



עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

לקוחות ועמיתים יקרים,

שמחים להציג בפניכם עדכון חקיקה ופסיקה בתחום המיסוי הישראלי – מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ.

עדכוני פסיקה:

❖ **ע"מ 18-12-71455 בית חוסן בע"מ ואח' נ' פקיד שומה עכו**

רקע עובדתי:

חברת בית חוסן בע"מ (להלן: "המערערת" ו/או "החברה") הינה חברת פרטית המפיקה הכנסות שכירות שמקורן מהשכרת מבנה הנמצא בבעלותה. בשנת 2012 נתגלו חילוקי דעות משמעותיים בין בעלי המניות של המערערת שהובילו אף להגשת תובענה מצד הגב' ציפורה נוישטאט (להלן: "ציפורה" ו/או "המוכרת"), כנגד המערערת ושאר בעלי המניות. במהלך שנת 2013 הגיעו הצדדים להסכם פשרה, במסגרתו הוסכם כי החברה תרכוש את מלוא מניותיה של המוכרת אשר היוו 18.75% מכלל מניות החברה, וזאת תמורת סך כולל של 2,486,000 ₪ (להלן: "עסקת הרכישה העצמית"). פקיד השומה, בהתבסס על חוזר מס הכנסה 2/2018 (להלן: "החוזר"), קבע כי עסקת הרכישה העצמית מהווה למעשה חלוקת דיבידנד בידי יתר בעלי המניות, שכן הללו קיבלו מהחברה נכס בדמות הגדלת אחזקותיהם בחברה.

השאלה המשפטית:

האם רכישה עצמית של מניות מאחד מבעלי המניות מקימה אירוע מס מסוג דיבידנד רעיוני לבעלי המניות הנותרים אשר מניותיהם לא נרכשו.

פסיקת בית המשפט:

בית המשפט דחה את עמדתו של פקיד השומה וקבע כי עסקת הרכישה העצמית אינה בגדר "עסקה מלאכותית", שכן היא היוותה פיתרון ראוי וצודק לסכסוך ממושך בקרב בעלי המניות בחברה וסיומו היה נדרש על מנת לאפשר את המשך התנהלותה התקינה של החברה. יתרה מכך, מיסוי בעלי המניות הנותרים במס על דיבידנד רעיוני אינו עולה בקנה אחד עם עקרונות היסוד של דיני המס ואין לגישה זו כל צידוק בדיון.

לעמדת בית המשפט, מיסודות דיני המס כי אירוע מס יתרחש רק כאשר יש בידי הנישום רווח שמומש על ידו שקיבל ביטוי מוחשי כלכלי. בית המשפט גרס, כי ההלכה הפסוקה קבעה שלושה נימוקים המהויים את אבן היסוד של עקרון המימוש¹:

- (1) נזילות – בעלי המניות הנותרים "לא פגשו את הכסף", בוודאי לא במועד עסקת הרכישה העצמית. הגידול בשיעור אחזקתם בחברה או בכוח ההצבעה אינם מתרגמים לכסף או שווה כסף באותו מועד.
- (2) יכולת מדידה – לא ניתן במקרה דנן לכמת את שווי "ההתעשרות" ולקשור אותה במישרין לעסקת הרכישה העצמית
- (3) וודאות – ככל וקיים ערך כלכלי בדמות הגידול באחזקות (בית המשפט הטיל ספק רב בגישה זו), אין לדעת כלל, במועד עסקת הרכישה העצמית, כיצד תבוא התעשרות זו לידי ביטוי, אם בכלל.

נוסף על האמור, קבע בית המשפט, כי הגידול בשיעור אחזקותיהם של בעלי המניות הנותרים אינו מעיד על גידול בערך הכלכלי שבידם שכן במקביל לעליה בשיעור האחזקה, פחת הונה העצמי של החברה כתוצאה מהתשלום עבור מניותיה של המוכרת. עוד קבע בית המשפט כי הגדלת יכולת השליטה בחברה אינה מהווה התעשרות ממשית המצדיקה חיוב במס שכן אין היא מתיישבת עם עקרונות היעילות והוודאות שבתכלית דיני המס.

לסיכום הדברים, ציין בית המשפט כי משהתיר המחוקק לעשות שימוש במנגנון של רכישה עצמית, אין לשלול אפשרות זו מהנישום רק מכיוון ומדובר בקונסטרוקציה משפטית דלת מס וכי למעשה עמדת פקיד השומה היא זו שנראית כמאולצת ומלאכותית.

יש לציין כי פסק הדין עומד בניגוד לעמדת מס הכנסה כפי שהיא עולה מהוראות החוזר ועמדה חייבת בדיווח 42/2017 ובניגוד לעמדת בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין **ברנובסקי² ובר³ ניר³** וחשיבותו הרבה בכך שהוא מעניק לגיטימיות לנישום לבחור במתווה דל מס מבלי שהדבר יהווה בהכרח עסקה מלאכותית.

❖ ע"א 2670/19 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה ואח' נ' אי.אס.אל אשל נדל"ן ואח'

רקע עובדתי:

ההליך עסק בשישה ערעורים שונים שהגישו מנהלי מיסוי מקרקעין בחדרה ובתל אביב (להלן: "**מנהלי מיסוי מקרקעין**") נגד פסקי דין במסגרתם נדחתה עמדת מנהלי מיסוי מקרקעין בשאלה הנוגעת לפרשנות סעיף 49 לחוק העוסק באופציה ייחודית במקרקעין

הערעורים עסקו ביזמים שהתקשרו בהסכם לרכישת אופציות ייחודיות לרכישת זכויות במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרתו ניתנת האפשרות לסחר את האופציות ללא תשלום מס שבח ורכישה אלא בכפוף לתשלום מס רווח הון בלבד (להלן: "**היזמים**" ו-"**האופציות**" בהתאמה), בכפוף לעמידה בתנאי החוק. אין חולק כי בעת מתן האופציות ליזמים על ידי בעלי המקרקעין עמדו היזמים בתנאי סעיף 49 לחוק.

על פי תנאי האופציות, היזמים היו רשאים למכור חלקים מהאופציות ובלבד שהאופציה תמומש בשלמותה על כלל המקרקעין נשוא האופציה. במסגרת העסקאות לסיחור האופציות נכללו התחייבויות שונות כלפי

¹ להרחבה ראו ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 במגרש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה **חולון**, פ"ד נה(4) 769.

² עמ"ה 21268-06-11 **ברנובסקי נ' פקיד שומה גוש דן** (פורסם בנבו, 21.1.2014).

³ ע"מ 1100-06 **בר ניר נ' פקיד שומה גוש דן** (פורסם בנבו, 16.11.2014).

היזמים שמטרתן להבטיח כי כל רוכש יממש את חלקו באופציה כדי למנוע את קריסתה של העסקה בכללותה בדרך של סירוב רוכש למימוש חלקו באופציה (להלן: "התחייבויות המימוש").

השאלה המשפטית:

האם לאור התחייבויות המימוש של הרוכשים אין להתייחס לעסקאות כסיחור של אופציות במקרקעין הנהנות מהטבת המס לפי סעיף 49, שכן הלכה למעשה, התחייבות המימוש של הרוכשים מרוקנת מתוכנה את זכות הברירה של האופציה ועל כן מהווה רכישה של המקרקעין עצמם.

פסיקת בית המשפט:

בית המשפט העליון דחה את עמדתם של מנהלי מיסוי מקרקעין לפיה יש לשלול את תחולת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין בעסקאות וקבע כי הפטור ממס החל על סיחור אופציות במקרקעין לפי סעיף זה יחול גם בעסקאות הנ"ל.

בית המשפט נימק את פסיקתו בשלושה טעמים; ראשית, מימוש אופציה היא פעולה המתבצעת כלפי בעל המקרקעין ומביאה לכדי גיבוש הסכם במקרקעין. לפיכך, פעולה המגבילה את חופש הפעולה של רוכש האופציה במישור היחסים שבינו לבין היזם אינה מהווה פעולת מימוש כלפי בעל המקרקעין.

שנית, תפקידו של היזם במסגרת מערכת היחסים בפרויקט שכזה הוא הגדלת הסחירות של המקרקעין על ידי שיווק האופציה למספר רב של רוכשים ואין הכרח שהוא יהפוך לבעל זכויות במקרקעין. על כן, מבחינה מהותית דומה פעילותו של היזם למתן שירותי השבחת מקרקעין שאינה מצדיקה את הטלת כפל המס שביקשו מנהלי מיסוי מקרקעין להטיל.

שלישית, הסדר המס הקבוע בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין נועד "להקל ולשחרר את הפוטנציאל היזמי" הגלום במקרקעין⁴ ועל כן אין לאמץ פרשנות צרה לחוק כלפי יזם המבקש לקדם פרויקט במקרקעין תוך שימוש בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

לאור האמור, קבע בית המשפט כי פעילות היזמים אכן עולה בקנה אחד עם הוראות סעיף 49 לחוק ועל כן אין לחייב את עסקאות סיחור האופציות במס.

❖ ע"א 10028/17 גמלא הראל נדל"ן למגורים בע"מ נ' חברת נ.ב.ע בע"מ ואח'

רקע עובדתי:

ביום 19.5.2008 נכרת הסכם הלוואה בין נ.ב.ע. בע"מ (להלן: "הלווה") לבין גמלא - הראל נדל"ן למגורים בע"מ (להלן: "המלווה") במסגרתו נקבע כי המלווה תלווה ללווה סכום של 5,300,000 ₪ לצורך מימון פרויקט בנייה בעיר יפו (להלן: "הסכם הלוואה"). הריבית השנתית שנקבעה בהסכם הלוואה עמדה על שיעור של 16.5%.

הלוואה לא נפרעה במועדה כפי שנקבע בהסכם, והיא מוחזרה מספר פעמים לבקשת הלווה, כאשר אל קרן החוב נוספה הריבית הצבורה שטרם שולמה עד לאותו מועד (להלן: "ההסכמים הנוספים"). בסופו של דבר, הצטבר חובה של הלווה לסך כולל של 17,391,379 ₪..

⁴ להרחבה ראו הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 10/2002.

לאחר החתימה על ההסכמים הנוספים, הלווה נקלע לקשיים ולחברה מונה כונס נכסים. במסגרת הליך כינוס נכסים הגישו החברה והערבים לבית המשפט המחוזי בקשה למתן הוראות במסגרתה ביקשו כי יוצהר שהריבית שנקבעה בהסכם היא בלתי חוקית בהיותה נוגדת את הוראות חוק הריבית, התשי"ז-1957 (להלן: "חוק הריבית") ואת חוק אשראי הוגן, התשנ"ג-1993 וכי יש לקבוע את הריבית לפי השיעור המקסימלי בצו הריבית (קביעת שיעור הריבית המקסימלי), התש"ל-1970 (להלן: "צו הריבית").

השאלה המשפטית:

האם הריבית המקסימלית הקבועה בחוק הריבית ובצו הריבית כוללת את רכיב המע"מ, או שמא מדובר ברכיב חיצוני לריבית, אשר ניתן לגבותו בנוסף לריבית המקסימלית המותרת?

לטענת המלווה, הגדרת המונח "ריבית" בחוק הריבית כוללת רק תמורה הניתנת למלווה בעבור ההלוואה שאינה החזר קרן או הפרשי הצמדה. על כן, מס ערך מוסף אינו נכלל בהגדרת ריבית שכן הוא אינו נכנס לכיסו של המלווה אלא מועבר לרשות המיסים כאשר המלווה מהווה "צינור" להעברת כספי המיסים.

לטענת הלווה, הוספת סכום המע"מ על הריבית המקסימלית המותרת בצו הריבית, מעלה את שיעור הריבית בפועל מעבר לשיעור הריבית המותר בצו ועל כן מהווה חריגה משיעור הריבית המקסימלי.

פסיקת בית המשפט:

בית המשפט דחה את טענת המלווה וקבע כי שיעור הריבית המקסימלי לפי צו הריבית, דהיינו 13%, מגלם בתוכו את רכיב המע"מ.

בית המשפט נימק את עמדתו במספר טעמים. ראשית, גם במידה והמע"מ הוא תשלום אשר נושא בו הצרכן, אשר בסופו של דבר מועבר לרשויות מע"מ, המלווה מחזיק בתשלום תקופה מסוימת, ראשי לנכות ממנו תשומות וכן להשתמש בסכום המע"מ עד להעברתו.

שנית, אין להפריד בין תשלום מע"מ לבין כל הוצאה אחרת אשר מועברת לצדדים שלישיים, בין אם לרשויות המס ובין אם לתשלום הוצאות אחרות. העובדה שתשלום שמועבר למלווה ישולם בעתיד לצד שלישי, אין בו כשלעצמו כדי לראות בסכום הכסף תשלום שאינו שייך למלווה.

שלישית, גביית רכיב המע"מ בעסקה על מקבל השירות צריך להתבצע בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 המגביל את יכולתו של נותן השירות במקרים בהם "נקבע אחרת בהסכם או בכל דין הזן בפיקוח על המחירים" כלשון הסעיף.

על כן, אין ביכולתו של חוק מע"מ להגדיל את מחיר העסקה מעבר למחיר המקסימלי הקבוע בדין.

יתר על כן, מוסיף השופט מינץ, כי הגדרת המונח "ריבית" בחוק הריבית היא הגדרה רחבה, הכוללת כל תשלום תמורה למעט קרן והפרשי הצמדה, ועל כן גם תשלום מע"מ נכנס בהגדרה זו ומגולם בשיעור הריבית המקסימלי שהינו 13% כאמור.

להשלמת התמונה נציין, כי קביעה זו של בית המשפט עולה בקנה אחד עם הפרשנות שניתנה לעניין שיעורי הריבית הרעיונית הקבועה בסעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961, אשר קבעה כי יש לראות את שיעורי הריבית ככוללים בתוכם את רכיב המע"מ.⁵

⁵ להרחבה ראו ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ נח(3) 341 (2004)

❖ ע"מ 16-01-58171 טירן בניזרי נ' פקיד שומה 3 ירושלים

פסק הדין עוסק בסיווג פעילות כפירותית או הונית לצרכי מס. הסוגיה המשפטית נדונה רבות בפסקי דין שונים אך יש בנסיבות פסק הדין במקרה דנן כדי ללמד על מאפייני עסקה שלמראית עין נראית כעסקה הונית, אך פקיד השומה ובית המשפט עלולים לסווגה כפירותית.

רקע עובדתי

המערער בפסק הדין עוסק בתחום אחזקת בתים פרטיים ודירות יוקרה, בעיקר לתושבי חוץ. בשנת 2007 רכש המערער בית מגורים בהרצליה בתמורה לסך של כ- 3.8 מיליון ₪ ושיפץ אותו בעלות של כ- 2.3 מיליון ₪ (להלן: "דירת היוקרה"). במהלך השנים הועמדה דירת המגורים להשכרה עד למכירתה בשנת 2011 בעבור 11,500,000 ₪.

השאלה המשפטית:

האם העסקה למכירת דירת היוקרה היא עסקת אקראי פירותית הכפופה להוראות סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה או עסקה הונית הכפופה למס שבח מקרקעין בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין. לטענת המערער, העסקה למכירת דירת היוקרה היא עסקה במישור הפרטי, שכן רכש את דירת היוקרה מתוך כוונה שתשמש אותו כבית מגוריו. לטענת המשיב, אופן השבחת הנכס, מימון העסקה, ידיעתו ובקיאותו של הנישום וכן נסיבות העסקה, מצביעות על כך שמכירת דירת היוקרה היא עסקה מסחרית שמטרתה השבחת נכס ומכירתו ברווח תוך פרק זמן קצר יחסית.

פסיקת בית המשפט

בית המשפט בחן את נסיבות העניין בהתאם למבחני הפסיקה שנקבעו לסיווג פעילות כפירותית או הונית וקבע כי על פי נסיבות העניין ומבחני הפסיקה, יש לסווג את העסקה כפירותית וזאת בין השאר כיוון . ולצורך הרכישה נטל המערער מימון בסכום גבוה כך שהחזר הוצאות המימון עלה על הכנסתו החודשית ואשר לא היה ביכולתו הכלכלית לשאת ולכן נידון מלכתחילה למכירת דירת היוקרה תוך שימוש במינוף גבוה ליצירת רווח פירותי. וכמו כן, למערער ידע ובקיאות בתחום אחזקת בתי יוקרה. אמנם אין למערער ידע קונקרטי בתחום שיפוצ והשבחה של נכסי מקרקעין אך נקבע בפסיקה שגם בקיאות הנמצאת "בפריפריה" של תחום הפעילות עולה כדי ידע ובקיאות לעניין סיווג הפעילות. בנוסף, המערער שיפץ והשביח את הנכס באמצעות גיסו שהוא קבלן בנייה. בפסיקת בית המשפט נקבע שגם קבלת סיוע מצד שלישי מקיימת את מבחן הידע והבקיאות. שלישית, בית המשפט הצביע על פעילות השבחה משמעותית מצדו של המערער שבאה לידי ביטוי = בבקשה להיתר בנייה כדי לבנות עוד כ-289 מ"ר בנוסף על שטח הבית הבנוי על כ-136 מ"ר, וכן בנה בריכת שחייה, חדר קולנוע, מעלית ומרפסת. השבחה שכזו מצביעה על כך שהמערער ביצע פעילות אקטיבית להעלאת ערכו של הנכס לקראת מכירתו. עוד יצוין, כי החזקת נכס מקרקעין למשך כחמש שנים אינה נחשבת בעיני בית המשפט כפרק זמן ארוך המצביע על פעילות הונית. לאור נסיבות העניין, קבע בית המשפט כי העסקה למכירת דירת היוקרה היא "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" לפי סעיף 12(1) לפקודה.

רקע עובדתי

המערערת היא חברה פרטית תושבת ישראל, הרשומה כ"עוסק" לצרכי מס ערך מוסף, המצויה בבעלות מלאה של חברה תושבת חוץ (להלן: "חברת האם"). בבעלותה של חברת האם פלטפורמה דיגיטלית לבדיקת תוכנה המבוססת על קהילת בודקים מקוונת.

מאוקטובר 2015 ועד נובמבר 2016, סיפקה המערערת שירותי שיווק ומכירות לחברת האם וכן שירותי תמיכה בלקוחות ישראלים, שרכשו את שירותי בדיקות התוכנה מחברת האם. התמורה ששולמה למערערת על ידי חברת האם חושבה על בסיס מודל Cost+.

המערערת דיווחה על עסקאותיה עם חברת האם כמתן שירות לתושב חוץ ומשכך כעסקאות החייבות במס בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף.

מנהל מס ערך מוסף לא קיבל את עמדת המערערת בנימוק כי שירותי השיווק והתמיכה בלקוחות, אשר סופקו על ידי המערערת לחברת האם, ניתנו למעשה לא רק לתושבת החוץ אלא גם ללקוחות הישראלים ועל כן סעיף 30(א)(5) לחוק לא חל.

השאלה המשפטית

האם ניתן להחיל את החרג לסייג של סעיף 30(א)(5) לחוק, בדבר קיומם של מקבלי שירות תושבי ישראל, הקובע כי ניתן להחיל מע"מ בשיעור אפס כאשר התמורה לשירות שניתן לתושבי ישראל מהווה חלק מערך הטובין המסופקים המיובאים לישראל הגם כאשר עסקינן בייבוא שירותים?

פסיקת בית המשפט

החריג לסייג של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע כי במידה וניתן שירות לתושב חוץ ולתושב ישראל, יראו בעסקה כעסקה החייבת במע"מ בשיעור אפס אם התמורה הניתנת לעוסק היא חלק מערך הטובין שרוכש תושב ישראל מתושב חוץ. כך לדוגמה, אם יצרנית מחשבים תושבת חוץ מעסיקה תושב ישראל כדי לספק את המחשבים המיוצרים ובנוסף כדי לתת שירותי התקנה למחשבים לתושב ישראל אחר, יראו את תושב ישראל המועסק על ידי תושב החוץ כחייב בשיעור מע"מ אפס, מאחר והתשלום של הצרכן הישראלי בעבור המחשב כולל בתוכו גם את שירותי ההתקנה.

הרציונאל העומד בבסיס החרג לסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ הוא שתושב ישראל, הצורך טובין מתושב חוץ, משלם מכס בעבור הטובין ומיסוי העסקה במע"מ יהווה כפל מס.

בית המשפט קבע כי לאור עקרונות מס אמת והשוויון בדיני המיסים, על אף שהחרג לסייג בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ עוסק בייבוא "טובין" בלבד, ושירותים אינם נכללים בגדר "טובין", יחול החרג גם על ייבוא שירותים במטרה למנוע כפל מס. לגופו של עניין, בית המשפט קבע כי על אף שבמודל התמחור של המערערת עלויות השיווק והפרסום הם אכן חלק "מעריך הטובין", לא יחול החרג לסייג וזאת מכיוון שלא הוכח שהלקוחות הישראלים אכן נשאו במלוא נטל המס בגין יבוא השירותים מתושב חוץ אלא למעשה שילמו את המס רק בעבור שירותי התמיכה שסיפקה להם המערערת ועל כן לא הוכח שנוצר בפועל כפל מס.

החלטות מיסוי מקדמיות:

❖ החלטת מיסוי 3109/20 – החבות במס ערך מוסף בגין הוצאות מימון ערבות

רקע עובדתי:

בהתאם להוראות חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 (להלן: "חוק המכר"), נדרשות חברות העוסקות בייזום, בניה ומכירה של דירות מגורים, להבטיח את כספיהם של הקונים

בדרך של העדת ערבות בנקאית או פוליסת ביטוח מחברה מבטחת (להלן: "הערבות"). העמדת הערבות לטובת הקונה כרוכה בעלויות, אשר ממומנות בפועל על ידי החברה ומשולמות מתוך כספי התמורה שהופקדו בחשבון הליווי, כך שהסכומים שמקבלת החברה מתוך חשבון הליווי הם לאחר ניכוי הוצאות עלות מימון הערבות. בגין התמורה החוזית הכוללת מע"מ מוציאה החברה לקונה חשבונית מס, בהתאם למועדים הקבועים בחוק מס ערך מוסף התשל"י-1975 (להלן: "חוק מע"מ") כאשר מחיר העסקה כולל בתוכו גם את רכיב עלות מימון הערבות.

הסוגיה הנדונת:

האם הוצאות מימון הערבות, אינן מהוות חלק ממחיר העסקה, כהגדרת מונח זה בסעיף 7 לחוק מע"מ אלא למעשה "הוצאה לטובת צד שלישי" ועל כן, אין לחייב את רוכשי הדירות במע"מ בגין רכיב זה.

תמצית הסדר המס:

עמדת בית המשפט העליון בדבר סיווג הוצאות עבור צד שלישי שאינן מהוות חלק ממחיר העסקה קובעת כי כדי שהוצאה תוכר כהוצאה לטובת צד שלישי עליה לעמוד בתנאים מהותיים ובתנאים טכניים. לעניין התנאים המהותיים נקבע כי על מנת שסכומים שמשלם הלקוח לא יחשבו כחלק ממחיר העסקה יש לבחון את הניתוק בין העוסק לבין הסכומים המועברים באמצעותו, זאת מבלי שתהיה לעוסק נגיעה של ממש בהם, כמו כן יש לבחון מי יצר את החיובים (העוסק או הלקוח)⁶. ככל ואותה הוצאה מוטלת על מוכר הדירות, קרי "עוסק", יש לראות באותה סכום כחלק ממחיר העסקה של רכישת הדירה.

על אף האמור, על מנת שעלות מימון הערבות לא תהווה חלק ממחיר העסקה, יש לעמוד **בכל** התנאים הבאים:

- (1) הסכם המכר יציין מפורשות כי יחולו הוראות סעיף 3א(ב) לחוק המכר הקובע כי עלות מימון הערבות לא תחול על המוכר והוא למעשה נושא בהם עבור רוכשי הדירות.
- (2) בכל המסמכים שיחתמו בקשר עם רכישת הדירות, לרבות הסכם הליווי, לא יצוין כי הוראות סעיף 3א(ב) לחוק המכר אינן חלות.
- (3) במסמך החיוב שיוציא המבטח לחברה בגין עמלת מימון הערבות, יפורט שם הקונה וסכום עמלת הערבות שעל החברה לשלם בשביל הקונה וכי העתק ממנה יימסר לקונה.
- (4) בחשבונית המס שתוציא החברה בגין מכירת דירת המגורים לקונה, יצוין במפורש, כפריט נפרד, גובה הסכום שמהווה הוצאות בשביל הלקוח, תוך פירוט טיב ההוצאה "חיוב בגין עמלת ערבות חוק מכר" ובגין רכיב זה לא יגבה מע"מ מהקונה. למען הסר ספק יובהר, כי סכום זה לא יהא גבוה מהסכום שמשלמת החברה למבטח.

❖ החלטת מיסוי 2910/20 – החבות במס ערך מוסף בשל סבסוד הוצאות פיתוח המשולם על ידי משרד הבינוי

והשיכון

רקע עובדתי:

בהתאם לתנאי מכרז מטעם רשות מקרקעי ישראל לרכישת קרקעות המועדים לבניה למגורים (ועל פי החלטת ממשלה מס' 3282 מיום 2011.06.05), זוכה במכרז אשר ימכור דירה לזכאי משרד הבינוי והשיכון

⁶ ע"א 8669/07 צ.ד.א אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (פורסם בנבו, 29.12.2009).

(להלן: "משב"ש") יקבל תוספת סבסוד בגין הוצאות פיתוח ששולמו, וזאת בהתאם למספר הדירות שיימכרו על ידו לזכאי משב"ש ובלבד שהזוכה יקבל טופס 4 תוך 26 חודשים מהיום שהמקרקעין נמסרו לו.

הסוגיה הנדונת:

האם תוספת הסבסוד שתשולם לחברה הזוכה במכרז, חייבים במס ערך מוסף בידיה ובהוצאת חשבונית מס.

תמצית הסדר המס:

רשות המיסים קבעה כי, בהתאם להחלטת ממשלה מספר 3282, תוספת הסבסוד מוחזרת לחברה בכפוף לתנאים שנקבעו בדרך של החזרת חלק מהוצאות הפיתוח מאת משב"ש על מנת שבפועל אלה לא יושתו על זכאי משב"ש, הרי שיש לראות את התמורה המתקבלת בידי החברה ממשב"ש כחלק מהתמורה שבין זכאי משב"ש לבין החברה בהתאם להוראות סעיף 7 לחוק מע"מ כאשר התמורה בשל מכירת הדירה משולמת בחלקה על ידי זכאי משב"ש ובחלקה משולמת על ידי משרד הבינוי והשיכון בדרך של תוספת הסבסוד עבור כל זכאי משב"ש.

לחילופין, רשות המיסים קבעה כי התמורה המתקבלת בידי החברה בדרך של תוספת סבסוד מהווה תרומה תמיכה וסיוע כמשמעותה בסעיף 12 לחוק מע"מ. מאחר והתקבולים הללו אינם מנויים בתקנה 3 לתקנות מע"מ הרי שהתקבולים אלו המתקבלים בידי החברה חייבים במס בשיעור מלא ובגינם עליה להוציא חשבונית מס ולדווח בהתאם להוראת החוק.

❖ החלטת מיסוי 4668/20 – מפעל טכנולוגי העוסק במתן שירותי ענן

רקע עובדתי:

חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה"), עוסקת בפיתוח תוכנה ובמתן שירותי ענן במודל PaaS (Platform as a Service). במסגרת אותם השירותים החברה מספקת ללקוחותיה פלטפורמת מחשוב ענן כשירות על גבי תשתיות טכנולוגיות פרי פיתוחה של החברה. נוסף על האמור, החברה מספקת ללקוחותיה שירותי ענן נוספים גכון אחסון, גיבוי, ניהול מערכות ואבטחת מידע.

הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש ללקוחותיה בפלטפורמת הענן בדרך של PaaS המשלבת בין השימוש בתוכנות לבין שירותי הענן.

הסוגיה הנדונת:

האם מפעלה של החברה מהווה "מפעל טכנולוגי מועדף" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "חוק העידוד"), ובהתאם, האם הכנסות החברה ממתן זכות שימוש מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת" בהאם להוראות סעיף 51כד לחוק העידוד.

תמצית הסדר המס:

החלטת המיסוי קבעה כי יש לראות במפעלה של החברה כ"מפעל טכנולוגי מועדף", וזאת בכפוף להתקיימות מלוא התנאים הנדרשים בהתאם להוראות סעיף 51כד לחוק העידוד.

יתרה מכך, נקבע כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בפלטפורמת מחשוב הענן תיחשב כ"הכנסה טכנולוגית" וזאת בגין לקוחות הרוכשים את זכות השימוש בתוכנות. הכנסות החברה אשר יבחרו לרכוש את

שירותי הענן ללא רכישת זכות שימוש בתוכנה המפותחת במפעל הטכנולוגי, לא ייחשבו כהכנסה טכנולוגית ובגינן לא תהא החברה זכאית להטבות המס הקבועות בחוק העידוד.

בברכה,

פישר בכר חן וול אוריון ושות'

אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה או הבהרה ונשמח לסייע ככל הנדרש.

03-6944203	ashavit@fbclawyers.com
03-6944203	ofartuk@fbclawyers.com
03-6944203	jshtang@fbclawyers.com
03-6944203	agoldstein@fbclawyers.com
03-6944203	eseidman@fbclawyers.com

עו"ד ענת שביט
עו"ד אופיר פרטוק
עו"ד (רו"ח יונתן שטאנג)
עו"ד עמיה גולדשטיין
עו"ד אלישע זיידמן

.....
 הכלול באגרת מידע זו הוא מידע כללי בלבד, הוא אינו חוות דעת משפטית או ייעוץ משפטי ואין להסתמך עליו. כל הזכויות שמורות לפישר בכר חן וול אוריון ושות'. להירשם למייל זה או להסרה מרשימת התפוצה: news@fbclawyers.com