

## לקוחות יקרים,

אנו ממשיכים לעדכנכם אודות הפסיקה בתחום המס שנפסקה בחודשים האחרונים.  
נציג, אפוא, בקצרה מספר פסקי דין בולטים אשר ניתנו לאחרונה על ידי בית המשפט העליון, בתי המשפט המחוזיים וועדות הערר של מס שבח מקרקעין.

### ע"א 1113/09 עו"ד אבנר כהן נ' המשביר לצרכן החדש בע"מ, קבוצת שביט בע"מ, כונס הנכסים הרישמי

ביום 19.2.2003 המשיבים (להלן יחדיו – "המשביר החדש") התקשרו בעסקה לרכישת המשביר לצרכן ישראל בע"מ (להלן – "המשביר הישן"), לאחר שנקלע לקשיים כלכליים במהלך 2002, זאת לאחר הליך של התמחרות. ביום 26.9.2006 דרש המערער מהמשביר החדש, בהתאם לאופציה שהוקנתה לו, כי תעביר לקופת הנושים את יתרת התמורה בגין הרכישה, בסך 20 מיליון ₪, בתוספת מע"מ. המשביר החדש סירבה להוסיף מע"מ, וטענה כי ההתחייבויות הכספיות שנטלה על עצמה במסגרת הסכם הרכישה כללו מע"מ.

בעקבות זאת, הגיש המערער לבית המשפט המחוזי בקשה למתן הוראות, בה עתר לחייב את המשביר החדש לשלם לקופת הנושים של המשביר הישן את סכום המע"מ. בית המשפט המחוזי דחה את הבקשה למתן הוראות, וקבע כי המשביר החדש אינה חייבת להוסיף מע"מ. בית המשפט ציין כי עניין המע"מ לא נזכר בעסקת הרכישה ועל כן הסתמך על החזקה שפותחה בהלכה הפסוקה ולפיה בהיעדר הוראה אחרת בחוזה יש לראות את מחיר העסקה כמחיר הכולל את רכיב המע"מ - חזקה אותה לא עלה בידי המערער לסתור. מכאן הערעור.

### טענות הצדדים

לעמדת המערער, החזקה עליה נסמך בית משפט קמא לפיה בהיעדר הוראה אחרת בחוזה יש לראות את מחיר העסקה כמחיר הכולל את רכיב המע"מ, נסתרה במקרה דנן. זאת, בהיתמך בנסיבות הטרם חוזיות, אומד דעת הצדדים והתכליות שעמדו בבסיס קבלת ההצעה. לדברי המפרק, המסקנה לפיה המע"מ כלול בהצעת המשביר החדש משמעותה שהצעת המשביר החדש לא הייתה הגבוהה ביותר מבין המתמודדות בהתמחרות, ולפיכך היא בלתי סבירה וחותרת תחת התכלית המסחרית של העסקה, שהיא העשרת קופת הפירוק.

לעמדת המשביר החדש, יש לאמץ את קביעותיו ומסקנותיו של בית המשפט קמא, אשר דחה את הבקשה למתן הוראות שהגיש המפרק, ופסק כי המשביר החדש אינה חייבת להוסיף מע"מ על סכום האופציה אותו התחייבה לשלם לקופת הנושים.

### השאלה המשפטית

כאשר לא נכללה הוראה מפורשת כי למחיר יתווסף מס ערך מוסף במסגרת מסמכי עסקה, אימתי חלה החזקה שפותחה בהלכה הפסוקה, כי בהיעדר הוראה אחרת בחוזה יש לראות את מחיר העסקה כמחיר הכולל את רכיב המע"מ?

### פסק דינה של השופטת א' חיות

נוכח "שתיקת" מסמכי העסקה בהקשר חיובם של הצדדים בחבות המע"מ, קמה חזקה ולפיה נכלל המע"מ במחיר העסקה.

בענייננו, העובדה כי מדובר בעסקה שנקשרה במסגרת הליכי הקפאה אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. אדרבא, ניתן לסבור כי החזקה הנ"ל חלה ביתר שאת במקרים כגון אלה, שכן מדובר בעסקה שהתאשרה אך לאחר שעברה את עיניהם הבוחנות של מספר גורמים וכן את בדיקת בימ"ש.

לפיכך, אם לא ראה המשביר הישן, באמצעות מי מאותם גורמים, לכלול באיזה ממסמכי העסקה הוראה מפורשת כי למחיר יתווסף מע"מ, חזקה היא כי המע"מ כבר נכלל במחיר העסקה שפורט במסמכים.

בניגוד לטענת המערער, מהסכומים שצוינו בפרוטוקול ההתמחרות נלמד שהצעת המשביר החדש כללה מע"מ, ובנוסף הוצאה למשביר החדש חשבונית על תשלום מוקדם, אשר ניתן ללמוד ממנה כי תשלום זה כלל מע"מ.

### תוצאה

הערעור נדחה.

### ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

מנהלי החברה המערערת משכו כספים מחשבונה בשנים 1995-99, אשר נרשמו בספרי המערערת כהלוואה. פקיד השומה סיווג את הסכומים כשכר עבודה למנהלים וחייב את המערערת בשומת ניכויים. לאחר דין ודברים, חתמו הצדדים על הסכם פשרה, לפיו הוסכם ע"י המערערת כי המשיכות מהוות שכר עבודה, ומנגד פקיד שומה יחיל על המשיכות שיעור מס נמוך מהרגיל.

בגין אי תשלום ניכוי המס במועד חויבה המערערת בהפרשי הצמדה וריבית בסך 1,116,000 ₪, והיא תבעה את ניכוי הוצאות אלו מהכנסה, אולם המשיב סירב להכיר בהוצאה זו. לטענתו, הוצאות אלו לא היו בייצור הכנסה (כמתחייב מסעיף 17 לפקודה) וכן ההכרה בניכוי נוגדת את תקנת הציבור שכן היא יוצרת מצב בו המערערת, שהפרה את החוק, תצא נשכרת.

בית המשפט המחוזי פסק לטובת המשיב, וזאת בהתבסס על הלכת הד הקריות (ע"א 438/90), לפיה אין להתיר בניכוי הוצאות ריבית והצמדה הנובעות מחוב ניכויים של מס הכנסה, אלא במקרה חריג, שבו התגלעו חילוקי דעות בתום לב בין פקיד השומה למעביד. מכאן הערעור לבית המשפט העליון.

### השאלה המשפטית

האם ניתן להתיר בניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה שנוצרו לנישום בגין חוב ניכויים?

### פסק דינה של השופטת ע. ארבל

בית המשפט מתבסס בפסק דינו על הלכת הד הקריות (ע"א 438/90), אשר בה דנו השופטים ברק, חשין וגולדברג בשאלה זו, ומתווה את הכרעתו על דעת הרוב באותו מקרה.

בית המשפט פותח בבחינת התכלית הסובייקטיבית של סעיף 17, וקובע שזו נוטה לכיוון פרשנות המערערת, מאחר שהמחוקק לא התכוון לשלול את האפשרות לנכות ריבית והצמדה שנצמחו בגין חוב מס. לגבי התכלית הסובייקטיבית, קובע בית המשפט שתכלית זו היא קביעת שומת אמת, והיא מחייבת כי הנישום לא ישלם מס ביתר. ביתר פירוט, קובע בית המשפט כי מכוח עיקרון "הטפל הולך אחר העיקר", היות שקרן החוב מותרת בניכוי כהוצאת שכר עבור המערערת, יש להתיר בניכוי מס גם את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה הנלווים לקרן החוב. כמו כן, נקבע כי אי הכרה בניכוי הוצאות הריבית וההצמדה יוצר כפל מס עבור הנישום, מדובר בהטלת מס נוספת ובלתי מוצדקת על כספים שכבר הוטל עליהם מס.

בהמשך, דן בית המשפט בתקנת הציבור, אשר על אף עקרון שומת האמת עלול לסייג התרת הוצאה כדי להרתיע נישומים ולמנוע עקיפה של הוראת חוק. בהתאם לדעת הרוב בהלכת הד הקריות, מנגנון ההוספה של הפרשי ריבית והצמדה לחוב ניכויים הנמצא בפיגור לא נועד להעניש את הנישום, אלא להוביל לשקילות כלכלית עבור הצדדים, בדומה למצב שבו נוכה המס במקור במועד, וכן יש להימנע משימוש בדוקטרינת תקנת הציבור בכדי לאסור ניכוי הפרשי הריבית וההצמדה ובכך ליצור הרתעה כלפי הנישומים. כמו כן, קיימות סנקציות ספציפיות בפקודה המתבטאות בהטלת קנסות ואף מאסר כלפי מעביד אשר לא ניכה את המס במקור. סנקציות אלו מבטיחות הרתעה נאותה כלפי נישומים.

תוצאה

הערעור התקבל.

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

המערערת הינה עוסק כמשמעו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – "חוק מע"מ"). ביום 5.8.99 רכשה המערערת מספר קומות משרדים, (להלן – "המשרדים"), 64 מקומות חניה וכן מחסנים (להלן יחדיו – "הנכס"), בבניין שהיה באותה עת בהליכי בנייה, והידוע בשם "שער העיר ברמת גן".

כוונת המערערת בעת הרכישה הייתה להשכיר את הנכס לשימוש מסחרי. לפיכך, ניכתה המערערת את מס התשומות, בגין רכישת הנכס כבר בעת הרכישה, ומבלי שיש מחלוקת עם המשיב לעניין זה.

המערערת קיבלה את החזקה בנכס ביום 2.6.03. עם זאת, היא לא השכירה את המשרדים, אלא רק את מקומות החניה והמחסנים. שטחי המשרדים עמדו ריקים במשך כארבע שנים, עד אשר הושכרו על ידי המערערת לאחרים. במהלך תקופה זו, שילמה המערערת לחברת הניהול של הבניין דמי ניהול עבור טיפול בשטחים המשותפים של הבניין ובנושאי שמירה, תחזוקה, ניקיון, ביטוחים וכיוצא באלה.

יצויין, כי המערערת הינה חברה אשר כל רכושה הינו הנכס, ופעילותה היחידה הינה השכרתו.

טענות הצדדים

לעמדת המערערת, יש להתיר בניכוי את מס התשומות ששילמה עבור דמי הניהול אף בתקופה בה עמדו המשרדים ריקים.

לעמדה, היא ניסתה במהלך התקופה האמורה להשכיר גם את המשרדים, אך מחמת שפל בשוק הנדל"ן באותן שנים, דמי השכירות שהוצעו היו נמוכים ביותר. המערערת סברה שמן הראוי להמתין עד להתאוששות ועלייה במחיר השכירות. לבסוף, ציפייתה הוכחה כנכונה, שכן עלה בידיה להשכיר את המשרדים במחירים הגבוהים משמעותית מאלה שניתן היה לקבלם במהלך ארבע השנים. על כן, יש לאפשר בידיה את ניכוי התשומות בעת ביצוע תשלום דמי הניהול, גם אם הן תשמשנה רק בעסקת שכירות עתידית החייבת מס.

לעמדת המשיב, כאשר מדובר בתשומות שהן בבחינת השקעה ארוכת טווח ותשומות המשמשות בעסקה עתידית, על העוסק להוכיח בהסתברות גבוהה שעסקה כאמור עומדת להתבצע, וכי אין מדובר בהנחה ספקולטיבית, כאשר המועד הקובע הוא מועד רכישת התשומות.

לעמדתו, במקרה זה, דמי הניהול שולמו מדי חודש בחודשו, במהלך ארבע שנים, מבלי שהייתה ציפייה או סיכוי סביר ששטחי המשרדים יושכרו, או שיעשה בהם שימוש אחר. זאת, בהבדל מהתרת נכוי מס התשומות בגין הרכישה, לעניינה שוכנע שהנכס אכן נרכש מתוך כוונה שבסופו של יום יעשה בו שימוש עסקי. לפיכך, אין מקום להתיר ניכוי התשומות מדמי הניהול, אלא רק מעת השכרת המשרדים.

השאלה המשפטית

המחלוקת נשוא הערעור מתמקדת בשאלת פרשנות סעיף 41 לחוק מע"מ, לפיו: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס", באשר לשאלה – האם עוסק, בעל משרדים המיועדים להשכרה, רשאי לנכות מס תשומות, מדמי ניהול ששולמו על ידו לחברת הניהול של הבניין, בתקופה בה לא הושכרו המשרדים?

פסק דינו של השופט איתן אורנשטיין

בית המשפט המחוזי פסק כי על פי "עיקרון ההקבלה", הוא אחד העקרונות עליהם מושתת חוק מע"מ, העוסק רשאי לנכות מס תשומות רק אם קיים קשר סיבתי בין התשומה לעסקה החייבת במס.

ל"עקרון ההקבלה" מעמד בכורה והוא עומד בבסיס סעיף 41 לחוק מע"מ. אי לכך, יש לתת לו פרשנות מרחיבה, לפיה הסעיף חל גם על תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס.

המבחן באשר להתממשות העסקה העתידית אותו יש ליישם בעת ניכוי התשומות העתידיות הוא: קיומה של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס.

הקריטריונים המשמשים לבחינת קיומה של ה"הסתברות הגבוהה": תכנית עסקית סבירה, מהות העסק או אופי העיסוק, רכיב הזמן, מידת מקצועיותו ובקיאיותו של מבקש הניכוי, יכולת תזרימית, מידת ההתקדמות הקיימת, ומבחן סל של מכלול הנסיבות.

בית המשפט קבע, כי המערערת עומדת בתנאי מבחן ההסתברות הגבוהה, ואלו נימוקיו:

1. מבחינת קיומה של תכנית עסקית, הוכח שהמערערת רכשה את הנכס רק לשם השכרתו.
  2. מבחינת מהות העסק, הוכח כי עיסוק המערערת הוא רק בהשכרת שטחי מסחר.
  3. מבחינת מימד הזמן, פרק זמן של 4 שנים בשוק הנדל"ן, שלאחריו הושכרו המשרדים, אינו יכול להיחשב "עתיד רחוק".
  4. אשר למידת בקיאיותו ומקצועיותו של מבקש הניכוי, המערערת נמצאת בבעלות חברת נדל"ן גדולה והיא אף מסרה את הטיפול בניהול הנכס לחברה מקצועית בענף הנדל"ן.
  5. אשר למצב השוק, הוכח כי משיקולים נכונים בחרה המערערת שלא להשכיר את המשרדים בשנים נשוא הערעור, מחמת שדמי השכירות היו נמוכים ואף הוכח כי ציפיית המערערת שדמי השכירות יעלו, אכן ארעה בפועל.
  6. בהתאם למבחן "כלל הנסיבות", מדובר בחברה עסקית, המצויה בבעלות גורמים פרטיים הבקיאים בשוק המקרקעין, וחזקה עליהם שיעדיפו להשכיר את הנכס ולהנות מדמי שכירות, מאשר שהנכס יעמוד ריק, ללא קבלת כל תשואה כאשר הם מחויבים להמשיך לשלם דמי ניהול. זאת ועוד, עסקינן בהוצאות שהן בגדר חובה שעל המערערת לשאת בהן, כבעלת נכס בבניין, מעצם היותה בעלת שטח המשרדים, ולשם שמירה על רכושה. לפיכך, אף שורת ההיגיון והשכל הישר תומכים בקבלת עמדת המערערת.
- לאור כל האמור, נקבע כי מערערת רשאית לנכות את מלוא מס התשומות נשוא הערעור, ביחס לתקופה בה לא השכירה את המשרדים.

#### תוצאה

הערעור התקבל.

#### ע"מ (ב"ש) 1533/09 חב' פ.מ.י בע"מ נ' ממונה מע"מ אשדוד

ספרי החברה המערערת נפסלו לשנים 2005-2006, לאחר שנמצא כי קיזזה שלא כדין עשרות חשבונות מס תשומות שהוצאו לה כביכול על ידי חברה עוסקת אחרת (חברת חלום). כמו כן, נמצא כי בשנים 2003-2006, הוציא הבעלים של החברה המערערת עשרות חשבונות מס לחברה נוספת (חברת בן ארי), תוך שימוש ביצירת מסך פיקטיבי של הסכמים, וזאת מבלי שהמערערת ביצעה את העבודות בגין הוצאו החשבונות. המשיב קנס את החברה המערערת ובעליה בכפל מס, ובקנס של תשלום אחוז מהמחזור מכוח סעיף 50(א) לחוק מע"מ. לפיכך, ערערו החברה והבעלים שלה, בגין מרכיבי החיובים האמורים בהם נקנסו המערערת ובעליה.

השאלה המשפטית

- (1) האם אכן ביצעה חברת חלום עבודות עבור החברה המערערת?  
 (2) האם אכן ביצעה החברה המערערת עבודות עבור חברת בן ארי? ואם לאו – האם הקנס צריך להיות מוטל על הבעלים של החברה המערערת שהוציא את החשבוניות, או על החברה המערערת, שהינה העוסק מוציא החשבוניות?

(3) מהו דינו של מנהל של "עוסק מורשה" המוציא חשבונית מבלי שהייתה "עסקה חייבת במס"?

פסק דינו של כב' הנשיא יוסף אלון

1. החברה המערערת והבעלים שלה לא הציגו כל מסמך או ראיה ישירה לכך שחברת חלום ביצעה אי פעם עבודה כלשהי עבור המערערת.
2. החשבוניות הרבות שהוציאה חברת חלום לחברה המערערת אינן משקפות עסקאות אמת שבוצעו ביניהן – ועל כן, קיזוז התשומות שבוצע על ידי המערערת היה שלא כדין.  
לפיכך, ערעורה של החברה נדחה.
3. המערער לא סיפק ראיה כלשהי לכך כי החשבוניות שהוצאו על ידו לחברת בן ארי משקפות עבודות שביצעה החברה המערערת.
4. סעיף 50(א) לחוק מע"מ עוסק ב"אדם" שלא רשאי להוציא חשבונית מס, ומפנה לסעיף 47 לחוק זה, המתיר לעוסק מורשה להוציא חשבונית מס. כך, סעיף 50(א) לחוק עוסק ב"אדם" שמתיימר להוציא חשבונית של עוסק, שעה שהוא איננו עוסק או מורשה המוסמך לעשות כן. לפיכך, יש לבחון מה דינו של מנהל של "עוסק מורשה" המוציא חשבונית מבלי שהייתה "עסקה חייבת במס".
5. על פי פסקי דין קודמים שניתנו בנושא, עולה כי ה"אדם" שאינו רשאי להוציא את החשבונית, והוציאה, הוא החייב בכפל המס. שהרי, סעיף 50(א) לחוק אינו נוקט בלשון "עוסק מורשה" אלא על "אדם שהוציא חשבונית".
6. במקרה דנן, הבעלים של המערערת הוא שרשם והוציא במו ידיו את חשבוניות המערערת נשוא הערעור. ואולם, משנמצאו כי אותן חשבוניות לא שיקפו עסקאות, כמובנו של סעיף 47 לחוק, ומשסעיף 50(א) לחוק חל אף על "אדם", הרי שאין סיבה להטיל את הקנס על החברה המערערת ולא על בעליה.  
לפיכך, ערעורו של הבעלים של החברה נדחה.
7. עוד הלין הבעלים של החברה, המערער, כי הטלת כפל מס הן על החברה המערערת והן עליו באופן אישי, יוצר מס כפול פי ארבעה.
8. אף דינה של טענה זו להידחות, הואיל ואין חפיפה בין ה"עסקאות" נשוא החשבוניות של העסקה של החברה המערערת שהוצאו לחברת בן ארי, לבין ה"עסקאות" (במישור מס התשומות) שבחשבוניות חברת החלום שניתנו לחברה המערערת. בנוסף, חשבוניות אלו הוצאו בגין פעולות שונות, ולכן הינן נפרדות זו מזו במרבית מרכיביהן.

התוצאה

הערעורים נדחו.

**ע"ש 5067/06 החוויה הישראלית - שירותי תיירות חינוכית בע"מ נ' מנהל מע"מ**

למערערת רישיון לסוכנות נסיעות, והיא עוסקת, בין היתר, במתן שירותי תיירות לבני נוער וסטודנטים יהודים מחו"ל, שירותים אותם היא רוכשת מספקים שונים. תמורת השירותים משולמת למערערת מהתיירים. לטענת המערערת על עסקאות אלו בין המערערת לתיירים חל מס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(8) לחוק המע"מ.

טענתה הראשונה של המערערת, היא שיש לפרש את המונח "סיור" הקבוע בחוק שירותי תיירות על דרך ההרחבה, ולראות אף פעילויות שטח, כגון כניסה לאתרים והשתתפות בפעילויות שונות במסגרת הסיור כמזכות במע"מ בשיעור אפס. מנגד טוען המשיב כי מכיוון שהעסקאות בהן מדובר הן פעילויות שטח, הרי שהמערערת לא סיפקה שירות מ"שירותי סוכנות נסיעות", שכן פעילויות מסוג זה לא נכללות בהגדרת מונח זה בחוק שירותי תיירות.

טענתה השנייה של המערערת הינה כי, בכל הקשור לספקים אשר בנוסף לפעילויות מספקים גם לינה, למעשה ייחשב הדבר כשירות שניתן על ידי "בית מלון", וזאת בין אם המדובר בפנסיון, בית מרגוע, בית אירוח וכל מקום אחר.

טענתה השלישית של המערערת הינה כי על פי הוראות התאמ"ו (נוהלי אגף המע"מ) אין היא חייבת במע"מ מקום בו לא גבתה את המע"מ מהתייר ולא ביקשה לקזז תשומות בגין העסקה. מנגד טען המשיב כי המערערת לא פעלה כנקבע בהוראה זו, שכן הספקים אשר סיפקו למערערת את הפעילויות השונות החייבות בשיעור מס מלא הוציאו למערערת חשבוניות מס בשיעור אפס, וממילא לא היה מס כלשהו שדווח למשיב בגין עסקאות אלה.

**השאלות המשפטיות**

1. האם השירותים הניתנים לתיירים ע"י המערערת והנרכשים מהספקים חבים במע"מ בשיעור אפס?

2. האם המשיב יכול לדרוש מהמערערת את המע"מ שבחרה שלא לגבות מתייר כאשר לא קיזזה תשומות העסקה?

**פסק דינה של השופטת מ. מזרחי**

ביהמ"ש דחה את טענתה הראשונה של המערערת וקבע כי לפי חוק מע"מ יחול מס בשיעור אפס על הסעת סיור של תייר והארוחות הנלוות, ולא על כל מרכיבי הסיור. שאחרת, לא היה טעם בפירוט העסקאות עליהן חלה ההטבה בלשון הסעיף, וכן לא היה טעם בהסכם שערכה המערערת עם המשיב לפיו יותר למערערת לנכות את מס התשומות בגין פעולות שטח הכוללות לינה.

ביהמ"ש קיבל את טענתה השנייה של המערערת, וקובע כי העובדה שמדובר בלינות שטח לא צריכה לעמוד בדרכה, שכן הגדרת "בית מלון" בחוק מע"מ ובחוק שירותי תיירות היא רחבה ביותר, וכן בחוק שירותי תיירות מושווה מצבו של "חניון" למצבו של "בית מלון". חיזוק לכך מצא ביהמ"ש גם בהסכם הנ"ל שנחתם בין המערערת לבין פקיד השומה, אשר עורך השוואה בין לינה בחיק הטבע ללינה בבית מלון, ובמסמך מאוחר להסכם, בוהוסכם כי המס בגין כלל השירותים הנלווים ללינה בשטח יהיה בשיעור אפס. היינו, בית המשפט קבע כי בכל הקשור ללינה בשטח, יעמוד שיעור המס על אפס ויתאפשר קיזוז בצד התשומות.

ביהמ"ש קיבל גם את טענתה השלישית של המערערת, וקבע כי המבחן לעניין הוראת התאמ"ו היא התנהגות המערערת, ומשזו אינה מנכה מס תשומות, עונה היא על התנאי הנקבע בה, גם אם דה-פקטו לא היה מס תשומות לניכוי מאחר שלא שולם מע"מ בעסקאות עם הספקים.

תוצאה

הערעור נתקבל.

ו"ע 1129/07 בית דרור בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב

בשנת 2005 חתמה העוררת על הסכם מכר מקרקעין ועל הסכם השכרה משותפת של אותו נכס. במועד עשיית הסכם המכר בין העוררת לבין השוכר, היה הנכס בשלבי תכנון, ותמורת הנכס המוערכת במלואה, שולמה תוך 30 ימים ממועד חתימת הסכם כנגד העמדת ערבות בנקאית על ידי המוכרת. המוכרת והשוכר סיכמו כי התמורה הסופית עבור הנכס תיגזר מגובה שיעור דמי השכירות המדויקים, וקבעו מנגנון שעל פיו תיקבע תמורה זו. בהתאם להסכם ההשכרה המשותפת, שנחתם באותו מועד בו נחתם הסכם המכר, נקבע כי הקונה יממן את התמורה על פי הסכם הרכישה תוך שימוש בהלוואה בנקאית שנטל, וכי המוכרת תשלם ישירות לבנק את כלל תשלומי הריבית שהקונה יחויב בהם בגין ההלוואה שנטל. העוררת ביקשה לקבוע את שווי הרכישה, לעניין תשלום מס הרכישה, תוך הפחתת סכומי הריבית שהיא הייתה צפויה לשלם, והמשיב דחה את בקשתה, וקבע שווי רכישה ללא הפחתת הריבית.

השאלות המשפטיות

על פי איזה חישוב יש לקבוע את שווי העסקה לצורך חישוב מס הרכישה:

1. האם יש להעמיד את שווי העסקה תוך הפחתת תשלומי הריבית שהמוכרת תשלם לקונה מסכום התמורה?
  2. האם יש להוון את סכום העסקה, בהתאם להלכה שנקבעה בפסק הדין המכון הגיאופיסי?
  3. האם שווי העסקה צריך להיות בגובה התמורה החוזית עליה סיכמו הצדדים לעסקה?
- פסיקת ועדת ערר מס שבח מקרקעין בתל אביב (בפני עו"ד מרגליות, רו"ח פרידמן, וכב' השופטת אליעז)

עו"ד מרגליות

1. אין ללמוד מ"לבושה" של עסקה על מהותה, הואיל ועסקה יש למסות על פי מהותה הכלכלית האמיתית, ולא על פי הצורה שקבעו לה הצדדים.
2. לפיכך, גם עסקה שנערכה בשני חוזים נפרדים שנחתמו יחד, ובענייננו, הסכם מכר והסכם השכרה משותפת, מהווה עסקה אחת לצורכי מס, שאין לפצלה.
3. במקרה עסקינין, מטרת ההתקשרות הייתה למכור את הזכויות בנכס, כשהן נושאות תשואה כלכלית מקובלת עליה סיכמו הצדדים, כך שהנכס שנרכש היווה "נכס מניב" והכשרתו היוותה תנאי יסודי לקיומה של העסקה.
4. במש"ח שהגישה העוררת, כמו גם בדוחות שהגישה למס הכנסה, הוצהר הסכם הנקוב בהסכם המכר, ולא היה כל אזכור לצורך בהפחתה כלשהי.
5. הכרעת בית המשפט בפסק הדין בעניין המכון הגיאופיסי הייתה נכונה, ובעוד ששם דובר בשתי עסקאות נפרדות, למכר מקרקעין ולמתן אשראי על ידי המוכרת לרוכשת, במקרה דנן, המוכרת לא נתנה לרוכשת אשראי, אלא המימון הגיע מבנק עצמאי.
6. הצדדים בחרו לבסס את התמורה על שיטת היוון דמי שכירות, ורצונם המפורש היה לבסס את הרכישה בהתאם לשיקולים כלכליים.
7. לפיכך, יש לקבל את הערר ולבצע היוון לתמורה.

רו"ח פרידמן :

1. בהתאם לסעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין, שווי המכירה מבוסס על יום המכירה, אשר במקרה דנן הינו יום חתימת החוזה.
2. לפי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, שווי המכירה הינו המחיר שקבעו הצדדים ביניהם, ברצון, היינו, הסכום שנקבע בפועל.
3. הואיל והמוכרת היא הנושאת בסיכוני הריבית, מבחינה כלכלית מדובר בשתי עסקאות – האחת של רכישת מקרקעין והשכרה משותפת, והשניה של מימון התקופה ממועד החוזה ועד המסירה. על כן, שווי התמורה שנקבעה ליום תחילת ההשכרה מבוסס על יום מאוחר משמעותית מיום חתימת חוזה המכר.
4. לאור האמור, יש להוון את הסכום אחורה כדי לקבוע את שווי התמורה ליום הרכישה, כפי שנקבע, בין היתר, בעניין המכון הגיאופיסי. היוון זה שקול כלכלית להפחתת תשלומי הריבית ששולמו על ידי המוכרת.

התוצאה

הערר התקבל.

ע"מ 1166/04 קרלוס בגס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1ע"מ 1339/04 ישראל און ליין (בי.בי.אס) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

המערערות הינן חברת קרלוס בגס בע"מ (להלן- "חברת בגס") וחברת ישראל און ליין בע"מ (להלן- "ישראל און ליין"), המשתייכות לקבוצת חברות שיכוננו להלן "קבוצת יפעת". הקבוצה עוסקת בתחום אספקת שירותי מידע ובכללם מידע פיננסי, עיסקי, פרסומי ותקשורתי.

חברת קו מנחה אשר מנייתה נסחרות בבורסה, עוסקת בתחום של מערכות מידע בורסאיות.

בשנים 1997-1998 ניהלו נציגי קבוצת יפעת מגעים עם חלק מבעלי מניותיה של קו מנחה לצורך שיתוף פעולה בין החברות ועל רכישת חלק מהמניות או השליטה בקו מנחה, מגעים אשר לא צלחו. במהלך שנת 1998 חברות שונות בקבוצת יפעת רכשו לשעורין מניות חברת קו מנחה. בסוף שנת 1998, מכרו כל חברות קבוצת יפעת את מניותיהן בקו מנחה לחברת בגס (שהייתה עד אז בלתי פעילה). במהלך 1999 רכשה חברת בגס מניות נוספות של חברת קו מנחה, ואחזקותיה בקו מנחה הגיעו ל- 66.16%.

בחודש יוני 1999 החל משא ומתן עם חברת כלל, בנוגע למכירת חלק ממניות קו מנחה, וביום 23.7.1999 רכשה כלל 28.8% מניות של קו מנחה מקבוצת יפעת. לאחר ביצוע העסקה, כלל וקבוצת יפעת החזיקו בכמות שווה של מניות. קבוצת יפעת טענה כי רכשה את השליטה בקו מנחה כהשקעה הונית, וכי המכירה לכלל נעשתה מתוך כוונה להשתלט על קו מנחה תוך הכנסת שותף אסטרטגי.

המערערות טענו כי יש לקבל את דיווחיהן כי מכירת המניות קו מנחה לחברת כלל נעשתה במישור ההוני, ועל כן העסקה פטורה ממס ע"פ סעיף 97(ג) לפקודה (כפי שהיה קיים טרם תיקון 132 לפקודה).

המשיב טען כי יש לראות את עסקת המכירה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, החייבת במס פירוטי ע"פ סעיף 12(1) לפקודה.

השאלה המשפטית :

האם מכירת מניות קו מנחה על ידי המערערות לחברת כלל מהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי וההכנסה ממנה היא פירוטית לפי סעיף 12(1) לפקודה, או שמא היא מהווה רווח הון הואיל ומדובר במכירת מניה הפטורה ממס לפי סעיף 97(ג), כהגדרתו טרם תיקון 132 לפקודה.

כב' השופט מגן אלטוביה :

בית המשפט קבע כי יש לבחון את העסקה על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך הבחנה בין רווח הון להכנסה פירותית - תדירות העסקאות והפעולות, ההיקף הכספי, אופן המימון, תקופת החזקה, ייעוד התמורה, בקיאותו של הנישום, קיומו של מנגנון קבוע ונמשך ופיתוח והשבחה של הנכס. עוד נקבע כי למבחנים אלו יש להוסיף את מבחן הנסיבות האופפות את העסקה, כפי שנקבע בעניין **מגיד** (ע"א 9187/06), שהינו מבחן גג במסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות, כגון: כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב.

בנוסף קבע בית המשפט כי, מאחר ועסקת אקראי בעלת אופי מסחרי מצויה על "קו התפר" בין העסקי להוני, ובין העסקי לפרטי, הדרך המועדפת לצורך סיווג האירוע וההכנסה הנובעת ממנו תהא צירוף מכלול המבחנים עם בחינת הנסיבות הכלליות במטרה לאתר את כוונת הנישום.

בית המשפט אימץ בפסק הדין את דעתו של פרופ' אדרעי באשר למשקלה של הכוונה, וקבע כי מבחני הפסיקה הינם כלי לאיתור הכוונה, ומשהכוונה אותרה, תהא לה ביחד עם מבחן הנסיבות הכלליות משקל עודף בסיווג העסקה.

במקרה דנן, החיל בית המשפט את המבחנים שהוזכרו לעיל ופסק כי, בנסיבות המקרה המשיב לא הצליח להוכיח כי כוונת המערערות ברכישת מניות קו מנחה הייתה רכישה לשם מכירה לצורך עשיית רווח מהיר, וכי לאור מכלול הנסיבות יש לראות ברכישת המניות על ידי קבוצת יפעת רכישה לשם השקעה. כמו כן קיבל בית המשפט את טענת המערערות כי הפניה לכלל נבעה מהרצון להכניס שותף אסטרטגי ראוי.

אשר על כן פסק בית המשפט כי במקרה דנן יש לראות בעסקת המכירה רווח הון הפטור ממס בהתאם להוראת סעיף 97(ג) לפקודה.

התוצאה :

הערעור התקבל.

ע"מ 859-08 חיים ניסים נ' פקיד השומה חיפה

בחודש אוגוסט 1959 התאגדה חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ (להלן - "בז"ן") כחברה ממשלתית. ביום 26/12/04 החליטה וועדת השרים לענייני הפרטה להפריט את בז"ן. עם קבלת ההחלטה התגלעו מחלוקות בין הנהלת בז"ן לעובדים אשר התנגדו למהלך הפרטה וביקשו להבטיח את זכויותיהם בהסכמים. בסופו של יום ולאחר משא ומתן ממושך נחתמו בין הצדדים הסכמים לפיהם העובדים יקבלו מענקים בגין עריכת השינוי המבני.

השאלות המשפטיות

1. כיצד יסווגו לצרכי מס תקבולים שמקבלים עובדים כפיצוי בעקבות עריכת שינוי מבני במקום עבודתם. האם יש לראות בתקבולים אלו כהכנסת עבודה אצל העובדים, או שמא כפיצוי הוני?
2. בנוסף, וככל שטענת המערער תתקבל, מהו מועד הרכישה לצורך חישוב המס על רווח ההון כאמור בסעיף 91(ב1) לפקודה?

טענות הצדדים

המערער מבקש לקבוע כי התקבולים שקיבלו העובדים במסגרת הליך הפרטה של בז"ן, מהווים הכנסה הונית. לטענת המערער, לעובדים, לא כל שכן לעובדים בתאגיד ממשלתי, זכויות מוקנות למקום עבודתם ולזהות מעבידם. לפיכך עומדת להם זכות מוכרת להתנגד לכל שינוי מבני, להתנגד לפיצול המעסיק לגופים נפרדים ולהתנגד להעברת השליטה במעביד לידיים אחרות. זכות זו של העובדים הינה "זכות או טובת

הנאה ראויה" הנכללת בהגדרת נכס על פי סעיף 88 לפקודה. מכירת "הנכס" – דהיינו ויתור על הזכות הראויה - מהווה על כן "מכירה" של נכס, ותקבול המתקבל עבור "מכירה" זו הינו תקבול הוני.

לעומתו, טוען המשיב כי המענק שקיבלו העובדים מהווה אצלם הכנסת עבודה במונח סעיף 2(2) לפקודה. המשיב טוען כי המענקים שולמו לעובדים בזיקה ליחסי העבודה שבין הצדדים ובקשר לעבודתם אצל בז"ן בעבר. לגישתו, הזכות העומדת לעובדים להתנגד למהלכים הכוללים שינויים מבניים הייתה חלק אינטגרלי מיחסי העבודה בינם לבין מעבידם, ועל כן יש לראות בפיצוי שניתן להם כתוספת שכר חד פעמית. עוד סבור המשיב, כי תשלום מענקי ההפרטה אינו מהווה פיצוי בגין ויתור על זכות. לבסוף מבהיר המשיב, כי לעובד אין "זכות קניינית" במקום עבודתו.

#### פסק דינו של כב' השופט רון סוקול

אין מניעה עקרונית שתקבול שמקבל עובד יסווג כרווח הון וכי הסיווג הראוי יעשה תוך בחינת טיבה של "הזכות למענק" ומקורותיה. מקום שבו מקבל נישום פיצוי בגין פגיעה או ויתור על הכנסה כלשהי יסווג הפיצוי אצל המקבל על פי טיב הנזק אותו בא לפצות, כעקרון "מילוי הפירצה". תקבולים שמקבל עובד בגין עבודתו למען מעסיקו יסווגו כהכנסת עבודה ואילו תקבולים שמקבל העובד עבור זכויות המוקנות מעבר לזכותו לתשלום שכר או כפיצוי בגין פגיעה בזכויות שכאלו, לא יסווג כהכנסת עבודה, ואם התקבול מהווה מכר של זכות או פיצוי בגין פגיעה בזכות של העובד, יסווג התקבול כתקבול הוני.

זכותו של מעסיק במפעלו הינה זכות קניינית המעוגנת בחוק יסוד כבוד האדם וחירותו. מקובל על הכל כי זכותו של המעביד לביצוע שינויים פנים ארגוניים הינה רחבה ביותר ובדרך כלל אינה משפיעה על זכויות העובדים. לא כך הדבר כאשר מבצע מעביד שינויים חוץ ארגוניים.

מקום שבו מבקש מעביד לבצע שינוי חוץ ארגוני, עומדת לעובד הזכות להמשיך בחוזה העבודה עם מעסיקו הקודם, ואם המעסיק אינו מוכן להמשיך ולהעסיקו, עומדת לעובד הזכות לקבלת פיצויי הפיטורים. עובד המסכים לשינוי המבני, ומסכים להמשיך לעבוד אצל המעסיק החדש, מוותר על זכותו החוזית לעבוד אצל מעסיקו הקודם ומוותר על זכותו לפיצויי פיטורים מהמעסיק הקודם. בגין הויתור על זכות זו משולם הפיצוי. משמע, ככל שהמענקים שקיבלו עובדי בז"ן נועדו לפצותם בעקבות הסכמתם לוותר על זכותם להמשיך ולהיות מועסקים על ידי המעסיק הקודם, הרי שפיצוי זה הינו ויתור על "זכות" המהווה "מכירה" במונח סעיף 88 לפקודה, ופיצוי שכזה יסווג כתקבול הוני.

במקרה הנדון, לעובדי בז"ן עמדה הזכות להתנגד לשינוי, ולדרוש להמשיך להיות מועסקים על ידי המדינה. זכות זו מהווה "נכס" לפי סעיף 88 לפקודה, והמענק ששולם לעובדים הינו תמורה עבור הסכמתם לוותר עליה, ומשכך זהו תקבול הוני.

באשר לסוגיית מועד רכישת הזכות, ביהמ"ש קבע כי הזכות לדרוש מהמעסיק להמשיך להעסיק את העובד בעת שינוי מבני ולהתנגד לשינויים אורגניים, קמה לעובד רק מרגע ההחלטה על אותו שינוי, אשר במקרה הנדון התקבלה ביום 26/12/04. (הערה: להחלטה אודות מועד הרכישה ישנה השלכה לעניין שיעור המס בגין העסקה. מאחר שהזכות שבידי עובדי בז"ן נרכשה לאחר יום 1/1/03, רווח ההון בגינה ימוסה בשיעור של 20%. אם היה נקבע כי נרכשה לפני מועד זה, היה צורך לפצל את רווח ההון ולמסות חלק ממנו בשיעור מס שולי, שהוא גבוה בהרבה).

#### תוצאה

הערעור התקבל.