

חידושי חקיקה

חוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2009-2010

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2009-2010 אשר פורסם ביום 23.7.2009, חוקקו מספר תיקונים בנושא המס. להלן סקירת עיקריו אשר סברנו כי תמצאו בהם עניין:

הפחתת שיעורי מס חברות כמפורט להלן:

שנת מס	שיעור מס חברות
2009	26%
2010	25%
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015	20%
2016 ואילך	18%

הפחתת שיעורי המס על הכנסות מיגיעה אישית של יחידים, כמפורט להלן:

הכנסה אישית	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
עד 55,080	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
55,081-97,921	14%	14%	14%	14%	14%	14%	14%
97,921-147,000	18%	18%	19%	20%	21%	23%	23%
147,001-159,000	18%	18%	19%	20%	21%	23%	30%
159,001-211,000	24%	26%	27%	28%	29%	30%	30%
211,001-240,000	24%	26%	27%	28%	29%	30%	33%
240,001-454,680	27%	29%	30%	31%	32%	33%	33%
454,681 ואילך	39%	41%	42%	43%	44%	45%	45%

העלאת תקרות הביטוח הלאומי ומס בריאות וכן העלאת שיעור הבטוח הלאומי על מעסיקים

התקרה החודשית לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות תעלה, מ- 38,415 ₪ ל- 76,830 ₪. ההעלאה האמורה נקבעה כהוראת שעה החל מ- 1 באוגוסט 2009 ועד- 31 בדצמבר 2010.

יש לציין, כי עד חודש 7/09 ישולמו דמי ביטוח לאומי עם התקרה הקיימת. במידה וישולם לעובד תשלום נוסף המהווה 25% או יותר מהשכר הרגיל, אזי יחולק תשלום זה ל- 12 והמנה תצורף לחודש התשלום ולכל אחד מאחד עשר החודשים שקדמו למועד התשלום.

הערת המערכת: בעקבות ההוראה החדשה עלה שיעור המס הכולל ליחידים שמשתכרים מעל 38,415 ש"ח ועד התקרה

החדשה, לשיעור של 59%!! ומשכך אנו צופים מעבר שכירים ועצמאים לפעילות במסגרת חברות. כידוע, חברה אינה חייבת בביטוח לאומי על הכנסותיה. כמו - כן, החל מיום 1 לינואר 2008 הכנסות מדיבידנד אינן חייבות בביטוח לאומי, לרבות בידי בעל מניות מהותי, אך למעט הכנסות מחברת בית וחברה משפחתית. יוצא אפוא שבפועל, רק השכר שמקבל בעל המניות, אם בכלל, חייב בביטוח לאומי. כך, יכול היחיד לתמרן את השכר בחברה ולהפחית באופן משמעותי את חבות הביטוח הלאומי.

יצוין כי למעבר לפעילות במסגרת חברה עשויות להיות השלכות מס אחרות (מיסוי ההעברה במישור ההוני אלא אם כן הועברה במסגרת אחת הדרכים לפטור ממס הקיימות בחוק). על כן, יש חשיבות רבה להעברה נכונה של הפעילות ובחינת מכלול הסוגיות האפשריות.

בנוסף, יעלה שיעור דמי הביטוח הלאומי הנגבה ממעסיקים ב- 0.4% בתוקף מיום 1.8.2009 ועד ליום 31.3.2011.

הקטנת שיעור המס על דיבידנד שמקורו ברווחים שנצברו מיום 1.1.96 ועד ליום 31 בדצמבר 2002 ל-12%

שיעור המס על הכנסה מדיבידנד שמקורו ב"רווחים ראויים לחלוקה" שנצברו החל מיום 1.1.1996 ועד ליום 31 בדצמבר 2002, כהגדרתם בסעיף 94ב(א)(2) לפקודת מס הכנסה, יהיה 12% בלבד ובלבד שהתקיימו כל אלה:

א. ההכנסה מדיבידנד שולמה והתקבלה בתקופה החל מ-1 באוקטובר 2009 עד ל- 30 בספטמבר 2010.

ב. יום רכישת המניות אשר בשלהן מתקבל הדיבידנד היה לפני ה- 1 בינואר 2003.

ג. בכל אחת מהשנים 2009-2012 סך התשלומים ששולמו למקבל הדיבידנד, מהחברה המחלקת את הדיבידנד, במישרין או בעקיפין בגין הכנסת עבודה, דמי ניהול, ריבית/הפרשי הצמדה ואחרים, (ללא הדיבידנד דנן) לא פחת מממוצע התשלומים כאמור ששולמו לו בשנות המס 2007 ו- 2008. מטרת הוראה זו הינה למנוע משיכת דיבידנד בשיעור מס מופחת חלף שכר/דמי ניהול וכיו"ב החייבים בשיעור מס גבוה.

ד. אילו מקבל הדיבידנד היה מוכר את מניותיו בתקופת הוראת השעה, היו חלות עליו הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה, לגבי אותם רווחים (דהיינו, היה זכאי ליהנות במכירתן משיעור מס מופחת של 10%).

מובהר כי ה"רווחים הראויים לחלוקה" הם הרווחים החשבונאיים על פי הדוחות הכספיים של החברה או הרווחים לצרכי מס בניכוי המס עליהם ודיבידנד שחולק מהם ובתוספת הכנסות פטורות, כנמך מביניהם.

הערת המערכת: נציין כי כיום, ניתן ליהנות משיעור מס מופחת של 10% בגין רווחים ראויים לחלוקה כאמור, רק בעת מכירת המניות או בעת פירוק. הוראת שעה זו מאפשרת משיכת רווחים אלה כדיבידנד רגיל (שלא במסגרת מכירה או פירוק) ולהתחייב במס בשיעור של 12% בלבד במקום במס בשיעור 20% או 25%.

לאור האמור, מומלץ להמתין בכל הקשור במשיכת רווחים שמקורם בין השנים 1996 עד שנת 2002, עד ל-1 בספטמבר 2009 כאמור.

הוראת שעה זו נועדה לתמרץ חלוקת דיבידנד אשר בכל מקרה היה "כלוא" בחברה בשל האינטרס השלילי לחלק דיבידנד בגין

תחול החל מיום 1.1.2011.

הדיווח התקופתי למע"מ יבוצע מידי חודש באופן מקוון. שר האוצר רשאי לקבוע את מועד הגשת הדיווח, ובלבד שלא יהיה לאחר ה-25 בחודש שלאחר תקופת הדיווח.

על אף האמור לעיל, עוסק שמחזור עסקאותיו הוא עד 835,000 ש"ח בשנה הקובעת (תקופה של 12 חודשים רצופים המסתיימת ב-31 באוגוסט של השנה שחלפה) יהיה רשאי לשלם את המע"מ רק אחת לחודשיים. הדיווח לחודש הראשון מבין תקופת הדו"ח הדו-חודשית (חודשים ינואר, מרס, מאי, יולי ספטמבר, נובמבר של כל שנה) ייעשה עד ה-25 לחודש העוקב לתקופת הדוח. למרות האמור, רשאי שר האוצר לקבוע לגבי עוסק כזה, כי הוא רשאי גם לדווח רק אחת לחודשיים.

הדיווח התקופתי יכלול את כל חשבוניות המס שהמועד להוצאתן חל בתקופת הדו"ח אף אם העוסק הופטר מהוצאת חשבוניות, כל חשבוניות המס שהוצאו, אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע, כל רשימוני היבוא בתקופת הדו"ח ואת כל חשבוניות הקניה שהוצאו לעוסק בתקופת הדו"ח. לכל חשבונית יפורטו מספרה, הסמל שלה לפי הסימן שקבע לה המנהל, תאריכה, סכומה וכן מספרי הרישום של המוכר ושל הקונה. למעט, חשבוניות שבהם הסכום נמוך מהסכום שייקבע המנהל ואשר יירשמו בסכום כולל.

תחולת הדיווח התקופתי:



עוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2009 יהיה בסך של 4,000,000 ש"ח או עוסקים החייבים במערכת הנהלת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרי חשבונות, החל מיום 1.1.2010 ואילך.

עוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2010 יהיה בסך של 1,000,000 ש"ח או עוסקים החייבים במערכת הנהלת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרי חשבונות, החל מיום 1.1.2011 ואילך.

כלל העוסקים, למעט אלו שיופטרו במפורש על ידי המנהל, החל מיום 1.1.2012 ואילך.

מלכ"רים ומוסדות כספיים יהיו חייבים בהגשת דו"ח תקופתי מקוון, שיכלול את מספרי החשבוניות שקיבלו מעוסקים, הסמל שלהן לפי הסימן שקבע לה המנהל, תאריכן, סכומם וסכום המס וכן את מספר הרישום של נותן החשבונית. הוראה זו תחול מיום 1.7.2010 לגבי כלל המוסדות הכספיים ורק לגבי מלכ"רים המעסיקים בשנת 2009 לפחות 600 עובדים. מיום 1.1.2011 רק למלכ"רים אשר העסיקו בשנת 2010 לפחות 300 עובדים. מיום 1.1.2012 ואילך לגבי כלל המלכ"רים. הכול, למעט אלו שיקבלו פטור מהמנהל מדיווח זה.

כל עוסק באיחוד עוסקים יגיש דו"ח שנתי מקוון על עסקאותיו לרבות, על העסקאות שעשה עם שאר העוסקים באותו איחוד עוסקים. תחילתו של סעיף זה ביום 1 לינואר 2010 והוא יחול לגבי עסקאות שנעשו בשנת 2009 ואילך. המנהל רשאי ליתן פטור מחובה זו כולה או חלקה, אם מצא טעמים מיוחדים המצדיקים זאת בנסיבות העניין.

הדיווחים למע"מ ייעשו באופן מקוון, כשהם חתומים בחתימה אלקטרונית מאושרת או מאובטחת.

שמירת המידע המדווח ישמר כמאגר מידע בידי הרשות למשך חמש שנים ממועד הגשת הדוח ויימחק בתום התקופה אלא שאם מתקיימת בדיקה או חקירה לגבי דוח תקופתי מסוים, יישמר המידע עד גמר ההליכים.

אותם רווחים, ואנו מברכים על תיקון זה, אשר בסופו של דבר טוב הן לרשויות המס והן לנישומים.

אנו ממליצים, בכל מקרה של חלוקת דיבידנד לקבוע באופן מפורש בהחלטת הדיירקטוריון ובספרי החברה מרווחים של איזו שנת מס חולק הדיבידנד, וזאת על מנת להימנע מיוכחים עתידיים באשר לשנת המס הרלבנטית אשר רווחיה חולקו כאמור. יצוין, כי לעמדתנו, גם אם לא צוין כאמור בהחלטות שנעשו בשנים קודמות, רשאית החברה גם כיום לקבוע רווחים של אילו שנות מס חולקו, ואין באמור משום תכנון מס שאינו לגיטימי.

מס הכנסה שלילי (תיקון מס' 3)

חוק מס הכנסה שלילי הוארך בעוד שנתיים, עד וכולל שנת המס 2011, לפיו בכל שנה ישולם מענק מס הכנסה שלילי לזכאים, בעד חודשי העבודה בפועל שבשנת המס שקדמה לה.

הקטנת הזיכויים לפי סעיף 11 לפקודה לתושבי ישובי ספר, קווי עימות ואחרים

שיעורי הזיכוי בשל תושבות בישוב ספר, לפי הוראות סעיף 11 (ב) לפקודה, יופחתו בהדרגה משנת המס 2012 ועד שנת המס 2016 ואילך.

כפי שהובהר בדברי ההסבר להצעת החוק, הפחתת שיעורי הזיכוי לא נועדה לפגוע בתושבי ישובים אלו, אלא לשמר את המצב הקיים בהתאם להפחתת מדרגות המס הכלליות.

הטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים

הוענקה סמכות לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להאריך את תקופת הפטור ממס הכנסה ומדיווח על הכנסות מחו"ל של עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים עד לעשר שנים נוספות, ובלבד שישקיעו השקעה משמעותית בישראל בתוך שנתיים מיום שעלו/חזרו לישראל או מיום פרסום התקנות (לפי המאוחר), לרבות, לגבי השקעות שנעשו בישראל טרם העלייה או השיבה. הוראה זו תחול, לגבי עולים או תושבים חוזרים שחזרו לישראל מיום 1.1.2008, לפי התנאים שייקבעו בתקנות שיובאו לאישור ועדת הכספים תוך שישה חודשים מיום פרסומם של חוק זה, וכן לגבי עולים או תושבים חוזרים שחזרו לישראל מיום 1.1.2007 - 31.12.2007 אם ביצעו השקעה משמעותית בישראל לפני מועד עלייתם/חזרתם לישראל.

הוראה זו מעודדת השקעות בישראל, בניגוד להוראות הקיימות שהעניקו פטור ממס ומדיווח רק על הכנסות מחו"ל.

הוראת שעה לעניין המרת חוב לקופות גמל באמצעי שליטה של החברה הלווה

כדי למנוע פגיעה בציבור החוסכים בקופות הגמל, נקבע בהוראת שעה לתקופה של שנתיים המתחילה ב-1 באוגוסט 2009, לא לשלול את הפטור ממס על הכנסות מדיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה שתקבל קופת גמל מחברה אשר במסגרת הסדר חוב שבוצע בתקופה האמורה, המירה קופת הגמל את חוב החברה שנוצר לפני ה-1 באוגוסט 2009 באמצעי שליטה בה ובעקבות המרה זו יש לקופת הגמל שליטה/החזקה מהותית בחברה הלווה.

הוראת שעה זו תחול על כספים ששולמו ע"י קופות הגמל ליחידים מיום ה-1 ביולי 2009 בגין רווחים שמקורם בהפקדות שבוצעו אחרי ה-1 בינואר 2003 ותחילתה תהא ביום תחילתן של התקנות שיקבעו ע"י שר האוצר לעניין זה.

מס ערך מוסף

הוגדל המחזור המירבי לעוסק פטור עד לסך של 100,000 ש"ח.

רשות המיסים תקצה מספרי חשבוניות מס באופן מקוון, עד לסוף נובמבר של השנה שלפני שנת השימוש בחשבוניות. ישנה חובה לציין בהן את מספר הרישום של הקונה. הוראה זו

כדלקמן:

למרות האמור בחוק, ישולם לעובד ולעצמאי בשנות המס 2010-2011 ובשנות המס 2009-2010 בהתאמה, מענק בגין חודשי עבודה בשנת המס הקודמת, גם אם לא עומדים הם בתנאים הקבועים בחוק ערב התיקון, ובלבד שהינם הורה חד הורי או אישה שהכנסתם מיגיעה אישית, והיו להם בשנת המס הקודמת ילד אחד לפחות שטרם מלאו לו שנתיים, וילד נוסף שטרם מלאו לו שמונה עשרה.

חדש בפסיקה

פרשנות המונח "הכנסה מיגיעה אישית" –

עמ"ה 1181/05+1180/05 מעדני רט מפעלי מזון ומחסני קירור בע"מ ואח' נ' פקיד שומה נתניה.

בפסק הדין נדונה השאלה האם יש לסווג את הכנסתו ממשכורת של מר אהרון רט אשר נתקבלה מחברה בשליטתו וכן את הכנסותיו משותפות במיכליות להובלת דלק כ"הכנסה מיגיעה אישית" לצורך החלת הפטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה, והאם תשלומי שכר העבודה ששולמו לו מהחברה בשליטתו, מותרים לה בניכוי.

העובדות: לחברת מעדני רט מפעלי מזון ומחסני קירור בע"מ (להלן "החברה") יש מבנה בבעלותה אשר בעבר שימש את החברה כמפעל המזון והחל משנת 1989 הוא מושכר לאחרים. בשנים 1997-2000 לא שילמה החברה כל שכר למר רט, המחזיק יחד עם רעייתו במניות החברה. בשנים 2001-2002 עם הכרתו כנכה הזכאי לפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודה, שילמה החברה למר רט שכר. בנוסף לכך, החזיק מר רט מיכליות להובלת גז בבעלות משותפת עם אחרים, אשר רשומות במשרד הרישוי ע"ש חברה המפעילה את המיכליות (להלן: "חלד"). תמורת שימוש זה משלמת חלד למר רט (כמו ליתר השותפים) אחוז מרווחיה לאחר ניכוי עמלות.

בית המשפט קבע כי יש לראות בחלק מפעולותיו של המערער במסגרת החברה כהכנסה מיגיעה אישית המזכה אותו כנכה בפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה. בית המשפט מפנה לפסיקה קודמת בה נדונה משמעות המונח יגיעה אישית, ובה נקבע, כי כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו, דהיינו, פעילות אינדיבידואלית של ממש, שהביאה לצמיחת ההכנסה. לשם כך יש לאמץ את מבחן התרומה הממשית, קרי השתתפותו הפעילה של הנישום ביצירת הכנסה, השתתפות שאינה טפלה לפעילות העסקית.

באשר למשיכות השכר, קבע בית המשפט כי נראה כי חלק ניכר מהן נגוע במלאכותיות בכך שמר רט החל למושך רק לאחר זכאותו לפטור כאמור. בית המשפט שוכנע כי מצב החברה ורווחיה, איפשר גם קודם לאישור הנכות, משיכות שכר ומשכך תכלית חידוש משיכות השכר היא ניצול הפטור. עם זאת, הואיל ומר רט עוסק בדיווח חודשי לרשויות המס ובתיאום תיקון תקלות במעטפת הבניין ובחצר ובאיתורן, אם כי בהיקף מצומצם המגיע לדעת בית המשפט עד כדי רבע משרה, יש לסווג רבע ממשיכותיו כשכר ובהתאמה יוכר סכום זה כהוצאה בחברה.

עוד קבע בית המשפט, באשר לטענה, כי למעשה מדובר בהכנסה משכר דירה, אשר אלמלא היתה זו משולמת לידי החברה, ניתן היה להחיל עליה את הפטור (הואיל והנכס שימש בהפקת הכנסה מעסק למעלה מעשר שנים קודם להשכרתו), הרי שהמציאות היא כי החברה היא זו שהפיקה הכנסה בכנס במהלך השנים ולא מר רט. לא ניתן במצב עובדתי זה להתעלם מבחירת הנישום לפעול באמצעות חברה. בחירה זו קיפלה בתוכה שיקולים שונים לרבות שיקולי מס.

המנהל יהיה רשאי שלא להקצות חשבוניות מס לעוסק מסויים אשר נוהג להוציא חשבוניות מס שלא כדין וקיים חשש שיוסיף לנהוג כן ובלבד שקיבל קודם לכן התראה בה פורטו הליקויים בהוצאת החשבוניות. כן רשאי המנהל, להקצות לו חשבוניות מס בתנאים שיקבע, לרבות דרישת ערובה. העוסק רשאי לערער על החלטת המנהל כאמור, בפני בית המשפט המחוזי.

אי מילוי ההוראות לעיל, יהווה עברה פלילית שדינה שנה מאסר.

שר האוצר רשאי לדחות את תחולת החוק בשנה אם ראה כי הדבר נדרש מטעמים תפעוליים.

שינויים נוספים:

קביעת מנגנון החלפת מידע בין רשות המיסים (מס הכנסה ומס ערך מוסף) למוסד לביטוח לאומי, לרבות סוג המידע ואופן קבלתו.

ביטול החיוב במס על משיכת ריבית הפרשי הצמדה ורווחים אחרים מקופת גמל לתגמולים שמקורם בעודף הפקדות שבוצעו מה-1 בינואר 2003 ואילך, על "תיקרת ההטבה המוטבת" כהגדרתה בסעיף 9(א18) לפקודה. זאת הואיל ומשנת 2008 לא ניתן להפקיד עוד בקופות גמל לתגמולים.

הגשת נתוני הדוחות הכספיים ולצורכי מס (טופס 6111) באופן מקוון, במקביל להגשת הדו"ח השנתי לשנת המס 2010 ואילך. הוראה זו תחול על חברות ועל כל החייב בהנהלת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים, וכן על כל המנהל מערכת הנהלת חשבונות ממוחשבת, למעט, סוגי נישומים או נישומים שמחזורם נמוך, כפי שיקבע המנהל לאותה שנת מס.

הרחבת מתן ההטבות לפי חוק עידוד השקעות הון גם לגבי "מיתקן תיירותי ללינה" ולגבי "אטרקציה תיירותית" המוגדרת כמיזם תיירותי שאינו מתקן ללינה, המספק פעילויות נופש ותרבות. בתוקף מיום 1.1.2010 לרבות לגבי תוכניות שהוגשו לאישור קודם למועד זה.

תיקון מס' 170 לפקודה - אי התרת הוצאות טיפול בילדים ונסיעות למקום העבודה ומתן נקודת זיכוי נוספת לילד עד גיל חמש.

ביום 16 ביולי 2009 פורסם תיקון מס' 170, המתקן, בין היתר, את סעיף 32(1) לפקודה, בעקבות הלכת בית המשפט העליון בעניינה של ורד פרי (ראו בהרחבה ידיעון מס אפריל 2009), וקובע, כי לא תותרנה הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בתהליך

הפקת הכנסה, לרבות הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום העבודה וחזרה ממנו והוצאות שהוצאו לשם טיפול/השגחה על ילד/אדם אחר.

נציין כי תחולת התיקון הינה מיום פרסומו. מכאן, שטרם הוכרעה

שאלת דרישת הוצאות הנסיעה למקום העבודה עד למועד התיקון (וזאת בשונה מהוצאות הטיפול בילדים לגביהם הוכרע מפורשות בבית המשפט העליון כי לא הן לא יותרו עד 2010).

עוד תוקנו בתיקון החקיקה האמור סעיף 40(ב)(1) לפקודה וסעיף 66(ג)(3) לפקודה, וזאת על מנת לעודד אמהות והורים במשפחות חד הוריות לילדים בגילאים בהם אין זכאות לחינוך חינוכי, להשתלב בשוק העבודה, ונקבע כי תינתן להם מיום 1.1.2012, נקודת זיכוי נוספת עבור כל ילד החל משנת המס שלאחר לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים.

תיקון עקיף בחוק מס הכנסה שלילי (תיקון מס' 2) –

תיקון 170 מתקן גם את החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי)



הבנק שלה. הוא ורעייתו הינם היחידים שקיבלו משכורת מהעמותה.

פקיד השומה ביקש לייחס את הכנסות העמותה לשקלים, בין השאר על רקע ערבוב כספי העמותה עם כספי שקלים, ושימוש בכספי העמותה לצרכים פרטיים. מנגד טען שקלים כי פקיד השומה שגה בהרמת מסך ההתאגדות בין העמותה לבינו וכי לא נעשה שימוש לרעה באישיותה המשפטית הנפרדת של העמותה.

בית המשפט קבע, כי הואיל וכספי העמותה הופקדו בחשבון הפרטי, וחשבון נוסף לא דווח כלל בספרי העמותה ולא בדו"חותיו האישיים, והואיל ושקלים והעמותה לא הוכיחו פעילות ציבורית כלשהי, שנעשתה בכספי העמותה, ולמטרותיה כטענתם, המסקנה העולה היא שהמערער לא הפריד בין כספי העמותה לכספיו שלו, ואף גרם להסתרת הכנסות שבהן עשה שימוש שלא למטרות העמותה. בית המשפט, באמצע את הדברים שנאמרו במאמרו של ד"ר אבי אלטר ז"ל, מבהיר, כי הרמת מסך, במצב דברים זה, היא מנגנון המוכר מכח הפסיקה, כמנגנון הנובע מעקרונות דיני התאגידים, לפיהם ניתן להתעלם ממסך החברה ולחייב במס באופן אישי את המנהל או בעלי המניות שבה לפי העניין, במידה ועשו במסך ההתאגדות שימוש לרעה מתוך כוונת מרמה. כוונת מרמה כזו יכולה להיות, בין השאר, הכוונה שלא לשלם את המס ... קיימים מקרים בהם אין היחיד נוהג הפרדה ביחסיו עם צדדים שלישיים, כך שפעולותיו ופעולות התאגיד היינו הך ולא ניתן להפריד ביניהן. גם במקרים אלו נוהגים בתי המשפט לקבוע חבות אישית של היחיד בעל השליטה (מנהל), בעל מניות) לחובות המס של החברה.

במקרה דנן, קבע בית המשפט כי העובדות שצוינו מובילות למסקנה, כי למעשה הקמת העמותה שימשה אך כסות למצב האמיתי, שבו שקלים היה בעל ההכנסות ועשה בהן לצרכיו. מלכתחילה לא היו ההכנסות הכנסות של העמותה, ולכן, למעשה, אין צורך להיזקק למנגנון הרמת המסך. מכל מקום, התוצאה זהה.



עוד קבע בית המשפט כי קביעת פקיד השומה לפסילת ספריו מוצדקת ומשום כך נטל ההוכחה הכבד הינו על הנישום להמציא ראיות אובייקטיביות. ברם, גם בקביעה לפי מיטב השפיטה אין השומה יכולה להיות "מוצאה מן האצבע", ועל פקיד השומה שלא לנהוג בנוקשות רבה מדי ובוודאי לא בשרירות לב. עליו להפעיל את שיקול דעתו בתבונה ולא לאטום אוזניו מכל הסבר ראוי שמציג בפניו הנישום ו/או ממסמכים המובאים לעיונו.

לדעת בית המשפט, קביעת פקיד השומה התבססה על חישוב כלכלי הגיוני וסביר. ברם יש להתחשב בתהליך התחזקות מעמדו של שקלים בקרב הציבור בו פעל, ובהתאמה לבצע תיקון הדרגתי, באופן שבשנים הראשונות תיוחס הכנסה נמוכה יותר מקביעת פקיד השומה.

בקשה לגמול מיוחד, בגין תובענה ייצוגית שהוגשה נגד רשות המסים -

ת"מ 102/07 בן ארי איתי נ' מדינת ישראל-משרד האוצר
רשות המסים

בית המשפט פסק גמול מיוחד לתובע בתובענה ייצוגית מול רשות המסים ולבא כוחו.

ולפיקך, קבע בית המשפט, כי אין מקום להרים את המסך, כדי לכוון אל תכלית ההגדרה המורחבת של "הכנסה מיגיעה אישית" שהובאה לעיל.

באשר להכנסות מר רט מהמכליות, שוכנע בית המשפט, כי מר רט מעורב באופן פעיל ובהיקף מסוים בקשר עם תחזוקת הרכבים, הפעלתם וכיו"ב. מעורבות זו היא בבחינת הכנסה מיגיעה אישית. אמנם לא הוכחה הזיקה הישירה שיש בין מעורבות זו והתשואה שמניבות המכליות אולם ההנחה כי מטבע הדברים, מעקב אחר ביצוע תיקונים והקטנת עלויות בהכרח מותירה רווח גדול יותר בידי הבעלים.

עוד הבהיר בית המשפט, כי רישום המכליות שלא על שם הבעלים אינה צריכה לגרוע מבעלותם במכליות לצורך מס בהקשר להכנסות המופקות מהן. עם זאת, אין להתעלם מהעובדות האחרות, לפיהן חלד היא זו שבפועל מפעילה את המכליות, דואגת לסידור העבודה של הנהגים, אחראית לדלק ותחזוקה וכו'.

עוד מציין בית המשפט, כי אלמלא מעורבותו של מר רט, הרי הפקת הכנסה בדרך של העמדת נכס להפעלת אחר - מפעיל, אינה הפקת הכנסה מיגיעה אישית אלא תשואה על הון בידי מוסר הנכס, אף אם ההכנסה נגזרת מרווחיו של המפעיל המתייגע ביגיעה אישית. יגיעה אישית היא תשואה על הון אנושי. ברם, לאור מעורבותו של מר רט כאמור, מתאפשר יחוס חלק מן ההכנסות המתקבלות דרך חברת חלד, כהכנסה מיגיעה אישית בידיו. בהעדר נתונים להיקף התרומה של פעילותו זו לתשואה, מצא בית המשפט כי לחברת חלד החלק הארי בתרומה לתשואה מן המכליות ובהתאמה פסק כי 20% מכלל הכנסותיו מהמכליות יוכרו כהכנסה מיגיעה אישית וזאת "על דרך האומדנה ולקולא" (כך במקור).

הערות המערכת: ראשית, ההבחנה שהוצגה בפסק הדין, בין תשואה על ההון לבין יגיעה אישית אינה תואמת את הלכת בית המשפט העליון בענין ברשף אילת (ע"א 10251/05), שקבעה כי במקרה של השכרת עסק חי במקרה בו דמי השכירות אינם תשואה קבועה על הנכס אלא מהווים נגזרת של רווחי העסק המתנהל במושכר, יש לסווג הכנסות שכירות אלה כהכנסה עסקית ולא פסיבית. דהיינו, לאופן קביעת התמורה – אם כסכום מוחלט או כנגזרת מרווחים אשר הסיכוי/סיכון העסקי נותר בעצם בידי המשכיר, ישנה חשיבות מכרעת לסווג ההכנסה כהכנסה פסיבית או אקטיבית. הלכת העליון בוודאי גוברת אולם ראוי לתת את הדעת לאמירה השונה של בית המשפט בענייננו כאמור.

שנית, מעניין לציין, כי אילו החברה בבעלות הנישום היתה חברה משפחתית, לא היתה כפי הנראה מתעוררת כלל המחלוקת דנן, שכן אין ספק כי הכנסת החברה היתה מסווגת כהכנסה מיגיעה אישית בשל העובדה כי הנכס שימש להפקת הכנסה מעסק במשך 10 שנים שקדמו להשכרתו (סעיף קטן 7 להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית") ולאור הלכת בית המשפט העליון בעניין הלוי (ע"א 869/90 פ"ש חיפה נ' יהושע הלוי) הכנסה זו שומרת על צביונה גם בידי הנישום המייצג, ולכן זכאית לפטור.

ייחוס הכנסות עמותה ליו"ר העמותה -

עמ"ה 7069/03+8001/04+8039/04 +7010/03 רחמים יונתן שקלים ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3.

העובדות: מר רחמים יונתן שקלים (להלן: "שקלים") מומחה לקבלה מעשית ונומרוולוגיה אשר במשך שנים רבות עשה שימוש בידע זה למתן ייעוץ, ברכות (בליווי קמעות) והרצאות, הקים עמותה בשנת 1990, כדי שתיתן שירותים דומים באמצעותו, ולדבריו, מאז הקמתה הוא עובד בה כשכיר. שקלים הינו יו"ר העמותה ומיפיה הכח שלה, לרבות לעניין חשבונות

6.25% מסכום התביעה (10.625 מיליון ש"ח). דרישה זו, מתוך הקופה הציבורית, היא לדעת בית המשפט אינה ראויה בלשון המעטה ואולי אף עולה כדי חוסר תום לב, ולפיכך פסק למבקש גמול על סך 20,000 ש"ח, ולבא כוחו - 60,000 ש"ח.

חוזרים מקצועיים והודעות רשות המיסים

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 9/2009

אי תחולת הוראות סעיף 149 כאשר דירת המגורים הנמכרת התקבלה במתנה ונותן המתנה ניצל בשלה פטור לפי הוראות פרק חמישי 1

סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג, 1963 (להלן: "החוק") קובע, כי מוכר דירה, שנתקבלה במתנה, כפוף למגבלות "תקופת צינון" בטרם יהא ראוי למוכרה בפטור ממס לפי הוראות פרק חמישי לחוק. "תקופת הצינון" הנקובה בסעיף שונה בהתאם לזהות נותן המתנה, מצבו המשפחתי של המקבל ולשימוש בדירה, והיא נועדה למנוע עקיפת המגבלות בחוק לענין ניצול הפטור במכירת דירת מגורים, בין היתר, כך שבאמצעות מתנה פטורה ממס לקרוב יגדיל המוכר בעקיפין את מס' הפטורים להם הוא זכאי, תוך ניצול קרוביו לענין וניצול הפטור בעסקאות מתנה.

במקרה בו שולם המס בשל עסקת המתנה ע"י נותן המתנה, ברור שאין כל רציונאל בתחולת 149 לחוק.

כמו כן במקרה בו נוצל ע"י נותן המתנה פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, אין כאמור צורך בהוראה אנטי תכנונית זו של סעיף 149 לחוק, שכן בעקבות תיקון 34 לחוק, ניצול פטור כאמור בא במניין הפטורים לפי סעיף 149(1) ואילו מצד המקבל – ממילא יש יום ושווי רכישה חדשים לדירה והוא יכול למוכרה ללא חיוב מס או בחיוב זניח גם ללא ניצול הפטור.

מטרת הוראת הביצוע הינה להנחות את משרדי מיסוי המקרקעין כי באותם מקרים בהם נותן המתנה מנצל פטור כאמור בשל עסקת המתנה לא יחולו על מקבלה הוראות סעיף 146 לחוק בדבר תקופת צינון כאמור. במקרה בו מקבל המתנה מבקש למכור את הדירה בחיוב מס, הרי שייקבעו יום הרכישה ושווייה לפי יום קבלת המתנה ולשווייה באותו היום בהתאם לשומת מס הרכישה בעסקת המתנה.

הרקע: בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה נחקק סעיף 125א לפקודה, לפיו שיעורי המס המוטלים על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון הינם 20% באם הושגו מנכס צמוד מדד, ו-15% באם הושגו מנכס שאינו צמוד מדד או שהוא צמוד למדד בחלקו. ואולם לא נקבעה לענין סעיף זה הגדרת מדד, ולפיכך חלה, גם לענין זה, הגדרת מדד אשר בסעיף 1 לפקודה, ולפיה "מדד" הינו מדד המחירים לצרכן.

בהתאם לאמור, ריבית בגין נכסים הצמודים למטבע חוץ צריכה להתחייב במס בשיעור של 15%, וזאת בניגוד להנחיית רשויות המס לבנקים לנכות מס במקור בשיעור 20% מריביות אלו.



לאחר הגשת הבקשה לאישור תביעה ייצוגית להשבת ההפרש בין 15% החייב במס ל-20% שנוכו במקור מכל המחזיקים בנכסים צמודי מט"ח, החלה רשות המיסים בהליכי חקיקה לתיקון הסעיף כך שהגדרת המדד

לצורך סעיף 125א לפקודה תכלול גם הצמדה למטבע חוץ. בדיוני ועדת הכספים טענה רשות המיסים כי אם לא יתוקן הסעיף באופן רטרואקטיבי, הרי שרשות המיסים תאלץ להשיב לציבור 170 מיליון ש"ח אשר נגבו ביתר. לאחר חקיקת התיקון, נדחתה הבקשה לתובענה הייצוגית בהסכמה, תוך שמירת זכותו של התובע לעתור להוצאות, שכ"ט עו"ד ולגמול מיוחד.

לטענת המבקש, הוא ובאי כוחו השקיעו "מאמצים ניכרים על מנת להשמיע ולהבהיר את עמדתם, וכן על מנת לעורר דיון ציבורי ראוי בהצעת החוק". וכי בסוגיה סבוכה ותקדימית עסקינן אשר נדרש בגינה הליך מורכב כשבצדו טרחה רבה וסיכון ניכר.

בית המשפט קבע את הזכות של התובע הייצוגי לקבל גמול מיוחד בעבור תביעתו, וכן את זכותו של ב"כ התובע לקבל שכר בעבור טרחותו, זאת גם במקרה שבו נמחקה התובענה הייצוגית עקב כך שהרשות הציבורית מתקנת את הדרוש תיקון.

בענייננו, דרש התובע הייצוגי גמול בסך של 1% מסכום התביעה (סך של 1.7 מיליון ש"ח) וב"כ דרש שכ"ט בסך של

נשמח לעמוד לרשותכם לכל שאלה והבהרה

צוות מסים שבלת:

מירי ביקל, עו"ד (חשב') - M.Bickel@shibolet.com; בני קליפי, עו"ד (חשב') - B.Kalifi@shibolet.com;
יוסי קורן, עו"ד (רו"ח) - Y.Koren@shibolet.com; שלום בלס, עו"ד (רו"ח) - S.Balas@shibolet.com;
ליאת נויבירט, עו"ד (רו"ח) - Liatn@shibolet.com; רונית בכר, משפטנית (רו"ח) - R.Bachar@shibolet.com;
אלעד עדן, משפטן (חשבונאי) - E.Eden@shibolet.com

האמור בגיליון זה מיועד למתן מידע כללי בלבד ואין בו מתן חוות דעת או יעוץ מקצועי, הטעונים בחינה מלאה ומפורטת של החוק ונסיבות הענין.