



במת מסים 9

נובמבר 2014

מרצים:

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

חידושים בנושא פסילת פנקסים וערעורי אי רישום תקבול

14ב. פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול

- (א)1 נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום;
- אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)2, בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה, לחזור ולעיין בה ולשנותה;
- דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו.

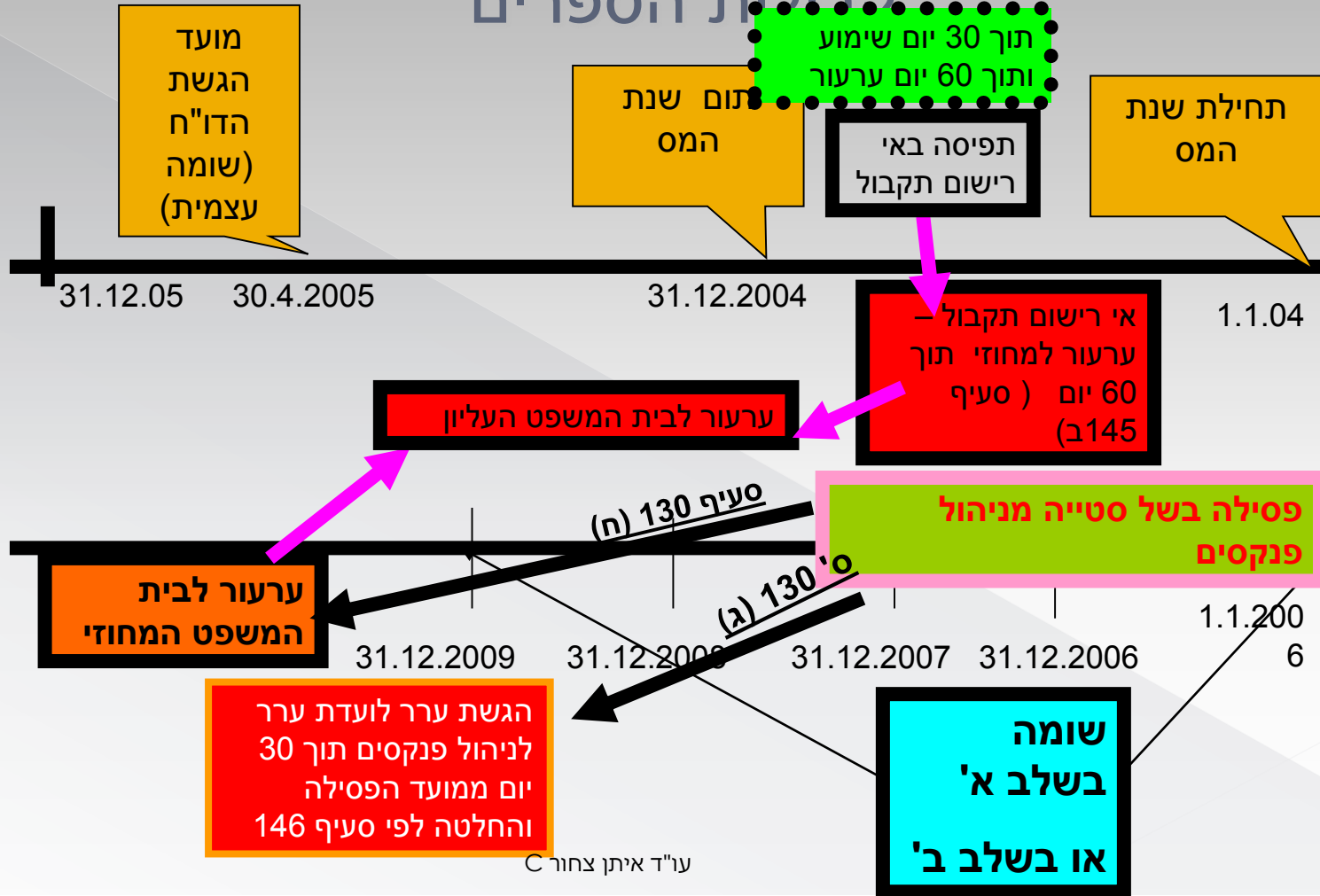
עובדות

1. פקיד השומה שלח לנישום "אזהרה לאחר אי רישום תקבול" ולפיה קבע שאם בתוך 12 חודש לא יימצא אי רישום תקבול, ספרי חשבונותיו לא יפסלו.
2. על כך הגיש ערעור בטענה שהמדובר בהודעת פסילה מושהית שיש לבטלה.
3. פקיד השומה הגיש בקשה למחוק את הערעור על הסף שכן לא ניתן להגיש ערעור על אזהרה המהווה פסילה מושהית, אלא רק לאחר שהפסילה הפכה לודאית.

נפסק

1. לעמדת בית המשפט אין מקום לפרשנות מצמצמת ביחס למתן זכות ערעור.
4. קבלת עמדת פקיד השומה עלולה להביא למצב שבו החלטות על פסילה מושהית ואזהרות יוותרו ללא ביקורת שיפוטית על כל המשתמע מכך.
5. יש לזכור שהאזהרה שהמציא פקיד השומה לנישום אינה דבר של מה בכך כי אלא החלטה הפוגעת בנישום ומותירה לצדו "נקודה שחורה" אשר מלווה אותו תקופה לא מבוטלת בהמשך במסגרת התנהלותו מול רשויות המס.
6. לפיכך יש להתיר את הערעור גם לפסילה מושהית בשל אזהרה.
הערעור התקבל

הכולות הספרים



מועד הגשת הדו"ח (שומה עצמית)

תום שנת המס

תוך 30 יום שימוע ותוך 60 יום ערעור

תפיסה באי רישום תקבול

תחילת שנת המס

31.12.05 30.4.2005 31.12.2004 1.1.04

אי רישום תקבול - ערעור למחוזי תוך 60 יום (סעיף 145ב)

ערעור לבית המשפט העליון

פסילה בשל סטייה מניהול פנקסים

ערעור לבית המשפט המחוזי

הגשת ערר לועדת ערר לניהול פנקסים תוך 30 יום ממועד הפסילה והחלטה לפי סעיף 146

שומה בשלב א' או בשלב ב'

סוגיה לבר פנקסית

פס"ד 41311-04-12 – אלי אנג'ל

עובדות

1. המערער, נהג מונית, הפעיל בין 3 ל – 4 מוניות בשנות המס שבמחלוקת.
2. המערער הצהיר על הכנסות חייבות במס כדלקמן: 2006 - 64,606 ש"ח, 2007 - 86,105 ש"ח, 2008 - 14,268 ש"ח.
3. פקיד השומה מצא כי לאחר תוספת הכנסה יש להוסיף לכל אחת מהשנים, ולאחר ניכוי הוצאות דלק ושכר כדלקמן: 2006 - 386,044 ש"ח, 2007 - 518,532 ש"ח, 2008 - 765,861 ש"ח.
4. החישובים של המשיב בשומתו מבוססים על מספר הקילומטרים הכולל של כל המוניות, בהתאם לסרטי הקופה שלהן, בכל אחת מהשנים, כדלקמן: 2006 - 361,062 ק"מ, 2007 - 338,442 ק"מ, 2008 - 313,157 ק"מ.

סוגיה לבר פנקסית

פס"ד 41311-04-12 – אלי אנג'ל

נפסק

1. בענייננו, אמנם ספרי המערער לא נפסלו, אך המחלוקת, ברובה הגדול, איננה "פנקסית" אלא "לבר פנקסנית", שכן בדיווחים של המערער אין מענה או התייחסות לרוב הסוגיות שבמחלוקת: אחוז נסיעות הסרק, אחוז/כמות הנסיעות הפרטיות והפדיון בש"ח לקילומטר.
2. לעיתים ניתן ללמוד על אי סבירותה של התוצאה העסקית העולה מספרי הנישום דווקא מתוך אופן ביסוסה של השומה האלטרנטיבית שקבע פקיד השומה.
3. הפערים הגדולים המתגלים בין הפדיון שצפוי היה להתקבל לפי חישוביו הכלכליים של פקיד השומה לבין הפדיון המוצהר בדו"חות של המערער משקפים חוסרים משמעותיים.

מיסוי עוסק בני"ע במס הכנסה ובמע"מ

מיסוי עוסק בני"ע במס הכנסה ובמע"מ

א. נישום פרטי

ב. סוחר בניירות ערך

ב. יועץ השקעות:

- מס הכנסה

- מס ערך מוסף

מיסוי עוסק בני"ע במס הכנסה ובמע"מ

מס הכנסה

עסקת אקראי

הלכת "יצחק מזרחי" – מבחני עסק

הלכת "רפאל מגיד" – מבחני עסק

מוסד כספי - הוני - מסוי משנת 2003

”נכס” - טובין או מקרקעין;”

”טובין” - לרבות -

(1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה
הנמכרים בנפרד מהקרקע;

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

"ניירות ערך" - כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, לרבות ניירות ערך המונפקים בידי הממשלה או על פי חוק מיוחד, ולרבות מניות שלא הוצאו בסדרה".

**"תעודות המונפקות בסדרות ע"י חברה, אגודה
שיתופית או כל תאגיד אחר ומקנות זכות חברות או
השתתפות בהם או תביעה מהם, לרבות תעודות
השתתפות של קרן להשקעות משותפות בנאמנות
ותעודות המקנות זכות לרכוש ניירות ערך, למעט
ניירות ערך המונפקים בידי הממשלה, שנתקיים
בהם אחד מאלה:**

- (1) הם אינם מקנים זכות השתתפות או
חברות בתאגיד ואינם ניתנים להמרה או למימוש
בניירות ערך המקנים זכות כאמור;**
- (2) הם מונפקים לפי חיקוק מיוחד;"**

"שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו; "

"מכר" - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק אגוד מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה; "

"עוסק" - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;"
"עסקה" - כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;**
 - (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;**
 - (3) עסקת אקראי.**
- "עסקת אקראי" -**

- (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;**
 - (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי;**
- "עסק" - לרבות מקצוע ומשלח-יד;" [לא עסקת אקראי]**

"שימוש לצורך עצמי" -

- (1) שימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק, בידי אדם שיש לו חלק בבעלות על העסק או בהנהלתו או שהוא מועסק בו;**
- (2) שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק מסוג ששר האוצר קבע ובתנאים שקבע;**

"מוסד כספי" -

- (1) חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת כספים בחשבון עובר ושב על מנת לשלם מהם לפי דרישה על ידי שיק; ;
- (2) חברה המשתמשת כדין במלה "בנק" כחלק משמה למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה; ;
- (3) מוסד כספי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, התשי"ד-1954, אשר הוראות הנזילות מכוח החוק האמור חלות עליו; ;
- (4) מבטח; ;
- (5) סוג בני אדם ששר האוצר קבע; ;

"קביעת מוסד כספי

1. (א) אלה יהיו מוסדות כספיים לענין החוק:

(1) עוסק שהוא חבר הבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאותיו בתור שכזה;

(2) עוסק שהוא נאמן או מנהל קרן כמשמעותם בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א-1961, ו-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאות בתור שכזה.

(3) מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם.

(ב) מוסד כספי לפי סעיף קטן (א), לרבות מי שהמנהל רשם אותו כעוסק, יודיע על כך למנהל במכתב רשום תוך 30 יום מיום תחילתו של צו זה."

ע"א 10554/02 ערכים תיקי השקעות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1,
ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות ואח' נ' פקיד השומה אשקלון

אם, כטענתו הראשונה של המשיב, יש לראות בהשקעותיה של המערערת בנוסטרו משום מלאי עסקי, אזי ברי כי משהשקעותיה בנוסטרו מהוות חלק ממהלך העסקים הרגיל של המערערת, ניתן לראות בה, כשם שהוסבר, "מוסד כספי", וליתן לה פטור מתחולת סעיף 6(ג) לחוק התיאומים. אם לעומת זאת, כטענתו השנייה של המשיב, אין לראות בהשקעות המערערת בנוסטרו, השקעות המתבצעות במהלך העסקים הרגיל, אזי ניתן לראות במערערת "בעל מקצוע חופשי", זאת בהיעדרו של מלאי עסקי בעסקה. נמצאנו למדים, שלכל הפחות, אין מחלוקת בין המערערת והמשיב כי אין להחיל על פעילותה את סעיף 6(ג) לחוק התיאומים, בין אם בשל היותה "בעל מקצוע חופשי" ובין אם בשל היותה "מוסד כספי". בהקשר זה ייאמר, כי בכל הקשור לאפשרות סיווגה של המערערת כ"מוסד כספי", אין כל חובה להוכיח כי ההשקעות בנוסטרו מהוות עסק נפרד בפני עצמו, על כל המאפיינים הנדרשים לשם כך, שהרי למה הדבר דומה? לכך שיידרש מחברה אשר מפעילה במסגרת פעילותה מחלקות שונות, כי תוכיח כי כל אחת מן המחלקות מהווה עסק עצמאי, וברי כי אין הדבר מתבקש או נלמד מתכליתה של הפקודה.

"מוכר בולים, אסימונים, שטרות, ניירות ערך וכיוצ" ב

19. (א) עוסק שעסקו מכירת בולי דואר, אסימוני טלפון, בולי הכנסה, טפסים מבוטלים של שטרי חוב וכיוצא באלה במחיר הנקוב בהם, יראוהו כנותן שירות למי שסיפק לו אותם למכירה.
(ב) עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונים או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם."

"בעסקאות שסעיף 19 חל עליהן

9. (א) מחירה של עסקה כאמור בסעיף 19(א) הוא העמלה או התמורה האחרת שקיבל נותן השירות ממי שסיפק לו את הנמכר.
(ב) מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא ההפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם."

כלל פיננסים בטוחה ניהול השקעות בע"מ

המערערת עוסקת בניהול תיקי השקעות ובכלל זה מנהלת עבור לקוחותיה מסחר בניירות ערך חוץ שערכם נקוב במטבע חוץ. בעת מימוש ניירות הערך על ידי לקוחותיה חייבת המערערת בניכוי מס במקור, ועל כן, ולצורך חישוב ניכוי המס התחשבה המערערת במלוא ההפסדים שנוצרו ללקוחותיה ממימוש ניירות ערך חוץ ובכלל זה חלק מההפסד אשר נבע מירידה בשער מטבע החוץ.

לטענת המשיב, כשם שרווח הנובע מעליית שער מטבע חוץ אינו חייב במס כך אין לקוזז הפסד הנובע מירידת שער מטבע החוץ. מנגד טוענת המערערת, כי מכירת נייר ערך חוץ הינה בגדר עסקה אחת אשר לצורך קיזוז הפסד לפי סעיף 92(א)(1) לפקודה, אין לפצל אותה לשתי עסקאות, ועל כן, ניתן לקוזז הפסד ממכירת נייר ערך חוץ ובכלל זה הפסד הנובע מירידת שער מטבע החוץ בו נרכש נייר הערך.

ע"מ 11-10-10-37101רצון, מיום 18.9.14, עמ' ה-17, ה-155)

למערערים כמעסיקים נקבעה שומת היטל על עובדים זרים אף שהמדובר בעובדים השוהים בישראל מעל 5 שנים. לטענת המערערים, פרשנות חוק ההיטל מחייבת את המסקנה שהעובדים הינם תושבי ישראל, שכן יש לפרש את המונח "תושב" בהתאם לפקודת מס הכנסה.

לטענת פקיד השומה, "עובד זר", מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושב ישראל.

ביהמ"ש המחוזי פסק שיש לפרש חוק על פי תכליתו, שהיא הקטנת התעסוקה של עובדים זרים בישראל.

חוק ההיטל מפנה לעניין הגדרת "עובד זר" לחוק עובדים זרים, המגדיר עובד זר כמי שעומד להתקבל לעבודה כעובד שאינו אזרח או תושב ישראל.

מעבר לכך, חוק עובדים זרים לא מגדיר את המונח "תושב".

יש לדחות את עמדת המערערים לפיה יש לפרש את המונח "תושב" בהתאם לפקודת מס הכנסה וזאת מהטעמים הבאים:

ראשית, בסעיף 44(א) לחוק ההיטל נאמר מפורשות, שעובד זר יהיה כהגדרתו באותו חוק ולא לפי הפקודה.

שנית, המונח "תושב" אינו מוזכר כלל בפרק י' לחוק ההיטל.

שלישית, בסעיף 48א לפקודה, שעוסק בזיכויים לעובד זר, קיימת הגדרה למושג "עובד זר" המפנה לחוק עובדים זרים (דאז). הערעור נדחה.

מיסוי שוק ההון וקיזוז הפסדים מניירות ערך

סעיף 92 – הפסד הון

אופן הקיזוז

1. הפסד הון כולל גם הפסד משבח מקרקעין (החל מ-1.1.96).
2. ניתן לקזז הפסד הון רק אילו היה רווח הון היה מתחייב עליו במס.
3. הפסד הון יכול להתקזז רק כנגד רווח הון או כנגד שבח מקרקעין.
4. הפסד הון יקוזז תחילה כנגד רווח הון (או שבח) ריאלי ביחס של 1:1. יתרת הפסד הון (אם נותרה) תקוזז כנגד סכום אינפלציוני חייב (ביחס של - 3.5:1).
5. הפסד הון מחו"ל, יקוזז תחילה כנגד רווח הון בחו"ל והיתרה כנגד רווח הון בישראל.
6. קיזוז הפסד לפני פיצול לינארי.

סעיף 92 – הפסד הון

הפסד הון מניירות ערך

ניתן יהא לקזז הפסד הון שוטף הנובע ממכירת ני"ע בלבד (סחירים ולא סחירים):

- 1. גם** כנגד הכנסות מדיבידנד או מריבית הנובעים מאותו נייר ערך.
- 2. גם** כנגד הכנסות מדיבידנד או מריבית הנובעים מניירות ערך אחרים, ובלבד ששיעור המס על הריבית או על הדיבידנד אינו עולה על שיעור מס חברות.

קיזוז הפסדי הון במהלך השנה

קיצוז הפסד הון בשנה שוטפת

המצב עד אוגוסט 2011

מהוראות סעיף 92 לפקודה עולה שאין מגבלה לקיזוז באותה שנת מס הפסד הון כנגד רווח הון שנצמח לפני מועד ההפסד (קיזוז הפסד אחורה). יחד עם זאת, רשות המסים הנחתה את הבנקים לא לאפשר קיזוז אחורה (ולהחזיר מס).

המצב עד אוגוסט 2011

במסגרת תיקון תקנות ניכוי מרווח הון נקבע, כי החל מינואר 2012, הפסד הון יקוזז כנגד רווח שנוצר באותה שנת מס שבה נוצר ההפסד בין לפני מועד יצירת ההפסד ובין לאחר המועד האמור.

המלצות

1. אם יש רווח ממכירת מניות **בבנק א** והפסד ממכירת מניות **בבנק ב** – יש ליזום הגשת דוח כדי לבצע את קיזוז ההפסדים.
2. במקרה שיש רווח ממכירת ני"ע אולם אין הפסד בפועל ממכירה אלא הפסד "גלום" בני"ע – יש לשקול למכור את ניירות הערך לקראת סוף שנה ולרכוש אותם מחדש ובכך לממש את ההפסד מהפסד גלום להפסד בפועל וכך ניתן יהיה לקזז את הרווח.

המלצות

3. במידה ונישום קיבל ריבית או דיבידנד מניי"ע שבבעלותו (ובגין כך נוכה מס במקור כדיון) ולאחר מכן במהלך השנה מכר נייר ערך אחר ונוצר לו הפסד בגין המכירה – במקרה כזה הבנק לא יקזז את ההפסד החדש כנגד המס ששולם על הריבית או הדיבידנד.

המלצה – במקרה כזה יש ליזום הגשת דוח בסוף שנה לצורך הקיזוז.

4. במידה ולנישום יש הפסד מניי"ע משנים קודמות שלא קוזז – הבנק לא רשאי לקזז אותו כנגד רווח הון בשנה אחר.

המלצה – במקרה כזה יש ליזום הגשת דוח בסוף שנה לצורך הקיזוז.

המלצות

5. כאמור, הפסד הון ניתן לקיזוז רק מול רווח הון ובשנה השוטפת גם מול ריבית או דיבידנד מני"ע בשיעור של עד 25%. במידה וקיים הפסד הון מועבר, ניתן לקזז אותו רק כנגד רווח הון.

המלצה יש לבחון שינוי אפיקי השקעה מפיקדונות / תכניות חיסכון למק"מ / אג"ח מדינה או לקרנות נאמנות שהתשואה עליהן מבוססת על ריבית בנקאית בגין פיקדונות.

השינוי יגרום לסיווג לריבית להיחשב ריבית מני"ע והמכירה תסווג כרוח הון.

חובת הגשת דוח מפעילות בשוק ההון

נוהל גילוי מרצון לאור מהלכי האכיפה בהם נוקטת רשות המסים

מטרת הליך הגילוי מרצון

רשות המסים מעוניינת לעודד נישומים, יחידים ובעלי תפקידים בתאגידים, שעברו עבירות על חוקי המסים, לתקן את דיווחיהם ולדווח נתוני אמת. לשם כך, רשות המסים בתיאום עם פרקליטות המדינה, מוכנה להתחייב שלא יינקטו הליכים פליליים נגד מי שיבצע גילוי מרצון בתנאים שיפורטו.

שיקולים בעד ונגד הליך הגילוי מרצון

שיקולים נגד ההליך

1. שיקולי הרתעה.
2. שיקולי גביה.

שיקולים בעד ההליך

1. שיקולי הרתעה.
2. צדק חברתי.
3. אפליה.

הוראת שעה – נוהל גילוי מרצון 2011

תחולת הוראת השעה (2011)

הוראת השעה תחול, בין היתר במקרים הבאים:

- א.** הכנסות לא מדווחות מנכסי חוץ שהתקבלו בירושה או במתנה מתושב חוץ.
- ב.** הכנסות לא מדווחות מנכסי חוץ שנרכשו מכספים שנבעו מהפקת הכנסה בישראל או בחו"ל ששולם עליה מס או שלא הייתה חייבת בתשלום מס בישראל.
- ג.** הכנסות לא מדווחות מנכסי חוץ, שחבות המס בגינן קיימת החל משנת המס 2003 בעקבות תיקון 132 לפקודה.

הוראת שעה – נוהל גילוי מרצון 2011

תחולת הוראת השעה (2011)

הוראת השעה **לא** תחול, כאשר:

א. על נכסים והכנסות אשר הופקו כתוצאה מעבירה פלילית מסוג "פשע" לפי חוק העונשין.

ב. הבקשה לגילוי מרצון נעשית בעקבות או במקביל לחקירה או בדיקה הנעשית ע"י מי מרשויות המדינה זאת בהתאם לאמור בנוהל הקבוע

הוראת שעה – נוהל גילוי מרצון 2011

ההקלות במסגרת הוראת השעה (2011)

1. חסינות מפני כל סנקציה פלילית ;
2. הוועדה תקבע שומת מס אזורית לרבות בדרך של הסכם עם הפונה ;
3. השומה האזורית **לא תצבור** ריבית וקנסות ;
4. הוועדה רשאית ליתן הקלות לגבי הפרשי הצמדה החלים על המס המחויב, עד לביטולם המוחלט.

נוהל גילוי מרצון – הוראת קבע

נוהל גילוי מרצון 2014

הנוהל חל על עבירות על פי חוקי המס הבאים:

- א. פקודת מס הכנסה ;
- ב. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ;
- ג. חוק מס ערך מוסף ;
- ד. חוק מס קניה (טובין ושירותים) ;
- ה. פקודת המכס ;
- ו. חוק מיסי מכס ובלו (שינוי תעריף) ;
- ז. כל הוראה לעניין מס בחוק או על פיו, המתייחסת לאחד או יותר מהנ"ל.

נוהל גילוי מרצון 2014

תנאים מקדמיים:

1. הגילוי מרצון יהיה כן ומלא ויעשה בתום לב;
2. במועד הפניה לגילוי מרצון לא נערכה חקירה או בדיקה בעניין המבקש על ידי רשות המסים;
"חקירה ובדיקה" – לרבות לגבי בן / בת הזוג של המבקש וחברות שבשליטתו.
3. במועד הפניה לגילוי מרצון אין בידי רשות המסים מידע הקשור לגילוי מרצון, לרבות ביחס לבת/בן הזוג של המבקש, חברות שבשליטתם ותיקי שותף.



נוהל גילוי מרצון 2014

תנאים מקדמיים:

4. במועד הפניה לגילוי מרצון לא נערכה בדיקה או חקירה בעניין המבקש, בת/בן זוגו או חברות בשליטתם על ידי משטרת ישראל בעניין הקשור לבקשה לגילוי מרצון, לרבות פעילותם העסקית, או כל פעילות אחרת המניבה הכנסות;

נוהל גילוי מרצון 2014

סייג לאישור הבקשה:

רשות המסים רשאים שלא לאשר את הבקשה במקרים בהם קיים מידע הקשור לבקשה במישרין או בעקיפין, הקשור למבקש, לבת/בן הזוג של המבקש, חברות בשליטתו ותיקי שותף במקומות הבאים:

- ברשות שלטונית אחרת;
- באמצעי התקשורת;
- בכתבי בי דין או בפרוטוקולים או בכל מסמך אחר בהליכים אזרחיים ופליליים המתנהלים בערכאה שיפוטית בישראל או בחו"ל.

נוהל גילוי מרצון 2014

סייג לאישור הבקשה:

- ❖ במקרים חריגים, בהם קיימות נסיבות אישיות יוצאות דופן (כגון מחלה קשה), רשאית רשות המסים לאשר בקשה לגילוי מרצון גם אם קיים בידיה מידע הקשור לבקשה.
- ❖ במקרים חריגים וטעמים מיוחדים שירשמו, כאשר המידע, החקירה או הבדיקה מתייחסים לחברה אחת מני חברות רבות שבשליטת המבקש וכאשר לא קיים קשר, במישרין או בעקיפין, בין המידע, הבדיקה, החקירה לבין הבקשה, רשאית רשות המסים לאשר את הבקשה.

נוהל גילוי מרצון 2014

אופן הגשת הבקשה:

1. בקשה לגילוי מרצון תוגש לסמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין של רשות המסים בלבד ורק הוא יהיה מוסמך לאשרה (להלן: "הגורם המוסמך");

2. הגילוי יהיה כן ויכלול את כל המידע הרלבנטי לבקשה, ובין היתר,

- שמות המבקשים; - פירוט סכום ההכנסה שהושמטה;

- שנות המס הרלבנטיות; - אומדן המס לתשלום.

- מקור ההכנסה;

נוהל גילוי מרצון 2014

אופן הגשת הבקשה:

3. לבקשה יצורף טופס חתום על ידי המבקש בנוסח המצורף לנוהל;
4. כל בקשה תיחתם על ידי המבקש. אם המבקש מיוצג, יצורף גם יפוי כוח.

אישור הבקשה:

1. מצא הגורם המוסמך שאין לאשר את הבקשה – יודיע על כך למבקש.
2. מצא הגורם המוסמך שהבקשה עומדת בתנאי הנוהל, יודיע למבקש שבקשתו מאושרת בכפוף לתשלום המס על פי קביעת הגורם האזרחי. לאחר אישור הבקשה יפנה הגורם המוסמך את הבקשה לגורם האזרחי הרלבנטי שיקבע את סכום המס לתשלום.

נוהל גילוי מרצון 2014

סיום ההליך:

1. המבקש ישלם את המס במועד שייקבע על ידי הגורם האזרחי;
"תשלום המס" – תשלום קרן, הצמדה, ריבית וקנסות אזרחיים על פי קביעת הגורם האזרחי ובמועד שיקבע על ידו.
2. המבקש ישתף פעולה באופן כן ומלא עם כל גורם רלבנטי ברשות המסים בכל עניין הקשור לבקשה לגילוי מרצון;
3. שולם המס על פי קביעת הגורם האזרחי במועד שנקבע לא יינקט כנגד המבקש הליך פלילי בעניין הבקשה לגילוי מרצון שאושרה.

נוהל גילוי מרצון 2014

סייגים לחסינות מפני הליך פלילי:

1. אדם זכאי ליהנות מהליך גילוי מרצון פעם אחת בלבד. בקשה נוספת תתקבל רק בנסיבות מיוחדות, כגון מחלה קשה של המבקש, גיל מתקדם וכדומה;
2. הנוהל לא יחול על הכנסות שמקורן בפעילות בלתי חוקית;
3. הנוהל לא יחול כאשר הוא איננו מניב תשלום מס משמעותי בפועל לגבי שנות המס הרלבנטיות לבקשה. על אף זאת, הנוהל יחול גם אם המס אינו משמעותי, כאשר מדובר בכספי ירושה;

נוהל גילוי מרצון 2014

סייגים לחסינות מפני הליך פלילי:

4. החסינות בהליך פלילי תחול רק לגבי המידע שנמסר במסגרת הליך הגילוי מרצון ;
5. החסינות על פי הנוהל תחול רק על עבירות עפ"י חוקי המס שפורטו בנוהל ;
6. הגילוי מרצון על פי נוהל זה לא יחול על עבירות המוגדרות כעבירות מינהליות עפ"י חוק העבירות המנהליות, התשמ"ו-1985 ;

נוהל גילוי מרצון 2014

סייגים לחסינות מפני הליך פלילי:

7. במידה והגילוי לא היה כן, מלא ונעשה בתום לב. או שלא כלל את כל המידע הרלבנטי לבקשה – לא תינתן למבקש חסינות מההליך הפלילי ורשות המסים **תוכל** להשתמש בנתונים שמסר המבקש בבקשה כראיה בכל הליך פלילי ואזרחי;
8. לא אושרה הבקשה על ידי הגורם המוסמך, לא תעשה רשות המסים שימוש במידע שבבקשה גם לא בהליך האזרחי;
8. נוהל זה יחול עד ליום 31.12.2016.

תקופת השומה האזרחי

כמה שנים אחורה ניתן לעשות לנישום שומה במישור
האזרחי ?

בהקשר זה יש להביא בחשבון:

1. סעיף 225 לפקודה

”לא תוגש תביעה פלילית לפי פקודה זו כעבור 6 שנים שבה נעברה
העבירה, ובמקרה של עבירה על הוראות סעיף 220 – כעבור 10 שנים
משנת המס שבה נעברה העבירה”

תקופת השומה האזרחי

כמה שנים אחורה ניתן לעשות לנישום שומה במישור
האזרחי ?

2. תקנה 25(ג) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג
– 1973

”מערכת החשבונות תישמר במשך 7 שנים מתום שנת המס שאליה
היא מתייחסת או במשך 6 שנים מיום הגשת הדו"ח על ההכנסה
לאותה שנת מס, הכול לפי המאוחר”

תקופת השומה האזרחי

כמה שנים אחורה ניתן לעשות לנישום שומה במישור
האזרחי ?

3. עד 2003 שיטת המס היתה טריטוריאלית (למעט מספר
חריגים). כלומר, יתכן ולא קמה חבות במס על הכנסות
שנצמחו בחו"ל.

הוראת שעה על בקשות לגילוי מרצון

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

בקשה אנונימית – הליך מלא:

א. ניתן יהיה להגיש בקשות אנונימיות לתקופה של שנה
(7.9.14 – 7.9.15);

ב. הבקשה האנונימית תוגש לסמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין
של רשות המסים בלבד ורק הוא יהיה מוסמך לאשרה
(להלן: "הגורם המוסמך");

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

בקשה אנונימית – הליך מלא:

ג. הבקשה תכלול את כל המידע הרלבנטי, לרבות:

- שנות המס הרלבנטיות
- מקור ההון
- מקור ההכנסה
- אומדן המס לתשלום
- סכום ההכנסה שהושמטה.

ד. הגורם המוסמך יפנה את הבקשה האנונימית לגורם האזרחי הרלבנטי, על מנת לברר את חבות המס;

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

בקשה אנונימית – הליך מלא:

- ד.** בתוך 90 ימים ממועד קבלתה על ידי הגורם האזרחי יגיש הפונה לגורם המוסמך פניה שבו יפורט שמו של המבקש להמשך הבדיקה והטיפול.
- ה.** מצא הגורם האזרחי שיש להאריך את פרק הזמן לטיפול בבקשה מעבר ל-90 הימים כאמור, ישלח הודעה לפונה עם העתק לגורם המוסמך ובלבד שלא תוארך תקופת הטיפול מעבר ל-90 ימים נוספים.

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

בקשה אנונימית – הליך מלא:

- ו. לא נמסר שמו של המבקש במועד שנקבע, תידחה הבקשה.
- ז. כל הוראות נוהל גילוי מרצון הקבוע יחולו, בשינויים המחויבים, גם על בקשות במסלול האנונימי.

ח. קיזוז הפסדים –

- ח.1. ניתן יהיה לקזז הפסדים שנובעים מהגילוי מרצון רק כנגד הכנסות פירותיות או רווחי הון המדווחים בגילוי מרצון ורק בשנות השומה אליהן מתייחס הגילוי מרצון.

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

בקשה אנונימית – הליך מלא:

ח. קיזוז הפסדים –

ח.2. הפסדים שלא קוזזו בשנות השומה עליהן דווח בגילוי מרצון –

לא יותרו בקיזוז בשנים שלאחר מכן.

ח.3. לא יתאפשר לקזז הפסדים עליהם הוצהר כבר בדוחות שהוגשו

קודם לבקשה לגילוי מרצון כנגד רווחים או הכנסות שעליהם

הוצהר בגילוי מרצון.

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

מסלול מקוצר:

מתי יחול המסלול המקוצר ?

1. כאשר סך ההון שנכלל בבקשה לגילוי מרצון אינו עולה על 2 מיליון ₪.
2. ההכנסה החייבת הנובעת מהבקשה אינה עולה על 500,000 ₪ בשנות הדיווח.

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

מסלול מקוצר:

אופן הגשת הבקשה וביצוע ההליך

1. הבקשה תוגש לגורם המוסמך, בצירוף לדוחות השנתיים או דוחות אחרים רלבנטיים כשהם מתוקנים לתקופת הגילוי.
2. מצא הגורם המוסמך כי הבקשה עומדת בתנאי הנוהל לגילוי מרצון, יאשר את הבקשה ויעבירה להמשך טיפול לגורם האזרחי הרלבנטי שיקלוט את הבקשה, יתקצר אותה ויוציא שובר תשלום לפונה על סכום המס הנובע מהבקשה.

הוראת שעה גילוי מרצון 2014

מסלול מקוצר:

אופן הגשת הבקשה וביצוע הליך

3. שילם הפונה את סכום המס הנובע מהבקשה בתוך 15 ימים מיום מסירת הודעת התשלום, לא יפתח כנגדו הליך פלילי לגבי המידע שמסר בבקשה וסכום המס ששילם במסגרת הליך זה.
4. במסלול זה לא תתאפשר הגשת בקשות אנונימיות.
5. כל הוראות נוהל גילוי מרצון (הקבוע) יחולו בשינויים המחויבים, על בקשות במסלול המקוצר.

מדיניות קיזוז הפסדים אופטימאלית

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(א) הפסד עסקי שוטף

התנאים לקיזוז הפסדים

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

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(א) הפסד עסקי שוטף

הערות ודגשים:

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

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(ב) הפסד עסקי מועבר

- א.** ניתן לקיזוז רק כנגד הכנסות מעסק, משלח יד לרבות רווח הון בעסק.
- ב.** בתנאים מסוימים גם כנגד הכנסה מ-2(2).
- ג.** הפסד מהשכרת בניין (סעיף 28(ח) – [פס"ד יחזקאל גוטשל השקעות]
- ד.** סופיות שומה לעניין הפסדים [פס"ד שחר אביהו, פס"ד אלעד גלובל].
- ה.** הפסד מעסקת אקראי [פס"ד א.ח.א גולדשטיין].

סעיף 28 – קיזוז הפסד עסקי

סעיף 28(ג)

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

סעיף 28(ח)

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

סעיף 29 – הפסד מחוץ לישראל

הוראות כלליות

1. הפסד מחוץ לישראל יותר בקיזוז רק אילו היה רווח היה משולם בשלו מס בישראל [סעיף 29(3)].
 - עולה חדש.
 - זיכוי ממס זר עולה על חבות המס בישראל.
2. גובה ההפסד יחושב עפ"י הוראות הפקודה ולא עפ"י הדוחות ודוחות המס במדינה הזרה.

סעיף 29 – הפסד מחוץ לישראל

הוראות כלליות

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

סעיף 29 – הפסד מחוץ לישראל

המצבים בהם עוסק הסעיף

מצב ג

הפסד מעסק
בחו"ל הנשלט
ומנוהל
מישראל

מצב ב

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

מצב א

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

מצב א – הפסד מהכנסה פסיבית בחו"ל

הפסד פסיבי בחו"ל - שוטף

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

הפסד פסיבי בחו"ל - מועבר

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

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

מצב א - הפסד מהכנסה פסיבית בחו"ל

"הכנסה פסיבית"

שאינם מעסק
או ממשלח יד

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

"רווח הון" – איננו מוגדר כהכנסה פסיבית.

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

הפסד שוטף

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

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

הפסד מועבר

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

מצב ג – הפסד מעסק בחו"ל שנשלט ומנוהל מישראל

הפסד שוטף

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

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

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

מצב ג – הפסד מעסק בחו"ל שנשלט ומנוהל מישראל

הפסד מועבר

אם יתרת ההפסד לא קוזה בשוטף כנגד הכנסות מישראל

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

אם יתרת ההפסד קוזה בשוטף כנגד הכנסות מישראל

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

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

הארכת תקופת התיישנות שומה

סעיף 145(א)(2) קובע:

”פקיד השומה רשאי, בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו”ח, ובאישור המנהל - תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:...”

סעיף 152(ג) קובע:

”אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - 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...”

הארכת תקופת התיישנות שומה

החל מתיקון 134 לפקודה (דוחות שנת 2002 ואילך) בסמכות המנהל להאריך בשנה נוספת את תקופת התיישנות השומות:

א. את שומת שלב א

ב. בשלב ב את תקופת השומה ל-4 שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח.

ג. את שומת הניכויים.

המקרים בהם ניתן לפנות בבקשה להארכת תקופת השומה

* השימוש בסמכות תיעשה במשורה.

* הפניה תיעשה תוך זמן סביר לפני תום תקופת ההתיישנות הרגילה.

הארכת תקופת התיישנות שומה

הקריטריונים להארכת תקופת התיישנות

1. במסגרת הליך הביקורת בתיק, קיים קושי אובייקטיבי באיסוף מידע חיוני לביסוס השומה עד לתום תקופת ההתיישנות הרגילה (לרבות מקרה בו לא הוגשה הצהרת הון או שהוגשה באיחור, במידה כזו המעכבת את הליך השומה, ועל פניו עולים הפרשי הון בלתי מוסברים מאותו דו"ח);
2. במהלך הטיפול השוטף בתיק, התגלו עובדות חדשות העשויות להשפיע באופן מהותי על קביעת השומה ונדרש זמן נוסף לבירור עובדות אלה;

הארכת תקופת התיישנות שומה

הקריטריונים להארכת תקופת התיישנות

3. במקרים בהם מתבצעת ביקורת שומה בקבוצת חברות קשורות כאשר הוצאת שומה בחברה מסוימת עשויה להשפיע על השומות בחברות אחרות, יש לשקול להאריך את תקופת התיישנות בכדי לא לפגוע בשומות של החברות הקשורות;
4. במקרים בהם מתקיימת בדיקה ו/או חקירה, גלויה או סמויה, או שנדרשה התערבות פקיד שומה לחקירות בטרם יינקט הליך שומה אזרחי (אשר עלול לסכל את החקירה / הבדיקה הצפויה):

הארכת תקופת התיישנות שומה

הקריטריונים להארכת תקופת התיישנות

5. במקרים בהם במהלך ביקורת בתיק קיים קושי לקבל מידע מגורמים חיצוניים, כגון משטרה, הרשות להלבנת הון, שלטונות מס זרים וכד', יש לשקול להאריך את תקופת ההתיישנות;
6. במסגרת שומה שלב ב' קיים צורך בבדיקות נוספות לשם ביסוס עובדתי לקראת הוצאת צו;
7. במסגרת השיקולים להארכת תקופת ההתיישנות, יש להביא בחשבון את מהותיות הסוגיות העולות בתיק.

הצעה לתיקון חקיקה

סיווג מענקים וסכומים שהתקבלו
במסגרת סיוס יחסי עובד מעביד או
הפסקת שירותים

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.

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

אי תחרות

פס"ד מאיר אבידן (ע"מ 11-01-24270)

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

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

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



אי תחרות – השאלה העובדתית

פס"ד אבנר רוז (ע"מ 34229-11-09)

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

הסכמי אי תחרות

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

הצעה לתיקון חקיקה

הוספת סעיף 3(יא) לפקודה

מוצע להוסיף את סעיף 3(יא) לפקודה, כך שבמסגרת סיום יחסי עובד מעביד או במסגרת הפסקת מתן שירותים, יסווגו מענקים שהתקבלו, לרבות בגין אי תחרות, כהכנסת עבודה או כהכנסה ממשלח יד, לפי העניין.

”(יא) סכום או מענק שהגיע לידי יחיד במסגרת סיום העסקתו, סיום יחסי עובד מעביד, פרישה, או במסגרת הפסקת מתן שירותים, בין במישרין ובין בעקיפין, יבוא בחשבון לקביעת הכנסתו כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) או כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפי העניין”

הצעה לתיקון חקיקה

סיווג תמורה ממכירת מניות

מוצע לקבוע, כי במכירת מניות של בעל שליטה, סיווג ההכנסה כולה ייחשב כתמורה בעד המניות ולא בגין נכסים נוספים כגון אי תחרות. במקביל מוצע, לתקן את סעיף 32 כך שלא תותר הוצאה בידי הרוכש אלא כמחיר מקורי במכירת המניה.

”32(17) סכומים ששולמו לרכישת מניה מבעל שליטה, לרבות סכומים ששולמו לו על מנת שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה”

הצעה לתיקון חקיקה

סיווג תמורה ממכירת מניות

”סעיף 88 הגדרת ”מחיר מקורי”

(1) בסוף – ואם הנכס הוא מניה שנרכשה מבעל שליטה - כל סכום ששילם לבעל שליטה אגב מכירת המניה, לרבות סכומים ששילם לו על מנת שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה”

”סעיף 88 הגדרת ”תמורה”

ואם הנכס הוא מניה הנמכרת בידי בעל שליטה – כל סכום הניתן לו על ידי הקונה אגב מכירת המניה, לרבות סכומים המשולמים לבעל שליטה על מנת שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה.

הצעה לתיקון חקיקה

הרחבת חובת הגשת דוח

הצעה לתיקון חקיקה

נהנה תושב ישראל

במטרה להילחם בהון השחור, מוצע להרחיב את חובת הדיווח שמוטלת כיום מכוח סעיף 131 לפקודה ולחייב בהגשת דוח כל נהנה תושב ישראל, שמלאו לו עשרים וחמש שנים, אולם חובת הדיווח לא תחול על נהנה שלא ידע על היותו נהנה ולא יכול היה לדעת.

”131(א)(5ב)(7) נהנה תושב ישראל, שמלאו לו עשרים וחמש שנים; חובת הדיווח לפי פסקת משנה זו לא תחול על נהנה שלא ידע על היותו נהנה ולא יכול היה לדעת על כך”

הצעה לתיקון חקיקה

תושב ישראל

מוצע לחייב בהגשת דוח כל מי שמתקיימת בו החזקה כי הוא תושב ישראל, בהתאם לקבוע בפסקה (א)(2) להגדרת תושב ישראל שבסעיף 1 לפקודה, אף אם אינו מגדיר עצמו תושב ישראל.

פסקה (א)(2) להגדרת תושב ישראל שבסעיף 1 לפקודה:

”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.

הצעה לתיקון חקיקה

תושב ישראל

הצעה לתיקון:

”131(א)(5)ה) יחיד שחל עליו סעיף (א)(2) להגדרת ”תושב ישראל” או תושב” שבסעיף 1, ובלבד שכתושב ישראל היה חייב בהגשת דו”ח לפי סעיף קטן (א), ושאינו יחיד שרואים אותו כתושב חוץ לפי פסקה (א)(4) בהגדרה האמורה”

הצעה לתיקון חקיקה

העברת כספים לחו"ל

מוצע לחייב בהגשת דוח שנתי כל תושב ישראל שבשנת המס העביר כספים לחו"ל בסכום כולל של 500,000 ₪ או יותר.

"131(א)(15) יחיד תושב ישראל, אשר העביר בשנת המס כספים מחוץ לישראל, בסכום כולל של חצי מיליון שקלים או יותר"

הצעה לתיקון חקיקה

סעיף 64 – חברות בית

סעיף 64 חברת בית – הדין כיום

חברת בית

”64 חברת 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.”

סעיף 64 חברת בית – הדין כיום

שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות – החלטת מיסוי 49/08

עובדות

בשנת 1997 רכשה חברת האם 100% מהון המניות של חברת הבת. לחברת הבת נכס מקרקעין שנרכש בתחילת שנות ה-70 ועלותו המופחתת הינה 54 ₪. במסגרת הליכים משפטיים בהם נקט הבנק נגד חברת הבת נכפתה על חברת הבת מכירת הנכס באופן מיידי. נמצא קונה שאינו צד קשור המוכן לרכוש את הנכס במחיר של 50 מיליון ₪.

הבקשה

לקבוע, בין היתר, כי חברת הבת תפורק. בדרך זו, בהתאם להוראות סעיפים 92 ו-93 לפקודה, השבח שיצמח, יקוזז כנגד הפסד הון שיווצר לחברת האם היות ושווי השקעתה במניות חברת הבת הינו כ-32 מיליון ₪.

סעיף 64 חברת בית – הדין כיום

שבח בחברת בית כחלק מהכנסה חייבת של בעלי המניות

החלטת המיסוי

בפירוק חברת הבת יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה. הפסד הון שיווצר כתוצאה מפירוק חברת הבת, הנובע מהשקעת חברת האם במניות חברת הבת, יותר בקיזוז כנגד השבח ממכירת הנכס והכל בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה.

סעיף 64 חברת בית – הדין כיום

הפסדים בחברת בית

הוראות החבק לסעיף 64 לפקודה

”3.3. לא ניתן לחלק הפסד של חברת בית בין בעלי המניות, לאור הלכת בעל בית. במקרה כזה, קיזוז ההפסד יתבצע בחברה כנגד הכנסותיה בשנים הבאות, מאותו בניין, כמתבקש מסעיף 28(ח), אם הכנסתה היא לגבי סעיף 2(6), או בהתאם להוראות סעיף 28(א) ו- (ב), אם הכנסתה מעסק”.

סעיף 64 חברת בית – הדין כיום

הפסדים בחברת בית

הוראות החבק לסעיף 64 לפקודה

”3.3. לא ניתן לחלק הפסד של חברת בית בין בעלי המניות, לאור הלכת בעל בית. במקרה כזה, קיזוז ההפסד יתבצע בחברה כנגד הכנסותיה בשנים הבאות, מאותו בניין, כמתבקש מסעיף 28(ח), אם הכנסתה היא לגבי סעיף 2(6), או בהתאם להוראות סעיף 28(א) ו- (ב), אם הכנסתה מעסק”.

סעיף 64 חברת בית – הדין כיום

פס"ד נבול ס.א. וודוז

* המערערת הינה חברה זרה והיא בעלת מניות בחברת בית ישראלית.

* המערערת קיבלה הלוואה מבעלי מניותיה אותה השקיעה בחברת הבית, הוצאות המימון על ההלוואה שולמו לבעלי המניות בחו"ל.

עלתה השאלה האם ניתן להתיר את הוצאות המימון בגין רכישת המניות של חברת הבית ?

נפסק:

על פי סעיף 17 לפקודה, אם הוכח קשר הדוק בין ההוצאה לבין ההכנסה שהועברה מחברת הבית, יש להתיר את ההוצאה גם לחבר בחברת הבית, ואפילו הכנסה זו היא רק מדיבידנד.

משהורם מסך ההתאגדות והכנסות חברת הבית הועברו לבעל המניות, הרי למעשה הוצאות המימון שולמו למערערת לייצור הכנסתה.



חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

התנאים להיחשב חברת בית

- 1.** מספר בעלי הזכויות בחברה אינו עולה על 20. לעניין זה יראו בעלי זכויות בתאגיד שקוף כמחזיקים במישרין בחברה.
"תאגיד שקוף" – חבר בני"א שהכנסתו מיוחסת לבעל הזכויות בו (כגון שותפות).
- 2.** אין בין בעלי הזכויות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו (כגון אגו"ש)

חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

התנאים להיחשב חברת בית

3. כל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים בישראל במישרין בלבד (החברה לא תוכל להחזיק במניות של חברה אחרת).
4. על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, למעט פרק שביעי 1 (הטבות במס לגבי בניינים להשכרה).
5. הוגשה בקשה לפקיד שומה תוך 3 חודשים מיום התאגדותה (כלומר, רק חברה חדשה תוכל להיחשב חברת בית).

חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

הפסקה להיחשב חברת בית

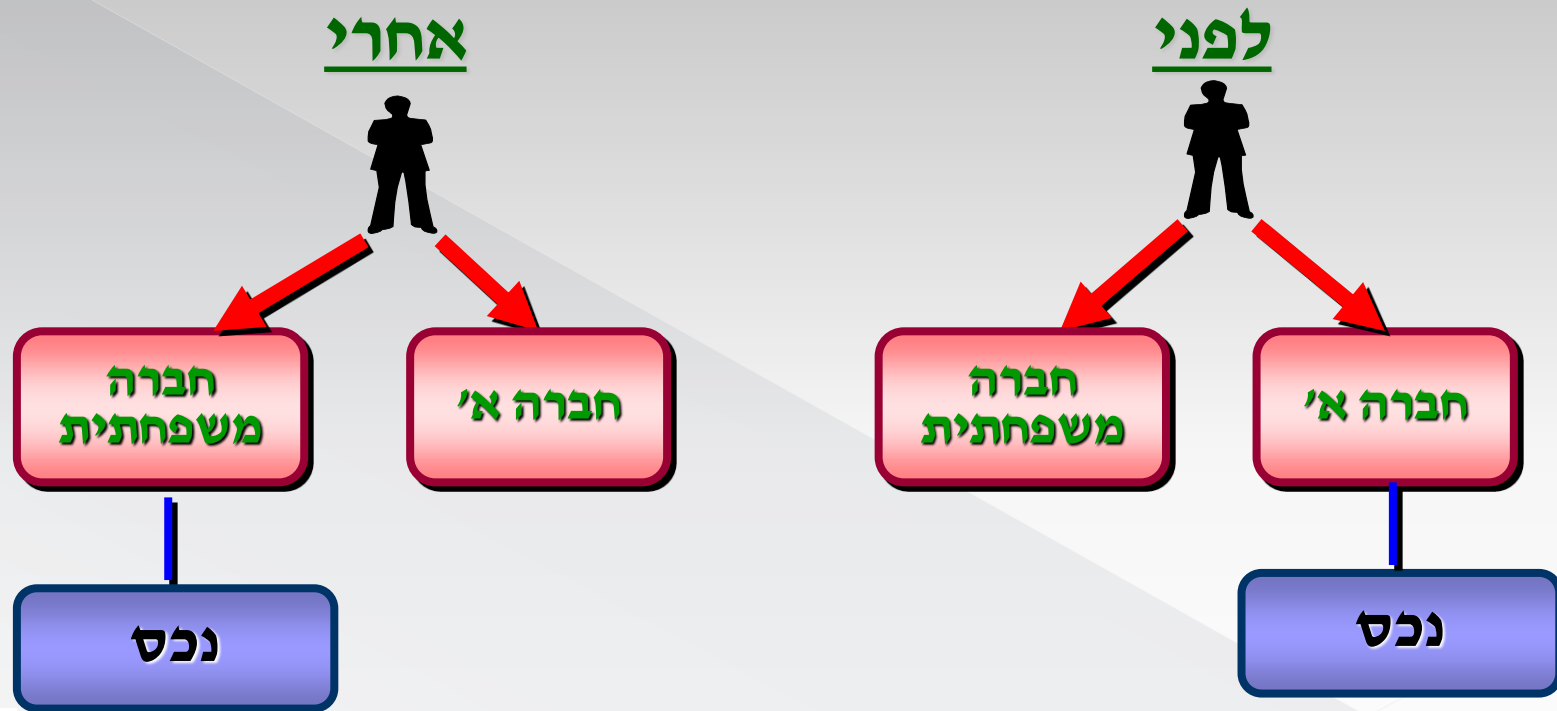
- 1.** לא ביקשה חברה להיחשב כ"חברת בית" תוך 3 חודשים מיום התאגדותה – לא תוכל לבקש עוד להיחשב חברת בית.
- 2.** אם בתוך שנת המס חדל להתקיים אחד התנאים בכדי להיחשב חברת בית – תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת אותה שנת המס.
- 3.** חברת בית רשאית להודיע לפ"ש, עד חודש לפני תחילת שנת המס, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית החל מתחילת השנה הבאה.
- 4.** חדלה חברה להיחשב חברת בית – לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.

חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

אופן המיסוי של חברת בית

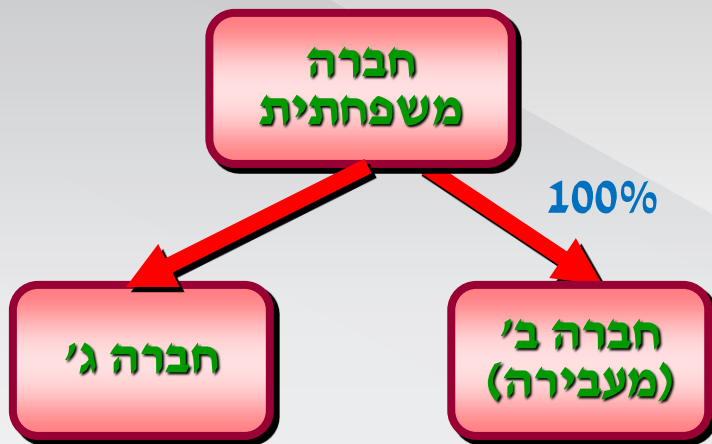
- 1.** הכנסתה החייבת, לרבות שבח, והפסדיה של חברת בית ייחשבו מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת או הפסדיהם של בעלי המניות, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות לרווחי החברה.
- 2.** דיבידנד שמחולק מהתקופה שהחברה היתה חברת בית יהיו פטורים ממס וזאת אף אם חולקו בתקופה שהחברה כבר לא חברת בית או לבעל מניות חדש.
- 3.** הוראות חלק ה-2 לפקודה לא יחולו על חברת בית למעט סעיפים 104א(א) ו-104ב(א).

העברת נכסים לחברת בית

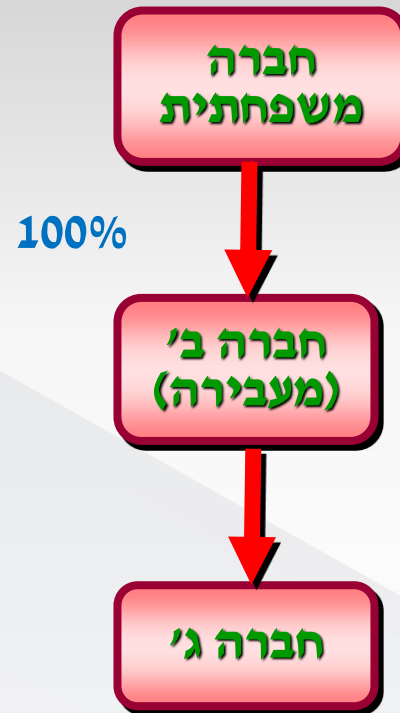


העברת נכסים לחברת בית

אחרי



לפני



חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

אופן המיסוי של חברת בית

4. ניתן לגבות את המס על הכנסת חברת הבית, לרבות המקדמות, הן מחברת הבית והן מבעלי המניות, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של חברת הבית.
5. הפסדים שהיו לבעל מניות לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתה של חברת הבית.

חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

הוראות מעבר

1. חברה רגילה שעומדת בתנאים להיחשב חברת בית (כנוסחם ערב התיקון), תוכל לבקש להיחשב חברת בית תוך חודש מיום התחילה ותחשב לחברת בית מתחילת שנת 2014.
2. חברת בית קיימת תוכל להודיע לפקיד שומה תוך 120 ימים מיום התחילה כי היא מבקשת שלא להיחשב חברת בית מתחילת שנת 2014.

חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

הוראות מעבר

3. חברה רגילה שעומדת בתנאים להיחשב חברת בית (כנוסחם לאחר התיקון), ולא ביקשה תוך חודש מיום התחילה, תוכל לבקש להיחשב חברת בית **תוך 3 חודשים** מיום התחילה ותחשב לחברת בית מתחילת שנת 2015. במקרה זה יחולו ההוראות הבאות:

א. יראו את כל העודפים ל-31.12.14 (בניכוי הדיבידנדים שחולקו מתום שנה עד למועד ההודעה) כאילו חולקו לבעלי המניות היחידים כדיבידנד.

חברת בית - הצעה לתיקון חקיקה

הוראות מעבר

- ב.** בעתיד, במכירת נכסים שהיו בבעלות חברת הבית בתאריך 31.12.14, רווח ההון הריאלי מיום הרכישה ועד ל-31.12.14 ימוסה, בידי בעלי המניות היחידים בחברת הבית, בשיעור מס שולי.
- 4.** הפסדים שהיו לחברת הבית טרם היותה חברת בית – לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסות בעלי המניות של חברת הבית בעתיד.



תודה על ההקשבה