

# רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 27

ינואר 2020



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 - חקיקה		מיסוי כללי
1	1. חובת דיווח מקוון של דוח ניכויים שנתי ואישורו באופן מקוון לגבי דוחות של שנת המס 2019 ואילך ללא צורך בשליחה פיזית של עותק מהדוח כללי מס הכנסה (דיווח מקוון של דוח ניכויים שנתי), התש"ף-2020	
חלק 2 - פסיקה		
3	1. מיסוי שינוי מודל עסקי ע"מ 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטור בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא	
5	2. חובת ניכוי במקור בגין פדיון נקודות המקנות הטבות שניתנו לסוחרים שמשווקים מוצרים ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה	
6	3. לא ניתן לקבל "רווחים ראויים לחלוקה" בחישוב רווח ממכירת מניות חברה זרה ע"מ 23488-01-18 כור סחר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה	
8	4. סיווג כהכנסה מעסק לגבי השכרת דירות רבות, לרבות דירות שנרשמו על שם בניו של הנישום ע"מ 27431-04-17 יעקב ארביב נ' פקיד שומה יחידה ארצית	
10	5. הבהרה לפס"ד- חובת פקיד השומה לנהוג בהגינות ביישום פסק דין ע"מ 36442-07-15 עינת זליכוב נ' פקיד שומה ת"א 3	
11	6. אי ניכוי מס תשומות בגין רכישת תלושים עבור ארוחות לעובדים ובגין השכרת כלי רכב ע"מ 9652-01-17 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3	
12	7. דחיית בקשה לתובענה ייצוגית - חבות במע"מ בגין דמי ביטול עסקה המשולמים על-פי הוראות חוק הגנת הצרכן ת"צ 53101-06-16 דרור שלי ואח' נ' רשות המסים	
13	8. אי התרת ניכוי מס תשומות המיוחס לנכס בלתי מוחשי (מרכיב פיתוח, עיצוב ותכנון) הכלול בנכס מוחשי המיוצר מחוץ לישראל ע"מ 49963-03-17 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה	
14	9. היעדר זכאות להחלת מע"מ בשיעור אפס בגין שירותי שיווק שניתנו לתושב חוץ, כאשר אלו ניתנו גם לתושבי ישראל ע"מ 9136-04-18 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ נ' מע"מ ומס קניה תל אביב	
		פסיקה - מס הכנסה
		פסיקה - מס ערך מוסף

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

15	1. עודכנו העמדות החייבות בדיווח לשנת 2019 הודעת רשות המסים מיום 30 בדצמבר 2019	
17	2. הבהרה להמלצת לשכת רו"ח בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה הבהרת לשכת רו"ח מיום 28 בנובמבר 2019	
18	3. מהלך ממוחשב לאישור שומות עצמיות לשנת 2017 באופן אוטומטי הודעת רשות המסים מיום 28 בנובמבר 2019	
18	4. רשות המסים שלחה לשכירים אישורים אוטומטיים לתיאום מס לשנת 2020 ולגמלאים עדכון אוטומטי להגדלת שיעור הפטור לקיצבה השוטפת הודעת רשות המסים מיום 1 בינואר 2020	
19	5. פיצול אנכי בהתאם להוראות סעיף 105א(2) לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 4259/20 - שינויי מבנה	
20	6. סעיף 9א(ב) לפקודת מס הכנסה- הנחיות לעניין "הפטור הנוסף" הודעת רשות המסים מיום 18 בנובמבר 2019	חוזרים והחלטות מיסוי - מס הכנסה
21	7. הפקדות מעסיק לקופת גמל לקיצבה- תיקון 232 לפקודה חוזר מס הכנסה מס' 4/2019	
23	8. הוראות פטור מניכוי מס במקור לשנת המס 2020 החלות במשיכת סכומים לבעלי הכנסות נמוכות מקופת גמל, חברת ביטוח וקרן פנסיה הודעת רשות המסים מיום 22 בינואר 2020	
24	9. אישורי ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת 2020 הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2/2020	
25	10. תיק עיזבון במשרד השומה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 11/2019	
26	11. הקלה בניהול ספרים בנושא הקלה בניהול ספרים בנושא שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח על הוצאות עובדים - הנחיות להגשת בקשה להקלה הודעת רשות המסים מיום 14 בינואר 2020	
27	12. ביטוח לאומי - חוות דעת משפטית מתוקנת בנוגע למיסוי הכנסות מחברה משפחתית הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 15 בדצמבר 2019	חוזרים - המוסד לביטוח לאומי

מיסוי כללי  
(המשך)

<b>חלק 4 - מיסוי בינלאומי</b>		<b>מיסוי כללי (המשך)</b>
28	1. עדכון אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (הממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית), התש"ף-2019	
29	2. אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאוסטרליה נכנסה לתוקף מה-1 לינואר 2020 צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (אוסטרליה), התש"ף-2019	
30	3. אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לרפובליקה של סרביה נכנסה לתוקף מה-1 לינואר 2020 צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (סרביה), התש"ף-2019	
<b>חלק 5 - מחלקת ניווד עובדים ותגמול הוני</b>		
31	מועד ניתוק תושבות למס ותחולת סעיף 100א לפקודה ("מס יציאה") בהתקיים אמנת מס ע"א 5694/18 דוד קניג נ' פקיד שומה ת"א 3	
<b>חלק 6 - תמריצים</b>		
33	1. דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון חוזר מס הכנסה מספר 3/2019	
34	2. יצוא עקיף של רכיב במוצר אחר - בחינת הסיכונים במכירה לצורך קביעת ייצוא ישיר או עקיף החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2697/20	

<b>פסיקה - מס הכנסה</b>	
35	1. חזרה מערעור בהמלצת ביהמ"ש-ש קניון שיש לו הכנסות ממכירת חשמל ומוחזק משמעותית על-ידי חברה ציבורית והכנסות ממכירת חשמל, אינו זכאי למעמד "חברת בית" ע"א 621/18 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
37	2. סיווג פיצויים בגין פינוי מקרקעין ע"מ 22590-02-17 רות אפרהימי ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח'
<b>פסיקה - מיסוי מקרקעין</b>	
39	3. נישום שדיווח על הכנסותיו מנכס כדין ולא ניכה מההכנסות פחת, לא יידרש להפחיתו מעלות הנכס לצורך חישוב מס שבח בעת מכירת הנכס ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV
40	4. הפעלת פארק שעשועים על-ידי קניון אינה מוציאה אותו מהגדרת "איגוד מקרקעין" ו"ע 61916-11-14 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
41	5. סיווג עסקה למתן שירותי מימון, שיווק וניהול- כעסקה לרכישת מקרקעין ו"ע 26722-09-17 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
42	6. מכירת נכס ששימש למגורים המסווג תכנונית כמחסן הוכרה כמכירת "דירת מגורים" לעניין מס שבח ו"ע 52894-03-17 שינל ומרינה שטיין נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א
43	7. הוטל מס רכישה של דירה מוגמרת על גורם מארגן בקבוצת רכישה שנטל חלק ברכישת חלק מיחידות הדיור ו"ע 9546-10-17 (מ.א.ו) נופי- קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
44	8. השבת קרקע לרשות מקרקעי ישראל עקב שינוי ייעוד אינה בגדר הפקעה הזכאית להקלה לפי סעיף 48ג(א) לחוק מיסוי מקרקעין ו"ע 32465-05-18 פנינה ויטנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
<b>פסיקה - מס ערך מוסף</b>	
45	9. האם עסקאות מכירת מקרקעין שביצע עוסק הפועל בתחום אחר מהוות עסקאות שבוצעו על-ידי עוסק במקרקעין? ע"מ 24147-02-17 עמיאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ פתח תקווה
<b>הוראות ביצוע-מיסוי מקרקעין</b>	
47	10. הטיפול בבקשה לחישוב מס השבח בדרך של פריסה תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 4/2011

תמריצים - החלטות מיסוי		מגזר הטכנולוגיה, המדיה והתקשורת
48	1. "הכנסה טכנולוגית" ממתן זכות שימוש בתוכנה בדרך של שירות המבוסס תוכנה להשוואת מחירי כרטיסים החלטת מיסוי בהסכם מס' 9101/19- חוקי עידוד	
49	2. "הכנסה טכנולוגית" משירות המבוסס תוכנה - העברת IP לישראל החלטת מיסוי בהסכם מס' 0304/20- חוקי עידוד	
		צור קשר

# מיסוי כללי - חוצה מגזרים

## חלק 1 - חקיקה

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

1. חובת דיווח מקוון של דוח ניכויים שנתי ואישורו באופן מקוון לגבי דוחות של שנת המס 2019 ואילך ללא צורך בשליחה פיזית של עותק מהדוח כללי מס הכנסה (דיווח מקוון של דוח ניכויים שנתי), התש"ף-2020 [פורסם בקובץ התקנות 8319 מיום 6 בינואר 2020](#)

פורסמו כללים הקובעים חובת דיווח מקוון של דוח ניכויים שנתי (טופס 126 לגבי שכר וטופס 856 לגבי אחרים) ואישורו באופן מקוון לגבי דוחות של שנת המס 2019 ואילך ללא צורך בשליחה פיזית של עותק מהדוח.

הסבר לגבי הכללים הצפויים (שעתה פורסמו כאמור ברשומות) והיערכות לקראתם פורסם כבר על-ידי רשות המסים במסגרת [הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 3/2019](#) מיום 28 בפברואר 2019. להלן תקציר הוראת הביצוע:

המערכת להגשת דוחות שנתיים בניכויים 126/856 שודרגה ומאפשרת לציבור **לשדר ולהגיש דוחות שנתיים בניכויים באופן מקוון מלא** בצורה נוחה וידידותית יותר. ציבור המעבידים, המנכים והמייצגים שאינם מקושרים למחשב שע"מ יכולים לשדר ולהגיש את הדוחות באינטרנט.

אלו שכן מקושרים למחשב שע"מ ואשר עבורם קיים ייפוי כח תקף בניכויים, יוכלו לשדר ולהגיש דוחות באינטרנט במערכת המייצגים החדשה.

**לפני יישום הכללים החדשים שידור הדוחות השנתיים בניכויים התבצע בשני שלבים:**

(1) שידור הקובץ במערכת לשידור דוחות 126/856 באתר האינטרנט או באתר האינטרנט על-ידי מייצגים המקושרים למחשב שע"מ.

(2) אישור הגשה - החתמת המעביד, מנכה או מייצג על טופס ההצהרה ושליחתו לקליטה במוקד הניכויים הארצי.

לפני יישום הכללים החדשים תהליך הגשת הדוחות ביישום הקיים הסתיים רק לאחר קליטת טופס ההצהרה הידני במרשמי שע"מ על-ידי מוקד הניכויים.

## התהליך במערכת החדשה מורכב אף הוא משני שלבים:

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

## תהליך אישור ההגשה:

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

## הוראות מעבר:

- במהלך שנת 2019 (לגבי דוחות ניכויים של שנת 2018) הופעלו במקביל שני הערוצים להגשת הדוחות השנתיים כאמור לעיל וכך המעביד/מנכה/מייצג יכל לבחור האם להגיש את דוח הניכויים השנתי הספציפי בתהליך החדש או הישן.
- מייצג יכל לבחור לגבי כל תיק ניכויים את מסלול ההגשה.
- החל משנת 2020, הגשת דוחות שנתיים בניכויים לשנת מס 2019 תתאפשר ביישום החדש בלבד.

בחזרה לתפריט



## חלק 2 - פסיקה

### פסיקה - מס הכנסה

#### 1. מיסוי שינוי מודל עסקי

ע"מ 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטור בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

רו"ח אבירם גואטה, מנהל בכיר- המחלקה למיסוי בין לאומי

חברת ברודקום סמיקונדקטור בע"מ ("המערערת") הוחזקה בשיעור של 100%, על-ידי חברת Dune Networks Inc, חברה תושבת ארה"ב ("חברת האם"). ביום 30 בנובמבר 2009, נרכשו כלל מניותיה של חברת האם על-ידי חברת Broadcom Corporation, חברה תושבת ארה"ב אשר מניותיה נסחרות בבורסת Nasdaq בארה"ב ("ברודקום"), בתמורה לסך של 200 מיליון דולר ("עסקת רכישת המניות").

לאחר עסקת רכישת המניות ערכה המערערת שלושה הסכמים עם ברודקום ועם חברות קשורות אליה ("קבוצת ברודקום") אשר יפורטו להלן. ההסכמים הנ"ל הם העומדים במוקד ההליך דנן ("העסקה"). ביום 26 בפברואר 2010, התקשרה המערערת בהסכם למתן שירותי שיווק ותמיכה טכנית לחברה קשורה ("ברודקום סינגפור") בהסדר של כיסוי עלויות השיווק בתוספת רווח תפעולי קבוע של 10% ("הסכם שירותי השיווק").

ביום 1 במרץ 2010, התקשרה המערערת עם ברודקום בהסכם למתן שירותי פיתוח בהסדר של כיסוי עלויות בתוספת מרווח של 8% ("הסכם הפיתוח"). באותו מועד חתמה המערערת על הסכם נוסף עם חברה קשורה נוספת ("ברודקום קיימן") בהסכם להענקת רישיון לשימוש בקניין הרוחני של המערערת. בהתאם להסכם זה ניתנה לברודקום קיימן הזכות לפתח, לתכנן, למכור, להציע למכירה ולהפיץ את המוצרים פרי הרכוש הבלתי מוחשי והטכנולוגיה לתקופה של חמש שנים ("הסכם הרישיון"). בהתאם להסכם הרישיון, עבור השימוש בקניין הרוחני ישולמו תמלוגים בשיעור של 14.1%-14.7%, אשר נקבעו על פי מחקר מחירי העברה.

המשיב טען כי לאחר העסקה, הפכה המערערת מחברה העוסקת במחקר ופיתוח עצמי, ייצור, שיווק, הפצה ומכירה, לחברה שעיסוקה מסתכם במתן שירותי פיתוח לחברה שרכשה אותה. לעמדתו של המשיב, העסקה מהווה "שינוי מודל עסקי" אשר יש לסווגה כמכירה במישור ההוני ולמסותה בהתאם.

השאלה המרכזית שבמחלוקת הייתה, האם יש לראות בשינוי במודל העסקי של המערערת מיד לאחר רכישתה על-ידי קבוצת ברודקום כעסקה הונית אשר יש לחייבה במס רווח הון הנגזר משווי עסקת הרכישה.

**בית המשפט המחוזי מרכז-לוד קיבל את עמדת המערערת בנושא שינוי מודל עסקי.** השופט בורנשטיין, מבחין בפסק דינו בין המקרה בו דן בעבר בעניין ג'יטקו לבין ענייננו אנו. לדידו של השופט, ניתן בהחלט להעלות על הדעת כי חברה ישראלית, שבידה טכנולוגיה בעלת ערך מוכח, אשר הגיעה לשלב בו אותה טכנולוגיה מוטמעת במוצרים הנמכרים על ידה ומפיקים לה הכנסה, עורכת שינוי במודל העסקי שלה, שינוי שיש בו כדי להטיב עמה, להגדיל את פעילותה, הכנסותיה ורווחיה ואף את כוח האדם שלה. השאלה שצריכה להישאל בענייננו היא האם שינוי המודל העסקי לא היה מתרחש אלמלא היה מדובר בחברת אם ובחברת בת. בית המשפט מוסיף וקובע כי לא ניתן לומר כי הערך הכלכלי, אשר השתקף בעסקת המניות, "התאייד" כלא היה. המערערת הוכיחה כי בעקבות מכלול ההסכמים שנערכו בינה לבין קבוצת ברודקום, פעילותה התרחבה.

עוד מציין בית המשפט, כי אכן, לא מן הנמנע כי שינוי מודל זה הביא לשינוי בפעילותה של המערערת, מחברה העוסקת במחקר ופיתוח עבור עצמה, מייצרת מוצרים ומפיקה הכנסות ממכירתם, לחברה העוסקת במתן שירותים ובקבלת תמלוגים. ניתן לומר, כי סיכונים שהיו קיימים בפעילותה הקודמת של המערערת לצד הסיכויים, פחתו, או למצער השתנו נוכח פעילותה החדשה. לטעמו של בית המשפט, עצם העובדה כי חברה עסקית מחליטה להקטין סיכונים וסיכויים (או להגדיל סיכונים וסיכויים) אין פירושה שזו ביצעה עסקה שבמהותה הכלכלית מגלמת העברת "ערך כלכלי" או "נכס".

להרחבה, ראה [חוזר מסיים 23.2019](#) של משרדנו.



בחזרה לתפריט

**2. חובת ניכוי במקור בגין פדיון נקודות הטבות שניתנו לסוחרים שמשווקים מוצרים  
ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה**

רו"ח אורן חן

חברת עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ ("המערערת") עוסקת בייצור ושיווק של מזרונים וריהוט. במסגרת פעילותה מתקשרת המערערת עם משווקים-סוחרים ("המשווקים") אשר רוכשים את מוצריה ומוכרים אותם לצרכן הסופי. בשל התחרות בערוצי השיווק עושה המערערת מאמצים להרחיב את מכירותיה באמצעות המשווקים ולתגמלם על-ידי הענקת נקודות זכות אותן יכולים המשווקים להמיר לכסף או לשוה כסף כגון נסיעות לחו"ל, רכישת רכב, השתתפות בשכ"ד, השתתפות בפרסום, נופשים ועוד.

המשיב טען כי מההטבות בשוה כסף למשווקים נדרשת המערערת לנכות מס במקור ואילו המערערת טענה כי אין מדובר בהטבה אלא בהנחה למשווקים ולכן אין חובת ניכוי מס במקור.

**ביהמ"ש המחוזי מרכז- לוד (השופט סטולר) דחה את הערעור.** השופט ציין כי מנוסח סעיף 164 לפקודה ומהצו בעניין ניכוי במקור בעד שירותים או נכסים עולה כי נדרשים שני תנאים מצטברים להקמת חובת ניכוי מס במקור:

- (א) התשלום ניתן עבור ביצוע שירותים או מכירת נכסים מהמקבל למשלם.
- (ב) התשלום נחשב להכנסה של מקבלה, עפ"י פקודת מס הכנסה.

לעניין התנאי הראשון הזכיר ביהמ"ש את החשיבות הרבה שמייחסת המערערת לערוץ השיווק באמצעות המשווקים ואת האופן בו רושמת המערערת בספריה את ההוצאות בגין ההטבות שהיא מעניקה למשווקים, תחת כרטיס קידום מכירות. ביהמ"ש קבע שהמשווקים נתנו למערערת שרותי שיווק וקידום מכירות ובתמורה לכך זיכתה אותם המערערת בנקודות זכות.

לעניין התנאי השני אמר ביהמ"ש כי לפרשנות שמציעה המערערת, שתקבולי המשווקים הנובעים מפדיון נקודות זכות שנצברו, הם הנחת מחיר, אין כל אחיזה בלשון החוק. הנקודות הנצברות לזכות המשווק אינן מפחיתות את מחיר המזרן, אלא מעניקות לו הטבה עתידית, לכשיצבור מספיק נקודות יוכל להמירן לשוה כסף. ביהמ"ש קבע כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי התקבולים ממימוש נקודות הזכות בשוה כסף על-ידי המשווקים אינו הכנסה ודין טענתה כי מדובר בהנחה, להידחות.

מכאן כי חלה על המערערת חובת ניכוי מס במקור מתקבולים בשוה כסף שניתנו למשווקים.

ביהמ"ש התייחס גם לטענה נוספת שהעלתה המערערת, על כך שהמשיב לא חייב את המערערת בניכוי מס במקור במשך שנים רבות שקדמו לשנים שבערעור. ביהמ"ש הזכיר כי הלכה היא כי כל שנת מס עומדת לביקורת בפני עצמה וכי המשיב אינו כבול לשומות מס משנים קודמות. כמו כן ביהמ"ש סבור כי המשיב נתן הסבר מניח את הדעת לעניין שינוי גישתו לגבי המערערת בכך שהודה בטעותו לגבי שנים קודמות וביקש לתקן אותה על מנת שלא להנציחה.

בחזרה לתפריט

### 3. לא ניתן לקבל "רווחים ראויים לחלוקה" בחישוב רווח ממכירת מניות חברה זרה ע"מ 23488-01-18 כור סחר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

רו"ח אבירם גואטה, מנהל בכיר- המחלקה למיסוי בין לאומי

כור סחר ("המערערת") היא חברה תושבת ישראל שהחזיקה מאז יום 30.12.2002 ב-49% מהון המניות הרשום והמונפק של חברת Balton C.P. Limited, חברה פרטית זרה שהתאגדה באנגליה ("בלטון"). יתרת 51% מהון המניות של בלטון הוחזקה על-ידי חברה זרה אחרת שהתאגדה באנגליה. בלטון היא חברה אשר נישומה באנגליה ואינה בגדר נישום ו/או "חבר בני אדם" החייב במס בישראל. ביום 2 באפריל 2012 נחתם הסכם מכירת מניות בין המערערת לבין החברה האחרת לפיו נמכרו מניות המערערת בחברת בלטון תמורת סך של כ-30 מיליון ש"ח. בנוסף לתמורה הנ"ל, ביום 3 באפריל 2012 חולק ושולם דיבידנד למערערת מחברת בלטון בסכום כולל של כ-8.5 מיליון ש"ח.

**השאלה המרכזית שבמחלוקת הייתה,** האם המערערת, המחזיקה במניותיה של חברה זרה ומוכרת מניות אלו, זכאית להטבה הגלומה בהוראות סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה, בעניין חישוב הרווחים הראויים לחלוקה ("רר"ל"? ובאופן יותר ספציפי: האם במצב דברים עובדתי כאמור יכולה להתקיים החלופה המיסויית לחישוב הרר"לים, והאם ניתן להתייחס לרווחיה של החברה הזרה, אשר מניותיה נמכרו, כאל רווחים אשר "נתחייבו במס" כלשון סעיף 94ב לפקודה לצורך עריכת החישוב לפי החלופה המיסויית.

סוגיה נוספת עליה נסוב ערעור זה היא, האם בקביעת סכום רווח ההון הריאלי במכירת מניות המערערת בחברה הזרה יש בכל מקרה לקזז תחילה את הפסד ההון המועבר שהיה למערערת, טרם חישוב החבות במס רווח הון בגין מכירת המניות כאמור.

#### **בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת ויינשטיין) דחה את הערעור.**

השופטת דחתה את עמדת המערערת בשאלה המרכזית של הערעור וזאת בניגוד לדעתו של השופט בורנשטיין בפס"ד דלק הונגריה (ע"מ 28212-11-15) שדן באותה סוגיה ועל פסיקתו הגישה רשות המסים ערעור לבית המשפט העליון שטרם נדון (הערה- ביום 26.1.20, קרי לאחר הפסיקה בעניינינו, ביהמ"ש העליון קיבל את הערעור של רשות המסים).

לדעת השופטת, החלופה המיסויית של חישוב הרר"לים אינה יכולה לחול כאשר רווחיה של החברה הזרה לא התחייבו במס חברות בישראל ועל כן לא קמה זכאות למערערת לחישוב רר"ל על פי סעיף 94ב.

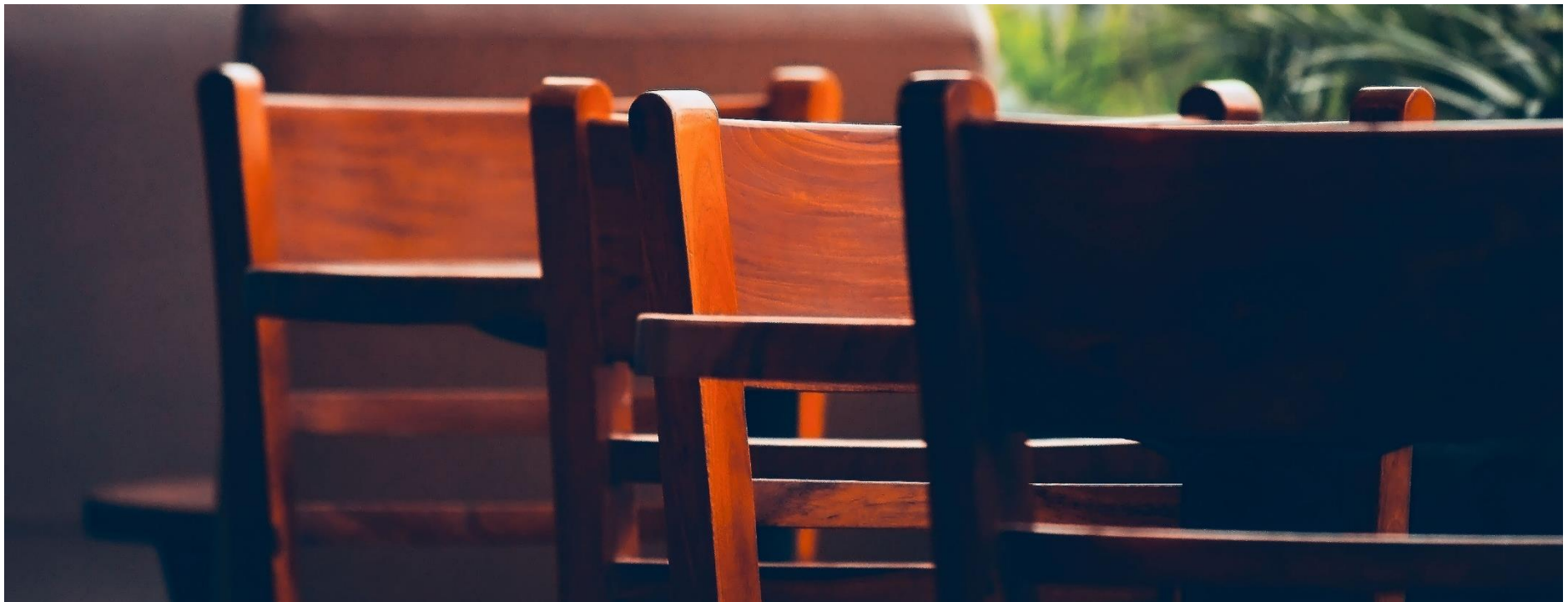
לטעמה של השופטת, לשונו של סעיף 94ב לפקודה, אך בראש ובראשונה - מטרתו ותכליתו של סעיף זה - שוללים את אפשרות תחולתו על מכירת מניות של חברה זרה אשר רווחיה חויבו אך ורק במס זר. לטעמה של השופטת ועוד טרם דיונה בלשון סעיף 94ב - בבסיס ההטבה הניתנת באמצעות סעיף 94ב לפקודה ניצבת הנחת יסוד של המחוקק לפיה מתן הטבה זו לנישום אינו גורע מעקרון המיסוי הדו שלבי, ועל כן, תנאי ראשוני ובסיסי להפעלתו של סעיף 94ב ולחישוב המס על רווח ההון הנוגע לרווחים הראויים לחלוקה לפי החלופה המיסויית הוא כי רווחיה של החברה שמניותיה נמכרות התחייבו במס חברות בישראל.

השופטת נתנה דעתה לעמדתו של השופט בורנשטיין בפס"ד דלק הונגריה, אשר לפי הפרשנות אשר ניתנה על ידו להגדרה של "רווחים ראויים לחלוקה", כמו גם של המונח "נתחייבו במס", יש לכלול בגדרה של תיבה זו כל מס המובא בחשבון במסגרת שיטת המיסוי הכוללת החלה לפי הפקודה על החברה ובעלי מניותיה וכן יש לכלול בהגדרה זו גם מס זר, אף שאינו מוטל על פי הפקודה, אך מיובא לתוך שיטת המיסוי הישראלית בדרך של מתן זיכוי בעת חלוקת דיבידנד הוא בבחינת מס ויש לראותו ככזה.

השופטת סבורה כי פרשנות זו של השופט בורנשטיין נוטה לגישה גלובלית, השמה את הדגש על היבטים ושיקולים בינלאומיים, אשר לטעמה של השופטת, בניסיונות הנדונות, אין לתת להם קדימות על פני העיקרון של המיסוי הדו-שלבי העומד בבסיס שיטת מיסוי החברות בישראל ואף אין ליתן להם עדיפות על פני התכלית של שמירת בסיס המס בישראל.

השופטת מציינת שעמדתו הגלובלית של כבוד השופט בורנשטיין היא כי יש לראות בעולם וישראל בתוכו כאילו הוא כפר גלובלי מיסויי אחד ואילו עמדתה היא לוקאלית ולפיה "עניי עירך קודמים" והמיסוי איננו כלל-עולמי, וממילא נראה כי כלל העולם אינו פועל בגישה כזו של מיסוי עולמי. אומנם יש בגישה הגלובלית כדי לשובות את הלב, מציינת השופטת, אולם היא איננה סבורה כי בפרשנות דיני המס בישראל יש ליתן משקל כה משמעותי לגלובליזציה, עד כדי כך שזו תשטש את מהותה ותכליתה של הוראת הדין שפרשנותה נדרשת. הרציונל שבבסיס מתן ההטבה לפי סעיף 94ב לפקודה הוא הרצון של המחוקק למנוע מצב של תשלום כפל מס, לאחר שלב החבות במס חברות בישראל. על פי אותו רציונל, לא מתקיים צידוק שלא ליתן את ההטבה שבסעיף 94ב לפקודה בהתייחס לשלב המיסויי השני.

בהקשר לסוגיה השנייה שבמחלוקת, וכפי שנימקה לעיל - השופטת לא מקבלת את עמדת המערערת לפיה חלק הרר"לים ברווח ההון "הופך את עורו" ונהיה בפועל לדיבידנד, אלא לטעמה הוא שומר על אופיו כרווח הון. על כן, על המערערת הייתה מוטלת חובה לקזז תחילה את הפסד ההון המועבר מרווח ההון מעסקת מכירת מניות בלטון, וזאת במסגרת הדוח לשנת 2012. בהתאם לכך, השומות בצו שהוצאו למערערת לשנות המס 2013-2014, בהן בוטל הפסד ההון המועבר - הינן נכונות ותקפות.



בחזרה לתפריט

4. סיווג כהכנסה מעסק לגבי השכרת דירות רבות, לרבות דירות שנרשמו על שם בניו של הנישום  
ע"מ 27431-04-17 יעקב ארביב נ' פקיד שומה יחידה ארצית

רו"ח ועו"ד לימור ליבוביץ-מלכא, מנהלת בכירה

המערער, יעקב ארביב, רכש במהלך השנים נכסי נדל"ן, אשר חלקם נרשמו על-שמו וחלקם על-שם ילדיו. רוב הנכסים פוצלו ליחידות דיור קטנות, עשרות במספר. המערער היה אחראי להשכרת נכסי המשפחה, והם הושכרו בעיקר לאוכלוסייה קשת יום (כגון פועלים זרים). המערער הצהיר על ההכנסות שנבעו מהשכרת הנכסים הרשומים על שמו, וביקש למסותן כהכנסות פסיביות בשיעור מס 10% לפי ס' 122 לפקודה. על יתר הכנסותיו ועל דמי השכירות שהניבו נכסי הילדים נדרש פטור ממס. פקיד השומה דחה את דיווחי המערער, וטען כי ניהל עסק להשכרת מקומות מגורים, ולפיכך הסדרי המס המוטבים אינם חלים, ויש לחייב את ההכנסות מהשכרה בשיעור המס השולי של המערער. בנוסף, פקיד השומה סבר כי יש לייחס למערער את מלוא הכנסות השכירות מכל נכסי המשפחה, בין אם רשומים ע"ש המערער ובין אם לאו.

**ביהמ"ש המחוזי בת"א-יפו, מפי השופט קירש דחה את הערעור ברובו**, לאחר שבחן את פעילות המערער בקשר להשכרת יחידות הדיור וקבע כי היא עולה לכדי פעילות עסקית ואקטיבית. לצורך בחינת השאלה האם המערער ניהל עסק של השכרות, ביהמ"ש מביא בחשבון את כל נכסי הנדל"ן הרשומים על שם בני המשפחה. ביהמ"ש מאזכר את פסק-דינו של ביהמ"ש העליון בעניין **לשם ובירן** (ע"א 7204/15), ומפרט את הסממנים המצביעים על סיווג הפעילות כעסקית במקרה דנן:

- (א) ריבוי יחידות הדיור - מדובר בפעילות השכרה של מכלול/מערך יחידות משנה רבות, לעתים לתקופות קצרות. כמות יחידות הדיור (עשרות) משמעותית בכל קנה מידה;
- (ב) פעולות השבחה שנגקטו - המערער ביצע פעולות שונות לצורך השכרת המבנים שרכש למטרת מגורים: התקין תשתיות חשמל ואינסטלציה, בנה קירות גבס ופיצל אותם ליחידות דיור, הקים מתקנים הדרושים למגורים וכו'. המניע לפעולות הפיתוח האמורות הייתה להגדיל את פוטנציאל ההכנסה מהשכרה. מעשי השבחה שנועדו להגדיל את התמורה מהשכרה ולהגביר את "סחירות" יחידות הדיור על-ידי התאמתן למאפייני השוכרים וצורכיהם מצביעים על אופי עסקי;
- (ג) היקף העשייה השוטפת וחיוניותה להפקת ההכנסה - השכרת יחידות הדיור הצריכה ידיעה של ממש. נדרשה פעילות קבועה, נמשכת ושיטתית להפקת דמי השכירות, לרבות: גביית תשלום מדי חודש ובימים משתנים, פיקוח שוטף על מצבן הפיזי של יחידות הדיור ותכולתן, מעקב אחר השוהים ביחידות הדיור, ביצוע הנה"ח באופן שוטף וקבוע. הימנעות מביצוע פעולות אלה הייתה עלולה להעמיד את המערער בפני שוקת שבורה ולהגדיל את עלויותיו.
- (ד) בקיאות והתמצאות בנישת ההשכרה - יש לייחס למערער רמה מסוימת של בקיאות והבנה בהשכרת נדל"ן, ובפרט בשוק ההשכרה הייחודי בענייננו. המערער עסק בהשכרה באזור נתניה מעל 15 שנים, כאשר פעילותו לא הייתה אקראית, אלא בהתאם לשיטות עבודה ברורות ש"פיתח" וסיגל לעצמו. גם יכולתו לבצע עבודות בניין סיעה לו בהעמדת היחידות להשכרה ובתחזוקתן השוטפת;
- (ה) נטילת סיכונים - פעילות המערער בקשר להשכרת יחידות הדיור היה כרוך בסיכונים, כגון: מימון זר, אי ודאות הכרוכה בהתקשרות עם השוכרים, פעילות הרשויות באזור ההשכרה. עובדה זו תומכת אף היא בסיווג הפעילות כעסקית.

בהתייחס לשאלת היקף ההכנסות שיש לייחס למערער, קובע ביהמ"ש, כי בנסיבות המקרה מתחייבת המסקנה כי דמי השכירות מכלל הנכסים שהיו בבעלות המערער וילדיו היו בבחינת הכנסה בידי המערער עצמו. שליטתו המוחלטת של המערער הן בנכסים והן בתשואה הכספית אשר נבעה מהם מובילה למסקנה כי יש לייחס את דמי השכירות למערער לצרכי מס, באחת משתי דרכי ניתוח:

(א) יש לקבוע כי מראש הותיר המערער בידיו הוא את הזכות להפיק דמי שכירות מכלל הנכסים, למשך כל ימי חייו. לפי גישה זו, הבעלות שנרשמה על שם הילדים הייתה בעלות פחותה אשר לא כללה מלכתחילה את הזכות להשכיר את הנכסים וליהנות מהפירות השוטפים שניבו;

(ב) עיתוק מקור ההכנסה לתקופה בלתי מוגבלת בזמן וללא תנאי מידי הילדים לידי המערער (כלומר, היקף זכויות הבעלות שבידי הילדים לא צומצם מראש אלא כתוצאה מהקניית זכויות על-ידי הילדים לידי המערער). ניכר על פי הראיות כי שררה הבנה במשפחה, כי כל עוד המערער בחיים הנכסים הם למעשה שלו וכך ההכנסות הנובעות מהם. אמנם הסכם זה לא קיבל ביטוי מפורש בכתב. אך, התנהגות והתנהלות כל הנוגעים בדבר על פני השנים מלמדים כי כך הובן. כך, שניתן למצוא כאן "ניכור הכנסה" לפיו השליטה הן בנכסים והן בהכנסות מצויות בידי המערער.



בחזרה לתפריט

5. הבהרה לפס"ד- חובת פקיד השומה לנהוג בהגינות ביישום פסק דין  
ע"מ 36442-07-15 עינת זליכוב נ' פקיד שומה ת"א 3

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

ביום 8 בנובמבר 2018 ניתן פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט קירש) בעניין עינת זליכוב ("המערערת") שהפך לחלוט מאחר ולא הוגש כל ערעור. בית המשפט נדרש לשאלת מיסוי התקבולים ששולמו למערערת, במועד פטירת בעלה המנוח, וקבע כי לאין לסווג את התקבולים שקיבלה המערערת כתקבולים פירותיים או כקצבה הזכאית לפטור חלקי ממס לפי סעיף 9ב לפקודה, אלא שמדובר בתקבולים בעלי אופי הוני ויש לראות בהם כתמורה בגין מכירת נכס (זכויות) הנתונה למיסוי לפי חלק הי לפקודה (לפי חישוב מס לינארי).

ביום 4 באוגוסט 2019 פנתה המערערת בבקשה למתן "הבהרה לצורך יישום פסק הדין". האחד, בעקבות הפסיקה לפיה אירוע המס ההוני התרחש בשנת 2009, ומשכך ניתן לקזז הפסדי הון שהיו אז בידי המערערת כנגד רווח ההון שנוצר ממכירת הזכויות מושא הערעור, חלף קיזוזם של אותם הפסדים כנגד רווחי הון אחרים, החייבים בשיעורי מס נמוכים יותר, כפי שנעשה קודם לכן. שנית, לעניין הצמדת עלויות רכישת הזכויות למדד המחירים לצרכן, אשר ייעשה מתאריך 1 בינואר 1998 לפי הנטען, ולא רק מיום 31 בדצמבר 1988 שהוא יום הרכישה כפי שנקבע בפסק הדין.

**בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט קירש) דחה את הבקשה** וקבע כי החריגים המקובלים לעיקרון סופיות פסק הדין (סופיות הדיון) אינם מתקיימים במקרה זה. הנושאים אשר הועלו בצורת "בקשת הבהרה" לא נטענו ולא נדונו במסגרת הערעור ואף לא בפסק הדין.

נושא קיזוז הפסדי הון בשנת 2009 לא הועלה בכתבי הטענות, במהלך הדיונים, ולא הובאו לגביו כל ראיות. למרות זאת, חוש הצדק מחייב להוסיף התייחסות הנוגעת לקיזוז הפסדי הון בשנת המס 2009. במסגרת הערעור טענה המערערת כי ככל שייקבע שההכנסה הנדונה מהווה רווח הון (בניגוד לעמדתה), אזי מועד הפקתו היה בשנת המס 2009 וכי שנה זו "סגורה" (בהסכם שומה) ובשל זאת, חלה התיישנות על השומה כולה. אולם, המשיב התנגד לעצם העלאת טענת ההתיישנות. אי לכך, טענות המערערת לא התקבלו, ונקבע כי בנסיבות המקרה טענת התיישנות השומה מושתקת.

השופט קירש מצוין, כי למרות שאירוע המס התרחש בשנת 2009, הלכה למעשה עיתוי הטלת המס נותר כפי שדווחה על-ידי המערערת (על פני 4 שנים). משכך, אין טעם לחזור על אותם דברים שנקבעו בפסק הדין במסגרת החלטה זו. ברם מצוין השופט, כי קשה ליישב פסיקה זו, הממקמת את קרות אירוע המס בשנת 2009, עם העמדה הננקטת כיום על-ידי פקיד השומה בסוגיית ההפסדים וחזקה על המשיב, כרשות ציבורית, כי יפעל בצורה הוגנת, ויביא בחשבון, בין היתר, את העמדה **שהוא עצמו נקט** קודם לכן בהליך זה.



בחזרה לתפריט



6. אי ניכוי מס תשומות בגין רכישת תלושים עבור ארוחות לעובדים ובגין השכרת כלי רכב ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

רו"ח מורן ריעני אהרנטל

**רקע עובדתי:** המערערת עוסקת במתן שירותים, ועיקר הכנסותיה ממתן שירותים בתחום האבטחה, השמירה והניקיון. במרכזו של הערעור עומדות שתי שאלות: האחת, האם המערערת רשאית לנכות מס תשומות בגין רכישת תלושים לארוחות לעובדיה, זאת בהתחשב במגבלה הקבועה בתקנה 15א לתקנות מע"מ? השנייה, האם המערערת רשאית לנכות מס תשומות בגין שכירת כלי רכב פרטיים מחברות להשכרת רכבים, זאת בהתחשב במגבלה הקבועה בתקנה 14 לתקנות מע"מ?

### בית המשפט המחוזי בת"א (השופטת סרוסי) דחה את הערר ופסק כדלהלן:

**לעניין ארוחות העובדים:** תקנה 15א לתקנות מע"מ קובעת כי מס התשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי, אלא אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדוח תקופתי של העוסק כעסקה חייבת במס שמחירה נקבע לפי הוראת סעיף 10 לחוק מע"מ. תקנה 15א מחייבת אם כן את המעסיק למכור את טובות ההנאה לעובדיו (כגון ארוחות ודיוור) כתנאי לניכוי מס תשומות בגין עלותן.

משבחרה המערערת, המעניקה ללקוחותיה שירותי כוח אדם, לקבל על עצמה לסבסד ארוחות לעובדיה, ואין זה משנה אם עשתה כן במסגרת התקשרות החוזית עם לקוחותיה או מכוח חובתה על פי דין, דינה כדין כל מעביד שאינו רשאי לנכות מס תשומות בגין הטבה שנתן לעובדיו, אלא בתנאים הנקובים בתקנה 15א לתקנות מע"מ. יש לראות ברכישת תלושי הארוחות משום "תשומה בשל עובד" באופן המחייב את יישום הוראות תקנה 15א, מאחר שהעובד הוא הנהנה העיקרי והדומיננטי מהצריכה.

**לעניין כלי הרכב השכורים:** אין לקבל את טענת המערערת לפיה, תקנה 14א (א) לתקנות מע"מ שעניינה באיסור ניכוי מס תשומות על רכב פרטי חלה רק על "מכירת רכב פרטי לעוסק" ולכן אינה אוסרת על ניכוי מס תשומות בגין "השכרה של רכב פרטי". המונח "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר במפורש "מכר", לעניין נכס - לרבות השכרתו..., וכך גם הפסיקה הענפה שקבעה כי השכרת רכב באה בגדר "מכר" בהסתמך על ההגדרה שבסעיף 1 לחוק מע"מ.

כוונת מחוקק המשנה הייתה לכלול בהגדרת "רכב פרטי" בתקנות מע"מ גם רכבים מסוג "ג'יפים ו-ואנים" שכן השימושים בהם "מקבילים לשימושים של רכב פרטי" והם בעצם "תחליפים לרכב פרטי". המחוקק לא היה מוכן להכיר בהם כ"רכבי עבודה" ולהחריגם מגדר "רכב פרטי", למעט במקרה היחיד בו הם משמשים דרך קבע לצורכי העסק. מכאן, שאין די בכך שרכב עונה על הגדרת "ג'יפ" כדי להחריגו מהגדרת "רכב פרטי" ומתחולת תקנה 14. רק ג'יפ, או רכב דומה לו במהותו, המועסק דרך קבע בחצרי העסק יוחרג מגדר "רכב פרטי" וכפועל יוצא יותר ניכוי מס תשומות בגין רכישתו או בשל השכרתו.

במקביל, אין לקבל טענה כי, הסיפא של הגדרת "רכב פרטי" ("המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל") מתייחסת לכל סוגי הרכבים המפורטים ברישא של ההגדרה, לרבות רכבים פרטיים רגילים. הסיפא מתייחסת רק לרכב מסוג "ג'יפ" או הדומה לו במהותו. כפועל יוצא מהאמור, אין לקבל את טענת המערערת כי יש להחיל את הסיפא הנוגעת לשימוש עסקי גם על רכביה מושא השומה לגביהם אין מחלוקת כי אינם בגדר "ג'יפ".

נדחתה טענת המערערת, שיש להתיר חלק מהתשומות בגין מרכיב הוצ' האחזקה הכלול בתשומות, שכן המערערת לא הוכיחה את שיעור מרכיב זה מכלל דמי השכירות.

**7. דחיית בקשה לתובענה ייצוגית - חבות במע"מ בגין דמי ביטול עסקה המשולמים על-פי הוראות חוק הגנת הצרכן ת"צ 53101-06-16 דרור שלי ואח' נ' רשות המסים**

עו"ד שני וינברנד, מחלקת מסים עקיפים

המבקשים הגישו תובענה כנגד רשות המסים, לצד בקשה לאשרה כייצוגית בטענה כי אין לחייב במע"מ דמי ביטול עסקה בסכום של 100 ש"ח או 5% ממחיר העסקה (לפי הנמוך) המשולמים על-פי הוראות חוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981 ("חוק הגנת הצרכן") במסגרת ביטול עסקה שלא מחמת פגם, אי התאמה, הפרה, או אי מסירה.

**בית המשפט המחוזי (השופט יקואל) דחה את הבקשה לאשר את התובענה כתובענה ייצוגית** בהגיעו למסקנה כי דמי הביטול חייבים במע"מ, היות ודמי הביטול המשולמים בגין ביטול עסקה עולים כדי "שירות" הניתן מידי "עוסק" ל"צרכן" במהלך עסקו.

"שירות": הוראות חוק הגנת הצרכן מלמדות כי דמי הביטול הם תשלום המשולם לעוסק עבור ביצועה של עשייה לטובת הצרכן, כגון: הוצאות בשל התחייבות, משלוח, אריזה או כל הוצאה אחרת, וכן עבור המוצרים וההוצאות השונות הכרוכות מטיבן ומטבען בפעולת ביטול הרכישה. גם התכליות בבסיס דמי הביטול אשר מעוגנות בלשון החוק ובהלכה הפסוקה ונעוצות במציאות המסחרית-כלכלית הנוהגת מובילות לאותה מסקנה שפעולת הביטול משמעה עשייה למען הזולת באופן העולה כדי שירות, שכן פעולת הביטול יכול שתכרוך אחת או יותר מהפעולות הבאות: בדיקת המצב שבו הוחזר המוצר; קליטת המוצר למחסן או למערכת ניהול המוצרים וכדומה.

"על-ידי עוסק ובמהלך עסקו": הוראות חוק הגנת הצרכן בהן מעוגנת הזכות לבטל עסקה עוסקות ביחסים שבין עוסק וצרכן במהלך מכירת נכסים או מתן שירות מצד העוסק לצרכן והן נועדו לחול על עסקאות מסחריות-צרכניות המבוצעות במהלך העסק. יתרה מכך, פעולת ביטול עסקה כרוכה באותה עסקת יסוד שכעת מתבקש ביטולה וכשם שאותה עסקה שמבוקש לבטלה נעשתה במהלך העסק, כך גם לא יכול להתעורר ספק כי ביטול אותה עסקה מהווה חוליה נוספת באותה שרשרת שבוצעה במהלך העסק.

**בית המשפט דחה את טענת המבקשים לפיה דמי הביטול אינם חייבים במע"מ בשל היותם תשלום חובה.** לדברי בית המשפט, דמי הביטול ניצבים "על הספקטרום" שבין תשלום חובה למחיר. אמנם תשלום דמי הביטול הוא חובה סטטוטורית המעוגנת בחוק הגנת הצרכן, אך יחד עם זאת, החובה לשלם דמי ביטול מותנית בבחירת הצרכן אם לעשות שימוש בזכותו לבטל את העסקה, וסכומם נגזר לרוב משווי הנכס שנרכש ושבביטולו מבוקש. עובדות אלו מטות את הכף לטובת סיווג דמי הביטול כמחיר.

**בית המשפט דחה את טענת המבקשים לפיה ביטול עסקה משמעה אי-מתן שירות** בקבעו שעצם ביטול עסקה כרוך במתן שירות מצד עוסק לצרכן. תימוכין לעמדה זו מצא בית המשפט בטענת רשות המסים, לפיה דמי הביטול נגזרים ומחושבים על-פי מחיר העסקה בהיותו כולל את רכיב המע"מ. פרשנות לפיה דמי הביטול המחושבים (בחלק מהמקרים) כ-5% ממחיר העסקה כשהוא כולל מע"מ, בעוד שרכיב זה יוותר בידי העוסק ככל שדמי הביטול לא יחויבו במע"מ תוביל לתוצאה שבידי העוסק יוותרו סכומי מע"מ שלא כדין.

**בית המשפט דחה את טענת המבקשים לפיה דמי הביטול אינם חייבים במע"מ**, מאחר שאין המדובר ביחידה עסקית הלוקחת חלק בשרשרת הייצור והיא אינה תורמת לערכו את הערך המוסף על הערך שקדם לו. בית המשפט קבע כי השירות שניתן לצרכן עם ביטול העסקה, יש בו משום ערך מוסף לחיי המסחר והכלכלה.

**בית המשפט דחה את טענת המבקשים כי חיוב דמי הביטול במע"מ יוביל לגביית כפל מע"מ.** לעמדת בית המשפט, יש להבחין בין המע"מ המשולם בגין המוצר עצמו לבין המע"מ המשולם בגין שירות הניתן מאת העוסק לצרכן בגין ביטול העסקה. מדובר בשני מסלולים נפרדים כשהראשון הוא תשלום מע"מ בגין המוצר או השירות שנרכש, תשלום אשר מבוטל עם ביטול העסקה, והמסלול השני הוא תשלום נפרד של מע"מ עבור השירות שניתן בגין ביטול העסקה.

בחזרה לתפריט

8. אי התרת ניכוי מס תשומות המיוחס לנכס בלתי מוחשי (מרכיב פיתוח, עיצוב ותכנון) הכלול בנכס מוחשי המיוצר מחוץ לישראל  
ע"מ 49963-03-17 מוגוגו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

עו"ד נתנאל כהן, מחלקת מסים עקיפים

חברת מוגוגו בע"מ ("המערערת") הינה חברה פרטית המסווגת כ"עוסק מורשה" לעניין חוק מס ערך מוסף. המערערת עוסקת בפיתוח ועיצוב של מערכות מזנונים מודולריות להגשת מזון ("המערכות"/"השולחנות"). מנהל מע"מ נתניה ("המשיב") הוציא למערערת שומת תשומות על סך 369,982 ש"ח בגין פעילותה, זאת משום שלעמדתו אין למערערת עסקאות בישראל על פי סעיף 14 לחוק, שכן ייצור השולחנות ומכירתם לא היו בישראל, לא יובאו לישראל ולא יוצאו מישראל.

**טענות המערערת:** הפיתוח והעיצוב של המערכות מבוצע בישראל, איתור המקורות לחומרי הגלם, רכישתם וייצור המערכות מבוצע בווייטנאם ואילו מכירת המערכות נעשית בארה"ב. לטענת המערערת, מועבר על ידה נכס בלתי מוחשי לחו"ל לצורך יישומו והטמעתו בייצור המערכות, השיווק והמכירה, כאשר התשומות שמושקעות על ידה בישראל משמשות לייצוא אותו קניין רוחני, דהיינו: הידע, העיצוב והפיתוח הייחודיים שמקורם כאמור בישראל. לגישתה, פעילותה מהווה לפיכך מכירה של נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ החוסה תחת שיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)(2) לחוק. המערערת טענה גם כי היא רשאית להסתמך על [החלטת מיסוי 2625/15](#) שהכירה לטענתה במקרה דומה במע"מ התשומות לחברה העוסקת בפיתוח, ייצור ומכירה של מערכת אלקטרונית הכוללת תוכנה שפותחה בישראל והמהווה את המרכיב העיקרי במערכת המיוצרת בחו"ל. מכאן, ולטענתה מס התשומות המשמשות לעסקאות אלו מותר לניכוי.

**טענות המשיב:** הייצור והמסחר במוצרי החברה לא נעשה בישראל, וכי מרכיב העיצוב שהוטמע בשולחנות אינו משמעותי כלל. לפיכך אין לראות בכך נכס בלתי מוחשי. לטענתו למערערת אין כלל עסקאות בישראל על פי סעיף 14 לחוק. המערערת לא מכרה נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ ולכן אינה זכאית להקלה שבסעיף 30(א)(2) לחוק וכי אינה יכולה לנכות את מס התשומות בשל כך.

**בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור.** תחילה בית המשפט הדגיש את ההוראות הרלוונטיות לחוק מע"מ, ובין היתר ההוראות העוסקות בסוגיית ניכוי מס התשומות ואימתי התשומות יותרו בניכוי.

בית המשפט המשיך ונדרש לשאלה בלב המחלוקת, באם עסקאותיה של המערערת בקשר עם המערכות מהוות מכירת נכס בלתי מוחשי מחוץ לישראל או שמא מדובר בעסקאות מכירת נכס מוחשי גרידא - בית המשפט קבע לעניין זה כי אכן המערערת שוקדת על עיצוב מערכותיה, אבל לא ניתן להתעלם מן העובדה כי בסופו של יום היא מוכרת ללקוחותיה נכס מוחשי המיוצר בחו"ל ונמכר בחו"ל. המערערת לא הצליחה להוכיח "ידע" או פטנט כלשהם הרשומים על שמה או זכאים להגנה על פי דיני הסודות המסחריים. על כן ברור הוא כי אין לקבל את טענתה של המערערת לפיה כלל עסקאותיה הן מכירות של נכסים בלתי מוחשיים החייבות במע"מ בשיעור אפס באופן המצדיק את ניכוי כל מס תשומותיה בישראל.

בחזרה לתפריט

## 9. היעדר זכאות להחלת מע"מ בשיעור אפס בגין שירותי שיווק שניתנו לתושב חוץ, כאשר אלו ניתנו גם לתושבי ישראל ע"מ 9136-04-18 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ נ' מע"מ ומס קניה תל אביב

עו"ד ענבל חמו זיגדון, מחלקת מסים עקיפים

חברת אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ ("המערערת") עוסקת במתן שירותים לקבוצת רוטשילד העולמית, אשר הינה בגדר תושב חוץ ("קבוצת רוטשילד חו"ל"). למערערת שני מגזרי פעילות מהם נבעו הכנסותיה בתקופת השומה נשוא הערעור (2012-2016): כ-170 מיליון ש"ח, כ-82% מכלל הכנסותיה, מקורו בתשלומים שקיבלה מהקבוצה בחו"ל בגין שיווק הקרנות הזרות של קבוצת רוטשילד חו"ל ללקוחות מוסדיים בישראל ("שיווק הקרנות הזרות"). יתרת ההכנסות מקורה בתשלומים שקיבלה המערערת מחברות הקבוצה בחו"ל בגין שיווק שירותי בנקאות פרטית ליחידים ("שיווק שירותי בנקאות פרטית") (להלן יחד: "שירותי השיווק"). המערערת דיווחה על הכנסותיה לרשויות מע"מ כחייבות במע"מ בשיעור אפס, בהסתמך על סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מסוּף. למערערת הוצאה שומת עסקאות בה חויבה במע"מ בשיעור מלא על כלל הכנסותיה ממתן שירותי השיווק לקבוצת רוטשילד חו"ל (כ-35 מיליון ש"ח במונחי קרן מס).

**לעמדת המערערת**, שירותי השיווק ניתנו לקבוצת רוטשילד חו"ל, תושב החוץ, ולא ללקוחות בישראל. לעמדתה, ככל שניתן שירות ללקוחות בישראל, שאינו חלק מפעילות שיווקית או הנלווה אליה, הרי שמדובר בשירות זניח וטפל. כמו כן, טענה כי אין זה מתקבל על הדעת כי בשל שירות פעוט ערך, ככל שניתן לתושבי ישראל, תחויב כלל התמורה אשר התקבלה מאת הקבוצה בחו"ל במע"מ בשיעור מלא. לפיכך, ביקשה המערערת לקבוע כי כלל פעילותה חייבת במע"מ אפס או לכל הפחות, להורות על פיצול התמורה באופן שבו רק החלק המיוחס לפעילות עבור תושבי ישראל יחויב במע"מ בשיעור מלא ויתרת התמורה תחויב במע"מ בשיעור אפס.

**לעמדת המשיב**, שירותי השיווק ניתנו בנוסף ללקוחות בישראל וכן, הנ"ל, בין שיווקיים ובין ספחי שיווקיים, אינם שוליים ואינם זניחים כלל ועיקר, אלא שירותים משמעותיים ומהותיים ובעלי ערך כלכלי משל עצמם. לגישת המשיב, כל שירות שניתן לתושב ישראל בישראל, בין שיווקי ובין נלווה לו ובין אחר, יגרום לשלילת ההטבה של שיעור אפס על מלוא העסקה, למעט אם מדובר בהושטת סיוע זניחה, אגבית או טפלה שניתן להתעלם ממנה. לעמדתו, אין רלוונטיות לשאלה באיזה סוג שירות מדובר, מהותי או טכני, שיווקי או נלווה לו. על כן, משעה שניתן שירות על-ידי המערערת גם ללקוחות בישראל, יש לצבוע את מלוא פעילותה עבור תושב החוץ בשיעור מס מלא.

**בית המשפט המחוזי בתל-אביב (השופט סרוסי) דחה את הערעור** והבהיר כי לאחר תיקון 23 לחוק, אין עוד צורך להידרש לקביעה מיהו מקבל השירות "העיקרי" ומיהו מקבל השירות "המשני". שכן, גם אם השירות שניתן לתושב ישראל בישראל הוא "שירות משני", יחול הסייג שבסעיף 30(א)(5) והטבת המס תישלל במלואה. לצד זאת, ועל מנת שלא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא עידוד שירותי יצוא מישראל, מקובל כי, ככל שהשירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ. ברם, כאמור, ככל שהסיוע איננו טפל או נלווה, ויש בו ערך עצמאי ממשי עבור התושב הישראלי, הוא ייחשב כשירות "גם" לתושב ישראל וכפועל יוצא לא יוענק שיעור מס אפס בגין השירות לתושב החוץ.

**במקרה דנן**, נקבע כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי לא ניתן על-ידה "שירות" לתושבי ישראל, הן בתחום שיווק הקרנות הזרות והן בתחום שיווק שירותי הבנקאות הפרטית. נקבע כי התקיים קשר ישיר והדוק בין המערערת ללקוחות הישראליים וכי במסגרת פעילותה העניקה המערערת ללקוחות תושבי ישראל מענה שוטף, נגיש ומידי לכל שאלה ודרישה, וכן סיוע אדמיניסטרטיבי. שירותים אלו לא היו שוליים או זניחים אלא מהותיים וישירים, ואף באופן מובהק. כך גם, נקבע כי שירותים אלו לא נועדו להגשים רק את האינטרסים של קבוצת רוטשילד בחו"ל אלא גם את האינטרסים הישירים והמשניים של הלקוחות הישראליים.

לסיכום פסק הדין, ציינה השופטת כי התוצאה המיסויית במקרה דנן מתחייבת מיישום של הדין במתכונתו הקיימת המחייב הכרעה בינארית הצובעת את מלוא התגמול הניתן לעוסק הישראלי בהתאם לפרמטרים אשר הוגדרו. לפיכך, משנקבע כי במסגרת פעילותה השיווקית של המערערת בישראל ניתן שירות גם ללקוחות תושבי ישראל, ושירות זה לא היה זניח או טפל, אין מנוס מחיוב מלוא התמורה שקיבלה המערערת בשיעור מע"מ מלא. עם זאת, נטען כי התוצאה של חיוב מלוא התגמול במע"מ בשיעור מלא, גם כאשר השירות שניתן לתושבי ישראל אינו השירות העיקרי, אינה מניחה את הדעת. על כן, לעמדתה, יש מקום לחשיבה על גיבוש נוסחה שתיתן מענה קל לתפעול ותמנע את התוצאה הבעייתית של "הכל או כלום", אולם פתרון בנושא זה מונח לפתחו של המחוקק ויש לקוות כי ייתן דעתו לסוגיה.

## חלק 3 - 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. עודכנו העמדות החייבות בדיווח לשנת 2019

[הודעת רשות המסים מיום 30 בדצמבר 2019](#)

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

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

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

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

ביום 30 בדצמבר 2019 פרסמה רשות המסים 22 עמדות חדשות לגבי שנת 2019 בתחום מס הכנסה ועמדה ראשונה בתחום מיסוי הבלו על הדלק. לא פורסמו כלל עמדות חדשות בתחומי המע"מ ומכס, לגביהם ימשיכו לחול מלוא העמדות שפורסמו בשנים הקודמות.

יודגש כי עמדות אלו מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנות המס 2016 עד 2018, וכי יש לדווח בדוחות המס לשנת המס 2019 על כלל העמדות שפורסמו בשנים 2016-2019 (סה"כ 79 עמדות: 80 עמדות בניטרול עמדה 29/2016 שבוטלה).

לרשימת עמדות לשנת המס 2019 בלבד בנושא מס הכנסה - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מס הכנסה לשנת המס 2019 כולל שנים קודמות - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מיסוי הבלו על הדלק לשנת המס 2019 - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מע"מ לשנת המס 2019 כולל שנים קודמות - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מכס לשנת המס 2019 כולל שנים קודמות - לחצו כאן

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

לחוזר של משרדנו בנוגע לעמדות מס הכנסה שפורסמו בשנים קודמות (מתוך חוברת תום שנת המס 2019) - לחצו כאן

לחוזר של משרדנו בנוגע לעמדות מע"מ ומכס שפורסמו בשנים קודמות (מתוך חוברת תום שנת המס 2019) - לחצו כאן



בחזרה לתפריט

## 2. הבהרה להמלצת לשכת רו"ח בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה [הבהרת לשכת רו"ח מיום 28 בנובמבר 2019](#)

ביום 2 באוקטובר 2019 פרסמה לשכת רואי החשבון בישראל המלצה בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה שבנדון וביום 28 בנובמבר 2019 פרסמה הבהרה להמלצה. להלן נוסח משולב של ההמלצה וההבהרה:

"סעיף 3(ט) 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(ט) 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).

באשר לחברה מושא המשיכה ("החברה"):

אם הלקוח מחזיק (לבד או ביחד עם קרוב משפחה מדרגה ראשונה שלו) ביותר מ-50% ממניות החברה ומשמש (הוא ו/או קרוב משפחה מדרגה ראשונה שלו) כמנהל פעיל בחברה, על רואה החשבון להפסיק לשמש כרואה החשבון של החברה, ובמקביל, 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. בכל מקרה אחר, על רואה-החשבון לשקול את צעדיו לאור נסיבות המקרה ובהתאם לאמור בתדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במסים."



בחזרה לתפריט

### 3. מהלך ממוחשב לאישור שומות עצמיות לשנת 2017 באופן אוטומטי הודעת רשות המסים מיום 28 בנובמבר 2019

כחלק מהצעדים להגברת האמון של הציבור הנישומים במערכת המס ועל מנת לעודד נישומים להגיש דוחות שנתיים אמינים ושלמים ולמלא אחר כל הוראות החוק, רשות המסים מבצעת אחת תקופה מהלך ממוחשב של אישור שומות עצמיות, לפי הדו"ח שהגישו נישומים, בכפוף לעמידה בקריטריונים שנקבעו, הכוללים בין היתר קריטריונים של צייתנות "ילד טוב מסים".

במהלך הנוכחי אושרו כ-30,000 דוחות. הנישומים שדוחותיהם אושרו, יקבלו בימים הקרובים הודעת שומה (סעיף שומה 01 עם הנמקה 06).

### 4. רשות המסים שלחה לשכירים אישורים אוטומטיים לתיאום מס לשנת 2020 ולגמלאים עדכון אוטומטי להגדלת שיעור הפטור לקיצבה השוטפת הודעת רשות המסים מיום 1 בינואר 2020

לקראת שנת המס 2020 שלחה רשות המסים, במהלך חודש דצמבר 2019, לכ-300,000 שכירים, אישורים אוטומטיים לתיאום מס לשנה החדשה ובכך חסכה מהם את הצורך לערוך בעצמם תיאום מס חדש. בנוסף, שלחה הרשות מכתבים לכ-73,000 גמלאים בדבר עדכון בשיעור הפטור לקצבתם השוטפת.

האישורים האוטומטיים לתיאום מס נשלחו לשכירים העומדים בקריטריונים שנקבעו, שהמרכזי שבהם הוא שלא חלו שינויים בגובה ההכנסות שלהם בשנים האחרונות. כל מי שקיבל את האישור האוטומטי לשנת 2020, והאישור אינו משקף את הכנסתו או מצבו האישי בשל שינויים שחלו בשנה החולפת לדוגמה: התרחבות המשפחה, שינוי מעסיק וכו' יכול לערוך תיאום מס עדכני באמצעות היישום האינטרנטי לעריכת תיאום מס (מתאים להקלות מסוימות) או באמצעות מערכת פנייה אינטרנטית למשרדים לבקשת תיאום מס או להגיע פיזית למשרדי הרשות.

כמו-כן, הרשות שלחה לגמלאים שקיבעו את זכויותיהם, מכתב בדבר עדכון שיעור הפטור המגיע להם עבור קצבתם החודשית השוטפת. בהתאם למכתב, ולפי תיקון 190 לפקודת מס הכנסה, החל מ-1.1.2020 שיעור הפטור מתשלום מס עבור קצבה חודשית שוטפת יגדל ב-3% ויעמוד על 52% מתקרת הקצבה המזכה בפטור, שהיא 8,510 ש"ח לחודש.

ביום ראשון, ה-5 בינואר 2020 נפתחה האפשרות לערוך תיאום מס מקוון באינטרנט ובאמצעות מערכת הפנייה למשרדים לבקשת תיאום מס. מדובר בשתי חלופות אותן מעמידה הרשות לטובת הציבור, שמאפשרות להם לערוך תיאום מס מבלי לעמוד בתורים ומבלי לצאת מהבית. בשנת 2019 כ-155,000 שכירים ערכו תיאום מס מקוון וקיבלו מיידית אישורים לתיאום מס וכל זאת מבלי לצאת מהבית ומבלי לעמוד בתורים במשרדים.

בחזרה לתפריט



## 5. פיצול אנכי בהתאם להוראות סעיף 105א(2) לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 4259/20 - שינוי מבנה

**העובדות:** חברה א' בע"מ ("החברה"), הינה חברה פרטית תושבת ישראל אשר התאגדה בישראל במהלך שנת 2010. החברה עוסקת במתן שירותי משרד ללקוחות שונים ("הפעילות המסורתית"). החל משנת 2016 עוסקת החברה גם בפעילות מחקר ופיתוח הקשורה לפעילות המסורתית ("פעילות המו"פ"). במסגרת פעילות המו"פ גויסו מהנדסי תוכנה ומתכנתים אשר מספרם הלך וגדל במהלך השנתיים האחרונות. החברה מעסיקה למעלה מ-200 עובדים, שמחציתם עובדים בפעילות המו"פ.

**מתווה שינוי המבנה:** בכוננת החברה להעביר ביום 31 בדצמבר 2018 את כלל פעילות המו"פ ("הפעילות המועברת") לחברה חדשה ("החברה הקולטת" או "החברה החדשה") אשר הוקמה במיוחד לצורך כך ואשר תוחזק במלואה על-ידי החברה. ההעברה תכלול את כל הנכסים, הזכויות וההתחייבויות הקשורים לפעילות המו"פ. העברת פעילות המו"פ לחברה החדשה תבצע ללא תמורה ובדחיית מס בהתאם להוראות סעיף 105א(2) לפקודה ("שינוי המבנה" או "הפיצול"). במסגרת הפיצול, יועברו לחברה הקולטת כל העובדים הקשורים לפעילות המו"פ המועברת ("העובדים המועברים").

**מטרות שינוי המבנה:** שינוי המבנה נועד, בין היתר, לצרכי התייעלות כלכלית ותפעולית שתכליתה יצירת הפרדה בין הפעילויות השונות. בהתאם לכך, פיצול פעילות המו"פ לישות משפטית נפרדת, יביא להפרדה מבנית של ניהול פעילות החברה בתחום הפעילות המסורתית לבין תחום פעילות המו"פ. הפרדה מבנית זו תתרום לניהול אפקטיבי של הפעילויות השונות תוך מתן דגש לצרכים השונים, תאפשר ניהול עצמאי ונפרד של תחומי הפעילות השונים תוך מתן אפשרות לחברה לרכז את מאמציה ומשאביה בהתאם לרצון מנהלי החברה. שינוי המבנה נועד לתכלית עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן ממטרותיו.

**הצהרות נוספות שנמסרו על-ידי החברות המשתתפות בשינוי המבנה:** לא ניתנה ולא תינתן לחברה ו/או לכל צד קשור לה, תמורה כלשהי, בין במישרין ובין בעקיפין, בכסף ו/או בשווה כסף, בשל שינוי המבנה. ערב שינוי המבנה ולאחריו, לחברה פעילות כלכלית עצמאית ונפרדת שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 2(1) לפקודה. לאחר שינוי המבנה, לחברה הקולטת תהא פעילות כלכלית עצמאית ונפרדת המניבה לה הכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה אשר מקורה בפעילות המועברת. הפעילות הכלכלית העיקרית בתחום פעילות המו"פ שהייתה קיימת בחברה תמשך בחברה הקולטת לפחות במשך שנתיים ממועד הפיצול. לאחר הפיצול עולה שווי הנכסים על שווי ההתחייבויות בחברה ובחברה הקולטת, והכל לפי דוחות כספיים למועד הפיצול. שווי הנכסים המועברים מהחברה לחברה הקולטת במהלך הפיצול אינו פחות מ-10% משווי הנכסים של החברה, זאת בהתאם לתנאי סעיף 105ג(6)(א) לפקודה.

### **הסדר המס ותנאיו:**

ניתן אישור כי פרטי תכנית הפיצול ליום 31 בדצמבר 2018 של החברה ושל החברה הקולטת עומדים בתנאים המפורטים בסעיף 105ג(א)(1) ו-5 לפקודה.

ניתן אישור להעברת העובדים המועברים בפיצול ולרצף זכויותיהם בהתאם להוראות סעיפים 105ח(א) ו-103טז.

הודגש, כי המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכסים המועברים לחברה הקולטת בפיצול יהא בהתאם להוראות סעיף 105ו לפקודה, כלומר, כפי שהיו בידי החברה המעבירה טרם מועד הפיצול. הודגש, כי המחיר המקורי של מניות החברה הקולטת בידי החברה יקבע בהתאם להוראות סעיף 105ז(2) לפקודה.

הודגש, כי לעניין שינוי זכויות לאחר מועד הפיצול, יחולו על החברה הקולטת המגבלות והתנאים שבהוראות סעיף 105ג(7)(ב) לפקודה.

נקבע, כי החברה והחברה הקולטת בפיצול, מתחייבות, כי לפחות בתקופה של שנתיים שלאחר מועד הפיצול, תהיה להן פעילות כלכלית עצמאית.

**בחזרה לתפריט**

**6. סעיף 9א(ב) לפקודת מס הכנסה- הנחיות לעניין "הפטור הנוסף"**  
**הודעת רשות המסים מיום 18 בנובמבר 2019**

סעיף 9א(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כי על הכנסה מ"קצבה מזכה", שמקבל נישום שהגיע ל"גיל פרישה" (כהגדרת המונחים בסעיף 9א לפקודה) יחול פטור ממס בשיעור שנקבע בסעיף האמור. עד לשנת המס 2011 (כולל) קבע סעיף 9א(ב) לפקודה כי על הקצבה המזכה יחול פטור ממס בשיעור מירבי של 35% מסכום הקצבה המזכה.

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 190 והוראת שעה), התשע"ב-2012, שנכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2012 ("יום התחילה"), הוגדל שיעור הפטור ממס החל על הקצבה המזכה המחושב מ"תקרת הקצבה המזכה", כך שבשנת המס 2025 יעמוד שיעור הפטור על 67% מתקרה זו. שיעור הפטור מורכב משני רבדים: האחד, שיעור מירבי של 35% מ"תקרת הקצבה המזכה" ("הפטור הבסיסי") והשני, שיעור פטור נוסף שמוגדל באופן הדרגתי ("הפטור הנוסף") וזאת על פי הפירוט הבא:

שנות המס	שיעור הפטור הנוסף	שיעור הפטור הכולל (בסיסי ונוסף)
2015-2012	8.5%	43.5%
2019-2016	14%	49%
2024-2020	17%	52%
2025 ואילך	32%	67%

**ניכוי מס על-ידי משלם הקצבה המתחשב בפטור הנוסף:** במטרה לשפר את הליך מיצוי זכויות הנישום מקבל הקצבה, ובהמשך להנחיות קודמות שניתנו, ניתנה הנחייה למנכ"ם ("משלם הקצבה") באשר לנישום הזכאי לקצבה מזכה יחידה שהצהיר שאין בכוונתו להוון סכומים מקופת גמל או ממעסיק בפטור ממס, לנכות מקצבתו את המס בהתחשב בפטור הנוסף וזאת מבלי להפנותו למשרד השומה. לצורך כך פורטו ההנחיות למשלם הקצבה שיכנסו לתוקף החל מיום 1 בינואר 2020.

בחוזר מודגש כי הנחיות אלו רלוונטיות רק לנישום שלא הציג בפני המשלם אישור פקיד שומה לעניין ניכוי המס מהקצבה. ההנחיות אינן חלות על נישום שפקיד השומה קבע לו אחוז פטור מהקצבה המזכה, נישום שנמסרו בגינו נתוני עזר אחרים לצורך חישוב הפטור או נישום שניתן לו "אישור לקביעת סכום ההיוון הפטור של הקצבה וקביעת שיעור הפטור מתקרת הקצבה המזכה" ("אישור קיבוע זכויות"). במקרים המפורטים לעיל על המשלם להמשיך ולנכות את המס מהקצבה המזכה רק בהתאם לאישורים שהוציא פקיד השומה כאמור.

הנחיות בדבר אופן מתן ההגדלות העתידיות של הפטור הנוסף מפורטות בחוברות הניכויים.

נישום שלא הגיש למשלם הקצבה טופס 161 (בקשה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב ניכוי המס מהקצבה המזכה למי שהגיע לגיל פרישה לפני 1 בינואר 2012), טופס 161n (בקשה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב ניכוי המס מהקצבה המזכה למי שהגיע לגיל פרישה לאחר 1 בינואר 2012), או אישור פקיד שומה (לפי העניין), משלם הקצבה ינכה מס מקצבתו המזכה ללא מתן הפטור ממס הקבוע בסעיף 9 א לפקודה.

בחזרה לתפריט

**7. הפקדות מעסיק לקופת גמל לקיצבה- תיקון 232 לפקודה**  
**חוזר מס הכנסה מס' 4/2019**

ביום 1 בינואר 2017 נכנס לתוקפו תיקון 232 לפקודת מס הכנסה ("תיקון 232") שהתקבל במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. במסגרת החוזר של רשות המסים הובאו עיקרי תיקון 232 לפקודה, תוך מתן הבהרות, דוגמאות והנחיות לפעולה.

סעיף 3(ה) לפקודה- מיסוי העובד על הפקדות של המעסיק למרכיב פיצויי פיטורים על משכורות הגבוהות מ-34,900 ש"ח (נכון לשנת 2020)

לפני התיקון, הפקדת כספים על-ידי המעסיק לקופת גמל לקצבה, על חשבון מרכיב פיצויי הפיטורים, לא הוגבלה בתקרה. אפשרות זו עמדה בניגוד לתקרות הקיימות בכל אפיקי החיסכון על כלל הסכומים המופקדים לחיסכון פנסיוני ולחיסכון לטווח זמן בינוני. כך למשל, קיימת תקרה להטבת המס להפקדות העובד לתגמולים, להפקדות המעסיק לתגמולים ולהפקדות המעסיק לקרן השתלמות.

לפיכך, נקבע תיקון בסעיף 3(ה) לפקודה, לפיו תחול תקרה לגבי מתן הטבת המס בשל הפקדת המעסיק לפיצויי פיטורים, כך שעובדים אשר השכר המבוטח שלהם גבוה מ"תקרת הפיצויים" (המוגדרת כמשכורת העובד ביום ההפקדה או 34,900 ש"ח לחודש (בשנת 2020), לפי הנמוך), ישלמו מס הכנסה על הפקדת המעסיק לפיצויי פיטורים בעד שכר מבוטח שעולה על התקרה האמורה, בהתאם לשיעור המס השולי שלהם.

על כספים שהופקדו לקרן ותיקה (קרן פנסיה אשר נסגרה להצטרפות עמיתים חדשים ב-1995), לא יחול המיסוי האמור.

**פטור בעת המשיכה לגבי סכומים שחויבו במס בעת ההפקדה**

בשל חיובם של חלק מהסכומים המופקדים בקופת גמל לקצבה במס כבר במועד ההפקדה, תוקן סעיף 9(א7) לפקודה ונקבע שסכומים שראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה למרכיב פיצויי הפיטורים, יהיו פטורים ממס במועד משיכת הסכומים כמענק הון עקב פרישה. פטור זה לא יחול על ריבית ורווחים אחרים שנצברו על הסכומים האמורים במועד משיכת המענק, עליהם יוטל מס בשיעור הקבוע בסעיף 125ג(ג) לפקודה (15%).

עוד נקבע, שסכומים שראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה, אשר התקבלו כמענק הון עקב מוות, וכן ריבית וכל רווח אחר הנובעים מהם, יהיו פטורים ממס.

בשל חיובם של חלק מהסכומים המופקדים בקופת גמל לקצבה במס כבר במועד ההפקדה, תוקן גם סעיף 9א לפקודה, שעניינו מתן פטור לקצבה המשתלמת מאת מעסיק או קופת גמל. נקבע כי סכומים ששולמו על-ידי מעסיקיו של עובד, בעבור העובד, למרכיב הפיצויים, אשר ראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה, יוגדרו כתשלומים פטורים לעניין סעיף 9א לפקודה.

במקרים שבהם הכספים נמשכים על-ידי המעסיק ולא על-ידי העובד, יחויבו הסכומים כהכנסה בידי המעסיק וינוכה מתוכם מס בהתאם לשיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה. סכום שנוכה כאמור יישאר במרכיב הפיצויים בקופת הגמל של העובד ויראו אותו כסכום שהופקד על-ידי העובד במועד שבו נמשכו הסכומים על-ידי המעסיק. סכום שנוכה כאמור יראו בו כמס שנוכה במקור לפי סעיף 164 לפקודה, על-ידי הקופה, מהכספים ששולמו למעסיק.

### כספים שנותרו בקופה בעת סיום יחסי העבודה- "רצף קצבה" כברירת מחדל

ערב התיקון, סיום יחסי עבודה יצר אירוע מס שבעקבותיו נערכת התחשבות עם העובד באופן אוטומטי, אלא אם כן הודיע העובד באופן אקטיבי כי הוא משאיר את הכספים בקופה לצורך קבלת קצבה בהמשך. ברירת מחדל זו הובילה לכך שקופות הגמל נדרשו למסות את העובד על כספי הפיצויים, אף אם הם נשארו בקופה והעובד לא ביצע משיכה בפועל.

ברירת המחדל כאמור שונתה לגבי עובדים שפרשו שעומדים לזכותם במרכיב פיצויים בקופת גמל לקצבה סכומים שהפקיד אותו מעסיק בעבורם, אשר אינם עולים על 366,510 ש"ח (סכום מעודכן לשנת 2020) או על תקרת הפיצויים כהגדרתה בסעיף 3(ה)3(2) (קרי, משכורת העובד או 34,900 ש"ח לחודש, נכון לשנת 2020) לכל שנת עבודה - לפי הגבוה, כך שסיום יחסי העבודה לא יוביל לאירוע מס, אלא אם כן ביקש העובד אחרת.

### הפקדות בסכום חד- פעמי לשם השלמת פיצויי הפיטורים

נקבעה תקרה לגבי הפקדת מעסיק על חשבון השלמה לפיצויי פיטורים, היינו סכום חד-פעמי שמפקיד מעסיק לקופת גמל בעבור עובד לשם השלמת פיצויי הפיטורים שהוא חב בהם בשל שנות עבודה קודמות. המטרה שעומדת בבסיס קביעת התקרה היא שלא למסות את העובד על הפקדות חד-פעמיות גדולות, המתרחשות פעמים רבות במועד סיום יחסי העבודה, אלא אם כן הפקדה זו עוברת את תקרת ההשלמה לפיצויים (הסכום המתקבל מהכפלת תקרת הפיצויים בשנות העבודה אצל אותו מעביד). עם זאת, נקבע שיש לראות סכומים כאמור אשר אינם עולים על התקרה, כהכנסה של העובד רק במועד שקיבל אותם.

בחוזר הובאו מספר דוגמאות להמחשת מיסוי סכום ההשלמה.



בחזרה לתפריט

**8. הוראות פטור מניכוי מס במקור לשנת המס 2020 החלות במשיכת סכומים לבעלי הכנסות נמוכות מקופת גמל, חברת ביטוח וקרן פנסיה הודעת רשות המסים מיום 22 בינואר 2020**

ככלל ועל פי המצב הנהוג כיום, אדם המבקש למשוך סכומים מקופת גמל באופן חד פעמי וכן המבקש למשוך סכומים ממרכיב הפיצויים אשר לא ניתנו לגביהם הנחיות ניכוי מס מהמעסיק, נדרש לפנות למשרד השומה לצורך קבלת אישור ניכוי מס במקור ולהציגו בפני קופת הגמל, חברת הביטוח או קרן הפנסיה ("המשלם").

במטרה לשפר את השירות הניתן לציבור הרחב ועל מנת לפעול לצמצום הבירוקרטיה, הוחלט לקבוע הוראות למתן פטור מניכוי מס במקור אשר בהתקיימותן ובכפוף לקבלת הצהרה חתומה מהמבקש, המשלם ישלם למבקש את הסכומים כאמור ללא ניכוי מס במקור וזאת מבלי שיוצג בפניו אישור פקיד השומה.

יצוין כי התקרות וסכומי המשיכה המרביים המפורטים במסגרת הוראות אלה נקבעו, בין היתר, בהתחשב בשיקולי המס השנתי הצפוי למבקש לאור גובה הכנסתו ונקודות הזיכוי המגיעות לו. עם זאת, הסכומים הנמשכים בהתאם להוראות אינם מוגדרים כהכנסה פטורה ממס, אלא נותרו בגדר הכנסה חייבת במס הפטורה מניכוי מס במקור שכן אין צפי לחיובה במס.

יובהר, הוראות אלו ניתנות לצד הוראות סעיף 9(17ב) לפקודת מס הכנסה הקובע פטור ממס על משיכת סכומים מקופת גמל בהתאם להוראות סעיף 23(ב1)א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005 והתקנות מכוח החוק.

באחריות המשלם להפיק טופס ייעודי שישמש להצהרת המבקש כאמור או לחלופין לשלב הצהרה זו בטופס קיים מטעמו, הכול על פי הנוסחים המחייבים המפורטים בנספח להוראות אלה.

הוראות אלו תקפות החל ממועד פרסומן ועד ליום 31 בדצמבר 2020. רשות המסים תערוך להוראות אלו התאמות מדי שנה ובמידת הצורך.

בין התנאים לאישור **משיכת כספי פיצויים בלבד** בפטור מניכוי מס במקור: סכום כספי הפיצויים הצבורים אצל המשלם אינו עולה 10,000 ש"ח; סך הכנסותיו של המבקש בשנת המס, לרבות כספי הפיצויים שבכוונתו למשוך, לא יעלה על 59,000 ש"ח לגבר ו-72,000 ש"ח לאישה.

בין התנאים לאישור **משיכת כספי תגמולים לקצבה בלבד** בפטור מניכוי מס במקור: סכום כספי התגמולים לקצבה הצבורים אצל המשלם אינו עולה על 15,000 ש"ח;

בין התנאים לאישור **משיכת כספי פיצויים וכספי תגמולים לקצבה, במסגרת אותה משיכה**, בפטור מניכוי מס במקור: סכום כספי הפיצויים הצבורים אצל המשלם אינו עולה 5,000 ש"ח וסכום כספי התגמולים לקצבה הצבורים אצל המשלם אינו עולה על 4,000 ש"ח; סך הכנסותיו של המבקש בשנת המס, לרבות כספי הפיצויים שבכוונתו למשוך, לא יעלה על 45,000 ש"ח לגבר ו-58,000 ש"ח לאישה.

בחזרה לתפריט

## 9. אישורי ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת 2020 הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2/2020

פקודת מס הכנסה והתקנות מכוחה יוצרות חובת ניכוי מס במקור, בשיעורים ובנסיבות הקבועים בהן. אל מול חובה זו קיימת הסמכות לפקיד השומה להקטין את שיעור הניכוי הקבוע ואף לאפסו אם שוכנע כי יוותר עודף מס. ניכוי במקור נועד לשם אכיפה יעילה, ובין מטרתיו הבטחת גביית המס ותשלומו בסמוך למועד התקבול, תוך הטלת חבות על המשלם להעביר את סכום המס.

הפעלת סמכותו של פקיד השומה להקטין את שיעור הניכוי נעשית לאור המטרות הנ"ל ולצורך כך עומד לרשותו מערך ממוחשב, תומך החלטה, המקושר למערכי המס השונים. במקרים בהם פקיד השומה לא מפעיל את סמכותו להקטין את שיעור הניכוי, ינוכה מס מהחייב בשיעורים הקבועים בתקנות מס הכנסה לעניין ניכויים במקור. חבר בני אדם החייב בשיעור מס הקבוע בס' 126(א) לפקודה, זכאי לבקש מפקיד השומה כי שיעור המס שינוכה לו במקור, לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף זה.

**אישורים אלקטרוניים:** המידע בדבר האישורים ניתן בשלושה ערוצים מקוונים כמפורט בפרק 5 להוראת הביצוע. לפיכך, לא מודפסים ולא נשלחים בדואר, האישורים של פטור/הקטנה מניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים ("אישורים").

מכיוון שהמידע זמין באופן אלקטרוני ומקוון, כל משלם תשלום (החייב בניכוי מס במקור) צריך להתעדכן **סמוך לפני ביצוע תשלום**, או **לפחות אחת לחודש**, לגבי תוקף זכאותו של הספק/נותן השירותים לניכוי מס מופחת/פטור כדלקמן:

- **"מערכת מיבזק"** - גופים המשלמים ליותר מכמות של 3,000 ספקים יכולים להתחבר ללא תשלום לשירות המקוון של האישורים ויקבלו באופן אוטומטי את פרטי שיעור ניכוי מס במקור ישירות למערכות המיחשוב שלהם ולפיו ינוכו מס מספקיהם. גוף שנכלל בהסדר זה זוכה להטבה משמעותית של פטור משמירת מסמכי אישור ניכוי מס במקור המתקבלים מספקיו (בתנאי שישמור את קבצי הדוחות השנתיים שמקבל משע"מ).
- **"מערכת 1000"** - היא אמצעי למסירת מידע מקוון באמצעות האינטרנט, ומיועדת להעברת מידע למשלמים שיש להם עד 3,000 ספקים. שע"מ פיתח בשיתוף עם חברות התוכנה להנהלת חשבונות ממשק לשילוב המידע, בדבר שיעור ניכוי המס, מהמערכות המקוונות לניהול החשבונות של העסקים. לצורך התחברות למערכת אין צורך לפנות לשע"מ אלא יש להתחבר באמצעות אתר האינטרנט של רשות המסים.
- **הפקת מידע פרטני על ספק ספציפי** - מתוך אתר האינטרנט של רשות המסים. פלט האישור יהווה אסמכתא חוקית בתנאים הבאים: (א) רק אם הופק ונחתם על-ידי המשלם (ב) האישור שהופק באמצעות האינטרנט יופנה אל המשלם ולא יתן להעברה (ג) האישור ישמר אצל משלם התשלום לצורך ביקורת.
- **משלוח אישורים בקובץ PDF** - באמצעות אתר האינטרנט של רשות המסים ניתן לקבל בדואר אלקטרוני אישורים בקובץ PDF לגבי כל נישום בעל תיק. האישורים ניתנים לשמירה במחשב וניתנים להדפסה.

בהפקת אישורים לא יודפסו כלל אישורים על גבי נייר. עם זאת רשות המסים הותירה אפשרות להדפסת אישורים באופן הבא:  
**באתר האינטרנט:** בקשת אישור וקבלתו בדואר אלקטרוני - האישור יישלח בקובץ PDF; **במשרדי המייצגים:** הדפסת אישור באמצעות השאילתא (למייצגים המחוברים לשע"מ); **במשרדי השומה:** הדפסת אישור באמצעות השאילתא.

תוקף האישורים החדשים יהיה מיום 1 בינואר 2020 עד לתאריך 31 במרץ 2021.

בחזרה לתפריט

בהוראה זו פורטו הכללים הנוגעים להחלת סעיפים 120(ג) עד (ה) לפקודת מס הכנסה ולטיפול בפתיחת תיק עיזבון, לאחר פטירתו של הנישום המנוח. מדובר בנסיבות בהן יורשי המנוח אינם ידועים לרשות המסים כולם או מקצתם ו/או לא ידוע לרשות המסים שיעור חלקם בעיזבון ו/או שקיימת מחלוקת בין היורשים לגבי נכסי העיזבון ("תקופת הביניים").

במצב בו פרטי היורשים וחלקם בירושה ידועים לרשות המסים, על משרד השומה לפעול על פי הכללים הנהוגים כיום ולפתוח תיקים לכל אחד מהיורשים לגבי חלקו בירושה.

פתיחת תיק לניהול עיזבון של המנוח בתקופת הביניים, נועדה לאפשר את התשלום על חשבון המס המגיע מהיורשים והגשת הדוחות בגין פעילות והכנסות העיזבון על-ידי "הנציג האישי החוקי" בהתאם להוראות סעיף 120 לפקודה.

לצורך כך פותחה אפשרות לפתיחת תיק לניהול עיזבון של נפטר, שירשם כישות חדשה ב - "מרשם ללא רשם אחר בחוק". רישום העיזבון במרשם זה, נועד לצורך הקצאת מספר ישות, באמצעותו ניתן לפתוח תיק לניהול עיזבון של נפטר, במשרד השומה בו התנהל תיק המנוח טרם פטירתו.

התשלומים שייצברו בתיק העיזבון בתקופת הביניים, ישויכו ליורשים, לפי חלקם בירושה, כפי שייקבע על-ידי הערכאה השיפוטית המוסמכת או הרשם לענייני ירושה, לפי העניין. באחריות היורשים להמציא לפקיד השומה את צו הירושה. לאחר פתיחת התיקים ליורשים, יחולקו כל התשלומים שנזקפו לזכות תיק העיזבון, לטובת היורשים, יאופסו היתרות בתיק העיזבון ותיק העיזבון יסווג כתיק בלתי פעיל, כפי שפורט בהרחבה בהוראת הביצוע.

על הנציג האישי החוקי יחולו כל הוראות החוק, לדיווח על ההכנסה החייבת מהעיזבון כהגדרתה בפקודה, לרבות, הגשת דוחות שנתיים המשקפים את הפעילות העסקית של העיזבון, הכנסות מנכסי העיזבון, תשלום מקדמות ועוד.

**נציג אישי חוקי** - מינה נפטר בצוואתו מוציא לפועל של הצוואה - יהיה הוא הנציג האישי החוקי. לא השאיר הנפטר צוואה, בית המשפט או הרשם לענייני ירושה, לפי העניין, מינה מנהל עיזבון, יהיה הוא הנציג האישי החוקי. לא מונה מנהל עיזבון, יהא הנציג האישי החוקי - כל יורש שקיבל מינוי מערכאה שיפוטית. בהתאם לאמור לעיל, יש לפנות בקשר לעריכת שומות ותשלום המס, אל אחד מאלו בהתאם לצו השיפוט: המוציא לפועל של הצוואה, מנהל העיזבון, כל אחד מהיורשים, האפוטרופוס.

על הנציג האישי החוקי להשלים את כל הפרטים הנדרשים [בטופס 4449](#) - "בקשה לפתיחת תיק לניהול עיזבון במס הכנסה". לטופס הבקשה יש לצרף את המסמכים שפורטו בהוראה.

עוד מתייחסת הוראת הביצוע לנושאים הבאים: הקצאת מספר ישות לניהול עיזבון (סעיף 2 להוראה), טיפול בתיק העיזבון במשרדי השומה ודיווח נישום - יורש (סעיף 3), פתיחת תיק ניכויים שהמנכה הוא מנהל העיזבון/ נציג אישי חוקי (סעיף 4).

בחזרה לתפריט

## 11. הקלה בניהול ספרים בנושא הקלה בניהול ספרים בנושא שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח על הוצאות עובדים - הנחיות להגשת בקשה להקלה הודעת רשות המסים מיום 14 בינואר 2020

בשנים האחרונות נכנסו לשימוש מערכות דיגיטליות מתקדמות לניהול, דיווח ובקרה של הוצאות עובדים בארץ ובחו"ל. במערכות אלו נדרשים העובדים לדווח לחברה המעסיקה על הוצאותיהם השונות, במסגרת עבודתם, הוצאות כגון: טיסות, ארוחות, נסיעה במוניות וכיוצא באלה.

כללי שמירת תיעוד החוץ (האסמכתא לדרישת ההוצאה) נקבעו בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ("ההוראות"). ההוראות קובעות כי ניתן לשמור תיעוד חוץ שהוא מסמך, כתוצר של סריקה ממוחשבת, אם סריקת המסמכים המקוריים נעשתה בהתאם לכללים שנקבעו בנספח ו' להוראות, וכן קובץ המחשב שהוא תוצר הסריקה, נשמר כחלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות של הנישום, בארכיב דיגיטלי בהתאם לכללים שנקבעו בנספח ז' להוראות כאמור.

ביעור מסמכי המקור מתאפשר בהתקיים מספר תנאים המנויים בסעיף 2 לנספח ו' להוראות, המתייחסים בין היתר לאיכות תהליך הסריקה, שמירת המסמכים בארכיב דיגיטלי והגשת הדוח לאותה שנת המס.

לאור האמור, בעת שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח ובקרה על הוצאות עובדים, נדרשים העובדים לסרוק את האסמכתא עבור ההוצאה למערכת הדיווח של החברה המעסיקה על מנת לקבל החזר כספי, והחברה המעסיקה מחויבת לשמור מסמכים אלו בהתאם להוראות.

כחלק ממדיניות רשות המסים להתאמת חוקי המס והוראות ניהול פנקסים להתפתחויות הטכנולוגיות כיום, מפורסמים במסמך זה התנאים לקבלת הקלה על פי סעיף 130(א)(2) לפקודת מס הכנסה בדבר סריקה וביעור של מסמכים שלא בהתאם לנספח ו' להוראות, בעת שימוש במערכת דיגיטלית כאמור.

יובהר כי הכללים המפורטים מתייחסים אך ורק לדרכי שמירת האסמכתאות בגין הוצאות ואינם מתייחסים למהות ההוצאה והסכום המותר בניכוי כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972.

בהנחיות נקבע מה תכלול המערכת הדיגיטלית לדיווח הוצאות עובדים.

**תנאים לקבלת הקלה לשימוש במערכת דיגיטלית לדיווח הוצאות עובדים:** (1) חברות שמספר העובדים בהן עולה על 50 עובדים; (2) דיווח על הוצאה שהוצאה על-ידי עובד עבור המעסיק ומשופה על-ידי המעסיק; (3) סכום ההוצאה במסמך סרוק אחד לא יעלה על 3,000 ש"ח; (4) שימוש במערכת הדיגיטלית כמופרט בהנחיות.

ההנחיות כוללות גם התייחסות לתהליך הדיווח על החזר ההוצאה במערכת הדיגיטלית (סעיף ג' להנחיות), בקרות ודוחות מובנים במערכת ואופן הגשת הבקשה להקלה (סעיף ד').

בחזרה לתפריט



**12. ביטוח לאומי - חוות דעת משפטית מתוקנת בנוגע למיסוי הכנסות מחברה משפחתית**

**הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 15 בדצמבר 2019**

עד לכניסתו לתוקף של תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי ביום 1 בינואר 2018, הכנסות מחברה משפחתית שחויבו במס בתיק הנציג של החברה המשפחתית, לא חויבו בדמי ביטוח. החיוב בגין הכנסות אלו נעשה אך ורק במועד חלוקת דיבידנד בפועל לבעלים. התיקון קבע כי הכנסה מחברה משפחתית, חברה שקופה או מחברת בית, יראו אותה כאילו חולקה בסוף שנת המס לבעלי המניות בה או לחברי החברה לפי העניין והכול בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור, כל זאת ללא קשר למועד חלוקת ההכנסות בפועל.

**הכנסות חברה משפחתית המיוחסות ליחיד, שומרות על אופיין (לרבות פטור) - בשנות המס 2014 עד 2017  
הבהרות המוסד לביטוח לאומי מימים 22/4/15, 27/4/15**

לאחר התדיינות ארוכה של לשכת רו"ח בישראל (להלן: "הלשכה") עם המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל") לקבל במלואה את עמדת הלשכה לפיה, הכנסות החברה המשפחתית המשיכות ליחיד שומרות על אופיין וככל שמדובר בהכנסות של חברה משפחתית, שאם הן היו הכנסות של היחיד אזי היו פטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי, הרי שהכנסות אלו ימשיכו להיות פטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי גם כאשר מדובר בהכנסות של החברה המשפחתית. המל"ל הבהיר, כי למען הסר ספק, ההבהרה מתייחסת אך ורק למצב בו מדובר בהכנסה שאם היתה מיוחסת ליחיד, היתה פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי החוק, ולכן אותה הכנסה תהיה פטורה גם בידי חברה משפחתית. ראוי לציין, כי החלטת המל"ל היתה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך.

**שינוי בעמדת המל"ל - על ייחוס הכנסות מחברה משפחתית ליחיד לא יינתן פטור החל משנת המס 2018**

ביום 15 בדצמבר 2019 שינה המוסד לביטוח לאומי את עמדתו ופרסם את ההודעה הבאה:

**"הנדון: חוות דעת משפטית מתוקנת בנושא חברה משפחתית**

כידוע, בשנת 2014 ניתנה חוות דעת משפטית שקבעה שניתן לייחס את הפטור הניתן ליחיד על הכנסותיו גם להכנסותו מחברה משפחתית.

לאחרונה מתנהלים הליכים בבית הדין לעבודה בדבר חיוב בדמי ביטוח על הכנסות שמקורן בחברה משפחתית. בעניין זה, הודענו לבית הדין כי לאחר בחינה נוספת של הנושא בלשכה המשפטית, הוחלט לחזור בנו מחוות הדעת שניתנה בשנת 2014.

לפיכך, החל משנת המס 2018 לא יינתן הפטור האמור ואין להחיל את חוות הדעת הקודמת. יחד עם זאת, לאור העובדה כי בימים אלו הסוגיה נדונה בבית הדין, הוחלט כי הליכי הגביה כנגד חיובי דמי הביטוח בגין שנת 2018 ואילך שמקורם מהכנסות מחברה משפחתית יוקפאו בכפוף להמצאת מסמכים תומכים שמדובר בהכנסות יחיד הפטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי (בהתאם לחוות הדעת המשפטית משנת 2014), וזאת עד אשר תתקבל החלטת בית הדין בסוגיה."

**הערה-** ביום 27.1.2020 קיבל בית הדין לעבודה האזורי בת"א (ב"ל 64018-11-16 נחשתן ואח') את עמדת המל"ל לגבי הכנסות מחברה משפחתית שנכללו בשומות מס הכנסה של היחידים לשנים 2009-2013.

## חלק 4 - מיסוי בינלאומי

רו"ח אייל אלטמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

### 1. עדכון אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (הממלכה המאוחדת של בריטניה הגדולה ואירלנד הצפונית), התש"ף-2019 פורסם בקובץ התקנות 8296 מיום 5 בדצמבר 2019

האמנה המעודכנת שנחתמה ביום 17 בינואר 2019 אושררה ותוכנה העדכני נכנס לתוקף בשנת המס 2020, כאשר שיעורי ניכוי מס במקור החדשים על תשלומי דיבידנד, ריבית ותמלוגים יכנסו לתוקף ב-1 לינואר 2020 ושאר השינויים יחולו מה-1 לאפריל 2020.

**דיבידנד:** דיבידנד שיחולק מה-1 לינואר 2020 יהיה כפוף לניכוי מס במקור בשיעור של 5% במקרים בהם מקבל הדיבידנד הינו חברה (שאינה שותפות או קרן השקעות במקרקעין) המחזיקה במישרין לפחות 10% מזכויות ההצבעה של החברה המשלמת במשך 365 הימים אשר קדמו לחלוקה; מקרה אחר יהיה כפוף לניכוי מס במקור בשיעור של 15% (תחת האמנה הישנה חלוקת דיבידנד גררה ניכוי מס בשיעור מוגבל של 15% במדינת המקור, ככל והדיבידנדים חייבים במס במדינה האחרת).

**ריבית:** שיעור ניכוי המס במקור העדכני לגבי תשלומי ריבית בין תושבי המדינות יהיה 10% (במקום 15% תחת האמנה הישנה). עם זאת, שיעור מס של 5% יחול כאשר מקבל הריבית הינו בנק תושב המדינה הגומלת האחרת ובמקרים הבאים תשלום הריבית יהיה פטור מניכוי מס במקור: (I) מקבל הריבית הוא ממשלת אחת הארצות, יחידת משנה מדינית, רשות מקומית או הבנק המרכזי שלה; (II) משלם הריבית הוא ממשלה של אחת הארצות, יחידת משנה מדינית, רשות מקומית או הבנק המרכזי שלה; (III) הריבית משולמת לקרן פנסיה שהיא תושבת אחת הארצות; (IV) הריבית משולמת לתושב הממלכה המאוחדת על איגרת חוב תאגידית הנסחרת בבורסה בישראל כאשר המנפיקה היא חברה תושבת ישראל ומולאו התנאים שנקבעו בפקודת מס הכנסה; (V) הריבית משולמת לתושב ישראל על אגרות חוב תאגידיות הנסחרות בבורסה בממלכה המאוחדת כאשר המנפיקה היא חברה תושבת הממלכה המאוחדת ומולאו כל התנאים המצוינים בחוק בממלכה המאוחדת.

**תמלוגים:** תשלום תמלוגים בין שתי המדינות לא יהיה כפוף לניכוי מס במקור במדינה בה יושב המשלם כאשר התגמול מתקבל בגין שימוש או הזכות לשימוש בכל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות סרטי קולנוע, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או מודל, תכנית, סחורה או תהליך סודיים או בעד מידע (ידע) הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.

נציין כי תחת האמנה הישנה תמלוג ששולם בגין זכות שימוש בתכני טלוויזיה וסרטים גרר ניכוי מס במקור במדינת התושבות של המשלם, חויב בשיעור מס החברות על 15% מהתמלוג.

**רווח הון:** רווח הון בגין מכירת מניות יהיה פטור במדינת המקור אלא אם יותר מ-50% מערך המניות הנמכרות נובע מנכסי מקרקעין (תחת האמנה הישנה רווח הון היה פטור במדינת המקור).

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

2. אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאוסטרליה נכנסה לתוקף מה - 1 לינואר 2020  
צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (אוסטרליה), התש"ף-2019  
פורסם בקובץ התקנות 8304 מיום 19 בדצמבר 2019

האמנה, שנחתמה ביום 28 במרץ 2019 אושררה והוראותיה נכנסו לתוקף החל מה-1 לינואר 2020. האמנה קובעת, בין היתר:

**דיבידנד:** חלוקת דיבידנד תהיה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 5% במקרים בהם מקבל הדיבידנד הינו חברה (מלבד קרן השקעות ישראלית בנדל"ן) המחזיקה במישרין לפחות 10% מזכויות ההצבעה של החברה המשלמת במשך 365 הימים אשר קדמו לחלוקה. במקרים אחרים שיעור ניכוי המס במקור יעמוד על 15%. עם זאת, יש לציין כי לא ינוכה מס במקור בעת חלוקת דיבידנד בהינתן כי המקבל מחזיק פחות מ- 10% מזכות ההצבעה בחברה המשלמת והמקבל הינו מדינה מתקשרת, יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה, הבנק המרכזי של אוסטרליה, בנק ישראל וקרן פנסיה מוכרת (במקרה של ישראל - קרן פנסיה פטורה ממס).

**ריבית:** שיעור ניכוי המס במקור על ריבית יהיה 10% אך יופחת ל-5% כאשר מקבל הריבית הינו מוסד פיננסי שאינו קשור למשלם הריבית או כאשר מקבל הריבית הינו קרן פנסיה מוכרת (לגבי קרן פנסיה ישראלית - קרן פנסיה פטורה). כמו כן, תשלום ריבית לא יהיה כפוף לניכוי מס במקור כאשר המקבל הינו מדינה מתקשרת, יחידת משנה מדינית או רשות מקומית שלה, הבנק המרכזי של אוסטרליה או בנק ישראל.

**תמלוגים:** שיעור ניכוי מס במקור בשיעור של 5% יחול על תשלום בגין תמלוג המתקבל בעד פטנט, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, סימן מסחר או בעד אספקת ידע או מידע מדעי, טכני, תעשייתי או מסחרי, אספקת סיוע נלווה המאפשר את ההנאה מנכס או בעד השימוש או הזכות לשימוש, בסרטי קולנוע, סרטים או קלטות או דיסקים או בכל אמצעי אחר להעתקה או העברת תמונה או קול לשימוש בזיקה לשידור וכן, שימוש או הזכות לשימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או אי-אספקה או הענקה לאדם אחר של כל נכס או זכות הנזכרים לעיל.

**רווח הון:** רווח הון ממכירת מקרקעין הנצמח בידי תושב אחת המדינות יהיה חייב במס במדינה בה נמצא המקרקעין. רווח הון ממכירת מניות וזכויות דומות הנצמח בידי תושב אחת המדינות יהיה חייב במדינה בה רשומות המניות ככל ובמהלך עת מסוימת במהלך 365 ימים הקודמים להעברה 50% (או יותר) מערך המניות או הזכויות הנמכרות נבע במישרין או בעקיפין ממקרקעין הנמצא במדינה בה רשומות המניות. רווח הון מנכסים (שאינם מקרקעין, מניות וזכויות דומות) יהיה חייב במס במדינת התושבות של המוכר.

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



בחזרה לתפריט

**3. אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לרפובליקה של סרביה נכנסה לתוקף מה-1 לינואר 2020**  
**צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (סרביה), התש"ף-2019**  
**פורסם בקובץ התקנות 8296 מיום 5 בדצמבר 2019**

האמנה, שנחתמה ביום 22 בנובמבר 2018 אושררה והוראותיה נכנסו לתוקף החל מה-1 לינואר 2020. האמנה קובעת, בין היתר:

**דיבידנד:** חלוקת דיבידנד תהיה כפופה לניכוי מס במקור בשיעור של 5% במקרים בהם מקבל הדיבידנד הינו חברה (שאיננה שותפות) המחזיקה במישרין לפחות 25% מהון החברה המשלמת במשך 365 הימים אשר קדמו לחלוקה. במקרים אחרים שיעור ניכוי המס במקור יעמוד על 15%.

**ריבית:** שיעור ניכוי המס במקור על ריבית יהיה 10%. עם זאת, לא ינוכה מס במקור מריבית כאשר בעל הזכות שביושר לקבלת התשלום הוא ממשלת המדינה מקבלת תשלום, יחידת משנה מדינית, רשות מקומית או בנק מרכזי.

**תמלוגים:** תמלוגים יהיו חייבים בשיעור ניכוי מס במקור בשיעור של 5% כאשר הם משתלמים בגין שימוש או זכות לשימוש בזכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות סרטי קולנוע, או סרטים או קלטות המשמשים לשידור רדיו או טלוויזיה. לעומת זאת, מס בשיעור 10% ינוכה במקור בגין תמלוגים המשתלמים בין שימוש או זכות לשימוש בפטנט, סימן מסחרי, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים או בשימוש, או הזכות לשימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי או עבור מידע (ידע) הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.

**רווח הון:** רווח הון ממכירת מקרקעין הנצמח בידי תושב אחת המדינות יהיה חייב במס במדינה בה נמצאים המקרקעין. רווח הון ממכירת מניות וזכויות דומות הנצמח בידי תושב אחת המדינות יהיה חייב במדינה בה רשומות המניות ככל ובמהלך עת מסוימת במהלך 365 ימים הקודמים להעברה 50% (או יותר) מערך המניות או הזכויות הנמכרות נבע במישרין או בעקיפין ממקרקעין הנמצא במדינה בה רשומות המניות.

רווח הון מנכסים (שאינם מקרקעין, מניות וזכויות דומות) יהיה חייב במס במדינת התושבות של המוכר.

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



בחזרה לתפריט

## חלק 5 - מחלקת ניוד עובדים ותגמול הוני

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

**מועד ניתוק תושבות למס ותחולת סעיף 100א לפקודה ("מס יציאה") בהתקיים אמנת מס ע"א 5694/18 דוד קניג נ' פקיד שומה ת"א 3**

**בית המשפט העליון (ע"א 5694/18) דחה את הערעור שהוגש על-ידי הנישום בקובעו כך:**

"בעיקרו של דבר אנו סומכים את ידינו על הממצאים העובדתיים וההנמקה המשפטית המפורטים בפסק דינו המקיף של בית המשפט המחוזי, בתוקף סמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984.

נוסיף ונחדד בקצירת האומר כי על עניינו של המערער חל סעיף 100א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] שקובע את המועדים הרלוונטיים לחישוב המס במקרה של ניתוק קשר תושבות, ובהקשר זה את נוסחת החישוב הליניארי. עניינו של המערער, חרף מצבו הכללי הנטען, אינו מהווה חריג לכלל זה".

להלן נפרט את שתי הפסיקות שניתנו על-ידי שני שופטים בבית המשפט המחוזי:

בע"מ 13807-01-17 מדובר בערעור על שומה שיצאה **לאחר החזרה לדין אצל פקיד השומה** בעקבות פס"ד של בית המשפט המחוזי ("**הפסיקה הראשונה**") בע"מ 31489-01-13, במסגרתו נידונה סוגיית אופן מיסוי מכירתן בשנת 2007 של מניות של חברה הרשומה בארה"ב שהייתה חברת אם של חברה תושבת ישראל, בידי המערער, הטוען כי ניתק תושבות למס מישראל שנים רבות לפני מועד מכירת המניות. לטענת פקיד השומה, המכירה הייתה חייבת במס בישראל מכוח תושבות הישראלית של המערער בעת המכירה או לחילופין מתוקף הוראות סעיף 100א לפקודת מס הכנסה..

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

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

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

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

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

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

- (א) זכות המיסוי של ישראל כ"מדינת מקור" מכוח הוראות סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה נסוגה מפני הוראת סעיף 15(1) לאמנה, המעניקה את זכות המיסוי הבלעדית למדינת התושבות של מוכר המניות;
- (ב) אין לקבל את טענת המערער כי זכות המיסוי של ישראל לפי סעיף 100א לפקודה מתנגשת עם הוראות האמנה באופן המונע את החלטה; המערער לא הוכיח כי נגרם לו כפל-מס במישור הבינלאומי בעקבות הטלת מס היציאה בישראל ולכן לא ניתן לשעות לטענתו לגבי כפל-מס כאמור;
- (ג) המערער לא הציג ראיות משכנעות כי שווי המניות ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל עמד על שווי אפס ובכל מקרה ספק גדול אם ניתן היה לסטות מייחוס הרווח לפי הנוסחה הליניארית שבסעיף 100א לפקודה ולערוך תחתיה ייחוס ספציפי לפי שווי המניות הנמכרות.

זכות המיסוי של ישראל על-פי דיניה הפנימיים חלה, הן מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה, במעמדה כמדינת המקור של רווח ההון, והן מכוח סעיף 100א לפקודה, במעמדה כמדינת המושב המקורית של המערער. מאחר שהמשיב ביסס את שומתו רק על סעיף 100א לפקודה ומשלא ניתנה למערער ההזדמנות הנאותה להתמודד עם חיובו במס מכוח סעיף 89(ב)(3)(ד) לפקודה ובהתחשב בנסיבותיו האישיות והכלכליות, על אף שבסמכות ביהמ"ש להגדיל את השומה (לפי סעיף 156 לפקודה), נחה דעתה כי אין זה המקרה הראוי לכך. לפיכך נקבע, כי מיסוי המערער יוותר בגבולות סעיף 100א לפקודה.

בחזרה לתפריט

## חלק 6 - תמריצים

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

### 1. דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון חוזר מס הכנסה מספר 3/2019

ביום 19 בנובמבר 2019 פרסמה רשות המסים את החוזר שבנדון (נציין כי החוזר נושא אומנם את התאריך 19 במאי 2019, ואולם הוא פורסם לראשונה באתר רשות המסים רק ביום 19 בנובמבר 2019). המטרה של חוזר זה היא לקבוע אמות מידה על בסיסן ניתן לזהות מהו "מפעל התעשייתי" שבבעלותה של החברה והאם היא מחזיקה בבעלותה מפעל אחד או יותר.

החוק לעידוד השקעות הון התשי"ט-1959 ("החוק") מהווה כלי מרכזי של הממשלה לעידוד השקעות הוניות איכותיות בישראל ומעניק, בין היתר, הטבות מס לחברות העומדות בתנאים בו. אחד התנאים הקבועים בחוק הינו קיומו של "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51. זיהוי ה"מפעל התעשייתי" של החברה משמעותי על מנת לבחון את יתר התנאים והקריטריונים הקבועים בחוק, לצורך קבלת הטבות המס והתמריצים.

קיימים מקרים בהם חברה אחת מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים נפרדים או מפעל אחד הפועל במספר מגזרי פעילות. לצד זה, החוק קובע קריטריונים שונים לצורך קביעת הזכאות להטבות, שלעיתים מתייחסים למפעל ולעיתים לחברה.

בחוזר מוזכרים רשימה של מבחנים שיש בהם בכדי להצביע על קיומם של מפעלים נפרדים באותה חברה וביניהם: המוצרים המיוצרים במפעלי החברה שונים באופן מהותי זה מזה; הטכנולוגיות בהן משתמשים במסגרת תהליך הפיתוח והייצור בכל אחד ממפעליה של החברה שונות באופן מהותי זו מזו; חומרי הגלם העיקריים בהם משתמשים בתהליך הפיתוח והייצור שונים בכל מפעל; המיקום של המפעלים שונה. לעניין זה, מיקום שונה יכול ויהיה גם במסגרת אותו מבנה, אך ניתן לזהות הפרדה במתחמים המשמשים כל מפעל (קומה נפרדת, אולמות ייצור נפרדים וכדומה); ישנו שוני בלקוחות ובספקים של המפעלים של החברה; העובדים המועסקים בכל מפעל הם עובדים שונים בעלי מיומנות שונות, ואין תחלופת עובדים בין המפעלים; קיים מטה ניהול נפרד לכל מפעל; החברה שומרת על הנהלת חשבונות נפרדת לכל אחד ממפעליה ועוד.

בחוזר מס הכנסה מובהר כי מדובר ברשימת קריטריונים איכותיים בעיקר, ומשכך, יש להפעיל שיקול דעת במסגרת בחינת המקרה ולבחון על פי הנסיבות הכוללות את הקביעה הרלוונטית.

#### הערות:

להרחבה ראו חוזר מסים 22.2019 של משרדנו.

בחינה ויישום נכון להגדרת מפעל אחד או מספר מפעלים נפרדים יכולים לשפר משמעותית את היקף ההטבות שהחברה תוכל ליהנות מהן.

בחזרה לתפריט

## 2. יצוא עקיף של רכיב במוצר אחר - בחינת הסיכונים במכירה לצורך קביעת ייצוא ישיר או עקיף החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2697/20

**העובדות:** חברה תושבת ישראל ("החברה") עוסקת בפיתוח של מוצר ביטחוני המשמש רכיב ("רכיב") המשולב במערכת כוללת ("המערכת"). המערכת מיוצרת על-ידי הלקוח של החברה במפעל שבבעלותו בישראל ("הלקוח"), והוא זה שמוכר את המערכות ללקוחות הסופיים מחוץ לישראל ("לקוח הקצה"). מפעל החברה ממוקם באזור שאינו אזור פיתוח א'.

פרטי ההתקשרות של החברה עם הלקוח כוללים את המאפיינים הבאים: החברה מהווה ספק של הלקוח והיא תייצר את הרכיבים על פי הזמנות מהלקוח; החברה אחראית מול הלקוח לטיב ואיכות המוצר לרבות התקנה אצל הלקוח; החברה מתחייבת להפקיד אצל הלקוח את תכניות המקור של הרכיב; החברה אינה צד להסכמים, למו"מ ולתמחור המערכת מול לקוח הקצה וכל ההתקשרות של החברה נעשית רק מול הלקוח; המחיר של המערכת ללקוח הקצה אינו מחולק לרכיבים שונים אלא מתומחר כמכירת מערכת מלאה; החברה פועלת מול הלקוח במטבע המקומי (ש"ח) וללא קשר למדינת היעד של לקוח הקצה והמטבע בו נקבעת העסקה בין הלקוח ללקוח הקצה; הלקוח אינו מחויב (ובמקרים מסוימים גם אינו יכול) למסור לחברה את זהות לקוח הקצה, מחיר המערכת שנקבע עם לקוח הקצה ויתר פרטי העסקה.

**פרטי הבקשה:** לאשר כי לצרכי יישום הוראות סעיף 18א(ג)(1) לחוק לעידוד השקעות הון ("החוק"), יראו את המכירות המבוצעות באמצעות הלקוח כמכירות המבוצעות במישרין ללקוח הקצה על-ידי מפעל החברה (לצורך עמידה בתנאי "מפעל בר-תחרות").

**החלטת המיסוי ותנאיה:** נקבע כי אין לראות במכירות החברה ללקוח כמכירות המתבצעות במישרין ללקוח הקצה וזאת מאחר ולא כל הסיכונים החלים על הייצור והייצוא חלים על החברה אלא חלקם חלים גם על הלקוח וזאת בהתאם לפרטי ההתקשרות בין החברה ללקוח ולמבחנים הקבועים בהחלטות המיסוי 9/07 ו- 6556/12.

נקבע כי ניתן לראות במכירותיה של החברה ללקוח כמכירות של רכיב במוצר אחר, הנמכר למפעל אחר כאמור בסעיף 18א(ג)(2) לחוק והתקנות מכוחו. החברה תוכל לעמוד בתנאי "מפעל בר-תחרות" אם תעמוד בתנאים הקבועים בסעיף ובתקנות הנוגעים למפעל הממוקם באזור שאינו אזור פיתוח א', לרבות מכירות בשוק מסוים בשיעור של 50% או יותר וסכום מכירות שלא יפחת מ-15 מיליון ש"ח.

**הערה:** החלטת מיסוי זו משקפת פעם נוספת את עמדתה של רשות המסים לגבי בחינת המבחנים לקביעה האם מדובר ביצוא ישיר או עקיף.



בחזרה לתפריט



# מגזר הנדל"ן

## פסיקה - מס הכנסה

1. חזרה מערעור בהמלצת ביהמ"ש- קניון שיש לו הכנסות ממכירת חשמל ומוחזק משמעותית על-ידי חברה ציבורית והכנסות ממכירת חשמל, אינו זכאי למעמד "חברת בית" ע"א 621/18 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

רו"ח אורן חן

**בהמלצת ביהמ"ש העליון, חזרה בה המערערת מערעורה ועל כן הערעור נדחה.**

להלן תקציר הפסיקה של בית המשפט המחוזי (ע"מ 15-06-49880):

המערערת היא חברה פרטית שבשנות המס שבערעור מוחזקות מלוא מניותיה על-ידי חברת מליסרון בע"מ ("מליסרון"), שהיא חברה ציבורית. המערערת הייתה בעלת קניון רננים ("הקניון"), שנוהל על-ידי חברת בת בבעלותה המלאה ("חברת הניהול"). בנוסף להכנסות המערערת מהשכרה של שטחי הקניון, נבעו לה הכנסות ממכירת חשמל במתח נמוך לשוכרים בקניון. לצורך כך הותקנו שנאים בשטח הקניון. לאור דרישת הממונה על ההגבלים העסקיים מכרה המערערת את הקניון ביום 12 בפברואר 2013 תמורת כ-842 מיליון ש"ח.

המערערת טענה שיש לראות בה חברת בית בשנות המס 2010-2013 ("שנות המס שבערעור"), דבר שיביא לזקיפת הכנסותיה השוטפות ושבח המקרקעין ממכירת הקניון, בדוח של מליסרון. בשנים אלו למליסרון הפסדים עסקיים שוטפים העולים על הכנסות המערערת המועברות אליה, כך שניתן יהיה לקזז את מלוא הכנסות המערערת.

המערערת נימקה את טענתה לחברת בית בנימוקים הבאים:

(1) היא עומדת בתנאי סעיף 64 לפקודה, בהיותה חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, היא איננה חברה "שיש לציבור עניין ממשי בה" ואיננה "בת-חברה" וכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים.

(2) מכוח הסתמכות על הסכמי שומה קודמים שנחתמו עמה בשנות מס קודמות, על הסכמי שומה שנחתמו עם חברות אחרות בקבוצת מליסרון ועל כך שהמשיב קלט מדי שנה משנות המס שבערעור את בקשותיה להכרה כחברת בית.

המשיב טען כי המערערת אינה עומדת בתנאי סעיף 64, היא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה, היא בת-חברה וכן כל רכושה ועסקיה אינם מתמצים בהחזקת בניינים. כמו כן טען המשיב כי המערערת לא הוכיחה את התנאים הנדרשים להכרה בקיומה של הסתמכות.

**בית המשפט המחוזי בחיפה דחה את הערעור** (השופט וינשטיין): לאחר שסקרה את סעיף 64 לפקודה וגלגוליו הקודמים, את סעיף 76 לפקודה ופסיקה בנושא (פס"ד פלפון סנטר, פס"ד לינור ודלגית, פס"ד ג'י כפר סבא וג'י ווסט), קבעה השופטת כי יש לפרש את החוק תוך מתן משקל משמעותי לתכלית החקיקתית שעמדה בבסיס ההסדר של חברת בית אשר נועד לחברות פרטיות קטנות שכל מטרתן להפיק הכנסה מהחזקת בניינים ולא לתת הטבת מס לחברות ציבוריות הפועלות באמצעות אחזקה בחברות פרטיות. עניינו של הציבור בחברות ציבוריות, דוגמת מליסרון, המחזיקות באשכול של חברות פרטיות, אשר באמצעותן הן פועלות בתחום של החזקה וניהול של קניינים, מושפע מפעילותן וביצועיהן של אותן חברות, והמערערת ביניהן. המבחן הראוי והנכון לקביעה האם קיים "עניין ממשי" לציבור במערערת אינו מבוסס לבדו ואף לא בעיקרו על בחינת שיעורי האחזקה של הציבור, אלא האם קיימת חובה חוקית לכלול בדוחות המאוחדים של חברת האם (מליסרון) את תוצאותיה העסקיות של המערערת.

למרות שכבוד השופטת קבעה שהמערערת אינה נכנסת לגדר חברת מעטים ומכאן שלא ניתן להכיר בה כחברת בית, היא הוסיפה ובחנה האם כל רכושה ועסקיה של המערערת הם החזקת בניינים כמתחייב בסעיף 64 לפקודה. המערערת יכלה להשכיר שטחים בקניון גם אם לא עסקה במכירת חשמל לשוכרים וגם אילו ניהול הקניון היה נעשה על-ידי צד שלישי שאינו קשור. המערערת ביצעה בחירה מושכלת ומודעת משיקולים מסחריים, למכור חשמל לשוכרים ולהחזיק בחברת בת כחברת הניהול של הקניון, שאין בינם ולא כלום לעניין החזקת ה"בניין", כך שהמערערת גם לא עמדה בנטל ההוכחה כי "כל רכושה ועסקיה החזקת בניינים".

לגבי טענת ההסתמכות נקבע:

- (1) חל שינוי משמעותי באחזקות הציבוריות במערערת, כאשר בשנים שביחס אליהן נחתמו בעבר הסכמי שומה, לא נשלטה החברה על-ידי חברה ציבורית, לעומת המצב שבשנות המס שבערעור בהן נשלטת המערערת על-ידי חברה ציבורית. מכאן עולה כי ההכרה במערערת כחברת בית במסגרת הסכמי השומה שנחתמו בעבר אינה יכולה להוות מצג המחייב את המשיב להכיר במערערת כחברת בית בשנות מס עתידיות.
- (2) עצם קליטת דוחות ובקשות המערערת להכרה בה כחברת בית אינה מהווה הכרה פוזיטיבית מצד המשיב במערערת כחברת בית. קליטת הדוחות ושידורם למחשב שע"מ הינה חובה המוטלת על המשיב והוא אינו רשאי לסרב לבצעה גם אם הוא סבור שהדיווח או הבקשה אינם נכונים ויש לדחותם. לפיכך כאשר בחן המשיב במסגרת התקופה הקבועה בדין את בקשותיה של המערערת להכיר בה כחברת בית הרי שהפעיל את הסמכות המוקנית לו בדין ואין לראות בכך שינוי רטרואקטיבי של עמדתו.
- (3) המערערת לא הוכיחה כי הסתמכה בפועל ואף לא יכלה להסתמך על הסכמי שומה עם חברות אחרות בקבוצת מליסרון, שכן הסכמים אלו כללו אמירה מפורשת כי אין בקביעה, לעניין ההכרה בחברות כחברות בית, הבעת עמדה לשנים הבאות והסוגיה תבחן שוב בשנות המס הבאות.
- (4) לגבי הטענה כי מליסרון יכלה למכור את מניות המערערת במקום שהמערערת תמכור את הקניון (וכך לקזז את הרווח כנגד הפסדיה) אילולא ה"הסתמכות", נקבע כי לא הוכח שנגרם נזק, שכן לא היה רוכש פוטנציאלי שהיה מוכן לרכוש את מניות המערערת, והמוכרת שהייתה חייבת למכור את הקניון עד תאריך מוגדר, לקחה סיכון מחושב. כמו כן נדחתה טענת המערערת כי היא נמנעה מפנייה לקבלת רולינג מרשות המסים טרם ביצוע העסקה "כדי לא לשאול שאלת קיטבג".

בחזרה לתפריט

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

עניינו של פסק הדין בחברה עירונית (החברה הכלכלית לבני ברק בע"מ, להלן: "החברה הכלכלית") אשר שילמה סכומים ניכרים בהתאם לשמונה "הסכמי פינוי" שנחתמו עם אנשים שהחזיקו בקרקע ובמבנים במתחם מסוים בעיר בני ברק ("המערערים" או "המחזיקים" או "המתפנים", לפי העניין). פינוי המחזיקים היה נחוץ לצורך ביצוע תוכנית לפיתוח המתחם לרבות בניית מבני מגורים, מסחר ומשרדים חדשים, וכן לשם סלילתו של כביש העתיד לשמש ציר חשוב באזור.

בית המשפט נדרש לתשעה ערעורי מס הכנסה שונים בנושא שאלת החבות במס של המערערים בגין קבלת תשלומים מהחברה הכלכלית בתמורה לפינויים מהמקרקעין. המערערים טוענים, כי יש לפטור את הפיצויים מכל מיסוי, וזאת מכוח ההסדר החל על מתחמי פינוי-בינוי על-פי הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, או על-פי ההיקש ממנו. לחלופין, נטען, כי הפיצויים מהווים תשלום אגב הפקעה החייב במחצית המס. עוד טענו המערערים, כי אותם נכסים אשר שימשו למגורים (מדובר במיעוט הנכסים) מוצאים מגדר המונח "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה") ולפיכך הפיצוי שהתקבל בגינם אינו חייב במס.

#### **בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט קירש) קיבל את הערעור בחלקו ופסק כלהלן:**

הזכאות לתחולת פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין כלל לא הוכחה במקרה דנן, וזאת הן מהטעם שלא חל על הקרקע הנדונה כל צו הכרזה מכוח חוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016 או מכוח סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין לפני ביטולו, והן מהטעם שלא התקיים התנאי הקבוע בסעיף 49כב(א)(1) לחוק לפיו "תמורתה" ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת (באשר במקרה דנן התמורה הייתה כולה בכסף). **אי לכך, בית המשפט דחה את הטענה לפטור גורף מס בשל קיום מתחם פינוי-בינוי.** בנסיבות העניין, קיימות שלוש חלופות עיקריות לסיווג הנכסים המסחריים: האחת, שמדובר בזכות במקרקעין; השנייה, שמדובר בזכות חזקה במקרקעין, בין שבדין ובין שבישור, כאמור בהגדרת "נכס" שבסעיף 88 לפקודה; והשלישית, שמדובר בזכות אחרת, ראויה או מוחזקת, כאמור בהגדרת "נכס" שבסעיף 88 לפקודה.

אין חשיבות מכרעת לסיווג המכר בין שלוש החלופות האמורות (לאור הדמיון בין הוראות המיסוי הקבועות בחלק הי לפקודה לבין אלו שבחוק מיסוי מקרקעין) ונכון יותר, מכל החלופות, למצוא כי למערערים זכות חזקה (כלשהי) במקרקעין ולבסס את מיסויים לגבי הנכסים המסחריים על הוראות חלק ה' לפקודה מבלי שיחול הסייג השלישי להגדרת "נכס".

נקבע כי אין בסיס להחלתו של סעיף 91(ז) לפקודה (או סעיף 48ג לחוק מיסוי מקרקעין) הקובעות, כי המס שיחול על רווח הון בהפקעת נכס הוא מחצית המס החל ברגיל על רווח הון. שכן, במקרה הנדון לא ננקט כל הליך הפקעה או תחילת הליך הפקעה על-פי כל דין. כמו-כן, הוגשה סדרה של תובענות אזרחיות בסדר דין מקוצר לסילוק ידם של המערערים מן המתחם (בטענה, כי הם פולשים ומסיגי גבול) ודרך פעולה זו אינה עולה בקנה אחד עם הליך הפקעה.

לשוננו של הסייג השלישי להגדרת המונח "נכס" שבסעיף 88 לפקודה ("זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח"), נוסחה באופן רחב יותר ואין בה אי בהירות או דו משמעות המחייבות פרשנות צרה. הביטוי "**בין שבדין ובין שביושר**" מופיע גם בהגדרת "**זכות במקרקעין**" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. בית המשפט מצוין, כי אין אפוא עיגון לשוני בנוסח הסייג השלישי להגבלת יישומו למקרים של דיירים מוגנים בלבד, גם אם זו הדוגמה ה"קלאסית" לתחולת הסייג. הנסיבות הנדונות, שקשורות לארבעה מחזיקים, שלגביהם לא נסתר המצג לפיו הנכסים שהיו בהחזקתם שימשו בפועל למגורי משפחותיהם, אף בהיעדר דיירות מוגנת והחלתו של הסייג השלישי לגבי משפחות אלה תביא לגביהן לתוצאה דומה **להחלת פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים מזכה על-פי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין כאשר תוצאה זו היא ראויה והיא משקפת הבחנה מוצדקת בין מיסוי מכירת הנכסים המסחריים לבין מיסוי מכירת נכסי המגורים.**

לגבי יום הרכישה, זה ייקבע בהתאם למועדים המצוינים בהסכמי הרכישה שהוצגו בפניו על-ידי המערערים.

השופט קיבל את הערעור לעניין הטלת קנס גירעון, מאחר שחתימת הסכם הפינוי דווחה למיסוי מקרקעין במועד, ומאחר שהמיסוי שיוטל על המערערים יהיה לפי שיעור של מס רווח הון ולא לפי שיעור גבוה של מס פירות.



בחזרה לתפריט

## פסיקה - מיסוי מקרקעין

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

### 3. נישום שדיווח על הכנסותיו מנכס כדין ולא ניכה מההכנסות פחת, לא יידרש להפחיתו מעלות הנכס לצורך חישוב מס שבח בעת מכירת הנכס ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV

חברה זרה הרשומה בהולנד ("המשיבה") רכשה בשנת 1997 דירת מגורים בקיסריה והשכירה אותה החל ממועד קבלת טופס 4 בשנת 1999. המשיבה הייתה חייבת בתשלום מס הכנסה בגין רווחיה מדמי השכירות, ממנו הייתה זכאית לקיזוז פחת בשיעור של 4% לשנה מיום קבלת החזקה בדירה. ואולם, המשיבה לא דיווחה לרשויות המס על הכנסותיה החייבות במס הכנסה, ומשכך גם לא ניכתה את הפחת האמור. בשנת 2015 מכרה המשיבה את הדירה.

מנהל מיסוי מקרקעין חדרה ("המערער"), טען שהואיל ועמדה למשיבה אפשרות לקזז פחת מהכנסתה החייבת, יש לקזז את הפחת שיכלה לדרוש משווי הרכישה וזאת על אף שהמשיבה לא הגישה דוחות ולא ניכתה פחת. המשיבה לעומת זאת טענה, כי אין לנכות פחת משווי הרכישה כיוון שלא עשתה שימוש בפועל באפשרות לנכות פחת לצורך הקטנת החבות במס הכנסה.

ועדת הערר קיבלה את עמדת החברה ועל כן הוגש ערעור על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין.  
**בית המשפט העליון, מפי השופט גרוסקופף (בהסכמת השופטים עמית ואלרון), קיבל את הערעור של מנהל מיסוי מקרקעין.**

בית המשפט קבע כי **ברירת המחדל** לבחינת החבות במס שבח היא כי הנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת בגין המקרקעין במס הכנסה ולכן יש להפחית את הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. **חריג לכלל** זה הוא נישום שדיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב, ואשר יעמוד בנטל להוכיח כי נמנע במסגרתם מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, במקרה זה לא יופחת הפחת משווי הרכישה.

**סייג לחריג**- לעומת זאת, נישום אשר לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה, וכתוצאה מכך גם לא ניכה פחת באופן מלא או חלקי, בין אם לא חויב במס הכנסה בגין ההכנסות שלא דווחו ובין אם נערכה לו שומה בגינן, אינו רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן יש להפחית לגביו בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

במקרה הנדון נקבע, כי היות שהמשיבה לא דיווחה על הכנסתה החייבת מהשכרת הדירה, וממילא אין באפשרותה לטעון כי שילמה מס הכנסה מלא, ללא ניכוי פחת, וכיוון שאם יוצאו לחברה שומת מס הכנסה רטרואקטיבית בגין השנים בהן הרוויחה מהשכרת הנכס, יילקח בחשבון הפחת אשר יפחית את הכנסתה החייבת, הרי במצב דברים זה, דבקות בעקרון מיסוי אמת ומניעת הטבה כפולה בגין הפחת מחייבת לראות את המשיבה כמי שניצלה את הפחת במהלך השנים ולהפחית את הפחת משווי הרכישה.

השופט מציון, שהגם שהדיון עוסק בהוראות חוק מיסוי מקרקעין, ההכרעה רלבנטית גם למקרים העוסקים בהוראות חוק דומות, כגון הוצאה בקשר לנכס שיכלה להפחית את החבות במס הכנסה, אך לא הופחתה בפועל, ועל כן, יכולה להביא להפחתת חבות במס רווחי הון לפי פקודת מס הכנסה (לדוגמא, פחת על כלי רכב).

בחזרה לתפריט

#### 4. הפעלת פארק שעשועים על-ידי קניון אינה מוציאה אותו מהגדרת "איגוד מקרקעין" ו"ע 61916-11-14 מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

חברת מ.ק.ח, מרכז קניות חיפה בע"מ ("החברה") החזיקה בבעלותה זכויות חכירה בקניון בחיפה המוכר בשם גרנד קניון. בקניון הופעל פארק שעשועים שהושכר והופעל על-ידי גורם חיצוני ובהמשך לתקופה מסוימת על-ידי החברה עצמה. מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ ("העוררת"), רכשה במשך השנים זכויות בחברה, עד שבשנת 2012 רכשה העוררת את מלוא הזכויות בחברה.

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ("המשיב") קבע כי החברה הינה בגדר איגוד מקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין, ומשכך רכישת המניות בחברה על-ידי העוררת חייבת במס רכישה בסך של כ-30 מיליון ש"ח.

העוררת טענה כי החברה אינה "איגוד מקרקעין", היות ובמועד העסקה החברה הפעילה פארק שעשועים, אשר הפעלתו תרמה להגדלת מספר המבקרים במרכז הקניות ולהשאת רווחי החברה והואיל והיו בפארק מתקני שעשועים שהם "מיטלטלין".

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

על מנת לבחון האם הפעילות בפארק השעשועים מוציאה את החברה מגדר הסיווג כאיגוד מקרקעין, ולאחר שנערכה סקירה של פסקי הדין שעסקו בסוגיה שמחלוקת, לרבות פסק הדין של ביהמ"ש העליון בעניין [גזית וליסרון \(ע"א 74/15\)](#), בחנה הועדה האם היו בחברה נכסים שאינם בבחינת זכויות במקרקעין והאם הפעילות העסקית בפארק השעשועים הייתה פעילות נפרדת ועצמאית, שאינה נובעת מהזכויות במקרקעין, ואינה טפלה למטרות החברה.

שופט קבע, כי אין לקבל את טענת העוררת כי הפארק כלל מיטלטלין שלא מחוברים בחיבור של קבע ואינם בבחינת זכויות במקרקעין, זאת הואיל ולא הומצאו מסמכים או ראיות לגבי טיבם של המתקנים, אסמכתאות לרכישתם, צילומים ואף לא טופס פחת, וציון שבמקרה שהיו מובאות ראיות היה צריך לבחון את המתקנים לפי מבחני הפסיקה, קרי - האם מדובר במיטלטלין המשמשים את החברה לייצור הכנסה והאם הם טפלים למטרות העיקריות של החברה.

באשר לטענת העוררת, כי הפעילות העסקית בפארק מהווה פעילות נפרדת ועצמאית, שאינה נובעת מהזכויות במקרקעין, קבע השופט כי הפעלת פארק השעשועים נועדה לשמש כפעילות זמנית בעקבות עזיבת המפעילה, כפעילות נלווית להפעלת מרכז הקניות לצורך קידום הפעילות העיקרית במרכז הקניות ולפיכך מדובר בפעילות טפלה לפעילות העיקרית של החברה שתכליתה הייתה לקדם את פעילות הקניון ולא כמקור עצמאי לייצור הכנסות.

לאור האמור לעיל, נקבע כי החברה הייתה במועד העסקה "איגוד מקרקעין", ועל כן רכישת המניות בחברה על-ידי העוררת חייבת במס רכישה.

בחזרה לתפריט

## 5. סיווג עסקה למתן שירותי מימון, שיווק וניהול- כעסקה לרכישת מקרקעין ו"ע 26722-09-17 רבץ השקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפסק הדין, נדונה בין היתר, השאלה האם הסכם עתידי למתן שירותי מימון, שיווק וניהול פרויקט שנחתם בין רבץ השקעות בע"מ ("עוררת 1") ומשה חדיף בנין והשקעות בע"מ ("עוררת 2"), בקשר לחכירה עתידית של זכויות במקרקעין מרשות מקרקעי ישראל ("ההסכם"), עולה לכדי עסקה במקרקעין.

במקרה הנדון הגישו העוררות למנהל מיסוי מקרקעין חיפה ("המשיב"), הודעה על חתימת ההסכם ביניהן, במסגרתו טענו כי לטעמן הענקת השירותים אינה עולה לכדי עסקה במקרקעין. מאוחר יותר הגישה העוררת 2 דיווח בגין רכישת זכויות החכירה (הודעה על זכיית העוררת 2 במכרז התקבלה כשבוע לאחר חתימת ההסכם בין שתי העוררות).

בהמשך להודעת העוררות, הוציא המשיב דרישת הצהרה, ומשזו לא נענתה קבע המנהל כי יש לראות בהסכם בין העוררות כעסקת מכר במסגרתה מכרה העוררת 2 מחצית מהזכויות במקרקעין לעוררת 1 והוציא שומות לפי מיטב השפיטה: שומת מס שבח לעוררת 2 שהועמדה על סך 0 ש"ח וכללה קנס אי הצהרה במועד וכן שומת מס רכישה לעוררת 1 על סך של כ-1.92 מיליון ש"ח בערכי קרן ובתוספת הפרשי ריבית והצמדה וקנס אי הצהרה במועד.

העוררות הגישו השגה על שומות המנהל אשר במסגרתה הגישו לראשונה הצהרה על העסקה, ההשגה נדחתה ומכאן הערר.

### ועדת הערר (מפי השופטת וינשטיין, יו"ר הועדה), דחתה את הערר.

בטרם נדונה הסוגיה העיקרית, נדרשה ועדת הערר לטענה המקדמית של העוררות לפיה יש לראות בהודעה שמסרו הצהרה ובהתאם לכך לקבוע כי השומות התיישנו משלא הוצאו בתוך 8 חודשים ממועד הגשת ההודעה. נקבע, שהואיל והודעה אינה כוללת את כל הפרטים הנדרשים לפי סעיף 73 לחוק ולאור התעלמות העוררות מדרישת ההצהרה ששלח המשיב, ההודעה שהוגשה איננה מהווה הצהרה בהתאם לחוק ומכאן שיש לדחות את טענת ההתיישנות.

ועדת הערר קבעה כי עסקה למתן שירותי מימון, שיווק וניהול, אשר כוללת בין היתר מימון של מחצית מההון העצמי הנדרש לפרויקט ושיווק ופרסום ליחידות הדיור שייבנו בפרויקט, והכל בתמורה למחצית מהרווחים של כלל הפרויקט, משמעותה כי שני הצדדים נושאים בסיכונים ובסיכויים של הפרויקט, ולכן "שיתוף הפעולה" בין העוררות מהווה עסקה במקרקעין במסגרתה העוררת 1 למעשה רוכשת מחצית מזכויות החכירה במקרקעין מהעוררת 2.

בנוסף, דחתה ועדת הערר את הטענה החלופית שהעלו העוררות, לפיה ככל שייקבע שההסכם ביניהן מהווה עסקה במקרקעין, הרי שיש לראות בעוררת 2 כמי שרכשה בנאמנות מחצית מהזכויות בנאמנות עבור העוררת 1 וכי מדובר בהעברה מנאמן לנהנה שפטורה ממס. טענת הנאמנות נדחתה היות שבמקרה הנדון לעוררת 1 לא היה סיווג קבלני שנדרש להשתתפות במכרז ולפי הלכת חזון כשקיימת מניעה לרכישת מקרקעין אין לקבל טענה של רכישה בנאמנות, וכן לאור תקנות סדר הדין האזרחי שקובעות כי לא ניתן לטעון טענות עובדתיות חלופיות, ומאחר שלא הוגשה הודעת נאמנות ולא הומצא הסכם נאמנות.

בחזרה לתפריט

## 6. מכירת נכס ששימש למגורים המסווג תכנונית כמחסן הוכרה כמכירת "דירת מגורים" לעניין מס שבח ו"ע 17-03-52894 שינל ומרינה שטיין נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

עניינו של פסק הדין בשאלה האם נכס מקרקעין אשר ייעודו בהתאם להיתר הבנייה הוא מחסן וחדר הסקה, עשוי להיחשב כדירת מגורים לצורך חוק מיסוי מקרקעין, כך שבמכירתו תקום זכאות למוכר לחישוב ליניארי מוטב.

בחודש נובמבר 2015 מכרו בני זוג ("העוררים"), נכס מקרקעין המצוי בקומת קרקע של בניין מגורים בתל אביב ("הנכס"). במסגרת הדיווח למנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("המשיב"), ביקשו העוררים חישוב מס שבח לפי השיעור הלינארי החדש המוקנה במכירת "דירת מגורים מזכה".

הנכס נרכש על-ידי העוררים בשנת 1992 והוגדר בהסכם הרכישה כ"דירה בת 2 חדרים". במסגרת הדיווח לרשות המסים בגין הרכישה הצהירו העוררים כי הנכס מיועד לשמש למגורים ובהתאם שילמו מס רכישה לפי מדרגות המס לדירת מגורים. הנכס מכיל את כל המתקנים הנדרשים למגורים ושימש בפועל למגורים במשך כל התקופה שממועד הרכישה ועד למועד המכירה. עובר למכירת הנכס, התגלה לעוררים לראשונה מבדיקה שערך רוכש פוטנציאלי, כי על פי היתר היסטורי משנת 1945, ייעוד הקרקע, לרבות הדירה, היה לגראז', מחסן וחדר הסקה.

לאור קיומו של היתר הבנייה ההיסטורי האמור, המשיב שלל את הבקשה ל"פטור ליניארי" מהטעם שהנכס אינו מהווה "דירת מגורים מזכה".

**ועדת הערר קיבלה את הערר בדעת רוב (כנגד דעת המיעוט של השופט קירש).** הועדה קבעה כי המבחן התכנוני של הדירה למגורים בהתאם לחוקי התכנון והבנייה, אינו מהווה מבחן עצמאי וכי אימוץ מבחן זה נובע לנוכח העיקרון "שלא יהא חוטא נשכר" ואין למבחן התכנוני זכות קיום ללא כלל זה של "לא יהא חוטא נשכר" ובהתאם למגבלות חומרת העבירה והאינטרס הציבורי ולכן פגם תכנוני איננו שולל בהכרח את סיווג הדירה כדירת מגורים.

במקרה דנן הנכס כלל את כל המתקנים הנדרשים למגורים, נעשה בו שימוש למגורים מיום הקמתו, הנכס נרשם בטאבו כדירת מגורים וסווג כדירת מגורים לצרכי ארנונה, העירייה לא נקטה בפעולות אכיפה במהלך השנים, ואף נמצא כי ישנה אפשרות להכשרת השימוש למגורים. אשר על כן נקבע, כי לאור השוני המהותי בין הנסיבות במקרה זה לבין המקרה שנדון באותו הרכב במסגרת פס"ד **דוד גיא** (ו"ע 17-08-34577) שם נדחה הערר, הרי שבמקרה זה, אין חשש להפרת העיקרון לפיו חוטא אינו יוצא נשכר, ועל כן מדובר במכר של "דירת מגורים" כהגדרת בחוק מיסוי מקרקעין.

השופט קירש בדעת מיעוט סבר כי מבחן הייעוד התכנוני הוא מבחן עצמאי שחייב להתקיים, על מנת שהנכס ייחשב כ"דירת מגורים", ועל כן לדעתו, יש לדחות את הערר.



בחזרה לתפריט



## 7. הוטל מס רכישה של דירה מוגמרת על גורם מארגן בקבוצת רכישה שנטל חלק ברכישת חלק מיחידות הדיור ו"ע 9546-10-17 (מ.א.ס) נופי- קבוצת ניהול בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

העוררת ארגנה קבוצת רכישה לצורך הגשת הצעה למכרז לחכירת מקרקעין בכרמיאל, המיועדים לבנייה משותפת של 96 יחידות דיור, כאשר תנאי סף להגשת הצעה במכרז היה כי ההצעה תוגש לרכישת זכויות החכירה במקרקעין בשלמותם. בסמוך למועד הגשת ההצעה היו חסרים לקבוצה רוכשים עבור 27 יחידות דיור ועל מנת לעמוד בתנאי המכרז וכדי שמלאכתה בארגון קבוצת הרכישה לא ירד לטמיון, החליטה העוררת להצטרף לקבוצת הרכישה כרוכשת של 27 יחידות דיור.

טרם הזכייה במכרז, חתמו חברי הקבוצה על מערכת הסכמית הכוללת התחייבות לרכישה ובניה עצמית במשותף, פירוט ביחס לדירות התמורה של כל רוכש ורוכש, התחייבות לתשלומים ומינוי נאמן לצורך הגשת ההצעה למכרז וחתימה על הסכמי החכירה, הסכם ליווי והסכמים עם ספקים ויועצים שונים, לרבות מינויה של העוררת כמנהלת הפרויקט, וכן חתימה על הסכם שיתוף לאחר הזכייה במכרז.

הנאמן הגיש למנהל מיסוי מקרקעין חיפה ("המשיב"), הודעות נאמנות והצהרות בגין הרכישה, במסגרתן הוגשו שומות עצמיות עבור חברי הקבוצה, למעט העוררת, בהתאם למדרגות מס רכישה ואומדן שווי לדירת מגורים מוגמרת, ואילו עבור העוררת הוגשו שומות עצמיות לפי שיעור מס רכישה החל על מקרקעין שאינם דירת מגורים. המשיב לא קיבל את השומה העצמית של העוררת וקבע כי יש למסותה בגין 27 יחידות דיור לפי מדרגות מס רכישה של דירת מגורים.

**ועדת-הערר, מפי יו"ר הוועדה השופטת וינשטיין, דחתה את הערר.** בטרם נדרשה לשאלה, האם העוררת היא חלק מקבוצת הרכישה או "מעין קבלן" שביצע בלית ברירה "עסקת גישור", סקרה השופטת את התשתית המשפטית המסדירה את הכללים למיסוי קבוצות רכישה ומיסוי הגורם המארגן, בכלל זה, תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין והוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2013.

בהתאם לבחינת התשתית המשפטית, יש לראות כל גורם שמתארגן עם אחרים לצורך רכישת קרקע לשם בניית דירות מגורים עליה, כמי שרכש את הנכס המוגמר, קרי - "דירת מגורים", וכי הן מבחינה לשונית והן מבחינה תכליתית - גורם מארגן יכול שיהיה חלק מקבוצת רכישה ואין בכך כדי לשלול את מעמדו כ"גורם מארגן".

באשר לטענת העוררת שאין לסווגה כשאר החברים בקבוצת הרכישה, כיוון שהיא לא חתמה על המסגרת החוזית הקושרת את חברי הקבוצה יחדיו, קבעה השופטת כי הסכם הנאמנות מסמך את הנאמן לחתום על הסכם רכישת המקרקעין ועל כל המסמכים הנוספים הדרושים לצורך רכישת הזכויות במקרקעין ולצורך הבנייה עליהם ועל כן, יש לראות בו כמסמך את הנאמן לחתום בשם העוררת גם על כל המסמכים המעגנים את המסגרת החוזית בין חברי הקבוצה.

בנוסף, נדחתה טענת העוררת, שאין לראות בה כחברה בקבוצת הרכישה מהטעם שאין היא יכולה לשלם ואין היא משלמת תמורה לעצמה עבור פעולות הארגון וכי כוונתה הייתה לשווק הזכויות בקרקע לבניית 27 יחידות הדיור ולא לרכוש אותן עבורה.

שיעור מס הרכישה, האם לפי שווי הדירות המוגמרות או לפי שווי הקרקע, אינו נקבע בהתאם לכוונותיה העתידיות של העוררת ביחס לנכס שרכשה. במועד הרכישה, הנכס שנרכש על ידי העוררת איננו קרקע בלבד, אלא הוא קרקע שעליה ייבנו דירות מגורים. ומטעם זה, גם אם העוררת לא התכוונה בסופו של דבר להחזיק בדירות המגורים, מס הרכישה בו היא חייבת הוא מס רכישה החל על רכישת דירת מגורים.

**בחזרה לתפריט**

## 8. השבת קרקע לרשות מקרקעי ישראל עקב שינוי ייעוד אינה בגדר הפקעה הזכאית להקלה לפי סעיף 48ג(א) לחוק מיסוי מקרקעין ו"ע 18-05-32465 פנינה ויטנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

פסק הדין עסק בשאלה האם השבת קרקע לרשות מקרקעי ישראל ("רמ"י") עקב שינוי ייעוד, מהווה הפקעה לצרכי מס הזכאית לשיעור מס מופחת לפי סעיף 48ג(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

בין העוררים לבין רמ"י נחתם הסכם להשבת זכויות במקרקעין תמורת פיצוי בעקבות שינוי ייעוד שאושר בשנת 2012, וזאת בהתאם להסכם החכירה המקורי במסגרתו נקבע כי במקרה של שינוי ייעוד של השטח המוחזק תהא רמ"י רשאית להביא לסיום החכירה כנגד תשלום פיצוי לחוכרים, וסכום הפיצוי נקבע בהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1470 העוסקת בתשלום פיצויי השבה במקרה של השבה כתוצאה משינוי ייעוד.

העוררים דיווחו למנהל מיסוי מקרקעין רחובות ("המשיב") על ההשבה כהפקעה, וביקשו להחיל את הקלת המס הקבועה בסעיף 48ג(א) לחוק, לפיה חל על פיצויי הפקעה שיעור מס מופחת של 50% משיעור המס המלא. המשיב דחה את טענתם וקבע שלא מדובר בפיצוי בגין הפקעה אלא בהשבה הנובעת ממערך הזכויות והחובות החוזיות שנקבעו בהסכם החכירה.

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

ועדת הערר קבעה כי תנאי לקיומה של הפקעה הוא קיומו של יסוד הכפייה ולכן כדי שהמקרקעין יחשבו ככאלה שהופקעו, נדרש כי הם יילקחו בכפייה ולא בדרך של הסכמה. במקרה הנדון, גם אם השבת המקרקעין נעשתה בניגוד לרצונם של העוררים, הרי שהיא נובעת מהזכויות והחובות החוזיות שהיו לצדדים ומבחינה מהותית, מדובר בפעולה במישור החוזי ולא במישור ההפקעה, כך שאין המדובר כלל בהפקעה ולכן לא חל בעניינה סעיף 48ג לחוק.

בנוסף ציין השופט גורמן כי: "בנסיבות ערר זה, בו ההשבה נובעת מהסכם החכירה הראשוני, איני מוצא מקום להידרש לשאלה שהעלו העוררים אודות דינה של השבה בהסכמה, הנובעת מאיום בהפעלת הסמכות להפקיע. איום בהפעלת סמכויות אכיפה, אם בכלל הושמע במקרה שלפנינו, עניינו בסמכויות אכיפה שמקורן בדיני החוזים ולא מכוח סמכות שלטונית כופה המעוגנת בדיני ההפקעה. במצב דברים זה, אנו מצויים במישור של דיני החוזים, כך שאף איום בשימוש בסמכויות לאכיפת החוזה, אין בו משום הפקעה."



בחזרה לתפריט

### 9. האם עסקאות מכירת מקרקעין שביצע עוסק הפועל בתחום אחר מהוות עסקאות שבוצעו על-ידי עוסק במקרקעין? ע"מ 24147-02-17 עמיאל לוי נ' אגף המכס והמע"מ פתח תקווה

עו"ד עידן וולגר, מחלקת מסים עקיפים

מר עמיאל לוי ("המערער") אשר הינו בעלים של חברה פרטית העוסקת בייבוא ושיווק של מוצרי בשר ודגים ("החברה") ביצע חמש עסקאות מכר מקרקעין בשניים מנכסיו - קרקע בהוד השרון ומניות באיגוד מקרקעין. לטענת רשויות מע"מ ("המשיב") עסקאות מכר המקרקעין בוצעו על ידי המערער כ"עוסק במהלך עסקיו" כך שיש להטיל עליו בגין מע"מ עסקאות. לטענת המערער עסקאות המקרקעין בוצעו במישור הפרטי על מנת להשיג תשואה על השקעה אשר תהווה עבורו גב פיננסי ותשמש כפנסיה והתבצע לאור העובדה כי פעילות החברה בבעלותו, לה הוא ערב אישית, נקלעה לקשיים ולכן נאלץ לממש את נכסיו על מנת לממן את חובות החברה.

**בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור וקבע כי יש ליישם את מבחני הפסיקה (כגון [בע"א 4377/17 גיבשטיין](#)) לעניין המבחנים המבדילים בין הכנסה שבהון להכנסה שבפירות.**

- (1) **טיב הנכסים ואפיים** - המגוון וההיקף המשמעותי של נכסי המקרקעין שנרכשו, הוחזקו ונמכרו על-ידי המערער בתקופת השומה, כמו גם בתקופה שקדמה להן, מטילים את הכף לכיוון העסקי.
- (2) **תקופת ההחזקה בנכסים** - הנכסים הוחזקו על-ידי המערער שנים ארוכות. יישום מבחן זה מטה את הכף לכיוון ההוני/פרטי.
- (3) **אופן המימון ושותפות עם אחרים** - המערער ביצע את העסקאות עם אחרים. בנוסף, לצורך רכישת הקרקע החקלאית בהוד השרון נלקחה הלוואה והמערער הגיש בקשה להכרה בהוצאות הריבית. לאור הנסיבות התמונה הכוללת לעניין מבחן זה מטה את הכף לכיוון עסקי.
- (4) **תדירות העסקאות והיקפן** - מלבד העסקאות נשוא השומה ביצע המערער בעבר מספר משמעותי של עסקאות נוספות ולכן מבחן זה מטה את הכף לכיוון העסקי.
- (5) **מידת הבקאות של המערער בתחום הנדל"ן** - כמות העסקאות של המערער והנכסים הרבים שהיו מעורבים בהן מעידים על בקיאותו של המערער בתחום הנדל"ן. בנוסף לצורך ביצוע העסקאות, נעזר המערער בחברו עו"ד צברי אשר ניתן לייחס את מומחיותו ומיומנותיו למערער עצמו.
- (6) **קיום מנגנון ומבחן ההשבחה** - לא הוכח שהמערער נקט בפעולות השבחה אקטיביות ולכן מבחן זה אינו מהווה אינדיקציה לפעילותו כעוסק.

לאור העובדה כי מבחני העזר השונים מושכים לכיוונים מנוגדים יש לייחס משקל ל"מבחן הגג" לפיו יש להשקיף על הנסיבות בכללותן. בהתאם למבחן הגג קבע בית המשפט כי המערער ביצע ארבע עסקאות בקרקע חקלאית ועסקה במניות איגוד מקרקעין כ"עוסק" במהלך עסקיו כאמור בחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בחוק מע"מ.

השופט הוסיף כי המערער נמנע מלהציג ראיות ואסמכתאות לטענותיו בדבר הקשיים להם נקלעה החברה ולכן לא עמד בנטל הראיה המוטל על כנפי הנישום בערעורי מס (רע"א 1436/90 גיורא ארד). לעניין זה מדגיש השופט כי גם אם היה מוכח קשר ישיר בין עסקאות מכירת הנדל"ן לקשיי החברה, עדיין לא היה בכך לשנות את מסקנתו לפיה מדובר בעסקאות הנושאות אופי עסקי ואשר התבצעו על-ידי עוסק במהלך עסקיו, כאשר העובדה כי בוצעו על רקע קושי כלכלי של המערער או של חברה בבעלותו לא הופכת אותן רק בשל כך לעסקאות בעלות אופי הוני או פרטי (ע"מ 213-05-11 אלדן תחבורה). כמו כן עובדת היותו של המערער רשום כ"עוסק" לצרכי מע"מ מתווספת לתמונה הכללית המתגבשת מיישום כלל המבחנים התומכת בעמדת המשיב לפיה המערער הינו "עוסק" במקרקעין.

בנוסף נדחתה טענתו החלופית של המערער כי מאחר שלא ניכה תשומות בעת רכישת המקרקעין נשוא השומה מכירתם פטורה ממע"מ מכוח סעיף 31(4) לחוק מס ערך מוסף. יחד עם זאת, מאחר שמשיב חישב בעצמו את המע"מ רק על מרכיב הרווח ובכך אפשר את ניכוי התשומות בפועל, על אף שלא התבקש על-ידי המערער, הובטח כי חישוב המע"מ בגין העסקאות הנ"ל יהיה מס אמת.



בחזרה לתפריט

## הוראות ביצוע מיסוי מקרקעין

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

### 10. הטיפול בבקשה לחישוב מס השבח בדרך של פריסה [תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 4/2011](#)

ביום 19 בנובמבר 2019 פורסמה תוספת מספר 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2011 המסדירה נוהל חדש לטיפול בבקשות לפריסת השבח הריאלי שנצמח ליחיד במכירת זכות במקרקעין.

בהתאם לנוהל החדש, בקשה לפריסת השבח הריאלי שתוגש בעת או לאחר הגשת הדו"ח השנתי לפקיד השומה בגין שנת המס בה בוצעה המכירה, תטופל על-ידי פקיד השומה בלבד ואין להעבירה לטיפול מנהל מיסוי מקרקעין.

רק כל עוד לא הוגש הדו"ח השנתי בגין שנת המס בה בוצעה המכירה לפקיד השומה, תוגש הבקשה לפריסת השבח הריאלי למשרד מיסוי מקרקעין, במסגרת השומה העצמית או במסגרת בקשה לתיקון שומה, ותטופל על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין שיערוך חישוב מפורט של השבח והמס בדרך של פריסה לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין. תחולת הנוהל החדש ממועד פרסום התוספת.



בחזרה לתפריט

# מגזר הטכנולוגיה, המדיה והתקשורת

## תמריצים - החלטות מיסוי

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

### 1. "הכנסה טכנולוגית" ממתן זכות שימוש בתוכנה בדרך של שירות המבוסס תוכנה להשוואת מחירי כרטיסים [החלטת מיסוי בהסכם מס' 9101/19- חוקי עידוד](#)

**העובדות:** חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בפיתוח תוכנה המאפשרת ללקוחות החברה בכל העולם להשוות מחירי כרטיסים להופעות ואירועי ספורט באמצעות האינטרנט ("הפלטפורמה"). הפלטפורמה המפותחת במפעל החברה מאפשרת למשתמשי הקצה לחפש כרטיסי כניסה לאירועים שונים, בהתאם לפרמטרים מסוימים (מחיר, תאריך, מיקום גיאוגרפי וכד'). הפלטפורמה מבוססת על אלגוריתם המפותח בחברה אשר סורק את רשת האינטרנט לצורך מציאת הכרטיסים המבוקשים בהתאם לפרמטרים שהוזנו על-ידי משתמשי הקצה. הפלטפורמה מתקשרת עם ספקים אינטרנטיים שונים שמוכרים כרטיסים ברחבי העולם ("ספקים"). הנתונים והפרמטרים לגבי הכרטיסים נשאבים באופן אוטומטי ממאגרי המידע של הספקים, ומוצגים בצורה נוחה וידידותית באתר החברה.

הפלטפורמה משמשת ככלי חכם להשוואת מחירים על בסיס המאפיינים שהגדיר משתמש הקצה, בעוד שרכישת הכרטיסים מתבצעת בפועל באמצעות הספקים (רכישת הכרטיס על יד משתמש הקצה מבוצעת ישירות מול הספק ולא מול הפלטפורמה). התוכנה מוצעת למשתמשי הקצה בחינם באמצעות אתר האינטרנט של החברה. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה בדרך של שירות מבוסס תוכנה (SAAS) הניתן לספקים. החברה גובה עמלה מהספקים בגין כל מכירה בפועל של כרטיס למשתמש הקצה שהופנה לאתר של אחד הספקים באמצעות הפלטפורמה. שיעור העמלה אותו מקבלת החברה משתנה בהתאם לספק, לסוג הכרטיס הנמכר ולמאפייני האירוע.

**פרטי הבקשה:** לאשר כי הכנסות החברה מהוות "הכנסה טכנולוגית", כהגדרת המונח בהתאם לסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק").

**החלטת המיסוי ותנאיה:** נקבע כי הכנסותיה של החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה תיחשבנה "הכנסה טכנולוגית" וזאת בכפוף לעמידתה בהגדרת "מפעל טכנולוגי" בכל שנה.

**הערה:** החלטת מיסוי זו הינה צעד נוסף בהכרה של רשות המסים לכלכלה הטכנולוגית המתפתחת ותאפשר לחברות רבות העושות שימוש בפלטפורמות טכנולוגיות בתחומים שונים ליהנות מתמריצי המס.

בחזרה לתפריט

## 2. "הכנסה טכנולוגית" משירות המבוסס תוכנה - העברת IP לישראל החלטת מיסוי בהסכם מס' 0304/20 - חוקי עידוד

**העובדות:** חברה תושבת ישראל ("החברה") עוסקת במתן שירותי פיתוח של תוכנה המאפשרת להפעיל אתרי אינטרנט למשחקי הימורים (קזינו וספורט) במדינות מורשות ("הפלטפורמה"). הפלטפורמה מבוססת על אלגוריתמים שונים והיא כוללת מודולים שונים להפעלה וניהול של האתר, ניהול קשר הלקוחות עם המשתמשים השונים (CRM), גידור הסיכונים בהפעלת הפלטפורמה, מערכת דיווחים ב- Real Time על המשתמשים והפעילות באתרים, משחקים שונים ועוד.

החברה היא חלק מקבוצה רב לאומית ("הקבוצה") המפעילה אתרים שונים בתחומים האמורים ומעניקה זכות שימוש בפלטפורמה גם לצדדים שאינם קשורים. שירותי פיתוח התוכנה ניתנים לחברה זרה בקבוצה שבבעלותה נמצא הקניין הרוחני (ה-IP) של התוכנה ("חברת ה-IP"). חברת ה-IP נותנת לחברות אחרות בקבוצה ולחברות שאינן קשורות - זכות לשימוש בפלטפורמה. החברות שמקבלות את זכות השימוש הן בעלות רישיון להפעלת הימורים באינטרנט אשר הונפקו על-ידי רגולטור ההימורים במדינות השונות ("החברה בעלת הרישיון"). החברה בעלת הרישיון משלמת לחברת ה-IP דמי שימוש בתוכנה הנקבעים כאחוז מסוים (Revenue Share) מההכנסות בניכוי עלויות התפעול.

הקבוצה פועלת אך ורק במדינות בהן הימורים מותרים על פי חוק, מדינות בהן התקבל אישור ורישיון כדי לעסוק בהימורים ובהתאם לדין הקיים באותה מדינה. החברה אוסרת ואינה מאפשרת על משתמשי קצה ממדינות בהן הימורים אינם חוקיים לעשות שימוש בפלטפורמה ונוקטת אמצעים שונים בכדי לממש איסור זה. כך לדוגמה לכתובות IP ישראליות אין גישה לשימוש בפלטפורמה המפותחת על-ידי החברה, לא ניתן לסלוק כרטיסי אשראי ישראליים וכיוצ"ב.

לאור שיקולים עסקיים, הקבוצה שוקלת להעביר את הקניין הרוחני של הפלטפורמה אשר בבעלות חברת ה-IP לחברה ("שינוי המבנה"). שינוי המבנה יבוצע בהתאם להוראות חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה שעניינו: "שינוי מבנה ומיזוג". ה-IP המועבר יירשם בדוחותיה של החברה בעלות אפס.

לאחר שינוי המבנה המתוכנן, החברה תהא בעלת הקניין הרוחני (ה-IP) נשוא הפלטפורמה וכל הזכויות המשפטיות והכלליות הנובעות ממנה. החברה תהא אחראית על ניהול אסטרטגיית המוצר ותישא בכל הסיכונים והסיכויים הנוגעים ל-IP וזאת במקום חברת ה-IP. בהתאם לכך, הכנסות החברה ממתן שירותי מו"פ ייפסקו, היא תעניק לחברה בעלת הרישיון זכות לשימוש בפלטפורמה בתמורה לדמי שימוש שיקבעו בהתאם לעבודת מחירי העברה והוצאות עבור פיתוח הפלטפורמה יירשמו כהוצאות מו"פ בדוחותיה הכספיים של החברה ולא יירשמו כעלות השירותים.

**פרטי הבקשה:** לאשר כי החל ממועד שינוי המבנה מפעלה של החברה יהווה "מפעל טכנולוגי מועדף", לאשר כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהוות "הכנסה טכנולוגית" ולאשר כי ה-IP שיועבר לחברה עומד בהגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" והכל בהתאם למשמעות מונחים אלו בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק").

**החלטת המיסוי ותנאיה:** אושר לחברה כי החל ממועד שינוי המבנה, יראו במפעלה "מפעל טכנולוגי" בכפוף לעמידה בכל שנה בתנאים הקבועים בהגדרה בסעיף 51כד לחוק וכן שהכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה כאמור לעיל תיחשבנה "הכנסה טכנולוגית". בנוסף, אושר לחברה כי ה-IP של הפלטפורמה שרכשה החברה מחברת ה-IP הינו תוכנה המהווה "נכס לא מוחשי מוטב" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק.

חישוב ה"הכנסה הטכנולוגית המועדפת" תיעשה בכל שנה בהתאם לקבוע בתקנות. ההכנסה הטכנולוגית תהא בניכוי הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק כאמור בסעיף 51כד(7)(ב) לחוק ובהתאם לקבוע בתקנה 6(ג) לתקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017.

אם לא יתקיימו לגבי החברה, בשנת מס כלשהי, תנאי מן התנאים המנויים בהגדרה "מפעל טכנולוגי", לא תיחשבנה הכנסתה של החברה כ"הכנסה טכנולוגית" באותה שנה. אישור זה מותנה בהצהרת החברה על גבי טופס 973 (הודעה שנתית למפעל טכנולוגי) לפיה עמדה החברה בתנאים שנקבעו באישור, בחוק ובתקנות. הצהרה זו, תוגש יחד עם דוח המס השנתי.

**הערות:** החלטת מיסוי זו מבטאת הגשמה של אחת המטרות של השינוי לחוק לעידוד השקעות הון החל משנת המס 2017 שהינה העברת IP לישראל.

לקריאה נוספת אודות מסלול "מפעל טכנולוגי מועדף" ניתן לעיין [בחוזר 9.2 במדריך המיסוי הדיגיטלי של משרדנו לתום שנת המס 2019](#).



בחזרה לתפריט



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

	אלונה מירון 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il	ראש חטיבת המס ואחראית על ליווי עסקאות בינלאומיות	
	יצחק צ'יקורל 03-6085511 ychikorel@deloitte.co.il	מיסוי בינלאומי	
	נדב גיל 03-6085378 ngil@deloitte.co.il	תמריצים	
צביקה לייבוביץ' 073-3994157 tleybovich@deloitte.co.il	אלן כהן 073-3994397 alacohen@deloitte.co.il	מיסוי אמריקאי	מיסוי בינלאומי
משה בינה 03-6085519 mbina@deloitte.co.il	גיא אטיאס 03-6086129 guattias@deloitte.co.il	מחירי העברה	
	פרידה ויסברג 03-6085538 frweissberg@deloitte.co.il	ניוד עובדים ותגמול הוני	
	בניה חסידים 03-6085213 bhassidim@deloitte.co.il	מיסוי נאמנויות	
	אופיר סולמי 03-6085513 osulami@deloitte.co.il	מיסוי ישראלי, מיסוי תאגידיים ומוסדות פיננסיים, שינוי מבנה - מיזוגים ורכישות	
	רונית בכר 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il	מיסוי ישראלי ושוק ההון	
	צחי דביר 03-7181765 zdvir@deloitte.co.il	מיסוי נדל"ן	מיסוי ישראלי
	ניסים פחימה 03-6085401 npahima@deloitte.co.il	מסים עקיפים	
	יעל ג'רסי 03-6085352 ygerasy@deloitte.co.il	מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות	
	דני גבאי 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il	המחלקה המקצועית	
רמי בלנק 03-6085270 rblank@deloitte.co.il	משה שוורץ 03-7181804 mschwartz@deloitte.co.il	רוני קריה 03-7181803 rkirya@deloitte.co.il	Deloitte Private

**[www.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](http://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.

© 2020 Deloitte Israel & Co.