

במת מסים 10

פברואר 2015

מרצים:

איתן צחור, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חקיקה ועורך החבק

אלדד נח, עו"ד – לשעבר מנהל החטיבה המקצועית

עמית קריגל, עו"ד – לשעבר מנהל מחלקת חוקי עידוד בלשכה המשפטית

ניצול נכון של הפסדים בעסק

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(א) הפסד עסקי שוטף

התנאים לקיזוז הפסדים

1. מדובר בהפסד בשנה השוטפת;
2. ההפסד הוא מעסק או ממשלח יד;
3. אילו היה רווח היה נישום לפי פקודה זו;
4. את ההפסד ניתן לקזז כנגד הכנסה חייבת מכל המקורות.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(א) הפסד עסקי שוטף

הערות ודגשים:

- א. קיזוז בתוך אותו מקור.
- ב. הפסד כנגד הכנסה פטורה.
- ג. קיזוז כנגד הכנסות בשיעורי מס שונים.
- ד. מתי ניתן שלא לקזז הפסד עסקי שוטף כנגד הכנסה חייבת.
- ה. הפסד מעסקת אקראי.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(ג)

“על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד רווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד גם כנגד רווח הון, ריבית, או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.”

סעיף 28(ח)

“הפסד שהיה לאדם מהשכרת בנין ניתן לקיזוז כנגד הכנסתו מאותו בנין בשנים הבאות”

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(ב) הפסד עסקי מועבר

א. ניתן לקיזוז רק כנגד הכנסות מעסק, משלח יד לרבות רווח הון בעסק – [פס"ד כרמל מדיקל]

ב. בתנאים מסוימים גם כנגד הכנסה מ-2(2).

ג. הפסד מהשכרת בניין (סעיף 28(ח) – [פס"ד יחזקאל גוטשל השקעות]

ד. סופיות שומה לעניין הפסדים [פס"ד שחר אביהו, פס"ד אלעד גלובל].

ה. הפסד מעסקת אקראי [פס"ד א.ח.א גולדשטיין].

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(ב) הפסד עסקי מועבר – "מהו רווח הון בעסק"

פס"ד כרמל מדיקל

א. בבעלות נועם גבריאלי (המערער) חברה (כרמל מדיקט / החברה) שבבעלותה קניין רוחני וקיבלה מימון מהמדען הראשי.

ב. במהלך השנים דולל בעל השליטה אולם בשנת 2006 רכש משאר בעלי המניות את אחזקותיהם בעלות סמלית של 1 ₪ ובתמורה ל-20% מתמורה עתידית ממכירת הקניין הרוחני.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

פס"ד כרמל מדיקל

ג. לחברה הסכם שומות עד לשנת 2005 לפיו מוסכם על 24,000,000 ₪ הפסדים מעסק.

ד. המערער התקשר בהסכם עם חברה מאוסטרליה לפיו היא תרכוש את הקניין הרוחני של החברה. אולם, מכירה ישירה לתושב חוץ של הקניין הרוחני תגרור החזר כספי המענק למדען הראשי.

ה. מתווה העסקה – החברה תעביר לחברת בת בבעלות מלאה את הקניין הרוחני ואת ההתחייבויות למדען והחברה האוסטרלית תרכוש את מניות חברת הבת.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

פס"ד כרמל מדיקל

ו. לחברה נוצר רווח הון ממכירת מניות חברת הבת בסך 15,000,000 ₪, אשר קוזז כנגד ההפסד העסקי המועבר שיש לחברה.

ז. פ"ש טען :

א. לא ניתן לקזז כיוון שלא מדובר ברווח הון בעסק.

ב. לחילופין – ניתן לקזז רק לפי חלקו היחסי לפני הרכישה (כ-37%).

ג. התמורה היא בגין תשלום שכר למערער.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

פס"ד כרמל מדיקל

ח. המערערים טענו:

- א. מדובר בעסקה אחת של מכירת הקניין הרוחני מהחברה לחברה האוסטרלית - זאת עפ"י המהות הכלכלית של העסקה.
- ב. לחילופין – יש כאן 2 עסקאות: הראשונה – מכירת הקניין הרוחני מהחברה לחברת הבת בתמורה ל-15,000,000 ₪, השניה – מכירת חברת הבת לחברה האוסטרלית ללא רווח הון.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

פס"ד כרמל מדיקל – הכרעה

ט. התעלמות ממבנה העסקה לאור התוכן הכלכלי של העסקה :

- מקום שבו עסקה הוצגה באופן שונה ממהותה הכלכלית האמיתית על מנת להשיג טובות הנאה כלשהן, כגון התחמקות מהתחייבויות, יש בקבלת טענה זו משום פגיעה "בתקנת הציבור", שהרי יש בכך להכשיר ואולי אף לעודד הגשת דיווחים כוזבים תוך הטעיה של גורמים שונים.

- כדי לעודד נישומים לדווח רק דיווחי אמת ולהציג את פעולותיהם כהווייתם, ללא התאמת הדיווחים לאינטרסים משתנים, **יש למעט במתן תוקף לטענה כי הדיווחים ואופן הצגת העסקה אינם משקפים את המהות האמיתית.**

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

פס"ד כרמל מדיקל – הכרעה

ט. התעלמות ממבנה העסקה לאור התוכן הכלכלי של העסקה יתאפשר רק כאשר:

1. יוכח, ברמת הוכחה גבוהה, כי אומד דעת הצדדים שונה מהכתוב.
2. יינתן הסבר משכנע מדוע הנישום מבקש לסטות מהדרך שבה הציג את העסקה.
3. הנישום ישכנע, כי פעל בתום לב שהגיש את ההצהרה ממנה הוא מבקש להסתייג.
4. הנישום מוכן לשאת בתוצאות ההתעלמות גם ביחס לרשויות אחרות או לגורמים אחרים בפניהם הוצגה העסקה.

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

פס"ד כרמל מדיקל – הכרעה

י. רווח הון בעסק הכוונה לרווח הון ממכירת רכוש קבוע המשמש בעסק להבדיל מרווח הון הנובע ממימושה של השקעה שאינה חלק מפעילות העסק.

יא. ניתן יהיה לקזז רווח ממכירת מניות כנגד הפסד עסקי מועבר רק אם חברת האם וחברת הבת מהווים יחידה כלכלית אחת, מגישים דוחות מאוחדים לצרכי מס ומחזיקים בקו ייצור אחד.

יב. במידה ולחברת הבת יש פעילות עצמאית מנותקת מחברת האם - מכירת המניות אינם בגדר רווח הון בעסק.

יג. מכירת מניות של חברה משפחתית וחברת בית.

סעיף 29 – הפסד מחוץ לישראל

הוראות כלליות

1. הפסד מחוץ לישראל יותר בקיזוז רק אילו היה רווח היה משולם בשלו מס בישראל [סעיף 29(3)].

- עולה חדש.

- זיכוי ממס זר עולה על חבות המס בישראל.

2. גובה ההפסד יחושב עפ"י הוראות הפקודה ולא עפ"י הדוחות ודוחות המס במדינה הזרה.

סעיף 29 – הפסד מחוץ לישראל

הוראות כלליות

3. ההפסד יקוזז במונחים שיקליים ויתורגם לשקלים בהתאם לתקנות.
4. לצורך קיזוז ההפסדים, אין הבחנה בין המדינות השונות בחו"ל והן תחשבנה לטריטוריה אחת.
5. בכדי לקבוע האם מדובר בהפסד שמקורו בישראל או בחו"ל, יש להעזר בכללים לקביעת מקום הפקת ההכנסה שנקבעו בסעיף 4א ו-89(ב)(3).
6. הפסד שניתן היה לקיזוז ולא קוזז – לא ניתן יהיה לקזזו בשנים הבאות.
7. תנאי לקיזוז ההפסד הינו הגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה.

סעיף 29 – הפסד מחוץ לישראל

המצבים בהם עוסק הסעיף

מצב ג

הפסד מעסק
בחו"ל הנשלט
ומנוהל
מישראל

מצב ב

הפסד מעסק
בחו"ל שאינו נשלט
ומנוהל מישראל או
ממשלח יד בחו"ל

מצב א

הפסד מהכנסה
פסיבית בחו"ל
(לא כולל הפסד
הון בחו"ל)

מצב א – הפסד מהכנסה פסיבית בחו"ל

הפסד פסיבי בחו"ל - שוטף

הפסדים שנובעים מ"הכנסה פסיבית" בחו"ל יקוזזו רק כנגד "הכנסה פסיבית בחו"ל [29(1)(א)].

הפסד פסיבי בחו"ל - מועבר

יתרת הפסדים פסיביים בחו"ל שלא קוזזה תועבר לשנים הבאות ותקוזז רק כנגד "הכנסה פסיבית בחו"ל [29(1)(ב)].

* הפסד מדמי שכירות של בניין בחו"ל שנובע מהוצאות פחת – ניתן לקזזו גם כנגד רווח ההון ממכירת אותו בניין.

מצב א – הפסד מהכנסה פסיבית בחו"ל

"הכנסה פסיבית"

שאינם מעסק
או ממשלח יד

- ריבית.
- הפרשי הצמדה.
- דיבידנד.
- שכר דירה.
- תמלוגים.

"רווח הון" – איננו מוגדר כהכנסה פסיבית.

מצב ב – הפסד מעסק בחו"ל שאינו נשלט ומנוהל מישראל או ממשלח יד בחו"ל

הפסד שוטף

שלב א – יקוזז תחילה כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד בחו"ל או כנגד רווח הון בעסק בחו"ל.

שלב ב – יתרת הפסד שלא קוזזה בשלב א, תקוזז כנגד יתרת הכנסה פסיבית בחו"ל (אם קיימת).

הפסד מועבר

יתרת הפסד שלא קוזזה (לאחר שלב ב) תקוזז בשנה הבאה כנגד הכנסה מעסק, ממשלח יד או מרווח הון בעסק שנצמחו בחו"ל (ולא כנגד הכנסה פסיבית בחו"ל).

מצב ג – הפסד מעסק בחו"ל שנשלט ומנוהל מישראל

הפסד שוטף

שלב א – יקוזז תחילה כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד בחו"ל או כנגד רווח הון בעסק בחו"ל.

שלב ב – יתרת הפסד שלא קוזזה בשלב א, תקוזז כנגד יתרת הכנסה פסיבית בחו"ל (אם קיימת).

שלב ג – הנישום רשאי לקזז את יתרת ההפסד שלא קוזזה בשלב ב כנגד הכנסותיו מכל מקור בישראל.

מצב ג – הפסד מעסק בחו"ל שנשלט ומנוהל מישראל

הפסד מועבר

אם יתרת ההפסד לא קוזה בשוטף כנגד הכנסות מישראל

יתרת ההפסד תקוזז רק כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד או מרווח הון בחו"ל.

אם יתרת ההפסד קוזה בשוטף כנגד הכנסות מישראל

שלב א – יתרת ההפסד תקוזז כנגד הכנסה חייבת מעסק, משלח יד, רווח הון בחו"ל.

שלב ב – נותרה יתרת הפסד, רשאי הנישום לקזזה כנגד הכנסה חייבת מעסק, משלח יד, רווח הון ושבח בישראל.

הסכמי ממון וצוואות בנושא פטור מדירת מגורים

חוק מסמ"ק: חזקת התא המשפחתית במס רכישה ובמס שבח

מס רכישה

9(ב) לענין פסקה זו - ...

(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד;

מס שבח

49(א) לענין פרק זה, "בעלות" ...

"דירת מגורים מזכה" - ...

(ב) לענין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בן-זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.

חוק מסמ"ק: העברה עקב פטירה וגירושין

הורשה אינה מכירה

4. הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה.

העברה אגב גירושין

44. העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד במקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד לענין חוק זה, בין אם היא העברה בין בני הזוג ובין אם היא העברה מהם לילדיהם. ובמכירת הזכות במקרקעין או בפעולה באיגוד במקרקעין על ידי מי שהועברו לו הזכויות בזכות במקרקעין כאמור, יהיו שווי הרכישה של הזכות ויום רכישתה, לרבות לענין סעיף 7א, שווי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים לפי הוראות חוק זה או לפי הוראות הפקודה, לפי הענין, אילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שהעביר את

חוק מסמ"ק: תהליך החלוקה

4(ג) (1) מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון, או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותן כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים, על אף האמור בסעיף 4.

(2) במכירה ובעשיית פעולה כאמור בפסקה (1), יום הרכישה ...

(3) מנהל העזבון אחראי ...

(4) לענין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר.

לענין זה, "חלוקת נכסי עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, התשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור ויראו עזבון של שני מורשים כעזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

(1) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורח;

(2) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.

חוק הירושה – סעיף 1

**במות אדם עובר עזבונו ליורשיו.
עקרון הנפילה המיידית כחטיבה אחת
העזבון אינו אישיות משפטית
פירות העזבון
העדר כפייה והסתלקות (ס' 6)**

חוק הירושה – סעיף 3 כשירים

לרשת

כל אדם חי ובכלל זה:

- בגירים

- ילדים

- עוברים (עד 300 יום)

תאגידים ומוסדות (תוך שנה מיום הפטירה)

חיות ?

וחפצים ?

יורש אחרי יורש ויורש במקום יורש (ר' בצוואות)

חוק הירושה – סעיף 5 פסלות

לרשת

(א) **אלה פסולים לרשת את המוריש:**

(1) מי שהורשע על שגרם במתכוון למותו של המוריש או שניסה לגרום למותו;

(2) מי שהורשע על שהעלים או שהשמיד את צוואתו האחרונה של המוריש, או שזייף אותה, או שתבע על פי צוואה מזוייפת.

(ב) מי שהורשע על שניסה לגרום למות המוריש והמוריש מחל לו, בכתב או על ידי עשיית צוואה לטובתו, חוזר ונעשה כשר לרשת את המוריש

מה ניתן להוריש – נכסי העזבון אינם כוללים:

פיצויי פיטורין (חוק פיצויי פיטורין: "לשאריו")
קופות גמל

"סכומים שיש לשלם עקב מותו של אדם על פי חוזה ביטוח, על פי חברות בקופת קיצבה או בקופת תגמולים או על פי עילה דומה, אינם בכלל העזבון, זולת אם הותנה שהם מגיעים לעזבון." (ס'147)

חשבונות בנק משותפים (תלוי בראיות)

מניות הנשללות עם פטירה (הסכם ירושה שולל – חוקי, הסכם ירושה מעניק – בלתי חוקי)

הסכם יחסי ממון הקובע אחרת

היורשים על פי דין - זהותם

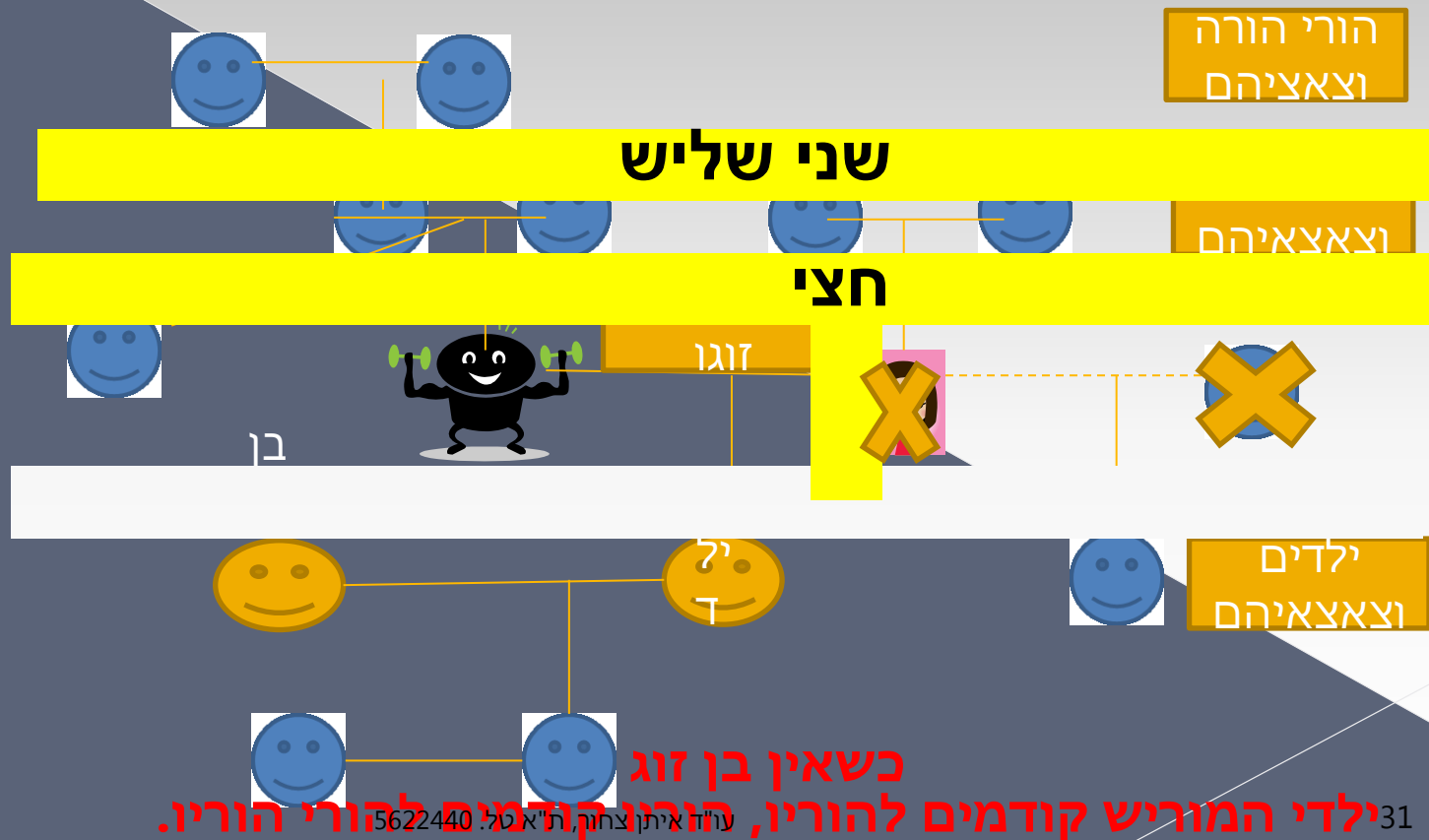
- (1) מי שהיה במות המוריש בן-זוגו ;
 - (2) ילדי המוריש וצאצאיהם, הוריו וצאצאיהם, הורי הוריו וצאצאיהם
- (אימוץ)

17. המדינה

חזקת השיתוף בין בני זוג (יוצא מהירושה)



חלוקה על פי הדין



החוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973

פרק ראשון: הסדר מוסכם

הסכם ממון

1. הסכם בין בני זוג המסדיר יחסי ממון שביניהם (להלן – הסכם ממון), ושינוי של הסכם כזה, יהיו בכתב.

אישור ואימות

2. (א) הסכם ממון טעון אישור בית המשפט לענייני משפחה (להלן – בית המשפט) ...

(ב) האישור לא יינתן אלא לאחר שנוכח בית המשפט ... בהסכמה חופשית ובהבינם את משמעותו ואת תוצאותיו.

(ג) ...

(1ג) הסכם ממון שנכרת לפני הנישואין יכול שיאומת בידי נוטריון לפי חוק הנוטריונים, תשל"ו-1976, ובלבד שהנוטריון נוכח שבני הזוג הניצבים בפניו עשו את ההסכם בהסכמה חופשית ובהבינם את משמעותו ותוצאותיו.

(ד) הסכם בין בני הזוג שאושר בפסק דין להתרת נישואין על ידי בית הדין, דינו כדין הסכם ממון שאושר לפי סעיף זה; ...

פרק שני: הסדר איזון המשאבים

3. (א) לא עשו בני הזוג הסדר ממון, ואם עשו – במידה שההסכם אינו קובע אחרת, יראום כמסכימים להסדר איזון המשאבים לפי פרק זה, ...

4. אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקנינים של בני הזוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני או להטיל עליו אחריות לחובות השני.

5. (א) עם התרת הנישואין או עם פקיעת הנישואין עקב מותו של בן זוג (בחוק זה – פקיעת הנישואין) זכאי כל אחד מבני הזוג למחצית שווים של כלל נכסי בני הזוג, למעט –

(1) נכסים שהיו להם ערב הנישואין או שקיבלו במתנה או בירושה בתקופת הנישואין;

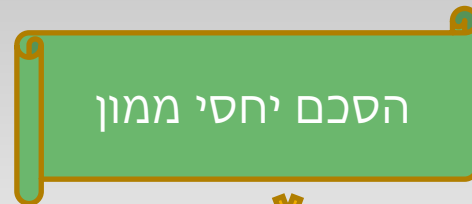
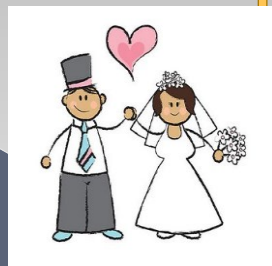
(2) גימלה המשתלמת לאחד מבני הזוג על-ידי המוסד לביטוח לאומי, או גימלה או פיצוי שנפסקו או המגיעים על פי חיקוק לאחד מבני-הזוג בשל נזק גוף, או מוות;

(3) נכסים שבני הזוג הסכימו בכתב ששוויים לא יאוזן ביניהם....

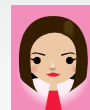
6. (א) לצורך איזון המשאבים לפי סעיף 5 יש לשום את נכסי כל אחד מבני הזוג, ...

(ב) היה שווים של נכסי בן הזוג האחד עולה על שווים של נכסי השני, חייב האחד לתת לשני את מחצית ההפרש, אם בעין ואם בכסף או בשווה כסף.

הסוגיות



בני
זוג



מספר
השנים
שחלפו



הלכת מור



הבעל
מכר



בני
זוג



הסכם יחסי ממון

נישואין

הסכם

האשה
מכרה



פחות
מארבע
שנים



ועדת ערר בעניין מור

אין חולק שהדירה השנייה שנמכרה במקרה דנן שייכת לגברת מור בלבד ונרכשה עוד לפני שנישאה למר מור, וכי אילו הייתה גברת מור מוכרת את הדירה יום אחד לפני נישואיה, אין כל ספק שהיא הייתה נהנית מפטור ממס שבח.

הסעיף יוצר "פיקציה", לפיה שני בני הזוג מהווים יחידה אחת לצורכי מס, וכי פיקציה זו נועדה למנוע התחכמויות מס, אך אין לגרור את ההיסטוריה לתוך חיי בני הזוג.

את התא המשפחתי יש לראות כיחידה אחת, לצורך מס, מרגע שנוצר התא המשפחתי ולא לפני כן, וכי מכירות של דירות שביצע אחד מבני הזוג לפני הנישואין אינן מיוחסות לבן הזוג השני לאחר הנישואין.

הלכת "עברי"



מכירה
ע"י
הבעל
בפטור



נישואין

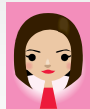
פחות
מארבע
שנים



הסכם



בני
זוג



מכירה ע"י
האשה דרשה
פטור



הלכת עברי

חברת עברי הגישה ערר על החלטת המשיב לדחות את השגתה.

ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה כי לצורך הדיון בשאלת הפטור ממס שבת, אין לבטל את ההבחנה בין נכסים אשר נרכשו על ידי כל אחד מבני הזוג - ואשר לגביהם סיכמו בני הזוג עוד בטרם הנישואין, במסגרת הסכם יחסי ממון, על משטר של הפרדה רכושית.

ביהמ"ש העליון בעניין "עברי"

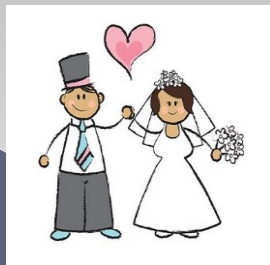
רואים בני זוג כ"מוכר אחד", למעט בני זוג החיים בנפרד דרך קבע, ולכן כל מכירה שנעשית על ידי אחד מבני הזוג תיחשב לצורכי הדיון בפטור ממס שבח כאילו נעשתה גם על ידי בן הזוג האחר

ניצול הפטור ממס על ידי אחד מבני הזוג ייחשב כניצול הפטור על ידי בן הזוג האחר.

נקבע כי ביסוד הסעיף לא עומדת רק מטרה שלילית (מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים) אלא גם מטרה חיובית, בדבר הגשמת מאווי וצרכיו של התא המשפחתי (להבדיל מאלו של מי מבני הזוג בנפרד)

כאשר מצטרפים שני "תאגי יחיד" ל"תא משפחתי" זוגי חדש, אזי "התא המשפחתי" החדש הוא זה שבו נבחנת זכאותו לפטור ממס שבח בהתאם לחוק, ואילו הפטור הקודם שכל אחד מהיחידים היה זכאי לו חולף מן העולם.

הלכת "פלים"



רכישת דירה משותפת
= מס רכישה ע"י הבעל
כדירת יחיד
ודירה שניה בידי האשה

נישואין

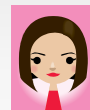
הסכם יחסי ממון
דירת גב' פלם
תשאר בבעלותה



מר
פלם



בני
זוג



גב'
פלם

הלכת "פלם"

מבחינה לשונית הוראת סעיף 9 לחוק "דנה במס רכישה, על אירוע הרכישה, במועד הרכישה", דהיינו כי ההוראה מתמקדת במועד הרכישה ומכוונת אליו.

נקבע כי גברת פלם רכשה את דירתה בטרם הכירה את מר פלם וממילא בטרם השניים נישאו, ולכן במועד זה לא היה מר פלם "בן זוגה". לפיכך נקבע כי על פי המשמעות הלשונית הפשוטה של ההוראה, אין היא חלה על מר פלם שלא היה במועד הרלוונטי "בן זוגה" של גברת פלם.

קו הגבול המכריע בהתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת הוא הקו של יצירת התא המשפחתי, וזה נראה לי קו מתבקש על פי הגיונם של הדברים



מכירה
13.9
2005

הסכם יחסי ממון
10.7.2005



1971
האשה
נפטרה
1992

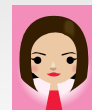


אשה

הבעל



בני
זוג



אשה
[ב']



נישואין
1998

הסכם

חלפה
רק
שנה
וחצי



מכירה
.4.12
2006



הלכת שלומי

ע"א 3178/12, יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה 17.11.14

ע"א 3178/12, יגאל שלמי נ' מנהל

מיסוי מקרקעין נתניה 17.11.14

המערער, יגאל שלמי (להלן: המערער), היה נשוי בעבר לאביבה שלמי, אשר הלכה לעולמה ביום 12.11.1992 (להלן: אביבה). המערער ואביבה רכשו בשנת 1971, בהיותם נשואים, דירה בהרצליה (להלן: הדירה או דירת המערער). לאחר פטירתה של אביבה נרשמו זכויותיה בדירה על שם יורשיה על פי דין: המערער ושני ילדיהם בחלקים שווים

הלכת "שלומי" [השופט דנציגר בהסכמת השופטת דפנה ארז ברק]

מכירה שבוצעה על ידי אחד מבני הזוג לפני הנישואין, שבמסגרתה קיבל פטור ממס שבח, אינה מיוחסת לבן זוגו

יש לראות את הפיקציה כחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה, כאשר נטל ההוכחה על הזוג

האפשרות הראשונה, לפיה התא המשפחתי יוצר "לוח חלק" שמוחק את כל "המטען ההיסטורי" של שני בני הזוג, זוהי פרשנות בלתי ראויה ובלתי צודקת.

הפרשנית הראויה מתבוננת בכל אחד מבני הזוג בהתאם לחלקו ול"עברו ההיסטורי" הפרטני מבלי לשייך את "העבר ההיסטורי" של בן הזוג האחד לבן הזוג השני.

במסגרת הדיון במישור דיני המיסים, לצורך הפרדה בין בני הזוג יש לערוך הסכם יחסי ממון שהתקיים בפועל, ולא מדובר בהסכם שנעשה בהקשר של הטבות מס בלבד.

הלכת "שלומי" [השופט דנציגר בהסכמת השופטת דפנה ארז ברק]

בהיעדר טענה כלשהי מצד בני הזוג בדבר הפרדה רכושית ביניהם, יתייחס אליהם פקיד השומה כ"מוכר אחד"

למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי: לשם כך ניתן להשתמש במבחני העזר אשר נהוגים בדיני המשפחה לבחינת השיתוף שנוצר בנכסים חיצוניים כדי לאשר או לשלול את ההפרדה הרכושית - מגורים במשותף, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף וכיו"ב. יודגש כי לא מדובר ברשימה סגורה של מבחני עזר, וייתכנו מבחני עזר נוספים.

הלכת "שלומי" השופט סולברג

1. הנישום הוכיח באופן המניח את דעת רשות המיסים, כי אין מדובר בהסכם לצרכי מס בלבד.

2. בהעדר הסכם ממון, תהא לנישום אפשרות להוכיח הפרדה רכושית בפועל, במתן הצהרה מפורטת בהתייחס לנכס הנמכר, לנכסים נוספים שברשות בני הזוג וברשות אחד מהם, וכן לנכסים נוספים שמכרו בני הזוג או אחד מהם, החל ממועד נישואיהם או בארבע השנים הקודמות למכירת הנכס.

הלכת "שלומי" ההלכה הסופית

* הוחלט פה אחד כי החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 היא חזקה הניתנת לסתירה.

* אשר לאופן שבו יוכל הנישום לסתור את החזקה, הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט י' דנציגר, אליו הצטרפה השופטת ד' ברק-ארז, כי בעניינם של בני זוג נשואים יידרש הנישום להציג - כתנאי מקדמי - הסכם יחסי ממון בנוסף עליו להוכיח כי בני הזוג פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי ההפרדה הרכושית לא נותרה "על הנייר" אלא התקיימה בפועל.

* התיק הוחזר לוועדת הערר לקבוע אם הוכיח כי התקיימה בין בני הזוג הנשואים הפרדה רכושית בפועל.

מע"מ בשיעור אפס בשירות לתושב חוץ

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

סעיף 30 (א)(5) – שירות לתושב חוץ

”(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...

(5) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לענין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, ...”

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תקנה 12א לתקנות מע"מ:

"לענין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות
שניתן לגבי נכס המצוי בישראל..."

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

התנאים למע"מ אפס בשירות לתושב חוץ:

תחולתו של שיעור אפס, מכוח הכלל הקבוע בסעיף האמור ובכפוף לחריגים הקבועים בסעיף ובתקנות מכוחו, מותנית אפוא, בקיומם של שלושה תנאים מצטברים:

א. מקבל השירות הינו תושב חוץ ;

ב. נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ,

גם לתושב ישראל ;

ג. השירות לא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל.

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי ראשון – מקבל השירות הינו תושב חוץ:

סעיף 30(ג) לחוק מע"מ קובע, כי תושב חוץ לעניין סעיף 30 הינו:

”תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל..”

תושב חוץ מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

”(1) לגבי יחיד - יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;

(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל;”

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל:

הקווים המנחים בשאלת זיהוי מקבל השירות, בקשר עם סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ עוצבו על ידי בית המשפט העליון בע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יג/2 (אפריל 1999) ה-2 (להלן - הלכת קסוטו), כדלקמן:

"את זהות 'מקבל שירות' יש לקבוע בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו. עם זאת, ראוי להציב מספר מבחני עזר בהם ניתן להיעזר לשם איתור 'מקבל השירות', מבלי להתיימר לקבוע רשימה סגורה.

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

**תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ,
גם לתושב ישראל:**

הלכת קסוטו

המבחן הראשון הוא מבחן המשלם בעד השירות. תשלום בעד השירות על ידי מאן דהוא, מהווה אינדיקציה לכך, שהמשלם הוא זה שקיבל את השירות, שהרי סביר להניח כי מי שקיבל את השירות הוא המשלם בעדו לנותן השירות. **המבחן השני הוא מבחן הצדדים לחוזה השירות.** יש לאתר את מזמין השירות ואת הצד המתקשר עם נותן השירות וכן את הצדדים לפעילות העיסוקית בקשר למתן השירות ולקבלתו. **המבחן השלישי, הוא מבחן הנהנה מן השירות.** מקבל השירות, נהנה מן השירות ומפיק תועלת ממנו. השירות בא להגשים את האינטרס של מקבל השירות. יש - אפוא - לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים. אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא הדומיננטי מביניהם ולראות בו את מקבל השירות.

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ,
גם לתושב ישראל:

הלכת קסוטו

המבחן הרביעי הוא, מבחן הנסיבות. זהו מבחן גג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלבנטית שיש בה כדי ללמד על זהות מקבל השירות...תוך העזרות במבחנים אלה, תבחן זהותו של מקבל השירות במקרה נשוא הדיון" (עמ' 64 ; ההדגשות אינן במקור).

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל:

שירות שניתן "גם" לתושב ישראל

המיעוט בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, ולפיו לא יחול מע"מ אפס, כאשר נושא השירות כולל מתן שירות בפועל "גם" לתושב ישראל, נועד, בהתאם ללשונו ותכליתו, לשלול שיעור אפס מקום ששירותים נחזים כניתנים לתושב חוץ, אך בפועל ניתנים לתושב ישראל בישראל. על מנת לשלול את החלת מע"מ בשיעור אפס, אין די בזיקה כלשהי של תושב ישראל לשירות הניתן לתושב החוץ, אלא יש להראות שבנוסף למקבל השירות תושב חוץ, ישנו גם **מקבל שירות** שהינו תושב ישראל בישראל.

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ,
גם לתושב ישראל:

ההבחנה בין "מקבל השירות" לבין מי ש"נהנה מן השירות"

חשוב להבחין בין "מקבל השירות" לבין מי ש"נהנה מן השירות".
מהפסיקה בעניין זה עולה, כי לא בהכרח כל מי ש"נהנה מהשירות" יזוהה
כמקבל השירות בפועל. היינו, אף אם תושב ישראל נהנה בנוסף מהשירות
שניתן לתושב החוץ, אין בכך כדי להכריע, כי אין להחיל על העסקה מע"מ
בשיעור אפס.

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ,
גם לתושב ישראל:

בחינת "צרכני השירות"

סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "שירות" כדלקמן:
"עשיה בתמורה למען הזולת"

הפרשנות שיש ליתן למונח "שירות" שבסייג לסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ צריכה להתיישב עם תכלית חקיקת חוק מע"מ שמטרתו העיקרית הינה מיסוי על הצריכה בישראל. לכן חשוב לבחון מיהם צרכני השירות בכל מקרה ומקרה.

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שני – נושא ההסכם אינו מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ,
גם לתושב ישראל:

תכלית סעיף 30(א)(5) – עידוד ייצוא (פס"ד שרגא רוזין)

"סעיף 30(א), על סעיפי המשנה שבו, קובע מה הן העיסקאות אשר יחול עליהן שיעור אפס. מדובר בהקלת מס הניתנת, בדרך כלל, לעיסקאות המתבצעות במגזרים כלכליים מסוימים, אותם מבקש המחוקק לעודד. מרבית העסקאות הנהנות מן ההקלה נושאות אופי של יצוא (כך ראה, למשל, סעיפים קטנים (1), (2), (5) ו-(7)). סעיף 30(א)(5) מעניק הקלת מס לעסקה שהיא "מתן שירות לתושב חוץ...". מטרתו של הסעיף לעודד יצוא שירותים"

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שלישי – השירות לא ניתן לגבי "נכס המצוי בישראל":

סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "נכס" כדלקמן,

"טובין או מקרקעין".

סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "טובין" על דרך ריבוי, בין היתר, כ:

"זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;"

מע"מ בשיעור אפס - שירות לתושב חוץ

תנאי שלישי – השירות לא ניתן לגבי "נכס המצוי בישראל":

פס"ד יעקב מוסל

זיהוי נכס כ"מצוי בישראל" לעניין תקנה 12א לתקנות מע"מ, נסמך על התכלית לפיה כאשר מתקיימת זיקה בין ה"נכס" או "השירות" לישראל, ההנחה היא שמקבל השירות יזקק בהכרח לשירות "ישראלי", ואין צורך לעודד אותו לכך על-ידי תמריץ בדמות מע"מ אפס. במקרים אלה, סבר מחוקק המשנה כי לא נדרש תמריץ בדמות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

מע"מ בשיעור אפס - תיקון 49

תיקון 49 לחוק מע"מ

סעיף 30(א)(19)

”(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...

(7) ”מתן שירותי פיקוח, תיאום ובקרה בקשר לביצוע ניסויים רפואיים
בבני אדם לתושב חוץ”

מע"מ בשיעור אפס בשירות בחוץ לארץ

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

סעיף 2 לחוק מע"מ, מכוחו מוטל החיוב במס ערך מוסף, קובע כי:

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה..."

סעיף 15 לחוק מע"מ קובע אימתי יראו שירות כניתן "בישראל", כדלקמן:

"(א) יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

(1) נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לענין זה, כמי שעסקו בישראל;

(2) הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;

(3) הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל."

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

סעיף 30(א)(7) – שירות בחוץ לארץ

”(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...

(7) ”מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא
בישראל”

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

תכלית סעיף 30(א)(7) – עידוד ייצוא

פס"ד שרגא רוזין

סעיף 30(א), על סעיפי המשנה שבו, קובע מה הן העיסקאות אשר יחול עליהן שיעור אפס. מדובר בהקלת מס הניתנת, בדרך כלל, לעיסקאות המתבצעות במגזרים כלכליים מסוימים, אותם מבקש המחוקק לעודד. מרבית העסקאות הנהנות מן ההקלה נושאות אופי של יצוא (כך ראה, למשל, סעיפים קטנים (1), (2), (5) ו-(7)). סעיף 30(א)(5) מעניק הקלת מס לעסקה שהיא "מתן שירות לתושב חוץ...". מטרתו של הסעיף לעודד ייצוא שירותים

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

זהות "מקבל השירות"

הוראת הסעיף איננה מתייחסת לזהות מקבל השירות – תושב ישראל או תושב חוץ, וממילא, אינה מתנה את הזכאות להטבת המס במתן השירות לתושב חוץ בלבד.

הערה: הסעיף חל גם לגבי שירות הניתן בחו"ל לגבי נכס בישראל, הואיל ותקנה 12א(א), שהותקנה לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, מכוח ההסמכה שנקבעה בו לשר האוצר - אינה חלה על סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ.

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

מקום "מתן השירות"

לזיהוי מקום "מתן השירות" ניתן לקבוע שתי חלופות פרשניות עיקריות:

האחת, מקום ביצוע השירות, היינו המקום בו מפעיל נותן השירות את המנגנון המאפשר את נתינת השירות. אפשרות זו היתה הפרשנות המקובלת מזה שנים ברשויות מע"מ,

השניה, מקום צריכת השירות, היינו המקום נבו "נהנה" מקבל השירות מן השירות שניתן לו.

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

מקום "מתן השירות" – פס"ד גווילי יהושע

מקום מתן השירות הינו מקום "צריכת השירות", גם כאשר התשתית למתן השירות מצויה בישראל. בהתאם למבחן זה קבע בית המשפט, כי תושבי ישראל שעשו שימוש בחו"ל בכרטיסי חיוג של חברה ישראלית המספקת את שירותיה מישראל, צרכו את השירות בחו"ל, ועל כן נקבע, כי תביעתם להחזר המע"מ שנגבה מהם מקימה לכאורה עילה לתובענה ייצוגית.

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

מקום "מתן השירות" – פס"ד גווילי יהושע

בית המשפט הדגיש, כי ביסוד העדפת מבחן מקום הצריכה על פני מקום ביצוע השירות עמד בראש ובראשונה הרעיון שעומד בבסיס קביעת מע"מ בשיעור אפס – עידוד הייצוא. מתן אפשרות לעוסקים ישראלים להתחרות בנותני שירותים זרים בפעילות בחו"ל, בין אם מדובר בתחרות על ליבו של צרכן ישראלי ובין אם מדובר בתחרות על ליבו של צרכן תושב חוץ, ובלבד שאין מדובר במצבים בהם הצרכן איננו יכול לקבל את השירות אלא מספק

מע"מ בשיעור אפס - שירות בחוץ לארץ

מקום "מתן השירות" – פס"ד גווילי יהושע

נראה, כי בית המשפט בחר במבחן מקום צריכת השירות, כמבחן מתאים מקום בו קיימת זיקה פיזית הכרחית בין מקבל השירות לבין השירות. כך, לגבי שימוש בטלפון נייד, כך לגבי מדריך תיירים. מבחן זה איננו מתאים כאשר השירות על פי טיבו איננו מחייב נוכחות של הנהנה ממנו, במקום הביצוע. במצבים אלו קשה לדבר על "צריכת השירות", אלא על הנאה או תועלת מתהליך שמתבצע בחו"ל.

מיסוי מוסדות ציבור

מיסוי מוסדות ציבור

**דו"ח הוועדה הציבורית
לקביעת מוסד ציבורי לעניין
סעיף 46 לפקודת מס הכנסה**

רשימת המטרות הציבוריות

❖ לאור הלכת לויפאסנה ניתן לאבחן בין סעיף 9[2] לסעיף 46 כך שלענין הכרה לפי סעיף 46 תהיה הקפדה יותר מעמיקה

❖ בשלב הראשון יורחבו המטרות על פי סמכות שר האוצר. בטווח ארוך יותר יתוקן סעיף 9[2] כך שיכלול את מטרות חל"צ.

קביעת סוג התאגיד

- ✓ רק עמותה, חל"צ או הקדש
- ✓ אגודות עותמוניות – רק קופות חולים
- ✓ מוסדות להשכלה גבוהה לפי חוק המל"ג
- ✓ כיום הקדש דתי לא מואגד לא זכאי לאישור ניהול תקין ולכן לא יהנה מהפטור
- ✓ אגודות עותומניות חייבות להתאגד באופן שונה תוך שנתיים
- ✓ ההרכב: בחל"צ: 7 דירקטורים שאינם חברים
- ✓ בעמותה: 7 חברים 5 חברי ועד שאינם קרובים
- ✓ הקדש: שני חברים
- ✓ קופות חולים
- ✓ לשר האוצר סמכות לקבוע גופים נוספים

תבחינים פרוצדורליים

1. בדיקת ישות משפטית
2. בדיקת תיק במע"מ
3. בדיקת תיק במס הכנסה
4. פתיחת תיק ניכויים
5. אישור ניהול ספרים
6. אישור ניהול תקין
7. הגשת דוחות למ"ה
8. בדיקת פעילות מול המטרות הציבוריות
9. בדיקת קירבה משפחתית
10. בדיקת ביקורות של הרשם והחשב הכללי
11. בחינת ניגודי ענינים
12. בדיקת קבלת תמורה עבור תרומות
13. רישיון על פי החוק

מחזור פעילות

מינימום 30,000 ₪

תבחינים למניעת פעילות עסקית

1. האם המוסד פועל למטרה ציבורית
2. האם עומד בתבחינים המהותיים שנקבעו לעיל
3. האם עומד בתבחינים הפרוצידורליים
4. האם מתקיימים מבחנים "בשערייך ירושלים"
5. האם הפעילות העסקית היא חלק מליבת הפעילות של המוסד [העסקת נכים]
6. אם הפעילות היא חריגה לא תעלה על 25%
7. האם הרווחים מגיעים למוסד ומשרתים את המטרה הציבורית

פס"ד מנחה - ע"א 767/87 בשערייך ירושלים

נ מנהל מע"מ

הקריטריון הראשון, הוא זה המבוסס על מבחן המטרה, לאמור, האם מטרת עיסוקו של החייב במס, אינה הפקת רווחים,

הקריטריון השני, מתייחס ל"חוקת" החייב במס, ש

והכנסותיו מיעודים אך ורק למטרותיו שלו

או כל טובת הנאה אחרת הכרוכה בהם

השלישי, קיומו של גרעון תפעולי

ממוסדות ציבור, או מ

רווח

בסוף השנה

פס"ד מנחה - ע"א 767/87 בשערייך ירושלים

נ מנהל מע"מ

הרביעי, מהות פעילותו של אותו גוף : אם עסקית היא ותחרותית, שאז דין הוא שיירשם כעוסק, על מנת למנוע פגיעה לעומת אחרים כמותו במשק, הרשומים

החמישי, קיומה של אפשרות הפרדה מנהלית ואירגונית השונים של הגוף הנבחר

הששי, העדר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר הרישום

המלצות ועדת פריש ביחס לפס"ד בשערייך

ירושלים

➤ להוציא את המבחנים הבאים:

- ממאזן הגוף עולה כי קיים גרעון תפעולי, מקורות המימון של הגרעון התפעולי, בחלקו הניכר, באים מתקציב ממשלתי או ממתנות ציבור או תרומותיהם של יחידים,
- ומבחן פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר

פעילות בחו"ל

תינתן הכרה לגופים הפועלים למען
ישראלים בחו"ל. בנושאי הסברה רק
לאחר קבלת אישור משרד החוץ ומשרד
האוצר.

סמכויות הגופים המעורבים בסעיף 46

תהליך הבדיקה יתבצע רק ברשות המסים

לאחר מכן יועבר לועדה שתכלול עד 9 חברים: 2 נציגי ציבור נציג משרד המשפטים והיתר מרשות המסים הועדה תדון רק בנושאים מהותיים ולא פרוצידורליים. הועדה לא תשמש ערכאת ערעור על החלטת רשות המסים

ועדת הכספים תקבל הודעה על מוסדות שאושרו בלי לעכב את תהליך האישור אלא אם ועדת הכספים תבקש לקיים דיון

אחת לשנה יתקיים דיון מהותי

התייחסות פורום מיסים של לשכת עורכי הדין לטיוטת חוזר

מס הכנסה בענין קוים מנחים להחלת סעיף 46

1. סעיף 1.3 לחוזר המקצועי "הוועדה המייעצת": ההמלצה להקים ועדה מייעצת עלולה להתקל בקשיים רבים, מהותיים ופורמליים. מהבחינה המהותית נוצר מיתווה בירוקרטי חדש, בלתי מאוזן

2. עיכוב הפעלת חלק מהמלצות ועדת פריש בשל הצורך בקבלת חקיקה של הכנסת או תקנות [סעיף 1.4.1 לחוזר]: בכל הכרוך בסמכויות שר האוצר [דוגמת הרחבת המטרות] אין מקום לעיכוב כלשהו.

לגופם של דברים:

המבחן הראשון [3.1.1] השולל קידום עניינם של פרטים מסוימים חסר גמישות.

כך גם הקריטריון המתייחס ל"פעילות שלמדינה ענין רב בה ונועדה לשרת יעדים לאומיים".

התייחסות פורום מיסים של לשכת עורכי הדין לטיוטת חוזר

מס הכנסה בענין קוים מנחים להחלת סעיף 46

הקריטריון בסעיף 3.1.2 המתנה את האישור בכך שהפעילות אינה מתוקצבת במידה מספקת ישירות מתקציב המדינה הינה חמורה ומפלה ומעגנת למעשה תבחין בלתי חוקי. שלילת תנאים בדבר תרומות והשתתפויות במסווה לקבלת שירות [3.3.4 ישנם מצבים בהם נגבים דמי השתתפות סימליים ממקבל השירות ואין לפסול בשל כך את המטרה הציבורית.

שלילת האישור על רק גביית מחירים שאינם נמוכים ממחיר השוק

השקעות בשוק ההון: [3.3.11] יש להסתפק בהערה שההשקעה לא תסכן את קרן ההשקעה ולא להגביל את אפיקי ההשקעה למצבים קבועים העלולים לגרור את הקרן להפסדים רבים.

צבירת עודפי נכסים: [3.3.13] אין מקום לאמץ כלשונה את הנחיית רשם העמותות לפיה כל צבירה מעל 100% מהמחזור של כספים או נכסים

התייחסות פורום מיסים של לשכת עורכי הדין לטיוטת חוזר מס הכנסה בענין קוים מנחים להחלת סעיף 46

סעיף 5 לחוזר: אי מתן אישור פורמלי לענין סעיף 9[2].

הערות נוספות הנובעות מועדת פריש שלא נכללו בחוזר:

יש לבטל את המבחנים שנקבעו בהלכת "בשערייך ירושלים" בכל הנוגע לחובת קיום גרעון תפעולי במוסד והמבחן המתייחס לכל פגיעה "לא מוצדקת" בהכנסות האוצר.

משך תקופת הטיפול במתן האישור לענין סעיף 46 לא יעלה על שנה אחת. פיתוח הנושא של "עמותות צינור" תוך מתן אפשרות לשיתופי פעולה בין מוסדות ציבור

מתיקון 48 לחוק מע"מ – הרחבת הזכאיים לדווח על בסיס מזומן

עקרונות חשבונאיים

עקרונות חשבונאיים מקובלים : שיטת הצבירה, השיטה המסחרית

דיני המס

הלכת השומרים וחוזר מס הכנסה

"אין בכוונתי לקבוע במחלוקת זו של אנשי מקצוע. אך גם מנקודת מוצא שהשיטה המצטברת היא אידיאלית, אין בכך עילה לחייב את המערערת לנהוג על פיה. חובתה היא רק לנהוג על פי הדין, ועל פי הדין החל עליה, הכלול בהוראות הניהול, עליה לקיים מערכת חשבונות בשיטת החשבונאות הכפולה (וכך אין מחלוקת שעשתה), וזאת באחת משיטות החשבונאות הנהוגות המתאימה לאופי העסק והיקפו. ...

. העסק של המערערת הוא פשוט בהרכבו - הכנסותיו כולן ממתן שירותים ללקוחות, שרובם מוסדות גדולים. ההוצאות בחלקן הארי הן שכר עבודה. וחשוב מכל - אין לעסק כל מלאי. ענין המלאי הוא אחד השיקולים החשובים להנהגת השיטה המצטברת."

דיני המס

הלכת השומרים וחוזר מס הכנסה

"אפנה עוד לצחור בסיום מאמרו (שם): "במקביל, לדעתנו כל עיוות אם קיים כזה בעיני האוצר, חייב למצוא את פתרונו במסגרת הוראות החוק הקיימות, ובפרט לאור סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. כל פעולה שאינה אלא מצג שווא אשר מטרתה הבלעדית היא הקטנת נטל המס - תיבחן ותיפסל כעיסקה מלאכותית על פי נסיבותיה הספציפיות. כל הדוגמאות הקיצוניות של "שיפטינג" ללא כל בסיס כלכלי, יש לבחון מבחינה משפטית על פי אותם קריטריונים של עיסקה מלאכותית, ובחינה זו תנחה את הכלל להמשך ניהול חשבונות ודיווח נכון על פי שיטת המזומנים".

בסיס דיוח לצרכי מס - מזומן או מצטבר הו"ב מ"ה

8/2012

רקע

- 1.1 בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), לא נקבעה התייחסות מפורשת לעניין בסיס הדיווח על ההכנסות של הנישום (מזומן או מצטבר), למעט מקרים חריגים כדוגמת הוראות סעיף 8 לפקודה (בו נקבע למעשה כי הכנסות דמי שכירות שנתקבלו מראש ידווחו על בסיס מזומן), או הוראות סעיף 8 לפקודה (בו נקבע כי הכנסות מהפרשי שער ידווחו על בסיס מצטבר), ועוד. בשל העדר הוראות מפורשות, עלתה סוגיה זו לדיון במספר פסקי דין [1], ובהמשך לכך במספר חוזרים מקצועיים [2] שפורסמו בעבר ע"י נציבות מס הכנסה, נקבעו עקרונות מנחים לעניין זה, והכל כפי שיפורט להלן.
- 1.2 במהלך ביקורת בתיקים של חברות שונות עלתה השאלה, האם יש מקום לקבל דיווח לצרכי מס על בסיס מזומן, כאשר הדוחות החשבונאיים של החברה נערכו על בסיס מצטבר. שאלה זו מקבלת משנה תוקף לאור העובדה שבשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים בכללי חשבונאות רבים (הן במסגרת שינויים בתקינה הישראלית בעקבות פרסום תקנים חדשים ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (חלק גדול מהשינויים מבוססים על תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים), והן במסגרת החלה גורפת של כללי ה- IFRS, אשר אומצו בישראל לגבי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, במסגרת תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS) [3]).

2. הוראות לפעולה

במת

חיס



משה מזרחי-נח-קריגל
עורכי דין

איתן צחור ושות' משרד עורכי דין

e i t s a j o r @ n e t v i s i o n . n e t . i l

בסיס דווח לצרכי מס - מזומן או מצטבר הו"ב מ"ה

8/2012

2. הוראות לפעולה

- 2.1 דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בכל מקרה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו[6]. עם זאת, כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר[7], לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחס להכנסה זו בלבד.
- 2.2 יחד עם זאת, לגבי דוחות על ההכנסות המוגשים לגבי השנים שעד וכולל שנת המס 2011, תחול אותה המדיניות כפי שנקבעה בהודעה לעיתונות שפורסמה ביום 9 במרץ 2005, אשר תמציתה מפורטת במסגרת סעיף 1.5 לעיל.

עקרונות הדיווח הקודמים במס ערך מוסף

[לפני תיקון 42 ו - 48]

פרק ו' מועד החיוב במס

22. במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה (בסיס צבירה טהור)

24. בשירות חל חיוב במס עם נתינתו (בסיס צבירה טהור עד לרפורמה).

אחרים : שימוש לצורך עצמי (עם נטילה),

במקרקעין, (בסיסי צבירה טהור)

חריגים לפני תיקון 42 ו - 48 – סעיף 29

במקרים מיוחדים

29. על אף האמור בפרק זה -

(1) בעסקה שסעיף 28 חל עליה [מקרקעין] ובסוג עסקאות אחרות שקבע שר האוצר - אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת תשלומו ;

עסקאות בבסיס מזומן לפי 29(1)

עסקאות לענין סעיף 29(1) לחוק

16. במכירת נכסים המפורטים להלן, יחול החיוב במס לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, לפני מועד החיוב על פי פרק ו' לחוק, בעת תשלומו:

- (1) מערכת מיזוג אוויר לקירור, לחימום או לשניהם כאחד או לחלק מהם;
- (2) מערכת להסקה מרכזית או חלק ממנה;
- (3) מבנה טרומי מכל סוג שהוא;
- (4) תקרה אקוסטית;
- (5) רמזור;
- (6) מעליות.

בסיס מזומן לפי הרפורמה

סעיף 29(2) – שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות שהחייב יחול עם התמורה :

”(2) שאי שר האוצר לקבוע סוגים של עסקאות, לרבות עסקאות כאמור בפסקאות (1) ו-(1א), שבהם יחול החייב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל וכן רשאי הוא לקבוע מתי יראו כמבוצע תשלום שלא במזומנים.”

תקנות מע"מ:

תקנה 7 ו - 6א' - בסיס מזומן

תקנה 7 עסקאות לעניין סעיף 29(2) לחוק

7(א) אלה עסקאות שהחיוב במס לגביהן יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל:

(1) עסקאות של עוסקים שחלה עליהם חובה לנהל פנקסי חשבונות על פי אחת מהתוספות שלהלן להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973, בתקנות אלה - הוראות מס הכנסה: ג' ככל שהיא נוגעת לעוסקים שחלים עליהם סעיפים קטנים (ג), (ד), (ה), (ו) ו-(ז) לסעיף 2 של אותה תוספת, ה' ו', ז', ח', ט' ככל שהיא נוגעת למתווכים, ו-י' ככל שהיא נוגעת למתווכי רכב;

(2) עסקאות של השכרת נכסים;

(3) עסקאות כמפורט בתקנה 6א, כשהמס בשלהן משתלם מאת מקבל השירות;

(4) עסקאות של מתן אשראי

(5) עסקאות של מכירת מנוי על עיתון, כתבי עת, ספרים, קבצים ועדכוניהם, הצגות, קונצרטים וכיוצא באלה.

(6) עסקאות של עוסק שחלות עליו הוראות סעיף 2(ג) לתוספת י"א להוראות מס הכנסה

תקנה 7 עסקאות לעניין סעיף 29(2) לחוק

7(א) אלה עסקאות שהחיוב במס לגביהן יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל:

(6) עסקאות של עוסק שחלות עליו הוראות סעיף 2(ג) לתוספת י"א להוראות מס הכנסה שלגביהן אינו חייב בהוצאת חשבוניות לפי אותו סעיף.

שנות המס 2009 ו- 2010

"(6) עסקאות של עוסקים שחלה עליהם החובה לנהל פנקסי חשבוניות על פי תוספת י"א להוראות מס הכנסה, ובלבד שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15,000,000 שקלים חדשים;"

תקנה 6א - שכירים ומקבלי קצבאות המשלם ישא

בנטל המע"מ והוא לא רשאי לקזז תשומות

6א. חיוב מקבל שירות בתשלום המס

(א) עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי שקיבלו שירות מן המפורטים להלן ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה, יהיו חייבים בתשלום המס בשל השירות, זולת אם קיבלו חשבונית מס מנותן השירות. ואלה השירותים:

- (1) מופע אמנותי, לרבות הנחיה במופע; בניית תפאורה או הכנתה; הכנת מבחנים, בדיקתם וכן ניהול מבחנים או פיקוח עליהם; הרצאה, הוראה, הדרכה, תרגול או השתתפות במופע שאינו מופע אמנותי; כתבנות או קצרנות; תרגום בכתב או בעל פה; כתיבה או עריכה; פישור, כהגדרתו בסעיף 79ג לחוק בתי משפט [נוסחמשולב], התשמ"ד-1984(101) או חברות בועדות שהוקמו על פי דין;
- (2) שירותים של בעלי מקצועות אלה: אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, סוכן ביטוח, עורך דין, רואה חשבון, שמאי, בעל מעבדה כימית או רפואית, רופא, פסיכולוג, פיזיותרפיסט, רופא וטרינר, רופא שיניים או מרפא שיניים.

תקנה 6א - שכירים ומקבלי קצבאות המשלם ישא

בנטל המע"מ והוא לא רשאי לקזז תשומות

6א. חיוב מקבל שירות בתשלום המס

(ב) לא הוציא נותן השירות חשבונית מס כאמור, יתן למקבל השירות הצהרה כי עיקר הכנסתו הוא ממשכורת, גימלה או קיצבה; לא נתן הצהרה כאמור, לא יהיה בכך כדי לפטור את מקבל השירות מחובת תשלום המס לפי תקנת משנה (א).

(ג) נותן שירות, שבמס בשל שירותו חייב מקבל השירות לפי תקנת משנה (א), לא יהא זכאי לנכות את המס בשל התשומות ששימשו במתן השירות.(12)

(ד) עוסק החייב בתשלום מס לפי תקנת משנה (א) ידווח על מתן השירות בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו ויוציא במועד שנקבע לכך, במקום נותן השירות, חשבונית ערוכה על שמו הוא.(12)(84)

(ה) מלכ"ר או מוסד כספי החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א) ידווח על השירות וישלם את המס כדרך שהוא חייב לדווח ולשלם לענין ניכוי במקור לפי סעיפים 164 ו-166 לפקודת מס הכנסה, זולת אם נציב מס הכנסה, או מי שהוא הסמיד לענין זה, הורה אחרת.(12)(84)

(ו) עוסק שנתן שירות שבשלו משתלם המס לפי תקנה זו מאת מקבל השירות, חייב בהגשת דו"ח תקופתי אם היו לו עסקאות אחרות, ובמקרה זה ידווח על השירותים שהמס בשלהם משתלם מאת מקבל השירות כאילו היו עסקאות ששיעור אפס חל עליהן.(12)

הרפורמה לגבי בסיס מזומן

נוסח קודם

תקנה 7 (6):

שנות המס 2009 ו - 2010

”(6) עסקאות של עוסקים שחלה עליהם החובה לנהל פנקסי חשבונות על פי תוספת י”א להוראות מס הכנסה, ובלבד שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15,000,000 שקלים חדשים;”

סעיף 29 לחוק - תיקון 41:

(א) בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן השירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתיתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו - יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם; שר האוצר רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה זו. [נוסף בתיקון מס' 41, תחילה 1.1.11; תיקון מס' 42, תחילה: 1.4.12 (הוספת הפתיח עד המילים "בשירות שניתן על ידי עוסק...)]

בשירות- תיקון 41:

24. בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.

[הוחלף בתיקון מס' 41, תחילה 1.1.11]

נוסח סעיף 24 עד החלפתו מיום 1.1.11

24. בשירות חל חיוב במס עם נתינתו ; ניתן השירות חלקים חלקים, חל החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתנו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו - עם גמר נתינתו.

במכר טובין - תיקון 48 (תחילה מיום

:1.1.15

22(א). במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה; נמסרו הטובין חלקים חלקים - חל החיוב על כל חלק שנמכר. לענין זה - "מסירה" כמשמעותה בסעיף 8 לחוק המכר, התשכ"ח-1968.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), בעסקה של מכר טובין בידי אחד מאלה, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל:

(1) עוסק שמחזור העסקאות שלו אינו עולה על שני מליון שקלים חדשים;

(2) עוסק שמתקיים בו האמור בפרט 2(ג) לתוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

סיכום סעיף 29

29. על אף האמור בפרק זה -

(1) בעסקה שסעיף 28 חל עליה ...

(א) בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן השירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתינתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו - יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם; שר האוצר רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה זו.

סיכום סעיף 29

29. על אף האמור בפרק זה -

(ב1) [בוטל בתיקון 48 מיום 1.1.5] בעסקה של מכר נכס על ידי עוסק שמתקיים בו האמור בסעיף 2(ד) לתוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל; הוראות פסקה זו יחולו על עסקה של מכר נכס כאמור אשר נמסר לקונה בשנה שמיום תחילתו של חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 42 והוראת שעה), התשע"ב-2012; ואולם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הוראות אלה יחולו על עסקאות כאמור בתקופות נוספות שיקבע;

(2) רשאי שר האוצר לקבוע סוגים של עסקאות, לרבות עסקאות כאמור בפסקאות (1) ו-(1א), שבהם יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל וכן רשאי הוא לקבוע מתי יראו כמבוצע תשלום שלא במזומנים.

סעיף 47 לחוק – תיקון 42 הגנה על בסיס

מזומן

(א) עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס שמספרה הוקצה על ידי המנהל ...

(א1) על אף האמור בסעיף קטן (א), הקונה לא ידרוש חשבונית מס כאמור באותו סעיף קטן קודם לתשלום התמורה או חלקה, לפי העניין, אם המועד לחיוב במס בשל העסקה חל עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.

תודה על ההקשבה