

עמדות החייבות בדיווח

ריכוז העמדות החייבות בדיווח לרשות המיסים-

שנת המס 2016

רו"ח ועו"ד דני גבאי- מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס

רשות המסים פרסמה את רשימת עמדותיה ועל כן נקיטת עמדה נוגדת להן חייבת בדיווח

סעיף 131ה. לפקודת מס הכנסה מחייב כל נישום החייב בהגשת דוח שנתי על הכנסותיו או דוח שנתי על ניכויים, לפרט בדוח, או בתוך 60 יום ממועד הגשת הדוח, אם נקט "עמדה חייבת בדיווח". חובת הדיווח חלה על עמדה הנוגדת לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, ואשר פרסמה במקום נפרד באתר האינטרנט של הרשות.

באופן דומה נקבעה חובת דיווח גם לפי חוקי מיסוי נוספים כגון מס ערך מוסף ומכס.

הדיווח הנדרש הוא בגין עמדה הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, אשר יתרון המס (כהגדרתו בסעיף 131ד לפקודה) הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

הדיווח על נקיטת עמדה במסים עקיפים (מע"מ, מכס) יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים.

"יתרון מס" - לרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס;

רשות המסים פרסמה ביום 26 בדצמבר 2016 את רשימת העמדות החייבות בדיווח לגבי שנת 2016 בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי (31 עמדות), בנושא מס ערך מוסף (11 עמדות) ובנושא מכס (16 עמדות).



עמדות חייבות בדיווח - שנת מס 2016

הודעת רשות המסים

בהתאם להוראות סעיף 131ה לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") ובהתאם להוראות סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") ובהתאם להוראות סעיפים 231ד ו- 231ה לפקודת המכס (להלן: "פקודת המכס") שעניינם "נקיטת עמדה חייבת בדיווח", מתפרסמות העמדות החייבות בדיווח מטעם רשות המסים לשנת המס 2016.

יובהר, כי במסמך המהווה רשימת העמדות לכל מונח תהא המשמעות הקבועה לו בפקודה ו/או בחוק ו/או בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן: "התקנות") ו/או בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק עידוד") ו/או בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: "חוק עידוד תעשייה").

יוער כי לעניין שיעור המס לחישוב יתרון המס יש להתחשב גם בהוראות סעיף 121ב לפקודה ("מס יסף") במקרים הרלוונטיים.

יובהר, כי יתרון המס הנובע מעמדה מסויימת ייבחן על כלל הפעולות שבוצעו הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס אותן ביצע הנישום, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים. כמו כן, יתרון המס יכול להיחשב גם בדרך של יצירת הפסד שיקוזז בשנים הבאות ואז היתרון יחושב בהתאם למגן המס של הנישום ככל והוא לא קוזז בשנת המס.

למען הסר ספק יצוין, כי על פי הוראת סעיף 67ד לחוק על עוסק הנוקט עמדה חייבת בדיווח לדווח על כך אף אם לא כלל בדוח התקופתי את הפעולה החייבת בדיווח כאמור.

כמו כן יובהר, כי יש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפורסמה רשות המיסים עד תום שנת המס של השנה החולפת ואשר יתרון המס הנובע ממנו הינו כאמור בסעיף 67ד לחוק אף אם העסקה החלה לפני שנת המס החולפת והכול תוך 60 יום מתום שנת המס החולפת.



רשות המסים פרסמה את רשימת עמדותיה ועל כן נקיטת עמדה נוגדת להן חייבת בדיווח

מעבר לשקופית	עמדה מס' 01/2016 דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך.....
	עמדה מס' 02/2016 דיבידנד מתאגיד מיוחד
מעבר לשקופית	עמדה מס' 03/2016 ניכוי בעד פחת.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 04/2016 זקיפת שווי שימוש ברכב.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 05/2016 אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי.....
	עמדה מס' 06/2016 זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד
מעבר לשקופית	עמדה מס' 07/2016 הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות.....
	עמדה מס' 08/2016 הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר
	עמדה מס' 09/2016 הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר
	עמדה מס' 10/2016 הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר
	עמדה מס' 11/2016 "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל
	עמדה מס' 12/2016 שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק .
	עמדה מס' 13/2016 יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש
מעבר לשקופית	עמדה מס' 14/2016 תקרת מסי חוץ.....
מעבר לשקופית	עמדה מס' 15/2016 מסי חוץ מוחזרים.....
	עמדה מס' 16/2016 קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות

רשות המסים פרסמה את רשימת עמדותיה ועל כן נקיטת עמדה נוגדת להן חייבת בדיווח

עמדה מס' 17/2016 יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר

עמדה מס' 18/2016 דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

עמדה מס' 19/2016 הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה

עמדה מס' 20/2016 הוראות סעיף 97 (ב3)- זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל

עמדה מס' 21/2016 זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות

עמדה מס' 22/2016 זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי

עמדה מס' 23/2016 קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

עמדה מס' 24/2016 חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה.....[מעבר לשקופית](#)

עמדה מס' 25/2016 תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל.....[מעבר לשקופית](#)

עמדה מס' 26/2016 חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל

עמדה מס' 27/2016 הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה.....[מעבר לשקופית](#)

עמדה מס' 28/2016 קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ.....[מעבר לשקופית](#)

עמדה מס' 29/2016 מחירי העברה בעסקה בין לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (+ COST)

עמדה מס' 30/2016 מחירי העברה בעסקה בין לאומית באמצעות צד ג'

עמדה מס' 31/2016 רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה



עמדות בנושא מס הכנסה

עמדה מס' 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך

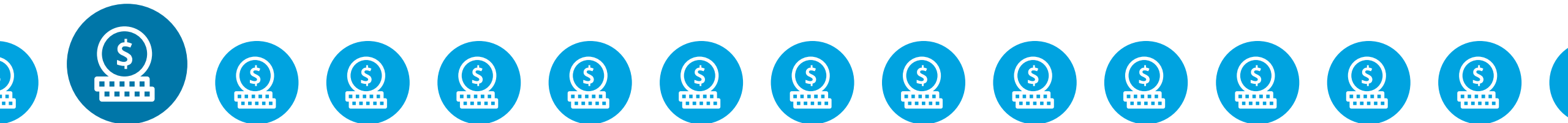
חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, היא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.

לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא היתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.

לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכח סעיף 100א1 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.

"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.

"דוח כספי" - דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות").



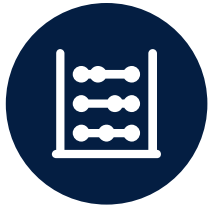
עמדה מס' 03/2016 - ניכוי בעד פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהא בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס.

לא יותר ניכוי בעד פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס.

כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס.

למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.



עמדה מס' 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב

זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987.
זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.



עמדה מס' 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר/מוטב/מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2006 הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכח חוק עידוד.

עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל ההוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין כאמור בסעיף 3.2.3 לחוזר כאמור, כגון: הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכח סעיף 20א לפקודה, הוצאות מימון וכיוצ"ב.



עמדה מס' 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות

כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מו"פ, אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצ"ב) - לא נמצא בידיו האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.





עמדות בנושא מיסוי בינלאומי

עמדה מס' 14/2016 - תקרת מסי חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.

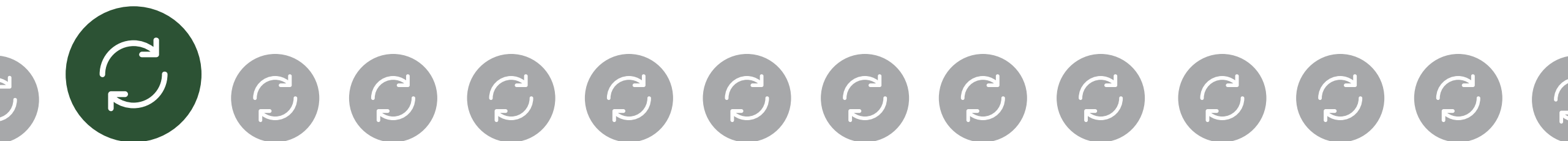
יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.

מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחו"ל בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).



עמדה מס' 15/2016 - מסי חוץ מוחזרים

במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.



עמדה מס' 24/2016 - חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה

בקביעת הרר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94ב לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסויית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים רר"ל בהתאם לסעיף 94ב לפקודה.



עמדה מס' 25/2016 - תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל

על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל.

לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין.



עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחשבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה

חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל).

נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל.

יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה.

יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.



עמדה מס' 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ

במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ.

קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז ההפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.



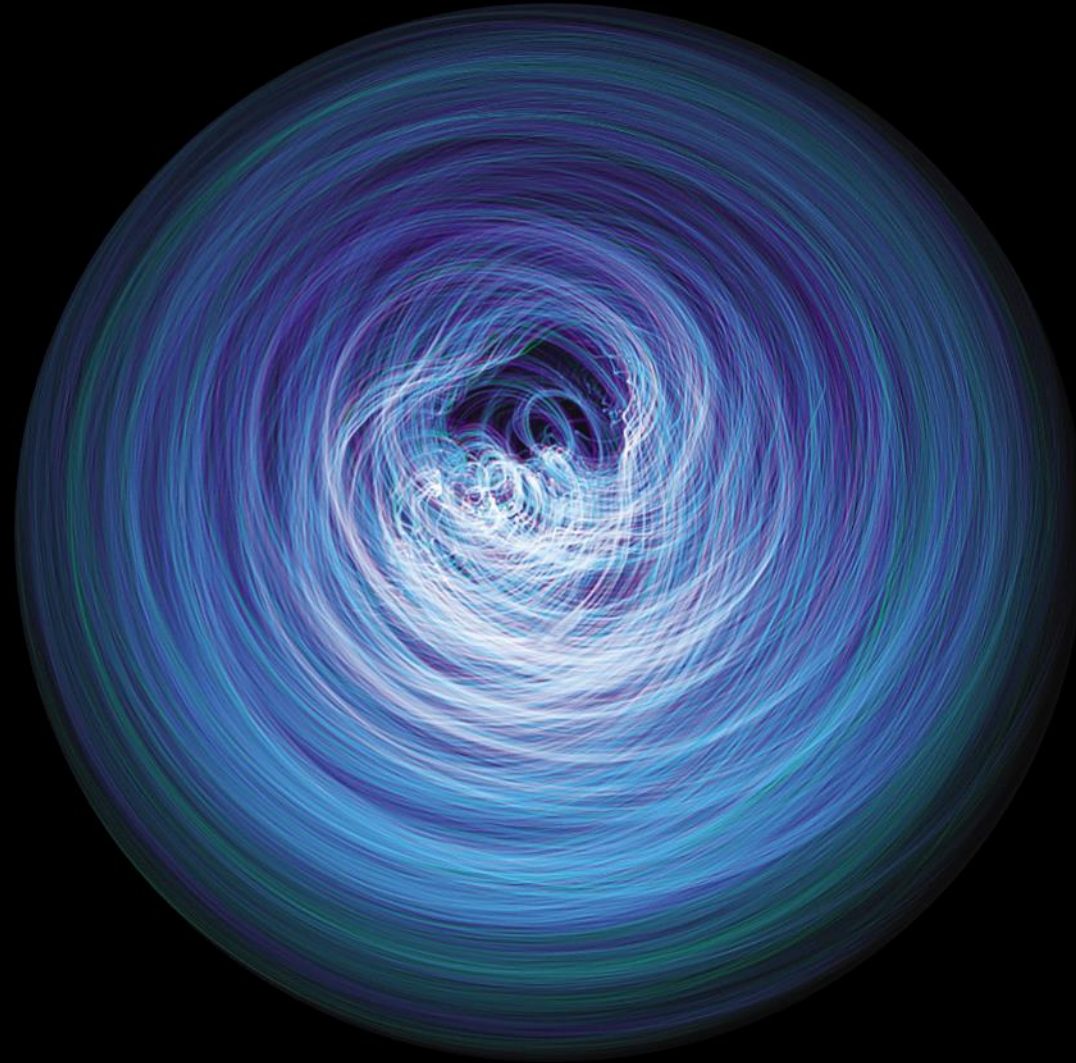


www.deloitte.co.il

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.

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 150 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 225,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel 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 83 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.



פסקי דין בולטים שפורסמו בשנת 2016

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

מיסוי מענק אי-תחרות כהכנסה פירותית ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע, אבידן, קרינגל

פסק הדין של בית המשפט העליון בהרכב מורחב של 5 שופטים, מתייחס לערעור בשלושה פסקי דין שונים הכרוכים זה בזה בשאלתם המשפטית: האם תשלום בגין אי-תחרות מהווה הכנסה במישור הפירותי או ההוני (ועל כן מקנה שיעור מס מופחת)?

עניין קרינגל: בסוף שנת 2004 נכרת בין המערער, מנכ"ל חברה לבין מעבידו הסכם לשמירת סודיות ואי-תחרות, לפיו התחייב המערער שלא להתחרות בעסקי החברה במשך שנתיים. בדו"ח השנתי דיווח המערער על הכנסתו לפי ההסכם תוך סיווג התמורה כרווח הון החייב במס בשיעור שאינו עולה על 20% לפי סעיף 91(ב)(1) לפקודה כנוסחו דאז.

בית המשפט המחוזי קבע כי התשלום שקיבל המערער מכוח ההסכם ניתן לו על רקע פרישתו ולא כתמורה בעבור וויתור על זכותו שלא להתחרות בחברה, זאת, תוך ניתוח הוראות ההסכם ונסיבות כריתתו.

ביהמ"ש אף ציין כי התחייבותו של עובד שלא להתחרות במעבידו מהווה הגבלה של חופש עיסוקו לתחום מסוים ולתקופה מוגבלת, סבירה בהתחשב בנסיבות (שאם לא כן, לא יינתן לה תוקף מחמת פגיעה בתקנת הציבור), ואין כאן מכירה של "העץ", אלא ויתור על הזכות להשתכר או להרוויח מעיסוק בתחום מסוים לתקופה מוגבלת, ולפיכך, תשלום בגין אי-תחרות מהווה במקרה דנן הכנסה במישור הפירותי.



מיסוי מענק אי-תחרות כהכנסה פירותית פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע, אבידן, קרינגל (המשך)

עניין ברנע: המערער שעבד כמנכ"ל היה זכאי למענק אי-תחרות.

ביהמ"ש המחוזי פסק כי הזכות להתחרות הינה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. ויתורו של המערער על הזכות להתחרות היוותה אבדן מקור הכנסה השקול למכירת נכס הון. על כן, יש לראות בתמורה שהתקבלה בידי המערער בעבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה כרווח הון.

ואולם, בשל העובדה כי בחלק מהתקופה בה שולם למערער תקבול אי-תחרות, המשיך המערער להיות מועסק על ידי החברה - במשך העסקתו זו נשארו עם המערער כישוריו, ניסיונו, השכלתו וכיו"ב, והוא המשיך ותרם לרווחי החברה, ומשכך ברי כי בתקופה זו תקבול אי-תחרות ששולם מהווה הכנסת עבודה המהווה תקבול פירותי.

עניין אבידן: במסגרת סיום יחסי העבודה של המערער עם החברה, ניתן למערער תקבול בסך 220,000 דולר, וזאת בתמורה להתחייבות המערער שלא להתחרות בחברה למשך שנתיים. עם הגשת הדו"ח השנתי, רשם המערער את התקבול כהכנסה מרווח הון.

בית המשפט המחוזי קבע כי על מנת להכריע בסוגיה יש לשאול מספר שאלות מנחות כפי שפורטו בהרחבה בפסק הדין. ביישומן עלה, כי מדובר בתשלום מובהק בגין מניעת תחרות, דהיינו בגין ויתורו של המערער על זכותו לעסוק באותו תחום ולעבוד אצל מתחרים. מדובר בשוק תחרותי שלמערער הייתה אפשרות מעשית להתחרות במעביד והתקבול לא חושב על בסיס הכנסות צפויות אלא שהוא היה פרי משא ומתן כספי.

עוד ציין בית המשפט, שתקופה בת 24 חודשים בה נעשה ויתור על הזכות לעשות שימוש בכישורי עבודה בתחום, מהווה ויתור על זכות ממשית בעלת ערך כלכלי ממשי, ולאור הנסיבות, יש לראות בתקבול ששולם בגין הויתור כתקבול בגין מכירת נכס החייב בשיעור מס על פי החלק ההוני לפקודה.



מיסוי מענק אי-תחרות כהכנסה פירותית פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע, אבידן, קרינגל (המשך)

בית המשפט העליון: התקבול שקיבלו שלושת הנישומים, מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה - החייב במס שולי בהתאם לסעיף 121 לפקודה.

תחילה נקבעה "נקודת מוצא" לפיה, תקבול המתקבל אצל עובד בידי מעבידו יסווג כהכנסת עבודה. אין המדובר בחזקה המפלה לרעה את הנישום, אלא ביצירת חזקה הנועדה להגשים את תכלית החקיקה ולהבטיח את יישומה ביעילות המירבית. יחד עם זאת, נישום הטוען לכך שעל תקבול כזה או אחר להיות מסווג תחת הכנסה שבהון, יתכבד ויטען על כך כלפי פקיד השומה.

בשלב הבא יש לבחון את מהותה של תניית אי-תחרות, הן בהיבט החוקתי והן בהיבט המסחרי. על כך קבע, כי גם לו מבחינה חוקתית תניית אי-תחרות יש בה כדי להתבטל מחמת שהיא נוגדת את תקנת הציבור, הצורך לבחון את סיווגה של הכנסה זו לצרכי מס יוותר בעינו.

בית המשפט סקר את הגישות השונות בספרות ובפסיקה לעניין סיווגו של תקבול בגין אי-תחרות, ועל הטעמים העומדים בבסיסה של כל שיטה, וציין כי יש לפעול גם במקרים שלפנינו לפי ההלכה שנקבעה בפרשת ניסים - לפיה קיימת חזקה הניתנת לסתירה לפיה תשלום הניתן לעובד על ידי מעבידו מהווה הכנסה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודה, ואין בעובדה כי מענק אי-תחרות המשולם לעובד לאחר סיום יחסי עובד-מעביד, כדי להוציא הלכה זו מתחולתה.



מיסוי מענק אי-תחרות כהכנסה פירותית פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע, אבידן, קרינגל (המשך)

בין אם שלושת פסקי הדין לעיל ייבחנו לאור החזקה כפי שניתנה בפרשת ניסים ובין אם ייבחנו כל אחד בנפרד, התקבול שניתן בשלושת המקרים, יסווג כהכנסת עבודה.

הניסיון להציג כל סכום שכזה בכסות של "ויתור על זכות" של העובד, מהווה למעשה ניסיון מלאכותי לסווג תקבול זה כתקבול הוני, תוך הטיית העובדות למחוזות שאינם עומדים בהכרח עם המציאות העובדתית.

בחינת המקרים לפי טיבם, העלו את המסקנה הברורה כי לאור תקופת ההתניה לאי-תחרות ובחינת היקפה אינה עולה לכדי "גדיעת העץ" - בהתאם למשל "הגזע והפירות". על מנת להכיר בתניית אי-תחרות כ"גדיעה של העץ" יש להוכיח כי באופן מעשי, תנייה כאמור מאיינת את יכולתו של העובד לשוב ולהצמיח פירות מאותו "ענף".

בית המשפט סייג מספר פעמים את מסקנתו הברורה, והכיר במקרים מסויימים בהם תקבול כאמור, יכול שיסווג כתקבול הוני:

- מקרה אחד, הינו מקרה הבוחן את מהותה של תניית אי-תחרות כאשר היא גורפת ובלתי מוגבלת בזמן;
- מקרה שני - הכרה במקרים חריגים בהם תניית אי-תחרות כמוה כ"גדיעת העץ" - לדוגמא מקרה בו בעל מקצוע שכל עיסוקו מצטמצם לאפיק פעולה אחד (דוגמת טייס שנאסר עליו לעבוד עם חברות תעופה אחרות).



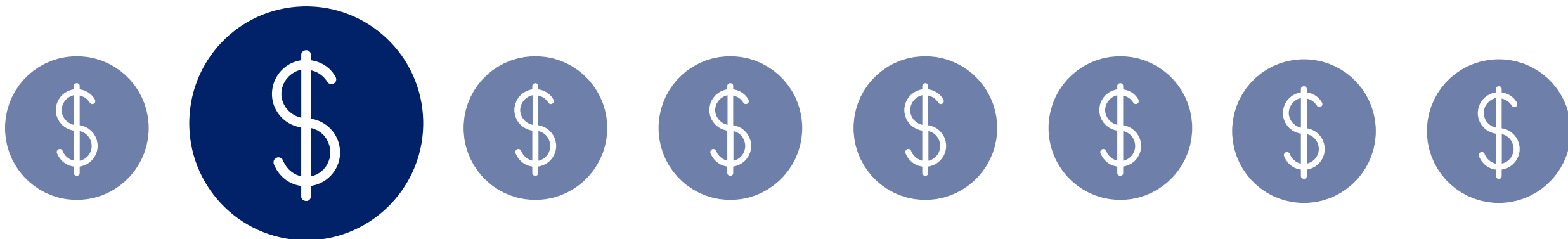
לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין ע"א 3555/15 מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

רקע ופסיקות בית המשפט המחוזי

המדובר בשלושה ערעורים נפרדים (עודד מוזס, ארקין, יצחק מוזס) אשר דנו בסוגיה דומה וקובצו יחדיו לפסיקתו של בית המשפט העליון. הסוגיה הינה לגבי יחידים (למעט ארקין, שם המדובר בחברה משפחתית), אשר החזיקו ומימשו ניירות ערך הנקובים במט"ח או צמודים למט"ח, ובדיווחיהם למשיב קיזזו הפסדים שנגרמו להם כתוצאה מירידת ערך שער החליפין של המט"ח בו היו נקובים או שאליו הוצמדו ניירות הערך.

פקיד שומה למפעלים גדולים (להלן: **המשיב**) דחה את דיווחיהם של המערערים, וקבע כי אין לקזז את ההפסדים שמקורם בירידת ערך שער החליפין, בטענה כי לא ניתן לקזז הפסד כאמור - שאם היה ריווח לא היה מתחייב במס - וזאת לפי סעיף 92(א)(1) לפקודת מס הכנסה העוסק בקיזוז הפסד הון.

בית המשפט המחוזי בת"א דחה את הערעורים בכל שלושת המקרים.





לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

פסיקת בית המשפט העליון

בית המשפט העליון קבע כי ניתן לזהות שלוש גישות:

(א) גישת בית משפט המחוזי - גישת שני הנכסים: לפיה במכירת נייר ערך חוץ גלומים שני נכסים: נייר הערך ומטבע החוץ בו נקוב נייר הערך. כיוון שרווח הון שמקורו בשינוי בערך מטבע החוץ בו נקוב נייר הערך אינו חב במס, אין לקזז את הפסד ההון שמקורו ב"נכס" שהינו מטבע החוץ. לכן, במקרה של נייר ערך צמוד מט"ח, יחול מס על רווח ההון בערכו הנומינלי גם במקרה של ירידה בשער המט"ח (מאחר שאין מקזזים את הפסד מ"הנכס" השני בדמות ההצמדה למט"ח).

(ב) גישת המערערים: לפיה הפסד הון נמדד בערכים נומינליים והינו מיקשה אחת, כך שלא ניתן לבודד את רכיב ההצמדה למט"ח מרכיב נייר הערך הצמוד למט"ח. כיוון שרווח הון שמקורו בעליית שווי של נייר ערך (גם כזה הצמוד למט"ח) חייב במס, כך גם הפסד הון שמקורו בשינוי שווי נייר ערך (ובכלל זה גם שינוי בערך המט"ח אליו הוצמד) הינו בר-קזוז.

(ג) גישת המשיב: לפיה ניתן לבודד את רכיב שער החליפין משאר רכיבי נייר הערך ולמדוד את השינוי בו כ"סכום אינפלציוני" (להבדיל מבחינת שער החליפין כ"נכס" נפרד היוצר רווח הון). היות שרכיב השינוי בשער החליפין אינו ממוסה כאשר נוצר רווח הון, אין לקזזו כאשר נוצר הפסד הון כתוצאה מירידה בשער החליפין. לגישה זו, לא בשני נכסים עסקינן, אלא בשני רכיבים של נייר הערך. לכן, במקרה של נייר ערך צמוד מט"ח, יחול בד"כ מס על רווח ההון בערכו הריאלי (דהיינו, לאחר ניכוי מרכיב הירידה בשער המט"ח), אך במקרה של הפסד הון, לא יוכר מרכיב הפסד ההון הנובע מירידת שער המט"ח.

בית המשפט העליון ניתח את הסוגיה בליווי דוגמאות מפורטות והגיע לכלל מסקנה כי גישת המשיב היא העדיפה, ובהתאם לכך יש לדחות את הערעורים.

לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

ביהמ"ש העיר כי אינו שולל את הטענה לפיה שינוי בשער החליפין אינו משקף את השינוי ביוקר המחיה בישראל, ומשכך יתכן שההקבלה הקבועה בסעיף 88 לפקודה בין שער חליפין למדד המחירים לצרכן עשויה להוביל לעיוותי מס ואף לאי שוויון בין נישומים. עם זאת, שיקוליו של המחוקק בהגדרת המונח "מדד" לעניין ניירות ערך צמודי מט"ח עמו, וככל שימצא כי ההסדר הקיים מוביל לתוצאה שאינה ראויה, או כי יש לכלול בבסיס המס את הרווחים וההפסדים האינפלציוניים שמקורם בשינוי שער חליפין, יש להניח כי יבוצעו ההתאמות הנדרשות בחקיקה.

כמו כן, בנסיבות המקרה דנן, בהן הפקודה מתייחסת באופן מפורש לסכום האינפלציוני ברווח מעסקה בנייר ערך, לא ראה ביהמ"ש מקום לקבוע מסמרות באשר לגישת שני הנכסים שהציע בית משפט קמא. ביהמ"ש העליון העדיף פתרון הנצמד להוראות הפקודה כלשונן, ומספק וודאות בבחינת עסקאות עתידיות. משכך, לא נדרש ביהמ"ש לטענות הצדדים באשר לקשיים שונים ביישומה של גישת שני הנכסים, כגון תחולתה על נכסי מקרקעין הנמכר בחו"ל שמחירו נקוב במטבע חוץ וכיו"ב.

נציין כי בית המשפט התייחס בפסיקתו, לפסיקה שנתן רק לאחרונה, לפיה, יחיד לא יכול לקזז הפסד מהפרשי שער שליליים כנגד ריבית, הנובעים שניהם מאותו פיקדון בנקאי (פס"ד מיכל בראל).



לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

דוגמאות מתוך פסק הדין של ביהמ"ש העליון

להלן דוגמאותיו של כב' השופט עמית מתוך פסק הדין, בלווי הסברים של משרדנו:

דוגמאות לעליית שער חליפין:

דוגמא 1 - שווי נייר הערך עולה וגם שער החליפין עולה

רווח/הפסד) בשווי הנייר עלייה/ירידה) בשע"ח	מכירה	רכישה	
\$50	\$150	\$100	ני"ע בדולר
2 ש"ח	7 ש"ח	5 ש"ח	שע"ח
	1,050 ש"ח	500 ש"ח	ני"ע בש"ח

נתונים:

$150 * 7 =$	1,050 ש"ח	תמורה
$100 * 5 =$	500 ש"ח	מחיר מקורי
	550 ש"ח	רווח הון נומינלי
$500 * (7/5) =$	700 ש"ח	מחיר מקורי מתואם
	500 ש"ח	מחיר מקורי
	200 ש"ח	סכום אינפלציוני
	350 ש"ח	רווח הון ריאלי
	חייב במס	

חישוב רווח/הפסד הון:

לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

דוגמא 2 - שווי נייר הערך יורד אך שער החליפין עולה - ונוצר רווח הון נומינלי בשקלים

נתונים:

רווח/הפסד (בשווי הנייר עלייה/ירידה) בשע"ח	מכירה	רכישה	
\$ (50)	\$50	\$100	ני"ע בדולר
6 ש"ח	11 ש"ח	5 ש"ח	שע"ח
	550 ש"ח	500 ש"ח	ני"ע בש"ח

חישוב רווח/הפסד הון:

$50 * 11 =$	550 ש"ח	תמורה
$100 * 5 =$	500 ש"ח	מחיר מקורי
	50 ש"ח	רווח הון נומינלי
$500 * (11/5) =$	1,100 ש"ח	מחיר מקורי מתואם
	500 ש"ח	מחיר מקורי
פטור	600 ש"ח	סכום אינפלציוני
הסכום האינפלציוני גבוה מרווח ההון הנומינלי ולכן לא ישולם מס. לא יוכר ההפסד הכלכלי כתוצאה מהשחיקה בשל החזקת הנכס בתקופה בה עלה שער המט"ח.	0 ש"ח	רווח הון ריאלי

לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

דוגמא 3 - שווי נייר הערך יורד אך שער החליפין עולה - ונוצר הפסד הון נומינלי בשקלים

רווח/(הפסד) בשווי הנייר עלייה/ירידה בשע"ח	מכירה	רכישה	
\$ (50)	\$50	\$100	ני"ע בדולר
2 ש"ח	7 ש"ח	5 ש"ח	שע"ח
	350 ש"ח	500 ש"ח	ני"ע בש"ח

נתונים:

$50 * 7 =$	350 ש"ח	תמורה
$100 * 5 =$	500 ש"ח	מחיר מקורי
	(150 ש"ח)	הפסד הון
$500 * (7/5) =$	700 ש"ח	מחיר מקורי מתואם
	500 ש"ח	מחיר מקורי
פטור	200 ש"ח	סכום אינפלציוני
מאחר ששווי נייר הערך בדולרים ירד ושער החליפין עלה, כל ההפסד נובע מירידת הני"ע ולא בגלל השער חליפין ולכן יוכר לצרכי מס.	(150 ש"ח)	הפסד הון שיוכר לצרכי מס

חישוב רווח/הפסד הון:

לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

דוגמאות לירידת שער חליפין:

דוגמא 4 - שווי נייר הערך עולה אך שער החליפין יורד

נתונים:

רווח/הפסד (בשווי הנייר עלייה/ירידה) בשע"ח	מכירה	רכישה	
\$100	\$200	\$100	ני"ע בדולר
ש"ח (2)	ש"ח 3	ש"ח 5	שע"ח
	ש"ח 600	ש"ח 500	ני"ע בש"ח

חישוב רווח/הפסד הון:

$200 * 3 =$	ש"ח 600	תמורה
$100 * 5 =$	ש"ח 500	מחיר מקורי
	ש"ח 100	רווח הון נומינלי
$500 * (3/5) =$	ש"ח 300	מחיר מקורי מתואם
	ש"ח 500	מחיר מקורי
אין להכיר באינפלציוני שלילי	(ש"ח 200)	סכום אינפלציוני שלילי
	ש"ח 0	סכום אינפלציוני שיוכר
חייב במס	ש"ח 100	רווח הון ריאלי

לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין מוזס, ארקין ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (המשך)

דוגמא 5 - שווי נייר הערך יורד וגם שער החליפין יורד (הדוגמא הרלוונטית לעניין שנדון בפסק-הדין)

נתונים:

רווח/(הפסד) בשווי הנייר עלייה/(ירידה) בשע"ח	מכירה	רכישה	
\$ (50)	\$50	\$100	ני"ע בדולר
ש"ח (2)	3 ש"ח	5 ש"ח	שע"ח
	150 ש"ח	500 ש"ח	ני"ע בש"ח

חישוב רווח/הפסד הון:

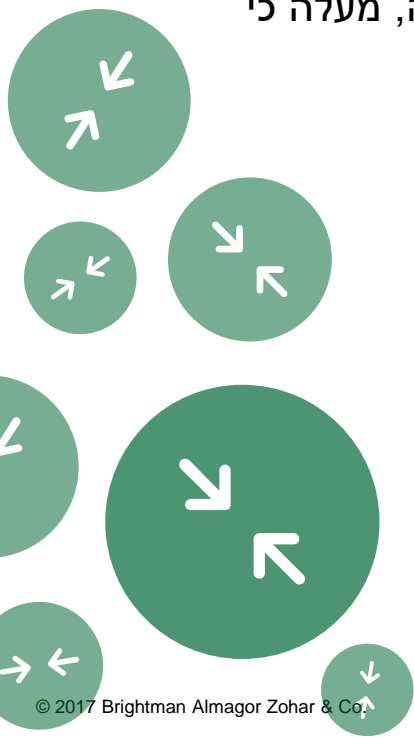
$50 * 3 =$	150 ש"ח	תמורה
$100 * 5 =$	500 ש"ח	מחיר מקורי
	(350 ש"ח)	הפסד הון
$500 * (3/5) =$	300 ש"ח	מחיר מקורי מתואם
	500 ש"ח	מחיר מקורי
אין להכיר באינפלציוני שלילי	(200 ש"ח)	סכום אינפלציוני שלילי
	0 ש"ח	סכום אינפלציוני שיוכר
	(350 ש"ח)	הפסד הון כולל
נובע מהשינוי בשער חליפין	(200 ש"ח)	הפסד הון שלא יוכר
נובע מהשינוי בשווי נייר הערך	(150 ש"ח)	הפסד הון שיוכר

יחיד לא יכול לקזז הפסד מהפרשי שער שליליים כנגד ריבית, הנובעים שניהם מאותו פיקדון בנקאי עע"מ 7486/14 מיכל בראל נ' מדינת ישראל- רשות המסים

יחיד משקיע סכום כסף בפיקדון בנקאי צמוד מט"ח הנושא ריבית קבועה. בשל ירידה שחלה בשער המטבע הזר אליו הוצמד הפיקדון, מפסיד אותו יחיד מכספו, ולמעשה מקבל סכום הנמוך מסכום הקרן שהפקיד בפיקדון בתחילה. אמנם, נוצר רווח מן הריבית שנשאה הקרן במשך התקופה, אך זה אינו מכסה את ההפסד שנגרם עקב ההצמדה של הקרן למטבע הזר שאיבד מערכו (להלן: "הפרשי ההצמדה").

האם יש להבחין, בכל הנוגע להיבט המיסוי, בין רכיב הריבית לבין רכיב הפרשי ההצמדה ועל כן למסות בגין הרווח שמקורו בזיכוי הריבית, או שמא יש לראות את הפיקדון כולו כמכלול ולא למסותו כלל, בשל הפסד הכיס שנגרם בסופו של יום למפקיד?

ביהמ"ש העליון דחה את הערעור, וקבע כי ככל שהכנסה מריבית והכנסה מהפרשי הצמדה מהוות הכנסות נפרדות ושונות, נראה כי יש מקום להבחין בין כל אחד מסלי ההכנסה האמורים בכל הנוגע להיבט המיסוי. עיון בסעיפי הפקודה, ובהיסטוריה החקיקתית שלה, מעלה כי קיימת הבחנה ברורה בין הכנסה שמקורה בריבית לבין הכנסה שמקורה בהפרשי הצמדה.



יחיד לא יכול לקזז הפסד מהפרשי שער שליליים כנגד ריבית, הנובעים שניהם מאותו פיקדון בנקאי ע"מ 7486/14 מיכל בראל נ' מדינת ישראל- רשות המסים (המשך)

אכן, הכנסה מריבית והכנסה מהפרשי הצמדה נמנות יחדיו בגדר חלופות ההכנסה המפורטות בסעיף 2(4) לפקודה. ואולם, אין בכך שההכנסות האמורות מצויות תחת כנפיו של אותו סעיף משנה כדי להעיד כי הן מהוות מקור הכנסה אחד. מדובר בחלופות הכנסה נפרדות ועצמאיות, שהן אמנם מאותו הסוג - הכנסה פיננסית שמקורה בתשואה על הון, אך אופן המיסוי והוראות הדין החלות על כל אחת מהכנסות אלה הם שונים ומובחנים.

בעוד שהריבית שהפיקדון נושא היא מוסכמת ונקבעת על-ידי הצדדים בעת עריכת הסכם הפיקדון, הפרשי ההצמדה, ככל שבפיקדון צמוד עסקי, הם נגזרת של נתונים וגורמים חיצוניים שאינם תלויים בצדדים להסכם הפיקדון.

בנוסף, הצמדה של פיקדון למדד או לשער מטבע נועדה לשמור על ערך הכסף בהתחשב באותם גורמים חיצוניים שאינם תלויים במפקיד או בבנק. אכן, גם הריבית הריאלית שנושאת קרן הפיקדון מהווה, מעצם טבעה, אמצעי לשמירת ערך הכסף, אולם דומה כי מטרתה העיקרית של הריבית היא לשקף את מחיר השימוש בכסף שהועמד לרשות הבנק על-ידי המפקיד לתקופת הפיקדון, תוך פיצויו על שלילת האפשרות לעשות שימוש בכספו בתקופה זו.



לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד ע"א 8783/14 צ.א.ג תעשיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב

האם לצרכי מס ניתן לייחס דיבידנד שחילקה חברה לרווחיה החשבונאיים? שאלה זו התעוררה אגב מחלוקת בין צ.א.ג תעשיות בע"מ ("החברה") לפקיד השומה, במסגרתה טענה החברה כי בחלוקת דיבידנד בין חברות, הנובע מרווח חשבונאי שצמח לנישום בעל מפעל מאושר, שלא מתוך ההכנסות של המפעל המאושר, יש להחיל את הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, לפיו בחישוב הכנסתה החייבת של חברה לא תיכלל הכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות.

לעומת זאת, פקיד השומה טען כי יש להחיל את הוראות סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון, אשר קובע כי אדם שקיבל דיבידנד מהכנסתה החייבת של חברה בעלת מפעל מאושר, שנבעה מהכנסתה במסלול מענקים, יחויב במס הכנסה על הדיבידנד, בשיעור 15%.

ביהמ"ש המחוזי קבע כי לצרכי מס לא ניתן לחלק דיבידנד מרווח חשבונאי (לפי ע"א 8500/10 פרל), וככל שחולק דיבידנד - יש לראותו כמחולק מרווחי החברה מפעילותה העסקית ולא מרווח חשבונאי. לקביעת ביהמ"ש המחוזי, ההסדר בסעיף 126(ב) לפקודה הינו הסדר כללי ביחס לחלוקת רווחים או דיבידנדים בין חברות, ולצדו נקבע הסדר מיוחד בסעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון, ביחס לחלוקת רווחים או דיבידנדים שמקורם בחברה בעלת מפעל מאושר. במצבים אלה, בדרך כלל יש להעדיף את ההסדר המיוחד.

כך גם במקרה דנן - יש לחייב את ההכנסה בידי החברה המקבלת כדיבידנד ממפעל מאושר בשיעור של 15%. בנוסף, קבע ביהמ"ש המחוזי, כי חלוקת דיבידנד בין חברות המגישות דוח מס מאוחד בהתאם להוראות החוק לעידוד תעשייה (מסים), מהווה אירוע מס המחייב את החברה המקבלת בתשלום מס.



לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד ע"א 8783/14 צ.א.ג תעשיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב

ביהמ"ש העליון קבע כי יש לראות את הדיבידנד שחילקה החברה כדיבידנד מרווחי פעילותה העסקית ולא מרווח חשבונאי, זאת על סמך הלכת פרל, וכי לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד.

מכיוון שכל הכנסות החברה סווגו כהכנסות הנובעות ממסלול מענקים, והרווח החשבונאי מקורו במפעל המאושר, יש למסות את הדיבידנד, לרבות חלק הדיבידנד שמקורו ברווחים חשבונאיים, בשיעור 15%.

ביהמ"ש קובע כי סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון מהווה חריג לכלל הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה. הטלת מס על דיבידנד מכוח חוק עידוד השקעות הון נועדה לתת תמריץ להשאיר את הרווחים בחברה (ע"א 2895/08 מודול בטון).

ואולם, ע"מ למנוע מצב שדיבידנד שחולק ימוסה שוב לאורך שרשרת החזקות, נקבע בסעיף 47(ב)(2)(ב) כי "חברה שקיבלה דיבידנד כאמור בפסקת משנה (א), ומחלקת אותו כדיבידנד, תהא זכאית לנכות מהכנסתה החייבת במס הכנסה לפי פסקת משנה (א) (להלן בפסקה זו - הכנסה מועדפת) את הדיבידנד שחילקה באותה שנה...".

הערעור נדחה





www.deloitte.co.il

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.

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 150 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 244, 400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel 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 83 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.