

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.
מנהלת מערכת ומפיקה ראשית: סמדר שושן.

גיליון 734 יום ה' 7 בינואר 2016

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

הצעת חוק: מע"מ בשיעור אפס על הסעה בתחבורה ציבורית //
הצעת חוק: נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע //

על מס אמת ועל תאונות מס

עליון – מ"ה – עו"ד משה ניסים מכר זכות בשותפות - לא מוניטין //
מע"מ – חיוב במע"מ בשל מבחן השליטה והניהול בחברה תושבת האיזור //
שבח – חישוב שווי רכישת מניות באיגוד מקרקעין במסגרת עסקת מיזוג //

סבב מינויי בכירים ברשות המסים // החלטות הועדה לעיצום כספי 2015 //
ביקורות ניהול ספרים בת"א // הפחתת שכר הלימוד במכללות למשפטים!! //

תאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הצעת חוק: מע"מ בשיעור אפס על הסעה בתחבורה ציבורית

בהתאם להחלטת ממשלה מס' 718 מיום ג' בכסלו התשע"ו (15 בנובמבר 2015), שעניינה מס ערך מוסף בשיעור אפס.

מדברי ההסבר להצעת החוק עולה, כי למדינת ישראל יש אינטרס לעודד את השימוש בתחבורה ציבורית, וזאת מתוך הכרה בחשיבות צמצום זיהום האוויר, הקטנת העומס בכבישים, וסיוע לאוכלוסיות חלשות שלהן תלות גדולה יותר בשימוש בתחבורה ציבורית. לפיכך, מוצע לקבוע מס בשיעור אפס על שירותי הסעה בתחבורה ציבורית, ובכלל זה הסעה בקו שירות לעניין אוטובוס ציבורי או מונית לפי פקודת התעבורה, הסעה ברכבת או ברכבת מקומית כהגדרתן בפקודת מסילות הברזל [נוסח חדש], התשל"ב-1972, למעט הסעה במונית להסעות בנסיעה מיוחדת.

ביום 4.1.16 הונחה על שולחן הכנסת על ידי ח"כ יואב בן צור, יצחק וקנין ויעקב מרגי הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון – מס בשיעור אפס על שירותי הסעה בתחבורה ציבורית), התשע"ו-2016.

עפ"י ההצעה, מוצא להוסיף בחוק מע"מ בסעיף 30 לחוק אשר עניינו מס בשיעור אפס, את סעיף קטן (20) כדלקמן: "(20) שירותי הסעה בתחבורה ציבורית; בפסקה זו, "שירותי הסעה בתחבורה ציבורית" – הסעה בקו שירות לעניין אוטובוס ציבורי או מונית לפי פקודת התעבורה, הסעה ברכבת או ברכבת מקומית כהגדרתן בפקודת מסילות הברזל [נוסח חדש], התשל"ב-1972, למעט הסעה במונית להסעות בנסיעה מיוחדת."

בכך למעשה מוצע לקבוע מס ערך מוסף בשיעור אפס על שירותי הסעה בתחבורה ציבורית, וזאת

פורסם התיקון המוריד את מס החברות ל-25%

הפחתת מס החברות באה כהשלמה להפחתת המע"מ החל מחודש אוקטובר 2015 ב-1% מ-18% ל-17%, צעד שהתאפשר גם הוא רק בשל העודף בגביית המיסים במהלך שנת 2015.

אין חולק כי הפחתת המס תסייע לעידוד המשק הישראלי, אולם מבקריה של התוכנית להפחתת המיסים טוענים כי בהפחתות ישנה הטבה כפולה למאיון העליון בישראל שכן הורדת המע"מ תגולם על ידי החברות כהעלאה במחיר המוצרים, ואילו הפחתת מס החברות תשפיע בעיקר על בעלי ההון בישראל, זאת בעוד שהיה ניתן להשתמש בעודפים אלו על מנת לסייע בתקציבים לשכבות החלשות יותר באוכלוסיה או בהקלת נטל המס על מעמד השכירים או על בעלי עסקים קטנים המתקשים לעמוד בנטל.

טענה נוספת שנשמעת מפייהם של כלכלנים בכירים היא כי הפחתת שיעור המס בשל עודף חד פעמי בגביית המיסים הינה צעד שגוי ומסוכן שעלול לפגוע ביציבות הפיסיקאלית של המשק לטווח הארוך.

ביום 5.1.16 פורסם ברשומות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 216) התשע"ו-2016. תיקון זה עניינו הפחתת שיעור מס החברות ב-1.5% מ-26.5% ל-25%, והוא יחול על על הכנסה שהופקה או שנצמחה החל מתחילת שנת המס 2016. הפחתה חשובה זו של נטל המס התאפשרה בעיקר בשל העמקת פעולות הגבייה על ידי רשות המיסים שהובילה להכנסות בלתי צפויות מגביית המיסים בשנת המס 2015.

שנה זו התאפיינה בעיקר במבצעים מתוקשרים של רשות המיסים לתפיסת מעלימי מס והעמדתם לדין, וזאת בד בבד עם המשך התוכנית ל"גילוי מרצון" אשר מאפשרת באופן זמני לעברייני מס "להלבין" את ההון השחור שצברו תוך תשלום מיסים כדן ללא חשש מהטלת סנקציות פליליות כלפיהם. עם זאת, מן הראוי ליתן גם את הקרדיט הראוי לראש הממשלה ולשר האוצר על היוזמה ולחברי ועדת הכספים ומליאת הכנסת על ההעברה המזורזת של החוק לתועלת הכלל.

על מס אמת ועל תאונות מס

נדב הכהן, רו"ח

רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות' - משרד רו"ח

לו הכנסה מרכוש שהיה בבעלותו שנה לפני נישואיו, או שקיבלו בירושה בתקופת נישואיו, לתבוע חישוב מס נפרד של המס על אותה הכנסה (ובלבד שאם הייתה לו הכנסה אחרת, שלגביה נערך חישוב מס נפרד, תיווסף ההכנסה לפי סעיף זה להכנסה האחרת). במקרים מסוימים, מחליט (או נאלץ) בן הזוג לממש את הנכס שהיה בבעלותו שנה לפני נישואיו, או שקיבלו בירושה, ולרכוש (בכספי התמורה) נכס חדש. לטעמנו, יש "לשרשר" את הזכות לחישוב מס נפרד לנכס החלופי, אך אין לנו כל ערובה לכך שעמדה זו תהיה מקובלת על פקיד השומה.

◆ **תאונת המס השנייה** - בד בבד עם המהפך שחל מיום 1.1.2014 במיסוי "דירת מגורים מזכה", נקבע חישוב מס לינארי מוטב לדירות מגורים, שהיו בבעלותו של המוכר ביום 31.12.2013. באותה נשימה נקבעה תקופת מעבר (מיום 1.1.2014 ועד ליום 31.12.2017), שבה יחולו הוראות מיוחדות. בין היתר, נשללה הזכות לחישוב מס לינארי מוטב, בתקופת המעבר, אם הדירה נמכרה למי שהוגדר "קרוב". לאחרונה הותרה קמעה הרצועה, והותר חישוב מס לינארי מוטב בתקופת המעבר גם במכירה לקרוב, אך רק בנסיבות מסוימות (מכירת דירה לקרוב, שמקורה בירושה משותפת). לטעמנו, יש לאפשר חישוב מס לינארי מוטב בכל מקרה בו ישתכנע המנהל כי מכירת הדירה לקרוב נעשתה בתום לב, ולא למטרת הפחתת מס בלתי נאותה.

◆ **תאונת המס השלישית** - הפרשי שער מהווים, בדרך כלל, חלק מסכום ההכנסה החייבת במס (אקסיומה זו אינה מתייחסת ליחידים, שהפיקו את הפרשי השער מנכסים "פרטיים"). בנוסף לכך, יש לדווח על ההכנסה מהפרשי שער על בסיס צבירה (גם אם טרם מומשה), בהתאם להוראות סעיף 8. לפקודת מס הכנסה. לא אחת, נצברים הפרשי שער "חיוביים" בשנת מס אחת, ובשנה הבאה הם מתפוגגים וחולפים מהעולם, כלעומת שבאו. היינו מצפים מפקיד השומה, לפחות במקרים המובהקים, שיתיר לנישום לדווח על הכנסתו מהפרשי השער הללו על בסיס מזומנים (וגם להכיר בהפסד מהפרשי שער, אם היה כזה, כהפסד שניתן לקזזו מהכנסות אחרות החייבות במס).

◆ לא נותר לנו אלא לקוות, כי בכירי רשות המסים בישראל שותפים לדעתנו, וינחו את עובדי רשות המסים בהתאם לכך.

◆ בדרך כלל, פקידי השומה (ולחלופין מנהל מיסוי מקרקעין) הם אלה האוחזים בדוקטרינה של "מס אמת", בבואם להוציא לנישומים שומות לפי מיטב השפיטה, שאינן עולות בקנה אחד עם דיווחיהם.

◆ אם המחלוקת בין הצדדים מגיעה לבתי המשפט, בוחנים השופטים כל מקרה ומקרה לגופו על עניין, במטרה לאזן בין זכותו המוצהרת של כל נישום לפעול בדרך שתהא דלת מס, לבין האינטרס הציבורי להטלת מס אמת על פי המהות הכלכלית של המהלכים שנעשו.

◆ היטיבה להסביר את הדילמה, כבר בשנת 1998, השופטת ברכה אופיר-תום, בעניין **אינווסט - אימפקט בע"מ** (עמ"מ 83/93), במילים אלה:

"יאמר תחילה ומיד, כי כלל הברזל שאמור להנחות את פרשן דין המס בדרכו הפרשנית, הוא, כי תכליתם האובייקטיבית של דיני המס, הינה איזון האינטרסים בין הנישום לרשות המיסויית, כך שבסופו של דבר, תוצאות המס תהיה צודקת, סבירה והגיונית, לגבי הנישום, כמו לגבי הרשות. תוצאה זו, מכל מקום, אמורה להוביל ליצירת מצב שבו, מצד אחד, לא ייצא הנישום וידין על ראשו על ידי חיובו במס שהחוק לא התכוון לחייבו בו; ומצד שני, לא תימצא קופת הציבור הולכת ומתרוקנת, על ידי מתן אפשרות לעקיפת דין המס".

◆ אנו מבקשים להפנות את תשומת הלב לתופעה שמומחי המס מכנים אותה בשם "תאונות מס", שטרם זכתה להתייחסות מפורשת (למיטב ידיעתנו) של בתי המשפט.

◆ כוונתנו למהלכים שונים (בדרך כלל, ביזמתם של הנישומים), שבעטים משתנה לרעה מצבם של הנישומים, בכל הקשור להיבטי המס, שלא לצורך.

◆ למרות האקסיומה המשפטית המקובלת, לפיה הנישום אחראי לתוצאות המס של מעשיו (גם אם גרם לעצמו נזק), אנו סבורים כי יש מקום להפעלת מיטב שיקול הדעת (במקרים המתאימים), כדי למנוע הטלת מס "בלתי נאותה".

◆ להלן נפרט שלוש תאונות מס, שניתן להתגבר עליהן (עם מעט רצון טוב).

◆ **תאונת המס הראשונה** - על סמך ההוראה, שנכללה בסעיף 66(ב) לפקודת מס הכנסה, רשאי "בן זוג", שהייתה



העליון: עו"ד משה ניסים מכר זכות בשותפות - לא מוניטין ע"א 5118/13 משה ניסים נ' פקיד שומה גוש דן ניר לנדה, משפטן

בשותפות כשוויו של המוניטין לפי ההסכם שכן עניין זה כלל לא היה שנוי במחלוקת בבית משפט קמא, לנוכח הסכמת הצדדים בנדון – ועל כן אין להידרש לו גם עתה. השאלה שבנדון הינה מהות הממכר ועל יסוד מחלוקת זו קבע בימ"ש קמא את אשר קבע, מבלי להידרש לסוגיית שוויו של הממכר.

ביהמ"ש העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, כבוד הש"י. עמית, א' שוהם, ע' ברון:

◆ ביהמ"ש קבע, כי יש להבחין בין מוניטין אישי לבין מוניטין עסקיים – שהם פירותיהם של המוניטין האישיים. יחס אישי שמעניק בעל העסק ללקוחותיו, כמו גם תכונות אישיות אחרות שלו, אינם ניתנים להעברה לרוכש העסק, ואולם פירותיהם עשויים להיות עבירים. האבחנה הנדרשת היא בין מוניטין אישיים, הטבועים בבעליהם, לבין פירותיהם של המוניטין האישיים – אלה המוניטין העסקיים הניתנים להפרדה מהבעלים בהם.

◆ בעניין שרון (ע"א 7493/98 שרון נגד פקיד שומה), נקבע, כי יש לבחון את כלל נסיבותיה של העסקה, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם. ביהמ"ש קבע, כי למערער נצבר מוניטין, אולם לא די בכך. למערער מוניטין אישיים שאינם ניתנים להעברה – ואין מקום להתערב בתוצאת פסה"ד של ביהמ"ש המחוזי. מסקנה זו מתבקשת גם כאשר בוחנים את מהותה של העסקה מנקודת מבטה של החברה. המסקנה, כי לא הועבר נכס מוניטין מהמערער לחברה, מתבקשת מן התשתית העובדתית. ע"פ קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה נמצא, כי לא ניתן לקבל את עמדת המערער שלפיה הוא נפרד משמו הטוב – משיכת הלקוחות הנלווה לו. בבחינת מהות יתרת הזכות, שנרשמה לזכותו בספרי החברה מכוח ההסכם, נקבע עקרון יסודי בידי המס מורה כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי וע"פ מהותה האמיתית. לכן, הנכס הנמכר על פי ההסכם הוא זכותו של המערער בשותפות. ביהמ"ש העליון אף דחה את שאר טענות המערער.

◆ כב' השופט י' עמית הסכים והוסיף: טענת המערער, כי עם מכירת המוניטין הוא נטל על עצמו מגבלה של אי תחרות מול החברה הנושאת את שמו, וחזקה עליו, כי לא יפר הסכם אינה השאלה העומדת בפנינו אלא האם הוכיח המערער ממכר של מוניטין וכי הלקוחות שהובאו כעדים מטעמו חיזקו את המסקנה, כי פנייתם אל השותפות נעשית בשל האיש משה ניסים ולא בשל החברה הנושאת את שמו.

תוצאה:

◆ הערער נדחה. המערער חוייב בהוצאות בסך 25,000 ש"ח.

◆ מדובר בערעור של עו"ד משה ניסים, שר המשפטים והאוצר לשעבר לביהמ"ש העליון על פסק-דינו של כב' הש"י מ' אלטוביה מביהמ"ש המחוזי בת"א, אשר דחה את השגות המערער על שומה שקבע לו פקיד שומה גוש דן (להלן: "המשיב") בצו לשנת המס 2002.

הערער דן בשאלה האם עסקה שהוכתרה כ"מכר מוניטין" של שותף במשרד עורכי דין לידי חברה שבבעלותו המלאה-עניינה במכר מוניטין, שאז נהנה המוכר משיעור מס מופחת, או שמא מדובר במכר זכות בשותפות, שאז המס גבוה בהרבה.

◆ המערער, עו"ד משה ניסים, אישיות ציבורית ידועה ששב לעסוק בעריכת דין לאחר פרישתו מהממשלה, חבר בשנת 1999 לעו"ד מוטי רינקוב ולעו"ד אבי סנדוביץ, והשלושה הקימו משרד עורכי דין.

ביום 29.5.2002 הקים המערער חברה הנמצאת בבעלותו המלאה. ביום 20.6.2002 נחתם הסכם מכר בין המערער לחברה הקובע, כי המערער מכר לחברה את המוניטין שצבר בכל שנות עבודתו ובמסגרת מגוון תחומי פעילות, תמורת סך של 3 מיליון שקלים. עוד נכתב בהסכם כי כוונת הצדדים הייתה ששמו של המערער ישמש למשיכת לקוחות. בפועל, תמורת ההסכם לא שולמה לידיו של המערער – וחרף זאת נרשמה לטובתו יתרת זכות בגובה התמורה בספרי החשבונות של החברה. סמוך לאחר חתימתו של ההסכם - בשנת המס 2002 חדל המערער לדווח על הכנסותיו מהשותפות, והחברה היא שהחלה לדווח על הכנסות ממקור זה.

◆ לעמדת המערער, בימ"ש קמא שגה בכך שקבע, כי בניגוד לאמור בהסכם, הנכס שמכר לחברה אינו נכס מוניטין העסקיים שלו. ההיקף הניכר של ההכנסות וקצב צמיחת השותפות, במיוחד כאשר שני שותפיו היו חסרי ניסיון ומוניטין בעת הקמתה, מוכיחים את התבססות השותפות על המוניטין ושמו הטוב והיכולת שלו למשוך לקוחות, חדשים לצד ותיקים. הוא העמיד לרשות החברה מנגנון עסקי שהוא אמנם תוצר תכונותיו האישיות, אך נפרד מהמערער (כאדם) – ועל פי ההלכה שנקבעה בעניין שרון, נכס מסוג זה ניתן להעברה. לטענתו, גם אם תידחה עמדתו בדבר מהות הממכר – בכל מקרה אין לקבל את קביעת בימ"ש קמא ואת עמדת המשיב, כי מדובר במכר של זכות בשותפות. המוניטין של המערער עברו לידי החברה, השותפות כשלעצמה כבר לא החזיקה בהם – ואלמלא נכנסה החברה לשותפות (בנעלי המערער) הייתה השותפות מאבדת כליל את פוטנציאל ההכנסות שלה. עוד טען, כי אף אם נכונה קביעת בימ"ש קמא, כי הנכס הנמכר היא זכות המערער בשותפות ולא מוניטין – שגה המשיב כאשר אמד את שוויה של הזכות בשותפות לפי שיעור התמורה שנקבעה בהסכם.

◆ מאידך, טען המשיב, כי אין להתערב בקביעת ביהמ"ש קמא, וכי הטענות המועלות ביחס לטיב הנכס הנמכר הן טענות עובדתיות, שנדחו בפסק-דין מבוסס ומנומק. יש לדחות את טענת המערער, כי אין שוויה של הזכות



חיוב במע"מ בשל מבחן השליטה והניהול על חברה תושבת האיזור ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה יואל, אנסבכר, רו"ח (משפט)

היותה חייבת במס. בנוסף, אין ללמוד מסעיף 1א(ג) לחוק מע"מ לפיו החוק לא יחול על עסקאות של עסק קבוע ומתמשך ב"אזור" אשר נרשם ברשות הפלסטינית, כי היה מקום, כטענת המשיב, לרשום את המעוררת בישראל.

מבחן השליטה והניהול מציב מבחנים מצטברים או מבחן מאוחד, שמשמעו היכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות משמעות מכרעת. יכולת זו מצויה רק בידי של קמל, כבעל השליטה במעוררת. זאת ניתן גם ללמוד מהחלטת ביהמ"ש של הפירוק, שאישר הסדר הפרשה וציינ את תרומתו המשמעותית להסדר.

למענת המעוררת, עמדת המשיב לפיה הנאמנים הם ששלטו וניהלו את המעוררת אינה עולה בקנה אחד עם חובת הנאמנות שלהם שהיא בראש ובראשונה כלפי נושי החברה, וזאת להבדיל מהאורגנים של החברה שתפקידם להשיא את רווחיה.

מכירת המגרשים אינה חלק מהסדר הנושים ואינה חלק מהוצאתו לפועל, כפי שטוען המשיב, ואין כל הוראה המסדירה מכירתם, באשר מרגע שאושר ההסדר, החברה חזרה להיות חברה סולבנטית שהמגרשים הם חלק מנכסיה. המעוררת אף אינה נופלת בגדר "אזרח ישראלי" בהתאם לחלופה הרביעית להגדרה, דהיינו, כי בעל שליטה בה הוא אזרח ישראלי, שכן המעוררת מוחזקת על ידי החברה הפנמית ועל ידי קמל, שאינם אזרחים או תושבים בישראל.

ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד – כב' הש ד"ר ש. בורנשטיין:

הנאמן הדגיש כי תפקיד הנאמנים הוא ניהול קופת ההסדר ולא ניהול החברה. ההחלטה על מכירת המגרשים העודפים אף היא לא הייתה בשליטת המעוררת, שכן על פי ההסדר נדרש אישור הנאמנים לבצוע כל פעולה במקרקעין עד לסיומו המלא והסופי של ההסדר, דהיינו מעבר לתקופת השומה. לא ניתן הסבר ענייני באשר לאופן קביעת הסכום המינימלי למכירת מגרש, ולא הובהר כיצד קמל קבע את סכום המכירה האמור, ועל בסיס אילו נתונים והערכות, וכל מסמך לא הוצג בעניין זה. המעוררת לא הציגה אף לא אחת מההחלטות הכתובות, גם אם מעטות הן.

מן העדויות עלה כי קמל הוא בעל עיסוקים אחרים שאינם קשורים למקרקעין, ובוודאי שלא למקרקעין בישראל או ב"אזור", כי היה מצוי רוב הזמן בחו"ל. קמל הפקיד בידי של מנהל מקומי את "מושכות" השליטה והניהול, וכל שעשה הוא לדאוג לקבלת עדכון – אפשר שגם "עדכון מראש", אך עדיין בבחינת עדכון ולא מעבר לכך על מנת לעקוב אחר הצלחת השקעתו.

לאור העובדות קבע ביהמ"ש, כי "השליטה והניהול" במעוררת מופעלים מישראל ויש לפיכך לראותה כתושבת ישראל, דהיינו כ"אזרח ישראלי" לצורך חוק מע"מ.

תוצאה:

הערעור נדחה. המעוררת חויבה בהוצאות בסך של ₪25,000.

ניתן ביום: 11.11.15

ב"כ הצדדים: לא צויין

השאלה שנבחנה בערעור: האם לצורך מבחן השליטה והניהול יש להביא בחשבון את כל הפעולות שבצעה חברה במסגרת הסדר נושים (ואף קודם לכן - בעת שההסדר גובש), או רק את הפעולות הקשורות מעבר לכך.

המעוררת התאגדה ברמאללה בשנת 1985 ובאותה שנה רכשה מקרקעין המצויים ביישוב אורנית. במהלך השנים מכרה המעוררת מגרשים בגדלים שונים מתוך אותם מקרקעין. בסופו של דבר הוגשה כנגדה בשנת 1997 בקשה לפירוק. בשנת 1998 מינה בימ"ש המחוזי בירושלים מנהלים מיוחדים לעסוק במלאכת "מיפוי הזכויות". בשנת 2008, הציגו המנהלים הסדר נושים מוצע לביהמ"ש של הפירוק. הסדר זה אושר על ידי אסיפת הנושים, ובסופו של דבר, ביום 8.2.2009, אושר גם על ידי ביהמ"ש של הפירוק (להלן: "ההסדר"). יסוד מרכזי להסדר הוא כניסתו של משקיע לפרויקט - מר רבי קמל (להלן: "קמל") אשר המעוררת בבעלותו מכרה את המגרשים במסגרת ההסדר. על מכירות אלו הושט מע"מ. ההשגה למע"מ נדחתה.

למענת המשיב, "עסקיה" של המעוררת הם הוצאתו לפועל של הסדר הנושים באמצעות הנאמנים, ואין לה עסקים אחרים. רק לאחר אישור הסדר הנושים ובעקבותיו, נרכשו מניות המעוררת, אולם גם אז, לצורך ביצוע הסדר הנושים ועד להשלמתו, השליטה והניהול במעוררת נותרו בידי הנאמנים מתוקף תפקידם כנאמנים לביצוע ההסדר. לטענת המשיב, קמל הוא בבחינת משקיע ותו לא; ההחלטה על מכירת המגרשים העודפים אף היא לא הייתה בשליטת המעוררת, שכן לפי סעיף 46 להסדר נדרש אישור הנאמנים לבצוע כל פעולה במקרקעין עד לסיומו המלא והסופי של ההסדר, דהיינו מעבר לתקופת השומה.

עוד טען המשיב, כי המעוררת לא הציגה כל מסמך המעיד על כך שהשליטה והניהול בפרויקט נדלנ"י מורכב מסוג זה הופעלו מחו"ל על ידי קמל, שאין עיסוקו במקרקעין, ואין לו מומחיות או ידע במקרקעין, ולפי עדותו אף אינו יודע להפעיל מחשב. התקופה שלגביה יש להפעיל את מבחן השליטה והניהול לעניין מיסוי פעולות מכירת המגרשים על ידי המעוררת היא התקופה שבה גובש הסדר הנושים שאפשר את מכירת המגרשים העודפים. בנוסף, ביהמ"ש שדן בבקשת הפירוק היה בית משפט בישראל, וכמו הנאמנים, אף המנהלים המיוחדים שטיפלו בענייני המעוררת במהלך השנים – כולם תושבי ישראל.

לאור הנסיבות קבע המשיב, כי השליטה והניהול במעוררת הם מישראל, ולפיכך כי המעוררת היא "אזרח ישראלי" החייבת במס על עסקאותיה ב"אזור". זאת משום שהחלטות הבסיסיות והחשובות של המעוררת, אלו שיש בהן כדי לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית שלה, הן בידיה של הנאמנים.

אשר לשומות מס השבח שהוצאו למעוררת והפטור שניתן לה במסגרתן, הרי שפטור זה נעשה בטעות בשל כך שלא היו בידי מנהל מיסוי מקרקעין העובדות המלאות ביחס למקום הניהול והשליטה, ובעקבות מצג מטעה שהוצג בפניו על ידי נציגי המעוררת.

למענת המעוררת, היא אמנם נרשמה בעבר כ"עוסק" במסגרת "איחוד עוסקים", אך אין בכך כדי ללמד על



חישוב שווי רכישת מניות באיגוד מקרקעין במסגרת עסקת מיזוג ו'ע 11-08-46205 בריטיש ישראל השקעות בעמ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ניר לנדה, משפטן

ועדת הערר שליז ביהמ"ש המחוזי בחיפה, בפני: ר. סוקול שופט, ג' יחזקאלי-גולן, רו"ח, ש' פסטנברג, רו"ח:

♦ הוועדה דחתה את טענת העוררת. לפי הוועדה, במיזוג הנדון משתתפת גם חברה נעברת שלכאורה אינה צד ישיר למיזוג, אולם תכלית המיזוג הינה לאחד ולשלב בין החברות המתמזגות בניהול ובשליטה בחברה הנעברת.

♦ הוועדה דחתה את טענת המשיב שטען שמשמעות ההוראה הינה לפרש את הביטוי "מס רכישה" שבסעיף 103ב' לפקודה על פי הפירוש בחוק מיסוי מקרקעין, דהיינו לקבוע כי המס יחושב ע"פ שווי המקרקעין ולא שווי מניות החברה הנעברת. הוועדה קבעה, כי הוראת סעיף 103 לפקודה קובעת ברירת מחדל לפרשנות הוראות פרק המיזוגים- אם קיים פירוש לביטוי בהוראות הפקודה עצמה אין לפנות לברירת המחדל. את סעיף 103ב' לפקודה ניתן לפרש מתוכו ועל פי תכליתו, ולכן אין כל מקום לפנות לפרשנות על פי ברירת המחדל. הביטוי השנוי במחלוקת אינו "מס רכישה", אלא "שווייה" של המכירה. גם אם יש לאתר את משמעות הביטוי "שווי" בחוק מיסוי מקרקעין, אין הדבר מביא לפירוש הנטען על ידי המשיב. בנוסף אין גם כל בסיס לטענה כי תכלית הוראות פרק המיזוגים אינה מתיישבת עם מתן ההטבה בעניין שווי הזכויות.

♦ המסקנה לפיה שווי המכירה ייקבע על פי שווי המניות המועברות עולה גם מהחלטת המיסוי. על כן יש בהחלטת המיסוי משום תמיכה בפירוש שניתן לסעיף 103ב'. ההחלטה מתייחסת מפורשות להעברת המניות ולא להעברת זכויות במקרקעין. מכאן ברי ששווי העסקה מתייחס לשווי המניות הנעברות. העוררת רשאית הייתה לסמוך על עמדת המנהל בהחלטת המיסוי ולפעול בהתאם. המשיב אינו רשאי לסטות מהחלטת מיסוי שהתקבלה כדין, אלא בנסיבות חריגות, שלא התקיימו.

♦ לפי הוועדה, המשיב טען, כי קיימת הטבה בתשלומי מס רכישה במיזוג שאיגוד מקרקעין צד לו, רק ביחס לשיעור המס. לפיכך, לטענתו, קבלת עמדת העוררת ולפיה את שווי הזכויות הנמכרות יש לחשב לפי שווי המניות מהווה הטבה נוספת שאינה כלולה בפקודה. טענה זו אין לקבל, שהרי קביעת שווי המכירה על פי שווי המניות ולא על פי שווי המקרקעין אינה מהווה בהכרח הטבה והדבר מותנה בנסיבות כל מקרה. המחוקק בחר במתן הטבות למיזוג ועל-פי פירושו הראוי של סעיף 103ב' לפקודה, כפי שגם אומץ בהחלטת המיסוי, יחושב המס על פי שווי המניות המועברות בעסקת המיזוג.

תוצאה:

♦ הערר התקבל. הואיל ובשאר הסוגיות הושג הסדר דיוני, לא מצאה הוועדה מקום לפסוק הוצאות.

ניתן ביום: 1.12.15

ב"כ העוררת: משרד עו"ד זיו שרון ושות' עורכי דין
ב"כ המשיב: עוה"ד רונית ליפשיץ, פרקל' חיפה (אזרחי)

♦ טמרס נדל"ן ישראל בע"מ (להלן: **טמרס ישראל**) הינה חברה רשומה בישראל, שבבעלותה זכויות במקרקעין רבים. מניותיה של חברת טמרס ישראל הוחזקו בעבר על ידי שתי חברות; האחת, Tamaras Israel Real Estate ApS, חברה זרה הרשומה בדנמרק (להלן: **טמרס דנמרק**). השנייה, Aktive Investment Anstalt, חברה זרה הרשומה בליכטנשטיין (להלן: **אקטיב**).

♦ ביום 23.12.2008 רכשה העוררת, שהיא חברה רשומה בישראל, את מניותיהן של טמרס דנמרק ואקטיב, בחברת טמרס ישראל. בין העוררת לאקטיב הוסכם, כי אקטיב תעביר את מלוא מניות טמרס ישראל שהוחזקו על ידה (50%) לעוררת בתמורה להקצאת 16.67% מהון המניות של העוררת. כן הוסכם, כי עסקה זו תבוצע במתווה של **עסקת מיזוג** אגב החלפת מניות ובהתאם לכללים שנקבעו בסעיף 103כ' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

♦ העוררת ואקטיב פנו למנהל בבקשה לאשר את עסקת המיזוג אגב החלפת המניות כנדרש לפי סעיף 103כ(ב) לפקודה. ביום 14.6.2009 אושרה בקשת החברות לאישור תכנית המיזוג בתנאים כפי שפורטו בהחלטה. הודעה על העסקה נשלחה גם למנהל מיסוי מקרקעין - כנדרש לפי סעיף 6(ג) לחוק מיסוי מקרקעין ובגדרה טענה העוררת כי החלפת המניות אגב המיזוג בינה לבין אקטיב אינה חייבת במס רכישה. הואיל וטמרס ישראל אינה בבחינת "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, מנהל מיסוי מקרקעין דחה את הצהרת העוררת וקבע כי טמרס ישראל הינה איגוד מקרקעין ולכן חייבת העוררת בתשלום מס רכישה. השגה שהגישה העוררת נדחתה אם כי המנהל אישר, כי אם יומצא אישור רואה חשבון בדבר עמידת העוררת בכל תנאי המיזוג כפי שנקבעו בסעיף 103כ' לפקודה ובהחלטת המיסוי, תהנה העוררת משיעור מס רכישה מופחת. על החלטת המנהל בהשגה הוגש הערר הנוכחי.

♦ **העוררת טענה** כי את שווי הרכישה יש לחשב על פי שווי המניות שהועברו בעסקת המיזוג לפי העוררת הוראות סעיף 103ב(ב). לטענתה, להוראות חוק מיסוי מקרקעין בנוגע לשווי הרכישה, אין תחולה בעסקת מיזוג הכפופה להוראות סעיף 103ב' לפקודת מס הכנסה. העוררת טוענת כי הוראת סעיף 103יג' אינה רלוונטית לעסקה שבפנינו, שבו עסקת המיזוג התבצעה בין העוררת לאקטיב. שתי חברות אלו אינן איגוד מקרקעין. לטענתה, רק כאשר אחת החברות שהן צד ישיר לעסקת המיזוג הינה איגוד מקרקעין תחול הוראת סעיף 103יג' האמור.

♦ **המשיב טען** כי מכוח סעיף 103יג' לפקודה, הטבות המס במיזוג חברות לא יחולו על מיזוג שאיגוד מקרקעין צד לו, אלא באישור המנהל. על כן, המקור למתן ההטבה במס הינו רק בהחלטת המיסוי ויש לפרשו ע"פ הגדרת המונחים בחוק מיסוי מקרקעין.



ביקורות ניהול ספרים בת"א

בשבוע האחרון של שנת המס 2015 ערכו אנשי יחידת ניהול ספרים ברשות המסים מבצע ביקורת לבדיקת רישום הכנסות כדין בתל אביב. במסגרת המבצע נערכו 203 ביקורות בעסקים ממגוון תחומים, מהן עולה כי בכ- 11% מהם לא נרשמו הכנסות כדין. מספר דוגמאות מימי המבצע: במשרד יועצי מס נמצאו הפקדות של כ- 170 צ'קים מבלי שהוצאו בגינם חשבונית מס או קבלה. בעלי המשרד טענו "החלפנו תוכנת מחשב ועדיין איננו יודעים לעבוד איתה ולהפיק קבלות". בבית קפה אליו הגיעו המבקרים נמצא כי לא נרשם סכום של כ- 1500 ₪. תשובת בעל העסק "לא רשמתי בקופה כי חסר לי עובד היום והיה לי לחץ נוראי". אצל חברה המלווה פרויקטים בנדל"ן נמצא כי בחשבון הבנק שלה הופקד צ'ק בסך של כ- 94,000 ₪ לא רישום בספרי העסק. בעל החברה טען "זה החזר הלוואה". בחברה לראיית חשבון נמצאו 7 צ'קים לפירעון בחודש פברואר ללא שהוצאה קבלה או נמצא תיעוד כלשהו בספרי החשבונות. בחברה טענו "התכוונו לרשום אותם ביום הפירעון". אצל יועץ ניהולי נמצא צ'ק דחוי על סך 4680 ₪ שלא הוצא בגינו קבלה או חשבונית. היועץ הסביר "חשבתי שעליי לרשום אותו רק ביום הפירעון". בבדיקת ספר הזמנות במספרה נמצאו הכנסות לא רשומות בסך של כ- 3500 ₪. הספר הסביר למבקרים "בצמוד אלי יש חנות חשמל של המשפחה וכאשר יש סכום גדול בכרטיס אשראי אני רושם שם". המבצע נערך כחלק מפעילות נרחבת של רשות המסים כנגד מעלימי מס והון שחור ובמסגרת הנחיית מנהל הרשות, עו"ד רו"ח משה אשר, למשרדים האזוריים להגביר את פעילות האכיפה ולשפר את כושר ההרתעה, בין היתר ע"י עריכת מבצעי שטח שמטרתם להביא לדיווחי וגביית מס אמת ולהגביר את השוויון בנטל בקרב האזרחים.

הפחתת שכר הלימוד במכללות למשפטים! ?

בטקס הסמכה של עורכי דין החדשים שהתקיים ב- 15.12.15 בבנייני האומה בירושלים הכריז יו"ר לשכת עורכי הדין בישראל, עו"ד אפי נוה, כי הלשכה תיזום בקרוב הצעת חוק אשר תחייב להוריד את שכר הלימוד במכללות בצורה דרמטית ומשמעותית. בטקס ההסמכה החגיגי שהתקיים במרכז הקונגרסים בבנייני האומה בירושלים בנוכחות שרת המשפטים איילת שקד ושר האוצר, משה כחלון, ברך עו"ד נוה את 1,127 עורכי הדין החדשים שהצטרפו לכ- 60 אלף עורכי הדין הפעילים כיום בישראל. לצד הברכות ואיחולי ההצלחה דיבר עו"ד נוה על הצפת המקצוע והאבטלה החמורה בקרב אלפי עו"ד.

סבב מינויי בכירים ברשות המסים

מנהל רשות המסים עו"ד ורו"ח משה אשר הודיע על סבב מינויים ברשות המסים: **דני וקנין (64)**, מונה למנהל היחידה הארצית לדלק ואוטונומיה במע"מ. וקנין שימש באחת עשרה השנים האחרונות כמנהל אגף בכיר שומה וביקורת במע"מ בהנהלת הרשות וקודם לכן מילא שורת תפקידים בכירים ביחידות מע"מ. במסגרת תפקידו האחרון היה וקנין אמון בין היתר על תחום הדלק. וקנין הינו בעל תואר ראשון במדעי החברה. וקנין מחליף את שמואל מייזליק שפרש לאחרונה לגמלאות. **איריס עומר (47)**, מונתה לפקידת שומה גוש-דן. עומר שימשה בשלוש השנים האחרונות כפקידת שומה אשקלון וניהלה במסגרת תפקידה את מוקד הפיצויים לנזקים ישירים של מס רכוש במהלך מבצע 'צוק איתן'. קודם לכן שימשה כסגנית פקיד שומה ת"א 5. עומר הינה רואת חשבון, משפטנית ובעלת תואר שני במנהל עסקים. עומר מחליפה את יעקב (יאשה) סברנסקי שמילא את התפקיד בשנה האחרונה בנוסף לתפקידו כפקיד שומה תל-אביב 3.

שמואל כהן, רו"ח (47) נבחר במכרז לפקיד שומה עכו. כהן החליף בתפקידו את דוד מלכא, שמונה לפני כשנה לסמנכ"ל בכיר מס הכנסה והמשיך במקביל לכהן כפקיד שומה עכו.

עזרא ספר (52) נבחר במכרז לפקיד שומה ומנהל מיסוי מקרקעין טבריה ספר החליף בתפקיד את דני נאור, שמונה במאי האחרון לפקיד שומה צפת והמשיך במקביל לכהן כפקיד שומה ומנהל מיסוי מקרקעין טבריה.

מערכת מס פקס מאחלת הצלחה רבה לכל המינויים החדשים

פורסמו החלטות הוועדה לעיצום כספי 2015

ביום 28.12.15 פירסמה רשות המסים קובץ החלטות הוועדה להטלת עיצום כספי על מפרי דיווח שלא דיווחו במחצית הראשונה של שנת 2015 למכס על הכנסת כספים והוצאתם, בהעברה פיזית במעברי הגבול או באמצעות הדואר. הפרסום מכיל 37 החלטות, שסך העיצום הכספי בהן עומד על 807,480 ₪. בין ההחלטות החלטה לגבי תייר מצרפת שעבר במסלול הירוק בנתבי"ג כשברשותו 448,000 אירו (1,930,880 ש"ח); ד"ר לרפואת שיניים שחזר מקזחסטן עם 40,000 דולר שלא דווחו ועוד.

info@masfax.co.il

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו
6713307 ; טל. 03-6966733 פקס. 03-6966744



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 הרלבנטי ל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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