



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



## מבזק מס הלכה למעשה חלק ט'

לקט מבזקי מס 2019-2020

## דברי פתיחה

בס"ד

ערה"ש תשפ"א

ספטמבר 2021

מכובדי, שנות המס 2020 - 2019 היו מהקיצוניות שידעו העסקים בארץ ובעולם. שנת 2019 התאפיינה בפריחה בשווקים, גיוסי הון ועסקאות ענק בכלכלה הישראלית והעולמית, ואלו שנת 2020 נפתחה במגפה רפואית שהכתה בכלכלות העולם והפכה למגיפה כלכלית מן הגדולות בהיסטורית האנושות. המגפה הכלכלית הכתה, מכה, ובמועד הורדת ספר זה לדפוס כבר נראה לצערנו תכה, בעסקים ברחבי העולם בכלל ולא תפסח על עצמאים, חברות וקונצרנים בישראל.

מערכה כלכלית זו תשנה סדרי עולם בתחום הכלכלי, התעסוקתי, ובהחלט גם בעולם המיסוי - תוך יצירת מגוון אפשרויות לקיום פעילות עסקית במתכונת שלא הכרנו עד כה בהיקפים ניכרים, כדוגמא פעילות עסקית נרחבת באמצעות עבודה ממקום המגורים, או שטחי משרדים זמניים וניצול כלים טכנולוגיים ובראשם בינה מלאכותית אשר ישמשו כלי עזר להפקת הכנסה ויעמידו את מערכת המס בפני אתגרים חדשים. מדינות רבות, בדיוק כפי שהיה לאחר משברים כלכליים קודמים, תשאפנה לייבא לתחומן פעילות עסקית גלובלית להאצת צמיחת המשק המקומי.

חוק התקציב אשר, כולנו תקווה כי יאושר, אמור לתת מענה להרגעת המשק ולאפשר סביבת צמיחה עסקית מחדשת. משרדנו מלווה בימים אלו את שינויי החקיקה המהותיים והמורכבים בתחום המיסוי בכלל ובתחום המיסוי הבינלאומי בפרט. כמשרד מוביל בתחום המיסוי הבינלאומי, בין השאר בזכות קשרים ענפים עם עמיתים מרשתות מכובדות בחו"ל ורשת עניפה של קשרים עם יועצי מס ברחבי העולם הצגנו בשלבי הדיונים השונים את הצורך באיזוני החקיקה ואפשרות להתאמת סביבת הפעילות המשתנה אל מול חששות רשות המסים לאובדן מס.

דבר החקיקה החדש, ככל שיעבור במתכונת המוצעת תחת שינויים מסוימים, מציב בפני רואי חשבון, עורכי דין, יועצי מס, מנכ"לי חברות וסמנכ"לי כספים חובה לבחון מחדש את מתווה המס בהם פועלים לקוחותיהם או חברותיהם.

תקוותנו כי רשות המיסים תעשה שימוש מושכל במכשירי החקיקה החדשים שניתנו לה מבלי לפגוע בזכות היסוד של הנישום, ולהיות קשובה לצרכי השעה לרבות בדרך של הוראות שעה להטמעת המעבר בין דברי החקיקה שהשתנו.

הננו מתכבדים להגיש לכם, זו הפעם התשיעית, את הספר "מבזק מס הלכה למעשה חלק ט' - 2019" הפעם בעיקר במתכונת דיגיטלית. בספר, לקט מאמרים והערות של מומחי משרדנו, בהתייחס להיבטי המס השונים והמשתנים של מערכת דיני המס בישראל ובעולם.

כתמיד, מומחי משרדנו עוקבים אחר כל שינוי בתחום המס, מנתחים את משמעויותיו ומעריכים את השפעותיו על ההתנהלות העסקית בכל התחומים בהם מתמחה משרדנו: מיסוי ישראלי, מיסוי בינלאומי, מיסוי פעילות באינטרנט, מיסוי פעילות באמצעות בינה מלאכותית, מטבעות קריפטוגרפיים, גילוי מרצון, נאמנויות, מיסוי מקרקעין, מס רכוש וקרן פיצויים (פיצוי נזקי מלחמה לרבות הרפואית) וביטוח לאומי.

#### **אודות משרדנו**

החברה - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ, הוקמה בשנת 2002 ומתמחה במתן ייעוץ ופתרונות מיסוי לבעיות מורכבות בתחומי המס השונים בישראל ובחו"ל. החברה שמה לה למטרה להעניק שירותים ייחודיים בענייני מיסוי, תוך יצירת מתאם שוטף בין תחומי המס המגוונים, מיצוי המקצועיות והיצירתיות של מומחי המשרד וההתפתחויות הדינמיות בעולם העסקים.

אווירת הצוות וחדוות העשייה המשותפת מאחדים את תחומי המס השונים באופן הממקסם את המקצועיות ומשפר את השירות והפתרון המיטבי המוענק ללקוח. פרטים אודות המשרד, צוות השותפים והעובדים וכן השירותים אותם מעניק משרדנו ניתן למצוא באתר החברה אשר עודכן ושודרג לנוחות המשתמשים. כתובת האתר: [www.ahec-tax.co.il](http://www.ahec-tax.co.il).

#### **מבזק מס הלכה למעשה**

משרדנו, החוגג השנה שמונה עשרה שנים להיווסדו, מפרסם מתחילת דרכו עלון שבועי "מבזק מס", אשר מופץ ללקוחותינו וחוג ידידינו בדואר אלקטרוני ללא תשלום, ובו רעיונות מיסוי חדשים, חידודים, שאלות ותשובות, עדכוני פסיקה, חקיקה ועוד. מבזק המס נערך על ידי עובדי המשרד בהתאם להתמחויותיהם השונות.

הלקט המוגש לכם בפעם התשיעית, מרכז את פרסומנו על פי נושאים מרכזיים, כפי שפורסמו בשנתיים האחרונות וכולל רעיונות והגיגים מפרי עטנו. נבהיר כי הנושאים מובאים כפי שפורסמו בעלון השבועי "מבזק המס". לעיתים נכללו בלקט זה, עדכונים לדבר החוק הקיים במועד פרסום לקט זה, אך יחד עם זאת ייתכן כי מאמרים מסוימים הכלולים בו, אינם משקפים את המצב החוקי במועד זה, עקב שינויי החקיקה התכופים מאז פרסום המאמרים.

**בחלק מן המאמרים, תמצאו הפניות למבזקי מס קודמים יותר, אשר הנכם מוזמנים לקוראם באתר החברה כמצוין לעיל.**

**כחלק משאיפתנו להקנות לך ולכם נגישות רבה לחומר ניתן לפנות למנהלת משרדנו, הגב' אושרת בבקשה לקבלת עותק מודפס בנוסף לעותק הדיגיטלי המחולק בזאת. מספר העותקים המודפסים הינו מוגבל.**

הנכם מוזמנים להיוועץ בנו בכל נושא, לפני יישומו.

בהזדמנות זו ברצוננו לאחל לך, לבני משפחתך ולשותפיד

**שנה טובה ופורייה**  
**שנת שגשוג והצלחה**  
**שנה שבה תתמלאנה כל משאלות לבך לטובה**

**בידידות**

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

<u>חגי אלמקייס, רו"ח</u> (עו"ד)	<u>ישי חיבה, רו"ח (משפטן)</u>	<u>רן ארצי, רו"ח</u>
<u>יובל אבוחצירא, רו"ח</u> (משפטן)	<u>גדי אלימי, רו"ח (עו"ד)</u>	<u>ישי כהן, רו"ח (משפטן)</u>
<u>יניב גולדשטיין, רו"ח</u> (עו"ד)	<u>אייל סנדו, רו"ח (משפטן)</u>	<u>רונית בר, רו"ח</u>
<u>אייל כרמי, רו"ח</u>	<u>בועז כהן, רו"ח (משפטן)</u>	<u>דני פינק, עו"ד</u>
<u>זמי פליטר, רו"ח</u>	<u>סאלי חדד-גליבטר, רו"ח (משפטנית)</u>	<u>ענבל שני, רו"ח (משפטנית)</u>
<u>אורנה צח-גלרט, רו"ח</u>	<u>חיים חיטמן</u>	מיזם הביטוח הלאומי:
<u>מורן נחמיאס</u>	<u>מאיה אשר</u>	צוות הנהלת חשבונות:
רעות לוגסי	<u>אושרת אדרי</u>	מנהלת משרד תל אביב:
	מור תורג'מן	צוות המזכירות תל אביב:
	<u>איריס סודרי</u>	מנהלת משרד חיפה:

## תוכן עניינים

- הכנסות והוצאות.....(עמוד מספר 5)
- רווח הון ומוניטין.....(עמוד מספר 8)
- מיסוי בינלאומי.....(עמוד מספר 28)
- מיסוי נאמנויות.....(עמוד מספר 71)
- מיסוי מקרקעין.....(עמוד מספר 77)
- מיסוי תאגידיים ושינוי מבנה.....(עמוד מספר 109)
- מיסוי יחיד.....(עמוד מספר 116)
- הפסדים.....(עמוד מספר 122)
- מס ערך מוסף.....(עמוד מספר 128)
- חוק עידוד השקעות הון.....(עמוד מספר 142)
- ביטוח לאומי.....(עמוד מספר 156)
- שונות ישראלי.....(עמוד מספר 195)
- קורונה.....(עמוד מספר 202)

## הכנסות והוצאות - תוכן עניינים

- הלוואה מחברה לגוף שקוף - האם תמיד חייבת ב-3(ט1)? ..... (עמוד מספר 7)
- הכנסות חצר הרב אבוחצירא - התחייבו במס..... (עמוד מספר 8)
- הכנסות - "בעל הנכס הוא בעל הפרי" ..... (עמוד מספר 9)
- אילוץ יחוס הוצאות מימון כנגד דיבידנדים פטורים (הלכת ארקין)..... (עמוד מספר 11)
- יותרו הוצאות, אף שלא היה להן תיעוד ולא נוהלו פנקסים ..... (עמוד מספר 12)

## הלוואה מחברה לגוף שקוף - האם תמיד חייבת ב-3(ט1)?

כידוע, סעיף 3(ט1) לפקודה שחוקק בתחולה מיום 1.1.2017 מטיל חיוב במס על בעל מניות מהותי בגין משיכת מחברה (כספים או העמדת נכס שלה לשימוש), זאת במטרה מוצהרת למנוע שימוש פרטי בכספי החברה לאחר שנתחייבו במס חברות בלבד, בלא חבות במס על קרן המשיכה עצמה. הסעיף המגדיר "משיכה מחברה" נוקט אומנם, בלשון רחבה: "משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימוש, והכל במישרין או בעקיפין...". פרשנות פשוטה להוראת הסעיף היא כי זו תחול בין אם בעל המניות ביצע משיכה מחברה בה הוא בעל מניות מהותי, ובין אם קרובו ביצע את המשיכה. כמו כן, יחול הסעיף אם המשיכה בוצעה לא מהחברה בה הוא מחזיק במישרין אלא נניח מחברת בת שלה (בעקיפין).

בהגדרת "קרוב" שבסעיף 88 לפקודה נקבעה החזקה של 25% לפחות באחד מאמצעי השליטה כקובעת יחסי "קרובים" בין אדם לחבר-בני-אדם. לפיכך, רק לגבי הלוואה שניתנה מחברה של בעל המניות המהותי לחברה הנכנסת בגדר "קרוב" של בעל המניות המהותי (25% באחד מאמצעי השליטה כמוגדר), אמור לחול דין "משיכה" כמצוות סעיף 3(ט1).

אלא שכדי למנוע חסמים לפעילות תקינה וכלכלית של המשק סוייג הסעיף ונקבע בסעיף 3(ט1)(9) כי: "לא יראו הלוואה שניתנה לחברה אחרת המשמשת לתכלית כלכלית בחברה המקבלת את הלוואה כמשיכה מחברה בעקיפין, ובלבד שהחברה המקבלת אינה תאגיד שקוף...". למעשה הסעיף מחלץ מתחולתו גם מטענת משיכה בעקיפין וגם מטענת משיכה באמצעות קרוב.

עולה השאלה, מה דין הלוואה שניתנה ע"י חברה בה יחיד הינו בעל מניות מהותי, לשותפות בה בעל המניות המהותי שותף בשיעור נמוך (פחות מ-25%)? הכל כמובן בתנאי שוק רגילים ולתכלית כלכלית עסקית.

הנה כי כן, אין המדובר במשיכה של בעל המניות המהותי או קרובו שכן השותפות אינה קרוב של החברה ממנה נמשכו הכספים.

תתכן עמדה של רשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי בסעיף 2.1.3 לחוזר 7/2017, לפיה מדובר במשיכה בעקיפין של בעל המניות עצמו אולם לדעתנו, השיעור של 25% המופיע בעניין "קרוב" הינו שיעור שיש לאמצו גם לעניין ה"בעקיפין", שאחרת אין לדבר סוף.

ונדגים באופן קיצוני:

נניח כי היחיד מחזיק בזכויות בשותפות בשיעור 0.5%. ברי כי לשותף הזוטר אין שליטה על השימוש בכספי הלוואה בשותפות, והנאתו מהלוואה שנתקבלה ע"י השותפות, שולית. היש לראות בהלוואה משום משיכת כספים מחברה ע"י בעל המניות המהותי / השותף הזוטר ולהחיל את הוראות סעיף 3(ט1)?

לדעתנו, למרות היות השותפות גוף שקוף, במידה ובעל המניות המהותי מחזיק בפחות מ-25% מהזכויות בשותפות, אין לראות בהלוואה משום משיכה של בעל המניות המהותי.

[מבזק מס מספר 743 מיום 26 ביולי 2018]

## **הכנסות חצר הרב אבוחצירא - התחייבו במס**

סוגיה ארוכת שנים בדבר אופן חיובן במס אם בכלל של תקבולים הניתנים ע"י קהל המאמינים לחצרות רבנים הובאה בפני כבי' השופט מגן אלטוביה במספר ערעורים של משפחת אבוחצירא נ' פקיד שומה היחידה ארצית לשומה.

עמדתה של רשות המיסים בדבר אופן מיסוי תקבולים מסוג זה הובאה מפורטות במסגרת חוזר מס הכנסה 1/2016 - מיסוי שירותי דת.

### **עיקרי העובדות:**

בין השנים 2003-2009 איתר פקיד השומה "תקבולים" שונים אשר הגיעו אל הרב ובני משפחתו הקרובים ולפיהם נקבעו שומות בצו הכנסות בסך של כ 13.5 מליון ₪ לפי הממצאים הבאים; הפקדת כספים בחשבונות הבנק שלו ושל ילדיו, נכסי נדל"ן שנרשמו על שמו ועל שם בני משפחתו, נסיעות לחו"ל, רכבים וכיו"ב.

### **עמדת פקיד השומה:**

מצוה גדולה לתמוך בנצר הבבא סאלי, נוהג מושרש בעם היהודי משך מאות בשנים הינו תמיכה בתלמידי חכמים המקדישים חייהם לקודש. יחד עם זאת, שימוש בקשרים והשפעתם על ציבור המאמינים, נעשה לצורך הפקת רווחים אישיים ויש לראות בתקבולים אלה כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) בין היתר מן הנימוקים הבאים:

**מומחיות** - סמכות רוחנית גבוהה בקרב ציבור המאמינים.

**קשר אישי** - הרב שימש חוט מקשר בין ציבור מאמינים לבין אנשי עסקים.

הרב פעל לשמר את היותו מנהיג על ידי עריכת הילולות, נסיעות לאירועים בחו"ל וקבלת קהל. ובכך שימר את המוניטין המיוחס לשם 'אבוחצירא' דבר שאפשר לו הפקת רווחים. **מחזוריות הנבת תקבולים באופן מחזורי ומתמשך מהמנגנון שתואר**.

לשיטת המערער מדובר במתנות ותרומות ולא בפעילות עסקית אשר קיים לה מקור חיוב במסגרתו של סעיף 2 לפקודה ולפיכך אין לחייבה במס.

### **פסיקת ביהמ"ש**

**בית המשפט קובע:**

"כשהמתת נעוץ בנוהג, אמונה או מנהג, ברצון לשמר את מעמדו של בעל תפקיד, את המוסד שהוא מסמל או מייצג, כאשר ניתן לזהות מנגנוני איסוף והפקת הכנסה, כאשר קיימת מחזוריות, ציפייה מצד המקבל להכנסות מסוג זה, כאשר מדובר בהיקפים ניכרים, כשהמתת חורג מהמקובל בנסיבות דומות אלמלא תפקידו, מעמדו או תוארו של מקבל המתנה, כל אילו יתמכו בראיית אותה התעשרות כחבה במס וכברת מקור."

לכן, לא ניתן לומר כי פעילות המערער מגיעה כדי עסק, אמנם מתקיימים מחזוריות, תדירות והיקף כספי, אולם אין לייחס למערער "מומחיות" בשל היותו בעל סמכות רוחנית בקרב ציבור מאמיניו. "מומחיותו" היא תוארו ומעמדו, להם הוא מקדיש את מירב זמנו ולכן מדובר **במשלח-**

**יד**.



יחד עם זאת, ברור לבית המשפט, כי לא כל התקבולים הינם לצרכיו האישיים של הרב ואין מחלוקת כי חלק מהתקבולים המגיעים לידי הרב מועברים לנזקקים או לצרכי לימוד תורה ותמיכה בגופי ומוסדות דת.

לפיכך נקבע כי הכספים "מעורבים" ויש לסווגם כדלקמן:

א. כספים שלגביהם שימש המערער כ"צינור" כדי להעבירם כתמיכה בפעילות התורנית לעמותות ונזקקים ("כספי תמיכה") - מקום שהוצגו ראיות לכאורה בדבר העברות כספים, אין להביאם בהכנסות המערער ויש לראותם שהוחזקו בידו עבור אחרים, הנזקקים, תלמידי הישיבות וכו'.

ב. כספים שהם בגדר מתנה סבירה בנסיבות האירוע במקרים "רגילים" גם הם לא יחשבו כהכנסה.

ג. כספים שקיבל המערער לטובת ביתו ובני משפחתו- ייחשבו כהכנסה בידינו.

התחשבות ראייתית ב"שיטות הרישום" ע"פ תפיסת העולם הרוחנית:

בית המשפט נוקט בגישה כלכלית ופרקטית לפיה - מסורת דורות ואמונה אשר אינן הצרכי רישום ומעקב חשבונאי רישומי הינה עובדה שיש להתחשב בה!!! ואין לשפוט לחומרה התנהלות זו, הגם שאין לקבל במדינה מתוקנת ניהול כספים של מיליוני שקלים בלא עמידה בכללי ניהול ספרים ורישום מסודר.

לפיכך מפריד בי"מ בין עבר לעתיד ודורש "ראשית ראייה" או "ראיה לכאורה" על מנת להשתכנע כי אכן מדובר בכספים שיועדו לתמיכה בנזקקים ולא לצרכים אישיים.

טוב תעשה רשות המיסים בכלל הנישומים אם תפריד בין עבר לעתיד בדבר הראיות הנדרשות במציאות בהן לא בוצעו הרישומים באופן שיאפשר מצג ראייתי ברור ויסתפקו אפילו "בראשית ראייה".

לדוגמא בהליכי גילוי מרצון על חשבונות ותיקים בחו"ל שעה ש"המסורת" והמציאות לא מאפשרות מעקב ברור אחר מקור ההון, די לה לרשות המיסים שתסתפק "בראשית ראייה".

[מבזק מס מספר 770 מיום 14 בפברואר 2019]

### **הכנסות - "בעל הנכס הוא בעל הפרי"**

ביום 13 במאי 2020 ניתן פס"ד בעניין נחמיה יוסף (ע"מ 21361-11-17). במבזק זה נתייחס לסוגיה אחת מכלל הנקודות שנדונו בפסק: מיהו בעל הזכות לשכר הדירה לענייני מס.

ביהמ"ש קובע כי ברירת המחדל היא כי "בעל הנכס הוא גם בעל הפרי".

להלן תמצית העובדות בקליפת האגוז:

המערער הוא בעל זכויות בנחלה במושב. בשטח הנחלה נבנו 4 יחידות דיור. באחת התגורר המערער, ו- 3 יחידות נוספות הושכרו למגורים. לטענתו, 2 יחידות מתוך ה- 3 יועדו לילדיו, והוא אפשר להם לנהוג בהן כבשלהם, ואולם הבעלות לא עברה בפועל על שמם, מכיוון שלא ניתן לרשום חלקי נחלות במושבים ע"ש ילדים. עוד טען כי הדירות נבנו ע"י הבנים ודמי השכירות הועברו לחשבונם, לפיכך ראה בהכנסות מהשכרת יחידות אלו כהכנסות הבנים. כיוון שבידי הבנים ההכנסות לא עלו על תקרת הפטור, הבנים לא דיווחו על ההכנסות כלל.

פקיד השומה, קבע כמובן מנגד כי המערער הוא בעל הזכויות במקרקעין - הוא "בעל העץ" ולכן הוא גם "בעל הפרי" וכי המערער לא הוכיח העברת זכויות ולא הראה כל הסכם לפיו העביר הזכויות לבנים.

ביהמ"ש קובע: "כלל גדול בדיני המס, הוא, כלשונו של המשפט האנגלי - כור מחצבתם של דיני מס הכנסה שלנו, כי "בעל העץ הוא בעל הפרי". אין חולק כי המערער הוא "בעל העץ" - הזכויות במקרקעין ובמחובר להם, ולכן אם ביקש הוא לטעון כי אין לראות בו "בעל הפרי" שכן הוא ביצע עיתוק של מקור ההכנסה, חובה היה עליו להציג ראיות משכנעות לכך".

ביהמ"ש מוסיף וקובע כי המערער לא הציג אפילו ראיות מינימליות, להוכיח כי למרות הבעלות הפורמלית בנכסים שהיא שלו - הכנסות השכירות הן של הבנים, כגון:

- הסכם בכתב בין המערער ובניו לגיבוש העברת הזכות לפירות ותנאיה.
- עדות הבנים ו/או השוכרים.
- הוכחה כי כספי השכירות הגיעו אליהם.

עוד קובע ביהמ"ש כי "...בראיה אודות הגורם לו משולמים דמי השכירות לא היה די, שכן היה בכך כדי ללמד על השימוש בהכנסה ולא על עיתוק המקור, אולם אפילו עניין בסיסי וראשוני זה, לא הוכח בידי המערער..."

ביהמ"ש נסמך על הלכת יעקב טהורי (ע"א 1107/03) שם קובע ביהמ"ש העליון בהבחנה בין ניכור הכנסה לשימוש בה: "נהוג להבחין בין עיתוק הכנסה (או ניכור הכנסה) לבין שימוש בהכנסה. שימוש בהכנסה משמעו ניתוב הכנסה שנתקבלה אצל ראובן לאפיקים שונים כרצונו. שימוש בהכנסה - למותר לומר - מותיר את חבות המס אצל ראובן, המעביר. שלא כשימוש בהכנסה, עיתוק הכנסה מראובן לשמעון משמעו כי ראובן מתנתק מן- השורש מן ההכנסה, כי שמעון הוא הזכאי להכנסה (ההכנסה מועתקת אליו), ועימה - כנדרש מכך - חייב הוא ממילא במס".

יצוין כי בעקבות הלכת לשם ובירן, בהשכרת דירות מגורים, קיימת חשיבות רבה למספר הדירות בבעלות הנישום וכן לסכום דמי השכירות השנתיים שהן מניבות, בקביעה האם ההכנסה מגיעה כדי עסק או זכאית לשיעורי המס המוטבים ע"פ סעיף 122 (וגם 122א) לפקודה.

בהמשך לגישת ביהמ"ש בפס"ד דנן לפיה "בעל העץ הוא בעל הפרי", רכישת דירות על ידי ילדים (בגירים) במימון הורה בעל ההון (במתנה או בהלוואה), ורישום הבעלות בדירה על שם הילדים, מהווה ראיה לכאורה לבעלות של הילדים בדירות, ולזכאותם להכנסות דמי השכירות על כל המשתמע מכך.

נחזור ונזכיר כי רכישת דירת מגורים ע"י בגיר במימון הורה, ראוי שתעשה במחשבה תחילה בתיעוד מלא (הסכם מתנה, הסכם הלוואה, אופני החזרי כספי הלוואה ומועדיהם, לרבות בדרך של פירעון מתוך כספי שכר הדירה המתקבלים וכד'). (ראה לעניין זה מבזקי מס מספר 699 ו-617) מובן כי על בעל הדירה להקפיד לדווח על הכנסותיו מהדירה שבעלותו כחוק, לכל דבר ועניין.

[מבזק מס מספר 830 מיום 21 במאי 2020]

## אילוץ יחוס הוצאות מימון כנגד דיבידנדים פטורים (הלכת ארקין)

ביום 28.5.2018 ניתן פסק דינו הקצר של ביהמ"ש העליון בעניין ארקין תקשורת (ע"א 1525/17), ובו נקבע כי אין להוון הוצאות מימון שהוצאו לרכישת השקעה בחברת בת כשבמקביל מתקבלים ממנה דיבידנדים (בין-חברתיים - פטורים), אלא יש ליחסן אליהם, ובכך בעצם ההוצאות ירדו לטמיון.

בשיא התמצית, עקרי הדברים הינם כך:

החל משנת 2005 רכשה ארקין מניות בזק בסכום של כ- 540 מיליון ש"ח, רכישה אשר מומנה בהלוואות. במהלך השנים נבעו לארקין מהחברה הכנסות מדיבידנדים בסך של 260 מיליון ₪. דיבידנדים אלו פטורים כמובן ממס. את הוצאות המימון שנצמחו לארקין לאורך השנים היוונה ארקין לעלות מניות בזק. בסופו של דבר בשנים 2009 ו-2010 נמכרו מניות בזק בסך כולל של כ- 835 מיליון ₪.

משהונו הוצאות המימון, יתרת המחיר המקורי של מניות בזק גדלה, ורווח ההון שדווח היה מוקטן. פקיד השומה סרב לגישה וקבע כי יש לתבוע בניכוי שנה בשנה את הוצאות המימון שנצמחו בה, ומשנתקבלו דיבידנדים פטורים - ליחסם אליהן על פי הוראות סעיף 18(ג) לפקודה, קרי הוצאות מימון אלו ירדו לטמיון.

אמנם בשנים בהן הייתה מכירת מניות, הותר פיצול יחוס הוצאות המימון בין ההכנסות מדיבידנד לבין התמורה ההונית, זאת לעמדת פקיד השומה - לפני משורת הדין.

ביהמ"ש המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה, בהסתמך על הלכת כלל, ובראון-פישמן, ומכאן הערעור.

ביהמ"ש העליון מסרב לבקשה לבחון מחדש את הלכת כלל, מה גם שאושררה בהלכת בראון-פישמן זה לא מכבר, וקובע:

דיבידנד בין חברתי הינו הכנסה פטורה ולא סכום שהוצא מבסיס המס.

משכך יש להחיל על הוצאות המימון את סעיף 18(ג) לפקודה ובשנים בהן דיבידנד פטור זה הינו ההכנסה היחידה - ייחסו אליו הוצאות המימון - ויאבדו.

לא ניתן להוון הוצאות המימון משהנכס (מניות בזק) - החל להניב הכנסה (דיבידנד). לו לא היה מחל להניב הכנסות, (ולטעמנו יתכן וגם אם החל אך בשנת המס לא היו הכנסות) - יתכן שהיה מקום להיוון המימון.

טענה חלופית שנטענה ע"י ארקין היא כי יש לבחון את תקופת השנים יחד ולבצע יחוס מימון שנצמח בכל תקופת החזקה הן לדיבידנדים שנתקבלו לאורך השנים והן לתמורת המכר, והכל לא במונחי שנה בשנה אלא בתמונה הכוללת. (במקרה דנן, התמורה הכוללת מכירת המניות הייתה בערך פי 3 מסך הדיבידנדים).

**ביהמ"ש "מתלבט":** "אעיר כי אינני מתעלם מכך שיש טעם בגישה לפיה ניתן לפצל באופן יחסי הוצאות מימון בגין הלוואה ששימשה לרכישת מניות, וליחס אותן לדיבידנד ולמחיר המקורי של המניות, שלא בהכרח לפי שנות המס. בגישה כזו טמון היגיון של גביית מס אמת. בדומה, אינני מתעלם מכך שיש היגיון בעמדה ההפוכה העומדת על החלוקה לשנות מס...

המחלוקת בין הגישות - ניכוי על פי שנת המס כעמדת המשיב, וכמכלול באופן מצטבר כעמדת המערערים - קיימת. כפי שצוין לעיל, עולה כי הוראות הפקודה, ובפרט סעיפים 17, 18(ג) ו-28, תומכות בגישת המשיב. המחוקק אמר את דברו בנושא, ולשון החוק מחייבת. אין בכך בכדי להביע כל עמדה באשר לדין הרצוי, לכאן או לכאן".

ובסיכום - הערעור כולו נדחה.

#### הארות ותובנות

- אין ספק שפסיקה מעין זו ושומות שיוצאו על פיה יביאו לגביית מס על הכנסה שאינה קיימת, ואין מדובר יותר במס אמת. עלויות המימון הינן עלויות בפועל, והן חלק ממחיר רכישת המניות, כך שאין הצדקה כלכלית לא להתחשב במימון העסקה בעת היווצרות רווח ההון.
- לא ניתן להתעלם מהעיוות שנוצר: העדפה של עקרון "כל שנת מס עומדת בפני עצמה" אל מול עקרון גביית מס אמת.
- ככל שניתן, והדבר קל הרבה יותר בחברות פרטיות, ראוי לעכב קבלת דיבידנדים לשנים מאוחרות יותר על מנת לשמר מצב של "נכס הוני שטרם החל להניב הכנסות", ולאפשר היוון הוצאות המימון באותן שנים.
- לדעתנו גם אם חולקו דיבידנדים בעבר, יתכן כי בשנה עוקבת בה לא היו כל הכנסות, ניתן יהיה שוב לבצע היוון מימון.

[מבזק מס מספר 737 מיום 14 ביוני 2018]

### **יותר הוצאות, אף שלא היה להן תיעוד ולא נוהלו פנקסים**

ביום 5.11.2018, ניתן פס"ד בעניין מילר אורי (להלן: "המערער") (ע"מ 45369-02-17) הדן בהתרת הוצאות שאינן מתועדות. זאת בהיבט החוקיות, ניהול ספרים, קנס אי ניהול ספרים, ועוד. המערער שחקן פוקר המתפרנס מזכיות בטורנירים ברחבי העולם. הערעור הינו לגבי השנים 2012-2010.

#### שאלת סיווג ההכנסות והשפעתן על ניכוי הוצאות

במידה וההכנסה היא ממשלח - יד יחול סעיף 12(1) והמיסוי יהיה לפי סעיף 121 ויותר הוצאות. לחילופין כשמדובר ב"הימורים והגרלות" יחול סעיף 2 לפקודה, שיעור מס (25%) עם פטור מוגבל בתקרה סעיף 9(28). במקרה זה לא יותרו ככלל הוצאות. בהלכת רפי אמית (ע"א 17/476) נקבע, כי זכיות במשחקי פוקר יכול ויסווגו כהכנסה ממשלח-יד. בעקבות כך ויתר המערער דנא על התדיינות בעניין סיווג ההכנסה, והערעור עוסק בניכוי הוצאות, אשר פקיד השומה סרב להתירן בניכוי.

#### ההוצאות שנדונו

הוצאות טיסה, שהייה, דמי השתתפות, ו-"עמלת מממן" ("נותני חסות" אשר נושאים בהשתתפות בהוצאות תמורת חלק, ולעיתים חלק הארי, מכספי הזכייה).

#### טענות המשיב

לא הוצגו אסמכתאות ולא הוכח כי סכום כלשהו שולם למממנים. לא נוהלו ספרים, לא נערך תיעוד בזמן אמת של הכנסות והוצאות, והתנהלות במזומנים לא אפשרה נתיב ביקורת. לאור האמור - נקבע כי לא יותרו כלל ההוצאות.

בנוסף, המשיב החיל את הסנקציות בסעיפים 121(ב)(2) ו-191 בגין אי ניהול ספרים באופן שהגדיל משמעותית את שיעור המס.

### **תחילתו של דבר בחקירה פלילית**

בשנת 2012 המערער נחקר בחשד לעבירות מס לפי סעיף 216(4) ו-220 לפקודה (מרמה). המערער הפנה את חוקרי מס הכנסה לאתרי אינטרנט בהם נכללו סכומי הזכיות של המערער ודמי ההשתתפות. המערער בקש להמיר האישום בכופר כסף ואכן הדבר אושר והוטל עליו לשלם 150,000 ש"ח. הכופר הותנה בהסרת המחזלים. המערער הגיש דוחות לשנים 2010-2012 בהם דווח על הכנסותיו מהזכיות כהכנסות לפי סעיף 12(1) לפקודה ודרש הוצאות. **בפתח דיון ההוכחות** ציין ב"כ המשיב כי על מנת לחסוך בזמן שיפוטי יקר, לפני משורת הדיון, ומבלי שהדבר יהווה תקדים, מוכן המשיב לאשר הוצאות טיסה ושהייה.

### **הדיון המשפטי**

ניכוי הוצאות הכרוכות בתהליך הפקת ההכנסה היא זכות המשקפת עקרון יסוד - מס אמת. סייג להכרה בהוצאה - כאשר היא נוגדת את תקנת הציבור. פוקר הוא "משחק אסור" לפי סעיף 224 לחוק העונשין. בענייננו, הכנסות ממשחקי פוקר הופקו בטורנירים מחוץ לישראל, במדינות בהן פוקר נחשב לספורט אשר העוסקים בו זוכים ליוקרה. בהלכת הידרולה נאמר: "ייתכנו קשיים באי-ניכוי הוצאות, שהוצאו באורח חוקי וכשר במדינה פלונית, מחמת תקנת הציבור במדינה פלמונית". כמו כן, עסקינן בהוצאות אשר לא דבק בהן רבב, (למשל שוחד), ולכן המטרה של גביית מס אמת - ידה על העליונה.

### **נטל ההוכחה**

נטל ההוכחה בעניין התרת הוצאות מוטל על הנישום. כאשר ספרי הנישום פסולים, ובוודאי כאשר הנישום לא ניהל ספרים, אין די באמירות כלליות אלא נדרש להציג ראיות אובייקטיביות ממשיות. עם זאת, ככל שהנישום הוכיח במידת ההוכחה הנדרשת במשפט האזרחי, כי קיימים נתונים בשומה המצריכים את תיקונה, בית המשפט רשאי להפעיל סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודה ולהתערב בשומה.

פסילת ספרי הנישום או העדר ספרים, אינה מביאה להתרת כספו של הנישום, ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר ובהתחשב בנתוני העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי 'מיטב השפיטה' לשומה לפי 'מיטב השחיטה' כמאמר ליצים" (ע"א 09/4779 סובחי שעבאן).

### **פנקסים בלתי קבילים סעיף 33**

תכלית הסעיף הינה הרתעה ועידוד ניהול פנקסים תקינים. קיימת הבחנה בין נישום שלא ניהל פנקסים קבילים. לבין נישום שהיה חייב בניהול פנקסים ולא ניהלם. המערער לא ניהל ספרים, ולכן לא יותרו לו ניכויי פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים, ואולם הוצאות טיסה, שהייה, דמי השתתפות במשחקים ועמלת מממן אינן בגדר המגבלה, ולכן: נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, פקיד השומה רשאי, אך אינו חייב, לסרב להתיר בניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש ולשום על פי שפיטתו.

המשיב הוציא למערער שומה בהסתמך על פרסומים באינטרנט, ברם, סרב להכיר בהוצאות שהופיעו באותו אתר. שעה שבחר המשיב לדחות את סכומי ההוצאות שתבע המערער, היה עליו לערוך תחשיב חלופי להוצאות אותן יש להתיר בניכוי. (חוזר מס הכנסה 2/2012).

### **הוצאות טיסה ושהייה**

גישת המשיב שאינה מכירה בעלויות מימון של גורם מממן ובה בעת אינה מתירה הוצאות טיסה ושהייה אינה סבירה. אם המערער לא קיבל מימון ואף לא שילם הוצאות מכיסו, איך המשיב מסביר את השתתפות המערער בטורנירים בחו"ל שאת הזכויות בהן הוא מבקש למסות?

#### הוראות החוק לגבי אי ניהול ספרים

אי ניהול ספרים למי שחייב בהם, מביא לאי קבלת שיעורי המס המופחתים של יגיעה אישית. בנוסף קובע סעיף 191 ב' לפקודה כי יתווספו למס שהנישום חייב בו לאותה שנה 10% מההכנסה החייבת, ולכל שנה שלאחר מכן בה לא ניהל ספרים ייוספו 20%. נסיבות המקרה דגן, בהן מוטל סימן שאלה לגבי סיווג ההכנסה אם ממשלח-יד, המחייב בניהול פנקסים, אם כהכנסה מהימורים, שאינו מחייב בניהול פנקסים - מצדיקות שלא להחיל על המערער את מלוא הסנקציה.

#### פסק הדין:

ביהמ"ש קיבל חלקית את הערעור, והתיר חלק מההוצאות שנדרשו אף שלא היה להן תיעוד, וזאת כדי לעשות שומה כלכלית, סבירה.

כמו כן נקבע כי יוקטן ב- 50% שיעור המס החל לפי סעיף 191 ב לפקודה.

מצאנו לנכון להדגיש כי דעת ביהמ"ש לא הייתה נוחה כלל מגישת פקיד השומה בעריכת השומה ובעמדות שהציג בדיון. השופטת מציינת כי השומה נעשתה בשרירות, ומבקרת את שימושו של פקיד השומה במונח "לפנים משורת הדין", אשר כלל לא עשה "הקלה" אלא החמיר עם הנישום יתר על המידה.

ביהמ"ש הטיל חיוב הוצאות לא מבוטל על פקיד השומה תוך שהוא מצוין במפורש כי בנסיבות אחרות, היה מטיל עליו סכום הוצאות גבוה יותר.

[מבזק מס מספר 759 מיום 28 בנובמבר 2018]

## תוכן עניינים - רווח הון ומוניטין

"טוב שם משמן טוב" - זה לא מניות זה מוניטין!!!.....(עמוד מספר 16)

פרישת שותף - הוני או קצבה?.....(עמוד מספר 18)

האם נמצאה הנוסחה לאבחנה בין הכנסה "פירותית" להכנסה "הונית"  
בכלל וממימוש ני"ע סחירים בפרט ? (הלכת שירצקי).....(עמוד מספר 19)

מכירת מניות ומוניטין באותה עסקה (הלכת פלינג קרגו).....(עמוד מספר 21)

חישוב הר"ל והוראות סעיף 3(ט) - הילכו יחדיו?.....(עמוד מספר 23)

האמנם חובה לקזז הפסד הון כנגד ר"ל פטור?.....(עמוד מספר 24)

אימתי יסווג דיבידנד טרם עסקה כחלק מתמורת המכירה? (הלכת סעדטמנד)...(עמוד מספר 26)

## **"טוב שם משמן טוב" - זה לא מניות זה מוניטין!!!**

ביום 30.12.2018 פורסם פס"ד של ביהמ"ש המחוזי בעניין שלמה ריזמן וחברת ש. ריזמן בע"מ (ע"מ 35155-10-14, וע"מ 35177-10-14) (להלן **המערער והחברה** בהתאמה). חברה משפחתית, בה המערער נישום מייצג.

המערער, ייסד בשנת 1986 את חברת אזימוט טכנולוגיות בע"מ (להלן - **אזימוט**) העוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכות ניווט לוויין (GPS) ותקשורת נתונים לשימוש צבאי ואזרחי, בה החזיק (בעצמו ויחד עם החברה) - 56% ממניותיה. משנת 1986 ועד שנת 2003 שימש המערער כמנכ"ל ויו"ר הדירקטוריון של אזימוט, ולאחר מכן (עקב מגבלות רגולטוריות) חדל לכהן כמנכ"ל אלא כיו"ר דירקטוריון פעיל בלבד.

בשנת 2000 נרשמו מניות אזימוט למסחר בבורסה לני"ע בת"א. הוא והחברה בחרו בדחיית אירוע המס (ליום מכירת מניות בפועל) בהתאם להוראות סעיף 101 לפקודה כנוסחו דאז.

בשנים 2008-2010 רכשה אלביט את כל מניות אזימוט מכל בעלי המניות לרבות הציבור. בהסכם רכישת המניות מהמערער, נקבע כי המערער עצמו מתחייב להעביר לצמיתות ולהעמיד לרשות אלביט את המוניטין שלו בתחום הפעילות של אזימוט וכן לא להתחרות באלביט במשך 4 שנים. לאחר המכירה הנ"ל, המשיך המערער להיות יו"ר דירקטוריון וכן העניק שירותי ניהול לאלביט במשך כשנתיים ימים באמצעות חברה בבעלותו. התשלומים למערער בוצעו על פני מספר שנים, ותוך התניות שונות.

מספר סוגיות עמדו בבסיס הערעורים הנ"ל. אנו נעמוד ברשימה זו על אחת מהן: זיהוי הנכס הנמכר וסיווג הרווח בגינו - האם יש למסות חלק (25% כפי שהצהיר בדוח) מהתמורה ששולמה למערער כנגד מכירת המוניטין האישי לאלביט או כעמדת פ"ש כי כל התמורה הינה בגין מכירת מניות אזימוט.

לעניין סוגיית קיום המוניטין ומכירתו - פ"ש טען בין היתר, כי המערער לא הוכיח קיומו של מוניטין כזה, ואם קיים, הרי שמדובר במוניטין אישי שכלל לא ניתן להעברה, ואם ניתן להעברה לא הוכח כי נמכר כלל, ואם אכן נמכר לא צוין מהו שוויו מתוך תמורת העסקה, אם בכלל יש לו שווי. בנוסף טען פ"ש כי גם אם היה כזה מוניטין הרי שהוא שייך לעסק (קרי, לחברת אזימוט) ולא לבעל המניות שלה, המערער. כמו- כן טען פ"ש כי בהסכם המכירה נקבעה "תמורה אחידה" לכל מניה, ללא הבדל בין מניות המערער ובין בעלי מניות אחרים (כולל הציבור). דהיינו, אין זה סביר כי התמורה פר מניה למערער (שמכר לטענתו גם מוניטין) תהיה נמוכה מהתמורה פר מניה ששולמה לבעלי מניות האחרים (להלן - **טענת המחיר האחיד**).

בראשית, ביהמ"ש קובע כי **"אין לקבל את עמדת המשיב לפיה מוניטין הוא 'נכס' השייך תמיד לעסק עצמו, ולא לבעלי העסק. עמדה זו אינה הולמת את ההלכה הפסוקה"**.

כבר **בפרשת שרון** (ע"א 7493/98) נקבע כי אומנם המוניטין (המהווה את 'כוח המשיכה' ללקוחות העסק) בדרי"כ שייך לעסק/תאגיד עצמו, אולם במקרים מיוחדים גם ליחיד (בעל מניות ושכיר בתאגיד) יכול להיות מוניטין נפרד משל התאגיד אשר בעת מכירת התאגיד ידרוש הקונה, בצדק עסקי, לקבל לידיה גם את המוניטין האישי שלו.

במקרה דנן, ביהמ"ש מציינ כי כל הלקוחות ובעלי התפקידים השונים שהעידו בהליך זה ציינו כי מצדם הייתה זהות מוחלטת בין המערער לבין אזימוט וכי שמו הטוב והמוניטין האישי שלו הוא



שגרם ללקוחות להתקשר בעסקאות מהותיות עמה. למרות היות אזימוט חברה נסחרת בבורסה, היא נחשבה כ"חברה קטנה" בשוק עצום שכזה אשר זוהתה באופן מוחלט עם המערער (בעל מניות בה). אזימוט הייתה 'מפעל החיים' של המערער. מעורבותו יוצאת הדופן בעסקי אזימוט (גם בתקופה בה לא שימש בתפקיד פעיל בה), שמו הטוב והמוניטין האישי של המערער הם אלו שגרמו ללקוחות לבצע עסקים עם אזימוט. ביהמ"ש פוסק כי בעצם חתימתו של המערער במסגרת עסקת מכירת המניות על התחייבותו להעביר את המוניטין האישי שבידיו לאלביט, למעשה המערער לא מוותר על תכונותיו האישיות (קרי, הגורמים ליצירת המוניטין) אלא על היכולת שלו להמשיך להפיק מהן הנאה כלכלית/פירות (קרי, מוניטין) בעתיד. לפיכך נפסק, כי למערער מוניטין אישי בר העברה, אשר במסגרת עסקת מיזוג זו הועבר גם הוא !!!

כמו כן, ביהמ"ש קובע כי העדר קביעת "תג מחיר" נפרד לשווי המוניטין האישי שהועבר במסגרת העסקה (כמו גם בגין רכיבים אחרים שהתחייב בגין המערער באותו עסקה) אינו מעיד על כך כי לא נמכר מוניטין, אלא, לכל היותר, יכול להוות כר רחב למחלוקת בעניין כימות השווי של המוניטין האישי. אין ספק שללא התחייבות זו מחיר העסקה היה קטן באופן משמעותי (המחיר ששילמה אלביט בעסקה גבוה פי 2.5 מהמחיר ששילמה 18 חודשים קודם לכן ברכישת מניות בעל מניות גדול אחר).

ביהמ"ש מנה מספר סממנים ברורים להעברת המוניטין האישי של המערער לאלביט הממוזגת, כגון: התחייבותו לאי תחרות באלביט ל-4 שנים, הירתמותו האקטיבית בהצלחת המיזוג, שידול לקוחות של אזימוט להמשיך לעבוד מול אלביט הממוזגת, שיחות הבהרה והרגעה עם לקוחות וספקים מרכזיים של אזימוט לשימורם תוך 'הרגלתם' להתקשר מול אלביט מעתה ואילך, הצגתה של אלביט כממשיכת דרכו של המערער, וזאת תוך כדי המשך העסקת המערער באלביט לביצוע כל האמור ובפרט העברת ושימור חוג הלקוחות של אזימוט אצל הרוכשת-אלביט.

לעניין טענת המחיר האחיד קבע ביהמ"ש כי עקב אופי עסקת הרכישה (בדרך של מיזוג משולש הופכי) למעשה התמורה ששולמה לכלל בעלי המניות שיקללה גם את התמורה למערער בעבור מכר המוניטין האישי שלו (ראיה לכך שהוא היחיד שחתם באופן אישי על התחייבויותיו האמוריות לעיל כלפי אלביט). לפיכך, ביהמ"ש קובע שבעסקה בנסיבות כאמור "אין מניעה... שהתמורה 'פר-מניה' שתיוחס למניות בעל השליטה, תהא נמוכה מהתמורה 'פר-מניה' המיוחסת ליתר בעלי המניות".

**בשולי הדברים נתייחס גם ל"אי תחרות": מוניטין אישי כולל בחובו בין היתר, את נושא התחייבות לאי תחרות, נושא אשר בשנים האחרונות העסיק רבות את בתי המשפט שפסקו לבסוף כי פיצוי לעובד שכיר בגין אי תחרות הינו פיצוי החייב בשיעור מס פירותי בגין שכ"ע, כאשר חזקה זו ניתנת לסתירה במקרים מיוחדים.**

**מאידך הגולל לא נסתם לגבי בעלי שליטה אשר במסגרת מכירת מניותיהם בחברה מכרו גם מוניטין אישי המגלם בין היתר פיצוי בגין אי תחרות. הנה, עניינו רואות בפס"ד זה, כי ביהמ"ש מאפשר מצב של בעל שליטה המוכר את המוניטין האישי שלו ומייחס לשווי תמורה הוגנת מתוך תמורת העסקה, והכל כחייב במס בשיעור הוני.**

[מבזק מס מספר 764 מיום 03 בינואר 2019]

## פרישת שותף - הוני או קצבה?

ביום 24 בדצמבר 2018 ניתן פס"ד עינת זליכוב נ' פ"ש תל אביב 3 (ע"מ 14257-05-16 וע"מ נוסף). פס"ד זה הינו פס"ד נוסף (רבי שפירא) של כב' השופט הארי קירש, העוסק בסיווג תקבולים שהתקבלו בעת פרישת שותף משותפות.

המערערת, עינת זליכוב הינה אלמנתו של עו"ד אריאל זליכוב ז"ל, שותף בשותפות גורניצקי, נפטר ב- 2009. בהתאם להסכם השותפות, כיורשת, הייתה המערערת זכאית לקבל, במשך 4 שנים, שיעור מסוים מרווחי השותפות, סכומים שהצטברו לסך כולל של כ- 8 מיליון ₪. כלשונו של הסכם השותפות, ראתה המערערת בתקבולים שקיבלה, **סכומי פנסיה**, המהווים לטענתה **הכנסה מקצבה**, **לפי סעיף 2(5) לפקודת מס הכנסה**. בהתאם טענה, כי יחול פטור בהתאם לסעיף 9 לפקודה ובנוסף, טענה כי בהתאם לסעיף 3(ו) ו-125א לפקודה, יחול שיעור מס של עד 40%. לחילופין טענה, כי יש לראות בתקבולים- מכירת מוניטין וזכויות ע"פ הסכם השותפות. מנגד, טען פקיד השומה, כי התקבולים מהווים הכנסה מעסק או משלח יד, שאינה מיגיעה אישית, כיוון שנגזרו מסכום רווחי השותפות ושאין מיגיעתה האישית של המערערת כיוון שמעמדה דומה לשותף פאסיבי ולחילופין, תמורה ממכירת הזכויות בשותפות, ולא מוניטין.

ביהמ"ש בוחן האם יש לראות בתקבולים "קצבה" כטענתה של המערערת, ומונה מספר מאפיינים המעידים על סיווג התקבול כ"קצבה" אף אם לא כולם מתקיימים בהכרח: 1. **מחזוריות**. 2. **סכום קבוע**. 3. **תקופת התשלום ארוכה**. 4. גובה הקצבה נקבע על **בסיס צבירת זכאות** כלשהי כגון ותק, תרומה, סכום נחסך וכו'. 5. המקורות לתשלום **מהפרשת סכומים בעבר ע"י המשלם / או המקבל**. 6. **יעוד סוציאלי**.

ביהמ"ש קובע כי התשלומים אכן שולמו באופן מחזורי ורציף אולם כיוון שהם נגזרים מרווחי השותפות, הרי תכונת היציבות של תשלום סכום קבוע, לא מתקיימת. לטעמו, **תקופת תשלום של 4 שנים אינה ארוכה דיה** כדי לתמוך בסיווג התשלומים כפנסיה, בעיקר כשבאים לבחון האם תושג המטרה של הדאגה לרווחת השותף הפורש ובני משפחתו.

בנוסף, ביהמ"ש נותן חשיבות למבנה הסכם השותפות הקובע תשלומים לשותף מפסיק ב- 4 נסיבות (שותף מעביר, שותף מוצא, שותף פורש ושותף נפטר) וקובע כי קיים היבט מובהק של רכישת זכויות השותף המפסיק **ולא ניכר שוני במקרה של שותף פורש או נפטר בהיבט ה"סוציאלי" אלא המסלולים דומים לשותף מפסיק אחר**, לפיכך, מסקנת ביהמ"ש- שפריסת התשלומים נועדה לצרכי הפירמה.

על מנת להיכנס בגדר קצבה, ביהמ"ש נותן משקל רב לייעוד הסוציאלי של תשלום קצבה כמבטא דאגה לרווחת המקבל. לדעתו, חישוב סכום התקבולים על בסיס רווחי השותפות בלבד, לזמן קצר, אינו עולה בקנה אחד עם מטרה סוציאלית, כנדרש במקרה של תשלום "קצבה": **"יש לצפות כי משענת כלכלית" תובטח לשאיירי שותפים ללא כל קשר לרווחיות תקופתית, כפי שיש לצפות כי היא תשולם לאורך שנים רבות ובסכומים מדודים, ולא דווקא במיליוני שקלים על פני תקופה קצרה יחסית**". כאמור, ביהמ"ש רואה במטרה שלשמה נפרסו התשלומים על פני תקופת התשלום, בנסיבות המקרה הנדון - כפריסה שנועדה להקל על תזרים המזומנים של הפירמה. לפיכך קובע ביהמ"ש כי אין המדובר במקרה דנן בקצבה אלא במכירת זכויות בשותפות ואף אינו מקבל את טענת המוניטין.

נוסיף בקצרה ונציין מס' קביעות בעלות חשיבות של ביהמ"ש:

- אופי התקבולים הינו הוני : " ככלל, ביציאת שותף משותפות מתרחשת מכירה של זכויותיו לשותפים הממשיכים (כולם או מקצתם)..."
- יום רכישת הזכויות - יש לראות בנכס כמורכב משכבות שונות ממועד הכניסה לשותפות, ע"פ שיעור השותפות המקורי והשכבות שנוספו. בהעדר נתונים ועל מנת למנוע התדיינות קובע ע"פ שיעור שותפות מקורי והיתרה במועד אמצע תקופה.
- ביהמ"ש דוחה, את הטענות כי התקבולים הינם בגדר הכנסה (1)2 של "שותף פאסיבי" בידי המערער, זאת כיוון שהמערער הייתה נטולת כל זיקה, של בעלות או מעמד ביחס לשותפות המשלמת ומבהיר כי לעמדתו, בדומה לקביעתו בפס"ד רבי שפירא: "...בהעדר יגיעה אישית להשאת רווחים וכאשר קיים ניתוק מוחלט מהשותפות לא ניתן לראות בנישום שפרש כשותף פאסיבי... על אחת כמה וכמה, בנסיבות המקרה הנוכחי בו השותף נפטר...".
- ביהמ"ש קובע כי הוא בוחן את סיווג התקבולים לפי מהותם מנקודת מבטה של המערער "במנותק מסיווגם בידי השותפות המשלמת..." וכי אינו מביע עמדה באשר לסיווג ההוצאה בידי השותפות.
- לא יחול סעיף 3(ו) כיוון שהזכאות לתשלומים קמה עקב ולאחר פטירתו של אריאל ז"ל, ולא התגבשה לפני הפסקת ההתעסקות ונדחתה רק בשל הדיווח לפי בסיס מזומן כמצוות סעיף 3(ו).
- הלכה למעשה יש להותיר את עיתוי הטלת המס, כפי שדווחה על ידי המערער - על פני 4 שנים, למרות שעקרונית אירוע המס היה בשנת 2009 (מועד הפטירה) - שנה שהתיישנה.

[מבזק מס מספר 766 מיום 17 בינואר 2019]

### **האם נמצאה הנוסחה לאבחנה בין הכנסה "פירותית" להכנסה "הונית" בכלל ומממוש ני"ע סחירים בפרט ? (הלכת שירצקי)**

ביום 26.12.2018 התקבל פה אחד בהרכב של שלושה שופטים פסק דינו של ביהמ"ש העליון בעניין שירצקי ובנימין (ע"א 8942/15) (להלן: **המערערים**), אשר עסק בסיווג הכנסתם של המערערים ממכירת מניות חברת איתוראן, חברה נסחרת שבשליטתם (להלן: **החברה**).

#### **רקע עובדתי**

כמעט שני עשורים חלפו מאז שהמערערים מכרו חלק ממניותיהם בחברה אותה הכירו היטב כבעלי שליטה ואחד מהם אף מנכ"ל בה, בדרך של עסקת קונסיגנציה עם בתי ההשקעות מריל-לינץ' ואי.בי.אי (להלן: **בתי השקעות**). המערערים נמנו על מייסדי החברה ולאחר הנפקת החברה בבורסה רכשו בבורסה, בחודשים מרץ ומאי 1999 מניות של החברה, זאת באמצעות מימון מחברות קשורות שנעזרו בעצמן במימון בנקאי. זמן קצר לאחר מכן, כאשר מחיר מניות החברה בשוק נסק, מכרו המערערים בחודשים יוני ואוקטובר 1999 מניות של החברה בכמות דומה לרכישותיהם האחרונות לבתי השקעות, כאשר בחוזה בין הצדדים נקבע, כי ככל שבתי ההשקעות ישיגו מחיר גבוה יותר כך יגדלו רווחיהם, ומאידך יכולים הם, ככל שיוותרו בידיהם מניות לא מכורות, להשיבן למערערים.

## **המחלוקת**

המערערים מכרו מניות ברווח גבוה ודיווחו על רווחי המכירה כרווחי הון פטורים ממס (על פי הוראות הדין שהיו חלות טרם תיקון 132, משנת 2002). פקיד השומה קבע, כי מדובר בהכנסה ממשלח יד, ולכל הפחות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. המחלוקת במקרה זה הייתה מהותית: מס שולי בשיעור מרבי של 50%, במקרה של הכנסה פירותית מול פטור ממס. ביהמ"ש המחוזי דחה את הערעור וקבע כי מדובר בהכנסה פירותית החייבת במס שולי ובכך הגיעה המחלוקת לפתחו של בית המשפט העליון.

## **פסיקת העליון**

בית המשפט קובע, כי סמיכות הזמנים בין הרכישה למכירה, כמות המניות הדומה בין אלו שנרכשו לאחר המסחר בבורסה לבין אלו שנמכרו, וכן אופן המימון - מטים את הכף ומובילים למסקנה, כי המניות שנמכרו הן אלה שנרכשו לאחרונה. על רקע זה, יישם בית המשפט את מבחני העזר שנקבעו בפסיקות קודמות.

ביהמ"ש קבע שאין מדובר במשלח יד הואיל והמערערים לא פעלו בשוק ההון באופן סדיר ומתמשך, אך בחן האם מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

בית המשפט מדלג על מבחני טיב הנכס, תדירות העסקאות וההיקף הכספי ושם דגש רב על אופן המימון, תקופת החזקה הקצרה ומבחן הידע והבקיאות, לרבות מידע פנים ושימוש בבתי השקעות כגוף מומחה בשוק ההון. כמו כן, מציין בית המשפט את מבחן המנגנון וההשבחה כאשר השימוש ביועץ (בתי השקעות), ידע המערערים בשילוב עם מנגנון, לרבות המימון באמצעות חברות הקשורות, יצרו את המומחיות "הנדרשת". לבסוף, מציין את מבחן הגג אשר קובע שאין מדובר בעסקה טיפוסית שאדם פרטי מבצע בשוק ההון.

## **הנוסחה של בית המשפט העליון**

כב' השופט גרוסקופף מרחיב ומציין תחילה כי מבחני העזר שנקבעו בפסיקה יוצרים אמנם גמישות המאפשרת לבחון כל מקרה לגופו אך גם חוסר וודאות הן לנישומים והן לרשויות המס.

מבחן הגג נוצר על רקע העובדה, כי אף אחד ממבחני העזר אינו חיוני ואינו מכריע.

כב' השופט חיפש פתרון לצמצום חוסר הודאות, כל עוד אין כללים ברורים וקבע שני מצבים מובהקים ומצב ביניים אחד. מצב מובהק אחד קובע, כי הכנסה הנובעת ממימוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום, ולא עקב פעולותיו וכישוריו שיושמו - היא הכנסה הונית בעוד שהמצב המובהק לקיצון השני הוא הכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום, ולא עקב עליית שווי השוק - שהיא הכנסה פירותית.

מצב הביניים יהיה כאשר הרווח הוא תוצר של שני רכיבים: רכיב השינוי בשווי השוק (הוני) ורכיב הכישרון והמשאבים של הנישום (פירותי) ההכרעה תהיה אפוא לפי הרכיב הדומיננטי, ולשם כך נועדו מבחני העזר.

**הפעלת הניתוח שלעיל ביחס למימוש ני"ע סחירים**, יוצרת את הקביעה הבאה:

במצב רגיל בשוק ההון - רווח שהופק בעקבות שינוי במחיר שוק של ני"ע יסווג כהכנסה הונית, אך לתוצאה זו יש שלושה חריגים: מנהל תיקים, מומחה לשוק ההון ואדם המחזיק בידע ייחודי ולא

פומבי, שהוא הרלוונטי במקרה זה. בית המשפט אף בודק את הנוסחה שלעיל על מקרי העבר שעסקו במסחר בניירות ערך ונידונו בפסיקה בשנים האחרונות ומקבל תוצאה זהה לפסיקה. בית המשפט העליון גם מבקר את רשות המיסים בעניין עמדתה כי יש לסווג כהכנסה פירותית גם הכנסה של משקיע מסיבי (מבחינת הסכומים) ואגרסיבי (מבחינת תדירות הפעולות) בשוק ההון כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה מס' 13.2004 ("סיווג הכנסות ממכירת ניירות ערך ומעסקאות עתידיות הנסחרים בבורסה כהכנסה פירותית או הונית" מיום 30.6.2004) באומרו, כי אין הצדקה לעמדה זו כל עוד המשקיע בו מדובר הוא סוג של מהמר בשוק ללא מומחיות וידע וכן בשל העובדה, כי עמדת רשות המיסים שבחוזר במקרה זה אינה עולה בקנה אחד עם הנוסחה שקבע.

[מבזק מס מספר 771 מיום 21 בפברואר 2019]

### **מכירת מניות ומוניטין באותה עסקה (הלכת פליינג קרגו)**

ביום 20.3.2019, ניתן פס"ד בביהמ"ש העליון בעניין פליינג קרגו (ע"א 3136/17 וע"א 3146/17). ערעור זה של רשות המיסים הינו על פסיקת בית המשפט המחוזי, שאישר את מתווה העסקה שייחס למעלה מ-95% מתמורת העסקה למוניטין.

העובדות בתמצית - חברת פליינג קרגו אשר הוקמה ב-1982, היא חלק מקבוצת חברות העוסקת בבלדרות ושילוח, (להלן: "חברת האם"). בשנת 2000 הוקמה חברת א.פ. סי תובלה בינלאומית (להלן: "חברת הבת"), וב-2001 הועברו אליה נכסים המשמשים לשילוח בינלאומי לפי סעיף 104א לפקודה.

בשנת 2007 נמכרו מניות חברת הבת לחברת דויטשה פוסט (להלן: "הרוכשת") בתמורה לכ - 8.5 מיליון ₪, ומיד לאחר המכירה רכשה חברת הבת את המוניטין של חברת האם בתמורה לכ - 438 מיליון ₪. לצורך מימון הרכישה הרוכשת העניקה הלוואה לחברת הבת בסך של כ- 520 מיליון ₪. בדוחותיה דרשה חברת הבת הוצאות מימון בגין ההלוואה לרכישת המוניטין שרכשה מחברת האם, וכן הוצאות פחת בגין הפחתתו.

פקיד השומה קבע כי התמורה כולה שולמה בגין מכירת המניות. בנוסף וכתענה חלופית טען כי - לו נמכרו מניות (לרוכשת) בנפרד ומוניטין (לחברת הבת) בנפרד - הרי שהמוניטין נרכש מקרוב ועל כן לא ניתן להפחיתו. ביהמ"ש המחוזי דחה את טענתו הראשונה אך קיבל את השנייה. שני הצדדים ערערו לביהמ"ש העליון.

במרכזם של הערעורים עומדת שאלת אופן המיסוי של העסקה, שהוצגה כמכר נפרד של מניות חברת הבת ושל מוניטין השייך לחברת האם.

ביהמ"ש העליון, קיבל את מרבית ערעור פקיד השומה אך אישר את מתווה העסקה וחלוקת העסקה לשני רכיבים נפרדים: מניות ומוניטין, וקיבל את ערעור חברת הבת - והתיר ניכוי פחת בגין המוניטין.

להלן מספר נקודות חשובות הראויות לדעתנו להדגשה מתוך הפסק:

א. **טענות פקיד השומה העיקריות (לקביעת מלוא תמורות המכר - למניות בלבד) נסתרו**

**ובית המשפט אישר כי העסקה, לפי שלביה, כלכלית ונכונה ובהחלט ניתן להפריד בין הנכסים.**

כל אחד מהנכסים שייך לישות אחרת, על כל אחד מהנכסים יחולו כללי המיסוי הרלוונטיים אליו. בית המשפט מאשש הדברים ומציין את פרשת תדיראן, אשר גם בה היו שתי עסקאות נפרדות.

כמו כן, נדחו שתי טענות מהותיות של פקיד השומה:

הטענה לסיווג מחדש ולחילופין מלאכותיות במתווה העסקה - עקב כך שהמוניטין הועברו מחברת האם לחברת הבת - **נדחתה**.

הטענה לכך שלא ניתן להפריד בין העסק לבין המוניטין הנובע ממנו - **נדחתה**.

ב. בית המשפט התערב באופן חלוקת התמורות בין הנכסים - מניות ומוניטין.

כאשר חלוקת התמורה הושפעה מהדיווח ומאופי העסקה, ויכול בהחלט ובמקרים אחרים בית המשפט היה מסכים גם עם חלוקת התמורות בין המניות למוניטין;

1. חלוקת התמורות במקרה דנן הייתה קיצונית: ייחוס של מתחת ל 5% מהעסקה הכוללת למניות, ויותר מ- 95% למוניטין.

**לדעתנו - חלוקה אחרת סבירה יותר, יתכן והייתה מאושרת כפי שהיא בביהמ"ש העליון.**

2. חברת הבת נמכרה ללקוח העיקרי שלה שהיווה מעל 75% מהכנסותיה. ולכן יתכן שרכישת המוניטין תשרת את הרוכשת מול יתר לקוחותיה המהווים 25% מהכנסתה, אך סביר יותר שהרכישה נעשתה לשם חסכון בעלויות של הקונה, ולא לשם המשך פעילות מול צדדים שלישיים. לפיכך, במקרה זה, הסבירות לתשלום סכום כה גבוה עבור מוניטין וסכום כה נמוך עבור המניות אינה גבוהה.

**נקודת אור** - במקרה בו לעסק מגוון גדול של לקוחות סביר כי יהיה מוניטין ובסכום ניכר.

3. קבוצת פליינג קרגו על מרבית חברותיה ופעילויותיה ממשיכה לפעול כעסק חי גם לאחר עסקת

המכר, כאשר המוניטין הטמון בשמה המסחרי ובאיכות השירותים שהיא מעניקה ללקוחותיה נשאר בידיה. לפיכך, לא סביר שהיא נפרדה ממלוא המוניטין שברשותה, אלא רק מחלק קטן ממנו.

**נקודת אור** - מכירת חברה לצד ג', אשר לאחריה בעל המניות נפרד מהחברה ומעסקיה, יכולה לתמוך במכר מוניטין.

4. בהסכם נקבע כי לחברת הבת יש זכות בלתי הדירה להשתמש בסימני המסחר ובלוגו של פליינג קרגו ובאתרי האינטרנט שלה. רכיב זה תומחר הן בהערכת השווי של החברה הן בהערכת השווי שנעשתה על ידי רשות המסים, והוא הרכיב היחיד עליו לא היו חלוקים הצדדים. בפסק נקבע כי הוא הוא שווי המוניטין (12.4 מיליון).

**נקודת אור** - במידה ובהערכת השווי היה סכום גבוה יותר מיוחס לנכס הספציפי של המותג, הייתה המחלוקת מצטמצמת לשווי בלבד.

ג. הפחתת המוניטין לפי תקנות הפחת ורכישת נכס בין צדדים קשורים

למרות שנקבע כי יש לראות ברכישת המוניטין כרכישה מקרוב (אף שברגע הרכישה - חברת הבת כבר לא הייתה בת של חברת האם, אלא של הרוכשת) הרי שנקבע כפי שתקנות הפחת

על מוניטין מאפשרות - כי במקרה שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה, נעשתה בתום לב, ומטעמים עסקיים בלבד, יותר ניכוי פחת, וכך נקבע.  
ד. הוצאות מימון בגין החזר ההלוואה שנטלה חברת הבת מהרוכשת על מנת לממן את עסקת רכישת המוניטין - הותרו בגין הסכום שנקבע כמוניטין.

### לסיכום התייחסותנו לסוגיה

בית המשפט העליון קובע - "מבחינה משפטית, הבעלות במוניטין של עסק, עוסק, מוצר או שירות הנובעים מאותה פעילות עסקית ניתנת להפרדה, במובן זה שאין דרישה כי כולם יהיו מרוכזים בידי אותו אדם".

גם בפסק דין שלמה ריזמן (עמ"ה 14-10-35155) שניתן בשלהי 2018 אישר ביהמ"ש המחוזי את קיומם של שני נכסים נפרדים באותה עסקה הן מכר מניות והן מכר מוניטין נראה כי ייטב לרשות המסים, ובודאי לציבור הנישומים, אם טענת המלאכותיות לא תעלה בכל דיון שומה ובכל ערכאה שיפוטית, ורשות המסים תיתן לציבור הנישומים קרדיט, שאת עסקאותיהם, בודאי בסדרי גודל מהותיים, מלווה גם חשיבה כלכלית ועסקית.

[מבזק מס מספר 777 מיום 04 באפריל 2019]

### חישוב הר"ל והוראות סעיף 3(ט) - הילכו יחדיו?

כידוע, כאשר בעל מניות בחברה (יחיד או חברה) מוכר את מניותיו בחברה בבעלותו, אחד הנושאים המהותיים העולים לדיון בקביעת חבות המס בעסקה הינו סכום הרווחים הראויים לחלוקה, לפי סעיף 94ב (להלן - ר"ל), העומדים לזכות בעל המניות בחישוב המס בעסקה. בעניין זה עולה שאלה, המשלבת בין השלכות יישומו של סעיף 3(ט) לפקודה וחישוב הר"ל במכירת מניות.

נניח, לשם הפשטות, חברה בבעלות 2 בעלי מניות (50% - 50%), שהוקמה ביום 1/1/2016 וצברה עודפים של 10 מיליון ₪ בשנים 2016 עד 2018. בתחילת שנת 2017 נטל אחד מבעלי המניות (בעל מניות א') הלוואה בסך 2 מיליון ₪ מהחברה, לפרעון בשנת 2020, לפיכך בהתאם להוראות סעיף 3(ט)2(א) לפקודה נאלץ בעל מניות א' לדווח על הכנסה בסך 2 מיליון ₪ בדוח האישי שלו לשנת המס 2018 כדיבידנד.

נדגיש, כי החברה ממשיכה לראות בהלוואה שנתנה לבעל מניות א', הלוואה לכל דבר, האמורה להיות מושבת לה.

בשנת המס 2019 מחליטים 2 בעלי המניות למכור מניותיהם לצד ג'. התמורה הינה 5 מיליון ₪ לכל אחד מבעלי המניות (בהתאם לשווי הנכסי).

כעת עולה השאלה, האם משיכת הלוואה ודווחה כהכנסה מדיבידנד בידי בעל מניות א' תחשב כחלוקת דיבידנד ע"י החברה, ותקטין את סכום הר"ל במכירת המניות?

סעיף 3(ט) יוצר מעין "פיקציה מיסויית", לפיה בעל המניות "משך דיבידנד" מהחברה. בפועל, ביחסים העסקיים, בהתאם לחוק החברות ולחשבונאות, החברה לא חילקה כל דיבידנד. מתן הלוואה לבעל מניות א', שבהתאם לסעיף 3(ט) רואים בו "משיכה מתברה", אינה באה לידי ביטוי

בדוחותיה החשבונאיים של החברה כחלוקת דיבידנד והיא ממשיכה להיות מוצגת כהלוואה. חיוב המס ב"מועד החיוב", כאמור בסעיף 3(ט1) יחול, כאמור, על בעל המניות, ועליו חלה חובת הדיווח ותשלום המס בתיק האישי.

ובחזרה לחישוב הר"ל:

לעמדתנו, **בחלופת החישוב החשבונאי** - חישוב הר"ל נעשה על פי נוסחה של הגדרת "רווחים ראויים לחלוקה" ע"פ מאזניה של החברה הנמכרת מתום שנת המס שקדמה לשנת הרכישה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה (להלן - "תקופת הר"ל"), ככתוב: "...הכל לפי המאזן של החברה לתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה...". דוחותיה הכספיים של החברה הם הקובעים וה"פיקציה המיסויית", אינה משפיעה על דוחות החברה.

**בחלופת החישוב המיסויי**, הגדרת ר"ל קובעת: "...וסכום הרווחים הראויים לחלוקה לא יעלה על סכום הרווחים שנתחייבו במס... בניכוי המס עליהם **ודיבידנד שחולק מהם**...". כלומר מסכום הר"ל בחלופה זו, יופחתו דיבידנדים שחולקו מרווחים שנצמחו בתקופת הר"ל.

לעמדתנו, כאמור, סעיף 3(ט1) יצר אמנם מעין "פיקציה מיסויית" לפיה לבעל מניות א' הכנסות במועד החיוב, עם זאת, אין פירוש הדבר, שהחברה חילקה דיבידנד לבעל מניות א' (האמור להשיב לחברה את חובו), קל וחומר לבעל מניות ב', ואין להפחית את סכום ההלוואה בחישוב הר"ל.

עוד נוסף, כי בעת מכירת המניות, לסכום העודפים בחברה השפעה על קביעת השווי. כיוון שעל פי דוחות החברה רשומה הלוואה לבעל מניות א', שתוחזר על ידו, הרי "הפיקציה המיסויית" לא הפחיתה את שווי המניות הנמכרות, ושווי התמורה ממכירת המניות לא הושפע מההלוואה.

בשולי הדברים, ובכל מקרה של חבות כדיבידנד בעת משיכה - עת ישיב בעל מניות א' את ההלוואה לחברה, הרי יראו בכך לצורך מס, כמתן הלוואת בעלים על ידו.

אם וככל שימכור את מניותיו בחברה טרם ההשבה, יש לדעתנו לראות בחלק התמורה בגובה חובו לחברה, כסכום עליו שולם כבר מס, שכן דיווח ושילם מס כדיבידנד בעבר, על סכום זה.

[מבזק מס מספר 806 מיום 21 בנובמבר 2019]

## **האמנם חובה לקיזז הפסד הון כנגד ר"ל פטור?**

במאמר זה נעסוק בסוגיה שנדונה בקצרה בפסק דין כור סחר בע"מ נ' פ"ש חיפה (ע"מ - 23488-01-18), והיא סוגיית סדר קיזוז הפסדי ההון.

בקצרה נפרט: החברה מכרה את מניותיה בחברה זרה בתמורה לסך של כ- 30 מיליון ₪. בעסקה נצמח לחברה רווח הון ריאלי בסך כ- 6 מיליון ₪ ולטענתה בסוגיה העיקרית בפסק הדין (שנדחתה ע"י ביהמ"ש), היא זכאית לר"ל בסך כ- 30 מיליון ₪ בהתחשב בחלקה ברווחיה של החברה הזרה, שאילו היו מחולקים לה כדיבידנד, ובהתחשב בזיכוי העקיף לא היה מתחייב כל מס נוסף בישראל. יש לציין כי טענת ר"ל מרווחיה הצבורים של חברה זרה נדחתה מאוחר יותר גם על ידי ביהמ"ש העליון בהלכת דלק הונגריה (ע"א 8511/18).

לפיכך, טענה החברה כי למעשה כל רווח ההון הריאלי אינו חייב במס.

לחברה היה הפסד הון משנים קודמות בסך כ- 3.4 מיליון ₪, ובהתחשב בטענותיה בעניין אי החבות במס בעסקת רווח הון כאמור לעיל, החברה לא קיזזה את הפסד ההון כנגד רווח ההון וביקשה להעבירו לקיזוז בשנים הבאות.



ביהמ"ש קובע: "הרר"לים מהווים חלק ברווח ההון אשר נצמח למערערת בעסקת מכירת מניות בלטון. הרר"לים אינם דיבידנד. כאמור לעיל, ישנו קו גבול ברור ומובהק ב"משחק הכאילו" שבסעיף 94' לפקודה והוא עובר רק בעניין שיעור המס.

על כן בקביעת היקפו של רווח ההון בעסקת מכירת מניות בלטון על ידי המערערת יש לקזז תחילה את הפסד ההון המועבר שהיה למערערת." (ההדגשות שלנו).

קרי ובשפה פשוטה, ביהמ"ש קובע כי הרר"ל אינו דיבידנד אלא הוא רווח הון, ששיעור המס בגינו הוא כשיעור מס של דיבידנד. על כן, חובה לקזז את הפסד ההון המועבר כנגדו, ככל רווח ההון בעסקה.

(נציין להשלמת העניין כי לאור דחיית טענת החברה לפטור ממס על הרר"ל, ממילא היא מעוניינת בקיזוז הפסד ההון מרווח ההון שנקבע כחייב, כאמור).

לקביעה הפשטנית של ביהמ"ש, אף שהינה נסמכת על לשון החוק, השלכה מהותית וקריטית במקרים הנפוצים של מכירת מניות של חברה תושבת ישראל, ע"י חברה אחרת:

נניח חברה ישראלית המוכרת מניות של חברה ישראלית אחרת לה רר"ל בסכום מהותי. הרי אין ספק בכך, שבמקרה כזה מרכיב הרר"ל ברווח ההון פטור ממס בידי החברה, על פי ההוראות הפשוטות של סעיף 94' לפקודה, הקובע כי על הרר"ל בידי מוכרת שהיא חברה, יחול שיעור המס לפי סעיף 126(ב) לפקודה.

בהתפלגות ששררה שנים, האם דיבידנד בין - חברתי הוצא מבסיס המס או שמא הינו פטור מס, קבע כבר ביהמ"ש המחוזי זה לא מכבר, בפס"ד מגדל חברה לביטוח, כך:

**"ההלכה לפיה סעיף 126(ב) הוא סעיף פטור "פשוטו כמשמעו", נקבעה בע"א 635/68 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' כלל חברה להשקעות ישראל בע"מ (פורסם במיסים) והיא עומדת בתוקפה עד היום...".**

קרי - כיום אין וויכוח רר"ל בידי חברה, הינו פטור ממס !!

נניח כי לחברה המוכרת הפסדי הון מועברים, האם חייבת החברה לקזז הפסדי הון אלו כנגד הרר"ל הפטור ממס?

מפסה"ד דנן עולה כי אכן קיימת חובת קיזוז, שמשמעותה, קיזוז הפסד הון כנגד רווח פטור, קרי - אובדן ההפסדים.

בהלכת מודול בטון (ע"א 2895/08) קובע ביהמ"ש העליון, אמנם ביחס לחובת קיזוז הפסדים עסקיים כנגד הכנסה פטורה ממפעל מאושר, בהסתמך על הלכת לה נסיונל (ע"א 2/69) ועל הלכת אליאנס (ע"א 210/74) כי חיוב הנישום לקזז הפסדים כנגד הכנסות פטורות משמעותו הטלת מס בעקיפין על הכנסה פטורה: **"לטעמי, הרציונל של הלכת לה נסיונל יפה גם לענייננו. החיוב לקזז הפסדים רגילים כנגד הכנסה פטורה ממס במסלול החלופי לפי חוק לעידוד השקעות הון, מסכל את מטרת המחוקק להעניק פטור ממס להכנסה במסלול החלופי".**

כיום, אין חולק כי בעניין קיזוז הפסדים עסקיים, אין לחייב נישום לקזז הפסדים עסקיים כנגד הכנסה פטורה (זאת גם בהסתמך על לשון סעיף 28(א) לפקודה, שתוקן בעקבות הלכת לה נסיונל).

בענייננו, כיוון שרר"ל במכירת מניות ע"י חברה (כמובן, בהנחה שיש רר"ל) פטורים בידיה ממס, הרי בהסתמך על הרציונאל התחיקתי העולה מהלכות ביהמ"ש העליון, לפיהן קביעת חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסות פטורות משמעה קביעת חבות במס, בעקיפין, על הכנסה פטורה, והיא מנוגדת למטרת המחוקק בקביעת הפטור, ראוי לדעתנו כי ביהמ"ש יתן פרשנות מרחיבה לזכותו של אדם לקזז ההפסד, שלא כנגד הכנסה פטורה, ולא כפי שנקבע בשולי פסק הדין, כדלעיל.

על הרציונאל התחיקתי העולה מהלכות ביהמ"ש העליון, לפיהן קביעת חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסות פטורות משמעה קביעת חבות במס בעקיפין על הכנסה פטורה, והיא מנוגדת למטרת המחוקק בקביעת הפטור, ראוי לדעתנו כי ביהמ"ש יתן פרשנות מרחיבה לזכותו של אדם לקזז ההפסד שלא כנגד הכנסה פטורה, ולא כפי שנקבע בשולי פסק הדין דינן, כדלעיל.

[מבזק מס מספר 810 מיום 19 בדצמבר 2019]

### **אימתי יסווג דיבידנד טרם עסקה כחלק מתמורת המכירה? (הלכת סעדטמנד)**

בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי מרכז - לוד בעניין בעלי מניות בחברה, סעדטמנד אירג' ובן ציון (16.12.2015 - ע"מ 36427+36475-10-12) (להלן: **בעלי המניות**), נקבע, בין היתר, כי יש **לסווג** חלוקת דיבידנד לבעלי מניות יחידים (החייב במס 25%, דאז), בנסיבות המקרה הספציפי, **באופן שונה** ולראות את הכספים שהתקבלו כדיבידנד כחלק מתמורת מכירת המניות ולפיכך רווח ההון (החייב במס שולי גבוה עקב הלינאריות שמיום הקמת החברה בשנת 1976).

#### **עובדות המקרה הייחודיות:**

- ב- 11/2007 בוצע שיערוך למקרקעין החברה (בגינו כמובן לא שולם מס ברמת החברה).
- ביום 18/12/2007 חולק דיבידנד מתוך רווחי השערוך.
- בהיעדר מזומנים הדיבידנד כולו מומן בהלוואה בנקאית.
- ביום 27/12/2007 (בטרם שולם המס על הדיבידנד) נחתם הסכם המכירה של מניות החברה.
- בסמוך לאחר המכירה נפרעה ההלוואה ע"י הרוכשת בדרך של הנפקת שטר הון, ע"י החברה.

בנוסף, נדונה סוגיית הפעלת הוראות סעיף 108 לפקודה לעניין חיוב בעלי המניות במס כמיופי כוחן של שלוש אחייניותיהן של המערערים, תושבות חוץ, אשר החזיקו יחדיו 1/3 ממניות החברה. לאור העובדה כי נפלו פגמים בבדיקת ייפוי הכוח בעת עריכת השומות, ביהמ"ש החזיר סוגיה זו לברור נוסף בפ"ש. על כך ערערו בעלי המניות לביהמ"ש העליון. (להרחבת נסיבות המקרה ניתן לקרוא שם).

ביום 28.2.2019 התקבל פס"ד של ביהמ"ש העליון (ע"א 750/16) אשר דחה את הערעור של בעלי המניות.

בפתחו של פס"ד זה סוקר בפירוט ביהמ"ש העליון את ההבחנה החשובה שבין "סיווג שונה" לבין "סיווג מחדש" בדיני המס. ראשית, יש לבחון האם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את העקרונות והכלים מן הדין הכללי הרלוונטי (למשל, חוזה למראית עין בטל מעיקרו מכוח דיני החוזים).

במידה והעסקה תואמת את הדין הכללי, עומדת בפני פ"ש האפשרות לבחון את העסקה ולסווגה באור שונה מכפי שהוצגה ודווחה עפ"י דיני המס.

- סיווג שונה - בטענת "סיווג שונה" נדרש פ"ש לפנות להוראות מס רגילות ע"מ לתקוף ולהגדיר מחדש את בסיס המס - נטל ההוכחה מוטל על כתפי הנישום.

- סיווג מחדש - בטענת "סיווג מחדש" על פ"ש להיסמך על "נורמה אנטי-תכנונית" כללית, קרי, לטעון לעסקה מלאכותית שמטרתה הפחתת מס בלתי ראויה מכוח סעיף 86 לפקודה, להתעלם ממנה בהיותה אנטי-לגיטימית ולסווגה מחדש - נטל ההוכחה לכך מוטל על כתפי פ"ש.

במקרה האמור, עפ"י הדין הכללי, אכן חולק דיבידנד הלכה למעשה כך שלא ניתן לתקוף בדרך זו את העסקה. לפיכך, יש לבחון בהיבט דיני המס האם מדובר בסיווג שונה או סיווג מחדש (קרי, סעיף 86 לפקודה המתאים למקרים בהם תכנון המס איננו לגיטימי עפ"י המבחן המקובל כיום - יסודיות הטעם המסחרי שבעסקה לרבות מבחני העזר שלצידו). לדברי ביהמ"ש העליון, אין ספק שבסדרה רב שלבית של פעולות משפטיות שבנסיבות המקרה "**...סיווג שונה של בסיס המס אינו מספק, וכי על מנת למתוח קו ישיר בין סד"ש [הרוכשת- א.א.ח.כ.] לבין בעלי המניות נדרשת התעלמות (בהיבטי המיסוי) משלבים ומצדדים שבתוכם**", דהיינו יש לבצע סיווג מחדש.

ביהמ"ש העליון מונה את השלבים שלהלן, אשר מעלים ספק של ממש בדבר קיומו של טעם מסחרי (קל וחומק, יסודי) בלקיחת ההלוואה לצורך חלוקת דיבידנד: העסקה בין הצדדים היוותה "עסקה נטו" כך שהאינטרס של הרוכשת היה לצמצם את עלויות המס של המוכרים בעסקה, שיערוך הנכס, לקיחת הלוואה מבנק ע"י החברה הנמכרת, חלוקת הדיבידנד מכספי הלוואה, ההלוואה לבנק נפרעת מיד לאחר המכירה (שנת 2008) ומכספי הרוכשת באמצעות הנפקת שטר הון, שווי המקרקעין בחברה ערב העסקה הינו כ- 20 מיליון ש"ח, כך שהלוואה מהותית לחלוקת הדיבידנד שלהם הקטינה באופן משמעותי את שווייה. לאור כל האמור, הדיבידנד, אף שחולק טרם חתימת הסכם מכירת המניות, מהווה חלק אינטגרלי מתמורת עסקת המכר.

לעובדות אלו תואמת האימרה: "Hard Cases Make Bad Law" - אנו תקווה שרשות המיסים תדע לעשות "שימוש מושכל" בקביעת פסק הדין בשל נסיבותיו הייחודיות. לעניין סעיף 108 לפקודה, הליך הדיון החוזר בפ"ש הושלם ויצאו לבעלי המניות צווי שומה בהתאם.

לסיכום, לאור נסיבות המקרה פס"ד זה וההלכה שיוצאת מביהמ"ש העליון אנו שוב עדים לכך שגם אם עמדו מטרות משולבות בבסיס העסקה - מטרה פיסקלית ומטרה מסחרית, עדיין יש לבחון את יסודיותה ומשקלה של המטרה המסחרית עפ"י מכלול נסיבות העסקה - מלאכה אשר איננה מסתכמת בשיבוץ נתונים לתוך נוסחא אלגברית המניבה תוצאה מידית, אלא מלאכת מחשבה המשקללת מטרות ורציונאליים לבסיס העסקה.

[מבזק מס מספר 774 מיום 14 במרץ 2019]

## תוכן עניינים - מיסוי בינלאומי

### אמנות מס

- אמנת מס עם אוסטרליה.....(עמוד מספר 30)
- פרוטוקול מתקן לאמנה עם בריטניה, דה-פקטו אמנה חדשה .....(עמוד מספר 31)

### תושבות יחידים/חברות

- "נאמן ברילוקיישן"- סוגיית ניתוק תושבות של נאמנות.....(עמוד מספר 35)
- הדוגמנית והשחקן, ואיפה ה"תושבות" ? חלק א'.....(עמוד מספר 36)
- הדוגמנית והשחקן, ואיפה ה"תושבות" ? חלק ב'.....(עמוד מספר 38)
- חוק חזקת התושבות מתקרב - רשות המסים כבר נערכת  
(טופס 150 החדש).....(עמוד מספר 40)

### חנ"ז (חברה נשלטת זרה)

- ביטול פסיקת בית המשפט המחוזי בנושא חנ"ז (הלכת רוזבאד).....(עמוד מספר 42)

### LLC וגופים שקופים

- חברת בית צרפתית.....(עמוד מספר 44)
- תחולת סעיף 3(ט1) על הלוואה לחברת LLC - החלטת מיסוי  
שאינה עושה סדר.....(עמוד מספר 46)
- איפה רושמים "שקוף" ?.....(עמוד מספר 47)

## זיכוי מס זר

- פס"ד דלק הונגריה - lose-lose situation ..... (עמוד מספר 49)
- זיכוי ממס זר על סכום אינפלציוני פטור- אפשרי? ..... (עמוד מספר 50)

## עולים חדשים/תושבים חוזרים

- מלכודת הרישום לחברת שירותים בבעלות עולה חדש ..... (עמוד מספר 53)
- היערכות לסיום תקופת ההטבות במס של תושב חוזר וותיק/עולה חדש - חלק א' ..... (עמוד מספר 54)
- היערכות לסיום תקופת ההטבות במס של תושב חוזר וותיק/עולה חדש - חלק ב' ..... (עמוד מספר 56)

## רווח הון

- פחת שלא נוכה בגין נכס בחו"ל ..... (עמוד מספר 57)
- פס"ד כור סחר (רר"ל של חברה זרה) - הכשרת מיסוי תלת שלבי בחסות לשון החוק ..... (עמוד מספר 59)

## שינוי מודל עסקי ומחירי העברה

- אופציות לעובדים בחברות Cost+, האם סוף פסוק? ..... (עמוד מספר 61)
- שינוי מודל עסקי- נטל ההוכחה, ושינוי תמונת העסקה כולה ..... (עמוד מספר 62)
- פס"ד ברודקום. חידושים בנושא שינוי מודל עסקי ..... (עמוד מספר 64)

## שונות

- הערך הקריפטוגרפי - מה שוויו של ביטקוין? ..... (עמוד מספר 66)
- ארה"ב, סיווג עסקה המבוססת על שרותי ענן האם תמלוגים שירותים? ..... (עמוד מספר 68)

## אמנות מס

### אמנת מס עם אוסטרליה

לאחר חבלי לידה ארוכים, ביום 28 במרץ 2019 נחתמה אמנת המס בין ישראל לאוסטרליה אשר נבנתה על בסיס אמנת המודל של ה-OECD ותיכנס לתוקף בתחילת השנה העוקבת לאחר אשרורה בשתי המדינות.

להלן מספר דגשים לגבי האמנה החדשה:

**שיעורי ניכוי מס במקור:** האמנה החדשה מקלה באופן משמעותי בניכוי במקור בעת ביצוע תשלומים בין שתי המדינות, שכן בדין הפנימי באוסטרליה שיעורי הניכוי מס במקור גבוהים במיוחד (דיבידנדים ותמלוגים בשיעור 30%), וכך גם בישראל (25% עד 30%). להלן שיעורי הניכוי במקור הקבועים באמנה:

■ **דיבידנד** - האמנה החדשה קובעת שיעור של 5% ניכוי מס במקור על דיבידנד, כאשר מקבלת הדיבידנד היא חברה בעלת שליטה מהותית (מחזיקה במשלמת בשיעור של 10% או יותר לאורך תקופה של 365 ימים לפחות) או ניכוי מס במקור של 15% בכל מקרה אחר (להוציא כמה חריגים).

■ **ריבית** - שיעורי ניכוי מס במקור מריבית הם 10%, ולגבי ריבית הנצמחת על ידי מוסדות פיננסיים או קרנות פנסיה - 5% (בכפוף לתנאים מסוימים).

■ **תמלוגים** - נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 5%, שלא בהתאם להמלצות אמנת המודל של ה-OECD הקובעת פטור מלא ממס במדינת המקור, בדומה לכתוב באמנות האחרונות עליהן חתמה ישראל.

**נאמנויות:** האמנה החדשה לא הוסיפה להגדרת "אדם" את הנאמנויות כפי שמקובל באמנות עליהן חתמה ישראל בשנים האחרונות (כגון האמנות עם בריטניה, דנמרק ובלגיה). כך, ככל שנאמנות תסווג כתושבת ישראל בהתאם לפרק הנאמנויות בפקודה וכן כתושבת אוסטרליה בהתאם לדיני המס שם, תיתכן בעיית כפל מס שאין לה מזור באמנה. זאת, בפרט, כאשר הפרוטוקול לאמנה משמר במפורש את זכות המיסוי של אוסטרליה על פי דיניה הפנימיים לגבי "נאמנות יוצר" (נאמנות שבה היוצר הוא אוסטרלי, אין נאמן אוסטרלי ומקום ניהולה אינו באוסטרליה). כך למשל, נאמנות המנוהלת מישראל שבה היוצר הוא אוסטרלי, הנאמן והנהנים הם ישראלים - עלולה להיות כפופה לכפל מס!

**מס יציאה:** האמנה החדשה מאפשרת לישראל למסות תושב ישראל שהופך להיות תושב אוסטרליה במס רווח הון בגין רווח ההון שנצמח עד למועד החלפת מקום מושבו, אם מכירת הנכס בוצעה בתוך חמש שנים לאחר המעבר לאוסטרליה. לכאורה, בתום חמש השנים שלאחר המעבר, ישראל לא תוכל למסות את תושבה לשעבר, וכך גם במקרה ההפוך לגבי אוסטרליה. יש לזכור שמש היציאה הישראלית (סעיף 100א) גורס שאירוע המס המהותי הוא ביום שלפני ניתוק התושבות, עם זאת יש מקום לפרשנות לפיה אין תחולה לסעיף 100א בחלוף 5 שנים לאור נוסח הסעיף באמנה.

**רווחי הון ממכירת מניות שמרבית ערכן נובע ממקרקעין:** האמנה מאפשרת לאוסטרליה למסות תושב ישראל בהעברת מניות שיותר מחמישים אחוז מערכן נובעים ממקרקעין הנמצאים באוסטרליה וזאת למשך תקופה בת 365 ימים שלפני ההעברה, וכך גם במקרה ההפוך לגבי ישראל.

**תחולת הוראות ה-MLI - על אמנת המס החדשה:** כידוע, אמנת ה-MLI מהווה כלי לתיקון "גורף" של אמנות למניעת כפל מס בילטרליות. להוראות אלו משמעות מכרעת בשל שינוי חלק מהוראות האמנה ופרשנותה. בהקשר לאמנה החדשה, הוראות ה-MLI כבר נכנסו לתוקף בשתי המדינות ולכן יש לקרוא את הוראות האמנה החדשה בשילוב עם הוראות אמנת ה-MLI שאומצו באופן הדדי ע"י אוסטרליה וישראל.

**שימור תחולת הוראות אנטי תכנוניות בדין הפנימי:** הוראה חריגה (התואמת אמנם את רוח אמנת ה-MLI) ניתן למצוא בסעיף 1 לפרוטוקול האמנה, הקובע מפורשות שאין באמנה כדי למנוע את החלתה של כל הוראה של חוקי מדינה מתקשרת, שמטרתה למנוע התחמקות והשתמטות ממס, לרבות לגבי הוראות מחירי העברה, כללי חברה נשלטת זרה, נאמנות יוצר (ראו דיון לעיל), כללי חברת משלח יד זרה וסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

**חילופי מידע:** בעבר, נשמעו קולות כי הקהילה היהודית באוסטרליה התנגדה לכריתת אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאוסטרליה בשל סעיפי חילופי המידע הכלולים באמנות למניעת כפל מס. לאור החתימה על האמנה והשינוי הגלובלי הכולל חילופי מידע אוטומטיים במסגרת ה-CRS החל מיולי 2019, הן ישראל והן אוסטרליה יעבירו דיווחים אחת לשנייה, הן באופן אוטומטי והן על פי בקשות פרטניות.

לאור האמור אנו ממליצים למי שטרם דיווח על נכסים ו/או חשבונות בנק בבעלותם במדינה האחרת, לפנות לרשות המסים מבעוד מועד להסדרת הנכסים וההכנסות כאמור.

[מבזק מס מספר 788 מיום 27 ביוני 2019]

### **פרוטוקול מתקן לאמנה עם בריטניה, דה-פקטו אמנה חדשה**

ביום 17 בינואר 2019 פורסם פרוטוקול חדש אשר עתיד להחליף את הפרוטוקול משנת 1970 ומתקן את אמנת המס שבין ישראל לבריטניה משנת 1962.

אמנם מדובר בפרוטוקול לאמנה הקיימת, אולם העדכונים הקבועים בו רבים ומהותיים, כך שלמעשה מדובר בפועל במעין תחליף לאמנה חדשה (להלן: "הפרוטוקול המתקן"). הפרוטוקול המתקן נבנה על בסיס אמנת המודל של ה-OECD וייכנס לתוקף ב-1 לינואר בשנה העוקבת לאחר אשרורו בדין הפנימי של שתי המדינות (ולגבי מסי הכנסה ומסי חברות בבריטניה, רק בחודש אפריל של השנה העוקבת לאשרור, בשל שנת המס המיוחדת הנהוגה שם). כאמור, מדובר בשינוי יסודי במספר רב של סעיפי האמנה עם בריטניה (תיקון סעיפים ישנים והוספת סעיפים חדשים).

לישראלים רבים השקעות בבריטניה, וכן תושבים בריטיים לא מעטים משקיעים בישראל. יש לשים לב ולהיערך לשינויים המרכזיים ומרחיקי הלכת בעקבות הפרוטוקול המתקן. להלן יובאו עיקרי הכללים החדשים:

בפרוטוקול המתקן נקבע נוסח התואם את הוראות אמנת ה-MLI (שישראל ביקשה להחיל על עצמה), ולמעשה מהווה אימוץ של אמנת ה-MLI.

• **"עסקה מלאכותית":** משפט הפתיח באמנה החדשה מתייחס לשלילת הטבות במקרה של ניצול לרעה של האמנה, בפרט במקרה שהשימוש באמנה גרם לכפל פטור או להפחתת מס בלתי נאותה,

ובמקרה שבו סביר להסיק שבהתאם לנסיבות, השגת הטבת האמנה היוותה את אחת מהמטרות העיקריות בביצוע ההסדר או הפעולה.

• **כפל תושבות של חברה** : במקרה כאמור, האמנה החדשה מפנה להליך הסכמה הדדית : הרשויות המוסמכות של ישראל ובריטניה ישתדלו, אך אינן מחויבות, לקבוע לתושבה של איזו מדינה מתקשרת ייחשב אדם שאינו יחיד, תוך התייחסות למקום הניהול הממשי שלו. ככל שישראל ובריטניה לא יגיעו להסכמה, אותו אדם שאינו יחיד לא יהיה זכאי לתבוע כל הקלה או פטור ממס לפי הוראות האמנה (אלא אם כן הוסכם אחרת בין הרשויות המוסמכות במסגרת הליך ההסכמה ההדדית), כך **שעלול להיווצר מצב של כפל תושבות וכפל מס**.

• **ישויות שקופות** : נקבע במפורש שהאמנה תחול גם על הכנסות בידי ישויות שקופות, אולם רק במידה ואותה מדינה גומלת תראה בהכנסות אלו כהכנסה חייבת בידי תושב של אותה מדינה גומלת. כך, לדוגמא, האמנה תחול על הכנסה של חברה משפחתית ישראלית המיוחסת לבעל מניותיה הישראלי. לכאורה, ההוראה תחול גם על ישויות שקופה שהתאגדה במדינה שלישית (כדוגמת שותפות לוקסמבורגית בבעלות יחידים ישראלים), אך סוגיה זו מורכבת, בפרט לגבי החלת הוראות האמנה בין אותה מדינה שלישית לבין בריטניה או ישראל, לפי העניין.

• **שירותים אישיים של עצמאי ומוסד קבע** : בדומה לעדכון אמנת המודל של ה-OECD, בוטל סעיף 12 (שירותים מקצועיים או פעילויות עצמאיות אחרות בעלות אופי דומה), והוא אוחד עם סעיף מוסד הקבע, שגם הוא עבר עדכונים ברוח אמנת המודל המעודכנת.

• **דיבידנד** : יחול ניכוי מס במקור בשיעור של 5% על דיבידנד כשמקבלת הדיבידנד היא חברה בעלת שליטה מהותית (המחזיקה במשלמת בשיעור של 10% או יותר בשנה הקודמת לתשלום הדיבידנד) או ניכוי מס במקור של 15% בכל מקרה אחר (כבאמנה קודם לתיקון). בהקשר זה נזכיר כי על פי דינייה הפנימיים, בריטניה מעניקה פטור על דיבידנד המשולם לתושבי חוץ.

• **ריבית** : יחול ניכוי מס במקור בשיעור של 5% בלבד על ריבית המשולמת לבנק תושב אחת המדינות ע"י תושב המדינה האחרת ו- 10% ביתר המקרים, לעומת 15% באמנה קודם לתיקון. נציין כי באמנה החדשה נוסף פטור על אג"ח ממשלתי. **בשונה מאמנות אחרות, הגדרת "ריבית" לעניין האמנה כוללת במפורש גם ריבית בגין הלוואה משתתפת ברווחים ויחול לגביה שיעור המס המופחת המצוין לעיל** (באמנה בין ישראל לגרמניה, למשל, במקרה של ריבית משתתפת ברווחים לא יחול שיעור המס המופחת אלא שיעורי המס הקבועים בדין הפנימי). **המשמעות היא שכאשר תושב בריטניה מעניק הלוואה למיזם ישראלי שהריבית בגינה קשורה לרווחי המיזם, שיעור המס בישראל בגין חלק מרווחי המיזם המשולם לתושב הבריטי יוגבל ל- 10% בלבד**.

• **תמלוגים** : הפרוטוקול המתקן מרחיב את הפטור מניכוי מס במקור לכל סוגי התמלוגים (קודם לכן, הפטור לא חל פטור על תמלוגים בגין סרטי טלוויזיה או קולנוע). הפרוטוקול מאמץ את הוראות אמנת המודל של ה-OECD הקובעת פטור מלא ממס במדינת המקור, בדומה לנעשה באמנות האחרונות עליהן חתמה ישראל.

**רווח הון ממכירת מניות שמרבית ערכן נובע ממקרקעין** : בדומה להוראות האמנה קודם לתיקון, הפרוטוקול המתקן מאפשר לישראל למסות תושב בריטניה בהעברת מניות בחברה שיותר מחמישים אחוז מערכן נובעים ממקרקעין הנמצאים בישראל, וכך גם במקרה ההפוך לגבי בריטניה. הפרוטוקול מרחיב את זכות מיסוי למדינת המקור גם לגבי חברה שהייתה "חברת מקרקעין" ביום כלשהו בשנה שקדמה למכירה (כפי שנקבע גם במסגרת ה-MLI). כך, למשל,



כאשר חברה ישראלית מוכרת את המקרקעין שברשותה ולאחר 6 חודשים בעל המניות הבריטי מפרק אותה, לישראל נשמרת זכות המיסוי והיא תחייב את תושב בריטניה במס רווחי הון (נזכיר בהקשר זה שגם על פי הוראות סעיף 97(ב3) לפקודה, הפטור לתושב חוץ במכירת חברה ישראלית נשלל כאשר בשנתיים שקדמו למכירת החברה עיקר שווי נכסיה הוא מקרקעין).

- **הכנסה אחרת:** כבאמנה קודם לתיקון, ניתנת זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב לגבי הכנסות שלא נדונו בסעיפים קודמים באמנה, **להוציא הכנסה המשולמת מנאמנות או עיזבון, או אז תוכל גם מדינת המקור לחייב את ההכנסה במס.**

- **הסכמה הדדית:** תוקן סעיף הליך ההסכמה ההדדית כך שבמקרה של כפל מס הנישום רשאי לפנות **לכל אחת** מרשויות המס במקרה שהוא נפגע ולא מוסה בהתאם להוראות האמנה בתוך שלוש שנים מיום שנפגע לטענתו. אותה רשות אליו פנה הנישום תשתדל לפתור את הבעיה, ככל שהיא אכן קיימת, ובמידת הצורך תפנה למדינה הגומלת בניסיון לפתור את הבעיה.

- **חילופי מידע:** ברוח התקופה, סעיף חילופי המידע הורחב והכללים לעניין פרוצדורת חילופי המידע הובהרו.

- **שליטת הטבות אמנה ל- Resident Non Domicile:** כאשר במדינת מושבו של היחיד, מחייבים במס הכנסה רק כאשר זו מועברת בפועל לאותה מדינה, כדוגמת כללי ה- "Remittance basis" לתושב בריטניה במשטר "Non-dom", הקלות הניתנות בחסות האמנה במדינה האחרת (המדינה בה הופקה ההכנסה) יחולו רק ביחס לאותה ההכנסה שאכן מוסתה בפועל במדינת המושב. **מדובר בהוראה רבת משמעות בשל העובדה שיחידים רבים שהיגרו לבריטניה (ביניהם ישראלים לשעבר להם נותרו פעילות, נכסים וחברות בישראל), בוחרים במעמד ייחודי זה, המעניק פטור ממס בבריטניה על הכנסות שהופקו מחוץ לבריטניה, כל עוד אלו לא הוכנסו לגבולות בריטניה. בעוד שבפסיקה בעולם נקבע מספר פעמים שבהעדר הוראה מפורשת באמנה, תושבי בריטניה בעלי מעמד כאמור זכאים להטבות אמנה (מהנימוק שמדובר בדחיית מס, אף אם "אינסופית", ולא בפטור ממס), הרי שהוראות הפרוטוקול המתקן שוללות מפורשות את תחולת האמנה מיחידים אלו.**

כך, למשל, תושב בריטניה בעל מעמד של non-dom, ישלם בישראל מס בשיעור של 30% (או 33%, ככל שחל מס יסף) על דיבידנד מחברה ישראלית שבבעלותו.

**לעומת זאת** - יחיד מוטב (עולה חדש, תושב חוזר או תושב חוזר ותיק) לא חייב במס בישראל על הכנסות שהופקו בבריטניה, גם לא בעת קבלתן. היה ניתן לצפות שבבחינת "קל וחומר", הוראות האמנה לא יחולו גם לגביו, ואולם לפי לשון הפרוטוקול המתקן, נראה כי יחיד מוטב יהיה בכל זאת זכאי להקלות הקבועות באמנה; זאת, בפרט לאור ביטול תנאי הכפיפות למס (ראה להלן).

נציין שעל פי הדין בבריטניה, יחיד יכול לבחור שלא להחיל על עצמו את משטר ה- Non-dom בשנה פלונית. לפיכך ולאור הוראות הפרוטוקול המתקן, יחיד יוכל לשקול האם לוותר על מעמד ה- non-dom בשנה פלונית כדי ליהנות מהטבות האמנה באותה שנה, במחיר של חבות במס על בסיס כלל עולמי בבריטניה בשנת מס זו. עוד נציין שקיים משטר מס דומה ("remittance basis") גם באירלנד ומלטה; באמנות בין ישראל למדינות אלו לא נקבעה החרגה לגבי בעלי מעמד זה ולכן, לדעתנו, הוראות האמנה יחולו על בעלי מעמד זה.

- **ביטול תנאי כפיפות למס:** באמנה קודם לתיקון, ניתנו הקלות או פטורים (ניכוי במקור על דיבידנדים, ריביות ותמלוגים, פטור ממס על רווחי הון ופטור על הכנסה מפנסיה או הכנסה אחרת)

בכפוף ל**חיוב מס** ("subject to tax") במדינה האחרת. במסגרת הפרוטוקול המתקן, בוטל התנאי של חיוב מס בפועל במדינה האחרת, וניתן ליהנות מההקלה או הפטור גם ללא חיוב מס במקרים אלו.

בנוסף, האמנה עם בריטניה (אף לאחר התיקון) לא מתייחסת לסוגיית מעמדם המיוחד של ישראלים עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים. זאת, בשונה מאמנת המודל של ה-OECD ומרבית האמנות שישראל צד להן; באותן אמנות, המונח "תושב מדינה מתקשרת" (קרי, על מי יחולו הוראותיה המקלות) פירושו - "כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה, נתון בה למס מכוח מקום מושבו, מקום מגוריו, ... אולם מונח זה אינו כולל אדם הנתון למס באותה מדינה רק לגבי הכנסה ממקורות שבאותה מדינה או לגבי הון הנמצא בה". לאור הגדרה זו באמנות הללו, ייתכן ספק לגבי זכאותם להטבות אמנה של יחידים ישראלים בעלי מעמד של עולים ותושבים חוזרים ותיקים, הפטורים ממס על הכנסות המופקות בחו"ל ללא קשר למקום קבלתן. זוהי בשורה חשובה לעולים חדשים ותושבים חוזרים הנהנים מפטור בישראל על הכנסות פאסיביות כאמור משך 5 או 10 שנים, לפי העניין. מעתה, הכנסות אלו בידי יחידים מוטבים יוכלו ליהנות מפטור או ממס בשיעור מופחת בבריטניה.

[מבזק מס מספר 770 מיום 14 בפברואר 2019]

## תושבות יחידים/חברות

### "נאמן ברילוקיישן" - סוגיית ניתוק תושבות של נאמנות

כידוע, פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה מעניק לנאמנות סטאטוס של נישום לצורכי מס (לרבות מספר רישום, תיק מנוהל, וכו'), על אף שהנאמנות עצמה אינה ישות משפטית עצמאית אלא הסדר משפטי - בד"כ בין יוצר לנאמן.

חלק מאותו סטטוס הוא מעמד התושבות שלה לצורכי מס. הוראות הפקודה קובעות, ביחס לכל אחד מסוגי הנאמנויות (למעט נאמנות "קרובים"), מתי יש לראות באותה נאמנות כיחיד תושב ישראל ("נאמנות ישראלית") ומתי יש לראות בה כיחיד תושב חוץ ("נאמנות זרה"). כך למשל, בקשר לנאמנות תושבי ישראל נקבע כי "נאמנות תושבי ישראל תיחשב כתושבת ישראל" וכן "יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל". בקשר לנאמנות תושבי חוץ למשל, נקבע כי "נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ".

נאמנות עשויה לשנות את תושבותה כאשר משתנות נסיבות מסוימות, כגון הוספה של נהנה, שינוי בתנאי ההדירות, וכמובן שינוי תושבותו של יוצר או נהנה, לפי העניין. כך למשל - בנאמנות לפי צוואה שבה קיים נהנה תושב ישראל אשר הפך לתושב חוץ, תשנה הנאמנות את סיווגה (ואת תושבותה בהתאם) מ"נאמנות צוואה ישראלית" ל"נאמנות צוואה זרה", ובמועד זה נקבע שיחולו הוראות סעיף 100א לפקודה, בשינויים המחויבים.

כידוע, שינוי תושבותם של יחידים (בעיקר בכיוון היציאה מישראל) הינה סוגיה סבוכה ומורכבת, אשר נדונה חדשות לבקרים במסגרת פסקי הדין השונים, החלטות מיסוי והוראות מקצועיות אחרות וכן בדיונים רבים הנערכים בין מייצגים לבין רשות המסים.

**רשות המסים יושבת בימים אלו על המדוכה, מתוך כוונה להביא לשינוי בהגדרת "תושב" לגבי יחיד, אשר יכלול מספר חלופות טכניות ומדידות (בעיקר מדד ימי השהייה) אשר תהווה חזקות חלוטות.** שינוי זה יביא מצד אחד לוודאות באשר למועד ניתוק התושבות לצורכי הוראות הפקודה, אך מצד שני, ירחיב את קשת המקרים בהם ייחשב היחיד מחד - לתושב ישראל על פי הוראות הפקודה, אך מנגד לתושב מדינת אמנה, על פי הוראות האמנה הרלוונטית ("ניתוק לפי אמנה").

מקרים אלו עשויים לכלול נסיבות בהן היחיד נחשב לתושב מדינה זרה אך מרבה לבקר בישראל מסיבה כזו או אחרת. נציין, כי לפי עמדת רשות המסים במקרה כאמור (וניתן לחלוק עליה), ניתוק עפ"י אמנה בלבד יביא לכדי כך שהכנסותיו השוטפות של היחיד מחוץ לישראל לא ימוסו בישראל, ואולם שנות שהייתו מחוץ לישראל לא ייספרו במסגרת הוותק הנדרש לקבלת מעמד של תושב חוזר בעת החזרה, שהרי אותו יחיד נחשב לתושב ישראל עפ"י הוראות הפקודה.

**נשאלת השאלה - מה דינה של נאמנות שהיוצר או הנהנה בה שינה את תושבותו באופן ובנסיבות שאמורות לשנות גם את תושבות הנאמנות (ראה לעיל), אולם ניתוק התושבות נעשה לפי אמנה בלבד ולא עפ"י הוראות הפקודה?**

אין לכך תשובה ברורה. עמדתנו היא כי במקרה כאמור יש לשנות את תושבותה של הנאמנות מנאמנות ישראלית לנאמנות זרה (לפחות ביחס להכנסותיה השוטפות, גם אם לא בקשר להטבות הניתנות לנאמן בעת חזרתו של היוצר או הנהנה). עמדה זו מבוססת על ההנחה שהוראות פרק הנאמנויות נועדו לדמות מצב משפטי שהיה חל אלמלא היו הנכסים מוחזקים בידי הנאמן אלא בידי היוצר או הנהנה, לפי העניין, וכפי שרשות המסים אינה נוהגת למסות את הכנסותיו השוטפות של מי שניתק תושבותו לפי אמנה, כך גם אין למסות את הכנסותיה של הנאמנות.

רשות המסים עשויה לטעון, מנגד, כי כללי "שובר השוויון" הכלולים באמנות המס מתייחסות רק למקום מושבם של יחידים ולא של מי שאינם יחידים, לרבות נאמנויות. יתרה מכך, גם באמנות בהן ישנה התייחסות לנאמנויות, אין פיתרון ברור, שכן לעתים נאמנות פשוט כלולה במונח "אדם" באופן כללי ומעורפל (למשל- האמנה עם קנדה), או שבאמנה (לרבות הפרוטוקול לאמנה) נקבע כי במקרה של כפל תושבות, יוכרע העניין בדרך של הסכמה הדדית (ראה אמנה עם אוסטרליה, פנמה או מלטה).

כאמור, בשל הצפי של ריבוי מצבים בהם ניתוק נעשה עפ"י אמנה בלבד (ראה לעיל), סוגיה זו צפויה לתפוס מקום מכובד בדיונים שיערכו עם רשות המסים בנושא.

[מבזק מס מספר 787 מיום 19 ביוני 2019]

### **הדוגמנית והשחקן, ואיפה ה"תושבות"? - חלק א'**

ביום ה-10 באפריל 2019 ניתן על ידי בית המשפט המחוזי כפר סבא פסק הדין בעניינה של בר רפאלי (ע"מ 6418-02-16) (להלן - רפאלי). פסק הדין מתמקד בעיקרו בשאלת תושבתה של בר רפאלי בשנות המס 2009-2010. פס"ד אף עוסק בעניין כוחו של הסכם שומות שנחתם בשנים שלפני שנות המס שבערעור והנחות "סלב" שקיבלה בר רפאלי.

#### **רקע כללי**

בר רפאלי בעלת קריירת דוגמנות בינלאומית. בכל הנוגע להכנסותיה מעבודות דוגמנות נערכה הפרדה בין הכנסותיה בישראל ובין הכנסותיה בחוץ לארץ. ההכנסות בארץ דווחו בחברה תושבת ישראל שהייתה בבעלותה עד שמניותיה הועברו לאמה, ומרבית הכנסותיה מחוץ לישראל דווחו בחברה קפריסאית תושבת חוץ שבבעלותה. לטענת רפאלי היא הפסיקה להיות תושבת ישראל לכל המאוחר בשנת 2006 ושבה לישראל לאחר שבע שנים, בתום שנת 2012. במהלך השנים ששהתה מחוץ לישראל הייתה לה מערכת יחסים זוגית עם לאונרדו דה קפריו, תושב חוץ (להלן - לאונרדו או בן זוגה). בשנים 2009 ו-2010 הן שנות המס שבערעור, שהתה המערערת בישראל 185 ו-131 ימים בהתאמה. בשנים אלה הצהירה רפאלי על הכנסותיה בארה"ב כתושבת חוץ שם כשהיא מדווחת על הכנסותיה בארה"ב בלבד ומצהירה שם שהיא תושבת ישראל.

#### **נטל שכנוע ומבחן ימי השהיה**

ראשית, מציין בית המשפט את הכלל הרגיל בערעורי מס לפיו נטל הראייה מוטל על כתפי הנישום קל וחומר, כאשר על הפרק עניין תושבותו של נישום שהמידע הרב אודות נסיבותיו האישיים מצויות אצלו. כלומר, גם אם חזקת התושבות לפי מבחן הימים מתקיימת או לא, הנטל

לשכנע כי לא מדובר בתושב ישראל מוטל על הנישום. יחד עם זאת, **במידה וחזקת הימים מתקיימת** (לפחות 183 ימי שיהיה בישראל בשנת המס או אם שהה 30 יום לפחות ו - 425 יום בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה), **מדובר בנטל מוגבר, ואם אינה מתקיימת, מדובר בנטל רגיל**. לצורך בדיקת עוצמת הנטל כאמור לעיל קובע בית המשפט כי מבחן הימים הוא כלל חיתוך מתמטי וזאת גם על **חודו של יום**. עם זאת, מדובר **בחזקה חיובית חד כיוונית**, קרי בשנת 2010 לפי מבחן הימים רפאלי אינה נחשבת לתושבת ישראל הואיל וצברה "רק" 424 !! ימי שהייה בישראל במבחן המצטבר (שנים 2008-2010) אך מאידך לא תקום לה חזקה לפיה היא תושבת חוץ. שנית, מציין בית המשפט בעניין עוצמת הנטל בניתוק תושבות, כי כאשר נישום הוא אזרח ישראלי, תושב ישראל שלטענתו עזב את ישראל לתקופה מסוימת, נטל השכנוע המוטל עליו כבד יותר ואף גדל בהיעדר תושבות במדינה אחרת. (אם אינו תושב לצרכי מס של מדינה אחרת כלשהי).

### **ימי שיהיה בישראל כמבחן עצמאי**

ימי השהיה בישראל **כמותם** לרבות ממוצע לשנה לאורך שנות הניתוק, **רציפות ימי השהייה, תדירותם** וכן **השוואתם לימי שהייה ביעדים שמחוץ לישראל** משמשים **כמדד עצמאי** המסייע לקביעת מרכז חייו של הנישום. כלומר, המדד הכמותי ואופיו הוא זיקה למדד המהותי (מבחן מרכז החיים). בית המשפט מרחיב בעניין זה וקובע שיש להביא בחשבון כי אם מספר הימים בישראל עולה או **אינו נופל משמעותית** ממספר הימים שהוא שוהה במדינה אחרת, תהיה הנטייה לראות בו "תושב ישראלי" גם אם המבחן הכמותי לא חל לגביו (בשנת 2010 שהתה רפאלי 131 יום בישראל ו - 140 יום בארה"ב ובממוצע שהתה 146 יום בשנה בישראל משנת 2006 ועד שנת 2012). דהיינו בשנת 2009 חזקה שרפאלי היא תושבת ישראל (שהתה 185 יום בישראל) ובשנת 2010 אמנם החזקה הכמותית לא מתקיימת (131 ימים בישראל ובמצטבר 424 ימים) אך כאמור בניתוח ימי השהיה והשוואתם למדינות אחרות קיימת אינדיקציה לכך כי מרכז חייה בישראל גם בשנה זו.

### **המבחן המהותי - מכלול הקשרים המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים**

להלן בקצרה מספר תובנות בנושא התושבות העולים מפס"ד:

1. **"בית קבע"** - מצד אחד קובע בית המשפט כי אין להסתפק בבדיקתו בנפרד של כל מקום מגורים בו שוהה הנישום. כלומר, יש לבדוק האם מדובר במקום מגורים עיקרי וזאת ביחס למקומות מגורים נוספים אפשריים. מנגד, קובע, כי יתכן שלנישום יהיה יותר מבית אחד שייחשב כ"בית קבע". כל אימת שביקשה רפאלי לשהות בבית הוריה או בדירה השכורה במגדלי YOO, הדירות עמדו לרשותה והיא אף ניצלה בפועל אפשרות זו. זאת ועוד, הדירות בישראל הותאמו ויועדו לרפאלי. לעומת זאת, הדגיש בית המשפט את חוסר הראיות והתימוכין לגבי אופי הדירה בארה"ב של ליאונרדו בה שהתה רפאלי. לאור זאת, נקבע, כי לרפאלי בית קבע בישראל גם אם התגוררו בדירות אנשים נוספים.
2. **קשרים משפחתיים וחברתיים** - ב"מאזן" שבין משפחתה של רפאלי בישראל הוריה, אחיה, חברותיה וחבריה הנטועים בישראל אל מול מערכת היחסים הזוגית עם לאונרדו, הכריע בית המשפט כי מרכז חייה נותר בישראל וזאת גם בשל אי מתן עדות של בן זוגה וכן חוסר ראיות.
3. **השקעות ונכסים** - רפאלי רכשה לטענתה דירה להשקעה בישראל. בית המשפט קבע גם אם מדובר בדירה להשקעה כל עוד אין נכס נדל"ן אחר המצויי בבעלותה בחו"ל גם בנכס זה בישראל יש כדי ללמד על זיקתה הכלכלית של המערערת לישראל.

4. **זיקות נוספות לישראל** - קבלת שרותי קופ"ח בישראל, שימוש בכרטיסי אשראי בישראל, ופעילויות במוסדות שונים בישראל מחזקים ומצביעים לגישת בית המשפט על זיקה לישראל.

5. **היעדר תושבות והאפשרות להיות אדם "חסר תושבות"** - נושא זה הוצף גם בפסק זה, וכלל שני היבטים. ההיבט הראשון, רפאלי לא הציגה מדינה אחרת שבה היא תושבת מס חרף העובדה שטענה לזיקות במדינה זו. בעניין זה, אף לא הביאה חוות דעת של מומחה חוץ שתסביר מדוע לא דיווחה על הכנסותיה מחוץ למדינה בה היא טוענת שהייתה תושבת. ההיבט השני, האם אפשר להיות חסר תושבות לאור הנסיעות הרבות כסוג של "לחיות על יאכטה"? במקרה הנדון, המקצוע של רפאלי יכול להתאים למצב חריג זה, אך בית המשפט קובע שהיאכטה תעגון בנמל הבית שמצוי במקרה של רפאלי במדינת ישראל ולא במקום אחר.

לסיכום מבזק זה, ובשונה מהעולה מקביעת ביהמ"ש לדעתנו יש וראוי **לבחון את נושא התושבות במנותק מ"עברו הישראלי של הנישום"** ועניין העדר תושבות מהווה המשך מגמה שקיבלה ביטוי גם בפסיקות אחרות, בפרט בעניין פלוני (ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון).

[מבזק מס מספר 782 מיום 15 במאי 2019]

## **הדוגמנית והשחקן, ואיפה ה"תושבות" ? חלק ב'**

במבזק זה נעסוק בעניין השפעתו של הסכם השומות (2005-2007) והשומה שהתיישנה (2008) על שנות המס שבערעור דנן (2009-2010) בעניינה של בר רפאלי (ע"מ 16-02-6418) (להלן: **רפאלי**). כמו כן נדון בשאלת תושבותה של חברה שהתאגדה בקפריסין בשנת 2008 בבעלותה המלאה של רפאלי וחברה זרה נוספת (להלן: **החברה הזרה או החברות הזרות**).

### **הסכם השומות לשנים 2005-2007, ושנת 2008**

לא הייתה מחלוקת כי בשנים 2005-2006 והחל מתום שנת 2012 ועד היום, רפאלי היא תושבת ישראל. ביום 23.12.2009 נחתם הסכם שומות לשנים 2005-2007 שבמסגרתו חויבה רפאלי במס על כל הכנסותיה מחו"ל, לרבות אלו שהיו במחלוקת משנת 2007 (עקב המחלוקת בעניין תושבותה בשנה זו) שיוחסו לשנת 2006, כך שהשומה הסופית לשנת 2007 אושרה כמוצהר, במעמד של תושבת חוץ.

בנוסף, בשנת 2008 דיווחה רפאלי על היותה תושבת חוץ ולא הוצאה לה שומה, כך ששנה זו התיישנה והפכה לסופית.

רפאלי ומייצגיה טענו כי למעשה פקיד השומה הסכים לתושבות החוץ שלה משנת 2007 ואילך. בית המשפט קבע, כי אין בהסכם שומה או בטענת סופיות השומה כדי ליצור טענת השתק כלפי רשויות המס בגין שנות המס שבערעור בעיקר מהסיבות הבאות:

1. אין מקום להסתמך על הסכם שומות קודם כאשר התשתית העובדתית הייתה חסרה או אף מטעה. (לדוגמא: שאלון תושבות בו השיבה רפאלי בשלילה על החזקת כרטיס אשראי בישראל ושימוש בו, ועל העדר רכוש בישראל שבבעלותה לרבות כלי רכב, דברים שהתבררו כלא נכונים).

נציין כי לדעתנו, ניתן להבין מכאן, כי יתכן ובמקרה של הצגת התשתית העובדתית המלאה והכונה בשאלונים, וקביעה שומתית כ"תושב חוץ", יאפשרו טענת הסתמכות לשנים העוקבות - כל עוד העובדות ו/או הוראות החוק לא השתנו!

2. הסכם השומה אינו מסדיר באופן מוצהר ומפורש את מעמדה של רפאלי מבחינת התושבות, העברת ההכנסה משנת 2007 לשנת 2006 וקבלת השומה לשנת 2007 כמוצהר אינה "הסכם ניתוק תושבות" המשליך גם על שנות מס נוספות.

לטענת בית המשפט "מכאן ועד למסקנה לפיה מדובר ב"הסכם ניתוק תושבות" באופן המשליך גם על שנות מס נוספות - הדרך ארוכה".

לאור פסיקת ביהמ"ש, נדגיש כי רצוי שבעת הגעה להסכם עם פקיד שומה ביחס לניתוק תושבות ישראלית, הדבר יירשם מפורשות בהסכם על מנת שייחשב ל"הסכם ניתוק תושבות", כזה שניתן יהיה להסתמך על המשכיותו (בסייגים הרלוונטיים).

3. תושבות היא סטאטוס דינאמי והיא נגזרת מנתונים רבים שעשויים להשתנות. "נישום אינו יכול לצאת מנקודת הנחה שאם הוכר כתושב חוץ בשנה אחת, הוא בהכרח יוכר ככזה גם בשנה העוקבת". בית המשפט מציין בעניין זה אף את הכלל כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה.

יחד עם זאת, חשוב לציין, כי בית המשפט מבקר את רשות המיסים על הסכם השומות שנחתם עם רפאלי משום שלא היה ברור דיו, וכל צד יכול היה לפרש את ההסכם באופן הנוח לו ללא הסכמה ממשית.

**לסיכום בעניין התושבות נציין, כי המקרה הנדון מצטרף בין היתר לפס"ד רפי אמית ופס"ד פלוני הדנים על מקרים השייכים לקבוצה שבה הנישום נמצא במצב של "רגל פה רגל שם". במקרה הנדון, לרבות בשל העדר תושבות לצרכי מס, המאזן נטה לטובת תושבות בישראל. יחד עם זאת, במקרה מיכאל ספיר השייך גם הוא לקבוצת נישומים זו, אך ללא היעדר תושבות (היה תושב סינגפור, לצורכי מס), נקבע ע"י בית המשפט העליון ניתוק תושבות (פיצול תא משפחתי), על אף זיקות ברורות וחזקות לכאורה לישראל.**

#### תושבות החברה הזרה

במבזקנו הקודם ציינו, כי עובדות המקרה היו כך שמרבית הכנסותיה של רפאלי מעבודות הדוגמנות בחו"ל דווחו בחברה קפריסאית שהוקמה בשנת 2008 והוחזקה ע"י רפאלי בשיעור של 100%. רפאלי לא דיווחה על הכנסותיה מדיבידנד ושכ"ע שמקורם מהחברה הזרה, בקפריסין או בכל מקום אחר בעולם. החברה הזרה הגישה דוחות לשנים 2013-2014 בלבד, ולא הגישה לרשות המיסים בישראל דוחות משנים קודמות חרף דרישתה.

טענת רשות המיסים כי השליטה והניהול בחברות הזרות מופעלים מישראל לא נסתרה ע"י רפאלי וזאת בעיקר מהסיבות הבאות:

1. אמה של רפאלי, תושבת ישראל, שימשה כ"סוכנת אם" והייתה אחראית על הניהול המנהלי הן בחו"ל והן בישראל ללא חיץ ביניהם.
2. אביה של רפאלי, תושב ישראל, היה מעורב בחייה המקצועיים.
3. רו"ח מישראל שטיפל בענייניה החשבונאיים של רפאלי ייעץ גם בנושא החברה הזרה.
4. לא הוצג בעל מקצוע זר בתחום הניהולי או החשבונאי שפעל במדינות מחוץ לישראל.

לפיכך, אימץ בית המשפט את עמדת רשות המיסים הקובעת כי אמה של רפאלי, תושבת ישראל, ניהלה את פעילות המערערת לרבות החברות הזרות וקבע שהשליטה והניהול על החברות הזרות בשנות המס שבערעור היא מישראל, קביעה שיש בה לדעת ביהמ"ש להוסיף לזיקות של בעל המניות לתושבותו הישראלית.

**נציין כי ביהמ"ש התעלם בקביעתו מחבויית מס כלשהן - לגבי החברות הזרות שנקבע כי הן חברות תושבות ישראל, וכי חבות המס נקבעה במלואה לרפאלי עצמה?**  
**חשוב לציין כי לדעתנו תושבותם של בעלי החברה אינה מכריעה בהכרח לעניין תושבות החברה (על אף שיש לה השפעה מהותית בעניין במרבית המקרים), וכי יש לבחון את היבטי הניהול בפועל המופעלים בקשר לחברה.**

[מבזק מס מספר 784 מיום 29 במאי 2019]

### **חוק חזקת התושבות מתקרב - רשות המסים כבר נערכת (טופס 150 החדש)**

הצעת חוק מספר 238 מינואר 2017 מאגדת מספר יוזמות חקיקה שהועלו על ידי רשות המסים, ובכללם שינוי הגדרת תושבות ביחס לחבר בני אדם והוספת חזקה (הניתנת לסתירה) לפיה יראו חברה שהתאגדה מחוץ לישראל ככזו שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל (ולפיכך היא תושבת ישראל) אם למעלה מ- 50% מאמצעי השליטה מוחזקים על ידי תושבי ישראל, שיעור מס החברות במדינת ההתאגדות הינו עד 15% וכמו כן, מדובר בחברה שהתאגדה במדינה לא גומלת או שנהוגה באותה מדינה שיטת מיסוי טריטוריאלית.

לאחר פרסום יוזמת החקיקה, הועלתה ביקורת כנגדה מצד ציבור הנישומים ואחרים, ובעיקרה נטען כי המדובר בניסיון של רשות המסים לאתר משתמטים מדיווח או תכנוני מס שאינם לגיטימיים, על ידי קביעת חזקה משפטית שחלה גם על עסקים לגיטימיים לחלוטין.

כמו כן נטען, כי מטרה זו של רשות המסים, ראוי שתיעשה באמצעות חובת דיווח מיוחדת ולא בדרך של קביעת חזקה שסופה להפלות בין מקרים דומים בשל נתון שאינו רלוונטי למקום השליטה והניהול על עסקי החברה, כמו שיטת המיסוי במדינה הזרה.

**נראה כי סימן מבשר לקראת בוא דבר החקיקה החדש ניתן ללמוד מטופס 150 (דיווח על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ) החדש שפורסם באפריל 2019.**

בטופס החדש, מתבקשים הנישומים המדווחים על החזקה בחברה זרה, להצהיר בין היתר, כדלקמן:

1. האם שיטת המיסוי במדינת התושבות היא שיטה טריטוריאלית.

2. האם שיעור המס באותה מדינה קטן מ- 15%.

3. האם רוב אמצעי השליטה מוחזקים על ידי ישראלים.

על פניו, נראה כי שאלות אלו רלוונטיות בדיוק לאותו שינוי חקיקה מבוקש.

יחד עם זאת, ייתכן כי שאלות אלו נכללות על מנת ללמוד על קיומה של חני"ז או חמ"ז, כאשר רשות המסים מנסה לרדת לרזולוציה עמוקה יותר ולבחון מה הסיבה לאי סיווגה של חברה זרה כחני"ז או



כחמ"ז. על כך ניתן ללמוד למשל מההסבר לטופס בעניין שיעור המס, המנחה לכלול נתון זה ביחס להכנסות הפסיביות בלבד ולא ביחס לכלל ההכנסות.

הערה מעניינת במסגרת ההסברים לטופס, אף שאינה חדשה ומתקיימת גם לגבי הנוסח הקודם של הטופס, מתייחסת לסימון הנתון ביחס למרבית הכנסות פסיביות (ולעניין זה מדובר בריבית, דיבידנד, תמלוגים, דמי שכירות ותמורה ממכירת נכס): הנישום נדרש לסמן כי רב ההכנסות פאסיביות גם אם אלו מגיעות לכדי עסק, ולא בטוח שרוב ציבור רואי החשבון ער לכך. נדגיש, כי סווגן של הכנסות כעסקיות מאיין ממילא את תחולת סעיף החנ"ז. כך למשל, ביחס לסניף זר של בנק ישראלי, נדרש יהיה לסמן כי מרבית ההכנסות פסיביות מכיוון שהן מורכבות מריבית בעיקר, גם אם אותו סניף זר לא מהווה חנ"ז.

[מבזק מס מספר 779 מיום 17 באפריל 2019]

## חנ"ז (חברה נשלטת זרה)

### ביטול פסיקת בית המשפט המחוזי בנושא חנ"ז (הלכת רוזבאד)

בפברואר 2019 ניתן פס"ד בעניין רוזבאד (ע"א 10241/17) בו הפך בית המשפט העליון את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין סיווג ההכנסה ממכירת מניות ונדל"ן לעניין הגדרת "חברה נשלטת זרה" ("חנ"ז").

נזכיר בתמצית את עובדות המקרה ואת פסיקת בית המשפט המחוזי: חברה ישראלית - רוזבאד נכסים (אירופה) בע"מ ("החברה"), חברה בת של חברה ציבורית ישראלית, מחזיקה במלוא הון המניות בחברה תושבת הולנד ("רוז") אשר מחזיקה בחברות בנות המאגדות בלוקסמבורג ("החברות הזרות").

אותן חברות לוקסמבורגיות מכרו בסוף שנת 2006 נדל"ן תמורת 134 מיליון אירו ולא חויבו במס בחו"ל בגין הרווח שנבע מהמכירה. בנוסף, באוגוסט 2006 רכשה רוז מניות של חברה זרה שהחזיקה בבניין משרדים בציריך שוויץ ולאחר כשנתיים מכרה את מניותיה.

עמדת פקיד השומה הייתה שסיווגה של כל חברה כחנ"ז נבחן בנפרד, הגיע למסקנה שרווחיהן של רוז ושל החברות הזרות הן פסיביות וחייב בהתאם את החברה בדיבידנד רעיוני. בבואו לבחון את סיווג ההכנסה כעסקית או כפסיבית, קבע כבוד השופט מגן אלטוביה כי ההשקעות בנכסי נדל"ן בחו"ל מהוות מיזם עסקי אחד בראיה כוללת של אשכול החברות בקבוצה, ואין לבחון את פעילותה הבודדת של כל חברה בנפרד, ומשכך אין לראות בהכנסות שנצמחו בהשקעות אלו כ"הכנסה פסיבית". פקיד השומה ערער על פסק הדין של ביהמ"ש המחוזי.

#### פסק דינו של בית המשפט העליון:

בית המשפט העליון ביטל את פסיקת בית המשפט המחוזי בקבעו, כי טעה בית המשפט המחוזי בהכרעתו כי השקעות החברות בנכסי נדל"ן בחו"ל באמצעות החברות הזרות שבקבוצה, הן מיזם עסקי אחד שנוהל על ידן.

עוד נפסק כי טעה בית המשפט המחוזי בקביעתו, כי אין לבחון אם הכנסות כל אחת מהחברות הזרות היו "הכנסה פסיבית", אלא שיש לבחון את סיווג ההכנסה "בראיה רחבה" של הקבוצה כולה.

"ראיה רחבה" זו הינה סטייה מעקרון יסוד בדין הישראלי, לפיו חברה היא יחידת מס נפרדת, ובכך יצר בית המשפט המחוזי, באופן תקדימי וללא אסמכתא בדין, יחידת מיסוי חדשה, היא קבוצת חברות.

וכך, ערעור פקיד השומה התקבל.

נציין, כי על אף שהסוגיה בפסק הדין בעלת השלכות רוחב מעבר למחלוקת הנדונה, ועל אף שפסק דינו של בית המשפט המחוזי ארוך ומנומק, פסק דינו של בית המשפט העליון קצר ותמציתי.

אנו רואים לא אחת מקרים אלו, בהם בית המשפט העליון הופך את פסיקת המחוזי, מבלי להידרש לניתוח מעמיק של הסוגיה הנדונה, למרות כובד משקלה. כך לדוגמא ע"א 836/17 בעניין רוני לרנר וע"א 8934/16 בעניין גמול אמריקה בע"מ.

עוד נציין, כי אמנם פסיקת בית המשפט העליון עשויה לעמוד לרועץ בהחלת הוראות החני"ז, אולם הקביעה העולה מפסק הדין כי יש להתייחס לכל ישות בנפרד ולסווג את ההכנסה בהתאם להכנסתה של כל חברה בנפרד, עשויה לסייע לנישומים לנקוט בעמדה (המוצדקת לטעמנו במקרים רבים) שהכנסתם מהשקעה בה הם משמשים כמשקיעים פסיביים, הינה הכנסה פאסיבית, על אף קיומו של מנגנון עסקי וריבוי עסקאות המבוצעות על ידי החברה היזמית באמצעותה משקיעים הנישומים.

[מבזק מס מספר 772 מיום 28 בפברואר 2019]

# LLC וגופים שקופים

## חברת בית צרפתית

בצרפת מקובל לעשות שימוש בחברה ייעודית לצורך החזקת נכסי נדל"ן בצרפת: חברה מסוג SCI - Société Civile Immobilière היא חברה "אזרחית" (Civile) ומשכך, נועדה להחזקה ולניהול של נכסי נדל"ן ולא לקיום פעילות עסקית או מסחרית. בדומה לחברת בית ישראלית או ל- LLC אמריקאית, החברה מהווה ישות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה אך היא שקופה לצורכי מס (למעט במקרים חריגים).

צרפתים רבים שהגיעו לישראל מחזיקים בנכסי נדל"ן באמצעות חברות SCI. השאלה היא מהו משטר המס שיחול על החברה בישראל. לשאלה זו חשיבות רבה, שהרי אם החברה תיחשב לחברה שאינה שקופה לצורכי מס בישראל, יחולו על בעלי הזכויות בה שתי רמות מיסוי: הם יתחייבו במס בצרפת בגין דמי השכירות ורווחי ההון, ולאחר מכן יתחייבו במס בישראל בעת חלוקת הרווחים, ללא זיכוי ממס זר.

לעומת זאת, אם החברה תיחשב לחברה שקופה לצורכי מס בישראל כפי שהיא בצרפת:

- בעת הנבת דמי שכירות, בעלי הזכויות הישראלים יהיו פטורים ממס בישראל מכוח הוראות סעיף 6 לאמנה בין שתי המדינות (המעניק זכות מיסוי בלעדית על הכנסה שמופקת ממקרקעין למדינה שבה נמצאים המקרקעין).
- בעת מכירת הנכס על ידי החברה, בעלי הזכויות הישראלים ישלמו מס רווח הון בישראל, אגב קבלת זיכוי מהמס הצרפתי.

### השקפת חברת ה- SCI כחברת בית:

ב- 1/1/2018 נכנס לתוקפו תיקון 245 לפקודה, במסגרתו תוקן סעיף 64 הדין בחברת בית. בנוסחו החדש, גם חברה (ישראלית או זרה) המחזיקה בניינים בחו"ל יכולות להיחשב חברות בית, בכפוף לעמידה בשאר דרישות הסעיף. כאשר מדובר בחברה תושבת ישראל, מעמדה בחו"ל (כחברה רגילה או שקופה) אינו רלבנטי. לעומת זאת, כאשר מדובר בחברה תושבת חוץ, קיימת דרישה שתהא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת. ה- SCI מקיימת תנאי זה ולכן זו דרך המלך להשקפת החברה לצורכי מס גם בישראל.

עם זאת, קיים תנאי מהותי נוסף לסיווג החברה כחברת בית - הגשת בקשה לרשות המסים בישראל בתוך 90 יום מהתאגדותה. לדעתנו, ראוי ליתן פרשנות מקילה בכל הנוגע למועד הבחירה על ידי יחיד מוטב שמקים חברה מסוג SCI בתקופת ההטבות; קל וחומר אם הייתה לו חברה זרה קודם לעלייתו או חזרתו ארצה.

## **השקפת חברת ה- SCI על פי חוזר 5/2004:**

חוזר 5/2004 הדן בתושב ישראל המחזיק בחברה מסוג LLC אמריקאית, מתאים בוודאי גם להחזקה בחברה מסוג SCI. בשני המקרים החברה היא שקופה לצורכי מס במדינת התאגדותה, ואי השקפתה בישראל יביא לתוצאה בלתי רצויה של כפל מס.

עם זאת, הוראות החוזר קובעות שיראו בנישום כאילו ביקש להפעיל את הוראות החוזר אם יישם את הוראותיו עם הגשת הדוח הראשון לפקיד השומה. בדומה לנימוק לדיווח מאוחר במקרה של חברת בית כמפורט לעיל, גם במקרה זה, ראוי וסביר לפרש שיראו תנאי זה כמתקיים, אם ידווח על ה- SCI ויבקש להחיל על עצמו את הוראות החוזר, בדוח לשנת המס בה הסתיימה תקופת ההטבות. ניתן למצוא תימוכין לעמדה זו גם בהחלטת מיסוי 114/06 בה נדון מקרה של תושב חוזר רגיל (ההחלטה משנת 2006) המחזיק בחברה מסוג S-Corp (גם היא שקופה למס בארה"ב); בהחלטה נקבע שרווחים המחולקים על ידי החברה ייחשבו כדיבידנד ויהיו פטורים ממס במשך חמש שנות הפטור, כאשר בסופן יהיה רשאי לבקש כי הכנסות החברה ימוסו בידי כהכנסתו בשיעורי המס החלים על יחיד וכן, לקזז מהמס כאמור מס שיחול בארה"ב.

לדעתנו, ניתן להסתמך על החלטת המיסוי כדי להשקיף חברה מסוג SCI לצורכי מס בישראל. אולם החוזר מציין מפורשות שהוא קובע את אופן הטיפול ב- LLC בלבד וכי במקרה שבו מבוצע שימוש בתאגיד "שקוף" אחר וקיים חשש לכפל מס, ניתן לפנות ליחידה למיסוי בינלאומי. לכן מומלץ לפנות לרשות המסים ולהסדיר את השקפת ה- SCI.

[מבזק מס מספר 821 מיום 05 במרץ 2020]

## **תחולת סעיף 3(ט) על הלוואה לחברת LLC - החלטת מיסוי שאינה עושה סדר**

סעיף 3(ט) לפקודה (משיכת בעלים כדיבידנד) מעלה סוגייה במיסוי הבינלאומי באשר לתחולתו על הלוואה לחברה מסוג LLC, כשהשאלה בהקשר זה היא – האם יש לראות בהלוואה כאמור מסוג "משיכה בעקיפין" ובמיוחד – האם חל הסייג לסעיף 3(ט)(9) לפקודה (הלוואה לתכלית עסקית לחברה שאינה שקופה לצורכי מס) המונע את החלת הסעיף במקרה של הלוואה בין חברות אחיות. עמדתנו הינה, כי אין לראות ב- LLC כ- "תאגיד שקוף" לעניין סעיף 3(ט)(9) ולפיכך, ככל שהלוואה ניתנה לתכלית כלכלית, אין לראות בהלוואה שניתנה ל- LLC כמשיכה בעקיפין ע"י בעל המניות.

ביום 23/7/2019 פורסמה החלטת מיסוי מספר 3748/19, העוסקת בסוגיית מיסוי משיכות בעלים בגין שימוש פרטי בדירה בבעלות LLC, אשר העלתה מספר שאלות ותהיות מצד רואי חשבון אשר פנו למשרדנו, זאת משום שלא ניתן ממש להסיק ממנה מסקנות קונקרטיות ביחס לסוגיה שבנדון.

### **פרטי המקרה בקצרה:**

יחיד ישראלי הינו הבעלים של חברה משפחתית ישראלית, לה סכומי עודפים שנצברו לפני היותה משפחתית (קרי - עודפים אשר חלוקתם מהווה הכנסה מדיבידנד בידי היחיד). היחיד העניק לחברה

הלוואה, אשר מצדה שרשרה אותה (Back to Back) לחברת LLC שבבעלותה, לצורך רכישת דירת מגורים משיקולי מיסוי אמריקאי (ככל הנראה לעניין מס עיזבון).

החלטת המיסוי דואגת לעדכן את הקורא כי החברה המשפחתית ביקשה להשקיף את ה- LLC לצורכי מס בישראל על פי חוזר 5/2004 (להלן: "חוזר LLC"), כמו גם כי הדירה משמשת את היחיד לצרכיו הפרטיים, ובנוסף, כי אין ל- LLC כל פעילות ונכסים מלבד החזקת הדירה.

**החלטת המיסוי קבעה, כי סעיף 3(ט1) לפקודה חל במקרה הנדון, אולם ייראו ביתרת הזכות של היחיד מהחברה המשפחתית (הנובעת מההלוואה שהעניק לה) כמקזזת את יתרת החובה הנובעת לכאורה מהשימוש הפרטי בדירה.**

החלטת המיסוי אינה קובעת בבירור מדוע חל סעיף 3(ט1) לפקודה במקרה הנדון:

1. האם בשל העובדה שקיים שימוש פרטי בנכס שבבעלות חברה בת של החברה המשפחתית? אם כן (ונראה שזו הסיבה הרלוונטית), ייתכן כי החלטת המיסוי מבשרת על הקלה פרשנית, לפיה יש לקזז יתרת זכות של היחיד בחברה המשפחתית כנגד יתרת חובה שעשויה להיות לו משימוש בנכס של החברה הבת (ה- LLC), שהרי ליחיד עצמו לא קיימת יתרת זכות כנגד ה- LLC.

2. האם בשל העובדה שהוענקה הלוואה שאינה משמשת לתכלית כלכלית בחברה המקבלת (ה- LLC) וזאת לצורך יישום ההוראות שבסייג הקבוע בסעיף 3(ט1)(9) לפקודה המתואר לעיל? ככל הנראה שלא, ועמדתנו היא כי הלוואה לחברה בת (גם אם היא שקופה לצורכי מס) אינה יכולה לבוא בגדר "משיכה בעקיפין".

3. האם בשל העובדה שהתאגיד שקיבל את הלוואה (ה- LLC) הינו תאגיד שקוף (לעמדת רשות המסים), לעניין תחולת שבסייג הקבוע בסעיף 3(ט1)(9) לפקודה? שוב, לא נראה כי זו הסיבה, והחלטת המיסוי הייתה ככל הנראה לא משתנה גם אם החברה הבת הייתה חברה אטומה לצורכי מס בישראל. אך אם כך הדבר, מדוע דאגה רשות המסים לציין כי מדובר ב- LLC שעליה ביקשו את הוראות ההשקפה שבחוזר LLC?

נראה כי החלטת המיסוי מבקשת לטעון הכול אך למעשה לא לטעון כלום, שכן, בהיעדר ציון הסיבה המפורטת להחלטת הוראות סעיף 3(ט1) לפקודה, לא יוכלו נישומים ליישם את עמדתה של רשות המסים בנדון, וכאמור לעיל, **עמדתנו כי אין לראות ב- LLC כ-"תאגיד שקוף" לעניין סעיף 3(ט1)(9) - נותרה בעינה.**

נקודה נוספת למחשבה: נראה כי קיזוז יתרת הזכות לצורך בחינת סכום המשיכה "הותר" רק בשל קיומה של הלוואת Back to Back, כלומר - ניתן לייחס ספציפית את ההון שהוזרם ל- LLC לצורך רכישת החברה להון שהועמד לחברה המשפחתית על ידי היחיד. לדעתנו, המסקנה שבהחלטת המיסוי לא אמורה להשתנות גם אם לא קיים ייחוס ספציפי כאמור. להבנתנו את לשון החוק ומטרתו, מיתרת החובה הנובעת משימוש בדירה יש לקזז יתרת זכות הקיימת לבעל המניות, ללא קשר לזיהוי השימוש בכספים.

[מבזק מס מספר 806 מיום 21 בנובמבר 2019]

## איפה רושמים "שקוף" ?

נראה כי הסוגיה של אפשרויות הבחירה בשקיפות לצורכי מס של LLC נדונה ונלעסה רבות, כך שכלל הציבור, לרבות המייצגים, יודעים ומכירים את הפרוצדורות הכרוכות בדיווחים הנדרשים ובבחירה בחלופה המועדפת. ואולם, גם היום אנו נתקלים במקרים בהם רואי החשבון אינם מיישמים את ההנחיות (שאינן ברורות לכשעצמן) שניתנו לגבי נושא זה על ידי רשות המסים.

### המקור לאפשרות ההשקפה

האפשרות להשקיף LLC לצורכי מס ניתנה לראשונה במסגרת חוזר מ"ה 5/2004 ("חוזר LLC") העוסק בסוגיית כפל המס הקשורה להכנסות LLC שבבעלות תושב ישראל, כאשר אפשרות ההשקפה הוצגה כפתרון (אם כי חלקי) לבעיית כפל המס.

בסעיף 5.2.2 לחוזר LLC נקבע כי "בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר... יתאפשר למחזיק

לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי".

ואיך הדבר מתאפשר? סעיף 11 לחוזר LLC העוסק בהנחיות הפרוצדוראליות לבחירה בחלופת ההשקפה קובע כי "הוראות חוזר זה יופעלו רק לאחר שהנישום ביקש להחיל עליו את ההסדר" ובהמשך "יראו בנישום כאילו ביקש להפעיל את הוראות החוזר אם יישם את הוראותיו עם הגשת הדו"ח הראשון..." וכך "נישום שבחר להפעיל לגביו את הוראות החוזר, יצרף לדו"ח השנתי שהוא חייב בהגשתו, הודעה לגבי אופן הדיווח...".

### אופן הדיווח

בפרקטיקה, הבחירה בחלופת השקפה נעשית במסגרת טופס 150 המצורף לדוח השנתי וכולל את פרטי ה- LLC. ואולם, נוסח הטופס עלול להטעות את הנישום, שכן בתוכו מופיעה רובריקה שנוסחה: "סיווג לצרכי מס במדינת התושבות - כן שקוף / לא שקוף".

משרדנו נתקל במקרים רבים בהם המייצג, בבואו לבחור בחלופת השקיפות עפ"י חוזר LLC, מסמן "שקוף" באותה רובריקה. ואולם - רובריקה זו מתייחסת למשטר השקיפות החל על ה- LLC במדינת מושבו (קרי - ארה"ב) ולא בישראל, וכדי ליישם את משטר השקיפות בישראל, יש לרשום בתחתית הטופס (או במסגרת מכתב נלווה לדוח המוגש) באופן ברור כי "הנישום בוחר להשקיף את הכנסות ה- LLC בהתאם לחוזר LLC".

### האפשרויות הקיימות

במקרים בהם לא יושמה ההנחיה לעיל (קרי - לא נכתב מפורשות כי הנישום בוחר בחלופת ההשקפה עפ"י חוזר LLC), יש להבחין בין מספר מקרים:

1. הנישום כלל בדוחותיו את הכנסות ה- LLC (תוך שימור סיווג ההכנסה כפי שהייתה ברמת ה- LLC) ודרש את הזיכוי ממס זר בהתאם להוראות החוזר. במקרה כאמור, יש לראות בנישום כמי שבחר, הלכה למעשה, את חלופת השקיפות לגביו, והדברים אף מתיישבים עם נוסח הוראות חוזר LLC.

2. ה- LLC דווח בטופס 150, ואולם לא קיימת הכנסה בשנת המס, למשל במקרים בהם ה- LLC הוקם אך טרם החלה פעילות כלכלית כלשהי. במקרה כזה, ניתן לטעון כי העיתוי לבחירה בחלופת השקיפות הוא בשנה בה חלופה זו רלוונטית, ובמקרה המודגם - בשנה בה החלה פעילות המניבה הכנסות, אשר לגביהן נדרשת הבחירה בשקיפות.

3. הפעילות ב - LLC בשנת המס הניבה הפסדים. במקרה כאמור, ממילא חלופת ההשקפה לא הייתה משנה את אופן הדיווח של הנישום על תוצאות ה - LLC, שכן לעמדת רשות המסים (למשל, ראו עמדה חייבת בדיווח מספר 50/2017) ממילא לא ניתן "להשקיף" LLC לצורכי הפסדים. במקרה כזה, ניתן לעמדתנו להגיש דיווח מאוחר על בחירה בחלופת השקיפות, תוך מתן גילוי מתאים.

4. הנישום לא יישם את חלופת השקיפות ביחס להכנסתו החייבת של ה - LLC בדוחות מס קודמים. במקרה כאמור, בחירה בחלופת השקיפות מהווה "חרטה" מהבחירה שנעשתה בשנים קודמות, ו"חרטה" זו אינה מתאפשרת לכאורה על פי הוראות חוזר LLC, על אף שסעיף 11.2 לחוזר מתייחס רק למקרה ההפוך וקובע כי "נישום שבחר ליישם את הוראות החוזר, לא יוכל לחזור בו מבחירתו ויפעיל את הוראותיו באופן עקבי גם בשנים העוקבות". במקרה כאמור, ההמלצה לנישום תהיה לפנות לפקיד השומה על מנת לדון בבקשתו ולבחון ביחד הסדר הוגן, לרבות תיקון דוחות קודמים.

בכל מקרה, המלצתנו לרשות המסים, להוסיף רובריקה מתאימה וברורה במסגרת טופס 150, שהוא הפלטפורמה המתאימה ביותר לדיווח על חלופת ההשקפה בהכנסות LLC.

[מבזק מס מספר 804 מיום 07 בנובמבר 2019]



### פס"ד דלק הונגריה - lose-lose situation

בתחילת שנת 2020 פרסם בית המשפט העליון את פסק דינו בעניין דלק הונגריה בע"מ-ע"א 8511/18 ("החברה") אשר הופך את ההחלטה שנתקבלה במחוזי באותו עניין ואשר "מתיישר" עם החלטת המחוזי בעניין כור סחר אשר פורסמה כחודש לפני כן, ובכך סותם את הגולל באשר להחלטת סעיף 94 במכירת מניות של חברה זרה.

נזכיר בקצרה את עובדות המקרה:

החברה, תושבת ישראל לצרכי מס, מכרה בשנים 2012 - 2013 את מניותיה בחברת דלק US, חברה תושבת ארה"ב לצרכי מס. בדיווח רווח ההון, הפחיתה החברה סכומים אשר לטענתה מהווים את חלקה היחסי ב"רווחים ראויים לחלוקה" ("ר"ר"ל") של דלק US וכי בהתאם להוראות סעיף 94 לפקודה, יש למסותם בשיעור המס שהיה חל אילו היו הרווחים מתקבלים בידיה כדיבידנד.

בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת החברה ממספר טעמים ובראשם העיקרון לפיו מטרת חקיקת סעיף 94 היא להביא ל"אדישות מיסויית" של הנישום, בין משיכת רווחים מהחברה המוחזקת באמצעות דיבידנדים, לבין מכירת מניות החברה בטרם חלוקת הרווחים. עוד קבע בימ"ש קמא כי אין מקום לפרשנות הדווקנית עליה נסמכו טענות פקיד השומה באשר להגדרת המונח "מס" ולהפניה הקיימת בסעיף 94 לסעיף 126(ב) לפקודה, וכי יש ליתן פרשנות תכליתית לסעיף. ביהמ"ש העליון קיבל את ערעורו של פקיד השומה וקבע כי במכירת מניות חברה זרה, לא ניתן לחשב ר"ל בגין רווחי החברה הזרה שלא חולקו.

בניתוחו, קובע ביהמ"ש כי ההסדר בסעיף 94 הינו "הסדר שלילי" ולא ניתן לטעון כי קיים בסעיף חסר בחקיקה הדורש השלמה ופרשנות. הגדרת מס בסעיף 1 לפקודה מובחנת ממסי חוץ המוגדים בסעיף 199 לפקודה ומהגדרות אלו אנו למדים כי יש להוציא מגדרי הר"ל רווחים צבורים של חברה זרה, **שלא נתחייבו במס בישראל**.

ביהמ"ש מחזק פרשנותו זו באמצעות ההפניה בסעיף לשיעור המס החל עפ"י סעיף 126(ב) לפקודה הקובע שיעור מס המוטל על דיבידנד המתקבל מחברה המפיקה את הכנסותיה **בישראל**. בכך למעשה ממצה ביהמ"ש את פסיקתו.

פרשנות דווקנית זו של ביהמ"ש עלול ליצור עיוות באשר להחלת משטר הר"ל במכירת מניות של חברה תושבת ישראל לצרכי מס אשר מפיקה חלק מהכנסתה בחו"ל. במצב דברים זה, אין חולק כי הכנסותיה של החברה נתחייבו במס חברות המוטל עפ"י הפקודה, ולכן, נחשבים כולם לרווחים ראויים לחלוקה ואולם, באם נפעל עפ"י לשון הסעיף כפי שנוהג ביהמ"ש, שיעור המס החל בעת חלוקת דיבידנדים מהחברה, הינו עפ"י סעיף 126(ג) ומשכך, תיתכן טענה לפיה היא אינה רשאית לדרוש ר"ל בגין אותו חלק מהרווחים שהופקו מחוץ לישראל, על אף שאין חולק כי שולם עליהם מס חברות בישראל.

שנית נציין, כי קביעתו של ביהמ"ש העליון מאיינת בנסיבות נשוא פסק הדין את שיטת המיסוי הזו שלבי שהיוותה בסיס לפסיקת ביהמ"ש המחוזי בעניין כור סחר, ועלולה בסופו של יום להביא לכדי הקטנת תשלום המס בישראל עד לכדי אפס.

ונסביר, המשמעות שבפס"ד היא הלכה למעשה מניעת אותה אדישות אליה כוון המחוקק, בין חלוקת דיבידנד טרם מכירת מניות החברה לבין מכירת המניות עם רווחיה, כך שבעלי המניות יעדיפו לחלק דיבידנדים מהחברה הזרה וליהנות ממשטר הזיכוי העקיף על חשבון תמורה נמוכה יותר בעת מכירת החברה וכתוצאה מכך, רווח הון יקטן. הטיית הכף שנוצרה בשל פס"ד תוצאתה תשלום מס נמוך, אם בכלל, בישראל, בעת חלוקת הדיבידנד (בשל מנגנון הזיכוי העקיף) ולאחר מכן, רווח הון מופחת בשל "הוצאת" הרווחים מהחברה. בכך, נפגעת קופת המדינה וגדל חלקן של מדינות המקור, בניגוד לעקרון שבבסיס פסיקת ביהמ"ש בעניין כור סחר.

ונוסיף כי בית המשפט לא שולל את עיקרון האדישות אלא כפי שציינה השופטת ע' ברון בהערתה "הסדר המיסוי הקבוע בסעיף 94 לפקודת מס הכנסה עניינו במיסוי מדינתי ונועד למשק הישראלי ולא למשק חוץ-ישראלי".

לפיכך, ככל שיש מכח עיקרון האדישות המיסויית ליתן פרשנויות כלכליות להוראות סעיף 94 בתחומו הטריטוריאלי של המשק הישראלי, כגון ר"ל במסגרתן של חברות בחוק העידוד, יש לעשות כן.

[מבזק מס מספר 816 מיום 30 בינואר 2020]

## **זיכוי ממס זר על סכום אינפלציוני פטור - אפשרי?**

במאמר זה נבחן את האפשרות לקבלת זיכוי ממס זר בגין חלק רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל השווה לסכום אינפלציוני ("ס"א") פטור.

### **התשתית הנורמטיבית:**

סעיף 200(ב) לפקודה קובע כי "לא יופחתו מסי חוץ ששולמו בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל". והסיבה ברורה - אם ביחס להכנסה מסוימת בחר המחוקק להעניק למקבלה פטור ממס, אזי מסי חוץ ששולמו בגינה לא אמורים לבוא בחשבון בחישוב מסיו של הנישום. מאחר וממילא לא מוטלים מסים בישראל על הכנסה הפטורה, המשמעות היא כי אותם מסי חוץ ששולמו לא יקוזזו כנגד מסים בישראל על הכנסות אחרות מאותו מקור אשר אינן פטורות ממס.

### **מה לגבי מסי חוץ ששולמו בגין ס"א פטור?**

נקדים ונאמר, כי לדעתנו במקרה כאמור יש לקזז את מסי החוץ במלואם, ואין לנטרל בחישוב הזיכוי המותר את החלק המיוחס לאותו ס"א פטור, מהטעם המרכזי כי על אף הקונסטרוקציה החוקית של מתן פטור על חלק מרווח ההון, למעשה מדובר בדרך חישוב של מיסוי רווח ההון הריאלי בלבד. כך למשל, לו הייתה נקבעת עלות משוערכת ורווח ההון היה נקבע כהפרש שבין התמורה לעלות המשוערכת, מבלי להתייחס לקיומו של ס"א אינפלציוני פטור, הרי שהסוגיה הייתה מתייתרת, וכל מס החוץ"ל היה מיוחס לרווח ההון (הראלי) שחושב בישראל.

יחד עם זאת, בחינת האפשרויות השונות לשילוב שבין חישוב רווח ההון בישראל לבין מתן הזיכוי ממס זר, מעלה מספר תובנות או מסקנות כלכליות (גם אם לשון החוק מובילה לעתים למסקנות

אחרות), ונדגים במספר דוגמאות (לצורך הדוגמאות נניח ששיעור עליית המדד בתקופה, לצורך חישוב ס"א פטור, הינו 20% ושיעור המס בחו"ל הינו 25%):

**דוגמה 1- רווח ההון הריאלי בישראל גבוה מרווח ההון המדווח בחו"ל**

פריט	חוייל USD	חוייל ₪	שע"ח ישראל	ייחוס מס זר
תמורה	1,300	4	5,200	
עלות	(1,000)	3	(3,000)	
רווח הון	300	1,200	2,200	
ס"א פטור [20%]			600	82
רווח הון ריאלי			1,600	218
מס זר [25%]	75	300		300

במקרה המתואר בדוגמא - עפ"י לשון החוק יש לשלול לכאורה זיכוי של מס זר בסך של 82 ₪, למרות שברור שרווח ההון הריאלי המחושב בישראל (1,600) גבוה מזה המחושב בחו"ל (1,200), כך שניתן לטעון שהמס הזר ששולם מיוחס רק לרווח הריאלי בישראל.

**דוגמה 2- רווח ההון בישראל הינו רווח הון אינפלציוני פטור בלבד**

פריט	חוייל USD	חוייל ₪	שע"ח ישראל	ייחוס מס זר
תמורה	1,500	3	4,500	
עלות	(1,000)	4	(4,000)	
רווח הון	500	1,500	500	375
ס"א פטור [20%]			800	
רווח הון ריאלי			0	
מס זר [25%]	125	375		

במקרה המתואר בדוגמא - כל מסי החוץ מיוחסים למעשה לסכום הפטור ממס במלואו בישראל, ולפיכך תיתכן עמדה כי מסים אלו לא יותרו כלל בזיכוי, והדבר גם מתיישב עם לשון הסעיף. מנגד, ניתן לטעון בהמשך לאמור לעיל, כי הרווח במהותו חייב במס, אולם שיטת החישוב בישראל (הממסה רווח ריאלי בלבד) מביאה למצב בו לא חל מס ישראלי על רווח ההון.

**דוגמא 3- בישראל מחושב הפסד הון במכירה (ובחו"ל קיים רווח)**

פריט	חוייל USD	חוייל ₪	שע"ח ישראל	ייחוס מס זר
תמורה	1,200	3	3,600	
עלות	(1,000)	4	(4,000)	
רווח הון	200	600	(400)	150
ס"א פטור [20%]			---	
רווח הון ריאלי			---	
מס זר [25%]	50	150		

במקרה המתואר בדוגמא, החישוב בישראל מוביל לתוצאה של הפסד הון (כאשר בחו"ל מחושב רווח הון). דווקא עפ"י לשון החוק, מאחר ולא קיימת הכנסה פטורה (כדוגמת ס"א פטור), הרי שלא קיימת מניעה חוקית לדרישת מסי החוץ כזיכוי (כנגד הכנסות חייבות אחרות מאותו מקור). ואולם, בדומה לטיעון שהועלה בדוגמא 2 לעיל, תיתכן עמדה כי מסי החוץ לא יותרו בזיכוי, גם אם הדבר

לא מתיישב עם לשון הסעיף. ושוב, ניתן לטעון כי שיטת חישוב רווח ההון (או הפסד ההון) אינה אמורה לשלול את הזכאות הבסיסית לקבלת זיכוי ממסי חוץ.

**דוגמא 4 - רווח ההון הריאלי בישראל נמוך מרווח ההון המדווח בחו"ל**

פריט	חוי"ל USD	חוי"ל ₪	שע"ח ישראל	ייחוס מס זר
תמורה	2,000	3.5	7,000	
עלות	(1,900)	3	(5,700)	
רווח הון	100	350	1,300	87.5
סי"א פטור [20%]			1,140	76.5
רווח הון ריאלי			160	11
מס זר [25%]	25	87.5		

במקרה המתואר בדוגמא - ייחוס מספרי לשוני של מסי החוץ לרכיב הריאלי ולרכיב הפטור מביא לתוצאה לפיה כמעט כל מסי החוץ (76.5) אינם ניתנים כזיכוי. ואולם, ניתן לראות כי רווח ההון הריאלי המחושב בישראל (160) מהווה כמעט מחצית מזה המדווח ושעליו משולם מס בחו"ל (350). לפיכך, מעבר לטענה הכללית כי יש להתיר את מלוא מסי החוץ, גם בגישה המאוזנת יותר יש מקום לחישוב שונה בהקשר זה, וכי 160/350 מסכום מסי החוץ, ובסה"כ 40 ₪, יותרו בזיכוי, במקום 11 ₪ לפי חישוב פשטני.

לאור האמור לעיל, אנו ממליצים כי רשות המסים תתייחס לאפשרויות הקיימות בעניין זה ותפרסם את הוראותיה בהקשר לאפשרויות הקיזוז.

[מבזק מס מספר 814 מיום 16 בינואר 2020]

## עולים חדשים / תושבים חוזרים

### מלכודת הרישום לחברת שירותים בבעלות עולה חדש

בשנים האחרונות אנו פוגשים יחידים רבים שעלו לישראל או חזרו אליה במעמד של תושב חוזר ותיק (להלן שניהם - "עולה"), בבעלותם חברה זרה אשר באמצעותה נהגו להעניק שירותים ללקוחותיהם הזרים, וגם לאחר עלייתם או חזרתם ממשיכים להעניק שירותים כאמור לאותם לקוחות ובאמצעות אותה חברת שירותים זרה, כשחלק ניכר מאותם שירותים ניתנים מישראל. כידוע, מבחן השליטה והניהול (המהווה חלופה לקביעת תושבותה הישראלית של חברה שהתאגדה בחו"ל) אינו מופעל ביחס לחברה זרה בבעלות עולה, וזו תשמור על מעמדה כחברה זרה.

עם זאת, המחוקק לא קבע הוראות מיוחדות ביחס למקום הפקת הכנסותיה של החברה הזרה, ולפיכך יש להחיל את הכללים הרגילים, על פיהם (ראה סעיף 4 לפקודה) לחברה הזרה תהינה הכנסות שהופקו בישראל החייבות במס בישראל, אם הפעילות העסקית, כולה או חלקה, בוצעה בישראל (ראה גם הבהרתה של רשות המסים בעמדה חייבת בדיווח 13/2016).

במקרים מסוימים, העולה, בעליה של החברה, נרשם כעוסק מורשה לצורכי מע"מ ("עולה מורשה"), מחייב את החברה (ומוציא חשבונית בהתאם) בגין אותו חלק שנחשב כמופק בישראל ומדווח עליו באופן אישי (כך שבחברה ייוותרו הרווחים אשר הופקו בחו"ל בלבד, לגביהם אין חובת דיווח, לכאורה). לעתים בוחר העולה המורשה לחייב את החברה בגין כלל רווחיה, כאשר לצורכי מס, הכנסתו החייבת תחושב ממילא רק בגין החלק שהופק בישראל, ובחברה לא ייוותרו כלל רווחים.

**האם על אותו "עולה מורשה" קיימת החובה לכלול מע"מ בחשבונית המופקת לחברה שבבעלותו? (לצורך הדוגמא נניח שכל לקוחות החברה זרים וללא קשר לישראל).**

• סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ ("החוק") קובע מע"מ בשיעור 0 על מתן שירות לתושב חוץ, בסייגים מסוימים.

סעיף 30(ג) לחוק מרחיב את הגדרת תושב חוץ (הקבועה בסעיף 1 לחוק) ומוסיף כי נדרש גם שלא יהיו לו עסקים בישראל.

• **האם החברה הזרה נחשבת לתושב חוץ לפי סעיף 1 לחוק?**

חברה זרה שיש לה פעילות עסקית בישראל נדרשת לפתוח תיק במס הכנסה ולדווח על הכנסותיה. ברמה הפרוצדוראלית, יש הפותחים לה תיק רק ברשויות המס, ויש כאלו הבוחרים לרשום את אותה חברה זרה כחברה נוכרית ברשם החברות הישראלי לצורך קבלת מספר ח.פ, בו משתמשים גם כמספר התיק ברישומי מס הכנסה. נציין כי קיימת גם חובה חוקית לכאורה בהתאם לחוק החברות לרישום חברה זרה שיש לה פעילות עסקית בישראל. פועל יוצא מרישומה של חברה כאמור (אשר נעשה בעיקר מטעמים פרוצדוראליים) הוא **סיווגה של החברה הזרה כחברה תושבת ישראל** - שהרי, בהתאם לסעיף 1 לחוק, חבר בני אדם תושב חוץ הוא כזה **"שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל"**.

• **האם החברה נחשבת לתושבת חוץ גם עפ"י סעיף 30(א)5 לחוק?**

כאמור, מע"מ 0 אפשרי רק מקום שאין לתושב החוץ מקבל השירות פעילות או עסקים בישראל. במקרה הנדון, ניתן לטעון שעצם ריכוז פעילות מתן השירותים במסגרת חברת השירותים הזרה, כשפעילות זו מבוצעת בעיקרה בישראל, שוללת מע"מ 0 בנסיבות אלו. מהותית, נראה כי טענה כזו אינה מוצדקת, שהרי החברה זרה מהווה פלטפורמה למתן שירות בפועל ללקוחות זרים בלבד ואילו שירותים אלו היו ניתנים ישירות על ידי העולה המורשה לאותם לקוחות זרים, ממילא היה חל מע"מ 0, ולעמדתנו זה המבחן שיש להפעיל בנסיבות אלו. נציין כי קיימת לכאורה חובת רישום כעוסק במע"מ, של אותה חברה זרה (המהווה עדיין תושבת חוץ לעניין החוק), בשל פעילותה בישראל.

• בכל מקרה, וכדי להמחיש את ההצדקה שבהחלת מע"מ 0 במקרה המתואר, פתרון פרוצדוראלי פשוט לחוסר הבהירות לעיל, וככל הנראה גם הפתרון החוקי, הוא רישומה של החברה הזרה כעוסק בישראל (בין אם רשומה ברשם החברות ובין אם לאו), כך שהחשבונית אליה תהיה במע"מ בשיעור מלא (וממילא זה יידרש כתשומות על ידי החברה עצמה) ואילו החשבוניות שתוציא החברה הזרה ללקוחותיה הזרים תהינה עם מע"מ 0. לחילופין, ניתן לפנות לקבלת הבהרה מרשות המסים בעניין זה.

[מבזק מס מספר 797 מיום 28 באוגוסט 2019]

## **היערכות לסיום תקופת הטבות במס של תושב חוזר וותיק/עולה חדש - חלק א'**

כידוע, בעקבות תיקון 168 לפקודת מס הכנסה ("חוק העולים") אשר נחקק במרץ 2008, עלו או חזרו לישראל יחידים רבים במעמד של עולה או תושב חוזר ותיק ("יחיד מוטב"). תושב חוזר ותיק הינו מי שחזר לישראל לאחר שהיה 10 שנים לפחות תושב חוץ, ואולם - במסגרת הוראת שעה שנקבעה ביחד עם חוק העולים נקבע כי מי שחזר לישראל בשנים 2007 עד 2009, ייחשב לתושב חוזר ותיק גם אם היה רק 5 שנים תושב חוץ טרם חזרתו.

הוראות החוק מעניקות לאותם יחידים מוטבים הטבות מפליגות בדמות 10 שנות פטור ממס ומדיווח על כל הנכסים וההכנסות מחוץ לישראל ("תקופת הטבות"). עם סיום תקופת הפטור ("מועד הסיום"), הכנסות שוטפות - יהיו חייבות במס מיד, וביחס לרווח הון - הפטור יינתן גם לאחר סיום תקופת הטבות אך "יכורסם" ככל שעובר הזמן ממועד הסיום (פטור לינארי).

במסגרת עבודתנו השוטפת, אנו נתקלים ביחידים מוטבים רבים אשר עתידים לסיים בקרוב את

**תקופת הטבות, ונשאלת השאלה: מה על יחיד מוטב לעשות לקראת מועד הסיום?**

להלן מספר כללים או עצות בסיסיות, ויודגש - ייתכנו נסיבות בהן העצות להלן לא תהינה מומלצות, **לרבות בשל שיקולים הקשורים למסי חוץ המשולמים, אשר אליהם איננו מתייחסים במבזק זה:**

1. **תיק ניירות ערך** - ניירות הערך שבתיק מוחלפים בד"כ בתדירות גבוהה כך שהרווחים הצבורים בנייר ממומשים על בסיס שוטף, אך ישנם מצבים בהם בתיק ניירות הערך קיימים ניירות ערך שהוחזקו במשך תקופה ארוכה.

לפיכך, מומלץ יהיה בד"כ למכור את אותם ניירות שערכם עלה ולממש את מלוא רווח ההון בפטור, שכן, מכירתם לאחר מועד הסיום, גם עם ערכם לא עלה מאז, יניבו רווח הון חייב במס.

מנגד, מומלץ שלא לממש ניירות בהם צבור הפסד, כך שמכירתם לאחר מועד הסיום יניב הפסד הון שחלקו מותר בקיזוז, וניתן לטעון אף שכולו מותר בקיזוז. לעניין חלק ההפסד המותר בקיזוז (לאו דווקא בקשר לניירות ערך נסחרים), ראה מבזקנו מספר 766. אג"ח שעתידה לשלם ריבית לאחר מועד הסיום, רצוי בד"כ למוכרה לפני מועד זה ובכל מקרה למוכרה לפני מועד קבלת הריבית, וכך הריבית הצבורה בה תהווה חלק מרווח ההון העשוי להיות פטור במלואו.

2. הלוואות לחברות קשורות - במידת האפשר, ראוי להקדים תקבולי ריבית (ריבית מראש) לכל מי שמדווח לצורכי מס על בסיס מזומן.

כמו כן, יש לשקול לשנות את הסכם ההלוואה בין היחיד המוטב לבין חברה קשורה, כך שהיא תהפוך להיות הלוואה שאינה נושאת ריבית, זאת משום שריבית המתקבלת מחברה אשר היחיד בעל שליטה בה, חייבת במס בישראל בשיעור המס השולי (עד 50%)!

3. רווחים צבורים ודיבידנדים מחברות מוחזקות - יחיד מוטב אשר מחזיק בחברה זרה בעלת עודפים שנצברו לפני מועד הסיום, יהיה חייב במס על חלוקת הדיבידנד מתוך אותם רווחים, אם הדיבידנד חולק לאחר מועד הסיום. לפיכך ובמידת האפשר, יש לשאוף לחלוקתם של אותם רווחים לפני מועד הסיום.

במקרים המתאימים ניתן לנצל את עליית ערך החברה ונכסיה טרם מועד הסיום, תוך שיש להתחשב בהיבטי המיסוי בעת מימוש הנכסים (הוראות חני"ז), בעת חלוקת דיבידנד שמקורו במימוש הנכסים, או בפירוק החברה עצמה, ובפרט בעניין חבויות ניכוי מס זר במקור. נציין, כי פירוק חברה מוחזקת אפשרי גם בטרם מכירת הנכס שבבעלותה, ורצוי שלפני מועד הסיום. כך, לעמדתנו, רווח ההון בפירוק פטור ממס והמחיר המקורי של הנכס שהועבר ליחיד המוטב בעת הפירוק יהיה שוויו במועד חלוקתו.

קיימים שיקולי מס נוספים, לרבות שיקולים פרוצדוראליים ושיקולי עלות/תועלת, כך שאין "פתרון מדף" בנמצא, אלא יש לבחון כל מקרה לגופו ולתפור לו את חליפת המס המתאימה, ולמשרדנו התמחות מיוחדת וניסיון רב בנושאים אלו.

[מבזק מס מספר 785 מיום 6 ביוני 2019]

## היערכות לסיום תקופת ההטבות במס של תושב חוזר וותיק/עולה חדש -

### חלק ב'

במבזקנו האחרון (מספר 785) העלנו מספר כללים ועצות בדבר היערכותם של עולים חדשים או תושבים חוזרים ("יחידים מוטבים") לסיום תקופת הפטור ("מועד הסיום") החלה בעניינם, שהינה בעיקרון 10 שנים ממועד עלייתם ("תקופת ההטבות").

במבזק זה נמשיך לדון בשיקולי מס ובאפשרויות נוספות:

1. **מכירת נכסים** - קיימות אפשרויות שונות למכירת נכסים וקיימים הבדלים במסים החלים בכל חלופה, ובמיוחד כאשר ניתן לבצע מכירה יזומה לחברה מוחזקת (לרבות לחברה ישראלית משפחתית או רגילה), ונסביר:

א. נזכיר, במכירת נכס לאחר מועד הסיום יחול פטור ליניארי ממס רווח הון אשר יקטן ככל שחולף הזמן. לעומת זאת, מכירת הנכס לפני מועד הסיום לחברה מוחזקת תביא למימוש מלא עליו הערך במועד המכירה בפטור מלא ממס, ומיסוי מלא עליו הערך הנוספת שתיווצר לאחר העברת הנכס לחברה.

לפיכך, אם צפויה עליית ערך משמעותית (בד"כ בעקבות השבחה מתוכננת או בתחום ההיי-טק) לאחר מועד הסיום, רצוי בד"כ שלא לממש את הנכס באופן יזום וליהנות מפטור ליניארי אשר ינוצל גם בחלק מרווח הון שנבע מעליית ערך לאחר מועד הסיום. מנגד, כאשר לא צפויה עליית ערך (או לפחות כזו שאינה משמעותית), יש לשקול לממש את עליית הערך בדרך של מכירה יזומה עוד טרם מועד הסיום בפטור ממס, כך גם מכירה בחלוף זמן משמעותי לאחר מועד הסיום עשויה להביא לתוצאת מס בה יהיה רווח הון חייב קטן יחסית, אם בכלל.

ב. כמו כן, מכירתו של נכס, גם אם אינה חייבת במס בישראל בשל הפטור הניתן ליחיד המוטב בתקופת ההטבות, תביא ליצירת יתרת זכות ליחיד המוטב בספרי החברה המוחזקת (למעשה - הלוואת בעלים). ככל שאין מדובר בחנ"ז, יוכל היחיד ליהנות מחלוקתם של רווחי החברה השוטפים (למשל - דמי שכירות מהשכרת נכס) בדרך של החזר הלוואת הבעלים במקום שרווחים אלו היו חייבים במס מלא לו היו משולמים במישרין ליחיד המוטב לאחר מועד הסיום.

ג. בקשר לאמור לעיל (מכירה יזומה לחברה מוחזקת), קיימים בד"כ הבדלים משמעותיים בין נכסי מקרקעין (לרבות מניות בחברות מקרקעין) לבין נכסים אחרים (בד"כ מניות בחברות "רגילות"), שכן כל דיספוזיציה בנכס מקרקעין תביא ככל הנראה לתשלום מסים במדינה הזרה, לרבות מס רווח הון ומסי העברה (בעיקר מס רכישה), ולעומת זאת דיספוזיציה בנכס "רגיל" לעתים קרובות תהיה פטורה ממס במדינה הזרה, לרבות בשל הוראות אמנת המס של מדינת ישראל עם המדינה הזרה, ומובן שיש לקחת זאת בחשבון.

2. **הוודאות בדבר מועד הסיום** - במקרים רבים, מועד הסיום עשוי להיות נתון למחלוקת בין הנישום (היחיד המוטב) לבין רשות המסים, למשל במקרה בו רשות המסים גורסת כי הנישום היה ליחיד מוטב במועד המוקדם מזה לו טוען הנישום (במקרים רבים מדובר בתקופת פיצול תא משפחתי), וכך נוצרת מעין "תקופת דמדומים" וחשיפות מס בצידה.



במקרים כאלו יומלץ בד"כ לבצע פעולות או צעדים כגון אלו המצוינים לעיל, אשר מניבים רווח הון ולא הכנסה פירותית, למשל - מכירת נכס או פירוק חברה חלף חלוקת דיבידנד. כך, גם אם יסתבר בסופו של דבר שמועד הסיום מוקדם יותר והפעולה שננקטה אירעה לאחר תקופת ההטבות, חשיפת המס תהיה מצומצמת יותר בשל הפטור הליניארי החל על רווח ההון גם לאחר מועד הסיום.

קיימים שיקולי מס נוספים, לרבות שיקולים פרוצדוראליים ושיקולי עלות/תועלת, כך שאין "פתרון מדף" בנמצא, אלא יש לבחון כל מקרה לגופו ולתפור לו את חליפת המס המתאימה. למשרדנו התמחות מיוחדת וניסיון רב בנושאים אלו.

[מבזק מס מספר 786 מיום 13 ביוני 2019]

## רווח הון

### פחת שלא נוכה בגין נכס בחו"ל

מבזק זה יעסוק בפסק דין שניתן בביהמ"ש העליון בעניין **חברת PIV BV ("החברה")**, חברה זרה הרשומה בהולנד (ע"א 5883-18). פסק הדין מתמקד בחישוב השבח בגין מכירת דירת מגורים בישראל לרבות ניכוי הפחת משווי הרכישה.

#### עיקרי פסק הדין

בשנת 1997 רכשה החברה דירת מגורים בקיסריה והשכירה אותה ("הדירה"), אך לא הגישה מעולם דיווחים לפקיד השומה. בשנת 2015 מכרה החברה את הדירה.

כידוע, שווי רכישה בצרוף ההוצאות המותרות לניכוי מהשבח מהווים יחדיו את "יתרת שווי הרכישה" המהווה בסיס לעריכת ההשוואה בין שווי המכירה לשווי הרכישה, כלומר לחישוב השבח. בנוסף, יש להפחית משווי הרכישה או להגדיל את השבח בסכום הפחת שהותר בניכוי בכל שנת מס כנגד ההכנסה השוטפת מהמקרקעין. באמצעות מנגנון מיסוי זה מובטח כי אותה הוצאה לא תותר פעמיים. אך מה קורה במצב בו החברה בכלל לא הגישה דוחות למס הכנסה, לא דיווחה על הכנסה ולכן גם לא דרשה את הפחת?

ביהמ"ש העליון קבע הלכה, על פיה לא ינוכה פחת שלא נתבע בניכוי בעבר בין אם בשוגג ובין אם במודע. חריג לעניין הוא במצב בו לא הוגשו דיווחים כדן לפקיד השומה אודות הכנסות השכירות. במקרים אלו ינוכה הפחת המחושב רעיונית, אף שלא נתבע בפועל (שכן כלל לא הוגשו דיווחים). (ראו עניין זה בהרחבה, מאמרנו במבזק המס 809)

**להלן היבטים העולים מפס"ד זה במישור המיסוי הבינלאומי, אותם נמחיש באמצעות הדוגמאות הבאות:**

• בעת מיסוי נכס זר שהתקבל בידי תושב ישראל, בירושה או במתנה מתושב חוץ, קיימת אפשרות לבחור במסלול של "כניסה לנעליים" (ברירת המחדל) או חילופין, לבחור במסלול "STEP-UP". במסלול STEP-UP, המחיר המקורי ויום הרכישה בידי המקבל נקבעים לפי שווי הנכס ביום העברתו למקבל אך לפי עמדת רשות המיסים, ללא אפשרות לנכות פחת בגינו. במסלול הכניסה לנעליים, ניתן לדעתנו לטעון שיתרת המחיר המקורי הינה המחיר המקורי ללא כל ניכוי פחת, כפי שהיה בידי המוריש או נותן המתנה לפחות לגבי תקופת הבעלות בידי תושב החוץ, מהטעם שלא נוכה פחת באותה תקופה בשל היות ההכנסה מחוץ לבסיס המס בישראל, ולא הייתה חובה להגיש דיווחים בגינה בישראל.

• טענה זו רלוונטית גם ביחס לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, המגיע לישראל כשבבעלותו נכס זר שנרכש בהיותו תושב חוץ, כאשר ההכנסה מהנכס לא נכללה בבסיס המס הישראלי בתקופה בה היחיד היה תושב חוץ ובתקופה בה הכנסה זו הייתה פטורה ממס בישראל. במכירת הנכס (החייבת במלואה או בחלקה בישראל, בהתאם לנסיבות), ניתן לטעון שאין להפחית ממחירו המקורי את הפחת לתקופה בה שהה היחיד מחוץ לישראל, שוב, מהטעם שלא ניתן היה לנכותו וברור שלא נוכה בפועל. הוא הדין גם במקרה של חברה זרה המחזיקה בנכס זר, שהפכה להיות חברה ישראלית מכוח שליטה וניהול וכן במקרה של תושב חוזר ותיק או יחיד מוטב, אף אם הנכס הזר נרכש על ידו בתום תקופת ההטבות.

• הוראות האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לצרפת קובעות שהכנסות שכירות שמפיק תושב מדינה אחת ממקרקעין הנמצאים במדינה האחרת - ימוסו רק במדינת המקור בה נמצאים המקרקעין (כלומר, למדינת המושב לא שמורה זכות מיסוי שיוויונית). לגבי רווח ההון, לעומת זאת, שמורה למדינת המושב זכות המיסוי השיוויונית. במקרה כזה, כאשר **תושב ישראל** ימכור את הנכס בצרפת, יש מקום לטענה לפיה הוא יוכל להפחית את יתרת המחיר מקורי כעלות (ללא ניכוי הפחת שנצבר שלא נדרש בפועל בניכוי בישראל) בעת חישוב ודיווח רווח ההון בישראל.

**לסיכום: משנקבע כי ככל שהוגשו דוחות בישראל כדין, ולטעמנו אם לא הוגשו - משלא היה צורך בדין להגשתן (כגון מקום בו לא נוכה הפחת בשל היות ההכנסה פטורה או מחוץ לבסיס המס בישראל), הרי שבחישוב רווח ההון במכירת נכסים המצויים בחו"ל, לא ינוכה מעלות הנכס פחת שלא נוכה בפועל. קרי - ניתן יהיה לדעתנו לנכות את המחיר המקורי, בלא ניכוי הפחת שלא נתבע בישראל.**

[מבזק מס מספר 815 מיום 23 בינואר 2020]

## **פס"ד כור סחר (ר"ל של חברה זרה) - הכשרת מיסוי תלת שלבי בחסות לשון החוק**

בחודש דצמבר 2019 פורסם פס"ד בעניין כור סחר (ע"מ 18-01-12488), (להלן - החברה) הנוגד את ההחלטה שנתקבלה במחוזי לפני כשנה וחצי במקרה דלק הונגריה. נזכיר, כי במקרה דלק הונגריה קיבל ביהמ"ש בפסיקה אמיצה ולא שגרתית את עמדת המערער, והעדיף פרשנות תכליתית וכלכלית על פני אימוץ לשון החוק היבשה, תוך שהוא קובע כי רווחים שנצברו בחברה זרה, אף אם לא נתחייבו במס חברות ישראלי, מהווים רווחים ראויים לחלוקה (ר"ל) לעניין סעיף 94 ויש למסות מרכיב זה כאילו נתקבלו כדיבידנד- תוך התחשבות בשיטת הזיכוי העקיף.

אך כמו שאומרים, it was good while it lasted. פסק הדין בעניין כור סחר אימץ עמדה הפוכה, וכך נדחה הערעור ונתקבלה עמדת רשות המסים.

פרטי המקרה בקצרה: החברה מכרה את מלוא מניותיה (המקנות החזקה של 49%) בחברת בלטון שהינה חברה אנגלית, תוך שהיא טוענת ביחס לחלק מרווח ההון השווה לר"ל הקיים לעמדתה (תוך אימוץ הקביעה בפ"ד דלק הונגריה), כי שיעור המס החל עליו יהיה דומה לזה שהיה חל לו חולקו הר"ל כדיבידנד בטרם המכירה ותוך קבלת זיכוי עקיף בהתאם (ולמעשה במקרה הנדון - תוצאה המביאה להיעדרה של חבות במס חברות ישראלי). ללא קשר לתוצאה הסופית של הפסק (שאינה נכונה לדעתנו), הניתוח בבסיס פסק הדין מעלה תהיות ושאלות, ולעמדתנו אינו קולע למטרה, כפי שיוצג להלן:

בחלק גדול בפסק הדין תומך ביהמ"ש את החלטתו בתכליתה של שיטת המיסוי הדו שלבית. ברישא של הדברים, לדברי ביהמ"ש, יש להשוות את שיעור המס החל על יחיד לשיעור המס המצרפי שהיה חל עליו לו היה פועל באמצעות חברה. לאמור - הרציונל שבשיטת המיסוי הדו שלבי הינו כי יחיד ימוסה בסוף הדרך בשיעור של כ- 50% בכל אחת מהחלופות העומדות לרשותו. דווקא עמדת ביהמ"ש בעניין דלק הונגריה, ולא בעניין כור סחר, מגשימה את התכלית האמורה (ראה להלן).

אמרותיו של ביהמ"ש בכל הנוגע למימושו של שלב המיסוי הראשון, נאמרים מנקודת מבטה של רשות המסים ולא מנקודת מבטו של הנישום, כלומר: לעמדת ביהמ"ש בעניין כור סחר, על מנת שלא ימוסה רכיב הרווחים הצבורים, יש לוודא כי אלו מוסו קודם כל במס חברות ישראלי. עם כל הכבוד, שיטת המיסוי הכלל עולמי שנכנסה לחיינו לאחר תיקון 132 דווקא הביאה בחשבון שקיימים מסים נוספים בעולם, ואם בחרה מדינת ישראל למסות חברה ישראלית על הכנסותיה בחו"ל, מן הראוי לזכות בחישוב מס החברות את המס ששולם בחו"ל, בין אם במישרין ובין אם בעקיפין (במסגרת הזיכוי העקיף), שאם לא כן- דווקא יידרס עיקרון המיסוי הדו שלבי תחת גלגלי שיטת המיסוי התלת שלבי.

ביהמ"ש מצביע על התכלית בסיסו של סעיף 94- והיא "ליצור אדישות מיסויית" ולנטרל השפעות על ההחלטה האם לחלק דיבידנד לפני מכירת מניותיה של חברה או לאחר מכירת מניותיה". בהמשך מנתח ביהמ"ש את אותה אדישות מיסויית מנקודת מבטו של הנישום, וטוען כי דווקא במקרה דנן לא קיימת אדישות מיסויית שכן בעת חלוקת הדיבידנד בפועל "קיימת חובת ניכוי מס

במקור של המס בגין הדיבידנד בהתאם להוראות אמנת המס שבין ישראל לאנגליה". נציין כי דווקא במקרה הנדון, לא קיימת חובת ניכוי במקור בחלוקת הדיבידנד משום שהדין הפנימי בבריטניה קובע שלא קיימת חובת ניכוי כאמור בחלוקת דיבידנד לחברה זרה, ללא קשר להוראות האמנה בין המדינות (שלא יכולות להרע את מצבו של הנישום ביחס לדין הפנימי בבריטניה). אותה פגיעה באדישות המיסויית כן הייתה קיימת במקרה דלק הונגריה מכיוון שארה"ב כן מנהיגה חובת ניכוי במקור בחלוקת דיבידנדים לחברה זרה, ודווקא במקרה זה כן התקבלה עמדת המערערת. ביהמ"ש בעניין כור סחר מפנה אותנו שוב ושוב להנחיה הקבועה בסעיף 94 לפקודה, לפיה שיעור המס החל על ר"ל (ונניח לצורך הדיון כי קיים כזה) בידי חברה ישראלית הינו זה הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה ולא סעיף 126 בכללותו, דהיינו- לרבות סעיף 126(ג) לפקודה המאפשר בשילוב עם סעיף 203(ב) לפקודה את שיטת הזיכוי העקיף. ואולם, כפי שגם הובהר בפ"ד דלק הונגריה, רשות המסים מקבלת את קיומם של ר"ל גם תחת חישוב המס על דיבידנד מכוח סעיף 126(ג) לפקודה- כך למשל- חברה ישראלית המוכרת חברה ישראלית שבבעלותה אשר הפיקה הכנסות מחוץ לישראל, כן מקבלת כר"ל את חלקה ברווחי אותה חברה ישראלית נמכרת, למרות שחישוב המס על הדיבידנד, לו היה מתקבל על ידה, היה לפי סעיף 126(ג) לפקודה ולא לפי סעיף 126(ב) לפקודה.

ביהמ"ש עושה שימוש במונחים של מניעת כפל מס לחברות ולבעליהן, למשל נאמר: "על מנת למנוע מיסוי תלת-שלבי, באופן שיביא לתשלום מס ביתר במצב דברים כאמור- נחקקה הוראת סעיף 126(ב) לפקודה, העוסקת בדיבידנד "בין-חברתי", והפוטרת חלוקת דיבידנד שכזה מתשלום מס, כך שתשלום המס בשלב המיסוי השני יחול רק במועד חלוקת הדיבידנד לבעלי המניות היחידים". לא ברור אם כך, מדוע טיעון זה מביא לתוצאה לפיה ישולם מס חברות פעמיים- פעם על ידי החברה הנמכרת ופעם על ידי החברה המוכרת (כור סחר), וכל זאת עוד לפני חלוקת הדיבידנד ליחידים המחזיקים בכור סחר.

השימוש המוטעה לדעתנו שנעשה בפ"ד בטיעונים לפיהם "רשות המס בישראל (כמו גם רשויות מס במדינות אחרות) מתמודדת עם התופעה של שחיקת בסיס המס, אשר יש בה כדי ליצור איום על היקף ההכנסות ממסים ועל גבייה שוויונית והוגנת של מיסים במדינה", או למשל כי "עמדתו הגלובלית של כבוד השופט בורנשטיין היא כי יש לראות בעולם (וישראל בתוכו) כאילו הוא כפר גלובלי מיסויי אחד... ואילו עמדתו היא עמדה לוקאלית ולפיה "עניי עירך קודמים", והמיסוי איננו כלל-עולמי, וממילא נראה כי כלל העולם אינו פועל בגישה כזו של מיסוי עולמי" אין להם מקום בנסיבות הנדונות, מכיוון שתוצאת פסק הדין במקרה כור סחר אולי העשירה את קופת המדינה, אך במחיר מיסוי כפול של החברה הישראלית ומיסוי משולש ברמת בעלי מניותיה.

פסק הדין בעניין כור סחר עוסק בסוגיה נוספת של קיזוז הפסד הון כנגד מרכיב הר"ל, אולם לא נרחיב בעניין במבזק זה.

[מבזק מס מספר 809 מיום 12 בדצמבר 2019]

## שינוי מודל עסקי ומחירי העברה

### אופציות לעובדים בחברות Cost+, האם סוף פסוק?

#### רקע כללי

זכור, באפריל 2018 התקבל (פה אחד) פסק דינו של ביהמ"ש העליון בשני ערעורים שונים, בעניין קונטירה (ע"א 943/16) ופיניסאר (ע"א 1728/16) להלן - ("המערערות"), אשר עסקו, בין היתר, בתחולתו של סעיף 85א לפקודה (מחירי העברה) לגבי השאלה האם יש להכליל את עלות הקצאת האופציות לעובדי חברת הבת כחלק מבסיס העלות לקביעת מחיר השוק בעסקה בינ"ל (מסוג Cost+) בין צדדים קשורים.

#### פנייה לציבור המייצגים

עמדת רשות המסים, כפי שהוצגה בפסקי הדין, נכללה גם כעמדה חייבת מספר 51/2017, ובה נקבע כי יש לכלול הכנסות לפי שיטת Cost+, גם בגין עלויות מבוססות אופציות, וגם בגין הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי אך היו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

בדצמבר 2018 פרסם סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים רו"ח (משפטן) רולנד עם-שלם, פנייה לציבור המייצגים, לפיה, בעקבות פסיקתו של העליון כי "יש לכלול את עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות לצורך חישוב הרווח לצרכי מס", מצופה מהחברות לתקן דיווחיהן בהתאם לפסיקה ועמדת רשות המיסים ובמידה ולא, יינקטו הליכי שומה במסגרתם יכול וייקבע "מחיר עסקה" גבוה יותר ממחיר העסקה המדווח (בהתאם לחציון בטווח הבין רבעוני), ובמקרים מסוימים אף הטלת קנסות גרעון.

**האם כל חברה נדרשת לתקן דוחות "אוטומטית" או שעדיין נדרש לבחון כל מקרה לגופו?**  
נזכיר כי בשני פסקי הדין, דובר על חברה בת ישראלית המעניקה שירותי מו"פ לחברת האם האמריקאית על בסיס שיטת Cost+. המערערות העניקו לעובדיהן אופציות לרכישת מניות החברה האם במסלול ההוני לפי סעיף 102 לפקודה. בפסק הדין נקבע כי "... עצם הכללת עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות, אינה מובילה לכך שפקיד השומה רשאי באופן אוטומטי להתערב בהסכמות הצדדים כפי שהתבטאו בדיווח על אודות העסקה. התערבות זו תתאפשר רק במקרה שבו לא עמד הנישום בנטל השכנוע להראות כי מחיר העסקה, הכולל את שווי האופציות, תואם את המחיר הנהוג בשוק בעסקאות דומות..." (פסקה 56) וכן, ביחס למקרה הנדון "התזה המוצגת על ידי הנישומות, לפיה אין לכלול את עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות במסגרת העסקאות הנדונות מסוג קוסט פלוס - אינה מתיישבת עם חקרי תנאי השוק שהוגשו מטעמן. זאת הואיל ושיעורי הרווחיות של החברות בנות ההשוואה, שעל פיהם ביקשו הנישומות לערוך גזירה שווה לענייננו, מביאים בחשבון את שווי האופציות" (פסקה 57).

נמצאנו למדים כי הכללת עלות האופציות בעסקאות שירותים בין חברתיות אינה בגדר "גזרה משמים" וכי עובדת הכללתן או הימנעות מהכללתן תלויה בנסיבות המקרה, ההסכמים הבין חברתיים ושיטת מחירי העברה המיושמת.

נציין בעניין זה, כי טענות פקיד השומה לא בוססו על הוראות סעיף 86 לפקודה (עסקה מלאכותית) לגביהן נטל ההוכחה מוטל על פקיד השומה, אלא על הוראות סעיף 85 לפקודה (מחירי העברה), באמצעותן הוכיח כי **המערעות חרגו מתנאי השוק** ובית המשפט קיבל זאת.

דרישת תיקון הדוחות מעלה מספר שאלות:

האם נדרש לתקן דוחות אם מחיר העסקה שנקבע עדיין נמצא בטווח המחירים שהיה נקבע תוך יישום עמדת רשות המסים?

האם במסגרת תיקון הדוחות נדרש רק לעדכן את בסיס העלות (שיכלול את עלות האופציות כאמור), או שניתן לשקול לבחור בשיטת תמחור שונה אך עדיין ישימה בנסיבות המקרה, אם היא משקפת טוב יותר את המודל הכלכלי בין החברות? מנגד אפשר וייטען, כי תיקון הדוחות אפשרי רק ביחס לשינוי בסיס העלות בהתאם לפסקי הדין, ואילו שינוי שיטת התמחור, גם אם הוא מקובל, יכול ויהיה רק מכאן והלאה.

האם במסגרת תיקון הדוח יירשם מועד הגשה חדש, לרבות לעניין קנסות והתיישנות? לעמדתנו, ככל שתיקון הדוח נעשה לדרישת רשות המסים עצמה, אין לקבוע מועד הגשה חדש.

**לסיכום, יש לבדוק היטב את הסכמי השירותים בין החברות ואם עלות האופציות לא נכללה בהסכם השירותים בין החברות יש לשקול היטב אם לתקן את דוחות המס לאחור. בכל מקרה נמליץ לקבל ייעוץ מקצועי בטרם ביצוע כל פעולה, לרבות בדבר אופן הדיווח והתגובה למכתב רשות המסים שצוין לעיל.**

מבזק זה נכתב בשיתוף עם עו"ד ג'קי חולי ([Jacky@jh-law.co.il](mailto:Jacky@jh-law.co.il)), מייסד ושותף מנהל, משרד עו"ד ג'קי חולי ושות', המתמחה בתחום מחירי העברה.

[מבזק מס מספר 767 מיום 24 בינואר 2019]

## **שינוי מודל עסקי - נטל ההוכחה, ושינוי תמונת העסקה כולה**

בפברואר 2019 ניתנה החלטת כב' השופטת סרוסי בעניין ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ (ע"מ 17419-02-18) העוסקת בדבר נטל ההוכחה הנדרש- האם מצד המערערות או מצד המשיב, פקיד השומה- כאשר ברקע הדברים טענת המשיב לעסקה סמויה של שינוי מודל עסקי בחברה הנרכשת. מעבר לדיון בדבר ההבדלים בין סיווג שונה של עסקה לבין סיווג מחדש (להרחבה בעניין זה, **ונטל השכנוע הנובע מכך אשר הוטל בסופו של יום על כתפי המערערות**, נתמקד בעיקרי הדיון הנוגעים לסוגיית שינוי המודל העסקי.

נזכיר, ברקע הדברים לנושא הנדון, כי בנובמבר 2018 פורסם חוזר 15/2018 העוסק בנושא שינוי מודל עסקי באופן רחב ומקיף בהמשך להבהרה של רשות המסים אשר פורסמה ביולי 2010 בנושא. ביוני 2017 פורסם פסק דינו של המחוזי בעניין גייטקו העוסק בסוגיה דומה, וביוני 2015 פורסמה החלטת בית המשפט בנושא מקסון ישראל (בקשה לפסילה על הסף).

ההחלטות והעמדות שנקבעו בסוגיה באותם פרסומים ופסיקות בנושא, מציינות **חשיפות מס משמעותיות במקרים של רכישת חברת IP ישראלית ושינוי מערך ההסכמים בקבוצה**, לרבות

שינוי בעלות פורמאלית ב- IP הנרכש. חשיפות אלה מתבטאות בחזקת מכירה של כלל הנכסים והפעילויות בחברה הנרכשת בשווי גבוה יותר, וייתכן שאף בשווי הגבוה ממחיר רכישת המניות שקדם לאירוע שינוי המודל העסקי, ולרבות התאמות משניות בדמות דיבידנד המחולק מרווחי המכירה הרעיונית או ריבית על הלוואות.

במקרה ברודקום, מדובר ברכישתה בעקיפין של חברה ישראלית בעלת IP ("החברה הישראלית") על ידי חברת ברודקום האמריקאית ("ברודקום") בסכום של 200 מליון דולר, כאשר לאחר עסקת רכישת המניות נמכר ה- IP של החברה הישראלית בסך של כ- 60 מיליון דולר לחברה זרה מקבוצת ברודקום ונחתמו הסכמי שירותי פיתוח ושיווק, על בסיס Cost+, מול ברודקום וחברה זרה נוספת בקבוצה.

לטענת המשיב, בחינת מערך ההסכמים מובילה למסקנה כי לא רק ה- IP של החברה הישראלית נמכר נמכר במסגרת העסקה, אלא מכלול הפונקציות, הנכסים והסיכונים שלה (Functions Assets and Risks - "FAR") ושווים של אלו עולה על שווי של ה- IP הנמכר. לעניין שווי הנכסים של החברה הישראלית (FAR), המשיב ביקש לבצע גילום של מס החברות החל במכירת נכסים, כך שמחיר הנכסים בניכוי מס החברות יהיה שווה למחיר המניה שנקבע בעסקה. טענה זו מהווה להבנתנו הרחבה של חזית המאבק של רשות המסים בתופעה. ניתן בהחלט לטעון כי רכישת מניות במחיר מסוים אינה מעידה בהכרח על קיומו של רוכש פוטנציאלי בשוק, אף לא הרוכש בעסקה הספציפית, שהיה מוכן לרכוש את נכסי החברה במחיר גבוה יותר. יתרה מכך, גם בחוזר 15/2018 המוזכר לעיל, לרבות הדוגמאות שצורפו לו, אין שום התייחסות לגילום שווי ה- FAR בשיעור מס החברות.

בנוסף לקביעת מכירה רעיונית, ביקש המשיב לקבוע התאמה משנית, לפיה חלקו של שווי העסקה העודף על שווי הממכר המוצהר (ה- IP ב- 60 מיליון דולר) מהווה הלוואה שניתנה לקבוצת ברודקום ויש לזקוף ריבית בגינה. ככל הנראה ובהמשך לאמור לעיל, הלוואה רעיונית זו מתבססת על השווי ברוטו של הנכסים.

בהתאם לכך נראה, כי אם אותה "הלוואה" לא תוחזר, עשויה לבקש רשות המסים לראות בחוב כדיבידנד שחולק לבעלת המניות!!), שכנגדו גם לא ניתן לדרוש את עלות המניות בעסקה (אלא אם יותר או יוסכם על פירוק רעיוני לעניין זה). דווקא בהקשר זה עשויה לקום הטענה, לפיה אותו חוב רעיוני, אשר ממילא לא יוחזר (כי אין עסקת מכירה אמיתית), עשוי ליצור הפסד הון לחברה כתוצאה ממחיקתו הרעיונית, אולי אף בשנת המכירה עצמה.

אמנם, הדיון במסגרת פסק הדין נגע לכאורה רק בעניין נטל הראיה הנדרש, ופסק הדין בערעור יינתן בעתיד הקרוב ככל הנראה, אולם מדבריה, ניתן "לנבא" כי כב' השופטת סרוסי מקבלת את טענות המשיב בדבר מכירת ה- FAR, גילום המס וההתאמה המשנית.

בשולי הדברים נציין, כי המשיב לא חלק על תמחור שירותי המו"פ ושירותי השיווק בהתאם לשיטת Cost+, ומכאן נראה כי שירותי שיווק למשל עשויים להיות מתומחרים בשיטת Cost+ במקרים מסוימים, וכן נראה כי ניתן להגיע למתווה של מתן שירותי מו"פ לחברה זרה, מבלי שהבעלות המיסויית על ה- IP תיוותר, כולה או חלקה, בידי מעניקת שירותי המו"פ, זאת בניגוד לעמדות שפורסמו במסגרת פרויקט ה- BEPS לגבי ייחוס רווחים לחברות העוסקות בפיתוח IP, שוב, הכול תלוי נסיבות.

לאור פסק הדין והמגמה העולה מהפרסומים בנושא, מומלץ לשקול היטב כיצד לבצע עסקאות רכישה מורכבות, לרבות דיון באפשרות להשאיר חלק מה- IP ו/או פונקציות אחרות בחברה הנרכשת, ותמחורם בהתאם, וכן הענקת זכות שימוש בתשלום בקשר לחלק מה- IP ונכסים אחרים אשר כן מועברים במסגרת העסקה.

[מבזק מס מספר 775 מיום 20 במרץ 2019]

### **פס"ד ברודקום חידושים בנושא שינוי מודל עסקי**

ביום 9/12/2019 ניתן פס"ד בעניין ברודקום (ע"מ 16-01-26342) בנושא שינוי מודל עסקי והשלכות המס הנובעות ממנו, נושא מהותי ומורכב אשר קיבל התייחסות גם במסגרת ההנחיות של ארגון ה-OECD ומטופל על ידי רשות המסים בשנים האחרונות. ביהמ"ש קיבל את ערעורה של המערערת **ופסק לטובתה**, מנימוקים אשר יפורטו להלן.

#### **אירועי הפרקים הקודמים:**

א. החלטה שיפוטית קודמת (ע"מ 18-02-17419) הקשורה לקבוצת ברודקום בנושא שינוי מודל עסקי (בנסיבות דומות מאד למקרה הנדון) ובעניין נטל ההוכחה הנדרש, ניתנה ע"י כב' השופטת סרוסי בתחילת השנה.

ב. בנובמבר 2018 פורסם חוזר 15/2018 העוסק בנושא שינוי מודל עסקי באופן רחב ומקיף בהמשך להבהרה מיולי 2010 של רשות המסים.

ג. ביוני 2017 פורסם פסק דינו של כב' השופט בורנשטיין במחוזי בעניין "גיטקו" העוסק בסוגיה דומה, וביוני 2015 פורסמה החלטת בית המשפט בנושא מקסון ישראל (בקשה לפסילה על הסף). ההחלטות והעמדות שנקבעו בסוגיה באותם מקורות לעיל, מציבות חשיפות מס משמעותיות במקרים של רכישת חברת IP ישראלית ושינוי מערך ההסכמים בקבוצה, המתבטאות בחזקת מכירה של כלל הנכסים והפעילויות בחברה הנרכשת (וקביעת שווי בהתאם).

#### **פרטי המקרה בקצרה:**

המערערת הינה חברה ישראלית העוסקת בפיתוח ומכירה של מוצרים בשוק התקשורת. המערערת נרכשה ע"י ברודקום האמריקאית ("**ברודקום**") בסכום של 200 מיליון דולר. לאחר הרכישה נחתמו הסכם שיווק מול חברה בקבוצת ברודקום ע"ב  $Cost+10\%$ , הסכם למתן זכות שימוש ב- "IP הישן" שהיה בבעלות המערערת מול חברה אחרת בקבוצה, והסכם פיתוח של "IP חדש" מול ברודקום ע"ב  $Cost+8\%$ .

**פקיד השומה טען** במסגרת הצו שהוציא, כי **מערך ההסכמים והנסיבות הקיימות מצביעות על מכירתם של מכלול הפונקציות, הנכסים והסיכונים** של המערערת (Functions Assets and Risks- "**FAR**"), בסכומים הדומים בקירוב (לאחר ביצוע התאמות) לתמורה ששולמה עבור רכישת מניות המערערת.

להלן מקצת מהטיעונים והתובנות מתוך פסק הדין:



בחינת המשכיות הפעילות ושימור ערכה של החברה הנרכשת: השופט בורנשטיין מאבחן את מקרה ברודקום ממקרה גייטקו בו פסק בעבר. במקרה גייטקו הזכיר השופט כי רכישת החברה והשינויים שבוצעו לאחריה "הביא לכך שהמערערת שם הפכה ל"קליפה תאגידית חסרת תוכן"... כדי כך שעסקיה של גייטקו קרסו זמן קצר לאחר עסקת רכישת המניות..." ואילו בעניין ברודקום "המערערת הוכיחה כי בעקבות מכלול ההסכמים שנערכו בינה לבין קבוצת ברודקום, פעילותה התרחבה, וגדלו הכנסותיה ורווחיה. אף מצבת כוח האדם שלה גדלה, והיא שכרה שטחים נוספים."

כלומר- **בביצוע טרנזקציות והסכמים מסוג אלה, יש לוודא את המשכיותה של החברה הנרכשת, ואת שימור או אף השבת ערכה הכלכלי.** בית המשפט מדגיש כי כוח האדם של המערערת דווקא צמח מ- 90 עובדים לכ- 200 עובדים בשנים שלאחר עסקת הרכישה.

1. הסוברניות לשנות את המודל העסקי: השופט רומז כי רשות המסים התאהבה במושג, אך לדבריו "איני סבור שהמילים "שינוי מודל עסקי" הן מעין מילות קסם, שדי באמירתן בלבד כדי להביא לשינוי סיווגה של העסקה שנערכה בין הצדדים" ובהמשך "איני סבור כי ניתן לומר ששינוי המודל העסקי... ממודל של המשך פיתוח הקניין הרוחני, שילובו במוצרים והפקת הכנסה ממכירתם, למודל של המשך פיתוח הקניין הרוחני... במודל Cost+, קבלת תמלוגים בגיו... הקניין הרוחני הקיים (גם אם ערך הקניין הרוחני הקיים הולך ודועך)... מלמד על כך שבמועד העסקה, המערערת מכרה "נכס"..."

בהמשך קובע השופט כי החברה סוברנית לשנות את מודל פעילותה גם במחיר של הקטנת הסיכונים והסיכויים ועדיין אין בכך מכירה. כמו כן טוען השופט כי העובדה שהמערערת בחרה לפתח ממועד רכישתה את ה- IP החדש עבור ברודקום, אין הדבר מלמד שהיא נפרדה מפונקציות המו"פ והשיווק שהופעלו על ידה.

צא ולמד - **חברה רשאית להפסיק לפתח קניין רוחני לצורך מכירת מוצרים עצמאית ולהתחיל לפתחו עבור אחרים (לרבות צד קשור), תוך קבלת תמלוגים בגין ה- IP הישן (קרי- פיצול IP אפשרי בהחלט), ותוך ידיעה שערכו של IP זה יילך ויפחת עם השנים, והכול בניסיונות בהן התמורות המשתלמות לחברה הולמות ועומדות בעיקרון ה- Arm's Length.** מדובר בחדשות "מרעישות" בסוגיה זו.

2. המקור הנורמטיבי לניתוח העסקה: השופט מקבל את העיקרון לפיו רשות המסים רשאית לנתח עסקאות לפי מהותן הכלכלית, תוך הסתמכות על קווי ההנחיה של ה- OECD כמקור פרשני, ואף מפנה לדברי רשות המסים עצמה בחוזר שהוציאה בעניין, לפיהם יש לבחון את המקרה תוך ניתוח מדוקדק של ה- FAR לצורך סיווג העסקה ותמורתה, בין היתר, מתוך מטרה למנוע מצבים של הסטת רווחים לא ראויה. ואולם, דברים אלו ראוי שייעשו "באופן מדוד, ובוודאי שלא באופן "אוטומטי" וגורף."

3. תמלוגים vs רווח הון: משלא עלה בידי רשות המס לסווג מחדש את העסקה, המשמעות היא שיש ליתן תוקף להסכמים הקיימים בין הצדדים - לרבות הסכמי ה- Cost+ למתן שירותי שיווק ופיתוח (מתודולוגית תמחור שלא נתקפו על ידי רשות המסים ובכך אושרו בביהמ"ש), וכל שנותר בידי רשות המס הוא לטעון טענות בדבר "מחיר העסקה" לפי סעיף 85א לפקודה, לרבות שיעור התמלוגים שנקבע בעסקת זכות השימוש ב- "IP הישן" (דבר שלא נעשה במקרה דנן).

במבזקנו מספר 758 הבענו את דעתנו כי במקרה של שימור ה- IP בחברה הנרכשת ומתן זכות שימוש בגינו "תמנע החברה קיומן של טענות אפשריות בדבר מכירה מוחלטת של נכסיה (הטומנת בחובה חשיפת מס מהותית), והמחלוקות הפוטנציאליות תצומצמנה לדיון בשיעורי התמלוגים או באופן קביעתם".

נציין, כי פסק הדין מעניין ומומלץ לקריאה. הוא מרחיב בנושאים נוספים כמו מהו FAR וכיצד למדוד אותו, מלאכותיות והתערבות בסיווג עסקה, ניתוח סיכונים כפרמטר לקביעת רווחיות, השלכות המצגים למדען הראשי ועוד. מטבע הדברים, לא נוכל להתייחס לכל אלו במבזק זה.

[מבזק מס מספר 810 מיום 19 בדצמבר 2019]

## שונות

### הערך הקריפטוגרפי - מה שוויו של ביטקוין?

במהלך עבודתנו השוטפת נתקלנו בלא מעט מקרים האופייניים למשקיעים בתחום, יחידים שצברו תיק מטבעות אשר נבנה על בסיס המרות בין מטבעות בפלטפורמות המסחר השונות, ששוויו התאורטי במקרה בסוף שנת 2017, היה גבוה מאד. אותם משקיעים חוו כידוע, נפילה משמעותית של ערך המטבעות מתחילת שנת 2018, ומאז קיימות תנודות (חיוביות ושליליות) של מחירים בשוק, אך אלו לא שחזרו את "ימי הזוהר" של סוף שנת 2017 וספק אם הדבר יתרחש (ראה מבזקנו מספר 762).

משקיע אשר ביקש לממש את רווחיו הצבורים, במיוחד בשנת 2017, נתקל בדילמה:

האם למכור את המטבעות ולשמור את הכסף ממכירתם (המכונה "FIAT") בפלטפורמות המסחר עצמן - מכיוון שהמוסדות הבנקאיים בישראל חסמו הלכה למעשה את האפשרות להפקיד כספים הנובעים מקריפטו- וכך להסתכן בגניבת ה- FIAT כתוצאה מפריצות לאותם אתרי מסחר לא מפקחים, פריצות עליהן פורסם חדשות לבקרים; או (ובד"כ זו האופציה שהועדפה על ידי מרבית המשקיעים) להמיר את עיקר התיק למטבעות מובילים (בד"כ ביטקוין) ו"למשוך" אותם לארנק הקר והמאובטח שברשות המשקיע - פתרון בטוח הרבה יותר - אולם להסתכן בחשיפה לתנודתיות בשוק המטבעות ולאובדן ערך, כפי שאכן התרחש בפועל.

מה לעשות שדווקא חבות המס הפוטנציאלית של אותם משקיעים לא ירדה במקביל, ואף הגיעה במקרים מסוימים לשיעורים אפקטיביים של יותר ממחצית שווי התיק שבידם (לאחר הנפילה בשנת 2018), ובמקרים חריגים אף מעבר לשווי התיק.

בדיונים אותם משרדנו מנהל מול רשות המסים בתיקים דומים, העלנו טענות שונות הנוגעות למועד החיוב הנכון והראוי של הרווחים הנובעים ממטבעות כאמור ("רווחי קריפטו") ולשווי המטבעות אותו יש לקבוע בבואנו למדוד את רווחי הקריפטו (קיימת גם טענה מקדמית, אשר נדחתה בפס"ד

קופל (ראה מבזקנו מספר 783), בדבר סיווגם של רווחי קריפטו כהפרשי שער פטורים, ולא נדון בה במבזק זה).

ברצוננו לשתף, על קצה המזלג, חלק מאותן טענות:

#### 1. לעניין מועד הדיווח

א. אמנם, הדין הכללי ביחס להחלפת נכסים בישראל, הוא כי יש לראות בכל נכס המוחלף באחר כאילו נמכר ובהתאם יש לדווח על רווח או הפסד הון במכירה. סעיף 96 לפקודה מאפשר דחיית רווח ההון בהחלפת נכסים, אולם סעיף זה חל רק ביחס לנכסים בני פחת וכידוע, מטבע קריפטוגרפי אינו כזה.

ב. מהו אם כן מועד הדיווח המתאים בנסיבות אלו? באתר Bloomberg למשל, פורסם כי צרפת תבקש למסות רווחי קריפטו רק במכירת מטבעות ל-FIAT ולא בהמרה בין מטבעות, מטעמים מובנים. לדעתנו, יש לראות בפעילות המשקיע בפלטפורמות המסחר כמעין התנסות של מבקר בקזינו - כפי שלא הגיוני לבקש למסות את אותו אדם לאחר כל משחקון בו הוא משחק, אלא רק בעת פדיון ה"ז'יטונים" בקופה, כך ראוי לנהוג בשחקני "הקזינו הקריפטוגרפי", שהרי "את הכסף סופרים במדרגות".

ג. טיעון נוסף, ואולי המרכזי לעניין זה, הוא **מגבלת העבירות הקיימת, הלכה למעשה, על הפקדת כספים הנובעים מרווחי קריפטו למוסדות בנקאיים בישראל**. כידוע, הבנקים מערימים קשיים ניכרים על הפקדות כספיות כאלו, ובמקרים רבים אף "סגרו את השער" בפני משקיעים (לאחרונה פורסם גם על הליכים משפטיים של לקוחות כנגד בנקים ישראלים לאור התנהלותם האגרסיבית האמורה).

**גם רשות המסים, במקרים אחרים, נוהגת לדחות את אירוע המס כאשר ישנה מגבלת עבירות או תקופת חסימה** (רגולטורית או חוזית) בקבלת נכס, וקיימות החלטות מיסוי בנושא. גם חוזר 19/2018 (בנושא תמורות מותנות) קובעות דין דומה בקשר עם זכויות שנמכרו ושהתמורה מותנית בהתקיים אירוע חיצוני (ובעניינינו - הסכמת הבנק לקבל את הכספים). רשות המסים יכולה הייתה לאפשר את תשלום המס בגין רווחי קריפטו, אילו הייתה מאשרת העברות כספיות לצורכי תשלום המס ישירות מאתרי המסחר בחו"ל או בישראל, או שהייתה מגבשת ביחד עם בנק ישראל הסדר המאפשר קבלת כספים לפחות רק לצורכי תשלום המס, אך הדבר כידוע לא נעשה, והמשקיע נאלץ להתמודד לבדו מול החומות הבנקאיות.

#### 2. לעניין שווי המטבעות

**הטיעון המרכזי נשען על הנימוקים לעיל בדבר חוסר היכולת הממשית להנזיל את רווחי הקריפטו בהעברה כספית לחשבון הבנק**. נכס שקיימת לגביו מגבלת סחירות או עבירות שווה הרבה פחות מהשווי המצוטט באתרים השונים, קל וחומר לגבי נכס שהתנדודתיות בשווי גדולה מאד. להבדיל, בשוק המניות הסחירות אדם יכול בלחיצת אצבע לתרגם את תיק המניות שלו למזומן בחשבון העו"ש, ולכן שווי המניות כפי שמופיע בנתוני הבורסה הוא השווי האמיתי.

א. בשוק המניות הסחירות, המסחר הכלל עולמי במניה מסוימת מתרכז בד"כ לבורסה ספציפית, ולפיכך למאן דהוא אין השפעה מיוחדת על מחיר המניה אם יבקש למכור את מניותיו. המסחר במטבעות קריפטוגרפים לעומת זאת, מתבצע במספר רב של זירות מסחר בעולם, כך שכל משקיע בודד עשוי להשפיע במידה ניכרת על מחירי המטבעות באותה זירה, אם יבקש למכור את תיק מטבעותיו, וככל שלאותו אדם ישנה כמות גדולה יותר (משקיעים

כאלו מכונים "לווייתנים") כך ההשפעה השלילית על מחיר המטבע באירוע של מכירת התיק תהיה גדולה יותר. כמו כן, תרגילים בדמות "הרצת מטבעות" על ידי גורמים אינטרסנטים ואגרסיביים, עשויים להתבצע יחסית בקלות וללא כל בקרה רגולטורית.

ב. עמלות צפויות של אחוזים בודדים בהעברות בנקאיות מפלטפורמות מסחר (גם אם העברה כזו מאושרת בסופו של דבר), אף הן משפיעות על מחיר הנכס.

קיימות טענות נוספות שניתן להעלות בעניין הנדון, וכמובן, תיתכנה טענות נוגדות מצד רשות המסים לסוגיות המועלות, אבל לדעתנו **ראוי לשאוף למיסוי הוגן של רווחי קריפטו, על בסיס מימושם והנזלתם לכסף FIAT** (או לפחות למועד בו מתאפשר לעשות כן), ולא בשלב "הווירטואלי", תרתי משמע. בכל מקרה לעמדתנו, **ככל שנקבעים אירועי מס בעת ההמרה בין מטבעות, השווי שיש לייחס לאותם מטבעות אמור להיות נמוך עד כדי עשרות אחוזים מהמחירים המצוטטים באתרי המסחר השונים.**

משרדנו מלווה עשרות לקוחות קריפטו וישמח ליעץ בנוגע לדיווח והסדרת אירועי מס הקשורים בתחום.

[מבזק מס מספר 817 מיום 06 בפברואר 2020]

## **ארה"ב, סיווג עסקה המבוססת על שרותי ענן האם תמלוגים או שירותים?**

בחודש אוגוסט 2019 פורסמה הצעה לתקנות חדשות בארה"ב (proposed regulations 1861-19) הקובעת מאפיינים לסיווג עסקאות המבוססות על שרותי ענן. המדובר בפרט בשירותים:

• SAAS (Software as a service).

• IAAS (Infrastructure as a service).

• PAAS (Platform as a service).

אך לא רק. בשירותים אלו: זמינות מכשירי טלפונים ניידים חכמים, מחשבים ניידים וטאבלטים בשנים האחרונות, יצרו ביקוש ענק למוסיקה, סרטים (Digital Streaming) ולשימוש בתכנים שונים ברשת.

כידוע, בעולם המס אנו מפרידים בין עסקת שכירות לעסקת מכר (הונית) לרבות הפרדה בין עסקת שרות או עסקת מתן זכות שימוש (תמלוגים). הצעת החוק החדשה בארה"ב אמורה לסייע בסיווגן של עסקאות המוזכרות לעיל, המוגדרות כ- Cloud Transaction ולקבוע האם מדובר בעסקת שרות (Provision of Service) או בעסקת מתן זכות שימוש שתסווג כעסקת תמלוגים (Lease of Property).

החוקים הקיימים בארה"ב מטפלים בעיקר בסיווג העסקאות הקשורות בתוכנות מחשב ובשירותים המבוססים על תוכנות אלה ולא בעסקאות ה- Cloud Transaction ומכאן הצורך בהצעת החוק. גם בישראל מאז פרסום חוזר מס הכנסה 13/2001 - "סיווג הכנסה מעסקאות בינלאומיות המשלבות תוכנה" לפני שנים רבות, נדרש עדכון לאור ההתפתחות הטכנולוגית המהותית מאז.

ההצעה מונה רשימה לא סגורה של מאפיינים לגבי עסקאות ה- Cloud Transaction שחלקם נקבעו בפסיקות בתי המשפט בארה"ב במשך השנים, ומכאן חשיבותה, שכן במידה רבה הצעת החוק משקפת את הקריטריונים הנוכחיים לסיווג עסקאות כאמור. על פי ההצעה, עסקה לא תפוצל למרכיב שירות ולמרכיב תמלוג, אלא תסווג בכללותה כשירות או כתמלוג.

להלן רשימת המאפיינים המצביעים על סיווג העסקה כעסקת שירות:

1. ללקוח אין גישה פיזית למוצר;
2. ללקוח אין שליטה על המוצר מלבד גישה דיגיטאלית אליו והשימוש בו;
3. לספק המוצר יש את הזכות לקבוע את מאפייני המוצר ואת היקף השימוש בו באמצעות הרשת, ואף יכול להחליפו במוצר דומה;
4. הספק אחראי על תחזוקה ועדכון המוצר;
5. ללקוח אין זכות כלכלית במוצר;
6. הספק נושא בסיכונים המהותיים, בפרט תקבולים מופחתים באופן משמעותי או הגדלת ההוצאות באופן משמעותי במקרה של הפרת החוזה ע"י הלקוח;
7. הספק משתמש במוצר בכדי לספק שירותים גם ללקוחות אחרים;
8. התשלום לספק מבוסס בעיקרו על מידת השימוש של הלקוח במוצר ולא על מימד הזמן בלבד;
9. מחיר החוזה הכולל עולה באופן מהותי על ערך השכירות של הנכס לתקופת ההתקשרות.

**במישור הבינלאומי, במקרים בהם התשלום מסווג כעסקת תמלוגים, למדינת מושבו של המשלם תינתן זכות מיסוי בדרך של ניכוי מס במקור (בישראל- בשיעור של 25% או בשיעור נמוך יותר על פי הוראות האמנה הרלבנטית). לעומת זאת, כאשר מדובר בעסקת שירותים, למדינת מושבו של המשלם לא תינתן זכות מיסוי, למעט אם למיזם הזר נוכחות בישראל (ובמקרה של מדינה גומלת - קיומו של מוסד קבע בישראל).**

**כך לדוגמא, חברה ישראלית הנהנית מהטבות חוק עידוד, עשויה להיפגע אם הכנסות מוטבות שמקורן בארה"ב יסווגו כהכנסות מתמלוגים, שכן יחול ניכוי במקור בארה"ב בשיעור של 15% מהמחזור בעוד שאלו חייבות במס בישראל בשיעור של 7.5% - 16% בלבד מההכנסה החייבת המוטבת.**

**דוגמא נוספת לחשיבות הסיווג היא כאשר ישראל מסווגת תשלום מישראל לארה"ב כעסקת תמלוגים ודורשת מהמשלם לנכות מס במקור בהתאם, בעוד שבארה"ב העסקה מסווגת כעסקת שירותים, או אז רשויות המס בארה"ב עלולות שלא להתיר לחברה האמריקאית את הניכוי במקור כזיכוי ממס זר.**

בנוסף, במישור הישראלי, במסגרת תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון הורחבה קשת סוגי ההכנסות הזכאיות להטבות במפעל טכנולוגי מועדף, ובסעיף 4.1.6 (2) בחוזר תיקון 73 לחוק עידוד השקעות הון - חוזר מס הכנסה 09/2017 נקבע כי "...גם במקרים בהם הכנסותיה של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי מקורן במתן שירותים שבמהותם מבוססי תוכנה אשר מפותחת במפעל הטכנולוגי, וגם במקרה בו לא מוענק כל רישיון אלא ניתנת גישה לתוכנה באמצעות מחשב ענן על גבי האינטרנט, יראו בכך הכנסה טכנולוגית". לדוגמא: פרסום באינטרנט, פיננסים, שרותי בניית אתרים ושירות

לאחסון ושיתוף מידע. הכנסה ממתן שירותים כגון אלו תחשב כ"הכנסה טכנולוגית" בתנאי שהיא במהותה אכן נובעת מהתוכנה עצמה **והכל תחת תנאי הסף שבתיקון ובהנחה שמדובר בחברת פיתוח תוכנה ולא חברת שירותים**. מכאן, לדעתנו, במקרה בו לא מוענק כל רישיון אלא ניתנת גישה לתוכנה באמצעות מחשב ענן על גבי האינטרנט על אף שמדובר עסקת שרות לעניין אמנת מס ניתן לראות בכך הכנסה טכנולוגית ולקבל את הטבות המס בכפוף לעמידה בתנאי החוק. כלומר ניתן להניח כי אין דרישת "סף" לסיווג עסקה כעסקת תמלוגים כדי לזכות בהטבות המס במסגרת מפעל טכנולוגי מועדף.

**לסיכום, להגדרת עסקת שרות או זכות שימוש (תמלוגים) חשיבות רבה לחיובים והטבות במס הן במישור הבינלאומי והן במישור המקומי. הדין בארה"ב, ובכלל זה ההצעה הנדונה, מוסיפים להוראות הקיימות ומעניקה כלים חשובים להגדרת עסקאות באמצעות שרותי ענן הנגישים כיום לאוכלוסיות הולכות וגדלות ובכך מצמצמת את הפער, שהולך וגדל עם השנים, בין העולם הטכנולוגי לעולם המס.**

[מבזק מס מספר 822 מיום 12 במרץ 2020]

## תוכן עניינים - מיסוי נאמנויות

- לקראת הגשת דוח נאמנות, עמדות חייבות בדיווח - חלקים א' ו- ב' ..... (עמוד מספר 72)
- דגשים בעת יצירת נאמנות ע"י חברה ..... (עמוד מספר 74)
- עמדות חייבות בדיווח לשנת 2019 - חלק ב'. נאמנויות..... (עמוד מספר 75)

## לקראת הגשת דוח נאמנות, עמדות חייבות בדיווח - חלקים א' ו- ב'

ברצוננו להפנות את תשומת הלב לשתי עמדות החייבות בדיווח שפורסמו בקשר עם נאמנויות, הרלוונטיות ביחס לשנת המס 2017 ואילך, ובסוגיות העולות מהן. אמנם, הדיווח עצמו נדרש רק כאשר טמון בעמדה הנוגדת הננקטת חיטון מס משמעותי (חמישה מיליון ₪ בשנת המס או עשרה מיליון ₪ במהלך ארבע שנים), אולם לעמדתנו, בעת נקיטת עמדה נוגדת גם בהיקפים קטנים יותר יש לשקול ליתן גילוי כלשהו ביחס לעמדה הננקטת.

### עמדה מס' 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות.

העמדה עוסקת בקביעת יום הרכישה והמחיר המקורי בנאמנות נהנה תושב ישראל (בד"כ המדובר בנאמנות קרובים), ביחס לנכסים זרים, שהיו קיימים בבעלותה נכון ליום 31/12/2013, הוא "מועד המעבר", היום בו נכנסו לתוקף הוראות פרק הנאמנויות החדשות העוסקות באותן נאמנויות זרות. כזכור, רשות המסים פרסמה בשעתו (9 במרץ 2014) הסדר מעבר פורמאלי לנאמנויות זרות אשר היו פטורות ממס לכאורה עד ל"יום המעבר". עפ"י אותו הסדר, היה נהוג למסות את הון הנאמנות ושווים של נכסיה בשיעורים משתנים (שנעו באופן רשמי עפ"י טבלה שנכללה בהסדר בין 3% ל-6%), במסגרת זו נקבע מחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות כשוויים באותו מועד (הסדר Step-Up).

על פי העמדה לעיל, נאמנות אשר לא בחרה לפנות לרשות המסים במסגרת הסדר המעבר, לא תוכל לנקוט בעמדה לפיה שווים של נכסי הנאמנות ליום 31/12/2013 יהיו את מחירם המקורי של אותם נכסים. מעבר לכך, נקבע כי מחירם המקורי של נכסי נאמנות כאמור (שלא בחרה בהסדר מעבר) ייקבעו כפי שהיו בידי היוצר (על בסיס עיקרון רציפות המס).  
בכל אופן קובעת העמדה כי לגבי נכס זר שהועבר לנאמנות לפני 1/1/2003, ייקבע המחיר המקורי על בסיס שווי הנכס ביום ההקניה (הסדר Step-Up). למועד זה (1/1/2003) אין אחיזה בלשון החוק, ולעמדתנו גם נכסים שהועברו לאחר מועד זה זכאים להסדר Step-Up, כמו כל נכס זר המועבר מתושב חוץ לתושב ישראל.

מעבר לחובת הדיווח האמורה (כעמדה חייבת בדיווח), תיתכן טענה כי עדיין יש לקבוע את המחיר המקורי של נכסי הנאמנות בהתאם לשוויים ביום המעבר (31/12/2013), גם כאשר לא נעשה הסדר מעבר עם רשות המסים. ובמה דברים אמורים?  
ראשית, ברמה המהותית ניתן לטעון כי עצם סמכותה של רשות המסים ליצור מחיר מקורי חדש בעקבות שינוי החקיקה, נשען אל פרשנות כללית לפיה שינוי חקיקה כזה "מייצר" מחיר מקורי חדש מעצם המעבר ממשטר פטור למשטר חייב (כפי שנעשה במקרים אחרים, כמו הסדר נאמנויות קודם בשנת 2006, הסדרי הרפורמה של שנת 2003 ועוד), ופרשנות כללית זו עדיין שרירה וקיימת.  
מעבר לכך, בסעיף 2.3.2 להסדר המעבר המפורסם, נקבע מפורשות כי "לצורך תחולת הסדרי המעבר בלבד, ייתכנו מקרים חריגים בהם לא יחול מס על נכסי הנאמן או על הכנסת הנאמן במסגרת הסדר המעבר וייתכן שיערוך לצורך מס (Step-Up) לנכסי הנאמנות". דהיינו - היו מקרים בהם גם לא



שולם מס וגם ניתן הסדר שיערוך! מכאן ניתן לטעון, שבנסיבות כאלו של היעדר השפעה כלל, הסיבה לשלילת הסדר השערוך לפי עמדה 47/2017, נובעת מסיבה טכנית של אי פנייה במועד ולא מנסיבות עובדתיות מהותיות, ונזכור כי אין מדובר בדבר חקיקה אלא בנוהל בלבד של רשות המסים.

**עמדה מס' 48/2017 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (תכונה להלן "נאמנות לא מוסדרת").**

בעמדה זו נקבע כי חלוקות מ"נאמנות לא מוסדרת" (שהינה נאמנות קרובים או הייתה כזו) לנהנה ישראלי, תהינה חייבות במס בישראל בשיעור 30%, גם אם מדובר בהכנסות שנוצרו לפני מועד המעבר, למעט אם מדובר בחלוקה שמקורה ב"קרן" הנאמנות. עמדה זו קוהרנטית לאמור בחוזר מיסוי נאמנויות (מספר 3/2016). עפ"י סעיף 6.3.3 לחוזר נאמנויות נקבע, בדומה לעמדה 48/2017 הנדונה, לגבי חלוקת מרכיב הרווח הישן (הרווח שנצבר לפני יום המעבר) כי "הפטור האמור לא יחול על חלוקות שמקורן בהכנסות שהופקו או נצמחו לפני תיקון 197 לפקודה, אלא אם כן הדבר הוסדר במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל".

**הוראות הדין ביחס לנאמנות קרובים**

- פרק הנאמנויות קובע כי "חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל תחויב במס בשיעור של 30%"
- בהמשך, הסעיף קובע את סדר החלוקות בין מרכיב הרווח בנאמנות (החייב במס) לבין מרכיב הקרן (הפטור ממס)
- הסעיף עצמו לא כולל אבחנה בתוך מרכיב הרווח- בין רווחי עבר שנצברו עד ליום 31/12/2013 לבין רווחים חדשים שנצברו החל מיום 1/1/2014 ואילך, ואולם, הוראת התחילה לסעיף החדש קובעת: "הוראות פרק רביעי 2 לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 197, יחולו גם על נאמנות שהוקמה לפני יום 1 בינואר 2014... לגבי הכנסות הנאמן שהופקו או שנצמחו ביום 1 בינואר 2014 ואילך...", דהיינו- הסעיף החדש לא אמור לחול על חלוקות שמקורן בהכנסות העבר. בהתאם לאמור לעיל (בעמדה ובחוזר) - רשות המסים מבקשת למסות את מי שלא הגיע להסדר מעבר עמה, ובאופן רטרואקטיבי, על הכנסות שנצברו לפני כניסת תיקון 197 לתוקף - בניגוד גמור להוראות התחולה של תיקון 197 בקשר לנאמנויות. תמוה כי פרשנות אשר אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק מוצאת את דרכה לרשימת עמדות חייבות בדיווח, ונישום מוצא את עצמו נדרש לדווח על עמדה חוקית שנקט בה משום שהיא מנוגדת לעמדה לא חוקית שפורסמה על ידי רשות המסים. על פי אותה עמדה, החייב בדיווח הוא "היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות", כך שתיתכן טענה כי הנהנה חייב לדווח חלוקה כאמור של רווח ישן, הפטורה ממס לעמדתו, גם אם אינו מדווח על הכנסות הנאמנות עצמה. אגב, וכהמחשה לחוסר ההיגיון בעמדה הנדונה, דווקא בנאמנות שהפכה בשנת 2014 מנאמנות יוצר תושב חוץ לנאמנות תושבי ישראל (למשל, אם היוצר אינו בחיים) - אין סעיף חוקי הממסה את החלוקות לנהנה הישראלי, בין אם נחתם הסדר מעבר עם אותה נאמנות ובין אם לאו, כך שחלוקות ממנה תהינה פטורות ולא משנה מאילו הכנסות הן נובעות (וממילא הכנסות החל מיום 1/1/2014 חייבות במס על בסיס שוטף).

**עמדתנו החד משמעית בעניין הנדון, היא כי הכנסות כאמור שנצברו לפני 1/1/2014 אינן חייבות במס במועד חלוקתן, על אף עמדת רשות המסים המצוינת לעיל.**

[מבזק מס מספר 730 מיום 26 באפריל 2018 + מבזק מס מספר 732 מיום 09 במאי 2018]

**דגשים בעת יצירת נאמנות ע"י חברה**

פרק הנאמנויות בפקודה כולל את ההוראה למניעת תכנון המס הבא: חברה אשר יש לה נכסים, יוצרת נאמנות אשר הנהנים בה הם בעלי השליטה בחברה, החברה מעבירה אל הנאמנות נכסים אשר יועברו בעתיד אל אותם בעלי שליטה (הנהנים בנאמנות), תוך העלאת טענה בדבר היעדר חיוב במס.

התכנון האמור עשוי היה להתקיים לאור העובדה שמרבית המקרים של יצירת נאמנות והעברת נכסים אליה אינם מהווים אירוע מס, וכך גם לגבי מרבית החלוקות של נכסים מהנאמנות אל הנהנים. במכוון לא התייחסנו ל"פינות" וחריגים לכללים האמורים.

סעיף 75 קובע כי במקרה שבו חבר בני אדם מקנה נכסים לנאמן יחולו שני אירועים:

1. יראו את חבר בני האדם שהקנה את הנכסים כאילו מכר אותם - ואז עשוי לחול רווח הון בידי חבר בני האדם.

2. רואים את הנכס שהוקנה לנאמנות כאילו חולק כדיבידנד לבעלי המניות היחידים (במישרין או בעקיפין) באותו חבר בני אדם.

**חידודים והשלכות מס:**

• **התייחסות ל"חבר בני אדם"** - יש לשים לב כי ההוראה האמורה מתייחסת לכל "חבר בני אדם" ולא רק לחברה. מונח זה רחב הרבה יותר ולכן תחולת ההוראה משמעותית.

• **אבחנה בין "שליחות" ל"נאמנות"** - יש להבחין בין מצב שבו חבר בני אדם מעביר נכסים לצד שלישי בכדי שיחזיק עבורו באותם נכסים, מצב זה בד"כ אינו מקים "נאמנות" משום שהנכס, הזכויות והחובות שבו, ההכנסות ממנו וכו' שייכים לבעלים המקורי. במקרה זה מדובר ב"שליחות" (ה"שולח" הוא חבר בני האדם). במצב כאמור, יש לשים לב כי ההסכם חייב לשקף את קיומה של אותה שליחות וראוי כי גם כותרתו תהייה "הסכם שליחות", ולא "הסכם נאמנות".

לעניין האבחנה בין שליחות לנאמנות, ראה גם החלטת מיסוי מספר 5326/16 שפורסמה בנושא.

• **מכירה לנאמנות שלא במחיר שוק** - למתכנן המתחכם אשר יבקש לעקוף את הוראת הסעיף ע"י ביצוע "מכירה" של הנכס לנאמנות, נאמר: יש למכור במחיר השוק! מכירה שלא במחיר השוק עשויה להיחשב כ"הקנייה" לנאמנות ותחולת ההוראה שבסעיף לעיל, וזאת לאור פרשנות אפשרית לפיה הפרש בין מחיר השוק לבין מחיר המכירה בפועל עונה על הגדרת "הקנייה". להרחבה בעניין זה, ראו סעיף 2.7 לחוזר 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות.

- מהו "נכס"?- נדגיש כי "נכס" הוא כל רכוש בהגדרתו הרחבה, לרבות זכות במקרקעין בישראל, ולא רק "נכס" כפי שמוגדר בחלק ה'- עליו חלות הוראות בקשר לרווח והפסד הון בפקודה.
- הקדמת הפסד הון- ניתן להשתמש בסעיף כדי "להקים" הפסד הון "על הנייר" במקרה שבו קשה או לא ניתן למכור את הנכס (לדוגמה מניות שערכן אפסי ולא ניתן להיפטר מהן). חבר בני אדם שיקנה נכס כאמור לנאמנות, יראו אותו כאילו מכר את הנכס (במחיר אפסי) ולכן ייווצר בידו הפסד הון. במקביל, שווי הנכס (האפסי) ייחשב כדיבידנד בידי בעלי המניות.
- מחיר מקורי חדש של הנכס- המחיר אשר נקבע כמחיר מכירה, שווה לסכום הדיבידנד שנקבע בידי בעלי המניות וראוי כי הוא יהווה "מחיר מקורי" בידי אותם בעלי מניות.
- "תקלות מס"- במהלך השנים נתקלנו בישום לא נכון, כגון במקרה בו חברה ישראלית יצרה הסדר שליחות מהותי בהעברת נכס לחברה נפרדת אולם דווחה, בתום לב ומבלי שבחנה את הדברים לעומק, על יצירת ההסדר כיצירת נאמנות לרבות מילוי והגשת הטפסים הייעודיים שפורסמו ביחס לנאמנויות (דבר שגרר פתיחת תיק נאמנות וכו').

[מבזק מס מספר 750 מיום 13 בספטמבר 2018]

## **עמדות חייבות בדיווח לשנת 2019 - חלק ב'. נאמנויות**

במסגרת העמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2019, פורסמה עמדה מספר 79/2019 בתחום המיסוי הבינלאומי, בנושא נאמנויות.

עמדה זו מתייחסת ל"נאמנות קרובים" (נאמנות בה היוצר תושב חוץ ועודו בחיים, וקיים נהנה תושב ישראל שהוא קרוב משפחתו של היוצר), כאשר הנהנה הינו עולה חדש או תושב חוזר ("נהנה מוטב"), והנאמנות בחרה ב"מסלול חלוקות" בו הנהנה מחויב במס במועד חלוקת ההכנסות לידיו, בשיעור 30%, בניגוד ל"מסלול המיסוי השוטף" לפיו הנאמנות משלמת מס באופן שוטף (בשל החלק המיועד לנהנה הישראלי) בשיעור של 25% ("מסלול המיסוי השוטף").

**העמדה קובעת שחלוקה אשר בוצעה לנהנה מוטב (במסלול חלוקה), לאחר תקופת ההטבות שחלה בעניינו, גם אם חולקו לו ההכנסות שהופקו ונצמחו על ידי הנאמנות בתקופת ההטבות, תהיה חייבת במס בשיעור של 30% כאמור - ללא כל הטבה!**

**לדעתנו, עמדה זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק ולא עם מטרתו, ונסביר:**

1. ראשית ובעיקר, **ההכנסה שבגינה ממוסה הנהנה בנאמנות קרובים, במסלול חלוקה, אינה מהווה מקור הכנסה נפרד** (ואף אינה מוגדרת כמקור הכנסה במסגרת הפסקאות השונות לסעיפים 2 ו-3 לפקודה), אלא עיתוי דיווח שונה לגבי הכנסות שהופקו על ידי הנאמנות.

שיעור המס הגבוה יותר שנקבע לגבי סכומי החלוקה (30% במקום 25% במסלול המיסוי השוטף) נובע מעיתוי החיוב במס שהוא מאוחר יותר ממועד הפקת ההכנסה על ידי הנאמן; ונצטט מתוך דברי ההסבר לחוק הנוגעים בדבר: "...שיעור המס של 30%, הגבוה משיעור מס

של 25% החל במיסוי נהנה ישראלי בנאמנות תושבי ישראל, נועד לפצות על דחיית המס הניתנת לנאמנות קרובים ממועד הפקת ההכנסה למועד החלוקה".

2. תימוכין לטענה לעיל לפיה אין מדובר במקור הכנסה נפרד, ניתן למצוא במקורות הבאים :

- לו הייתה החלוקה מנותקת מהכנסת הנאמנות ממנה חולקה, לא היה ניתן זיכוי ממס זר בגין מסים ששולמו בחו"ל על ידי הנאמן בעת שהופקה ההכנסה על ידו. ואולם, אפילו לשיטת רשות המסים, בסעיף 6.2.5 לחוזר 3/2016 ("חוזר נאמנויות"), סיווג ההכנסה כפי שהיה בנאמנות בעת הפקתה שומר על אופיו גם בעת מיסוי הנהנה על כספי החלוקה, ואף ניתן זיכוי ממס זר ששילמה הנאמנות כנגד ההכנסה אצל הנהנה בעת החלוקה.

לעומת זאת למשל - יחיד מוטב המקבל דיבידנד מחברה זרה שבבעלותו, כאשר הכנסות החברה נצמחו בתקופת ההטבות והדיבידנד חולק לאחר תום התקופה - לא יוכל לטעון כי הדיבידנד פטור ממס (ראה גם עמדה חייבת בדיווח מספר 76/2019) וגם לא יוכל לדרוש את מסי החברה הזרה כזיכוי מהמס החל על הדיבידנד, משום שהדיבידנד מהווה מקור הכנסה נפרד, ומועד צמיחתו הוא מועד חלוקתו.

- הוראות החוק המתייחסות לנאמנות קרובים, מבחינות בין חלוקה של הכנסות (החייבות במס בעיקרון) לבין חלוקה של הקרן (הפטורה ממס בד"כ). כמו כן, גם תוקפו ותחילתו של סעיף "נאמנות קרובים" (סעיף 1ח75 לפקודה), הינם לגבי הכנסות הנאמנות שנצמחו מיום התחילה בלבד (1/1/2014), כלומר: **הנהנה פטור בגין חלוקות מתוך הכנסות שנצמחו עד ליום 31/12/2013 מהטעם שהכנסות אלו היו פטורות ממס בידי הנאמן** (וממילא גם בידי הנהנה) עד לאותו יום. ללמדנו, שהחלוקה אינה אירוע מס נפרד אלא בסיס לעיתוי הדיווח ביחס להכנסה ממנה בוצעה החלוקה, ומכאן ניתן להסיק שגם הכנסות הנאמנות אשר לכאורה היו פטורות ממס בתקופת ההטבות של היחיד המוטב, תהינה פטורות ממס גם בעת חלוקתם לאותו נהנה.

3. להדגשת האבסורד, נציין כי אילו אותה נאמנות קרובים הייתה בוחרת במסלול המיסוי השוטף, או אף אם לא הייתה מסווגת כלל כנאמנות קרובים (למשל אם הנהנה המוטב היה נחשב גם ליוצר הנאמנות) ממילא הייתה ההכנסה המופקת בתקופת ההטבות פטורה ממס, וחלוקתה אף לאחר תקופת ההטבות לנהנה - פטורה ממס.

4. מאחר ועסקינן כאמור, בדיון בענייני מועד דיווח ולא בעניין קביעת מקור הכנסה חדש, לא ראוי כי הוראה ביחס למועד דיווח נדרש על הכנסה מסוימת, יאיין את הפטור המהותי שניתן לגבי הכנסה מסוימת (פטור ליחיד מוטב לפי תיקון 168 לפקודה - "חוק העולים"). יתרה מכך, חוק העולים מתווה באופן פרטני ומקיף, את הפטור הרחב שניתן לאוכלוסיית היחידים המוטבים, ממטרות וממניעים הברורים לכשעצמם, ולא סביר כי הוראה חוקית העוסקת במנגנון הטכני הכללי למיסוי נאמנות קרובים, תגבר על החקיקה העיקרית אשר נועדה ונתפרה לאותה אוכלוסייה.

[מבזק מס מספר 813 מיום 09 בינואר 2020]

## תוכן עניינים - מיסוי מקרקעין

### דירת מגורים

- חידוש חוזה חכירת מגרש עליו היה בנוי בית מגורים, אינו כרכישת דירה לעניין מס רכישה (עמוד מספר 79)
- מס רכישה בדירה למי שלבן זוגו יש כבר דירה נוספת והסכם ממון - הגמשה נוספת (עמוד מספר 80)
- דירת מגורים - האם היעוד התכנוני הוא המפתח לכל ? (עמוד מספר 82)
- דירת מגורים - דירה במתנה להורה, כדי לחסוך במס רכישה - נקבעה כעסקה מלאכותית (עמוד מספר 84)

### חישוב השבח ומס רכישה

- פיצול שבח בין בני זוג בידי פקיד השומה בדוח השנתי (עמוד מספר 87)
- תשלומי ריבית שהם אחוזים מרווחי מיזם בניה - יוכרו בניכוי? (עמוד מספר 88)
- רעידת אדמה בתל אביב? הסכמי החכירה אינם חייבים במס רכישה (עמוד מספר 89)

### תמ"א 38

- החזקה בפרויקט תמ"א 38 אינה איגוד מקרקעין (עמוד מספר 92)

### אופציה וקבוצת רכישה

- מס רכישה - סיחור אופציה ייחודית לקבוצת רכישה, אינו מביא ל"עסקה" מלאה בידי הגורם המסחר, ולכפל מס רכישה (עמוד מספר 94)
- אין "גורם מארגן" - אין "קבוצת רכישה" (עמוד מספר 98)

## נאמנות

- הרחבת גבולות הנאמנות ..... (עמוד מספר 99)
- הקניית זכויות במקרקעין לנאמנות-TRUST,
- אינה חייבת במיסי מקרקעין ..... (עמוד מספר 102)
- פרשנויות מקילות בנאמנות, וביחסי נאמן ונהנה ..... (עמוד מספר 105)

## פחת

- ניכוי פחת שלא נוכה בעבר בעת חישוב השבח. אימתי ? (הלכת PIV) ..... (עמוד מספר 107)

## דירת מגורים

### חידוש חוזה חכירת מגרש עליו היה בנוי בית מגורים, אינו כרכישת דירה לעניין מס רכישה

ביום 21.8.2018 דחתה ועדת הערר את עררה של הגברת הילדה רוליגר ז"ל (להלן - העוררת, ו"ע 2262-03-17), שבקשה לקבוע כי חכירת מגרש מרמ"י - בהסכם חכירה מהוון ל-49 שנים - עליו בנוי בית מגוריה בו היא גרה זה עשרות שנים, יחוייב במס רכישה כרכישת דירת מגורים (יחידה), ולא כרכישת קרקע, כטענת מנהל מסמ"ק.

#### תמצית עובדות המקרה וטענות הצדדים

- העוררת התגוררה בבית בישוב כפר יהושע עוד לפני קום המדינה, והבנוי על מגרש של כ-1.3 דונם.
- העוררת הייתה בת רשות, (ללא חוזה חכירה), מאת אגודה שיתופית כפר יהושע - בר רשות אף הוא, והתגוררה בבית מגורים אשר הוגדר כבית מקצועי - זכות מגורים שאושרה ע"י אגודות שיתופיות שונות לבעלי מקצוע שאינם חקלאים, עוד טרם קום המדינה.
- בשנת 2013 ביצעה שמאית מטעם רמ"י הערכת שווי אשר העריכה את "שווי מרכיב הקרקע במגרש" בכ-1.2 מיליון ש"ח. שווי זה הוסכם בין הצדדים, רמ"י אישרה את הקצאת המגרש המבונה לעוררת, ובתחילת שנת 2014, נחתם חוזה חכירה והמגרש הוחכר לעוררת "יחד עם כל הבנוי עליו, לרבות בית המגורים".

#### תמצית טענות העוררת

- משאין מחלוקת וכך גם על פי הפסיקה - מס הרכישה נבחן מנקודת מבטו של הרוכש, ומשאין חולק כי מדובר במגרש מבונה, עליו בנוי בית מגוריה, בו גרה ותמשיך להתגורר הרי שמש הרכישה צריך להשתלם ככרכישת דירת מגורים (יחידה) - יש לציין, ובשל כך מס הרכישה הינו אפס).
- "בחוזה החכירה שנחתם בין רמ"י למנוחה נכתב במפורש כי על המגרש קיימים מבנים מתקופה שקדמה למועד כניסת חוזה החכירה לתוקף. לפיכך, גם רמ"י הכירה במבנים הבנויים על המגרש".
- "על פי סעיף 3 לחוק יסוד: מקרקעי ישראל הגדרת "מקרקעין" כוללת קרקע, בתים, בניינים וכל דבר המחובר לקרקעי חיבור של קבע. על כן, משרכשה המנוחה את זכויות החכירה במגרש, רכשה גם את הבנוי על המגרש - קרי: הבית בו התגוררה עד יום פטירתה".

#### תמצית טענות המנהל

- רמ"י אינה מוכרת או מחכירה בתים. רמ"י מוכרת / מחכירה קרקעות. אין רלוונטיות לשאלה אם קיים מבנה על המגרש אם לאו. דמי החכירה מושפעים מפוטנציאל הבניה במקרקעין אך לא מהבנוי בפועל. באישור העסקה מודיעה רמ"י כי הוחלט להקצות למנוחה קרקע למטרת מגורים - זהו ייעוד הקרקע. אין אזכור לרכישת "מבנה מגורים". באף אחד מן המסמכים שבפני

- הוועדה לא דובר על החכרת דירת מגורים. רמ"י הייתה מודעת לקיומו של מבנה על המגרש, אך בכל המסמכים מופיע כי רמ"י הסכימה להחכיר למנוחה מגרש על כל הבנוי והמחובר אליו.
- הערכת השווי של רמ"י את הנכס התבססה על שומת השמאית שהעריכה את שווי מרכיב הקרקע של המגרש, בלבד.

### הכרעת ועדת הערר

- שווי החכירה הינו שווי הקרקע בלבד.
- אזכור קיומו של בית המגורים הקיים על המגרש אין בו כדי להפוך את הסכם החכירה להסכם לחכירת בית מגורים.
- ההכרעה לא תיעשה על בסיס "תחושתה" של העוררת בדבר הנכס שרכשה, אלא על בסיס הנכס שנרכש מבחינה משפטית על ידי העוררת. מבחינה משפטית היא רכשה זכויות חכירה במגרש.
- למעשה לא היה קיים כל הבדל בין הסכם החכירה שהעוררת חתמה עליו (לאחר שהוקם על המגרש בית המגורים) לבין הסכם חכירה שהיה נחתם גם אם לא היה קיים בית המגורים על המגרש. בשני המקרים שוויו של המגרש נשוא הסכם החכירה היה זהה, שכן היה כולל את שווי הקרקע ופוטנציאל הבנייה עליה (בהיותה קרקע למגורים). העובדה שעל המגרש כבר היה בנוי בית המגורים - לא העלתה ולא הורידה מבחינת קביעת שווי התמורה בגין החכירה.

הערר נדחה, והעסקה חויבה במס רכישה, כרכישת מגרש.

[מבזק מס מספר 748 מיום 30 באוגוסט 2018]

### **מס רכישה בדירה למי שלבן זוגו יש כבר דירה נוספת והסכם ממון - הגמשה נוספת**

ביום 27.1.2019 ניתן פס"ד בוועדת הערר בעניינה של קרן רוזנבוים (ו"ע 17-03-16836), ובו נקבע כי חלק העוררת בדירת מגורים שרכשה יחד עם בעלה - כשלבעלה ישנה דירת מגורים אחרת ("מלפני" הנישואים), ולגביה ישנה הפרדה רכושית בהסכם ממון - יחשב כרכישת דירת מגורים יחידה. זאת אף שבני הזוג וילדיהם מתגוררים בפועל יחד בדירת המגורים האחרת של הבעל.

### רקע בתמצית

בני הזוג נשאו ב-2007. ערב נישואיהם חתמו על הסכם ממון. הסכם הממון התייחס ספציפית לחשבון בנק ודירת מגורים שהיו לבעל שנים מלפני הנישואין. הסכם הממון קובע כי דירת הבעל כמו גם תמורת מכירתה יהיו שייכים אך לו. (לגבי חשבון הבנק ההפרדה המוחלטת נקבעה בשיטת "היתרה הפוחתת" אם הנישואין ימשכו 13 שנה ומעלה, עד תקרת שיתוף מקסימלית של 40%). לבני הזוג היה גם חשבון בנק משותף, ששימש לחייהם המשותפים. בשנת 2009 מכר הבעל את דירתו, וקנה אחרת במקומה. עודף עלות הדירה החדשה על תמורת המכירה, מומן מחשבון הבעל. בני הזוג התגוררו עם ילדיהם בדירת הבעל הראשונה ומשהוחלפה - בדירתו השנייה. העוררת לא שילמה כל דמי שימוש או שכירות לבעל בשל כך.



בשנת 2016 רכשו בני הזוג דירה נוספת, אשר מומנה מהחשבון המשותף. על מחצית חלק הבעל דווח מס רכישה כדירה נוספת, על מחצית חלק העוררת דווח מס רכישה כדירה יחידה. המנהל דחה את שומתה העצמית וקבע כי אף שאין הוא טוען לפסלות הסכם הממון או לתכנון מס בו, הרי לפי הוראות החוק וחזקת המשפחה הגרעינית המשותפת, נחשב שיש גם לה דירה נוספת, על כן, הרכישה החדשה הינה כרכישת דירה שניה. עיקר טענת המנהל בעניין זה התבסס על עובדת מגוריהם המשותפים לאורך שנים בדירת הבעל, שכאמור לפי הסכם הממון - הינה רכושו בלבד. בנוסף טען המנהל, כי החוק מעודד רכישת דירה ראשונה בעוד שלעוררת זוהי דירת השקעה שכן הינה מתגוררת בדירת הבעל.

### **פסק הדין**

ההלכה השיפוטית בסוגיית רכישת דירת מגורים בידי מי שלבן זוגו ישנה מלפני נישואיו דירת מגורים אחרת, ולגביה הסכם ממון ביניהם - נקבעה כבר בהלכת שלמי, בביהמ"ש העליון.

### **(ראה מבזק 571)**

שם נקבע כי החזקה כי יראו את שני בני הזוג כרוכש אחד לעניין מס רכישה (בבחינה האם מדובר בדירה יחידה או דירה נוספת), הינה חזקה הניתנת לסתירה.

בהלכת שלמי נקבע כי כדי לסתור את החזקה על המבקש לעמוד בשני תנאים מצטברים: קיים הסכם ממון להפרדה רכושית בן בני הזוג בדירת המגורים של בן הזוג האחד, וכי הסכם הממון, לגבי דירה זו - אכן מיושם בפועל.

אין מחלוקת כי קיים הסכם ממון ונותר לדון בתנאי השני.

ביה"ד קובע ומצטט מהעליון כי עניין החזקה הינו אנטי תכנוני ביסודו, וכי במקום בו אין מדובר בתכנון מס אלא במהלך משפחתי, חברתי תמים, הרי יש מקום לבחון את סתירת החזקה.

ביה"ד נעזר בהחלטות קודמות של ועדות הערר שנגעו בסוגיה דומה בעניין רפורט ובלנק (ראה מבזקים 596 ו-732) שם נקבע שמגורים משותפים בדירת בן הזוג אינם מלמדים בהכרח על אי קיומו של הסכם הממון.

ביה"ד גם מתייחס לאמירת המנהל לפיה הדירה הנרכשת תשמש להשקעה ואינה מיועדת למגורי הרוכשים, אי לכך אין ליתן לה הטבת מס רכישה כדירה יחידה - ודוחה אותה על הסף: בשונה ממספר מדינות אחרות בהן תנאי להקלת מס רכישה הינו מגורי קבע בדירה הנרכשת, הרי החוק הישראלי אינו כזה, ולקבלת ההטבה במס רכישה לא נדרש כלל מגורי הרוכש בדירה הנרכשת.

יצוין כי דעת חבר הוועדה השלישי בוועדה הייתה חולקת. הוא קבע כי תנאי יישום ההפרדה הרכושית בדירה הינו קשיח, וכי עצם מגוריהם המשותפים של בני הזוג בדירת בן הזוג האחר, מביא לאי התקיימות התנאי (כמצוין גם בהוראת ביצוע 5/2011 של רשות המיסים), כך שלא נסתרת חזקת התא המשפחתי.

הערר נתקבל דעת רוב.

[מבזק מס מספר 769 מיום 07 בפברואר 2019]

## האם היעוד התכנוני הוא המפתח לכל?

ביום 12.8.2019 ניתן פס"ד של ועדת הערר בעניין דוד גיא (ו"ע 17-08-34577), אשר שלל מתן חישוב מס ליניארי במכר "דירת מגורים", שהייתה למעשה מחסן ומרתף שהוסבו שלא כדין למגורים, הותקנו בהם מתקני מגורים, והתגוררו בהם שנים רבות. נקבע כי אין לראות בממכר כמכר דירת מגורים, אלא כמכר נכס אחר.

### להלן עקרי פרטי העובדות:

הנכס המדובר הוגדר על פי חוקי התכנון והבנייה כ"מחסן" ו"חדר כביסה", והוא נמצא בקומת המרתף של בניין אשר קומותיו האחרות שימשו למגורים, הגישה אליו בשביל צדדי ומגרם מדרגות מאחורי הבניין. לאחר רכישתו הנכס פוצל לשני חלקים והוסב לשימוש למגורים על ידי התקנת המתקנים הדרושים לכך - כל זאת מבלי שנעשה כל שינוי במעמד התכנוני של המקום. אין מחלוקת כי במשך תקופה ארוכה הייתה בנכס אספקת חשמל וכן היו בו מתקנים מקובלים ודרושים לשימוש רגיל לצרכי מגורים, לרבות שירותים, מטבח, מקלחת ואף מזגן, והנכס שימש בפועל למגורים שנים רבות.

בעקבות תב"ע חדשה, נוצרה אפשרות לשינוי היעוד למגורים (תוך התניות קשות), ומשכך הוטל גם היטל השבחה. הנכס הפך לסיווג "למגורים" לצורכי ארנונה. (לא למותר לציין כי דווקא בא כוח העורר, ערר כנגד הטלת היטל השבחה בטענות כי "כלל לא ניתן מבחינה הנדסית ופיזית, להפוך את הנכס למקום מגורים"). לאחר שנים, החלו הליכים פליליים נגד העורר בשל שימוש חורג ללא היתר. בתוך משך הזמן שהותר לעורר להסיר המחדלים (ולחשיב המצב להיות "מחסן"), נמכר הנכס בחוזה המכר הקונה מצהיר כי ידוע לו כי ע"פ הנחיות עיריית תל אביב יש לבטל בנכס מתקנים המאפיינים דירת מגורים, כגון מקלחת ו/או את אחד הכיורים ועוד. בפועל ולאחר חיכוכים בין הקונה למוכר, שלגביו המשיך ההליך הפלילי, הוסרו המחדלים, והנכס החל לשמש בידי הקונה כמשרד.

### פסק הדין

מרבית פסק הדין הארוך נכתב ע"י השופט הרי קירש ועמדתו הינה חדשנית למדי: כבוד השופט מציע באופן די חדשני (אף כי הוא מאזכר כמה פעמים את הלכת חכים של ביהמ"ש העליון, בעניין דירות נופש) כי אף שלשונית ועל פי מבחני הגדרת דירת מגורים בסעיף 1 לחוק: **"...קיום המגורים בפועל בנכס איננו מותיר מקום לכאורה לדון בתנאי החלופי "מיועדת למגורים לפי טיבה". הרי ש:**

**"אלא מאי? לטעמי, ...הנכס כלל איננו בבחינת "דירה".**

**"אם השימוש בנכס למגורים איננו מותר על פי דין אזי הוא לא ייחשב דירת מגורים, אף אם מתגוררים בו למעשה, ואף אם הותקנו בו מתקנים דרושים".**

ובהמשך: "לפי המבחן המוצע, זהותו הבסיסית של נכס שאובה מהדין הכללי (ובפרט מדיני התכנון והבנייה) והיתר הבנייה על פיו נבנה הנכס מהווה עבורו "תעודת זהות". מהות או זהות הנכס נקבעת על פי הגדרתו החוקית, אף אם הבעלים או החוכר עשו מאמץ - בניגוד לדין - לשוות לו אופי אחר. לפיכך, כל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי, מחסן נשאר מחסן, חנות נשארת חנות, לול נשאר לול, ומקום מגורים נשאר מקום מגורים (אם כי האחרון עלול לחדול להיות דירת מגורים לעניין החוק אם לא ישתמשו בו למגורים וגם לא יישארו בו מתקנים דרושים)".

"..יובהר כי, על פי גישה זו, אין בשימוש בפועל לצרכי מגורים על פני שנים רבות, אפילו עשרות שנים, כדי להעלות או להוריד - השימוש הממושך איננו "מכשיר" את נכס כ"דירה" אם אין הוא דירה לפי המבחן המוצע".

כדי לצנן מעט את חומו של הפסק מוצא השופט להבהיר כי: "אמנם "מבנה למגורים שהוקם היכן שמותר לבנות לול לא ייחשב "דירה". לעומת זאת, מבנה למגורים ששטחו, למשל, הוא 95 מ"ר ואשר הוקם היכן שמותר לבנות דירת מגורים בשטח של 90 מ"ר, אכן ייחשב "דירה" בהקשר זה".

לסיום ועל מנת לחדד את מחלוקתו עם חבר הוועדה מר פרידמן מציין השופט קירש כי: "אבהיר כי ההנמקה שאני מציע כאן איננה מבוססת בעיקר על המוסכמה לפיה "החוטא אינו יוצא נשכר",... בעיניי, יישומו מעלה סוגיה לא פשוטה של גבולות השימוש בחוקי המס, לצורך אכיפתם של דינים אחרים".

שאר שני חברי הוועדה מסכימים לתוצאת הפסק, אך חולקים לחלוטין על הפיתוח החדשני של השופט קירש שקבע כי מהותו של נכס תקבע לפי הגדרתו החוקית.

החבר פרידמן שם יתנועע על הלך רוחו ביהמ"ש העליון בשנים האחרונות במיוחד בעניין חכים, וקובע כי יש לדחות את הערר דנן: "מהנימוק העיקרי של אימוץ הכלל הידוע "שלא יהא חוטא נשכר", המעוגן אף הוא בתקנת הציבור".

מר פרידמן מבקש להמשיך ולקבוע כי "המשמעות הרגילה והפשוטה שמייחסים בני אדם למונח "דירה" הוא מערכת של חדרים שניתן לגור בה ואשר יש בה את התשתית של צנרת, מים, ביוב, חשמל ומתקנים חיוניים הדרושים למגורי אדם".

כדי להמחיש את אי הסכמתו למבחן המוצע ע"י כב' יו"ר הוועדה לפירוש המונח "דירה" בהתאם לחוקי התכנון והבנייה - וללא קשר לכלל ש"לא יהא חוטא נשכר" - מדגים מר פרידמן כי זו עשויה להוביל לתוצאות לא סבירות ובלתי רצויות כגון:

- ראובן הסב, ללא היתר, מחסן גדול שבבעלותו לדירת מגורים מפוארת ומרווחת, האם כשירכוש דירה נוספת, נוכל להסכים כי הנוספת הינה דירתו היחידה?
- בפיצול דירה למספר דירות בניגוד לחוק - רק ביטול הכלל של "לא יהא חוטא נשכר" נוכל למנוע הקלות מיסוי לא מוצדקות לבעלים המוכר.
- דירה ללא טופס אכלוס עקב אי עמידה מלאה בכל תנאי ההיתר והיא משמשת בפועל למגורים לא תחשב כ"דירה", נוכח העובדה שהשימוש בה נעשה שלא כדין? האם דירה שנבנתה על פי ההיתר שניתן לה, אלא שמאוחר יותר בוצעו בה מספר חריגות ללא קבלת היתר מתאים (כגון: הסבת מרפסת לחדר, בניית פרגולה מעבר לגודל המותר וכיוצ"ב) לא תחשב כ"דירה", היות ועובר למכירתה השימוש בה אינו מותר כדין? ומה דין רוכש דירה כזו, האם הוא לא רכש "דירה"?

הכל צריך להבחן לפי מבחן תקנת הציבור ובהתאם לחומרת החרیגה מהדין.  
חבר הוועדה מר לזר חולק אף הוא על הרעיון החדשני של השופט קירש וקובע כי :  
"במשמעות הרגילה והפשוטה של המונח "דירה" אין נפקות ל"זהותו" של הנכס מבחינת דיני התכנון והבנייה". ובהמשך  
"לדעתי אין לקבל גישה כי בכל מקרה שבו הנכס מצוי במקרקעין שייעודם אינו למגורים, הרי שגם אם בפועל נעשה בנכס שימוש למגורים וגם אם אובייקטיבית הנכס מצויד כדירת מגורים, הרי שלא יראו בנכס זה דירת מגורים".

"איני סבור כי מהות או זהות הנכס לעניין חוק מיסוי מקרקעין נקבעת אך ורק על פי היתר הבניה, וכל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי, מחסן נשאר מחסן, ודירת מגורים נשארת דירת מגורים".  
(ההדגשות שלנו)

אלא שלדעת מר לזר במקרה הפסק דנן, ובהתאם לעובדות שפורטו והתחייבות הרוכשים לפינוי הדיריים ולשינוי המתקנים בנכס, הרי שהנכס לא נמכר כדירת מגורים אלא כמחסן.

בסיכומו של הפסק - הערר נדחה, אמנם תוך הנמקות שונות.

[מבזק מס מספר 796 מיום 22 באוגוסט 2019]

## **דירה במתנה להורה, כדי לחסוך במס רכישה - נקבעה כעסקה מלאכותית**

ביום 6.2.2020 ניתן פס"ד בוועדת ערר בעניין שמרת (ו"ע 18-09-24989) (להלן - העוררת), אשר קבע כי בית מגורים, שניתן במתנה לאם העוררת, וכתוצאה מכך דירה אחרת שרכשו העוררים קודם לכן, נחשבה כדירה יחידה לעניין מס רכישה - הינה עסקה מלאכותית.

### להלן עקרי עובדות המקרה

העוררים התגוררו בדירת מגורים יחידה שבבעלותם. בשלהי 2015, רכשו דירת מגורים אחרת למגוריהם, דווחו והצהירו למסמ"ק על רכישת דירה שאינה יחידה ושילמו מס רכישה בהתאם. דווח כי אין בכוונתם למכור את דירתם הישנה. לאחר מס' חודשים דווחו כי בכוונתם למכור את דירתם הישנה. כחודש לפני תום 24 החודשים (כיום 18 חודש) בהם ניתן היה למכור את הדירה הישנה לעניין חישוב מס הרכישה בגין הדירה החדשה - נחתם הסכם מתנה לפיו הדירה הישנה ניתנה במתנה לאם העוררת, בת 87 ומהלכת בהליכון (אף שנטען כי הייתה עצמאית ובריאח). בו ביום חתמה האם על צוואתה ובו היא מורישה הדירה שקבלה מבתה, לבתה. בתוך פחות מחודש ולצערנו, נפטרה האם. בו ביום הגיע דיווח המתנה למסמ"ק. בתחילה מסמ"ק קבלו ואישרו את עסקת המתנה, והעוררים קבלו החזר משמעותי של מס הרכישה, ששילמו בגין הדירה החדשה. בחלוף כחצי שנה הוציא מסמ"ק שומת מס רכישה מתוקנת ובה חייב את העוררים במס רכישה כדירה שניה, תוך שהוא קובע כי מתן הדירה הישנה במתנה לאם, היא עסקה מלאכותית. לחיוב המחודש נוסף קנס גרעון.

## עקרי אמירות מפקס הדין (הארוך מדי לטעמנו)

- לפי הלכות העליון "העובדה שעסקה מסוימת מביאה להטבת מס אין בה כשלעצמה כדי ללמד, כי מדובר בעסקה מלאכותית. כדי לקבוע האם מדובר בעסקה מלאכותית יש לבחון האם העסקה מפחיתה מס באופן לגיטימי, אם לאו". הלגיטימיות היא טעם מסחרי/כלכלי שבהעדרו לא הייתה העסקה נעשית.
- "מצאתי, כי עלה בידי המשיבים (מסמ"ק) להוכיח, כי בבסיס עסקת המתנה עמד טעם פסקאלי יסודי- הפחתה משמעותית של מס הרכישה (וכן מצאתי) כי לא הוכח קיומו של טעם מסחרי יסודי אשר עמד בבסיס העסקה בנוסף לטעם הפסקאלי".
- אין לראות בעובדה כי הצהרתם הראשונה של העוררים בדבר אי כוונתם למכור את הדירה הישנה, שונתה לאחר מכן - כדי להילקח בחשבון בבחינת העסקה כמלאכותית.
- העוררים נתנו הסברים שונים וסותרים למתן המתנה לאם ודווקא לה. בין השאר כי הייתה ללא בעלות בדירה משלה, ורצו לתת לה ליהנות משכר הדירה (אף שהוא הגיע דווקא אליהם), כי הם היו במצוקה כלכלית, והיה להם עודף תשלום מעיק של משכנתא על הכנסות השכירות מהדירה הישנה ("בנסיבות אלו מסירת הבית בכורזים המניב תשואה במתנה לאם כאשר העוררים טוענים למצוקה כלכלית היא מהלך תמוה ולא סביר"), כי עם מתן הדירה לאם סוכם עמה כי תשא על עצמה פירעון המשכנתא על הדירה כ-8,000 ₪ לחודש (לא נמצא לכך תימוכין בהסכם המתנה או במקום אחר), כי החליטו להעביר הדירה לאם במתנה "מאחר והאימא התגוררה בבית שכור והתפרנסה מקצבה זעומה שהספיקה אך בקושי לתשלום הוצאות הדירה ומחייה שוטפת ועל כן ביקשו שתהנה מדמי שכירות בגין הבית בכורזים ...." ("אזי לא היה באפשרותה של האימא לסייע לעוררים בהוצאות המשכנתא בסך 8,000 ₪ מידי חודש"). ועוד ועוד.
- "כל הטענות האמורות, באמצעותן ביקשו העוררים להסביר מדוע היה זה סביר להעביר את הבית לאם, נטענו בעלמא".
- לא סביר כי העוררים להם ארבעה ילדים, "יעבירו בית במתנה לאמה של העוררת במקום להבטיח את עתיד ילדיהם".
- שילוב העובדה כי בו ביום בו נחתם הסכם המתנה, נחתמה גם צוואת האם בה הורישה האם את הדירה שזה עתה ניתנה לה במתנה, לבתה (אף שכל שאר רכוש האם (חולק בין כל ילדיה בשווה) "מלמדת כי אין מדובר בבית שניתן לאם במתנה אלא בבית שהעוררים "השאירו אצלה" לזמן מוגבל".
- אף שצוואה ניתנת לשינוי הרי שבמסגרת היחסים ביניהם, סמכו העוררים על האם.
- נתקבלה תשובת עדת מסמ"ק בדיון "כי בוחנים את מכלול התנאים במקרה הרלוונטי... זה לא קשור אם ההורה נפטר או לא, אלא לדברים אחרים מסביב וביניהם האם נכתבה צוואה באותו יום, האם הנכס עבר בטאבו על שם ההורים, האם הדירה מושכרת, מי מקבל את דמי השכירות והאם ההורים הולכים לגור שם". (ההדגש אינו במקור)
- פטירת האם אינה רלוונטית (אף שיתכן ו"הדליקה" את הבדיקה).

### ובשורה האחרונה הטעונה הדגשה

"עסקה יכולה להיות לגיטימית אף אם היא טומנת בחובה הטבה מיסויית ואף אם זו אחת ממטרותיה המהותיות, ובתנאי שיש גם מטרה מסחרית יסודית אשר עומדת בבסיסה. במקרה שלפני... לא מצאתי, כי קיים כל טעם מסחרי יסודי אשר עמד בבסיס עסקת המתנה הנטענת".

"ככל שהיה נוצר לאם רווח כלשהו מהמתנה ניתן היה אולי לקבל את הטענה, כי בבסיס עסקת המתנה היו טעמים לגיטימיים מלבד התחמקות ממס. במקרה שלפנינו לא הוכח טעם כלשהו לעסקת המתנה מלבד הקטנת המס החל על רכישת הבית בטבעון".

"מצאתי, כי במקרה בו עסקינן מדובר היה למעשה ב'דלת מסתובבת' כך שהבית אמור היה לעבור לאם כדי שהעוררים ישלמו מס מופחת על הבית בטבעון ובהמשך הבית יחזור אליהם בהתאם לצוואת האם, כשלכל אורך התקופה העוררים הם אלה שנהנים מההכנסה מהבית ונוהגים בו למעשה מנהג בעלים".

הערר נדחה וקנס הגרעון אושר אף הוא.

יצוין כי שני השופטים שלא כתבו את הפסק, ואף שקבלו את הכרעתו, טרחו לכתוב במפורש כי:

"עניינינו במתיחת קו דק בין תכנון מס לגיטימי לבין הימנעות מתשלום מס אמת...ואולם, חייב אני להעיר, דווקא בשל הקו הדק, כי לא ניתן להסיק ממקרה זה למקרים אחרים ויש לבחון כל מקרה לגופו.... במקרה ספציפי זה, לקבוע כי יש לדחות את הערר ולקבל את עמדת המשיב".

(ההדגש אינו במקור)

נסיים ונעיר משל עצמנו: ניתן ואפשר להעביר דירות במתנה לבני משפחה, זאת אף שמרכיב לא מבוטל במהלך הוא חיסכון במס. ואולם, הדבר צריך שיעשה בתבונה, בנסיבות כלכליות הגיוניות, והתנהלות כוללת התומכת במצג שנוצר.

ועל זה נאמר "סוף מעשה במחשבה תחילה".

[מבזק מס מספר 818 מיום 13 בפברואר 2020]

## חישוב השבח ומס רכישה

### פיצול שבח בין בני זוג בידי פקיד השומה בדוח השנתי

שסעיף 66(א)(2) לפקודה קובע, כי לעניין חישוב המס, תיווסף ההכנסה החייבת, שלא מיגיעה אישית, להכנסה החייבת של בן הזוג, שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוהה יותר. בהיות רווח הון הכנסה שאינה מיגיעה אישית ושבח מקרקעין מקרה פרטי של רווח הון, לכאורה, שבח מקרקעין במכירת נכס בבעלות 2 בני הזוג או בבעלות אחד מהם, אמור להתווסף להכנסה החייבת של בן הזוג שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוהה יותר.

#### אולם לא כך הדבר:

כבר לפני כ-2 עשורים, קבע פס"ד ניר יוסף (עמ"ה 6/97) (כב' השופטת ברכה אופיר-תום) כי על אף האמור לעיל, סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, אלא אם נקבע מפורשות אחרת, כי יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת, לעניין שיעורי המס והזיכויים בלבד. המשמעות הינה, שכיוון שלא נקבע מפורשות בסעיף 66(א)(2), שלעניינו, הכנסה חייבת הינה לרבות שבח מקרקעין, הרי שהוראות סעיף 66(א)(2) לפקודה לא יחולו על שבח מקרקעין. רשות המיסים לא ערערה על פסק הדין ואימצה את קביעתו.

בפועל, בני זוג שמכרו נכס מקרקעין, שהיה בבעלות משותפת שווה, ודיווחו בשומה עצמית משותפת, הוצאה בגינם ע"י מיסוי מקרקעין שומה אחת משותפת, וחויב מס "מאוחד". ובמידה וביקשו לפצל את השבח ביניהם, במסגרת הדוח השנתי למס הכנסה, נדרשו לשוב ולפנות למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה לפצל את השבח, לצורך עריכת שומת מקרקעין נפרדת (אותה שידר פקיד השומה). ביום 27 במאי 2018 פרסמה רשות המיסים מכתב לציבור הנישומים והמייצגים ממנו עולה כי לצורך יעול ושיפור השרות - מעתה, ניתן לבקש פיצול השבח ל-2 בני הזוג במסגרת הדוח השנתי, והפיצול יבוצע ללא צורך בפניה נוספת למשרד מיסוי המקרקעין ומבלי שמיסוי מקרקעין יבצעו את הפיצול בשומת מיסוי מקרקעין.

האמור הינו על פי העקרונות הבאים:

משרדי השומה הונחו לפצל את העסקאות בהתאם לבקשת בני הזוג רק במידה והנכס הנמכר הוחזק ע"י בני הזוג בחלקים שווים, ובתנאי שיוגשו במסגרת הדוח השנתי 2 נספחי רווח הון - בנפרד לכל אחד מבני הזוג.

ואולם במידה והנכס הנמכר הינו בבעלות בני הזוג בחלקים שאינם שווים, אמורות לצאת ע"י רשויות מסמ"ק שתי שומות נפרדות, על פיהן גם תוצא השומה ע"י פקיד השומה. ככל שהוציא מנהל מסמ"ק שומה אחת משותפת, יש צורך לחזור אליו ולבקש הפיצול.

#### בעניין הנדון אנו מבקשים לציין שניים:

- ככל שתטען ותוכח "חזקת שיתוף" בין בני הזוג, ניתן לדעתנו לדרוש פיצול השומות בחלקים שווים, גם אם הנכס אינו רשום בחלקים שווים ביניהם.
- פיצול השבח בין בני הזוג מעניק בין היתר, גם יתרונות מס נוספים במסגרת האפשרויות לביצוע פריסה, לכל אחד מבני הזוג בנפרד או לאחד מהם, לפי העניין.

## תשלומי ריבית שהם אחוזים מרווחי מיזם בניה - יוכרו בניכוי?

ביום 28.8.2019, ניתן פסק דינה של ועדת הערר בחיפה בעניין פרידמן ואחרים (ו"ע 63863-12-14 ועוד).

במבזק המס מס' 776 תארנו בהרחבה פסק דינה הקודם של ועדת הערר במספר ערעורים, בהם קבעה כי אף שלכאורה ישנם הרבה סממנים של קבוצות שהתארגנו לרכישה ובניית דירות מגורים, וכי גורמים מסוימים היו הרוח החיה וריכזו את מירב הפעילות לקידום ההסכמים והתכנון, הרי כל עוד אין "גורם מארגן" - אין קבוצת רכישה!!

לאחר פסק הדין האמור, נתגלעו חילוקי דעות בין העוררים לבין מנהל מסמ"ק, בדבר תוצאות פסק הדין המלאות והשלכתן:

בעררים דן מבקשים העוררים מוועדת הערר לתקן את פסק הדין ולקבוע כי מכיוון שערריהם התקבלו כאמור, הרי התקבלו בכל הנקודות, לרבות אלו שלא ממש נדונו, ולא ניתנה בהן הכרעה שיפוטית.

ואלו נקודות המחלוקת בקצה המזלג, אשר רלוונטיות לעוררים שונים:

- ניכוי תשלומי פינוי של דיירים מוגנים.

- קיזוז הפסדים משומות השבח (בהתאם לאישור פקיד השומה).

- ניכוי הוצאות ריבית ברכישת המקרקעין.

בתוך מהלך הדיון המשפטי ומשקל המנהל בדבר, הביע את הסכמתו לשתי הנקודות הראשונות.

בעניין הוצאות הריבית: חברת פרידמן שרכשה את מרבית המקרקעין בתחילה, חתמה על הסכם עם גורם מימון חיצוני, חברה פרטית, צד ג'.

בהסכם המימון נקבעה ריבית בסיסית בשיעור 8%, ובתוספת לה ריבית נוספת על פי נוסחאות מורכבות, אך מפורטות להפליא.

הריבית הנוספת הייתה בסכום של 40% מרווחי הפרויקט (לאחר שינוכו מתמורות המכר הוצאות ישירות ומימון בלבד!!), ובמקרה ובו יחול עיכוב בהחזרי הקרן עד מועד שנקבע, הוגדלה הריבית הנוספת לסכום של 50%!!! מהרווחים כאמור.

לגבי הריבית הבסיסית, נאות המנהל להכירה בניכוי. לגבי הריבית הנוספת, אומרת ועדת הערר כך:

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

הצעתו של המשיב ולפיה טענות אלו יתבררו בהשגה נפרדת, יוכרעו על ידו תוך מתן זכות ערר לעוררת, נראית בעינינו כפתרון ראוי ונכון..."

בסיכומו של דבר בסוגיית הריבית הנוספת, הוחזר הדיון לשלב ההשגה, וככל שהצדדים לא יגיעו להבנה, יוגש בגין כך ערר נפרד.



### רצינו לציין כמה נקודות בסוגיית הריבית הנוספת:

- א. מדובר בסכומי ושיעורי ריבית פנטסטיים של 40%-50% מרווחי המיזם (עוד לפני ניכוי הוצאות הנהלה וכלליות).
- ב. בהסכם ההלוואה אף נקבע כי ככל שהלווה יחליט בסופו של דבר שלא לנצל את זכותו על פי ההסכם, ולא ללוות כספים מהמלווה, הרי שישלם לו בכל זאת 10% מרווחי המיזם, כנ"ל!!
- ג. על אף כי מדובר בריבית בשיעורים עצומים, מרווחי מימוש המקרקעין, אף שהמנהל אמנם סירב (בשלב זה) להכיר בריבית זו כניכוי בידי בעל המקרקעין הלווה, הרי שלא העלה כל טענה כי מדובר בעצם במכירת זכויות במקרקעין למלווה, ויש לראות בו בעצם שותף במקרקעין.
- ד. עניין קביעת ריבית כאחוזים מרווחי הלווה בעל פעילות עסקית מסוימת, ובמקרקעין בפרט, הינה סוגיה רגישה ובעלת השפעת מיסוי עצומה במס הכנסה ו/או במיסוי מקרקעין, הן ללווה והן למלווה. קביעת כללים ברורים להתייחסות החוק או רשות המיסים לגביה, לא נקבעו באופן מוחלט מעולם.  
יהיה מעניין!!

[מבזק מס מספר 798 מיום 05 בספטמבר 2019]

### **רעידת אדמה בתל אביב? הסכמי החכירה אינם חייבים במס רכישה...**

טרם יבשה הדיו מפס"ד דלק הונגריה (ראה מבזק מס' מספר 741) בעניין רווחים ראויים לחלוקה בחברה זרה שעלול לגרום לרשות המיסים חסרון כיס רוחבי לא מבוטל, והנה ניחתה על רשות המיסים קביעה שיפוטית כואבת ורוחבית עוד יותר בעניין מיסוי מקרקעין: ביום 17.7.2018 נקבע בוועדת הערר בעניין חברת כץ גבע (להלן- העוררת) (ו"ע 37859-04-15), כי רכישת זכויות חכירה מחוכרי משנה (מול עיריית ת"א) במתחם יוקרתי במרכז ת"א - כאשר תקופת סיום החכירה הקבוע בהסכם החכירה המקורי פחותה מ-25 שנה ביום הרכישה, ואף שישנה ציפייה מחשבתית וכלכלית לאפשרות הארכת תקופת החכירה מול עיריית תל אביב ל-25 שנה נוספות ויותר, בתנאים מסוימים - אינה עולה כדי רכישת "זכות במקרקעין", ואינה חייבת במס רכישה. במקרה הנדון מששולם מס הרכישה ב"טעות" נדרשת המדינה לתקן את השומה ולהחזירו לעוררת.

### **תמצית עיקרי העובדות החשובות**

- בשנת 2013 רכשה העוררת מחברה אחרת זכויות במקרקעין המצויים במרכז תל אביב, כאשר מקרקעין אלו היו חכורים ע"י החברה האחרת מעיריית תל אביב בהסכם חכירה שמסתיים בשנת 2025, ובו אין אופציה להארכת תקופת החכירה.
- בשנת 2012 פרסמה עיריית ת"א באופן פומבי והדבר מופיע באתרה ב"מדריך לחוכר", כי תיתן אפשרות לחוכרים להאריך את תקופת החכירה (עם סיומה בשנת 2025) ל-25 שנים נוספות ככל שיצטרפו ל"מבצע שיפוץ" המבנים. ההארכה תתבצע לפי שווי מרכיב הקרקע ביום הארכת החכירה ולפי מקדם היוון של 5%.

- בהמשך, בוצעו 3 הודעות עירייה מתוקנות בשנים 2013, 2015, ו-2018, בעניין הסכמי השיפוץ והאפשרות להארכת תקופות החכירה.
- העוררת דיווחה על הרכישה כרכישה זכות במקרקעין ושילמה מס רכישה. לאחר כשנה וחצי ביקשה לבצע תיקון שומה ולקבל בחזרה את מס הרכישה ששילמה, מאחר ולטענתה במועד חתימת ההסכם, לא הייתה אופציה להארכת תקופת החכירה, ויתרת תקופת החכירה עד תומה הייתה כ-12 שנים בלבד.
- אין חולק כי תמורת העסקה שיקפה שווי העולה על 12 שנות חכירה והוא כולל גם ציפייה לאפשרות לביצוע המשך חכירה נוסף.
- מנהל מסמ"ק סבר כי המדובר ברכישה זכות במקרקעין תוך התחשבות בהארכת תקופת החכירה על פי הודעות העיריה, וסרב לבקשת תיקון השומה.

### החלטת ועדת הערר

- בפס"ד ארוך למדי, מנתח כותב הפסק רוי"ח פרידמן, את תקופת החכירה המתוארת בחוק מסמ"ק, ואת דיני החוזים בסוגיית "הצעה" ו"קיבול", וקובע כך:
- עפ"י הלכות ביה"ש העליון, זכות במקרקעין הינה רק זכות משפטית הניתנת לאכיפה.
- **"החוק לא מטיל את המס על 'מכירה' של זכות שהיא בבחינת ציפייה לעתיד, ואפילו אם היא הגיונית או בעלת סבירות גבוהה, אלא על זכות שהבשילה ולבשה צורה משפטית מחייבת"** (מתוך ספרו של פרופ' נמדר).
- על פי החוק, תקופת החכירה המרבית הנמדדת, היא זו שנתונה לזכות ברירה בלעדית של החוכר ולפי הסכם.
- נראה כי פרסום המדריך לחוכר שפרסמה העיריה לציבור עוד לפני חתימת החוזה מצביע על גמירות דעת וכן על מסוימות מספקת, ועל כן הפרסום עולה כדי "הצעה" (זאת אף שבהמשך מציין רוי"ח פרידמן כי: **"רוצה לומר, העירייה מודיעה במפורש כי המדריך לחוכר אינו מחייב אותה אלא מהווה הבהרות והנחיות בלבד, ורק חתימה על חוזה השיפוץ על ידי העירייה והחוכר תחייבנה את הצדדים"**).
- עם זאת נקבע כי מכיוון שהיה על העוררת לעמוד בכל מיני תנאים והתניות כדי שתוארך תקופת החכירה, לרבות אישור העיריה וחתימה על הסכם השיפוץ, דבר שיקרה (אולי) בעתיד, הרי שהעוררת לא ביצעה "קיבול".
- אמירה דרמטית מצינו בדוגמת רוי"ח פרידמן הרוצה להמחיש מדוע אין במצב דגן משום אופציה להארכת תקופת החכירה: **"ניטול לדוגמה את ראובן שחשקה נפשו להציע לשמעון, בהצעה בלתי חוזרת, הענקת אופציה להחכרת המגרש שלו לתקופה של מעל ל-25 שנים וזאת בתמורה לסכום לא מבוטל.**
- **האם יעלה על הדעת לראות בהצעה הבלתי חוזרת של ראובן כמקימה אירוע מס בידי שמעון רק מפני שבידי שמעון הכוח החד צדדי לקבל את האופציה? נדמה שהתשובה לכך ברורה"**. נציין כי לא ברור לנו עד לאן ניתן "למתוח" אמירתו זו.
- בעניין טענת המשיב כי התמורה בחוזה שיקפה בעליל תמורה נוספת מעבר ל-12 שנות חכירה קובע רוי"ח פרידמן (ונצטט הפיסקה במלואה, עקב חשיבותה הרבה): **"אכן נראה כי צודק**

המשיב שסכום התמורה המוסכמת (9 מיליון ש"ח) מגלמת בתוכה לא רק שכירות לתקופה של 12 שנים אלא גם "זכות אחרת", ואולם אותה "זכות אחרת" אינה "זכות במקרקעין" אלא תשלום עבור הציפייה לעתיד שאכן התוכנית לשיפוץ המבנים והארכת החכירה תצא אל הפועל. גם אם ציפייה זו היא הגיונית ובעלת סבירות גבוהה, עדיין אין בפנינו, במועד חתימת הסכם המכר, זכות ברירה שהבשילה לכדי הסכם ולבשה צורה משפטית מחייבת". והדברים חשובים עד מאוד.

כבוד השופט הרי קירש הצטרף למסקנת רו"ח פרידמן אך לא לנימוקו: לדעתנו כל הודעות העירייה וכל גילוי הדעת שלה בעניין האפשרות להארכת החכירה, כלל אינן עולות כדי "הצעה", לפי דיני החוזים. מר קירש מביא דוגמאות רבות במדריך לחוכר לפיהן רבים המכשולים והתהליכים שצריכים לקרות עד שהעירייה תאות לחתום על הסכם הארכת חכירה, וכתוצאה מכך למעשה הדבר תלוי בנסיבות עתידיות. ובמילותיו הוא: "לדעתי תאור נכון יותר של המדריך הוא כקול קורא **(הזמנה) להגיש הצעה (בקשה) לחתום על חוזה שיפוץ אשר ביצועו המושלם יזכה את המבקש בזכות לחתום על חוזה אופציה...**". הערר נתקבל, ומס הרכישה יושב לעוררת.

יש להניח כי רשות המיסים תגיש ערעור לביהמ"ש העליון על קביעת הוועדה (לא שמיצינו סיבה טובה לערעור), ולו רק על מנת לעצור או להאט את שטף הבקשות הצפויות להשבת מס רכישה בעסקאות דומות שנעשו לרוב בשנים האחרונות.

[מבזק מס מספר 743 מיום 26 ביולי 2018]

### החזקה בפרויקט תמ"א 38 אינה איגוד מקרקעין

השבוע נתנה החלטתה של ועדת הערר בתיק ו"ע (60313-05-17) אייגה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, בעניין שנוי במחלוקת תקופה ארוכה, והוא האם חברה או תאגיד אחר המחזיקים בפרויקט תמ"א 38 אשר טרם נתקיימו התנאים המתלים לקיומו מהווה איגוד מקרקעין?

#### עובדות המקרה על קצה המזלג:

חברת אייגה בע"מ, העוררת, החזיקה ב- 1/3 ממניותיה של חברת לומינה בע"מ. חברת לומינה בע"מ הקימה שותפות מוגבלת (עם שותפים נוספים) לשם יזום פרויקט התחדשות עירונית תמ"א 38/2 ברמת גן (להלן: "שותפות הפרויקט"). שיעור אחזקתה של לומינה בשותפות הפרויקט – 49%.

שותפות הפרויקט התקשרה עם רוב בעלי הזכויות במקרקעין בהסכם תמ"א 38/2 ביום 21.12.2013 (להלן: "הסכם התמ"א").

הסכם התמ"א הותנה במספר תנאים מתלים בהם - קבלת היתר בנייה, חתימה על הסכם למימון הקמת הפרויקט. **עובדה זו היוותה בסיס לפסק הדין.** (כמו כן, בהסכם התמ"א ניתנה ליזם האפשרות לבטל את ההסכם בהתקיימם של אחד או יותר ממספר מקרים (למשל רשויות התכנון יתירו בניית שטח עיקרי הנמוך מ XXX וכיוצ"ב) ואולם לתנאים **מפסיקים** אלה לא היתה חשיבות לפסק הדין).

ביום 31.1.2016 רכשה העוררת מניות נוספות של חברת לומינה בע"מ בתמורה לערך הנקוב של המניות, כך שלאחר מכן החזיקה העוררת ב- 2/3 מחב' לומינה בע"מ. (גם להערכת השווי שערכה העוררת לשווין של המניות הנרכשות לפיה שווין הוא "אפס בקירוב" לא היה משקל בפסק הדין).

בשל רכישה זו הוציא המנהל שומה לפיה העוררת חייבת במס רכישה, היות שחב' לומינה בע"מ הינה "איגוד מקרקעין" שכן כל נכסיה של חב' לומינה היו השקעה בשותפות הפרויקט (ועוד מזומנים וחייבים הטפלים למטרות העיקריות).

#### פסיקת ועדת הערר הינה כדלקמן:

1. השאלה המרכזית והעקרונית הינה האם "יום המכירה" שבסעיף 149לב1 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן "חוק") (העוסק במיסוי עסקאות תמ"א 38) דוחה גם עניינים נוספים שבמסגרתם יש לבחון את מהות הזכויות נשוא הסכם התמ"א או שמא דחיית "יום המכירה" נוגעת אך ורק לעניין הקונקרטי של מועד החיוב במס שבח ובמס רכישה לצדדים להסכם התמ"א.

2. ועדת הערר מקבילה את דחיית "יום המכירה" שבסעיף 149לב1 לחוק לדחיית "יום המכירה" שבסעיף 19 לחוק. בפס"ד ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים קבע ביהמ"ש העליון כי "יום המכירה" שבסעיף 19(3) לחוק משתרעת על כל ענייני מיסוי מקרקעין והיא אינה מוגבלת "לעניין חישוב השבח והמס".

3. מסקנה זו מבטיחה קוהרנטיות בפרשנות ובישום הוראות חוק, מעניקה יציבות וודאות ומונעת "ריבוי" ימי מכירה לצרכים שונים. זאת ועוד, יום המכירה הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והתגבשה הנאתם הכלכלית מהעסקה.
4. אין כל סיבה להניח כי מסקנה זו, היפה לקביעת "יום המכירה" שבסעיף 19 לחוק, אינה יפה גם לקביעת "יום המכירה" שבסעיף 149לב1. אדרבא, הלשון בה נקט המחוקק בסעיף 149לב1 לחוק מלמדת על היקפה הרחב של הקביעה בדבר יום המכירה אף יותר משניתן לומר כך על הלשון בה נוקט המחוקק בסעיף 19.
5. דחיית יום המכירה בעסקאות תמ"א 38/2 עד למועד התקיימות התנאים המתלים, הגיון רב בצידה והוא אותו הגיון שעומד ביסוד קביעת יום המכירה בסעיף 19 לחוק כפי שנקבע ע"י ביהמ"ש העליון.
6. לא ניתן להתעלם מאי בהירות, ולמצער - העדר עקביות, באשר לגישתו של המשיב ביחס להשלכותיה של הקביעה בדבר "יום המכירה" בסעיפיו השונים של חוק מסמ"ק, בכלל, ובסעיף 149לב1 לחוק בפרט.
7. **לסיכום, פס"ד קובע כי: מאחר וטרם התמלאו התנאים בעסקת התמ"א, לא החזיקה שותפות הפרויקט ב"זכות במקרקעין" ועל כן חברת לומינה, שהחזיקה ב 49% בשותפות, לא החזיקה אף היא ב"זכות במקרקעין" במשמעות חוק מסמ"ק. מכאן, שכל עוד לא התקיימו התנאים, חברת לומינה אינה "איגוד מקרקעין".**

**נציין כי פסיקה זו הינה צעד נוסף מעבר לאמרת האגב בעניין רותם שני עליו הרחבנו במבזקנו מספר 564, טוב תעשה הרשות אם תאמץ אל חיקה את קביעת ועדת הערר בעניין זה, כל התנהלות השנים האחרונות בסוגיה זו, גרמו לנזקים וחסמים משמעותיים בביצוע העסקאות כאמור ובקידום פרויקטים שונים.**

[מבזק מס מספר 772 מיום 28 בפברואר 2019]

## אופציה וקבוצת רכישה

### מס רכישה - סיחור אופציה ייחודית לקבוצת רכישה, אינו מביא ל"עסקה" מלאה בידי הגורם המסחר, ולכפל מס רכישה"

ביום 2.1.2019 ניתן פסק דינה של וועדת הערר בעניינה של חברת מיראזי (ע"מ 17-10-21262) (להלן - "העוררת") אשר קבע כי לא יראו בעוררת אשר סיחרה "אופציה ייחודית" (לפי סעיף 49 לחוק) לחברי קבוצת רוכשים, כאילו היא עצמה רכשה ראשית את הקרקע, ורק לאחר מכן מכרה אותה לחברי הקבוצה.

מפאת חשיבות הפסק והשלכתו הרחבתית, נאריך ונרבה לצטט, ואנו מתנצלים מראש בפני קוראינו. העוררת חתמה בחודש 11.2015 עם בעלת קרקע שני הסכמי אופציה לרכישת מקרקעין. בכל אחד מהם הוענקה לעוררת אופציה סחירה, ייחודית ובלתי חוזרת לרכישת שני שטחי מקרקעין. האופציה ניתנה לתקופה של 6 חודשים. הסכמי האופציה אפשרו לעוררת או למי שתסוחר אליו האופציה לממש את האופציה רק באופן של רכישת כל שטח המקרקעין נשוא הסכם האופציה או ברכישה של שטח קרקע בהיקף מינימלי שהוגדר בהסכמי האופציה.

הסכמי האופציות דווחו למנהל, כדין.

ב- 2.2016 ו- 6.2016 חתמה העוררת עם קבוצת יחידים על הסכמים לסיחור האופציה, ועל "הסכמי מכר למימוש האופציה".

באותם תאריכים ממש חתמו קבוצת הרוכשים עם בעלת הקרקע, על הסכמי מימוש האופציה ורכישת הקרקע.

יחיד קבוצת הרוכשים חתמו על הסכמי שיתוף המסדירים את מערכת היחסים בינם לבין עצמם. העוררת השיאה רווח יפה בין עלות האופציות שרכשה מבעלת הקרקעות לבין מחיר סיחור האופציות לקבוצת הרוכשים, רווח אשר דווח לפקיד השומה - כחוק.

המנהל טען "כי למעשה לקבוצת הרוכשים הייתה כוונה לרכוש את המקרקעין עצמם ולא הייתה להם כוונה לרכוש את האופציה מהעוררת. על כן, קבע המשיב כי העוררת היא זו שרכשה את המקרקעין מבעלת המקרקעין ומכרה אותה לקבוצת הרוכשים, ומכאן שחייבת היא במס רכישה".

#### עיקר טענות מנהל מסמ"ק

- למעשה לא הייתה ברירה ביד קבוצת היחידים אלא לרכוש את הקרקע, קרי העוררת רכשה אותה תחילה .

מנהל מסמק מפנה בין השאר "לעובדה כי הסכם הסיחור קובע כי התמורה בעד הסיחור של האופציה תשולם לעוררת רק לאחר מימוש האופציה ובכפוף למימושה ורישום הערת אזהרה לטובת הרוכשים....משמעות הדבר היא כי הרוכש אינו מייחס כל משמעות לאופציה וכל רצונו הוא לרכוש (בסכום גלובאלי) את המקרקעין".

- בפרסומים שונים ובאינטרנט הציגה עצמה העוררת כמשווקת 200 יח"ד , תוך ציון מחיר רכישת כל יח"ד , ולא נאמר בהם כי היא משווקת אופציה לרכישת קרקע, אלא מכירה כבעלים של הקרקע.

- בעוד שבהסכמי האופציה, הנכס שעשוי להימכר הינו הקרקע כולה או חלק מינימלי מסוים, הרי שבפועל רכשו חברי הקבוצה יחידות קטנות של קרקע. קרי אין מדובר בסיחור האופציה אלא ברכישתה במלואה, ומכירתה בחלקים.
- כמו כן נטען כי מכיוון שהעוררת לא יצאה מהתמונה עם מכירת האופציות, לא ניתן להחיל עליה את הוראת סיחור האופציה הייחודית.

#### עיקר טענות העוררת

- השימוש שעושה המשיב בהחלטתו מושא הערר בתיבה "מבחן התוכן הכלכלי של העסקה" אינו שימוש היוצר יש מאין, והוא אינו נכון משפטית, לוגית או כלכלית.
- מבנה העסקה בו התקשרה העוררת עם קבוצת הרוכשים הינו מבנה מקובל של ארגון קבוצה לרכישת קרקע, המקבלת אופציה ממסחר האופציה ורוכשת את הקרקע בעצמה. מתכונת התארגנות זו הוכרה גם על ידי רשויות המס עצמן הן בדו"ח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה והן בהוראת ביצוע 2/2013.
- אכן מטרת חברי קבוצת הרוכשים היא לרכוש את המקרקעין ואין להם עניין בסיחור האופציה עצמה. אולם לאור התנאי המחייב את רכישת הקרקע בשלמותה (או רכישה של חטיבת קרקע בגודל מינימלי) ומאחר והאחזקה באופציה היא במשותף ביחד ולחוד ובהתאמה כך גם נעשה מימוש האופציה... מטעם זה, ומעצם הכניסה ל"משטר של שיתוף" מקובל כי כל אחד מחברי הקבוצה מוותר על זכותו כלפי חבריו לקבוצה לבטל את רכישת המקרקעין. אך התחייבות זו אינה מופנית כלפי בעל המקרקעין ולזה האחרון אין כל זכות הנובעת כלפי קבוצת הרוכשים כתוצאה מהתחייבותם ההדדית של חברי קבוצת הרוכשים.
- העוררת מעולם לא החזיקה אופציה מסוג PUT כלפי קבוצת הרוכשים.
- "בדרך זו מוגשמת התכלית של האופציה ליצור קבוצה בה מחזיק כל חבר בחלק יחסי באופציה יחד ולחוד עם שאר חברי הקבוצה, כך שמימושה יעשה כמקשה אחת אל מול בעל המקרקעין. על כן ה"נכס" הנמכר כל אחד מחברי הקבוצה הוא חלק יחסי, בלתי מסוים, מזכות אופציה, כאשר סכימת כל חלקי האופציה הבלתי מסוימים יוצרת את האופציה השלמה".

#### החלטת הוועדה

- הפטור שניתן על ידי המחוקק לפי סעיף 49 (ב) לחוק נועד לצורך מימוש התכלית האמורה של קידום היזמות בתחום המקרקעין.
- הסעיף נולד בעקבות ועדת רבינוביץ' כדי לאפשר גמישות מסחרית ולשכלל את שוק הנדל"ן. הסעיף חוקק בתחילה כהוראת שעה, ולאחר מכן כהוראת קבע. קרי - המחוקק חפץ בו.
- ברור כי ליזם הנדל"ן נצמחים יתרונות מסחריים רבים מקיומה של האופציה הייחודית וכן לבעל הקרקע..
- אין כל בריחת מס מאוצר המדינה אלא רק פטור מודע ממס רכישה בסיחור אופציה ואפילו במספר גלגולים. כל שאר ההתעשרויות הכלכליות בכל המסלול כולו - ממוסות.
- "חשוב במיוחד לציין כי רשות המיסים הכירה למעשה בכלי של האופציה הייחודית ככזה המאפשר ארגון קבוצת רכישה. נא ראו לעניין הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2013, סעיף 5.7..."

- "לטעמי, המשיב נטל את התיבה בדבר "המהות הכלכלית האמיתית", בה עשה שימוש בעבר, במקרה אחר ושונה בעניין מיסוי קבוצות רכישה טרום תיקון 69 לחוק, והפך אותה לכלי שרת בידיו תוך שהוא עושה בה שימוש שאינו מתאים, אינו הולם ואינו נכון בקשר עם העסקה נשוא הערר".
  - מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה היא כפי שנטען על ידי העוררת, וודאי שלא פרשנות המייחסת ליזם עסקה שכלל לא באה לעולם, קרי: רכישת המקרקעין טרם סיחור האופציה לקבוצת הרוכשים.
  - האם משמע, כי יש לראות מקבלי אופציה אלו כאילו רכשו את המקרקעין אך ורק בשל כך שכוונתם הברורה היא לרכוש את המקרקעין בסופו של יום? התשובה לכך ברורה והיא שלילית.
  - כאשר המקרקעין מושא האופציה הינם בשטח גדול, שלא סביר להניח שגורם אחד יוכל לרכוש אותם לבדו, וכאשר בעל המקרקעין מתנה את מכירתם בשלמות, פועל אותו יזם נדל"ן שהוא בעל אופציה במקרקעין לגיבוש קבוצה של רוכשים שתרכוש ממנו את האופציה, תממש אותה ותרכוש את המקרקעין... במסגרת תקופת האופציה שהוענקה לו... על אותו יזם לוודא כי מספר הרוכשים הפוטנציאליים הינו מספיק לרכישת מלוא שטח הקרקע נשוא האופציה וכן עליו לטרוח ולהוציא הוצאות ליצירת מנגנון ל"שימור הקבוצה" ומניעת התפזרותה, תוך ניתוב הרוכשים לקו הגמר של סיחור האופציה לידיהם ומימושה במסגרת תקופת האופציה.
  - אילו העוררת הייתה מתחייבת לרכוש את המקרקעין כלפי חברי קבוצת הרוכשים או כלפי בעלת המקרקעין, אילו הרוכשים היו מתחייבים כלפי העוררת כי ירכשו ממנה את המקרקעין, או אילו היו מתחייבים כלפי בעלת המקרקעין כי ירכשו ממנה את המקרקעין - היה בסיס לטיעון לפיו במהות הכלכלית האמיתית התקיימה עסקת מקרקעין בין העוררת לקבוצת הרוכשים או בין הרוכשים לבין בעלת המקרקעין. **אך לא אלו פני הדברים.**
  - אציון, כי מן הפרשנות של המשיב ומרוח הדברים שהובאו מטעמו בסיכומי טענותיו בכתב, מתקבל הרושם כי לגישתו אין להכיר בסיחור אופציה במצב דברים בו היא מסוחרת לידי קבוצה של רוכשים, וזאת להבדיל מסיחורה לידי רוכש אחד.
- איני סבורה כי יש מקום להבחנה זו שעושה המשיב. הדבר עומד בצורה בוטה בניגוד לתכלית ולכוונה של המחוקק עת חוקק את פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין. כפי שהובהר לעיל, במצב דברים עובדתי בו המקרקעין נשוא הסכם האופציה הם בשטח גדול, אשר לא סביר להניח שיירכש על ידי רוכש אחד, אלא יידרשו מספר רוכשים על מנת לעמוד ברכישת מלוא שטח המקרקעין נשוא הסכם האופציה, כפי תנאי האופציה, הרי שלא קיימת כל מניעה בהוראות החוק מלסחר את האופציה לקבוצה של רוכשים. אין ולא צריך להיות כל הבדל בין סיחור האופציה לגורם רוכש יחיד לבין סיחורה לקבוצה של רוכשים. יתר על כן, החתירה לקיום התכלית של עידוד היזמות בנדל"ן והקלה על ביצוע עסקאות במקרקעין, הינה אף ביתר שאת במקרה שכזה, עת ברי כי ללא גיבוש קבוצה של רוכשים לא תמומש התכלית הנ"ל.



- אין גם לקבל את טענת המשיב לפיה ה"נכס" שקבוצת הרוכשים רוכשת, על פי המערכת ההסכמית עליה חתמו כל חברי הקבוצה, אינו הנכס נשוא הסכם האופציה. טענה זו - לאו טענה היא.

חברי קבוצת הרוכשים מתקשרים - **ביחד ולחוד** - עם העוררת בהסכמי סיחור האופציה .. הסכמי סיחור האופציה נחתמו בין העוררת לבין "רשימת רוכשים", אשר מהווים **ביחד ולחוד** את "מקבל האופציה". קבוצת רוכשי האופציה רוכשת את זכות האופציה של העוררת כמות שהיא, אך החלוקה הפנימית ביניהם של החלקים באופציה הינה בהתאם להסכם השיתוף ביניהם. בכך אין כדי לשנות את מהות "הנכס הנרכש" במישור מערכת היחסים שבין העוררת לבין קבוצת הרוכשים.

יוצא אפוא, כי ה"נכס" הנרכש על ידי קבוצת הרוכשים בהסכמי סיחור האופציה, זהה ל"נכס" שנרכש על ידי העוררת בהסכם האופציה המקורי עם בעלת המקרקעין.

- אוסיף עוד, כי לא מצאנו ממש בטיעון בדבר חתימת הסכם הסיחור והסכם המכר באותה נקודת זמן ממש, שכן ברי כי מקום בו הצליחה העוררת בכינוס והבאת הקבוצה לקו הגמר - הרי שבאותו קו נחתמים ההסכמים ואין בכך כדי ללמד כאילו לעוררת יש אינטרס בזכויות במקרקעין עצמם.

- אוסיף גם ואציין, כי טענת המשיב לפיה יש להכיר בסיחור אופציה כדין רק כאשר מסחר האופציה יוצא כליל מן התמונה לאחר סיחורה לגורם אחר - הינה טענה שגויה שאינה עולה בקנה אחד עם המציאות המסחרית הנוהגת.

יזם הנדל"ן, המחזיק באופציה, נמצא בסיכון של אובדן השקעתו בדמי האופציה, ככל שלא יצליח לארגן קבוצת רוכשים במסגרת תקופת האופציה. על כן, גם אם היזם אינו "נעלם אל האופק" מיד לאחר חתימת הסכם סיחור האופציה, בכדי לדאוג לכך שמאומה לא ישתבש, אין בכך כשלעצמו כדי להוביל למסקנה כי תפקידו הוא יותר מאשר מסחר אופציה. אם היזם "נשאר עוד בתמונה" עד לשלב של רישום הערת אזהרה לטובת קבוצת הרוכשים - אין בכך כדי להפוך אותו למוכר הזכויות במקרקעין לקבוצת הרוכשים.

בשולי הדברים, ואף שהוועדה לא "אישרה" את טענות בא כוח העוררת כי מנהל מסמ"ק האזורי הכריז מלחמה, על עסקאות מימושי אופציות במקרקעין, הרי שציינה כי אמנם ישנם כמה וכמה הליכים משפטיים הדומים בסוגיה המשפטית, המתנהלים כרגע בגזרתו של מנהל מסמ"ק האזורי, והמנהל סירב לאחדם ודורש דיון משפטי בכל אחד מהם...  
הוועדה רומזת למנהל - כי עמדתה המשפטית ברורה ונחרצת, ומוטב לו שלא ימשיך בהליכים דומים נוספים.  
הערר התקבל.

[מבזק מס מספר 765 מיום 10 בינואר 2019]

## אין "גורם מארגן" - אין "קבוצת רכישה"

ביום 14.3.2019 ניתן פסק דינה של ועדת הערר באוסף של חמישה עררים (שהראשון שבהם הוא פרידמן ואחרים (ו"ע 14-12-63863) שעניינם אחד: האם קבוצה של רוכשי זכויות במקרקעין במושע שחתמו הסכמי שיתוף ביניהם לצורך התארגנות לבניית דירות מגורים, עולים כדי "קבוצת רכישה" כהגדרתה בחוק - ויחויבו 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 רקע 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.

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.
- 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.
- 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.

[מבזק מס מספר 776 מיום 28 במרץ 2019]

## נאמנות

### הרחבת גבולות הנאמנות

ביום 17.2.2019 ניתן פסק דינה של ועדת הערר בעניין כס-דלר, וד.ע יזמות (ו"ע 17-08-26697) שאישר כי העברת זכויות במקרקעין מכס דלר (להלן- הנאמן) אל ד.ע יזמות (להלן - הנהנה), פטורה ממיסים בהתאם לסעיף 69 לחוק, כהעברה מנאמן לנהנה, בנאמנות.

עניין נאמנות במיסוי מקרקעין נדון בדר"כ בפסיקה בשתי סוגיות נפרדות:

- האם ניתנה הודעת נאמנות במועד כמצוות סעיף 74 לחוק (תנאי אשר נקבע לגביו בהלכת אביגדור זיו - כי אינו בלתי ניתן לויתור)

- האם עניין לנו בכלל בנאמנות (האם היה נהנה בעולם בעת חתימת חוזה רכישת הזכויות במקרקעין, האם הנאמן הוא אכן נאמן או שרכש הזכויות לטובתו הוא ולאחר מכן, ואפילו בסמוך לרכישה - מכרן ל"נהנה"). פסיקות רבות ישנן בסוגיות הללו.

המקרה דנן דן בסוגיה השנייה:

מקרקעין שנרכשו ע"י הנאמן בהסכם נאמנות עם הנהנה, תוך דיווח במועד - בעת העברתן מאוחר יותר (ולא מצוין מתי בדיוק), לנהנה, קבע המנהל כי אין מדובר בנאמנות, וחייב את הנהנה, במס רכישה (שבח ככל הנראה לא נצמח בתקופה זו). נסקור כאן מספר נקודות אשר לכאורה "מצדיקות את חשדו של המנהל כי אין מדובר בנאמנות, ואת עמדת ועדת הערר לגביהן, אשר מחד הינה מרחיבה את טווח "הנאמנות" שהכרנו, ומאידך לאחר קריאה חוזרת ובנסיבות המקרה, שהינן לעיתים קלאסיות למקרים דומים, היא כל כך צודקת ומובנת:

#### **להלן תמצית הנקודות, בהסכם הנאמנות ובהתנהגות הנאמן בפועל:**

- הנהנה, חברה שהתאגדה 8 ימים לאחר חתימת הסכם הנאמנות, והופיעה בו כ"חברה ביסוד".
- לנאמן, שיקול דעת בלעדי ומוחלט בביצוע עסקת רכישת המקרקעין, והנהנה מוותר על כל תביעה או דרישה מהנאמן בקשר לרכישת המקרקעין.
- הנאמן חתם בעצמו על הסכמים עם אדריכלים, יועצים ועדות תכנון, ויש לו שיקול דעת עצמאי ומוחלט בעניין המקרקעין.
- הנאמן רשאי לבטל את הסכם הנאמנות - רק אם הנהנה יפר את הסכם הנאמנות או הסכם המכר.
- הנאמן יקבל שכר טרחה ואף פיצוי מוסכם אף אם יבוטל ההסכם.
- שכר טרחת הנאמן היה גבוה (יחסית לנאמן מן השורה "המשאיל את שמו" לביצוע רכישת מקרקעין).
- נאסר על הנהנה "להתחלף" עם נהנה אחר.
- לנאמן הותר להעביר הנאמנות לנאמן אחר.
- הנאמנות היא "נסתרת" (המוכר אינו מודע לקיום נאמנות בצד הרוכש) - ועל פי הלכת חזון, אינה נאמנות.

על פניהן לאור נקודות חריגות אלו, עמדת המנהל לאי קיום נאמנות, שובת לב. בינתיים. ואולם:

### עובדות בסיסיות ששפכו אור חיובי על הנאמנות

- בהסכם הנאמנות שנחתם עוד טרם עסקת רכישת המקרקעין, ביקש הנהנה מהנאמן במפורש לרכוש את המקרקעין האמורים בנאמנות עבורו. היו עוד התנהלויות דומות קודם לכן. כך שהטענה כי הנאמן רכש המקרקעין ראשית עבור עצמו ורק אח"כ "צץ" הנהנה, וביקש לרכוש אותן ממנו, חלשה.
- הובהר לשביעות דעת הועדה כי המוכרת, גוף כנסייתי נוצרי, סרב למכירה לרוכש מוסלמי (זוהי זהות הרוכשת/הנהנית), ועל כן היה הכרח להסתיר את זהות הרוכש האמיתי, וכל ההתנהלות מסביב ובהמשך הייתה עקב סיבה קריטית זו.
- "כל המימון עבור העסקה היה מד.ע. יזמות וכי הוא (הנאמן - א.ח.א.כ) לא הוציא שקל ולא היה חשוף לסיכון מסחרי".

### עיקר נימוקי הועדה לאי קבלת טעוני המנהל בנקודות השונות לעייל:

- "הענקת עצמאות ושיקול דעת לנאמן במסגרת פעולותיו לקידום מטרת הנאמנות אין בה כדי לשלול קיומה של נאמנות".
- "התחייבותו של הנהנה לקחת על עצמו את מלוא התחייבויות הנאמן בהתאם להסכם המכר היא סבירה ועולה בקנה אחד עם הרעיון העומד בבסיס הנאמנות, במסגרתה מתקשר הנאמן בהסכם בשמו של הנהנה כאשר ההתחייבויות אשר נוטל על עצמו הנאמן בהתאם להסכם, הן הלכה למעשה של הנהנה".
- "אין בהוראות בהסכם, אשר מבהירות, כי האחריות לבחון את מצבה של הקרקע, ייעודה, התכניות החלות עליה, את זכויות המוכר וכדומה מוטלת על הנהנה, ואינה חלק מתפקידו של הנאמן במסגרת תפקידו, ולא יהיו לנהנה טענות כלפי הנאמן בעניינים אלו, כדי ללמד כי אין מדובר בהסכם נאמנות, אלא בהסכם מכר".
- מניעות הסבת זכויות הנהנה - "יש להביא בחשבון את הסיכון אשר נטל על עצמו הנאמן שעה שכרת בשם הנהנה את ההסכם לרכישת המקרקעין מהמוכרת. מבחינה משפטית ביחסיו מול המוכרת, אשר לא הייתה מודעת לנאמנות, הנאמן הוא צד להסכם המכר. ככל שהנהנה לא ישלם את התמורה בהתאם להסכם, הרי שהנאמן יהיה זה אשר יפר את ההסכם מול המוכרת, על כל המשתמע מכך הן מבחינה משפטית והן מבחינת שמו הטוב ויחסיו עם המוכרת. הנאמן נותן שירות אישי לנהנה תוך שהוא נוטל על עצמו סיכון מסוים ובידו לבחור למי הוא מוכן לתת שירות כאמור ועל מי הוא מוכן לסמוך כך שהוא יהיה מוכן להתחייב בשמו בעת רכישת הקרקע.

לפיכך, ההוראה המגבילה את זכותו של הנהנה להעברת חובותיו וזכויותיו לאחר איננה בלתי סבירה ואין בה כדי לשלול יחסי נאמנות". (ההדגשה שלנו - א.ח.א.כ).

- נטען והוכח כי הנאמן טרח ועמל קשות ומשך זמן ארוך (שנתיים?) עד שיכול היה הנהנה להיחשף, על כן הפיצוי ושכר הטרחה הגבוה.

- "הסכם הנאמנות קובע, כי על כס דלר לעשות כל פעולה שהנהנה מבקש ממנה בקשר לקרקע...כי מכוחו ד.ע. יזמות ביקשה ממנו לשכור אדריכל ומודד, לשעבד את הקרקע, לייצג בפני כל מיני וועדות ומשרדים ממשלתיים".

"טענתו של ח'ורי (מנהל הנאמן - א.ח.א.כ) באשר לנסיבות בגינן פעולות מסוימות בוצעו על ידי כס דלר מאחר ולא היה בידי ד.ע. יזמות לבצע בעצמה, סבירה ומקובלת עליי. ברי, כי לא היה בידי ד.ע. יזמות לבצע את חלק מהפעולות מאחר וכלפי כולי עלמא איננה בעלת זכויות בקרקע וכן כדי שלא לחשוף את זהותה כמי שרכשה את הקרקע".

- "נאמנות נסתרת" - "יש לאבחן את הלכת חזון מהמקרים ה"רגילים": "הגישה לפיה אין להכיר בנאמנות אשר לא הייתה ידועה למוכר מונעת את האפשרות לעשות שימוש נפוץ ושגרתי במוסד הנאמנות.

...ככל שהיו חושפים בפני המוכרת את העובדה שהקרקע נמכרת לנאמן, אף מבלי לגלות את זהות הנהנה ייתכן, כי היה בכך כדי לסכל את הסכם המכר".

בשורה האחרונה:

לאור העובדות הבסיסיות לעייל, כבר נגמר לדעתנו הדיון, וכל נקודות המשנה והטיעונים של המנהל כנגד הנאמנות, נדחו.

הערר נתקבל והנאמנות אושרה.

[מבזק מס מספר 781 מיום 08 במאי 2019]

## **הקניית זכויות במקרקעין לנאמנות-TRUST, אינה חייבת במיסי מקרקעין**

ביום 24.7.2019 ניתן פס"ד בוועדת הערר בעניין גליס (ו"ע 49026-07-17), שדן בסוגיה חדשנית שטרם נדונה עד עתה בפסיקה והיא: החלה/אי החלה של הוראות פרק הנאמנויות בפקודת מס הכנסה, על העברת נכסי מקרקעין בישראל מיחיד, לנאמנות. הוועדה קבעה פה אחד - ישנה החלה, ועל כן אין חבות במס שבח ובמס רכישה על העברה כאמור. עובדות הפסק והפרטים הקטנים, הינם רבים, והניתוח ההיסטורי/כרונולוגי/תכלית החקיקה - ארוך. על כן נביא בשיא התמצית את הנקודות העיקריות בלבד:

### **תמצית עובדתית והסוגיה במחלוקת**

בתחילת 2016 נחתם הסכם בין יחידי גליס, תושבי חוף (להלן - גליס או היוצר), לבין חברת נאמנות עו"ד בישראל (להלן - הנאמן) להקמת נאמנות - TRUST (להלן - הנאמנות). ההסכם כלל העברת זכויות במקרקעין בישראל מגליס לנאמנות.

הנהנית היחידה בנאמנות היא נכדתם של גליס תושבת ישראל (להלן - הנהנה). להסכם הנאמנות היו תנאים רבים, שעיקרם: הנכסים מתנתקים מהיוצר. היוצר יפעל לפי הנחיות מראש ויחלק כספים ונכסים לנהנה לפי שיקול דעתו, בכפוף לאישור "מגן הנאמנות", אשר בסמכותו גם להחליף/להוסיף נאמן ו/או נהנים.

הוקמה חברה להחזקת נכסי נאמנות, והיא כמו גם הנאמנות עצמה דווחה לפקיד השומה כחוק. הוגשו לרשות המיסים דיווחים על העברת נכסי המקרקעין ללא תמורה, בטענת פטור: חלות על הנאמנות הוראות פרק הנאמנויות בפקודה, (ובהעדר סעיף פטור מתאים) (בטפסים ובכלל - בחוק מסמ"ק), נטען לפטור לפי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן - החוק) (סעיף הפוטר העברת נכסים לסוגים מסוימים מאוד של נאמנים הפועלים לפי חוק, כגון נאמן בפשיטת רגל, אפוטרופוס, ועוד). מנהל מסמ"ק קבע כי אין תחולה לעניין מקרקעין, להוראות פרק הנאמנויות בפקודה, ואין סעיף פטור בחוק - ועל כן עצם ההעברה לנאמנות חייבת במיסי שבח ורכישה (ובמכירת המקרקעין בעתיד ע"י הנאמנות לנהנים - יחול מס שבח ומס רכישה נוסף).

#### **נקודות מטענות מנהל מסמ"ק בערר (טענות המערערים, נטמעות בפסק הדין)**

- בחוק יש רק פטור בהעברה מנאמן לנהנה (סעיף 69). אין פטור בהעברה מיוצר לנאמן. (הערה שלנו: גם מיוצר שהוא נהנה, לנאמן)
- למגן הנאמנות ניתנה סמכות רחבה מדי: החלפת הנהנים. על כן אין מדובר בנאמנות על פי החוק. (הנאמנות - לגביה מתייחס סעיף 69. לעניין זהות הנהנה בנאמנות כזו, ישנה פסיקה נרחבת).
- לא הוגשה הודעת נאמנות לפי סעיף 74 לחוק.
- העברה פטורה לנאמן בחוק, קיימת רק בסעיף 3 לחוק. זוהי רשימה סגורה. כל מקרה אחר שאינו מצוי בה הינו העברה חייבת.
- חוזר מס הכנסה - 5/2016 תומך במפורש בעמדה כי העברת נכסי מקרקעין אינה נכללת בפרק הנאמנויות בפקודה, ויחולו הוראות החוק בלבד.

#### **נקודות מניתוח ועדת הערר ופסק הדין**

- בפרק הנאמנויות: נכס - לרבות מקרקעין בישראל. בנאמנות תושבי ישראל - הקניה לנאמן ללא תמורה, אינה מכירה לעניין חלק ה' (רווחי הון). בנאמנות קרובים - הקניה לנאמן ללא תמורה - נחשבת כהעברה ישירה מהיוצר לנהנה.
- בחוק ישנם רק שני סוגי "נאמנויות": נאמנים ונושאי תפקיד על פי חיקוק (סעיף 3 לחוק), ונאמנות שהיא בעצם שליחות (לגביה מתייחסים: הודעה בעת הרכישה ע"י נאמן (סעיף 74) והעברה פטורה בעתיד מנאמן לנהנה - (סעיף 69)). אין בחוק כל התייחסות לנאמנות מסוג TRUSR.
- אף שבעבר קבע ביהמ"ש העליון כי סעיף 3 הינו רשימת מקרים סגורה, הרי שכיום ישנן דעות מלומדים הסוברות אחרת.

- סעיף 3 ורשימת המקרים בו אינו "הסדר שלילי".
- ההוראה בפרק הנאמנות בפקודה הקובעת כי הקניה לנאמן ללא תמורה אינה מכירה לעניין חלק ה' לפקודה (רווחי הון) - אף היא אינה "הסדר שלילי"
- אין הצדקה לעשות אבחנה בין נכסי הון לבין נכסי מקרקעין בעניין זה: למשל העברת מניות חברה תעשייתית עם נכס מקרקעין (שאינה חייבת במס לפי פרק הנאמנויות) מול העברת חברה עם נכס המקרקעין לבדו, מקרקעין בחו"ל (כנ"ל) מול מקרקעין בישראל, ועוד.
- העדר התייחסות ברורה בחוק, להעברת נכסי מקרקעין לנאמנות הינה "לקונה", אותה יש למלא ולהשלים לפי תכלית החקיקה, תוך שאיפה להרמוניה בין הוראות הפקודה והוראות החוק.
- המחוקק גילה דעתו לפי המינוחים בהגדרות בפקודה, כי הוראות פרק הנאמנויות יחולו גם על נכסי מקרקעין.
- הודעה לפקיד השומה על יצירת נאמנות והקניית נכס לנאמנות על פי פרק הנאמנויות שקולה כנגד הודעה לפי סעיף 74 לחוק.
- החוק הוא מקרה פרטי של המכלול העוסק ברווחי הון בפקודה.  
**בעניין חוזר מס הכנסה 5/2016** בעניין נאמנויות - הקובע כי פרק הנאמנויות בפקודה דן רק על התשואות מנכס המקרקעין אך לא על הקניית הנכס לנאמנות, תוך קביעה כי בהקניה יש לראות כאילו העביר היוצר את הנכס במתנה לנהנה - קובעת הוועדה, כי לא ברור מניין שאבה רשות המיסים את הסמכות לפרוש זה, שכן **"האמור בחוזר... אינו מחייב את בית המשפט, ונדמה כי רשות המיסים "נטלה" לידיה את הסמכות של המחוקק בנושא זה"**.
- **"קבלת עמדת המשיב, במקרה דנן, לפיה ההקניה לנאמנות של נכסי מקרקעין בישראל תיחשב כמכירה כבר בשלב ההקניה, כאילו הנאמן רכש את המקרקעין ותחויב במס שבח ומס רכישה, וביום העברת המקרקעין לנהנה יחול מס שבח ומס רכישה נוסף כמכירה מהנאמן לנהנה, תביא לתשלום מס לא אמת"**.
- **"המסקנה היא שעלינו להשלים את ה"לאקונה" שבחוק מיסוי מקרקעין לפי עקרונות המיסוי שנקבעו בפרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה ולראות את ההקנייה במקרה דנן, מהיוצר לנאמן, כאירוע שאינו נחשב כ"מכירה", הן לעניין מס השבח והן לעניין מס הרכישה, ומועד אירוע המס ידחה למועד החלוקה בפועל או במכירה"**.

הערר נתקבל.

[מבזק מס מספר 793 מיום 01 באוגוסט 2019]



## פרשנויות מקילות בנאמנות, וביחסי נאמן ונהנה

ביום 12.4.2020 ניתן פס"ד של ועדת הערר בעניין קריה מציון וקמרון (ו"ע 1-14-28476), ובו נקבע כי יש לקבל נאמנות שהוצהרה במועד לפי חוק מיסוי מקרקעין, ולפטור ממס העברת המקרקעין מהנאמן לנהנה, זאת אף שלנאמן היה אינטרס במקרקעין ואף שהנהנה לא היה ממש תואם לזהות הנהנה שעומו נחתם הסכם הנאמנות, וכן על אף עובדת קיומן של נסיבות "לא קלאסיות" נוספות.

להלן בשיא התמצית עיקרי העובדות הרלוונטיות לעניינו:

חברות קמרון ואזורים היו שותפות בחלקים שווים במקרקעין. במסגרת בוררות בין הצדדים, נערכה התמחרות ביניהן (BMBY), כשכל צד חייב להעמיד ערבות 7 מליון ש"ח. מצד קמרון העמידה הערבות חברה נ', חברה שהוקמה בשלהי 2012, בשליטת בעלי מניות קמרון.

ביום 31.8.2014 נחתם הסכם נאמנות בין קמרון לבין חברה בהקמה בשליטת בעלי מניות קמרון, לפיו תרכוש קמרון את המקרקעין בנאמנות עבור החברה בהקמה. בו ביום נערכה ההתמחרות בין הצדדים. קמרון זכתה, ובו ביום נחתם הסכם רכישה בין הצדדים, בסך של כ-58 מליון ש"ח. בהסכם לא היה כל איזכור לעובדה כי קמרון רוכשת המקרקעין בנאמנות עבור אחר.

הצהרת קמרון לרשויות מסמ"ק הוגשה במועד, תוך ציון קיום הנאמנות, כך שהרכישה נעשתה עבור חברת קרייה מציון - כנהנית, תוך ציון כי היא אף הפקידה ערבות של 7 מליון ₪. בסמוך הוציא המנהל שומה, תוך שאינו מכיר ואינו רושם כלל את הנאמנות שדווחה. בחלוף מספר חודשים נתבקשה העברת המקרקעין מקמרון - כנאמנה, לקרייה מציון - כנהנית, בפטור ממיסים לפי סעיף 69 לחוק. המנהל לא אישר הפטור והוציא שומות מכר רגילות לשני הצדדים.

עיקר טענות המשיב

- לא יכולה להיות נאמנות: "לקמרון יש אינטרס בנכס, עובדה אשר עומדת בניגוד לכללי נאמנות טהורה שבהם הנאמן צריך להיות צד ניטרלי שאין לו כל אינטרס בנכס".
- הליך ההתמחרות היה סגור - אך ורק לנציגי אזורים וקמרון. לא היתה אפשרות לצד ג' להציע הצעת רכישה. על פי הלכת חזון, נאמנות מתקיימת רק במקום בו הנהנה יכול היה לרכוש את הנכס בעצמו, דבר שלא מתקיים בעניינו.
- עניין הנאמנות לא אוזכר כלל במסמכי הבורר.
- "הסכם הנאמנות לא התייחס לנהנה ספציפי (חברה בהקמה) ולא צוין בו זהות הנהנה ולפיכך, אין תחולה לפטור ממס כאשר זהות הנהנה אינה ידועה בשעת ביצוע המכירה" ... "בהודעת הנאמנות צוינה כנהנית חב' קריה מציון אשר הייתה קיימת ביום החתימה על הסכם הנאמנות, וכי אין נאמנות עבור "נהנה נסתר" או "נהנה גמיש". (ההבהרות וההדגשה שלנו)
- הערבות הבנקאית הועמדה ע"י חברת נ' ולא ע"י הנהנית, כפי שהוצהר.

עיקרי פסק דינה של ועדת הערר:

- "נדמה כי המשיב אינו מבחין בין קיומו של אינטרס אישי אצל קמרון בעסקה, לבין אינטרס אישי בנכס הנאמנות, דהיינו, בזכויותיה של אזורים במקרקעין. ביחס לבעלותה של קמרון במחצית הזכויות במקרקעין, מדובר בחלקה של קמרון במקרקעין ולא בנכס הנאמנות, שהוא חלקה של אזורים במקרקעין".
  - בשונה מהלכת חזון בה עמידר לא הייתה מוכנה למכור זכויות המקרקעין אלא למשפחת חזון בלבד (הדיירים המקוריים), במקרה דנן העיד הבורר, והיו תימוכין נוספים לכך כי "מוכר הזכויות בנכס הנאמנות (אזורים) ידע בזמן אמת, ולא התנגד לכך, כי הרוכש האמיתי אינו קמרון".
  - בהלכת יוסף כהן נכתב "אין נאמנות בשביל נהנה "גמיש" - "נהנה מסגרת" - נהנה שהיום הוא ראובן ומחר הוא שמעון. יש נאמנות רק עבור ראובן או רק עבור שמעון, יישויות ספציפיות חיות וקיימות, שרק כך תוגשם תכלית הפטור ממס. (ההדגשה במקור)
  - מנהל מסמ"ק הודה כי הרשויות מאשרות נאמנות כאשר בהסכם הנאמנות מצוינת "חברה בהקמה". אף שהמנהל ניסה לאבחן בין "חברה בהקמה" ל"חברת מדף", קובעת הוועדה: "אם המשיב מאשר נאמנות עבור חברה בהקמה, אינו רואה כל סיבה שלא להכיר בנאמנות, כאשר הנהנה הוא חברת מדף, אשר לימים משנה את שמה, ומניותיה מועברות משמם של עורכי הדין שנרשמו כבעלי מניותיה, לשמם של בעלי החברה..."
  - "בעוד שהסכם הנאמנות התייחס לחברה בהקמה, לא היה צורך להקים חברה חדשה, אלא ה"ה פישר ואייכלר השתמשו בחברת מדף שהוקמה על ידי משרד עורך דינם קודם לכן".
  - בעניין העמדת הערבות נקבע כי משמותרת "חברה בהקמה" או "חברת מדף" להיות כנהנית, לא יתכן לחייבה להעמיד ערבות, באשר טרם קמה/הופעלה. ומשכך ומשהוכח כי בסופו של דבר הנהנית עצמה מימנה ושילמה את כל מחיר עלות רכישת המקרקעין, גם "מכשלה" זו הוסרה.
- הערר נתקבל במלואו, והמשיב חויב בהוצאות.

[מבזק מס מספר 826 מיום 23 באפריל 2020]

## ניכוי פחת שלא נוכה בעבר בעת חישוב השבח. אימתי ? (הלכת PIV)

ביום 2.12.2019 ניתן פס"ד בביהמ"ש העליון בעניין חברת PIV BV (להלן החברה) (ע"א 5883/18), אשר קבע הלכה בעקרונות הכרה של ניכוי הוצאות או ניכויים בעת חישוב הרווח/שבח בעת מכירת זכות במקרקעין/נכס, במצב בו לא נוכו ההוצאות או הניכויים הללו בזמן אמת בדוחות השוטפים על ההכנסות החייבות, לפקיד השומה.

### תמצית העובדות

החברה - חברה זרה, שרכשה דירת מגורים בישראל והשכירה אותה. החברה לא הגישה מעולם דוחות לפקיד השומה בדבר הכנסותיה בישראל.

לאחר כעשרים שנה מכרה החברה את הדירה, תוך שבחישוב השומה העצמית לא ניכתה את הפחת משווי הרכישה, שכן הוא לא נוכה מעולם. מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הגישה וניכה את כל הפחת שהיה יכול להיות מנוכה בדוחות השנתיים לפקיד השומה. מובן שבאופן זה שבח המקרקעין היה גבוה יותר, והמיסוי בהתאם.

ועדת הערר שדנה בכך, הלכה בתואי של פסיקות קודמות (שמשון וברמן), שם נקבע כי ככל שהוכח שלא נוכה פחת שוטף בדוחות השנתיים, לא ינוכה פחת זה בשומות השבח, זאת אף שנוסח הסעיף הרלוונטי בחוק מיסוי מקרקעין נוקט במילים "הסכומים הניתנים לניכוי".

בית המשפט העליון צולל לסוגיה ומגיע לתובנות חדות שניתן אף להשליך מהן על סוגיות רווח הון ואחרות. להלן יצינו נקודות חשובות מתוך הניתוח והפסיקה:

- פסקי הדין שמשון וברמן - נשענו על עקרון הטלת מס אמת. הקטנת שווי רכישה בסכומי פחת שלא נוכו בעבר, ובדומה - בהלכת סלון מרכזי, אי מתן ניכוי שהיה ניתן לניכוי בעבר ולא נוכה - כל הללו עלולים להביא לכפל מס, ויש להימנע מכך.

- סוגיות מקבילות לשאלה נשוא הפסק הינן:

- האם בעניין מקרקעין, ניתן להוסיף לשווי הרכישה הוצאה שניתן היה לנכותה בעבר ולא נעשה כן?

- האם יש לנכות מיתרת המחיר המקורי של נכס שאינו מקרקעין, פחת שניתן היה לנכותו בעבר ולא נוכה (עסקת רווח הון)?

- האם בעניין נכס שאינו מקרקעין, הוצאה שניתן היה לנכותה בעבר ולא נעשה כן, תופחת מרווח ההון בעת המכירה, לעניין חישוב מס רווחי הון ?

לכל הללו לא ניתנה תשובה מפורשת בפסק, אך ברור מהסיכום לפסק כי הכרעת הדין חלה גם עליהן (ראו להלן).

- המילים "הניתנים לניכוי" יכולות להתפרש - אף כי באופן דחוק יותר - כ"נוכו בפועל".

- הפסיקות בעניין שמשון וברמן - נכונות!

(אין לנכות פחת משווי הרכישה, אם הוכח שהפחת לא נוכה בפועל בעבר).

• אין לאמץ גישה לפיה יש להבחין בין פחת שלא נוכה בפועל מחמת טעות לבין אי ניכוי בכוונת מכוון.

• "אסכם: לגישרתי ראוי לפרש את סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, וכן כל חקיקה העוסקת

בסוגיה דומה (ההדגשה אינה במקור), בהתאם לעקרונות הבאים:

א. הכלל: ברירת המחדל לבחינת החבות במס שבח היא כי הנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת בגין המקרקעין במס הכנסה. כנגזר מכך נקודת המוצא היא כי יש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

ב. החריג לכלל: נישום שדיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב, ואשר יעמוד בנטל להוכיח כי נמנע במסגרתם מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, זכאי לכך שסכומי הפחת שלא נוכו כאמור לא יתווספו לחישוב השבח (דהיינו, לא יופחתו משווי הרכישה).

ג. הגבלת תחולת החריג: נישום אשר לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה, וכתוצאה מכך גם לא ניכה בדיווחיו פחת באופן מלא או חלקי, בין אם לא חויב במס הכנסה בגין ההכנסות שלא דווחו ובין אם נערכה לו שומה על ידי מנהל המיסוי בגינן, (וברור שבחישוב ההכנסה החייבת ינוכה הפחת - הערה שלנו מתוך המשך הפסק) אינו רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן יש להפחית לגביו בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח".

בסיכומו של דבר:

ביהמ"ש העליון קיבל את ערעור מנהל מסמ"ק והורה לנכות את הפחת שלא נוכה בפועל לאורך השנים, אך זאת במקרה החריג בו הנישומה כלל לא דיווחה על הכנסותיה, לאורך השנים.

במקרים הקלאסיים - ביהמ"ש העליון קובע הלכה כי נישום שדיווח כדין על הכנסותיו לפקיד השומה ולא ניכה פחת (אף אם במודע), בעת חישוב שבח המקרקעין במכירה - לא יתווסף הפחת שלא נוכה לשבח המקרקעין, קרי - הפחת שהיה ניתן לניכוי אך לא נוכה בפועל, לא ינוכה משווי הרכישה!

הדבר אמור גם על כל חקיקת מס דומה!

[מבזק מס מספר 809 מיום 12 בדצמבר 2019]

## תוכן עניינים - מיסוי תאגידים ושינוי מבנה

- דיבידנד - אילוץ חלוקת רווחים לא מחולקים, סעיף 77 לפקודה (חוזר 20/2018)..... (עמוד מספר 110)
- הלוואות בריבית נמוכה - חוזר מ"ה 13/2018 - יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85 לפקודה..... (עמוד מספר 112)
- הקלות משמעותיות בדרישת הפעילות העסקית בעניין חוק המיזוגים והפיצולים - יוצאים לדרך חדשה..... (עמוד מספר 114)

## דיבידנד - אילוץ חלוקת רווחים לא מחולקים, סעיף 77 לפקודה (חוזר 20/2018)

במסגרת "חוק ההתייעלות" - תוקן סעיף 77 לפקודה, המאפשר למנהל רשות המיסים להורות על קביעת רווחים לא מחולקים מסוימים של חברת מעטים, כדיבידנד בידי בעלי המניות. (ראה מבזקנו מס' 690).

נזכיר בנקודות את עיקרי הסעיף:

- חברת מעטים.
- החברה לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית.
- רווחים - הכנסה חייבת, בתוספת פטורה ושבח, בניכוי מס, ודיבידנדים שחולקו. לא כולל רווחים חשבונאיים ובמגבלת חלוקה אפשרית לפי חוק החברות.
- חלפו 5 שנים מתום שנת המס הפלונית.
- רווחי החברה הצבורים (לתום שנת המס הפלונית) עולים על 5 מ' ₪.
- חלוקת רווחים לא תפגע בחברה ובפעילותה.
- המנהל חייב להתייעץ עם וועדה שרובה חיצוניים, תוך מתן זכות שימוע.
- ככל שהוועדה אישרה, המנהל רשאי להורות, כי יראו ב- 50% מרווחיה של חברה לשנת מס הפלונית לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחולק מהם לאורך השנים, כאילו חולקו ("עכשיו") כדיבידנד.
- ובתנאי כי לאחר החלוקה לא יפחתו הרווחים הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה לה מ-3 מ' ₪.
- בעלי המניות יחויבו במס כאילו קבלו דיבידנד.

ביום 31.12.2018 פרסמה הרשות חוזר 20/2018 העוסק בנדון.

אמנם החוזר אינו ארוך ומובאות בו כמה וכמה דוגמאות, ואולם - כולן פשטניות למדי ואינן מתמודדות עם סוגיות מורכבות - מחיי היומיום.

מצאנו לנכון להדגיש מס' נקודות העולות מהחוזר או מהחוק, והארות שלנו לגביהן, ככל שישנן: א. כאשר בסופו של תהליך קובע המנהל כי יראו רווחים מסוימים כמחולקים כדיבידנד לבעלי המניות, הקביעה השומתית תקבע ככלל לשנה שקדמה למועד החלטת המנהל. עם זאת חיובי ריבית והצמדה בגין חוב המס בגין הדיבידנד שנקבע כאמור, יחול לפי החוזר מיום קביעת המנהל ואילך בלבד.

ב. בשנת 2019 יכול המנהל לבחון אילוץ חלוקה של רווחים שטרם חולקו עד וכולל שנת 2013 וקודם בלבד. לא ניתן בשנת 2019 לאלץ חלוקות רווחים מהשנים 2014 ואילך.

ג. אמנם הסעיף מתייחס לחסם של 5 מיליון עודפים מצטברים מאז ומעולם ולכאורה יתאפשר אילוץ חלוקה רטרואקטיבית מאז ומעולם, ואולם הסעיף מחייב בחינת שנת מס ספציפית ורק לגביה להוציא שומת חלוקה על ה"דיבידנד" שלא חולק.

לדעתנו ככל שעודפי החברה הינם משנים ישנות לגביהן אין תיעוד או ספרים, בעוד שבשנים ה"שוטפות" הפעילות זניחה, לא תהא מלאכתו של המנהל קלה באילוץ רווחים, אף שישנם עודפים בסכומים גבוהים, זאת שמא חולקו מהם דיבידנדים לפני עשורים, והעודפים הקיימים כיום הינו "הנטו" לאחר חלוקה "מספקת".

ד. החוזר קובע כי תינתן זכות השימוע בפני הוועדה, תינתן זכות שימוע בפני המנהל, וכי על קביעתו לבסוף יחולו הליכי השומה הרגילים, לרבות השגה וערעור.

ה. נעיר כי ראוי שהחלטות הוועדה ינוהלו בשקיפות ויפורסמו לציבור כבהחלטות וועדות הכופר.

בחוזר מופיעים מספר מאפיינים שישקלו ע"י המנהל בבואו להחליט אם יש מקום לקביעת חלוקה או "להניח" לחברה הנבחנת, על עודפיה הניכרים. נתייחס לחלקם:

1. האם החברה מפעילה עסק בעל פעילות ריאלית ממשית, ורווחי החברה משמשים את העסק. ככל שכך הוא, לא יופעל הסעיף.

ראשית: מניין צף עניין העסק? היכן נכתב או נאמר בפקודה שחברה בעלת עודפים שאין לה "עסק" - חשופה בהכרח לאילוץ חלוקת רווחים? אנו חלוקים על כך לחלוטין.

בנוסף בסיפא של המבחן מובהר כי פעילות של "עסק ראלי ממש" אינה מעניקה חסינות נגד הפעלת הסעיף וכי ככל שימצא שהיקף העסק הינו מצומצם יחסית לסכום הרווחים הנצברים, עלול הסעיף לחול.

2. החזקת הרווחים במזומנים בקופה, יהא סממן ליישום הסעיף. כמה מן הרווחים הנצברים ניתן להשאיר/להשקיע בנכסים נזילים? - והחוזר מוסיף "או בצורה נזילה אחרת למעלה מהמידה הדרושה..." וכי מי יהיה חכם לשפוט מהי המידה הדרושה אם לא החברה עצמה ומנהליה?

3. "בחירת השימוש ברווחי החברה תעשה לגבי חמש השנים שלאחר תום שנת המס (הנבחנת) הרלוונטית"

4. ומה לגבי חברה שלא הותירה את רווחיה במזומן או בנכסים נזילים? החוזר מתאר כמה חלופות "שאינן מספקות" את רשות המיסים, כגון:

רכישת נכסים המשמשים את בעלי המניות, או מתן הלוואות לבעלי המניות (גם כשלא חל 3(1ט), "הוצאות החברה לתועלתם האישית של בעלי המניות" (באמת ?), הלוואות לחברות קשורות שאינן לצרכי העסק או ללא קשר איתו (ולשם מה נקבע 3(1ט) ?), והאחרון והמרגיז מכולם: "רכישת ני"ע (נניח) או נכסים אחרים ללא כל קשר עם העסק" לשם מה הובאה אמרת הסל הזו? רק עימותים יצמחו ממנה !! ונסביר:

**בדיונים בין הלשכות המקצועיות לנציגי רשות המיסים לרבות מנהל הרשות, במסגרת קדם חקיקת חוק ההתייעלות - וכך עלה התיקון לוועדת הכספים - נאמר והוסכם במפורש על דעת הרשות כי כדוגמא, חברה שתשקיע את רווחיה ברכישת קומה בבניין משרדים ותהנה מדמי שכירות - לא תוכנס להוראת הסעיף, ולא תאולץ לחלק את רווחיה אלו. גם אם אין כלל מדובר בעסק!!**

[מבזק מס מספר 765 מיום 10 בינואר 2019]

## הלוואות בריבית נמוכה - חוזר מ"ה 13/2018 - יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י)

### ו-85 לפקודה

ביום 5.9.2018 פרסמה רשות המיסים חוזר מ"ה מס' 13/2018 אשר מטרתו להבהיר כיצד ליישם את הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85 לפקודה, לאור תיקונים 164 ו-185 לפקודה. כזכור, סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה קובעים אירוע מס לגבי הלוואה או אשראי שניתנו **בריבית נמוכה** מריבית הקבועה בתקנות מכוחם, בגובה ההפרש. סעיף 85 לפקודה (בתחולה מ-29.11.2006) קובע כי בעסקה בין-לאומית, הכוללת בין היתר הלוואה או אשראי המתקיימים בה "יחסים מיוחדים", כהגדרתם בסעיף, עליה להיות מדווחת בהתאם לתנאי השוק. כמו-כן, לאור הקפאת תחולת הוראות חוק התיאומים החל משנת 2008, הותאמו, בין היתר, הסעיפים האמורים לעיל, במסגרת תיקון 164 לפקודה (מיום 6.3.2008) ותיקון 185 לפקודה (מיום 11.8.2011).

סדר החלת הסעיפים הנ"ל לאור הגדרת "הלוואה" - ראשית, יש לבחון האם יש תחולה לסעיף 85 לפקודה (דהיינו מדובר בעסקה בין-לאומית בה מתקיימים יחסים מיוחדים). במידה ולא, נבחן תחולת סעיף 3(ט) לפקודה, ורק לבסוף נפנה לבדוק סעיף 3(י) לפקודה. לדוגמא: אם מדובר בהלוואה בינלאומית בין חב' אס ישראלית לבת זרה, עם החזקה של 45% בבת, הרי שלא מדובר ב"יחסים מיוחדים" (הקובע רף של 50% ומעלה) ולכן סעיף 85 לא חל, אולם עדיין תתכן תחולת סעיף 3(י) לפקודה.

### לעניין סעיף 3(ט) לפקודה - אירוע המס אצל מקבל הטבה

בסעיף 3(ט) מוגדרים: "הלוואה" - לרבות כל חוב, ו"ריבית" - לרבות הפרשי הצמדה. שיעור הריבית (אשר נקבע כל שנה בתקנות מכוח הסעיף - שיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא-צמוד) נכון לשנת 2017 - 3.41%, לשנת 2018 - 3.48%. סיווג ההכנסה מהפרש הריבית ייקבע בסדר הבא: ראשית, אם יש יחסי עובד-מעביד - הכנסת עבודה אצל העובד, אם יש יחסי ספק-לקוח - הכנסה מעסק/משלח-יד אצל הספק ורק במידה ולא חלים האמור לעיל, אם בעל שליטה/קרובו קיבל הלוואה מחברה בשליטתו - הכנסה מדיבידנד בידי בע"ש. סעיף 3(ט) **לא יחול** על הלוואה שחל עליה סעיף 85 לפקודה, הלוואות שניתנו לפני 1.1.2008 והיו "נכס קבוע", כהגדרתו בחוק התיאומים, בידי נותן הלוואה ביום 31.12.2007 והלוואות שניתנו בין 1.1.2008 ועד 5.3.2008 ונחשבו ל"נכס קבוע" אילו הוראות חוק התיאומים היו חלות בתקופה הזו. כמו-כן, הוראות סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה (קרי, סיווג הפרש הריבית כהכנסה מדיב' אצל בעל השליטה, כאמור לעיל) **לא יחולו** על הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם (למעט חברה משפחתית או חברה שקופה, כפי שנקבע בסיפא של הסעיף), ואז יוותר לבחון התקיימות סעיף 3(י) לפקודה. לעמדת רשות המיסים, מובהר כי אם בעל השליטה הינו תאגיד שקוף (עד לרמת היחידים, כגון שותפות של יחידים) הרי שיחולו הוראות סעיף קטן זה. כאן המקום לציין כי מדובר בפרשנות מרחיבה ביותר כי הרי נקבע כבר בפסיקה כי שותפות מהווה חבר בני אדם, ומכיוון שלא מועטה בסיפא של סעיף זה (כמו גם חברת בית) הרי שלא ניתן בנקל לקבוע כאמור.

בנוסף מובהר, כי ע"מ שלא להחיל את סעיף 3(ט) לפקודה יש לרשום פעולת יומן המחייבת את מקבל הלוואה (הנהנה מההטבה בריבית) ולא להסתפק ברישום הכנסות רעיוניות מריבית בדוח ההתאמה למס של החברה. כמו-כן, נזכיר כי יישום סעיף 3(ט) לפקודה יעשה כאמור לעיל גם



במקרים של משיכת כספים מחברה ע"י בעל מניות מהותי/קרובו (אשר ימוסה כאמור בסעיף 3(ט) לפקודה) מעת המשיכה ועד למועד אירוע המס - תום השנה העוקבת לשנת המשיכה.

### לעניין סעיף 3(י) לפקודה - אירוע המס אצל נותן ההטבה

**אדם** שנתן הלוואה (שנרשמה בספריו אותם עליו לנהל בשיטת החשבונאות הכפולה) או **חבר בני אדם** שנתן הלוואה - בלא ריבית או בריבית נמוכה מהשיעור שנקבע בתקנות (מכוח סעיף זה) - ההפרש ייחשב להכנסה לפי סעיף 4(2) לפקודה אצל נותן הלוואה, ובלבד שמתקיימים "יחסים מיוחדים", כהגדרתם בסעיף, בין נותן הלוואה לבין מקבלה. על הכנסה זו יחולו שיעורי מס רגילים.

סעיף 3(י) **לא יחול** על הלוואות מסוג: חוב של לקוחות/ספרים בשל שירותים ונכסים, הלוואה שסעיף 3(ט) חל עליה, הלוואה שנתן מוסד ציבורי [לפי סעיף 9(2) לפקודה] לשם מטרתו הציבורית, הלוואה שחל עליה סעיף 85 לפקודה, שטר הון שהונפק לתקופה של 5 שנים לפחות כנגד מתן הלוואה שאיננה צמודה למדד כלשהו ואיננה נושאת ריבית שנתן חבר בני אדם לחבר בני אדם **שבשליטתו** (החזקה ב-25% לפחות מכוח ההצבעה/הזכות לרווחים), הלוואות כאמור שניתנו לפני ביטול חוק התיאומים (1.1.2008) ושסעיף 3(י) דאז לא חל עליהם.

שיעור הריבית (אשר נקבע כל שנה בתקנות מכוח הסעיף - 75% משיעור הממוצע לאשראי הלא-צמוד במשק) נכון לשנת 2017 - 2.56%, לשנת 2018 - 2.61%. זוהי ריבית ברירת המחדל לה יש שלושה חריגים. **האחד**, לגבי הלוואה שניתנה במטבע חוץ (לפי סוגי המט"ח שבתקנות) - שינוי בשע"ח + ריבית 3%. **השני**, הלוואת BACK TO BACK (הלוואה שמומנה באמצעות הלוואה אחרת שהתקבלה) - השיעור שנקבע בהלוואה שהתקבלה (בתנאים: תנאי הלוואה זהים, סכומה שווה/עולה על זו שניתנה, התקבלה בסמוך לניתנה) (עד 14 יום לפני/אחרי, לא התקבלה מקרוב). **השלישי**, הלוואה שנתן מוסד כספי במהלך עסקיו הרגיל לחברה בשליטתו או לחברה אחות - שיעור הריבית המקובל באותו מוסד כספי.

פה המקום להזכיר כי הלוואה מוטבת כאמור לעיל, יכולה ותחשב כ"עסקה" לעניין חוק מע"מ והריבית הרעיונית בה, תחויב במע"מ. שיעור הריבית לפי סעיף 3(ט) ו-3(י) כוללת כבר את מרכיב המע"מ - ראה הרחבה במבזקנו מס' 639.

### לעניין סעיף 85 לפקודה

"אשראי" מוגדר בסעיף זה - לרבות כל חוב, לפיכך, ככלל, יש לקבוע ריבית על הלוואה כאמור בהתאם למחיר ותנאי השוק. עם זאת, ישנן הלוואות המותרות מהוראות הסעיף אך הן מנויות בסעיף 85(ו) לפקודה בגינן אין צורך לדווח ולהוכיח כי מחיר ותנאי העסקה בהתאם לתנאי השוק, אלא יש למסות את השינוי בשער המט"ח ביום פרעונה של הלוואה **כרווח/הפסד** הון עפ"י הוראות פרק ה' לפקודה (ויש לצרף טופס 1485 לדוח המס השנתי). מדובר **בהלוואה** בתנאים מיוחדים (מקבל הלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן הלוואה, הלוואה איננה צמוד למדד כלשהו ו/או איננה נושאת ריבית/תשואה כלשהי, איננה ניתן לפירעון לפני תום 5 שנים, פירעונה נדחה בפני התחייבויות אחרות), **שטרי הון** או **אג"ח** שהנפיק חבר בני אדם המהווים "נכס קבוע" לפי חוק התיאומים עד 31.12.2007 או היו נחשבים לכאלה לאחר תאריך זה ועד 5.3.2008. **כפי שניתן לראות, גם במתן וקבלת הלוואות בין בעלי השליטה לחברות שבשליטתם או במבנה החזקות בינ"ל נדרש תכנון מס זהיר, כיוון שבכל מקרה זהות משלם המס, שיעור המס, גובה ההכנסה הרעיונית ואף הדרישות הטכניות להוכחת שיעור הריבית הינם שונים לחלוטין.**

[מבזק מס מספר 750 מיום 13 בספטמבר 2018]

## **הקלות משמעותיות בדרישת הפעילות העסקית בעניין חוק המיזוגים והפיצולים - יוצאים לדרך חדשה**

תיקון 242 לפקודת מס הכנסה (להלן "הפקודה") טומן בחובו מספר רב של שינויים ועדכונים אשר בעיקרם נועדו להנגיש את האפשרויות לביצוע שינוי הסרת מגבלות וחסמים שונים עליהם פירטנו במבזקנו מספר 697 ומבזק מספר 648.

במבזק זה נרחיב בדבר ה"דרישה המיתולוגית" כי לצורך ביצוע מיזוג או פיצול על החברות המתמזגות או המתפצלות, לפי העניין, להיות בעלות הכנסה מ - (1)2, לפני ואחרי שינוי המבנה.

שינויי מבנה רבים נשללו על הרקע הזה, ואחרים "התפתלו" סביב השאלה האם יש או אין הכנסה מעסק לחברות המשתתפות בשינוי המבנה.

תיקון 242 לפקודה ודברי ההסבר הבאים לידי ביטוי במסגרת החוזר המקצועי 8/2018 בעניין התיקון, פותחים למעשה את הסכר בפני חברות שאין להן הכנסות מעסק ובלבד שיש להן "פעילות כלכלית" המניבה הכנסות כלשהן אפילו אינה מ - (1)2 ואף כאלו שהפעילות הכלכלית "צפויה" להניב הכנסות אלו.

כמובן שנותרה בעינה הדרישה כי מטרת שינוי המבנה אינה הפחתת מס וכי שינוי המבנה נועד לתכלית עסקית וכלכלית.

שינוי זה מאפשר שלל שינויי מבנה כגון פיצול של פעילות עסקית מפעילות נדל"ן מניב, ולהיפך מיזוג של פעילויות מסוג זה. גם ביחס לחברות שכל הכנסתן (או צפי להכנסתן) מדיבידנד מחברות מוחזקות הרי שלהבנתנו אין מניעה מביצוע שינויי מבנה כאמור.

להקלה זו מתווספת ההקלה אשר פורסמה במסגרת חוזר מס הכנסה 6/2018 בדבר מתן אפשרות לביצוע מיזוג או פיצול במהלך שנה, גם כאשר אין מדובר בחברות ציבוריות. הוראה זו מאפשר לבצע את המיזוג או הפיצול על בסיס רבעוני בכפוף להתקיימות התנאים "הרגילים" לשינוי מבנה ובכפוף להגשת הדוחות הרלוונטיים כאמור בחוזר לתום הרבעון של שינוי המבנה ואשר הרחבה בעניינה ניתן למצוא במבזקנו מספר 722.

למשרדנו ניסיון עשיר בליווי שינויי מבנה מסוגים שונים, בין אלו הדורשים אישור מראש מהמחלקה למיזוגים ופיצולים ברשות המיסים ובין אלו אשר ניתן לבצעם ללא אישור מראש. צוות המחלקה למיסוי ישראלי במשרדנו ישמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה.

[מבזק מס מספר 727 מיום 29 במרץ 2018]

## תוכן עניינים - מיסוי יחיד

- פיצוי מוסכם בגין עגמת נפש? לא בהכרח פטור ממס..... (עמוד מספר 116)
- דירות מגורים להשכרה, מספר הדירות אינו חזות הכל!..... (עמוד מספר 117)
- האב, הבן ויתרת החובה - מנפלאות סעיף 3 (ט)..... (עמוד מספר 119)

## פיצוי מוסכם בגין עגמת נפש? לא בהכרח פטור ממס

ביום 5 בספטמבר 2018, ניתן פס"ד ע"י כבוד השופטת ירדנה סרוסי, בעניין משה שחף (להלן - שחף או המערער) (ע"מ 12-16-53681). פסק הדין עוסק בסיווגם של תשלומים בסך 1.15 מיליון דולר, ששולמו למערער בהסכם פשרה אשר קיבל תוקף של פס"ד, מתוכם פיצוי בסך 0.5 מיליון דולר כפיצוי מוסכם בגין עגמת נפש, בו נעסוק במבזק זה.

העובדות בקצרה: שחף הועסק ע"י הנתבעים בתחום קרנות הון סיכון, הן כעובד שכיר והן כיועץ עצמאי. בתחילת 2007 הודיע לקרנות על סיום ההתקשרות עמן ובסוף 2009 הגיש תביעות כנגד הקרנות הן בבית הדין לעבודה והן לבית משפט השלום, במסגרתן תבע בביה"ד לעבודה כ- 850,000 דולר בגין זכאותו לדמי הצלחה, דמי ניהול, שכר ותשלומים נלווים ובבימ"ש השלום תבע כ- 500,000 דולר בגין זכאותו לדמי הצלחה ולחלוקת רווחים מהקרנות. התביעות הופנו להליך גישור, במסגרתו נחתם הסכם פשרה לפיו ישלמו הקרנות לשחף, 1,150,000 דולר עפ"י חלוקה הבאה:

500,000 דולר בגין עוגמת נפש (דווח ע"י המערער כהכנסה פטורה ממס).

150,000 דולר - עבור ויתור על מניות חברות הניהול (דווח ע"י המערער כהכנסה חייבת במס בשיעור 20%).

500,000 דולר - בגין חלקו של המערער בדמי הצלחה ורווחי הון של הקרנות (דווח ע"י המערער כהכנסה חייבת במס בשיעור 20%).

פקיד השומה לא קיבל את דיווחי המערער, דחה את טענת עוגמת הנפש וקבע כי כל סכום הפיצוי חייב במס: חלקו במס שולי וחלקו בשיעור מופחת "בהתאם להסדר הכללי שבין קרנות הון סיכון לבין רשות המיסים".

ביהמ"ש בחן את סיווג הפיצוי למרכיביו השונים, ובמיוחד את רכיב "עוגמת הנפש" [אשר כזכור נקבע בפס"ד דוידוביץ' (עמ"ה 1146/03) כי פיצוי כאמור חורג מיחסי עובד מעביד, ואינו חייב במס, כלל] וקובע, כי המערער לא הוכיח את עצם עוגמת הנפש, היקפה, ואף לא הביא ראיות משכנעות להוכחת הסכום החריג ששולם לו בגין עוגמת הנפש, ובין היתר:

- המערער לא תמך את טענותיו בראיות אובייקטיביות של ממש ובפועל, המערער לא הוכיח כי נגרמה לו עוגמת נפש, ודאי לא בסכום הפיצוי הנטען.
- לא הייתה כל התייחסות לנזק של עוגמת נפש, בכתבי התביעה שהגיש המערער, עליהם נסמך הסכם הפשרה, ולא נתבע בהם כל סעד בגין נזק של עוגמת נפש. לראשונה נטען על תוכן עוגמת הנפש רק בבקשה לפטור מניכוי במקור, שהוגשה רק לאחר שנחתם הסכם הפשרה ושם נטען כי עוגמת הנפש נגרמה למערער עקב עיכוב בתשלומים ע"י הקרנות.
- המערער העלה טענות עובדתיות חדשות רק בשלב הערעור, כבסיס לטענת עוגמת נפש, טענות שלא התיישבו עם ההסברים שנתן במהלך דיוני השומה (אז טען כי עוגמת הנפש נגרמה לו כיוון שהנתבעים מנעו ממנו הצלחה של מיזמים אותם ניסה לקדם).
- המערער לא הוכיח כי במידה ונגרמה לו עוגמת נפש, היא נגרמה ממערכת יחסים המנותקת מיחסי עבודה ויחסי נותן שירותים/ לקוח.
- סכום הפיצוי בגין "עוגמת נפש" שנקבע בסך 500,000 דולר הינו, לדעת ביהמ"ש, "סכום שאין לו אח ורע בסוגי פיצויים כאלה", והיה בגדר "נורה מהבהבת" בהסכם הפשרה. כבוד השופטת

”מעירה” לבתי המשפט שאישרו את הסכם הפשרה: **”על בתי המשפט מוטלת החובה לעמוד על המשמר ולא לתת יד לאישור הסדר פשרה שעולה מהם תמונה ברורה של מלאכותיות ומראית עין שמטרתה להימנע מתשלום מס”**.

יש להדגיש כי המסקנה האמורה אליה הגיע ביהמ”ש נסמכה על עובדות המקרה, החריגות. עם זאת, ביהמ”ש אינו מוציא מכלל אפשרות מקרים של פיצוי עבור עוגמת נפש שאינו חייב במס וקובע: **”החרגת פיצוי בגין עוגמת נפש מתחולת פקודת מס הכנסה עשויה להיות נכונה במקרים בהם יוכח כי הפיצוי ניתן בגין” נזק אישי” שאינו קשור למקום העבודה למשל, פיצוי בגין פגיעה בשם הטוב שנפסק בתביעה על הוצאת לשון הרע וכאשר הפיצוי אינו בא לפצות את העובד על חסרון כיס אלא נועד להשיב את המצב לקדמותו.”**

ביהמ”ש מציין כ”דוגמת קצה” פיצוי הניתן לעובד בגין **הטרדה מינית** במקום העבודה, אשר הינו פיצוי בגין עוולה שנגרמה לעובד במקום עבודתו **במנותק מההכנסות מעבודתו ולפיכך הינו פטור ממס**.

### הערות ותובנות

תנאי הכרחי אף כי אינו תנאי מספיק לקבלת סיווג רכיב פיצוי כעוגמת נפש הוא - כי יהא זה ראש נזק ברור ומפורש בכתב התביעה ובמהלך ההתנהלות בין הצדדים, וכן כי עצם עוגמת הנפש תוכח ותמוסמך ולא תשמש כסיסמא בלבד.

קביעת סכום פיצוי עוגמת נפש לא סביר, הן באופן יחסי לכלל הפיצוי והן באופן מוחלט - גרם לבית המשפט לשלול באופן מוחלט את טענת הפטור.

מתן תוקף של בית משפט להסכם פשרה בין הצדדים (המנוסח לטובתם המיסויית) - אינו ערובה לקבלתו כלשונו וכסיווגו ע”י רשות המיסים ובוודאי שלא על ידי ביהמ”ש שדן בערעור מיסים. לפיכך, אנו ממליצים בעת קיומו של סכסוך משפטי בכלל וסכסוך מסגרת יחסי עובד מעביד בפרט, ולפני הגשת כתבי התביעה לאתר, לכמת ולציין במפורש את כל ראשי הנזק האפשריים ואף לקבל ייעוץ לגבי השלכות המס של כל פיצוי בגין ראש נזק שונה.

[מבזק מס מספר 751 מיום 04 באוקטובר 2018]

## **דירות מגורים להשכרה, מספר הדירות אינו חזות הכל!**

ביום 19 בספטמבר 2019 פורסם פסק בעניין יעקב ארביב (ע”מ 17-04-27431) (להלן: **המערער**). למערער היו מספר דירות מגורים על שמו ועל שם ילדיו, אשר פוצלו ליחידות רבות, ונדונה חבותו במס. השאלות המרכזיות הינן:

1. סיווג ההכנסה - השכרה מעסק או פאסיבית הזכאית לשיעורי מס מופחתים (10% מס מחזור).
2. היקף ההכנסה אשר יש לייחס למערער.

במבזקנו מס’ 715 סקרנו בהרחבה את הלכת לשם ובירן בעליון אשר בהם נקבע כי הכנסה הנובעת מהשכרת כמות משמעותית של דירות למגורים אינה זכאית לשיעור מס מופחת של 10% ותסווג כהכנסה מעסק. כמו כן, במבזקנו מס’ 734 סקרנו את עמדת רשות המסים הן בהיבט מס הכנסה והיבט מע”מ וביטוח לאומי, בעת השכרה של דירות למגורים דרך אתרים כגון אייר בי אנד בי - AIR B&B.

## סיווג ההכנסה

במקרה דנן דובר על 11 נכסי נדל"ן - 2 דירות בירושה שהמערער היה זכאי רק ל 1/7 מההכנסות מהן, 4 נכסי נדל"ן שרכש המערער ונרשמו על שמו ו- 5 דירות שרכש המערער ונרשמו על שם ילדיו. לכאורה, היקף של 11 נכסים, כאשר שניים מהם חלקיים בלבד ובירושה, 5 שייכים כל אחד לילד אחר, ו- 4 נכסים השייכים למערער עצמו - אינם מצדיקים בהכרח סיווג הכנסה מעסק, ובנסיבות אחרות אפשר לומר בזהירות ראויה כי 4 דירות המושכרות למגורים יוכלו לחסות תחת סעיף 122 לפקודה - 10% מס.

אולם, במקרה נשוא הפסק, צלל השופט לעומק העובדות על מנת להבין מהי מהות ההכנסה, וקבע כי מדובר בהכנסה מעסק, מהסיבות הבאות:

הדירות, בחלקן היו בית מלאכה, חנות ומחסן, חולקו ליחידות דיור רבות, ריבוי שוכרים ארעיים, ובחלק מיחידות הדיור היו שוכרי משנה - משל התנהלות של אכסניה או פונדק דרכים. בנוסף - פעולות חלוקה רבות שנעשו על ידי המערער לשם השבחת הנכסים והגדלת פוטנציאל היקף ההכנסה שיכול לנבוע מהם, דרך הגביה של הסכומים, היעדר השכרה לטווח ארוך ולמגורים, תשלום במזומן, היקף העשייה השוטפת וחיוניותה לצורך הפקת ההכנסה, בקיאות בשוק השכרה ובמיקום הספציפי, מינוף ושימוש בהון זר, כל הללו הובילו לסיווג הפעילות - כעסק.

## היקף ההכנסה אשר תיחוס למערער

המערער היה מקבל ההחלטה הבלעדי לגבי הנכסים - הוביל ויזם את רכישת נכסי הנדל"ן, נשא באחריות המלאה למימוןם תוך כדי נטילת הלוואות, הילדים רק נכחו במשרד עו"ד לצורך חתימה על ההסכמים, עסק בהכשרת הנכס למגורים, איתר והתקשר עם השוכרים, גבה התשלומים, ובדק תקינות מצב הנכסים ותכולתם. המערער קבל לידי את כל הכספים ועשה בהם שימוש כרצונו, ומאידך סייע כלכלית לילדיו לפי שיקול דעתו וללא כל קשר להכנסה שנבעה מהנכס שהיה רשום על שם כל ילד.

**כבוד השופט הרי קירש, לא התעלם מרישום הנכסים על שם הילדים, ולא קבע כי יש לראות בנכסים כשייכים לאב, ואולם, לאור התנהלות המערער בפעילותו ושליטתו בנכסים ובהכנסות שנבעו מהם, נקבע כי יש לייחס את כלל ההכנסות למערער, באחת משתי הדרכים הבאות:**

1. סעיף 84 לפקודה - הסבת הכנסה כך שמי שיהיה חייב במס בשל אותה הכנסה יהיה בעל הזכות לפירות, אף שהוא אינו בעל העץ = בעל הנכס, כדלקמן:

**"כאשר מדובר בהסבה אמיתית של הפירות אל המוסב, תוכר ההסבה. החייב במס יהיה בעל הזכות לפירות ולא בעל הנכס, דהיינו כאשר קיימות ראיות מוצקות להסבה של הזכות לפירות בלי הסבת הנכס והסבה זו אינה נגועה במלאכותיות או בהפחתת מס בלתי - נאותה..."** (ציטוט מהפסק ומחב"ק מ"ה).

2. עיתוק מקור הכנסה מהילדים לאב לתקופת זמן בלתי מוגבלת: שררה הבנה במשפחה כי כל עוד האב בחיים - הנכסים וההכנסות הנובעות מהם יהיו שלו, אמנם לא נעשה הסכם בכתב, אך התנהגות הצדדים מלמדת על כך.

### **אי ניהול פנקסים**

המשיב קבע למערער קנס בשל אי ניהול פנקסים לפי סעיף 191ב, סנקציה של הוספת מס בשיעור 10% מההכנסה החייבת לשנה הראשונה ומהשנה השנייה ואילך תוספת של 20% בשיעור המס מההכנסה החייבת.

פסק הדין קובע כי אין מקום להשית קנס כה כבד על המערער, שעה שסוגיית הכנסה הנובעת מהשכרת נכסים הינה שאלה משפטית לגיטימית ורשות המסים אף טוענת במקרים מסוימים כי מדובר בהכנסה פאסיבית.

### **סיכום**

לדעתנו, היקף דירות גדול יחסית, אשר יושכרו למגורים בחוזה חד פעמי ולטווח ארוך - בהחלט יכול להיחשב הכנסה פאסיבית. זאת ניתן ללמוד מתוך שהקביעה בפסד דגן לא ניתנה לאור בחינה מספרית אלא לאור אופי וטיב הפעילות והפעולות שסביב הדירות. לו היה "מספר קובע", שמעבר לו כל הכנסות שכר דירה למגורים, נחשבות כהכנסה מעסק, הפסק היה קצר, ובן עמוד אחד בלבד. בהתאם ובהקבלה נוסף כי טוב עשתה רשות המסים שגנזה את טיוטת החוזר שהוציאה בזמנו המבהיר את עמדתה באשר לסיווג הכנסה מהשכרת דירות מגורים לאור פס"ד בעליון בעניין לשם ובירן, כיון שבטיוטה זו רשות המסים נתנה משקל רב לאינדיקציה הכמותית של הדירות, בלי לשקול את המהות ואופי ההשכרה. מהפסק דגן נראה שהפסיקה אינה תומכת בקביעת "חזקה מספרית" מעין זו.

בנוסף, נעיר כי לו אילו ונסיבות המקרה היו כאלה שכדאיות המיסוי הייתה הפוכה, כגון שהאב היה נכה עפ"י סעיף 9(5) לפקודה, הפטור ממס על הכנסותיו העסקיות עד תקרה גבוהה - שלא תנסה רשות המיסים חלילה לטעון ההיפך מטענתה בפסק דין זה, שאף אושרה בו.

[מבזק מס מספר 801 מיום 26 בספטמבר 2019]

### **האב, הבן ויתרת החובה - מנפלאות סעיף 3(ט) לפקודה**

בימים אלו, כשרו"ח משלימים הכנתם של דוחות 2017, הם מתמודדים לראשונה עם אין סוף שאלות ותמיהות העולות מיישומן של הוראות החוק החדשות בעניין יתרות החובה (סעיף 3(ט) לפקודה) אשר נכנס לתוקפו ביום 1.1.2017.

(בעניין זה ראו גם במבזקי מס מספר 670, 706, 725).

אחת מן השאלות שהופנו אלינו מעלות את המצב הבא:

האב - שכיר בחברה ואינו בעל מניות, מצוי ביתרת חובה, ואילו הבן - בעל המניות היחיד בחברה, ביתרת זכות. האם ניתן לבצע לצורך תחולתו של סעיף 3(ט) קיזוז בין היתרות? והכל בהנחה שאין קיזוז מהותי והבן לא מסכים לתת לאב מתנה אשר למעשה תקוז בין היתרות.

לצורך ניתוח המקרה עולות מספר שאלות:

האם על משיכה של האב, שאינו בעל מניות, חלות הוראות סעיף 3(ט)? אם כן, מי החייב במס בהתאם לסעיף 3(ט) - האב או הבן? מה סיווג ההכנסה - דיבידנד או משכורת? האם ניתן לבצע קיזוז בין היתרות?

נפתח בנוסח החוק, על אף שנקדים ונאמר כי אין הכרח שהצמדות דווקנית ללשון החוק בעניין זה מקיימת את תכליתה הכלכלית של לשון החוק. יפים לעניין זה דבריו של השופט בורשטיין בפס"ד דלק הונגריה בע"מ עליו הרחבנו במבזקים מספר 741, 745, 747 ואשר ניתן לאחרונה: **"אזכיר גם כי אין להחזיק את המחוקק כמי שעושה מלאכת מחשבת בכל הנוגע לניסוחן של הוראות דין בתחום המס..."**

מהי משיכה מחברה?

**"משיכה מחברה" - משיכה של כספים מהחברה על ידי בעל המניות המהותי או קרובו...** הנה כי כן התשובה לשאלה הראשונה פשוטה - משיכות של קרוב, נחשבות כ"משיכה מחברה" ולפיכך יחולו עליהן הוראות סעיף 3(ט1) הגם שאינו בעל מניות מהותי. סיווג ההכנסה - במידה ומיוחסת ההכנסה לאב ומאחר ואינו בעל מניות הרי שהסיווג האפשרי הרלוונטי הוא סיווג כשכר. אולם במידה ומיוחסת ההכנסה לבן הרי שסדר הסיווג קבוע בסעיף 3(ט1)(2) לפקודה כדיבידנד, ורק במידה ואין רווחים, כשכר. גם לכך עשויות להיות משמעויות מס כבדות ביחס לקביעת החייב במס.

**"(2) יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי"**

בהתאם ללשון החוק, החייב במס על כל המשתמע מכך הוא הבן שהינו בעל המניות המהותי בחברה ולא האב שביצע את המשיכה. לפיכך יש לבחון מבעוד מועד את משמעויות שינוי החייב במס, שכן יתכן תוצאות המס שונות בין הייחוס לאב או לבן, מדרגות מס, פטורים, מס יסף ועוד. האם ניתן לקזז בין היתרות?

**"(6) לעניין חישוב ההכנסה כאמור בפסקה (2), יחולו הוראות אלה:**

**(א) נמשכו מהחברה כספים, יראו כהכנסה במועד החיוב, את סכום משיכת הכספים בניכוי**

**הסכומים האמורים בפסקאות (1) ו- (2) שלהלן כשהם בערכי מועד החיוב:**

**(1) יתרת זכות של בעל המניות המהותי שביצע את המשיכה..."** (הדגשה אינה במקור

א.ח.א.כ)

עיננו הרואות, כי בהתאם ללשון החוק ניתן לקזז רק את יתרות הזכות של בעל המניות שביצע את המשיכה. דהיינו, במקרה שלנו את המשיכה של האב יש לייחס לבן בהיותו בעל המניות המהותי, אך לא ניתן לקזז כנגדה את יתרת הזכות של הבן עצמו שכן הוא לא ביצע את המשיכה. כמובן שאנו בדעה שלפרשנות דווקנית מעין זו, אין מקום בעניין זה שכן תכלית החקיקה הינה ליחס לבעל המניות משיכותיהם של קרוביו, כאילו היו שלו ולפיכך גם לעניין קיזוז יתרת הזכות יש לראות במשיכה כאילו הייתה שלו ולאפשר את קיזוז יתרת הזכות.

[מבזק מס מספר 748 מיום 30 באוגוסט 2018]



## תוכן עניינים - הפסדים

- מחילת הלוואת בעלים תוכר כהפסד הון במידה ואפסו סיכויי פרעונה ..... (עמוד מספר 122)
- גיבוש הפסד בין צדדים קשורים, בסכום התואם רווח הון שנצמח בסמוך, הינו עסקה מלאכותית. הלכת ידין סגל ..... (עמוד מספר 123)
- אין ירושת הפסדים - היערכות בין דורית ..... (עמוד מספר 125)

## מחילת הלוואות בעלים תוכר כהפסד הון במידה ואפסו סיכויי פרעונה

ביום 17 ביולי 2019 ניתן פס"ד בעניין וינברג (ע"מ 17-12-19140/25908), אשר לא התיר מחילת הלוואות בעלי מניות לחברה שבשליטתם, כהפסד הון, ואת אפשרות קיזוזו משבח מקרקעין, שנצמח להם במכירת מקרקעין, שעיקר התמורה ממכירתה שימש להחזר הלוואות של החברות לבנק, לפי דרישתו.

### תמצית העובדות החשובות

המערערים הינם אח ואחות, המחזיקים במניות שתי חברות קשורות. אביהם ז"ל של המערערים שעבד קרקע אישית שלו לטובת בנק נושה של החברות. הקרקע הורשה לאחים. בשנת 2013, בעקבות לחצים של הבנק, מכרו האחים את הקרקע ונצמח להם שבח של כ-5 מיליוני ₪. כשבועיים לפני המכירה מחלו האחים לחברות על סכום של כ-2.5 מיליוני ₪ מתוך סך הלוואות בעלים של כ-5 מיליוני ₪. האחים טענו להיווצרות הפסד הון, וקיזוזו משבח המקרקעין. מנגד, רשמו החברות הכנסה ממחילת חובות אשר קוזזה כנגד הפסדים עסקיים מועברים. פקיד השומה סירב להכיר בסכומים שנמחלו כהפסד הון בידי המערערים וקבע, כי מחילת החוב הרצונית של חלק מהלוואות המערערים לחברות, שנעשתה בסמיכות למועד מכירת המקרקעין (גם זו, לטענת פקיד השומה, נעשתה ביוזמת בעלי המניות ולא בכפיה על ידי הבנק), המשך מתן הלוואות לחברות בשנים מאוחרות יותר ויכולת פירעון חובות על ידי החברות לצדדים שלישיים, כולם מצביעים על חברות שאינן חדלות פירעון. בנוסף לטענתו, מחילת החוב לחברות - יש לראותה כעסקה מלאכותית.

ערעורם של האחים לביהמ"ש נדחה, תוך אזכור הלכות זיסו גולדשטיין (ע"א 14/85), פישמן רשתות (ע"א 918/15) ושנהב (ע"א 4060/12), כך:

השאלה המרכזית עליה נדרש ביהמ"ש לענות הינה, האם בהחלטת בעלי המניות למחול לחברות על הלוואות הבעלים, כשמנגד נרשמה ע"י החברות הכנסה ממחילת חוב, די בהן כדי להכיר בהפסד הון שנוצר לבעלי המניות? על כך עונה ביהמ"ש בשלילה וקובע, כי יש לבחון האם אפסו הסיכויים לגבות את החוב וכי כאשר המחילה נעשית בין צדדים קשורים, יש לערוך בחינה מדוקדקת יותר: "אלא שבכך שבוצעה מחילה כאמור, אין די כדי שזו תגבש הפסד בר קיזוז בידי המוחל. מחילה שכזו, בעיקר כשהיא נעשית בין צדדים קשורים, דורשת בחינה ובדיקה".

ביהמ"ש קובע כי בנסיבות הנדונות בפסק הדין, לא הוכח כי אפסו הסיכויים לגבות את החובות:

1. החברות עדיין פעילות ואף רווחיות, אם כי עם רווחיות נמוכה ביחס לסכומי הלוואות. כמו כן, סך הלוואות הבעלים אינן בסכומים שהסיכוי לגבייתם אינו אפשרי, אף אם בעתיד הרחוק.
  2. המערערים מחלו על חלק מההלוואות בלבד, ולא על הסכום המלא, זאת משיקולי מס, על מנת לא להביא את החברות להכנסה חייבת.
  3. צדדים שלישיים (בנקים וספקים) שהחברות חייבות להן, לא נמחלו על ידם.
  4. המערער המשיך להזרים לחברות הלוואות נוספות בשנים הבאות.
- ביהמ"ש ממשיך ובוחר גם את טענת המלאכותיות וקובע, כי מועד מחילת החוב (שבועיים לפני מכירת המקרקעין) ועצם העובדה שללא מכירת המקרקעין, לא היו המערערים

מוחלים על ההלוואות (עלה מעדות המערער), המחילה על חלק מהחובות בלבד ולא על סך ההלוואות כיוון שהיה נוצר חיוב במס בחברה, כולם יחד מצביעים על מחילת החובות לחברות כעל עסקה מלאכותית, שיש להתעלם ממנה. ביהמ"ש מבטל את הפסד ההון ומנגד בחברות - את ההכנסה ממחילת החוב ומשיב את יתרונות ההלוואות שנמחלו.

### **הארות ומסקנות מפסק הדין:**

- הפסיקה בנושא של מחילת חלק מהלוואות הבעלים לשם גיבוש הפסד הון בידי היחיד, ביוזמת הנישום (הן בסכום והן בעיתוי) הינה החלטית ועקבית **ויש להתריע בפני הנישומים, כי מחילת הלוואות שנתן בעל שליטה לחברה בשליטתו, על מנת לגבש הפסד הון בסמוך לביצוע עסקה בה יש רווח הון - עלולה להיחשב עסקה מלאכותית והפסד לא יותר (גם אם העסקה שהניבה רווח נכפתה עליו).**
  - נראה כי ביהמ"ש יאפשר מחילת חוב לבעל המניות כהפסד הון ככל **שיוכיח כי אפסו הסיכויים לגבות את החוב.**
  - נדגיש, כי ביהמ"ש אינו דורש כתנאי בלעדי להתרת ההפסד את פירוק החברה או הוכחה כי היא אינה פעילה. נדרש כי יוכיח כי אפסו הסיכויים לגבות את החוב. לדוגמא, אם הלוואות הבעלים בסכומים של עשרות מיליונים ולחברה נכסים זניחים.
  - במובחן מהנסיבות בפסקי הדין בעניין, הסיכויים להתרת ההפסד בידי בעל המניות גבוהים יותר כאשר המחילה הינה על **מלוא סכום הלוואות הבעלים, מסיבות כלכליות**, שאינן דווקא משיקולי מיסוי (לדוגמא, שיפור מצב ההון העצמי מול הבנקים לקבלת אשראי) ונעשית **שלא בסמוך לעסקה הונית רווחית.**
- אין ספק כי בתי המשפט הולכים ומצרים את האפשרויות העומדות בפני בעלי מניות הנושים בחברות בשליטתם, גם ככל שהסבירות להשבת מלוא סכומי הנשיה, נמוכים.

[מבזק מס מספר 792 מיום 25 ביולי 2019]

## **גיבוש הפסד בין צדדים קשורים, בסכום התואם רווח הון שנצמח בסמוך, הינו עסקה מלאכותית. הלכת ידין סגל**

ביום 23 ביולי 2019 התקבל בביהמ"ש העליון ערעור פקיד השומה בעניין ידין סגל וחברת סומת מבנים (ע"א 7481/17).

ביהמ"ש קבע כי הפסד הון שנוצר בעסקה בקבוצת סומת, וקיזוזו מרווח הון אחר שנצמח בזמן סמוך - הינו עסקה מלאכותית, והקיזוז נשלל.

### **להלן תמצית העובדות החשובות (חלקן מפסה"ד של ביהמ"ש המחוזי):**

מר ידין סגל (להלן - ידין) הינו בעלים של מס' חברות. בתחילת דצמבר 2005 מכר חברה זרה שבבעלותו, ונצמח לו רווח הון כ-11 מיליוני ש"ח. ידין הוא נישום מייצג בחברת סומת מבנים, חברה משפחתית. במחצית שנות ה-90 רכשה סומת מבנים קרקע בכ-20 מליון ש"ח, חלק בהלוואת בעלים,

וחלק במימון בנקאי. בהמשך נמכר המגרש לחברה משותפת עם צד ג', והוזרמו אליה הלוואות בעלים ובנקאיות נוספות.

בשלהי דצמבר 2005, בהסתמך על שמאות, החברה המשותפת עשתה עסקת קומבינציה עם קבלן על המגרש הנדון, והתברר כי המגרש שווה הרבה פחות מההלוואות שהושקעו בו. בסמוך, מכרה סומת מבנים את מניותיה בחברה המשותפת בסכום נמוך, לחברה קשורה אחרת, חסרת נכסים או פעילות, ומחקה בספריה את יתרת הלוואות הבעלים שנותרו לה בחברה המשותפת. מכל האמור נוצר לסומת מבנים הפסד הון בסך כ-11 מיליון ₪.

בהיותה חברה משפחתית, הפסד ההון יוחס לנישום המייצג - ידן, וקוזז מרווח ההון שנצמח לו כאמור לעיל.

(יצוין כי מחיקת הלוואות הבעלים, לא באה לידי ביטוי בחברה המשותפת, וזו לא רשמה כל הכנסה ממחילת חוב).

ביהמ"ש המחוזי, שהתבסס על הלכות רבות בעניין קיזוז הפסדים כגון הלכת בן ארי, הלכת סלון מרכזי, הלכת מודול בטון, הלכת דמארי והירשזון ועוד, שוכנע עובדתית כי שווי השקעות סומת מבנים בחברה המשותפת ירדו לטמיון וכי במועד עסקת הקומבינציה התגבשו הפסדים אלה והם הפכו לראויים להכרה לצורך מס. כמו כן שוכנע כי היה טעם מסחרי מובהק למכירת החברה המשותפת לחברה הקשורה, והוא העברת המניות לחברה שאין לה נכסים אחרים, כך שתיתן ערבות לבנק מבלי לסכן נדל"ן אחרים ושחרור נכסיה האחרים של סומת מבנים מסכנת מימוש וכינוס ע"י הבנק.

ביהמ"ש העליון מתווה את אופן ניתוח הסוגיה: ראשית לבחון האם אכן היה הפסד הון לצורכי מס עוד טרם עסקת מכר מניות החברה המשותפת, ואם רק עסקת המכר מגבשת את הפסד ההון יש לבחון האם היא אמנם עסקה מלאכותית, כטענת פקיד השומה.

### פסק הדין

ביהמ"ש העליון קובע כי שגה ביהמ"ש המחוזי בקבלו כי עוד טרם ביצוע עסקת מכר המניות לחברה הקשורה נוצר הפסד הון מוכר לצורכי מס.

המבחן לבחינת הפסד ההון הינו מבחן אובייקטיבי ולא סובייקטיבי (ירידת ערך ההשקעה, וסיכוי נמוך לגבות הלוואות הבעלים).

ביהמ"ש העליון קובע כי לא הוכח שההשקעה ירדה לטמיון, וכן כי טרם בשלו התנאים להכרה בהלוואות סומת מבנים לחברה המשותפת כחוב אבוד, זאת בין השאר כי יתכן ועסקת הקומבינציה תציף ערך עתידי גבוה יותר למגרש, וכן כי בחברה המשותפת, וכן לצד ג' השותף בה, לא היה כל ביטוי למחיקת יתרת הלוואות הבעלים של סומת מבנים.

משכך עובר ביהמ"ש העליון לניתוח "איכות" עסקת המכר אשר הצמיחה לטעמו את הפסד ההון. ביהמ"ש העליון רואה בעסקה בין צדדים קשורים המצמיחה הפסד הון מהותי, בסכום הקרוב לסכום רווח הון שנוצר בעסקה אחרת, כשעסקת הפסד נעשית בסמוך לעסקת רווח ההון, כעסקה שנקודת המוצא לדיון בה הינו שהינה עסקה חשודה.

בדחותו את ההנמקות הכלכליות לעסקת מכר מניות החברה המשותפת, ולטעמנו, בעיקר לאור הדחיפות שבביצוע, ממש בסמוך לעסקה האחרת בה נצמח לידן רווח הון, ומשידין עצמו מימן את עלות רכישת מניות החברה המשותפת, באשר לרוכשת לא היו כל נכסים או פעילות אחרים קודם

לכן, קובע ביהמ"ש העליון, כי עניין לנו בעסקה מלאכותית, אשר פקיד השומה רשאי להתעלם ממנה. וכך נפסק.

כמו במספר לא מועט של פסקי דין, וכפי שהתרענו בעבר, הפסיקה בנושא של מחילת הלוואות בעלים או ביצוע עסקאות בין צדדים קשורים לשם גיבוש הפסד הון בידי היחיד, ביוזמת הנישום (הן בסכום והן בעיתוי) הינה מצמצמת ודווקנית, ולצערנו בהחלט מביאה למצב של הטלת מס על רווח שאינו אמיתי או אינו קיים, באשר לנישום שהתעשר מחד, ישנו חסרון כיס ברור מאידך, ובתי המשפט מקשים על צירופם של הללו יחד, ומיסוי הרווח הכלכלי בלבד. יש להתריע בפני הנישומים, כי מחילת הלוואות שנתן בעל שליטה לחברה בשליטתו או ביצוע עסקה עם צד קשור, על מנת לגבש הפסד הון בסמוך לעסקה בה נצמח רווח הון - עלולה במרבית המקרים להחשב עסקה מלאכותית וההפסד לא יותר. מאידך, אנו שואלים, מה לגבי הזכות החוקתית לתכנון המס שטבע אותו בית משפט עצמו בהלכת חזון: (ע"א 4639/91):

**"זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס"?**

[מבזק מס מספר 797 מיום 28 באוגוסט 2019]

## **אין ירושת הפסדים - היערכות בין דורית**

ב- 14 לינואר 2020 התקבל פסק דין בעניין מלכסון ודינשטיין (ע"מ 17-06-12837, ואחרים), בו נדחו ערעוריהם של שתי יורשות של מר צבי דינשטיין, שצבר הפסד מעסק כ-2.6 מיליון ש"ח והפסד הון כ-46 מיליון ₪, אשר בנותיו תבעו את הפסדיו בדוחותיהן כירשות.

נציין כי קדם לפס"ד דנן, פסק שעסק כבר בשאלת הורשת וירושת הפסדים - פס"ד שרגא אורי ובנימין (ראה בנדון מבזקנו מס' 620), ואשר בו נקבע כי הפסדים עסקיים אינם בני הורשה ועל כן נדחתה בקשת הנישומים, לקזז הפסדים עסקיים של מורישה שנפטרה, משבח מקרקעין שנצמח ליורשים עוד בשנת הפטירה, ממכירת נכס המקרקעין, ששימש את המורישה בעסק. במקרה דנן, טענו המערערות כי אין להחיל עליהן את פס"ד שרגא, שכן הוא מוטעה, וכן משום שדן בירושת הפסד מעסק בעוד שעיקר המחלוקת בעניין נוגעת לירושת הפסד הון. בית המשפט, מנתח ראשית את לשון סעיף 28 לפקודה הדן בקיזוז הפסדים מעסק, וקובע שהקיזוז יותר רק "לאותו אדם". אין עיגון לשוני לפרשנות לפיה המונח "אותו אדם" כולל גם את יורשי הנישום שנפטר.

לעניין הפסד הון - אמנם המונח "אותו אדם" כאמור לעיל אינו מופיע בסעיף 92 לפקודה. עם זאת נקבע כי לצורך קבלת הפרשנות לפיה הסעיף מאפשר קיזוז הפסדי הון על ידי יורש, נדרש סעיף 92(ב) יכלול את המונח "יורש" באופן פוזיטיבי. העדר המונח "אדם" בסעיף 92(ב) לפקודה, אינו יוצר הסדר המתייחס ליורש שאינו נזכר בסעיף.

ביהמ"ש סוקר דינים זרים וכפי שנכתב, נכון להיום רוב המדינות כדוגמת אנגליה, ארה"ב, קנדה וגרמניה - אינן מאפשרות הורשת הפסדים, ואילו מעט מהמדינות למשל הודו ואוסטריה - מאפשרות הורשת הפסדים ליורש הממשיך את עסקו של המוריש.

בשורה התחתונה : אף שירש נכנס לנעלי המוריש בעניין יום ועלות הנכס הנמכר, עדין עליו לשלם מס רווח הון על מלוא צמיחת הרווח, גם לגבי תקופתו של המוריש, ובחסות ביהמ"ש - ללא אפשרות לקזז הפסדי הון של המוריש, הגם שלפעמים מדובר באותו נכס, ואז נוצר עיוות כלכלי מהותי.

בסיום הפסק ציין כב' השופט, כי הרי שבסוגיית קיזוז הפסדי המוריש, ככל שיש טעמים להתירו, על המחוקק לדון בעניין ולפעול לתיקון הוראות הפקודה, כפי שימצא לנכון.

### **דרכי התמודדות**

כל עוד לא יקבע אחרת, הדין הפסוק הוא כי לא ניתן לקזז הפסדים עסקיים או הוניים של מוריש, על ידי יורשיו.

**אמנם אין אדם יודע את יומו. עם זאת, ולגבי אנשים "מבוגרים", אשר להם נכסים והפסדים הוניים ו/או עסקיים - ראוי שישקלו לבצע מכירת נכסים או פעילות עוד בחייהם, תוך כדי ניצול ההפסדים כאמור, ולא יותירו המצב כפי שהוא - ליורשיהם בעתיד.**

לדעתנו מכיוון שניתן למצוא טעם כלכלי רב בניצול הפסדי מוריש על ידי יורש, הגם שלשון החוק אינה מאפשרת, טענת רשויות המס למלאכותיות כאשר תבוצע הערכות נכונה - תהא חיוורת.

נציין כי הערכות מיסויית להעברת נכסים בין-דורית הכרחית, ודומה להערכות נכסית ומיסויית בידי עולה חדש ותושב חוזר ותיק הנמצאים בשלהי השנה התשיעית ולקראת סיום עשר שנות הפטור ממס.

[מבזק מס מספר 815 מיום 23 בינואר 2020]

## תוכן עניינים - מס ערך מוסף

- מע"מ בשיעור אפס בגין רכיב כניסה למסעדות בחבילות תיור, אף שאינו "בידי אגב הסעה" ..... (עמוד מספר 128)
- יוטל מע"מ על מכירת מניות באשראי!!! ..... (עמוד מספר 129)
- שרות לתושב חוץ, באתר שיווק קניות אינטרנטי, חייב במע"מ בשיעור מלא..... (עמוד מספר 130)
- עוסק או לא עוסק במקרקעין? זו השאלה (הלכת חנניה גיבשטיין) ..... (עמוד מספר 131)
- מכר או מתן שרות לתושב חוץ..... (עמוד מספר 133)
- מע"מ אפס בשרות (שיווק) בישראל לתושב חוץ, הרהורים על השיטה הבינארית ??? ..... (עמוד מספר 135)
- מיהו עוסק במקרקעין? - פס"ד עמיאל לוי ..... (עמוד מספר 137)
- מע"מ - חוב אבוד? עדין לא הכל אבוד! ..... (עמוד מספר 138)

## **מע"מ בשיעור אפס בגין רכיב כניסה למסעדות בחבילות תיור, אף שאינו "בידי המסיע אגב הסעה"**

ביום 8.1.2019 דחה ביהמ"ש את ערעורה של חברת **איתרנתי טראבל** (ע"מ 66728-03-16) (להלן: "החברה") חברה שעסוקה מכירת חבילות תיירות נכנסת, וקבע כי על חלק החבילה שהינו בגין כניסת התיירים לאתרים, יחול מע"מ מלא.

החברה עוסקת כאמור במכירת חבילות תיור לתיירות נכנסת. בין השאר כלולות בחבילה, כניסות לאתרים שונים וארוחות במסעדות.

נמצא ואין מחלוקת, כי החברה ניכתה את מס התשומות שהיה כלול בחשבוניות המס שהוצאו לה בידי המסעדות והאתרים השונים.

מנהל מע"מ הוציא לחברה שומות על פי מיטב השפיטה לפיהן בגין רכיבים אלו בחבילות - היה על החברה לחייב ולהעביר לו מע"מ בשיעור מלא.

עניין הטלת מע"מ בשיעור 0 בגין ארוחות לתיירים מופיע בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) הקובע: "הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן אספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה כאמור באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין ובין בעקיפין".

עניין הכניסה לאתרים, מצוי לטענת החברה בתוך סעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק הקובע: "מתן שרות לתייר בידי מי... נותן שרות משרותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שרותי תיירות, תשל"ו-1976". לא נתעכב על סוגיית הכניסה לאתרים, ורק נסכם כי ביהמ"ש ניתח את הרציונל בסעיף ואת התוצאה לפיה בקבלת פרשנות החברה - יתייתרו סעיפי המשנה המפורטים האחרים בסעיף 30(א)(8) לחוק (לינה בבית מלון, השכרת רכב, הסעה, ארוחות ועוד) - וכן תיווצר אפליה לא תקינה בין תייר שמגיע בכוחות עצמו לאתר- החייב במע"מ בגין הכניסה, בעוד שתייר המגיע לאותו אתר דרך חבילת התיירות - יפטר מתשלום המע"מ. בעקבות האמור ובניתוח מעמיק יותר - דחה ביהמ"ש את הערעור בסוגיה העיקרית (כניסה לאתרים) אודותיה נסב הפסק כולו.

במבזק זה רצינו לשים הדגש דווקא על עניין הארוחות במסעדות.

בסוגיה זו, מתואר בראשית הפסק כי לאחר שנתקבלו השומות על פי מיטב השפיטה בשתי הנקודות כאמור, הגישה החברה השגה על שתיהן, ותוך ארבעה ימים !! יצאה שומה מיטב שפיטה מתוקנת, ובה נמחקה סוגיית הארוחות במסעדות, ונותרה רק סוגיית הכניסה לאתרים.

קרי, רשויות מע"מ נסוגו לחלוטין בעניין הארוחות במסעדות, וכך נכתב בשומה המתוקנת שהוציאו: **"בהתאם להנחיות המחלקה המקצועית בוטל החיוב בגין ארוחות אגב הסעה (אף) שלא בוצעו ע"י המסיע"**.

בעניינו, עמדה זו הינה חדשנית ופרגמטית, ונוטשת את דרך ההתנצחות האינסופית בעניין אספקת ארוחות/מסעדות לתיירים במסגרת טיולים מאורגנים וחבילות תיור.

המחלקה המקצועית בהנהלת מע"מ, מקבלת אצלנו "נקודה טובה".

[מבזק מס מספר 767 מיום 24 בינואר 2019]



## יוטל מע"מ על מכירת מניות באשראי!!!

לאחרונה ניתנה ע"י מע"מ החלטת מיסוי שאינה בהסכם (החלטת מיסוי 0599/19), העוסקת בסוגיית מכר מניות עם תמורה אשר חלקה במזומן וחלקה באשראי. ומהו האשראי בו עסקינן? - העמדת הלוואה מהמוכרת לרוכשת לפירעון במשך שנתיים. בשנה הראשונה ריבית בשיעור של- 3.5% בתוספת ה"ה, ובשנה השנייה ריבית בשיעור של - 10% בתוספת ה"ה.

### הבקשה

מכר המניות אינו מהווה עסקה לעניין מע"מ, ותשלום ריבית והפרשי הצמדה ששלמה הרוכשת בגין ההלוואה הינם חלק מן התמורה בגין המניות, ולכן אינם חייבים במע"מ בידי המוכרת.

### ההחלטה

מכר מניות - מאחר וניירות ערך מועטו מהגדרת טובין, הרי שמכר המניות אינו בבחינת עסקה, ומשכך אינו חייב במע"מ.

לעניין תשלומי ריבית והפרשי הצמדה:

"עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ מוגדרת כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו..."

"שירות" בסעיף 1 - "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי..."

משום שבהסכם המכר עוגנו תנאים לפיהם יש לראות בהלוואה עסקה נפרדת מהמניות, הרי שעסקה זו חייבת במע"מ.

ולכן, מצד המוכרת, ההלוואה תסווג בנפרד מעסקת מכר המניות, ותחויב במע"מ בגין הריבית והפרשי הצמדה שתקבל.

שילוב החלטת מיסוי זו עם עמדותיה של רשות המיסים בחוזר 9/2018 בעניין תמורות עתידיות עלול להביא לעיוותי מס בהם גם תשלומים בגין מניות יקימו חיוב במע"מ.

אנו קוראים לרשות המיסים לחשב מסלול מחדש ולהבין את ההשלכות הבלתי סבירות שעלולות להתעורר.

למשל: האם מכר של נכסי הון בתשלומים, יביא אף הוא לטענה של עסקת מכר במחיר המהוון והיתרה עסקת מימון - שהינה אולי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי? - הדבר לא סביר.

במסגרת זו - נציין כי בהתאם להחלטת מיסוי 3314/16, (שוב החלטת מיסוי שאינה בהסכם) עולה כי מלווה שאינו בגדר מוסד כספי, וניתן להחיל עליו את החלופה של עסקת אקראי - קרי שירות בעל אופי מסחרי - לאור תקנה 15(ג), ידווח על עסקת אקראי רק במקרים בהם סכום התקבולים החייבים במס עולה על מחזור העסקאות של עוסק פטור סעיף 31(3) לחוק.

דהיינו אפילו המדובר בעסקת אקראי שעה שמחזור הריבית אינו עולה על מחזור עסקאותיו של עוסק פטור אין מקום לחיוב במע"מ ודיווח.

[מבזק מס מספר 780 מיום 02 במאי 2019]

## **שרות לתושב חוץ, באתר שיווק קניית אינטרנטי, חייב במע"מ בשיעור מלא**

רשות המיסים פרסמה בימים אלו החלטת מיסוי מס' 4429/19, שאינה בהסכם, שעניינה החבות במס ערך מוסף בגין שירות לתושב חוץ בדרך של ניהול ותפעול אתר אינטרנט המפרסם מוצרים של ספקי חוץ בחו"ל, ומאפשר הפניה לרכישתם באתרי הספקים בחו"ל. החלטת המיסוי קובעת כי על ההכנסות ממתן שירותים אלו יחול מע"מ בשיעור מלא.

המדובר בחברה תושבת ישראל, העוסקת בין היתר בשירותי שיווק ותיווך באמצעות הפעלת אתר אינטרנט בעברית, המיועד לצרכנים ישראלים, זאת עבור חברות זרות (להלן: "החברות המפעילות"), המספקות שירותי שיווק לחברות קמעונאיות זרות (להלן: "הספקים"), המוכרות מוצרים שונים.

האתר מופנה ללקוחות ישראלים, כולל מנוע חיפוש, ומנגיש ללקוחות הישראלים תכנים בעברית בקשר לטובין מהחנויות המקוונות של הספקים (תמונות המוצר, מחיר, מדיניות החזרות, משלוח וכד').

ניהול האתר, לרבות התכנים המוצגים בו, התפעול, שירותי התמיכה ומתן העדכונים מצויים כולם באחריותה של החברה.

לקוח ישראלי המבקש לרכוש פריט טובין, מקליק על לינק באתר ומועבר לאתר המכירות של הספק הרלבנטי. מנקודה זו, כל המשך הפעולות נעשה באתר ספקי החוץ ושירות בין הלקוח הסופי לספק. הסכמי שימוש ועסקאות לרכישת הטובין נעשות ישירות באתרי הספקים השונים בין הספקים ללקוחות הישראלים. הטובין אינם בבעלות החברה בשום שלב.

בתמורה לשירותים הניתנים על ידה, החברה מקבלת מהחברות המפעילות עמלה הנגזרת מסכומי הרכישות וכפונקציה של היקף כניסות לקוחות ישראליים, לאתרי הספקים.

החברה ביקשה אישור, כי יראו בעמלה המשולמת לחברה ע"י החברות המפעילות כעמלה המתקבלת עבור שירות הניתן לתושב חוץ (החברות המפעילות הזרות), ובהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ יחול מע"מ בשיעור אפס.

### ההחלטה

החלטת המיסוי קובעת כי, אמנם השרות ניתן לתושב חוץ ואולם על פי הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ: "... לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..." - ולפי ההחלטה, יש לראות בלקוחות הסופיים תושבי ישראל, אף הם כמקבלי שרות מהחברה - על כן לא יחול מע"מ בשיעור אפס, ועל החברה להוציא חשבונית מס בשיעור מלא לחברות המפעילות על מלוא סכום העמלה המתקבלת בידה. עם זאת, וגם זאת על פי הוראת הסיפא של סעיף 30(א)(5) לחוק, קובעת החלטת המיסוי, כי ככל שיוכח שמחיר היבוא של המוצרים כולל את עמלת החברה, לעניין פקודת המכס בכל זאת תחול ההקלה ויחול מע"מ בשיעור אפס.

מטבע הדברים ומשמדובר ברכישות מוצרים ברשת האינטרנט - מדגישה רשות המיסים בהחלטת המיסוי כי הפטור האמור (עקב הכללת העמלה במחיר המוצר לעניין המכס), יחול רק ככל שמדובר במחיר כולל של המוצר המתחייב המדווח לצורכי מכס ע"י הלקוחות הישראלים ומתחייב בפועל במיסי יבוא.

קרי - ההקלה לא תחול ככל שמחיר היבוא נמוך, והינו מתחת לתקרת הפטור מחבויות במיסי יבוא.

### הארות ותובנות

ראשית, לטעמנו הסיוג לסיוג המצוי בסיפא של סעיף 30(א)(5), כך שמע"מ אפס יחול על שרות לתושב חוץ, גם אם השרות ניתן בפועל גם לתושב ישראל בישראל, הינו גורף ואינו מותנה בחיובי מע"מ או מיסי יבוא בפועל. קרי: פרשנות סבירה בהחלט, גם לשונית וגם תכליתית, היא כי ככל שמחיר המוצר המיובא (לרבות עלות השרות הגלומה בו) נמוך, ועקב כך ועל פי חיקוקי היבוא האישי ודומיו, פטור ממיסי יבוא/מכס/מע"מ כליל - עדיין יחול מע"מ אפס לפי 30(א)(5) לחוק. שנית - אנו מוצאים לאבחן מקרה המובא בהחלטת המיסוי בו ניתן לטעון כפי שטוענת רשות המיסים כי השרות הוא דואלי הן לתושב חוץ מזמין השרות, והן לתושב ישראל ספציפי שסייר באתר חקר את המוצר ולבסוף בחר להקיש על הקישור וביצע את הרכישה עצמה באתר הספק, לבין אתר פרסומי של תושב ישראל אשר רק מפרסם מוצרים של ספקי חוץ למיניהם, אפילו ברבדים עמוקים, כאשר רכישה אם תתבצע, תתבצע בנפרד ובלי קשר לאתר הפרסומי. במקרה האחרון לטעמנו, ברור שמדובר בפרסום כללי בלבד הפונה לקהל הרחב (אמנם ישראלי), ואין לקוח ישראלי מזוהה המקבל שרות. לגבי מקרה זה יש להעניק לדעתנו מע"מ אפס על שרותי עמלות שרותי הפרסום המתקבלים מהמפרסמים, תושבי החוץ.

[מבזק מס מספר 783 מיום 22 במאי 2019]

### **עוסק או לא עוסק במקרקעין? זו השאלה (הלכת חנניה גיבשטיין)**

ביום 2.6.2019 דחה ביהמ"ש העליון את ערעורם של האחים גיבשטיין (להלן: "גיבשטיין") וקבע כי עסקת מכירת מקרקעין שיום רכישתן לפני כשישים שנה, במשולב עם עסקאות מכירה גדולות נוספות לגביהן דיווחו גיבשטיין מע"מ עסקאות נחשבת כמכירה במישור העסקי ועל כן תחויב במע"מ.

#### **תמצית רקע עובדתי**

בשנות ה-30 של המאה הקודמת רכשה חברה שהוקמה לצורך כך, בשליטת דודיהם של גיבשטיין, קרקעות באזור באר טוביה וקריית מלאכי (להלן: "קרקעות הדרום") וכן חלקה בתל אביב (להלן: "הקרקע בתל אביב"). צוין בפסק כי הרכישה הייתה ממניעים ציוניים של גאולת הארץ. בשנות ה-50 הועברו מניות החברה לגיבשטיין, בשנות ה-70 נרכשה בחברה קרקע נוספת בת"א, ובהמשך הועברו המקרקעין כולן לגיבשטיין, בעסקה ללא תמורה.

הקרקע בתל אביב, המצויה במתחם בו הוקם לימים פרויקט "פארק צמרת" בתל אביב ועליה נבנו מגדלי YOO ומגדל W, היא נשוא פסק דינו של ביהמ"ש העליון בשנת 1979 רשמו האחים גיבשטיין במע"מ שותפות לא רשומה שלהם, כעוסק מורשה בקשר לפעילותם בנכסי המקרקעין שבבעלותם ובשנת 2003 שונה תחום פעילותה מפרדסנות לפעילות נדל"ן.

בשנים 1993 עד 2008 ביצעו גיבשטיין עשר עסקאות בקרקעות שבבעלותם בשווי כולל של כ-250 מיליון ש"ח, שתיים מהן בקרקע בתל אביב, בשנת 2005:

**האחת** - מכירה לקבוצת רכישה בתמורה של יותר מ-100 מיליון ₪. **עסקה זו היא נשוא הערעור.**  
**השנייה** - מכירת יתרת הזכויות במגרש בתל אביב לחברה ציבורית בתמורה של יותר מ-33 מיליון ₪.

העסקה השנייה דווחה למע"מ ע"י הרוכשת, בחשבונית מס עצמית.

העסקה עם קבוצת הרכישה לא דווחה כלל למע"מ, בטענה כי מדובר בעסקה פרטית, טענה שנדחתה ע"י מנהל מע"מ. סכום המע"מ השנוי במחלוקת - כ- 16 מיליון ₪ (נעיר, כי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, ע"י מי שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, הוספה כ"עסקת אקראי" (החייבת במע"מ בכל אופן) רק בתיקון חוק מע"מ בשנת 2011 ולפיכך לא הייתה קיימת בתקופה נשוא הפסק).

ביהמ"ש המחוזי בחן האם המערערים ניהלו עסק של מכר במקרקעין, שמא, מדובר בעסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ וקבע ע"פ המבחנים לקיום עסק, כי האחים גיבשטיין ניהלו עסק של מסחר במקרקעין וכי מכירת הקרקע בתל אביב לקבוצת הרכישה בוצעה במהלך פעילותם העסקית, מהווה "עסקה" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מע"מ וחייבת במע"מ.

בערעור לעליון טענו גיבשטיין כי מדובר בעסקה הונית (פרטית במישור מע"מ) ע"פ המבחנים לעסק שבפסיקה: המקרקעין נתקבלו במתנה, לפני עשרות שנים, ונמכרו אותם כמקשה אחת, ובלו למצות את פוטנציאל הרווח בחלוקת המכירה ל"פרוסות". המגרש עמד ריק ולא הניב הכנסות, המקרקעין נרכשו ללא מימון חיצוני, המערערים לא העסיקו עובדים ולא נקטו פעולות ושיווק וכו. לחילופין טענו, כי גם אם ייקבע כי יש להם עסק לנדל"ן, הרי שעסק זה חולש רק על הקרקעות בדרום וכי הקרקע בתל אביב הוחזקה על ידם כנכס פרטי.

בנוסף טענו כי רשויות המס ראו לאורך השנים את הקרקע בתל אביב כקרקע פרטית, הן לצורך מס רכוש (שילמו מס מוגדל בשיעור 2.5% כרכוש קבוע ולא 1.2% כמלאי) והן לצורך מס שבח, במיסוי העסקאות במס שבח כעסקה הונית.

ביהמ"ש העליון קובע כי: "....ואף שאיני משוכנע כי המקרה שלפנינו הוא אמנם כה מובהק כפי שהתרשם בית המשפט המחוזי... מכלול הנסיבות אכן מלמדות כי פעילותם של המערערים לגבי הקרקעות השונות עולה כדי "עסק" לצרכי חוק מע"מ" וכן: "משום שהמערערים לא עמדו בנטל להראות מדוע יש להתייחס למגרש בתל אביב כאל נכס "פרטי" במובחן מיתר הקרקעות שבבעלותם".

כאמור, ביהמ"ש העליון בוחן את פעילות המערערים במקרקעין בכללותה בהתאם למבחנים השונים לאבחנה בין פעילות המגיעה כדי עסק ובין פעילות הונית ומסיק כי חלק מהמבחנים (אופן המימון ומשך ההחזקה) מצביעים על אופי הוני ואילו מבחנים אחרים (מבחן ההשבחה ומבחן הבקאות בעיקר) מצביעים על פעילות בעלת אופי של עסק. במבחן הגג של מכלול הנסיבות מגיע ביהמ"ש העליון למסקנה כי האחים פעלו באופן עסקי ביחס לקרקעות שקיבלו מדודיהם וזאת, לא רק בהסתכלות אובייקטיבית על פעילותם על פי המבחנים השונים, אלא גם בהסתכלות הסובייקטיבית שלהם: "הקימו שותפות, נרשמו בספרי מע"מ, הוציאו חשבוניות מטעם השותפות בגין רוב עסקאות המכר וניכו מס תשומות- באופן המעיד על תפישתם שלהם כי הם פועלים במסגרת עסקית...".

עם זאת קובע ביהמ"ש כי עצם הקביעה כי המערערים ניהלו "עסק" בתחום הנדל"ן אינה מחייבת את המסקנה כי כל מכירת נכס נדל"ן ע"י המערערים היא מסחרית במסגרת העסק, אולם, המערערים לא הרימו את הנטל לאבחן את הקרקע בתל אביב כקרקע שהוחזקה במישור הפרטי בשונה מהקרקעות בדרום.

ביהמ"ש אינו מוצא כל שוני בין העסקה בתל אביב לבין עסקאות הדרום, למעט השוני הגיאוגרפי. הערעור נדחה.

לטעמנו, חשוב לאבחן מקרה זה ממקרים אחרים בהם הנישום בעל הקרקע, החזיק בה במשך שנים והחליט להשביחה, השקיע זמן ומשאבים לשינוי תב"ע ו/ או להגדלת זכויות בה, ואז מכר אותה (במקשה אחת ולא תוך חלוקתה למס' רב של חלקות ומכירתן למס' רוכשים) תוך ניצול עליית ערכה. **לדעתנו, במקרה כזה, ובהנחה כי אין עיסוקו של הנישום במקרקעין, גם אם הוא רשום כעוסק בתחום אחר, יתכן בהחלט כי ביהמ"ש לא היה רואה במכירה זו "עסקה" הנעשית ע"י עוסק במהלך עסקו.**

בדומה, ניתן לדעתנו להעריך ולטעון כי גם במקרה הנדון, לו הקרקע בתל אביב הייתה הקרקע היחידה של גיבשטיין, תוצאות הפסק בביהמ"ש העליון היו אולי אחרות.

[מבזק מס מספר 786 מיום 13 ביוני 2019]

## **מכר או מתן שרות לתושב חוץ**

ביום 1.8.2019 ניתן פסק דין בעניין **מנו - בייס בע"מ** (ע"מ 17-04-18831) (להלן: "המערערת"). מדובר בחברת השמת עובדים ישראלים, בעלת מאגר מידע של עובדים פוטנציאליים. לטענת המערערת, חברת MS הקפריסאית (להלן: "החברה הזרה") עשתה שימוש במאגר המידע של המערערת, ועל כך שלמה למערערת תשלום חודשי בסך \$30,000. המערערת הינה עוסק לצרכי המע"מ. הסוגיה - מה דינם של התשלומים תמורת זכות השימוש במאגר המידע - האם חייבים במע"מ בשיעור רגיל או חייבים במע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(2) - מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ, או לחילופין 30(א)(5) - מתן שירות לתושב חוץ, לחוק מע"מ.

### **טענות הצדדים**

המשיב טען כי לשון החוזה עליו חתומה המערערת מלמד כי אין מדובר במכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ ולכן אין זכאות לתחולת סעיף 30(א)(2). כמו כן, המדובר בעסקה להספקת שירותי כוח אדם - עבודה, עשייה, איתור מיון וגיוס של עובדים ולא עסקה להספקת מוצר מוגמר שהוא רשימה של מועמדים. בנוסף, כותרת ההסכם "הסכם אספקת עובדים ושירותי כוח אדם" מעידה כי המערערת מגדירה עצמה כחברה שנותנת שירותים. בחוזה לא הוגדר נכס בלתי מוחשי ומתן זכות שימוש בו. החשבוניות שהוצאו היו בגין "שירותי כח אדם" ולא בגין שימוש בנכס בלתי מוחשי. אין בדוחותיה הכספיים של המערערת נכס בלתי מוחשי.

בעניין מתן שירות האם לתושב חוץ בלבד - סופקו שירותי כח אדם לחברה זרה ויחד עם זאת ניתן שירות משמעותי גם לתושבי ישראל (המועמדים לעבודה והעובדים שגויסו לחברה הזרה), ומטעם זה המערערת אינה זכאית להחלת סעיף 30(א)(5).

### **החלטת השופט**

השופט בחן האם פעולות איתור, גיוס ומיון שביצעה המערערת עבור החברה הזרה מהוות "מכר" של מידע, או מתן "שירות" לחברה הזרה, על-פי המבחנים שנקבעו בפסיקה:

**1. מבחן העיקר והטפל**, מבחן הבא לזהות מהו **המרכיב** העיקרי בעסקה, האם החלק הארי

של העסקה הינו מכר של "נכס" או מתן שירות המתאפיין ביגיעה אישית.

טענת המערערת כי "החלק הארי של העסקה" הוא העברת המידע - הנכס, שכן כל הפעולות שבצעה חסרות משמעות לולא העברת המידע ורק בגינו מתקבל התשלום. השופט קבע כי בחינה של פעילותה היומיומית של המערערת, המומחיות לה טענה בפרסומיה הרבים,

האמצעים וכוח האדם שעשתה בהם שימוש לגיוס עובדים, מצביעים על היקפו ומורכבותו של תהליך ההשמה שכלל פעולות רבות של שיווק, איתור, סינון, מיון, גיוס והשמה של עובדים איכותיים והוא "העיקר" בעסקה ולא רשימות המועמדים - "הנכס" שנשלח ע"י המערערת במייל ואו בתצורת אקסל.

כמו כן, תפקידה של המערערת לא הסתיים עם "אספקת המידע" ואפילו לא לאחר אישור המועמדים באופן סופי על ידי החברה הזרה. המערערת ביצעה שירותים נוספים תוך שהיא מלווה את העובדים החדשים בתהליך הקליטה שלהם כמעט עד לכבש האנייה.

### **מכאן שעל פי העיקר - מדובר במתן שרות ולא במכר.**

**2. מבחן ההנאה**, הבוחר את מידת ההנאה של הלקוח האם מהמוצר או מהשירות. עסקה בה רכיב ההנאה מהשירות גבוה יותר תיחשב עסקת שירות ואילו עסקה שרכיב ההנאה מהמוצר גבוה יותר, תיחשב עסקת "מכר". המערערת טענה, כי ההנאה שמפיקה החברה הזרה היא מהמידע האיכותי מרשימת המועמדים ולא מהפעולות שביצעה להשגת המידע. אכן אין ספק כי החברה הזרה הפיקה הנאה מרשימות המועמדים שקבלה, אך ההנאה העיקרית שהפיקה היא מן העבודה המקצועית - הדורשת ידע בקשת רחבה של תחומים - שביצעה עבורה המערערת במומחיותה כחברת גיוס והשמה. בנוסף, החברה הזרה נהנתה מאיסוף המסמכים, סריקתם והעברתם אליה ומהשירותים הנוספים שקבלה.

ככל שעוסק משתמש בידע האישי שלו כדי לייעץ, יראו פעולה זו כמתן שירות גם אם הייעוץ נמסר ללקוח במסמך כתוב כגון חוות דעת של עורך דין, רופא, מסמך אדריכלי וכיו"ב.

**3. מבחן הסיכון** - המערערת טענה כי גם על פי מבחן הסיכון מדובר בעסקת מכר, כיון שהתשלום מתקבל אך ורק כאשר הושגה תוצאה מסוימת, כאשר מועבר המידע לחברה הזרה. בנוסף, המערערת חשופה לסיכון בתשלום פיצוי לחברה הזרה אם המידע שהועבר אינו בטיב ובאיכות הנדרשים עפ"י טופס ההזמנה.

השופט לא קבל טענות אלו, בהסכם נקבע תשלום חודשי קבוע, ריטיינר, המצביע על חוסר סיכון ברמה השוטפת, כיון שלא מדובר בתשלום המותנה בתוצאה, ואינו משולם רק לאחר אישור המועמדים. לעניין תשלום הפיצוי הנטען - המערערת ציינה כי בפועל שילמה פיצויים רק פעמים בודדות.

כלומר, גם אם היה סיכון, מדובר בסיכון מינורי ולא ניתן לקבל את טענת המערערת כי "מלוא הסיכון מוטל על כתפיה", ולכן אין מדובר בעסקת מכר אלא עסקת שירות.

**4. מבחן השימוש החוזר** - המערערת טענה כי מתן זכות השימוש במאגר המידע לחברה הזרה מצביעה על קיומה של אפשרות לשימוש חוזר. לא ברור כיצד יכולה הייתה החברה הזרה לעשות שימוש חוזר ברשימת מועמדים, שהרי המערערת היא זו שניסתה למצוא עבודה אחרת למועמדים שלא נמצאו מתאימים על ידי החברה הזרה. יתר על כן, לא הוכח "שימוש חוזר" במידע על ידי החברה הזרה.

המערערת לא הצליחה להוכיח כי העניקה זכות שימוש במאגר מידע. כיון שהייתה מעבירה לחברה הזרה את הפרטים הרלוונטיים מהמאגר הקיים. העברת פרטים אינה שקולה למתן זכות שימוש במאגר מידע, המאפשרת לבעל הזכות להיכנס למאגר מידע ולדלות משם מידע, תמורת תשלום.

**לסיכום לפי ארבעת המבחנים** - קבע השופט כי מדובר בעסקת שירות ולא עסקת מכר, ועל-כן לא מתקיימים התנאים לזכאות לשיעור מס אפס על-פי סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ.

**מתן שירות לתושב חוץ ולתושב ישראל** - השופט בחן האם שירותי המערערת ניתנו רק לחברה הזרה או גם לתושבי ישראל, וקבע, כי המערערת נתנה שירות ממשי ומשמעותי גם לדורשי העבודה בישראל המועמדים למשרות אותן פרסמה באמצעים שונים, בנוסף לשירות שנתנה לחברה הזרה ולמעסיקים אחרים ובהתאם לכך לא התקיימו התנאים לשיעור מס אפס על-פי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

[מבזק מס מספר 795 מיום 15 באוגוסט 2019]

### **מע"מ אפס בשירות (שיווק) בישראל לתושב חוץ, הרהורים על השיטה הבינארית ???**

ביום 26.11.2019 ניתן פס"ד בעניין חברת אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים (ישראל) בע"מ (להלן: **"החברה"**) (ע"מ 9136-04-18) בסוגיית שיעור מע"מ עסקאות אפס עפ"י סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ (להלן: **"החוק"**) בגין הכנסות משירותים שנתנה לתושב חוץ, בשנים 2012-2016.

#### **רקע**

החברה - תושבת ישראל הפועלת בישראל, מעניקה שירותים לקבוצת רוטשילד העולמית, אשר מקום מושבה בחו"ל והיא בגדר תושבת חוץ (להלן: **"החברה הזרה או הזרה"**).

העיקר המוחלט של השירותים בשומה בגין תקבולים שקבלה החברה בגין שיווק קרנות השקעה זרות של הזרה ללקוחותיה המוסדיים בישראל (להלן: **"פעילות שיווק הקרנות"**), והמיעוט - בגין שיווק שרותי בנקאות פרטית (לחשבונות בנק בחו"ל) ליחידים תושבי ישראל (להלן: **"פעילות שיווק בנקאות פרטית"**). כל ההכנסות בגין הנ"ל דווחו כחייבי מע"מ בשיעור אפס.

מנהל מע"מ דחה את דיווחי המערערת, וחייב את כל הכנסותיה של החברה בתקופה האמורה במע"מ בשיעור מלא (כ- 34 מיליון ₪, קרן מס).

החברה טענה כי מתן שירותי השיווק בשני המגזרים הנ"ל ניתנו לחברה הזרה ולא ללקוחות בישראל. בנוסף, ככל שניתן להצביע על שרות שקיבלו הלקוחות בישראל, שאינו חלק מפעילויות השיווק או הנלוות אליה, הרי שמדובר בשירות זניח וטפל לפעילותה. לחילופין, טענה כי אם בכל זאת יש שרות שניתן ללקוחות בישראל הרי שיש לפצל את התמורה שהתקבלה ולחייב בשיעור מע"מ מלא רק את החלק המיוחס לפעילות זו, ויתרת התמורה (ככל הנראה, החלק הארי) תחויב במע"מ אפס כאמור לעיל.

#### **פסק הדין**

**" תכלית סעיף 30(א)(5) לחוק היא לעודד עוסקים ישראלים לייצא את שירותיהם אל מחוץ לגבולות ישראל... וזאת באמצעות הוזלת מחיר השירות".**

עם זאת, הסעיף קובע **סייג** (אשר הוסף בתיקון 23 לחוק מיום 1.7.2002, בעקבות הלכת קסוטו- ע"א 41/96) בהתקיימו, לא תחול הקלת המס: זאת במקרה בו נושא הסכם השרות בפועל ניתן, בנוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל.

דהיינו, אמת המידה להקלה/הטבה זו היא קיומו או העדרו (מבלי לבצע כל כימות ופיצול) של שירות שניתן לתושב ישראל, בנוסף לשירות שניתן לתושב החוץ.

אמנם בפסיקה ובפרקטיקה, נקבע כי ככל שהשירות שניתן לתושב ישראל הוא זניח וטפל לשירות לתושב החוץ, לא יחול הסייג.

ביהמ"ש דן בסוגיה: האם פעילות השיווק של החברה ללקוחות בישראל של החברה הזרה הייתה **"ישירה וממשית ובעלת ערך כלכלי עצמאי ונפרד"** באופן המשתכלל לכדי מתן שירות לאותם הלקוחות בישראל, ומכאן להחלת מע"מ בשיעור מלא;

לחילופין: **מיהו מקבל השירות במתן שירותי שיווק או קידום מכירות בישראל לתושב חוץ?** ביהמ"ש קובע כי אומנם לא כל פעילות שיווק בישראל עבור תושב חוץ תיכלל בסייג לסעיף. למשל, כנס לקוחות שארגן תושב ישראל עבור לקוחות פוטנציאליים בישראל לתושב חוץ (ראה פס"ד טי בי סי אינווסט ופס"ד בי.זד. יזמות) שכל מטרתו קידום מכירות של מוצר או שרות של תושב החוץ לציבור כללי ולא מסוים, ומבלי שניתן לזהות שירות בעל **"מימד אישי קונקרטי"** - כי אז קשה יהיה לקבוע כי ניתן שרות גם לתושב ישראל בישראל. כך גם לגבי שרותי פרסום לקידום מכירות באמצעי התקשורת, בשלטי חוצות או בחלוקת פליירים.

בנסיבות העניין, ביהמ"ש קובע כי שירותי השיווק והסיוע ללקוחות בישראל חרגו ממסגרת הפעולות הבאות להגשים את פעולות השיווק גרידא. לדוגמא: הוכחת קשר ישיר והדוק בין החברה ללקוחות המוסדיים לאורך כל שדרת הטיפול לרבות בביצוע ההשקעות בקרנות הזרות ובשימורן (אשר בן יש כדי להגשים גם את האינטרסים של הלקוחות הישראליים), למשל: בהפחתת דמי הניהול ששילמו לקרנות הזרות, ואף בגובה התמורה המהותית כנגזרת מהיקף ההשקעות בישראל (50%) המעיד על המהות וההיקף של השירות הניתן בישראל. בעניין הלקוחות בישראל בבנקאות הפרטית - החברה התחייבה בהסכמיה להשיג רק לקוחות מתאימים מישראל ולפיכך עליה היה לבצע, מעבר לפעולות השיווק לציבור הכללי (כגון: כנסים והרצאות שיווקיים, שליחת פרסומיים שונים, טיולים ומשלוחי מתנות), פעולות בדיקה, מיון וסינון של לקוחות ושימורם (כגון: זיהוי פיזי של כל לקוח ולקוח לעיתים אף בביתו שלו, מילוי וחתימה על טפסי פתיחת החשבון מול נציג ישראלי ושליחתם לחו"ל, אישור מסמכי מקור, הפחתת עמלות ללקוחות ועוד) - אשר מטבע הדברים לא היו זניחים וטפלים כלל ובוודאי שירותו גם את האינטרס של הלקוחות בישראל.

נקבע כי למעשה החברה תפקדה כגוף מתווך באופן בו שני הצדדים יוצאים נשכרים.

לעניין טענת פיצול התמורה וחבות המע"מ קובע ביהמ"ש כי הטענה אינה מתקבלת, שכן החברה ובאי כוחה לא הציעו נוסחה לבחינת ביהמ"ש לפיצול זה. יתרה מזו אף אם הייתה מוצעת נוסחה שכזו ביהמ"ש קובע כי לשון החוק ברורה ובינארית לגבי הסייג לסעיף - דהיינו, מרגע שישנו שירות **"גם לתושב ישראל בישראל"** תישלל ההטבה של מע"מ בשיעור אפס לחלוטין.

יצוין כי ביהמ"ש מוסיף בסוף פסה"ד **"הערה לפני חתימה"** המדברת בעד עצמה, ואין לנו אלא להביאה כפי שהיא ולברך עליה (הדגשות לא במקור):

**"עם זאת, אבקש להעיר כי התוצאה של חיוב מלוא התגמול במע"מ בשיעור מלא, גם כאשר השירות שניתן לתושבי ישראל אינו השירות העיקרי, אינה מניחה את הדעת. המציאות במתן שירותי שיווק בישראל עבור תושב חוץ היא מורכבת יותר. כך במיוחד בעת האחרונה שבה מתרחבת הפעילות העסקית הבינלאומית תוך שילוב של ישראלים בפעילות זו. נראה כי בתחומים אחרים ידע המחוקק לתת מענה למורכבות דומה באמצעות קביעת נוסחה המאפשרת הכרה בחלק הפטור ממס במצב בו מתקיימת פעילות מעורבת (ראו לדוגמא תקנה 18(ב) לתקנות מע"מ בעניין**



תשומות מעורבות). נוכח המורכבות הבלתי אפשרית של הפרדת השירות, בין זה שניתן לתושב חוץ לבין זה שניתן לתושב ישראל, נדמה לי כי יש מקום לחשיבה על גיבוש נוסחה שתיתן מענה קל לתפעול ותמנע את התוצאה הבעייתית של הכול או לא כלום. נראה לי כי יישום פתרון מעין זה ישיג תוצאת מס ראויה יותר. הפתרון בנושא זה מונח לפתחו של המחוקק ויש לקוות כי ייתן דעתו לסוגיה".

[מבזק מס מספר 809 מיום 12 בדצמבר 2019]

### מיהו עוסק במקרקעין? - פס"ד עמיאל לוי

ביום 28.11.2019 ניתן פס"ד בעניין עמיאל לוי (להלן: "המערער") (ע"מ 24147-02-17), אשר קיבל את עמדת מנהל מע"מ, אשר חייב את המערער במס עסקאות בגין חמש עסקאות מכר מקרקעין שעשה בין השנים 2010 ל-2013. השאלה - האם אלו עסקאות שעשה המערער בסיווגו כ"עוסק" במקרקעין אשר בוצעו "במהלך עסקיו", או לאו?

#### רקע:

המערער, בעלים של חברה פרטית בתחום הבשר, לטענתו ערב אישית לחובותיה, ומשכנסה לקשיים, נאלץ למכור מספר נכסי מקרקעין.

חמש העסקאות המדוברות מתרכזות בשני נכסים שונים: האחד, קרקע בהוד השרון אותה רכש המערער בשנת 1995 כקרקע חקלאית (בשנת 2007 שונה ייעודה למגורים) ממנה מכר המערער 4 חלקות שונות בשנים הנ"ל תמורת סך כולל של כ-4.25 מיליון ש"ח.

השני, מכירת מניות תמורת סך של כ-1.1 מיליון ש"ח בחברה פרטית שהינה איגוד מקרקעין (אשר החזיקה בקרקע ביו"ש אותה קנתה עוד בשנת 1999), אותה החזיק יחד עם עוד 2 שותפים וביניהם עו"ד צברי, עו"ד וחבר שליווה אותו לאורך עשרות שנים.

נציין כי ביהמ"ש סקר ממעוף הציפור, את ה"עבר הנדל"ני" של המערער בראייה של 25 שנה לאחור (החל משנת 1998) ומצא כי המערער היה מעורב בכ-36 פעולות של מכירה/רכישה/עסקאות קומבינציה/שינויי יעוד וכיו"ב של זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין לרבות בקשר לדירות מגורים.

המערער טען בין היתר כי: אין לו עסק של מקרקעין ואינו עוסק במקרקעין (ואינו רשום במע"מ ככזה) כי אם בעסקי הבשר בלבד, השקיע במקרקעין למטרות פנסיה, החזיק במקרקעין שנים רבות, לא ניכה מע"מ תשומות בעת הרכישה, המכירות המדוברות נעשו כדי לסייע לחברה שלו שנכנסה לקשיים כאמור, ושומותיו שדווחו למסמ"ק כעסקאות הוניות, אושרו על ידי המנהל (וישנו השתק שיפוטי).

ביהמ"ש נשען על הלכת גיבשטיין הטרייה (ע"א 4377/17 - ראה מבזקנו מס' 786) וקובע כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מע"מ בהתאם למבחנים שנקבעו לאותו עניין בדיני מס הכנסה - מבחני העסק הידועים לכולנו (שנקבעו בהלכות חיים קרן ורפאל מגיד). בעת יישום מבחני העסק ביהמ"ש מגיע לאיזון כוחות, כך שמבחני משך ההחזקה, קיום המנגנון ומבחן ההשבתה תומכים דווקא בטענות המערער לפיהן פעילותו בנדל"ן לא מגיעה לכדי "עסק". לעומת זאת, מבחני טיב הנכסים, תדירות העסקאות והיקפן ובקיאיות וידע המערער (או לפחות בקיאיות שילוחית) מעידים ההיפך. לפיכך, ביהמ"ש נותן משקל עודף ורב, כפי שקבעה הפסיקה כמפורט לעיל, ל"מבחן הג"ג" (או בשמו

הנוסף, מבחן הנסיבות) "... לפיו יש להשקיף על הנסיבות בכללותן, בבחינת מבט "ממעוף הציפור", ובהתאם לכך להכריע האם מדובר בפעילות במישור ההוני (או הפרטי) או בפעילות במישור העסקי.... מבט "ממעוף הציפור" משמעו כי יש להביט על מכלול הנסיבות האופפות את העסקה או העסקאות הספציפיות, אך גם על יתר נכסיו ועסקאותיו של העוסק, הן בשנות השומה והן בשנים שקדמו לה או בשנים שלאחריה."

וכך מגיע ביהמ"ש למסקנה כי אדם שבמשך 25 שנה מבצע עסקאות מרובות בנכסים מגוונים ובהיקף כספי שאינו מבוטל, תוך שיתוף פעולה עם אחרים (לרבות עו"ד המתמחה בתחום), וכתוספת לכך אף רשום ברשויות מע"מ כ"עוסק" (אומנם, לעניין שכירויות של חנויות בלבד) - הינו "עוסק" במקרקעין שביצע את 5 (!!!) העסקאות הנ"ל במשך 4 שנים (!!!) ב"מהלך עסקיו".

ביהמ"ש מוסיף כי המערער כלל לא הוכיח כי אכן מכר המקרקעין לצורך עזרה לחברת הבשר אשר נקלעה לקשיים, ואף אם היה עושה כן, הרי שהדבר לא היה עוזר לו ואף אולי להיפך.

חשוב לציין כי למרות שהמערער לא הגיש בקשה להארכת מועד (בהתאם לסעיף 116(א) לחוק מע"מ) לניכוי מס תשומות שנשא בהן בעת רכישת המקרקעין הנמכרים (אותו היה ניתן לנכות עפ"י דין בכובעו כ"עוסק"), חישוב מנהל מע"מ, בהתאם לגישת ביהמ"ש העליון בפרשת גיבשטיין, את המס רק על הריווח שנבע למערער ממכירת המקרקעין ולא על מלוא התמורה, ע"מ לגבות מס אמת.

[מבזק מס מספר 814 מיום 16 בינואר 2020]

### **מע"מ - חוב אבוד? עדין לא הכל אבוד!**

סוגיית נוהל האפשרות להכרה בחוב של לקוחות כ"חוב אבוד" לעניין תביעת החזר מס עסקאות, נדונה בתקנה 24(א) לתקנות מע"מ, התשל"ו - 1976 (להלן: "התקנה"). התקנה קובעת את המסגרת החוקית להכרה בחוב אבוד, והוראת הפרשנות 2/2012 מתווה את הקריטריונים לעניין חובות אבודים והכרה בהם (להלן: "הוראת הפרשנות").

נרצה להתייחס להיבט **ההתיישנות** בחובות אבודים - כאמור בסעיף (ג) לתקנה:

"הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן - התקופה)".

קיים חוסר הלימה בין החוק לבין ההתנהלות העסקית:

תשלום של שוטף + 180 מיום העסקה והוצאת החשבונית הוא לגיטימי, התנהלות עסקית של שנה נוספת מול הלקוח על מנת לגבות את החוב (תוך המשך התנהלות עסקית שגרתית), מאמצי גביה באופן אגרסיבי יותר משך שנה לאחר מכן, ורק לאחר מכן אם בכלל תחילת ניהול הליכים משפטיים, עניין שלוקח שנים אף הוא.

עולה מהאמור כי פרק זמן של 3 שנים, כלל לא מקנה תדיר אפשרות לדעת האם החוב הוא אכן "חוב אבוד" והדבר משתכלל רק לאחר חלוף אותן 3 שנים.

לכן לדעתנו הקביעה העולה מהתקנה, מנותק מהמציאות העסקית ואם עוסק יוציא הודעת זיכוי מוקדם מדי - יטענו כי אין מדובר בחוב אבוד מהטעם שלא נעשו מאמצי גביה.

נציין כי לפי סעיף 116 לחוק מע"מ העוסק בדחיית מועדים - קיימת סמכות למנהל להארכת מועדים. הסמכות הוגבלה רק לגבי מספר פריטים ספציפיים שתוארו בסעיף. לגבי כל השאר - הסמכות הינה בלתי מוגבלת. אמנם רשויות מע"מ סוברות כי ההארכה כאמור ניתנת ליישום רק לגבי הארכה של מועדים טכניים, בעוד שבמקרה דנן, מדובר במועד מהותי. **איננו סבורים שלשון החוק מאפשרת פרשנות מצמצמת זו.**

מובן כי שימוש בסמכות זו אמור להיעשות באופן מדוד, ומחייב עמידה ברף גבוה יותר של נסיבות והוכחות ועמידה בתקנת הציבור כפי שנקבע בפס"ד **איכותית** ראה מבזק מס 791 בנדון, שם לא ניתנה הארכה לפי סעיף 116 אך עקב הנסיבות החריגות שהיו בפסק הדין.

התקנה מאפשרת לעצור את מרוץ ההתיישנות במידה ומוגשת תביעת חוב במסגרת הליכי פירוק או פשט"ר - מיום הגשת התביעה ועד יום מתן אישור המפרק, וכנ"ל לגבי פרק הזמן שמיום הגשת התביעה לביהמ"ש עד ליום הפיכת התביעה לפסק דין חלוט. לפי הוראת הפרשנות חוב יהיה חוב אבוד רק אם הוא אחד מאלה:

1. במקרים בהם ננקטו נגד החייב הליכי פירוק או פשט"ר.
  2. העוסק בעל החוב נקט בהליכי הוצאה לפועל עפ"י חוק ההוצאה לפועל.
  3. חוב שנמחק במסגרת הסדר נושים עפ"י סעיף 350 לחוק החברות שאושר בפס"ד סופי של בית משפט.
  4. במידה ולא מתקיימים סעיפים 1-3 לעיל, לא יוכר החוב כאבוד אלא אם יוכח אחד מאלה:
    - 4.1. החייב נפטר.
    - 4.2. החייב עזב את ישראל.
    - 4.3. החוב אינו בסכומים גבוהים - רשאי ממונה מע"מ להכיר בחוב כאבוד בהתקיים: עלות הגביה גבוהה מסכום החוב + העוסק נקט בהליכים סבירים לגביית החוב אשר לא הניבו תוצאות + מרבית העסקאות של העוסק בעל החוב הן עם לקוחות שאינם רשומים כעוסק על פי החוק.
- כמוכן, בל נשכח את העמידה בכללים הטכניים של הוצאת הודעת זיכוי והודעה בכתב למנהל לגבי פרטי העסקה, פעולות והליכים שנקטו.

## לסיכום

לתשומת לב רשות המסים - בהחלט יש לשקול שימוש בהארכת מועד לפי סעיף 116, ולחלופין לתקן את התקנה ולאפשר תקופה ארוכה יותר להגשת הבקשה להכרה בחוב אבוד, והוצאת הודעת זיכוי. לתשומת לב העוסקים - כל עוד החוק והתקנה עומדים בעינם - יש להגיע למסקנה זהירה לפיה יש לתבוע חוב כאבוד לאחר כשנתיים וחצי בהם לא שולם הכסף ויהי מה. למשרדנו ניסיון בטיפול מול משרדי מע"מ בנושא של חובות והכרתם כחובות אבודים לצרכי מע"מ.

[מבזק מס מספר 829 מיום 14 במאי 2020]

## תוכן עניינים - חוק לעידוד השקעות הון

- תוכנה לניהול מטבעות קריפטוגרפים "כמפעל טכנולוגי מועדף".....(עמוד מספר 142)
- מפעל תעשייתי ופעילות ייצורית בחוק העידוד - האיכות עולה על הכמות. (עמוד מספר 143)
- מקרא למפת "חוק עידוד השקעות הון" - הטבות וחידודים.....(עמוד מספר 144)
- חוק עידוד השקעות הון - הטבות וחידודים - חלק שני.....(עמוד מספר 145)
- רווחים ראויים לחלוקה בחברה בחוק העידוד. ההנחיה וההבהרה.....(עמוד מספר 147)
- סיכוני ייצור וייצוא כמדד להטבות מפעל מועדף.....(עמוד מספר 148)
- הפרדת מפעלים לצורך קבלת הטבות החוק.....(עמוד מספר 150)
- יבוא IP מחו"ל לחברה קשורה בישראל, והחלת הטבות
- כ"הכנסה טכנולוגית".....(עמוד מספר 152)
- יצואן ישיר או עקיף.....(עמוד מספר 154)

## תוכנה לניהול מטבעות קריפטוגרפים "כמפעל טכנולוגי מועדף"

ביום 8.10.2018 פרסמה רשות המיסים החלטת מיסוי בהסכם מס' 6886/18 הקובעת כי הכנסות ממתן זכות שימוש בתוכנה שפיתחה החברה הינן "הכנסה טכנולוגית" כהגדרתה בסימן 33 לפרק שביעי לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "החוק").

עסקינן, בחברה פרטית תושבת ישראל, העוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים (להלן: "התוכנה"), אשר כוללת מודולים וכלים מגוונים תוך יצירת ממשק עם זירות מסחר שונות בנכסים אלו. הקניין הרוחני (IP) של החברה נמצא בישראל ובבעלותה המלאה של החברה.

יש לציין כי הפעילות המבוצעת בחברה הינה פיתוח התוכנה בלבד ואיננה עוסקת כלל במסחר במטבעות קריפטוגרפים.

הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוצריה של התוכנה ללקוחותיה, כאשר גובה התמורה המשולם לחברה עבור שימוש זה נקבע בהתאם להיקף הפעולות והמידע אותו הלקוח מקבל מהתוכנה על בסיס הרשאות לתקופת זמן המוגדרות מראש או על בסיס הרשאות לפעולות ספציפיות המבוצעות באמצעותה.

החלטת המיסוי (כאמור, בהסכם) קובעת שבנסיבות אלה בבעלות החברה "מפעל טכנולוגי מועדף" העוסק בפיתוח תוכנה המהווה "נכס לא מוחשי מוטב" ממנו החברה מפיקה "הכנסה טכנולוגית" ממתן זכות שימוש כאמור לעיל, וכל המונחים הנ"ל כהגדרתם בסעיף 51כד לחוק.

כמובן שקביעה זו מלווה בעמידה ביתר ההגדרות המפורטות בחוק, בכל שנה ושנה, וכן תוך הפנייה לעמידה בעקרונות הקבועים בחוזר מס' הכנסה מס' 9/2017 שפרסמה רשות המיסים בנושא תיקון 73 לחוק (ראה מבזקנו מס' 710), והצהרתה ע"ג טופס 973 אשר יצורף לדוח המס בכל שנה בה החברה תובעת הטבות מס עפ"י החוק.

נזכיר כי שיעור מס החברות של חברה כאמור הפועלת מאזור פיתוח א' הינו 7.5% (אזור אחר, 12%) ושיעור המס על דיבידנד המחולק מהכנסות מוטבות אלו הינו בשיעור 20% (או 4% בלבד אם הדיבידנד מחולק לחבר בני אדם תושב חוץ, בתנאים שנקבעו בסעיף 51כו לחוק).

חשוב לציין, כי הוספת מסלול "מפעל טכנולוגי מועדף" (בתחולה מיום 1.1.2017) מרחיב למעשה באופן ניכר את הטבות המס מכוח חוק עידוד השקעות הון על תעשיית התוכנה, הן במתן זכות שימוש בה והן בהענקת שירותים מבוססי תוכנה.

במדינת ישראל הנחשבת למעצמה בכל הקשור לפיתוח תוכנה, טכנולוגיה עילית וכיו"ב חברות רבות העוסקות בתחום זכאיות למסלול הטבות זה.

לפיכך, אנו ממליצים בעיקר במסגרת הכנת דוחות 2017 ולקראת סיומה של 2018 לבחון את העמידה בתנאי החוק.

[מבזק מס מספר 755 מיום 01 בנובמבר 2018]

## מפעל תעשייתי ופעילות ייצורית בחוק העידוד - האיכות עולה על הכמות

עמדת רשות המיסים הידועה זה שנים רבות כי אחד מתנאי - הסף (הבלתי נקובים בחוק) להכרה ב"מפעל תעשייתי" של חברה המקיימת "פעילות ייצורית", כהגדרת מונחים אלו בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "חוק העידוד" ו/או "החוק"), הוא כי יהיו לפחות 10 עובדי ייצור במפעל (במשרה מלאה) במהלך שנת המס.

עמדה זו זכתה, ובצדק, לביקורות רבות בספרות המקצועית ובפסיקה בעיקר לאור ההתפתחויות הטכנולוגיות בשני העשורים האחרונים בשוקי פיתוח התוכנה וענף ההייטק בישראל בפרט ובעולם בכלל, אשר באופן טבעי הפחיתו פעילויות עם ריבוי "ידיים עובדות" לטובת פעילויות טכנולוגיות הכרוכות בהמצאות וחידושים בעזרת מספר קטן של עובדים ולעיתים אף בעזרת עובדים בודדים בלבד.

והנה, עדיין לא יבשה הדיו על פס"ד של ביהמ"ש בעניין טיפקון (ראה מבזקנו מס' 775) בו נקבע כי הכנסות מפיתוח תוכנה עבור תושב חוץ בנסיבות האמורות נופלות לגדר הכנסות ממתן שירותים ולא משתכללות לכדי "פעילות ייצורית" כאמור לעיל בין היתר עקב חוסר בישורת תעסוקתית של עובדים (למרות שלא קובע רף מינימאלי לכך!!!), פרסמה רשות המיסים בימים אלו **החלטת מיסוי מס' 6003/19** בה נקבע כי הכנסות ממתן זכות שימוש בתוכנה שמפתחת החברה בישראל תחשבה ל"הכנסות מועדפות" של "מפעל מועדף" למרות שבחברה הועסקו בסה"כ 6 עובדים אשר מתוכם 3 עובדי פיתוח במשרה מלאה (היתר עסקו בשיווק ותפעול).

מדובר בחברה פרטית, תושבת ישראל, אשר מפתחת תוכנה המאפשרת ללקוחותיה בכל העולם לבצע, תוך שימוש בה, בדיקות לקמפיינים בתחום הפרסום. הכנסות החברה נובעות מדמי שימוש בתוכנה הנקבעים ונגזרים מהיקף שאילות המידע אותו הלקוח מעוניין לקבל מהתוכנה.

רשות המיסים אישרה בהחלטת מיסוי זו כי המפעל של החברה הינו "מפעל תעשייתי" המקיים "פעילות ייצורית" בתחום פיתוח תוכנה, וכי הכנסותיה ממתן זכות שימוש בתוכנה כאמור לעיל מהוות "הכנסה מועדפת" הזכאית ליהנות משיעורי המס המוטבים של "מפעל מועדף", והכל בהתאם להגדרת מונחים אלו בסעיף 51 לחוק העידוד.

החלטה זו מתבססת, בין היתר, על המצגים הבאים שהחברה הצהירה:

הקניין הרוחני (IP) הנצמח מפיתוח התוכנה (לרבות הסיכונים והסיכויים ממנו) נרשם במלואו בבעלות החברה בישראל, הסכמי ההתקשרות מול ספקים ולקוחות נחתמים במישרין מול החברה, כל הציוד המשמש את פעילותה הייצורית (מחשבים, תוכנות וכיו"ב) בבעלות החברה ונרשם בספריה, העובדים פועלים מתוך משרדי החברה הממוקמים בת"א, עובדי הפיתוח מועסקים כשכירים בחברה והוצאות השכר בגינם נרשמים כהוצ' מו"פ של החברה בספרים.

חשוב לציין כי בתיקון 73 לחוק העידוד הוסף מסלול הטבות חדש - "מפעל טכנולוגי מועדף" (החל מיום 1.1.2017) - בו ישנה התייחסות ייחודית ל"הכנסה טכנולוגית", כהגדרתה בסעיף 51כד' בחוק, הנובעות מ"נכס לא מוחשי מוטב" כגון תוכנת מחשב, לרבות בין היתר, הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס או הכנסה משירות המבוסס על תוכנה כאמור.

מסלול כאמור, המעניק שיעור מס חברות נמוך יותר (12% במקום 16%) במידה ולא נמצא באז"פ א', היה כנראה יכול להתאים למקרה האמור במידה והחברה תעמוד ביתר התנאים שקבע המחוקק בו.

אין לנו אלא לברך על החלטת מיסוי זו אשר מורה באופן ברור על פרשנות מס ראויה והולמת את תכלית חוק העידוד, עליה אנו מצביעים זמן רב במסגרת כתיבתנו במבזקי המס (ראה מבזקנו מס' 775, 757, 581) והרצאותינו מעל לכל במה.

[מבזק מס מספר 779 מיום 17 באפריל 2019]

## מקרא למפת "חוק עידוד השקעות הון" - הטבות וחיידודים

### הטבות

חוק עידוד השקעות הון נועד להיות מנוע צמיחה במשק הישראלי של חברות תעשייתיות, יצרניות וטכנולוגיות וליצור מקומות עבודה.

מטרות אלו באות לידי ביטוי הלכה למעשה באמצעות הטבות מפליגות בשיעורי מס החברות ומס על דיבידנד. (גם מתן פחת מואץ, ומענקים על ידי הרשות להשקעות לחברות העומדות בתנאי החוק הפועלות באזור פיתוח א').

המסלולים העיקריים בחוק הינם כיום **מפעל מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף** (\*).

**מס החברות המוטב** בגין מסלולים אלו הינו 16% / 12% בהתאמה ו 7.5% לשני המסלולים כאשר המפעל באזור פיתוח א'.

(\* קיימים גם מסלולים של מפעל מועדף **מיוחד** ומפעל טכנולוגי מועדף **מיוחד** עם הטבות נוספות בשיעור מס החברות - מדובר על חברות עם מחזורי ענק.

**שיעור המס המוטב על דיבידנד** הינו 20%, ובמפעל טכנולוגי שיעור המס על דיבידנד לתושב חוץ יהיה 4%.

### חיידודים

1. תנאי סף לקבלת הטבות המס - רף מכירות מינימלי של 25% לטריטוריית מכס המונה לפחות 14 מיליון תושבים (לא כולל ישראל+ הרשות הפלסטינאית), כלומר יצוא.

#### מהו יצואן עקיף?

החוק מאפשר לקבלן משנה, של חברה הכפופה להוראות החוק שהיא היצואן הישיר, ליהנות מהטבות המס שבחוק.

יצואן עקיף הפועל באזור פיתוח א' אינו נדרש למחזור מכירות מינימאלי, ונדרש לרף ייצוא בעקיפין של 25%.

יצואן עקיף הפועל באזור אחר, נדרש לרף מחזור מינימאלי של 15 מיליון ₪, ולשיעור ייצוא עקיף של 50%.

כמו כן, החל מ-2017 הקל המחוקק דרישותיו והסמיך את נושא המשרה בחברה ואת רו"ח המבקר של החברה שהיא היצואן הישיר ליתן אישור לכך שמדובר ביצואן עקיף.

2. מפעל טכנולוגי מועדף - **מהי הכנסה טכנולוגית?**

הכנסה שנובעת מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות המפעל, זוהי הגדרה רחבה הכוללת: הכנסות מפטנט רשום, תוכנת מחשב, זכות שימוש, שרות מבוסס תוכנה, זכות מטפחים של זני צמחים, מוצר נלווה ו/או שירות נלווה, שירותי מו"פ (מתחת ל 15% מהכנסות המפעל). דוגמאות מחזור מס הכנסה 9/2017: שרותי פרסום מבוססי תוכנה, שירותים לאחסון ושיתוף מידע, שירותים מבוססי ענן, בניית אתרים, פיננסים ועוד.



## לסיים וליישום

חברות המקיימות את התנאים זכאיות להגיש דוח מס לפי החוק לרבות הנספחים הרלוונטיים לעמידה בתנאי החוק.

לרוב, לא כל התנאים מתקיימים ו/או תנאי כזה או אחר מתקיים בחלקו וקיים ספק האם החברה אכן זכאית לקבלת ההטבות, למשל כאשר מתבצע ייצור בחו"ל עלולה להישלל הטבה באופן יחסי. במקרים אלה מומלץ לפנות לקבלת החלטת מיסוי מקדמית (רולינג) מרשות המיסים, אשר מעניקה וודאות לתחולת הטבות המס על החברה ובעלי מניותיה, ולחילופין נטילת חוות דעת.

אנו ממליצים לחברות טכנולוגיה וחברות תעשייתיות - יצרניות, עם ייצוא משמעותי, ישיר או עקיף, לבחון זכאותן להטבות המס עפ"י החוק.

למשרדנו ניסיון רב בליווי ויעוץ מקצועי לחברות כאמור לרבות בבקשות לקבלת החלטות מיסוי ממחלקת חוקי עידוד שברשות המיסים.

במבזק הבא נתייחס להיבטים וחידודים נוספים בחוק עידוד.

[מבזק מס מספר 782 מיום 15 במאי 2019]

## **חוק עידוד השקעות הון - הטבות וחידודים - חלק שני**

כפי שהבטחנו במבזק מס 782 בו דנו בהטבות הנובעות מחוק עידוד השקעות הון, מצ"ב חידודים נוספים;

### **1. החלטת מיסוי בהסכם 6003/19 - מספר עובדים**

החלטה שהתקבלה לאחרונה בה נקבע כי מפעל המעסיק 6 עובדים שכירים - זכאי להטבות מכוח החוק.

בעבר הייתה נהוגה "דרישה" של רשות המסים ל 10 עובדי ייצור במשרה מלאה, לכל הפחות. בסוגיה זו עולות שתי שאלות מרכזיות, האחת הינה כפירה בעיקר - קביעה של מספר עובדים מינימאלי אינה קביעה מפורשת בחוק. בדצמבר 2016 נעשה תיקון 73 לחוק - במידה והמחוקק היה סבור כי מדובר בתנאי שאין בלתו - ניתן היה להוסיף דבר זה בחקיקה, אך משלא נעשה כן, הדבר אומר דרשני. יתר על כן, דרישה של מספר עובדים הינה סבירה בנסיבות של מפעל תעשייתי מסורתי, בעוד שבמצב הטכנולוגיה בת ימינו - ההון האנושי הנדרש ליצירת מוצר טכנולוגי חדש משגשג אינו נמדד בכמות העובדים, נהפוך הוא ככל שהטכנולוגיה מתקדמת יותר כך נדרשות פחות ידיים עובדות. כך שפרמטר זה אמור להיות שולי בהתקיים יתר התנאים האמורים בחוק לגבי המפעל.

שנית, ראוי לבחון מהות ולא אופן העסקה: האם "עובד" הוא רק עובד עם תלוש משכורת או שגם יחיד שההתקשרות של החברה מולו הינה כנגד חשבונית, והנ"ל נותן שירותיו רק לחברה - יוכל לחסות תחת הגדרת עובד?

נציין, כי החלטת המיסוי פרצה נוהל של שנים, והורידה את רף 10 עובדים לכמעט מחצית. אין זאת אלא כי גם רשות המסים מפנימה את השינויים החלים בעולם הטכנולוגי - ועל כך "שאפו".

## 2. ייצור באמצעות קבלן משנה בחו"ל

שאלה זו הינה קריטית בבואנו לבחון זכאות להטבות מכוח חוק עידוד שכן המחוקק חרט על דגלו של החוק עידוד מקומות עבודה בישראל ופיתוח כושר הייצור במדינה. יחד עם זאת יש לבחון הדברים לעומקם, הכוונה - מהות הייצור בחו"ל, האם מדובר בקבלן חיצוני אשר סוברני לקבל החלטות באשר למוצר, האם הקבלן בחו"ל פועל על פי הנחיות מדויקות של החברה בישראל, האם המוצר המיוצר בחו"ל הינו המוצר הסופי או שהוא חלק מהמוצר הסופי, האם יש ייצור גם בישראל, מה ההיקף הכספי ומה ההיקף הכמותי של הייצור בחו"ל. כל אלה ועוד מבחנים, יכולים לסייע בקבלת ההחלטה האם החברה זכאית להחיל עליה את הטבות חוק עידוד. יכול שבחלק מהמקרים ההטבות תהיינה על חלק מהכנסתה ולא על כולה.

## 3. זיכוי מיסי חוץ בגין הכנסה בישראל הזכאית להטבות חוק עידוד

שיעורי המס בחוק העידוד הינם נמוכים גם ביחס למדינות אחרות בעולם: 16% לגבי מפעל תעשייתי, 12% במפעל טכנולוגי ו- 7.5% למפעל באז"פ א'.

חברות המחילות על הכנסותיהן את חוק העידוד הן יצואניות המנהלות קשרי עסקים עם חברות בחו"ל. בהנחה שההתקשרות הינה עם חברה תושבת מדינת אמנה, ההכנסות יכולות להיות מסווגות כהכנסות אשר יכול להתעורר ספק לגביהן בדבר חבות ניכוי מס במקור בחו"ל (במדינה המתקשרת האחרת), למשל האם מדובר בתמלוגים או האם מדובר בשרות שניתן במלואו בחו"ל,

ככל שרשות המסים בישראל תטען כי אין מקום לנכות מס בחו"ל - לא יתקבל זיכוי בגין מיסי החוץ ששולמו.

על כן, מייצגים ויועצי מס - יש לתת דגש לסיווג ההכנסות המופקות בחו"ל. נכון שקיים קושי בהתנהלות מול רשות מס זרה, ולפעמים "הדרך הקלה" הינה ניכוי מס בחו"ל, העיקר שהעבודה תימשך כסדרה, אך יכול ובסופו של יום יתברר כי זו הדרך הארוכה.

נקודה נוספת הינה כי במידה ושיעור הניכוי במקור בחו"ל גבוה משיעור המס בישראל (10% ניכוי במקור מול 7.5% שיעור מס חברות), לא תוכל החברה להשתמש בסכום הזיכוי שמעבר לשיעור המס בישראל, ותידרש להעבירו למשך 5 השנים הבאות.

כדי למנוע תאונות מס כאלה, חובה להתייעץ עם מומחי מיסוי בינלאומי טרם התקשרות עם חברות בחו"ל, או לפחות במעמד דרישת אישור תושבות מרשות המס הזרה או דרישת ניכוי המס הזר.

## לסיים וליישום

חברות המקיימות את התנאים שבחוק, זכאיות להטבות מס. לרוב, לא כל התנאים מתקיימים ו/או תנאי כזה או אחר מתקיים בחלקו וקיים ספק האם החברה אכן זכאית לקבלת ההטבות. במקרים אלה מומלץ לפנות לקבלת החלטת מיסוי מקדמית (רולינג) מרשות המיסים, אשר מעניקה וודאות לתחולת הטבות המס על החברה ובעלי מניותיה, ולחילופין נטילת חוות דעת.

[מבזק מס מספר 788 מיום 27 ביוני 2019]

## רווחים ראויים לחלוקה בחברה בחוק העידוד. ההנחיה וההבהרה

ביום 4.6.2019 פורסמה ע"י רשות המיסים הבהרה שעניינה רווחים ראויים לחלוקה (להלן: "רר"ל") במכירת מניות של חברה שחלות עליה הוראות חוק עידוד השקעות הון (להלן: "החוק").

### רקע כללי

נוסח סעיף 94ב(א)(1) לפקודה קובע כי "שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי... יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126ב), לפי העניין".

נזכיר כי לפי דברי ההסבר להצעת החוק בה תוקן סעיף 94ב מופיעה במפורש הכוונה ליצור ניטרליות בשיקול הדעת: האם לחלק דיבידנד ואח"כ למכור המניות או למכור המניות בלא חלוקת דיבידנד, תוך שתוצאת המס תהא זהה. לכאורה עולה השאלה:

- האם במכירת מניות חברה שחלות עליה הוראות החוק, יחולו על הר"ל שיעורי המס על דיבידנד לפי המתואר בסעיף זה:  
125ב ליחיד. קרי ליחיד - 25%/30%  
126ב) לחברה, קרי 0% ?
- או שמא יחולו שיעורי המס על דיבידנד המתוארים בחוק עצמו:  
ליחיד - 15% (20% - משנת 2014)  
ולחברה מרווחי מפעל מאושר ומוטב - 15%, ולגבי רווחים מתקופת מפעל מועדף (החל משנת 2011 ואילך) - 0%.

### הוראות רשות המיסים

חוזר מס הכנסה 23/2002, בסעיף 6.1.9 בו רשום במפורש כי בחישוב המס החל על רר"ל במכירת מניות חברה עליה חל החוק, יחולו שיעורי המס בהתאם לסעיפים אליהם מפנה במפורש סעיף 94ב לפקודה קרי סעיפים 125ב ו- 126ב) לפקודה.

רשות המיסים "ראתה כי רע", בכל הנוגע למכירת מניות של חברה ע"י חברה עם רווחים ממפעל מאושר או מוטב (0% מס במקום 15%) והנחתה במסגרת חוזר מס הכנסה 3/2012 כי שיעור המס שיחול על הר"ל בעת מכירת מניות ע"י חברה בלבד יהיה בהתאם למנגנון חלוקת הדיבידנד של חוק העידוד הקבוע בסעיפים 47 ו- 51 בחוק!!! קרי מס בשיעור של 15% ולא לפי סעיף 126ב) - 0% מס.

לעומת זאת, מפלה החוזר וקובע כי לגבי יחיד המוכר מניות כנ"ל - יחולו על הר"ל שיעורי המס על דיבידנד לפי הוראת סעיף 94ב, קרי 25%/30% ולא כמופיע בחוק.

### פסה"ד בעניין גרינפלד

בפס"ד זה נושא המחלוקת היה שיעור המס בר"ל במכירת מניות של חברה בעלת רווחים מוטבים על פי החוק ע"י יחיד. בשונה מעמדת רשות המיסים שקבעה כי על המוכר יחולו שיעורי המס הרגילים של דיבידנד (25%/30%) קבע ביהמ"ש כי יחולו שיעורי המס המתוארים בחוק, קרי 15%.

בין השאר נסמך ביהמ"ש על חוזר 3/2012 של רשות המיסים המחיל דווקא את שיעורי המס של חוק העידוד (אמנם החוזר עשה כן דווקא לגבי מוכר שהינו חברה, אך ביהמ"ש הרחיב פרשנות זו גם לגבי מוכר יחיד). ראה מבזקנו מס' 773.

### **ההבהרה**

כפי שנתפרסם בעיתונות, בעקבות פסה"ד לעייל ובמשולב עם כוונת רשות המיסים להגיש עליו ערעור לעליון, חזרה בה רשות המיסים, (בהבהרה שפרסמה ביום 4.6.2019) מחוזר 3/2012 ואימצה את האמור בחוזר 23/2002, קרי:

גם לגבי מוכר שהינו חברה המוכר מניות של חברה בחוק העידוד, יחולו על הר"ל שיעורי המס על פי סעיף 126(ב) (לפקודה (קרי פטור ממס), ולא שיעור המס על דיבידנד, כמתואר בחוק. (לא למותר להזכיר כי כיום ממילא מרבית החברות בחוק עברו זה מכבר לתחולת מפעל מועדף, ונטשו את המסלולים הישנים, כך שגם על פי החוק, שיעור המס על דיבידנד- לגבי בעל מניות שהוא חברה, הוא אפס).

### **תובנות נוספות**

- א. יש לדעתנו לתת להנחיות, החלטות המיסוי, עמדות חייבות בדיווח, הטפסים וכו' את המשקל הראוי. קרי הללו הן "רק" עמדות של רשות המיסים וניתן לא להסכים איתן, תוך עמידה בדרישות הדיווח ומתן גילוי מתאים. קל וחומר כעת, כאשר הן מתוקנות ע"י הרשות עצמה וזאת אחרי תקופה כה ארוכה.
- ב. לאור הבהרת רשות המיסים ועד לפסיקת העליון, יש לשים לב, כי במידה וקיימות חברות שמכרו מניות של חברה עם רווחים מוטבים לפני פרסום ההבהרה, וחויבו במס בגין הר"ל יש לשקול תיקון השומות או לבקש לפתיחת הסכם שומות.

[מבזק מס מספר 787 מיום 20 ביוני 2019]

## **סיכוני ייצור וייצוא כמדד להטבות מפעל מועדף**

ביום 29.8.2019 פורסם פס"ד של ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד בערעורם של חברת אלברטוס א.ד. מכלולים תעופתיים בע"מ (להלן: "אלברטוס/המערת") ובעל המניות היחיד בה, מר ששון דורי (להלן: "דורי/המערת") בקשר לזכאות אלברטוס להטבות מס כ"מפעל מועדף" כהגדרתו בחוק עידוד השקעות הון (להלן: "חוק העידוד"), וכפועל יוצא מזה זכאותו של המערער לתשלום מס מוטב על הדיבידנד המחולקים מרווחי מפעל זה. המערער וחברת התעשייה האווירית לישראל בע"מ (להלן: "תע"ש"), באמצעות מפעל "להב" - חטיבת כלי הטייס של תע"ש (להלן: "להב"), חברו יחד לביצוע מספר רב של פרויקטים בתחום החינוך והכבילה התעופתית. מרבית פעילות הייצור של אלברטוס מתבצעת במפעל ביהוד, ויתרת הפעילות מבוצעת ע"י עובדיה המוצבים במפעלי להב.

בשנות השומה שבמחלקות (2012-2015) אלבטרוס ולהב שיתפו פעולה לביצוע פרויקט ייצור רתמות עבור חיל האוויר האמריקאי שישמשו לשדרוג מטוסי F-15 של הצבא האמריקאי (להלן: "הפרויקט/הרתמות", לפי העניין).

הפרויקט נעשה במשותף כך שלהב, גוף השייך למדינה, תרמה בכל נושא ההתקשרות החוזית מול חיי"א האמריקאי ואילו אלבטרוס ביצעה את העבודה בפועל (תוך שימוש בתשומות שלה: שטח עבודה, כ"א מקצועי ומיומן, פעולות ייצור, בקרה וידע מקצועי). לפיכך, לאחר שלהב קבלה הצעות מחיר לייצור רתמות אבטיפוס ופרסמה מכרז לייצור ייתר הרתמות, בסוף שנת 2010 נחתם הסכם רשיון ייצור (MLA) בין תע"ש לבין חברת אינטרקונטק (נציגת חיי"א האמריקאי). במסגרת הסכם זה אושרה אלבטרוס כבעלת רישיון - משנה לייצור הרתמות לחיי"א האמריקאי, תחת רישיון הייצור הראשי של להב.

אלבטרוס ייצרה את הרתמות, תוך שימוש בזוודים ("קיטים") שנשלחו אליה ישירות מארה"ב, מהשלב הראשון ועד להשלמתן, לרבות בדיקות תקינות שבוצעו על-ידיה לאורך כל תהליך ייצור הרתמות ועבודות אריגה ומבדק חשמלי שבוצעו במפעל להב ע"י עובדי אלבטרוס שמוצבים שם. מכיוון שהחברה ראתה עצמה כיצואן ישיר, מעל 50% מהכנסותיה לשוק המונה 14 מיליון תושבים (דווח כיצואן ישיר לארה"ב), דיווחה אלבטרוס בשנות המס 2012-2015 על הכנסותיה החייבות כהכנסות מועדפות ממפעל מועדף עפ"י חוק העידוד. בשנים 2013-2015 משך דורי רווחים מאלבטרוס אשר סווגו כדיב' ממפעל מועדף החייבים במס מוטב של חוק העידוד.

פ"ש לא קיבל את דיווחי אלבטרוס ודורי בדוחות המס שלהם וקבע כי לאור הקשרים העסקיים ומערכת החוזים בין הצדדים הרי שלהב היא זו שהתקשרה עם חיי"א של הצבא האמריקאי (באמצעות חב' אינטרקונטקט) והיא זו שהתחייבה לספק את הרתמות לצבא האמריקאי, בעוד שאלבטרוס שימשה אך ורק **כקבלן משנה** של להב לצורך ייצור הרתמות בישראל, כך שאיננה נושאת בסיכוני הייצוא. כמו-כן, טען פ"ש כי רשימון היצוא הוצא ע"ש להב/תע"ש, ואף אלבטרוס הוציאה בגין שרותי הייצור חשבונית מס לתע"ש בתוספת מע"מ כחוק (ולא בשיעור מע"מ אפס כנהוג בעסקאות יצוא).

כמו-כן, פ"ש דחה טענה חלופית של אלבטרוס לפיה היא "יצואן עקיף" משום שאינה עומדת בתנאי תקנות יצואן עקיף מכוח חוק העידוד כיוון שהרתמות לא מהוות "רכיב במוצר אחר" שמוצא ע"י להב, וכן משום שמחזורה אינה עולה על 20 מילון ₪ (כנדרש, דאז, מיצואן עקיף שאינו נמצא באז"פ א'), ומכאן יוצא כי הדיב' שחולקו מרווחי אותו מפעל לא זכאים לשיעור מס מועדף כאמור לעיל.

ביהמ"ש קובע כי, אלבטרוס לא התקשרה עם הצבא האמריקאי (באמצעות אינטרקונטקט) אלא להב בלבד, וכי חברת אינטרקונטקט לא הייתה צד להסכמים בין אלבטרוס לבין להב. אלבטרוס לא קיבלה שום תשלומים מאינטרקונטקט ואף לא הייתה מודעת לפרטי ההסכם לרבות למחירי המכירה שבינה לבין להב. כמו-כן, בדוח הכספי לשנת 2015 של אלבטרוס נרשם כי שימשה כקבלן משנה של להב בפרויקט ייצור הרתמות. אומנם אלבטרוס מייצרת את הרתמה, אולם הקיטים, השרטוטים והתכניות מתקבלים אצל להב אותם מתרגמים ומייצרים שרטוטים מפורטים ומדויקים יותר לעבודה הייצור. להב עושה בדיקות איכות סופיות (להוצאת "תג שמיש"), אורזת ושולחת לחו"ל. אלבטרוס זכאית לתשלום מלהב מהרגע שסיפקה לה את הרתמות. האחריות על המוצר הסופי מול הלקוח (הצבא האמריקאי) היא של להב. למרות שתפקידה של אלבטרוס בפרויקט הרתמות הוא מרכזי ומהותי (והיא נושאת בסיכוני ייצור הרגילים כגון: שמירת מלאי חלפים, עצם הייצור עצמו, סיכונים עסקיים לביטול/צמצום הפרויקט של לקוח עיקרי), הרי שעדיין

להב היא זו שנושאת בכל סיכוני הייצור והייצוא לרבות הסיכונים המסחריים (ואיננה מהווה "צינור" שיווק בלבד).

ביהמ"ש קובע כי כבר **בפרשת כצט נוביס** (ראה מבזקנו מס' 502) נקבע כי מנגנון ההטבות ליצואן עקיף לא נועד להרחיב את ההטבות שהניתנות עפ"י חוק ליצרן-יצואן ישיר, אלא להגן על היקף ההטבות שלו כאשר הוא נעזר ביצואן עקיף (אחרת המס המלא המוטל על יצואן עקיף יכרסמו בהטבות המס של היצואן הישיר). לעניין רשימון היצוא ומע"מ אפס מפנה ביהמ"ש גם לפס"ד זה בו נקבע כי הרישום במכס לא מעיד באופן חד-ערכי שמדובר ביצואן לעניין חוק העידוד (ולחיפך), וזאת לאור התכליות השונות של החוקים.

לפיכך, קבע ביהמ"ש כי מפעלה של אלבטרוס איננו "מפעל בר תחרות" הן כיצואן ישיר והן כיצואן עקיף, לפיכך לא זכאית להטבות המס מכוח חוק העידוד לרבות על דיבי' המחולק מרווחים אלו. ברצוננו להפנות **להחלטת מיסוי מס' 8973/14** (ראה מבזקנו מס' 563) שהוציאה רשות המיסים במקרה דומה בו תהליך הייצור מתפרס על שתי חברות, כך שאחת מתחילה את התהליך (ייצור החלקים) והשנייה מסיימת אותו (עיבוד החלקים) ואחראית בלעדית על היצוא לחברה זרה. כל חברה מקבלת את המגיע לה ישירות מתושב החוץ כנגד חשבונית מס שמופקת לתושב החוץ, כך שרשימון הייצוא בכל חברה ישקף את שווי העבודה שבוצע באותה חברה.

לפיכך, על כל חברה בעלת מפעל מועדף החפצה ליהנות מהטבות המס עפ"י חוק העידוד כיצואן ישיר עליה בראש ובראשונה להקפיד ולוודא כי היא זו הנושאת בסיכוני הייצור והייצוא, בין היתר: התקשרות חוזית עם הלקוח בחו"ל, קבלת התשלומים מהלקוח בחו"ל, האחריות לטיב הייצור ואיכות המוצר לאחר הספקתו ללקוח, סיכוני הייצוא - ביטוח, הובלה, גבייה.

**לאור תכלית החקיקה של חוק העידוד של מפעלים תעשייתיים המייצאים את מוצריהם לחו"ל בנסיבות כאלה, וההקפדה על זהות הנושא בסיכונים העסקיים והמסחריים לרבות סיכוני הייצור והיצוא - יש לבחון היטב את תנאי עמידה בתנאי חוק העידוד הן כיצואן ישיר והן כיצואן עקיף.**

[מבזק מס מספר 799 מיום 12 בספטמבר 2019]

## **הפרדת מפעלים לצורך קבלת הטבות החוק**

פורסם **חוזר מס הכנסה מספר 3/2019** - בנושא: דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים לצורך קבלת הטבות בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק").

### **רקע כללי**

"מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק וזיהוי המפעל, משמעותי על מנת לבחון את יתר התנאים הקבועים בחוק לצורך קבלת הטבות המס. לדוגמה - תנאי "מפעל בר תחרות" הקבוע בסעיף 18א(ג) לחוק, קביעת ה"הכנסה המועדפת" של המפעל וזיהוי פעילותו בין אזור פיתוח לאזור אחר, ובין פעילות המבוצעת בישראל לבין זו שמחוץ לישראל.

קיימים מקרים בהם חברה אחת מחזיקה בבעלותה מספר מפעלים נפרדים או מפעל אחד הפועל במספר מגזרי פעילות. מטרת החוזר לקבוע אמות מידה על בסיסן ניתן לזהות מהו ה"מפעל התעשייתי".

חלק מהתנאים הם ביחס לחברה עצמה וחלקם ביחס למפעל. תנאי שנקבע במסגרת החוק ל"מפעל" ייבחן לכל מפעל בנפרד.

### **מבחנים המצביעים על מפעלים נפרדים**

- המוצרים המיוצרים במפעלי החברה שונים באופן מהותי זה מזה. ככל ומדובר במפעלים בעלי אופי טכנולוגי, יש לבחון את ההבדל הטכנולוגי על התוכנות והמוצרים בכל מפעל;
- הטכנולוגיות בהן משתמשים במסגרת תהליך הפיתוח והייצור בכל אחד ממפעליה של החברה שונות באופן מהותי זו מזו;
- חומרי הגלם העיקריים בהם משתמשים בתהליך הפיתוח והייצור שונים בכל מפעל;
- המיקום של המפעלים שונה. לעניין זה, מיקום שונה יכול ויהיה גם במסגרת אותו מבנה אך ניתן לזהות הפרדה במתחמים המשמשים כל מפעל (קומה נפרדת, אולמות ייצור נפרדים וכדומה);
- שוני בלקוחות ובספקים של המפעלים של החברה;
- בכל מפעל עובדים שונים בעלי מיומנויות שונות ואין תחלופת עובדים בין המפעלים;
- מטה ניהול נפרד לכל מפעל;
- הנהלת חשבונות נפרדת לכל אחד מהמפעלים;
- המפעלים אינם מהווים "מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד" כאמור בחלופה 2 להגדרה כאמור שבסעיף 1 לחוק עידוד התעשייה (מיסים) תשכ"ט-1969. מפעלים כאמור, מהווים למעשה שרשרת ערך אחת אשר לא ניתן לראות בכל אחד מחלקיה, כמפעל נפרד;
- בחינת כלל הנסיבות לרבות נסיבות מיוחדות ככל שקיימות. אין מדובר ברשימה סגורה של מבחנים. היה ולחברה פעילות ייצורית ופעילות שאינה ייצורית, ושתי הפעילויות קשורות ושלובות זו בזו, לא תתאפשר הפרדה לשני מגזרים נפרדים אלא אם תתבצע הפרדה תאגידית מלאה.

### **סוגיות לעיון**

1. מפעל בר תחרות סעיף 18א(ג) לחוק - נדרש כי שיעור המכירות של המפעל לשוק מסוים יהיה לפחות 25% (תנאי גודל השוק) או ששיעור המכירות של המפעל לשוק מסוים, לא יעלה על 75% (תנאי פיזור השווקים) מכלל ההכנסות של המפעל בשנת המס. לאחר בדיקת מבחני המפעל, התנאים האמורים ייבחנו לגבי כל מפעל ולא לגבי החברה בכללותה.
2. מנגנון ביזור - כאשר חברה פועלת באזורים שונים בישראל הכנסותיה תיוחסנה לאזורים השונים באמצעות מנגנון ביזור. ככל ועולה כי בחברה ישנם מספר מפעלים, ניישם את מנגנון הביזור לכל מפעל בפני עצמו.
3. מפעל טכנולוגי - אחד התנאים הינו שהוצאות המו"פ של המפעל בשלוש שנים שקדמו לשנת המס היו בשיעור 7% לפחות במוצע לשנה מסך הכנסות החברה. במידה ובחברה מספר מפעלים, יש לחשב את הוצאות המו"פ של כל מפעל בנפרד ביחס לכלל הכנסות החברה.

4. שינוי מודל עסקי - בדרך כלל נעשה במסגרת שינוי מבנה בו חברה בקבוצה רב לאומית מעבירה פונקציות, נכסים וסיכונים לחברה כלשהיא בקבוצת חברות ממדינה אחרת. קיימים מקרים בהם חברות בעלות נכס בלתי מוחשי הופכות להיות מרכז פיתוח של חברות מחוץ לישראל ללא מכירת ה-IP שבבעלותן, כך שה-IP עדיין מניב הכנסות לחברה. לאחר שינוי המודל העסקי כאמור, לחברה שתי פעילויות: האחת, מתן זכות שימוש בגין ה-IP שקיים בחברה טרם השינוי (שהחברה לא ממשיכה בפיתוח), והשנייה, מתן שירותי מחקר ופיתוח (להלן: "מו"פ") על הפיתוח החדש (עבור ה-IP שמפותח עבור חברה אחרת) כמרכז פיתוח עבור הקבוצה. היה ולפי בדיקת מבחני המפעל 2 המגזרים (הכנסות מה IP ומרכז הפיתוח) מהווים 2 מפעלים נפרדים, כל מפעל צריך לעמוד בהגדרת "מפעל תעשייתי", לצורך קבלת הטבות מכוח החוק. רשות המסים פרסמה בנושא זה את חוזר מס הכנסה מספר 15/2018 שעניינו "שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב לאומיות" העוסק בהשלכות השונות של שינוי מודל עסקי ובו ישנה גם התייחסות לנושא הטבות המס מכח החוק.

**לסיכום, חוזר זה בא לתת כלים למציאת פתרונות ואין מדובר ברשימה סגורה, הגישה הננקטת בחוזר שמה את המהות הכלכלית לפני המהות המשפטית, ואנו מברכים על כך.**

[מבזק מס מספר 808 מיום 04 בדצמבר 2019]

## **יבוא IP מחו"ל לחברה קשורה בישראל, והחלת הטבות כ"הכנסה טכנולוגית"**

עם תחילת שנת 2020 ניתנה ע"י מחלקת חוקי עידוד בחטיבה המקצועית ברשות המיסים החלטת מיסוי בהסכם מס' 304/20 העוסקת בתחום חוקי העידוד שנושאה: "הכנסה טכנולוגית" משירות המבוסס תוכנה.

המבקשת הינה חברה תושבת ישראל (להלן: "**החברה**"), שהיא חלק מקבוצה רב לאומית של חברות. הקבוצה מפעילה אתרים שונים בתחום משחקי ההימורים (קזינו וספורט) במדינות בהן ההימורים מותרים ע"פ חוק (נושא זה הודגש בהחלטת המיסוי, כמו כן הודגש כי אין גישה לאתרים אלו לכתובות IP ישראליות ולא ניתן לסלוק כרטיסי אשראי ישראלים באתרים המופעלים על ידי הקבוצה. זאת כפי הנראה למניעת טענות בדבר סיוע לדבר עבירה, והימנעות מכניסה לחשש חוק איסור הלבנת הון).

החברה עוסקת במתן שירותי פיתוח תוכנה, המאפשרת להפעיל את אתרי האינטרנט למשחקי ההימורים ("**הפלטפורמה**") של חברות הקבוצה במדינות המורשות. שירותי הפיתוח ניתנים לחברה זרה בקבוצה ("**חברת ה-IP**") שבבעלותה הקניין הרוחני של התוכנה (ה-IP). לא צוין מקום מושבה של החברה הזרה.

חברת ה-IP נותנת לחברות האחרות בקבוצה, שהן בעלות רישיון להפעלת הימורים באינטרנט במדינות השונות, זכות שימוש בפלטפורמה, בתמורה לדמי שימוש.

לאור שיקולים עסקיים, וכפי הנראה על מנת לזכות בהטבות הניתנות על פי חוק עידוד השקעות הון על הכנסה טכנולוגית מועדפת למפעל טכנולוגי מועדף (מס חברות באזור פיתוח א' - 7.5% ובאזור



פיתוח אחר - 12%. מס על דיבידנד ליחיד - 20%, לחברה ישראלית - 0 ועל דיבידנד לחבר בני אדם תושב חוץ העומד בתנאים שנקבעו בסעיף 51כ(2) (לחוק - 4%), שוקלת הקבוצה לבצע שינוי מבני, כדלקמן:

1. הקניין הרוחני נשוא הפלטפורמה (ה-IP) יועבר מחברת ה-IP לחברה, **בשינוי מבנה לפי חלק ה-2 לפקודה** וירשם בדוחותיה בעלות 0.
2. לאחר ההעברה, החברה תהא בעלת ה-IP, תהא אחראית על ניהול אסטרטגיית המוצר ותישא בכל הסיכונים והסיכויים נשוא ה-IP, במקום חברת ה-IP.
3. החברה תיתן לחברות האחרות בקבוצה, שהן בעלות הרישיון להפעלת הימורים באינטרנט במדינות השונות, זכות שימוש בפלטפורמה, בתמורה לדמי שימוש (יקבעו לפי עבודת מחירי העברה) ותחדל מלקבל הכנסות ממתן שירותי מו"פ.
4. פיתוח הפלטפורמה יימשך בחברה, והוצאות פיתוח אלו יירשמו בדוחותיה כהוצאות מו"פ, ולא כעלות השירותים.

החברה ביקשה וקיבלה אישור, כי החל ממועד שינוי המבנה, מפעל החברה ייחשב "מפעל טכנולוגי", כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה מהוות הכנסה טכנולוגית כהגדרתה בסעיף 51 כד' לחוק וכי ה-IP המועבר מהווה "נכס לא מוחשי מוטב", הכל בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בסעיף 51כד לחוק ובתקנות, מידי שנה, כנדרש.

עוד נקבע כי חישוב "ההכנסה הטכנולוגית המועדפת" תעשה מידי שנה ע"פ הקבוע בתקנות, ממנה תנוכה הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק (כפי הנראה הכוונה ללוגו, סימן מסחרי, קשרי לקוחות וכו', שלעמדת רשות המיסים יש לייחס להם חלק מההכנסות, שאינן זכאיות להטבות, כל עוד הן עולות על 10% מרווחי החברה. ראו לעניין זה סעיף 4.1.6 (8)(ב) לחוזר מס הכנסה 9/2017).

מהפכת המידע והטכנולוגיה, כמו גם הגלובליזציה יצרו בשנים האחרונות מהפכה של ממש הן בדיני המס ואכיפתם, והן בהתנהלות החברות והנישומים, שנאלצים לקפל/ לתקן מבני מס ישנים שנבנו משיקולים שונים (מצרכים עסקיים או לשם ניצול מקלטי מס שונים). אין ספק כי מעבר ליתרונות המיסוי לפי חוק העידוד להן תזכה החברה לאחר שינוי המבנה, נחסכו ויחסכו לה עימותים עם רשויות המס, ביחס למצב הקודם, על שווי ה-IP, על השליטה והניהול בחברת ה-IP, על יחוס שונה לכלל הכנסות הקבוצה, וענייני חנ"ז.

**למשרדנו ניסיון עשיר בליווי חברות בהליכים של קבלת הטבות על פי חוק העידוד במסלולים השונים ובליווי בביצוע שינויי מבנה. נשמח לעמוד לרשותכם בפניותיכם בעניין.**

[מבזק מס מספר 813 מיום 09 בינואר 2020]

## יצואן ישיר או עקיף

בינואר 2020 פורסמה החלטת מיסוי מספר 2697/20 שאינה בהסכם, בנושא יצוא עקיף של רכיב במוצר אחר. נקבע בה כי מכירות המבקשת לא יחשבו כיצוא, לעניין החוק לעידוד השקעות הון.

### תמצית העובדות בהחלטה

חברה תושבת ישראל העוסקת בפיתוח וייצור של רכיב המשולב במערכת ביטחונית. המערכת מיוצרת על ידי חברה אחרת בישראל (להלן: "חברה 2"), אשר מייצאת את המערכת ללקוחות הקצה מחוץ לישראל.

בהסכם ההתקשרות של החברה עם הלקוח (חברה 2) מופיע כי: יצור הרכיב נעשה על פי הזמנה של חברה 2, ההתקנה נעשית אצל חברה 2, אחריות החברה הינה מול חברה 2, תכניות הרכיב מופקדות אצל חברה 2.

החברה אינה צד להסכמים, למשא ומתן ולתמחור המערכת מול לקוח הקצה וכל ההתקשרות של החברה נעשית רק מול חברה 2. במרבית המקרים החברה אינה יודעת את זהות לקוח הקצה. מחיר המערכת הביטחונית אינו מופרד לרכיביה השונים, לרבות הרכיב הספציפי שמיוצר על ידי החברה. החברה מקבלת הכנסותיה מחברה 2 בש"ח ואינה מתומחרת במטבע זר לפי ההסכם מול לקוח הקצה בחו"ל.

### הבקשה

החברה ביקשה כי יראו את המכירות המבוצעות באמצעות חברה 2 כמבוצעות במישרין ללקוח הקצה על ידי החברה, לצורך עמידה בתנאי מפעל בר תחרות הקבוע בסעיף 18א לחוק עידוד השקעות הון, כך שיראו בה למעשה כיצואן ישיר.

### החלטת המיסוי

בנסיבות אשר תוארו לעיל, נקבע כי אין מדובר ביצואן ישיר, משום שכל הסיכונים והסיכויים החלים על הייצור והייצוא חלים על חברה 2 ולא על החברה.

יחד עם זאת נקבע כי ניתן לראות בחברה כיצואן עקיף, המוכר רכיב במוצר אחר, או אז תצטרך החברה לעמוד בתנאים הקבועים בחוק ובתקנות, לרבות מכירות בשוק מסוים בשיעור של 50% או יותר וסכום מכירות שלא יפחת מ- 15 מיליון ₪.

### משמעויות ההחלטה ותובנות

שוב קיים מתח בין יצואן ישיר לבין יצואן עקיף.

חברות מעוניינות להיות יצואן ישיר כדי לא לעמוד ברף מבחנים גבוה כגון מחזור מכירות ושיעור מכירות לשוק מסוים, רף שאינן מגיעות אליו, שאחרת היו טוענות ליצוא עקיף. ראה מבזק 799.

רשות המסים מחדדת שוב ושוב בהחלטות מיסוי כי כדי להיות יצואן ישיר יש לשאת במלוא הסיכונים והסיכויים מול לקוח הקצה בחו"ל.

חברה, אשר ברי שהקשר המסחרי והחוזי שלה הינו אך ורק מול היצואן הישראלי הישיר, ואינה מכירה את לקוח הקצה, יהיה קשה עד בלתי אפשרי לטעון לגביה ליצוא ישיר.

על מנת ליהנות מהטבות המיסוי של יצואן ישיר מבלי להיות מוגבלים במבחנים המחמירים של יצואן עקיף, רצוי שהחברה תהיה חלק ממערך ההסכמים הכולל, ותוודא עמידה במבחנים נוספים (לרבות מט"ח, עלויות ועוד) אשר יסייעו למעמד הנכסף של יצואן ישיר.

הקפדה כזו לרוב ישימה ואכן מצדיקה את המאמץ הכרוך ביישומה.  
יחד עם זאת, כיון שמדובר בחישוב מחדש של תהליך עסקי, הכרוך בעלויות לא מועטות - יש לעשות  
הליך זה עוד מראשיתו בליווי אנשי מקצוע כדי שהיעד של הטבת המס יושג.  
למשרדנו ניסיון רב בליווי יצואנים ישירים ועקיפים מתחילת התהליך ועד סופו, כולל החלטה לגבי  
אזור הפיתוח הרלוונטי.  
משום שלכל חברה יש "לתפור חליפה ייחודית" נשמח לסייע ולקדם חברה רלוונטית, אל היעד  
הנכסף.

[מבזק מס מספר 818 מיום 13 בפברואר 2020]

## תוכן עניינים - ביטוח לאומי

### בעלי שליטה

- חוב החברה למל"ל בגין העסקת עובד החברה שנקבע כבעל שליטה - יוחס אליו אישית ..... (עמוד מספר 158)
- אשת בעל מניות השליטה בחברה, כבעלת שליטה, ואינה זכאית לדמי אבטלה ..... (עמוד מספר 160)
- העסקת בן/בת זוג בעסק משפחתי - תיבחן עפ"י מבחני העבודה הרגילים ..... (עמוד מספר 162)

### עובדים שכירים / ניכויים

- הלכת קיס - הטיפ למלצר או לאוצר? (או לביטוח הלאומי) ..... (עמוד מספר 165)
- מימוש אופציות (פירותי) לאחר סיום העבודה - מיוחס לחודש העבודה האחרון, לעניין חבויות וגמלאות הביטוח לאומי ..... (עמוד מספר 166)
- לא ניתן להעתיק שומת פשרה במס הכנסה ניכויים, לשומת ניכויים ביטוח לאומי. יש להפעיל שיקול דעת ..... (עמוד מספר 169)

### גמלאות

- עבודה, אפילו חלקית, בתקופת שמירת הריון או חופשת לידה - עלולה לשלול הגמלאות בחלקן או במלואן ..... (עמוד מספר 172)
- אם עבדתם בחו"ל בגיל פרישה - אולי מגיעה לכם תוספת לקצבת אזרח ותיק ..... (עמוד מספר 174)
- פגיעה במהלך טיול טרקטורונים בחו"ל שהיה במנותק מהנופש

המשרדי - לא הוכר כפגיעה בעבודה (הלכת מרעי).....(עמוד מספר 175)

- תוספת דחיית קצבת אזרח ותיק בגיל פרישה - רק למי שיש הכנסות עבודה/משלח יד.....(עמוד מספר 178)
- דמי פגיעה מחושבים לפי ההכנסה שלפיה נקבעו המקדמות ששולמו בפועל טרם הפגיעה (גמלה חוסמת), ולא בהתאם להסכם שומות שנערך מאוחר יותר..(עמוד מספר 179)
- עצמאי הוכר כנפגע בעבודה אף על פי שנרשם בפועל אחרי התאונה.....(עמוד מספר 181)

### חברה משפחתית

- הכרעה שיפוטית: רווחי חברה משפחתית חבים בדמי ביטוח בידי בעלי המניות, בלא אבחנה למקורות ההכנסה.....(עמוד מספר 183)
- נישום מייצג חייב בדמי ביטוח בגין הכנסותיו בהתעלם מהפסדי החברה המשפחתית המיוחסים לו (הלכת דהוקי).....(עמוד מספר 185)

### תושבות

- עולים חדשים ותושבים חוזרים - התושבות וקצבת אזרח ותיק עלולים להישלל בהיעדר מרכז חיים בישראל.....(עמוד מספר 187)
- תושבות ופיצול התא המשפחתי - פס"ד פוקס.....(עמוד מספר 189)

### חבות בדמי ביטוח

- השכרת דירות מגורים "רבות" - השלכות על הביטוח הלאומי.....(עמוד מספר 191)
- תגמולי מילואים לעובד עצמאי לא יקוזזו מהפסדים עסקיים שנצמחו לו... (עמוד מספר 192)

## בעלי שליטה

### חוב החברה למל"ל בגין העסקת עובד החברה שנקבע כבעל שליטה - יוחס אליו אישית

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 16-07-17551) דחה ביום 18 בנובמבר 2018 את תביעתו של רוני גבאי (להלן: המבוטח) לביטול החלטת המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) בה נקבע שמעמדו כעובד החברה שונה לעובד עצמאי, וחוב החברה בגין העסקתו בה יוחס ישירות אליו.

#### רקע עובדתי

- המבוטח עבד בחברה שבעלי מניותיה היו אביו ואמו. האב שימש כמנכ"ל החברה.
- לחברה נוצר חוב למל"ל בגין אי תשלום דמי ביטוח עבור עובדיה לרבות המבוטח, לתקופה 4/2009- 7/1995. החוב המשוערץ הגיע כדי כ-1 מיליון ₪.
- בשלהי 2015 שלח המל"ל למבוטח מכתב ונאמר לו כי עפ"י המידע שבידו, הוא נמנה על בעלי החברה, שאינה משלמת באופן עקבי דמי ביטוח, ולפיכך בנסיבות אלה קמה למל"ל סמכות לשנות מעמדו מעובד שכיר לעובד עצמאי ולגבות ממנו את חוב החברה בגין העסקתו הוא, אלא אם יסדיר את חוב החברה.
- בתחילת 2016 המל"ל שינה את מעמדו לעובד עצמאי, לתקופה הרלוונטית, וייחס למבוטח את חוב החברה בגין העסקת המבוטח עצמו - בסך של כ-175 אלפי ₪.
- בנוסף, ביצע המל"ל קיזוזים מקצבאות הילדים שקבלה אשת המבוטח במשך מספר חודשים.

#### עיקר נקודות המחלוקת

- האם המבוטח הוא "בעל שליטה" בחברה?
- האם כדין שינה המל"ל מעמדו מעובד שכיר לעובד עצמאי?
- האם כדין ייחס המל"ל את חוב החברה למבוטח בגין אי תשלום דמי ביטוח בגין משכורתו של המבוטח?
- האם כדין עיקל המל"ל את קצבת הילדים?
- האם יש התיישנות או שיהוי בתביעת דמי הביטוח שלא שילמה החברה לתקופה זו?

#### עמדת המל"ל

- לדעת המל"ל, אף אם אין למבוטח מניות בחברה, הרי הוא קרוב של האב והאם ויחד מחזיקים ב-100% ממניות החברה. הקביעה היא בהתאם לרוח הלכת שלם בביהמ"ש העליון.
- ברמה המעשית עובדתית, הקביעה כי יש לראות במבוטח כבעל שליטה הסתמכה בין השאר על העובדות הבאות: השתתף בפגישות במשרדי המל"ל בקשר לחובות החברה, היה בעל זכות חתימה בה וחתום על מסמכי החברה, לרבות על המחאות שהוציאה.

## טענות המבוטח

מעולם לא היה עצמאי, תפקד בחברה כעובד שכיר ולא קיבל תגמול למעט משכורתו, אינו בעל מניות, מעולם לא קיבל את רווחי החברה, כל ההחלטות המהותיות לגבי פעילות החברה התקבלו על ידי האב בלבד, שקבע את תנאי העסקת העובדים כולל פיטורים.

## דיון והחלטה

- בהתאם לפסיקת ביה"ד הארצי לעבודה כאשר מעורב "בן משפחה", יש לבחון בקפידת יתר אם מדובר בעובד או במהות משפטית אחרת.
- בחינת הראיות באשר לסממני העסקה המקובלים לעובדים מעלה כי: נטען שהמבוטח השתכר שכר קבוע של כ-5,000 ₪ לחודש - ללא רישום שעות עבודה, תנאי שכר, או הסכם עבודה. בפועל נמצא כי בתלושים הופיעו סכומים קטנים הרבה יותר - שכר זה ממילא אינו משקף את כישוריו והשכלתו.
- לא שולמו עבורו תשלומים סוציאליים, לא זוהו העברות בנקאיות או תשלומים מסודרים לחשבונו בגין השכר, ובתקופת קשיי החברה כלל לא קיבל שכר.
- ביה"ד קבע כי אין מדובר בעובד כי אם בבעל שליטה בחברה. אשר על כן, בהתקיים חוב ניכויים בגינו מצד החברה רשאי המל"ל לשנות סיווגו לעובד עצמאי, ולדרוש את דמי הביטוח הללו - ממנו אישית.
- בעניין קיזוז החוב גם מקצבאות הילדים, נקבע שאף שהללו משולמות לאשה הרי שמדובר בעניין טכני בלבד - ויש לראות בשני בני הזוג כשותפים בחוב בחלקים שווים, על כן ראוי היה לקזז רק מחצית מקצבאות הילדים (בחלק המיוחס לזכאיתו - הוא), וכך נקבע.
- באשר להתיישנות החוב נקבע כי אין התיישנות על חיוב שמועד תשלומו קודם ליום 1.1.2015, מועד בו נכנס לתוקף סעיף 363א לחוק, הקובע תקופת התיישנות של 7 שנים.
- בעניין טענת השיהוי נקבע כי פעולות המל"ל לגביית החוב בשנת 2004, ומגעים שנוהלו בין הצדדים בשנת 2009, וביטול הסדר ביניהם בשנת 2011 עקב אי עמידה של החברה בו - מבטלים את טענת השיהוי.

התביעה נדחתה בעיקרה המוחלט.

## בשולי הדברים

- יצוין כי המל"ל פרסם חוזר פנימי בסוגיית הכללים לשינוי מעמד של בעל שליטה בחברה לה חוב למל"ל, ממעמד שכיר בה, לעובד עצמאי, וייחוס חוב החברה לבעל השליטה. בחוזר זה בוצעו מספר עדכונים לאורך השנים, האחרון בהם מיום 7.6.2015 (ראו מבזקי מס שלנו מספר 370 ו-632 שפרטו בהרחבה את הסוגיה).

- בחוק ההסדרים לשנת 2017 נוסף סעיף 367א לחוק הביטוח הלאומי שלפיו יכול המל"ל להרים את מסך ההתאגדות ולגבות חוב ממי שהחברה העבירה אליו נכסים או פעילות (חוזר מעסיקים 1471 מיולי 2017).

[מבזק מס מספר 760 מיום 06 בדצמבר 2018]

## **אשת בעל מניות השליטה בחברה, כבעלת שליטה, ואינה זכאית לדמי אבטלה**

ביום 8/5/2019 דחה ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 17-09-54379) את תביעתה של מרים לוי (להלן: המבוטחת) לתשלום דמי אבטלה, בטענה שלא הוכח כי התקיימו יחסי עובד ומעסיק לבין החברה שבה עבדה, ומאחר ולמעשה הייתה בעלת שליטה בחברת מעטים.

### רקע חוקי

- סעיף 6'ב' לחוק הביטוח הלאומי קובע מפורשות שהחל משנת 2004 ביטוח אבטלה לא יחול על בעל שליטה בחברת מעטים.
- בעל שליטה בסעיף 32(9) לפקודה - בין היתר, מי שמחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או ביחד עם קרובו ב- 10% לפחות מהון המניות שהוצאו או ב- 10% מכוח ההצבעה.
- חברת מעטים בסעיף 76 לפקודה - חברה שהיא בשליטתה של חמישה בני אדם לכל היותר ואיננה חברת בת ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.
- מבוטח בביטוח אבטלה - תושב ישראל או תושב ארעי, שאינו בעל שליטה, שמלאו לו 18 שנים וטרם הגיע לגיל פרישה לגבר (67) והוא עובד הזכאי לשכר, שמעסיקו חייב בתשלום דמי ביטוח בעדו.

ביה"ד הארצי קבע בעבר כי זכאות לדמי אבטלה של אשת בעל שליטה תיבחן בשני מבחנים: בחינת שליטה עקיפה ובחינת יחסי עובד - מעסיק.

### תמצית עובדתית וטענות הצדדים

- המבוטחת עבדה בחברה שמלוא מניותיה בידי בעלה, שאף הוא עבד בה. זאת במשך 25 שנה. משהפסיקה החברה את פעילותה, פוטרה והגישה תביעה, למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) לתשלום דמי אבטלה.
- המל"ל דחה את התביעה, בטענה כי המבוטחת הייתה בעלת שליטה בחברת מעטים, ועל כן אינה מבוטחת בביטוח אבטלה.
- לטענת המבוטחת היא עבדה במשך 25 שנים בחברה והייתה בינה לבין בעלה חלוקה מובהקת בתפקידים. הבעל היה אמון על ניהול הייצור, והמבוטחת על ניהול העסק שכלל: פרסום, שיווק, ישיבה עם לקוחות וסגירת עסקאות, מילוי הזמנת עבודה והוצאת קבלות וחשבונות, איתור וקבלת עובדים משירות התעסוקה, פרסום הודעות דרושים במדיות אחרות, הפקדת כספים בבנק ועוד.



לטענתה עבדה במשרה מלאה, ומשכה פיצויי פיטורים שהצטברו בקופה על שמה.

- מנגד, טען המל"ל כי מהראיות עלה כי האישה הייתה אחראית באופן בלעדי לניהול החברה, בין המבוטחת לחברה לא היה חוזה העסקה ולא הוכח כי קיבלה שכר.

### דין והחלטה

- ביה"ד נשען על הלכת - גרוסקופף, לפיו נקבעו 3 מבחנים לקביעת קיום יחסי עבודה לעניין אבטלה: האם ניתן לאבחן בין תפקידו ופעילותו של אדם כעובד, לפעילותו כקרוב משפחה. האם ההסדר לפיו עבד בעסק קרובו אמיתי או פיקטיבי? האם ניתן לקבוע מה היה שכרו של קרוב המשפחה כעובד?
- ביה"ד אף מדגיש, בהסתמכו על פס"ד הארצי, חטמי יצחק כי "העומד בבסיס קיומם של יחסי עובד מעביד היא התקשרות לביצוע עבודה תמורת שכר...שכן יחסי עובד מעביד, מטיבם, מחייבים מתן תמורה עבור ביצוע עבודה".
- ביה"ד נשען על הלכות ביה"ד הארצי וקובע "כי שעה שמדובר בהתקשרות בין קרובי משפחה יש לבחון בקפידה רבה האם התכלית העיקרית של התקשרות או "גרעינה של ההתקשרות" עניינה - ביצוע עבודה בתמורה לשכר הנקבע על יסוד זיקה הדוקה למהותה ולאופייה של העבודה המבוצעת, או שמא תכלית ההתקשרות הינה - השאת הרווחה הכלכלית והמשפחתית של המשפחה כיחידה כלכלית אחת".
- מחומר הראיות עלה כי אמנם המבוטחת לא החזיקה במניות בפועל בחברה אולם הייתה בעלת שליטה בעקיפין בשים לב לתפקיד שביצעה.
- כמו כן, לא היה לה הסכם עבודה בכתב, לא החתימה כרטיס נוכחות כשאר העובדים, לא ידעה לומר אם קיבלה ימי חופשה או מחלה והאם קיבלה תנאים סוציאליים. משנת 2003 לא קיבלה שכר בפועל ואין הפקדות בנק של השכר הנטען. לכל היותר, השכר שולם באמצעות תשלומי אחזקת הבית.
- יתרה מכך, חצי שנה לפני סיום עבודתה הועלה שכרה ב- 50% מגמתית, על מנת לזכותה בדמי אבטלה - בשיעור גבוה, זאת דווקא בזמן שהעסק התדרדר בתקופה הרלוונטית.
- בנוסף, נמצאו סתירות רבות בין עדותה לעדות הבעל, בנוגע להחלטה על סגירת העסק.
- בסיכום, נקבע כי לא הוכח כי התקיימו יחסי עובד מעסיק, ובנסיבות העניין דין התביעה להידחות.

### בשולי הדברים

נציין ונזכיר כי משנת 2004 שונה חוק הביטוח הלאומי ונקבע בו באופן גורף כי בעל שליטה, אינו מבוטח בביטוח אבטלה. בעקבות שינוי החקיקה ניתנו מספר פסקי דין אשר ששללו על הסף הזכאות לדמי אבטלה לבעל מניות השליטה (עצמו) מבלי צורך כלל לבחון התקיימות או העדר יחסי עובד ומעסיק.

מאידך לגבי בני משפחה של בעל המניות בחברה, עדיין יש מקום לבחינה האמורה.

נפנה למבזקי מס 729,701,683 ו-747.

[מבזק מס מספר 784 מיום 29 במאי 2019]

## **העסקת בן/בת זוג בעסק משפחתי - תיבחן עפ"י מבחני העבודה הרגילים**

ביום 16/12/2019 דחה ביה"ד האזורי לעבודה (בי"ל 37143-12-18) את תביעתה של נטליה מובשוביץ' (להלן: המבוטחת) לדמי אבטלה, בהנמקה כי לא הוכח ששררו יחסי עובד-מעסיק בינה לבין בעלה, ולכל היותר מדובר בעזרה משפחתית מקובלת.

### **רקע חוקי**

- חוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק) קובע, כי דמי אבטלה ישולמו למבוטח, תושב ישראל מגיל 18 עד 67, שהוא מובטל, שהשלים תקופת אכשרה, והוא "עובד" הזכאי לשכר שמעסיקו חייב בתשלום דמי ביטוח בעדו.
- "עובד" מוגדר בסעיף 1 לחוק  
"לרבות בן משפחה, אף אם אין בינו לבין קרובו המעסיקו יחסי עבודה, ובלבד שהוא עובד במפעל באופן סדיר ובעבודה שאילולא עשה אותה הוא, הייתה נעשית בידי עובד; לענין זה, "בן משפחה" - אחד ההורים, ילד, נכד, אח או אחות".

כך גם נקבע בהלכת מימוני לימור: בן זוג אינו בגדר "בן משפחה", ולצורך בחינת היותו "עובד", יש להיזקק לבחינת דיני העבודה הרגילים, ולא במבחנים המתוארים בהגדרת "עובד", לעיל.

### **רקע עובדתי**

- המבוטחת אשת טכנאי שיניים, שהוא בעל עסק עצמאי. העסק מנוהל מבית המגורים.
- ביום 22/7/2018 הגישה תביעה למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) לדמי אבטלה וציינה כי בתקופה שבין 1/2/2015 לבין 29/5/2018 הועסקה אצל בעלה כטכנאית שיניים שכירה, וחדלה לעבוד מטעמי בריאות.
- המל"ל דחה ביום 3/10/2018 את התביעה בטענה כי לא התקיימו יחסי עובד-מעסיק בינה לבין בעלה (עבודתה אצלו היא בגדר "עזרה משפחתית"), ולא צברה תקופת אכשרה כנדרש בחוק.

### **עיקר טענות הצדדים בביה"ד**

בהתאם לעדות הבעל- הוא העסיק את אשתו כטכנאית שיניים במקום עובד שהתפטר בסוף שנת 2014. בנוסף טען כי ביצעה עבודה משרדית, העבירה ומסרה עבודות שיניים מרופאי שיניים אליו וממנו לרופאי שיניים אחרים ועוד. כמו כן נטען כי עבדה באופן מסודר 8 שעות ביום, הופקו תלושי שכר, ומפאת מצבה הרפואי נאלצה להפסיק עבודתה. לאחר עזיבת המבוטחת את העבודה, לא הועסק עובד אחר תחתיה, בטענת ירידת היקף פעילות. מאידך טען המל"ל כי לא הוכחה מסגרת שעות העבודה והנוכחות, מה גם שהעסק מתנהל בבית מגוריהם, לאישה אין הסמכה כטכנאית שיניים, היא לא הציגה כל ראיה לתשלום שכרה בפועל ופעולותיה עבור עסק הבעל אינן יותר מעזרה משפחתית.

## דין והחלטה

- ככלל, המבחן לקיום יחסי עובד-מעסיק הוא המבחן המעורב, תוך שימת דגש על מבחן ההשתלבות, על הפן החיובי והשלילי שבו.
- עם זאת, החוק הרחיב את הגדרת המונח "עובד" והחיל אותו בתנאים מסוימים על "בן משפחה", אף אם לא מתקיימים יחסי עובד-מעסיק (הלכת ווילאם חאיק).
- מאחר ובמקרה הנידון בני הזוג אינם נכנסים למסגרת הגדרת "בן משפחה", יש לבחון את מעמד המבוטחת לפי מבחני העבודה.
- ביה"ד מציין, שניתן להניח כי במערכת יחסי עבודה בין בעל ואישה, המופעים של מאפייני יחסי עבודה לא יהיו כה חדים ופורמאליים, כפי שלעיתים מופיעים ביחסי עבודה בין מי שאין ביניהם קשרי משפחה. ולכן התייחס ביה"ד גם להגדרה הרחבה שבסעיף 1 לחוק.

## נקודות בשיקול הדעת של ביה"ד

- המבוטחת לא למדה את המקצוע של טכנאות שיניים בצורה מסודרת ואין לה תעודה בתחום.
- לא זומנו עדים, לקוחות או ספקים איתם באה המבוטחת במגע שוטף כטענתה כדי להוכיח את התפקידים שמילאה, ולא הומצאו ראיות כמו תיעוד רישומים וחשבוניות שערכה.
- עדויות לסדירות העבודה ולמסגרת שעות העבודה היומיות והשבועיות לא היו בקו אחיד, או שלא הוכחו.
- פעילותה לא הוכחה כחיונית לעסק, לא הוצגה ראייה להעסקת עובד קודם בעסק, ובכל אופן עלה כי תחום פעילות העובד היה שונה מתחום פעילותה, וגרסאות בני הזוג בדבר אי העסקת עובד חדש תחתיה עם עזיבתה, לא הלמו אחת את השנייה.
- אף כי הופקו תלושי שכר, לא הוצגו ראיות בדבר תשלומי השכר בפועל ומועד קבלת השכר, שנטען כי שולם במזומן ולעיתים בשימוש כרטיס אשראי. לבני הזוג ולעסק היה חשבון אחד משותף.

ביה"ד מסכם וקובע כי לא הוכח שהמבוטחת ביצעה את התפקידים הנטענים, וגם אם ביצעה מקצתם, לא הוכח שאלו בוצעו באופן סדיר, לא הוכח כי מילאה פונקציה חיונית בעסק, ולא הוכח כי קיבלה שכר. לכן, לא הוכח כי שררו יחסי עובד-מעסיק בין המבוטחת לבין בעלה. לאור כל האמור, התביעה לדמי אבטלה נדחתה.

## בשולי הדברים

- נעיר כי ביה"ד מציין שלעובדת אי-רישום הנוכחות, אין "משקל מפליגי", אך במקרה הזה לא ניתן להסתפק בעדויות של בני הזוג באשר למסגרת שעות העבודה, הואיל ובבחינת התמונה הכוללת עולות אי התאמות בין העדויות ויש חוסר בפירוט לגבי מהלך יום העבודה של המבוטחת.
- כמו כן מציין ביה"ד כי עילת אי העסקת עובד אחר תחת בן משפחה או בן זוג שעזב, עקב ירידת פעילות במחזור וברוח - קבילה, אלא שטעונה הוכחה.
- ובסיכום: בעסק משפחתי, ובמיוחד בין בני זוג, יש בעיית ראייתיות ואבחון בין יחסי עובד ומעסיק לבין היחסים המשפחתיים. על כן רמת התייעוד, הראייתיות והעדויות החיצוניות הנדרשות, היא גבוהה.

[מבזק מס מספר 821 מיום 05 במרץ 2019]

## עובדים שכירים / ניכויים

### הלכת קיס - הטיפ למלצר או לאוצר? (או לביטוח הלאומי)

ביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 15-10-44405, ע"ע 16-02-28480) דן ביום 26.3.2018 ב-2 ערעורים בשאלת התשר המשולם למלצרים בענף המסעדות, ובתוך כך קבע הלכה חדשה בתחולה מיום 1.1.2019 לפיה כספי התשר בענף המסעדות צריכים להיחשב לעניין **משפט העבודה דיני הביטוח הלאומי** כהכנסת המסעדה, וכל הכנסה של המלצר ועובדי שרשרת השירות מתשר צריכה להיחשב כהכנסת עבודה **מאת המעסיק**.

ביה"ד משנה למעשה הלכות ידועות (ספארי הולדינגס, אסתר כהן ועוד) לפיהן קיים מבחן הוולונטריות ואופן הרישום בספרי העסק.

ביה"ד משנה גם את הקביעה לפיה תיתכן אפשרות של עובד **שאינה** ממעסיקו. ביה"ד קבע כי תשלומי התשר **בענף המסעדות** צריכים להיחשב כהכנסת המסעדה, וכל הכנסה של מלצר ועובדי שרשרת השירות מתשר צריכה להיחשב **כהכנסת עבודה ממעסיקו**, גם אם שולם ישירות למלצר מרצון ולא עבר דרך הקופה, גם אם לא שולם באמצעי נפרד מזה שבאמצעותו שולמה הארוחה, ואף אם לא נרשם בספרי המסעדה.

נשיא ביה"ד פסק כי מוסד התשר, הרווח שנים רבות במציאות הישראלית, טרם הוסדר בחקיקה, חרף קריאות חוזרות ונשנות למחוקק לפעול להסדרתו. לשאלת התשר יש השלכות על משפט העבודה, הביטוח הלאומי ודיני המס, היא נוגעת לזכויותיהם של כ-200,000 עובדים בענף המסעדות ואלפי בתי עסק בענף, ולכן אין מנוס בלתי אם לקבוע הלכה חדשה בנושא.

#### **שימוש בכספי הטיפ בהתאם לביה"ד:**

כברירת מחדל נקבע, **כי בהעדר התניה מפורשת אחרת**, המעסיק רשאי להשתמש בכספי התשר **אך ורק לתשלום שכר עבודה לעובדי שרשרת השירות**, אינו רשאי לשלם באמצעות כספי התשר תשלומי **חובה**, הפרשות לפנסיה או זכויות סוציאליות אחרות וחייב לכלול את התשר ברישומים שהוא חייב בהם לפי חוק הגנת השכר.

עוד נקבע במישור דיני העבודה כי התשר נכלל בגדר שכר עבודה מכוח הוראות חוק שכר מינימום וכספי התשר הם הכנסת עבודה גם לגבי הפרשות לפנסיה, לחישוב פיצויים ועוד.

#### **תחולת ההלכה החדשה:**

מאחר והסדר זה חל על תשלום דמי הביטוח הלאומי, שלגביהם נערכת התחשבנות שנתית בכל שנת מס, ועל מנת לתת למחוקק שהות להסדיר את הנושא בדרך אחרת, **מורה ביה"ד כי ההסדר ייכנס לתוקפו ביום 1.1.2019**, למעט ביחס ל-2 ההליכים שנדונו בפס"ד זה שלגביהם יחול ההסדר החדש באופן מיידי, בהתאם להלכות הנוהגות בשאלת תחולתו ותחילתו של שינוי הלכה.

#### **תשלום דמי ביטוח וזכאות לגמלאות:**

- כמתחייב מפס"ד זה, החל מיום 1.1.2019 המעסיקים חייבים לשלם דמי ביטוח לאומי בעבור המלצר וכל שרשרת השירות, בהתאם לשכר שיכלול את התשר לפי חוק הביטוח הלאומי.

- מלצרים שיהיו זכאים לגמלאות מחליפות שכר כגון: תגמולי מילואים, דמי לידה, גמלה לשמירת היריון, דמי פגיעה, דמי תאונה ודמי אבטלה, תשולם להם הגמלה בהתאם לשכר הכולל את התשר.
- עובד שקרה לו אירוע המזכה בגמלה, והמעסיק לא דיווח על המשכורת במלואה או בחלקה, או שלא העביר למל"ל את כל דמי הביטוח, המל"ל רשאי לתבוע מהמעסיק את היוון הגמלאות ששילם ו/או ישלם לעובד עד סכום מירבי של כ-200 אלף ₪ לעובד, לפי סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי. למעסיק יש זכות ערעור לתקופה מוגבלת על החלטת המל"ל.

### המלצות והשלכות:

- **בחינת הסכמי השכר** - על מעסיקים לבחון את הסכמי השכר מול עובדיהם שכן במידה ולא ייקבע מפורשות אחרת בהסכם, על המעסיק לשלם את עלות המעסיק של דמי הביטוח הלאומי ושל תשלומי החובה הנוספים מעבר לתשר שהתקבל בפועל.
  - **השלכות מע"מ ומס הכנסה** - כאמור ביה"ד חוזר מספר פעמים על הקביעה כי הוא משנה את ההלכה אך ורק ביחס להשלכות משפט העבודה והביטוח הלאומי.
- לפיכך אנו קוראים לרשות המיסים שלא לקפוץ על ההלכה החדשה, כמוצאת שלל רק, ולא להתחיל בחיובי מע"מ בגין רכיב התשר.

[מבזק מס מספר 762 מיום 20 בדצמבר 2018]

## **מימוש אופציות (פירותי) לאחר סיום העבודה - מיוחס לחודש העבודה האחרון, לעניין חבויות וגמלאות הביטוח לאומי**

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 61021-11-17) דחה ביום 20.1.2019 את תביעת אפרים שטיינמץ ("המבוטח") וקבע שהכנסה פירותית ממימוש אופציות שקיבל ממעסיקו בעבר, שנים לאחר שנתקו יחסי עובד מעסיק, יש ליחסה לחודש עבודתו האחרון בחברה.

### רקע חוקי וכללי:

סעיף 102 לפקודת מס הכנסה קובע בין השאר, בהקצאה באמצעות נאמן, כי:

- רווח ממימוש מניות (לרבות אופציות) במסלול הכנסת עבודה, או מרכיב מסוים ברווח כאמור במסלול רווח הון - בחברה שמניותיה נסחרות בבורסה, מהווה הכנסת עבודה בידי העובד.
- ההכנסה הינה במועד המימוש.
- מועד המימוש אינו מועד המרה מאופציה למניה אלא מועד מכירת המניה.

סעיף 344(א) לחוק קובע:

יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם ל-1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מ"ה.

סעיף 345א לחוק קובע:

(א) בסעיף זה -

- "הכנסה" - הכנסה, שלפי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה רואים אותה כהכנסה לפי פסקאות (1) או (2) בסעיף 2 לפקודה האמורה;
  - "חייב בתשלום בעד עצמו" - מי שחייב בתשלומי דמי ביטוח לפי הוראות סעיף 342(א);
  - "מועד חיוב" - המועד שנקבע לחיוב במס לפי הוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה.
- (ב) הכנסה של עובד או של חייב בתשלום בעד עצמו, יראו אותה כהכנסתו של העובד או כהכנסתו של החייב בתשלום בעד עצמו, לפי הענין, במועד החיוב במס שנקבע לפי הוראות סעיף 102 לפקודת מס הכנסה, ולענין הוראות סעיף 342(א) יהיה מעבידו של העובד מי שהיה מעבידו בעת ההקצאה כמשמעותה בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה.

#### נקודות למחשבה שלא נדון בהם במבזק זה:

השלכות של הכנסה זו על הזכאות לגמלאות, לרבות גמלת הזיקנה.  
האפשרות למימוש האופציות לאחר גיל 70.

#### תמצית עובדתית:

המבוטח עבד בחברת אינטל עד ליום אמצע שנת 2014. מסוף שנת 2017 מקבל קצבת אזרח ותיק. ככל הנראה מחזיק המבוטח באופציות 102 הוני שקיבל בזמנו מאינטל, ובכוונתו להמירן למניות ולמוכרן. כתוצאה מכך תיווצר לו הכנסה. העתירה ככל הנראה הינה טרם האירוע, והוא מבקש מביה"ד סעד עקרוני, כפי שיפורט: בעתירתו דורש המבוטח להורות למוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל") לחייבו בדמי ביטוח בגין מימוש האופציות לפי מצבו היום, קרי כאזרח ותיק. המל"ל מבקש לראות במועד החיוב, כחודש האחרון בו עבד באינטל.

#### טיעוני המבוטח

- יש לראות בהכנסה שנוצרה לאחר ניתוק יחסי עובד ומעסיק - כרווח הון או כפיצויי פיטורין ולפטור אותה מדמי ביטוח.
- לחלופין, יש לראות בהכנסה כהכנסה במועד המימוש קרי בסיס מזומן- ומכיוון שהוא כיום בגיל הפרישה ומשתלמת לו קצבת אזרח ותיק יהיה פטור מדמי הביטוח.
- לעניין מס הכנסה, החבות הינה על בסיס מזומן ואינו מיוחסת אחורה. אין סיבה להבחנה בין חיוב במס לבין חיוב בדמי ביטוח.

#### טיעוני המל"ל

- החלק הפירוטי מממוש האופציות, הינו הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה ולכן חייב בדמי ביטוח.

- את ההכנסה הזו יש ליחס לחודש העבודה האחרון. הכנסה זו דינה כ"תשלום נוסף", "קרי, אין לפרוס את התשלום..." (כך במקור). כל האמור הינו בהסתמך על חוזר ביטוח שהוציא המל"ל עצמו, ביום 5.4.2016 שמשפרו 1437.

### דיון והחלטה

- ביה"ד מתאר כמה פסקי דין ומאמרים בעניין חבויות במס הכנסה בעניין אופציות ומניות בידי עובדים. לטעמנו - ללא קשר ממשי לדיון דנן, שהינו מועד החיוב בדמי ביטוח.
- הכנסה מממוש אופציות אינה מנויה כהכנסה פטורה בסעיף 350 לחוק.
- לא מקובלת הטענה כי מדובר בהכנסה כתוצאה מניתוק יחסי עובד ומעביד כי אם כהטבה שדינה הכנסת עבודה.
- ביה"ד מודה כי " אירוע המס נדחה למועד שבו ימכרו המניות".
- ועכשיו לשורות המחץ, וכך נקבע:

**"העולה מהמקובץ הוא כי הכנסת התובע מממוש האופציות היא הכנסת עבודה - עבודתו האחרונה של התובע באינטל היא זו שבמסגרתה קיבל את האופציות. התובע לא טען כי הוא מועסק בתקופת היותו אזרח ותיק, או אם עבד מאז הגיע לגיל פרישה. מכל מקום נוכח הנחיות סעיף 345א(ב) יחוס הכנסתו מממוש האופציות, אשר כאמור הינה הכנסה מעבודה - לתקופת עבודתו אצל מעסיקו שנתן את האופציות, ולא ניתן ליחסה לכל עבודה שביצע בתקופת היותו אזרח ותיק".** (כך במקור).

כך בפשטות חותם ביה"ד את הסוגיה, לכאורה בהסתמך על האמור בסעיף 345א(ב) - אשר קובע כאמור במפורש הפוך: כי מועד ההכנסה לעניין מממוש אופציות לפי סעיף 102 לפקודה הוא מועד ההכנסה לפי הפקודה (קרי מועד המכירה), וכי בסך הכל יראו את המעסיק שהנפיק את האופציות ואצלו עבד העובד בעבר - כמעסיקו לעניין זה. לא נאמר בשום מקום כי יש לראות את חודש ההעסקה האחרון, לפני שנים - כמועד החיוב בדמי ביטוח.

נזכיר ונציין עניין מועד החיוב בממוש אופציות בידי עובד שעזב נכתב בפס"ד בביה"ד הארצי בעניין טופז שרון בו הצליח המל"ל להכתיב הודעה מטעמו אשר לא ממש הייתה קשורה כלל למקרה הפסק:

"המשיב מצהיר כי עמדתו לעניין החיוב בדמי ביטוח לגבי הכנסה מאופציות שאינן סחירות .... שיש לראות את מועד החיוב, במועד בו מומשו בפועל האופציות על ידי העובד או החייב בתשלום. כלל זה לא יחול במקרים בהם מועד מימושן של האופציות חל לאחר שנותקו יחסי עובד ומעביד בין העובד לבין מי שהיה מעבידו במועד ההקצאה, שאז יראו את ההכנסה כאילו נתקבלה במועד ניתוק יחסי עובד מעביד...". (ראה מבזק מס 321).

על בסיס הודעתו זו של המל"ל הוא גם הוציא מאוחר יותר את החוזר הנ"ל, ועל פי רוחו של אותו חוזר, התיישר גם ביה"ד בפסיקה דנן, לדעתנו ללא בסיס חוקי.

[מבזק מס מספר 768 מיום 31 בינואר 2019]



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

ביום 24 בפברואר 2019 קיבל ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 16-08-6497) 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) 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 שומות הניכויים של המל"ל.
- שומות המל"ל נעשו על פי קביעת השומות של פקיד השומה, זאת לאור הלכת גדות (שקביעת רשות 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. האוני' 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 שומות 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 מידיעות 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 הדיון 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. 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 האוני' 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.
- 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 לאוני' כבר ביום משלוח הבקשה. ודאי שלא הופעל שיקול דעת כלשהו.
- קנס ככלל יחול על מי שנראה כמתחמק מתשלום דמי ביטוח. לא כך המצב כאן (מוסכם כי האוני' 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".
- יש חוסר בהירות בזיהוי חוזר או הנחיה של המל"ל בעניין קנסות בכל תקופת זמן נבחרת. 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. תביעת האוני' 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.

[מבזק מס מספר 776 מיום 28 במרץ 2019]

## גמלאות

### עבודה, אפילו חלקית, בתקופת שמירת הריון או חופשת לידה - עלולה לשלול הגמלאות בחלקן או במלואן

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 21072-01-16) קיבל ביום 8 בינואר 2019 באופן חלקי את תביעתה של כרמית גז (להלן: "המבוטחת"), וקבע כי תישלל הגמלה לשמירת הריון אך תשולם לה מחצית מדמי הלידה. זאת, לאור הקביעה כי עבדה באופן חלקי בתקופה שבה הייתה בשמירת הריון וחופשת הלידה.

#### רקע חוקי:

- סעיף 49(א) לחוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק) קובע: "המוסד ישלם למבוטחת דמי לידה... בעד פרק הזמן שלרגל ההיריון או הלידה אין היא עובדת או עוסקת במשלח ידה".
- סעיף 56 לחוק קובע שהמוסד רשאי לשלול את הזכות לדמי לידה, כולם או מקצתם, אם קרה אחד המקרים המפורטים בסעיף, ביניהם: "בתוך הזמן שבעדו משתלמים דמי לידה עבדה המבוטחת שלא במשק ביתה".
- סעיף 58 לחוק קובע כי שמירת הריון היא היעדרות מעבודה מהסיבות המפורטות בסעיף.

#### עיקר התמצית העובדתית:

- המבוטחת עובדת משנת 2002 כשכירה בחברה משפחתית בבעלות הוריה, בניהול משרד וחשבונות, כספים, משכורות, קבלות, ספקים ועוד.
- בתקופה הרלוונטית התגוררה המבוטחת עם ילדיה בבית הוריה. אמה (בעלת החברה במשותף עם אביה) עובדת אף היא בחברה ומבצעת את עבודתה עבור החברה, ממשרד המצוי בבית מגוריה.
- משרדי החברה נמצאים בקריית עתידים בתל אביב. באותו בניין נמצאת מסעדה בבעלות אחי המבוטחת וכן חברה ליבוא כלים חד פעמיים בעלות בעלה. המבוטחת מסייעת לאחיה וגם לבעלה בעסקיהם, אך זאת באופן התנדבותי, על בסיס עזרה משפחתית.
- בתקופה 5/2011 עד 1/8/2011 הייתה המבוטחת בשמירת הריון, "והיה עליה להימצא בשכיבה מוחלטת". ביום 11/8/2011 ילדה.
- תביעותיה לגמלה לשמירת הריון וכן לדמי לידה אושרו על ידי המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) בסך כולל מעל 135,000 ₪.
- כשנה וחצי לאחר תשלום הגמלאות, נחקרה ע"י המל"ל בעניין העסקת דודתה בחברה. למבוטחת לא נמסר כי החקירה נוגעת לעניינה האישי.
- המל"ל טען כי מהחקירה עלה שהמבוטחת עבדה במהלך שמירת הריון ובמהלך חופשת הלידה, על כן שלח לה הודעה כי קיבלה גמלאות שלא כדין והיא חייבת להחזיר את הגמלאות. מחובתה של המבוטחת קוזזו קצבאות ילדים לאורך השנים.
- לאחר כשנתיים הוצא מכתב דומה, ולאחר התדיינות - הוגשה התביעה דנן.

יצוין כי המבוטחת טענה שלא קבלה את המכתב הראשון - ולאחר שביה"ד קיבל את עמדתה, בהתאם לנסיבות ולהסתברויות, נדחתה טענת המל"ל לדחיית התביעה על הסף, בסיבת "התיישנות".

#### טענות הצדדים לגופו של עניין

- המבוטחת טענה כי עבודתה מתבצעת במשרדי החברה בשעות קבועות, ולעיתים תוך התחברות מרחוק - מהבית. לטענתה במהלך שמירת ההיריון לא הגיעה כלל למשרדי החברה, ובמהלך חופשת הלידה הגיעה פעמים בודדות.
- לטענתה, לא עבדה בתקופת שמירת ההיריון וחופשת הלידה: לכל היותר נתנה עזרה משפחתית.
- המבוטחת תכננה כי תחליף אותה עובדת אחרת בעת שתשהה בחופשת לידה, דבר שלא יצא לפועל בשל הריונה בסיכון של המחליפה.
- המל"ל טען כי המבוטחת עבדה (אף כי לא במתכונת הקודמת הרגילה של טרם ההיריון), הן בתקופת שמירת ההיריון והן בתקופת חופשת הלידה. עבודה בתקופות אלו מביאה לשלילה מוחלטת של הגמלאות ששולמו לה.

#### דיון והחלטה:

- יצוין כי ביה"ד נוטה להעדפת גרסת המבוטחת לאורך מרבית הפסק, ובין השאר - קיבל את עמדת המבוטחת לפיה לא הגיעה למשרדי החברה כלל בשמירת ההיריון ולפעמים ספורות בחופשת הלידה. עדיין יש לבחור אם ביצעה עבודתה מהבית, מה טיבה ומה היקפה.
- נקבע כי פעולותיה מהבית: פתיחת מיילים, ניהול שיחות טלפון, התחברות מרחוק למחשבי משרדי החברה וכד', אף כי הם בהיקפים נמוכים בהרבה מהיקפי הפעולות הרגילות אותן עשתה קודם לכן - הרי שאינן בגדר "סיוע משפחתי", אלא עבודה חלקית.
- בעניין הגמלה לשמירת הריון ביה"ד נשען על הלכת פזית סאייג - אבוקסיס, בה נקבע שעבודה חלקית שוללת את הזכאות לגמלה לשמירת הריון, באופן מלא.
- באשר לדמי הלידה, אין הלכה שיפוטית דומה, והדבר נתון על פי החוק לשיקול דעתו של המל"ל. לטענת ביה"ד המל"ל לא הפעיל כאן שיקול דעת, וההנמקה לשלילה הייתה "לקונית, דלה וחסרה".
- ביה"ד הגיע למסקנה שאי במקרה האמור מקום לשלול באופן גורף את דמי הלידה. המבוטחת ביצעה עבודה חלקית, בהיקף שלא ניתן להגדירו כמזערי, ולפיכך קובע ביה"ד שאין לשלול מלוא דמי הלידה, אלא 50% בלבד.
- התביעה התקבלה בחלקה.

[מבזק מס מספר 767 מיום 24 בינואר 2019]

## אם עבדתם בחו"ל בגיל פרישה - אולי מגיעה לכם תוספת לקצבת אזרח ותיק

מבוטחים תושבי ישראל, שעבדו בחברות זרות בחו"ל בגיל פרישה, זכאים לעיתים לקבל קצבת אזרח ותיק מוגדלת, כאשר תקופות העבודה בחו"ל מובאות בחשבון בחישוב זכאות ל"תוספת דחיית קצבה".

### רקע חוקי

גיל פרישה וגיל זכאות לקצבת אזרח ותיק (בחודש מאי 2019)

גיל פרישה באישה- 62, בגבר- 67.

החל מגיל פרישה יכול מבוטח לקבל קצבת אזרח ותיק אם הוא עונה על התנאים המזכים בקצבה והכנסותיו אינן עולות על סכום שנקבע.

הגיל שממנו אין מבחן הכנסות הוא גיל הזכאות - לגברים 70 ולנשים בהתאם לחודש הלידה. לילידות מאי 1950 ואילך, גיל הזכאות הוא 70.

במבחן ההכנסות לזכאות לקצבת אזרח ותיק בגיל פרישה יש להביא בחשבון הכנסות אקטיביות (מעבודה או מעסק או ממשלח יד) והכנסות פסיביות (למעט מפנסיה).

הכנסה מרבית מותרת לקצבת אזרח ותיק מלאה, בגיל פרישה (בחודש מאי 2019)

להלן דוגמאות לחישוב הכנסה מרבית מותרת ליחיד וליחיד עם תלוי:

- ההכנסה המותרת ליחיד לחודש בגיל פרישה: 57% מהשכר הממוצע במשק = 5,856 ₪ (אקטיבית) בנוסף, מותרת לו הכנסה פסיבית בסכום של 11,712 ₪.
- הכנסה מותרת ליחיד עם תלוי בגיל פרישה: 76% מהשכר הממוצע במשק = 7,807 ₪ (אקטיבית). בנוסף, מותרת לו הכנסה פסיבית בסך 15,614 ₪.
- בתנאים מסוימים ובעיקר כשיש רק הכנסות פסיביות - המבחן הוא צירוף של שני הסכומים שלעיל. לדוגמה ליחיד: 17,568 ₪ לחודש.

עם זאת, מי שהכנסתו עולה על ההכנסה המרבית, רשאי לתבוע קצבה יחסית וינוכו מהקצבה 60% מהסכום ההכנסה העולה על ההכנסה המרבית.

### תוספת דחיית קצבה

- מבוטח שהגיע לגיל פרישה, והכנסותיו הגבוהות אינן מזכות אותו בקצבה, ויש לו הכנסות אקטיביות, זכאי לקבל תוספת של 5% עבור כל שנה שהקצבה נדחתה בשל הכנסות גבוהות.
- יצוין, כי מבוטח שהייתה לו הכנסה כאמור במשך תשעה חודשים לפחות מתוך שנה פלונית, יראוהו לעניין תוספת זו, כאילו הייתה לו הכנסה במשך כל השנה.
- מבוטח שהגיע לגיל פרישה, ויש לו הכנסות אקטיביות וזכאי לקבל קצבה יחסית, רשאי לבחור באחת מ-2 האפשרויות הבאות:
  1. לקבל קצבת אזרח ותיק יחסית.
  2. לדחות את קבלת הקצבה, ולקבל קצבה עם תוספת בשיעור 5% לכל שנה של דחיית הקצבה, ככל שיש לו הכנסה אקטיבית בגיל הפרישה.

- מי שהכנסתו מעבודה גבוהה מההכנסה המרבית כאמור, עשוי ליהנות מתוספת דחיית קצבה לכל שנה עד גיל הזכאות. התוספת המרבית לקצבת גבר - 15% (3 שנות דחיה) ולאשה - 40% (8 שנות דחיה), תלוי בחודש לידתה.

#### ונמחיש :

גבר, שצבר לפחות 25 שנות ביטוח, דחה את הקצבה בגיל פרישה בשל הכנסות גבוהות עד גיל הזכאות, והיו לו הכנסות אקטיביות בגיל פרישה, זכאי לתוספת מרבית של כ- 350 ₪ לחודש למשך כל חייו.

אשה במצב דומה, עשויה ליהנות מתוספת חודשית מרבית של כ- 930 ₪ למשך כל חייה.

#### עבודה בחו"ל

ככלל, תושב ישראל שעובד בחו"ל (כשכיר אצל מעסיק זר, או כעצמאי בתנאים מסוימים), תיחשב הכנסתו לעניין תשלום דמי ביטוח כהכנסה שאינה מעבודה שחייבת בדמי ביטוח כהכנסה פסיבית.

סיווג ההכנסות כאמור כפסיביות הוא רק לעניין חיוב וגביית דמי ביטוח. לפי עמדת המוסד לביטוח לאומי, הדבר אינו משנה את מהות ההכנסות כהכנסות אקטיביות לעניין זכאות לקצבת אזרח ותיק, גם לעניין מבחן ההכנסות וגם לעניין חישוב תוספת דחיית קצבה.

באחרונה נתוודענו למספר מקרים של מבוטחים שבגיל פרישה עבדו בחו"ל אצל מעסיקים זרים, ואף שנדחתה קבלת קצבת אזרח ותיק שלהם עקב מבחן ההכנסות - לא קבלו תוספת 5% לקצבה לכל שנת עבודה בחו"ל, כיוון שהכנסות האלה מחו"ל מסווגות במחשבי המל"ל (לעניין חיוב בדמי ביטוח) כהכנסות פסיביות.

במקרים הללו, משבוצעה פנייה למל"ל והובהרו הדברים, הקצבה הוגדלה, כראות.

#### בשולי הדברים

מבוטח שעבד בחו"ל אצל מעסיק מקומי בגיל פרישה, וזכאותו באותה תקופה לקצבה נדחתה בשל הכנסות - מוצע לבחון לגביו זכאות לתוספת דחיית קצבה.

[מבזק מס מספר 780 מיום 02 במאי 2019]

### **פגיעה במהלך טיול טרקטורונים בחו"ל שהיה במנותק מהנופש המשרדי - לא הוכר כפגיעה בעבודה (הלכת מרעי)**

ביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 18-09-121) דחה ביום 29 באפריל 2019 את ערעורו של אברהם מרעי (להלן: המבוטח) שביקש להכיר בפגיעה שאירעה לו תוך כדי טיול טרקטורונים במהלך נופש משרדי בחו"ל, כפגיעה בעבודה.

#### רקע חוקי

- תאונת עבודה, היא תאונה המתרחשת "תוך כדי עבודתו ועקב עבודתו" של העובד "אצל מעבידו או מטעמו".

- הסעיף הוחל גם על תאונות המתרחשות במסגרת פעילות נלווית לעבודה, לרבות אירועי ספורט ונופש.
- בהתאם להלכות ביה"ד הארצי, לצורך הכרה באירוע שנגרם במסגרת פעילות נלווית לעבודה צריך שיתקיימו שני תנאים מצטברים:
  - העניין שיש למעסיק בקיומו של אירוע הנופש, החשיבות שהמעסיק מייחס לאירוע ותרומתו של אירוע הנופש לחיי העבודה במפעל. לכך תידרש הוכחת מעורבות המעסיק בייזומו של האירוע ובאחריות לו, מימון האירוע, ארגונו וכד'.
  - "בחירת הקשר, או הזיקה, שבין הפעילות במהלכה נפגע העובד בתאונה, לבין האירוע המוכר, על רקע מארג הפעילויות שהוצעו לעובדים במסגרת האירוע". (כאשר העובד פרש מן הכלל "ועשה תכנית לעצמו", או מקום בו ניתן להצביע על ניתוק הקשר, או הזיקה, בין הפעילות בה היה העובד מעורב בעת התאונה, לבין האירוע המוכר, הפגיעה אינה מוכרת כתאונה בעבודה).

### רקע עובדתי

- המבוטח יצא לחו"ל יחד עם עובדים נוספים, במסגרת אירוע נופש שאורגן ע"י מעסיקם (להלן: המעסיק).
- הנופש אורגן ומומן ברובו ע"י המעסיק.
- המעסיק קבע את לוח הזמנים ואת הפעילויות שבהם היה על העובדים להשתתף.
- היום השלישי הוגדר כיום חופשי, במסגרתו הוצעו מספר חלופות לעובדים, לפי שיקול דעתם. הפעילויות והאטרקציות היו בתוספת תשלום ובאחריות העובדים.
- המבוטח בחר בטיול טרקטורונים כשבמהלכו נפגע ונגרם לו נזק בעמוד השדרה.
- המבוטח הגיש תביעה למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) להכיר באירוע כפגיעה בעבודה. התביעה נדחתה בטענה כי האירוע לא היה פעולה נלווית לעבודה, שכן המבוטח בחר להשתתף בטיול על דעת עצמו ובאופן פרטי.
- ביה"ד האזורי דחה תביעתו תוך שקבע כי מדובר בתאונה במהלך פעילות פרטית שמומנה ע"י המבוטח, שלא שהייתה חלק אינטגרלי מתוכנית הפעילות ולוח זמנים של המעסיק.
- המבוטח ערער לביה"ד הארצי.

### עיקר טענות הצדדים - בביה"ד הארצי

- המבוטח טען כי למעסיק היה אינטרס מובהק בקיומו של הטיול.
- לטענתו, אחת החלופות שהוצעו ע"י המעסיק הייתה פעילות הטרקטורונים, וכי המעסיק אף שלח מטעמו מנהלים שיפקחו על פעילות זו.
- לטענת המל"ל: הפעילות נבחרה על ידי המבוטח בהתאם לשיקול דעתו ובחירתו החופשית, ומשום כך התנתק הקשר בין הפעילות לבין הנופש שמומן ע"י המעסיק.



## החלטה

אין חולק שהמבוטח עמד בתנאי הראשון הנדרש לקיומה של פעילות נלווית : המעסיק בחר לממן באופן מלא את פעילויות העובדים במהלך לוח הזמנים שנקבע מראש, ואף תכנן את מרבית סדר היום של העובדים.

עם זאת, "בחירת הנופש כולו כפעילות נלווית לעבודה, אין משמעה כי כל תאונה שאירעה במהלכו תחשב כתאונת עבודה" (הלכת עבדאלראוף).

אושרה קביעת ביה"ד האזורי, נקבע כי האירוע אינו עומד בתנאי השני (המתואר לעיל) :

- המעסיק הותיר בידי העובדים את ההחלטה כיצד ואם בכלל לעשות פעילות זו, ואף ציין במפורש בטופס התביעה למל"ל כי האירוע התרחש בזמן החופשי.
- הפעילות הייתה כרוכה בתוספת תשלום ובאחריות העובד.
- היה ברור לעובדים כי "המעסיק היה אדיש לבחירות שיעשו העובדים באותו יום (חופשי), ומכאן שלא ניתן לומר כי פעילות זו הייתה חלק אינטגרלי מהנופש".

הערעור נדחה.

## בשולי הדברים

• מתוך הפסיקה בביה"ד הארצי לעניין הקשר בין הפעילות הספציפית לבין כלל הפעילויות בנופש : "אינני רואה נפקא מינא אם התאונה לעובד נגרמה במהלך פעילות קבוצתית, אינדיבידואלית, או משפחתית, כל עוד הייתה אותה פעילות חלק אינטגרלי מתכנית הפעילויות של האירוע המוכר".

• נופש גיבוש משרדי, אפילו הוא בחו"ל, ואפילו הוא עם בני הזוג, בהחלט יתכן שהוא פעילות נלווית לעבודה.

• במקרה הנדון אף לא נטענה ולא נדונה כלל קיומה של "השתלמות" או העדרה. הדבר לא גרע מהקביעה כי מדובר בפעילות נלווית לעבודה.

במפורש נקבע בהלכה זו של ביה"ד הארצי כי מדובר בפעילות נלווית לעבודה.

לדעתנו (אף שיתכן והמל"ל יסבור אחרת) ניתן לומר כי המקבילה לקביעה זו היא הקביעה כי מדובר בעצם ב"טובת מעביד".

אף כי ענייננו הוא בגמלת פגיעה בעבודה, ניתן לומר לדעתנו כי ככל שמדובר ב"טובת מעביד", כך יהא גם לעניין קביעת שומות ניכויים בביטוח לאומי, ואף במס הכנסה.

זאת בניגוד להנחיית רשות המיסים לחשב הכללי, שהתבססה על עובדות המקרה בפסק דינו של ביה"ד האזורי בעניין דה נשון, כך שחלק מהתנאים הנדרשים לאי קביעת הטבת שכר לעובד באירוע גיבוש משרדי הם כי מדובר באירוע גיבוש בישראל בלבד וכי האירוע יהיה ללא בני זוג וכי הפעילות חייבת לכלול הוצאה מקצועית או העשרה.

[מבזק מס מספר 785 מיום 06 ביוני 2019]

## **תוספת דחיית קצבת אזרח ותיק בגיל פרישה - רק למי שיש הכנסות עבודה/משלח יד**

למשה מלאו בשעה טובה 70 שנה, גיל הזכאות שבו ניתן לקבל קצבת אזרח ותיק (זקנה) ללא מבחני הכנסה. ב-3 השנים שקדמו (מגיל 67) היו לו הכנסות גבוהות מאוד מדמי שכירות ולכן לא היה זכאי לקצבת אזרח ותיק. להפתעתו, התברר לו עתה שהקצבה לה המתין 3 שנים אינה כוללת תוספת דחייה קצבה בשיעור 15% (5% לכל שנת דחיית קבלת הקצבה בגיל פרישה המותנה בהכנסות).

### **עיקרי החוק**

הזכאות לקצבת אזרח ותיק בין גיל הפרישה לגיל הזכאות, מותנית בין השאר במבחן הכנסות. להלן כמה עקרונות כלליים בתמצית ליחיד ולזוג:

#### **הכנסות יחיד מעבודה בלבד:**

אם ההכנסה החודשית היא עד 5,856 ₪ (57% מהשכר הממוצע במשק) - קצבה מלאה. מעבר לזה: על כל חריגה מהסכום האמור, תוקטן הקצבה בסכום של 60% מההפרש (להלן: קצבה חלקית או יחסית). בהגיע תחשיב הקצבה היחסית ל-10% מהקצבה הבסיסית (שהיא כיום 1,554 ₪ לחודש) - תישלל הקצבה לחלוטין.

#### **הכנסות יחיד שלא מעבודה בלבד (אין הכנסות מעבודה/משלח יד)**

אם ההכנסה החודשית היא עד 17,568 ש"ח (57% \* 3, מהשכר הממוצע במשק) - קצבה מלאה. מעבר לזה: על כל חריגה מהסכום האמור, תינתן קצבה יחסית או תישלל לחלוטין הקצבה - כדלעיל.

#### **הכנסות משולבות**

ההכנסה המותרת מעבודה/משלח יד היא עד פעם אחת ההכנסה הרשומה לעיל (5,856 ₪) ועוד פעמיים ההכנסה האמורה בעבור הכנסות שאינן מעבודה, (ולא יותר משלוש פעמים ההכנסה האמורה בסך הכל), עם אפשרות לקצבת אזרח ותיק יחסית.

#### **הכנסות לבני זוג (כהגדרת בן זוג תלוי בחוק הביטוח הלאומי) שלא מעבודה**

אם ההכנסה החודשית היא עד 23,421 ₪ (76% \* 3, מהשכר הממוצע במשק) - קצבה מלאה. מעבר לזה: על כל חריגה מהסכום האמור, תינתן קצבה יחסית או תישלל לחלוטין הקצבה - כדלעיל.

• החוק כולל גם הגדלת ההכנסה כשיש עד שני תלויים נוספים (ילד כהגדרתו בחוק).

### **תוספת דחיית קצבה**

במקרים שבהם המבוטח לא היה זכאי לקצבת אזרח ותיק בשל הכנסות גבוהות בגיל פרישה, או שהיה זכאי לקצבה יחסית (והוא ויתר עליה) - ויש למבוטח הכנסות מעבודה/משלח יד, תהיה זכאות לתוספת "דחיית קצבה".

שיעור תוספת דחיית קצבה - 5% מהקצבה, בעבור כל שנה שתשלום הקצבה נדחה כאמור, בין גיל הפרישה לגיל הזכאות שאינו מותנה בהכנסות. ייתכן מצב שבו נדחתה תביעה לאזרח ותיק בשל

הכנסות כאמור, לתקופה של 9 חודשים בלבד מתוך שנה, והוא יהיה זכאי לתוספת דחיית קצבה בתום השנה.

**נבהיר, נחدد ונדגיש: ללא הכנסות מעבודה/משלח יד, גם אם הקצבה נדחתה עקב הכנסות גבוהות - לא תתקבל תוספת דחיית קצבה.**

דוגמא לתוספת קצבה:

למבוטח רווק בן 67 ללא ילדים, יש הכנסות מדמי שכירות בסך 15,000 ₪ לחודש והכנסות מעבודה בסך 5,000 ₪ לחודש עד גיל 70. המבוטח בחר שלא לקבל קצבה יחסית ודחה את מועד קבלת הקצבה לגיל 70 (גיל הזכאות ללא מבחני הכנסה).

הקצבה שיהא זכאי בגיל 70 תגדל ב-15% לחודש, משך כל חייו. למותר לציין כי לאישה יכולה להיות זכאות לתוספת דחיית קצבה בשיעור של עד 40% מהקצבה (מעל 900 ₪ לחודש).

נזכיר כי:

- במבזק 780, תואר כי גם עבודה בחו"ל בגיל הפרישה עשויה לזכות בתוספת דחיית קצבה, בתנאים מסוימים.
- מומלץ להגיש תביעה לקצבת אזרח ותיק כשמדובר במבחן הכנסות, כדי שפקיד התביעות יבדוק את הזכאות. אם מתברר שהייתה זכאות שלא נתבעה, יש תקופה רטרואקטיבית מוגבלת לזכאות לתשלום הקצבה, ולא תהיה זכאות לתוספת דחיית הקצבה.

[מבזק מס מספר 796 מיום 22 באוגוסט 2019]

## **דמי פגיעה מחושבים לפי ההכנסה שלפיה נקבעו המקדמות ששולמו בפועל טרם הפגיעה (גמלה חוסמת), ולא בהתאם להסכם שומות שנערך מאוחר יותר**

ביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 18-10-34322) דחה ביום 27 באוקטובר 2019 את ערעורו של חסאן בסטוני (להלן: המבוטח) וקבע כי דמי הפגיעה ישולמו לפי ההכנסה שלפיה נקבעו המקדמות טרם הפגיעה ולא על פי שומה סופית, שנקבעה בהסכם עם פקיד השומה, מאוחר מיום הפגיעה.

רקע חוקי

- בתקנה 11 לתקנות המקדמות נקבע עקרון לפיו במקרה של תאונת עבודה של עצמאי (דמי פגיעה של 90 יום לפחות, קצבת נכות מעבודה או מענק וגמלת תלויים), בסיס ההכנסה ששימש לתשלום המקדמות ברבעון שלפני הפגיעה, ישמש כשומה סופית הן לתשלום דמי ביטוח והן לתשלום הגמלה. זהו עקרון הקרוי - "גמלה חוסמת".
- על פי פסיקות רבות, תתאפשר סטייה מתקנה 11 במקרה שבו מבוטח מסר למל"ל או למס הכנסה טרם קרות הפגיעה, דו"ח עדכני בנוגע להכנסותיו שמיטיב עם הגמלה (ראו מבזקים 765, 752, ו- 711).

### עיקרי העובדות

- המבוטח, עו"ד במקצועו, הגיש בשלהי שנת 2012 דוח שנתי למס הכנסה לשנת 2011 ובו הכנסה חייבת של כ- 108 אלפי ₪.
- המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) קיבל את המידע ועדכן את המקדמות לשנת 2013.
- בשלהי שנת 2013 נפגע המבוטח בעבודה ודמי הפגיעה חושבו על פי ההכנסה הנגזרת מהמקדמות ששולמו ב- 2013.
- בשלהי שנת 2015 נערך הסכם בעניין שומות מס הכנסה ומע"מ לשנים 2010 - 2011, ובהתאם הוגדלה השומה הסופית לשנת 2011 בסכום של כ- 100,000 ₪.
- המבוטח פנה למל"ל וביקש לראות בשומה המוגדלת לשנת 2011 כבסיס לקביעת דמי הפגיעה בעבודה. הבקשה נדחתה.
- בביה"ד האזורי טען המבוטח, כי בנסיבות המקרה, יש לסטות מהוראות תקנה 11 ולקבוע את הבסיס לגמלה לפי ההכנסה החייבת בשומה הסופית לשנת 2011, כפי שנקבעה בהסכם.

### דיון והחלטה

- ביה"ד הארצי דחה את הערעור וקבע כי במקרה דנן לא התקיימו הנסיבות המצדיקות סטייה מתקנה 11.
- המבוטח מבסס טענתו על "החלופה השנייה" ב"הלכת סדיק", אלא שביה"ד הארצי מעמיד אותו על טעותו ו"מזכיר" לו כך: **"...אלא שבעניינו של מר סדיק ניתן פסק דין נוסף, בהמשך לפסק הדין האמור, ובו נקבע כי מקום בו המבוטח הגיע להסדר עם פקיד השומה על תיקון השומה (כפי שארע בעניינו של המערער כאן) אין לראות בו כמי שידו לא הייתה בקביעת השומה הסופית"**.  
אף בג"צ שהגיש בזמנו מר סדיק, לא הועיל לו.
- ביה"ד מצייין, שאף אם היה מקום לסטות מתקנה 11 ולקבוע בסיס הגמלה לפי שומה סופית ולא לפי הגמלה החוסמת, הרי שהשנה הרלוונטית לקביעה הייתה שנת הפגיעה - שנת 2013, ואילו שנת 2011 כלל אינה רלוונטית.

לסיכום, מדגיש ביה"ד, שהמקרים שהוכרו בפסיקה המאפשרים סטייה מתקנה 11, נגעו בעיקרם למצב שבו מבוטח דיווח על תיקון ההכנסה טרם התאונה ומטעמים אלה או אחרים דיווח זה טרם הגיע למל"ל ערב התאונה.  
סוף דבר - הערעור נדחה.

[מבזק מס מספר 806 מיום 21 בנובמבר 2019]

## **עצמאי הוכר כנפגע בעבודה אף על פי שנרשם בפועל אחרי התאונה**

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 12-17-12663) קיבל ביום 24/11/2019 את תביעתו של א' ל' (להלן: המבוטח) וקבע שעל אף שלא היה רשום במוסד ביטוח לאומי (להלן: המל"ל) בעת שנפגע בעבודה, הוא עשה את כל הנדרש על מנת להירשם כעובד עצמאי, ולכן יש להכיר בפגיעה כפגיעה בעבודה.

### **רקע חוקי**

סעיף 77 (א) לחוק הביטוח הלאומי שעוסק בענף נפגעי עבודה קובע לגבי עובד עצמאי, שתנאי לגמלה לפי פרק זה הוא שהמבוטח היה בעת הפגיעה "רשום במוסד כעובד עצמאי או שעשה את המוטל עליו כדי להירשם".

תקנות הביטוח הלאומי (רישום), תשכ"ג-1963 קובעות את התנאים שבהם מבוטח עשה את המוטל עליו כדי להירשם כעובד עצמאי: מילא טופס שקבע המל"ל (6101), או הגיש דין וחשבון שממנו נובע כי המבוטח עובד עצמאי, או שהמבוטח שילם את כל דמי הביטוח בצירוף פרטים רלוונטיים.

### **תמצית העובדות**

- המבוטח עלה ארצה בחודש 10/2014 הקים עסק כמתקין ארונות פח, ונרשם כעוסק מורשה ביום 24/03/2017.
- לטענתו, ביום 11/05/2017 נפגע בעבודה ועבר ניתוח ביום 16/05/2017.
- ביום 14/05/2017 הגיש למל"ל תביעה לדמי פגיעה. המל"ל דחה את התביעה כי המבוטח לא היה רשום במל"ל כעובד עצמאי במועד הפגיעה, ולא עשה את המוטל עליו להירשם.

### **טענות המבוטח**

- הוא עשה את המוטל עליו להירשם בכך, שניגש ליועץ מס דובר רוסית וביקש להירשם ולפתוח תיק עוסק מורשה. יועץ המס חיזק את טענות המבוטח.
- מדובר בעולה חדש שיש לו קשיי שפה, "אינו בקי ברזי הבירוקרטיה" ולכן פנה לאיש מקצוע דובר רוסית.
- לטענתו, נהג כדין ואם מוטל ספק, צריך הדבר לפעול לטובתו.

### **טענות המל"ל**

- המבוטח לא נרשם ולא עשה את המוטל עליו כדי להירשם כעובד עצמאי, טרם התאונה.
- אין די בפתיחת תיק במע"מ כדי לעמוד בתנאי סעיף 77 (א) לחוק.
- אין די בהצגת טופס שנחתם ביום 01/03/2017, שלא הוגש. אין בידי יועץ המס הוכחה כי שלח מסמכים לפתיחת תיק במל"ל.
- לא הוצגה אסמכתא למשלוח דו"ח רב שנתי ביום 23/03/2017 באמצעות פקס. לא יעלה על הדעת כי יועץ מס ישלח פקס ולא יוודא קבלתו.
- דו"ח רב שנתי לפתיחת התיק הוגש לראשונה רק ביום 22/05/2017 ועודכן במערכת כעובד עצמאי למפרע מחודש 03/2017.

- מהימנות המבוטח מוטלת בספק לעניין הבנתו את רזי החוק והן לעניין ידיעתו את השפה העברית.

### **דין והחלטה**

ביה"ד מתרשם כי המבוטח ביצע את כל הפעולות הנדרשות להירשם ברשויות כעובד עצמאי ומגיע למסקנה כי יש לקבל את התביעה מהטעמים הבאים:

- כעולה חדש, הגיע ליועץ מס דובר השפה הרוסית. המייצג הבטיח לו כי יעשה הכל.
- המבוטח חתם על הסכם שכר טרחה, על מסמכים לפתיחת תיק, כולל על טופס 6101 ועל ייפוי כוח למייצג, וסמך על יועץ המס שיעשה את עבודתו. הוצג הסכם שכ"ט ועפ"י כרטסת חייבים עולה כי המבוטח חויב במאות ש"ח, בתקופה הרלוונטית.
- ביה"ד מתרשם כי עדותו של המבוטח הייתה מהימנה ונתמכה בעדותו של יועץ המס.
- לטענת יועץ המס, הוא הניח את טופס פתיחת התיק במעטפות אל - תור וגם שלח את הטופס בפקס למל"ל.
- אף שלא הומצא תיעוד משלוח הפקס, לאור כמות פתיחת התיקים הגדולה לאורך השנים בידי היועץ, נתקבלה ההבהרה כי שרות משלוח הפקסים נעשה בידי קבלן משנה חיצוני.
- המבוטח חויב בדמי ביטוח ביום 19/06/2017 בעד החודשים 03-05/2017.

ביה"ד מסכם וקובע כי המבוטח עשה את כל הנדרש ממנו על מנת להירשם כעובד עצמאי במל"ל, ומציין כי על המל"ל היה לגלות אמפתיה, להאמין לגרסתו ולא להטיל בו דופי. לבסוף, ביה"ד נשען על פס"ד בביה"ד הארצי בעניין טישלר: "בכל מקרה של ספק, יש לפרש את החוק לטובת המבוטח, ובוודאי עת עסקינן בעולה חדש שאינו בקיא ברזי הבירוקרטיה".

ביה"ד קיבל את התביעה בנסיבות החריגות.

### **בשולי הדברים**

נקוט בידינו כי: "אין סומכין על הנס". על כן אנו חוזרים ומתריעים כי כדי להימנע מאי נעימויות במקרה של פגיעה בעבודה וכד' חלילה, יש לדאוג לרישום מסודר במל"ל ובזמן. ככלל, על פי הפסיקה בביה"ד הארצי, שגיאות ו/או רשלנות של מייצגים, אינן עילה למתן גמלאות בידי מי שמעמדו וחובותיו לא הוסדרו במל"ל כנדרש בחוק.

[מבזק מס מספר 808 מיום 04 בדצמבר 2019]

## חברה משפחתית

### הכרעה שיפוטית: רווחי חברה משפחתית חבים בדמי ביטוח בידי בעלי המניות, בלא אבחנה למקורות ההכנסה

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 64018-11-16) דחה ביום 27/01/2020 את תביעתם של 50 מבוטחים בחברות משפחתיות (להלן: המבוטחים) וקבע כי בעלי מניות בחברות המשפחתיות (כל אחד לפי חלקו) חייבים בדמי ביטוח לאומי ובדמי ביטוח בריאות (להלן: דמי ביטוח) על כל ההכנסה החייבת שיוחסה לנישום המייצג בשנת המס, מדי שנה, גם אם לא חולקו לו בפועל. זאת, מבלי לאבחן בין מקורות וסוגי ההכנסות בחברה, לרבות כאלו שלו היו מופקות ישירות על ידי המבוטחים, היו פטורות בידיהם מדמי ביטוח כליל.

#### רקע חוקי

- עד שנת 2007, הכנסות כגון ריבית, דיבידנד וכד' היו חייבות בדמי ביטוח כהכנסה פסיבית, כפוף למבחנים שונים, לרבות דיבידנד מחברה רגילה או משפחתית.
- משנת 2008 שונה החוק - נקבע פטור מדמי ביטוח למרבית ההכנסות בשוק ההון לרבות מדיבידנד, אך למעט דיבידנד על פי סעיף 373א לחוק.
- סעיף 373א לחוק קובע לעניין חברה משפחתית כי יראו הכנסה חייבת שהפיקה חברה משפחתית כמחולקת בסוף אותה שנת מס לבעלי מניותיה, כל אחד לפי חלקו (גם אם לא חולקה להם בפועל).
- משהחל המל"ל לשלוח הודעות חיוב בדמי ביטוח לבעלי מניות בחברות משפחתיות לגבי השנים שעד 2013, פנתה לשכת רואי חשבון למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל). לאחר מו"מ עם לשכת רו"ח נאות המל"ל לקבל את עמדת הלשכה החל משנת 2014 ואילך וקבע כי החיוב בדמי ביטוח, כאמור, לא יחול על הכנסות חברה משפחתית אשר אילו הופקו ע"י היחיד במישרין היו פטורות בידי מדמי ביטוח.
- לגבי השנים שעד 2013, הוגשו התביעות דן לבית הדין (ראה בהרחבה, גם על חזרת המל"ל מהסכמתו זו משנת 2018 ואילך, במבזקנו 807).
- עשרות התביעות לבתי הדין השונים בארץ, אוחדו לתיק אחד בביה"ד האזורי בת"א.

#### עיקרי קביעות ביה"ד

- לשון החוק אינה מאפשרת, אף לא במרומז, את פרשנות התובעים לפיה פרשנות הסייג לפטור מדמי ביטוח בסעיף 350(א)(6) לחוק "שאינה הכנסה לפי סעיף 373א" - אינו חל על הכנסות שביסודן פטורות מדמי ביטוח (רווח הון, שוק ההון, וכד'). הטלת החיוב בדמי ביטוח היא גורפת.
- סעיף 373א מדבר על "הכנסה" שמוגדרת בסעיף 1 לפקודה, כקשת רחבה של הכנסות. לו ביקש המחוקק לחייב בדמי ביטוח רק בגין הכנסות מסוימות, היה מציין זאת במפורש.

- ביה"ד "מוכיח" כי גם לפני שינוי החקיקה, דיבידנד מחברה משפחתית היה חייב בדמי ביטוח אך אפשר היה בדרכים שונות לא לשלם את דמי הביטוח. שינוי החקיקה נועד לאפשר את הגביה, בתום כל שנה.
- לדעת ביה"ד לא הייתה, וגם עתה אין, אבחנה בין סוגי ההכנסות השונות בחברה המשפחתית.
- נעיר כי לדעתנו ההשוואה שביצע ביה"ד והגזירה השווה שהוא גוזר, הינן שגויות שכן טרם שינוי החקיקה, כלל ההכנסות מדיבידנד היו חייבות בדמי ביטוח, בעוד שאחרי שינוי החקיקה, כל דיבידנד פטור מדמי ביטוח - פרט לדיבידנד מחברה משפחתית!
- נדחתה טענת המבוטחים לפיה העובדה כי ההכנסות המיוחסות לבעלי מניות החברה המשפחתית, אינן בסיס לגמלאות, משמיטה את הקרקע מהטענה שלא חל על הכנסות אלה הפטור. נקבע כבר בבג"ץ כי העניין אינו חד ערכי.
- נדחתה טענת המבוטחים לאפליה בין חיובו בדמי ביטוח של יחיד בעל מניות בחברה משפחתית, לבין יחיד בעל הכנסות "דומות" שאינו בעל מניות בחברה משפחתית. נקבע כי עניין החלת חברה משפחתית, הוא בחירתו של היחיד, ונעשתה מרצונו.
- לטענת ביה"ד יש לאותו יחיד הטבות שונות במיסוי לאור בחירתו זו. אי לכך לא ניתן לראות באי שוויון ביניהם בחבות בדמי ביטוח, כאפליה.
- גם טענות לשיהוי, כמו גם היסמכות על "הפטור" שנתן המל"ל עצמו משנת 2014 ואילך, להכנסות שסיווגן פטור כאמור, נדחו. התביעות נדחו.
- נקבע כי בדין הוטל חיוב בדמי ביטוח על בעלי מניות החברות המשפחתיות לגבי מלוא הכנסתן החייבת. המל"ל הבהיר לביה"ד כי לא יישלחו דרישות תשלום לשנים 2014 עד 2017.

### בשולי הדברים

- כפי הנראה, מרבית המבוטחים, יגישו ערעור לביה"ד הארצי על פסיקה זו.
- כל עוד לא יתהפך הפסק או תשונה העמדה המקצועית, זה המצב המשפטי והפרקטי והמל"ל רשאי לגבות דמי ביטוח על כל רווחי החברה המשפחתית, לטענתו משנת 2018.
- לדעתנו ראוי הרבה יותר כי הטלת החיוב תחל משנת 2020 בלבד, שכן ההודעה על חרסת המל"ל מההסכמות של שנת 2014, פורסמה בציבור רק בנובמבר 2019.
- המל"ל מסר ללשכת רואי חשבון כי הליכי הגבייה של דמי הביטוח בגין חברות משפחתיות ימשיכו להיות מוקפאים עד לתום הזמן הקבוע בחוק להגשת הערעור לבית הדין הארצי לעבודה.
- נודע לנו כי בכוונת לשכת רואי חשבון ליזום פגישה דחופה עם מנכ"ל הביטוח הלאומי, עו"ד מאיר שפיגלר, בשל המשמעויות מרחיקות הלכת של פסיקת בית הדין האזורי.
- **על אף המצב המשפטי החדש, לא אלמן ישראל וניתן לצמצם ולמזער את רוע הגזרה בבחינת זהות בעלי המניות בחברה המשפחתית ועוד.**

[מבזק מס מספר 816 מיום 30 בינואר 2020]



## **נישום מייצג חייב בדמי ביטוח בגין הכנסותיו בהתעלם מהפסדי החברה המשפחתית המיוחסים לו (הלכת דהוקי)**

ביה"ד הארצי לעבודה דחה ביום 13 במאי 2020 את ערעורו של שלמה דהוקי (להלן: המבוטח) (עב"ל 10067-10-17) וקבע כי נישום מייצג בחברה משפחתית חייב בדמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות (להלן: דמי ביטוח) על הכנסותיו האישיות, אף אם הללו הן דמי ניהול מחברה משפחתית המצויה בהפסדים לצורך מס.

ביה"ד הארצי קובע כי רווחיה של החברה המשפחתית יחויבו בדמי ביטוח בידי בעלי מניות החברה המשפחתית, כל אחד לפי חלקו במניות החברה כ"הכנסה פסיבית", בעוד שהפסדיה לא יקטינו את הכנסותיהם האישיות החייבות בדמי ביטוח.

### **רקע חוקי**

- בהתאם לסעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי, (להלן: החוק) רואים כהכנסה שנתית של עובד עצמאי את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו-(8) של סעיף 2 לפקודה, ואת הכנסתו השנתית של מי שאינו עובד שכיר ואינו עובד עצמאי כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודה, והכול בניכוי הוצאות ישירות, וזאת על פי שומה סופית של מס הכנסה לאותה שנה, לפני פטורים, זיכויים, וניכויים (למעט חריגים שהותרו).
- סעיף 64א לפקודה קובע כי ההכנסה החייבת והפסדיה של חברה משפחתית, ייחשבו כהכנסה חייבת או הפסדיו של הנישום המייצג.
- סעיף 373א לחוק נוסף בתיקון 103 וקובע, שיראו הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, שהפיקה חברה משפחתית, כאילו חולקה בסוף אותה שנת המס לבעלי המניות, לפי זכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור.
- סעיף 350א(6) לחוק תוקן גם הוא בתיקון 103 וקבע בין השאר כי דיבידנדים שחייבים בשיעור מס מוגבל לפי סעיף 125ב לפקודה, פטורים מתשלום דמי ביטוח. הסעיף החרג מהפטור את סעיף 373א לחוק.

### **תמצית עובדתית** (ראה במבזק 697 - פס"ד באזורי)

- המבוטח נישום מייצג בחברה משפחתית (להלן: החברה), אשר הודיע למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) כי הוא עובד עצמאי מ-1/1/2004.
- המבוטח נתן לחברה שירותי יעוץ בשנים 2006 עד 2010 ודיווח בדוחות למס הכנסה על הכנסות אלה כ"דמי ניהול".
- בדוחות החברה למס הכנסה בשנים אלו, דווחו הפסדים ניכרים של החברה.
- הסכומים שדווחו כדמי ניהול נרשמו כהוצאה בדוחות החברה.
- למבוטח לא הייתה הכנסה חייבת לעניין מס הכנסה, בשל הפסדי החברה שיוחסו למבוטח בהיותו נישום מייצג.
- המל"ל חייבו בדמי ביטוח בגין הכנסותיו משירותי הייעוץ, בהתעלם מהפסדי החברה ואף מהללו שנוצרו עקב תשלום דמי הניהול.

- ביה"ד האזורי קבע כי הוצאות דמי הניהול בחברה הן הוצאותיה של החברה ואינן הוצאות המבוטח, וכי אין לקזז הפסדי החברה המשפחתית מהכנסותיו כעצמאי מאותם דמי ניהול.
- המבוטח ערער לבית הדין הארצי.

### **עמדת ביה"ד הארצי והפסק**

- אין חולק כי ההכנסה בשומה של המבוטח לצרכי מס הכנסה, כנישום מייצג של החברה המשפחתית, היא שלילית נוכח הפסדי החברה.
  - מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו ע"י חוק הביטוח הלאומי, אלא בחלקו.
  - גם תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי בו הוסף סעיף 373א, נועד רק לקבוע את עיתוי חיוב בעלי המניות בדמי ביטוח בגין רווחי החברה המשפחתית (כהכנסה פסיבית מדיבידנד), ולא לאמץ שקיפות מלאה כפי שקובע סעיף 64א לפקודה.
  - במקרה הרגיל של נישום מייצג בחברה משפחתית רווחית, שיש לו הכנסות נוספות ממשלח יד מעבר להכנסות מהחברה המשפחתית, ההכנסות הנוספות ממשלח יד תחויבנה בדמי ביטוח לפי סוגן, והכנסות החברה שמיוחסות לנישום המייצג תחויבנה בדמי ביטוח כהכנסות של מבוטח שאינו עובד ואינו עובד עצמאי.
  - ביה"ד מדגיש כי קיימים 2 הבדלים מהותיים בין ההסדר בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה לבין ההסדר בסעיף 373א לחוק:
    - א. בעוד שסעיף 64א לפקודה משקף הכנסה חייבת והפסדים של החברה המשפחתית לנישום המייצג, הרי שסעיף 373א לחוק מתייחס רק להכנסה חייבת. קרי ללא יחוס הפסדים.
    - ב. סעיף 64א לפקודה מייחס את כל תוצאות החברה המשפחתית לנישום מייצג - אחד. סעיף 373א לחוק מייחס את ההכנסה החייבת (החויבית בלבד) של החברה המשפחתית, לכל בעל מניות בה, לפי שיעור ההחזקה במניותיה.
  - גישת המבוטח לאפשר קיזוז של הפסדי החברה המשפחתית (כמבוטח שאינו עובד ואינו עובד עצמאי) מהכנסותיו מדמי ניהול (כעצמאי) מעלה קושי של קיזוז בין שני סיווגים שונים של הכנסות ושיעורים שונים של חיוב בדמי ביטוח.
- בסיכומו של דבר נקבע כי הפסדי חברה משפחתית, ואף הללו הנובעים מתשלומים ששילמה לנישום מייצג בה, לא יקוזזו מהכנסתו של הנישום המייצג כעצמאי וכל שכן כשכיר.
- על הכנסותיו האישיות הללו יחויב בדמי ביטוח כחוק.
- הערעור נדחה.

[מבזק מס מספר 830 מיום 21 במאי 2020]

## תושבות

### עולים חדשים ותושבים חוזרים - התושבות וקצבת אזרח ותיק עלולים להישלל בהיעדר מרכז חיים בישראל

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 19-01-17755) דחה ביום 16/12/2019 את תביעתה של סימונה שימנסקי (להלן: המבוטחת) לתשלום קצבת אזרח ותיק/גמלת זקנה מיוחדת, זאת בעקבות ביטול תושבותה רטרואקטיבית, ושליטת הקצבה בהתאם.

#### תמצית עובדתית

- המבוטחת, ילידת 1949, עלתה ארצה בשנת 2011. בישראל מתגוררים בנה, נכדיה ואחותה.
- "מחודש 2/2011 החלה התובעת לקבל קצבת אזרח ותיק".  
(ככל הנראה מדובר בגמלת זקנה מיוחדת, ויתכן כי ביה"ד לא דקדק במילותיו).  
גמלת זקנה מיוחדת עשוי לקבל עולה חדש בגיל פרישה שעלה לארץ בגיל מבוגר, ולא היה יכול לצבור תקופת אכשרה מספיקה (לדוגמה : אישה שעלתה בגיל 63).  
קבלת הגמלה, מותנית במבחני הכנסה (לרבות הכנסות פטורות בארץ ובחו"ל.  
המימון לגמלה הינו מהאוצר ולא מהמוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל).
- ביום 21/1/2013 המל"ל שלל את תושבותה אחרנית, החל מיום 1/10/2012 בטענה כי עזבה את ישראל ושוהה בחו"ל. כפועל יוצא מזה, ביום 29/1/2013 נשללה זכאותה לגמלת זקנה מיוחדת ואף נצמח לה חוב של כ- 10,000 ₪, שאותו שילמה.
- בשנת 2019 הגישה המבוטחת את התביעה דגן לביה"ד לעבודה, לביטול שלילת התושבות, ולהשבת הגמלאות שנשללו ממנה, כפועל יוצא של ביטול התושבות.

#### טיעוני המבוטחת

- המל"ל הגיש כתב הגנה באיחור, העלה טענת התיישנות ללא ביסוס, וטען טענה שקרית כי לא הגישה שאלון תושבות.
- הוצגו נתונים לפיהם שהתה מחוץ לישראל בשנים 2013-2019 בממוצע כ-45% מהזמן. כלומר, לטענתה היא שוהה מרבית הזמן בישראל.
- בשל בעיה רפואית מסובכת, נאסר עליה לשהות במקומות חמים ועל כן נאלצה לצאת לחו"ל כדי להימנע מחשיפה לשמש בישראל, ונזקקה לטיפול רפואי ומעקב.
- יציאותיה לחו"ל נבעו מהיעדר ביטוח רפואי בישראל עקב שלילת התושבות.
- יש לה חשבון בנק וכרטיס אשראי בישראל, ובחו"ל אין לה כספים אלא "נכס קטן וחסר ערך במוסקבה".
- בישראל היא מתגוררת בדירה השייכת לבנה שאף עוזר לה כלכלית, והיא נתמכת על ידי בני משפחתה.

## טיעוני המל"ל

- תושבותה נשללה עוד בשנת 2012, וגמלת הזקנה המיוחדת נשללה בראשית שנת 2013.
- המבוטחת לא ערערה על ביטול התושבות כל השנים, והקביעה הפכה לחלוטה.
- עדותה לא הייתה מהימנה ומלאת סתירות.
- אין הוכחה למגורים קבועים בישראל, לא רכשה ריהוט, קניות מזון וכד'.
- לא השכירה את דירתה במוסקבה.
- אין חוזה שכירות בינה לבין בנה.
- מרכז חיי המבוטחת אינו בישראל.

## דין והחלטה

השאלה שעמדה להכרעה בפני ביה"ד: האם המבוטחת הייתה תושבת בתקופות בהן נשללה זכאותה לקצבת זקנה מיוחדת.

**"הקביעה האם אדם הינו 'תושב' ישראל אם לאו, נעשית לפי הזיקה היציבה שיש בין אותו אדם לבין המדינה, זיקה השוללת זמניות..."** (הלכת חשימה עבד רדואן).

ביה"ד בחן בקפידה זיקתה של המבוטחת לישראל: מרכז חיים, מקום מגורים ועבודה.

- עוד בשנת 2013 המבוטחת ידעה כי נשללה גמלתה שכן לא הייתה זכאית לטיפול רפואי בישראל, אולם בחרה שלא להגיש תביעה כנגד ההחלטה.
  - העובדה כי בנה ואחותה מתגוררים בארץ אינה יוצרת זיקה לישראל, וכך גם לא היותה עולה חדשה, שכן המל"ל הוכיח כי מירב הזיקות של המבוטחת אינן בישראל.
  - באשר למקום מגוריה בארץ, הוצגו מספר גרסאות: פעם התגוררה עם אחותה ואח"כ עברה להתגורר עם בנה. היא לא ידעה לציין את כתובת מגורי בנה, והוכח כי בנה התגורר בשלב מאוחר יותר בעיר אחרת.
  - נקבע כי למבוטחת אין מקום מגורים של קבע בישראל, אינה מנהלת בישראל אורח חיים, אלא שוהה אצל קרובים. זאת בעוד שבמוסקבה, היא מתגוררת בדירתה שלה, ואף לא התכוונה למוכרה.
  - כמו כן הוכח שאין לה חשבון בנק פעיל בישראל, אין לה תנועות כספיות, לא ידעה לומר אם יש לה כרטיס אשראי, ואינה משלמת חשבונות חשמל, מים וגז.
  - באשר לטענתה כי אינה יכולה לשהות בישראל בימות הקיץ, התברר כי המסמכים הרפואיים שהוצגו ניתנו רק לאחר שנשללה תושבותה, וגמלת הזקנה המיוחדת, זאת בעוד ש"הדבר לא מנע ממנה לנסוע לספרד, ארץ שטופת שמש".
- סוף דבר, התביעה נדחתה.

## בשולי הדברים

- בחודש נובמבר 2019, פרסם המל"ל חוזר בעניין בחינת תושבות למקבלי גמלאות אזרח ותיק, כולל גמלת זקנה מיוחדת.
- החוזר מתמקד במקרים שבהם עולה חדש או תושב חוזר יוצא מגבולות הארץ בסמוך למועד עלייתו או בסמוך לכאורה לחזרתו לחיות בישראל כתושב חוזר, וקיים חשד כי מרכז חייו למעשה לא בישראל.
- ניתנה סמכות לפקיד הגביה לשלול תושבות גם אם זמן השהות הוא פחות משנה, לאחר ששוכנע כי מרכז חיי המבוטח אינו בישראל.
- שלילת התושבות תיעשה בדיעבד, גם אם המשמעות היא יצירת חובות בגמלה.

[מבזק מס מספר 813 מיום 09 בינואר 2020]

## **תושבות ופיצול התא המשפחתי - פס"ד פוקס**

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 17-09-39636) דן ביום 27 במאי 2019 בעניין ניתוק תושבותו של דניאל פוקס (להלן: המבוטח). ביה"ד קבע כי המבוטח תושב ישראל מיום לידתו ושהייתו בניגריה היא אך ורק למטרת פרנסת משפחתו שגרה בישראל. זאת, על אף שמרבית הזמן הוא שוהה ועובד בניגריה. ביה"ד קיבל את עמדת הביטוח הלאומי (להלן: המל"ל) בעניין חשיבותו המכרעת של התא המשפחתי.

### תמצית עובדתית

- המבוטח בן 58, יליד הארץ, נשוי לתושבת ישראל, שגרה בישראל. ילדיהם הבגירים מתגוררים בישראל.
- השתחרר מצה"ל ב- 9/2007. מ- 8/2007 במהלך חופשתו בצה"ל מתגורר בניגריה ועובד בחברה ניגרית, בממוצע שהה בישראל כ- 94 ימים בשנה ומגיע לארץ כ- 10 פעמים בשנה.
- בניגריה מכהן כדירקטור ומנכ"ל של חברת ניהול נמל לאגוס עד היום.
- בישראל, שותף ב- 3 דירות במשותף עם אשתו. לבני הזוג חשבון בנק משותף, אליו מועברים כספי הגמלה מהצבא וכן כ- 11 אלף דולר משכרו בניגריה, למחיה בניגריה. נשאר לו 1500 דולר בחודש. כשהוא בארץ הוא מתגורר עם אשתו בדירתם המשותפת.
- מתגורר בשכירות בניגריה עד היום.
- ביום 5/11/2014, קבע המל"ל בקביעה אוטומטית כי אינו תושב מ- 18/12/2007 בשל שהות בחו"ל מעל 5 שנים. ניתנה לו אפשרות להשיג על ההחלטה תוך 45 ימים. הפנייה לא נענתה ע"י המבוטח.
- בעקבות פניית המבוטח למל"ל להחזר כספים, דרש המל"ל למלא שאלוני תושבות מהמבוטח ומאשתו בצירוף אסמכתאות, לבחינת התושבות לפני החזר הכספים.

- בשאלון התושבות המבוטח ציין שמטרת השהייה בחו"ל היא עבודה ולא הגירה.
- עם קבלת המסמכים, קבע המל"ל כי יש לראותו כתושב ברצף מיום לידתו.
- משנדחתה בקשתו לניתוק התושבות הגיש תביעה לביה"ד.

### דין והחלטה

- בחוק הביטוח הלאומי אין הגדרה למונח תושב: הסטטוס נקבע ע"פ פסיקות והלכות ביה"ד הארצי כדוגמת שפינט ועוד עליו הרחבנו במבזקנו מספר 504.
- לאחר בחינת טענות הצדדים, וכהמשך לפסיקות בעניין "שהייה בלבד" אשר ניתנו בשנים האחרונות ע"י בתי הדין, כגון בעניין חנקין עליו הרחבנו במבזק מספר 664, הגיע ביה"ד למסקנה כי המבוטח תושב ישראל לצורך חוק הביטוח הלאומי מיום עזיבתו בעיקר בשל מרכז חייו המשפחתי שכן משפחתו מתגוררת בארץ, ומדובר בעיקר באשתו אותה מכיר מגיל 17 ונשוי לה מעל 34 שנים, "זהו התא המשפחתי היחיד שיש לתובע, אין לו תא משפחתי נוסף בכל מקום אחר בעולם ולתא משפחתי זה הוא עצמו מייחס חשיבות רבה בסדר העדיפות שלו בחייו".

### **בית הדין נימק החלטתו בטעמים נוספים ובהם:**

- כל נכסיו בארץ, כולל דירות מגורים בבעלות משותפת, לבני הזוג חשבו בנק משותף בישראל אליו מופקדים כל כספי הגמלה ורוב שכרו מועבר מחו"ל.
- מטרת שהייתו בחו"ל - למטרת פרנסה בלבד, כאן "נמל הבית שלו".
- הסיבה היחידה, לדעת ביה"ד, שהמבוטח מתעקש שלא להיות תושב ישראל נובעת מהעובדה שבעקבות תושבותו הישראלית עליו לשלם דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות רטרואקטיבית בסך 268,653 ₪ ולהמשיך תשלום שוטף של מיסים אלו.
- לעניין ההודעה בדבר הניתוק שקיבל המבוטח קובע בית הדין כי המל"ל מטפל במיליוני מבוטחים ואין לו יכולת לדעת את הנסיבות העובדתיות של כל מבוטח (או להצמיד לו חוקר). בנקודת הזמן שבה שלח המל"ל את ההודעה שהתושבות נשללת, איש טרם בדק את הנסיבות להווייתן והמדובר במכתב טכני שהוצא לתובע אותה עת באופן אוטומטי.
- המבוטח מנסה להתבסס בתביעה על טענה טכנית של המל"ל, אך כשבוחנים נסיבות המקרה מהותית, המסקנה ברורה וחד משמעית כי מרכז חייו בישראל.

**מקביעת בית הדין עולה כי אין למעשה משקל לאותם "מכתבי ניתוק" ששולח המל"ל וכי אין להסתמך עליהם והם בבחינת הודעה טכנית אשר בבוא היום רשאי המל"ל לבחון מחדש. כמו כן נקרא למל"ל לבתי הדין להגדיר את הקו המאפשר פיצול תא משפחתי בנסיבות מיוחדות (ראו הלכת ספיר עליה הרחבנו במבזקנו מספר 546).**

[מבזק מס מספר 789 מיום 04 ביולי 2019]

## חבות דמי ביטוח

### השכרת דירות מגורים "רבות" - השלכות על הביטוח הלאומי

כפי שפרטנו במבזק מס מספר 715 מיום 4.1.2018, נתקבל ערעורה של רשות המסים בעניינם של דפנה ודן לשם ושל שרגא בירן, בעניין סיווג הכנסות מדמי שכירות בגין השכרתם של למעלה מ-20 דירות כהכנסה פסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה או כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

בית המשפט העליון קיבל את ערעורה של רשות המסים ונתן משקל מכריע לכמות הדירות המושכרות וקבע למעשה כי למרות הכלל שהכנסות משכירות הם בדרך כלל הכנסות פסיביות, הרי שרף כמותי של 20-30 דירות מצריך מנגנון מערכתי המשלב בתוכו הון אנושי ויגיעה אישית המשתכללים לידי חזקה כי סיווג ההכנסות הוא מ"עסק".

### רקע חוקי - הביטוח הלאומי

- בהתאם לסעיף 345 לחוק, כל ההכנסות שמקורן בסעיף 2 לפקודה חייבות בדמי ביטוח, לרבות הכנסות מדמי שכירות לפי סעיף 2(6).
- דמי הביטוח בגין הכנסות מהשכרה, שהן בדרך כלל הכנסות פסיביות הם בהתאם לשיעורים והכללים שחלים על הכנסות שאינן מעבודה (הכנסות פסיביות).
- החל מיום 1.1.2004 נקבע בסעיף 350 לחוק בין השאר, כי הכנסות משכר דירה למגורים בישראל הפטורות ממס הכנסה או חייבות במס לפי סעיף 122 לפקודה (10% מס מחזור), יהיו פטורות מדמי ביטוח.
- בחוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 26.10.2004 שפורסם בעקבות התיקון האמור נקבע כי הכנסות שמקורן מהשכרת דירת מגורים בישראל פטורות מתשלום דמי ביטוח. וכן: "יודגש, כי הפטור מדמי ביטוח חל על כלל ההכנסות שמקורן מדמי שכירות ממגורים וללא תקרה שהיא" (ההדגשה במקור). על פי החוזר, במצבים בהם פונה מבוטח וטוען כי ההכנסות מהלי"ע (הכנסות לא מעבודה) מקורן מהשכרת דירת מגורים, יתבקש להוכיח זאת ובהתאם יופחתו ההכנסות מהשומה.
- יצוין כי בחוזר צוין המובן מאליו - שהפטור אינו חל על השכרה של דירת מגורים לצורך עסקי (הדוגמא בחוזר: משרד עו"ד, גן ילדים וכדומה).

### השלכות סיווג הכנסות במס הכנסה על חבויות וגמלאות שונות בביטוח הלאומי

- עד כה מבוטחים רבים בעלי מספר דירות להשכרה למגורים נהנו מפטור מלא מדמי ביטוח, ללא הגבלת סכומים, כאמור, כפוף לחובת ההוכחה כאמור בחוזר (או בשל הדיווח למס הכנסה על ההכנסות בשיעור מס של 10%).
- לאור הלכת לשם ובירן - ככל שהכנסת שכירות למגורים ממספר רב של דירות תיקבע על ידי פקיד השומה כהכנסה מעסק, יחויב המבוטח בדמי ביטוח כעובד עצמאי (כפוף למבחני הגדרת עובד עצמאי בחוק).

- השינוי בסיווג ההכנסה עלול להשפיע על הזכאות לגמלאות. להלן שתי דוגמאות:
  - למבוטחים שזכאים לקצבת נכות כללית (בהיעדר הכנסות מיגיעה אישית), עלולה קביעתו של פקיד השומה כי דין הכנסות השכירות כהכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה - לגרום לשלילת הזכאות לגמלה.
  - מבוטחים שזכאים לקצבת אזרח ותיק (זקנה) בגיל המותנה בהכנסות - נבחנת ו"מותרת" הכנסתם מדמי שכירות בסכום גבוה הרבה יותר מאשר הכנסה מעסק. לדוגמא, הכנסה מותרת, ליחיד, רווק, סך של כ- 17,000 ₪ לחודש לזכאות לקצבה מלאה. שינוי סיווג ההכנסות כאמור להכנסה מעסק עלול לשלול את הזכאות לחלוטין (אך מנגד יזכה את המבוטח בתוספת דחיית קצבה בשיעור 5% לשנה).

ככלל, חיוב בדמי ביטוח חל בהתאם לשומת מס הכנסה, ועל כן אנו ממליצים לבעלי מספר רב של דירות מגורים להשכרה להיערך להשלכות שינוי הסיווג, גם בעניין הביטוח הלאומי כאמור. המל"ל טרם הוציא הנחיות חדשות בנושא. עם פרסום הנחיות של המל"ל בעניין, נידעכם בתוכנו. [מבזק מס מספר 744 מיום 02 באוגוסט 2018]

## תגמולי מילואים לעובד עצמאי לא יקוזזו מהפסדים עסקיים שנצמחו לו

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 18-10-29673) דחה ביום 5/1/2020 את תביעתו של עודד וינברג (להלן: המבוטח) להפחתת תגמולי המילואים מההפסד העסקי. נקבע כי תגמולי מילואים הם הכנסה חייבת בתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות (להלן: דמי ביטוח), ואינם חלק מהכנסות העסק, אלא הכנסות נפרדות.

### עיקרי החוק

סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק) קובע:

- חישוב הכנסתו השנתית של עובד עצמאי מבוסס על הכנסתו כמפורט בסעיפים 12(1) ו-8(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) בניכוי הוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה.
- תגמולי מילואים אינם פטורים מתשלום דמי ביטוח ורואים אותם כהכנסה לעניין תשלום דמי הביטוח מכוח סעיף 350(א)(1) לחוק.
- סעיף 272(ב) לחוק קובע שלא יפחת שיעור תגמול המילואים ליום מהתגמול המזערי ולא יעלה על התגמול המירבי (5,987 ₪, ו- 44,020 ₪ לחודש, בהתאמה, נכון ל-01/2020).

### תמצית עובדתית

- המבוטח, עורך דין, עובד עצמאי, שבשנים 2016 ו-2017 עסקו היה מצוי בהפסדים. המבוטח שירת בשנים אלו במילואים וקיבל מהמוסד לביטוח הלאומי (להלן: המל"ל) תגמולי מילואים, שבגינם נדרש לשלם דמי ביטוח.
- אין מחלוקת כי תגמולי המילואים חייבים בדמי ביטוח.
- המבוטח ביקש לקזז את תגמולי המילואים מההפסדים העסקיים שנצמחו לו (האחרונים היו גבוהים יותר), כך שלא תיוותר הכנסה חייבת בדמי ביטוח.
- המל"ל סרב, ומכאן התביעה.



### עיקרי טענות המבוטח

- תגמולי מילואים אינם הכנסה העומדת בפני עצמה. לחילופין, גם לו תיחשב כהכנסה העומדת בפני עצמה, יש לחבר את כל הכנסותיו, ובהתאם לחייב בדמי הביטוח.
- המל"ל מתעלם מהפסדי העסק, בניגוד להוראות החוק, ולשומת המס הסופית שבה התבצע הקיזוז האמור ללא כל עוררין.
- המל"ל מרע את מצבו לו כלל לא היה יוצא למילואים, אלא ממשיך לעבוד בעסקו באותה העת.

### טענות המל"ל

- ההכנסות החייבות של עובד עצמאי בחוק, הן לפי המקורות בסעיפים 1(2) ו-2(8) לפקודה, בניכוי ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה.
- לאור התכלית הסוציאלית של חוק הביטוח הלאומי, לא ניתן להכניס מבחינה מהותית את תגמול המילואים, למרות שהיא גמלה מחליפת הכנסה, לתחשיב ההכנסה מהעסק.
- גם אילו הכנסתו כעצמאי הייתה אפס - היה זכאי עפ"י החוק לפחות לתגמול מזערי כמפורט לעיל ובהתחשב בהכנסות העבר (שלפיהם הוא קיבל את התגמול).
- "ההוצאות במסגרת העסק לא שימשו ליצירה של ההכנסה בדמותה של גמלת המילואים". קבלת טענת התובע "משמעה 'איפוס' ההכנסה מגמלת המילואים באופן שחותר תחת האפשרות של גמלת המילואים להוות בסיס לגמלאות עתידיות של מבוטחים רבים אחרים, שכן מהלך הקיזוז מביא להקטנת בסיס ההכנסה שלהם לגמלאות מחליפות שכר".

### דין והחלטה

- "אין מחלוקת כי סעיף 345(א) הינו מקור הסמכות של הנתבע לגבות דמי ביטוח לאומי בגין הכנסות התובע מעסק".
- "אין גם מחלוקת בין הצדדים כי תגמול המילואים חייב בתשלום דמי ביטוח וזאת מכוח סעיף 350(א)(1) לחוק הביטוח הלאומי".
- "תגמול מילואים אינו מוגדר כהכנסה חייבת במס הכנסה בסעיפים 1(2) או 2(8) לפקודת מס הכנסה, אין לו זכר כלל בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה".
- עפ"י החוק, תגמולי מילואים משתלמים למבוטח גם אם הכנסתו נמוכה או שכלל אין לו הכנסה, כמו במקרה דנן, בו יש הפסד. "יש בהוראות חוק אלה כדי להצביע על כך שהגם שתגמולי מילואים הם גמלה מחליפת הכנסה, הם לא בגדר 'הכנסה' במהותה ובהיקפה. מכאן שלא ניתן לראות בתגמול מילואים חלק מהכנסות עסק של התובע שחייבות במס הכנסה".
- בשונה מהאפשרות לקיזוז הפסדים הקיימת בסעיף 28 לפקודה, המחוקק לא אימץ סעיף זה בחוק הביטוח הלאומי, וכך נקבע גם בהלכת משה ברנס.

- "על כן, הכנסה חייבת במס שונה מתגמול מילואים גם בעובדה כי מהכנסה חייבת ניתן לקזז הפסדים עפ"י סעיף 28(א) לפקודת מס הכנסה, ואילו חוק הביטוח הלאומי אינו מכיר כלל ברעיון של קיזוז הפסדים מן הטעם כי חוק זה הינו חוק סוציאלי שתכליתו שונה מתכלית פקודת מס הכנסה" התביעה נדחתה.

[מבזק מס מספר 815 מיום 23 בינואר 2020]

## תוכן עניינים - שונות ישראלי

### אופציות לעובדים

- תנאי הבשלה המאפשרים קיום "102 הונני".....(עמוד מספר 196)
- מניות המעניקות זכות לדיבידנד בלבד ואינן עבירות - נכללות בסעיף 102 לפקודה.....(עמוד מספר 197)

### חברת בית

- "חברה שלציבור עניין ממשי בה", חוזר מס הכנסה 2/2019.....(עמוד מספר 199)

## אופציות לעובדים

### תנאי הבשלה המאפשרים קיום "102 הוני"

ביום 5.12.2018 פרסמה רשות המיסים חוזר מ"ה מס' 18/2018, בו מפורטים התנאים שבהתקיימותם, הקצאת זכויות לעובדים - (כגון אופציות או מניות החברה), שהבשלתן תלויה בתנאי משך העבודה, תנאי ביצוע (כגון: עמידה ביעדי רווח / מכירות על פני תקופת זמן) או תנאי שוק (כגון: עליית מחיר המניה או שווי השוק של החברה בשיעור מוגדר) - תחשב כהקצאה במסגרת הוראות סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון באמצעות נאמן.

כידוע, חברות רבות מתמרצות את עובדיהן באמצעות הקצאות של אופציות, מניות וכד'. בד"כ במשך תקופת עבודה מוגדרת נצמחת לעובד הזכות/הזכאות להפוך לבעל מניות בחברה מן המניין (להלן - **תקופת הבשלה - Vesting period**). על פי החוזר, התכלית בבסיס אופן המיסוי בעת הקצאת מניות לעובדים עפ"י סעיף 102 לפקודה, הינה כי מדובר בתגמול הוני לטווח ארוך, לשם יצירת זהות אינטרסים בין בעלי החברה לעובדים למען הצלחת החברה (תוך הימנעות מהוצאת מזומנים מהחברה). וכך, ככל שהעובד ייקח על עצמו את "חוסר הוודאות" (חלף קבלת מזומן) תנפיק לו החברה בחלוף תקופת ההבשלה, מניות שוות זכויות ליתר בעלי המניות. בעת מכירת אותן מניות העובד ישלם שיעור מס מוטב של 25% (למשל, במסלול רווח הון עם נאמן).

אף שנקבע בחוק כי יישום סעיף 102 במסלול הוני דורש תקופת חסימה של שנתיים והחזקה בידי נאמן- הרי שעניין "ההבשלה" עצמה, תנאיה ומשכה, כלל לא מצוינים בחוק. החוזר קובע, כי גם תגמול הוני שהבשלתו תלויה בתנאי ביצוע ו/או תנאי שוק כאמור לעיל עומד בהוראות סעיף 102 הוני, אולם בנסיבות מסוימות של הקצאה בתנאי הבשלה לא מפורטים ולא מוגדרים דיים - לא יראו בה כהקצאה שהשתכללה ככזו לעניין סעיף 102 הוני (לרבות לעניין שווי ההטבה הפירותי לפי סעי' 102(ב)(3) לפקודה ותום התקופה, לפי העניין).

#### **התנאים שנקבעו בחוזר:**

1. ההקצאה על כל תנאיה אושרה ע"י דירקטוריון החברה ואינה ניתנת לשינויים.
2. תנאי ההבשלה, הכפופים להתקיימות יעדים כלשהם, צריכים להיות קבועים, מדידים ומוגדרים מראש החל ממועד ההענקה של הזכויות.  
(אי בהירות בקשר לכך תדחה את תחילת ספירת תקופת החסימה).
3. ההקצאה מכוח תכנית תגמול, הכוללת את ההבשלה תלויה הביצועים, הוגשה כדין לאישור פקיד השומה.
4. כתבי ההקצאה נחתמו בידי העובד והופקדו בידי הנאמן, כדין.
5. בתכנית התגמול לא קיימת אפשרות כי מימוש המניות, נשוא התכנית, יעשה באמצעות אופציות מסוג Put ו/או Call (למעט אופי Call באישור המחלקה המקצועית).

דוגמאות ליישום התנאים מפורטים בחוזר מ"ה מס' 18/2018.

בנוסף, רשות המיסים מציינת עמדתה כפי שהובאה לידי ביטוי בהחלטת מיסוי מס' 2775/18, כי תגמול עם תנאי הבשלה התלויים באירוע מסוג עסקת EXIT או הנפקה בבורסה של מניות החברה (IPO) אינו תגמול מבוסס הון (החייב בשיעור מס הוני- 25%) אלא תגמול מבוסס מזומן החייב

בשיעור מס שולי של העובד - כבונוס או מענק הצלחה בקרות אותו אירוע מזכה. לטענתה בחוזר, **"מרכיב הסיכון בתגמול ההוני לא מתקיים"**. מצד אחד, העובד לא נושא בסיכון ההוני כי איננו בעל מניות (למשל: באופ' מחוץ לכסף), ומצד שני החברה המקצה ו/או בעלי מניות לא נושאים בסיכון של צירוף אמיתי של בעל מניות נוסף.

אנו טוענים, כי גם בהקצאה עם תנאי הבשלה לפי תקופת עבודה, הרי שבין מועד ההקצאה למועד ההקנייה לעובד מתקיים אותו חוסר סיכון כמפורט לעיל (ובוודאי במצב שהאופ' בתוך הכסף). ולגבי הסיכון מצד החברה ו/או בעלי מניותיה - הרי שאיבוד הערך הכספי שב- EXIT (לבעלי המניות) או ב-IPO (לחברה) הינו הסיכון המהותי ביותר (כי הרי ידוע שאותם עובדים, בעלי מניות, מחזיקים באחוזים עפ"י הוראות התחולה, החוזר יחול גם לגבי הקצאות עבר. עם זאת, בהקצאות כאלו, ככל שלא הגיע "מועד המימוש" ואינן עומדות בתנאי החוזר שפורטו לעיל, יוכלו לפנות לרשות המיסים ולקבל החלטת מיסוי פרטנית. בנוסף, תוך **חצי שנה** מיום פרסום החוזר תוכלנה חברות לשנות את תנאי ההבשלה ביחס לאופציות או יחידות השתתפות אשר טרם הבשילו, כך שיעמדו בהוראות החוזר ע"י אימוץ "הסדר מס להענקה חדשה" בנוסח שפורסם **בנספח א'** לחוזר.

**לדעתנו - לגבי הקצאות עבר הכוללות תנאים שאינם עולים בקנה אחד עם כללי רשות המיסים על פי החוזר הנוכחי - ואשר לפי הוראות הפקודה דווח כחוק ובמועד לפקיד השומה, וזכו לאישור הפוזיטיבי, או לאישור מובנה בחוק בהעדר מענה בתוך תשעים יום, כהוראת סעיף 102(א) - הרי שמדובר בחוזה תקף בין הצדדים (החברה, רשות המיסים והעובד, לרבות ההשפעה המהותית של הסתמכות העובד על תוכנית התגמול ההוני שאושרה כאמור) - ואין לרשות המיסים כל אפשרות להתנות עליו או לשנותו ובוודאי שלא לבטלו.**

[מבזק מס מספר 761 מיום 13 בדצמבר 2018]

## **מניות המעניקות זכות לדיבידנד בלבד ואינן עבירות - נכללות בסעיף 102 לפקודה**

ביום 4.7.2019 ניתן פס"ד בעניין טל שוחט (להלן: **העובד**) (ע"מ 55937-01-17), עובד בכיר בחברה פרטית (להלן: **החברה**). נשוא הפסק הוא סיווג הכנסות מדיבידנדים שקיבל בשל מניות (הזכאיות רק לחלק קטן מזכויות המניות הרגילות), שהוקצו לו עפ"י סעיף 102 לפקודה במסלול הוני (עם נאמן) - האם כדיבידנד כטענתו או כהכנסה פירותית - שכ"ע/בונוס שקיבל מהחברה בה עבד, כטענת פ"ש.

### **רקע עובדתי**

בשלהי שנת 2010 הגישה החברה בקשה לפ"ש להקצות מניות בהתאם לסעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון עם נאמן (להלן- **תכנית ההקצאה**). בסוף שנת 2010 קיבלה החברה פלט מחשב מרשות המיסים, ובו מצוין כי התוכנית אושרה ע"י פ"ש. בסוף ינואר 2011 הוקצו לעובד מניות רגילות א'. המניות שהוקצו לעובד הקנו זכות לדיבידנד בלבד (בשיעור שלא יעלה על 40% מהרווחים) כל עוד מתקיימים יחסי עובד מעביד. עם הפסקת היחסים הפכו המניות לרדומות. למניות אין זכות הצבעה והן לא ניתנות להעברה לאחר. מתוך טענות העובד ניתן להבין שגם במצב של EXIT או

הכנסת משקיע אסטרטגי העובד יוכל ליהנות מרווחי מכירת המניות שבבעלותו. המניות הוקצו ללא כל עלות, ונרשמו בספרי החברה כהתחייבות ולא כהון מניות.

בשנת 2012 קיבל העובד מהחברה דיבידנד של כ- 12 מיליון ₪. נציין כי משכורתו של העובד באותה השנה ירדה משמעותית (בכ-77%) ביחס לשנים קודמות, עקב הפסקת קבלת מענקים פ"ש טען לסיווג שונה - אין מדובר כלל במניות החוסות תחת סעיף 102 הוני, ולפיכך מדובר בהכנסת עבודה או בונוס שנתי, החייבים בשיעור מס שולי. לחילופין טען פ.ש כי מדובר בעסקה מלאכותית (ולראיה לכך הביא את העובדה כי משכורתו באותה שנה ירדה משמעותית).

### דיון משפטי ופסק הדין

ביהמ"ש בוחן את תכנית ההקצאה לאור תנאי סעיף 102 לפקודה במסלול רווח הון וקובע עובדתית: המניות הופקדו בידי נאמן עד תום התקופה הנדרשת, החברה המעבידה הודיעה לפ"ש על בחירתה במסלול 30 יום לפחות לפני מועד הקצאת המניות לעובד, ותוכנית ההקצאה והנאמן אושרו ע"י פ"ש.

לפיכך קובע ביהמ"ש כי **"מדובר בהקצאת מניות באמצעות נאמן על כל המשתמע מכך"**. אישור התכנית ע"י פ"ש (או באופן אוטומטי בחלופי 3 חודשים מהגשתה) הינו אישור מהותי ומטרתו לתת לחברה המקצה ולעובד וודאות והסתמכות לכך שתחסה תחת סעיף 102 לפקודה. חוסר ברישום ההקצאה כהונית בספרי החברה (שלא נטענה בדיוני השומה ולכן מדובר בהרחבת חזית אסורה) לא הרשימה את ביהמ"ש אשר קבע, כי לעובד אין שליטה על הרישומים בספרי החברה וגם אם נפל פגם בדיווח ע"י החברה אין בכך כדי להשליך בהכרח על סיווג התגמול אצל העובד, ובוודאי לא על עצם תחולת הוראת סעיף 102 לפקודה.

תכליתו של סעיף 102 לפקודה הינה הידוק הקשר שבין העובדים לחברה המעבידה והשארתם בחברה באמצעות הענקת תמריץ ועידוד לתפקוד העובדים הגורם להשיא את רווחיה. ביהמ"ש פוסק: **"חברה רשאית לקבוע מה הזכויות הצמודות לכל סוג מניות בה וכן לקבוע, כי אפשר להעביר את המניות או כל מגבלה אחרת"**.

**"מצאתי, כי על אף שמדובר במניות המעניקות זכות לדיבידנד בלבד הרי שמתקיימת התכלית שבבסיס סעיף 102 לפקודה.."**

כמו-כן, ביהמ"ש לא קיבל את טענת המלאכותיות של פ"ש וקבע כי תכנית ההקצאה של המניות לעובד מקיימים את תכלית הידוק הקשר בין העובד לחברה שבבסיס סעיף 102 לפקודה, אשר מהווה בוודאי טעם מסחרי וכלכלי אשר משרת הן את החברה והן את העובד.

נושא נוסף שנדון בפסק היה שיעור המס שיחול על הדיבידנד. על החברה חל חוק עידוד השקעות הון (והיו לה "רווחים כלואים" - רווחים שהופטרו ממס חברות עד מועד חלוקתם כדיבידנד, בסכומים כך על דיבידנד המחולק ממנה לבעלי מניותיה חל לפי הוראות חוק העידוד מס בשיעור 15% בלבד). על הדיבידנד העצום שקיבל העובד - דיווח העובד כחייב במס בשיעור 15% בלבד בהוראות החוק.

בעניין זה - טענה נוספת שהעלה פ"ש היא כי דיבידנדים אמורים להיות מחולקים לכל בעלי המניות באופן אחיד וסימטרי, בעוד שבמקרה דנן יכול על השליטה לבחור לאילו מניות מחולק דיבידנד וכמה, וכך עשה. לטענת פ"ש עובדה זו מצביעה כי אין מדובר במניות שחלות עליהן הוראות סעיף 102 לפקודה, וכל הדיבידנד שקיבל העובד - דינו כבונוס.

ביהמ"ש שוב אינו משתכנע, וקובע כי דווקא העובדה שהעובד קיבל חלוקת רווחים לסוג המניות שהחזיק (שמקור רובם היה ברווחים כלואים, אשר הוראת שעה שחוקקה בשלהי 2011 נתנה תמריץ מיסויי לחלוקתם, דבר שלא היה ידוע כלל ואף לא היה צפי לכך בעת הקצאת המניות לעובד - בתחילת 2011), מלמדת כי הללו התקבלו בידי העובד עקב מעמדו כמחזיק במניות ולא כעובד. לעניין שיעור מס החל על דיבידנד שחולק לעובד בתקופת החסימה (אשר טורח ביה"ד ומדגיש כי עצם החלוקה בתקופת החסימה, אינה מהווה הפרת הוראות 102 לפקודה), קובע ביהמ"ש כי לא ניתן להחזיק החבל בשני קצותיו: לטעון מחד כי על המניות חלות הוראות 102 לפקודה אך הדיבידנד מתחייב במס לפי הוראות חוק העידוד.

ביה"ש קובע כי אף שהדבר אינו מופיע במפורש בסעיף 102 הרי ששיעור המס החל על דיבידנד שחולק **בתקופת החסימה**, ממניות שחלות עליהן הוראות סעיף 102, הינו כשיעור המס על ההכנסה החייבת במימוש המניות, ובמקרה דנן - 25%.

### **בשולי הדברים**

פס"ד זה מזעזע את התפיסה השמרנית שמביעה רשות המיסים באחרונה בעניין תחולת סעיף 102 על תוכניות הקצאה של אופציות ומניות בעלי זכויות שונות, ומפורסם כחצי שנה לאחר שרשות המיסים פרסמה את **חוזר מ"ה מס' 18/2018** בה הביעה עמדתה כי תגמול לעובדים באמצעות הענקת זכויות (מניות ו/או אופ') עם תנאי הבשלה התלויים באירוע מסוג עסקת EXIT או הנפקה בבורסה של מניות החברה (IPO) אינו תגמול הוני (החייב בשיעור מס הוני- 25%) אלא פירותי - כבנוס או מענק הצלחה.

עמדתה זו של רשות המיסים - נשללה לחלוטין בפס"ד זה.

**מן הראוי, כי רשות המיסים ופקידי השומה יבחנו כל מקרה לגופו ע"מ לוודא כי הקצאה כזו או אחרת עומדת בתכלית הוראות סעיף 102 לפקודה ולא יצמדו לפרשנות מצמצמת גורפת אשר תגרום קרוב לוודאי לפגיעה חמורה בענף גדול של מעבידים, אשר עובדיהם מתומרצים ומעודדים באמצעות הקצאת מניות ו/או אופ' של החברה המעבידה במסלול ההוני, ובכך תסוכל כוונת המחוקק לעידוד הקצאות לעובדים כמתואר בסעיף 102 לפקודה, להגדלת צמיחת המשק.**

[מבזק מס מספר 790 מיום 11 ביולי 2019]

## **חברת בית**

### **"חברה שלציבור עניין ממשי בה", חוזר מס הכנסה 2/2019**

ביום 23.7.2019 פרסמה רשות המיסים **חוזר מ"ה מס' 2/2019** בעניין עמדותיה בכל הקשור להוראות סעיף 64 (חברת בית) וסעיף 64א (חברת משפחתית) לפקודה בעקבות תיקון 245 לפקודת מס הכנסה.

בתיקון 245 לפקודה הוחלף למעשה נוסח סעיף 64 לפקודה, בנוסח חדש לחלוטין. הסעיף הורחב מאוד, והודמה לאמור בעניין חברה משפחתית, הוספו כמה דרישות סף להחלתו על חברה, הורחבו הנכסים אותם היא רשאית להחזיק, צומצמה מאוד האפשרות להחלה לראשונה של תחולתו, ונקבע כי חדילה מהחלתו - הינה בלתי חוזרת.

(ראה הרחבה להבדלים בין הנוסח החדש לישן וכן להוראות התחולה והתחילה, במבזקי המס מס' 695 ו-720).

במבזק זה נתייחס לנושא "עניין ממשי לציבור" על פי עמדת רשות המיסים כמובא בחוזר. כידוע, חברת מעטים, כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה, הינה חברה המקיימת את כל שלושת התנאים, כדלקמן:

1. החברה "בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר" - חמישה יחידים ו/או חברות מחזיקים (או זכאים לרכוש) מעל 50% מהון מניותיה/כח ההצבעה/הון המניות שהוצא/הזכות לדיבידנד.
2. החברה "איננה בת-חברה" - דהיינו, אם החברה מוחזקת, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 80% ומעלה ע"י חברה/ות שאינן חברה/ות מעטים, הרי שהחברה הינה "בת חברה" ולפיכך לא תחשב ל"חברה מעטים" בהתאם לתנאי זה.
3. החברה "לא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה" - (להלן - תנאי הציבוריות).

השאלה, מתי יש לציבור עניין ממשי בחברה? איננה זוכה למענה בפקודת מס הכנסה ע"י הגדרה ספציפית או בהוראות החוק.

עם זאת, בשנים האחרונות נדרשו בתי המשפט לשאלה זו ושם נפסק (פס"ד פלפון - ראה בעניין מבזקנו מס' 497, פס"ד לינור ודלגית - ראה מבזקנו מס' 522) כי כוונת הסעיף היא להיטיב עם חברות "קטנות" ולא עם חברות "גדולות" או ציבוריות.

מובן כי חברה ציבורית עצמה, אינה יכולה להיות חברת בית. אך לגבי חברות פרטיות המוחזקות, במישרין ו/או בעקיפין, ע"י חברות ציבוריות כאמור, נקבע בחוזר, עפ"י פרשנות רשות המיסים, כי יש לבחון את תנאי הציבוריות בכל מקרה לגופו.

לצורך כך יש להפעיל מבחני עזר המבוססים על כללי דיווח וגילוי חשבונאיים, כדוגמת המבחנים להלן:

איחוד מלא של דוחות החברה הציבורית עם דוחות החברה הנבדקת, ניהול ורישום ההשקעה של החברה הנבדקת בדוחות החברה הציבורית ע"ב אקוויטי או אף סף החזקה נמוך יותר - כאשר לפחות 10% (דרך אגב, עמדת פ"ש בפסיקה הנ"ל הייתה בסף החזקה של מעל 25% !!!) מהון מניותיה של החברה הנבדקת המוחזקת (במישרין ו/או בעקיפין) ע"י חברה/ות ציבוריות - כל מבחן ומבחן כאמור לעיל יעיד על כך שלציבור יש עניין ממשי בחברה הנבדקת והיא לא תחשב ל"חברת מעטים", ולפיכך לא תחשב לחברת בית.

לפרשנות מרחיבה זו, כפי שעולה מהחוזר, לעניין תנאי הציבוריות בחברת מעטים מתווסף מיד, ו"באותה הנשימה", סייג המצמצם אותה, בזו הלשון:

"יודגש, כי פרשנות המונח "עניין ממשי לציבור" כפי שהובאה לעיל, תקפה רק לעניין סעיף 64 לפקודה לאור תכלית חקיקתו כפי שבאה לידי ביטוי בפסקי הדין שניתנו בעניין זה."

כידוע, ישנן בפקודה סעיפי חוק נוספים (לרוב, סעיפים אנטי-תכנוניים) החלים על "חברת מעטים" כאמור. או שהיותה "חברת מעטים" מהווה תנאי הכרחי להחלתם. למשל, סעיף 77 לפקודה לעניין דיבידנד בכפייה מתוך רווחי חברת מעטים שלא חולקו כדיבידנד, חברת משלח יד זרה (חמ"ז) עפ"י סעיף 175 לפקודה, או לעניין סעיף 62 לפקודה הקובע כי הכנסות של "חברות ארנק" תיוחסנה לבעלי המניות בה. כמו-כן, סעיף 194 לפקודה העוסק בגביית מס במקרים מיוחדים מנישום שהוא חברת מעטים ביחס לבעל מניות בה או מנהל פעיל בה.

בכל הסעיפים הללו תנאי הסף להחלת הוראותיהם הוא כי מדובר ב"חברת מעטים".



הדגשת רשות המיסים, כדלעיל, משמעותה כי תהא החלת מבחנים רחבים לפרשנות "תנאי הציבוריות" בחברת בית, בעוד שבסעיפי פקודה אחרים המכילים אותו מונח סעיף 77, חברות ארנק, וחמי"ז - יוחלו תנאים מצומצמים יותר.

לעמדתנו, תנאי הציבוריות שנקבע ביחס להגדרת "חברת מעטים" עפ"י סעיף 76 לפקודה, יש לפרשו באותו אופן, ביחס לכל חברה שהיא חברת מעטים - בין אם הסעיף עצמו בא להטיב עם חברת המעטים (למשל, בעניין חברות בית) ובין אם הוא בא להכביד (למשל, בסעיפים אנטי-תכנוניים כמפורט לעיל).

ככל שרשות המיסים חפצה לבדל פרשנות מונח כלשהו, לסעיף מסוים בפקודה ולא לסעיף אחר בה - בו טבוע אותו מונח בדיוק, תתכבד ותפעל לשינוי חקיקה.

חקיקה מפלה בדרך של חוזר - דינה כישלון.

[מבזק מס מספר 796 מיום 22 באוגוסט 2019]

## תוכן עניינים - קורונה

### מיסוי ישראלי

הפסדים / שוק ההון - משבר הקורונה והמפולת בשוק ההון ..... (עמוד מספר 203)

הוצאות מוכרות בעסק בצל משבר הקורונה ..... (עמוד מספר 204)

מענק לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות - מורה נבוכים ..... (עמוד מספר 206)

### מיסוי בינלאומי

תושבות בכפייה - השפעת "סגר הקורונה" על תושבות לצורכי מס  
והיבטים קשורים - חלק א' ..... (עמוד מספר 210)

בינלאומי - תושבות בכפייה. השפעת "סגר הקורונה" על תושבות  
לצורכי מס והיבטים קשורים - חלק ב' ..... (עמוד מספר 211)

משבר הקורונה, הטבות ממשלת ארה"ב לתושבי ישראל שהם  
אזרחים אמריקאים ..... (עמוד מספר 213)

יצא שכרו בהפסדו? השלכות קיזוז הפסדים לאחור בארה"ב על  
חבות המס בישראל - חלק א' ..... (עמוד מספר 215)

יצא שכרו בהפסדו? השלכות קיזוז הפסדים לאחור בארה"ב על  
חבות המס בישראל - חלק ב' ..... (עמוד מספר 218)

### ביטוח לאומי

עובד שהוצא לחל"ת כפוי ביוזמת המעסיק - זכאות לדמי אבטלה ..... (עמוד מספר 220)

הקורונה ואנחנו - הבהרות בתנאי הזכאות לדמי אבטלה לעצמאיים לפי  
צו הסיווג והקלות נוספות ..... (עמוד מספר 222)

מענק הסתגלות מיוחד לבני 67 ומעלה (גברים ונשים) ..... (עמוד מספר 223)

## מיסוי ישראלי

### הפסדים / שוק ההון - משבר הקורונה והמפולת בשוק ההון

החל משלהי 2019, ועד לא ידע, עומד העולם בפני אירוע גלובאלי של התפשטות נגיף הקורונה והשפעותיו ההרסניות על הכלכלות בעולם כולו. כתוצאה מכך, רושמת הבורסה בישראל כמו בורסות אחרות בעולם ירידות שערים חדות. ירידות אלו כמובן שאינן בבחינת הרצוי אצל המשקיעים אולם, גם במצב זה, בקבלת החלטות מושכלות, ניתן לנצל יתרונות מסוימים בראי המס, ולפחות למתן את ההפסדים למשקיעים.

בסקירה זו ניתן ביטוי למספר אפשרויות אשר ניתן לבחון על מנת למזער את הנוזקים, או במקרים מסוימים אף לייצר יתרון מסוים ממחירי המניות, הנמוכים יחסית כיום.

**הפסדים מחד ומס על דיבידנד וריבית מאידך** - נזכיר תחילה, כי בצד ירידות השערים בבורסה לא מן הנמנע שציבור המשקיעים, שיספוג הפסדים בסכומים אדירים מחד, אם ישאיר אותם "על הנייר", יאלץ מאידך לשלם מס על הכנסות אחרות מאותם ני"ע, כגון ריבית על אג"חים ודיבידנדים, שיהיו חייבים במס. לפיכך, מומלץ כי משקיע הצפוי לקבל הכנסות כאמור מני"ע בבעלותו, יממש כבר כעת הפסדים מני"ע (כך ימנע גם ניכוי המס במקור על הריבית והדיבידנד ע"י הבנק), הניתנים לקיזוז כנגד תוכן אלו, בהתאם להוראות סעיף 92(א)(4) לפקודה. (רכישת מניות אלו או אחרות "בחזרה" ישקלו לגופן).

**שינוי אפיקי ההשקעה הפירוטיים להוניים** - בדרי"כ הציבור שבע ההפסדים בבורסה מממש את הפסדיו וחוזר אל כור מחצבתו הסולידי ומשקיע את יתרת כספו בפיקדונות או בתוכניות חסכון המניבים ריבית. על פי הוראות סעיף 92(א)(4) כאמור, ניתן לקזז הפסדי הון מניירות ערך גם כנגד הכנסות מריבית או דיבידנד מני"ע בלבד, ובאותה שנת מס.

לא ניתן לקזז הפסד הון מני"ע כנגד הכנסות ריבית בנקאית על פיקדונות שונים או תוכניות חיסכון. לפיכך יש לבחון את שינוי אפיקי ההשקעה מפיקדונות/תוכניות החיסכון למק"מ/ לקרנות נאמנות סולידיים אשר התשואה עליהן למעשה מבוססת על ריבית בנקאית בגין פיקדונות, או לחלופין לבחון השקעה באג"ח משלמות ריבית.

מהלך זה יגרום לסיווג התשואה בגין ההשקעה כרווח הון, מה שיאפשר כמובן את קיזוז הפסדי ההון אל מול אותו רווח.

גיבוש הפסדי הון כנגד רווחי הון עם שיעורי מס גבוהים - **בניירות ערך** בהם קיימים הפסדים בשל ירידות כאמור, יש לבחון מימוש של הנייר לצורך גיבוש ההפסד וניצולו כנגד רווחי הון ממומשים אחרים שיתכן ואפילו חייבים בשיעורי מס גבוהים יותר. לדוגמא יחיד שמימש (החל מיום 1.1.2020) נכס שנרכש לפני יום 31.12.2002 (או נכסי מקרקעין לפני 7.11.2001) ולפיכך, שיעור המס הלינארי במכירתו נקבע לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודה וכולל גם חלק בשיעור מס שולי, יכול לקזז הפסד מני"ע כנגד רווח הון זה, ששיעור המס במכירתו גבוה.

אופציות 3(ט) - אופציות המצויות במסלול 3(ט) (בעיקר ביחס לבעלי שליטה או נותני שירותים), מחויבות במס במועד מימוש האופציה למניה ובאותו מועד יראו ברווח כהכנסה פירותית (ראו לעניין זה הלכת יאיר דר). לפיכך, בשעה ששערי המניות נמוכים, יתכן במקרים המתאימים, שזהו העיתוי לבחון האם כדאי לממש האופציה למניה, ולשאת בתשלום המס הפירותי בגין רכיב זה (!), שהינו נמוך בשל הירידות החדות. לאחר מימוש האופציה למניה ותשלום המס, מקובע למעשה מחיר מקורי חדש, נמוך. כך, שתחת התקווה וההנחה ששווי המניה יעלה בעתיד, הרי ששיעור המס על מרכיב זה של רווח יעמוד על 25% בלבד (או 30% לבעל מניות מהותי).

במקרים ספציפיים, יש לבחון הסדרי מיסוי שונים המושפעים משערי המניות, האם זה העיתוי למימוש המניות בשערים הנמוכים הקיימים כיום, על מנת לגבש רווח החייב בשיעורי מס גבוהים, בשער הנמוך, ולייצר מרכיב רווח גבוה יותר בשיעורי המס על רווח הון "רגיל" של 25%/30%.

למותר לציין, כי יש לקחת בחשבון את מרכיב הסיכון העשוי להיות טמון בכל מהלך מסוג זה בהיבט המסחרי - אולם יתכן שמימוש מושכל ובניית אסטרטגיה נכונה לחזרה לשוק ההון יכולה לאפשר הנאה גם מהפסדי ההון וגם מהמשך החזקה בפוזיציה.

[מבזק מס מספר 823 מיום 19 במרץ 2020]

## **הוצאות מוכרות בעסק בצל משבר הקורונה**

לאור משבר הקורונה וכצעד חשוב למלחמה בנגיף הקורונה ממשלות רבות ואף ממשלת ישראל הורתה לאוכלוסייה להימנע ככל שניתן ממגע פיזי בין-אישי ואף מקרבה פיזית לבני אדם אחרים שבסביבתם, לכן הורו למעסיקים לצמצם את נוכחות כוח האדם במקומות העבודה. השוק הפרטי התבקש שהחל מיום ה-17.3.2020, יצמצם את הנוכחות של העובדים במקומות העבודה בשיעור של 70% !!!

לאור האמור, פירמות ועסקים רבים פועלים בימים אלו תחת תקנות שעת חרום, עפ"י הנחיות משרד הבריאות בפרט והנחיות משרדי הממשלה בכלל, במטרה לדלל את אוכלוסיית העובדים המצויים במשרדי העסק, ולהורות להם להישאר ולעבוד מביתם הפרטי. ברור לכל, כי צמצום מסיבי כאמור במשאב האנושי של כל עסק ועסק הינו צעד חריג אשר מסכן את הפעילות העסקית עד כדי עצירתה וגרימה חו"ח לקריסת העסק.

לפיכך, על מנת למזער את הנזקים הקשים כאמור לעיל ולשמור על הפעילות הקיימת, בפגיעה מינימלית, עסקים אלו נדרשים להיערך, ובין השאר לרכוש עבור עובדיהם מחשבים ניידים ומחשבים ניידים עליהם מתקיימים תוכנות ואפליקציות בטכנולוגיות מתקדמות להעברת קול ווידאו (למשל, לשיחת בין אישיות בין עובדי העסק ו/או בין העובדים לספקים ו/או לקוחותיהם, חדרים וירטואליים "פגישות" עם לקוחות, שיחות וידאו קונפרנס ועוד), וכן מדפסות. בנוסף משקיעים עסקים אלו במערכי אבטחה לכל המידע המצוי במחשבים הנ"ל. כל זאת ע"מ לשמר את המשך הפעילות העסקית עד כמה שניתן, ולספק את דרישת לקוחותיהם.

השקעות כאמור מסתכמות לעשרות אלפי שקלים ואף ליותר מזה במידה ומדובר בעסק עם מספר עובדים רב.

הכללים החשבונאיים המקובלים, הוראות פקודת מס הכנסה והפסיקה בנושא התרת הוצאות קובעים כי למשל, רכישת מחשבים ותוכנות כאמור הינם "רכוש קבוע" או "נכס הוני" אשר העסק ייחנה מהיתרונות הכלכליים שלו למשך מספר שנים. דהיינו, ברכישתם יוצרים לעסק יתרון מתמיד, לפיכך לא ניתן לנכות את עלות רכישתם כהוצאה שוטפת אלא בסכום נמוך יותר משמעותית עד גובה הוצאות פחת השנתי המותר עפ"י הוראות הפקודה ותקנותיה. יישום האמור, מביא להתרת כלל ההוצאה לרכישת הנכסים הקבועים בפריסה על פני מספר שנים.

למשל, עפ"י תקנות הפחת (1941), פחת בגין ציוד קבוע מסוג מחשבים ניידים/נייחים, לרבות ציוד נלווה – 33.3% לכל שנה, ואילו מחשבים אחרים - 25% פחת לכל שנה.

עם זאת, סעיף 17(6) לפקודה קובע כי הוצאות הוניות כאמור לעיל יותרו בכל זאת בניכוי כהוצאה שוטפת בתנאי שמדובר ב: **"הוצאות בנקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים שייקבעו"**.

אנו רואים כי המחוקק מאפשר ואף מעודד עסק שנקלע למצב חרום ונדרש, באופן טבעי, לנקוט בצעדים מידיים ע"מ לשמור על המשך קיומו של עסקו, לדרוש הוצאות אלה בניכוי שוטף מההכנסה החייבת. אין ספק כי מדובר בתכלית חקיקה נכונה וראויה.

#### **האם נגיף הקורונה נחשב לפגע טבע?**

לעניות דעתנו, ומבלי להידרש לאבחונים ביולוגיים ורפואיים, השכל הישר והמצב ששורר כיום בשווקים מביא אותנו למסקנה ברורה כי נגיף (וירוס) מיקרוסקופי שהגיע מעולם החי ועובר מאדם לאדם ופוגע במשאב החשוב והעיקרי של העסק, ההון האנושי, שבעקבותיו נדרש העסק לבצע שינויים דרסטיים בדפוסי העבודה ע"מ לקיים את הפעילות השוטפת של העסק ולשמור על הקיים, **ייחשב לפגע שמקורו מן הטבע.**

לפני פרסום עמדות החייבות בדיווח לשנת 2019 חפצה רשות המיסים לפרסם עמדה בעניין האמור בזו הלשון:

#### **"עמדה מס' 68/2019 ניכוי בגין נזקי טבע"**

**ניכויים בגין נקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים בהתאם להוראות סעיף 17(6) לפקודה, יותרו רק כנגד הכנסה שמקורה בפעילות חקלאית."**

אולם, לאור תגובת לשכת רו"ח לטיוטה העמדות שהופצה לתגובות, ואולי מתוך ראיית הנולד, עמדה זו לא פורסמה, וטוב שכך.

לעמדתנו, אין לנו ספק כי כל ההוצאות ההוניות הכרוכות בהתאמת הסביבה העסקית לעבודה במתווה חרום שאנו חווים כיום, ובין היתר, רכישת מחשבים ותוכנות לעובדים לעבודה מהבית כמפורט לעיל, מהווים הוצאה שוטפת המוכרת בניכוי במלואה עפ"י תכלית סעיף 17(6) לפקודה. כמו-כן, ולעניות דעתנו, על רשות המיסים בעת הזו להוציא הנחייה כבר כעת לציבור הנישומים כי הוצאות כמפורט לעיל ודומיהן יותרו לעסק כהוצאות שוטפות עפ"י סעיף זה, או לחילופין שייקבעו כי התפשטות משבר הקורונה (שהוכר כבר כמגיפה עולמית) ייחשב כפגע טבע עפ"י סעיף 17(6) לפקודה, כאמור לעיל.

[נציין כי ביום 30.4.2020 גלתה דעתה רשות המיסים כי לדעתה אין לראות בנוקי הקורונה כפגע טבע לעניין סעיף 17(6)]

[מבזק מס מספר 824 מיום 25 במרץ 2020]

### **מענק לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות - מורה נבוכים**

ביום 24.4.2020 ניתנה החלטת ממשלה "מחליטים" לסיוע במשק לאור משבר הקורונה. במסגרת ההחלטה נקבע "מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן - "המענק"), שסכומו מוגבל לסך של 400,000 ₪, והוא מיועד לחברות (לרבות שותפויות) ועצמאים שמחזור עסקיהם עד 20 מיליון ₪.

**יצוין כי נכון למועד כתיבת שורות אלו, טרם פורסמו תקנות בגין המענק ולפיכך כל הנכתב במבזק זה הינו בהסתמך על הנקבע ב- "מחליטים".**

תנאי זכאות הסף לקבלת מענק הינם:

- למענק זכאים עסקים (עצמאים וחברות קטנים ובינוניים) שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 עולה על:

עצמאי - 300 אלף ₪ עד 20 מיליון ₪.

חברה - 18 אלף ₪ עד 20 מיליון ₪.

(לגבי עצמאים קטנים ראה הערה להלן).

- מחזור העסקאות 2020-4-3 ירד ביחס למחזור ש"ק - 2019-4-3 בשיעור של למעלה מ- 25%. מחזור 2019-4-3 מוגדר כ"מחזור הבסיס".

לגבי עסק שפעילותו החלה לאחר 1.3.2019, נקבעה התאמה מסוימת, שלא נפרטה כאן.

- עסק שהחל פעילותו ב- 2020 אינו זכאי לפיצוי.

- **התנהלות כדין:** לעניין מע"מ - הוגשו דוחות תקופתיים הרלבנטיים לתקופות הנבחנות. לעניין מס הכנסה - נוהלו פנקסים קבילים כדין לשנת המס 2019.

- **הירידה במחזורים הינה כתוצאה מהשפעות משבר הקורונה.**

- **הניזוק אינו כלול בחריגים.** ראה להלן.

יש לציין, כי הזכאות למענק מחולקת למספר קטגוריות והללו הינן בהתאם למחזור העסקאות של העסק בשנת 2019.

מחזור העסקאות 2019 הינו המחזור, כפי שדווח לרשות המיסים עד ליום 1.3.2020.

יצוין כי לגבי עוסק באיחוד עוסקים, המחזור לשנת 2019, נבחן לגבי האיחוד כולו, כך שעוסקים גדולים המדווחים יחד, והמורכבים מ"עוסקי משנה" קטנים, עדיין לא יוכלו להכלל במענק זה.

### קביעת סכום המענק:

**סכום המענק לחברות שמחזור עסקאותיהן בשנת 2019 עולה על 18,000 ₪ ועד 300,000 ₪:**

המענק נקבע בסכום קבוע בהתאם למחזור העסקאות בשנת 2019 כמפורט להלן:

סכום המענק	*מחזור עסקאות 2019	
₪700	עד 100,000 ₪	18,000 ₪
₪1,875	עד 200,000 ₪	100,001 ₪
₪3,025	עד 300,000 ₪	200,001 ₪
*כהגדרתו במע"מ, למעט מכירות הוניות		

נציין כי גם עצמאים "קטנים" עם מחזור עסקאות של 18,000 ₪ ועד 300,000 ₪, זכאים למענק זה, בהתאם לתקנות לעצמאים ושכירים בעלי שליטה בפעמימה השנייה.

**סכום המענק לעוסק שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 300,000 ₪ ועד 1,500,000 ₪:**

המענק יחושב כמכפלת מחזור העסקאות 3-4.2019 בשיעור שבין 3%-15% (שהוא התוצאה של תחשיב, שלא יפורט כעת).

דרוג שיעור המענק הוא בהתאם לשיעור ירידת מחזורי 3-4.2020 ביחס למחזור 3-4.2019:

שיעור המענק	שיעור הירידה במחזורים	
3%	מעל 25%	ועד 40%
6%	מעל 40%	ועד 60%
10.5%	מעל 60%	ועד 80%
15%	מעל 80%	

דוגמא: עוסק שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 הינו 1,200,000 ₪, מחזור 3-4/2019 300,000 ₪. מחזור 3-4/2020 100,000 ₪.

מחזור 3-4/2019	מחזור 3-4/2020	הפרש בין המחזורים
₪ 300,000	- ₪ 100,000	= ₪ 200,000
₪ 200,000	=	שיעור הירידה במחזור
₪ 300,000	66.67%	
		<b>המענק</b>
₪ 300,000	* 10.50%	= <b>₪ 31,500</b>

**סכום המענק לעוסק שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 1,500,000 ₪ ועד 20,000,000 ₪:**

סכום המענק יחושב בנוסחה המורכבת

מ- "מחזור הבסיס", "**מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות**"

**וכן במקדם נוסף**, שנקבע בהתאם לשיעור הירידה במחזורים בין 3-4.2019 ל- 3-4.2020.

ראה פרוט בהרחבה, בהמשך.

**סכום המענק לא יעלה בכל מקרה על 400,000 ₪.**

**נוסחת חישוב המענק:**

המענק = **מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות** × **המקדם הנוסף** × מחזור מרץ אפריל 2019

**המקדם נוסף**, הנקבע בהתאם לשיעור הירידה במחזור העסקאות:

המקדם הנוסף	שיעור הירידה במחזורים
10%	מעל 25% ועד 40%
20%	מעל 40% ועד 60%
35%	מעל 60% ועד 80%
50%	מעל 80%

$$1 - \left[ \frac{\text{תשומות שוטפות (למעט ציוד) 2019}}{\text{מחזור 2019}} \times 90\% + \frac{\text{הוצאות שכר נחסכות}}{\text{מחזור 2019}} \right] = \text{מקדם תשומות בהוצאות הקבועות}$$

$$\text{הוצאות שכר שנתיים נחסכות} = 6 \times 1.25 \times \text{או הפיטורין} \times \text{תקופת החל"ת} \times \text{או הפיטורין} \times \text{ממוצע שכר העובדים החייב בביטוח לאומי שיצאו לחל"ת או שפוטרו}$$

**מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות לא יעלה על 30%.**

במידה ותוצאת חישוב "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" היא שלילית היא תחשב כ- 0 ולמעשה העוסק לא יהא זכאי לפיצוי!!!

**דוגמא:**

חברה שמחזור עסקאותיה בשנת 2019 הינו 10,000,000 ₪,

מחזור 3-4/2019 1,500,000 ₪.

מחזור 3-4/2020 600,000 ₪.

החברה הוציאה לחל"ת מיום 15.3.2020 ועד 10.4.2020 עובדים ששכרם החודשי הממוצע לביטוח

לאומי הוא 10,000 ₪ לעובד.

סך תשומות החברה ב- 2019 הינו 7,000,000 ₪.

שיעור הירידה במחזורים של החברה: 60%. לפיכך, המקדם הנוסף הינו 20%.

חישוב הוצאות השכר הנחסכות:  $10,000 \times 10 \times 1.25 \times 1.5 \times 6 = 1,125,000$  ₪



חישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות:

$$1 - \left[ \frac{7,000,000}{10,000,000} \times 90\% + \frac{1,125,000}{10,000,000} \right] = 25.75\%$$

חישוב המענק יהא:

$$25.75\% \times 20\% \times 1,500,000 = 77,250$$

במידה והחברה לא הייתה מוציאה עובדים לחל"ת, חישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות:

$$1 - \left[ \frac{7,000,000}{10,000,000} \times 90\% + \frac{0}{10,000,000} \right] = 37\%$$

אך כיוון ש"מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" מוגבל ל- 30%, חישוב המענק יהא מוגבל ל:

$$30\% \times 20\% \times 1,500,000 = 90,000$$

[מבזק מס מספר 827 מיום 30 באפריל 2020]

## מיסוי בינלאומי

### תושבות בכפייה - השפעת "סגר הקורונה" על תושבות לצורכי מס והיבטים קשורים - חלק א'

בימים טרופים אלו נמצאים מרבית מאזרחי המדינה בסגר ביתי, בהנחית או בהמלצת משרד הבריאות. כמו כן ולאור הנסיבות, מרבית מאנשי העסקים נמצאים בגבולות מדינת ישראל למרות שברגיל נוהגים הם לשהות לצורכי העסקים מחוץ למדינה, בין אם בשל "סגירת גבולות" ובין אם בשל שיקולים של בידוד עצמי, בישראל או בחו"ל, במעבר בין מדינות. האמור חל בין היתר, על תושבי חוץ שהגיעו לישראל ונאלצים לשהות בגבולותיה "עד יעבור זעם". מעבר לכך, הפעילות הכלכלית הגלובאלית בכלל והישראלית בפרט, הצטמצמה למינימום ההכרחי במקרים רבים, ובמקרים מסוימים אף נעצרה כליל.

נשאלת השאלה, כיצד נסיבות אלו עשויות להשפיע על שאלות בדבר תושבות יחיד במקרים מסוימים, על מבחני שליטה וניהול הרלוונטיים לתושבות חברה, על דרך חישוב מקום הפקת הכנסה - לרבות קיומו של מוסד קבע או בירור החלק הישראלי של "הכנסה מעורבת" שמפיק עולה חדש או תושב חוזר ותיק, ועוד. על אלו ננסה לעמוד בקצרה במבזק זה ובמבזק הבא.

כבר עתה נאמר כי יש מקום לשקול פרסומה של הנחיה כללית, גם אם זו תהיה כפופה לנסיבות הספציפיות בכל מקרה ומקרה, כי יש לנטרל את התקופה הנוכחית ("תקופת הקורונה") בעת שקלול השפעתה על ההיבטים המצוינים לעיל, בין ביחס לאלו שנדרשו לשהות בישראל בשל המצב ובין ביחס לאלו ש"נתקעו" מחוץ לישראל.

#### תושבות יחיד

##### 1. חזקת ימים לקביעת תושבות :

הוראות הפקודה קובעות, כידוע, כי שהייה של 183 ימים בשנת מס או שהייה מצטברת של 425 ימים בשלוש שנים המסתיימות בשנת המס (בכפוף לשהייה של 30 ימים בשנת המס הנוכחית), מהוות חזקה (הניתנת לסתירה) לתושבות ישראלית. מובן כי תקופת הקורונה עשויה להטות את הכף במקרים רבים לכיוון תושבות ישראלית, שלא בצדק.

ביחס לתושב חוץ, הוראות הפקודה קובעות כי שהייה של 183 ימים מחוץ לישראל במשך שנתיים ברצף, וקיומו של מרכז חיים בחו"ל בשנתיים העוקבות, מהווה חזקה חלוטה לקביעת תושבות חוץ החל משנת המס הראשונה, וגם במקרה זה תקופת הקורונה עשויה לקבוע מסקנה שונה מזו שהייתה נקבעת בימים רגילים.

נטרולה של תקופת הקורונה תאזן את המשוואה בהקשר זה, הן ביחס לתושב ישראל והן ביחס לתושב חוץ. לכל הפחות, נטרול שכזה עשוי להוות משקל נכבד באפשרותו של הנישום לסתור את החזקה החיובית לתושבות ישראלית.

##### 2. ימי שהייה כחלק מבירור מרכז החיים :

בכל הנוגע לבירורו של מרכז חיים, יש לבחון את הדברים ברמה האובייקטיבית, אולם יש ליתן משקל גם לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום. כך, ככל שנסיונות המקרה מצביעות על שהייה ארעית ונכפית של הנישום בישראל (או בחו"ל), יש לנסות ככל הניתן לנטרל אפקט זה או ליתן לו משקל נמוך בבחינת מרכז החיים.

ונדגים במספר הפניות מקצועיות לחיזוק הטענה :

- בהחלטות מיסוי שניתנו על ידי רשות המסים בקשר לתושבות, נטרלו ימים בהם שהה היחיד לצורך סיעודו של קרוב משפחה קרוב - ראה החלטת מיסוי מספר 3985/14. הגם שמדובר על שהות בישראל שנובעת מאילוץ חיצוני אך עדיין נתונה לבחירתו של הנישום, הרי שבבחינת קל וחומר, בשהות הנכפית על הנישום מסיבות רפואיות ו/או בהוראות חוקיות, יש לנטרל מרכיב זה.
- מניסיוננו ולמיטב ידיעתנו, ניתנו על ידי רשות המסים החלטות מיסוי המנטרלות שהות כפויה בישראל (למשל בשל הוצאת צו מעצר בינלאומי). גם כאן ניתן משקל להיבט הסובייקטיבי של שהייה כפויה, ככזו שאינה מבחירתו או נתונה לשליטתו של היחיד.
- קיימות החלטות מיסוי שבהן התחייבו עובדים או יחידים אחרים לשהות מקסימאלית בישראל (בין 75 ל- 90 ימים) כחלק מתנאי ההחלטה (ראה ה"מ עובדי Relocation מספר 2519/17, או ה"מ ניתוק תושבות מספר 4387/13). כמו כן קיימות החלטות הפוכות הדורשות מספר ימים מינימאלי בישראל (142 ימים) לצורך קבלת אישור תושבות למשל (ראה החלטת מיסוי תנאי תושבות מספר 6830/17). מובן כי שהייה שלא מרצון בישראל, או בחו"ל, בתקופת הקורונה, עשויה לגרום להפרתן של החלטות מיסוי אלו.
- תקנה 3(7) לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006, קובעת נטרול של אשפוז רפואי בישראל או תקופת מחלה בישראל. אמנם, תקופת הקורונה אינה מהווה "אשפוז" במשמעותו הלשונית, ואינה מהווה "מחלה" (למעט עבור חסרי המזל), אולם הרציונל שבנטרול תקופה זו רלוונטית כמובן גם לתקופת הקורונה.
- למיטב הבנתנו, גם רשות המס בבריטניה התייחסה לסוגיית נטרול שהייה כפויה בתקופת הקורונה (התושבות בבריטניה מושפעת גם היא ממספר הימים בבריטניה), והביעה את עמדתה, כי (בכפוף לנסיבות הספציפיות) יש לנטרל ימים אלו של שהייה כפויה (בידוד או הסגר), ככל שזו נעשתה בשל הנחיה רפואית רשמית או בשל סגירת הגבולות.

[מבזק מס מספר 824 מיום 25 במרץ 2020]

## **בינלאומי - תושבות בכפייה. השפעת "סגר הקורונה" על תושבות לצורכי מס והיבטים קשורים, חלק ב'**

במבזק מספר 824 עסקנו בהשפעת "סגר הקורונה", הכופה הלכה למעשה על יחידים רבים לשהות בישראל משך תקופה ממושכת, על סוגיית תושבות יחיד לצורכי מס. באותו מבזק הבענו את דעתנו כי יש מקום לשקול פרסומה של הנחיה כללית, גם אם זו תהיה כפופה לנסיבות הספציפיות בכל מקרה ומקרה, כי יש לנטרל את התקופה הנוכחית ("תקופת הקורונה") בעת שקלול השפעתה על ההיבטים המצוינים לעיל, בין ביחס לאלו שנדרשו לשהות בישראל בשל המצב ובין ביחס לאלו ש"נתקעו" מחוץ לישראל. להלן התייחסות לסוגיות מיסוי נוספות הקשורות לאותן נסיבות חריגות.

ייחוס הכנסה לישראל במקרה של הכנסה מעורבת

כידוע, עולה חדש ותושב חוזר ותיק ("יחיד מוטב") חייבים במס במהלך תקופת ההטבות רק על הכנסות שהפיקו בישראל. בכל הנוגע ליחיד מוטב המעניק שירותים (בין כשכיר ובין כעצמאי) בעת שהוא נמצא לסירוגין בישראל ובחו"ל, נקבע כי עליו לדווח על חלק ההכנסה "הישראלי" בשל אותה פעילות מעורבת (ראה סעיף 4.1.5 ד. לחוזר 1/2011, וכן ה"מ מספר 2316/18).

רשות המסים מצדדת ומעדיפה את גישת ימי העסקים לחלוקת ההכנסות בין המדינות, לפיה החלק הישראלי יחושב בהתאם למספר ימי העסקים בהם שהה היחיד בישראל לעומת כלל ימי העסקים בשנה. יחד עם זאת, ככל שהנסיבות מצדיקות (ותוך הצגת תיעוד תומך), ניתן לייחס הכנסות באופן שונה (ראה התייחסות ל"גישת המכפיל" המקובלת על רשות המסים במקרה יהודה תלמי - ע"מ 24557-02-15 ומבזקנו מספר 720).

במסגרת אותו חוזר מקצועי והחלטות מיסוי בנושא, נקבע כי יש לנטרל במסגרת חישוב יחס ימי העסקים סופי שבוע, חגים וחופשות. אמנם לא צוין מפורשות כי יש לנטרל ימי מחלה, אך נראה כי הדבר ברור מאליו.

ולענייננו - שהייתו הנכפית על יחיד מוטב בישראל תגדיל את החלק היחסי המיוחס לישראל, הגם שמדובר בתקופה ארעית החורגת מהתנהלותו הרגילה. לפיכך, נטרולה של תקופת הקורונה (בדומה לנטרול המתבקש של ימי מחלה באופן כללי) תאזן את העיוות. יש לזכור כי לעמדת רשות המסים עצמה, יחיד הפועל בחו"ל משך פחות מ- 60 ימי עסקים, אינו אמור לייחס בכלל חלק מהכנסתו לפעילותו הזרה, מאחר ומדובר במספר ימים שולי (לעמדת רשות המסים), ולפיכך מתבקשת מהרשות התעלמות מקבילה משהות ישראלית בתקופת הקורונה (לפחות ככל שמדובר עד 60 ימי עסקים).

ככל שלא תתקבל העמדה לפיה יש לנטרל את תקופת הקורונה באופן מוחלט, לכל הפחות יש להכפיל את מספר ימי העסקים באותה תקופה במקדם כלשהו, אשר יקטין את חלק ההכנסה המיוחס לישראל, בשל העובדה שהיקף ואינטנסיביות הפעילות הכלכלית בתקופת הקורונה ממילא הואטו בצורה משמעותית.

#### **ספורטאי חוץ ועיתונאי חוץ**

הוראות הפקודה והתקנות מכוחה מעניקות הטבות מסוימות למי שמוגדר כ"עיתונאי חוץ" או כ"ספורטאי חוץ". באופן כללי, הטבות אלו כוללות התרת הוצאות מסוימות (דיור וארוחות) ושיעור מס מוגבל של 25% על ההכנסה החייבת. בנוסף נקבע, כי השימוש באותן הטבות לא יעלה על תקופה של 36 חודשים (ביחס לעיתונאי חוץ) או 48 חודשים (ביחס לספורטאי חוץ).

מעבר לסוגיה הכללית של שאלת נטרול תקופת הקורונה, לרבות בכל הנוגע לחודשי השנה בישראל של אותם עיתונאים וספורטאים, הרי שבכל הנוגע לספורטאי חוץ, יש לכך גם נפקות ממשית - שכן בתקופה זו לא מתקיימים כלל אירועי ספורט ומשחקים סדירים.

כך, גם אם ספורטאי חוץ מקבל שכר כלשהו, ברור כי שכר זה אינו מייצג את ההשתכרות הצפויה בימים רגילים, ולפיכך אותו ספורטאי והקבוצה המעסיקה אותו "מבזבזים" את מניין החודשים "המוטבים".

אם לא תנטרל תקופת הקורונה לעניין זה באופן מוחלט, ראוי כי תינתן לספורטאי או לקבוצה האפשרות "להקפיא" את השימוש בתקנות עד לחזרה מלאה לפעילות.

### שליטה וניהול וסוגית מוסד הקבע בפעילות מתן שירותים

שהייה כפויה בישראל בשל הנסיבות הקיימות, המתמשכת לשבועות ואולי אף מספר חודשים, עשויה להעלות חשיפות הנוגעות לתושבות של חברות בשל קיומם של שליטה וניהול מישראל, והשלכות בעניין קיומו של מוסד קבע מאולץ.

הגדרת תושב שבסעיף 1 לפקודה ביחס לחברה, קובעת כי יראו חברה (אשר התאגדה בחו"ל) כתושבת ישראל, אם השליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל. כך למשל, נושא משרה החבר בהנהלה של חברה בינלאומית, ה"נתקע" בישראל בשל משבר הקורונה וממשיך בניהול החברה כרגיל, עלול לחשוף את אותה חברה זרה למיסוי בישראל (על כלל הכנסותיה).

עם זאת, לעמדתנו יש לבחון את מנגנון השליטה והניהול ביחס לחברה, בפרספקטיבה ארוכת טווח, ואין להסיק כי שהייה זמנית בישראל, קל וחומר בשל נסיבות שאינן בשליטת החברה או מנהלה, תקבע את מקום מושבה של החברה לצורכי מס.

סוגיה דומה עולה ביחס לקיומו של מוסד קבע בישראל, העשוי לקום בשל שהייתו בישראל מכורח הנסיבות, של בעל תפקיד בכיר המוציא לפועל החלטות בשם החברה (כדוגמת אותו מנהל בדוגמא לעיל). גם בהקשר זה ניתן לטעון כי בשל המימד הארעי שיש לנוכחות הכלכלית בישראל בנסיבות המתוארות, אין לקבוע כי קם מוסד קבע בישראל לחברה הזרה. הדברים גם מתיישבים עם מימד הקביעות הנדרש לקיומו של מוסד קבע באמנות המס עליהן חתומה מדינת ישראל (להרחבה ראה חוזר מס הכנסה מספר 4/2016), וככל שהנוכחות הכלכלית בישראל הינה ארעית, קל וחומר שבנסיבות שנכפו על המיזם, לא מתקיימת דרישת הקביעות האמורה.

[מבזק מס מספר 825 מיום 02 באפריל 2020]

## **משבר הקורונה, הטבות ממשלת ארה"ב לתושבי ישראל שהם אזרחים אמריקאים**

בתחילת חודש אפריל 2020, חתם הנשיא טראמפ על חוק ה-CARES (Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act), שנועד לתת חבילת תמריצים מקיפה ליחידים וחברות שנפגעו עקב משבר הקורונה. להלן סיכום תמציתי של ההוראות המשפיעות על נישומים יחידים שהם תושבי ישראל, אך זכאים בכל זאת להטבות המפורטות, בשל היותם נישומים אמריקאים מכוח אזרחותם. האמור במבזק זה הינו כללי בלבד, ואנו ממליצים לפנות למומחה מס אמריקאי על מנת לבחון מיצוי הזכויות המנויות מטה.

### מענק חד פעמי - STIMULUS CHECK:

הממשלה האמריקאית תעביר מענק חד פעמי באמצעות העברה בנקאית לחשבון בנק אמריקאי הנקוב בדוח המס האחרון שהגיש היחיד ל-IRS (דוח לשנת 2018, או לשנת 2019 אם כבר הוגש). בהעדר ציון פרטי חשבון בנק בדוח, או בהעדר חשבון בנק אמריקאי, התשלום יבוצע באמצעות משלוח צ'ק בנקאי בדואר לביתו של היחיד.

אם הכנסות היחיד לא הגיעו לסף ההכנסות המינימלי המחייב בהגשת דוח שנתי בשנים 2018 ו-2019, רשות המס האמריקאית תשתמש במידע מרשויות הביטוח הלאומי כדי לבחון את הזכאות למענק והיקפו.

סכום המענק הינו 1,200 דולר לנישום או 2,400 דולר לזוג, בתוספת 500 דולר לכל ילד זכאי, על פי הגדרה זהה לזו המשמשת לזיכוי מס עבור ילדים, כך שהיא חלה על ילדים מתחת לגיל 17 הסמוכים על שולחנו של הנישום. חשוב לציין כי תוספת המענק בגין ילדים לא תפגע בזיכוי בגין ילדים שהיחיד זכאי לקבל ממילא.

סכום המענק עבור ילדים לא כפוף לתנאים כלשהם. לעומת זאת, סכום המענק עבור היחיד (1,200/2,400 דולר) מותנה גובה הכנסות מרבי מכל המקורות, לרבות רווחי או הפסדי הון, בהתבסס על "השורה התחתונה" (AGI - adjusted gross income) בדוח השנתי:

▪ 75,000 דולר ליחיד או לנישוי המגיש דוח נפרד (Single and Married Filing Single);

▪ 150,000 דולר לזוג המגיש דוח מאוחד (Married Filing Jointly);

▪ 112,500 דולר ל"בית אב" (Head of Household).

עבור אלו העוברים את התקרה, קיים מנגנון הפחתה של 5 דולר עבור כל 100 דולר שמעבר לתקרת ההכנסות. נדגיש כי הזכאות למענק וחישוב המענק מבוצעים בהתייחס לנתונים מדוח 2018 (או 2019 אם כבר הוגש), אך גובה המענק הסופי ייקבע במסגרת ובהתבסס על הדוח לשנת 2020. יש לבחון אפשרות למימוש הפסדי הון במקרים המתאימים, בכדי לרדת מסף ההכנסות המרבי. תשלום מקדמה בחסר כעת, יפוצה במסגרת הדוח לשנת 2020; אולם, על פי נוסח החוק נראה כי תשלום מקדמה ביתר כעת, לא יחייב את הנישום להחזיר את המענק (כולו או חלקו) במסגרת הדוח לשנת 2020.

**שימו לב שוב - כל תושב או אזרח אמריקאי זכאי למענק, לרבות אזרחי ארה"ב שגרים מעבר לים. כך, זוג ישראלים אזרחי ארה"ב המתגורר בישראל, משתכר פחות מ-150,000 דולר וחובק חמישה ילדים, יקבל מענק חד פעמי בגובה 4,900 דולר.**

**זאת, באמצעות מנגנון אוטומטי וללא צורך בהגשת בקשה.**

ממשלת ארה"ב כבר החלה בביצוע תשלומים אלה והבטיחה כי הם יושלמו עד ל-31 בדצמבר 2020. נתייחס בקצרה לחבות המס בישראל - מנגנון המענק הקבוע בחוק הוא מנגנון של מקדמה על חשבון "Refundable credit" לשנת המס 2020.

לדעתנו ולדעת עמיתים מומחי מס אמריקאי, המענק אינו מהווה הכנסה חייבת בישראל. זאת, בפרט בשל העובדה שמדובר במענק הניתן גם למי שאין לו כלל עיסוק או מקור להפקת הכנסה וללא קשר לגובה ההכנסה, ומכאן שמדובר בסיוע בעל אופי סוציאלי ולא בפיצוי ישיר בגין אובדן הכנסות.

דחיית תשלומי Self-Employment Tax לעצמאים:

נישומים עצמאים כפופים בארה"ב לתשלומים סוציאליים בגובה של 15.3% מהכנסתם החייבת כעצמאים (Self-Employment Tax); 12.4% עבור ביטוח סוציאלי ו-2.9% עבור ביטוח בריאות. במסגרת החוק, יכולים עצמאיים לדחות תשלום של 3.1% מדמי הביטוח הסוציאלי המתייחסים לתקופה שבין 27/3/2020 ל-31/12/2020: מחצית עד לסוף שנת 2021, ומחצית נוספת עד לסוף שנת 2022.

## משיכות מתוכניות פרישה :

נישומים אמריקאים רבים נהנים מתוכניות פנסיה באמצעות המעביד או באופן פרטי, כדוגמת תוכניות IRA. ככלל, משיכה מוקדמת (לפני גיל 59.5) חייבת ב"קנס" בשיעור של 10%, בנוסף למס ההכנסה המוטל ממילא על המשיכה. במסגרת החוק, יוכל יחיד לבצע משיכה מוקדמת עד לגובה של 100,000 דולר בשנת 2020, ללא הקנס האמור, בתנאי שהמשיכה קשורה למשבר הקורונה. כאמור, המשיכה חייבת במס, אך ניתן לפרוס אותה על פני 3 שנים קדימה אם יש בכך כדי להקטין את שיעור המס האפקטיבי. ניתן גם להחזיר את המשיכה בתוך 3 שנים כדי למנוע חיוב במס (למעשה, המרת המשיכה להלוואה בת 3 שנים מקרן הפנסיה).

לעניין זה, משיכה תסווג כקשורה למשבר הקורונה אם הנישום או בן־בת זוגו אובחנו כחולים במחלה במקרה של פיטורין, הסגר, הפחתה בשעות העבודה, או כאשר הילדים הושמו מחוץ למסגרות חינוכיות.

בנוסף, בשנת 2020, נישומים שנדרשים לבצע משיכה מינימלית מתוכנית הפרישה שלהם רשאים שלא לבצע.

שימו לב - גם תושבי ישראל שאינם אזרחים אמריקאים אשר צברו בעבר זכויות בתוכניות פנסיה אמריקאיות יוכלו ליהנות מההוראות הנ"ל.

חוק ה-CARES כולל עוד הקלות רבות, בפרט בנושא קיזוז הפסדים לאחור, פחת מואץ וכללי מימון דק - על חלקן נרחיב במבזקינו הבאים.

[מבזק מס מספר 826 מיום 23 באפריל 2020]

## **יצא שכרו בהפסדו? השלכות קיזוז הפסדים לאחור בארה"ב על חבות המס בישראל - חלק א'**

החקיקה הפיסקאלית האחרונה בארה"ב אשר נועדה לסייע לנישומים שנפגעו ממשבר הקורונה (Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security- CARES) מאפשרת בין היתר ולבחירת הנישום, לרבות יחידים, קיזוזם של הפסדים שנבעו בשנים 2018, 2019 ו-2020, עד חמש שנים אחורנית (דהיינו- הפסד שנבע בשנת 2018 יוכל להיות מקוזז מהכנסות הנישום החל משנת 2013), תוך ביטול מגבלת 80% מההכנסה החייבת, וכך לדרוש החזרי מס בהתאם.

נזכיר, כי הוראות הקיזוז לאחור (Carry Back) היו קיימות בחוק האמריקאי עד לביטולן במסגרת רפורמת המס האחרונה בתוקף משנת 2018 (אם כי במתכונת מצומצמת יותר), ולפיכך הסוגיות המועלות כאן אינן ייחודיות דווקא לחקיקת ה-CARES, אך הן הופכות שוב רלוונטיות. כיאה לחקיקה אמריקאית טיפוסית, גם נושא זה מורכב וכולל מגוון אפשרויות ופרוצדורות הכרוכות בהן, ואולם מטבע הדברים לא נעסוק בחקיקת ה-CARES עצמה, אלא בהשלכותיה על המיסוי בישראל (לגבי תושבי ישראל המבקשים לנצל את הוראות הקיזוז לאחור בארה"ב).

**במבזק זה נעסוק בהיבטים הבסיסיים הקשורים להפקת הכנסה במישרין (למשל- יחיד המפיק הכנסה בארה"ב), ובמבזק הבא נתייחס להיבטים מורכבים יותר הקשורים לחנ"ז, זיכוי עקיף,**

LLC ועוד.

### קביעת ההכנסה החייבת בישראל וסכום הזיכוי ממסי חוץ

כידוע, הכנסתו החייבת של אדם המפיק הכנסות מחוץ לישראל (ובעניינינו - ארה"ב) נקבעת לפי דיני המס בישראל ולא לפי דיני המס בארה"ב (לעניין זה, ראה גם עמדה חייבת בדיווח מספר 27/2016). לפיכך, כל קיזוז הפסד לאחור לעניין הדיווחים בארה"ב, יקטין את ההכנסה החייבת בארה"ב אך לא את ההכנסה החייבת בישראל, ובהתאם יקטן הזיכוי ממסי חוץ (בשל הפחתת המסים בארה"ב בעקבות הקיזוז).  
**כך, ניצול הזדמנות החקיקה בארה"ב המיועדת לאפשר חמצן תזרימי לנישומים אמריקאים, מהווה למעשה העברת כספי מסים מרשות המס האמריקאית לרשות המס הישראלית.**

### חסרון הכיס

מעבר לאמור לעיל, הנישום עשוי להימצא בחסרון כיס כתוצאה מפעולת הקיזוז המתוארת לעיל: **החזר המס שיינתן לו בארה"ב אמור לכלול גם מרכיב של ריבית, הנחשבת בישראל (כמו גם בארה"ב) להכנסה חייבת**. סעיף 9(24) לפקודה פוטר ממס ריבית על החזר מס, אולם הוא חל רק לגבי מס ישראלי ולא ביחס למס זר.

מנגד, **הנישום יידרש לתקן את דוח המס הישראלי** לאותה שנה בה מבוצע הקיזוז לאחור ומופחת המס האמריקאי (ראה עמדה חייבת מספר 15/2016). תיקון הדוח יביא להגדלת המס הישראלי החל (כתוצאה מהקטנת הזיכוי מהמס האמריקאי), וזה ישולם לפקיד השומה **כשהוא צובר ריבית והצמדה עפ"י הוראות הפקודה, כשאלו אינן מותרות בניכוי בישראל** עפ"י הפסיקה (ראה ע"א 157/60 בעניין נקיד, וע"א 306/88 בעניין פלזשטיין). מובן, שככל ששנת הקיזוז רחוקה יותר סכום הריבית על החזר האמריקאי ומנגד על תוספת המס הישראלית, יהא גדול יותר.

### הוראות התיישנות

ככלל, פקיד השומה לא רשאי לשום שומות שהתיישנו על פי הוראות הפקודה. ואולם, בכל הנוגע לקביעת הזיכוי ממסי חוץ, סעיף 210 לפקודה קובע "פסקת התגברות" על דיני ההתיישנות הרגילים, לפיה ניתן לתקן את סכום הזיכוי ממס זר בתוך שנתיים ממועד השינוי (בעניינינו מועד החזר מרשות המס האמריקאית).

### כפל המס המובנה

השוני בקביעת ההכנסה החייבת בין דיני המס בישראל לדיני המס בארה"ב לאור אפשרות ביצוע הקיזוז לאחור עלול להביא את הנישום הבוחר באפשרות הקיזוז לכדי כפל מס מהותי. ניקח לדוגמא נישום אשר בשנת 2018 הרוויח סכום של 100 בארה"ב, שילם מס אמריקאי של 30 ובישראל השלים ל-50 (כלומר, שילם עוד 20). לאותו נישום בארה"ב נגרם הפסד של 100 בשנת 2019 והוא צפוי להרוויח 100 בשנת 2020.

ביצוע הקיזוז לאחור (לשנת 2018) יניב את התוצאה הבאה: בגין שנת 2018, יוחזר לנישום מס אמריקאי בסך של 30 ומנגד ישולם בישראל מס של 30 בעקבות שינוי סכום הזיכוי (בהתעלם מעלויות נוספות הנובעות מהריבית על המס, כאמור לעיל). בשנת 2020, ישולם מס של 30 בארה"ב מכיוון שההפסד של שנת 2019 כבר נוצל, ואילו בישראל לא ישולם מס מכיוון שההפסד של שנת 2019 יקוזז כנגד הכנסות בשנת 2020. **כך, בגין הכנסה מצטברת של 100 בשלוש שנים, ישולם מס כולל של 80** (50 בישראל בשנת 2018 ו-30 בארה"ב בשנת 2020). אמנם, ייזקף לזכות הנישום עודף



זיכוי של 30, אשר יועבר לשנים הבאות, אולם לא בטוח שתהיינה לנישום הכנסות חוץ מאותו סל ועודף הזיכוי עשוי לפוג לאחר חמש שנים.  
מובן שבמקרה כזה רצוי שלא לנצל את אפשרות הקיזוז לאחור, כך שבשנת 2018 ישולם סך של 50 (30 בארה"ב ו- 20 בישראל), ובשנים 2019 ו- 2020 לא ישולם כלל מס באף אחת מהמדינות בשל קיזוז ההפסד של 2019 מההכנסות של 2020.

#### מתי כן משתלם?

ישנם מקרים שבהם עדיין ישתלם לנישום לבחור באופציות הקיזוז לאחור, לצורך כך ניתן שתי דוגמאות:

1. יחיד המשכיר נדל"ן בארה"ב ובוחר להתמסות בישראל ב"מסלול 15%" הקבוע בסעיף 122א לפקודה. במסלול זה ממילא לא נדרש כל זיכוי ממס זר, ולפיכך כל הקטנה של המס האמריקאי כתוצאה מקיזוז הפסד כלשהו מהווה חיסכון מיידי לנישום. נציין כי בארה"ב, למיטב ידיעתנו, הפסד הנובע מהשכרת נכס אינו ניתן לקיזוז לאחור, אך כן ניתן לקזז לאחור הפסדים אחרים ברי קיזוז, כנגד רווחים מהשכרת נכס.
2. חברה ישראלית הפיקה הכנסות בארה"ב ששולם עליהן מס אמריקאי בשיעורים גבוהים אך לא שילמה מס בישראל כתוצאה מקיזוז הפסד שהיה לה באותה שנה, וכך לא ניצלה את אותם מסי חוץ. קדימותו של קיזוז הפסד על פני דרישת זיכוי ממס זר מובא במסגרת ע"מ 48642-02-14 בעניין אמות השקעות ועמדה חייבת בדיווח מספר 28/2016 (ראה מבזקנו מספר 692). הקיזוז לאחור בארה"ב (אף כנגד הכנסות החייבות בשיעור מס חברות של 35%) יאפשר לקבל החזר מס אמריקאי ללא תוספת מס בישראל (מהטעם שאין הכנסה חייבת ממילא).

[מבזק מס מספר 829 מיום 14 במאי 2020]

## **יצא שכרו בהפסדו? השלכות קיזוז הפסדים לאחור בארה"ב על חבות המס בישראל - חלק ב'**

במבזק מספר 829 עסקנו בהיבטי המיסוי הישירים בישראל, הנובעים מהאפשרות הנוכחית לקזז הפסדים לאחור בארה"ב כתוצאה משינוי החקיקה בעקבות הקורונה (Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security- CARES). בקצרה, נזכיר כי חקיקת ה-CARES מאפשרת קיזוז הפסדים שנבעו בשנים 2018 עד 2020, עד חמש שנים אחורנית, **וכך לדרוש החזרי מס בהתאם**.

במבזק זה נעסוק בהיבטים נוספים הקשורים לחני"ז ול-LLC.

**ההשפעה על שיעור המס וקביעת סכום הרווחים שלא שולמו בחני"ז**

כידוע, בעל שליטה בחני"ז ממוסה על דיבידנד רעיוני השווה לחלקו ברווחי החני"ז בתום השנה. הוראות סעיף 75ב לפקודה קובע כי סכום "הרווחים שלא שולמו" שעל בסיסו מחושב הדיבידנד הרעיוני ייקבע בהתאם ל"דיני המס החלים", כהגדרת המונחים בסעיף. בהתאם לאותם כללים יש אבחנה בין חברה שהיא תושבת או נישומה במדינת אמנה לבין חברה שאינה כזו.

בכל הנוגע לחברה שאינה תושבת מדינת אמנה, רווחי החני"ז ייקבעו עפ"י דיני המס בישראל (פקודת מס הכנסה). כך, מאחר והוראות הפקודה אינן מאפשרות קיזוז הפסדים לאחור, רווחי החני"ז לא יקטנו בעקבות הקיזוז לאחור, אך המס האמריקאי יפחת. לכך יש שתי השלכות: האחת, הפחתת שיעור המס הזר עשוי לסווג חברה זרה כחני"ז (אם הוא פוחת אפקטיבית לכדי 15% ופחות); והשנייה, סכום רווחי החני"ז יגדל בסכום בו הופחת המס הזר (שכן רווחי החני"ז הם לאחר הפחתת המס הזר החל). **בשורה התחתונה, ייתכנו מצבים בהם ביצוע הקיזוז לאחור בארה"ב יביא לתוספת מס בישראל (כמס על דיבידנד רעיוני) הגבוה מסכום המס שנחסך בארה"ב.**

**דוגמא פשוטה להמחשה**: נניח חברה שהרוויחה 100 בשנת 2017 ושילמה מס של 35. בעקבות קיזוז לאחור של הפסד בסכום של 60, הופחתה ההכנסה החייבת ל-40 והמס הזר הינו 14 (40x35%), כלומר- החזר של 21. בחישוב הישראלי, שיעור המס החל הינו **14%** (14/100), ורווחי החני"ז יהיו **86** (100-14). כך, ימוסה בעל השליטה ב-30% על רווחי החברה שהפכה להיות חני"ז, ובסה"כ כ-**26** (84x30%), שהוא גבוה מסכום ההחזר בארה"ב כאמור.

כאשר מדובר בחברה תושבת מדינת אמנה (כמו ארה"ב), רווחי החני"ז נמדדים בהתאם לדיני המס באותה מדינה. לכן, לכאורה, ממילא הקיזוז לאחור יפחית את סכום רווחי החני"ז וגם שיעור המס החל יישאר זהה. בדוגמא לעיל, רווחי החני"ז יופחתו ל-40, כך שמס זר של 14 עדיין מהווה 35% מהרווחים ולפיכך אין חני"ז.

יחד עם זאת, תיתכן טענה לפיה, בעת חישוב רווחי החני"ז, גם במדינת אמנה, אין לקזז הפסדים לאחור (!), שכן לפי ההגדרה יש להפחית את "המסים החלים על ההכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור".

לדעתנו, בהתנגשות שבין ההגדרה הכללית לחישוב רווחי החני"ז, לבין החישוב עפ"י דיני המס החלים בארה"ב- יש להעדיף את האחרון, ובמיוחד כאשר מדובר ממילא בהפרשי עיתוי בלבד. יתרה מכך, לעמדתנו, ממילא לפי דיני המס בארה"ב הרלוונטיים לקביעת רווחי החני"ז - מדובר ב"הפסדיה לאותה שנה".

### האם כל חברה אמריקאית נחשבת לתושבת מדינת אמנה?

כאמור, הגדרת "דיני המס החלים", על פיהם נמדדים רווחי החני"ז מבחינה בין חברה תושבת מדינת אמנה ובין כזו שאינה. והשאלה המעניינת בהקשר זה, היא האם נדרש רק שהחברה תהיה תושבת מדינה זרה אשר גם חתמה עם ישראל על אמנת מס, או שמא נדרש גם שהוראות האמנה תחולנה על אותה חברה?

כך למשל, חברה מסוג S-Corp השקופה לצורכי מס בארה"ב ואטומה לצורכי מס בישראל (קרי- בעל המניות לא ביקש את השקפתה בישראל), נחשבת לתושבת ארה"ב עפ"י הוראות האמנה (כלומר- הוראות האמנה חלות לגביה). מנגד, חברה מסוג LLC (השקופה בארה"ב ואטומה בישראל), אמנם נחשבת תושבת מדינה זרה (ארה"ב) אשר חתמה עם ישראל על אמנת מס, אולם הוראות האמנה אינן חלות לגביה.

לדעתנו, יש להעדיף את הפרשנות לפיה גם חברה מסוג LLC תיחשב כתושבת מדינת אמנה לצורך מדידת רווחי החני"ז, מהטעם שהאבחנה בסעיף החני"ז בין מדינת אמנה למדינה שאינה כזו, ממילא לא נועדה לשם בירור תחולת הוראות האמנה על החברה המדוברת, אלא פשוט נועדה לקטלג את המדינות השונות לכאלו ש"ניתן לסמוך" על דיני המס שלהן וכאלו שלא (חברות Off-Shore למיניהן).

### השקפתה של LLC - סיבוך נוסף?

כידוע, עמדתה של רשות המסים כפי שגם נתמכה בפסיקה בנושא, הינה כי אפשרות ההשקפה של LLC לצורכי מס בישראל היא רק לצורך קבלת זיכוי ממס אמריקאי (ראה עמדה חייבת מספר 50/2017).

מעבר לדיון בדבר תיקון השומה בישראל במקרה של קבלת החזר מס בארה"ב בשל קיזוז הפסדים לאחר (ראה מבזקנו הקודם), נשאלת השאלה האם קיזוז הפסד לאחר המאפס לחלוטין את ההכנסה החייבת בארה"ב (וזה אפשרי לאור ביטול מגבלת ה- 80% במסגרת חקיקת ה-CARES) עשוי למנוע מבעל המניות את יכולת ההשקפה בישראל, שכן אם אין מס אמריקאי ששולם, לא ניתן לכאורה לדרוש את השקפת ה- LLC.

לדעתנו, ההשקפה צריכה להינתן לבחירת הנישום גם במקרה כזה, שכן יש לבחון את תשלום המס בארה"ב בראיה רב שנתית, ולא לשנות את בחירת ההשקפה בכל שנה שהתוצאה העסקית בה מביאה להיעדר תשלום מסים בארה"ב.

כמו כן, במקרה בו משולם מס מדינתי ניתן בכל מקרה להשקיף את ה- LLC, שכן מס מדינתי מהווה מס זר לעניין פרק הזיכויים בפקודה. בהערת אגב נציין כי למיטב הבנתנו ישנם מקרים שניתן יהיה לקבל החזרים של מס מדינתי לאור הוראות הקיזוז לאחר.

לאור מורכבותם של היבטי המיסוי והשלכות המס הישראליות בכל הנוגע לביצוע קיזוז הפסדים לאחר בארה"ב, מומלץ להיוועץ בטרם ביצוע כל פעולה בנדון.

[מבזק מס מספר 830 מיום 21 במאי 2020]

## ביטוח לאומי

### עובד שהוצא לחל"ת כפוי ביוזמת המעסיק - זכאות לדמי אבטלה

בעקבות משבר הקורונה פרסם המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) הנחיות בדבר הזכאות לקבלת דמי אבטלה לעובדים שמעסיקם מחייב אותם לצאת לחופשה ללא תשלום (להלן: חל"ת כפוי).

#### רקע חוקי

#### תנאי זכאות לדמי אבטלה

- המבוטח תושב ישראל או תושב ארעי, שמלאו לו 18 שנים וטרם הגיע לגיל 67 (ל-2 המינים).
- המבוטח עובד שכיר ומעסיקו חייב בתשלום דמי ביטוח בעבורו, למעט "בעלי שליטה" בחברות מעטים.
- או מי שנכלל בתוספת הראשונה של צו סיווג מבוטחים וקביעת מעבידים - כגון מורי דרך, מרצים, מורים שחקנים ואמנים, שמוגדרים כשכירים על פי הצו, אף אם עבודתם נעשית באמצעות חשבונית והם רשומים כעצמאים במס הכנסה.
- צבירת תקופת אכשרה לצורך הזכאות לגמלה
- צבירה של לפחות 12 חודשי עבודה כשכיר מתוך 18 החודשים האחרונים טרם הרישום לראשונה בשירות התעסוקה, למעט חריגים לפי הוראות משלימות שנקבעו. עבודה בחלק מהחודש - נחשבת כחודש עבודה מלא.
- לגבי עובד שהוצא לחל"ת יזום על ידי המעסיק - בין יתר התנאים שיש באופן רגיל, הזכאות לקבלת דמי אבטלה, היא רק לאחר שנוצלו מלוא ימי החופשה העומדים לרשות העובד.

**המל"ל פרסם הנחיות עדכניות לקבלת דמי אבטלה לעובדים הנאלצים לצאת לחל"ת בעקבות הקורונה, לתקופה מינימלית של 30 יום רצופים. ההוראות תקפות בשלב זה עד תאריך 31.5.2020:**

- המבוטח זכאי לקבל דמי אבטלה אף אם לא ניצל את כל ימי החופשה שעומדים לרשותו.
- ככלל יש חובת התייצבות פיזית בשירות התעסוקה לאחר הפסקת העבודה, אולם במקרה דנן ניתן להתחיל להתייצב אונליין באתר של לשכת שירות התעסוקה.
- מרגע הרישום יש למבוטח שבועיים להגיע פיזית ללשכת שירות התעסוקה - מי שלא יתייצב בלשכה בתוך שבועיים, יימחקו הימים שנרשמו בהתייצבות האינטרנטית, ובעבורם לא יהיה זכאי לדמי אבטלה.
- במקרים שבהם לא ניתן להתייצב בגלל בידוד ביתי יש לפעול לפי ההנחיות של שירות התעסוקה.
- מומלץ להגיש תביעה לדמי אבטלה למל"ל בתביעה מקוונת באתר של המל"ל (אין צורך להגיע פיזית לסניפי המל"ל). כל הדרכים לקשר מקוון עם המל"ל מפורסמות באתר הביטוח הלאומי.
- המעסיק צריך למלא טופס 1514 ולציין בין היתר, ביוזמת מי היציאה לחל"ת ותאריך הוצאת העובד לחל"ת.

- המובטל זמין לעבודה שתציע לו לשכת התעסוקה (גם בתקופה של 14 הימים הראשונים טרם ההתייצבות הפיזית בלשכה).
- בתקופת החל"ת הכפוי העובד אינו זמין לעבוד אצל המעסיק שהוציא אותו לחל"ת.
- ככל שהעובד מוצא עבודה זמנית אצל מעסיק אחר, עליו להודיע ללשכת התעסוקה כדי שלא ירשמו לו את הימים האלה כימי אבטלה, או להודיע למל"ל כדי שינכו את המשכורת מדמי האבטלה, כמקובל.

### **שיעור הגמלה המרבי ותקופת הזכאות**

- הגמלה מבוססת על שיעור משכר העובד לפני היציאה לחל"ת, אך לא יותר מהגמלה המרבית שהיא בסכום השכר הממוצע במשק, קרי 422 ₪ ליום (בשנת 2020) בתקופה הראשונה (עד היום ה-125) ובימי האבטלה הבאים הגמלה המרבית היא 281.36, כאשר בגין חודש מלא של אבטלה יקבל המבוטח את מלוא ימי החודש למעט ימי שבת (לדוגמה, בחודש מרץ יש 27 ימי אבטלה מירביים).
- בחודש הזכאות הראשון ינוכו מימי הזכאות 5 ימים (ימי המתנה) לגביהם לא תתקבל גמלה, כלומר אם חודש מרץ הוא חודש ההתייצבות הראשון, המובטל יקבל גמלה לכל היותר בגין 22 ימים. ימי המתנה מוחזרים למובטל בשלב מאוחר יותר של ההתייצבות.
- בחודשי הזכאות הבאים: אפריל, מאי ויוני 2020 יתקבלו עד 26 ימי גמלה.
- תקופת הזכאות מותנית בגיל המבוטח ובמספר התלויים בו.

### **דוגמא סכמתית לעניין:**

עובד אשר מעסיקו חייב אותו לצאת לחל"ת כפוי של חודשיים החל מיום 1.3.2020, יקבל בגין חודש החל"ת הראשון שהוא חודש מרץ 2020 - 22 ימי אבטלה, ובחודש אפריל אם יתייצב באופן מלא יקבל 26 ימי אבטלה.  
לא ינוצלו ימי החופשה העומדים לרשות העובד.

[מבזק מס מספר 822 מיום 12 במרץ 2020]

## **הקורונה ואנחנו - הבהרות בתנאי הזכאות לדמי אבטלה לעצמאיים לפי צו הסיווג והקלות נוספות**

בהמשך למבזק המס שפרסמנו במבזק מספר 822 ולאור פרסומים בכלי התקשורת, שלא מעטים מהם היו לא מדויקים ואף מטעים, מצאנו לנכון להביא לידיעתכם הבהרות והקלות לגבי תנאי הזכאות לדמי האבטלה למבוטחים שעבודתם נעשית כנגד חשבונות מס, שהינם "עצמאיים" מבחינת רשות המיסים, אך עשויים להיות זכאים לדמי אבטלה כ"שכירים", לעניין חוק הביטוח הלאומי (להלן - החוק).

מקצועות ושרותים רבים במשק מצויים בהשבתה כמעט מלאה לאור התפשטות נגיף הקורונה, וההנחיות והצווים הממשלתיים שהוצאו בעניין. אי לכך פרנסתם של רבים שפעלו בתחומים אלו צומצמה פלאים אם לא פסקה לחלוטין. דמי אבטלה יכולים להמתיק במקצת את רוע הנגיף:

צו הביטוח הלאומי (סיווג מבוטחים וקביעת מעבידים), תשל"ב-1972 (להלן - הצו), קובע ומפרט בין השאר רשימה של בעלי מקצוע ונותני שרותים אשר בהתקיים תנאי התקשרות מסוימים, יחשבו כשכירים לעניין החוק. במקביל קובע הצו כי במקרים אלו יחולו הכללים של דיווח ותשלום תשלומי דמי ביטוח על משלמי התמורה בשל אותה עבודה שיחשבו לעניין זה כמעסיק.

להלן מספר דוגמאות המתוארות בתוספת הראשונה לצו, שאף שהללו רשומים כעוסקים מורשים במרשמי מע"מ, מוציאים חשבונות מס, ומדווחים ומגישים דוחות שנתיים לפקיד השומה כעצמאים, יחשבו כשכירים לעניין הביטוח הלאומי.

**לעניינו, ובנסיבות הקורונה המשביתה שמחות ופעילויות רבות מאוד במשק - המשמעות הישירה לכך, היא זכאותם של הללו לתבוע דמי אבטלה מהמוסד לביטוח לאומי. עצמאים "רגילים" אחרים - המצויים במשבר כלכלי דומה - אינם זכאים לפי החוק כיום (אלא אם ישונו החוק וההוראות), לדמי אבטלה.**

- משגיחי כשרות ומפעילי מקוואות - מטעם מוסדות דת. (מסעדות ומקוואות לגברים נסגרו)
- מרצים, מורים ומדריכים - במידה והסכם העבודה נערך מראש לתקופה של רבע שנה לפחות, או למתן סדרה של שבע הרצאות או שבעה שיעורים. (הלימודים במוסדות אקדמיים ואחרים - נסגרו)
- מורי דרך (שאינן בבעלותם "רכב אשכול") ומלווים רפואיים בטיולים המאורגנים ע"י מוסדות, גופים ציבוריים ומשרדי נסיעות. (אין יותר טיולים קבוצתיים)
- אמנים בתחומי המוסיקה התאטרון, מקצועות נלווים והופעות אחרות (לפי רשימה רחבה) - בתנאי שהסכם העבודה נערך בכתב ומראש לתקופה של 3 חודשים לפחות או לסדרה של חמש הופעות (לפחות). (אסורה הפעלת תאטראות בתי קולנוע ודומיהם).

כל הללו, במידה ועבדו ללא תלושי שכר אלא עם חשבונות/קבלות, עליהם לפנות לגורם מולו עבדו - משלמי תמורת השרות, ולקבל מהם טופס 857.

זהו טופס הדיווח של המשלם למס ההכנסה אודות עבודתם ובו מופיעים בין השאר כל המידע הנחוץ למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) על סכום ההכנסה, חודשי העבודה וניכוי דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח הבריאות.

טופס זה הוא ראיה לעובדת היותם של הללו "שכירים" לעניין החוק, ולזכאותם לתבוע מהמל"ל דמי אבטלה.

כפי שנמסר לנו מהמל"ל, גם אם אין בידי הללו טופס זה, ניתן להגיש תביעות לדמי אבטלה תוך ראיות או תיעוד תומך להיותם "שכירים" על פי הצו (בהתקיים התנאים שתוארו לעיל), כגון צילום קבלות וחשבוניות מס תוך ציון תאריכים מסודרים בהם בוצעה העבודה לכל קבלה/חשבונית ופרטים מלאים של מקום העבודה.

במקרים אלו, המל"ל ישלם מקדמות על חשבון דמי האבטלה ובמקביל ייערך בירור מול אותו גורם מעסיק על מנת לוודא את המעמד הנטען לאשורו.

בנוסף המל"ל לא יתנה את תשלומי דמי האבטלה, בתשלום קודם של דמי ביטוח על ידי אותו "מעסיק" (שיתכן שאינו מודע או אינו מכיר בכך שהוא נחשב כ"מעסיק" לעניין החוק), והמל"ל יערוך עימו את הברור, לרבות דרישת דמי ביטוח, במועד מאוחר יותר.

מעניין לעניין, בנושא הרחב יותר של הזכאות לדמי אבטלה, פורסם כי מתוכננת הקלה בתקופת האכשרה:

- על פי חוק הביטוח הלאומי עובד שכיר זכאי לדמי האבטלה אם צבר 12 חודשי ביטוח מתוך 18 חודשים שקדמו ליום שבו נרשם כמובטל, אף אם לא עבד חודשים מלאים.
  - בהתאם לפרסומים האחרונים בכלי התקשורת, בכוונת המל"ל להקל בתנאי הזכאות לדמי אבטלה תוך הקטנת תקופת האכשרה לשישה חודשים בלבד (במקום 12 חודשים) האחרונים מתוך 18 חודשים טרם הרישום בשירות התעסוקה.
- קרי - ככל שכך יהיה, יוכלו אזרחים רבים להכנס למעגל הזכאים לדמי אבטלה, זכות שאינה קיימת להם, על פי הדין הקיים כיום.
- עם זאת, וכפי שנמסר לנו מהמל"ל, הקלה זו מחייבת תיקון חקיקה או צו אחר, לרבות בתקנות לשעת חרום, דבר שנכון לעכשיו טרם נעשה, אך סביר שיעשה ובסמוך.

[מבזק מס מספר 823 מיום 19 במרץ 2020]

### **מענק הסתגלות מיוחד לבני 67 ומעלה (גברים ונשים)**

ביום 27 במרץ 2020 חתם ראש הממשלה על תקנות לשעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (מענק הסתגלות מיוחד לבני 67 ומעלה), התש"ף-2020 (להלן: התקנות). התקנות קבעו כללים לפיהם ישולמו מענקי הסתגלות לעובדים שכירים בני 67 ומעלה, שפוטרו או שהוצאו לחל"ת כפוי ביוזמת המעסיק בשל משבר הקורונה, החל מיום 1.3.2020 ואילך.

עובדים שכירים מעל גיל 67 אינם זכאים לפי החוק לדמי אבטלה, אך זכאים להגיש תביעה לקצבת אזרח ותיק (שלא תפגע במענק ההסתגלות המיוחד), אם לא זכאים לקצבה עוד קודם לכן.

לאור המשבר ההמוני, והרצון לסייע לקבוצת גיל נצרכת זו, הממשלה התקינה תקנות לפיהן עובדים מעל גיל 67 יהיו זכאים ל"מענק הסתגלות מיוחד", בהתאם לתנאים המפורטים להלן:

- מי שבמהלך התקופה שבין התאריכים 01/03/2020 עד 19/04/2020 מתקיימים לגבי התנאים המפורטים להלן, יהיו זכאים למענקי הסתגלות מיוחדים:
- א. למבוטח מלאו 67 שנים ויותר.
  - ב. המבוטח הוא תושב ישראל לעניין חוק הביטוח הלאומי.
  - ג. במהלך התקופה הקובעת, המבוטח פוטר מעבודתו או הוצא לחל"ת ביוזמת מעסיקו למשך 30 ימים רצופים לפחות בשל משבר הקורונה.
  - ד. היה עובד שכיר בתקופה של שלושה חודשים רצופים בתכוף לפני החודש שבו חל מועד הפסקת עבודתו.
  - ה. יש לו הכנסה מפנסיה בסכום שאינו עולה על 5,000 ₪ לחודש (ברוטו).
- הכנסה שמובאת בחשבון לצורך מבחן ההכנסות - היא הכנסה מקצבת פרישה מעבודה, משירות בצה"ל, שירות במשטרה ושירות בבתי הסוהר (לרבות הכנסה מקצבת אובדן כושר עבודה, בתנאים מסויימים).
- קיומן של הכנסות אחרות או קצבאות הביטוח הלאומי, כמו למשל קצבת אזרח ותיק, אינן מובאות בחשבון במבחן ההכנסות.

#### מענק הסתגלות ל-03/2020

- מי שהפסיק לעבוד בתקופה שבין התאריכים 1/03/2020 עד 31/03/2020 והיה מחוסר עבודה, מיום הפסקת עבודתו ועד 31/03/2020, סכום המענק בהתאם להכנסתו מפנסיה כאמור בעד חודש 3/2020 כמפורט להלן:
  - מי שהכנסתו אינה עולה על 2,000 ₪ - זכאי למענק בסך 2,000 ₪.
  - מי שהכנסתו עולה על 2,000 ₪ ואינה עולה על 4,000 ₪ - זכאי למענק בסך 1,500 ₪.
  - מי שהכנסתו עולה על 4,000 ₪ ואינה עולה על 5,000 ₪ - זכאי למענק בסך 1,000 ₪.
  - מי שהכנסתו עלתה על 5,000 ₪ - אינו זכאי למענק.

#### מענק הסתגלות ל-04/2020

##### תנאי זכאות:

- המבוטח היה זכאי למענק הסתגלות מיוחד בעד חודש 3/2020 כמפורט לעיל, והיה מחוסר עבודה במהלך כל התקופה 1/04/2020 עד 19/04/2020: או שעבודתו הופסקה במהלך התקופה הנ"ל והיה מחוסר עבודה מיום הפסקת עבודתו עד 19/04/2020.
  - סכום המענק בהתאם להכנסתו מפנסיה כאמור בעד חודש 4/2020:
    - מי שהכנסתו אינה עולה על 2,000 ₪ - זכאי למענק בסך 4,000 ₪.
    - מי שהכנסתו עולה על 2,000 ₪ ואינה עולה על 3,000 ₪ - זכאי למענק בסך 3,000 ₪.
    - מי שהכנסתו עולה על 3,000 ₪ ואינה עולה על 4,000 ₪ - זכאי למענק בסך 2,000 ₪.
    - מי שהכנסתו עולה על 4,000 ₪ ואינה עולה על 5,000 ₪ - זכאי למענק בסך 1,000 ₪.
    - מי שהכנסתו עלתה על 5,000 ₪ - אינו זכאי למענק.



## שונות

- לפי לשון התקנות אין מניעה כי תחולתן תהא גם על בעלי שליטה.
  - המוסד לביטוח לאומי (להלן - המל"ל) רשאי יהיה לקזז חוב בשל המענק המיוחד מכל גמלה אחרת אם יתברר כי שולם למבוטח מענק הסתגלות בטעות או שלא כדיו, וכן יהיה רשאי לדרוש כספי מענק ההסתגלות המיוחד כנ"ל, אם שולם למבוטח שלא בתום לב מצידו.
  - המל"ל מתכוון לשלם את המענק באופן אוטומטי ככל שכל המידע הדרוש יהיה בידו, לרבות פרטי חשבון הבנק של העובד, אך העובד יכול להגיש תביעה בטופס 489 כמפורט באתר הביטוח הלאומי, בכל מקרה.
  - המעסיק משדר טופס 100 שכולל את המידע על המשכורות בחודשים האחרונים. המעסיק משדר בקובץ נפרד את מועד ההוצאה לחל"ת או מועד הפיטורים עם הסיבה להפסקת העבודה.
  - רצוי שהמעסיק ישדר גם את פרטי הבנק של העובדים בקובץ נפרד, כדי להקל על האישור האוטומטי המהיר של המענק.
  - המידע על ההכנסה מהפנסיה ומקצבת אובדן כושר עבודה מגיע למל"ל מטופסי 126 שמגיעים אליו ממשלמי הפנסיה או הקצבה.
  - מענק ההסתגלות המיוחד נחשב כהכנסה לעניין חוק הבטחת הכנסה. עם זאת, מי שהשתלמה לו גמלת הבטחת הכנסה, טרם תחילת התקנות, ובשל מענק ההסתגלות המיוחד חדלה להשתלם לו הגמלה בעד חודש בו קיבל את המענק, יוסיף להיות זכאי להטבות הניתנות על פי כל דין או ע"י גוף ציבורי כאילו הוא מקבל גמלת הבטחת הכנסה.
  - מצורף קישור למילוי בקשה מקוונת למענק הסתגלות מיוחד לבני 67 ומעלה, באתר המוסד לביטוח לאומי.
- [יצויין כי בהמשך הורחבה תחולת התקנות, וביום 30.6.2020 הומרה החקיקה לחוק, המחיל מענק ההסתגלות לבני 67 למי ששהו בחל"ת, בכל או חלק מהתקופה מרץ עד אוגוסט 2020]

[מבזק מס מספר 825 מיום 02 באפריל 2020]