

## דצמבר 2022

לקוחות, קולגות וחברים,

אנחנו מתכבדים לשלוח אליכם את גיליון סוף שנת המס 2022 של משרדנו.

דומנו כי השנה נשבה רוח מעט יותר אוהדת ביחס לנישומים בין כתלי בית המשפט ובגיליון זה נעמוד על מספר פסקי דין מעניינים שניתנו השנה. כמו כן נעמוד על מספר טיפים אחרונים בהחלט לסוף השנה.

אנחנו שמחים גם להודיעכם למשרדנו הצטרף עו"ד יונתן בן דוד כשותף ליטיגציה במשרד. יונתן שימש כפרקליט בכיר בפרקליטות מחוז תל אביב במחלקה הפיסקלית למעלה מעשור וניהל מאות תיקי מס על כל גווניו. הצטרפותו של יונתן למשרדנו היא בין היתר גם על רקע הקושי ההולך וגובר לסיים הליכים במשרדי השומה וקידום האפשרות לניהול הליכים בבית המשפט על מנת להשיא את התוצאות האופטימליות.

אתם מוזמנים לבקר אותנו במשרדנו החדש במגדל רוגובין – תדהר, דרך מנחם בגין 11, רמת גן.

לאחרונה גם חידשנו את אתר המשרד ואתם מוזמנים לבקר בכתובת [www.bennykalifi.com](http://www.bennykalifi.com)

אנחנו לרשותכם בכל שאלה ועניין.



משרד עורכי דין קליפי כהן ושות' – בוטיק מיסים

דרך מנחם בגין 11, מגדל רוגובין תדהר, רמת גן, 03-6852500 [office@bennykalifi.com](mailto:office@bennykalifi.com)

# סיכום שנת המס 2022 – פסקי דין נבחרים

מיסוי מקרקעין – מע"מ – מיסוי בינלאומי – מס הכנסה

## מיסוי מקרקעין

### מיסוי מקרקעין – שלמה נחמה

#### הרחבות גבולות תכנון המס הלגיטימי

ע"א 6107/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נגד נירה מעין (ניתן בתאריך 19.7.2022) בית המשפט העליון דחה ברוב דעות את ערעורה רשות המיסים על פסק הדין של ועדת הערר המחוזית. המקרה עסק במוכרים אשר ביצעו שיפוץ בדירתם על מנת שתיחשב דירת מגורים וזאת על מנת להנות מפטור ממס שבח במכירת דירת המגורים. רשות המיסים סברה כי יש להתעלם מהשיפוץ בשל היותו פעולה מלאכותית ולכן יש למסות את העסקה במס מלא.

בית המשפט העליון קבע בפסק הדין כי פעולת השיפוץ מהווה תכנון מס לגיטימי ומותר. עוד נקבע, כי רשות המיסים לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי העסקה לא היתה מתבצעת באופן שנעשתה אלמלא החסכון במס. בית המשפט אף קובע, כי הפעולות שעשו המוכרים על מנת להיכנס לתחולת הפטור ממס שבח הן מותרות ומגשימות את תכלית החקיקה במתן פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים.

בשולי הדברים בית המשפט אף מתח ביקורת על רשות המיסים תוך שהוא מצוין כי מטרתה צריכה להיות גביית מס אמת ולא גביית מס בשיעור גבוה ככל האפשר, לאמור: "המטרה שצריכה לעמוד לנגד עיניהן של רשויות המס אינה לפלס לעצמן את הנתוב הפרשני המוביל לגביית מס בשיעור הגבוה ביותר האפשרי, אלא לחתור לגביית מס אמת על פי לשון של הוראות החוק ותכליתן".

## מיסוי מקרקעין - גבע

#### קביעת תקרה פטורה ממס לכל מוכר ולא לנכס

ו"ע 59018-11-21 גבע ואח' נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ניתן בתאריך 9.11.2022)

ועדת הערר לפי חוק מס שבח בתל אביב קיבלה את ערר העוררים אשר עסק בחיוב במס שבח אשר הוטל על העוררים. השאלה אשר עמדה במחלוקת בערר היתה, האם הפטור הקבוע בסעיף 49א(1) לחוק מיסוי מקרקעין אשר קובע תקרת פטור ממס שבח במכירת דירה מוקנה למוכר או מוקנה לנכס.

בערר היה מדובר על שני שותפים אשר החזיקו דירה, ובשעת המכירה ביקשו כי כל גובה החיוב במס שבח ייעשה על פי גובה התקרה הנקובה בחוק לכל אחד מהם בנפרד על פי חלקו בנכס. רשות המיסים התנגדה לאופן חישוב זה וסברה כי תקרת הפטור

הקבועה בחוק היא לנכס. ועדת הערר קיבלה את עמדת העוררים, תוך דחיית עמדת רשות המיסים. ועדת הערר בחנה את לשון החוק, ההיסטוריה החקיקתית ותכלית החקיקה, והגיעה למסקנה כי תקרת הפטור עומדת לכל מוכר בנפרד.

בעת כתיבת גיליון זה עומדת לרשות המיסים האפשרות לערער על פסק הדין.

## מיסוי מקרקעין – שטיין

### הגדרת "דירת מגורים" לפי הייעוד ולא לפי השימוש, אלא אם מדובר בנסיבות מיוחדות

ע"א 1073/20 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נגד שטיין (ניתן בתאריך 14.11.2022)

בית המשפט העליון דן בשאלת הזכאות של מוכרים לפטור ממס שבח בגין דירת מגורים כמכירת כדירת מגורים מזכה, במקרה שבו הנכס משמש בפועל למגורים וכולל את כל המתקנים הנדרשים לשימוש כדירת מגורים, אולם על פי דיני התכנון והבנייה השימוש בנכס כדירת מגורים הוא אסור. בית המשפט העליון בחן את לשון החוק וההיסטוריה החקיקתית של המונח "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין וקבע כי המחוקק התכוון להחריג מתחולת המונח שימוש בנכס למגורים בניגוד לדין. בית המשפט הוסיף וקבע כי תכלית החוק היא מתן הטבת מס לנכס המשמש כדירת מגורים כדין, וזאת בין היתר לאור תכלית שמירת שלטון החוק. יחד עם זאת, בית המשפט העליון קבע כי הנסיבות החריגות במקרה הספציפי מצדיקות את מתן הפטור (בין השאר לאור הסתמכות המוכרים והשימוש בנכס לאורך 70 שנה כדירת מגורים, תשלום מס רכישה לפי דירת מגורים בעת הרכישה ועוד).

## מע"מ

### מע"מ – הגשמה

### הרחבת מע"מ בשיעור אפס בגין שירותים לתושב חוץ הכלולים בערך הטובין

ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרוייקטים נגד הגשמה קוסמי ניהול פרוייקטים מע"מ ת"א והמרכז (ניתן בתאריך 10.7.2022)

הערעור עסק בשומת מס עסקאות אשר הוצאה למערערת העוסקת בגיוס והעסקת דיילות עבור יצרנים זרים בעלי מותגי קוסמטיקה ובשמים בחנות הדיוטי פרי בנמל התעופה בן גוריון. בית המשפט המחוזי קיבל את ערעור המערערת על שומת מס עסקאות אשר הוצאה לה על סך של מעל תשעה מיליון ₪. הערעור עסק בפרשנות הסיפא של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, הקובעת כי במקרה שבו ערך השירות כלול בערך הטובין, יחול מע"מ בשיעור אפס. בית המשפט השתכנע כי ערך השירות אותו מספקת המערערת כלול בערך הטובין. בנוסף דחה בית המשפט את עמדת רשות המיסים כי על מנת לעמוד בדרישות הסעיף יש להוכיח כי גם שולם מע"מ בפועל. בית המשפט הביע ביקורת על עמדת רשות המיסים וציין כי פרשנותה את הסעיף נעדרת אחיזה לשונית בלשון החוק. בעת כתיבת גיליון זה עומדת לרשות המיסים האפשרות לערער על פסק הדין.

### מיסוי בינלאומי – מדינגו

#### דחיית התיזה של רשות המסים למכירת קניין רוחני בין חברות קשורות

ע"מ 53528-01-16 מדינגו בע"מ נ' פקיד שומה עפולה (ניתן בתאריך 8.5.2022)

בית המשפט המחוזי קיבל את ערעור המערערת על שומת מס הכנסה אשר הוצאה לה על ידי פקיד שומה עפולה על סך של כ- 150 מיליון ש. רשות המיסים טענה כי המערערת העבירה את עיקר הפונקציות, הנכסים והסיכונים (FAR – Functions, Risks, Assets) מספר שנים בטרם דיווחה למשיב על מכירת קניינה הרוחני, וכן כי הואיל ומדובר בצדדים קשורים ניתן לגזור את שווי ה FAR מהתמורה ששולמה עבור המניות. בית המשפט בחן את העסקה על פי קווי ההנחיה של ה OECD אשר עוסקים במחירי העברה בעסקאות בינלאומיות.

לצורך כך בית המשפט בחן שתי שאלות : א. האם ההסכמים הבין חברתיים המוקדמים כשלעצמם היוו מכירה של פעילות המערערת. ב. ככל שהתשובה על השאלה הראשונה שלילית, יש לבחון האם העובדה שמדובר על צדדים קשורים השפיעה על מהות ההסכמים, כך שלמעשה יש לראות בהסכמים כמכירת הפעילות בין הצדדים. בית המשפט בחן את הראיות אשר הוצגו בפניו תוך בחינת הראיות על פעילות המערערת, והשיב בשלילה על שתי השאלות, תוך שהוא קובע כי ההסכמים הבין חברתיים לא היוו מכירת פעילות המערערת, כמו כן בית המשפט קבע כי עסקאות בעלות מאפיינים דומים היו מתקיימות גם בין צדדים שאינם קשורים.

## מס הכנסה

### מס הכנסה - ביצ'צ'ו

#### תחולת הסכמי שומה של שנות מס מוקדמות באופן צופה פני עתיד

ע"מ (ת"א) 1912-06-20 פחפ' ניצן ביצ'צ'ו נ' פקיד השומה ת"א 4 (ניתן בתאריך 16.11.2022)

התיק עסק בערעור מס הכנסה אותו הגישו מספר מערערים שהמציאו ופיתחו פטנטים. לאורך השנים חתמו המערערים על הסכמי שומה מול רשות המיסים ביחס לשנים קודמות. הצדדים נחלקו ביחס לשאלת תוקף הסכמי השומה המוקדמים על שנות המס שבערעור, וכן נחלקו הצדדים ביחס לשאלת סיווג ההכנסות אשר נבעו ממכירת הפטנטים (הוני מול פירותי).

בית המשפט קיבל את עמדת המערערים כי להסכמי השומה המוקדמים השלכות על השנים אשר בערעור, תוך אבחון ההלכה הקובעת כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה. בית המשפט ניתח את לשון הסכמי השומה המוקדמים, בחן את ההתנהלות השומתית של רשות המיסים מול הנישום, בחן את משקלה של ההתדיינות הקודמת בין הצדדים, ולבסוף קבע כי להסכמי השומה הקודמים תוקף מחייב ביחס לשנות המס הנוכחיות.

לאחר שקבע בית המשפט כי להסכמים המוקדמים תוקף על שנות המס אשר בערעור, ניתח בית המשפט את תוכנם. בית המשפט קיבל את העמדה העקרונית של המערערים וקבע כי ההכנסות ממכירת הפטנטים הן מכירות הוניות. בעת כתיבת גיליון זה עומדת לרשות המיסים האפשרות לערער על פסק הדין.

---

## מס הכנסה – יבדייב

### פטור ממס למטלטלין אישיים – חזרתה של תורת המקור

ע"מ 29712-02-19 יבדייב נגד פקיד שומה ת"א 3 (ניתן בתאריך 15.11.2022)

הערעור עסק במיסוי מכירת קערה עתיקה עשויה זכוכית רומית, מידי המערער למוזיאון הזכוכית של קורינג בניו יורק. המערער אינו עוסק בתחום העתיקות ורכש את הקערה וצנצנת כחפצי נוי בשנת 2003 בעלות של 28,000 ש"ח, המערער הציב את הקערה והצנצנת במשך שנים רבות על מדף בביתו. המערער אף לא רכש ביטוח כלשהו עבור הקערה. במהלך שנת 2011 נגרם נזק לקערה ולכן החליט המערער למוכרה. ביוני 2012 מכר המערער את הקערה למוזיאון בתמורה לסך של \$ 1,215,000. יש לציין כי למערער גם אוסף טבעות עתיקות (ממנו לא נמכרה אף טבעת).

עמדת רשות המיסים היתה כי יש למסות את המכירה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ולחלופין כעסקת מכירת נכס הון. בתחילה בחן בית המשפט האם למערער היה עסק של מסחר בעתיקות והגיע למסקנה כי למערער לא היה עסק שכזה. בית המשפט אף קבע כי מכירת הקערה אינה עונה להגדרת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי על פי המבחנים המקובלים בפסיקה. בית המשפט הגיע למסקנה כי הקערה מהווה מיטלטלין לשימוש אישי, ומכאן שגם אין מדובר על מכירה אשר יכולה להיחשב כמכירה של נכס הון.

כאמור בית המשפט חזר על תורת המקור אשר חלה במשטר המס בישראלי ומחייבת מקור לצורך חיוב במס.

בעת כתיבת גיליון זה עומדת לרשות המיסים האפשרות לערער על פסק הדין.

# טיפים אחרונים לקראת סוף השנה

## טיפ 1: פירוק חברות לא פעילות

לקראת סוף השנה יש לבחון פירוק חברות בשל הטעמים הבאים:

- א. רשויות המס לא ממהרות להכיר בהפסדים של בעלי מניות שמימנו חברות בהפסדים או חברות לא פעילות כל עוד הן לא פורקו. פירוק חברה כאמור יכול לייצר לבעלי המניות הפסדי הון עוד השנה, אשר ניתנים לקיזוז כנגד רווחי הון או אפילו דיבידנד וריבית שהתקבלו מאותה חברה, ובמקרים מסוימים גם מריבית ודיבידנד מניירות ערך אחרים.
- ב. במקרים של חברות זרות לא פעילות או חברות המאגדות בישראל לא פעילות בבעלות תושבי חוץ, אשר הן בעלות רווחים צבורים, יש לשקול פירוק החברות לעומת חלוקת דיבידנדים. ישנן נפקויות מהותיות שונות לחלוקת דיבידנד לעומת רווח הון בהיבטים של ניכוי מס במקור, חבויות המס וזיכויי מס.
- ג. הקטנת החיכוך העיתידי עם רשות המיסים ופטור מהגשת דו"ח שנתי לאחר הפירוק, ככל ואין נסיבות אחרות המחייבות בהגשת דוחות.
- ד. חסכון באגרה שנתית לרשם התאגידים. יצוין כי עד לתאריך 15.2.2023 רשות התאגידים מאפשרת לפרק חברות לא פעילות ללא צורך בתשלום חובות אגרה בגין שנים שהחברה לא הייתה פעילה. [ראו קישור להודעה של רשות התאגידים](#).
- ה. באופן כללי, ולא דווקא כתכנון המס לסוף שנה, יש לשקול בכל מכירת מקרקעין המצויים בבעלות חברה, האם למכור במסגרת החברה או להעביר את המקרקעין בפטור ממס שבח בפירוק (ולעתים גם פטור ממס רכישה) למכור את המקרקעין בידי בעלי המניות. לרוב, קיימים הבדלי מס ניכרים בין האלטרנטיבות השונות עליהם נוכל להסביר בשמחה. בקשר לפירוק הכרוך בנכס בבעלות החברה, יצוין כי ניתן לעשות שימוש גם בהחלטת מיסוי תקדימית ממע"מ להעברת מקרקעין מחברה שהיא עוסק לבעלי מניות פרטיים ([החלטת מיסוי 2978/14](#)), כאשר במקרה כאמור, לא חל הפטור ממע"מ בגין העברת מקרקעין בפירוק. יחד עם זאת רשות המיסים איפשרה לרוכש המקרקעין לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית שהוציאה החברה לבעלי המניות.

## טיפ 2: מס הכנסה – קיזוז הפסדים

על רקע תורת המקורות שביסוד סיווג ההכנסות וההפסדים, וההוראות השונות בקשר לקיזוז הפסדים, ובעיקר על רקע חוסר האפשרות לקיזוז הפסדים באופן רטרואקטיבי, כדאי מאד להקדים תרופה למכה ולהקדים הפסד להכנסה.

בקשר לכך יש לבחון יצירת הפסד תוך מימוש ניירות ערך, מקרקעין, נכסים בחו"ל, מחילת חובות ופירוק חברות על מנת ליצור הפסדים ברי קיזוז. ככלל, הפסדים שוטפים מעסק ניתן לקזז כנגד כל מקור, והפסדים מועברים מעסק ניתן לקזז רק כנגד הכנסות מעסק או רווח הון בעסק. הפסדי הון ניתן לקזז כנגד רווחי הון, ובמקרים מסוימים גם כנגד הכנסות דיבידנד וריבית.

ככלל הפסדים פסיביים מחו"ל יקוזזו כנגד הכנסות פסיביות מחו"ל.

### טיפ 3: מס הכנסה – סעיף 3(ט1) לפקודה

כידוע, החל משנת 2017 משיכות כספים של בעל מניות בחברה, לרבות שימוש בנכסי החברה והלוואות לחברות קשורות, מהוות הכנסה בידי בעלי המניות. לאחרונה גם פורסמו מקרים בהם רשות המיסים זימנה את הנישומים והמייצגים לחקירות פליליות בשל אי יישום הוראות סעיף 3(ט1) לפקודה וזקיפת ההכנסות לבעלי המניות.

נציין בהקשר לכך כי למרות תחולתו הרחבה של סעיף 3(ט1) לפקודה לא תמיד יש הצדקה לתחולתו. יש לזכור כי תכלית החקיקה הייתה למנוע מצב של דחיית המס בגין משיכות כספים מחברה, על רקע שיטת המיסוי הדו שלבי של חברה ובעלי המניות הנהוגה בישראל. על רקע האמור, למשרדנו הגיעו מקרים מיוחדים בהם ניתן היה לטעון לדעתנו באותן נסיבות, כי הוראות הסעיף כלשונן ולפי תכליתן אינן חלות, והכל בכפוף כמובן לבחינה פרטנית מלאה של נסיבות המקרה, מתן חוות דעת מפורטת וביאור מלא בדו"חות.

### טיפ 4: מיסוי בינלאומי - הידוק החבל

במסגרת חברותה של מדינת ישראל בארגון המדינות המפותחות היא מחויבת לפעול על פי תקן ה-CRS (Common Reporting Standard). התקן קובע, כי על המדינות החברות להחזיק מידע מהמוסדות הפיננסיים שלהם ולהעביר אותו באופן אוטומטי עם החברות המדינות החברות האחרות על בסיס שנתי. במסגרת מחויבותיה של ישראל הותקנו **תקנות מס הכנסה (יישום תקן אחיד לדיווח ולבדיקת נאותות של מידע על חשבונות פיננסיים)**, תשע"ט-2019.

בתאריך 26.10.2022, פורסמה [רשימת המדינות העדכנית](#) אליהן ישראל תעביר מידע.

כפי [שפורסם לאחרונה](#) רשות המיסים שלחה לאחרונה מאות מכתבי דרישה מידע לאזרחים ישראלים המחזיקים חשבונות בנק במדינות זרות אשר נמנעו עד כה מלדווח עליהם.

על מנת להימנע מסנקציות פליליות ואזרחיות משרדנו מספק ייעוץ וליווי ביחס להליכי גילוי מרצון.

האמור בגיליון זה הוא מידע כללי ואינו מהווה תחליף חוות דעת או ייעוץ פרטני הכרוך בבחינת כל מקרה לגופו ונסיבותיו.



משרד עורכי דין קליפי כהן ושות' – בוטיק מיסים

דרך מנחם בגין 11, מגדל רוגובין תדהר, רמת גן, 03-6852500 [office@bennykalifi.com](mailto:office@bennykalifi.com)