

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 22

ספטמבר 2018

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

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



תוכן עניינים

חלק 1 - חקיקה	
1	1. תנאים המאפשרים קבלת אישור מהיר מרשות המסים להעברת רישום מקרקעין בטאבו הוראות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תנאים לעניין סעיף 15(ט)(1)(ב) לחוק), התשע"ח-2018
2	2. דירה שנרכשה בקבוצת רכישה ובנייתה טרם הסתיימה, לא תיחשב כדירה שנייה לעניין מס רכישה חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(תיקון מס' 93), התשע"ח-2018
3	3. אפשרויות נוספות לפטור ממס לקשישים במסגרת פרויקטים של התחדשות עירונית תיקון עקיף מס' 94 לחוק מיסוי מקרקעין ותיקון עקיף מס' 89 לחוק מע"מ במסגרת חוק פינוי ובינוי (פיצויים)(תיקון מס' 6), התשע"ח-2018
4	4. פטור ממס בגין תשלומים, שירותים וטובות הנאה הניתנים לראש הממשלה חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 248), התשע"ח-2018
חלק 2 - פסיקה	
5	1. סעיף 94 לפקודה (רווחים ראויים לחלוקה) חל על מכירת מניותיה של חברה זרה ע"מ 28212-11-15 דלק הונגריה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
7	2. מגבלת התקופה לזיכוי בשל מסי חוץ לפי סעיף 207 לפקודה גוברת על הוראות האמנה ע"א 8934/16 פקיד שומה ת"א 4 נ' גמול אמריקה בע"מ
9	3. זיכוי מס זר בגין הכנסות מחברות שקופות (LLC), חישוב פחת על דירות מגורים בחו"ל דנ"א 5453/18 יעקב הראל, יונו סימול בע"מ ואח' נ' פקיד שומה גוש דן
11	4. מועד הבדיקה מיהו בעל מניות מהותי לעניין שיעור המס על ריבית ע"מ 24975-01-14 דוד אסולין נ' פקיד שומה באר שבע
12	5. נשללה ההכרה בהוצאות של חברה בשל ייצוג בהליך פלילי כנגד בעל השליטה ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4
13	6. משיכת רווחים שנוצרו טרם הפיכת חברה למשפחתית באמצעות הגדלה של סכום המשכורת, סווגה כעסקה מלאכותית ע"מ 24680-11-16 א. אנקונה ושות' בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה

מיסוי כללי

פסיקה - מס הכנסה

חלק 2 - פסיקה (המשך)			
15	7.	פסיקה - מס הכנסה (המשך) ניצול לרעה של הוראות אמנה למניעת כפל מס, תוקפו של דוח שנתי ללא חתימת הנישום ע"מ 50783-01-14 Prosol Holding S.A נ' פקיד שומה ת"א 5	
17	8.	פסיקה - מס ערך מוסף הכרה במע"מ תשומות בשל מרכיבים שונים של הוצאות בחברת החזקות ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ	
19	9.		התשלומים בגין נסיעה בכביש 6 חייבים במע"מ עע"מ 7705/16 יואל רונן נ' מדינת ישראל - רשות המיסים
20	10.	פסיקה - מיסוי מקרקעין בחישוב השבח אין להקטין מעלות הרכישה מרכיבים של פחת ושל מע"מ תשומות שלא נוכו בפועל ו"ע 57111-05-16 BV PIV נ' מנהל מס שבח חדרה	
21	11.		דירה המיועדת על פי טיבה למגורים תזכה לפטור ממס שבח אף אם ננטשה ונזנחה ו"ע 20028-12-14 אסתר מנו נ' מנהל מיסוי ממקרקעין
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי			
22	1.	חוזרים והחלטות מיסוי - אופן רישום תקבולים המתקבלים באסימונים מבוזרים החלטת מיסוי בהסכם מס' 0209/18	
23	2.		הגדרת "כיבוד קל" במקום העסק כוללת גם פירות וירקות העונה הודעת רשות המיסים מיום 3 ביולי 2018
23	3.		פיצול שבח מקרקעין בין בני זוג בשומת מס הכנסה הודעת רשות המיסים מיום 5 ביוני 2018
24	4.		החזר כספי בגין מס שבח או מס רכישה- יישום חדש הודעת רשות המסים מיום 26 באוגוסט 2018
24	5.		הטבות מס בישובים- תיקון 249 לפקודת מס הכנסה הודעת רשות המיסים מיום 7 באוגוסט 2018
25	6.		פיצול אופקי לחברה חדשה והעברת הזכויות בה ובחברה החדשה לחברת החזקות החלטת מיסוי בהסכם מס' 6687/18
26	7.		פיצוי מס רכוש בגין נזק עקיף לענף התיירות שנגרם בשל הסלמת המצב הביטחוני בצפון ובעוטף עזה הנחיית רשות המיסים מיום 10 ביוני 2018

מיסוי כללי (המשך)

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי (המשך)		
27	חוזרים והחלטות מיסוי - 8. מס ערך מוסף	דחיית מועד הגשת דיווח בגין "עמדות חייבות בדיווח" במע"מ ובמכס עד 2/10/18 או מועד הגשת הדוח השנתי למס הכנסה לשנת 2017, כמוקדם הודעת רשות המסים מיום 14 ביוני 2018
28	חוזרים של המוסד לביטוח לאומי - 9.	הכללים לסגירת עיסוק עצמאי בדיעבד או לשינוי עיסוק עובד עצמאי חוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 28 במאי 2018
חלק 4 - מיסוי בינלאומי		
29	סינגפור - ביטול תמריצי מס קיימים בעבור הכנסה הנובעת מקניין רוחני	
חלק 5 - ניוד עובדים ותגמול הוני		
30	רשות המסים פרסמה חמש החלטות מיסוי חדשות בנושא אופציות	
פסיקה - מיסוי מקרקעין		
31	1. התחייבות לתשלום הוצאות פיתוח שטרם בוצעו אינן חלק מהשווי לצורך חישוב מס רכישה בעסקה בין שתי חברות ("חוליה שנייה")	א. ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה ב. ו"ע 43281-10-17 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
33	2. רכישת זכות חכירה לגביה פורסם מדריך מטעם העירייה לגבי אופציה להארכת תקופת החכירה ו"ע 37859-04-15 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה	
חוזרים והחלטות מיסוי של רשות המסים		
34	3. הקמת קרן תחזוקה הונית במסגרת הסכם לפינוי בינוי החלטת מיסוי בהסכם מס' 9093/18	
35	4. המועד הקובע לבחינת זכאות הדייר לפטור ממס בפינוי בינוי החלטת מיסוי בהסכם מס' 1239/18	
פסיקה		
36	חוב במע"מ בשיעור מלא בגין ממכר מארזי פירות, שחלקם חתוכים ו/או מקולפים וחלקם שלמים ע"מ 61537-06-16 חיים יפה- "סלסלות יום טוב" נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה	
צור קשר		

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

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

1. תנאים המאפשרים קבלת אישור מהיר מרשות המסים להעברת רישום מקרקעין בטאבו הוראות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תנאים לעניין סעיף 15(ט)(1)(ב) לחוק), התשע"ח-2018 פורסם בקובץ התקנות 8020 מיום 14 ביוני 2018

במסגרת תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין (מיום 29.12.2016) נקבעו מספר מסלולים בהם יוכל הרוכש לקבל אישור לרישום הנכס בפנקסי המקרקעין לפני עריכת שומת המנהל. בכדי לקבל את האישור, נקבעו תנאים מצטברים לכל מסלול. התיקון קיצר את לוחות הזמנים להנפקת אישור מס רכישה במסלול שכבר היה קיים קודם לכן והוסיף שני מסלולים חדשים, כך שסה"כ לאחר התיקון קיימים שלושה מסלולים:

- א. קבלת אישור מס רכישה בהתאם להוראות הקיימות טרם התיקון בסעיף 15(ט) לחוק בקיצור התקופה מ-90 ימים ל-60 ימים.
- ב. קבלת אישור מס שבח ואישור מס רכישה במכירת דירת מגורים מזכה פטורה לפי פרק חמישי 1 לחוק, בעמידה בתנאים שנקבעו בסעיף 16(א)(2) לחוק.
- ג. קבלת אישור מס רכישה למי שעומד בתנאים שקבע המנהל. מסלול זה הינו הוראת שעה מהיום הקובע (30.5.2018) ועד ליום 30.4.2020

בהוראות המנהל נקבעו התנאים. מדובר באותם תנאים הקבועים במסלול הראשון למעט התנאי לפיו חלפו 60 ימים מיום ההצהרה הקבוע בסעיף 15(ט)(1)(א) לחוק בתוספת התנאים הקבועים בסעיף 15(ט)(1)(ב) והתנאים שקבע המנהל כפי שיפורט להלן:
תשלום מקדמה למס שבח לפי סעיף 15(ב); המקדמה, כולה או חלקה, לא הוחזרה לרוכש לפי הוראות סעיף 15(ד)(3)(ב); תשלום השומה העצמית במס רכישה במועד החוקי לפי הוראות סעיף 90א לחוק; לא נעשתה לגבי המכירה שומה לעניין מס רכישה לפי סעיף 78(ב) לחוק; אם ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה בהתאם להוראות לפי סעיף 9 הוא הגיש את המסמכים להוכחת זכאותו להקלה או לפטור כאמור; שולם מס השבח ומס הרכישה המגיעים על פי שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) לחוק בשל המכירה שבה הגיעה לידי המוכר הזכות הנרכשת; הרוכש המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציא ע"י המנהל; מתקיימים התנאים שקבע המנהל.

בין 10 התנאים שקבע המנהל בהוראות החדשות שפורסמו נכללים התנאים הבאים: הצהרת הרוכש הוגשה במועד החוקי הקבוע בסעיף 73(ג) לחוק, כלומר עד 30 ימים מיום המכירה; אין לרוכש חוב בקנס מנהלי בכל אחד ממערכי המס ללא מגבלת סכום; לרוכש לא קיים אישום פלילי באחד ממערכי המס ב-7 השנים שקדמו למועד בדיקת בקשתו; השומה העצמית של הרוכש אינה מותנית בתנאי עתידי. אם השומה העצמית של הרוכש תלויה בתנאי עתידי, כגון התחייבות למכור את הדירה הישנה תוך התקופה הקבועה בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק אזי לא יהיה ניתן להיכנס להוראות מסלול זה; אין לרוכש חוב סופי בהרשאה על סך 10,000 ש"ח ומעלה, ללא הסדר תשלומים בכל אחד ממערכי המס, אין לרוכש תיק חקר פתוח בכל אחד ממערכי המס; לרוכש לא קיימים ליקויים במס הכנסה, במערכ הניכויים, בע"מ או במסמ"ק.

ראה גם [הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2018](#) של רשות המסים.

בחזרה לתפריט

2. דירה שנרכשה בקבוצת רכישה ובנייתה טרם הסתיימה, לא תיחשב כדירה שנייה לעניין מס רכישה
חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 93), התשע"ח-2018
פורסם בספר החוקים 2727 מיום 28 ביוני 2018

סעיף 9(ג1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שיעורי מס רכישה מופחתים למי שרוכש דירה יחידה או למשפר דיור (כלומר מי שיש לו דירה יחידה ובמקביל רוכש דירה אחרת שאליה הוא אמור לעבור, ובלבד שהוא מוכר את הדירה שבה הוא מתגורר בפרקי הזמן שקבועים באותו סעיף).

לפי דברי ההסבר להצעת התיקון לחוק שאושר, אחת הדרכים הנהוגות לרכישת דירה היא הצטרפות לקבוצת רכישה במטרה להוזיל את עלויות הבנייה. קבוצות הרכישה מתגבשות באמצעות גורם מארגן הפועל לארגן את קבוצת הרכישה לשם רכישת הקרקע והבנייה עליה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה לתשלום מאת חברי קבוצת הרכישה. עם זאת, חברי קבוצת רכישה מתמודדים לעיתים עם קשיים שרוכשי דירה מקבלים אינם נתקלים בהם בהכרח. קשיים אלו הם, בין היתר, קרקעות שנרכשו בטרם שונה ייעודן, החלפת קבלן תוך כדי הבנייה, קשיים בליווי בנקאי שמצריכים לעיתים חילופי בעלות על הקרקע או קשיים שמתגלים בקרקע עצמה שלגורם המארגן אין בהכרח הניסיון הדרוש להתמודד עמם. במצב שבו בניית הדירה שנרכשה במסגרת קבוצת הרכישה טרם החלה או שחל עיכוב בבנייתה וזוהי הדירה היחידה של הרוכש, אם ירצה הרוכש לקנות דירה נוספת, הוא ייחשב למי שיש בבעלותו דירה, ולפיכך יחויב במס רכישה בשיעורים הגבוהים החלים על מי שנחשב למשקיע.

לפיכך, התיקון מקל על מי שרכש דירה במסגרת קבוצת רכישה וזו דירתו היחידה, ונקבע שאם בנייתה של הדירה שנרכשה במסגרת קבוצת הרכישה לא החלה בתוך ארבע שנים ממועד רכישתה, או אם שוכנע מנהל רשות המסים כי חל עיכוב מהותי אחר בהשלמת בנייתה של הדירה כאמור באותה תקופה, או אם החזקה בדירה שנרכשה במסגרת קבוצת הרכישה לא נמסרה בפועל לידי הרוכש בתוך 6.5 שנים ממועד רכישתה, אותו רוכש יוכל לרכוש דירה נוספת ויחולו עליו שיעורי מס הרכישה המופחתים החלים על רוכש דירה יחידה או על משפר דיור.

ואולם, ההסדר הנ"ל יחול רק בהתקיים כל אלה: העיכוב בהתחלת הבנייה או בהשלמתה חל בנסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש ולא היו ידועות במועד רכישת הדירה במסגרת קבוצת הרכישה; על הרוכש למכור את הדירה שרכש במסגרת קבוצת הרכישה בתוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה; אלמלא רכש את הדירה בקבוצת הרכישה, היתה הדירה האחרת דירתו היחידה;

תחולה והוראת מעבר- תחילת התיקון מיום פרסומו, קרי, 28 ביוני 2018 ("מועד התחילה"), ויחולו גם ההוראות הבאות:

- אם רכש אדם דירה לפני מועד התחילה לאחר שרכש דירה בקבוצת רכישה והתקיימו לגביה ההוראות שפורטו לעיל, למעט ההוראה שעניינה בעיכוב בבניית הדירה בקבוצת הרכישה, יחולו ברכישת הדירה שיעורי מס הרכישה החלים על דירה יחידה.
- אם רכש אדם דירה לאחר שרכש דירה בקבוצת רכישה והתקיימו לגביה ההוראות שפורטו לעיל, יראו אותו, לעניין הטבות או זכאויות לפי כל דין אחר, לרבות לעניין זכויות לפי חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), חוק הבטחת הכנסה וחוק הביטוח הלאומי, כבעל דירת מגורים יחידה, בתקופה שממועד רכישת הדירה ועד למכירתה של הדירה בקבוצת הרכישה בתוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה.

בחזרה לתפריט

3. אפשרויות נוספות לפטור ממס לקשישים במסגרת פרויקטים של התחדשות עירונית
תיקון עקיף מס' 94 לחוק מיסוי מקרקעין ותיקון עקיף מס' 89 לחוק מע"מ במסגרת חוק פינוי ובינוי (פיצויים)(תיקון מס' 6), התשע"ח-2018
פורסם בספר החוקים 2749 מיום 29 ביולי 2018

במטרה להסיר חסמים ולקדם תהליכי התחדשות עירונית, בוצע תיקון לחוק פינוי ובינוי (פיצויים) ("החוק הראשי") שנועד לשפר את ההתמודדות עם דיירים סרבנים.

במסגרת התיקון נקבע שאם הדייר הסרבן הינו קשיש, חובה על היזם להציע לקשיש, לפחות אחת מהחלופות הבאות, לפי בחירת היזם, נוסף על האפשרות לקבל דירת תמורה (דירת מגורים בבית משותף מחודש שניתנה למחזיק שהוא בעל הזכויות בדירת מגורים בבית משותף שנהרס במסגרת המיזם להתחדשות עירונית, בתמורה לדירה הקודמת שבה התגורר):

(א) מתן אפשרות לקשיש (בן 75 ומעלה) לבחור באחת מאלה:

(1) מעבר לבית הורים, לרבות בתוספת תשלומי איזון, בשווי דומה לשווי מהוון של דירת תמורה, ובלבד שמעבר כאמור יתאפשר עד למועד הפינוי של הדירה שהזכויות בה מועברות שנקבע בעסקת הפינוי ובינוי;

(2) רכישת דירה חלופית ששוויה דומה לשווי מהוון של דירת תמורה שתימסר לקשיש עד למועד הפינוי של הדירה שהזכויות בה מועברות שנקבע בעסקת הפינוי ובינוי; מיקומה של דירה כאמור יהיה ככל הניתן בסמוך לדירתו של הקשיש - אם הקשיש ביקש זאת;

(3) קבלת סכום כסף בשווי מהוון של דירת תמורה, לשם רכישת דירה חלופית על ידי הקשיש בסכום האמור, כולו או רובו, לא יאוחר ממועד הפינוי של הדירה שהזכויות בה מועברות שנקבע בעסקת הפינוי ובינוי;

(ב) שתי דירות ששווין המצטבר דומה לשווי דירת תמורה;

(ג) דירת תמורה ששטחה קטן משטח דירת התמורה שהקשיש היה אמור לקבל במסגרת עסקת הפינוי ובינוי, בתוספת תשלומי איזון, והכול בשווי דומה לשווי דירת תמורה;

אם בעל הדירה המסרב הוא קשיש המתגורר בדירה, שבמועד שבו נחתמה עסקת פינוי ובינוי ראשונה מלאו לו, על פי הרישום במרשם האוכלוסין, 80 שנים, ולא הוצעה לו, חלופה כאמור בפסקה (א), נוסף על האפשרות לקבל דירת תמורה, הוא לא ייחשב לדייר סרבן.

במסגרת התיקון בוצעו גם תיקונים עקיפים לחוק מיסוי מקרקעין ולחוק מע"מ, במטרה להתאימם לתיקון שבוצע בחוק הראשי.

תיקון עקיף מס' 94 לחוק מיסוי מקרקעין

התיקון לחוק מיסוי מקרקעין קובע פטור ממס גם על החלופות הנוספות שהוקנו לקשיש, כפי שפורטו לעיל לגבי החוק הראשי, בכפוף לתנאים מסוימים שפורטו בתיקון, וזאת, בין היתר, באמצעות תיקון לסעיפים קיימים והוספת סעיפים חדשים לחוק מיסוי מקרקעין: **סעיף 49כב1** שכותרתו "מכירת יחידת מגורים חלופית על ידי קשיש לכל אדם" ו**סעיף 49כב2** שכותרתו "מכירת יחידת מגורים חלופית מקשיש ליזם".

להלן הגדרת קשיש בחוק מיסוי מקרקעין:

"קשיש" - כל אחד מאלה:

- (1) מי שבמועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49כא על ידי אחד מבעלי הדירות בבית המשותף **מלאו לו 70 שנים** (לתשומת לב, ההגדרה של גיל הקשיש בחוק הראשי הינה 75) והתגורר ביחידת המגורים הנמכרת בתקופה של שנתיים רצופות לפחות בסמוך לפני אותו המועד וכן התגורר דרך קבע באותה יחידה במועד החתימה על ההסכם עמו;
- (2) בן זוגו של מי שמתקיים בו האמור בפסקה (1), למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד;"

תיקון עקיף מס' 89 לחוק מס ערך מוסף

נוסף סעיף 31א(ב1) לחוק מע"מ הקובע כי "במכירת יחידת מגורים חלופית, שחלות עליה הוראות סעיף 49כב2 לחוק מיסוי מקרקעין- יהיה המס בשיעור אפס"

4. פטור ממס בגין תשלומים, שירותים וטובות הנאה הניתנים לראש הממשלה

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 248), התשע"ח-2018

פורסם בספר החוקים 2748 מיום 26 ביולי 2018

סעיף 9(1) לפקודת מס הכנסה קובע, פטור ממס על "תשלומים, שירותים וטובות הנאה המשתלמים או הניתנים מאוצר המדינה **לנשיא** או לנשיא לשעבר או לשאיריו בקשר למילוי תפקידו כנשיא, למעט משכורת וקצבה".

בתיקון 248 לפקודה הוסף סעיף 9(א1) הקובע פטור ממס בנוסח דומה על "תשלומים, שירותים וטובות הנאה המשתלמים או הניתנים מאוצר המדינה **לראש הממשלה** או לראש הממשלה לשעבר או לשאיריו בקשר למילוי תפקידו כראש הממשלה, למעט משכורת וקצבה".

תחילתו של התיקון לגבי ראש ממשלה מכהן ביום 1 בינואר 2018 ולגבי ראש ממשלה לשעבר או שאיריו ביום פרסומו של חוק זה (26.7.2018) ואילך, הוא יחול על מי שהיה לראש ממשלה לשעבר או לשאיריו לאחר מועד זה.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. סעיף 94 לפקודה (רווחים ראויים לחלוקה) חל על מכירת מניותיה של חברה זרה
ע"מ 28212-11-15 דלק הונגריה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
רו"ח (משפטנית) אלה כהן

העובדות: חברת דלק הונגריה בע"מ ("המערערת" / "החברה"), הינה תושבת ישראל לצרכי מס. בשנת 2001 החברה הקימה את DeleK US Holdings Inc ("דלק US"), חברה אמריקאית תושבת ארה"ב. לטענת החברה, דלק US שילמה מס חברות פדרלי מלא בגין פעילותה העסקית. בשנת 2006, הונפקו מניותיה של דלק US בבורסה בניו יורק ושיעור החזקה של החברה בדלק US ירד לכ-68%. בשנים 2012-2013 מכרה החברה חלק מאחזקותיה בדלק US בתמורה לכ-2,560 מיליוני ש"ח (2.56 מיליארד ש"ח). במסגרת הדיווח למס הכנסה, בחישוב רווח ההון הפחיתה החברה סך של כ-92 מיליוני ש"ח ו-283 מיליוני ש"ח בשנים 2012 ו-2013 בהתאמה בנימוק שמדוברי ברווחים ראויים לחלוקה על פי סעיף 94 לפקודה וכי יש למסותם בשיעור המס שהיה חל אילו היו מתקבלים כדיבידנד. כמו כן, ביקשה החברה לפרוס את רווח ההון בהתאם להוראות סעיף 91(ה) לפקודה וטענה כי במסגרת דיוני השומה הושגה הסכמה כי לא תצא שומה בעניין זה.

בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטיין) דן בשתי סוגיות שבמחלוקת:

(א) האם ניתן להחיל את סעיף 94 בדבר רר"ל במכירת מניותיה של חברה זרה?

בית המשפט קיבל את עמדת החברה מארבעה נימוקים עיקריים כדלקמן:

1. את ההגדרה לרווחים ראויים לחלוקה ואת המונח "נתחייבו במס" יש לפרש באופן ההולם את התכלית שביסוד ההסדרים הקיימים בסעיפים 94ב, 126 ו-203(ב) ולא באופן טכני. על כן קבע בית המשפט כי המונח "נתחייבו במס" משמעו כל מס, לרבות מס זר.
2. אין מקום להבחין בין מצב בו החברה הישראלית פועלת בחו"ל באמצעות סניף (או חברת בת ישראלית) המפיק הכנסות בחו"ל לבין מצב בו היא פועלת באמצעות חברת בת זרה.
3. ביסוד סעיף 94 לפקודה עומד הרעיון לאפשר גמישות בחיי העסק תוך הימנעות מפעולות שאינן יעילות מבחינה כלכלית והנעשות אך ורק מטעמי מס. אין מחלוקת כי בנסיבות שבהן חברת הבת פועלת במדינה שבה שיעור המס גבוה יותר משיעור מס החברות בישראל, לא יוטל מס נוסף בעת חלוקת הרווחים וזאת בשל הזיכוי העקיף. על שום מה, איפוא, יוטל המס מקום שבו המניות נמכרות כשהרווחים נותרו בחברת הבת?
4. עצם העובדה כי סעיף 94 מפנה לסעיף 126(ב) בלבד אינה מצדיקה להתעלם מההסדרים הכוללים הקיימים בהוראות הפקודה בכל הנוגע לרווחיה של חברה.

(ב) האם ניתן להחיל את סעיף 91(ה) בדבר פריסת רווח ההון, במכירת מניות הרשומות למסחר בבורסה?

בית המשפט דחה את עמדת החברה. סעיף 91(ה)(3) לפקודה קובע כי פריסה לא תחול על רווח הון במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה. כמו כן, הסכם השומה הוא חלקי ועל אף שהוא מציין את הסוגיות השנויות במחלוקת אין בו אמירה מפורשת כי מדובר בסוגיות יחידות שנותרו. בנסיבות אלו, לא ניתן לפרש את ההסכם כשולל את זכותו וחובתו של פקיד השומה לבחון בשלב ב' את הדוחות ובכלל זה את סוגיית הפריסה.

להרחבה- ראה [חוזר מס' 26.2018](#) של משרדנו.



בחזרה לתפריט

2. מגבלת התקופה לזיכוי בשל מסי חוץ לפי סעיף 207 לפקודה גוברת על הוראות האמנה

ע"א 8934/16 פקיד שומה ת"א 4 נ' גמול אמריקה בע"מ

בית המשפט העליון הפך את פסיקתו של בית המשפט המחוזי ובכך קיבל את הערעור של פקיד השומה, בקובעו כדלקמן:

"בגמר הדיון, בהמלצתנו, ניתנה הסכמה לקבלת הערעור. המלצתנו נבעה מכך שסעיף 207 לפקודת מס הכנסה שכותרתו "זיכוי בשל מסי חוץ", אכן מגביל את אפשרות הזיכוי על מסי חוץ, וזאת למיסים ששולמו בפועל בתוך תקופה של 24 חודשים מתום אותה שנת מס: "מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס". עם זאת, על-פי הסיפא של הסעיף, אפשרי זיכוי על מסי חוץ בשנה בה ישולם המס בפועל, אך זאת ביחס לשנת המס שבה בוצע התשלום בלבד: "מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור, ויחולו עליו הוראות פרק זה, בשינויים המחויבים".

על-פי סעיף 26(3) לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה, יעשה הזיכוי "בהתאם להוראותיהם ובכפוף להגבלותיהם של דיני ישראל (כפי שיתוקנו דינים אלה מזמן לזמן מבלי לשנות את העקרון הכללי שבכאן...)". עינינו הרואות, כפיפות נורמטיבית של הוראות האמנה ביחס לעניין שלפנינו, לדין הישראלי. במענה להערותינו, הסכים גם ב"כ המשיבה לכך שהעקרון הכללי המצוין באמנה, והמאפשר זיכוי על מסי חוץ ששולמו בארצות הברית, כפוף לדיני מדינת ישראל, ובכלל זה, לסעיף 207 לפקודה.

זאת ועוד, הוראות האמנה הן כלליות, ועוצבו באופן שבו פרטי ישומן יושלמו, בין השאר, באמצעות דיני מדינת ישראל. קביעת המועדים שבהם ניתן להשלים את התשלומים המזכים בהחזר מס, באה בגדרם של אותם פרטים משלימים, ואין בכך משום סתירה לעקרון שנקבע באמנה. יתרה מכך, המחוקק הישראלי הותיר לנישום שחרג ממסגרת 24 החודשים, פתח נוסף לזיכוי בשל המיסים ששילם, בסיפא של סעיף 207ב. אין אפוא סתירה בין העקרון הכללי המותווה בסעיף 26(3) לאמנה, לבין הוראות סעיף 207 לחוק.

נזכיר להלן את פסיקת בית המשפט המחוזי, שכאמור לעיל, נדחתה על-ידי בית המשפט העליון.

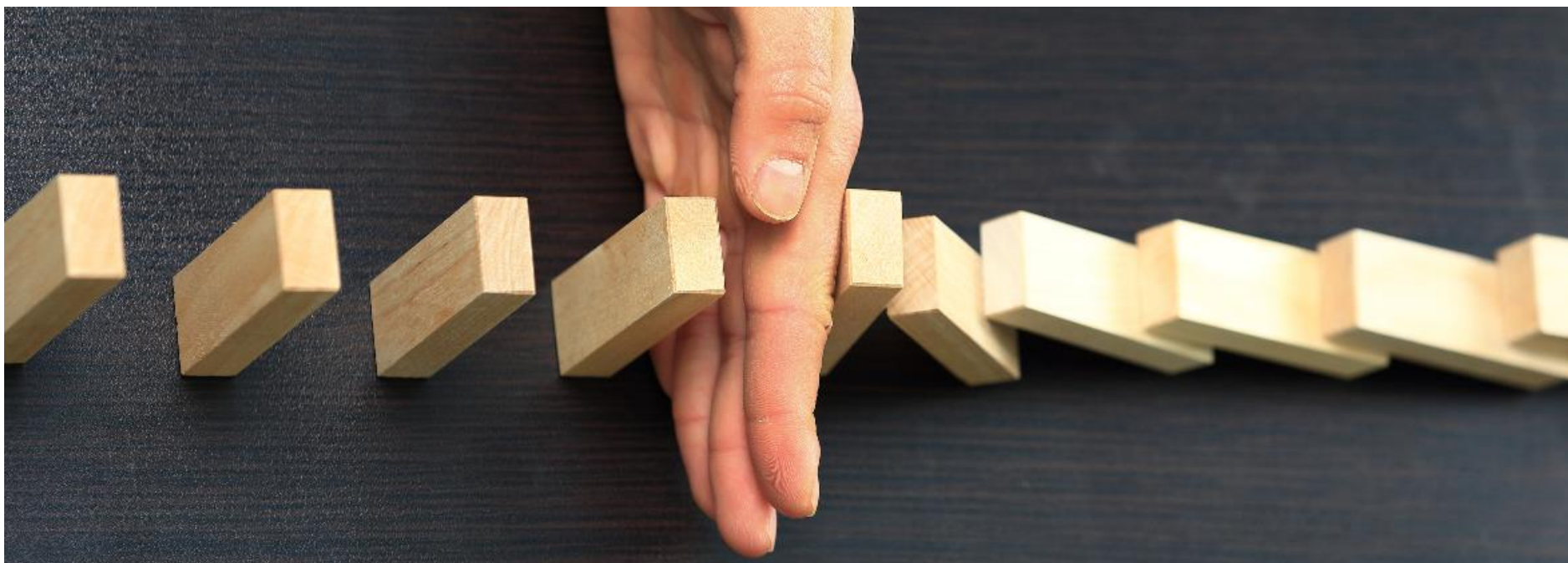
חברת גמול אמריקה בע"מ ("החברה") רכשה נכסי נדל"ן בארצות הברית באמצעות חברות אמריקאיות מסוג LLC (שהינן חברות שקופות לצרכי מס בארה"ב). בשנת 2006 מימשה החברה חלק מאחזקותיה בחברות, תוך שנצמח לה רווח בסך של כ-53 מיליון ש"ח. החברה דיווחה לרשויות המס בארה"ב על הרווח בשנת 2006. בפועל שילמה החברה חלק קטן מחבות המס בשנת 2008 כאשר רובו שולם בשנת 2009, וזאת בהתאם לדיני המס בארה"ב. בנוסף, במסגרת דו"ח מתקן, דרשה החברה החזר מס בארה"ב בשל קיזוז הפסדים לאחר. בדו"ח המס בישראל לשנת 2006 דיווחה החברה על רווח ההון החייב במס בשיעור של 25% ומנגד דרשה לקזז מסי חוץ בגובה כל המסים ששולמו בארה"ב במהלך השנים בתוספת המס אותו חסכה ("המס שנחסך") בשל קיזוז ההפסדים לאחר בארה"ב.

בית-המשפט המחוזי בתל-אביב (השופט אלטוביה), קיבל את הערעור של החברה באופן חלקי. השופט קבע:

(1) לאור עקרון מניעת כפל מס ומכוח הוראות סעיף 196 לפקודה (הקובע כי הוראות האמנה גוברות על כל חיקוק), ובשל הוראות סעיף 210 לפקודה המלמדות שיש להגמיש את הוראות ההתיישנות שבפקודה כדי לתקן את סכומי הזיכוי בשל מס זר, אין ליתן תוקף להוראה הקבועה בסעיף 207ב לפקודה ויש לאפשר למערערת לקזז את המס ששילמה בשנת 2009, בכפוף לכך שבינתיים לא קיבלה החזרי מס בגין קיזוז הפסדים מרווח ההון שהיה לה בשנת 2006.

(2) אין לקבל את עמדת המערערת, לפיה ניתן לקזז מהמס בישראל מס שלא שולם בפועל בשל קיזוז הפסדים, שכן פרשנות זאת אינה מונעת כפל מס אלא מעניקה הטבה חסרת הגיון פיסקלי.

לבסוף, נקבע, כי החברות שהיו בשליטת המערערת בתקופה הרלבנטית הן ישויות משפטיות נפרדות מהמערערת, וגם אם על-פי הדין בארה"ב או במדינות שם הן מהוות חברות שקופות, הן אינן כך בישראל; ובהתאם, אין לייחס הפסדים שהיו לחברות האמורות למערערת. אומנם [בחזר מס הכנסה 5/2004](#) נקבע הסדר המתייחס לחברות LLC, אולם המערערת בחרה שלא לפעול על פיו.



בחזרה לתפריט

3. זיכוי מס זר בגין הכנסות מחברות שקופות (LLC), חישוב פחת על דירות מגורים בחו"ל

דנ"א 5453/18 יעקב הראל, יונו סימול בע"מ ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

בית המשפט העליון (ע"א 4030/17) דחה את ערעור הנישומים על פסיקת בית המשפט המחוזי וקבע כדלקמן: "דעתנו היא כי לא נפלה שגגה בממצאים העובדתיים שנקבעו - מה גם שהצדדים הגיעו להסכמות בעניין זה בהליך קמא - ובמסקנה המשפטית שנגזרת מהם. לשון אחר, נכון להחיל את תקנה 460 (ב) לתקנות סדר דין אזרחי, התשמ"ד-1984 על הנסיבות הספציפיות של המקרה מושא הערעור".

בקשה לדיון נוסף בפני בית המשפט העליון בטענה שנקבעו בפסיקה שתי הלכות חדשות נדחתה על-ידי הנשיאה חיות (דנ"א 5453/18).

להלן נפרט את פסיקת בית-המשפט המחוזי בתל-אביב (השופטת סרוסי), שדחה את הערעורים שהוגשו בגין שני הנושאים שלהלן:

נושא ראשון- זיכוי מס זר בגין הכנסות מחברות שקופות (LLC)

מר יעקב הראל ("המערער") מחזיק ב-100% ממניותיה של חברת יונו סימול בע"מ ("יונו סימול"). יונו סימול הינה חברה משפחתית והמערער הוא "הנישום" כמשמעותו בסעיף 64א(א) לפקודת מס הכנסה. יונו סימול מחזיקה 67% בתאגיד LLC ("התאגיד") שהתאגד ופועל בארה"ב, התאגיד עוסק במכירת ביטוחים רפואיים לסטודנטים זרים בארה"ב. השליטה והניהול של התאגיד מצויה בארה"ב.

בשנות המס 2012-2013 חילק התאגיד כספים ליונו סימול בסך 6.6 ו-9.1 מיליון ש"ח בהתאמה ("ההכנסות"), בגינם ניכה התאגיד מס במקור ליונו סימול, 1.46 ו-2.2 מיליון ש"ח בהתאמה ("המס שנוכה במקור"), סכומים אלו הועברו לרשויות המס בארה"ב. המערער דיווח על ההכנסות במסגרת דוח המס שהוגש בישראל לשנים 2012-2013 כהכנסה מדיבידנד ודרש זיכוי בגין המס שנוכה במקור, כנגד המס החל בישראל על הכנסה מדיבידנד.

פקיד השומה ("המשיב") והמערער חלוקים בשאלה, האם זכאי המערער לזיכוי בסכום המס ששולם בארה"ב כנגד המס החל בישראל על הכנסת יונו סימול המיוחסת למערער.

בית-המשפט המחוזי דחה את הערעור בנושא זה, וקבע: נקודת המוצא לכללי סיווג ישויות במישור הבינלאומי, תהא שיטת המס המקומית, אלא אם נקבע אחרת על ידי השיטה המקומית עצמה. על פי דיני המס בישראל, יסווג התאגיד כ"חבר בני אדם" וחבות המס שלו בישראל תיגזר מסיווג זה. כמו כן, יש להבדיל בין הכנסתו של התאגיד מעסק לבין הכנסתם של בעלי הזכויות בו מדיבידנד ואין לטשטש את הגבולות בין השניים.

על אף שלצרכי מס בארה"ב מסווג התאגיד כישות "שקופה", הרי שלצרכי דיני המס בישראל לא ניתן יהיה לסווגו כך, וזאת מכיוון שאינו עונה על התנאים בפקודה המתירים "השקפה" לצרכי מס בישראל. כלומר, התאגיד ימוסה בישראל כ"חברה" שהכנסותיה והוצאותיה אינם מיוחסים לבעלי מניותיה, אלא היא חבה בעצמה על רווחיה, בהתאם לשיטת המיסוי הדו שלבית.

הכנסת התאגיד מפעילותו בארה"ב הינה הכנסה מעסק, ולכן המס ששולם שם הוא בגין הכנסה מעסק, ולא בגין הכנסת דיבידנד של המערער. מס זה לא יותר בזיכוי משום שאין בישראל חבות מס על הכנסה מעסק אלא על הכנסת דיבידנד, שהיא הכנסה ממקור שונה. כמו כן, המס ששולם בארה"ב הינו על הכנסה מעסק של התאגיד ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של המערער, דהיינו, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200(א) לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה. לפיכך, המערער חייב במס בישראל על הכנסה המסווגת כהכנסה מדיבידנד.

בנוסף, ציינה השופטת, כי גם כאשר בוחנים את ההסדר בנגע לפתרון בעיית כפל המס בנוגע לחברות LLC המוצע [בחוזר מס הכנסה 5/2004](#) התוצאה היא, אפוא, שהמערער אינו זכאי לזיכוי בגין המס ששולם בארה"ב, וזאת היות והנישום לא בחר להפעיל את הסדר ההשקפה המוצע בחוזר.

נושא שני- חישוב פחת על דירות מגורים בחו"ל

המערער מחזיק ב-100% ממניותיה של חברת ג'ק מאונט בע"מ ("ג'ק מאונט"). ג'ק מאונט הינה חברה משפחתית והמערער הינו ה"נישום" בחברה. בבעלות המערער וג'ק מאונט דירות מגורים להשכרה בארה"ב ("הדירות"), הדירות מצויות בבניינים בהם דירות אחרות ואינן בגדר "מקרקעין" לצורך חוקי המס בישראל. המערער וג'ק מאונט מפיקים מהדירות הכנסת שכירות ותובעים כנגדן, בדוחות המס שהוגשו בישראל לשנים 2010-2013 הוצאות פחת לפי מלוא עלות רכישת הדירות, ואינם מייחסים חלק מעלות הרכישה של הדירות לרכיב קרקע, וזאת, לטענת המערער, בהתאם לדיני המס בארה"ב.

המשיב והמערער חלוקים בעניין הזכאות לדרוש הוצאות פחת לפי עלות הדירה במלואה, או שנדרש לייחס חלק מהעלות לקרקע במידה ורכיב הקרקע אינו ניתן להפחתה.

גם בעניין זה דחה ביהמ"ש המחוזי את הערעור וקבע: אין להתיר את הוצאות הפחת בגין רכיב הקרקע של דירות המגורים בארה"ב, שכן טענת המערער לעניין ניכוי הוצאות הפחת על פי דיני המס בארה"ב לא הוכחה ואינה חלק מרשימת העובדות המוסכמות. כמו כן, את הכללים לניכוי הפחת יש לקבוע לפי דיני המס בישראל, היינו, סעיף 21(א) לפקודה, ולא לפי דיני המס בארה"ב.

הפחת המיוחד לפי תקנות הפחת לדירה, שנועד לעודד השכרת דירות למגורים בישראל, אינו רלוונטי לדירות המושכרות למגורים בארה"ב, שאז יחול הכלל הרגיל לפיו לא יותר ניכוי פחת בעד רכיב הקרקע של עלות הדירות.

בחזרה לתפריט

4. מועד הבדיקה מיהו בעל מניות מהותי לעניין שיעור המס על ריבית
ע"מ 24975-01-14 דוד אסולין נ' פקיד שומה באר שבע
רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ-מלכא

המערער, דוד אסולין, החזיק יחד עם אחרים במניות של חברת ס.ע.רן, חברה לבניה ולהשקעות בע"מ ("החברה"). בשנת 1987, עת הקמת החברה, החזיק המערער ב-20% ממניותיה. בשנת 2008, בה מכר המערער את מלוא החזקותיו בחברה, החזיק המערער ב-29% ממניותיה. במהלך השנים 1988-1989 העמיד המערער לחברה הלוואת בעלים בסך כחצי מיליון דולר ארה"ב, אשר בהתאם להסכם המייסדים של החברה - הינה צמודה לדולר ונושאת ריבית, אך לא נקבעו לה מועדי פירעון. באוגוסט 2008 נחתם הסכם בין המערער ליתר בעלי המניות בחברה, לפיו המערער ימכור ליתר בעלי המניות את מניותיו, ובמועד העברת המניות תפרע החברה את הלוואת המערער בסך 7.3 מיליון ש"ח. לפי ההסכם, מועדי תשלום החזר ההלוואה נקבעו כדלקמן: 5 מיליון ש"ח לא יאוחר מאוגוסט 2008, והיתרה בסך 2.3 מיליון ש"ח בתוספת ריבית ב-18 תשלומים חודשיים שווים החל מספטמבר 2008.

הצדדים נחלקו בדבר שיעור המס החל על הכנסת הריבית שנצמחה בשל החזר ההלוואה האמורה. לגישת המערער, חל שיעור מס של 20% לפי סעיף 125ג(ב) לפקודה (שיעור המס באותן שנים, כיום שיעור מס של 25%). לגישת המשיב, פקיד שומה באר שבע, חל שיעור מס שולי, לפי סעיף 125ג(ד) לפקודה.

בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופט גדעון), דוחה את הערעור.

סעיף 121 לפקודה קובע את שיעורי המס ליחיד, תוך קביעת מדרגות מס פרוגרסיביות. בנוסף להוראות סעיף 121 לפקודה, קבע המחוקק הוראות ייחודיות באשר לשיעורי המס לסוגים מסוימים של הכנסה. כך, סעיף 125ג, עניינו, שיעור המס על הכנסה מריבית. ס"ק 125ג(ב) לפקודה קובע כי "יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור שלא יעלה על 20%...". לכלל זה נקבעו סייגים - ס"ק 125ג(ד) לפקודה מורה כי "על אף האמור בסעיפים קטנים (ב)..., יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור הקבוע בסעיף 121, אם התקיים אחד מאלה: ... (3) היחיד הוא בעל מניות מהותי בחבר-בני-האדם ששילם את הריבית; ...". ס"ק 125ג(ד) הוסף לפקודה בעקבות תיקון מס' 142 לפקודה, אשר מדברי ההסבר לו עולה כי המדובר בהוראה אנטי-תכנונית מובהקת, המניחה כי לבעל מניות מהותי עשויה להיות השפעה על סוגי התקבולים שיקבל מהחברה ועל גובהם, ומבקשת למנוע את היתרונות שבכך.

במקרה דנן, קבע ביהמ"ש כי המועד הקובע לעניין שיעור המס ולצורך הבדיקה האם מדובר בבעל מניות מהותי (להבדיל מהמועד הקובע לעניין החיוב בפועל במס - הוא מועד אירוע המס) - הוא המועד בו נצמחה הזכות לקבלת ריבית והחלטה על תנאי תשלום הריבית, דהיינו באוגוסט 2008, מועד חתימת הסכם מכירת המניות, בו היה המערער בעל מניות מהותי.

אמנם, המערער היה זכאי עקרונית להחזר ההלוואה מעת חתימת הסכם המייסדים, אלא שההחלטה בדבר תשלומי החזר הריבית התקבלה באוגוסט 2008, בעת היותו בעל מניות מהותי. זאת ועוד, למרות שהמערער לא קיבל את החזר ההלוואה וכספי הריבית באוגוסט 2008, אלא במועדים מאוחרים יותר לאחר שחדל להיות בעל מניות - יש לראות בכספי הריבית לעניין המיסוי כאילו הועמדו לזכותו כבר במועד ההסכם, מכיוון שתנאי החזר נקבעו בעת היותו בעל מניות מהותי. פרשנות אחרת תביא למצב בו יוכל בעל מניות מהותי להשפיע על תנאי החזר ההלוואה, באופן שתשלום לאחר שכבר לא יהיה בעל מניות מהותי, ואז לא ניתן יהיה למסות את הריבית לפי ס"ק 125ג(ד)(3) לפקודה, אפשרות העומדת בניגוד לתכלית הוראת החוק האמורה.

אין מחלוקת כי המערער נישום לפי שיטת המזומנים, לפיה נקבע תאריך קבלת ההכנסות או הוצאת ההוצאות, כתאריך שבו התקבל או הוצא כסף במזומן. אלא, שיש להבחין בין עיתוי הבדיקה של בעל מניות מהותי לבין עיתוי החיוב במס.

5. נשללה ההכרה בהוצאות של חברה בשל ייצוג בהליך פלילי כנגד בעל השליטה

ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4

עו"ד אורה וקנין

הערעור בפני בית המשפט העליון עוסק בשאלה: מתי הוצאות התדיינות עבור ייצוג אורגן של חברה בהליך פלילי יוכרו כהוצאות בייצור הכנסה של החברה לפי סעיף 17 לפקודה.

העובדות: ד"ר רוברט דויטש ("המערער") הנו ארכיאולוג וסוחר עתיקות. פעל כעצמאי בתחום, ודיווח על הכנסותיו בתיקו האישי. ביום 1 בינואר 2003 העביר את כלל פעילותו העסקית לחברה בבעלותו-מרכז ארכיאולוגי בע"מ, ("המעררת" או "החברה") והחל לעבוד בה כשכיר (להלן יחד: "המעררים"). במרץ 2012 הסתיים הליך משפטי (פלילי) שהתנהל כנגד המערער ולפיו בוטלו חלק מהאישומים בשל התיישנות ובחלקם זוכה. בדוחות החברה לשנים 2005-2007 ביקשה החברה לנכות כהוצאות בייצור הכנסה את התשלומים ששילמה לטענתה עבור ייצוג המערער בהליך הפלילי. ההוצאות המשפטיות עמדו על כחצי מיליון שקלים. פקיד השומה לא התיר את ניכוי ההוצאות האיל והעבירות שפורטו בכתב האישום נוגעות לבעל המניות עצמו ולא לחברה, ולכן ההוצאה אינה בגדר "הוצאה בייצור הכנסה" ואינה רשאית לתבוע אותה בניכוי. ביהמ"ש המחוזי קבע שאין להתיר את ההוצאות המשפטיות בניכוי האיל ומעשיו של המערער לא היו קשורים כלל לחברה. המוניטין של המערער הוא אישי ואינו שייך לחברה. ומכאן הערעור.

טענות המעררים: מאחר שכל הכנסות החברה מקורן ברישיון הסחר של המערער, יש להכיר בהוצאות להגנת הרישיון ושימורו, בפרט נוכח זיכוי מכל האישומים שיוחסו לו. כל תוצאה אחרת של פסק הדין הפלילי שלא הייתה זיכוי מלא של המערער, הייתה מביאה לשלילת רישיונו ולפגיעה במוניטין שלו אשר הינו ההון העיקרי של החברה, מה שהיה מוביל בהכרח לפגיעה בפעילות החברה.

עוד טענו, כי אין נפקות לשאלה מתי התרחשו האירועים, האם קודם להקמת החברה או לאחר מכן. סעיף 17 לפקודה אינו מציב כל דרישה או תנאי לגבי מועד התרחשותם של אירועים חיצוניים כלשהם המצויים בשלבים קודמים בשרשרת ההתרחשויות.

טענות המשיב: מדובר בהוצאות פרטיות מובהקות של המערער שאינן הוצאה עסקית של החברה ומשכך אינן מותרות בניכוי מהסיבות הבאות: 1. האישומים שיוחסו למערער נגעו לפעילותו כעצמאי עובר להקמת החברה וכתב האישום הוגש נגדו ולא כנגד החברה. 2. ההליך הפלילי סיכן את חירותו האישית של המערער וההוצאות נועדו להגנה על חירותו האישית. 3. ייצוג נועד למנוע את הפגיעה האישית בו ובשמו הטוב. 4. החברה לא הוכיחה את הזיקה הנדרשת בין האירועים שיוחסו למערער בכתב האישום לבין פעילות החברה. לחילופין מדובר בהוצאה מעורבת-היינו הוצאה פרטית ועסקית ואין אפשרות להפריד ביניהן.

ביהמ"ש העליון (מפי הש' גרוסקופף) סקר את המבחנים הכלליים לניכוי הוצאות וקבע כי המעררים מבקשים להרחיב את קשת המקרים בהם הוצאה נחשבת שלובה בייצור הכנסה ולכלול בגדרה גם הוצאות הנחוצות לצורך מניעת פגיעה ישירה בעובד באופן העלול לפגוע בעקיפין בחברה. אולם לא ניתן לקבל הרחבה זו, שכן משמעה היא למעשה מעבר ממבחן אינצדנטליות למבחן של קשר סיבתי עובדתי. היינו לא נדרש שההוצאה תהיה שלובה בייצור הכנסה אלא שתהיה נחוצה על מנת לאפשר את ייצור הכנסה. פרשנות כזו נוגדת את תיקון 170 לפקודה ואת ההיגיון שבסעיף 32(1) לפקודה.

ביהמ"ש קבע, כי הוצאות ההתדיינות נשוא הערעור, אינן שלובות בייצור הכנסת החברה ולפיכך לא ניתן להכיר בהן כהוצאותיה. ניתן היה להתיר את ההוצאות אם החברה הייתה מדווחת על הוצאות ההתדיינות כהוצאת שכר. דבר שלא נעשה, ואשר בכל מקרה היה מגדיל את חבות המס של המערער ומחייב ניכוי מס במקור מצד החברה.

הערעור נדחה

6. משיכת רווחים שנוצרו טרם הפיכת חברה למשפחתית באמצעות הגדלה של סכום המשכורת, סווגה כעסקה מלאכותית ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה

רו"ח אבירם גואטה

רקע עובדתי: משנת 2010 ועל פי בקשתה, המערערת היא חברה משפחתית כהגדרת מונח זה בסעיף 64א לפקודה כאשר המערער הוא הנישום המייצג. בשנת 2010 חולק דיבידנד למערער מרווחי המערערת טרם הפיכתה למשפחתית תוך תשלום מס בשיעור של 12% לפי הוראת השעה לעניין "שחרור" רווחים כלואים עד לתקרת הסכומים האפשרית. המערער משך משכורת מהמערערת במהלך כל השנים. משכורתו של המערער בשנת 2008 עמדה על סך של 74,275 ש"ח, בשנת 2009 סך של 181,340 ש"ח, בשנת 2010 סך של 182,340 ש"ח ובשנת 2011 קיבל המערער משכורת של 167,145 ש"ח. בכל אחת משנות המס שבערער משך המערער משכורת שנתית בסך ממוצע של 782,400 ש"ח.

בשנות המס שבערער דיווחה המערערת על הפסדים לצרכי מס בסך של 724,091 ש"ח, 765,369 ש"ח ו-626,119 ש"ח.

השאלה שבמחלוקת: האם שילוב הפעולות של הפיכת המערערת לחברה משפחתית, הגדלת משכורתו השנתית של המערער באופן משמעותי כך שנוצר למערערת הפסד אשר קוזז כנגד אותה משכורת - מהווה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

קביעת בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט וינשטיין): המשיב ראה בסכומים שהתווספו למשכורתו של המערער, מעבר לסכום של 180,000 ש"ח בשנה, כהכנסה מדיבידנד שמקורו ביתרות העודפים שנצברו במערערת טרם הפיכתה לחברה משפחתית אשר לא חולקו. **הדין עם המשיב.**

השופטת קבעה תחילה כי היא סבורה שעסקינן במקרה הנדון בעסקה מלאכותית ולא בסיווג מחדש, כפי שניסה המשיב לטעון בנימוקי שומתו ובמובלע גם בסיכומיו.

מאחר שעניין לנו בטענה לעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה, הרי שנטל הראיה ונטל השכנוע מוטל על כתפיו של המשיב. (להבחנה בין שני נטלים אלה, ראו: [ע"א 3886/12 זאב שרון](#)). לטעמה של השופטת, המשיב הרים את נטל הראיה המונח על כתפיו, משהציג והוכיח את העובדות הבאות, אשר רובן ככולן אינן שנויות במחלוקת:

א. קיומם של רווחים צבורים במערערת שלא חולקו ושמקורם בתקופה שלפני הפיכתה לחברה משפחתית;

ב. חלוקת דיבידנד למערער בשנת 2010 מרווחי המערערת טרם הפיכתה למשפחתית תוך תשלום מס בשיעור של 12% לפי הוראת השעה לעניין "שחרור" רווחים כלואים עד לתקרת הסכומים האפשרית;

ג. סכומי המשכורות שמשך המערער מהמערערת בשנות 2008-2011, אשר לא עברו את הסך של 180,000 ש"ח לערך לשנה;

ד. העדר שוני מהותי בהכנסות המערערת מדמי ניהול מחברת הביטוח בשנות המס שבערעור לעומת שנים קודמות;

ה. יצירת הפסדים אצל המערערת בגין ההגדלה הדרמטית בשכרו של המערער בשנות המס שבערעור;

ו. במסגרת הפעולות אשר בוצעו על ידי המערערים, בוצעו אף פעולות המהוות תכנון מס החייב בדיווח, בהתאם להוראת תקנה 2(11) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) התשס"ז-2006 ("תקנות תכנון מס") אך המערערת לא דיווחה עליהן למשיב בהתאם למתכונת ואופן הדיווח הקבוע בתקנה 3 לתקנות תכנון מס.

יודגש, כי לטעמה של השופטת די בקיומה של העובדה האחרונה הנזכרת (אי דיווח על תכנון מס), על מנת להעמיד את המשיב בחזקת מי שעמד בנטל הראיה הנדרש לצורך הוכחת טענתו כי עניין לנו בעסקה מלאכותית; במצב דברים זה נדרש הנישום לסתור מסקנה לכאורית זו.

אכן, צודקים המערערים בטענתם כי סעיף 64א' לפקודה מאפשר הפיכת חברה למשפחתית לפי בקשה המוגשת לפקיד השומה בהתאם להוראות אותו סעיף, והזכות לבחור להפוך חברה למשפחתית מוקנית בהוראות הפקודה לכל העומד בתנאים הקבועים בהוראה זו. על אותו משקל, נכונה טענת המערערים כי מוקנית למערערת הזכות לקבוע את שכרו של המערער כמנהלה על פי שיקול דעתה.

אלא שטיעון זה של המערערים - הינו פשטני ומבקש, למעשה, לנתק כל פעולה מן הפעולות שננקטו על ידם מתוך המכלול השלם, ולהתייחס אל כל אחת מן הפעולות הללו כמבודדת ויחידה ולא כך הם פני הדברים.

כאמור, פרשנותו של המונח "עסקה" בסעיף 86 לפקודה היא פרשנות רחבה, הבוחנת את מכלול הפעולות המבוצעות על ידי נישום, אשר אפשר וכל אחת מהן בנפרד אין בה מתום, אך שילובן מציף ומעלה את המלאכותיות הגלומה בהן.

לאור כל הממצאים, העובדות והראיות שהובאו בפני השופטת, היא מצאה כי הטעם הפיסקאלי הוא הטעם שבגינו הפכה המערערת לחברה משפחתית בעיתוי בו עשתה כן והוא הטעם שבגינו הועלה שכרו של המערער פי 4 בעיתוי שניתנה העלאת שכר זו. מכאן, ששילוב פעולות אלו שננקט על ידי המערערים, שהינו בגדר תכנון מס אגרסיבי כקבוע בתקנה 2(11) לתקנות תכנון מס שלא דווח על ידי המערערת, עולה כדי עסקה מלאכותית כמשמעה בסעיף 86 לפקודה. השופטת קבעה כי המערערים לא הוכיחו קיומו של טעם כלכלי כלשהו לשילוב הפעולות שננקט על ידם ובוודאי שלא טעם כלכלי יסודי.

על כן נקבע, כי בדיון נטרל המשיב, בשומות בצו שהוציא למערערים, את תוצאת המס של עסקה מלאכותית זו, בכך שלא הכיר בהוצאת שכר למערערת מעבר לסך של 180,000 ש"ח לכל שנה משנות המס שבערעור, ובכך שקבע כי יתרת הסכום מעבר לסך של 180,000 ש"ח ועד לסך ה"משכורת" שנמשכה מדי שנה על ידי המערער אינה בגדר משכורת אלא בגדר דיבידנד שנמשך על ידי המערער מעודפיה הצבורים של המערערת טרם הפיכתה לחברה משפחתית.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

7. ניצול לרעה של הוראות אמנה למניעת כפל מס, תוקפו של דוח שנתי ללא חתימת הנישום
ע"מ 50783-01-14 Prosol Holding S.A נ' פקיד שומה ת"א 5

עו"ד חנה נהנגי

רקע עובדתי: Prosol holding S.A ("המערערת"), תושבת לוקסמבורג, החזיקה במניות סולל מערכות סולריות בע"מ ("סולל" ו-"המניות"), בעת שהייתה חברת החזקה במשטר פטור ממס על פי חוק חברות ההשקעה הלוקסמבורגי משנת 1929 ("חוק 1929"). בהתאם לסעיף 27 לאמנה בין ישראל ולוקסמבורג ("האמנה"), נקבע כי הוראות האמנה לא יחולו על חברות מסוג זה של המערערת. בנובמבר 2007 שינתה המערערת את מעמדה בלוקסמבורג לחברה במעמד SOPARFI, החייבת במס חברות מלא, ובכך החילה עליה את הוראות סעיף 13(5) לאמנה לפיהן תושב לוקסמבורג המעביר נכס, ניתן לחייבו במס רק בלוקסמבורג. המערערת מכרה חלק ממניותיה בשנת 2008 ואת החלק שנותר, מכרה בשנת 2009 (אופציות לרכישת יתרת המניות שמומשו). בגין עסקאות מכירה אלו לא חויבה במס רווח הון בלוקסמבורג, ובישראל טענה המערערת לפטור מתוקף הוראות סעיף 13(5) לאמנה. פקיד השומה הוציא למערערת שומות לשנת 2008 ו-2009 ושומה חלופית לשנת 2007 בגין רווח הון שנצמח לה ממכירת המניות.

טענות המערערת: המניות נמכרו בהיותה חברה הכפופה למס חברות מלא, לפיכך, ולאור הוראות האמנה היא פטורה ממס. לחילופין טענה כי השומה העצמית לשנת 2008 היא סופית שכן השומה הוצאה לאחר המועד הקבוע בפקודה. כיוון שהעילות לשנת 2009 זהות לאלו של שנת 2008, יש לקבל גם את השומה העצמית לשנת 2009. בנוסף טענה כי בשל אילוצי רגולציה, חויבה לשנות את מעמדה לחברת SOPARFI ומשכך השינוי לגיטימי ולא מלאכותי.

טענות פקיד השומה: שינוי מעמדה של המערערת בעיתוי המקנה לה פטור ממס בישראל מכוח סעיף 13(5) לאמנה, מהווה ניצול לרעה של הוראות האמנה ושימוש בה שלא בתום לב וכן עסקה מלאכותית ממנה רשאי הוא להתעלם. עוד נטען כי המו"מ בין המערערת לבין הרוכשת הבשיל לכדי הסכם עקרונות באוקטובר 2007, בהיותה חברת החזקה במשטר מס פטור. בנוסף, המערערת חותרת לכפל פטור ממס ולא לכך התכוונו הצדדים לאמנה. לגבי טענת ההתיישנות של שומת 2008, טען פ"ש כי הדוחות אינם חתומים על-ידי המערערת ולכן לא נחשבים כ"הגשת דוח".

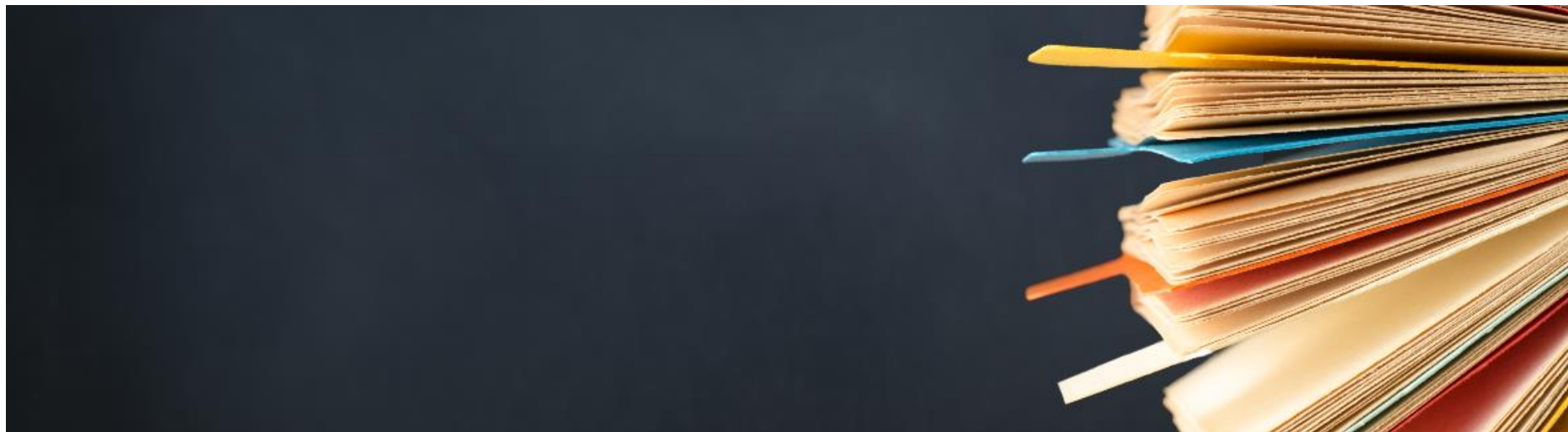
דיון והכרעה בביהמ"ש המחוזי (השופט אלטוביה):

לגבי טענת ההתיישנות של שומת 2008 - סעיף 144(א) רישא לפקודה אינו מתנה את ההכרה בהגשת דוח על-ידי פלוני בחתימתו, אלא שהדוח נחזה כמוגש על ידו. בסיפא נקבעה חזקה לפיה החותם על הדוח רואים אותו כידוע כל עניין בדוח. מכאן שניתן לפרש לעניין הגשת הדוח כי די בכך שהדוח נחזה להיות של פלוני, גם אם לא נחתם על ידו. בד"כ דוח לא חתום, לא דוח הוא וכי בחתימה יש מי שנוטל את האחריות עליו. אך השופט מסתייג ומוסיף כי הקביעה שהדוח שהוגש נחזה להיות של המערערת מבוססת על נסיבות המקרה, ואין להסיק שכל דוח שאינו חתום יחזה להיות דוח שהוגש בנדרש בפקודה. הבחינה היא לפי מכלול הנסיבות הרלוונטיות. לגישתו, הדוח נחתם במכתב לוואי על-ידי עורך הדין של סולל המוסמך לחתום עליו, לפיכך קשה לומר כי בהיעדר חתימה טכנית בגוף הטופס עצמו, לא נחזה הדוח להיות דוח. בנוסף נקבע כי [הוראת הביצוע 9/2004](#) של רשות המסים אינה מתיישבת עם הוראות סעיף 144(א) רישא לפקודה ואין בכוחה לגבור על הוראות הפקודה. נקבע כי לפי הוראות סעיף 152(ג) לפקודה, פ"ש הוציא את השומה בצו בחלוף התקופה הקבועה בפקודה ולכן יש לראות בהשגה כאילו התקבלה.

לגבי שומות 2007 ו-2009: נקבע שפקיד השומה פעל נכון כאשר העלה את מכלל הטענות הרלוונטיות לנסיבות עסקת מכירת המניות והוציא שומה חלופית על אותה עסקה. בנוסף, לא ניתן לקבל את הערעור על בסיס קבלת ההשגה לשנת 2008, שכן ההשגה התקבלה מחמת חוסר סמכות/התיישנות. שנת 2009- המערערת הגישה חו"ד שתמכה בכך שבשנת 2006 התקבל חוק המבטל את החוק משנת 1929, ונקבע כי חברות מסוימות יכולות להמשיך לפעול לפי משטר המס שבחוק 1929 עד לתום 2010, בכפוף לכך שלא ימכרו את אחזקותיהן לצד שלישי. בנוסף לכך, צוין כי חברה יכולה לבחור לשנות את משטר המס החל עליה אף טרם חקיקת החוק שביטל את חוק 1929. בהתאם לחוות הדעת, לאחר מכירת המניות בשנת 2008 הייתה המערערת משנה את מעמדה בעל כורחה. על כן, במכירת המניות בשנת 2009 יש להחיל על המערערת את הוראות סעיף 13(5) לאמנה, לפיהן אין לחייב את המערערת במס בישראל.

לגבי שומות 2007 - בהתייחסו לחוות הדעת ולתכלית החוק המבטל את חוק 1929 במטרה למנוע את המשך קיומו של משטר מס מזיק, נקבע כי ניצול המהלך שנועד לבטל את משטר המס משנת 1929 להתחמקות ממס, מהווה תכנון מס בלתי לגיטימי. חיזוק לכך שמדובר בהתחמקות ממס מצוי בכך שהמערערת מכרה את הנכס היחיד שהיה בידיה ובכך נותרה חסרת פעילות כך שאין משמעות לשינוי מעמדה. בבחינת התנאים של ס' 86 לפקודה בוחנים רצף פעולות ולכן יש לכלול את המו"מ שנוהל והסכם העקרונות שנחתם בשנת 2007 למכירת חלק מהמניות. נקבע כי בהתחשב בפעולות ובנסיבות שלעיל נראה ששינוי מעמד המס של המערערת בסמוך למכירת חלק מהמניות מהווה עסקה מלאכותית ופקיד השומה רשאי ומוסמך להתעלם ממעמד המס החדש וליחס לה מכירה של חלק מהמניות כבר בשנת 2007 ומבלי להחיל את הוראות האמנה. עם זאת, המערערת תהא רשאית להגיש לפקיד השומה ראיות לעניין מחירן המקורי של המניות שנמכרו.

הערעור התקבל בחלקו



בחזרה לתפריט

8. הכרה במע"מ תשומות בשל מרכיבים שונים של הוצאות בחברת החזקות ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ

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

העובדות: המערערת עמדה בקדקודו של אשכול חברות אשר בתקופה הנדונה עסק בעיקר בענפי הנדל"ן, המלונאות, הציוד הרפואי וההלבשה. המערערת עמדה בהוצאות שונות, לרבות אלו המתוארות כ"הוצאות הנהלה וכלליות". המחלוקת הניטשת בין הצדדים נוגעת לאפשרות ניכוי מס התשומות בו עמדה המערערת בקשר לאותן הוצאות. המערערת רשומה כ"עוסק" לצורך חוק מס ערך מוסף מאז הקמתה. כפי שיפורט בהמשך, המשיב התיר בניכוי רבע ממס התשומות הנדון, ואילו המערערת תובעת ניכוי של מלוא המס או לחלופין שני שלישים ממנו.

המערערת גורסת כי היא זכאית לנכות את מלוא מס התשומות מפני ש"פעילותה העסקית היחידה בתקופה שבערעור, בגינה היא נדרשה להירשם, וגם נרשמה, כ'עוסק' לעניין מע"מ, הינה פעילותה הענפה במתן שירותי המימון והשירותים המקצועיים לחברות בקבוצה - שירותים המניבים למערערת עסקאות רבות בהיקפים אדירים, אשר על פי החוק וההלכה הפסוקה חייבות כולן במע"מ - ולכן אין מקום לעשיית שימוש כלשהו בתקנה 18 לתקנות מע"מ (בהעדר 'תשומות מעורבות')...".

לעומת זאת, **לדעת המשיב** "המערערת הינה חברת אחזקות, הפועלת להשבת החברות המוחזקות במטרה להפיק תשואה מרבית על השקעותיה... מעורבותה בעסקי החברות המוחזקות נועדה בראש ובראשונה על מנת 'להשביח' את ערכן של החברות המוחזקות על ידיה, פעילות אשר אינה מקימה עסקאות חייבות במס".

בית המשפט המחוזי (השופט קירש) קיבל את הערעור בחלקו כדלקמן:

בגין מתן אשראי לחברות הקבוצה- המערערת כלל לא הוכיחה כיצד **התשומות הכלליות** (לרבות תשלומים ליועצים פיננסיים, עורכי דין, רואי חשבון, חברות דירוג אשראי, ותשלומים בגין חשמל, שמירה, ניקיון, אחזקת משרדים ציוד וריהוט משרדי) נצרכו בזיקה למתן האשראי לחברות הקבוצה (הדברים כאן אינם נאמרים לגבי ההוצאות המסויימות הקשורות לגיוסי אג"ח אשר יידונו להלן). לא ניתן לדעת, ולו באופן כללי, עד כמה מתן ההלוואות היה כרוך בעבודה ובטרח, או על ידי צוות המערערת עצמה או על ידי נותני שירותים חיצוניים שנשכרו לשם כך.

השירותים המקצועיים- בפועל, בין השנים 2006 עד 2011 הצליחה המערערת לחייב סכום כולל של כ-22.7 מיליון ש"ח בגין שירותים מקצועיים על פי ההסכמים הנ"ל, כאשר באותה תקופה, היא רשמה הוצאות הנהלה וכלליות בסכום כולל של כ-359 מיליון ש"ח (כלומר, כמעט פי 16). אף נתונים אלה אינם תומכים במסקנה כי ייעודה העיקרי של המערערת היה לספק שירותים מקצועיים לחברות הקבוצה כאמצעי להשאת רווחים. גם לגבי השירותים המקצועיים לא הובאו ראיות כדי להוכיח צריכה בפועל של תשומות.

החלטת בית המשפט: על התשומות שלעיל תחול תקנה 18(ב)(3) לתקנות, לפיה יותר בניכוי רבע ממס התשומות.

התשומות לצורך גיוס אג"ח - המערערת הצביעה על תשומות מסויימות אשר היו קשורות במישרין להנפקת אגרות חוב על ידיה (תשלומים שונים לעורכי דין, רואי חשבון, חתמים, יועצים ושירותי מדרוג).

החלטת בית המשפט: מפני שלא כל כספי הגיוס שימשו למימון הלוואות לתאגידי הקבוצה (שהן כאמור עסקאות חייבות במס), בנושא זה היה מקום לפעול על פי תקנה 18(ב)(2) לתקנות ולהתיר את הניכוי של שני שלישים ממס התשומות הקשור להוצאות ההנפקה המזוהות.

תשומות "חלף שכר" - עניין לנו כאן עם המס הגלום בחשבוניות שהוצאו למערערת על ידי שני נושאי משרה בכירים, או חברות מטעמם, בגין שירותי ניהול שונים שסופקו באופן אישי על ידי אותן דמויות מפתח. בעיקר מדובר בשירותיו של מר זיסר ז"ל, יו"ר הדירקטוריון של המערערת.

לטעמו של השופט, אין תשומות אלו נבדלות באמת מיתר התשומות הכלליות אשר לגביהן הותר בניכוי רק רבע מסכום המס ואולי אף להיפך: אין זה סביר להניח כי מר זיסר עסק במתן "שירותים מקצועיים" במובן הטכני יותר, אלא בהתוויית אסטרטגיית הקבוצה בכללותה, דבר שעשוי להצביע יותר על המעמד של המערערת כחברת החזקות ולא כספקית אשראי או שירותים גרידא.

החלטת בית המשפט: באשר לתקופה מיום 11 בדצמבר 2008 ועד לתום תקופת החיוב השנייה (יוני 2011), יותר מלוא מס התשומות כתוצאה מהחלת תקנה 18(ב)(1) לתקנות.

באשר לתקופה הקודמת, מאוגוסט 2007 עד ליום 10 בדצמבר 2008, לגביה לא קבע המנהל מהן התשומות שיוכרו בניכוי מכוח תקנה 18(ב) ובמהלכה לא היה בסיס להסתמכות, יותר רבע ממס התשומות בגין חלף שכר, כעמדת המשיב. יחד עם זאת, מן הצדק כי החבות במס לתקופה זו לא תישא ריבית (אלא הפרשי הצמדה בלבד), בגין פרק הזמן מיום 11 בדצמבר 2008 ועד ליום 4 בספטמבר 2011 אשר במהלכו הוצגה בפני המערערת עמדת המשיב לפיה מלוא מס התשומות בגין חלף שכר יותר בניכוי.

בחזרה לתפריט

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

הרקע לערעור: דרך ארץ הייוויז (1997) בע"מ ("דרך ארץ") זכתה במכרז להקמתו והפעלתו של כביש 6, בהתאם להחלטת הממשלה כי כביש 6 יוקם בשיטת ה-B.O.T. בסמוך לאחר מכן התקשרה עם המדינה בחוזה זיכיון וקיבלה ממנה זכויות להשתמש בקרקעות שהופקעו לצורך הקמתו.

מאז שנפתח כביש 6 לתנועה מחייבת דרך ארץ את המשתמשים בו בתשלום עבור הנסיעה ומוסיפה על סכום ה"אגרה" שהיא גובה מהם חוב בגין מע"מ. המערער הגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות המסים בטענה כי התשלומים שמעבירים הנוסעים בכביש 6 לדרך ארץ הם תשלומי חובה שאינם חייבים במע"מ ("הבקשה").

ביהמ"ש המחוזי בשבתו כבימ"ש לעניינים מנהליים (השופט אלטוביה) דחה את הבקשה ומכאן הערעור.

הדיון בפני בית המשפט העליון (הנשיאה חיות, בהסכמת יתר שופטי המותב):

טענת המערער כי המחיר המשולם עבור נסיעה בכביש 6 הינו תשלום חובה - נדחית. "מס" הנו תשלום כפוי שאין תמורה ישירה בעדו ואילו "מחיר" הוא תשלום רצוני הניתן בתמורה לנכס או לשירות. בחינת התשלום הנגבה בעבור הנסיעה בכביש 6 מגלה כי הוא בעל מאפיינים של מחיר ולא מס, מאחר שניתן להימנע בנקל מלשלם לדרך ארץ עבור נסיעה בכביש 6 על ידי שימוש בדרכים חלופיות. לפיכך, אין לומר כי התשלום שאותו גובה דרך ארץ הנו תשלום כפוי שאין דרך מעשית להימנע מלשאת בו. העובדה שהתשלום המדובר נמצא בפיקוח ומכונה בחוק כביש חוצה ישראל "אגרה" אין בה כדי לשנות ממסקנה זו, זאת נוכח סעיף 9א לחוק מע"מ הקובע כי "מחירה של עסקת שירות שמשתלמת בשלו אגרה או תמורה אחרת על פי דין הוא האגרה או התמורה האחרת". מכאן שגם על תשלום אגרה הקבוע בדין יש להוסיף מע"מ אם מבחינה מהותית מדובר במחיר המשתלם במסגרת עסקה.

טענות המערער כי כביש 6 מהווה מלכ"ר ולחלופין מוסד כספי לפי חוק המע"מ - נדחית. הטענה כי דרך ארץ ממלאת פונקציה שלטונית ומתפקדת כרשות ציבורית, אין בה כדי להוליד למסקנה כי היא פטורה מלשלם מע"מ. זאת, נוכח ההלכה לפיה רשות ציבורית המתנהלת כעסק למטרות רווח נדרשת לשלם מע"מ בגין ההכנסות שהיא מפיקה מפעילותה העסקית. הפטור ממע"מ הניתן למוסדות כספיים הוא תוצאה של הקושי לחייב במע"מ גופים פיננסיים שעיקר עיסוקם הוא במתן הלוואות, השקעות או ביטוח. דרך ארץ אינה עונה לאף אחת מההגדרות שניתנו למושג "מוסד כספי" בסעיף 1 לחוק המע"מ ובצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977 ופעילותה חורגת מהתחום הפיננסי ושונה באופן מהותי מפעילותם של המוסדות שהוגדרו כ"מוסד כספי" בחוק המע"מ. לפיכך, אף אם נניח לטובת המערער כי העסקה בין דרך ארץ והמדינה היא עסקת מימון, אין לסווג את דרך ארץ כמוסד כספי.

טענת המערער שכביש 6 אינה רשאית לגלגל את המע"מ על המשתמשים - נדחית. המבחנים שעל פיהם יש לקבוע את זהותו של מקבל השירות בעסקה החייבת במע"מ נקבעו בעניין קסוטו (ע"א 41/96). יישומם של מבחנים אלו במקרה דנן מלמד כי דרך ארץ מספקת שירותים למשתמשים בכביש 6. אמנם, ניתן לטעון כי מזמין השירות בענייננו הוא המדינה שהתקשרה עם דרך ארץ בחוזה זכיונות להקמתו והפעלתו של כביש 6. ואולם, המשתמשים בכביש 6 הם אלו שמשלמים בעבור השירותים שמספקת דרך ארץ ומפיקים מהם תועלת. בנסיבות אלו מתחייבת המסקנה כי השירותים שמספקת דרך ארץ ניתנים למשתמשים בכביש 6 וכי היא רשאית על כן "לגלגל" עליהם את חוביה במע"מ.

הערעור נדחה

10. בחישוב השבח אין להקטין מעלות הרכישה מרכיבים של פחת ושל מע"מ תשומות שלא נוכו בפועל

ו"ע PIV 57111-05-16 נ' מנהל מס שבח חדרה

רו"ח ועו"ד גל רישפי

העוררת הינה חברה זרה תושבת הולנד אשר החזיקה בדירת מגורים בקיסריה. ביום 26 בפברואר 2015 נמכרה הדירה והעוררת הגישה הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין, כאשר השבח חושב בהתאם לתמורה המוסכמת בין הצדדים - סך של 800,000 ש"ח. על פי החישוב לא חל על החברה תשלום מס שבח. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על פי שווי שוק של הזכות הנמכרת בסך של 1,524,000 ש"ח, את עלות הרכישה של הדירה ל-456,239 ש"ח (נכון ליום 23.06.1997), וכן קבע כי יש להפחית מן העלות את הפחת אותו הייתה רשאית העוררת לנכות מהכנסותיה מהשכרת הדירה בסך של 203,178 ש"ח, הגם שהמערערת כלל לא הגישה דיווח על הכנסותיה מההשכרה של הדירה.

ועדת הערר (מפי השופט סוקול) דנה בשלוש סוגיות כלהלן וקיבלה את הערעור ברובו:

לעניין שווי המכירה קבעה הועדה כי קביעת שווי השוק הינה ברירת המחדל. החריג לכלל חל רק אם הוכח כי התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ואינה מושפעת מיחסים מיוחדים, שכן תמורה שכזו משקפת שווי שוק ומגלמת את מלוא עליית הערך עבור המוכר. נטל ההוכחה מוטל על שכמי העוררת אשר לא טרחה להביא ראיות כלשהן מטעמה. לא הובאה שום ראיה על טיב היחסים שבין העוררת ובעלי מניותיה ולא הובאו ראיות ונתונים כלשהם על מצב הנכס והשפעת מצבו על מחיר העסקה. נקבע כי בנסיבות אלה, יש לקבוע את שווי הזכות בהתאם לשווי השוק של הדירה (על פי חוות דעת שמאי שהוצגה לבית המשפט מטעם העוררת) בסך של 1,050,000 ש"ח, ולא על פי התמורה המוסכמת.

לעניין שווי הרכישה נקבע כי נקודת המוצא היא שהשווי יכול את כל התשלומים המשולמים על ידי הקונה, לרבות תשלומי מסים עקיפים הכלולים במחיר העסקה. לפי סעיף 21(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ייקבע שווי רכישה בעת עסקת מכר על פי השווי שנקבע לצרכי מס שבח בעסקת הרכישה. לעמדת המשיב, מקום שבו מוכר בעסקה היה עוסק, יבוצע חישוב מס השבח בהתבסס על מחיר הרכישה ללא רכיב המע"מ שהיה כלול בעסקה, כלומר, יראו ב"שווי" המופחת, כ"שווי" הזכות בכל עסקה מאוחרת שיבצע הקונה. בהעדר התאמה בין שווי רכישה למוכר שהוא עוסק, לבין שווי הרכישה לקונה שאינו עוסק, עלול הפירוש האמור לסעיף 21(ב) לחוק לפגוע ברוכש. רוכש שכזה לא יכול לנכות את מס התשומות ששילם ברכישה, אולם שווי הרכישה שישמש בחישוב השבח שנוצר לו בעת מכירת הזכות יהיה השווי המופחת שאינו כולל את המע"מ ששילם. התוצאה היא כי בעת מכירת הדירה יאלץ הרוכש לשלם מס שבח על רכיב המע"מ ששילם, אשר אינו חלק מעליית ערך הזכות בתקופת ההחזקה בה. הוועדה קבעה כי שווי הרכישה של הזכות הנמכרת ייקבע על פי שווי שוק, תוך התעלמות ממרכיב החבות במע"מ. לצורך החיוב במס שבח בעת מכירת מקרקעין עלינו לברר מהו השבח שנצבר למוכר ממועד הרכישה ועד מועד המכירה. גם אם המוכר היה רשאי בעת רכישת הזכות במקרקעין לנכות את מס התשומות שנכלל במחיר הרכישה, אך לא עשה כן, אין לחייבו במס שבח על רכיב המע"מ. חיוב שכזה מנוגד לעיקרון גביית "מס אמת". בית המשפט קבע את שווי הרכישה הכולל, 533,800 ש"ח, כך שהעוררת לא תחויב במס שבח על רכיב המע"מ שלא נוכה בפועל.

לעניין ניכוי הפחת נקבע כי בהתאם לפסקי דין רבים בנושא אין לנכות מעלות הרכישה פחת שהמוכר לא ניכה בפועל את הפחת (ואפילו במקרה שבו המוכר כלל לא דיווח על הכנסותיו משכירות), היות **ותכלית חישוב מס השבח בחוק מיסוי מקרקעין אינה תכלית עונשית ואפילו אינה תכלית הרתעתית**, אלא תכלית הטלת מס אמת. מחדלו של המוכר לדווח ולשלם מס על הכנסותיו, אינו משנה את היקף השבח שנצבר לו, ובכל מקרה לפקיד השומה הסמכות לשום את הכנסות העוררת ולחייבה בתשלום המס המתחייב בגין ההכנסות מההשכרה עד למועד מכירת הנכס.

11. דירה המיועדת על פי טיבה למגורים תזכה לפטור ממס שבח אף אם ננטשה ונזנחה ו"ע 20028-12-14 אסתר מנו נ' מנהל מיסוי ממקרקעין

עו"ד עינבר לזר

עניינו של ערר זה הינו בשאלה, האם נכס שנמכר על ידי אסתר מנו ("העוררת") ושני אחיה, אשר שימש בעברו למגורים, יהווה "דירת מגורים מזכה", כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ("החוק"), המזכה את בעליה בפטור ממס שבח במכירה.

בשנת 2013 מכרו העוררת ושני אחיה את זכויותיהם בבית מגורים אשר ירשו מהוריהם ("הנכס"). הנכס נבנה בשנות החמישים ובמהלך השנים התגוררו בו העוררת ובני משפחתה. בתחילת שנות ה-90 הפסיקו בני המשפחה להתגורר בנכס והוא נותר נטוש ומוזנח עד למכירתו. במשך השנים מאז ננטש, הנכס נותק ממערכות החשמל והמים, חלונות נשברו, דלתות נפרצו, חדר האמבטיה נהרס וברזים פורקו, ארונות המטבח נהרסו ועוד.

העוררת הגישה למנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), הצהרה על מכירת הנכס בה בקשה לקבוע כי המדובר במכירת דירת מגורים מזכה, הפטורה ממס, וזאת לאור הוראות סעיף 49ב(1) לחוק. המשיב מצדו דחה את בקשת העוררת וקבע כי הנכס ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" הקבועה בחוק.

ועדת הערר (מפי יו"ר הוועדה השופט סוקול) קבעה כי הנכס עונה להגדרת "דירת מגורים" הקבועה בחוק ועל כן זכאית העוררת לפטור מתשלום מס שבח במכירתו. במקרה דנא, בחנה ועדת הערר את הגדרת "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק ובפרט את התנאי הקובע כי הדירה "משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה" וזאת תוך סקירת מבחני העזר שנקבעו בפסיקה (המבחן האובייקטיבי, המבחן התכליתי ומבחן הכדאיות הכלכלית). ועדת הערר קבעה כי אכן אין מחלוקת שהנכס אינו משמש ולא שימש במשך שנים למגורים, אולם יש לבחון האם לפי טיבו הוא מיועד למגורים. לדברי ועדת הערר אין להסתפק במבחן יחיד אלא, יש לבחון כל מקרה על פי נסיבותיו תוך איזון בין מבחני משנה שונים ומגוונים, כגון: מצבו הפיסי של הנכס; קיומם של מתקנים חיוניים; האפשרות המעשית והאובייקטיבית להשלים את החסר על מנת להביא את הנכס למצב בו יהיה שמיש למגורים; היתר הבניה שניתן לנכס; ייעוד הנכס על פי תוכניות מתאר רלוונטיות ועוד.

לגופו של עניין, קבעה ועדת הערר כי הנכס על פי טיבו מיועד למגורים וזאת אף אם כיום הוא אינו משמש למגורים ואף אם יש צורך בתיקונים רבים על מנת להשמישו. כמו כן, ציינה ועדת הערר כי הואיל והנכס שימש בעברו כדירת מגורים, ואינו מיועד לשום שימוש אחר, אין די בהזנחתו ונטישתו כדי להוציאו ממעמדו כדירת מגורים.

הערר התקבל

בחזרה לתפריט

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי

חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

עו"ד בינת אנטו-קלמרו

1. אופן רישום תקבולים המתקבלים באסימונים מבוזרים

החלטת מיסוי בהסכם מס' 0209/18

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") עוסקת במתן שירותים אישיים ובייעוץ ללקוחותיה השונים. חלק מלקוחות החברה מעוניינים לשלם עבור שירותיה באסימונים מבוזרים כדוגמת ביטקוין, את'ריום וכד' ("האסימונים").

החלטת המיסוי ותנאיה: במועד התקבול של האסימונים, החברה תרשום בספר רישום עסקאות חליפין את סכום האסימונים שהתקבלו בפועל בהתאם להוראות סעיף 19א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

במידה והחברה תממש את האסימונים שהתקבלו למטבע (ש"ח, דולר וכד'), בתוך התקופה הנדרשת עד למועד הוצאת חשבונית מס לפי חוק מע"מ ("התקופה"), אזי תוכל החברה להוציא את חשבונית המס ללקוח על פי הסכום ברוטו שהתקבל בפועל במועד המימוש. מחיר העסקה לעניין הוצאת חשבונית המס יהיה בהתאם לשער המימוש המחושב בפועל ולפני עלויות מימוש ככל ויהיו.

במידה והחברה לא תממש את האסימונים שהתקבלו בתוך התקופה, חשבונית המס תירשם על פי "השער הממוצע בתקופה" של האסימונים שהתקבלו בתוך התקופה, חשבונית המס תירשם ע"פ "השער הממוצע בתקופה" של האסימונים שהתקבלו. חישוב השער הממוצע לתקופה יבוצע על בסיס השערים המפורסמים לפי ממוצע העסקאות בזירות מסחר מהותיות לאסימונים כלהלן: **שער ממוצע בתקופה = 2 / (השער הנמוך בתקופה + השער הגבוה בתקופה)**.

במידה והחברה בוחרת מקור מידע לקביעת שווי עסקאותיה (על פי אתר אינטרנט מסוים), לא תוכל לחזור בה ותהא מחויבת להמשיך לקבוע את עסקאותיה לפיו. החברה תכיר בהוצאות שהוצאו במסגרת מימוש של אסימונים רק במקרה של מימוש בפועל ובהתאם לדיני המס הרלוונטיים, החברה לא תכיר בהוצאות שלא נשאה בהן בפועל ומס תשומות בגין הוצאות כאמור יותר ככל ומתקיימים כל התנאים הקבועים בסעיפים 38 ו-41 לחוק מע"מ.

במידה והחברה לא מימשה את האסימונים בתקופה, הסכום שיירשם בחשבונית המס בהתאם לאמור לעיל, ייחשב ל"מחיר המקורי" של האסימונים לצורך חישוב הרווח/הפסד שיווצר בעתיד, ככל שיהיה. בגין מימוש האסימונים החברה מתחייבת ליישם על עצמה את העקרונות שנקבעו [בעמדה חייבת בדיווח מס' 32/2017](#) שעניינה "מיסוי מטבעות וירטואליים" ו**בחוזר מס הכנסה 5/2018** שעניינו "מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר".

היות ופעילות בתחום האסימונים המבוזרים המוצפנים מאופיינת ברמת סיכון לגניבה של אסימונים עקב פריצה של האקרים לארנקים דיגיטליים, במידה ואסימונים יגנבו במסגרת התקופה, יראו בכך הוצאה אינטגרלית לעסקיה של החברה. במידה ונגנבו אסימונים לאחר התקופה, יחולו על האסימונים העקרונות הקבועים בחוזר 5/2018. מוסכם כי גניבת אסימונים מארנק דיגיטלי של חברה, לא תיחשב חוב רע או אבוד לעניין הוראות חוק מע"מ והחברה לא תוכל לדרוש תשומות בגין הגניבה.

2. הגדרת "כיבוד קל" במקום העסק כוללת גם פירות וירקות העונה

הודעת רשות המיסים מיום 3 ביולי 2018

תקנה 2(1) לתקנות מס הכנסה (הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 ("התקנה") קובעת כי יותרו בניכוי 80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום. התקנה מגדירה כיבוד קל כ"שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה;".

בעקבות פניות שהתקבלו לאחרונה בנושא, לרבות פניות ממשרד הבריאות במסגרת התכנית הלאומית לחיים פעילים ובריאים, עמדת רשות המיסים היא כי הסיפא של הגדרת "כיבוד קל" (וכיוצא באלה) יכולה לכלול גם פירות וירקות העונה.

3. פיצול שבח מקרקעין בין בני זוג בשומת מס הכנסה

הודעת רשות המיסים מיום 5 ביוני 2018

רשות המסים שינתה לאחרונה את תהליך פיצול שבח בין בני זוג, כך שבני זוג המגישים בקשה לפיצול השבח בדוח השנתי שלהם למס הכנסה לא צריכים לפנות קודם לכן למשרדי מיסוי מקרקעין. מדובר במהלך שבוצע במטרה לקדם מהלכים לשיפור השירות לציבור וייעול הליך מיצוי הזכויות שלהם.

עד לאחרונה, כאשר בני זוג מכרו זכות במקרקעין, שלשניהם חלקים שווים בה, משרדי מיסוי מקרקעין ביצעו לבני הזוג חישוב אחד של השבח והמס לתשלום. אולם, ישנם מקרים בהם בני זוג מעוניינים לערוך חישוב נפרד על הכנסתם משבח מקרקעין בהתאם לחלקם בנכס. הדבר התאפשר באמצעות הדוח השנתי למס הכנסה, בו יכלו לבקש לפצל את השבח ולחשב את המס היחסי של כל אחד מהם. אך קודם לכן היה עליהם לפנות למשרדי מיסוי מקרקעין כדי שיערכו להם שומה נפרדת.

עם שינוי תהליך פיצול שבח בין בני זוג, ההליך פשוט יותר. כשבני זוג יבקשו לפצל שבח, אם המדובר במכירת זכות במקרקעין שהוחזקה על ידם בחלקים שווים, יפצלו משרדי מס הכנסה את השבח לחלקים שווים. ואם הם החזיקו בחלקים שאינם שווים, משרדי מיסוי מקרקעין יבצעו את פיצול השבח לפי החלק היחסי שלהם כבר בשלב עריכת השומה.

הרשות אף שדרגה לטובת העניין את שאלת עזר למייצגים, המציגה את ריכוז עסקאות השבח של הלקוח.

בחזרה לתפריט

4. החזר כספי בגין מס שבח או מס רכישה- יישום חדש

הודעת רשות המסים מיום 26 באוגוסט 2018

רשות המסים השיקה לאחרונה יישום, המאפשר למי שביצעו בעבר עסקת נדל"ן, לבדוק האם קיימת יתרת זכות לטובתם, בגין תשלום עודף של מס שבח או מס רכישה, ששילמו.

הדרך לקבלת ההחזר היא פשוטה: מקלידים את מס' תעודת הזהות של מבצע העסקה ואם קיימת יתרת זכות, מתקבלת הודעה ויש לפעול על פיה:

- אם יתרת הזכות היא בין שקל אחד ועד 500 ש"ח, יש להקליד את פרטי חשבון הבנק של מבצע העסקה. לאחר קליטת פרטי חשבון הבנק, מבוצע הליך מחשובי, ובחלוף ימים ספורים, יתרת הזכות תופקד לחשבון הבנק.
- אם יתרת הזכות גבוהה מ-500 ש"ח, יש להדפיס את הטופס למילוי, למלא אותו ידנית ולהגיש אותו לבנק בו מתנהל החשבון. הבנק יעביר את הטופס לרשות המסים ובחלוף ימים ספורים, יתרת הזכות תופקד לחשבון הבנק.

5. הטבות מס ביישובים- תיקון 249 לפקודת מס הכנסה

הודעת רשות המסים מיום 7 באוגוסט 2018

במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 249), התשע"ח-2018 ("התיקון") אשר פורסם בספר החוקים 2748 מיום 26.07.2018, בוצעו מספר תיקונים בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה בעניין הטבות מס ביישובים.

כתוצאה מהתיקון הוגדלה הטבת המס המוענקת לחלק מהיישובים. חלק מהשינויים הינם בתחולה רטרואקטיבית, החל מ-1 בינואר 2018.

רשימת היישובים בהם חלו שינויים רטרואקטיבית מפורטת בהודעת רשות המסים **שבנדון**.

ניתנו הנחיות למעסיקים ולשכות השרות ונקבע כי הטבת המס תחושב החל מתחילת שנת 2018. על המעסיקים ולשכות השרות לעדכן את תוכנת השכר בהתאם לתיקון.

מאחר ומדובר בתחולה רטרואקטיבית, יתכן מצב בו מעסיקים ניכו מס ביתר מעובדיהם בחודשים ינואר עד יוני, וסכום זה גבוה מסכום המס שעליהם לנכות ולהעביר לפקיד השומה בחודש יולי ("**הסכום העודף**"). מעסיקים כאמור יהיו זכאים להחזר הסכום העודף.

לצורך קבלת ההחזר, על המעסיקים לפנות למשרדי השומה בבקשה לתיקון דוחות 102 בגין החודשים הקודמים, החל מחודש יוני וחודשים קודמים במידת הצורך.

תאומי מס: בימים אלו מעדכנת רשות המסים את מערכת תאומי המס בנתונים החדשים. בהמשך יונפקו אישורי תאומי מס חדשים ומעודכנים שישלחו בדואר למי שערך במהלך שנת 2018 תאום מס הכולל הטבת מס ביישובים המופיעים בהודעה.

במקרה בו לא הונפק אישור חדש ניתן לפנות למשרד השומה באזור המגורים או על-ידי שליחת בקשה במערכת פניות לבקשת תיאום מס (מערכת מפ"ל) באתר של הרשות.

העובדות: חברה א' ("החברה" או "החברה המתפצלת"), הינה חברה פרטית, תושבת ישראל המוחזקת בחלקים שווים על ידי שתי חברות פרטיות תושבות ישראל ("בעלי המניות"). החברה עוסקת בשני תחומי פעילות הקשורים לענף הטכנולוגיה: עבודות שיטת זכיינות ותפעול ("פעילות 1") ועבודות תכנון והקמה ("פעילות 2"). בכוונת החברה ובעלי המניות לפצל את כל פעילות 2 ("הפעילות המועברת"), לחברה חדשה ("החברה הקולטת 1"), אשר תוקם במיוחד לצורך פיצול זה, בהתאם להוראות סעיף 105א(1) לפקודה ("הפיצול").

מיד לאחר מועד הפיצול, בכוונת בלי המניות להעביר את החזקותיהם בחברה ובחברה הקולטת 1 ("המניות המועברות"), לחברת החזקות חדשה אשר הוקמה במיוחד לצורך כך ("החברה הקולטת 2") בתמורה להקצאת מניות בלבד בחברה הקולטת 2 ("המניות המוקצות"). לחברה הקולטת 2 אין פעילות כלשהי והיא הוקמה בכדי להחזיק בחברה ובחברה הקולטת 1. החברה, החברה הקולטת 1 והחברה הקולטת 2 יקראו להלן יחד: "החברות המשתתפות בשינוי המבנה". הן הפיצול והן העברת המניות יקראו יחד "שינוי המבנה". מטרותיו של שינוי המבנה הן בין היתר: (א) יצירת פלטפורמה נוחה לשילוב משקיעים בפעילות 1 ו/או בפעילות 2, ויצירת מבנה המאפשר ניהול של שתי הפעילויות תחת קורת גג אחת. (ב) שינוי המבנה יאפשר גיוס מימון לכל אחת מהפעילות בנפרד.

החלטת המיסוי ותנאיה:

לעניין הפיצול - ניתן אישור כי הפיצול עומד בתנאים המפורטים בסעיף 105ג(א)(1) ו-5 לפקודה וכי מועד הפיצול יהיה ביום 31 במרץ 2018. הובהר כי על החברה המתפצלת והחברה הקולטת 1 יחולו הוראות סעיפים 3 ו-4 [לחוזר 6/2018](#). הובהר כי בתקופה של שנתיים ממועד שינוי המבנה, לא יהיו בין החברות המשתתפות בשינוי המבנה העברות של מזומנים ו/או נכסים, מתן ערבויות או כל פעילות אחרת, אלא במהלך העסקים הרגיל.

החברה המתפצלת והחברה הקולטת 1 מתחייבות שבמשך שנתיים לפחות לאחר מועד הפיצול, תהא לכל אחת מהן פעילות כלכלית עצמאית נפרדת, שההכנסות ממנה מתחייבות לפי ס' 2(1) לפקודה ומקורה בפעילות החברה המתפצלת עובר למועד הפיצול. נקבע כי המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המועברות יקבע בהתאם להוראות סעיף 104ה(א) לפקודה, זאת לאחר יישום הוראות סעיף 105ז(1) לפקודה והוראות סעיף 105ז(4) לפקודה, לעניין המחיר המקורי ויום הרכישה של מניות החברה הקולטת 1.

לעניין העברת המניות - ניתן אישור כי העברת המניות לחברה הקולטת 2 לא תחויב במס במועד ההעברה בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה וניתן אישור כי העברת המניות כאמור אינה מהווה הפרה של הפיצול. כמו כן, נקבע כי מועד העברת המניות יהיה ביום 1 באפריל 2018 ולא יקדם למועד הפיצול ("מועד העברת המניות").

לעניין מגבלת ההחזקה המינימלית במהלך התקופה הנדרשת, נקבע כי על זכויות החברה וזכויות החברה הקולטת 1, אשר תוחזק על ידי החברה הקולטת 2 לאחר העברת המניות, יחולו הוראות סעיף 104ב(א)(2) לפקודה. נקבע כי בהתאם [לחוזר מס הכנסה מס 8/2018](#), ניתן יהיה, במהלך התקופה הנדרשת, להקצות מניות בחברה וכן בחברה הקולטת 1, תמורת השקעה בחברות כאמור, ובלבד ששיעור הזכויות של החברה הקולטת 2 בכל אחת מהחברות כאמור, לא יפחתו מ-51% מהזכויות בכל אחת מהן.

בחזרה לתפריט

7. פיצוי מס רכוש בגין נזק עקיף לענף התיירות שנגרם בשל הסלמת המצב הביטחוני בצפון ובעוטף עזה
הנחיית רשות המיסים מיום 10 ביוני 2018

ביום 8 למאי 2018, לאחר שזוהו שורה של צעדים חריגים בכוחות האיראניים בסוריה והתגבש החשש להסלמה ביטחונית בגבול הצפון, הוציא צה"ל הודעה חריגה המתייחסת לחידוד הנחיות ההתגוננות במרחב רמת הגולן. הסלמת המצב בגזרה הצפונית הביאה לביטולי הזמנות בבתי מלון ובבתי הארחה באזור הצפון.

ביום ה- 29 למאי 2018 חלה הסלמה ביטחונית באזור דרום הארץ שלוותה בירי משמעותי של כ-150 רקטות ופצמרי"ם, במהלך יממה אחת, לעבר יישובי עוטף עזה ובעקבותיה יצא חיל האוויר לגל תקיפות. בשל כך, פורסמה ביום 29 במאי 2018 הנחיית פיקוד העורף ולפיה קיימות הגבלות מסוימות ביישובי עוטף עזה, בהתייחס להתקהלויות והתכנסויות, לימודים ועבודה חקלאית.

הנהלת רשות המסים החליטה בהתאם לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים)(נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג-1973("התקנות"), כי ניזוק מיישוב ספר כהגדרתו בתקנות, **שעיסוקו בענף המלונאות ויחידות אירוח**, יהא זכאי בכפוף לתנאים המצטברים הבאים לתבוע פיצויים בשל נזק עקיף בגין ביטולי הזמנות, **באזור צפון הארץ, המתייחסים לתאריכים 10/5/2018 ועד 12/5/2018 כולל וביטולי הזמנות ביישובי עזה המתייחסים לתאריכים 29/5/2018 ועד 2/6/2018 כולל**. להלן התנאים:

- (1) הניזוק הינו עוסק שעיסוקו בענף המלונאות ויחידות אירוח ומקום עסקו ביישוב ספר כהגדרתו בתקנות .
- (2) העסק נמצא ביישוב ספר כהגדרתו בסעיף 35 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961.
- (3) היישוב בו נמצא העסק כלול בהנחיה לפתיחת מקלטים ברשויות רמת הגולן מיום 8 במאי 2018 ובמדיניות התגוננות לאוכלוסייה מיום 10 במאי 2018, שהוצאו מטעם פיקוד העורף, ומצוי בטווח האזעקות ונפילת הרקטות שארעו ולחילופין היישוב בו נמצא העסק כלול ברשימת יישובי עוטף עזה בהתאם להנחיות פיקוד העורף מיום 29 במאי 2018.
- (4) הנזק נגרם בשל ביטולי הזמנות קיימות, החל מיום 8 במאי 2018 של חדרי מלון ו/או חדרי אירוח ו/או בתי מרגוע ו/או פנסיון בהתייחס ליישובי הצפון כאמור בסעיף 3 שלעיל, או בשל ביטולי הזמנות קיימות ביישובי עוטף עזה, כאמור בסעיף 3 שלעיל, והביטולים נגרמו כתוצאה מקשר סיבתי ישיר למצב הביטחוני ובכפוף להמצאת אסמכתאות להתקיימות תנאי זה.
- (5) הפיצויים יינתנו אך ורק בגין ביטולים באזור הצפון המתייחסים לסוף השבוע שחל בתאריכים 10 במאי 2018 ועד 12 במאי 2018 (כולל) וביטולים ביישובי עוטף עזה המתייחסים לתאריכים 29 במאי 2018 ועד 2 ביוני 2018 כולל.

יובהר כי, התנאים שצוינו לעיל הינם תנאים מצטברים וכי על הטוען לנזק, כאמור, לעמוד בכל אחד מתנאים אלו.

בחזרה לתפריט

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

8. דחיית מועד הגשת דיווח בגין "עמדות חייבות בדיווח" במע"מ ובמכס עד 2/10/18 או מועד הגשת הדוח השנתי למס הכנסה לשנת 2017, כמוקדם הודעת רשות המסים מיום 14 ביוני 2018

עו"ד ענבל חמו זיגדון, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

בהתאם להוראות סעיף 67ד לחוק מע"מ ובהתאם להוראות סעיפים 231ד ו-231ה לפקודת המכס, בחודש דצמבר 2017, פרסמה רשות המסים את רשימת העמדות החייבות בדיווח בנושא מע"מ ומכס לשנת המס 2017.

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

על פי הוראות חוק מע"מ ופקודת המכס, על העוסק/ מוסד כספי/ יבואן וכדומה ("המדווח") לדווח על נקיטת עמדה שונה מהעמדות שפורסמו על ידי הרשות תוך 60 יום מתום שנת המס, כלומר, על עמדות שננקטו בשנת המס 2017, יוגש דיווח עד ליום 1 במרץ 2018.

נזכיר כי לעניין מע"מ ומכס, עמדה חייבת בדיווח אם "יתרון המס" הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר.

בהודעת רשות המסים שבנדון, ניתנה ארכה נוספת להגשת דיווח כאמור, עד ליום 2 באוקטובר 2018 או עד למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2017 למס הכנסה, לפי המוקדם מבניהם.



בחזרה לתפריט

חוזרים של המוסד לביטוח לאומי

רו"ח כפיר אילני, דירקטור בחטיבת המס

9. הכללים לסגירת עיסוק עצמאי בדיעבד או לשינוי עיסוק עובד עצמאי חוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 28 במאי 2018

מטרת החוזר: לפרט את הכללים לסגירת עיסוק עצמאי בדיעבד או לשינוי עיסוק עובד עצמאי העונה להגדרה לעצמאי שאינו עונה להגדרה, ולהיפך.

הרקע לחוזר: לאור העובדה, כי בשוטף נדרש המוסד לביטוח לאומי ("המל"ל") לבחון בקשות לסגירת עיסוק עצמאי או שינוי מעמד בדיעבד, נוצרה התנגשות בין שני עקרונות בסיסיים: מחד, הזכות הביטוחית ממנה נהנה המבוטח כעובד עצמאי עד למועד בו הודיע למל"ל לראשונה שחדל לעבוד כעצמאי, ומשכך אין הצדקה להחזיר דמי ביטוח בגין תקופת הביטוח שרכש. מאידך, הסמכות לחייב בדמי ביטוח את המבוטח רק בגין תקופות בהן עבד.

סעיף 5 לחוק הביטוח לאומי מקנה למל"ל שיקול דעת לאשר סגירת עיסוק לא רק מהיום בו נתקבלה הבקשה, ומשכך ניתן לאזן בין שני העקרונות כאמור.

להלן הכללים אשר יופעלו על-ידי המל"ל מיום פרסום החוזר:

- **סגירת עיסוק עצמאי:** תתאפשר בהתאם להצהרת המבוטח [בטופס בל/6101](#) מתחילת השנה השוטפת בלבד וללא אסמכתאות.
- **שינוי מעמד:** מעצמאי שעונה להגדרה לעצמאי שאינו עונה להגדרה, ולהיפך מתחילת השנה השוטפת בלבד וללא אסמכתאות. יש לציין, כי במקרים חריגים, המל"ל רשאי לאפשר סגירת עיסוק עצמאי בדיעבד לתקופות קודמות יותר, בכפוף לאסמכתאות אובייקטיביות כגון: סגירת תיק במס הכנסה, סגירת העסק, סגירת תיק במע"מ. ברם, בטרם תתקבל ההחלטה, המל"ל יבחן בין השאר את הזכות הביטוחית שנהנה המבוטח לאורך השנים, קבלת גמלה, הודעות וחובים שנשלחו למבוטח לעניין מעמדו כעצמאי.

בחזרה לתפריט

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

סינגפור - ביטול תמריצי מס קיימים בעבור הכנסה הנובעת מקניין רוחני

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

החל מיום 1 ביולי 2018 הכנסה הנובעת מזכויות בקניין רוחני תוחרג מתחולת התמריצים הקיימים בסינגפור לפי הוראות ה- Pioneer Services Companies Incentive (PC-S) וה- Development and Expansion Incentive (DEI). כתחליף, הושק תמריץ חדש בגין פיתוח קניין רוחני (IDI), אשר יקבע תמריצי מס שיחולו על הכנסה הנובעת מקניין רוחני בצורה של "Patent Box Regime" המותאם לגישת הנקסוס המעודכנת של ארגון ה-OECD, כפי שפורסמה בדוחות ה-BEPS (להלן: "ההוראות החדשות"). עם זאת, צפוי כי ההוראה תוחל באופן רטרואקטיבי עם סיום הליכי החקיקה לקראת סוף שנת 2018.

התמריצים הניתנים במסגרת הוראות ה-PC-S וה-DEI, חלים על הכנסות הנובעות מפעולות מוכרות בקניין רוחני, כפי שהוגדרו בהוראות הרלוונטיות (כגון מחקר ופיתוח). תמריצי ה-PC-S מעניקים פטור ממס חברות על הכנסה הנובעת מפעילויות מוכרות, ותמריצי ה-DEI מקנים לחברות הזכאיות מס חברות בשיעור מופחת העומד על 5% או 10% מההכנסה הנוספת שתנבע מהפעילויות המוכרות. משך תקופת הזכאות של הנישום להטבות במסגרת הוראות ה-PC-S וה-DEI נקבע בהסדר של הנישום עם רשויות המס בסינגפור.

החקיקה מגדירה "הכנסה מקניין רוחני" כתמלוגים או כהכנסות אחרות המתקבלים בידי החברה מצד ג' בגין הענקת זכות להפיק תועלת מסחרית מהקניין הרוחני. "זכות בקניין רוחני" מוגדרת כזכות המוענקת מכוח: פטנט, זכויות יוצרים, סימן מסחרי, עיצוב רשום, מיקום גיאוגרפי ועוד.

בהתאם להוראת שעה שנקבעה, הוראות ה-PC-S וה-DEI יישארו בתוקף עד ליום 30 ביוני 2021 בעבור תמריצים שאושרו לפני ה-1 ביולי 2018, בגין אותן זכויות בקניין רוחני כפי שהיו במועד מתן האישור. עם זאת, זכויות בקניין רוחני אשר נרכשו מצד קשור בתקופה שבין ה-17 באוקטובר 2017 ל-30 ביוני 2018 (כאשר אחת ממטרות הרכישה העיקריות היא הימנעות ממס) וזכויות אשר לא נרכשו מצד קשור החל מיום 1 ביולי 2018, לא תהיינה כפופות להוראת השעה. כלל ההכנסה שמקורה בקניין הרוחני תושמט מהוראות ה-PC-S וה-DEI, כפי שיחולו לאחר יום 1 ביולי 2018.

הכנסה מקניין רוחני תוחרג מתחולת התמריצים שניתנו במסגרת הוראות ה-PC-S וה-DEI רק כאשר הנישום הנהנה מהתמריצים העניק לצד ג' את הזכות להפיק תועלת מסחרית מהזכויות בקניין הרוחני. כמו כן, ייתכן שיוחרגו מתחולת ההוראות הקודמות גם מקרים שבהם הנישום מעניק את הזכויות בקניין הרוחני לצד ג' למטרות הסכמי הפצה בסיכון מוגבל, קבלת אגרה וחוזים.

ההגדרה של "זכויות בקניין רוחני" במסגרת ההוראות החדשות הינה בעלת היקף צר יותר מאשר ההגדרה של "זכויות בקניין רוחני" בחוקי המס בסינגפור, היות שהמונח "סוד מסחרי או מידע בעל ערך מסחרי" הושמט מההגדרה במסגרת ההוראות, ולפיכך הכנסה מקניין רוחני הנובעת ממסחר בסודות מסחריים או במידע בעל ערך מסחרי, לא תוחרג מהתמריצים במסגרת הוראות ה-PC-S וה-DEI.

כמו כן, היות שמטרת השינוי היא ליצור הלימה בין הוראות ה-BEPS לחוק המקומי, המונח "זכויות בקניין רוחני" יוגדר באופן שונה במסגרת ההוראות החדשות, שכן על פי הגישה המיישרת קו עם הוראות ה-BEPS, פטנטים וכן זכויות בקניין רוחני אחרות, אשר במהותן זהות לפטנטים (כגון זכויות יוצרים בתוכנה), עשויים להיות זכאים להטבות מס הניתנות לזכויות בקניין רוחני. משכך, זרם הכנסות מקניין רוחני אשר היה זכאי להטבות מס במסגרת הוראות ה-PC-S או ה-DEI (כמו למשל, הכנסות מסימן מסחר), לא בהכרח יהיה זכאי להטבות במסגרת ההוראות החדשות.

חלק 5 - ניוד עובדים ותגמול הוני

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

רשות המסים פרסמה חמש החלטות מיסוי חדשות בנושא אופציות

רשות המסים פרסמה בחודשים האחרונים חמש החלטות מיסוי בנושאי אופציות. להלן נושאי ההחלטות וקישור אליהן:

- ביטול אופציות שהבשלתן תלויה אירוע אקזיט והקצאתן במסלול רווח הון באמצעות נאמן שבסעיף 102 לפקודה
[החלטת מיסוי בהסכם מס' 2775/18](#)
- תמחור מחדש כלפי מעלה וכלפי מטה גם יחד, של תוספת המימוש באופציות במסלול רווח הון שבסעיף 102 לפקודה
[החלטת מיסוי בהסכם מס' 4253/18](#)
- החלפת מסלול המס לנותן שירותים
[החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 5561/18](#)
- הסכם אופציה לרכישה של כל הון מניות החברה
[החלטת מיסוי בהסכם מס' 9165/18](#)
- הקצאת זכויות בשותפות נפט סחירה במסגרת סעיף 102
[החלטת מיסוי בהסכם מס' 1138/18](#)

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

1. התחייבות לתשלום הוצאות פיתוח שטרם בוצעו אינן חלק מהשווי לצורך חישוב מס רכישה בעסקה בין שתי חברות ("חוליה שנייה")
א. ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
ב. ו"ע 43281-10-17 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

רו"ח אורן חן

בתוך מספר ימים פרסמה ועדת ערר (מפי השופטת וינשטיין) שני פסקי דין שדנים בשאלה דומה ובהם קיבלה את הערר.

פס"ד אאורה- חברת גרופית זכתה במכרז לחכירת מקרקעין מרשות מקרקעי ישראל. כחלק מתנאי המכרז התחייבה גרופית לשאת בהוצאות הפיתוח אשר יבוצעו בעתיד. כעבור מספר חודשים התקשרה גרופית עם חברת אאורה השקעות ("העוררת") בהסכם שיתוף פעולה ובהסכם למכירת 60% מזכויותיה במקרקעין נשוא המכרז לעוררת. בהתאם להסכם התחייבה העוררת לשאת גם ב-60% מהוצאות הפיתוח ששולמו או ישולמו על-ידי גרופית.

גרופית דיווחה על העסקה מול רשות מקרקעי ישראל למנהל מיסוי מקרקעין ושילמה מס רכישה עפ"י שומה סופית בהתאם לעלות המקרקעין בלבד (ללא הוצאות פיתוח). העוררת אף היא דיווחה על העסקה מול גרופית למנהל מיסוי מקרקעין ושילמה מס רכישה עפ"י שומתה העצמית בהתאם לעלות המקרקעין בלבד, ללא הוצאות פיתוח, מאחר שלא בוצעו כלל עבודות פיתוח עד למועד העסקה.

המשיב טען כי יש לאבחן בין חיובה של גרופית במס רכישה לבין חיובה של העוררת ("חוליה שנייה") וכי מקום בו העוררת נטלה על עצמה במסגרת ההסכם עם גרופית לשאת בעלויות ובהתחייבויות של גרופית בקשר עם עבודות הפיתוח, כתנאי לקבלת זכויות במקרקעין, הרי שעל פי "עיקרון צירוף כל התמורות" יש לכלול בשווי המכירה גם את הוצאות הפיתוח.

ועדת הערר קבעה שהמהות האמיתית של העסקה בין העוררת וגרופית היא רכישה של זכויות חכירה במקרקעין בשיעור 60% מהזכויות שגרופית זכתה בהן במכרז, והתחייבות חוזית נפרדת לביצוע עבודות פיתוח. הוצאות הפיתוח שולמו הן על-ידי גרופית והן על-ידי העוררת יחדיו, במסגרת העסקה המשותפת, ומשרד הבינוי והשיכון רואה הן בגרופית והן בעוררת כמחויבות כלפיו. משכך אין לקבל את טענת המשיב כי גרופית העבירה לעוררת קרקע מפותחת.

הועדה ציינה כי פרשנות המשיב את פסיקת בית המשפט העליון בפרשת **מדטאון, חכשורי ואורלי** וניסיונו ליישם פסיקות אלו על נושא צירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה - תוך התעלמות מפסיקה קונקרטית, ברורה ועקבית של בית המשפט העליון בסוגיה זו של הוצאות הפיתוח והכללתן בשווי המכירה - בפרשות **מלמוד, הכט, גרינבלט ושרביט** הינו ניסיון מלאכותי, שאינו במקומו ואין לקבלו.

יתר על כן, עמדתו של המשיב בערר דן עומדת בניגוד ברור להוראת הביצוע של עצמו, אשר היתה ועודנה תקפה, הן במועד הוצאת שומת מס הרכישה לעוררת והן לאחריה, והקובעת כי אין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך מס רכישה כאשר הקרקע אינה מפותחת, גם אם המוכר מקבל על עצמו לפתח את הקרקע תמורת סכום מסוים, בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע הבלתי מפותחת.

הערר התקבל

פס"ד שיכון ובינוי נדלן – ועדת הערר דנה בשאלה דומה עד זהה לשאלה שנידונה בעניין אאורה ובפני הרכב זהה של חברי ועדה. הועדה חזרה על נימוקיה כפי שפורטו בהחלטתה בעניין אאורה ודחתה את עמדת המשיב.

הערר התקבל



בחזרה לתפריט

2. רכישת זכות חכירה לגביה פורסם מדריך מטעם העירייה לגבי אופציה להארכת תקופת החכירה ו"ע 37859-04-15 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

חברת כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ ("העוררת"), חתמה על הסכם לרכישת זכויות במקרקעין במתחם גבעון בתל אביב ("ההסכם"). המקרקעין, נכרכו לתקופה של 12 שנים, ובתמורה לסך של 9 מיליון ש"ח. במסגרת הצהרת המוכרת בהסכם על היותה בעלת המקרקעין עד לסיום תקופת החכירה, הצהירה היא גם על כך שלמיטב ידיעתה לא קיימת אופציה להארכת תקופת החכירה.

עובר לחתימת ההסכם, פרסמה עיריית תל אביב כחלק ממטרת שיקום המתחם, הודעה פומבית בדבר מבצע לשיפוץ חזיתות מבנים קיימים באותו המתחם ("המדריך לחוכר"). בהתאם להצעה, חוכר שיצטרף למבצע השיפוץ, יקבל זכות ברירה להארכת תקופת החכירה במקרקעין בשתי תקופות של 25 שנים כל אחת, החל מתום תקופת החכירה המקורית, סה"כ 50 שנה נוספות, והכל לפי שווי הקרקע למועד תחילת ההארכה ובהיוון של 5% ריבית לשנה. יצוין, כי הן המוכרת והן העוררת, ידעו על פרסום המדריך לחוכר ועל תקופות האופציה האמורות בו. עוד יובהר, כי בהסכם נקבע, שמבצע שיפוץ החזיתות הינו חלק בלתי נפרד מההסכמות הקבועות בו.

לאחר החתימה על ההסכם, דיווחה העוררת למנהל מס שבח ("המשיב") על רכישת זכות במקרקעין בסכום של 9 מיליון ש"ח ושילמה מס רכישה בהתאם. לאחר כשלושה חודשים הגישה העוררת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") במסגרתה התבקש המנהל לבטל את השומה שהוגשה ולהשיב את מס הרכישה ששולם, שכן לטענת העוררת הדיווח נעשה בטעות כיוון שהזכות שנרכשה מכוח ההסכם הייתה לתקופה של 12 שנים בלבד, ומשכך אינה עולה כדי זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק (פחות מ- 25 שנים).

ועדת הערר (מפי רו"ח פרידמן) קבעה כי אין להוסיף ליתרת תקופת החכירה (12 שנים) את התקופות המנויות במדריך לחוכר, ומשכך ההסכם שנחתם אינו בגדר רכישת "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק.

תחילה פנה רו"ח פרידמן להגדרת "זכות במקרקעין" ולדיני הכריתה הקבועים בחוק החוזים, וקבע, כי אמנם נעשתה הצעה מצד העירייה, אך נכון למועד החתימה על ההסכם, לא נעשה "קיבול" מצד העוררת, כנדרש על פי חוק החוזים, לקיומו של הסכם. בהתאם לכל האמור, נקבע כי על אף שלצורך הגדרת "זכות במקרקעין" יש למנות את התקופה המרבית שאלה יכולה החכירה להגיע, הרי שבהמשך להגדרה כאמור, חובה זו קיימת מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר מכוח הסכם - מה שלא היה בענייננו כיון שחלק ה"קיבול", לא היה קיים במועד חתימת ההסכם.

רו"ח פרידמן דחה את טענת המשיב כי מדובר בהצעה בלתי חוזרת של גוף שלטוני, היות ובמדריך לחוכר נכתב במפורש שאין בו משום חיובה של העירייה, וכל חיוב שייעשה, יקבע ויחתם בין הצדדים.

השופט קירש, שהצטרף לקביעתו של רו"ח פרידמן, חידד את מסקנתו בכך, שכלל אינו בטוח שמלכתחילה פרסום המדריך לחוכר על ידי העירייה, מהווה "הצעה" בידיה. ולבסוף קבע, כי אם וכאשר תנוצל תקופת הארכת החכירה על ידי העוררת, אזי באותו מועד היא תחויב במס רכישה על דמי החכירה אותם היא תידרש לשלם לעירייה ועל כך אין חולק.

הערר התקבל

3. הקמת קרן תחזוקה הונית במסגרת הסכם לפינוי בינוי החלטת מיסוי בהסכם מס' 9093/18

העובדות: בפרויקטים של התחדשות עירונית מקבלים הדיירים המקוריים של הפרויקט דירה חדשה וגדולה יותר חלף דירתם הישנה. מעבר זה כרוך בעלייה משמעותית בתשלומים הנדרשים עבור עלויות התחזוקה של הבניין החדש. כדי להתמודד עם השינוי בעלויות התחזוקה, נוצר צורך בסיוע במימון ההוצאות השוטפות בגובה הפער שבין עלויות התחזוקה בבניין החדש לבין הסכום הנמוך אותו נהגו הדיירים המקוריים לשלם בבניין הישן.

ע"פ ס' 19(ב) לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, תשע"ו-2016 ("החוק להתחדשות עירונית"), נקבע מנגנון המחייב את היזם בתשלום תוספת התחזוקה לתקופה של 5 שנים מיום מסירת החזקה בדירה החלופית. החובה הקבועה בחוק הינה מצומצמת, בעוד שהבטחת סיוע במימון עלויות התחזוקה לדיירים ממשיכים בפרויקטים מסוג פינוי ובינוי יכולה להיות גורם משמעותי, המגדיל את סיכויי הצלחת הפרויקטים ומצמצם את דחיקת האוכלוסייה הוותיקה אל מחוץ למתחם. לאור ההכרה בצורך לסיוע רחב יותר במימון פערי עלויות התחזוקה, מקדמת הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית בסיס משפטי ליצירת מנגנון וולונטרי להקמת קרן תחזוקה רחבה יותר בפרויקטים של התחדשות עירונית, שתסייע במימון הפרשי העלויות ("קרן תחזוקה הונית").

להלן עיקרי מודל התחזוקה ההונית: (1) היזם יפקיד לפני מסירת הדירות החדשות, סכום כספי כולל מע"מ בקרן מיוחדת שתנוהל על-ידי עו"ד או חברת נאמנויות שישמשו כנאמן; (2) זהות הנאמן תיקבע בהסכמת היזם ונציגות הדיירים; (3) סכום הבסיס יהיה צמוד למדד המחירים לצרכן עד למועד ההפקדה בפועל ("כספי הקרן"); (4) כספי הקרן שיצטברו לרבות הפירות בגין השקעתם, ישמשו רק לצורך השתתפות בתשלום הוצאות ועד בית, תחזוקת המבנה ותחזוקה שוטפת של הרכוש המשותף בבניין, עבור הדיירים הממשיכים; (5) סכום ההשתתפות של כספי הקרן בתשלומי ועד הבית של הדיירים הממשיכים, יעמוד על סכום חודשי קבע מראש כפי שיקבע בהסכם פינוי בינוי; (6) ככל שמי מבין הדיירים הממשיכים יחליט של א להתגורר בפרויקט, סכום הקרן ישמש את יתר הדיירים הממשיכים להתגורר בפרויקט.

הבקשה: לאשר שתשלום היזם לקרן תחזוקה הונית עבור דיירים ממשיכים, תחשב לתמורה בגין "כיסוי הוצאות כרוכות" כמשמעותן בסעיף 49כב(א) לחוק מיסוי מקרקעין. **החלטת המיסוי ותנאיה:** כל תשלום שמשלם היזם לדיירים במסגרת הסכם פינוי בינוי, בכסף או בשווה כסף, לרבות תשלום לקרן תחזוקה הונית, מהווה חלק משווי המכירה לצורך מס.

תשלום שמשלם יזם במסגרת קרן תחזוקה הונית יסווג כתשלום עבור הוצאות הכרוכות במעבר מהבניין הישן לבניין החדש, ויחולו ההוראות הבאות: (1) לצורך חישוב תקרת הפטור הקבועה בחוק, תשלום שמפקיד יזם לקרן תחזוקה הונית, עבור דייר ממשיך, לא יהווה חלק מתקרת הפטור, אלא יתווסף לתקרה כאמור; (2) ההסדר מותנה בכך שבמכירת זכויות על-ידי דייר ממשיך בפרויקט לדייר חדש, לא יחול כל שינוי בסכום הקרן המוחזק בחשבון הנאמנות, וכל יתרת הקרן הקיימת במועד המכירה לדייר החדש, תעמוד לרשות יתר הדיירים הממשיכים המתגוררים בפרויקט בפועל; (3) דייר חדש שנכנס במקום דייר ממשיך לא יוכל ליהנות מכספי הקרן וישלם את חלקו בעלויות תחזוקת הבניין.

בחזרה לתפריט

4. המועד הקובע לבחינת זכאות הדייר לפטור ממס בינוי בינוי
החלטת מיסוי בהסכם מס' 1239/18

העובדות: במתחם בו מוקם פרויקט פינוי בינוי, מחזיק מר X ("הבן") בדירת מגורים וכן אימו מחזיקה בדירת מגורים באותו מתחם.

הבקשה: מבוקש לאשר כי הזכאות לפטור מכוח סעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין, תבחן נכון ליום חתימת ההסכם מול היזם ולא ביום המכירה הנדחה אשר נקבע בסעיף 49כב לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה: יום המכירה נדחה על פי סעיף 49כב לעניין חישוב השבח והמס בלבד, ולא לעניין זכאות הדייר לפטור ממס.

לאור זאת, הזכאות לפטור מכוח סעיף 49כב של אותו דייר מקורי, תבחן ליום חתימת הדייר על הסכם פינוי ובינוי מול היזם.

הזכאי לפטור הינו הדייר המקורי, דהיינו, מי שהיה בעל הזכות ביום החתימה על הסכם פינוי בינוי על ידי היזם.



בחזרה לתפריט

מגזר תעשייה ומסחר

פסיקה

חייב במע"מ בשיעור מלא בגין ממכר מארזי פירות, שחלקם חתוכים ו/או מקולפים וחלקם שלמים
ע"מ 61537-06-16 חיים יפה- "סלסלות יום טוב" נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

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

המערערת מנהלת חנות לממכר פירות וירקות בעיר ירושלים ובתוך כך מוכרת גם מארזי פירות וירקות מעוצבים המורכבים בעיקר מהסחורה הקיימת בחנות. מארזים אלו כוללים פירות אשר חלקם שלמים וחלקם חתוכים ו/או מקולפים. כמו כן כוללים פירות יבשים ומוצרים נלווים. בגין האריזה עצמה והפירות היבשים ככל שנכללים במארז נוהגת המערערת לגבות מע"מ בשיעור מלא וכך גם ביחס למוצרים הנלווים. מאחר ואת הפירות והירקות היא רוכשת ללא מע"מ, המערערת לא דרשה מע"מ מלקוחותיה על רכיבי הפירות והירקות אותם כללה במארזים. מנהל מס ערך מוסף ("המשיב") ערך למערערת שומת עסקאות ביחס לעסקאות אשר דווחו על ידה כחייבות במס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף.

טענות המערערת: הפירות הכלולים במארז מיועדים בראש ובראשונה למאכל, כאשר אלמנט "הנוי" לכל היותר נלווה להם. מאחר שהמארזים מורכבים בעיקרם מפירות אותם רכשה ללא מע"מ ובהתחשב בכך כי אין לראותה כמי שביצעה בפירות פעולת "עיבוד" שכן, לעמדתה אין לראות בפעולת החיתוך של הפרי ו/או קילופו, ללא הוספת חומר וללא שימוש בציוד ייחודי כפעולת "עיבוד" היוצרת מוצר אחר ושונה, הרי שעל מכירת הפירות ראוי שיחול מע"מ בשיעור אפס.

טענות המשיב: בחירת הפירות, שטיפתם, חיתוכם, עיצובם וסידורם בסלסלה מעוצבת כוללים ערך מוסף עבור הקונה. מארזי הפירות של המערערת מהווים, אפוא, מוצר חדש שמכירתו חייבת במע"מ בשיעור מלא שכן ערכו עולה על סך חלקיו, לנכוח ה"עיבוד" המבוצע בפירות. זאת ועוד, שלל הפעולות המופיעות בסעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ, אינן יוצרות כל שינוי בצורתו הטבעית של הפרי והתאמתו לשימוש המבוקש, בעוד שפעולות החיתוך והקילוף שמבצעת המערערת משנות את צורת הפרי וגורמות לקיצור אורך חי המדף שלו.

קביעת בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטיין): בית המשפט הדגיש כי מארזי הפירות אינם מוצר המשמש לצריכה עצמית ושימוש עצמי יומיומי, בה בעת שהפירות המהווים את רכיבי המארז כשהם נמכרים שלא כחלק ממארז- מהווים מוצר לשימוש יומיומי ולצריכה עצמית. לפיכך, אין המדובר עוד ב"פירות" אלא במוצר אחר וכי לא ניתן לומר שהפירות הנמכרים על ידי המערערת במסגרת המארז לא עברו תהליך עיבוד המוחרג מתחולת סעיף 30(א)(13).

הרציונל שביסוד הפטור שבסעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ הוא עידוד צריכת פירות וירקות בצורתם הטבעית. ניתן להתייחס לפעולת הכנת המארזים של המערערת אף כעסקת שירות בקשר לפירות, שכן עצם בחירת הפירות וקיבוצם יחד למארז מעוצב מהווה שירות שיחויב במס.

אשר על כן, הגיע בית המשפט למסקנה, כי פעולות המערערת המתבצעות בפירות הינן בעלות ערך מוסף משמעותי המשנה את המוצר למוצר אחר שאינו נהנה מההטבה הקבועה בסעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ.

הערעור נדחה

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

ליווי עסקאות בינלאומיות

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

מחירי העברה

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

מיסוי ישראלי

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

מיסוי בינלאומי

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

גלעד שריר
073-3994400
gsharir@deloitte.co.il

תמריצים

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

צביקה לייבוביץ'
03-3994157
tleybovich@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
03-7181800
mschwartz@deloitte.co.il

מיסוי הפרט ושירותים

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

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
03-6085213
bhassidim@deloitte.co.il

מיסוי אמריקאי

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

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

<http://www.deloitte.co.il>

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

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