

15 באפריל 2010

מידעון אשכול המסים - גיליון מס' 93

קוראים נכבדים,

במידעון 93 כלולה התייחסות לנושאים המפורטים להלן:

חוזר 1- פיצוי לפי סעי' 197 לחוק התכנון והבנייה אינו חייב במע"מ

בפרשת **ב.מ. כפריס דדו** פסק בית המשפט העליון, כי פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בגין פגיעה במקרקעין על ידי תוכנית שלא בדרך הפקעה, אינו חייב במע"מ.

חוזר 2- בית משפט הודי: אין תחולה לעיקרון "בעל הזכות שביושר" לעניין מיסוי רווחי הון

בפסק דין שניתן לאחרונה בהודו נפסק, כי אין תחולה לעיקרון "בעל הזכות שביושר" לעניין מיסוי רווחי הון בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין הודו והולנד. זאת, מאחר שעיקרון זה לא נקבע בסעיף רווחי הון שבאמנה האמורה אלא בסעיפים המתייחסים לניכוי מס במקור.

חוזר 3- בכדי שיוכר מכר של מוניטין, על המוכר להתנתק מהעסק הנמכר באופן מוחלט

במהלך חודש מרס 2010, ניתנו ע"י כבוד השופט מגן אלטוביה, שופט בית המשפט המחוזי בתל אביב, שני פסקי דין אשר עסקו בסוגיית מכירת מוניטין. נראה, כי בשני פסקי דין אלה יש כדי לחדד את גישתו של בית המשפט המחוזי בת"א בסוגייה זו במיוחד באותם מקרים שבהם מוכר המוניטין אינו מתנתק מהעסק באופן מוחלט.

הודעות

- פורסמו מספרי רישום לצורכי מע"מ של גופים שאין להם מספרי רישום - באתר שע"מ פורסם יישום המפרט את מספרי הרישום שיש לרשום בדוחות מע"מ עבור גופים שאין להם מספרי רישום. למעבר ליישום יש ללחוץ על הקישור הבא: <https://www.shaam.gov.il/hasreiyeshut>.
 - מועד תשלום ההיטל החד-פעמי נדחה עד ליום 15.6.2010 - בהתאם להוראת שעה שנקבעה במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, הוטלה על המעסיקים, שאינם במגזר הציבורי (למעט מעסיקי עובדים במשק בית), חובה להעביר למוסד לביטוח לאומי, עד ליום 15.11.2009, סכום חד-פעמי בעבור קרן סיוע כלכלי לעסקים במצוקה. ביום 6.4.2010 הוציא שר האוצר צו הדוחה את המועד לתשלום ההיטל החד-פעמי הנ"ל **עד ליום 15.6.2010**.
- סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.



חוזר 1- פיצוי לפי סעי' 197 לחוק התכנון והבנייה אינו חייב במע"מ

סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 קובע, כי בעלי מקרקעין או בעלי זכויות במקרקעין זכאים לפיצויים בגין פגיעה במקרקעין על ידי תוכנית שלא בדרך הפקעה.

בפרשת **ב.מ. כפריס דדו** (ע"א 8863/07) דובר בחברה בעלת זכות חכירה לדורות במקרקעין שעליהם ממוקם מתחם שבבעלותה. במסגרת תוכנית של הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה חיפה, שונה ייעוד שטח מסוים מתוך המקרקעין לצרכי ציבור ויועד להפקעה עתידית. כשלב ראשוני, קיבלה החברה פיצויים בשל הפגיעה על ידי התוכנית לרבות בגין ירידת ערך המתחם. בשלב שני, לאחר כחמישה חודשים הופקעו המקרקעין.

מנהל מע"מ ראה בפיצוי לפי סעיף 197 הנ"ל משום פיצוי בגין הפקעה אשר מחויב בתשלום מע"מ, וזאת מאחר ולגישתו יש לראות ברצף של אירועים המתחיל בשינוי ייעוד המקרקעין ומסתיים בהפקעתם בעתיד, כעסקה כוללת אחת של העברת המקרקעין מידי בעליהם לידי הציבור. כמו כן, לגישתו גם פיצוי המשתלם לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה מהווה תמורה בשל מכר זכות בנייה במקרקעין החייבת במע"מ.

בית המשפט העליון קבע, כי יש להפריד בין הפיצוי לפי סעיף 197 הנ"ל שמשולם בגין שינוי ייעוד הקרקע לבין פיצויי ההפקעה. השלב הראשון הינו שלב תכנוני שבו שונה ייעוד הקרקע לייעוד לצרכי ציבור, והשלב השני הינו שלב קנייני שבו יופקעו המקרקעין לפי ייעודם החדש בעתיד. הפיצוי שנפסק בגין שינוי הייעוד (השלב הראשון) הינו פיצוי לפי סעיף 197 הנ"ל ולא פיצוי בגין הפקעה. פיצוי זה שאינו בגין הפקעה, אינו נחשב כמכר החייב במס לפי חוק מע"מ.

בנסיבות המקרה התרחש אך ורק שינוי תכנוני חד-צדדי אשר לווה בפיצוי שאינו בגין פעולת העברה או הקנייה של נכס מאדם למשנהו היוצרת שרשרת שבסופה מתווסף ערך לפעילות המשקית. כמו כן, נקבע כי קרות נזק עקב פגיעה על ידי תכנית אינו מהווה "מכירה" החבה במס וכי אין הפיצוי המשולם מהווה תמורה לה.

לאור האמור נפסק, כי אין לראות בפיצוי לפי סעיף 197 הנ"ל התכנון והבנייה משום פיצוי בגין עסקת מכר המחייב תשלום מע"מ, גם אם המקרקעין מיועדים להפקעה עתידית.

בנוסף מציין בית המשפט, כי מתחזקת הנטייה לראות בעסקאות המכר הכפוי המנויות בהגדרת "מכר" לפי סעיף 1 לחוק מע"מ כגון הפקעה, חילוט והחרמה, בתמורה, משום חריג לעיקרון הכללי לפיו עסקאות של מכר כפוי אינן חייבות במע"מ.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

חוזר 2- בית משפט הודי: אין תחולה לעיקרון "בעל הזכות שביושר" לעניין מיסוי רווחי הון

בפסק דין שניתן לאחרונה בהודו נקבע, כי אין תחולה לעיקרון "בעל הזכות שביושר" לעניין מיסוי רווחי הון בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין הודו והולנד.

חברה תושבת גרמניה (להלן: "החברה האם הגרמנית"), החזיקה ב- 100% ממניותיהן של שתי חברות- האחת חברה תושבת הולנד (להלן: "החברה ההולנדית") והאחרת חברה תושבת הודו (להלן: "החברה ההודית"). הקבוצה ביצעה שינוי מבנה הכולל שני שלבים; האחד: מכירת מניותיה של החברה ההודית על ידי חברת האם הגרמנית לחברה ההולנדית במחיר המשקף את שוויה בשוק, והשני: כניסה עתידית של משקיעים נוספים לחברה ההודית בדרך בה החברה ההולנדית תממש חלק מאחזקותיה בחברה ההודית כאשר המכירה תיעשה לתושבי חוץ (לא לתושבי הודו).

במהלך תקופת הביניים, הזרימה החברה ההולנדית סכומי כסף גדולים לחברה ההודית ובכך הגדילה את השקעתה בה. הדיון בבית המשפט התייחס לסעיף 13 לאמנה הקובע, כי רווח הון שהפיק תושב מדינה אחת (הולנד) ממכירת מניות חברה תושבת מדינה אחרת (הודו) פטור ממס במדינת תושבות החברה הנמכרת (הודו) אלא אם מתקיימים מספר תנאים מצטברים ובתוך כך אם המוכר (ההולנדית) מחזיק ב- 10% או יותר במניות החברה הנמכרת (ההודית) וכן כי תושבות הרוכש זהה לתושבות החברה הנמכרת, לאמור- רוכש המניות בחברה ההודית הינו תושב הודו.

בעוד שהחברה ההולנדית טענה כי לאור זהותו של רוכש המניות שאינו תושב הודו, יש לפטור רווח הון כאמור ממס בהודו בהתאם להוראות סעיף 13 לאמנה, הרי שרשויות המס בהודו טענו כי באותו מקרה "בעלת הזכות שביושר" (Beneficial Owner) הינה חברת האם הגרמנית ולא החברה ההולנדית. משכך, הוראות הסעיף האמור לא יחולו על רווח ההון הנדון זאת מאחר ואין להחיל את האמנה אלא את אמנת המס שבין גרמניה והודו שלפיה לא חל פטור ממס בהודו בגין רווחי הון כאמור. כמו כן, טענו רשויות המס בהודו כי עד לתחילת הליך רה-הארגון הוחזקה החברה ההודית במלואה ע"י חברת האם הגרמנית וכל תכלית מכירת המניות לחברה ההולנדית הייתה הימנעות מתשלום מס רווח הון בהודו בהתאם לאמנה, הוראה שאינה קיימת באמנת המס שבין הודו לגרמניה.

בפסק דינו קבע בית המשפט ההודי, כי בעוד שעקרון "בעל הזכות שביושר" נקבע בסעיפים שונים באמנה המתייחסים לניכוי מס במקור, כגון: חלוקת דיבידנד, תשלומי ריבית, תמלוגים ושירותים טכניים, הרי שעיקרון זה לא נקבע בסעיף רווחי ההון שבאמנה ומשכך אין תחולה לעקרון זה בכל הקשור למיסוי רווחי הון.

בית המשפט המשיך וציין, כי גם אם עקרון "בעל הזכות שביושר" חל לגבי רווחי הון, הרי שרשויות המס בהודו לא הציגו ראיות עובדתיות ו/או משפטיות התומכות בכך שהחברה האם הגרמנית הינה "בעלת הזכות שביושר" ולא החברה ההולנדית, בין היתר לאור הזרמת הון על ידי החברה ההולנדית והעובדה כי החברה ההולנדית הינה יישות משפטית נפרדת מהחברה האם הגרמנית.

לאור האמור, דחה בית המשפט את טענות רשויות המס בהודו וקבע, כי יש להעניק פטור ממס רווח הון בהודו על מכירת מניותיה של החברה ההודית על ידי החברה ההולנדית וזאת בהתאם להוראות סעיף 13 לאמנה.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.



חוזר 3- בכדי שיוכר מכר של מוניטין, על המוכר להתנתק מהעסק הנמכר באופן מוחלט

במהלך חודש מרס 2010 ניתנו ע"י כבוד השופט מגן אלטוביה, שופט בית המשפט המחוזי בתל אביב, שני פסקי דין אשר עסקו בסוגיית מכירת מוניטין. נראה, כי בשני פסקי דין אלה יש כדי לחדד את גישתו של בית המשפט המחוזי בת"א בסוגייה זו במיוחד באותם מקרים שבהם מוכר המוניטין אינו מתנתק מהעסק באופן מוחלט.

בפסק הדין הראשון, בעניין **אליהו רג'ואן** (ע"מ 1228/05), העביר מר אליהו רג'ואן, רואה חשבון עצמאי במקצועו, בשנת 1995 את לקוחותיו לרואי חשבון אחרים (להלן: "**הקונים**") בתמורה לקבלת אחוזים משכר הטרחה שתגבה השותפות מאותם לקוחות במשך תקופה של ארבע שנים ממועד ההעברה. כמו כן, הוסכם כי מר רג'ואן יעניק שירותי ראיית חשבון לקונים כקבלן עצמאי במשך כשלוש שנים ממועד חתימת ההסכם, וזאת בתמורה לשכר על בסיס שעות עבודה. מר רג'ואן התחייב גם שלא להתחרות בקונים במשך כשבע שנים.

יודגש, כי במסגרת ההסכם, התחייב מר רג'ואן לדווח על התמורה כהכנסה רגילה וכך הוא עשה בפועל בדוחות שהגיש לפקיד השומה.

לאחר מספר שנים, חתם מר רג'ואן על הסכם נוסף עם הקונים ולפיו הוא קיבל סכום נוסף של 400,000 ₪. סכום זה דווח על ידו כהכנסה ממכירת מוניטין.

בשלב מסוים, ביקש מר רג'ואן לתקן את דיווחיו ולסווג את ההכנסות שדווחו על ידו בעבר כהכנסה רגילה, כרווחי הון ממכירת מוניטין. בית המשפט סירב לתקן את השומות לשנים הסגורות משיקולי סופיות, וכן מאחר ובהסכמים שנחתמו אין כל זכר למוניטין ומר רג'ואן הודה במסגרת אותם דוחות שההכנסה הינה פירותית.

באשר לשנים הפתוחות בהן דווח מר רג'ואן על הכנסה הונית ממכירת מוניטין, קבע בית המשפט כי אין ענייננו במכירת מוניטין אלא בשותפות בהכנסות. מר רג'ואן לא התנתק מתיק הלקוחות אלא המשיך לטפל בהם כעצמאי, יפויי הכוח של הלקוחות נותרו בידיו עד לימים האחרונים האפשריים על פי ההסכם והוא אף המשיך לשמש כרו"ח עבור לקוחות שהשותפות לא רצתה בהם. אין המדובר בתקופת חפיפה והיעלמות הדרגתית אלא בהמשכיות מתן השירותים לתקופה ארוכה יחסית (3 שנים), וטיפול בלקוחות תוך השתתפות בהכנסות.

גם במבחן הסיכון הכלכלי רואים כי מר רג'ואן המשיך לחלוק עם הקונים את הסיכון הכלכלי כך שלא היתה היפרדות אמיתית מהממכר.

בפסק הדין השני, בעניין **לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים** (ע"מ 1046/05), דובר בשני סוכני ביטוח, דוד לנדאו ורון יובל, אשר ניהלו במשותף סוכנות ביטוח. בשנת 1998 נחתם בין מר לנדאו ומר יובל לבין כלל החזקות הסכם שבמסגרתו מכר מר לנדאו לכלל החזקות 49% מהמוניטין שלו בסוכנות בתמורה לסך של 9,500,000 ₪. בנוסף הוסכם על הקמת סוכנות ביטוח חדשה והעברת המוניטין אליה, ואכן סוכנות ביטוח זו הוקמה במהלך שנת 1999 כאשר בעלי מניותיה היו כלל החזקות (49%) דוד לנדאו (26%) ורון יובל (25%).

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.



פקיד השומה, סירב לראות בעסקה כמכר מוניטין, וראה את העסקה הכוללת כהכנסת שותף שלישי כנגד ירידת חלקם של מר לנדאו ומר יובל בעסק הביטוח, ובתמורה ככזו ששולמה לשניהם לפי שיעור אחזקותיהם ערב העסקה.

בהתאם להסכם שנחתם בין הצדדים, מר לנדאו ומר יובל ישמשו כמנכ"לים של סוכנות הביטוח החדשה במשך 10 שנים, יוכלו למנות בה דירקטורים ויהיו זכאים לחלוקת דיבידנדים מרווחיה. שניהם מחוייבים גם להקדיש את כל מרצם וכושרם לביצוע תפקידיהם בה, על הצד הטוב ביותר. כמו כן, בפני הלקוחות לא הוצג כל שינוי בנוגע לסוכנות הביטוח החדשה, לא נדרש ממר לנדאו וממר יובל להעביר את לקוחותיהם אל קונה המוניטין כביכול ולא היה צורך להציג בפני הלקוחות את כניסתה של כלל כבעלים בסוכנות הביטוח החדשה.

בפסק דינו מדגיש בית המשפט כי המוכרים לא נפרדו מהמוניטין באופן טוטאלי אלא המשיכו לעשות בו שימוש בהרכב תאגידי אחר. הישארותם בעסק והמשך הנשיאה בסיכון הכלכלי בקשר עם הצפי לשובם של הלקוחות בשל המוניטין, מונע מהם את האפשרות לטעון למכר מוניטין.

נפסק, כי על אף סממנים אחרים בהסכמים אשר היו אמורים להעיד על מכירת מוניטין כגון תניית אי תחרות ושימוש חוזר במונח "מכירת מוניטין", הגורמים המכריעים במקרה דנן הם היוותרות המוכר בעסק והאופן שבו נבנתה העסקה אשר מעיד על הכנסת שותף לעסק ולא על מכירת מוניטין. המוניטין העסקי של בעלי המניות המקוריים שלוב באישי ולכן שעה שהם נותרים בעסק אין לראות בעסקה כמכירת מוניטין.