

במת מסים 8

יוני 2014

מרצים:

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים
איתן צחור, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חקיקה ועורך החבק
אלדד נח, עו"ד – לשעבר מנהל החטיבה המקצועית
עמית גריגל, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חוקי עידוד בלשכה המשפטית

מיסוי תשלומים שמקבל עובד - האם בהכרח מדובר בהכנסת עבודה

ההבחנה בין הכנסה פירותי להכנסה הונית

ההבחנה בין הון לפירות

הכנסה הונית [חלק ה' לפקודה]

הכנסה או רווח ממכירת הנכס
עצמו (העץ) מהווה הכנסה הונית.

- הכנסות ממכירת מניות;
- הכנסה ממכירת דירת מגורים;
- הכנסה ממכירת ידע.

הכנסה פירותית [חלק ב' לפקודה]

הכנסה מהתשואה על הנכס
(מהפירות) תוך שמירה על
הנכס עצמו (העץ) מהווה
הכנסה פירותית.

- הכנסות מדיבידנד;
- הכנסות שכר דירה;
- הכנסות מהשכרת ידע.

ההבחנה בין הון לפירות

בכדי לקבוע אם ההכנסה היא הונית (וכפועל יוצא תמוסה בהתאם לחלק ה' לפקודה) או שמה מדובר בהכנסה פירותית (שתמוסה בהתאם לחלק ב' לפקודה) יש להיעזר במספר מבחנים :

1. **טיב הנכס** - ישנם נכסים שמקובל להחזיק אותם זמן רב (כגון: נדל"ן). במידה והנישום מממש את הנדל"ן שברשותו באופן תדיר, מלמד הדבר על אופי פירותי.
2. **תדירות** – ככול שתדירות העסקאות גבוהה, מלמד הדבר על אופי פירותי.
3. **משך ההחזקה** – מכירת נכסים לאחר שהוחזקו תקופה קצרה מעידה על אופי פירותי (תקופה קצרה תיבחן בהתאם לטיב הנכס).

ההבחנה בין הון לפירות

4. ידע ובקיאות – ככול שרבה יותר בקיאותו של הנישום בתחום הכלכלי שבו הפעילות, כך רבים הסיכויים כי העילות תסווג כפעילות פירותית (ידע ובקיאות לרבות התייעצות עם מומחים).

❖ סוגיות נוספות הקשורות להבחנה בין הון לפירות

פיצויים בחיי העסק

האם הכנסה מפיצויים שמקבל בעל העסק במהלך עסקיו ימוסו כדין הכנסה פירותית או הונית ?

הכלל – "דין הפיצוי כדין הפירצה אותו הוא בא למלא".

[פס"ד ארטרו (עמ"ה 195/81), פס"ד ש.ל. גורדון (ע"א 171/67)]

רווח הון

סעיף 89(א) לפקודה

"דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חיבת"

חשיבות ההבחנה בין החלק הפירותי לחלק ההוני

1. שיעורי מס;
2. חישוב הרווח (התחשבות במרכיב האינפלציוני);
3. פטורים;
4. קיזוזי הפסדים.

רווח הון

התנאים לקיום אירוע רווח הון

1. מדובר ב"נכס";

2. בוצעה "מכירה" של אותו נכס.

רווח הון

הגדרת "נכס"

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילו לא הפטור לפי החוק האמור;

רווח הון

הגדרת "נכס"

כל רכוש, מוחשי או בלתי מוחשי, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט...:

"זכות ראויה"

זכות לנכסים שאדם מצפה להם אף שטרם הגיעו לרשותו, ובכדי לממשם נזקק הוא לשיתוף פעולה מצד הזולת או מצד בית-משפט.

דוגמא: - זכות לירושה שטרם נתקבלה,

- זכות תביעה לפיצויים בגין נזק שנגרם לנכס הון, אף-על-פי שהפיצויים טרם התקבלו וכדו',

- זכות ויתור על תביעה (מענק מבעל המניות).

רווח הון

"זכות ראויה"

פס"ד צבי אברך (ע"א 182/72)

1. דובר בבעל מניות מיעוט שגם עבד כמנהל החברה.
2. עקב חילוקי דעות עם בעל מניות הרוב, הוחלט באסיפה כללית על פיטוריו של מנהל החברה.
3. בעל מניות המיעוט (שהיה גם מנהל החברה) – הגיש בקשה לפירוק החברה.
4. במסגרת הפסקת עבודתו קיבל פיצוי בגין ביטול תביעת הפירוק.

נפסק: כי זכותו של בעל מניות להביא לפירוקה של חברה הינה "זכות ראויה", הנכללת בגדר "נכס" לפי סעיף 88. לכן, פיצוי המתקבל עקב ביטול תביעת פירוק יתחייב במס רווחי-הון.

רווח הון

הגדרת "נכס"

כל רכוש, מוחשי או בלתי מוחשי, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט...:

"זכות מוחזקת"

זכות בנכסים המצויים כבר בידי אדם או זכות שמימושה אינו מחייב שיתוף-פעולה מצד הזולת או מצד בית-המשפט.

דוגמא: - זכות ההגנה של יוצרים או ממציאים על יצירותיהם או המצאותיהם

- זכות בפטנט שכבר נרשם וכדו'.

רווח הון

פס"ד שמחה שנקר (עמ"ה 169/87)

1. המערער עבד בבנק לאומי. בתפקידי הביקורת השונים שמילא הירבה להתריע על שחיתויות הגובלות בפלילים, כשאת עיקר ביקורתו הפנה כלפי הדירקטוריון.
2. הבנק הפעיל לחץ על המערער להתפטר ותמורת הסכמתו שולם לו סכום השווה ל-120,000 דולר.
3. המערער טען ש-85% מן הסכום הם "דמי לא יחרץ" ואינם בגדר אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. כמו כן טען המערער שאין הסכום האמור חייב במס רווח הון הואיל ולא נתקבל על ידו בתמורה למכירת נכס כלשהו.

רווח הון

פס"ד שמחה שנקר

נפסק: כי במקרה זה הסכום הינו על פי טיבו מענק פרישה. ובהערת אגב קבע, כי "נכס" הינו כל "זכות" או "חרות" לפיה רשאי אדם לעשות דבר או שהוא מקבל על עצמו להימנע מלעשות, וזאת כאשר לזכות זו יש שווי כספי. הגישה הינה **שכל אשר הינו בעל ערך כלכלי מהווה נכס.** כלומר, בית המשפט הביע את דעתו כי "דמי לא יחרץ" מהווים, כעיקרון, נכס הון.

רווח הון

הגדרת "מכירה"

"מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

תקבולים שמקבל עובד

תקבולים שמקבל עובד

סעיף 2(2) לפקודה

”השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לפי סעיף הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו”;

תקבולים שמקבל עובד

תנאי מקדמי: קיום יחסי עובד מעביד

מה נחשב להכנסת עבודה ?

שווי שימוש
ברכב ורט"ן

תשלומים
שניתנו
לעובד
לכיסוי
הוצאותיו

טובת הנאה
או קצובה

השתכרות
או רווח

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

"ניתן לחשוב כי כל תקבול שמקבל עובד ממעבידו הינו בגדר הכנסת עבודה, דהיינו הכנסה פירותית לפי סעיף 2(2) לפקודה. לעובד אין "אמצעי יצור" אותם הינו יכול למכור. "אמצעי היצור" של העובד הינם כישוריו הגופניים והמנטליים המהווים יחדיו את כושר עבודתו ולכאורה אלו אינם ניתנים למכירה.

למרות הנחה לכאורית זו, ניתן לציין מספר דוגמאות בהן סווגו תקבולים שמקבל עובד ממעבידו כתקבולים הוניים

(ע"מ 859/08 חיים ניסים נ' פקיד שומה חיפה)

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

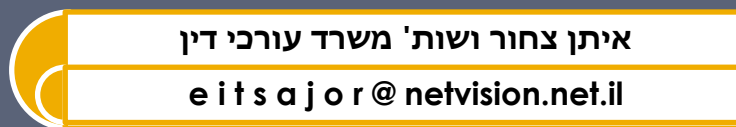
עבודה

תשלום עבור הסכמה לעבוד

"אמנם גם לעובד יכול לצמוח עקרונית רווח הון. אך אם קיימים יחסי עובד ומעביד, הרי מאחר שבסעיף 2(2)(א) לפקודה נאמר בצורה גורפת כי כהכנסת עבודה תחשב "כל טובת הנאה או קצובה שנתנו לעובד ממעבידו", הרי לפחות במישור הראיתי תתקיים אצלה חזקה כי התשלום של המערער לבראילובסקי שבא בהקשר להעסקתו הוא בגדר הכנסה עבודה - החייבת בנכוי, אלא אם מתקימות נסיבות מיוחדות שיחייבו מסקנה אחרת"

(עמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה)

חיפה



תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסה

עבודה

יחסים כפולים בין מעביד לעובד

1. כוונתו של המחוקק בסעיף 2(2)(א) לפקודה, אינה אלא לתפוס ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיה אופיה או צורתה אשר יהיה, ובלבד שניתנה לו בתוקף היחסים של עובד ומעביד.
2. אין לייחס למחוקק כוונה להטיל מס על כספים, מתנות, תמיכה מתמשכת וכיו"ב הטבות, הניתנות על ידי מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה שביניהם, במיוחד כשהמעביד הוא אביו של עובדו.
3. הנטל רובץ על שכמו של העובד להראות שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם.

(ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפיתי נ' פקיד שומה נצרת)

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

פיצויי פיטורין

פס"ד מרוה (עמ"ה 377/69) – נקבע, כי פיצויי פיטורין אינם אלא "תוספת סוציאלית" המשתלמת לעובד תמורת הסכמתו להסתפק במשכורת שוטפת קטנה יותר ובמטרה שלא יחפש מקום עבודה אחר". כלומר, פיצויי פיטורין הינם הכנסת עבודה, הכנסה שוטפת. לכן כל סכום העולה על הסכום הפטור על פי סעיף 9(א7)(א) לפקודה ימוסה כהכנסת עבודה.

פס"ד חפץ (ע"א 506/71) – נקבע, כי מענק פרישה שמקבל עובד ממעבידו הינו פיצוי בשל ביטול חוזה העבודה ועל כן יש לסווגו כ"הכנסה שבהון". עם זאת סבר בית המשפט, כי תקבול העולה על הסכום הפטור לפי סעיף 9(א7)(א) הנ"ל, אף שהינו תקבול הוני, יחויב במס כהכנסת עבודה. המקור לחיוב, אינו מצוי בסעיף 2(2) לפקודה אלא בהוראת הפטור עצמה שבסעיף 9(א7).

תשלומים במסגרת יחסי עבודה שאינם הכנסת

עבודה

פיצויי פיטורין

פס"ד פרמה שרפ (ע"א 604/73) – נקבע, כי לא מוטלת על המעביד חובת ניכוי במקור על תשלום מענק פרישה.

פס"ד כבלי ציון (עמ"ה 568/04) – בפסה"ד נדונה סוגית הטבת מס הניתנת להכנסות עבודה בהתאם לסעיף 12 לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ונשאלה השאלה האם הטבה זו חלה גם על תשלום פיצויי פיטורין לעובד העולים על הסכום הפטור. בית המשפט, בעקבות פסיקות בית המשפט בעניין חפץ ובעניין פרמה שרפ, הגיע למסקנה כי **הסכום העולה על הסכום הפטור אינו בגדר הכנסת עבודה ועל כן אין מקום להחיל עליו את הוראת ההטבה.**

אי תחרות

אי תחרות

- ❖ **מהות הטענה:** תשלום עבור אי תחרות הינו עבור מכירה של שותף / עובד פורשים את זכותם לפתוח עסק מתחרה.
- ❖ **מיסוי המוכר:** [מקבל התשלום] - כרווח הון (ללא ליניאריות), ולא כהכנסה פירותית.
- ❖ **מיסוי הקונה:** התשלום ניתן להפחתה כנכס בלתי מוחשי מתכלה.

אי תחרות

פס"ד עוף חיפה (ע"א 346/70)

במידה ומדובר בתשלום בגין מניעת תחרות לתקופה ארוכה יכול הדבר ליצור יתרון בלתי מוגבל כמו שריון רווחים, ביסוס מוניטין ומעמד ואז יחשב כהוצאה הונית.

מנגד כשמטרת התשלום למנוע מעובד פגיעה בייצור השוטף ושמירת הלקוחות הקיימים תסווג ההוצאה כפירותית.

אי תחרות

פס"ד בן שלום (ע"א 762/00)

במקרה זה שילם שותף פורש לשותפו סכום בשל אי תחרות.
נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של שמירה על הקיים שכן מטרת התשלום הייתה שמירה על הלקוחות הקיימים שסוכם כי יעברו איתו.

פס"ד עגיב (ע"מ 1179-09)

"בעניננו, מכרה המערערת לסיסטם את זכותה להתחרות עמה בתחום עיסוקה באמצעות רכישת חברות או גופים אחרים העוסקים באותו תחום. זכותה זו היא "נכס" במובן סעיף 88 **לפקודה**, והתמורה שהתקבלה בגין מכירתה הינה, לכן, רווח הון.

אי תחרות

פס"ד אמיר ברנע (ע"מ 11-01-29425)

במקרה זה שילמה חברה למנכ"ל שנחשב "אורים ותומים" בתחום סכום בשל אי תחרות.

נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של רכישת נכס מכיוון שלמנכ"ל הפורש היתה יכולת ממשית לגרום ליצירת תחרות מול החברה ולחברה היה תמריץ מובהק למנוע מצב זה.

מצבי ביניים: עובד פורש אך ממשיך לעבוד בחברה במשרה חלקית.

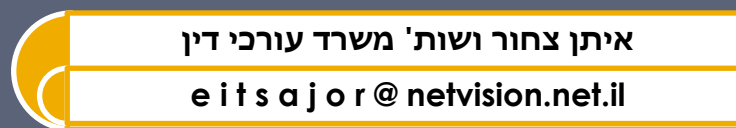
אי תחרות

פס"ד מאיר אבידן (ע"מ 11-01-24270)

במקרה זה שילמה חברה לסמנכ"ל שיווק סכום בשל התחייבות לאי תחרות.

שוב נקבע, כי העובדות מצביעות על הוצאה בעלת אופי של רכישת נכס מכיוון שלסמנכ"ל הפורש היתה יכולת ממשית לגרום ליצירת תחרות.

משך הגבלת התחרות – יכול להשתנות בהתאם לתחום העיסוק ולשחיקת הידע.



אי תחרות – השאלה העובדתית

פס"ד אבנר רז (ע"מ 34229-11-09)

שאלת המפתח היא האם מדובר בהפרשי שכר מסוגים שונים שהעובד היה זכאי להם ממילא או אכן תשלום על אי תחרות.

הסכמי אי תחרות

- האם אי תחרות הינה זכות הוגית או תשלום פירותי?
האמנם עקרונות יסוד או כל מקרה לגופו ?
- סימטריה בין הדיווח של המוכר לדיווח מצד הקונה.
- אפשרות ההפחתה של הנכס – וקצב ההפחתה בזיקה
לשאלת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים.

פיצויים "מעין עונשניים"

עוגמת נפש ופיצויים "מעין עונשיים"

- ❖ סל נרחב של תשלומים שבמהותם אינם חלק מיחסי העבודה – משום שהם סותרים את מערכת הנורמות המצופה מיחסי עבודה תקינים:
- ❖ **עגמת נפש** (פס"ד דוידוביץ).
- ❖ **פיצויים בגין הטרדה מינית.**

עוגמת נפש ופיצויים "מעין עונשיים"

❖ **פיצויים בגין הלנת שכר** (פיצוי עונשי לעומת הגנה על ערך הכסף) [סעיף 9(21)].

❖ **פיצויים בגין הפרת חוקי המגן** (פיטורין שלא כדין של אשה בהריון, של חייל מילואים).

❖ פגיעה בזכויות חוקיות במסגרת יחסי העובדה – זכות שימוע וכיו"ב.

תקנות מ"ה [תכנון מס החייב בדיווח] – הצעה לעדכון התקנות

מרחב תכנון המס והזכות לתכנון מס

הימנעות ממס (Tax Avoidance)

נקיטת פעולות חוקיות
לצימצום נטל המס

תכנון מס שאינו לגיטימי

פעולות שמבצע נישום במטרה
להימנע מחבות במס או
להפחיתה בניגוד לכוונת
המחוקק

השתמטות ממס (Tax Evasion)

נקיטת פעולות בלתי
חוקיות, המטילות
אחריות בפלילים, כדי
להקטין את נטל המס.

תכנון מס לגיטימי

פעולות שמבצע נישום על
מנת להימנע מחבות במס
או להפחיתה, העולות
בקנה אחד עם תכלית
החקיקה

מרחב תכנון המס והזכות לתכנון מס

הנשיא ברק בפס"ד רובינשטיין

"עסקה מלאכותית אין משמעותה עסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעסקה חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. המתח איננו, אפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי"

מרחב תכנון המס והזכות לתכנון מס

הנשיא שמגר בפס"ד חזון

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה 'מלאכותי' או 'בדוי'. זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין"

מרחב תכנון המס והזכות לתכנון מס

זכותו של אדם לתכנון את עסקיו כך שיחוב בתשלום מס מינימלי איננה זכות מוחלטת. זכות זו, הגם שהיא לגיטימית, הינה זכות יחסית הצריכה לדור בכפיפה אחת עם זכויות ואינטרסים אחרים.

ועל כך אמר ברק בפס"ד רובינשטיין

"הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנון את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית".

מאפייני תכנון המס

הנשיא שמגר בפס"ד חזון

תכנון מס שאינו לגיטימי בהקשר הפיסקאלי הינו תכנון מס שמתקיימים בו מרבית המאפיינים הבאים:

- ✓ **המטרה העיקרית** של הפעולה או הפעולות נשוא תכנון המס היא **הימנעות מתשלום מיסים או הפחתת מיסים משמעותית**, כאשר **הטעם המסחרי** באותה פעולה, אם קיים, הינו **שולי**.
- ✓ תכנון המס נשען על **הצמדות טכנית למילות החוק**, אך סוטה מכוונת המחוקק ותכלית החקיקה.
- ✓ לעיתים, תכנון המס נוגד **דפוסי כלכלה מקובלים**.
- ✓ על פי רוב, תכנון המס הינו **מורכב ומתוחכם יחסית**.
- ✓ סביר להניח כי אם **רשויות המס** היו מודעות לתכנון המס, הן **לא היו מאשרות אותו**.

כלים להתמודדות עם תכנוני מס

- **סעיפים אנטי תכנוניים ספציפיים** – לדוגמא: סעיף 94ג, סעיפים 82 – 84 (הסבות), סעיף 75ב, סעיף 5(5), צירוף חכירות בשבח, סעיף 103ח.
- **חובת דיווח וגילוי** – בהתאם לסעיף 131(ז) לפקודה הותקנו רשימת תכנוני מס החייבים בדיווח וגילוי.
- **חובת הגשת דוח שנתי** – לגבי נישום שעשה תכנון או פעולה הנכללת ברשימה, גם אם אין לו הכנסה [סעיף 131(ב1), 131(ד5)].

כלים להתמודדות עם תכנוני מס

חובת דיווח על תכנון המס

סעיף 131(ד5) קובע כי

”אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח” -
יהיה חייב לדווח עליו בדוח שנתי.

קביעת פעולות החייבות בדיווח

סעיף 131(ז) קובע כי

”שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות שהן תכנון
מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו; בסעיף קטן זה, ”פעולה” - לרבות
עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין”

כלים להתמודדות עם תכנוני מס

- **קביעת עבירה פלילית** - בגין אי דיווח על תכנוני מס ברי דיווח [סעיף 218(8)].
- **פתיחת שומה לפי סעיף 147** – לגבי מי שהורשע בעבירת אי דיווח על תכנון מס בר דיווח.
- **שומה חלקית** – יצירת מסלול של שומה חלקית ביחס לתכנוני מס חייבי דיווח [סעיף 145א2 לפקודה]

כלים להתמודדות עם תכנוני מס

- הטלת קנס אזרחי - בגין אי דיווח על תכנון מס חייב בדיווח [סעיף 188(א) לפקודה].
- סיווג שונה של העסקה.
- עסקה מלאכותית – סעיף 86 לפקודה

כלים להתמודדות עם תכנוני מס

➤ הטלת קנס גרעון - סעיף 191(ג) לפקודה

נישום שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

1. הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;
2. הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;
3. תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86.

הצעה לעדכון התקנות

1. דיווח על הכנסה או תמורה או חלק מהכנסה או מתמורה, שקיבל עובד ממעבידו, כהכנסה שלא לפי סעיפים 2[2] ו/או 9[7א] לפקודה או כתמורה / הכנסה שאיננה הכנסה על פי הפקודה

דוגמאות

- ✓ עוגמת נפש. ✓ מענקי הוקרה.
- ✓ מתנות. ✓ אי תחרות.
- ✓ מי הנהנה העיקרי ✓ טיפים.

הצעה לעדכון התקנות

2. דיווח על הכנסה או תמורה או חלק מהכנסה או מתמורה, שקיבל נותן שירותים ממי שהוא מספק לו שירותים, כהכנסה שלא לפי סעיפים 2[1] לפקודה או כתמורה/הכנסה שאיננה הכנסה על פי הפקודה

דוגמאות

✓ עוגמת נפש. ✓ שותף שפורש משותפות ???
✓ מתנות. ✓ אי תחרות.

הצעה לעדכון התקנות

3. דיווח על תמורה או חלק מתמורה, שקיבל בעל מניות אגב מכירת מניות החברה או פעילות החברה, מרוכש המניות או מרוכש הפעילות, כתמורה בגין מכירת נכס שאינו מוחשי דוגמת אי תחרות או מוניטין.

4. דיווח על סכום או חלק מסכום ששילם רוכש אגב רכישת מניות החברה ממוכר החברה, כתמורה לנכס שאינו מוחשי כדוגמת מוניטין או אי תחרות.

הצעה לעדכון התקנות

המלצות ביניים של הועדה לבחינת השלכות המס הכרוכות ביישום המלצות ועדת בכר

”כידוע, במסגרת העסקאות בשוק ההון בעקבות המלצות ועדת בכר נדרשו הבנקים למכור את החזקותיהם בקרנות הנאמנות וקופות הגמל. עסקאות אלה בוצעו בעיקרן בשנים 2005-2007. כשנה קודם לכן, התבצעו עסקאות נוספות למכירת ההחזקות **בקופות הפנסיה** אשר הועדה ראתה לנכון, בשל סמיכות הזמנים הדמיון והקווים המשותפים באופי הנכס הנמכר, לכלול גם עסקאות אלה במסגרת המלצות הצוות.

הצעה לעדכון התקנות

המלצות ביניים של הועדה לבחינת השלכות המס הכרוכות ביישום המלצות ועדת בכר

העסקאות למכירת קופות הפנסיה, ומספר מועט של עסקאות למכירת קופות גמל וקרנות נאמנות, נעשו בדרך של מכירת מניות, להבדיל ממכירת פעילות (נכסים והתחייבויות).

בחלק מן המקרים נטען על ידי הגופים שרכשו את המניות כי יש להפחית את עלות המניות כשם שמפחיתים מוניטין, שכן יש לראות ברכישת המניות כרכישת הפעילות.

הצעה לעדכון התקנות

המלצות ביניים של הוועדה לבחינת השלכות המס הכרוכות ביישום המלצות ועדת בכר

עמדת חברי הוועדה היא כי משנעשו עסקאות הרכישה במישור המניות, לא ניתן להפחית עלות זו כאילו נעשו עסקאות ברמת הפעילות (מוניטין ונכסים אחרים) ועל כן, המלצתנו בנושא זה היא שלא לאפשר את הפחתת עלות המניות כאמור לעיל."

הצעה לעדכון התקנות

פס"ד כלל חברה לביטוח [עמ"ה 36620/12/09]

העובדות

1. המערערת ביצעה שלוש עסקאות לרכישת מניות של שלוש חברות לניהול קרנות פנסיה.
2. המערערת זכתה בשנת 2004 במכרז לרכישת מלוא מניות "מיטבית" מידי קג"מ. ב-2005 נחתם הסכם בין "תשתית" לבין המערערת, לפיו רכשה את מלוא אחזקות "עתודות" החדשה. ביולי 2005 רכשה המערערת את מלוא אחזקותיה של שמיר ב"שבח".
3. בדיווחיה למשיב טענה המערערת, כי בעסקאות אלו רכשה לא מניות בלבד, אלא רכשה גם נכס נוסף הנילווה למניות - מוניטין.

הצעה לעדכון התקנות

פס"ד כלל חברה לביטוח [עמ"ה 36620/12/09]

נפסק:

1. המוניטין הוא, כאמור, **מכלול** היתרונות של העסק אשר מעניקים לו מעמד ייחודי בקרב לקוחותיו. המוניטין אינו מתמצה בתיק הלקוחות לבדו, ובנסיבות שונות ייתכן כי יש לראות בעסקה עסקה למכירת מוניטין, גם בהיעדר תיק לקוחות.

2. אין מחלוקת, כי המערערת שילמה עבור מניות "מיטבית" תמורה הגבוהה מהשווי הפנימי של פעילות "מיטבית" באותה עת. זאת בגין פוטנציאל הסינרגיה שראתה המערערת לנגד עיניה. אולם אין בכך בכדי לסייע למערערת: נכס הסינרגיה מהווה דוגמה ברורה למקרה שבו עודף התמורה נובע מהשווי הסובייקטיבי שמייחס הרוכש לנכס ולא מהשווי האובייקטיבי של נכס המוניטין. למשל, שוויו של מגרש החניה הסמוך למכולת הוא גבוה יותר, ללא כל קשר לשאלת המוניטין הגלום בו.

הצעה לעדכון התקנות

פס"ד כלל חברה לביטוח [עמ"ה 36620/12/09]

נפסק:

3. נראה כי עצם השימוש במונח "מוניטין" הוא כפוי ומאולץ, ואינו תואם לנסיבות העניין. על פניו נראה, כי מרבית לקוחותיה של "שבח" הם בבחינת "קהל שבוי", בין אם מכוח דין, המונע מעבר לקרנות החדשות, ובין אם מכוח הרגל צרכני. בנסיבות המתוארות, אין המדובר בכוח משמר, שעה שהלקוחות ממילא "משומרים".
4. המערערת לא הצליחה להרים את הנטל להוכיח, כי לשון החוזה ומהותו הכלכלית שונים.
5. שלוש העסקאות נשוא הליך זה היו עסקאות לרכישת מניות בלבד, מבלי שהמערערת רכשה כל נכס נוסף - מוניטין, סינרגיה או זרם עמלות.

עדכון פעולה 3 ו-4

פעולה 3 ו-4

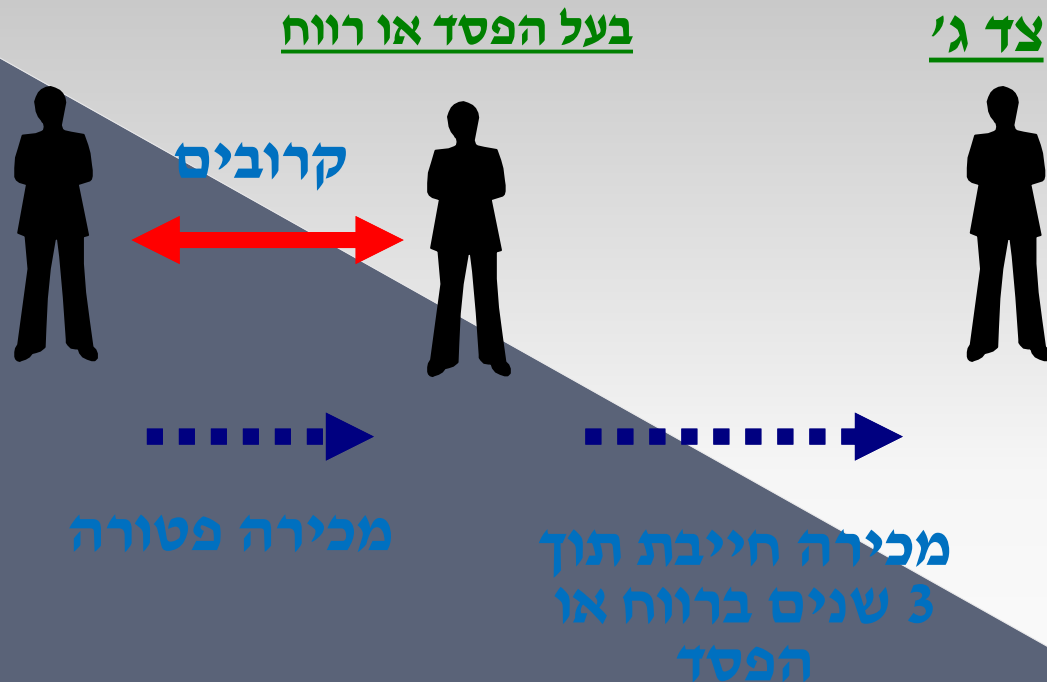
מכירת נכס לאחר, אם התקיימו כל אלה:

1. הנכס הגיע לידי המוכר, **במכירה פטורה ממס מקרוב**.
 2. הנכס **נמכר בתוך 3 שנים** מיום שהגיע לידי המוכר או שנעשה זכאי לו
 3. במועד המכירה לאחר:
- נוצר הפסד** בר קיזוז של **2,000,000 ₪** לפחות והוא קוזז מהכנסת המוכר,

או

נוצר רווח שקוזז כנגד הפסד בסך **2,000,000 ₪** לפחות שהיה למוכר.

עדכון פעולה 3 ו-4



עדכון פעולה 3 ו-4

הצעה לתיקון

1. הנכס הגיע לידי המוכר, במכירה פטורה ממס מקרוב, **לרבות העברה ללא חיוב במס מכוח חלק ה-2 לפקודה.**
2. הרחבת חובת הדיווח גם במקרה שבו ייעשה קיזוז הפסדים כנגד הכנסה שוטפת מהנכסים שהועברו ללא חיוב במס.

עדכון פעולה 6

פעולה 6 – צדדים קשורים

פירעון של יתרת חובה, של יחיד בעל מניות מהותי בחבר בני-אדם, בסכום של **1,000,000 ₪** או יותר, ברבעון האחרון של שנת המס, ובלבד שברבעון הראשון של שנת המס העוקבת גדלה יתרת החובה של בעל המניות בשיעור שלא פחת מ-25% מהסכום שנפרע.

חובת הדיווח חלה על החברה ועל היחיד - בשנת המס העוקבת לשנת הפירעון.

עדכון פעולה 6

פעולה 6 – צדדים קשורים – הצעה לעדכון

התאמת התקנה לכל מצב של משיכה (לרבות הלוואה) של כספים או נכסים בעין מהחברה על ידי בעל מניות בה או קרובו (כהגדרתו בסעיף 88).

עדכון פעולה 8

פעולה 8 – רכישת חברה בהפסדים

רכישת אמצעי שליטה בחבר בני-אדם, לרבות רכישה בשיעורים, אם התקיימו כל אלה:

1. נרכשו במצטבר 50% מאמצעי השליטה לפחות, ע"י הרוכש לבדו או ביחד עם אחר (הגדרה בס' 88) או חל שינוי של מעל ל – 50% בזהות המחזיקים, בתקופה שאינה עולה על 24 חודשים
2. לחבר בני-האדם הנרכש **הפסד בר קיזוז** בסכום של **3,000,000 ₪ לפחות**, אשר נצבר לפני מועד רכישת אמצעי השליטה.

הצעה לעדכון

במקום הדרישה לרכישת השליטה במהלך של 24 חודשים תקבע תקופה של 48 חודשים.

הצעה לעדכון התקנות

5. דיווח על הפקדת כספים של חברה בפקדונות
בנקאיים כבטחונות להלוואות אותן נטל בעל
המניות או קרובו.

המסגרת המלצות מיסוי חברות ארנק מוצע:

משיכות בעלים

הגדרה

משיכות של כספים, נכסים בעין מהחברה ע"י בעל מניות או קרובו, הן כהלוואה לזמן קצר והן כהלוואה לזמן ארוך, לרבות הפקדת כספי החברה בפיקדונות בבנקים כבטחונות להלוואות אותן נטלו בעלי המניות מאותו בנק, רכישה ע"י החברה של נכסי מקרקעין המשמשים את בעל המניות או קרובו במישרין או בעקיפין, וכן משכון נכס של החברה או העמדתו כבטוחה לחוב של בעל המניות או קרובו.

משיכות בעלים

המלצה

משיכת בעלים שלא הוחזרה לחברה תוך 3 חודשים מיום המשיכה, ולעניין רכישת נכס מקרקעין על ידי החברה המשמש את בעל המניות או קרובו – תשלום שווי הנכס ביום התחלת השימוש בו, תחשב כמשכורת או דיבידנד לפי העניין.

הצעה לעדכון התקנות

6. דיווח על כינוי הוצאות רכב שלא על פי הסכום או השיעור הקבוע בתקנות מ"ה (ניכוי הוצאות רכב), וכן דיווח על זקיפת שווי שימוש ברכב שלא לפי תקנות מ"ה (שווי השימוש ברכב).

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד אינטרבילדינג

פס"ד אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ (ע"א 1527/97)

- למערערת היו הוצאות מימון בשל הלוואות שנטלה לבניית שלושה פרויקטים.
- הוצאות המימון ניתנות לייחוס ספציפי לכל אחד מהפרויקטים, אולם לטענת פקיד השומה יש להחיל במקרה זה את סעיף 18(ד) המצרף את כלל הוצאות המימון ומחלקן בין הפרויקטים עפ"י הנוסחה הקבועה בסעיף.
- לטענת המערער, סעיף 18 לפקודה משלים את סעיף 17 לפקודה ולא מסייג אותו, כלומר סעיף 18 דן בניכויים שלא ניתנים לביצוע עפ"י סעיף 17.

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד אינטרבילדינג

נפסק

- יש לבחון את הנושא בשלושה שלבים : ראשית, האם נכון מבחינת לשונו ותכליתו של סעיף 18(ד)(ב) להגביל את תחולתו אך ורק לאותם מקרים בהם לא ברור ייחוסן של הוצאות הריבית? שנית, האם ניתן לקיים מעקב שאפשר לסמוך עליו אחר השימוש בכספי מימון? שלישית, האם במקרה דנן נוהל מעקב כזה ?
- סעיף 17 הוא הבסיס להתרת ההוצאות וסעיף 18 מהווה על פי הפסיקה המשך להוראותיו של סעיף 17.

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד אינטרבילדינג

נפסק

- ההוראה בחוק לגבי הוצאות הנהלה וכלליות, שיש לייחסן כל עוד הנישום אינו נוהג לייחסן במישרין לעבודות, אף שלכאורה אינה חלה על הוצאות מימון, הרי שאין מניעה לייחס את אותו עקרון גם על הוצאות מימון, אף שהדבר לא כתוב בחוק.
- תכלית החקיקה מחייבת בחירת הפרשנות המשקפת כלל משפטי רצוי יותר על פי אותה תכלית.
- כללים היוצרים חזקות או אחידות באים בעיקרון במקום שבו אין הוכחה אמיתית אחרת.
- במקרה הנדון קיימות אפשרויות לעקוב תמיד אחר כספי המימון, ויש בכך כדי לסתור את ההנחה שבחוק.

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד פוליטי

פס"ד אלברט אברהם פוליטי (ע"א 8569/06)

- ביום 29.8.02 רכש הנישום ממר לוי חלק מהזכויות בחלקה, ובמקביל הסכימו על הקמת בניין ובו 7 דירות: חמש לנישום ושתיים למר לוי. הנישום מכר 2 מדירותיו.
- ועדת הערר קבעה, כי השבח הריאלי נוצר עם בניית הבניין, ולכן יש לחשב את כל השבח לפי שיעורו החדש של 25%. לפי קביעתה, הוראות חוק הן בגדר חזקות הניתנות לסתירה, החלות מקום שהנישום אינו יכול להוכיח את העובדות למעשה (תוך הסתמכות על הלכות אינטרבילדינג וקלס).
- עמדת מס שבח היא, כי יש לערוך פיצול ליניארי בין השבח, ששייך לתקופה שקדמה ליום 7.11.01, שעליו חל שיעור המס הקודם, לבין השבח שנצמח לאחר יום זה, שעליו חל שיעור המס החדש, לפי משך הזמן היחסי של כל תקופה.

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד פוליטי

נפסק

- חוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה.
- בלשון סעיף 48א יחד עם סעיף 47 אין עוד נקודת אחיזה ארכימדית לפרשנות המשיב ומתבקש לקבוע, כי אין לסטות מנוסחת החישוב הליניארית.
- דחיית עמדת הנישום וקבלת עמדתו של המנהל, לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הליניארי, תגשים תכליות חקיקה של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ושעומדים ביסודם של דיני המס בכלל.
- דברי חקיקה רבים הם פרי של בחירה, של פשרה ושל איזון. בענייננו בחר המחוקק, בעקבות המלצותיה של ועדה מקצועית, ליתן עדיפות לתכלית הפשטות והיעילות על פני תכליות אחרות, שעמדו אף הן לנגד עיניו. בכך יש להתחשב בהבנת התכלית.

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד פוליטי

נפסק

- קשה לקבל, שבקובעו את הנוסחה הליניארית, ביקש המחוקק לשנות סדרי בראשית שבחוק מס שבח ולהכניס מערך של שמאות, שכיום אינו קיים בו.
- המשיב מסתמך, כאמור, על פסקי דין שונים מהם עולה, שאין להטיל מס על רווח שלא הופק או כפי שנקבע, למנוע מצב של "תשלום מס על 'רווח' שאינו קיים". בענייננו אין זה המצב כלל. המדובר ברווח שהופק.
- לסיכום, יש להעדיף את עמדתו של המנהל מן הטעם, שלפרשנות המשיב אין נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק, היא אינה מתאימה לתכלית ולאיזון בין האינטרסים השונים שבחר בו המחוקק במסגרת החוק והיא אף אינה עולה בקנה אחד עם פרשנות הרמונית של הוראות החוק.

הצעה לעדכון התקנות

7. דיווח חברה על תביעת הטבות מס מכוח חוק לעידוד השקעות הון בהתבסס על פרשנות לפיה ישראל מהווה שוק מסוים המונה מעל 12 מיליון תושבים לעניים סעיף 18א[ג][1][ג].

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

הטבות המס החל מתיקון 68 (ינואר 2011)

הטבות המס ניתנות ל"חברה מועדפת" שיש
לה "הכנסה מועדפת".

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

"חברה מועדפת"

1. חברה שהתאגדה בישראל;
2. היא בעלת "מפעל מועדף";
3. השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים מישראל;
4. היא איננה חברה משפחתית או שקופה;
5. היא מנהלת פנקסים קבילים ומגישה דוחות;
6. החברה ובעל תפקיד בה לא הורשעו ב-10 שלפני ההטבות בעבירה פלילית בתחום המס.

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

"מפעל מועדף"

1. זהו "מפעל תעשייתי";
2. הוא "מפעל בר תחרות" התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת.

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

תנאים מקדמיים

1. "מפעל תעשייתי"

"מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית...."
"פעילות ייצורית" – לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, ומחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי..."

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

תנאים מקדמיים

2. "מפעל בר תחרות"

"(ב) המינהלה לא תאשר תכנית או חלק ממנה לפי הוראות סעיף 18, לגבי מפעל תעשייתי..., אלא אם כן שוכנעה כי המפעל התעשייתי ...

- יתרום לעצמאות הכלכלית של משק המדינה,

- וכי הוא מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי;

לעניין זה, יראו מפעל תעשייתי ... כמפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי, אם יתקיים בו אחד מהתנאים שבסעיף קטן (ג), לפי הענין,

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

תנאים מקדמיים

2. "מפעל בר תחרות"

(ג) ואלה התנאים לענין סעיף קטן (ב) :

(1) לגבי מפעל תעשייתי, ... יתקיים בו, בכל שנת מס..., אחד מאלה :

(א) עיקר פעילותו הוא בתחום ביוטכנולוגיה או ננוטכנולוגיה.... ;

או

(ב) הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל בשוק מסוים, אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס ;

או

(ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות.

הטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון

הטענה:

חברה מועדפת שבבעלותה מפעל תעשייתי וכל מכירותיה הן לשוק המקומי – מקיימת, החל משנת 2011, את החלופה השלישית של "מפעל בר תחרות"

הצעה לעדכון התקנות

8. שינוי במודל העסקי של חברה במסגרתו מועברים בין היתר אחד מאלה: סיכונים, פעילות, עובדים, נכסים בלתי מוחשיים וכיוצא באלה, לחברה קשורה שאינה תושבת ישראל.

דוגמאות

✓ הוצאה של IP.

✓ מכירת נכסים לא מוחשיים.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

עמדת רשות המסים בדבר השלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחום הטכנולוגיה

1. יש לערוך ניתוח מדוקדק של הפונקציות, הסיכונים והנכסים שהיו בחברה הישראלית לפני ואחרי השינוי. הניתוח יצביע על נכסים (כולל זכויות משפטיות וכלכליות) שהועברו במסגרת השינוי, ויעזור להבין את המניעים לשינוי ואת פרטיו. בהקשר זה, יש לתת דגש מיוחד להעברת סיכונים מצד קשור אחד לאחר. הימצאות הסיכון ולצדו סיכוי מהווה מפתח למיסוי עצם ההעברה, ולצורת המיסוי שתחול על החברה ממועד שינוי המודל העסקי.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

1. על רקע העובדה שמדובר בעסקאות בין צדדים קשורים יש לתת משקל לאופן שבו התנהלו הצדדים בפועל ולא רק לתוכן ההסכמים בין הצדדים. שאלת העברת הסיכונים בין הצדדים, תקבע, בין היתר, בהסתמך על מבחני המשנה המפורטים כדלקמן:

* התנהגותם בפועל של הצדדים לעסקה, ובעיקר יש לבחון באיזה חברה קיימת שליטה בפועל בנכס מועבר (היכן מתקבלות לגביו החלטות בנוגע להשקעה, כיווני התפתחות, העסקה של עובדים ומומחים וכו').

* באיזה חברה יש את היכולת הכלכלית לשאת בסיכון.

* האם הימצאות הנכס בחברה בה זוהה אופיינית גם להתנהגות צדדים לא קשורים.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

2. ככלי עזר לבחינת המשמעות הכלכלית של שינוי מודל העסקי, יש לערוך השוואה בין שווי החברה המעבירה לפני שינוי מודל העסקי ולאחריו, ולבחון האם ניתוח הנכסים כאמור לעיל, אכן תואם את השינוי בשווי החברה.

3. במידה ופקיד השומה סבור כי מדובר במכירה של כלל פעילות המפעל או נכסים ספציפיים על פקיד השומה לסווג את העסקה כעסקה הונית ולקבוע את התמורה בעסקה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה ולפי סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו. תמורת המכירה לצורך חישוב רווח ההון תיקבע ככלל, בהתאם להפרש שבין שווי השוק של נכסי החברה עובר לשינוי המודל העסקי, לשווי השוק של נכסי החברה לאחר השינוי.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

3. לשם כך יבקש פקיד השומה מהחברה המעבירה הערכות לשווי השוק של נכסי החברה המעבירה עובר למכירה ולאחריה על בסיס עבודת מחקר ובהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה. בחינת הערכות השווי תתבצע תוך התייעצות עם המחלקה הכלכלית ו/או מחלקת מחירי העברה.

4. על פקיד השומה לבחון את התמלוגים המשולמים לחברה המעבירה עבור השימוש בידע ובטכנולוגיה שפותחו על ידה בעבר. גם בהקשר זה יש לבקש מהחברה עבודת מחקר מכוח סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו. בחינת עבודת המחקר תתבצע תוך התייעצות עם המחלקה הכלכלית ו/או מחלקת מחירי העברה.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

5. ככל ששווי הנכסים הבלתי מוחשיים המועברים יוצאים מהחברה הישראלית ללא תמורה או בתמורה הנמוכה ממחיר השוק שלהם, יש לסווג את שווי השוק של אותם נכסים או את ההפרש שבין שווי השוק של הנכסים לסכום שניתן בתמורתם כדיבידנד ולזקוף לבעלי המניות בחברה הישראלית הכנסה מדיבידנד. באם המס ישולם על ידי החברה הישראלית, החברה המחלקת, יש לבצע גילום להכנסה.

6. במקביל, על פקיד השומה לבחון, האם קיים טעם כלכלי בביצוע שינוי המודל העסקי, והאם אין מדובר בעסקה מלאכותית שכל תכליתה הפחתת מס בלתי נאותה, הן בהקשר של הפחתת רווח ההון במכירה והן בהקשר של קביעת הנכסים המזכים בתמלוגים ושיעור התמלוגים בגינם. בחינה זו חיונית במיוחד מקום בו מתבצעת המכירה בין צדדים קשורים.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

6. במקרים בהם לא שוכנע פקיד השומה, כי מדובר בהחלטה עסקית ממשית, בעיקר בכל הנוגע להעברת הסיכונים והסיכויים מהחברה המעבירה לחברה המקבלת (בהתאם למבחנים המפורטים לעיל) יהיה מקום לעשות שימוש גם בכלים המתייחסים לביצוע עסקה מלאכותית, כמשמעות מונח זה בסעיף 86 לפקודה. יודגש כי יש לנקוט זהירות בקביעה כי הפחתת מס הינה בלתי נאותה. בהקשר זה יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי. זאת ועוד, תיתכנה התקשרויות בין - חברתיות אשר תשקפנה העברה, לכאורה, של פעילות המפעל או נכסים בלתי מוחשיים מזוהים או לא מזוהים ו/או נכסים כלכליים נוספים לחברה מקבלת אשר אינה מסוגלת לשאת בסיכונים ו/או לנהל את הקניין הרוחני המועבר, לכאורה, אשר עשויים להתפרש כאילו העברה לא בוצעה. משמעות הדברים הינה שיש להתעלם מהשינוי המודל העסקי ולזקוף את הכנסות הקבוצה מהפעילות המועברת לכאורה ו/או מהנכסים הבלתי מוחשיים האמורים לחברה בישראל. יודגש, כי בקביעה זו יש לבחון עובדתית את יכולת המקבלת לשאת בסיכונים ו/או לנהל את הקניין הרוחני המועבר. בהקשר זה יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

7. יצוין, כי הפעילות במודל של כיסוי הוצאות בתוספת מרווח קבוע, עשויה אף היא להיחשב כפעילות של "מפעל תעשייתי" בהתאם להגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959, ועל כן גם מתכונת הפעילות לאחר שינוי המודל העסקי עשויה להיות נשוא להטבות של מפעל מוטב. בהקשר זה, לשינוי מודל עסקי, והעברת נכסים לחברה המקבלת, עשויות להיות השלכות על סיווג הכנסות החברה המעבירה מתמלוגים שמקורם בפיתוחים שהתבצעו קודם שינוי המודל העסקי, כ"הכנסה מוטבת", כמשמעות מונח זה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959. כמו כן, שינוי המודל העסקי עשוי להיות בעל השלכות לעניין קביעת מחזור הבסיס של המפעל שבידי החברה המעבירה. בהקשרים אילו יש להיוועץ במחלקת חוקי עידוד בחטיבה המקצועית.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי

- א.** שדה 262 - עסקאות עם צדדים קשורים. עסקאות של שינוי מודל עסקי שנבחנות במסמך זה מתקיימות בין צדדים קשורים.
- ב.** שינויים במבנה האחזקות (ישירות / עקיפות). לרוב עסקאות של שינוי מודל עסקי נובעות כתוצאה מכניסת משקיע חיצוני.
- ג.** שינוי צורת ההתחשבות הבין חברתית.
- ד.** מעבר מחברה הפועלת כחברה טכנולוגית, אשר כוללת את כל הפונקציות הדרושות לפיתוח, שיווק ומכירת מוצריה ומתן תמיכה למוצריה, לחברה הפועלת כחברה הנותנת שירותי מחקר ופיתוח.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי

- ה. שינוי הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים, הפסקת רישומם של הנכסים הבלתי מוחשיים בישראל.
- ו. הפחתה של כמות העובדים בישראל במחלקות: פיתוח, שיווק, מכירה, תמיכה, ייצור.
- ז. ירידה במחזור ההכנסות הכולל של החברה הישראלית.
- ח. שינויים מהותיים ברווח הגולמי והתפעולי.

שינוי מודל עסקי – עמדת רשות המסים

סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי

- ט. קיטון ביתרת הכנסות נדחות ממכירה ו/או שירותים נלווים ו/או תמיכה.
- י. הפחתה של תזרים המזומנים של החברה הישראלית.

הליכי שומה - המלצות מעשיות לאופן כתיבת השגה

הליך ההשגה

זכות ההשגה בפני פקיד שומה

”150(א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות”

מבחן הראיה המנהלית

בג"צ (987/94) יורנט קווי זהב בע"מ

מבחן הראיה המנהלית מחייב את הרשות להסתמך על מידע אמין ורלוונטי בבואה לקבל החלטה אשר מושתתת על אדני מידע זה. מבחן הראיה המנהלית גובש בבג"צ יורנט. הרציונל למבחן הראיה המנהלית הינו שהדין אינו סובל החלטה ללא יסוד. הלכה היא שהחלטה מנהלית צריכה להיות מבוססת על תשתית של עובדות.

הליך הקמת התשתית העובדתית צריך לעמוד במבחנים הבאים:

1. איסוף נתונים: הרשות המנהלית צריכה לאסוף את הנתונים הנדרשים לקבלת ההחלטה. לצורך זה עליה לפעול באופן סביר, לפי מהות הסמכות, מהות הרשות ונסיבות המקרה. לעתים קרובות המקרה שיגרתי ופשוט, וכך אף איסוף הנתונים: אך לעומת זאת ייתכן מקרה מורכב וחשוב, שבו צריכה הרשות לחקור ולדרוש, לאסוף מידע מרשויות מנהליות או מגופים אחרים, ואולי אף לבקש חוות-דעת של מומחים.

מבחן הראיה המנהלית

בג"צ (987/94) יורנט קווי זהב בע"מ

2. **השייכות לעניין**: באיסוף הנתונים חייבת הרשות המנהלית להבדיל בין נתונים השייכים לעניין לבין נתונים שאינם שייכים לעניין.
3. **אמינות הנתונים**: לא כל נתון השייך לעניין ראוי לבוא בחשבון שיקוליה של הרשות המנהלית. כדי שהרשות תוכל להתבסס על נתון, צריך שהנתון יעמוד במבחן הראיה המנהלית. זהו מבחן גמיש. הוא מאפשר לרשות המנהלית לקחת בחשבון גם ראיות שאינן קבילות בבית משפט, כגון עדות שמיעה.
4. **ראיות מהותיות**: הנתונים הנוגעים לעניין הם התשתית לקבלת ההחלטה. התשתית צריכה להיות מוצקה במידה מספקת כדי לתמוך בהחלטה.

זכות העיון במסמכים

פס"ד ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים (עליון רע"א 291/99)

1. זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המינהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי.
2. רק ידיעה כזו תבטיח שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית.
3. על המנהל מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו טרם שתינתן החלטה בהשגה.
4. טול למשל מקרה שבו המידע שבידי המנהל הוא מידע שגוי, שנלמד מהודעה שקרית של מתחרה לנישום. במצב כזה כל המידע שמוחזק כרגיל בידי הנישום על עיסקותיו לא יועיל להתמודדות עם המידע הלקוי. רק חשיפתו לנישום תאפשר להפריכו בראיות נוספות

שלב ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (מחוזי ע"ש 08 – 1019)

העובדות

1. המערערים מכרו את מניות סוכנויות פלתורס בע"מ לחברת מגדל.
2. בדוח לצרכי מס, חלק מהתמורה יוחסה למכירת מוניטין ולא רק למכירת מניות.
3. במסגרת הערעור מבקשים המערערים לצרף חוות דעת שתבסס את שווי המוניטין (ואת שווי המניות הנמוך מהתמורה בפועל).
4. השאלה שבמחלוקת: האם ניתן לצרף חוות דעת שלא הוצגה לפ"ש בשלב ההשגה.

שלב ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (מחוזי ע"ש 08 – 1019)

נפסק:

1. על הנישום לעשות שימוש מושכל בהליך ההגה ולפעול להציג בפני פ"ש את כל ארסנל טענותיו העובדתיות והמשפטיות, לעמוד על הצורך לדון בהן ואם יש חסרים הדרושים לפ"ש כדי לגבש החלטה, לברר מהם חסרים אילו ולנסות להמציא מסמכים ומידע לגביהם.
2. שלב ההשגה אינו שלב של מקצה שיפורים. שאם כן, עלול שלב ההליך השומתי ובכללו שלב ההשגה להיות מרוקן מתוכן.
3. ההלכה אומנם מאפשרת העלאת טענות משפטיות שלא נטענו במסגרת ההליך השומתי כל עוד ניתנת הזדמנות לצד האחר להתייחס אליהן.

שלב ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (מחוזי ע"ש 08 – 1019)

נפסק:

4. במרבית המקרים טענות משפטיות מעוגנות בעובדות. פגם אי הצגת עובדות במסגרת ההליך השומתי, אינו יכול להירפא במסגרת ערעור מס.
5. סייג: במקרה בו לא היו העובדות בידי הטוען להן, לא צריכות להיות בידיו או לא יכול היה בשקידה ראויה להשיגן במועד תוך שהוא מיידע את הצד שכנגד כי הוא פועל להשיגן.

שלב ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (עליון רע"א 777/14)

נפסק:

ביהמ"ש העליון דוחה את בקשת הערעור ומקבל את פסה"ד המחוזי.

1. על הנישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור.

2. יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם עניינו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים".

שלב ההשגה

פס"ד אברהים סיאם (מחוזי ע"מ 12 – 09 – 42363)

העובדות:

1. המערער הינו בעלים של עסק לממכר פירות וירקות בשוק "מחנה יהודה" בירושלים.
2. בביקורת שערך פ"ש בספרי המערער התברר כי בשנים 2005 – 2009 הוא הגיש דוחות כוזבים ולא דיווח על מלוא הכנסותיו מהעסק.
3. המשיב ערך לעסק שומה לפי כרטסות הספקים, לאור התדריך הכלכלי לענף הפירות והירקות ובניכוי הוצאות.
4. המערער סמך, בין היתר, את טענותיו על חוות דעת כלכלית של רו"ח אברהים מילחם.

שלב ההשגה

פס"ד אברהים סיאם (מחוזי ע"מ 12 – 09 – 42363)

נפסק:

יש לדחות את טענות המערער בדבר נסיבותיו המיוחדות של העסק, בדבר קיומן של 2 חנויות סמוכות, כי הקניות כוללות גם קניות עבור אחרים, קיימת ירידת הכנסות בתקופה נשוא הערעור בגלל עבודות הרכבת הקלה, אין רוכשים ממנו כיוון שהוא מוצא ערבי ועוד, מהסיבות הבאות:

1. דבר מטענות אלו לא נזכר במסגרת ההשגה שהסתכמה ב-3 שורות בהן נכתב כי "השומה התבססה על חומר חלקי, לא נלקחו בחשבון כל הוצאותיו והיא נגזרה באחוז רווח גלמי ענק ובלתי הוגן", הא ותו לא.

שלב ההשגה

פס"ד אברהים סיאם (מחוזי ע"מ 12 – 09 – 42363)

נפסק:

2. ככלל, על הנישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור בפני ביהמ"ש, ואין מקום לאפשר למערער לערוך "מקצה שיפורים" לטענות שלא בא זכרן כלל במסגרת ההשגה, מבלי שניתן כל הסבר לכך.
3. הזכרת עניינים אלו במסגרת החקירה הפלילית ברשויות אין בה כדי לפטור את המערער מלהעלות טענות אלו במסגרת ההשגה.

הגדרת תושבות ופיצול תא משפחתי לאור פס"ד ספיר

סעיף 1 לפקודה – הגדרת תושב ישראל

"תושב ישראל" או "תושב" -

(א) לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;

סעיף 1 לפקודה – הגדרת תושב חוץ

"תושב חוץ" -

מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);

הגדרת תושב באמנות המס

סעיף 3 לאמנת המס עם ארצות הברית

(2) מקום שמכוח הוראות סעיף קטן (1) נמצא שהיחיד הוא תושב שתי המדינות המתקשרות:

(א) רואים אותו כתושב המדינה שבה הוא מקיים את ביתו הקבוע.

(ב) רואים אותו כתושב המדינה שבה יחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר ("מרכז האינטרסים החיוניים").

(ג) רואים אותו כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור.

(ד) רואים אותו כתושב המדינה שבה הוא אזרח שלה.

(ה) יפתרו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את השאלה תוך הסכמה הדדית.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

חוזר מ"ה 1/2012 - קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל

מצב א - קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי, על רקע מספר מועט של ימי שהיית היחיד בישראל והחזקתו באישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה

עובדות

✓ היחיד נולד בישראל ובעל אזרחות ישראלית.

✓ בשנת 1975 נישא היחיד לאשתו, אזרחית ישראלית, נולדו להם 3 ילדים, כאשר הצעיר שבהם נולד בתחילת שנת 1991.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

מצב א - קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי, על רקע מספר מועט של ימי שהיית היחיד בישראל והחזקתו באישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה

✓ במהלך שנות ה-80 שהה היחיד במדינה זרה (להלן: "המדינה הזרה"), יחד עם אשתו. בסוף שנות ה-80 חזרו בני הזוג לישראל לקראת לידת ילדם השני ובעקבות סגירת פעילותה של החברה בה עבד היחיד במדינה הזרה.

✓ בשנת 1991, לאחר לידת בנם השלישי, החליטו בני הזוג לעזוב את הארץ ולהשתקע עם ילדיהם במדינה הזרה. בפועל, בתחילת חודש מרץ 1991 עזב רק היחיד את ישראל ומאז הוא מתגורר ועובד במדינה הזרה ומגיע לביקורים קצרים בארץ.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

- ✓ אשתו של היחיד וילדיו, התכוונו כאמור, להצטרף ליחיד בחו"ל. עקב בעיה רפואית קשה שהתגלתה אצל בנם הצעיר, אשר הצריכה בדיקות וטיפולים רבים שלא ניתן היה לבצעם במדינה הזרה, החליטה האישה להמשיך להתגורר בישראל יחד עם ילדיהם.
- ✓ היחיד שכיר בחברה זרה, בעל חשבון בנק בחו"ל ומתגורר בשכירות ארוכת טווח בחו"ל.
- ✓ לבני הזוג דירה בישראל, הרשומה על שם האישה.
- ✓ החל משנת 2003 היחיד מוגדר כתושב חוץ לעניין ביטוח לאומי, לפיכך אינו משלם דמי ביטוח לאומי ואינו מבוטח בביטוח לאומי.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

✓ להלן פירוט ימי השהייה של היחיד בישראל.

<u>שנת המס</u>	<u>מס' ימים בישראל</u>
2000	55
2001	40
2002	40
2003	70
2004	60
2005	60
2006	65
2007	50
2008	60

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

✓ בכל אותם שנים החל משנת 1991 ליחיד יש אישור תושבות של המדינה הזרה, ויזה לכל החיים וכן מגיש דוחות על הכנסתו לרשות המס שם.

החלטה

היחיד יחשב כתושב חוץ בשנים שקדמו לשנת 2009, על אף שמשפחתו מתגוררת דרך קבע בישראל. לפי ההחלטה, ימי השהייה המעטים של בן הזוג בישראל בשנים 2004-2008, העובדה שעזב את ישראל בשנת 1991 והוא מתגורר מחוץ לישראל כמעט שני עשורי שנים, הנסיבות המיוחדות שהובילו את בת הזוג להמשיך להתגורר בישראל, ועובדת היותו מחזיק באישור תושבות לצרכי מס של המדינה הזרה, מלמדים כי בנסיבות חריגות אילו, ה"תא משפחתי" שיש ליחיד בישראל, אין בו כדי ליצור ליחיד מרכז חיים בישראל בשנים אלו. לפיכך עם חזרתו דרך קבע לישראל בשנת 2009 יחשב לתושב חוזר וותיק.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

החלטה - המשך

ההכנסות אשר ייהנו מהפטורים הקבועים בסעיפים 14 ו-97 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), יהיו רק אותן הכנסות להם זכאי היחיד עפ"י כל דין ובלבד שאותן הכנסות נבעו מנכסים בבעלותו המשפטית והכלכלית של היחיד בלבד. חלקה של בת הזוג בהכנסות שהופקו בחו"ל, לא יהיה זכאי לפטורים האמורים.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

חוזר מ"ה 1/2012 - קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל

מצב ב - קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי ואיחודו מחדש, כאשר ליחיד אישור תושבות לצורך מס של המדינה הזרה

עובדות

✓ היחיד ובת זוגתו התגוררו בישראל ונחשבו לתושבי ישראל עד לחודש אוגוסט 1990 (להלן: "מועד המעבר").

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

מצב ב - קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי ואיחודו מחדש, כאשר ליחיד אישור תושבות לצורך מס של המדינה הזרה

- ✓ במועד המעבר מכרו הנישומים את דירתם בישראל ועברו עם שני ילדיהם להתגורר במדינת אמנה (להלן "המדינה הזרה"). יחד עם זאת, לבני הזוג דירה נוספת, בבעלותם, בישראל, אשר הייתה זמינה להם למגורים.
- ✓ במדינת הזרה הקים היחיד שותפות עסקית בה הוא פעיל.
- ✓ בת הזוג עבדה כשכירה עבור חברה מקומית במדינה הזרה.
- ✓ במהלך השנים גרו בני המשפחה, במדינה הזרה, בדירה שהייתה בבעלותם.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

מצב ב - קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי ואיחודו מחדש, כאשר ליחיד אישור תושבות לצורך מס של המדינה הזרה

✓ בשנת 1999 נולד לבני הזוג במדינת הזרה, ילד נוסף.

✓ בשנת 2000 סיימה הבת הבכורה את לימודיה במדינה הזרה ובחרה לשוב לישראל על מנת לשרת בצה"ל. כתוצאה מכך עברו בת הזוג והילדים להתגורר זמנית בישראל, עד לאוגוסט 2004. במהלך תקופה זו עבדה בת הזוג כשכירה בישראל.

✓ באוגוסט 2004 חזרה בת הזוג יחד עם הבת הצעירה, למדינה הזרה - לבעלה, שכאמור היה ונותר במדינה הזרה.

✓ במהלך תקופה זו (בין השנים 2000-2004) נשאר היחיד במדינה הזרה, בבית שהיה בבעלות בני המשפחה.

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

- ✓ היחיד נחשב לתושב המדינה הזרה לצרכי מס במשך כל שנות שהותו במדינה הזרה.
- ✓ היחיד סווג ע"י המוסד לביטוח לאומי כתושב חוץ.
- ✓ היחיד ובת זוגתו אינם בעלי מניות בחברה ישראלית כלשהי, ואינם מכהנים כמנהלים בחברה ישראלית.
- ✓ ליחיד ובת זוגתו אין תכניות פנסיה בישראל, והינם בעלי תכניות פנסיה במדינה הזרה.
- ✓ כן, לבני המשפחה חשבון בנק בישראל המנוהל על ידי חברת השקעות ישראלית.
- ✓ בני המשפחה חזרו לישראל במהלך חודש נובמבר 2009 (להלן: "מועד החזרה").

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

✓ להלן פירוט ימי השהייה של בני הזוג בישראל.

שנת המס	מס' ימים בישראל - בן זוג	מס' ימים בישראל - בת זוג
מ-1991 ועד 1999	זניח	זניח
2000	80	280
2001	115	325
2002	100	320
2003	90	290
2004	75	195
2005	35	60
2006	43	50
2007	26	30
2008	25	30
2009 עד החזרה	40	40

פיצול התא המשפחתי – עמדת רשות המסים

החלטה

נקבע כי מאחר והיחיד שהה בישראל בין השנים 2003 ו-2004, פחות מ-183 ימים באופן משמעותי, וכי החל משנת 2005 ועד מועד חזרתה של משפחתו לישראל, מרכז חייו לא היה בישראל, ייחשב היחיד לתושב חוזר ותיק החל ממועד החזרה (נובמבר 2009). באשר לבת הזוג, נקבע כי היא תיחשב כתושב חוזר רגיל כהגדרת מונח זה בסעיף 14 לפקודה, ולא תיחשב ל"תושב חוזר ותיק".

פיצול התא המשפחתי - פסיקה

פס"ד א.כ (ע"מ 10-10-36696)

- ❖ פסק הדין מנתח מהו מרכז חייו של הנישום, לאחר שנקבע כי חזקות הימים מתקיימות.
- ❖ "ביתו הקבוע של הנישום" – מקום מגורי אשתו (ספק פרודה), זהו המען למכתבים ובמסמכים רשמיים.
- ❖ "מקום המגורים של בני המשפחה" – נבחנו אשתו (בנפרד) הילדים, אמו, אחיו ואחותו, ומנגד לא הוכח שהיתה בת זוג אחרת בחו"ל.
- ❖ "מקום עיסוקו הרגיל" – מקום הפעילות העסקית / מקום העבודה. נקבע, כי היתה פעילות עסקית שקולה; הן בישראל והן בחו"ל.

פיצול התא המשפחתי - פסיקה

פס"ד א.כ (ע"מ 10-10-36696)

- ❖ **"מקום האינטרסים הכלכליים"** – נדל"ן, חשבונות בנק, חסכונות, חברות עסקיות, רכבים. מקום בו לא הוצגו הערכות שווי הנכסים הניח בית המשפט שמתחלק בשווה.
- ❖ **"מעורבות בארגונים"** – מתנדב במשמר אזרחי בישראל.
- ❖ **"ההיבט הסובייקטיבי"** – חוסר בעדים רלוונטיים (בהנמקות לא משכנעות); דרש נקודות זיכוי כתושב ישראל; סיווג כתושב במדינה אחרת.

פיצול התא המשפחתי - פסיקה

פס"ד מיכאל ספיר (עמ"ה 1072/07)

❖ "אכן מקום המגורים של התא המשפחתי מהווה אינדיקציה בעלת משקל בשאלה היכן מרכז חייו של נישום ואין זה שכיח שבני זוג מחליטים להתנהל תוך הפרדה של מקום המגורים. אולם אין לשלול התנהלות כזו, אם וככל שיוכח שבשנים 2002 – 2005 התגורר המערער דרך קבע בסינגפור ומירב הזיקות מצביעות כי מרכז חייו היה בסינגפור..."

❖ עובדת היותם נשואים אינה יכולה לשמש משקל נגד כנגד כל שאר הזיקות האמורות כך גם ביקורי המערער בארץ..."

פיצול התא המשפחתי - פסיקה

- ❖ חסר דיון בחזקת הימים.
- ❖ בני זוג החיים בנפרד.
- ❖ **מסקנה** - נחשב תושב קבע של סינגפור – לרבות לעניין חבות המס.
- ❖ חשבונות בנק בסינגפור (פרטי ועסקי), אך קיים גם חשבון בישראל.
- ❖ חברות במועדוני ספורט – בסינגפור.
- ❖ תעודת תושב ותיק – בסינגפור.
- ❖ פעילות בקהילה היהודית – בסינגפור.
- ❖ ההיבט הסובייקטיבי – בסינגפור.

תודה על ההקשבה