

במת מסים 4

יוני 2013

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 קריגל, עו"ד - לשעבר מנהל מחלקה בכיר (עידוד השקעות הון)

מה בין מוניטין לאי תחרות

תוצאות המס של עסקת מוניטין

תוצאות המס:

- ❖ מצד המוכר – רווח הון ללא ליניאריות (רלוונטי ליחידים)
- ❖ מצד הקונה – פחת 10% לשנה
- ❖ (בחשבוונאות אין הפחתה אוטומטית)

הגדרת מוניטין

❖ "הגרעין של המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת למקום העסק" (שלמה שרון, עמ' 58).

❖ "במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות. הגורמים למוניטין עשויים להיות מגוונים... " (י' ויסמן, דיני קניין - חלק כללי (תשנ"ג) 360).

מוניטין "אישי" ועסקי - המצב הישן

➤ פס"ד אהוד קורי:

נישום שהיה בעל משרד אדריכלות משך 20 שנה, החליט למכור את העסק לחברה שבבעלותו ובבעלות אשתו. בהסכם המכירה נקבע, כי תשולם תמורה עבור העברת "תיק הלקוחות (המוניטין)" לחברה.

נפסק

בית המשפט המחוזי קובע, כי יש לפצל (במישור העובדתי) בין תכונותיו האישיות של בעל העסק לבין התכונות אשר הועברו לעסק וימשיכו ללוות את העסק גם לאחר המכירה.

מוניטין "אישי" ועסקי – גלגל חוזר בעולם

פס"ד שלמה שרון

"... כאמור אין לדבר על 'מוניטין אישיים'. מוניטין הם מוניטין; עיתים הם פרי תכונות אישיות ועתים הם פרי גורמים אחרים הכרוכים בעסק..." (עמ' 74).

✓ בית המשפט דוחה את ההבחנה שהתגבשה בעבר בין "מוניטין אישי" ל"מוניטין עסקי".

✓ בתי המשפט המחוזיים לא השלימו עם הניתוח התיאורטי; אפרים צור, משה ניסים – מוניטין אישיים אינם ניתנים להעברה (לפחות לא לחברה בשליטתו).

✓ הערכת שווי של שותפויות עורכי דין כנגזרת לשאלת המוניטין האישי (פס"ד רפאל, רוזנצווייג).

מוניטין לשכירים

הכלל:

"ככלל, כל עוד עובד השכיר במסגרת החברה, יוצרת יכולתו למשוך לקוחות ולשכנעם לשוב לעסק מוניטין לחברה עצמה, לה, ולא לו. על כך עשוי הוא לבוא על שכרו מאת החברה" (שלמה שרון, עמ' 68 ; מילר).

החריג:

שכיר שהעסק מזוהה עימו.

תיקי לקוחות

בפסיקה החדשה – "תיק לקוחות" = מוניטין

"מי שרוכש את תיקי הלקוחות, רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעיתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר; העברת תיקי הלקוחות עשויה גם להעיד על כך שהמוכר סומך את ידיו על הרוכש, שימשיך לנהל את העסק כראוי, ובאופן שהלקוחות לא יפגעו. יתרונות אלה כולם, אף שהם פרי יחסו האישי של המוכר ללקוחותיו, הם בבחינת מוניטין שווי כסף המועברים לרוכש תיקי הלקוחות" (שלמה שרון, עמ' 59).

האינדוקציות למכירת מוניטין

אינדוקציות למכירת מוניטין:

1. העברת מרשם הלקוחות;
2. הסכם אי תחרות;
3. ניגוד אינטרסים בין הצדדים (לפני תיקון 132);
4. מכירת העסק החי.

מכירת המוניטין ומכירת העסק החי

פס"ד שלמה שרון

"ככלל יקשה להוכיח כי נמכרו המוניטין של עסק – מקום בו לא נמכר העסק כעסק חי. יתכנו אולי מקרים נדירים בהם אכן תתבצע מכירה שכזו... " (עמ' 62).

הסיבה:

ללא העסק החי צפוי "כוח המשיכה" להתפוגג.

מכירת חלק ממוניטין - פיצול העסק החי

מוקד השאלה ביכולת להצביע על אפשרות לפצל את העסק החי.

בפסיקה ניתן למצוא הערות אגב, אשר לא שללו קטגורית את האפשרות למכירת חלק ממוניטין (טומי סלע), (ראובני), אך לא ננקטה עמדה מובהקת בסוגיה. ובכל מקרה יש לדבוק ב"עקרון ההצמדה" לעסק החי.

מכירת מוניטין בדרך של מכירת מניות

❖ לא ניתן למכור את המוניטין על ידי מכירת מניות חברה שבבעלותה עסק בעל מוניטין (כפי שלא ניתן למכור מבנה שבבעלות חברה באמצעות מכירת מניות החברה).

❖ המוניטין איננו בבעלות בעל המניות אלא בבעלות החברה.

מכירת מוניטין בדרך של מכירת מניות

פס"ד ראובני: (ובאותו כיוון פס"ד לנדאו ועוד)

המערערת מכרה 40% מהמוניטין העסקי שבידיה לחברת סלעית, ושתי החברות (המערערת וסלעית) העבירו את המוניטין שבידיהן לשימוש חברה חדשה אליה הועבר העסק החי. הצדדים נחלקו האם בפנינו עסקה למכירת מניות או עסקת פעילות.

נפסק

מכיוון שרוכשת המוניטין (סלעית) איננה יכולה, להשתמש במוניטין (שהרי העסק החי איננו בידיה), הרי שתכלית העסקה הינה החזקה במניות החברה החדשה ולא מכירת מוניטין. בנסיבות אלה, הצגת העסקה כמכירת מוניטין, סווגה כמלאכותית.

מכירת מוניטין לצד מכירת מניות

פתרון תכנוני:

מכירת המניות ובמקביל מכירת המוניטין – על ידי בעלי המניות (למכירת מניות מיוחס השווי המאזני, ויתרת התמורה מיוחסת למוניטין).

עיוות כפול בהצגת העסקה בדרך זו:

- א. בצד המוכר: המוניטין איננו נכס של בעלי המניות אלא של החברה.
- ב. בצד הקונה: המוניטין נרכש בידי בעלי המניות במנותק מהעסק החי שהינו בידי החברה.

מכירת מוניטין לצד מכירת מניות

החריג – פס"ד שרון

שרון ואשתו פעלו כסוחרים בני"ע במסגרת חברה שבעלותם. בשלב מסוים החליטו שרון ואשתו להפסיק את פעילותם בתחום והתקשרו עם חברת קרדן בשני הסכמים נפרדים; **האחד**, הסכם למכירת מניות שרון ואשתו בחברה המרכזית לקרדן; **והשני**, הסכם למכירת המוניטין של שרון ואשתו כסוחרים בני"ע.

בנסיבות (חריגות) אלה נקבע, כי מכיוון שהמוניטין העסקי שייך לבעל המניות – ולא לחברה, בה הוא מועסק כשכיר – רשאי בעל המניות למכור את המוניטין.

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 29425-01-11)

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 (סייג לגבי התקופה בה המשיך ליעץ לחברה).

הסכמי אי תחרות – יתרונות מול

עסקת מוניטין

- האם בכלל קיים נכס מסוג אי תחרות ? במערכת יחסים של עובד מעביד/ בידי עצמאי.
- האם אי תחרות הינה זכות הונית או תשלום פירותי ? האמנם עקרונות יסוד או כל מקרה לגופו ?
- נכס בידי היחיד (אי תחרות) או נכס בידי החברה (מוניטין).
- יתרונות בנוגע ליום הרכישה של הנכס (פס"ד חיים ניסים).
- אפשרות ההפחתה של הנכס – וקצב ההפחתה בזיקה לשאלת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים.

הסכמי אי תחרות – יתרונות מול

עסקת מוניטין

- האם בכלל קיים נכס מסוג אי תחרות ? במערכת יחסים של עובד מעביד/ בידי עצמאי.
- האם אי תחרות הינה זכות הונית או תשלום פירותי ? האמנם עקרונות יסוד או כל מקרה לגופו ?
- נכס בידי היחיד או נכס בידי החברה.
- יתרונות בנוגע ליום הרכישה של הנכס (פס"ד חיים ניסים).
- אפשרות ההפחתה של הנכס – וקצב ההפחתה בזיקה לשאלת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים.

פיצול תא משפחתי לקביעת תושבות

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

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, הי"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.

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

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.

סוגיות בהליכי שומה

סמכות פקיד שומה שלא להחזיר מס ששולם ביתר לאחר ל-90 יום

סעיף 159א - החזר מס ששולם ביתר

(א) בסעיף זה, "הפרשי הצמדה וריבית" - תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש החזר.

(ב1) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף 135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן - מועד החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי המנהל לעכב את החזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות האמורים.

(ג) ההחזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר ועד ליום החזר, ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

סעיף 160א – עיכוב החזר מס בהליך שומה

(א) על אף הוראות סעיפים 159א או 160, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס ששולם יתר על הסכום שבו חייב הנישום על פי הדוח או השומה, כאמור באותם סעיפים, עד גובה מחצית מהסכום המגיע לנישום כאמור או עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, לפי הנמוך מביניהם, אם הורה פקיד השומה לבדוק את הדוח.

(ב) עיכוב החזר המס כאמור בסעיף קטן (א), יחול עד 90 ימים ממועד קבלת הדוח; ואולם אם קבע פקיד השומה את השומה לפי מיטב שפיטתו כאמור בפרק ראשון בחלק ט', לפני שחלפו 90 ימים כאמור, רשאי הוא לעכב את החזר עד גובה מחצית מסכום המס שקבע בשומה כאמור, למשך 90 ימים נוספים, ואם הוגשה השגה לפי סעיף 150 - למשך תקופה נוספת שלא תעלה על 180 ימים נוספים מהיום שבו הוגשה ההשגה.

(ג) ניתנה החלטה בהשגה, לפי סעיף 152 בתוך 180 ימים ממועד שהוגשה, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס עד גובה סכום המס שנקבע בשומה כאמור, עד המועד שבו ניתן לגבות את חוב המס על פי השומה שקבע, לפי פקודת המסים (גביה) אלא אם כן קבע אחרת בית משפט שלפניו הוגש ערעור לפי סעיפים 154 או 158.

סעיף 194 – גביית מס במקרים מיוחדים

(א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא -

(1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה או שהוא חייב לגביה בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום או המקדמות שהוא חייב בהן;

(2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;

(3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור דו"ח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו בהודעה בכתב לערוך מיד דו"ח ולאחר מכן יהא פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפסקה (2).

(ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.

(ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום -

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ;

(2) על עיקול רכשו.

סעיף 159א – החזר מס ששולם ביתר

פס"ד קבוצת מרחב - אמפל (ה"פ 47337/12)

עובדות

- ✓ הדוח לשנת 2011 הוגש בתאריך 3.7.12 ונוצר החזר מס בסך כ-26.6 מיליון.
- ✓ הדוח נקלט כשומת 00 בתאריך 28.7.12.
- ✓ לאחר פניות רבות החזיר פ"ש לחברה כ-13.4 מיליון בתאריך 11.12.12.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

עובדות

✓ בתאריך **24.12.12** מגישה החברה המרצת פתיחה לבימ"ש במטרה לקבל את יתרת החזר המס.

✓ פ"ש מוציא לחברה שומה שלב א שלא בהסכס בתאריך **31.12.12**.

✓ החברה מגישה השגה בתאריך **29.1.13**.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

השאלה שבדיון: האם פרק הזמן הנקוב בסעיף 159א
להחזר מס ניתן להארכה ע"י פקיד
השומה ?

עמדת פקיד שומה

פ"ש לא חייב לבצע את ההחזר במועד במקרים בהם קיים
חשש שלא ניתן יהיה לגבות את המס בעקבות הליך השומה.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

נפסק

- תפקידו של סעיף 159א הינו לתחום את משך הזמן העומד לרשותו של פ"ש בו עליו להחליט. תכלית הקביעה היא צמצום חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי אדם כאשר טרם ניתנה בעניינו החלטה. לא ניתן להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן שקצב המחוקק לפקיד השומה מבלי שזו תהיה ידועה גם לנישום עצמו.
- קיימת חזקה לטובת הנישום לאמיתות תוכנו של הדו"ח וזאת במידה שהוא מנהל פנקסי חשבונות שלא נפסלו ומגיש דו"ח הממלא אחר התנאים שבסעיף 131 לפקודה.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

➤ **עצם הוצאת שומה איננה שוללת את הזכאות להחזר מס על-פי דוח, שכן עמדה זו נמצאת בסתירה לעיקרון כי מס שנוי במחלוקת לגיטימית יוחזק בידי הנישום. לא זו אף זו, היא מרוקנת מתוכן, את סעיף 159א(ב) לפקודה, שביקש להעניק החזר מס זמני לנישומים עד שיסתיים הליך השומה הסופי.**

➤ **מסקנה: כאשר מתוך הדוח עולה כי בוצע תשלום מס ביתר והדוח הוגש כדין על ידי הנישום והוא נתמך בפנקסים קבילים או במסמכים חשבונאיים כקבוע בפקודה, אפילו אם חולק פ"ש על טענת הנישום, חייב פ"ש, לאחר עריכת בדיקה מזורזת קצובה במועד הקבוע בסעיף, להחזיר לנישום את המס ששולם ביתר.**

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

מתי רשאי פ"ש לעכב את ההחזר לאחר 90 יום ?

פס"ד איתי ברקת

- דובר בתושב חוץ.
- אין לתושב החוץ כל נכסים בישראל.
- קיים קושי לאכוף פס"ד של מסים בחו"ל.

פס"ד משכן בניה

- לחברה היה הערת עסק חי.
- ספרי החברה נפסלו.
- לחברה חובות רבים שהגיע מועד פרעונם והיא לא פרעה אותם.
- פ"ש הפעיל את סמכות הגביה מכוח סעיף 194.

עד מתי ניתן לבקש החזר מס מכוח סעיף 160 לפקודה

סעיף 160 – החזר מס יתר בעקבות שומה

(א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית - בין דרך ניכוי ובין דרך אחרת - יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע סכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר.

(ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניח למסרו, או שעליה נישום בסכום העולה על הסכום שבדו"ח שלו וקיבל הודעה על השומה שנערכה לו אותה שנה, אלא אם הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שאי-המסירה או ההזנחה למסור דו"ח אמיתי ונכון אין מקורן מרמה או מעשה או מחדל שבמזיד; אין הוראה זו חלה על סכומים שיש להחזירם לאחר השגה או ערעור.

(ג) כל הרואה עצמו מקופח בהחלטתו של פקיד השומה בדבר הסכום שיש להחזירו לפי סעיף זה, תהיה לו אותה זכות לערעור על ההחלטה שהיתה לו אילו היה רואה עצמו מקופח בשומה שנעשתה לו.

סעיף 160 – החזר מס יתר בעקבות שומה

פס"ד צפי פלג (ה"פ 11-07-11-33385)

עובדות

✓ בבעלות אבי הנישומה עסק שפתח בשנות ה-60.

✓ עקב מחלה, סגר את העסק והחל משנת 1993 השכיר את המבנה.

✓ החל משנת 1995 הוכר אבי הנישומה כנכה 100% הזכאי לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה.

✓ בשנת 1998 נפטר הנישום והנכס לרבות פירות הנכס עברו לאם הנישומה. החל משנת 2005 מוגדרת אם הנישומה כנכה 100%.

סעיף 160 – פס"ד צפי פלג

✓ אם הנישומה נפטרה בשנת 2008.

✓ בכל השנים סווגה ההכנסה מדמי שכירות כהכנסה החייבת בשיעורי מס רגילים מנכס בית ולא כהכנסה מיגיעה אישית בהתאם לחלופה 7 שבסעיף 1 לפקודה.

טענות המבקשת

➤ יש להתיר להם להגיש דוח מתקן לאור תוס הלב שבבקשה ומכיוון שלא מדובר בבקשת תיקון משיקולי כדאיות עסקית.

➤ יש להקיש מהוראות סעיף 85 לחוק מסמ"ק שם, בהתאם לפס"ד משה חי אישרה הועדה סיווג מחדש של עסקה במקרקעין 30 שנה לאחר מועד הדיווח המקורי.

סעיף 160 – פס"ד צפי פלג

- מאחר ודוחות המס לשנים 95-98 לא נחתמו ע"י אבי הנישום (בשל מחלתו) אלא ע"י בת הזוג – אין לראות אותם כדוחות מס שהוגשו לפ"ש.
- יש לראות בבקשה בשנת 2008 לתיקון הדוחות כהשגה שהוגשה בהתאם לסעיף 150 לפקודה. את ההשגה יש להגיש תוך 30 יום ובאישור פ"ש גם מאוחר יותר. מלת האבא מהווה סיבה ראויה לדחיה.
- בפקודה אין הוראות לעניין הגשת דוחות מתקנים ולכן יש להחיל את הוראות חוק ההתיישנות. עפ"י החוק תקופת ההתיישנות הינה 7 שנים מהיום שנולדה עילת התביעה. מאחר ועילת התביעה נולדה במועד פטירת אם הנישומה השומות טרם התיישנו.

סעיף 160 – פס"ד צפי פלג

נפסק

- ❖ ההתיישנות שבסעיף 160 הינה התיישנות מהותית. בחלוף פרק הזמן הקבוע בסעיף הזכות לקבלת החוזר פוקעת ואיננה עוד.
- ❖ האפשרות לקבלת החוזר מס - בין אם מכוח הגשת דוח, בין אם מכוח תיקון דוח, בין אם מכוח השגה ובין אם מכוח הסמכות שבסעיף 147 - תמיד כפופה לתקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 160.
- ❖ פרשנות אחרת לא רק שאינה מתיישבת עם לשון החוק, אלא עלולה לפגוע בתכליות דיני המס מהנימוקים הבאים:
- ראשית, תקופת ההתיישנות שבסעיף 160 חייבת לחול בכל מקרה בו מוחזר לנישום מס ששולם ביתר, לאור הצורך בוודאות וביציבות בניהול תקציב המדינה.
- שנית, החלת תקופת ההתיישנות שבסעיף 160 על כלל הבקשות להחזר מס, ללא קשר לדרך בה נתבקש החוזר, היא הכרחית גם לשם שמירה על שוויון בין הנישומים.

סעיף 160 – פס"ד צפי פלג

❖ המבקשים מנועים מלטעון כיום, לאחר פטירת ההורים, שהדוחות שהוגשו במשך השנים לא תקפים וטרם התיישנו מכוח חוק ההתיישנות:

- א. אין ספק, כי בשל מצבו הבריאותי של האבא, התכוונו בני הזוג שחתימת האמא תחשב לחתימת שני בני הזוג.
- ב. אם בני הזוג פעלו שלא כדין, כיצד יכולים היורשים לבקש כיום החזר מס? כיצד יכולים היורשים להגיש דוח מתקן כעבור כ"כ הרבה שנים?
- ג. בסעיפים 65א ו-66א קבע המחוקק הסדרים של התנהלות משותפת של בני זוג מול פ"ש. פעולותיו של האחד משפיעות על האחר, גם לעניין זכויות מהותיות כגון פקיעת זכות ההשגה על שומה שגויה שהוצאה לנישום. הפקודה יוצרת בהכרח תלות בין בני זוג בדיווחיהם לרשויות המס, כך שהדיווח, או אי הדיווח, של אחד מהם משפיעים על התיישנות זכויותיו של האחר.
- ד. ההכנסות מהמבנה היו שייכות גם לאם הנישומה שבשנות ה-90 היתה בריאה ויכלה לסווג כנדרש את ההכנסה.
- ה. שום עובדה לא נעלמה מההורים. לכל היותר לא היו מודעים לאופן הדיווח לרשויות המס ולזכאותם לפטור בגין יגיעה אישית. מדובר באי ידיעת הדין. מה גם שהדוח הוגש באמצעות רו"ח מייצג.

היחס בין מפקח שלב א למפקח שלב ב

סעיף 150א - הדיון בהשגה

סעיף 150א לפקודה

”מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה”

פס"ד חברת דנקנר השקעות

- סעיף 150א אינו מחייב ניתוק מוחלט בין עורך השומה לבין הדן בהשגה. אין כל דמיון בין ההליכים הנ"ל להליך שבין שתי ערכאות שיפוטיות - ערכאה ראשונה וערכאת ערעור: בתהליך השומה שניהם אנשי מס, בעלי ענין בתוצאות ומשתייכים ליחידה מנהלית אחת ואף יש ביניהם בדרך כלל יחסי כפיפות.
- יש לשמור על כללי הצדק הטבעי אך לא תמיד הפרת אחד מכללי הצדק גורמת לבטלות הדיון מעיקרו. לכן גם אם היו כאן סטיות כלשהן הרי שהן אינן מהותיות.

סעיף 150א – הדיון בהשגה

פס"ד שגב ליאור

➤ המערער ביקש לבטל את השומות בשלב ב' זאת, הואיל ונציגת פקיד שומה שערכה את השומות בשלב א' ערכה גם ביקורת בעסקו של המערער במסגרת הכנת השומות בשלב ב'.

נפסק

➤ העובדה כי מי שאסף את המידע הוא מי שערך את השומה בשלב א', אינה סותרת את הוראת סעיף 150א לפקודה. כוונת המחוקק היתה, כי יופעל שיקול דעת מחודש בעקבות הגשת השגה על ידי הנישום, כאשר שיקול דעת מחודש זה יופעל על ידי אדם אחר. ברם, אין בהוראת סעיף זה כדי למנוע מהמשיב לבחון מידע שהיה בידי אף בשלב א', ובלבד שבחינה זו ושיקול הדעת המופעל עימה, ייעשו בידי אחר.

סעיף 150א – הדיון בהשגה

פס"ד ר.מ שביט מבנים חב' לבנין השקעות ופיתוח בע"מ

➤ המערערים טענו, כי הדיון בהשגה על השומה נערך בידי עובדת הכפופה לעורכת השומה בשלב א. עריכת דיוני ההשגה אצל עובדת הכפופה לעורכת השומה בעייתית וחוטאת לתכליתו של סעיף 150א לפקודה הקובע, כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה.

נפסק

➤ אף שמילותיו של סעיף 150א כפי שהן, מורות אך כי אותו אדם שדן בהשגה לא יהא זה שערך את השומה, ברי כי תכליתו של הסעיף היא כי גורם שהוא בחינת "לוח חלקי" אובייקטיבי ונטול פניות יבחן את השומה בלב פתוח ובנפש חפצה.

סעיף 150א - הדיון בהשגה

פס"ד ר.מ שביט מבנים חב' לבנין השקעות ופיתוח בע"מ

- הפרדה זו חשובה הן מהותית - על מנת להבטיח שהדיון בהשגה וההחלטה בה יהיו הוגנים וחפים מהשפעות כלשהן, והן, כדי להבטיח "מראית עין ראויה ביחסים שבין האזרח לרשות. עם זאת, מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט קמא לפיה הפרדה זו אינה מחייבת ניתוק מוחלט בין המחליט בשומה למחליט בהשגה.
- במקרה דנא נקבע, כי התקיימה הפרדה סבירה, הן מהותית והן צורנית, בין מי שערכה את השומה לבין מי שדנה בהשגה עליה.
- יחד עם זאת, משיקולי מראית עין כמו גם למען ניקיון הדעת יתכן שנכון היה עושה פ"ש לו היה ממנה מפקח מחוליה אחרת על מנת שידון בהשגה, אם הדבר אפשרי ומעשי. עם זאת, אין בכך שהדבר לא נעשה כדי להביא לקביעה לפיה ההשגה לא נדונה בלב פתוח ובנפש חפצה.

שאלות ותשובות

שאלות ותשובות

1. האם סעיף 160 לפקודה חל גם לגבי נישום החייב בהגשת דוח ?

לדוגמא: נישום החייב בהגשת דוח קיבל פיצויי פרישה בשנת 2006, הדוח לשנת 2006 הוגש בשנת 2007. האם ב-2013 זכאי הנישום לתקן את הדוח ולבקש פריסת פיצויים ?

2. האם נישום שלא שילם את המס עד לסוף ינואר זכאי לשיעור מס של 10% בגין השכרת דירה למגורים מכוח סעיף 122 לפקודה ?

עד תיקון 159 (10/07) נוסח הסעיף היה

”האמור בסעיף קטן (א) יחול רק אם התקיימו כל אלה....”

החל מתיקון 159 הנוסח קובע:

”מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם תוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות...”

סעיף 160 – החזר מס יתר בעקבות שומה

(א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית - בין דרך ניכוי ובין דרך אחרת - יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע סכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר.

(ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניח למסרו, או שעליה נישום בסכום העולה על הסכום שבדו"ח שלו וקיבל הודעה על השומה שנערכה לו אותה שנה, אלא אם הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שאי-המסירה או ההזנחה למסור דו"ח אמיתי ונכון אין מקורן מרמה או מעשה או מחדל שבמזיד; אין הוראה זו חלה על סכומים שיש להחזירם לאחר השגה או ערעור.

(ג) כל הרואה עצמו מקופח בהחלטתו של פקיד השומה בדבר הסכום שיש להחזירו לפי סעיף זה, תהיה לו אותה זכות לערעור על ההחלטה שהיתה לו אילו היה רואה עצמו מקופח בשומה שנעשתה לו.

אמת או יציב מה עדיף

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.**

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד בילינקיס

פס"ד פילינקיס (ע"מ 1301/08)

- חברת AM:PM נוסדה בתחילת שנת 2000 אולם פתחה את המרכול הראשון בנובמבר 2001. ב-10/2006 נחתם הסכם עקרונות למכירת הרשת לחברת דור אלון.
- כל שוויה של החברה במועד המכירה נגזר משווי הפעילות של רשת המרכולים. פעילות זו החלה, לכל המוקדם, בנובמבר 2001 (ולא במועד הקמת החברה בתחילת 2000). החלק הארי של הגידול בשווי החברה אירע לאחר שנת 2002 (שבסופה הפעילה החברה רק 3 מרכולים).

אמת או יציב מה עדיף – פס"ד בילינקיס

נפסק

- בדומה לסעיפים 47 ו-48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, גם בסעיפים 88 ו-91 לפקודה קבע המחוקק נוסחה לינארית לעניין חישוב שיעור המס שיחול במכירת נכס הון.
- יש להחיל את הלכת פוליטי גם בחישוב רווח הון. סעיף 88 לפקודה הינו סעיף "הגדרות". סעיפי הגדרות נועדו לתת משמעות לשונית מיוחדת לביטוי כלשהו אשר עשויה לחרוג לעיתים מהמשמעות המקובלת לאותו ביטוי.
- **משקבע המחוקק משמעות מיוחדת לביטוי מסוים, אין מקום לסטות הימנה או לראות בה כחזקה הניתנת לסתירה.**

מועד אירוע המס בקבלת דיבידנד וברווח הון

מועד אירוע המס בקבלת דיבידנד

פס"ד שור (ע"מ 22951-09-09)

עובדות

- ✓ שור ושפיר מחזיקים בחלקים שווים (50: 50) במלוא הון המניות של חברת קו מערכות.
- ✓ בחודש נובמבר 2003 הקימו שור ושפיר חברת החזקה בבעלות מלאה.
- ✓ ב-18.12.03 העבירו שור ושפיר את מלוא החזקותיהם בקו מערכות לחברות ההחזקה בהתאם לסעיף 104א לפקודה.
- ✓ לקראת סוף דצמבר 2003 ביקשו שור ושפיר להכיר בחברות ההחזקה כחברות משפחתיות החל משנת 2004.

מועד אירוע המס בקבלת דיבידנד

עובדות

- ✓ ב-29.12.2003 הכריזה קו מערכות על חלוקת דיבידנד לחברות ההחזקה בסך של כ-8,000,000 ₪. ההתחייבות נרשמה "כדיבידנד לחלק" בספרי קו מערכות.
- ✓ בשנים 2005 – 2008 חילקה קו מערכות לחברות ההחזקה את הדיבידנד בפועל.

השאלה שבמחלוקת

. מהו מועד אירוע המס שלדיבידנד. ביום ההכרזה או ביום הקבלה בפועל ?

נפסק

- ❖ החבות במס על תשלומי דיבידנד קמה רק עם מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד, כלומר, עם תשלום הדיבידנד בפועל. הדבר עולה מלשון הפקודה ומתכליתה.

מועד אירוע המס בקבלת דיבידנד

נפסק

- ❖ המחוקק משתמש בלשון "חלוקה" – לשון המרמזת על תשלום בפועל וכן בלשון "שנתקבלו" כלומר, המחוקק מבהיר כאירוע המס הינו מועד הקבלה בפועל של הדיבידנד.
- ❖ הקביעה כי אירוע המס בתשלום דיבידנד מתרחש רק עם התשלום בפועל מתיישבת עם העקרונות הכלליים בדיני המס ולפיהם אין לחייב נישום לשלם מס, מקום שלא מימש את ההכנסה. הטעם בדבר הינו כי כל עוד לא מומשה הזכות, אין בידי הנישום אמצעי לתשלום המס המתחייב בגין אותה זכות עתידית.

מועד אירוע המס ברווח הון

דוגמא א

מייסד בחברת סטראט אפ מכר מניות לחברה זרה. התמורה עמדה על \$1,000,000.

□ ההסכם נחתם ב-1.7.12 בכפוף לבדיקת נאותות, לאישור מרשות המסים ולאישורים מהבנקים בחו"ל (במועד זה $\$1 = 4$ ₪).

□ המניות הועברו לקונה ביום 1.1.13.

□ התמורה שולמה ביום 1.3.13 [שער ה-\$ ירד ב-15% (מ-4 ₪ ל-3.4 ₪)].

מועד אירוע המס ברווח הון

דוגמא ב

נישום חתם על הסכם למכירת מכונה בתמורה ל-1,000,000 ₪.

במועד החתימה קיבל 200,000 ₪,

כעבור שנה עוד 400,000 ₪.

וכעבור שנה נוספת עוד 400,000 ₪.

מועד אירוע המס ברווח הון

דוגמא ג

נישום חתם על הסכם למכירת מניות בחברת מו"פ בתמורה ל-4,000,000 ₪.

במועד החתימה קיבל 1,000,000 ₪ במזומן.

כעבור שנה יקבל עוד 1,000,000 ₪ בתנאי שהידע הטכנולוגי יקבל אישור מרשויות הפיקוח בארה"ב.

וכעבור שנה נוספת יקבל את יתרת התמורה בסך 2,000,000 ₪ בתנאי שמחזור המכירות של החברה יעלה על 10,000,000 ₪.

הצעה לתיקוני חקיקה בנושא חישוב מאוחד - נפרד

הכנסות בני זוג - הכלל

✓ הכלל - סעיף 65 לפקודה:

”הכנסת בני זוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו”

הכנסות ילד שטרם מלאו לו 18 יחשבו כהכנסת בז”ר:

* הכנסות מחברה שקופה (לא רלוונטי);

* הכנסות ריבית (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה);

* הכנסות מקרן להשקעות במקרקעין;

* הכנסות מרווח הון.

למעט: הכנסות ריבית, קרן השקעות ורווח הון שמקורן מירושה או בפיצוי/בטוח בשל פגיעת גוף.

הכנסות בני זוג - החריג

✓ החריג - סעיף 66 לפקודה:

המקרים בהם רשאי בן הזוג שאיננו בז"ר לתבוע חישוב נפרד:

- א. הכנסה מיגיעה אישית בעסק, במשלח יד או מעבודה (שאינה תלויה בהכנסת בן הזוג השני);
- ג. הכנסה מרכוש שהיה בבעלות בן הזוג לפחות שנה לפני הנישואין;
- ד. הכנסה מרכוש שהתקבל בירושה (גם בתקופת הנישואין);
- ה. הכנסות לפי סעיף 66(ה) לפקודה.

הערה: הכנסה חייבת שאיננה מיגיעה אישית תצטרף להכנסת בן הזוג שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוה יותר.

הכנסות בני זוג

מסקנה:

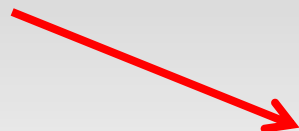
הכלל: חישוב מאוחד להכנסות בני זוג (לרבות הכנסה משותפת והכנסה שאיננה מיגיעה אישית).

החריג: חישוב נפרד (רק כשיש הכנסה מיגיעה אישית והכנסות מסוימות מרכוש).

הכנסות בני זוג

הכלל: סעיף 65 – חישוב מאוחד

חריג: סעיף 66 – חישוב נפרד



מצב ב

- א. הכנסה **מרכוש** שהיה בבעלות בן הזוג לפחות שנה לפני הנישואין.
- ב. הכנסה **מרכוש** שהתקבל בירושה (גם בתקופת הנישואין)

מצב א

- א. יגיעה אישית לבן הזוג שאיננו בן זוג רשום.
- ב. **סייג – תלות במקורות ההכנסה (סעיף 66(ד))**
- ג. הוראות סעיף 66(ה)

תלות במקורות ההכנסה

סעיף 66(ד) - תלות במקור ההכנסה של בן הזוג

” הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני...”

בהתאם לפסיקה, הזכות לבצע חישוב נפרד (החריג) לא תינתן, אם בן הזוג האחד יכול להחליט להעסיק את האחר או לקבוע את שכרו.

חזקות התלות

סעיף 66(ד) מוסיף וקובע חזקות למקרים בהם קיימת תלות

”ולא יראו הכנסת בן הזוג האחד כאמור אם היא באה,

בין השאר, מאחד מאלה:

(1) עסק או משלח יד של בן הזוג השני;

(2) חברה אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני,

במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות

ההצבעה...

(3) שותפות אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן

הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות

מהונה או מהזכות לרווחיה...”

פסיקת ביהמ"ש העליון בנושא התלות

פסק דין מלכיאלי (ע"א 8114/09)

- ❖ המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא בלעדי – על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו.
- ❖ תכליתו של סעיף 66(ד) – מניעת הפחתות מס מלאכותיות ובלתי נאותות (תכלית אנטי תכנונית).
- ❖ לא ניתן לטעון כי דרישת "אי התלות" היא חזקה הניתנת לסתירה. כאשר יש תלות במקורות ההכנסה יש לבצע חישוב מאוחד.

פסיקת ביהמ"ש העליון בנושא התלות

פסק דין מלכיאלי (ע"א 8114/09)

- ❖ כאשר בני הזוג מחזיקים ב-100% ממניות חברה משפחתית, אין ספק שבמצב זה גובה שכרו של כל אחד מהם מושפע משכרו ומהחלטותיו של השני – קיימת תלות במקורות ההכנסה וההכנסה החייבת תמוסה בחישוב מאוחד.
- ❖ כאשר קיימת תלות בין הכנסות בני הזוג יש לבצע חישוב מאוחד גם אם ניתן להוכיח את נאותות השכר של בני הזוג.

הצעה לתיקון חקיקה

תיקון סעיף 66 לפקודה

(1) בס"ק ד -

(א) בפסקה (2) – במקום 10% יבוא 25%.

(ב) בפסקה (32) – במקום 10% יבוא 25%.

(2) בס"ק ה בפסקה (2)

(1) ברישא, במקום 42,000 ₪ יבוא 108,000 ₪

(2) אחרי פסקת משנה (ג) יבוא:

"(ד) בני הזוג צירפו לדוח השנתי לשנת מס שלגביה הם תובעים שיעשה להם חישוב נפרד הצהרה בדבר עמידתם בתנאים המפורטים בפסקאות משנה (א) ו-(ב).

(ה) הודעה לפי פסקת משנה (ג) והצהרה לפי פסקת משנה (ד) יוגשו באופן ובטופס שיורה המנהל".

הצעה לתיקון חקיקה

תיקון סעיף 66 לפקודה

אחרי פסקה (4) יבוא:

- (5)(א) תבעו בני זוג חישוב כאמור בפסקה (2) ונקבע בשומה סופית כי לא עמדו בתנאים המפורטים באותה פסקה, כולם או חלקם, יהיה בן הזוג הרשום חייב בקנס בשיעור 30% מהפרש המס. לעניין זה, "שומה סופית" – שומה שאין לגביה עוד זכות להשגה או לערעור.
- "הפרש מס" – הסכום שבו עודף המס המחושב לפי חישוב מאוחד על ההכנסה נשוא החישוב על המס המחושב בחישוב נפרד על ההכנסה נשוא החישוב.
- "הכנסה נשוא החישוב" – ההכנסה שלגביה הצהיר בן הזוג הרשום, בדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, כי יחול לגביו חישוב מס נפרד לפי סעיף קטן זה.
- (ב) שילם הנישום קנס כאמור, לא יוטל עליו קנס לפי סעיף 191 בשל הפרש המס.

הצעה לתיקון חקיקה

תיקון סעיף 66 לפקודה

(ג) על קנס שהוטל לפי פיסקת משנה (א) ייוספו הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח השנתי ועד למועד תשלום הקנס, ויראו את הקנס כסוג חיוב לעניין סעיף 195א.

(6) נדרש החישוב הנפרד לגבי חלק משנת המס כאמור בפסקת משנה (2)(א) – יקראו את הסכום הנקוב ברישא לסעיף קטן זה כסכום יחסי לפי היחס שבין מספר הימים באותו חלק משנת המס לגביו נדרש החישוב הנפרד לבין 365”.

הצעה לתיקון חקיקה

תיקון סעיף 66 לפקודה – תחילה, תחולה והוראת שעה

(א) תחילתו של חוק זה, למעט סעיף 1(2)(א)(1) – ב-1.1.2014, והוא יחול בחישוב המס לשנת 2014 ואילך.

(ב) תחילתו של סעיף 1(2)(א)(1) לחוק זה – 1.1.2017 ואילך והוא יחול בחישוב המס לשנת 2017 ואילך.

(ג) לגבי שנות המס 2014 – 2016 יקראו את סעיף 66(ה)(2) רישא לפקודה כאילו במקום 42,000 ₪ נאמר:

לשנת 2014 – 60,000 ₪, לשנת 2015 – 70,000 ₪, לשנת 2016 – 90,000 ₪.

(ד) על הסכומים הנקובים בסעיף 1(2)(א)(1) ובסעיף קטן (ג) בסעיף זה יחול סעיף 120ב לפקודה כאילו תואמו לאחרונה ב-1.1.2014 ויחולו עליהם ההוראות החלות על תקרות.

מיסוי הכנסת עבודה אצל מלצרים

מיסוי מלצרים

דנג"ץ אסתר כהן (5967/10)

➤ אין חולק כי הכנסה מדמי תשר הינה הכנסת עבודה בידי המלצר, על אף שאיננה משולמת בידי המעסיק.

➤ **האם זו הכנסה של המסעדה?** נחלקו הדעות:

דעת הרוב (הנשיא גרוניס והשופטים ג'ובראן ארבל ומלצר) – לא (אין מקום לדון בכך בדיון מחודש, ומומלץ להסדיר בחקיקה). על כן לכאורה למעביד אין חובה לנכות ולעובד אין חובה להגיש דו"ח.

דעת המיעוט (המשנה לנשיא נאור והשופטים רובינשטיין וחיות) – כן. זוהי הכנסה של המסעדה לכל דבר ועניין. בין היתר משום שהתשר איננו וולונטרי באמת, והוא משקף תמורה לשירות הכולל של המסעדה (ה"חוויה"), מנגנון החלוקה משקף בעלות של המסעדה, והתשר נשקל בחישובים הכלכליים של המסעדה.

ניהול ספרים של מסעדה

נייט קופי (ע"מ 10-07-11572)

האם חייב בית קפה ברישום תשלומי טיפים ששולמו למלצרים.

➤ בית המשפט נצמד להכרעה בדנג"צ אסתר כהן, והותיר את מבחן הוולונטריות על כנו. המשמעות – אין חובה לנהל ספרים בגין מרכיב התשר שמקבלים המלצרים.

➤ יוער, כי פקיד השומה טען כי יש לעבור למבחן השליטה על הטיפ, ובית המשפט היה מוכן לבחון זאת – אולם פקיד השומה לא הצליח להוכיח עובדתית, כי הבעלים התייחס לטיפים ככסף שלו.

תודה על ההקשבה