

# סיכום שנת 2019

מהדורת ינואר 2020

מגדל השחר, רחוב אריאל שרון 4, גבעתיים;  
רחוב הנמל 33, חיפה;  
רחוב חלקיקי האור 16, גב ים 2, באר-שבע;  
טל'. 074-7339222 | פקס. 074-7339223

YETAX

## דברי פתיחה

עם סיומה של שנת 2019, ופתחו של עשור חדש בבואה של שנת 2020, מצאנו לנכון להביא בפניכם נקודות ציון ואירועים שהתרחשו בשנה שהסתיימה ונוגעים בעולם המס.

כחלק מנקודות הציון, התמקדנו בדברים החדשים, העקרוניים והבולטים אשר לטעמנו עשויים הן לעניין אתכם, קהל לקוחותינו, והן לשמש בידכם כעזר. כמובן שאין מדובר בסקירה מקיפה הממצה את כלל האירועים שהתרחשו בשנה החולפת.

אנו מקווים שידיעון זה ישמש בידכם ככלי וכעזר ולו לשם התעדכנות בסוגיות מס שונות ומגוונות שהתעוררו בשנה החולפת.

בברכת שנת מס נפלאה.

טלי ירון-אלדר



טלי ירון-אלדר  
שותפה מנהלת

"שקיפות מוגברת בין הרגולטור  
לגופים הפיננסיים מולידה אתגרים  
חדשים, ומחייבת מחשבה יצירתית  
והיערכות מתאימה."

YETAX



## תוכן עניינים

|    |   |
|----|---|
| 2  | על קצה המזלג – מעט ידע כללי   |
| 2  | טופס הצהרת תושבות   |
| 3  | "פשינג" במעטה של ה-IRS - ניסיון לדלות מידע אישי באמצעות המייל והפקס   |
| 4  | <b>פסקי דין בולטים לשנת 2019</b>  |
| 4  | ע"א 7481/17 פקיד שומה כפר סבא נ' ידן סגל ואח'.  |
| 4  | ע"א 3136/17, ע"א 3146/17 פקיד שומה רמלה נ' פלינג קרגו בע"מ  |
| 4  | ע"מ 11503-05-16 קופל נ' פקיד שומה רחובות  |
| 4  | ע"מ 27431-04-17 יעקב ארביב נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה   |
| 5  | ו"ע 49026-07-17 סמואל גליס ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב 1.   |
| 5  | ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (חברה זרה)  |
| 6  | ע"מ 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטור בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא   |
| 6  | <b>עיקרי החוזרים המקצועיים, הוראות הביצוע והחלטות המיסוי לשנת 2019</b>  |
| 6  | חוזר מס הכנסה מס' 01/2019 – בנושא אופן סיווגן של מניות בכורה לצרכי מס   |
| -  | חוזר 02/2019 - בנושא הוראות סעיף 64 לעניין חברת בית וסעיף 64א לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון מספר 245 לפקודת מס הכנסה |
| 7  | <b>אמנות מס בינלאומיות שנכנסו לתוקף</b>   |
| 8  | <b>סיומו של נוהל גילוי מרצון</b>  |
| 9  | <b>כניסתו לתוקף של תקן דיווח אחיד במערכת הבנקאית (CRS)</b>  |
| 12 | <b>פעילות המשרד בשנה האחרונה ופעילות לשנה הקרובה</b>  |
| 14 | <b>מידע שימושי</b>  |
| 14 | מדרגות המס ליחידים תושבי ישראל  |
| 14 | שיעורי מס נוספים  |
| 16 | <b>מבט לעתיד</b>  |
| 17 | <b>פסקי דין בולטים לשנת 2019 – הרחבה</b>  |

## על קצה המזלג – מעט ידע כללי

אנו מצויים עתה בתום שנת 2019, וחלקכם עומדים ממש רגע לפני הגשת הדוחות השנתיים על הכנסותיכם לאורך שנת המס. למרות שבשעת הדיווח ככל הנראה נשים מבטחנו בידיהם של רואי החשבון שלנו, ראינו לנכון לצרף לעיונכם מעט מידע כללי, מידע רלוונטי לכל אדם החי ופועל בישראל, העשוי לשמש בידיכם עזר הן לשם קבלת הבנה כללית, קבלת החלטות ובעיקר לשם היכולת לוודא את נכונות המידע המדווח לרשויות המס. מידע כללי זה ימצא בסוף הידיעון.

### טופס הצהרת תושבות

תושב ישראל או תושב חוץ? בעבר שאלה זו הייתה מתעוררת בעיקר בדיעבד, בחלוף מספר שנים ממועד עזיבתם של יחידים את ישראל, כאשר היכו שורשים במקום מושבם החדש וגם זאת רק במידה ורשות המסים הבחינה כי היחיד חדל מדיווח יזום על הכנסותיו (מאחר ואינו נדרש בכך). החל משנת 2017, ובצילו של תיקון שנעשה בפקודת מס הכנסה, נדרשים נישומים לדווח באופן יזום במידה ואינם תושבי ישראל אך שוהים במדינה כמות בלתי מבוטלת של ימים בשנת המס.

בהקשר זה חשוב לשים לב לטופס 1348 אשר כותרתו "הצהרת תושבות". על אף שכבר במסגרת הדוח השנתי לשנת 2017 נדרשו נישומים לצרף את הצהרת התושבות, החל בשנה האחרונה נדרשים נישומים להתייחס להצהרה לפיה היחיד המדווח אינו תושב ישראל על אף שמתקיימת בו חזקת ימי השהייה, וכן הודעה על דיווח טופס הצהרת התושבות כנספח לדוח, וזאת גם במסגרת הדוח השנתי (טופס 1301).

טופס הצהרת התושבות הוא למעשה נספח לדוח השנתי אותו נדרשים יחידים, שלראייתם אינם תושבי ישראל, אך יחד עם זאת שוהים בה כמות בלתי מבוטלת של ימים בשנה (ומשכך רואים בהם כמי שעונים להגדרת "תושב ישראלי"), לצרף בכל שנה לדוח השנתי. במסגרתו, נדרשים אותם יחידים לענות על 26 שאלות, אשר מענה שגוי ו/או לא מדויק ולעיתים אף מענה לא מפורט דיו עשויים להשפיע בצורה מהותית על בחינת תושבותכם בראי רשות המסים בישראל.

---

**מאחר ולטופס זה עשויות להיות משמעויות רבות מעבר להיותו נספח לדוח השנתי, אנו ממליצים לאלו מכם הרואים בעצמם כמי שאינם תושבי ישראל אך שוהים בה כמות בלתי מבוטלת של ימים לאורך השנה, לפנות לייעוץ עמנו טרם מילוי טופס זה, ומקל וחומר טרם הגשת הדוח השנתי.**

---

**"פישינג" במעטה של ה-IRS - ניסיון לדלות מידע אישי באמצעות המייל והפקס**

בשנה האחרונה אנשים רבים קיבלו הודעות אימייל שונות מהרגיל, בהן ה-IRS (רשות המסים האמריקאית), לכאורה, פונה אליהם בהודעה אישית באימייל או בפקס ובה בקשה למילוי פרטים אישיים בטופס W-8BEN המיועד באופן ספציפי לתושבי חוץ להם חשבונות בנק בארה"ב.



במבט ראשון, הטופס והבקשה נראים תמימים ואותנטיים, אך ככל שמעמיקים בטופס ניתן לראות דרישות מעט משונות של גילוי מידע, דרישות שאינן קיימות בטופס המקורי. בין השאלות העולות בטופס המזויף, נשאלו רבים על שמה של אמם לפני הנישואין, מספר הדרכון שלהם, מה הקוד הסודי של החשבון ועוד.

***ה-IRS לא נוהג לשלוח הודעות דואר אלקטרוני מסוג זה, כך שאם קיבלתם הודעה דומה זה לכשעצמו אמור לעורר בכם את החשד.***

**כיצד נזהה שמדובר בזיוף?**

ראשית, ה-IRS לא נוהג לשלוח הודעות דואר אלקטרוני מסוג זה, כך שאם קיבלתם הודעה דומה זה לכשעצמו אמור לעורר בכם את החשד. שנית, תאריך עדכון הטופס (המצוין בצדו השמאלי העליון של המסמך) שונה מהתאריך על גבי הטופס באתר הרשמי של ה-IRS. שלישית, הגופן במסמך לרוב אינו אחיד, ונראה מעט שונה ממסמכים רשמיים (לעיתים יש הבדלי גופן, גודל ואף מיקומים משובשים על גביו). רביעית וחשוב מכל, מדובר בפרטים אישיים שאינם רלוונטיים לחשבון הבנק המצוי בידיכם.

**זיהיתם או אתם חושדים שקיבלתם דרישת פרטים מזויפת?**

ב-IRS מודעים להונאה המתקיימת תוך שימוש בשמם, לכן פרסמו הודעת אזהרה ופתחו כתובת דואר אלקטרוני אליה יש לשלוח את הבקשה החשודה ([Phishing@irs.gov](mailto:Phishing@irs.gov)). יש לשים לב, ייתכן ולקבצים המצורפים לדואר האלקטרוני נלוות תוכנות זדוניות העשויות לדלות מידע ממכשיריכם, לכן, משעולה חשד מומלץ להעביר את ההודעה החשודה ישירות לטיפול של ה-IRS.

## פסקי דין בולטים לשנת 2019

ע"א 7481/17 פקיד שומה כפר סבא נ' ידין סגל ואח'

מיסוי רווחי הון מבוסס על "עיקרון המימוש", שלפיו לא מטילים מס, אלא בעת מימוש של נכס הון - כך שרווח הון בלתי ממומש אינו ממוסה. בפסק דין זה, קיבל בית המשפט העליון את ערעורה של רשות המסים וקבע, תוך בחינת מכלול הנסיבות, כי מכירת חברת הבת ההפסדית לחברה קשורה לטובת קיזוז הפסדים תיחשב כעסקה מלאכותית, וכי מטרתה הייתה אך להביא למימוש ההפסד בשנת המס שבו נוצר הרווח. [\[קרא עוד\]](#)

ע"א 3136/17, ע"א 3146/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ

לאחר שבית המשפט המחוזי קיבל את ערעורי חברת פליינג קרגו ויתר הנישומים במלואם, וקבע כי העסקה תסווג כעסקה בה נמכרו מוניטין ומניות יחד ולא מניות בלבד כטענת פקיד השומה, וכן כי הוצאות המימון יותרו בניכוי, רשות המסים ערערה על ההכרעה בפני בית המשפט העליון. על אף שבית המשפט העליון הסכים כי אין מדובר בעסקה מלאכותית, וכי אין לשנות את אופן סיווג העסקה כפי שזה נקבע בבית המשפט המחוזי, שופטי בית המשפט העליון סברו כי קיימת הצדקה להתערב בחלוקת התמורה בין המניות למוניטין, תוך שטענו כי בנסיבות העניין אין הצדקה ש-98% מתמורת העסקה הכוללת תשקף את שווי המוניטין. [\[קרא עוד\]](#)

ע"מ 11503-05-16 קופל נ' פקיד שומה רחובות

בשנת 2011 רכש נועם קופל מטבעות ביטקוין ומכר אותם בשנת 2013 תוך שהפיק רווח של כ-8.27 מיליון שקל. בית המשפט המחוזי עסק לראשונה בשאלה אשר עד אותה עת נותרה בחוסר ודאות, כיצד יש לסווג את מטבע הביטקוין לצרכי מס, כ"מטבע" או כ-"נכס"? כאשר לתשובה לשאלה זו השלכות מיסוייות מהותיות. בית המשפט קיבל את עמדתה של רשות המסים, וקבע כי יש לראות בהכנסות אשר מקורן בעליית ערכו של הביטקוין כרווחי הון, ובמכירתו כמכירת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. [\[קרא עוד\]](#)

ע"מ 27431-04-17 יעקב ארביב נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

יעקב ארביב רכש לאורך שנותיו כשבעה נכסי נדל"ן, וקיבל בירושה זכויות בשני נכסי נדל"ן נוספים. ארבעה נכסים נרשמו על שמו של ארביב, והחמישה הנותרים נרשמו כל אחד על שמו

של כל אחד מילדיו. בפני בית המשפט עמדה השאלה מהו שיעור המס שיש להחיל על הכנסותיו של מר ארביב מהשכרת המקרקעין, וכן, מהו היקף ההכנסות שיש ליחס למר ארביב באופן אישי, כלומר האם יש ליחס למר ארביב הכנסות מהשכרת מקרקעין שאינם רשומים על שמו. בית המשפט המחוזי קבע כי מדובר בהכנסה עסקית ממגוון טעמים, ובין היתר לאור ההיקף הכמותי של יחידות הדיור המושכרות. כמו כן, לאור שליטתו המוחלטת של מר ארביב, כפי שתוארה בפסק הדין, קבע בית המשפט כי בנסיבות העניין יש לראות בנכסי הנדל"ן הרשומים על שמם של ילדיו בנכסיו של מר ארביב לכל דבר ועניין. [\[קרא עוד\]](#)

ו"ע 49026-07-17 סמואל גליס ואחי' נ' מנהל מס שבח תל אביב 1.

האם העברת נכס מקרקעין מיוצר לנאמנות מסוג Trust, בה היוצר עצמו הוא הנהנה, מקימה אירוע מס לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין ובהתאם מתחייבת במס רכישה ומס שבח במועד ההקניה או שלא מדובר במכירה או עסקה כלל, והמיסוי נדחה למועד חלוקת הנכס על-ידי הנאמנות לנהנים?

בחודש יולי האחרון, ניתן פסק דינה התקדימי של וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב בסוגיה זו, זוהי למעשה הפעם הראשונה בה בית המשפט בישראל נדרש לשאלת מיסוי העברת נכסי מקרקעין לנאמנויות מסוג Trust. במסגרת ההכרעה נקבע כי הוראות פרק הנאמנויות במסגרת פקודת מס הכנסה והוראות חוק מיסוי מקרקעין דרות יחדיו ואינן יוצרות הסדר שלילי האחת כנגד האחרת, ומשכך הקניית נכסי מקרקעין בישראל לנאמנות מסוג Trust אינה מהווה אירוע מס במועד הקניית הנכסים אלא במועד החלוקה. [\[קרא עוד\]](#)

ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (חברה זרה)

האם יש לקזז פחת נצבר משווי הרכישה של דירת מגורים במועד מכירתה שעה שלא דווחו הכנסותיה מהשכרת דירה בישראל כדין, ובהתאם לא נדרשו הוצאות הפחת בניכוי באופן שוטף מאותן הכנסות? שאלה זו הובאה לאחרונה בפני בית המשפט העליון, לאחר שוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה קבעה כי מקום בו לא נדרשו הוצאות הפחת בניכוי אין לקזז סכומים אלו משווי הרכישה.

בית המשפט העליון הפך את הכרעתה של וועדת הערר. בהכרעתו קבע בית המשפט העליון כי מקום שנישום לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס וכתוצאה מכך לא ניכה באופן מלא או חלקי את הוצאות הפחת אותן היה רשאי לנכות, יש לקזז את הפחת שהיה אמור להצבר משווי הרכישה בעת חישוב השבח במועד מכירת הנכס. [\[קרא עוד\]](#)

ע"מ 16-01-26342 ברודקום סמיקונדקטור בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

האם שינוי מודל עסקי מצדיק בהכרח חיוב במס? בית המשפט המחוזי, ובניגוד להכרעה בעניין ג'יטקו, קיבל את ערעורה של ברודקום תוך שקבע כי העסקה אינה מהווה עסקת מכירה אלא שינוי מבנה לגיטימי. וזאת בניגוד לעמדת פקיד השומה שטען שברודקום הפכה מחברה שעוסקת במו"פ, ייצור, שיווק, הפצה ומכירה, לחברה שכל עיסוקה במתן שירותי פיתוח לחברה שרכשה אותה. בית המשפט קבע כי המונח "שינוי מודל עסקי" אינו מהווה מילות קסם העולה באופן אוטומטי לכדי שינוי סיווגה של העסקה בין הצדדים, הנושאת עמה חבות במס. נקבע כי כאשר החברה נותרה פעילה, בעלת נכסים וסיכונים ובפרט שעה שנפח הפעילות של ברודקום גדל משמעותית - אין בשינוי המודל העסקי כדי להביא בהכרח לעסקה אחרת שיש למסותה בנפרד.

[\[קרא עוד\]](#)

## עיקרי החוזרים המקצועיים, הוראות הביצוע והחלטות המיסוי לשנת

2019

חוזר מס הכנסה מס' 01/2019 – בנושא אופן סיווגן של מניות בכורה לצרכי מס

כחלק מעקרונות המס בישראל, מיסוי הכנסה עוקב אחר מהותה האמיתית של ההכנסה, אף כאשר המהות שונה מהצורה ואף כאשר המהות שונה גם מכללי החשבונאות המקובלים. במקרים רבים מניות בכורה הן מעין יציר כלאיים, בין מכשיר הוני לבין מכשיר התחייבותי, כאשר גם משפטית מעמדן לא תמיד ברור וידוע באופן מוחלט. כאשר הסיווג ברור ומוחלט, לא עולה כל שאלה, אך במקרי הביניים בהם מתעורר הספק לגבי אופן סיווג מניות הבכורה, נשאלת השאלה האם לפנינו מכשיר הוני או מכשיר התחייבותי, ובהתאם נשאלת השאלה האם יש מקום להתרת ההוצאה בגין מניות הבכורה בחברה מחלקת הדיבידנד, ומן העבר השני, כיצד יש לסווג את ההכנסה אצל המקבל, הוא בעל הזכות. במסגרת החוזר פורסת רשות המסים את מספר מאפיינים כדוגמא לפיהם יש לבחון ולסווג את מניות הבכורה בחברה לצרכי מס.

מאחר והגבול אינו תמיד ברור, תכנון לקוי בהנפקת מכשיר זה עשוי להוביל לתוצאות בלתי רצויות מבחינתכם. לכן, בבואכם להנפיק מכשיר פיננסי זה, אנו ממליצים להיוועץ במומחים אשר יסייעו לכם בבחינתם וסיווגם הנכון והרצוי של מניות הבכורה.



חוזר 02/2019 - בנושא הוראות סעיף 64 לעניין חברת בית וסעיף 64א לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון מספר 245 לפקודת מס הכנסה

בשנת 2018 נכנס לתוקף תיקון 245 לפקודה. התיקון הביא עמו מספר שינויים בהגדרת "חברת בית", שמטרתן הייתה לסתום פרצות בהגדרה הישנה, וכן שינוי בהגדרת "חברה משפחתית" לפיה הורחבה המעגל המשפחתי בגינו יוכלו קרובי משפחה העוסקים יחד להיחשב כחברה משפחתית בהתאם להוראות הפקודה.

בהתאם לנוסחו החדש של סעיף 64 לפקודה כדי שחברה תחשב כחברת בית עליה לעמוד במספר תנאים כדלהלן (תנאים טכניים, תנאי פורמלי ותנאים הקשורים בפעילותה של החברה):

1. תנאים טכניים

- החברה היא חברת מעטים;
- לחברה יש, לכל היותר, 20 "בעלי מניות סופיים";
- החברה אינה מוחזקת על ידי תאגיד שקוף הרשאי לשנות את אופן המיסוי שלו מעת לעת (כלומר אינו יכול להפוך מתאגיד שקוף הממוסה ברמת בעלי המניות לתאגיד רגיל החייב במס חברות);

2. תנאי פורמלי

- על כלל בעלי המניות לפנות בבקשה לרשות המסים תוך 3 חודשים ממועד התאגדות החברה כי החברה תוגדר כחברת בית;

3. תנאים הקשורים בפעילות החברה

- למרות שישנה תקופת חסד של שישה חודשים לקיום תנאי זה, על חברה המעוניינת להיחשב כחברת בית להחזיק בנכסים הבאים בלבד (רשימת נכסים סגורה): מבנים או קרקעות המיועדות לבניה, מזומנים המיועדים לשמש את החברה ברכישת מבנים או קרקעות המיועדות לבניה, השקעות בחברות בית אחרות וכן רכישת רוב (יותר מ-50%) המניות של איגוד מקרקעין.

**אמנות מס בינלאומיות שנכנסו לתוקף**

אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בילטראליים, אשר במסגרתם קובעות המדינות שהן צד להסכם את כללי המיסוי שיחולו על הכנסות ועל נכסים שיש להם זיקה לשתי המדינות. בנוסף, כוללות האמנות עקרונות לחילופי מידע בנושאי מס בין המדינות. הכללים המוסכמים באמנות המס מתווספים לכללי המיסוי החלים לפי הדין הפנימי של כל מדינה.



חשוב לדעת כי לאמנה למניעת כפל מס קיימת עדיפות על פני הדין הפנימי, כך שאם הוראות האמנה מקלות לעומת הדין הפנימי לעניין שיעורי המס, יגברו הוראות האמנה. אם הוראות האמנה מחמירות לעומת הדין הפנימי, מצב שיתכן לגבי אמנות ישנות, יחולו הוראות הדין הפנימי.

בשנת 2019 נכנסו לתוקף שלוש אמנות מס חדשות בין ישראל לבין **מקדוניה, ארמניה** וכן נוסח חדש לאמנה בין ישראל לבין **אוסטריה**.

כמו כן, במהלך שנת 2019 נחתמו אמנות מס נוספות בין ישראל לבין **אוסטרליה**, וכן בין ישראל לבין **בריטניה** נחתם פרוטוקול נוסף העתיד לשנות את הוראות האמנה הקיימת בין המדינות, אלו, כמו גם אמנת המס בין ישראל לבין סרביה יכנסו לתוקף עם תחילת שנת 2020.

### סימו של נוהל גילוי מרצון

עד לתום שנת 2002 הונהגה בישראל שיטת מס טריטוריאלית. במסגרתה, ככלל, מוסו הכנסות שהופקו בישראל בלבד. לכן חלק גדול מההכנסות שהופקו בחו"ל על ידי תושבי ישראל לא מוסו בישראל. לאחר שינוי שיטת המס בישראל לשיטה הפרסונאלית, בשנת 2003, הוטלה חבות במס גם על הכנסותיהם של תושבי ישראל שהופקו בחו"ל, אולם נישומים רבים בין מכוח ההרגל ובין מסיבות שונות לא דיווחו עליהן לרשות המסים.

נוהל "גילוי מרצון" פורסם לראשונה על ידי רשות המסים בשנת 2005, כחלק מהמלחמה הניטשת בהון השחור. במסגרת הנוהל נקבע, כי בתנאים מסוימים, נישום יוכל לגלות באופן יזום לרשויות אודות נכסים והכנסות שלא דווחו על ידו ולשלם את המס הנגזר מהן, מבלי שישא באחריות פלילית. בין יתר התנאים לקבלת הפטור מאחריות פלילית עומדת הדרישה לכך שהפנייה נעשתה בכנות ובתום לב, וכי במועד הפנייה לא נערכת בדיקה או חקירה ברשות המסים בעניינו של הפונה.

מאז שראה אור לראשונה, השתכלל נוהל הגילוי מרצון, שזכה לכינוי "הנוהל הקבוע", במספר הוראות שעה זמניות. נכון להיום, הוראת השעה צפויה לפוג בתום השנה האזרחית הנוכחית, ויש הסוברים כי הוראת השעה לא תוארך או שההטבות המוענקות במסגרתה יצומצמו משמעותית. החשיבות ליהנות מיישום הנוהל עד לתום שנת המס היא גדולה. בעוד שבעבר חשבונות בנק שהיו בבעלותם של אזרחים ישראלים במדינות כגון שוויץ ופנמה היו נסתרים מעיני הרשויות, כיום, בעידן הדיווחים הבין-מדינתיים, לרבות החלת התקנות המחילות את תקן הדיווח האחד, ה-CRS (Common Reporting Standard – מתואר בהרחבה בהמשך), מידע בגין חשבונות בנק אלו מועבר ויועבר לרשויות המס בישראל.

**גילוי שלא מרצון? סכנה לאישום פלילי**

**לא רק בעלי חשבונות בנק זרים חשופים לגילוי מידע אודות נכסיהם, גם בעלי נכסי מקרקעין, תאגידיים וכמעט כל נכס זר הנרשם בבעלותו של ישראלי או בו יש ישראלי שהוא בעל הזכות שביושר, חשופים לגילוי אודות בעלותם בנכס ואי הצהרה על הכנסות הנובעות מנכסים אלו, לרבות ציון הנכס בהצהרות ההון, מהווה עבירה לפי דין הישראלי.**

במצב דברים בו רשות המסים גילתה אודות החשבונות מיוזמתה, מבלי שהיה מצדו של בעל החשבון גילוי יזום על אף פרק הזמן הממושך שניתן, הדבר עלול, בסבירות גבוהה, להסתיים באישום פלילי.

תנאי ראשוני לכניסה להליך של גילוי מרצון הוא תום הלב של המבקש. כלומר, במידה שהמבקש פונה לרשות המסים בבקשה לגלות אודות חשבון הבנק, עוד בטרם רשות המסים גילתה על קיומו, הנטייה של רשות המסים לאשר את הבקשה לגילוי מרצון.

עם זאת, לא רק בעלי חשבונות בנק זרים חשופים לגילוי מידע אודות נכסיהם, גם בעלי נכסי מקרקעין, תאגידיים וכמעט כל נכס זר הנרשם בבעלותו של ישראלי או בו יש ישראלי שהוא בעל הזכות שביושר, חשופים לגילוי אודות בעלותם בנכס ואי הצהרה על הכנסות הנובעות מנכסים אלו, לרבות ציון הנכס בהצהרות ההון, מהווה עבירה לפי דין הישראלי.

רשות המסים חתמה על אמנות לחילופי מידע עם רשויות מס אחרות רבות, שבמסגרתן רשות המסים בישראל תעביר מידע לרשויות המס הזרות ותקבל מידע מהן אודות תושבי ישראל שבעלותם נכסי מקרקעין וחברות בחו"ל. אמנם החזקת חשבונות בנק בחו"ל או נכסים בחו"ל חוקיים במדינת ישראל. אך יחד עם זאת, על בעל נכס בחו"ל חלה החובה לדווח אודות הנכס בהצהרת הון. וככל שיעלו שאלות בנוגע לנכס, יהיה על בעל הנכס להוכיח כי מקור הכספים לרכישת אותם נכסים וכן ההכנסה שהניבו אותם נכסים הם בכספים ששולם עליהם מס כדין.

נראה כי לא יהיה זה מקרי אם יוחלט שלא להאריך את נוהל גילוי מרצון. אם בעבר התקשו רשויות המס להשיג ולקבל מידע אודות חשבונות בנק ונכסים שבעלותו תושבי ישראל בחו"ל, כיום, בעידן המידע, האמנות והמערכות המקוונות, רשויות המס עתידות לקבל מידע מפורט אודות כל ישראלי שמחזיק נכס או חשבון בנק בחו"ל. לכן, לעמדת רשות המסים, ניתן זמן מספק לכל אדם שהיו בבעלותו נכסים ואשר לא גולו בעבר, לבוא לנקות כפיו כלפי הרשויות ולהסדיר את ההון שבעלותו.

### **כניסתו לתוקף של תקן דיווח אחיד במערכת הבנקאית (CRS)**

בשנה האחרונה החלו הבנקים לשלוח מכתבים ללקוחות (חברות, שותפויות, נאמנויות ויחידים) המודיעים כי הבנק עתיד להעביר לרשויות המס דיווח אודות חשבונות שקיים חשש שהבעלים שלהם תושבי חוץ ולא תושבי ישראל כהצהרתם. הודעת הבנק נמסרת בהתאם לתקנות מס הכנסה

שעוסקות ביישום תקן אחיד לדיווח ולבדיקת נאותות של מידע על חשבונות פיננסיים. ברקע להודעת הבנקים עומדת העובדה שבתחילת השנה, ולאחר עיכובים רבים, אושרו התקנות המחילות את הוראות תקן הדיווח האחיד (CRS - Common Reporting Standard), המאפשרות לישראל להצטרף למערכת הבינלאומית של העברת מידע אוטומטית בין מדינות על חשבונות פיננסיים של תושבי חוץ.

CRS פותח על-ידי הארגון לשיתוף-פעולה ולפיתוח כלכלי (OECD) וממסד את נוהל חילופי המידע האוטומטיים בין רשויות המס השונות. מטרת ה-CRS הן אכיפת חוקי המס ונקיטת פעולות נגד הסתרת נכסים בחו"ל. יותר מ-100 מדינות שותפות ל-CRS (רוב המדינות ה-OECD), ובהן גם ישראל. התקנות, שנכנסו לתוקף בתחילת השנה, מאמצות את תקן CRS ודורשות ממוסדות פיננסיים (בנקים, חברות ביטוח ומוסדות השקעה) להעביר מידע לרשויות המס לעניין בעלי חשבונות לגביהם ישנו חשד כי הם תושבי מס של מדינה זרה או לחילופין חשבונות שלהם זיקה לתושבי חוץ.

את המידע על הזיקה לתושבות חוץ בוחנים הבנקים באמצעות סממנים הקבועים בתקנות ובהם:

- קיומה של הוראת קבע בחשבון להעברת כספים לחשבון במדינה זרה;
- החזקת מספר טלפון במדינה זרה;
- ייפוי-כוח או זכות חתימה לאדם תושב המדינה הזרה;
- הוראת שמירת דואר "אצל" במען הנמצא במדינה זרה וכל סממן אחר מובהק למדינה זרה.
- בקשר עם חשבונות בהם ישנה יתרה העולה על סך של מיליון דולר, נדרשים הבנקים לערוך ולהשלים את ההליכים כאמור בתיעוד כתוב.

לאור השאלות הרבות מתעוררות אגב החלת תקנות ה-CRS, ריכזנו אגד שאלות ותשובות המצויות בליבו של הנושא:

#### **שאלה: האם הבנק נדרש להעביר מידע לגבי יחיד שיש לו אזרחיות נוספות?**

**תשובה:** האזרחות אינה מבחן רלוונטי לעניין CRS. הבדיקות שמבצע המוסד פיננסי הן לשם זיהוי תושבות זרה לצורכי מס בלבד, כך שישראלי (שהוא תושב ישראל לצורכי מס) שמחזיק באזרחות זרה לא יזוהה כתושב זר רק בגלל שהוא מחזיק באזרחות זרה, ולא יועבר מידע לגביו למדינה הזרה.

#### **שאלה: מתי תתחיל העברת המידע?**

**תשובה:** המוסדות הפיננסיים בישראל מחויבים לדווח לרשות המסים עד 23 ביוני 2019, על מצב החשבונות ב-31 בדצמבר 2017. דיווחים אלה יועברו למדינות הרלוונטיות במהלך 2019. גם הדיווח לרשות המסים לגבי שנת 2018 צפוי להיעשות עוד השנה.

**שאלה: איזה מידע צפוי להיות מועבר?**

**תשובה:** הציפייה היא שהמידע יכלול את שם בעל החשבון, כתובתו, תאריך ומקום הלידה, מספר תעודת הזהות (או מספר מזהה אחר של רשויות מס זרות), מספר חשבון בנק, פרטי כל בעלי החשבון, היתרות בו בסוף שנה וכספים שהתקבלו בו.

**שאלה: האם מקבלים התראה טרם העברת המידע?**

**תשובה:** לצורך קיום חובת העברת המידע, על הבנקים לפנות לבעלי חשבונות ה"חשודים" בהיותם תושבים זרים, על-מנת להשלים את בירור מדינת התושבות של בעל החשבון ולפעול אקטיבית למציאת מידע המאפשר קבלת התמונה המלאה. בתום הבירור, הבנק יודיע לבעל החשבון כי המידע לגבי חשבונו צפוי להיות מועבר למדינה בה סווג כתושב.

**שאלה: מהן דרכי ההתמודדות מול החלטת הבנק? האם ניתן להשיג על החלטה?**

**תשובה:** בעל החשבון זכאי להגיש השגה מנומקת על החלטת הבנק להעביר את המידע לגבי חשבונו למדינה כאמור, ולצרף מסמכים התומכים בטענותיו, וזאת בתוך 83 ימים מיום משלוח ההודעה על-ידי הבנק או עד יום 8 במאי העוקב באותה השנה, לפי המאוחר מבניהם. הבנק ישיב על ההשגה לא יאוחר מיום 8 באוגוסט באותה שנה; אם הוגשה השגה באיחור, רשאי הבנק להשיב על ההשגה כאמור לאחר העברת המידע באותה שנה, ולא יאוחר מ-6 חודשים מיום קבלת ההשגה. אם הבנק דחה את ההשגה, הוא יכלול את מלוא הסיבות להחלטתו ובכלל זה בהתייחס לטענות שהעלה בעל החשבון בהשגה.

רשויות המס בישראל כבר קיבלו בפועל מידע ממדינות ספורות, כאשר מדינות רבות נוספות יעבירו דיווחים השנה. יש לציין כי ברשות המסים מייחסים חשיבות רבה למידע זה והתאמצו לפתח מערכות מחשב שיקלו את הטיפול והעברת המידע הרלוונטי למחלקות הייעודיות, על-מנת שאלה יבדקו אותו ויבצעו צעדים מנהליים ואכיפתיים לגילוי ומסירת מידע אשר לא היה ידוע בעבר.

**שאלה: האם כדאי להקדים ולסגור את החשבון הבעייתי?**

**תשובה:** סגירת חשבונות בנק פתוחים בעת הזו לא תמנע דיווח לרשויות המס, זאת מאחר שהדיווחים צפויים לכלול מידע על מצב החשבון החל ב-31 בדצמבר 2017 או 2018 (תלוי במדינה), זאת גם אם החשבון אינו פעיל כעת. אין ספק כי לקוחות הבנקים היו מעדיפים שמידע אודות חשבונותיהם לא יועבר לשלטונות המס, ולו מטעמי פרטיות. יחד עם זאת, בעלי חשבונות בנק בהם מופקד הון בלתי מוצהר או הכנסות לא מדווחות, טוב יעשו אם יבחנו את צעדיהם.

## פעילות המשרד בשנה האחרונה ופעילות לשנה הקרובה

השנה החלטנו במשרדנו לפתוח במסורת חדשה, קיום כנסי העשרה לקהל לקוחותינו, לחברי המשרד ולשותפים נוספים לעשייה.

הכנסים התנהלו בשני אופנים. האחד, מפגש אינטימי סביב שולחן עגול, בו השיח בין המשתתפים גובר, ונוצר רב שיח בין אנשים אשר לא בהכרח היו נפגשים בנסיבות אחרות. בכך מרחיבים המשתתפים את בסיס הידע ביניהם, שומעים ממקור ראשון מתוך ניסיונם של משתתפי הפאנל, ומי יודע, אולי אף מכירים בדרך זו שותף עסקי חדש. האופן השני בו נערכו הכנסים הינו במסגרת כנס העשרה ממש, בו הופיעו אנשי מקצוע מובילים בתחומם שניסו, בזמנם הקצוב, להעשיר את משתתפי הכנס במידע מעט אחר שהיה עד כה נחלתם של אנשי המקצוע.

בשנה האחרונה ערכנו שלושה כנסים:

- (1) **כנס בנושא בלוקצ'יין** – ביטקוין, המטבע המדובר ביותר בשנה האחרונה הוא מטבע דיגיטלי המבוסס על טכנולוגיית הבלוקצ'יין. הבלוקצ'יין, וכלל המטבעות הנגזרים מטכנולוגיה זו, הפכו לנושא "חם" השנה הן מבחינת שאלת מהם אותם מטבעות דיגיטליים? האם מטבעות אלו הם העתיד? האם צריך לשלם על רווחים הנובעים מהם מס? ואם כן, באיזו מדינה? איך מסווגים אותם? שאלות רבות עלו בהקשר זה, וכפי שתיארנו בעלון זה, השנה, חלק מהשאלות קיבלו מענה, אך עדיין נותרו לא מעט שאלות פתוחות. בכנס השתתפו נציגים של בנקים זרים שמקבלים את הכספים בגין מטבעות אלה, נציגים מחברות הזנק (Startup) אשר מפתחים על בסיס טכנולוגיה זו אפשרויות שונות לאבטחת מידע, וכן יזמים ישראלים המקימים בימים אלה מיזם להקמת בורסת מסחר במטבעות דיגיטליים תחת אישור הבורסה האמריקאית. הכנס התנהל סביב שולחן העגול, דבר שיצר רב-שיח בין כלל משתתפיו, ולמרות הנטייה לזלוג לתחום הטכנולוגיה בתחום זה, הפן הטכנולוגי היה משני בכנס זה והיווה בסיס לשיח העסקי שהתנהל לאורך הכנס. בתום הכנס המשתתפים הביעו את שביעות רצונם וזאת עקב העובדה שנוצרו קשרים פרטניים בין לקוחותינו.
- (2) **כנס בנושא העברה בין דורית** - בכנס זה יצרנו מפגש בין חברות מתחום ה-"משרדים המשפחתיים" האמונים על ניהול הון משפחתי, רואי חשבון המתמחים בנושא, נציגי בנקים זרים, נציגי בנקים ישראלים, לקוחות המשרד וכן קציני ציות בדימוס של בנקים מרכזיים, זאת במטרה לתת את נקודת מבטם ביחס לניהול הכספים וכן על אופן הפיקוח עליו. הכנס התנהל סביב שולחן עגול, דבר שיצר רב שיח בין כל המשתתפים שגרם להעשרת הידע. מיותר לציין שלאחר הפגישה נוצרו קישורים בין המשתתפים, כמובן בהתאם לרצונם.
- (3) **כנס בנושא השקעות נדל"ן בינלאומיות** - כיום בעולם של ריביות נמוכות ורגולציה מתהדקת בשוק הנדל"ן המקומי, מחפשים רבים אפיקי השקעה מניבים בחו"ל. במסגרת זאת, ולאור היענותכם הרבה, התקיים במתחם WEWORK כנס בנושא שכלל בין היתר טיפים מפי עורכי הדין טלי ירון-אלדר ורני שורץ בנושא מיסוי נדל"ן בינלאומי תוך מתן

התייחסות להיבטי מס הכנסה ומס ערך מוסף העשויים לעלות במסגרת השקעות בנדל"ן מחוץ לישראל.

הכנס כלל הרצאות שונות של לקוחותינו, הפעילים בתחום, בנוגע לאפיקי השקעה שונים כגון בסקוטלנד, בארה"ב, בגרמניה, ביוון ועוד.

התגובות אותם אנו קיבלנו בתום הכנסים הם אלו שעודדו אותנו להמשיך ולקיימם גם בשנה הבאה. אנו רואים בכנסים אלו ככלי בשבילכם ובשבילנו, להתעדכן בנושאים חמים, להתפתח, להכיר אנשים חדשים וחשוב מכל ליצור קשר טוב אף יותר בינכם לביננו. במבט קדימה, אנו צופים כי בשנה הקרובה נערוך כנסים נוספים, למשל בנושא E-Commerce שהפך בשנים האחרונות למקור ההכנסה העיקרי לרבים, אנו מצפים להמשיך ולראותכם גם בכנסים הבאים.

**מידע שימושי****מדרגות המס ליחידים תושבי ישראל**

| הכנסה שנתית               | שיעור המס | הערות  |
|---------------------------|-----------|--|
| עד 75,720 ש"ח             | 10%       | מדרגות מס מופחתות אלו יחולו רק על                                    |
| 75,721 ש"ח - 108,600 ש"ח  | 14%       | הכנסות מיגיעתו האישית של אדם או                                      |
| 108,601 ש"ח - 174,360 ש"ח | 20%       | על כלל הכנסותיו של אדם שגילו מעל<br>.60                              |
| 174,361 ש"ח - 242,400 ש"ח | 31%       |  |
| 242,401 ש"ח - 504,360 ש"ח | 35%       |  |
| 504,361 ש"ח - 649,560 ש"ח | 47%       |  |
| 649,561 ש"ח ומעלה         | 50%       | החל ממדרגה זו יחול מס יסף בן 3% על<br>כלל הכנסותיו של יחיד בשנת המס. |

**שיעורי מס נוספים**

| סוג ההכנסה                            | שיעור המס | הערות   |
|---------------------------------------|-----------|---|
| רווח לפי מס של חברה תושבת ישראל       | 23%       | שיעור מס זה מחושב טרם חלוקת הרווחים בשנת המס לבעלי המניות.  |
| הכנסות מדיבידנדים בידי יחיד מתאגידיים | 30% / 25% | בהתאם לשיעור ההחזקה בחברה. יחיד הנחשב לבעל מניות מהותי יהא חייב ב-30% מס בגין הכנסותיו מדיבידנדים. יש לשים לב, האם היקף הכנסותיו של יחיד לאורך השנה חוצה את מדרגת המס העליונה, בכך ייתכן ותידרש בתשלום מס יסף בגין אותו דיבידנד (בסך 3% נוספים).        |
| שיעור המס על רווח הון ריאלי בידי יחיד | 30% / 25% | בהתאם לשיעור ההחזקה בחברה. יחיד הנחשב לבעל מניות מהותי יהא חייב במס בשיעור 30% בגין הכנסות שמקורן ברווחי הון. יש לשים לב כי גם על רווחי הון עלול לחול מס יסף בהתאם להיקף ההכנסה השנתית. שיעורים אלו יחולו על הכנסות ממכירת נכס שנרכש החל מיום 1.1.2012. |



| סוג ההכנסה                                 | שיעור המס            | הערות  |
|--|----------------------|--|
|  |                      | חשוב לזכור – על רווחי הון יש לדווח לא יאוחר מ-30 ימים מיום מכירת הנכס.   |
| הכנסות מהשכרת דירת מגורים בישראל           | פטור / 10% / מס שולי | בהתאם להיקף ההכנסה השנתית מהשכרת דירת מגורים. יש לשים לב למגבלות בגין התנאים להכרה בהוצאה וכן דמי שכירות המתקבלים מראש.<br><b>על הבוחרים במסלול ה-10% מס לשלם את המס לא יאוחר מ-30 ימים מתום שנת המס. כלומר עד ליום 31.1.2020.</b> |
| שיעור הריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה | 3.41%                |  |
| שיעור הריבית לפי סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה | 2.56%                | יש לשים לב, הלוואה לפי סעיף זה מוגדרת כהלוואה, שאינה לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, הנובעת מיחסים מיוחדים בין נותן הלוואה למקבלה.  |

**המועד להגשת הדוח השנתי על ההכנסות לשנת המס 2019 הוא ה-30 לחודש אפריל 2020.** יחד עם זאת חשוב לשים לב כי על רווחי הון יש לדווח באופן שוטף לאורך שנת המס, וזאת לא יאוחר מ-30 ימים ממועד המכירה של הנכס.

ראוי לציין, כי המועד להגשת דוח של מי מכס המיוצג על ידי רואה חשבון או יועץ מס, יהיה בהתאם להסדר הקיים בין מס הכנסה למייצגו.

**מבט לעתיד**

שנת 2020 נפתחת בגרעון תקציבי גדול וללא ממשלה. משמעות הדבר היא שעם כינונה של ממשלה, אנו עתידים לראות, ככל הנראה, שינויים בשיעורי המס הקבועים בפקודה, ומנגד רשות המסים תמשיך לפעול בכדי לגבות מס, תוך הצגת עמדות המקשות על הגעה להסדרי פשרה.

לפיכך, אנו צופים כי גם בשנה הקרובה נמשיך לראות יותר דיונים משפטיים, כאשר עם כינונה של הממשלה צפויים גם, ככל הנראה, תיקוני חקיקה.

בשנה החולפת גדל מספר השותפים במשרדנו, כשלושתפים הקיימים הצטרפו עוה"ד יוסי ברוך; אוהד בוגנים; עמית גוטליב; אושר הרוש וסיון הניק, ולצוותנו הצטרפו עורכי דין ומתמחים נוספים.

אנו נמשיך לעמוד לרשותכם גם בשנה הקרובה לצורך מתן מענה על כל הסוגיות המקצועיות העשויות להתעורר.

בברכה, השותפים במשרד:

|               |  |             |  |           |  |             |
|---------------|--|-------------|--|-----------|--|-------------|
| טלי ירון אלדר |  | רועי פלר    |  | רני שורץ  |  | גלעד בן עמי |
| יוסי ברוך     |  | אוהד בוגנים |  | אושר הרוש |  | עמית גוטליב |
|               |  |             |  | סיון הניק |  |             |

מגדל השחר, רחוב אריאל שרון 4, גבעתיים;  
 רחוב הנמל 33, חיפה;  
 רחוב חלקיקי האור 16, גב ים 2, באר-שבע;  
 טל'. 074-7339222 | פקס. 074-7339223

## פסקי דין בולטים לשנת 2019 – הרחבה

ע"א 7481/17, פקיד שומה כפר סבא נ' ידין סגל ואח'

מבוא

מיסוי רווחי הון מבוסס על "עיקרון המימוש", שלפיו לא מטילים מס, אלא בעת מימוש של נכס הון - כך שרווח הון בלתי ממומש אינו ממוסה. כתמונת מראה, קיזוז הפסד הון מותנה בהתממשותו של הפסד. לכן, ירידת ערכו של נכס (כמו גם עלייתו) איננה משפיעה על החבות במס רווחי הון, אלא רק ירידת ערך שמומשה ניתנת לקיזוז כנגד רווח הון.

"דרכי המימוש" הוגדרו באופן רחב בהגדרת "מכירה", בסעיף 88 לפקודה, כאשר נכללים בהגדרה גם חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון וכן כל פעולה או אירוע אחרים, שבעקבותיהם יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם (למעט הורשה).

אם כן, המועד שבו מומש הפסד ההון, הוא בעל חשיבות רבה מבחינת תוצאות המס. דרכי המימוש המגוונות מקנות גמישות יחסית ביצירת אירוע מימוש, ובשל כך, תזמון אירוע ההפסד אינו תואם את התגבשות וצבירת ההפסד, אלא מהווה מועד שרירותי של מימוש שבו כביכול התממש ההפסד.

כידוע, סכום המס שנישום מתחייב בו, מחושב על בסיס שנתי, כשאחד החריגים הבולטים למיסוי "השנתי" הוא הפסדים שנצברים בתנאים מסוימים משנה לשנה. מנגד, על-פי הדין הקיים, לא ניתן לממש הפסדים שנוצרו בשנה מאוחרת לרווחים. לפיכך, מועד מימוש ההפסד בשנה מאוחרת לרווח שנוצר, מונעת הלכה למעשה הכרה בהפסד כנגד אותו רווח. על רקע האמור, ניתן להבין את דברי הביקורת על כך שעיקרון המימוש של ההפסד, כפי שתיארנו, יש בו שרירותיות - כך שהכנסתו של נישום עשויה להימדד באופן מעוות, עקב הקדמה מלאכותית של קיזוז הפסדים או "מימוש" של הפסד בשנה מסוימת, אף שההפסד התהווה בפועל לאורך שנים. בהקשר של ההכרה בחובות רעים (אבודים) כהוצאה או הפסד, ניכרת גמישות מסוימת בעיקרון מימוש ההפסד, שכן ההכרה של הדין בחובות אבודים כהפסד מקנה אפשרות לדמות מימוש אף שפורמלית הוא טרם הושלם.

רקע עובדתי

חברת סומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ ("חברת סומת"), היא חברה משפחתית אשר הוקמה בשנת 1993, המחזיקה בנכסי מקרקעין שונים. 99% ממניות החברה מוחזקות על ידי מר ידין סגל.

בשנת 1995 רכשה סומת מקרקעין באזור התעשייה בנתניה בעלות של כ-21 מיליון ש"ח. המגרש נרכש באמצעות מימון בנקאי בסך כ-13 מיליון ש"ח ובאמצעות הלוואת בעלים בסך כ-8 מיליון ש"ח. כעבור שנה מרכישת המגרש, הגיעה חברת סומת להסכמה עם קבוצת אהרונסון לפיה המגרש יועבר לחברה משותפת שהוקמה לצורך כך, בשם בית סומ-אר בע"מ, הנשלטת במשותף על ידי חברת סומת וקבוצת אהרונסון יחדיו (50% לכל חברה). בחלוף השנים עלות ההשקעה והפיתוח במגרש הסתכמה לסך של כ-40 מיליוני ש"ח.

ביום 7.12.2005 מכר ידין סגל את זכויותיו בחברה אמריקאית (העוסקת בהחזקת נדל"ן בארה"ב). כתוצאה מכך נצמח למר סגל רווח הון בסך של כ-11 מיליון ש"ח.

ביום 22.12.2005 התקשרה חברת סומ-אר עם חברת דמרי בעסקת קומבינציה, בגדרה נמכרו 69% מהמגרש לדמרי כנגד קבלת שירותי בנייה על יתרת הקרקע שנותרה בידי חברת סומ-אר. לצורך העסקה, הוערך המגרש בסך של 20.5 מיליון ש"ח. הצדדים דיווחו למנהל מיסוי מקרקעין על התקשרותם כאשר שווי המכירה שדווח היה לפי שווי כולל של כ-19.7 מיליון ש"ח למגרש.

במסגרת הדו"ח השנתי שהגיש מר סגל למשיב (פקיד-שומה כפר-סבא) לשנת-המס 2005, צוין כי בסוף שנת 2005 מכרה חברת סומת את אחזקותיה בחברת סומ-אר לחברת הילן החזקות בע"מ ("חברת הילן") אשר גם בה, בדומה לחברת בסומת, מחזיק מר סגל ב-99% מהון המניות (והאחוז הנוסף מוחזק על-ידי בנו). וזאת, בתמורה לכ-690 אלפי ש"ח, כך שנוצר לסומת הפסד הון בסך של כ-11 מיליון ש"ח.

מאחר שחברת סומת היא חברה משפחתית, קיזז המערער את ההפסד האמור כנגד רווח ההון ממכירת זכויותיו בחברה האמריקאית שנמכרה קודם להיווצרות הפסד ההון האמור, כך שבפועל שילם המערער מס על רווח הון בסך כ-575 אלפי ש"ח בלבד.

#### טענות הצדדים

במסגרת ההליך טען הנישום-המערער להפסד הון שנבע מחוב אבוד בגין השקעה כושלת בנכס. לאחר שנמחק החוב מספריה של החברה שבעלותו, מכרה החברה את הנכס בהפסד לחברה אחרת שבעלות הנישום, שביקש לקזז את הפסד ההון ממכירת הנכס כנגד רווח הון ממכירה של מניות חברה אחרת שבשליטתו. פקיד השומה טען כי מועד ההכרה בחוב כאבוד היה מלאכותי, ונעשה אך ורק לצורך עסקת המכירה לחברה הקשורה, כשהמטרה הייתה להביא למימוש ההפסד בשנת המס שבה נוצר רווח ההון ולהפחית באופן בלתי נאות את תשלום המס.

#### הכרעה

בית המשפט המחוזי פסק כי הפסד ההון מההשקעה הכושלת בנכס התגבש בשנת המס הרלוונטית עם מחיקת ההשקעה מספריה של החברה. בית המשפט המחוזי שם את מרכז כובד הדיון בשאלה האם מימוש הנכס היה מלאכותי, וקבע כי בד-בבד עם מימוש הנכס בהפסד, קמה הזכות לקזז את ההפסדים עם רווחי הון אחרים של הנישום באותה שנה.

לעומת זאת, בית המשפט העליון החזיר את מוקד הדיון למועד התגבשות הפסד ההון כאשר קבע, בניגוד למגמה המרחיבה והליברלית להתרת קיזוז הפסדים שננקטה בפסיקות בתי המשפט באחרונה - לדוגמה, בעניין אוסיף - כי גירעון אינו מהווה הפסד מבחינת דיני המס, וכי יש לבחון את מועד התגבשות הפסד במשקפיים אובייקטיביים.

כלומר, לשיטת בית המשפט העליון, היה על הנישום שביקש להכיר בהפסד ההון באותה שנת המס, להוכיח באמצעות ראיות אובייקטיביות כי ההשקעה בנכס ירדה לטמיון, וכי החוב הפך אבוד. בכך למעשה קיבל בית המשפט העליון את הערעור על פסק דינו של המחוזי.

העליון קבע כי לא הוכח באמצעים אובייקטיביים כי החוב אכן הפך לאבוד בשנת המס שבה נוצרו הרווחים - קביעה שהובילה אותו (בצירוף קביעות נוספות) למסקנה כי עסקת המכר עם החברה הקשורה שבמסגרתה מומש ההפסד הייתה מלאכותית, וכי מטרתה הייתה אך להביא למימוש ההפסד בשנת המס שבו נוצר הרווח.

---

**פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין ידין סגל מעלה את השאלה האם מדובר בשינוי מגמה באשר להכרה בהפסדים. כך או אחרת, מומלץ להשקיע מאמץ מיוחד בעיגון אובייקטיבי של מועד התגבשותו של ההפסד.**

---

ע"א 3136/17, ע"א 3146/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ

רקע עובדתי

חברת פליינג קרגו בע"מ (להלן: "פליינג קרגו") הוקמה בשנת 1982 והחל ממועד זה פעלה בשני תחומי פעילות: שילוח בינלאומי ובלדרות. בשלהי שנת 2000 ביצעה פליינג קרגו שינוי מבנה והקימה שתי חברות בנות: א.ף.סי תובלה בינלאומית בע"מ (להלן: "א.ף.סי תובלה") וא.ף.סי אקספרס בע"מ (להלן: "א.ף.סי אקספרס").

במסגרת שינוי המבנה העבירה פליינג קרגו לשתי החברות הבנות נכסים הקשורים לפעילותה. לא.ף.סי תובלה הועברו נכסי פעילות השילוח הבינלאומי ולא.ף.סי אקספרס הועברו נכסי פעילות הבלדרות וזאת בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודת מס הכנסה. במסגרת שינוי המבנה צורפה רשימת הנכסים המועברים, אשר כללה נכסים מוחשיים בלבד. במילים אחרות, פליינג קרגו "הפרידה" את פעילותה ואיגדה אותה תחת שתי חברות נפרדות בבעלותה.

באוקטובר 2007, נערך הסכם מכר בין פליינג קרגו, א.ף.סי תובלה, חברת Deutsche Post AG (להלן: "דויטשה פוסט האם") וחברת הבת שלה (בבעלות מלאה) Deutsche Post International BV (להלן: "דויטשה פוסט"). בהסכם המכר, מכרה פליינג קרגו את מניות א.ף.סי תובלה לחברת דויטשה פוסט בתמורה של כמעט 9 מיליון ₪. מיד לאחר מכן, רכשה א.ף.סי תובלה את המוניטין של פליינג קרגו בתמורה המסתכמת לכ-438 מיליון ש"ח. לשם מימון הרכישה, דויטשה פוסט העניקה הלוואה לא.ף.סי תובלה בסך של 518 מיליון ש"ח (להלן: "ההלוואה").

פקיד השומה לא קיבל את פיצול התמורה שנקבעה (מניות ומוניטין). בעקבות זאת, הוגשו ערעורי מס שונים מצד החברות והנישומים.

### סלע המחלוקת

סלע המחלוקת בין הצדדים היא בדבר סיווג הסכס המכר - האם מדובר במכירת מניות בלבד או במכירת מניות ומוניטין. ככל שהעסקה תסווג כעסקת מכר המפרידה בין רכיב המוניטין למניות, ואינה רואה באלו יחידה בלתי נפרדת, אי אז יחול על רכיב המוניטין שיעור מס נמוך יותר מאשר על רווח ההון הנובע ממכירת המניות ובנוסף הנישומים יוכלו לנכות פחת בגין המוניטין, וכן לנכות הוצאות מימון. במידה והעסקה תסווג כמכירת מניות יחול על כלל רווח ההון שיעור המס הקבוע בפקודה, מה שיוביל בהכרח לתשלום מס גבוה באופן מהותי.

### הכרעת בית המשפט המחוזי

בית המשפט קיבל את ערעורי הנישומים (חברת פליינג קרגו ויתר הנישומים) במלואם. בנוגע לשאלת סיווגה של העסקה קבע כי מדובר במכר מוניטין ומניות ולא מכר מניות בלבד כטענת פקיד השומה. ובנוסף נקבע כי בהתאם לדין, הוצאות המימון מותרות בניכוי.

### תמצית ההכרעה בבית המשפט העליון

פקיד השומה ערער על החלטה זו בפני בית המשפט העליון, אשר קבע כי אין להתערב בהחלטתו של בית המשפט המחוזי בקשר למתווה העסקה וסיווגה. כלומר, קבע כי המתווה איננו מלאכותי. בית המשפט הבהיר כי לראייתו מתווה העסקה מורכב משני שלבים: בשלב הראשון רוכשת דויטשה פוסט מחברת פליינג קרגו את מניות אף.סי תובלה בינלאומית (חברת הבת); בשלב השני רוכשת אף.סי תובלה בינלאומית את המוניטין של קבוצת פליינג קרגו מחברת פליינג קרגו.

יחד עם זאת בית המשפט סבר כי קיימת הצדקה להתערב בחלוקת התמורה בין המניות למוניטין, לטענתו אין הצדקה ש-98% מתמורת העסקה הכוללת תשקף את שווי המוניטין, וזאת בעיקר מהטעמים הבאים: זהות הלקוחות של פעילות השילוח הבינלאומי; טיב המוניטין של קבוצת פליינג קרגו; אופן קביעת התמורה הסופית בהסכם המכר; וכן חוות דעת מומחים בתחום.

בית המשפט פסק כי מבחינת הראיות שהובאו בפניו עולה כי שווי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו עומד על 12.378 מיליון ש"ח. בהתאם, קבע בית המשפט העליון כי יש לייחס את יתרת השווי למכירת המניות. על כן, לצורך חישוב המס המוטל בגין הסכם המכר סכום של 12.378 מיליון ₪ יוחס למוניטין קבוצת פליינג קרגו. יתר הסכום יוחס למכירת מניות חברת הבת מחברת האם לחברה הרוכשת; הוצאות המימון שיוכרו לחברת הבת יופחתו בהתאם.

בית המשפט העליון אף קבע בדומה לבית המשפט המחוזי כי יש להתיר ניכוי הוצאות מימון, אך זאת תוך התחשבות בתמורה החדשה שנקבעה לרכיבי המניות והמוניטין. בנוסף נקבע כי הרוכשת אף תהיה רשאי לנכות הוצאות פחת בגין רכישת המוניטין.

ע"מ 11503-05-16 קופל נ' פקיד שומה רחובות*תמצית הרקע העובדתי*

המערער, נועם קופל, רכש מטבעות ביטקוין בשנת 2011 ומכר אותם בשנת 2013 תוך שהפיק רווח של כ-8.27 מיליון שקל.

לטענתו של מר קופל, יש לסווג את הביטקוין כ"מטבע חוץ", ואף יש לראות ברווחיו כהפרשי הצמדה (הפרשי שער) שקיבל יחיד שלא במסגרת עסק בהתאם להוראות הפטור בסעיף 139(1) לפקודת מס הכנסה. רשות המסים, לעומתו, טענה כי הביטקוין אינו מטבע, אלא יש לראותו כ"נכס" בהתאם לסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, לפיכך הרווחים ממכירתו מהווים רווחי הון החייבים במס. לשיטת הרשות, הביטקוין אינו "הילך חוקי" במדינה כלשהי, ואף ממילא לא ניתן להתייחס אליו כ"מטבע" או כ"מטבע חוץ" לאור הגדרת "מטבע חוץ" בחוק בנק ישראל.

*סלע המחלוקת*

כיצד יש לסווג את מטבע הביטקוין לצרכי מס? האם מדובר ב-"מטבע"? או לחילופין מדובר ב-"נכס"? כהגדרתם בפקודת מס הכנסה.

*הכרעה*

במסגרת הכרעתו, בחן השופט בורנשטיין את הגדרת המונחים "מטבע" ו-"מטבע חוץ", ואת פרשנותם בקשר עם דיני המס בישראל. בהתאם, החליט בית המשפט לאמץ את ההגדרות כאמור מתוך חוק בנק ישראל לצורך פרשנותם בפקודת מס הכנסה, וזאת לאור ההרמוניה החקיקתית הקיימת בחוק הישראלי. במסגרת הנימוקים קבע בית המשפט כי נכון לעכשיו יחידות הביטקוין, המהוות רשומות במחשב, הינן נטולות כל היבט מוחשי ועל כן אינן עונות להגדרת "מטבע חוץ" בחוק בנק ישראל. יחד עם זאת, מציין השופט כי אין זה מן הנמנע כי במועד כלשהו בעתיד ישונה אופיו הפיזי של הכסף כך שלא יהיה לו ביטוי כלשהו של מטבע, אי אז, יעלה הצורך גם לשנות את הגדרת "מטבע חוץ".

בית המשפט קיבל את עמדתה של רשות המסים, מבחינה לשונית, כלכלית, ומהותית, דחה את הערעור, וקבע כי יש לראות בהכנסות אשר מקורן בעליית ערכו של הביטקוין כרווחי הון, ובמכירתו כמכירת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. משכך קבע כי על פניו נראה שהפטור הקבוע בסעיף 139(1) לפקודת מס הכנסה לא נועד לחול על רווחים אשר מקורם בעליית ערכו של הביטקוין, אלא נועד למנוע מיסוי הכנסה שאינה משקפת גידול בכוח הקנייה של הכסף ומשכך אינה משקפת התעשרות שיהיה זה ראוי למסותה.

בסוף דבריו, ציין השופט בורנשטיין באמירת אגב, כי מסקנתו הנה לעת זו בלבד, ומתבססת על המצב המשפטי הקיים בלבד, וכן כי לא מן הנמנע שביום מן הימים יחול שינוי כלכלי, משפטי ותפיסתי והביטקוין או מטבע אחר שיקום במקומו יהפוך ל-"מטבע".



ע"מ 17-04-27431 יעקב ארביב נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה*תמצית הרקע העובדתי*

יעקב ארביב, המערער, נכה בשיעור 97% העוסק בהתקנת דודי שמש, ולו חמישה בנים בגירים. על מר ארביב ובניו כתשעה נכסי נדל"ן שמר ארביב עצמו רכש לאורך השנים, וכן זכויות בשני נכסי נדל"ן נוספים אשר נתקבלו בירושה. ארבעה נכסים נרשמו על שמו של ארביב, והחמישה הנותרים נרשמו כל אחד על שםם של כל אחד מילדיו.

מר ארביב היה האחראי הבלעדי להשכרת כלל נכסי המשפחה, הוא שקיבל את מלוא דמי השכירות לידיו ולמעשה עשה בכספים כרצונו. במסגרת הדיווח השנתי על הכנסותיו דיווח מר ארביב על רוב הכנסותיו כהכנסות משכר דירה החייבות במס בשיעור 10%, כאשר ילדיו לא דיווחו כלל על הכנסותיהם בטענה כי מדובר בהכנסות פטורות בידם (לאור גובה הכנסות השכירות).

לטענת המשיב, מר ארביב ניהל עסק להשכרת דירות בשנות-המס שבערער, שנים 2011-2014, לכן אין מקום להחיל עליו את ההסדר המוטב למיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים בישראל בשיעור 10%, אלא יש לראות בהכנסות אלו כהכנסות מעסק ולחייבן בשיעור מס שולי. המשיב אף הרחיב וטען כי יש לייחס למר ארביב את כלל ההכנסות מהשכרת דירות המגורים, הן שלו והן של חמשת בניו, וזאת לאור נסיבות המקרה הפרטני בו עולה כי מהותית נהג מר ארביב בכלל הדירות כשלו.

*סלע המחלוקת*

המחלוקת במסגרת ההליך התמקדה בשתי שאלות: האחד, מהו שיעור המס שיחול על ההכנסות מהשכרת נכסי המקרקעין, והשנייה, מהו היקף הכנסות השכירות שיש לייחס למר ארביב באופן אישי, כלומר האם יש לייחס למר ארביב את ההכנסות השכירות שנבעו מהדירות הרשומות על בניו.

*הכרעה*

תוך ניתוח מעמיק, ולרבות בבחינת ההלכה שנקבעה בבית המשפט העליון בעניין לשם ובירן, קבע בית המשפט כי בנסיבות המקרה לאור ההיקף הכמותי של יחידות הדיור המושכרות, שלאחר פיצולי הדירות עלו לכדי כ-30 יחידות, משך השכירויות, פעולות ההשבחה והשיפור שביצע מר ארביב בנכסים, וכן בקיאותו הרבה של מר ארביב בתחום השכרת הדירות, שנבעה משנים רבות של ניסיון כי יש לראות בפעילותו בקשר לכלל נכסי המשפחה, לרבות אלו הרשומים על שםם של בניו, כפעילות עסקית אותה מבצע מר ארביב משך שנים באופן אקטיבי.

לאחר מכן, נדרש בית המשפט לשאלה השנייה, האם יש לכלול במסגרת הכנסותיו החייבות של מר ארביב מהשכרת נכסי הנדל"ן גם את דמי השכירות שהופקו מנכסי הנדל"ן הרשומים על-שם חמשת ילדיו.

בית המשפט התקשה לקבוע האם הרישום עצמו, מלכתחילה, היה מלאכותי ונועד לשם חיסכון במס, או שלחילופין אכן התכוון מר ארביב להעביר נכסים אלו לילדיו.

יחד עם זאת, לאור שליטתו המוחלטת של מר ארביב הן בניהול ותפעול הנכסים והן בתשואות הכספיות שהופקו מהם, העובדה שמלוא הכספים הועברו אליו במישרין והוא לבחירתו בלבד ובלא קשר לדמי השכירות החליט איך וכמה לסייע לילדיו, נראה כי גם בקרב ילדיו היה ברור כי ככל שאביהם בחיים, נכסי הנדל"ן הרשומים על שמם הם שלו ושלו בלבד, והוא זכאי לנהוג בהם כשלו ואף ליהנות מהכנסותיהם.

**רבים הם האנשים הרוכשים דירות מגורים על שמם ילדיהם, בין מתוך רצון בהקטנת נטל המס, בין לשם הסדרת חלוקת נכסים בעתיד ומניעת סכסוכים במשפחה, ובין מסיבות אישיות אחרות. בפסק דין זה, על אף שלא התקבל בבית המשפט העליון, עלו מספר סוגיות עליהן יש לתת את הדעת. ראשית, ציין בית המשפט כי ניסיון של שנים, אף בהשכרת דירות באופן פאסיבי לחלוטין עשויה להפוך אדם לבקיא מספיק עד שעלולים לראות בהכנסתו הפאסיבית כהכנסה עסקית. שנית, בית המשפט שטח מספר נקודות לפיהן בחן את נסיבות המקרה הפרטי של מר ארביב, ולפיהן אף זקף לו את הכנסותיהם של ילדיו. לאלו מכס שרכשו או עתידים לרכוש או להעביר דירות מגורים לילדיהם, מכל סיבה שהיא, אנו ממליצים בחום להיוועץ במומחים שיבהירו כיצד לבצע פעולה זו בצורה חלקה.**

ו"ע 49026-07-17 סמואל גליס ואח'י נ' מנהל מס שבח תל אביב 1.

#### תמצית הרקע העובדתי

בתחילת שנת 2016 נחתם הסכם להקמת נאמנות (בלתי הדירה) בין סמואל וציזה גלייס, תושבי חוץ קנדיים לבין חברת ירון-אלדר (נאמנויות) – חברת נאמנות בבעלות מספר שותפים במשרדנו. בהסכם הנאמנות נקבע כי יוצרי הנאמנות יעבירו נכסים לנאמן המקורי או לחברת בגין טרסט 2015 בע"מ, בהתאם ובכפוף לתנאי הסכם הנאמנות. לאחר החתימה על הסכם הנאמנות הוקמה חברת בגין טרסט 2015 כחברה להחזקת נכסי נאמנות, וכן נחתמו ארבעה הסכמים ספציפיים להעברת זכויותיהם של היוצרים בארבעה נכסי מקרקעין בישראל, שתי דירות בתל-אביב; נכס באשדוד ונכס בבית שמש, לנאמנות על-מנת שיוחזקו על ידי הנאמנות בהתאם לתנאי הסכם הנאמנות.

נכדתם של יוצרי הנאמנות, תושבת ישראל, נרשמה כנהנית היחידה בנאמנות, נכון למועד יצירת הנאמנות, אך אין לה כל זכות בנכס, והיא אינה זכאית למכור אותו ואינה זכאית לפירותיו.

מטרת הנאמנות הייתה שמירה על נכסי הנאמנות לרבות כל ריווח שינבע מהם, וזאת עד למועד החלטת הנאמן, בהסכמתו של מגן הנאמנות, על חלוקת הנכסים.

#### סלע המחלוקת בין הצדדים

האם בנסיבות המקרה הנוכחי, הוראות פרק הנאמנויות שבפקודה וההסדר הספציפי המצוי בה, לפיה הקנייה מהיוצר לנאמן ב"נאמנות תושבי ישראל" (וואו "נאמנות נהנה תושב ישראל"), שנעשתה בלא תמורה, אינה נחשבת כ"מכירה" והיא נדחית למועד מכירת הנכס על ידי הנאמן או למועד חלוקתו לנהנה (אירוע מס בודד) – חלות גם על נכסי מקרקעין בישראל, כעמדת העוררים, או שמא ההקניה לנאמנות של נכסי מקרקעין בישראל תיחשב כ"מכירה" כבר בשלב ההקניה ותמוסה במס רכישה ובמס שבת, וביום שהמקרקעין יועברו לנהנה יחול מס רכישה ומס שבת כ"מכירה" מהנאמן לנהנה, כעמדת המשיב (אירוע מס כפול).

#### הכרעה

בהכרעתו המפורטת של רו"ח צבי פרידמן, לה הביע הסכמתו גם יו"ר הועדה השופט מ' אלטוביה, ולאחר בחינה יסודית של תכלית החקיקה וכוונת המחוקק הן במסגרת פרק הנאמנויות והן בחוק מיסוי מקרקעין, הסכימו חברי הועדה כי שני סוגי "נאמנויות" בלבד נדונות בחוק מיסוי מקרקעין: הראשונה - הקניית מקרקעין לנאמנים מסוימים או לאפוטרופוסים מכוח חיקוקים מסוימים המנויים בסעיף 3 לחוק; השנייה - העברת זכות במקרקעין מנאמן לנהנה במקרים בהם הנאמן רוכש מראש זכות במקרקעין על שמו לטובת נהנה ספציפי וידוע כבר בעת הרכישה. הנאמן במצב כזה הוא למעשה שליח של הנהנה וזו מהווה נאמנות מסוג שליחות. בכך חוק מיסוי מקרקעין פוטר ממס את העברת הנכס מהנאמן לנהנה לאחר שהנכס נרכש מראש על-ידי הנאמן עבור נהנה ספציפי וידוע.

שעה שאין בחוק מיסוי מקרקעין כל התייחסות לסוגי נאמנות אחרים בהם מקרים של הקניית נכסים מהיוצר לנאמנות (ולו במקרים בהם אין נהנים ספציפיים וידועים בשלב ההקניה), החלפת נאמנים, שינוי בזהות הנהנים וחלוקת נכסים מהנאמנות לידי הנהנים, עמדה בפני ועדת הערר לאקונה חקיקתית עמה נדרשו להתמודד. לגבי לאקונה זו קבעה ועדת הערר כי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין אינה מהווה הסדר שלילי, ולמעשה אין מדובר במקרה בו המחוקק לא התכוון לפטור הקניית נכסי מקרקעין בישראל לנאמנות מסוג Trust, זאת מאחר וחוק מיסוי מקרקעין, והוראות סעיף 3 לחוק, חוקקו אי שם בשנות השישים של המאה שעברה, ויותר מ-40 שנים טרם נחקק פרק הנאמנויות במסגרת פקודת מס הכנסה.

במסגרת ההכרעה וועדת הערר קבעה כי חוזר מס הכנסה 5/2016, המתבטא במסגרת עמדת המשיב, מייצג את עמדת רשות המסים גרידא ואינו מחייב את בית המשפט בבואו לדון בשאלה המובאת לפתחו. וועדת הערר סיכמה דבריה בכך שקבלת עמדת המשיב, במקרה זה, לפיה ההקניה לנאמנות של נכסי מקרקעין בישראל תיחשב כמכירה כבר בשלב ההקניה כאילו הנאמן רכש את המקרקעין ותחויב במס שבת ומס רכישה, וביום העברת המקרקעין לנהנה יחול מס שבת ומס רכישה נוסף כמכירה מהנאמן לנהנה תביא לתשלום מס שאינו מס אמת.

**זהו פסק דין חשוב בשאלה המובאת לראשונה בפני בתי המשפט בישראל. ואין ספק כי הכרעת בית המשפט המחוזי היא הכרעה מצוינת התומכת בהיגיון הכלכלי העומד בבסיס מוסד הנאמנות. יחד עם זאת המילה האחרונה בהליך זה טרם נאמרה, ונראה שלמרות הכרעת בית המשפט המחוזי, העושה שכל, ואף משקפת את עמדתנו, שאלה זו תוכרע אך ורק בבית המשפט העליון.**

ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (חברה זרה)

#### רקע עובדתי

ערעור שהוגש על ידי מנהל מיסוי מקרקעין על פסק דינה של ועדת ערר. המשיבה, חברה הולנדית, רכשה דירת מגורים בקיסריה במהלך שנת 1997. בשנת 1999, עם קבלת טופס אכלוס וקבלת החזקה בדירה, הושכרה הדירה והניבה הכנסות לחברה. בהתאם להוראות הדין, על החברה היה לשלם מס חברות על הכנסותיה מהשכרה הדירה, אך יחד עם זאת הייתה זכאית לקזז מהכנסה זו הוצאות פחת, אולם החברה מעולם לא דיווחה לרשויות המס בישראל על הכנסותיה מהשכרת הדירה ובהתאם לא קיזזה את הוצאות הפחת האמורות.

ביום 26.2.2015 מכרה החברה את הדירה בשווי 1,050,000 ש"ח, וכן ועדת הערר קבעה כי שווי הרכישה במקור הינו 533,800 ש"ח, ובהתאם נקבע שיעור הפחת אותו יכלה החברה לקזז כנגד הכנסותיה מדמי השכירות שלא דווחו.

#### סלע המחלוקת

המחלוקת שעמדה בפני ועדת הערר הייתה האם לאור העובדה שהחברה לא ניכתה הוצאות פחת מהכנסותיה, ובנסיבות העניין, יש מקום להפחית הוצאה זו משווי הרכישה שנקבע לשם חישוב החבות במס שבח.

#### טענות הצדדים

בבסיס טיעונו של מנהל מיסוי מקרקעין עמדה הטענה לפיה הגדרת "פחת" (במסגרת סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין) אינה כוללת כל התייחסות לסכומים שנוכו בפועל כפחת, אלא לסכומים לגביהם קיימת אפשרות עקרונית לניכוי כפחת. רוצה לומר, בין אם נוכח הפחת ובין אם לאו יש לקזז את הפחת שנצבר לאורך השנים משווי הרכישה בעת חישוב השבח, ובלבד שהייתה קיימת אפשרות לניכוי הוצאות הפחת.

מן העבר השני, החברה טענה כי הגדרת "פחת" כוללת רק את אותם סכומים שקוזזו בפועל כנגד ההכנסות החייבות במס הכנסה, ולא משנה הסיבה בגינה לא נוכו הוצאות הפחת מהכנסות החברה. טענה שזכתה לרוח גבית במסגרת ההליך קמא בפני ועדת הערר.

#### הכרעה

לאחר ניתוח ובחינת ההיגיון העומד בבסיס קיזוז הפחת משווי הרכישה, בייחוד שעה שהוצאות הפחת מנוכות באופן תדיר מהכנסות הנובעות מהנכס, ולאחר שנבחנו מצבים שונים בהם לא ניתן לנכות הוצאות פחת ועדיין יש לקזז את הפחת משווי הרכישה (למשל במסלול ה-10% מס מהכנסות שמקורם בהשכרת דירת מגורים) הפך בית המשפט העליון את הכרעה של ועדת הערר וקבע כי יש לפרש את הוראות סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, וכן חוקים העוסקים בסוגיות דומות, באופן הבא:

הכלל, המשקף את נקודת המוצא וההנחה הבסיסית, הוא כי נישום ניכה את הוצאות הפחת באופן שוטף מהכנסתו, ולכן יש לקזז את הפחת הנצבר משווי הרכישה בעת מכירת הנכס.

כחריג לכלל זה נקבע כי נישום שדיווח על הכנסותיו ושילם את המס בגין אלו, אך נמנע מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, זכאי לכך שסכומים שלא נוכו לא יקוזזו משווי הרכישה בחישוב השבח. כהגבלה לחריג, קבע בית המשפט כי מי שלא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס וכתוצאה מכך לא ניכה באופן מלא או חלקי את הוצאות הפחת, בדומה לנסיבות הערעור, לא יחולו לגבי הוראות החריג, ועל אף שלא "נהנה" מניכוי הוצאות הפחת, יקוזז הפחת הנצבר משווי הרכישה בשעת מכירת הנכס.

ע"מ 16-01-26342 ברודקום סמיקונדקטור בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

#### רקע עובדתי

ברודקום הינה חברה העוסקת בייצור ושיווק של רכיבי מיתוג לנתבים ומתגים מהירים המיועדים לתשתיות תקשורת פס רחב. ברודקום הוחזקה על ידי חברת dune networks בשיעור של 100%, חברה אמריקאית (להלן: "חברת האם"). ביום 30.11.2009 נרכשו כלל מניות חברת האם על ידי תאגיד ברודקום, הנסחר בנאסד"ק - תושב ארה"ב לצרכי מס. בשנת 2010 החברה התקשרה עם התאגיד ועוד חברות קשורות תחת קבוצת ברודקום, בסה"כ היו 3 חוזי התקשרות (להלן: "העסקה"):

- א. שירותי שיווק ותמיכה טכנית לברודקום סינגפור – הוסכם על מנגנון Cost +10% לצורך חישוב התמורה בגין שירותים אלו.
- ב. מתן שירותי פיתוח לברודקום האמריקאית – הוסכם על מנגנון Cost +10% לצורך חישוב התמורה בגין שירותים אלו.

ג. הענקת רישיון לשימוש בקניין רוחני של המערערת לברודקום קיימן - לתקופה בת חמש שנים. עבור השימוש בקניין הרוחני האמור הוסכם כי ישולמו תמלוגים בשיעור שיקבע עפ"י מחקר מחירי העברה.

#### סלע המחלוקת

המחלוקת שעמדה לפתחו של בית המשפט המחוזי עסקה בשאלות מהם גבולות המס שיוטל על עסקאות אקזיט שבהן נעשה "שינוי מודל עסקי" או "שינוי מבנה עסקי"? וכפועל יוצא האם יש לראות בשינוי המודל העסקי, שנערך בקבוצה, כרווח הון הנגזר משווי עסקת הרכישה?

#### טענות הצדדים

בבסיס טיעוני פקיד השומה נטען כי בעקבות העסקה הפכה המערערת מחברה המעניקה שירותי מו"פ, ייצור, שיווק, הפצה ומכירה, לחברה אשר כל עיסוקה מתן שירותי פיתוח לחברה האם. לעמדת פקיד השומה הפיכתה של החברה לנותנת שירותים, תוך הפחתה ניכרת של סיכונה העסקיים, מהווה "שינוי מודל עסקי" או "שינוי מבנה עסקי" אשר יש לסווגו כמכירה לפי הדין ולמסותה בהתאם.

מן העבר השני, החברה טענה כי להעניק תוקף מלא ושלם להסכמות בין הצדדים, כך שלמעשה המערערת לא מכרה דבר, משמע לא יצא דבר מרשותה. לעמדת המערערת, רשאית היא למסחר את הקניין הרוחני שברשותה, כשבמקביל היא מעניקה שירותי מו"פ המבוססים על ה-IP הקיים שנתר בעלותה. המערערת אף ציינה כי מדובר בהתנהלות עסקית מקובלת, מקל וחומר שעה העסקה המתוארת היטיבה עמה, הגדילה את מצבת כוח האדם בחברה, הגדילה את הכנסותיה ובהתאם גם את רווחיה.

#### הכרעה

ביהמ"ש קיבל את ערעורה של ברודקום וקבע שהעסקה אינה מהווה עסקת מכירה אלא שינוי מבנה לגיטימי בניגוד לעמדת פקיד השומה שטען שברודקום הפכה מחברה שעוסקת במו"פ, ייצור, שיווק, הפצה ומכירה לחברה שכל עיסוקה במתן שירותי פיתוח לחברה שרכשה אותה. בית המשפט נשען בהכרעתו על העובדה שנפח הפעילות של ברודקום גדל משמעותית, דבר המפריך את טענת המשיב שטען כי ברודקום העבירה את נכסיה וסיכונה שלה 'החוצה' בעקבות העסקה.

בהכרעתו הבחין בית המשפט בין נסיבות המקרה של המערערת לעניין גייטקו, אשר שם שינוי המבנה העסקי הותיר את החברה כקליפה תאגידית חסר תוכן, ואף קבע כי המונח "שינוי מודל עסקי" אינו מהווה מילות קסם המוביל באופן אוטומטי לכדי שינוי סיווגה של העסקה בין הצדדים, הנושאת עמה חבות במס, ובהתאם, שינוי הביא לריקון החברה הישראלית מתוכן, או אף לצמצום משמעותי של פעילותה הוא המצדיק סיווג שונה לעסקה מהאופן בו הוצגה על ידי הצדדים.

כמו כן, בית המשפט קבע שאין מניעה להסתמך על קווי ההנחיה של ה-OECD בסיווג עסקה כפי שפקיד השומה טען אך אין להשתמש בכלי זה באופן גורף ויש להתחשב בסי' 85 לפקודת מס הכנסה.

לאור ההשפעות הרוחביות אשר פסק דין זה עלול לעורר, נראה כי לא נאמרה בו המילה האחרונה, אנו מאמינים כי שאלה זו תגיע לכדי הכרעה סופית אך ורק בבית המשפט העליון.

---

**המונח "שינוי מודל עסקי" אינו מהווה מילות קסם העולה באופן אוטומטי לכדי שינוי סיווגה של העסקה בין הצדדים, הנושאת עמה חבות במס. נקבע כי כאשר החברה נותרה פעילה, בעלת נכסים וסיכונים ובפרט שעה שנפח הפעילות של ברודקום גדל משמעותית - אין בשינוי המודל העסקי כדי להביא בהכרח לעסקה אחרת שיש למסותה בנפרד.**

---