Deloitte.
בריטמן אלמגור זהר

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 5
יולי 2014

נערך על ידי רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית
חטיבת המס, Deloitte בריטמן אלמגור זהר

דף הבית של חטיבת המס	**לארכיון חוזרים מקצועיים 2014**	**הצוות שלך בחטיבת המס**

אין להסתמך על תוכן חוברת זו ו/או לעשות בה שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה, שכן אין מטרת החוברת אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

© כל הזכויות שמורות.

תוכן עניינים

מיסוי כללי	חלק 1 - חקיקה	1.	הרחבת האמצעים לאכיפת תשלומי מסים חוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ד-2014	1
	חלק 2 - פסיקה	1.	העקרונות החלים על הערכת שווי מלאי לפי דיני המס ע"א 5485/12 פקיד שומה ירושלים נ' תכשיטי ג'י בי בע"מ ואח'	2
	מס הכנסה	2.	חלוקת דיבידנד מחברה משפחתית מתוך הכנסות שלא חוייבו במס חד שלבי ע"מ 39456-01-12 מאוריס הרשקו נ' פקיד שומה רחובות	2
		3.	מהו המועד לחלוקת דיבידנד ע"מ 18012-02-13 אריה טנדלר נ' מדינת ישראל	4
		4.	תחולת הפטור הניתן לבן-זוג נכה בחישוב מאוחד ע"מ 14174-02-12 רפאל ואורנה בן נתן נ' פקיד שומה חדרה	5
		5.	זכאות להקלת מס לפי סעיף 163 על דיבידנד שהתקבל מחברה זרה שקיבלה הכנסה מחברה ישראלית ע"מ 26135-01-13 אמיר ולדמן נ' פקיד שומה כפר סבא	6
		6.	אין להתיר ניכוין של הוצאות משפט בקשר עם המרת כתב אישום לקנס מינהלי ע"מ 32631-01-10 מ.ג.ר.י שרותי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1	7
		7.	דמי סחיטה ששולמו על-ידי בעל שליטה מכספי החברה לא יוכרו כהוצאה ע"מ 1538-02-12 המבורג חברה למסחר בינלאומי בע"מ נ' פקיד שומה רחובות	8
	מס ערך מוסף	8.	ניכוי תשומות בחברה עם פעילות עסקית שחלקה אינה חייבת במע"מ ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה	9
		9.	אי התרת ניכוי מס תשומות על שכירת רכבים פרטיים לצורך מתן שירותי אבטחה צמודים לשרים ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים וניקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ- ירושלים	10
		10.	סיווג כתושב/עוסק באילת לצורך קבלת הטבות מע"מ ומס הכנסה ע"א 9453/10 ישראייר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת ע"א 2641/12 מנהל מס ערך מוסף ירושלים נ' ר.ד.מ.פ זמן אוויר בע"מ	11
	מיסוי מקרקעין	11.	שלילת הטבה במס רכישה לדירת נופש המשמשת רק למגורי הבעלים ו"ע 7060-11-11 רחל יהושע ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה	13
	ביטוח לאומי	12.	אירוע גיבוש לעובדים ללא משפחות הכולל לינה אינו מהווה טובת הנאה לעובד ב"ל 30052-07-12 דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי	14

מיסוי כללי (המשך)	חלק 3- חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים של רשויות המס	1. הוראות לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה חוזר מס הכנסה מס' 1/2014	16
		2. דוח שנתי מקוצר לבעלי עסקים קטנים הוראת ביצוע מס הכנסה 7/2014	16
		3. נקודות הזיכוי לפי סעיף 40 לפקודת מס הכנסה- משמורת משותפת מלאה של ההורים חוזר מס הכנסה 2/2014	17
		4. המונח "אדם" בסעיף 104א לפקודה אינו כולל את בן זוגו החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 6593/14	17
		5. אורכה למועד מסירת הודעות ביחס לנאמנות קרובים הודעת רשות המיסים מיום 25 ביוני 2014	17
		6. ישראל וארה"ב חתמו על הסכם ה- FATCA: העברת מידע על חשבונות פיננסיים הודעת רשות המיסים מיום 2 ביולי 2014	18
	חלק 4 - חוזרים ופרסומים של המוסד לביטוח לאומי	קביעת בסיס וחובת תשלום דמי ביטוח - תשלומי אש"ל חו"ל חוזר המוסד לביטוח לאומי מס' 1419 מיום 2 ביוני 2014	19
	חלק 5 - מיסוי בינלאומי	1. אושרה האמנה למניעת כפל מס בין פנמה לישראל בתוקף מיום 1 בינואר 2015	20
		2. שוויץ - הפחתת שיעור מס קנטונלי לקראת רפורמה אפשרית במס חברות	20
	חלק 6 - ניוד עובדים ותיגמול הוני	1. הוכרה תושבות בחו"ל של אדם שמשפחתו מתגוררת בישראל ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר	21
		2. תחולת כללי מס הכנסה על הכנסת עבודה בחו"ל, הכרה רק בהוצ' אש"ל שהוצאו בפועל ע"מ 31912-12-11 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה	22
		3. הארכת מועד פקיעה של אופציות לבעל שליטה החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 1593/14	22
		4. הקצאת אופציות לעובדים- מנגנון רכישה עצמית החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 5874/14	23
		5. מימוש אופציות במנגנון מימוש נטו בחברה פרטית במסלול רווח הון עם נאמן החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 8736/14	23
		6. מנגנון מימוש נטו בהקצאה ללא נאמן - הקלה בעמידה בהוראות כלל 9(ב) החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 7967/14	24

מגזר הנדל"ן	חקיקה	תיקון בהוראות לעניין תשלום מקדמת מס שבח החלה על רוכש מקרקעין חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 78), התשע"ד-2014	25
	פסיקה - מיסוי מקרקעין	רכישת גג במקום נכס מסחרי אינה מהווה "חילוף" הפטור ממס שבח ו"ע 32680-02-12 בולידס אנשטלט נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א	26
	פסיקה - מס ערך מוסף	חיוב חברה למסחר בקרמיקה במע"מ בגין עסקאות למכירת 13 מגרשים ע"מ 21717-10-11 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- חדרה	27
מגזר תעשייה וצריכה	פסיקה - מס הכנסה	אופן קביעת המחיר המקורי של מניות חברה תעשייתית שנרשמו למסחר לפני יום 1 בינואר 2003 ע"מ 43708-05-12 דן טופז ואח' נ' פקיד שומה חיפה	28
צור קשר			29

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. הרחבת האמצעים לאכיפת תשלומי מסים
חוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ד-2014

פורסם בספר החוקים 2458 מיום 15 ביולי 2014

החוק שבנדון מבצע שורה של תיקונים בחוקים רבים כגון פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין, חוק מע"מ, חוק ההוצאה לפועל וחוקים נוספים במטרה לאפשר את העמקת גביית המיסים והגברת האכיפה.

בין היתר, יתאפשר בכפוף להתמלאות התנאים שפורטו בחוק: לעקל רכב של חייב גם אם הוא חונה ברשות הרבים; לאכוף מילוי של ערבות, לתפוס רכוש; לעכב יציאה מהארץ באם מדובר בחברת מעטים, של בעל מניות בשיעור של 25% ומעלה, מנהל פעיל או מנהל עסקים.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

עו"ד לימור ליבוביץ- מלכא, חטיבת המס (פסקי דין 1-2)
רו"ח כפיר אילני, מנהל, חטיבת המס (פסקי דין 3-4)
רו"ח הדס ארליך, המחלקה למיסוי בינלאומי, חטיבת המס (פסק דין 5)
עו"ד טל פליגלר, חטיבת המס (פסקי דין 6-7)

1. העקרונות החלים על הערכת שווי מלאי לפי דיני המס
ע"א 5485/12 פקיד שומה ירושלים נ' תכשיטי ג'י בי בע"מ ואח'

פסק הדין של **בית המשפט העליון** דן בשני נושאים: מהם העקרונות החלים על הערכת שווי מלאי של עסק לצורך ניכוי הוצאות לפי דיני המס? באילו תנאים תהא רשאית חברה לנכות הפסד בגין השקעה שבוצעה לכאורה על-ידי בעלי המניות בה?

בדונו בשאלה הראשונה, ביהמ"ש העליון מציין כי האפשרות לנכות הפסד כתוצאה מירידת ערך מלאי היא חריג לדיני המס, שככלל מאפשרים לנכות רק הפסדים שמומשו. ככלל, קביעת שווי המלאי מסתמכת על הכללים החשבונאיים המקובלים לפיהם ניתן לחשב את שווי המלאי כנמוך מבין מחיר העלות או שווי השוק. ככל שהחברה מבקשת לאמץ שיטה שאינה נוהגת בשוק לחישוב שווי המלאי שלה, מוטל עליה נטל הוכחה מוגבר להראות שהשיטה שבה נקטה משקפת נאמנה את שווי המלאי, וזאת מבלי לגרוע מכך שקביעת שווי המלאי צריכה לשקף את המציאות הכלכלית.
לפי הכללים החשבונאים הנהוגים בישראל, ברירת המחדל לחישוב שווי השוק של מלאי היא הערכה של כל פריט ופריט בנפרד. ואולם, בנסיבות העניין, החברה הסתמכה על הערכה סטטיסטית של שווי המלאי, הבוחנת את שוויו הממוצע, ובהסתמך על כך קבעה החברה שיעורים שנתיים קבועים להפחתת המלאי לפי גילו (35%, 65%, 80%, 100%). בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת החברה בסוגיה זו.

ביהמ"ש העליון קיבל את ערעורו של פקיד השומה והגיע לכלל דעה כי השיטה שבה נקטה החברה להערכת שוויו של המלאי היא שיטה החורגת מהכללים החשבונאים המקובלים, ללא כל הצדקה. ביהמ"ש שב ומזכיר כי השיטה שמאמץ עסק להערכת שווי המלאי שלו צריכה להתבסס על כללים חשבונאיים מוכרים, ובמקרה שבו בית עסק מבקש לסטות מהכללים החשבונאיים מוטל עליו הנטל להראות כי ישנו צורך אמיתי בסטייה מכללים אלו, וכי יש בשיטה שבה הוא נוהג כדי להעיד על שוויו של המלאי.

בדונו בשאלה השנייה, ביהמ"ש העליון קובע כי אין להתערב בקביעתו העובדתית של ביהמ"ש המחוזי, לפיה ההשקעה נעשתה על ידי בעלי המניות ולא על ידי החברה, ולכן אין להתיר בניכוי את ההפסד שנגרם מההשקעה. ביהמ"ש מציין כי ככלל, על-מנת שהפסדים ייוחסו לעסק - ולא לבעלי המניות שלו - עליו להציג תיעוד ברור שנעשה בזמן אמת ושיש בו כדי ללמד כי אכן מדובר בהפסדים שנוצרו כתוצאה מן הפעילות העסקית שלו, היינו פעילות שאם הייתה צולחת הוא זה אשר היה משלם עליה מס הכנסה. אחרת, עלול להיווצר פתח לא רצוי לתכנון מס "בדיעבד" בהתאם לתוצאות הפעילות העסקית: אם הצליח- ייוחס לבעלי המניות, ואם הפסיד- ייוחס לחברה.

2. חלוקת דיבידנד מחברה משפחתית מתוך הכנסות שלא חוייבו במס חד שלבי
ע"מ 39456-01-12 מאוריס הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

פסה"ד עוסק בשאלת פרשנות סעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו עד תיקון 197 לפקודה (פורסם ביום 5.8.13). המערער הינו הנישום המייצג של חברה משפחתית. בשנים 2007-2008 חילקה החברה דיבידנדים, והמערער דיווח על הכנסתו זו כהכנסה שאינה חייבת במס, בהתאם לסעיף 64א(א)(1) לפקודה. פקיד השומה דחה את הדיווח, וקבע כי יש לחייב במס חלק מההכנסה, המיוחסת בעיקרה לסכומי דיבידנד שחולקו מהכנסות החברה כנגדן קוזז הפסד הון מועבר שנוצר לחברה לפני סיווגה כחברה משפחתית וכן לדיבידנדים שחולקו מתוך רווחים חשבונאיים שלא חויבו במס.

ביהמ"ש המחוזי פונה לסעיף 64א לפקודה, לפיו הכנסתה החייבת של חברה משפחתית והפסדיה ייחשבו כהכנסתו או הפסדו של הנישום המייצג, ויחולו, בין היתר, הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, הקובע כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה - תקופת ההטבה) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית".

ביהמ"ש נוקט בפרשנות תכליתית, וקובע כי סעיף 64א לפקודה נועד ליצור הסדר מיסוי מיוחד לחברה משפחתית. כשמדובר בחברה רגילה המיסוי הינו דו-שלבי: בשלב הראשון על הכנסות החברה, ובשלב השני בזמן חלוקת הכנסות החברה ליחיד כדיבידנד. נטל המס המצטבר בגין שני השלבים דומה לנטל המס החל על יחיד בגין הפקת הכנסה בגובה דומה. לעומת זאת, הסדר המיסוי של חברה משפחתית שבסעיף 64א לפקודה קובע מודל מיסוי חד-שלבי, שבו בשלב הפקת ההכנסה על ידי החברה מוטל מס בגובה מלוא שיעור המס שהיה חל על יחיד בגין הפקת ההכנסה. לכן, במודל מיסוי זה אין צורך בהטלת מס נוסף בגין חלוקת הרווחים, אחרת תיווצר גביית מס ביתר. בהתאם, סעיף 64א(א)(1) לפקודה קובע כי אין להטיל מס נוסף בגין חלוקת רווחים מהכנסות החברה המשפחתית. ואולם, מקום בו לא שולם מס בגין רווחים שצמחו בחברה משפחתית, רווחים אלו אינם זכאים להקלה שבסעיף 64א(א)(1) לפקודה. את המונח "הכנסה" בסעיף הנ"ל יש לפרש כמתייחס להכנסה שחויבה במס בידי היחיד, ולפיכך מצד אחד אין מקום להטיל עליה מס פעם נוספת, ומצד שני במידה שלא שולם מס על ההכנסה האמורה מן הראוי להטילו.

לאור האמור, נקבע כי דיבידנד שחולק מתוך רווח שלא שולם עליו מס בידי היחיד על פי הסדר המיסוי שבסעיף 64א לפקודה, לא ראוי ליהנות מהקלת המס שבסעיף 64א(א)(1) לפקודה. את הסדר מיסוי זה יש להחיל על החברה המשפחתית החל מקבלת מעמד זה ועד לסיום המעמד. לפיכך, הפסדים שנצברו לפני סיווגה של חברה כמשפחתית אינם נלקחים בחשבון בקביעת הכנסתו החייבת במס של הנישום המייצג. הפסדים אלה יילקחו בחשבון כהפסדים של החברה עצמה, הממשיכה לקיים את אישיותה המשפטית העצמאית.

הערעור נדחה

3. מהו המועד לחלוקת דיבידנד

ע"מ 18012-02-13 אריה טנדלר נ' מדינת ישראל

עניינו של פסק הדין בחלוקת דיבידנד ("**דיבידנד מוטב**") לפי הוראת השעה לעניין סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה ("**הפקודה**") החייב במס בשיעור 12% בידי יחידים וחברות משפחתיות בתקופת ההטבה שמיום 1 באוקטובר 2009 ועד ליום 30 בספטמבר 2010. המערער משך כספים מהחברה לאורך שנת 2008 ואילו בחודש נובמבר 2009, בתקופת ההטבה, חילק דיבידנד באופן בו קוזזו יתרות המשיכות שבוצעו בשנים קודמות כנגד הדיבידנד.

הסוגיה שבמחלוקת הינה, האם חולק הדיבידנד על ידי החברה למערער במועד הנדרש בהוראת השעה בשנת 2009 או כבר בשנת 2008 ועל כן אינו זכאי להטבה.

המערער טען, כי הדיבידנד חולק בחודש נובמבר 2009 שהרי לא ניתן להחליט על חלוקת דיבידנד רטרואקטיבית. כמו כן, חוזר מס הכנסה 4/2009 בדבר חלוקת דיבידנד מוטב קבע לעניין הוראת השעה בלבד, כי לא יראו בקיזוז ההכנסות מהדיבידנד המוטב, במישרין או בעקיפין, כנגד אותו חלק מיתרת החובה של בעל המניות מקבל הדיבידנד, שנצמח לאחר 1.1.2006, כהפרה של תנאי זה בהוראת השעה.

בית המשפט המחוזי קבע, כי הדיבידנד חולק בהתאם להוראת השעה שנחקקה בשנת 2009 כאשר גביית המס היא הפעולה המהותית, ועל כן מדובר בחלוקת דיבידנד בשנת 2009.

הערעור התקבל

4. תחולת הפטור הניתן לבן-זוג נכה בחישוב מאוחד
ע"מ 14174-02-12 רפאל ואורנה בן נתן נ' פקיד שומה חדרה

עניינו של פסק הדין בערעור של בני זוג הנשואים זה לזו ("**המערערים**"), כאשר המערער הינו נכה הזכאי לפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה ("**הפקודה**") והמערערת, בת זוגו, הינה עובדת כשכירה.

פסק הדין הקודם: בדוחות האישיים על ההכנסות שהגישו לשנות המס 1998-2001, ביקשו המערערים לחשב את הכנסותיהם המשותפות בחישוב מאוחד לפי סעיף 65 לפקודה על שם בן הזוג הרשום וליהנות מהפטור ממס הקבוע בסעיף 9(5)(א) לפקודה - **הפטור להכנסה מיגיעה אישית**.
פקיד השומה סרב לקבל את עמדת המערערים לפיה המערער הינו בן הזוג הרשום, וקבע כי יש לראות במערערת כבן הזוג הרשום, ומשכך דחה את בקשתם לפטור ממס על הכנסותיהם המשותפות. ביום 1.12.2011 ניתן פסק הדין הקודם (ע"מ 7655-04-09) ובו נקבע, כי יש לקבל את עמדת המערערים לפיה המערער הינו בן הזוג הרשום, אך מנגד יש לדחות את טענת המערערים לפיה ניתן לכלול בפטור לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה, גם את הכנסותיה של המערערת.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי בחיפה בערעור הנוכחי: מתייחס לדוחות שהגישו המערערים לשנות המס 2008-2009 ובהן ביקשו לראות במערער כבן זוג רשום, וכן ביקשו פטור ממס לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה על מלוא הכנסותיהם מיגיעה אישית. ולחילופין, ביקשו לקבוע כי הכנסותיה של המערערת יצורפו להכנסות המערער ויינתן להן פטור לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה - **הפטור להכנסה פסיבית**.

טענת המערערים- רישומו של המערער כבן הזוג הרשום וייחוס הכנסותיה של המערערת אליו, מחייב כי הכנסות המערערת יוגדרו כהכנסות פסיביות של המערער, ומשכך הן זכאיות לפטור ממס לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה. המערערים מפנים גם לסעיף 19 לפסק הדין הקודם, שממנו ניתן להסיק, כי מקום שלא ניתן לנכה לנצל את הפטור לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה, יש לאפשר לו ליהנות מהפטור להכנסות פסיביות לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

טענת פקיד השומה- הפטור המוענק להכנסותיו של נכה, בין אם לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה, ובין אם לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה, הינו פטור להכנסותיו האישיות של הנכה בלבד והענקת הפטור להכנסות בן זוג, מנוגדת לתכלית הפטור ופוגעת בעיקרון השוויון בין הנישומים.

דיון והכרעה: סעיף 65 לפקודה יוצר פיקציה ולפיה יראו את הכנסות שני בני הזוג כהכנסת בן הזוג הרשום.
בפסק הדין הקודם, נקבע כי אין בהוראת סעיף 65 לפקודה כדי ליצור פיקציה שכזו בכל הנוגע לייחוס הכנסות בן הזוג הרשום כהכנסות מיגיעה אישית. בית המשפט סבר כי הוראת סעיף 65 לפקודה לא נועדה ליצירת פיקציה שכזו. ההוראה נועדה רק לקבוע דרך חישוב של ההכנסה המאוחדת, שהינה הכנסה מאוחדת רק לאחר שניתנו לכל אחד מבני הזוג ההטבות המיוחדות להן הוא זכאי.
גם בפסק הדין הנוכחי, סבר בית המשפט כי הדין אינו שונה ואין ליצור פיקציה שכזו לגבי הכנסה פסיבית. תכלית הוראת סעיף 9(5) לפקודה הן לעניין הפטור על הכנסות מיגיעה אישית והן לעניין הפטור על הכנסות פסיביות, הינה להקל ולסייע לנכים. משכך, אין כוונה לתמרץ או להקל על מי שאינו נכה, שכן, הפטור הינו פטור אישי- הכנסת בן הזוג אינה הכנסתו של הנכה, אלא רק הכנסה המיוחסת לצורך חישוב המס.
נקבע, כי הערעור מתקבל בנוגע להיותו של המערער "בן הזוג הרשום" אך נדחה לעניין החלת הפטור לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה על הכנסת בת הזוג המיוחסת להכנסה הפטורה של המערער.

הערעור נדחה ברובו

ראוי לציין, כי בנסיבות אחרות, **בפסק דין ציון כספי** של בית המשפט המחוזי בירושלים משנת 2012 (ע"מ-14440-07-10) עסק הערעור בשאלה, האם בחישוב מאוחד כאשר בן הזוג הרשום ובת זוגו נכה הזכאית לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, יחול הפטור ממס על כלל הכנסות בני הזוג. נקבע, כי תכלית הפטור לנכה היא לעודד את התא המשפחתי כולו ולא רק את הנכה, לכן הפטור לכל ההכנסה אינו מנוגד לתכלית ההוראה בסעיף 9(5) לפקודה ואם בן הזוג הרשום הינו נכה, תיהנה כל ההכנסה מהפטור.

5. זכאות להקלת מס לפי סעיף 163 על דיבידנד שהתקבל מחברה זרה שקיבלה הכנסה מחברה ישראלית
ע"מ 26135-01-13 אמיר ולדמן נ' פקיד שומה כפר סבא

סעיף 163 לפקודת מס הכנסה נחקק במסגרת שיטת מיסוי החברות הישנה שבמסגרתה הוטל מס חברות על הכנסות החברה ומס הכנסה על יתרת הרווח שלא חולק. בשנת 1992 עברה ישראל לשיטת מיסוי חדשה, על פיה ישנו מס מסוג אחד בלבד על רווחי החברה, מס חברות. למרות שינוי שיטת המיסוי נותרו סעיפים בפקודה, כגון סעיף 163, אשר נחקקו לאור שיטת המיסוי הישנה. הסעיף קובע כי אדם המקבל דיבידנד מחברה תושבת חוץ שמקורו בהכנסה שהתקבלה מחברה תושבת ישראל, זכאי להקלה ממס, בגובה המס ששולם על ידי החברה האחרונה. כמו כן, מצוין כי המונח "מס" אינו כולל "מס חברות".

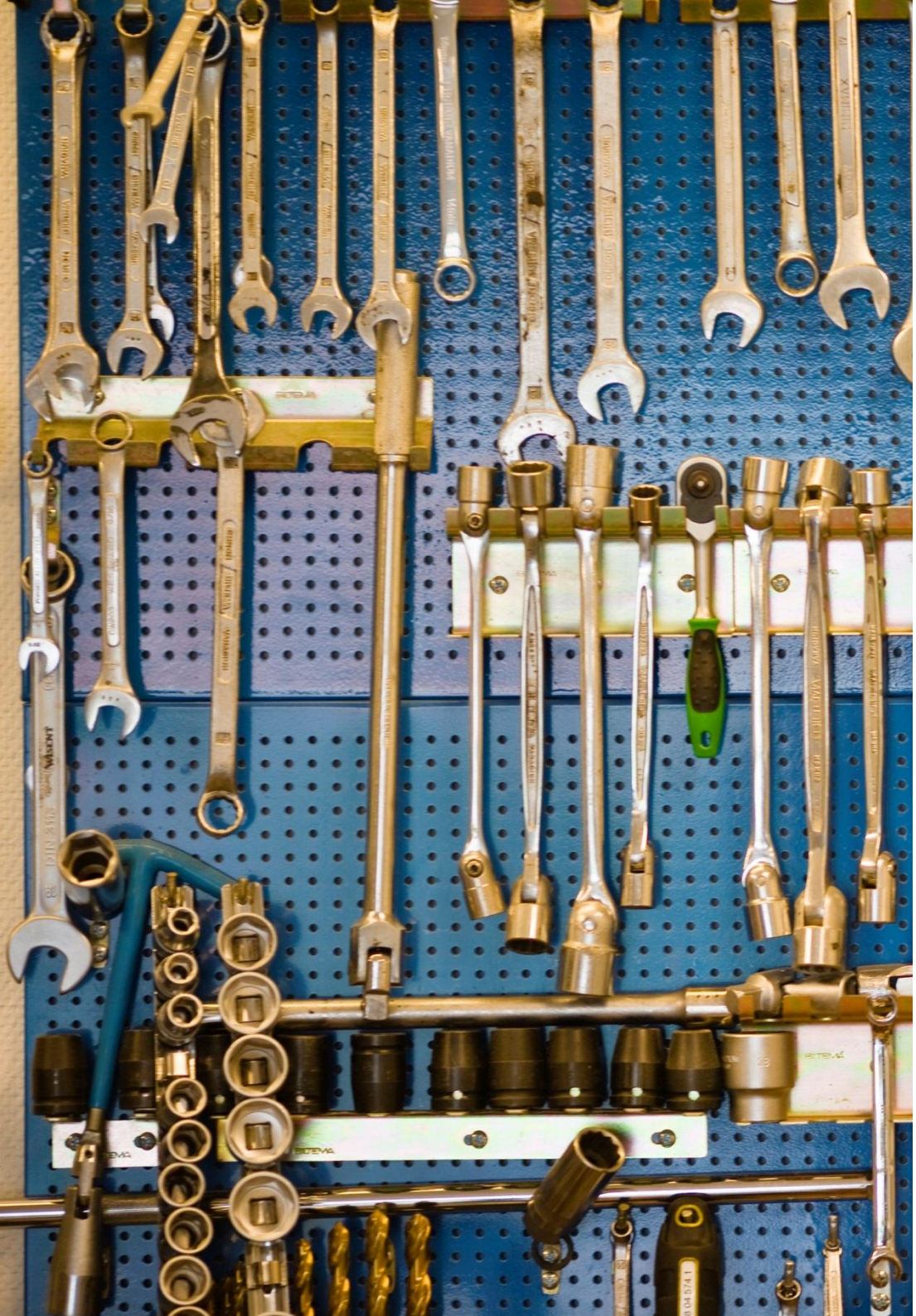
במקרה שלפנינו, חברה ישראלית שילמה תמלוגים לחברה זרה וזו חילקה דיבידנד לבעלי מניותיה ובהם המערער שהינו תושב ישראל.

פקיד השומה סבר כי המיעוט האמור לעיל משקף את העובדה שהמדובר בסעיף ארכאי המבחין בין "מס חברות" לבין "מס הכנסה", וכי הוא נועד לטפל בתוצאות המס הנובעות משיטת המיסוי הישנה אך לא החדשה ועל כן יש לפרשו בצמצום בהתחשב בשינויים המתחייבים עקב חילופי השיטה.
לעומתו, המערער סבר כי מאחר וסעיף 163 נותר בעינו, יש לייחס לו משמעות מלאה ויש לפרשו בהרחבה ככל כל הקלה אחרת בפקודה.

<u>פסיקת בית המשפט המחוזי מרכז</u>: במסגרת שיטת המיסוי הישנה, במידה וחברה ישראלית היתה מעוניינת לחלק רווחיה לבעלי המניות לא היה צורך למסות אותה במס הכנסה מאחר והוא שימש אך ורק כמקדמה עבור המס שבעלי המניות ישלמו. לעומת זאת, במידה וחברה זרה שהפיקה הכנסה מפעילות בישראל רצתה לחלק רווחיה לבעלי המניות, ייתכן ובעלי המניות אינם תושבי ישראל ומכאן שלא היו משלמים את המס. לכן מס הכנסה במקרים אלו כן היה מתחייב בדרך של ניכוי מס במקור.
אולם, מדובר אך ורק בהנחה כי בעלי המניות של החברה הזרה אינם תושבי ישראל ומטרת סעיף 163 היא להעניק הקלה לאותם בעלי מניות ישראלים של חברות זרות בצורת זיכוי בגין מס הכנסה ששילמה החברה.

מכאן עולה כי הקלת המס נועדה להעניק הקלה בעת שלב המיסוי השני ולא הראשוני, במיסוי דו שלבי המוטל על חברה ובעל מניותיה. שיטת המיסוי הדו שלבית נותרה בעינה גם לאחר המעבר לשיטת המיסוי החדשה בה מוטל מס חברות בלבד על חברה ואין עוד תשלום מקדמה בגין מס הכנסה. מכיוון שכך, פסק בית המשפט כי מס החברות יוצא מהגדרת ההקלה על פי סעיף 163 לפקודה ויש לפרשו על פי תכליתו, ותכליתו מעולם לא הייתה להעניק הקלה בעת שלב המיסוי הראשוני.
לפיכך, קבע בית המשפט, כי אין להעניק הקלה למערער על פי סעיף 163 לפקודה בגין המס שנוכה במקור בתשלום התמלוגים מהחברה הישראלית לחברה הזרה. כשם שאין חולק כי אין לתת הקלת מס לפי סעיף 163 לפקודה מקום בו חברה זרה שהפיקה הכנסה מפעילות עסקית בישראל מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה הישראליים, כך אין מקום להקלה זו מקום שהחברה הזרה מפיקה הכנסת תמלוגים בישראל, דהיינו כאשר תושב ישראל משלם לה תמלוגים.

הערעור נדחה



6. אין להתיר ניכוין של הוצאות משפט בקשר עם המרת כתב אישום לקנס מינהלי

ע"מ 32631-01-10 מ.ג.ר.י שרותי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1

פסק הדין של **ביהמ"ש המחוזי** עוסק בניכוין של הוצאות משפטיות שהוצאו בקשר להליך פלילי שהתנהל כנגד המערער, בעל מניות החברה, רו"ח שותף במשרד רואי חשבון והחברה ("**הוצאות המשפט הפלילי**") וכן הוצאות משפטיות בשל המרת כתב אישום בקנס מנהלי ("**הוצאות המרה לקנס מנהלי**").

<u>סוגיית הוצאות המשפט הפלילי</u> - ביהמ"ש קבע כי הנישום לא עמד בנטל השכנוע להוכיח בגין מה הוצאו הוצאות אלו ולא דן בסוגיה מעבר לכך.

<u>סוגיית הוצאות ההמרה לקנס מנהלי</u> - ביהמ"ש מקבל את עמדת פקיד השומה ומצטט את ע"א 438/90 **בעניין הד הקריות** וקובע כי קנס מנהלי הינו כמו הרשעה, שהינה בבחינת "רעה" שהביא הנישום על עצמו, והינו תשלום עונשי שמטרותיו בין השאר להכביד. הלכה היא כי אין לגרוע ממידת ההכבדה על ידי מתן היתר לנכות את התשלום כהוצאה או התרת ההוצאות המשפטיות הקשורות לתשלום הקנס עצמו וכי מבחינת מדיניות דיני המס -ראוי לרפות את ידיהם של רשלנים, לא כל שכן אלו המפרים את החוק באופן מכוון.

ביהמ"ש קבע כי אין להתערב בשיקול דעתו של פקיד השומה שקבע כי אין להתיר ניכוין של ההוצאות.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

7. דמי סחיטה ששולמו על ידי בעל שליטה מכספי החברה לא יוכרו כהוצאה
ע"מ 1538-02-12 המבורג חברה למסחר בינלאומי בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

המערערת היא חברה בבעלותו ובניהולו של עזרא בר נתן ("בר נתן") אשר נפל קרבן לאיומים ולסחטנות על ידי עובדו, יאיר זוהר ("זוהר"), לאחר שביקש לפטרו מעבודתו. זוהר דרש מבר נתן להעביר לידיו סכומי כסף בסך כולל של 500,000 ש"ח (300,000 ש"ח בשנת 2006 ו- 200,000 ש"ח בשנת 2007). בר נתן העביר סכומים אלו על ידי משיכתם מכספי החברה כשנגדם נזקפה לו יתרת חובה בגין משיכת בעלים. משיכות הכספים לא הוצגו כתשלומים לספק מיוחד או כתשלום בגין סחטנות ולא קיבלו כל ביטוי בספרים כהוצאה בייצור הכנסה.

לאחר הרשעתו של זוהר, הגישה המערערת דוח מתקן לשנת המס 2006 במסגרתו ביקשה להכיר בהפסד לצרכי מס בשיעור 300,000 ש"ח ובמקביל להקטין את יתרת המשיכות של בר נתן בחברה באותו סכום. המערערת הציגה גם את הסכום של 200,000 ש"ח שמשך בר נתן בשנת המס 2007 כהפסד ולא כמשיכות של בעל מניות. פקיד השומה סירב לקבל את הדוחות המתקנים בטענה כי הסכום שיצא מקופת החברה אינו מהווה הוצאה בייצור הכנסה על פי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

ביהמ"ש המחוזי קבע כי דין הערעור להידחות וזאת בשל הנימוקים הבאים: ראשית, הכספים שולמו במטרה להגן על בר נתן ועל משפחתו, כלומר, אין מדובר במטרה עסקית אלא אישית. שנית, נסיבותיו האישיות של בר נתן הן שהביאו לכך שהכספים שולמו מכספי החברה ולא מכספיו האישיים (לבר נתן לא היו כספים באותה תקופה). שלישית, בר נתן העיד בעצמו כי חששו העיקרי היה מפני פגיעה פיסית בו ובמשפחתו ולאו דווקא פגיעה בעסקי החברה. רביעית, החברה לא הציגה מסמכים אשר העידו על ייעוד ההוצאה שהוצאה ועל קיומה בכלל. בנוסף, סחיטת הכספים כלל לא פגעה בהכנסות החברה ורווחיותה של החברה דווקא עלתה בשנים בהן נסחט בר נתן. נפסק כי לא הוכחה טענת המערערת לפיה הכספים הוצאו כהוצאה הכרחית, להמשך יצור ההכנסה כנדרש בסעיף 17 רישא לפקודה.

הערעור נדחה

פסיקה - מס ערך מוסף

עו"ד דנית כהן, חטיבת המס

8. ניכוי תשומות בחברה עם פעילות עסקית שחלקה אינה חייבת במע"מ

ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

המערערת היא חברה העוסקת בשלושה סוגי פעילויות: חברת אחזקות, מתן שירותי ניהול וניהול משק זיתים. המערערת דיווחה על הכנסותיה מכל עיסוקיה יחד (פעילות ניהול משק זיתים אינה רלוונטית לפס"ד זה, והתשומות בגינה, הותרו בניכוי). במהלך השנים 2004-2008 ניכתה תשומות בגין הוצאות כלליות על מגוון פעולותיה (הוצאות רכב, תקשורת וכדומה). המשיב הותיר לה לנכות תשומות באופן חלקי (25%) בלבד בהתאם לתקנה 18(ב)(3) לתקנות מע"מ.

המערערת טענה כי עיקר פעילותה נובעת ממתן וקבלת שירותי ניהול ועל כן יש להכיר במלוא התשומות שתבעה ולחילופין בשני שליש מסכום התשומות בהתאם לתקנה 18(ב)(2) ובכל מקרה על המשיב להוכיח כי התשומות שימשו לעסקאות שאינן חייבות במס על מנת שהן לא יוכרו. המערערת סברה, כי יש להשתמש במבחן ההוצאה ולא במבחן ההכנסה, קרי לבחון לשם מה יצאה כל הוצאה.

ביהמ"ש העליון קבע כי משביקשה המערערת לייחס הוצאה ספציפית לפעילות עסקית החייבת במס, עליה היה לשאת בנטל זה. בנסיבות המקרה, היתה למשיב סמכות לבסס שומתו על פי תקנה 18.
כאשר מדובר בחברה שפעילותה העסקית מורכבת הן מעסקאות החייבות במע"מ והן מעסקאות שאינן חייבות במע"מ, וכאשר נדרשות תשומות 'כלליות', הרי שלצורך ניכוי מלא שלהן יש להוכיח שמדובר בתשומות ששימשו באופן ישיר לעסקאות החייבות במע"מ.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

9. אי התרת ניכוי מס תשומות על שכירת רכבים פרטיים לצורך מתן שירותי אבטחה צמודים לשרים
ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים וניקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ- ירושלים

המערערת, הינה חברה פרטית העוסקת במתן שירותי שמירה, אבטחה וניקיון. במסגרת ההסכם עם המדינה, התחייבה לספק שירותי אבטחה צמודה לשרים למשרדי ממשלה שונים. על פי ההסכם, המערערת נדרשה לספק כ- 70 רכבים פרטיים. לצורך מילוי התחייבותה בהסכם, שכרה את הרכבים והעמידה אותם בליווי נהגים מטעמה לפקודת קציני ביטחון במשרדי הממשלה אשר הפעילו את הרכבים במשימות שונות בהתאם לשיקול דעתם הבלעדי.

המערערת טענה כי הרכבים שימשו אך ורק לצורך אבטחת האישים ולא נעשה בהם שימוש פרטי כלשהו, ולכן, היא בעצם שימשה צינור שדרכו עברו הרכבים מחברות ההשכרה לשימושה הבלעדי של המדינה. על מנת לשמור על עקרון ההקבלה הקבוע בחוק, זכותה לקזז מס תשומות ששימש אותה בעסקאות החייבות במס. לטענתה, תקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות מס ערך מוסף- תשל"ו 1976, המתירה, במקרים מסוימים, ניכוי מס תשומות על רכישה, לרבות השכרה, של רכבים פרטיים חלה בעניינה.

לטענת המשיב, המערערת אינה נכללת במקרים החריגים שנקבעו בתקנה 14 שכן עיסוקה העיקרי איננו השכרת רכבים. בנוסף טען, כי נושא ההתקשרות הוא מתן שירותי אבטחה צמודה לשרים ולא אספקת הרכבים למדינה: המערערת לא החזיקה ברישיונות מתאימים לעניין רכישת רכבים ולא ניהלה ספרים בגין השכרתם ובהתאם לקבוע בחוק.

ביהמ"ש המחוזי קיבל את טענת המשיב וקבע כי הוראת תקנה 14(ב)(2)(א) ברורה ביותר והפרשנות הנכונה והיחידה שיש לתת לה הנה כי רק עוסק "שעיקר עיסוקו מכירת רכבים" נופל בגדרה. המונח עסקו אינו חל על ענף משנה ו/או תת עיסוק בתחומי הפעילות הכללית של העוסק, שאינה בתחום הרכב. ביהמ"ש שב ומדגיש כי מקום בו נקבעו באופן ברור ומפורש המקרים בהם ניתן יהיה לנכות מס תשומות, אין מקום לחריגים נוספים פרי חקיקה שיפוטית. עיסוקה העיקרי של החברה הינו מתן שירותי אבטחה וניקיון ולא מכירת או השכרת רכבים ולכן המערערת לא הייתה זכאית, בהתאם להוראת תקנה 14(ב) לנכות את מס התשומות בגין השכרת הרכבים.

הערעור נדחה

10. סיווג כתושב/עוסק באילת לצורך קבלת הטבות מע"מ ומס הכנסה

ע"א 9453/10 ישראייר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת

ע"א 2641/12 מנהל מס ערך מוסף ירושלים נ' ר.ד.מ.פ זמן אוויר בע"מ

בית המשפט העליון ערך דיון משותף בשני הערעורים הנ"ל המעלים שאלה משותפת באשר לפרשנות התנאי של תושבות באילת לשם קבלת הטבות מס הכנסה ומע"מ על פי חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 ("**החוק**").

הרקע לפסק הדין בעניין ישראייר: בית המשפט המחוזי פסק כי ישראייר איננה מעסיק תושב תחום העיר אילת בהתאם להגדרתו בסעיף 1 לחוק, כיוון שהיא אינה רשומה כעוסק באילת לעניין חוק מע"מ ועל כן אינה זכאית לקבלת ההטבה למעסיק להפחתת עלויות שכר המוקנית בסעיף 12 (א) לחוק. כמו כן, קבע ביהמ"ש כי החברה בחרה ליהנות מההטבה הקבועה בתקנה 20 (ב) לתקנות, אשר קובעת מס ערך מוסף בשיעור אפס על הסעת נוסעים לאזור אילת וחזרה. הטבה זו ניתנת רק לעוסק שאינו תושב אזור אילת ולכן אין היא יכולה ליהנות מההטבה בסעיף 12 (א) לחוק אשר ניתנת לעוסקים אשר מוגדרים תושבי אזור אילת. בנוסף, קבע ביהמ"ש המחוזי, כי החברה לא עמדה בדרישה נוספת להפריד את דוחותיה ופנקסיה הקשורים לפעילות באילת בהתאם לתקנה 2(א), מפנקסיו ודוחותיו של העסק המתנהל בתל אביב. דרישה זו אף היא הכרחית לצורך קביעת תושבותה של החברה באילת.

הרקע לפסק הדין בעניין ר.ד.מ.פ זמן אויר: אחד מסניפי חברת ר.ד.מ.פ ממוקם באילת. בין השנים 2003-2007 החברה לא הייתה רשומה כעוסק במע"מ אילת, אך דיווחה על מכירותיה כהכנסות פטורות ממע"מ. החברה חויבה במע"מ בשיעור מלא על כל מכירותיה באילת, בטענה כי הסניף לא רשום כעוסק במע"מ אילת. באוקטובר 2007 הגישה החברה בקשה לרישום למפרע של סניפה באילת, החל מחודש אפריל 2004. ביהמ"ש המחוזי קבע כי החברה לא נרשמה במע"מ אילת בטעות ובתום לב, ועל כן יש לרשמה כעוסקת באילת ואף לבטל את החיוב הכספי בתשלום המע"מ.

דיון והכרעה בבית המשפט העליון: השאלה המשותפת שהעלו שני הערעורים היא, האם קיימו הנישומים את התנאים הקבועים בחוק להיותו של חבר בני אדם "תושב אזור אילת": ראשית, עליו להיות בעל עסק באזור אילת. שנית, עליו להירשם לעניין העסק האמור כעוסק במע"מ אילת. לבסוף, עליו לעמוד בתנאים אחרים שנקבעו, כאשר השניים שרלוונטיים בעניין זה הם: (1) מינוי נציג אילתי; (2) אם ישנם גם עסקים מחוץ לאילת- ניהול הפנקסים יבוצע בנפרד.

סעיף 1 לחוק קובע כי חבר בני אדם יחשב לתושב אזור אילת "בתנאי שנרשם כעוסק לעניין חוק מע"מ". כלומר לעניין חבר בני אדם קשה יותר לקבוע אינדיקציות חיצוניות שיעידו על תושבותו בניגוד לעניינו של יחיד, ולכן דרישת הרישום באילת לגבי חבר בני אדם היא דרישה ממשית לצורך קביעת תושבות.

על מנת למנוע את זליגתן של ההטבות שהוקנו בחוק אל מחוץ לאילת, ובכך להחטיא את מטרת החוק, החוק יוצר מנגנוני פיקוח ובקרה, ביניהם, רישום באילת, ניהול ספרים נפרד מיתר עסקיו של אותו עוסק מחוץ לאילת. דרישת הרישום נועדה גם לאפשר אלמנט של ודאות, פשטות ויציבות שהן תכליות העומדות בבסיס חוקי המס.

תמריץ משמעותי לרישום כעוסק באילת הוא היכולת להתחרות עם עסקים דומים הרשומים באילת שנהנים מהטבות ומחיריהם אינם כוללים מע"מ. מעבר לבחינה מהותית של תושבות שתאפשר רישום רטרואקטיבי תאיין את התמריץ הזה.

יש להבחין בין חבות כללית במס שאינה תלויה ברישום לבין הזכאות ליהנות מהטבות הכרוכות ברישום. לקבלת ההטבות נדרש רישום. רק פרשנות לפיה רישום לעניין מע"מ הוא קונסטיטוטיבי ויוצר זיקה בין הנישום לבין העיר אילת היא זו המתיישבת עם לשון החוק ותכליתו.

לעניין רישום חברה כעוסק במע"מ למפרע, קובע ביהמ"ש, כי בהתאם לתכלית הפיקוח בדרך כלל יהיה הרישום אקטיבי מיום הרישום ואילך, אולם יתכנו נסיבות בהן חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה. במקרים מסויימים תהיה למנהל מע"מ סמכות לרשום עוסקים באילת למפרע, בייחוד במקרים בהם יוכח כי לא נפגעה תכלית הפיקוח וכי ההטבות לא שימשו בניגוד למטרתן. בעניין זה נטל ההוכחה יהיה על הנישום. עוד נקבע, כי המקרה דנן לא נמנה על מקרים אלה ואין לרשום למפרע.

ביהמ"ש שב ומציין כי למרות שמנוסח תקנה 2(א) עשוי להשתמע כי הפרדת פנקסים ודוחות אינה מתחייבת לצורך רישום, הרי שכדי להירשם ברישום נפרד באילת, על עוסק הרשום מחוץ לאילת לנהל רישומים חשבונאיים נפרדים לעניין עסקו באילת, וזאת בהתאם לתקנה 9. אולם בית המשפט לא דן האם רישום נפרד כזה הוא תנאי להיותו של חבר בני אדם תושב אילת או שמדובר בדרישה נפרדת ובלתי תלויה.

הכרעה: נדחה ערעורה של ישראייר והתקבל ערעורו של מנהל מע"מ בעניין ר.ד.מ.פ.

בחזרה לתפריט

פסיקה - מיסוי מקרקעין

עו"ד ורו"ח יפתח שמחוני, מנהל, חטיבת המס

11. שלילת הטבה במס רכישה לדירת נופש המשמשת רק למגורי הבעלים
ו"ע 7060-11-11 רחל יהושע ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

העוררים רכשו יחידות נופש במרינה וילג' בהרצליה והצהירו עליהן לצורכי מס רכישה כדירות מגורים. מנהל מס שבח חלק על דעת הנישומים וקבע כי המדובר בדירות למטרת תיירות ונופש ולא למטרת מגורים בלבד, והטיל אפוא מס רכישה גבוה יותר בגין נכס שאינו דירת מגורים.
הדירות בפרויקט המרינה הוקמו על קרקע המיועדת למלונאות ונופש בלבד. בית המשפט העליון, בפסק דין בעניין **אי התכלת** (עע"ם 2273/03) קבע, כי שימוש למגורים בדירת נופש, שצריכה לעמוד לרשות הציבור לפחות מרבית השנה, הוא שימוש בלתי חוקי. העוררים רכשו את הדירות לאחר מתן פסק הדין וחתמו על חוזה חכירה של דירת נופש.

העוררים טענו כי אין כל הגדרה בחוק מיסוי מקרקעין ל"דירת נופש" ולכן מדובר בדירה רגילה, ורק מטעם זה יש לקבל את העררים. בנוסף, העוררים טענו כי הלכה למעשה השימוש בדירות הינו למגורים, ובהתאם לכך הם משלמים חשבונות חשמל, ארנונה, מים, ועד הבית וכיו"ב. כמו כן, כתובתם במשרד הפנים של העוררים היא הכתובת של הדירות הנ"ל.

ועדת הערר בחנה את המקרה דנן עפ"י ההלכה הפסוקה, וקבעה ברוב דיעות כי "דירת מגורים" לעניין מס רכישה חייבת לעמוד בשני מבחנים: האובייקטיבי - קיום פוטנציאל למגורים, והסובייקטיבי - הכוונה להשתמש למגורים בתוך פרק זמן סביר מהרכישה. לאורם של מבחנים אלו, נדחו טענות העוררים. לאור פס"ד "אי התכלת", העוררים למעשה הפרו את החוק בכך שהשתמשו בדירות הנופש לצרכי מגורים. העיקרון לפיו "אין חוטא יוצא נשכר" הוא עקרון יסוד במשפט ויש לראותו כנדבך מרכזי בפרשנות דברי חקיקה. יתרה מזו, נפסק כי ישנה בעיה במתן הטבת מס למפירי חוק שכן הענקת ההטבה פוגעת בתקנת הציבור ובערך של כיבוד החוק.

הערעור נדחה ברוב דעות

פסיקה - ביטוח לאומי

עו"ד לימור ליבוביץ- מלכא, חטיבת המס

12. אירוע גיבוש לעובדים ללא משפחות הכולל לינה אינו מהווה טובת הנאה לעובד
ב"ל 30052-07-12 דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי

חברת דה נשון טרפיק בע"מ מארגנת מדי שנה אירוע גיבוש לעובדים, ללא משפחותיהם, הכולל לינה וארוחת ערב באחד מבתי המלון בארץ, וכן פעילויות חברתיות. בנוסף מארגנת החברה מדי שנה לעובדיה "אירוע חברה" המיועד לעובדים בלבד וכולל ארוחת ערב, תקליטן, ונאומים קצרים של מנהלים בחברה. עקב ביקורת ניכויים ביטוח לאומי שנערכה לחברה, החליט המוסד לביטוח לאומי (**המל"ל**) לחייב את החברה בדמי ביטוח לאומי, בטענה כי יש לראות את פעילויות הגיבוש האמורות כהכנסת עבודה אצל העובדים החייבת בדמי ביטוח לאומי.

בית הדין האזורי לעבודה פונה לסעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי, לפיו הכנסותיו של עובד שכיר שתילקחנה בחשבון לצורך חיוב בדמי ביטוח לאומי הן הכנסותיו מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בהתאם לסעיף זה, מקורות ההכנסה המקימים חבות במס הינם: "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה, שניתנו לעובד ממעבידו". בהקשר זה, ביה"ד פונה למבחן "נוחות המעביד או הנאת העובד" שפותח ואומץ בפסיקה לגבי השאלה אימתי הוצאה שהוציא המעביד תותר לו בניכוי לפי הפקודה, ללא זקיפת הכנסה לעובד. בהתאם למבחן זה, נדרשים להתקיים שני תנאים מצטברים בכדי שניתן יהיה לקבוע כי הוצאה מהווה טובת הנאה לעובד: (1) יש לבחון האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה בה מדובר; (2) יש לבחון האם ההטבה גורמת לעובד להנאה ניכרת.

ביה"ד בוחן חוה"ד של רשות המסים שצירף המל"ל לכתב ההגנה ושעליה סמך את שומתו, וקובע כי נסיבותיה שונות מנסיבות המקרה דנן, וכי יישום המבחן הנ"ל על נסיבות המקרה מביא למסקנה כי **אין לראות באירועי הגיבוש שארגנה החברה לעובדיה כ"טובת הנאה" החייבת בתשלום דמי ביטוח, שכן העובדים אינם מפיקים "טובת הנאה ניכרת" מאותם אירועים**. זאת ועוד, בנסיבות העניין, ישנה חשיבות לגיבוש העובדים לצורך תפקודה היעיל של החברה, ולכן החברה היא הנהנית העיקרית מאירועים אלו, שכן צומחת לה תועלת כלכלית מגיבוש העובדים, העולה באופן ניכר על ההנאה הנגרמת לעובדים אגב ההטבה, שהיא מוגבלת ולא ניכרת.

הערה- אנו סבורים, כי על אף שפסה"ד האמור נקבע לסוגיית חיוב בדמי ביטוח לאומי - יש לו השלכות אף לסוגיית מס הכנסה: לעניין שאלת חבות העובדים במס הכנסה בשל פעילויות גיבוש, לעניין שאלת חבות המעביד בניכוי מס במקור בגין "הכנסת עבודה", ואף לעניין תיאום ההוצאה כהוצאה עודפת לעניין דוח ההתאמה למס.

להרחבה - ראה חוזר מיסים 18.2014 של משרדנו.

אנחנו מבינים כי בעולם המשתנה באופן תדיר, המפתח להישאר בתחרות הוא לחשוב צעד אחד קדימה. תשדירי הרשת של Deloitte מציעים לכם כלים ניהוליים וידע מגזרי ומקצועי שישאירו אתכם מעודכנים ויעשירו את הידע שלכם בנושאים המעניינים אתכם

להרשמה כמנויים ל- Deloitte's Webcasts

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים אחרים של רשויות המס

רו"ח ועו"ד נעמה שפי, מנהלת בכירה, חטיבת המס

1. הוראות לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה

חוזר מס הכנסה מס' 1/2014

ביום 1 באוגוסט 2013, נכנס לתוקפו חוק ההסדרים אשר הסדיר בין היתר את תיקון 197 לפקודת מס הכנסה (**"יום התיקון"**). במסגרת תיקון זה, שונו הוראות הכניסה והיציאה ממעמד של חברה משפחתית וכן שונה אופן מיסויו של "הנישום המייצג" כאשר ההגדרה של "חברה משפחתית" נותרה בעינה. מטרת חוזר זה הינו לפרט את השינויים שנקבעו בסעיף 64א לפקודה תוך מתן דגשים להוראות הסעיף בנוסח המתוקן והבהרת עמדת מס הכנסה בנוגע להוראות התחולה של התיקון.

במסגרת התיקון חברה יכולה להיחשב כמשפחתית רק כאשר היא מגישה בקשתה להיחשב ככזו תוך שלושה חודשים מיום התאגדותה- החוזר מפרט, מה קורה עם חברות שהגישו בקשה זו עד תחילת התיקון וכן בתקופה שמיום תחילת התיקון ועד 1 בדצמבר 2013 כאשר לחברה כזו ישנה אפשרות להיחשב כמשפחתית בתנאים מסויימים ויראו את עודפיה ליום 31 בדצמבר 2013 כמחולקים תוך מתן דחיית תשלום המס לחלוקה בפועל. כמו כן, ישנה התייחסות לחברה שביקשה להיחשב משפחתית לאחר תקופת המעבר, לתנאים להחלפת נישום מייצג וליציאה מתחולת חברה משפחתית כאשר חברה שמבקשת לחדול מלהיות משפחתית לא תוכל לחזור בה ולבקש שוב להיחשב ככזו. החוזר קובע שהסדר המס של חברה משפחתית יחול אף על הכנסה משבח מקרקעין וכן הוא מתייחס לחלוקת רווחים בחברה משפחתית. עניין נוסף בו דן החוזר הינו התאמות שיש לבצע למחיר המכירה של מניות בחברה משפחתית כאשר יש להוסיף למחיר התמורה את הפסדי החברה אשר מהם נהנה כבר הנישום המייצג. בגין פטורים אישיים של הנישום המייצג כגון פטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודה, פטור לתושב חוזר ויתיק וכד'- הרי שהם יחולו רק על חלקו היחסי של הנישום המייצג ולא על כלל הכנסתו.

להרחבה לגבי הוראות תיקון 197 לתיקון מודל החברה המשפחתית- ראה חוזר מסים 34.2013 של משרדנו.

2. דוח שנתי מקוצר לבעלי עסקים קטנים

הוראת ביצוע מס הכנסה 7/2014

במטרה להקל על ציבור נישומים בעלי העסקים הקטנים, פירסמה רשות המיסים "דוח שנתי מקוצר" אשר יוגש על גבי **טופס 137** ואשר יחליף את הצורך בדיווח על גבי טופס 1301. דיווח זה, ניתן להגיש החל מדוחות לשנת המס 2013. החוזר מגדיר "בעל עסק קטן" כמי שמחזור עסקאותיו והכנסתו מיגיעה אישית אינה עולה על 60,000 ש"ח, נכון לשנת 2013. דוח זה, שם דגש על פשטות הדיווח והוא כולל עמוד אחד המתייחס לכלל ההכנסות ואין הוא כולל את חישוב הניכויים והזיכויים השונים שכן הכנסה זו אינה מגיעה לחבות מס.
יודגש כי דוח זה הינו דוח לפי סעיף 131 לפקודה לכל דבר ועניין לרבות עניין מועדי הגשה, הליכי שומה, התיישנות, קנסות בגין אי הגשה וכיוצ"ב. כמו כן, שמורה לפקיד השומה הסמכות לדרוש פרטים נוספים. הוראת הביצוע מפרטת את סוג האוכלוסייה הרשאית להגיש את הדוח ומי שאינם רשאים להגיש דוח זה, ההקלות שיינתנו במסגרת הדיווח המקוצר וההנחיות למשרדי השומה לסיווג תיקים אלו ולקליטתם. כמו כן, מפורטים הוראות ניהול ספרים והוראות גביה לגבי נישומים אלו.

3. נקודות הזיכוי לפי סעיף 40 לפקודת מס הכנסה- משמורת משותפת מלאה של ההורים
חוזר מס הכנסה 2/2014

סעיף 40 לפקודת מס הכנסה המעניק נקודות קצבה וזיכוי בעד ילדים, מתייחס גם להורים שאינם "בני זוג" ובכלל זה, גם עבור הורים ב"משמורת משותפת". החוזר מאפשר חלוקת נקודות הזיכוי הניתנות לזוג ההורים באופן שיוויוני וזאת במצב של "משמורת משותפת מלאה" ובכפוף להסכמתם. משמורת משותפת מלאה תיחשב כחלוקה שיוויונית בהחזקת הילדים בין ההורים, ז"א הילדים נמצאים אצל כל צד במשך מחצית מהזמן ובאותו הזמן, כלכלת הילדים חלה על אותו ההורה באופן מלא. במצב זה, יחולקו נקודות הזיכוי לפי סעיפים 40(ב)(1), 40(ב)(1א) ו40 (ב)(2) בין שני בני הזוג באופן שווה, אולם הם לא יהיו זכאים לנקודות הזיכוי בגין "השתתפות בכלכלת הילדים" לפי סעיף 40(ב)(2) סיפא.
לשם קבלת הסדר זה, על פקיד השומה לוודא קיומה של משמורת משותפת מלאה בין ההורים וזאת באמצעות קבלת פסק דין המאשר את המשמורת המשותפת וכן את הסכמת ההורים לביצוע חלוקה זו.

4. המונח "אדם" בסעיף 104א לפקודה אינו כולל את בן זוגו
החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 6593/14

בני זוג נשואים מחזיקים יחדיו בשתי חברות כאשר בחברה הראשונה מחזיק הבעל 90% והאשה 10% ובחברה השנייה הם מחזיקים בחלקים שווים. בני זוג אלו מעוניינים להעביר את מלוא החזקותיהם בחברה א' לחברה ב' וזאת בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה מתוך מחשבה שמאחר שהם בני זוג, הרי שההחזקה שווה בין שתי החברות שכן הם נחשבים לצרכי מס כאדם אחד. בהחלטת המיסוי נקבע כי אין באפשרות בני הזוג להעביר את מלוא החזקותיהם בחברה א' לחברה ב' בהתאם לסעיף 104א לפקודה שכן, המונח "אדם" אינו כולל את בן זוגו.

5. אורכה למועד מסירת הודעות ביחס לנאמנות קרובים
הודעת רשות המיסים מיום 25 ביוני 2014

ביום 3 בפברואר 2014 פרסמה רשות המסים הודעה לציבור, לפיה נתנה הרשות אורכה למועד מסירת ההודעות (**בטופס 147 ובטופס 154**) על "נאמנות קרובים" שהוקמה לפני יום 1/1/2014 (להלן: **"יום התחילה"**) וזאת עד ליום 30/6/2014. ביום 9/3/2014 פרסמה רשות המסים הודעה לעיתונות וכן מסמך לציבור בעניין הסדרי מעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל (**"הסדר מעבר"**) - **ראה חוזר מסים 9.2014 של משרדנו**.

רשות המסים החליטה על מתן אורכה נוספת למועד מסירת ההודעות לעיל ביחס לנאמנות קרובים שהוקמה לפני יום התחילה, כמפורט להלן: את ההודעות לעיל על נאמנות קרובים ימסור הנאמן לפקיד השומה עד ליום 31 בדצמבר 2014 או עד מועד החתימה על "הסדר מעבר" לנאמנות, כמוקדם מבניהן (להלן: **"ההודעה הראשונית")**. עם זאת, לאחר שנמסרה ההודעה הראשונית, יוכל הנאמן למסור את ההודעה על בחירת מסלול המיסוי בנאמנות קרובים, באמצעות הגשת טופס 154 נוסף, עד מועד הגשת הדו"ח של הנאמנות לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס 2014 או עד מועד החתימה על "הסדר מעבר" לנאמנות, כמוקדם (**"ההודעה הנוספת"**). לא הגיש הנאמן במועד האמור את ההודעה הנוספת, יראו אותו כאילו בחר במסלול מיסוי של חיוב במס של נהנה תושב ישראל בנאמנות במועד החלוקה, כאמור בסעיף 75ח1(ד)(2) לפקודה.

6. ישראל וארה"ב חתמו על הסכם ה- FATCA: העברת מידע על חשבונות פיננסיים

הודעת רשות המיסים מיום 2 ביולי 2014

ממשלות ישראל וארה"ב חתמו על הסכם לשיפור אכיפת מס בינלאומית ויישום הוראות חקיקת ה- FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act). ההסכם מסדיר את העברת המידע לרשות המס בארה"ב (IRS) באמצעות רשות המסים בישראל, אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל. המידע שיימסר יכלול פרטים אודות חשבונות פיננסים המוחזקים בישראל בידי אזרחי ארצות הברית, בידי תושבי ארצות הברית, בידי בעלי "Green Card" או בידי ישות משפטית שלאמריקאים יש בה החזקה מהותית. בנוסף, ההסכם מאפשר ל- IRS לדווח על הכנסות בחשבונות של תושבי ישראל בארה"ב. בהסכם נקבע כי המועד הראשון להעברת המידע לארה"ב על פי ההסכם הוא 30 בספטמבר 2015 ויכללו בו נתונים לגבי מחזיקי חשבונות אמריקאים והיתרות בחשבונותיהם לסוף שנת 2014 .

רשות המסים צפויה לחתום בקרוב על הסכם עם ה- IRS לשם הסדרת הנהלים וההיבטים הטכניים לחילופי המידע. ההסכם מכיל שני נספחים:
נספח 1 להסכם, אשר כולל הוראות למוסדות הפיננסים כיצד לבצע בדיקות לזיהוי החשבונות לגביהם יש להעביר מידע;
נספח 2 להסכם, הכולל את רשימת הגופים והחשבונות הפטורים מדיווח. הנספח קובע למעשה כי גופים המנהלים את החיסכון הפנסיוני בישראל לא יהיו חייבים בדיווח על חשבונות החיסכון הפנסיוני שהם מנהלים. בנוסף, גופים פיננסיים נוספים המהווים סיכון נמוך לשימוש למטרות של העלמת מס יהיו פטורים מדיווח. הכוונה לגופים כמו קרנות השתלמות לשכירים, קופות גמל למטרות מיוחדות (למשל, למחלה או חופשה) או נאמנים על תוכניות אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה.

חלק 4 - חוזרים ופרסומים של המוסד לביטוח לאומי

רו"ח כפיר אילני, מנהל, חטיבת המס

קביעת בסיס וחובת תשלום דמי ביטוח - תשלומי אש"ל חו"ל
חוזר המוסד לביטוח לאומי מס' 1419 מיום 2 ביוני 2014

הרקע לחוזר: מעסיק תושב ישראל ששולח עובד לעבודה בחו"ל, רשאי לנכות את הוצאות האש"ל ששולמו לעובד לצורך הנסיעה מההכנסה החייבת במס וזאת בהתאם לתקנות מס הכנסה ("**תקנות ניכוי הוצאות מסוימות**"). בהתאמה, לפי חוק הביטוח לאומי ("**החוק**"), סכומים אלו שהותרו בניכוי על ידי מס הכנסה אינם נחשבים כהכנסה בידי העובד אשר חייבת בדמי ביטוח לאומי ומשכך, לא יובאו בחשבון לצורך חישוב תשלום הגמלאות.

בהקשר זה ראוי לציין לעניין מס הכנסה, כי במסגרת **פסק דין גריידי** שניתן בשנת 2012, נפסק על ידי בית המשפט המחוזי, כי סכומי אש"ל בחו"ל לעובד, שלא הוצאו בפועל, יחויבו במס כהכנסה מעבודה. באופן דומה נקבע **בפסק דין של בית הדין לעבודה נעמי דביר**, שמקום בו הוכח כי האש"ל היה מסווה ל"שכר אמיתי" ישונה סיווגו "לשכר עבודה" והוא יחוייב בתשלום דמי ביטוח לאומי.

החוזר: הכלל הינו שתשלום שסווג כאש"ל חו"ל בהתאם לפקודה ולתקנות מס הכנסה, אינו נחשב לשכר ומשכך, לא יזכה בגמלה.
קיימים מצבים שבהם מבוטח טוען, כי תשלום האש"ל אצלו הינו חלק משכר העבודה, ומשכך יש לכלול גם את תשלום האש"ל בבסיס ההכנסה לצורך קביעת גמלה וזאת בניגוד לדיווח המעסיק כי מדובר באש"ל פטור. החוזר קובע, כי במקרה כזה יש לבחון האם מדובר כאמור במסווה ל"שכר אמיתי" ועל כן, בין השאר, יידרש מהמבוטח להמציא תצהיר בו יצויין, כי תשלומי האש"ל ששולמו לו מהווים שכר עבודה ואינם מהווים החזר הוצאות שלא הוציאם והכל בצירוף אסמכתאות לאימות טענותיו בתצהיר כגון הסכם עבודה, תלושי שכר וכדומה.

ראוי לציין, כי במקרה כזה המל"ל יבצע ביקורת ניכויים למעסיק לבחינת אמיתות ההצהרה וכן בדיקת עובדים אחרים. ככל שהוגדל הבסיס לגמלאות, יחוייב המעסיק בדמי הביטוח בגין ההפרשים.

חלק 5 - מיסוי בינלאומי

1. אושרה האמנה למניעת כל מס בין פנמה לישראל בתוקף מיום 1 בינואר 2015

עו"ד סימון אלישקוב, מחלקת מיסוי בינלאומי, חטיבת המס

ביום 26 במאי 2014 פורסם צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (פנמה), התשע"ד-2014, אשר במסגרתו חתם שר האוצר על כניסתו לתוקף של הסכם בין מדינת ישראל לרפובליקה של פנמה בדבר מניעת כפל מס והתחמקות ממסים בזיקה למסים על הכנסה (להלן – "האמנה"). על פי האמנה, שתיכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2015, שיעור ניכוי המס במקור על חלוקת דיבידנד יהיה 5% אם בעלת הזכות שביושר על הדיבידנד היא תכנית פנסיה ו- 15% בכל מקרה אחר של חלוקת דיבידנד, למעט אם המחלקת היא קרן REIT (חברה או קרן נאמנות להשקעות בנדל"ן) ובעל הזכות שביושר לקבלת הדיבידנד מחזיק בה, במישרין, פחות מ- 10% - אז יחול ניכוי מס במקור בשיעור של 20% על הדיבידנד. באשר לניכוי במקור מריבית, ככלל, שיעור ניכוי המס במקור על תשלום ריבית יהיה 15%, למעט במקרים שהריבית משתלמת או מתקבלת על ידי גופים מוסדיים (המדינה, בנק מרכזי, רשות מקומית) או אם מדובר במקבל שהוא תכנית פנסיה - אז יחול שיעור מס 0%. שיעור הניכוי במקור על תמלוגים יהיה 15%.

2. שוויץ - הפחתת שיעור מס קנטונלי לקראת רפורמה אפשרית במס חברות

רו"ח אייל אלטחן, המחלקה למיסוי בינלאומי, חטיבת המס

שוויץ בוחנת החלת רפורמה מקיפה בדיני מס החברות, העשויה להביא לביטול הדרגתי של משטרי מס מועדפים כגון חברות אחזקה, חברות מעורבות (mixed) וחברות תושבות (domiciliary) בין השנים 2018 - 2020 ולהחלפתם באמצעים אחרים. מטרתה העיקרית של הרפורמה הינה להבטיח ולחזק את האטרקטיביות והתחרותיות של שוויץ כמדינה למיקום תאגידים בינלאומיים. על מנת להשיג מטרה זו, הוקמה ועדה הבוחנת מערכות מס חלופיות שיציעו שיעורי מס תחרותיים שיהיו מקובלים על ידי מדינות העולם.

הועדה שהוקמה המליצה על מספר צעדים להחלפת משטרי המס, וביניהם:

- License box - עבור הכנסות הנובעות מניצול ושימוש בקניין רוחני.
- התרת ניכוי לצרכי מס של ריבית רעיונית על הון עצמי.
- הפחתה כללית של שיעור מס החברות (פדרלי, קנטונלי ומקומי)

הועדה בוחנת אמצעים אחרים כדי להגדיל את אטרקטיביות המס הכללית של המדינה, כגון: הרחבת פטור ההשתתפות מפטור עקיף לפטור על הסף; מתן אפשרות לקנטונים לבטל את מס העושר לתאגידים; ביטול המיסוי של הנפקות הון; תיקון חוק ניכוי המס במקור כדי לאפשר לחברות שוויצריות להנפיק איגרות חוב ללא השלכות מס במקור שליליות.
בעקבות המלצתה של ועדת ההיגוי, מספר קנטונים (וו, ז'נבה, נוישטאל, פריבורג וצוג) כבר הודיעו על הפחתת שיעורי המס (שיעור המס המשולב) בהם, וקנטונים נוספים צפויים ללכת בעקבותיהם בעתיד הקרוב. בנוסף, קיימים בשוויץ כבר כיום קנטונים נוספים בהם שיעור המס המשולב עומד על פחות מ- 15%, וצפוי להישאר נמוך גם בעתיד.

בחזרה לתפריט

חלק 6 - ניוד עובדים ותיגמול הוני

רו"ח (משפטנית) פרידה ויסברג, דירקטורית, מנהלת המחלקה לניוד עובדים ותיגמול הוני, חטיבת המס

ניוד עובדים

1. הוכרה תושבות בחו"ל של אדם שמשפחתו מתגוררת בישראל

ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר

בית המשפט העליון דחה את עירעורו של פקיד השומה וקיבל את החלטתו של בית המשפט המחוזי להכיר במרכז חייו של מיכאל ספיר בסינגפור, בעודו חי בנפרד מאשתו ובנותיו הבגירות החיות בישראל. החלטתו של בית המשפט העליון היתה בהסתמך על המבחן המהותי של "מרכז החיים" וזיקתו המובהקת של ספיר לסינגפור, זאת למרות שבמהלך השנים הוא שהה פרקי זמן בלתי מבוטלים גם בישראל, עד כדי כך שהתקיימה לגביו באותן שנים זיקת הימים בסעיף (א)(2)(ב) להגדרת "תושב ישראל" בפקודה- שהייה בת 30 ימים או יותר, וסך כל שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה של 425 ימים או יותר. בית המשפט העניק משקל לשהייתו של ספיר בסינגפור בעבר ושיבתו אליה לאחר פרק זמן בלתי מבוטל.

בית המשפט איבחן את המקרה של משפחת ספיר כמשפחה שבחרה לחיות אחרת (חיים בנפרד, בישראל ובסינגפור), ועל כן קובע, שככל שמקום מגורי המשפחה מהווה נתון משמעותי בעל משקל ממשי, לצורך ההכרעה בסוגיית התושבות, העובדה כי בני משפחה חיים בנפרד, היא לבדה, אינה יכולה להכריע את הכף. במקרה של משפחת ספיר, ככל שהמדובר בבנות הבגירות, אין זה נדיר שהילדים הבגירים מתגוררים בארץ אחת והוריהם בארץ אחרת. בהתייחס למערכת היחסים בין מיכאל ספיר ואשתו, נוכח העובדה שהוא שוהה מרבית ימות השנה בסינגפור, מנהל עסקיו בסינגפור, מקיים בה חיי חברה פעילים ורואה בה מרכז חייו, קיבל בית המשפט את החלטתו של בית המשפט המחוזי כי מרכז חייו של ספיר בסינגפור.

הערעור נדחה

2. תחולת כללי מס הכנסה על הכנסת עבודה בחו"ל, הכרה רק בהוצ' אש"ל שהוצאו בפועל
ע"מ 31912-12-11 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

במסגרת פסק הדין של בית השפט המחוזי בחיפה נדונו שתי שאלות עיקריות: האחת, תחולת כללי מס הכנסה (בעלי הכנסת עבודה מחוץ לישראל), התשמ"ב-1982 ("**הכללים**"), על עובדים שביצעו עבודה בחו"ל ושבו מעת לעת לביקורי מולדת. והשנייה, ניכוי הוצאות אש"ל מהכנסותיהם של אותם עובדים.

תחולת הכללים: החברה טענה כי אין תחולה לכללים וחבות העובדים תחושב על פי סעיף 121 לפקודה (מדרגות מס רגילות), היות והעובדים לא שהו מחוץ לישראל ברציפות מעל 4 חודשים בכל שנת מס. פקיד השומה (המשיב) סבר כי את המס החל על העובדים יש לחשב על פי הכללים, זאת מאחר שלטענתו המבחן הרלבנטי אינו ימי השהייה בחו"ל, אלא ימי העבודה בחו"ל, ועל כן, ימים בהם שהה העובד בחופשת מולדת בישראל או בכל מקום אחר בעולם, לא יקטעו את רצף תקופת העבודה בחו"ל לעניין הכללים.

בית המשפט קיבל את טענת המשיב כי לצורך בחינת תחולתם הכללים יש לבחון את רצף ימי העבודה בחו"ל ולא רצף השהיה בחו"ל ועובד אשר חוזר לישראל לחופשת מולדת במהלך עבודתו בחו"ל במהלך 4 חודשי עבודה בחו"ל, אינו קוטע את רצף העבודה בחו"ל ועל כן יחולו עליו הכללים.

ניכוי הוצ' אש"ל: המערערת טענה כי על פי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 ("**התקנות**"), היה מקום לנכות מהכנסתם החייבת של העובדים את הוצאות האש"ל שקיבלו ועל כן פיצלה אותם משכרם ולא ניכתה בגינן מס במקור. המשיב סבר כי על פי הכללים, אין להכיר בניכוי הוצאות האש"ל מהכנסתם של העובדים כוון שלא הוכחו, הניכוי נעשה על פי הסכמי עבודה ולא על פי הוצאות בפועל, ובכל מקרה, הניכוי על פי התקנות מתייחס להוצאות המעסיק ולא להוצאות העובד.
ביהמ"ש קבע כי נישום החייב במס, רשאי לנכות רק הוצאות שהוצאו בפועל ואין בתקנות משום הכרה בהוצאות שלא הוצאו בפועל.

הערעור נדחה

3. הארכת מועד פקיעה של אופציות לבעל שליטה
החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 1593/14

חברה פרטית תושבת ישראל, העניקה במהלך השנים אופציות למנכ"ל החברה (בעל שליטה), בהתאם להוראות סעיף 3 (ט) לפקודה. בטרם פקיעתן החליטה החברה להאריך את מועד פקיעת האופציות בעשר שנים נוספות מתום מועד הפקיעה העיקרי, יתר תנאי האופציות לא שונו. הכנסה ממימוש האופציות למניות תתחייב לפי סעיף 2(2) לפקודה כהכנסת עבודה במועד המרתן של האופציות למניות לפי סעיף 3(ט) לפקודה. ככלל, הארכת מועד פקיעה של אופציות הינו אירוע מס במועד המרת האופציות למניות.

בהתאם להחלטת המיסוי נקבע כי בעת הארכת מועד הפקיעה לא יחול אירוע מס, קרי, יחול עקרון רציפות מס. הוצאה לצורכי מס תותר לחברה במועד שדווחו הכנסות המנכ"ל ממימוש האופציות למניות.

4. הקצאת אופציות לעובדים- מנגנון רכישה עצמית

החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 5874/14

חברה ציבורית הקצתה על פי תוכנית תגמול עובדים, אופציות ויחידות חסומות (RSU) לעובדיה באמצעות נאמן בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה. החברה רכשה את מניותיה על מנת להפחית דילול האחזקה של בעלי מניות בחברה בעת מימוש האופציות על ידי העובדים. החברה הקצתה לעובדים מניות מתוך המניות הרדומות על פי סעיף 308 לחוק החברות. הרכישה העצמית של המניות אינה פוגמת בסיווגה של תוכנית האופציות לעובדים על פי כללי החשבונאות מקובלים. כמו כן, החברה רכשה את המניות הרדומות במסגרת מערך הסליקה בבורסה ולא ישירות מהניצעים.

נקבע כי התוכנית שהוגשה עומדת בתנאי סעיף 102 לפקודה, בכפוף לכך שהמניות הרדומות נרכשו במהלך תקופה שלא תפחת מ-18 חודשים ("תקופת צינון") ,לפני שתועברנה לידי העובדים והקצאת המניות הרדומות תחשב כהקצאה חדשה לעובדים ולא כמכירה. החברה תוכל לדרוש הוצאה בגין הקצאת המניות הרדומות בהתאם להוראות סעיף 102 (ד) לפקודה, קרי, בגובה ההטבה של המרכיב הפירותי בהקצאה לעובדים.

5. מימוש אופציות במנגנון מימוש נטו בחברה פרטית במסלול רווח הון עם נאמן

החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 8736/14

החלטת המיסוי בחנה החלת מסלול רווח הון עם נאמן לפי סעיף 102 לפקודה בחברה פרטית בהמרת אופציות למניות בשיטת Net Exercise. נקבע כי המרת האופציות למניות על פי שיטה זו, בחברה פרטית לא מהווה אירוע מס או הפרת הוראות סעיף 102 לפקודה.

על פי שיטת ה- "Net Exercise" העובד אינו משלם בפועל את תוספת המימוש בתמורה להקצאת המניות אלא מוקצה לו מספר מניות מופחת בכמות המשקפת את הרווח הגלום, במחיר המניות המוקצות במועד ההמרה. בהחלטת המיסוי נדרש כי מנגנון "Net Exercise" יהיה קבוע מראש בתוכנית האופציות ויישומו יבוצע בהתאם לקבוע בתוכנית, בתוכנית האופציות לא קיימת או תהא קיימת אפשרות לבצע שימוש באופציות (Call/Put). במידה ובמועד ההמרה תתקבל כמות מניות עודפת מעבר לשווי המשקף את מחיר המימוש, יראו בכל כמות המניות העודפת כהכנסת עבודה שתתחייב במועד קבלת המניות לפי שיעורי המס הרגילים. מחיר המניה במועד ההמרה במימוש בשיטת "Net Exercise" יהיה בהתאם לשווי השוק של החברה במועד ההמרה של האופציות למניות כפי שיקבע על ידי מעריך חיצוני.

נציין כי רשות המיסים פרסמה "מסלול ירוק" למימוש בשיטת "Net Exercise" בחברות ציבוריות.

6. מנגנון מימוש נטו בהקצאה ללא נאמן - הקלה בעמידה בהוראות כלל 9(ב)

החלטת מיסוי בהסכם של רשות המסים מס' 7967/14

החלטת המיסוי בחנה תנאים להחלת מנגנון מימוש נטו בהקצאה ללא נאמן. בהתאם לכלל 9(ב) לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), התשס"ג-2003 חלה חובת דיווח על המעביד על בסיס שנתי של פרטים לגבי העובדים הניצעים לרבות שינויים בהחזקת המניות/אופציות, עובדים שעזבו וכו'.

חברה ציבורית תושבת ישראל, העניקה במהלך השנים אופציות לעובדי החברה שאינם "בעל שליטה" (כהגדרתו בסעיף 32 (9) לפקודה) בהתאם למנגנון מימוש נטו. כדי לקבל זכאות להמרת האופציות למניות העובד נדרש להשלים תקופת שירות מוגדרת (Vesting). בהחלטה נקבעו התניות הבאות כדי להחיל אותם בקורלציה להוראות סעיף 9 (ב) לכללי מס הכנסה: כל מניה שתתקבל מכוח מימוש האופציות תועברנה לנאמן לא יאוחר משלושה ימים ממועד המרתן, בעת מכירת המניות בידי העובד תיחשב הכנסתו על פי סעיף 2(2) לפקודה- הכנסת עבודה; לעניין ניכויי המס ודיווחים לפקיד השומה יראו את הנאמן כמעביד; נאמן לא יהיה רשאי לעשות שימוש במניות אלו אלא באישור ספציפי של רשויות המס; לא יותרו בניכוי הוצאות מהכנסתה של החברה.

בהתאם להחלטת המיסוי נקבע כי המרת האופציות למניות בשיטת המימוש נטו לא תעמיד אירוע מס לחברה ו/או לעובד.

מגזר הנדל"ן

רו"ח אלי גורנשטיין, דירקטור מנהל מחלקת מיסוי נדל"ן, חטיבת המס

חקיקה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

תיקון בהוראות לעניין תשלום מקדמת מס שבח החלה על רוכש מקרקעין
חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 78), התשע"ד-2014
פורסם **בספר החוקים 2453 מיום 1 ביוני 2014**

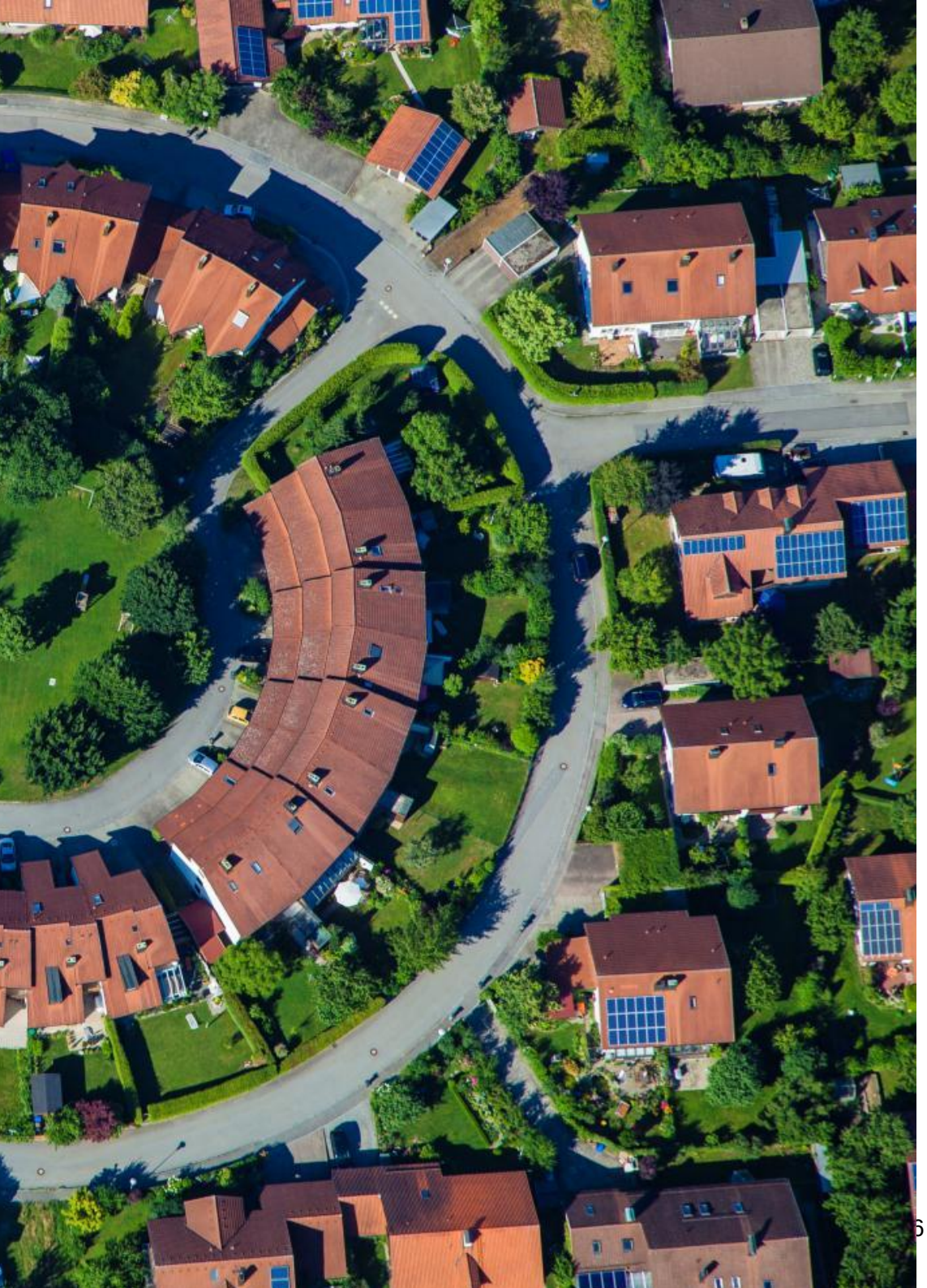
סעיפים קטנים(ב) עד (ה) שבסעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נוספו לחוק במסגרת תיקון מס' 70, קובעים מנגנון המטיל על רוכש זכות במקרקעין חובת תשלום מקדמה על חשבון מס השבח שבו חייב המוכר (להלן - **המקדמה**). בהתאם למנגנון האמור, עם תשלום המקדמה על ידי הרוכש, יוכל הרוכש לקבל אישור לעניין מס שבח, לרישום הזכויות שרכש על שמו בפנקס המקרקעין.

התיקון הנוכחי, תיקון 78 לחוק מיסוי מקרקעין, משנה את ההוראות לעניין תשלום מקדמת מס שבח החלה על רוכש מקרקעין.

בין היתר, נקבעו בתיקון הוראות כדלקמן: שיעור מקדמה ספציפי במקרה של מוכר שהינו חבר בני אדם בשיעור של 7.5%; תשלום המקדמה רק לאחר מסירת ההצהרה על העסקה; דחיית חובת תשלום המקדמה במקרה של מכירת זכות במקרקעין שחל עליה פרק ב' לפקודה; הגשת בקשה למנהל להקטנת שיעור המקדמה וקבלתה במקרה של אי מתן מענה לבקשה בתוך 20 ימים; מתן אפשרות להגשת בקשה לבחינה נוספת של הבקשה להקטנת שיעור המקדמה; ההוראות לגבי תשלום המקדמה לא יחולו על עסקאות מסוימות; קבלת אישור לרשום את הזכות הנרכשת בפנקסי המקרקעין; הפיכת הוראת השעה לתשלום מקדמה להוראת קבע; הוראת שעה לגבי מכירת דירת מגורים מזכה שנרכשה לפני 1 בינואר 2014.

תחילתו של התיקון נקבעה ליום 1 ביוני 2014 והוא יחול לגבי מכירת זכות במקרקעין שנעשתה ביום האמור ואילך.

להרחבה- ראה חוזר מסים 16.2014 של משרדנו.



פסיקה - מיסוי מקרקעין

רו"ח ועו"ד יפתח שמחוני, מנהל, חטיבת המס

רכישת גג במקום נכס מסחרי אינה מהווה "חילוף" הפטור ממס שבח
ו"ע 32680-02-12 בולידס אנשטלט נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

בולידס אנשטלט הינה תאגיד זר אשר לא רשום בישראל. התאגיד מכר ביום 12 בינואר 2010 חלק ממבנה בתל אביב אשר כלל קומה מסחרית ושטח אחסנה. מאוחר יותר, בתאריך 23 בדצמבר 2010 התאגיד רכש מבנה עסקי אחר בת"א הכולל גג מבנה מסחרי. התאגיד דרש דחייה במס שבח עפ"י סעיף 49יא לחוק מיסוי מקרקעין אשר מקנה דחיית מס במסגרת חילוף זכויות במקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין טען כי לא ניתן לאשר את חילוף הזכויות מפאת כך שהזכות החלופית (הנכס החדש) הינה גג אשר לא יכול להחליף שטח מסחרי. המשיב אף הצביע על העדר תכנית בניין עיר (תב"ע) המתירה בנייה על הגג שנרכש על ידי התאגיד.

ועדת הערר סקרה את פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין (שנקבע כהוראת שעה שפקעה ביום 31 בדצמבר 2010), שעניינו חילוף זכויות במקרקעין ואת הרקע לחקיקת הוראות אלו. נקבע כי יש לאבחן מבנה עסקי מקרקע לבניית מבנה עסקי, ומכך אנו למדים כי המחוקק התכוון למבנה שהקמתו כרוכה בהיתר בנייה וכמובן לא לגג חשוף אשר אינו מהווה "מבנה עסקי".
בנוסף, ועדת הערר ציינה כי לאחר שחלפו כמעט ארבע שנים ממועד רכישת הגג, עדיין לא ניתן לבנות עליו, ולכן גם בפועל לא התבצע חילוף כפי שטוען התאגיד.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

פסיקה - מס ערך מוסף

עו"ד דנית כהן, מחלקת מסים עקיפים, חטיבת המס

חיוב חברה למסחר בקרמיקה במע"מ בגין עסקאות למכירת 13 מגרשים
ע"מ 21717-10-11 מסיקה חסון מסחר 2002 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף- חדרה

עיקר עיסוקה של המערערת במסחר במוצרי קרמיקה ואינסטלציה. בשנת 2008 החלה גם בפעילות עסקית אשר כללה בין היתר רכישת זכויות במקרקעין המצויים בפרדס חנה לצורך הקמת מרכז מסחרי ורכישת זכויות בנכסי מקרקעין לצורך ביצוע הרחבה במבנים בהתאם לתכנית הארצית לחיזוק מבנים- תמ"א 38 (**"זכויות"**). בעקבות הרכישה הנ"ל קיבלה המערערת לידיה זכויות במגרשים המיועדים לבניית 21 יחידות דיור. בין התאריכים 14.2.2010-16.6.2008 מכרה המערערת זכויות ב- 13 מגרשים. סך התקבולים שהתקבלו בגין עסקאות מכר אלו הסתכם בכ- 3.3 מיליון ש"ח.
המערערת הגישה הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין על העסקאות האמורות כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, אך לא כללה את התקבולים ממכירת המגרשים בדיווחיה התקופתיים למע"מ ולא שילמה את המע"מ בגין עסקאות אלו.

בית המשפט המחוזי (חיפה) דן בפרשנות הביטוי "במהלך עסקיו" וקבע כי יש לפרש אותו בפרשנות רחבה הכוללת כל פעילות לרווחת העסק. כדי שעסקת מכר תחשב כעסקה שנעשית במהלך עסקיו של העוסק, אין הכרח כי העסקה תהיה חלק מהפעילות העסקית העיקרית של העסק.

יש להבחין בין פעילות עסקית שתכליתה כלכלית, להבדיל מפעילות חברתית. ככל שהפעילות נועדה לתכלית כלכלית, לשם קידום עסקיו של העוסק, יראו בה כעסקה במהלך עסקיו של העוסק. פעולותיה של המערערת לרבות, התעניינות במצבם התכנוני של המגרשים וניהול מו"מ מול הרשות המקומית בעניין הכנת התשתיות ועבודות הפיתוח, מעידה על פעילות עסקית ולא על רכישה פרטית. המערערת בחרה במודע להרחיב את עסקיה לעסקים בתחום הנדל"ן.

בהתייחס לטענת המערערת לפיה רשויות מס שונות אינן יכולות לקבוע קביעות מנוגדות, קבע ביהמ"ש, כי הכרעות של רשויות מס נפרדות אינן מקימות בהכרח מחסומים בפני הרשויות האחרות. אין כל סתירה בין אישור שומה עצמית של נישום שהוגשה למנהל מיסוי מקרקעין שבה לא הוצהר כי מחיר המכירה כולל מס ערך מוסף, לבין קביעת מנהל מס ערך מוסף כי מדובר בעסקה החייבת במע"מ.

הערעור נדחה

בחזרה לתפריט

מגזר תעשייה וצריכה

פסיקה - מס הכנסה

עו"ד לימור ליבוביץ- מלכא, חטיבת המס

אופן קביעת המחיר המקורי של מניות חברה תעשייתית שנרשמו למסחר לפני יום 1/1/2003
ע"מ 43708-05-12 דן טופז ואח' נ' פקיד שומה חיפה

עד ליום 1 בינואר 2013 ("**היום הקובע**") מכירת ני"ע סחירים, להבדיל מני"ע שאינם סחירים, היתה פטורה ממס בידי יחידים. עד אותו מועד נקבעו הוראות מיוחדות לאופן המיסוי של מניות שנרשמו למסחר (סעיף 101 לפקודה) ובפרט לגבי מניות של חברה תעשייתית שקיבלו הקלות מיוחדות. בשל ביטול הפטור על מכירת ניירות ערך סחירים החל מהיום הקובע, נקבעו הוראות מיוחדות לקביעת עלות ני"ע סחירים שנרכשו לפני המועד הקובע ונמכרו אחריו. פסה"ד דן בשאלת קביעת המחיר המקורי של מניות חברה תעשייתית שנרשמו למסחר לפני היום הקובע, ואשר נמכרו בשנת 2009 - האם יש לקבוע את המחיר המקורי לפי השער הממוצע של 3 ימי המסחר האחרונים לשנת 2002 לפי סעיף 105יג לפקודת מס הכנסה (הסעיף בוטל בתיקון 147), או שמא יש לקבוע את המחיר המקורי ליום הרישום למסחר בבורסה, כשהוא מתואם ליום הקובע?

בכדי לענות על השאלה, **ביהמ"ש המחוזי** סוקר מספר הוראות מיוחדות שנקבעו בפקודה לעניין מכירת מניות:
ראשית, ביהמ"ש מאזכר את סעיף 105יג לפקודה, לפיו במכירת ני"ע הרשומים למסחר בבורסה בישראל, שנרכשו לפני היום הקובע, ואילו נמכרו ביום הקובע היה רווח ההון פטור ממס- המחיר המקורי יהא ממוצע ערכו של ניה"ע בתום כל אחד מ-3 ימי המסחר בבורסה שקדמו ליום הקובע ("**ממוצע השווי**"). ואולם, אם המחיר המקורי המתואם של ניה"ע ביום הקובע גבוה מממוצע השווי, יראו את המחיר המקורי המתואם ביום הקובע כמחיר המקורי.

שנית, ביהמ"ש מאזכר את סעיף 101 לפקודה, לפיו בעת רישום מניות למסחר מתרחשת עסקה רעיונית בה רוכש בעל המניות את המניות הנסחרות. בהתאם, יום הרישום של המניות למסחר הינו יום הרכישה של המניות, אף אם עסקינן ברכישה רעיונית. בהתאם, ברי, כי מקום בו בוצעה עסקה רעיונית במועד הרישום, המחיר המקורי של המניות הינו מחירן ביום הרישום. ואולם, סעיף 21א לחוק עידוד התעשייה (מסים) מורה כי הוראות סעיף 101 לפקודה לא יחולו על רישומן בבורסה של מניות בחברה תעשייתית, אם בעת רישום המניות כאמור הוצעו לציבור מניות נוספות, שערכן הכולל הנקוב לפחות שליש מערכן של המניות שנרשמו כאמור.

ביהמ"ש קובע כי הביטוי "לא יחולו" שבסעיף 21א לחוק מלמד כי המחוקק ביקש שלא להחיל על רישום מניות של חברה תעשייתית את עקרון "המכירה הרעיונית" הקבוע בסעיף 101 לפקודה, ועל כן רישום מניות למסחר בבורסה אינו מהווה מכירה של מניות. מכאן, בהיעדר אירוע מכירה ביום הרישום למסחר - הרי שהמחיר המקורי של המניות הינו המחיר שנקבע ביום הרכישה המקורי של המניות ולא ביום רישום המניות למסחר.

על כן, לצורך הוראת סעיף 105יג לפקודה, יש לתאם את המחיר המקורי של חברה תעשייתית שסעיף 21א לחוק עידוד התעשייה (מסים) חל עליה, ממועד הרכישה המקורי ולא ממועד הרישום למסחר בבורסה, ולאחר תיאום יש לבחון מהי החלופה הגבוהה: האם חלופת המחיר הממוצע ליום הקובע, או חלופת המחיר המקורי המתואם, מחושב מיום הרכישה המקורי.

הערעורים נדחו

בחזרה לתפריט

הצוות שלך בחטיבת המס

למידע נוסף על שירותי חטיבת המס ניתן ליצור קשר עם המומחים שלנו:

ליווי עסקאות בינלאומיות
אלונה מירון, שותפה
ומנהלת משותפת, חטיבת המס
03-6085540
ameiron@deloitte.co.il

מחירי העברה
ג'קי חולי, שותף ומנהל משותף, חטיבת המס
03-6085424
jhoulie@deloitte.co.il

מיסוי ישראלי
צבי פרידמן
03-6085509
zfriedman@deloitte.co.il

מיסוי בינלאומי
יצחק צ'יקורל
03-6085511
ychikorel@deloitte.co.il

תמריצים
נדב גיל
03-6085378
ngil@deloitte.co.il

שינויי מבנה - מיזוגים ורכישות
אופיר סולמי
03-6085513
osulami@deloitte.co.il

מיסוי נדל"ן
ומוסדות פיננסים
אלי גורנשטיין
03-6085539
egorenstein@deloitte.co.il

לווי עסקאות בישראל
ומיסוי מלכ"רים
רונית בכר
03-6085403
rbachar@deloitte.co.il

ניוד עובדים ותיגמול הוני
פרידה ויסברג
03-6085538
frweissberg@deloitte.co.il

מיסוי הפרט ושירותים
נלווים לחברות
רוני קריה
03-7181810
rkirya@deloitte.co.il

טליה רוזנהויז
03-6085581
trosenhaus@deloitte.co.il

מסים עקיפים
ניסים פחימה
03-6085401
npahima@deloitte.co.il

המחלקה המקצועית - בקרת איכות,
שירותי תמיכה ופרסומים מקצועיים
דני גבאי
03-6085532
dgabbay@deloitte.co.il

www.deloitte.co.il

Deloitte Brightman Almagor Zohar is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 78 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets. The firm is a fully integrated member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 154 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see **www.deloitte.com/about** for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2014 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.