

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 584 יום ה' 23 ביוני 2011

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תקנות חדשות: שלילת פטור לתושב חוץ ותיקון לתקנות סחר חופשי אילת // ניכוי במס במקור מתשלומים לתושב חוץ- הארכת תוקף // ועדת הכספים: הלוואה ממקורבים תחשב הכנסה ותחוייב במס האם תיקון 70 לחוק יפגע ברוכשי דירות מקבלן ?

תאור
פסיקה

מחוץ לחוק

עליון – חברת חדלת פרעון תחזיר מס תשומות (ע"א קלאבמרקט) //
עליון – האם ניתן להמיר דיבידנד פטור בין חברות להפסד הון (ע"א סגנון) //
שבח – שווי המכירה בהסכם לאחר סיום תקופת החכירה //
IPOS "תולעת הקופות" מעלימה הכנסות // 19% ליקויים בביקורות בי-ם //
עוה"ד בחרו: דרון ברזילי לראשות הלשכה // 18.7 מיליארד ממיסים במאי

עדכונים מהשטח

תקנות חדשות: שלילת פטור לתושב חוץ ותיקון לתקנות סחר חופשי אילת

לשקול את צעדיהם בעקבות התקנות החדשות, שכן לאחר מועד זה תחוייב הריבית במס.

◆ תקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים) (שינוי התוספת השנייה לחוק), התשע"א-2011 – תיקונים בתוספת השנייה לחוק.

◆ תקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים) (תיקון), התשע"א-2011- הקובעות פטור לטובין לשימוש עצמי באמצעות תיקון סעיף 21 כדלקמן: "מי שמביא עמו מאיזור אילת לאיזור אחר בישראל טובין שיבואם פטור ממס או טובין שמכירתם פטורה ממס, לפי סעיף 5 לחוק, פטור ממסים עקיפים וממס ערך מוסף על אותם טובין ובלבד שהם לשימוש העצמי. לענין זה "שימוש עצמי"- כהגדרתו בסעיף 129 לפקודת המכס" תחולת התקנות הינו 30 יום מיום פירסומן.

ביום 16.6.11 פורסמו ברשומות [התקנות כדלקמן](#) (לנוחיותכם רצ"ב [קישורית לתקנות](#)):

◆ תקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מילווה מדינה) (תיקון), התשע"א-2011

◆ תקנות מס הכנסה (פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון מעסקה עתידית) (תיקון), התשע"א-2011

◆ תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ) (תיקון), התשע"א-2011

התקנות קובעות, כי יבוטל לתושבי חוץ הפטור מריבית בגין מילווה מדינה שהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מיום הוצאתם. ביטול הפטור יחול מיום 7.7.2011, כך שתינתן אפשרות למחזיקים

ניכוי במס במקור מתשלומים לתושב חוץ- הארכת תוקף

◆ הרשות מבהירה, שיש להבהיר באישור המונפק לחברה, כי אם הועברו סכומים לחו"ל ללא ניכוי מס או ניכוי בשיעור מופחת, ויתברר כי היה על החברה לנכות מס במקור בשיעור גבוה מהשיעור שנוכה, תהיה החברה אחראית לתשלום המס. האישור כחברה מיוחדת אינו גורע מהחובות המוטלות על פי הדין.

◆ ביום 30.5.2011 פירסם ד"ר חיים גבאי, סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת, [הודעה בענין: ניכוי במס במקור מתשלומים לתושב חוץ- חברות מיוחדות הארכת תוקף ההוראות שבתוספת 1 להוראת ביצוע 34/93](#)

◆ עפ"י ההודעה, תוקפה של ההוראה שבנדון ביחס לחברות מיוחדות מוארך בזאת עד יום 31.12.2011, בכפוף לעמידה בתנאים האמורים בהודעה.

ועדת הכספים: הלוואה ממקורבים תחשב הכנסה ותחוייב במס

הנותן הלוואה לעובד החברה, ההפרש בין ריבית השוק לבין שיעור הריבית הנמוכה, שניתנה על ההלוואה, יחשב הכנסה. בעניין הלוואות שניתנו במטבע חוץ, הצעת החוק קובעת, שבמועד פירעון ההלוואה, ייקבע אם הסכום הנובע משינוי בשער המט"ח הינו חיובי או שלישי ואם חיובי, מה גובה הסכום ובהתאם האם חלה חבות במס אם לאו.

◆ ביום 20.6.11 אישרה ועדת הכספים, הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה לקריאה שנייה ושלישית, לפיה אדם שקיבל הלוואה ממקורבים (מעביד, גורם המספק לו שירותים וכד'), בריבית נמוכה או בלא ריבית כלל, תחשב ההלוואה כהכנסה לצורך חישובי המס. עפ"י הצעת החוק, כשמתקיימים יחסים מיוחדים, לרבות בעל שליטה (בלפחות 5%) בחברה



האם תיקון 70 לחוק יפגע ברוכשי דירות מקבלן? אפרת מויאל קיטייניק, עו"ד ; אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' - משרד עו"ד

המנהל להקטין את המקדמה והרוכש לא יהא חייב בהעברתה. הוראת ביצוע מ"ה 2/2010 נועדה בכדי להגמיש את התנאים לקבלת האישורים מראש לפי סעיף 50, אישורים שמקנים לרוכש בטחון כי המכירה פטורה ממס שבח וכי יוכל לקבל אישורי מיסים לרשום את זכותו בטאבו ובטחון לקבלן כי הרוכש לא יעביר חלק מהתמורה כמקדמה למנהל. עקבהבעיות שעלו, ד"ר חיים גבאי, סמנכ"ל בכיר שומה ובקורת, פרסם הנחיה לפיה רכישה מקבלן שבוצעה עד ליום 30/6/11, לא תחוייב בהעברת מקדמה גם אם הקבלן לא קיבל אישור פקיד השומה לפי טופס 50.

♦ **חוק המכר דירות** - התנגשות נוספת בין התיקון לחוק לבין הוראות חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה - 1974 (להלן: "חוק המכר"), נוצרת עקב ההוראה סעיף 33 לחוק המכר הקובעת, כי על הקונה לשלם **מלוא** התמורה בגין רכישת הדירה מקבלן, באמצעות פנקס שוברים שהונפק על ידי התאגיד בנקאי שנתן ליווי פיננסי לקבלן, ישירות לחשבון הליווי. מאידך, על התאגיד הבנקאי להמציא לקונה ערבות בנקאית להבטחת החזרתם של כל הכספים ששילם הקונה בגין רכישת הדירה, במקרה בו הקבלן לא יעביר לקונה בעלות, או זכות אחרת, כמוסכם בחוזה המכר.

♦ **ערבויות בנקאיות** - בעקבות משבר חפציבה הוסדרו כללים לעניין הפקדת כספים, לפיהם רוכשי הדירות ישלמו באמצעות שוברי תשלום ישירות לפקודת חשבון הליווי של הפרויקט ויקבלו ערבות מיידית. הוראה זו לא ניתנת ליישום יחד עם הוראות תיקון 70 לחוק, לפיו הרוכש מחויב להעביר חלק מכספי התמורה למיסוי מקרקעין, כנגד הבטחת אישורי מיסים. יתר על כן, ייתכן מצב בו בנקים יסתייגו מהענקת ערובה בגין כספים שלא הועברו ישירות לחשבון הפרויקט. בעיה נוספת שעלולה להתרחש היא כאשר הבנקים ימצאו את עצמם נותנים ערבות על סכומי כסף המופקדים אצל רשות המיסים ולבנקים אין נגיעה/שליטה בהם.

בימים אלו, נציגי התאחדות הקבלנים, איגוד הבנקים, רשות המיסים ובנק ישראל מנסים להגיע לפתרון בעיות אלו, כאשר על הפרק עומדים מספר פתרונות: האחד, לפיו באם בחשבון הליווי לפרויקט יישארו עודפים, מס הכנסה אשר היה אמור לקבל מהקונה 7.5% מהתשלום אותו שילם הקונה לקבלן יקבל עתה תשלום על חשבון חובותיו של הקבלן לרשות המיסים בשיעור של 24% מהעודפים אשר יוותרו בחשבון הליווי. השני הוא העמדת התחייבות של הבנק לא לשחרר לקבלן חלק מן כספים מתוך הפרויקט אלא לאחר שיוצא אישור של רשות המיסים כי נושא המס מול הקבלן בפרויקט הוסדר. נראה כי תיקון 70 נחקק מבלי שנלקחו בשיקול כל הקשיים הנוספים הנגרמים בשל התממשקות עם חוקים אחרים, דבר שגורם לקשיים טכניים ונפתר "תוך כדי תנועה" באמצעות הנחיות והוראות של הרשות.

תיקון 70 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה) התשכ"ג 1963, קבע בין היתר הסדרים חדשים לגבי מועדי ואופן הגשת הצהרה על מכירה/רכישת זכות במקרקעין ופעולה באיגוד. מטרתו של התיקון לחוק הוא לכאורה לקצר, לייעל ולפשט את תהליך המיסוי של העסקה.

♦ סעיף 15 לתיקון לחוק קובע כי לגבי מוכר או עושה פעולה באיגוד מקרקעין, בכל עסקה שתמורתה נקבעה בכסף בלבד, ואינה דירת מגורים מזכה, יעביר הקונה מקדמה על חשבון מס השבח, במועד בו עליו לשלם מעל 40% מהתמורה למוכר.

סכום זה ייחשב כסכום ששולם על חשבון המס בו חב המוכר, ויראו בו כאילו שולם למוכר על חשבון התמורה הנקובה בהסכם. עם העברת הסכום ע"י הקונה ימסרו לידי אישורי המיסים ע"מ לבצע את רישום העסקה.

♦ לתקנה החדשה יתרון בכל מה שנוגע לרכישת דירה בשוק יד שניה משום שעם העברת המקדמה למס שבח יוכל רוכש הדירה לבצע את רישום העסקה. מאידך במקרה של רוכשי דירות חדשות, עקב התיקון, נוצר מצב של התנגשות חקיקתית בין תיקון 70 לחוק לבין הוראות שונות החלות על קבלנים כגון סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, תיקון חוק המכר דירות והשלכות לעניין ערבויות בנקאיות בגין תשלום כספי הרכישה לחשבון הפרויקט.

♦ **סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין** - ככלל קבלנים פטורים מתשלום מס שבח בעת מכירת דירה וחבים בתשלום מס הכנסה בכפוף להמצאת טופס 50, אשר קיבל את אישורו של פקיד השומה כי הרווח ממכירת זכות במקרקעין נתון לשומה על פי פקודת מס הכנסה. הסעיף עוד מאפשר לפקיד השומה להתנות את מתן האישור בתשלום מס הכנסה או במתן ערובה להבטחת תשלום המס. כיום פקיד השומה רשאי להעניק 3 סוגי אישורים - אישור כללי, אישור לפרויקט ואישור פרטני, אותם הוא רשאי להתנות במתן ערובה שתבטיח את תשלום המס. תיקון 70 לחוק מחייב את הקונה להעביר מקדמה למנהל ללא הבחנה בין רכישת דירה מקבלן לרכישת דירה מיד שניה. דהיינו, עקב תיקון 70 לחוק, מתחייב הקונה להעביר מקדמה למנהל מס שבח, דבר שאינו פוטר את הקבלן מלשלם ערובה לפקיד השומה. במקרה ולקבלן אין אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין וחובו הוקפא עדיין על הרוכש תחול החובה להעביר מקדמה. הקבלן יוכל למנוע העברת המקדמה ע"י הגשת בקשה לאישור שתאושר טרם חלוף המועד

לתשלום המקדמה. ביום 14.03.2011 פרסמה רשות המיסים הנחיה, לפיה כאשר קבלן מוכר זכות במקרקעין שיעור המקדמה יעמוד על 7.5% מהתמורה ובמקרה שהקבלן ביקש פטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאם להוראת ביצוע מ"ה 2/2010, אזי במקרה זה תופעל אוטומטית סמכות



העיתון המקצועי לענייני מסים

חברת חדלת פרעון תחזיר מס תשומות
עא 10739/07 רשות המיסים נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ
אינגה אייזנברג, משפטנית

ביהמ"ש העליון הש' (בדימ') א' פרוקצ'יה, הש' ע' ארבל, הש' א' רובינשטיין:

הש' א' פרוקצ'יה קבעה, כי שלושה צדדים מעורבים בעיסקה החייבת במע"מ: העוסק, הרוכש, ורשות המיסים. העיסקה משפיעה על מערכות היחסים, קרי: העוסק-הרוכש לענין תמורת העיסקה, העוסק-רשות המיסים לענין מע"מ, והרוכש - רשות המיסים לענין מס תשומות. חדלות הפרעון של החברה הרוכשת מביאה לעיצוב מחדש של העיסקה, במסגרת הסדר הנושים. הסדר הנושים קובע, כי בגין העיסקה ישולם לעוסק רק חלק מתמורת העיסקה, ויתרתה תיחשב "חוב אבוד". לאור שיעור התמורה החדש של העיסקה, נדרשת התאמת תוצאות המס לדמותה החדשה. התאמה זו מתחייבת בשלוש צלעות המשולש: בצלע התמורה המשתלמת מידי הרוכש לעוסק; בהחזרת המס ששולם ביתר מידי רשות המיסים לידי העוסק; ובהשבת מס התשומות שנוכה ביתר מידי הרוכש לידי רשות המיסים. התוצאה אליה הגיע ביהמ"ש המחוזי אינה עונה לדרישה זו, משהיא אינה מתאימה את תוצאות המס לאופייה החדש של העיסקה בכל צלעות המשולש: היא מניחה את קיומה של עיסקה המעוצבת מחדש מבחינת התמורה המשולמת בגינה, ואת זכותו של העוסק לקבל מרשות המיסים החזר מס ששולם ביתר; אולם אינה מאזנת תוצאה זו ע"י התאמת תוצאות המס גם בצלע השלישית – השבת מס תשומות שנוכה ביתר – לעיסקה החדשה. לא ניתן לקיים תוצאה זו.

◆ **הש' א' פרוקצ'יה מסכמת** - זכותה של רשות המיסים להחזר מס תשומות שנוכה ביתר מקלאבמרקט תיכלל בהסדר נושי החברה. רשות המיסים זכאית לפרעון נשייתה במסגרת הסדר הנושים, בבחינת נושה רגילה, עפ"י שיעור הדיבידנד שזכאים לו הנושים ברמת נשייה זו. חישוב סכום הפרעון ייעשה עפ"י הסדר הנושים שאושר, והכספים שנועדו למימוש תביעה זו מוחזקים בידי הנאמנים בנאמנות.

◆ **הש' א' רובינשטיין** מצטרף לחוות דעתה של הש' פרוקצ'יה וסבור, כי "מקומו הגיאומטרי" של החוב הנדון, הוא בחינת חוב עבר שקדם להסדר ההקפאה; זה גם צו השכל הישר הן באשר למהות הן באשר למועד. אופציה אחרת שמציעה רשות המיסים, כחוב חדש, נראית מלאכותית וכאחיות החבל בשני קצותיו. **הש' ע' ארבל** הצטרפה לדעת חבריה.

התוצאה:

◆ הערעור התקבל

ניתן ביום: 16.6.11

ב"כ המערערות: עו"ד יהודה ליבליין ועל ורבה-זלינגר

ב"כ המשיבים: עו"ד אמיר בר-טוב ושירלי יפרח

◆ חברת קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ (להלן: "קלאבמרקט"), הפעילה רשת מרכולים ונקלעה לחדלות פרעון. ביהמ"ש הוציא צו להקפאת הליכים כנגדה, והורה על מינוי נאמנים לה. הנאמנים פעלו לניהולה כעסק חי, לצורך מכירתה ולגיבוש הסדר נושים. ביהמ"ש אישר הסכם למכירת קלאבמרקט לחברת שופרסל בע"מ (להלן: "שופרסל"). לפיו שופרסל תקבל לידיה 100% ממניותיה של קלאבמרקט; הנאמנים הגישו הסדר נושים לאישורו של ביהמ"ש. בטרם הפכה לחדלת פרעון, ביצעה קלאבמרקט עסקאות עם הספקים שהפכו להיות נושיה. הספק-הנושה שילם מע"מ בעת הספקת הנכס והוא הוציא לחברה חשבונית מס; החברה ניכתה מס עפ"י החשבונית, אך התמורה בעבור העסקאות עם הספקים לא שולמה עד למועד בו הפכה לחדלת פרעון. **בימ"ש קמא** אימץ את עמדת הנאמנים, וקבע, כי לרשות המיסים (להלן: "הרשות") לא עומדת תביעת חוב כלפי קלאבמרקט להחזר יחסי של מס התשומות.

◆ **הרשות טוענת**, כי חובה של קלאבמרקט כלפיה בגין מס תשומות שנוכה ביתר הינו חוב שלא ניתן לחלוק על קיומו במישור העקרוני, וכי חוב זה אינו יכול "להתאדות".

◆ **הנאמנים טוענים**, כי הכרה בזכותה של הרשות לתבוע החזר יחסי של מס תשומות במסגרת הסדר הנושים משמעה היא, כי קלאבמרקט תפרע חוב אחד בפרעון כפול, וזאת במובן הבא: כל עיסקה בין ספק ללקוח כוללת "רכיב מע"מ"; וזה מועבר לרשות ע"י העוסק, ובמקביל, מנוכה ע"י הלקוח בצורת מס תשומות; משמע, מלוא המס אמור להגיע לרשות בגין העיסקה כלול בתמורת העיסקה. עוד טוענים הנאמנים, כי אין לקבל את התפיסה לפיה, לאחר השלמתו של הסדר נושים הכרוך ברכישתה ע"י משקיע חיצוני, ניתן להפנות כלפי הרוכש החדש דרישות כספיות שונות שיסודן בתקופת פעילותה של החברה בטרם הפכה לחדלת פרעון. נקיטה בגישה מעין זו עלולה להביא להפחתה של התמורה הכוללת שהרוכש יהיה מוכן להזרים לחברה חדלת הפרעון, תוך פגיעה בנושי החברה ובתמריץ לקבלת הסכמתם להסדר.

◆ **הרשות טוענת בתשובה**, כי ככל שזכאותה להחזר מס תשומות נוצרת לאחר השלמת הסדר הנושים, הרי שההסכם למכירת קלאבמרקט אינו יכול לשלול זכאות זו.



האם ניתן להמיר דיבידנד פטור בין חברות להפסד הון ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פ"ש פ"ת ויקטור עטיה, עו"ד ורו"ח

זכות הבעלות במנייה – והזכויות הנלוות לבעלות זו – לבין זכות הבעלות בדיבידנד לצורך מיסוי.

◆ **טענות המשיב** – המשיב, מנגד, סומך ידיו על פסק דינו של ביהמ"ש קמא. לטענתו וההפסד לו טוענת המערערת אינו אלא הפסד וירטואלי אשר בפועל לא גרם לכל חסרון כיס אצל המערערת. המשיב נסמך על העיקרון השזור בפסיקה בדבר חיוב ב"מס אמת" שלפיו יש לחייב במס את הרווח הכלכלי האמיתי הנוצר לנישום ולא רווח שלא קיים במציאות.

ביהמ"ש העליון – כב' הש' א' ריבלין, א' פרוקצ'יה, נ' הנדל:

◆ ביהמ"ש קבע שדין הערעור להידחות, מן הטעם שפעולותיה של המערערת בשוק ההון היו בגדר "עסקה מלאכותית" במובן סעי' 86 לפקודה ולא מן הטעם אותו הציג בימ"ש קמא אשר התבסס על הפעלתם של כלים משפטיים וכלכליים. לדעת ביהמ"ש, פרשנותו של ביהמ"ש קמא עלולה להביא לחוסר ודאות מסוים בבחינת עסקאות עתידיות.

◆ ביהמ"ש ציין ארבע מבחני עזר על פיהם ניתן לקבוע אם קיים טעם מסחרי בעסקה כלשהי שאם לא כן, הרי מדובר בעסקה מלאכותית, **להלן המבחנים:**

◆ בחינת אמינותו של הטעם שהועלה ע"י הנישום – האם הובאו ראיות חותכות המוכיחות, כי קיים טעם מסחרי סובייקטיבי?

◆ שקילותן הכלכלית של המטרות שעמדו בבסיס העסקה, יש לבחון את הפער בין הטעם הפיסקלי (מיסוי) לבין הטעם המסחרי בעסקה.

◆ בחינת קיומו של תוכן כלכלי בעסקה- האם הייתה לנישום ציפייה סבירה לרווח?

◆ קיומו של סיכון במסגרת העסקה – ככל שיוצג סיכון מסחרי גבוה יותר כך יפחת הסיכוי לסיווג העסקה כמלאכותית.

◆ ביהמ"ש קבע כי המערערת לא עמדה באף אחד מהמבחנים המצוינים לעיל שכן שקילותו של הטעם הכלכלי המסחרי בעסקה נמצא שולי לעומת הטעם הכלכלי הפיסקלי. כמו כן, לגבי שאלת הסיכון, ביהמ"ש נוכח כי הסיכון הינו בטל מאחר ורשת הביטחון שנפרסה למערערת מיתרון המס שנוצר כיסתה כל סיכון מסחרי אפשרי שהיה עשוי להיווצר לה.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 21.6.2011

ב"כ המערערת: עו"ד יניב שקל, עו"ד עופר אלבוים, עו"ד טלי יהושע

ב"כ המשיב: עו"ד יהודה ליבלין

◆ זהו ערעור על פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב במסגרתו נדחה ערעור על שומה לשנת המס 1998-1999 שהוצאה לחברת סגנון שירותי תקשוב בע"מ (המערערת) על ידי המשיב. המערערת היא חברה בע"מ שפעילותה העסקית בשנים הרלוונטיות התמקדה בתחום שירותי התקשורת, שיווק והניהול למחשבים לאחר שהצטברו אצל המערערת עודפי מזומנים בשנות המס הרלוונטיות, היא החליטה לפנות לאפיקי השקעה בשוק ההון. בשנת 1998 ביצעה המערערת מספר עסקאות המכונות בשם Dividend-Stripping. להלן אופייה של עסקת ה- Dividend-Stripping: (להלן: "העסקה") החברה קונה מניות של חברות ישראליות הנסחרות בבורסה בתל-אביב, אחר שאלה הכריזו על חלוקת דיבידנד. רכישה זו, מזכה את החברה הרוכשת כבעלת מניות בזכות לקבלת הדיבידנד ביום חלוקתו. דיבידנד המתקבל בין חברות ישראליות פטור ממס על-פי סעיף 126א לפקודת מ"ה. לאחר קבלת הדיבידנד מוכרת החברה בחזרה לציבור בלתי מזוהה את המניות "המופשטות" מהדיבידנד. ערך המנייה לאחר "הפשטת" הדיבידנד יורד בערכו של הדיבידנד. לפיכך נוצר לחברה הפסד הון בשיעור ערך הדיבידנד. את הפסד ההון הזה ביקשה המערערת לקזז רווחיה החייבים במס.

◆ **ביהמ"ש קמא** דחה את הערעור וקבע, כי מקום שנכס מניב תשואה נמכר לאחר שפירותיו מומשו באופן ודאי, הרי שמחיר המכירה ומחיר הרכישה בידי הקונה משקפים מכירה ורכישה שני נכסים, האחד העץ המופשט מפירותיו שהבשילו והאחר הפירות עצמם. בחינת מימושם של פירות הנכס מניב התשואה, כך נקבע, תיערך ע"י שני מבחנים חלופיים: המבחן המשפטי והמבחן הכלכלי. אם ע"י מבחן משפטי ניתן להיווכח, כי התשואה הופרדה מהנכס או שמבחינה כלכלית ניתן לראות בתשואה כנכס אזי מחיר הנכס יהיה שוויו, בהפחתת שווי הפירות הנתלשים ממנו, ישומו של מבחן זה על המקרה דנן, הוביל את ביהמ"ש המחוזי למסקנה שיש צורך להפחית ממחיר הקנייה של המנייה את סכום הדיבידנד. משכך, הדיבידנד שחולק, ושהוביל ל"ירידת ערכה" של המנייה, לא יחשב הפסד הון.

◆ **טענות המערערת** - טענותיה של המערערת נסבות בראש ובראשונה אודות סוגיית מלאכותיות העסקאות. המערערת טוענת, כי אין לראות בעסקה, עסקה מלאכותית, מכיוון שישנו טעם מסחרי בבסיסה. טעם זה בא על סיפוקו, לטענתה, ברצונה להשיא את רווחיה ע"י ניצול הפער הקיים שבין מיסוי חברות לבין מיסויים של יחידים. עוד טענה המערערת, כי אין ליצור "הפרדה מלאכותית" בין



העיתון המקצועי לענייני מסים

שווי המכירה בהסכם לאחר סיום תקופת החכירה
 ו"ע 1419-12-08 דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' מ' מס שבח חיפה
 ירון הרוש, עו"ד

◆ לפי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, שווי המכירה לצורך חישוב המס נקבע לפי מחיר השוק, ממוכר ברצון לקונה מרצון. היוצא מן הכלל הוא ששווי המכירה נקבע לפי המחיר שבחווה, וזאת אם שוכנע המנהל בדבר קיומם של התנאים להחלת היוצא מן הכלל, דהיינו כי החווה נעשה בכתב ובתום לב ובלי שהושפע מיחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. בע"מ 664/80 מנהל מס שבח אזור המרכז נ' ברכב חביבה בע"מ (בפירוק מרצון) ואח', פס"ד לז(ד) ע' 449 בע' 452 ד', נפסק: "... אלא שעל אף האמור בהגדרה הנ"ל לחוק כי המנהל הוא שצריך להיות משוכנע בדבר קיום החריג שבסעיף קטן (1) להגדרה, נתונה החלטתו לבקורתה של ועדת הערר..."

◆ עמדת המשיב היא כי שווי המכירה של האגפים השלישי והרביעי עם סיום תקופת החכירה, המשקף את מחיר השוק הוא הסכום של 61,866,000 ש"ח. השמאי אישר בעדותו כי אילו נמכרו הממגורות האלה ללא התניה בדבר ההפחתות, התמורה היתה בסכום הנ"ל. השמאי הוסיף כי השווי שקבע בסך 22,748,000 ש"ח לאחר הפחתות וללא תוספת הפרשי הצמדה וריבית נקבע בהתאם ובהסתמך על ההסכמים שנכרתו בין הצדדים. חישוב שווי זה על פי המוסכם על הצדדים, משקף קנה מידה סביר לקביעת שווי השוק. כדי להגיע לשווי מכירה נכון של הממגורות. לפי השיטה האמורה, יש לנכות משוויין הוצאות שונות, כולל פחת, כפי שעשה השמאי. הניכויים שניכה נועדו לשקף את מחיר השוק הנכון של הממגורות בתאריך הקובע. ניכוי הפחת מתייחס לניצול חלק הממגורות בתקופה שהושכר למדינה ולחנ"י, בהתאם למוסכם.

◆ שווי השוק של זכות במקרקעין נקבע לרוב על פי השוואה לעסקאות דומות בהתאם לשיטת ההשוואה. בענייננו, הממגורות הן נכס ייחודי ואין בנמצא עסקאות דומות.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה בפני כב' השופטים: מ. סלוצקי, ג. יחזקאלי-גולן וש. פסטנברג.

◆ ביהמ"ש השתכנע, כי הצדדים נהגו בהגינות, בתום לב ותוך הבנת המצב לאושרו, וכי ההסכמים לא הושפעו מיחסים מיוחדים בין הצדדים. ביהמ"ש לא מצא שום ראיה שלא היו כך פני הדברים. לפיכך נקבע כי שווי המכירה שקבע השמאי הוא שווי השוק של הממגורות השלישית והרביעית כולל הפרשי הצמדה וריבית הינו סך 26,372,982 ש"ח, ועל בסיס זה של שווי המכירה יש לשום את מס השבח.

התוצאה:

◆ הערעור מתקבל

ב"כ העוררת: עו"ד ירון מהולל ונועה לב גולדשטיין

ב"כ המשיב: לא צויין

ניתן ביום: 09.06.2011

◆ דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ (להלן: "דגון"), חכרה לדורות בהסכמים שנכרתו בינה לבין ממשלת ישראל ובין רשות הנמלים בישראל, מקרקעין באיזור נמל חיפה למטרת הקמת והפעלת ממגורות לתבואות. הסכם החכירה הראשון נכרת ב-10.5.51 לפיו הוחכרו לדגון מקרקעין בשטח הנמל למטרה הנ"ל לתקופה של 51 שנים עד ליום 1.2.03. על שטח מוחכר זה הוקמו האגפים הראשון והשני של בתי הממגורות. ב-1.11.60 וב-20.8.68 נכרתו שני הסכמים נוספים בין דגון לבין ממשלת ישראל ורשות הנמלים לפיהם הוחכרו לדגון שטחים נוספים בנמל חיפה עליהם הוקמו האגפים השלישי והרביעי של בתי הממגורות. תקופות החכירה, לפי כל ההסכמים, הסתיימו ב-1.2.03. בכל ההסכמים נקבע מנגנון לאופן סיום היחסים בין הצדדים ולתמורה שתשולם לדגון עבור העברת הממגורות למחכירים.

◆ סעיף 9 להסכם מה-2.11.60 בדבר הקמת האגף השלישי לבית הממגורות וסעיף 7 להסכם מה-20.8.68 המתייחס לאגף הרביעי קובעים כי בתום תקופת החווה או ביטולו - יעבור האגף השלישי והרביעי על מכוונותיו וצידו לרשות הממשלה, וזו תהיה חייבת לשלם את התמורה כפי שתתקבל בהתאם לקביעה שתיעשה ע"י שני מעריכים, אחד מטעם כל צד. כמוסכם בהסכם מונו שני שמאים מטעם כל צד לקביעת שווי התמורה ומאחר והתגלה פער גדול בהערכת התמורה הנע בין 107.4 מליון ש"ח לבין 5.3 מליון ש"ח, התמנה פרופ' אהרון עופר כשמאי שלישי (להלן: "השמאי") שקבע כי סך התמורה שקיבלה דגון הסתכם ל-26,372,982 ש"ח.

◆ דגון הגישה למשיב הצהרת שומה עצמית לפי סעיף 73(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין בהתבסס על שומתו של השמאי השלישי. מנגד קיבלה דגון הודעת שומה זמנית שקבעה את שווי המכירה לסך 61,866,000 ש"ח. על שומה זו הוגשה השגה מנומקת ובקשה לתקן את הודעת השומה ולהעמיד את שווי המכירה על סך 26,372,782 ש"ח.

◆ המשיב דחה את השגת דגון וחייבה בתשלום מס שבח בסך 10,236,174 ש"ח, לאחר החלטת המשיב בהשגה הוציא המשיב הודעת שומה מתוקנת בה קבע כי אין מדובר בעסקת מקרקעין וכי התמורה שקבלה דגון בגין מכירת הממגורות אינה חייבת מס במסגרת החוק הנ"ל, אלא בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה. עמדה זו נדונה בפני ביהמ"ש ונדחתה בהחלטתו מיום 2.4.10.

◆ יצויין כי במהלך הדיונים הוצאה לדגון שומת מס הכנסה על ידי פקיד השומה חיפה, שהעריך את שווי המכירה לסך 25,955,687 ש"ח. המחלוקת בענייננו נסבה, איפוא, בשאלת קביעת שווי המכירה של הממגורות 3 ו-4. המשיב מעמיד את שווי המכירה על סך 61,866,000 ש"ח ואילו דגון טוענת לשווי מכירה בסך 26,372,782 ש"ח.



עוה"ד בחרו: דורון ברזילי לראשות הלשכה

ביום 21.6.11 התקיימו בחירות לראשות לשכת עורכי הדין. עו"ד דורון ברזילי ניצח את ראש הלשכה המכהן, עו"ד יורי גיא-רון, ונבחר לתפקיד ראש הלשכה הבא. לאחר שנשפרו הקלפיות בכל חמשת מחוזות הבחירה בלשכה, התברר כי ברזילי זכה בכ- 7,500 קולות, בעוד שגיא-רון זכה ב-6,150 קולות. המועמד השלישי לראשות הלשכה, עו"ד חוסאם מועד, קיבל 730 קולות בלבד.

ועדת הבחירות הכריזה על בחירת עו"ד אשר אקסלרד ליושב ראש ועד מחוז ירושלים; ועדת הבחירות הכריזה על בחירת עו"ד אפרים (אפי) נוה ליושב ראש ועד מחוז תל-אביב; ועדת הבחירות הכריזה על בחירת עו"ד יוסף (יוסי) חכם ליושב ראש ועד מחוז חיפה; ועדת הבחירות הכריזה על בחירת עו"ד ח'אלד חוסני זועבי ליושב ראש ועד מחוז צפון; ועדת הבחירות הכריזה על בחירת עו"ד דני אליגון ליושב ראש ועד מחוז הדרום.

אנו מאחלים לעו"ד ברזילי (אותו אנו מכירים עוד מהעבודה המשותפת ברשות המסים) ולשאר הנבחרים יישר כוח ובהצלחה רבה בהמשך הדרך.

18.7 מיליארד ש"ח הכנסות ממסים במאי

אגף החשב הכללי במשרד האוצר פרסם נתונים לפיהם הכנסות המדינה ממסים בחודש מאי הסתכמו בכ- 18.7 מיליארד ש"ח (!), לעומת 17.7 ש"ח במאי אשתקד. על פי הנתונים, ההכנסות ממסים ישירים (מס הכנסה) הסתכמו ב-9.3 מיליארד ש"ח, לעומת 8.6 במאי אשתקד. הכנסות מסים עקיפים (מכס ומע"מ) הסתכמו ב-9.0 מיליארד ש"ח, לעומת 8.7 מיליארד במאי אשתקד. הכנסות המדינה ממסים עקיפים על דלק עלו בינואר-מאי השנה בחצי מיליארד שקל ל-6.3 מיליארד ש"ח, לעומת 5.8 מיליארד ש"ח בינואר-יוני 2010. ההכנסות ממיסוי מקרקעין הסתכמו במאי האחרון ב-758 מיליון ש"ח- עליה ריאלית של 33.7% לעומת מאי 2010. מתחילת השנה הסתכמו ההכנסות ממסים בסך של כ-91.4 מיליארד ש"ח שהם 42.8% מהתכנון התקציבי השנתי. בתקופה המקבילה אשתקד הסתכמו ההכנסות ממסים ב-81.5 מיליארד ש"ח.

IPOS "תולעת הקופות" מעלימה הכנסות

לפני מספר ימים הורה בית משפט השלום בתל אביב, כב' השופט יובל גזית, על הארכת מעצרו של ויטלי שניידרמן (37), איש מחשבים מאזור, החשוד שהפיץ ומכר תוכנה לניהול קופות רושמות לבתי עסק, אשר אפשרה להם להעלים הכנסות ולמחוק חשבוניות מס לאחר שאלה הונפקו ללקוח. במחלקת המודיעין של רשות המסים ובמחלקת המבצעים של פקיד שומה חקירות תל אביב נאגר מידע רב בדבר העלמות מסים בהיקפים גדולים בתחום הבידור, המסעדות ומועדוני הביילוי. בחקירה סמויה שארכה תקופה ארוכה ביצעו חוקרי רשות המסים מעקבים וקניות במסווה, במגמה לחשוף את שיטת העלמת המס שלפי אומדנים ראשוניים נאמדת בעשרות מיליוני ש"ח, תוך פגיעה קשה בקופת המדינה. החקירות הסמויות העלו כי המכנה המשותף במרבית המקרים הינה תוכנת מחשב מתוחכמת ששתולה בקופות הרושמות ומאפשרת לבעל העסק מחיקת נתונים מהפדיון היומי/חודשי בצורה מתוחכמת תוך דיווח על הסכום המונמך לרשויות המס, בניגוד להוראות ניהול פנקסים ולהוראות פקודת מס הכנסה. מדובר בתוכנת IPOS לניהול מסעדות, ברים וכיוצ"ב. הקבצים שנמחקו באמצעות התוכנה שוחזרו וחשפו בפני חוקרי הרשות מסכת העלמת מס מהגדולות והמורכבות שנחשפו בשנים האחרונות. מדובר בתוכנה "מתלבשת" על בסיס הנתונים והמאפשרת מחיקת חשבוניות והקטנת מחזור לאחר שיצאו החשבוניות ולאחר ששולם עבורן. מאז מעצרו של ויטלי, נעצרו ושחררו בעלי מסעדות רבים ובניהן: רשת דרבי-בר, חצר גולדמן, סיקפה, רשת קינג ג'ורג', דודי על החוף, ג'ורג' ביץ' והפרשה רק בתחילתה.

19% ליקויים בביקורות בי-ם

משרד השומה ירושלים 2, ערך בשבוע האחרון מבצע ביקורות בעסקים מענפי המסחר והשירותים במזרח ירושלים, כולל העיר העתיקה וכן ביקורות בסובב ירושלים: גבעת זאב, מעלה אדומים, אבו גוש וביתר עלית. נערכו 70 ביקורות, ב-19% מהביקורות נמצא אי רישום תקבולים ובשיעור דומה נמצאו ליקויים מהותיים. ביום המבצע נחקרו ע"י משרד חקירות מס הכנסה ירושלים 5 סרבני הגשת דוחות שנתיים שהסירו מחדליהם ונגבו למעלה ממיליון ש"ח.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1

תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 masfax@bezeqint.net



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הלבנטי. טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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