

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 24

אפריל 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	פורסמו תקנות ה-CRC שיאפשרו העברת מידע ממוסדות פיננסיים בישראל לגבי תושבי מדינות זרות תקנות מס הכנסה (יישום תקן אחיד לדיווח ולבדיקת נאותות של מידע על חשבונות פיננסיים), התשע"ט-2019
חלק 2 - פסיקה	
3	1. שיעור מס 15% ליחיד בגין הרווחים הראויים לחלוקה הנובעים מהכנסות לפי החוק לעידוד השקעות הון, סדר קיזוז הפסדים מחו"ל, קיזוז הפסדים מ-L.L.C ע"מ 15-07-1861 אפרים גרינפלד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1
4	2. ביטול בהסכמה של פס"ד במחוזי- מימוש השקעה בנדל"ן בחו"ל באמצעות חברות בנות בחו"ל סווגה כהכנסה מעסק ולא כחנ"ז ע"א 10241/17 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רוזבאד נכסים אירופה בע"מ ואח'
6	3. מכירת מוניטין בנפרד מעסקת מכירת מניות, הפחתת מוניטין שנרכש מצד קשור ע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ ואח'
8	4. דיבידנד מרווחי שערור שחולק בסמוך למכירת המניות ומומן ע"י הרוכש ב"עסקת נטו" סווג כחלק מתמורת המניות; האם ניתן לערוך שומת תושב חוץ למיופי הכוח שלו? ע"א 750/16 אירג' סעדטמנד ואח' נ' פקיד שומה רחובות
10	5. הפרשה לחוב תלוי שבוצעה ב"שנים סגורות" תמוסה בשנה שבה נרשמה הכנסה חשבונאית בגין סגירתה, ביטול קנס גירעון ע"מ 15-12-28712 גד שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1
12	6. מיסוי הכנסות מדת והנהגה רוחנית, לרבות בגין מתנות לאירועים אישיים ע"מ 14-01-9472 הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פ"ש היחידה הארצית
13	7. תקבול לכאורה בשל פיצוי בגין עוגמת נפש סווג הכנסה חייבת ע"מ 19-11-63585 ארז בן אנוש נ' פקיד שומה רמלה
14	8. חובת ניכוי במקור על תשלום דמי פיקדון לאספנים של מכלי משקה מאחר שאינם "צרכן" ע"מ 15-01-50208 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5

מיסוי כללי

פסיקה - מס הכנסה

חלק 2 - פסיקה (המשך)		
15	9. משיכת הערעור לעליון - אי זכות למע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לאיתור לקוחות עבור בנק זר ע"א 3712/17 טי בי סי אינווסטמנט ובי זד יזמות נ' מנהל מע"מ	פסיקה - מס ערך מוסף
17	10. הכנסות ממימוש אופציות על-ידי אזרח ותיק ב"ל 17-11-61021 אפריים שטיינמץ נ' המוסד הביטוח לאומי	פסיקה - ביטוח לאומי
18	11. אין לגבות דמי ביטוח לאומי בדרך של חיוב גלובלי תוך "הסתמכות עיוורת" על שומת ניכויים, ביטול קנס שהוטל ללא צידוק מספיק ב"ל 16-08-6497 אוניברסיטת בר אילן נ' המוסד לביטוח לאומי	
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים		
19	1. יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים - דחיית המועד להגשת הבקשה למשיכת כספים עד 30 בספטמבר 2019 ועדכונים נוספים הודעת רשות המסים מיום 28 במרץ 2019	מיסוי כללי (המשך)
20	2. העברת נכסים בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ומיד לאחר מכן מיזוג בו משולמת תמורה במזומן אגב המיזוג וזאת בהתאם להוראות סעיף 103ד(א1) ו-(א2) לפקודה החלטת מיסוי מס' 6347/19 - שינוי מבנה	
21	3. קביעת מחיר השוק בגין עסקת מתן שירותים מחברה ישראלית החלטת מיסוי מס' 3006/19 - מחירי העברה	
22	4. רשות המסים השיקה שני יישומים לחוק לצמצום השימוש במזומן הודעת רשות המסים מיום 17 בפברואר 2019	
23	5. שימוש לרעה באישורי פטור מניכוי מס במקור - יישום חדש למניעת "גניבת זהויות" הודעת רשות המסים מיום 17 בפברואר 2019	
24	6. הגשת דוחות שנתיים בניכויים באופן מקוון מלא הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 3/2019	

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים (המשך)		
26	7. דחיית דיווח בגין עמדות חייבות בדיווח לשנת 2018 בנושאי מע"מ ומכס הודעת רשות המסים מיום 28 בפברואר 2019	חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף
27	8. רכישת מניות באשראי החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 0599/19	
28	9. הכנסות עובד שכיר הפטורות מתשלום דמי ביטוח חוזר ביטוח/ 1460, מעסיקים/1479 מיום 21 בפברואר 2019	חוזרים - המוסד לביטוח לאומי
31	10. תשלום דמי ביטוח מהכנסות מאובדן כושר עבודה חוזר ביטוח 1461 מיום 3 במרס 2019	
32	11. הקפאת חיובי דמי ביטוח שנובעים מהתיקון בפקודת מס הכנסה לעניין חברות ארנק ומשיכת בעלים הנחיות המשרד הראשי של המוסד לביטוח לאומי לסניפים	
חלק 4 - מיסוי בינלאומי		
33	איטליה - חוק התקציב לשנת 2019 קובע מס על הכנסה משירותים דיגיטליים	
חלק 5 - תמריצים		
34	לא יינתנו הטבות של שיעור מס מופחת לפי החוק לעידוד השקעות הון, לחברות שלא עמדו בתנאי הייצוא בשנים 2011-2012 ע"מ 28534-01-16 זנלכל בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה ואח'	

מיסוי כללי (המשך)

**מיסוי כללי
(המשך)**

פסיקה - מיסוי מקרקעין		מגזר הנדל"ן
36	1. עסקת מכירת מניות במסגרת פרויקט תמ"א 38 אינה חייבת במס רכישה אם טרם התקיימו התנאים המתלים המצוינים בחוזה ו"ע 60313-05-17 איווה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז	
37	2. אימתי תיחשב קבוצת אנשים, הרוכשת זכויות רכישה במקרקעין, כקבוצת רכישה לצורך הוראות חוק מיסוי מקרקעין החייבת במס רכישה בגין רכישת דירה מוגמרת? ו"ע 63863-12-14 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה	
38	3. אין להוון שווי שירותי בניה עתידיים לעניין קביעת שווי עסקה לצורכי מס רכישה ו"ע 29956-06-17 א.ק.מ דה וינצ'י שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	
39	4. תשלום מס רכישה מופחת כדירה יחידה לאשה, שלבן זוגה יש דירה נוספת בה הם מתגוררים ו"ע 16836-03-17 קרן רוזנבוים נ' מדינת ישראל	
40	5. העברה ללא תמורה, מחתן לחמיו (אביה של בת הזוג), אינה נחשבת העברה ל"קרוב" המזכה בהקלה ממס רכישה ו"ע (ב"ש) 7999-08-16 רחל יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין	
41	6. מיסוי זכויות בניה בלתי מנוצלות וחישוב שווי דירת מגורים ו"ע 56292-05-16 כוכבה סער ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	
42	7. מנהל מסמ"ק אינו רשאי להסתמך על עסקת השוואה אחת בלבד לצורך קביעת שווי השוק של עסקה בין צדדים שאינם קשורים ו"ע 41819-11-17 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת	
43	8. סיחור של אופציה ייחודית במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לקבוצת רכישה א. ו"ע 69456-01-18 סטאר לייט (השרון) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה ב. ו"ע 1596-02-18 אי אס אל אשל נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה	
תמריצים		מגזר היי-טק
45	1. אישור על מפעל תעשייתי בתחום התוכנה לחברה שמעסיקה שלושה עובדים פיתוח החלטת מיסוי בהסכם מס' 6003/19	
46	2. מהי "פעילות ייצורית" העונה להגדרה של "מפעל תעשייתי", התיישנות בהיעדר נימוקים לצו ע"מ 52139-07-17 טיפיקון בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה	
		צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

פורסמו תקנות ה-CRC שיאפשרו העברת מידע ממוסדות פיננסיים בישראל לגבי תושבי מדינות זרות
תקנות מס הכנסה (יישום תקן אחיד לדיווח ולבדיקת נאותות של מידע על חשבונות פיננסיים), התשע"ט-2019
פורסם בקובץ התקנות מס' 8165 מיום 6 בפברואר 2019

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

רקע

תהליך הגלובליזציה הואץ מאוד בשנים האחרונות ורבים מתושבי העולם מנהלים את השקעותיהם במדינות שאינן מדינות התושבות שלהם באמצעות גופים פיננסיים הפועלים מחוץ למדינת התושבות. במקרים רבים מנוצלת אפשרות זו להתחמקות מתשלום מס במדינת התושבות. העלמות המס מהוות בעיה חמורה המשותפת לכלל המדינות, והכלי היעיל ביותר למלחמה בהן הוא שיתוף פעולה בין המדינות, לרבות באמצעות חילופי מידע.

ארגון ה-OECD פרסם תקן לחילופי מידע אוטומטיים (CRS) Common Reporting standard, שהוא תקן אחיד לאיסוף מידע על-ידי מוסדות פיננסיים לגבי חשבונות פיננסיים של לקוחות שהם תושבים זרים והעברתו לרשות המס במדינה שבה הם פועלים, כדי שזו תעבירו למדינת התושבות של אותם לקוחות. ישראל, כמו מדינות רבות אחרות, חתמו על הסכם ליישום התקן ועל כוונתם לפעול לתיקון החקיקה הפנימית בהתאם.

במקביל, בארה"ב חוקק בשנת 2010 ה-Foreign Account Tax Compliance Act (חוק פטקא), אשר מכוחו חויבו גופים פיננסיים מחוץ לארה"ב לדווח לרשויות ארה"ב על כל מי שהוא אזרח ארה"ב או תושב ארה"ב המחזיק אצלם חשבון פיננסי. על גופים פיננסיים שלא יצייתו להוראה יוטלו סנקציות חמורות. ביום 30 ביוני 2014 נחתם הסכם בין ממשלת ישראל לממשלת ארה"ב ובו התחייבה ממשלת ישראל להורות לגופים פיננסיים ישראלים החייבים בדיווח לבדוק חשבונות המתנהלים אצלם ולהעביר לרשות המסים מידע על אודות חשבונות של לקוחות המוחזקים באופן ישיר או עקיף בידי אזרחי ארה"ב ותושביה (הסכם הפטקא), וכן התחייבה כי רשות המסים תעביר את המידע האמור לרשויות המוסמכות בארה"ב.

בספר החוקים 2561 מיום 14 ביולי 2016 התפרסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 227), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 227"). במסגרת התיקון הוספו סעיפים 135 עד 135ח לפקודה, שמטרתם ליישם את האמור לעיל. כניסת תיקון 227 לתוקף, הותנתה בקביעת תקנות בהתאם להוראות הסכם פטקא או בהתאם להסכם ליישום חילופי מידע מכוח הסכם בין-לאומי המבוסס על הנוהל לחילופי מידע אוטומטיים של חשבונות פיננסיים שפרסם ארגון ה-OECD (הסכם יישום).
ביום 4 באוגוסט 2016 פורסמו בקובץ התקנות מס' 7700 תקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו-2016 המסדירות את יישום ההסכם. לפי התקנות יצטרכו הבנקים ושאר הגופים הפיננסיים בישראל להעביר מידע על בעלי החשבונות האמריקאים המתייחס לשנים 2014 ו-2015 לרשות המסים בישראל עד ה-20 בספטמבר 2016. רשות המסים תעביר את המידע לרשות המסים בארה"ב (ה-IRS) עד ה-30 בספטמבר 2016.

פרסום תקנות ה-CRS ורשימת המדינות אליהן יועבר המידע

לאחרונה, ביום 6 בפברואר 2019 פורסמו [בקובץ התקנות מס' 8165](#), תקנות מס הכנסה (יישום תקן אחיד לדיווח ובדיקת נאותות של מידע על חשבונות פיננסיים), **התשע"ט-2019 (תקנות ה-CRS)**, על מנת לאפשר את יישום תקן ה-CRS בישראל ואת האמור בתיקון 227 לפקודה. המידע יועבר מהמוסדות הפיננסיים לרשות המסים וזו תעביר את המידע הנ"ל לרשויות המסים הזרות.

ביום 6 בפברואר 2019 פרסמה רשות המסים [הודעה לגבי רשימת המדינות המשתתפות ורשימת המדינות בנות הדיווח אליהן ישראל תעביר מידע במסגרת ה-CRS](#). במסגרת ההודעה פרסמה רשות המסים שלוש רשימות כדלקמן:

- רשימת 96 המדינות המשתתפות בהתאם לתקנות ה-CRS
 - רשימת 53 המדינות בנות הדיווח אליהן ישראל תעביר מידע ביולי 2019 בגין שנת המס 2017. המידע יועבר ביולי 2019. המוסדות הפיננסיים נדרשים להכביר את המידע לרשות המסים עד ליום 23 ביוני 2019.
 - רשימת 70 המדינות בנות הדיווח אליהן ישראל תעביר מידע בספטמבר 2019 בגין שנת המס 2018. בהתאם לתקנות, המוסדות הפיננסיים נדרשים להעביר לרשות המסים את המידע עד ליום 8 בספטמבר 2019.
- לבירור השאלה האם המדינה בת הדיווח מנפיקה מספר TIN לכל תושב או לא מנפיקה מספר TIN כלל או לחלק מתושביה, ניתן לעיין [באתר ה-OECD](#), בהתאם למידע שהעבירה כל מדינה משתתפת.



בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. שיעור מס 15% ליחיד בגין הרווחים הראויים לחלוקה הנובעים מהכנסות לפי החוק לעידוד השקעות הון, סדר קיזוז הפסדים מחו"ל, קיזוז הפסדים מ-L.L.C. ע"מ 15-07-1861 אפרים גרינפלד ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1

עו"ד דניאל סיו

המערערים, אפרים גרינפלד, יעקב זרם ואפרים סקמסקי ("המערערים") החזיקו כל אחד בשיעורים שונים במניות חברת אופיר אופטרוניקה בע"מ ("החברה"). במהלך שנת 2011, בהיותה של החברה נסחרת בבורסה, מכרו המערערים את כל מניות החברה שהיו בבעלותם לחברה זרה. יצוין כי החברה הייתה זכאית להטבות מס לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("חוק העידוד"). כל אחד מהמערערים דיווח על חלקו ברווחים הראויים לחלוקה ("ר"ל"), לפי חלקו ברווחי החברה.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי מפי כב' השופט דורות, עוסק בשלוש סוגיות, כאשר הראשונה שבהן היא העיקרית ופסק הדין נסוב ברובו עליה. **בסוגיה העיקרית התקבלה עמדת המערערים ואילו ביתר הסוגיות התקבלה עמדת פקיד השומה, וזאת בקצרה כדלהלן:**

(א) **שיעור המס שיחול על רווחי הון בגין מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה, הנובעים מהכנסות ממפעל מאושר, בעת מכירת מניות החברה על-ידי יחידים בעלי מניותיה - לענין זה קבע בית המשפט כי שיעור המס שיחול בגין מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה, יהא בשיעור של 15% כפי עמדת המערערים ולא בשיעור של 25%, כפי שסבר פקיד השומה שיש לחייבם.**

(ב) **האם הוראות סעיף 92(א)(3) לפקודת מס הכנסה מחייבות קיזוז לראשונה של הפסד הון מחו"ל כנגד כל סוגי ההכנסות מחו"ל (לרבות בגין הכנסה מדיבידנד וריבית על ניירות ערך), או אך כנגד רווח הון מחו"ל? נקבע כי לענין זה פרשנות פקיד השומה להוראות סעיף 92(א) לפקודת מס הכנסה עדיפה על פרשנות המערערים, ועל כן הפסד הון במכירת ניירות ערך מחו"ל יקוזז תחילה כנגד רווח הון מניירות ערך מחו"ל וכנגד הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך מחו"ל, וזאת לפני קיזוז מרווחי הון שנצמחו מניירות ערך בישראל.**

(ג) **האם הפסדים הנוצרים בתאגיד L.L.C., ניתנים לקיזוז כנגד רווחים הנובעים בתאגיד L.L.C. אחרים? נקבע לענין זה כי הדין עם פקיד השומה, וכי אין לקזז תוצאות תאגיד L.L.C. מפסידים אל מול תוצאות תאגיד L.L.C. רווחיים. הפסדים כאמור ניתנים לקיזוז בכל תאגיד בנפרד ורק אל מול רווחי אותו תאגיד ספציפי.**

פסק הדין בנוגע לשיעור המס על הר"ל מצטרף לפסקי דין נוספים בנושא הר"ל (ז'ורבין, דלק הונגריה), ובכולם מסקנה ברורה לפיה יש מקום להכיר בר"ל בשיעור שהיה חל אילו היה מחולק כדידידנד והמניות לא היו נמכרות בפועל כשהתמורה בגין כוללת את מרכיב הר"ל. לפיכך, **אנו ממליצים לבחון היטב את חישובי הר"ל בעת מכירת מניות ולשקול גם הגשת דוחות מתקנים באותם מקרים שבהם לא נכלל חישוב ר"ל או חושב בצורה לא מלאה או בשיעורי מס לא מתאימים.**

להרחבה- ראה [חוזר מסים 8.2019](#) של משרדנו.

2. ביטול בהסכמה של פס"ד במחוזי- מימוש השקעה בנדל"ן בחו"ל באמצעות חברות בנות בחו"ל סווגה כהכנסה מעסק ולא כחנ"ז
ע"א 10241/17 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רוזבאד נכסים אירופה בע"מ ואח'

עו"ד ורו"ח טל פליגלר

בפסיקה קצרה של בית המשפט העליון (מפי השופט סולברג) בוטלה הפסיקה של בית המשפט המחוזי ונאמר בה כדלקמן (ההדגשות אינן במקור):

"צדק בית המשפט המחוזי בהעמידו כך את המחלוקת בין הצדדים: "לצורך הקביעה האם יש לראות בחברות הלוקסמבורגיות או ברז 'חברה נשלטת זרה', נדרש לבחון האם הכנסות החברות האמורות הן הכנסות מעסק כטענת המערערות [המשיבות כאן], או שמא מדובר בהכנסות פסיביות כטענת המשיב [המערער כאן]. יחד עם זאת, טעה בית המשפט המחוזי בקובעו, כי השקעות המשיבות בנכסי נדל"ן בחו"ל באמצעות חברות זרות שבקבוצה שבראשה המשיבה 2, שהיא חברה ציבורית בישראל, הריהן מיזם עסקי אחד שנוהל על-ידי המשיבות.

בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע, כי אין לבחון את השאלה אם הכנסות כל אחת מהחברות הזרות היו "הכנסה פסיבית", אלא שיש לבחון את סיווג ההכנסה "בראיה רחבה" של הקבוצה כולה. בהסתמך על "ראיה רחבה" זו, קבע בית המשפט המחוזי כי ההכנסה שנדונה בעניין דנן, היא הכנסה עסקית; גם זו, לדעתנו, טעות. צודק המערער בטענתו, לפיה פסק בית המשפט המחוזי בניגוד להוראת סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה, סטה בפסיקתו מעקרון יסודי שבדין בישראל למיסוי חברות, שלפיו חברה היא יחידת מס נפרדת, ויצר, באופן תקדימי וללא אסמכתא בדין, יחידת מיסוי חדשה, היא קבוצת חברות. לשיטת המשיבות, פסק הדין של בית המשפט המחוזי הכריע כי לגבי כל אחת מעסקאות הנדל"ן, לבטח לגבי פעילות הנדל"ן של הקבוצה כולה - מתקיימים מבחני-העזר על-פי ההלכה הפסוקה ולפיהם יש לראות את ההשקעה הנדונה כפירותית. זאת ועוד, גם אם לא ב"עסק" עסקינן, הרי שלכל הפחות, לשיטת המשיבות, יש לראות כל אחת מהעסקאות הנדונות כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

המערער חושש להשלכות רוחב לפסק הדין; המשיבות סבורות שבעניינים עובדתיים עסקינן, כאלה שאין ערכאת הערעור מתערבת בהן. יהא הדבר כאשר יהא, כמסתבר, לא משיקולי גביה הוגש הערעור, אין בו תוחלת פיסקאלית משום שהמשיבות חדלות פרעון. לפיכך, כמוסכם בגמר הדיון היום, מתקבל בזאת הערעור, ופסק דינו של בית המשפט המחוזי מבוטל.

המשיבות קיבלו את עמדת בית המשפט להיכנס באופן מיידי להליכי פירוק וחיסול על-ידי בית המשפט. ככל שתוגש בקשת פירוק כאמור, לא יתנגד המערער לבקשה למינויו של ב"כ המשיבות למפרקן."

להלן, נזכיר את הפסיקה של השופט אלטוביה בבית המשפט המחוזי (ע"מ 11-09-7678) לגבי הנושא שבגינה הוגש הערעור לביהמ"ש העליון (שכן פסה"ד דן גם בנושאים נוספים):

המערער 1 ("רוזבאד") בענייננו היא חברה ציבורית העומדת בראש קבוצת חברות המשקיעה בנכסי נדל"ן מחוץ לישראל ובין היתר, מחזיקה ב-100% מהון המניות של רוזבאד נכסים (המערער 2).

השאלה שנדונה היתה: האם יש לסווג את ההכנסות שנצמחו לחברה בת הולנדית של רוזבאד נכסים ולחברות בנות של חברה זו המאוגדות בלוקסמבורג ממכירת חברת נדל"ן בחו"ל כ"הכנסה פסיבית" של חברה נשלטת זרה כאמור בסעיף 75ב לפקודה;

בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור בנושא סיווג ההכנסה, בקובעו כדלקמן:

- הראיות שהוצגו בפני ביהמ"ש מצביעות על כך שהשקעות המערערות בנכסי נדל"ן בחו"ל באמצעות החברות הזרות מהוות מיזם עסקי אחד ובהתאם יש לראות בהכנסות שנצמחו מהשקעות אלו בגדר הכנסות מעסק ולא הכנסות פסיביות כטענת המשיב.
- אף שמבחינה פורמאלית נכסי הנדל"ן הוחזקו על-ידי חברות זרות, עיקר פעולות האיתור, מימון, רכישה, אחזקה ומכירת הנכסים נעשתה באמצעות עובדי הקבוצה.
- אפשר שפעילות איתור ומכירה של נכס מקרקעין תוך שימוש בידע מקצועי (עצמי או אחר) יהיה גם בביצוע פעילות במישור ההוני, אולם היקף גדול של פעילות כאמור עובר את הסף ההוני והופך לפעילות עסקית.
- יש לבחון את הפעילות הכלכלית המהותית ולא את הכיסוי הפורמאלי בו השתמש הנישום. הגם שבאופן פורמאלי הוחזקו נכסי הנדל"ן שנמכרו על-ידי החברות הלוקסמבורגיות, בפועל המהות הכלכלית היא כי מדובר במיזם עסקי אחד של איתור, מימון, רכישה, אחזקה, השבחה ומכירה של נכסי נדל"ן בחו"ל.
- הכספים שנכנסו לקופת המחזיקות מעסקת המכירה, שימשו חברות אחרות הקשורות לרוזבאד בדרך של העברת דיבידנד והלוואות. ללמדך שמדובר למעשה בקומפלקס עסקי אחד שהכנסותיו משמשות לרכישת נכסי נדל"ן בחו"ל, השבחתם ומכירתם.
- בסיכומיו העלה המשיב טענה מרומזת כי אם אכן היה מדובר בפעילות עסקית, היה צריך לדווח על "מוסד קבע" ולהתמסות בהתאם בחו"ל. השופט אלטוביה מתח ביקורת על המשיב ותהה מדוע לא טען כי מדובר בעסק הנשלט ומנוהל כקומפלקס עסקי אחד מישראל. בנוסף קבע כי אינו מוצא כי זה המקרה שבו ראוי להשיב את השומה למשיב לבחינה מחודשת, שהרי המידע היה בפני המשיב, וכי אין זה ראוי בשלב הזה לאחר הליך שומתי והליך ערעורי רב שנים, לפתוח את השומות מחדש לדיון בטענה שלא עלתה ואולי היה מקום להעלותה כטענה חלופית. השמירה על הקופה הציבורית במקרה כזה צריכה לסגת בפני סופיות הדיון וסופיות ההליך השומתי. דאגה לקופה הציבורית וגביית מס אמת אינם יכולים לבטל את הצורך בחשיבה מקיפה במהלך ההליך השומתי הן מצד רשות המס והן מצד הנישום.



בחזרה לתפריט

3. מכירת מוניטין בנפרד מעסקת מכירת מניות, הפחתת מוניטין שנרכש מצד קשור

ע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ ואח'

עו"ד חנה נהנגי

העובדות: חברת פליינג קרגו בע"מ ("FC") הוקמה בשנת 1982 על-ידי האחים רייק והיא חלק מקבוצת פליינג קרגו ("הקבוצה"). FC הינה חברה משפחתית בשנות המס נשוא הערעור. FC עסקה החל ממועד הקמתה ועד לשנת 2000 בשני תחומי פעילות: שילוח בינ"ל ובלדרות. בסוף שנת 2000 הקימה FC שתי חברות בנות: אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ ואף.סי. (פליינג קרגו) אקספרס בע"מ ("תובלה בינ"ל" ו-"אקספרס" בהתאמה). ביום 1 בינואר 2001 הועברו מ-FC לתובלה בינ"ל נכסים המשמשים לפעילות שילוח בינ"ל ולאקספרס נכסים המשמשים לפעילות הבלדרות תוך הפיכתה לחברת אחזקות ("שינוי המבנה"). שינוי המבנה בוצע בפטור ממס במתווה 104 לפקודה והוגשה הודעה על העברת הנכסים לפי סעיף 104 לפקודה, בה לא צוין שהועבר מוניטין אלא רק נכסים מוחשיים. באוקטובר 2007 מכרה FC את מלוא הון מניות תובלה בינ"ל לחברה זרה ("דויטשה פוסט"). המניות נמכרו תמורת כ-9 מיליון ש"ח ומיד לאחר מכן רכשה תובלה בינ"ל את המוניטין של FC, בתמורה לסכום של כ-438 מיליון ש"ח (ההסכם למכירת המניות והמוניטין יקראו "הסכם המכר"). מאחר ש-FC הינה חברה משפחתית, שולם מס של 20% בגין מכירת המוניטין במקום מס רווח הון על מכירת מניות בשיטה הלינארית (בשיעור מס ממוצע של 40%). לצורך מימון הרכישה, העמידה דויטשה פוסט לתובלה בינ"ל הלוואה בסך של 518 מיליון ש"ח ("ההלוואה"). בדוחותיה הכספיים, דרשה תובלה בינ"ל את הוצאות המימון בניכוי ("הוצאות המימון"). כמו כן הכירה תובלה בינ"ל בהוצאות פחת בגין מוניטין ("פחת מוניטין").

השאלות שבמחלוקת: האם עסקת המכר מורכבת ממכר מניות בלבד או שמא מכירת שני נכסים, היינו, מניות ומוניטין? האם ניתן להכיר בהוצאות פחת על המוניטין?

ביהמ"ש המחוזי (השופט סטולר) בחן את עיתוי העברת המוניטין מ-FC לתובלה בינ"ל. לשם כך, בחן ביהמ"ש את משמעות שינוי המבנה וקבע כי הוא נולד מצורך עסקי ולמעשה זהו שינוי טכני ולא מהותי שכן לא חל שינוי בפעילות העסקית של החברות הבנות גם לאחר שינוי המבנה, אשר פעלו כקבוצה אחת תוך ניצול קשרי הגומלין והסינרגיה העסקית בין החברות בקבוצה, וכן לא הייתה כוונה להעביר מוניטין. כמו כן נקבע כי חברת אחזקות נטולת פעילות יכול שתחזיק במוניטין ("חברת קודקוד"). עוד נקבע כי במהלך השנים FC יחד עם החברות הבנות, תחזקו והשביחו את המוניטין של FC. לפיכך, הכיר ביהמ"ש במכירת המוניטין בנפרד ממכירת המניות, ואף התיר את הוצאות המימון בניכוי, אך לא התיר את ניכוי הפחת מאחר שמדובר בעסקה סימולטנית שנעשתה מצד קשור. על כן שני הצדדים הגישו ערעור.

טענות הצדדים: לטענת פ"ש השאלות שבמחלוקת הן: איפה העסק (שכן ככלל מוניטין נמכר בחלק בלתי נפרד מעסק); מהי קבוצה ובאיזה מוניטין מדובר (מוניטין העסק, מוניטין קבוצת חברות או מוניטין אישי של בעלי הקבוצה). במקרה דנן לטענתו מדובר במוניטין של עסק, שאינו נמנה עם החריגים להעברת מוניטין בנפרד מהעסק, כל המוניטין כרוך בפעילות שנמכרה ולכן מדובר במכר מניות בלבד. מנגד טוענת תובלה בינ"ל כי יש להתיר הוצאות פחת שכן מדובר בשתי עסקאות ומכירת המוניטין נעשתה לאחר ניתוקה של תובלה בינ"ל מהקבוצה. לחילופין, אף אם מדובר בצדדים קשורים, נכנסים הם לתחולת החריגים: הרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור הכנסה, ונעשתה בתום לב מטעמים עסקיים. כמו כן שאלת קיום מוניטין היא שאלה שבעובדה, וההלכה היא שביהמ"ש אינו נוטה להתערב בממצאים עובדתיים שנקבעו על-ידי הערכאה קמא.

הכרעת ביהמ"ש העליון (השופט גרוסקופף): לעניין מיסוי הסכם המכר ביהמ"ש מוצא שאין להתערב בקביעות עובדתיות של ביהמ"ש קמא. היינו, מבחינה עובדתית, הסיטואציה דומה לעניין תדיראן (ע"א 749/13), שבה חברה אם מבצעת עסקה של מכירת מניות וכן עסקה למכירת המוניטין שלה.

אולם, בעניין שווי התמורות מוצא בימה"ש כי יש מקום להתערב ולבחון האם ניתן לקבל כי רק 2% מסך התמורה שולם עבור המניות והיתרה למוניטין. הטענה כי אין לקבל את חלוקת התמורות המוסכמת אינה טענה של עסקה מלאכותית, הכפירה היא בתמורה ולא בעסקה ואין להפעיל את ס' 86 לפקודה. ביהמ"ש בחן איזה מוניטין יכול

שיימכר בעסקה לפיו מוניתין הוא השם הטוב שיצא לעוסק, לעסק, למוצר או לשירות בקרב ציבור הלקוחות הפוטנציאליים שלו. המוניתין אינו משקף תכונות של עוסק, עסק, מוצר או שירות, אלא הוא שיקוף של תפיסות הציבור ביחס לאותן תכונות. מבחינה משפטית, הבעלות על המוניתין של עוסק, עסק, מוצר ושירות הנובעים מאותה פעילות עסקית, ניתן להפרדה, ואין דרישה כי יהיו מרוכזים תחת אדם אחד. אולם, מבחינה כלכלית, סביר כי שוויו של כל מוניתין בנפרד יהיה נמוך מהשווי הכולל של מוניתין כל הרכיבים הקשורים לפעילות. לפי ביהמ"ש, במקרה דנן שני סוגי מוניתין: האחד השייך לפעילות השילוח הבינ"ל של תובלה בינ"ל, והשני מוניתין קבוצת פליינג קרגו השייך ל-FC (על פי ממצאי בימ"ש קמא). ביהמ"ש מפרט מתי תתאפשר העברת מוניתין בנפרד מעסק, כאשר הכלל הוא כי כאשר נמכר עסק חי, הפעילות העסקית והמוניתין שלובים זה בזה, ולא ניתן להפריד ביניהם כאשר הם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל-ידי אותו מוכר. אולם, הכלל אינו מונע מכירה של מוניתין של עסק ומוניתין של בעלי העסק (אדם פרטי או חברה). בנוסף, מוניתין אישי המיוחס לבן אדם אינו ניתן להעברה, אולם את תוצאותיו של אותו מוניתין כן ניתן להעביר (למשל רשימת לקוחות שצבר אותו אדם). מכאן, מכירה נפרדת של עסק ומוניתין תתאפשר אם מכירה זו מתייחסת למוניתין אחר/נפרד מהמוניתין של פעילות העסק (למשל מוניתין העוסק או מוניתין קבוצה). כך גם בעניינו, המוניתין בגינו ניתן להכיר במכירה נפרדת הוא המוניתין של קבוצת פליינג קרגו המוחזק ב-FC, וזאת להבדיל ממוניתין פעילות השילוח הבינ"ל השייך לפעילות תובלה בינ"ל ולא ניתן להפריד את מכירתו לצורכי מס. **על כן, ניתן להכיר במכירת המוניתין בנפרד ממכירת המניות, כפי שקבע ביהמ"ש קמא.**

ואולם, לפי ביהמ"ש, במקרים רבים, לאחר קביעת התמורה הכוללת בעסקה על מכלול רכיביה, פיצול התמורה לרכיבים השונים נעשה משיקולי מס. ובמקרה דנן, ישנו צידוק להתערבות מצידו בחלוקת התמורה המוסכמת מהנימוקים הבאים: 75% מהכנסות תובלה בינ"ל התקבלו מחברת דויטשה פוסט האם, ולכן ביחס ל-75% מהפעילות הנמכרת אין כלל משמעות לרכישת המוניתין של קבוצת פליינג קרגו; בעת ניתוקה של תובלה בינ"ל מהקבוצה פוחתת התועלת שניתן לעשות בסינרגיה של הקבוצה; אופן קביעת התמורה הסופית התבססה על ביצועי תובלה בינ"ל; וכן על פי חוות דעת מומחים קיימת מחלוקת לעניין שווי התמורה המוקצית למוניתין הקבוצה אולם ניתן ללמוד על שווי זכות השימוש במותג "פליינג קרגו" בסך של 12.378 מיליון ש"ח עליו לא הייתה מחלוקת.

לאור האמור לעיל, פ"ש פעל כדין כאשר דחה את סכומי חלוקת התמורה בין המניות למוניתין קבוצת פליינג קרגו. עפ"י הנתונים שהוצגו, שווי זכות השימוש בסימני המסחר והולוגו של פליינג קרגו עומד על 12.378 מיליון ש"ח ורק סכום זה יוכר כמוניתין הקבוצה אשר נמכר בעסקה. לפיכך גם הוצאות המימון שיוכרו לתובלה בינ"ל יופחתו בהתאם.

לגבי הפחתת המוניתין - תקנות הפחתת מוניתין מאפשרות הכרה בהוצאות פחת בשיעור של 10% על מוניתין שנרכש. תקנה 2(2) מסייגת כלל זה אם המוניתין נרכש מקרוב או מתושב חוץ, אלא אם הוכח כי הרכישה עומדת בחריגים המפורטים בתקנה. כדי לבחון את תחולת תקנה 2(2) יש לקיים מבחן דו שלבי: שלב I - בחינה האם מדובר ברכישת מוניתין מ"קרוב" או תושב חוץ; אם התשובה חיובית בוחנים את שלב II - האם מדובר ברכישה שהינה חיונית לצורך ייצור ההכנסה, נעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד. במקרה דנן, בשלב הטרם חוזי, FC ותובלה בינ"ל היו "קרובים". הבחינה הרלוונטית היא האם הסכם המכר הכיל עסקה אחת, כך שיראו את שתי החברות כ"קרובות" או שמא הייתה זו עסקה בשני שלבים, כך שניתק הקשר בין החברות משהועברה הבעלות על תובלה בינ"ל לחברת דויטשה פוסט והמוניתין נמכר רק לאחר מכן.

על פי הוראות ההסכם, נראה כי לכאורה ישנה עסקה דו שלבית: קודם ירכשו המניות, ומיד לאחר מכן יימכר המוניתין. אולם, ביהמ"ש קובע כי ההתחייבויות להעברת המוניתין והמניות נוצרו בו-זמנית במסגרת הסכם המכר, ולכל היותר המוניתין הועבר "immediately following the purchase". על פי השופט, הניסיון לייצר מימד זמן אחר בהסכם הוא דחוק, מה גם שלא הוגדר מועד ספציפי, מאוחר בזמן, או פעולה נוספת שיש לעשות על מנת שהמוניתין יעבור בשלב מאוחר יותר להעברת המניות. לאור הניתוח לעיל, ביהמ"ש קובע כי ברי שיש יתרון גלום במוניתין ואילו פ"ש לא הצליח לעמוד בנטל ההוכחה כי הרכישה נעשתה שלא בתום לב ולא הועלו טעמים חליפיים לסתור את הטענה כי הרכישה נעשתה מטעמים עסקיים. לפיכך יותרו הוצאות פחת על מוניתין שהוכר לעיל בגובה של 12.378 מיליון ש"ח. עוד הוסיף השופט כי "רק במקרים חריגים יש למסות במס הכנסה את המוכר בגין עסקת מוניתין מחד גיסא ולא לאפשר ניכוי פחת עבור הרוכש ששילם על המוניתין מושא העסקה מאידך גיסא, שאחרת הדבר חוטא לעקרון ההלימה בדיני המס".

4. דיבידנד מרווחי שערך שחולק בסמוך למכירת המניות ומומן על-ידי הרוכש ב"עסקת נטו" סווג כחלק מתמורת המניות; האם ניתן לערוך שומת תושב חוץ למיזם הכוח שלו?

ע"א 750/16 אירג' סעדטמנד ואח' נ' פקיד שומה רחובות

רו"ח אבירם גואטה

הרקע העובדתי: עד ליום 27 בדצמבר 2007, היו שני המערערים בעלי מניות בשיעור של כ-33.3% כל אחד מהון מניותיה של החברה. יתרת המניות של החברה הוחזקה בחלקים שווים על-ידי שלוש אחייותיהם של המערערים שהנן תושבות חוץ. החברה הינה בעלת מקרקעין המשמשים לתחנת דלק ("המקרקעין"). ביום 18 בדצמבר 2007 חילקה החברה לבעלי המניות דיבידנד שמקורו ברווחי שערך המקרקעין בסך של כ-12.6 מיליוני ש"ח. כל אחד מהמערערים קיבל דיבידנד מהחברה לפי חלקו בהון המניות בסך של 4.2 מיליוני ש"ח ("הדיבידנד"). החברה נטלה הלוואה דולרית מהבנק הבינלאומי הראשון בסכום כולל של כ-2.55 מיליון דולר, ("ההלוואה"), אשר באמצעותה שולם הדיבידנד לבעלי המניות. החברה ניתנה מהדיבידנד מס במקור בשיעור של 25% כקבוע בסעיף 125ב לפקודה. ביום 27 בדצמבר 2007 נכרת הסכם בין בעלי המניות לבין חברת סוכני דלק ושמיים בע"מ ("הרוכשת" או "סד"ש"), למכירת מלוא אחזקותיהם בחברה בתמורה נטו בסך של כ-2.2 מיליוני ש"ח. על פי ההסכם, הרוכשת תישא בכל המסים אשר יחולו על בעלי המניות בגין עסקת המכר. במהלך שנת 2008 הזרימה הרוכשת סכום של כ-12.4 מיליון ש"ח לחברה כנגד שטר הון שהונפק לה. סכום זה שימש, בין היתר, לפירעון ההלוואה, אשר שימשה למימון הדיבידנד, כאמור.

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט סטולר) הכריע בשתי שאלות:

האם יש לראות את הדיבידנד שחולק לבעלי המניות טרום העסקה כחלק מתמורת המניות? נקבע כי יש לסווג את כל התמורה שהשתלמה לבעלי המניות כולל הדיבידנד שמומן מהלוואה שמומנה על-ידי הרוכשת, כתמורה בגין מכירת מניות החברה אשר עליה יחול מס רווח הון בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 91(ב) לפקודה (קרי, שיעור מס לינארי שחלקו לפי שיעור מס שולי).

האם המערערים ברי-שומה וברי-חייב לגבי שומות תושבות-החוץ (בעלות המניות הנותרות של החברה)? ביהמ"ש קבע כי נפלו פגמים מנהליים בהליך עריכת השומה באשר להפעלת סעיף 108 לפקודה, אך יהיה זה מרחיק לכת לקבל בשל כך את הערעור. בהתאם, הוחלט להחזיר את הדיון לפקיד השומה על-מנת שידון בטענותיהם של המערערים תוך בירור השאלות העובדתיות.

בית המשפט העליון הכריע בשתי השאלות:

השופטת ברון החלה את פסק דינה בניתוח ההבדל הקיים בין "סיווג שונה" ל"סיווג מחדש". במסגרת "סיווג שונה" נדרש מפה"ש לפנות להוראות מס "רגילות" על מנת להגדיר באופן שונה את בסיס המס; קרי: את התקבול שאותו ממסים. כך, למשל, "מכירה" זכתה להגדרה רחבה בסעיף 88 לפקודה, שמכוחה ניתן לקבוע כי עסקת מתנה לפי הדין הכללי מהווה מכירה במישור המס. "סיווג מחדש", לעומת זאת, נסמך על "נורמה אנטי-תכנונית" כללית - קרי: הוראה שמטרתה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי. סעיף 86 מקנה לפקיד השומה סמכות לסווג עסקה מחדש ובדרך זו להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג. מאחר שסיווג מחדש הוא אמצעי דרסטי יותר מסיווג שונה, ואף כרוך בקביעה שלפיה העסקה שביצע הנישום אינה לגיטימית, הנטל להוכיח שמדובר בעסקה מלאכותית רובץ לפתחן של רשויות המס.

בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת פקיד השומה שלפיה מדובר בתמורה ששולמה למערערים עבור מניות החברה, וכפי שיפורט להלן ביהמ"ש העליון לא מצא טעם לשנות מתוצאה זו - **ועל כן דחה את הערעור**. בלא לגרוע מהאמור, בנסיבות המקרה לא היה מקום לסיווג שונה של הדיבידנד כפי שקבע ביהמ"ש המחוזי, אלא לסיווג מחדש בהתאם להוראת סעיף 86 לפקודה.

בענייננו מסלול הדין הכללי אינו רלוונטי, וזאת בהינתן העובדה שהפעולה שתוארה על-ידי הנישום (חלוקת דיבידנד) היא אכן הפעולה שבוצעה - ואין על כך חולק. תמורת המניות הועברה לידי המערערים במהלך רב-שלבי, שכלל שורה של פעולות משפטיות שבוצעו גם על-ידי שחקנים נוספים פרט לצדדים הישירים לעסקת המכר: החברה נטלה הלוואה מהבנק, לאחר מכן חילקה דיבידנד לבעלי המניות, בהמשך סד"ש שילמה לבעלי המניות תמורה עבור מניותיהם, ולבסוף החברה פרעה את ההלוואה באמצעות שטר הון של סד"ש. ברי כי במצב דברים זה סיווג שונה של בסיס המס אינו מספק, וכי על מנת למתוח קו ישיר בין סד"ש לבין בעלי המניות נדרשת התעלמות (בהיבט המיסוי) משלבים ומצדדים שבתווך. פעולת הסיווג בנסיבות אלה אינה מתמצה אפוא בשינוי "שמו" של התקבול, אלא מדובר בהתערבות הן במהות העסקה והן בצדדים לה.

על פי לשון סעיף 86, פקיד השומה רשאי להתעלם מעסקה בהתקיים תנאי מקדמי שלפיו כתוצאה מהעסקה נגרמה הפחתה בפועל או בפוטנציה של המס; וכאשר נוסף על כך מתקיימת אחת מארבע עילות חלופיות: העסקה מלאכותית, העסקה בדויה, נעשתה הסבה שאינה מופעלת למעשה, או שאחת ממטרות העסקה היא הימנעות בלתי נאותה ממס. דומה כי העילה הנפוצה מבין הארבע היא העסקה המלאכותית. המבחן המקובל כיום להבחנה בין תכנון מס לגיטימי לבין עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86, הוא מבחן יסודיות הטעם המסחרי. לפי מבחן זה, כדי שפעולה תחשב לגיטימית מבחינת תכנון מס, לא די בקיומה של מטרה מסחרית ביסוד העסקה, אלא נדרש שמטרה זו תהא יסודית; קרי: אלמלא ציפייתו של הנישום כי המטרה המסחרית תתממש, הוא לא היה מבצע את העסקה לכתחילה.

אין מחלוקת כי קיים קשר בין חלוקת הדיבידנד לבין הסכם המכר - קשר שמהווה חלק מהותי מן המתווה שבו בחרו המערערים וסד"ש לביצוע עסקת המכר. בעת הרלוונטית לא עמדו לחברה מקורות מימון נזילים לחלוקת הדיבידנד, שחולק מתוך רווחי שיערוך, והיא נדרשה ליטול הלוואה לשם מימון הדיבידנד. עובדה זו כשלעצמה מעלה ספק בדבר קיומו של טעם מסחרי לנטילת הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד ערב מכירת המניות - אלא אם כן מדובר במהלך שנועד בעיקרו להפחתת החבות במס בגין עסקת המכר; וספק זה מתחדד עוד יותר שעה שמתברר כי ההלוואה נפרעה באמצעות שטר הון של סד"ש, סמוך לאחר ההתקשרות בהסכם המכר. אין זאת אלא שעלות עסקת המכר מבחינתה של סד"ש כוללת לא רק את הסכום שנקבע באופן פורמאלי בהסכם שבין הצדדים, אלא אף את חובה של החברה לבנק בגין ההלוואה; ובמצב דברים זה, אין יסוד לטענה שהטעם המסחרי שביסוד חלוקת הדיבידנד היה הפחתת עלות העסקה מבחינתה של סד"ש.

אין חולק כי בעת הרלוונטית היו המקרקעין הנכס העיקרי של החברה; ולגרסת המערערים עצמם סד"ש היתה מעוניינת ברכישת המניות על מנת להפוך לבעלים בתחנת התדלוק שבמקרקעין. ערב עסקת המכר הוערך שווים של המקרקעין בחוות דעת שמאית בגובה של כ-19.4 מיליון ש"ח - ועל פניו אין כל היגיון כלכלי בהעברת הזכויות במקרקעין לסד"ש תמורת סכום של כ-2.1 מיליון ש"ח בלבד, המהווה כעשירית משוויים הריאלי; וגם בכך יש כדי להעיד על מלאכותיותה של העסקה. המסקנה המתבקשת היא שהדיבידנד, אף שחולק טרם חתימתו של הסכם המכר, מהווה חלק אינטגרלי מעסקת המכר ותמורת המניות כוללת תקבול זה. נמצאנו למדים כי בנסיבות המקרה אין ביסוד חלוקת הדיבידנד כפי שבוצעה טעם מסחרי כלשהו, ודאי לא יסודי, והתכלית היחידה לביצוע חלוקה זו ערב עסקת המכר היתה הפחתת נטל המס.

נותר עוד לתת את הדעת למחלוקת שהתגלעה בין הצדדים בשאלה אם היה על המשיב לחשב את המס החל על תמורת המניות בהתאם לסכום הדיבידנד בערכי נטו לאחר הפחתת מס או בערכי ברוטו; ביהמ"ש קבע כי לא נפל פגם כלשהו בחישוב שערך פקיד השומה. על פי מושכלות יסוד, המס החל על עסקת המכר נקבע בהתאם להיקפה הכלכלי; ובנסיבות המקרה הוברר כי תמורת ההסכם מורכבת הן מן התמורה שנקבעה בהסכם המכר והן מסכום הדיבידנד שחילקה החברה. לא היה אפוא מקום לצמצם את היקפה של עסקה זו על-ידי הקטנת סכום הדיבידנד לערכי נטו.

לגבי שומת תושבות החוץ - פסק דינו של בית המשפט המחוזי חשף פגמים מנהליים שנפלו בעריכת שומותיהם של המערערים - ובראשן העובדה כי במהלך עריכת השומות, כלל לא הובהר למערערים כי הם עלולים להיות מחויבים גם בשומותיהן של תושבות החוץ. יש באמור כדי לפגוע בזכות הטיעון של המערערים, העומדת בבסיס כללי הצדק הטבעי, והדבר אינו עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות החלה על פקיד השומה.

לנוכח האמור, השופט לא מצאה פגם כלשהו בהחלטת בית המשפט המחוזי להשיב את הדיון בשומת תושבות החוץ לפתחו של פקיד השומה; ויוזכר למען הסדר כי הליך זה הושלם זה מכבר, והוצאו למערערים צווי שומה בהתאם.

5. הפרשה לחוב תלוי שבוצעה בשנים סגורות תמוסה בשנה שבה נרשמה הכנסה חשבונאית בגין סגירתה, ביטול קנס גירעון ע"מ 28712-12-15 גד שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

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

יצוין, כי מדובר בפסק דין שניתן בעבר (ע"מ 51427-05-10) בשנת 2013 ("פסק הדין המקורי") שעליו הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 1799/14) וחזר בהסכמת הצדדים לדיון נוסף בבית המשפט המחוזי ("הדין הנוסף") לעניין קביעת ההכנסה לשנת המס 2008 והטלת קנס הגירעון לשנה זו.

להלן עיקרי העובדות הנוגעות לפסק הדין המקורי מיום 19 באוגוסט 2013:

המערער, בעל תחנת דלק (שנעשה נכה בשיעור 100%), התחייב בהסכם לרכוש דלקים מחברת פז בלבד במחיר שפז תקבע, ולמכור את הדלק לצרכנים במחיר שחברת פז תכתיב. בשנת 1997 הודיע המערער לחברת פז כי יפחית במחיר המשולם לה ("הפרש המחיר"). חברת פז הגישה תביעה לבית המשפט המחוזי בירושלים שפסק כי ההסכם בין הצדדים הינו חוזה אחיד מקפח, ועל כן המערער אינו כבול בו. חברת פז ערערה לבית המשפט העליון וזכתה חלקית. בעקבות זאת, נהג רואה החשבון של המערער ליצור הפרשה בספרים שהותאמה להפרש המחיר. ביום 27 באוגוסט 2008 הושג בין הצדדים הסכם פשרה בו נקבע כי המסמך לפיו פז תוותר למערער על כל הסכומים שנכללו בהפרש המחיר בתמורה לכך שתחנת הדלק תפעל בבלעדיות מול פז.

בדו"ח לשנת 2008, דיווח המערער בספריו על הכנסה מביטול ההפרשה המצטברת, לצרכי מס חלקה נרשם כהכנסה פירותית בסך 7.7 מיליון ש"ח שכנגדה נדרשו הוצאות משפטיות והיתרה בסך 16.2 מיליון ש"ח נרשמה כהכנסה הונית. לטענת המערער הנכס בגינו נוצר רווח ההון הוא: הזכויות שקמו למערער מפסק הדין שניתן מול חברת פז שהויתור עליהן מהווה מכירת נכס שהניב רווח הון.

השאלות שבמחלוקת בערעור: האם היה בידי המערער לבצע הפרשה רעיונית בנסיבות בהן בוצעה? כיצד יש לדווח על ההכנסה שנוצרה עם מתן פסק הדין בבית המשפט העליון שסיים את הסכסוך והוביל לביטול ההפרשה המצטברת בספרים?

פסיקת בית המשפט המחוזי בפסק הדין המקורי:

ביהמ"ש המחוזי בירושלים מפי השופטת מזרחי, דחה את הערעור וקבע, כי לא ניתן לראות את ההפרשה כהוצאה עפ"י סעיף 17 לפקודה לאחר שהיה ברור כי עמד בין הצדדים הסכם פשרה והמערער לא יידרש לשלם את הפרש המחירים. המערער, לא זו בלבד שלא ביטל במועד זה את הפרשות העבר, אלא המשיך לבצע הפרשות לשנים 2007 ו-2008 ולדרוש לראותן כהוצאה. לא התקיים תנאי הוודאות הקרובה לתשלום החוב. לו המערער היה נתון תחת חשש ממשי שיצטרך להשיב את הפרשי המחירים, היה מותיר את הסכום הזה בעסק, כעתודה לצורך התשלום העתידי. עמדת המשיב לפיה לא היה מקום לניכוי ההפרשה כהוצאה מלכתחילה, נכונה. בהקשר זה מדובר ב"ויתור" על דבר שלא היה בהכרח נכס בידו של המערער. המערער גם לא דיווח על מכירה הונית בעקבות הסכם הפשרה, כנדרש בסעיף 91(ד) לחוק.

ואולם, ביהמ"ש קיבל את טענת המערער, לפיה ביטול מלוא ההפרשה לאחריות, לרבות הסכום הכלול ביתרת הפתיחה של שנת השומה הראשונה שטרם התיישנה, מהווה למעשה הוספת הכנסות לשנים "סגורות", ואף ראה בגישה זו של פקיד השומה כ"גישה מתחכמת".

פסיקת בית המשפט המחוזי בדיון הנוסף מיום 21 בינואר 2019:

בית המשפט המחוזי בירושלים מפי השופט דורות דחה הערעור באופן חלקי, ככל שמדובר בשומה לשנת 2008 וקיבל את הערעור באופן חלקי, בכל הנוגע לקנס הגירעון.

בית המשפט פסק, כי שנות המס 2002-2003 היו שנים "סגורות" ועל כן לא ניתן היה לבטל את ההוצאה שנדרשה, כפי שנעשה ביחס לשנים מ-2004 ואילך. משעה שנישום מגיש שומה עצמית, לפקיד השומה היו נתונות בזמנים הרלוונטיים לערעור, 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח להכריע בשומה העצמית. הואיל ופקיד השומה לא פעל כך בטרם חלוף המועד, השומה העצמית זוכה למעין "אישור אוטומטי".

בית המשפט לא קיבל את טענת המערער לפיה הבידול שביקש לעשות בין השנים הפתוחות (בהן פסל את ההפרשות) לבין השנים הסגורות (2002-2003), בהן לא נפסלה ההפרשה, אשר הפכה להכנסה בשנת 2008, הוא פגום ואינו עולה בקנה אחד עם פסק הדין המקורי מיום 19 באוגוסט 2013.

השופט מציין, כי בפסק הדין של בית משפט זה בערעור הקודם נקבע, כי המערער לא ביסס בראיותיו וודאות קרובה לתשלום כנדרש במועד ההפרשה, לצורך ההכרה בהוצאה. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה, לפיה לא היה מקום לניכוי ההפרשה כהוצאה מלכתחילה. על רקע קביעות אלה ולנוכח רישום ההפרשה כהכנסה חשבונית בשנת 2008, לא ראה השופט מניעה למסות את ההכנסה לשנת 2008.

השופט מציין, כי אין במסקנה זו סתירה לקביעת פסק הדין, על פיה אי ההכרה ביתרת הפרשה ליום 1 בינואר 2004 משליכה על סכומי ההכנסה משנים קודמות (2002-2003). ייחוס ההכנסה לשנת 2008 אינו מביא להוספת ההכנסה המיוחסת לשנים הסגורות, אלא מביא לידי ביטוי מיסוי את הפעולה החשבונית בה נקט המערער, של הכללת סכומי ההפרשה שבמחלוקת בהכנסתו לשנת 2008. משכך, אין למערער להלין אלא על עצמו, כאשר בחר לבצע הפרשה, לגביה נקבע בפסק הדין כי לא היה לה מקום על פי הכללים הנהוגים לעניין זה.

לעניין הקנס גרעון, נפסק, כי יש לקבל את הערעור. המערער פעל בהתאם לייעוץ מקצועי שקיבל, דיווח על ההכנסה בדו"ח השנתי שהגיש, ואף שהתברר בדיעבד כי טעה בסיווג ההכנסה של אותם סכומים אותם סיווג כרווח הון, אין לומר כי התרשל באופן המצדיק לחייבו בקנס גרעון.

הערעור נדחה באופן חלקי והתקבל באופן חלקי

בחזרה לתפריט

**6. מיסוי הכנסות מדת והנהגה רוחנית, לרבות בגין מתנות לאירועים אישיים
ע"מ 9472-01-14 הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פ"ש היחידה הארצית**

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

בענייננו ערעור על שומות בצווים שקבע פ"ש היחידה הארצית לשומה ("המשיב") לרב יקותיאל אבוחצירא ("המערער"), וכן לשלושת ילדיו לשנות המס 2003 - 2009. הקביעה שבעיקרה קובעת כי יש לראות את כלל התקבולים אותם קיבלו המערער ובני משפחתו בסך של כ-13.8 מיליון ש"ח כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, התבססה על נימוקים שונים, בין היתר, לעניין הכספים שהופקדו בחשבון הבנק במהלך שנת המס, נכסי הנדל"ן הרשומים על שמו של המערער וילדיו, תדירות הנסיעות לחו"ל שלו ושל ילדיו, רכישות מטלטלין ועוד.

המערער טען ראשית, כי הוא דוחה את טענת המשיב על קביעתו כי עצם נוכחותו באירועים מהווה מתן שירותי דת; שנית, לטענתו הכספים שניתנו לו הם מחווה של "הבעת תודה במישור הריגשי" וללא מתן שירות או תמורה; שלישית, הגידול בהונו, מקורו בכספי ירושה ומתנות שהתקבלו לרגל חתונות ילדיו, בין היתר כספים אלו שימשו לרכישות דירותיהם; רביעית, בהעדר מדיניות והגדרת הסוגיה, חיוב זה מהווה הטלת מס באופן רטרואקטיבי הפוגעת בעקרונות יסוד; חמישית, אופן חישוב ההכנסה הנטענת בוצע שלא כראוי תוך התעלמות מהלוואות שברשותו, העברות בנקאיות שבוצעו לטובת עמותות, מתנות שקיבל ועוד. המשיב טען מנגד, כי הענקת השירותים על-ידי המערער לקהל מאמיניו מהווה "משלח יד" עבור המערער; שנית, המשיב עומד על אופן ייחוס ההכנסה המופיעה בצווי השומה ועל דרך בנייתה, למעט, סכומי המשכנתאות אשר יופחתו רק לאחר הצגת אסמכתאות.

בית המשפט המחוזי תל אביב (מפי השופט אלטוביה) קיבל את עמדת המשיב בסוגיה העקרונית בעיקרה, לעניין סיווג התקבולים אותם קיבל המערער כהכנסה ממשלח יד ואת חלק מטענות המערער בסוגיות ספציפיות.

בית המשפט, ביצע הפרדה לגבי הכספים שמועברים מהמערער לקהילה ולנזקקים, שכן, אלה נתקבלו ביד המערער בנאמנות ומשכך אינם הכנסה בידיו. השופט מציין כי קושי רב מתעורר משום שהמערער לא ניהל רישום מסודר של הכספים, ומשכך לא ניתן להפריד בנקל את הכספים לשימוש צרכי וצרכי החצר ואת הכספים שהועברו כצדקה. עוד קובע בית המשפט כי מדובר בכספים מעורבים שיש לסווגם כך שכספי התמיכה שהועברו לקהילה אינם הכנסה בידי המערער ואילו כספי החצר (לטובת ביתו) בין אם כתמורה ישירה על שירות שניתן ובין אם כתרומה עקיפה (מעצם תפקידו) מהווים הכנסה בידו.

לפיכך אין לכלול בהכנסה החייבת שנקבעה את הסכומים הבאים: (א) כ-1.3 מיליון ש"ח שהופקדו בחשבון המערער והועברו לעמותה ולבניית בית הכנסת, מהווים כספי תמיכה שאינם חייבים במס; (ב) כספים שהתקבלו כמתנות בחתונות והוצאות בייצור הכנסה מהאירועים, בסכומים ב"סדר גודל שמקובל". לצורך כך הניח השופט כי מקובל לתת סכומים של 1,500 ש"ח לזוג או 800 ש"ח לאורח יחיד. ועל כן ניתן פטור של כ-950 ש"ח; (ג) כספים שהתקבלו מהמחותנים כסיוע לרכישת דירה בסך של כ-636 ש"ח; (ד) כספי ירושה בסך כ-175 ש"ח; (ה) טעויות בחישוב ההפקדות בסך כ-157 ש"ח.

ראו בעניין זה גם [חוזר מס הכנסה 1/2016](#) בנושא מיסוי שירותי דת.

בחזרה לתפריט

7. תקבול לכאורה בשל פיצוי בגין עוגמת נפש סווג הכנסה חייבת ע"מ 63585-11-19 ארז בן אנוש נ' פקיד שומה רמלה

רו"ח ועו"ד נועה חננאל צינמן

עובדות המקרה - המערער עבד בחברה. במהלך 2009 הגיש המערער תביעה כנגד החברה בה תבע כ-4 מיליון ש"ח לפי מספר רכיבים וביניהם פיצוי בגין עוגמת נפש ופיטורים שלא כדין בסכום של כ-420 אלפי ש"ח. הצדדים ניסחו טיוטת פשרה בסך כולל של 740 אלפי ש"ח, מתוכו 419 אלפי ש"ח בגין עוגמת נפש, אולם היו ביניהם חילוקי דעות בקשר למס שיחול על כל רכיב.

ב-2012 ניתן פסק דין של בית הדין לעבודה על פי סעיף 79א לחוק בתי המשפט הקובע כי "בית משפט הדן בענין אזרחי ראשי, בהסכמת בעלי הדין, לפסוק בענין שלפניו, כולו או מקצתו, בדרך של פשרה". בית הדין בפסק דינו אימץ את טיוטת הפשרה, ובין היתר, סכום פיצוי של 419 אלפי ש"ח בגין עוגמת נפש. לטענת המערער מרכיב זה פטור ממס. יש לציין שפסק הדין לא קבע שיחול ניכוי מס במקור או מס אחר על סכום זה, עם זאת, פסק הדין קבע את האופן שבו יוגדרו התשלומים.

דין והכרעה בפני בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין):

ניכר כי הגדרת התשלומים בהסכם הפשרה באה לעולם אך ורק מטעמי מס. ראוי להתייחס לפסק הדין של בית הדין לעבודה, לכל היותר, כאל הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין ולא מעבר. משכך, אין בו כדי לחייב את פקיד השומה (כפי שנקבע, רק לאחרונה בפס"ד שחף, ע"מ 53681-12-16). מן הראיות עולה כי ה"יוזמה" להגדיר תשלום כפיצוי עבור עוגמת נפש היא של המערער ונועדה אך ורק למטרה אחת: להביא לכך שישולם "מס בשיעור הנמוך האפשרי ביותר". משכך, אין לתת משקל ממש לאופן שבו הוגדר התשלום על-ידי הצדדים, אלא יש לבחון אותו אך ורק לפי טיבו. ברי, כי תנאי לפטור ממס הוא כי המערער יוכיח שהפיצוי ששולם לו הינו אכן בגין עוגמת נפש שנגרמה לו, ולא בגין עניין אחר, כגון סיום יחסי העבודה שלו עם החברה.

כידוע, מיסוי כספי פיצוי יהא בהתאם לעקרון, "דין הפיצוי כדין הפרצה", משמע, כי היה צריך להוכיח כי אכן נגרמה למערער עוגמת נפש, וכי בגינה בלבד הוא קיבל את התשלום של 419 אלפי ש"ח. המערער לא עמד בנטל כלל וכלל. מהראיות עולה כי מדובר בתשלום ששולם למערער בזיקה מובהקת ליחסי העבודה עם החברה המעבידה. המערער כלל תחת רכיב זה של עוגמת נפש עילות הנוגעות לדיני עבודה, כגון פיטורים שלא כדין. בנוסף, הנימוק היחיד שנותר בפי המערער הוא כי על בית משפט זה לכבד את פסיקת בית הדין לעבודה. כאמור, נימוק זה אין בו ממש ואין לקבלו. ההלכה היא כי כאשר מדובר בתשלום המשולם במסגרת העבודה או עם סיום יחסי העבודה, חזקה היא כי מדובר בהכנסת עבודה, אלא אם יוכח בראיות ממשיות אחרת, ואם הוא אינו מוגדר ככזה, אלא באופן אחר, יש לוודא כי תשלום זה אינו מסווה להכנסת עבודה.

גם אם היה המערער מוכיח כי אכן מגיע לו פיצוי בשל עוגמת נפש, הפסיקה המקובלת הינה לפסוק בשל מרכיב זה סכומים שאינם עולים אלפי שקלים או לכל היותר עשרות בודדות של אלפי שקלים.

בית המשפט דחה גם את טענת ההסתמכות על פטור מניכוי מס במקור שהונפק לו על-ידי פקיד השומה, בעיקר מהנימוק שאישור ניכוי מס במקור אינו בבחינת שומה היוצאת לאחר בדיקות מקיפות ומלאות והפעלת שיקול דעת והוא אינו משקף עמדה סופית של פקיד השומה.

סוף דבר - המערער לא הוכיח כי הסכום ששולם לו על פי פסק הדין של בית הדין לעבודה אשר הוגדר כתשלום "בגין עוגמת נפש" הוא אכן פיצוי בגין עוגמת נפש וכי סכום זה פטור ממס. הערה נדחה.

8. חובת ניכוי במקור על תשלום דמי פיקדון לאספנים של מכלי משקה מאחר שאינם "צרכן"
ע"מ 50208-01-15 תאגיד איסוף מכלי משקה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5

רו"ח ועו"ד יהושע אזרד

רקע: המערערת הינה "תאגיד מחזור" כמשמעותו בחוק הפיקדון על מכלי משקה, תשנ"ט-1999 ("חוק הפיקדון"). חוק הפיקדון קובע, בין היתר, חובת גביית פיקדון על היצור או היבואן בעבור כל מיכל משקה מלא מסומן שנמכר לצרכן או לבית עסק ומנגד חובת החזר הפיקדון לצרכן ולבית עסק עם החזרת מכל המשקה. בנוסף לדמי הפיקדון, משלמת המערערת "דמי עידוד" לאספנים המחזירים לה מעל ל-60,000 מכלים בחודש. המערערת ניכתה מס במקור מדמי העידוד ששילמה לאספנים אך לא ניכתה מס במקור מדמי הפיקדון ששילמה להם. פקיד השומה טען כי חובת הניכוי מס במקור חלה גם על דמי הפיקדון ומשום כך הוגש הערעור.

טענות המערערת: (א) החובה להשיב לאספנים את דמי הפיקדון במלואם מקורה בחקיקה ראשית ולפיכך חובה זו גוברת על חובת ניכוי מס במקור שהינה מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים) תשל"ז-1977 ("תקנות ניכוי מתשלומים"); (ב) המערערת היא זו המעניקה שירותים לאספנים, ולפיכך אין בעניינינו כל אלמנט של רכישת נכס, ואין תשלום בעד "שירות" או "נכס" כאמור בתקנות ניכוי מתשלומים; (ג) השומות כוללות גם תשלומים שנעשו לגורמים שאינם אספנים מקצועיים (כאלה שאספו פחות מ-60,000 מכלים).

טענות המשיב: (א) האספנים אינם עונים להגדרת "צרכן" (אדם הקונה או האוסף מכלי משקה שלא למטרת עסק) או "בית עסק" לחוק הפיקדון ועל כן הכספים ששולמו להם אינם מהווים החזר פיקדון; (ב) התשלומים שמשלמת המערערת לאספנים מהווה הכנסת עבודה או לחלופין תשלום בקשר לשירות הכרוך באיסוף מכלי המשקה או לחלופין תשלום בקשר לנכס (רכישת המכל), ועל כן היה על המערערת לנכות בגינם מס במקור; (ג) המערערת בחרה שלא לבצע את עבודת איסוף מכלי המשקה הריקים באמצעות העסקת עובדים או קבלני משנה מטעמה. אין חולק כי מקום שהשירות היה ניתן על-ידי גורמים אלה הייתה חלה עליה חובת ניכוי מס במקור; (ד) אין לאבחן בין אספנים האוספים למעלה מ-60,000 מכלים בחודש לבין אספנים האוספים פחות מכך.

בית המשפט המחוזי (השופט אלטוביה) דחה את הערעור וקבע כי על פי הקריטריונים שנקבעו בהלכת מגיד (ע"א 9187/06) (בין היתר: טיב הנכס, תדירות העסקאות, ההיקף הכספי, תקופת ההחזקה, בקיאות וידע ומבחן העל-נסיבות העניין), פעילות האספנים, גם הקטנים מביניהם (התשלום השנתי הנמוך ביותר לאספן היה כ-42,000 ש"ח), מגיעה לכדי פעילות עסקית. ולפיכך הם אינם עונים להגדרת "צרכן" כהגדרתו בחוק הפיקדון, שכן פעילות עסקית הוחרגה מהגדרת "צרכן".

עוד קבע בית המשפט כי תקנות ניכוי מתשלומים חלות על המקרה שלפנינו ולפיכך חלה חובת ניכוי מס במקור מהאספנים אף ביחס לדמי הפיקדון ששולמו להם.

עוד קבע בית המשפט כי יש לבטל את הקנסות שהוטלו בשומה על המערערת לפי סעיף 191א לפקודה בגין אי ניכוי מס במקור וזאת משום שהמערערת נסמכה על חוות דעת שניתנה לה ומכיוון שבעבר אף קיבלה המערערת אישור זמני מרשות המסים שלא לנכות מס במקור.

בחזרה לתפריט

9. משיכת הערעור לעליון - אי זכות למע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לאיתור לקוחות עבור בנק זר ע"א 3712/17 טי בי סי אינווסטמנט ובי זד יזמות נ' מנהל מע"מ

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

בהחלטת בית המשפט העליון בערעור על שני פסקי דין שניתנו על-ידי שני שופטים שונים, שאוחד לדיון משותף, נקבע: "לאחר שמיעת טענות באי כוח הצדדים, המלצנו להם שלא לעמוד על ערעורם - הואיל ועולה כי לא נפלה טעות בפסקי הדין שנתנו על-ידי בתי המשפט קמא בנסיבות העניין. באי כוח המערערים הודיעו לאחר התייעצות כי הם מקבלים את ההמלצה".

להלן, נזכיר את הפסיקות של בתי המשפט המחוזיים:

א. ע"מ 28788-11-15 טיביסי אינווסט - גאורגיה בע"מ נ' מע"מ גוש דן

חברת טיביסי אינווסט-גאורגיה בע"מ ("המערערת") הינה חברת בת של TBC BANK המחזיק בכל מניותיה ומושב בגאורגיה ("הבנק"). כמו כן, המערערת הינה נציגות שיווקית של הבנק, בישראל, ויש לה שני מגזרי פעילות: האחד, חשיפת הבנק ללקוחות פוטנציאליים ישראלים. השני, ביצוע שיתופי פעולה עם גופים המעוניינים להשקיע בגאורגיה. בנוסף, המערערת מספקת, לבנק, שירותי שיווק וקידום מכירות. הכנסות המערערת מהבנק מחושבות על בסיס החזר הוצאות בתוספת 7% רווח (COST+7%). לפיכך, המערערת דווחה, לרשויות המע"מ, על העמלות (הכנסות) שקיבלה מהבנק כעסקה החייבת במע"מ בשיעור אפס. אולם, מנהל מס ערך מוסף גוש דן ("המשיב") חייב את עסקאותיה במס בשיעור מלא.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופטת סרוסי) דחה את הערעור: בית המשפט ציין תחילה את פסק הדין ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מע"מ ("הלכת קסוטו") שבעקבותיו תוקן חוק מע"מ. בית המשפט קבע, כי לאחר תיקון מס' 23 לחוק, די בכך שעל-פי הוראת סעיף 30(א)(5) ניתן שירות לתושב ישראל בישראל, בנוסף לשירות הניתן לתושב החוץ, כדי לשלול את מתן ההטבה. בית המשפט קבע כי אין עוד צורך להידרש לקביעה מיהו מקבל השירות העיקרי ומיהו מקבל השירות המשני, שכן גם אם השירות שניתן לתושב ישראל בישראל הוא שירות משני, די בכך כדי שהסייג בסעיף יחול והטבת המס תישלל. אולם, ככל והשירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס, וזאת כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה.

ביחס לטענת המערערת, כי הינה חתומה על הסכם שירותים מול הבנק בלבד וכי כל הפעולות שנעשו על-ידה עבור תושבי ישראל נועדו אך ורק להוציא לפועל את השירות הניתן על-ידה לבנק ומשכך את התמורה הינה מקבלת מהבנק בלבד - בית המשפט קבע, כי כאמור בעידן שלאחר תיקון מס' 23 לחוק, אין כל נפקות לקביעה שהבנק הוא מקבל השירות העיקרי, אפילו ייקבע שאכן כך הדבר. בעניין זה קבע, כי נשוא ההסכם בין המערערת לבין הבנק הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל ולא ניתן לראותו כזניח לשירות הניתן על-ידה לבנק.

באשר לטענת המערערת, כי הינה זכאית להטבה של שיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(7) לחוק - בית המשפט מציין תחילה, כי אין לומר כי בכל מקרה בו חל הסייג שבסעיף 30(א)(5) לחוק, ישר תישלל ההטבה לפי סעיף 30(א)(7) לחוק. עם זאת, בנסיבות המקרה, מאחר שטענה זו נטענה על-ידי המערערת לראשונה רק בסיכומיה הינה מהווה הרחבת חזית אסורה.

לבסוף, באשר לטענת המערערת כי הטלת מע"מ מהווה כפל מס ככל שהתחייבה, בתשלום מס עקיף, בגין העמלה המשולמת לה על-ידי הבנק בגאורגיה, בית המשפט, קבע כי טענה זו מעולם לא הוכחה על-ידי המערערת ונטענה בעלמא ולכן אינו נידרש לה ודינה להידחות.

ב. ע"מ 20129-05-15 בי.זד. יזמות ופיתוח עסקי בע"מ נ' מע"מ רמלה

המערערת מספקת שירותים לבנק תושב גאורגיה. תפקידה העיקרי של המערערת, על פי ההסכם, שנחתם עם הבנק הינו להפנות לקוחות פוטנציאליים לשם התקשרות עם הבנק. המערערת אינה גובה תשלום מהלקוחות אותם היא מפנה לבנק ואין היא שומרת את פרטיהם. המערערת אף אינה מחתימה את מי מהלקוחות על שום מסמך וכן אינה מורשית לשמור על קשר עמם. המערערת מקבלת תשלום חודשי מהבנק בגובה של 40,000 דולר וכן תשלום משתנה המחושב כנגזרת של גובה סך כל היתרה הכלכלית בחשבונות הבנק של המשקיעים שהופנו על-ידי המערערת. בגין פעילות זו הוצאה למערערת שומת עסקאות המתייחסת לשנים 2009-2013.

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור. ביהמ"ש קבע תחילה, כי במסגרת תיקון 23 לחוק הורחבה קשת המקרים בהם הטבת המס של מע"מ בשיעור אפס תישלל.

אין בעובדה שתושב החוץ בלבד דורש את השירות ומשלם עבור השירות, כנסיבות המקרה דנא, כדי להוביל בהכרח למסקנה, כי השירות לא ניתן לתושב ישראל ולפיכך, נקבע כי נקודת תלויה בשאלה איזה אינטרס השירות נועד להגשים, ואם גם מקבל השירות נהנה ממנו ומפיק ממנו תועלת. על המערערת להוכיח, כי לא מתקיים הסייג המצוי בסעיף 30(א)(5) וכי לא ניתן שירות בנוסף גם לתושב ישראל בישראל.

מהסתכלות על כלל הראיות, נראה כי המערערת מסרה מידע ללקוחות מעבר למידע "כללי ובסיסי", ותפקידם של נציגיה הוא אף לדאוג לכך שרק לקוחות מתאימים יגיעו אל הבנק..

בית המשפט קבע, כי המערערת מעניקה ללקוחות הפוטנציאליים של הבנק שיווק בעל ממד אישי, כאשר ניכר שהאינטראקציה בין נציגי המערערת ללקוחות הפוטנציאליים- טרם הפניה לנציגי הבנק מהווה נדבך משמעותי במערכת היחסים המתהווה שבין בנק ללקוח. אף הניסיון להציג את פועלה של המערערת כטכני בעיקרו אינו מתיישב עם ההיגיון והשכל הישר, בין היתר, על רקע הסכום הקבוע המשולם לה על-ידי הבנק בגין שירותיה. אף הסכום הבלתי קבוע המשולם למערערת אינו מתיישב עם הטענה לפיה שירותיה הם טכניים בעיקרם ואין בהם משום תרומה גם ללקוחות הפוטנציאליים של הבנק. בנסיבות אלה, ההיגיון מחייב את המסקנה לפיה המערערת נוקטת בפעולות אקטיביות לצורך שכנוע לקוחות פוטנציאליים להתקשר עם הבנק ומוסרת מידע שהיקפו ומהותו רחבים ומשמעותיים יותר ממידע שלא נדרשת קבלתו דווקא מן המערערת שכן הינו מצוי באתר האינטרנט של הבנק. ניתן להניח כי פעילותו של עוסק כדוגמת המערערת המשווקת את הבנק ושירותיו משרתת את האינטרסים של כלל הצדדים.

כמו כן, נקבע שהמערערת, לא הצליחה להוכיח את טענתה, שחלק משירותיה ניתנו בחול, שכן, היא לא הביאה לעדות אף אחד מהגורמים הקשורים לפועלה בחו"ל ואף לא ראייה רלוונטית אחרת.

בחזרה לתפריט

פסיקה - ביטוח לאומי

10. הכנסות מממוש אופציות על-ידי אזרח ותיק ב"ל 17-11-61021 אפרים שטיינמן נ' המוסד הביטוח לאומי

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

פסק הדין עוסק בעתירה של מר אפרים שטיינמן ("התובע"), הזכאי לגמלת אזרח ותיק, מהמוסד לביטוח לאומי ("המל"ל") מאז נובמבר 2017, לקביעה הצהרתית לפיה, כאשר יממש את האופציות שקיבל ממעסיקו בעבר (אינטל) בתקופת עבודתו אצלה, יחושבו הכנסותיו מהן לפי השיעורים של מי שהגיע לגיל פרישה ומקבל קצבת אזרח ותיק. המל"ל הודיע כי בכוונתו לייחס כל הכנסה של התובע מממוש האופציות לחודש העבודה האחרון של התובע באפריל 2014 ולחייבו בדמי ביטוח בהתאם.

בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב-יפו דחה את התביעה לאחר סקירה מעמיקה של הוראות חוק הביטוח הלאומי ("החוק") הנוגעות לחיוב בדמי ביטוח, הקבועות בסעיפים 344, 345 ו-350 לחוק, וכן של ההוראות הקבועות בסעיפים 2, 3(ט) ו-102 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה").

ביה"ד ציין, כי הלכה פסוקה היא כי הכנסה מעבודה החייבת במס נוסחה באופן רחב, כך שתכלול, בין היתר, טובות הנאה הניתנות לעובד ממעבידו בכסף או בשווה כסף, ובכללן אופציות. ניסוח רחב זה נועד למנוע שחיקה של בסיס המס בדרך של הענקת הטבות בעין לעובד כתחליף למזומנים. ביה"ד מציין, כי אין מדובר בתשלום לעובד כתוצאה מסיום יחסי עבודה בדומה לפיצויי פיטורים, כי אם להכנסה מעבודה שניתנה לתובע בדרך של אופציות. טובת הנאה שוות כסף שניתנה לו ממעסיקו במהלך תקופת עבודתו, אשר דינה כדין הכנסת עבודה לכל דבר ועניין. הטבה המגולמת בהענקת המניות היא חלק משכר העבודה והכללתה בגדר סעיף 2(2) לפקודה.

עם מכירת המניות על-ידי התובע, יש לראות בהכנסה שתופק בגדר הכנסת עבודה, שכן כל טובת הנאה המוענקת לעובד במסגרת יחסי עובד-מעביד, באה בגדר הכנסת עבודה, ובכלל זה ההטבה המצויה בעצם הענקת המניות, מימושן ומכירתן, אשר הגיעו לו מכוח היותו עובד בחברה. השופט מסכים, כי אירוע המס נדחה עד למועד שבו ימכרו המניות, אך אין בדחיית מס זו כדי לשנות את העובדה לפיה המניות ניתנו על בסיס יחסי עובד-מעביד, ולכן מהווה ההכנסה מהן הכנסת עבודה ביד העובד. משכך, מדובר בהכנסה חייבת בדמי ביטוח, ואינה הכנסת אזרח ותיק מעבודה בה עבד בתקופת היותו אזרח ותיק.

להשלמת התמונה, טרח ביה"ד לציין, כי העולה מתוך חוזר ביטוח מספר 1437 של המל"ל, צדו השני של המטבע היוצר חיוב בדמי ביטוח בעניינו של התובע, הוא עובדת שיוך ההכנסה מממוש האופציות לכלל ההכנסה מעבודה המהווה בסיס השכר לצורך חישוב גמלאות מחליפות שכר הנוגעות לתקופה הרלוונטית. בהתאם לכך מורה החוזר האמור על תשלום הפרשי גמלה, אם חודש החיוב הינו חלק מבסיס לתשלום גמלה כלשהיא.

התביעה נדחתה

בחזרה לתפריט

11. אין לגבות דמי ביטוח לאומי בדרך של חיוב גלובלי תוך "הסתמכות עיוורת" על שומת ניכויים, ביטול קנסו שהוטל ללא צידוק מספיק ב"ל 6497-08-16 אוניברסיטת בר אילן נ' המוסד לביטוח לאומי

רו"ח אורן חן

פקיד השומה ערך ביקורת מדגמית באוניברסיטת בר אילן (**התובעת**) ועל בסיסה החליט כי תשלומים ששילמה התובעת לאנשי הסגל מתוך הקרן לקשרי מדע בינלאומיים למימון נסיעות לחו"ל לצרכי השתלמות ומחקר של אנשי הסגל (להלן - הקרן) שימשו כמקור למתן טובת הנאה פרטית לאנשי הסגל ועל כן יש לייחס חלק מהתשלומים כהכנסת עבודה לאנשי הסגל. התובעת חלקה על עמדת פקיד השומה ואף הגישה ערעורים על הצווים שהוצאו לה על-ידי פקיד השומה. במסגרת הערעורים הגיעו התובעת ופקיד השומה להסכם פשרה ביחס לשנים 2003-2010, כאשר כל צד שמר על טענותיו, כלומר התובעת ממשיכה להחזיק בעמדתה כי המס שולם בגין הוצ' עודפות ואילו פקיד השומה ממשיך להחזיק בעמדתו כי המס שולם בגין שווי שכר. ביום 31 בדצמבר 2014 שלח המוסד לביטוח לאומי (**הנתבע**) לתובעת הודעה על שומה לשנים 2007-2009 שכללה, בין היתר, חיוב בגין כספים ששולמו על-ידי הקרן לאנשי הסגל בהתבסס על שומת מס הכנסה.

התובעת טוענת כי במסגרת הסכם הפשרה היא לא ויתרה על טענותיה וכי הסכמים אלו אינם משקפים עובדות מוחלטות. דמי ביטוח לאומי הינם מס אישי המשולם על-ידי כל עובד ועובד בהתאם לשיעור השתכרותו וקביעתו של הנתבע כי מכח הבדיקה המדגמית שביצע פקיד השומה יוטל חיוב על כלל אנשי הסגל, ללא שנבדק עניינם האישי, חוטאת למטרת הביטוח הלאומי. תקנות הגבייה מחייבות דיווח פרטני ביחס לשכר המשתלם לכל אחד מעובדי המעסיק. תחת זאת ביצע הנתבע גביה בדרך של חיוב גלובלי מבלי שייחס את הגביה שבוצעה למי מהעובדים בגינם חוייבה התובעת בתשלום.

בית הדין האזורי לעבודה קיבל את התביעה במלואה וציון כי אף שיש מקום כי הרציונל על פיו פועלות רשויות המיסוי יהיה אחיד, ואולי אף זהה, כפי שנקבע בפרשת גדות, לא ניתן לומר כי התכלית לשמן פועלות רשויות המס והמוסד, הן זהות. הנתבע אינו יכול לאמץ בצורה עיוורת וללא הפעלת שיקול דעת את שומות המס המוצאות למעסיק. על הנתבע לבחון, טרם קביעתו כי על מעסיק לשלם דמי ביטוח בהסתמך על שומת ניכויים שהוצאה למעסיק, האם השומה הוצאה לאחר בדיקה מקיפה או מדגמית, האם על דרך פשרה בה כל צד שומר על טענותיו או לאחר ערעור והחלטה חלוטה של ערכאה משפטית ועוד. הסכם הפשרה שנחתם בין התובעת לבין פקיד השומה, אינו מצג שהנתבע יכול היה להסתמך עליו בלא ביקורת או בקרה כלשהם. הנתבע ביצע גביה בדרך של חיוב גלובלי, בניגוד לעקרון העומד בבסיס גבית דמי ביטוח ובניגוד לעמדתו המפורשת כפי שבאה לידי ביטוי בכתב ההגנה.

בית הדין הוסיף, כי אף אם היה בידו לקבל את טענת הנתבע, כי מאחר ונערכה ביקורת מדגמית על בסיסה קבע פקיד השומה את שומת ביקורת הניכויים בהתייחס לכלל אנשי הסגל ועל כן נאלץ הנתבע לייחס לכלל אנשי הסגל את החלק היחסי של דמי הביטוח שנגבו על ידו בהסתמך על הסכם הפשרה עם פקיד השומה, הרי שהנתבע לא טרח להוכיח בפנינו ולו מקרה אחד במסגרתו איש סגל שפנה לקבל קיצבה או גימלה, נזקפו לזכותו דמי הביטוח שנגבו מהתובעת על דרך של הגדלת השכר המבוטח. התנהלותו של הנתבע אשר סמך ידיו ללא עוררין על הסכם הפשרה שנחתם בין התובעת לפקיד השומה חוטאת למטרה הסוציאלית העומדת בבסיס גביית דמי הביטוח ולציפייה כי הגבייה תהא גביית מס אמת.

בית הדין ביטל את הקנס שהוטל על התובעת, מאחר שהמל"ל לא קיים את חובת התייעוד וההנמקה להטלת הקנס הכוללת את החובה לתת הסבר כיצד התקבלה ההחלטה ועל אילו שיקולים נסמכה. השימוש בסמכות להטיל קנסות צריך להיעשות בצורה מידתית וסבירה ולא כך המקרה שלפנינו בה יש התנהלות בתום לב של התובעת.

בחזרה לתפריט

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

חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

1. יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים - דחיית המועד להגשת הבקשה למשיכת כספים עד 30 בספטמבר 2019 ועדכונים נוספים [הודעת רשות המסים מיום 28 במרץ 2019](#)

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

רשות המסים פרסמה עדכון נוסף [לחוזר מס הכנסה 4/2017 \("החוזר"\)](#) בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים (לסקירת עיקרי החוזר- ראה [בעמוד 190](#) לחוברת תום שנת המס 2018 של משרדנו).

ביום 6 במרץ 2018 פורסמה [הארכת תוקף והבהרה ליישום חוזר מס הכנסה](#).

על פי העדכון, הבקשה למשיכת הכספים תוגש לקופה המרכזית עד ליום 30 בספטמבר של השנה העוקבת (במקום 31 במרץ). לפיכך, **לגבי שנת המס 2018, יש להגיש את הבקשה עד ליום 30 בספטמבר 2019.**

את הבקשה למשיכת הכספים מהקופה יש להגיש באמצעות [טופס 417](#) - "בקשת מעסיק למשיכת סכום העודף בקופה מרכזית לפיצויים". יש לצרף טופס זה לדוח השנתי של שנת המס בה נמשך סכום העודף מהקופה המרכזית ואישור מהקופה של הסכומים ששולמו למעסיק והמס שנוכה מהם.

בדיקת סכום העודף ומשיכתו תעשה גם על-ידי בעל קופה מרכזית אשר אינו מעסיק עובדים וזאת באמצעות הגשת טופס 417 לקופה המרכזית. סכומים ששולמו למעסיק מהקופה המרכזית יחשבו כהכנסה בהתאם להוראות סעיף 3(ד) לפקודה ויחולו עליה שיעורי המס והוראות ניכוי המס במקור החלים על כספים המשתלמים למעסיק מאת קופת גמל. הוראה זו באה חלף סעיף 5 לחוזר.

נציין כי בשלב זה, לצורך משיכת הכספים מהקופה נדרש גם אישור של בית דין לעבודה, אך לשכת רואי החשבון פועלת לבטל את הצורך באישור של בית הדין.

בחזרה לתפריט

2. העברת נכסים בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ומיד לאחר מכן מיזוג בו משולמת תמורה במזומן אגב המיזוג וזאת בהתאם להוראות סעיף 103ד(א1) ו-(2א) לפקודה

החלטת מיסוי מס' 6347/19 - שינוי מבנה

עו"ד עינבר לזר

חברה א' ("חברה א'") וחברה ב' ("חברה ב'") הינן חברות פרטיות, תושבות ישראל, המחזקות במלואן בידי חברת החזקות ("חברת החזקות"). חברה א' וחברה ב' עוסקות ביבוא ושיווק מוצרים בענף התחבורה. חברה ג' ("חברה ג'"), הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת אף היא בפעילות דומה לפעילות חברות א' ו-ב' בענף התחבורה ומלוא הון מניותיה מוחזק בידי חברה ד' ("חברה ד").

חברות א', ב' ו-ג' מבצעות פעילויות נוספות מלבד הפעילות בענף התחבורה ("הפעילויות הנוספות").

בכוונת חברות א', ב' ו-ג' למזג את פעילותן בענף התחבורה לתוך חברה חדשה, כך שלאחר מועד המיזוג יותרו בהן רק הפעילויות הנוספות. מיזוג כאמור יעשה בשני שלבים. בשלב הראשון, חברות א', ב' ו-ג' תעברנה את כלל הנכסים הקשורים לפעילותן בענף התחבורה לחברות בנות חדשות אשר יוקמו על ידן ("חברת בת א'", "חברת בת ב'" ו-"חברת בת ג'") והכל תמורת הקצאת מניות ובהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ("השלב הראשון" ו/או "העברת הנכסים"). בשלב השני, ומיד לאחר ביצוע השלב הראשון, בכוונת חברת בת ב' ו-חברת בת ג' ("החברות המעבירות") להתמזג עם ולתוך חברה בת א' (להלן: "החברה הקולטת") והכל בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה ("השלב השני" ו/או "המיזוג"). החברות המעבירות והחברה הקולטת יקראו יחד להלן: "החברות המתמזגות". כמו כן, השלב הראשון והשלב השני יקראו יחד להלן: "שינוי המבנה".

במהלך מיזוגה של חברת בת ג' לתוך החברה הקולטת, תקבל חברה ג' תמורה במניות ותמורה במזומן ("התמורה במזומן") מהחברה הקולטת וזאת בכפוף להוראות סעיף 103ד(א1) ו-(2א) לפקודה.

יוער כי סעיף 103ד(א1) ו-(2א) לפקודה תוקנו לאחרונה במסגרת תיקון 242 והרחיבו את אפשרות קבלת המזומן בעת ביצוע מיזוג וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בפקודה.

המיזוג נעשה לצורך ניהול ותפעול מאוחד של פעילותן העסקית והסינרגטית של החברות המתמזגות, בענף בו הן פועלות, וכן לשם השגת יתרון לגודל. כמו כן, שינוי המבנה, על כל שלביו, נעשה מטעמים כלכליים ועסקיים ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

מלבד הבקשה לקבוע את מועד המיזוג ואת מועד העברת הנכסים ולאשר כי השלב הראשון והשלב השני עומדים בהוראות הפקודה בהתאם להוראות סעיפים 104א ו-103 לפקודה, בהתאמה, ביקשו החברות המתמזגות לאשר, כי על מרכיב התמורה במזומן אשר יתקבל בידי חברה ד' יחולו הוראות סעיף 103ד לפקודה וכי אין בו משום הפרה של סעיף 103ג לפקודה.

במסגרת החלטת המיסוי ניתן אישור לביצוע שינוי המבנה וזאת בכפוף לעמידה בתנאים שפורטו בהחלטה וכן הובהר, כי על התמורה במזומן לא יחולו ההטבות הקבועות בחלק ה-2 לפקודה והיא תחויב במס בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה. כמו כן, הובהר, כי התמורה המשולמת במזומן על-ידי החברה הקולטת, לא תתווסף למחיר המקורי של זכויות החברה הקולטת שבידי בעלי הזכויות בה, והיא לא תותר בניכוי ו/או בקיזוז ו/או בהפסד ולא תירשם כנכס לצרכי מס.

3. קביעת מחיר השוק בגין עסקת מתן שירותים מחברה ישראלית

החלטת מיסוי מס' 3006/19 - מחירי העברה

עובדות המקרה: ישות תושבת מדינה זרה שבעלי מניותיה זרים, עוסקת בפעילות ציבורית ופטורה ממס חברות במדינת תושבותה. הישות הזרה הקימה חברה תושבת ישראל אשר מטרתה לספק שירותים לישות הזרה ("החברה"). לחברה משרד בישראל ו-3 עובדים. מייסדיה של הישות הזרה מגיעים לארץ בתדירות נמוכה על מנת לעקוב אחר פעילותה של החברה.

השירותים שמספקת החברה כוללים בין היתר: פרסום תכניותיה של הישות הזרה והגברת המודעות בקרב גופים פוטנציאליים בישראל, ארגון כנסים ואסיפות הסברה בקרב קהילות שונות בישראל, מעקב אחר יישום התכניות על-ידי הגופים שקיבלו תרומות בארץ, טיפול בהסדרת ביקורי אישים מהישות הזרה בישראל.

הבקשה: קביעת מחיר העברה בגין השירותים הניתנים לישות הזרה על-ידי החברה.

החלטת המיסוי

(1) השיטה שנבחרה לצורך קביעת מחיר ההעברה היא שיטת "שיעור הרווחיות" בהתאם לתקנה 2(א)(2)(א) לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006.

שיעור הרווח התפעולי שנקבע הנו 10% מסך כל ההוצאות הישירות והעקיפות.

[בהתאם לחוזר מ"ה 3/2008 - "בתחום פעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות, תבוצע השוואה בין השיעור בעסקה הבינלאומית לבין השיעור הקבוע שהתקבל בעסקאות הדומות. השיטה משווה בעצם את שיעור (אחוז) הרווח כאשר שיעור זה מחושב כרווח ביחס לעלויות הישירות המושקעות בפעילות מסוימת. השיטה מתאימה ליצרן או נותן שירות, שאינו "מוביל" את העסקה הבין לאומית, ולכן נושא בסיכוני שוק נמוכים יחסית. בשיטה זו, מחיר העסקה מחושב על דרך הוספת הרווח (על בסיס שיעור הרווח) לעלות הייצור/מתן השירות של המוצר/שירות המועבר . השיטה מתאימה למקרים בהם לא קיימות מכירות שניתן להשוותן והרוכש בעסקה עושה פעולות שהם מעבר להפצת המוצר או במקרים בהם היצרן עושה שימוש משמעותי בנכסים לא מוחשיים"].

(2) הרווח התפעולי ייחשב זה שנקוב בדוחות החשבונאיים של החברה ולפני התאמת ההוצאות כנדרש בהתאם להוראות הפקודה.

(3) לחברה לא ייווצרו הוצאות מימון מעל 10% מסך הרווח התפעולי על פני תקופת האישור.

(4) ההכנסה החייבת של החברה תקבע בכל שנה בהתאם להוראות הפקודה.

(5) האישור ניתן ל-3 שנים.

בחזרה לתפריט

4. רשות המסים השיקה שני יישומים לחוק לצמצום השימוש במזומן הודעת רשות המסים מיום 17 בפברואר 2019

החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018, ("החוק"), נועד 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. אדם שאינו עוסק, תייר, רו"ח ועו"ד בעת מתן "שירות עסקי" ללקוח.

שני היישומים הינם:

(1) סימולטור המאפשר לחשב מה הסכום המרבי המותר לתשלום במזומן בעסקה מסוימת

הסימולטור נועד לסייע לציבור לכלכל מראש את צעדיו, למלא אחר הוראות החוק ולהימנע מלעבור בשוגג על הוראות החוק. הסימולטור מאפשר לחשב מהו הסכום המרבי המותר לתשלום במזומן, בהתאם לנתוני עסקה שמוזנים וכן מאפשר לראות מה גובה הסנקציה הכספית שתוטל בגין הפרה של החוק.

(2) יישום לעדכון ולהשלמת פרטי אמצעי תשלום של רוכש זכות במקרקעין

בהתאם לחוק לצמצום השימוש במזומן נדרש רוכש זכויות במקרקעין, בעת הגשת הצהרה, לפרט מהם אמצעי התשלום בעבור עסקת המקרקעין. הפירוט כולל את שווי העסקה ואת הסכומים ששולמו בכל אמצעי תשלום (מזומן/העברה בנקאית (משכנתה)/המחאה/אחר). במקרים בהם אמצעי התשלום לא ידועים לרוכש בעת הגשת ההצהרה, הוא נדרש להשלים את המידע עד תום שישה חודשים ממועד מסירת החזקה במקרקעין.



בחזרה לתפריט

5. שימוש לרעה באישורי פטור מניכוי מס במקור - יישום חדש למניעת "גניבת זהויות"

הודעת רשות המסים מיום 17 בפברואר 2019

לפקיד השומה הסמכות להקטין את שיעור הניכוי ואף לקבוע פטור מלא, אם שוכנע כי יוותר עודף מס. ישנם מקרים של "גניבת זהות" מנישומים בעלי פטור ללא ידיעתם אשר מתבטאים בהפצת חשבוניות פיקטיביות הנושאות את פרטי הנישום ושימוש באישור הפטור ללקוחות פוטנציאליים.

על מנת לתת מענה הולם ולשפר את שירות רשות המסים לציבור, פותח יישום חדש בשם "מ"א" אשר מאפשר להציג במערכת ניכוי מס במקור את אישור ניכוי המס רק לרשימת לקוחות שתקבע על-ידי הנישום. כל לקוח אחר שיכנס למערכת, יידרש לנכות מס בשיעור המרבי על פי תקנות ניכוי המס במקור.

נישום החושד כי "זהותו נגנבה", יכול לפנות למשרד מע"מ בו מתנהל תיקו עם רשימת לקוחותיו (על מנת שפרטיהם יוזנו למערכת ניכוי מס במקור).

הנישום יוכל להדפיס את האישור באמצעות כניסה כ"מקבל" או כ"משלם" וכן יידרש להזין את מספר התיק של אחד מלקוחותיו, ובאישור שיודפס יהיה רשום: תקף עבור "שם המשלם".

משלם שלא נכלל ברשימת הלקוחות של הנישום שהוזנו ביישום, יראה את ההודעה הבאה: "יש לנכות על פי תקנות מס הכנסה". כלומר, רק משלמים שאושרו על-ידי הנישום יכולים להשתמש באישור. האישור שיוצג ל"משלם" יהיה אישור שיופנה אליו בלבד. משלם שיכנס למערכת כ"מקבל" לתיק שזהותו נגנבה, המערכת תודיע: "נא למלא את תיק המשלם".

בשלב ראשון, הזנת הלקוחות במערכת תתבצע על-ידי עובדי רשות המסים בלבד, בהמשך תבחן האפשרות לפתוח את המערכת ככלי שירותי למייצגים.

בחזרה לתפריט

המערכת להגשת דוחות שנתיים בניכויים 126/856 שודרגה ומאפשרת לציבור לשדר ולהגיש דוחות שנתיים בניכויים באופן מקוון מלא בצורה נוחה וידידותית יותר. ציבור המעבידים, המנכים והמייצגים שאינם מקושרים למחשב שע"מ יכולים לשדר ולהגיש את הדוחות באינטרנט. אלו שכן מקושרים למחשב שע"מ ואשר עבורם קיים יפוי כח תקף בניכויים, יוכלו לשדר ולהגיש דוחות באינטרנט במערכת המייצגים החדשה.

שידור הדוחות השנתיים בניכויים הקיימת כיום, מתבצעת בשני שלבים:

- (1) שידור הקובץ במערכת לשידור דוחות 126/856 באתר האינטרנט או באתר האינטרנט-נט על-ידי מייצגים המקושרים למחשב שע"מ.
 - (2) אישור הגשה - החתמת המעביד, מנכה או מייצג על טופס ההצהרה ושליחתו לקליטה במוקד הניכויים הארצי.
- כיום, תהליך הגשת הדוחות ביישום הקיים מסתיים רק לאחר קליטת טופס ההצהרה הידני במרשמי שע"מ על-ידי מוקד הניכויים.

התהליך במערכת החדשה מורכב אף הוא משני שלבים:

- (1) שידור הדוחות באופן זהה למערכת הקודמת.
- (2) אישור הגשה מקוון באמצעות אתר האינטרנט או בפורטל המייצגים המחוברים לשע"מ. שלושה גורמים יכולים לאשר את הגשת הדוחות באופן מקוון:
 - (א) חייב בהגשה - במקרה של תיקי ניכויים של יחידים.
 - (ב) מורשה הגשה - במקרה של תיקי ניכויים של תאגידים.
 - (ג) מייצג של החייב בהגשה - במקרה בו המייצג רשום במרשם המייצגים כמיופה כוח בתיק הניכויים.

תהליך אישור ההגשה:

- כניסה למערכת מחייבת תהליך ההזדהות ראשית ולאחר מכן יש להזין את הפרטים הנדרשים (תיק ניכויים, שנת מס וסוג הטופס, מספר ברקוד). אם לא הושלם התהליך והמערכת לא אישרה את ההגשה, הדוח לא יחשב כדוח שהוגש על כל המשתמע מכך.
- תהליך ההזדהות במערכת "אישור הגשה מקוון" יהיה כדלהלן:
 - (1) אישור דוחות על-ידי מעביד/מנכה יחיד - הכניסה למערכת האישורים תבוצע לאחר הזדהות באחת משתי חלופות: מענה על שאלות זיהוי וקבלת סיסמא או שימוש בתעודה אלקטרונית מאושרת של "גורם מאשר" (כרטיס חכם), עליה יופיעו פרטי היחיד.
 - (2) אישור הדוחות על-ידי מייצג רק עם תעודה אלקטרונית מאושרת של "גורם מאשר".
 - (3) אישור דוחות על-ידי תאגיד - באמצעות זיהוי "מורשה מטעם החברה", בעל תעודה אלקטרונית מאושרת של "גורם מאשר".

הוראות מעבר

- במהלך שנת 2019 יופעלו במקביל שני הערוצים להגשת הדוחות השנתיים כאמור לעיל וכך המעביד/מנכה/מייצג יוכל לבחור האם להגיש את דוח הניכויים השנתי הספציפי בתהליך החדש או הישן.
- מייצג יוכל לבחור לגבי כל תיק ניכויים את מסלול ההגשה.
- החל משנת 2020, הגשת דוחות שנתיים בניכויים לשנת מס 2019 תתאפשר ביישום החדש בלבד.



בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

7. דחיית דיווח בגין עמדות חייבות בדיווח לשנת 2018 בנושאי מע"מ ומכס הודעת רשות המסים מיום 28 בפברואר 2019

על פי הוראות חוק מע"מ והוראות פקודת המכס, על עוסק/ יבואן לדווח על נקיטת עמדה שונה מהעמדות שפורסמו על-ידי הרשות תוך 60 יום מתום שנת המס. כלומר, בגין עמדות כאמור שננקטו בשנת המס 2018, אמור להיות מוגש דיווח עד ליום 1 במרץ 2019.

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

בשנת 2018 לא פורסמו עמדות חדשות בנושאי מע"מ ומכס, ולכן יש לדווח לגבי שנת 2018 על כלל העמדות שפורסמו כבר בשנים קודמות. העמדות ידווחו בטופס מע"מ/1346 ובטופס מכס/1346.

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

בהודעה מיום 28.2.2019 של רשות המסים נאמר כי "על מנת לאפשר לעוסקים/יבואנים להיערך לדיווח כאמור, הוחלט לאפשר דחיית הגשת דיווח עד ליום 01/09/2019 או עד למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2018 למס הכנסה, לפי המוקדם בהם".

לחוזר המפרט את העמדות (מתוך חוברת תום שנת המס 2018 של משרדנו) - לחצו כאן

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

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

לרשימת עמדות בנושא מכס לשנת המס 2018 - לחצו כאן

בחזרה לתפריט

עובדות המקרה: חברה א' ("הרוכשת") התקשרה בהסכם עם חברה ב' ("המוכרת") לפיו תמכור המוכרת לרוכשת את מניותיה בחברה ג'. במסגרת הסכם הרכישה נקבע, כי תמורת המניות תשולם למוכרת, חלקה במזומן וחלקה באשראי. כאשר, בין היתר, התשלום באשראי ייעשה באמצעות הלוואה לרוכשת אשר תישא ריבית בשיעור 3.5% בשנה הראשונה והחל מהשנה השנייה תישא ריבית בשיעור 10% עד למועד פירעונה, ותהא צמודה למדד. ההלוואה נפרעה במלואה בתום שנתיים.

הבקשה: לאשר כי מכירת המניות אינה מהווה "עסקה" לעניין חוק מע"מ ותשלומי הריבית והפרשי ההצמדה ששילמה הרוכשת בגין ההלוואה מהווים חלק מהתמורה, ולפיכך אינם חייבים במע"מ בידי המוכרת.

החלטת המיסוי:

- מאחר וניירות ערך מועטו מהגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק מע"מ, לכאורה במקרה הנדון מכירת המניות אינם בבחינת "עסקה". יחד עם זאת, ובהתאם לתנאי הסכם הרכישה יש לראות בהלוואה שניתנה לצורך רכישת המניות, עסקה נפרדת ממכירת המניות, אשר חייבת במע"מ.
- בהתאם לסעיף 7 לחוק מע"מ, יש לראות בתמורה המתקבלת בידי המוכרת בגין ההלוואה, לרבות סכום הריבית והפרשי ההצמדה, כעסקה במע"מ.
- בהתאם לסעיף 41 לחוק מע"מ, מס התשומות הכלול בחשבוניות המס שתוציא המוכרת לרוכשת בקשר לעסקת האשראי כאמור לעיל, אסור בניכוי על-ידי הרוכשת.
- החלטה זו מבטלת את כל העמדות המקצועיות שניתנו בעבר בעניין זה על-ידי הנהלת רשות המסים.



בחזרה לתפריט

חוזרים - המוסד לביטוח לאומי

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

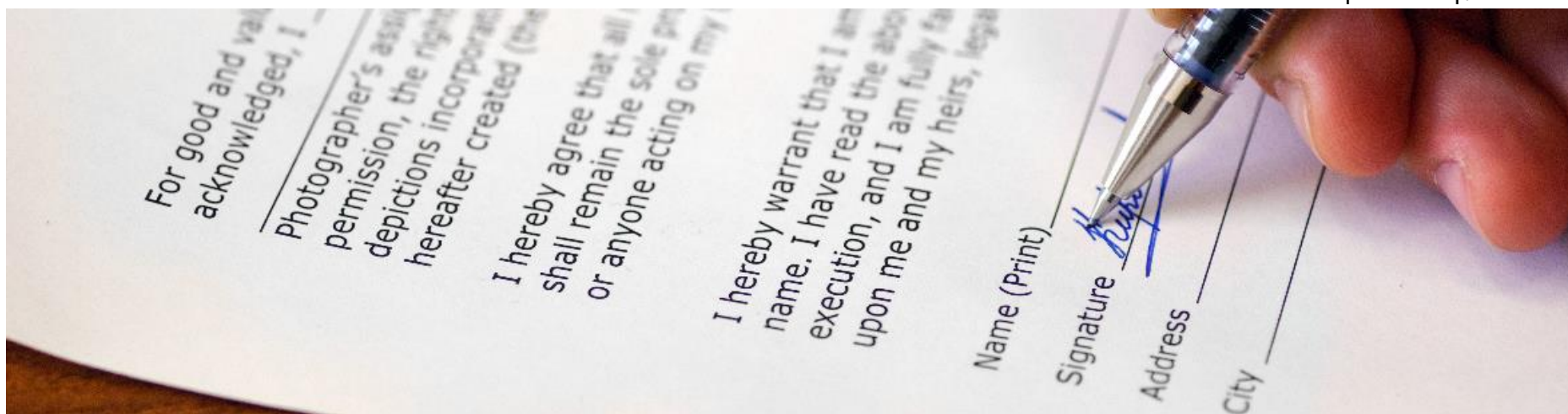
9. הכנסות עובד שכיר הפטורות מתשלום דמי ביטוח חוזר ביטוח/ 1460, מעסיקים/1479 מיום 21 בפברואר 2019

מטרת החוזר: לפרט את המצבים בהם הכנסת עובד שכיר פטורה מתשלום דמי ביטוח. יש לציין, כי פטור מתשלום דמי ביטוח ניתן במקרים מצומצמים בלבד המעוגנים בחוק, כך שמרבית רכיבי השכר חייבים בתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות. חוזר זה מחליף חוזרים קודמים בנושא הכנסות פטורות. תאריך תחולת החוזר 1 בינואר 2019.

החוזר: סעיף 342(ב) לחוק הביטוח הלאומי ("החוק") קובע, כי חובת תשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות חלה על המעסיק בהתאם להכנסתו של העובד. סעיף 344(א) לחוק קובע, כי ההכנסה החייבת בדמי ביטוח היא ההכנסה מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בתקנה 2 לתקנות הביטוח לאומי (תשלום ופטור מתשלום דמי ביטוח) התשנ"ה-1995 ("התקנות") נקבע, כי לא ישולמו דמי ביטוח מהכנסת עובד הפטורה ממס לפי פקודת מס הכנסה למעט הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודה (עיוור או נכה 100%).

המוסד לביטוח לאומי ("המל"ל") מבהיר, כי על מנת שלא ייווצרו מצבים בהם המל"ל יחייב בדיעבד דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות בתוספת קנסות והצמדה כחוק בגין רכיבים שונים, שסווגו כרכיבים פטורים, הרי שאין לפטור רכיב שכר שלא מצוין בחוזר זה מתשלום דמי ביטוח ללא קבלת אישור מראש ובכתב מהמל"ל.

המל"ל יבדוק מעת לעת את השימוש שנעשה בפועל ברכיב שכר שקיבל אישור לפטור מתשלום דמי ביטוח. מעסיק שלא ידווח על ההכנסות החייבות המלאות של העובד יחויב בקנסות ובהצמדה בהתאם לסעיף 364 לחוק, וכן יהיה חשוף לתביעות להחזרי גמלאות שישלם המל"ל לעובד עד לסכום של 20 פעמים מהשכר הממוצע (לכל עובד) בהתאם לסעיף 369 לחוק.



להלן רשימת ההכנסות הפטורות מתשלום דמי ביטוח:

סוג ההכנסה	מהות ההכנסה	הערות
תשלומים המשולמים לעובד עקב ניתוק יחסי עובד-מעביד על פי דין	- תשלומים המשולמים עפ"י דין בניתוק מוחלט של יחסי עובד-מעסיק: - פיצויי פיטורין - פטורים. - פדיון ימי מחלה - פטור. - פדיון ימי חופשה - פטור. - מענק שנים עודפות (לעובדי השירות הציבורי) - פטור. - תשלומים אחרים כגון: פיצוי בגין אי תחרות, דמי הסתגלות - פטורים.	- הבראה בניתוק יחסי עובד מעביד - אינה פטורה. - אי הודעה מוקדמת - התשלום הקבוע ע"פ חוק הודעה מוקדמת לפיטורין ולהתפטרות - חייב בדמי ביטוח. (יש לייחס את התשלום לתקופה שבעדה שולם). - תשלומים בעת ניתוק יחסי עובד-מעביד שאינם סבירים ו/או שקיים חשש שהיו מסווה לשכר עבודה יבדקו על-ידי המוסד.
החזרי הוצאות שהוציא העובד לצורך המעסיק	העובד מקבל בתלוש השכר החזר הוצאות כגון קניות, כיבוד עבור הוצאות השייכות למעסיק	בכפוף לקבלות ורישום ההוצאה בספרי המעסיק, למעט החזר הוצאות אחזקת רכב פרטי לפי תקנות מ"ה.
מימון לימודים השתלמות / קורסי הכשרה וכד'	תשלומי המעסיק לעובד או למוסד הלימודים עבור הלימודים של העובד	הלימודים מהווים שמירה על הרמה המקצועית הקשורה לתחום עיסוקו של העובד, אחרת יש לראות בתשלום כהכנסה חייבת.
בגדי עבודה	א. עם לוגו העסק או ביגוד שבמהותו משמש רק לעבודה כגון מדים, סרבלי, חלוק עבודה וכד'. ב. ביגוד הנדרש לעובד על פי דין (כגון: לעו"ד).	א. פטורה. ב. 80% פטורה.
הפרשות סוציאליות	הפרשות המעסיק לקרן השתלמות, קופת גמל, פנסיה, פיצויים.	פטורה - ובלבד שהיא לא מעל לתקרה הקבועה בפקודת מס הכנסה. הפרשות המעסיק מעבר לתקרה-חייבות בזקיפת שווי.

סוג ההכנסה	מהות ההכנסה	הערות
אופציות במסלול הוני לפי סעיף 345א לחוק	הקצאות לאחר 1.1.2003	- מסלול הוני - פטור. - אם במסלול הוני קיים גם חלק פירותי (מסלול הוני-מניה נסחרת) - חלק זה אינו פטור. - אם המסלול ההוני מוסה לפי פירותי בהתאם לאישור נאמן - ההכנסה אינה פטורה. - אופציות במסלול פירותי - הכנסה חייבת.
פיצויי הלנת שכר, ריבית והפרשי הצמדה על השכר המולן	שכר מולן	פטור בכפוף לתקרה עפ"י פקודת מס הכנסה. - הסכומים מעל התקרה - חייבים כהכנסת עבודה.
מענק פטירה	מענק פטירה וכן תשלומים הניתנים לעובד לאחר פטירתו	- תשלומים המיוחסים לתקופה שלאחר ניתוק יחסי עובד מעביד - פטורים. - תשלומים המיוחסים לתקופה שלפני ניתוק יחסי עובד מעביד - חייבים.
הוצאות המותרות בניכוי למומחה חוץ / ספורטאי חוץ / עיתונאי חוץ	החזר הוצאות בפועל	בכפוף לתנאים המפורטים בתקנות מס הכנסה. יש למלא טופס הצהרה של העובד בגין החזר הוצאות שהוציא בפועל.



בחזרה לתפריט

10. תשלום דמי ביטוח מהכנסות מאובדן כושר עבודה חוזר ביטוח 1461 מיום 3 במרס 2019

מטרת החוזר: לפרט את תהליך החיוב בדמי ביטוח של מבוטח לפני גיל הפרישה אשר משולמת לו קצבה מחברת ביטוח בגין נכות או בגין אובדן כושר עבודה מכוח פוליסת ביטוח פרטית שהיה מבוטח בה.

חובת ניכוי דמי ביטוח לאומי (לרבות מס בריאות) חלה על חברות הביטוח המשלמות פנסיה מוקדמת / קצבת נכות או אובדן כושר עבודה, כאשר הקצבה עונה להגדרת "פנסיה מוקדמת" שבסעיף 345ב לחוק הביטוח הלאומי. לפי הסעיף, הכנסה מפנסיה מוקדמת כוללת גם קצבה בשל נכות או אובדן כושר עבודה, מלא או חלקי **שנרכשה מכוח חיקוק או הסכם עבודה לעובד לאחר שפרש מעבודתו פרישה מוחלטת או חלקית.**

יש לציין, כי חברות הביטוח **אינן חייבות בניכוי במקור**, כאשר מדובר בתשלומים המשולמים בגין פוליסות שבמקורן אינן מכוח יחסי עובד-מעביד, קרי, **כאשר המבוטח רכש את הביטוח בעצמו.**

תהליך הבדיקה: בסוף כל שנה ייבדקו כל דיווחי הפנסיה שהתקבלו בדיווח טופס 126 של השנה הקודמת (לדוגמא: בסוף שנת 2019 יבוצע תהליך בירור עבור כל הדיווחים המתייחסים לשנת 2018), שלא נוכו מהם דמי ביטוח. דיווחים אלו יבחנו מול חובת התשלום של כל מבוטח ומבוטח, ובמקרים בהם המבוטח אינו פטור מתשלום דמי ביטוח, תשלח המערכת באופן אוטומטי הודעת בירור עבור הכנסה זו, כשלמבוטח יינתן פרק זמן של 60 יום להגיב (יצירת אירוע שעון), ובסיומם יחויב בדמי ביטוח.

יש לציין, כי הבדיקה תבוצע מול חובת התשלום של כל מבוטח ומבוטח לאחר סינון המקרים בהם אין למבוטח חובת תשלום עבור הכנסה מהל"ע. כלומר מבוטחים שפטורים או שאינם חייבים בתשלום דמי ביטוח ינופו מהתהליך (מבוטחים כגון: עקרות בית, לא תושבים, מקבלי קצבת נכות ומקסימליסטים) (שכיר או עצמאי מעל התקרה)).

ערעור על חיוב בתשלום דמי הביטוח:

להלן המקרים אותם יש להעביר לטיפול המשרד הראשי לאחר ערעור המבוטח על ההחלטה לחייב אותו בדמי ביטוח לאומי מההכנסה הנ"ל:

- א. אם המבוטח הוכיח כי נוכו דמי ביטוח מהפנסיה / אובדן כושר עבודה - נדרש להמציא טופס 106.
- ב. אם המבוטח הוכיח כי חובת תשלום דמי ביטוח אינה חלה עליו, אלא על משלם הפנסיה / אובדן כושר עבודה.
- ג. במידה והתקבל אישור על כך שהפנסיה הינה פנסיה שאירים.

בחזרה לתפריט

11. הקפאת חיובי דמי ביטוח שנובעים מהתיקון בפקודת מס הכנסה לעניין חברות ארנק ומשיכת בעלים הנחיות המשרד הראשי של המוסד לביטוח לאומי לסניפים

במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2017 בוצע תיקון חקיקה העוסק במיסוי חברות ארנק (במסגרת סעיף 62א לפקודת מס הכנסה) ומיסוי משיכות בעלים על-ידי בעל מניות מהותי יחיד לרבות תאגיד שקוף (במסגרת סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה) (להלן: "החוק" או "התיקון"), אשר בתחולה מיום 1 בינואר 2017.

יש לציין, כי לתיקוני חקיקה אלו השפעה על מעמד המבוטח, החבות בדמי ביטוח לאומי והזכאות לגמלאות לאור המפורט להלן:

א. סעיף 62א לפקודת מס הכנסה קובע לעניין מיסוי "חברות ארנק", כי ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה תיחשב כהכנסתו של היחיד.

ב. סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה קובע כי במועד החיוב (במשיכת כספים - שוטף+ שנה, ובמשיכת נכסים - בתום כל שנה), ההכנסה הנובעת ממשיכת בעלים תסווג כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי המדרג הבא:

(1) אם היו רווחים בחברה (רווחים לפי סעיף 302(ב) לחוק החברות) - **כהכנסה מדיבידנד** (יש לציין, כי הכנסה זו שמקורה מחברה רגילה לצרכי מס פטורה מדמי ביטוח לאומי מכוח סעיף 350(א)(6) לחוק הביטוח לאומי).

(2) אם לא היו רווחים בחברה, ואם מתקיימים יחסי עובד מעביד - **כהכנסת עבודה** (יש לציין, כי הכנסה זו עשויה להיות חייבת בדמי ביטוח לאומי).

(3) אם לא היו רווחים בחברה, ולא מתקיימים יחסי עובד מעביד - **כהכנסה מעסק או משלח יד** (יש לציין, כי הכנסה זו עשויה להיות חייבת בדמי ביטוח לאומי).

להלן ההוראות שפרסם תחום הביטוח במשרד הראשי לסניפים:

עד לקבלת חוות דעת של הלשכה המשפטית בנוגע להשלכות התיקון, ועד להוצאת חוזר מנחה בנושא, ככל שיתקבלו פניות, יש להקפיא את החוב שמקורו בחברות ארנק ולהעביר לתחום הביטוח פנייה במערכת קשר ובירורים תחת לשונית "חברות ארנק".

המוסד לביטוח לאומי מסר ללשכת רואי חשבון כי הכוונה להקפיא את כל חיובי דמי הביטוח שנובעים מתיקוני החקיקה בחוק ההסדרים לשנת 2017 כולל משיכות בעלים גם בחברות רגילות לפי סעיף 3(ט1) לפקודה.

בחזרה לתפריט

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

רו"ח אייל אלטמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

איטליה - חוק התקציב לשנת 2019 קובע מס על הכנסה משירותים דיגיטליים

חוק התקציב של איטליה לשנת 2019 כפי שפורסם ב-31 בדצמבר 2018 ונכנס לתוקף ב-1 בינואר 2019 (להלן: "**חוק התקציב**") קובע מספר שינויים מהותיים בחוקי המס המקומיים. אחד מסעיפי החוק החדשים משפיעים על חברות הפועלות באיטליה, וקובע, בין היתר, מיסוי חדש על הכנסות משירותים דיגיטליים.

חוק התקציב הגדיר מס חדש שייגבה מהכנסה הנובעת משירותים דיגיטליים. מס זה מחליף ניסיון קודם שלא צלח למסות שירותים דיגיטליים כחלק מהתקציב לשנת 2018. מס זה, אשר נקבע בשיעור של 3% מכלל הכנסת הנישום משירותים דיגיטליים, ייגבה מכל נישום (הן תושב איטליה והן תושב זר) שמחזור הכנסותיו השנתי עולה על 750 מיליון אירו ומחזור הכנסותיו משירותים דיגיטליים באיטליה עולה על 5.5 מיליון אירו.

ההגדרה לשירותים דיגיטליים תחת חוקי המס המקומיים עולה בקנה אחד עם ההגדרה שהוצעה בטיטוט הדירקטיבה של האיחוד האירופאי ובפרט, **מיסוי השירותים הדיגיטליים באיטליה יחול על השירותים הדיגיטליים הבאים:** (א) פרסום מקוון; (ב) שימוש בפלטפורמה לאספקה ישירה של סחורות ושירותים; (ג) העברת נתונים שאספו משתמשים בממשק דיגיטלי.

במקרה שבו מקבל השירות נמצא באיטליה, השירותים להלן יחויבו במס על הכנסה משירותים דיגיטליים:

- (א) מתן שירותי פרסום ברשת כאשר המכשיר (device) ממנו צורך המשתמש את התוכן הדיגיטלי נמצא באיטליה;
- (ב) שימוש בפלטפורמה דיגיטלית המאפשרת אספקת סחורות/שירותים ישירה בין משתמשי הפלטפורמה כאשר:
 - (1) המכשיר המספק גישה לממשק הדיגיטלי לשם השלמת העסקה נמצא באיטליה; או
 - (2) המשתמש מחזיק בחשבון הנוצר באמצעות מכשיר הנמצא באיטליה ומאפשר למשתמש גישה לממשק הדיגיטלי;
 - (3) המידע שהועבר הופק על-ידי שימוש במכשיר הנמצא באיטליה.

בנוסף, הכללים הבאים יחולו לגבי מיסוי השירותים הדיגיטליים:

- (א) הכנסות משירותים דיגיטליים בין חברתיים לא תהיינה כפופות למס זה;
- (ב) המס על השירותים הדיגיטליים יחושב על בסיס הכנסות גולמיות מהשירות הדיגיטלי, בניכוי מס ערך מוסף ומסים עקיפים נוספים;
- (ג) הכללים הנוגעים לגבייה ושומה לעניין מס ערך מוסף יחולו בנוגע למיסוי שירותים דיגיטליים.

שר האוצר האיטלקי צפוי לפרסם הוראות יישום לעניין זה עד ה-30 לאפריל 2019 ומיסוי השירותים הדיגיטליים ייכנס לתוקף כ-60 ימים לאחר פרסום ההוראות האמורות.

בחזרה לתפריט

חלק 5 - מחלקת תמריצים

רו"ח (משפטן) צביקה לייבוויץ, שותף, מחלקת תמריצים

לא יינתנו הטבות של שיעור מס מופחת לפי החוק לעידוד השקעות הון, לחברות שלא עמדו בתנאי הייצוא בשנים 2011-2012
ע"מ 28534-01-16 זנלכל בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה ואח'

החברות טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ, מדי ורד בע"מ, סובחי נח'לה ובניו בע"מ, סובחי נח'לה בע"מ, זנלכל בע"מ ודלידג בע"מ ("המעצרות") ביקשו (ב-7 ערעורי מס שונים שאוחדו לדיון אחד) להחיל על הכנסותיהן לשנים 2011-2012 את ההטבות המוענקות בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק") להכנסה מועדפת (שיעורי מס נמוכים יותר). פקידי השומה קבעו למעצרות שומות לפיהן הכנסותיהן חויבו בשיעור מס רגיל ומכאן הערעור.

החוק מעניק הטבות מס לנישומים שונים. בין היתר מעניק החוק הטבות מס לחברות הפועלות בתחום התעשייה. בערעורים התעוררה השאלה מהו "מפעל בר-תחרות" אשר ייחנה מהטבות מס אלו, בשים לב להגדרה שהייתה קבועה בחוק ולפיה "מפעל בר-תחרות" הוא מפעל ש-25% או יותר מכלל הכנסותיו בשנת המס נובעות משוק מסוים המונה יותר מ-12 מיליון תושבים. הדיון התמקד בשאלות הבאות: (א) האם "מפעל בר-תחרות" הוא רק מפעל שלפחות 25% מהכנסתו הן ממכירות לייצוא, או שמא גם מפעל שהכנסתו ממכירות לשוק מקומי ייחנה מההטבות; (ב) ככל שההטבות יוענקו גם למפעל שמכירותיו לשוק המקומי, יש לבחון האם השוק המקומי עונה לדרישת גודל השוק ולפיה מדובר בשוק המונה 12 מיליון תושבים לפחות. בעניין זה התעוררה גם שאלת עיתוי העמידה במבחן גודל השוק; (ג) תוקפו של תיקון מס' 70 לחוק אשר הגדיל באופן רטרואקטיבי את דרישת גודל השוק מ-12 מיליון תושבים ל-14 מיליון תושבים.

המעצרות טענו כי הטבות המס הניתנות ל"מפעל בר-תחרות" מותנות אך ורק בעמידה בתנאים שנקבעו בחוק. על פי סעיף ההטבות מוגדר "מפעל בר-תחרות" בהתאם למבחני היקף המכירות וגודל השוק בלבד. עוד טענות המעצרות כי במהלך שנת 2011 הגיע גודל שוק המכירות המקומי, הכולל את תושבי מדינת ישראל ותושבי שטחי יהודה ושומרון וחבל עזה, לגודל השוק כנדרש לקבלת ההטבות, כלומר ל-12 מיליון תושבים. עוד טענות המעצרות כי ההטבות ל"מפעל בר-תחרות" אינן מוגבלות לייצוא מוצרים ודי במכירות לשוק המקומי שהגיע לגודל הנדרש. המעצרות מוסיפות וטוענות כי גם בשנת 2012 עבר גודל שוק המכירות המקומי את הגודל המזערי הדרוש של 12 מיליון תושבים. לטענתן, אין בתיקון מס' 70 לחוק העידוד שהתקבל באמצע שנת 2013, כדי לפגוע בזכותן להטבות מס הניתנות ל"מפעל בר-תחרות", שכן לטענתן הוראת התחולה הרטרואקטיבית של התיקון בטלה, הן בשל פגמים בהליך החקיקה והן מהטעם כי תיקון חקיקת מס באופן רטרואקטיבי מנוגד לעקרונות חוקתיים ועל-כן דינה של הוראת התחולה להתבטל.

פקידי השומה נימקו שתכלית הוראת סעיף ההטבה בחוק הייתה להעניק הטבות אך ורק למפעלים המייצאים את מוצריהם לשווקים בחו"ל. מכירות לשוק מקומי, כך נטען, אינה מקנה למעצרות מעמד של "מפעל בר-תחרות" הזכאי להטבת מס. בשנת 2011 במלואה מספר התושבים בשוק המקומי, הכולל את שטחי מדינת ישראל ושטחי יהודה ושומרון וחבל עזה לא עלה בכל ימות השנה של שנת 2011 על המספר המזערי כקבוע בחוק, דהיינו על 12 מיליון תושבים. לבסוף נטען כי לא נפל כל פגם בחקיקת תיקון מס' 70 לחוק וכי לאור התיקון גודל שוק המכירות המזכה בהטבות הוא 14 מיליון תושבים. הואיל ואין חולק כי השוק המקומי לא הגיע למספר התושבים האמור, דין טענות המעצרות להידחות.

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט סוקול) דחה את הערעור. ראשית ביהמ"ש עסק בשאלת הייצוא וקבע כי הגדרת השוק אינה מלמדת על דרישה כי שוק המכירות יהיה שוק זר דווקא. משמע, לשון הסעיף מחייבת את המסקנה כי גם מכירות לשוק מקומי, ובתנאי שהשוק עולה על מבחן גודל השוק שנקבע, ממלאת את תנאי ההגדרה.

יחד עם זאת, נקבע שבמחצית הראשונה של שנת 2011 לא עמד השוק המקומי (ישראל, יהודה ושומרון וחבל עזה), במבחן גודל השוק (12 מיליון תושבים).

לגבי שנת 2012, נקבע כי השוק המקומי לא עלה על 14 מיליון תושבים - לפיכך נבחן תוקפו של תיקון מס' 70. השופט מצא שהתיקון שנועד למנוע למעשה את הקטנת שיעור המס למרבית החברות במשק, הקטנת מס ללא כוונה, ללא הכנה, ללא מדיניות, וללא פתרון תקציבי, היא תכלית ראויה, ההולמת את ערכיה של מדינת ישראל. לאור זאת, דחה השופט סוקול את הערעורים גם לגבי שנת 2012.

Publication 505
Cat. No. 15098E

Tax Withholding and Estimated Tax
SCHEDULE D (Form 1040)

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

Capital Gains and Losses
▶ Attach to Form 1040 or Form 1040NR.
▶ Go to www.irs.gov/ScheduleD for instructions and the latest information.
▶ Use Form 9949 to list your transactions for lines 1b, 2, 3, 8b, 9, and 10.

Part I Short-Term Capital Gains and Losses—Generally Assets Held One Year or Less (see instructions)

	(d) Proceeds (sales price)	(e) Cost (or other basis)	(f) Gain or (loss)
1a Totals for all short-term transactions reported on Form 1099-B for which basis was reported to the IRS and for which you have no adjustments (see instructions). However, if you choose to report all these transactions on Form 9949, leave this line blank and go to line 1b			4
1b Totals for all transactions reported on Form(s) 9949 with Box A checked			5
2 Totals for all transactions reported on Form(s) 9949 with Box B checked			6
3 Totals for all transactions reported on Form(s) 9949 with Box C checked			7

Part II Long-Term Capital Gains and Losses—Generally Assets Held More Than One Year (see instructions)

	(d) Proceeds (sales price)	(e) Cost (or other basis)	(f) Gain or (loss)
4 Short-term gain from Form 6252 and short-term gain or (loss) from Forms 4684, 6781, and 8824			
5 Net short-term capital loss carryover from Schedule D, line 1			
6 Short-term capital loss carryover from Schedule D, line 1			
7 Net short-term capital gain or (loss). Combine lines 4 through 6 in column (f). If you have any long-term capital gain or (loss), from line 8 of your Capital Loss Carryover			

Part III Long-Term Capital Gains and Losses—Generally Assets Held More Than One Year (see instructions)

	(d) Proceeds (sales price)	(e) Cost (or other basis)	(f) Gain or (loss)
8a Totals for all long-term transactions reported on Form 1099-B for which basis was reported to the IRS and for which you have no adjustments (see instructions). However, if you choose to report all these transactions on Form 9949, leave this line blank and go to line 8b			11
8b Totals for all transactions reported on Form(s) 9949 with Box A checked			12
9 Totals for all transactions reported on Form(s) 9949 with Box B checked			13
10 Totals for all transactions reported on Form(s) 9949 with Box C checked			14

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

1. עסקת מכירת מניות במסגרת פרויקט תמ"א 38 אינה חייבת במס רכישה אם טרם התקיימו התנאים המתלים המצוינים בחוזה ו"ע 60313-05-17 איווגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

רו"ח (משפטן) צחי דביר (דבורה), דירקטור, מנהל תחום מיסוי נדל"ן בחטיבת המס

חברת איווגה בע"מ ("העוררת") הינה אחת מבעלי המניות בחברת לומינה יזום בע"מ ("לומינה"), המהווה אחת מבין מספר חברות שהתאגדו לשותפות לצורך ייזום פרויקט תמ"א 38 ("השותפות"). במהלך 2013 התקשרה השותפות בהסכם תמ"א, המכיל מספר תנאים מתלים עם רוב בעלי הזכויות במקרקעין. במהלך שנת 2016 העבירה אחת מבעלי המניות בלומינה לעוררת את כל מניותיה בלומינה בתמורה לערכן הנקוב, טרם התקיימות התנאים המתלים בהסכם התמ"א ("עסקת המניות").

השאלות שנדונו בפני ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי מרכז- לוד, מפי היו"ר השופט בורנשטיין:

(א) האם השותפות והחברות בה הן איגוד מקרקעין והאם עסקת המניות חייבת במס? נקבע, כי מאחר וטרם התקיימו התנאים המתלים במועד מכירת המניות, לא החזיקה השותפות בזכות במקרקעין ועל כן החברה שמכרה את המניות ואשר החזיקה בשותפות, לא החזיקה אף היא זכות במקרקעין. לפיכך, כל עוד לא התקיימו התנאים המתלים, השותפות אינה מהווה איגוד מקרקעין והעברת המניות אינה חייבת במס רכישה בידי העוררת.

(ב) האם יום המכירה בעסקה נדחה גם לגבי הדיירים שעשו שימוש בפטור האישי ולא בפטור הספציפי לתמ"א לפי פרק חמישי 5 לחוק? נקבע, כי העובדה שחלק מהדיירים ביקשו לעשות שימוש בפטור האישי לא יכולה לשנות את מהות ההתקשרות בעסקת התמ"א ואינה רלוונטית להכרעה בערר. מדובר בעסקת תמ"א ולכן סעיף 49ל1 לחוק מיסוי מקרקעין, הדוחה את יום המכירה, חל לגבי העסקה בכללותה.

יצוין, שוועדת הערר הדגישה, כי לאור עמדות שונות שהביעה רשות המסים בסוגיה נשוא הערר בהזדמנויות שונות, מן הראוי שתפורסם הוראת ביצוע ברורה לעניין עמדתה בסוגיית יום המכירה בעסקאות התחדשות עירונית.

אנו ממליצים לשקול להגיש בקשות לתיקון דיווחים ושומות לפיהן שולם מס רכישה בגין שינוי בזכויות בישויות שהוקמו לצורך התחדשות עירונית, למרות שטרם הגיע לגביהן "יום המכירה" בשל אי התקיימות התנאים המתלים שנקבעו בחוזים עליהן חתמו.

להרחבה- ראה [חוזר מסים 7.2019 של משרדנו](#).

בחזרה לתפריט

2. אימתי תיחשב קבוצת אנשים, הרוכשת זכויות רכישה במקרקעין, כקבוצת רכישה לצורך הוראות חוק מיסוי מקרקעין החייבת במס רכישה בגין רכישת דירה מוגמרת?

ו"ע 63863-12-14 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רו"ח ערן חיים

אימתי תיחשב קבוצת אנשים, הרוכשת זכויות במקרקעין ("העסקאות"), כקבוצת רכישה, לצורך הוראות חוק מיסוי מקרקעין ("החוק"), שמאפשר תשלום מס רכישה לפי שווי דירות מוגמרות, ואימתי תחשב היא כעסקה של קבוצת אנשים הקונים קרקע לצורכי בנייה עצמית.

העוררים הגישו עררים שעניינים בחיוב במס רכישה בגין רכישת זכויות במקרקעין על-ידי קבוצת רוכשים. מוקד המחלוקת, האם מהות העסקאות הינה רכישת דירות מוגמרות וכן, האם העוררים עונים על הגדרת קבוצת רכישה כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ועל כן יש לראותם כולם כרוכשי דירות מוגמרות.

בערר, עסקינן בחמישה פרויקטים להקמת בתי דירות שבהם נרכשו זכויות בקרקע. לאחר הרכישה, מכרו הרוכשים המקוריים ("המוכרים") זכויות בלתי מסוימות בקרקע ("הזכויות") לקבוצה של רוכשים נוספים אשר כולם נקשרו יחדו ("העוררים") בהסכם משותף ("ההסכם") להקמת בתי דירות למגורים. לטענת העוררים, נרכשו על ידם אך ורק זכויות בלתי מסוימות בקרקע ועל כן עליהם לשלם מס רכישה רק בשל שווי הזכויות בקרקע.

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ("המשיב") גורס כי יש לראות בעסקאות כרכישת דירות מוגמרות, שכן הרוכשים המקוריים הם הגורם המארגן שהתחייב למכור לרוכשים הנוספים דירות מגורים. זאת ועוד, יש להתייחס לעוררים כקבוצת רכישה, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ועל כן עליהם לשלם מס רכישה בהתאם לשווי הדירות שייבנו.

תיקון 69 לחוק קובע, כי רוכש דירה במסגרת קבוצת רכישה, יחשב, אם התקיימו התנאים הקבועים בחוק, כמי שרכש דירת מגורים וישלם מס רכישה לפי השווי הכולל את כל מרכיביה (קרקע ובניה). הגדרת קבוצת רכישה בסעיף 1 לחוק כוללת 4 תנאים: קבוצת רוכשים הפועלת במשותף, התארגנות גם לשם רכישת מקרקעין וגם לבניה משותפת, מסגרת חוזית והתארגנות על-ידי גורם מארגן, המוגדר כחיצוני לחברה, הפועל על מנת לקבל תמורה עבור שירותיו, פועל בכל שלבי ההתארגנות ואחראי על הכנת המסגרת החוזית הכוללת. ככל ויימצא כי העסקאות עונות להגדרות שצוינו לעיל, יש להחיל את האמור בתיקון 69 ולחייב את העוררים במס רכישה לפי שווי הדירות המוגמרות.

ועדת הערר (מפי יו"ר הוועדה השופט סוקול) קיבלה את הערר וקבעה כי העוררים אינם חייבים במס רכישה על פי שווי דירת מגורים מוגמרת וזאת לאור הנימוקים המפורטים להלן:

ראשית, בחוזי המכר אין כל התחייבות של המוכרים לבנות עבור הרוכשים בניין מגורים וכל שנמצא בהם היא הצהרה כי הצדדים הגיעו להסכמה של בניה משותפת. זאת ועוד, הממכר המוגדר בהם הוא חלק יחסי בלתי מסוים בקרקע ללא התחייבות לתשלום תמורה עבור הבניה וכי אין כל התחייבות למחיר הממכר.

כמו כן, קבעה ועדת הערר כי אין לראות במוכרים כגורם מארגן, שכן לא קיבלו שכר עבור עבודתם, לא היו הגורמים היחידים שפעלו לארגון הקבוצה, חלקם אף לא נכחו בוועד המפקח והעובדה כי שיווקו את הפרויקט לא הופכת אותם לגורם מארגן. לאור האמור, הרי שהתנאים לגורם מארגן לא מתקיימים ועל כן קיבל בית המשפט את הערעור וקבע כי אין חבות במס רכישה לפי שווי דירת מגורים מוגמרת.

בחזרה לתפריט

3. אין להוון שווי שירותי בניה עתידיים לעניין קביעת שווי עסקה לצורכי מס רכישה ו"ע 29956-06-17 א.ק.מ דה וינצ'י שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

רו"ח אורן חן

בשנת 2015 רשות מקרקעי ישראל (רמ"י) העמידה למכירה, בדרך של מכרז, זכויות חכירה ארוכות טווח במגרש בתל-אביב. עפ"י תנאי המכרז, היזם הזוכה נדרש לשלם סכום כסף מזומן עבור זכויות החכירה וכן, כתמורה נוספת, לתכנן ולבנות על חשבונו שטחי מגורים, מקומות חניה ושטחי ציבור אשר ימסרו, ללא תשלום, לידי רמ"י ועיריית תל-אביב.

הצעתה של העוררת זכתה במכרז ולפיה התחייבה לשלם 821 מיליון ש"ח עבור זכויות החכירה. אין מחלוקת שהעוררת חייבת במס רכישה על סכום זה וכן על שווי שירותי התכנון והבנייה שהיא התחייבה לבצע עבור הרשויות כתמורה נוספת. הצדדים כן חלוקים באשר לשווי שיש ליחס לתמורה הנוספת.

העוררת טוענת כי יש לחשבו בערכו הנוכחי תוך היוון עלויות הבנייה שכן השטחים שיבנו ימסרו לרשויות רק בתום הפרויקט, כלומר מספר שנים (5-7 שנים) לאחר "יום המכירה". בהתאם שווי המכירה המתקבל הוא 31.6 מיליון ש"ח. מנגד טען המשיב כי הלכה היא שאם אין בחוזה למכירת זכויות במקרקעין ביטוי לכך, שהקדמה או איחור בתשלום יש בהם כדי להוזיל או לייקר את התמורה בעסקה, שומת מס הרכישה תיעשה על בסיס נומינלי (עפ"י שווי של 42.2 מיליון ש"ח).

ועדת הערר (דעת הרוב מפי חבר הועדה, רו"ח פרידמן), ניתחה את פסקי דין שעסקו בנושא היוון המימון וביניהם: **המכון הגיאופיסי** (ו"ע 1289/01), מידטאון (ע"א 914/14) וקבעה כי השווי ההוגן של שירותי הבנייה ב"יום המכירה" הוא 42.2 מיליון ש"ח והוא אמור להביא בחשבון את אפשרות הדחייה במסירת שירותי הבנייה, דחיית תשלומים, הסיכונים שבדחייה, תנודות מחירים אפשריות, התייקרות בחומרי הגלם ובשכ"ע, הוצ' מימון בגין הבנייה, הוזלה או ייקור של התמורה בעסקה וכיוצ"ב. כלומר, השווי ההוגן הנ"ל משקף את מכלול היתרונות והחסרונות של גורם מימד הזמן שבדחייה והוא לוקח בחשבון את כל הסיכונים והעלויות הצפויות כולל עלויות המימון.

רו"ח פרידמן בחן את התקנים החשבונאיים הרלוונטיים, תקנים 25 ו-2 ואמר כי גם כללי החשבונאות המקובלים **עושים הבחנה בין היוון תקבולים עתידיים במזומן להיוון שירותי בנייה שינתנו בעתיד תמורת קרקע המתקבלת היום.** תקן חשבונאי 25 דן בגישת שתי העסקאות (הפרדת עסקת המימון מעסקת המכר) רק במקרה בו נמכר נכס או ניתן שרות והתמורה משולמת במזומן בעתיד, בעוד שבמקרה שלפנינו העוררת תיתן שירותי בניה בעתיד כאשר קיבלה את התמורה מראש (קרקע).

יו"ר הועדה השופט קירש נותר בדעת מיעוט. לדעתו המקרה הנוכחי דומה לאמור בהוראת ביצוע מס שבח 23/98 לגבי עסקת קומבינציה שלפיה, יש מקום לבצע היוונים כאשר משך הזמן הצפוי להשלמת שירותי הבניה הוא ארוך.

הערעור נדחה ברוב קולות חברי הועדה.

בחזרה לתפריט

4. תשלום מס רכישה מופחת כדירה יחידה לאשה, שלבן זוגה יש דירה נוספת בה הם מתגוררים
ו"ע 16836-03-17 קרן רוזנבוים נ' מדינת ישראל

רו"ח ועו"ד טל פליגלר

העובדות: העוררת ובן זוגה ("שחף"), נישאו בשנת 2007. ערב נישואיהם חתמו על הסכם ממון המתייחס באופן ספציפי לשני נכסים שהיו בבעלות שחף עוד קודם לנישואין - דירה ברמת גן ("דירת שחף הראשונה"), וחשבון בנק ("חשבון שחף"). מקורם הכלכלי של נכסים אלו, בירושה ובכספים שהרוויח קודם לנישואין. ביום 29 בספטמבר 2009 רכש שחף דירה בקריית אונו ("דירתו החלופית"). למימון הרכישה של דירתו החלופית, מכר שחף את דירתו הראשונה וכן השתמש בכספים מחשבונו האישי.

בני הזוג ניהלו חשבון בנק משותף, אליו נכנסו משכורותיהם וממנו מומנו חייהם וחיי ילדיהם המשותפים. בנוסף, בני הזוג וילדיהם התגוררו בדירתו הראשונה וכן בדירתו החלופית, מבלי שהעוררת שילמה דמי שכירות עבור השימוש. ביום 5 בספטמבר 2016 רכשו בני הזוג דירה משותפת - היא הדירה נשוא הערר. מימון הרכישה נעשה מחשבונם המשותף של בני הזוג. בדיווח למשיב, דווח על הדירה כשייכת לשניהם - מחצית לעוררת ומחצית לשחף. שחף שילם מס רכישה גבוה יותר, בשיעור החל על מי שרוכש דירה שאינה דירתו היחידה. ואילו העוררת טענה כי זוהי דירתה היחידה וכי שיעור מס הרכישה על מחצית זו צריך להיות בהתאם לשיעור החל בעת רכישת דירה יחידה.

המשיב דחה טענה זו. לטענת המשיב, לאור החזקה הקבועה בסעיף 9(ג1א)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק"), יש לראות את העוררת כבעלת זכויות גם בדירת שחף החלופית, ומשכך אין היא בעלת דירה יחידה וכתוצאה מכך - שיעור מס הרכישה יהיה בהתאם.

עיקרי הפסיקה של ועדת הערר (מפי השופט גורמן): העוררת הצליחה להוכיח כי אין להחיל לגביה את הפיקציה הקבועה במסגרת חזקת התא המשפחתי. יש לראות אותה כמי שרכשה מחצית מדירה יחידה, ולהשית עליה מס רכישה בהתאם. סעיף 9(ג1א)(ב)(2) לחוק קובע פיקציה, לפיה יראו רוכש, בן זוג וילדיהם הקטינים, כרוכש אחד. מטרתה של פיקציה משפטית זו כפולה: לקבוע את התא המשפחתי כיחידה אליה מכון המחוקק את הקלת המס הניתנת בעת רכישת דירה יחידה, ולמנוע תכנוני מס באמצעות רישום דירות באופן מלאכותי מתוך מטרה למקסם ניצול של הקלות מס.

כדי לסטות מהחזקה שבחוק, נקבע **בהלכת שלמי** (ע"א 3178/12) כי יש לעמוד בשני תנאים מצטברים: ראשית, קיומו של הסכם ממון תקף, במסגרתו נקבעה חלוקת הזכויות בדירות המגורים שברשות בני הזוג. שנית, הוכחה כי הסכם הממון מיושם בפועל, כך שמתקיימת הפרדה רכושית בין בני הזוג בכל הנוגע לדירות נשוא הסכם הממון.

נקבע כי אין חולק שנחתם בין בני הזוג הסכם ממון, תקף ומחייב. לגבי התקיימותו של התנאי השני נקבע כי אין בכך שדירות שחף שימשו למגורים משותפים של בני הזוג עם ילדיהם וכי שחף לא גבה דמי שכירות עבור מגורים אלה, כדי לשלול את האפשרות להוכיח הפרדה רכושית וחריגה מחזקת התא המשפחתי. נקבע כי ההפרדה הרכושית בין בני הזוג אמיתית.

עוד נקבע כי הקלות המס הקבועות בחוק מתמקדות בבדיקת מספר הדירות שיש לנישום ולא בבחינת השימוש שהוא עושה בדירה (כלומר גם אם מדובר בדירה יחידה שתשמש להשקעה). בסיומם של דברים הדגישה הוועדה כי יש לבחון כל מקרה ונסיבותיו וכי בהחלט יתכן ששימוש משותף בדירה יחזק את הקביעה כי חזקת התא המשפחתי נותרה על כנה.

הערר התקבל

בחזרה לתפריט

5. העברה ללא תמורה, מחתן לחמיו (אביה של בת הזוג), אינה נחשבת העברה ל"קרוב" המזכה בהקלה ממס רכישה ו"ע (ב"ש) 7999-08-16 רחל יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין

עו"ד ענבר לזר

עניינו של ערר זה הינו בשאלה, האם נכס שהועבר על-ידי רחל יעקובוביץ ("העוררת") ובעלה, לאביה של העוררת, יהווה משום העברה ל"קרוב" כהגדרתו בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) ("התקנות"), המזכה בהקלה בתשלום מס רכישה. העוררת ובעלה ("בני הזוג") היו בעלים של דירת מגורים בבאר שבע. בהמשך רכשו בני הזוג דירה בת"א. בטרם חלוף 18 חודשים ממועד רכישת הדירה בת"א העבירו בני הזוג את הדירה בבאר שבע, ללא תמורה, לאביה של העוררת והגישו דיווח למנהל מס שבח מקרקעין ("המשיב") בו הצהירו כי בהתאם לתקנות, יחויב הרוכש (אבי העוררת) בשליש מס הרכישה, שכן המדובר בהעברה בלא תמורה מיחיד לקרוב.

המשיב קבע, בין היתר, כי אביה של העוררת אינו נחשב "קרוב" לבעלה לצורך קביעת מס הרכישה. המשיב הוציא שומות לפי מתווה רעיוני כדלקמן: עסקה ראשונה לפיה קיבלה כביכול העוררת מבן זוגה את חלקו בדירה, ונקבע לגביה חיוב של שליש ממס רכישה רגיל ועסקה שנייה שבה העבירה העוררת לאביה את מלוא הזכויות בדירה שלגביה ישולם שליש ממס רכישה רגיל (כפי ששולם בפועל על-ידי האב).

בהודעת הערר טענה העוררת כי אין לראות את בעלה כ"יחיד" המעביר את חלקו לאבי העוררת שכן יש לראות בהם תא משפטי אחד ועל כן יש לבחון את הקרבה המשפחתית על פי זכאותה של העוררת. כמו כן, טענה העוררת כי יש לפרש חתן כ"קרוב" לעניין התקנות וכי המדובר בלקונה משפטית, שכן אין חולק שהעברה מהחם לחתן (בן זוג של צאצא) זכאית למס רכישה מופחת. עוד טענה העוררת כי וודאי לא הייתה כוונת המחוקק להפריד באופן מלאכותי בין שני בני הזוג, אלא לאפשר הקלה כאמור לשניהם. יתרה מכך, טענה כי אין הצדקה להפלות לרעה זוגות נשואים וזאת בשל הבחנה בין צאצאים שאין להם בני זוג לצאצאים שיש להם בני זוג.

ועדת הערר (מפי יו"ר הוועדה השופט גדעון) דחתה את הערר וקבעה כי העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה וזאת לאור הנימוקים המפורטים להלן.

ראשית, התקנות מתייחסות מפורשות להגדרת "קרוב" והן אינן כוללות את הורה בן הזוג. שנית, התקנות מבחינות במפורש בין העברה מהורה לצאצא ולבן זוג של צאצא המזכה בהקלה ממס רכישה לבין העברה מבן זוג של צאצא לחמיו, אשר אינה מזכה בהקלה ממס רכישה וזאת, כך נראה, לאור תכלית ההוראה שהינה סיוע של הורה לילדו ולא להפך. שכן, הסיוע ההופכי ינבע, לרב, משיקולים כלכליים ומשיקולי מס שונים.

בנוסף, פסלה וועדת הערר את טענת העוררת כי יש לראות בעוררת ובבעלה כתא משפחתי אחד, שהרי כאשר ביקש המחוקק להכיר בבני זוג כתא משפחתי אחד הוא עשה זאת מפורשות ולכן אין לייחס לחוק הוראות שאינן כתובות בו. כמו כן, קבעה ועדת הערר כי אין האמור משום אפליה בין בני הזוג שכן בן הזוג יכול ליהנות מההקלה האמורה במקרה של העברה להוריו ואין לאפשר לו הקלה נוספת.

כמו כן, אין לעוררת מה להלין באשר למתווה הרעיוני, בו נהג המשיב לפניו משורת הדין, שכן יכול היה הוא לחייב את העברת חלקו של הבעל לחמיו במס רכישה מלא.

הערה- לפי המתווה הרעיוני שבו נהג המשיב, לגבי העסקה הראשונה של ההעברה מהעוררת לבן זוגה, ניתן היה לטעון לפטור ממס רכישה לפי תקנה 21 לתקנות מס רכישה.

בחזרה לתפריט

6. מיסוי זכויות בניה בלתי מנוצלות וחישוב שווי דירת מגורים
ו"ע 56292-05-16 כוכבה סער ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א
רו"ח ערן חיים

עניינו של הערר בסוגיית ייחוס התמורה ממכירת מקרקעין על-ידי שלושת העוררים ("העוררים" או "קבוצת סער"), האם כוכבה סער ("עוררת 1"), הבן ברוך סער ("עורר 2") וס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ("עורר 3") חברה בשליטתו של עורר 2, הכוללים דירת מגורים וזכויות בניה נוספות, בין דירת המגורים שלגביה מגיע חישוב "ליניארי מוטב" ובין זכויות בניה נוספות והמגרש, שלגביהם לא מגיעה ההקלה במס שבח של החישוב ה"ליניארי המוטב".

העוררים החזיקו יחד בחלקה המצויה ברחוב אהרונסון בתל אביב ("הממכר") עליה מצוי נכס בנוי אחד ("הדירה הקיימת") בשיעור של 75% כאשר היתרה, בשיעור של 25%, הוחזקה בידי לב יעקב ותינהב חברה לבניה ופיתוח (1990) בע"מ ("קבוצת לב"). ביום 6 בדצמבר 2014 נחתם הסכם שיתוף בין העוררים (בינם לבין עצמם), שלפיו הבעלות על הדירה הקיימת שייכת לעוררת 1 בלבד והיא תהא זכאית לתקבולים של מלוא דמי השכירות המתקבלים מהבית ואילו הבעלות של זכויות הבניה הנוספות (המגרש) שייכת לעוררים 2 ו-3. נציין כי רק העוררת 1 זכאית לחישוב הליניארי בשל מכירת דירה).

בדצמבר 2014 מכרו העוררים את מלוא זכויותיהם בממכר לקבוצת לב בתמורה לסך של כ-16 מיליון ש"ח ("התמורה"). העוררים טענו כי כתוצאה מהסכם השיתוף, מלוא הזכויות בדירה הקיימת בבעלות עוררת 1, הזכאית לחישוב ליניארי מוטב לצורך קביעת החיוב במס שבח, ואילו המגרש וזכויות הבניה הינם בבעלות עוררים 2 ו-3. כמו כן, טענו העוררים כי שטח הדירה הקיימת הינו כ-100 מ"ר וביססו זאת על סמך חוות דעת של שמאי מטעמם.

מנהל מס שבח ("המשיב") טען מנגד כי מדובר בחלקה בשלמות בבעלות משותפת של מספר בעלים ולא ניתן לבצע חלוקה בין חלק מהבעלים מאחר ויש בעלים נוספים בחלקה (קבוצת לב) שאינם צד להסכם. זאת ועוד, המשיב פירט והבהיר על סמך ממצאים אובייקטיביים וביקור בנכס של נציגי המשיב, כי שטחה של הדירה המועברת הינו 56 מ"ר (ולכל היותר 60 מ"ר). עוד טען המשיב כי חוות דעת השמאי מטעם העוררים לא הציגה כל עסקאות השוואה רלוונטיות וכי העוררים לא עמדו בנטל ההוכחה ולא הביאו עדים רלוונטיים, כגון את עוררת 1 שיכולה הייתה למסור עדות לעניין שטח הבית הקיים וקיומם של שני מבנים בעבר.

ועדת ערר (מפי רו"ח פרידמן) דחתה את רוב טענות העוררים וקבעה כי העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה וזאת לאור הנימוקים המפורטים להלן: ראשית, הטענה כי עוררת 1 היא בעלת כל הזכויות שיש לקבוצת סער בדירת המגורים, וזאת בהסתמך על הסכם השיתוף שנחתם בתוך קבוצת סער ערב מכירת החלקה, מהווה ניסיון להפחתת מס בין הצדדים שבקבוצת סער, שכן מדובר בהסכם שנחתם עובר ליום המכירה. שנית, אין כל הצדקה לסטות מההסכמה אליה הגיעו הצדדים בדיון בוועדה, לפיה התמורה והשבח ממכירת הזכויות בחלקה ייוחסו באופן יחסי ופרופורציונאלי בין שלושת העוררים, כפי שהזכויות רשומות במרשם המקרקעין.

בנוסף, יש לקבל את עמדת המשיב, לפיה גודל הדירה המועברת הוא 56-60 מ"ר ולא 100 מ"ר כטענת העוררים, שלא הביאו ראיות מספיקות לתמיכה בעמדתם. המשיב הציג מסמכים אובייקטיביים רבים לפיהם שטחה של הדירה המועברת הינו 56 מ"ר (ולכל היותר, כ-60 מ"ר) ובהם אישורי ארנונה משנות ה-90 וכן משנים הסמוכות למועד הקובע, חוות דעת מומחה מטעם בית המשפט שביקר בנכס בנוכחות העורר ואף עיין בתיק הבניין בעיריית תל-אביב, וכן מסמכים רבים מאתר עיריית תל-אביב ובהם אף מפת מדידה שנערכה על-ידי מודד מוסמך.

השמאי מטעם המשיב העריך את שווי דירת המגורים בסכום של 2.8 מיליון ש"ח (56 מ"ר X 40,000 ש"ח למטר X 1.25 מקדם פרטיות). הוועדה החליטה להגדיל את השווי ל-3.2 מיליון ש"ח (60 מ"ר לפי התחום העליון של גודל הדירה שקבע השמאי 41,000 ש"ח למטר X 1.30 מקדם פרטיות, בהתאם למקסימום שנקבע בהוראת ביצוע מס שבח מס' 6/98).

7. מנהל מסמ"ק אינו רשאי להסתמך על עסקת השוואה אחת בלבד לצורך קביעת שווי השוק של עסקה בין צדדים שאינם קשורים ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ-מלכא

ביום 18 באפריל 2016 נחתם הסכם מכר בין העוררות, לפיו רכשו חברות מיגוון וא.א. 75% מזכויותיה של חברת נירים במקרקעין ברמת-ישי. התמורה שנקבעה לפי הסכם המכר הינה כ-1.9 מ' ש"ח. העסקה דווחה למנהל מסמ"ק, שלא קיבל את השווי המוצהר וקבע שווי מכירה בסך של 4.7 מ' ש"ח, זאת בהתבסס על עסקת השוואה אחת בלבד ("עסקת ההשוואה"). על כך הגישו העוררות השגה. בהחלטתו בהשגה הפחית מנהל מסמ"ק את שווי הזכות הנמכרת ב-25% מהערכת המפקח בשלב השומה. על החלטה זו הוגש הערר לוועדת הערר שליד ביהמ"ש המחוזי בנצרת.

וועדת הערר (מפי היו"ר השופטת הוד) קיבלה את הערר. השופטת מתייחסת תחילה לשאלת נטל ההוכחה: שווי המכירה לצורך חישוב המס נקבע לפי מחיר השוק. ואולם, כשיש פער בין שווי השוק לשווי החוזי המוצהר, השווי יקבע לפי התמורה החוזית אם המכירה נעשתה בכתב ורשויות המס שוכנעו שהחוזת נעשה בתום לב וללא השפעה של יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. פער גדול בין המחיר המוצהר לשווי השוק מחייב את הנישום להוכיח באמצעות ראיות כבדות משקל, כי פעל בתום לב וכי אין יחסים מיוחדים בין הצדדים להסכם. כשנישום מציג חוזה שאינו נחזה לפגום הרי שיש להתייחס לתמורה החוזית כתמורה האמיתית לכאורה והנטל להוכיח את שווי השוק מוטל על מנהל מסמ"ק ([ע"א 3632/01](#) בעניין סמיר חדיג'ה).

בעניין זה, לא די בטענת מנהל מסמ"ק באשר לקיומו של פער כאמור ויש לבחון, האם קביעתו בעניין זה מוצדקת ומבוססת. ככל שיעלה בידי מנהל מסמ"ק להוכיח טענה זו, הרי שהנטל יהיה על כתפי העוררות להוכיח, כי המקרה נופל בגדר המקרים החריגים בהם יש לאמץ את התמורה החוזית על אף הפער בינה לבין שווי השוק.

במקרה דנן, שווי השוק נקבע על-ידי שמאית מטעם מסמ"ק, אשר השתמשה בשיטת ההשוואה לקביעת שווי שוק המקרקעין, תוך שהיא עושה שימוש בעסקת השוואה אחת בלבד. הסתמכות על עסקת השוואה יחידה וקביעת שווי השוק לפיה היא בעייתית, בלשון המעטה. עסקה אחת אינה יכולה להוות אינדיקציה ראויה ממנה ניתן ללמוד על מחיר השוק של הנכס הנישום. אף אם תאמר, כי ניתן לקבוע את מחיר השוק בהתבסס על עסקה אחת שבוצעה בנכס דומה באותו אזור, הרי שהעובדה שמדובר בעסקה בודדת מחייבת בחינה קפדנית במיוחד, כי אכן מדובר בעסקה אשר יש בה כדי להוות עסקת השוואה ראויה ומתאימה לנכס הנישום. ואולם, במקרה דנן בין החלקה נשוא עסקת ההשוואה לבין החלקה נשוא עסקת הערר קיימים הבדלים מהותיים אשר יש בהם כדי לשלול את הטענה לפיה יש לקבוע את שווי השוק במקרה דנן בהתאם לשווי שנקבע בעסקת ההשוואה.

אכן, מקום בו קיימים פערים משמעותיים בין מחיר העסקה המדווח לבין שווי השוק יש בכך כדי להדליק נורות אדומות ולעורר חשד לחוסר תום לב/ תרמית. עם זאת, ברי, כי אף פער שוק משמעותי אינו מלמד בהכרח, כי הסכום המדווח אינו נכון ואין בכך כדי ללמד בהכרח על חוסר תום לב או תרמית. במקרה כאמור על הנישום להוכיח, כי על אף הפער יש לאמץ את השווי המדווח. בעניין זה תיבחן, בין היתר, השאלה האם יש יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה המדווחת. במקרה דנן, הנכס נשוא הערר והנכס נשוא עסקת ההשוואה שונים זה מזה באופן מהותי, למשל: מבחינת מיקום החלקה, טופוגרפיה, חזיתות, הצורך באיחוד וחלוקה, חניה, ריבוי בעלים, גישה לחלקה וכדומה. הדברים מקבלים משנה תוקף בשים לב לכך ששווי השוק נקבע במקרה דנן בהסתמך על עסקה אחת ויחידה.

בנסיבות אלה, קבעה וועדת הערר כי לא ניתן לקבוע את שווי השוק על פי שווי עסקת ההשוואה. לא עלה בידי מנהל מיסוי מקרקעין להוכיח את שווי השוק וקיומו של פער משמעותי בינו לבין העסקה נשוא הערר. לפיכך, אין לקבל את קביעת מנהל מיסוי מקרקעין שלא לקבל את השווי המוצהר בעסקה נשוא הערר.

בחזרה לתפריט

8. סיחור של אופציה ייחודית במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין לקבוצת רכישה
א. ו"ע 69456-01-18 סטאר לייט (השרון) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
ב. ו"ע 1596-02-18 אי אס אל אשל נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

עו"ד דניאל סיו

הקדמה: בהמשך לפס"ד מיראז' (ו"ע 21262-10-17) מיום 2 בינואר 2019, דנה ועדת הערר, בהרכב דומה בראשות השופטת וינשטיין, בשני מקרים נוספים, אשר נסיבותיהם, לדעת הועדה, דומות לאלו שנידונו בפס"ד מיראז' ועל כן מסקנת הוועדה במקרים אלו זהה למסקנה אליה הגיעה בפס"ד מיראז' ולפיה **יש לקבל את העררים**. כך לדוגמא, בעניין **אי.אס.אל אשל נדל"ן** מציינת ועדת הערר כי: "על אף פסקי הדין שניתנו עד כה על-ידי וועדת ערר זו ועל אף הודעת המשיב כי בכוונתו להגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסקי הדין בעניין מיראז' ובעניין סטאר לייט, עומד המשיב בתוקף, פעם אחר פעם, על ניהול הוכחות בעררים אלו ועל מתן פסקי דין בהם. נודה על האמת, לא ירדנו לסוף דעתו של המשיב בעמדתו הנחרצת באשר לנחיצות להכביר במתן פסקי דין באותה סוגיה שוב ושוב".

להזכירכם, להלן **תקציר פס"ד מיראז':**

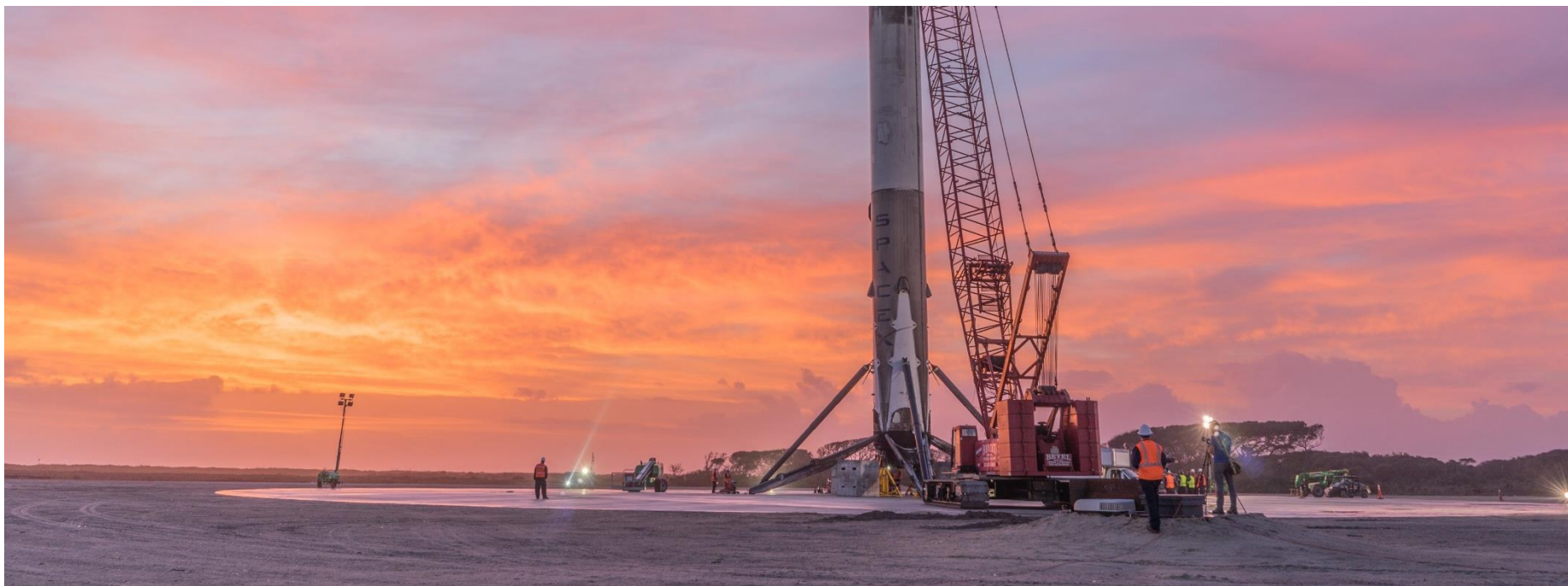
רקע: סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין העוסק ב"אופציה במקרקעין", קובע כי מכירה של אופציה, שאינה עולה כדי מימושה, תהא פטורה ממס שבח וממס רכישה, זאת בכפוף לכך ש: **(1)** התמורה הנובעת הימנה מוסתה במס רווח הון או במס הכנסה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה **(2)** ובלבד שהאופציה הנדונה עומדת בתנאי סעיף 49(א) לחוק, הקובע תנאים צורניים ומהותיים שבהתקיימותם תחולנה הוראות הסעיף וייתן 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 ידה 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 שלזם 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 לסחור 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 מסיחור לידי רוכש יחיד, אין לקבלה והיא עומדת בניגוד מוחלט לתכלית ולכוונת המחוקק המונחים בבסיס סעיף 49 לחוק.



בחזרה לתפריט

מגזר ההיי-טק

תמריצים

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

1. אישור על מפעל תעשייתי בתחום התוכנה לחברה שמעסיקה שלושה עובדים פיתוח

[החלטת מיסוי בהסכם מס' 6003/19](#)

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בפיתוח תוכנה המאפשרת ללקוחות החברה בכל העולם לבצע בדיקות לקמפיינים של פרסום ("התוכנה"). הכנסות החברה נובעות מדמי שימוש בתוכנה. החברה מעסיקה שישה עובדים, מתוכם שלושה עובדים פיתוח במשרה מלאה, וכן שלושה עובדים נוספים העוסקים בשיווק ותפעול.

החל ממועד תחילת פעילותה הייצורית של החברה, כל עובדי הפיתוח מועסקים כשכירים בחברה, והוצאות השכר בגינם נרשמות כהוצאות מו"פ של החברה בדוחותיה הכספיים. העובדים פועלים במשרדים ייעודיים של החברה הממוקמים בתל אביב. כל הציוד שמשמש את הפעילות הייצורית של החברה (מחשבים, תוכנות וכיוצ"ב) נמצא בבעלותה ורשום בספריה החל ממועד תחילת פעילותה. החל ממועד תחילת פעילותה הייצורית של החברה, כל הסכמי ההתקשרות עם הלקוחות והספקים נחתמים במישרין מול החברה.

הקניין הרוחני (IP) הנובע מפיתוח התוכנה, לרבות מלוא הסיכונים והסיכויים הנובעים ממנו, נרשם במלואו בבעלותה של החברה בישראל.

פרטי הבקשה: לאשר כי המפעל של החברה הנו "מפעל תעשייתי", וכי הכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהוות "הכנסה מועדפת" בהתאם לסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון ("החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע כי מפעלה של החברה הינו "מפעל תעשייתי" וזאת בהתבסס על פעילותה של החברה שהינה פעילות ייצורית של פיתוח תוכנה ובהתבסס על מלוא הצהרותיה. בנוסף נקבע כי הכנסותיה של החברה הינן "הכנסה מועדפת" מאחר והן נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים ומגבלות נוספים.

נעיר כי החטיבה המקצועית של רשות המסים נקטה עד לפרסום החלטת מיסוי זו בעמדה לפיה לצורך עמידת חברה פלונית בהגדרת "מפעל תעשייתי" - עליה להעסיק לפחות עשרה עובדי פיתוח. תנאי זה לא מגובה בהוראות החוק או התקנות מכוחו ולאורך השנים נמתחה ביקורת רבה, שהתגברה לאחרונה, והחלטת מיסוי זו מבטאת שינוי גישה של רשות המסים בנושא זה.

בחזרה לתפריט

2. מהי "פעילות ייצורית" העונה להגדרה של "מפעל תעשייתי", התיישנות בהיעדר נימוקים לצו ע"מ 52139-07-17 טיפיקון בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה

החברה טיפיקון בע"מ ("החברה" ו/או "המערערת") ובעלי מניותיה, מר רועי אלמגור ובת זוגו גב' איריס אלמגור ("המערערים") ביקשו להחיל על הכנסותיה של החברה לשנות המס 2013-2014 את ההטבות המוענקות בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק") להכנסה מועדפת (וכנגזר גם שיעור מס מועדף לבעל המניות על הכנסתו מדיבידנד). פקיד השומה קבע למערערת שומות לפיהן הכנסותיה חויבו בשיעור מס רגיל ומכאן הערעור. בצדו, הערעור עסק גם בטענת התיישנות הצווים לשנים 2012-2014.

פקיד השומה נימק כי החברה אינה מבצעת "פעילות ייצורית" כנדרש על פי ההגדרה של "מפעל תעשייתי", שכן פעילותה היא של ייעוץ (ללקוח ישראלי) ומתן שירותים בלבד (ללקוח זר). זאת ומאחר ולא נמצא קניין רוחני השייך לחברה או מוצר כלשהו העומד בפני עצמו שהוא פרי יצירתה של החברה. בנוסף בחברה התקיימה העסקה ממזדמנת של עובדים (בין שני עובדים לשישה עשר עובדים בחודש). לחילופין - נטען, כי גם אם ייקבע כי פעילותה של החברה יכול שתחשב כ"פעילות ייצורית", הרי שבגין מתן שירותי פיתוח ללקוח זר - יש לקבל את אישורו של ראש המינהל למחקר ופיתוח ("ראש המינהל"), ומאחר ולחברה אין אישור שכזה אינה זכאית להטבת המס. לחילופי חילופין - נטען כי אם ייקבע כי פעילותה של החברה מול הלקוח הזר היא פעילות ייצורית - הרי שיש להחיל את הטבת המס רק על חלק הפעילות המתייחס להכנסותיה מהפעילות מול הלקוח הזר.

המערערת טענה כי עיקר פעילותה של החברה, אם לא פעילותה היחידה, בשנות המס שבערעור, היא פעילות של ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח. החברה פחתה תוכנות והכנסותיה נבעו ממכירת התוכנות או מהענקת זכות שימוש בתוכנות שפיתחה. לטענתה, אין לייחס חשיבות לעובדה כי התמחור של פיתוח התוכנה נעשה לפי שעות העבודה שהושקעו בפיתוח מאחר ולטענתה אופן התשלום, תנאי התשלום ושיטת התמחור אינם מהווים אמת-מידה לצורך סיווג "עיקר הפעילות של החברה". בנוסף, אין כל דרישה בחוק לאישור של ראש המינהל לצורך קבלת הטבת המס, מקום בו לא מדובר בשירותי מחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ, אלא מדובר על ייצור מוצרי תוכנה או פיתוח תוכנה (כפי שטוענת המערערת במקרה דנן). בנוסף טענה כי אין להחיל את הטבת המס רק על ההכנסות מהלקוח הזר, מאחר והחוק קובע כי ההטבות ניתנות על כלל ה"הכנסה המועדפת" של חברה.

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט וינשטיין) דחה את הערעור ברובו. אף כי הגדרת "פעילות ייצורית" בחוק כוללת גם ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח - הרי שהדגש, ומהשגת מימוש המטרות והתכליות של החוק, הוא על הייצור של מוצרים אלו על-ידי כך שנתרת הבעלות בזכויות הקניין הרוחני בתוכנות המפותחות ומתמלוגים המתקבלים עקב מתן זכות שימוש אלו. השופטת בחנה את הסכם השירותים בין החברה ללקוח הזר שם נקבע כי החברה מספקת שירותים ומוגדרת כ"יועץ" בהסכם ההתקשרות. יתר על כן, בהסכם ההתקשרות נאמר כי החברה תספק ללקוח הזר שירותי פיתוח תוכנה מסוימים. כל זכויות הקניין הרוחני בתוצרי שירותי פיתוח התוכנה שייכים ללקוח הזר ולחברה אין כל זכויות בהם. על כן נקבע כי החברה מספקת שירותים ללקוח הזר, ופעילות של מתן שירותים וההכנסה הנובעת ממנה אינה מזכה בהטבות המס לפי החוק.

הכנסת החברה אינה נופלת בגדר אחת מן הקטגוריות של "הכנסה מועדפת" ואף לא מהכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ. השופטת העירה כי תנודתיות משמעותית במספר העובדים - מעוררת ספק משמעותי באשר לקיומו של "מפעל תעשייתי". בהתאם לקביעה זו לפיה החברה אינה זכאית להטבות המס לפי החוק מאחר ואינה בגדר של "מפעל תעשייתי" ומאחר ופעילותה אינה "פעילות ייצורית" והכנסתה אינה "הכנסה מועדפת" - או אז גם נדחה הערעור העוסק בשיעור המס המופחת החל בגין דיבידנד הנמשך מהחברה בשנים 2013-2014.

בשולי פס"ד - באשר לטענת התיישנות השומות נקבע כי לגבי השנים 2013-2014 לא נמצא צידוק לטענת התיישנות ואילו לגבי שנת 2012 - התקבלה טענת המערערת, שכן, בעוד שהצו לשנת 2012 נשלח במועד - נימוקי הצו לא נשלחו במועד זה.

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

ליווי עסקאות בינלאומיות

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

מחירי העברה

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

מיסוי ישראלי, מיסוי תאגידים ומוסדות פיננסיים

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

ליווי עסקאות בישראל ומיסוי מלכ"רים

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

מיסוי בינלאומי

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

תמריצים

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

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

ניוד עובדים ותגמול הוני

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

Deloitte Private

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

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

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

מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות

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 286,200 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.