

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 19

ינואר 2018



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

הצוות שלך
בחטיבת המס

לארכיון חוזרים מקצועיים
2017

דף הבית של חטיבת המס

תוכן עניינים

חלק 1 - חקיקה

1	1. תיקון למיסוי יהלומנים חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 244), התשע"ח-2017
2	2. דחיית מועד הדיווח ותשלום על ניכויים ומקדמות ע"ח עודפות ל- 16 לחודש (במקום 15)
2	3. הקלות בהליכי קבלת זיכוי בעד נטול יכולת תקנות מס הכנסה (זיכוי בעד נטול יכולת וזיכוי בעד הוצאות בשל החזקת קרוב במוסד (תיקון)), התשע"ח-2017
3	4. מתן סמכות למנהל רשות המיסים להוצאת שומה חלקית במע"מ חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 56), התשע"ח-2017

חלק 2 - פסיקה

4	1. התקבל ערעור רשות המסים- סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים רבות כהכנסה עסקית שאינה זכאית לשיעור מס של 10% ע"א 7204/15 פקיד שומה ת"א 4 ואח' נ' לשם ובירן
7	2. לא ניתן להפחית נכסים שנרכשו במסגרת רכישת זכויות בשותפות ע"א 781/16 פרי אור בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
8	3. חזרת הנישום מערעור שהגיש- סיווג רכישה עצמית של מניות מבעל מניות אחד כעסקה דו שלבית: חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות ורכישת המניות ע"י בעל המניות הנותר ע"א 3637/14 דן ברנובסקי נ' פקיד שומה גוש דן
10	4. מימוש השקעה בנדל"ן בחו"ל באמצעות חברות בנות זרות סווגה כהכנסה מעסק ולא כחנ"ז, מיסוי רווח מרכישה עצמית של אג"ח כהכנסה חייבת ע"מ 7678-09-11 רוזבאד נכסים (אירופה) בע"מ ואח' נ' פשמ"ג
12	5. לא יותר קיזוז הפסדים לאחור בשל השבת כספי גניבה דנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות ואח' נ' דמארי והירשזון
14	6. מיסוי עסקאות גידור כרווח/הפסד הון על בסיס מימוש ולא כהכנסה עסקית על בסיס מצטבר ע"מ 28643-01-16 יו.ג'.אס אחזקות ישראליות (ישראל) בע"מ נ' פשמ"ג
17	7. פתיחת שומה בהסכם, מיסוי הסכם אי- תחרות ע"מ 62697-12-13 אילן שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1
18	8. תקבולים שהתקבלו בגין אי תחרות ומתן שירותי ייעוץ יסווגו כהכנסה פירותית ולא ייכנסו בגדר החריג אשר נקבע בהלכת ברנע ע"מ 47236-01-14 חיים יעקב קרופסקי נ' פקיד שומה נתניה

19	9. חישוב רווח הון, לרבות רווחים ראויים לחלוקה, ממכירת מניות חברה קולטת במיזוג של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה ע"מ 12897-07-16 אייל ישראלי ואח' נ' פקיד שומה חיפה	פסיקה - מס הכנסה (המשך)
20	10. זיכוי חשבוננו של בעל שליטה יחיד נחשב להכנסה אצל היחיד ע"א 3561/13 מאיר שרגאי נ' פקיד שומה ת"א 1	
21	11. טרם הוכרעה הסוגיה, האם ניתן להאריך תקופת התיישנות לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מכוח סעיף 107 לחוק ו"ע 9451-10-16 מנהל מיסוי מקרקעין נ' מיטל אביבי רייך	פסיקה-מיסוי מקרקעין
23	12. זכאות לפטור ממס שבח על מכירת "דירת יוקרה" בידי יורשים ו"ע 44028-01-16 מירה אריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	
24	13. חבות במס רכישה בגין מימוש אופציה להארכת תקופת חכירה שמומשה ע"י חוכרים "יד שנייה" ו"ע 19416-10-15 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	
26	14. רוכש קרקע המשלם בפועל תשלומים המוטלים על מוכר ואלו מקוזזים מהתשלום עבור הקרקע- יראו בהם כאילו שולמו על ידי המוכר ע"מ 6379-05-16 הנרי היילינג ואח' נ' רשות המסים	
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס		
27	1. פורסמה רשימת העמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2017	מס הכנסה
28	2. נוהל גילוי מרצון חדש- הוראת שעה פרסום של רשות המסים מיום 12 לדצמבר 2017	
28	3. מסלול הצהרה על תשלומים מסוימים לתושב חוץ, מבלי לנכות מס במקור ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה הודעת רשות המסים מיום 26 בספטמבר 2017	
29	4. דיווח על עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים טיטת חוזר מס הכנסה מיום 22 בנובמבר 2017	
30	5. סעיף 62א לפקודה (חברות ארנק)- מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים חוזר מס הכנסה מס' 10/2017	
31	6. אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 3/2018	
32	7. דוחות חבר בני אדם שהוגשו ללא חוות דעת או עם חוות דעת הסוטה מהנוסח האחיד (חוות דעת לא "חלקה") הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 4/2018	
32	8. הוראת שעה דיבידנד מוטב- חלוקת דיבידנד מרווחי שנתיים אחרונות הבהרה של רשות המסים	

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס (המשך)		
33	9.	הוראת שעה דיבידנד מוטב- הדיווח ותשלום המס יהיה עד ליום 19 באוקטובר 2017, ניתן להגיש דוח מתקן אם יתברר שמדובר בחלוקה אסורה הודעת רשות המסים מיום 18 לספטמבר 2017
33	10.	העברת דירה מחברת בת לבעל מניות מהותי מכח הוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2213/17
34	11.	עדכונים בנושא היערכות לאיסוף מידע לפי הסכם רשויות מוסמכות לחילופי דוחות CbC הודעת רשות המסים מיום 14 בדצמבר 2017
34	12.	פורסמו 2 טפסים חדשים ל"מסלולים ירוקים" בנושא מיזוג (טפסים 980+981) הודעת רשות המסים מיום 19 בדצמבר 2017
35	13.	העברת זכות להסדר זיכיון למתן שירות לשותפות מוגבלת החלטת מיסוי בהסכם מס' 9006/17
37	14.	עריכת תרשומת מדיונים לרבות מסירת העתק למייצג הנחיית רשות המסים מיום 10/12/15 אשר פורסמה באתר הרשות ביום 26/10/17
38	15.	מיזוג שותפויות החלטת מיסוי בהסכם מס' 1063/17
39	16.	מכירה חלקית של מניות נסחרות שהועברו בפטור ממס - יישום הוראות סעיף 104(ב) לפקודה בעת הפרת הוראות סעיף 104(א) לפקודה החלטת מיסוי בהסכם מס' 2306/17
39	17.	העברת מניות לחברה קיימת בבעלות שני בעלי מניות לפי סעיף 104(א)(1) החלטת מיסוי בהסכם מס' 2291/17
40	18.	מיסוי דיבידנד ומכירת מניות בכורה החלטת מיסוי בהסכם מס' 7901/17
40	19.	פטור מניכוי מס במקור לעוסקים פטורים חדשים הודעת רשות המסים מיום 24 בספטמבר 2017
41	20.	קביעת מחיר מקורי בקבלת נכס מקרקעין בחו"ל במתנה מתושב חוץ לתושב ישראל החלטת מיסוי בהסכם מס' 935/17
43	21.	רשות המסים אפשרה קבלת "אישור תושב" המזכה בהטבת מס מבלי להגיש בקשה ומבלי להגיע למשרדי הרשות הודעת רשות המסים מיום 7 בנובמבר 2017
43	22.	עמלות המנוכות מתשלומי ריבית במערכת לתיווך באשראי החלטת מיסוי בהסכם מס' 8093/17

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס (המשך)	
44	1. החבות במע"מ בגין גמול לתובע המייצג בתובענה ייצוגית החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 1592/17
45	2. "הסדר עוסקים גדולים"- עסקאות עם הרשות הפלשתינאית הודעת רשות המסים מיום 25 בספטמבר 2017
46	3. ריענון הנחיות בנושא ביקורת חשבונות מע"מ הנחית רשות המסים מיום 25 בספטמבר 2017
חלק 4 - מיסוי בינלאומי	
47	צרפת- מס יסף לחברות
חלק 5 - ניווד עובדים ותגמול הוני	
48	1. עובדים מסתננים- העסקתם מחויבת בהיטל עובדים זרים, זכאים לנקודות זיכוי מכוח הכללים ע"א 4946/16 שלמה סעד ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח'
50	2. סיווג הכנסה מפיצוי בשל אי הקצאת אופציות לעובד ע"מ 54694-02-16 רות בר ניב ואבי צבי נ' פקיד שומה ת"א 1
51	3. קביעת הכללים ליחיד שהגיע לישראל ושומר על זיקה למדינה המקורית החלטת מיסוי בהסכם מס' 6830/17
52	4. קביעת מועד ניתוק תושבות לצרכי אמנות מס של עובדי Relocation החלטת מיסוי בהסכם מס' 2519/17
54	5. הרחבת ההקלות לעניין "תום תקופה" בהקצאת אופציות/ מניות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה תקנות מס הכנסה (מכירה שלגביה תום התקופה הוא במועד המכירה), התשע"ח-2017.
חלק 6 - תמריצים	
55	1. תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון חוזר מס הכנסה 09/2017
55	2. מיזוג מפעל מוטב ומפעל מועדף החלטת מיסוי בהסכם מס' 6132/17
56	3. הכנסות מתמלוגים כהכנסה מועדפת החלטת מיסוי בהסכם מס' 9901/17
57	4. שימוש ברווחים הפטורים לצורך רכישת מניות חברה בעלת "מפעל מועדף" העוסקת בתחום דומה החלטת מיסוי בהסכם מס' 9812/17

חקיקה	
58	1. דיווח מקוון על עסקאות במקרקעין כללי מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017
פסיקה-מס הכנסה	
59	2. דחיית טענת הסתמכות, החזקה משמעותית על ידי חברה ציבורית והכנסות ממכירת חשמל על ידי קניון שוללים מעמד של חברת בית ע"מ 49880-06-15 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
61	3. חברה המוחזקת על ידי חברה ציבורית או חברה שיש לה גם קרקע מלבד בניינים, אינה נחשבת לחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה ע"מ 46002-07-12 ג'י כפר-סבא בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
פסיקה-מיסוי מקרקעין	
62	4. מיסוי מכירת ורכישת מרכזי קניות כאיגוד מקרקעין ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין ואח' נ' גזית גלובל ישראל (פיתוח) בע"מ ואח'
פסיקה-מס ערך מוסף	
65	5. אי-תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ במקרה של מכירת דירות המיועדות להריסה, טענות התיישנות ע"מ 17720-01-16 גבעות דוד- השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א
66	6. האם מכירת מניות חברה שהיא איגוד מקרקעין חייבת במע"מ? ע"מ 9930-10-15 א. סגמן ייזום והשקעות בע"מ נ' רשות המיסים
חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף	
68	7. בקשה לפתיחת תיק עוסק מורשה בגין רכישת דירת נופש המיועדת להשכרה החלטת מיסוי בהסכם מס' 9032/17

תמריצים		מגזר ההיי-טק
69	1. טיוטת הוראות לגבי הטבות למפעל טכנולוגי מועדף: תנאים המעידים על מפעל כמקדם חדשנות	
70	2. מפעל טכנולוגי מועדף שרוכש IP החלטת מיסוי בהסכם מס' 5867/17	
פסיקה		מגזר אנרגיה ומשאבים
71	אופן תשלום המס על ידי שותפויות גז ה"פ 16-10-41282 גיסין את קידר בע"מ ואח' נ' דלק קידוחים ואח'	צור קשר



מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

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

1. תיקון למיסוי יהלומים

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 244), התשע"ח-2017

פורסם בספר החוקים 2677 מיום 28 בדצמבר 2017

בהתאם לדברי ההסבר להצעת החוק, תיקון זה גובש לאור המלצות צוות שהוקם ברשות המסים, ולאחר שנציגי בורסת היהלומים הישראלית והתאחדות תעשיית היהלומים נתנו הסכמתם לעקרונות המיסוי, בהסתמך על כך שרשות המסים תפעל להסדרת הענף באופן הוגן וראוי על בסיס העקרונות שנדונו בין הצדדים.

על פי כללי החשבונאות המקובלים, ערכו של מלאי עסקי נקבע לפי שווי מימוש נטו של המלאי או לפי מחיר העלות שלו, הנמוך מביניהם. בעסקי יהלומים ואבני חן עלול להיות לעתים קושי לאמוד את שווי המלאי (בפרט לצורך חישוב ירידת ערך), בשל המאפיינים המיוחדים של התחום. לפיכך, הוסף סעיף 85(ה) לפקודת מס הכנסה הקובע, כי בקביעת הכנסתו החייבת של יהלומן, יימדד המלאי העסקי לפי עלותו.

כמו כן, הוסמך שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע את אופן מדידת עלות המלאי, והוא רשאי לקבוע בדרך האמורה, לסוגי יהלומים, בתנאים ולפי הוראות שיקבע, כי המלאי העסקי יימדד שלא לפי עלותו, ואת אופן המדידה.

יצוין כי מדידה זו רלבנטית לצורכי מס בלבד ואין בה כדי להשפיע על הטיפול החשבונאי בהפחתה לירידת ערך, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים כאמור. מאפייני ענף היהלומים וענף אבני החן דומים, והטיפול המיסויי בשני הענפים נעשה באופן דומה. בהתאם לאמור, ובדומה להקשרים אחרים בדיני המס, הוגדר "הלום" ככולל גם אבני חן מסוג אודם, ברקת או ספיר או אבן חן אחרת ששר האוצר קבע בצו לעניין זה, כך שהוראה זו תחול גם לעניין מי שעסקם או חלק מעסקם עיבוד אבני חן, מסחר באבני חן או תיווך בהן.

התיקון יחול, רק לעניין מלאי עסקי שנרכש ביום 1 בינואר 2017 ואילך.

בשל מאפיינים ייחודיים לענף היהלומים, עוגנו עד כה בסעיף 145א לפקודה הליכי שומה ייחודיים ליהלומים. עם הסדרת המיסוי בענף היהלומים, אין עוד הצדקה לקיומם של הליכי שומה ייחודיים כאמור ועל כן בוטל סעיף 145א לפקודה, כך שעל שומת יהלומנים יחולו הליכי שומה זהים לאלה החלים על שאר הנישומים, כפי שקבוע בסעיף 145 לפקודה. בהתאם לכך, נקבעו גם כמה תיקונים בסעיף 146 לפקודה.

ההסדר החדש יחול על שומת יהלומנים לגבי שנת המס 2017 ואילך. כלומר, השומה על שנות המס הקודמות לשנת 2017 תעשה לפי הליכי השומה שנקבעו בפקודה טרם התיקון, וזאת אף אם הליכי השומה נפתחו לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 244.

2. דחיית מועד הדיווח ותשלום על ניכויים ומקדמות ע"ח עודפות ל- 16 לחודש (במקום 15) פורסם בקובץ התקנות 7907 מיום 27 בדצמבר 2017

תקנות רבות העוסקות בניכוי מס במקור (כגון: ניכוי במקור משירותים ונכסים, ממשכורת, מסוגי שכר מסוימים, מריבית ודיבידנד, מרווח הון במכירת נייר ערך ועוד תקנות רבות נוספות) וכן בתשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות, קבעו עד כה שיש לדווח לרשות המסים ולהעביר את המס במקור שנוכה (או את המקדמה ע"ח עודפות) לגבי החודש הקודם עד ליום ה- 15 בחודש העוקב.

בתקנות הנ"ל בוצע תיקון הדוחה את מועד הדיווח והתשלום ל- 16 לחודש (במקום ה-15). תחילתן של תקנות אלה ביום 1 בינואר 2018 והן יחולו על דוחות שיש להגיש לפי הפקודה לשנת המס 2018 או לאחריה.

3. הקלות בהליכי קבלת זיכוי בעד נטול יכולת תקנות מס הכנסה (זיכוי בעד נטול יכולת זיכוי בעד הוצאות בשל החזקת קרוב במוסד (תיקון), התשע"ח-2017 פורסם בקובץ התקנות 7871 מיום 3 באוקטובר 2017

על פי התקנות שבנושא, יחיד תושב ישראל יהא זכאי לזיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד לפי סעיף 44 לפקודה או לנקודות זיכוי בעד נטול יכולת לפי סעיף 45 לפקודה, לפי העניין (להלן- **המזכה**), אם ההכנסה החייבת של המזכה ושל בן זוגו, לא עלתה על 267,000 ש"ח בשנת המס (מעודכן לשנת המס 2017), ואם אין למזכה בן זוג – אם לא עלתה על 167,000 ש"ח בשנת המס (מעודכן לשנת המס 2017).

לפי סעיף 45 לפקודה, הורה לילד משותק, עיוור או עם מוגבלות שכלית-התפתחותית זכאי לשתי נקודות זיכוי בעבורו. עד כה, כדי לקבל את ההטבה נדרשו ההורים, בין השאר, לפנות למשרדי מס הכנסה, למלא טופס בקשה לזיכוי ממס בגין ילד נטול יכולת (טופס 116א) ולצרף תעודה רפואית (טופס 127) חתומה ע"י רופא מתחום המחלה שבגינה מבוקשת ההטבה, דבר שחייב את ההורים לפנות לרופא הרלוונטי אחת למספר חודשים או שנים בהתאם לקביעתו.

התיקון שבוצע מקל על ההליכים לקבלת נקודות הזיכוי.

בהודעה של רשות המסים מיום 19 בנובמבר 2017, נאמר כי, הורים המקבלים גמלת ילד נכה מביטוח לאומי לא יידרשו עוד לצרף תעודה רפואית (טופס 127) וכמו-כן, ניתן יהיה לקבל את נקודות זיכוי הללו ישירות מהמעסיק, ללא צורך להגיע למשרדי מס הכנסה.

צוותים של רשות המסים המליצו לפשט את ההליך ולהמיר את הדרישה לתעודה רפואית באישור לגמלת ילד נכה מביטוח לאומי. עוד הוצע, כדי לחסוך להורים את הפנייה למשרדי מס הכנסה, לאפשר למעסיקים לתת להורים את נקודות הזיכוי תוך הצגת האישור מביטוח לאומי והצהרה כי רק אחד ההורים מקבל אותן וכי לילד אין הכנסות בשנת המס.

לצורך יישום ההמלצות יצרה הרשות ממשקי עבודה מול ביטוח לאומי לקבלת מידע לגבי גמלאות ילדים נכים המשולמות על ידו, ביצעה עדכונים מחשוביים תפעוליים, עדכנה את טופס 101 שיקלוט סעיף להורה לילד נטול יכולת שטרם מלאו לו 19 ובעבורו משולמת גמלת ילד נכה וכן הצהרה שכן הזוג אינו מקבל את הנקודות וליילד אין הכנסה בשנת המס. לאחר השלמת פעולות אלו בוצע התיקון לתקנות.

4. מתן סמכות למנהל רשות המיסים להוצאת שומה חלקית במע"מ
חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 56), התשע"ח-2017
פורסם בספר החוקים 2676 מיום 31 בדצמבר 2017

רו"ח קורל נאמן, מסים עקיפים

במסגרת התיקון תוקנו הוראות סעיף 77 לחוק מע"מ, כך שמנהל רשות המיסים (**המנהל**) יהיה רשאי לערוך שומה חלקית לגבי נושא אחד או מספר נושאים, שנכללו או שהיה צריך לכלול בדו"ח התקופתי, וזאת בהתאם לעמידה בתנאים הבאים:

- (א) ניתן לקבוע שומה חלקית פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס.
- (ב) לא תיקבע שומה חלקית, לחייב במס, יותר משלוש פעמים במהלך חמש שנות מס.

בטרם יחליט בעניין קביעת השומה החלקית, יודיע המנהל בכתב לחייב במס על הנושא או הנושאים אשר בכוונתו לבחון.

דין שומה חלקית כדין שומה לכל דבר ועניין. עם זאת, אין בשומה החלקית כדי לפגוע בזכויות החייב במס לעניין שומת יתרת המס המגיע, או מס התשומות של החייב במס. לפיכך, במקרה שבו נקבעו, לגבי אותה תקופת דוח, שומה ושומה חלקית, לרבות שומה שנקבעה בהסכם או בפסק דין, יקבע המנהל את השלכותיהן זו על זו, ויערוך את התיאומים הנדרשים.

נציין, שבפקודת מס הכנסה קיים כבר סעיף שומה המאפשר שומת הכנסה חלקית.

בחזרה לתפריט



חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

רו"ח (MBT) כפיר אילני, דירקטור

1. התקבל ערעור רשות המסים- סיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים רבות כהכנסה עסקית שאינה זכאית לשיעור מס של 10% ע"א 7204/15 פקיד שומה ת"א 4 ואח' נ' לשם ובירן

בתוך תקופה קצרה נתנו שלושה שופטים שונים מבתי המשפט המחוזיים (בת"א ובירושלים) פסיקות שונות בעניין סיווג הכנסות מדמי שכירות למגורים בגין השכרתם של למעלה מ-20 דירות למגורים ועד 110 דירות מגורים, כהכנסה פסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה או כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, בהתאם לנסיבות השונות שתוארו באותם פסקי דין. המחלוקת נבעה מגישת המערערים אשר דרשו להחיל את סעיף 122 לפקודה המאפשר מסלול מס מופחת של 10% בלבד, במקום חיוב במס במסלול הרגיל החייב במס שולי (עד 50%) כהכנסה מעסק.

להלן ריכוז פסיקות בתי המשפט המחוזיים בכל פסק דין ביחס לכמות הדירות:

פסק הדין	שם השופט	כמות דירות שהושכרו למגורים	מחזור ממוצע לשנה	פסיקת בית המשפט המחוזי
יהל	קירש	110	כ-3 מיליון ש"ח	הערעור נדחה, הכנסה מעסק-מסלול רגיל מס שולי (עד 50%)
לשם	אטדגי	24	כ-1 מיליון ש"ח	הערעור התקבל, הכנסה פסיבית- מסלול מס בשיעור 10%
בירן	דורות	21-25	כ- 900 אלף ש"ח	הערעור התקבל, הכנסה פסיבית- מסלול מס בשיעור 10%

לאור כמות הדירות המושכרות למגורים במסלול המס המופחת, על פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים בתל אביב-יפו ובירושלים בעניין דפנה ודן לשם ("לשם") ובעניין שרגא בירן ("בירן") בהתאמה, הגישה רשות המיסים ערעור לבית המשפט העליון אשר הדיון בהם אוחד והתקבל פה אחד בהרכב של שלושה שופטים, קרי, נקבע שההכנסה תמוסה כהכנסה עסקית החייבת במס מלא, ולא במס המופחת בשיעור 10%. (פרטי מספרי הערעורים: (1) ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל ודן לשם; (2) ע"א 8236/16 פקיד שומה ירושלים 1 נ' שרגא בירן).

שני המקרים, חרף הבדלים מסוימים בנסיבות של כל אחד מהם, עוסקים בשאלה עקרונית דומה במהותה: מהו דינן של הכנסות מדמי שכירות בגין השכרתם של למעלה מ-20 דירות מגורים? האם הכנסות פסיביות לפי סעיף 2(6) לפקודה (מסלול מס בשיעור 10% לפי סעיף 122 לפקודה) או הכנסות אקטיביות העולות כדי עסק של השכרת נכסים לפי סעיף 2(1) לפקודה (מסלול מס שולי לפי סעיף 121(ב) לפקודה)?

להלן הרקע העובדתי של כל אחד מפסקי הדין, לרבות הפסיקה לגביהם בבית המשפט המחוזי:

פס"ד בעניין לשם: המערערים הינם אח ואחות (עורכי דין במקצועם) אשר בשנים הנדונות 2002-2007, היו בעלים במשותף של 27 נכסי מקרקעין שמתוכם 24 דירות מגורים, כאשר רוב הנכסים הגיעו לידי המערערים בירושה מאביהם המנוח, וחלקם הוענקו להם במתנה מהמנוח בעודו בחיים.

היקף הנכסים המושכרים, ההכנסה השנתית שהופקה, וקיומו של מנגנון לניהול הנכסים - מאפיינים לכאורה עסק. מאידך, חוזי השכירות סטנדרטיים, תחלופת השוכרים המועטה, היעדר פעולות השבחה בנכסים, היעדר פעולות שיווק, קבלת הנכסים בירושה, והיעדר בקיאות מיוחדת בתחום השכרת נכסים - מעידים כי למרות היקף הנכסים וגודל ההכנסה, הפעילות לא חרגה מפעילות רגילה וסבירה של משכירי נכסים ויגיעתם האישית של המערערים הייתה טפלה למקור ההכנסה (הדירות). לכן, בית המשפט המחוזי בת"א קבע כי על פי מבחן הנסיבות המיוחדות, מדובר בהכנסה פסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה.

פס"ד בעניין בירן: עו"ד שרגא בירן הינו עו"ד בכיר בתחום הנדל"ן, בעל משרד פרטי העוסק במתן שירותים משפטיים וליווי פרויקטים גדולים בתחום הנדל"ן. בחלק מהפרויקטים בהם טיפל המשרד ניתנה תמורה בצורת העברת זכויות בדירות. כך, נוצרו לבירן במהלך השנים החזקות ב-25-21 דירות בתל אביב, בירושלים ורחובות, שהושכרו למגורים. בירן לא טיפל בעצמו בהשכרה - לשם כך פנה לקרובו, סלבין, שטיפל בדירות בת"א וברחובות, תחילה בהתנדבות ובהמשך תמורת שכר חודשי נמוך. הטיפול בדירות בירושלים בוצע על ידי מזכירה במשרד, שטיפלה בצד הכספי, ועל ידי אדם נוסף שטיפל בתיקונים. במהלך השנים בירן מכר חלק מהדירות ברחובות ובת"א, וחלקן נתן במתנה לילדיו ולגרושתו.

בית המשפט המחוזי בירושלים, לאחר שסקר את פס"ד בעניין לשם ובעניין יהל, מציין כי למרות שהשכרה של למעלה מ-20 דירות עשויה להצביע על סממן עסקי במובן מסוים, לא ניתן לקבוע על בסיס מספר הדירות כשלעצמו האם ההכנסות בגין השכרתן עולות כדי עסק או לאו. בית המשפט לא שוכנע כי זו כמות כה חריגה של נכסים עד כי השכרתם מחייבת יגיעה אישית אינטנסיבית, זאת בניגוד לנסיבות בפס"ד בעניין יהל השונות מנסיבות המקרה דנן. שם, מדובר היה בכמות דירות עצומה (110), בהשוואה למס' הדירות כאן. המערערים שם, ניהלו בעצמם את עסק השכרת הדירות, כשהיקף הדירות החריג הטיל עליהם עבודה אינטנסיבית כל השנה, בניגוד להיקף המצומצם של הטיפול בדירות כאן.

לאחר שבחן את העובדות, ולאור מבחני העזר השונים שנקבעו בפסיקה להבחנה בין רווח הון לבין הכנסה פירותית ואשר משמשים גם להבחנה בין הכנסה פסיבית לבין הכנסה אקטיבית (הלכת רפאל מגיד), הגיע ביהמ"ש למסקנה כי ההכנסה מהשכרת הדירות, הינה הכנסה פסיבית, וכי המערער זכאי לשיעור המס המופחת, הקבוע בסעיף 122 לפקודה.

הדין בבית המשפט העליון:

טענת פקיד השומה בעניין לשם: פעילות השכרת הנכסים היתה מתמשכת, שיטתית וכללה היקף גדול של עסקאות. משכך, היא אינה אלא פעילות עסקית מובהקת. לטענתו, די בהשכרה של 27 נכסים כדי להצביע על פעילות אינטנסיבית ויגיעה אישית החורגת ממה שנדרש מאדם המשכיר נכסים בודדים.

טענת פקיד השומה בעניין בירן: מדובר במקרה מובהק של עסק להשכרת דירות למגורים. עיסוקו של בירן כעו"ד בכיר בתחום הנדל"ן מקנה לו ידע רלוונטי, שכן הוא מתמצה ברזי השוק, ביכולתו להעריך את כדאיות ההשקעה, במיוחד כאשר הוא קיבל את הדירות כשכר טרחה "בעין" בגין שירותים שסיפק. לטענתו בירן החזיק מנגנון עסקי מיומן ו"משומן" שהורכב משלושה עובדים בשכר, חלקם בעלי מומחיות בתחום הנדל"ן, אשר סיפקו שירותי ניהול "מקצה לקצה".

בית המשפט העליון עורך דיון ארוך ומעמיק בסוגיה של סיווג ההכנסה לצורכי מס, סיווג הכנסה פסיבית לעומת הכנסה עסקית, סקירת מבחני העזר שתוארו בהרחבה בהלכת מגיד שתכליתם לאתר את מהותה הכלכלית של הפעילות, קרי: האם ההכנסה מופקת באופן נמשך, שיטתי ותדיר ומתקיים קשר סיבתי בינה לבין היגיעה האישית וההון האנושי של הנישום או שלוחיו.

בית המשפט קובע ומכריע במחלוקת, כי בחינת אופייה ומהותה של הכנסה וסיווגה כהכנסה עסקית-אקטיבית או פסיבית, תיעשה בעיקרה במשקפיים אובייקטיביות של הנסיבות ולא באופן סובייקטיבי כפי שראה אותה מבצעה. פעילות ההשכרה בשני המקרים מצדיקה ואף מחייבת התייחסות אליה כאל עסק להשכרת דירות. דירות מגורים שבהם מתגוררים דיירים רבים על-פי חוזים, מחייבות תחזוקה הצורכת השקעה של זמן ותשומת לב, לרבות טיפול בגבייה של דמי השכירות. כל אלה בהצטברותם יחד יוצרים "מסה קריטית" של פעילות שאין דרך אחרת לתאר אותה מלבד עסק. משכך ההכנסות בשני המקרים תסווגנה כהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

הערורים של פקידי השומה התקבלו

הערה-לפסק הדין יכולות להיות השפעות גם של תשלומים לביטוח לאומי על ההכנסות מהשכרה וכן של תשלום מע"מ בגין מכירת הדירות. מנגד, ניתן לדרוש הוצאות (לרבות הוצאות פחת) כנגד ההכנסות החייבות במס מלא.

בחזרה לתפריט



2. לא ניתן להפחית נכסים שנרכשו במסגרת רכישת זכויות בשותפות

ע"א 781/16 פרי אור בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

חברת פרי אור בע"מ ("המערערת") עוסקת בנטיעת פרדסים ומטעי פרי, אריזת פרי ושיווקו בארץ ובעולם. ביום 4 באוקטובר 2006, רכשה המערערת זכויות נוספות (51%) במהדרין תנופורט יצוא - שותפות מוגבלת אשר עוסקת בעיקר באריזה ובשיווק של פרי תחת המותג "פרי אור" תמורת 34 מיליון ש"ח, כך שלאחר הרכישה החזיקה המערערת במישרין ובעקיפין, ב-100% מהזכויות בשותפות. עוד באותו היום רכשה המערערת זכויות בגן פלח - שותפות מוגבלת אשר עוסקת בעיבוד ובניהול פרדסים תמורת 23.8 מיליון ש"ח, כך שלאחר הרכישה החזיקה המערערת ב-50% מהזכויות בשותפות.

המערערת דיווחה בדוחותיה לצרכי מס לשנות המס 2007-2009 על רכישת נכס של "מוניטין" בסכום הכולל שאותו שילמה במסגרת שתי העסקאות בסך כ-58 מיליון ש"ח, כאשר בדוחות ההתאמה לצרכי מס דרשה בניכוי "הוצאות הפחתת עלות רכישת שותפויות" לפי חלק יחסי בשיעור 10% מהסכום הכולל (כ-5.8 מיליון ש"ח) וזאת תוך מתן גילוי נאות כי הסתמכה על חוות דעת מיסויית. משכך, המערערת ראתה במלוא עלות רכישת הזכויות בשותפויות כתשלום בגין רכישת נכס של "מוניטין" הניתן להפחתה על פני 10 שנים בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), תשס"ג-2003.

המערערת טענה, כי למרות שהעסקאות לרכישת השותפויות תוארו על-ידי הצדדים כעסקאות לרכישת זכויות בשותפויות, הרי שהלכה למעשה רכשה המערערת את נכסי השותפויות, הכוללים נכסים ברי הפחתה. במילים אחרות, טענה כי יש להעדיף מהות על פני צורה. מטרת העסקאות הייתה להביא לסינרגיה בין פעילותה העסקית של המערערת לבין הפעילות העסקית של השותפויות, באופן שיבטיח את שליטתן המשותפת במקורות הפרי, באריזה ובשיווק, ומשכך יש לראות בעסקאות לרכישת השותפויות כעסקאות לרכישת נכסי השותפויות.

פקיד השומה טען, כי מניית העובדות, הסכמי הרכישה ודיווחי המערערת עצמה בדוחותיה הכספיים, כמו גם דיווחי חברת האם של המערערת לבורסה לניירות ערך, עולה תמונה ברורה וחד משמעית כי מדובר בעסקאות לרכישת זכויות בשותפויות, להבדיל מעסקאות לרכישת פעילות ומוניטין של השותפויות. משכך, אין להתיר כהוצאה לצרכי מס כל הפחתה המתייחסת לרכישת הזכויות בשותפויות, מאחר זכויות אלו (בדומה למניות של חברה), אינן מהוות נכס בר פחת, ועל כן אין מקום לסטות מההלכה שנפסקה בעניין **שדות** (ע"א 2026/93).

בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופטת אגמון) **דחה את הערעור** לאחר שערך דיון מעמיק בהלכה שנפסקה בעניין **שדות**, כי מכירת מלוא זכויותיו של שותף בשותפות תיחשב, לעניין דיני המס, כמכירת נכס הוני יחיד (גישת הישות) ולא כמכירת חלקו היחסי של השותף בכל אחד ואחד מנכסי השותפות בנפרד (הגישה המצרפית), משכך יש לעמוד על מהות העסקאות נשוא פסק הדין - האם רכישת זכויות בשותפויות או שמא רכישת נכסים, כאשר יש לבחון את טענת המערערת למהות כלכלית הגוברת לצרכי מס על הצורה של העסקה, תוך התייחסות לפסק הדין שניתן על-ידי בית המשפט העליון בעניין **תדיראן** (ע"א 749/13).

לאופן שבו דיווחה המערערת על העסקאות יש חשיבות מכרעת, כאשר לעניין זה מוחזקת המערערת כמי שדיווחה על המציאות הכלכלית האמיתית של אותן עסקאות, וכבר נפסק, לא אחת, כי דיווחיו הכספיים של נישום מחייבים אותו למול רשויות המס והכתוב בהם "**מצביע כמאה עדים**". משכך, לא ניתן לאפשר למערערת לטעון למהות כלכלית על פני צורה, שעה שהיא בחרה את אופן עיצוב העסקאות, והעסקאות דווחו כעסקאות לרכישת זכויות לרשויות. לאור הלכת שדות, נקבע כי מכירה של זכויות בשותפות, אינה מהווה לצרכי מס, מכירה של נכסי השותפות, כי אם מכירה של נכס בודד שהוא הזכות בשותפות (בדומה למניות). משכך, המערערת אינה רשאית להפחית לצרכי מס את עלות רכישת הזכויות בשותפויות, כאילו נרכש "מוניטין", כאשר עלות רכישת הזכויות תהווה בידי המערערת "מחיר מקורי" (עלות) בחישוב רווח ההון בעתיד, לכשתמכור המערערת את הזכויות בשותפויות.

בית המשפט העליון: בעקבות קריאת מכלול החומר שבתיק ושמיעת טיעוני המערערת, הציע בית המשפט העליון למערערת לשקול לחזור בה מהערעור. בעקבות זאת המערערת קיבלה את ההצעה.

3. חזרת הנישום מערער שהגיש- סיווג רכישה עצמית של מניות מבעל מניות אחד כעסקה דו שלבית: חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות ורכישת המניות על ידי בעל המניות הנותר
ע"א 3637/14 דן ברנובסקי נ' פקיד שומה גוש דן

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

בית המשפט העליון הביע דעתו כי בנסיבות המקרה דנן יש לראות את המהות הכלכלית של העסקה כחלוקת דיבידנד. לאור עמדה זו ובהמלצת בית המשפט, חזר בו המערער מערעורו על פסיקת בית המשפט המחוזי.

נזכיר להלן את הפסיקה בבית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה):

העובדות: המערער הוא בעל מניות בחברת האחזקות נכסי משפחת ברנובסקי בע"מ. בשלב מסוים הועברו מניות החברה שהיו בידי הוריו לידי המערער ונכון לשנת 2000 החזיק המערער ב-75% ממניות החברה. מאז 29.6.2000 מחזיקה החברה ברכוש שוטף הכולל מזומנים, פיקדונות וניירות ערך סחירים לזמן קצר, הכול כנגד עודפים. בסמוך לשנת 2000 התגלע סכסוך משפחתי בין המערער לבין אחותו יהודית בקשר עם נכסי המשפחה. ביום 5.8.2004 הגישו המערער ויהודית לביהמ"ש לענייני משפחה הסכם פשרה ובמסגרתו הסכימו, בין היתר, כי המערער יחזיק ב-62.5% ממניות החברה ואילו יהודית תחזיק ב-37.5% ממניות החברה. החברה תרכוש את כל המניות שבידי יהודית תמורת 37.5 מיליון ש"ח.

טענות המשיב: ניתוח הרכישה העצמית מעלה כי יש להתייחס לשינוי האחזקות בדרך של עסקה דו שלבית, הכרוכה בשלב ראשון בחלוקת דיבידנד לשני בעלי המניות בחברה עובר לרכישה. שלב שני- בכספי הדיבידנד שקיבל, השתמש המערער למימון רכישת המניות של אחותו, כאשר חלוקת הדיבידנד שקדמה לרכישה, הביאה לירידה בשווי מניות החברה בעת ביצוע רכישת מניותיה של האחות בידי המערער.

לחילופין, רכישת המניות על ידי החברה הינה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה. בהתאם, ראה המשיב בסכום ששילמה החברה ליהודית תמורת המניות, כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה, כאשר 62.5% מהסכום האמור, דהיינו כ-23.5 מיליון ש"ח ייחס המשיב למערער. להשלמת התמונה, יצוין כי בין המשיב לבין יהודית נכרת הסכם שומה המתייחס לתקבול בסך 37.5 מיליון ש"ח, ולפיו חויבה יהודית במס בשיעור המתחייב על דיבידנד בגין החלק היחסי שלה במניות החברה (37.5%) מתוך סך התמורה שקיבלה מהחברה בעד רכישת מניותיה. על יתרת התקבול חויבה יהודית במס רווחי הון.

בית המשפט המחוזי בתל אביב דחה את הערעור וקבע כי בנסיבות העניין יש לראות ברכישת מניות החברה שהיו בידי יהודית כחלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות בחברה. רכישת מניות עצמית מחלק מבעלי המניות בחברה משנה את השיעור היחסי של המניות שבידי בעלי המניות הנוותרים. במקביל שוויה של החברה מתמעט בשיעור הסכום שהוציאה לרכישת המניות. במצב כזה השווי הכלכלי של המניות שבידי בעלי המניות הנוותרים לא משתנה, ועל כן, בדרך כלל מבחינת בעלי המניות הנוותרים אין כל התעשרות במקרה של רכישת מניות עצמית מחלק מבעלי המניות.

בעניינינו, נקבע כי מצב הדברים שונה באופן מהותי- לחברה לא היה צורך ברכישה עצמית של המניות, ורכישה זו של המניות נעשתה במסגרת חלוקת נכסי משפחת ברנובסקי בין המערער ויהודית, דהיינו רכישה במישור בעלי המניות, ועל כן, יש לראות רכישה כזו כחלוקת דיבידנד גם למערער.

אכן, לאחר ביצוע העסקה נותר בידי המערער אותו מספר מניות שהיו בידי קודם לכן, אלא ששיעור האחזקה של המערער במניות המונפקות עלה ל-100% לאחר ביצוע העסקה, ועל כן, גם אם באופן פורמאלי לא רכש המערער את המניות באופן אישי, תוצאת העסקה מבחינת המערער זהה לרכישת המניות.

לתוצאה דומה ניתן להגיע גם על פי הטענה החלופית של המשיב, לפיה רכישת המניות על ידי החברה הינה עסקה מלאכותית.

הערות:

- (1) לאחר מתן הפסיקה בעניין ברנובסקי, נתן השופט אלטוביה פסק דין דומה גם בע"מ 1100-06 בר ניר תמר נ' פקיד שומה גוש דן.
- (2) עמדה מספר 42/2017 לעמדות חייבות בדיווח קובעת, שבעלי המניות ששיעור החזקתם בחברה עלה לאחר הרכישה העצמית, חייבים לדווח לרשות המסים במקרה של נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים (ובתנאי ש"יתרון המס" עלה על 5 מיליון ש"ח).

בחזרה לתפריט

4. מימוש השקעה בנדל"ן בחו"ל באמצעות חברות בנות זרות סווגה כהכנסה מעסק ולא כחנ"ז, מיסוי רווח מרכישה עצמית של אג"ח כהכנסה חייבת ע"מ 7678-09-11 רזבאד נכסים (אירופה) בע"מ ואח' נ' פשמ"ג

עו"ד ורו"ח טל פליגלר

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

עניינו של פסה"ד בשלוש מחלוקות: (1) האם יש לסווג את ההכנסות שנצמחו לחברה בת הולנדית של רזבאד נכסים ולחברות בנות של חברה זו המאוגדות בלוקסמבורג ממכירת חברת נדל"ן בחו"ל כ"הכנסה פסיבית" של חברה נשלטת זרה כאמור בסעיף 75ב לפקודה; (2) שאלת זכאותה של רזבאד לקבל זיכוי ממסי חוץ כנגד "הכנסה חריגה", למרות שבמסגרת הסכם השומה שנחתם בינה לבין המשיב הוסכם, כי היא לא תהא זכאית לזיכוי כאמור; (3) האם נוצרה לרזבאד הכנסה חייבת במס כתוצאה מרכישה עצמית של איגרות חוב שבעקבותיה נוצר לה רווח חשבונאי שתואם לצורכי מס כהכנסה פטורה.

עמדת המערערות: קבוצת רזבאד עוסקת בייזום, ניהול, השבחה, השכרה ומימוש של נכסי נדל"ן בעלי פוטנציאל להשבחה. פעילות זו כוללת בדיקה ורכישה של בנייני משרדים, שטחי מסחר, בנייני מגורים וקרקעות מחוץ לישראל. מימוש נכסי נדל"ן אלה נעשה באמצעות מכירת הנכסים או התאגידים הזרים המחזיקים בנכסים. בטרם מימוש ומכירת הנכסים משביחה קבוצת רזבאד את הנכסים בדרך של הגדלת ההכנסות השוטפות והעלאת ערכם ובכלל זה השכרת שטחים פנויים, החלפה ושיפור איכות השוכרים, הארכת תקופת השכירות, העלאת דמי השכירות, שיפור תנאי השכירות, ייעול ניהול נכסי הנדל"ן, הפחתת הוצאות שוטפות, שיפוץ הנכסים, הוספת שטחים ושימושים תוך ניצול זכויות בנייה ופעולות מימון. הפעילות האמורה מתבצעת במסגרת מערך חברות בינלאומי הכולל מבנה אחזקות כמקובל בתחום ובהתאם לצורך "העסקי והמסחרי". פעולות האיתור ובחירת נכסי הנדל"ן התבצעו באופן שוטף על ידי גורמים בעלי ידע ומומחיות בתחום הנדל"ן ובמטרה עסקית להשיא רווחים.

עמדת המשיב: מכירת נכס אחד המוחזק בידי חברה מסיים בפועל את הפעילות העסקית של אותה חברה ככל שהייתה, ואזי ההכנסה ממכירה כזו מהווה "הכנסה פסיבית". כמו כן, אין להתעלם מעקרון האישיות הנפרדת ובהתאם אין לראות את עסקת המכירה ב"ראי" קבוצת רזבאד כמכלול, אלא יש לבחון כל מכירה ב"ראי" התאגיד שביצע את המכירה. בנוסף, היות שבגין עסקת המכירה לא שילמו המערערות מס בחוץ לארץ, אין להשלים עם כך שהמערערות יהיו מופטרות ממס גם בישראל.

פסיקת ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט אלטוביה):

נושא סיווג ההכנסה מעסקת המכירה

בית המשפט **קיבל את הערעור בנושא זה**, בקובעו כדלקמן:

- הראיות שהוצגו בפני ביהמ"ש מצביעות על כך שהשקעות המערערות בנכסי נדל"ן בחו"ל באמצעות החברות הזרות מהוות מיזם עסקי אחד ובהתאם יש לראות בהכנסות שנצמחו מהשקעות אלו בגדר הכנסות מעסק ולא הכנסות פסיביות כטענת המשיב.
- אף שמבחינה פורמאלית נכסי הנדל"ן הוחזקו על ידי חברות זרות, עיקר פעולות האיתור, מימון, רכישה, אחזקה ומכירת הנכסים נעשתה באמצעות עובדי הקבוצה.

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

נושא הזיכוי ממס זר

ביהמ"ש קיבל את עמדת המשיב וקבע כי יש לתת תוקף להסכם שנחתם בין הצדדים, גם אם יישומו של ההסכם לא מתיישב עם עיקרון מס אמת. ביהמ"ש הדגיש כי יש להתחשב בכך שמדובר בהסכם פשרה אשר מטבעו מגלם גם ויתור של פקיד השומה על חלק מהמס אשר לדעתו היה על המערערות לשלם. **על כן נדחה הערעור בנושא זה.**

נושא הרווח מרכישה עצמית של אג"ח

ביהמ"ש קבע כי מקום שקיים הפרש בין הסכום הנקוב באג"ח לבין הסכום ששילמה המנפיקה בפועל בתמורה לאג"ח, יש לראות את ההפרש כאילו הוא חלק חוב מחול כאמור בסעיף 3(ב)(1) לפקודה. לפיכך, גם לא נדרש ביהמ"ש לדון בחלופות האחרות למיסוי הכנסה זו לפי סעיפים 2(4) או 2(10) לפקודה. בהתאם, **קיבל השופט את עמדת המשיב בעניין זה.**

הערעור התקבל בחלקו

בחזרה לתפריט

דיון נוסף בפני הרכב מורחב של 7 שופטים בבית המשפט העליון, בו התקבל ברוב דיעות (6 שופטים) ערעורם של פקידי השומה על פסק דינו של ביהמ"ש העליון.

רקע והליכים: עניינים של המשיבים נידון בבית המשפט העליון במסגרת איחוד על בסיס רקע עובדתי זהה. אילנה דמארי (משיבה 1) הורשעה בגניבה ע"ס 1.2 מיליון ש"ח ממקום עבודתה קופת חולים מכבי, ועל רקע פשרה שהושגה הושבו כספי הגניבה. פקיד השומה רחובות שומה הוציא למשיבה 1, במסגרתה יוחסו למשיבה, כספי הגניבה בסך כהכנסת עבודה לפי ס' 2 (2) לפקודת מס הכנסה. בדומה, אברהם הירשזון (משיב 3) אשר כיהן כחבר כנסת, יו"ר הסתדרות העובדים וכשר אוצר הורשע בגניבה מההסתדרות. גם הוא הגיע להסדר פשרה והשבת הכספים. במסגרת שומה שנערכה על ידי פקיד השומה בכפ"ס יוחסו למשיב 3 הכנסות מעסק לפי ס' 2 (1) לפקודה בסך של כ- 1.9 מיליון ש"ח (כספי הגניבה).

פסק הדין של ביהמ"ש העליון (ע"א 4157/13 - פסק הדין הראשון בהרכב של 3 שופטים): דמארי והירשזון השיגו על הכרעת ביהמ"ש המחוזי לקבל את עמדת פקידי השומה, בין היתר, בטענות הבאות: לא מדובר בהכנסה שעה שהושבו הכספים וכי חיוב במס פוגע בעיקרון "מס של אמת". לחליפין, משנדרש להשיב את הכספים יש לסווגם כ"הלוואה בלתי-רצונית" וכי סך הרווחים התאפסו בעת ההשבה. בנוסף, במידה ויוגדרו הכספים כ"רווחים" יש לאפשר לקזז רטרואקטיבית את הפסדים הנוכחים על חשבון הרווח שצמח בשעת "ההתעשרות".

בהכרעת הרוב מפי השופט רובינשטיין התקבלה עתירתם באופן חלקי. בשונה מההלכה הנהוגה, נקבע, כי יש לפרש את סעיף 28 באופן שאינו יוצר הסדר שלילי, אלא לאור שיקולי צדק ו"מס של אמת" לפיהם ניתן להחיל במקרים הראויים (כגון מקרים אלו, בהם אין למשיבים הכנסות בשנת השבת כספי הגניבה) קיזוז הפסד באופן רטרואקטיבי. יחד עם זאת, יש ליחס למעשיהם של המערערים "אשם תורם" וכנהוג במשפט הישראלי אין מניעה מהטלת מס על כספים שמקורם בפעילות בלתי חוקית. חצי מהסכום יהיה ניתן לקזז אחורה ואילו את החצי השני ניתן לקזז רק בשנת ההשבה הקרובה, כך שבפועל לא ייהנו המערערים מהקטנת המס בשנה זו, מאחר שלא היו להם הכנסות באותה שנה.

הכרעת הרוב - ביהמ"ש העליון בדיון הנוסף: הנשיאה נאור דנה בשאלה, האם ניתן "לקזז הפסדים לאחור" כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד. שיטת ניהול הפסדים הנהוגה במערכת המס בישראל ובמרבית המדינות בעולם היא שיטת קיזוז הפסדים אשר נשענת על רעיון מיצוע ההכנסות. ההסדר הקבוע בס' 28 לפקודה מציע "קיזוז אופקי" (קיזוז הפסד לשנת המס הנוכחית), ובמצב של חוסר רווחים קיזוז אנכי (פרוספקטיבי - על חשבון רווחים עתידיים). עמדה זה רווחת בפסיקה ובקרב המלומדים.

טענת המשיבים בעניינו היא כי רציונל סעיף 28 נחלק לשניים: האחד, החשש לפיו נישומים ישתמשו בהפסדים עסקיים כדי להימנע מתשלום מס באופן לא ראוי. השני, שעה שישנו הפסד, קיימת אפשרות סבירה שתהיה פעילות רווחית בהמשך השנה. אם נישום יצליח להפריך את שתי החזקות הללו, ראוי לאפשר לו לקזז הפסדים לאחור. דעת הרוב בערכאת הערעור קיבלה גישה זו כאמור.

לעומת זאת, לטעמה של הנשיאה, פרשנות מרחיבה שכזאת אינה מתיישבת עם לשון סעיף 28(א) לפקודה, עם ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף, עם עמדת המשפט המשווה ולא עם תכליתו. **הנשיאה קובעת כי לשון ס' 28 יוצרת הסדר (שלילי) סדור וברור המעניק לנישום זכות מוגבלת לקיזוז הפסדיו, ומשכך לא חלה באופן רטרואקטיבי.** ניתן ללמוד זאת מעצם קיום ההסדרים הפרטניים בלשון הסעיף הנוגעים לסוג ההפסד, אופיו של ההפסד, עיתוי קיזוז ההפסד ולסוג ההכנסה. מבחינת תכלית החקיקה, החלת הסדר קיזוז רטרואקטיבי שכזה עלול לפגוע בהכנסת המדינה ממס אשר מהווה רכיב מרכזי בניהול התקציב ושירותי המדינה. בנוסף, עצם העובדה שניתנה למשיבים זכות לקזז הפסדיהם לאחור וכי מדובר בכסף שהושג בצורה פסולה מקהים את שיקולי הצדק שנזכרו בפסיקתו של השופט רובינשטיין. **לטעמה יש בפרשנות שכזאת הרחבה בלתי סבירה וכי אין לאפשר למשיבים לקזז רטרואקטיבית הפסדים.**

יש לציין כי הנשיאה מסייגת וקובעת שיתכנו מקרים בהם יהיה ניתן לקבל שיטת קיזוז שונה בהתאם לנסיבות וכי יש מקום לפעולת המחוקק בנושא זה. יצוין, שהשופט רובינשטיין, נותר בדעת מיעוט, שבה הוא חזר על פסיקתו המקורית בפסק הדין הראשון.

בחזרה לתפריט



6. מיסוי עסקאות גידור כרווח/הפסד הון על בסיס מימוש ולא כהכנסה עסקית על בסיס מצטבר
ע"מ 28643-01-16 יו.ג.אס אחזקות ישראליות (ישראל) בע"מ נ' פשמ"ג

רו"ח יעל בוכניק

בית המשפט המחוזי בת"א (השופטת סרוסי) דחה את הערעור שהגישה חברת האחזקות הישראלית וקבע כי העסקאות שביצעה המערערת אינן מהוות "עסקאות גידור" לצורכי מס ואף אינן בגדר "עסקאות עתידיות ממקור פירוטי". לכן יש לסווג את תוצאות העסקאות כרווח הון או כהפסד הון, כאשר הדיווח ייעשה על בסיס מזומן ולפי מועד מימוש העסקאות.

המערערת הינה חברה ישראלית המשתייכת לקבוצת סימנס העולמית ("קבוצת סימנס"). בשנות המס שבערעור (2008-2010) היו למערערת התחייבויות כלפי חברת האם (בעקיפין) האמריקאית, בסכום כולל בסך של 232 מיליון דולר. ההתחייבות כללה הלוואה שניתנה ללא ריבית וללא מועד פרעון בסך 168 מיליון דולר וסך של 64 מיליון דולר שניתנו כנגד שטר הון דולרי ("ההלוואות"). מאזן המערערת לשנות המס שבערעור כולל השקעה בחברת בת תושבת ישראל ואת ההלוואות.

להלן מספר עובדות וטענות התומכות בעמדת המערערת, לפיה יש למסות את תוצאות העסקה כעסקת גידור ועל כן כהכנסה פירוטית על בסיס מצטבר:

- בדוח רוה"פ, דיווחה המערערת על הכנסות והוצאות מימון והבהירה כי הן נובעות מעסקאות שביצעה בנגזרים פיננסיים ("העסקאות"). לגישתה עסקאות אלו מהוות עסקאות הגנה במסגרתן פתחה פוזיציות שקליות על מנת להגן על התחייבויותיה הדולריות לחברת האם, בהתאם למדיניות הפיננסית הנוהגת בה. בהתאם לכך, לצורכי מס, דיווחה המערערת על הכנסותיה והוצאותיה הנ"ל כנובעות מפעילות עסקית.
- בדוחות התאמה למס, בכל אחת משנות המס שבערעור, הוסיפה המערערת את ההערות הבאות:
 - בשנת 2008 - "סך הרווח לפני מס וההכנסה החייבת של החברה הינם על בסיס מצטבר".
 - בשנים 2009-2010 - "ההפסד של החברה נובע ברובו מנגזרים פיננסיים המדווחים על בסיס מצטבר".
- בכל אחת משנות המס המערערת הצהירה על "עסקאות בינלאומיות" לפי סעיף 85א לפקודה בטופס 1385 שבו את העסקאות הבינלאומיות היא תארה באופן הבא: "עסקאות גידור שנעשו לשם הגנה על שינויים בשערי חליפין בין השקל לדולר." בנוסף, המערערת ציינה על גבי הטופס שכללה בחישובן של תוצאות העסקאות "... הפסדים נטו בגין עסקאות נגזרים שלא מומשו....."
- בשנות המס שבערעור, לצרכי מס, יש לסווג את העסקאות שביצעה כעסקאות גידור אשר תוצאותיהן ימוסו לפי חלק ב' לפקודת מס הכנסה, כלומר, יחשבו כהכנסה או כהפסד עסקי, לפי העניין, וידווחו על בסיס מצטבר ולא על בסיס מימוש.
- לקבוצת סימנס מדיניות פיננסית קבועה, אותה היא מחילה על כל חברות הקבוצה, לפיה מקום בו יש לאחת מהחברות פריט מאזני הנקוב במטבע שאינו מטבע הפעילות של החברה, על החברה לפתוח פוזיציות במטבע הרלוונטי במטרה לגדר את החשיפה להפרשי שער בין השקל לדולר.

- אכן עסקאות ההגנה אותן היא ביצעה עומדות בהגדרת "עסקה עתידית" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, אך עסקאות אלה עונות, לצורכי מס, על הגדרתה של "עסקת גידור" לפי סעיף 101א(א)(6) בפקודה שהינה הגדרה ספציפית ומדויקת יותר במקרה זה. לפיכך, פעלה נכון אשר כאשר כללה בדוחות המס שלה את תוצאות עסקאות ההגנה כהכנסה עסקית לפי סעיף 2(1) לפקודה ומשכך דיווחה עליהן על בסיס מצטבר.
- אין להחיל בעניינה את תקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון בעסקה עתידית), תשס"ג-2002 (להלן: "התקנות"), ובפרט אין להחיל עליה את הוראות התקנות הקובעות דיווח על בסיס מימוש, מכיוון שתקנות אלו אינן חלות על "עסקאות גידור", כהגדרתן בפקודה, להן קבע המחוקק הסדר ספציפי בסעיף 101א(א)(6) לפקודה הנ"ל.
- אף אם עסקאות ההגנה היו מסווגות כעסקאות עתידיות, כהגדרתן בסעיף 88 לפקודה, לא היו חלות עליהן התקנות, שכן הן חלות רק על עסקאות עתידיות הוניות ואילו העסקאות הנדונות הן בעלות אופי פירוטי ולכן יש למסותן לפי חלק ב' לפקודה, ומשכך לדווח עליהן על בסיס מצטבר.
- יש לראות בפעילותה בתחום עסקאות ההגנה כפעילות עסקית החוסה תחת חלק ב' לפקודה. זאת, הן משום שהיא מהווה חלק בלתי נפרד מפעילותה העסקית המובהקת של קבוצת סימנס (והענף הישראלי של קבוצת UGS בפרט) והן לאור הראיות שהוצגו המוכיחות, לטענתה, כי בעת ביצוע העסקאות עמדו לרשותה המנגנון העסקי והמומחיות המיוחדת של אורגנים בקבוצה. כמו כן, בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה לשם קביעה מהי פעילות עסקית (בקיאות, ארגון, מימון, תדירות, אחזקה והיקף העסקאות), יש לראות את הפעילות בעסקאות כנושאת אופי פירוטי.
- טענת נוספת וחלופית הינה, שגם אם ייקבע כי הפעילות בביצוע העסקאות אינה עולה כדי עסק, הרי לכל הפחות מדובר ב"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" לפי סעיף 2(1) לפקודה, וגם בהתאם לסיווג זה יש לראות בתוצאות העסקאות כפירותיות-עסקיות ולדווח עליהן לפי בסיס צבירה.
- בנוסף, בכל הנוגע לדיווח על תוצאות השערוך, מאחר שהן נובעות מפעילותה העסקית, יש למסותן בדומה לעסקאות ההגנה, היינו, על בסיס צבירה.

לטענת פקיד השומה ("המשיב"):

- המערערת לא הוכיחה כי העסקאות מהוות "עסקאות גידור" אף לצורכי כללי החשבונאות. המערערת אינה מיישמת חשבונאות גידור. גם מבחינה מהותית לא מדובר בעסקאות גידור וזאת מכיוון שהמערערת לא הציגה תכניות גידור ספציפיות לניהול אסטרטגי של סיכונים בעסקאות.
- יש לראות במערערת כחברת אחזקות שבידה השקעה הונית פאסיבית (החזקה בחברת הבת) ואין לה כל פעילות עסקית: מאחר שלמערערת אין עובדים, אין לה משרדים ואין לה מנגנון עסקי. כמו כן היא לא ביצעה מימושים או השקעות במניות בשנות המס שבערעור, וגם לא בשנים שקדמו להם, והיא רושמת את השקעתה היחידה בדוחותיה כ"השקעה בחברת בת".
- אין שינוי במצבת נכסיה והתחייבויותיה בשנות המס והם זהים לשנות המס בהן הצהירה למשיב כי אין לה כל פעילות.
- אין לקבל את טענת המערערת, כי יש לבחון את פעילותה בביצוע העסקאות על רקע פעילותה העסקית של הקבוצה כולה אליה היא משתייכת, אלא יש לבחון את פעילותה של המערערת, כשהיא לעצמה, ובחינה זו מסקנתה ברורה כי למערערת אין כל פעילות עסקית.

- גם בחינת תוצאות העסקאות, תוך יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה לזיהוי פעילות עסקית, מלמדת כי תוצאות העסקאות נובעות מפעילות הונית ולא מפעילות עסקית.
- בנוגע לתוצאות השערוך, שנוכו או התווספו לתוצאות העסקאות שביצעה המערערת ודווחו על ידה כפעילות עסקית - מכיוון שאין למערערת פעילות עסקית אין לסווג את תוצאות השערוך לפי סעיף 2(1) לפקודה.

בית-המשפט דחה את הערעור בקובעו:

לעניין יישום סעיף 101א(6) לפקודה, אין ליישם את הסעיף, כל עוד לא נקבעו תקנות וכללים ליישומו, וכי הכרה בעסקאות גידור, אינה מובילה בהכרח לסיווג התוצאות כעסקיות לפי סעיף 2(1).

לעניין הפעילות העסקית של המערערת, השופטת יישמה את מבחני הפסיקה כאשר מבחן מכלול הנסיבות הוא העיקרי מבניהם. נסיבות העסקאות מלמדות שלמערערת לא היה סיכון בביצוע: ההלוואה שנטלה המערערת מחברת האם הייתה ללא מועד פירעון וללא ריבית, וביצוע העסקאות הוכתב על ידי הקבוצה שקבעה את מדיניות ההשקעה ואופן ביצועה. ביהמ"ש קבע שפעילות המערערת בביצוע העסקאות לא הגיעה לכדי פעילות עסקית או לכדי "עסק אקראי בעל אופי מסחרי".

לעניין טענת המערערת בדבר עסקאות גידור, השופטת סקרה את עקרונות עסקאות הגידור וקבעה כי אין למערערת סיכונים עסקיים הכרוכים בביצוע עסקאות גידור. הכנסה או הוצאה מעסקה המיועדת להגן על התחייבות הונית (הלוואה) שאינה חלק מפעילות עסקית, אינה בגין "גידור סיכונים". לכן אין לראות בה הכנסה או הוצאה בעלי אופי "עסקי". לכן, יש לסווג את תוצאות העסקאות כרווח הון או כהפסד הון, תוך החלת התקנות הקובעות כי הדיווח יעשה על בסיס מזומן ולפי מועד מימוש העסקאות.

לעניין הטענה שפעילות המערערת היא חלק בלתי נפרד מהפעילות העסקית של קבוצת סימנס, נקבע כי כלל יסוד בדיני המס הוא שלכל חברה יש אישיות משפטית משלה אשר נבדלת מאישיותם של בעלי מניותיה. המערערת עומדת בפני עצמה כגוף אוטונומי כך שלא ניתן לייחס לה את הפעילות העסקית המתבצעת בחברות הקבוצה.

לעניין תוצאות השערוך, לאור מסקנת השופטת שפעילות המערערת לא עולה כדי "עסק", לא ניתן לסווג את תוצאות השערוך כחלק מפעילותה העסקית, אלא כהכנסות והוצאות עליהן חלים סעיפים 2(4) ו-2(1) לפקודה. לכן, לא ניתן יהיה לקזזם כנגד רווחי ההון שנוצרו בעסקאות העתידיות. בנוסף, סכומי ההפסדים לא יועברו לשנים הבאות מאחר שאינם "הפסד מועבר בעסק".

בחזרה לתפריט

אילן שילוח ("המערער"), היה דמות מפתח בקבוצת הפרסום ורכש המדיה "מקאן". בשנת 2007 לאחר תקופת עבודה ממושכת במקאן, המערער ביקש לעזוב אותה ולפנות לעיסוקים אחרים. בשנת 2008 נחתמו שני הסכמים בין המערער ובין קבוצת מקאן, האחד, מסדיר את אי-תחרותו של המערער בקבוצה על פני שלוש שנים בתמורה לכ-81.4 מיליון ש"ח המשתלמים על פני שלוש שנים ("הסכם אי התחרות"), והשני, המסדיר מתן שירותים של חברה בבעלות המערער (חברת פרדוקסאלי) לקבוצת מקאן.

המערער פנה לפקיד השומה בבקשה לפרוס את תשלום המס בגין התמורה בגין אי התחרות, לאור היותה בלתי-ודאית ולאור קבלתה לשיעורין כך שתמוסה על בסיס מזומן. בהמשך לבקשה, נחתם הסכם שומה בין פקיד השומה לבין המערער, לפיו, התקבולים ימוסו על בסיס מזומן וכן המס יהיה בשיעור הקבוע בחלק ה' לפקודה (מס רווח הון בגובה של 20%; "הסכם השומה"). מאוחר יותר בשנת 2008, נערכה תוספת להסכם השומה במסגרתה לא שונה שיעור המס החל על תשלומי אי-התחרות. ארבע שנים לאחר חתימת הסכם השומה ובהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה (המאפשרת למנהל לתקן החלטות קודמות וליתן בעניין זה כל צו שייראה לו), הוחלט "לפתוח" את שומות המערער לשנים 2008-2010 ובעקבות זאת הוצא צו לפיו תסווגנה ההכנסות מאי תחרות כהכנסה פירותית החייבת בשיעורי המס הרגילים.

המערער טען כי לא הסתיר דבר בעת עריכת ההסכם, כי ההסכם נערך על פי הדין והפסיקה באותה העת והתקבולים שיקפו את מכירת מקור הכנסתו של המערער, ובין כה וכה לא נעשתה טעות מהותית בעת עריכת ההסכם, ועל כן אין לאפשר פתיחת הסכם השומה כעת. פקיד השומה טען כי מהות התקבולים, המשך יחסי הצדדים, התיקון להסכם אי התחרות שקבע כי מדובר ב"תגמול מנהלים", המשך פועלו של המערער בתחומים משיקים וסיבות אחרות נוספות מצביעות כי התקבולים מהווים הכנסת עבודה ובהתאם לכך קבע כי נעשתה טעות מהותית בהסכם השומה אשר יש לתקנה ובהתאם למסות התקבולים כהכנסת עבודה.

בית המשפט המחוזי (השופט קירש) ערך ניתוח של המקרה תוך שהוא בוחן שתי שאלות:

- (1) האחת, האם הסכם השומה היה שגוי וככל שכן, האם השגיאה מצדיקה ומחייבת פתיחתו של הסכם השומה;
- (2) מה היא מהות התקבולים נשוא הסכם אי התחרות (ברמה העובדתית והמשפטית).

בית המשפט בחן את הנסיבות שבהן יש לפתוח הסכם שומה על פי **הלכת אייזינגר** (ע"א 3604/13) ותכלית החקיקה וקבע כי רק במקרה שבו נעשתה טעות מהותית עובדתית או משפטית תהיה הצדקה מיוחדת לפתוח את הסכם השומה.

ברמה המשפטית קובע בית המשפט כי "במשקפי 2008", קשה לומר כי מדובר בטעות משפטית לגבי **סיווגן** של הכנסות מאי-תחרות כהכנסות הוניות, בעוד שעל בסיס בחינה עובדתית בדבר **מהות התקבולים**, חלקם לפחות, כרוכים באופן ישיר להמשך פעילותו של המערער כמנהל בקבוצת מקאן ועל כן ברמה העובדתית, יש לראותם כהכנסת עבודה ולמסותם בהתאם.

אנשי המשיב נכשלו בזמן כריתת הסכם השומה בכך שלא חקרו האם לפי נסיבות המקרה התקבולים באמת שולמו במלואם בגין אי-תחרות ובהתאם קבע כי קיימת הצדקה לפתיחת הסכם השומה ביחס להכנסות שנקבע כי לא שולמו בגין אי-התחרות, בהתאם לאמות המידה שנקבעו בהלכת אייזינגר. בהתאם, העמיד ביהמ"ש את הסכום שהתקבל בגין אי-תחרות על סך של 45.5 מיליון ש"ח וקבע כי סכום זה יחויב במס רווחי הון, בעוד שהיתרה תחויב במס בשיעור רגיל בהתאם להוראות סעיף 121.

הערער התקבל חלקית

8. תקבולים שהתקבלו בגין אי תחרות ומתן שירותי ייעוץ יסווגו כהכנסה פירותית ולא ייכנסו בגדר החרג אשר נקבע בהלכת ברנע ע"מ 14-01-47236 חיים יעקב קרופסקי נ' פקיד שומה נתניה

רו"ח יעל אביאור

חיים יעקב קרופסקי ("המערער") קיבל תקבולים עם פרישתו בשנת 2009 מעבודתו כמנהל בכיר בחברת ישראלכרט בע"מ ("התקבולים"). התקבולים ניתנו מתוקף הסכם שעניינו אי תחרות ומתן שירות ייעוץ.

פקיד שומה נתניה ("המשיב") טען כי יש לסווג את התקבולים שקיבל המערער כהכנסה פירותית, וזאת בניגוד לטענתו של המערער כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה הונית, וזאת לאור עמידתו בגדר אותם מקרים חריגים אשר נקבעו במסגרת החרגים שנקבעו בע"א 5083/13 בעניין ברנע ואח' ("הלכת ברנע").

בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור:

בית המשפט סקר את החזקה הניתנת לסתירה אשר נקבעה בהלכת ברנע בסוגיית מיסויי תקבול מהסוג הזה, כי תקבול הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית (בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה), כאשר הנטל לסתור חזקה זו מוטל על כתפי העובד, ומדובר בנטל כבד.

על פי הלכת ברנע, יש לבחון את תשלומי אי התחרות לצרכי מס בהליך דו שלבי, וכי אך ורק במקרים חריגים ונדירים תתקבל הטענה לפיה תשלום אי תחרות מהווה תקבול הוני. דוגמא למקרה חריג שהוזכר בהלכת ברנע הוא כאשר תניית אי התחרות עולה כדי "גדיעת העץ". לשם כך, יש להראות כי מבחינת העובד, ההשלכה המעשית של תניית אי התחרות היא כריתת העץ (לא יוכל לשוב לעבוד בתום תקופת אי התחרות) או למצער לגדיעת הענף העיקרי לבלתי צמוח שוב (השמדת יכולת לצמיתות).

לאחר בחינת הראיות שהוצגו דחה בית המשפט את טענת המערער כי אי יכולתו להעניק שירותים בתחום כפריילנסר בחו"ל, עקב מגבלת אי התחרות, פגעה באפשרותו להקים חברות חדשות בתחום, ובכך הפגיעה לא היתה ביכולת להפיק הכנסה פירותית אלא בויתור על נכס הוני, אשר נכנס לגדר החרג שנקבע בהלכת ברנע:

- התחייבותו של המערער שלא לעסוק בארץ או בחו"ל בתחומים בהם עסקה החברה ממנה פרש, לא אסרה עליו לעסוק בכל תפקיד ניהולי בכיר כלשהו, ואכן בפועל שימש המערער כדירקטור בחברות שונות וכן שימש בעוד מספר תפקידים ניהוליים דומים. מכאן, שגם אם נמנע מן המערער לעסוק במשך 3 שנים בתחום כרטיסי האשראי, עדיין אין מדובר ב"השמדת" יכולתו לעסוק בתחומים משמעותיים אחרים, תוך ניצול כישוריו הרבים;
- הניסיון של המערער לסווג את הוויתור כוויתור על נכס הוני, אין בו כדי להואיל, שכן "הפירצה" שנועד התקבול שניתן במסגרת הסכם אי התחרות למלא, היא שכר העבודה החסר (הנכנס בגדר סעיף 2(2) לפקודה) שהמערער לא יזכה לו לנוכח התחייבותו שלא להתחרות במעבידו;
- אף תחת ההנחה כי נכונותו של המערער להימנע מלהתחרות בתחום פעילותה של ישראלכרט עם פרישתו, פגעה ביכולתו למצות את פוטנציאל ההשתכרות שלו למשך 3 שנים הרי שהונו האנושי הוסיף לעמוד לרשותו;

לסיכומו של ענין, קבע בית המשפט, כי התקבול אינו נכנס בגדר החרג שהותר בהלכת ברנע ואין לומר כי מדובר בגדיעת ענף מענפיו ובוודאי שלא "כריתת העץ" ויש לסווג את ההכנסה כהכנסה פירותית.

9. חישוב רווח הון, לרבות רווחים ראויים לחלוקה, ממכירת מניות חברה קולטת במיזוג של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה ע"מ 12897-07-16 אייל ישראלי ואח' נ' פקיד שומה חיפה

רו"ח ועו"ד גל רישפי

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט סוקול) דן במקרה הבא: המערערים הינם בעלי מניות בשלוש חברות ("שלוש החברות") שהוקמו בין השנים 1987-2001, ואשר מוזגו בשנת 2006 בדרך של החלפת מניות (לפי סעיף 103כ) עם חברה נוספת שהוקמה בשנת 1974 ("החברה הקולטת"), כך שלאחר המיזוג החזיקה החברה הנוספת ב-100% ממניות שלוש החברות, בתמורה להקצאת מניות בה לבעלי מניות שלוש החברות ("המניות המוקצות").

המערערים קיבלו החלטת מיסוי מרשות המסים לפיה המיזוג פטור ממס, היות והוא עומד בתנאי סעיף 103כ לפקודה. במסגרת החלטת המיסוי נקבע כי בעת מכירה עתידית של המניות המוקצות, המחיר המקורי יקבע בהתאם להוראות סעיף 103 לפקודה, יום הרכישה יהא מועד המיזוג, אולם לעניין חישוב מרכיב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע (31.12.2002) אשר ממוסה בשיעור המס השולי, יום הרכישה של המניות המוקצות יהא יום הרכישה של המניות המועברות כפי שהיה בידי בעלי המניות המעבירים.

בשנת 2010 התקשרו המערערים בהסכם למכירת כל מניותיהם בחברה הקולטת (המניות המוקצות) לאחד מבעלי המניות המקוריים בחברה הקולטת ("גיל"). יצוין כי באותו מועד, התקשרו בהסכם נוסף למכירת מניות שהחזיקו בשתי חברות נוספות לגיל. זמן קצר לאחר מכן חתמו המערערים וגיל על תוספת להסכמים, לפיה תנאי מתלה לביצוע המכירות הינו כי גיל יסיר את הערבויות שהמערערים ערבו לטובת החברות כלפי צדדים שלישיים, תנאי אשר התממש רק בשנת 2011.

המערערים טענו כי העסקה יצאה אל הפועל בשנת 2011, עם התממשות התנאי המתלה, בעוד שפקיד השומה ראה במועד החתימה בשנת 2010 כמועד ביצוע העסקה. **בסוגיה זו פסק בית המשפט כי מועד החתימה הוא מועד העסקה.**

בנוסף, לעניין מכירת המניות בחברה הקולטת - לצורך חישוב רווח ההון, ייחסו המערערים את התמורה למניות שמקורן בשלוש החברות וכן בחברה הקולטת, בעוד שלטענת פקיד השומה יש לייחס את התמורה למניות שלוש החברות בלבד ואין לייחס כל שווי לחברה הקולטת. **בית המשפט פסק לטובת פקיד השומה וזאת לאור הוראות סעיף 103 לפקודה.**

בנוסף לכך, בית המשפט דן גם בשאלה האם יש לכלול בגדר הרווחים הראויים לחלוקה גם את הרווחים שנצברו בחברות קודם למיזוג, לאור ההוראות הקבועות בכללי מס הכנסה (קביעת רווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד למועד המיזוג), התשנ"ה-1995, וקבע כי יש לפעול על פי הוראות סעיף 94ב לגבי כל תקופה וכי חישובו של פקיד השומה נעשה בהתאם.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

חברת ש.ט.א.י בינוי והשקעות בע"מ היא חברת בניה קבלנית, אשר ביצעה פרויקטים גדולים ונרחבים בארץ ("החברה"). המערער ורעייתו שימשו כבעלי מניות יחידים בחברה. המערער עבד בחברה, וניהל אותה, החל מהקמתה ועד להפסקת פעילותה. בין החברה לבין בנק הפועלים, אשר נתן ליווי פיננסי לחלק מהפרויקטים שבנתה החברה, נחתם הסכם, בגדרו הסכים בנק הפועלים לממש חלק מנכסי החברה, לצורך החזר חלק מחובותיה אליו; ולמחוק את יתרת החובות. המערער הגיש לפקיד השומה (המשיב) דו"ח על הכנסותיו לשנת המס 2000, במסגרתו דיווח על הכנסה ממשכורת בסכום של 39,354 ש"ח. במסגרת עריכת הדו"חות הכספיים של החברה, נרשמה בספרי החברה פקודת יומן המחייבת את חשבון בנק הפועלים, ומזכה מנגד את המערער בסכום של 4 מיליון ש"ח ("פקודת היומן"). באותו הזמן, שלח מייצג החברה מכתב למשיב, בו דרש לתקן את הדיווח על הכנסותיו של המערער לשנת המס 2000, ולכלול במסגרת הכנסותיו, הכנסה פטורה בסכום של 4 מיליון ש"ח, "וזאת בגין פגיעה גופנית".

פקיד השומה קבע כי המערער קיבל הכנסה מהחברה בסכום של 4 מיליון ש"ח בגין הכנסת עבודה, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. המערער טען, כי בשל היותו שכיר מוטל עליו מס על בסיס מזומן, ולא על בסיס מצטבר. לפיכך, אף לו ייקבע כי בשנת המס 2000, צמחה למערער הכנסה בסכום של 4 מיליון ש"ח, הרי שמאחר שהתשלום בגין הכנסה זו טרם נתקבל לזכותו בפועל, טרם הגיע המועד לחיובו במס בגין ההכנסה. בנוסף, במסגרת הליך הערעור שהתנהל בבית המשפט המחוזי, טען המערער, בין היתר, כי בשנת המס 2000, לא יכלה החברה לשלם למערער סכום זה, שכן השליטה על החברה ועל מקורותיה הכספיים הייתה בידי הבנק.

בית המשפט המחוזי בחן את טענתו של המערער, כי לא הייתה לחברה היכולת לשלם לו סכום של 4 מיליון ש"ח, מאחר שהוא איבד שליטה בפועל על החברה ועל מקורותיה הכספיים, ודחה אותה בקובעו, כי "יש להבדיל בין יכולת החברה ליצור חוב כלפי בעל המניות, חוב אשר עשוי להקים הכנסה אצל בעל המניות, לבין יכולתה לפרוע את החוב בפועל. משנרשם החוב בספרים כלפי המערער הרי שצמחה לו זכות כלכלית אשר יתכן שיש לראותה כהכנסה, גם מבלי ששולם כסף בפועל. מבחינה עובדתית, החוב נרשם בספרי החברה בשנת 2000 ולכן לא ניתן לטעון כי למערער לא הייתה שליטה בפועל בחברה, שהרי החברה חויבה לשלם למערער 4 מיליון ש"ח...". בנוסף, גם בחינת הדו"חות הכספיים של החברה, כך הבהיר בית המשפט המחוזי, מעלה כי אין כל בסיס לטענת המערער, כי לא הייתה לו שליטה, ויכולת למשוך כספים מהחברה. זאת שכן, במהלך שנת המס 2000, בוצעו משיכות כספים משמעותיות על ידי המערער (בסכום של כ-5.8 מיליון ש"ח), ורק בתום השנה, נרשמה פקודת היומן, אשר זיכתה את חשבונו של המערער, ויצרה חוב חדש כלפיו.

בית המשפט העליון דחה את הערעור: לעניין הטענה כי שיטת הדיווח שחלה על המערער הינה על בסיס מצטבר, קבע בית המשפט העליון כי בית המשפט המחוזי צדק בגישתו כי במקרה בו חברה מזכה את חשבונו של בעל השליטה היחיד בה, הרי שמרגע שהכנסה עומדת לזכותו, היא ניתנת לפירעון באופן מיידי, ויש לראותה "כהכנסה שצמחה כבר במועד בו היא עמדה לזכות הנישום". עם זאת, בסוף פסק דינו, הבהיר בית משפט המחוזי, כי "ייתכן כי במצבים מסוימים יש לחרוג מהכלל האמור, לפי נסיבות העניין. לו הייתה משתכנע כי המערער אכן איבד כל שליטה על מקורותיה הכספיים של החברה, באופן שבו רישום חוב לזכותו בספרי החברה הינה פעולה חשבונאית גרידא שלא יכולות להיות לה השלכות כלכליות שמחוץ לספרי הנהלת החשבונות, ייתכן והייתי נכון להכיר בטענותיו כי לא צמחה לו הכנסה בפועל. במקרה כזה, הרי שהיה מקום לראות את יתרת חוב כלפי בעל המניות שאינה שוות ערך למזומן."

בענייננו, נסיבותיו של המערער אינן מצדיקות את דחיית מיסוי ההכנסה, מושא פקודת היומן, על בסיס התקבול בפועל. לא עלה בידי המערער להוכיח כי בשנת 2000, הוא איבד שליטה בפועל על החברה ועל מקורותיה הכספיים, או כי לחברה לא הייתה יכולת לשלם לו את ההכנסה מושא פקודת היומן; או כי הכנסה זו לא הייתה ניתנת למימוש באופן מיידי. משיכות הכספים שנעשו בפועל על-ידי המערער, בשנת 2000, מלמדות על שליטתו במקורותיה הכספיים של החברה, ומשכך לא ניתן לומר, כי רישום פקודת היומן בספרי החברה הינו חסר נפקות, במציאות הכלכלית של החברה.

11. טרם הוכרעה הסוגיה, האם ניתן להאריך תקופת התיישנות לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מכוח סעיף 107 לחוק ו"ע 16-10-9451 מנהל מיסוי מקרקעין נ' מיטל אביבי רייך

רו"ח אלה כהן

רקע עובדתי: כשנה טרם נישואיה לדוד רייך, רכשה מיטל אביבי דירה במודיעין. ביום 17 במאי 2012, רכשו המשיבים במשותף, דירה בתל אביב אשר טרם נבנתה. ביום 26 ביוני 2012 הגישו המשיבים הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין ("המבקש") על רכישת הדירה המשותפת והצהירו על שיעורי מס רכישה רגילים (ולא על שיעורי מס מופחתים החלים לגבי דירה יחידה), תוך שהם מבקשים לדחות את תשלום מס הרכישה עד למועד מכירת הדירה במודיעין. המשיב נעתר לבקשה נוספת להקפיא את החוב במס הרכישה לשנה נוספת מיום 20 באוקטובר 2015, ובנוסף, הוציא שומה לפי סעיף 85 לחוק, לפיה במידה והדירה במודיעין לא תימכר עד למועד המבוקש, ישולם מס רכישה על הדירה בת"א לפי שיעורי מס הרכישה החלים על דירה שאינה "דירה יחידה". בתאריך 13 ביולי 2016 חתמו המשיבים על הסכם ממון ביניהם, לפיו הדירה במודיעין, אשר נרכשה מכספים שקבלה המשיבה מהוריה, תהיה בבעלותה הבלעדית של המשיבה. הסכם ממון זה קיבל תוקף של פסק דין.

בתאריך 31 באוגוסט 2016 הגישו המשיבים בקשות לתיקון שומת מס רכישה לפי סעיף 85 לחוק והארכת מועד לתיקון שומה. המשיבים ביקשו, שבמידה והדירה במודיעין לא תימכר, יחולו על חלקו של המשיב שיעורי מס רכישה מופחתים בהתאם לשיעור החל על בעל "דירה יחידה", ואילו רק לגבי חלקה של המשיבה יחול חישוב מס רכישה לפי שיעורי מס רכישה החלים על רכישת דירה שאינה דירה יחידה. זאת, בהתאם להלכת פלם (ע"א 3185/03), שכן הדירה במודיעין נרכשה על ידי מיטל בלבד כשנה לפני נישואיה עם דוד. בבקשתם ציינו המשיבים כי לא היו מודעים להלכת פלם, ומיד עם קבלת יעוץ משפטי מתאים, פנו למבקש לתיקון השומה. ביום 7 בספטמבר 2016 הודיע המבקש למשיבים כי שומתם העצמית התקבלה ביום 28 ביוני 2012 ולפיכך השומה הינה סופית. המשיבים - הגישו ערר על החלטה זו.

ועדת הערר: בתגובה לכתב הערר הגיש המבקש בקשה לדחיית הערר על הסף מחמת התיישנות מכוח הוראות 85 לחוק, אך זו לא התקבלה מהטעמים הבאים: דעת הרוב (החברים רו"ח פרידמן ורו"ח בילצקי) סברה שסעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את המועד על פי סעיף 85 לחוק (מניין השנים) וזאת במידה ויש "סיבה מספקת" לכך, ואילו השופט אלטוביה סבר שיש לספור את מניין 4 השנים מיום תיקון השומה - 18.1.2016. ולפיכך טרם עברו 4 השנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק.

ביום 4 במאי 2017 התקיים בביהמ"ש העליון דיון בעניין אחר, בר גיורא (ע"א 5070/15) - ממנו נראה לכאורה כי עמדתם של שופטי בית המשפט העליון היא כי סעיף 85 לחוק יוצר התיישנות מהותית אשר לא ניתן להאריכה באמצעות הגשת בקשות להארכת מועד בהתאם לסעיף 107 לחוק.

ומכאן הדיון שבפנינו בבקשת מנהל מיסוי מקרקעין לעיון מחדש בהחלטת הוועדה מיום 9 באפריל 2017.

אבן המחלוקת: האם הפסיקה בעניין בר-גיורא קובעת הלכה, לפיה אין בכוחו של סעיף 107 לחוק ליתן אורכה מעבר לתקופת 4 השנים הקצובה בסעיף 85 לחוק, גם במקרים חריגים של "סיבה מספקת". ואם כן - האם יש להלכה זו תחולה רטרואקטיבית במקרה דנן מכיוון שההליך עדיין תלוי ועומד?

רו"ח פרידמן סבר כי פס"ד של בית המשפט העליון בעניינו של בר-גיורא לא קבע הלכה לפיה לא ניתן להאריך את התקופה הקבועה לתיקון השומה שבסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק גם במקרים חריגים שבהם יש "סיבה מספקת" לתיקון השומה. וועדות ערר לדורותיהן היו חלוקות בדעתן בנושא זה ובית המשפט העליון גם

הוא עסק בסוגיה זו אך טרם הכריע סופית בנושא זה. בהתבססו בין היתר, על אמירותיו של השופט דנציגר (שאליו הצטרפו בהסכמה כל יתר חברי המותב) בעניין חכמי - לפיהן יש בסיס להנחה, שאם הייתה לנישום "סיבה מספקת" לתיקון השומה מעבר לתקופה ה-4 שנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק, היה בית המשפט העליון נעתר לתיקון השומה, קבע רו"ח פרידמן כי יש לדחות את בקשת מנהל מיסוי מקרקעין במקרה דנן.

לדיעה זו הצטרף גם השופט אלטוביה, שציין שהלכה צומחת רק מהכרעה במחלוקת, ומשאין הכרעה, אלא פסיקה בעקבות פשרה בין הצדדים, אין לראות בפס"ד בר-גיורא הלכה מחייבת. לפיכך הבקשה של מנהל מיסוי מקרקעין נדחתה.

בחזרה לתפריט



12. זכאות לפטור ממס שבח על מכירת "דירת יוקרה" בידי יורשים ו"ע 16-01-44028 מירה אריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

רו"ח (MBT) כפיר אילני, דירקטור

העוררים הינם שניים מתוך שלושה יורשים ("היורשים") אשר קיבלו דירת מגורים ("הדירה") בירושה בחלקים שווים מהוריהם אשר התגוררו בדירה קרוב ל-30 שנה עד לפטירתם בשנים 2009 ו-2011. ביום 26 בינואר 2015 נחתם הסכם מכר לפיו מכרו היורשים את כלל זכויותיהם בדירה תמורת 12,250,000 ש"ח. העוררים פנו למשיב וביקשו להחיל את הפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") (פטור ממס בשל מכירת דירה שהתקבלה בירושה). המשיב קבע כי מחיר הדירה מאפשר החלת הפטור רק עד גובה תקרת הפטור שנקבע בסעיף 49א(א) לחוק (בסכום של כ-4.5 מיליון ש"ח) היות ותקרת הפטור מתייחסת לנכס כולו, וזאת בניגוד לעמדת היורשים אשר סברו כי הפטור של כ-4.5 מיליון ש"ח נתון לכל אחד מהם אישית.

לחילופין, **טוענים היורשים**, בהנחה שתקרת הפטור מתייחסת לדירה ולא למוכר, שלגבי יתרת התמורה העולה על תקרת הפטור, זכאי כל אחד מהיורשים לחישוב ליניארי מוטב כאמור בסעיף 48א(ב) לחוק, וזאת לאור העובדה, כי כל אחד מהיורשים מכר דירה בפטור ממס שבח, לפי הוראות סעיף 49ב(1) לחוק (כנוסחו עובר לתיקון 76 לחוק), שכן ההטבה הליניארית שבאה לשרת הסדר חלופי לפטורים שהיו נהוגים למוכרים מרובי דירות (בעלים של יותר מדירה אחת), מטרתה לשמר את הפטור (עד ליום 1.1.2014) בגין מכירות פטורות - על פי הפטורים שנתרו, וברור כי אין להוראת המעבר כל קשר לדירה שהתקבלה בירושה, שכן לגביה ניתן פטור ממס גם קודם לכן ללא כל מגבלת זמן. עוד טוענים העוררים כי שלילת החישוב הליניארי המוטב, במקרה דנן, משמעותה מיסוי רטרואקטיבי.

מאיך גיסא, **לטענת המשיב**, משמעות הוראת סעיף 49א(1) לחוק הינה לתת פטור לדירת מגורים מזכה אשר סכום שווי מכירתה אינו עולה על סכום התקרה. לטענתו, עמדה זו נתמכת הן בלשון החוק והן בתכליתו. בלשון החוק מהטעם שהסעיף פותח במילים "עלה סכום שווי המכירה" ומכאן, כך לטענת המשיב, יש לבחון את תקרת הפטור ביחס למחיר המכירה הכולל. עמדה זו של המשיב עולה, לטענתו, בקנה אחד עם התכלית החקיקתית של הסעיף כעולה מדברי ההסבר להצעת החוק ומהדיונים בוועדת הכספים של הכנסת.

ועדת-הערר דחתה (ברוב דעות) את הטענה העיקרית בערר אך קיבלה את הטענה החלופית של העוררים אותה ניתח חבר הוועדה רו"ח פרידמן (ואליה הצטרף השופט קירש) בקביעתו כי יש שוני בין הפטור ממס שלפי סעיף 49ב(2) לחוק (פטור ממס בגין מכירת "דירה יחידה"), לבין הפטור ממס שלפי סעיף 49ב(5) לחוק (פטור ממס לדירה שנתקבלה בירושה). בעוד שהפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) הינו פטור עצמאי לכל מוכר ומוכר ולא לדירה כולה, הפטור ממס שלפי סעיף 49ב(5), איננו פטור עצמאי ולכן יחול הפטור בהתאם לזכאותו של המוריש בפטור ממס כאילו הוא שמכר את הדירה, בהתאם להלכת **ירדני לנגזם (ע"א 530/07)**. בדיקת זכאותו של המוריש לפטור ממס תחול, לחובה או לזכות, הן לעניין תקרת הפטור בשל "דירת יוקרה" (ועל כן נדחה הערעור בנושא זה) והן לעניין חישוב המס הליניארי המוטב (ועל כן הערעור התקבל בנושא זה).

חבר הוועדה עו"ד מרגליות בדעת מיעוט תמך בקבלת הערעור במלואו.

בחזרה לתפריט

13. חבות במס רכישה בגין מימוש אופציה להארכת תקופת חכירה שמומשה על ידי חוכרים "יד שנייה" ו"ע 15-10-19416-10 איירפורט סיטי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

רו"ח אורן חן

בשנת 1960 נחתם הסכם חכירה בין עיריית תל-אביב והחוכר המקורי לפיו תחכיר העירייה מגרש לתקופה של 60 שנה לחוכר. בנוסף ניתנה לחוכר אופציה להאריך את תקופת החכירה ב- 49 שנים כאשר דמי החכירה הנוספים יקבעו ע"י העירייה לפי ערך המגרש במועד מימוש האופציה.

בשנת 1985 מכר החוכר המקורי את מלוא זכויותיו במקרקעין לחוכר משני. ב- 24.8.2010, מספר ימים לפני תום תקופת החכירה המקורית (ביום 31.8.2010), מכר החוכר המשני את מלוא זכויותיו במקרקעין, כולל אופציית ההארכה לעוררת תמורת 60 מיליון ש"ח. הסכום נקבע בהתבסס על חוות דעת שמאי מקרקעין שהעריך את מלוא שווי הזכויות (כולל מרכיב התשלום בגין הארכת תקופת החכירה) במקרקעין בסכום של 93 מיליון ש"ח. בשומתה העצמית לצורך מס רכישה, דיווחה העוררת על שווי של 60 מיליון ש"ח ובהתאם לכך נגזר מס רכישה ע"ס 3 מיליון ש"ח.

בשנת 2014 נחתם חוזה חכירה בין העוררת לעיריית תל-אביב (מימוש האופציה) לתקופה נוספת של 49 שנים (רטרואקטיבית מיום 1.9.2010). דמי החכירה המהווים לכל התקופה נקבעו על ידי העירייה לסך של כ- 38.2 מיליון ש"ח. העוררת חלקה על הסכום הנדרש וכהסדר ביניים עד שהעניין יוכרע, שילמה כ- 26.8 מיליון ש"ח. בעקבות חידוש תקופת החכירה הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה בהתבסס על דמי החכירה שדרשה העירייה בסך כ- 38.2 מיליון ש"ח.

העוררת טענה כי אין לחייב במס רכישה את הארכת תקופת החכירה וזאת לאור **הלכת עיריית תל-אביב (ע"א 151/10)**, בה נקבע כי אין להשית תשלום מס רכישה בגין הארכת תקופת החכירה בהתאם לחוזה האופציה, שכן בעת החכירה המקורית (במקרה של הלכת עיריית תל אביב) בשנות ה- 50 של המאה הקודמת, לא היה קיים חוק מיסוי מקרקעין (שנחקק בשנת 1963) והטלת מס רכישה, יש בה מעין החלה רטרואקטיבית על חוזים שנכרתו טרם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין.

ועדת הערר (מפי החבר רו"ח פרידמן), בחנה את ההיסטוריה החקיקתית של החוק וניתחה את ההבחנה בין הגישה החד-שלבית לגישה הדו-שלבית: לפי הגישה החד-שלבית, כבר בעת כריתת חוזה החכירה המקורי יחויבו הצדדים בתשלום מס על בסיס שווי החכירה בגין מלוא התקופה, כביכול כבר מימש החוכר את זכות הברירה הנתונה בידיו. בהתאם לגישה זו, מימוש אופציית החכירה כשלעצמו אינו מהווה עסקה חדשה החייבת במס שבח ומס רכישה, מאחר שכבר בעת שניתנה האופציה, עם כריתת חוזה החכירה המקורי, הוטלו מס שבח ומס רכישה על מלוא תקופת החכירה כולל תקופת האופציה. לפי הגישה הדו-שלבית, הגם שמועד אירוע המס נקבע בשלב ההתקשרות הראשונית, יש לערוך פיצול של "שווי המכירה" בין תקופת החכירה המקורית לבין תקופת החכירה האופציונלית. הכללתה של תקופת האופציה בהגדרת "חכירה לתקופה" כזכות במקרקעין, נועדה, כנראה, לשם סיווג בלבד על מנת לאפשר לרשויות המס לעקוב אחר עסקאות במקרקעין הכוללות אופציות מראשיתן ועד לסיומן.

הועדה קבעה כי מן הראוי שהעוררת (שהינה חוכרת "יד שלישית") תשלם מס רכישה על מלוא שווי הזכויות שרכשה בשנת 2010, כולל בגין התשלום בשל מימוש האופציה, בהתאם לגישה החד-שלבית, או בהתאם לגישה הדו-שלבית.

עמדה זו עולה, הן מלשון החוק על גלגוליו השונים ועל ההיסטוריה החקיקתית שלו, הן מתכלית החוק של עקרון הטלת מס רכישה בהתאם לשווי המקרקעין הנרכשים, והן מבחינת תשלום מס אמת בהתאם לאותה תכלית.

אמנם בפסק הדין בעניין עיריית תל-אביב קבע בית המשפט העליון כי אין להשית תשלום מס רכישה בגין הארכת תקופת החכירה בהתאם לחוזה האופציה, שכן בעת החכירה המקורית בשנות ה-50 של המאה הקודמת, לא היה קיים חוק מיסוי מקרקעין והטלת מס רכישה יש בה מעין החלה רטרואקטיבית על חוזים שנכרתו טרם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין. ואולם, הצדדים באותו פסק דין היו גם חוכרים "יד שנייה" שרכשו את זכויותיהם מהחוכרים המקוריים, אולם העובדה שמדובר גם בחוכרים "יד שניה" כלל לא עמדה על הפרק וההכרעה לא הושתתה על עובדה זו. כל פירוש אחר של פסק הדין הוא בבחינת "תקלת מס".

לגבי טענת העוררת כי אם תחול חובת תשלום מס רכישה בגין הארכת תקופת החכירה, יש לחייבה בגין הסכום ששילמה בפועל לעירייה (26.8 מיליון ₪) ולא בגין הסכום שהעירייה דורשת (38.2 מיליון ₪), קבעה הועדה כי בגין הסכום שבמחלוקת (ההפרש) מול העירייה יש להשית את מס הרכישה רק בסיום ההליך המשפטי מול העירייה כשייוודע סופית מהו הסכום לתשלום.

הערר נדחה לעצם תשלום מס הרכישה, אך התקבל לעניין סכום התשלום.

בחזרה לתפריט



14. רוכש קרקע המשלם בפועל תשלומים המוטלים על מוכר ואלו מקוזזים מהתשלום עבור הקרקע- יראו בהם כאילו שולמו על ידי המוכר ע"מ 6379-05-16 הנרי היילינג ואח' נ' רשות המסים

עו"ד ורו"ח גל רישפי

המערערים, משפחת היילינג, מכרו קרקע בעפולה שבבעלותם. בגין מכירת הקרקע, התחייבו המערערים לשאת בתשלום של 250 א' ש"ח לאפוטרופוס הכללי, עבור דמי ניהול והוצאות נוספות ("התשלומים"). בפועל הרוכשים שילמו את התשלומים במקום היילינג ואלו קוזזו מהתמורה ששולמה למערערים בעבור הקרקע. המערערים ביקשו להתיר בניכוי את התשלומים האמורים בהתאם להוראות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, למרות שלא שולמו פורמלית על ידם, אלא על ידי הרוכשים.

המשיב טען כי היות והתשלום לא שולם על ידי המערערים, לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין לא ניתן לנכות את ההוצאה. לדידו דמי הניהול המשולמים לאפוטרופוס הכללי הם דמי תיווך אשר לפי הסעיף ניתן לנכות רק אם אלו שולמו על ידי המוכר.

וועדת הערר בנצרת קבעה כי התשלומים לאפוטרופוס הכללי הם מסוג התשלומים אשר מותרים בניכוי לצורך קביעת סכום השבח בהתאם לסעיפים 6, 47 ו-39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).

בנוסף, לעניין הנושא בנטל התשלום בפועל - נקבע בהתאם לתכלית דיני המס בישראל ועקרון גביית מס אמת, כי דיני מס שבח מנסים להתחקות אחר התוכן הכלכלי של העסקה ולגבות מהנישום את המס על הרווח הכלכלי האמיתי שהפיק בשל עליית ערך המקרקעין, ולכן יש לבחון מי נשא הלכה למעשה בעלויות אשר הניכוי שלהן מבוקש (ולא מי ביצע את התשלום בפועל).

נקבע כי היות והתשלומים כבר נכללו בהסכם במסגרת חישוב התמורה החוזית המגיעה להם, למרות התשלום בפועל על ידי הקונים, המערערים הם אלו שנשאו בהם בפועל.

הערעור התקבל

בחזרה לתפריט

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

מס הכנסה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס (נושאים 1-13)
רו"ח ועו"ד טל פליגלר (נושאים 14-22)

1. פורסמה רשימת העמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2017

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 שפורסמה 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.

רשות המסים פרסמה ביום 31 בדצמבר 2017 את רשימת העמדות החייבות בדיווח לגבי שנת 2017 בנושא מס הכנסה (20 עמדות), בנושא מס ערך מוסף (2 עמדות) ובנושאי מכס (3 עמדות).

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

[לרשימת עמדות בנושא מס הכנסה לשנת המס 2017 כולל שנת 2016](#)

[לרשימת עמדות בנושא מע"מ לשנת המס 2017 כולל שנת 2016](#)

[לרשימת עמדות בנושא מכס לשנת המס 2017 כולל שנת 2016](#)

[להסבר כללי של רשות המסים על העמדות החייבות בדיווח](#)

2. נוהל גילוי מרצון חדש- הוראת שעה
פרסום של רשות המסים מיום 12 לדצמבר 2017

רשות המסים פרסמה ביום 12 בדצמבר 2017 נוהל גילוי מרצון חדש- הוראת שעה, המאפשר למבקשים לגלות ביוזמתם את ההכנסות וההון שלא דווחו בארץ ובחו"ל לרשויות המס בישראל, לשלם את המיסים החלים בישראל כדין, ולהימנע מנקיטת הליכים פליליים כנגד מי שיבצעו הליך של גילוי מרצון בהתאם לתנאים שפורטו בנהל. במסגרת הנוהל החדש ולאור הצלחתו של הנוהל הקודם מיום 7 בספטמבר 2014 שהיה בתוקף עד ליום 31 בדצמבר 2016, **ניתן להגיש בקשות לגילוי מרצון החל ממועד הפרסום (12.12.2017) בהתאם למסלולים הבאים:**

- (1) **מסלול רגיל בתוקף עד ליום 31.12.2019** - במסלול זה נדרש להגיש כבר בשלב הראשוני את כל המידע הרלוונטי לבקשה, ובין השאר, שמות המבקשים, שנות המס הרלוונטיות, מקור ההכנסה, פירוט סכום ההכנסה שהושמטה ואומדן המס לתשלום, כאשר לבקשה יצורפו כל המסמכים הרלבנטיים כגון: צו ירושה, דפי יתרות ותנועה של חשבונות הבנק וכדומה (להלן: "**הנספחים לבקשה**").
- (2) **מסלול אנונימי בתוקף עד ליום 31.12.2018** - במסלול זה ניתן להגיש בקשה אנונימית ללא ציון פרטי הנישום על מנת לברר את חבות המס הנובעת מהבקשה, אך בצירוף הנספחים לבקשה ללא פרטים מזהים. עם בירור חבות המס הצפויה יידרש הפונה לציין את שמו של הנישום ופרטיו המלאים.
- (3) **מסלול מקוצר בתוקף עד ליום 31.12.2019** - כאשר סך ההון שנכלל בבקשה אינו עולה על 2 מיליון ש"ח וההכנסה החייבת הנובעת ממנו אינה עולה על 0.5 מיליון ש"ח, ניתן להגיש את הבקשה במסלול המקוצר בצירוף דוחות שנתיים ו/או דוחות מתקנים הרלבנטיים לתקופת הגילוי. עם אישור הבקשה, יונפק לפונה שובר תשלום. לאחר תשלום השובר במועד (תוך 15 ימים מיום מסירת ההודעה), תימסר לפונה הודעה שלא תיפתח נגדו חקירה פלילית בנוגע למידע שמסר בבקשה. **למען הסר ספק, במסלול זה לא תתאפשר הגשת בקשות אנונימיות.**

להרחבה-ראה חוזר מסים 35.2017 של משרדנו.

3. מסלול הצהרה על תשלומים מסוימים לתושב חוץ, מבלי לנכות מס במקור ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה
הודעת רשות המסים מיום 26 בספטמבר 2017

רשות המסים פרסמה הודעה על מסלול חדש של הצהרה בדבר תשלומים מסוימים לתושב חוץ, מבלי לנכות מס במקור ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה. ההצהרה תימסר לבנק המעביר את התשלום לתושב החוץ.

המסלול החדש יחול בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- (1) העברת התשלום הינה לתושב מדינת אמנה ולחשבון בנק במדינת אמנה.
- (2) התשלום מתבצע בעבור אחד מאלה: השקעה במניות חבר בני אדם, השקעה בנדל"ן בחו"ל, השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד), מתן הלוואות לתושב חוץ, מתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם.
- (3) טופס 2513/2 מולא על כל חלקיו.

4. דיווח על עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים טיטת חוזר מס הכנסה מיום 22 בנובמבר 2017

רשות המסים פרסמה באתר שלה **טיטת חוזר** בנושא שבנדון.

בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה, אירוע המס בעסקאות למכירת נכס הון, ובכלל זה מכירת זכויות בתאגיד, מתרחש ביום מכירת הנכס. ככלל, יום מכירת הנכס בהם המכירה נעשית בדרך של הסכם, הוא מועד השתכללות החוזה בין הצדדים. ככלל, מדובר ביום חתימת ההסכם (ע"מ 15-01-48240 פיננסיטק בע"מ), בין אם מדובר בחוזה עם תנאי מתלה, ובין אם לא (ע"א 489/89 אלדר שרון).

בחלק מהעסקאות למכירת זכויות בתאגיד, נקבע למעשה בין הצדדים כי התמורה, חלקה או כולה, תועבר למוכר במועד/ים המאוחרים ליום החתימה על ההסכם ("תמורה עתידית"). תמורה עתידית כאמור, עשויה להיקבע, בין היתר, בהתאם לאחת החלופות המפורטות להלן (או שילוב ביניהן):

- (1) בסכומים הנקובים מראש (בסכום שקלי או צמוד מדד/מטבע) אשר ישולמו במועדים הידועים מראש ("תמורה עתידית ידועה").
- (2) בסכומים מותני ביצועים עתידיים של התאגיד הנמכר ו/או מותני באירועים שיתרחשו (אם בכלל) בעתיד ("תמורה מותנית").

מטרת החוזר הינה להנחות לגבי אופן דיווח ההכנסה לצרכי מס באותם המקרים בהם התבצעה מכירת נכס כאמור, כאשר הנכס הנמכר הוא זכויות בתאגיד, והתמורה שנקבעה בעסקה כוללת תמורה עתידית. כמו כן, מטרת החוזר הינה לקבוע עקרונות נוספים בכל הקשור לעסקאות מסוג זה או בעלות מאפיינים דומים.

על פי הוראות הפקודה נדרש לדווח על עסקת רווח הון למכירת מניות החברה תוך 30 ימים ממועד ביצוע העסקה ולשלם את מס רווח ההון (25% או 30% מסכום רווח ההון), לפי העניין.

לאור הקושי לאמוד את סכומי התמורות בגין העסקה שיתקבלו בשנים הבאות, נקבע בטיטת החוזר כי במקרים מסוימים יתאפשר למוכר המניות לבקש לשלם את סכומי המס במועדי קבלת התקבולים לידי בעתיד, כאשר שיעור המס ייקבע על פי מועד העסקה. על פי רשות המסים, הוראה זו תקל על ביצוע עסקאות במשק ותקטין את אי הוודאות הנובעת מהיקף תשלומי המסים הנדרשים לתשלום כאשר תמורת העסקה אינה וודאית.

בחזרה לתפריט

5. סעיף 62א לפקודה (חברות ארנק) - מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים

[חוזר מס הכנסה מס' 10/2017](#)

ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם תיקון 235 לפקודת מס הכנסה שכלל, בין היתר, את הוספת סעיף 62א לפקודת מס הכנסה - **מיסוי "חברות ארנק"**: ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה תיחשב כהכנסתו של היחיד.

חוזר מס הכנסה מספר 10/2017 של רשות המסים סוקר את פרשנותה לסעיף 62א לפקודה, בליווי דגשים ודוגמאות מספריות להבהרה. **להלן דגשים והבהרות מתוך החוזר:**

- סעיף 62א לפקודה אינו עוסק במקרים שבהם מדובר בהתקשרות **בין היחיד למקבל השירות**, כך שלמעשה הכנסות היחידים מוסבות לחברות בבעלותם, ועל כן, במקרה שכזה ימשיך ויחול הדין שהיה ערב תיקון 235 לפקודה, הן לגבי בעל המניות היחיד בחברה והן לגבי חובת ניכוי המס במקור בידי מקבל השירות לרבות מס מעסיקים (האמור מבוסס על הקביעה בפסק דין בעניין הקרן לפיתוח ת"א).
- ככל שחולק דיבידנד לבעלי המניות מתוך הכנסה החייבת אשר חויבה במס לפי סעיף 62א לפקודה (בניכוי המס החל בגינה ככל ששולם על ידי החברה והיא לא חייבה את בעל המניות המהותי בשל כך), סכום הדיבידנד לא יהיה חייב במס נוסף כאמור, וזאת בדומה לאמור לגבי חברה משפחתית.
- בשונה מהוראות הפקודה המתייחסות לחברות "שקופות" (חברה משפחתית או חברת בית), שעל פיהן התוצאה הסופית (ההכנסה החייבת או ההפסד) מיוחסת לבעל המניות, על פי סעיף 62א לפקודה, יש לחשב את ההכנסה החייבת שמקורה בפעילות בעל המניות באופן נפרד משאר הכנסות החברה ולייחס אותה לבעל המניות כאמור.
- האדם האחר לו ניתנים השירותים יכול ויהיה יחיד בעל עסק עצמאי או חבר בני אדם (חברה תושבת ישראל או חברה זרה שאינה חברת משלח יד זרה).
- לעניין מצב 2 כפי שמפורט בחוזר (פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו), מקום ש-70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל. בחוזר ניתנו דוגמאות למקרים שבהם **לא יחולו** הוראות סעיף 62א(א)(3) לפקודה:
- החוזר מבהיר באילו מקרים מחריגים יחיד שהינו בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ושותף בשותפות. על מנת שיחיד יוחרג מהוראות הסעיף בשל היותו בעל מניות מהותי, עליו להיחשב בעל מניות מהותי בתאגיד או האדם האחר לו ניתנים השירותים ואין לראות בדירקטור כבעל מניות מהותי רק בשל היותו דירקטור.
- יש לבחון כל מקרה בו עולה טענה כי בעל מניות המחזיק בזכויות בחברה האחרת בשיעור הנמוך מ-10% הינו בעל מניות מהותי בשל החזקה בשיעור של 10% או יותר "יחד עם אחר", למשל בשל הסכמי הצבעה או החזקה של אדם קרוב.
- החוזר מפנה את תשומת הלב למקרים בהם אין תוכן ממשי לשותפות לה ניתנים השירותים וכל מטרתה הינה "עקיפת" הוראות סעיף 62א לפקודה (דוגמה מס' 4 לחוזר).

להרחבה, לגבי תיקון 235 לפקודה-ראה [חוזר מס' 32.2017](#) של משרדנו.

בחזרה לתפריט

6. אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 3/2018

לאור העובדה שלא נקבעה בפקודה הוראה המטפלת בבקשת נישום לתיקון דו"ח שנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה, עולה השאלה מה דינן של בקשות כאמור - לרבות עצם זכותו של הנישום לבקש תיקון כאמור, השפעתו על הליכי השומה, המועד שייחשב להגשת דו"ח, ועוד.

מעמדה של בקשת הנישום לתיקון הדו"ח השנתי, עשוי להשליך הן על חבות המס לפי המוצהר, הן על קנסות הנגזרים ממועד הגשת דו"ח, והן על התיישנות הסמכות לשום.

יודגש, כי במצב בו הוגש דו"ח מקורי, אשר עקב כמות המסמכים החסרה בו או מהות המסמכים החסרים בו, נקבע כי הוא "דו"ח סתמי" לפי סעיף 131(ו) לפקודה, ועל כן אינו מהווה דו"ח כלל, הגשת המסמכים החסרים תיחשב כהגשת דו"ח ולא כתיקון דו"ח.

מטרת הוראת ביצוע זו הינה לקבוע הנחיות בדבר האופן בו יש להתייחס לבקשת נישום לתיקון הדו"ח השנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה.

הוראת הביצוע סוקרת את הפסיקה לעניין תיקוני דוחות, קובעת את מעמד בקשת הנישום לתיקון דו"ח שנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה (לרבות: סוגי תיקוני דו"חות והמבחנים לקבלתם, מקרים בהם לא ניתן להגיש דו"ח מתקן, השלכות נוספות אפשריות) ומנחה לגבי אופן והשלכות קליטת הבקשה לתיקון דו"ח על ידי פקיד השומה (לרבות אופן הגשת בקשה לתיקון דו"ח, קליטת הבקשה על ידי פקיד השומה, המועד שייחשב למועד הגשת הדו"ח בתיקים בהם נקלטה בקשה לתיקונו והטלת קנסות בעקבות בקשה לתיקון דו"ח).

בהתאם להוראת הביצוע, באותם המקרים בהם הנישום מעוניין לבצע תיקון טכני בדוח שהוגש על ידו, כדוגמת המצאת קבלות בגין זיכויי תרומות, או הוספה וצירוף של אישורי הפקדות לקופות גמל וכיו"ב, יחשב הדבר כתיקון טכני, ובכפוף לכללים שנקבעו, תתוקן השומה העצמית לבקשתו.

קליטת דו"ח מתקן הכולל תיקון מהותי תתאפשר כאשר התיקון נובע כתוצאה מאחד מהמקרים הבאים: (א) טעות בתום לב, למשל במקרים של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח; (ב) טעות שאינה בבחינת טעות "בכדאיות העסקה"; (ג) תיקון שאינו מהווה שינוי בעמדה מיסויית באשר לאותה מסכת עובדתית (לדוגמא שינוי סיווג הכנסה); (ד) פסיקה בבית משפט עליון המהווה הלכה, בכפוף לתחולתה; (ה) פרסום חוזר או הוראת ביצוע.

עוד נקבע בהוראה ש"יובהר, אין להגיש בקשה לתיקון דו"ח כצרופה לדו"ח לשנת מס אחרת, ובוודאי שאין לתקן דו"ח על ידי תיקון הסכומים בדרך של הוספתם או הפחתתם בדו"ח התאמה לשנת מס העוקבת".

בחזרה לתפריט

7. דוחות חבר בני אדם שהוגשו ללא חוות דעת או עם חוות דעת הסוטה מהנוסח האחיד (חוות דעת לא "חלקה") הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 4/2018

הוראת הביצוע של רשות המסים מתייחסת להגשת דוחות שנתיים הכוללת חוות דעת של רואה חשבון המבקר הסוטה מהנוסח האחיד (חוות דעת שאינה חלקה). מטרת ההוראה הינה לקבוע הנחיות בדבר האופן בו יש להתייחס לדוח שהוגש ללא דוח רואה חשבון מבקר ולדוח המוגש עם דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד, והאם יש לראות דוחות כאמור כדוח לעניין סעיף 131 לפקודה.

כך למשל, אם לא צורף לדו"ח הכספי של החברה חוות דעת של רואה חשבון המבקר, או שרואה החשבון המבקר נמנע מלחוות דעתו על הדו"ח הרי שהדו"ח לא ייחשב כדו"ח שנתי שהוגש.

נקבע כי אם חוות הדעת של רו"ח המבקר כוללת "הסתייגות" ספציפית לנושא מסוים או שניתנה חוות דעת שלילית ביחס לדוח הכספי, הרי שהדוח השנתי ייקלט, אך תיערך בדיקה נקודתית לנושא הסטייה מהנוסח האחיד כדי לבחון את השלכות המס ביחס לאותה סטייה.

בהוראה מובאות דוגמאות, בין היתר, למצבים בהם בחוות הדעת השלילית יש בה להשפיע על ההכנסה החייבת (לדוגמה: עלות מלאי לפי שיטת נכנס אחרון יוצא ראשון) ולמצבים שאין בהם להשפיע על ההכנסה החייבת (לדוגמה: מדיניות פחת חשבונאית אך הטיפול לצרכי מס הוא בהתאם לתקנות, הפרשות חשבונאיות שתואמו בדוח המס, רישום השקעות בחברות כלולות לפי עלות, אי הצגת דוחות מאוחדים).

8. הוראת שעה דיבידנד מוטב- חלוקת דיבידנד מרווחי שנתיים אחרונות הבהרה של רשות המסים

כתוצאה מפניה של לשכת רו"ח, ניתנה הבהרה של רו"ח (משפטן) רולנד עם-שלם (מנהל החטיבה המקצועית ברשות המסים) לפיה ניתן לחלק דיבידנד מוטב מתוך רווחים שנצברו בשנתיים האחרונות (בהתאם להגדרת המונח "רווחים" בסעיף 302(ב) לחוק החברות), אף אם לחברה המחלקת גירעון בהון, אך בתנאי שמקור הרווחים הינו הכנסה חייבת לצורכי מס ו/או הכנסה פטורה ממס ו/או הכנסה שקוזז כנגדה הפסד לצורכי מס.

בחזרה לתפריט

9. הוראת שעה דיבידנד מוטב- הדיווח ותשלום המס יהיה עד ליום 19 באוקטובר 2017, ניתן להגיש דוח מתקן אם יתברר שמדובר בחלוקה אסורה
הודעת רשות המסים מיום 18 לספטמבר 2017

לאחר כמה פניות אשר התקבלו ברשות המיסים בנושא חלוקת הדיבידנד המוטב, הרשות הבהירה כדלקמן:

- ההכרזה על חלוקת הדיבידנד וקביעת יום הזכאות לו הינה עד ה-30 בספטמבר 2017 ואילו הדיווח ותשלום המס המתחייב יהיה עד למועד הדיווח הרלוונטי לחודש ספטמבר (כלומר, ה-19 לאוקטובר 2017).
- במקרים שבהם הדיבידנד הוכרז על בסיס דוחות כספיים סקורים, ועד לסיום הביקורת על הדוחות לשנת מס 2016 הסתבר כי החלוקה, באופן מלא או חלקי, הינה חלוקה אסורה עפ"י חוק החברות, ובהתאם לכך הושבו הכספים לחברה, יתאפשר להגיש דיווח מתוקן (עד מועד הגשת דוחות 2016) המקטין את הדיבידנד, והפרשי המיסוי יוחזרו למשלם.

10. העברת דירה מחברת בת לבעל מניות מהותי מכח הוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 2213/17

העובדות: פלוני מחזיק במלוא הון המניות בחברת האם אשר מחזיקה במלוא הון המניות בחברה נוספת ("חברת הבת"). בבעלות חברת הבת דירת מגורים והיא מומנה בחלקה על ידי חברת האם והיתרה באמצעות מימון בנקאי.

הבקשה: לאשר כי הוראות המעבר הקבועות בסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית ("הוראות המעבר") יחולו על העברת הדירה מחברת הבת לבעל המניות באופן ישיר. בנוסף, בקשה לאשר כי לצורך סיווג ההכנסה בהתאם לסעיף 3(ט)1(2) לפקודת מס הכנסה ייבחן גובה העודפים באופן מאוחד עם חברת האם.

החלטת המיסוי: ככלל, במידה ובעל המניות מחזיק במלוא הון המניות של חברת האם וחברת האם מחזיקה במלוא הון המניות של חברת הבת, והדירה משמשת את בעל המניות המהותי, יחולו הוראות המעבר על העברת הדירה מחברת הבת לבעל המניות המהותי באופן ישיר. בנוגע לסיווג ההכנסה לפי סעיף 3(ט)1(2) לפקודה, ייבחן גובה העודפים בחברת הבת באופן מאוחד עם חברת האם.

בנוסף, לעניין ייחוס ההכנסה לבעל המניות המהותי בהתאם לסעיף 3(ט)1(2) לפקודה, כל יתרת זכות בחברת הבת מול חברת האם לא תהווה יתרת זכות, כהגדרתה בסעיף 3(ט)1 לפקודה, וההכנסה תחושב על יתרת שווי הרכישה של הדירה בידי חברת הבת, כהגדרתה בסעיפים 3(ב) ו-4(ב) להוראות המעבר.

הוראות המעבר יחולו במלואן. במועד העברת הדירה, יראו את העברת הדירה כהכנסתו של בעל המניות המהותי בהתאם להוראות המעבר. עד למועד העברת הדירה לבעל המניות המהותי, יחויב האחרון בהכנסה בגין השימוש בדירה.

בחזרה לתפריט

עדכונים בנושא היערכות לאיסוף מידע לפי הסכם רשויות מוסמכות לחילופי דוחות CbC
הודעת רשות המסים מיום 14 בדצמבר 2017

בתאריך 12 במאי 2016, חתם מנהל רשות המסים על הסכם רשויות מוסמכות לחילופי מידע אוטומטי בנוגע ליישום דיווח של קבוצות רב לאומיות על ידי הגשת דיווח שנתי על כלל הישויות קבוצה הרב לאומית (CBC MCAA). בתאריך 22 במאי 2017 פרסמה רשות המסים כי העברת המידע הראשונה באשר להסכם ה-CBC תיעשה לגבי נתוני שנת 2016. הצעת חוק ליישום ההסכם הוגשה לכנסת ואושרה בקריאה ראשונה. רשות המסים מודיעה שהיא תאפשר לחברות שהן חלק מקבוצה רב לאומית להגיש באופן וולנטרי את דוח ה-CBC לשנת 2016 גם בטרם תושלם מלאכת החקיקה ("הגשה מוקדמת"). השימוש בדוחות אלה ייעשה לאחר השלמת הליך החקיקה ובכפוף להוראות החוק שיתקבלו בעניין זה. כמו כן, מודיעה רשות המסים כי אין בכוונתה לדרוש הגשת דוח CBC בגין שנת 2016 מישויות שאינן חברה חייבת בדיווח כאמור בהצעת החוק. יובהר כי אפשרות להגשה מוקדמת ניתנת רק לנישומים העומדים בהגדרת "ישות חייבת בדיווח" בסעיף 85ג(ג) בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז-2017 ("הצעת החוק") ולא לחברות אחרות בקבוצה הרב לאומית.

מילוי דוח ה-CBC לצורך ההגשה המוקדמת הוא בהתאם להוראות והנחיות ה-OECD כפי שפורסמו ב: OECD Transfer Pricing של Annex III to Chapter V של OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (July 2017), בכפוף לאישור הוראות החוק שהוגש הכנסת והתקנות מכוחו.

יש להודיע על כוונה להגיש דוח בהגשה מוקדמת לגב' מיטל אנג'ל במייל MitalAn@taxes.gov.il. הנחיות לגבי מועד ואופן הגשת הדוח יינתנו לחברות.

11. פורסמו 2 טפסים חדשים ל"מסלולים ירוקים" בנושא מיזוג (טפסים 980+981)
הודעת רשות המסים מיום 19 בדצמבר 2017

רשות המסים פרסמה שני "מסלולים ירוקים" חדשים לקבלת החלטת מיסוי בנושאים הבאים:

- (א) **טופס 980 - מיזוג חברה בת עם ולתוך חברה אם**
(ב) **טופס 981 - מיזוג חברות אחיות**

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

לאור הניסיון אשר נצבר לאורך השנים בטיפול בבקשות למיזוג חברות ומתוך כוונה לקצר את משך זמן הטיפול בבקשות אלו ולפשט את תהליך קבלת החלטת המיסוי, מפרסמת רשות המסים מסלולים ירוקים בהם יתאפשר למבקשים לקבל החלטת מיסוי תוך פרק זמן קצר, המבוססת על הצהרות והתחייבויות המבקש ולאחר בדיקה ואישור של החטיבה המקצועית.

12. העברת זכות להסדר זיכיון למתן שירות לשותפות מוגבלת
החלטת מיסוי בהסכם מס' 9006/17

העובדות: חברה א' ("החברה המעבירה"), הינה חברה ציבורית תושבת ישראל, אשר מניותיה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב העוסקת בפעילות מגוונת בתחומי הנדל"ן. שותפות ב' ("השותפות הקולטת"), הינה שותפות מוגבלת רשומה, אשר הוקמה לצורך שינוי המבנה נשוא החלטת מיסוי זו. לשותפות הקולטת לא הייתה למן הקמתה פעילות כלשהי או נכסים כלשהם.

החברה המעבירה זכתה במכרז של המדינה לתכנון, בניה, מימון, תפעול ותחזוקה של מבנה ממשלתי לתקופה הקצרה מ-25 שנה, הכוללת את תקופת ההקמה ("הנכס המועבר" או "הפרויקט"). לצורך הקמת הפרויקט נדרש היתר בניה אשר נכון למועד מתן החלטת המיסוי טרם נתקבל ומשכך טרם החלה הקמתו בפועל.

הקמת הפרויקט צפויה להיות ממומנת, בין היתר, באמצעות נטילת אשראי מתאגידים פיננסיים, אשר טרם התקבל עד מועד מתן החלטת מיסוי זו. הנכס המועבר אינו מהווה זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין.

עובר לשינוי המבנה, תמכור החברה המעבירה 0.01% מהזכויות בנכס המועבר לחברה פרטית תושבת ישראל ("חברה ג"), אשר מלוא הון מניותיה מוחזק על ידי החברה

המעבירה. בכוונת החברה המעבירה וחברה ג' להעביר את הנכס המועבר לשותפות הקולטת, ללא חבות במס, ובתמורה להקצאת זכויות בלבד בשותפות הקולטת ("הזכויות המוקצות"), וזאת בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה ("שינוי המבנה" או "העברת הנכס המועבר").

מיד לאחר שינוי המבנה, הזכויות בשותפות הקולטת יוחזקו באופן הבא: (א) החברה המעבירה תחזיק ב-99.99% מהזכויות בשותפות הקולטת ותהייה השותף המוגבל בשותפות זו; (ב) חברה ג' תחזיק ב-0.01% מהזכויות בשותפות הקולטת ותהייה השותף הכללי בשותפות זו.

העברת הנכס המועבר לשותפות הקולטת נועדה לתכלית עסקית וכלכלית ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. כתנאי להעמדת המימון, נדרשת החברה המעבירה לאגד את הפרויקט תחת ישות משפטית נפרדת, חברה או שותפות רשומה, דבר אשר מאפשר רישום השעבוד הנדרש בהתאם למקובל בעסקאות מסוג זה.

הסדר המס ותנאיו:

(1) ניתן אישור להעברת הנכס המועבר על ידי החברות המעבירות לשותפות הקולטת, בתמורה להקצאת זכויות בלבד בשותפות הקולטת, וזאת בהתאם להוראות סעיפים 104ב(א) ו-103א(א) לפקודה.

(2) מועד שינוי המבנה יהא מועד העברת הנכס המועבר בפועל.

(3) המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס המועבר בידי השותפות הקולטת, יקבע בהתאם להוראות סעיף 104ה לפקודה.

(4) במכירת הזכויות בשותפות הקולטת על ידי החברות המעבירות, יקבע מחירן המקורי ומועד רכישתן בהתאם להוראות סעיף 104 לפקודה, ובנוסף, יחולו ההוראות הבאות:

(4.1) בעת מכירת הזכויות בשותפות, יופחת מהתמורה, הן לגבי החברות המעבירות והן לגבי רוכש הזכויות, סכום השווה לסכום הרווחים שהצטברו בשותפות הקולטת וטרם חולקו לשותפים, כחלקן של החברות המעבירות ברווחים אלו במועד המכירה, לענין זה "רווחים שהצטברו בשותפות הקולטת וטרם חולקו" - רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של השותפות הקולטת, בתוספת הכנסות פטורות, ובהפחתת המס החל עליהם, אם שולם על ידי השותפות הקולטת והיא לא חייבה בהם את החברות המעבירות.

(4.2) תיוסף לתמורה של מוכר הזכות בשותפות הקולטת, סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לו במשך החזקתו בשותפות הקולטת.

(4.3) הוראות סעיף 94 ב לפקודה לא יחולו בעת מכירת הזכויות בשותפות.

(5) השותפות הקולטת תהא רשאית לחלק לבעלי הזכויות בשותפות הקולטת, ללא חבות במס, רק רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של השותפות הקולטת, בתוספת הכנסות פטורות, ובהפחתת המס החל עליהם, אם שולם על ידי השותפות הקולטת והיא לא חייבה בהם את השותפים.

(6) במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות ביחס למקרה בו יוקצו זכויות נוספות למשקיע חדש בשותפות הקולטת.

(7) על הנכס המועבר בידי השותפות הקולטת, יחולו הוראות סעיף 104ב(א)(4) לפקודה.

(8) על הזכויות בשותפות הקולטת שבידי החברות המעבירות יחולו הוראות סעיף 104ב(א)(1) לפקודה, ועל השותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 104ב(א)(2) לפקודה במשך שנתיים ממועד שינוי המבנה.

(9) לענין ניהול ספרים, על השותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 6 לחוזר מס הכנסה 14/2003 "מיסוי שותפויות".

(10) במסגרת החלטת המיסוי נקבעו הוראות שונות כגון: מתן באור בדוחות הכספיים ובדוחות לצורכי מס של החברות המעבירות ושל השותפות בדבר החלטת המיסוי ותנאיה, אי התרת הוצאות בגין שינוי המבנה, אישור מצגי החברות וכן תנאים ומגבלות נוספות.

בחזרה לתפריט

13. עריכת תרשומת מדיונים לרבות מסירת העתק למייצג הנחיית רשות המסים מיום 10/12/15 אשר פורסמה באתר הרשות ביום 26/10/17

עריכת תרשומת מדיון הינה חלק חיוני בתיעוד עבודת הביקורת, עריכת השומה וקבלת ההחלטות. במספר מקרים, עלתה השאלה בדבר זכותו של המייצג ו/או הנישום ו/או העוסק (להלן: "הצד השני") לקבל העתק מתרשומת שנערכה על ידי המפקח (או עובד אחר) במהלך דיון עימו. מטרת חוזר זה להבהיר את הכללים לעריכת תרשומת מדיונים ולמסירתה לצד השני.

עריכת תרשומת במהלך דיונים וביקורות ניהול ספרים: בעת עריכת דיונים עם מייצגים ו/או נישומים ו/או עוסקים, חובה לערוך תרשומת בה יפורטו בתמצית עיקרי הדברים. בין השאר יש לפרט- הסברים שמסר הצד השני, הצעות פשרה (במידה ועלו), שאלות עליהן נתבקש הנישום להשיב, דרישות לקבלת מידע או מסמכים. כמו כן, יש לערוך תרשומת מפורטת בעת עריכת ביקורת ניהול ספרים, בהתייחס לממצאים שנתגלו ולהסברים שמסר הצד השני.

מסירת העתק התרשומת לצד השני: ככלל, יש להחתיים את הצד השני על תרשומת מדיון בו השתתף. חתימתו מהווה אישור לכך כי קיבל את התרשומת וכי האמור בה משקף את תוכן הדיון. במצבים בהם הצד השני מסרב לחתום על התרשומת, יש לציין זאת בגוף התרשומת, ולבקשתו יש למסור לו העתק.

בחזרה לתפריט



העובדות: שותפות א' ("השותפות הקולטת"), הינה שותפות רשומה, תושבת ישראל, אשר יחידות ההשתתפות שלה רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב, וכך גם שותפות ב' ("השותפות המעבירה"). בשותפות א' ובשותפות ב' קיימת פעילות עסקית ממשיית באותו התחום. לשותפויות יש נכסים בבעלות (חלקית) משותפת ("הפעילות הסינרגטית"), וכל אחת מהן מעסיקה כ-10 עובדים. בנוסף, לשתי השותפויות בעל שליטה זהה אשר פועל תוך שיתוף פעולה מלא בניהול הנכסים המשותפים. בכוננת השותפויות למזג את הפעילות הסינרגטית שלהן לצורך ייעול תפעולי וניהולי, הגברת סחירות היחידות וייעול יכולת גיוס משאבים.

לבקשתן, יש לאשר כי מיזוג השותפות המעבירה עם ולתוך השותפות הקולטת אינו חייב במס בהתאם להוראות סעיף 103ב' לפקודה, ולקבוע את מועד המיזוג. בנוסף, ביקשו לאשר את העברת העובדים מהשותפות המעבירה לשותפות הקולטת בהתאם להוראות סעיף 103טז.

החלטת המיסוי ותנאיה: ניתן אישור למיזוג מכוח סעיף 103ט(ד) ו-103א(א) לפקודה ובכפוף להתקיימות התנאים המפורטים בסעיף 103ג לפקודה ובהחלטת המיסוי. נקבע כי הפעילות העסקית שהייתה בכל אחת מהשותפויות המשתתפות במיזוג תימשך בשותפות הקולטת לאחר המיזוג. על הנכסים המועברים מהשותפות המעבירה לשותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 103ה לפקודה, כלומר, יום הרכישה והמחיר המקורי של הנכסים המועברים יהיו כפי שהם היו בידי השותפות המעבירה ולא ייוחס להם סכום נוסף מעבר למחיר המקורי כפי שהיה בידי השותפות המעבירה.

במכירת יחידת השתתפות בשותפות המעבירה, על ידי מי שהוקצו לו יחידות השתתפות בשותפות הקולטת, יחולו הוראות סעיף 103ו לפקודה ותקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט) התשמ"ט-1988, בשינויים המחויבים להחזקה בשותפות באופן שיהיה רצף מס בכל הנוגע לעלות היחידה ויום הרכישה.

לעניין ניכוי המס במקור בידי חברי הבורסה, החלפת יחידות ההשתתפות של השותפות המעבירה ביחידות השתתפות של השותפות הקולטת לא תחויב במס במועד העברה ויחול רצף מס כך שלצורך ניכוי המס במקור במכירה לראשונה לאחר מועד המיזוג, יראו כמחיר המקורי ויום הרכישה של יחידות השתתפות של השותפות הקולטת, את המחיר המקורי ויום הרכישה של יחידות ההשתתפות של השותפות המעבירה כמו שהיו למחזיק בטרם המיזוג.

ניתן אישור להעברת עובדים מהשותפות המעבירה לשותפות הקולטת, בהתאם ובכפוף לעמידה בתנאים שנקבעו בתמצית החלטת מיסוי מס' 7845/11.

15. מכירה חלקית של מניות נסחרות שהועברו בפטור ממס - יישום הוראות סעיף 104ז(ב) לפקודה בעת הפרת הוראות סעיף 104ב(א) לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 2306/17

העובדות: מספר יחידים אשר הינם בעלים משותפים בחלקים שווים של תיק ניירות ערך, הכולל מניות סחירות של שלוש חברות (חברה א', ב' וג') העבירו את מלוא זכויותיהם בתיק לחברה חדשה שבבעלותם אשר הוקמה על ידם לצורך כך.

הנכסים המועברים הועברו לחברה החדשה בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה, למעבירים הוקצו מניות בחברה החדשה בהתאם לחלקם בנכסים המועברים, ודיווח על כך נמסר לפקיד השומה בהתאם להוראות סעיף 104ז(א) לפקודה. מספר חודשים לאחר העברת הנכסים המועברים, בכוונת החברה החדשה למכור חלק ממניות חברה א' לצד בלתי קשור.

החלטת מיסוי זו עוסקת בשאלה הכיזד יש ליישם במקרה דנן את הוראות סעיף 104ז(ב) לפקודה. הובהר כי, לצורך יישום הוראות סעיף 104ז(ב) לפקודה יחולו ההוראות הבאות:

- במכירת חלק ממניות חברה א' על ידי החברה החדשה, יחולו ההוראות הקבועות בסעיף 104ז(ב) לפקודה ביחס לכלל מניות חברה א' שהועברו לחברה החדשה, **לרבות מניות חברה א' שלא נמכרו**, וזאת לאור הוראות סעיף 104ב(ג)(1) לפקודה הקובע כי יש לראות בזכויות בחברה אחת כנכס אחד.
- הובהר, כי הוראות סעיף 104ז(ב) לפקודה **לא יחולו** ביחס למניות החברות ב' וג'.

16. העברת מניות לחברה קיימת בבעלות שני בעלי מניות לפי סעיף 104ב(א)(1) לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 2291/17

העובדות: שני יחידים מחזיקים במלוא מניותיה של חברת אחזקות בשיעורים שווים (50% כל אחד). חברת האחזקות מחזיקה בשיעורים שונים במניותיהן של שלוש חברות שלהן פעילות עסקית בתחום הרפואי. בנוסף, מחזיק כל אחד מהשניים בשיעור של 35% ממניותיה של חברה ד' אשר גם היא עוסקת בתחום הרפואי. היחידים מעוניינים להעביר את מלוא אחזקותיהם בחברה ד' לחברת האחזקות וזאת בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה מס הכנסה כנוסחו לאחר תיקון 242 ("שינוי המבנה").

החלטת המיסוי: ניתן אישור להעברת המניות המועברות, ללא חבות במס, על ידי המחזיקים לחברת האחזקות, בתמורה להקצאת מניות בלבד בחברת האחזקות, וזאת בהתאם להוראות סעיף 104ב(א) לפקודה. ככלל, במסגרת שינוי המבנה על המחזיקים להעביר את מלוא המניות המחזקות על ידם בחברה ד' לחברת האחזקות, כך שלאחר שינוי המבנה לא יותרו בידי המחזיקים מניות או זכויות כלשהן בחברה ד'.

נקבע כי הקצאת המניות למחזיקים בחברת האחזקות תעשה בהתאם להוראות סעיף 104ב(א)(3) לפקודה.

בחזרה לתפריט

העובדות: חברת תושבת ישראל מתעתדת להנפיק ולרשום למסחר מניות בכורה בתנאים שיפורטו להלן: ההנפקה תהא בהתאם לתנאים הקובעים בהנחיות זמניות לפי תקנון הבורסה כפי שאושרו ביום 5 ביולי 2017, לפיהם ניתן לרשום למסחר מניות בכורה בתנאים הקובעים בהם.

מניות הבכורה תקנינה למחזיקים בהן את הזכות לקבל ראשונה דיבידנד בכורה קבוע שנתי ומצטבר. החברה תרשום בדוחותיה החשבונאיים את מניות הבכורה כחלק מהון החברה. בהתאם לכללי החשבונאות החברה לא תרשום הוצאות בגין מניות הבכורה או דיבידנד הבכורה.

הבקשה: לקבוע את אופן ניכוי המס במקור ולסווג את ההכנסה בגין מניות הבכורה ודיבידנד הבכורה.

החלטת המיסוי:

- מניות הבכורה יסווגו לצרכי מס כהון מניות.
- דיבידנד בכורה המתקבל בשל מניות הבכורה יסווג כהכנסה מדיבידנד בידי המקבל.
- חלוקת דיבידנד בכורה לא תותר כהוצאה לצורכי מס בחברה.
- במכירת מניות בכורה ינוכה מס במקור מרווח ההון בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך, במכירה יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית), התשס"ג-2002.
- חברי הבורסה ינכו מס במקור מדיבידנד בכורה בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005.

17. פטור מניכוי מס במקור לעוסקים פטורים חדשים
הודעת רשות המיסים מיום 24 בספטמבר 2017

על מנת להקל על עסקים קטנים ולסייע להם בתחילת דרכם החליטה רשות המיסים להעניק אישור לפטור מניכוי מס במקור לבעלי תיק חדש במס הכנסה, שסווגו במע"מ כ"עוסק פטור".

עד היום, שיעור ניכוי המס במקור לעסקים חדשים היה 5% לפחות למשך חצי שנה.

"עוסק פטור" אשר מחזור עסקאותיו אינו עולה על 98,707 ש"ח לשנה והמסווג כך במע"מ, יוכל לפנות למשרדי השומה על מנת לקבל פטור לניכוי מס במקור, וזאת עד שהרשות תשלים את המהלך למתן ההקלה באופן אוטומטי.

משרדי השומה יעניקו את ההקלה כאמור, למעט במקרים בהם יש נסיבות המחייבות התייחסות אחרת כגון קיומם של מחדלים או חובות.

המשרדים אף הונחו לבחון את שיעור הניכוי במקרים בהם שונה הסיווג במע"מ מ"עוסק פטור" ל"עוסק מורשה".

בחזרה לתפריט

18. קביעת מחיר מקורי בקבלת נכס מקרקעין בחו"ל במתנה מתושב חוץ לתושב ישראל
החלטת מיסוי בהסכם מס' 935/17

העובדות: פלונית הייתה תושבת ארה"ב עד לעלייתה לישראל בשנת 1996. אמה של פלונית הייתה מאז ומעולם תושבת לצרכי מס ואזרחית של ארה"ב. לאם היה נכס מקרקעין בארה"ב ("המקרקעין").

בשנת 1984, בהיותה של פלונית תושבת חוץ, קיבלה במתנה מאמה את הבעלות הפורמלית בלבד במקרקעין. האם שמרה לעצמה את כל שאר הזכויות במקרקעין - לרבות הזכות להחזיק ו/או להשתמש ו/או להפעיל את המקרקעין, לרבות השכרתם, לצרכיה האישיים ו/או לפרנסתה ("יתר הזכויות במקרקעין"). בשנת 2014 העבירה האם במתנה את כל יתר הזכויות במקרקעין אל פלונית ("המועד הקובע") ופלונית הפכה לבעלים של מלוא הזכויות במקרקעין ("הנכס").

פלונית מעוניינת להעביר את הנכס כתרומה למוסדות אקדמיים בארה"ב ("המוסדות הציבוריים הזרים"). המוסדות הציבוריים הזרים ינסו למכור את הנכס בסיועה של פלונית. כספי התמורה ממכירת הנכס יועברו לקרן בבעלות המוסדות הציבוריים הזרים, והקרן תעביר לפלונית סכום כסף קצוב בשיעור של כ-5% לשנה מכספי קרן התמורה מהמכירה, כל עוד פלונית בחיים ("הריבית" או "האנונה").

את כספי הריבית מעוניינת פלונית להעביר לגוף בישראל אשר מהווה "מוסד ציבורי" כהגדרתו בפקודה ובעל אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46(א) לפקודה ("המוסד הציבורי בישראל").

האם דיווחה על העברת הבעלות הפורמלית במקרקעין (שנת 1984) לרשויות המס בארה"ב, בדוח המס שהוגש על ידי האם נקבע שווי מלוא הזכויות במקרקעין לאותו מועד - תוך פיצול של השווי האמור לשווי הבעלות הפורמלית ושווי יתר הזכויות במקרקעין. העברת יתר הזכויות במקרקעין לפלונית במועד הקובע לא דווחה על ידי האם לרשויות בארה"ב, ולא נקבע שווי של הזכויות האמורות לצורך מס.

הבקשה: קביעת הסדר המס שיחול בישראל בגין קבלת הנכס במתנה בידי פלונית ובגין העברת הנכס מפלונית אל המוסדות הציבוריים הזרים.

החלטת המיסוי ותנאיה:

- יראו את מלוא הזכויות בנכס ככאלה שהתקבלו בידי פלונית במתנה במועד הקובע, ויום הרכישה של הנכס בידי פלונית יהיה המועד הקובע.
- המחיר המקורי של הנכס לעניין רווח הון שיווצר לפלונית בעת מכירה/העברה עתידית של הנכס יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס במועד הקובע ("שווי הנכס במועד הקובע").
- על פלונית להמציא לפקיד השומה הערכת שווי של שמאי מוסמך לשווי הנכס במועד הקובע.
- הפסד שיווצר בגין מכירה/העברה של הנכס לא יותר בקיזוז. כמו כן לא יותרו בקיזוז הפסדים שנוצרו בידי פלונית לפני המועד הקובע כנגד רווח שיווצר לפלונית כתוצאה ממכירה/העברה של הנכס.
- לא יותר פחת לצרכי מס בגין הנכס.

- ההחלטה לא תחול במכירת הנכס ל"קרוב".
- לא יינתן זיכוי ממס בישראל בגין מס זר מכל סוג שהוא ששולם בחו"ל בגין העברת הזכויות במקרקעין במתנה מהאם אל פלונית, ככל שהוטל.
- מס זר ששולם בפועל בארה"ב בגין מכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית יהא בר זיכוי בהתאם להוראות הפקודה, רק בתנאי שיוטל על הרווח שנובע מההפרש בין התמורה בפועל ממכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית לבין שווי הנכס במועד הקובע, והכל בכפוף להמצאת האסמכתאות המתאימות לפ"ש בגין תשלום מס סופי בארה"ב.
- לא יחול סעיף 205א לפקודה, ולפיכך לא יוכר עודף זיכוי של מס זר בישראל.
- רווח ההון בגין מכירה/העברה של הנכס על ידי פלונית ייחשב כולו כרווח הון ריאלי.
- אין בהחלטת המיסוי משום הכרה כלשהי לגבי מנגנון התרומה/העברה כמפורט לעיל כתרומה הזכאית לקבלת זיכוי לפי ס' 15א(2) לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארה"ב וסעיף 46 לפקודה.
- ההכנסה מריבית/אגונה תחויב במס בידי פלונית בהתאם להוראות כל דין, ואין החלטת המיסוי מאשרת כי העברת הריבית על ידי פלונית למוסד הציבורי בישראל מהווה תרומה מוכרת לצורך קבלת זיכוי.
- אין בהחלטת המיסוי כדי לאשר את הערכת השווי של הנכס במועד הקובע ולפ"ש שמורה כל סמכות לעניין זה.

בחזרה לתפריט



19. רשות המסים אפשרה קבלת "אישור תושב" המזכה בהטבת מס מבלי להגיש בקשה ומבלי להגיע למשרדי הרשות הודעת רשות המסים מיום 7 בנובמבר 2017

סעיף 11 לפקודה מקנה הטבות מס לתושבים שמרכז חייהם בישובים המזכים כמפורט בסעיף. על מנת לממש הטבה זו, על התושב היה למלא טופס, לצרף מסמכים מאמתים ולהגישם באופן ידני לרשות המקומית. לאחר קבלת האישור מהרשות, על התושב היה לחתום על הצהרה בדבר תושבות בטופס 1312א' ולהגיש למעסיק.

כעת, כחלק מן התייעלות ורצון לשפר את השירות לציבור, רשות המסים מאפשרת לרשויות המקומיות לשלוח לתושביהן אישורי תושבות במהלך מרכז, **מבלי שהתושבים יגישו אליהן טופס בקשה לאישור**. על מנת לקבל אישור תושב אשר מזכה בהטבת מס במהלך מרכז על התושב לעמוד במספר תנאים מצטברים:

- קיום רישום כתושב הישוב במרשם התושבים.
- תשלום ארנונה ביישוב.
- קיים חשבון מים פעיל.
- קיים רישום במחלקת החינוך ביישוב על כך שלפחות אחד מילדי המבקש/ת לומדים במוסד חינוכי (גן, בית ספר יסודי, חטיבת ביניים/תיכון) ברשות המקומית.

20. עמלות המנוכות מתשלומי ריבית במערכת לתיווך באשראי החלטת מיסוי בהסכם מס' 8093/17

החלטה זו עניינה בחברה פרטית תושבת ישראל אשר מפעילה מערכת לתיווך באשראי באמצעות אתר אינטרנט ("המערכת") ונותנת שירותי סליקה וגבייה להלוואות שניתנו באמצעות המערכת. המערכת מאפשרת ליחידים ותאגידים שהתאגדו בישראל להגיש בקשה מקוונת לקבלת הלוואה ממלווים יחידים או חברות. ההלוואות נושאות ריבית שנתית קבועה מראש ואינן צמודות או תלויות בגורם בלתי וודאי, הריבית נקבעת לכל הלוואה בנפרד טרם קבלת ההלוואה. החברה גובה בגין שירותיה עמלות משני סוגים, העמלות נגבות מהריבית המשולמת למלווים.

החברה מבקשת אישור לנכות מס במקור מהריבית נטו, קרי, מהריבית לאחר ניכוי העמלות שנגבו בפועל.

בהחלטת המיסוי נקבע כי יראו בעמלות כהוצאות שהוצאו כולן לצורך ייצור הכנסת הריבית ולצורך כך בלבד. בהתאם לכך, מהכנסת ריבית יותרו בניכוי תשלומי העמלות. כמו כן, החברה תנכה מס במקור מסכום הריבית נטו.

הובהר בהחלטה כי ככל ויוטלו עמלות שאינן בייצור ההכנסה מריבית ולשם כך בלבד, עמלות אלו לא יותרו כהוצאה למלווים (כגון עמלת פתיחת תיק).

ככל והחברה תתבקש להנפיק למלווה אישור בהתאם לתקנה 16 לתקנות ניכוי מריבית, תפרט החברה באישור את סכום הריבית לה היה זכאי המלווה, סכום העמלות שנוכו, וסכום הריבית נטו שחויבה במס.

חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

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

1. החבות במע"מ בגין גמול לתובע המייצג בתובענה ייצוגית החלטת מיסוי שאינה בהסכם מס' 1592/17

העובדות: חברה אשר מסווגת כעוסק מורשה לצורכי חוק מס ערך מוסף נתבעה בתובענה ייצוגית. בפסק הדין אשר ניתן באותו מקרה, נקבע על ידי בית המשפט, כי על החברה הנ"ל להשיב כספים לחברי הקבוצה ייצוגית. בית המשפט פסק, בנוסף להשבת הכספים, על גמול לתובע המייצג ולבאי כוחו.

הבקשה: קבלת אישור לכך, כי הסכומים המתקבלים בידי התובע הייצוגי אינם חייבים במס ערך מוסף.

ההחלטה: סעיף 2 לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 קובע, כי תובענה ייצוגית היא "תובענה המנוהלת בשם קבוצת בני אדם, שלא ייפו את כוחו של התובע המייצג לכך". בסעיף 22 לחוק תובענות ייצוגיות, נקבע בנוסף, כי כאשר בית משפט מכריע בתובענה ייצוגית עליו להורות על תשלום גמול לתובע המייצג.

בע"א 1834/07 חיים קרן נקבע, כי יש לראות בגמול הנפסק לתובע המייצג, במסגרת תובענה ייצוגית כ"עסקת אקראי" בעלת אופי מסחרי כאמור בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה. הנימוקים להחלטת בית המשפט היו, בין היתר, כי נסיבות התביעה הייצוגית מלמדות, כי המדובר בסיטואציה עסקית, אשר יש לסווג אותה על רקע תכליתו של מוסד התובענות הייצוגיות "כעסקת אקראי" בעלת אופי מסחרי.

לפיכך, בהתאם להלכה שנקבעה בפסק הדין, יש לראות בגמול עבור פועלו של התובע המייצג במסגרת התובענה הייצוגית, כתמורה עבור שירות בעל אופי מסחרי אשר נופל בגדר החלופה הראשונה להגדרת "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק מע"מ. על כן, בהתאם להוראות סעיף 2 לחוק, על הגמול שנפסק לתובע המייצג יחול מס ערך מוסף בשיעור מלא.

בחזרה לתפריט

2. "הסדר עוסקים גדולים" - עסקאות עם הרשות הפלשתינאית הודעת רשות המסים מיום 25 בספטמבר 2017

ביום 14 בספטמבר 2017 פורסמו בקובץ תקנות 7863 הוראות מס ערך מוסף (פטור מחובת הובלת טובין עם חשבונית לאזור או לשטחי עזה ויריחו), התשע"ז-2017 וכן התיקונים שבוצעו בתקנות מס ערך מוסף (קביעת פרטים שיש לכלול בחשבונית מס שהוציא עוסק תושב אזור או תושבי שטח עזה ויריחו או שהוצאה לו ופרטים שיש לכלול בתעודת משלוח שהוציא) (תיקון), התשע"ז-2017 (תיקוני החקיקה החדשים). תיקוני החקיקה החדשים מאפשרים לעוסקים מורשים אשר עומדים בקריטריונים נוספים להוציא בגין עסקאותיהם עם עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי הרשומים ברשות הפלסטינית חשבונית כמשמעותה בסעיף 45 לחוק מס ערך מוסף (החוק) ולא חשבונית המוכרת גם כ"חשבונית מס-התחשבנות" בהתאם לקבוע בסעיף 47(ב)(2) לחוק (ההסדר). מטרת ההסדר להקל על קהל העוסקים המבצעים עסקאות נ/או הובלות רבות מול פלסטינים, כך, שגם בעת מעבר במעברי הסחורות המוסדרים ממדינת ישראל לשטחי הרש"פ, יהיו העוסקים הכלולים בהסדר הנ"ל רשאים להוביל את הטובין בליווי חשבונית כמשמעותה בסעיף 45 לחוק מע"מ ו/או תעודת משלוח בלבד.

בהתאם להסדר עוסקים גדולים הנ"ל, על העוסק המורשה להפיק מדי חודש דו"ח ממוחשב לפי מבנה רשומה שאושר על ידי יחידת קישור מע"מ לרשות הפלסטינית (הקמר"פ) הכולל את סך עסקאותיו בחודש הקודם עם עוסק, מוסד כספי או מלכ"ר הרשומים ברשות הפלסטינית. הדו"ח יוגש מידי חודש עד ה-15 לחודש.

להלן תמצית הקריטריונים הנכללים בהסדר:

- א. לגבי כל חודש בשנה שקדמה להגשת הבקשה להיכלל בהסדר, על העוסק המורשה לוודא אחד מהשניים:
 - הוציא 60 חשבוניות | לפחות בחודש לעוסק, למוסד כספי או למלכ"ר הרשומים ברשות הפלסטינית.
 - ביצע לפחות 60 הובלות בחודש של טובין בכלי הובלה לעסק, למוסד כספי או למלכ"ר הרשומים ברשות הפלסטינית, ולטובין צורפה תעודת משלוח או חשבונית | שנחתמה בידי עובד רשות המיסים באחד מן המעברים הבאים: מעבר תרקומיא, מעבר הגלבו (ג'למה), מעבר עופר (ביתוניא), מעבר שער אפרים, מעבר כרם שלום.
- ב. העוסק המורשה נדרש לנהל מערכת חשבונות ממוחשבת לפי שיטת החשבונאות הכפולה בהתאם להוראות ניהול ספרים.
- ג. בשלוש השנים שקדמו להגשת הבקשה לאישור או לחידושו, לפי העניין, העוסק המורשה לא הפר חובות החלות עליו לפי חוקי המס.
- ד. לגבי עוסק מורשה המבצע עסקאות מכר טובין- הטובין לגביהן הוגשה הבקשה לאישור או לחידושו הוכנסו לאזור או לשטחי עזה ויריחו בחמשת מעברי הסחורות המפורטים לעיל.

תיקוני החקיקה החדשים נכנסו לתוקפם כשישים ימים ממועד פרסומם ברשומות, קרי ביום 14 בנובמבר 2017.

יודגש, כי עוסק שאינו נכלל בהסדר עוסקים גדולים, אשר יגיע למעבר ללא התייעוד הנדרש, יידרש לשלם קנס מנהלי ולא יורשה לעבור את המעבר מבלי שיהיה ברשותו התייעוד הנדרש בהתאם לחוק מע"מ.

עוסקים המצויים תחת ההסדר עוסקים גדולים עד היום נדרשים להגיש בקשה מחודשת על פי ההסדר החדש כמפורט לעיל. יובהר, כי עם כניסתם לתוקף של תיקוני החקיקה החדשים וההסדר יבוטלו לאלתר כל ההסדרים הקודמים בנושא.

בחזרה לתפריט

3. ריענון הנחיות בנושא ביקורת חשבונות מע"מ הנחית רשות המסים מיום 25 בספטמבר 2017

עו"ד טלי גרדוס-ביטן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

ההנחיה לגבי ריענון ההנחיות בנושא ביקורת חשבונות על ידי מבקרי החשבונות של מע"מ, קובעת כלהלן:

- (1) במקרים בהם עוסק מבוקר לתקופה מסוימת, יש למצות את הליכי הביקורת לתקופה זו. כמו כן, העוסק ייבדק לתקופה של 24 חודשים לפחות, אלא אם אושר אחרת במקרים חריגים על ידי מנהל התחום.
- (2) במסגרת הביקורת יש לערוך בדיקה לגבי כל היבטי הדיווח, קרי -תשומות ועסקאות.
- (3) תיקון שומה על פי סעיף 79 לחוק מע"מ יאושר רק בנסיבות חריגות. לפיכך, לא ניתן לחזור ולבדוק את העוסק לגבי תקופה אשר בוקרה בעבר, אלא במקרים חריגים בלבד.

בחזרה לתפריט



חלק 4 - מיסוי בינלאומי

רו"ח אייל אלטמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

צרפת- מס יסף לחברות

ביום 2 בנובמבר 2017, הציגה הממשלה בצרפת הצעת חוק המכילה סעיף יחיד המציג שני סוגים של מס יסף חריג שיתווסף למס החברות הקיים. ההצעה חלה עבור השנים הפיסקליות המסתיימות בין ה-31 בדצמבר 2017 לבין ה-30 בדצמבר 2018. להלן פרטים לגבי הצעת החוק:

- חברות עם מחזור העולה על 1 מיליארד אירו יחויבו במס יסף בשיעור של 15% ממס החברות עליהם חויבו בשנת הכספים (לפני קיזוז זיכוי מס); ו
- חברות עם מחזור העולה על 3 מיליארד אירו יחויבו במס יסף נוסף בגובה 15% ממס החברות עליהם חויבו בשנת הכספים. בהתאם לכך מס היסף שיחול על אותן חברות יהיה בשיעור של 30%.

חברות ידרשו לשלם 95% ממס היסף כחלק מתשלום מס החברות הסופי, אשר משולם ב-20 לדצמבר 2017, עבור חברות שהשנה הפיסקלית שלהן מסתיימת ב-31 לדצמבר 2017.

הצעת החוק מגיעה בעקבות החלטת בית המשפט החוקתי בצרפת מה-6 באוקטובר 2017 על ביטול רטרואקטיבי של מס היסף בשיעור של 3% על חלוקת דיבידנד מחברות צרפתיות ואשר עלותו נאמדת בכ-10 מיליארד אירו.

לדברי הממשלה, כ-320 חברות יחויבו במס יסף של 15%, וכ-110 חברות מתוכן יחויבו במס יסף נוסף של 30%.

הממשלה צופה תשואה של 5.4 מיליארד אירו, כולל 4.8 מיליארד יורו שישולמו בשנת 2017.

בחזרה לתפריט

חלק 5 - ניווד עובדים ותגמול הוני

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

1. עובדים מסתננים- העסקתם מחויבת בהיטל עובדים זרים, זכאים לנקודות זיכוי מכוח הכללים ע"א 4946/16 שלמה סעד ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח'

פסה"ד של ביהמ"ש העליון דן במספר ערעורים שונים (שלמה סעד, ישרוטל בע"מ, מאה אחוז גיוס והשמת כוח אדם בע"מ, ואקאנס מלונות בע"מ, כלי ניקה י. בע"מ, טלרן אחזקות וניקיון (אילת) בע"מ, עומר הנדסה בע"מ, מלון אורכידיאה בע"מ) בהם עלתה סוגיה משותפת, בעניין מדיניות המיסוי הראויה ביחס לעובדים זרים, הזכאות לנקודות זיכוי ומנגד החבות בהיטל ("ההיטל") לפי חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003 **בעניינם של עובדים שהינם מסתננים מאריתריאה וסודאן**, אשר הוחלט שלא להוציאם מישראל מפאת הנסיבות בארצות מוצאם, ומחזיקים ברישיון לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.

רקע והליכים קודמים בבתי המשפט המחוזיים - כללי: בהליכים קודמים, נטען על ידי המערערות כי לא היה מקום לחייבן בתשלום היטל בגין העסקת עובדים, במסגרת כל הערעורים שהוגשו בנושא שאלת החבות בהיטל, קבעו בתי-המשפט המחוזיים כי בדין הושת ההיטל על העובדים הזרים. לעומת זאת, במסגרת הערעורים שהוגשו בנושא שאלת זכאותם של העובדים הזרים לנקודות זיכוי ניתנו החלטות סותרות על-ידי בתי-המשפט המחוזיים.

לעניין סוגיית זכאותם של העובדים הזרים לנקודות זיכוי, נטען ברוב הערעורים, כי העובדים נחשבים ל"**תושב**" לפי סעיף 1 לפקודת מס הכנסה ולכן הינם זכאים לנקודות זיכוי מתוקף סעיפים 33, 34 ו-36 לפקודה; ולחלופין, יש לראות בעובדים "**תושבי חוץ זכאים**" בהתאם לכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007 ("**הכללים**"), מאחר והעסקתם "**מותרת על פי כל דין**", כאמור בכללים. בערעור בעניין עומר הנדסה נטען, כי הזכאות לנקודות זיכוי הינה אך ורק מכוח הכללים. במסגרת הערעור, בית-המשפט המחוזי בתל-אביב קיבל את הטענה, כי העובדים הזרים זכאים לנקודות זיכוי תוך שהוא קובע שאין לראות בעובדים אלה בגדר תושבי ישראל ומשכך הינם "תושב חוץ זכאי" בהתאם לכללים.

דיון והכרעה בבית המשפט העליון: המשנה לנשיאה (בדימ') השופט רובינשטיין, דחה את הערעורים שהגישו החברות בנושא ההיטל וקבע שהערעורים שהגישה המדינה בנושא נקודות הזיכוי התייתרו לאור תשובתה.

לעניין ההיטל- אף אם ניתן יהיה להתגבר באמצעים פרשניים על המשוכה אותה מציבה ההגדרה הכללנית של המונח "עובד זר" בחוק עובדים זרים, מתן הפטור מתשלום היטל בנסיבות הנ"ל "אינו עולה בקנה אחד עם תכלית הטלתו והשתלבותו הניכרת במערך החקיקתי הכולל ביחס לתופעת ההסתננות".

השופט דחה את טענת המערערות לפיה השתת ההיטל הינה בניגוד לערכי היסוד של שיטת המשפט בישראל וכן לעקרונות המשפט הבינלאומי ולטענתן הנוספת כי יש מקום לפטור אותן מתשלומן נוכח הסתמכותן על התנהגותה של המדינה.

עם זאת, ראוי יהיה לשם הגינות, כי בעת הגביה תתחשב רשות המיסים באי-הבהירות שנוצרה, בנושאי קנסות וריביות, כל מקרה לגופו וכי לעניין זה מתבקש כי דרג בכיר ארצי ברשות המיסים יתן דעתו וינחה כדי שהגבייה תהיה צודקת.

בחלקו השני של פס"ד ציין השופט רובינשטיין, כי התייגרה הסוגיה בדבר נקודות הזיכוי, וזאת נוכח הודעת רשות המסים מיום 14 ביוני 2017 שלפיה, יזוכו העובדים נשוא ענייננו לנקודות זיכוי מכוח הכללים, בכפוף למספר תנאים: (א) על המעסיקים להוכיח כי התשלומים בגין נקודות הזיכוי אכן הגיעו לידי העובדים בפועל, לאחר שנוכה המס במקור; (ב) העובד אינו מחזיק ברישיון שהייה שבו נכתב במפורש "אינו רשאי לעבוד", או ברישיון אשר מכיל הגבלה גיאוגרפית, הניתנים למי ששוחרר במרכז השהיה חולות ולגביהם נאכף איסור אי ההעסקה; (ג) אין מדובר במי שניתנה לגביו הוראת שהייה בחולות, שממילא אינו רשאי לעבוד. עמדה זו מתייחסת רק לשנות המס שעליהן חלים הכללים, קרי, עד למועד כניסתן לתוקף של תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), תשע"ה-2014 ביום 1 בינואר 2015, אשר צמצמו את הזכאות רק לעובדים זרים חוקיים המועסקים על פי היתר בתחום הסייעוד.

מתווה הקלות לבעלי עסקים החייבים בהיטל העסקת עובדים זרים, מסתננים, בגין שומות עבר- הודעת רשות המסים מיום 5 בנובמבר 2017

בעקבות פסה"ד, רשות המסים פרסמה מתווה הקלות לבעלי עסקים החייבים בהיטל העסקת עובדים זרים, מסתננים, בגין שומות עבר (להלן: המתווה). ההקלות במתווה כוללות ביטול מלוא הקנסות, ביטול 50% מהריבית שנצברה ופריסת החוב ל-36 תשלומים שווים בתוספת הפרשי הצמדה וריבית לתקופת הפריסה. על פי המתווה, פקידי השומה וסגניהם יוסמכו לאשר את ההקלות ופריסת התשלומים לחובות מס, במקרה והחובות הינם בגין היטל העסקת מסתננים ו/או בגין נקודות זיכוי למסתננים בהתאם לתנאים שנקבעו.

ההקלות יחולו אך ורק עבור מעסיקים שיסדירו את השומות והחובות עד לתאריך ה-31 בינואר 2018. על המעסיקים להתחייב על דיווח ותשלום ההיטל באופן שוטף ולא מתן נקודות זיכוי למסתננים לגבי כל השנים הרלוונטיות ומכאן ואילך.

היטל העסקת עובדים זרים - עריכת שומות בניכויים- הודעת רשות המסים מיום 21 בנובמבר 2017

מאחר שביום 31 באוקטובר 2017 הוגשה בקשה לדיון נוסף בעליון בעניין דנ"א 8496/17 ישרוטל, פורסמה הנחייה נוספת של רשות המסים, במסגרתה צוין כי מעסיקים המעוניינים להיכלל במתווה ההקלות מיום 5 בנובמבר 2017, יוכלו לחתום על הסכמי שומה אשר יתוקנו במקרה שבו הלכת בית-המשפט העליון במסגרת הדיון הנוסף בתיק זה תשתנה וייקבע כי אין מקום לחיוב בהיטל.

תנאי להחלת המתווה הוא הסדרת תשלום ההיטל עם חתימת ההסדר, לרבות קבלת ערבויות להבטחת התשלום במקרים הרלבנטיים.

בחזרה לתפריט

2. סיווג הכנסה מפיצוי בשל אי הקצאת אופציות לעובד ע"מ 54694-02-16 רות בר ניב ואבי צבי נ' פקיד שומה ת"א 1

המערערים החלו לעבוד בחברת נטוויז'ן בשנת 2000. המערערת בר ניב כיהנה כמנכ"לית החברה עד לחודש מרץ 2007, המערער צבי שימש בתפקיד סמנכ"ל לקוחות בחברה ומשנה למנכ"לית עד לחודש מאי 2007. המערערים טוענים כי לכל אחד מהם הזכות לקבלת מענק מיזוג או מכירה בשיעור של 2% מההפרש שבין שווי החברה בעת המיזוג/מכירה לבין סכום של 54 מיליון דולר. בשנת 2006 התמזגה החברה עם חברות ברק וגלובקול. עוד טוענים המערערים כי בשנת 2006 החליטה החברה להקצות להם אופציות במסלול רווח הון באמצעות נאמן לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה. בתאריך 13 ביוני 2011 חתמו המערערים עם החברה על הסכם פשרה אשר קיבל תוקף של פסק דין. בהסכם הפשרה נקבע כי החברה תשלם למערערת סכום של 4,200,000 ש"ח ולמערער סך של 3,700,000 ש"ח "בגין וויתר על זכויות בגין שינוי מבני ומיזוג וויתור על זכות התביעה בגין אי מתן האופציות".

בדוחות המס לשנת 2011 שהגישו המערערים הם דיווחו על הכנסתם מתשלומי הפשרה כחייבת במס רווח הון לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודה (20%). המשיב לא קיבל את סיווג התשלומים כרווח הון וקבע כי התשלומים חייבים במס שולי לפי סעיף 2(2) לפקודה, לחלופין, קבע כי יש לסווגם כמענק פרישה לפי סעיף 9(א7) לפקודה החייב במס שולי. לחילופי חילופין, ככל וייקבע כי התשלומים הם הכנסה הונית, עמדת המשיב היא כי יש לחשב את המס החל עליהם באופן "ליניארי" החל ממועד תחילת העסקתם של המערערים בחברה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט סרוסי) דחה את הערעור. בנימוקי החלטתה התבססה על **פס"ד חיים ניסים** (ע"א 2640/11) שקבע כי תשלומים המשולמים לעובד ממעבידו במסגרת יחסי העבודה יסווגו, ככלל, כהכנסת עבודה. עוד פרטה השופטת את הרציונל של **פס"ד ברנע** (ע"א 5083/13) כי "קיימת חזקה 'חזקה' הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה" ולטעמה רק במקרים **חריגים ומיוחדים** ניתן יהיה לסווג תשלום המשולם ממעביד לעובד כרווח הון, כאשר הנטל המוטל על העובד במקרה זה כבד מהרגיל. מכיוון שהתשלומים ניתנו על דרך "פיצוי" במסגרת תביעה משפטית, יש ליישם במקרה זה את ההלכה הקובעת כי הפיצוי יהיה כדין הפירצה אותה בא למלא (**פס"ד הוצאת ספרים ש' ל' גורדון**). נקבע כי הפיצוי בגין וויתור המערערים על זכות התביעה **בגין מענק המיזוג**, מהווה הכנסת עבודה והם יחויבו בגינו בשיעור המס השולי החל עליהם לפי סעיף 121 לפקודה.

לגבי פיצוי בגין האופציות, השופטת קבעה כי מהנתונים העובדתיים אשר הוצגו בפניה לא עולה כי המערערים היו זכאים כלל לקבל אופציות במסלול רווח הון, ובמקרה בו אי אפשר לאתר "פירצה" המצביעה על רכיב אופציות במסלול הונית, הרי בהכרח ייקבע כי הפיצוי ששולם למערערים אינו בגדר רווח הון אלא הכנסה פירותית החייבת במס שולי.

נציין כי השופטת דחתה את טענת המשיב לפיה, גם אם בית המשפט היה משתכנע בקיומה של "פירצת האופציות הנוספות" (וכאמור לעיל, הוא לא השתכנע), עדיין סיווגה של פירצה זו היה פירותי ולא הונית, מהסיבה כי לא הוכחו התנאים הקבועים לחבות מס הונית בסעיף 102(ב)(2) לפקודה ולא מונה נאמן. במקרים בהם אנו נדרשים לבחינת סיווג של פיצוי, יהיה זה תמיד בסיטואציה בה העובד לא קיבל את האופציות ולכן אך ברור הוא שהאופציות, שלא הוקצו בפועל, לא הוחזקו בידי נאמן ולא נוכל לדעת האם הנאמן היה מחזיק בהן עד תום תקופת החסימה כתנאי לסיווג ההונית של ההכנסה הגלומה בהן. בעת בחינת טיבו של פיצוי שניתן בגין אופציות שלא הוענקו, אנו מדמים הענקה תיאורטית של האופציות ובדומה עלינו לדמות גם מינוי תיאורטי של נאמן. השופטת סרוסי דחתה את סברת המשיב כי במסגרת אותו מינוי תיאורטי של הנאמן, עלינו לצאת בהכרח מן ההנחה כי לא היו מתקיימים תנאי החזקת האופציות בידיו במשך תקופת החסימה. משום שלא מונה נאמן בפועל ומשום שהאופציות לא הוחזקו בידיו למשך תקופת החסימה, יש בה מחוסר ההגינות.

בחזרה לתפריט

3. קביעת הכללים ליחיד שהגיע לישראל ושומר על זיקה למדינה המקורית
החלטת מיסוי בהסכם מס' 6830/17

העובדות: במקרה דנן, היחיד הינו תושב מדינה A שהינה מדינת אמנה ומצוי בהליכי גירושין. היחיד, עוסק בפעילות מסחרית הן בישראל והן ברחבי העולם ומשנת 2016 הגדיל את מספר ימי שהייתו בישראל, כאשר בימים אלו היחיד לן בדירה אשר בבעלותו. ניתנה בעניינו החלטת מיסוי ב"מסלול ירוק" לפיה היחיד ייחשב כ"תושב ישראל לראשונה" מיום 15 ביוני 2016, וזאת בכפוף לכך שיוכח כי מרכז חייו יהיה בישראל. מחד, היחיד מתכוון להעביר את מרכז חייו לישראל, להגדיל את מספר ימי שהייתו בישראל ולהתגורר בדירתו בישראל, מאידך, בכוונת היחיד להמשיך בפעילותו העסקית מחוץ לישראל ולצורך כך ימשיך לשהות גם בעתיד תקופות ארוכות מחוץ לישראל.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבעו תנאים שיחולו על היחיד לאישור תושבותו כדלקמן: החל מתום שנת-המס 2019, ובתום כל שנת מס אחריה, ישנה הרשאה להנפיק ליחיד אישור בדבר היותו תושב ישראל לעניין האמנה עם מדינה A, המדובר לגבי שנת-המס 2017 ואילך, ובלבד שיתקיימו כל התנאים שנקבעו לעניין זה בהחלטה (להלן: **"תנאי ההחלטה"**) (כך למשל, מספר ימי שהייה בכל שנת מס יהיו 142 ומעלה, בית קבע בישראל, היחיד לא בחר בשנת הסתגלות, ליחיד אין בת זוג שאינה תושבת ישראל, ועוד).

הוסכם כי בקיום תנאי ההחלטה יראו את היחיד כמי שמרכז חייו בישראל הן לצורכי הדין הפנימי, לרבות לעניין הטבות לתושב ישראל לראשונה לפי סעיפים 14 ו-97 לפקודה, והן לעניין הגדרת המונח "תושב מדינה מתקשרת" שבאמנה למניעת כפל-מס בין ישראל לבין מדינה A.

זאת ועוד, נקבע כי אין באמור לעיל בכדי לחייב את רשות המסים להסכים לייצג את היחיד בהליך של הסכמה הדדית מול מדינה A במידה ויוחלט כי זיקת היחיד למדינה A גוברת.

בסיום ההחלטה, נקבע כי היא מבטלת ומחליפה את הוראות סעיף 2 **להחלטת מיסוי 9857/12**.

4. קביעת מועד ניתוק תושבות לצרכי אמנות מס של עובדי Relocation החלטת מיסוי בהסכם 2519/17

חברה תושבת ישראל שולחת מעת לעת חלק מעובדיה לעבוד בחברות קשורות בחו"ל ("עובד/עובדי חו"ל") במדינות החתומות עם מדינת ישראל על אמנות למניעת כפל מס. עובדי חו"ל נשלחים לחו"ל לתקופה של מעל ל-36 חודשים בפועל כשהם מלווים בבן/בת זוגם וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים. החברה ביקשה לקבוע מועד ניתוק התושבות של עובדי חו"ל לצרכי אמנות מס.

במסגרת החלטת המיסוי הוחלט, בין היתר, כי יום הניתוק יהיה המאוחר מבין המועדים להלן:

- יום המעבר של העובד לחו"ל.
 - יום המעבר לחו"ל של בן/בת הזוג של העובד וילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים (למעט חריגים)
 - היום בו החל העובד להיחשב תושב המדינה הזרה על פי אישור תושבות לצרכי אמנה ובכפוף להגשת דוחות אישיים באותה מדינה אם קיימת חובה כזו.
 - תום שישה חודשים מהיום בו החל להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה.
- בתקופת הניתוק יחשב עובד חו"ל כתושב מדינת האמנה אליה הוא נשלח לעניין ניכוי מס במקור על הכנסותיו ממשכורת חו"ל, בכפוף לעמידה בכל התנאים הבאים:
- ברשות עובד חו"ל "בית קבע" מחוץ לישראל במדינה אליה נשלח לעבוד והוא ובני משפחתו מתגוררים בה בקביעות.
 - ברשות עובד חו"ל בית בישראל המושכר לצד ג' בלתי קשור (שאינו משפחה), או לחילופין אין לו בית בישראל.
 - בני משפחתו של עובד חו"ל (בן/בת זוג וילדיהם מתחת לגיל 18) עברו עמו לחו"ל ומתגוררים איתו.
 - ילדים מעל גיל 4 ומתחת לגיל 18 רשומים ולומדים במסגרות חינוכיות בחו"ל.
 - עובד חו"ל שהה פחות מ-75 ימים בשנת המס בישראל (החל משנת המס שלאחר שנת העזיבה את ישראל ועד לשנה שלפני החזרה לישראל).
 - כל אחד מבני משפחתו של עובד חו"ל שהה פחות מ-85 ימים בשנת המס בישראל (החל משנת המס שלאחר שנת העזיבה את ישראל ועד לשנה שלפני החזרה לישראל)
 - עובד חו"ל הגיש דו"ח מס במדינה הזרה.
 - לעובד חו"ל אישור תושבות לצרכי מס מהמדינה הזרה.
 - עובד חו"ל מגיש דוח מס לרשויות המס בישראל מדי שנה.
 - תקופת עבודתו של עובד חו"ל במדינה הזרה הינה מעל ל-36 חודשים ומשפחתו שהתה עימו בחו"ל מעל ל-30 חודשים.

עניינה של החלטת המיסוי הוא קביעת מעמד התושבות של עובד חו"ל לצרכי אמנה בלבד והיא אינה חלה ביחס למעמד התושבות של עובד החו"ל לצרכי הדין הפנימי בישראל. כמו כן, החלטת המיסוי לא חלה לגבי כל הליך בנושא של פיצויי פיטורין וכל הקשור לקופות גמל לרבות משיכה והפקדה.

בהחלטת מיסוי זו עודכנו תנאי הפרת ההסדר לעומת [החלטת מיסוי 5237/14](#) ("ההחלטה הישנה"). כמו כן, ניתנו מספר הקלות לגבי התנאים הבאים:

- נדרש שעובד חו"ל ישהה בישראל פחות מ- 75 ימים בשנת המס בישראל (לעומת פחות מ- 65 ימים בהחלטה הישנה).
- נדרש כי כל אחד מבני משפחתו של עובד חו"ל ישהה פחות מ- 85 ימים בשנת המס בישראל (לעומת פחות מ- 80 ימים בהחלטה הישנה).
- נדרש כי משפחתו של עובד חו"ל תתגורר במדינת האמנה מעל ל- 30 חודשים (לעומת מעל ל- 36 חודשים בהחלטה הישנה)

בחזרה לתפריט



5. הרחבת ההקלות לעניין "תום תקופה" בהקצאת אופציות/ מניות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה תקנות מס הכנסה (מכירה שלגביה תום התקופה הוא במועד המכירה), התשע"ח-2017.

סעיף 102 לפקודה קובע הסדר ממצה בנוגע להקצאות של אופציות/מניות לעובדים. בין היתר, נקבע בסעיף 102 כי אירוע המס בהקצאות עם נאמן יחול במועד סיום "תום התקופה" (24 חודשים במסלול הוני/12 חודשים במסלול הכנסת עבודה).

בהתאם לסעיף 102(ח) לפקודה הוקנתה למנהל סמכות לקבוע הקלות לעניין התנאים שנקבעו בשל מימוש מניות במכירה לא מרצון כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה (בעיקר מתייחס לעסקאות EXIT).

בתקנות מס הכנסה (מכירה שלגביה תום התקופה הוא במועד במכירה), התשע"ח-2017 (קובץ התקנות 7880 מיום 1 בנובמבר 2017) הורחבה הגדרת "תום התקופה" שבסעיף 102 לפקודה ותהיה גם לגבי כל אחת מאלה:

(1) מכירה של כלל מניות העובדים במסגרת מכירת מניות החברה המקצה למי שרכש, יחד עם מניות העובדים, 80% לפחות מהון המניות המונפק של החברה המקצה, ואינו קרוב של אחד מאלה:

(א) החברה המקצה;

(ב) בעל מניות בחברה המקצה, המחזיק בה למעלה מ- 25% ;

(2) מכירה של מניות במסגרת הליכי פירוק מרצון לפי חוק החברות, אשר בסמוך לה נמכרו פעילות החברה המקצה ונכסיה למי שאינו בעל שליטה בה, ובלבד שפרק הזמן שבין מכירת פעילות ונכסי החברה לבין מועד תחילת הליך הפירוק מרצון לא יעלה על 6 חודשים.

החלת ההקלות לעיל, מותנית באישור מראש של מנהל רשות המסים.

בחזרה לתפריט

חלק 6 - תמריצים

רו"ח אלי כרמל, מנהל במחלקת התמריצים, חטיבת המס

1. תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון

חוזר מס הכנסה 09/2017

בתאריך 5 בנובמבר 2017 פרסמה רשות המסים חוזר בנושא תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון. החוזר מפרט בעיקר את התנאים הנדרשים לצורך עמידה בזכאות להטבות מהמסלולים הטכנולוגיים תוך כדי הבאת דוגמאות מפורטות ליישום ובפרט דוגמאות כמותיות.

זכור, ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, במסגרתו נכלל תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון. במסגרת תיקון 73 נקבעו, בין היתר, מסלולי מס נוספים חדשים (מסלולים טכנולוגיים) למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס חברות של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס חברות של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס חברות של 6%).

להרחבה לגבי תיקון 73 ראה גם חוזרי מסים של משרדנו: חוזר מס' 19.2017 וחוזר מס' 26.2016.

2. מיזוג מפעל מוטב ומפעל מועדף

החלטת מיסוי בהסכם מס' 6132/17

העובדות: חברה תושבת ישראל ("**החברה**") עוסקת במתן שירותי מחקר ופיתוח עבור חברת האם. פעילות החברה אושרה על ידי ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי כפעילות מחקר ופיתוח תעשייתיים עבור תושב חוץ. החברה תבעה הטבות מס כ"מפעל מוטב" מכח החוק לעידוד השקעות הון כנוסחו לפני תיקון 68. החברה רכשה את מלוא מניותיה של חברה נוספת הפועלת בתחום משיק לפעילותה ("**החברה הנרכשת**"). החברה הנרכשת תובעת הטבות מס כ"מפעל מועדף" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק כנוסחו לאחר תיקון 68. לאחר הרכישה, ביקשה החברה למזג את פעילותה של החברה הנרכשת לתוך פעילותה שלה (החברה לאחר המיזוג תיקרא להלן: "**החברה הממוזגת**").

החל ממועד המיזוג, מלוא הפעילות (הן של החברה והן של החברה הנרכשת) תבוצע במתחם בו פועל מפעלה של החברה הממוזגת, עובדי החברה הנרכשת נקלטו בחברה הממוזגת ועברו לעבוד במפעלה של החברה הממוזגת, החברה הממוזגת תמשיך לעסוק במתן שירותי מו"פ תעשייתיים עבור חברת האם גם לאחר מועד המיזוג ותחומי הפעילות של החברה הנרכשת ישתלבו בתוך הפעילות של החברה הממוזגת.

החלטת המיסוי ותנאיה: (1) לאור ההצהרות המפורטות לעיל יש לראות במפעלה של החברה הממוזגת החל ממועד המיזוג כ"מפעל תעשייתי" אחד לכל דבר ועניין; (2) מאחר והחברה הנרכשת תבעה הטבות מס כ"מפעל מועדף" לפני המיזוג (כלומר, החילה על עצמה את הוראות תיקון 68), אזי בעקבות מיזוג המפעל המועדף לתוך המפעל המוטב, יחולו הוראות תיקון 68 על כלל מפעליה של החברה הממוזגת וזאת החל ממועד המיזוג; (3) החברה הממוזגת לא תוכל לבחור להחיל את הוראות תיקון 68 (מפעל מועדף) רק על חלק מפעילותה, כך שהחלק האחר ימשיך לתבוע הטבות מס כ"מפעל מוטב". כמו כן, היא לא תוכל לחזור בה מבחירתה של החברה הנרכשת להחיל על מפעלה את הוראות תיקון 68 וכך למעשה להחיל על כלל פעילותה את הטבות המס של המפעל המוטב (כהגדרתו בסעיף לחוק כנוסחו לפני תיקון 68) בהתאם להוראות המעבר של תיקון 68 לחוק.

העובדות: חברה ציבורית תושבת ישראל ("החברה") עוסקת בייצור מוצרים לתעשיית ההייגיינה.

החברה מחזיקה במלוא מניותיה של חברה בת זרה ("חברת הבת"). חברת הבת עוסקת במפעלה הממוקם מחוץ לישראל בייצור מוצרים זהים למוצרי החברה וזאת על בסיס ידע שפותח בישראל ושבעלותה המלאה של החברה.

הכנסות החברה נובעות: (1) ממכירת מוצרים המיוצרים בישראל (2) מהכנסה מתמלוגים בגין הידע המשמש את חברת הבת ביצור מוצריה ("הכנסות מתמלוגים").

פרטי הבקשה: לאשר כי הכנסות החברה מתמלוגים הינה "הכנסה מועדפת" בהתאם לסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון.

החלטת המיסוי ותנאיה:

נקבע כי ההכנסה מתמלוגים תהווה "הכנסה מועדפת" בהתאם לסעיף 51 לחוק, בכפוף להתקיימות כל התנאים שלהלן:

- (1) התמלוגים שולמו עבור "ידע" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק, וכי התמלוגים נלווים לפעילות היצרית.
- (2) הפעילות הייצורית בישראל (הכנסות ממכירת המוצרים המיוצרים בישראל, מספר עובדים, שכר עובדים והוצאות הייצור הישירות) של החברה, לא תקטן ביחס להיקף הפעילות הייצורית בישראל טרם הקמת המפעל של חברת הבת מחוץ לישראל. במידה ופחת היקף הפעילות הייצורית כאמור לעיל, תשלם החברה מס חברות בהתאם לסעיף 126 לפקודת מס הכנסה על כלל הכנסותיה מהתמלוגים.
- (3) הכנסות החברה מתמלוגים לא יעלו על 25% מכלל הכנסות החברה ממכירת המוצרים המיוצרים במפעלה בישראל. במידה ועלו ההכנסות מתמלוגים על השיעור כאמור, ישולם מס חברות בהתאם לסעיף 126 לפקודת מס הכנסה על הפרש.

4. שימוש ברווחים הפטורים לצורך רכישת מניות חברה בעלת "מפעל מועדף" העוסקת בתחום דומה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 9812/17

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") אשר בבעלותה "מפעל תעשייתי" העוסק בפיתוח ובייצור תרופות במגוון תחומים. לחברה מפעל מאושר אשר צבר לאורך השנים, רווחים פטורים על פי החוק לעידוד השקעות הון בהיקפים גדולים.

בכוונת החברה לרכוש מניות של חברה ישראלית ("החברה הנרכשת"). בבעלות החברה הנרכשת "מפעל מועדף" כפי הגדרתו בסעיף 51 לחוק. מפעלה של החברה הנרכשת עוסק בפיתוח תרופות.

בכוונת החברה, להעביר את פעילות החברה הנרכשת לחברה כך שהפעילות תשתלב במסגרת מפעלה הקיים של החברה.

פרטי הבקשה: לאשר כי עלות רכישת המניות של החברה הנרכשת בידי החברה, שמקורה ברווחים פטורים מכח החוק, אינה מהווה חלוקת דיבידנד כמשמעותה בסעיף 51(ח) לחוק כנוסחו עובר לתיקון 60 או סעיף 51ב(ב) לחוק כנוסחו לאחר תיקון 60 ("הסעיפים המבוקשים").

החלטת המיסוי ותנאיה:

(1) לא יראו בעלות רכישת מניות החברה הנרכשת, כחלוקת דיבידנד כמשמעותה בסעיפים המבוקשים, זאת לאור הזהות של פעילויות החברה והחברה הנרכשת ובהתבסס על האמור בדבר רכישת מניות של חברות שהן בעלות "מפעל תעשייתי" שהוא "מפעל מאושר/מוטב" כהגדרתם בחוק ובהוראת ביצוע 6/2013 שעניינה "דגשים לעניין הוצאת כספים מחברה מאושרת/מוטבת לפי החוק לעידוד השקעות הון".

(2) במידה והפעילות ו/או הקניין הרוחני של החברה הנרכשת תועבר מחוץ לישראל, ו/או במידה והפעילות הנרכשת מהחברה לא תועבר לחברה ופעילות החברה הנרכשת תימכר כך שהחברה הנרכשת לא תחשב עוד ל"מפעל מאושר/מוטב/מעודף/טכנולוגי", יראו בכך חלוקת דיבידנד כמשמעותה בסעיף 51(ח) לחוק כנוסחו עובר לתיקון 60, בשווי תמורת המכירה או עלות המניות כגבוה מבניהם.

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

חקיקה

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

1. דיווח מקוון על עסקאות במקרקעין כללי מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017 [פורסם בקובץ התקנות 7872 מיום 15 באוקטובר 2017](#)

בתקנות ובכללים שבנושא, נקבע בין היתר, כי הגשת הצהרה ומסמכים באופן מקוון על עסקאות במקרקעין תחל כחובה מיום 1.12.2017 ואילך, ואילו חובת הגשת בקשת תיקון שומה והשגה באופן מקוון תחל 30 ימים לאחר שמנהל רשות המסים יפרסם ברשומות הודעה כי מערכת המחשוב המאפשרת קבלת דיווחים אלו מוכנה.

רשות המסים השיקה באתר האינטרנט שלה **דף ייעודי** ובו מידע מפורט על הדיווח המקוון כולל נוסח התקנות והכללים (לרבות המקרים החריגים שפטורים מהגשה מקוונת), דברי הסבר כלליים, שאלות ותשובות, מצגת להגשת הצהרה מקוונת במערכת שבח.נט ע"י עו"ד מייצג באמצעות כרטיס חכם, מדריך להגשת הצהרה מקוונת למי שאינו מיוצג בעמדת מחשב ציבורי, פרטי התקשרות עם מרכז התמיכה ועוד.

בחזרה לתפריט



2. דחיית טענת הסתמכות, החזקה משמעותית על ידי חברה ציבורית והכנסות ממכירת חשמל על ידי קניין שוללים מעמד של חברת בית ע"מ 49880-06-15 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

המערערת היא חברה פרטית שבשנות המס שבערעור מוחזקות מלוא מניותיה על ידי חברת מליסרון בע"מ ("מליסרון"), שהיא חברה ציבורית. המערערת הייתה בעלת קניין רננים ("הקניין"), שנוהל על ידי חברת בת בבעלותה המלאה ("חברת הניהול"). בנוסף להכנסות המערערת מהשכרה של שטחי הקניין, נבעו לה הכנסות ממכירת חשמל במתח נמוך לשוכרים בקניין. לצורך כך הותקנו שנאים בשטח הקניין. לאור דרישת הממונה על ההגבלים העסקיים מכרה המערערת את הקניין 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 הקניין, 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 אינה מתמצים בהחזקת בניינים. כמו כן טען המשיב כי המערערת לא הוכיחה את התנאים הנדרשים להכרה בקיומה של הסתמכות.

בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת 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 קניונים, 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".

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

3. חברה המוחזקת על ידי חברה ציבורית או חברה שיש לה גם קרקע מלבד בניינים, אינה נחשבת לחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה ע"מ 46002-07-12 ג'י כפר-סבא בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

המערערות, ג'י כפר-סבא בע"מ וג'י ווסט בע"מ, מחזיקות במקרקעין ובכלל זה מרכזי קניות והן חלק מאשכול חברות נדל"ן. המערערות מוחזקות בבעלות מלאה על ידי ג'י ישראל מרכזים מסחריים בע"מ אשר מוחזקת על ידי גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ אשר 75% ממניותיה מוחזקות על ידי גזית גלוב בע"מ, חברה ציבורית ("גזית גלוב"). בדוחות התאמה למס שהוגשו למשיב בשנות המס שבערעור, הצהירו המערערות כי הן "חברות בית", כמשמעות מונח זה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, ובהתאם ייחסו את הכנסותיהן לג'י ישראל וזו קיזזה מההכנסות האמורות הפסדים צבורים שהיו לה.

המשיב טען כי המערערות אינן חברת בית, מאחר ואינן עונות להגדרה של "חברת מעטים" כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, היות "שיש לציבור עניין ממשי בה" במישרין ובעקיפין. עוד נטען כי המערערות אינן עומדות בתנאי הנדרש לפיו "שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים".

בית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה):

תחילה, נשאלת השאלה האם כל רכושה ועסקיה של ג'י כפר סבא הם החזקת בניינים?

המשיב טוען כי השליטה בחברה נרכשה בחודש אוגוסט 2006 ובמועד זה עמד על המקרקעין מבנה תעשייה. ג'י כפר סבא פעלה להריסת המבנה הקיים. תכנון, רישוי ובנייה הושלמו בסוף שנת 2010. בנוסף רכשה ג'י כפר סבא מקרקעין סמוכים. על כן, בשנות המס שבערעור לא מתקיים בג'י כפר סבא התנאי "שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים".

לטענת ג'י כפר סבא, המבנה הנבנה בצמוד למרכז המסחרי מהווה הרחבה של המרכז המסחרי לגביו היא התקשרה בהסכמי שכירות, ועל כן ולצורך החלת הוראות סעיף 64 לפקודה, יש לראות בו בניין. עוד טוענת המערערות כי בניית שלב ב' הינה חלק מההתרחבות של החברה שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים.

באשר לכך, קבע בימ"ש כי כל פרשנות חוק, אפילו מקיימת היא את תכלית החוק, חייבת שתהיה לה נקודת אחיזה בלשון החוק, אחרת אין לקבלה. בענייננו, לשון החוק כוללת את המילים "כל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים". דהיינו, כל פעילות החורגת מהחזקת בניינים וכל רכוש שאינו בניין, מוציא את החברה מגדר של "חברת בית". הפקודה אינה מגדירה את המונח בניינים. קרקע או קרקע עליה בניין בבנייה אינם באים בגדר המונח "בניינים" הנזכר בסעיף 64 לפקודה וקבלת עמדת המערערות מצריכה "כיפוף" המונח כפשוטו ובניגוד לתכלית הסעיף.

האם כל רכושה ועסקיה של ג'י ווסט הינם בניינים? בשנות המס שבערעור החזיקה ג'י ווסט בשני מגרשים מעבר למרכזי המסחר שבבעלותה. מכאן, שלא ניתן לומר על ג'י ווסט שכל רכושה בניינים. השופט הזכיר בהחלטתו את פס"ד **דלגית ולינור** וקבע כי פעילותה העסקית של גזית גלוב אינה מסוג הפעילות שביקש המחוקק לעודד במסגרת סעיף 64 לפקודה, שכן אין מדובר בפעילות עסקית של חברה פרטית קטנה אלא בפעילות של חברה ציבורית גדולה הכוללת רכישה, בניין, מימון, השכרה ותפעול של מרכזים מסחריים באמצעות חברות קשורות או נשלטות, ולכן נראה כי גם מבחינה תכליתית אין הצדקה לפרש את הוראות סעיפים 64 ו-76 לפקודה, באופן בו יחול הסדר חברת הבית על המערערות.

לבסוף, נשאלת השאלה, **האם מתקיים במערערות התנאי לפיו אין לציבור עניין ממשי בה?** ביהמ"ש ציין, כי לא ראה לנכון לקבל את עמדת המערערות לפיה נוכח היקף פעילותן המהווה חלק קטן עד מאד ביחס להיקף פעילותה של גזית גלוב, אין לציבור עניין ממשי במערערות, וקבע כי יש להעדיף אמת מידה פשוטה וברורה למונח "שיש לציבור עניין ממשי בה", לפיה, מקום שהמחוקק מחייב בדיווח על תוצאות עסקיות של חברה פרטית במסגרת דיווחיה של חברה ציבורית, יש לראות בחברה הפרטית כחברה שלציבור יש עניין ממשי בה.

הערעורים נדחו

פסיקה-מיסוי מקרקעין

4. מיסוי מכירת ורכישת מרכזי קניות כאיגוד מקרקעין ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין ואח' נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ ואח'

רו"ח ועו"ד טל פליגלר

ענייננו בארבעה ערעורים שונים שאוחדו לדיון אחד בבית המשפט העליון מאחר שהם עוסקים בעניין דומה: מיסוי עסקאות למכירת מרכזי קניות או להעברת זכויות בחברות שבבעלותן מרכזי קניות. בחלק מהעניינים שנדונו, פסקו ועדות הערר לטובת הנישומים ובחלק לטובת מנהל מיסוי מקרקעין, ומכאן הוגשו הערעורים הבאים:

- ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ, שמואל אולפיר, זהר אולפיר ז"ל (לעניין מרכז רוטשילד בראשון-לציון)
- ע"א 1346/15 מליסרון בע"מ, אשטרם נכסים בע"מ, עופר מרכזי מסחר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (לעניין קניון חוצות המפרץ במפרץ חיפה)
- ע"א 6219/15 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' אלדר נכסים בע"מ (לעניין קניון בת-ים)
- ע"א 8715/15 סגל תרצה, רויכמן חנני נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (לעניין קניון לב חדרה)

עיקר הדיון נסב סביב השאלה, האם למרכזי הקניות יש נכסים נוספים שאינם מהווים זכויות במקרקעין, בעיקר נכסים כגון פעילות עסקית, "עסק חיי" ומוניטין, והאם אותם נכסים הינם נכסים עצמאיים או שמא הם חלק בלתי נפרד מהזכות במקרקעין ו"נבלעים" בה. ככל שמדובר בנכסים עצמאיים שאינם זכויות במקרקעין, עולה השאלה האם מרכזי הקניות נכנסים תחת ההגדרה של איגוד מקרקעין. כמו כן, נבחן, האם ניתן לייחס חלק מהתמורה לאותם נכסים ולפיכך, לא יהיה חיוב במס רכישה.

לצורך הכרעה בשאלה האם החזקה בנכסים המפורטים לעיל עשויה באופן עקרוני להוציא איגודים מן ההגדרה של איגוד מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") - נדרש בית המשפט להתייחס לשאלות הפרשניות שבמחלוקת: האם רשימת הנכסים המופיעה בהגדרה שבחוק היא רשימה פתוחה או רשימה סגורה, האם נכללים ברשימה גם נכסים בלתי מוחשיים וככל שכן, האם הם מקיימים את הסיפא של ההגדרה. בעניין פרשנות הגדרתו של "איגוד מקרקעין" הועלו טענות נוספות, בין היתר, באשר לתחולתה על **איגודים עסקיים** המנהלים פעילות עסקית משמעותית. כמו כן, נבחן, האם הפסד הון הוא "נכס" המוציא מהגדרת איגוד מקרקעין.

בית המשפט העליון מפי הנשיאה בדימוס נאור ובהסכמת השופטים פוגלמן וברון קיבל את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין בכל ארבעת הערעורים שנדונו ולפיכך קיבל את הערעורים של המנהל בע"א 74/15 וב- ע"א 6219/15, ודחה את הערעורים של הנישומים ב- ע"א 1346/15 וב- ע"א 8715/15.

תחילה נדרש בית המשפט העליון לאבחן את המונח "איגוד מקרקעין" שבסעיף 1 לחוק וחילק את ההגדרה לשלושה חלקים: **הראשון**, ההגדרה הבסיסית אשר מופיעה ברישא: "איגוד שכל נכסיו במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין"; **השני**, הגדרה ממעטת: "למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה"; **השלישי**, סיפא הסעיף אשר מהווה הגדרה מרחיבה לפיה "לא יראו כנכסיו של האיגוד- מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומיטלטליו, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

בית המשפט התייחס להגדרה הבסיסית והמרחיבה, בציינו כי ברשימת הנכסים הכלולים בהגדרה המרחיבה כלולים גם נכסים בלתי מוחשיים. עם זאת, הדגיש ביהמ"ש, כי קביעה זו אין משמעה שכלל שיוכח קיומם יוצא האיגוד באופן אוטומטי מהגדרתו של איגוד מקרקעין. תחילה יש לבדוק כאמור אם אכן מדובר בנכסים אותנטיים ועצמאיים, להבדיל מנכסים שהם חלק בלתי נפרד מהזכויות במקרקעין שבבעלותו של האיגוד. אם כן מדובר בנכסים עצמאיים, יש לבדוק לגביהם את ההגדרה המרחיבה - רק אם הם "אינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית" - ייחשב האיגוד חרף קיומם כאיגוד מקרקעין.

עוד נקבע כי לא כל "דבר", "פריט", "התנהלות", "פעולה" או "אמירה" הם נכס לצורך חוק מיסוי מקרקעין. ברי כי אין ליתן יד לניסיון ליצור "נכסים" באופן מלאכותי רק כדי להוציא איגוד מהגדרתו של איגוד מקרקעין, באופן החותר תחת התכלית האנטי-תכנונית הניצבת ביסודו. פעולות הקשורות בבניה על המקרקעין, במכירתם, או בהשכרתם הן במרבית המקרים חלק בלתי נפרד מהשימוש בזכות במקרקעין וכלולות בה. קרי, אף אם היה מדובר בנכס, לא היה מדובר בנכס נפרד מהזכות במקרקעין.

עולה השאלה מה הוא "חיבור של קבע" באשר ל"דברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע" - שבהתקיימותם יסווגו מיטלטלין כחלק מהמקרקעין? המבחן העיקרי הוא "האם הייתה מלכתחילה כוונה לחיבור של קבע". במסגרת זו, יש לבחון אם המיטלטלין אכן נפרדים מן המקרקעין או שמא מדובר במיטלטלין שהכוונה הייתה להטמיעם במקרקעין בתהליך הבנייה וכך אכן אירע בפועל. במסגרתו של תהליך הבניה מעורבים מיטלטלין רבים ובהם חומרי גלם (למשל, קורות עץ וברזל, מלט, לבני בטון ועוד) ומערכות שונות (מעליות, מיזוג אוויר ועוד) המוטמעים במבנה והופכים לחלק אינטגרלי ובלתי נפרד ממנו. בנסיבות אלה, אף שהפרדתם של המיטלטלין מהמבנה היא אפשרית, יש בה כדי לשנות את אופיים ואת זהותם מן הקצה אל הקצה והיא מלאכותית. בכך, הם נבדלים ממיטלטלין שלא הוטמעו ואשר ניתנים להפרדה בקלות, כגון פריטי ריהוט. מיטלטלין שהוטמעו במקרקעין נחשבים אפוא לחלק מן המקרקעין. הוא הדין, גם ביחס למערכות אחרות שהוטמעו בקרקע, כגון מסילות ברזל או לגידולים חקלאיים כגון פרדסים שנשתלו במקרקעין.

באשר לסוגיית "זכות במקרקעין", נקבע כי מדובר בנכס מורכב, שאופן הניצול שלו ושווי מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמי שכירות, מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות ועוד. המונח "זכות במקרקעין" חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על "דברים המחוברים אליה חיבור של קבע" ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו במקרקעין ומהווים חלק בלתי נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים בלתי מוחשיים אחרים. באותה מידה אין להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין מקום גם להכיר באופן מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ"נכסים". המסקנה כי נכס פלוני נבלע למעשה בזכות במקרקעין או בנכס אחר והוא חלק ממנו, משמעה כי הוא אינו נכס עצמאי וכי אין להכלילו ברשימת הנכסים של האיגוד.

במקרה דנן לא הוכח קיומם של נכסים נפרדים ממרכזי הקניות הרלוונטיים. עוד נקבע כי, הפעילות העסקית, השירותים הנלווים, שירותי הניהול ומכירת החשמל, המוניטין, ההפסדים, המניות וזכויות החכירה, הינם נכסים אשר מהווים חלק בלתי נפרד מזכויות במקרקעין או למצער נכסים ניטרליים (לגבי הפסדים צבורים). בנסיבות אלה האיגודים הרלוונטיים לענייננו - הם איגודי מקרקעין. לפיכך, הצדדים חייבים בכל המיסים שבהם חויבו, לרבות ההצמדה, הריבית והקנסות הכרוכים בכך, וכי מלוא התמורה ששולמה בעסקה בה נמכר קניון לב חדרה, חייבת במס רכישה.

במסגרת פסק הדין בע"א 74/15 (עניין מרכז רוטשילד) עלתה מחלוקת, האם הקצאת המניות היא פעולה באיגוד מקרקעין (באותו מקרה בוצעה הקצאה של 99.9% מהמניות בחברת מרכז רוטשילד, תוך דילול מלא למעשה של בעלי המניות הקודמים)? הוכרע, כי אין חולק כי תכליתה של ההחרגה של "הקצאת מניות" מן ההגדרה של פעולה באיגוד מקרקעין היא להזרים מימון חדש לחברה. כפועל יוצא, היא אינה אמורה לשנות את שווי הזכויות של בעל המניות הקיים. נקבע כי כדי לקבוע כיצד יש להתייחס להקצאת המניות, יש לבחון את תוצאותיה והשלכותיה. במקרה הנדון מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה הייתה, בפועל, מכירה. במקרה זה, הוקצתה כמות מניות כה גדולה לבעל מניות חדש עד שמניותיהם של בעלי המניות הקיימים הפכו להיות בעלות שווי אפסי והביאו לכדי סילוקם מהחברה. עוד נקבע, כי מקובלת על ביהמ"ש הגישה כי באופן עקרוני עשויים להיות מקרים שבהם לא יהיה נכון לראות בשחרור מערבות אישית בגדר תמורה עקיפה, אך זהו לא המקרה. לכן נפסק כי אכן מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין ולפיכך גם בגין עסקה זו חויבו הנישומים במיסים הרלוונטיים בהתאם לשומות שהוצאו להם.

התקבלה עמדת מנהל מיסוי מקרקעין בכל ארבעת הערעורים שנדונו

בחזרה לתפריט



פסיקה-מס ערך מוסף

5. אי-תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ במקרה של מכירת דירות המיועדות להריסה, טענות התיישנות מע"מ 17720-01-16 גבעות דוד- השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א

עו"ד טלי גרדוס ביטן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

עסקינן בערעור על שומת עסקאות שהוציא המשיב למערערת למעלה מחמש שנים לאחר המועד בו הוגש הדו"ח התקופתי לחודש יוני 2008 לרשויות מע"מ.

המערערת מכרה 6 דירות מגורים מיועדות להריסה שרכשה כשנה קודם לכן, ליחידים שיש לה עימם יחסים מיוחדים והתקשרה עימם זמן קצר אח"כ בהסכם למתן שרותי בנייה של 4 דירות חדשות. המערערת מבקשת להחיל את סעיף 5(ב) לחוק מע"מ ולשלם מס עסקאות רק על ההפרש שבין מחיר המכירה של הדירות הישנות לבין מחיר רכישתן.

לטענת המשיב, הסיווג הנכון של העסקה הוא מכר של דירות חדשות שיש לחייבה במס עסקאות לפי מלוא שווי השוק של דירות חדשות (וללא התחשבות במחיר הרכישה של הדירות הישנות).

טענתה העיקרית של המערערת היא, כי יש לאשר את האופן בו בוצעה עסקת מכירת הדירות הישנות תוך יישום סעיף 5(ב) לחוק ובהתאם למחיר המוצהר של הדירות הישנות ולכן יש לדחות את טענת המשיב, לפיה יש לסווג את העסקה מחדש כמכירה של דירות חדשות תוך חיוב במע"מ על מלוא השווי של הדירות החדשות.

טענתה החלופית של המערערת היא טענת התיישנות לפיה חלה התיישנות על פי סעיף 77(ב) לחוק מע"מ על שומת מס העסקאות שהוצאה למערערת, משום שחלפו למעלה מחמש שנים מתאריך הגשת הדו"ח התקופתי ועד מועד הוצאת השומה. יחד עם זאת, אף אם ייקבע כי השומה בגין הדו"ח לחודש יוני 2008 לא התיישנה, יש לקבוע כי כל התשלומים ששולמו למערערת עבור רכישת הדירות, בתקופה של למעלה מחמש השנים שקדמו למועד הוצאת שומת מס העסקאות, התיישנו זה מכבר, ולכן יש להפחית את סכומי המע"מ בגינם מסכום השומה.

בית-המשפט המחוזי בתל-אביב (השופטת סרוסי), דחה את הערעור בטענה, כי המהות האמיתית של העסקה אינה מכירה של 6 דירות ישנות מהמערערת לאנשים פרטיים, שבצידה מתן שירותי בנייה של דירות חדשות, אלא מכירה של 4 דירות חדשות ולפי שווי של דירות חדשות.

עוד נקבע, כי יש לקבל גם את טענתו החלופית של המשיב לפיה פיצול העסקה לעסקאות נפרדות של מכירת דירות ישנות והזמנת שירותי בנייה של 4 דירות חדשות, מהווה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 138 לחוק מע"מ וכי הטעם העיקרי לעריכתה באופן בו נערכה, אם לא היחיד, הוא הפחתת המס באופן בלתי-נאות.

הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ חלות על דירות מגורים משומשות בלבד, ולנוכח המסקנה לפיה מהותה האמיתית של העסקה היא מכירה של דירות חדשות, אין לאפשר למערערת לקזז באמצעות יישום המנגנון שבסעיף 5(ב) את מס התשלומים הכלול בשווי הדירות הישנות.

בנוסף, נדחו טענות ההתיישנות שהעלתה המערערת, וזאת מאחר ולא הוצאה חשבונית מס בגין מכירת הדירות דנן, ומשכך אין חובה להגיש את הדו"ח התקופתי. כאמור כל עוד לא הוגש הדו"ח, לא מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק מע"מ ועל כן, טענה זו נדחתה אף היא.

הערעור נדחה

6. האם מכירת מניות חברה שהיא איגוד מקרקעין חייבת במע"מ?
ע"מ 9930-10-15 א. סגמן ייזום והשקעות בע"מ נ' רשות המיסים

רו"ח קורל נאמן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

א. סגמן ייזום והשקעות בע"מ (המערערת) הינה חברה פרטית העוסקת במקרקעין והרשומה כעוסק לצורכי חוק מס ערך מוסף. בשנת 2005 רכשה המערערת מחצית ממניות חברת פינת פלורנטין בע"מ ("חברת פלורנטין"). רכישת המניות כאמור לא דווחה לרשות המע"מ וממילא אף לא נוכה מס תשומות בגינה. ימים ספורים לאחר רכישת המניות, חתמה המערערת על הסכם קומבינציה עם בעלי נכס בשכונת פלורנטין בתל-אביב לפיו הם ימכרו לה חלק מזכויותיהם בנכס בתמורה לקבלת שירותי בנייה שיינתנו להם על-ידיה.

בחדש מרץ 2009, העניקה המערערת אופציה לבעלים הנוספים של המערערת לרכוש את מניותיה. האופציה אכן מומשה, וזאת בחודש דצמבר 2009. בשל כך, התעוררה מחלוקת באשר לשאלה, האם מכירת המניות (בעקבות מימוש האופציה) חייבת במע"מ, כאשר הצדדים הסכימו על כך שבמועד המכירה חברת פלורנטין נחשבת לאיגוד מקרקעין.

לטענת מנהל מע"מ ת"א (המשיב), מכירת המניות אירעה "במהלך עסקה" של המערערת ועל-כן מדובר בעסקה החייבת במע"מ לפי החלופה הראשונה להגדרת "עסקה". לחילופין, טען המשיב לתחולת יתר החלופות להגדרת עסקה המצויה בסעיף 1 לחוק מע"מ. קרי, לחלופה המגדירה עסקה כ"מכירת ציוד" וכן לחלופה המגדירה עסקה בין היתר כ"עסקת אקראי".

מנגד, טענה המערערת, כי היא לא נהגה למכור מניות כחלק מעסקיה ולכן המכירה אינה באה בגדר עסקה לפי החלופה הראשונה להגדרת עסקה כאמור. בנוסף, טענה, כי החזקת המניות בחברה הייתה מבחינתה השקעה בלבד, במישור ההוני, ולא חלק מעיסוקה. וכי אפילו אם התקיימה "עסקה" החייבת במע"מ, אזי בנסיבות המקרה יחול הפטור הקבוע בסעיף 31(4) לחוק מע"מ המעניק פטור לעסקה המהווה "מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה... לנכות את מס התשומות בשל רכישתו...".

בית-המשפט המחוזי בתל-אביב (השופט קירש) קבע, כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה מכירת מניות איגוד מקרקעין בידי מי שאינו סוחר במניות כחלק מעיסוקיו לא תיחשב לעסקה הנערכת במהלך עסקו. שכן, טענה זו סותרת את כוונת המחוקק לראות בזכות באיגוד מקרקעין כדין מקרקעין.

השופט הבהיר, כי אם העוסק נוהג למכור מניות באיגוד מקרקעין באופן תכוף ושוטף כחלק מעיסוקיו, אזי מכירה כזו - שהיא למעשה מכירה של מלאי - תהווה "עסקה" על-פי החלופה הראשונה, להגדרת המונח עסקה הקבוע בסעיף 1 לחוק מע"מ.

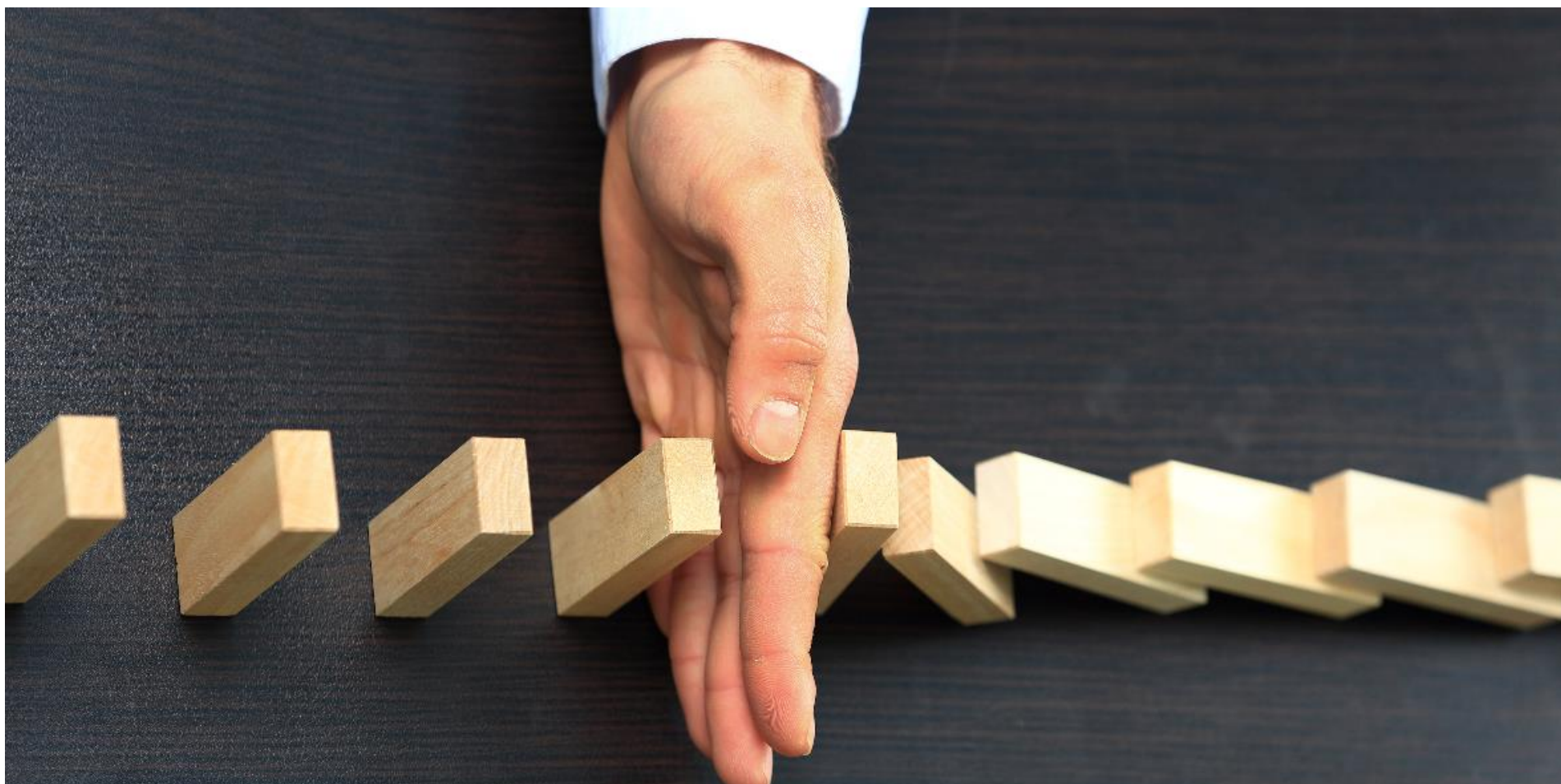
בנוסף, הדגיש בית המשפט, כי גם במקרים אחרים, מכירת מניות באיגוד מקרקעין - שאינן כשלעצמן בחזקת "מלאי" במובן הנ"ל - עשויה להיחשב "עסקה" לאור מהות יתר עיסוקיו ועסקאותיו של המוכר. דהיינו, כשם שעוסק הסוחר באופן רגיל בנכסי מקרקעין כמלאי עשוי להחזיק נכס מסוים כהשקעה ולא לשימוש בעסק, כך הוא עשוי להחזיק מניות באיגוד מקרקעין מסוים כהשקעה, ולא כחלק מעסקיו השוטפים, ובמצב דברים זה המכירה לא תיחשב "עסקה" לפי החלופה הראשונה כאמור וגם לא תחשב לעסקה של "מכירת ציוד" וזאת, בהיעדר שימוש בעסק.

לפיכך, נקבע כי מכלול הנסיבות מוביל למסקנה כי מכירת המניות בוצעה במהלך עסקיה של המערערת בתחום המקרקעין ותוך שהיא עצמה הייתה מעורבת באופן פעיל בפרויקט הבניה כאמור.

למעלה מן הצורך, קבע השופט קירש כי אין המדובר במכירת "ציוד", וכן דחה את טענתה החלופית של המערערת לפיה המכירה פטורה ממע"מ מכוח סעיף 31(4) לחוק מע"מ, בקביעתו כי במצב הנתון של היעדר מיסוי בשלב הרכישה, אין תחולה להוראות הפטור המצוי בסעיף 31(4) לחוק מע"מ, לא במישור המילולי ולא במישור התכליתי.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט



חוזרים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

7. בקשה לפתיחת תיק עוסק מורשה בגין רכישת דירת נופש המיועדת להשכרה החלטת מיסוי בהסכם מס' 9032/17

רו"ח קורל נאמן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס

בהתאם להוראות הסכם נאמנות שנערך בין נאמן, תושב ישראל, לבין נהנה שהינו תושב חוץ, רכש הנאמן בנאמנות עבור הנהנה דירת נופש מחברה תושבת ישראל ("החברה"). על פי הסכם הרכישה ("הסכם הרכישה") והסכם הניהול ("הסכם הניהול") הבעלים של דירת הנופש (הנהנה) יהיה רשאי בעצמו להשתמש בדירת הנופש ובחניה הצמודה לה במהלך השנה במשך פרק זמן שלא יעלה, במצטבר, על 182 לילות, בלבד. כמו כן, התחייב הנהנה להעמיד את היחידה להשכרה מלונאית לציבור הרחב לתקופה שלא תפחת במצטבר מ-183 לילות מידי שנה קלנדרית.

עוד נקבע במסגרת הסכם הרכישה, כי השכרת דירת הנופש תבצע באמצעות חברת ניהול מלונאית (חברת הניהול) וכי לנאמן אין כל שיקול דעת או השפעה בקבלת ההחלטות בכל הנוגע לאחזקה, ניהול ותפעול המלון (בו מצויה דירת הנופש) וכן להשכרת דירת הנופש כאמור אלא לחברת הניהול, בלבד. יצוין, כי על פי הסכם הניהול נקבע, כי הכנסות חברת הניהול בגין השכרת דירת הנופש תתחלק בין חברת הניהול לבין בעל דירת הנופש.

הבקשה: קבלת אישור לכך, כי הנאמן יהא רשאי להירשם כ"עוסק" על פי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף בשל הפעילות המתוארת לעיל.

ההחלטה: על פי הסכם הניהול עולה, כי לנאמן ו/או לנהנה אין תפקיד במנגנון ההשכרה של דירת הנופש ואין לו כל שיקול דעת בכל הקשור לקבלת החלטות בקשר להשכרתה.

כמו כן, לאור העובדה, כי לא הוכח קיומו של "עסק", העמדת דירת הנופש להשכרה באמצעות חברת הניהול כאמור אינה עולה לכדי פעילות עסקית המאפשרת רישום הנאמן או בעל היחידה כ"עוסק" לפי סעיף 52 לחוק.

יובהר, כי העמדת דירת הנופש לרשות חברת הניהול, לשם השכרתה, הינה בבחינת "עסקת אקראי" במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ולפיכך, חובת תשלום המס תחול על חברת הניהול וזאת, בהתאם להוראות תקנה 6ב' לתקנות מס ערך מוסף.

בחזרה לתפריט

מגזר ההיי-טק

תמריצים

רו"ח אלי כרמל, מנהל במחלקת התמריצים, חטיבת המס

1. טיטות הוראות לגבי הטבות למפעל טכנולוגי מועדף: תנאים המעידים על מפעל כמקדם חדשנות

זכור, ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), במסגרתו נכלל תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון. במסגרת תיקון 73 נקבעו, בין היתר, מסלולי מס נוספים חדשים (מסלולים טכנולוגיים) למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס חברות של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס חברות של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס חברות של 6%). להרחבה לגבי תיקון 73 ראה גם חוזרי מסים של משרדנו: חוזר מס' 19.2017 וחוזר מס' 26.2016.

באחת מהחלופות לעמידה בהגדרת מפעל טכנולוגי מועדף המאפשרת הטבות לפי המסלולים הטכנולוגיים, נקבע כי יקבעו תנאים המעידים על היותו של המפעל- מפעל מקדם חדשנות.

בתאריך 1 באוגוסט 2017 פורסמה על ידי הרשות לחדשנות, טיטות הוראות לעידוד השקעות הון (תנאים המעידים על היות מפעל מקדם חדשנות לצורך הגדרתו כמפעל טכנולוגי מועדף), התשע"ז-2017 ("טיטות הוראות"). על פי טיטות הוראות, לצורך בחינה אם מפעל הינו מפעל מקדם חדשנות כאמור בסעיף 51כד לחוק, תיבחן עמידתו בקריטריונים הבאים:

- (1) רמת החדשנות הטכנולוגית המאפיינת את תכניות המחקר והפיתוח שבוצעו על ידי המפעל לשם פיתוח מוצריו העתידיים בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בה הוגשה הבקשה להכרה במפעל כמפעל המקדם חדשנות;
 - (2) מידת יישום טכנולוגיות ייצור מתקדמות בתהליכי הייצור בהשוואה למקובל בתחום בארץ ובעולם או מידת יישום טכנולוגיות חדשניות בפעילות המפעל, לרבות מחקר ופיתוח במפעל בהשוואה למקובל בתחום בארץ ובעולם בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בה הוגשה הבקשה להכרה במפעל כמפעל מקדם חדשנות;
 - (3) מידת החדשנות הטכנולוגית המאפיינת את המוצרים המיוצרים כחלק מהפעילות הייצורית של המפעל, לרבות מחקר ופיתוח במועד הגשת הבקשה להכרה במפעל כמפעל המקדם חדשנות, בהשוואה למקובל בתחום בארץ ובעולם;
 - (4) המידה ואופן השימוש בנכס לא מוחשי מוטב בפעילות המפעל לרבות מחקר ופיתוח בשלוש השנים שקדמו לשנת המס בה הוגשה הבקשה להכרה במפעל כמפעל מקדם חדשנות, והחדשנות הגלומה בנכס זה;
 - (5) התרומה של החדשנות הטכנולוגית בפעילות המפעל לרבות מחקר ופיתוח ליצירת תשואה עודפת למשק הישראלי.
- בחינת הבקשה תיעשה בהתבסס על פעילות המפעל בשלוש השנים האחרונות שקדמו לשנה שבה הוגשה הבקשה לרשות החדשנות. אישור רשות החדשנות יינתן למפעלים אשר יעמדו בניקוד מינימלי שיקבע ויפורסם.
 - אישור רשות החדשנות יהיה תקף לשנת המס לגביה ניתן האישור ולמשך שנתיים שלאחריה. בכל שנה יהיה על המפעל להצהיר בפני רשות החדשנות שלא חל שינוי מהותי בפעילותו.

להרחבה לגבי הטיטה, ראה חוזר מסים של משרדנו מס' 29.2017.

העובדות: חברה תושבת ישראל עוסקת במתן שירותי מחקר ופיתוח עבור חברה קשורה מחוץ לישראל ("**מרכז הפיתוח**") ובנוסף בבעלותה מפעל לייצור מוצרים המבוססים על הקניין הרוחני ("**ה-IP**") אשר מפותח במרכז הפיתוח ("**מפעל הייצור**"). בגין ה-IP רשמה החברה הקשורה פטנטים במדינות שונות.

הכנסותיה של החברה היו כדלקמן:

- (1) הכנסות מכירת המוצרים המיוצרים במפעל הייצור תוך תשלום תמלוגים עבור השימוש ב-IP של החברה הקשורה.
- (2) הכנסות ממתן שירותי מו"פ לחברה הקשורה במודל של עלות ומרווח (COST+)

בכוונת החברה לרכוש את ה-IP מהחברה הקשורה בדרך של קבלת זכות שימוש בלעדית מהחברה הקשורה (ללא העברת הרישום בפועל). החל ממועד רכישת ה-IP, מרכז הפיתוח לא יתן עוד שירותי מחקר ופיתוח לחברה הקשורה אלא יפתח עבור החברה. בנוסף, מפעל הייצור לא ישלם תמלוגים עבור זכות השימוש ב-IP.

פרטי הבקשה:

- (1) לאשר שמפעלה יהווה "מפעל טכנולוגי מועדף" כמשמעותו בסעיף 51כד לחוק עידוד השקעות הון כנוסחו לאחר תיקון מס' 73.
- (2) החברה ביקשה כי הכנסותיה ממכירת המוצרים יהיו "הכנסה טכנולוגית" כמשמעות המונח בסעיף 51 כד לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

- (1) יראו במפעל החברה כ"מפעל טכנולוגי מועדף" על בסיס עמידתה בתנאים הקבועים בהגדרה הקבועה בסעיף 51כד בכל שנת מס.
- (2) לעניין בדיקת התקיימות התנאים הקבועים בהגדרה הקבועה בסעיף 51כד לשנות המס שטרם רכישת ה-IP, נקבע שלצורך בדיקת התנאי הקבוע בסעיף (1) להגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף", יראו בהוצאות המו"פ שהוציאה החברה במסגרת מתן שירותי המו"פ לחברה הקשורה במרכז הפיתוח, כהוצאות מו"פ.
- (3) הכנסותיה של החברה ממכירת המוצרים המבוססים על ה-IP החל ממועד רכישתו על ידי החברה (ללא צורך בהעברת הרישום בפועל אלא באמצעות רכישת זכות השימוש ב-IP), יהיו "הכנסה טכנולוגית" כהגדרתה בסעיף 51 כד לחוק.
- (4) מתוך הכנסתה של החברה, יש לחשב את ההכנסה המיוחסת לפעילות הייצור בהתאם למנגנון הקבוע בתקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017.

בחזרה לתפריט

מגזר אנרגיה ומשאבים

פסיקה

אופן תשלום המס על ידי שותפויות גז
ה"פ 41282-10-16 גיסין את קידר בע"מ ואח' נ' דלק קידוחים ואח'

רו"ח ועו"ד אהרן לוריא

בית המשפט התבקש לקבוע את מתווה המס שיש ליישם באופן של הסדר-קבע בין שותפות דלק קידוחים - שותפות מוגבלת ציבורית ("שותפות דלק") לבין פקיד שומה למפעלים גדולים ("פשמ"ג") וכן ליתן הוראות בנוגע לפרשנות הנכונה שיש להעניק לסעיף 19(א)(6) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א-2011 ("החוק"), סעיף, המסדיר את אופן גביית המס על ידי השותף הכללי מקופת השותפות.

המפקחים (גיסין את קידר - "המבקשים"), אשר מונו לפקח על זכויות המחזיקים ביחידות השתתפות בשותפות דלק, פנו לבית המשפט בקשר למחלוקת שנתגלעה סביב הוראות סעיף 19(א)(6) לחוק. לשיטתם, תשלום המס המתחייב מכוח הסעיף צריך שישולם על ידי דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ ("השותף הכללי") בשיעור המס השולי ובשיעור מס חברות לגבי המחזיקים ביחידות ההשתתפות, יחידים וחברות, בהתאמה, ובנוסף להעביר לכל אחת מהחברות את ההפרש בין שיעור המס השולי לבין שיעור מס החברות כחלוקה מאזנת. כך, לשיטת המבקשים, מחזיקי יחידות ההשתתפות לא יצטרכו לשלם יתרת מס מכיסם בטרם חולקו להם רווחי שותפות דלק וכך גם תובטח חלוקה שוויונית לכל מחזיקי היחידות.

השותף הכללי טוען, כי בשלב ראשון, שותפות דלק תשלם את מרכיב המס המחושב על כל רווחיה, לפי הערכתה את שיעורי המס החלים על המחזיקים בה (ללא ייחוס מס בהתאם לסיווגו לצרכי מס של המחזיק), זאת על חשבון המס המגיע מהם. בשלב שני, יוכל כל אחד מהמחזיקים לפנות לרשויות המס על מנת לחשב את חבות מס האמת המוטלת עליו, תוך השלמת המס או זיכוי המס, לפי העניין. **פקיד השומה** טוען, כי חקיקת הסעיף ותכליתו נועדה לייעל את גביית המס, ועל כן, נכון יהא לחייב את השותף הכללי לשלם את המס על פי חישוב של המס השולי בידי היחיד (ללא אבחנה בין יחידים לחברות), ובשלב שני, יפנו החברות המחזיקות ביחידות ההשתתפות לפקיד השומה על מנת לקבל את המס ששולם עבורם ביתר.

ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) **קיבל את עמדת המבקשים ודחה את טענותיהם של השותף הכללי ושל פקיד השומה.**

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

היות ועל שותפות דלק ו/או על השותף הכללי למצוא את הדרך הראויה לאזן בין ההוצאה הנוספת הכרוכה בשיעור המס החל על מחזיקי היחידות ההשתתפות היחידים לבין זו החלה על חברות, דווקא שיטתם של המבקשים היא זו המגשימה כוונה זו בצורה הטובה ביותר. לשיטתם, במועד תשלום המס על ידי השותף הכללי, יקבע השותף הכללי חלוקה מאזנת שיכול שתהא "רעיונית" (זקיפה רישומית עד למועד החלוקה וההתחשבנות בפועל) עבור אותם מחזיקים ששיעור המס שלהם נמוך משיעור המס החל על יחידים. עם זאת, בית המשפט אינו שם עצמו במקום השותף הכללי וככל שיימצא הסדר אחר העונה על דרישות הדין החלים על השותפות רשאי הוא לעשות כן.

יישום הוראות הסעיף אינו מהווה "חלוקה", אלא קובע הסדר לגביית המס, על פיו, חייב השותף הכללי לשלם בעת הגשת הדו"ח השנתי של השותפות את המס החל על יחידים המחזיקים ביחידות ההשתתפות בשיעור המס השולי החל עליהם ואת המס החל על חברות המחזיקות ביחידות ההשתתפות, בשיעור מס החברות החל עליהן.

בחזרה לתפריט



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

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

המחלקה המקצועית - בקרת איכות, שירותי תמיכה ופרסומים מקצועיים
דני גבאי
03-6085532
dgabbay@deloitte.co.il

ייעוץ מיסויי נאמנויות
בניה חסידים
03-6086213
bhassidim@deloitte.co.il

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

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

שינויי מבנה - מיזוגים ורכישות
אופיר סולמי
03-6085513
osulami@deloitte.co.il

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

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

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

משה שוורץ
03-7181810
mschwartz@deloitte.co.il

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

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

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

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

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

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

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

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

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte’s more than 263,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel’s leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 100 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

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