

# יום עיון לסוף שנת 2020 לשכת רואי חשבון

עו"ד זיו שרון

## תוכן

### נושא

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

ע"א 2515/18 חברת אם.סי.אל קניון דרורים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה  
פתח תקווה ואח'

ע"א 3159/19, הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה - היחידה הארצית  
לשומה ואח'

ע"מ 71455-12-18 בית חוסן בעמ ואח' נ' פקיד שומה עכו

ע"מ 19458-04-20, יגאל מסיכה נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה



## עובדות המקרה

- העוררים חתמו על הסכם לרכישת "דירת מעטפת" בבניין שיועד כולו למגורים. דירת המעטפת נמסרה לעוררים ללא כלים סניטריים וברזים, אריחים לריצוף וכיוב'.
- בשנת 2013, כ-3 שנים לאחר קבלת טופס 4, החלו העוררים במגעים למכירת הדירה. העוררים רצו ליהנות מפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים בטרם ישתנה משטר המס בתחילת שנת 2014.
- העוררים ביצעו עבודות ב"דירת המעטפת" להשמישה למגורים. עבודות אלו הסתיימו בתאריך 23 בדצמבר 2013.
- עם גמר השיפוץ נחתם הסכם למכירת הדירה בסכום של 45 מיליון ש"ח.
- מיד לאחר הרכישה שיפץ הרוכש את הבית כראות עיניו.
- הרוכש והעוררים דיווחו על מכירת דירת מגורים. המוכר טען לפטור והרוכש שילם בהתאם למדרגות מס הרכישה לדירת מגורים.

ו"ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב -  
פטור ממס שבח במכירת דירת מעטפת שבנייתה הושלמה לדירת מגורים עובר למכירה

## שאלות המחלוקת העיקריות

- האם השיפוץ הינו בגדר "עסקה מלאכותית" שיש להתעלם ממנה?
- האם בעקבות השיפוץ "דירת המעטפת" נחשבת במקרה זה כדירת מגורים?
- האם מדובר ב"דירת מגורים מזכה" המקנה פטור ממס?

## פסק הדין

- הבאת נכס למצב עדיף כדי לזכות בהקלה ממס אינה מהווה כשלעצמה עסקה מלאכותית. מדובר בתכנון מס ניטרלי לכל הפחות, הדומה להאצת עבודות של קבלן בונה על מנת להגיע לשיעור השלמה של 50% בפרוייקט כדי שיוכל לדרוש הפרשה להפסדים כהוצאה שוטפת בשנת המס.
  - לא הוכח כי השיפוץ לא היה שיפוץ של קבע, ולכן בעקבותיו ניתן להכיר בדירה כדירת מגורים.
  - בחינת הפרשנות למגורים מתחילה רק במועד בו הפך הנכס לדירת מגורים לראשונה, ולכן מדובר בדירת מגורים מזכה.
- הערר התקבל.

## מסקנות ורשמים מפסק הדין

- רמת הגימור בבחינה האם מדובר בדירת מגורים אינו רלוונטי.
- ככלל, כוונת הרוכש אינה רלוונטית בסיווג עסקה מצד המוכר ככל שהיא נשאר בגדר כוונה. ככל שהמוכר יודע יותר על כוונות הרוכש, ייתכן וסיווג העסקה יהיה בהתאם ליעוד הרוכש ולא לפי סיווג המוכר.
- המבחן האובייקטיבי פורמלי של המצאות מתקנים פיזיים אינו חזות הכל והפסיקה שמה דגש גם על הפוטנציאל של הנכס לשמש כדירת מגורים (אולי אפילו להכיר בדירת מעטפת כדירת מגורים).

## עובדות המקרה

- חברה מוחזקת של המערעות 1 ו-2 חילקה דיבידנד שחלקו מקורו ברווחי שיערוך עקב יישום מודל שווי הוגן נדל"ן להשקעה בדוחות הכספיים לשנים 2008-2009.
- לטענת מערעות 1 ו-2 הדיבידנד פטור ממס.
- בית המשפט המחוזי דחה את עמדת המערעות 1 ו-2 וקבע כי רווחי השיערוך אינם נכנסים בגדר סעיף 126(ב) לפקודה. לאור האמור חויב הדיבידנד שחולק מרווחי השיערוך במס חברות אצל המערעות 1 ו-2, והן הגישו ערעור לבית המשפט העליון.
- גם חברה מוחזקת של מערעת 3 חילקה דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך עקב יישום מודל שווי הוגן נדל"ן להשקעה וגם לגביה נקבע כי הדיבידנד חייב במס חברות. כמו כן, קבע בית המשפט המחוזי, כי בעת מכירה עתידית של הנדל"ן על ידי החברה המוחזקת של מערעת 3 תתחשב רשות המסים בכך שהמערעת 3 שילמה מס בעת קבלת הדיבידנד ותפחית אותו מרווח ההון שייווצר. על קביעה זו הגיש פקיד השומה ערעור שכנגד.

## פסק הדין

- ברווחי שיערוך לא מתקיים עקרון המימוש, ולמעשה אינם מוגדרים כ"הכנסה" לעניין הפקודה.
- בהינתן שרווחי שיערוך אינם "הכנסה" לעניין הפקודה, דיבידנד המחולק מאותם רווחים אינו מוחרג מהכנסתה החייבת של החברה מקבלת הדיבידנד בהתאם לקבוע בסעיף 126(ב), ולכן חייב במס חברות.
- נדחתה הטענה כי מקור החיוב במס בגין רווחי שיערוך חוקק רק בתיקון 197 (בשנת 2013), ולכן אין לחייב במס בגינם טרם התיקון. לדברי בית המשפט סעיף 100א1 לפקודה חוקק כדי למנוע מחלוקת לפני שהיא מתרחשת, ולא כדי ליצור מקור חיוב שהיה קיים עוד קודם.
- הערעור נדחה והערעור שכנגד התקבל.



ע"א 2515/18 חברת אם.סי.אל קניון דרורים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה ואח'  
חלוקת רווחי שיערוך לא יוכרו כ"הכנסה" שסעיף 126(ב) לפקודה אינו מחייבה במס

## מסקנות ורשמים מפסק הדין

- למעשה סעיף 100א1 לפקודה עדיין לא חל שכן שר האוצר טרם התקין תקנות אשר מגדירות מהם "עודפים שלא התחייבו במס חברות".
- ייתכן מאוד שכאשר החברה מחלקת הדיבידנד תממש בפועל את הנכסים ששוערכו, פקיד השומה יתחשב במס ששולם בעבר בגינם. יחד עם זאת נפסק בדעת הרוב שהדבר יידון אם וכאשר יתרחש.

## עובדות המקרה

- הרב אבוחצירא לא ניהל פנקסים למעקב אחר ההכנסות שקיבל בשנים 2009-2013. לאחר בקשות פקיד השומה הגיש הרב דוחות בהן הצהיר שלא היו לו הכנסות חייבות באותן שנים.
- פקיד השומה הוציא שומה לפי מיטב השפיטה על הכנסות בסך 13.8 מיליוני ש"ח שעליהם לא דיווח הרב אבוחצירא.
- פקיד השומה טען כי מדובר בהכנסות ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה או לחילופין 2(10). כמו כן חוייב הרב בתוספת מס בשל אי ניהול פנקסים, בהתאם להוראות סעיף 191ב לפקודה.
- הרב אבוחצירא ערער לבית המשפט המחוזי וטען כי הגידול בהונו נובע מירושה ומתנות שקיבל על רקע חברי ואמוני, וללא שום תמורה מצידו.
- בית המשפט המחוזי קיבל עקרונית את עמדת פקיד השומה. יחד עם זאת, הופחת משמעותית סכום השומה (כשני שלישי) עקב קבלת טענות הרב לגבי חישוב רכיבים מסויימים בשומה.
- הרב ערער לבית המשפט העליון תוך שהוא טוען שבית משפט קמא שגה בכך שחייב אותו במס על מתנות, בניגוד לתורת המקור.

ע"א 3159/19, הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה ואח' הכנסות ששימשו לצרכים אישיים, להבדיל מכספים ששימשו לצרכי הקהילה, חייבות במס

## שאלת המחלוקת העיקרית

➤ האם התקבולים שקיבל הרב אבוחצירא, ואשר שימשו אותו ואת בני משפחתו, להבדיל מכספים שנתרמו ושימשו לצרכי הקהילה, מהווים הכנסה חייבת במס על פי סעיף 2 לפקודה או שמדובר בתקבולים המהווים מתנות ותרומות פטורות ממס?

## פסק הדין

- שימוש בכישורים, מיומנות ומומחיות להפקת הכנסה מהווים משלח יד, וזאת בתנאי שקיים האלמנט של עצמאות בהפקת ההכנסה.
- הרב אבוחצירא השתמש בכישורים הנ"ל באופן עצמאי תוך ניהול מנגנון "מעין עסקי", ולכן ההכנסה שבמחלוקת מהווה הכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודה.
- אף אם לא יחוייב לפי סעיף 2(1) אין ספק כי צריך להיות מחוייב לפי "סעיף העוללות".
- אין הכרח להוכיח כי מקורה של הכנסה מסויימת הוא במתן שירות ספציפי מוגדר, או כי התמורה נקבעה מראש והוסדרה בצורה פורמלית מחייבת על מנת לחייבה במס.
- מתנות אומנם לא מהוות מקור אך צריך להסתכל במבחן האדם הסביר מה נחשב כמתנה. לדוג' מתנה מתמשכת, גם אם האדם לא מבקש אותה, יכולה להוות הכנסה.

ע"א 3159/19, הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה ואח' הכנסות ששימשו לצרכים אישיים, להבדיל מכספים ששימשו לצרכי הקהילה, חייבות במס

## מסקנות ורשמים מפסק הדין

- תורת המקור מאבדת מכוחה לטובת חיוב במס בגין התעשרות, ולכן יש צורך בפטור בחוק כדי לא להתחייב במס כאשר ישנה התעשרות.
- חיוב במס על הכנסות שמקבל אדם מעצם "קיומו" מהווה פתח לחיוב במס של ידוענים אחרים.
- מתנה הניתנת לשיעורים עשויה להתחייב ברווח הון במקרים מסויימים, על אף הפטור הקיים בסעיף 97 לפקודה.

## עובדות המקרה

- המערערת בעלים של נכס מקרקעין המשמש כבית אבות, והיא מקבלת בגינו הכנסות שכירות החייבות במס לפי סעיף 2(6) לפקודה.
- המערערת מוגדרת כאיגוד מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- התגלע סכסוך בין בעלי המניות במערערת אשר הקשה על פעילותה. לאחר דין ודברים הסכימו בעלי המניות לפשרה לפיו תמכור אחת מבעלי המניות את מניותיה למערערת תמורת כ-2.5 מיליון ש"ח.
- לצורך מימון הרכישה לקחה המערערת הלוואה מבנק. את הוצאות הריבית היא דרשה בניכוי.
- בנוסף, בחברה הועסקו קרובים של בעל השליטה וכן התבצעו משיכות בידי בעלי המניות.
- פקיד השומה טען שהעלייה בשיעור ההחזקה לבעלי המניות הנותרים מהווה דיבידנד, שאין להתיר את הוצאות הריבית והשכר בניכוי ויש לחייב במס בגין משיכות כספים בידי בעלי המניות.
- המערערת ובעלי המניות חלקו על טענת פקיד השומה וערערו על החלטתו.

## שאלות המחלוקת העיקריות

- האם עלייה בשיעור ההחזקה של בעלי המניות הנותרים מהווה כהכנסת דיבידנד בידיהם?
- האם ניתן להכיר בהוצאות המימון שנוצרו בגין ההלוואה שנלקחה לצורך רכישת המניות באוצר?
- האם הוצאות השכר של הקרובים מותרות בניכוי?
- האם משיכת הכספים מהחברה על-ידי בעלי המניות, מהווה דיבידנד בידי בעלי המניות, ומקימה חיוב בגין הכנסה מריבית, לפי סעיף 3 (ט) לפקודה?

## פסק הדין

- אין לראות ברכישה עצמית שאינה פרו-רטה כחלוקת דיבידנד רעיוני.
- אומנם שיעור ההחזקה עלה אבל העודפים קטנו, ושוויין הכלכלי של המניות הנותרות יורד.
- בנוסף, עיקרון המימוש לא מתקיים. לא נוצרה וודאות להתעשרות, לא ניתן לכמת את שוויה של ההתעשרות ובטח שלא הייתה נזילות כך שבעלי המניות האחרים "ראו את הכסף".
- הוצאות המימון ששימשו לרכישת המניות באוצר לא הותרו בניכוי כי אינן שימשו לייצור הכנסה.
- יש לחייב במס בגין משיכות בעלי מניות.
- הוצאות השכר הותרו בחלקן בניכוי.
- הערעור התקבל בסוגיה המרכזית.



## עובדות המקרה

- מנהל מע"מ הוציא למערער שומת מס תשומות לשנים 1991-1993 בסך של כ-100 אלפי ש"ח. התאריך שנקוב על מסמך הנימוקים לשומה הינו כ' בטבת תשנ"ד ; 3 בינואר 1993.
- המערער הגיש השגה על שומה זו בתאריך 1 בפברואר 1994.
- במרוצת השנים ננקטו הליכי גבייה שונים כלפי המערער, כולל הטלת עיקולים, בטענה שההשגה הוגשה באיחור של יותר משנה.
- בשנת 2020 הוגש ערעור כנגד מנהל מע"מ בנוגע לסירובו של מנהל מע"מ לרשום את המערער כעוסק וכן שיש לבטל את את חיוב המס ואין לנקוט בגינו הליכי גבייה.
- בחודש אוגוסט 2020 נערך דיון בבקשה לסילוק על הסף, במסגרתו טען מנהל מע"מ שיש לסלק על הסף את הערעור מסיבות של אי הגשת השגה במועד, שיהיו ושימוש לרעה בהליכי משפט.
- המערער טען מנגד כי אי נקיטת הליכי גבייה בין השנים 1994-2001 עולה כדי התיישנות המונעת המשך הליכי גבייה.

## פסק הדין

- בית המשפט שם לב לעובדה כי התאריך העברי לא תואם לתאריך הלועזי. כלומר, 3 בינואר חל ביום כ' בטבת דווקא בשנת 1994 ולא בשנת 1993.
- כלומר, ההשגה הוגשה תוך פחות מ-30 ימים לאחר הוצאת השומה.
- בנוסף, כיצד ייתכן שתצא שומה בגין שנת 1993 בחודש ינואר 1993?
- בית המשפט ביקש שמנהל מע"מ יבדוק מה התאריך שמוזן במחשבי רשות המיסים שבו הוצאה השומה, והתברר כי השומות יצאו ביום 28 בדצמבר 1993, ונפלה טעות סופר בתאריך שהופיע על השומה.
- למעשה, התברר כי במשך למעלה מ-20 שנים בהם מתנהלים הליכי גבייה בטענה כי לא הוגשה השגה במועד, מנהל מע"מ ידע שההשגה הוגשה במועד.
- הערעור התקבל ולא ינקטו הליכי גבייה בגין חובות אלו.

## מסקנות ורשמים מפסק הדין

- אומנם ישנו חוק המחייב לציין תאריך עברי על מסמכים רשמיים, אך אין התייחסות בחוק זה או בחוק הפרשנות מה התאריך הקובע במקרה בו יש סתירה ביניהם. לעניות דעתי יש לתת לתאריך העברי משקל רב יותר שכן דווקא בגלל שאינו שגור בפי האנשים, ייבדקו אותו בשבע עיניים בטרם יציינו אותו על המכתב.
- תקלות אלו ממשיכות לקרות עד היום. ראו לדוגמה הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 4/2018 - רשות המסים בה התאריך הינו כא' טבת התשע"ח ; 8 בינואר 2017.



**תודה רבה**