

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 26

אוקטובר 2019

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

הצוות שלך
בחטיבת המס

דף הבית של חטיבת המס לארכיון חוזרים מקצועיים 2019



תוכן עניינים

חלק 1 - פסיקה		מיסוי כללי
1	.1 קיזוז הפסד הון שנוצר בשל מכירת מניות לצד קשור, סווג כעסקה מלאכותית ע"א 7481/17 פקיד שומה כפר סבא נ' ידין סגל וסומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ	
3	.2 אי הכרה במחילת חובות של בעלי מניות לחברות פעילות שבבעלותם, כהפסד הון בר קיזוז ע"מ 25908-12-17 רינת וינברג ודוד וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1	
4	.3 סיווג פעילות כהכנסה עסקית, הכרה בחוב אבוד, רווח מפדיון מוקדם של אג"ח ע"מ 37886-07-15 אוסיף מזרח אירופה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים	
6	.4 סיווג תמורה ממכירת מניות ע"מ 18186-02-17 מור דן פייננס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה נתניה	
7	.5 מכירת פעילות לחברה זרה קשורה בסמוך לרכישת מניותיה רע"א 2454/19 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן	
9	.6 הבהרה לפס"ד- למרכיב מוניטין שנמכר ביחד עם פעילות אין מועד רכישה נפרד ע"א 3136/17 י' פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ ואח'	
11	.7 דחיית בקשה לתביעה ייצוגית נגד רשות המסים בנוגע לגביית מס במסגרת הליך גילוי מרצון על רווחים שנצברו בשנים שהתיישנו ת"צ 5536-05-16 אבנר נוקראי נ' רשות המיסים בישראל	
12	.8 שיעור המע"מ שיחול על שירותי השמה לתושב חוץ ע"מ 18831-04-17 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה	
חלק 2 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים		
14	.1 מניות בכורה- סיווג לצרכי מס חוזר מס הכנסה מס' 1/2019	חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה
15	.2 פרסום טופס 1385 מעודכן בנושא הצהרה על עסקה בינלאומית בין צדדים קשורים הודעה מיום 14 באוגוסט 2019 על דחיית התחולה של הגשת הטופס המעודכן	
16	.3 הוראות סעיף 64 לעניין חברת בית וסעיף 64א לעניין חברה משפחתית- בעקבות תיקון 245 לפקודת מס הכנסה חוזר מס הכנסה מס' 2/2019	

**מיסוי כללי
(המשך)**

חלק 2 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים (המשך)	
17	4. "יתרת זכות" לצרכי יישום סעיף 3(ט1)6(ב) לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 3748/19- מיסוי שוק ההון
18	5. הבהרה להוראה בנושא השמדת מלאי שמתבצעת באופן שוטף הבהרה מיום 18 ביולי 2019 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 14/2018
18	6. דוח סיכום פעילות החטיבה המקצועית ברשות המסים לשנת 2018
19	7. עדכון כתובות למשלוח דואר בהתאם לחוק עדכון כתובת, התשס"ה-2005 הודעת רשות המסים מיום 11 ביולי 2019
20	8. הודעה על הפסקת פעילות בתיקי מס הכנסה וניכויים הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2019
20	9. המלצות לשכת רו"ח בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה המלצות לשכת רואי חשבון מיום 2 באוקטובר 2019
21	10. חובת תשלום דמי ביטוח על הכנסות מפנסיה מוקדמת ו/או אובדן כושר עבודה חוזר ביטוח מס' 1469 מיום 15 ביולי 2019
חוזרים - המוסד לביטוח לאומי	
חלק 3 - מיסוי בינלאומי	
23	פולין: תקנות חדשות לעניין ניכוי מס במקור נכנסו לתוקף ב-1 ליולי 2019 באשר לתשלומים המשולמים לתושבים זרים בסכומים העולים על 2 מיליון זלוטי
חלק 4 - מחלקת ניווד עובדים ותגמול הוני	
25	מניות המקנות זכות לקבלת דיבידנד בלבד, זכאיות להטבות לפי מסלול הוני של סעיף 102 לפקודה ע"מ 55937-01-17 טל שוחט נ' פקיד שומה צפת
חלק 5 - תמריצים	
26	1. לא יינתנו הטבות של שיעור מס מופחת לפי החוק לעידוד השקעות הון- לחברות שלא מוכרות במישרין לחו"ל ואינן עומדות בתנאי תקנות "יצואן עקיף" ע"מ 55611-07-17 אלבטרוס א.ד. מכלולים תעופתיים בע"מ ואח' נ' פ"ש רחובות
28	2. זכות רשומה של תרופה גנרית תיחשב ל"נכס לא מוחשי מוטב" לעניין הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון צו לעידוד השקעות הון (קביעת נכס לא מוחשי מוטב), התשע"ט-2019

פסיקה - מיסוי מקרקעין

29	1. הקניית נכס מקרקעין לנאמנות אינה מהווה אירוע מס לפי חוק מיסוי מקרקעין ו"ע 49026-07-17 סמואל גליס ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב 1
30	2. פריסת שבח ריאלי בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, תינתן רק ליחידים ולא לחברות ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח'
31	3. במקרים חריגים ניתן להאריך את המועד שנקבע לתיקון שומה לפי סעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, תיקון טעות בשומה עצמית שאושרה תעשה בדרך של בקשה לתיקון שומה ולא בדרך של השגה ו"ע 68019-07-18 אפי חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
32	4. נכס ששימש למגורים בניגוד להיתר שניתן לו לפי חוק התכנון והבנייה אינו בגדר "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין ו"ע 34577-08-17 דוד גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
33	5. טרם הוכרעה השאלה האם תוספת ריבית בגין הלוואה המשתתפת ברווחים בפרויקט נדלן מותרת בניכוי במס שבח ו"ע 63863-12-14 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
34	6. החלפת דירה שנרכשה מקבלן תחויב במס רכישה על פי שווי הזכויות ושיעור המס הקבוע בחוק במועד ההחלפה ו"ע 50652-11-17 אברהם ורות ישי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
35	7. לא ניתן לערוך "פיצול רעיוני" בין דירת מגורים לבין זכויות בנייה לצורך מס רכישה ו"ע 52028-10-17 דניאל נקסטרנד ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

פסיקה - מס ערך מוסף

36	8. החבות במע"מ של כונס נכסים בשל מכירת נכס מקרקעין בבעלות חברה בהליכי כינוס ע"מ 40057-12-14 עו"ד בנימין שור, כונס נכסים נ' מנהל מע"מ פתח תקוה
----	---

	פסיקה	מגזר אנרגיה ומשאבים
37	1. אופן המיסוי של משקיעים בשותפויות גז ע"א 10220/17 דלק ניהול קידוחים, ישראלמקו ואח' נ' גיסין את קידר ואח'	
	חוזרים ופרסומים של רשויות המס	
39	2. חוק לעידוד השקעה באנרגיות מתחדשות הוראת ביצוע מס הכנסה ומע"מ מס' 7/2019	מגזר פיננסים צור קשר
	פסיקה	
40	חיוב במס רווח בגין דיבידנד שקיבל מוסד כספי מ"עוסק מורשה", אף אם הדיבידנד שורשר מיד לבעלי מניותיו ע"מ 46306-01-16 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים	

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. קיזוז הפסד הון שנוצר בשל מכירת מניות לצד קשור, סווג כעסקה מלאכותית ע"א 7481/17 פקיד שומה כפר סבא נ' ידין סגל וסומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ

עו"ד ורו"ח גל רישפי

המערער, סומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ ("סומת") הינה חברה משפחתית שהחזיקה בנכסי מקרקעין ובין השאר ב-50% ממניות חברת סומ-אר ("סומ-אר") אשר החזיקה במגרש. הנישום המייצג הינו ידין סגל המחזיק ב-99% ממניות סומת. לצורך פיתוח המגרש השקיעו סומת והשותפים בהחזקה בסומ-אר, סכום של 40 מיליון ש"ח בדרך של הלוואות בעלים ומימון בנקאי. בשנת 2005 התקשרה סומ-אר בעסקת קומבינציה במסגרתה מכרה 69% מהמגרש כנגד קבלת שירותי בניה. לצורך מימון העסקה הוערך המגרש על-ידי הבנק בשווי של 20.5 מ' ש"ח (כמחצית מהשווי שהושקע בה). בסוף שנת 2005 עמד הגרעון בהון של סומ-אר על כ-22 מ' ש"ח וכתוצאה מכך מחקה סומת הלוואות בעלים שנתנה לסומ-אר בקשר עם הפרוייקט, כך שנוצר לסומת הפסד הון בגובה 11 מ' ש"ח. בהמשך לכך בסוף שנת 2005 מכרה סומת את אחזקותיה במניות סומ-אר לחברה קשורה לא פעילה וללא נכסים ("הילן") המוחזקת גם היא 99% על-ידי סגל, בתמורה ל-690 א' ש"ח, וזאת לטענתה לצורך הימנעות ממתן ערבות על-ידי חברת סומת כבעלת מניות (שכן אז היה חשש לסיכון נכסיה האחרים במצב של כינוס נכסים, חשש שלא מתקיים במצב בו הילן אשר לה אין נכסים מחזיקה בסומ-אר). במקביל מכר ידין סגל מניות של חברה אמריקאית ("NOF") שהחזיקה ב-20% מפרוייקט במנהטן ונצמח לו רווח הון של כ-11.6 מ' ש"ח. מתוקף היותו הנישום המייצג בסומת, קיזז המערער את הפסד ההון שנצמח לסומת כנגד רווח ההון שלו.

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט סטולר) קבע כי לעסקת הילן היה טעם מסחרי ממשי שהוא הימנעות ממתן ערבות של סומת בגין מימון הפרוייקט, ובכך הימנעות מסיכון מימוש נכסי הנדל"ן של סומת בדרך של כינוס נכסים, ולא הורם הנטל לשכנע כי מדובר בעסקה מלאכותית. עוד נקבע כי ההשקעה בבית סומ-אר ירדה לטמיון וערכה אפס, וכי אין כל סיכוי לקבל את ההשקעה בחזרה. בהתאם לכך נפסק כי סגל רשאי כנישום המייצג לקזז את הפסד ההון כנגד רווח ההון שנוצר לו, שכן הוא החזיק רק ב-20% מהפרוייקט שבמסגרתו נמכרה NOF ולא הייתה לו שליטה על מועד המכירה וגובה הרווחים.

בית המשפט העליון, מפי השופט עמית הפך את הפסיקה של בית המשפט המחוזי וקיבל את ערעורו של פקיד השומה. ראשית נקבע כי לפקיד השומה הסמכות לדון בסוגיית המיסוי של בית סומ-אר, אפילו שהעסקה טופלה על-ידי רשות מיסוי מקרקעין, וזאת מהטעם שפקיד השומה בחן את זכאות הנישום לקזז את רווח ההון, סוגיה אשר לא נידונה על-ידי רשות מיסוי מקרקעין. עוד קבע בית המשפט העליון, כי בהתאם להוראות סעיף 92(א)(1) לפקודה, מיסוי של רווח הון מבוסס על עקרון המימוש, וכי ירידת ערך שלא מומשה אינה ניתנת לקיזוז כנגד רווח הון.

ולגופו של עניין נפסק כי במקרה דנן, ככל שמדובר בהשקעה כספית שירדה לטימיון, הטענה הינה הפסד הון בשל חוב אבוד, וכך גם כאשר מדובר בהלוואת בעלים ובמימוש ערבות אישית. נפסק כי הגישה המקובלת לבחינת "חוב רע" במישור הפירותי רלוונטית גם לעניין הפסד במישור ההוני, ולכן ספקות לגבי היתכנות פירעון החוב אינם מספיקים לצורך גיבוש הפסד לצרכי מס. ניתן להכיר בהפסד רק כאשר הוכח שההלוואה לא תיפרע והנכס ירד לטימיון. במקרה דנן, הנישום אכן ביסס כי שווי המגרש ירד בשנת 2005, אולם זה מוכיח רק את הגירעון בהונה של סומ-אר, ולא די בכך כדי לבסס שיש למחוק את ההשקעה בסומ-אר עצמה ולהכיר בהפסד הון לצרכי מס. שכן אמנם "נתגלו פגמים" במגרש, אך מיד לאחר ירידת הערך נחתמה לגבי המגרש עסקת קומביניציה ולא הוכח כי ההשקעה בבית סומ-אר ירדה לטימיון. לראייה, השותפים בסומ-אר לא דיווחו על חוב אבוד, וסומ-אר לא רשמה הכנסה ממחילת חוב, דבר המהווה אינדיקציה לכך שהלוואת הבעלים לא הפכה לחוב אבוד בשנת 2005.

בהמשך, בית המשפט הפך את קביעתו של בית המשפט המחוזי וקבע כי עסקת מכירת מניות סומ-אר לחברת הילן מהווה עסקה מלאכותית, שכן לא הוכח שהיא נעשתה במטרה להשתחרר מהערבות שניתנה לבנק, ולכן אינה מהווה מימוש של הפסד ההון מההשקעה בבית סומ-אר. זאת, מן הטעם שלא ברור בעבור מה שילמה הילן וכיצד נקבע מחיר העסקה, העסקה עם הילן הושלמה בחופזה, וכן מן הטעם שהעסקה עם הילן בוצעה בדיסקרטיות, בעוד שנטען על-ידי הנישום שמטרת העסקה הייתה להסתיר את סומת מן הבנק המלווה. לצורך בחינת מלאכותיות העסקה בחן בית המשפט העליון את זהות הצדדים לעסקה ואת הסמיכות בין רווח ההון להפסד ההון, ונקבע כי ידין סגל חתם על העסקה עם הילן משני הצדדים (מוכר וקונה), כאשר בפועל שתי החברות הינן בבעלותו המלאה. עוד קבע בית המשפט העליון כי בית משפט קמא יצא מנקודת הנחה שהפסד ההון כבר התגבש, ולכן הסיק שעסקת הילן לכשעצמה אינה מהווה עסקה מלאכותית, בעוד שבית המשפט העליון הגיע למסקנה אחרת. נפסק כי החיסכון במס רווחי הון הוא בעל משקל כלכלי כבד, ולכן לדידו של בית המשפט העליון, הוא שהוביל את הנישום למכור את מניות חברת סומ-אר לחברת הילן, כך שניתן לומר שמדובר בעסקה מלאכותית.

לא ניתן לקבל את הטענה כי תזמון עסקת הילן ועסקת הקומביניציה לעסקה זו הינן אקראיות ורווח ההון חופף כמעט במלואו להפסד ההון.

הערעור של פקיד השומה התקבל



בחזרה לתפריט

2. אי הכרה במחילת חובות של בעלי מניות לחברות פעילות שבבעלותם, כהפסד הון בר קיזוז ע"מ 25908-12-17 רינת וינברג ודוד וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

רו"ח ועו"ד יהושע אזרד

המערערים הם אחות. המערער הוא בעל מניות בשיעור של 100% בחברת כרכום מ.א.מ (1988) בע"מ ("חברת כרכום"). בנוסף, המערער מחזיק ב-87.5% מהון המניות של חברת מ.א.מ וינברג הירש (1968) בע"מ ("חברת מ.א.מ"). יתרת המניות בחברת מ.א.מ מוחזקת בידי המערערת ובידי אח נוסף, כל אחד בשיעור של 6.25% מהון המניות. אביהם של האחים, אברהם וינברג ז"ל, נפטר ביום 11 באפריל 2008 ("המנוח"). בעבר, המנוח ניהל את החברות ולאחריו הן מנהלות בידי המערער. בתאריך 18 ביוני 2000 שיעבד המנוח נכס מקרקעין ("המקרקעין") במשכנתא ראשונה ללא הגבלת סכום לטובת בנק הפועלים ("הבנק"), להבטחת חובות והתחייבויות החברות כלפי הבנק. המנוח הותיר אחריו צוואה, על פיה הוריש את המקרקעין (המשועבדים לבנק), לשלושת האחים בחלקים שווים. במהלך השנים נטלו החברות הלוואות רבות מבנקים שונים, וכן מן המערער ומאביו המנוח. נכון לסוף שנת 2012, יתרת הזכות שעמדה לזכות המערער בחברת כרכום עמדה על כ-3.5 מיליון ש"ח ובחברת מ.א.מ על כ-1.8 ש"ח. נכון לאותו מועד, יתרת ההתחייבות לבנקים בחברת כרכום עמדה על כמיליון ש"ח ובחברת מ.א.מ על כ-1.75 מיליון ש"ח.

לדברי המערערים, מכיוון שהחברות התקשו לעמוד בהתחייבויות הכספיות כלפי הבנק, הבנק דרש את מכירת המקרקעין והשבת הלוואות שנתן לחברות. בהתאם, ביום 26 בנובמבר 2013 נמכרו המקרקעין על-ידי האחים בתמורה ל-5.3 מיליון ש"ח. מתוך התמורה הכוללת, שולם לבנק סך של כ-2.5 מיליון ש"ח. יתרת התמורה, בניכוי מס השבח, עמדה על כ-0.8 מיליון ש"ח וסכום זה חולק בין האחים באופן שווה. ביום 1 בנובמבר 2013, מספר ימים לפני מכירת המקרקעין, מחל המערער על חלק מחובה של חברת כרכום כלפיו, בסך של 1.4 מיליון ש"ח. באותו מועד מחלה המערערת לחב' מ.א.מ על חוב בסך של 0.5 מיליון ש"ח. מחילות החוב נרשמו כהכנסה באותן חברות, אך על ההכנסה לא שולם מס, אלא קוזז מהפסדים שנצברו בחברות. לטענת המערערים, מחילות החוב יצרו להם הפסדי הון בגובה החובות שנמחלו. המערערים ביקשו לקזז הפסדים אלה כנגד השבח שנוצר להם ממכירת המקרקעין. פקיד השומה סבר כי לא הוכח שאכן נוצרו למערערים הפסדים, ולחילופין טען כי מדובר בעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה.

בית המשפט המחוזי (השופט גורמן) דחה את הערעור וקבע כי המקרקעין נמכרו בידי שלושת האחים, ומכירתם הניבה להם שבח חב במס. תשלום החוב לבנק באמצעות התמורה, הינו שימוש בכספי התמורה, ושימוש זה כשלעצמו אינו יוצר הפסד בידי המערערים. תשלום זה הוא בבחינת כספים שמשקיעים בעלי מניות בחברה שבבעלותם, והשקעה זו כשלעצמה יוצרת בידם נכס ולא הפסד. הנכס שנוצר אצל המערערים הוא הזכות שיש בידם להיפרע מהחברות את הלוואות הבעלים שהעמידו לרשותם באמצעות פירעון חוב החברות לבנק. הפסד עלול להיווצר, רק אם יתברר כי נכס זה ירד לטמיון, שעה שיוכח כי החברות לא יוכלו לשלם את חובן למערערים וכי למערערים לא נותר אלא למחול על גביית החוב מאת החברות.

כמו כן, דן בית המשפט בשאלה, האם אכן נוצרו למערערים הפסדים ממחילת החוב לחברות, שכן לא כל מחילת חוב עולה לכדי הפסד בר קיזוז, וכל שכן כאשר מדובר במחילה בין צדדים קשורים. בית המשפט קבע כי קיים ספק של ממש האם אכן מדובר בחובות שאין סיכוי לגבותן מהחברות. שכן, המדובר בחברות פעילות, עם מחזור פעילות לא מצומצם, המערערים לא מחלו על מלוא החובות של החברות אלא רק על חלקן (עד לגובה שלא יצר חבות מס בחברות שלהן נמחלו הכספים), חובות לצדדים שלישיים נותרו על כנם ולא נמחלו מצידם והמערער אף הוסיף להזרים כספים לחברות גם לאחר מחילות החוב. אי לכך קבע בית המשפט כי לא הוכח שאכן מדובר בחובות שאין סיכוי לגבות אותם ולפיכך מחילת החוב לא תוכר כהפסד.

בית המשפט אף הוסיף וקבע שיפה גם טענתו החליפית של פקיד השומה בדבר עסקה מלאכותית (בין היתר גם לאור סמיכות הזמנים ביו מחילות החוב לבין עסקת מכירת המקרקעין) וגם מכוחה יש לדחות את הערעור.

**3. סיווג פעילות כהכנסה עסקית, הכרה בחוב אבוד, רווח מפדיון מוקדם של אג"ח
ע"מ 07-15-37886 אוסיף מזרח אירופה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**

עו"ד שון יניב

רקע- חברת אוסיף מזרח אירופה ("החברה") מחזיקה בחברת אוסיף רומניה ("החברה הבת"), וביחד ("המערערות"), שלה חברות בנות המשקיעות בנדל"ן ("חברות רומניות"). פסק הדין עוסק בשלושה ערעורים על שומות שהוצאו על ידי פקיד השומה ("המשיב") לחברות בגין השנים 2007-2012.

ערעור 1- עוסק בשומה שהוצאה לחברה בגין שנות המס 2007-2009. בשנת 2007 מימשה החברה הבת אופציות לרכישת אג"ח שהנפיקה החברה ולצורך הרכישה קיבלה מהחברה הלוואת בעלים הנושאת ריבית. בנוסף, באותה שנה היו לחברה הוצאות מימון אותן ביקשה להכיר כהפסד עסקי מועבר. בשנת 2008 רכשה החברה (הן מחברת הבת והן מאחרים) בפדיון מוקדם חלק מהאג"ח שהנפיקה. בעקבות הפדיון המוקדם נוצר לחברה רווח, אותו רשמה כהכנסת מימון בדוח רוה"פ אך לא כהכנסה החייבת במס. כפועל יוצא, באותה שנה דיווחה החברה בדוח המס על הפסד עסקי הנובע מהוצאות מימון. בשנת 2009 דיווחה החברה על הוצאות מימון אותן גם ביקשה להכיר כהפסד עסקי. כמו כן, בשנים 2007, 2008 ו-2009 ניתנה החברה מהכנסותיה הוצאות הנהלה וכלליות.

ערעור 2- עוסק בשומה שניתנה לחברה בגין השנים 2010-2011. בשנת 2010 ו-2011 החברה דיווחה על הוצאות מימון, אותן ביקשה להכיר כהפסד עסקי שוטף באותם השנים.

ערעור 3- החברה הבת ניתנה בדוחות ההתאמה בגין השנים 2010 ו-2011 חובות אבודים לפי סעיף 17(4). החברה הבת דיווחה שהחובות נבעו מהלוואת בעלים שנתנה לחברות הרומניות אשר הובטחו בשעבוד נכסים של אותן חברות. מכיוון שאין די בנכסים הללו כדי לכסות את ההלוואה, הרי שאין בידי החברות הרומניות די מקורות לפירעון הלוואת הבעלים.

המשיב קבע, כי אין להתיר למערערות ניכוי הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון, שכן לא הוכח כי אלו הוצאו בייצור הכנסה.

בנוסף קבע, כי פעילותה של החברה אינה מגיעה לכדי עסק. זאת ועוד טען המשיב, כי הרווח שנוצר לחברה מהפדיון המוקדם של איגרות-החוב מהווה הכנסה החייבת במס מכוח הוראות סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה, או, לחלופין, מכוח הוראות סעיף 3(ב) לפקודה, או, לחילופין חילופין, מכוח הוראות סעיף 2(10); וכי יש להתיר לה בניכוי הוצאות מימון ששולמו בגין איגרות-החוב בהתאם ליחס הפירעון המוקדם שנוצר בפדיון המוקדם כאמור.

לעניין החוב האבוד קבע, כי אין להתיר לחברה ניכוי הוצאה לפי סעיף 17(4) לפקודה, שכן פעילותה אינה עולה כדי עסק וכן מהטעם שלא הוכח שהחובות נעשו רעים בשנת המס כפי הנדרש באותו סעיף 17(4), ובין היתר לא הוכח שהחברות הרומניות אינן בעלות כושר פירעון וכי לא נעשו ניסיונות כלשהן על מנת לפרוע את החוב.

החלטת בית המשפט מרכז-לוד מפי השופט אלטוביה אשר דן בשלוש שאלות מרכזיות וקיבל את הערעור חלקית:

- א. **האם פעילות המערערות מגיעה כדי עסק** - השופט הבהיר, כי לשם כך ניתן לעשות שימוש הן במבחנים שגובשו בפסיקה להבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית והן בעיקרון המהות הכלכלית האמתית. דהיינו, בחינת הפעילות הכלכלית המהותית ולא הכיסוי הפורמלי בו השתמש הנישום. עוד הבהיר השופט, כי אמת מידה זו, של בחינת המהות הכלכלית האמתית, היא כלי אבחון אשר שני הצדדים בערעור המס יכולים לעשות בו שימוש. עם זאת, קיים הבדל בין הצדדים לעניין נטל ההוכחה בהקשר זה. לגופו של עניין ולאחר שיישם את המבחנים השונים שגובשו כאמור בפסיקה, קבע השופט, כי הגם שבתקופה הרלבנטית ניתן למצוא בהשקעה של החברות הזרות אינדיקציות להיות ההשקעה במישור ההון לצד אינדיקציות להיותה במישור העסקי, עדותו של העד מטעם המערערות הצביעה על כך שבכניסת החברות להשקעה ברומניה הייתה כוונה עסקית של השקעה ומכירה. בהתאם, **קיבל השופט את טענת החברות בדבר ניהול עסק של החזקה ומתן הלוואות לחברות העוסקות בפיתוח נדל"ן בחוץ לארץ ובכלל זה ברומניה ולכן יוכרו להן הוצאות המימון והוצאות ההנהלה וכלליות כהפסד עסקי הניתן להעברה.**
- ב. **השלכות המס הנובעות מרכישה עצמית של אג"ח שהנפיקה המערערת** - השופט דחה את טענת החברה כי ביצעה את הפדיון המוקדם של האג"ח טרם פרסום חוזר מס הכנסה 2/2010 כשנתיים מאוחר יותר, חוזר בו נקבע כי רכישה עצמית של איגרות-חוב משמעותה התעשרות של החברה המנפיקה, ועל כן אין להחיל אותו עליה. לדברי השופט, החוזר אינו בבחינת דין והעובדה שעד שנת 2010 לא פורסם חוזר מס הכנסה בעניין רכישה עצמית של איגרות-חוב, אינו גורע מתוקפו של ההסדר החוקי הקבוע בסעיף 3(ב)(1) לפקודה, שעניינו הכנסה מחוב שנמחל. לגופו של עניין, חזר השופט על קביעתו בעניין **רוזבאד** (ע"מ 7678-09-11), לפיה רווח מרכישה עצמית של איגרת-חוב מהווה הכנסה ממחילת חוב ועל כן **דחה את הערעור בנושא זה.**
- ג. **ההכרה בחובות רעים ועיתי ההכרה** - החברה הבת טענה כי כבר בשנת 2008 חזתה שלא תוכל לפרוע את החוב מהחברות הרומניות. השופט ציין, כי לאור קביעתו כי פעילות החברות מגיעה כדי עסק, אין לקבל את טענת המשיב לפיה הן אינן באות בגדרו של סעיף 17(4) לפקודה. עם זאת, לאור עדותו של העד מטעם המערערות, קבע השופט, כי החברות הרומניות פרעו חובות לבנק בשנת 2008 וגם לאחר מכן. על-כן, ובהתחשב בפסק-הדין בעניין **פישמן רשתות** (ע"א 918/15) וכן בהערותו של רואה החשבון בדו"ח ההתאמה שאין הוא מחווה דעה בדבר ההכרה בחוב אבוד משום שלא היה תיעוד מספיק על מנת לבסס הכרה מלאה, נראה כי בשנת 2008 לא ניתן היה לומר שהחובות היו אבודים, אלא רק מאוחר יותר.

בחזרה לתפריט

חברת מור דן פייננס בע"מ ("המערערת"), הוקמה בשנת 2003 על-ידי מר יוסף לוי ("המערער"). תחומי עיסוקה של המערערת הינם: מתן ייעוץ, תכנון פיננסי ופיתוח עסקים. בשנת המס 2011 הגישה המערערת את הדו"ח שנתי כחברה משפחתית, כאשר המערער נרשם כנישום המייצג. ביום 4 באפריל 2011 חויבה המערערת, במסגרת פסק בוררות, למכור את מניותיה בחברת מ.א.ל רוטשילד בע"מ ("חברת רוטשילד") ובחברת מיאב ספרא בע"מ ("חברת מיאב"). כתוצאה מהמכירה נוצרו למערערת רווחים אותם ביקשה לקזז כנגד הפסדיה המועברים מעסק. חברת רוטשילד וחברת מיאב ("חברות הנכס") יוסדו על-ידי המערערת ביחד עם שותפים אחרים, כאשר המערערת החזיקה 25% ממניות חברת רוטשילד ו-10% ממניות חברת מיאב, וזאת כנגד הלוואת בעלים ותמורת פעולות עתידיות להשבת החברות. חברת רוטשילד היא בעלת מניות בחברה אחרת (חברת בית השחר בע"מ) שלה נכס מקרקעין בתל-אביב וחברת מיאב מחזיקה באופן ישיר בנכס מקרקעין אחר בתל-אביב.

טענות הצדדים: לטענת פקיד השומה ("המשיב") מאחר ומדובר במכירת מניות המהוות ככלל, הכנסה הונית ומכיוון שהמערערת סיווגה בדוחותיה את המניות כהשקעה וכנכסים בלתי שוטפים שלא בוצעו בהם שינוי שנים רבות, הרי שאין לסווג את התקבול ממכירת המניות כחלק מפעילותה העסקית של המערערת וגם לא כעסקת אקראי בעלת אופן עסקי. לטענת המערערים, ראוי "להשקיף" את חברות הנכס ולראות במערערת כמי שהחזיקה במישרין בזכויות במקרקעין כאשר הפעילות שנעשתה בהן על-ידי חברות הנכס מגיעה לכדי פעילות עסקית. כמו כן, המניות התקבלו בתמורה להשקעתו של המערער בקידום פיתוח המקרקעין שבבעלות חברות הנכס, משמע בגין פעילות במישור הפירותי, ולפיכך גם מכירתן כפופה למס פירותי. לחלופין, נטען על-ידי המערערים כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי או ברווח הון בעסק.

החלטת בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין): הערעור נדחה. השופט בחן את המקרה על-פי המבחנים שנדונו בפס"ד מגיד לגבי ההבחנה בין הכנסה הונית לפירותית ומצא כי, לא ניתן לראות במערערת שעוסקת בשירותי ייעוץ ומתן שירותים למוסדות בנקאיים כמי שמקיימת פעילות עסקית מסוג מכירה של מניות.

בית המשפט דחה את טענת המערערים לפיה יש לבצע בנסיבות עניינים מעין "הרמת מסך", כיוון שהיא אינה עולה בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה בפס"ד רוזבאד (ע"א 10241/17) לפיה בענייני מס יש להבחין בין החברה לבין בעלי מניותיה. בית המשפט אף ציין, שאימוץ טענה זו הייתה מובילה לתוצאה לפיה מכירת מניות על ידי בעל מניות בחברה המקיימת פעילות עסקית, תחשב כאירוע פירותי אך ורק מן הטעם שאותו בעל מניות פעל לצורך השבת ערך מניותיו.

באמרת אגב טען בית המשפט, שגם אם היה מוכח שמכירת המקרקעין על ידי חברות הנכס חוסה תחת סעיף 2(1) לפקודה, לא יהיה בכך כדי לשנות את הדין בהליך דנן. לעמדת השופט, עמדת המערערים היתה נדחית גם אם זכויות המקרקעין היו מוחזקות ישירות על-ידי המערערים ומכירת הזכויות הייתה חוסה תחת 2(1) לפקודה, לאור היקף הזכויות ולאור היותו של המערער בעל בקיאות בשוק הנדל"ן.

בית המשפט דחה גם טענת המערערים לפיה התקבול צריך להיות מסווג במישור הפירותי, כיוון שהמניות התקבלו מלכתחילה כתמורה לביצוע הפעילות בחברות הנכס ("נתח מהפריקט") וזאת משום שטענה זו סותרת את עדויות המערער וכן, לא הוצגו מסמכים המחזקים את הטענה שמדובר במודל עסקי.

בנוסף נקבע, כי גם לעניין טענת המערערים שמדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי אין בה ממש בהעדר סממנים מסחריים כלשהם. הוא הדין, לגבי הטענה כי מדובר ברווח הון בעסקי, שכן המערערות כלל לא הוכיחו כי המניות שימשו אותה לצורך הפקת הכנסה עסקית או שהן היוו חלק מגורמי הייצור של המערערת בעסקה.

המדובר בבקשת רשות ערעור בפני בית המשפט העליון לגבי החלטה של בית המשפט המחוזי לעניין היפוך נטל הראיות. חברת ברודקום ("המבקשת") היא חברה ישראלית, שהתאגדה בשנת 2000, וכל מניותיה הוחזקו על-ידי חברה אמריקאית בשם Broadlight Inc. ("החברה האם"). בשנת 2012, נרכשו כל מניותיה של החברה האם על-ידי חברה אמריקאית אחרת, Broadcom Corporation ("הרוכשת"), בתמורה לסכום של כ-200 מיליון דולר ארה"ב. כשלושה חודשים לאחר מכן, מכרה המבקשת את זכויותיה בקניינה הרוחני לחברה הרשומה בא"י קיימן, מקבוצת הרוכשת, בתמורה לסכום של כ-59.5 מיליון דולר ארה"ב; במקביל, נחתמו שני הסכמים נוספים בין המבקשת, לבין הרוכשת וחברה נוספת מקבוצת הרוכשת, שלפיהם תספק להן המבקשת שירותי מחקר ופיתוח, שיווק ותמיכה טכנית בתמורה לכיסוי עלויותיה בתוספת מרווח רווח מוסכם.

פקיד השומה הוציא שומה ביחס להכנסות המבקשת לשנת המס 2012 וקבע כי תוכן העסקה אינו כולל אך את העברת זכויות בקניין רוחני, אלא גם את מרבית הפונקציות, הנכסים והסיכונים ("FAR") שהיו בבעלותה עובר לעסקה. FAR הינו למעשה מונח המגדיר את כלל פעילותה של חברה: מהפונקציות שהחברה מבצעת (פיתוח, מכירות), דרך הנכסים המוחשיים והרוחניים בבעלותה (ר"ק, עובדים, קניין רוחני) ועד הסיכונים שהחברה לוקחת על עצמה (כגון סיכונים אשראי, מטבע, שוק ופיתוח).

שווי הנכסים שנמכרו (הקניין הרוחני יחד עם ה-FAR), לאחר ביצוע התאמה בגין מרכיב המס, הוערך על ידי פקיד השומה בסכום של 879,570,000 ש"ח. יובהר כי פקיד השומה אינו חולק בשומתו על שווי הקניין הרוחני שנמכר. ליבת המחלוקת היא בשאלה "מה נמכר", דהיינו, האם נמכרו נכסים או פעילות, מעבר לקניין הרוחני, ובהמשך לכך מה שווי הממכר וכיצד יש למסותו.

פקיד השומה תמחר את עסקת מכירת ה-FAR והוסיף לה מרכיב של גילום מס וכן ערך התאמה משנית. לעניין גילום המס, טוען פקיד השומה כי שווי מניות חברת האם, בסכום של כ-200 מיליון דולר, אמור לשמש בסיס לקביעת שווי השוק של הנכסים שיצאו מידי המערערת. ברם, שווי המניות לא יכול להיות שווה לשווי נכסי המערערת מאחר והוא אינו לוקח בחשבון את מרכיב מס החברות בו הייתה מחויבת המערערת לו הייתה מוכרת את נכסיה לצד ג'. לפיכך, המשיב ערך התאמה בגין מרכיב מס חברות של המערערת וגילם את מס החברות בשווי מכירת מניות החבה האם וכך קבע את שווי השוק של נכסי המערערת. בנוסף, קבע כי יש לראות את הפרש האמור בין הסכום שהועבר בעת המכירה בפועל, לבין שוויים המוערך של הנכסים שנמכרו, כהלוואה שנתנה המבקשת שלא בתנאי שוק ולפיכך יש לזקוף לחובתה גם הכנסות מריבית בסכום של 1,735,117 ש"ח.

על שומה זו שהוציא לה פקיד השומה ערערה המבקשת לבית המשפט המחוזי, ובגדרי הערעור הגישה בקשה להשתת נטל השכנוע על פקיד השומה, בקשה שנדחתה בנימוק שבחינתו של פקיד השומה את העסקה נעשתה במסגרת "סיווג שונה" ולא במסגרת "סיווג מחדש", נימוק שמותיר את נטל השכנוע על כתפיה של המבקשת. **הבקשה בפני בית המשפט העליון:** לטענת המבקשת, לא יישם בית המשפט המחוזי כראוי את הפרמטרים להבחנה בין "סיווג שונה" לבין "סיווג מחדש". יישום ראוי כאמור, יביא למסקנה כי הפעיל פקיד השומה את סמכותו מכוח סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), מסקנה אשר השלכתה הינה העברת נטל השכנוע לכתפיו של פקיד השומה. בעניין זה, פקיד השומה אינו חולק על המערכת העובדתית האופפת את העסקה ובנוסף לכך, כך טוענת המבקשת, לא נעתר הלה לדיני מדינת קליפורניה, המהווים בנסיבות דנן לדין הכללי אליו יש לפנות במסגרת סיווג שונה של עסקה.

מנגד, טוען פקיד השומה כי מדובר במקרה קלאסי של שינוי סיווג, נוכח העובדה כי העסקה אשר הוצגה בפניו כעסקה להעברת קניין רוחני בלבד, אינה משקפת את המערכת העובדתית האמיתית האופפת את העסקה, כזו הכוללת העברת פונקציות, נכסים וסיכונים (FAR) בנוסף להעברת הקניין הרוחני.

לדעתו של השופט סולברג, בחינת מהותה הכלכלית של עסקה עשויה להתבצע בשתי דרכים: במסגרת הדרך הראשונה, בוחן פקיד השומה את המערכת העובדתית הרלוונטית לעסקה ביחס לאופן הצגתה על ידי הצדדים וזאת תוך התאמתה לדין הכללי (כגון דיני תאגידים ודיני חוזים). בכך, בוחן פקיד השומה האם לאור הוראות הדינים החיצוניים לדיני המס יש לבצע 'סיווג שונה'. הדרך השנייה עניינה 'סיווג מחדש' של עסקה. מקורה בנורמה האנטי-תכנונית המצויה בין היתר בסעיף 86 לפקודה, אשר מאפשרת לפקיד השומה להתעלם מאופן הצגתה של עסקה על ידי הצדדים לה ולסווגה מחדש לצורך הטלת מס וזאת כל אימת שלא מצא טעם מסחרי יסודי לביצוע העסקה בדרך בה בוצעה.

אין מדובר בדרכים חלופיות, ולכן רק אם יימצא כי העסקה שנערכה, קרי המכלול העובדתי שלה, תואמת את אופן הצגתה על-ידי הצדדים לפי הוראות הדין הכללי, ניתן לפנות ל'סיווג מחדש'. דהיינו, על פקיד השומה למצות את מסלול הסיווג השונה בטרם יידרש להפעלת הסמכות האנטי-תכנונית שבסעיף 86 לפקודה.

השופט סולברג מותיר את ההחלטה על כנה, אך אינו עושה זאת מן הטעמים אשר הביאו להחלטתו של בית המשפט קמא, אלו אשר מאששים את טענתו של פקיד השומה כי אכן מדובר בסיווג שונה ולא במלאכת סיווג מחדש של עסקה, אלא בשל הטעמים הבאים, כלשונו: "עניין זה צריך להתברר בהליך העיקרי, ולא בגדרי בקשה מקדמית להיפוך נטלים, עוד בטרם החלה שמיעת ההוכחות[...]. ערעור המס עצמו נסוב, בעיקרו, סביב השאלה העובדתית של מכירת הנכסים שזכו ל'שם הקוד' FAR; שאלה זו ממילא תהא טעונה הוכחה, תסווג השומה ככל שתסווג".



6. הבהרה לפס"ד- למרכיב מוניטין שנמכר ביחד עם פעילות אין מועד רכישה נפרד
ע"א 3136/17- י' פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ ואח'

עו"ד חנה נהנגי

העובדות: בהמשך לפסק הדין שניתן ביום 20.3.19 (ראו תקציר בחוברת רשת המס 24) על-ידי ביהמ"ש העליון בעניין מכירת מוניטין בנפרד מעסקת מניות, הגישו פליינג קרגו בע"מ ודניאל רייק ("FC" או "המבקשים") בקשה להבהרת פסק הדין, ובו ביקשו להבהיר מהו "יום הרכישה" של המניות על מנת שניתן יהיה לחשב את חבות המס.

נזכיר בקצרה את העובדות: FC הוקמה בשנת 1982 על-ידי האחים רייק אשר נחשבת חברה משפחתית בשנות המס נשוא הערעור. FC עסקה החל ממועד הקמתה ועד לשנת 2000 בשני תחומי פעילות: שילוח בינ"ל ובלדרות. בסוף שנת 2000 הקימה FC שתי חברות בנות: אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ ("תובלה בינ"ל") ואף.סי. (פליינג קרגו) אקספרס בע"מ ("אקספרס"). ביום 1 בינואר 2001 הועברו מ-FC לתובלה בינ"ל נכסים המשמשים לפעילות שילוח בינ"ל ולאקספרס נכסים המשמשים לפעילות הבלדרות תוך הפיכתה לחברת אחזקות ("שינוי המבנה"). שינוי המבנה בוצע בפטור ממס במתווה לפי סעיף 104א לפקודה. באוקטובר 2007 מכרה FC את מלוא הון מניות תובלה בינ"ל לחברה זרה. המניות נמכרו תמורת כ-9 מיליון ש"ח ומיד לאחר מכן רכשה תובלה בינ"ל את המוניטין של FC, בתמורה לסכום של כ-438 מיליון ש"ח. השאלה העיקרית שבמחלוקת הייתה האם עסקת המכר מורכבת ממכר מניות בלבד או שמא מכירת שני נכסים (מוניטין ומניות).

ביהמ"ש העליון קבע שהכלל הוא כי כאשר נמכר עסק חי, הפעילות העסקית והמוניטין שלובים זה בזה, ולא ניתן להפריד ביניהם כאשר הם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל-ידי אותו מוכר. מכירת מוניטין בנפרד מהעסק תתאפשר אם מכירה זו מתייחסת למוניטין אחר/נפרד מהמוניטין של פעילות העסק. לפיכך נקבע כי המוניטין בגינו ניתן להכיר במכירה נפרדת הוא המוניטין של קבוצת פליינג קרגו המוחזק ב-FC, וזאת להבדיל ממוניטין פעילות השילוח הבינ"ל השייך לפעילות תובלה בינ"ל ולא ניתן להפריד את מכירתו לצורכי מס.

טענות הצדדים: לטענת המבקשים, יש לקבוע שני "ימי רכישה" נפרדים: האחד, יום רכישה למניות שיש לייחס לפעילות ("יום רכישת הפעילות"), והשני, יום הרכישה שיש ליחס למוניטין שנמכר ביחד עם הפעילות ("יום רכישת המוניטין"). המבקשים אינם חולקים על כך כי יום רכישת הפעילות הוא ביום 24 באוגוסט 1982, מועד תחילת פעילות השילוח הבינלאומי, ואולם לטענתם יום רכישת המוניטין הוא ביום העברת פעילות השילוח הבינ"ל לתובלה בינ"ל, היינו 1 בינואר 2001. פקיד השומה טוען כי יש לדחות את הבקשה שכן היא מנוגדת לעקרון סופיות הדיון. עוד הוא טוען כי יום הרכישה הוא ביום 24 באוגוסט 1982, וכי ביהמ"ש הכריע בשאלה זו בפסק דינו המבוסס על התפיסה שלפיה כשנמכר עסק חי, לרבות המוניטין של אותו העסק, לא ניתן להבחין לצורכי מס בין מכירת הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה אליה.

דיון והכרעה מיום 22 ביולי 2019 (השופט גרוסקופף): חשיבותו של "יום הרכישה" לחישוב המס נובעת מכך שהחל מיום 1 בינואר 2003 ("מועד השינוי") שונתה שיטת המיסוי של רווחי הון. עד למועד השינוי, רווח הון ריאלי מוסה לפי שיעור מס שולי של הנישום, ובעניין זה 48% (בשל היותה של FC חברה משפחתית). החל ממועד השינוי ועד לשנת 2011 שיעור המס על רווח הון ריאלי עמד על 25%. בהתאם לכך, על מנת לחשב את רווח ההון הריאלי משתמשים בנוסחה הלינארית. בקשתם של המבקשים יוצרת מצב שבו מרבית הרווח בגין המוניטין נוצר לאחר מועד השינוי ולפיכך שיעור המס האפקטיבי שיחול על הרווח יעמוד על 31.78%. לעומת זאת, גישתו של פ"ש מביאה לשיעור מס אפקטיבי של 43.62%.

המבקשים מבססים את טענתם על הסיפא של סעיף 104(3) לפקודה כנוסחו אז, לפיה במכירת מניות שהתקבלו תמורת נכס שנרכש עד המועד הקובע, יראו את יום רכישת הנכס כיום רכישת המניה לצורך חישוב רווח הון. ואולם בעניין דנן, מניות חברת תובלה בינ"ל התקבלו בתמורה לפעילות השילוח הבינ"ל כמכלול, ולפיכך, לדעת השופט הסעיף תומך לכאורה בגישת פ"ש. המבקשים טוענים כי יש לפצל את יום רכישת הנכס עבור שני נכסים נפרדים: פעילות השילוח ומוניטין פעילות השילוח. ביהמ"ש קובע כי טיעון זה אינו מתיישב עם הגישה לפיה הפעילות והמוניטין שנצמח לאותה פעילות עוברים כמקשה אחת במכירה.

ביהמ"ש דחה את בקשתם של המבקשים (ולא הכריע בשאלה הדינית) בקבלו את טענת פקיד השומה לפיה אחד העקרונות שפסק הדין מבוסס עליו הוא כי כאשר עסק ח' נמכר כיחידה אחת, לא ניתן לפצל את המכירה לצורכי מס לשני רכיבים: מכירה של פעילות ומכירה של מוניטין הנלווית לה. כפי שלא ניתן לפצל את המכירה לצורכי מס לשני רכיבים, כך לא ניתן לפצל את "יום הרכישה" של המניות לפעילות ולמוניטין הפעילות (וזאת להבדיל ממרכיב המוניטין שאינו קשור לפעילות, שכן ניתן למוכרו בנפרד, כפי שנקבע כאמור לעיל בפס"ד המקורי של בית המשפט העליון).



7. דחיית בקשה לתביעה ייצוגית נגד רשות המסים בנוגע לגביית מס במסגרת הליך גילוי מרצון על רווחים שנצברו בשנים שהתיישנו ת"צ 5536-05-16 אבנר נוקראי נ' רשות המסים בישראל

עו"ד בניה חסידיים

פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד דן בבקשה לאישור תובענה כייצוגית לפי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 ("חוק תובענות ייצוגיות"). לטענת רו"ח אבנר נוקראי ("המבקש"), רשות המסים ("המשיבה"), גבתה מס שלא כדין ובחוסר סמכות במסגרת הליכי גילוי מרצון בגין הון שנצבר בשנות-מס שהתיישנו (שנות-מס שקדמו ל-10 שנים בטרם מועד הדיווח, תקופת ההתיישנות הפלילית). המבקש התמקד בקבוצת הנישומים שהגישו דוחות מס לאורך השנים (להבדיל מנישומים שלא הגישו מבחירה או מהיעדר חבות). המבקש אינו צד ישיר והוא גם לא פנה לבית המשפט כמייצג תובע ייצוגי, מאחר ולטענתו, יש קושי אינהרנטי למצוא תובע ייצוגי מהסיבה שמרבית הנישומים בחרו במסלול הגילוי מרצון האנונימי וכי נישומים מעדיפים "להימנע מלפתוח חזית" מול רשות המסים בנסיבות אלו.

המשיבה טענה כי יש לדחות את הבקשה על הסף מאחר שהמבקש אינו עומד בתנאי הסף (מאחר ולא קמה לו עילת תביעה אישית), דבר המהווה תנאי בסיס בחוק תובענות ייצוגיות, והטעימה בנוסף כי הבקשה מנוגדת לתכליות העומדות בבסיס הגילוי מרצון ונעשתה שלא בתום לב. בית-המשפט, מפי השופט בורנשטיין קיבל את עמדת המשיבה ודחה את בקשת האישור. להלן הנימוקים שבית המשפט פירט בדחותו את הבקשה:

א. בית המשפט לא קיבל את טענת המבקש לפיה תקופת ההתיישנות הפלילית (עשר שנים) זהה לתקופת ההתיישנות האזרחית. לגישת בית המשפט, טענה זו מעוררת קושי מושגי וכי גישת המבקש נסמכת על מצב היפותטי של הגשת כתב אישום בנסיבות שהיה ניתן, לכאורה, להגיש כתב אישום, אך זה אינו מוגש בגלל החסינות מפני העמדה לדין פלילי.

ב. ההוראות בפקודת מס הכנסה אליהן הפנה המבקש ביחס להתיישנות מתייחסות למצב שבו הנישום הגיש דו"ח (או שפקיד השומה ערך שומה בהיעדר דו"ח), אך לא כך במקרה שבו הנישום לא הגיש דו"ח. שכן, במקרה כזה אין כל מגבלה שבדין לדרוש מהנישום להגיש את הדו"ח או לערוך שומה בהיעדר דו"ח (בית המשפט התייחס לפסיקה קודמת בנושא בעניין אהרונוב - ע"מ 57131-01-14). בית המשפט ציין כי בנסיבות אלו של הליך הגילוי מרצון - דרישתו של פקיד השומה לקבל דיווח על הכנסות שנוצרו גם לפני למעלה מעשר שנים ובעקבות דיווח זה אף להטיל את המס - נופלת במתחם הסבירות ועל כן - אין מקום להתערבות בית המשפט - בייחוד במקרים בהם ההכנסות נצברו בתקופה של לפני 10 שנים ממועד הגילוי מרצון.

ג. לא ניתן להתעלם מהעובדה שהחייב במס בגין שנות המס שמעבר לתקופת עשר השנים, נעשה במסגרת הליך וולונטרי של גילוי מרצון, דבר המעיד על הסכמה מודעת ומושכלת. בית המשפט אף דחה את טענת המבקש לפיה יש לנהוג בהסכמים שנחתמו במסגרת הליך הגילוי מרצון על-פי עיקרון "העיפרון הכחול", דהיינו שאין לבטלם חרף החלק הבלתי-חוקי הקיים בהם לשיטתו (גביית מס בגין הכנסות שנצברו מעבר לתקופת ההתיישנות הנטענת), אלא להחזיר את המס שנגבה, לשיטתו, שלא כדין. ביהמ"ש ציין כי בטענה זו, גלומה הפרה בוטה של האיזון העדין העומד בבסיס הליך הגילוי מרצון, ויש בה משום ניסיון לאחוז את החבל משני קצותיו ועל כן - היא נגועה, על פניה, בחוסר תום-לב. בהקשר זה, העיר בית המשפט, כי המבקש מסר, בעדותו, כי הקושי הנטען על-ידו באשר לגביית מס בגין שנים שהתיישנו עלה במסגרת הייעוץ שניתן ללקוחותיו, אך הוא לא טען, וממילא גם לא הוכיח, כי במסגרת הליך המו"מ עם פקיד-השומה הוא העלה בפניו את הטענה כי אין לפקיד-השומה סמכות לגבות את המס בשל התיישנות.

לאור כל האמור, נקבע, כי לא ניתן לומר שניהול ההליך יהיה לטובת הקבוצה הנטענת, ולמעשה תחת שיביא עמו טובה לקבוצה עלול ההליך להביא עמו אך רעה. לא ניתן גם לומר שהתובענה הייצוגית, ככל שתאושר, היא הדרך היעילה להכריע במחלוקת; וכי העובדה שהמבקש לא הצליח לאתר אפילו תובע ייצוגי אחד בעל עילת תביעה אישית (כנדרש על-פי סעיף 4(א) לחוק) אומרת דרשני.

הבקשה לאישור התביעה נדחתה

פסיקה - מס ערך מוסף

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מיסים עקיפים

8. שיעור המע"מ שיחול על שירותי השמה לתושב חוץ ע"מ 17-04-18831 מנו - בייס בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

חברת מנו בייס בע"מ ("המערערת") הוקמה והתאגדה בישראל כחברה פרטית. המערערת מסווגת כ"עוסק מורשה" לעניין חוק מע"מ. המערערת עוסקת בשירותי השמה ותיווך עבודה בין מעסיקים לבין מבקשי עבודה תושבי ישראל. במסגרת פעילותה העניקה המערערת מתן זכות שימוש במאגר מידע, הרשום על שמה לחברה Mano International Security Ltd ("M.S" / "החברה הזרה"), חברה זרה תושבת קפריסין, זאת במסגרת הסכם שנחתם בין השתיים ("ההסכם"). על פי ההסכם מבצעת המערערת הליך של איתור ומיון מועמדים, בין היתר באמצעות פעולות פרסום באינטרנט, בעיתונים וקיום כנסים בהם היא פונה למועמדים מעוניינים. לאחר קבלת הפניות עורכת המערערת הליך של סינון הכולל איסוף מסמכים ונתונים וביצוע ראיונות למועמדים. פרטי מועמדים שנמצאו מתאימים מועברים לחברה הזרה וזו פועלת לקבלת המועמדים או לדחייתם. בתמורה משלמת החברה הזרה למערערת סך של כ-30,000 דולר מידי חודש. לאחר ביקורת חשבונות שערך מנהל מע"מ פתח תקווה ("המשיב") אצל המערערת הוצאה למערערת שומת עסקאות בסך של 789,402 ש"ח (קרן), זאת בגין תקבולים שקיבלה החברה מהחברה הזרה בגינם דווחה מע"מ בשיעור אפס.

טענות המערערת: התקבולים שקיבלה מהחברה הזרה ניתנו לה בתמורה למתן זכות שימוש במאגר הרשום על שמה או לחילופין בתמורה למסירת מידע לחברה הזרה. לטענתה, בשל העובדה כי "מידע" בכלל כולל בהגדרת המונח "נכס" שבסעיף 1 לחוק מע"מ, הרי שהעברתו של מידע בתמורה לחברה הזרה מהווה למעשה "מכר" של "נכס בלתי מוחשי" ל"תושב חוץ". על כן, לטענת המערערת תקבולים אלה חייבים במע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(2) לחוק. לחלופין, טענה המערערת, כי תמורת הזכות היא בגין שירות שהעניקה לחברה הזרה ולה בלבד ועל-כן חל עליה מע"מ בשיעור אפס מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק.

טענות המשיב: פעילותה זו של המערערת עולה לכדי מתן "שירות" כהגדרת מונח זה בחוק מע"מ. לטענתו המדובר בעסקה לאספקת שירותי כוח אדם שבגינה המערערת אינה זכאית להטבת המס בשיעור אפס המגולמת בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, וזאת מהטעם שסיפקה שירות ממשי לא רק לתושב-חוץ אלא גם לתושבי ישראל (מועמדים לעבודה ועובדים שגויסו לעבודה בחברה הזרה). לעמדתו, המערערת לא הוכיחה כי מכרה "נכס בלתי-מוחשי" ל"תושב-חוץ" ולפיכך אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות החוק.

קביעתו של בית-המשפט המחוזי מרכז (השופט סטולר): תחילה בית המשפט נדרש לשאלה האם פעולות האיתור, הגיוס והמיון שביצעה המערערת עבור החברה הזרה מהוות "מכר" של מידע, כטענת המערערת, או שמא מדובר במתן "שירות" לחברה הזרה בהתאם לטענת המשיב. לעניין זה בית המשפט קבע, כי על-פי המבחנים שנקבעו בפסיקה - מבחן העיקר והטפל, מבחן ההנאה, מבחן הסיכון ומבחן השימוש החוזר המדובר בעסקת שירות ולא בעסקת מכר, ועל-כן לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס על-פי סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ.

בית המשפט המשיך ודן, בשאלה האם שירותי המערערת ניתנו רק לחברה הזרה ומשכך הינה זכאית ליהנות מהטבת המס, מע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק או שמא השירות שהעניקה לחברה הזרה ניתן בנוסף לתושב ישראל בישראל וכי מע"מ בשיעור אפס לא יחול במקרה זה שכן מתקיים החריג המצוי בסעיף 30(א)(5) סיפא.

בית המשפט קבע, כי לאור העובדה שהמערערת נתנה שירות גם לדורשי העבודה שהינם מועמדים ישראלים המצויים בישראל וזאת בנוסף לשירות שנתנה לחברה הזרה ולמעסיקים אחרים, מתקיים החריג שבסעיף 30(א)(5) לחוק. אי לכך לא תעמוד לחברה הטבת המס בשיעור מע"מ אפס.

הערעור נדחה



בחזרה לתפריט

חלק 2 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים

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

חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

1. מניות בכורה- סיווג לצרכי מס

[חוזר מס הכנסה מס' 1/2019](#)

בחוזר זה פרסמה רשות המסים את עמדתה לגבי הסיווג לצרכי מס של מניות בכורה. על פי החוזר, מיסוי מניות בכורה וסיווגן לצרכי מס יהיה כדלקמן:

- (1) ככלל מניות הבכורה יסווגו לצרכי מס כהון מניות, דיבידנד בכורה יסווג כדיבידנד בידי המחזיק ולא תותר הוצאה בחברה.
- (2) ככל ומניית בכורה לא מקנה זכויות הצבעה, היא תסווג כהתחייבות פיננסית על פי כללי חשבונאות וכן בכפוף לכך שדיבידנד הבכורה נקבע בשיעור קבוע מהערך הנקוב של מניות הבכורה, אזי מניית הבכורה תסווג כהתחייבות גם לצרכי מס. ככל ומניית הבכורה מסווגת כהתחייבות פיננסית אך אינה כוללת דיבידנד בשיעור קבוע יש לפנות למחלקה המקצועית ברשות המיסים.
- (3) לעניין זה יובהר, כי אם האירועים או הנסיבות, אשר מאפשרים פדיון של מניות הבכורה ו/או תשלום דיבידנד הבכורה הם בשליטת החברה, מניות הבכורה תסווגנה כהון על כל המשתמע מכך.
- (4) במקרים בהם מניית הבכורה תסווג כהתחייבות לצרכי מס הרי ש"דיבידנד הבכורה", יסווג כהכנסת ריבית בידי המקבל לכל דבר ועניין, והחלוקה תותר כהוצאה לצרכי מס בחברה בהתאם לכללים החלים על פי דיני המיסים לניכוי הוצאות ריבית.
- (5) הסיווג לצרכי מס של מניות הבכורה בכל אחד מהמקרים הבאים יהיה כדלקמן:
 - מניות בכורה הכוללות חובת פדיון של המנפיק או מקנות למחזיק זכות לדרוש מהמנפיק לפדות את המניות בעתיד, יסווגו כהתחייבות לצרכי מס, ככל והן לא כוללות זכויות נוספות מלבד זכות הפדיון. יובהר כי אם בנוסף לזכות הפדיון, ישנה זכאות גם לדיבידנד בשיעור קבוע מהערך הנקוב, האמור לא ישנה את סיווג המכשיר כהתחייבות לצרכי מס.
 - מניות בכורה שאינן ניתנות לפדיון יסווגו כהון עצמי בחברה המנפיקה, גם אם על פי כללי חשבונאות מדובר בהתחייבות פיננסית.
 - מניית בכורה לא צוברת המחייבת פדיון במזומן תוך חמש שנים, שהדיבידנדים בגינה מחולקים (אם בכלל) לפי שיקול דעתה של הישות המנפיקה לפני מועד הפדיון - מניית בכורה כאמור תסווג במלואה לצרכי מס כהון עצמי בחברה המנפיקה, ודיבידנדים בגינה לא יותרו כהוצאה.
- (6) אין באמור בחוזר זה כדי לקבוע דבר לגבי מקרים בהם מניית הבכורה תחשב או לא תחשב כ"מניה" לעניין סעיף 102 לפקודה.

להרחבה, ראה [חוזר מסים 18.2019](#) של משרדנו.

2. פרסום טופס 1385 מעודכן בנושא הצהרה על עסקה בינלאומית בין צדדים קשורים
הודעה מיום 14 באוגוסט 2019 על דחיית התחולה של הגשת הטופס המעודכן

ב-3 ביולי 2019 פרסמה רשות המיסים טופס "הצהרה על עסקה בין לאומית" - **טופס 1385 מעודכן**, בהתאם לסעיף 85א לפקודת מס הכנסה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ו-2006 ("התקנות").

הטופס כולל מספר שינויים לעומת הטופס הקודם. בין היתר, הנישום נדרש:

- לציין אם מדובר בהכנסה או בהוצאה מפרספקטיבה ישראלית;
- לפרט לא רק את השיטה שננקטה בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות, אלא גם את שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 1, אם נבחרה השיטה המפורטת בתקנה 2(א)(2)(א) (קרי, שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין העסקה הדומה);
- לציין פרטים אודות הצד שכנגד (שם, מספר הזיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN), כתובת); וכן -
- לפרט את ההכנסות או ההוצאות, כפי שהם מופיעים בדוחות הכספיים של הנישום.

מלבד האפשרות להצהיר כי העסקה הינה עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות, ניתנת אפשרות להצהיר על עסקאות העומדות, מבחינת סיווגן ותוצאותיהן, בתנאי **חוזר מס הכנסה 12/2018**. ספציפית, אפשרות זו ניתנת ביחס לשלושה סוגי עסקאות: שירותים המוסיפים ערך נמוך, שירותי הפצה בסיכון נמוך ושירותי שיווק המסופקות על ידי ישות ישראלית, אשר אודותיהם רשות המיסים מספקת הקלה בדרישות הדיווח.

ואולם, ביום 14 באוגוסט 2019, פרסמה רשות המסים את ההודעה הבאה:
"במענה לפניה שהתקבלה ברשות בנדון, הוחלט להיענות לבקשה, ולאפשר לחברות לדווח על גבי הטופס הישן בגין העסקאות בין לאומיות של שנת המס 2018. לאור האמור, לגבי דוחות לשנת המס 2018, החברות תוכלנה לבחור בין דיווח של עסקאות בינלאומיות על גבי ט' 1385 לפני עדכון לבין דיווח של העסקאות כאמור על גבי ט' 1385 בגרסתו המעודכנת.

יובהר כי לגבי העסקאות הבינלאומיות לשנת המס 2019 ואילך, אשר ידווחו במסגרת הדוח השנתי לשנת המס 2019 ואילך, דיווחן ייערך על גבי ט' 1385 **המעודכן בלבד**".

בחזרה לתפריט

3. הוראות סעיף 64 לעניין חברת בית וסעיף 64א לעניין חברה משפחתית- בעקבות תיקון 245 לפקודת מס הכנסה חוזר מס הכנסה מס' 2/2019

בספר החוקים 2684 מיום 17 בינואר 2018 פורסם חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 245), התשע"ח-2018 ("התיקון" או "תיקון 245"). התיקון כלל, בין היתר, הסדר מיסוי חדש לחברת בית- החלפת סעיף 64 לפקודה וכן תיקונים קלים במיסוי חברה משפחתית- תיקון סעיף 64א לפקודה.

חברת בית, לפי סעיף 64 לפקודה, היא חברת מעטים שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים. סעיף זה הוא הסעיף המסדיר את מיסוי חברת הבית. הנוסח הקודם של הסעיף היה לקוני ועל כן סביבו התפתחו פרשנויות ונוהגים לגבי אופן הטיפול בחברות הבית. לאור תיקון מודל המיסוי של החברה המשפחתית בתיקון מס' 197 לפקודה (בתוקף מיום 1.8.2013), נקבע בתיקון מס' 245 הסדר מיסוי חדש המחליף את סעיף 64 לפקודה הישן וקובע מודל דומה גם לחברת הבית.

ההסדר החדש למיסוי חברות בית מתייחס, בין היתר, לקביעת מספר בעלי המניות המרבי, סוגי בעלי המניות שאינם יחידים המותרים, סוגי הנכסים המותרים לחברת בית להחזיק, יחוס ההכנסה וההפסדים של חברות הבית לבעלי המניות, הוראות לעניין מכירת מניות של חברת בית והוראות למקרים בהם חברה חדלה מלהיות חברת בית. כן נקבעו הוראות מעבר לעניין הדין שיחול על חברות שהיו חברות בית ערב יום התחילה וביקשו או לא ביקשו להיחשב כחברת בית ערב יום התחילה.

הסדר המיסוי של החברה המשפחתית לפי סעיף 64א לפקודה תוקן משמעותית בתיקון מס' 197 לפקודה (בתוקף מיום 1.8.2013). בתיקון 245 בוצעו מספר תיקונים קלים בסעיף 64א לפקודה, אשר בדומה לחברת הבית, היא חברה שההכנסה שלה מיוחסת לבעלי המניות.

החוזר של רשות המסים סוקר את פרטי תיקון 245 לפקודה, לרבות, רקע, תנאים לחברת בית, כניסה ויציאה ממעמד של חברת בית, הסדר המס החל על חברת בית, שומה השגה וערעור, החלת הוראות חלק ה-2 על חברת בית, הוראות מעבר, התיקון לגבי חברה משפחתית. כמו כן, בנספחים לחוזר מובאות דוגמאות להמחשה.



בחזרה לתפריט

**4. "יתרת זכות" לצרכי יישום סעיף 3(ט)6(ב) לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 3748/19- מיסוי שוק ההון**

העובדות: הנישום הינו תושב ישראל. הנישום ואשתו מחזיקים בחלקים שווים במלוא הון המניות של חברה משפחתית, אשר הוקמה בשנת 1998 וביקשה להיחשב משפחתית משנת 2005 ואילך. הנישום הוא "הנישום המייצג" בחברה המשפחתית.

החברה המשפחתית מחזיקה במספר נכסים, כשביניהם: מניות חברה ציבורית, מניות חברה פרטית, מלוא הון המניות של חברת LLC אמריקאית והלוואת בעלים שניתנה ל- LLC.

בחברה המשפחתית עודפים שמקורם מלפני היותה חברה משפחתית. החברה המשפחתית בחרה להתייחס ל- LLC כאל "גוף שקוף" לעניין זיכוי ממס זר, ע"פ הוראות חוזר מס הכנסה 05/2004.

בשנת 2016 הנישום רכש דירה בארה"ב ("הדירה") באמצעות ה- LLC, על אף שהדירה הינה לשימוש הפרטי של הנישום, זאת משיקולים הנוגעים לדין האמריקאי. הדירה נרכשה על ידי ה- LLC באמצעות כספים שהושקעו על ידי הנישום, באופן הבא- הזרמת מזומן על-ידי הנישום לחברה המשפחתית כנגד שטר הון דולרי, שהונפק לתקופה של חמש שנים ("הלוואת הבעלים") ומהחברה המשפחתית הלוואה באותו הסכום (back to back) ל- LLC, לצורך רכישת הדירה. מקורם של כספים אלו בהון העצמי של הנישום. יודגש, כי לא היה כל שימוש בעודפי החברה המשפחתית לצורך רכישת הדירה, ולא יהיה בעתיד שימוש כאמור.

ב- LLC אין כל פעילות ונכסים מלבד החזקת הדירה.

החלטת המיסוי ותנאיה: בהתאם לעובדות המתוארות, סעיף 3(ט)6(ב) חל על המקרה הנדון.

יראו את יתרת הזכות העומדת לטובת הנישום בגין הלוואת הבעלים שניתנה מהנישום לחברה המשפחתית, כ"יתרת זכות" של הנישום אשר הנכס הועמד לשימוש, לצרכי יישום סעיף 3(ט)6(ב)1 לפקודה.

האמור לעיל יחול בתנאי שסכום הלוואת הבעלים לחברה המשפחתית לא יהיה נמוך מהיתרה הבלתי מסולקת של הלוואה שהעניקה החברה המשפחתית ל- LLC. במקרה שבו סכום הלוואת הבעלים לחברה המשפחתית יהיה נמוך מיתרת הלוואה שניתנה לחברה המשפחתית ל- LLC, "יתרת הזכות" תהא על פי היתרה הנמוכה מביניהם.

בחזרה לתפריט

5. הבהרה להוראה בנושא השמדת מלאי שמתבצעת באופן שוטף הבהרה מיום 18 ביולי 2019 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 14/2018

ביום 11 בנובמבר 2018 פורסמה הוראת ביצוע מספר 14/2018 בנושא השמדת מלאי. בהוראה זו פורטו הכללים לפיהם על הנישום לפעול בעת השמדת מלאי. לאחר פרסום ההנחיה התקבלו פניות לגבי יכולת יישום הוראת הביצוע בקרב עסקים מסוימים בהם מתבצעת השמדת מלאי באופן שוטף. מטרת הבהרה זו להתייחס למצבים אלו.

השמדת מלאי באופן שוטף מתייחסת למצב בו הנישום משמיד מלאי בעסקו כחלק משגרת העבודה, בעיקר בתחומי המזון והפארמה. לדוגמה:

- תהליכי ייצור שבהם יש פחת מובנה אותו יש להשמיד;
- מוצרים שהשמדתם, על פי דין אחר, חייבת להתבצע בתוך זמן קצר;
- מוצרים פגי תוקף, מקולקלים או פגומים שהשמדתם חייבת להתבצע בתוך זמן קצר;
- מוצרים אשר מוחזרים למוכר ו/או למחסן מרכזי ומושמדים כחלק ממדיניות ניהול מלאי אצל הנישום.

על פי ההבהרה במקרים בהם מושמד המלאי באופן שוטף כאמור לעיל:

- 3.1" מתבטל הצורך בהודעה של 30 יום מראש לפקיד השומה.
- 3.2 יש לצרף לדוח השנתי המוגש בכל שנה הודעה בדבר שיגרת השמדת המלאי כאמור.
- 3.3 יש לערוך פרוטוקול בגין השמדת המלאי. הפרוטוקול יכלול את כל הפרטים הנדרשים על מנת שניתן יהיה לזהות בוודאות את המלאי שהושמד ואת רישומו במערכת החשבונות של הנישום.
- 3.4 את הפרוטוקול יכול להחליף כל תיעוד פנימי אחר הכולל את הפרטים המאפשרים מעקב כאמור בסעיף 3.3.

6. דוח סיכום פעילות החטיבה המקצועית ברשות המסים לשנת 2018

רשות המסים פרסמה דוח סיכום פעילות החטיבה המקצועית ברשות המסים לשנת 2018. הדוח סוקר את פעילות המחלקות השונות של החטיבה המקצועית במהלך שנת 2018: מיסוי מקרקעין וקבלנים, מחירי העברה, גילוי הון לא מדווח, החלטות מיסוי, חוקי עידוד, שינויי מבנה, מס ערך מוסף, מיסוי בינלאומי, תקינה חשבונאית, מיסוי אופציות לעובדים, שוק ההון, מוסדות ציבור ומלכ"רים, חקלאות וקיבוצים, קופות גמל ומיסוי פרט, הערכות שווי.

במסגרת הסקירה מובא גם מידע שלא פורסם עד כה לציבור, כגון, פניות להבהרה, ועדות פנימיות והוראות נוהל שונות.

בחזרה לתפריט

7. עדכון כתובות למשלוח דואר בהתאם לחוק עדכון כתובות, התשס"ה-2005 הודעת רשות המסים מיום 11 ביולי 2019

במסגרת יישום חוק הכתובות ברשות המסים, הודיעה הרשות כי החל מיום פרסום ההודעה, מכתבים מרשות המסים יישלחו אל עוסקים/נישומים / מנכים יחידים, לכתובתם למשלוח דואר המעודכנת ברשות האוכלוסין במשרד הפנים וזאת בהתאם לחוק עדכון כתובות, התשס"ה-2005 ("החוק"). יובהר, חוק זה אינו חל על משלוח דואר לתאגידים.

בהתאם להוראות החוק, מי שלא הודיע לרשות האוכלוסין על כתובתו למשלוח דואר, יראו את מענו הרשום במרשם האוכלוסין (כתובת המגורים), ככתובתו למשלוח דואר והמכתבים יישלחו לכתובת זו. לכן, המכתבים מרשות המסים יישלחו לכתובת למשלוח דואר הרשומה במרשם האוכלוסין ולא לכתובת הרשומה במרשמי רשות המסים.

יחד עם זאת, עוסק / נישום / מנכה יכול לבקש, שמכתבים שהוגדרו מראש על ידי רשות המסים, יישלחו **לכתובת המייצג**. לשם כך, יש להגיש בקשה בכתב, למשרד בו מתנהל התיק הרלבנטי, למשלוח דברי הדואר האמורים לכתובת המייצג, המעודכנת במרשם המייצגים, כפי שנהוג כיום. בימים אלה, רשות המסים שולחת הודעות, על יישום החוק, לכלל הנישומים/מנכים, אשר כתובת הדואר הרשומה במרשמי רשות המסים, שונה מהכתובת הרשומה במרשמי רשות האוכלוסין.

במקרה בו הכתובת למשלוח דואר או כתובת המגורים הרשומות במרשם האוכלוסין אינן מעודכנות או שחל שינוי בהן, יש לעדכן אותן באופן מידי באתר רשות האוכלוסין, או באתר הממשלתי GOV.IL, או באחת מלשכות השירות של רשות האוכלוסין ברחבי הארץ.



בחזרה לתפריט

8. הודעה על הפסקת פעילות בתיקי מס הכנסה וניכויים הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2019

הוראת ביצוע זו מחליפה את הוראת ביצוע 9/89 מיום 5 במרץ 1989 ומתייחסת לטיפול ב-"הודעה על הפסקת פעילות" בתיקי מס הכנסה וניכויים של יחידים וחבר בני אדם וסיווגם לתיקים בלתי פעילים.

על פי ההנחיות, יש לסווג תיק לתיק בלתי פעיל, **מיד** עם קבלת ההודעה על הפסקת הפעילות. לעיתים, סיווג התיק לתיק בלתי פעיל, הותנה בהגשת דוחות חסרים, תשלום חובות וכיו"ב. יש לציין, כי גם תיק שבו לא הוסרו כל המחדלים כגון: אי הגשה של דוח או אי תשלום חוב, ניתן לסווגו כתיק בלתי פעיל, שכן, בכל מקרה התיק לא ייסגר סופית, עד להסרת כלל המחדלים.

אי טיפול בהודעה על הפסקת פעילות, סמוך למועד קבלתה במשרד, עלול לגרום לביצוע פעולות אכיפה מיותרות, לשיבוש הנתונים לגבי מצבת התיקים הפעילים, הן לעניין בחירת תיקים לתוכנית העבודה והן לבחינת רמת הציות ועוד.

טיפול בהודעות על הפסקת פעילות: הודעה על הפסקת פעילות, יש להגיש על גבי הטופס המתאים המיועד לכך. להלן סוגי הטפסים:

- [טופס 2550](#) - דרישת פרטים בדבר הפסקת פעילות של יחיד / ניכויים.
- [טופס 2551](#) - דרישת פרטים בדבר הפסקת פעילות של חבר בני אדם / ניכויים.
- [טופס 2552](#) - הודעה על הפסקת פעילות העסקת עובדים ותשלומים. טופס זה מיועד להודעה על הפסקת פעילות של **תיק ניכויים בלבד** ליחיד ולחבר בני אדם.

9. המלצות לשכת רו"ח בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה המלצות לשכת רואי החשבון בישראל מיום 2 באוקטובר 2019

סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה קובע כי יראו משיכה מחברה במועד החיוב (כהגדרתם של מונחים אלה באותו סעיף) כהכנסה מדיבידנד, או לפי העניין הכנסת עבודה או הכנסה מעסק/משלח יד של בעל המניות המהותי.

ככל שהנישום/הלקוח ("**הלקוח**") מסרב לכלול בדו"ח השנתי שלו לשנת המס הרלוונטית הכנסה בהתאם להוראות סעיף 3(ט1) לפקודה וסירוב זה אינו מעוגן בחוות-דעת מנומקת של מומחה מס, על רואה החשבון להפסיק לייצג את הלקוח ולא ליטול כל חלק בהגשת הדו"ח (לרבות בדרך של צירוף ביאור לדו"ח האמור ובו התייחסות לאי - החלתן של הוראות הסעיף), וכן להפסיק לשמש כרואה החשבון של החברה מושא המשיכה ("**החברה**"), וזאת כמתחייב מכלל 11 לתדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במסים (סעיף ג' לכללי ההתנהגות המקצועית).

על רואה החשבון למסור ללקוח ולחברה הודעה בכתב בנושא ולציין בהודעה זו כי על הלקוח והחברה לעדכן בנושא את המייצג החדש של הלקוח ואת רואה החשבון המבקר החדש של החברה.

10. חובת תשלום דמי ביטוח על הכנסות מפנסיה מוקדמת ו/או אובדן כושר עבודה
חוזר ביטוח מס' 1469 מיום 15 ביולי 2019

מטרת החוזר: לפשט את תהליך חיוב דמי הביטוח של ציבור המבוטחים, וכן לעדכן את השינויים שנעשו בתהליך חיוב דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות מהכנסות שמקורן מפנסיה מוקדמת ו/או אובדן כושר עבודה.

כללי: סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי (להלן: "**החוק**") קובע, כי במקרה של "פנסיה מוקדמת", חובת ניכוי דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות חלה על חברות הביטוח. הכנסה מ"פנסיה מוקדמת" כוללת גם קצבה בשל נכות או אובדן כושר עבודה מלא או חלקי, שנרכשה מכוח חיקוק או הסכם עבודה.

סוגי הפוליסות הקיימות:

- פוליסה מכוח חיקוק או הסכם עבודה - חובת הניכוי במקור מקצבת המבוטח חלה על משלם הקצבה.
- פוליסה פרטית - חובת התשלום חלה על המבוטח.
- פוליסה של עובד עצמאי - חובת התשלום חלה על המבוטח.

להלן השינויים שיבוצעו בביטוח לאומי בעקבות החוזר:

- החל מפרסום חוזר זה אין לעשות יותר הבחנה בין קצבה המשתלמת מכוח חיקוק לבין פוליסה פרטית.
- בתהליך סגירת שנה יבדקו כל דיווחי הפנסיה/אובדן כושר עבודה שהתקבלו בדיווח 126 של השנה הקודמת, שלא נוכו מהם דמי ביטוח.
- דיווחים אלו יבחנו מול חובת התשלום של המבוטחים, ובמקרים בהם המבוטחים אינם פטורים מתשלום דמי ביטוח - יתבצע חיוב בדמי ביטוח ברשומת המבוטח בהתאם לחובת התשלום החלה עליו, כאמור ללא שום הבחנה אם מדובר בפוליסה מכוח חיקוק או פוליסה פרטית.

להלן השינויים שיבוצעו בחברות הביטוח בעקבות החוזר:

במטרה למנוע מצב של חיוב דמי ביטוח בדיעבד של מבוטחים שלא עדכנו בזמן אמת את חברות הביטוח על שינוי בעיסוק / מצב משפחתי / קבלת גמלה וכד', התבקשו חברות הביטוח לבצע מספר שינויים כמפורט להלן:

- א. חברות הביטוח נדרשות להקפיד לקבל ממקבלי הפנסיה / אובדן כושר עבודה עדכון של טופס 101 של רשות המיסים לכל שנה (כרטיס עובד הכולל את המידע הרלוונטי עבור המעסיק לעניין שיעור ניכוי מס הכנסה וביטוח לאומי).
- ב. בתלושי הפנסיה/אובדן כושר עבודה החודשיים שישלחו למבוטחים תתווסף הערה על חשיבות עדכון הנתונים לעניין מצב המשפחתי, עיסוק, הכנסות והזכאות לקצבאות.
- ג. בדף הנלווה למילוי טופס 101 בכל תחילת שנה ששולחות חברות הביטוח למבוטחים, הן יוסיפו את המידע לעניין הזכאות לפטורים מדמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות (עקרת בית, מקבלי קצבאות נכות / שאירים ע"פ אישור זכאות לפטור מהמוסד לביטוח לאומי).



בחזרה לתפריט

חלק 3 - מיסוי בינלאומי

רו"ח יעל אביאור, המחלקה למיסוי בינלאומי

פולין: תקנות חדשות לעניין ניכוי מס במקור נכנסו לתוקף ב-1 ליולי 2019 באשר לתשלומים המשולמים לתושבים זרים בסכומים העולים על 2 מיליון זלוטי

החל מיום 1 ביולי 2019, בעת העברת תשלום דיבידנד, ריבית, תמלוגים או תשלום בעד שירותים בלתי מוחשיים המבוצעת על-ידי תושב פולין לתושב זר בסכום העולה על 2 מיליון זלוטי, הסכום העולה על הרף כאמור יהיה חייב בניכוי מס במקור בהתאם לשיעור הקבוע בחוק המקומי (19% ניכוי במקור מדיבידנדים, מס בשיעור של 20% ינוכה מתשלומים אחרים).

במידה והמקבל הזר של התשלומים שהוזכרו לעיל זכאי לשיעור מופחת של ניכוי מס במקור או לפטור מוחלט (למשל, מכח הטבות הניתנות תחת אמנת מס או דירקטיבה של האיחוד האירופאי), יש לפנות לרשויות המס בהתאם להליך המקובל לצורך קבלת החזר בגין המס שנוכה. ככל ועלות המס מוטלת על המשלם המקומי ("ז"א, בעקבות הוראה בהסכם לתשלום סכום מגולם), החברה המשלמת תהיה זכאית לבקש את החזר המס.

בהתקיים הנסיבות הבאות חברה לא תצטרך לשאת בשיעורי ניכוי המס הקבועים בחוק המקומי:

- מועצת המנהלים של החברה המשלמת, המתפקדת כאחראית לפעולת ניכוי המס במקור מציגה לרשויות המס המקומיות הצהרה חתומה על גבי טופס WH-OSC בה היא מאשרת כי התקיימו התנאים לקבלת פטור מניכוי מס במקור או זכאות לשיעור ניכוי מס מופחת. הצהרה כאמור נותרת בתוקף עד לתום החודש השני לאחר הגשתה. לאחר תום תקופה זו על המשלם להגיש הצהרה חדשה; או
- המשלם או מקבל התשלום הזר (כתלות בזכות הצד הנושא בעלויות המס) מציג חוות דעת מרשות המס המגבה את טענת הזכאות לפטור מניכוי מס במקור בהתאם להוראות הדירקטיבה של האיחוד האירופאי.

WH-OSC טופס

שר האוצר הפולני פרסם לאחרונה גרסה אלקטרונית חדשה של טופס WH-OSC, הטופס כולל את הצהרת המשלם לכך שהתנאים לפטור מניכוי מס במקור או זכאות לניכוי מס בשיעור מופחת מתקיימים. ביצוע ההצהרה משמעו כי מועצת המנהלים של החברה המשלמת מאשרת כי:

- המשלם, בהתאם לעקרונות בדיקת נאותות שנערכה, מחזיק ברשותו את כל המסמכים הרשמיים הרלוונטיים להעברה לרבות: הסכמיים משפטיים בין הצדדים וכן החלטות מועצת מנהלים באשר לביצוע התשלום; מסמכים נוספים הקשורים לתשלום המבוקש (כגון: אישור תושבות, מחקר מחירי העברה וכו'); ותדפיסי בנק (כגון: העתקי העברות וטפסים קשורים); ו

- המשלם, לאחר ביצוע הבדיקות הרלוונטיות, בחן את כל סוגיות המס הקשורות לתשלום בכלל ואת סוגיית בעל הזכות שביושר בפרט ומועצת המנהלים השתכנעה כי אין לה סיבה להניח כי המקבל אינו בעל הזכות שביושר לקבלת התשלום הנידון.

ההצהרה הכלולה בטופס WH-OSC צריכה להיות חתומה על ידי כל חברי מועצת המנהלים ולהיות מוגשת על-ידי אחד החברים בשם כל חברי המועצה. בהעדר חוקי עזר פנימיים או תקנות אחרות המורות אחרת, לכל חברי מועצת המנהלים אחריות משותפת לאמיתות ההצהרה, ובמיוחד לגבי ההוראות החדשות שבמסגרתן הצהרה שגויה או הסתרת עובדות על גבי ההצהרה בכל הנוגע לביצוע בדיקה הולמת בטרם הגשת הבקשה או בכל הנוגע לבדיקות וקיום מסמכים המגבים את הפניה לפטור או לשיעור מס מופחת בעת ניכוי במקור, חושפת את מגיש הבקשה לקנסות.



בחזרה לתפריט

חלק 4 - מחלקת ניווד עובדים ותגמול הוני

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

מניות המקנות זכות לקבלת דיבידנד בלבד, זכאיות להטבות לפי מסלול הוני של סעיף 102 לפקודה ע"מ 55937-01-17 טל שוחט נ' פקיד שומה צפת

העובדות: המערער עבד כבכיר בחברת כרומכרום בע"מ ("החברה"). בשנת 2010 הגישה החברה בקשה להקצאת מניות מסוג א' במסלול הוני עם נאמן בהתאם לסעיף 102 לפקודה ("התכנית") וקיבלה אישור פורמאלי על קליטת בקשתה. התכנית קבעה, כי יוקצו למערער מניות אשר יקנו לו זכות לקבלת דיבידנד בלבד כל עוד מתקיימים יחסי עובד מעביד בין המערער לחברה. עם הפסקת יחסי העבודה, הפכו המניות למניות רדומות ולא יקנו למערער כל זכות. עוד נקבע בתכנית, כי המניות לא ניתנות להעברה. בשנת 2012 קיבל המערער מכח המניות סכום של כ-11.7 מיליון ש"ח המהווים כ-9.99% מסך כל הדיבידנדים שחילקה החברה וכ-22.7% מהמניות מסוג א' (שכאמור מקנות רק זכות לדיבידנד). הסכום דווח כדיבידנד בשיעור מס מוטב לפי החוק לעידוד השקעות הון.

המחלוקות העיקריות: המשיב לא קיבל את הטענה לפיה הסכומים אשר שולמו למערער הם הכנסה מדיבידנד וקבע, כי יש לשנות את סיווג התקבולים ולסווגם כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה כהשתכרות או כטובת הנאה במסגרת יחסי עובד מעביד אשר חייבת במס בשיעור המס השולי של המערער. המשיב טען שהמניות אשר הוקנו לכאורה למערער לא מקנות כל זכות למעט קבלת דיבידנד ואף לא היה בידו לרשום אותן על שמו או להעביר לאחר ועם סיום עבודתו הן פוקעות. עוד טען המשיב, כי גם אם יוכר התקבול כדיבידנד, הוא יחויב בשיעור מס של 25% כאמור בסעיף 102 ולא בשיעור נמוך יותר המוענק לדיבידנד.

בית המשפט המחוזי בנצרת (השופטת הוד) קיבל את הערעור ברובו. לעניין החלת סעיף 102 על הדיבידנד התקבל הערעור. השופטת התייחסה למהות ההסדר בסעיף 102 לפקודה והתנאים שנקבעו בו על מנת שיתקיים הסדר זה ובין היתר הדרישה לפנות לפקיד השומה לצורך אישור התוכנית. בסעיף 102 לפקודה נקבע, כי אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן, לפי העניין, כמאושרים. משכך, אף אם אישורו של פקיד השומה אינו בגדר אישור התכנית, הרי שיש לראות את התכנית כמאושרת בהתאם להוראות הסעיף. בית המשפט מצא כי הבקשה המוגשת הינה בקשה מהותית ומתפקידו של פקיד השומה לבדוק את התוכנית במסגרת 90 הימים מיום קבלת ההודעה המהווה תקופה מספקת לבדיקתה ובלבד שלא החל תהליך בדיקה והמשיב נותן תשובת ביניים לחברה.

בהתייחס לזכויות המוגבלות שהוקנו למניות שלא הקנו למערער זכות כלשהי מלבד הזכות לקבל דיבידנד ולא היה בידו לרשום את המניות על שמו וכן לא היה בידו להעביר את המניות לאחר והן פוקעות עם סיום יחסי עובד-מעביד, מצא בית המשפט כי למרות מגבלות אלו, מדובר בכלי אשר יש בו כדי לממש את תכליתו של סעיף 102 לפקודה ויש במניות אלו כדי להדק את הקשר בין החברה לעובד ואת האינטרס של העובד לפעול לשם הגדלת רווחי החברה ומכאן שהקצאת מניות כאמור עומדת בתנאי ההקצאה הנדרשים בסעיף 102 לפקודה.

השופטת קבעה, כי אין לקבל את טענת פקיד השומה, שההקצאה אינה עומדת בתנאי סעיף 102 מאחר שהמערער הוא בעל שליטה, בנימוק שהמניות שהוקצו לא הקנו לו כח הצבעה או זכות למנות מנהל וזכותו לקבלת רווחים מתוך כלל רווחי החברה היתה נמוכה מ-10%.

מנגד, לעניין שיעור המס שיוטל על הדיבידנד נדחה הערעור. נפסק, שבסעיף 102 לפקודה נקבע במסלול ההוני שיעור מס אחיד של 25%, שיחול גם על קבלת הדיבידנד.

בחזרה לתפריט

חלק 5 - תמריצים

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

1. לא יינתנו הטבות של שיעור מס מופחת לפי החוק לעידוד השקעות הון- לחברות שלא מוכרות במישרין לחו"ל ואינן עומדות בתנאי תקנות "יצואן עקיף" ע"מ 55611-07-17 אלבטרוס א.ד. מכלולים תעופתיים בע"מ ואח' נ' פ"ש רחובות

החברה אלבטרוס א.ד. מכלולים תעופתיים בע"מ ("המערערת") והמחזיק בה (100%) מר ששון דורי ("המערער") ביקשו להחיל על הכנסותיה לשנים 2012-2015 את ההטבות המוענקות בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק") להכנסה מועדפת (שיעורי מס חברות ושיעורי מס על דיבידנדים המחולקים מהכנסה מועדפת, נמוכים יותר מהשיעור הרגיל). פקיד השומה קבע למערערים שומות לפיהם הכנסותיהם חויבו בשיעור מס רגיל ומכאן הערעור.

המערערת היא חברה פרטית העוסקת בתחום החיווט והכבילה התעופתית, אשר מרבית פעילותה הייצורית מתבצע במפעלה ביהוד ויתרתה, באמצעות עובדיה המוצבים במפעלי להב (חטיבה כלי טיס צבאיים בתעשייה האווירית לישראל- "להב"). ביחס לשנות המס 2012-2015 המערערת ולהב חברו לביצוע פרויקט ייצור רתמות עבור חיל האוויר האמריקאי שישמשו לשדרוג מטוסי F-15 של חיל האוויר האמריקאי. המערערת ייצרה את הרתמות מהשלב הראשוני ועד השלמתן, לרבות בדיקות תקינות שבוצעו לאורך כל תהליך ייצור הרתמות ועבודות אריגה ומבדק חשמלי שבוצעו במפעל להב על ידי עובדי המערערת.

המערערת תבעה הטבות והצהירה כי מעל 50% מסכום הכנסותיה הן הכנסות ממכירות (מחוץ לישראל) לשוק המונה מעל 14 מיליון תושבים, תוך כדי שהיא מציינת כי היא יצואנית ישירה לארה"ב.

המערערת טענה כי היא זכאית לתבוע הטבות מאחר והיא מייצרת את המוצר מהשלב הראשוני ועד השלמתו, לרבות בדיקות התקניות, והיא בעלת הידע המקצועי הייחודי הנדרש לעסקה, כך שרק שלב משלוח הרתמות לחו"ל מבוצע על ידי להב ובלעדי המערערת המכירה כלל לא הייתה יוצאת אל הפועל. כמו כן, מערכת היחסים בין המערערת ללהב איננה מערכת יחסים של ספק-לקוח או של קבלן ראשי וקבלן משנה, אלא מערכת יחסים של שותפות במיזמים. בנוסף, המערערת נשאה באחריות לחלפים ונדרשה לשלם בגין חלפים שהתקלקלו כתוצאה מתהליך הייצור, ביטחה בעצמה את המלאי שהגיעה מארה"ב ולכן יש לראותה כמוכרת באופן ישיר.

לחילופין, טענה המערערת, שאף שהיא מייצרת מוצר שלם ולא רכיב בלבד - היא עומדת בתנאי התקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבות), תשס"ז-2007 ("התקנות"), מאחר ויש להוסיף למכירותיה את הרווח של להב ובכך היא עומדת בתנאי המחזור (20 מיליון ש"ח בשנות השומה, כיום התנאי הינו 15 מיליון ש"ח) שבתקנות. לבסוף טענה המערערת כי אי קבלת ההטבות עומדת בניגוד לתכליתו של החוק.

פקיד שומה טען כי המערערת אינה זכאית להטבות הקבועות בחוק מאחר והמערערת אינה עומדת בתנאים הקבועים בסעיפים 18א(ג)(1) ו-18א(ג)(2) לחוק ומרבית מכירותיה הן בישראל (שוק המונה מתחת ל- 14 מיליון תושבים). כמו כן, המערערת שימשה כקבלן משנה של להב לשם ייצור הרתמות ולא נושאת בסיכוני הייצוא (לרבות סיכוני מלאי, גביה, תביעות, אחריות וכיוצ"ב). על כן אין לקבל את עמדת המערערים לפיה להב מהווה "חברת צינור" המשווקת את הרתמות מטעמים טכניים בלבד מאחר וחיל האוויר האמריקאי אינו צד להסכם בין להב למערערת, המערערת אינה מודעת לתנאי ההסכם ואינה מודעת למחיר המכירה של המוצר לארה"ב. בנוסף, המערערת מקבלת את התשלומים אך ורק מלהב ואין התניה כי התשלומים למערערת מותנים בקבלת תשלום מחיל האוויר האמריקאי ולהב היא בעל שיקול הדעת הבלעדי לקביעת היקף ההזמנה, כמויות הייצור והשירותים שניתנו, המערערת הוציאה חשבוניות מס לתעשייה האווירית, ואף רשימון הייצוא לא הוצא על שם המערערת.

כמו כן, במסגרת דיווחיה למנהל המע"מ - דיווחה ושילמה מס עסקאות בישראל בשיעור רגיל ולא בשיעור אפס.

פקיד השומה אף דחה את טענתה החלופית של המערערת כי הינה "יצואן עקיף" וקבע כי היא אינה עומדת בתנאי התקנות שכן הרתמות המיוצרות אינן "רכיב במוצר אחר" מאחר שאינן מותקנות במוצר אחר טרם מכירתן הלאה וכן כי מחזורה אינו עולה על 20 מיליון ש"ח.

בית המשפט המחוזי בלוד (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור. נקבע כי מעמדה של המערערת הוא כמעמדו של קבלן משנה ואחריותה של המערערת היא רק כלפי הקבלן הראשי.

ביהמ"ש הזכיר את פס"ד **כ.צ.ט נוביס (ע"א 6066/13)** לגבי הטענה שהדגש בחוק הוא על טריטוריית המס בה מכרה החברה לראשונה את תוצרתה, ומכאן שאין בכך שהמוצר בסופו של יום הגיע לידיה של הלקוח האמריקאי, כדי להצדיק מתן הטבה למערערת שמכרה את מוצריה ללהב, בישראל.

הטענה החלופית גם היא נדחתה על-ידי ביהמ"ש, מאחר ולדעתו אין מדובר ב"רכיב במוצר אחר", אלא במוצר מוגמר וכן מאחר והמערערת אינה עומדת בתנאי התקנות לעניין מחזור המכירות המינימלי הנדרש (20 מיליון ש"ח). בנוסף נדחתה הטענה להוסיף בעת חישוב "סכום המכירות" את מכירות להב.

בחזרה לתפריט

**2. זכות רשומה של תרופה גנרית תיחשב ל"נכס לא מוחשי מוטב" לעניין הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון
צו לעידוד השקעות הון (קביעת נכס לא מוחשי מוטב), התשע"ט-2019
פורסם בקובץ תקנות 8241 מיום 1 ביולי 2019**

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

בסעיף 51כד לחוק, לגבי הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" נקבע כי נכס ייחשב כ"נכס לא מוחשי מוטב" לגבי כל אחד מאלה: (1) זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967; (2) תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007; (3) זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, התשל"ג-1973; (4) זכויות לפי חוקים אחרים שיקבע שר האוצר בצו; (5) זכויות לפי חוקי מדינות חוץ העוסקים בעניינים המנויים בפסקאות (1) עד (4); (6) ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח כאמור בתחום האנרגיה המתחדשת - המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם סך ההכנסות של החברה בעלת המפעל בשנת המס לא עלה על 32 מיליון שקלים חדשים, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה - מחזור העסקאות של הקבוצה בשנת המס לא עלה על 211 מיליון שקלים חדשים, למעט אם הוא בגדר פסקאות (1) עד (5);

בצו שפורסם בקובץ התקנות 8241 מיום 1 ביולי 2019 נוספה, בהתאם לסמכות שניתנה לשר באוצר בחלופה 4 לעיל, החלופה הבאה: "זכות הרשומה בפנקס התכשירים לפי סעיף 47א(2) (1) לפקודת הרוקחים [נוסח חדש], התשמ"א-1981, היא נכס לא מוחשי מוטב לפי סימן ב'3 לפרק שביעי לחוק".

סעיף 47א(2) (1) לפקודת הרוקחים קובע כי: "לצורך רישום של תכשיר שהוא זהה לתכשיר הרשום בפנקס התכשירים בחומר הפעיל שבו, בצורתו, בחוזקו באופן לקיחתו, בפעילותו הרפואית ובזמינותו הביולוגית, ואשר אושר בידי מינהל המזון והתרופות של ארצות הברית של אמריקה לשיווק שם, או בידי הרשות המוסמכת של האיחוד האירופי לשיווק בארצות האיחוד, די בהוכחת קיומו של אישור כאמור כדי לרשום את התכשיר בפנקס התכשירים על פי תנאי הרישום שקבעו הרשויות האמורות ולתקופה שקבעו; לענין סעיף זה, "זמינות ביולוגית" - מדידת הריכוזים של החומר הפעיל בדם, כפונקציה של זמן";

הצו למעשה מרחיב את הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" על ידי הוספת חלופה שכוללת תכשירים רפואיים בגינם לא נרשם פטנט (המוכרים בעולם הרפואי כ"תרופות גנריות"). לכן, "נכס לא מוחשי מוטב" יהיה גם זכות רשומה של תרופות גנריות בפנקס התכשירים בישראל או תרופה אשר התקבל בגינה אישור על-ידי מנהל המזון והתקופות האמריקאי (FDA) או רשות מוסמכת של האיחוד האירופי. תחילתו של הצו נקבעה החל משנת המס 2019.

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

עו"ד יפעת אלוני-בס, המחלקה למיסוי נדל"ן

1. הקניית נכס מקרקעין לנאמנות אינה מהווה אירוע מס לפי חוק מיסוי מקרקעין ו"ע 49026-07-17 סומאל גליס ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

עניינו של פסק הדין הינו בשאלה האם חלות על נכסי מקרקעין בישראל הוראות הנאמנויות שבפרק רביעי 2 בפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), לפיהן הקנייה מיוצר נאמנות לנאמן ב"נאמנות תושב ישראל" אינה נחשבת כ"מכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין ("החוק").

באותו מקרה, בשנת 2016 העבירו תושבי חוץ קנדיים ("יוצרי הנאמנות") לחברת נאמנות ישראלית ("הנאמן") מספר נכסי מקרקעין בישראל, ביניהם שתי דירות בתל אביב ("הדירות"), כאשר הנאמנות היא עבור הנכדה של יוצרי הנאמנות שהיא תושבת ישראל ("הנהנת"). יוצרי הנאמנות הגישו דיווח למנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("המשיב") בגין העברת הזכויות בדירות ובמסגרת הדיווח ביקשו פטור ממס שבח לפי סעיף 3 לחוק ופטור ממס רכישה מכוח תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין.

המשיב לא קיבל את השומות העצמיות וקבע כי ההעברה מיוצרי הנאמנות לנאמן חייבת במס שבח ובמס רכישה וזאת מן הטעם שפרק הנאמנויות בפקודה הפוטר ממס העברה מסוג זה אינו גובר על חוק מיסוי מקרקעין. כמו כן טען המשיב כי העברת נכסי מקרקעין לנאמנות אינה נמנית ברשימת המקרים שבסעיף 3 לחוק בהם העברת זכות במקרקעין לא תחשב כמכירה לעניין החבות במס שבח ורכישה וכי מדובר ברשימה סגורה.

ועדת הערר (מפי חבר הועדה רו"ח פרידמן), בהכרעה תקדימית דחתה את עמדת רשות המיסים וקיבלה את הערר.

ועדת הערר קבעה, כי העדר התייחסותו של המחוקק בחוק מיסוי מקרקעין למיסוי הקניית נכסי מקרקעין מהיוצר לנאמן עבור נהנים מסוימים בהתאם לפרק הנאמנויות שבפקודה, אינו מהווה "הסדר שלילי" אלא "לאקונה", שיש להשלימה בהתאם לתכלית החקיקה ולעקרונות של יצירת הרמוניה בין חוקי המס השונים והדין הכללי. ועדת הערר הגיעה למסקנה כי הקניית הנכסים מיוצרי הנאמנות לנאמן אינה מהווה "מכירה" המקימה חבות במס שבח ורכישה וכי אירוע המס יידחה למועד מכירת הנכס על ידי הנאמן או למועד החלוקה בפועל.

הועדה הוסיפה וציינה כי "האמור בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות ומיסוי מקרקעין אינו מחייב את בית המשפט, ונדמה כי רשות המיסים "נטלה" לידיה את הסמכות של המחוקק בנושא זה".

בחזרה לתפריט

2. פריסת שבח ריאלי בהתאם להוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, תינתן רק ליחידים ולא לחברות
ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח'

בשנת 2015 מכרו שלוש חברות ("המשיבות" ו/או "החברות") זכויות במקרקעין בנהריה וביקשו לערוך חישוב בדרך של פריסה לפי הוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") לארבע שנות מס (2012-2015), כך שחלק מהשבח הריאלי יחויב במס בשיעור של 25% במקום בשיעור של 26.5% (בשנים 2014 - 2015 עלה שיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126א) לפקודה, משיעור של 25% לשיעור של 26.5%).

מנהל מיסוי מקרקעין ("העורר" ו/או "המנהל") דחה את הבקשה מן הטעם שרק יחיד זכאי ליהנות מחישוב מס השבח בדרך של פריסה.

ועדת הערר קבעה כי בהתאם ללשון החוק ניתן להחיל את הוראות הפריסה גם על יחיד וגם על חברה, וכי אילו רצה המחוקק להחריג חברה מתחולת הוראות הפריסה הוא היה מגדיר זאת במפורש. הועדה סקרה את תכלית הפריסה שנועדה למתן את "אפקט הדחיסה", אפקט שנוצר בשל מיסוי השבח שנצמח במשך כל תקופת ההחזקה בנכס רק במועד המכירה כאילו השבח כולו נצמח באותה שנת מס, וקיבלה את עמדת החברות כי אין מניעה להחיל את הוראת הפריסה גם על חברה.

נציין כי לאחרונה ניתנה פסיקה דומה של ועדת הערר בעניין יוניון נכסים בע"מ.

בית המשפט העליון (מפי השופט שטיין, בהסכמת הנשיאה חיות והמשנה לנשיאה מלצר), הפך את פסק דינה של ועדת הערר וקבע כי חברה אינה זכאית לפריסת השבח הריאלי לפי הוראות סעיף 48א(ה) לחוק.

בית המשפט העליון מבסס את קביעתו על שלושה נדבכים: האחד, התכלית הכלכלית של הזכאות לפריסה נועדה למתן את "אפקט הדחיסה" אשר יוצר לטעמו עיוות מיסויי רק אצל יחידים עליהם חלים שיעורי מס פרוגרסיביים ולא אצל חברות עליהן חל שיעור מס קבוע. השני, התנאים למימוש הזכאות לפריסה הקבועים בסעיף 48א(ה)(1) לחוק המייחדים את הפריסה רק ליחידים, והשלישי הוא מהותו של מס חברות והיחס שבינו לבין המס החל על יחיד והעובדה שמס החברות בגין השבח הריאלי מהווה סוג של מקדמת מס.

בחזרה לתפריט

3. במקרים חריגים ניתן להאריך את המועד שנקבע לתיקון שומה לפי סעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, תיקון טעות בשומה עצמית שאושרה תעשה בדרך של בקשה לתיקון שומה ולא בדרך של השגה ו"ע 18-07-18-68019 אפי חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העורר שהינו נכה, רכש בשנת 2011 דירת מגורים, ובמסגרת הדיווח שהגיש לרשויות מיסוי מקרקעין לא ביקש את ההקלה במס רכישה לנכה בהתאם לתקנה 11 לתקנות מס הרכישה ("התקנות"). מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב" ו/או "המנהל") אישר את השומה העצמית של העורר והעורר שילם את המס על פיה. בשנת 2018, לאחר שחלפו כ-7 שנים מיום שאושרה השומה העצמית, הגיש העורר בקשה לתיקון שומה מן הטעם כי נתגלתה טעות בשומה.

לטענת העורר הוא זכאי להארכת מועד להגשת השגה או לחילופין להארכת מועד לתיקון שומה לפי סעיף 107 לחוק המקנה למנהל סמכות כללית להארכת מועדים, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה.

המנהל דחה את הבקשה לתיקון שומה כיוון שחלף המועד לתיקון שומה בהתאם לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק"), לפיו המנהל רשאי לתקן שומה תוך פרק זמן של 4 שנים ממועד הוצאתה, וביקש לדחות על הסף את טענת העורר להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה מכוח סעיף 107 לחוק.

ועדת הערר (מפי השופטת סרוסי), דחתה את הטענה הראשית להארכת מועד להגשת השגה וקיבלה את הטענה החלופית לבחינת הבקשה למתן אורכה לתיקון השומה.

ועדת הערר קבעה כי לא ניתן להגיש השגה על שומה עצמית שאושרה והתקבלה מבלי שהמנהל התערב בה, זאת מאחר שהליך ההשגה הוא הליך מנהלי במסגרתו בוחנת הרשות את החלטותיה על מנת לסייע ולפתור את המחלוקת בין הצדדים טרם פנייה לערכאות משפטיות, להבדיל ממקרה בו המנהל מקבל את השומה העצמית ואין כל מחלוקת בין הצדדים.

באשר לטענה להארכת המועד לתיקון שומה, דחתה הועדה את בקשת המשיב לדחייה על הסף וקבעה כי יש לאפשר לנישום, במקרים הראויים והצודקים, גם אם יהיו מעטים, הארכה של המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק על מנת לקבוע מס אמת, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולפיכך יש לאפשר לעורר להציג בפני המשיב טיעונים וראיות על מנת לשכנעו בדבר קיומה של "סיבה מספקת" למתן הארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק. כן נקבע כי ההליך יישאר תלוי ועומד עד להכרעת המשיב בבקשה להארכת המועד.

בחזרה לתפריט

4. נכס ששימש למגורים בניגוד להיתר שניתן לו לפי חוק התכנון והבנייה אינו בגדר "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין ו"ע 17-08-34577 דוד גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בשנת 2016 מכר העורר נכס וביקש במכירה חישוב ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2)(1) לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק"). הנכס נרכש בשנת 1993 על ידי אביו המנוח של העורר כשהוא מוגדר לפי חוק התכנון והבנייה כ"מחסן" ו"חדר כביסה". לאחר הרכישה פוצל הנכס לשתי יחידות והוסב לשימוש למגורים באמצעות התקנה של כל המתקנים החיוניים, שימש בפועל למגורים במשך כל השנים ואף התחייב בארנונה על ידי העירייה לפי סיווג של מגורים. לפני מספר שנים הגיש העורר בקשה לשימוש חורג למגורים בהתאם לתב"ע חדשה משנת 2008 החלה על הנכס, בקשת העורר לשימוש חורג נדחתה בשל התנגדויות ולאחר המכירה הוגשה הבקשה מחדש על ידי הרוכשים ואושרה.

המנהל דחה את בקשת העורר לחישוב ליניארי מוטב, היות ולשיטתו לא די בכך שהדירה משמשת למגורים בפועל ולא די בעובדה כי בדירה ישנם מתקנים המתאימים למגורים, אלא בנוסף יש לבחון את קיומו של המבחן האובייקטיבי בדבר ייעוד הדירה למגורים הנלמד על פי היתר הבנייה הקיים לנכס במועד המכירה. כיוון שההיתר במועד המכירה לא התיר שימוש למגורים אזי לעמדת המשיב אין מדובר בדירת מגורים ועל כן לא קיימת זכאות לחישוב ליניארי מוטב.

ועדת הערר (מפי השופט קירש), דחתה את הערר.

"דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה".

לדעת השופט קירש יש לפרש את המילה "דירה" כמורה על נכס מקרקעין מסוג מבנה שבמועד מכירתו השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין. בהתאם לפרשנות זו, הרי שאם השימוש בנכס למגורים מותר על פי דין ויש בו מתקנים דרושים, הנכס ייחשב "דירת מגורים" לפי סעיף 1 לחוק וזאת אף אם לא שימש למגורים בפועל בעת המכירה; אם השימוש בנכס למגורים מותר על פי דין והוא משמש בפועל למגורים במועד המכירה, הוא ייחשב "דירת מגורים" אף אם חסרים בו חלק מהמתקנים הנדרשים למגורים; אם השימוש בנכס למגורים מותר על פי דין אך בעת המכירה הוא לא משמש למגורים ואין בו את המתקנים הדרושים למגורים הנכס לא ייחשב "דירת מגורים"; אם השימוש בנכס למגורים איננו מותר על פי דין בעת המכירה הוא לא ייחשב "דירת מגורים" וזאת אף אם הוא משמש למגורים ויש בו את המתקנים הדרושים.

לאור האמור לעיל, ועדת הערר קבעה כי הנכס אינו "דירת מגורים" לפי חוק מיסוי מקרקעין, זאת הואיל ובעת המכירה השימוש למגורים לא היה מותר על פי דין ולכן אין נפקות לשימוש שנעשה בפועל למגורים ולקיומם של המתקנים הדרושים. עוד קבעה הוועדה כי יש לשאוב את הזכות הבסיסית של הנכס מהדין הכללי ובהתבסס על היתר הבנייה על פיו נבנה הנכס.

לאור האמור לעיל, קבעה הוועדה כי הנכס אינו נחשב כ"דירת מגורים" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין ולכן העורר אינו זכאי לחישוב ליניארי מוטב.

בחזרה לתפריט

5. טרם הוכרעה השאלה האם תוספת ריבית בגין הלוואה המשתתפת ברווחים בפרויקט נדלן מותרת בניכוי במס שבח ו"ע 63863-12-14 פ.א. אריה פרידמן (2006) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ביום 28 באוגוסט 2019 התקבלה החלטת ועדת הערר ("ההחלטה") בבקשה שהוגשה להבהרה ולתיקון פסק דינה בעניין פרידמן מיום 17 במרץ 2019 ("פסק הדין"). פסק הדין עניינו בחמישה פרויקטים שבהם נרכשו זכויות בקרקע על ידי רוכשים שונים. לאחר הרכישה מכרו הרוכשים המקוריים זכויות בלתי מסוימות בקרקע לקבוצה של רוכשים נוספים שהתקשרו יחד בהסכם משותף להקמת בתי דירות למגורים ("העוררים"), כל הקבוצות התארגנו באמצעות ועד שהן בחרו, התקשרו עם קבלנים והחלו בעבודות הבנייה.

הדיון בפסק הדין עסק בשאלה האם יש לראות את קבוצות הרוכשים השונות כקבוצות רכישה שהתארגנו על ידי גורם מארגן ומשכך חברי הקבוצה חייבים במס רכישה כאילו רכשו דירות מוגמרות, או שיש לראותם כקבוצת רוכשים שרכשו זכויות בקרקע לשם בניה משותפת, ועל כן יחויבו במס רכישה רק על פי שווי הזכויות בקרקע שרכשו. ועדת הערר קיבלה את העררים וקבעה כי יש לראות את העוררים כקבוצת רוכשים ולא כקבוצת רכישה ובהתאם לחיובם במס רכישה על פי שווי הקרקע שרכשו ולא על פי שווי דירות מגורים.

לאחר מתן פסק הדין הגישו העוררים עתירה, במסגרתה ביקשו לתקן ולהבהיר כי קבלת העררים כוללת גם קבלת טענות נוספות שנטענו על ידם ולא נדונו בפסק הדין: האחת - ניכוי הוצאות לפינוי דיירים מוגנים, השנייה - ניכוי הוצאות ריבית, והשלישית - קיזוז הפסדים.

מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב") בתגובה לבקשה הסכים לניכוי הוצאות הפינוי וקיזוז הפסדים ולפיכך מתייחסת ההחלטה בעתירה רק לטענה בעניין ניכוי הוצאות הריבית.

ועדת הערר (מפי השופט סוקול, יו"ר הועדה), החזירה את הטענה לבירור בשלב ההשגה.

ועדה הערר קבעה כי אין מחלוקת לגבי זכאות העוררת לניכוי הריבית ששולמה בגין הלוואה שלקחה למימון הרכישה, וכי המחלוקת עוסקת רק בשיעור הריבית, דהיינו האם העוררת זכאית לניכוי מלוא הריבית המוסכמת (ריבית בסיסית בשיעור של 8% בתוספת ריבית המחושבת בהתאם לרווחי הפרויקט), או שמא רק לניכוי הריבית הבסיסית.

עוד ציינה הועדה כי: "דומה כי יש ממש בעמדת המשיב ולפיה תוספת הריבית, המבוססת על רווחי המכירה, אינה בבחינת "ריבית" ואינה בבחינת "הוצאות מימון" המותרות לניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין. סוגיה זו לא הובהרה בראיות, הגורם המלווה או מי מטעמו לא העידו ומר אריה פרידמן לא הסביר מדוע יש לראות בתשלום המבוסס על תמורת המכר, כחלק מהוצאות הריבית ולא כהשתתפות ברווחים".

בהמשך לכך החליטה הועדה כי הדיון בסוגיית ניכוי תוספת הריבית יוחזר לבירור במסגרת הליך השגה וכי ניתן יהיה לערור על כל החלטה שתינתן בהשגה.

בחזרה לתפריט

6. החלפת דירה שנרכשה מקבלן תחויב במס רכישה על פי שווי הזכויות ושיעור המס הקבוע בחוק במועד ההחלפה ו"ע 17-11-50652 אברהם ורות ישי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ביום 23 ביוני 2015 רכשו בני זוג ("העוררים") דירה מקבלן בתמורה לסך של 1,790,000 ש"ח, העוררים הגישו דיווח כדין בגין רכישת הדירה למנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), ושילמו את המס לפי מדרגות מס הרכישה לדירה נוספת שהיו קבועות בחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") במועד ההתקשרות בעסקה ובשיעור של 5% ו- 6%.

ביום 23 בנובמבר 2016 חתמו העוררים עם הקבלן על תוספת להסכם המכר, בגדרה הוסכם על החלפת הדירה בדירה חלופית בעלת מאפיינים זהים בקומה גבוהה יותר אשר התמורה בגינה הועמדה על סך של 1,920,000 ש"ח ("הדירה החלופית"). העוררים הודיעו למשיב על ביטול העסקה המקורית ועל העסקה לגבי הדירה החלופית וביקשו להעביר את מס הרכישה ששילמו ברכישת הדירה הישנה למס הרכישה שיוטל בגין הדירה החלופית.

הוראת ביצוע מס שבח 20/97 קובעת כי כאשר נרכשת דירה מקבלן ומוחלפת במהלך הבנייה או בסמוך אליה בדירה אחרת בפרויקט, יש לראות את החלפת הדירה כפעולת מכר אחת החייבת במס, על דרך של ביטול עסקת המקור והטלת מס על העסקה החלופית עם יום מכירה חדש ושווי מכירה חדש והכל בכפוף להתקיימות התנאים המנויים בהוראת הביצוע. בהתאם להוראת הביצוע הוציא המשיב שומה בגין רכישת הדירה החלופית בה קבע את מס הרכישה לפי שיעור המס הקבוע במועד החתימה על ההסכם להחלפת הדירה ובשיעור של 8% וזאת בגין מלוא שווי הזכויות בדירה החלופית.

בתחילה טענו העוררים כי יש לקבוע את השומה לפי שיעור המס הקבוע במועד עסקת המקור ובמסגרת הערר זנחו טענה זו וטענו לחיוב במס בשיעור הקבוע במועד עסקת ההחלפה בגין הפרש התמורה בלבד ולא על כלל השווי.

ועדת הערר (מפי השופט דורות, יו"ר הועדה), דחתה את הערר.

ועדת הערר קבעה כי במצב רגיל החלפת דירה כרוכה במכירתה ורכישת דירה אחרת במקומה וזאת בגדרן של שתי עסקאות נפרדות המקימות חבות במס ולכן לכאורה היה צריך למסות את החלפת הדירה כשני אירועי מס נפרדים: האחד - מכירת הדירה הראשונה, והשני - רכישת הדירה החלופית. עם זאת, רשויות המס נוהגות בהתאם להוראת הביצוע, שהינה בבחינת הוראה מיטיבה, ומתייחסות להחלפת הדירה כעסקה של רכישת דירה אחת המחויבת במס בגדרו של אירוע מס אחד.

ועדת הערר הוסיפה וציינה כי טענת העוררים לשיטת מיסוי דו שלבית, לפיה בשלב הראשון יש למסות את רכישת הדירה הראשונה ובשלב השני של ביצוע ההחלפה יש למסות את שווי "שדרוג" הזכויות בדירה, אינה מתיישבת עם דיני הקניין והמהות הכלכלית של העסקה, הואיל ולא מדובר בשדרוג הדירה הראשונה אלא בשינוי של הסכם המכר באופן המקנה לעוררים זכויות חדשות בנכס אחר.

בהתאם נקבע כי יש לראות את החלפת הדירה כפעולת מכר אחת החייבת במס בהתאם לשיעור הקבוע בחוק במועד עסקת ההחלפה ועל פי מלוא שווי הזכויות, תוך הפחתת סכום המס ששולם בעסקת המקור.

בחזרה לתפריט

7. לא ניתן לערוך "פיצול רעיוני" בין דירת מגורים לבין זכויות בנייה לצורך מס רכישה ו"ע 52028-10-17 דניאל נקסטרנד ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

העוררים רכשו 50% מהזכויות בנכס מקרקעין, המהוות מגרש שעליו בנוי בית מגורים ומחסן, וכן זכויות בנייה נוספות בלתי מנוצלות ("הנכס"). במסגרת הדיווח לרשות המיסים בגין רכישת הנכס, ביקשו העוררים לערוך "פיצול רעיוני" בין דירת המגורים לבין זכויות הבנייה, כך שרק התמורה המיוחסת לדירת המגורים תמוסה לפי מדרגות מס הרכישה לדירה נוספת בשיעור של 8%-10%, ואילו התמורה המיוחסת לזכויות הבנייה תמוסה כ"זכות אחרת" במקרקעין לפי שיעור של 6%.

לטענת העוררים, כיוון שאין בכוונתם לנצל את זכויות הבנייה הנוספות ולהשתמש בהן לצורכי מגורים, הרי שהן בגדר "זכות אחרת", ולכן לעמדתם יש לראות בנכס הנרכש כ"נכס מעורב" ולהפריד בין מרכיביו השונים לצורכי מס.

העוררים הוסיפו וציינו כי הם הסתמכו על שומת מס השבח שנקבעה למוכרים, במסגרתה ניתן פטור בגין התמורה המיוחסת לדירת המגורים וחויב בגין חלק מהתמורה המיוחסת לזכויות הבנייה, והכל בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

מנגד, טען מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, כי אין לערוך פיצול רעיוני לצורך החבות במס רכישה, וכי יש למסות את מלוא התמורה לפי שיעור מס הרכישה לדירת מגורים.

ועדת הערר (מפי השופט קירש, יו"ר הועדה), דחתה את הערר.

השופט קבע, כי יש לדחות את הנחת העוררים כי מדובר ב"נכס מעורב", ולדידו אין מדובר כלל בשני נכסים שונים, שכן זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות הן נלוות וקשורות לבית הקיים ויכולות לשמש להרחבתו. השופט אזכר את פסיקת ביהמ"ש העליון בעניין נכסי ר.א.ר.ד. (ע"א 7394/03), שם נקבע כי המושג "זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין יתפרש ככולל גם זכויות בנייה, וציין כי המסקנה באותו עניין הושתתה על היות זכויות הבנייה מאפיין מרכזי של הקרקע וחלק מאגד זכויות הבעלות או החכירה, אשר נטמעות בנכס המקרקעין בהיבט הכלכלי ומשום כך ניתן להכיר בהן כ"זכויות במקרקעין" לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

השופט הוסיף וציין כי: "ברי שניתוח זה של שילוב והטמעה אינו יכול להוביל לתוצאה של הפרדה בין נכס הבסיס (הקרקע והמבנה המחובר אליה) ובין זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות המוקנות לאותו נכס על פי חוקי התכנון, וכי קיומו של סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, החל בחישוב הפטור שעשוי להינתן לעניין מס שבח, אינו תומך בטיעון העוררים, אלא להפך, שכן לולא הוראת סעיף זה, היו רואים במלוא התמורה כמשולמת עבור דירת המגורים, על כל מאפייניה".

עוד ציין השופט, כי אף אם היה מקבל את ההנחה כי יש להביט על הנכס כ"נכס מעורב", הרי שהדבר מעורר קושי שכן אין כל דרך מעשית לעקוב האם בעתיד העוררים ישנו את דעתם ויפעלו לניצול זכויות הבנייה, והדבר אף אינו רצוי.

בחזרה לתפריט

8. החבות במע"מ של כונס נכסים בשל מכירת נכס מקרקעין בבעלות חברה בהליכי כינוס ע"מ 12-14-40057 עו"ד בנימין שור, כונס נכסים נ' מנהל מע"מ פתח תקוה

במהלך שנת 2005, מונה עו"ד בנימין שור ("המערער"), על-ידי רשם ההוצאה לפועל, ככונס הנכסים של חברת ר.נ.ד.י.ג. ייזום והשקעות בע"מ ("החברה"), במסגרת צו מינוי כונס נכסים שניתן לגבי נכס מקרקעין בבעלות החברה דאז ("הנכס"). במהלך שנת 2012, נמכר הנכס באמצעות המערער, בתוקף תפקידו ככונס הנכסים. משלא דיווח המערער על העסקה למשרדי מס ערך מוסף, הוציאה רשות המסים "קביעת מס בעקבות ביקורת חשבונות" ולאחריה נשלחה למערער שומה. במסגרת השומה, נקבע כי הנכס היה מלאי עסקי בידי החברה וכי המכירה חייבת במע"מ בידי המערער, בהתאם להוראות סעיף 18 לחוק.

לעמדת המערער, לצורך הטלת חבות במע"מ מכוח סעיף 18 לחוק, על בעל הנכס הנמכר, החברה, להיות "עוסק" בעת מכירת הנכס על-ידי כונס הנכסים. לגרסתו, לא הייתה החברה רשומה כעוסק בעת מכירת הנכס וזו אף הפסיקה כליל את פעילותה לפחות שנתיים לפני יום המכירה ולפיכך, אין הוא חייב בתשלום המס. בנוסף לכך, טען כי בהתאם להוראות סעיף 137א לחוק, על החברה לשלם מע"מ כתוצאה מהפסקת פעילותה העסקית, אשר התרחשה, לגרסתו, במהלך שנת 2001.

לעמדת המשיב, המועד הקובע לבחינת היות בעל הנכס כ-"עוסק", לעניין סעיף 18 לחוק, הוא בעת מינוי הממונה על-ידי בית המשפט או רשם ההוצאה לפועל. לפיכך, אין נפקא מינה אם בעת מכירת הנכס ישנו עוסק פעיל או לאו. כמו כן, הגדרת המונח "עוסק" בחוק הינה מהותית ולא דקלרטיבית, דהיינו, היותו של גוף בגדר עוסק נבחנת בהתאם לפעילותו ולא רק על בסיס רישומו. לפיכך, אף אם היה מקבל את גישת המערער לאופן פרשנות סעיף 18 לחוק, היה קובע כי בעת מכירת הנכס, הייתה החברה "עוסק" בהתאם לחוק וכי המכירה חייבת במע"מ. לעניין סעיף 137א לחוק, טען המשיב כי התנאים הקבועים בסעיף הנ"ל אינם מתקיימים בנסיבות העניין.

בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט דורות) דחה את הערעור וקיבל את עמדת המשיב, הן לעניין האופן בו יש לפרש את סעיף 18 לחוק והן לעניין אי התקיימות התנאים להחלת סעיף 137א לחוק.

בהתאם להוראות סעיף 18 לחוק, "ממונה", אדם שמונה לפי דין לתפקיד של מוציא לפועל או בעל תפקיד אחר שמינה בית המשפט לפעול בנכסיו של העוסק, אשר בתוקף תפקידו מוכר נכס או נותן שירות, בשמו של העוסק, יהא חייב בתשלום המס כפי שחייב בו העוסק, במקומו של העוסק. יוצא אפוא, כי אחד התנאים לכניסה בשערי סעיף 18 לחוק, הוא כי המכירה בוצעה "בשמו של עוסק". על מנת שהמכירה תהא "בשמו של עוסק", תנאי הוא שבעל הנכס יהא "עוסק". בית המשפט דן בשאלה מהו המועד הקובע לבחינת היותו של בעל הנכס כ-"עוסק", וקובע כי די בכך שבעת מינוי הממונה היה בעל הנכס בגדר "עוסק", על מנת לחייב את הממונה בתשלום המע"מ בגין מכירת הנכס על ידו. תכלית סעיף 18 לחוק היא הטלת חבות המע"מ בגין מכירת הנכס על בעל התפקיד, כמי שנכנס לנעליו של בעל הנכס. הרציונל לכך נעוץ בעובדה שבעל התפקיד הוא השולט בתנאי עסקת המכירה, חלף בעל הנכס אשר איבד את שליטתו בנכס, וכן הוא זה המקבל לידי את תמורת המכר, ממנה הוא מחויב להפריש את סכום המס, לפני העברתה לנושה או לכל מטרה אחרת. לפיכך, נקבע כי מכירת המקרקעין על-ידי המערער, בתוקף תפקידו ככונס נכסים שמונה על-ידי רשם ההוצאה לפועל, חייבת בתשלום מע"מ על ידו, בהתאם להוראות סעיף 18 לחוק.

סעיף 137א לחוק קובע כי יש לראות בנכס אשר נותר ברשות עוסק שהפסיק כליל את עסקיו כאילו נעשה בו שימוש לצורך לעצמי וזאת, בתום שנתיים מהמועד בו הפסיק העוסק את פעילותו. לעניין סעיף זה, קבע בית המשפט כי בהתאם לראיות שהוצגו בפניו, החברה לא הפסיקה כליל את עסקיה, כך שתנאי הסעיף אינם חלים בענייננו. יתר על כן, נקבע כי הרישום בספרי מע"מ הוא דקלרטיבי בלבד, וכשם שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע במהלך עסקו, כך רישום כעוסק לא יגרור חבות במס בנסיבות בהן אופי הפעילות לא היה עסקי. כמו כן, צוין כי לעניין עוסק בנדל"ן, היעדר פעילות לתקופה מסוימת אינו מעיד בהכרח על הפסקת הפעילות. במקרה דנן, מכירת המקרקעין התבצעה כחלק ממימוש נכסי החברה לשם החזרת חובותיה ולפיכך, יש לראות בה כחלק אינטגרלי מחייה העסקיים של החברה. העובדה כי עסקי החברה לא שגשגו והיא חדלה מלרכוש נכסים, אינה הופכת אותה מ"עוסק" לגוף שאינו עסקי או לעסק שחדל כליל מניהול עסקו.

מגזר אנרגיה ומשאבים

פסיקה

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

1. אופן המיסוי של משקיעים בשותפויות גז

[ע"א 10220/17 דלק ניהול קידוחים, ישראלמקו ואח' נ' גיסין את קידר ואח'](#)

תחילתו של פסק דין זה, בשני תיקים נפרדים שנדונו בבית המשפט המחוזי תל-אביב מפי השופט אלטוביה, עניין גיסין את קידר ועניין ישראלמקו. בעניין גיסין את קידר ("המבקשים"), התבקש בית המשפט לקבוע את מתווה המס שיש ליישם באופן של הסדר-קבע בין שותפות דלק קידוחים - שותפות מוגבלת ציבורית ("שותפות דלק") לבין פקיד שומה למפעלים גדולים ("פשמ"ג") וכן ליתן הוראות בנוגע לפרשנות הנכונה שיש להעניק לסעיף 19(א)(6) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א-2011 ("החוק"), סעיף, המסדיר את אופן גביית המס על ידי השותף הכללי מקופת השותפות.

המבקשים, אשר מונו לפקח על זכויות המחזיקים ביחידות השתתפות בשותפות דלק, פנו לבית המשפט בקשר למחלוקת שנתגלעה סביב הוראות סעיף 19(א)(6) לחוק. לשיטתם, תשלום המס המתחייב מכוח הסעיף צריך שישולם על ידי דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ ("השותף הכללי") בשיעור המס השולי ובשיעור מס חברות לגבי המחזיקים ביחידות ההשתתפות, יחידים וחברות, בהתאמה, ובנוסף להעביר לכל אחת מהחברות את ההפרש בין שיעור המס השולי לבין שיעור מס החברות כחלוקה מאזנת. מנגד טען **השותף הכללי** כי בשלב ראשון, שותפות דלק תשלם את מרכיב המס המחושב על כל רווחיה, לפי הערכתה את שיעורי המס החלים על המחזיקים בה (ללא ייחוס מס בהתאם לסיווגו לצרכי מס של המחזיק), זאת על חשבון המס המגיע מהם. בשלב שני, יוכל כל אחד מהמחזיקים לפנות לרשויות המס על מנת לחשב את חבות מס האמת המוטלת עליו, תוך השלמת המס או זיכוי המס, לפי העניין. **פקיד השומה** טוען, כי חקיקת הסעיף ותכליתו נועדה לייעל את גביית המס, ועל כן, נכון יהא לחייב את השותף הכללי לשלם את המס על פי חישוב של המס השולי בידי היחיד (ללא אבחנה בין יחידים לחברות), ובשלב שני, יפנו החברות המחזיקות ביחידות ההשתתפות לפקיד השומה על מנת לקבל את המס ששולם עבורם ביתר.

בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המבקשים ודחה את טענותיהם של השותף הכללי ושל פקיד השומה. בית המשפט קבע, כי סעיף 19(א)(6) לחוק מהווה מנגנון לגביית המס ולא מהווה חלוקה כהגדרתה, זאת, תוך ניתוח הגדרת "חלוקה" בהתאם לחוק החברות ובהתבסס על הדין הקיים ערב חקיקת החוק ולאחריו. לשיטתו, חובת תשלום המס מכוח הסעיף אינה תוצאה של החלטת השותפות או השותף הכללי, אלא חובה החלה על זה האחרון ליישום מנגנון גביית המס. שיטת השותף הכללי לא יכולה להתקבל, שכן גלום בה תשלום מס בחסר לגבי יחידים באופן שיחייב את רשויות המס לנקוט בפעולות לגביית מס נוספת מנישומים אלה. כמו כן, שיטת פקיד השומה אינה יכולה להתקבל, משום שאין לה עיגון לשוני בסעיף ואף יש בה כדי לחייב את שותפות דלק להוציא מקופתה סכום העולה על המתחייב מהוראותיו, ועל כך לא ניתן להסכים.

בעניין ישראלמקו, נדון פסק הדין במסגרת המרצת פתיחה שהגישו ישראלמקו ניהול (1988) בע"מ וישראלמקו אויל אנד גז בע"מ ("המבקשות") לפיה יש להורות לפשמ"ג ("המשיב") להוציא להן תעודת "מחזיק זכאי" לשנת המס 2013 ולקבוע כי במסגרת תעודה זו לא תהיה אבחנה מיסויית בין יחיד לחברה בגין המס שישולם על הכנסתה החייבת של שותפות הגז ישראלמקו נגב 2. בית המשפט המחוזי דחה את העתירה בקבעו כי אין בעובדות המרצת הפתיחה כאמור כדי לשנות את מסקנתו כפי שניתנה בעניין גיסין את קידר. כך, לשיטת בית המשפט יש לפרש את סעיף 19(א)(6) לחוק, ככזה המהווה מנגנון גבייה שנועד לייעל את הליכי גביית המס מהשותפים בשותפות באמצעות השותף הכללי.

בית המשפט העליון (השופטים עמית, ברון ושטיין) שדן במאוחד על שני הערעורים שהוגשו, דחה את הערעורים מכוח סמכותו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי.

פסק הדין שניתן בקצרה, הוסיף, למעלה מן הצורך, כי אין לקבל את שיטת "הממוצע המשוקלל" שנטענה על-ידי המערערות וכי אין המדובר ב"חלוקה" כמשמעותה בחוק החברות (כפי שקבע בית המשפט המחוזי), אלא באופן גביית המס ממחזיקי יחידות ההשתתפות בשותפות, כפי שנקבעה על-ידי המחוקק בסעיף.

כן נקבע, כי בית המשפט לא מתיימר להמליץ או לקבוע מסמרות לגבי הטכניקה של תשלומי האיזון (במסגרת הסדר במסגרתו תישא השותפות במלוא שיעור המס של השותפים, יחידים כחברות, ולאחר מכן תבצע תשלומי איזון לשותפים שהם תאגידים), וככל שתתגלע מחלוקת בין הצדדים בעניין, פתוחה להם הדרך לבית המשפט.



בחזרה לתפריט

חוזרים ופרסומים של רשויות המס

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

2. חוק לעידוד השקעה באנרגיות מתחדשות הוראת ביצוע מס הכנסה ומע"מ מס' 7/2019

בהוראת ביצוע זו של רשות המסים פורטו ההנחיות במקרים בהם נדרשו הטבות מס בהתאם לחוק לעידוד השקעה באנרגיות מתחדשות (הטבות מס בשל הפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת), התשע"ז-2016 ("החוק"). החוק פורסם ברשומות ביום 22.12.2016 ומעניק הקלות והטבות מס הן לעניין חוק מס ערך מוסף והן לעניין פקודת מס הכנסה, וזאת **החל משנת המס 2016 ואילך**, כמפורט בחוזר.

מטרתו העיקרית של החוק לעודד שימוש באנרגיות מתחדשות במשק החשמל, וזאת באמצעות הפחתת הזיהומים הנובעים מייצור חשמל בטכנולוגיות העושות שימוש בחומרים מתכלים דוגמת שריפת דלק ופחם. אנרגיה מתחדשת היא אנרגיה שמקורה בתהליכי טבע מתמשכים, אשר אינם מתכלים כתוצאה משימוש באנרגיה האצורה בהם.

החוק מתייחס לשני סוגי טכנולוגיות של אנרגיה מתחדשת באמצעותם ניתן לייצר חשמל: (1) מתקן פוטו וולטאי (P.V) המפיק חשמל באמצעות קרני השמש; (2) טורבינת רוח המפיקה חשמל באמצעות הרוח;

החוק מעניק הטבות מס ממכירת חשמל שהופקה מכלל המתקנים להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת. כמו כן, כדי לעודד התקנת מתקנים להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת, מוענקות הטבות מס גם למי שמשכיר מקרקעין עליהם הותקנו מתקנים להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת.

החוק מתמקד בעידודם של יחידים וועדי בתים ואינו נועד לתת הטבות מס לגורמים אחרים מלבדם.

על מנת לקבל את הטבות המס, נדרש למלא את **טופס 1400** לגבי הכסות ממכירת חשמל או מהשכרת מקרקעין המשמשים להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת וכן את **טופס 1401** למי שברשותו יותר ממתקן אחד להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת.

בחזרה לתפריט

מגזר פיננסים

פסיקה

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

חיוב במס רווח בגין דיבידנד שקיבל מוסד כספי מ"עוסק מורשה", אף אם הדיבידנד שורשר מיד לבעלי מניותיו ע"מ 16-01-46306 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

עניינו של פסק הדין הינו בשאלת תחולתו של מס רווח לפי סעיף 4(ב) לחוק מע"מ ("החוק") על דיבידנדים שחולקו למוסד כספי מ"עוסק מורשה". מגדל חברה לביטוח בע"מ ("המערערת"), קיבלה בשנים 2011-2012 דיבידנדים מחברות בנות שלה המוגדרות כ"עוסק מורשה", לצרכי החוק. בחישוב מס הרווח, לא כללה המערערת את הדיבידנדים כאמור כהכנסה לצרכי מס רווח. עוד יצוין, כי בשנת 2011 ולאחר שקיבלה את סכום הדיבידנד, חילקה אותו המערערת לחברת האם שלה, מגדל אחזקות ביטוח בע"מ ("חברת האם"), שאינה מוסד כספי.

בהתאם לסעיף 4(ב) לחוק, בנוסף למס שכר החל על מוסדות כספיים (ומלכ"רים) יחול גם מס רווח באחוזים מהרווח שהפיק המוסד. כמו כן, בהתאם להגדרת "רווח" בסעיף 1 לחוק, "רווח" אינו כולל בתוכו דיבידנד שנתקבל ממוסד כספי, אך הוא כולל הכנסה מדיבידנד שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין.

המערערת טענה, כי יש לפרש את הוראות החוק בהתאם לתכליתן האובייקטיבית והסובייקטיבית- מניעת כפל מס, גביית מס אמת, שקילות כלכלית, ניטרליות המס ושוויון, ולכן דיבידנד שקיבל מוסד כספי מ"עוסק מורשה", אינו אמור להימנות בחישוב הכנסתו של המוסד לצרכי מס רווח. כמו כן, הדיבידנד שהתקבל שורשר כולו בסמוך למועד קבלתו לחברת האם, כך שהמוסד הכספי שימש רק כ"צינור" להעברת הכסף לבעלת המניות ועל כן לא נוצר כל רווח בידיו ולא נוסף דבר לעושרו. מנגד, טען פקיד השומה למפעלים גדולים, כי יש למנות את סכומי הדיבידנד בחישוב הכנסה לצרכי מס רווח של המוסד לאור הוראות החוק המפורשות, גם אם בסמוך לכך שורשר הדיבידנד לחברת האם.

בית המשפט המחוזי (תל אביב) מפי השופט אלטוביה דחה את הערעור.

בראשית דבריו, התייחס בית המשפט לפסק הדין שניתן על-ידו בעניין **בנק דיסקונט** (ע"מ 14-08-1497), שקבע אף הוא כי דיבידנדים כאמור ייחשבו כהכנסה לצרכי מס רווח. זאת ועוד, גם לאחר שבנק דיסקונט הגיש ערעור לבית המשפט העליון, הרי שלאחר שמיעת טענות הצדדים ובהמלצת בית המשפט העליון, הבנק חזר בו מערעורו והוא נדחה (ע"א 3981/17). עוד קבע בית המשפט, כי בהתאם להלכת כלל (ע"א 635/68), סעיף 126(ב) לפקודה מהווה סעיף הפוטר דיבידנד בינחברתי וסעיף פטור זה תקף גם להגדרת "רווח" בחוק.

לעניין שרשור הדיבידנד לבעלת המניות, קובע השופט כי ההחלטה אם לחלק דיבידנד לבעלי המניות, אם לאו ובאיזה עיתוי, היה נתון בידי המערערת ועל כן אין כל נפקות למה שנעשה בכספים שהתקבלו מהדיבידנדים וההחלטה לחלקם לחברת האם ואין כל בסיס לערוך הבחנה בין חיוב במס רווח בין דיבידנדים ששורשרו לכאלו שלא שורשרו.

בחזרה לתפריט

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

מיסוי נדל"ן
צחי דביר
03-7181765
zdvir@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

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

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

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

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

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

ניוד עובדים ותגמול הוני
פרידה ויסברג
03-6085538
frweissberg@deloitte.co.il

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

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

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

מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות
יעל ג'רסי
03-6085352
ygerasy@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, מיסוי תאגידיים ומוסדות פיננסיים
אופיר סולמי
03-6085513
osulami@deloitte.co.il

ליווי עסקאות בישראל ומיסוי מלכ"רים
רונית בכר
03-6085403
rbachar@deloitte.co.il

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

www.deloitte.co.il

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

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2019 Deloitte Israel & Co.