

2.12.2015

# כנס היערכות לקראת תום שנת-המס 2015

החלטות המיסוי ופסקי-הדין החשובים  
בשנת 2015

אלכס שפירא, עו"ד (רו"ח)

---

**Alex Shapira & Co.**  **אלכס שפירא ושות'**  
Law Offices משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 39555 תל-אביב 6139401  
Sonol Tower, 20<sup>th</sup> floor, Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 39555 Tel-Aviv 6139401  
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il | [www.CapiTax.co.il](http://www.CapiTax.co.il)

**13.4.2015: בייגל נ' פ"ש**

**תשלום דמי ניהול לחברת ארנק**

שקופית 2

# בייגל נ' פ"ש – תשלום דמי ניהול לחברת ארנק

- ביום 20.10.14 ניתן פסק-הדין בעניין **קרון תל אביב לפיתוח** (ע"מ 28320-05-12).
- באותו מקרה, נחתם הסכם העסקה בין המערערת, קרון תל אביב לפיתוח, לבין אברהם בן שושן, שבמסגרתו הוסכם, כי מר בן שושן ישמש כמנכ"ל המערערת מיום 1.9.2002 ועד ליום 1.9.2005 וכי התשלום בגין שירותיו ישולם כנגד חשבונית מס של המנכ"ל לקרון.
- בית-המשפט המחוזי, מפי השופטת ד"ר מ' אגמון-גונון, קיבל את עמדת המשיב (פ"ש ת"א 5), וקבע, כי בחינת לשון הסכם העסקתו של מר בן שושן מעלה כי המדובר בהסכם להעסקתו של מר בן שושן כמנכ"ל הקרון ולא בהסכם לקבלת שירותי ניהול מהחברה שבבעלות בן שושן; וכי ההסכם מבטא התקשרות פרסונאלית עם מר בן שושן ולא עם החברה, שהוקמה רק לאחר חתימתו.

# בייגל נ' פ"ש – תשלום דמי ניהול לחברת ארנק

- השופטת ד"ר אגמון-גונן הוסיפה וציינה, כי לא הובאה מטעם המערערת כל עדות שיש בה כדי להצביע על כך שעל אף לשונו הברורה של ההסכם, ביסוד ההתקשרות בין הצדדים עמד רצונה להתקשר עם חברת בן שושן ולא עם מר בן שושן באופן אישי; וכי לא הובא מטעם המערערת כל עד אחר שיכול היה לשפוך אור על נסיבות חתימת ההסכם, כדוגמת מר בן שושן עצמו, כאשר להימנעות מהצגת ראיות והבאת עדים קיים משקל ראייתי בלתי-מבוטל.
- השופטת ד"ר אגמון-גונן הוסיפה ונדרשה לבחינת המבחנים לקיומם של יחסי עובד-מעביד – ובכללם מבחן ההשתלבות ומבחן השליטה והפיקוח – וקבעה, כי יישום מבחנים אלה לנסיבות ענייננו אכן מעלה, כי השכר ששולם למר בן שושן הינו בגדר "הכנסת עבודה".
- לאור כל האמור, דחתה השופטת ד"ר אגמון-גונן את הערעור, הגם שראתה אל-נכון להבהיר, כי אין בו בכדי לקבוע, כי לא ניתן, באופן עקרוני, לתת שירותי ניהול באמצעות חברה.

# בייגל נ' פ"ש – תשלום דמי ניהול לחברת ארנק

- ואכן, בפסק-הדין שניתן ביום 23.4.15 על-ידי בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **עלי בייגל** (עמ"ה 1065/09), הגיע בית-המשפט, מפי ס' הנשיא (בדימוס) השופט ג' גינת, למסקנה שונה.
- באותו מקרה, טען המשיב, פ"ש פ"ת, כי דמי הניהול ששולמו לחברה שבבעלות המערער ("**החברה הישנה**") על-ידי חברה נוספת ("**החברה החדשה**") – שהוקמה על-ידי המערער וחברת 3 פאן טכנולוגיות בע"מ ("**3 פאן**") ועסקה באותו תחום פעילות כמו החברה הישנה (ייבוא ושיווק מצברים, שמנים ותוספים לרכב) – מהווים הכנסת עבודה על-פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה בידו, שכן התקיימו יחסי עובד-מעביד בין החברה החדשה לבין המערער.
- לחלופין, טען המשיב, כי מאחר שהמערער סיפק באופן אישי שירותי ניהול לחברה החדשה וקיבל תמורה בגין שירות זה, הרי שיש לראותו כקבלן עצמאי ולחייב את דמי הניהול האמורים כהכנסת המערער מעסק כאמור בסעיף 2(1) לפקודה.

# בייגל נ' פ"ש – תשלום דמי ניהול לחברת ארנק

- לחילופי חילופין טען המשיב, כי ההסכמים שנחתמו בין הצדדים והפעולות שנעשו על-ידי המערער מהווים בגדר עסקה מלאכותית, חסרת טעם מסחרי למעט הפחתת מס בלתי-נאותה, תוך קיזוז הפסדי העבר של החברה הישנה (ההפסדים קוזזו כנגד דמי הניהול), ועל-כן יש להתעלם מפעולות אלו בהתאם לסעיף 86 לפקודה ולראות בדמי הניהול בגדר הכנסה של המערער לפי סעיף 2(1) או 2(2).
- כאמור, השופט גינת קיבל את הערעור.
- ראשית, נדרש השופט גינת לשאלת סיווגם של דמי הניהול כהכנסת עבודה בידי המערער, וקבע, כי לא התקיימו יחסי עבודה בין החברה החדשה לבין המערער. זאת, לאחר שניתח את ההסכמים שנחתמו בין הצדדים כמו גם את תצהיריהם ועדותיהם של המערער ושל מנכ"ל 3 פאן וחקירתם הנגדית.

# בייגל נ' פ"ש – תשלום דמי ניהול לחברת ארנק

- השופט גינת המשיך ופָּחַן את טענתו החלופית של המשיב, לפיה דמי הניהול מהווים הכנסה מעסק בידי המערער, ודחה טענה זו. זאת, תוך שהוא מקבל את טענת המערער, לפיה הבסיס העובדתי לטענה זו של המשיב הינו שגוי וסותר את המערכת ההסכמית בין הצדדים.
- לבסוף, נדרש השופט גינת לשאלה, האם תשלום דמי הניהול לחברה הישנה מהווה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. השופט גינת קבע, כי קיים טעם מסחרי לתשלום דמי הניהול לחברה הישנה והוא דרישתו של מנכ"ל 3 פאן לפיה השקעתה תיעשה בחברה חדשה ולא בחברה הישנה; כי מתן שירותי הניהול באמצעות חברה – ולענייננו, החברה הישנה – מהווה "דרך מקובלת בעולם העסקי"; וכי יש בכך טעם מספק להעברת דמי הניהול מהחברה החדשה לחברה הישנה ולא לידי המערער עצמו.

**2.6.2015: חברת מגדניית  
הדר ואח' נ' פ"ש ירושלים**

**האם שחיקת הלוואה הצמודה  
למטבע-חוץ חייבת במס?**



# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלוואה הצמודה למט"ח

- השאלה האם שחיקת ערך של הלוואה הצמודה למטבע זר, בעקבות פיחות בו, יוצרת אצל הלווה הכנסה שיש לחייבה במס נדונה על-ידי בתי-המשפט המחוזיים בירושלים ובתל-אביב בעניין חברת מגדניית הדר בע"מ (ע"מ 22037-11-11) ובעניין חברת ד.מ.ק.א שירותי משרד בע"מ (ע"מ 1246-09) והוכרעה על-ידי בית-המשפט העליון.
  - בעניין מגדניית הדר, נטלה המערערת בשנת 2001 הלוואה בנקאית בסך של כ-74 מליון ש"ח, שהוצמדה בעיקרה ליין היפני. כתוצאה מתיסוף של השקל בהשוואה ליין, נצמחו למערערת בשנים 2007-2005 רווחים חשבונאים בסך של כ-15 מליון ש"ח.
- המערערת רשמה רווחים אלה כהכנסות מימון אך לא כהכנסות לצורכי מס.
- בית-המשפט המחוזי בירושלים, מפי השופט ד' מינץ, קבע, כי ההכנסות מתיסוף השקל היו אינטגרליות לפעילות העסקית.

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

שכן, ההלוואה ניטלה לשם קידום פעילותה השופטת בהקמת הקניון שהיוותה את פעילותה היחידה.

השופט מינץ הוסיף וקבע, כי ההכנסות האמורות נכללות גם בגדר סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה, שכן הסעיף כולל, לשיטתו, גם רווח שנתקבל מתוספת שלילית לחוב או לקרן מלווה.

■ בעניין **ד.מ.ק.א.**, רכשה המערערת בשנת 1997 נכס מקרקעין באמצעות הלוואה צמודה לשער הדולר.

בשנת 2003, היא שנת הערעור, חלה ירידה בערכו של שער החליפין של הדולר אל מול השקל החדש, וכתוצאה מכך נוצרה לחברה הכנסה חשבונאית בסך כ-1.5 מיליון ש"ח משערוך ההלוואה. בדו"ח ההתאמה לצורכי מס לשנה זו, הוחרגה ההכנסה מהפרשי השער השליליים, ובמקביל הוקטנה עלות הנכס לצורכי מס.

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

בשנת 2004 חלה ירידה נוספת בשער הדולר, אך הפעם הפרשי השער השליליים דווחו על-ידי המערערת כהכנסה חייבת והופחתו כנגד הוצאות הריבית שהיו לה.

בשנת 2005 חלה עלייה בשער הדולר והמערערת רשמה בספריה הוצאות מימון ואלו גם נדרשו לצורכי מס.

השופט מ' אלטוביה קבע, כי אין מניעה מבחינת לשון החוק לקבל את פרשנות המשיב לפיה המונח "הפרשי הצמדה" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה יכול להיות שלילי או חיובי, אך אין די בכך להכריע כשיטת המשיב כי מקור ההכנסה שצמחה למערערת הוא בסעיף 2(4) לפקודה. זאת, מהטעם שעניינו של סעיף זה – כמו גם יתר החלופות שבסעיף 2 – במגוון גורמי ייצור שבהפעלתם מקבל הנישום תמורה, ולענייננו – כאשר מדובר במלווה ולא בלווה; ואילו הכנסה שלא נתקבלה בגין תמורה שסיפק הנישום היא, לפי טיבה, הכנסה נטולת מקור.

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

השופט אלטוביה המשיך ונדרש לטענתו החלופית של המשיב, לפיה שחיקת הלואות המערערת חייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה, כהכנסה מעסק: לשיטתו, הגם שעיסוקה של המערערת אינו במתן ובקבלת הלואות, הפסיקה הרחיבה את גדרי ההכנסה לפי סעיף 2(1) כך שתכלול גם הכנסות מימון שצמחו לנישום שאין עסקו במתן ובקבלת הלואות אילו הלואות אלו מהוות חלק מהמנגנון העסקי של הנישום, לאמור: מבחן האינטגרליות; ואין מניעה ליישם את מבחן האינטגרליות גם לצורך סיווג הכנסה משחיקת הלואה כהכנסה עסקית.

השופט אלטוביה הוסיף וציין, כי בשנות-המס העוקבות לשנת-המס שבערעור דרשה המערערת בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בגין ההלוואה שנטלה, ומשכך היא למעשה דיווחה בכך למשיב כי ההלוואה שולבה במנגנון ייצור ההכנסה שלה וממילא אישרה כי ההון שלווה שימש בהשגת הכנסתה העסקית.

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

לאור כל האמור, קבע השופט אלטוביה, כי ההכנסה מהפרשי הצמדה שנצמחה למערערת משחיקת ערך ההלוואה בשנת-המס 2003 חייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה.

- בית-המשפט העליון, מפי השופט נ' הנדל (בהסכמת השופטים א' שהם ונ' סולברג), דחה את הערעורים שהוגשו על-ידי שתי החברות.
- בראשית הדברים, נדרש השופט הנדל לתורת המקור וקבע, כי אמנם תורה זו ואימוצה במשפטנו נחשפו לביקורת (בעיקר מצד פרופ' אדרעי), אך היא עודנה השיטה הקיימת בשיטתנו. עוד קבע השופט הנדל, כי השאלה האם קיים כלל בשיטתנו בדבר "בלעדיות המקור" (דהיינו, האם ניתן לסווג הכנסה תחת יותר ממקור אחד) אינה צריכה להכרעה בענייננו וניתן להותירה לעת מצוא.
- בהמשך, קבע השופט הנדל, כי אין מחלוקת בין הצדדים כי פעילות המערערות בקשר להכנסות שנבעו משחיקת ההלוואה אינה עולה כדי "עסק" במובנו המקובל, אך בכך לא סגי; שכן, גם הכנסה שאינה נובעת מהפעילות השגרתית, הנמשכת והשיטתית של העסק עשויה

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

להיות מסויגת כהכנסה מעסק – והדבר תלוי בשאלה האם הכנסה זו היא אינטגרלית לעסק, או שמא נוצרה במנותק ממנו. זאת, כנגזר משני המבחנים שגובשו בפסיקה, שההבדל ביניהם הוא סמאנטי בלבד, ואף אינו אלא שני צדדים של אותו מטבע, דהיינו: מבחן האינטגרליות ומבחן הניתוק.

- בהמשך לכך, ולגופו של עניין, קבע השופט הנדל, כי חומר הראיות מצביע על כך שההכנסות משחיקת ערך ההלוואה הינן אכן אינטגרליות הן ביחס לעסקה של הדר והן ביחס לזה של דמקא; וכי האינטגרליות של ההכנסות כאמור משתקפת אף בהתנהלותן ודיווחיהן.

- עוד קבע השופט הנדל, כי אין להלום מצב שבו אופים של הפרשי ההצמדה משתנה כרצות המערערות – פעם הוצאה מופרת בניכוי או הפסד עסקי המותר בקיזוז, ופעם תקבול שנעדר מקור הכנסה בפקודה, וזאת הגם שייתכנו מקרים בהם הפקודה נעדרת סימטריה בין ההכרה בהכנסה לבין ההכרה בהוצאה.

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

- בנוסף, קבע השופט הנדל, כי הגם שבעניין פלאזה מדובר היה בהפרשי הצמדה וריבית שצמחו לנישום על כספי השקעתו בפיקדונות, אותה הלכה התבססה על מבחן האינטגרליות ה"כללי" יותר שנקבע בעניין קי.בי.עי, וזהו העיקרון המנחה שלאורו יש ללכת, כאשר יישומו על עובדות הערעורים דנא מוביל למסקנת בתי-המשפט קמא.
- השופט הנדל הוסיף ונדרש לשאלת סיווג ההכנסות משחיקת ערך ההלוואות תחת סעיף 2(4) לפקודה וקבע – בניגוד לדעתו של השופט אלטוביה בעניין דמקא – כי אין מניעה לראות באותו סעיף 2(4) כחולש גם על סכומים שליליים ש"נוספו" לקרן והביאו לשחיקתה; שכן, לשונו של סעיף 2(4) ותכליתו אינן מגלות כל אבחנה בין מלווה ללווה, מה גם שקביעה אחרת תביא להפליה בלתי-מוצדקת בין נישומים.
- השופט הנדל המשיך והתייחס לעיתוי החיוב במס, תוך שהוא קובע שאין מקום לשנות מההלכה שלפיה הכנסות הנובעות מהפרשי

# מגדניית הדר נ' פ"ש – שחיקת הלואה הצמודה למט"ח

הצמדה וריבית והפרשי שער תחויבנה במס בעת הצטברותן ולא במועד המימוש. בעניין זה, ציין השופט הנדל, כי מלאכת ההכרעה בעניינה של דמקא קלה יותר, לנוכח היעדר עקביותה ביחס לתוצאות הגלומות בשינוי שער המטבע.

- לבסוף, נדרש השופט הנדל להוראות סעיף 8ג לפקודה: לשיטתו – וזו גם הייתה עמדתו של השופט אלטוביה בעניין **דמקא** – פרשנות תכליתית ראויה מביאה למסקנה כי יש לראות במונח "הפרשי שער" ככולל גם את הפרשי הצמדה למט"ח, שכן מבחינה כלכלית יש להם את אותם מאפיינים. עוד ציין השופט הנדל, כי ניתן להחיל את הוראות אותו סעיף 8ג "גם בנסיבות כאלה שבמקורנו!"
- לאור כל האמור, קבע השופט הנדל, כי המערערות חייבות במס הן מכוח סעיף 2(1) והן מכוח סעיף 2(4) לפקודה.



**22.6.2015: פשמ"ג נ' ז'ורבין**

**האם יש לכלול רווחי אקוויטי במסגרת  
הרווחים הראויים לחלוקה?**

# פשמ"ג נ' ז'ורבין – רווחי אקוויטי מהווים חלק מהרר"ל

- עניינו של פסק-הדין בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה (כמשמעותם בסעיף 94ב לפקודה) שחלוקתם כדיבידנד ליחידים ולחברות משפחתיות הייתה זכאית למס בשיעור 12% בהתאם להוראת-השעה ("הוראת-השעה") שנקבעה במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 ("חוק ההתייעלות הכלכלית").
- המערער הינו בעל מניות בשיעור 50% בחברת דחף מפעלי ארגון פרסום והפצה בע"מ ("חברת דחף").
- בשנת-המס 2009 חולק למערער דיבידנד בסך 17,201,780 ש"ח, לגביו הצהיר המערער כי מדובר בהכנסה החייבת במס בשיעור 12% בהתאם להוראת-השעה.
- ברם, על-פי תחשיב שערך המשיב, הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו בחברת דחף עד ליום 1.1.2003 ("המועד הקובע") הינם בסך 5,000,000 ש"ח בלבד, כאשר חלקו של המערער בסך האמור הינו 2,500,000 ש"ח.

# פשמ"ג נ' ז'ורבין – רווחי אקוויטי מהווים חלק מהרר"ל

- המחלוקת העיקרית בין הצדדים התרכזה בשאלה, האם יש לכלול בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה את רווחי האקוויטי של חברת דחף, דהיינו את רווחיה החשבונאיים המבטאים את חלקה ברווחיהן הבלתי-מחולקים של החברות שמוחזקות על-ידה.
- בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט מ' אלטוביה, קיבל את הערעור ברובו וקבע, כי אכן יש לכלול את רווחי האקוויטי במסגרת חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, וזאת לעניין החלופה המיטוית.
- ראשית, נדרש השופט אלטוביה לתכלית הכפולה של הוראות סעיף 94ב לפקודה: האחת, מניעת מצב שבו במכירת מניות החברה יוטל מס על רווחי החברה שכבר מוסו בעבר; השנייה, מניעת הטיה בלתי-רצויה אצל בעל המניות ביחס להחלטה האם לחלק את רווחי החברה כדיבידנד טרם מכירת המניות.
- השופט אלטוביה המשיך ונדרש ללשון החוק הרלבנטית, תוך שהוא קובע, כי לפרשנות המערער – לפיה המילים "רווחים שנתחייבו במס" כוללות את כל הרווחים שנכללו בדו"חות החברה, כל עוד

# פשמ"ג נ' ז'ורבין – רווחי אקוויטי מהווים חלק מהרר"ל

רווחים אלה נתחייבו במס סופי אף אם חיוב זה נעשה אצל אחר – אינה משוללת יסוד מבחינה לשונית, ויש לה נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק.

- בנוסף, קבע השופט אלטוביה, גישת המערער אף מתיישבת עם התכלית שביסוד החלופה המיסויית, וזאת מהטעם שלא רק שאין בה כדי להביא להפחתת חבות המס בדרך לא לגיטימית, אלא שדווקא גישת המשיב מובילה לעיוות מסוים שכן היא מטילה באופן עקיף מס על רווחי האקוויטי שהם במהותם זכות לקבל דיבידנד שפטור ממס.
- לאור כל האמור, קבע השופט אלטוביה, כי יש לפרש את המילים "נתחייבו במס" באופן תכליתי, כך שכאשר מדובר ברווחים ששולם בגינם המס הסופי שניתן לחייבם, ובמקרה של רווחי אקוויטי מדובר במס חברות ברמת החברה הכלולה – יש לראות את אותם רווחים כאילו נתחייבו כבר במס.
- פשמ"ג ערער לבית-המשפט העליון על פסק-הדין.

# פשמ"ג נ' ז'ורבין – רווחי אקוויטי מהווים חלק מהרר"ל

- בית-המשפט העליון, מפי השופט א' שהם (בהסכמת המשנה לנשיאה השופט א' רובינשטיין והשופט מ' מזוז), דחה את הערעור.
- בראשית הדברים, נדרש השופט שהם להוראת-השעה תוך שהוא מציין, כי אין מחלוקת בין הצדדים שכל תנאי ההוראה התקיימו בענייניו של ז'ורבין, למעט התנאי הנעוץ בשאלה האם הדיבידנד שקיבל מקורו ברווחים הראויים לחלוקה שנצברו בחברה המחלקת עד למועד הקובע.
- בהמשך, סקר השופט שהם את שיטת המיסוי הדו-שלבי בישראל ואת הוראות סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה.
- השופט שהם ציין, כי אין מחלוקת בין הצדדים שרווחי אקוויטי נכללים בדו"חות הכספיים של החברה ולכן יש לקחתם בחשבון במסגרת חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, בהתאם לחלופה החשבונאית; אך הצדדים חלוקים בשאלה האם רווחי אקוויטי מהווים "רווחים שנתחייבו במס" שיש לקחתם בחשבון במסגרת חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, על-פי החלופה המיסויית.

# פשמ"ג נ' ז'ורבין – רווחי אקוויטי מהווים חלק מהרר"ל

- לצורך מענה על שאלה זו, נדרש השופט שהם למהותם של רווחי אקוויטי ובכלל זאת לשיטת השווי המאזני, תוך שהוא קובע, כי לא רק שפרשנותו של המשיב – לפיה המונח "רווחים שנתחייבו במס" כולל את כל הרווחים שנכללו בדו"חות החברה, כל עוד רווחים אלה נתחייבו במס סופי שניתן היה לחייבם, אף אם זה חיוב זה נעשה אצל אחר – אינה משוללת יסוד מבחינה לשונית בעוד שפרשנות המערער היא בעלת עיגון לשוני קלוש, אלא גם שהראשונה עומדת במבחני ההיגיון והשכל הישר ועולה בקנה אחד עם תכליתו של סעיף 94ב לפקודה ביוצרה "אדישות מיסויית" ביחס לשתי הדרכים למימוש השקעה במניות (דהיינו, דיבידנד או מכירה).
- עוד קבע השופט שהם, כי עמדת המשיב תואמת גם את התכלית הספציפית, בהתאם לחלופה המיסויית, שהיא מניעת תכנוני מס אסורים, אשר במסגרתם עלול בעל המניות "לכבס" את הרווח החשבונאי שצמח בחברה הנמכרת.
- השופט שהם הוסיף ונדרש לטענות המערער בדבר כפל-ההטבה שעשוי להיווצר כמו גם לדרישת המימוש, ודחה טענות אלו.

**5.7.2015: ספידיו-לינק נ' פ"ש**

**האם ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר  
כנגד הכנסה מעסקת אקראי?**

## ספידו-לינק נ' פ"ש – קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד עסקת אקראי

- המערערת, שהינה בשליטתו של עו"ד יורם יוסיפוף, נוסדה על-מנת לעסוק בהקמה וניהול של מרכזי גלישה באינטרנט מסוג "אינטרנט קפה" והיא פעלה בענף זה במשך שנים אחדות.
- העסק האמור לא צלח והחברה נותרה עם הפסדים בגובה של כ-2 מיליון ש"ח וחובות בעקבות סגירתו.
- לאחר תקופה ללא פעילות, ביצעה המערערת עסקות תיווך (בקשר למקרקעין הנמצאים במתחם "פארק צמרת" בתל-אביב) מהן הפיקה הכנסות בסכומים ניכרים וביקשה לקזז כנגדן את הפסדי העבר.
- המשיב, פ"ש ת"א 3, סירב להתיר את קיזוז ההפסדים מהטעם שפעילות התיווך לא עלתה לכדי עסק אלא הייתה לא יותר מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי שכנגדה לא ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר.
- לעומת זאת, המערערת סבורה שפעילות התיווך נעשתה כעסק ממש, לחלופין כעסק אקראי שכנגדו ניתן לקזז את ההפסדים המועברים, ולחילופי חילופין, כעסקת אקראי שאף כנגדה ניתן לקזז כנגדה הפסד עסקי מועבר.



# ספידו-לינק נ' פ"ש – קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד עסקת אקראי

- בית-המשפט המחוזי, מפי השופט ה' קירש, קיבל את הערעור.
- בראשית פסק-הדין, נדרש השופט קירש לשאלת סיווגה של ההכנסה שנוצרה למערערת מהתיווך וקבע, כי הגם שהמקרה אינו מובהק לכאן או לכאן הכף נוטה לסיווג ההכנסה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. זאת, לאור מספר העסקות הנמוך, משך זמן הפעילות הקצר והיעדר הוכחה לניסיון "התבססות" המיזם.
- השופט קירש המשיך וסקר את פסקי-הדין שעסקו בקיזוז הפסדים וציין, כי הגישה המסתמנת בפסיקת בתי-המשפט בשנים האחרונות ובבית-המשפט העליון בפרט היא גישה מרחיבה לפיה יש לאפשר קיזוז הפסדים אלא אם איסור הקיזוז נקבע באופן מפורש בחוק.
- לאחר מכן, נדרש השופט קירש לשאלה האם ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, תוך שהוא משיב עליה – לאחר ניתוח מפורט ומנומק – בחיוב.

# ספיד-לינק נ' פ"ש – קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד עסקת אקראי

▪ וכך סיכם השופט קירש את מסקנותיו:

"לסיכום הדיון בנושא קיזוז ההפסדים הגעתי אפוא למסקנה כי יש לפרש את סעיף 28(ב) באופן המתיר, למצער, קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח מעסקה בעלת אופי מסחרי (ועסקאות אקראי בכלל). בהקשר החקיקתי המסוים זהו הפירוש התכליתי המתבקש, המגשים מדיניות מיסוי ראויה ועיגונה בלשון החוק נובע מתולדות חקיקת המושגים והקשר ההדוק בין ה'עסק' מחד ו'עסקאות האקראי' מאידך. המסקנה אף מתחייבת מפסיקת בית המשפט העליון. כל תוצאה אחרת הייתה מובילה לעיוות כלכלי שלא ניתן להסבר – מדוע הסכומים שירדו לטמיון בעסקי האינטרנט קפה הבלתי מוצלחים לא יילקחו בחשבון בחישוב המס על פעילות התיווך המוצלחת?"

**7326/15 מיסוי 5.8.2015: החלטת**

**החבות במע"מ בגין השקעות נוסטרו**

## החלטת מיסוי 7326/15 – החבות במע"מ בגין השקעות נוסטרו

- עניינה של ההחלטה – המהווה פרסום פומבי ראשון של עמדת רשויות המס בסוגיה זו – בחברה המשקיעה בניירות-ערך עבור עצמה בחשבון הנוסטרו שלה, כאשר פעילותה בתחום זה הינה בהיקף גבוה ותוך ביצוע מספר רב של פעולות, והיא ממומנת, בין היתר, בהלוואות מתאגידים בנקאיים.
- במסגרת ההחלטה נקבע, כי היות שמדובר בפעילות עסקית, יש לסווגה כ"מוסד כספי" כמשמעותו בסעיף 1(א) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977.

## החלטת מיסוי 7326/15 – החבות במע"מ בגין השקעות נוסטרו

▪ עוד נקבע בהחלטה, כי הסיווג כ"מוסד כספי" כאמור חל גם על התאגדויות משפטיות אחרות ככל שהן מקיימות את אותו סוג ונפח פעילות, לרבות פעילות דומה המבוצעת על-ידי אנשים פרטיים.

☞ השלכות ההחלטה על המשקיעים השונים (יחידים, קרנות גידור ועוד).

☞ חבות במע"מ בגילוי מרצון.

☞ הלוואות

**:3.9.2015**

**מומב השקעות נ' מנהל מיסוי מקרקעין**

**האם הפטור ממס שבח במכירת דירת  
מגורים חל על חברה משפחתית?**

## מומב נ' מנהל מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח לחברה משפחתית

- עניינו של פסק-הדין בשאלה, האם חברה משפחתית (כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה) המוכרת דירת מגורים ששימשה למגורים זכאית לפטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011 ("הוראת-השעה").
- ועדת-הערר שליד בית-המשפט המחוזי בירושלים, בחוות-דעתו של חבר הוועדה ד"ר ליאור דוידאי (בהסכמת יו"ר הוועדה, השופט בד' מ' רביד, וחבר הוועדה מ' יצחקי, שמאי מקרקעין) דחתה את הערר.
- לדברי ד"ר דוידאי, הפטור ממס שבח על-פי סעיף 6 להוראת-השעה מוקנה ל"דירת מגורים מזכה", המוגדרת בסעיף 49(א) לחוק כ"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים...". ואילו המונח "דירת מגורים" מוגדר כדירה בבעלותו או בחכירתו של יחיד, וממילא לא נכללת במסגרת זו חברה משפחתית. זאת, להבדיל מסעיף 5(ה) להוראת-השעה שבו נקבע במפורש, לעניין סעיף 5, כי "יחיד" הינו לרבות חברה משפחתית.

## מומב נ' מנהל מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח לחברה משפחתית

- על פסק-הדין של ועדת-הערר הוגש ערעור לבית-המשפט העליון.
- בית-המשפט העליון, מפי הנשיאה מ' נאור (בהסכמת השופטים צ' זילברטל וא' שהם), דחה את הערעור.
- הנשיאה נאור סקרה את סעיף 6 להוראת-השעה וקבעה, כי הגם שתכליתו – כמו של ההוראה כולה – היא הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר, האמצעים שנבחרו להגשמת תכלית זו אינם, ולא נועדו להיות, בלתי-מוגבלים; וכי דרישת הבעלות (או החכירה) בידי יחיד, להבדיל מאשר בידי כל גוף משפטי אחר, חייבת להתקיים.
- הנשיאה נאור המשיכה ובחנה את הוראות סעיף 64א לפקודה כמו גם את הפסיקה שעסקה בהוראות אלו, וקבעה, כי לא ניתן להתגבר על דרישת הבעלות בידי יחיד באמצעות ההסדר שבאותן הוראות סעיף 64א, שכן חברה משפחתית היא קודם כל חברה שחל עליה דין החברות הכללי בישראל.



## מומב נ' מנהל מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח לחברה משפחתית

- עוד קבעה הנשיאה נאור, תוך שהיא מאבחנת את נסיבות המקרה מאלו שבפרשת הלוי (ע"א 896/90) ובפרשת עצמון (עמ"ה (י-ם) 19/94), כי המשמעות המעשית של קבלת עמדת המערערת – הסבורה, כי יש לראות את הנישום המייצג כבעל הדירה עובר למכירתה – היא הרמת מסך ההתאגדות של המערערת באופן מלא; וכי הרמת מס זו אינה נעשית במישור המס, אלא במישור הקנייני, וזאת לא ניתן לעשות מכוח סעיף 64א.
- הנשיאה נאור הוסיפה וציינה, כי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה חל על "הכנסתה החייבת" של החברה המשפחתית, ועל-כן – ולאור הגדרת המונחים "הכנסה" ו"הכנסה חייבת" שבסעיף 1 לפקודה כמו גם לאור הוראות סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין שהינו ה"צינור" המחבר בין שבח לבין הפקודה – בעת הפיכתה של הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית מן השבח להכנסתו של הנישום, לא ניתן להחיל לגביה פטורים, ניכויים או קיזוזים הרלבנטיים להכנסה זו. הנשיאה נאור ציינה, כי הובעה ביקורת על לשונו הצרה

## מומב נ' מנהל מיסוי מקרקעין – פטור ממס שבח לחברה משפחתית

והמגבילה של סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אך במבט צופה פני עתיד ולמצער בהקשר של הסדר המס בעניינה של חברה משפחתית, דומה כי נושא זה נפתר עם הוספת ההוראות לגבי חברה שקופה שהפעלתן "תלויה בהתקנתן של תקנות בעניין שטרם הותקנו...".

■ לבסוף, ציינה הנשיאה נאור, תוך שהיא מפנה לפסק-הדין בעניין בנק הפועלים נ' כהן (דנ"א 690/94), כי קיימת גישה לפיה ייתכנו מקרים שבהם פרשנות תכליתית תצליח לסתור את החזקה שלפיה השימוש בביטוי "יחיד" בדבר חקיקה מצביע על כך שהוא חל על אדם בשר-ודם בלבד. הנשיאה נאור ציינה, כי זהו אינו קו הטיעון העיקרי של המערערת ואף אחד מהצדדים לא הפנה לאותו פסק-דין; וכי בכל מקרה בחינה של אפשרות זכאותה של המערערת לפטור בדרך זו מחזקת את המסקנה שיש לדחות את הערעור. זאת, בין היתר, על רקע בחינת נוסחן של הוראות סעיפים 5 ו-6 להוראת-השעה וההיסטוריה החקיקתית של הוראות אלו.

**5769/15 מיסוי 11.10.2015: החלטת**

***B2B* הלוואות**

שקופית 35

# החלטת מיסוי 5769/15 – הלוואות B2B

- עניינה של ההחלטה בחברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") המפעילה אתר אינטרנט לתיווך במתן וקבלת הלוואות מעמית לעמית (P2P) ומתן שירותי סליקה להלוואות כאמור.
- במסגרת אתר האינטרנט, יחידים תושבי ישראל ("הלווים") מגישים בקשה מקוונת לקבלת הלוואה מיחידים אחרים תושבי ישראל או מחברות תושבות ישראל.
- ההלוואות נושאות ריבית שנתית קבועה מראש ואינה תלויה בגורם בלתי-וודאי והן מוחזרות דרך חשבון הבנק של הלווים על-ידי חתימה על הוראת קבע ובהתאם להסכם עם החברה.
- לכל המלווים נפתח חשבון נאמנות בבנק, בו הם רשומים כנהנים ("חשבון הנאמנות") וחשבון זה משמש את החברה לצורך העברת תשלומים בין המלווים ללווים ("שירותי הסליקה").
- החברה אינה צד להלוואות; כספי ההלוואות אינם חלק מנכסיה או מהתחייבויותיה; והסיכון כי ההלוואות לא תיפּרענה הינו של המלווים בלבד, כאשר בעבור השירותים אותם נותנת החברה היא גובה

# החלטת מיסוי 5769/15 – הלוואות B2B

עמלות מהלווים או מהמלווים בעת העברת התשלומים בחשבון הנאמנות.

- במסגרת ההחלטה נקבע, כי על החברה לנפות מס במקור בגין תשלומי הריבית למלווים בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005, כשהחברה תהא "החייב" כהגדרתו בתקנות האמורות.

- עוד נקבע, כי על החברה לתת לכל מלווה – אשר נוכה לו מס במקור – אישור ניכוי מס במקור כאמור בתקנה 16 לתקנות, כשאינ באמור באישור זה כדי לקבוע את שיעור המס הסופי ו/או את סיווג ההכנסה שהתקבלה בידי המלווה.

**:13.10.2015**

**ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש**

**השפעת ידיעתו בפועל של הנישום  
בדבר קיומה של שומה בעניינו על  
מירוץ הזמנים להתיישנות**

# ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

- לטענת המערערת, בשנת-המס שבערעור (שנת-המס 2000) היא נחשבה לתושבת בלגיה ובהתאם לדיני המס הבלגיים ולאמנה למניעת מסי-כפל בין ישראל לבין בלגיה הרווח ממכירת מניות חברת סלטי צבר שבבעלותה חייב במס בבלגיה ולא בישראל.
- המשיב, לעומת זאת, טען, כי המערערת נחשבה לתושבת ישראל בשנת-המס שבערעור ולכן רווח ההון ממכירת מניות סלטי צבר חייב במס בישראל. לחלופין, טען המשיב שיש לראות ברישום המערערת בבלגיה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה.
- לצד הערעור, הגישה המערערת בקשה לביטול השומה בִּשְׁל איחור במשלוח השומה ונימוקיה. זאת, משום שהשומה הסופית נשלחה אליה רק ביום 26.1.2005, בעוד שהמועד האחרון למשלוח השומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה היה בסוף שנת-המס 2004.
- בהחלטתו מיום 12.11.2007 דחה השופט מ' אלטוביה את הבקשה לביטול השומה, היות שהשומה שודרה למערכת שירות עיבודים ממוכן של רשות המיסים ("**מערכת השע"מ**") לפני המועד הקובע;

# ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

והיות שרואה-החשבון המייצג של המערערת ("המייצג") נכנס למערכת השע"מ וראה את שומת המס אשר שודרה, ועל-כן ידע בטרם חָלף המועד הקובע על קיומה של השומה. לפיכך, קבע השופט אלטוביה כי אין בעובדה שהשומה הסופית נשלחה באיחור כדי להביא לבטלותה.

- ביום 18.12.2013 ניתן פסק-דינו של השופט אלטוביה, בו נדחה ערעורה של המערערת.

- השופט אלטוביה דחה בשנית את טענת ההתיישנות, אף על רק פסק-דינו של בית-המשפט העליון בעניין דור און (רע"א 429/12) ("עניין דור און"), שם נקבע כי שומה שהוצאה באיחור תהיה בטלה גם אם נודע עליה לנישום במועד. השופט אלטוביה קבע, כי נסיבות העניין מצדיקות את דחיית הבקשה, הן משום ששידור השומה למערכת השע"מ מהווה פעולה סופית וידיעת הנישום לגבי קיומה שוות-ערך למשלוח הודעה על השומה, והן לאור התמשכות ההליכים בעניין זה לפניו.



# ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

- לגופו של עניין, דחה השופט אלטוביה את ערעורה של המערערת, תוך שהוא מחייבה בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 200,000 ₪.
- ביום 13.10.15 התפרסם פסה"ד של ביהמ"ש העליון, מפי השופט ס' ג'ובראן (בהסכמת השופטים א' שהם וע' ברון), שקיבל את הערעור.
- השופט ג'ובראן פָקַר את ההיסטוריה הפרשנית של הוראות ההתיישנות ביחס לסמכותו של פקיד-השומה, תוך שהוא נדרש לפסקי-הדין בעניין **ביר, סמי ודור און**, וסיכם כי תכלית הוראות אלו היא ליצור וודאות אצל הנישום ביחס לשומתו, במסגרת זמנים קבועה ומוגדרת. ההלכה היא, כך קובע השופט ג'ובראן, שעל-מנת שיראו את פקיד-השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו או להכריע בהשגה עליה, עליו לשלוח את החלטתו הסופית בטרם חָלף המועד הקובע, ושומה אשר נשלחה לאחר המועד הקובע תהא בטלה.

# ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

- לאחר מכן, נדרש השופט ג'ובראן לטענת המשיב לפיה יש לדחות את טענת ההתיישנות של המערערת מבלי לדון בה לגופה, וזאת משום שטענת ההתיישנות לא הועלתה בשלב ההשגה על השומה, ואף לא במועד האפשרי הראשון בהליך השיפוטי.
- השופט ג'ובראן דחה טענה זו וקבע, כי הגם שערעור על שומת מס אינו דומה להליך המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה אלא מהווה המשך של הליך ההשגה ועל-כן הנישום אינו יכול לנצל את הערעור ל"שיפור עמדות", הרי שבעניין **רובומטיקס טכנולוגיות** (ע"א 1830/14 צוין, כי בסמכותו של בית-המשפט המחוזי לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות בשלב הערעור, כחלק מחובתו לוודא שהשומה תהא שומת אמת, ובלבד שיובטח כי אפשרות זו לא תנוצל לרעה וכי השימוש בסמכות זו שמור למקרים חריגים בהם הפעלתה אינה גורמת נזק דיוני לצד האחר.
- השופט ג'ובראן הוסיף וקבע, כי המקרה שלפנינו הוא אחד מאותם מקרים חריגים, וזאת, בין היתר, לאור העובדה שבקשתה של

# ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

המערערת לביטול השומה בשל התיישנותה הוגשה כחודש בלבד לאחר פסק-הדין בהלכת סמי.

- על סמך האמור, דחה השופט ג'ובראן את טענת המשיב לפיה יש לדחות את טענת ההתיישנות מבלי לדון בה לגופה.
- השופט ג'ובראן המשיך ונדרש לסוגיה שנותרה להכרעה והיא השפעתה של ידיעה בפועל של הנישום בדבר קיומה של שומה בעניינו על מירוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד-השומה להוציא שומה לפי מיטב שפיטתו.
- השופט ג'ובראן קבע, כי הקו המנחה בפרשנות סעיפי ההתיישנות בפקודה הוא כי תכליתם לצמצם את התקופה שבה מצוי הנישום בחוסר וודאות לגבי שומתו ביחס לשנת-מס מסוימת, וזאת על דרך של יצירת מועד אשר עד אליו חייבת להתקבל החלטת פקיד-השומה; כאשר על מועד זה להיות מוגדר בבירור, כך שיוכל הנישום להסתמך עליו כאשר הוא מכלכל את צעדיו העתידיים.

# ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

- עוד קבע השופט ג'ובראן, כי הדגש המרכזי אותו יש ללמוד מתוך הלכת סמי ופסקי-הדין המאוחרים לה, הוא כי יש להבטיח שפקיד-השומה יקבל את החלטותיו במועד שנקבע לכך בדין, וישלח אותן אל הנישום בטרם חלף המועד הקובע; וכי המשתנה המכריע הוא פעולתו של פקיד-השומה, ללא קשר להתנהגותו של הנישום או לידיעתו האפשרית בדבר קיומה של החלטה בעניינו, אשר טרם ניתנה באופן סופי.
- על יסוד האמור, ותוך שהוא שב ונדרש לפסק-הדין בעניין דור און, קבע השופט ג'ובראן, כי פרשנותם הראויה של סעיפי ההתיישנות בפקודה היא כי מירוך הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד-השומה אינו נקטע כל עוד לא ניתנה החלטה סופית וחתומה של פקיד-השומה ונשלחה אל הנישום, וכי אין מקום להכיר בחריגים לקביעה זו המבוססים על ידיעתו של הנישום. זאת, אפילו במקרה שבו הנישום יודע בפועל ובאופן וודאי על קיומה של שומה בעניינו.

## ינקו וויס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש – התיישנות

- לגופו של עניין, קבע השופט ג'ובראן, כי השומה אשר הוצאה למערערת נשלחה לאחר המועד הקובע ומשכך, ולמרות שהשומה האמורה שודרה למערכת השע"מ בטרם חלוף המועד הקובע, דינה להתבטל (וממילא התייתר הצורך לדון ולהכריע בשאר הטענות אשר העלתה המערערת בערעורה לגבי שאלת השליטה והניהול).

**:26.10.2015**

**שלום חנוך נ' מנהל מע"מ**

**האם רכישת/מכירת בית פרטי  
ששימש במשך תקופה קצרה כצימר  
חייבת במע"מ?**

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

- המערער עוסק בתחום הטקסטיל וההלבשה זה כ-35 שנים. הוא עבד בענף זה בארה"ב ומאז שובו לישראל בשנת 1995 הוא פועל בו באמצעות חברה שבבעלותו.
- המערער נרשם כ"עוסק מורשה" לעניין חוק מע"מ בשנת 2006, כשהסיבה המקורית לרישומו כאמור הייתה רצונו להשכיר לחברה שבבעלותו מבנה משרדים בתל-אביב שהוא רכש באופן אישי.
- אשתו המנוחה של המערער עבדה כמתווכת נדל"ן בתקופה בין שובן של בני-הזוג מארה"ב ועד שחלתה במחלה ממארת בשנת 2008, ובסך הכל במשך כשמונה עד עשר שנים. המנוחה נפטרה בשנת 2014.
- ביום 31.1.2011 רכשו המערער ואשתו המנוחה בית אבן בעיר צפת, בתמורה ל-680,000 ש"ח.
- עסקת הרכישה לא חויבה במע"מ בידי המזכרים (אנשים פרטיים) ואף לא בידי הרוכשים כ"עסקת אקראי" (ועל כך בהמשך).

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

- במהלך השנה שלאחר הרכישה בוצע בבית שיפוץ מקיף בעלות כוללת של כ-260,000 ש"ח לפחות.
- בשלב מסוים בני-הזוג וילדיהם החלו ללון בבית מדי פעם בפעם, בעת ביקוריהם בצפת.
- בין החודשים יוני ואוקטובר 2012 הופעל הבית כ"צימר" הכולל שלוש יחידות שונות, והאירוח בצימר פורסם באינטרנט ואף הופק סרטון פרסומי לצורך שיווק המקום.
- בדו"חות התקופתים שהוגשו לרשויות מע"מ לחודשים מאי עד אוגוסט 2012 קיזז המערער מס תשומות בגין החשבוניות שהוצאו לו בקשר לשיפוץ הבית. לימים, ביקש המערער לבטל את קיזוז מס התשומות כאמור.
- העיסוק בהשכרת חדרי הצימר הניב הכנסות (לפני מע"מ) בסך של כ-32,000 ש"ח בלבד.
- ביום 18.10.2012 נמכר הבית לצד שלישי שרכש אותו על-מנת



# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

- לעשות בו שימוש כדירת מגורים. זאת, בתמורה לכ-2,000,000 ₪.
- לא שולם מע"מ בקשר למכירה זו ועל כך הוציא המשיב, מנהל מע"מ ת"א 3, שומה למערער.
- המשיב העלה שתי טענות שונות המצדיקות, לשיטתו, את חיוב מכירת הבית במע"מ: האחת – בני-הזוג הפעילו בבית עסק של צימר, ומשכך הבית מהווה בבחינת "ציוד" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מע"מ, וממילא מכירתו חייבת במע"מ; השנייה – בני-הזוג עסקו באופן כללי במסחר בנכסי נדל"ן והבית הנדון נמכר במהלך עסקים אלה.
- בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט ה' קירש, קיבל את הערעור באופן חלקי.
- בראשית הדברים, נדרש השופט קירש לשאלה האם הבית נמכר "בידי עוסק במהלך עסקו" (החלופה הראשונה בהגדרת המונח "עסקה" שבסעיף 1 לחוק מע"מ).

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

- השופט קירש פירט את נכסי הנדל"ן של המשפחה – שכללו נכסי מגורים (דירה ברעננה שנרכשה בשנת 1995 ונמכרה בשנת 2000; קרקע שנרכשה בשנת 2000 ועליה נבנה בית המשפחה המשמש עד היום למגורי המערער; קרקע בתל-אביב בשנת 2005 לשם בניית בית משפחה חדש, כאשר הבנייה הסתיימה בשנת 2010 אולם עקב מחלתה של המנוחה המשפחה לא עברה לגור שם והבית נמכר בשנת 2010; והבית בצפת), משרדי החברה שבבעלות המערער שנרכשו בשנת 2006 וטרם נמכרו; ונכסים נוספים (דירה בתל-אביב שנרכש בשנת 2003 ומושכרת למגורים; קרקע בהוד השרון שנרכשה בשנת 1997 ונמכר בשנת 2000; קרקע נוספת בהוד השרון שנרכשה בשנת 2003 וטרם נמכרה; קרקע בכפר-סבא שנרכשה בשלבים בשנים 2003, 2004 ו-2006; וקרקע ברעננה שנרכשה בשנת 2006 וטרם נמכרה) – וקבע, כי אמנם יש בפנינו ריבוי נכסים, אך יש לקבל את טענת המערער כי אופי החזקתם הוא השקעתי.
- שכן, מכל הנכסים שפורטו לעיל רק ארבעה מהם מומשו, ובמבט על-פני כעשרים שנים מעת שובה של המשפחה מחו"ל אין מקום להגדיר את התמונה המצטיירת כעיסוק אינטנסיבי ברכש ומכר העולה לכדי

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

סחר עסקי בנכסי נדל"ן; וכי כל העת המערער עסק בענף ההלבשה ולפי עדותו, שלא נסתרה בנקודה זו, כל הרכישות הנ"ל מומנו מהון עצמי (חסכונות) ולא במימון זר.

- השופט קירש הוסיף וציין, כי באשר להיות המערער רשום כעוסק בתחום המקרקעין לצורכי מע"מ, ניתן לכך הסבר המניח את הדעת שלא נסתרה הדבר נעשה אגב רכישת המשרד בתל-אביב והשכרתו לחברה שבבעלותו; וכי אין לומר כי בתוכן הרישום האמור קיימת מעין "הודאה" מצדו של המערער כי הוא עוסק בעסקי נדל"ן לכל דבר ועניין, ולמעשה גם המשיב בסיכומיו לא הפריז בחשיבות הרישום האמור.

- עוד ציין השופט קירש, וזאת בשולי הדברים, כי אילו הייתה מתקבלת טענתו של המשיב לפיה המערער עוסק במסחר בנכסי נדל"ן וכי הוא רכש ומכר את הבית הנדון במהלך עסקיו אלה, דהיינו במהלך מסחר שוטף בבתים ובמגרשים, אזי היה מקום לשקול את החלתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ.

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

- השופט קירש המשיך ונדרש לשאלת סיווגו של הבית כ"ציוד" שמכירתו חייבת במע"מ (מכוח הסיפא לחלופה הראשונה בהגדרת המונח "עסקה" שבסעיף 1 לחוק מע"מ) וקבע, כי פעילות הצימר נוהלה כעסק לכל דבר, וממילא הבית עצמו היה בבחינת "ציוד" באותו עסק.
  - השופט קירש ציין, כי חוסר הפרופורציה הבולט בין המע"מ שעשוי להיגבות בשל מכירת הציוד (כ-250,000 ש"ח) לבין המס שנגבה בשל הפעילות העסקית שהתנהלה בזכות הציוד (כ-5,000 ש"ח), ביחס של כ-50:1, הינו למצער אנומלי ומעלה סימן שאלה באשר לצדקת גישתו של המשיב במישור הכלכלי; וכי בנסיבות יוצאות דופן יהיה מקום להוציא מכלל "ציוד" נכס ששימש בעסק אך באופן חולף ומועט ביותר ביחס להיקף השימוש באותו נכס לצרכים לבר-עסקיים, כך שהשימוש העסקי היה "בטל בשישים" לעומתו (de minimis).
- עם זאת, השופט קירש הוסיף וקבע, כי בנסיבות המקרה דנא אין לראות את השימוש בבית כצימר כ"שולי" או "בטל בשישים" לעומת השימוש המשפחתי.

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

- כאמור, השופט קירש קבע, כי מכירת הבית הייתה בבחינת "מכירת ציוד", דהיינו "עסקה" החייבת לכאורה במע"מ, אך קביעה זו לא הביאה את הדיון לסיומו: השופט קירש קבע, כי רכישת הבית היוותה בגדר "עסקת אקראי" כמשמעותה בחלופה השלישית להגדרת "עסקה", שכן הבית נרכש, בין היתר, לצורך הפעלתו כצימר; וממילא המערער-הקונה היה חייב במע"מ בגין רכישה זו, וזאת כמתחייב מהוראות תקנה 6ב לתקנות מע"מ; וכי אילו היה המערער פועל כנדרש על-פי אותה תקנה 6ב, הוא לא היה רשאי לקזז את מס התשומות הגלום בחשבונית העצמית בשל תקנה 15 לתקנות מע"מ.
- על רקע קביעותיו האמורות, הוסיף השופט קירש וקבע, כי היות שעסקת רכישת הבית הייתה אמורה להתחייב במע"מ וכי אם המערער היה פועל כדין ומוציא בגין הרכישה חשבונית עצמית הוא לא היה זכאי לקזז את מס התשומות הכלול בה, אזי מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 31(4) לחוק מע"מ, כך שעסקת מכירת הבית החייבת לכאורה במע"מ כמכירת "ציוד" תהיה פטורה ממס

# שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

בסופו של דבר מכוח אותו סעיף 31(4).

ואולם, כך הוסיף וקבע השופט קירש, מן הראוי כי פטור זה על המכירה יחול רק אם ישולם המס המגיע בשל הרכישה.

■ בנקודה זו ציין השופט קירש, כי הערעור הנוכחי הוא על החלטת המנהל באשר להטלת מע"מ על מכירת הבית באוקטובר 2012 וכי כָּלֵל לא הוצאה למערער שומה לפי סעיף 77 לחוק מע"מ בקשר לרכישת הבית בינואר 2011, אך סמכותו של בית-המשפט המחוזי הודן בערעור מס ערך מוסף בהתאם לסעיף 83 לחוק מע"מ רחבה דיה על-מנת לאפשר את התוצאה אליה הגיע.

■ השופט קירש ציין, כי התניית תחולת הפטור לפי סעיף 31(4) לחוק מע"מ, לעניין המכירה, בתשלום המס הנובע מעסקת הרכישה, כאשר קיים בין הדברים קשר מהותי וישרוההתנייה נעשית במסגרת פסק-דין בהתאם להוראות סעיף 83(ה) לחוק, נראית אפשרית ואף מתבקשת בכפוף למגבלת התיישנות תקופת השומה שאינה קיימת במקרה זה (בעת מתן פסק-הדין טרם חלפה תקופת התיישנות בת חמש

## שלום חנוך נ' מנהל מע"מ – החבות במע"מ במכירת צימר

השנים בה מוסמך המשיב עצמו לערוך שומה בקשר לעסקת רכישת הבית בחודש ינואר 2011); והתוצאה אף מידתית וצודקת לאור התוצאה הצורמת שקשה להצדיק מבחינה כלכלית של חיוב מלוא מחיר המכירה (2,000,000 ש"ח) במע"מ בשל עיסוק במיזם הצימר שהכניס ככלות הכל כ-30,000 ש"ח פדיון לכיס המשפחה.

- לאור כל האמור, קבע השופט קירש, כי השומה תופחת באופן כזה שהמע"מ (בשיעורו שחל בחודש ינואר 2011) יוטל על סכום רכישת הבית (680,000 ש"ח) ועל סכום המס המחושב כאמור יווספו הפרשי הצמדה וריבית כחוק ממועד הרכישה ועד היום.

**8.11.2015: שרגא נ' פ"ש**

**הורשת הפסדים לצורכי מס**



# שרגא נ' פ"ש – הורשת הפסדים לצורכי מס

- עניינו של פסק-הדין בשאלה, האם ניתן להוריש ולרשת הפסדים לצורכי מס, בכלל; והאם, למצער, ניתן להוריש ולרשת הפסדים מעסק מסוים כך שההפסדים יקוזזו כנגד רווח הון (שבח) שיופק בידי היורשים ממכירת נכס ששימש באותו עסק, בפרט.
- המערערים, בנימין ואורי שרגא, הינם אחים שירשו מאמם המנוחה מקרקעין שבהם היא ניהלה קונדיטוריה ובעטיה נוצרו לה הפסדים.
- לימים, נפטרה המנוחה והמערערים מכרו את המקרקעין.
- במכירת המקרקעין כאמור נוצר למערערים רווח הון (שבח) שכנגדו ביקשו המערערים לקזז את הפסדיה העסקיים (המועברים) של המנוחה.
- זאת, בטענה, כי הפסדים אלה עברו אליהם בירושה מהאם המנוחה.
- המשיב, פקיד-שומה חולון, סירב לקיזוז המבוקש, ומכאן הערעור שהוגש לבית-המשפט המחוזי.
- בית-המשפט, מפי השופט ה' קירש, דחה את הערעור.

סוף מעשה במחשבה תחילה...

תודה על ההקשבה!

**Alex Shapira & Co.**  **אלכס שפירא ושות'**  
Law Offices משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 39555 תל-אביב 6139401  
Sonol Tower, 20<sup>th</sup> floor, Menachem Begin Road Tel-Aviv, P.o.b. 39555 Tel-Aviv 6139401  
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il  
www.CapiTax.co.il

©

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני!