

השבוע בגיליון

גיליון 455 יום ה' 5 ביוני 2008

עדכונים מהשטח

תאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

לידיעת המעבידים וחייבים בניכוי מס במקור // הצעת חוק : זיכוי וניקוי הוצאות טיפול בילדים // עדכונים : תקנות וצווים. על קיזוז הפסדים, עסקאות מלאכותיות ומה שביניהם.

מ"ה עליון – רכישת מניות בחברה בהפסדים // שבח – יצירת הסכם - הבחנה בין תנאי מקדמי לתנאי מתלה // מע"מ – הגדרת "איגוד מקרקעין" לצרכי מע"מ. מבצע גביית מיסים בחו"ל // רו"ח נעצר ל-5 ימים // עידוד הפקות סרטים זרות // תחרות בענף מסופי המטען

עדכונים מהשטח

לידיעת המעבידים וחייבים בניכוי מס במקור

◆ **דוחות מקוונים** - הוחלט על דחיית מועד (המשודרים באינטרנט) עד ליום 31.7.08 יודגש, כי החל מ-1.7.08, על החייבים בדיווח 0126/0856 להגישם באופן מקוון בלבד.
◆ עפ"י הודעת הרשות, הודעה על פתיחת המערכת להגשת הדוחות המקוונים והדרכה על תהליך השידור יפורסמו **באתר של רשות המסים** בימים הקרובים תחת הקישור: מידע למעסיקים במ"ה.

◆ **הנהלת רשות המסים התליטה** לדחות מועד הגשת דוחות כדלקמן:

◆ **דוחות ידניים** - מועד הגשת הדוחות השנתיים על ניכויים ממשכורת ושכר עבודה - דוחות 0126 והדוחות השנתיים על ניכויים מתשלומים שאינם משכורת ושכר עבודה - דוחות 0856 ידניים (על גבי טפסים) וממוכנים (דיסקטים או תקליטורים) עד ליום 30.6.08.

הצעת חוק: זיכוי וניכוי הוצאות טיפול בילדים

◆ הצעת החוק נועדה להקל על הנטל הכלכלי וליצור תמריץ חיובי להשתלבותן של אמהות לפעוטות ולילדים בגיל הרך בשוק העבודה. בהצעה שלושה מנגנונים המיועדים להשגת מטרה זו – נקודות זיכוי, ניכוי מס ומענק.

◆ עוד בטרם ההכרעה בענין **ורד פרי** בביהמ"ש העליון (ערעור המדינה על החלטתו של כב' השי"מ. **אלטוביה** בענין הוצאות מטפלת), הונחה ביום 26.5.08 על שולחן הכנסת ע"י 37 חכ"ים **הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים)**, **התשס"ח-2008**. (רי בקישורית).

עדכונים : תקנות וצווים

- תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת) (תיקון)- **הערה**- התיקון הודן בין היתר בחזרה מבחירת החלת "**התקנות הדולריות**", פורסם ביום ה-29.5.08 ו"**היום הקובע**" בתיקון נקבע ליום 31.5.08, לפיכך פורסמה **הודעת היועץ המשפטי של רשות המסים**, לפיה בימים אלה הוגשה לוועדת הכספים של הכנסת, על ידי שר האוצר, **בקשת תיקון נוספת לתקנות הדולריות**, לפיה, בתמצית, הוארך מועד מתן ההודעה לפקיד השומה על חזרה מבחירה עד יום 30.6.08 ואפשרות החזרה מבחירה לגבי שנות המס 2007 או 2008 ניתנה לכל תאגיד.

◆ ביום 29.5.08 פורסמו **בקובץ תקנות 6676** (לפיה פתחי הקישורית), בין היתר, **התקנות והצווים הבאים**: - תקנות מ"ה (תיאומים בשל אינפלציה) (הון, נכסים קבועים וניכוי נוסף בשל פחת לגבי אגודות שיתופיות מסוימות). - תקנות מ"ה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר) (תיקון). - תקנות מ"ה (ניכויים מיוחדים למשתמש בציוד בשכר מכר) (תיקון). - תקנות מ"ה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח) (תיקון). - תקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים) (תיקון). - צו מ"ה (פטור ממס על הפרשי הצמדה).



על קיזוז הפסדים, עסקאות מלאכותיות ומה שביניהם

חיים לוי, עו"ד, יועץ מס
גולדמן ברון – משרד עורכי דין

מפעילותה הקודמת, רוכש את השליטה בחברה ללא כל טעם מסחרי ומעביר אליה פעילות רווחית.

העקרונות שנקבעו בעניין בן ארי בנוגע לקיזוז הפסדים בחברה בעקבות עסקה במנייתיה שאינה בעלת טעם מסחרי:

א. כאשר יש שינוי שליטה בחברה, ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, אין להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שנתהוו טרם שינוי השליטה.

ב. כאשר בעל השליטה החדש היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, יש להתיר קיזוז הפסדים בדרך יחסית, דהיינו מכפלת ההפסדים בשיעור ההחזקה שלו כבעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים.

◆ לדעתי הבעייתיות בהלכה זו בכך שאינה קובעת מסמרות בנוגע ליציאת תוכן כלכלי לחברה המפסידה, מקום בו לא משתנה אחזקת בעלי המניות, דבר המשאיר אפשרות לפרשנות (מהווה יתרון מחד וחסרון מאידך).

מעבר לכך בית המשפט עצמו מצביע על מספר סוגיות שמעוררות קושי: ראשית, בעל מניות המיעוט נדרש להוציא משאבים נוספים לרכישת השליטה בחברה על מנת שיוכל לנצל הפסדיו. בעל השליטה הקודם מקבל תמורה מבעל מניות המיעוט כדי שיאפשר לו לנצל זכות זו וניתן לראות מצב זה כשקול כלכלית למכירה של הפסדיו של בעל השליטה הקודם ואם כך מדוע לא לאפשר לבעל מניות המיעוט את ניצולן? שנית, "הנאתו" של בעל השליטה החדש מהפסדיו אינה מלאה כאשר הוא אינו בעל מניות יחיד לאחר רכישת השליטה. שלישית, במצב שבו בעל השליטה הקודם נותר בעל מניות מיעוט לאחר המכירה, אין התחשבות בהפסדים שהוא ספג בגין המניות שהוא ממשיך להחזיק.

◆ לסיכום, נראה כי למרות כוונת בית המשפט ואף אמירתו המפורשת כי אינו מתכוון לנגוס בהלכת רובינשטיין, פותח בית המשפט דלתותיו בפני המבקשים לקזז הפסדים בחברה נעברת כנגד הכנסות שמקורן בפעילות חדשה ו/או שונה מפעילותה בעבר. ויותר מכך, יתכן ותוצאת ההלכה החדשה, תאפשר בנסיבות מסוימות, קיזוז פעילות רווחית אחרת של בעל מניות בחברה מפסידה. ימים יגידו...

◆ כזכור, בע"א 3415/97, פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ נקבע, כי רכישת מניות חברת אקווריום פיש, ושינוי פעילותה העסקית, כמוה כעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה, שכן אין מאחרי הפעולות טעם מסחרי ולפיכך צדק פקיד השומה עת התעלם ממנה ובסופו של דבר לא התיר את קיזוז הפסדיה הצבורים עובר לפעולות לעיל.

◆ יחד עם זאת בעניין רובינשטיין קבע בית המשפט כדלהלן -

"ודוק: אינני גורס שכל רכישת מניות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית. ייתכן, שביסוד הרכישה עומד הרצון לרכוש את השלד הבורסאי של החברה. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לחסל מתחרה. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לשקם את החברה המפסידה ולהפיק מכך רווח מוסף. ייתכן שטעמים אלה או חלקם או טעמים אחרים יכשירו את העסקה ואינני מביע בעניין זה כל עמדה. זאת ועוד: אינני קובע כי כל שינוי פעילות חברה מפסידה הוא עסקה מלאכותית. לא אחת יש הצדקה לשינוי פעילות חברה מפסידה, ולו מהטעם של רצון לעבור לרווחים. ייתכן שתהיה לשינוי הצדקה שתכשיר את העסקה ואינני מביע בעניין זה כל עמדה. אכן, קביעת המלאכותיות של העסקה תלויה בנסיבות ובמטרות. כל עסקה ונסיבותיה ומטרותיה שלה. על פי מכלול הנסיבות והמטרות תיקבע מלאכותיותה. מכלול הנסיבות והמטרות בעסקה שלפנינו הובילו אותי למסקנה כי היא עסקה מלאכותית, שעוברת את גבול תכנון המס הלגיטימי".

◆ ביום 29.5.08, נקבעה בבית המשפט העליון הלכה חדשה בעניין ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (להלן: בן ארי) אשר לפחות לכאורה, יסודותיה יצוקים בהלכת רובינשטיין לעיל, אלא שהיא מרחיבה יריעת אפשרות הקיזוז של הפסדים צבורים, אפילו בחלקם, בנסיבות מסוימות.

בעוד שבפרשת רובינשטיין נדרש בימ"ש להכריע במצב שבו הרוכש המאוחר רכש חברה נטולת נכסים ופעילות עם הפסדים צבורים מבלי שהוא נשא בהפסדים, בהלכה דנן, המקרה העלה שאלה סבוכה יותר - מהו הדין כאשר בעל מניות מיעוט, שנשא בחלק מההפסדים קודם להתרוקנות החברה



רכישת מניות בחברה בהפסדים
ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח
(1968) בע"מ פקיד שומה ירושלים 1

מיעוט בחברה רוכש את מניות בעלי השליטה בחברה והופך להיות בעל שליטה. כבי השופט נותן שני מצבים בהם אין מחלוקת כי ניתן לקזז את מלוא ההפסדים. במצב הראשון בעל מניות מיעוט פלוני מוכר את מניותיו לגורם חיצוני שלא נשא בהפסדים. במצב זה אין הצדקה לפגוע בזכות החברה לקיזוז ההפסדים כנגד הכנסות שהיא מפיקה, ובכך לפגוע למעשה בבעל השליטה שספג את רוב ההפסדים והצליח לאחר מכן להביא את החברה לרווחים. במצב האחר בעל השליטה רוכש את המניות המוחזקות על ידי המיעוט. גם במצב זה אין הצדקה לשלול את זכות החברה לקיזוז ההפסדים. כאשר בעל השליטה שספג את ההפסדים הוא זה שהביא את החברה שבשליטתו לרווחים – יש ככלל לאפשר את קיזוז מלוא ההפסדים. במצבים אלה האיזון נוטה לעבר העיקרון של שמירה על זכותו של מי שספג הפסדים ליהנות מזכותו לקיזוז כנגד הפקת הכנסות.

◆ כללם של דברים, מקום בו נדרשים אנו להכרעה ביחס לקיזוז הפסדים בחברה בעקבות עסקה במניותיה שאין לה טעם מסחרי, יחולו העקרונות הבאים: כאשר יש שינוי שליטה בחברה, ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, אין להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שנתהוו טרם שינוי השליטה. זה הכלל שנפסק בעניין רובינשטיין. כלל זה חל גם כאשר בעל השליטה החדש לא רוכש את מלוא הזכויות בחברה, ובחלק מהמניות מחזיק בעל מניות מיעוט אשר ספג הפסדים טרם שינוי השליטה. לעומת זאת, כאשר בעל השליטה החדש היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, יש להתיר קיזוז הפסדים בדרך יחסית ובאופן שמבטל את יתרון המס הלא נאות שעשוי היה לצמוח מרכישת ההפסדים שספג בעל השליטה הקודם. יודגש כי כל עוד לא מתקיים שינוי שליטה בחברה, יש להתיר את קיזוז ההפסדים במלואו.

◆ מושג השליטה מבטא את עיקר האינטרס הכלכלי בחברה ואת היכולת לכוון את פעילותה. לכן, ככלל, יראו שליטה כמתקיימת כאשר קיים גורם שיש לו החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחברה.

התוצאה:

◆ הערעור התקבל בחלקו.

ניתן ביום: 29.5.08.

ב"כ המערערת: עו"ד י. ברק.

ב"כ המשיב: עו"ד ע. לינדר.

◆ המערערת פעלה כמוסד. משנת 1994 החזיק מר בן ארי בעקיפין ב-32% ממניות המערערת. בשנתיים העוקבות, ספגה המערערת הפסדים ובתחילת שנת 1997 הפסיקה המערערת את פעילותה כמוסד.

בתאריך 12.5.1998, רכש מר בן ארי את יתרת מניותיה של המערערת (68%) מבעלי המניות האחרים והפך לבעל מניות יחיד בה. בשנת 1999, העביר מר בן ארי למערערת פעילות בתחום הביטוח מחברה אחרת שבניהולו ובשליטתו וכן שינה את שמה של המערערת לשמה הנוכחי. בשנת 2003, הפעילות של המערערת בתחום הביטוח היתה רווחית והיא ביקשה לקזז את הפסדיה הצבורים משנות הפעילות כמוסד כנגד ההכנסות החייבות מפעילות זו. המשיב קבע כי לא ניתן לקזז הפסדים אלה, כיוון שלשליטתו, העברת הפעילות של סוכנות הביטוח למערערת היא בבחינת **"עסקה מלאכותית"**.

בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה כי לא נמצא טעם מסחרי העומד בבסיס העסקה, ולכן, מטרת העסקה הייתה הפחתת מס והצורה שבה נעשתה אינה מוסברת על ידי הטעם המסחרי הנטען והערעור נדחה.

◆ **המערערת טוענת** בין יתר טענותיה, כי יש להבחין בין ענייני לבין המקרה שנדון בפ"ד רובינשטיין, שם נקבעה ההלכה בעניין סיווגה של רכישת חברה במטרה לנצל את הפסדיה כעסקה כמלאכותית. בעוד שבעניין רובינשטיין הנהנה הכלכלי מקיזוז ההפסדים לא היה מי שספג הפסדים אלה, הרי שבענייננו מתקיימת **"זהות"** בין הגורם שנהנה מקיזוז ההפסדים לבין הגורם שספג את ההפסדים – מר בן ארי. כמו כן, סבורה המערערת כי הטעם המסחרי שהוצג לעסקה – הפרדה בין הפעילות בתחום הביטוח לבין הנדל"ן שבחברה המעבירה – הוא טעם מסחרי מספק לעניין סעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

◆ **לטענת המשיב**, העברת הפעילות בתחום הביטוח למערערת דווקא נעדרת טעם מסחרי.

בית המשפט העליון, כב' השופט א. ריבלין:

◆ כבר בפתח דבריו מדגיש ביהמ"ש, כי כאשר מתקיים טעם מסחרי לעסקה והמטרה הדומיננטית אינה קיזוז ההפסדים הצבורים, יותרו הפסדים אלה בקיזוז, כפי שנקבע בעניין רובינשטיין. הדיון עוסק בזכות לקיזוז הפסדים כשאין לעסקה טעם מסחרי והמטרה הדומיננטית בעסקה היא לנצל זכות זו.

◆ כמו כן, ביהמ"ש מצמצם את המחלוקת ואת הסוגיה הנדונה רק למקרה בו בעל מניות



יצירת הסכם - הבחנה בין תנאי מקדמי לתנאי מתלה
וע 001389/05 ולדימיר אודלר ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה

הזוכה בהתמחרות אינם מסוג העניינים המהווים תנאי מקדמי. על פי שני ההסכמים הנ"ל, ניתן לקבוע כי הנהנה, הצד המעוניין, התחייב כלפי הנאמן לממן את רכישת מחצית המגרש במסגרת ההתמחרות ואף שילם מכיסו את דמי הקדימה. בנסיבות דן, הצלחתו של הנאמן לרכוש את מחצית המגרש ולקיים את חיוביו על פי הסכם הנאמנות, הייתה תלויה בו ובנכונותו לעמוד בתנאי ההתמחרות, שהתקיימה גם בנוכחותו ולממן את ההצעה הגבוהה ביותר. מכאן, שאין לנו עניין בתנאי מקדמי, אלא בתנאי שקיומו תלוי בצד המעוניין על פי שני ההסכמים הנ"ל. על כן קבעה הוועדה, כי על פי הדין הכללי, המועד הקובע לתחילת תוקפם של שני ההסכמים הנ"ל הוא מועד כריתתם. בפסיקה ענפה נקבע, כי מועד המכירה לעניין חוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה, הינו יום כריתת ההסכם. בעניין המחלוקת בין הצדדים לעניין זהות הנהנים, מה גובר על מה, האם הסכם הנאמנות מיום 29.7.03 קובע, או ההודעה על נאמנות מיום 22.10.03. משנקבע, כי הסכם הקומבינציה והסכם הנאמנות בני תוקף מיום כריתתם, מתעוררת השאלה, מדוע לא פורטו שמות כל הנהנים בהסכם הנאמנות ופירוט זה בא בשלב מאוחר. גם אם נקבל את עמדת העוררים שהסכם הנאמנות נכנס לתוקף בהתגשם התנאי, בעת רכישת מחצית המגרש על ידי הנאמן. לנוכח הסתירה הבולטת בין הסכם הנאמנות, לבין הודעת הנאמנות המחלוקת הנ"ל הינה מחלוקת שפתרונה תלוי בעובדות ובמשקל העדויות. משנקבע, כי יום 9.7.03 הינו המועד הקובע לעניין הנאמנות, נמצא, כי הודעת הנאמנות מיום 22.10.03, אף אם נתעלם מאי התאמתה להסכם הנאמנות, נשלחה בחלוף המועד של 30 יום מהמועד הקובע בחוק ומאלה עולה מסקנה נוספת, כי הודעה על הסכם נאמנות מחייב לא נשלחה למשיב. הוועדה קבעה, כי הנאמן רכש את מחצית המגרש בנאמנות עבור הנהנה בלבד. המסקנה המתבקשת מקביעה זו ומהסכם הקומבינציה, הינה שהנהנה הינו היזם של הפרויקט ככל שהדבר מתייחס למחצית המגרש, שרכש מכוח הסכם הנאמנות וגם לגבי 25% מהמגרש שרכש במישרין מהנאמן.

התוצאה:

◆ העררים המאוחדים נדחו.

ניתן ביום 21.5.08.

ב"כ העוררים: עו"ד מ. לוינסון.

ב"כ המשיב: עו"ד ר. זה שליט, פרקליטות ת"א (אזרחי).

◆ במקרה דן, שלושה עררים שהדיון בהם אוחד. שלושת העררים עוסקים במסכת עובדתית אחת ועסקות שהתייחסו למגרש אחד (להלן – **המגרש**). השאלות המרכזיות הטעונות הכרעה הינן, זהות הנהנים ומועד כניסתם לתוקף של הסכם הקומבינציה והסכם הנאמנות אשר נחתמו ביום 29.7.03, שהם הסכמים שלובים. לטענת העוררים, ביום החתימה על ההסכמים הנ"ל, לא היה ברור לצדדים, אם יעלה בידו של הנאמן, לזכות בהתמחרות שהתקיימה במועד מאוחר יותר וכי במועד החתימה על שני החוזים לא התגבשה עסקה במקרקעין שלגביה יש חובת דיווח למשיב וממילא גם חובה להודיע על קיומה של נאמנות על פי חוק המיסוי. שני ההסכמים היו תלויים בתנאי מוקדם שהנאמן יזכה בהתמחרות, תנאי שהתגשם ביום 23.9.03, שהינו המועד הקובע לכניסתם לתוקף של שני ההסכמים הנ"ל ולתוקפה של הודעת הנאמנות שהוצאה למשיב על פי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "**החוק**"), בה פורטה זהותם של הנאמנים. מנגד טען המשיב, כי אין לראות בתנאי האמור, תנאי מוקדם שבלעדיו אין חיות להסכם, אלא תנאי מתלה כהגדרתו בסעיף 27(א) ו- סעיף 27(ג) לחוק החוזים (חלק הכללי), תשל"ג – 1963, לפיהם תוקפו של הסכם מיום כריתתו.

ועדת ערר (חיפה) – כב' השופט (בדימוס) י. בן שלמה; ד. מרגליות – עו"ד ושמואל מקרקעין; א. מונד – רו"ח:

◆ לעניין תחילת התוקף, הכלל הוא, שיש להבחין בין תנאי מקדמי קונסטיטוטיבי שבלעדי קיומו אין הסכם, לבין תנאי מתלה שאינו משפיע על תוקפו של ההסכם ככל הסכם אשר נכרת בהסכמת הצדדים, שהוא תקף לכל דבר ועניין ממועד כריתתו. לעניין תנאי מקדמי, שבלעדיו אין תוקף להסכם, ניתן להצביע, לדוגמה, על הסכם אשר נכרת בשמו של קטין או בשמו של פסול דין, אשר תוקפו מותנה, מכוח הדין, בקבלת אישור מבית המשפט. מה שאין כן, כשמדובר בהסכם עם תנאי מתלה. במקרה האחרון, ההסכם תקף מיום כריתתו ואי קיומו של התנאי יוצר עילה לביטולו. בנסיבות העניין שלפנינו, עסקינן בפירוק השיתוף במקרקעין על פי סעיף 38 לחוק המקרקעין, תשכ"ט – 1969. בטרם נכרת הסכם הקומבינציה, הורה בית המשפט על פירוק השיתוף על דרך ההתמחרות ואף קבע את המועד לקיום ההתמחרות, עובדה שצויינה בהסכם הקומבינציה והסכם הנאמנות. משכך, קיום ההתמחרות והצהרת בית המשפט על



מקרקעין" סוייגה, כך שלא תכלול גם חברות המחזיקות במקרקעין מטבע עיסוקן כחלק מפעילותן העסקית, אולם לא בדרך של הבחנה על בסיס סיווג המקרקעין בספרי החברה, אלא באמצעות בחינה נכסית של יתרת נכסי החברה. באם קיימים נכסים אחרים, נוסף על המקרקעין, שמשמשים את החברה בייצור הכנסתה – אזי לא תיחשב החברה לאיגוד מקרקעין. מבחן נכסי זה מאפשר להוציא את מרבית החברות הקבלניות מתחולתה של הגדרה זו, שכן חברות קבלניות, אשר מחזיקות במקרקעין כמלאי עסקי, מחזיקות במרבית המקרים גם בנכסים אחרים, שאינם נכסי מקרקעין, המשמשים אותן לייצור הכנסתן. כלומר, ניסוחה המילולי של הגדרת "איגוד מקרקעין" אינו כולל בו הבחנה לעניין סיווגם של המקרקעין המצויים בבעלות האיגוד, בין רכוש קבוע לבין מלאי עסקי. לצורך הטלת מס שבח על איגוד מקרקעין, החוק אינו מתייחס לסיווג החשבונאי של המקרקעין הנמכרים. הפטור המוקנה, למכירה "פירונית" של מקרקעין, הניתן במכירת מקרקעין המהווים מלאי עסקי, מקורו בהוראה ספציפית בסעי' 50 לחוק מיסוי מקרקעין. הפטור הקבוע בסעיף זה אכן מלמד על כך שתכליתו של החוק, אינה למסות רווחים המופקים מפעילות עסקית. אולם, אין בקיומה של הוראה זו כדי ללמד על תחולתה של ההגדרה "איגוד מקרקעין", על גופים שרווחיהם הוניים בלבד.

◆ אכן, על פי ניסוחו הנוכחי של חוק מיסוי מקרקעין, התוצאה המתוארת לעיל, לפיה מכירת מניות באיגוד תמוסה בעוד שמכירת המקרקעין שברשותו עצמו תהא פטורה ממש שבח, הנה אפשרית. אולם, נראה, כי תוצאה אפשרית זו עמדה לנגד עיני המחוקק בקבעו את ההוראות הרלוונטיות, ועדיין הוחלט שלא לקבוע הוראה למניעתה. הגדרת "מכר" הקבועה בחוק מע"מ אינה מתייחסת להיותו של גוף מסוים פטור או חייב על פי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, כי אם מתייחסת לעצם סיווגו כאיגוד מקרקעין.

◆ ביהמ"ש קבע, כי גם אם יקבל שתכליתו של ההסדר הקבוע בחוק היא לפטור ממש מכירת מניות בחברות קבלניות, הרי שאין בכך כדי להוציא מגדרי ההגדרה חברות מסוגה של החברה הנדונה, כאשר החזקת המקרקעין הייתה בעיקרה פאסיבית, עובר לדילול.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה

ניתן ביום: 29.05.08.

ב"כ המערער: עו"ד ד. לוי.

ב"כ המשיב: פרק' מחוז ת"א (אזרחי).

הגדרת "איגוד מקרקעין" לצרכי מע"מ

ע"ש 1036/04 מוסדן בע"מ נ' מע"מ גבעתיים

◆ בשנת 95 נחתם הסכם מייסדים בין המערערת לבין 10 חברות אחרות להקמת חברה להשקעות בנדל"ן, חב' בלו קוהינור נדל"ן בע"מ (להלן: קוהינור). עקב נסיבות שונות דוללו אחזקותיה של המערערת בקוהינור, כך, בתמורה להשלמת מחצית ההשקעה שנדרשה מהמערערת, הועברו למייסדות האחרות מחצית ממניותיה של המערערת. העסקה דווחה לשלטונות מס שבח כפעולה באיגוד מקרקעין. על בסיס העסקה ערך המשיב שומת עסקאות למערערת, על בסיס ההנחה, כי המערערת מהווה איגוד מקרקעין, ולפיכך מהווה פעולת הדילול "פעולה באיגוד מקרקעין", אשר מהווה "מכר" כהגדרתו בחוק מע"מ, ועל כן המדובר ב"עסקה", החייבת במס.

◆ בהתאם להסדר דיוני סוכס, כי השאלה המשפטית היחידה לבירור הינה, האם קוהינור הינה איגוד מקרקעין. כמו כן סוכס מבחינה עובדתית, כי כל נכסיה של קוהינור הם נכסי מקרקעין, שנכסי המקרקעין נרכשו בשנים 95-97 ושחלקם נמכרו מאוחר יותר, שנכסי המקרקעין נרשמו במאזנה של חברת קוהינור תחת הכותרות "רכוש שוטף" ו"השקעות בחברות בנות" ושחלק מהשנים רשמה קוהינור הכנסות בגין השכרת נכסי מקרקעין שבבעלותה.

◆ לטענת המערערת, סיווג קוהינור כאיגוד מקרקעין הנו סיווג שגוי, וזאת לאור ההלכה לפיה חברה קבלנית המחזיקה במקרקעין כחלק מפעילותה העסקית, אינה מהווה איגוד מקרקעין, אף אם כל נכסיה הנם נכסי מקרקעין, ושנכסי המקרקעין של החברה מהווים מלאי עסקי בידה. קביעת ההגדרה "איגוד מקרקעין" בחוק נועדה למניעת התחמקות ממש באמצעות מכירת מניות תחת מכירת המקרקעין עצמם. גם הפסיקה והספרות הכירו בכך שחברות קבלניות, אשר מחזיקות במקרקעין כמלאי עסקי, אינן מהוות "איגוד מקרקעין", וזאת אף אם אין להן כל נכסים מלבד זכויות במקרקעין.

◆ לטענת המשיב, מכיוון שאין מחלוקת על כך שהנכסים היחידים המצויים ברשותה של קוהינור הם נכסי מקרקעין, הרי שהחברה עונה על הגדרת "איגוד מקרקעין" הקבועה בחוק, והמבחן היחיד לצורך כך הוא "המבחן הנכסי". כאשר ביקש המחוקק להבחין בין מלאי עסקי לרכוש קבוע, ידע לעשות זאת באופן מפורש.

בימ"ש מחוזי ת"א - כב' הש' ד. קרת - מאיר:

◆ המונח איגוד מקרקעין בחוק מע"מ מפנה להגדרה בחוק מיסוי מקרקעין, המוגדר שם כאיגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין. תחולתה של הגדרת "איגוד



עפ"י הודעת הרשות, ביום 2.6.2008 נפתחה חקירה גלויה נגד החשוד, לאור החשדות שהצטברו נגדו. עוד עולים חשדות למקרים נוספים בהם "נופחו" הוצאות וכן כי בדוחותיו האישיים למע"מ נהג להחליף בין מס העסקאות ובין מס התשומות, כך שבמקום להעביר את סכום המע"מ, קבל החזר מס (תיק מ' 012788/08).

עידוד הפקות סרטים זרות

ועדת השרים לחקיקה אישרה את הצעת החוק שהגיש שר האוצר לעידוד הפקות זרות של סרטים בישראל. הצעת החוק מבוססת על המלצות ועדה שמינה מנכ"ל משרד האוצר, **מר ירום אריאב**, שבראשה עמדה רוי"ח פרידה ישראלי, הממונה על הכנסות המדינה (בפועל), ושרוכזה על ידי רוי"ח ועו"ד אופיר לוי, מנהל מחלקת מיסוי בינלאומי במינהל הכנסות המדינה. הצעת החוק כוללת חבילת עידוד חדשה למפיקים זרים שיפיקו סרט בישראל, שעיקרה הפחתה של עד 20% מעלויות ההפקה של סרט בישראל, שלצורך הפקתו הוצאו בישראל 8 מיליון ש"ח או יותר. כמו כן, המליצה על חבילת עידוד שעיקרה הפחתה של עד 15% מעלויות ההפקה בישראל, לגבי הפקות משותפות (קופרודוקציות) שבהן תושבים זרים משקיעים 4 מיליון ש"ח ויותר בסרט בישראל וזאת על מנת להביא להאצה ולהגדלת התקציבים המושקעים על ידי תושבי חוץ בקופרודוקציות של מפיקים זרים עם מפיקים ישראליים המצולמות בישראל. עוד כוללת הצעת החוק הטבות במס ערך מוסף לשירותי הפקה שמוענקים לתושב חוץ לשם הפקת סרט זר בישראל. הצעת החוק תונח על שולחן הכנסת בתקופה הקרובה.

תחרות בענף מסופי המטען

השבוע נמסר לחברת סוויספורט שירותי מטען ישראל בע"מ אישורו של מנהל רשות המסים, יהודה נסרדישי, המאשר למסוף המטענים סוויספורט בנתב"ג להיות מחסן טרנזיט, בדומה למסוף ממ"ן. פתיחתו של מסוף חברת סוויספורט בנוסף למסוף של חברת ממ"ן והמסוף לטובין חקלאיים ומתכלים של חברת אשדוד בונדד, נועד לפתוח את התחרות בענף מסופי המטען האוויריים.

מבצע גביית מסים בחו"ל

אם אתה חיים בחו"ל, ויש בבעלותכם נכסי מקרקעין בישראל, ולא שילמתם במהלך השנים - מסיבות שונות - מסי מקרקעין (שבח, רכוש) כמתחייב בחוק, דעו לכם, כי רשות המסים פתחה לאחרונה במבצע לגביית המסים הנ"ל. לשם כך נעזרת הרשות בעורכי דין חיצוניים. המבצע הינו בריכוזו של סגן מנהל רשות המסים לאכיפה וגבייה, **זאב פורת**, והממונה על יחידות הגבייה הקשה, **דוד ואנונו**. כמו כן מעורבת במהלך **היחידה המשפטית של רשות המסים**. לאחרונה התקיימה פגישה בין בכירים ברשות המסים ובין חלק מעשרות עורכי הדין שישתתפו במבצע. יצויין, כי עפ"י הערכות, סכומי החוב הצטברו **לכמיליארד שקל**. עורכי הדין שישתתפו במבצע יקבלו רשימות של החייבים, עם או בלי כתובות ויצטרכו להגיע אליהם ולמסור להם מידע על מצבת החובות שלהם, כולל הסברים מפורטים לסיבות החוב, בהמשך יידרשו הנישומים לשלם את החובות, לרבות אם יהיה צורך בפתיחת הליכים משפטיים בגין החובות הנ"ל.

רו"ח נעצר ל-5 ימים

בימ"ש השלום בת"א, הורה ביום 2.3.08 על הארכת מעצרו ב- 5 ימים, של **רו"ח מרדכי פרידמן**, בעל משרד לראיית חשבון בנתניה בשל, סיוע לאחרים להתחמק ממס במיליוני שקלים, שיבוש הליכי חקירה והגשת דוחות כוזבים לרשויות המס. עפ"י הודעת רשות המסים, **במחלקת חקירות מס הכנסה ת"א**, מתנהלת חקירה נגד **חברת אזימוט הנדסת חשמל 2003 בע"מ**, בחשד לשימוש בחשבונית כוזבת. במהלך החקירה נבדקו ספרי הנהלת החשבונות של החברה והתברר כי החשוד, רוי"ח פרידמן, רשם בשנים 2005-2006 "פקודות נוספות" (פקודות בהנהלת החשבונות שנרשמות לאחר ביקורת רוי"ח וכהכנה למאזן) במיליוני ש"ח ללא אסמכתאות ו/או בשימוש באסמכתאות לא נאותות, כגון רישום בכתב יד של תשלומים ששולמו לכאורה לקבלני משנה וספקים. הפקודות שנרשמו הגדילו את הוצאות חברת אזימוט בע"מ והקטינו את רווחיה במיליוני ש"ח.



מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדיון הרלבנטי טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.