

במת מסים 2

פברואר 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

תכנון מבנה ההון לצורך

הכרה בהוצאות מימון

הוצאות מימון - כללי

סוגיית התרתן בניכוי של הוצאות מימון עולה פעמים רבות בדיוני שומה בין רשות המיסים לבין הנישומים. לפיכך, נדרשים בתי המשפט לא פעם להתמודד ולהכריע בסוגיה.

סעיף 17 רישא קובע את הכלל להתרת הוצאות בניכוי:

”לשם ברור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...”

סעיף 17(1)(א) לפקודה מתיר בניכוי:

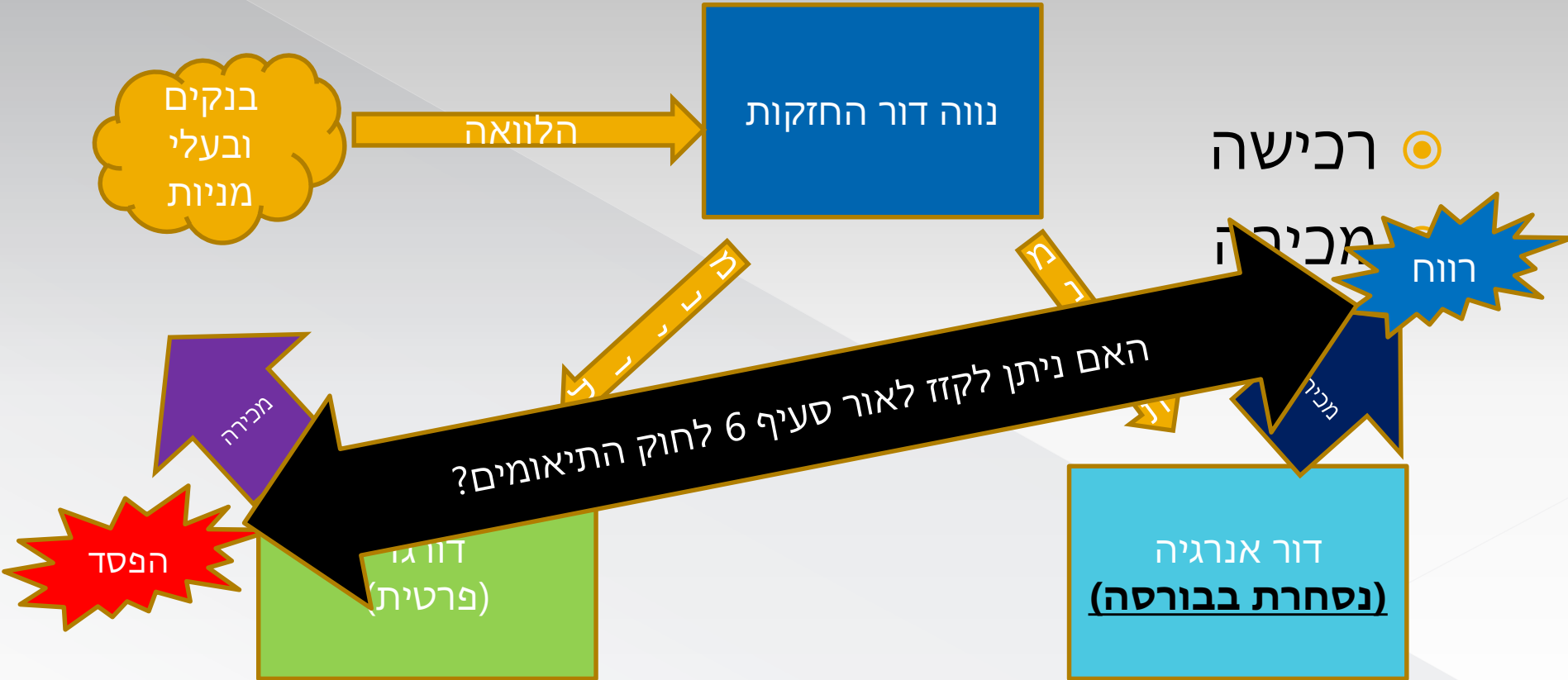
”סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה; אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת הכנסה.”

ההכרעה בסוגיית התרת הוצאות מימון, אינה פשוטה ונובעת מהקושי לייחס כסף מסוים למטרה מוגדרת. דהיינו, שאלת הקשר הישיר בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.

בעיה המוכרת יותר בשמה הציורי: ”לכסף אין ריח”

סקירת פסיקה

ייחוס הוצאות מימון בגין רכישת ני"ע



סקירת פסיקה

היחס בין סעיפים 17(1), 18(ג) ו-126(ב) לפקודה

עמ"ה 1059/05 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פשמ"ג:

בראון פישמן בע"מ

מניות

הלוואה
והוצאות
מימון

דיבידנד

ידיעות
תקשורת
בע"מ

1. האם ההשקעה בחברות הבת היא השקעה בעסק או בנכס הון? (מבחן טיב הנכס, ההיקף הכספי, מנגנון, ידע ובקיאות, משך ההחזקה, הרישום במאזן).

2. סעיף 18(ג) מייחס הוצאות להכנסות פטורות לפי חלקן היחסי של ההכנסות הפטורות

יישום עקרון השקיפות הכלכלית

סקירת פסיקה

פשמ"ג נ' ביח"ר לסיגריות לוד

ע"א 167/58 פשמ"ג ביח"ר לסיגריות לוד:

❖ **המחלוקת:** האם הפרשי הצמדה על הלוואה שניטלה מותרים בניכוי (הוצאה שבפירות) או שאינם מותרים בניכוי (כחלק מקרן ההלוואה) ?
(יוער, כי סעיף 17(1) בנוסח הישן כלל "ריבית" ולא "הפרשי הצמדה").

❖ **ביהמ"ש פסק:** כי הפרשי ההצמדה הינם חלק מהקרן (קרן בערכים ריאליים) ולכן ערעור פ"ש התקבל. ביהמ"ש לא מכריע בשאלת הקשר העקיף, אולם מציין בהערת אגב :

1. קיים קושי לעקוב אחרי כספי ההלוואה שכן לכסף אין סימן היכר.

2. יתכן שכספי ההלוואה באו לשחרר הון עצמי שקודם שימש בעסק ועכשיו הוא פנוי ויופנה למטרות פרטיות.

סקירת פסיקה

נקיד בע"מ נ' פשמ"ג

ע"א 157/60 נקיד בע"מ נ' פשמ"ג:

❖ **המחלוקת:** האם הוצאות מימון על הלוואה שניטלה לשם תשלומי מיסים מותרות בניכוי ?

לטענת הנישום - כל הלוואה שניתנה לבעל מפעל תהא מטרתה אשר תהא, מחזקת את מצב ההון שלו. כלומר, היא מאפשרת לו שלא להוציא מהמפעל אמצעים נזילים לסילוק חוב מס הכנסה (הקשר העקיף).

❖ **ביהמ"ש פסק:**

ביהמ"ש מתעלם משאלת הקשר העקיף וקובע, כי כשם שהוצאות המס לא מותרות בניכוי כך גם הוצאות המימון על ההלוואה לצורך תשלום המס לא מותרות.

ביהמ"ש לא דן בשאלת הקשר העקיף אולם מציין סוגיה זו בהערת אגב.

סיכום ביניים

ההלכה העולה מפסקי הדין ביח"ר לסיגריות ונקיד:

אם מוכח קשר ישיר בין הוצאות המימון להשקעה הפרטית אין להכיר בהוצאה.

בית המשפט משיב בשלילה לאפשרות בדיקת הקשר העקיף

סקירת פסיקה

חיאור בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

עמ"ה 149/72 חיאור בע"מ נ' פקיד שומה חיפה:

- ❖ **המחלוקת:** המערערת הינה חברה שהפיקה הכנסות מהשכרת בנין שבבעלותה. בשנת 1968 שלמה דמי פינוי לאחד הדיירים, את סכום דמי הפינוי לוותה החברה מהבנק ונוצרו לה הוצאות מימון אותם תבעה כהוצאה. פקיד השומה סירב להתיר לה בניכוי סכומים אילו וזאת לאחר שהתברר כי בטרם נטלה את ההלוואה, הלוותה המערערת כסף לבעלי המניות ללא ריבית.
- ❖ **ביהמ"ש קבע,** כי אין להתיר בניכוי הוצאות מימון שנבעו לחברה, שהשתמשה בכספיה שלא לצורך ייצור הכנסתה, ועקב כך נאלצה ללוות כספים לצרכי ייצור הכנסתה. כלומר, למרות שמתקיים קשר ישיר בין הוצאת המימון לבין ייצור ההכנסה, בוחר ביהמ"ש שלא להתיר את ההוצאה, שכן כספי החברה שימשו להשקעה בנכסים לא מניבים.

סקירת פסיקה

שלמה אנג'ל נ' פ"ש ירושלים

ע"א 425/79 שלמה אנג'ל נ' פ"ש ירושלים:

- ❖ **המחלוקת:** המערערת שילמה ריבית על חשבון משיכת יתר בבנקים, בתקופה שבה נקנה על ידה מגרש שלא שימש בהשגת הכנסה. פקיד השומה סרב להתיר את הוצאות המימון על משיכת היתר.
- ❖ ביהמ"ש העליון חוזר על הלכת חיאור ומדגיש:
כאשר נישום מוציא כספים למטרות שאינן לצורך ייצור הכנסתו ולאחר מכן נאלץ ללוות כספים לצורך ייצור ההכנסה - הוצאות הריבית לא יותרו בניכוי.
דהיינו, יש ליחס את הוצאות מימון לנכסים לא מניבים, וזאת גם כאשר מתקיים לכאורה קשר ישיר בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.

סיכום ביניים

ההלכה העולה מפסקי הדין חיאור ואנג'ל:

- ✓ גם כאשר מוכח קשר ישיר בין ההלוואה להון ששימש בייצוא הכנסה, יש לבדוק את הקשר העקיף לפני התרת ההוצאה.
- ✓ לעולם ייחסו הוצאות המימון להוצאה הפרטית.

סקירת פסיקה

מוראן הנדסת בנין בע"מ נ' פ"ש ת"א 3

ע"א 787/86 מוראן הנדסת בנין בע"מ נ' פ"ש ת"א 3:

- ❖ המחלוקת: המערערת רכשה מגרש (נכס לא מניב) כאשר עקב הרכישה נאלצה לאחר מכן לקחת הלוואות לצורך ניהול עסקיה.
 - ❖ ביהמ"ש "מרכז" את הלכת אנג'ל לעניין הקשר העקיף ומוסיף את מבחן "הצורך הצפוי מראש".
- המדובר בצורך שהנישום היה יכול להיות ער לו, ולכאורה יצר בIODעין מצב שבו נזקק להלוואה שגרמה לקיומן של הוצאות מימון.

יוער, כי קיים קושי אובייקטיבי / סובייקטיבי לבחינת "הצורך הצפוי מראש".

סקירת פסיקה

שרה לוריא נ' פ"ש ת"א 4

עמ"ה 294/85 שרה לוריא נ' פ"ש ת"א 4:

❖ **המחלוקת:** המערערת נטלה הלוואה וזאת לצורך משיכות פרטיות. פקיד השומה סירב להתיר את הוצאות המימון שכן, כספי ההלוואה לא שימשו בייצור הכנסה.

❖ **ביהמ"ש פסק:**

הוצאות מימון יותרו בניכוי על משיכות, עד גובה הרווח (זכותו של נישום למשוך את הרווחים לצרכיו).

בפס"ד זה, סוטה בית המשפט לראשונה מהקשר הישיר בין ההלוואה לבין פעולה שאינה בייצור ההכנסה ובוחן את הקשר העקיף לייצור ההכנסה מנקודת מבט כלכלית/חשבונאית.

סקירת פסיקה

פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג

עמ"ה 23/95 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג:

- ❖ **המחלוקת:** המערערת נטלה הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד. פקיד השומה סירב להתיר את הוצאות המימון שכן לא מדובר בהון שניטל לצורך ייצור הכנסה.
 - ❖ לדעת ביהמ"ש, מבחן הצורך הצפוי מראש לא רלוונטי לעניין זה, שכן מדובר בקשר עקיף הפוך. כלומר, ההלוואה ניטלה ישירות לחלוקת דיבידנד וזאת לאחר שהרווחים הושקעו בעסק. (ע"מ 15)
 - ❖ **נפסק:**
1. לצורך שאלת התרתן בניכוי של הוצאות מימון ראוי לבחון **לא רק את הקשר הראשוני, אלא את כל המבנה המימוני והפיננסי של הפירמה כולה.**
 2. דיני המס אמורים לבטא ניטרליות בשאלת יחסי מינוף בחברה, שבסיסם ביחס הקיים בין ההון הזר שבידי החברה, ובין ההון העצמי המשמש למימון עיסוקיה.

סקירת פסיקה

פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג

עמ"ה 23/95 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג:

3. ביהמ"ש קובע שלושה תנאים מצטברים לצורך התרתן בניכוי של הוצאות מימון על הלוואה שמטרתה חלוקת דיבידנד:

א. הצטברות רר"ל לפי דיני תאגידים (מבחן הרווח וכושר הפירעון) וכללי חשבונאות מקובלים.

ב. שימוש ברווחים לצורך ייצור הכנסתה - שקילות כלכלית

ג. הגבלת גובה ההלוואה בהתאם לגובה הרר"ל.

סקירת פסיקה

פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג

ע"א 9391/01, 8849, 6557 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג:

ביהמ"ש העליון חוזר על הכלל, כי הוצאה תותר בהתקיים קשר ישיר בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.

לדעת ביהמ"ש, אימוץ גישת הקשר העקיף תפתח כר רחב להתדיינויות אשר יאלצו את פקיד השומה וביהמ"ש לנתח את המבנה המימוני והפיננסי של הפירמה בכל מקרה בו נטען קשר עקיף, דבר שיגרום לעלויות כבדות על המערכת הציבורית.

לכלל האמור קבע ביהמ"ש חריג, שבהתקיים התנאים שנקבעו בדיון במחוזי יותרו הוצאות המימון בניכוי.

הערה- ביהמ"ש העליון מאמץ את החלטת ביהמ"ש המחוזי אולם, מקבל את ערעור פקיד השומה היות ולא הוכחה השקילות הכלכלית הלכה למעשה.

סקירת פסיקה

פש"ג נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות

ע"א 8301/04, 10391 פשמ"ג נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ:

- ❖ **המחלוקת:** האם הוצאות המימון בגין ההלוואות שנטלה המערערת לצורך חלוקת דיבידנדים מותרות בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה. (במחוזי הסוגיה נדונה במקביל לפרשת פז גז ונפסק באופן זהה. בעליון פס"ד ניתן לאחר פס"ד פז גז ומדובר למעשה ביישום הלכת פז גז).
- ❖ **ביהמ"ש מיישם את הלכת פז גז וקובע:**

כי לעומת פז גז המקרה הנדון פשוט וברור הרבה יותר ואינו מטיל נטל כבד על פקיד השומה לבחינת התקיימותו של קשר עקיף. שכן לא היתה מחלוקת סביב העובדות והמבחנים שנקבעו בפרשת פז גז השתקפו מהדוחות הכספיים.

סקירת פסיקה

דנ"א בעניין פז גז (בעקבות פי גלילות)

❖ הבקשה לקיום דיון נוסף נדונה לאחר פס"ד בעניין פשמ"ג נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ, שם קיבל ביהמ"ש את עמדת החברה, ויישם את הלכת פז גז וקבע כי יש להחיל את החריג לכלל שנקבע בפס"ד פז-גז.

❖ ביהמ"ש יוצר הבחנה בין שני המקרים וקובע כי בעניין פז גז לא הונחה התשתית העובדתית כי המלאי והציוד לא נרכשו למעשה במימון הון זר. שאז הייתה זוכה החברה לניכוי הוצאות כפול.

ביהמ"ש מדגיש, כי נטל ההוכחה בעניין זכאות לניכוי הוצאות הוא על הנישום ועליו להוכיח, מלבד התנאים שנקבעו בפרשת פז גז במחוזי גם תכלית עסקית וכלכלית לפעולות, דהיינו שעלותו של השימוש בהון עצמי גבוהה יותר.

סיכום פסיקה

בפסקי הדין בעניין פז גז ופי גלילות קובע ביהמ"ש, כי מבחן הקשר הישיר בין ההוצאה לייצור הכנסה, אינו מבחן יחיד ובלעדי וכי יש ליישם גישה כלכלית מקום בו יש לנישום מקורות עצמיים לצורך מימון פעולות שאינם באות לקדם את ייצור ההכנסה, ולהתיר בניכוי הוצאות מימון גם במקרים אילו.

דיון בהשלכות "הלכת פז גז"

- לאור עמדת ביהמ"ש כפי שבא לידי ביטוי בפס"ד פי גלילות ובהמשך לקביעת בית המשפט העליון בהלכת פז-גז ובדיון נוסף פז-גז, נשאלת השאלה האם יש מקום להחיל את הרציונל העומד מאחורי פסיקת בית המשפט בעמ"ה 294/85 בענין שרה לוריא (להלן- פס"ד לוריא) גם על חברה.
- דהיינו: כשם שבעל עסק עצמאי, על פי פס"ד לוריא, זכאי ליטול את רווחיו, לאחר תשלום מס, למחייתו, כך רשאית גם חברה לחלק את יתרת ההכנסה, לאחר תשלום המס, לבעלי המניות. והן להשקיע את רווחיה/הונה העצמי מחוץ לעסק בנכסים אחרים.

דיון בהשלכות "הלכת פז גז"

➤ במקרים בהם הוכיח הנישום כי קיים הון עצמי בעסקו וכל הנכסים המוצגים במאזן הינם נכסים מניבים, הרי שבמקרים אלו עמד הנישום בנטל הוכחת השקילות כלכלית, ומשכך הוצאות המימון בגין הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד ו/או הוצאות מימון על הלוואה לרכישת נכס לא מניב יותרו בניכוי וזאת על הלוואה שניטלה עד גובה ההון העצמי.

➤ במקרים בהם הוכיח הנישום כי קיים הון עצמי בעסקו, אך לצד הנכסים המניבים קיימים נכסים שאינם מניבים – מתעוררת שאלת קיומו של קשר עקיף, בין הוצאות המימון לבין ייצור הכנסה. (בניגוד להלכת ביח"ר לסגריות ונקיד)

דיון בהשלכות "הלכת פז גז"

הרווחים שיובאו בחשבון לצורך בחינת קיומם של רר"ל:

- ✓ ווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב לפקודה (ללא מגבלת התקופה).
- ✓ רווחים חשבונאיים אחרים לפי כללי חשבונאות מקובלים ולפי דיני תאגידיים, שלא נכללו במסגרת הרר"ל כמשמעותם בסעיף 94ב, אולם יש בגינם זרימת מזומן ממשית לפירמה.

לא יובאו בחשבון בקביעת הרר"ל:

- x רווחי שערוד.
- x רווחי אקוויטי.
- x רווחים אחרים שאין בגינם זרימת מזומנים ממשית לעסק.

במקרים אילו לא מתקיימת השקילות הכלכלית הלכה למעשה

דוגמא ליישום "הלכת פז גז"

להלן מאזן חברה ליום 31.12.12:

מלאי	100	הון זר	50
השקעה בחברה בת	50	הון עצמי	100

ביום 1.1.13 החברה נוטלת הלוואה בסך 80 ₪ לצורך חלוקת דיבידנד.

המאזן לאחר החלוקה:

מלאי	100	הון זר	130
השקעה	50	הון עצמי	20

במקרה כזה לא יותרו הוצאות מימון על הלוואה בסך 30 ₪.

ההפרש בין ההון הזר (130) לנכסים המניבים (מלאי 100)

קריטריונים לפתיחת הסכם שומה
בהתאם לסעיף 147 לפקודה לאור
פסיקת ביהמ"ש העליון

הוראות החוק

סעיף 147 לפקודה

(א)(1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג), לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו.

(א)(2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב, 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד (8), 117(ב2) או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר.

הוראות החוק

סעיף 147 לפקודה

(א)(3) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221.

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידיו, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.

(ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 976/06 דן מרום ואח' נ' נציבות מס הכנסה:

❖ השאלה שבמחלוקת: האם רשאי המנהל להפעיל את סמכותו ולהוציא צו על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, במקרה בו הגיש הנישום דוח לאחר שיצאה לו שומה בהיעדר דוח וזאת כאשר פ"ש לא טיפל בדוח שהוגש.

ביהמ"ש פסק:

➤ סעיף 147 לא נועד לפתוח שומה כאשר הפתיחה נובעת אך ורק ממחדלו של פקיד השומה בטיפול בשומת הנישום, וכאשר לא התקיימו כל נסיבות מיוחדות אחרות הרובצות לפתחו של הנישום, ואשר יצדיקו את פתיחת השומה..

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 976/06 דן מרום ואח' נ' נציבות מס הכנסה:

➤ את סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו.

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 1230/08 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פשמ"ג:

❖ **המחלוקת:** האם רשאי המנהל לפתוח את השומות שנקבעו למערערת בהסכם מכוח סמכותו על-פי סעיף 147 לפקודה, זאת, בעקבות עובדות חדשות שנודעו לו בקשר לפעילות המערערת הקשורות בעיקר לחברה נכדה של המערערת.

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ סמכותו של המנהל לשנות את שומת המס באמצעות סעיף 147, אכן ראוי שתופעל **כחריג**, במקרים בהם נפלה טעות חמורה, המשפיעה באופן מהותי על השינוי בשומה.

➤ הדברים מקבלים משנה תוקף, מקום בו עסקינן בהשתחררות מהסכם שומה, אשר עליו, מטבע הדברים, הנישום מסתמך.

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 1230/08 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פשמ"ג:

ביהמ"ש פסק:

➤ הסכם השומה שנכרת בין הצדדים לא כלל התייחסות לרכיב מיסויי משמעותי מאוד, שלא עמד לפני המשיב בשלבי המשא ומתן על ההסכם. סעיף 147 נועד להתמודד, בין היתר, גם עם מצבים מעין אלה, ולכן ניתן היה לעשות בו שימוש על מנת להביא לפתרון מניח את הדעת של הסוגיה. לא נפלו בהליך - על כל רבדיו - פגמים מינהליים, אשר מצדיקים את ביטולו. יחד עם זאת, לא ניתן להניח כי המערערת היתה נותנת ידה להסכם השומה, לו היתה יודעת על כוונותיו של המשיב לשנות את הכנסתה החייבת בצורה כה משמעותית.

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 7726/10 איתמר מחלב ואח' נ' מדינת ישראל:

❖ **המחלוקת:** האם רשאי נציב מס הכנסה לעשות שימוש בסמכותו הקבועה בסעיף 147 לפקודה ולהורות על ביטולן של שומות בהסכם, מקום בו התברר כי הסכמתו של פקיד השומה לסגירת השומות בהסכם ניתנה **מחמת טעות משפטית**, אשר משמעותה גביית מס מופחת מהנישומים.

❖ **ביהמ"ש פסק: (השופט דנציגר)**

➤ שומה שבהסכם מחייבת התייחסות שונה משומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה.

➤ כאשר מדובר בהסכם שבצידו האחד עומדת רשות ציבורית (פקיד השומה), ובצידו השני עומד אדם או תאגיד פרטי (הנישום), ושעניינו בפשרה בדבר הפעלת סמכות שלטונית (כגון גביית מיסים), הרי שעסקינן ב"הסכם רשות" שהינו "יצור כלאיים" הכולל מאפיינים ציבוריים ופרטיים גם יחד. כפועל יוצא, **חלות על הסכם זה שתי מערכות דינים: מחד דיני החוזים ומאידך המשפט הציבורי.**

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 7726/10 איתמר מחלב ואח' נ' מדינת ישראל:

❖ ביהמ"ש פסק: (השופט דנציגר)

➤ אין חולק כי פקיד השומה טעה טעות משפטית, כאשר הסכמי הפשרה עם המשיבים מנוגדים לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין שטרית. יחד עם זאת, בצדק קבע בית המשפט המחוזי כי לא די בטעות זו כשלעצמה כדי לקבוע שהיה בסמכותו של הנציב לבטל את השומה שבהסכם.

(השופט רובינשטיין)

➤ השימוש בסעיף 147 לפקודה אינו יכול להיות עניין פשוט והוא יוכל להיעשות רק במקרים מיוחדים וחריגים.

➤ יש מקום לשימוש מצמצם בסמכות לפי סעיף 147 מקום שהמדובר בשומה שבהסכם, שבה אינטרס ההסתמכות גדול שבעתיים.

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 7726/10 איתמר מחלב ואח' נ' מדינת ישראל:

(השופט רובינשטיין)

- יש ליצור איזון בין אינטרס ציבורי מובהק בגביית מס אמת והצורך שהציבור לא יינזק מטעויות מקצועיות בתום לב של פקיד השומה, וגם לשם שיוניות עם נישומים אחרים - לבין דרישת ההגינות מן הרשות הציבורית כנאמן הציבור, מקום שניהלה מו"מ לפשרה.
- טעות משפטית מקצועית של הרשות היא מן הדברים העשויים להיכנס בגדרי הנסיבות המיוחדות, כדי שהציבור לא יינזק יתר על המידה. על כן יש מקום לפתיחה מסוימת של השומה. אך שיקול ההגינות ואינטרס ההסתמכות, בודאי כשהיה משא ומתן ובעקבותיו הסכם, מצדיקים כי **הפתיחה תהא חלקית בלבד**, בהתחשב בתרומת טעותה של הרשות לנסיבות שנוצרו.

סקירת פסיקה

פתיחת הסכם שומה מכוח סעיף 147

ע"א 7726/10 איתמר מחלב ואח' נ' מדינת ישראל:

(השופט פוגלמן)

- לא בכל מצב שבו מתגלה טעות של פקיד השומה, תופעל סמכות הנציב לפי סעיף 147 כדי לתקנה, והדבר אף עולה בבירור מההנחיות הפנימיות של הרשות עצמה.
- נסיבות המקרה יוצאות הדופן הצדיקו הפעלת הסמכות החריגה של פתיחת השומה המוסכמת, בסטייה מההנחיות הפנימיות. בנסיבות אלה, הצורך בתיקון פעולתו של פקיד שהביאה לתוצאה הסותרת את הדין ולפגיעה בעקרון גביית מס אמת וערך השוויון בפני החוק, מקום בו כל הצדדים להסכם יכולים היו לדעת כי זה האחרון מנוגד לדין ולפסיקת בית המשפט העליון, הוא טעם ענייני וסביר לסטייה מן ההנחיה.

מועד התיישנות שומות

השומה ומועדיה

סמכות לשום

145. (א)

- (1) **מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131**, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן - **שומה עצמית**) ...
- (2) פקיד השומה רשאי, **בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח**, ובאישור **הנציב** - תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(א) לאשר את השומה העצמית;

(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם ...

- 145(ב) לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות אחרת של אותו אדם על שלא מסר דו"ח או שהזניח למסרו.

השגה

- 151(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 סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.

(ב) לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו.

החלטה בהשגה

- 152 (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו **בא לידי הסכם עם פקיד השומה** על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.

(ב) לא הושג הסכם, **יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב**, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.

(ג) אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור הנציב - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, **או בתום שנה מיום שהוגשה השגה**, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), **יראו את ההשגה כאילו התקבלה**;

זכות ערעור

153

- (א) מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), **רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי**, שבאזור שיפוטו פעל פקיד השומה.

הפעלת ההתיישנות על פקיד השומה

ע"א 5954/04 פ.ש. ירושלים נ משה סמי ואיקאפוד, מיום 22.4.07 השופטת מ. נאור

➤ תכליתה של קביעת פרק הזמן בו צריכה הרשות המינהלית לקבל החלטה היא, בין היתר, צמצום חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי הנישום שעה שטרם ניתנה החלטה בעניינו.

➤ הוודאות דרושה לנישום כדי לכלכל את צעדיו, ולא ניתן להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן החלה על פקיד השומה מבלי שעיתוי השימוש בסמכות יהיה גלוי וידוע גם לנישום עצמו.

➤ כאשר פקיד השומה קובע את המס ומניח את הצו במגירתו או במחשבו, ונמנע מלשלוח זאת לנישום, אין הוא מגשים את תכלית הדרישה לעמוד במגבלות הזמן שנקבע בחוק.

➤ אמנם אין לחשוד בפקיד השומה שהוא מזייף צווים או "מתארך אותם לאחור", אולם אין בכך כדי לשנות את מסקנת בית המשפט.

➤ אשר על כן יש לסטות היום מהלכת ביר וזאת רטרואקטיבית גם לגבי מקרים שעדיין תלויים ועומדים ולא רק מכאן ולהבא.

➤ דנ"א 3993/07 פ.ש. ירושלים נ איקאפוד (שבעה שופטים) – לגבי שאלת התחולה הרטרואקטיבית: ההלכה תחול למפרע אך רק לגבי הליכים תלויים ועומדים מיום 23.5.2004 (יום מתן ההחלטה הראשונה במחוז).

➤ בהלכת פ.ש. 4 נ שרצקי: הוגשה השגה ביום 10.3.2003. ההודעה שודרה ביום 9.3.2004 ונשלחה לנישומים ביום 22.3.2004 (לגבי שנת המס 1998).

הפעלת ההתיישנות על פקיד השומה

ע"א 6315/05 פ"ש ת"א 4 נ' יחזקאל (איזי) שרצקי:

❖ הוגשה השגה ביום 10.3.2003. ההודעה שודרה ביום 9.3.2004 ונשלחה לנישומים ביום 22.3.2004 (לגבי שנת המס 1998 ואילך).

❖ נפסק:

לגבי התקופה שעד הלכת "ביר" במחוזי (מאי 2004) תמשיך לחול אותה הלכה ותאפשר גמישות כלפי פקיד השומה במשלוח צווים והנמקות.

הפעלת ההתיישנות על פקיד השומה

רע"א 429/12 יגאל דור און ואח' נ' מס הכנסה, פ"ש ואח':

- בשלוש בקשות לרשות ערעור על החלטות בית המשפט המחוזי בתל אביב אשר דחה את טענת ההתיישנות שהעלו הנישומים.
- במקרה הראשון, השומה היתה צריכה להימסר לפני תום שנת המס 2004 אך בפועל היא נשלחה לנישום ביום 11.1.2005 והגיעה לידיו ביום 13.1.2005.
- במקרה השני, המדובר בתשובה להשגה שאמורה להימסר תוך שנה מיום 24.2.04, אך נשלחה לנישום רק ביום 13.3.2005.
- במקרה השלישי אמורה היתה השומה להישלח עד תום שנת המס 2004, אולם רק ביום 2.1.2005 היא הודפסה ונמסרה לאחר כן.
- פקיד השומה טען, שעל אף הלכת סמי משנת 2007, ששינתה את הלכת ביר, ולפיה חלה התיישנות בכל מקרה של איחור במסירת השומה לנישום, הרי שבתקופה "שבין השמשות" - כלומר, עד לאישורה של הלכת סמי בבית המשפט העליון (אפריל 2007) - שררה אי-בהירות וניתן לפעול בגמישות במקרה של איחור מצד פקיד השומה, בפרט כאשר הנישום ידע על כוונת פקיד השומה לפעול.
- **בית המשפט העליון פסק:** אין כל עיגון משפטי לעמדתו של פקיד השומה לפיה יש להקל עמו בתקופת "בין השמשות" (כאשר עדיין שררה אי-בהירות לאור קיומה של הלכת ביר ובטרם ניתן פסק הדין בביהמ"ש העליון). המושג "בין השמשות" במשפט העברי נועד לתאר מצב של ספק, זמן שאינו יום ואינו לילה, ובעקבות זאת נקבעו הוראות מקילות שונות. מצב זה אינו רצוי במקרה זה והוא עלול להכביד ולהקשות על היציבות המשפטית. לאור האמור, **הערעור התקבל** ושלוש השומות בוטלו. הערעור התקבל.

מערך ההליכים המשפטיים בדרך להתישנות

שומה

25.3.2004
 הלכת סמינ
 פ.ש. ירושלים

דיון נוסף בהרכב מורחב בעליון

מספר שנים לא ידוע

תום שנת
המס שבה
הוגש הדו"ח

ת"ח (שומה
עצמית)

תום שנת
המס

תחילת
שנת המס

31.12.04

30.4.2004

31.12.2003

שרצקי
השגה: 10.3.2
003
הנמקה:
9.3.04

1.1.03

ערעור
עיון

מספר שנים לא ידוע

ערעור לבית
המשפט המחוזי

31.12.2009

31.12.2008

31.12.2007

31.12

הסכום

דור און
השגה:
22.4.04
צו:
23.4.05

2005

2003 שומת צו
(שולב ב') תוך שנה
מההשגה

2003 שומת
בשלב א'

תוך 30 יום

השגה תוך 30 יום

הפעלת ההתיישנות על פקיד השומה

בש"א 13754/07 לוסקי משה ואח' מיום 4.8.08 הש' סוקול

לענין התיישנות שומות- מהי עשיית שומה" (נימוקים או צו)? ומהו מועד ההתיישנות (משלוח או קבלת הצו)? ביהמ"ש המחוזי בחיפה, פסק:

1. מצאת **הודעת נימוקי שומה** דיה כדי לקיים את הוראה החוק בדבר שימוש פקיד השומה בסמכותו.
2. מועד ההמצאה בפועל לידי הנישום אינו רלבנטי אלא רק **מועד משלוח הצו** בלבד. שכן מועד המסירה הוא אקראי ואינו בשליטת פקיד השומה. כמו כן הוא מצמצם את תקופת "השנה" לקבלת ההחלטה ע"י פקיד השומה

בש"א 13876/08 מרוז מנחם מיום 30.11.08:

צו ששודר למחשב ורואה החשבון "הציץ" בו מהווה "מסירה במועד", וכן יחול "עקרון ההסתמכות"

(פברואר 2002)

הצהרת הון ראשונה
ליום 31.3.83

1988

שנים סגורות

1983

1992

1991

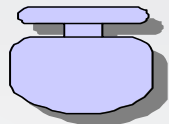
1990

1989

לפיכך אני סבור שאין מקום ליחס את כל ההפרש לשנים הפתוחות. יחד עם זאת, אין חייבת

להתבצע חלוקה שווה בין כל השנים ועדיין מכוחה של החזקה שאזכרה לעיל (שהיא אמנם "מוחלשת" בהתאם לנסיבות המקרה), ניתן ליחס נתח גדול יותר של ההפרש לשנים הפתוחות או חלק מהן.

אני קובע איפוא שלשנת 1989 יש ליחס 13% מההפרש כפי שהוא עולה מפסק דין זה. לשנת 1990 15% מההפרש;



1.4.83 - דרישה להגשת
הצהרת הון ליום

31.12.92

תן צחור רח' יגאל אלון 65 ת"א
etsachor@netvision.net...

ההון

הליכי שומה

ע"א 552/02, איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה

חנני הגיש לפקיד השומה - על-פי דרישתו של האחרון - שתי הצהרות הון: האחת ליום 31.3.1983 והשנייה ליום 31.12.1992.

בין שתי הצהרות ההון שהגיש חנני נתגלה הפרש הון, ומשסבר פקיד השומה כי מקור הפרש ההון שנוצר אין לו הסבר ראוי, החליט והוציא לחנני שומה לפי מיטב השפיטה.

הואיל ושומות המס שהוצאו לחנני לשנים 1983-1988 היו שומות סגורות, הוסיף פקיד השומה להכנסתו המוצהרת של חנני לשנות המס 1989-1991

הליכי שומה

ע"א 552/02, איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה

בית-המשפט המחוזי :

הפחית את הפרש ההון הבלתי מוסבר. בנוסף, ייחס בית-המשפט 34% מן ההפרש הבלתי-מוסבר לשנים הסגורות ו-66% ממנו לשנים הפתוחות. על פסק-דין זה ערערו הצדדים.

שאלת ייחוס הפרש ההון לשנים הסגורות, לשנים הפתוחות או גם לאלו וגם לאלו, שאלה היא שיש בה פנים לכאן ולכאן. שאלה לא קלה היא, ואין פלא בדבר שנתגלעו בה חילוקי דעות בין בעלי-תריסין. היו שפסקו - וזו אסכולה אחת - כי בהיעדר ראיות סותרות, יש לייחס את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש, גם אם שנים סגורות הן. ... הטעם העיקרי לגישה הוא, שבהיעדר ראיות אחרות, הנחה סבירה היא שההכנסה צמחה לאורך כל התקופה באורח שווה; ואם אמנם המטרה היא - וזו היא אכן המטרה - להתחקות אחר ההכנסה האמיתית, מסקנה נדרשת כמו-מאליה היא כי יש לייחס את ההכנסה לכל אותן שנים. יתר-על-כן: עקרון סופיות השומה עקרון מרכזי ובסיסי הוא במשפט המס ויש לשמור עליו. וכך, משהופכת השומה להיות שומה סופית, ראויה הסתמכותו של הנישום על אותה סופיות להגנה. אם כך על דרך הכלל, לא-כן-שכן מקום שהשומה הפכה סופית וחלפה תקופת הזמן המתירה לרשויות המס לפתוח את השומה.

אכולה שניה - והיא הרווחת כהיום הזה - גורסת, כי בהיעדר ראיות אחרות יש לייחס את הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד וכי אין לייחס כל חלק לשנים הסגורות. ראו, למשל: ... הטעם העיקרי המונח ביסודה של אסכולה זו הוא הטעם של מיסוי אמת; וכך, משנקבע - על-פי ניתוח הפרש ההון - כי צמחה לנישום הכנסה שלא דווחה, אך דין הוא שיש ונכון למסותה במלואה, וממילא אין לייחסה לשנים סגורות ועל דרך זה לפוטרה ממיסוי. אם אחרת נקבע, כך אומרים האומרים, ניטיב שלא-כדין עם נישום שלא דיווח על הכנסותיו וכך יימצא החוטא נשכר בחטאו.

במקרה דנא, נתקיימו נסיבות מיוחדות המצדיקות ייחוס חלק מהפרש ההון גם לשנים הסגורות. הטעם העיקרי לדבר הוא, שפקיד השומה, הוא עצמו, ייחס את ההפרש בגלגול הראשון לכל השנים שלעניין באורח שווה. כמו-כן, השומה נעשתה על פי השוואת הצהרות הון בפער של עשר שנים, שעה ש-6 שומות כבר נסגרו. תקופה זו תקופה ארוכה היא. בית המשפט קמא ייחס 34% לשנים הסגורות ו-66% לשנים הפתוחות, ... קביעה זו לא נעשתה על בסיס ראיות ספציפיות אלא על דרך ההערכה והאומדנה.

בהיעדר ראיות אחרות, דומה שההערכה הסבירה יותר והצודקת יותר היא הערכה המייחסת את ההפרש לכל השנים באופן שווה. יש אפוא לייחס 60% מן ההפרש לשנים הסגורות ו-40% לשנים הפתוחות. על-פי אותו היגיון, החלוקה בין השנים הפתוחות אף היא תהיה שווה. יש לחלק אפוא את 40% ההפרש באורח שווה בין כל אחת משנות המס 1989-1992, כך שלכל שנה יתווספו 10% מן ההפרש. הערעור התקבל בעיקרו.

היחס בין כללי חשבוונאות
מקובלים לחשבוונאות המס לאור
עמדת רשות המסים כפי
שפורסמה בחוזר מ"ה 1/2013

חוזר מ"ה 1/2013

כללי חשבונאות מקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה

סעיף 131 לפקודה קובע הוראות לגבי אוכלוסיית החייבים בהגשת דוח על ההכנסות לפקיד השומה, וכן קובע הוראות לגבי הפירוט הנדרש במסגרת הדוח על ההכנסות. עוד קובע הסעיף, כי דוח של חבר בני אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס, יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי החשבון, תשט"ו-1955.

מטרת החוזר

לקבוע הנחיות בדבר כללי החשבונאות הרלוונטיים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה, ולקבוע עקרונות נוספים בכל הקשור לדוחות החשבונאיים המוגשים.

עמדת רשות המסים

הכלל:

כללי החשבונאות המקובלים (לעניין הדוחות הכספיים המוגשים לפקיד השומה), הם תקני חשבונאות ישראליים או תקני דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS) או תקן דיווח כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS FOR SME's), לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירה זו תיושם באופן עקבי.

חוזר מ"ה 1/2013

כללי חשבונאות מקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה

עמדת רשות המסים



חריג:

במקרים חריגים שיפורטו להלן, תקבל רשות המסים כדוח חשבונאי שנתי, גם דוחות חשבונאיים הערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי או כללי חשבונאות אחרים הנדרשים באותה מדינה (מחברות הנסחרות בבורסה באותה מדינה) או כלל חשבונאות שנקבעו בהתאם לדרישת חוק/רגולטור מקומי בישראל, לפי העניין.

יובהר בזאת, כי אין באמור לעיל, בכדי להוות עמדה ביחס לעריכת דוח ההתאמה לצרכי מס. דוח ההתאמה לצרכי מס יערך בהתאם להוראות דיני המס, ויתאים את הרווח החשבונאי להכנסה החייבת או להפסד לצורכי מס.



חברה משפחתית וחברת בית ככלי לגיטימי לחיסכון

במס

סעיף 64א – חברה משפחתית

חברות בית

”64 חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שיורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית המשפט כאמור בסעיפים 153 - 158.

חברה משפחתית

”64א(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:

סקירת פסיקה

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מסמ"ק י-ס:

❖ **המחלוקת:** האם חברה משפחתית שמוכרת דירה למגורים זכאית לפטור המוענק ליחיד מכוח הוראת השעה בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011.

סוגיה ראשונה: האם חברה משפחתית נחשבת "יחיד" עפ"י הדרישה בהוראת השעה.

סוגיה שניה: האם השבח של חברה משפחתית ממכירת דירת מגורים מזכה הוא בגדר "הכנסה חייבת" כך שיש לראות כהכנסתו של הנישום המייצג.

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ הוראת השעה מקנה את הפטור ל"יחיד" שהוא בעל דירת מגורים ולא ל"אדם". יש יסוד להניח כי הכוונה היתה לצמצם מושג זה לאדם פיזי לגוף משפטי.

סקירת פסיקה

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מסמ"ק י-ס:

❖ ביהמ"ש פסק:

- העוררת הינה חברה העוסקת באחזקה, רכישה והשכרת נכסים ונדל"ן. במקרה כזה, שהדירה משמשת לשימושים עסקיים, לא רצה המחוקק להעניק פטור.
- סעיף 5(ה) להוראת השעה קובע במפורש, כי הפחתת שיעור מס השבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים תחול על "יחיד" לרבות חברה משפחתית. סעיף 6 להוראת השעה שדן בפטור לא מרבה חברה משפחתית. היעדר קביעה מפורשת מלמד כי הפטור יחול על יחיד דווקא ולא על חברה משפחתית.
- בהתאם לסעיף 48ב לחוק מסמ"ק, יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו. יוצא אפוא, כי לעניין פטורים השבח לא חלק מההכנסה החייבת.

סקירת פסיקה

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 1346-08 תל און אחזקות ופיתוח נ' מסמ"ק מרכז:

❖ **המחלוקת:** האם חברה משפחתית שמוכרת דירה למגורים זכאית לפטור המוענק ליחיד מכוח סעיף 49ב(1) לחוק מסמ"ק.

סוגיה ראשונה: האם "שבח מקרקעין" הינו בגדר "הכנסה חייבת" לעניין פקודת מ"ה.

סוגיה שניה: האם שבח מקרקעין ממכירת דירת מגורים בידי חברה משפחתית יהיה פטור ממש מכוח סעיף 49ב(1) לחוק מסמ"ק.

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ אומנם לאור לשון החוק והפסיקה השבח הוא חלק מההכנסה החייבת רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו אולם, בכל הקשור לייחוס השבח בחברה משפחתית לנישום מייצג נקטו שלטונות המס בקובץ החבק גישה פרשנית מרחיבה. יש לתת תוקף מחייב לציבור שהסתמך על פרשנות שלטונות המס.

סקירת פסיקה

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 1346-08 תל און אחזקות ופיתוח נ' מסמ"ק מרכז:

❖ ביהמ"ש פסק:

➤ למרות ששבח בחברה משפחתית עובר לנישום המייצג, אין להרחיב פרשנות זו גם להוראות הפטור.

➤ פרשנות לשונית – נדרש שהבעלות הקניינית תהיה בידי **יחיד בשר ודם** ולא בידי אדם במובנו המשפטי.

➤ פרשנות תכליתית – מטרת הפטור לתת את הפטור לדירה שהיא נכס פרטי המשמשת את המשפחה למגוריה. מדובר בפטור שתכליתו סוציאלית חברתית ולא כלכלית עסקית.

סקירת פסיקה

פטור במכירת דירת מגורים ע"י חברה משפחתית

ו"ע 1346-08 תל און אחזקות ופיתוח נ' מסמ"ק מרכז:

❖ ביהמ"ש פסק:

➤ כוונת המחוקק – היקש מסעיף 72 לחוק – בהתאם להוראות הסעיף, במכירה פטורה אגב פירוק לפי סעיף 71 לחוק או בהעברה פטורה לפי סעיף 1א64 לא יחול הפטור בעתיד במכירת דירה המגורים ע"י היחיד.

אם אכן מכירת דירת המגורים ישירות בידי החברה השקופה מאפשרת את מתן הפטור של "דירת מגורים מזכה", כאילו היחיד בעל המניות הוא מוכרה, הרי שעל אחת כמה וכמה מתן פטור זה מגיע במקרה שבו בתחילה מועברת דירת המגורים לידי היחיד אגב פירוקה של החברה המשפחתית / שקופה ורק לאחר מכן היחיד הוא זה שמוכר בפועל כשהדירה כבר נמצאת בבעלותו הקניינית.

חברה שחבריה הם בני משפחה שלפני סעיף 81(א) חאים אותם כאדם אחד

(להלן - חברה משפחתית) קרוב", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה,

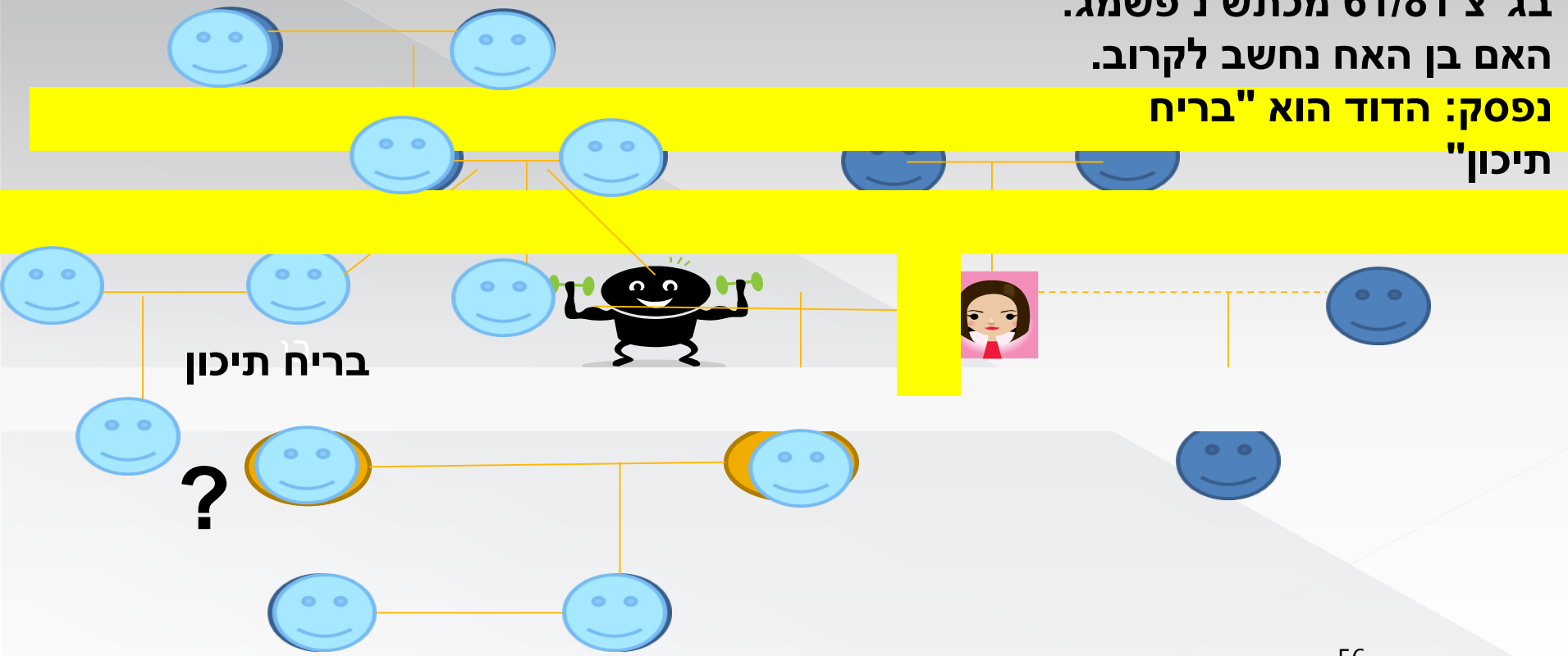
הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

בג"צ 61/81 מכתש נ פשמג:

האם בן האח נחשב לקרוב.

נפסק: הדוד הוא "בריה

תיכון"



עמ"ה 39/89, יהושע הלוי נ' פקיד שומה חיפה.

מסיים 1/ד
ע"א 3574/92,

פקיד שומה גוש דן
נ' צבי פרג.

בבית המשפט
המחוזי נקבע, כי

הפסד בחברה
המשפחתית אין

חובה לקזזו כנגד
הכנסות מועדפות

בחברה
המשפחתית, וניתן

לבצע את הקיזוז
כנגד הכנסותיו

האישיות (בעלות
שיעור מס גבוה) של

עמ"ה 12/94 + עמ"ה 19/94, נטע עצמון נ' פקיד שומה
ירושלים. מיסים י/2. בבעלות חברה משפחתית דירה שהושכרה
למגורים. האם חל הפטור ממס ליחיד? נפסק: לאור הלכת הלוי יהושע
יש לייחס את הפטור ליחיד



פסדי החברה



א. לאור הלכת
פלזנשטיין יש לזכות
בפטור את ההכנסות
מהחברה כהכנסה
מיגיעה אישית

ב. הפטור יחול על
הכנסות הנכה ולאחר
מכני יועבר הפסד

הוצאות פחת בגין נכסים בלתי מוחשיים

צעד קדימה או שניים אחורה לאור
המגמות האחרונות בפסיקה

הפחתת נכסים

חקיקה המאפשרת הפחתת נכסים

1. תקנות מ"ה (פחת), 1941.
2. תקנות מ"ה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג – 2003.
3. סעיף 20א לפקודה – הוצאות לביצוע מחקר מדעי.
4. סעיף 2 לחוק עידוד התעשייה (מסים) – חברה תעשייתית זכאית להפחית פטנט או ידע.
5. סעיף 2 לחוק עידוד התעשייה (מסים) – חברה תעשייתית זכאית להפחית הוצאות הנפקה.

הפחתת נכסים

הנחיות מקצועיות המאפשרות הפחתת נכסים

6. חוזר מ"ה 11/87 – הפחתת עלות תוכנות מחשב.

7. חוזר מ"ה 15/02 – הוצאות הקשורות בהקמת אתרי אינטרנט.

פרקטיקה מקובלת

- רכישת תיקי פוליסות ביטוח חיים ע"י חברת ביטוח (הסכם ענפי).

- זיכיונות בתחום הסלולר והכבלים.

הפחתת נכסים בלתי מוחשיים

העמדה המסורתית

כללי ניכוי ההוצאות בדיני המס עורכים הבחנה בין הוצאה פירותית ובין הוצאה הונית. הוצאה הונית תותר בניכוי:

א. במועד שבו ימומש הנכס בגינו הוצאה ההוצאה (דהיינו, כמחירו המקורי).

ו/א

ב. במסגרת ניכוי הפחת על פי סעיף 21 לפקודה.

הואיל ובתקנות הפחת מכוח סעיף 21 לפקודה לא נקבעו שיעורי פחת לנכסים בלתי מוחשיים (מלבד מוניטין או ידע ופטנט לחברה "תעשייתית" בחוק עידוד התעשייה (מיסים)) - לא תותר הפחתה.

הפחתת נכסים בלתי מוחשיים

ע"א 306/59 נצבא נ' פ"ש

העובדות

המערערת דרשה בניכוי בשל פחת בגין ריצוף מגרש ששימש כתחנת אוטובוסים.

סלע המחלוקת

האם ניתן לדרוש פחת בגין נכס שלא נקבע בגינו פחת בתקנות מ"ה (פחת), 1941?

הלכה שנקבעה

"אי קביעת שיעור הפחת בתקנות אין פרושה.. (לטענת החברה) שקיימת אמנם הזכות לפחת, אך שיעורו ניתן לשיקול דעתו של פ"ש, אלא באין קביעת השיעור, גם הזכות (של פ"ש) אינה ניתנת לביצוע".

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה

העובדות

סיווג שמלות כלה כמלאי בסיסי או כרכוש קבוע בידי עסק לייצור שמלות ולהשכרתן לעניין התרת הוצאות הייצור.

סלע המחלוקת

התרת הוצאות ייצור של שמלות כלה כאשר שיעורי הפחת בתקנות הפחת אינן תואמות את הבלאי האמיתי של השמלות.

קביעת בית המשפט

"נראה לי, כי גישה הגורסת כי שיעורי הפחת שנקבעו בתקנות, יכול שיהיו מנותקים מן המציאות הכלכלית של הנכס, ושיחולו על הנכס הנדרש לפי אופיו לשיעורי פחת גבוהים יותר, אינה יכולה להתיישב עם רוח הפקודה ועם תכליתה. הפחת המיסוי, חייב לדעתי לשקף, בכל מקרה, את הפחת האמיתי של הנכס, שאחרת, מה הטעם בקביעתו?"

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 1207/00 יעקבי יעקוב ובניו

העובדות

לנישומה היו בשנת 1997 הוצאות פרסום בסך 827 אש"ח בגין סרטוני טלוויזיה לשיווק סדרות של מוצרים חדשים, אותן דרשה בניכוי בשנת המס.

סלע המחלוקת

לטענת פ"ש את הוצאות הפרסומת יש לייחס על פי עקרון ההקבלה החשבונאי על פני שנות המס בהן תופק ההכנסה מהמוצרים החדשים ולא כניכוי שוטף.

קביעת בית המשפט

א. "בכל הנוגע להוצאות פרסום, המביאות ליצירת "נכס בלתי מוחשי" שאינו ניתן לזיהוי והפרדה, קיים קושי לאמוד ולמדוד את השפעתן של הוצאות אלה, בטווח המייד, ומעבר לשנת המס בה יצאו".

ב. "כמו.. מגישת החשבונאות הפיננסית... אין כל אפשרות לקבוע גבולות של זמן בכל הנוגע להימשכות השפעת הפרסום על הכנסותיו של הנישום, באין כלים למדידה.... אין לפרוס הוצאות אלה על פני תקופה קצובה, שתהיה בהכרח שרירותית".

ג. לעניין טענת פקיד השומה קובעת השופטת - "למעשה אימץ אגף מס הכנסה בערעור זה את הגישה לפיה, ניתן לקבוע שיעורי "פחת" לגבי נכסים מוחשיים, או, "הפחתה" לגבי נכסים בלתי מוחשיים, גם כאשר לא נקבעו לנכס הנדון שיעורי פחת בתקנות מס הכנסה (פחת)-1941". – זאת בדרך של הוצאות מראש.

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 1278/02 קר-פרי חולון

סלע המחלוקת

התרה בניכוי הוצאות דמי חכירה שנתיים לתקופת חכירה העולה על 25 שנה בהתאם להוראות כללי מ"ה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח - 1977

קביעת בית המשפט

"נראה כי מטרת סעיף 20(א) לפקודה ואף הכללים שהותקנו מכוחו, היא לאפשר פריסת ההוצאה ההונית (שהרי התנאי הוא כי סעיף 17 חסם את ההכרה בה כהוצאה פירותית) והתרתה בתוך התקופה קודם למימוש נכס ההון הואיל והוצאה זו על אף אופיה ההוני, משמשת ביצור הכנסה,.... (וזאת) **בשל התכלית הכלכלית ועיקרון ההקבלה, על מנת למדוד התעשרות במקטעי שנת המס מבלי לגרום לעיוות פיסקאלי**".

בקיעים בהלכת נצבא

ע"א 257/75 לפת סוכנויות 1970 בע"מ

העובדות

חברת האם העבירה לנישומה את **סוכנויות הייצוג הבלעדיות** העוסקות במכונות לקידוח נפט למשך של חמש שנים תמורת 25% מרווחי הנישומה בכל שנה.

סלע המחלוקת

הנישומה ניכתה את הסכומים ששילמה כהוצאת פירות ואילו פ"ש סרב להתיר את הניכוי בראותו בהוצאה הוצאה לרכישת נכס הון.

קביעת בית המשפט

תשלומים בגין העברת סוכנויות ייצוג לתקופה של חמש שנים, אשר חידושו מותנה בהסכמת הצדדים, אינם מהווים הוצאה הונית. מדובר בהוצאה פירותית דוגמת דמי חכירה, דמי שימוש או תמלוגים. עולה מפסק הדין, כי תשלום עבור שימוש בנכס, גם אם השימוש אינו מוגבל בזמן, יותר בניכוי כהוצאה פירותית.

המסקנה: זכות שימוש בנכס בלתי מוחשי ניתנת להפחתה למרות שלא נקבע לה פחת בתקנות.

בקיעים בהלכת נצבא

עמ"ה 23/95 פז-גז חברה לשיווק

העובדות

הנישומה טענה כי היא זכאית שיאושר לה פחת על מוני הגז שברשותה, בשיעור כפול מזה שנקבע בתקנות הפחת (1941), על פי תקנה 4 לתקנות הפחת, לפ"ש סמכות לקביעת פחת מוגדל, סמכות שהיה עליו להפעיל בעניינה, מכח החובה המוטלת עליו כרשות ציבורית.

קביעת בית המשפט (השופטת ברכה אופיר תום)

" על אף קביעותיו הנ"ל של בית המשפט בענין ניצבא, נראה, כי כיום עשויה היתה התמונה להשתנות. אילו מצאה המערערת לנכון להעמיד למבחן את תוקפן של תקנות הפחת בטענה שאינן משקפות את הפחת הכלכלי המדוייק של המונים היתה עשויה טענתה להתקבל. וזאת לנוכח מגמת הליברליזציה המשתקפת מן הפסיקה האחרונה, הפותחת דלת בפני נישום כמו זו בעניננו, להעלות בבית המשפט טענות כנגד מעשי חקיקה בכלל ומעשי חקיקה מינהלית בפרט אם אלה סותרים או לא משקפים את המציאות הכלכלית לאשורה.

הווה אומר, לפי רוח דברים זו, ניתן להניח כי אילו הביאה המערערת בעניננו, טענותיה כנגד סבירות תקנה 4, במסגרת תקיפה מינהלית, אפשר והיה הדבר צולח בידיה. לא כך כאשר בחרה לילך בנתיבה של אותה תקנה עצמה, שעל תוקפה לא ערערה, ואשר אותה ניסתה לפרש בדרכה שלה".

המלצות ועדת בכר

יש לעצב את התשתית העקרונית לעמדת הרשות, על בסיס העקרונות, כדלקמן:

✓ מכירת פעילות הניהול ו/או "תיקי לקוחות" של גופים פיננסיים מהווה מכירה משולבת של מונויטין עם נכסים בלתי מוחשיים אחרים - בעיקר נכס המבטא את שוויה של הזכות החוזית לניהול חשבונות.

✓ הוועדה מניחה, כי לכל חברות הניהול שנמכרו יש מונויטין עסקי לצורכי מס, הן בקרנות הפנסיה והן בקרנות הנאמנות ובקופות הגמל. עם זאת, שיעור המונויטין מתוך "עודף העלות" איננו אחיד בכל הגופים.

המלצות ועדת בכר

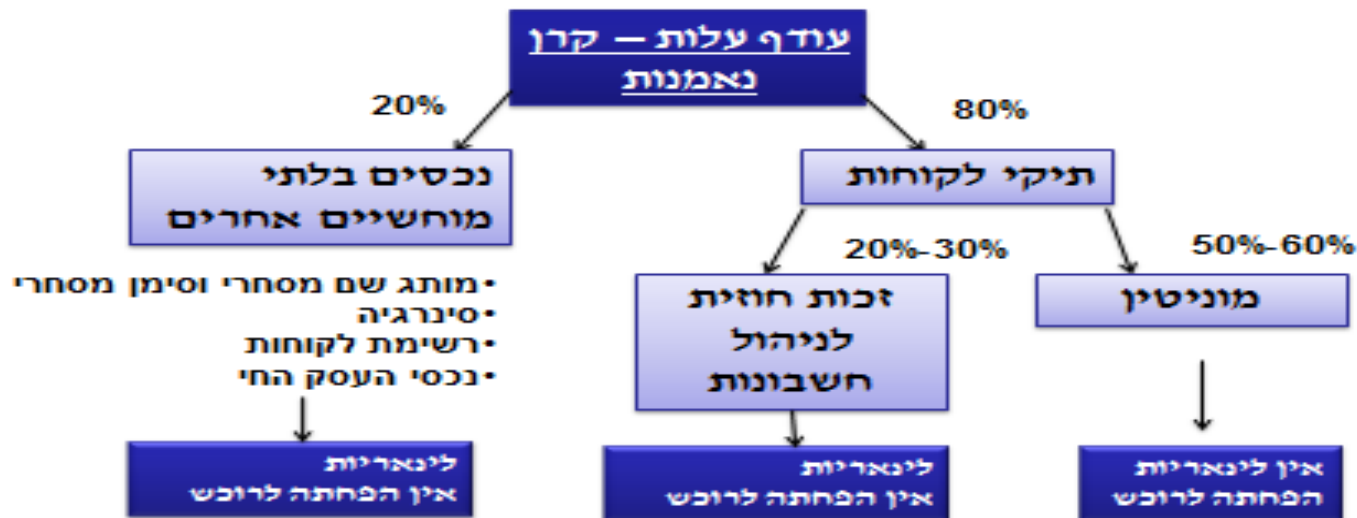
✓ יתרת התמורה במכירת הגופים הפיננסיים, ככל שהיא מיוחסת לנכסים בלתי מוחשיים אחרים משקפת בעיקר את הנכסים המרכיבים את שווי העסק כ"עסק חי", וכן את שווים של המותג, סינרגיה וכו'. **הועדה ממליצה לקבוע שיעור מוגבל וקבוע מעודף העלות אשר ייוחס לנכסים אלו.**

✓ מכירת מוניטין התבצעה רק במקרים בהם נמכרת פעילות חברת הניהול כעסק חי (במלוואה) ולא במקרים בהם נמכרו מניות חברת הניהול.

✓ **הועדה ממליצה לקדם חקיקה בנושא הפחתת נכסים בלתי מוחשיים, במסגרתה ייקבע שיעור פחת אחיד לנכסים אלו.**

המלצות ועדת בכר

המלצות הועדה - תרשים



סקירת פסיקה

הפחתת נכסים שלא נקבע להם פחת בתקנות

ע"מ 11-02-33750 רויאל קונספט בע"מ נ' פ"ש י-ס:

❖ **המחלוקת:** המערערת רכשה 208 יחידות דיור ואולמות וכן את הסכם הדירות לעמידר. עלתה השאלה האם ניתן לראות בזכויות להשכרת הנכס למגורים לתקופה של 10 שנים כרכישת נכס לא מוחשי וכעסקה נפרדת מעסקת רכישת המקרקעין. וכפועל יוצא האם ניתן להפחית נכס זה על פני חיי הנכס (10 שנים).

❖ **ביהמ"ש פסק:**

➤ בהתאם לפס"ד נצבא - אי קביעת שיעור פחת בתקנות הפחת משמעה שלילת הזכות לפחת.

➤ חרף העובדה שעמדת רשות המסים בפס"ד יעקובי יעקב היתה שניתן לקבוע שיעורי פחת לגבי נכסים מוחשיים או הפחתה לגבי נכסים בלתי מוחשיים, גם כאשר לא נקבעו לנכס הנדון פחת בתקנות הפחת – אין בכך כדי לשנות את המסקנה האמורה.

חוזרים מקצועיים

חוזר מ"ה 5/2012

פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר

(29) מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר, ולגבי חוקר - עד לסכום התקרה; בפסקה זו - "חוקר" - כל אחד מאלה:

- (1) מי שמלאו לו 18 שנים והוא משמש חמש שנים לפחות חוקר במכון מחקר תורני ולומד במכון בתחומי פעילותו.
 - (2) מי שהוא בעל תואר אקדמי ראשון לפחות ממוסד להשכלה גבוהה בישראל, או ממוסד אקדמי בחוץ לארץ המוכר על ידי משרד החינוך, המשמש חוקר במוסד מחקרי ולומד במוסד המחקרי בתחומי פעילותו;
"מוסד לימוד ומחקר" - כל אחד מאלה:
 - (1) מוסד להשכלה גבוהה, לעניין סטודנט;
 - (2) מוסד מחקרי, לעניין, חוקר;
 - (3) מכון מחקר תורני, לעניין חוקר;
- "מוסד להשכלה גבוהה" - מוסד שהוא אחד מאלה:

...

"מוסד מחקרי" - מוסד ציבורי שמקדם, עורך או מקיים מחקרים בתחומי הפעילות והלימודים המתקיימים בו, ומפרסם מחקרים בפרסומים היוצאים לאור על ידו או בסיוע או בשיתוף עם מוסדות להשכלה גבוהה, ושאינו מוסד להשכלה גבוהה;

"מכון מחקר תורני" - מוסד ציבורי, שמקדם, עורך או מקיים מחקרים, בתחומי לימודים תורניים, והוא זכאי לתמיכה ממשרד התרבות לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985;

"מוסד ציבורי" - כהגדרתו בפסקה (2) של סעיף זה;

חוזר מ"ה 5/2012

פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר

"מלגה" - מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור;

"סטודנט" - מי שלומד במוסד להשכלה גבוהה בתחומי הלימודים המתקיימים בו;

"סכום התקרה" - 96,000 שקלים חדשים [ב-2013]; יראו את הסכום האמור כסכום כמשמעותו בסעיף 120ב; [הסכום בשנת 2010: 90,000 ש"ח; בשנת 2011: 92,000 ש"ח; בשנת 2012: 94,000 ש"ח]

"שימוש במחקר" - שימוש של מוסד הלימוד והמחקר במחקרו או בממצאיו של הסטודנט או החוקר, לרבות בדרך של פרסום ספר או פרסום שמו של המוסד כאמור במחקר; "תמורה" - לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו; ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה;

(1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר והכל במוסד הלימוד והמחקר;

(2) שימוש במחקר;

(3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו;

תיקון מס' 182, תחילה: 26.1.11.

"תקופת הלימודים" -

(1) לגבי סטודנט - תקופת הלימודים של סטודנט שהוגדרה בתקנון המוסד להשכלה גבוהה לגבי סוג הלימודים האמור, ולגבי המנויים להלן, תקופת הלימודים לא תעלה על -

(א) לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שני - תקופה של ארבע שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;

(ב) לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שלישי - תקופה של שמונה שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;

(2) לגבי חוקר - תקופת המחקר כפי שהוגדרה על ידי המוסד המחקרי או המכון למחקר תורני, ובלבד שלא תעלה על 12 שנים.

חוזר מ"ה 5/2012

פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר

בריכת שחיה ומגרש החניה הצמוד לה כזכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד רכישתה לעניין רווח הון אינפלציוני, כאמור בסעיף 88 לפקודה: המערערת הוקמה בשנת 1965 ועסקה בהפעלת בריכת שחיה בחלקה שחכרה מעיריית תל אביב. ביום 20.6.2002 נחתם הסכם בין העירייה לבין המערערת בהמשך להפקעת הקרקע. על פי ההסכם, בתמורה להפקעה תשלם העירייה 5.6 מיליון דולר מתוכם זכאית המערערת ל-75%. הסוגיה העיקרית שבמחלוקת בין הצדדים היא, האם המערערת שילמה בגין הזכויות שהיו לה במקרקעין. לגישת המערערת, זכותה במקרקעין הייתה 'זכות שלא שולם בעד רכישתה' ולפיכך היא זכאית לחישוב "סכום אינפלציוני", מתוקף חלופה (2) להגדרת המונח בסעיף 88 לפקודה, כנוסחו בשנות המס שבערעור. לגישת פקיד השומה, התשלומים החודשיים עבור השימוש היוו תשלום כאמור. הצדדים חלוקים בהקשר זה גם בשאלה, האם הופקעה הזכות במקרקעין בלבד, כגרסת המשיב, או שמא הופקעה גם זכות שהייתה לכאורה למערערת במגרש חניה סמוך אשר לא אוזכר בהסכם החכירה או בהסכם המקדים. מלבד מחלוקת עיקרית זו, נתגלעו מחלוקות נוספות בין הצדדים. ביהמ"ש המחוזי בת"א פסק בנוגע לסוגיה זו, כי על פי הוראות החוזה וכל הנסיבות, המערערת אכן שילמה עבור זכויות חכירה במקרקעין ועל כן אינה זכאית להפעלת חלופה (2) להגדרת המונח "סכום אינפלציוני" בסעיף 88 לפקודה, החל על זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעדה. עם זאת, שונה הדין ביחס למגרש החניה, אשר ינהגו לגבי חלק זה כזכויות במקרקעין שלא שולם בעדן, מאחר שיש לראות בהענקת המגרש כחוזה שכל מטרתו להיטיב עם הניצע, ללא דרישת תמורה. לפיכך, יש לייחס 40% מהתמורה למגרש החניה, כמקרקעין שלא שולם בעד רכישתם, ו-60% לבריכת השחיה, שיחויבו במס שבח רגיל. **הערעור נדחה בעיקרו.** (ע"מ 1242-07 חב' גלית בריכת שחיה בע"מ, מיום 3.12.12, עמ' ה-12, ה-124)

חוזר מ"ה 2/2013

הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

➤ על מנת להקנות וודאות לאוכלוסיית העולים והתושבים החוזרים בקשר למעמדם המיסויי, ועל מנת לייעל את תהליך העבודה בעניין זה, הוחלט לקבוע מנגנון לטיפול בבקשותיהם לאישור זכאות לקבלת מעמד של "תושב ישראל לראשונה" ו"תושב חוזר ותיק".

➤ על פי המנגנון האמור, יסווגו המבקשים לשתי קבוצות, בהתאם לרמת הזיקה של מרכז חייהם לישראל, כדלקמן:

קבוצה שנייה

בה יסווגו מבקשים בעלי רמת זיקת חיים גבוהה לישראל - בקשות אלו יטופלו באופן פרטני.

קבוצה ראשונה

בה יסווגו מבקשים בעלי רמת זיקה של מרכז חיים נמוכה לישראל - בקשות אלו יטופלו על פי נוהל המסלול הירוק.

חוזר מ"ה 2/2013

הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

מסלול ירוק – חלופה א

1. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, לא שהיתי בישראל יותר מ-90 ימים בכל שנה.
2. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, בן זוגי ו/או ילדי הקטינים לא שהו בישראל יותר מ-90 ימים בכל שנה.
3. בן זוגי ואני לא קיבלנו קצבאות מביטוח לאומי בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתנו לישראל.
4. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, לא קיבלתי, אני ו/או בן זוגי ו/או מי מילדיי, טיפול רפואי הממומן ע"י קופ"ח או בי"ח במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.

חוזר מ"ה 2/2013

הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

מסלול ירוק – חלופה א

5. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, לא מתקיים לגבי בן / בת הזוג האמור בתקנה 2 לתקנות מ"ה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל ויחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל).
6. בימים אלה לא מתנהל כנגדי ברשות המסים כל הליך פלילי או שומתי.
7. במשך 10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל לא נקבעה, בשומה סופית, תושבותי כתושב ישראל.

מסלול ירוק – חלופה ב

1. בכל 8 שנים מתוך 10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, לא שהיתי בישראל יותר מ-60 ימים בכל שנה.
2. בשנתיים הנותרות לא שהיתי בישראל יותר מ-183 ימים בכל שנה ובלבד שהשנתיים הנותרות אינן שנים רצופות.
3. בשנה הקודמת לשנת הגעתי לישראל, לא שהיתי בישראל למעלה מ-60 ימים.

חוזר מ"ה 2/2013

הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות לקבלת מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

מסלול ירוק – חלופה ב

4. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, ובהן היה לי בן זוג, מתקיים לגביו האמור בסעיפים 1 ו-3 לחלופה זו, תוך הגבלה ל-90 ימי שהייה בישראל במקום 60.
5. בן זוגי ואני לא קיבלנו קיצבאות מביטוח לאומי בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתנו לישראל.
6. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, לא קיבלתי, אני ו/או בן זוגי ו/או מי מילדיי, טיפול רפואי הממומן ע"י קופ"ח או בי"ח במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.
7. בכל אחת מ-10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל, לא מתקיים לגבי או לגבי בן / בת הזוג האמור בתקנה 2 לתקנות מ"ה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל ויחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל).
8. בימים אלה לא מתנהל כנגדי ברשות המסים כל הליך פלילי או שומתי.
9. במשך 10 השנים שקדמו לשנת הגעתי לישראל לא נקבעה, בשומה סופית, תושבותי כתושב ישראל.

היחס בין הכנסה ממחילת חוב לבין ההכרה בחוב אבוד

מחילת חוב על פי סעיף 3(ב) לפקודה

(1) אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה.

(2) אדם שניתנה לו הלוואה אשר אילו היה ניתן במקומה מענק היה **המענק בגדר הכנסה**, ונותן הלוואה נתן לו מענק לפני שהלוואה נפרעה או תוך שנה מיום שנפרעה, יראו את המענק עד לסכום הלוואה כחלק מההכנסה של מקבלו בשנת המס שבה ניתן; לענין זה יראו מחילת הלוואה כמתן מענק.

(3) (א) אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע **מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד**, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20א ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%.

(ב) לפי בקשתו של אדם שהיתה לו הכנסה כאמור בפסקת משנה (א), יראו לענין סעיף 28(ב) כהכנסה מעסק.
(ג) מס על פי פסקת משנה (א), יראוהו לענין סעיף 92(א) כמס על ריווח הון.

(4) הוראות פסקאות (2) ו-(3) לא יחולו על מענק או על הלוואה שנמחלה או שומטה, **שנתנו המדינה**, קרן קיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, ההסתדרות הציונית העולמית או חברה להתישבות חקלאית ועירונית "רסקו" בע"מ, לאגודה שיתופית שרשם האגודות השיתופיות סיווג אותה כאגודה שיתופית חקלאית או לחבר באגודה כאמור, אולם אם היה לאגודה או לחבר הפסד כאמור בסעיף 28 יוקטן סכום הפסד בסכום המענק או הלוואה שנמחלה או שומטה.

(5) **לענין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו.**

חוב אבוד

17. יותרו בניכוי:

(4) חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפי כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו בתקבוליו של העסק או משלח-היד לאותה שנה;

הפסד הון

92.

(א)(1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב. לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין;

(2) ... ניירות ערך זרים...

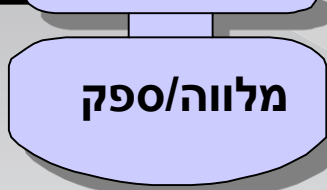
(3) ... הפסד הון במכירת נכס מחוץ לישראל, ...

ב. סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יקוזז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה ההפסד, ...

(1) אדם שפנתה אל פלונית נאחז לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכיה הותר בקירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו האותה שנה.

הפסד כספי לנושה

סעיף 17(4) אן 92



הלוואה או מכירה באשראי



לווה/
קונה



החייב



למטרה פרטית



כווח כספי לחיוב (סצוף זנה)



למטרה עיסקית פירותית לא הונית



החוב לא נפרע

הפסד פירותי לחייב (28)

כיצד מתרחשת "מחילת חוב" ?

הוראות הפקודה:

סעיף 3(ב)(5) –

" לעניין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו. "

ההגדרה בתקנות החדשות בענין תמה"ד:

"מחילה" – במפורש או במשתמע, לרבות אם המוחל נהג בחוב כאילו מחל עליו או שמט אותו.

י.ט.מ. יישומים טכנולוגיים בע"מ נ' פ"ש ת"א 1:

נטל הראייה על הנישום

"אכן, הגיוני הוא שתהיה השלכה בין "חוב אבוד" ל"חוב שנמחל", שכן, עצם האישור שניתן לבעל החוב על אובדן החוב מבחינתו, הופך את החוב שבידי החייב לחוב שכמו נמחל לו. דא עקא שההבחנה בין השניים ברורה - שהרי, הקריטריון להכרה בחוב כ"חוב שנמחל" לפי סעיף 3(ב)(5) לפקודה, הוא קריטריון סובייקטיבי, קרי, התנהגותו של החייב כלפי חובו - שעה שהקריטריון לקביעת חוב אבוד, לפי סעיף 17(4) לפקודה, הוא אובייקטיבי וביסוסו בנסיבות שסבבו את עובדת הפיכתו לכזה."

הוראות החבק לענין חיוב במס מחילת חוב :

מחיקת החוב על-ידי הנושה

שמיטתו מסיבה כלשהי

יתרה לזכות ספק, שנתברר לגביה כי הספק ויתר על גביית החוב או כי החייב נוהג ביתרה זו כאילו אינו חב אותה.

אין צורך שהחוב יימחק מן הספרים או שהמחילה תהיה סופית; די אם הצדדים נוהגים בחוב כאילו נמחל.

הפסיקה החדשה: עמ"ה 535/03 חברת רהיטי עטרת הזהב בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון.

המערערת חברה העוסקת ביבוא ושיווק רהיטים.
המערערת אינה חולקת, כי אכן כל חובותיה לספקי חו"ל
בשלוש שנות המס הרלוונטיות, טרם שולמו על ידה.
בשומות האמורות חויבה המערערת במס בשל הסיווג של יתרת
זכות של ספקים כמחילת חוב החייבת במס לפי סעיף 3(ב)(1)
לפקודה.

ל
ק
ו
ח
ו
ת

ח.מ.ר. תעשיות בע"מ
(נסחרת בבורסה בת"א)

1966:
5 מ'
ש"ח

**טלמנג'מנט
סולושנז**
(המערערת חב'
עסקית)
הוקמה בשנת
1996
(עידוד השקעות הון)

לא פרעו את החוב = חוב רע (17)(4)

מלאי
נכס/
הון

1997: הנפקה בחו"ל

7 מ' ש"ח =
הוצאות
הנפקה

הוצאות
אגרה
שנתית
ושיווק

1998:
4.9 מ'
ש"ח

מר טלג'מנט
סולושן

1999:
1.6 מ'
ש"ח

טלג'נט

חוב אבוד
על פי
חוות דעת
מומחה

גיוס 28
מליון
ש"ח
בנסד"ק
(נטו)

הכנסות
= מימון
מנותקות או
אינטגרליות
לעסק

9 מ' ש"ח פקדון
בחו"ל

על-מנת שירא וריבית, הכנסו נישום, צריכים התנאים המצא. ההון, ש ההצמדה והר בהכנסות הני העיקרית; ב. ההון ה קשור ישירות הנישום; ג. משך ה ומימוש ההשק בפעילותו הש במקרה זה קט הטענה שכסף באיזשהו אופן שבידי החברה **אולם התנאי מתקיים בענ קשר ישיר בי לבין ההתחיי הנישום. די ב הכנסות המי אינטגרליות של המערער**

סעיף 3(ב) עוסק רק בצד הנמחל ור בחוב שנוצר כנגד הוצאה פירותית. סעיף 88 לפקודה מגדיר זכות כ"נכס וקובע כי ויתור על נכס מהווה "מכירה". כלומר, אצל המוחל **יש לראות את מחילת החוב כמכירה ולבחון אותה לאור הוראות חלק ה' לפקודה, העוסק ברווחי ובהפסדי ה מדובר בפעולה רצונית דו-צדדית, ל די בכוונת החייב לא לשלם את חובו אלא יש לבחון את שני הצדדים וכוונותיהם. במקרים שונים הקבילו בתי המשפט את מחילת החוב אצל הנמחל להכו בחוב אבוד כך למשל בפרשת רהיטי עטרת הזה דוק, "חוב רע" - ולא "חוב אבוד". שכן, **חוב שכזה יוכר כהוצאה גם אם לא פקע עצם קיומו ה"משפט של אותו החוב."****

איך ללמוד מחוץ לזמן פירעון החייב בנוגע למחילה אצל הנושה, כך גם ההיפך הוא הנכון - **ולעיתים מחילת הנושה אפשרית מבלי שהחייב הגיע לחדלות פירעון.**

לא בכל מקרה בו החייב ממשיך בפעילותו יש להסיק בהכרח כי לא מחל הנושה על החוב. יכול והחייב המשיך בפעילותו, ואף שגשג, ועדיין בחר הנושה למחול על החוב. למשל מחילה ע"י בעל שליטה לצרכי הנפקה

"אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו". מחילת החוב יכול שתיעשה ביחס לחוב כולו, ויכול שתיעשה ביחס לחלקו בלבד. **שכן על שום מה השחית המחוקק מילותיו בפקודה?**

משיבססנו כי מחלה המערערת על החוב, עלינו לברר את תוצאת המס של מחילה זו. כאמור, מחילת חוב מהווה מכירת זכות אצל המוחל, ועשויה ליצור רווח או הפסד הון,

בסעיף 88 לפקודה נקבע כי הפסד הון הוא "הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה". המערערת טוענת כי שווי החוב שנמחל אפסי, בהסתמך על חוות דעת המומחה שהציגה. דין טענת המערערת בדבר שווי החוב להידחות: **עם כל הכבוד למומחה הנכבד שהציגה המערערת, לא השתכנעתי מחוות דעתו. חוות דעת המומחה בנוגע ל-MTS התבססה על ניירות עבודה פנימיים, ולא דוחות מבוקרים. לעומת זאת לגבי החוב השני חוות הדעת בוססה כראוי**

סות
= ון
זות או
רליות
סק

אופציות לעובדים –
החלטות מיסוי ופסיקה
חדשה

מיסוי אופציות לתושב חוזר ותיק – החלטה

2597/13

הסדר אופציות לתושב חוזר ותיק

עובדות

1. בשנת 1997 עזב המבקש יחד עם משפחתו את ישראל והפך לתושב חוץ במדינת אמנה.
2. במהלך שנת 2009 הוענקו למבקש אופציות לרכישת מניות החברה הזרה בה עבד.
3. במחצית השניה של שנת 2010 נשלח המבקש יחד עם בני משפחתו לישראל ע"י מעבידו לצורך מילוי תפקיד בחברת הבת הישראלית.
4. לאחר שנתיים ממועד ההגעה לישראל החליט המבקש, יחד עם בני משפחתו להמשיך ולהתגורר בישראל דרך קבע.

מיסוי אופציות לתושב חוזר ותיק – החלטה 2597/13

הסדר אופציות לתושב חוזר ותיק

הבקשה

להסדיר את מיסוי הרווחים הצפויים לנבוע ממכירת האופציות ו/או ממכירת המניות שמקורן באופציות.

החלטת המיסוי

1. ההכנסה ממימוש האופציות תחולק ל-2 חלקים:

חלק ראשון: חלק ההכנסה שהופק מחוץ לישראל (עד למועד ההגעה לישראל)

חלק שני: חלק ההכנסה שהופק בישראל אשר יחשב כהכנסת עבודה שהופקה בישראל.

מיסוי אופציות לתושב חוזר ותיק – החלטה

2597/13

אופציות שתאריך סיום הבשלתן
חל לאחר מועד החזרה לישראל

הכנסה יחסית
המיוחסת לישראל

תמוסה בישראל
בהתאם לסעיף 102(ג)

הכנסה יחסית
המיוחסת לחו"ל

לא תמוסה
בישראל

אופציות שהבשילו לפני
החזרה לישראל

ההכנסה הופקה מחוץ
לישראל ולא תמוסה
בישראל

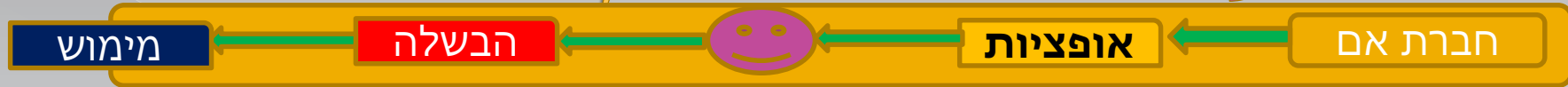
מיסוי אופציות לתושב חוזר ותיק – החלטה 2597/13

הסדר אופציות לתושב חוזר ותיק

$$\begin{array}{l} \text{סה"כ הכנסה} \\ \text{מימוש אופציות} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{סה"כ תקופת עבודה בחו"ל} \\ \text{סה"כ תקופת עבודה} \end{array}}{=} \begin{array}{l} \text{הכנסה יחסית} \\ \text{מיוחסת לחו"ל} \end{array}$$

"תקופת העבודה" – מספר ימי העבודה בתקופה המתחילה במועד יום תחילת ההבשלה ומסתיימת במועד סיום ההבשלה של האופציות

מסוי עובדים – אופציות, הבשלה – מימוש



ע"מ 13.1.13-02-10 דוד ניצן מיום 13.1.13

- בשנות המס נשוא הערעור הוקצו למערער, על ידי המעבידה, אופציות לא סחירות לרכישת מניות בחברת האם.
- על פי תנאי התוכנית האופציות ניתנות למימוש למניות בחלוף תקופת הבשלה (VESTING), כדלקמן: 25% מהאופציות ניתנות למימוש החל מתום 12 חודשים ממועד ההקצאה ויתרת האופציות ניתנת למימוש במנות בהיקף 1/48 מידי חודש, עד לתום 5 שנים ממועד ההקצאה.
- המערער מימש בשנות המס שבערעור את האופציות למניות ומכר את המניות באותו היום. טענתו: מועד המימוש הוא במועד ההבשלה ולאחר מכן כל הרווח הוני.

נפסק

סעיף 2(2) לפקודה הינו מקור החיוב בעוד סעיף 3(ט) אינו מהווה מקור חיוב עצמאי, אלא סעיף אשר נועד רק להבהיר ולכמת את החבות במס (ראו: ע"א 533/89, פשמ"ג נ' זילברשטיין ומינץ). לאור זאת, קבע בית המשפט העליון בהלכת דר כי בהקצאת אופציות סחירות, יש לראות במועד ההקצאה כאירוע המס שכן אופציה סחירה מקיימת שני תנאים: **ניתן לאמוד בקלות את שויה; היא זמינה למימוש לכסף באופן מיידי.**

במקרה דנן, יישום הוראות סעיפים 2(2) ו 3(ט) לפקודה על פי הכללים שנקבעו בעניין דר, מביא לחיוב במס פירותי כהכנסת עבודה במועד המימוש בפועל. משכך מכירת המניות בידי המערער אינה באה בגדר פרק ה' לפקודה ועל כן לא יכולה להישמע הטענה כי מכירה זו כפופה להוראות צו ההקלה.

דמי שכירות – ניצול

מיטבי של הקלות המס

הוראות החוק

סעיף 2(6) לפקודה

6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבנין תעשייתי; בנה אדם אחוזת-בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת-בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור;

סעיף 122 לפקודה

122(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).

122(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

הוראות החוק

סעיף 122 לפקודה - המשך

122(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).

סעיף 122א לפקודה

122א(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 15%, במקום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 121, אם ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 12(1).

122א(ב) יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), אינו זכאי לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי שכירות, למעט פחת, וכן אינו זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה, לרבות זיכוי כאמור בחלק י' פרק שלישי.

122א(ג) לענין סעיף זה, "מקרקעין" - לרבות חלק מהם.

הוראות החוק

חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990

2(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא היתה לו הכנסה מהשכרת דירות מגורים בסכום כולל העולה על 4,680 שקלים חדשים(2)(4) (להלן - התקרה) [עד תיקון מס' 12 נאמר: בסכום כולל העולה על 5,595 שקלים חדשים] בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לענין סעיף זה יראו כהכנסת היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו שעד גיל שמונה עשרה.

2(ב) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירות מגורים, העולה על התקרה, יהיה פטור ממס על הכנסה של דמי שכירות עד גובה התקרה המתואמת.

2(ג) לענין סעיף זה, "התקרה המתואמת" - התקרה לאחר שהופחת ממנה הסכום שבו עולה ההכנסה מהשכרת דירות מגורים על התקרה.

3 הפטור לפי סעיף 2 יחול רק אם בידי המשכיר מסמך בחתימת ידו של השוכר המאשר כי הדירה משמשת לו למגורים בלבד.

הוראות החוק

תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989

2(א) בעל דירה שהיתה מושכרת למגורים במשך כל שנת המס, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו באותה שנה מהשכרת הדירה, 2% משווי הדירה [בשנת המס 1989 - 3%] כשהוא מתואם כאמור בתקנה 4.

2(ג) בחר הנישום בפחת הקבוע בתקנת משנה (א) או (ב), לא יהא זכאי לכל פחת אחר, לתוספת פחת לניכוי ולהפחתה, המגיעים לו על פי כל דין בשל הדירה האמורה, לרבות ניכוי סכומים ששילם לפינוי של דייר מוגן.

3 שווי הדירה לענין תקנה 2 יהיה כלהלן:

(1) נרכשה הדירה בידי בעלה לפני שנת המס 1980, ונקבע לדירה שווי לענין תשלום מס רכוש לשנת המס 1980 - השווי שנקבע כאמור; נקבע שוויה בעת שהושכרה בשכירות מוגנת ולאחר מכן נתפנתה מדייר מוגן יהא שוויה פי שלושה מהשווי שנקבע כאמור.

(2) אם נקבע לדירה שווי ליום רכישתה בידי בעלה לענין תשלום מס רכישה לפי חוק מס שבח, ולא חל לגביה האמור בפסקה (1) - השווי שנקבע כאמור;

(3) אם לא חל לגבי הדירה האמור בפסקאות (1) ו-(2) והדירה נבנתה בידי בעלה - סכום ההוצאות לרכישת הקרקע ולהקמת הבנין;

(4) בדירה אחרת - הסכום שבו נרכשה הדירה.

הוראות החוק

תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989

3(5) בדירה שנתקבלה במתנה או בירושה ולא חל לגביה האמור בפסקה (1), יחולו לגביה הוראות פסקאות (2) עד (4) כפי שהיו חלות לגבי הבעל האחרון של הדירה שלא קיבלה במתנה או בירושה.

4 שווי הדירה יתואם לפי שיעור עליית המדד מהמועדים המפורטים להלן, לפי הענין, ועד תחילת שנת המס שלגביה מחושב הפחת, בתוספת מחצית שיעור עליית המדד בשנת המס האמורה:

(1) בדירה כאמור בתקנה 3(1) - מ-16 באוקטובר 1979;

(2) בדירה כאמור בתקנה 3(2) - מיום הרכישה של הדירה, כפי שנקבע לענין חוק מס שבח;

(3) בדירה כאמור בתקנה 3(3) - מהיום שבו חוברה הדירה לרשת החשמל או מיום סיום הבניה, לפי המאוחר;

(4) בדירה כאמור בתקנה 3(4) - מתום שנת המס שבה נרכשה הדירה.

תיקון 159 - הקלה לפי סעיף 122 משנת 2007

(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121. **אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 121(1)**

1(א) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.
יחול גם על שנת 2006 אם שולם המס תוך 30 יום מיום פרסום החוק.

נוסח קודם לפיסקה ב):

(1) לא היתה ליחיד בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות בסכום כולל העולה על 7300 שקלים חדשים [7,300 ש"ח לענין זה יראו כהכנסת היחיד גם את הכנסתם מדמי שכירות של בן זוגו וילדיו עד גיל 18];

(2) היחיד שילם לפקיד השומה את המס החל על ההכנסה מדמי השכירות תוך שלושים ימים מיום קבלתה או ששילם בשנת המס מקדמות לפי סעיף 175.

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).

המס בגין הכנסות שכירות של יחיד מחוץ לישראל סעיף 122א'

- הסעיף מאפשר לשלם מס בשיעור 15% (במקום מס בשיעורים רגילים) בתנאים הבאים:
 - ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).
 - היחיד זכאי לדרוש בניכוי רק הוצאות פחת.
- נבחר שיעור המס המיוחד אין לנכות הוצאות אחרות (לרבות הוצאות מימון) אין לקזז כנגד ההכנסה הפסדים
- אין לדרוש זיכויים מהמס החל על אותה הכנסה.
- במקרה והיחיד דורש הוצאות (שאינן הוצאות פחת) או קיזוז הפסדים או זיכויים, יחולו על ההכנסה שיעורי המס הרגילים.

הקלה בדרך של פחת ראלי

21 (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ... יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה

תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים)

בעל דירה שהיתה מושכרת למגורים במשך כל שנת המס, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו באותה שנה מהשכרת הדירה, 2% משווי הדירה כשהוא מתואם כאמור בתקנה 4. דמי שכירות בשעור מס מלא ובמקביל: פחת ראלי

סיכום דמי שכירות למגורים

(יחיד = גם חברה משפחתית)

תנאים נוספים	ניכוי הוצאות	הגבלת סכום	שעור המס	הדין
100% מס על היתרה העודפת	אין	800 דולר לחודש	0 - רק יחיד	חוק השכרה למגורים
יוסף במכירה	מועד תוך 30 יום	אין הגבלה	10% - רק יחיד	שעור לפי 122
מס רגיל	פחת ראלי והוצאות	אין הגבלה	חסכון במס דרך ההוצאה	פחת ראלי
קיזוז הפסד במכירה	פחת בלבד	אין הגבלה	15% - רק יחיד	השכרה בחו"ל

פטורים והקלות נוספים

ד9 35% מהכנסת שכירות מוטבת שמקבל יחיד זכאי, פטורים ממס, אם התקיימו כל אלה: (1) ליחיד או לבן זוגו לא היו הכנסות מקצבה, ... או הכנסות מריבית, שחלות עליה הוראות סעיפים 125ד או 125ה; (2) דמי השכירות אינם מקרוב

9 (25) דמי שכירות מהשכרת דירה למגורים שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות בשל הדירה שבה גר לפני כניסתו לבית האבות - עד לסכום מחצית התשלום השנתי ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות;

17 (12) – דמי שכירות לעצמאי שעובר

17 (13) דמי שכירות לשכיר באזור פיתוח

28 (ח) פחת בנין מאותו בנין

יגיעה אישית

סעיף 1 לפקודה בהגדרת "יגיעה אישית":

⦿ " סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד; לעניין זה, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו."

⦿ סעיף 121: יגיעה אישית הכנסה חייבת בשנת המס מיגיעה אישית 10% מס

סעיף 9(5): פטור לנכה 100%

עמ"ה 1143/00, מזרחי אלברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5. מיסים טז/4 (אוגוסט 2002) עמ' 28.

"אכן הוכח, שהמערער לא עסק בתיקון המבנים וכל שעשה היה טיפול בהשכרה. אולם הוכח, כי לצורך כך אכן התייגע גם התייגע לאורך עשרות שנים, אם באמצעות מתווכים ואם באמצעות פרסום הנכס בכוחותיו.

הוצאות השבחה ושיפורים

סעיף 17 רישא:

הוצאה פירותית (מנו נ' פקיד שומה חיפה. מיסים יז/2 (אפריל 2003)
"במקרה דנא, בהתחשב בסוג השיפוצים וערכם היחסי. ... אין באותן
הוצאות כדי ליצור נכס חדש או להפוך את הנכס הקיים לנכס "חדש" ..."
שיפורים במושכר

בידי השוכר אפשרות לבחור באחת משתי התקנות:

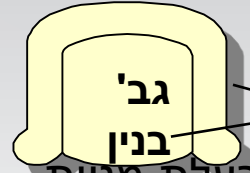
1. כללי מס הכנסה (ניכוי דמי חכירה), התשל"ח - 1977 -
מאפשרים לפרוס את התשלום על פני כל תקופת השכירות.
2. תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת
מושכר), התשנ"ח - 1998 - הפחתה של 10% לשנה, או עם סיום
השכירות את כל היתרה.

בידי המשכיר: תשלום מס בגין שיפורים במושכר

הלכות (1) בר עמ"ה 1067/99 (2) בנין 1065/02

תשלום דמי
חכירה בסך 5
מליון דולר

הכנסה ??



גב'
בנין

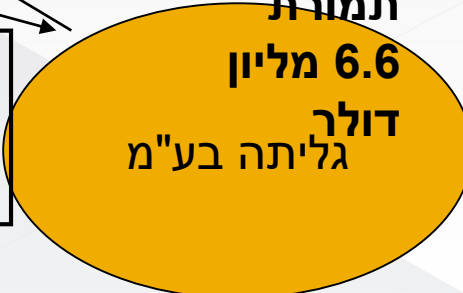
בעלת מניות
בעלת קרקע "ותיקה"

• תוצאת תיכנון המס לאור שני פסקי הדין במקרה זה מלמדת על "תאונת מס". שכן לא רק שבעלת הקרקע לא קיבלה את ההכנסה מהחברה (5 מליון דולר) בשעור מס נמוך (כפי שתוכנן תחילה דרך מסוי במס שבח נמוך), ולא רק שלא נוצר מחיר מקורי חדש לבעלים ו/או הפסד לחברה עקב כך, אלא שהמערערת שילמה מס מלא הן עבור התמורה שקיבלה מהחברה והן עבור השיפורים במושכו תמורת 6.6 מליון דולר גליתה בע"מ



שיפורים
במושכו
תמורת

חכירת
הקרקע
לחברה



מסוי השיפורים במושכר

(עמ"ה 1065/02, בר - בנין רוני, מיום 15.1.06)

לא ניתן לקבוע בגישה פרשנית חד משמעית, כי בכל מקרה בו תקופת החכירה עולה על 10 שנים יש לסווג את העיסקה כהונית (כטענת הנישום). יש לסווג את העיסקה במישור הפירוטי ולהטיל עליה מס מכוח סעיף 2(6) לפקודה.

היות הבעלים "אדיש" לא תסייע (ביטול מבחן המתנדב?) כאשר שיפורים במושכר מבוצעים ללא הסכמת בעל הקרקע והם צריכים להיות מסולקים, הרי שאין הם מהווים יתרון כלכלי מתמיד בידי הבעלים ואין לחייב את המשכיר במס בגינם.

לאחר קביעת ההטבה כחייבת במס בידי בעל הקרקע יש לבחון עוד שתי שאלות: האחת שאלת עיתוי צמיחת ההכנסה בידי המשכיר וגובה ההכנסה שיש לייחס למשכיר

כדי לאמוד את טובת ההנאה שבידי המשכיר יש להפחית ממנה את שווי השימוש בידי השוכר אין להתעלם מהעובדה שבתום תקופת השכירות תשלם המערערת את הוצאות השיפוץ לחברה, אולם בהוראה זו גלומה הטבה אחרת: יש כאן משום הלוואה ללא ריבית מהחברה למערערת, והטבה זו היא בת מסוי, ויש להוסיפה לשווי.

באשר לדרישת המערערת לתבוע פחת בתקופת החכירה, הרי שיש להתיר את הפחת לגבי השיפוצים המיוחדים לבעל הקרקע. גובה הפחת יחושב על פי הערך הנוכחי של התשלום העתידי שישולם ע"י בעלת הקרקע לידי השוכרת עבור השיפורים במושכר.

תקנות מס הכנסה (ניכוי מותר שלום דמי

שכירות), התשנ"ח - 1981

"דמי שכירות" - תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין), **שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה**, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד פעמי ובין בשיעורים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993.

● "שכירות של מקרקעין" - לרבות **זיקת הנאה** במקרקעין.

בתקנות

● 2. שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות ינכה מתשלום זה מס בשיעור 35%.



תודה על ההקשבה