

עט ומס



גליון מקצועי לחברים בענייני מיסים

גליון מס' 2 ■ אדר תשס"ב ■ מרץ 2002
יוצא לאור ע"י ועד מחוז תל-אביב של לשכת עורכי הדין
עורך: עו"ד בני קליפי ■ המערכת: דניאל פריש 10, תל-אביב 64731

חברות וחברים יקרים,

פסקי הדין המובאים בגליון עוסקים בשינוי סיווג עסקה לאחר סופיות השומה; תביעת נכים להחזר מס מעבר לתקופה הקבועה בחוק בשל קביעה רטרואקטיבית של ועדה רפואית; ניכוי הוצאות משפטיות שיצאו בהליכי השגה וערר כהוצאה לצורך מס הכנסה, וקיוויו מע"מ תשומות בשל הוצאות משפטיות שהוציא הנישום לקבלת פיצויים בתביעת נזיקין.

מקווים שתמצאו בגליון עניין ותועלת.

בברכה,

עו"ד בני קליפי ועו"ד מירי ביקל

בפניכם גליון עט ומס מס' 2. גם בגליון זה, כמו בקודמו, השתדלנו להביא לדפוס חומר שחשבנו שעשוי לעניין אתכם. בצד החומר השתדלנו גם להעיר הערות מועילות להפקת לקחים ולמחשבה פורה ותכנון, לטובתכם, ולטובת לקוחותיכם.

בגליון הנוכחי הובאו עדכונים והסברים ביחס להצעת חוק ההסדרים והצעת החוק לתיקון חוק מע"מ. כמו כן התייחסנו להחלטות ועדת פסיקה ביחס לשינוי מקום מושב (relocation) ולהנחיות הנוגעות להיבטי המס ברכישה עצמית של מניות, על פי חוק החברות החדש.

למשלוח פסקי דין וחומר רלוונטי אחר ניתן להתקשר לבני קליפי לטלפון 054-751878 או לשלוח פקס למס' 03-6915777.

חקיקה

הצעת חוק מס ערך מוסף –

תיקון מס' 22

להלן חלק מההצעות בהצעת חוק מע"מ – תיקון 22:

ביטול מעמד עוסק זעיר

חוק מע"מ עוסק בשלושה סוגי עוסקים:

(א) **עוסק רגיל**, היכול בתנאים מסויימים להירשם כעוסק מורשה. עוסק מורשה יכול – ואם הקונה דורש הוא חייב, להוציא חשבונית מס. עוסק אחר יכול לקזז את מס התשומות רק על פי חשבונית מס.

(ב) **עוסק זעיר החייב במס**. עוסק זעיר מוגדר בחוק מע"מ, כמי שמחזור עסקאותיו אינו עולה על הסכום שבהגדרה (כיום 240,000 ש"ח לשנה) ושאינו בעסקו יותר משני מועסקים. על עוסק זעיר מוטלות אותן החובות המוטלות על עוסק מורשה לגבי חובת הדיווח ותשלום המס והוא יכול גם לקזז את מס התשומות בגין עסקאותיו. עם זאת, עוסק זעיר אינו רשאי להוציא חשבונית מס, אלא רק חשבונית עסקה. עוסק שקיבל חשבונית עסקה מעוסק זעיר אינו יכול לנכות את מס

התשומות הכלול בה, שכן הזכות לדרוש החזר מס תשומות מותנית בקבלת חשבונית מס.

(ג) **עוסק זעיר הפטור ממס**. עוסק זעיר, שמחזור עסקאותיו קטן מהסכום המוגדר בחוק (כיום כ-60,000 ש"ח) פטור ממע"מ על עסקאותיו. עם זאת, עוסק זעיר פטור אינו יכול לדרוש החזר מס תשומות וכן אינו רשאי להוציא חשבונית מס.

במסגרת התיקון, מוצע לבטל את המעמד של עוסק זעיר החייב במס ולהשאיר את ההוראה בדבר עוסק זעיר הפטור ממס על עסקאותיו אשר ייקרא "עוסק פטור". על פי ההגדרה המוצעת – כמו הדין כיום, **עורכי-דין אינם יכולים ליהנות ממעמד עוסק פטור**.

חבות מס של מוציא לפועל, מפרק, כונס נכסים, אוטרופוס, מנהל עזבון וכו'

על פי החוק כיום, עוסק שהוא מוציא לפועל, מפרק, כונס נכסים, אוטרופוס, מנהל עזבון וכו' (להלן – **הממונה**) המוכר בתוקף תפקידו נכס של פלוני או נותן שירות בשם פלוני, יראו את פלוני כמוכר או כנותן השירות ואילו הממונה יהוייב במע"מ בגין השירות שנתן לפלוני.

מוצע לתקן את החוק ולקבוע, כי ממונה הפועל בשם

שהיתה לו הכנסה חייבת כוללת שעלתה על 500,000 ש"ח לשנה, או הכנסה מעסק, ממשלח יד או מעבודה שעלתה על 360,000 ש"ח לשנה (מעל 30,000 ש"ח לחודש) יהיה חייב בהיטל של 0.5% על כל ההכנסה.

מיסוי השימוש בטלפון סלולרי

לעובד המקבל טלפון סלולרי ממעבידו נוצרת טובת הנאה בשל האפשרות להשתמש בטלפון הסלולרי גם לשימוש אישי. מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע את שווי של השימוש בטלפון הסלולרי בתקנות.

איחוד מקרקעין, גם שלא בהסכמת הבעלים, וחלוקת מקרקעין, גם עם קבלת תמורה חלקית, יהיו פטורים ממס שבח ומס מכירה.

לפי סעיף 65 לחוק מיסוי מקרקעין פעולת איחוד מקרקעין **שלא בהסכמת הבעלים**, פטורה ממס. מוצע לתקן את החוק, כך שכל פעולת איחוד לפי חוק התכנון והבניה, בין בהסכמת הבעלים ובין שלא בהסכמתם, תהא פטורה ממס. על סכומים המועברים במסגרת האיחוד יחול מס כאילו נמכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין. לפי סעיף 67 לחוק חלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים, בהתאם לחלקיהם וללא תמורה נוספת, פטורה ממס. מוצע לקבוע, כי גם במקרה שמועברת תמורה יינתן הפטור, ותמוסה התמורה הנוספת בלבד. יוער, כי גם כיום ניתן להגיע לאותה תוצאה על ידי מכירת חלק יחסי מהזכות במקרקעין ולאחר מכן לבצע את החלוקה.

חוזרים מקצועיים

החלטות ועדת פסיקה

שינוי תושבות של עובדים (relocation) ומיסוי אופציות לעובדים שהוקצו להם
עם התנופה בהיי טק והפיכתו של העולם ל"כפר גלובלי קטן" גדלה התופעה של ניוד עובדים בין חברות קשורות ברחבי העולם. על רקע רמת הניוד הגבוהה מתעוררות סוגיות מיסוייות באשר למקום הפקת ההכנסה ולאזיה מדינה זכות המיסוי כאשר מדובר באופציות לעובדים, אשר העתיקו את מגוריהם ומרכז חייהם ממדינה למדינה. **עמדת אגף מס הכנסה:** במקרים שבהם הוכח לפקיד השומה, כי העובד שניה תושבות במהלך תקופת הבשלת האופציות שהוקנו לו (תקופת ה-vesting) יש לראות בהכנסה שהופקה בישראל רק חלק מהרווח הכולל, בהתאם לתקופת עבודתו של העובד בישראל.

הערת המערכת

מבחן התושבות בישראל הינו מבחן מיקום מרכז האינטרסים החיוניים (בית, משפחה, עבודה, וכו'). עם זאת, כאשר אדם עובר למדינה שיש לה אמנה למניעת כפל מס עם ישראל יחולו מבחני האמנה. לרוב, שאלת התושבות על פי מבחני האמנה תוכרע על פי מיקום בית הקבע של הנישום.

לעורכי הדין המטפלים בעובדים שעברו לגור מחוץ

עוסק יהיה חייב במס, כפי שחייב בו העוסק. כן ימשיכו לראות את הממונה כנותן שירות לעוסק. **המס בגין התמורה עבור מכירת הנכס או מתן השירות בשם פלוני ישולם לפני העברת התמורה לכל מטרה אחרת.** דיווח הממונה על העסקה ושילם את המס, יראו את העוסק כמי שדיווח על העסקה ושילם את המס.

תושב חוץ שיש לו עסקים או פעילות בישראל – חובת מינוי נציג בישראל

החוק קובע, כי מי שעיקר עסקיו או פעילות מחוץ לישראל ויש לו עסקים או פעילות בישראל חייב למנות נציג שמקום מגוריו הקבוע בישראל. דינו של הנציג כדין החייב במס לעניין חובות הדיווח והתשלום. מוצע לקבוע, כי חובת מינוי נציג תחול על "תושב חוץ". תושב חוץ יוגדר, לגבי יחיד, כיחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל או שנמצא בישראל על פי אשרה לישיבה זמנית. תושב חוץ יוגדר, לגבי חבר בני אדם, כחבר בני אדם שהשליטה בו וניהולם מופעלים מחוץ לישראל ו**מנהליו ובעלי השליטה בו הם תושבי חוץ**.

עיכוב סכומי מס בהשגה וערעור

על פי החוק, אם הוגשה השגה או ערעור רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת. מוצע, להוסיף לסמכויות המנהל את הסמכות לעכב כל סכום מס המגיע למשיג או למערער לפי החוק. המנהל יוכל לעכב מחצית מהסכום השנוי במחלוקת עד ההחלטה בהשגה ומלוא הסכום השנוי במחלוקת לאחר ההחלטה בהשגה ועד קבלת החלטה סופית בבית המשפט, אלא אם יורה בית המשפט אחרת.

עיכוב יציאה מהארץ של מנהל בתאגיד

מוצע להסמיך את המנהל, כאשר יש יסוד סביר להניח כי חוב מס של תאגיד לא ישולם, לפנות לבית המשפט ולבקש עיכוב יציאה מהארץ של מנהל, יו"ר מועצת מנהלים או מנהל עסקים בתאגיד, לשם חקירתו או לשם עשיית הפעולות שהוא נדרש לעשותן על פי החוק. יוער, כי על פי הדין הקיים ניתן לבקש צו עיכוב יציאה מהארץ כנגד מנהל בתאגיד רק כאשר החייב הינו "חברת מעטים". כן יוער, כי בית המשפט העליון קבע בעבר כי מנהל מע"מ אינו יכול לעכב יציאה מן הארץ כאשר הליך עיכוב היציאה אינו מועיל להליך גביית חוב המס.

אי תשלום מס כעבירה פלילית

מוצע לקבוע כעבירה פלילית אי תשלום מס מעוסק המגיע לפי דו"ח שהגיש העוסק במועד הגשת הדו"ח. יושם אל לב, כי על פי ההוראה כאמור גם מי שפעל כדין והגיש דו"חות יורשע בעבירה פלילית, תהא הסיבה לאי התשלום אשר תהא.

הצעת חוק ההסדרים

להלן חלק מההצעות בהצעת חוק ההסדרים:

היטל מיוחד לבעלי הכנסות גבוהות

מוצע לקבוע כהוראת שעה בשנת המס 2002, כי יחיד

מבנה האחזקות ותכנון המס הרב – לאומי, וכן, בחינת הפעלת הוראות סעיף 86 לפקודה (עסקה מלאכותית).

השפעת חוק החברות החדש על דיני המס

החוזר דן בהיבטי המס בגין חלוקת רווחים בחברה. על פי חוק החברות, חלוקת רווח מותרת אם החברה עומדת בשני מבחנים מצטברים – מבחן הרווח ומבחן יכולת הפרעון. חוק החברות מאפשר, לראשונה, לחברה לרכוש את מניותיה שלה (להלן – **רכישה עצמית**). עם זאת, גם רכישה עצמית, לרבות רכישה עצמית על ידי חברת הבת המצויה בשליטת החברה האם, נחשבת "חלוקה" וגם היא צריכה לעמוד במבחני החלוקה (מבחן הרווח ומבחן יכולת הפרעון).

תוצאות המס אצל בעלי המניות

השאלה המרכזית היא האם יש להתייחס לרכישה עצמית לצרכי מס **כדיבידנד** לבעלי המניות או **כרווח** הון לבעלי המניות.

בחוזר נקבע, כי ככלל רכישת מניות תסווג כרווח הון אצל בעלי המניות. עם זאת, ההבחנה העיקרית בין רווח הון לדיבידנד צריכה להיקבע לאור טיבה של הרכישה העצמית. דהיינו, אם הרכישה העצמית היתה **רכישה באופן שווה מכל בעלי המניות** יראו ברכישה העצמית **דיבידנד** לצרכי מס. אם הרכישה העצמית היתה **רק מחלק מבעלי המניות** יראו ברכישה העצמית רווח הון אצל בעלי המניות.

למרות האמור לעיל, במקרים בהם הרכישה העצמית נעשית על ידי תאגיד קשור יש לראות בעסקה כעסקה במישור ההוני אצל בעלי המניות, וזאת אף אם הרכישה נעשית מכל בעלי המניות באופן שווה. אם התאגיד הקשור מוחזק באופן מלא על ידי חברת האם ולא קיימת בו פעילות כלכלית ממשית, יש לשקול את סיווג העסקה כחלוקת דיבידנד.

תוצאות המס בעת מכירת המניות על ידי החברה

ככלל, מכירה של מניות על ידי החברה **תסווג כהנפקת הון ולפיכך לא תהווה ארוע מס**. עם זאת, במקרים חריגים בהם מכירת המניות נושאת אופי מסחרי, יש לראות במכירה כעסקה פירותית החייבת במס. כאשר הרכישה העצמית נעשית על ידי חברת הבת, מכירת מניות חברת האם על ידי חברת הבת תסווג בדרך כלל כרווח הון.

הערת המערכת

הוראות החוזר מייצגות כמובן את עמדת אגף מס הכנסה ואינן מייצגות בהכרח את הדין המצוי. יוער, כי לסיווג הרכישה העצמית כדיבידנד או רווח הון עשויות להיות תוצאות מס שונות בתכלית. כך, למשל, דיבידנד אצל חברה פטור ממס אך רווח הון חייב במס בשיעור 36% ודוגמא נוספת: רווח הון אצל יחיד תושב חוץ פטור בדרך כלל ממס רווח הון בישראל על פי אמנות המס

לישראל או בעלי הכנסות מחוץ לישראל – רצוי וכדאי לבחון את היבטי המס עם שינוי מקום המושב ואת האפשרויות לתכנן את חבות המס על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל.

מעמד ה-LLC (Limited Liability Company) לצורך יישום הוראות האמנה עם ארה"ב

LLC (Limited Liability Company) הינה ישות משפטית המוקמת מכח החקיקה המדינתית בארה"ב. ב-LLC אין בעלי מניות (shareholders), אלא חברים (members). בדומה לחברה קיים חיץ בין ה-LLC לחברים בו, ואחריות החברים מוגבלת. עם זאת, לצרכי מס בארה"ב נחשב LLC לישות שקופה לצרכי מס (בדומה לשותפות), אלא אם החברים ב-LLC בחרו כי ה-LLC תמוסה כחברה. השאלה היא, האם לצרכי מס בישראל יש להתייחס ל-LLC כ"חבר בני אדם" או כישות שקופה.

עמדת אגף מס הכנסה: הגדרת "חבר בני אדם" יכולה לחול על LLC.

הערת המערכת

כחלק מההחלטה מוסבר, כי על פי האמנה של ישראל עם ארה"ב, תושב ארה"ב חייב במס רווח הון בישראל במכירת מניות בחברה בישראל רק אם הוא מחזיק מעל 10% מזכויות ההצבעה בחברה בישראל. על פי ההחלטה, אם היו רואים ב-LLC גוף שקוף הרי שאז היה צריך לבחון את אחוז ההחזקה של כל חבר וחבר ב-LLC לפי חלקו, על מנת לבחון האם החברים חייבים במס. במצב כזה אפשר שחברים ב-LLC, שהינם תושבי ארה"ב היו פטורים ממס רווח הון בישראל במכירת מניות בחברה בישראל, באמצעות ה-LLC, אפילו אם ה-LLC החזיקה מעל 10% בזכויות ההצבעה בחברה בישראל. על פי ההחלטה, ייבחנו, כפי הנראה, כל האחזקות של ה-LLC כמקשה אחת. משמע, אם ה-LLC מחזיק מעל 10%

בחברה בישראל הוא יהיה חייב לכאורה במס בישראל. מאידך גיסא, ראיית ה-LLC כגוף נפרד מהחברים בו עשויה לשרת נישומים תושבי ישראל המחזיקים את מניותיהם בחברת המטרה באמצעות LLC (תכנון מס נפוץ בקרב יזמים בחברות היי טק). ככלל, חבר בני אדם תושב חוץ (שליטה וניהול מחוץ לישראל) אינו חייב במס רווח הון בישראל בגין מכירת מניות בחברות זרות. כמו כן, LLC והחברים ב-LLC אינם חייבים במס רווח הון בארה"ב כאשר החברים ב-LLC אינם תושבי ארה"ב. יוצא, לכאורה, כי בנסיבות מסוימות, נישומים תושבי ישראל החברים ב-LLC שמוכרת מניות בחברה, שמקום מושבה לצרכי מס מחוץ לישראל (כגון חברה שמקום מושבה בארה"ב), אינם חייבים במס כלל בישראל או בארה"ב.

למרות האמור, בהחלטה נרשם, כי LLC שבבעלות תושבי ישראל, תתחייב במרבית המקרים במס בישראל. בין הנימוקים לחיוב במס בישראל, כך נרשם בהחלטה, ניתן להעלות את קיום השליטה והניהול מישראל, בחינת

של ישראל. לעומת זאת, דיבינדד שמקבל תושב חוץ חייב בדרך כלל בניכוי מס במקור בישראל.

פסיקה

ע"א 1458/99 שרון רוזנברג נ' מנהל מס שבח (בית המשפט העליון בהרכב של כב' השופטים א' ריבלין, ש' לוין וי' אנגלרד)

מנהל מס שבח אינו מוסמך לסווג עסקה באופן שונה לאחר שהשומה בגינה נעשתה סופית

מוכר מקרקעין קיבל חלק מהמקרקעין בירושה מאביו. האב קיבל את המקרקעין במתנה מאחיו בשנת 1964. המתנה בין האחים נבחנה במס שבח ונותן המתנה קיבל פטור ממס לפי סעיף 62 לחוק (פטור ממס במתנה בין קרובים). נותן המתנה רכש את המקרקעין בשנת 1950. מאחר ועל פי החוק מקבל מתנה לפי סעיף 62 לחוק נכנס בנעלי נותן המתנה ויורש נכנס בנעלי המוריש ביקש המוכר לקבוע לו את יום הרכישה של נותן המתנה וליהנות משיעור מס נמוך החלל על רכישות בשנים 1948–1960. מנגד, טען מס שבח, כי העסקה סווגה בטעות כעסקת מתנה והיתה למעשה **עסקת מכר חליפין**, והפטור שניתן בה מקורו בטעות. בעסקת מכר חליפין יום הרכישה הינו יום המכירה. את הטעות בסיווג העסקה כעסקת מתנה, כך מנהל מס שבח, לא ניתן לתקן היום בשל התיישנות השומה, אך אין להנציח את הטעות ביחס לחבות המס במכירה הנוכחית.

בית המשפט קובע, כי מס שבח מבקש לסווג את העסקה מחדש. משמעות הסיווג כאמור הינה למעשה תיקון השומה הסופית ולכן אין לקבל את עמדת מס שבח.

ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה נ' דניאל שחר ואחי' (בית המשפט העליון בהרכב של כב' השופטים א' ברק, מ' חשין, א' מצא, ט' שטרסברג כהן וי' אנגלרד)

נכים שנקבעו להם אחוזי נכות מלמפרע אינם זכאים להחזר מס הכנסה ששולם ביתר מעבר ל- 6 שנים לאחר

בית המשפט העליון דן בארבעה ערעורים שעניינם החזרי מס מעבר לתקופה של שש שנים לאחר. בארבעת הערעורים מדובר בנכים, שתביעתם לקבלת אחוזי נכות נקבעה מלמפרע. אותם נישומים ביקשו החזרי מס על מס ששילמו על הכנסתם בשנים קודמות (נכים בעלי נכות של מעל 90% זכאים לפטור מלא ממס הכנסה על הכנסתם, עד תקרה של כ-500,000 ש"ח לשנה). לפי פקודת מס הכנסה ניתן לבקש החזרי מס על מס ששולם ביתר לתקופה של שש שנים אחורה. הנישומים ביקשו החזר מס לתקופות ארוכות יותר בשל קביעת אחוזי נכות על ידי וועדה רפואית מלמפרע, ומעבר לתקופת שש השנים (עד 20 שנים אחורה). בשני ערעורים בבית משפט המחוזי התקבלה עמדת המדינה ובשני ערעורים בבית המשפט המחוזי זכו הנישומים.

בית המשפט העליון דן לא מעט בחשיבותה והיקפה של דוקטרינת ההתיישנות, ככלל, ובדיני המסים בפרט. הדין קובע מועד להתיישנות תביעה להחזר מס ביתר לתקופה של שש שנים, וזכאותם של הנכים מוגבלת לתקופת שש השנים בלבד. למרות חוסר הנוחות במקרים הנדונים, אין בכך כדי לזכות אדם בזכות שהחוק לא העניק לו. נורמת ההתיישנות היא נורמה ככל נורמה אחרת במשפט ויש לכבד אותה בדומה לכל נורמה אחרת.

עמ"ה 1008/90 בן סניור אליהו נ' פ"ש ת"א 2 (כב' השופטת ב' אופיר – תום)

לא ניתן לנכות הוצאות משפטיות בהליכי מס שבח (השגה וערר) כהוצאה לצרכי מס הכנסה

המערער ביצע עסקת קומבינציה בקרקע שבבעלותו. המערער ניהל הליכים משפטיים (השגה וערר) שבסיומם הופחת סכום המס באופן משמעותי (מסך 7.3 מליון ש"ח ל-1.57 מליון ש"ח). בדו"ח השנתי למס הכנסה דרש המערער בניכוי את ההוצאות המשפטיות בהן נשא (115,039 ש"ח). פקיד השומה לא התיר את הניכוי בשל היות ההוצאות בתחום מס שבח ולא בתחום מס הכנסה, ועל כך הוגש הערעור.

בית המשפט דחה את הערעור. סעיף 11(17) לפקודת מס הכנסה, המתייחס לניכוי הוצאות משפטיות, קובע מגבלה בדבר היותן "הוצאת בקשר להכנת הדוחות והטיפול **בקשר למס** בכל הליכי שומה וערעור". לפי סעיף 1 לפקודה, "מס" כולל מס הכנסה ומס חברות בלבד, ואינו כולל מס שבח. האימוץ של מס שבח כמס לפי חוק מיסוי מקרקעין הוא רק לעניין קביעת שיעור המס ולא לעניין קביעת המס על ההכנסה, לאחר ניכויים ופטורים.

ע"ש 166/00 אבי צמיגים נ' ממונה אזורי חיפה (כב' השופט ד' ביין)

מע"מ תשומות על הוצאות משפטיות שיצאו בתביעת פיצויים מותר בניכוי

המערער עוסקת במסחר ושיוק צמיגים. בעקבות שריפה שפרצה בעסק קיבלה המערער פיצויים מחברת הביטוח. המערערת נשאה בהוצאות משפטיות להשגת הפיצויים. המערערת ביקשה לקזז את מע"מ התשומות שהיה כרוך בהוצאות המשפטיות. מנהל מע"מ טען, כי מכיוון שהפיצויים פטורים ממס ומאחר ואין לקזז תשומות בעסקה פטורה ממס, הרי שאין לקזז את תשומות שכר הטרחה לעורכי הדין שפעלו להשגת הפיצויים.

בית המשפט קובע, כי קבלת הפיצויים איננה עומדת בפני עצמה. קבלת הפיצויים במקרה הנדון מהווה חוליה בעיסקה של רכישת ציוד ומלאי חלופיים ואין כל מקום שלא להתיר בקיזוז את תשומות שכר טרחת עורכי הדין שסייעו בהשגתם.