



חוקי עידוד - חקיקה רטרואקטיבית בדיני המס, בהכשר ביהמ"ש

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 776

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

חוקי עידוד - חקיקה רטרואקטיבית בדיני המס, בהכשר ביהמ"ש

מיסוי בינלאומי

שויות שקופות באמנת ה-

MLI

ביטוח לאומי

לא ניתן להעתיק שומת פשרה במס הכנסה ניכויים, לשומת ניכויים ביטוח לאומי. יש להפעיל שיקול דעת

מיסוי מקרקעין

אין "גורם מארגן" - אין "קבוצת רכישה"

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכשר רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

לעניין שנת המס 2012, רף המבחן עלה ל-14 מיליון תושבים, בחקיקה רטרואקטיבית. ביהמ"ש קובע כי אין בדין הישראלי הוראה האוסרת חקיקה רטרואקטיבית (למשל כפי שיש בדין האמריקאי). עם זאת, ההלכה בישראל היא כי חקיקה כזו תחשב לחקיקה בלתי ראויה רק כאשר יש בה פגיעה בזכות הקניין. דהיינו, חקיקה רטרואקטיבית הפוגעת אך ורק בציפיות שנוצרו אצל נישומים איננה פסולה.

צוין כי הצעת החוק הונחה לדיון בקריאה ראשונה כבר ב-10/2012 אולם הכנסת פוזרה והליך החקיקה הסתיים רק בחודש יולי 2013. (כאמרת אגב מציין ביהמ"ש, כי את התחולה אחורנית היה מקום לתקוף במישרין בהליך של עתירה לבג"צ ולא בערעור שומות). בנוסף, ביהמ"ש לא קיבל את טענות החברות לעניין הפגמים שהיו לכאורה במהלך הליך החקיקה (כגון: ניסיון לקצר ההליכים, העדר נתונים עובדתיים רלוונטיים) וקבע שגם אם היו כאלה הרי שאינם פגמים היורדים לשורש ההליך, עד כדי שנדרש לבטל את ההחלטה.

בעניין הפגיעה בקניין נקבע כי למרות שבתחולה כאמור ישנה פגיעה בקניין של החברות המערערות, עדיין פגיעה כאמור הינה מידתית, לתכלית ראויה והולמת את ערכי מדינת ישראל. זאת ביחס למצב שאם לא תתקבל התחולה כאמור, הרי ששיעור המס למרבית החברות במשק הישראלי באותה שנה, יקטן באופן מהותי - ללא כוונה, ללא מדיניות, וללא פתרון תקציבי לכך.

בהערת סיום קובע ביהמ"ש: ראוי שאם המחוקק חפץ להעניק הטבות ליצואנים שייקבע זאת באופן מפורש בחוק ולא יציב מבחני גודל שוק מעורפלים "רק על מנת לטשטש ולעמעם את הכוונה האמתית של המחוקק...". דבר שאינו ראוי ואינו מתיישב עם התנהלות הוגנת של המדינה בכל הקשור להסכמי הסחר שהינה צד להם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא ורו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

ביום 19.3.2019 ניתן פס"ד של ב-7 ערעורים שונים של חברות שונות שבבעלותן מפעל תעשייתי (ביחס לשנים 2011 ו-2012) שאוחדו להליך משותף והוא: עניין "מפעל מועדף" בהיותו "מפעל בר תחרות" הזכאי להטבות עפ"י המבחן השלישי הקבוע בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק עידוד השקעות הון (להלן - החוק) - אשר קובע רף כי "25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות" (להלן - המבחן). נדונו השאלות הבאות:

1. האם ב"מבחן" (מדינה או טריטוריית מכס נפרדת, כאשר ידוע כי ישראל ושטחי יו"ש וחבל עזה מהווה טריטוריית מכס אחת !!!) התכוון המחוקק רק למכירות לייצוא לשוק זר (כטענת פ"ש - תנאי לעידוד היצוא) או גם למכירות בשוק המקומי?
2. ביחס לש"מ 2011 - האם יש לעמוד במבחן בכל שנת המס או די רק בחלקה?
3. ביחס לש"מ 2012 - תיקון 70 לחוק מיום 11.7.2013 בתחילה מיום 1.1.2012, הגדיל רטרואקטיבית הדרישה מ-12 ל-14 מיליון תושבים. מהי חוקיות התחולה אחורנית? לטענת החברות: בחוק אין דרישת יצוא, ודי במכירות לשוק מקומי בלבד, ככל שעמד בגודל הנדרש (במהלך שנת 2011 חצה גודל השוק: ישראל+ הרשות, את 12 המיליון), ולגבי שנת 2012 - התיקון הוחל רטרואקטיבית, תוך פגיעה קניינית בהן, המוגנת בחוק יסוד, ובעיקרון ההסתמכות. כמו כן נטען לקיום פגמים בהליך החקיקה. בגין כל האמור נדרשת פסילת התיקון.

פסק הדין:

לשון החוק, התכלית ועצם חוסר האפשרות (לאור קיום הסכמי סחר בינלאומיים) להתנות הטבות המס ב"יצוא" - מוכיחים כי אין "דרישת יצוא". לעניין שנת מס 2011: כפי שההכנסות נמדדות עבור כל השנה הרי שעל רף מבחן גודל שוק המכירות-להתקיים במהלך כל השנה. לפיכך כיוון שאין חולק שבמחצית הראשונה של שנת 2011 סך התושבים בישראל והרשות גם יחד - היה נמוך מ-12 מיליון, אין עמידה במבחן.



מיסוי בינלאומי - ישויות שקופות באמנת ה- MLI

שבבלגיה חלקו היחסי בהכנסת השותפות הישראלית, מיוחס לתושב הבלגי.

נדגיש שאין הכרח שהישות השקופה תהיה תושבת מדינת תושבותם של שותפיה. כך, הדוגמה שלעיל לא תשתנה, גם אם השותפות אינה ישראלית אלא צרפתית או אמריקאית.

בהמשך, מתייחס הסעיף למקרים בהם מדינות מתקשרות מסווגות ישויות באופן שונה (ישויות היברידיות). במקרים אלו יכולים להיווצר מצבים בהם לא תחויב מדינת התושבות לתת פטור או ניכוי או זיכוי ממס, על אף הוראות האמנה.

ניקח לדוגמה שותפות ספרדית המוחזקת בידי תושב ישראל ומפיקה הכנסה שמקורה בגרמניה. שותפות ספרדית נחשבת בדין הפנימי בספרד **כחברה** לכל דבר ענין, החייבת במס על הכנסתה הגלובלית. לעומת זאת בישראל אותה שותפות ספרדית תחשב כישות שקופה ויראו בהכנסתה כהכנסה שהופקה בגרמניה בידי תושב ישראל. אף אם בספרד ישולם מס חברות בגין הכנסה שהופקה בגרמניה - בהתאם להוראות המתקנות ב- MLI, ישראל לא חייבת לתת זיכוי בגין המס ששולם בספרד וכך נוצרת מציאות בה תושב ישראל יישלם ככל מס בגין אותה הכנסה.

יש לציין שאף אם אמנת ה- MLI מאפשרת לישראל שלא לתת זיכוי במקרה כאמור, עדיין יש לבחון האם קיים זיכוי ממס זר בהתאם לדין הפנימי. במקרה דנן בהתאם לפקודת מס הכנסה, יינתן זיכוי בגין המס הספרדי ככל שהנכס היה ממוקם בספרד שהיא מדינת המקור, גם אם המס הוטל בספרד רק בשל העובדה שהשותפות הספרדית מתחייבת במס כחברה בספרד.

למשקיעים דרך ישויות שקופות מומלץ לתכנן נכון את פעילותם הבינלאומית, בפרט כאשר מחזיקים בישויות שקופות אשר מחזיקות נכסים במדינה שלישית, כדי לא למצוא את עצמם במצב של כפל מס.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ועו"ד דני פינק, ממשרדנו.

ב- 13 בספטמבר 2017 הגישה מדינת ישראל את מסמך אשרור האמנה המולטיטראלית (רב- צדדית) לענייני מס (אמנת ה- MLI של ארגון ה- OECD המהווה כלי לתיקון "גורף" של אמנות למניעת כפל מס בילטרליות (דו - צדדיות), כך שההוראות המתקנות שאומצו באופן זהה על ידי מדינת ישראל ומדינה מתקשרת אחרת, חלות ומשולבות "אוטומטית" באמנת המס הרלבנטית (להרחבה, **ראו מבזקנו מס' 698**).

במבזק זה נתייחס להוראות סעיף 3 לאמנת ה- MLI המתייחס ל**ישויות שקופות**, כאלו שהמיסוי על הכנסותיהן אינו חל עליהן, אלא על בעלי מניותיהן או בעלי זכויות דומות בהן (כגון שותפות או נאמנות). הסעיף קובע, כי הכנסה של ישות שהינה שקופה לחלוטין (כדוגמת חברה משפחתית ישראלית) או שקופה חלקית (להבנתנו, כדוגמת חברה מסוג LLC לעניין מס בישראל) בהתאם לדין המס במדינה מתקשרת, תיחשב כהכנסת בעל הזכויות תושב אותה מדינה, רק עד גובה ההכנסה שאותה רואים לפי הדין הפנימי באותה המדינה כהכנסתו של אותו תושב. כלומר, במקרה של שקיפות מלאה או חלקית, נבדקת תושבות אותו אדם הממוסה על ההכנסה לפי דין המס הפנימי. הכנסה זו (ורק הכנסה זו) תוכל ליהנות מהטבות האמנה.

ניקח לדוגמה שותפות ישראלית המוחזקת על ידי תושב ישראל ותושב אנגולה ומפיקה הכנסה מתמלוגים בצרפת. בהתאם לאמנה בין צרפת לישראל, הכנסה מתמלוגים חייבת בניכוי מס במקור בצרפת בשיעור (מוגבל) של 15%. יחד עם זאת, מכיוון ש**רק השותף הישראלי חייב במס** בדין הפנימי בישראל בגין אותם תמלוגים, רק הוא ייהנה משיעור המס המוטב. בהתאם להנחיות הסעיף, אין להטבות האמנה תחולה לגבי השותף האחר שאינו חייב במס בישראל. הוא יהיה חייב במס בצרפת בשיעור של 33.33% בהתאם לדין הפנימי בצרפת (בהעדר אמנה בין צרפת לאנגולה). ככל שמדובר בתושב בלגיה ולא בתושב אנגולה, יחול עליו שיעור המס הקבוע באמנה בין צרפת לבלגיה, ככל

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



ביטוח לאומי - לא ניתן להעתיק שומת פשרה במס הכנסה ניכויים, לשומת ניכויים ביטוח לאומי. יש להפעיל שיקול דעת

והצמדה. בקשתם להפחית קנסות נדחתה. הבקשה הוגשה בשל מצוקה תקציבית ובהתחשב בכך שמדובר בהסכם פשרה. ביה"ד דן בשלושה נושאים: התיישנות, עצם החיוב וסכומו והטלת הקנסות.

טענות האוניברסיטה:

- הסכם הפשרה כשמו כך הוא - תשלום מתוך שיקול סיכויים וסיכונים, ולא מתוך קבלת נכונות עמדות פקיד השומה.
- לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק), רק אם השתכנע פקיד הגביה בהתאם לתשתית עובדתית כי שכר העובדים בפועל גבוה מהשכר שדיווח המעסיק, ניתן לחייב את ההפרש בשומת ניכויים. אימוץ שומת מס הכנסה נעשה ללא כל שיקול דעת עצמאי של המל"ל.
- מס הכנסה לא מסר לאוני' מיהם אנשי הסגל שעשו שימוש פרטי אסור מכספי הקרן.
- האוני' אינה מאשרת שימוש פרטי - אישי בכספי הקרן ונוקטת באמצעים כדי להבטיח כי כספי הקרן ישמשו לצרכים מקצועיים בלבד.
- תקנה 8 לתקנות הגביה מחייבת דיווח פרטני ביחס לשכר של כל עובד ועובד. החיוב הגלובלי שביצע המל"ל, בלי ליחס התוספת לעובדים ספציפיים, נוגד את התקנה.
- אי יחוס התוספת לעובדים ספציפיים, שוללת אפשרותם של הללו לתביעת גמלאות מחליפות שכר (כגון מילואים ולידה) בגין התוספת הזו.
- הקנסות הוטלו בחוסר סמכות: רק לאחר קבלת ההודעה על החיוב בשומה, נודע לאוני' כי יש לה חוב כלפי המל"ל. לכן לא ניתן לראות החיוב כפיגור מיום היווצרותו (שנים קודם לקביעת השומה).

טענת המל"ל

- התיישנות: התביעה לביה"ד הוגשה כשנתיים לאחר קביעת שומת הניכויים של המל"ל.
- שומת המל"ל נעשו על פי קביעת השומות של פקיד השומה, זאת לאור הלכת גדות (שקביעת רשות

ביום 24 בפברואר 2019 קיבל ביה"ד האזורי לעבודה (בי"ל 6497-08-16) את תביעת אוניברסיטת בר אילן והורה על ביטול מוחלט של שומת ניכויים שערך המוסד לביטוח לאומי (להלן - המל"ל) שנערכה על בסיס וכהעתיקה של נתוני שומת ניכויים במס הכנסה, שנערכה על דרך הפשרה, עקב חוסר הפעלת שיקול דעת.

כמו כן אף שהטלת קנסות עשויה לדעת ביה"ד לשמש לתכלית ראויה ולהקפדה על תשלומי דמי ביטוח מלאים, הרי שבמקרה דנן, ושוב לאור חוסר הפעלת שיקול דעת והטלה מוכנית, ביטל ביה"ד לחלוטין את הטלת הקנסות שהוטלו בעקבות שומות הניכויים שערך המל"ל.

פסק הדין הוא ארוך ומייגע, יותר ממחציתו עוסק דווקא בעניין הקנסות. להלן נתאר בנקודות את עיקרי העובדות, את נקודות המחלוקת ואת קביעות ביה"ד:

סיפור המעשה:

- לאוניברסיטה קרן לקשרי מדע בינלאומיים. הקרן מימנה לאורך השנים לאנשי סגל נסיעות לחו"ל להשתלמות ומחקר (להלן: ההוצאות). היו כ-1000 מקרים בתקופה הרלוונטית.
- פקיד השומה ערך בדיקה מדגמית של כ-50 מקרים וטען כי זיהה בתוכן הוצאות פרטיות שלא למטרות הנסיעה, אשר דינם לדעתו כהטבת שכר. לאחר מו"מ בין הצדדים שכלל שומות, השגות וערכאות, הגיעו הצדדים להסכם פשרה, תוך ששני הצדדים שומרים על עמדתם: פ"ש - ההוצאות הללו - הן שכר, והאוני' - הללו בגדר הוצאות עודפות.
- סוכם כי בפשרה יראו ב-30% מההוצאות כהוצאות שכר, אשר ככל הנראה גולמו לפי שיעור מס ממוצע, והאוני' שילמה בגין כך מס הכנסה.
- המל"ל העתיק את שומות מס הכנסה, וקבע בשומות ניכויים שהוציא - חבות בדמי ביטוח בגין אותם 30% מההוצאות.
- במסגרת שומות ניכויים הטיל המל"ל על האוני' גם חיוב דמי פיגורים הכוללים קנסות (גבוהים)

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



אף שהמל"ל ניסה לטעון כי הוא מוכן לבצע שיוך כאמור על פי רשימות שיוצגו לו, הרי שבפועל לא אותר אף מקרה של עובד שזכה להגדלת גמלה כלשהי בשל כך.

• המל"ל ביצע גביה בדרך של חיוב גלובלי, בניגוד לעקרון העומד בבסיס גביית דמי ביטוח, ובניגוד לעמדתו המוצהרת, כדלעיל.

• אין דין שומת מס הכנסה שהתיישנה או חלוטה, כדין שומה בהסכם פשרה בין הצדדים, כשכל צד מחזיק בעמדתו. ביה"ד לא חושש ממבול של הסכמי פשרה עם מס הכנסה.

• על המל"ל היה לקבל את הצעת האו"ני לבחון את כל נתוני נסיעות העובדים ולזהות האם למי מהם יש הוצאות שכר סמויות נוספות ולמי לא. המל"ל בחר בדרך הקלה.

• בעניין ההתיישנות בהגשת התביעה לבית הדין: ביה"ד מבחין בין תביעת גמלאות לבין תביעת השבת דמי ביטוח. לדעת ביה"ד, קביעת חוב דמי ביטוח בשומת ניכויים, והתנגדות המעסיק לתשלומו, כמוהו כתביעת השבת דמי ביטוח ועל כן תחול התיישנות רק לאחר 7 שנים, לפי חוק ההתיישנות.

גם לגבי הקנס, משלא מדובר בתביעה לקבלת גמלה, חלות הוראות חוק ההתיישנות (7 שנים).

• באשר לקנס: אין ספק כי הטלת קנס מעודדת תשלום דמי ביטוח במועד. עם זאת, המל"ל חייב להפעיל את סמכות הטלת הקנסות במידתיות ובשקיפות ראויה. תשובה שלילית לבקשת ביטול הקנסות ניתנה לאו"ני כבר ביום משלוח הבקשה. ודאי שלא הופעל שיקול דעת כלשהו.

קנס ככלל יחול על מי שנראה כמתחמק מתשלום דמי ביטוח. לא כך המצב כאן (באשר מוסכם כי האו"ני התנהלה בתום לב). לאור חשיבות עניין הקנסות ושרירות הטלתם, נצטט:

"ביהמ"ש העליון ערך אבחנה, אותה אנחנו מבקשים לאמץ, בין מי שפעל בחוסר תום לב, באופן מכוון ושיטתי להונות את רשויות המס, לבין התנהלות בתום לב או ליקויים ברישום, שפגיעתם בערך השוויון בפני החוק פחותה".

מנהלית אחת מחייבת את הרשות המנהלית (האחרת).

• סעיף 344 לחוק קובע כי הכנסת עובד לעניין החוק תהא תואמת להכנסתו לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. משקבע פקיד השומה כי יש הכנסות שהמעסיק לא דיווח לו, והטיל בגינן חבות מס, רשאי המל"ל לקבוע כן אף הוא.

על המעסיק להביא זאת בחשבון בטרם החתימה על ההסכם עם מס הכנסה.

• המל"ל מתנגד ככלל לגילום מס בשיטה הגלובלית, ודוגל בשיטת החיוב השמי. האו"ני הגיעה להסכם גלובלי עם פ"ש, נקטה בדרך פסולה והקשתה בכך על המל"ל, אשר נאלץ להוציא חיוב גלובלי אף הוא.

• לא יתכן להבחין בין שומת ניכויים כפויה או חלוטה של פקיד השומה לבין שומה בעקבות הסכם פשרה - שאחרת, כל המעסיקים יגיעו להסדרי פשרה עם פקיד השומה והמל"ל לא יוכל להוציא שומות ניכויים מידיות אלא יצטרך לדון שוב בסוגיות שבמחלוקת.

• באשר לקנסות, הללו מוטלים בהתאם סעיף 364 לחוק, ככל שלא שולמו דמי הביטוח במועד החוקי. לדברי המל"ל שיעורי הקנסות קבועים בחוק ובתקנות ואינם נתונים לשיקול דעתו.

למל"ל יש זכות לותר על קנסות, אך כאשר מעסיק לא תיקן ליקוי שנמצא בביקורת והדבר התגלה בביקורת חוזרת, ניתן לראות בכך התחמקות מתשלום, באופן שיצדיק חיוב בקנס מלא, ללא אפשרות ביטול.

תמצית הדין וההחלטה

• אמנם הלכת גדות קובעת כי רציונאל הפעולה של שתי רשויות המיסוי יהיה אחיד ואולי זהה, אך תכלית הפעולה של שתי הרשויות, שונה.

לכן, המוסד חייב להפעיל שיקול דעת ולא לאמץ את שומות המס בצורה עיוורת בכדי לקיים, לכאורה, את מצוות הפסיקה.

• גביית דמי הביטוח בגין עובדים חייבת לאפשר לעובדים בגינם בוצע החיוב להיות זכאים לתבוע גמלאות בעתיד המתחשבות בדמי ביטוח אלו.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



תביעת האו"י נתקבלה במלואה.

ראוי לציון:

כפי שנמסר לנו, בכוונת המל"ל להגיש ערעור לביה"ד הארצי על פסק זה.

כמו כן יצוין כי ישומו של פסה"ד בהוצאת שומות ניכויים של המל"ל תוך בחינת הממצאים והפעלת שיקול דעת, ולא תוך "העתקת" שומות ניכויים של מס הכנסה - תאפשר תוצאה על פיה שומות ניכויים של המל"ל יכולות להיות נמוכות יותר או גבוהות יותר משומות מס הכנסה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

יש חוסר בהירות בזיהוי חוזר או הנחיה של המל"ל בעניין קנסות בכל תקופת זמן נבחנת. המל"ל לא טרח להגיש בפני ביה"ד אף לא חוזר אחד, ולא סופק הסבר כיצד ובאיזה אופן מופעל שיקול דעת ע"י פקיד.

בחוזרים נאמר כי לוועדה עליונה או לוועדה במשרד הראשי, יש סמכות עליונה לביטול מלוא הקנסות. אנשי המל"ל לא טרחו להפנות הבקשה המנומקת שקבלו - לאותן וועדות.

בסיכום: נפלו פגמים מנהליים בחיוב המעסיק לפי הסכם הפשרה ובהטלת הקנסות, בהיעדר שיקול דעת בצורה סבירה ומידתית.

מיסוי מקרקעין - אין "גורם מארגן" - אין "קבוצת רכישה"

לאחר רכישת המקרקעין ע"י הרוכשים החדשים וחתימת הסכמי השיתוף, נערכו אסיפות בעלי זכויות ונבחר ועד מנהל (בדר"כ היו בו גם מקבוצת הרוכשים החדשים ולא רק מפרידמן).

מאוחר יותר נעשתה התקשרות עם אותו משרד אדריכלים לביצוע תוכנית מסודרת, ולאחר פניות למכרזים ממספר קבלנים, ועל פי החלטת הוועד ואסיפת הרוכשים, נבחר קבלן מבצע.

אותו משרד עו"ד שלווה את הרכישה והסכמי השיתוף, נבחר להיות נאמן על קבלת כספי הרוכשים ותשלום הוצאות הפרויקט.

הרוכשים כולם דיווחו על רכישת קרקע, ותשלום מס רכישה בהתאם.

מנהל מסמ"ק טען כי אומד דעתם של הרוכשים החדשים היה לרכוש דירות מגורים מוגמרות, ולא להצטרף לקבוצה שתבנה דירות מגורים. כך גם יש לראות ברוכשים המקוריים כמי שנתחייבו למכור לחדשים, דירות מוגמרות.

מנהל מסמ"ק מסמן את פרידמן כגורם מארגן, לרוכשים החדשים שהינם בעצם "קבוצת רכישה".

קביעת ועדת הערר (נתאר נקודות ובדיקות שהובילו להכרעה):

• החוזים הראשונים הינם חוזי מכירת/רכישת קרקע בלבד. אין בהם התחייבות לבנייה. אלא ציון כי הצדדים הגיעו להסכמה לבניה משותפת.

ביום 14.3.2019 ניתן פסק דינה של ועדת הערר באוסף של חמישה עררים (שהראשון שבהם הוא פרידמן ואחרים (ו"ע 63863-12-14) שעניינם אחד: האם קבוצה של רוכשי זכויות במקרקעין במושע שחתמו הסכמי שיתוף ביניהם לצורך התארגנות לבניית דירות מגורים, עולה כדי "קבוצת רכישה" כהגדרתה בחוק - והללו יחויבו במס רכישה כרוכשי דירות גמורות, או שאינם "קבוצת רכישה" ומס רכישה יחול על רכיב הקרקע שרכשו בלבד.

רקע ותאור עובדות תמציתי ביותר:

בני משפחת פרידמן (להלן- פרידמן) בעלי קרקע קבלני בביצוע בעבר הרחוק ובשנים האחרונות, ביזמות. הללו זיהו פוטנציאל בשכונת בת גלים בחיפה והחלו יחד עם אחרים לרכוש בניינים ישנים עם דיירים מוגנים, לפנותם ולהתחיל לאתר רוכשים שונים המעוניינים בבניית דירות על הקרקע שתתפנה, ולמכור להם חלק מהזכויות בקרקע.

המדובר בחמישה אתרים שונים.

בכל המקרים ליווה בכל ההסכמים משרד עו"ד אחד.

אותרו רוכשים חדשים אשר רכשו חלקים בלתי מסוימים במקרקעי פרידמן ואחרים, אשר חתמו על "חוזה שיתוף ובניה משותפת". פרידמן הציג תוכנית אדריכלית שהוזמנה מאדריכל מסוים ובו יוחדה לכל רוכש דירה שהייתה צפויה להיבנות בבניין.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



• "גורם מארגן פועל למען רווח. הוא מקבל תמורה, ישירה או עקיפה, עבור שירותי הארגון שהוא מעניק לקבוצה. ודוקו, קבלת תמורה עבור שירותים אחרים שניתנו על ידי אותו גורם לקבוצה, שאינם בבחינת שירותי ארגון, אינו מספיק כדי לקבוע שהגורם משמש כ"גורם מארגן" במובן החוק".

• במקרה דנן, פרידמן "נהנו מרווח נאה בזכות השבחת המקרקעין ועליית ערכם. זוהי התמורה שקיבלו, ותו לא. תמורה שכזו, שמקורה בהשבחת הערך, אינה בבחינת תמורה עבור שירותי ארגון".

• "קבוצת רכישה יכולה לכלול גם אנשים זרים זה לזה שמבקשים לפעול יחדיו למטרה משותפת וכל עוד לא הצטרף לארגון הקבוצה "גורם מארגן", אין מניעה שגיבוש הקבוצה ייעשה גם על ידי משווק ואפילו משווק בשכר".

" מתוך כל המקובץ עולה, כי ככל שהתקיימו כלל התנאים להתארגנות, יש לבחון לא רק את נושא קיומה של אותה קבוצת רכישה אלא את האישיות – הגורם המארגן.

לא ענה הגורם המארגן על כלל הקריטריונים שנקבעו בחקיקה - אין הוא מארגן, ואין הקבוצה - קבוצת רכישה".

הערר נתקבל.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

• גם בחוזי שיתוף ובניה משותפת, עליהם נדרשו הרוכשים החדשים לחתום - כל שמצוין הוא: כוונה לבניה משותפת. אין התחייבות לבניה ע"י המוכרים. מדובר בבניה עצמית תוך תשלום משותף ליועצים מומחים אגרות והטלים. מובן לכל חברי הקבוצה כי העלויות יחולקו ביניהם, ואין מחיר מובטח.

• בחוזי השיתוף נקבעו מוסדות הקבוצה: האסיפה הכללית והוועד המנהל, ונקבע הרוב הדרוש לכל החלטה.

• לא הייתה קביעה מראש לזהותו של קבלן מבצע מסוים, והיו גם החלפות שבוצעו בין קבלנים מסוימים שנבחרו בתחילה, בקבלנים אחרים.

כל הללו מצביעים כי אין בהתקשרויות השונות כדי להצביע על רכישת דירות מוגמרות.

עם זאת, עדיין ישנה קבוצה שהתארגנה יחד לרכוש הקרקע ולבנות דירות מגורים ויש ביניהם מסגרת חוזית לכל השלבים. אם כן חסרה רק ה"צלע הרביעית": ככל שימצא "גורם מארגן", הרי לפנינו "קבוצת רכישה" והדין יהא עם מנהל מסמ"ק.

אייל פרידמן: הרוח החיה מאחורי כל העסקאות, איתר את הנכסים, הציע למוכרים את עסקאות הרכישה, פעל לשווק את הפרויקטים לרוכשים הנוספים, פנה לאדריכלים, ערך אומדן של העלויות הצפויות ועוד ועוד. על אף כל זאת קובעת הוועדה כי הוא אינו "גורם מארגן":

• "גורם מארגן" הוא גורם שפעילותו נפרדת מפעילות הקבוצה. חבר קבוצה הפועל למען חבריו בקבוצה ללא תמורה לא יחשב כגורם מארגן".

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ