

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 21

יוני 2018

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

הצוות שלך בחטיבת המס	לארכיון חוזרים מקצועיים 2018	דף הבית של חטיבת המס
-------------------------	---------------------------------	----------------------



תוכן עניינים

חלק 1 - חקיקה	
1	1. תיקוני מס שונים חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2019), התשע"ח-2018
2	2. ניכוי הוצאות הנפקה בבורסה בישראל באופן מלא בשנה שבה בוצעה ההנפקה חוק מס הכנסה (ניכוי הוצאות הנפקה) (הוראת שעה), התשע"ח-2018
3	3. הקטנת סכום התקרה הפטורה ממס בשל הכנסה מהימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים החל מיום 1 בינואר 2019 צו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים)(תיקון), התשע"ח-2018
חלק 2 - פסיקה	
4	1. יש לייחס הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך רכישת מניות בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, כנגד הכנסות מדיבידנד ומרווח הון אשר נצמחו מהמניות על בסיס שנתי ולא לפי "יחס התמורות המצטבר" ע"א 1525/17 ארקין תקשורת בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
5	2. אין לחייב מחכיר מקרקעין בהכנסות ריבית הגלומה לכאורה בדמי חכירה אשר הונו לצורך קביעת "שווי המכירה" בגינו שולם שבח ע"א 6914/15 דוד אהרוני נ' פקיד שומה כפר סבא
6	3. החובה לכלול שווי אופציות שהוקצו לעובדים במסגרת עסקאות למתן שירותים בשיטת Cost+ ע"א 943/16 קונטירה ופיניסאר נ' פקיד שומה ת"א ואח'
7	4. אופן חישוב רווח ההון הריאלי בחברה משפחתית והעדר אפשרות לניכוי או קיזוז הפסד מהפרשי שער חליפין, מול רווח מריבית בפיקדון מטבע חוץ ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ואח'
9	5. תקבול בגין אי-תחרות שקיבלו בעלי שליטה בחברה שמכרה במקביל את פעילותה סווג כהכנסה פירותית מעסק ומשלח יד ע"א 8294/14 רוני גנגינה ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה
11	6. ביטול הסכם שומה על-ידי פקיד השומה בתוך 90 יום ממועד החתימה ה"פ 21512-07-16 אסף עמבר נ' פקיד שומה חיפה

מיסוי כללי

חלק 2 - פסיקה (המשך)			מיסוי כללי (המשך)
12	7.	סיווג הכנסה בגין הפסקת הסכם הפצה ע"מ 30290-01-13 יהושע כץ וצ.מ.ל מדיקל ואח' נ' פקיד שומה פ"ת	
13	8.	חיוב בשווי שימוש רכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה א. ע"מ 644-02-17 פלד- קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה ב. ע"מ 11574-06-17 חכם את אור-זך עו"ד נ' פקיד שומה עכו	
15	9.	זקיפת שווי שימוש ברכב, הטבת שכר בגין תדלוק רכבים פרטיים של עובדים ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון	
16	10.	הכרה בקיומה של נאמנות, הכרה בהלוואות שהוחזרו באמצעות חלוקת דיבידנד, סיווג כבעל מניות מהותי ע"מ 1192/09 אביב רייז נ' פקיד שומה ת"א 1	
17	11.	ניכוי במקור בגין השכרת דירה שמשמשת למגורי עובדים זרים של השוכר ע"מ 22929-09-13 יו אס די אי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5	
18	12.	יחיד קיבל פטור ממס שבח ממכירת דירה יחידה, למרות שבבעלות בת זוגתו דירות נוספות, שנרכשו לאחר היותם בני זוג ו"ע 18027-10-16 רועי בלנק נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	
19	13.	הוכחת נאמנות במקרקעין ו"ע 68463-12-15 אופק- בובליל בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	פסיקה - מיסוי מקרקעין
20	14.	מהי שאלה משפטית (להבדיל משאלה עובדתית), שרק בגינה ניתן לערער לביהמ"ש העליון על פסיקתה של ועדת ערר ע"א 2154/17 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' אברהם ושיר רויכמן	
21	15.	טיפים למלצרים- הכנסה לעניין ביטוח לאומי עב"ל 44405-10-15 עומרי קיס ואח' נ' המוסד לביטוח לאומי ואח'	פסיקה - ביטוח לאומי

**מיסוי כללי
(המשך)**

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס		
22	1. ICO- הנפקת "אסימונים דיגיטליים" למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח חוזר מס הכנסה מס' 7/2018	מס הכנסה
23	2. מיסוי קרנות הון סיכון וקרנות השקעה פרטיות (פרייבט אקוויטי) חוזר מס הכנסה מס' 9/2018 וחוזר מס הכנסה מס' 10/2018	
25	3. הורחב המסלול הירוק להעברות כספים לחו"ל לצורך השקעות או מתן הלוואות בפטור מניכוי מס במקור הודעת רשות המסים מיום 17 באפריל 2018	
26	4. זקיפת שווי הטבה בגין ימי גיבוש לעובדים הנחית רשות המסים מיום 10 במאי 2018	
27	5. מיזוג בדרך של החלפת מניות עם חברת החזקות חדשה בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה ומיד לאחר מכן העברת חלק מהמניות המוקצות במיזוג לאחד מבעלי המניות לחברה בשליטתו בהתאם לסעיף 104א לפקודה החלטת מיסוי מספר 2024/18	
28	6. תיקון 242 לפקודת מס הכנסה- תיקון חלק ה2 שינויי מבנה חוזר מס הכנסה מס' 8/2018	
29	7. נטילת הלוואה והמחאת חוב מחברת אחות במסגרת העברת דירת מגורים לבעל מניות מהותי ואי הכרה בהפסד מכח הוראות המעבר לסעיף 3(ט)3 החלטת מיסוי בהסכם מס' 5951/18	
30	8. תחולת ההטבות הקבועות בחוק מיסוי ריבוי דירות גם לאחר התקשרות בעסקת פינוי ובינוי החלטת מיסוי בהסכם מס' 1020/18	
31	9. הכרה בקבלה בגין תרומות שנשלחו כ"מסמך ממוחשב"- ריענון הנחיות הודעת רשות המסים מיום 29 במרץ 2018	
32	10. מיזוג סטטוטורי בין חברות אשר להן פעילות עסקית שההכנסות מהן צפויות להתחייב במס לפי סעיף (1)2 לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2291/18	
33	1. הנפקת הודעת חיוב לספקים החלטת מיסוי בהסכם מס' 9685/18	חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף
34	2. חשבונית מס עצמית מרכזת בגין שירותים ונכסים בלתי מוחשיים המיובאים מתושב חוץ החלטת מיסוי בהסכם מס' 6369/18	

חלק 4 - מיסוי בינלאומי		מיסוי כללי (המשך)
35	האיחוד האירופאי - הנציבות האירופאית מציעה למסות שירותים דיגיטליים על ידי שינוי בתקנות מוסד קבע	
חלק 5 - ניווד עובדים ותגמול הוני		
37	1. רפורמה במיסוי הכנסת עבודה של ישראלים בחו"ל כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשע"ח-2018	
38	2. תחולת סעיף 89(ב)(3)(ד) וסעיף 100א לפקודה ("מס יציאה") בהתקיים אמנת מס ע"מ 13807-01-17 דוד קניג נ' פקיד שומה ת"א 3	
פסיקה - מיסוי מקרקעין		מגזר הנדל"ן
40	1. שווי לעניין מס רכישה בשל רכישת מניות באיגוד מקרקעין המחזיק באיגוד מקרקעין ו"ע 20650-07 סקי דרופ החזקות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	
חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים		
41	2. רכישת מניות באיגוד מקרקעין על-ידי קרן ריט החלטת מיסוי בהסכם מס' 7169/18	
42	3. פירוק חברה לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, כשבין נכסי החברה דירות שהועמדו לשימוש פרטי של בעל המניות החלטת מיסוי בהסכם מס' 5117/18	
תמריצים		מגזר טכנולוגיה
43	1. הכנסה טכנולוגית ממתן זכות שימוש בתוכנה, ממוצר נלווה ומשירות מבוסס תוכנה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2253/18	
44	2. טופס הודעה שנתי למפעל טכנולוגי מועדף טופס חדש מס' 973 של רשות המסים	
חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף		מגזר תעשייה ומסחר
45	מחיר העסקה לפי סעיף 11א לחוק מע"מ במקרה בו הטובין המובאים פטורים ממע"מ החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 1716/18	
פסיקה		המגזר הציבורי
46	חיוב מלכ"ר במס שכר בגין רכיבים שונים של שכר והחזר הוצאות ע"מ 61866-11-15 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות	
		צור קשר

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

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

1. תיקוני מס שונים

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2019), התשע"ח-2018
פורסם בספר החוקים 2713 מיום 22 במרץ 2018

חוק ההתייעלות הכלכלית לשנת התקציב 2019 כולל, בין היתר, את פרק ג' ובו מספר תיקוני מס כדלקמן:

- **פטור ממס על תגמול מיוחד בשל שירות מילואים** - סעיף 18(א) לחוק שירות המילואים, קובע כי חייל מילואים יהיה זכאי לתגמול מיוחד בשל שירות המילואים שביצע ("תגמול מיוחד"), נוסף על תגמולים אחרים שלהם הוא זכאי על פי כל דין. במצב הנוכחי, הנהנים העיקריים מקבלת התגמול המיוחד הם מבצעי שירות מילואים במשך 32 ימים בשנה, או יותר, הזכאים לסכום של 100 שקלים חדשים לכל יום שירות, החל מהיום ה-32 ועד היום ה-60. עד כה נקבע הסדר מיוחד למיסוי התגמול המיוחד ולפיו יחויב מקבל התגמול המיוחד במס הכנסה בשיעור של 25%, בלא זכות לניכוי, לקיזוז, לפטור או להפחתה כלשהם.
- **התיקון פוטר לחלוטין את תשלום המס על התגמול המיוחד**. יחד עם זאת, נותר המס המיוחד בשיעור 25% על תגמול נוסף לחייל מילואים לפי סעיף 19 לחוק שירות המילואים. התיקון יחול על תשלום תגמולים החל מיום פרסום החוק ואילך, בשל שירות מילואים שבוצע החל מיום 1 בינואר 2017.
- **הוראת קבע להגדלת נקודות זיכוי להורים לילדים עד גיל 6 (תיקון 247 לפקודת מס הכנסה)** - הוראת השעה לשנים 2017 עד 2018 שהגדילה את מספר נקודות הזיכוי בגין ילדים שטרם מלאו להם 6 שנים הפכה להוראת קבע בפקודה מס הכנסה. לגבי מספר נקודות הזיכוי ראה בעמוד 295 [לחוברת תום שנת המס 2017](#) של משרדנו.
- **הוראת שעה להגדלת סכום מענקי עבודה (מס הכנסה שלילי)** - תוקן החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), התשס"ח-2007 ("חוק מענק עבודה"), כך שנקבעה הוראת שעה לפיה יוגדל המענק המשתלם בעד הכנסה מעבודה, מעסק או ממשלח יד שהופקה בשנת המס 2018. כמו כן, הושווה המענק לאב עובד למענק הניתן לאם עובדת.
- **הארכת תקופת הוראת השעה לצמצום ההטבות למסיימי תואר אקדמי** - לפי סעיפים 40 ג ו- 40 ד לפקודה, בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שלמד תואר אקדמי או לימודי מקצוע, תובא בחשבון נקודת זיכוי במספר שנות מס כמספר שנות לימודי התואר או המקצוע. בהוראת שעה שנחקקה לראשונה בשנת 2013 ותוקפה הוארך מאוחר יותר, צומצמה ההטבה ונקבע כי נקודת זיכוי כאמור תינתן רק במשך שנה אחת לאחר סיום התואר או לימודי המקצוע. הוראת שעה זו הוחלה לגבי מי שסיים לימודיו בתקופה שמיום 1 בינואר 2014 ועד 31 בדצמבר 2018. תקופת הוראת השעה הוארכה בארבע שנים נוספות עד ליום ה-31 בדצמבר 2022.

2. ניכוי הוצאות הנפקה בבורסה בישראל באופן מלא בשנה שבה בוצעה ההנפקה
חוק מס הכנסה (ניכוי הוצאות הנפקה) (הוראת שעה), התשע"ח-2018
[פורסם בספר החוקים 2709 מיום 18 במרץ 2018](#)

חוק מס הכנסה (ניכוי הוצאות הנפקה) (הוראת שעה), התשע"ח-2018 ("החוק" או "התיקון") קובע כי חברה או שותפות תהיה זכאית לנכות הוצאות שהיו לה להנפקת מניות או יחידות השתתפות, לפי העניין, הנרשמות למסחר בבורסה בישראל, בשנה שבה בוצעה ההנפקה.

החוק יחול, כהוראת שעה על הנפקה של מניות ושל יחידות השתתפות שהונפקו בבורסה בישראל מיום 1 בינואר 2018 ועד 31 בדצמבר 2020 (שר האוצר, באישור ועדת הכספים, יהיה רשאי להאריך את תוקפו של החוק).

יצוין, שטרם התיקון, רק חברה תעשייתית יכלה לנכות הוצאות להנפקת מניות הנרשמות למסחר בבורסה (לאו דווקא בישראל), וזאת בשלושה שיעורים שנתיים שווים החל באותה שנה.



3. הקטנת סכום התקרה הפטורה ממס בשל הכנסה מהימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים החל מיום 1 בינואר 2019
צו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים) (תיקון), התשע"ח-2018
פורסם בקובץ התקנות 8004 מיום 22 במאי 2018

סעיף 2א לפקודת מס הכנסה קובע שהשתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, ייחשבו להכנסה לצורכי מס.

סעיף 124ב לפקודה קובע שיעור מס מיוחד על ההכנסות הנ"ל בשיעור של 35%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי סעיף 17(11).

סעיף 9(28) לפקודה קובע פטור ממס על הכנסה כאמור בסעיף 2א לפקודה עד לגובה תקרה שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

בצו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים), התשס"ג-2003 נקבעה תקרת פטור בסך של 49,560 ש"ח (סכום מעודכן החל מיום 1 בינואר 2018). לעניין השתכרות או רווח שסכומם עלה על תקרת הפטור ופחת מכפל תקרת הפטור, יראו כפטור ממס סכום השווה לתקרת הפטור בניכוי ההפרש העולה על סכום תקרת הפטור.

הצו שבנדון מקטין את סכום תקרת הפטור ל-30,500 ש"ח והוא יחול על השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים שהופקו או נצמחו מיום 1 בינואר 2019 ואילך.



בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. יש לייחס הוצאות מימון בגין הלוואה שניתלה לצורך רכישת מניות בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, כנגד הכנסות מדיבידנד ומרווח הון אשר נצמחו מהמניות על בסיס שנתי ולא לפי "יחס התמורות המצטבר"
ע"א 1525/17 ארקין תקשורת בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ-מלכא

המערערת, ארקין תקשורת בע"מ ("ארקין"), רכשה בשנים 2005 ו-2008 כ-4% ממניות חברת בזק. בשנים 2007 עד 2009 קיבלה ארקין דיבידנדים בגין אחזקתה במניות בזק, ובשנים 2009-2010 קיבלה תמורה ממכירת המניות בעסקאות נפרדות. בכל אחת מהשנים 2007-2010 הוציאה ארקין הוצאות מימון בגין הלוואה ששימשה לרכישת המניות. ארקין לא ניכתה את הוצאות המימון כל שנה, אלא היוונה אותן לעלות רכישת המניות. כמו כן בדוחותיה החשיבה ארקין חלק מתמורת מכירת המניות בשנת 2010 כדיבידנד, והקטינה את תמורת המכירה בסכום זה, וזאת למרות שמדובר בדיבידנד שחילקה בזק לאחר מכירת המניות. פשמ"ג דחה את שומתה העצמית של ארקין, וקבע כי הוצאות המימון ניתנות לניכוי רק באופן שוטף. באשר להוצאות המימון שהוצאו בשנים 2009-2010, בהן בוצעה גם מכירת מניות, ניתן לנכות, לפני משורת הדין, גם מרווחי ההון מהמכירה, לפי הוראות סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, זאת על דרך של היוון לעלות הרכישה. בנוסף, קבע פשמ"ג כי לא ניתן להכיר בחלק מתמורת מכירת המניות כדיבידנד. על השומה שהוציא פשמ"ג הגישה ארקין ערעור לביהמ"ש המחוזי. ביהמ"ש המחוזי דחה את ערעורה של ארקין, ועל כך הוגש ערעור לביהמ"ש העליון.

במסגרת הערעור לביהמ"ש העליון נדחו שתי טענות חלופיות שהועלו ע"י ארקין:

טענתה האחת של ארקין הייתה כי יש לעיין מחדש **בהלכת כלל** (ע"א 635/68), ולקבוע בהתאם כי ניתן להוון את מלוא הוצאות המימון לעלות המניות. בהקשר זה, נטען כי דיבידנד בין חברות אינו בגדר הכנסה פטורה, אלא כלל אינו חלק מבסיס המס, ומשכך לא חל עליו סעיף 18(ג) לפקודה בעניין הכנסה מועדפת. **ביהמ"ש העליון דחה את טענתה זו של ארקין, וקובע כי אין כל הצדקה לשינוי הלכת כלל.** ביהמ"ש העליון דחה את טענה זו של ארקין, תוך שהוא מאזכר את **הלכת בראון-פישמן** (ע"א 3892/13), בה דחה ביהמ"ש את הגישה לפיה סעיף 18(ג) אינו חל על הכנסות מדיבידנד בין חברות. זאת ועוד, ביהמ"ש דחה את טענתה של ארקין, לפיה יש לבצע ייחוס של מלוא הוצאות לעלות רכישת המניות.

טענתה השנייה והחלופית של ארקין הייתה כי יש להתיר לפצל באופן מצטבר את הוצאות המימון באופן יחסי, כאשר חלק ינוכה אל מול ההכנסה מדיבידנד, וחלק יוכר כמרכיב בעלות רכישת המניות – או כלשונה "יחס התמורות המצטבר". גישה זו אינה מייחסת חשיבות לחלוקה לשנות מס, אלא בוחנת את פעילות המימון, רכישת המניות, והדיבידנד – כמכלול באופן מצטבר. ביהמ"ש העליון דחה טענה זו, משום שהיא מנוגדת לכללי ניכוי הוצאות מימון, ולכללי קיזוז ההפסדים והמסגרת של שנת מס, כפי שנקבעו בפקודה ובפסיקה. במקרה דנן עסקינן בנכס מסוג מניות, אשר כבר התחיל להפיק הכנסה בדמות דיבידנד. במצב דברים זה כללי ניכוי הוצאות המימון, כפי שהתגבשו בפסיקה, קובעים כי הוצאות אלו ינוכו אל מול אותה הכנסה בשנת המס. אכן, במקרה בו הנכס לא התחיל עדיין להפיק הכנסה, ייתכן שיהיה ניתן לייחס את הוצאות המימון לעלות רכישת הנכס. ברם, במקרה דנן, ההכנסה מדיבידנד אינה חייבת במס, ומשכך חל סעיף 18(ג) אשר מתיר לנכות את הוצאות המימון רק כנגד אותה הכנסה.

להרחבה- ראה חוזר מס' 23.2018 של משרדנו.

2. אין לחייב מחכיר מקרקעין בהכנסות ריבית הגלומה לכאורה בדמי חכירה אשר הונו לצורך קביעת "שווי החכירה" בגינו שולם שבח

ע"א 6914/15 דוד אהרונ' נ' פקיד שומה כפר סבא

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ-מלכא

המערערים, בעלי חלקת מקרקעין, התקשרו בשנת 1996 עם חברת סונול בעסקת חכירה למשך 22 שנה, במסגרתה נקבע כי דמי החכירה ישולמו לשיעורין בתשלומים שנתיים. לפי הוראות חוק מסמ"ק דאז, הגדרת "זכות במקרקעין" כללה גם "חכירה לתקופה העולה על עשר שנים" (בתיקון 40 לחוק, הוארכה התקופה מ-10 שנים ל-25 שנה). המערערים דיווחו על העסקה לרשויות מסמ"ק, ושיילמו מס שבח על מלוא שווי עסקת החכירה המהוון. במרוץ השנים המערערים הקפידו לדווח לפקיד השומה על דמי החכירה שנתקבלו לפי הסכם החכירה, אך סכומים אלו לא דווחו כהכנסה, אלא צוינו כסכומים שהתקבלו ע"ח עסקת החכירה.

בשנת 2011, ובשונה משנים עברו, הוציא פקיד השומה למערערים שומות לפי מיטב השפיטה לשנים 2007-2010 בשיעור הריבית הריאלית הגלומה בתשלום דמי החכירה השנתיים. לגישתו, ריבית זו נכנסת לסעיף 2(4) לפקודה. השגתם של המערערים על השומה נדחתה, ועל כך הגישו ערעור לביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד, שנדחה אף הוא. על כך, המערערים הגישו ערעור לביהמ"ש העליון.

ביהמ"ש העליון הופך את פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי ומקבל את הערעור של הנישום. נקבע כי בנסיבות המקרה דנן לא נכרתה עסקת אשראי בין הצדדים, ומס השבח ששילמו המערערים במועד כריתת ההסכם שקול למס שהיה משולם באופן שוטף בעת קבלת דמי החכירה. לפיכך, אין להטיל מס הכנסה בגין ריבית שכביכול צמחה למערערים בגין עסקת החכירה.

ביהמ"ש קובע כי כוחה של הפיקציה שיצר המחוקק לפיה יש להשקיף על עסקאות חכירה לתקופות ארוכות כעל עסקאות מכר מקרקעין - תחום להגדרה "זכות במקרקעין". מהלך המנתח עסקת שכירות בתשלומים כעסקת מכר בתשלומים, יוצר, הלכה למעשה, 'פיקציה על פיקציה': פיקציה ראשונה המשווה בין עסקת חכירה לעסקת מכר, ופיקציה שניה הקובעת כי פריסת דמי השכירות לתשלומים מגלמת בתוכה גם רכיב של עסקת אשראי. הרציונאל הניצב בבסיס אופן ניתוחן של עסקאות מכר בתשלומים ('יקור התמורה כנגד פריסה לתשלומים'), אינו תקף לגבי עסקאות שכירות.

עצם פעולת ההיוון על דמי החכירה המשולמים לשיעורין - אינה מלמדת כי עסקת החכירה כוללת בתוכה עסקת אשראי בין המחכיר לחוכר. פעולת ההיוון נועדה להתחקות אחר "שווי החכירה" של העסקה במועד המכירה, על מנת להבטיח שהמחכיר לא ישלם מס שבח ביתר. לפיכך, חיובו של המחכיר בנוסף במס הכנסה בגין ריבית שכביכול שולמה לו עם תשלום דמי השכירות העיתיים, היא בבחינת כפל מס.

יוער, פס"ד זה סותר את עמדת רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי **בעמדה חייבת בדיווח מספר 40/2017**. יחד עם זאת, נישום אשר נקט בעמדה המנוגדת לעמדה האמורה (אם כתוצאה מכך נוצר לו "יתרון מס" מעל לסכום מסוים) - עדיין חייב לדווח על כך לרשות המסים, והכל לפי הוראות סעיף 131ה לפקודה.

להרחבה ראה חוזר מסים 20.2018 של משרדנו.

בחזרה לתפריט

3. החובה לכלול שווי אופציות שהוקצו לעובדים במסגרת עסקאות למתן שירותים בשיטת Cost+ ע"א 943/16 קונטירה ופיניסאר נ' פקיד שומה ת"א ואח'

רו"ח ועו"ד גיא בלאו

בית המשפט העליון איחד דיון בשני ערעורים (על-ידי חברות פיניסאר וקונטירה- "הנישומות") וערעור אחד שכנגד (פ"ש תל אביב 3) על שתי הכרעות בית המשפט המחוזי (השופט אלטוביה). התשתית העובדתית בשני המקרים, כמו גם השאלות המשפטיות המתעוררות דומות.

תשתית עובדתית- בשני המקרים דובר בנישומה תושבת ישראל שהינה חברה בת בבעלות מלאה של חברה אמריקנית המשמשת כמרכז מחקר ופיתוח עבור חברת האם ("החברה הבת" ו-"החברה האם" בהתאמה). במסגרת הסכם השירות עם החברה האם נקבע כי החברה האם תשלם לחברה הבת את הוצאותיה בקשר עם עלויות אספקת השירות, בתוספת רווח בשיעור קבוע מתוך בסיס העלות - שיטת "Cost Plus". עיקר המחלוקת בין הצדדים נגע לבקשת הנישומות להשמיט את עלות הקצאת האופציות לרכישת מניות החברה האם לעובדיהן מבסיס העלות, בעוד שפקיד השומה סבר כי יש לכלול עלות זו בבסיס העלות המשמש לחישוב ההכנסה. בנוסף, פקיד השומה גרס כי אין להתיר את עלות הקצאת האופציות כהוצאה מותרת בניכוי מהכנסתן החייבת של הנישומות בהתאם להוראות סעיף 102(ד)(2) לפקודת מס הכנסה (אי התרת הוצאה במסלול סעיף 102 הוני).

הכרעת הדין בבית המשפט העליון

הכללת עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות- בית המשפט העליון (כב' השופט ד' מין) קיבל את עמדת פקיד השומה (ובית המשפט המחוזי) לפיה, עלות הקצאת האופציות לעובדי החברה הבת הינה בגדר הוצאה בייצור הכנסה בראי סעיפים 17 ו-32(1) לפקודה ומשכך אין הצדקה שלא לכלול את שווי האופציות האמורות בבסיס העלות לצורך חישוב הרווח המתאים לפי מודל ה-Cost Plus.

ניכוי שווי האופציות כהוצאה לצורכי מס- גם לעניין ניכוי ההוצאות מצא בית המשפט העליון לנכון לקבל את עמדת פקיד השומה. ביהמ"ש מבהיר כי הוראות סעיף 102 לפקודה קובעות הסדר חקיקתי ביחס למיסוי החל על הטבות שניתנות לעובדים בדרך של אופציות. לפי ההסדר יכולה החברה המעבידה לבחור בין הקצאת אופציות לעובדים במסלול הכנסת עבודה המאפשר ניכוי הוצאה למעביד לבין הקצאתן במסלול רווח הון לפיו לא תוכר הוצאה למעביד. במקרה דנן בחרו שתי הנישומות בהקצאת האופציות לעובדיהן במסלול ההוני ומשכך לא יתאפשר ניכוי של הוצאות אלו בידיהן. בית המשפט מציין כי ככל ומסלול הכנסת עבודה היה זה שנבחר על ידי הנישומות הרי שאין חולק כי אז היה מתאפשר ניכוי ההוצאות האמורות בכפוף להוראות סעיף 102(ד)(1).

שיעור הרווח- בעניין קונטירה קיבל בית המשפט העליון את עמדת פקיד השומה לפיה, שיעור הרווח בו חייבה החברה הבת את החברה האם בגין השירותים שסיפקה, חרג מהטווח שנקבע בחקר תנאי שוק (Transfer Pricing Study) שביצעה החברה הבת על מנת לבחון את התנאים לעסקה דומה בין צדדים שאינם קשורים. חריגה זו מקורה באי הכללת עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות בעת חישוב שיעור הרווח בשיטת "Cost Plus" כמתואר לעיל (1.73 ו-0.97% לשנות המס 2009 ו-2010 בהתאמה). משכך, לאור החריגה כאמור ובהתאם להוראות תקנה 2(ג) לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006, יש למסות את העסקה על פי הערך החציוני היינו - 9.1% מבסיס העלות (ולא 7% כפי שאף קבע בית המשפט קמא, ועל כך הוגש הערעור על-ידי פקיד השומה בנושא זה).

תוספת הכנסה משנית בשל ריבית רעיונית על החוב שנוצר לחברה האם- בעניין פיניסאר דחה בית המשפט העליון את ערעורה של פיניסאר על קביעת בית המשפט המחוזי, כי משנקבע כי מחיר השירותים שנתנה החברה הבת לחברה האם גבוה מהסכום שדווח לרשויות המס, הרי שנוצרה יתרת חוב של החברה האם לחברה הבת בגובה תוספת ההכנסה. נקבע כי יש "לחייב" תוספת זו בריבית רעיונית בהתאם להוראות סעיף 85 לפקודה. בית המשפט קבע כי אין מניעה ששיעור הריבית ייקבע על דרך ההיקש בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה והתקנות שהותקנו מכוחו (וכפי שאכן נעשה בפסק הדין).
הערה- פסה"ד תואם את עמדת רשות המסים **בעמדה חייבת בדיווח מספר 51/2017**.

4. אופן חישוב רווח ההון הריאלי בחברה משפחתית והעדר אפשרות לניכוי או קיזוז הפסד מהפרשי שער חליפין, מול רווח מריבית בפיקדון מטבע חוץ
ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ואח'

רו"ח אורן חן

המערערים הינם בני משפחה, המחזיקים בחברות משפחתיות ("החברות" או "המערערות"). לחברות המשפחתיות פיקדונות וניירות ערך נקובים במטבע חוץ. בשנות המס 2003-2004 בחרו החברות שלא להחיל על עצמן את הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה). להלן מספר מחלוקות בין המערערים (החברות המשפחתיות ובעלי מניותיהם- הנישומים המייצגים) למס הכנסה שנדונו **תחילה בבית המשפט המחוזי בת"א** (השופט אלטוביה) אשר **דחה את כל מרכיבי הערעור:**

- (1) קיזוז הפרשי שער שליליים מפיקדונות דולריים בשנות המס 2003-2004 כנגד הפרשי שער חיוביים מאותם פיקדונות דולריים בשנת המס 2005- בית המשפט קבע
כי על החברות היה לדווח על הפרשי השער השליליים בזמן אמת, כמתחייב מסעיף 8 לפקודה, וכי אין לקבל את טענות החברות באשר לתחולה של סעיף 8 לפקודה רק על הפרשי שער חיוביים אלא גם על שליליים. עוד נקבע כי מכיוון שהחברות נטרלו את ההפסד שנבע להן מהפרשי השער השליליים בשנות המס 2003-2004 על מנת שלא יחול עליהן חוק התיאומים, אין לאפשר להן בדיעבד לקזז את ההפרשים השליליים.
- (2) קיזוז מהכנסות ריבית על פיקדונות דולריים בשנת המס 2006 הפסדים שנבעו מירידת שער חליפין- בית המשפט קבע כי לאור הלכת בראל (ע"מ 7486/14),
"הפרשי שער" ו"ריבית" הינם שני מקורות שונים שאינם נמנים על המקורות שהפסד מהן ניתן לקיזוז מכוח סעיף 28 לפקודה. נציין כי ביהמ"ש השאיר בצריך עיון את השאלה, האם ניתן לראות בהפרשי שער שליליים כהוצאה הניתנת לניכוי מהכנסת ריבית בפיקדון הנקוב במטבע חוץ (במקרה דנן המערערים לא הציגו ראיות מספקות).
- (3) ניטרול מרכיב ירידת שער החליפין בחישוב הפסד הון בשל מימוש ניירות ערך הנקובים במט"ח בשנת 2006 - החברות מימשו ני"ע הנקובים במט"ח. בחישוב הרווח
ממימוש ני"ע האמורים, התבססו המערערים על שע"ח במועדי הקניה והמכירה, ובהתאם נוצר לחברות הפסדי הון. פקיד השומה טען, כי בחישוב רווח ההון יש לנטרל את ירידת שער החליפין של המט"ח. לטענת המערערים, מכיוון שהסיפא של הגדרת "מדד" בסעיף 88 לפקודה, עוסקת בהשקעה של "יחיד" בני"ע הנקוב במט"ח, אין היא חלה על חברות, ולגבי אלה תחול הרישא של הגדרת "מדד" החלה על רווח הון באופן כללי. המשיב טען כי יש להחיל את הוראות הסיפא של ההגדרה גם על חברה משפחתית ובהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה, אין להתיר בקיזוז את ההפסד שנגרם לחברות מירידת שער החליפין של המטבע בו נקוב נייר הערך שמכרו בשנות המס הרלוונטיות, משום שאילו היה זה רווח לא היה מתחייב במס. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה.
- (4) חובת הכללת הפיקדונות במסגרת "הנכסים הקבועים" לעניין חוק התיאומים בשל אינפלציה בשנת 2007- ביהמ"ש קיבל את עמדת פקיד השומה לפיה יש לכלול
את הפיקדונות במסגרת "הנכסים הקבועים" לעניין חוק התיאומים. נציין שחוק זה כבר אינו בתוקף החל משנת המס 2008 ולכן לא נרחיב על הנימוקים לקביעת ביהמ"ש.



בערעור בפני ביהמ"ש העליון נדונו שני נושאים כדלקמן:

סוגיה ראשונה- אופן חישוב רווח ההון הריאלי בחברה משפחתית

במהלך תקופת הערעור מכרו החברות ניירות ערך ישראלים וזרים, שנרכשו על ידן בעבר. מכירה זו הייתה חייבת במס על רווח ההון הריאלי. במקרה שמדובר בני"ע הנקוב במט"ח, הגדרת מדד שבסעיף 88 לפקודה קובעת הגדרה שונה של מדד ליחיד (שער המט"ח) ולחברה (מדד המחירים לצרכן). סלע המחלוקת בין הצדדים הינו בשאלה מהי ההלכה המחייבת בסוגית חישוב רווח ההון הריאלי בחברה משפחתית - האם כללי המס של היחיד משפיעים כבר על שלב חישוב סכום הכנסתו של הנישום אשר חייב בתשלום מס - כעמדת המשיבים, או שמא השפעתם שמורה לשלב חישוב חבות המס שעל הנישום לשלם - כעמדת המערערים?

השופט הנדל פסק כי בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי ובהתאם לכך, חישוב רווח ההון הריאלי יעשה לפי הגדרת מדד הרלוונטית לחברה. בשלב זה היותו של תאגיד חברה משפחתית אינו משפיע על אופן כימות ההכנסה החייבת, והיחס לאותו תאגיד הוא כאל כל חברה אחרת. בשלב השני יש לקבוע את חבות המס. בשלב זה עשוי לחול משטר המס של היחיד, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולאור תכליות חקיקת המס הרלוונטית. **נפסק כי יש לקבל את הערעור והמדד הרלוונטי לחישוב בחברה משפחתית הוא מדד המחירים לצרכן.**

סוגיה שנייה- האפשרות לניכוי או קיזוז הפסד מהפרשי שער חליפין, מול רווח מריבית בפיקדון מטבע חוץ

בין השנים 2006-2008, החזיקו החברות בפיקדונות צמודים למט"ח שהניבו הכנסה מריבית. במהלך התקופה חלו לעיתים ירידות בשער החליפין של המט"ח, כך שבקיזוז מול ההכנסה מריבית נותרה תשואה שלילית מההחזקה בפיקדון. המשיב התנגד לקיזוז הפרשי השער כהפסד או כניכוי הוצאה אל מול ההכנסה מריבית וחייב את המערערים במס על ההכנסה מהריבית. גישת המשיב אומצה כאמור על ידי בית המשפט המחוזי.

לגבי הטענה הראשונה בערעור בדבר ניכוי הוצאה, קבע השופט הנדל כי הפרשי שער אשר פטורים ממס, ככלל, אינם מהווים הוצאה הניתנת לניכוי במישור הפירות. במקרה בו רצה המחוקק להכיר בהפרשי הצמדה כהוצאה מוכרת, הוא ידע לקבוע זאת במפורש, למשל בהקשר של הפרשי הצמדה כחלק מהוצאות מימון בגין הלואה, כקבוע בסעיף 17(א)(1) לפקודה. לא כל חסרון כיס, או סיכון שמתממש וגורם להפסד, מהווה הוצאה מותרת בניכוי ובמקרה של חסרון הכיס שלפנינו, הוא אינו עולה לכדי הוצאה המותרת בניכוי כנגד ההכנסה מהריבית על פי תנאי סעיף 17 לפקודה.

לגבי הטענה השנייה בערעור בדבר קיזוז ההפסד הנובע מירידות השער כנגד ההכנסה מריבית, אמר השופט כי כבר **בהלכת בראל (ע"מ 7486/14)** נקבע כי אף שריבית והפרשי הצמדה משתייכים לאותה קטגוריה של מקורות הכנסה פאסיביים (סעיף 2(4) לפקודה), הרי שמדובר בשני מקורות שונים. לפיכך נקבע כי ניתן לקזז הפסד רק מאותו מקור ומכיוון שריבית והפרשי הצמדה מהווים מקור, כל אחד בפני עצמו, **נדחתה עמדת המערערים.**

באותו עניין ציין השופט הנדל כי רווח שהיה מופק מהפרשי שער חיוביים לא היה חייב במס, ועל כן אין להתיר את קיזוז הפרשי השער השליליים כהפסד. לטענת המערערים כי בקיזוז הפסדים פירותיים לפי סעיף 28 לא נאמר כי אילו ההפסד היה רווח הוא היה חייב במס, לצורך התרת קיזוז (בדומה לאמור בסעיף 92), ענה השופט כי כבר **בהלכת דמארי (ד"א 2308/15)** הובהר כי לא ניתן לקזז הפסד שאילו היה רווח לא היה חייב במס, בין אם לפי סעיף 28 ובין אם לפי סעיף 92.

הערעור התקבל בסוגיה הראשונה ונדחה בסוגיה השנייה

בחזרה לתפריט

5. תקבול בגין אי-תחרות שקיבלו בעלי שליטה בחברה שמכרה במקביל את פעילותה סווג כהכנסה פירותית מעסק ומשלח יד
ע"א 8294/14 רוני גנגינה ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

רו"ח ועו"ד ברקת לקס

רקע עובדתי: חברת יד יצחק סיטונאות ומזון בע"מ ("יד יצחק" או "החברה") הוקמה בשנת 1992 על ידי שלושת המערערים. באפריל 2007, התקשרה החברה בהסכם מכירה עם חברת יינות ביתן בע"מ ("יינות ביתן"), במסגרתו מכרה יד יצחק ליינות ביתן את כל החנויות, פעילותה העסקית, לרבות שמה המסחרי, מוניטין וציוד תמורת 91 מיליון ש"ח. הסכם המכירה כלל תניית אי תחרות בה התחייבה יד יצחק שלא להתחרות ביינות ביתן, במשך 3 שנים.

בנוסף, התקשרו המערערים עם יינות ביתן בהסכם אי תחרות בו התחייבו שלא לעשות שימוש בידע, בניסיון ובקשרים שצברו במהלך ניהול העסק הנמכר לצורך תחרות ביינות ביתן. בתמורה להתחייבות קיבלו 30 מיליון סה"כ. ואלו המגבלות שנכללו בהסכם אי-תחרות: (א) תחום העיסוק- פתיחה, הפעלה וניהול של סופרמרקט; (ב) תחום גיאוגרפי- רדיוס הקטן מ-50 ק"מ מחנויות יד יצחק; (ג) מגבלת הזמן- 3 שנים.

השאלה המשפטית: מהו אופן סיווג תשלומי אי התחרות שקיבלו המערערים?

ביהמ"ש המחוזי: נקבע כי בנוסף להיותם בעלי המניות בחברה, המערערים שימשו כמנהליה ועובדיה הדומיננטיים. כך צברו את הידע עבורו קמה להם הזכות לתשלום אי תחרות. לפי ס' 2(2) לפקודה והפרשנות הרחבה שניתנה לו, כל תשלום שניתן לעובד מכוח עבודתו יראו בו תשלום פירותי. התניה היא "מרוככת" ולפי מהות תנאיה אינה מהווה מכירת ה"עץ" אלא "פירות". ביהמ"ש התרשם מעדות רו"ח של המערערים שהפיצול נעשה לצורך הקטנת חבות המס. נקבע כי התקבול הוא פירותי ומכאן הערעור.

דיון והכרעה בבית המשפט העליון: השופט עמית מנתח את **הלכת ברנע** (ע"א 5083/13) בה נקבעה חזקה ולפיה תשלום הניתן לעובד על-ידי מעבידו, לרבות אי תחרות, הוא הכנסה פירותית. על אף שחזקה זו אינה רלוונטית כאן בשל היעדר יחסי עובד-מעביד, יתר חלקיה של הלכת ברנע כוללים דיון עקרוני על אופי תשלומי אי התחרות אשר ניתן להחיל במקרה דנן. ניתוח תקבולי אי תחרות הוא דו-שלבי: (1) האם מדובר בתניית אי תחרות אותנטית שאינה מלאכותית; (2) אם התשובה חיובית - האם הצליח הנישום לסתור את החזקה ולהוכיח תקבול הוני (ישנו שלב נוסף, בסעיף 89ג) לפקודה הקובע את עיקרון "פירותי והוני- פירותי עדיף", בו על הנישום להוכיח כי אין לתשלום אי התחרות אופי מעורב).

לפי מתווה זה, קובע השופט, כי על אף שיש אינדיקציות שפיצול התמורה נעשה לשם הפחתת מס, מניח הוא כי התניה אותנטית. בנוסף יש להתחקות אחר מהות ה"פרצה" ולבחון האם מדובר בתשלום עבור "גדיעת העץ" או "קטיפת הפירות". כך קבע כי אם התמורה (121 מיליון ש"ח) הייתה משולמת במלואה ליד יצחק, כל התמורה הייתה רווח הון, והמערערים היו חייבים במס על דיבידנד במשיכת הכספים, תוצאה הזזה למצב בו התקבול פירותי. לדידו, התשלום ניתן למערערים ככובעם כמנהלי החנויות לצד כובעם כבעלי מניות, וכן אין בכך שהתשלום מתבצע אגב מכירת עסק כדי להכריע לעניין סיווג התקבול לצורכי מס וכדי לשלול את הבחינה המהותית של מאפייני התניה. כאמור לעיל, התניה הייתה "מרוככת". שילוב תנאיה מעיד במפורש שאין גדיעת עץ. מכאן שהתקבול ששולם ככובעם כיזמים הוא תקבול פירותי לפי ס' 2(1)- הכנסה מעסק ומשלח יד.

השופטת ברון מצטרפת לדעתו וניתוחו של השופט עמית, אולם לדעתה לא ניתן להפריד את התקבול לכזה שניתן בחלקו עבור כובעם של המערערים כיזמים וכובעם כמנהלים. לדידה, יש להשקיף על התנייה כמאגדת הן את הפן הניהולי והן את הפן היזמי תחת כובע אחד. בבחינת מהות התניה נקבע כי אינה עולה כדי גדיעת העץ. השופט מלצר בדעת יחיד מסכים עם השופט עמית כי אין להרחיב את הלכת ברנע לעניין "חזקת הכנסת עבודה" על מצבים של תשלום מכירת עסק בין קונה למוכר. אולם לדידו הניתוח צריך להיות חוקתי מנהלי ולכן בוחן את הזכות של הנישום לתכנון מס ומגיע למסקנה כי המערערים מושתקים מלטעון כי לא מדובר ב"פיצוי בשל הפסקת עבודה", שכן בדיווח למע"מ בשל העסקה השתמשו המערערים במושגים אלו.

הערעור נדחה



בחזרה לתפריט

6. ביטול הסכם שומה על-ידי פקיד השומה בתוך 90 יום ממועד החתימה
ה"פ 21512-07-16 אסף עמבר נ' פקיד שומה חיפה

עו"ד אורה וקנין

עסקין בהמרצת פתיחה אשר הגיש אסף עמבר ("המבקש"), במסגרתה ביקש ליתן פס"ד הצהרתי לפיו הסכם השומה שנחתם בינו לבין פ"ש חיפה ("הסכם הפשרה") הינו בתוקף ומחייב את הצדדים לכל דבר ועניין.

עובדות המקרה: כנגד המבקש הוגש כתב אישום אשר כלל אישומים רבים, ביניהם עבירה על אי דיווח בגין הכנסות במהלך השנים 2007-2014 ("התיק העיקרי"). עם סיום החקירה הפלילית, הועבר חומר החקירה אל פ"ש חיפה ("המשיב") לצורך טיפול אזרחי בשומות (לשנים 2005-2014). ביום 18 באוקטובר 2015 הוצאו לו שומות לפי מיטב השפיטה, במסגרתן חויב בהכנסות ע"ס 150,000 ש"ח לשנה (סה"כ 1,500,000 ש"ח).

ביום 21 באפריל 2016, נחתם הסכם פשרה בין המבקש לבין מפקח מ"ה ובאישור רכז החוליה לתשלום מס על הכנסה של 200,000 ש"ח לשנים 2013 ו-2014 ("הסכם הפשרה"). כאשר שומות לשנים 2005-2012 התקבלו כמוצהר. בהסכם הפשרה נכתב (נוסח קבוע המופיע בד"כ בכל הסכמי השומה) כדלקמן: "לפקיד השומה הזכות לבטל ההסכם תוך 90 ימים מיום חתימת הנישום או בא כוחו". עוד נרשם תחת "הצהרת הנישום": "ידוע לי כי בנוסף להוראות הפקודה חלות על הסכם זה הוראות חוק החוזים התשל"ג-1973 וחוק השליחות התשכ"ה-1965".

ביום 21 ביוני 2016 (בטרם חלפו 90 יום ממועד החתימה על הסכם הפשרה), החליט המשיב להשתמש בסמכותו כאמור, וביטל את הסכם הפשרה.

ביהמ"ש קבע, כי הסכם הפשרה אמנם חוסה תחת חוק החוזים אך הוא כפוף גם לסמכויות של פקיד השומה המוקנות לו מכוח סעיף 147 לפקודה, אשר מסמיך אותו לעיין מחדש ולשנות את השומה שנעשתה לנישום.

ההלכה המחייבת בעניין היקף הסמכות לפתוח שומה, באה לידי ביטוי בפס"ד **אייזינגר (ע"א 3604/13)** אשר הציג גישה רחבה יותר לסמכות פקיד השומה, ושם נקבע כי הכלל הוא, שעל החלטות מנהליות לא חל עקרון סופיות הדיון ולכן רשות מנהלית רשאית לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן בעילות שונות. לרבות הטעייה, טעות שבעובדה, טעות שבדין, מידע חדש, סתירה עם הדין ושינוי נסיבות. שיקול הדעת המופעל בעת שינוי החלטה חייב להיות סביר ומידתי ולאזן בין האינטרסים הציבוריים כגון, גביית מס אמת לבין אינטרס הוודאות וההסתמכות של הפרט. בנוסף, ההתניה הרשומה בהסכם אינה משתמעת לשתי פנים, לפקיד השומה זכות מוסכמת אשר מאיינת למעשה את ההסתמכות של הפרט. המבקש אשר חתם על ההסכם היה צריך להבין שההסכם אינו סופי עד חלוף 90 יום, וכל טענה לפיה מצבו השתנה לרעה במהלך התקופה, מהחתימה על הסכם הפשרה עד לביטולו, נדחתה.

התובענה נדחתה

בחזרה לתפריט

רו"ח ועו"ד גל רישפי

הערעור הינו על שומות שהוציא המשיב לחברת צמל מדיקל בע"מ ("מדיקל") ולנישום המייצג מר יהושע כץ ("כץ") לשנות המס 2008-2010.

מדיקל היא בגדר "חברה משפחתית" העוסקת בייבוא מכירה והפצה בתחום הרפואי, כאשר לעניין זה שימשה חברה קשורה ("יעקובסון") כמפיצה. בשנת 2008 התקשרה מדיקל עם חברת Corevalve Inc ("קורבלב"), חברה תושבת ארה"ב המייצרת מסתמי לב, בהסכם להפצת מוצריה בישראל למשך 3 שנים ("הסכם ההפצה"). פעילות ההפצה בוצעה על ידי יעקובסון. בחודש אפריל 2009 מוזגה קורבלב עם קבוצת Medtronic העולמית ("מדטרוניק"), והשנייה ביקשה לסיים את ההתקשרות עם מדיקל על מנת להעביר את הזיכיון לסניף הישראלי שלה. בתום משא ומתן, נחתם בין הצדדים באוגוסט 2009 הסכם הפסקת הפצה בגינו שולם למדיקל סך של 2 מ' דולר.

מדיקל דיווחה על התשלום כרווח הון ושילמה את המס בהתאם (ולפיכך שולם בפועל על-ידי כץ מס בשיעור מופחת בגין רווח הון). לטענת מדיקל מדובר בהסכם ל"מכירת" הזיכיון למדטרוניק, או לחילופין מדובר בתשלום בגין אובדן מקור הכנסה יסודי בעסק שלה, ולפיכך, על פי "עקרון הפרצה", מדובר בתמורה במישור ההוני. מנגד, טען המשיב כי התשלום מאת מדטרוניק נועד לפצות את מדיקל בגין אובדן הכנסות למשך השנתיים שנותרו עד לתום תקופת הסכם ההפצה כתוצאה מהפרתו. לפיכך תשלום זה הוא בגדר הכנסה פירותית, החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה. ביום 23 בנובמבר 2011 הוציא המשיב שומה לפי מיטב שפיטה למדיקל, וכן לכץ כ"נישום המייצג" במדיקל.

במקביל לכך ביום 15 בדצמבר 2011, הגישה מדיקל בקשה לתיקון הדוח מטעמה לשנים 2009 ו-2010, במסגרתו דרשה, בין היתר, לנכות מהתשלום שהתקבל ממדטרוניק סך של 790,000 ש"ח אשר שולמו למר ספי ארגמן, מנכ"ל חברה המחזיקה בכ-10% מהון המניות של יעקובסון, וזאת בגין סיוע שהעניק מר ארגמן למדיקל בקבלת הזיכיון להפצת המסתם הייחודי של קורבלב בישראל. לטענתה, לאחר החתימה על הסכם הפסקת ההפצה, נוהל מו"מ עם מר ארגמן לגבי חלקו בתשלום ששולם מאת מדטרוניק, ורק באוגוסט 2011 נחתם עמו הסכם לפיו יקבל סך של 790,000 ש"ח כאמור.

בית המשפט המחוזי מרכז- לוד (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור. נקבע, כי אין בחומר הראיות בסיס לגרסתם העובדתית של המערערים, ממנו ניתן ללמוד על סיווג העסקה או על טיבו של התשלום, כפי גישתם. בנוסף נקבע כי המסמכים שהובאו על ידי המערערים, ובכלל זאת הסכם ההפצה, הסכם הפסקת ההפצה, וההסכם עם מר ארגמן, כלל אינם תומכים בעמדתם לפיה מדובר ב"מכירה" של זכויות הפצה, ואף אינם מתיישבים עם גרסה זו. בנוסף, לא הוצגה על ידי המערערים כל ראיה המעידה כי הצדדים ניהלו משא ומתן שבסופו שולמו 2 מ' דולר, בכדי לבסס את טענתם כי מדובר בתשלום הוני. לדידו של בית המשפט, בנסיבות אלה, סביר יותר להניח כי התשלום ששולם משקף את הרווחים שמדיקל צפויה הייתה להפיק על פי ההסכם. יתר על כן, אך סביר הוא כי במסגרת משא ומתן שכזה הציגה מדיקל בפני בעל הזיכיון את אובדן הרווחים הצפוי לה בשל ביטול הזיכיון וכי פרמטר זה שימש בקביעת התשלום על פי הסכם הפסקת ההפצה. משכך, אין מקום ליישום "עקרון הפרצה" כאשר קיימת הפרדה ברורה בין הנכס ובין ההכנסה המופקת ממנו.

בהתחשב בכך שהיה זה מלכתחילה הסכם לתקופה של שלוש שנים, שניתן לייחס לו כ-15% בלבד מהכנסותיה של יעקובסון, קשה לומר כי מדובר בהסכם כה מהותי במובן זה שיש בהפסקתו, שנתיים לפני תום התקופה שנקבעה בו, כדי לשנות את פניו של העסק. לאור כל האמור, המסקנה המתבקשת בעניינינו היא כי התשלום ששולם במסגרת הסכם הפסקת ההפצה אינו נושא אופי הוני, אלא פירותי.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

8. **חוב בשווי שימוש רכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה**
א. ע"מ 644-02-17 פלד-קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה
ב. ע"מ 11574-06-17 חכם את אור-זך עו"ד נ' פקיד שומה עכו

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

בתוך זמן קצר דנו שני בתי משפט מחוזיים שונים בנושא דומה והגיעו למסקנה דומה לפיה, חוב בשווי שימוש ברכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה. פסקי דין אלו חזרו גם על המסקנה שניתנה קודם לכן בעניין ב.ד. מיקוד (ע"מ 34518-01-15).

א. פס"ד פלד-קליין

חברת פלד-קליין הנדסה אזרחית בע"מ ("המערערת"), הינה חברה העובדת בפיתוח וניהול פרויקטים בתחום התשתיות, בנייה למגורים ובנייה ציבורית בפריסה ארצית. המערערת העמידה לרשות חלק מעובדיה רכבים צמודים אותם הם לוקחים לביתם בתום יום עבודה, לרבות בסופי שבוע וחופשות. העובדים רשאים לעשות ברכבים שימוש גם לצרכיהם הפרטיים.

החל מחודש מרץ 2011, החלה המערערת לזקוף לעובדים להם רכבים צמודים, שווי שימוש ברכב אשר חושב וכומת על-ידה באמצעות מערכת Save-Tax של חברת "הוצאה מוכרת" ("התוכנה") ואף הודיעה על כך לפקיד השומה. באמצעות המערכת, נקבע פיצול חודשי בין נסיעותיו העסקיות של העובד לנסיעותיו הפרטיות. לאחר מכן, מחושב היחס בין נסיעות פרטיות לכלל הנסיעות וזה מוכפל בסכום ההוצאות החודשיות של הרכב (לרבות פחת). כך, גוזרת המערכת את החלק היחסי של הנסיעות הפרטיות מכלל הנסיעות וקובעת אותו כשווי השימוש אשר נזקף להכנסת העובד. יובהר, כי בדרך זה נקבע שווי שימוש ברכב הנמוך מסכום שווי השימוש אותו יש לייחס לכל עובד כאמור, בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 ("התקנות").

לטענת המערערת, מטרת התקנות היא זקיפת שווי שימוש לעובד בגין חלק נסיעותיו הפרטיות באמצעות כימות כלכלי של השווי ונוסח התקנות מחטיא את תכליתן, כאשר שווי ההטבה מכומת כאחוז מסוים משווי הרכב ביום רכישתו וללא התחשבות בפרמטרים נוספים (היקף נסיעה, הוצאות רכב ועוד). לטענת המשיב, המערערת לא זקפה שווי שימוש כנדרש לעובדיה, כאשר תקנות שווי השימוש מהוות חזקה חלוטה שאינה ניתנת לסתירה על ידי חישוב אלטרנטיבי.

הצדדים נחלקו, בשאלה, האם הנוסחאות הקבועות בתקנות בנוגע לחישוב טובת ההנאה של עובד המקבל רכב צמוד לשימושו הפרטי הן בגדר הוראה מהותית או חזקה. ככל שמדובר בחזקה, נחלקו הצדדים האם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה. כמו כן נחלקו הצדדים האם ניתן לסתור את החזקה באמצעות התוכנה והאם עלה בידי המערערת לסתור את החזקה האמורה, זאת בכפוף לקביעה כי אכן מדובר בחזקה הניתנת לסתירה.

ביהמ"ש המחוזי בנצרת (השופטת הוד) קבע כי התקנות קובעות כלל מהותי בנוגע לחישוב טובת ההנאה וכי לא ניתן לסתור את הכלל האמור ולהוכיח את טובת ההנאה בדרך אחרת, ולפיכך דין הערעור להידחות.

לדברי בית המשפט, התקנות קבעו למעשה כלל אצבע לאופן חישוב טובת ההנאה של העובד, אשר אף אם אינו משקף בהכרח את טובת ההנאה המדויקת של כל נישום, הרי שמדובר בדרך הגיונית, ראויה, יעילה ופשוטה לחישוב טובת ההנאה והדבר עולה בקנה אחד עם תכלית הוראות החוק. כך, קבלת עמדת המערערת לפיה המדובר בחזקה הניתנת לסתירה אינה עולה בקנה אחד עם התכלית שעמדה לנגד עיני המחוקק. גם אם קיימת מידה של שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות, הרי שהמחוקק בחר "לשלם את המחיר" האמור בכדי להשיג יעילות ונוחות ובעת פרשנות הוראת החוק יש לכוון לתכלית זו.

בית המשפט לא שוכנע כי התוכנה משקפת את טובת ההנאה שצמחה לעובדי המערכת היות ואין בה ובנתונים הנאספים על ידה בכדי ללמד באופן נכון ומהימן על טובת ההנאה שצמחה לעובדים ואשר בגינה עליהם לשלם מס. כך למשל, סיווג הנסיעות בתוכנה תלוי בהחלטת העובד ובהמשך בשאלה האם המעסיק ערך בדיקה מקיפה של הנסיעות אשר סווגו על ידי העובד כנסיעות עסקיות והאם מצא לנכון במקרים מסוימים לשנות את סיווגן. לפיכך נקבע, כי לא ניתן להסתמך על התוכנה לשם קביעת שווי השימוש. כך גם לגבי אופן השימוש שעשו עובדי המערכת בתוכנה, נקבע, כי לאור אופן השימוש והאופן בו פיקחה על כך המערכת, אין כדי ללמד על טובת ההנאה שנצמחה לעובדים, ומשכך הרי שלא היה בידי המערכת לסתור את החזקה לו הייתה ניתנת לסתירה.

לעניין קנס גרעון שהוטל על המערכת, נקבע, כי על אף שהמערכת הסתמכה על חוות דעת התומכת בדו"ח שהגישה, הרי שמכיוון שהייתה מודעת לכך שחוות הדעת ופעולתה בעקבותיה, אינה תואמת את התקנות, אין לומר כי לא התרשלה, ולפיכך נקבע כי יש הצדקה להטיל עליה את הקנס.

ב. פס"ד חכם את אור-זך עורכי דין

חכם את אור-זך עו"ד ("המערכת"), היא חברת עורכי דין אשר העמידה בשנות השומה שני רכבים לרשות שני עורכי דין (המשמשים כמנהליה). רכבים אלו שימשה את עוה"ד הן לנסיעותיהם העסקיות והן לפרטיות. המערכת בחרה שלא לזקוף את שווי השימוש ברכב בהתאם לתקנות, אלא על פי נתוני תוכנת Save-Tax ("התוכנה"), שאינם תואמים את החישוב שבתקנות. לדבריה, לאור עיקרון מס אמת, זקיפת שווי שימוש בהתאם לתקנות, מתבססת על סטטיסטיקות והערכות ואינה מחשבת באופן כלכלי נכון את רכיב ההטבה בגין השימוש ברכב.

זאת ועוד, תקבול החוסה תחת סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה אינו בהכרח "שכר" ויש לבחון את מהותו לפי מבחן הנהנה העיקרי, כך שרק שעה שההטבה משמשת לנוחות העובד בלבד ואינה משרתת כלל את המעביד - תיחשב כשכר. כמו כן, נוסחן של התקנות היום, מחטיא את תכליתן.

בשונה מהמחלוקות שנדונו בפסק הדין בעניין פלד-קליין בעניין כשרותה של התוכנה, בפסק דין זה נחלקו הצדדים בשאלה משפטית בלבד, האם הוראות התקנות מהוות כלל משפטי מחייב או חזקה הניתנת לסתירה.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה (השופטת וינשטיין) קבע כי הוראות התקנות מהוות כלל משפטי מחייב ומשכך, דין הערעור להידחות.

תחילה, פנה ביהמ"ש לבחינת המונח "שומת מס אמת" ותחולתו, תוך שהוא קובע כי המערכת לא הרימה את נטל ההוכחה לכך שחישוב טובת ההנאה באמצעות התקנות אין בה כדי להביא לתשלומם של מס אמת וכן שדווקא שימוש בתוכנה מהווה מס אמת חלף יישום התקנות.

לשיטת ביהמ"ש, יש להתייחס למונח "שומת מס אמת" כמונח-על, אשר מוטת כנפיו מכילה לא רק מצבים בהם הוצאה שומה מדויקת המבוססת על נתוני אמת, אלא, גם מקום בו שומה שנועדה לאמוד ולקבוע שווי הטבה שאינה מבוססת על חישובי נתונים אלא גם על כימות והערכה של רכיבים בלתי מוחשיים הגלומים באותה הטבה, שומה זו תיחשב שומת מס אמת ככל שתכלול הערכות ואומדנים מבוססים. האמת נבחנת במשקפיהם של כלל הנישומים ולא במשקפיו של נישום יחיד.

ביהמ"ש גם קבע, כי גישת החישוב של המערכת בהתאם לנתוני התוכנה, אינה גישה כלכלית אמיתית, מאחר ואינה כוללת את מלוא רכיבי ההטבה הרעיונית לעובד המגולמים בעצם העמדתו של רכב לשימוש הפרטי, כמו למשל, ההטבה בדמות החיסכון בצורך לממן בעצמו (לרבות חיסכון בהוצאות מימון) ולרכוש רכב פרטי לשימושי האישיים, או את פוטנציאל השימוש ברכב.

לבסוף, קבע ביהמ"ש כי התקנות קובעות כלל משפטי ברור ומחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו.

בחזרה לתפריט

9. זקיפת שווי שימוש ברכב, הטבת שכר בגין תדלוק רכבים פרטיים של עובדים
ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

רו"ח ועו"ד טל פליגלר

הסוגיות העיקריות שנדונו בפני **בית המשפט המחוזי בת"א** (השופטת סרוסי) הן זקיפת שווי שימוש ברכב לעובדי המערערות, זקיפת הטבת שכר בגין תדלוק כלי רכב פרטיים של עובדים וזיכוי ממס בגין עבודה במשמרות של מנהלי המערערות.

לעניין הסוגיה הראשונה - המערערות לא הוכיחה כי ערכה בדיקות על מנת לוודא שלא נעשה שימוש פרטי ברכביה: החניון לא היה סגור בסופי שבוע, לא הוצב שומר בפתח החניון, לא הותקן איתורן ברכבים, המערערות לא ביצעה רישום הולם של יעדי הנסיעות ומטרתן, מאחר ולשיטת המערערות האמון שנתנה בעובדיה ייתר את הבדיקות. בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי המערערות הקפידה על קיומם של תהליכים המוודאים הקפדה על אי ביצוע נסיעות פרטיות ולא ניתן לומר כי בנתה מערך ביקורת אפקטיבי השולל נסיעות פרטיות.

על אף שעובדי המערערות יכלו למסור מידע עובדתי מלא לגבי אופן השימוש ברכבים, המערערות לא הביאה אף לא עובד אחד שלה לעדות. לאור כל זאת, קבעה השופטת סרוסי כי אין למערערות אלא להלין על עצמה, שכן עולה מהתמונה המצטיירת כי היא אפשרה לעובדיה לעשות שימוש ברכביה, שלא לצורך פעילותה בלבד, ועל כן היא נדרשת כיום לנכות מס במקור בגין שימוש זה.

השופטת דחתה את טענת המערערות כי רכביה הם "רכבי מאגר" מן הטעם שהמערערות אינה עומדת בתנאי ההנחיה המקלה של רשות המסים בדבר רכבי מאגר, ומשום שלא סתרה את עמדת המשיב לפיה הרכבים צמודים לעובדים.

המערערות טענה כי, אף אם ייקבע שרכביה שימשו את העובדים מחוץ לשעות העבודה, אין מקום לזקוף בגינם שווי שימוש ולחייבה בתשלום מס בשומת ניכויים, אלא, לכל היותר, יש לתאם את הוצאות הרכב בשומת המס שהוצאה לה. גם טענה זו נדחתה מהסיבה כי המערערות לא הצליחה לסתור את עמדת המשיב לפיה רכביה הועמדו לרשות עובדיה. משכך, היה מקום לזקוף לאותם עובדים טובת הנאה בדמות שווי רכב צמוד בהתאם לשווי הקבוע בתקנות שווי השימוש ברכב. רכבי המערערות עמדו לרשות עובדים מסוימים ולכן בדין נזקף לעובדים שווי שימוש ברכב כך, שמבחינה מהותית, אין מקום ליישם את סעיף 32(11) לפקודה בדבר הטבה שאינה ניתנת לייחוס ספציפי.

נקבע כי שיעור שווי השימוש הקבוע בתקנות שווי שימוש ברכב על פי נוסחן החדש, כבר מגלם בתוכו את טענות המערערות בדבר ירידת ערך הרכב וכי תקנות שווי השימוש ברכב קובעות כלל נוקשה לצורך יישומן ולא ניתן להוכיח את שווי ההטבה שנצמחה לעובד בדרכים אחרות.

עוד טענה המערערות, כי אף אם מניחים שיש מקום לזקוף שווי רכב, לא היה מקום לבצע גילום של שווי השימוש. גם טענה זו נדחתה ונקבע כי מאחר שמדובר בהטבה בשווה כסף היה צורך לגלם את שוויה על מנת שלאחר תשלום המס החל בגינה (המשולם מתוך הכנסתו במזומן של העובד) יעמוד סכום ההטבה על שווי רכב צמוד נטו.

לעניין הסוגיה השנייה, לפיה על המערערות היה לזקוף שווי דלק לעובדיה ולנכות מס במקור בגין הטבה זו, קבעה השופטת כי המערערות לא הביאה ראיות לכך שהוצאות הדלק הוצאו כולן בייצור הכנסתה העסקית ולא הפריכה את טענת המשיב כי מדובר בהוצאות פרטיות של העובדים.

לעניין הסוגיה השלישית, הנוגעת לזיכוי שנתנה המערערות למנהליה בגין עבודה במשמרות במסגרת חישוב ניכוי המס במקור. המערערות טענה כי היא חברה יצרנית וכי המנהלים הם מנהלי עבודה העובדים במשמרות ועבודתם מתבצעת על רצפת הייצור. לכל הפחות, עבודתם במשמרת השנייה או השלישית הייתה חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל ונוכחותם בעבודה בשעות המשמרת הייתה נחוצה לביצוע עבודת הייצור. הטענה נדחתה ונקבע כי המערערות לא הייתה רשאית להעניק למנהליה את ההטבה במס בגין עבודה במשמרות מהטעמים הבאים: המנהלים לא הדפיסו כרטיס נוכחות, לא הוכח כי עבדו במשמרות שנייה ושלישית, לא הוכח כי פעילותם הייתה פעילות ייצורית או כזו שנועדה לשרת פעילות ייצורית ולכן המערערות לא הייתה רשאית לתת להם את הטבת הזיכוי ממס בגין עבודה במשמרות.

הערעור נדחה במלואו

10. הכרה בקיומה של נאמנות, הכרה בהלוואות שהוחזרו באמצעות חלוקת דיבידנד, סיווג כבעל מניות מהותי ע"מ 1192/09 אביב רייז נ' פקיד שומה ת"א 1

עו"ד בניה חסידים, מנהל מיסוי נאמנויות, חטיבת המס

תקציר העובדות הרלוונטיות: המערער הינו תושב ישראל שהחזיק מניות בשתי חברות תושבות חוץ, חברה א' ו- חברה ב'. חברה א' וחברה ב' החזיקו בחלק מהמניות של חברה תושבת חוץ אחרת - חברה ג' ושל חברה תושבת חוץ נוספת - חברה ד'. בשנת 2005 חברה ד' מכרה את פעילותה לחברה ג' וכתוצאה מכך, הצטברו אצלה עודפי מזומנים אותם העבירה לחברה א'. חברה א' חילקה את הסכומים הללו בשנים 2005 ו-2006 לבעלי מניותיה (והמערער ביניהם) כהלוואות בהתאם לחלקם היחסי בזכויות חברה א'. בשנת 2007, חברה א' הכריזה על דיבידנד בגובה ההלוואות שנתנה לבעלי המניות, כך שהמערער לא נדרש להחזיר את ההלוואות. בנוסף לכך, בשנת המס 2007 העבירה חברה א' לידי המערער את מניות חברה ג'.

טענות הצדדים: לטענת המשיב יש לראות בהלוואות דיבידנדים החייבים במס בידי המערער כבר בשנים שניתנו וזאת בשיעור של 25% כבעל מניות מהותי, ואת העברת מניות חברה א' לידי יש לראות כדיבידנד בעין' החייב אף הוא במס בידי המערער. המערער משיג על החלטת פקיד השומה כי יש למסות את ההלוואות כדיבידנדים בשנים שניתנו, ובעניין העברת המניות כדיבידנד בעין'. לטענתו, חברות א' ו-ב' החזיקו במניות חברה ג' בנאמנות לטובתו ולחילופין שימשו כ"צינור" שכל תכליתן החזקת המניות, ועל-כן, העברת המניות לידי אינה בגדר אירוע מס.

דיון והכרעה בבית המשפט בת"א (השופט אלטוביה): השופט הסתמך (בהסכמת הצדדים) באופן מלא על הניתוח שערך בע"מ (ת"א) 25689-02-13 בעניין רוני לרנר, שם נידון מקרה של בעל מניות אחר בחברות א' ו-ב'. בעניין לרנר, בית המשפט סקר את סעיפי הנאמנות בפקודה, ולאחר שהתייחס לחקירה הראשית והנגדית של מנהלן של חברות א' ו-ב', תוך בחינת התנהגות הצדדים בפועל, הנסיבות ההיסטוריות וכוונותיהם של הצדדים במתווה לפיו פעלו - הגיע למסקנה כי אכן מדובר בהסדר של נאמנות, על אף שלא נכרת בין הצדדים הסכם נאמנות בכתב. (בעניין לרנר, בית המשפט הסתמך על ההלכה שנקבעה [בע"א 3829/91](#) בעניין אבינועם וואלס, שם דן בית המשפט במוסד הנאמנות וקבע כי מקום שהנסיבות מלמדות על כוונת הצדדים להתקשר בחוזה נאמנות, ניתן לקבוע שמדובר בנאמנות משתמעת IMPLIED TRUST גם בהעדר חוזה בכתב). נקבע, כי על אף שהנכס לא נרשם על שם הנהנה- אין בכך בכדי לשלול את קיומה של הנאמנות.

בית המשפט חזר על ההלכה שנקבעה על-ידי בית המשפט העליון בעניין אורלי חברה לבנין [בע"א 5025/03](#). והדגיש כי פסיקתו מושתתת על העקרונות שנקבעו שם, לפיהן יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה ולא על פי הגדרות או כותרות שהכתירו אותה הצדדים. לפיכך, התקבל הערעור בעניין זה של העברת המניות לידי המערער.

ביהמ"ש הכיר בכך שמדובר בהלוואות ולא חלוקת דיבידנד כבר באותן שנים, מאחר והמטרה היתה להשאיר בידי בעלי המניות את האפשרות לאכוף על בעלי המניות את החזרת הכסף במקרה הצורך. בעניין שיעור המס, בית המשפט קבע כי הגם שהמערער החזיק במניות באופן פורמאלי בשיעור נמוך מ-10%, קבלת הדיבידנד תמוסה בשיעור הגבוה יותר החל על בעל מניות מהותי, מאחר שהיה שיתוף פעולה בין כל בעלי המניות שהחזיקו בחברה ג' באמצעות חברות א' ו-ב'.

פסק דין זה מהווה חיזוק למגמה במשפט הכללי בכלל ובדיני המס בפרט - המעדיפה את המהות הכלכלית והעסקית על פני התוכן והצורה. יצוין כי למיטב ידיעתנו, על פס"ד לרנר, שכאמור הסוגיות בו דומות, הוגש על-ידי רשות המסים ערעור לבית המשפט העליון.

11. ניכוי במקור בגין השכרת דירה שמשמשת למגורי עובדים זרים של השוכר
ע"מ 22929-09-13 יו אס די אי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5

רו"ח אבירם גואטה

רקע עובדתי: המערערת, חברת יו אס די אי בע"מ, שכרה עבור עובדיה בשנות השומה מספר דירות במקומות שונים בארץ. המערערת זקפה שווי כדין לעובדיה בגין השכירות.

השאלה שבמחלוקת: האם בגין תשלומי השכירות החברה הייתה צריכה לנכות מס במקור מהמשכיר בשיעור של 35% מהתשלום כנדרש על פי תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), תשנ"ח-1998?

קביעת בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת וינשטיין): במישור היחסים שבין המערערת כשוכרת לבין משכירי הדירות, קמה חובה למערערת לנכות מס במקור מתשלום דמי השכירות ששילמה למשכירים בשיעור מס של 35% וזאת לפי תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות). המערערת שילמה דמי שכירות עבור נכס מקרקעין ותבעה את הוצאות דמי השכירות כהוצאה בייצור הכנסה, על כן מצב הדברים דן נכנס בגדר הגדרת "דמי שכירות" בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור).

תשלומי דמי השכירות שעליהם דנים אנו בערעור זה, אינם בגדר תשלומים שעליהם חבה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ושכר עבודה ותשלום מס מעסיקים תשנ"ג-1993).

קביעה זו רלבנטית למישור היחסים שבין המערערת לבין המשכירים, כלומר, התשלומים של דמי השכירות במישור מערכת יחסים זו, אינם בגדר תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים הנ"ל.

בית המשפט שלל את הטענה כי החברה הייתה רק נאמן לתשלום עבור עובדיה, כי אם כך היה הדבר, לא היה מקום לניכוי הוצאות דמי השכירות כהוצאות בייצור הכנסה על ידה.

בית המשפט מצא כי ניכוי המס במקור שעל המערערת היה לעשות על פי תקנה 2 לתקנות ניכוי דמי שכירות, אינו יוצר כפל מס כטענת המערערת.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה לעניין גילום המס שנעשה על ידי המשיב, נוכח העובדה כי תשלום דמי השכירות נעשה נטו לידיהם של המשכירים. בנסיבות אלו היה מקום לבצע גילום ולא נמצא פגם בהתנהלות המשיב בהקשר זה. עם זאת נתן בית המשפט את הדעת על כך שבגין רכיב הגילום החברה לא דרשה הוצאה ומשכך על המשיב להתיר את ניכוי רכיב זה מהכנסותיה החייבות של המערערת לשנים אלו.

נציין שפסק הדין עוסק בנושאים נוספים, שאינם כלולים בתקציר זה.

בחזרה לתפריט

12. יחיד קיבל פטור ממס שבח ממכירת דירה יחידה, למרות שבבעלות בת זוגתו דירות נוספות, שנרכשו לאחר היותם בני זוג ו"ע 16-10-18027 רועי בלנק נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

רו"ח (משפטנית) אלה כהן

העובדות: בשנת 2002 רכש העורר דירת מגורים. רכישת הדירה שולמה אך ורק מחשבונו של המערער. העורר מכר את דירת נשוא הערר בשנת 2015. העורר טוען כי הוא זכאי לפטור ממס שבח על פי סעיף 49ב לחוק, בטענה כי הדירה נשוא הערר הייתה, במועד המכירה, דירתו היחידה כמשמעותה בסעיף הפטור. העורר ובת זוגתו הינם ידועים בציבור החל משנת 2003. לעורר ולבת זוגתו שלושה ילדים משותפים. בת זוגתו של העורר (אורלי) עברה הליך גירושין בשנת 2001. לאורלי דירה אחת שקיבלה במסגרת הגירושין ודירה נוספת שרכשה ממשפחתה בשנת 2006 ואשר היא, העורר וילדיהם המשותפים גרו בה יחדיו. בשנת 2011, נחתם בין העורר לבת זוגתו הסכם יחסי ממון שהחיל ביניהם הפרדה רכושית, הן בנוגע לרכוש שנצבר עד לתחילת הקשר בין הצדדים והן ביחס לרכוש עתידי. לפי ההסכם, הדירה נשוא הערער, הינה בבעלותו של העורר בלבד והמשכנתא הרובצת על הדירה משולמת על ידי העורר בלבד. כמו כן, דירות בת הזוג הינן בבעלותה והמשכנתאות הרובצות על שתי הדירות משולמות על ידה בלבד.

המחלוקת: האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין דירת מגורים יחידה?

טענות המשיב: לא הוכחו התנאים לפטור ממס שבח לפי סעיף 49(ב) לחוק. בבעלות בת זוגתו של העורר 2 דירות נוספות והעורר לא הוכיח שהייתה קיימת הפרדה רכושית מלאה מהטעמים הבאים: אחת הדירות נרכשה לאחר שהם היו ידועים בציבור, הם התגוררו בדירה זו יחדיו עם ילדיהם המשותפים ובפועל בני הזוג לא שמרו על הפרדה רכושית לא בהתנהלות הכספית השוטפת ולא ביחס לנכסיהם.

וועדת הערר קיבלה את הערר: עקרון התא המשפחתי מעוגן בהוראות סעיף 49(ב) לחוק הקובע, כי "לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד... כמוכר אחד." בית המשפט העליון בעניין **יגאל שלמי (ע"א 3178/12)** וכן בעניין **אן מרי עברי (ע"א 3489/99)**, קבעו כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה. יש לבחון את מועד התגבשות התא המשפחתי לעומת מועד החתימה על הסכם הממון. אם הסכם יחסי הממון בין בני הזוג נחתם בשלב מאוחר אך הוא משקף את המציאות שקדמה לו, הרי שיש להתחשב בהסכם יחסי הממון שנחתם בשלב מאוחר גם לעניין דיני המס. לטענת העורר, ההחלטה על חתימה על הסכם הממון, נתקבלה לאחר שבשנת 2011 העורר נאלץ למשכן את דירתו ובת זוגתו נתבקשה לחתום על הסכם ויתור מול הבנק, אך ההחלטה על הפרדה רכושית מוחלטת בין העורר לבין בת זוגתו התקבלה כבר מראשית הקשר הזוגי בין הצדדים. הועדה קבעה כי הסכם יחסי הממון אמנם נחתם מאוחר, אך הוא משקף את המציאות שקדמה לו, וכי החתימה על הסכם הממון לא נעשתה לצורך תכנון מס בלתי לגיטימי.

הועדה המשיכה ובחנה, האם בוצעה הפרדה רכושית מלאה בין הצדדים. **מבחינה העזר כדי לאשר או לשלול את ההפרדה הרכושית הינם בין היתר, מגורים במשותף, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף ודמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.** הנטל לסתור את החזקה מוטל על הנישומים. במקרה דנן, יישום המבחנים העלה כי על אף שבני הזוג גרים במשותף, המימון והמשכנתא שולמו על-ידי כל אחד מבני הזוג בנפרד ודמי שכירות מהנכסים התקבלו אצל כ"א מהצדדים בחשבון נפרד על שמו.

לפיכך, הועדה הגיעה לכלל מסקנה כי עלה בידי המשיב להוכיח **הפרדה רכושית מלאה** המתקיימת ביניהם הלכה למעשה, לרבות בכל הנוגע לדירותיה. על כן קיימת לעורר זכאות לפטור בהתאם לסעיף 49(ב) לחוק.

רו"ח אורן חן

ביום 3 במרץ 2014 נחתם הסכם לביצוע עסקת קומבינציה בין חברת אופק בובליל בע"מ ("עוררת מס' 1") לבין בעלי מקרקעין. באותו יום נחתם בין עוררת מס' 1 לבין ניסים בובליל ואברהם בובליל ("עוררים מס' 2 ו-3"), בעלי המניות והשליטה בעוררת (מחזיקים יחדיו ב-100% ממניותיה של העוררת), הסכם נאמנות, לפיו 3.9% מהמקרקעין נרכשו בנאמנות עבור עורר מס' 2 ו-9.4% מהמקרקעין נרכשו בנאמנות עבור עורר מס' 3, וזאת נגד תמורה כספית מוסכמת כקבוע בהסכם הנאמנות.

באותו יום (3.3.2014) חתמו עוררים מס' 2 ו-3 עם עוררת מס' 1 על הסכם להזמנת שירותי בנייה, לפיו תבנה עוררת מס' 1 על מקרקעי הנהנים 3 דירות עבור העוררים 2 ו-3 (הנהנים) כנגד תמורה כספית מוסכמת כקבוע בהסכם שירותי הבנייה. בהסכם הקומבינציה לא מוזכר עניין הנאמנויות ולא נאמר בו שבכוונת עוררים 2 ו-3 לרכוש אף הם חלק מהמקרקעין.

ביום 2 באפריל 2014 (30 יום מיום החתימה על הסכם הקומבינציה) הוגשו למשיב שתי הודעות נאמנות, לפיהן עוררת מס' 1 היא הנאמן והנהנים הם העוררים מס' 2 ו-3, בגין חלק מהמקרקעין שנרכשו בנאמנות עבור העוררים 2 ו-3.

המשיב טען כי האחריות בהסכם הקומבינציה היא רק של עוררת מס' 1 ועוררים 2 ו-3 לא לקחו על עצמם כל סיכון בשל רכישת הקרקע וכן שנאמן לא יכול להיות בעל אינטרס כלכלי בנכס. המשיב קבע כי אין מדובר ברכישת חלק מהמקרקעין בנאמנות, אלא ברכישת מלוא המקרקעין על ידי עוררת מס' 1 ולאחר מכן מכירת 3 דירות לעוררים 2 ו-3.

ועדת הערר קבעה כי על מנת שנאמנות תוכר כנאמנות וייתן הפטור ממס לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין, נדרש לעמוד, בנוסף למבחן הפרוצדוראלי (מבחן טכני) של נותן הודעה בדבר הנאמנות תוך 30 יום מיום הרכישה, גם במבחן מהות הנאמנות - האם אכן התקיימו בפועל יחסי הנאמנות שלפי סעיף 69 לחוק. תנאי זה הוא התנאי העיקרי לבחינת הנאמנות. מסירת הודעת הנאמנות הינה רק תנאי סף להחלת הפטור ממס, אך אין היא תנאי מספיק. המושג "נאמנות" שולל לחלוטין אינטרס אישי וכלכלי כלשהו של הנאמן בנכס.

במקרה דנן לא הרימו העוררים את נטל הוכחת מהות הנאמנות, הן מהטעם שלאור הלכת חזון, של בית המשפט העליון, יש לשלול הכרה במכשיר הנאמנות לצורכי מיסוי מקרקעין, מקום בו הנהנה לא היה יכול להתקשר בעסקה כקונה לולא קיום הנאמנות (נאמנות נסתרת), שכן המוכרים הסכימו לבצע את העסקה רק עם העוררת והתנגדו לכך שהעוררים 2 ו-3 יהיו צד לעסקה, והן מהטעם שהעוררים לא הצליחו להרים את הנטל ולהוכיח כי לנאמן אין אינטרס אישי וכלכלי כלשהו בנכס.

כמו כן, גם אם היינו רואים בנאמנות דנן נאמנות מהותית כדת וכדין, הרי לאור הלכת בית המשפט העליון **בעניין בני ויינר ובניו** - ע"א 204/07 (המקרה שנידון בפס"ד בני ויינר דומה במהותו למקרה הנידון), הרי שבחינת ההסכמים במקרה דנן, מצביעה על קשר בין השלושת הסכמים המגבשים יחד עסקה משולבת אחת של רכישת קרקע על-ידי העוררת ומכירת דירות מגורים לעוררים 2 ו-3.

הערר נדחה

בחזרה לתפריט

14. מהי שאלה משפטית (להבדיל משאלה עובדתית), שרק בגינה ניתן לערער לביהמ"ש העליון על פסיקתה של ועדת ערר ע"א 2154/17 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' אברהם ושיר רויכמן

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ-מלכא

חברת נכסי אשפר בע"מ רכשה ביום 15 במאי 1991 ("המועד המוקדם") זכויות בקרקע חקלאית. בשנת 1994 ביקשה החברה מפ"ש לתקן את סיווג המקרקעין לרכוש קבוע, חלף הסיווג כמלאי שנעשה בטעות. בין החברה לפ"ש נערך מ"מ, בעקבותיו נחתם הסכם בשנת 2000 ("ההסכם") בו אושר שינוי יעוד המקרקעין לרכוש קבוע מיום 31 בדצמבר 2000 ("המועד המאוחר"), תוך קביעה שהחברה תשלם מס בסך 580 אלפי ש"ח על הכנסתה החייבת בגין שומות המס לשנים 1997-2000 לרבות המס בגין שינוי ייעוד המקרקעין.

בשנת 2010 פורקה החברה בהסכמה, והזכויות שנותרו במקרקעין עברו ללא תמורה ובאופן שווה לשני בעלי מניותיה, המשיבים בערעור. חלקים מהקרקע נמכרו במספר עסקאות, כאשר לצורך חישוב מס השבח תאריך הרכישה שדווח למנהל מיסוי מקרקעין היה המועד המאוחר.

המחלוקת בין הצדדים עסקה בשאלה מהו יום הרכישה של המקרקעין לעניין חישוב מס השבח. לגישת מנהל מסמ"ק, יום הרכישה הוא המועד המוקדם, בו נרכשו בפועל המקרקעין. מנגד, לגישת המשיבים יום הרכישה הוא המועד המאוחר, לאור סעיף 85(א) לפקודת מס הכנסה, הקובע ששינוי יעוד ממלאי עסקי לרכוש קבוע מהווה מכירה לצורך מס. למעשה, הפלוגתא עסקה בפרשנות ההסכם - האם ההסכם קבע שינוי יעוד, באופן העולה לכדי אירוע מס, כך שיום הרכישה הוא במועד המאוחר, כגישת המשיבים, או שמא קבע רק שינוי סיווג המותר את יום הרכישה במועד המוקדם? (יצוין שבשל תיקון 50 לחוק מסמ"ק לגבי הלינאריות בחישוב שיעור מס שבח לפני ואחרי 2003, ככל שתאריך הרכישה מאוחר יותר, כך שיעור מס השבח המשוקלל נמוך יותר)

ועדת הערר אימצה את גישת המשיבים (הנישומים), וקבעה כי יום הרכישה של המקרקעין לצורך חישוב מס השבח הינו במועד המאוחר. על החלטה זו הוגש הערעור על-ידי מנהל מסמ"ק, בטענה שוועדת הערר טעתה בפרשנות שנתנה להסכם.

ביהמ"ש העליון דוחה את הערעור של מנהל המסמ"ק, זאת נוכח ההוראה המצמצמת בסעיף 90 לחוק מסמ"ק, הקובע כי "על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית לבית המשפט העליון". ואולם, במקרה דנן עסקינן בשאלה עובדתית.

ביהמ"ש מאזכר את **פס"ד וייסמן (ע"א 266/97)**, אליו הפנה ב"כ מנהל מסמ"ק, שקבע שלושה קווים מנחים לזיהוייה של שאלה כבעיה משפטית:

- הקו המנחה הראשון הוא "הצורך בסטנדרטיזציה והצורך במתן תשובה לשאלה שיש להשיב עליה לפי כללים". בענייננו מדובר בחוזה בין שני צדדים, ביחס למקרה קונקרטי, והדגש לא מושם על כלל משפטי.
- הקו המנחה השני שיש לבדוק "מהי תכלית ההגבלה של נימוקי הערעור ל'בעיה משפטית' בחיקוק הקונקרטי שאנו מפרשים". במקרה דנן, ההכרעה עניינה סעיפי חוזה ולא סעיפי חוק.
- הקו המנחה השלישי בודק את טיבו של הטריבוטל שעל החלטתו הוגש הערעור. בענייננו מדובר בוועדת ערר לפי חוק מסמ"ק, בה יושבים יחד שופטים ומומחים בתחום. על כן, במקרה דנן יש לתת למונח "בעיה משפטית" פרשנות מצמצמת.

לסיכום, ביהמ"ש קובע כי המקרה דנן עוסק בפרשנות של חוזה קונקרטי, ללא צורך לקבוע כלל מנחה, ובוודאי שלא כזה הנוגע לדיני המס עצמם. לפיכך, אין המדובר בבעיה משפטית כמשמעותה בסעיף 90 לחוק מסמ"ק. עוד נקבע, שגם אם היה מדובר בשאלה משפטית, הרי שלשון ההסכם, המהווה את נקודת המוצא למלאכת הפרשנות, הינה ברורה ובהירה, ותומכת בגישת המשיבים.

הערעור נדחה

פסיקה - ביטוח לאומי

15. טיפים למלצרים- הכנסה לעניין ביטוח לאומי עב"ל 15-10-44405 עומרי קיס ואח' נ' המוסד לביטוח לאומי ואח'

רו"ח כפיר אילני, דירקטור, חטיבת המס

פסק הדין הינו מאוחד לשני ערעורים אשר בהם נדונה סוגיית מעמדו של התשר המשולם למלצרים בבית הדין הארצי לעבודה (להלן: "ביה"ד") בהרכב מורחב של 5 שופטים ו-2 נציגי ציבור שאליהם צורפו היועץ המשפטי לממשלה, איגוד המסעדות וההסתדרות.

בעניין קיס נדונה החלטת המוסד לביטוח לאומי ("המל"ל") שלא לכלול בחישוב דמי האבטלה ששולמו למערער את סכומי התשר שקיבל מלקוחות המסעדה שבה עבד. לעומת זאת, **בעניין בודה** נבחנה השאלה אם יש לכלול את כספי התשר ששולמו במזומן על ידי לקוחות המסעדה, כחלק משכר עבודתו, לעניין חוק שכר מינימום.

במישור דיני הביטוח לאומי, אם יסווג תשר כהכנסה של המסעדה ובהתאמה - כהכנסתו של המלצר ממעסיקו, המסעדה תחויב גם בתשלום דמי ביטוח לאומי.

ביה"ד עמד על מעמד התשר במציאות הישראלית, על הפסיקה ועל המבחנים שנקבעו בה: **מבחן הוולונטריות, מבחן אמצעי התשלום ומבחן הרישום בספרים**, וכן בחן את התשר בהקשרם של תשלום דמי הביטוח הלאומי, תשלום קצבת תלויים, ועל הקשיים בעניין מעמדו של התשר. נפסק כי, כל תשר כספי בענף המסעדות ייחשב כהכנסה השייכת לבית העסק, וכל הכנסה של עובדי שרשרת השירות (המלצר) מתשר שכזה היא הכנסת עבודה ממעסיקו, מבלי אפשרות להפריד בין השניים, הן במישור דיני הביטוח הלאומי והן במישור משפט העבודה.

נקבע כי לצד עיון מחודש במבחן הוולונטריות ולצדו מבחן אמצעי התשלום, והכרה בכל תשר כהכנסה של העסק וכהכנסת עבודה של המלצר ממעסיקו, יש לעיין מחדש אף **בהלכת מלכה**, ובמרכז מבחן הרישום בספרים, ולקבוע שכל הכנסה של המלצר מתשר תיחשב כשכר עבודתו, בין אם התשר עבר בספרי המסעדה ובין אם לאו.

יש לציין, כי מועד כניסת ההסדר לתוקף יהא ביום 1 בינואר 2019.

הערות:

- (1) פסק הדין נוגע לדיני הביטוח לאומי ולמשפט העבודה בלבד, והוא אינו בא לקבוע הלכות בנושאים שאינם מצויים בגדרי סמכותו העניינית של ביה"ד. עם זאת, היות והסוגיה רלוונטית לענף המסעדות כולו (לפי ההסתדרות מדובר על כ-170,000 עובדים), עשויות להיות לפסק הדין השלכות קריטיות לעניין זכויות סוציאליות לעניין דיני ביטוח לאומי ולעניין דיני המס.
- (2) המעסיק רשאי, בכפוף לכל דין, להגיע להסכמה עם עובדי שרשרת השירות בעסקו, בדבר התניה החורגת מברירת המחדל האמורה בפסק הדין, בכפוף לכל דין, לחוקי המגן ו/או הוראות בהסכמים קיבוציים וצווי הרחבה, בשים לב לנסיבות מתן התשר ולגורמים המעורבים.
- (3) משכרו של העובד ינוכו כל תשלומי החובה שיש לנכות משכר עבודה.
- (4) בקרות מקרה המזכה בתשלום גמלה, ייחשב המוסד את הגמלה על יסוד הכנסת המלצר האמיתית והמלאה, הכוללת את כספי התשר. אם לא שולמו דמי הביטוח הלאומי בגין כספי התשר, יהיה מקום לשקול אם המוסד רשאי לחזור אל המעסיק בתביעת שיפוי, אך אין מקום לשלילת גמלה או הפחתתה מחמת אי תשלום דמי ביטוח בגין תשר על ידי מי מעובדי שרשרת השירות, מאחר שלא הוא זה שחייב בתשלומה.

בחזרה לתפריט

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס

מס הכנסה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס (נושאים 1-5)

1. ICO - הנפקת "אסימונים דיגיטליים" למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח

חוזר מס הכנסה מס' 7/2018

החוזר מפרט את עמדת הרשות למסים בנושא ומביא לידי ביטוי מספר היבטים מבחינת דיני המס.

לצרכי מס הכנסה - לעמדת הרשות, בהקשר לאסימונים מהסוג האמור, תמורות ה-ICO בחברה המנפיקה את האסימונים יוכרו כהכנסה נדחית במידה וישנה מחויבות לפתח פלטפורמה, לספק מוצרים או שירותים וזאת בתמורה לאסימונים שהונפקו לציבור. ההכנסה תוכר בהתאם למודל העסקי של החברה. אם בתמורה לאסימונים החברה מחויבת לספק שירותים או מוצרים, ההכרה תוכר בהתאם לקצב אספקת השירותים או המוצרים כאמור. במידה והחברה מספקת זכות שימוש בפלטפורמה אזי ההכנסה תוכר במועד בו הפלטפורמה זמינה לשימוש. על אף האמור לעיל, בקורות אחד מהאירועים שמפורסמים בחוזר, ההכנסה תוכר מידית. המשותף לאירועים אלו היא העובדה שלחברה כבר ידוע כי לא תספק את התמורה לאסימונים.

ברמת מחזיקי האסימונים - במידה ומדובר על מחזיק באסימון שמממש את האסימון במכירה ופעילותו אינה מגיעה לכדי עסק אזי הרווח ימוסה כרווח הון. במידה ויקבל בתמורה לאסימון מוצר או שירות, עלות האסימון תהווה העלות של המוצר או השירות והטיפול בעלות זו תהיה בהתאם לאופי ההוצאה אצל אותו מחזיק. אסימונים המקנים זכות שימוש תמידית, בלתי מוגבלת בזמן, העלות תוכר רק כאשר החברה המנפיקה תחדל מלספק את השירות.

הנפקת אסימונים לעובדים - לחברה יהיו קיימות שתי אפשרויות בכפוף לתנאים שפורטו בחוזר: (א) לדחות את אירוע המס עד מועד המימוש של האסימון ולהתמסות על הכנסה כהכנסה ממקורות 2(2) או 2(1), לפי העניין, בהתאם לשווי במועד המימוש בניכוי סכומים ששולמו על ידי העובד למימוש הזכות; (ב) החברה תוכל לבחור שהקצאת האסימונים תחויב במס במועד ההקצאה לפי שווי האסימונים במועד ההקצאה בניכוי תוספת מימוש ככל שישנה, זאת בהתאם להליך שמפורט בחוזר. בשתי האפשרויות ההוצאה שתוכר לחברה היא בסכום שהעובד מוסה עליו כהכנסה.

לצרכי מע"מ - במידה ומדובר על התחייבות למתן שירותים על פי סעיף 24 לחוק מע"מ, מועד החיוב במס יהיה עם קבלת התמורה. עם זאת, במידה והמחזור של העסק כולל תמורת ה-ICO הינו מעל 15 מיליון ש"ח וחלה עליו חובת ניהול ספרים על פי תוספת י"א להוראות ניהול ספרים, הדיווח יהיה על בסיס צבירה ויכול להיות מוכר כהכנסה נדחית גם לעניין מע"מ. התמורה תדווח על בסיס צבירה גם אם ניתנה בשווה כסף כגון תשלום באסימונים מבוזרים אחרים. במידה ומדובר על מכר מוצרים, ככלל מדובר על דיווח על בסיס מצטבר, אולם עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון ש"ח או עוסק שהוא יצרן שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3,800,000 ש"ח ובעסקו יותר מ-6 מועסקים ופחות מ-17 מועסקים ידווח על הכנסותיו על בסיס מזומן. הקביעה האם מדובר במס בשיעור אפס או מס מלא תלויה במקבל המוצר או השירות הסופי ולא במשלם במועד ה-ICO.

לצרכי חוק עידוד - החברה תבדוק את עמידתה בתנאים בחוק במועד ההכרה בהכנסה בפועל לצרכי מס, הוצאות מו"פ ששימשו להנפקת ה-ICO ייחשבו כהוצאות מו"פ של המפעל. למען הסר ספק לצורך עמידתה בתנאים לא יראו את תמורת ה-ICO שטרם הוכרה כהכנסה, כמחזור לעניין בחינת תנאי ה-7% הוצאות מו"פ.

2. מיסוי קרנות הון סיכון וקרנות השקעה פרטיות (פרייבט אקוויטי)

חוזר מס הכנסה מס' 9/2018 וחוזר מס הכנסה מס' 10/2018

רשות המסים פרסמה שני חוזרים מקצועיים בנושאי **מיסוי קרנות הון סיכון** (חוזר מס הכנסה 9/2018) ו**מיסוי קרנות השקעה פרטיות** (פרייבט אקוויטי) (חוזר מס הכנסה 10/2018). מטרת החוזרים היא לפרט את עיקרי הסדרי המיסוי מכוח סעיף 16א' לפקודת מס הכנסה, הנועד לעודד השקעות של תושבי חוץ בישראל, כפי שאלו מיושמים היום.

הסדרי המיסוי מכוח סעיף 16א' לפקודה, המפורטים בחוזרים, יחולו על הכנסותיהן של הקרנות וכן על הכנסותיהם של המשקיעים בקרנות בגין השקעות בחברות ישראליות וחברות הקשורות לישראל.



בהתקיים כל התנאים המפורטים בחוזר, הסדר המס החל על **קרנות הון סיכון** מעניק פטור על הכנסותיה של הקרן, לגבי חלקם של המשקיעים הזרים בה, ממימוש השקעות בהון סיכון, וכן על ריבית ודיבידנדים הנובעים מהשקעות הון סיכון. בדומה, הסדר המס החל על **קרנות השקעה פרטיות** מעניק פטור ביחס למימוש השקעות מזכות (כהגדרתן בחוזר), בעוד שעל הכנסות הנובעות מריבית ודיבידנדים יחול הסדר מס שונה.

להלן חלק מהתנאים המפורטים בחוזרים:

- מספר משקיעים - מספר המשקיעים בקרן לא יפחת מ-10 משקיעים;
- פיזור משקיעים - המשקיעים בקרן לא יחזיקו יותר מ-20% מהיקף הזכויות בקרן, למעט משקיע אחד בלבד בקרן אשר יכול להחזיק עד 35% מהיקף הזכויות בקרן;
- היקף התחייבויות ההשקעה - סך התחייבויות ההשקעה והשקעותיה של הקרן לא יפחת מ-10 מיליון דולר, כאשר לפחות 5 מיליון דולר מקורם במימון של משקיעים זרים;
- פיזור השקעות - הקרן לא תשקיע סכום העולה על 25% מהיקף הגיוס הכולל של הקרן בחברה כלשהיא.

יושם אל לב כי מרבית התנאים המפורטים בחוזרים דומים בעיקרם בין קרנות הון סיכון, אשר מטרתן היא להשקיע בתחומי ההיי-טק ובייחוד בחברות בשלבי הקמה ופיתוח ראשוני, לבין קרנות השקעה פרטיות, אשר משקיעות בחברות בוגרות העוסקות בתחומים מגוונים. ואולם, יש ליישם את התנאים המתאימים לכל קרן לפי מהות ההשקעות שלה בהתאם לחוזר הרלוונטי.

בנוסף, החוזרים מפרטים מקרים מיוחדים שבהם ניתן יהיה לקבל הסדרי מס מיוחדים, על אף שהקרן אינה עומדת בכלל התנאים המפורטים בחוזרים, בין היתר -

- קרן קטנה אשר מספר המשקיעים בה נמוך מ-10 משקיעים;
- קרן קטנה בעלת היקף השקעות הנמוך מ-10 מיליון דולר;
- קרן הלוואות.



בחזרה לתפריט

3. הורחב המסלול הירוק להעברות כספים לחו"ל לצורך השקעות או מתן הלוואות בפטור מניכוי מס במקור [הודעת רשות המסים מיום 17 באפריל 2018](#)

בהמשך להודעות קודמות של רשות המסים בנושא (ראו [חוזר מס' 8.2018](#) ו-[חוזר מס' 27.2018](#) של משרדנו), הודיעה רשות המסים ביום 17 באפריל 2018 כי הרחיבה ושיפרה את השירותים במסגרת המסלול הירוק החדש, המאפשר ביצוע העברות של תשלומים לחו"ל, לצורך השקעות בחו"ל או מתן הלוואות בחו"ל, באמצעות הצהרה בבנק בלבד. סוגי התשלומים החדשים שנוספו: השקעה בזכויות בשותפות, רכישת אופציות, תוספת מימוש המשולמת במימוש אופציות והחזר קרן הלוואה על-ידי חברה באישור רו"ח.

במטרה להקל על תושבי ישראל המשקיעים בנכסים והלוואות בחו"ל, רשות המסים אפשרה לא מכבר, את העברת תשלומים בפטור מניכוי מס במקור באמצעות [טופס הצהרה מספר 2513/2](#) אותו אפשר למלא בסניף הבנק או באופן מקוון במערכת הבנקאית, וזאת ללא צורך להגעה למשרדי רשות המסים לצורך קבלת האישור. **כעת התווספו תשלומים חדשים וכן הורחבה רשימת מדינות האמנה אליהן מתבצע התשלום.**

התשלומים החדשים, נוספו לאלו שאושרו, כאמור לפני מספר חודשים, שכללו: השקעה במניות חבר בני אדם, השקעה בנדל"ן בחו"ל, השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד), מתן הלוואות לתושב חוץ ומתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם.



בחזרה לתפריט

4. זקיפת שווי הטבה בגין ימי גיבוש לעובדים

הנחית רשות המסים מיום 10 במאי 2018

רשות המסים פרסמה הודעה אליה מצורפת הנחיה של הרשות לחשב הכללי במשרד האוצר מיום 9 באפריל 2018, לעניין זקיפת שווי הטבה לעובד בשל ימי גיבוש שעורך ומממן המעסיק.

הנושא עלה במספר מקרים בהם התבקשה רשות המסים להבהיר את עמדתה. סוגיה זו נדונה גם בבית דין לענייני עבודה בפס"ד **דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי** (ב"ל 30052-07-12) - ראה חוזר מס' 18.2014 של משרדנו.

על פי ההנחיה, במקרים בהם מתקיימים **כל התנאים שלהלן**, ניתן לראות באירוע ככזה שבו טובת המעביד גוברת על טובת העובד, ולכן, אין צורך לזקוף שווי לעובדים:

- א. צרכי העבודה מצדיקים עריכת אירוע גיבוש לעובדים, כגון: מקומות עבודה בעלי מספר רב של עובדים, נדרשת עבודת צוות וכיוצ"ב.
- ב. ההחלטה על קיום האירוע היא של המעסיק והעובדים הרלוונטיים מוזמנים לאירוע.
- ג. ימי הגיבוש נחשבים ימי עבודה ומשולם שכר מלא בגינם.
- ד. העובדים לא זכאים לצרף בת/בן זוג לאירוע הגיבוש או לחלק ממנו (לרבות כל קרוב, כהגדרתו בסעיף 76(ד) לפקודת מס הכנסה).
- ה. פעילות הגיבוש נערכת רק במהלך שבוע העבודה. במידה וחלק מהפעילות נערכת בסוף שבוע ו/או במהלך חופשות, יש לזקוף שווי מלא על כל הפעילות.
- ו. לו"ז הפעילות נקבע או מאושר על ידי המעסיק.
- ז. הפעילות נערכת בישראל.
- ח. מטרת הפעילות הינה לצורך שיפור העבודה והממשקים בין העובדים. כמו כן, הפעילות חייבת לכלול הרצאה מקצועית או פעילות העשרה.

הבהרות ודגשים נוספים

- על המעסיק לשמור מסמכים מאמתים לקיום הכללים לעיל.
- העלויות בהן עמד המעסיק הינן סבירות ביחס לפעילות ומטרתה. לעניין זה, עלויות העומדות בהוראות תכ"מ, הינן עלויות סבירות (נכון להיום - 400 ש"ח לפעילות של יום שלם ללא לינה או 700 ש"ח ליום לפעילות הכוללת לינה)
- בכל מקרה שאינו עומד בכללים אלו, יש לזקוף שווי הטבה.

בחזרה לתפריט

5. מיזוג בדרך של החלפת מניות עם חברת החזקות חדשה בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה ומיד לאחר מכן העברת חלק מהמניות המוקצות במיזוג לאחד מבעלי המניות לחברה בשליטתו בהתאם לסעיף 104א לפקודה

החלטת מיסוי מספר 2024/18

חברה א' ("החברה הנעברת א"), הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת בתחום האופנה ומלוא הון מניותיה מוחזק בשיעורי החזקה זהים בידי חברות ד' ו-ה' (50% כל אחת), אשר הינן חברות פרטיות תושבות ישראל ובבעלות כל אחת מהן, בנוסף להחזקה במניות החברה הנעברת א' כאמור, נכסים נוספים ששוויים מהותי. חברה ב' ("החברה הנעברת ב"), הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת אף היא בתחום האופנה, ומלוא הון מניותיה מוחזק בשיעורי החזקה זהים (50% כל אחד) בידי שני יחידים, תושבי ישראל ("יחיד A" ו-"יחיד B").

יחיד A מחזיק, נוסף על החזקתו בחברה הנעברת ב' כאמור, במלוא הון המניות של חברה ד'. יחיד B מחזיק, נוסף על החזקתו בחברה הנעברת ב' כאמור, במלוא הון המניות של חברה ה'.

חברה ג' ("החברה הנעברת ג"), הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת אף היא בתחום האופנה, ומלוא הון מניותיה מוחזק בידי C, אשר הינו יחיד, תושב ישראל ("יחיד C"). יצוין כי יחיד C מחזיק גם במלוא הון המניות של חברה ו', חברה פרטית, תושבת ישראל ("חברה ו"), אשר בבעלותה נכסים נוספים ששוויים מהותי.

לכל אחת מהחברות הנעברות הכנסות המתחייבות במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה.

יחיד A, יחיד B, יחיד C, חברה ד' וחברה ה' יקראו להלן ביחד: "בעלי המניות בחברות הנעברות" או "בעלי המניות".

בכוונת בעלי המניות למזג את החברות הנעברות בדרך של החלפת כל מניותיהן כאמור בסעיף 103כ לפקודה ("שינוי המבנה הראשון", או "המיזוג"), באופן שבו כל מניותיהן יוחזקו באמצעות חברת החזקות פרטית חדשה ("החברה הקולטת"), אשר תוקם לצורך שינוי המבנה, והכל תמורת הקצאת מניות שוות זכויות בחברה הקולטת לכל אחד מבעלי הזכויות בחברות הנעברות. הקצאת המניות כאמור תבוצע על פי חלקם היחסי בכלל הזכויות בחברות הנעברות, בהתאם לאמור בסעיף 103ג(4) ו-(5) לפקודה.

מיד ובסמוך לאחר המיזוג יעביר יחיד C את המניות אשר הוקצו לו בחברת הקולטת, אגב המיזוג ("הנכס המועבר"), לחברה ו' והכל תמורת הקצאת מניות בחברה ו' בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ("שינוי המבנה השני").

יחיד A, יחיד B, חברה ד', חברה ה' וחברה ו' יקראו להלן ביחד "בעלי המניות בחברה הקולטת לאחר שינוי המבנה".

המיזוג נועד לצורך ניהול ותפעול מאוחד של עסקי החברות המתמזגות ולשם יצירת סינרגיה והשגת יתרון לגודל בין החברות המתמזגות. כמו כן, שינוי המבנה, על שני חלקיו, נעשה מטעמים כלכליים ועסקיים ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

החברות המתמזגות בשינוי המבנה הראשון מצהירות, כי הן עומדות ביחסי גודל כאמור בסעיף 103ג(6) לפקודה, וזאת בהתאם להערכת שווי שנערכה על-ידי מומחה כהגדרתו בכללי מס הכנסה (בקשה לאישור מראש לתכנית מיזוג), התשנ"ה-1995.

בהחלטת המיסוי אושרו שינויי המבנה המבוקשים, בכפוף לכל התנאים שפורטו בהחלטה.

בחזרה לתפריט

6. תיקון 242 לפקודת מס הכנסה- תיקון חלק ה-2 שינויי מבנה חוזר מס הכנסה מס' 8/2018

ביום 6 באוגוסט 2017 במסגרת פרסום החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (מספר 242), התשע"ז-2017 (להלן- "התיקון" ו- "הפקודה" בהתאמה), שונו, באופן מהותי, הוראות חלק ה-2 לפקודה כפי שיפורט להלן:

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

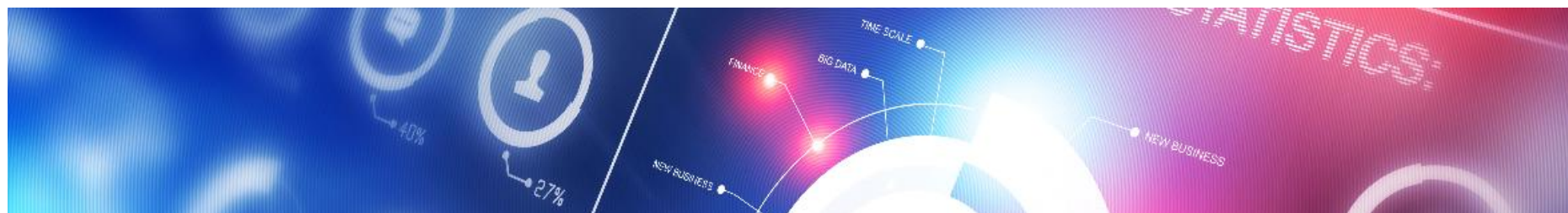
(2) מטרתו העיקרית של התיקון היא הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי המבנה המוסדרים בחלק ה-2 האמור, ובכלל זה מתן אפשרות רחבה יותר לכניסת משקיעים לחברה ולמימוש זכויות, וכן מתן אפשרות לביצוע שינויי מבנה מורכבים והסרת חסמים נוספים בדין הקיים. בנוסף, נועד התיקון לקבוע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין המגבלות החלות על שינויי המבנה השונים ולפשט את הוראותיו של חלק ה-2 לפקודה.

(3) כמו כן, כולל התיקון, לצד ההקלות אשר מאפשרים התיקונים בו, הוראות שונות אשר נועדו למנוע תכנוני מס באמצעות אותן הקלות, כך למשל בסוגיות של קיזוז הפסדים ומכירת מניות בפטור ממס.

מטרת החוזר שפורסם הינה לפרט את השינויים אשר נקבעו בחלק ה-2 לפקודה במסגרת התיקון וליתן דגשים באשר להוראות חלק ה-2 בנוסחו המתוקן לרבות בנוגע להוראות התחולה אשר נקבעו בו.

בסוף החוזר מובאת טבלה המסכמת את עיקרי השינויים בתיקון.

להרחבה נוספת לגבי תיקון 242, ראה גם חוזר מס' 25.2017 של משרדנו.



בחזרה לתפריט

7. נטילת הלוואה והמחאת חוב מחברת אחות במסגרת העברת דירת מגורים לבעל מניות מהותי ואי הכרה בהפסד מכח הוראות המעבר לסעיף 3(ט1) החלטת מיסוי בהסכם מס' 5951/18

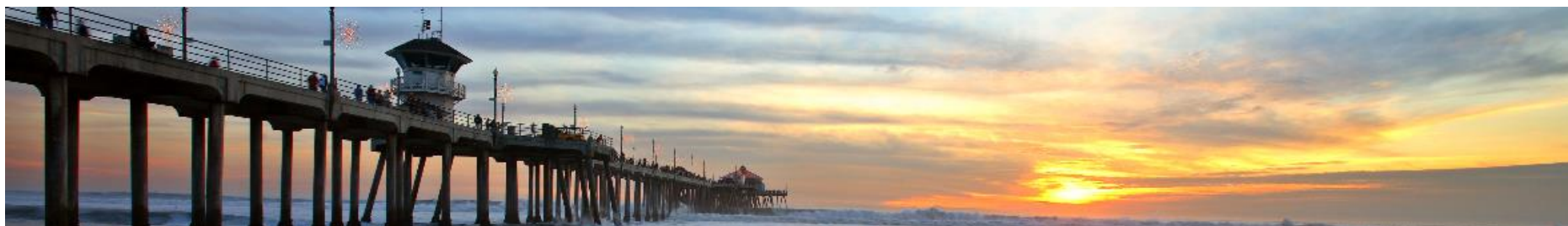
העובדות: בעל מניות מהותי מחזיק במלוא הון המניות של חברה א' ("החברה") ובמלוא הון המניות של חברה ב', החברה האחות ("החברה האחות"). החברה רכשה בשנת 2012 דירת מגורים, ההשקעה בדירה מומנה באמצעות נטילת הלוואות מהחברה האחות ("ההלוואה") והיתרה באמצעות הלוואות מהבנק ("המימון הבנקאי"). במהלך ספטמבר 2017 החברה האחות הכריזה על דיבידנד אשר שולם המס בגינו וטרם חולק לבעל המניות המהותי, כך שנוצרה יתרת זכות בחברה האחות לבעל המניות המהותי. החל משנת 2013 הדירה מושכרת לבעל המניות המהותי ומשמשת למגוריו ולמגורי משפחתו. עלות רכישת הדירה וההשקעות בה גבוהה יותר משווי השוק של הדירה נכון להיום, כך שאילו הדירה הייתה נמכרת לצד ג', היה נוצר הפסד בגין מכירתה.

פרטי הבקשה: מבוקש לאשר כי חלק מההלוואה (בגובה יתרת שווי הרכישה של הדירה בניכוי המימון הבנקאי) ("חלק ההלוואה"), תהווה יתרת זכות כהגדרתה בסעיף 96(ב)(3)(א) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 ("חוק התייעלות הכלכלית"), דהיינו לצורך חישוב יתרת המשיכה החייבת במס לפי סעיף 3(ט1) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה: הואיל והחברה נטלה הלוואה מהחברה האחות ולחברה האחות התחייבות כלפי בעל המניות המהותי, והואיל וחלק ההלוואה שנטלה החברה מהחברה האחות הומחה לבעל המניות המהותי וקיבל ביטוי בדוחותיהן הכספיים של החברה והחברה האחות, חלק ההלוואה יהווה יתרת זכות כהגדרתה בסעיף 96(ב)(3)(א) לחוק ההתייעלות הכלכלית.

בנוסף, נקבע, כי ככל שהחברה תעביר לבעל המניות המהותי את הדירה מכח סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית, יחולו הוראות סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית במלואן, לרבות הוראות סעיף 96(ב)(3)(א), קרי- חיוב בדיבידנד/משכורת/עסק בגובה יתרת שווי הרכישה של הדירה (ולא בגובה שווי השוק של הדירה) בניכוי יתרת זכות בגובה חלק ההלוואה ובניכוי המימון הבנקאי, ולרבות חיוב בהכנסה בגין השימוש בדירה עד ליום העברת הדירה לבעל המניות המהותי.

יתרת שווי הרכישה לצורך הוראות סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית תכלול בין היתר, את עלות הקרקע, מס הרכישה ועלויות התכנון והבנייה. יובהר, כי בכל מקרה לא יוכר לחברה ולבעל המניות המהותי הפסד כתוצאה מהעברת הדירה לבעל המניות המהותי מכח סעיף 96(ב)(4) לחוק ההתייעלות הכלכלית. בהתאם לסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית, במכירת הדירה על ידי בעל המניות המהותי, שווי הרכישה של הדירה יהיה יתרת שווי הרכישה בידי החברה לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963.



בחזרה לתפריט

8. תחולת ההטבות הקבועות בחוק מיסוי ריבוי דירות גם לאחר התקשרות בעסקת פינוי ובינוי החלטת מיסוי בהסכם מס' 1020/18

העובדות: מר X (להלן: "הדייר") מכר דירת מגורים שהייתה בבעלותו וקיבל בגין מכירה זו מענק (להלן: "המענק"), בהתאם להוראות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016 ולתקנות ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2017 ו-2018) (מענק לחייב במס ריבוי דירות בעד מכירת דירה), התשע"ז-2017 (להלן: "חוק מס ריבוי דירות" ו"תקנות מס ריבוי דירות", בהתאמה).

בנוסף, בגין מכירה זו קיבל הדייר אישור להפקדה בקופת גמל להשקעה, בהתאם לסעיף 149 לחוק מס ריבוי דירות. לצורך קבלת המענק ואישור ההפקדה לקופת גמל כנ"ל, התחייב הדייר לעמוד בתנאים שנקבעו, בין היתר, לא לרכוש דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק בתקופה שממועד קבלת המענק ועד ליום 31 בדצמבר 2020. בכוונת הדייר להתקשר בהסכם עם היזם למכירת זכויותיו בדירת מגורים אחרת הנמצאת במתחם פינוי בינוי, בתמורה לקבלת זכויות בדירה חדשה במסגרת הסכם פינוי בינוי.

הבקשה: לאשר כי התקשרות הדייר בהסכם פינוי בינוי עם היזם, שחל עליו פרק חמישי 4 לחוק, לרבות שדרוג הדירה החדשה בתשלום ליזם, אינה מהווה רכישה של דירת מגורים, במישרין או בעקיפין, לעניין המענק ולעניין תחולת הוראות סעיף 9(18) לפקודת מס הכנסה.

החלטת המיסוי ותנאיה: ההטבות שניתנו בחוק מס ריבוי דירות נועדו לתמרץ את מי שהוגדר בחוק זה כ"חייב במס" למכור דירות ובכך לאפשר את הגדלת היצע הדיור. על מנת למנוע את האפשרות שמקבל המענק יחזור למעגל המשקיעים באמצעות רכישת דירה חדשה, כולל חוק מס ריבוי דירות התחייבויות של מקבל ההטבות לא לרכוש דירה מגורים כאמור לעיל. בעסקאות פינוי בינוי הדירה הנרכשת הינה למעשה רצף המשכיל של הדירה הישנה, ואינה זכות חדשה שלא הייתה בידי הדייר ערב ההתקשרות, כך שאינה פוגעת בתכלית ההטבות שניתנו בחוק מס ריבוי דירות ובתקנות מכוחו. כמו כן, בהתאם להוראות סעיף 49כג, נשמר עקרון רציפות המס באשר לדירת המגורים החדשה.

לפיכך, עצם ההתקשרות עם יזם בעסקת פינוי בינוי שחלות עליה הוראות פרק חמישי 4 לחוק, לרבות שדרוג דירת התמורה הבסיסית בהתאם לתנאי החלטת מיסוי מספר 8293/17 בשינויים המחויבים, לא ישלל את המענק שניתן לפי חוק מס ריבוי דירות ולא יפגעו בזכות הדייר לפטור ממס הכנסה במשיכת כספי קופת גמל להשקעה שהופקדו בהתאם לחוק מס ריבוי דירות.

כידוע, חוק מס ריבוי דירות בטול במסגרת בג"ץ 10042/16. לפיכך, אין בהחלטה זו כדי לאשר מתן מענק או מתן פטור כאמור בסעיף 9(18) לפקודה.



בחזרה לתפריט

9. הכרה בקבלה בגין תרומות שנשלחו כ"מסמך ממוחשב" - ריענון הנחיות הודעת רשות המסים מיום 29 במרץ 2018

לאחרונה, גובר השימוש על ידי מוסדות ציבור בשליחת קבלות בגין תרומות כמסמך ממוחשב. לאור שאלות שהתעוררו בנושא זה ולמען אחידות הטיפול במשרדי השומה פרסמה רשות המסים הודעת על ריענון ההנחיות בעניין קבלה כמסמך ממוחשב כפי שפורטו [בחוזר מס הכנסה 24/2004 בנושא: "שינויים בהוראות ניהול ספרים - מסמכים ממוחשבים"](#) אשר רלבנטיות גם בעניין קבלה בגין תרומה.

קבלה ממוחשבת היא קבלה שנשלחה כ"מסמך ממוחשב". מסמך ממוחשב הינו קובץ שנשלח באמצעים ממוחשבים כגון דואר אלקטרוני. בסעיף 18 ב להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973, נקבע כי בעת הדפסת קבלה שהינה מסמך ממוחשב יופיעו המילים "מסמך ממוחשב" בצורה בולטת לעין. הגדרת מסמך ממוחשב והתנאים למשלוח תיעוד כמסמך ממוחשב מפורטים [בחוזר מס הכנסה 24/2004](#) כאמור. מסמך מסוג זה, אינו חייב להיות חתום ידנית על-ידי מקבל התרומה אלא די בחתימה אלקטרונית שניתן לזהותה על ידי בדיקת הקובץ שנשלח לתורם.

מאחר שמדובר במסמך ממוחשב שנשלח לתורם הרי שאין משמעות לכיתוב כגון "מקור" או "נאמן למקור" על גבי הקבלה ולכן יש להקפיד שהקבלה תישא את פרטי התורם במלואם. לאור האמור, **כאשר מתקבלת קבלה בגין תרומה שעליה מצוין באותיות בולטות לעין המילים "מסמך ממוחשב" ומפורטים בה פרטי התורם במלואם- הרי שניתן לראות בקבלה כאמור אסמכתא לצורך קבלת זיכוי בגין תרומה.**

במקרים חריגים, בהם פקיד השומה סבור כי יש מקום להעמיק את הבדיקה מטעמים שונים (סכומים מהותיים, חשד בדבר נכונות המסמך וכיוצ"ב), ניתן יהיה להעמיק את הבדיקה ואף לשקול דרישת הקובץ המאמת את החתימה האלקטרונית. לשם כך ניתן להיעזר במחלקת ביקורת ממוחשבת.



בחזרה לתפריט

**10. מיזוג סטטוטורי בין חברות אשר להן פעילות עסקית שהכנסות מהן צפויות להתחייב במס לפי סעיף 2(1) לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 2291/18**

העובדות: חברה א' הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת בפיתוח וייצור מוצרים לענף הרכב. הון מניותיה של חברה א' מוחזק בידי מספר יחידים. חברה ב' הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, העוסקת אף היא בפיתוח וייצור מוצרים בתחום פעילות דומה לפעילות של חברה א'. הון מניותיה של חברה ב' מוחזק בידי מספר יחידים.

בכוונת חברה א' להתמזג עם ולתוך חברה ב' באופן שבו חברה א' ("**החברה המעבירה**") תעביר את מלוא נכסיה ("**הנכסים המועברים**"), והתחייבויותיה לחברה ב' ("**החברה הקולטת**"), תוך חיסולה ללא פירוק של החברה המעבירה, כל זאת בהתאם להוראות הפרק הראשון בחלק השמיני של חוק החברות, ובהתאם לחלופה הראשונה להגדרת מיזוג שבסעיף 103 לפקודה ("**המיזוג**" או "**שינוי המבנה**"), וכל זאת ביום 31 בדצמבר 2017 ("**מועד המיזוג**" או "**מועד שינוי המבנה**").

החברה המעבירה והחברה הקולטת אשר הוקמו לפני מספר שנים, נמצאות בשלבי סיום הפיתוח של המוצרים שבכוונתן למכור. עובר למועד המיזוג, **טרם נבעו לכל אחת מהחברות המשתתפות בשינוי המבנה, הכנסות מהפעילות העסקית הקיימת בהן**, מכוח סעיף 2(1) לפקודה, אך במועד זה קיים **צפי ראלי הנשען על תחזית מבוססת** להפקת הכנסות מהפעילות העסקית בשנים הקרובות.

הצפי הראלי הנ"ל מבוסס על תחזיות אשר נערכו על-ידי הנהלת כל אחת מהחברות המשתתפות בשינוי המבנה, כך שעל פי הצהרתן עובר למיזוג, בשנה שלאחר המיזוג צפויות הכנסות בחברה הקולטת בסכום של מיליוני ש"ח וכן הכנסות אלו צפויות להיות הן מפעילות החברה המעבירה אשר הועברה לחברה הקולטת במסגרת המיזוג, והן מפעילות החברה הקולטת כפי שהייתה ערב המיזוג.

מטרת המיזוג הינה, בין היתר, לצורך ניהול ותפעול מאוחד של פעילותן העסקית והסינרגטית, ולשם השגת יתרון לגודל בין החברות המתמזגות. כמו כן, החברות המתמזגות מצהירות כי שינוי המבנה נעשה מטעמים כלכליים ועסקיים ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

החברות המתמזגות בשינוי המבנה מצהירות, כי הן עומדות ביחסי גודל כאמור בסעיף 103ג(6) לפקודה, וזאת בהתאם להערכת שווי שנערכה על-ידי מומחה כהגדרתו בכללי מס הכנסה.

החלטת המיסוי ותנאיה: ניתן אישור למיזוג לפי סעיף 103ט(ד) לפקודה ובכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בסעיף 103ג לפקודה ולתנאים שנקבעו בחלק ה'2' ובהסדר המס. נקבע כי מועד שינוי המבנה יהיה 31 בדצמבר 2017 והובהר כי יום הרכישה והמחיר המקורי של הנכסים המועברים מהחברה המעבירה לחברה הקולטת יקבע בהתאם להוראות סעיף 103ה לפקודה.

הובהר, כי הקצאת המניות לבעלי המניות של החברה המעבירה בחברה הקולטת, אגב המיזוג, תיעשה בהתאם להוראות סעיפים 103ג(4) ו-103ה(5) לפקודה. כמו כן, הובהר, כי יום הרכישה והמחיר המקורי של המניות שהוקצו במסגרת המיזוג יקבע בהתאם להוראות סעיף 103ו לפקודה.

בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

1. הנפקת הודעת חיוב לספקים החלטת מיסוי בהסכם מס' 9685/18

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

העובדות: חברה מוציאה לספקיה הודעת חיוב בגין חיובים שהוצאו לה ביתר בשל הפרשי מחיר, טעויות, הנחות שלא על פי הסכם וכד' ("ההפרשים"). הפרשים אלו לא קיבלו ביטוי בחשבוניות המס שהוצאו על ידי הספקים. עם הנפקת הודעת החיוב, מקטינה החברה את מס התשומות שדרשה בדוחותיה בגובה סכום המע"מ הכלול בהודעת החיוב שנמסרו לספקים כאמור בתקנה 24 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("התקנות"). יצוין, כי הודעת החיוב נשלחת לספק ומהווה אסמכתא להוצאת הודעת זיכוי לחברה בגובה הודעת החיוב.

הבקשה: אישור רשות המסים, כי החברה תהא רשאית להנפיק הודעת חיוב לספקיה בגין ההפרשים אשר תהווה אסמכתא בידי החברה להקטנת מס התשומות שנוכה על ידה.

תמצית הסדר המס ותנאיו: החל מינואר 2004 נגרעה הודעת החיוב מתחולת הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 משולב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 ("הוראות ניהול פנקסים"). עם זאת, הוראת תקנה 24 לתקנות תקפה.

לפיכך, לעמדת רשות המסים, הודעת חיוב מהווה אסמכתא לניכוי מס תשומות בידי של הקונה בלבד ואין היא מהווה אסמכתא להקטנת מס העסקאות בידי הספק (המוכר), שכן הספק רשאי להקטין את סך עסקאותיו אך ורק בהתאם לקבוע בתקנה 23א להוראות ניהול פנקסים.

לאור האמור לעיל, ועל אף העובדה שהודעת החיוב נגרעה מתחולת הוראות ניהול פנקסים, החברה תהא רשאית להנפיק תיעוד פנים שהוא הודעת חיוב שיכלול את פרטי הספק, את סכום העסקה ואת פרטי החשבונית שהוצאה בגין כך.

הודגש, כי במצב בו העוסק הוציא הודעת חיוב והקטין בהתאם את מס התשומות ובמועד מאוחר יותר קיבל הודעת זיכוי מהספק חלף הודעת הזיכוי, העוסק לא יידרש לבצע הקטנה נוספת של מס התשומות ובלבד שהודעת הזיכוי יתויקו וירשמו בספרי החשבונות של העוסק, בדרך שתאפשר בדיקה ומעקב.



בחזרה לתפריט

2. חשבונית מס עצמית מרכזת בגין שירותים ונכסים בלתי מוחשיים המיובאים מתושב חוץ החלטת מיסוי בהסכם מס' 6369/18

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

העובדות: חברה הרוכשת מספקים תושבי חוץ, ביניהם גם חברות קשורות וצדדים שלישיים ("הספקים הזרים"), שירותים ונכסים בלתי מוחשיים כגון, רישיונות לשימוש בתוכנות, שירותי מחקר ופיתוח, שירותים משפטיים ועוד ("השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים").
הבקשה: אישור רשות המסים, להוצאת חשבונית מס עצמית מרכזת אחת לחודש בגין התמורה שתשולם לספקים הזרים במהלך אותו חודש בשל יבוא השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים.

תמצית הסדר המס ותנאיו: תקנה 6ג. ותקנה 6ד. לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות"), קובעות את אופן הדיווח במס בשל יבוא שירותים ונכסים בלתי מוחשיים. בהתאם לתקנות, אם המייבא אינו עוסק אזי ידווח על היבוא כעסקת אקראי כאמור בתקנה 15א(א) ו-ב(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976, וישלם את המס עם הגשת הדו"ח, ואם המייבא הוא עוסק, יציא חשבונית עצמית, וידווח על היבוא בדו"ח לפי תקנה 23 לתקנות.

בשל העובדה כי חובת הדיווח בהתאם לתקנות 6ג. ו-6ד. לתקנות, חלה בשל מספר רב של תשלומים המשולמים על ידי החברה מדי חודש, החליטה רשות המסים כי החברה תהא רשאית להוציא חשבונית מס עצמית מרכזת אחת לחודש בגין התמורה שתשולם לספקים הזרים באותו החודש בשל יבוא השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים ("חשבונית המס העצמית המרכזת"), בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן:

(1) בחשבונית המס העצמית המרכזת יצוין בצורה בולטת המשפט: "חשבונית מס עצמית מרכזת על פי הקלה מרשות המסים ועל פי החלטת מיסוי מספר 6369/18".

(2) חשבונית המס העצמית המרכזת תוצא אחת לחודש בשל ייבוא השירותים והנכסים הבלתי מוחשיים שתמורתם שולמה באותו חודש.

(3) חשבונית המס העצמית המרכזת תיכלל בדיווח התקופתי המוגש למע"מ בגין אותו חודש.

(4) בחשבונית המס העצמית המרכזת יפורטו במסודר ובנפרד הפרטים הבאים: התאריך; שם הספק ומענו; הסכום ששולם במהלך אותו חודש לרבות עמלת סליקה (ככל ורלוונטי); תיאור הנכס הבלתי מוחשי ו/או השירות.

(5) לחשבונית המס העצמית המרכזת תצורף אסמכתה המעידה על תשלומים שנשאה בהם החברה בקשר עם היבוא.

מובהר, כי ניכוי מס התשומות לגבי כל תשלום (בגין היבוא) יהיה בכפוף לתנאים הקבועים בסעיפים 38 ו-41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), ובכפוף לכל דין ואין בהחלטה דנא להוות אישור לניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית המרכזת. כמו כן, אין בהחלטה דנא כדי לקבוע כי לספקים הזרים אין עסקים או פעילות בישראל לעניין סעיף 1 ו-30(ג) לחוק ולעניין מינוי נציג לפי סעיף 60 לחוק.

בנוסף מובהר, כי אין האמור בהחלטה דנא כדי לקבוע את מעמדם של הספקים הזרים לעניין קיומו של מוסד קבע בישראל ו/או קביעה לעניין מחירי העברה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.

ההחלטה דנא תקפה בתנאי למילוי כל יתר ההוראות בדבר ניהול פנקסים ותוקפה שלוש שנים או עד לביטולה, לפי המוקדם.

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

האיחוד האירופאי - הנציבות האירופאית מציעה למסות שירותים דיגיטליים על ידי שינוי בתקנות מוסד קבע

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

ביום 21 במרץ 2018, פרסמה הנציבות האירופאית שתי טיוטות לדירקטיבות הנוגעות למיסוי הכלכלה הדיגיטלית. הפתרון שהוצע לטווח הארוך יחייב חברות בתשלום מס חברות בכל מדינה השייכת לאיחוד האירופאי אשר בה יש להן נוכחות משמעותית. לעת עתה, עד לבחינה שתבוצע בשנת 2020, הנציבות מציעה למסות שירותים בהם הערך העיקרי נוצר על ידי המשתמש בתשלום "מס שירותים דיגיטליים" בשיעור של 3% מהרווח הגולמי שהניבו השירותים הנ"ל.

רקע- בכוונת הנציבות לשנות את הגדרת המושג "מוסד קבע". מטרת הנציבות היא כי אספקת שירותים דיגיטליים תיצור מוסד קבע רעיוני- מוסד קבע "דיגיטלי" או "וירטואלי" אשר יהיה צמוד לתקנות מחירי העברה ספציפיות לשירותים דיגיטליים. היות ושינוי כאמור עלול להיות מורכב וייקח זמן לא מועט ליישמו, הועידה הציעה פתרון ביניים הבא למסות את הרווח הגולמי הנובע מהשירותים הדיגיטליים.

מיסוי ביניים ממתן שירותים דיגיטליים- הנציבות מציעה למסות את הרווח גולמי הנוצר מאספקת שירותים דיגיטליים בשיעור של 3%. השירותים החייבים במס יהיו שירותים דיגיטליים בעלי המאפיינים הבאים: אספקת מיקום מקוון של פרסום, מכירת מידע על משתמשים, מתן שימוש בפלטפורמה דיגיטלית המאפשרת החלפת סחורות ושירותים דרכה.

אספקת תוכן דיגיטלי, שירותי תשלום, מכירת סחורות ושירותים באופן מקוון ושירותים פיננסיים ומימון המונים מסוימים יוחרגו באופן ספציפי מחבות במס השירותים הדיגיטליים החדש.

בכדי לקבוע את המקום הרעיוני בו סופק השירות והיכן חלה חבות המס יש להתייחס לקריטריונים הבאים:

- בכל הנוגע לשירותים הכוללים איסוף מידע על משתמשים הנאסף על ידי מתן שטחי פרסום או מכירת מידע- המקום שבו הוצג הפרסום או במקום שבו נמצא המשתמש אשר עליו נאסף המידע/ בגינו נמכר המידע.
- בכל הנוגע לשירותים הכוללים אספקה של פלטפורמה דיגיטלית למשתמש- מקום המושב של המשלם בגין הגישה לפלטפורמה או בכדי לבצע בה עסקה.

מס השירותים הדיגיטליים ישולם למדינה שבה נמצאים המשתמשים. כאשר המשתמשים נמצאים במדינות שונות, אחת המדינות המעורבות תהיה אחראית על גביית המס והקצאתו למדינות האחרות, בהתאם לבסיס שיקבע בעתיד.

שינויים ארוכי טווח במיסוי על שירותים דיגיטליים- בטיטות דירקטיבה נפרדת, הנציבות האירופאית מציעה לחוקק חוקים משותפים למדינות האיחוד האירופאי, כך שאלו יוכלו למסות רווחים שנוצרו מנוכחות דיגיטלית או "וירטואלית" בתחום השיפוט שלהן, גם כאשר לא מתקיימת בתחומן נוכחות פיזית.

הדירקטיבה המוצעת באה להרחיב את כללי מוסד הקבע הקיימים על ידי מיסוי של עסקים דיגיטליים הפועלים במדינות שונות, כאשר לפחות אחד מהתנאים הבאים מתקיים בשנת מס:

- הכנסות החברה משירותים דיגיטליים אשר ניתנו באחת ממדינות האיחוד האירופאי חוצות סף של 7 מיליון אירו;
- מספר המשתמשים הפעילים לקבלת שירותים דיגיטליים באחת מהמדינות החברות באיחוד האירופאי גבוה מ-100,000;
- נחתמו למעלה מ-3,000 חוזים עסקיים למתן שירותים דיגיטליים באחת המדינות החברות באיחוד האירופאי.

חברה תיבחן האם היא עומדת בקריטריונים הנ"ל תוך לקיחה בחשבון של נתוני חברות קשורות. חברות קשורות לצורך בחינה זו הן חברות שבהן לחברה קיימת השפעה על ידי השתתפות בהנהלה, החזקה ישירה או עקיפה העולה על 20% מזכויות ההצבעה או השתתפות בהון באמצעות זכות ישירה או עקיפה, העולה על 20% מהון החברה הקשורה.

בכוונת הנציבות האירופאית ליישם את הדירקטיבה המוצעת באמנות המס בין מדינות האיחוד האירופאי ובאמנות המס בין מדינה החברה באיחוד האירופאי לבין מדינה שלישית. בנוסף, יש להחילה בעסקאות המבוצעות בין מדינה החברה באיחוד האירופאי לבין מדינה שלישית אשר אינה צד לאמנת מס עם המדינה החברה באיחוד האירופאי. הנציבות אף תשאף כי השינוי יבוא לידי ביטוי גם באמנת המודל של ה-OECD בפרקים הדנים במוסד קבע ורווחי עסקים.



בחזרה לתפריט

חלק 5 - ניווד עובדים ותגמול הוני

רו"ח (משפטנית) פרידה ויסברג, דירקטורית, מנהלת קבוצת ניווד עובדים, תגמול הוני ואשרות עבודה
עו"ד מורן לביא, קבוצת ניווד עובדים, תגמול הוני ואשרות עבודה

1. רפורמה במיסוי הכנסת עבודה של ישראלים בחו"ל כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשע"ח-2018 פורסם בקובץ התקנות 7995 מיום 6 במאי 2018

כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 ("הכללים"), מסדירים את מיסוי הכנסות מעבודה של ישראלים השוהים בחו"ל על ידי מעסיקם לתקופות ארוכות.
עד למועד התיקון, הכללים העניקו הטבות בדרך של ניכוי הוצאות בגין דיור, טיפול רפואי וחינוך וקבעו חישוב מס מיוחד (מדרגות מס דולריות). החישוב על פי הכללים ערב התיקון יצר במרבית המקרים חיוב מס גבוה יותר ביחס לחיוב המס של תושב ישראל שלא על פי הכללים.

עיקרי התיקון:

- (1) הארכת משך התקופה המינימלית לתחולת הכללים לגבי עובדים שישהו בחו"ל תקופה העולה על 8 חודשים (תחולה על עובדים שהחלו ביצוע עבודתם במדינת החוץ ביום פרסום התיקון).
 - (2) ביטול מדרגות המס הדולריות והשוואה למדרגות המס השקליות הרגילות ליחידים וביטול ניכויים שהותרו בגין "משכורת בסיסית".
 - (3) עדכון משמעותי לגבי סכומי ההוצאות המותרות בניכוי בגין חינוך ילדים.
 - (4) ביטול ההוראה המקלה הקובעת שווי רכב מופחת ל"עובד הבכיר".
- הכללים החדשים יחולו החל מיום 1 בינואר 2018. יחד עם זאת, לגבי שנת המס 2018 נקבעה הוראת מעבר לפיה יתאפשר לעובד לבחור החלתם של הכללים המתוקנים או הכללים ערב התיקון. בחירה כאמור תתאפשר באמצעות הגשת דוח מס לשנת 2018 על ידי העובד.
- נוסיף שביום 23 במאי 2018 פרסמה רשות המסים [הודעה לגבי תיקון הכללים](#).

במקרים שאין חובה לעובד להגשת דוח מס 2018 אנו מיעצים לבחון כדאיות הגשתו לרשות המסים.

בחזרה לתפריט

2. תחולת סעיף 89(ב)(3)(ד) וסעיף 100א לפקודה ("מס יציאה") בהתקיים אמנת מס ע"מ 13807-01-17 דוד קניג נ' פקיד שומה ת"א 3

במקרה דנן, מדובר בערעור על שומה שיצאה לאחר החזרה לדין אצל פקיד השומה בעקבות פס"ד של בית המשפט המחוזי ("הפסיקה הראשונה"), במסגרתו נידונה סוגיית אופן מיסוי מכירתן בשנת 2007 של מניות של חברה הרשומה בארה"ב שהייתה חברת אם של חברה תושבת ישראל, בידי המערער, הטוען כי ניתן תשובות למס מישראל שנים רבות לפני מועד מכירת המניות. לטענת פקיד השומה, המכירה הייתה חייבת במס בישראל מכוח תושבתו הישראלית של המערער בעת המכירה או לחילופין מתוקף הוראות סעיף 100א לפקודה.

בפסיקה הראשונה, בית המשפט המחוזי בת"א (השופט קירש) קבע כי המערער חדל להיות תושב ישראל לפני מועד מכירת המניות. ביהמ"ש החזיר את הדיון למשיב לשלב ההשגה לטיפול בסוגיות הבאות: (1) זכאותו הכללית של המערער ליהנות מהוראות אמנת המס בשנים בהן הוא לא היה תושב ישראל; (2) היקף ותוכן הדיווח שנעשה על ידי המערער לשלטונות המס האמריקאים בקשר למכירת המניות, בייחוד בכל הנוגע לאופן הצגת סכום התמורה ואופן קיזוז הפסדים מועברים; (3) זכותו של המערער לקזז הפסדי הון כנגד הרווח ממכירת המניות במסגרת חישוב המס הישראלי; (4) זכותו של המערער להפחית מרווח ההון ממכירת המניות של עלות ההשקעה בהן.

המשיב קיים דיונים בהשגה לצורך בחינת השאלות שנקבעו בפס"ד דלעיל. לטענת המשיב, המערער לא הציג ראיות לאימות זכאותו לתחולת אמנת המס בין ישראל לארה"ב ("האמנה") ולא ביסס טענתו לעניין תחולת סעיף 100א לפקודה. לפיכך, המשיב קבע שומה נוספת בצו לשנות המס שבערעור.

המשיב התיר למערער להפחית מרווח ההון ממכירת המניות את עלות ההשקעה בהן, למרות שלטענתו לא הוצגה לו ראיה ישירה לכך. ואולם, המשיב דחה את טענת המערער להכיר לו בקיזוז הפסדי הון כנגד חלק רווח ההון החייב במס בישראל לפי סעיף 100א לפקודה. על כן, המערער חויב במס רווחי הון לפי סעיף 100א, בגובה של 71% מהרווח הריאלי הכולל, לאחר יישום הקביעה בפסיקה הראשונה, שהמערער חדל להיות תושב ישראל ביום 24 במאי 2005.

בית-המשפט המחוזי בת"א (השופטת סרוסי) דחה את הערעור. השופטת דנה בהוראות סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, לפיהן מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל במידה ועסקין ב"זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לעניין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל". מהטעם שלפי קביעת הפסיקה הראשונה, המערער לא היה "תושב ישראל" במועד מכירת המניות וממילא ישראל אינה זכאית למסות את מלוא רווח ההון שנצמח לאורך תקופת החזקה במניות הנמכרות במעמדה כמדינת המושב של המוכר ועל-בסיס פרסונלי. לדבריה, מאחר והוסכם כי עיקר שוויה של החברה שנמכרה נובע מחברת הבת הישראלית, ניתן היה לנקוט באפיק מיסוי של סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה כך שעל-פי הדין הפנימי, ובמנותק מהתייחסות להוראות האמנה, ישראל הייתה זכאית למסות את רווח ההון "על-בסיס טריטוריאלי", וזאת אף אם המערער חדל להיות תושב ישראל בטרם מכירת המניות.

השופטת ניתחה את הוראות סעיף 100א לפקודה. לגרסתה, יסודותיו של אותו סעיף 100א התקיימו במקרה דנן, כאשר האירוע שיצר את הסעיף הוא ניתוק התושבות הישראלית של המערער. נקבע שלא הוכח כי המערער מחזיק בתושבות אמריקאית פיסקלית לצורכי האמנה וכי המערער לא הצליח לשכנע כי הדיווח על מכירת המניות בארה"ב נעשה כדבעי ובאורח מספק, בהתאם, נקבע, כי אין לקבל את טענת המערער כי זכות המיסוי הבלעדית של רווח ההון ממכירת המניות נתונה לארה"ב, וממילא שבה ומזדקרת זכות המיסוי של ישראל על-פי דיניה הפנימיים, הן לפי סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה והן לפי סעיף 100א לפקודה.

עוד הביעה השופטת את עמדתה במספר נושאים, אילו היתה מתקבלת העמדה שהמערער זכאי ליהנות מתחולת הוראות האמנה:

- (א) זכות המיסוי של ישראל כ"מדינת מקור" מכוח הוראות סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה נסוגה מפני הוראת סעיף 15(1) לאמנה, המעניקה את זכות המיסוי הבלעדית למדינת התושבות של מוכר המניות;
- (ב) אין לקבל את טענת המערער כי זכות המיסוי של ישראל לפי סעיף 100א לפקודה מתנגשת עם הוראות האמנה באופן המונע את החלתה; המערער לא הוכיח כי נגרם לו כפל-מס במישור הבינלאומי בעקבות הטלת מס היציאה בישראל ולכן לא ניתן לשעות לטענתו לגבי כפל-מס כאמור;
- (ג) המערער לא הציג ראיות משכנעות כי שווי המניות ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל עמד על שווי אפס ובכל מקרה ספק גדול אם ניתן היה לסטות מייחוס הרווח לפי הנוסחה הליניארית שבסעיף 100א לפקודה ולערוך תחתיה ייחוס ספציפי לפי שווי המניות הנמכרות.
- זכות המיסוי של ישראל על-פי דיניה הפנימיים חלה, הן מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, במעמדה כמדינת המקור של רווח ההון, והן מכוח סעיף 100א לפקודה, במעמדה כמדינת המושב המקורית של המערער. מאחר שהמשיב ביסס את שומתו רק על סעיף 100א לפקודה ומשלא ניתנה למערער ההזדמנות הנאותה להתמודד עם חיובו במס מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה ובהתחשב בנסיבותיו האישיות והכלכליות, על אף שבסמכות ביהמ"ש להגדיל את השומה (לפי סעיף 156 לפקודה), נחה דעתה כי אין זה המקרה הראוי לכך. לפיכך נקבע, כי מיסוי המערער יוותר בגבולות סעיף 100א לפקודה.



בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

1. שווי לעניין מס רכישה בשל רכישת מניות באיגוד מקרקעין המחזיק באיגוד מקרקעין
ו"ע 20650-07 סקי דרופ החזקות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

רו"ח (משפטנית) אלה כהן

העובדות: חברה הינה בעלת זכויות בחלק מבניין ("חברת הנכס"). חברת הנכס והחברה המחזיקה במרבית מניותיה ("חברת האם") הינן בבחינת "איגוד מקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. לחברת הנכס ולחברת האם התחייבויות ניכרות בספריהן. בעלי מניותיה של חברת האם העבירו את מניותיה לחברת סקי דרופ החזקות ("סקי דרופ") ולחברה נוספת ("החברה האחרת") תוך יישום הוראות סעיף 104א לפקודת מס הכנסה. סקי דרופ והחברה האחרת הגישו מש"ח על שווי מניות איגוד המקרקעין (קרי בניכוי התחייבויות) בסך של כ-60 מיליון ש"ח כאשר שווי המקרקעין עמד על כ-160 מיליון ש"ח.

השאלות שבמחלוקת: (א) האם העובדה שאין לחברה הנעברת בעלות ישירה בזכויות במקרקעין, אלא בעלות במניות בחברה אחרת שלה יש זכויות במקרקעין, משמעותה שהחבות במס רכישה היא אפס? (ב) ככל שחייבים במס רכישה, האם חישוב המס במסגרת הוראות סעיף 104א לפקודה יבוסס על שווי מניות החברה הנעברת (שווי המשקף בין היתר קיום התחייבויות), או שמא חישוב המס יבוסס על שווי הזכויות במקרקעין (הבניין), כטענת מנהל מיסוי מקרקעין?

דין והכרעה בפני ועדת הערר (מפי היו"ר השופט קירש): לעניין הסוגיה הראשונה, הועדה התייחסה תחילה לתוכן הגדרת "איגוד מקרקעין" אשר הוא משקף כוונה ברורה של המחוקק להחיל את המונח לא רק על איגוד אשר בבעלותו מקרקעין במובן הצר, אלא גם על איגוד אשר בבעלותו זכויות (מניות) באיגוד אחר אשר בידיו מקרקעין. על רקע זה, יש לתת לביטוי "כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד" שבסעיף 9(ב)(1) לחוק מסמ"ק את משמעותו הטבעית והמתבקשת, הכוללת זכויות במקרקעין בבעלותו העקיפה של האיגוד. חלופת הבעלות "בעקיפין" מובנית בהוראה האחרונה מכוח ההגדרה הבסיסית של "איגוד מקרקעין" אשר בסעיף 1 לחוק.

לעניין הסוגיה השנייה, קבעה הועדה, כי יש צורך להטיל מס רכישה על שווי המקרקעין עצמו גם במקרים בהם הבעלות בזכויות המקרקעין הן עקיפות. הכוונה העומדת מאחורי סעיף 104ד(4) לפקודה הוא שמס הרכישה החל על ההעברה יוגבל לשיעור של 0.5% ולא יוטלו השיעורים הגבוהים יותר. אין להבין מסעיף 104ד(4) "הוראה מפורשת אחרת" אשר משנה את שיטת שווי הזכויות במקרקעין לגבי הטלת מס רכישה על העברת מניות באיגוד מקרקעין אגב שינוי מבנה.

כאמור, לשון החוק, מטרות החקיקה בעניין "איגוד מקרקעין", אופן הטלת מס רכישה על שווי המקרקעין ושיקולי מדיניות של מניעת התחמקות מתשלום מסים תומכים במסקנה כי מס הרכישה יוטל על שווי הזכויות במקרקעין.

הערר נדחה

הערה- הקביעה בפסק הדין הינו בניגוד לעמדת ועדת ערר אחרת בעניין **בריטיש ישראל** (ו"ע 46205-08-11), שלגביו הוגש ערעור תלוי ועומד לבית המשפט העליון.

בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים

עו"ד בינת אנטו- קלמרו

2. רכישת מניות באיגוד מקרקעין על-ידי קרן ריט החלטת מיסוי בהסכם מס' 7169/18

העובדות: חב' X ("הקרן") הינה קרן להשקעות במקרקעין (קרן ריט) כהגדרתה בסעיף 3א64 לפקודת מס הכנסה.

בכוונת הקרן לרכוש את מניותיו של איגוד מקרקעין כהגדרתו בסעיף 7א64ג(א) לפקודה, באופן שיקנה לה 100% מהזכויות באיגוד המקרקעין. הרכישה עתידה להתבצע באופן ישיר מבעלי המניות של איגוד המקרקעין, ולא בדרך של הקצאת מניות. כל נכסיו של איגוד המקרקעין הם זכויות במקרקעין המהווים קרקע שניתן לבנות עליה על פי תכנית דירות מגורים ("המקרקעין"). המקרקעין עומדים בחלופה הרביעית להגדרת "מקרקעין לצרכי דיור להשכרה" הקבועה בסעיף 2א64 לפקודה.

הבקשה: לאשר כי בגין רכישת המניות באיגוד המקרקעין על ידי הקרן, יחול סעיף 7א64 לפקודה הקובע מס רכישה מופחת (0.5%) על רכישת מקרקעין לצורכי דיור להשכרה.

החלטת המיסוי ותנאיה: סעיף 7א64ג(ג) לפקודה מייצר השקפה מלאה בין הקרן והאיגוד בנוגע להכנסות האיגוד, להתחייבויותיו ולנכסי האיגוד (בניגוד לחברה משפחתית ו/או חברת בית). לאור האמור, מס הרכישה המוטב הקבוע בסעיף 7א64 החל על רכישת מקרקעין לצרכי דיור להשכרה יחול גם על רכישת מניות באיגוד מקרקעין שבבעלותו מקרקעין לצרכי דיור להשכרה, על ידי הקרן. יובהר, כי מס הרכישה כאמור יחול על שווי המקרקעין לצרכי דיור להשכרה שבידי איגוד המקרקעין ולא על שווי מניות האיגוד.



בחזרה לתפריט

3. פירוק חברה לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, כשבין נכסי החברה דירות שהועמדו לשימוש פרטי של בעל המניות החלטת מיסוי בהסכם מס' 5117/18

העובדות: לחברה ארבעה בעלי מניות בחלקים שווים אשר רכשה בעבר שני בניינים, לבניינים מספר יחידות דיור אשר אחת מהם מושכרת למגורי בנו של אחד מבעלי המניות משנת 2008 ועד היום ("הדירה הראשונה"), ויחידת דיור נוספת מושכרת למגורי אחד מבעלי המניות משנת 1972 ועד היום ("הדירה השנייה"). בעלי המניות מעוניינים לפרק את החברה, להעביר את הזכויות ביחידות הדיור לבעלי המניות על פי חלקיהם בחברה בהתאם לסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), ולהחיל את הוראות המעבר לפי סעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית (השגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), על הדירה הראשונה ועל הדירה השנייה.

הבקשה: לאשר כי על הדירות יחולו הוראות המעבר, ולאשר כי השימוש הפרטי שנעשה בדירות לא יפגע בזכאות לפטור ממס בפירוק החברה, כך שיחידות הדיור, אשר אינם בשימוש הפרטי של בעלי המניות, יועברו לבעלי המניות בהתאם לסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין.

החלטת המיסוי ותנאיה: בהתאם להוראות סעיף 96(ד) לחוק ההתייעלות הכלכלית, הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו על נכס מסוג דירה שהועמד לשימוש בעל המניות המהותי ולפיכך, לא יחול סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין על העברת הדירה הראשונה והדירה השנייה לבעלי המניות.

על העברת הדירה הראשונה והדירה השנייה יחולו הוראות המעבר, כך שבגין העברתן לכל בעלי המניות, יחויבו כל בעלי המניות ביום ההעברה, בהכנסה מדיבדנד/משכורת/עסק בגובה יתרת שווי הרכישה בידי החברה לפי חוק מיסוי מקרקעין. עד למועד העברת הדירות לבעלי המניות יחולו הוראות המעבר במלואן, לרבות חיוב בגין השימוש בדירה עד ליום העברת הדירות, על בעלי המניות שעשו שימוש בדירות החברה.

השימוש הפרטי שנעשה בדירות על ידי בעלי המניות לא יפגע בזכאות החברה לפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מסמ"ק בעת הפירוק ובפטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), ככל שיתקיימו תנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין ותקנה 27(א) לתקנות מס רכישה, בנוגע ליחידות הדיור שלא היו בשימוש פרטי.



בחזרה לתפריט

מגזר טכנולוגיה

תמריצים

רו"ח אביב אליעזר שלו, מחלקת תמריצים, חטיבת המס

1. הכנסה טכנולוגית ממתן זכות שימוש בתוכנה, ממוצר נלווה ומשירות מבוסס תוכנה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2253/18

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") עוסקת בפיתוח תוכנה לעיבוד נתונים והצגתם בתצורות שונות ("התוכנה"). השימוש העיקרי בתוכנה על ידי לקוחות החברה, נעשה באמצעות אתר האינטרנט של החברה באמצעות הזנה של נתונים על ידי הלקוח ועיבודם על ידי התוכנה לכדי דוח תוצאות. השימוש בתוכנה ניתן באופן חופשי אך החברה גובה תשלום עבור מודולים שונים (אפשרויות נוספות לעיבוד והצגת הנתונים) הקיימים בתוכנה ("הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה").

בנוסף לזכות השימוש בתוכנה, החברה מוכרת ללקוחותיה מוצר נלווה לאיסוף נתונים נוספים מעבר לנתונים שהוזנו באתר האינטרנט על ידי הלקוחות ("הכנסות ממכירת המוצר הנלווה"). התוכנה מעבדת ומנתחת את הנתונים המתקבלים מהמוצר הנלווה ומשלבת אותם במסגרת הדוחות הניתנים באתר האינטרנט.

מעבר לאמור לעיל, החברה מאפשרת ללקוחות שאינם משתמשים בתוכנה באמצעות אתר האינטרנט, לרכוש את המוצר הנלווה ולקבל דוח המבוסס על עיבוד הנתונים שהושגו מהמוצר הנלווה. הנתונים כאמור, נכנסים למאגר של התוכנה והתוכנה מבצעת ניתוח ועיבוד שלהם לכדי דוח אשר נמכר ללקוח. ניתוח הנתונים מבוצע באמצעות אלגוריתם ייחודי המפותח במפעל החברה ומשולב בתוכנה ("הכנסות משירות מבוסס תוכנה").

החברה הצהירה, בין היתר, כי: הקניין הרוחני של מוצרי התוכנה הינו בבעלות מלאה של החברה; המוצר הנלווה קשור במישרין לתוכנה ואין לחברה או לצד קשור לזה, זכויות בקניין הרוחני של המוצר הנלווה; וכי המוצר הנלווה הוא מוצר מדף הנרכש מספק חיצוני והחברה אינה מייצרת אותו.

פרטי הבקשה: החברה ביקשה לאשר כי הכנסות החברה מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת" כהגדרת המונח בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה, הכנסות ממכירת המוצר הנלווה והכנסות משירות המבוסס תוכנה - תחשבנה כ"הכנסה טכנולוגית".

בנוסף נקבע כי ה"הכנסה הטכנולוגית המועדפת" של החברה תהא בהתאם לקבוע בתקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017. לעניין זה הכנסה טכנולוגית מועדפת תהא בניכוי הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק (סעיף 51כד(7)(ב) לחוק).

בחזרה לתפריט

2. טופס הודעה שנתי למפעל טכנולוגי מועדף טופס חדש מס' 973 של רשות המסים

רשות המסים פירסמה טופס הודעה שנתי למפעל טכנולוגי מועדף (טופס 973), אותו יש לצרף לדוח השנתי. כזכור ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 במסגרתו נכלל תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון.

במסגרת תיקון 73 נקבעו, בין היתר, מסלולי מס נוספים חדשים (מסלולים טכנולוגיים) למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%). תיקון 73 מאפשר לחברות ישראליות ליהנות מהטבות מס בשיעורים ובהיקפים גדולים מבעבר.

ביום 5 בנובמבר 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 09/2017 ובו עמדתה לגבי תיקון 73.

בטופס 973 החדש נדרש לפרט, בין היתר, את המידע הבא:

- חלק ב'- לגבי השנים האחרונות, פרטים על הכנסות החברה, הוצאות מו"פ, מספר עובדים ושיעור הגידול בעובדים ובהכנסות
- חלק ג'- פרטים לגבי נכס לא מוחשי מוטב
- חלק ד'- סכום הוצאות המו"פ בישראל ובחו"ל, לרבות באמצעות קבלני משנה ומעסיק משאיל
- חלק ה'- כמות ושכר של עובדים בישראל ובקבוצה
- חלק ו'- סכום ההכנסה החייבת ושיעור המס לגבי הכנסה טכנולוגית מועדפת והכנסה חייבת המיוחסת לייצור.

להרחבה אודות המסלולים הטכנולוגיים והתקנות מכוחן- ראה בחוברת תום שנת המס 2017 של משרדנו.



בחזרה לתפריט

מגזר תעשייה ומסחר

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

מחיר העסקה לפי סעיף 11א לחוק מע"מ במקרה בו הטובין המובאים פטורים ממע"מ
[החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 1716/18](#)

מורן ריעני ארנטל, מחלקת מסים עקיפים, חטיבת המס

העובדות: חברה ישראלית הרשומה כ"עוסק" בישראל ("החברה") מייבאת טובין לישראל ("הטובין המיובאים") ומוכרת אותם למגוון לקוחות בישראל. אחד מלקוחותיה של החברה ("הלקוח") זכאי לפטור ממע"מ בגין הטובין המיובאים.

בכוונת החברה להתקשר עם הלקוח למכירת הטובין כמפורט להלן: הלקוח מזמין ומעביר לחברה הזמנת רכש. בסמוך לאחר קבלת ההזמנה מהלקוח, מעבירה החברה הזמנה back to back לספק בחו"ל. הטובין המיובאים עוברים לפדייה מפיקוח המכס בהליך של הסבת דוקומנטים מהחברה ללקוח ורשימון היבוא מופק על שמו של הלקוח. שחרור הטובין המיובאים מפיקוח המכס מתבצע בהסתמך על מלוא התמורה לה זכאית החברה מהלקוח, מכאן שהערך לצרכי מס של הטובין המיובאים גבוה מהערך שהיה מתקבל אילו שוחררו הטובין המיובאים בהסתמך על החשבונית מהספק בחו"ל. כלומר, ערך הטובין המיובאים המוצהר ברשימון היבוא שווה למחיר מכירתם ללקוח.

הבקשה: מחיר העסקה בידי החברה יקבע לפי סעיף 11א' לחוק מע"מ ובהתאם תפיק חשבונית מס ללקוח על ההפרש שבין התמורה שהוסכם עליה (בין החברה ללקוח) לבין מחיר הטובין המיובאים לעניין המס על ייבואם. דהיינו, במקרה דנן, בשל העובדה כי המחיר לצורכי מכס זהה לתמורה שהוסכמה עם הלקוח, יהיה מחיר העסקה בידי החברה בשווי אפס.

תמצית ההסדר ותנאיו: מטרת סעיף 11א הינה למנוע כפל מס. לא כך המקרה שלפנינו, כאשר הלקוח הסופי פטור ממע"מ בייבוא, ועל כן לא ישולם כלל מס, לרבות על הערך המוסף שנוצר ליבואן, כך שבמקום למנוע כפל מס, ייגרם הפסד מס.

לפיכך, מחיר העסקה בידי החברה שחייב במע"מ בשיעור מלא, הוא ההפרש שבין התמורה המתקבלת בידי החברה מהלקוח לבין המחיר המשולם לספק בחו"ל ולא מחיר אפס כבקשת החברה.

עקרון דומה בא לידי ביטוי במסגרת עמדה חייבת בדיווח מס' 5/2016.

בחזרה לתפריט

המגזר הציבורי

פסיקה

עו"ד יהושע אזרד

חייב מלכ"ר במס שכר בגין רכיבים שונים של שכר והחזר הוצאות ע"מ 61866-11-15 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

הערעור דן בזיהוי רכיבי השכר החייבים במס שכר בידי מלכ"ר; מס שכר מוטל על מלכ"רים ומוסדות כספיים מכוח סעיף 4 לחוק מע"מ ותכליתו למסות את הערך המוסף של המלכ"ר המתבטא בתשלום השכר לעובדיו. לצורך הגדרת "שכר" מפנה חוק מע"מ לפקודת מס הכנסה וקובע כי "שכר" הינו "הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה". קרי, ככל והכנסה מסוימת של עובדי מלכ"ר או מוסד כספי עונה להגדרת "הכנסת עבודה" כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודה אזי תחייב הכנסה זו במס שכר.

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

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

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

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

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

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

מסים עקיפים

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

המחלקה המקצועית - בקרת איכות, שירותי תמיכה ופרסומים מקצועיים

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

ייעוץ מיסויי נאמנויות

בניה חסידים
03-6086213
bhassidim@deloitte.co.il

מיסוי אמריקאי

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

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

שינויי מבנה - מיזוגים ורכישות

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

ליווי עסקאות בישראל ומיסוי מלכ"רים

רונית בכר
03-6085403
rbachar@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
03-7181810
mschwartz@deloitte.co.il

מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות

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

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

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

מיסוי בינלאומי

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

תמריצים

נדב גיל
03-6085378
ngil@deloitte.co.il
צביקה לייבוביץ'
03-3994157
tleybovich@deloitte.co.il

<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 263,900 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 100 partners and directors and approximately 1000 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.

© 2018 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.