על השופט הטענה, שלא כל פעולה שמבצע מנכ"ל או בעל שליטה הינה פעולה עסקית פירוטית. כמו כן, מקובל עליו גם שלא כל עסקה שמשתמשים בה בגוף בעל מומחיות משווה לעסקה אופי פירוטי. עם זאת, במקרה דנא מצטרפות זו לזו, ויש לכך משמעות. בית המשפט המחוזי קבע כי נוכח כך שהסיכון העסקי נותר על כתפי המערער, ניתן לייחס למערער גם את מומחיותה של מריל לינץ. מבלי לקבוע מסמרות השופט עמית נוטה להסכים עם השופט בביהמ"ש המחוזי במקרה דנן.

קיומו של מנגנון: בענייננו יש ממש בטענה כי העסקה בוצעה באמצעות מנגנון מורכב למדי.

השבחה יזמות ושיווק: בתקופה הרלוונטית פורסמו מספר הודעות מטעם החברה, ומחיר המניה עלה. במסגרת העסקה בין מריל לינץ למערערים נקבע פרק זמן של חודש שרק בסיומו תוכל מריל לינץ להתחיל למכור את המניות. הסדר זה מתיישב עם המסקנה כי מחיר המניות היה צפוי לעלות.

מבחן העל: מכלול הנסיבות מצביע על עסקה פירוטית ורחוק מקצה המשרעת של העסקה ההונית, בין אם נבחן את העסקה באופן אובייקטיבי או סובייקטיבי.

השופט גרוסקופף: הדרך הטובה ביותר לדעתו להתמודד עם המשימה הפרשנית של קביעה האם מדובר בהכנסה הונית או פירוטית היא: רווח הון נוצר כתוצאה מעלייה בשווי הכלכלי של רכוש השייך לנישום בין שתי נקודות זמן. "הכנסה הונית" היא הכנסה הנובעת ממימוש רווח הנובע מעליית שווי השוק של רכוש הנישום.

לעומת זאת הכנסה פירוטית, היא הכנסה שאדם מפיק מניצול המשאבים השונים העומדים לרשותו, ובכלל זה קישוריו, ידיעותיו ונכסיו. הפקת הכנסה פירוטית עשויה להיות תוצאה של שימוש בנכסים העומדים לרשות הפרט, ואולם, בשונה מהכנסה הונית, אין היא נובעת ממימוש עליית שווי השוק של רכוש הנישום.

השאלה המעוררת קושי היא כאשר תנודות במחיר שוק של נכס הם שלעצמם, תוצאה של השקעת כישורים מצד הנישום. כך למשל בעל שליטה בחברה, אשר בזכות כישוריו וידיעותיו מביא את החברה להצלחה כלכלית ואז מוכר את השליטה ברווח ניכר. דומה כי במצבים אלה, יש לראות את ברווח שיצמח לנישום מאותו נכס משום רווח הון, למרות הזיקה הברורה שבין השקעת המשאבים לבין השאת השווי.

במצב דברים רגיל, רווח שהופק ממסחר בני"ע הוא רווח הון. **חריגים לכלל עשויים להיות:**

- (1) כאשר אדם צובר ידע ביחס לשוק ההון ומשתמש בידע זה על מנת להשקיע עבור אחרים.
- (2) מומחה לשוק ההון, המשקיע את כספו תוך שימוש בידע הפיננסי שברשותו. הערה: הסתייעות ביועץ השקעות אין בה כדי להוציא את העסקה מהמישור ההוני, אלא אם קיים לנישום מנגנון של יועצים ולו יש מעורבות אקטיבית ומשמעותית שהופכים אותו עם הזמן לבעל מומחיות בתחום.
- (3) אדם המחזיק בידע ייחודי לגבי השקעה מסוימת והוא עושה שימוש בידע זה על מנת להפיק רווח. דוגמה לכך היא מסחר תוך שימוש במידע פנים.

במקרה דנן עניינם של המערערים נופל לגדר החריג השלישי. הרווח צמח אומנם למערערים ממסחר במניות בשוק ההון, אולם הוא תוצר של ניצול מידע ייחודי שהיה ברשותם (בזכות מעמדם בחברת איתוראן) ופעולות שבוצעו על ידם באופן יזום על מנת להגדיל את הרווח שיופק ממכירת מניותיהם (ההתקשרות עם מריל לינץ). בזכות המידע הייחודי ידעו המערערים כי שווי השוק של מניות החברה צפוי לעלות, ובזכות פעולותיהם הביאו לשכלול המסחר במניות החברה באופן שתרם לרווחיהם. מכאן שלא ניתן לראות בהם משקיע מן המניין בשוק המניות, שרווחיו הם בעיקרם תוצאה של תנודות "טבעיות" של השוק.



בחזרה לתפריט

**3. קבלת דיבידנד על-ידי חברה מהכנסה שלא חויבה במס, אינה זכאית לפטור ממס חברות
ע"מ 38832-03-15 אורן אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה חולון**

עו"ד אורה וקנין

פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט קירש), עוסק במיסוי דיבידנדים שחולקו לחברת אורן אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ("המערערת" או "החברה האם"), על-ידי חברת הבת שלה מלונות אסטרל בע"מ ("חברת הבת").

חברת הבת יישמה בדוחות הכספיים שלה את מודל "השווי ההוגן" בקשר לנדל"ן להשקעה שבבעלותה. יישום שיטה זו יצרה אצל חברת הבת רווחים במישור החשבונאי ("רווחי שערור") אשר שימשו כדיבידנד שחולק למערערת.

פסק הדין נוגע לשתי חלוקות דיבידנדים אשר חולקו למערערת בשנים 2009 ו-2011. פקיד השומה טען שקבלת דיבידנד מהכנסה שלא חויבה במס אצל החברה המחלקת, אינה זכאית לפטור ממס חברות בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה.

בית המשפט דחה את הערעור וקבע, שבמקרה שכזה, שבו יש פער אצל החברה המחלקת בין הרווח החשבונאי לבין ההכנסה שחויבה במס, והפער הינו מסוג של "חוסר מותנה" אשר השלמת המיסוי בגינו לפי מודל המיסוי הדו-שלבי, תלויה ברצונו ובשליטתו של הנישום, לא יחול סעיף 126(ב) לפקודה ועל כן תחוייב חברת האם במס חברות בגין קבלת הדיבידנד.

ביהמ"ש קבע, שסעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה שנחקק בשנת 2013 (ועל כן אינו רלבנטי לדיבידנדים שבעניינינו), מטפל במיסוי החברה המחלקת בדרך של "מכירה רעיונית", וזה לא מעיד על נכונות טענת המערערת שקודם לחקיקה הנ"ל, סעיף 126(ב) חל על החברה המקבלת ועל כן מקנה לה פטור.

כדי למנוע מצב של כפל מיסוי (בשלב קבלת הדיבידנד ובשלב מכירת הנכס בידי חברת הבת), ביהמ"ש מצווה על פקיד השומה להתאים פתרון למקרה הקונקרטי בעת מכירה עתידית של הנכס הנדון על-ידי חברת הבת, המביא בחשבון את מיסוי הדיבידנדים.

בית המשפט מעיר גם כי מחלוקת דומה, בין צדדים אחרים, נדונה לאחרונה בעניין **קניון דרורים** (ע"מ 44118-10-14, ניתן ביום 8 בינואר 2018), שם נדחה הערעור.

הערות

- (1) מאז חקיקתו של סעיף 100א1 לפקודה בשנת 2013 טרם נקבעו תקנות המגדירות מהן "רווחי שערור" ועל כן הסעיף גם כיום עדיין אינו בתוקף.
- (2) פסיקה זו בעניין אורן אחזקות, כמו גם בעניין קניון דרורים, תואמת את עמדת רשות המסים בעמדה חייבת בדיווח מספר 1/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך.
- (3) להרחבה- ראה **חוזר מסים 35.2018 של משרדנו**.

בחזרה לתפריט

4. סיווגו של יחיד חסר תושבות כתושב ישראל ואופן מיסוים של הכנסות ממשחק הפוקר בידיו
ע"א 476/17 אמית אמישיקשילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

רפי אמית ("המערער"), הינו אזרח ישראל אשר משפחתו מתגוררת בארץ. החל משנת 2002 ועד לשנת 2009, שהה המערער לסירוגין בישראל ובחו"ל, השתתף בתחרויות פוקר רבות בחו"ל, בהן אף הרוויח סכומים נאים. עניינו של פסק הדין נסוב סביב שנת 2007, בה שהה המערער בישראל 30 ימים, לגביה טען פקיד השומה ("המשיב") כי המערער הינו תושב ישראל בשנת המס בהתאם למבחן "מרכז החיים". כמו כן, לעניין סיווג הכנסותיו של המערער מתחרויות הפוקר, טען המשיב כי יש לחייב במס לפי סעי' 2(1) לפקודה כהכנסה מ"משלח יד", החייבת במס שולי.

בית המשפט המחוזי, קיבל את עמדת המשיב וקבע כי המערער אכן היה תושב ישראל בשנת 2007 וכן שהכנסותיו כאמור תסווגנה כהכנסות מ"משלח יד", ולא כהכנסה לפי סעי' 2 לפקודה, כהכנסה מרווחי מהימורים הגרלות או פרסים ומכאן הערעור שלפנינו לבית המשפט העליון.

בערעורו, טען המערער כי בהתאם למבחן "מרכז החיים" הוא אינו נחשב תושב ישראל לצרכי מס בשנת 2007. לחילופין, טען כי גם אם אכן ייחשב כתושב ישראל בשנה זו, הרי שיש לראות בו כ"תושב חוזר" ומשכך הוא זכאי לפטור על הכנסותיו מכוח סעי' 14(א) לפקודה. כטענה חלופית, נטען כי גם אם ייחשב תושב ישראל באותה שנה, הרי שיש לסווג את הכנסותיו כהכנסה מהימורים הגרלות או פרסים ולמסותה בשיעור מס מופחת של 25% (כיום 35%). טענתו זו מבוססת על מספר פסקי דין פליליים שקבעו כי משחק פוקר מהסוג אותו שיחק המערער הינו "משחק אסור" כהגדרתו בסעיף 224 לחוק העונשין היות ותוצאות המשחק תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת.

בית המשפט העליון (מפי השופט הנדל) קבע כי המערער ייחשב תושב ישראל בשנת 2007 וכי הכנסתו ממשחקי הפוקר עלתה כדי "משלח יד" ותחויב בהתאמה בשיעור מס שולי.

בחינת סיווגו של המערער בשנת 2007 כתושב ישראל - על-אף שבהתאם לחזקות הכמותיות הקבועות בפקודה, המערער אינו נחשב תושב ישראל, פנה בית המשפט העליון לבחון את מרכז חייו של המערער באותה השנה. נקבע כי אין מקום להתערב בשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ולהותיר את מסקנתו, בעיקר לאור ההון שהעביר המערער לישראל במהלך השנים, נכסי הנדל"ן שברשותו המצויים בישראל, משפחתו בישראל וימי שהייתו בשנים שקדמו לשנת המס. בעניין התושבות, הוסיף בית המשפט העליון והתייחס לסוגיה העקרונית שכבר עלתה בערכאה דלמטה, האם אכן קיים מצב בו אדם אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. אף שלא נדונה השאלה לגופו של עניין, נקבע כי נכון להוסיף שבשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל, ובכל מקרה אין זה המקרה שלפנינו. עוד נקבע, כי בהתאם לעובדות המקרה דנן, לא ייחשב המערער כ"תושב חוזר" בשנת 2007.

על דברים אלו, הוסיף השופט **מזוז**, שהסכים לדבריו של השופט הנדל, אמירות מרחיקות לכת בכל הקשור לעניין התושבות. לדידו, נקודת המוצא של יחיד שהינו אזרח ותושב ישראל ובמיוחד מי שגדל בה, היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה מחוץ לה פרקי זמן ממושכים. על מנת להסיר מעליו את תושבותו הישראלית, אליבא דמזוז, עליו לבצע "צעדים בעולם המעשה" על מנת להוכיח את כוונתו לנתק כל זיקה לישראל, זאת כגון על-ידי ויתור על אזרחותו, מכירת כל נכסיו בישראל, ועוד.

שהות ארוכה בחו"ל בעת הזו, בה אזרחים רבים לומדים בחו"ל או עובדים שם, אינה מהווה אינדיקציה מספיקה על מנת לבסס את התושבות מחוץ לישראל. כך, גם במקרה דנן, בו המערער נולד וגדל בישראל, בה מצויים בני משפחתו ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער נסע בין מדינות העולם בעודו מחזיק דרכון ישראלי ומקבל ויזה במדינות אלו כתייר ישראלי. הוא לא היכה שורשים במדינה אחרת, לא רכש אזרחות של אף מדינה, לא הוכר באף אחת מהן כתושב לצרכי מס ולא שילם באף מדינה

מס בגין הכנסותיו. מאידך, שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהם בממוצע (רב-שנתי) כ- 5 חודשים בשנה בישראל והעביר כספים אותם השתכר בחו"ל, לישראל.

שאלת סיווג של ההכנסות מתחרויות הפוקר - נקבע כי לא ניתן להקיש בהכרח מהדין הפלילי על דיני המס, שכן תכליות שני הדינים שונות הן אחת מרעותה. כך, בעוד שהדין הפלילי עוסק בהכרה בהתמכרות אפשרית למשחקי הימורים וגורל, דיני המס מכוונים דווקא להכניס לרשת המס הכנסות מקריות מהימורים, הגרלות או פרסים אשר לא בהכרח חויבו במס בעבר.

נקודה נוספת אותה מטעים בית המשפט היא, כי סעיף 2א לפקודה קובע כי הוא אינו בר-תחולה על השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי הוראות הפקודה. לשיטת בית המשפט העליון, המערער אכן השתתף בתחרויות פוקר שעלו לכדי "משלח ידו". כמו כן, אף נדמה כי ההשתתפויות בתחרויות כאמור, על הרווחים הגדולים שנוצרו בהן במהלך השנים, מחזקת את המסקנה כי אין אנו עסקים במשחק שעיקרו מזל.

על דבריו של השופט הנדל, הוסיפה **השופטת וילנר** כהערת אגב, כי במשחק פוקר בודד גדל יחסם של הגורל והמזל על יכולותיו של השחקן, לעומת רצף משחקים בהם תמהיל הגורל והמזל יורד לעומת יכולותיו הטבעיות של השחקן. כך או כך, הטעימה השופטת וילנר כי הנושא טרם לובן עד תום ואלה תיוותרנה לעת מצוא.

הערעור נדחה



בחזרה לתפריט

5. הוצאות המותרות לקלפן (בהיעדר אסמכתאות) בגין השתתפות במשחקי קלפים בחו"ל
ע"מ 45369-02-17 מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

אורי מילר ("המערער"), הינו תושב ישראל ושחקן פוקר מקצועי. בין השנים 2010-2012, שנות המס שבחלוקת, זכה המערער בסכומי כסף משמעותיים במספר טורנירים שהתקיימו מחוץ לישראל, עליהם לא דיווח לפקיד השומה ("המשיב") ולא ניהל ספרים כנדרש. בשנים אלה ובמקביל לזכיותיו, עבד המערער כשכיר ששכרו החודשי עמד על כ-5,000 ש"ח. לאחר הליך כופר כסף אותו שילם המערער עקב אי הגשת דו"חותיו האישיים, הגיש המערער את הדו"חות על הכנסותיו לשנים 2010-2012, במסגרתם דיווח על הכנסותיו מהזכיות במשחקי הפוקר כהכנסות מ"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה, כאשר הוא כולל בדוחות גם את ההוצאות בהן נשא לצורך השתתפות באותן טורנירים: הוצאות טיסה ושהייה, דמי השתתפות ועמלת מממן.

לגבי עמלת המממן, טען המערער, שהשתתפות בחלק מהטורנירים הייתה בחסות "גורמים מממנים" אשר שילמו עבורו את ההוצאות השתתפות בטורניר, כך שבתמורה לקבלת חלקים משמעותיים מסכומי הזכייה שיזכה, יישאו אותם גורמים בעלויות הטיסה, השהייה ודמי ההשתתפות.

המשיב מנגד, לא הכיר בעלויות שנשא המערער, הן מהטעם שהמערער לא עמד בנטל ההוכחה הנדרש על מנת שתותרנה בניכוי ובעיקר מהטעם שהמערער לא ניהל ספריו באופן תקין ולא הציג אסמכתאות לביסוס הוצאותיו. כמו כן, הטיל עליו סנקציות על פי סעיף 121(ב)(2) לפקודה (ביטול שיעורי המס המופחתים על הכנסה מיגיעה אישית) וסעיף 191ב לפקודה.

בית המשפט המחוזי תל אביב (מפי השופט סרוסי) קיבל את הערעור באופן חלקי. נקבע כי חלק מההוצאות אכן תותרנה בניכוי, וכן כי שיעור המס שהוטל על המערער מכוח סעיף 191ב לפקודה יוקטן.

לעניין ההיבט החוקי בהתרת הוצאות ששימשו לפעילות שעשויות לנגוד "תקנת ציבור", קבע בית המשפט כי גביית מס אמת גוברת על פגיעה אפשרית ב"תקנת ציבור".

לעניין אי-התרת הוצאות בהתאם לסעיף 33(ג) לפקודה החל על נישום שלא ניהל ספרים כנדרש, קבעה השופטת כי ההוצאות המפורטות לעיל אינן חוסות תחת הוראות סעיף זה, ועל כן פנתה לבחון כל הוצאה בפני עצמה כמותרת או שאינה מותרת בניכוי.

התרת בניכוי של הוצאות הגורמים המממנים - לגבי הוצאות אלה קבע בית המשפט, כי הוא אמנם מכיר בנוהג של מימון שחקנים בענף הפוקר (בעיקר לאור עדותו של רואה החשבון של המערער ופרסומי תקשורת נוספים שהוצגו בפניו), אך היה על המערער להוכיח כי היה לו חלק באותה פרקטיקה נוהגת וכי בשנות השומה הוא אכן קיבל מימון בתמורה לויתור על חלקים נכבדים מזכיותיו בטורנירים. את זאת, קבע בית המשפט, לא הצליח המערער לעשות. משכך, הוצאות אלה לא הותרו בניכוי.

התרתן של הוצאות טיסה ושהייה - מאחר שלא הותרו למערער הוצאות לגורמים המממנים וכדי להגיע לשומת אמת, יש להתיר לו הוצאות טיסה ושהייה לפי חישוב שהגיש, ולא כפי שקבע המשיב.

התרתן של הוצאות דמי ההשתתפות בטורנירים - בהתאם לקביעתה כי המערער לא מומן על-ידי גורמים מממנים, הוצאות אלה תותרנה באופן שבטורנירים בהם הפסיד המערער יש להתיר את דמי ההשתתפות במלואם. בטורנירים בהם זכה המערער תותר ההוצאה בסכום נמוך יותר שנקבע, על מנת למנוע ניכוי בכפל.

לעניין גובה שיעור המס בהתאם להוראות סעיף 191ב לפקודה, קבע בית המשפט כי לאור העמימות ששררה סביב חובת ניהול ספרים באשר לשחקני פוקר מקצועיים נקבע כי המשיב יקטין ב- 50% את שיעור המס החל לפי הסעיף (הסעיף קובע שיתווסף למס שהוא חייב בו לאותה שנה שבה לא ניהל ספרים מס נוסף של 10% מההכנסה החייבת).

הערה- פסק דין זה ניתן בהתבסס בין היתר גם על פסק דין של ביהמ"ש העליון בע"א 476/17 בעניין **אמית אמשיקשילי** (ראה תקציר לעיל)



בחזרה לתפריט

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

המערערת (עורכת דין בהשכלתה), גברת עינת זליכוב ("המערערת"), הינה אלמנתו של עו"ד אריאל זליכוב ז"ל ("המנוח"). המנוח התחיל את עבודתו כמתמחה במשרד עורכי הדין גורניצקי ושות' ("השותפות") בשנת 1980 והמשיך לעבוד בו כעורך דין שכיר. בשנת 1988 מונה המנוח כשותף בשותפות ומשך נדרש להשקיע סכום כסף כנגד קבלת אחוזים מהזכויות בשותפות ("שיעור השותפות המקורי"). באוקטובר 1995 נערך הסכם השותפות בין ארבעת השותפים הקיימים וביניהם המנוח, ושני שותפים חדשים שהצטרפו. כפי שנראה הסכם זה החליף את הסכם השותפות הקודם. במהלך התקופה שבה היה לשותף, נעשו שינויים בשותפות שכתוצאה מהם השתנה שיעור החזקתו המקורי של המנוח, ונכון למועד פטירתו החזיק המנוח בשיעור גבוה יותר מהזכויות בשותפות ("שיעור השותפות הסופי").

ביום 29 בדצמבר 2009 נפטר המנוח בגיל 54 והותיר אחריו אישה (המערערת) וילדים. המערערת הייתה היורשת היחידה של המנוח, ואין עוררין, כי זכויותיו של המנוח בשותפות לא הועברו אליה, בהתאם להסכם השותפות. בהתאם להוראות הסכם השותפות, מאז הפטירה ובמשך 4 שנים (2010-2013) קיבלה המערערת סכומי כסף באופן שוטף שהצטברו לסך של כ-8 מיליון ש"ח ("התקבולים"). סיווגם ואופן המיסוי של תקבולים אלה הם מושא הערעור.

לטענת המערערת, התקבולים מהווים פנסיה שיש לסווגה כקצבה בהתאם להוראות סעיף 2(5) לפקודת מס הכנסה, שעליה חל פטור חלקי ממס בשיעור 35% (ללא תקרה) לפי סעיף 9ב לפקודה, בעוד שהיתרה תחוייב בשיעור מס מוגבל שאינו עולה על 40% מכוח שילוב הוראות סעיפים 3(ו) ו-125א לפקודה. טענתה החלופית היא שהתקבולים נושאים אופי הוני ויש לסווגם כתמורה ממכירת מוניטין ו/או זכויות בשותפות.

לעומת זאת, פקיד השומה סבור כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה מעסק או משלח-יד (שאינה מיגיעה אישית), תוך התבססות על כך שהתקבולים נגזרו מרווחי השותפות. טענתו החלופית, היא שמדובר בתמורה בעד מכירת זכויות המנוח בשותפות (מכירת המוניטין לא הוכחה).

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט קירש) קבע כי הגם שהתקבולים שולמו למערערת מכוח הוראות הסכם השותפות בלבד (רווחי השותפות שהופקו מעשייה במשלח-יד), אין בכך בכדי להכתיב את סיווג ההכנסה אצל המערערת אשר לא השתתפה באותה פעילות. המערערת הייתה נטולת כל זיקה, בעלות או מעמד ביחס לשותפות המשלמת, פרט לזכותה לקבלת התקבולים ע"פ הסכם השותפות. **משכך נדחתה הטענה העיקרית של פקיד השומה לפיה חל סעיף 2(1) לפקודה.**

בעניין סעיף 3(ו) לפקודה, נקבע, כי אין הצדקה להחילו וזאת מהטעם שהסעיף דן רק במצבים בהם הזכאות להכנסה הייתה כבר מגובשת לפני הפסקת ההתעסקות, ברם החבות במס טרם הבשילה, אך ורק בשל שיטת הדיווח של הנישום לפי בסיס מזומן. בעוד שבהסכם השותפות, זכאותו של השותף הפורש לתשלומים קמה עם הפרישה ובעקבותיה, זכאות זו לא הייתה מגובשת וקיימת עוד קודם. **משכך נדחתה הטענה לזכאות לחישוב המס על היתרה בשיעור מס מוגבל שאינו עולה על 40% מכוח שילוב הוראות סעיפים 3(ו) ו-125א לפקודה** (ראוי להבהיר כי לא הייתה מחלוקת לגבי הרווחים להם היה זכאי המנוח בקשר לפעילות בשנת 2009, עוד במהלך חייו, אשר חולקו רק לאחר מותו).

לעניין סיווג התקבולים כקצבה לפי סעיף 2(5) לפקודה והזכאות לפטור חלקי לפי סעיף 9ב לפקודה, יש לבחון תחילה האם מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(5) לפקודה. הואיל והמונח "קצבה" אינו מוגדר בפקודה, השופט ערך סקירה של תשלומים המכונים "קצבות" במקורות שונים ובספרות המקצועית, ואפיין אותם לפי 6 תכונות (השופט טורח לציין, כי לא מדובר ברשימה סגורה וממצה): (א) מחזוריות ורציפות; (ב) קביעות או יציבות הסכום; (ג) תשלום על פני תקופה ארוכה; (ד) צבירת זכאות; (ה) הפרשה או השתתפות כספית; (ו) ייעוד סוציאלי; משכך, בנסיבות המקרה, התקבולים לא התאפיינו במרבית התכונות האמורות, פרט למחזוריות מסוימת וסיוע כלכלי שהיה בהם עבור המערערת לאחר מות המנוח, קשה להצביע על סממנים נוספים אשר בכוחם להביא למסקנה כי מדובר בתוכנית או הסדר לתשלום קצבה. לכן, המערערת לא עמדה בנטל השכנוע בדבר סיווג התקבולים כקצבה, ואין מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(5) לפקודה. כיוצא מכך, נדחתה גם הטענה לזכאות לפטור חלקי ממס לפי סעיף 9ב לפקודה.

באשר לשאלת האופי ההוני של התקבולים, נקבע, כי יש לראות בהם כתמורה בגין מכירת נכס (זכויות) הנתונה למיסוי לפי חלק ה לפקודה. זאת, משום שמהות ההסדר הוא פדיון של הזכויות בכסף של שותף מפסיק (לרבות שותף נפטר), הענקת תשלום תמורתן וחלוקת הזכויות מחדש בין השותפים הממשיכים.

עוד נקבע כי משלא הוכח קיומו והיקפו של מוניטין נפרד הניתן להעברה, הרי ה"נכס" הנמכר הוא אך ורק חלקו של המנוח בזכויות השותפות ערב פטירתו אשר אינו כולל מוניטין כרכיב מזהה ונפרד (נעיר, שאילו היה מוכח מרכיב מוניטין, שיעור המס בגין מכירתו היה מקנה שיעור מס נמוך יותר).

לצורך חישוב המס, יש לראות את ה"נכס" כמורכב משכבות שונות, כך שעל גבי שכבת הרכישה המקורית התווספו שכבות אחרות של זכויות המסכמות יחד לשיעור השותפות הסופי.

נקבע כי לעניין יום הרכישה לצורך יישום החישוב הליניארי יראו את שיעור השותפות המקורי (77.2% מחלקו של המנוח בזכויות) כנרכש ביום 31 בדצמבר 1988 ואת יתרת שיעור השותפות הסופי (22.8% מחלקו של המנוח בזכויות) כנרכש ביום 30 ביוני 1999 (שהוא בקירוב מועד האמצע שבין מועד הרכישה של שיעור השותפות המקורי לבין מועד הפטירה).

עוד נקבע כי יש להותיר את עיתוי הטלת המס כפי שדווח על-ידי המערערת, כלומר על פני 4 השנים שבהם קיבלה את התקבולים על בסיס מזומן (למרות שהאירוע ההוני היה כבר בשנת 2009), וכי יש לדחות את טענת ההתיישנות שהועלתה מצד המערערת.

לעניין המחיר המקורי (עלות הרכישה) של הזכויות, קבע השופט כי יש להעניק למערערת פרק זמן של 90 ימים ממועד מתן פסק הדין להמצאת אסמכתאות בדבר המחיר המקורי ששולם על-ידי המנוח בגין רכישת הזכויות בשותפות.

הערעור התקבל בחלקו ונדחה בחלקו

בחזרה לתפריט

**7. מיסוי כספי מלגות של פרופסורים ממוסדות מחקר אקדמיים בחו"ל כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה
ע"א 9488/16 פרופסור דוד קרצמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים**

רו"ח ועו"ד גיא בלאו

בית המשפט העליון דן בערעורם של שלושה פרופסורים (שני פרופסורים למשפטים ואחד להיסטוריה) על הכרעת בית המשפט המחוזי בעניינם (השופט דורות). הסוגיה המשפטית בבסיס שלושת הערעורים זהה.

תשתית עובדתית: שלושת המערערים שהו למשך שנה אקדמית (בין 2009-2010) כחוקרים באוניברסיטת ניו יורק, במסגרת שנת שבתון, וקיבלו כספים, כמלגה, מטעם שני מוסדות חדשים שנפתחו באוניברסיטה ("המוסדות") באותה שנה. פרופ' קרמז'ר, פרופ' שרמר ופרופ' בר ("המערערים") קיבלו מלגות בסך כולל של 120 אלפי דולר, 90 אלפי דולר ו-75 אלפי דולר בהתאמה.

עיקר המחלוקת בין המערערים לבין פ"ש ירושלים ("המשיב") נגעה לטענת המערערים כי לצורך חיובם במס על הכנסותיהם מהמלגות כהכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודה, כפי שנקבעו להם בשומות על-ידי המשיב, יש צורך שיהיה מקור בבסיס המס, ומקום בו לא ניתנה עבור המלגות כל תמורה או שירות מצדם של המערערים, הרי שכספים אלו אינם צריכים להיכלל בבסיס ההכנסה החייבת כאמור.

הכרעת הדין בבית המשפט המחוזי: בית המשפט קמא דחה את טענת המערערים וקבע כי הכספים שקיבלו מהמוסדות מהווים הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, ועל כן חייבים במס. קביעתו התבססה על המסקנה לפיה כן ניתנה תמורה מצד המערערים למוסדות, באופן השולל את הטענה שמדובר במעין "מלגות הצטיינות" פטורות ממס בהתאם להוראות סעיף 9(29) לפקודה. בקביעתו, בית המשפט נותן את דעתו כי גם בהיעדר חוזה משפטי מחייב בין המוסדות למערערים, הרי שהיו ציפיות שהוכחו מצד המוסדות מהמערערים, כגון: ליצירת תוצר ממשי בסיום שנת המחקר; להשתתפות בחיים האינטלקטואליים של המוסדות; ושלא ליטול מחויבויות נוספות בזמן שהותם של המערערים בניו יורק. על קביעתו זו של בית המשפט המחוזי הגישו המערערים את ערעוריהם לבית המשפט העליון.

הכרעת הדין בבית המשפט העליון בדעת רוב: בפסיקתו, בית המשפט העליון סוקר בהרחבה תוך קיום דיון ובחינת דין משווה לסוגיות שבבסיס המחלוקת. בסקירתו דן בית המשפט העליון בסוגיות כגון מהי הכנסה; מטרת סעיף 2(10); משמעותה של תורת המקור; ומיסוי מלגות וסעיף 9(29) לפקודה.

דעת הרוב של בית המשפט העליון (השופטים הנדל וקרא) מאמצת באופן מלא את קביעתו של בית המשפט המחוזי שהמדובר אפוא בכספים שהשתלמו למערערים מהמוסדות וניתנו להם במסגרת משלח ידם כחוקרים באקדמיה, ועל כן מהווים הכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודה.

בפסיקתו מציין בית המשפט שקביעתו זו תואמת את בסיס מס ההכנסה הרחב הקיים בישראל ושבמקרה דנן המדובר הוא בהכנסה שהתקבלה מהעץ שגידלו וטיפחו המערערים במשך שנים - מומחיותם המחקרית והמוניטין האקדמי שלהם. עוד מדגיש בית המשפט כי אף אם המסקנה הייתה שהכספים לא הופקו במסגרת משלח ידם של המערערים הרי שעדיין היה מדובר בהכנסה חייבת לפי סעיף 2(10).

על פי השופט הנדל, שני מבחנים מסייעים במתן התשובה לשאלה האם הכספים נכללים בבסיס המס כהכנסה ממשלח יד: **מבחן הזמן** (הכספים שקיבלו המערערים ניתנו כצופי פני עתיד בגין הסכמתם לשהות במוסדות ולעריכת מחקר בתחומם, ולא כפרס על פועלם בעבר; **מבחן התמורה** (התמורה שנתנו המערערים התבטאה בבלעדיות, תוצר, מעורבות בחיים האינטלקטואלים של המוסדות ותרומה למוניטין שלהם).

השופט קרא הוסיף, שהתמורה שהעניקו המערערים אינה צריכה להתבטא בהסכמים משפטיים כדי להבטיח את קיום הציפייה של המוסדות לקבלת תמורה, שהרי מערכת יחסים מעין זו מוכתבת על-ידי קוד התנהגות אתי- ערכי.

השופט אלרון בדעת מיעוט, קבע כי משלא ניתנה תמורה בגין המלגות, לא ניתן לקבוע כי המלגות מהוות הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה. כמו כן, אין במקרה זה הכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה, שכן הכנסה לפי מקור זה אינה יכולה לכלול הכנסה נטולת סממנים עסקיים (וכך המקרה שלפנינו לדעת השופט אלרון), אחרת אין כל משמעות לשיוך הכנסה לפי "תורת המקור" להכנסות וכל תקבול ייחשב להכנסה החייבת במס.

הערה- המערערים הגישו בקשה לדיון נוסף בפני בית המשפט העליון.



בחזרה לתפריט

8. תקבול לכאורה בשל פיצוי בגין עוגמת נפש סווג כהכנסה חייבת במס מלא, אישור ניכוי במקור אינו מחייב את פקיד השומה בקביעת ההכנסה הסופית ע"מ 53681-12-16 משה שחף נ' פקיד שומה גוש דן

רו"ח ועו"ד נועה חננאל צינמן

עובדות המקרה – משה שחף ("המערער") עבד אצל הנתבעים, קרנות הון סיכון, הן כשכיר והן כיועץ עצמאי. המערער הגיש שני כתבי תביעה: תביעה אחת הוגשה על-ידי המערער לבית הדין לעבודה במעמדו כעובד של הקרנות, במסגרתה תבע סכום של כ-850 אלף דולר, בגין דמי הצלחה ודמי ניהול מהקרנות, וכן בגין שכר עבודה ותשלומים נלווים. סך הכל, כ-1.5 מיליון דולר. תביעה שנייה הוגשה לבית משפט השלום במעמדו כנותן שירותי ייעוץ לקרנות. במסגרת זו תבע המערער סכום של כחצי מיליון דולר בגין זכאותו לדמי הצלחה וחלוקת רווחים מהקרנות.

התביעות הופנו להליך גישור שצלח. מתוך הסכום הכולל בסך 1,150 אלף דולר שסוכם כפשרה, 500 אלף דולר הוגדרו בגין עגמת נפש, שלגביהם טען המערער שהינם פטורים ממס ובגין יתרת הסכום דיווח כפיצוי על ויתור על זכאותו למניות וכוונתו על דמי הצלחה שחייבים במס בשיעור 20%. המשיב (פקיד השומה) טען כי כל הסכום מהווה הכנסה פירותית החייבת בשיעור מס שולי, למעט לעניין שיעור המס המוטב החל על הכנסה מסוג "דמי הצלחה".

דין והכרעה בפני בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט סרוסי)

פיצוי בגין עגמת נפש - בית המשפט קבע כי עיון בהסכם הפשרה מלמד כי הוא נחתם בעקבות התביעות המשפטיות שהגיש המערער והוא נועד לסיים את כלל המחלוקות בין הצדדים. משכך, הסכם הפשרה ניתן בגין העילות והסעדים שפורטו בכתבי התביעה, שלא כללו סעד בגין נזק של עוגמת נפש. המערער הסתמך על העובדה שהסכם הפשרה קיבל תוקף של פסק דין בשתי ערכאות שיפוטיות כדי לתמוך בטענת סיווג התשלום. טענה זאת אין לקבל: "לאור זאת, אין ללמוד ממתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה שנוסח על-ידי הצדדים כי בתי המשפט הכריעו בשאלת סיווגו הנכון של הפיצוי ובשאלת היקפו". ביהמ"ש קבע כי לאור זאת שהמערער לא טען ולא הוכיח כי הנזק נגרם ממערכת יחסים מקבילה המנותקת מיחסי עבודה ויחסי נותן שירותים-לקוח, יחול הכלל לפיו כל פיצוי שמקורו ביחסי העבודה וביחסים עסקיים, ילבש כעיקרון אופי של הכנסת עבודה או הכנסה מעסק, אלא אם יוכח אחרת, "דין הפיצוי כדין הפרצה". המערער לא הוכיח כי הנזק של עוגמת נפש נובע ממערכת יחסים עצמאית ונפרדת שאינה מערכת היחסים מושא הסכמי ההתקשרויות בינו לבין הנתבעים.

פיצוי בגין תביעה במוניטין - במסגרת הערעור, המערער טען לראשונה כי עוגמת הנפש נגרמה בשל פגיעה במוניטין העסקי שלו ובשמו הטוב. בית המשפט קבע כי הכנסה זו יכולה להיות מסווגת הן כרווח הון והן כהכנסת עבודה. החרגת פיצוי בגין עגמת נפש מתחולת פקודת מס הכנסה עשויה להיות נכונה במקרים בהם יוכח כי הפיצוי ניתן בגין "נזק אישי" שאינו קשור למקום עבודה (כדוגמת פיצוי שניתן לעובד בגין הטרדה מינית). המערער טען כי הפיצוי נכנס תחת סעיף 9(7) לפקודה המעניק פטור ממס ל"כל סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה". בית המשפט קבע כי פיצוי בגין עוגמת נפש אינו פיצוי בשל "נזקי גוף" ומשכך אינו יכול להיכנס לתחולת סעיף 9(7).

פיצוי בגין וויתור על דמי הצלחה או ויתור על מניות או ויתור על זכות תביעה - המערער הציג את הפיצוי בסכום של 650,000 דולר כהכנסה הונית החייבת בשיעור מס מוטב של 20%. זאת משום שלטענתו, חלק מהסכום שהתקבל הינו בגין ויתור על מניות חברת הניהול וחלקו האחר בגין ויתור על דמי הצלחה, דמי ניהול ושאר רווחים. יובהר כי המערער לא תבע פיצוי בגין "וויתור על מניות" או בגין "וויתור על דמי הצלחה" במסגרת כתבי התביעה. גם אם המערער היה זכאי לקבל מניות מהנתבעים, נסיבות קבלתן יכריעו לעניין סיווג הפיצוי שנתקבל. קרי, כיוון שהתקבלו בגין יחסי עבודה הפיצוי מהווה יחסי עבודה. לעניין הפיצוי בגין "וויתור על זכות התביעה", לא ניתן לומר שכל ויתור על זכות הופך עסקה להונית, כאשר היא פירוטית במהותה.

טענה בדבר אישור על ניכוי מס במקור - המערער טען כי יש לראות באישור ניכוי מס במקור שקיבל מהמשיב בשיעור של 20% כשומה סופית או חלקית המחייבת את המשיב. ביהמ"ש קבע כי שיעור המס הנקבע לניכוי במקור אינו משקף עמדה סופית של פקיד השומה והוא כפוף לבחינה לאחר שיהיו בפניו הנתונים המלאים.

טענת המערער בעניין מלאכותיות - המערער טען כי המשיב עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה ולכן נטל הראייה היה עליו. ואולם נקבע, שהמשיב לא נזקק לעשות שימוש בסמכותו השירותית לפי סעיף 86, אלא סיווג מחדש את התשלומים על פי הסכם הפרשה, משום שלא קיבל את ההגדרות המשפטיות שנתנו להם הצדדים.

טענה בדבר כפל מס - המערער טען כי גביית המס בגין הפיצוי תוך תיאום ההוצאה בשומת המס שיצאה למשלמת הפיצוי, עולה לכדי כפל מס. נקבע שלא חייבת להיות סימטריה בין הגורם המשלם לגורם המקבל ושבמקרה דנן הערעור הוא בשומת המס של המערער ולא בשומת המס של המשלם.

סוף דבר - הערעור נדחה למעט עניין אחד: השופטת קבעה כי סכום של כ-210 אלף דולר אשר מופיע בשומה בצו כ"דמי ניהול" יסווג כ"דמי הצלחה", באופן שיקטין את שיעור המס החל עליו ל-20%.



בחזרה לתפריט

9. משיכת הערעור לביהמ"ש העליון - לא ניתן לדרוש הוצאות כיבוד מחוץ למקום העסק
עמ"מ 10075/16 חברת מהילי בע"מ נ' רשות המסים

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ מלכא

חברת מהילי בע"מ ("החברה") הגישה בקשה לאישור תובענה כייצוגית, שעניינה התרת ניכוי הוצאות כיבוד של הנישום שהוצאו לא במקום העיסוק שלו. לטענת מנכ"ל החברה, לצורך פעילות השיווק של החברה וקידום עסקיה, מתקיימות על-ידו או על-ידי קבלני משנה מטעמו, פגישות עסקיות עם לקוחות פוטנציאליים, שלעתים נערכות בבתי קפה בהם מתכבד המנכ"ל ו/או מי מטעמו וכן הלקוח עמו מתקיימת הפגישה ב"קפה ומאפה". החברה ניסתה לקבל ללא הצלחה את אישורו מראש של פקיד השומה לניכוי הוצאות אלה.

ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבימ"ש לעניינים מנהליים (השופט בורנשטיין) דחה את הבקשה לאישור התובענה כייצוגית, וקבע כי אין להתיר בניכוי הוצאות כיבוד שאינן עומדות בתנאים, בסייגים ובמגבלות הקבועים בתקנה 2(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 ("התקנות"), כמפורט להלן: ראשית, הניכוי בגין הוצאות הכיבוד יהיה אך ורק בגובה 80% מההוצאות; שנית, שיהיו אלו הוצאות לכיבוד קל ולא כיבוד מסוג אחר כמפורט בסעיף; שלישית, נדרש שתהיינה אלה הוצאות כיבוד במקום העיסוק ולא מחוץ למקום העיסוק.

הוצאות כיבוד שלא במקום העסק - אינן מותרות בניכוי, כיוון שהמדובר בהוצאות שמטבען "מעורבות", קרי - כרוך בהן הן מרכיב פרטי והן מרכיב עסקי, ומטעם זה עלה הצורך בהגבלת ניכוי, באמצעות תקנה 2(1) לתקנות. זאת, משום שהאפשרות להכליל הוצאות פרטיות על-ידי מנהל או עובד של עסק בזמן שהותו מחוץ למקום העיסוק, בהיעדר פיקוח, גבוהה משמעותית מאפשרות שכזו במקום העיסוק.

עוד קבע ביהמ"ש המחוזי, כי אין לקבל את טענת החברה כי יש לראות בבתי הקפה כחלק ממקום העיסוק בשל קיומן של פגישות עסקיות תדירות בהן. לא ניתן לראות בבית קפה מזדמן, אף אם מזדמנים אליו לעיתים קרובות, כ"מקום עיסוק" במשמעות תקנות ניכוי הוצאות מסוימות. התקנה מתייחסת למקום שבו הנישום מנהל דרך קבע את עיסוקו.

על פסיקת ביהמ"ש המחוזי הגישה החברה ערעור לביהמ"ש העליון בשבתו כבימ"ש לערעורים בעניינים מנהליים. בהמלצת ביהמ"ש, חזרה בה המערערת מערעורה.



בחזרה לתפריט

10. דחיית בקשה לסעד הצהרתי לפיו חשבונית המוצגת בגין מרכיב "שירותי משרד" על-ידי בית קפה תוכר כהוצאה לצרכי מס וכמס תשומות הניתן לניכוי לצרכי מע"מ

ה"פ 5523-11-18 משרד בקפה ח.א.ד.ל בע"מ נ' רשות המסים

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ מלכא

משרד בקפה ח.א.ד.ל בע"מ ("החברה") הקימה מיזם שנועד לספק מענה לבעלי עסקים שאין בבעלותם משרד, והנאלצים להיפגש עם לקוחותיהם בבתי קפה. מקובל לטעון כי ההוצאה הגלומה בחשבונית שמספק בית הקפה לבעלי עסקים אלו, אינה ניתנת לניכוי כהוצאה לפי הפקודה והתשומות הגלומות בה אינן מותרות בניכוי לפי חוק מע"מ, מאחר והוצאה זו מערבת רכיב פרטי ועסקי שאינם ניתנים להבחנה ולהפרדה. לדעת חברת משרד בקפה, תוצאה זו אינה ראויה, שכן אינה מכירה ברכיב ההוצאה העסקית האמיתית בה נשא בעל עסק שאין ברשותו משרד והנאלץ להיפגש עם לקוחותיו בבתי קפה.

לפתרון בעיה זו הקימה החברה מיזם: החברה התקשרה בהסכמים עם בעלי עסקים שאין ברשותם משרד ("הלקוחות") ועם בתי קפה, לפיהם החברה מהווה "מתווך" בין בתי הקפה ללקוחות. אפליקציה שפיתחה החברה, מאפשרת להירשם ולטעון את האפליקציה בכסף. בדרך זו, כאשר מגיע לקוח לבית הקפה ומופעלת האפליקציה, הרי שמכוח הסכמי ההתקשרות בין שלושת הצדדים מתבצעת העסקה הבאה: החברה באמצעות האפליקציה משלמת לבית הקפה עבור השירותים שהוא העניק ללקוח; החברה מוציאה ללקוח שתי חשבוניות מס: האחת בסך של כ-60% מהתשלום לבית הקפה - חשבונית זו מוגדרת כתמורה בעד שירותי משרד; חשבונית שניה בסך של כ-40% מהתשלום לבית הקפה - חשבונית זו מוגדרת כתמורה בעד המזון והמשקאות שצרך הלקוח. לטענת החברה, ההוצאה שבחשבונית הראשונה מותרת בניכוי לצרכי מס הכנסה ובניכוי מס תשומות לעניין מע"מ, ואילו ההוצאה שאינה מותרת בניכוי גלומה בחשבונית השנייה בלבד. בכך, לטענתה, מושג תשלום מס אמת, שכן בדרך זו יוכלו בעלי עסק ללא משרד לנכות הוצאות עסקיות בהן הם נדרשים לשאת כחלק מפעילותם העסקית. החלוקה היחסית הנ"ל מבוססת על חו"ד כלכלית שנערכה עבור החברה.

במסגרת המרצת הפתיחה שהגישה החברה, התבקש **בית המשפט המחוזי מרכז-לוד** לתת סעד הצהרתי לפיו הוצאה הגלומה בחשבוניות לעיל, מותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה, וכי מס התשומות הגלום בחשבוניות אלה מותר בניכוי בהתאם לחוק מע"מ.

בתחילת החלטתו, מציין ביהמ"ש (השופט גורמן) את חשיבות הסוגיה: הכרה במלוא הוצאות ניהול העסק שיש לבעלי עסקים שאין ברשותם משרד. בעידן המודרני וכתוצאה משינויים טכנולוגיים, יש כיום יותר בעלי עסקים מסוג זה משבעבר, וראוי, עד כמה שניתן, כי מערכת המס תנסה לעצב את דיניה באופן המכיר במלוא ההוצאות האמיתיות שהיו לנישומים אלה.

ואולם, ביהמ"ש קובע כי בהתאם להלכה, מחלוקות בענייני מסים צריכות להתברר במסגרת הליכי השומה שנקבעו בדיני המס. אין מדובר רק בעניין פורמלי, אלא בפרוצדורה המבטיחה יעילות וצדק. במקרה דנן, המרצת הפתיחה הוגשה קודם שנערכו הליכי שומה של ממש, ודי בכך בכדי לסלק את הבקשה על הסף. ואולם, ביהמ"ש מוסיף ומנמק החלטתו בכך שבין הצדדים לבקשה נעדרת יריבות - בעוד הבקשה הוגשה על-ידי החברה, תוצאת המס המקווה תחול על לקוחותיה. בכך יש סטייה מדיני המס, שכן הדיון המשפטי חייב להיערך בין שני הצדדים לו, ולא עם צד שלישי אשר לא לו תוצא השומה. זאת, ע"מ להבטיח כי למי שיש את האינטרס האישי הרלוונטי הנוגע לתשלום המס תינתן האפשרות לשטוח בעצמו את טענותיו, ועל מנת לוודא שהדיון אינו תאורטי גרידא, כאשר בחינה ראויה יכולה להתבצע רק בהקשר של נסיבות מקרה ממשי.

ראו גם את [הנחיית רשות המסים בעניין מיום 15.11.2018](#) בחלק החוזרים בחוברת זו, שפורסמה קודם להחלטת בית המשפט בעניין חברת משרד בקפה.

11. משיכת ערעור לביהמ"ש העליון בעניין החלת הנוסחה הלינארית גם בחישוב רווח הון, החל מיום רכישת המניות ולא מיום תחילת הפעילות
ע"א 8251/16 גל בלינקיס ואח' נ' פקיד שומה ת"א

רו"ח ועו"ד דני גבאי

בהחלטת בית המשפט העליון נאמר: "בהמלצתנו ולאחר שמיעת הערותינו הודיע בא המערערים לאחר שנועץ במרשיו כי הם אינם עומדים על הערעור".

להלן, נזכיר את הפסיקה של בית המשפט המחוזי בת"א (ע"מ 1301/08) של השופט אלטוביה:

עובדות המקרה: המערערים הקימו את חברת אי.אם.פי.אם ("החברה") בשנת 1999. לימים החברה הפסיקה את פעילותה והחלה בהפעלת רשת המרכולים "AM-PM". בשנת 2007 המערערים השלימו עסקת מכירה של החברה ודיווחו על רווח הון בהתאם. כל שוויה של החברה במועד מכירתה נגזר משווי הפעילות המצוי בה כרשת מרכולים ולא היה בה כל הון ו/או נכס מהותי אחר. כמו כן, כל רווח ההון שנבע למערערים ממכירת המניות מקורו בפעילות רשת המרכולים, כאשר החברה החלה את פעילותה בתחום זה, לכל המוקדם, בחודש נובמבר 2001. חלק הארי (מעל 80%) של הגידול בשווי החברה ובשווי פעילותה אירע לאחר שנת המס 2002, שבסופה הפעילה החברה רק 3 מרכולים.

השאלות שבמחלוקת הן: (א) האם וכיצד יש להחיל את **הלכת פוליטי (ע"א 8569/06)** ולמסות את רווח ההון שנוצר לפי "הנוסחה הלינארית"; (ב) ככל שייקבע שיש להחיל את הלכת פוליטי, מהו אופן יישומה הנכון של "הנוסחה הלינארית" במקרה זה: האם החל מיום רכישת המניות או רק החל מהיום בו התחילה הפעילות של החברה, כטענת המערערים?

החלטת בית המשפט המחוזי: בפרשת פוליטי נידונה השאלה, האם ניתן לסטות מן הנוסחה הלינארית בחישוב שבח מקרקעין, שעה שהנישום יכול להוכיח את מועד צמיחת השבח בפועל. בית המשפט העליון השיב לשאלה זו בשלילה. יש להקיש מהלכת פוליטי לחישוב רווח הון בכלל ולמקרה דנן בפרט, שכן אין הבדל מהותי בין הון לשבח. אף לעניין רווח הון קבעה הפקודה בסעיפים 88 ו-91 נוסחה לינארית ואין נקודת אחיזה לשונית לסתירתה.

עוד נקבע, כי לא ניתן לראות באופן מהותי במונח "יום הרכישה" כיום שבו התחיל להיצבר רווח ההון- היום בו החלה פעילות המרכולים. דיני החברות קובעים כי הנכס שנמכר הוא מניות החברה אשר הוקמה בשנת 1999. דיני המס יונקים מן הדין הכללי. אין מקום לסטייה במקרה דנן מן הדין הכללי אף לאור תכלית דיני המס, וכמתחייב, בין היתר, מעיקרון המימוש. החישוב הלינארי הוא טכניקה לקביעת שיעור המס ביום המימוש, הרווח צומח ביום המימוש, ושינוי בשווי הנכס לאורך תקופת אחזקתו איננו רלוונטי. לפיכך, "יום הרכישה" לצורך חישוב הנוסחה הלינארית הוא יום רכישת המניות. על כן, הערעור נדחה על-ידי ביהמ"ש המחוזי ומכאן הוגש הערעור לביהמ"ש העליון.

בחזרה לתפריט

12. מכירת אג"ח נסחר של חברת אם על-ידי חברת הבת, אינה יכולה להיחשב כאירוע מס של חברת האם
ע"מ 1742-09-13 חכ"ל בניה ופיקוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

רו"ח (משפטנית) אלה כהן

עובדות: חברה כלכלית ירושלים בע"מ ("חברת האם") עומדת בראש קבוצת "כלכלית ירושלים" ועוסקת בענף הנדל"ן והבנייה. מניותיה ואגרות חוב שהונפקו על-ידיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב. המערערת הינה חברה פרטית בבעלות מלאה של חברת האם ובבעלותה נכס מסחרי בכפר סבא, הנבנה באמצעות משאבי חברת האם, לנוכח העובדה כי למערערת לא היו משאבים משל עצמה.

במהלך חודש נובמבר 2008 רכשה המערערת כמויות רבות של איגרות חוב של חברת האם במחירים נמוכים ומכרה אותם בפרקי זמן שונים כאשר מחיריהן התאוששו, ברווח כולל של כ-70 מיליון ש"ח ("ההכנסות"). פרט לרכישות המערערת, חברת האם גרמה לרכישות נוספות של איגרות חוב באמצעות גופים נוספים בהם החזיקה ואף על-ידיה במישרין.

ב-20 באוקטובר 2010 נחתם בין המערערת לחברת האם הסכם שירותים ("ההסכם") ולפיו רכישות איגרות החוב מהוות הלוואה משתתפת ברווחים בתנאי none recourse אשר מקנות למערערת עמלה בגובה 0.5% מעלות רכישת ניירות הערך.

טענות המערערת: יש לייחס לחברת האם את הרווח לצורכי מס ממכירת איגרות החוב ולכן יש לקזז כנגדו את הפסדיה המועברים של חברת האם לצורכי מס.

רכישת איגרות החוב של החברה האם על-ידי המערערת לא נבע מתכנון מס, אלא היווה פתרון טכני לבעיה הנובעת מכך שרכישת איגרות חוב סחירות על-ידי המנפיקה, דינן להימחק מהמסחר בבורסה, מה שעלול להקשות על גיוס כספים עתידי הן מבחינת עלויות והן מבחינת זמנים (שכן, תידרש להנפקה חדשה). האחראית הבלעדית לביצוע פעולות הרכישה והמכירה, לרבות הזכויות הנובעות מהן הייתה חברת האם. לאור ההסכם שנחתם בין החברות, המערערת שימשה למעשה "ברוקר" עבור האם ולכן זכאית אך ורק לעמלה צנועה בגין מאמציה.

לאור קבלת הצהרת האם על-ידי פקיד שומה ירושלים 1, לפיה ההכנסות שייכות לחברה האם, הוצאת שומה נוספת על-ידי פקיד שומה למפעלים גדולים תהווה כפל מס. חברות בנות נוספות של האם פעלו בתחום איגרות החוב באופן דומה ולגביהן לא ערכו שומה דומה.

טענות המשיב: לאור העובדה כי מבחינה קניינית, המערערת היא שרכשה ומכרה את איגרות החוב ובנוסף רשמה אותן במאזניה, יש לשייך את הרווחים לצורכי מס למערערת ולא לחברת האם.

ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט קירש): ביהמ"ש דחה את הערעור וקבע כי אין הצדקה לייחס את הרווחים שנוצרו מהרכישות והמכירות של איגרות החוב לחברה האם ולדלג על חלקה של המערערת בתכנית רכישת האיגרות ממספר סיבות כמפורט להלן:

(1) המערערת קיבלה גב ניהולי, ארגוני ומימוני מהחברה האם, אשר בלעדיו לא הייתה מסוגלת להוציא לפועל את כלל פעילותה העסקית ולמרות זאת השיוך לחברת האם התבקש אך ורק בנושא איגרות החוב.

- (2) מבחינה כלכלית קיים שוני מהותי בין רכישת איגרות החוב על-ידי חברת האם והמערערת, שכן רכישה באמצעות המערערת יוצרת שילוב של סיכוי לרווח (בלתי מוגבל) עם סיכון להפסד (עד גובה הסכום ששולם), ואילו על-ידי רכישה באמצעות חברת האם נוצר חיסכון בסכום קבוע וידוע.
- (3) אין לראות במערערת כבורקר עבור חברת האם, הן לאור יישום עקרונות מחירי העברה והן לאור מחדלה של המערערת לבקש אישור בנושא מרשויות המס.
- (4) אין בהסכם השומה של חברת האם כדי להקים השתק או מניעות כלפי המשיב (פקיד השומה של המערערת), שכן המשיב בחן את הנושא לעומק.
- (5) אין להתחשב בעובדה שלא נקבעה שומה דומה לחברות בנות אחרות, משום שאין בערעור טענה של הסתמכות והמערערת לא פעלה על סמך זה.



13. תקבולי ביטוח חיים בשל פטירת ערב להלוואה שנטלה חברה לצורך רכישת נכס הוני, יהוו הכנסה הונית בידיה
ע"א 7957/13 מדרך עוז בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב

רו"ח ועו"ד יהושע אזרד

המערערת הינה חברת בית כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, שנטלה מהבנק הלוואת משכנתא לשם רכישת נכס מקרקעין. במסגרת המשכנתא ועפ"י דרישת הבנק נעשה ביטוח חיים לבנה של בעלת המניות של המערערת, הערב לתשלום ההלוואה. לאחר כארבע שנים הבן נפטר ותקבולי הביטוח הועברו לבנק, המוטב בפוליסה, לכיסוי יתרת ההלוואה.

פקיד השומה טען כי יש לראות בתקבולי הביטוח שנתקבלו כהכנסה פירותית לפי סעיף 7(2) או 10(2) לפקודה ולחילופין טען כי מדובר בהכנסה הונית לפי סעיף 88 לפקודה.

מנגד, טענה המערערת כי מדובר בהכנסה פטורה לפי סעיף 19(9) או סעיף 9(7) לפקודה, הקובעים פטור ממס בגין הכנסה המתקבלת בידי אדם כתוצאה ממימוש פוליסת ביטוח של "קרוב" או על סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה, בהתאמה. כמו כן, טענה המערערת, כי מימוש פוליסת החיים וסילוק המשכנתא אינם מהווים אירוע מס וכי הנפקות היחידה לצרכי מס הינה לגבי הפחתת עלות ההשקעה במבנה בגובה תקבולי הביטוח שהועברו לבנק וזאת בהתאם לסעיף 21(ב) לפקודה הקובע כי במידה ונישום קיבל מענק, או שנמחל או שומט חוב שמקורו בהלוואה לרכישת נכס, יירשם "המחיר המקורי" של הנכס בהתאם להוצאה אשר הוצאה בעת רכישתו, בניכוי המענק, או החוב שנמחל, או שומט.

בית המשפט המחוזי (השופט אטדגי) קבע כי תשלום תקבולי הביטוח לבנק מהווה בידי המערערת הכנסה הונית החייבת במס רווח הון ועל כך הגישה החברה ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון (מפי השופט מלצר) דחה את הערעור והשאיר את פסיקת בית המשפט המחוזי על כנה, לפיה יש לראות בתשלום תקבולי הביטוח לבנק כהכנסה הונית בידי המערערת. בית המשפט נימק את פסיקתו בכך שתקבולי הביטוח אינם בגדר "חוב שנמחל" עפ"י סעיף 21(ב) לפקודה. כמו כן, מכיוון שפקיד השומה לא הוכיח כי הוצאות תשלום פרמיית הביטוח הינן בגדר הוצאות המותרות בניכוי לפיכך, תקבולי הביטוח אינם מהווים הכנסה פירותית בידי המערערת.

בנוסף, לאור אופי הפעילות העסקית של המערערת, העוסקת בהשכרת מבנים אשר בבעלותה, ובהתחשב ברקע בגינו נרכשה פוליסת הביטוח, לשם רכישת נכס הוני, פסק בית המשפט כי מדובר בהכנסה הונית. שכן, סעיף 88 לפקודה מגדיר "נכס" בין היתר כ"כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות" וניתן לראות בזכות לתקבולי הביטוח כנכס בשל היותה "זכות ראויה". לפיכך, העברת ה"נכס" מחברת הביטוח אל הבנק מהווה "מכירה". אשר על כן, יש לראות בהפרש שבין תקבולי הביטוח לבין הפרמיה ששולמה על-ידי המערערת כרווח הון החייב במס.

בנוגע לטענת החברה לפטור לפי סעיף 19(9) או 9(7), דחה בית המשפט את טענת המערערת תוך שהוא מנמק כי הפטור הקבוע בסעיף 19(9) לפקודה מתייחס למימוש פוליסת חיים של "קרוב" ובמקרה בו עסקינן המערערת אינה בבחינת קרוב של הערב המנוח והפטור הקבוע בסעיף 9(7) לפקודה מתייחס בד"כ לפיצוי הנושא אופי זיקי, בו משולמים פיצויים לניזוק או שאיריו בגין נזק שנגרם להם, בשונה מהמקרה שלפנינו.

סוף דבר, בית המשפט דחה את הערעור ופסק כי כאשר הזכות הביטוחית נועדה לבטח נכסים הוניים של הנהנה, ניתן לראות בתקבולי ביטוח חיים שנתקבלו עקב מותו של אדם אשר איננו בגדר "קרוב" לנהנה מאותם הכספים, כהכנסה הונית החייבת במס רווח הון.

בחזרה לתפריט

14. דחיית ערעור בגין אופן זקיפת שווי שימוש רכב, חיוב בשווי ריבית לפי סעיף 3(ט) ע"א 7891/17 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

עו"ד רו"ח טל פליגלר

בית המשפט העליון מאמץ את פסק דינו של בית המשפט המחוזי מכוח תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. התקנה קובעת כי בית המשפט שהחליט לדחות ערעור רשאי לכלול בפסק דינו רק את קביעתו בדבר דחיית הערעור, ובלבד שלדעתו מתקיימים כל אלה לגבי ההחלטה שעליה מערערים:

- (1) אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בה;
- (2) הממצאים שנקבעו בה תומכים במסקנה המשפטית;
- (3) אין לגלות בה טעות שבחוק.

עוד נקבע, שפקיד השומה ישקול לבחון שוב את שיעור הקנסות שהושת על המערערים ואת האפשרות להפחתתם, ומבלי שהדבר יתפרש כהתחייבות מצידו.

להלן, נזכיר את הפסיקה של בית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ 15-01-958), השופטת וינשטיין:
פסה"ד עסק בשומות ניכויים שהוציא המשיב למערערת - חברה המפעילה מעון לבעלי צרכים מיוחדים, ביחס לשתי מחלוקות - זקיפת שווי שימוש ברכב והלוואות מוטבות שנתנה המערערת לעובדים, בעלי שליטה וחברות שונות אשר לא חויבו בריבית 3(ט) לפקודה.

זקיפת שווי שימוש ברכב

המשיב קבע כי למעט רכב אחד אשר מהווה "רכב מאגר", שאר הרכבים הוצמדו לשימושם של עובדי ומנהלי המערערת ולא נזקף לעובדים שווי שימוש בהתאם לקבוע בתקנות מ"ה. במקום זאת, המערערת זקפה שווי שימוש ברכב באופן חלקי ובגין ההפרש הוציאה חשבוניות לבעלי מניות ומנהלים. חשבוניות אלו דווחו לרשויות המס ושולם מע"מ בגיןן.
המערערת טענה כי היה מקום לקבל את אופן התנהלותה והיה נדרש להתחשב במאפייני העסקה המיוחדים אצלה בכל הקשור לזקיפת השווי בגין הרכבים.

השופטת דחתה את כל טענות המערערת בסוגייה זו וקבעה כי המערערת לא עמדה בנטל הראיה המונח על כתפיה להוכיח את טענתה כי הרכבים שבמחלוקת אכן מהווים "רכב תפעולי". כמו כן לא המציאה המערערת הוכחות לקיומם של נוהלי עבודה מסודרים וברורים ביחס לרכבים ולא נוהל רישום מסודר של הרכבים. עוד קבעה, כי ככל שמדובר בהכנסה של עובד שאינה במזומן, בהכרח "מגולם" המס החל על העובד במובן זה שהמס משולם או מנוכה מתוך הכנסתו האחרת שעליה כבר שילם את המס החל ביחס אליה.

לגבי טענת המערערת כי חייבה בהפרשים בגין שווי שימוש ברכב את העובדים באמצעות חשבוניות, כך שהיה על המשיב להפחית את סכומים אלו מהשומה, נקבע כי תשלום המס בגין ההטבה שקיבלו העובדים צריך להיעשות בדרך הקבועה בדין וכי המערערת לא רשאית להחליט כי זקיפת שווי הרכב תבוצע בדרכים אחרות מאלו שנקבעו בפקודה ובתקנות.

חייב בשווי ריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה

המחלוקת השנייה הייתה בנושא הלוואות שנתנה המערערת לצדדים קשורים (לבעלי מניותיה, עובדיה וחברות נוספות), בריבית בשיעור 2% או 3% בתוספת מע"מ, ובכל מקרה ניתנו בריבית נמוכה מזו שקבועה לעניין סעיף 3(ט) לפקודה.

טענות המערערת: ראשית, סוגיה זו עלתה רק בשלב הדיונים בהשגה, כך שהיא "הפסידה" שלב שומתי ובכך יש כדי להביא לפסילת השומה בכל הנוגע לסוגיית הריבית; שנית, הריבית שהייתה מקבלת בגין פיקדונות בבנק הייתה נמוכה מהריבית שקיבלה בגין הלוואות שנתנה ועל כן אין להחיל את הוראות סעיף 3(ט). שלישית, יש לראות את פעילותה במתן הלוואות כפעילות עסקית ולמסות פעילות זו לפי סעיף 2(1) לפקודה. רביעית, הריבית הקבועה בסעיף 3(ט) הינה הריבית המקסימלית ממנה ניתן לסטות. חמישית, הלוואות ניתנו לחברות קשורות אשר אינן מספקות שירותים לחברה ועל כן יש להחיל את הוראות סעיף 3(י) ולא 3(ט).

בית המשפט דחה גם את כל טענות המערערת בנושא זה, למעט לגבי הלוואה אחת אשר לגביה קבע, כי אכן יש להחיל בעניינה את הוראות סעיף 3(י) (ששיעור הריבית על פיו נמוך מזה שנקבע בסעיף 3(ט) לפקודה), והמערערת תחויב, בהתאם, ביחס להפרש הריבית - בין הריבית על הלוואה לבין הריבית הקבועה בתקנות לפי סעיף 3(י).



בחזרה לתפריט

15. שליטה וניהול בהיעדר החזקה במניות לעניין קביעת תשובות לעניין מע"מ

ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פ"ת

רו"ח ועו"ד ברקת לקס

העובדות: חברת שי צמרות (אורנית) ("החברה") התאגדה ברמאללה בשנת 1985 ובאותה שנה רכשה מקרקעין המצויים ביישוב אורנית והחלה לבצע עסקאות. ב-1997 הוגשה כנגדה בקשה לפירוק. לאחר כעשר שנים של הקפאת הליכים, אושר על-ידי בית-המשפט הסדר נושים שבו יכנס משקיע חדש אזרח ותושב ארה"ב, רבי קמל ("קמל"), שבסיומו יותר קמל בעל המניות היחיד בחברה. קמל השקיע באמצעות חברה בבעלותו המלאה שנרשמה והתאגדה בפנמה ("החברה הפנמית") שתחזיק ב-99% ממניות החברה, וקמל יחזיק באופן ישיר ב-1%. החברה הפנמית יוצגה (בין היתר) על-ידי מר גיטליס, אזרח ותושב ישראל ("גיטליס") אשר מונה בהמשך למנהלה. במסגרת ההסדר מכרה החברה 111 מגרשים ("המגרשים") נשוא השומה. יצוין כי הדיון רלוונטי רק לשלב שלאחר הבראת החברה.

טענות הצדדים: **מנהל מע"מ** סבור כי מכירת המגרשים חייבת במע"מ; בחינת שליטה וניהול נעשית באופן מהותי. **החברה סבורה** שעסקאותיה אינן חייבות במע"מ מאחר שהיא אינה "אזרח ישראלי" לצורכי סעיף 1א(ב) לחוק מע"מ; שליטה וניהול הם מבחנים נפרדים מצטברים; מנהל מע"מ מושתק מלטעון שהיא "תושב ישראל" במובן חוק מע"מ, שכן טענה זו סותרת את החלטת מסמ"ק שקיבל את השגותיה לגבי מעמדה כחברה שאינה תושבת ישראל (אך חזר בו לאחר שמע"מ דחה את בקשתה לפטור).

השאלה שבמחלוקת: האם החברה היא "אזרח ישראלי" כמובנו בחוק מע"מ (כתוצאה מהשליטה והניהול בה)?

ביהמ"ש המחוזי (השופט בורנשטיין): מכירת המגרשים נעשתה על-ידי אזרח ישראלי (כהגדרתו בסעיף 1א(ב) לחוק) ב"אזור" זאת לפי מבחן "השליטה והניהול" שמשמעותו העיקרית הוא המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות והחשובות של החברה, קרי "מרכז העצבים". כמו כן נקבע כי יש לבחון את מסוגלותו של הגורם הרלוונטי להפעיל שליטה וניהול בפועל (ולא בכוח). בנוסף נקבע כי יש לבחון את כלל הפעולות שבוצעו על-ידי החברה החל ממועד היווסדה ועד למועד עשיית העסקאות. לאור זאת, ביהמ"ש המחוזי קבע כי גיטליס הוא זה שהפעיל את השליטה והניהול ביחס לאותם המגרשים ועל כן נדחה הערעור.

דיון והכרעה בפני בית המשפט העליון (מפי השופט מלצר): חוק מע"מ ממסה בבסיס טריטוריאלי (סעיף 2 לחוק מע"מ) - המס מוטל "על עסקה בישראל". המחוקק "הרחיב" את גבולות המדינה וממסה עסקאות שנעשו מחוץ לישראל אך בטריטוריה עם זיקה לישראל, באמצעות סעיף 1א(ב). הסעיף חל על "אזרח ישראלי" - הכולל בתוכו גם "תושב ישראלי", שלעניין חברה נקבע כי זהו חבר בני אדם שנרשם בישראל ועיקר עסקיו או פעילותו בישראל, או "חבר בני אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל".

ביהמ"ש קבע שבמקרה דנן אינו נדרש להכריע האם יש לבחון "שליטה וניהול" כשני יסודות נפרדים ומצטברים או כיחידה הוליסטית אחת, כיוון שאת דרישת ה"שליטה" יש לבחון בלאו הכי באופן מהותי ענייני ולא פורמלי. בחינה זו תעשה על פי כללי הפרשנות הרגילים, שכן לשון החוק סובלת את שני הפירושים - הן שליטה פורמלית (היינו, החזקה בנתח בעלות זה או אחר בהון מניות החברה; בזכויות ההצבעה; הזכות למנות מנהל; זכות לקבל דירינד וכו') והן שליטה מהותית (מעורבות פעילה בהתוויה ופיקוח מדיניות כלכלית של החברה; מינוי נושאי משרה בכירים; קביעת תכנית פעולה וכו'). בנוסף ישנה חשיבות גם לשימוש בפועל בתפקיד, בסמכויות ובזכויות הללו, שכן

לשון החוק מבהירה "כי על השליטה והניהול להיות מופעלים". על פי תכליות דיני המס בכללותם ומע"מ בפרט, עולה כי אין להסתפק במבחן שליטה צר. אומנם אין לשלול מנישום את זכותו לבחור כיצד ישלוט על עסקיו, אך מנגד אין לקבל גישה לפיה שינוי פורמלי בחברה יגרור לבדו את המסקנה כי חברה אינה חייבת במס בישראל. הקריטריונים לבחינת שליטה מהותית יכולת אפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות מאקרו של החברה; היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה; היכן מוכרעות החלטות אסטרטגיות; כמו כן, ניתן להיעזר בנתונים פורמליים כדי להסיק מהיכן הופעלה השליטה, היינו, שליטה צורנית עשויה להוות ראיה להפעלה מהותית של שליטה, אך אין בהחזקה גרידא כדי להוות את חזות הכל (גישה שאומצה אף [בחוזר מס הכנסה 4/02 - קווים מנחים לשליטה וניהול](#)). מכאן שהבחינה היא תכליתית-מהותית (בין אם תיבחן כשני מבחנים מצטברים, אם לאו), ובמקרה דנן, השליטה (והניהול) הייתה בידי של גיטליס ולכן החברה היא "תושב ישראל" לצורכי חוק מע"מ.

האינדיקציות שתוארו בביהמ"ש המחוזי לשליטתו של גיטליס ומקובלות על בימה"ש דנן: הניהול בפועל בוצע על-ידי גיטליס בהיותו מנכ"ל החברה; הוא פעל בשמה וחתם על הסכמים בשמה; הוא היה אחראי לבחור את המגרשים, למכור אותם ולגבות את התשלומים עבורם. מכאן מסיק ביהמ"ש המחוזי ולאחריו גם ביהמ"ש העליון, כי גיטליס ריכז את עיקר הפעילות העסקית של החברה בנוגע למגרשים.

יצוין כי, בהסכם העבודה של גיטליס נקבע כי הוא כפוף להחלטות הדירקטוריון, אולם בפועל לא נעשה שימוש בפועל בהוראה זו. קמל היה המממן אך לא בעל תפקיד ממשי בחברה (ישב בארה"ב), תפקידו בקשר למגרשים היה זניח והוא חסר בקיאות וידעיה ממשיית בפעילות העסקית של החברה. קמל לא הפעיל שיקול דעת אלא קיבל את המלצותיו של גיטליס כמעט אוטומטית. בנוסף נזקק לחובת החברה כי אין מסמכים בכתב המעידים על חלוקת האחריות לעניין השליטה בין גיטליס לקמל בעל המניות.

טענת השתק לאור ההחלטה הראשונית של מסמ"ק לגבי מעמד החברה כחברה שאינה תושבת ישראל - הטענה לא התקבלה, שכן לא הוצגה תשתית ראייתית שניתן ללמוד ממנה על הסתמכות ושינוי מצב לרעה.

הערעור נדחה



בחזרה לתפריט

16. ייצור והקמת תפאורה למופע באילת - האם מכר או מתן שירות?
ע"מ 2930-12-16 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה
עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

חברת ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ ("המערערת") הינה חברה פרטית אשר נרשמה כ"עוסק מורשה". המערערת עוסקת בהקמת תפאורות ובמות ומחזיקה בית חרושת וסדנא על פני שטח תעשייתי של כ-2 דונם, במסגרתו היא מעסיקה עובדי ייצור, לרבות נגרים, צבעים ורתכים. בשנת 2009 התקשרה המערערת בהסכם עם חברת ישרוטל בע"מ ("המזמינה") לפיו תייצר עבורה תפאורה עבור סדרת מופעים שהתקיימו באחד ממלונות המזמינה באילת. בגין התקשרויותיה מול המזמינה דווחה המערערת מע"מ בשיעור אפס בשל מכר לתושב אילת.

משכך, במהלך חודש ספטמבר 2015 הוציא מנהל מע"מ רמלה ("המשיב") למערערת שומת מס עסקאות וקבע כי דיווחה של המערערת כעסקאות בשיעור מע"מ אפס אינם כדין, שכן, לטענתו המדובר בעסקאות מתן שירות, החייבות במע"מ בשיעור מלא.

טענות המערערת: המשיב התעלם מהמהות הכלכלית האמיתית של העסקה, שהיא מכירת התפאורה על זכויותיה מהיצרן ללקוח. השירותים הנלווים אותם ביצעה במסגרת שרשרת ייצור התפאורה כגון הובלת התפאורה למלון, הרכבתה ופירוקה אינן אלא פעולות הנלוות למכירה וכי ללא מכירת התפאורה אין צורך בשירותים אלה. העובדה שערך החומרים ביחס לשווי העסקה במקרה דנא הינו משמעותי, מעידה על כך שמדובר בעסקת מכר וכי הנאת המזמינה בנסיבות העניין הינה אך מהטובין עצמם- עובדה שיש בה כדי לחזק את המסקנה לפיה ההתקשרות בין הצדדים היא למכירת מוצר ולא למתן שירותים. גם העובדה כי המזמינה עשתה שימוש חוזר בכל התפאורות מלמדת כי מדובר בעסקת מכר.

טענות המשיב: המערערת לא הגישה לבית המשפט את מלוא ההסכמים עליהם חתמה מול המזמינה. כך גם, המערערת נמנעה מלהביא עדים רלוונטיים שיכללו להבהיר את המצב העובדתי, כגון עדים מטעם המזמינה. כמו כן, לשון ההסכמים שהוגשו מלמדת בבירור על עסקה למתן שירותים ולא על עסקת מכר. המערערת התחייבה בנוסף במסגרת ההסכמים בשירותי תיקונים, עובדה שאינה מאפיינת עסקת מכר כי אם עסקת שירותים. כמו כן, העובדה שהמערערת מייצרת מוצרים ייחודיים בלבד, לפי הזמנה, מעידה על כך שמדובר במתן שירותי ייצור והקמה, להבדיל ממכירת טובין המהווים מוצר מדף. לעניין טענת המערערת שמרכיב עלות החומרים בעסקה הינו משמעותי, הטענה לא גובתה בראיות ולפיכך אין לקבלה. גם לפי מבחן מידת ההנאה של הלקוח, ניכר כי ההנאה של המזמינה אינה נובעת מרכישת המוצר אלא מייצורו הייחודי, מהקמתו ומתחזוקתו ואף מטעם זה מדובר בשירות ולא במכר.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין): תחילה בית המשפט סקר את הוראות החוק הרלוונטיות לעניין זה. כך הדגיש בית המשפט את סעיף 5(ב) לחוק סחר חופשי באילת הקובע כי בגין מכירתם של טובין לתושב אילת לצורך עסקו המצוי באילת יחול מע"מ בשיעור אפס ואף הדגיש את הגדרות המונחים "מכר" ו"שירות" המופיעות בחוק.

בית המשפט קבע כי בהתחשב בתכליתו האמורה של החוק ובנסיבות העניין יהיה נכון לבחון את מרכיביה של העסקה ולבודד בין המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר לבין זה המהווה במהותו עסקת שירותים. כל זאת, כמובן במידה שכל אחד משני מרכיבים אלה הוא מרכיב מהותי מנקודת מבטו של הלקוח תושב העיר אילת וכאשר כל מרכיב כזה ניתן למדידה ולכימות באופן סביר.

לפיכך, בנסיבות המקרה דנא, **בית המשפט קיבל את הערעור באופן חלקי** וקבע על יסוד הראיות שהובאו בפניו (וביניהן מרכיב עלות החומרים ששימשו לבניית התפאורה) ועל דרך האומדנה, כי 40% משווי עסקאותיה של המערערת עם המזמינה ייחשבו כמכר ועל כן יחויבו במע"מ בשיעור אפס ואילו 60% הנותרים ייחשבו כמתן שירות החייב במע"מ בשיעור מלא.

17. כניסת תיירים לאתרים אינה כלולה בהגדרת הסעת סיור או שירותי סוכנות נסיעות ולכן לא זכאית למע"מ בשיעור אפס ע"מ 66728-03-16 איתרנית טראבל בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

איתרנתי טראבל בע"מ ("המערערת") רשומה כ"עוסק מורשה" ועוסקת בתיירות צליינית נכנסת. במסגרת זו מוכרת המערערת חבילות תיור הכוללות ביקורים באתרים הקדושים לנצרות וגם באתרי תיירות אחרים. המערערת דיווחה על הכנסותיה בגין שירותיה לתיירים במע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ ("המשיב") הוציא למערערת שומת מס עסקאות בה קבע כי הדוחות שהוגשו על-ידי המערערת ביחס לתקופות שונות שפורטו בשומה אינם נכונים ואינם מלאים. בבסיס המחלוקת בערעור עמדה השאלה, האם המונח "הסעת סיור" שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ כולל גם "כניסה לאתרים" והאם "כניסה לאתרים" הינו אחד מסוג השירותים הניתנים לתייר בידי סוכנות נסיעות בהתאם לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק מע"מ.

טענות המערערת: המונח "הסעת סיור" הכלול בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מכיל בתוכו את מרכיב "הכניסה לאתרים". ביחס לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק המתייחס למתן שירותי סוכנות נסיעות המפנה לחוק שירותי תיירות, תשל"ו-1976 ("חוק שירותי תיירות"), טענה המערערת, כי שירותי סוכנות נסיעות כפי שהוגדרו בסעיף 1 לחוק שירותי תיירות כוללים ארגון ומכירה של סיור לישראל. המערערת התייחסה להגדרת המונח "סיור" באותו חוק, ולאור הגדרה זו היא טענה כי הכניסה לאתרים הינה חלק מארגון ומכירת הסיורים בישראל החייבים במס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק.

טענות המשיב: ביחס לסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק טען המשיב כי כוונת המחוקק בכל הקשור למונח "הסעת סיור" הייתה אך ורק להסעת התייר לסיורים ולא הייתה כל כוונה לכלול בתוך העסקאות החבות במס בשיעור אפס גם כניסה לאתרים. ביחס לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק המתייחס לשירותי סוכנות נסיעות, טען המשיב כי הסעיף הנ"ל חל על ארגון הסיור של התיירים בלבד ומשמעותו רק תיווך בין התייר לבין העוסקים הפועלים בענף התיירות. רק בגין שירות זה אשר בגינו משולמת עמלה- חל מע"מ בשיעור אפס.

בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט דורות) דחה את הערעור:

הדגש במונח "הסעת סיור" הוא על המילה "הסעת" שפירושה הסעה של סיור ואין עיגון לשוני לאפשרות כי "הסעת סיור" תכלול גם מרכיבים של כניסה לאתרי תיירות. מעיון בתיקון מס' 3 לחוק לגבי נוסח סעיף 30(א)(8) לחוק אשר תוקן במסגרת תיקון זה, עולה כי ההקלה המיסויית דנה בהסעת תייר ברכב פרטי או באוטובוס, לשם הסעת סיור. ההקלה התייחסה במפורש להסעת התייר ולא להסעת הסיור. כלומר, המסקנה היא, כי תכלית החקיקה תומכת בפרשנות המשיב, לפיה מטרת החקיקה הינה להקל על ההוצאה עבור הסעת התייר, להבדיל מהקלה הדנה בהוצאה הכרוכה בכניסה לאתרי התיירות. קרי, המחוקק קבע הקלה מיסויית לשירותים מסוימים לתייר, אך לא העניק הקלה לכול השירותים. אשר על כן, בית המשפט קבע כי הסעת סיור של תייר אינה כוללת כניסה לאתרים, אגב הסעת הסיור.

באשר למתן שירות לתייר על-ידי סוכנות נסיעות, בהתאם לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק מע"מ, נקבע שיעור אפס למתן שירות לתייר בידי מי שנותן שירותי סוכנות נסיעות. כוונת המחוקק הייתה לקבוע חבות מע"מ בשיעור אפס למתן שירות לתייר ממי שנותן אחד או יותר מהשירותים המוגדרים כ"שירותי סוכנות נסיעות" בחוק שירותי תיירות. השירות שבו מדובר בעניינו הוא "ארגון ומכירה של סיור לישראל". ההקלה המיסויית ניתנה אפוא למתן השירות לתייר של ארגון ומכירת סיור לישראל. אם ניתן לכלול בשירות זה את התשלום עבור לינה בישראל ואת התשלום עבור הסעת סיור של התייר בישראל הפכו סעיפים קטנים (א) ו(ב) של סעיף 30(א)(8) למיותרים. לפיכך, הפרשנות הנכונה של סעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק מע"מ הינה שמע"מ בשיעור אפס יחול על השירות שמקבל התייר מן הגוף שמארגן (סוכנות הנסיעות), להבדיל מן השירות שניתן בישראל על-ידי אחד מנותני השירותים הספציפיים.

בחזרה לתפריט

18. תושבות בישראל לעניין ביטוח לאומי עב"ל 1293-12-15 פלוני נ' המוסד לביטוח לאומי

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

המערער נולד וגדל באזרבייג'ן, הוא אינו יהודי ובעל אזרחות אזרית. בחודש אפריל 1999 הגיע המערער עם אשתו היהודייה לביקור בישראל כתיירים. במהלך הביקור, החליטו בני הזוג לנסות ולהשתקע בישראל, כך שהמערער תחילה נרשם כעולה חדש ובהמשך קיבל אזרחות ישראלית. בשנת 2003 רכשו בני הזוג דירה ביוקנעם, בה מתגוררת עד היום אשתו של המערער יחד עם שלושת ילדיהם (ילידי 1997, 2000 ו-2007). ברם, החל משנת 2003 ועד היום, המערער בחר להתגורר ברוסיה, שם הוא עובד כמנהל בחברה זרה. באחד מביקוריו בשנת 2010, הגיע המערער לסניף קופת חולים "מכבי" לצורך ביצוע בדיקה, אך נמסר לו כי אינו זכאי לקבל שירותי בריאות.

בבירור עם המוסד לביטוח הלאומי ("המל"ל") גילה כי המל"ל קבע שהמערער תושב ישראל בשנים 2005-2010 ו-2013, זאת על בסיס "שאלון לקביעת תושבות לשוהה בחו"ל" שמילאה אשתו עבורו. נוכח קביעה זו, המערער הגיש תביעה לבית הדין האזורי לעבודה בטענה שאינו תושב ישראל משנת 2003, ולפיכך יש לבטל את חיובו בדמי ביטוח כאמור. בית הדין האזורי דחה את התביעה בהתבסס על מבחן "מרכז החיים", וזיקותיו המהותיות של המערער לישראל. המערער, שהיה כמעט מחצית מזמנו בישראל, ולו זיקות משפחתיות וכלכליות לישראל. בעקבות כך, הגיש המערער תביעה לבית הדין הארצי.

קביעת ביה"ד הארצי:

השופטת דוידוב-מוטולה (בדעת מיעוט) קבעה ע"פ מבחן "מרכז החיים" ו"מירב הזיקות" כי הסממנים ברובם מעידים על שהות ארעית של המערער בישראל בתקופה האמורה. אמנם למערער דירת מגורים, רכב וחשבון בנק בישראל, אך אלה לא מצביעים על זיקה מספקת, במיוחד לאור העובדה שהנכסים הללו נמצאים בשימוש בני משפחתו. כמו כן, מרכז החיים של משפחתו מהווה אינדיקציה, אך עדיין כל בן משפחה ייבחן בנפרד. הן הזיקות האובייקטיביות, והן הסובייקטיביות מלמדות כי המערער אינו תושב בתקופה שלאחר שנת 2003 ועד שנת 2013 כולל.

לעומתה, סגן הנשיאה, השופט איטח, בדעת רוב קבע כי עד לשנת 2009 יש לראות במערער כתושב ישראל, וזאת תוך מתן משקל לעמדה הסובייקטיבית של המערער, כשהוא טורח לציין, כי התושבות אינה נוצרת או נפסקת בנקודת זמן מוגדרת, ולא אחת היא פרי הבשלה ומסקנה בדיעבד כאשר הכמות (משך הזמן) מקרינה על האיכות (טיב הזיקה לישראל).

ביה"ד הארצי (בדעת רוב) דחה את הערעור ברובו וקבע כי המערער היה תושב ישראל בין השנים 2005-2009, אולם הערעור התקבל ביחס לשנים המאוחרות יותר כשקבע כי יש לראות את המערער כמי שאינו תושב ישראל ביחס לשנים 2010-2013.

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

חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס (נושאים מספר 1-12)
עו"ד אורה וקנין (נושאים מס' 13-18)

1. פורסמה רשימת העמדות החייבות בדיווח לשנת 2018

סעיף 131ה. לפקודת מס הכנסה מחייב כל נישום (פרט לחריגים) החייב בהגשת דוח שנתי על הכנסותיו או דוח שנתי על ניכויים, לפרט בדוח, או בתוך 60 יום ממועד הגשת הדוח, אם נקט "עמדה חייבת בדיווח". חובת הדיווח חלה על עמדה הנוגדת לעמדה שפורסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, ואשר פורסמה במקום נפרד באתר האינטרנט של הרשות.

הדיווח הנדרש הוא בגין עמדה הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, אשר יתרון המס (כהגדרתו בסעיף 131ד לפקודה) הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

באופן דומה נקבעה חובת דיווח על נקיטת עמדה נוגדת גם לפי חוקי מיסוי נוספים כגון מע"מ ומכס. הדיווח לפי החוקים הנ"ל יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים.

אי קיום חובת דיווח - אדם שנקט בעמדה הסותרת את עמדת רשות המסים ולא דיווח כאמור לעיל - יראוהו כמי שלא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166 לפקודה, לפי העניין, ולכן ישנה חשיפה לסנקציות כגון אי התיישנות, קנסות, עיצומים כספיים, ריבית והצמדה. נזכיר גם שאי הגשת דוח לפי סעיפים 131 או 166 לפקודה מהווה עבירה פלילית אשר עלולה להביא לידי הטלת מאסר ו/או קנס.

ביום 26 בדצמבר 2018 פרסמה רשות המסים 7 עמדות חדשות לגבי שנת 2018 בתחום מס הכנסה בלבד ולא פורסמו כלל עמדות חדשות בתחומי המיסוי העקיף (מע"מ ומכס). בתחום המיסוי העקיף, ימשיכו לחול מלוא העמדות שפורסמו בשנים 2016-2017.

יודגש כי עמדות אלו מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנות המס 2016 ו-2017, וכי יש לדווח בדוחות לשנת המס 2018 על כלל העמדות שפורסמו בשנים 2016-2018.

לרשימת עמדות לשנת המס 2018 בלבד בנושא מס הכנסה - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מס הכנסה לשנת המס 2018 כולל שנים קודמות - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מע"מ לשנת המס 2018 כולל שנים קודמות - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מכס לשנת המס 2018 כולל שנים קודמות - לחצו כאן

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

לחוזר של משרדנו בנוגע לעמדות מס הכנסה שפורסמו בשנים קודמות (מתוך חוברת תום שנת המס 2018) - לחצו כאן

לחוזר של משרדנו בנוגע לעמדות מע"מ ומכס שפורסמו בשנים קודמות (מתוך חוברת תום שנת המס 2018) - לחצו כאן

2. חוק לצמצום השימוש במזומן חוזר רשות המסים מס' 17/2018

רשות המסים פרסמה את החוזר שבנושא לגבי החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018. החוק נחקק במרץ 2018 ומטרתו לצמצם את ההון השחור ולסייע במאבק בפעילות פלילית, לרבות פשיעה חמורה, העלמות מס, הלבנת הון ומימון טרור.

החוק כולל, בין היתר, הגבלות על השימוש במזומן ובשקים וכן חובת תיעוד אמצעי תשלום ותקבול. ההגבלות חלות באופן גורף על כל אדם, תוך הבחנות נקודתיות על: עוסק, אדם שאינו עוסק, תייר, רו"ח ועו"ד בעת מתן "שירות עסקי" ללקוח. בחוק נקבע כי יוטל עיצום כספי או קנס מנהלי על מפרי החוק, בהתאם לסיווגם וכן עונשי מאסר בשל מעשי מרמה, והכל כמפורט בחוזר.

תחילתו של החוק ביום 1 בינואר 2019 ("יום התחילה"), פרט לנושאים מסוימים שתחילתם ביום 1 ביולי 2019, ואולם הוא **לא יחול** על:

(1) על הסכמי הלוואה ועסקאות, למעט עסקאות מתמשכות לקבלת שירות או מכר של זכות שכירות, שנכרתו ערב יום התחילה.

(2) על שיקים שהופקדו למשמרת אצל תאגיד בנקאי, בנק הדואר או בעל רישיון למתן שירותי פיקדון ואשראי, לפני 1 ביולי 2019.

עד ליום 30 בספטמבר 2019 לא יוטל עיצום כספי או קנס מנהלי בשל הפרה לפי החוק, אלא אם כן המפר קיבל התראה בכתב על ההפרה, וחזר והפר את אותה הוראה.

כמו כן, נקבעו הוראות מעבר באשר להטלת סנקציות, לגבי עוסק שעיסוקו מתן אשראי ללא ריבית (גמ"ח) ולגבי תושבי יהודה שומרון ועזה.

3. עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים חוזר מס הכנסה מספר 19/2018

רשות המסים פרסמה ביום 23 בדצמבר 2018 חוזר בנושא עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים. בחוזר נעשתה הבחנה בין מקרים בהם **התמורה העתידית ידועה** לבין מקרים בהם התמורה מותנית בביצועים עתידיים של התאגיד הנמכר ו/או מותני אירועים עתידיים אשר לא ניתן לדעת אם יתרחשו בפועל (**תמורה מותנית**).

לגבי עסקאות בהן נקבעה תמורה עתידית ידועה, אך תשלומה הופקד בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים, התמורה לצרכי מס תכלול גם את הסכומים שהופקדו בנאמנות. ריבית והפרשי הצמדה בגין הסכומים שהופקדו בנאמנות יסווגו בידי המוכר כהכנסות מימון. יחד עם זאת, רשאי המוכר לפנות לפקיד השומה לבקש להקפיא את תשלום המס עד למועד העברת התמורה מהנאמנות אליו (במהלך תקופת הדחייה יישא חוב המס הפרשי הצמדה וריבית).

כאשר התמורה המותנית משולמת במט"ח, קיימת לנישום אפשרות לבחור מראש כי שער החליפין שייקבע לצורך קבלת התמורה יהיה השער במועד קבלת התמורה ולא במועד מכירת המניות.

לאור הקושי לאמוד את סכומי התמורות בגין עסקה עם תמורות מותנות, תתאפשר למוכר הזכויות, במקרים מסוימים כמפורט בחוזר, לשלם את סכומי המס במועדי קבלת התקבולים לידי, זאת למרות שמועד העסקה ושיעור המס ייקבע על פי מועד עסקת מכירת הזכויות.

4. סמכות המנהל להורות על חלוקת רווחים לפי סעיף 77 לפקודה

חוזר מס הכנסה 20/2018

עקרון המיסוי הדו שלבי במיסוי חברות ועקרון השקילות המיסויית שלפיה יצומצם ההבדל בין שיעורי המס החלים על הכנסה המופקת בידי יחיד לבין אותה הכנסה המופקת על ידו באמצעות חברה הינם מעקרונות היסוד בשיטת מיסוי התאגידים בישראל. השיקולים לפעילות באמצעות חברה רבים ומגוונים וביניהם שיקולים עסקיים, כלכליים ומשפטיים.

במטרה לתת כלים להתמודד עם מצב של ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו שלבי החלה על חברות, חוקק תיקון מספר 235 לפקודת מס הכנסה. התיקון נכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2017 ("יום התחילה"). בין היתר, מטפל תיקון החקיקה כאמור באותן חברות אשר צברו רווחים גבוהים לאורך זמן מבלי לחלקם לבעלי המניות היחידים כדיבדנד, שכר או דמי ניהול, ובכך נמנעו מהשלמת המיסוי הדו שלבי לגבי אותם רווחים.

במסגרת תיקון 235 תוקן סעיף 77 לפקודה המאפשר למנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים לא מחולקים של חברת מעטים, אם התקיימו התנאים המנויים בסעיף. יצוין, כי לא נעשה תיקון לסעיפים 78 עד 81 לפקודה הקובעים הוראות נוספות ביחס להפעלתו של סעיף 77 לפקודה.

מטרת החוזר הינה לפרט את הוראות סעיפים 77 עד 81 לפקודה לאחר תיקון 235 לפקודה ואופן הפעלת הסמכות הנתונה למנהל מכח הסעיפים האמורים. **בחוזר מובאות דוגמאות מספריות ליישום הוראות סעיף 77.**

שיקולים שיילקחו בחשבון במסגרת הפעלת סעיף 77 לפקודה: בבחינת סיבת אי-החלוקה של הרווחים על-ידי חברת המעטים יבחנו אם מטרת אי-החלוקה היא הימנעות מתשלום מס או הפחתתו. כמו כן, הבחינה כאמור לעיל תכלול בין היתר בחינה של הנקודות הבאות:

- (1) האם החברה מפעילה עסק בעל פעילות ריאלית ממשית - ככלל ככול שלחברה קיים עסק משמעותי, ממשי ומתמשך ורווחי החברה משמשים את העסק האמור, המנהל לא יפעיל את סמכותו לפי סעיף 77 במקרה זה. יחד עם זאת, מקום שהעסק הינו מצומצם ושולי ביחס לרווחים הנצברים ואלה אינם משמשים עוד בעסק אלא משמשים לפעילות השקעה במזומנים, ניירות ערך או נכסי השקעה אחרים השוליים ביחס לגובה הרווחים הנצברים, ישקול המנהל את הפעלת הסעיף.
- (2) אם מחזיקה החברה את הרווחים במזומנים בקופה או בצורה נזילה אחרת למעלה מהמידה הדרושה לפעולותיה השוטפות ולפירעון התחייבויותיה לצדדים שלישיים ככל שישנם.
- (3) אם השימוש ברווחים, כאשר אין לחברה אמצעים נזילים, הוא לקניית נכסים חיוניים לפעילות ריאלית ממשית של החברה, או שמא הוא לשימוש למתן הלוואות או השקעת רווחים בדבר שאינו חיוני לחברה, כגון: (א) רכישת נכסים לשימוש בעלי המניות או מתן הלוואות לבעלי המניות, בין שחל לגביהם הוראות סעיף 3(ט) לפקודה ובין אם לא; (ב) הוצאות החברה לתועלתם האישית של בעלי המניות; (ג) הלוואות לחברות קשורות, כאשר מטרת הלוואות אינה לצורכי העסק או ללא קשר איתו; (ד) רכישת ניירות-ערך או נכסים אחרים, ללא כל קשר עם העסק.

מובן, שסוג החברה ואופייה הוא כשלעצמו יכול לשמש מבחן (למשל, חברה המחזיקה ניירות-ערך או חברה להשקעות לעומת חברה תעשייתית או מסחרית).

יודגש, כי בחינת השימוש ברווחי החברה תעשה לגבי חמש השנים שלאחר תום השנה הרלבנטית, בהתאם לקבוע בסעיף 77 לפקודה. התנהלותה של החברה ביחס לשימוש ברווחיה בפועל במהלך החמש שנים כאמור, יש בה כדי להעיד על הגורם לאי-חלוקתם. כמו כן, המנהל יתחשב במסגרת שיקוליו כדיבדנדים שחולקו על-ידי החברה משנת המס הרלבנטית עד למועד קבלת ההחלטה על-ידי.

5. הוצאות בגין "שירותי משרד" בבתי קפה ומסעדות
הודעת רשות המסים מיום 15 בנובמבר 2018

על פי הודעת רשות המסים, לאחרונה פורסמה באמצעי התקשורת השונים הצעה לנישומים/עוסקים לסווג חלק מהתשלום בבתי קפה ובמסעדות כהוצאות בעבור "שירותי משרד".

עמדת רשות המסים היא שהוצאות בעבור "שירותי משרד" יוכרו בניכוי הן במס הכנסה והן במע"מ רק כאשר מדובר במשרד בו מנהל הנישום/העוסק את עיסוקו או משלח ידו דרך קבע או כאשר מדובר במקום ששימוש העיקרי הינו משרד (כגון "חללי עבודה משותפים"). יובהר כי הוצאות בגין שהות בבתי קפה, מסעדות וכיוצ"ב אינן נכנסות להגדרת "שירותי משרד".

הערה- ראו גם תקציר פס"ד משרד בקפה (ה"פ 5523-11-18) בפרק הפסיקה של חוברת זו.

6. תיקוני דוחות בעקבות הלכת "קונטירה ופיניסאר"
הודעת רשות המסים מיום 13 בדצמבר 2018

רשות המסים פרסמה הודעה בנושא תיקוני דוחות מס בעקבות הלכת "קונטירה ופיניסאר" כדלקמן:

"בתאריך 22 באפריל 2018 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין קונטירה ואחרים במסגרתו נקבעו מספר הלכות באשר לאופן המיסוי של עסקאות בין חברות קשורות הפועלות בשיטת שיעור הרווחיות בהתאם למדד "Cost Plus" המעניקות אופציות לעובדים.

פסיקה זו של בית המשפט אישרה את עמדת רשות המסים לאורך השנים כפי שזו באה לידי ביטוי בהנחיות, עמדות חייבות בדיווח ושומות.

בית המשפט פסק כי יש לכלול את עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות לצורך חישוב הרווח לצרכי מס.

לפיכך, חברות אשר הקצו לעובדיהן תגמולים המסולקים במכשירים הוניים, אך לא רשמו הכנסות לצורך חישוב הרווח לצורכי מס בגין עלות הקצאה זו, בין אם כללו הוצאות אלו בדוחותיהן ובין אם לאו, נדרשים לכלול את ההכנסות האמורות ולדווח עליהן בדוחותיהן, לרבות באמצעות הגשת דיווחים מתקנים בגין העבר, וזאת בהתאם להחלטת בית המשפט העליון בנושא, אשר קיבל את עמדת רשות המסים כאמור.

לאור האמור, מצופה מהחברות לתקן דיווחיהן, ככל שנדרש ולא נעשה עד כה. בהעדר דיווח מתוקן כאמור, יינקטו הליכי שומה, במסגרתם יכול וייקבע "מחיר עסקה" גבוה יותר (בהתאם לחציון בטווח הבין רבעוני) ממחיר העסקה המדווח, כפי שנקבע בפסק הדין, ובמקרים מסוימים אף הטלת קנסות גירעון."

לאור האמור בהודעה, יש לשקול להגיש דוחות מס מתקנים לגבי שנות המס שטרם התיישנו.

ראה תקציר פסק הדין בעניין קונטירה ופיניסאר (עמוד 350 בחוברת לתום שנת המס 2018 של משרדנו).

7. פורסמו שני חוזרי רשות המסים בנושא מחירי העברה
- א. [קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי- חוזר מ"ה 11/2018](#)
- ב. [שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות - חוזר מ"ה 12/2018](#)

רשות המסים פרסמה שני חוזרים בנושא מחירי העברה כדלקמן:

- **חוזר מס הכנסה 11/2018** - קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי (להלן: "חוזר השיטות").
- **חוזר מס הכנסה 12/2018** - שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות (להלן: "חוזר המרווחים").

חוזר השיטות מתאר את שיטת מחירי העברה אשר תתאים למספר רמות של פעילות שיווק ומכירה של ישות ישראלית המהווה חלק מקבוצה רב לאומית ואילו חוזר המרווחים קובע מרווחים המהווים מסלול ירוק (safe harbor) לכמה סוגי פעילויות של ישות ישראלית המהווה חלק מקבוצה רב לאומית. במסגרת חוזר המרווחים, רשות המסים גם מקלה את דרישות התיעוד במקרים שבהם נקבע המרווח בעסקה בין חברתית בהתאם לחוזר המרווחים, והכל כמפורט בחוזר.

להרחבה- ראה [חוזר מסים 27.2018](#) של משרדנו.

8. הנחיה מכ סמכות המנהל להגדלת הפטור למענק פרישה על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודת מס הכנסה [הודעת רשות המסים מיום 30 בדצמבר 2018](#)

סעיף 9(א7)(א)(1) לפקודת מס הכנסה מעניק פטור ממס למענק הון שנתקבל עקב פרישה בסכום השווה למשכורת חודשית אחרונה לכל שנת עבודה, כאשר סכום המשכורת החודשית האחרונה כפוף לתקרה הקבועה בסעיף 9(א7)(א)(2) לפקודה (סכום של 12,230 ש"ח מעודכן לשנת 2018). במידה וסכום המענק ששולם לעובד עלה על האמור, מנהל רשות המסים רשאי לפטור את העודף בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה ובלבד שהסכום הפטור לא יעלה על התקרה.

לעניין זה, מדובר בעובדים שמשכורתם החודשית האחרונה נמוכה מסכום התקרה הקבועה בסעיף. במצבים אלה ניתן להגדיל את סכום המענק הפטור עד ל-150% מהמשכורת האחרונה ובלבד שסכום זה לא יעלה על התקרה.

במטרה לשפר את השירות לציבור, הוחלט לאפשר למעסיק לחשב את הפטור המוגדל כאמור, מבלי להפנות את העובד למשרד השומה. על כן, מעסיק האחראי לחישוב סכום המענק הפטור, יעשה כן תוך הגדלת המשכורת החודשית האחרונה עד ל-150% או התקרה הקבועה בסעיף לפי הנמוך מביניהם. חישוב כאמור ייעשה בהתאם לתנאים המפורטים בסעיף 27 לדברי ההסבר למילוי [טופס 161](#) תוך ציון סכום המשכורת לעניין הפטור בסעיף יא' (1) לטופס.

הנחיה זו לא תחול במקרים בהם מענק הפרישה משולם לעובד שהינו "בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה, או לעובד שהוא "קרוב" כהגדרתו בסעיף 76(ד) לפקודה (קרובו של המעסיק או של בעל שליטה במעסיק). במקרים אלו, יש להפנות את מקבלי המענק למשרדי השומה.

בחזרה לתפריט

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל. מלוא הון המניות של החברה מוחזק על-ידי חמש חברות, כמפורט להלן:

- (1) חברה זרה ("החברה הזרה") - מחזיקה למעלה מ-50% מהון המניות החברה.
- (2) חברה משפחתית, תושבת ישראל ("החברה המשפחתית") - המחזיקה פחות מ-10% מהון מניות החברה.
- (3) חברות א', ב' ו-ג' תושבות ישראל - המחזיקות יחדיו כ-40% מהון מניות החברה.

הון המניות של החברה הזרה מוחזק, בין היתר, על-ידי בת הזוג של בעל המניות בחברה א' ("בני הזוג").

בשנת 2018 הוחלט כי החברה תרכוש את חלקם של החברה הזרה והחברה המשפחתית (להלן: "רכישה עצמית" ו-"בעלי המניות המוכרים", בהתאמה) תמורת סכום מסוים ("סכום הרכישה") וכי חברות א', ב' ו-ג' ("בעלי המניות הנותרים") יישארו בעלי המניות היחידים בחברה.

פרטי הבקשה: אופן סיווג עסקת הרכישה העצמית של מניות החברה בידי בעלי המניות הנותרים.

החלטת המיסוי ותנאיה:

מאחר ובעלי המניות המוכרים הם אלו שיזמו והכתיבו את אופן ביצוע העסקה כאמור, ומאחר ובני הזוג ביצעו מכירה חלקית של מניות החברה הנמצאות ברשותם במסגרת עסקת הרכישה העצמית של המניות, יש לסווג את העסקה כעסקה המורכבת משני שלבים בהתאם לגישה הראשונה המופיעה בסעיף 3.2.2.1 לחזר מ"ה 2/2018 ולא לפי הגישה השנייה בו, באופן הבא:

בשלב הראשון - חלוקת דיבידנד בגובה סכום הרכישה לכלל בעלי המניות בחברה, לפי חלקם טרם הרכישה העצמית של מניות החברה.
בשלב השני - בעלי המניות הנותרים רוכשים מבעלי המניות המוכרים את מניות החברה שבידיהם, בסכום הדיבידנד ברוטו שהתקבל אצלם.

במידה והחברה היא זו שתישא בנטל המס עבור בעלי המניות, יש לגלם את הדיבידנד ברוטו ("הדיבידנד המגולם") וייראו את הדיבידנד המגולם כסכום שחולק מהחברה לבעלי המניות בשלב הראשון.

סכום הדיבידנד ברוטו שחויב כהכנסה אצל בעלי המניות הנותרים יצטרף למחיר המקורי של מניות החברה הנמצאות ברשותם. המחיר המקורי יותר בעת מכירת המניות המוחזקות על ידם באופן יחסי. יובהר, לעניין חישוב סכום אינפלציוני, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, או רווחים ראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה, יש לראות כאילו נרכשה "שכבה" חדשה של מניות במועד הרכישה העצמית.

בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה יש להפחית את סכום הרכישות העצמיות שנעשו בתקופת החישוב, בדומה לדיבידנד.
עסקת הרכישה העצמית של מניות החברה אינה מהווה אירוע מס בידי החברה.

בחזרה לתפריט

10. זקיפת הכנסות בגין הפקדות מעסיק לקופת גמל ולקרן השתלמות על בסיס חודשי מצטבר במקום על בסיס חודשי הודעת רשות המסים מיום 29 באוקטובר 2018

סעיפים 3(ה) ו-3(ה3) לפקודת מס הכנסה קובעים כי סכומי ההפרשות ששילם המעסיק לקופת גמל בעבור עובדו, העולים על התקרות הקבועות בסעיפים כאמור, יראום כהכנסת עבודה של העובד במועד התשלום לקופת הגמל ("זקיפת ההכנסה"). דין זקיפת ההכנסה הוא כדין הכנסת עבודה החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה, לכל דבר ועניין.

ככלל, חישוב זקיפת ההכנסה על-ידי המעסיק הינו על בסיס חודשי. יחד עם זאת, לאור השינויים בגובה המשכורת מחודש לחודש מעסיקים יהיו רשאים לערוך חישוב חודשי מצטבר של זקיפת ההכנסה בהתאם לחודשי העבודה שבעדם בוצעו ההפקדות באותה שנת מס.

בהתאם לאמור לעיל, סכום ששילם המעסיק לקרן השתלמות בעבור עובדו, ייחשב כ"הפקדה מוטבת" וזאת בכפוף לעמידה בהגדרת המונח "הפקדה מוטבת", כאמור בסעיף 9(א16)(ג) לפקודה, ובכפוף לכך שהמעסיק העביר לקרן ההשתלמות דיווח ביחס לכל אחד מהחודשים שבגינם בוצעה ההפקדה לחשבון העובד.

כמו כן, במקרים בהם המעסיק לא העביר דיווח כאמור לעיל, המעסיק או העובד רשאים לפנות לקרן ההשתלמות בבקשה לייחוס ההפקדות כאמור בהתאם לחודשים שבגינם בוצעה הפקדה כאמור. לבקשה יש לצרף את המפורט בהודעה.



בחזרה לתפריט

11. השמדת מלאי הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 14/2018

ביום 11 בנובמבר 2018 פורסמה הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 14/2018 של רשות המסים בנושא השמדת מלאי. על פי ההוראה, לעיתים מצטבר בעסק מלאי שלא נמכר מסיבות שונות, כגון: בלאי, השחתה, התיישנות וכו' ויש להשמידו. כמו כן, ישנם מצבים בהם על הנישום להשמיד מלאי מכוח הוראות שונות או מכוח הנחיות של גופים שונים כגון: משרד הבריאות, משרד איכות הסביבה, משרד החקלאות וכדומה. בהוראה זו מפורטים הכללים לפיהם על הנישום לפעול בעת השמדת מלאי.

נישום אשר בכוונתו להשמיד מלאי, יודיע בכתב 30 יום מראש לפקיד השומה על כוונתו. בפנייתו יפרט את: הכתובת המדויקת שבה נמצא המלאי המיועד להשמדה, המועד או המועדים המתוכננים להשמדת המלאי, שווי המלאי בספרים המיועד להשמדה.

בסמוך למועד השמדת המלאי, על הנישום לערוך פרוטוקול הכולל שני חלקים: בחלק ראשון יצוין המועד, האופן והסיבות להשמדת המלאי, בחלק השני יצונו פרטי הטובין המושמדים, לרבות שם הפריט והמספר הסידורי שלו כפי שהם מופיעים ברשימת המלאי, כך שניתן יהיה לזהות באופן חד ערכי את הפריט אשר נרשם בפרוטוקול ולהשוות אותו לרשימת המלאי.

קיימים מקרים בהם על הנישום להשמיד פריטים, המהווים מלאי בידו, וזאת מכוח חוקים שונים או הוראות של גופים מפקחים שונים. בכל המקרים הנ"ל, התיעוד הנלווה לפעולת השמדת המלאי יכול להחליף את הפרוטוקול המוזכר לעיל.

פרוטוקול השמדת המלאי יישמר כחלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות של הנישום לשנת המס במהלכה בוצעה השמדת המלאי, על פי המועדים הקבועים בסעיף 25 להוראות ניהול פנקסים. כמו כן, יישמרו כל המסמכים והתיעוד הנוגעים להשמדת המלאי אשר התקבלו מגורמים חיצוניים אשר עוסקים בהשמדת מלאי או בפיקוח על השמדה כאמור.

במקרים חריגים בהם נוצר הצורך להשמיד מלאי באופן מידי (מכוח חוק או הוראות של גופים מפקחים שונים), ולא ניתן להודיע 30 יום מראש כפי שנדרש לעיל, יש לידע את פקיד השומה הרלוונטי באופן מיידי ולתעד את המלאי המושמד.

נישום, שהניח את דעתו של פקיד השומה, כי פעל על פי האמור בהוראה זו, יהיה זכאי להפחתת שווי המלאי המושמד לצרכי מס.



בחזרה לתפריט

12. הלוואה בריבית נמוכה - יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה

חוזר מס הכנסה 13/2018

סעיף 3(ט) ו-3(י) לפקודת מס הכנסה קובעים חיוב במס לגבי הלוואה או אשראי שניתנו בריבית הנמוכה מריבית הקבועה בתקנות.

סעיף 85א לפקודה קובע כי עסקה בין לאומית ובכללה הלוואה או אשראי, המתקיימים בה יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף, צריכה להיות מדווחת בהתאם לתנאי שוק. סעיף 85א הוסף בתיקון 132 לפקודה ונכנס לתוקף ביום 29 בנובמבר 2006.

מטרת חוזר זה היא להבהיר את יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה לאור תיקונים מס' 164 ו-185 לפקודה.

סדר תחולת סעיפי מיסוי הלוואה בריבית נמוכה

הגדרות הלוואה בסעיפים 3(ט) ו-3(י) ממעטות הלוואות שחלות לגביהן הוראות סעיף 85א. הגדרת הלוואה בסעיף 3(י) ממעטת הלוואה שחל לגביה סעיף 3(ט).

לפיכך, יש לבדוק האם מתקיימים תנאי סעיף 85א (כלומר ההלוואה היא עסקה בינלאומית ובין הצדדים לעסקת ההלוואה מתקיימים יחסים מיוחדים). באם לא מתקיימים תנאי סעיף 85א, יש לבדוק תחילה אם היא עונה להגדרת הלוואה בסעיף 3(ט) ולאחר מכן לסעיף 3(י).

מובהר כי סעיף 3(ט) ו-3(י) יחולו גם לגבי הלוואות שהן עסקאות בינלאומיות שסעיף 85א לא חל לגביהן. כמו-כן, שיעור הריבית שייקבע הינו בהתאם להוראות הסעיף 3(ט) ו-3(י) או 85א.

הלוואות העומדות בהוראות סעיף 85א(ו) ("ההלוואות המוחרגות")

במסגרת תיקון 185, נקבע כי על הלוואות העומדות בתנאי סעיף 85א(ו) **לא יחולו הוראות סעיף 85א**. הן ידווחו באופן שונה מהכלל הקובע שיש לדווח בהתאם לתנאי השוק. ההלוואות העומדות בתנאי הסעיף הן בעיקר הלוואה שמתקיימים בה כל אלה: מקבל ההלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן ההלוואה; ההלוואה אינה צמודה למדד כלשהו. בהלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה או בדולר של ארצות הברית של אמריקה או באירו, לא יראו את שער המטבע כמדד; ההלוואה אינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי; ההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים ממועד נתינתה; פירעון ההלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק.

נישום הטוען לעמידה בתנאי סעיף 85א(ו), יצרף לדו"ח השנתי שיגיש, את [טופס 1485](#) בגין כל הסכם הלוואה כזה בין הצדדים. בטופס יפורטו לגבי כל הלוואה: מועד מתן ההלוואה, מטבע ההלוואה, סכום ההלוואה במטבע בו ניתנה, סכום ההלוואה מתורגם לשקל חדש ביום מתן ההלוואה וכן פרטים נוספים שיידרשו בטופס.

במידה ודווח בעבר על הכנסות או הוצאות מהפרשי שער בגין הלוואה מוחרגת, יש לציין זאת בטופס. השינויים בגין הפרשי שער שדווחו בעבר יצורפו למחיר המקורי ויובאו בחשבון בחישוב רווח ההון בעת פירעון ההלוואה.

מובהר כי ללא צירוף הטופס הנלווה, יש לדווח על הכנסות מריבית בגובה שווי השוק בגין ההלוואות.

שינוי מבנה עסקי (Business Restructuring) מתייחס לתופעה שכיחה של ארגון מחדש, חוצה גבולות, של יחסים מסחריים או פיננסים בין צדדים קשורים בקבוצות רב לאומיות. שינוי מבנה עסקי כרוך לרוב בהעברה, לרבות חיסול, של פונקציות (Functions), נכסים (Assets) וסיכונים (Risks) (להלן: "FAR") ופוטנציאל הרווח הגלום בהם.

במקרה השכיח, שינוי מבנה עסקי מתבצע בחברה ישראלית, לאחר שמניותיה נרכשו על-ידי קבוצה רב לאומית שלא התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים (להלן: "עסקת רכישת מניות") והפיכתה לחברה בקבוצה רב לאומית. יתכנו מקרים בהם שינוי מבנה עסקי מתבצע בפעילות העסקית הנרכשת על-ידי חברה ישראלית השייכת לקבוצה רב לאומית שלא התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים (להלן: "עסקת רכישת פעילות עסקית"). במקרים אחרים, שינוי מבנה עסקי נכפה על חברה ישראלית, השייכת לקבוצה רב לאומית, מבלי שקדמה לכך עסקת רכישת מניות או פעילות עסקית, או זמן רב לאחר עסקת רכישת מניות או פעילות עסקית.

כאשר התנאים שנוצרו או נכפו בין צדדים קשורים בשל השינוי המהותי בהסדרים הקיימים, שונים מהתנאים שהיו נקבעים בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, יש לקבוע את המחיר בהתאם למחיר ותנאי השוק כאמור בסעיף 85א לפקודה ולמסות בהתאם.

שינוי מבנה עסקי זכה להתייחסות מקיפה בקווי ההנחיה של OECD למחירי העברה ובפרט בפרק IX בקווי ההנחיה. קווי ההנחיה מהווים מקור פרשני בתחום מחירי העברה בכלל ושינוי מבנה עסקי בפרט, עבור רשויות המס בעולם ורשות המסים בישראל. חוזר זה מתבסס על קווי ההנחיה ועושה שימוש במונחים המופיעים בו.

ביום 6.6.2017 פורסם פסק דין ג'יטקו (ע"מ 13-49444-01), המהווה תקדים חשוב בהיבטים מסוימים של שינוי מבנה עסקי.

מטרת החוזר הינה להציג את עמדת רשות המסים כפי שהתגבשה, לגבי הסוגיות המרכזיות בהן נדרשים ביאורים והנחיות לעניין שינוי מבנה עסקי.

החוזר בא להגדיר את דרכי הזיהוי והאפיון של שינוי המבנה העסקי וכן להציע מתודולוגיות מקובלות על רשות המסים לצורך הערכת שווי ה-FAR שהועברו, הופסקו או חוסלו.

כמו כן, מובאים בחוזר היבטי מיסוי בקשר עם שינוי מבנה עסקי, לרבות לגבי התאמה משנית, העברת FAR הנמצאים בבעלות עקיפה, השלכות שינוי המבנה העסקי על קביעת הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון.



בחזרה לתפריט

מטרת חוזר זה הינה להבהיר את הקריטריונים, הכללים והנהלים הקשורים להליך של מתן החלטת מיסוי, ולהבהיר את מעמדה של החלטת המיסוי. החוזר עוסק, בין היתר, במטרת החלטת המיסוי כגון: וודאות, שקיפות ואחידות, יעילות;

החוזר מפרט מקרים בהם לא תינתן החלטת מיסוי, כגון: תיק שנמצא בטיפול (אזרחי או פלילי) טרם הגשת הבקשה, כאשר מדובר בנישום סרבן מס או נישום שלא הגיש דוחות על הכנסות או הצהרת הון, כאשר העניין נדון בעבר, כאשר מדובר בעסקה מלאכותית וכו'.

החוזר אף מפרט בין היתר, לגבי הליך הגשת הבקשה, המועד, אופן הגשת הבקשה, הטיפול בבקשה, מהן החלטות במסלול ירוק. ולבסוף, סיום ההליך - החלטת מיסוי בהסכם, החלטת מיסוי שלא בהסכם, הימנעות מהחלטת מיסוי ומשיכת בקשה.

למנהל ניתנה הסמכות לפרסם תמציות של החלטות המיסוי שיצאו תחת ידיו כאשר ביצוע הפרסום הוא אנונימי ואינו מצריך את הסכמתו של הנישום.

במקרים בהם הנסיבות של נישום אחר דומות די הצורך לנסיבות המתוארות בתמצית, יכול הנישום לצפות, כי אם יפנה לקבלת החלטת מיסוי בעניינו, רשות המסים תנהג בעניינו באופן דומה לאמור בהחלטת המיסוי שניתנה, וזאת בכפוף לכך שלא חל שינוי במדיניות המס בסוגיה הנדונה.



בחזרה לתפריט

15. מועד מיסוי תשלומים בגין פרישה בגין הפקדות לפוליסות פרט שאינן מאושרות כקופת גמל והינן בשליטה בלעדית של המעסיק
החלטת מיסוי בהסכם מס' 8845/18

במסגרת שינוי מבנה ארגוני שנעשה בחברה ממשלתית נחתם הסכם קיבוצי ובו סוכם על הסדרי פרישת עובדים הכוללים, בין היתר, תוספת חודשית לתשלומי קצבה או מענק חד פעמי שישולמו להם החל ממועד פרישתם. ההסכם יחול על העובדים בלבד ולא על בעלי השליטה או קרוביהם.

הכספים למימון תוספת הקצבה והמענקים יובטחו על-ידי החברה בפוליסות פרט שלה שאינן מאושרות כקופת גמל. פוליסת פרט כאמור תהיה בבעלות החברה, ותיועד לכל עובד בנפרד.

פוליסות אלו הן בבעלות החברה ובשליטתה הבלעדית והחלטות בדבר אופן השקעת הכספים ובחירת מסלולי ההשקעה יתקבלו על-ידי החברה בלבד והעובד אינו יכול למשוך או לעשות שינוי כלשהו ביחס לכספים אלו במהלך תקופת עבודתו בחברה, אלא רק בעת פרישתו מהחברה.

הבקשה: לאשר כי העובדים שיפרשו יחויבו במס בגין תשלומי הקצבה במועד קבלת התשלומים לידיהם, ולהסדיר את מנגנון ניכוי ההוצאות בחברה בגין תשלומי אלו.

הסדר המס:

רווחים שיייווצרו בגין סכומי ההפקדות בפוליסות הפרט שבבעלות החברה יהוו הכנסה חייבת במס בידי החברה שמקורה בסעיף 2(4) לפקודה וידווחו כהכנסה חייבת בספרים במועד בו הם נצברו, מידי שנה.

במועד הפקדת הכספים לפוליסות הפרט לא תותר לחברה הוצאה בגין ההפקדה, והיא תותר בניכוי רק מהמועד בו קיבל הפורש לראשונה את תוספת תשלומי הקצבה או במועד בו קיבל הפורש את מענק הפרישה, לפי העניין, והכל בכפוף לתנאי מנגנון התרת ההוצאה, כפי שנקבע בהסדר המיסוי (לגבי תוספת תשלומי הקצבה, ההוצאה תותר בניכוי בפריסה לתקופה שנעה בין 12 ל-20 שנה).

תוספת תשלומי הקצבה שתשולם לפורש תהווה במועד תשלומה הכנסה החייבת במס בידי הפורש שמקורה בסעיף 2(5) לפקודת מס הכנסה ויחולו עליה הוראות סעיפים 121 ו-164 לפקודה ועל המענקים שיקבלו הפורשים בסיום יחסי עובד מעסיק יחולו הוראות סעיף 9(א7) לפקודה.

בחזרה לתפריט

16. פיצול מניות חברה וביטול ערך הנקוב של מניות

החלטת מיתסי בהסכם מס' 2082/18

חברה פרטית, תושבת ישראל, המוחזקת בחלקים שווים על-ידי שתי חברות פרטיות אף הן תושבות ישראל. בכוונת החברה לצאת בהנפקה ראשונה לציבור באמצעות פרסום תשקיף. טרם הפרסום היא מתעתדת לבצע פיצול להון מניותיה הרשום והמונפק ביחס של 1:1 מיליון (אחד למיליון) ("פיצול ההון") ובמקביל לפעול לביטול ערך הנקוב של כלל מניות החברה ("השינוי במבנה ההון"). שינוי מבנה ההון אינו כולל תמורה כלשהי בין בכסף ובין בשווה כסף במישרין או בעקיפין.

פיצול המניות יערך ביחס המרה שווה לכל המניות ולכל בעלי המניות בחברה ואינו כולל תמורה למי מהצדדים ו/או טומן בחובו הטבה כלכלית כלשהי. ככל שיווצר יתרון כלשהו כגון הגדלת סחירות במניות החברה, היתרון יניתן לכל בעלי המניות.

במחיקת הערך הנקוב של המניות מתבצעת הפחתה חשבונאית של הון המניות במקביל להגדלת הפרמיה על חשבון המניות כך שההון העצמי של החברה בגין המחיקה נותר ללא שינוי.

השינוי היחיד שיחול לאחר פיצול המניות הוא בכמות המניות המונפקות ובערך הנקוב של כל מניה.

הבקשה: קביעת הסדר המס אשר יחול על בעלי המניות של החברה עובר לפיצול המניות וביטול ערך הנקוב.

הסדר המס:

לעניין פיצול ההון - פיצול ההון לא ייחשב מכירה ויחול רצף מס.

חישוב סכום ההכנסה ותשלום המס הנובע לכלל בעלי המניות יהא במועד המכירה בפועל של המניות.

המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות החדשות, יהא מחירן המקורי ויום רכישתן של המניות המקוריות.

בכל מקרה, לבעלי המניות בחברה לא יותר הפסד לצורכי מס, במועד פיצול ההון ו/או כתוצאה מפיצול ההון.

לעניין ביטול הערך הנקוב של המניות - הביטול לא ייחשב כאירוע מס ולכן לא יחויב במס במועד הביטול.

בחזרה לתפריט

**17. מיזוג שותפויות של בעלי מקצוע חופשיים בהתאם להוראות סעיפים 103ב ו-103א(א) לפקודה
החלטת מיסוי מספר 1399/18**

החלטת המיסוי עוסקת בשתי שותפויות של בעלי מקצוע חופשי אשר עוסקות בתחומי פעילות משיקים, כאשר לכל אחת מהן פעילות כלכלית עצמאית, ממשית ומתמשכת שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי הוראות סעיף 2(1) לפקודה. לכל אחת מהשותפויות יש עשרות שותפים, שחלקם הם רק שותפי חוזה ללא זכות ברווחים וללא זכות הצבעה.

השותפויות מבקשות למזג את פעילותן כך שהשותפות המעבירה תעביר את פעילותה על כל נכסיה, זכויותיה וחובותיה לרבות העובדים, לשותפות הקולטת, תוך חיסולה ללא פירוק, בהתאם לסעיפים 103א(א) ו-103ג לפקודה, ללא תמורה נוספת במישרין או בעקיפין.

במסגרת המיזוג יועברו לשותפות הקולטת כלל קופות העובדים לרבות קרנות השתלמות, ביטוחי מנהלים, קרנו פנסיה, פיצויים וכל סכום אחר שנצבר על-ידי השותפות המעבירה.

מטרת שינוי המבנה הינה, בין היתר, ניהול ותפעול מאוחד של משרדי השותפויות העובדים בתחומי פעילות דומים תחת יישות משפטית אחת ובתוך כך להגדיל את מגוון השירותים המוצעים ללקוחות השותפויות.

השותפות עומדות ביחסי גודל של 1:9 בהתאם להערכת שווי מומחה, כהגדרתו בכללי מס הכנסה (בקשה לאישור מראש לתכנית מיזוג), התשנ"ה-1995.

הבקשה:

לאשר את שינוי המבנה ואת העברת העובדים יחד עם הקופות השייכות להם, לשותפות הקולטת. לקבוע את מועד שינוי המבנה ליום 31 במרץ 2018 בהתאם לסעיף 103א(ב) לפקודה.

הסדר המס:

נקבע כי המיזוג עומד בתנאי סעיף 103ג(1) ו-(7) לפקודה ובתנאי שיחולו התנאים המנויים.

לעניין הנכסים המועברים, יחולו הוראות סעיף 103ה לפקודה ולא ייוחס להם סכום נוסף מעבר למחיר המקורי בשותפות המעבירה. מועד המיזוג נקבע ליום 31 במרץ 2018 בהתאם לסעיף 103א(ב) לפקודה.

על הזכויות המוקצות יחולו הוראות סעיף 103ו לפקודה. כמו כן, על השותפות הקולטת לכלול בדוח לצרכי מס ביאור לעצם ביצוע שינוי המבנה אשר יפרט את תנאי החלטת המיסוי.

נקבעו הוראות בדבר רצף זכויות לגבי עובדים מועברים, הוראות במקרה של הפרת הוראות החלטת המיסוי ותנאים נוספים.

בחזרה לתפריט

18. טופס 982 - בקשה מראש להעברת מלוא הזכויות בחברה תושבת ישראל, לחברה שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104ב(א) לפקודה
הודעת רשות המסים מיום 2 באוקטובר 2018

בהמשך למדיניות רשות המסים לייעול ופישוט תהליכים אל מול ציבור הנישומים והמייצגים, פורסם "מסלול ירוק" נוסף לקבלת החלטת מיסוי. מסלול זה מטפל במקרים בהם בעלי מניות בחברה ישראלית מבקשים לשנות את מבנה הבעלות בחברה באופן שבו החזקתם כאמור תהא באמצעות חברה זרה, זאת מצרכים עסקיים כדוגמת גיוס משקיעים והון זר, סביבה רגולטורית מסוימת לצרכי הנפקה ועוד.

למהלך חשיבות מיוחדת לנוכח המגמה בעולם של זמינות הון, גידול בהשקעות ושינויי מדיניות המס לצורך משיכת/שימור השקעות והון, כדוגמת "רפורמת המס של טראמפ" שיש בה כדי לגרום ל"העדפת בית" של משקיעים משיקולי מס ורגולציה במדינת מושבם.

הוראות חלק ה-2 לפקודה מסדירות תנאים בהם שינויי מבנה בדרך של מיזוג חברות, העברת נכסים לחברה תמורת מניות בה או פיצול חברות, לא יחויבו במס בהתאם להוראות הפקודה במועד שינוי המבנה אלא במועד מאוחר יותר. דחיית מס זו, נעשית ברשימה סגורה של מקרים, אשר נבחרו על-ידי המחוקק, במקום שבו מדובר בשינויי מבנה שבהם מבחינה מהותית, לא היה מימוש כלכלי אמיתי המצדיק חיוב במס, וזאת בשל השמירה על הבעלות הכלכלית בנכסים המועברים. כאמור, במקרים אלה, החיוב במס נדחה למועד המימוש.

לאור הניסיון אשר נצבר לאורך השנים בטיפול בבקשות כאמור, סבורה רשות המסים, כי המסלול החדש, יקל ויפשט את תהליך ביצוע עסקאות מסוג זה. המסלול הירוק החדש - [טופס 982](#), כולל מספר התניות כדוגמת זאת כי החברה הזרה אליה מועברת ההחזקה תהא תושבת מדינה עמה יש לישראל אמנת מס, הקמת החברה המועברת היא בשנת 2018 ואילך, שימור על זכויות המיסוי של ישראל וכו'.



בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

עו"ד דן גרושר, מחלקת מסים עקיפים, חטיבת המס

19. ביטול עמדה חייבת בדיווח מע"מ 12/2017 - פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון הודעת רשות המסים מיום 20 בספטמבר 2018

בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, על עוסק לדווח על נקיטת עמדה שונה מהעמדות חייבות בדיווח שפורסמו על-ידי רשות המסים, וביניהן העמדה שבנדון, שפורסמה על-ידי הרשות בחודש דצמבר 2017. ביום 20 בספטמבר 2018, פרסמה רשות המסים הודעה, כי לאור בחינה נוספת של מאפיינים עסקיים בשוק ההון, ונוכח הוראות סעיף 67ד לחוק מע"מ, **הוחלט על ביטול עמדה חייבת בדיווח מספר 12/2017 שעניינה פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון.**

20. מע"מ - שינוי במחיר העסקה בגין תשלום תביעה ייצוגית החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2003/18

עובדות: כנגד חברה הרשומה כעוסק מורשה לפי חוק מס ערך מוסף הוגשה בקשה לאישור תובענה ייצוגית. בהתאם להסכם פשרה שנחתם בין החברה לתובעים, תזכה החברה את חברי הקבוצה המיוצגים על-ידי התובעים בהחזר כספי וכן תשלם תגמול לתובעים המייצגים ולבאי כוחם ("**הסכם הפשרה**").

הבקשה: אישור רשות המסים כי החברה רשאית להקטין את מחיר עסקאותיה בגין ההחזר הכספי לחברי הקבוצה ובגין התשלום לתובעים המייצגים ולבאי כוחם.

תמצית הסדר המס ותנאיו: בהתאם לסעיף 7 לחוק, מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות פיצויים בשל הפרת הסכם שאין עמה ביטול עסקה. לאור הסכם הפשרה, הסכומים המשולמים על-ידי החברה לחברי הקבוצה כהחזר כספי, מהווים שינוי בתנאי העסקה בין חברי הקבוצה לחברה. לפיכך, החברה תהיה רשאית להקטין את מחיר עסקאותיה בשל הסכומים ששולמו לחברי הקבוצה כהחזר כספי, והחברה תוציא הודעת זיכוי לפי הוראות תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

לעומת זאת, הסכומים המשולמים על-ידי החברה לתובעים המייצגים ולבאי כוחם לא מהווים שינוי בתנאי העסקה בין החברה לחברי הקבוצה המיוצגים. לכן, החברה לא תהיה רשאית להקטין את מחיר עסקאותיה בגובה תשלומים אלו. המחלקה המקצועית מנמקת את החלטתה הנ"ל בהסתמך על תכלית חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006, ועל פסיקות בית המשפט העליון, מהן עולה כי הגמול שנפסק לתובע המייצג ושכר הטרחה שנקבע לבא כוחו משקפים בין היתר את הטרחה והתועלת שהביאו לחברי הקבוצה. מטעם זה, התמורה המשולמת על-ידי החברה לתובעים המייצגים ולבאי כוחם היא בשל השירות שהאחרונים העניקו לחברי הקבוצה. יתר על כן, בין החברה לתובעים המייצגים ובאי כוחם לא נכרת הסכם מתן שירותים, והרי שגם מטעם זה, אין לראות בתגמול המשולם הפחתה של מחיר עסקה.

לפיכך, שכר הטרחה שנקבע לתובע המייצג ולבא כוחו ומשולם על-ידי החברה לא מהווה הפחתה מחיר עסקה בידי החברה. לכן, בשל מרכיב זה החברה לא רשאית להקטין את מחיר עסקאותיה ולא רשאית להוציא הודעת זיכוי.

הערה - עמדת רשויות מע"מ קיבלה כבר ביטוי גם בעמדת מע"מ חייבת בדיווח מס' 13/2017 שכותרתה: "גמול שנקבע כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית".

21. החבות במע"מ של שירותים הניתנים ל"ארגון בינלאומי" לצורך קיום "כנס בינלאומי" בישראל
הוראת פרשנות מע"מ מס' 14/2018

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים, חטיבת המס

רקע כללי: קיום כנסים בינלאומיים בישראל הינו גורם חשוב לכלכלת ישראל, לתדמיתה בעולם ולעידוד התיירות. על מנת לקיים כנס בינלאומי ובמטרה להוזיל את עלויות הכנסים, הארגונים הבינלאומיים ומארגני הכנסים הבינלאומיים מחליטים, בין היתר, לבחור לקיים את הכנס בהתאם להטבות המס הניתנות להם באותה מדינה. הוראת פרשנות זו באה להבהיר את התנאים להחלת מס בשיעור אפס בשל מתן שירות לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בינלאומי בישראל וכן לפרט את סוגי השירותים הזכאים למס בשיעור אפס בהתאם להוראת סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק מס ערך מוסף.

התשתית הנורמטיבית: בהתאם להוראות סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק, על העוסק לעמוד במספר תנאים מצטברים אשר בהתקיימם, יחול מס בשיעור אפס בשל מתן שירותים לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בינלאומי בישראל. להלן התנאים:

- התיירים שהגיעו לכנס עונים על הגדרת "תייר" בסעיף 1 לחוק.
 - **מקבל השירות הינו ארגון בינלאומי אשר עונה על אחת מבין שתי ההגדרות הבאות:**
 - א. חבר בני אדם מואגד שהוא מוסד ללא כוונת רווח ("מלכ"ר") או חברה עסקית, המקיים פעילות, בהתאם למטרותיו במסמכי ההתאגדות, בשתי מדינות לפחות, לרבות באמצעות סניפים או שלוחות כאשר המלכ"ר או החברה יוזמים את הכנס הבינלאומי בישראל.
 - ב. גוף ספורט בינלאומי מואגד המרכז ומייצג ענף או ענפי ספורט ומארגן תחרויות בינלאומיות באותו ענף או ענפי ספורט.
 - ההתכנסות הינה בגדר "כנס בינלאומי": ההתכנסות הינה לשם פעילות לגביה מתקיימים כל התנאים המפורטים להלן: (א) הכנס נערך בישראל והפעילות במסגרתו נמשכת לפחות יומיים ברצף. (ב) בכנס משתתפים לפחות 50 תיירים. (ג) עיקר הכנס מוקדש להרצאות, דיונים מקצועיים או לקיום תחרויות ספורט, הכול לפי מטרות הארגון הבינלאומי.
 - **שירותים לצורך קיום הכנס:** בשל השירותים הניתנים לארגון הבינלאומי, לצורך קיומו של הכנס הבינלאומי יחול מס בשיעור אפס, והכול כמפורט להלן: (א) שירותי הפקת כנסים. (ב) שירותי פרסום. (ג) שירותי הקמת במה, פודיום, תאורה, הגברה, הקרנה, הקלטה. (ד) שירותי מיזוג אוויר במתחם הכנס. (ה) הקמת עמדת רישום בכניסה לאולם הכנס לרבות עמדות מחשב ומדפסות. (ו) הקמה ותפעול אתר אינטרנט לכנס לרבות דיוור ישיר, מערכת רישום מקוונת וכתובת תכנים נוספים באתר האינטרנט. (ז) הפקת תיקי משתתף, חוברות מידע ותקליטורים לבאי הכנסים. (ח) הפקת סרט תדמית לכנס ושידורי טלוויזיה. (ט) שירותי תרגום למסמכי הכנס או להרצאות והדיונים. (י) שירותי הקמת מרכז סיקור עיתונאי. (יא) הספקת צוותי דיילים בכנס. (יב) הספקת כיבוד בשטח הכנס. (יג) שירותי ניהול אירוע. (יד) שירות של ניהול מערך למכירה והפצה של כרטיסי כניסה. (טו) גיוס, שיבוץ וניהול מערך מתנדבים לצרכי הכנס. (טז) שירותי רישוי, יעוץ וליווי בטיחותיים. (יז) שירותי מוסיקה והופעות של אמנים אם מתקיימים בשטח הכנס והם רק נלווים לו. (יח) הרצאות. (יט) מלווים רפואיים בשטחי הכנס (מגישי עזרה ראשונה, חובש, רופא וכדומה). (כ) שירותי אבטחה. (כא) שירותים ליצירת פתרונות נגישות הולמים לבעלי מוגבלויות.
 - עמידה בתנאי תקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.
- בהתאם להוראת סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק, יחול מס בשיעור אפס גם על מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי שמשותפים בו חמישים תיירים לפחות.

בחזרה לתפריט

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

נכנסה לתוקף אמנת המס בין ישראל לארמניה
צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל)(ארמניה), התשע"ט-2018
[פורסם בקובץ התקנות מס' 8121 מיום 11 בדצמבר 2018](#)

רו"ח אייל אלטחן, המחלקה למיסוי בינלאומי, חטיבת המס

האמנה שנחתמה ביום 25 ביולי 2017 הינה בתוקף מיום 1 בינואר 2019, וקובעת ניכוי מס במקור בשיעור של 5% על דיבידנדים המחולקים לחברה שהינה בעלת הזכות שביושר לתשלום ומחזיקה לפחות 25% מהון המניות של החברה המשלמת (שאינה קרן להשקעות במקרקעין), או 15% במרבית המקרים האחרים.

שיעור ניכוי המס במקור על ריבית יהיה 10%.

שיעור ניכוי מס במקור של 5% יחול על תשלום בגין תמלוג המתקבל בעד פטנט, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, או בעד השימוש או הזכות לשימוש, בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או עבור מידע (ידע) הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי. במקרה של שימוש או זכות לשימוש בזכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, ניכוי המס במקור על תמלוגים יהיה 10%.

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



בחזרה לתפריט

חלק 5 - ניוד עובדים ותגמול הוני

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

1. תשלום המעסיק על מגורי עובדים זרים וביטוח רפואי - מי הנהנה העיקרי? ע"מ 8096-11-14 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

רקע: המערערת, חברה להעסקת והשמת עובדים זרים, העמידה מגורים לרשות 110 מעובדיה ורכשה להם ביטוח רפואי. המערערת ניכתה חלק מהסכומים משכר העבודה של העובדים בהתאם להוראות חוק עובדים זרים. המשיב חייב את המערערת בגין ההפרש שבין העלות הכוללת בגין המגורים ורכישות הביטוח הרפואי לבין הסכום שניכתה המערערת מהעובדים, בנימוק כי מדובר בהכנסה של העובדים הזרים.

המערערת טענה כי מדובר בהוצאה שמהווה תנאי הכרחי לפעילותה הניתנת לניכוי מכוח הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה. לטענתה, הסכום הנ"ל נועד לטובתה ואין לראות בו הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, זאת משום שהיא בוחרת את מקום המגורים המרוכז שממנו מוסדרת הסעה מרוכזת לאתר העבודה ואף את השותפים למגורים על פי האינטרס האישי שלה. בנוסף, המערערת מעמידה מגורים מתוקף חובתה לעשות כן ולא כ"שכר מוסווה". לעומת זאת, המשיב טען כי סכום ההפרש הוא טובת הנאה אצל העובדים לפי סעיף 2(2) לפקודה ולכן יש לנכותו משכר העובדים. יתרה מכך, חוזר מס הכנסה 5/2001 קובע כי הוצאות ביטוח בריאות ייזקפו לשכר העובד.

דיון והכרעה בפני בית השפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה):

לעניין העמדת המגורים - ס' 2(2) לפקודה מחריג במפורש תשלומים המותרים לעובד כהוצאה, כך שלא יראו בהם כ"הכנסת עבודה". בנוסף לכך, יש להבחין בין מגורים שנבחרו על-ידי עובד זר בסביבה ובתנאים הקרובים לליבו לבין מגורים המוכתבים על-ידי המעסיק בהתאם לאינטרסים שלו אשר יש לראות בהם כהכרחיים לייצור הכנסה. תנאי המגורים של העובדים הזרים ומיקומם נקבעו על-ידי המערערת לטובת קידום האינטרסים הכלכליים שלה ללא זכות בחירה מצד העובדים. תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות), קובעת שהוצאות לינה במקום המרוחק פחות מ-100 ק"מ ממקום המגורים או ממקום העיסוק, לא יותרו בניכוי, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה היתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום. אם בכל מקרה, ייקבע שהוצאות לינה אינו מותרות בניכוי, הרי שהסיפא של התקנה, הינה בבחינת "אות מתה". משכך, ביהמ"ש קבע כי לינת העובדים הזרים הכרחית לייצור הכנסתם. יתרה מכך, גם נקיטת פרשנות מצמצמת לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות) לא תשלול אפשרות שההוצאה הנ"ל תוכר כהוצאה הכרוכה בתהליך הפקת ההכנסה. **על כן התקבל הערעור בעניין זה.**

לעניין ביטוח הבריאות - ביהמ"ש קבע כי רכישת ביטוח הבריאות משרתת את טובת ורווחת העובדים הזרים ולא ניתן למצוא בהוצאה זו כמפיקה תועלת למערערת, וכל שכן מדובר בתועלת שולית לעומת ההנאה או התועלת שמפיק ממנה העובד. על כן ההוצאה הנ"ל מהווה טובת הנאה החייבת במס בידי העובדים מכוח סעיף 2(2) לפקודה, והערעור נדחה בעניין זה.

בחזרה לתפריט

חוזר רשות המסים עוסק באופן שבו חברות מגדירות את התנאים החוזיים לעניין תגמול מבוסס מניות לעובדים. חוזר זה עוסק רק בתגמול הוני מבוסס מניות הניתן לעובד בכפוף לתנאי ההבשלה. בד"כ חברות מעניקות לעובדים תגמול מבוסס מניות כאשר נקבעים תנאי הבשלה מוגדרים ביחס לתקופת העבודה ("תנאי עבודה"), אולם ניתן גם להגדיר את התנאים על בסיס ביצוע ("תנאי ביצוע") כגון השגת יעד מכירות, או על פי תנאי שוק ("תנאי שוק") כגון עליית מחיר מניה לתקופה.

בסעיף 102 לפקודה והכללים מכוחו בהקצאה במסלול הוני עם נאמן לא נקבעו הוראות ברורות מהי הקצאה עם תנאי ביצוע שעומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה ונוצר מרחב לחברות להפעיל שיקול הדעת בדבר קביעת תקופות ותנאי ההבשלה. מטרת החוזר לקבוע פרמטרים במקרים בהם נקבעו תנאי הבשלה על בסיס תנאי ביצוע ו/או תנאי שוק לקביעת יום ההקצאה הנכון של אותן זכויות לעניין סעיף 102 לפקודה.

להלן עיקר הפרמטרים, כפי שנקבעו בחוזר, על מנת שהקצאת זכויות לעובדים, שהבשלתן תלויה בתנאי עבודה, תנאי ביצוע או תנאי שוק תחשב כהקצאה במסגרת הוראות סעיף 102 לפקודה במסלול הוני באמצעות נאמן:

- (1) ההקצאה על כל תנאי (ובעיקרם: תוספת המימוש, מועד הפקיעה ומועדי ההבשלה) הובאה בפניו של האורגן המוסמך בחברה (ככלל דירקטוריון החברה או ועדת דירקטוריון של החברה אשר הוסמכה לכך) ואושרה על ידו.
 - (2) על תנאי ההבשלה הכפופים להתקיימותם של יעדים להיות קבועים, מדידים ומוגדרים מראש החל ממועד ההענקת הזכויות, היינו כבר במועד אישור ההקצאה על-ידי האורגן המוסמך בחברה כאמור בסעיף (1). ככל וקיימת התייחסות ערטילאית וכללית לתנאי ההבשלה ו/או לתקופות ההבשלה ו/או השארת שיקול דעת נוסף לאורגן המוסמך ו/או מישהו מטעמו לאחר מועד ההקצאה, הרי שתקופת החסימה תימדד החל מהתגבשותם ו/או מהתקיימותם של אותם תנאים.
 - (3) ההקצאה היא מכוח תכנית תגמול, אשר כוללת ותומכת באפשרות הבשלה תלויה ביצועים ואשר הוגשה לאישור פקיד השומה כנדרש בכללי מס הכנסה.
 - (4) כתבי ההקצאה נחתמו כדין בידי העובד והופקדו בידי הנאמן במועדים הנדרשים בהתאם לקבוע בהנחית רשות המסים.
 - (5) בתכנית התגמול ו/או בכל חוזה התקשרות אחר עם העובדים, לא קיימת האפשרות כי מימוש מניות המימוש הנובעות מהזכויות שהוקצו מכוח תכנית התגמול, ייעשה באמצעות שימוש באופציות מסוג Put ו/או Call, למעט אופציית Call באישור מראש של המחלקה המקצועית של רשות המסים בתנאים שיקבעו.
- החוזר מציין כי יום ההקצאה הינו המועד שבו דירקטוריון החברה מחליט על ההקצאות ותנאיהן ומאשר את הקצאת הזכויות. במועד זה נקבעת הכמות הבסיסית של מניות המימוש שתתקבלנה אגב הבשלת הזכויות וכן נקבעים הקריטריונים שבכפוף להתקיימותם תבשלה הזכויות. ביום ההקצאה יש לקבוע לעובד מעבר לכמות היעד, היינו כמות הזכויות הבסיסית, את יתר תנאי ההקצאה, וביניהן את תוספת המימוש ומועד הפקיעה של הזכויות.

החוזר מתייחס באופן ספציפי למקרים בהם ההבשלה הינה תלויה אירוע מסוג עסקה (EXIT) או הנפקה (IPO) ומציין כי בהקשר זה מרכיב הסיכון בתגמול ההוני מעולם לא התקיים שכן, מחד גיסא, לעובד לא קמה היכולת המעשית לשאת בסיכון ההוני בהיותו בעל מניות (כך למשל: מצב בו אופציות תהיינה "מחוץ לכסף") ומאידך גיסא, החברה המקצה ו/או בעלי מניותיה לא נושאים בסיכון של צירוף אמיתי של בעל מניות נוסף. לפיכך, אין לראות בקביעת תנאי כאמור כנכנס למישור של תגמול מבוסס הון, כי אם תגמול מבוסס מזומן אשר ניתן כהטבה במסגרת יחסי עובד-מעביד ואשר ההכנסה הנובעת הימנו תסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כבנוס או מענק הצלחה לעובד בקורות האירוע המזכה. עניין זה תקף, גם כאשר ההבשלה הינה בתנאי עבודה, אך בנוסף לכך תלויה מכירה או עסקה.

החוזר מציין מספר דוגמאות מהן ניתן ללמוד על גישת רשות המסים לעניין תנאי ההקצאה הקובעים את יום ההקצאה וכן את ההתייחסות להקצאה תלויה מכירה או עסקה.

החוזר מציין כי הוראותיו תקפות גם לגבי הקצאות עבר, עם זאת, מאפשר לחברות במשך תקופה של 180 מיום פרסום החוזר (5 בדצמבר 2018) לשנות את תנאי ההבשלה ביחס לאופציות או יחידות השתתפות אשר טרם הגיע מועד הבשלתן, כך שיעמדו בהוראות החוזר כאמור לעיל, ולפנות לחטיבה המקצועית ברשות המסים ולפקיד השומה בו מתנהל תיק החברה, בהודעה על אימוץ "הסדר מס להענקה חדשה", כמפורט בנספח א' המצורף לחוזר.



בחזרה לתפריט

3. קביעת מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל בידי תושב חוץ (במהלך שנת ההסתגלות) ותושב ישראל לראשונה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2316/18

העובדות: נישום אזרח מדינה זרה ולשעבר גם תושב אותה המדינה. ביום 15 ביולי 2013 עלה לארץ יחד עם אשתו וילדיו. הנישום בחר ב"שנת הסתגלות" והינו מועסק משנת 2006 כשכיר בחברה תושבת חוץ שלה סניף בישראל. החל מה-1 באוגוסט 2013 החל לעבוד בסניף של החברה באירופה, ובמסגרת ההסכם עם החברה מקום העבודה יכול שיהא במדינה אחרת או בסניף הישראלי כנדרש. כל המשכורות של הנישום בסניפי החברה משולמות במלואן על-ידי הסניף הישראלי.

הבקשה: לקבוע את מועד הפיכתו של הנישום לתושב ישראל לראשונה וכן לאשר כי ההכנסות שיתקבלו על-ידי הנישום כשכר עבודה מהסניף הישראלי ואשר מקורן בפעילות שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל על-ידי הנישום, יזכו להטבות מס המוקנות לתושב ישראל לראשונה, כמפורט בסעיפים 14 ו-97 לפקודה.

ההחלטה: בשנת ההסתגלות ייחשב הנישום לתושב חוץ, ומיום ה-15 ביולי 2014 ("יום תחילת התושבות") ייחשב לתושב ישראל, ובלבד שמיום זה יהיה מרכז חייו בישראל, ויותר בישראל במהלך כל תקופת ההטבות להן הוא זכאי. בנוסף, הובהר כי ההחלטה לא מהווה אישור תושבות לצרכי מס והדבר נתון לבחינתו המחודשת של פקיד השומה.

לעניין הכנסת העבודה של הנישום, החל מיום תחילת התושבות ואילך, יראו אותה כהכנסה שהופקה על-ידי "תושב ישראל לראשונה" והיא תפוצל לשני חלקים: החלק הראשון, הכנסת עבודה המשולמת לנישום על-ידי הסניף הישראלי של החברה הזרה בגין תקופה פלונית כשהיא מוכפלת ביחס שבין סך ימי העבודה בישראל לבין סך כל ימי העבודה והיא תחשב להכנסה שהופקה בישראל. החלק השני, יתרת הכנסת העבודה של הנישום תחשב להכנסה שהופקה מחוץ לישראל. ותהא פטורה ממס בישראל (ובלבד שהתקופה כלולה בתוך תקופת ההטבות).

הוצאות שכר העבודה לא יותרו בניכוי לצרכי מס בספרי הסניף הישראלי של החברה הזרה, שכן אינן מהוות הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו של הסניף הישראלי.

יש לציין כי קבלת הפטור בגין החלק השני של ההכנסה, מותנית בכך שתקופת העבודה בחו"ל לא תהיה טפלה ביחס לתקופת העבודה הכוללת. לפיכך, הנישום יכין וישמור בסוף כל חודש דיווחים המפרטים את מספר ימי העבודה שלו בישראל ובחו"ל באותו החודש ויגיש זאת לחברה הזרה לשם ניכוי המס במקור בגין החלק הראשון של ההכנסה. יתרה מכך, הנישום יגיש דוח מס שנתי וידווח על כלל הכנסותיו ויצרף לכל דו"ח מסמכים רלוונטיים.



בחזרה לתפריט

העובדות: פלוני התגורר עם משפחתו בישראל עד לשנת 2011. ביום ה-8 בספטמבר 2011 עזב היחיד את ישראל ("**יום העזיבה**") ועבר להתגורר עם משפחתו בארה"ב. בשנת 2014 החל היחיד להיות מועסק כעובד שכיר בחברה פרטית תושבת ארה"ב. במסגרת ההעסקה הוקצו לפלוני שתי הענקות של אופציות הניתנות למימוש למניות של החברה האמריקאית: הראשונה, הייתה באוקטובר 2014 כאשר יום תחילת ההבשלה של האופציות נשאו הענקה זו נקבע כיום 1 באוגוסט 2014. השנייה, הייתה בחודש אוקטובר 2015 כאשר יום תחילת תקופת ההבשלה נקבע כיום 20 בספטמבר 2015. ביום 3 באוגוסט 2016 חזר פלוני לישראל עם משפחתו והחל להיות מועסק בחברת בת ישראלית של חברת האם האמריקאית. יום סיום תקופת ההבשלה של חלק מהמניות חל לפני יום החזרה ארצה של פלוני וחלק לאחר יום החזרה.

הבקשה: קביעת חבות המס שתחול על היחיד בישראל בגין האופציות שהוענקו לו אשר ניתנות למימוש למניות חברת האם האמריקאית.

החלטת המיסוי ותנאיה: היחיד יחשב ל"תושב חוץ" מיום 1 בינואר 2012 ("**יום ניתוק התושבות**") ועד ליום חזרתו ארצה, והחל מיום החזרה יחשב ל"תושב ישראל".
היחיד אינו זכאי להטבות מס כיוון שאינו עונה להגדרת "תושב חוזר ותיק" או "תושב חוזר" בסעיף 14 לפקודה..

ככל שהיחיד יחשב תושב ישראל גם במועד המימוש (לעניין זה "מימוש" - מועד מכירת המניה):

א. **מיסוי הרווח שהופק בחו"ל:** הרווח שהופק בחו"ל ייחשב כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. הכנסת העבודה האמורה אינה זכאית לפטור ממס לפי ס' 14(א) לפקודה. אין באמור לשלול זיכוי של מס חוץ ששולמו בפועל בארה"ב בגין הרווח שהופק בחו"ל בלבד.

ב. **מיסוי הרווח שהופק בישראל:** הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ולא יינתנו זיכויים של מס חוץ ששולמו על ידו בגין האופציות או מניות חברת האם.

ככל שהיחיד ינתק תושבות ויחשב שוב תושב חוץ במועד המימוש:

א. **מיסוי הרווח שהופק בחו"ל:** הרווח ייחשב כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אולם, ככל שבמועד המימוש היחיד ייחשב תושב חוץ, הרי שהכנסה כאמור בגובה הרווח שהופק בחו"ל לא תהא חייבת במס בישראל בידי היחיד שכן היא אינה בבסיס המס בישראל.

ב. **מיסוי הרווח שהופק בישראל:** הרווח שהופק בישראל ייחשב כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה בהיותו תושב חוץ. זאת על בסיס טריטוריאלי (סעיף 4א(4) לפקודה). לא יינתנו זיכויים של מס חוץ ששולמו על-ידי היחיד בגין אופציות או מניות של החברה האמריקאית.

אופן המיסוי בגין הכנסה מעבודה שהפיק היחיד בתקופה שמיום העזיבה ועד יום ניתוק התושבות: ככל שהפיק היחיד הכנסת עבודה מחוץ לישראל בתקופה שמיום העזיבה ועד יום ניתוק התושבות והכנסה זו שהופקה מחוץ לישראל והתקבלה בידי תושב ישראל בתקופה כאמור, היא תחויב בשיעור מס שולי ויינתן זיכוי ממסי חוץ. אולם, אם ההכנסה התקבלה בפועל לאחר התקופה האמורה, בהיותו תושב חוץ, זו לא תהא חייבת במס בישראל.

בחזרה לתפריט

5. פורסמו שני טפסים חדשים לקבלת החלטות מיסוי ב"מסלול הירוק"
א. טופס 929 - הסדר נאמן מפקח ללא החזקה פיזית בהקצאות אשר יופקדו רק בידי הברוקר הזר
ב. טופס 931 - אופציית רכש בחברה פרטית

רשות המסים יצרה כמה "מסלולים ירוקים" לבקשות להחלטות מיסוי ב"מסלולים מהירים", בהם נקבעו תנאים קשיחים, שבכפוף להתקיימותם הרשות מאשרת הסדרי מס בהליך מזורז. יחד עם זאת, חשוב להדגיש, כי המדובר בהליך דינוי מול רשות המסים ואנו ממליצים על הכנה מקדמית נאותה בהתאם. אי עמידה בתנאי המסלולים הירוקים אינה חוסמת בהכרח בפני החברות את האפשרות לפנייה פרטנית לקבלת החלטת מיסוי מרשות המסים להתאמת ההסדר לנסיבות המיוחדות של הקצאות לעובדים באותה חברה.

ביום 6 בדצמבר 2018 פורסמו שני טפסים נוספים במסגרת ה"מסלול הירוק" (טופס 929 וטופס 931), המצטרפים למספר רב של טפסים ב"מסלול הירוק" שפורסמו בעבר (לפרטים על הטפסים הקודמים ראה [עמוד 220 לחוברת תום שנת המס 2018](#) של משרדנו).

להלן פרטים לגבי הטפסים החדשים:

טופס 929

טופס זה הינו טופס ב"מסלול ירוק" הנועד לחברה זרה ואשר יש לה חברה או חברות בישראל, כחלק מפעילויות החברה הגלובאלית, אשר מעוניינת ליישם את הוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה, לפיו לעובדי החברה הישראלית יוקצו הקצאות על-ידי ברוקר זר בצורה מרוכזת, אשר מתבצעת לכלל עובדי הקבוצה. טופס מאפשר הסדר מס לפיו הנאמן יהיה נאמן מפקח מבלי להחזיק פיזית בהקצאות אשר יופקדו רק בידי הברוקר הזר.

טופס 931

מדובר ב"מסלול ירוק" לאופציית רכש בחברה פרטית. העובדות בגוף הטופס מתייחסות למצב בו בחברה פרטית, בקורות אירוע של סיום יחסי עובד-מעביד עם אחד מעובדי החברה, החברה מגדירה במכתבי ההקצאה כי בתקופה של עד 180 מיום סיום היחסים, החברה המקצה יכולה לדרוש מהעובד, למכור לחברה את המניות שברשותו בהתאם לשווי השוק של המניה, והעובד מתחייב להיענות לבקשת החברה.

הבקשה ב"מסלול ירוק" זה הינה כי לא יראו באופציית הרכש כהפרה של הוראות מסלול רווח הון לפי סעיף 102 לפקודה.

הסדר המס באמצעות טופס זה, מאפשר תחת קיומם של תנאים מסוימים, לקבוע את האפשרות של שימוש באופציית הרכש על-ידי החברה ולא יראו בה הפרה של הוראות סעיף 102 במסלול ההוני. בין השאר התנאים כוללים, אפשרות של שימוש באופציית הרכישה רק בקורות אירוע של סיום יחסי עובד-מעביד עם העובד ואי רישומן של מניות החברה הפרטית למסחר בבורסה, מכירת המניה לחברה תהיה על פי שווי שוק.

בחזרה לתפריט

חלק 6 - מחלקת תמריצים

רו"ח אביב שלו, מחלקת תמריצים, חטיבת המס

1. אישור על הכנסה מועדפת ממתן שירותי מו"פ לחברת האם החלטת מיסוי בהסכם מס' 0933/18

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בפיתוח תוכנה בתחום המשחקים החברתיים ("התוכנה") עבור החברה האם הרשומה מחוץ לישראל. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן שירותי מחקר ופיתוח לחברת האם בלבד במודל של עלות בתוספת מרווח (cost+). נכון למועד מתן החלטת המיסוי בהסכם, החברה טרם קיבלה את אישור המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי ("רשות החדשנות").

פרטי הבקשה: לאשר כי הכנסת החברה ממתן שירותי מחקר ופיתוח עבור חברת אם הינה "הכנסה מועדפת" כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון ("החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע כי הכנסותיה של החברה ממתן שירותי מחקר ופיתוח לחברת האם תחשבנה "הכנסה מועדפת" ע"פ חלופה (5) להגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק בכפוף לכל אלה:

(1) חברת האם תעמוד בהגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1א לחוק;

(2) יומצא אישור בתוקף (בהתאם לכללים הקבועים בסעיף 5.5 לנוהל 200-05 של רשות החדשנות שעניינו "קבלת אישורי הכרה מרשות החדשנות") מאת הרשות לחדשנות ("האישור") כי החברה מעניקה שירותי מחקר ופיתוח עבור תושב חוץ. החברה תצרך לדוח המס את האישור בכל שנת מס בה היא תובעת הטבות על פי החוק.



בחזרה לתפריט

2. חברה ללא עובדים ומכונות וציוד אינה בעלת מפעל תעשייתי הזכאי להטבות של מפעל מועדף ע"מ 45987-06-16 וסינק סירקטיס בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

חברת וסינק סירקטיס בע"מ ("המערערת") ביקשה להחיל על הכנסותיה לשנים 2012-2013 את ההטבות המוענקות בחוק לעידוד השקעות הון להכנסה מועדפת. פקיד השומה קבע למערערת שומות לפיהן הכנסותיה חויבו בשיעור מס רגיל ומכאן הערעור.

פקיד השומה נימק שהמערערת עסקה בשנות המס הרלוונטיות בפיתוח כלים ומתן ייעוץ בתחום האלקטרוניקה והשבבים. למערערת שלושה בעלי מניות וכתובתה הרשומה ברשם החברות בשנות המס היא כתובת אחד מבעלי המניות. פעילותה בוצעה מביתם הפרטי של בעלי המניות. המערערת לא העסיקה עובדים בשנות המס והעבודה בוצעה על-ידי שלושת בעלי המניות שלא עבדו עבורה במשרה מלאה, אלא באחוזי משרה נמוכים. יתרה מכך, הם לא משכו משכורות בגין עבודתם במערערת ועבדו במקומות נוספים שהיו עיקר עיסוקם בשנות המס הרלוונטיות. עיקר העבודה הייצורית בוצעה על-ידי קבלני משנה.

המערערת טענה כי היא עוסקת בייצור ופיתוח תוכנה בתחום האלקטרוניקה והשבבים ולא במתן ייעוץ וכי הכנסותיה נובעות ממכירת מוצריה ומתן זכות לשימוש בתוכנה שפיתחה. משכך, הכנסותיה באות בגדר סעיפים 1 ו-3 להגדרת "הכנסה מועדפת". כמו כן התנאים להגדרת "מפעל מועדף" ו-"חברה מועדפת" מתקיימים בעניינה. בנוסף, המערערת הינה "מפעל תעשייתי" מאחר ופעילותה ייצורית. לטענתה מספר המועסקים בחברה אינו מהווה מדד כלשהו ואין בחוק דרישה להעסקת מכסה מינימאלית של עובדים ויותר מכך, החוק אינו מציב דרישה להיקף פעילות משמעותי.

בית המשפט המחוזי בנצרת (השופטת הוד) דחה את הערעור. בית המשפט קבע כי נטל ההוכחה מוטל על המערערת וכי לא עלה בידיה להרים את הנטל האמור. בפסק הדין נקבע כי לצורך הוכחת הזכאות להטבות שמעניק החוק יש להוכיח, בין היתר, קיומם של שני תנאים מצטברים: בעלות במפעל תעשייתי ופעילות ייצורית כפעילות העיקרית. החוק לא מגדיר מהו מפעל והמחוקק השאיר למערכת המשפט את מלאכת הפרשנות של המושגים מפעל תעשייתי ופעילות ייצורית (כך למשל בע"א 798/85 בעניין חברת ניקוב ובפסקי דין נוספים).

השופטת נתנה משקל רב לתכלית החוק כפי שמופיעה בסעיף 1 לחוק ("יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא"). לדעתה, במקרים בהם אדם יחיד העובד מביתו ומפתח תוכנה אותה הוא מוכר - הוא אינו "מפעל תעשייתי", מאחר והמחוקק לא רצה לתת הטבות לפעילויות כאלה. השופטת מסכימה שיש להתאים את הפרשנות לרוח התקופה ולתעשייה המודרנית, אם זאת, קיומם של מועסקים ומספרם הם עדיין נתונים רלוונטיים לצורך קביעת האם מתקיימת הדרישה בנוגע לקיומו של מפעל תעשייתי.

במקרה דנן, השופטת התרשמה שעבודת הייצור התבצעה 'על הדרך' ולצד עבודתם של בעלי המניות במשרות אחרות. בנוסף, המערערת לא חתמה על הסכם שכירות עם אחד מבעלי המניות שכתובתו הוא כתובת החברה ולא נשאה בתשלומי הארנונה (ששולמו כמגורים ולא כעסק). התחשבות באופיין המיוחד של חברות הזנק, אין משמעה התעלמות כליל מדרישות המחוקק בדבר בעלות במפעל התעשייתי.

על פי מכלול הנתונים הרלוונטיים, המערערת לא הוכיחה, כי היא אכן זכאית להטבות המפורטות בחוק; לא היו למערערת מועסקים כלל, ואף בעלי מניותיה שעל פי הנטען ביצעו את הפעילות הייצורית לא היו מועסקים של המערערת והם עבדו במקומות אחרים במשרה מלאה ועבדו במקביל על פיתוח התוכנה, כתובתה הרשומה של המערערת הייתה בית מגורים עליו שולמה ארנונה בהתאם וממילא פעילות הייצור לא בוצעה דווקא שם ולא הוכח כי בבעלותה מכונות וציוד בהם השתמשה לצורך ביצוע הייצור.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

1. דחיית עתירה לדיון נוסף בעניין הקביעה שחברות שבבעלותן מרכזי קניות מהוות איגוד מקרקעין
דנ"א 1032/18 אלדר נכסים ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א ואח'

רו"ח ועו"ד טל פליגלר

בקשה לדיון נוסף בבית המשפט העליון נדחתה (דנ"א 1032/18). בין היתר נאמר שם בנימוקים לדחייה: "אשר להשלכות הרוחב שלהן טוענות המבקשות - בפסק הדין נקבע במפורש כי מכיוון שעניינם של איגודים אחרים אינו ניצב בפני בית המשפט לא ייקבעו לגביהם מסמרות (פסקה 53 לפסק הדין). יתר טענות המבקשות מתייחסות לסוגיות שלא הוכרעו בפסק הדין (למשל "השאלה הרביעית" ו"השאלה השישית" שהוצבו בבקשה) או לטענות ערעוריות מובהקות שאינן מצדיקות קיום הליך של דיון נוסף...".

להלן נזכיר את הפסיקה בדיון לפני בית המשפט העליון:

ענייננו בארבעה ערעורים שונים שאוחדו לדיון אחד בבית המשפט העליון (ע"א 74/15) מאחר שהם עוסקים בעניין דומה: מיסוי עסקאות למכירת מרכזי קניות או להעברת זכויות בחברות שבבעלותן מרכזי קניות. בחלק מהעניינים שנדונו, פסקו ועדות הערר לטובת הנישומים ובחלק לטובת מנהל מיסוי מקרקעין, ומכאן הוגשו הערעורים הבאים:

- ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלובל ישראל (פיתוח) בע"מ, שמואל אולפין, זהר אולפין ז"ל (לעניין מרכז רוטשילד בראשון-לציון)
- ע"א 1346/15 מליסרון בע"מ, אשטרום נכסים בע"מ, עופר מרכזי מסחר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (לעניין קניון חוצות המפרץ במפרץ חיפה)
- ע"א 6219/15 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' אלדר נכסים בע"מ (לעניין קניון בת-ים)
- ע"א 8715/15 סגל תרצה, רויכמן חנני נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (לעניין קניון לב חדרה)

עיקר הדיון נסב סביב השאלה, האם למרכזי הקניות יש נכסים נוספים שאינם מהווים זכויות במקרקעין, בעיקר נכסים כגון פעילות עסקית, "עסק חי" ומוניטין, והאם אותם נכסים הינם נכסים עצמאיים או שמא הם חלק בלתי נפרד מהזכות במקרקעין ו"נבלעים" בה. ככל שמדובר בנכסים עצמאיים שאינם זכויות במקרקעין, עולה השאלה האם מרכזי הקניות נכנסים תחת ההגדרה של איגוד מקרקעין. כמו כן, נבחן, האם ניתן לייחס חלק מהתמורה לאותם נכסים ולפיכך, לא יהיה חיוב במס רכישה.

לצורך הכרעה בשאלה האם החזקה בנכסים המפורטים לעיל עשויה באופן עקרוני להוציא איגודים מן ההגדרה של איגוד מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") - נדרש בית המשפט להתייחס לשאלות הפרשניות שבמחלוקת: האם רשימת הנכסים המופיעה בהגדרה שבחוק היא רשימה פתוחה או רשימה סגורה, האם נכללים ברשימה גם נכסים בלתי מוחשיים וככל שכן, האם הם מקיימים את הסיפא של ההגדרה. בעניין פרשנות הגדרתו של "איגוד מקרקעין" הועלו טענות נוספות, בין היתר, באשר לתחולתה על איגודים עסקיים המנהלים פעילות עסקית משמעותית. כמו כן, נבחן, האם הפסד הון הוא "נכס" המוציא מהגדרת איגוד מקרקעין.

בית המשפט העליון מפי הנשיאה בדימוס נאור ובהסכמת השופטים פוגלמן וברון קיבל את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין בכל ארבעת הערעורים שנדונו ולפיכך קיבל את הערעורים של המנהל בע"א 74/15 וב- ע"א 6219/15, ודחה את הערעורים של הנישומים ב- ע"א 1346/15 וב- ע"א 8715/15.

תחילה נדרש בית המשפט העליון לאבחן את המונח "איגוד מקרקעין" שבסעיף 1 לחוק וחילק את ההגדרה לשלושה חלקים: **הראשון**, ההגדרה הבסיסית אשר מופיעה ברישא: "איגוד שכל נכסיו במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין"; **השני**, הגדרה ממעטת: "למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה"; **השלישי**, סיפא הסעיף אשר מהווה הגדרה מרחיבה לפיה "לא יראו כנכסיו של האיגוד - מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

בית המשפט התייחס להגדרה הבסיסית והמרחיבה, בציינו כי ברשימת הנכסים הכלולים בהגדרה המרחיבה כלולים גם נכסים בלתי מוחשיים. עם זאת, הדגיש ביהמ"ש, כי קביעה זו אין משמעה שכלל שיוכח קיומם יוצא האיגוד באופן אוטומטי מהגדרתו של איגוד מקרקעין. תחילה יש לבדוק כאמור אם אכן מדובר בנכסים אותנטיים ועצמאיים, להבדיל מנכסים שהם חלק בלתי נפרד מהזכויות במקרקעין שבבעלותו של האיגוד. אם כן מדובר בנכסים עצמאיים, יש לבדוק לגביהם את ההגדרה המרחיבה - רק אם הם "אינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית" - ייחשב האיגוד חרף קיומם כאיגוד מקרקעין.

עוד נקבע כי לא כל "דבר", "פריט", "התנהלות", "פעולה" או "אמירה" הם נכס לצורך חוק מיסוי מקרקעין. ברי כי אין ליתן יד לניסיון ליצור "נכסים" באופן מלאכותי רק כדי להוציא איגוד מהגדרתו של איגוד מקרקעין, באופן החותר תחת התכלית האנטי-תכנונית הניצבת ביסודו. פעולות הקשורות בבניה על המקרקעין, במכירתם, או בהשכרתם הן במרבית המקרים חלק בלתי נפרד מהשימוש בזכות במקרקעין וכלולות בה. קרי, אף אם היה מדובר בנכס, לא היה מדובר בנכס נפרד מהזכות במקרקעין.

עולה השאלה מה הוא "חיבור של קבע" באשר ל"דברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע" - שבהתקיימותם יסווגו מיטלטלין כחלק מהמקרקעין? המבחן העיקרי הוא "האם הייתה מלכתחילה כוונה לחיבור של קבע". במסגרת זו, יש לבחון אם המיטלטלין אכן נפרדים מן המקרקעין או שמא מדובר במיטלטלין שהכוונה הייתה להטמיעם במקרקעין בתהליך הבנייה וכך אכן אירע בפועל. במסגרתו של תהליך הבניה מעורבים מיטלטלין רבים ובהם חומרי גלם (למשל, קורות עץ וברזל, מלט, לבני בטון ועוד) ומערכות שונות (מעליות, מיזוג אוויר ועוד) המוטמעים במבנה והופכים לחלק אינטגרלי ובלתי נפרד ממנו. בנסיבות אלה, אף שהפרדתם של המיטלטלין מהמבנה היא אפשרית, יש בה כדי לשנות את אופיים ואת זהותם מן הקצה אל הקצה והיא מלאכותית. בכך, הם נבדלים ממיטלטלין שלא הוטמעו ואשר ניתנים להפרדה בקלות, כגון פריטי ריהוט. מיטלטלין שהוטמעו במקרקעין נחשבים אפוא לחלק מן המקרקעין. הוא הדין, גם ביחס למערכות אחרות שהוטמעו בקרקע, כגון מסילות ברזל או לגידולים חקלאיים כגון פרדסים שנשתלו במקרקעין.

באשר לסוגיית "זכות במקרקעין", נקבע כי מדובר בנכס מורכב, שאופן הניצול שלו ושווי מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמי שכירות, מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות ועוד. המונח "זכות במקרקעין" חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על "דברים המחוברים אליה חיבור של קבע" ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו במקרקעין ומהווים חלק בלתי נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים בלתי מוחשיים אחרים. באותה מידה אין להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין מקום גם להכיר באופן מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ"נכסים". המסקנה כי נכס פלוני נבלע למעשה בזכות במקרקעין או בנכס אחר והוא חלק ממנו, משמעה כי הוא אינו נכס עצמאי וכי אין להכלילו ברשימת הנכסים של האיגוד.

במקרה דנן לא הוכח קיומם של נכסים נפרדים ממרכזי הקניות הרלוונטיים. עוד נקבע כי, הפעילות העסקית, השירותים הנלווים, שירותי הניהול ומכירת החשמל, המוניטין, ההפסדים, המניות וזכויות החכירה, הינם נכסים אשר מהווים חלק בלתי נפרד מזכויות במקרקעין או למצער נכסים ניטרליים (לגבי הפסדים צבורים). בנסיבות אלה האיגודים הרלוונטיים לענייננו - הם איגודי מקרקעין. לפיכך, הצדדים חייבים בכל המסים שבהם חויבו, לרבות ההצמדה, הריבית והקנסות הכרוכים בכך, וכי מלוא התמורה ששולמה בעסקה בה נמכר קניין לב חדרה, חייבת במס רכישה.

במסגרת פסק הדין בע"א 74/15 (עניין מרכז רוטשילד) עלתה מחלוקת, האם הקצאת המניות היא פעולה באיגוד מקרקעין (באותו מקרה בוצעה הקצאה של 99.9% מהמניות בחברת מרכז רוטשילד, תוך דילול מלא למעשה של בעלי המניות הקודמים)? הוכרע, כי אין חולק כי תכליתה של ההחרגה של "הקצאת מניות" מן ההגדרה של פעולה באיגוד מקרקעין היא להזרים מימון חדש לחברה. כפועל יוצא, היא אינה אמורה לשנות את שווי הזכויות של בעל המניות הקיים. נקבע כי כדי לקבוע כיצד יש להתייחס להקצאת המניות, יש לבחון את תוצאותיה והשלכותיה. במקרה הנדון מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה הייתה, בפועל, מכירה. במקרה זה, הוקצתה כמות מניות כה גדולה לבעל מניות חדש עד שמניותיהם של בעלי המניות הקיימים הפכו להיות בעלות שווי אפסי והביאו לכדי סילוקם מהחברה. עוד נקבע, כי מקובלת על ביהמ"ש הגישה כי באופן עקרוני עשויים להיות מקרים שבהם לא יהיה נכון לראות בשחרור מערבות אישית בגדר תמורה עקיפה, אך זהו לא המקרה. לכן נפסק כי אכן מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין ולפיכך גם בגין עסקה זו חויבו הנישומים במסים הרלוונטיים בהתאם לשומות שהוצאו להם.



בחזרה לתפריט

2. חכירת מקרקעין ל-24 שנים ו-11 חודשים מהווה תכנון מס לגיטימי ו"ע 16-10-13776 קיבוץ מעלה גלבוע ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין טבריה

רו"ח ועו"ד טל פליגלר

עסקין בערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין בהשגה שהגישו העוררות (קיבוץ מעלה גלבוע וקיבוץ רשפים) בגין שומות מס רכישה אשר הוציא המשיב (מנהל מס שבח מקרקעין - טבריה).

עניינו של פסה"ד בעסקת חכירה מול רשות מקרקעי ישראל (רמ"י) לתקופה של 24 שנים ו-11 חודשים, כאשר לטענת המשיב, תקופת החכירה עמדה במקור על 25 שנים וקוצרה לשם התחמקות ממס ועל כן מדובר בעסקה מלאכותית.

זכות במקרקעין כוללת זכות לתקופה של מעל 25 שנים ועל כן עסקה כזו חייבת במס שבח ומס רכישה. תקופת החכירה במקרה בו עסקין עמדה על 24 שנים ו-11 חודשים ולכן מדובר בתקופה אשר אין בה בכדי להביא לחיוב במס.

ועדת הערר (מפי היו"ר השופט וינשטיין) קבעה כי אין מחלוקת כי בעת קביעת תקופת החכירה, העוררות הביאו בחשבון עניינים פיסקליים וביקשו להימנע מחיוב במס. אולם, אין בכך ללמד כי מדובר בעסקה מלאכותית. נמצא כי אין המדובר בתכנון מס שלילי שכל תכליתו שימוש לרעה בתמריצי מס, להבדיל מניצול מס לגיטימי. תקופת האורכה הקצרה אשר נדרשה כארבע שנים לאחר תקופת הרישיון המקורי ל-20 שנה, נדרשה בשל נסיבות שאין תלויות ביזם, ומלמדת כי אכן היה מדובר בתקופה סבירה לצורך הקמת המיזם וכי התקופה האמורה לא נקבעה רק לצורך התחמקות ממס ומתוך מחשבה כי יפעלו לשם הארכת התקופה בהמשך. נקבע כי מדובר בתכנון מס לגיטימי וכי בבסיס העסקה עמד טעם מסחרי יסודי, העסקה נכרתה בשל הטעם האמור ולא לצורך התחמקות ממס. אין בעובדה שתקופת החכירה הושפעה מענייני מיסוי בכדי ללמד כי מדובר בעסקה מלאכותית או תכנון מס לא לגיטימי.

חבר הועדה, עו"ד ד"ר נתן מולכו הוסיף כי ההקצאה נשוא הערר נערכה בין רמ"י לבין העוררות. רשות מנהלית נהנית מחזקת התקינות המנהלית ולכן מעשה מנהלי של הרשות נהנה מהחזקה כי הוא נעשה כדין. יתרה מכך, דווקא בעסקה זו, כאשר צד לה הינה רשות מנהלית שמומחיותה בתחום הקצאת המקרקעין ואשר הכנסותיה מהווים חלק מהכנסות המדינה, חזקה היא, כי לא הייתה לה מטרה ו/או יד לסייע לעוררות לחמוק מתכלית המס.

הערר התקבל



בחזרה לתפריט

3. חיוב במס רכישה בשיעור גבוה כעסקת חכירה של מגרש, למרות שבנוי עליו בית מגורים ו"ע 2262-03-17 עזבון המנוחה הלגה רולידר ז"ל ל' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רו"ח אורן חן

משנת 1947 התגוררה המנוחה בבית על מגרש בכפר יהושע בהתאם לזכות שימוש ומגורים שניתנה לה מאגודת כפר יהושע. ב-2013 בוצעה הערכת שווי על-ידי שמאית מטעם רמ"י שקבעה כי שווי מרכיב הקרקע במגרש הוא כ-1.2 מיליון ש"ח.

ב-2014 נחתם הסכם חכירה בין הצדדים לפיו המגרש הוחכר למנוחה יחד עם כל הבנוי עליו (בית המגורים).

לטענת העורר יש להתייחס לנכס שנרכש על-ידי המנוחה כיחידה אחת הכוללת קרקע שעליה בנוי בית מגורים ובהתאם הסיווג לעניין מס רכישה הוא כדירת מגורים יחידה.

לטענת המשיב דמי החכירה שקבעה רמ"י מושפעים מפוטנציאל הבניה המקסימלי במקרקעין ולא מהבנוי בפועל. בהתאם ערך העסקה משקף את שווי המגרש בלבד, העסקה היא עסקת חכירת קרקע למטרת מגורים ואת מס הרכישה יש לגזור מסיווג זה (שיעור מס הרכישה על מגרש גבוה מזה המוטל על רכישת דירת מגורים יחידה).

ועדת הערר (מפי היו"ר השופטת וינשטין) קבעה כי רמ"י אינה עוסקת בהחכרת בתי מגורים, אלא בהחכרת קרקעות. שווי החכירה נקבע בהתאם למרכיב שווי הקרקע בלבד ולמעשה לא היה קיים הבדל בין הסכם החכירה שהמנוחה חתמה עליו (לאחר שהוקם על המגרש בית מגורים) לבין הסכם חכירה שהיה נחתם גם אם לא היה קיים בית מגורים על המגרש. בשני המקרים שווי המגרש זהה, שכן היה כולל את שווי הקרקע ופוטנציאל הבניה עליה.

הוועדה פסקה כי העסקה נשוא הערר היא עסקת חכירה של מגרש מבונה ובהתאם מס הרכישה יהיה בשיעור החל על קרקע.

הערר נדחה



בחזרה לתפריט

4. תקופת ארבע השנים לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מתחילה מיום הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה ו"ע 14742-09-16 שיכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

רו"ח אורן חן

חברת שכון אזרחי בע"מ (העוררת) דיווחה למשיב ביום 12 בפברואר 2007 על מכירת מקרקעין. המשיב שלא קיבל את שווי העסקה כמוצא, הוציא ביום 5 בספטמבר 2007 לעוררת שומה לפי מיטב שפיטה. העוררת השיגה על השומה והחלטה בהשגה ניתנה בשנת 2008. ביום ביולי 2009 הגישה העוררת ערר על החלטת המשיב. במסגרת הערר נחתם הסכם ביום 21 באוקטובר 2010. ביום 6 באוגוסט 2014 הגישה העוררת למשיב בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. לטענת העוררת נקבע בהסכם השומה כי המקרקעין נרכש בימים 1 בפברואר 1951 ו-1 באפריל 1951 בעוד שבברור שנערך לאחר מכן התברר שמועד הרכישה הוא 1 בינואר 1948 ויש בידיה מסמכים המעידים על כך שלא היו בחזקתה בשעתו.

המשיב טען כי עמדת העוררת לפיה הגשת השגה או ערר על שומה עוצרת את ספירת ארבע השנים לפי סעיף 85 לחוק, וכל תיקון או שינוי בשומה מאריך שוב את תקופת ההתיישנות לארבע שנים החל ממועד השינוי, סותרת את עקרון סופיות השומה וכן נוגדת את לשון החוק. לעמדת המשיב יש לספור את ארבע השנים החל מהיום בו נעשתה שומה לפי מיטב שפיטה. בנוסף, טען המשיב כי לא מתקיימים התנאים להארכת מועד תיקון השומה לפי סעיף 107 לחוק.

ועדת הערר (מפי היו"ר השופט בורנשטיין) קיבלה את עמדת המשיב לעניין היום ממנו נספרות ארבע השנים בהתאם לסעיף 85, ואמרה כי המחוקק ער לכך כי מסיבות המנויות בסעיף 85 לחוק, יכול להיות והתברר שהנסיבות לא התבררו כהלכתן עד מועד עריכת השומה ולכן על מנת לשמור על עקרון סופיות השומה, מחד, ועל עקרון גביית מס אמת, מאידך, קבע המחוקק פרק זמן שבו ניתן להביא בחשבון את הנסיבות החדשות. העובדה שהוגשה השגה וערר יכולה רק לתרום לניצול יעיל יותר של תקופת ארבע השנים לתיקון השומה ולבירור נוסף של העובדות, שכן מדובר בתיק "פעיל". לפיכך, העובדה כי הוגשה השגה וערר אינה מצדיקה ליתן אורכה נוספת ולחריגה מ"נקודת האיזון" שקבע המחוקק.

לעניין סוגיית החלת סעיף 107 לחוק, ציינה הועדה כי אכן קיימת בידי המנהל סמכות להאריך את הקבוע בסעיף 85 ובכך אף לאזן את התוצאה העולה מגישת הועדה לעיל בדבר האופן בו יש למנות את מניין ארבע השנים. אם זאת, יש להפעיל סמכות זאת במקרים חריגים ונראה כי במקרה זה לא התקיימו נסיבות חריגות המצדיקות הארכה, בפרט בהתחשב בכך שמדובר בשומה שבהסכמה וכן שלא הייתה קיימת מניעה עניינית וממשית בידי מבקש התיקון לעמוד על העובדות בשלמותן ולאשורן במסגרת המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק.

הועדה ציינה כי יש לאבחן בין שני סוגים של טעויות, בנסיבות בהן מדובר בשומה בהסכם שהנישום מבקש את שינויה: הסוג האחד, טענת המתגלה בדיעבד שהנישום ידע או היה צריך לדעת עליה, והסוג השני, טעות שהנישום לא ידע ולא היה עליו לדעת עליה. בנסיבות ענייניות, ממכלול הראיות עולה כי אין מדובר בטענה שלא היתה באפשרות העוררת לדעת עליה, שכן המסמכים עליה ביססה העוררת את בקשתה לתיקון השומה היו בחזקתה כל העת ולימים אותרו על ידה.

הערר נדחה

בחזרה לתפריט

5. רכישה בשלבים של חלקים מדירות מגורים, תזכה במס רכישה מופחת רק עד לגובה מספר חלקים מצטבר לגובה דירה אחת ו"ע 17-01-45682 רון באור נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עו"ד ענבר לזר

בתחילת שנת 2015, רכש רון באור ("העורר") 1/4 חלקים בבניין בתל אביב בו 11 דירות מגורים ("הרכישה הראשונה"). העורר הצהיר על הרכישה ככנס עסקי המשמש למגורים שרכישתו חייבת במס רכישה בשיעור 6% וזאת, בהתאם לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ("החוק"). כחצי שנה לאחר מכן, רכש העורר 1/4 נוסף מאותו הבניין והגיש שומה עצמית דומה ("הרכישה השנייה"). במהלך שנת 2016, הודיע מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("המשיב") כי בהתאם לסמכותו על פי סעיף 85 לחוק אין לקבל את שומת מס הרכישה של העורר ולפיכך, יש לחשב את מס הרכישה בהתאם לכמות הדירות שנרכשו וכפועל יוצא מכך, קבע המשיב כי יוטל מס רכישה של דירה יחידה לגבי ארבעה רבעי דירות בבניין וליתרת הרכישות יוטל מס רכישה בשיעור גבוה יותר המוטל על רכישת דירת מגורים נוספת.

ועדת הערר, מפי חבר הוועדה עו"ד דן מרגליות, דחתה את הערר ברובו וקבעה כי יש למסות את העסקה על פי תוכנה ומהותה הכלכליים, שכן תפיסת התוכן והמהות הכלכלית של עסקאות הן היסוד לחישוב שווי המס. משכך, העורר זכאי ליהנות מהקלה הקבועה בחוק ל"דירה יחידה" רק לגבי ארבעת הרבעים הראשונים שרכש ברכישה הראשונה, המהווים שווה ערך ל"דירה יחידה", ואילו לגבי יתר החלקים שרכש ברכישה השנייה יחושב מס הרכישה לפי מדרגות המס, הקבועות בחוק, לדירה נוספת. פרשנות זו מתחייבת אף לאור העבדה כי בעת הליכים משפטיים שונים, כגון פירוק שיתוף במקרקעין, יחולק הבניין בין הבעלים המשותפים כך שכל רוכש יקבל דירות שלמות.

כמו כן, נקבע כי העורר יהא זכאי לבחור את ארבע הדירות לגביהם יקבל הוא את הקלת מס הרכישה בשל רכישת "דירה יחידה".

הערר נדחה ברובו



בחזרה לתפריט

6. הזכאות להקלה במס רכישה לעולה חדש מותנית במגורי העולה בדירה בפועל ו"ע 18-03-29881 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

עו"ד ענבר לזר

בחודש ינואר 2015, רכש גרגורי אלל, תושב צרפת ("העורר"), דירת מגורים בתל אביב ("הדירה"). בשומתו העצמית, ציין העורר כי מס הרכישה יחושב על פי שעורי מס הרכישה החלים על דירה שאינה יחידה, שכן הדירה הנרכשת אינה דירתו היחידה בישראל.

במהלך חודש אפריל 2015, קיבל העורר מעמד של עולה חדש וזאת על אף שמקום מגוריו ומקום מגורי משפחתו נותר בצרפת. בין השנים 2015-2017, שהה העורר בישראל כ-60 ימים בשנה, בממוצע, כאשר בעת ביקורם בישראל שהו העורר ומשפחתו בדירה הנרכשת.

בתחילת שנת 2017, הגיש העורר בקשה לקבלת פטור חלקי ממס רכישה בגין הדירה וזאת בהתאם לתקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ("תקנה 12") המעניקה פטור חלקי ממס רכישה לעולים חדשים. מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("המשיב") דחה את הבקשה בתואנה כי העורר אינו מתגורר דרך קבע בדירה וכי הוא אף אינו יודע להצביע מתי בכוונתו להתגורר בה.

ועדת-הערר, מפי יו"ר הוועדה השופטת סרוסי, דחתה את הערר.

השופטת ניתחה את הוראות תקנה 12 לפיהן, ההקלה במס רכישה תוענק מצב בו המדובר ב - "דירת מגורים, או דירה המשמשת למגורים ולעסק כאחד, על מנת שתשמש למגורי העולה או למגוריו ולעסקו כאחד" וקבעה כי על מנת לזכות בהטבה, נדרש כי העורר יתגורר בפועל בדירה הנרכשת ולא ניתן להסתפק בכוונת העורר להתגורר בדירה בעת שרכש אותה.

כמו כן, בחנה השופטת את המונח "מגורים" שבהגדרת "דירת מגורים" ופסקה כי יישום המבחנים הפסיקטיים השונים מעלה כי לא ניתן לראות בשימוש שעושה העורר בדירה, במשך חודשיים עד שלושה חודשים בשנה, כשימוש ל"מגורים", שכן, המדובר בשימוש הדומה יותר לשהות ארעית ולא למגורי קבע כנדרש בתקנה 12, וכן הוסיפה כי "מגורים" כאמור היו צריכים להתבצע בתוך זמן סביר ממועד הרכישה, דבר אשר בפועל לא ארע.

עוד הוסיפה השופטת וקבעה כי עצם העובדה שהעורר לא השתקע בפועל בישראל ושמרכז חייו נותר מחוץ לישראל אינה עולה בקנה אחד עם תכלית תקנה 12 לפיה יש להעניק את הטבת המס רק לעונה על הגדרת "עולה" כנדרש.

הערר נדחה



בחזרה לתפריט

7. סיחור של אופציה ייחודית במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לקבוצת רכישה ו"ע 21262-10-17 מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

עו"ד דניאל סיו

רקע: סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין העוסק ב"אופציה במקרקעין", קובע כי מכירה של אופציה, שאינה עולה כדי מימושה, תהא פטורה ממס שבח וממס רכישה, זאת בכפוף לכך ש: (1) התמורה הנובעת הימנה מוסתה במס רווח הון או במס הכנסה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה (2) ובלבד שהאופציה הנדונה עומדת בתנאי סעיף 49(א) לחוק, הקובע תנאים צורניים ומהותיים שבהתקיימותם תחולנה הוראות הסעיף וינתן הפטור האמור ממס שבח וממס רכישה ("התנאים המצטברים להחלת הפטור"). נקדים ונאמר כי בענייננו אין חולק על התקיימות התנאים המצטברים להחלת הפטור.

העובדות: חברת מיראז' יזמות ונדל"ן בע"מ ("החברה") חתמה בשנת 2015 על שני הסכמי אופציה לרכישת מקרקעין בחדרה ("הסכמי האופציה"). הסכמי האופציה הקנו לחברה, או לחלופין למי שתסוחר אליו האופציה, את הזכות לממש את האופציה באחד משני אופנים: רכישת כל שטח המקרקעין, נשוא הסכם האופציה, או רכישתם של שטחי קרקע בהיקף מינימלי, כפי שאלו הוגדרו בהסכמי האופציה. במהלך שנת 2016 חתמה החברה על הסכמים לסיחור האופציות עם קבוצת רוכשים (להלן בהתאמה - "הסכמי הסיחור" ו-"קבוצת הרוכשים"). יצוין, כי התמורה שקיבלה החברה במסגרת הסכמי הסיחור עבור האופציה לרכישת המקרקעין, גבוהה משמעותית מזאת ששולמה על ידי לבעלי המקרקעין במסגרת הסכמי האופציה, כך שלחברה נצמח למעשה רווח מסיחור האופציה, הנישום על פי הוראות הפקודה, ואשר המס המגיע בגינו שולם לפקיד השומה. עוקב לחתימת הסכמי הסיחור ובסמוך אליהם פעלה קבוצת הרוכשים למימוש האופציה ולרכישת המקרקעין מבעלי הקרקע.

השאלה שבמחלוקת: האם האופציה, אשר ניתנה לחברה במסגרת הסכמי האופציה, אומנם הועברה וסוחרה לידי קבוצת הרוכשים, והאחרונים הם אלו שמימשו אותה בפועל תוך רכישת המקרקעין מבעלת הקרקע, או שמא, בחינת המהות הכלכלית של הסכמי האופציה, אשר נחתמו כאמור בין החברה לבעלי הקרקע, מעלה כי כבר אז מומשה האופציה אשר כתוצאה ממנה קמה לחברה חבות במס רכישה, ואילו סיחור האופציה לאחר מכן לקבוצת הרוכשים אינו אלא מכירת המקרקעין בשנית על-ידי החברה. כלומר המחלוקת למעשה נוגעת רק לשאלה האם החברה צריכה לשלם מס רכישה.

ועדת הערר (מפי היו"ר השופטת וינשטיין): התכליות המונחות בבסיס חקיקת סעיף 49 לחוק, כוללות בין היתר, את הרצון לאפשר גמישות מסחרית, לעודד יזמים בתחום הנדל"ן ולהביא לשכלול שוק הנדל"ן - וזאת על רקע השפל המשמעותי והמתמשך בענף הבנייה ששרר ערב חקיקת הסעיף - כמו גם הרצון להקל על ביצוע עסקאות במקרקעין. השימוש במכשיר האופציה במקרקעין יוצר יתרונות משמעותיים ליזם הנדל"ן (כמו בעניינינו), על-ידי כך שליזם ניתנת האפשרות לדחות את רכישת הקרקע ותשלום המס הנלווה אליה עד להוכחת ההיתכנות הכלכלית של העסקה, ובתוך כך לפעול גם בתקופת האופציה להשגת מימון לרכישת הנכס, לגיוס משקיעים ובמידת הצורך לארגון קבוצת רוכשים פוטנציאלית. דווקא רכיב מס הרכישה הוא שלמעשה פטור ממס במסגרת סעיף 49 לחוק, שהרי מס השבח בלאו הכי משולם בדלת האחורית במסגרת תשלום מס רווח הון או מס הכנסה בגין התעשרותו בפועל של מוכר האופציה.

נקבע כי דין הערר להתקבל, וזאת מן הטעמים המפורטים להלן: (1) פרשנות פקיד השומה להסכמי האופציה, משל כי כבר בחתימתם מומשה האופציה דה פקטו ונרכשה הקרקע על-ידי החברה, אינה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה כמפורט לעיל. מהמסכת העובדתית עולה כי כוונת החברה הייתה לסיחור באופציה תוך השאת הרווח הימנה, ולא ניתן להסיק כי היה בכוונתה לרכוש בפועל את המקרקעין מבעלת הקרקע. (2) זכות האופציה של קבוצת הרוכשים מעולם לא נשללה כלפי בעלי המקרקעין ועובר למימוש האופציה אין כל התחייבות של קבוצת הרוכשים, לא כלפי החברה ולא כלפי בעלי הקרקע, לרכישת המקרקעין. (3) גישת פקיד השומה, ממנה משתמע כי סיחור אופציה לידי קבוצת רוכשים אינה חוסה תחת תחולת הפטור שבסעיף 49 לחוק, זאת להבדיל מסיחורה כאמור לידי רוכש יחיד, אין לקבלה והיא עומדת בניגוד מוחלט לתכלית ולכוונת המחוקק המונחים בבסיס סעיף 49 לחוק.

חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים

רו"ח צחי דביר, דירקטור, מנהל תחום מיסוי נדל"ן

1. מיסוי רכישת תוספת מחסן או חניה לדירת מגורים ריענון הנחית רשות המסים מיום 20 בספטמבר 2018

ביום 20 בספטמבר 2018 פורסמה באתר רשות המסים הוראה (הנושאת את התאריך 17 בינואר 2018), המרענגת את העמדה הנוגעת לחיוב במס רכישה (כפי שפורסמה בהוראת ביצוע מקורית מספר 14/85), בנסיבות בהן **לאחר תקופה של כשנה** ממועד רכישת דירת מגורים מקבלן, רכש הרוכש מאותו הקבלן תוספת לדירה בדמות חניה ו/או מחסן (להלן: "**הרכישה הנוספת**").

בהתאם להנחיית רשות המסים, כאשר הרכישות הנוספות נרכשו בתוך כשנה ממועד רכישת הדירה והם צמודים לדירת המגורים ומשמשים כחטיבה אחת, יש למסות את התוספת **כאילו נרכש חלק נוסף מהדירה** וחייב המס יהיה יחסי ובהתאם לשיעורי מס הרכישה של דירת המגורים שכבר נרכשה.

ככל שמדובר ברכישה כאמור לעיל, שבוצעה בתוך זמן קצר ממועד רכישת הדירה, יש לראותה כרכישת חלק מדירת המגורים.

יתרונות:

כאשר הדירה הנרכשת הינה דירה יחידה:

- א. ככל והרכישה הנוספת עונה לנסיבות ההוראה, מס הרכישה שישולם בעבור התוספת יהיה לפי שיעור המס של דירה יחידה (0% ככל ושווי המכירה לא עולה על 1,664,520 ש"ח).
- ב. ככל והרכישה הנ"ל תתבצע שלא בהתאם לתנאי ההוראה, כלומר זמן רב לאחר רכישת הדירה היחידה או שאינם צמודים לדירה, שיעור מס הרכישה במקרה זה יעמוד על 6% משווי המכירה כאמור.

חסרונות:

כאשר הדירה הנרכשת אינה דירה יחידה:

- א. ככל והרכישה הנוספת עונה לנסיבות ההוראה, שיעור המס שיחול על הרוכש הינו עבור הרכישה הנוספת יעמוד על 8% (לפי שיעור המס שחל ברכישת דירה נוספת).
- ב. ככל והרכישה הנוספת אינה עומדת בתנאי ההוראה, שיעור המס יהיה נמוך יותר ויעמוד על 6% בלבד משווי המכירה, כבכל מקרה של רכישת נכס מקרקעין שאינו מהווה דירת מגורים.

בחזרה לתפריט

2. הקלות בירוקרטיות ברישום עסקאות מכר או חכירה שבהם נעשתה בעבר עסקה על-ידי רשות מקרקעי ישראל הודעת רשות המסים מיום 2 בדצמבר 2018

החל מיום 1 בדצמבר 2018 נכנסה לתוקף הנחיה חדשה המשותפת לאגף רישום והסדר מקרקעין (טאבו) במשרד המשפטים, רשות המסים ורשות מקרקעי ישראל (רמ"י), אשר מקלה משמעותית את הליך הרישום בפנקסי המקרקעין של עסקאות במקרקעי ישראל.

מטרת ההנחיה האמורה הינה להקל במקום שבו נעשתה בעבר עסקה בה נמכרה/הוחכרה קרקע על-ידי רמ"י והרוכש מכר לאחר מכן את הזכות לרוכש נוסף וכך הלאה. כיום, לראשונה, ניתן לרשום את הזכות בפנקס רישום המקרקעין ללא הדרישה שהייתה קיימת עד כה, והיא להציג בפני רשם המקרקעין את כל אישורי המסים (שבח ורכישה) אשר ניתנו לגבי כל העסקאות בקרקע שקדמו לעסקת רכישת המקרקעין הנוכחית. דרישה זאת, גרמה לנטל על הרוכש, אשר נאלץ לפנות למשרדי מיסוי מקרקעין אשר מצידם, נדרשו לשחזר את אישורי העבר, פעולה שלעיתים נמשכה על פני מספר שבועות (לעיתים אף מעבר לכך מקום בו המדובר בעסקאות שנעשו טרום עידן המחשב ברשות המסים).

בעקבות בדיקה מקיפה שנערכה על-ידי שלושת הגופים, התברר כי ניתן לוותר על הדרישה להמצאת כלל האישורים שניתנו בעבר, שכן עלה כי הגוף אשר בו הועברו הזכויות עד לרישום העסקה בפנקס רישום המקרקעין (רמ"י עצמה או החברה המשכנת) הקפיד לדרוש את אישורי המסים (שבח ורכישה) בכל העברה שבוצעה. לאור האמור, הרי שהחל מיום 1 בדצמבר 2018 בעלי זכויות כאמור, שרכשו זכות אשר נרכשה במקור מרמ"י והאישורים בגין העסקאות הוצגו לרמ"י או לחברה המשכנת, המבקשים לרשום את העסקה בפנקסי המקרקעין, לא יידרשו להציג אישורי מסים (מס שבח ומס רכישה) בגין עסקאות עבר.



בחזרה לתפריט

3. ניטרול תקופת הקמה בעת הקמת חניון ציבורי לרשות מקומית במסגרת עסקת BOT החלטת מיסוי בהסכם מס' 1009/18

עובדות: רשות מקומית הינה הבעלים של זכויות במקרקעין ("המקרקעין") ובנוסף, נמצאת בבעלותה חברה לפיתוח כלכלי המהווה תאגיד עירוני ("החברה").

הרשות המקומית, באמצעות החברה, עתידה להקים על המקרקעין קמפוס בתי ספר לאומנויות, שטח מסחרי ושטח ציבורי פתוח ("הבינוי העילי"). בנוסף, עתיד להיבנות על-ידי החברה גם חניון ציבורי תת קרקעי ("החניון") במסגרת עסקת B.O.T, אשר עתיד לשמש את ציבור תושבי העיר ומשתמשי הבינוי העילי.

בתמורה למתן שירותי ההקמה, החניון יתופעל על-ידי החברה למשך 24 שנים ו-11 חודשים ("תקופת ההפעלה"). כחלק מתנאי ההתקשרות בין הצדדים, מימון החניון יבוצע באמצעות תקציבי הרשות המקומית והממשלה, פיקוח על תקציב החניון יבוצע על-ידי הרשות המקומית, הפעלת החניון יתבצע בהתאם לנהלי הרשות המקומית, שינויים בתב"ע (ככל ויהיו) יובא לאישור הרשות.

בנוסף לאמור, בסוף תקופת ההפעלה, תמסור החברה את החניון לרשות כשהוא כולל כל שיפוץ, שיפור או תוספת המחוברים למתחם באופן קבוע ללא כל תשלום נוסף. זאת ועוד, כל חפץ, ציוד ואביזרים המחוברים דרך קבע אשר נותרו בחניון בתום תקופת ההפעלה, ייפכו לרכוש הרשות המקומית והחברה מוותרת על כל טענה או דרישה בגינם.

פרטי הבקשה: לקבוע כי העמדת המקרקעין לחברה, לצורך הקמת והפעלת החניון, לא תיחשב כמכירת "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין ולא תחויב במס שבח ורכישה, ככל ומשך התקופה בה מועמדים המקרקעין לצורך הקמת והפעלת החניון, בנטרול תקופת ההקמה, לא יעלה על 24 שנים ו-11 חודשים.

החלטת המיסוי ותנאיה: הקמת החניון על-ידי החברה מהווה הקמת תשתית לרשות המקומית ולטובת ציבור תושבי הרשות המקומית וציבור משתמשי הבינוי העילי. לאור הפיקוח ומעורבות הרשות המקומית במימונו, הקמתו ותפעולו של החניון, כפי שצוין בפרק העובדות לעיל, ולאור העובדה כי החניון עתיד לשרת את ציבור הרשות המקומית, ניתן להסיק שהקמתו היא לצרכיה ולשימושה של הרשות המקומית. לאור האמור לעיל, יש לנטרל את תקופת ההקמה מתקופת ההתקשרות הכוללת בין הצדדים.

ככל שמשך התקופה בה מועמדים המקרקעין לחברה לצורך הקמת והפעלת החניון הציבורי, בנטרול תרופת ההקמה, לא יעלה על 24 שנים ו-11 חודשים, אזי הוא לא יהווה "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין.

החלטת מיסוי זו משנה את המדיניות כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטת מיסוי 4457/11.

בחזרה לתפריט

4. תנאי ההחזקה הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין לאחר עסקת קומבינציה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2239/18

העובדות: גב' X ("המוכרת") הינה הבעלים של מחצית דירת מגורים ("הדירה"). הדירה נרכשה על-ידי המוכרת וכן זוגה דאז בשנת 2009 והיא מתגוררת בה עם ילדיה עד היום.

ביום 29 באוקטובר 2013 חתמה המוכרת וכן זוגה דאז, על הסכם עם חברת Y לביצוע פרויקט תמ"א 38(2) - תכנית החיזוק בדרך של הריסה ("הסכם התמ"א"). במסגרת הסכם התמ"א נקבע כי המוכרת וכן זוגה מוכרים ליזם 74% מזכויותיהם במקרקעין תמורת קבלת שירותי בניה על החלק שנותר בידם וכי חלף דירתם הישנה יקבלו בני הזוג דירה חדשה בפרויקט.

המוכרת קיבלה פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק בגין מכירת זכויותיה בדירה. בכוונת האישה למכור את זכויותיה בדירה החדשה מיד לאחר סיום הבניה ולנצל פטור מכוח סעיף 49ב(2) לחוק.

פרטי הבקשה: לאחר כי במכירת הדירה החדשה לאחר סיום הבניה יש לכלול גם את התקופה שבה החזיקה המוכרת בדירה הישנה שנהרסה לצורך מניין 18 החודשים בסעיף 49ב(2) לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה: במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין, הוסף תנאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) והוא שהמוכר בעל הזכות בדירה הנמכרת במשך 18 חודשים לפחות מיום שהייתה לדירת מגורים.

מגורי המוכרת בדירת המגורים נשוא הסכם התמ"א כבעלים, עובר להריסתה, עונים לתנאי, לפיו יש לעשות שימוש בדירה כדירת מגורים 18 חודשים לפני המכירה בפטור לפי סעיף 49ב(2).

בנוסף, לאחר תיקון 76 לחוק, הפטור לפי פרק חמישי 1 במסגרת עסקת קומבינציה, חל באופן יחסי על החלק הנמכר בדירת המגורים. כלומר, במועד מכירת דירת התמורה, יום הרכישה שיקבע למוכרת הינו יום רכישת הדירה המקורית ועקרון רציפות המס ישמר.



בחזרה לתפריט

5. העברת דירה שבנייתה טרם הסתיימה והועברה לבעל המניות המהותי עד 31 בדצמבר 2018 מכח הוראות המעבר לסעיף 3(ט) החלטת מיסוי בהסכם מס' 4401/18

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

העובדות: פלוני ("בעל המניות המהותי"), מחזיק במלוא הון המניות בחברה ("החברה"). בשנת 2014 החברה רכשה דירת מגורים בבניין בבנייה רוויה מקבלן ("הדירה"). בניית הדירה טרם הסתיימה ולא צפויה להסתיים עד 31 בדצמבר 2018. בניית הדירה צפויה להסתיים במהלך שנת 2019.

על פי הצהרת בעל המניות המהותי, הדירה תשמש למגורי בעל המניות המהותי ומשפחתו עם גמר הבנייה. טרם שולמה מלוא התמורה עבור רכישת הדירה. החלטת המיסוי ותנאיה: הוראות המעבר יחולו גם על העברת דירה שבנייתה טרם הסתיימה והועברה לבעל המניות המהותי עד ליום 31 בדצמבר 2018 בהתקיים התנאים הקבועים בהוראות המעבר ובכפוף להלן:

הואיל והדירה נרכשה ערב כניסת החוק לתוקף (דהיינו, לפני 31 בדצמבר 2016) והואיל והדירה מיועדת למגורי בעל המניות המהותי, אושר כי הוראות המעבר יחולו על הדירה, אם יתקיימו כל התנאים הבאים:

- (1) בניית הדירה תסתיים עד תום 5 שנים ממועד רכישה הדירה ("תנאי הסיום"). לעניין זה, קבלת טופס 4 מעידה על סיום הבנייה.
- (2) בעל המניות המהותי יעבור להתגורר בדירה עם סיום בנייתה.
- (3) השימוש הראשון בדירה יעשה על-ידי בעל המניות המהותי ולא על-ידי שוכר או צד ג'.
- (4) בעל המניות המהותי ומשפחתו יתגוררו בדירה עם סיום בנייתה למשך תקופה של 5 שנים לפחות.
- (5) לאחר גמר הבנייה, בעל המניות המהותי יודיע למנהל מיסוי מקרקעין ולפקיד השומה על גמר בניית הדירה וכן יגיש תצהיר חתום ומאומת כדין אשר יצורף לדוח המס השנתי, מדי שנה במהלך התקופה הנקובה בפסקה (4) שלעיל. בתצהיר יפורט מקום מגוריהם של בעל המניות המהותי ומשפחתו ואישורו כי הם עומדים בכל תנאי החלטת מיסוי זו. העתק מהתצהיר יוגש בנוסף למנהל מיסוי מקרקעין מדי שנה.

במקרה של הפסקת השימוש הפרטי בידי בעל המניות המהותי בטרם חלוף התקופה הקבועה בפסקה (4), או מכירת הדירה לצד ג' או לקרוב (בין בתמורה ובין שלא בתמורה), לא יחול הפטור מכח הוראות המעבר וישולמו מס שבח ומס רכישה על-ידי בעל המניות המהותי לרבות ריבית והפרשי הצמדה. אין בחובת תשלום המס דלעיל בכדי לגרוע מכל סנקציה על פי כל דין ולרבות קנס גירעון.

בגין העברת הדירה לבעל המניות המהותי, יוגש דיווח למנהל מיסוי מקרקעין ולפקיד השומה ומנהל מיסוי מקרקעין יוציא שומת מס שבח ומס רכישה חייבות אשר גבייתן תוקפא עד להשלמת התנאים כאמור או הפרתם.

ככל שיתבקשו אישורי מסים להעברת הזכויות בדירה, ייתן בעל המניות המהותי בטוחות להנחת דעתו של המנהל.

לא יתקיים האמור בתנאי הסיום בשל נסיבות שאינן בשליטתו של בעל המניות המהותי ואינן תלויות בו, תוארך התקופה בתקופה נוספת שלא תיארך מעל 24 חודשים.

גובה ההכנסה שתיוחס לבעל המניות המהותי לצורך סעיף 96(ב)(3)(א)(1) לפקודה יקבע לאחר ניכוי התשלומים, אשר טרם שולמו על-ידי החברה לטובת רכישת הדירה. הנ"ל כפוף לכך כי ממועד העברת הדירה לבעל המניות המהותי, בעל המניות המהותי הוא שיישא ביתרת התשלומים שטרם שולמו לרכישת הדירה.

מגזר פיננסי

חקיקה

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

1. תקנות לגבי חלפני כספים תקנות מס הכנסה (תקנות לעניין חלפני כספים) (הוראת שעה), התשע"ט-2018 פורסם בקובץ התקנות 8116 מיום 3 בדצמבר 2018

סעיף 141א לפקודת מס הכנסה מטיל חובת דיווח לרשות המסים על נותן שירותי מטבע החייב ברישום, לגבי כל פעולה שביצע בסכום של 50,000 ש"ח ומעלה, והכל כמפורט בסעיף. תוקף סעיף זה הינו לתקופה של שלוש שנים מיום תחילתן של תקנות שייקבעו.

התקנות שבנדון קובעות כללים מפורטים לגבי חובות הדיווח של חלפני כספים, כללים לניהול מאגרי המידע ולאבטחת מידע (לרבות עקרונות כלליים, הוראות ניהול מאגר המידע של דיווחי חלפני הכספים, כללים להעברת מידע ממאגר המידע, אבטחת מאגר הדיווחים), המידע שבידי רשות המסים שמורשה גישה רשאי להצליב עם מידע על פעולות המצדיקות בדיקה נוספת.

תחילתן של התקנות 180 ימים מיום פרסומן (קרי, החל מיום 3 בדצמבר 2018). מועד התחילה יכול שיידחה לתקופה אחת או יותר שלא תעלה במצטבר על 180 ימים, אם הדבר נדרש מטעמים תפעוליים.



בחזרה לתפריט

2. **משיכת ערעור לביהמ"ש העליון- הכנסה מדיבידנד שהתקבלה מ"עוסק" לפי חוק מע"מ, תיכלל בחישוב מס הרינוח אצל מוסד כספי**
ע"א 3981/17 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ביהמ"ש העליון קבע: "לאחר ששמענו את טענות הצדדים ובהמלצתנו חזר בו המערער מערעורו והוא נדחה בזאת."

להלן נזכיר את הפסיקה של ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 14-08-1497): בשנת 2010 קיבל בנק דיסקונט לישראל בע"מ ("המערער"), דיבידנדים בסכום כולל כ-108 מיליון ש"ח מחברת כרטיסי אשראי לישראל בע"מ ("כאל"), המסווגת כעוסק לפי חוק מע"מ. המערער, שהינו "מוסד כספי" כמשמעותו בחוק מע"מ, לא כלל את הדיבידנדים האמורים בחישוב מס הרינוח המוטל עליו כמוסד כספי מכוח הוראות סעיף 4(ב) לחוק מע"מ. לטענת המערער, הסיבה לכך היא שהגדרת "ריווח" בחוק מע"מ, מפנה להגדרת הכנסה חייבת כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, שם נקבע בסעיף 126(ב) כי דיבידנד שחולק מחברה תושבת ישראל לחברה אחרת תושבת ישראל, לא יכלל בחישוב הכנסתה החייבת של החברה המקבלת. לטענתו בסיפא של הגדרת ריווח, נאמר שיש לכלול בה גם הכנסה מדיבידנד שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה, אך ההכנסה מדיבידנד אינה פטורה ממס הכנסה, אלא כלל לא נכללת בבסיס ההכנסה החייבת.

עוד טען המערער, כי גם אם יש לכלול דיבידנד בהגדרה, אין לעשות זאת במקרה דנן, מאחר שהדיבידנד חולק מתוך רווחי אקוויטי שמקורם בחברות שהן מוסדות כספיים (כאל מימון ודיינרס מימון), וכשם שאין לחייב במס ריווח דיבידנד שהתקבל ישירות ממוסד כספי - כך אין לחייב דיבידנד שבעקיפין מקורו במוסד כספי.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) **דחה את הערעור**, תוך שהוא נדרש, בין היתר, לפסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין **אכתילאת (ע"א 5206/15)** אשר פורסם בין הגשת הסיכומים על-ידי הצדדים למועד מתן פסק הדין. שם קבע בית המשפט העליון כי הכנסה פטורה לפי סעיף 9(5) לפקודה נכללת בהגדרת ריווח בחוק מע"מ, וכי דיבידנד בין חברתי ובכלל זאת הדיבידנדים שהתקבלו מכאל, נכלל בגדר "הכנסה מדיבידנד... שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין" כקבוע בסיפא להגדרת המונח "ריווח" שבסעיף 1 לחוק מע"מ.

בעניין אכתילאת, דן ביהמ"ש בפרשנות הגדרת המונח "ריווח" בחוק מע"מ ובין היתר קבע בדעת רוב כי: "סעיף 37 שבו מציב מחסום ברור בפני החלתו של פטור מכוח הוראות כל דין אחר על מס המוטל מכוח חוק מע"מ... **פטור שניתן על פי דבר חקיקה מסוים - יישמר למס המוטל בתוקף דבר חקיקה זה בלבד...**". נקבע כי פרשנות לפיה יש לכלול דיבידנד בין חברתי בחישוב הרינוח לצורך תשלום מס ריווח, מתיישבת עם האמור.

לטענת המערער לפיה אין להבחין בין חלוקת דיבידנד בפועל ממוסד כספי לבין חלוקה מרווחי אקוויטי שמקורם במוסד כספי, קבע השופט אלטוביה, כי גם אם היה המערער מוכיח שחלוקת הדיבידנד על-ידי כאל נעשתה מכספים שהגיעו אליה מכאל מימון ודיינרס מימון, לא היה בכך בכדי להוציא את הדיבידנד מגדר ריווח, משום שחלוקתו למערער בוצעה בפועל על-ידי כאל שהיא "עוסק" ולא "מוסד כספי".

עוד נקבע, כי על פי עקרון האישיות הנפרדת, אין לייחס את תשלום מס הרינוח ששילמו כאל מימון ודיינרס מימון למערער המחזיק בחלק מחברות אלה בשרשור. בהתאם, נקבע, כי ככל שיש בהעברת דיבידנד במעלה קבוצת חברות משום כפל מס ריווח או מע"מ, עניין הוא למחוקק למנוע כפל מס זה ככל וימצא לנכון לעשות כן.

חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים

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

3. קביעת שיעור המס שיחול על משקיע יחיד תושב ישראל בקרן גידור הנחיית רשות המסים לאיגוד קרנות הציבור מיום 16 בדצמבר 2018

משקיע תושב ישראל אשר הינו יחיד שההכנסה מהשקעה בנכסים פיננסיים אינה הכנסה מעסק בידיו, יהיה חייב במס בשיעור המס החל לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודת מס הכנסה, החל מיום 1 בינואר 2019, על חלקו בתוצאות הפעילות בשנת המס שהוא רווח (לרבות רווחי הון ריאליים מממוש השקעות הקרן ו/או רווחי הון ריאליים הנובעים מעליית ערך של נכסים שטרם מומשו בהתאם לקביעת החלטת המיסוי הרלוונטית לפעילות הקרן), ועל רווח ההון הריאלי במכירת יחידה, פדיון יחידה ובפירוק הקרן, ובלבד שהקרן לא תבעה בניכוי הוצאות מימון ושהיא אינה "בעל מניות מהותי" לפי סעיף 91(ב)(2) לפקודה. שיעור המס לצורך ניכוי המס במקור בידי הקרן למשקיע כאמור, ייקבע בהתאמה.

ככל שהקרן תבעה בניכוי הוצאות מימון - שיעור המס שיחול על המשקיע, ובהתאמה שיעור ניכוי המס במקור שיחול על הקרן, יהא השיעור הקבוע בסעיף 101א(ב) לפקודה, ללא קשר לגובה הוצאות המימון שנדרשו ביחס לרווחי המשקיע.

לעניין אישור זה מובהר, כי "ניכוי הוצאות מימון" יכלול, בין היתר:

- (1) מקרים בהם נטלה קרן גידור הלוואה בנקאית (לרבות הלוואה מכל מוסד פיננסי אחר או מכל גורם אחר) למימון השקעותיה, וניכתה את הוצאות המימון בגין ההלוואה לצורכי מס. יובהר, כי לעניין סעיף זה, הפעילויות המתוארות בסעיף (2) להלן - לא יחשבו כ"הלוואה בנקאית".
- (2) מקרים בהם בנקודת זמן מסוימת על פני השנה, נכנסה הקרן לעסקאות הכרוכות ביצירת תזרים מזומנים השקול לנטילת הלוואה (לרבות עסקאות מכירה בחסר באג"ח ממשלתי או אג"ח מדינה זרה, ו/או באג"ח קונצרני לרבות ני"ע מסחרי - ישראלי או זר, ו/או במלווה שהוצא לפי חוק מילווה קצר מועד, התשמ"ד-1984 ולמעט מכירה בחסר של מניות ו/או חשיפה למכירה בחסר של מניות באמצעות אופציות, והכל בין אם מדובר בעסקאות לגבי ני"ע הנסחרים בבורסה (לרבות שוק מוסדר) בישראל ובין אם מחוץ לישראל, ובלבד ששווי סך העסקאות הינו בשיעור העולה על 130% משווי ערך הנכסים הנקי (ה-NAV) של הקרן. לעניין זה, "שווי ערך הנכסים הנקי של הקרן" - שווי השוק של הנכסים בניכוי ההתחייבויות של הקרן.

שיעור המס האמור לעיל יחול על הכנסות שנצמחו החל מיום 1 בינואר 2019 ויחול גם על אישורים שהוצאו לפני מועד זה בכפוף להיותם בתוקף בהתאם לתנאי אותו אישור.

בחזרה לתפריט

מגזר היי-טק

תמריצים

רו"ח אביב שלו, מחלקת תמריצים, חטיבת המס

1. הטבות למפעל טכנולוגי מועדף - פרסום צו המנטרל חלק מהכנסות המפעל הנובע משירותי פרסום על תוכנה, לצורך הקלה בעמידה בתנאי של אחוז מו"פ מינימלי מההכנסות

צו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018
[פורסם בקובץ התקנות 8103 מיום 6 בנובמבר 2018](#)

במסגרת תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון, נקבעו, בין היתר, מסלולי מס נוספים חדשים (מסלולים טכנולוגיים) למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%).

בסעיף 51כד לחוק, לגבי הגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" נקבעו מספר תנאים ובהם בפסקה (1) להגדרה התייחסות לאחוז מסך ההכנסות או סכום הוצ' מו"פ מינימלי- הוצאות המחקר והפיתוח (המסווגות כך לפי כללי החשבונאות המקובלים) של המפעל בשלוש השנים שקדמו לשנת המס או ממועד הקמת החברה, הן בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל או 75 מיליון ש"ח לפחות בשנה, וזאת בניכוי הכנסות מסוגים שיקבע שר האוצר שמועברות לאחר (כדוגמת חברה אחרת שהייתה שותפה ביצירת הערך ללקוח במודל של חלוקת הכנסות - revenue sharing), ובלבד שהאחר אינו צד קשור, ואם הוא כן צד קשור, מנהל רשות המסים אישר את ניכוי ההכנסה.

בצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018 ("הצו") נקבע, כי יש לנכות מהכנסות החברה בעלת המפעל, הכנסה טכנולוגית הנובעת משירותי פרסום המבוססים על תוכנה (תוכנה המפותחת במפעל החברה לפרסום מקוון באינטרנט שמקשרת בין לקוח לבין ספק), המועברת מהלקוח (מי שמפרסם באינטרנט באמצעות התוכנה) לספק (בעל שטח פרסום באינטרנט שמקבל שירותים באמצעות התוכנה), על בסיס הסכמי התקשרות למתן שירותי פרסום וזאת לצורך בחינת עמידה בתנאי כאמור לעיל.

משמעות הצו הינה נטרול חלק מהכנסות המפעל הנובע משירותי פרסום על תוכנה, לצורך הקלה בעמידה בתנאי של אחוז מו"פ מינימלי מההכנסות. יצוין כי תחולתן של הוראות אלה נקבעה רטרואקטיבית החל מיום 1 בינואר 2017.

לקריאה אודות המסלולים הטכנולוגיים והתקנות מכוחן - [ראו בחוברת תום שנת המס 2018 של משרדנו \(עמ' 134\)](#). כמו כן, ראה החלטת מיסוי מס' 2235/18 להלן.

בחזרה לתפריט

2. החלת הצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018 החלטת מיסוי מספר 2235/18

העובדות: חברת תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בפיתוח תוכנה המיועדת לפרסום באינטרנט ("התוכנה"). התוכנה, שמבוססת על אלגוריתם אותו החברה מפתחת, מקשרת בין מפרסמים (Advertisers) ("לקוחות") לבין בעלי שטחי פרסום (Publishers) ("ספקים") המעוניינים להגדיל את הכנסותיהם (מוניטיזציה). התוכנה מבצעת ניתוח מידע ומאפיינים של המפרסמים ושל משתמשי הקצה על מנת להתאים את הפרסומת המוצגת למשתמש באופן המיטבי ביותר שיביא להמרה.

לחברה הכנסות מהלקוחות הנובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה. כנגד הכנסות אלו החברה מעבירה תשלום לספקים, לרוב על פי מודל של חלוקת הכנסות הפרסום בין החברה לספק (Revenue Share).

אחוז ההוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח של המפעל ביחס למחזור ההכנסות הכולל אינו עולה על 7% (פחות מהאחוז המינימלי הנדרש בחוק). עם זאת, בדיקת שיעור ההוצאות כאמור מתוך מחזור ההכנסות בניכוי ההכנסות המועברות לספקים כמתואר לעיל, עולה על 7%.

פרטי הבקשה: לאחר כי לצורך בדיקת עמידתו של מפעל החברה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף", יחולו הוראות הצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018 ("הצו"), כך שאת שיעור הוצאות המחקר והפיתוח, יבדקו ממחזור ההכנסות בניכוי ההכנסות המועברות לספקים.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע שהחברה תוכל להחיל על עצמה את הוראות הצו ולצורך בדיקת שיעור הוצאות המו"פ מתוך מחזור ההכנסות, היא תוכל לנכות את חלק ההכנסה הטכנולוגית המועבר לספקים ובתנאי שמקור התשלום לספקים הינו בשירותי הפרסום המבוססים על התוכנה.



בחזרה לתפריט

3. הקלות בתחום המיסוי להשקעות בחברות ציבוריות הפועלות בתחום המחקר ופיתוח [חוזר מס הכנסה מס' 21/2018](#)

[בספר החוקים 2540](#) מיום 28 במרץ 2016 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 220 והוראות שעה), התשע"ו-2016 ("התיקון" או "תיקון 220").

הוועדה לקידום השקעות בחברות ציבוריות הפועלות בתחום המחקר והפיתוח, אשר הוקמה על-ידי רשות ניירות ערך ביקשה לקדם את תעשיית הטכנולוגיה העילית (היי-טק) ולגרום לכך שהבורסה בישראל תהווה אלטרנטיבה יעילה לגיוסי הון של חברות אלה, ובייחוד חברות טכנולוגיה עילית בינוניות. ביום 16 ביוני 2014 פורסמו המלצות הוועדה בתחומים רבים, ביניהן המלצות להקלות בתחום המיסוי, הכלולות בתיקון 220 לפקודה. תיקון זה מהווה נדבך נוסף לחוק לקידום השקעות בחברות הפועלות בתחומי הטכנולוגיה העילית (היי-טק) (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 שפורסם ביום 31 בדצמבר 2015 הכולל תיקונים לחוק החברות ולחוק ניירות ערך.

התיקון קובע, בין היתר, את ההטבות הבאות:

(1) הטבה למשקיעים במסגרת הנפקה לציבור של חברת מ"פ -

בתקופה שמיום 1 ביולי 2016 עד 30 ביוני 2022, סכום השקעה מזכה במניה של חברת מחקר ופיתוח, עד לגובה של 5 מיליון שקלים חדשים, יוכר למשקיע כהפסד הון בשנת המס שבה ביצע את ההשקעה או בשנות המס שלאחריה עד תום תקופת ההטבה, ויחולו לגבי הפסד ההון האמור הוראות סעיף 92 לפקודה (קיזוז הפסדי הון) ובלבד שסכום ההשקעה שולם במסגרת הנפקה לציבור של החברה בבורסה בישראל במהלך התקופה שמיום 1 ביולי 2016 עד 30 ביוני 2019 ("התקופה הקובעת").

(2) הטבה לבעלי שליטה במסגרת הנפקה לציבור של חברת מ"פ -

במהלך התקופה שמיום 1 ביולי 2016 עד 30 ביוני 2019, תינתן אפשרות ליחידים בעלי שליטה שהם עובדים בחברות מחקר ופיתוח, להתחייב במס על עליית ערך האופציות שהתקבלו בידיהם טרם רישום החברה בבורסה וניתנו להם בקשר עם יחסי עובד מעביד, במסגרת סעיף 102 לפקודה, המאפשר מיסוי במסלול רווח הון שבו שיעור המס הוא 25% בלבד, וזאת על עליית ערך האופציות ממועד הרישום בבורסה בישראל עד מועד המימוש שלהם בידי העובדים האמורים.

(3) פטור ממס לקופות גמל על השקעות בקרן נאמנות מסוג "קרן טכנולוגיה עילית" -

לעניין הכנסתה של קופת גמל מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה שהתקבלו מאת קרן טכנולוגיה עילית - החזקת אחד או יותר מאמצעי השליטה בקרן ביחד או לחוד בידי כמה קופות גמל, בשיעור שאינו עולה על 75% (במקום 50%) מאמצעי השליטה בקרן, לא תהווה שליטה, ועל כן לא ייפגע הפטור על הכנסות שיתקבלו מהקרן.

ביום 31 בדצמבר 2018 פורסם [חוזר מס הכנסה מס' 21/2018](#) הסוקר את תיקון 220.

לקריאה מעמיקה אודות התיקון- ראו [בחוברת תום השנת 2018 של משרדנו \(עמ' 160\)](#).

בחזרה לתפריט

4. מפעל טכנולוגי מועדף והכנסה טכנולוגית לחברה העוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים
החלטת מיסוי בהסכם מס' 6886/18

העובדות: חברת פרטית תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים ("התוכנה"). התוכנה שפותחה במפעל החברה כוללת מודלים וכלים שונים ומגוונים לניהול השקעות של נכסים מבוזרים קריפטוגרפים ולהתממשקות עם זירות מסחר שונות בתחום. החברה אינה עוסקת בביצוע מסחר בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים.

הקניין הרוחני (IP) של התוכנה הינו בבעלותה המלאה של החברה בישראל. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה מלקוחותיה.

פרטי הבקשה: לאשר כי בבעלות החברה "מפעל טכנולוגי מועדף" כמשמעות המונח בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק") ולאשר כי הכנסת החברה הינה "הכנסה טכנולוגית" כמשמעות המונח בסעיף 51כד לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע שיראו בתוכנה המפותחת במפעל החברה כ"נכס לא מוחשי מוטב" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק.

מפעל החברה העוסק בפיתוח התוכנה הינו "מפעל טכנולוגי מועדף" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק, בכפוף להתקיימות מלוא התנאים הקבועים בהגדרה אשר ייבחנו בכל שנה ושנה על פעילות פיתוח התוכנה המבוצעת בחברה והכל בהתאם לעקרונות ב**חוזר מס הכנסה 9/2017**.

נקבע כי הכנסות החברה ממתן זכות לשימוש בתוכנה תחשבנה ל"הכנסה טכנולוגית" על פי חלופה (1) להגדרת הכנסה טכנולוגית שבסעיף 51כד לחוק.

האישור מותנה בהצהרת החברה לפיה עמדה בתנאים שנקבעו בחוק **ובתקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017** על גבי **טופס 973**. הטופס יוגש לפקיד השומה יחד עם דוח המס, שתגיש החברה מדי שנה בה היא תובעת הטבות.



בחזרה לתפריט

העובדות: חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בפיתוח טכנולוגיה ותוכנות לשיפור חווית המשתמש ("התוכנות"). התקנת התוכנות אצל המשתמשים מבוצעת מאתר האינטרנט של החברה או במסגרת קמפיינים פרסומיים של החברה המופצים בעיקר באפליקציות אחרות. הכנסותיה של החברה נובעות מממן זכות שימוש בתוכנות המתקבלות מפרסומות המוצגות אצל המשתמשים.

חברה ב' הינה חברה פרטית תושבת ישראל ("חברה ב'") שעד למועד המיזוג עסקה בפיתוח תוכנות לשיפור תוצאות הפרסום באינטרנט. הכנסותיה של חברה ב' נבעו מממן זכות שימוש בתוכנה שבבעלותה אשר התקבלו במודלים שונים של פרסום. חברה ב' התמזגה לתוך החברה במיזוג סטטוטורי לפי סעיף 103ב לפקודת מס הכנסה (החברה וחברה ב' ייקראו להלן: "החברה הממוזגת").

החברה הממוזגת הצהירה, בין היתר, כי:

- (1) הקניין הרוחני (IP) של התוכנות הינו בבעלות מלאה של החברה בישראל;
 - (2) מפעלה של חברה ב' ימוזג לתוך מפעלה של החברה;
 - (3) כתוצאה ממיזוג המפעלים התוכנות שפותחו על יד חברה ב' הועברו לבעלות החברה והן ישתלבו בתוך התוכנות של החברה. החברה הממוזגת תעניק זכות שימוש בתוכנות המשולבות ללקוחותיה;
 - (4) לאחר מועד המיזוג לא חל כל שינוי באופי הפעילות של החברה הממוזגת ביחס לפעילותה טרם מועד המיזוג למעט הוספה ושילוב של תוכנות חברה ב' במסגרת פיתוח מוצרי החברה הממוזגת;
 - (5) במועד המיזוג הועברו כל עובדי חברה ב' לחברה הממוזגת ושולבו בפעילות הפיתוח של התוכנות המשולבות.
- פרטי הבקשה:** לאשר כי יראו במפעל הממוזג כ"מפעל טכנולוגי מועדף" כהגדרת המונח בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון ("החוק") וכי הכנסות החברה הממוזגת מממן זכות שימוש בתוכנות מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת" כהגדרת המונח בסעיף 51כד לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע שייראו במיזוג שני המפעלים בחברה הממוזגת כ"מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק. לצורך בחינת עמידתו של המפעל הממוזג של החברה המועדפת בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף", יילקחו נתוני פרופורמה מאוחדים של החברה הממוזגת (היינו, בשנות המס הנבחרות שלפני המיזוג, יילקחו בחשבון צירוף מחזורי ההכנסות והוצאות המו"פ הן של החברה והן של חברה ב'). הכנסות החברה הממוזגת מממן זכות שימוש בתוכנה כאמור לעיל, תחשבה כ"הכנסה טכנולוגית" בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה.

בחזרה לתפריט

מגזר תעשייה ומסחר

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

1. החבות במע"מ במכירת כלי שיט משומשים [החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 5566/18](#)

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים, חטיבת המס

העובדות: חברה העוסקת במכירת כלי שיט וציוד ימי מעוניינת למכור כלי שיט משומשים. כלי השיט ירכשו בעסקאות טרייד אין מאנשים פרטיים שאינם רשומים "כעוסק" לעניין חוק מס ערך מוסף.

הבקשה: החלת המע"מ על ההפרש בין מחירו של כלי השיט המשומש בעת המכירה לבין מחיר רכישתו במסגרת עסקת הטרדיד אין ולא על מחיר המכירה המלא, זאת בהתאם לסעיף 5(א) לחוק מע"מ.

ההחלטה: כלי שיט וציוד ימי אינם נמנים עם הנכסים המנויים בסעיף 5(א) לחוק ובתקנות על פיו. קרי, כלי שיט וציוד ימי אינם נמנים בתקנה 2 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 לפיה על מכירת רכב פרטי משומש, אופנוע משומש ו/או טרקטורון משומש יחולו הוראות סעיף 5 לחוק מע"מ.

לאור האמור לעיל, על עסקאות של מכירת כלי שיט משומשים לא יחולו הוראות סעיף 5(א) לחוק מע"מ ומחיר העסקה בשל מכירתם יהיה בהתאם לתמורה שהוסכמה בין הצדדים לפי הוראות סעיף 7 לחוק מע"מ. דהיינו, החבות במס תהיה על מלוא מחיר מכירת כלי השיט המשומשים.



בחזרה לתפריט

2. הקפאת אכיפת גביית המע"מ לשלושה חודשים לגבי הכנסה של מלצרים מתשר הודעת רשות המסים מיום 24 בדצמבר 2018

עו"ד ענבל זיגדון, מחלקת מסים עקיפים, חטיבת המס

ביום 26 במרץ 2018, ניתן פסק דין בבית הדין הארצי לעבודה בעניין עומרי קיס ואח' (עב"ל 44405-10-15) לפיו, החל מיום 1 בינואר 2019, ייכנס לתוקף הסדר הקובע כי כל הכנסה של מלצר מתשר תיחשב כהכנסת עבודה שלו מאת מעסיקו, זאת - "גם אם כספי התשר שולמו להם ישירות על-ידי הלקוח; גם אם הם שולמו מ"רצון" הלקוח; גם אם שולמו ללא דרישה מפורשת בחשבון שהוגש לו; גם אם הם נותרו בכיסיהם של עובדי השירות מבלי שהועברו, פיזית, לקופת המעסיק; גם אם הם שולמו באמצעי תשלום נפרד מזה שבאמצעותו שולם החשבון עבור הארוחה; גם אם הם לא נרשמו בספרי המסעדה; וגם אם לא נרשמו ביומן השירות".

במסגרת פסק הדין, הובהר כי הנ"ל חל על תשלום תשר בענף המסעדות בלבד - "במסעדות, בתי קפה, ברים ופאבים, לגבי כלל העובדים המהווים חלק מחוליות השירות והנהנים, על פי הנוהג, מכספי תשר".

בהמשך לאמור, ביום 24 בדצמבר 2018, פרסמה רשות המסים הבהרה לפיה, נושא אופן גביית מע"מ החל על תשר שהתקבל על-ידי מלצר במסעדה מצוי עדיין בבחינה על-ידי גורמי המקצוע וכי בהתאם לכך, לא יחול שינוי באופן האכיפה בשלושת החודשים העוקבים לפרסום לגבי תקבולים מסוג זה.

הערה- ראו גם את חוזר המוסד לביטוח לאומי בנושא להלן.



בחזרה לתפריט

חוזרי המוסד לביטוח לאומי

3. הכנסות מתשר בענף המסעדות החל מיום 1 בינואר 2019
חוזר המוסד לביטוח לאומי - ביטוח/1459 מיום 18 בדצמבר 2018

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

מטרת החוזר: לפרט את האופן בו יש להתייחס להכנסה שמקורה בתשר הניתן למלצרים ועובדי שרשרת השירות.

הרקע לחוזר: בעקבות פסק הדין בעניין **עומרי קיס**, שניתן ביום 26 במרץ 2018 שבו נפסק כי ההכנסה מתשר בענף המסעדות מהווה הכנסה של העסק והכנסת עבודה של "עובדי שרשרת השירות" מהמעסיק, בין אם התשר עבר בספרי המסעדה ובין אם לאו.

במישור דיני הביטוח לאומי ובמישור משפט העבודה, סיווג כל תשר בענף המסעדות ייחשב כהכנסה השייכת למסעדה, ובהתאמה - כהכנסת עבודה של המלצר ממעסיקו לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. כך המסעדה תחויב גם בתשלום דמי ביטוח לאומי, לרבות דרישה לנהוג בסכום התשר המועבר לעובד כפי שנהוג בכל רכיב אחר של השכר, כגון הפרשות, פיצויים וכדומה. לעניין שכר המינימום, נפסק, כי יש לראות בתשר שכר עבודה שלא יפחת משכר המינימום.

החל מיום 1 בינואר 2019, כל הכנסה מתשר של מלצר או של כלל עובדי שרשרת השירות יש לראותה כהכנסת עבודה מטעם המעסיק.

להלן הכללים אשר יופעלו על-ידי המוסד לביטוח לאומי (להלן: "מל"ל"): החל מיום 1 בינואר 2019, תשר ייחשב כהכנסת עבודה ללא תלות באופן תשלומו, קרי, בין אם נרשם בספרי המסעדה ובין אם לאו. בתי העסק יחויבו בדיווח וברישום ההכנסות מתשר כחלק מהכנסת בית העסק.

בקורות מקרה המזכה בגמלה, המל"ל ייחשב את הבסיס לגמלה, בהתאם להכנסה האמיתית, הכוללת גם את כספי התשר.

יש לציין, כי במקרים של אי דיווח על-ידי המעסיק, תחול עליו אחריות לעניין אי רישום ואי תשלום דמי ביטוח בהתאם לדין.

תחולת החוזר מיום 1 בינואר 2019 ואילך.



בחזרה לתפריט

מגזר ציבורי

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

חקיקה

מעמד זמני של גמ"ח כמוסד ציבורי לעניין יישום הסכם לחילופי מידע והסכם הפטקא
תיקון עקיף מס' 250 לפקודת מס הכנסה במסגרת החוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על-ידי מוסדות לגמילות חסדים, התשע"ט-2019
פורסם בספר החוקים מס' 2782 מיום 13 בינואר 2019

במסגרת החוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על-ידי מוסדות לגמילות חסדים, התשע"ט-2019 (להלן: "חוק מוסדות לגמילות חסדים"), נקבע גם תיקון עקיף מס' 250 לפקודת מס הכנסה.

במסגרת התיקון התווסף סעיף 135ה1 לפקודה שנותנת "הוראות ליישום הסכמים - הוראת שעה".

בסעיף החדש נקבע, שעל אף האמור בסעיפים 135ג ו-196 לפקודה, בתקופה שמיום 1 באוגוסט 2018 ועד יום תחילתו של חוק מוסדות לגמילות חסדים (ככלל יום התחילה הינו שלוש וחצי שנים מיום פרסומו), יראו עמותה או חברה לתועלת הציבור שעיסוקה במתן אשראי שאינו נושא ריבית ליחיד או לאחר שעיסוקו במתן אשראי כאמור, כמוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה לעניין יישום הסכם בין-לאומי, הסכם לחילופי מידע, הסכם יישום או הסכם פטקא, אם נמסר למוסד הפיננסי המדווח אישור של רואה חשבון על הגשת דין וחשבון שנתי לרשות המסים לפי סעיף 9(2)(ב);

לעניין זה, "ריבית" - כהגדרתה בסעיף 25א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016.

דחה שר האוצר את תחילתו של חוק מוסדות לגמילות חסדים בהתאם לסעיף 109(ג) לאותו חוק, תוארך התקופה האמורה לעיל בהתאמה.



בחזרה לתפריט

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

ליווי עסקאות בינלאומיות

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

מחירי העברה

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

**מיסוי ישראלי, מיסוי תאגידים
ומוסדות פיננסיים**

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

**ליווי עסקאות בישראל
ומיסוי מלכ"רים**

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

מיסוי בינלאומי

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

תמריצים

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

צביקה לייבוביץ'
03-3994157
tleybovich@deloitte.co.il

ניוד עובדים ותגמול הוני

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

Deloitte Private

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

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

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

**מיסוי הפרט ושירותים
נלווים לחברות**

טליה רוזנהויז
03-6085581
trosenhaus@deloitte.co.il

מיסוי נדל"ן

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

מיסים עקיפים

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

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

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

מיסוי נאמנויות

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

מיסוי אמריקאי

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

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

<http://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 provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 286,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel’s leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 120 partners and directors and approximately 1200 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2019 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.