



עלון מידע מספר 2/2017

לקוחות וידידים יקרים,

אנו מתכבדים להציג בפניכם את עלון המידע של משרדנו. גלון המידע מתמקד בסקירת פסיקה עדכנית בנושאי מס הכנסה, הוא נועד לצרכים אינפורמטיביים בלבד ואין לראות בו חוות דעת או יעוץ משפטי.

קריאה מהנה,

ד"ר אמנון רפאל, עו"ד שלומי לזר, עו"ד ורו"ח

אסף ששון, עו"ד ורו"ח אלון יפה, עו"ד ורו"ח יהונתן אוליאל, עו"ד ורו"ח

ע"מ 11-05-56884 גיבשטיין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (26.2.2017) – בחינתו של "עסק" לצרכי חוק מע"מ – הנישומים החזיקו בבעלותם נכסי מקרקעין רבים הפרושים ברחבי הארץ. רובם המוחלט של הנכסים התקבלו במתנה מקרוב משפחה תושב חוץ. בשלב מסוים פתחו הנישומים תיק עוסק מורשה עבור שותפות לא רשומה לצורך ניהול פעילותם במקרקעין. במהלך השנים 2008-1993 ביצעו הנישומים 10 עסקאות מכר של מקרקעין שהיו בבעלותם, לרבות המכירה נשוא הערעור של מקרקעין המצויים בפרויקט פארק צמרת בתל אביב לקבוצת רכישה שמנתה 144 רוכשים בתמורה כוללת בסך של 105,789,264 ₪. מנהל מע"מ גרס כי המדובר בעסקה שבוצעה על ידי עוסק במקרקעין ולפיכך חייבת במע"מ, בעוד שהנישומים סברו כי פעילותם אינה עולה כדי עסק במקרקעין וכי המדובר בעסקה פרטית. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של מנהל מע"מ וקבע כי פעילות האחים בקשר עם המקרקעין הייתה פעילות עסקית ומכירת המקרקעין בפארק צמרת באה בגדר עסקה לצרכי חוק מע"מ. בפסק הדין סקר בית המשפט את המבחנים המקובלים לאבחנה בין הכנסה פירוטית להכנסה הונית, והגיע למסקנות כדלקמן: לגבי מבחן טיב הנכס, נקבע כי לעסקת פארק צמרת אופי עסקי, לאור העובדה שהנישומים פעלו במסגרת שותפות בלתי רשומה שנרשמה כעוסק לצרכי מע"מ ולאור היקף ותדירות העסקאות שביצעו. לגבי מבחן התדירות, נקבע כי בהתחשב בהיקף העסקאות הנרחב שביצעו הנישומים במשך השנים (כ-10 עסקאות בהיקף של מאות מיליוני ₪) יש לראות את הנישומים כעוסקים במקרקעין ואף הם ראו עצמם ככאלו כאשר דיווחו למע"מ על עסקאותיהם (באמצעות השותפות). לגבי מבחן ההשבחה, נקבע כי היקף פעולות ההשבחה שביצעו הנישומים באופן יזום, מורכבותן, עלותן ותדירותן, מצביעים יחדיו על אופי עסקי. לגבי מבחן הארגון, נקבע כי אומנם הנישומים העסיקו אנשי מקצוע כדי לקדם את ענייניהם אולם הדבר אינו עולה כדי ארגון מסודר שעוסק במכר מקרקעין. לגבי מבחן הבקיאות, נקבע כי מבחן זה מתקיים ביחס לנישומים, שכן אחד מהם כיהן בעבר כראש עירייה, כיו"ר ועדה מקומית לתכנון ולבניה, כחבר במועצת מקרקעי ישראל וכעורך דין – משרות ותפקידים שהקנו לו בקיאות רבה בענייני פיתוח והשבחה של מקרקעין. משנמצא כי הנישומים ניהלו עסק של מסחר במקרקעין (על אף העובדה שהם לא רכשו את המקרקעין בעצמם אלא קיבלו את המקרקעין במתנה מקרוב משפחה תושב חוץ) וכי עסקת פארק צמרת נעשתה במסגרת פעילותם העסקית, נקבע כי המדובר בעסקה החייבת במע"מ בהתאם להוראות חוק מע"מ. להרחבה אודות מבחני הפסיקה לגבי סיווג הכנסה כפירוטית או הונית ראו גם בכרך הראשון של ספרנו, **"מס הכנסה"**, בעמ' 62-54.

ע"מ 15-01-34518 ב.ד מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (15.3.2017) – ללי חישוב שווי שימוש ברכב אינם ניתנים לסתירה – הנישומה עסקה בהתקנה ותחזוקה של מערכות אלקטרוניות לגילוי וכיבוי אש. הנישומה העמידה לרשות עובדיה רכבים לצורך ביצוע עבודות השירות הנדרשות במסגרת תנאי העסקתם, העובדים היו רשאים לעשות שימוש פרטי ברכבים מחוץ לשעות העבודה. זנישומה התקינה ברכבים יומן ממוחשב המכונה מערכת ה Save Tax. זמערכת מאפשרת מעקב ורישום של הנסיעות ברכב, תוך אפשרות להבחין בין נסיעות לצרכי עבודה לבין נסיעות פרטיות. זנישומה ערכה חישוב של שווי השימוש ברכבים בהתבסס על המערכת האמורה. זקיד השומה לא קיבל את דרך זקיפת שווי השימוש ברכב על פי היומן הממוחשב וקבע כי יש לזקוף את שווי השימוש אך ורק בהתאם להוראות תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), תשמ"ז – 1987 (דהיינו – שיעור הקבוע בתקנות מופכל במחיר הרכב). במסגרת זו, זען זקיד השומה כי התקנות האמורות אינן בבחינת חזקה הניתנת לסתירה אלא הוראה מחייבת שאין לסטות ממנה. בנוסף נטען כי המערכת שהתקינה הנישומה אינה מהימנה, שכן היא מבוססת אך ורק על דיווחי העובד והמעביד, ללא כל דרך אובייקטיבית לבחון את אמינות הדיווחים. בית המשפט המחוזי בחן את מהותן של התקנות וקיבל את עמדתו של פקיד השומה. כן, קבע כי השאיפה להטלת מס אמת אינה העיקרון היחיד החולש על חקיקת המס. לדיני המס תכליות נוספות הכוללות בין היתר יעילות, זשטות וודאות ומלאכת האיזון בין כל התכליות האמורות אינה פשוטה. זשימוש בנוסחאות קבועות ומחייבות מביא אמנם לסטייה מסוימת מעיקרון מס האמת אך הוא אינו פסול מראש ובאופן גורף. במקרה שלפינו, זנוסח של תקנות שווי השימוש ברכב לא מדבר על הסמכת שר האוצר לקביעת חזקות או הנחיות כלשהן אלא על קביעת שווי השימוש עצמו בידי השר. בנוסף נקבע כי הנוסחה המפורטת בתקנות אינה בלתי סבירה, כי אפילו אם ניתן היה להוכיח שווי שימוש השונה מהחישוב לפי התקנות, זרי שאין די במערכת שהותקנה ברכבים של עובדי הנישומה כדי לקבוע שווי שכזה, שכן בסופו של יום המערכת מבוססת כולה על דיווחים עצמיים של העובדים ועל ביקורת פנים-ארגונית, ללא יכולת פיקוח ובקרה ממשיים של רשויות המס. להרחבה אודות זקיפת שווי שימוש ברכב לעובד ראו גם בכרך הראשון של ספרנו, **"מס הכנסה"**, בעמ' 138-135.

ע"מ 13-06-31176 גילרז רשתות שיווק בע"מנ' פקיד שומה באר שבע (13.2.2017) – נסקה מלאכותית – הנישומים, חברה שהחזיקה במרכול בעיר אילת ובעל השליטה בה, זתקשרו בעסקה עם חברת יינות ביתן למכירת המרכול. במסגרת זו, נחתם הסכם בין החברה ליינות ביתן, לפיו המרכול יימכר ליינות ביתן בתמורה לסך של 5 מיליון ₪ – 3 מיליון ₪ בגין המוניטין והשם המסחרי ו-2 מיליון ₪ בעבור הציוד. זחברה דיווחה לפקיד השומה על רווח הון הנובע מהעסקה החייב במס בשיעור של 25%. בד בבד, זחתם הסכם נוסף בין יינות ביתן לבעל השליטה, במסגרתו שולם לבעל השליטה סך של 1.8 מ' ₪ כתמורה להתחייבותו שלא להתחרות ביינות ביתן במשך 4 שנים. זסכום האמור דווח על ידי בעל השליטה לפקיד השומה כהכנסה הונית שלגביה חל מס בשיעור מוגבל של 20%. זקיד השומה גרס כי המדובר בעסקה מלאכותית וכי למעשה יש להשקיף על שני ההסכמים כעל עסקה אחת שבה מכרה החברה חלק מפעילותה העסקית ליינות ביתן בתמורה לסך של 6.8 מ' ₪. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של פקיד השומה וקבע כי העסקה פוצלה באופן מלאכותי, גל מנת להביא לחיוב של חלק מהתמורה במס רווח הון ברמת מיסוי אחת בלבד ישירות בידי בעל השליטה. שווי העסק הוערך על ידי מומחה מטעם פקיד השומה בכ- 8 מ' ש"ז ושוויו אי התחרות על פי אותו מומחה היה אפסי בשל קיומם של מתחרים רבים בסביבת המרכול שנמכר. זנישומים לא סתרו את חוות הדעת של המומחה מטעם פקיד השומה. נקבע כי לא הוכחה האוטנטיות של תניית אי התחרות, זא נמצא כל טעם ממשי העומד ביסוד אי התחרות, זלא הוכחה הגבלה משמעותית שרצבה על בעל השליטה כתוצאה מתניית אי התחרות, נמצא כי הצדדים לא באמת התכוונו למנוע תחרות בין החברה ובעל השליטה בה לבין יינות ביתן – זגבלת אי התחרות הייתה מצומצמת הן מבחינה גיאוגרפית והן מבחינת משך התקופה החדשה לעצדדים אף לא הקפידו על יישומה של המגבלה שכן בעל השליטה פתח חנות נוספת בתוך תקופת ההגבלה מבלי שיינות ביתן נקטה בצעד כלשהו, הוא נותר פעיל בתחום המסחר הסיטונאי באמצעות חברה אחרת בשליטתו. לאור זאת, קבע כי התמורה פוצלה אך ורק על מנת ליהנות מחיסכון מס ולפיכך רשאי היה פקיד זשומה להתעלם מהפיצול ולייחס גם את הסכום ששולם לבעל השליטה בגין אי תחרות כתמורה ששולמה לחברה בגין מכירת המרכול. למעלה מהנדרש, קבע בית המשפט כי אף אם היה מוכח טעם מסחרי ממשי בפיצול ההכנסה מהסך הפשרה הינה הכנסה פירוטית ולא הונית משלא הוכחו מכירת הון ארשי או גדיעת העץ של בעל השליטה. להרחבה בנושא סיווג עסקה כעסקה מלאכותית ראו בכרך החמישי של ספרנו **"מס הכנסה"** בעמ' 642-629.

ע"מ 12-10-23751 אמיר באן נ' פקיד שומה תל אביב 3 (14.2.2017) – זיווג תקבול ממעביד לשעבר כרווח הון – הנישום, שעבד בחברת "סנדיסק", פיתח טכנולוגיה בשם "סטרטוספרה", זגביה נרשם פטנט על שם מעסיקתו. לימים, זאשר נוכח כי סנדיסק לא מעוניינת להשקיע משאבים נוספים בפיתוח הטכנולוגיה, זודיע הנישום על התפטרותו והציע לסנדיסק כי המשך הפיתוח יתבצע באמצעות חברה חדשה שתקום, אליה תועבר הבעלות בפטנט ובתמורה לכך תקבל סנדיסק שלישי ממניות החברה חדשה. זטענת הנישום, סנדיסק הסכימה להצעתו, אף שלא נערך הסכם בכתב. בעקבות זאת, זמשיך הנישום בפיתוח הטכנולוגיה. בהמשך, התנערה סנדיסק מהסכום הלאאורי (זטענת הנישום עקב התעניינות הולכת וגוברת של צדדי ג' בטכנולוגיה), ומכל מקום, לא פעלה להקמת החברה החדשה, הנישום הגיש תביעה לאכיפת ההסכם להקמת החברה החדשה ולהעברת הטכנולוגיה שפותחה אליה. זתביעה הוגשה במקור לבית הדין לעבודה אך מחקה על הסף מחוסר סמכות לאחר שבית הדין קבע שמדובר בעילה שאינה קשורה ליחסי העבודה שהתקיימו בין הצדדים. לאחר מכן הוגשה התביעה מחדש לבית המשפט המחוזי. זהמשך ניהלו הצדדים הליך גישור, שהסתיים בהסכם פשרה, לפיו שולם לנישום ולשותפו סכום כולל של 3 מ' זולר מתוכו סך כולל של 1.95 מ' זולר שולם לנישום (חלק מהסכום הועבר לנישום על חשבון חלקו של שותפו בפיתוח הטכנולוגיה. הנישום סיווג את ההכנסה האמורה כהכנסה הונית וקיזז ממנה הפסדי הון שהיו לו באותה השנה. זקיד השומה גרס כי ההכנסה הנובעת מהסך הפשרה הינה הכנסה פירוטית שניתנה על רקע יחסי עובד-מעביד וחלקה הנובע מחלקו של השותף בסכום הפשרה אף עולה כדי עסקה בעלת אופי מסחרי. בית המשפט ערך הבחנה בין החלק ששיקף במישרין את הפיצוי שהתקבל מסנדיסק בגין הויתור על זכות התביעה ובין חלק הפיצוי ששולם על חשבון חלקו של השותף. זגי החלק הראשון של הפיצוי נמצא כי בנסיבות העניין דובר בהכנסה הונית שנבעה לנישום. בהתאם לעיקרון דין הפיצוי כדין הפרצה, זפיצוי ניתן בתמורה לזכויותיו של הנישום בחברה החדשה שלא הקמה ולא בעד זכויות הנובעות מיחסי עובד-מעביד. זקור הזכות אותה תבע הנישום הוא ההסכם להקמת החברה החדשה, אשר הופר, ולפיכך המדובר בהכנסה הונית. זגי סכום הפיצו ששולם גל חשבון חלקו של השותף נקבע כי דובר בתשלום שקיבל הנישום בגין ייזום וניהול ההליכים המשפטיים כנגד סנדיסק אשר יש לסווגו כהכנסה רגילה מעסקה בעלת אופי מסחרי. בית המשפט הדגיש כי לגבי חלק זה של זפיצוי מדובר בעסקה עצמאית בין הנישום לשותף ולא בהסכמה על חלוקת הפיצוי המקורי ששולם על ידי סנדיסק. בנוסף נדונה שאלת הסיווג של סכום של 45 א' זולר שקיבל הנישום כפרס בגין תכנת מחשב במשחק שחמט שפותחה על ידי הנישום. הנישום טען שמדובר בהכנסה לפי סעיף 2א' זפקודה שסייתה חייבת במס בשיעור מוגבל של 25%. זקיד השומה טען שמדובר בהכנסה מעסק או משלח יד בין היתר בשל המומחיות של הנישום בתחום פיתוח התכנה. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה בסוגיה זו. להרחבה בנושא האבחנה בין הכנסה רגילה ובין תקבול הוני ובנושא מיסוי הכנסות מהגרלות הימורים ופרסים ראו בכרך א' של ספרנו **"מס הכנסה"** בעמ' 62-54 ו- 266-264 (בהתאמה).

לפרסומים נוספים

לתמציות חוות דעת

לסדרת הספרים

ליצירת קשר