מבזק מס

מבזק מס מספר 428
15 בדצמבר 2011

ארצי את חיבה ARTZI & HIBA
פתרונות מיסוי בע"מ Tax Solutions Ltd.

רח' מנחם בגין 7 **רמת-גן**, 52681 (בית גיבור ספורט) קומה 20 טל: 03-6134111 פקס: 03-6133113
שדרות פל"ים 16**חיפה**, 33095 (בית שערי משפט) קומה 9 טל: 04-9118181 פקס: 04-9118188
www.artzi-hiba.co.il

הליכי שומה - האיזון הראוי שבין הסתמכות הנישום לבין סמכות פקיד השומה

לאחרונה התקבלו שני פסקי דין בהם דן בית המשפט בפרשנות המשפטית הראויה שיש לתת לסמכויות פקיד השומה בבואו לשום את הכנסות הנישום. אמנם, כל פרשה עוסקת בעניין אחר ופסקי הדין ניתנו בערכאות שונות אולם ניתן למצוא בהם את המשותף בקשר למבחן היסודי והבסיסי לאיזון האינטרסים הנאות בין סמכויות פקיד השומה להסתמכות הנישום.

בהלכת **פלוני נ' פקיד שומה ת"א (רע"א 8251/10)** נדונה הסוגיה כיצד יש לפרש את המונח "**שנה מיום ההרשעה**" הקבוע בסעיף 147 לפקודת מס ההכנסה (להלן – הפקודה) לעניין מרוץ ההתיישנות של סמכות המנהל לפעול תוך שנה על-מנת לעיין, לבדוק והוציא שומה בצו מתוקנת עפ"י הנסיבות בהן הורשע הנישום בדין – האם מיום **הכרעת הדין** או מיום **גזר הדין**?

בית המשפט העליון קובע כי אומנם למנהל ישנה סמכות רחבה מכוח סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומה של הנישום ולתקנה בצו אולם סמכות זו אינה בלתי מוגבלת, ופתיחת שומה ביוזמתו של המנהל "תיעשה משיקולים ומאינטרסים ציבוריים שיצדיקו פגיעה בהסתמכות זו".

בניתוח פרשני קצר ותמציתי תוך הישענות על המונחים המוכרים מהתחום המשפטי הפלילי המוסדר בחוק סדר דין פלילי, בית המשפט קובע כי כלל ידוע הוא כי יש להבדיל בין שלב הכרעת הדין לשלב גזר הדין (כאשר יחד מהווים את פסק הדין). **לפיכך מסקנתו כי יום הרשעתו של הנישום בדין הוא יום הכרעת דינו וכל ניסיון לדחות את יום ההרשעה האמור ליום גזר הדין, שמטבעו ניתן מאוחר יותר, למעשה יהווה פריצת מגבלת הזמן, בת שנה תמימה, הנתונה בידי המנהל לפעול כאמור לעיל**. לפי פסק הדין, פרשנות כזו תביא להרחבת סמכות המנהל מעבר לסייג הזמן שנקבע בסעיף 147 לפקודה שממילא גם סמכות רחבה זו יש לפרש בצמצום (תוך הפנייה להלכת **דן מרום**, **ע"א 976/06**).

לפי קביעת ביהמ"ש העליון, מרגע שהוכרע דינו של הנישום ונמצא חייב בדין, פקיד השומה אשר מוסמך לשום אותו כבר אינו יכול להסתמך על אותה שומה שהגיש הנישום בעבר, ולפיכך מוענקת הסמכות למנהל לפעול על מנת לתקן את השומה ולהוציא שומת אמת על בסיס הנתונים שהיו בבסיס הרשעתו של הנישום. סמכות זו הנתונה למנהל מתחילה מיום שלאחר יום ההרשעה, קרי יום הכרעת הדין, ומסתיימת בתוך שנה תמימה.

בפס"ד יאיר גרין (עמ"ה 510/07) נדונה הסוגיה האם היה בכוחו של פקיד השומה לבטל הסכם שומה בשלב ראשון לשנות המס 2000-2002 שהושג בין המפקחת לבין רו"ח המייצג את הנישום עקב חוסר גילוי נאות ובולט באשר להכנסה של כ- 3.15 מיליון דולר שהושגה מניהול תיק השקעות בארה"ב שלטענת הנישום פטורה ממס.

פקיד השומה השתמש בסמכות המוענק לו בסעיף מפורש בטופס ההסכם הפורמאלי עליו נחתמים בדר"כ הסכמי שומה בין הנישומים לבין פקידי השומה, כדלקמן: "**לפקיד השומה הזכות לבטל את ההסכם תוך 90 יום מיום חתימת הנישום או בא-כוחו**", והודיע על כך לנישום שההסכם מבוטל.

ביהמ"ש המחוזי מגיע למסקנה, תוך ניתוח הסוגיה לאור העקרונות המשפטיים בדיני החוזים ובדיני המשפט המנהלי, כי דיווח פרטים בדוח על הכנסות הנישום שלא הוצגו באופן ברור ובולט ובעיקר שלא התקיים בגינם בירור במהלך הדיון יכול להוות **טעות בתום לב** המאפשרת שימוש בידי פקיד השומה בסמכותו האמורה לבטל את ההסכם שנחתם, ולו מכוחו של הסעיף כאמור בהסכם שהוא צד לו.

בית המשפט משתמש במונח מתחום המשפט המנהלי והוא "הלכת ההשתחררות" של רשות מנהלית מהסכם שהיא צד לו. על פי הלכה זו, גם אם מתקיימים התנאים להתקיימותה עדיין יש לבחון ולאזן באופן ראוי את האינטרסים בין הסמכות של פקיד השומה לבין ההסתמכות של הנישום עליה.

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 428

נושאי השבוע:

הליכי שומה
האיזון הראוי שבין הסתמכות הנישום לבין סמכות פקיד השומה.

מיסוי בינלאומי
חנ"ז: חוזר "מבהיר" של רשות המיסים – מחשיך את עיני "בעל השליטה"!

ביטוח לאומי
הכנסות פטורות מדמי ביטוח עלולות לשלול זכאות לגמלאות.

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ

מבזק מס

מבזק מס מספר 428
15 ברצמבר 2011

ארצי את חיבה ARTZI & HIBA
פתרונות מיסוי בע"מ Tax Solutions Ltd.

רח' מנחם בגין 7 **רמת-גן**, 52681 (בית גיבור ספורט) קומה 20 טל: 03-6134111 פקס: 03-6133113
שדרות פל"ים 16**חיפה**, 33095 (בית שערי משפט) קומה 9 טל: 04-9118181 פקס: 04-9118188
www.artzi-hiba.co.il

במקרה האמור, איזון ראוי ונאות של האינטרסים בנסיבות המקרה דלעיל הוביל את ביהמ"ש למסקנה כי זכות ביטול ההסכם בה השתמש פקיד השומה היתה כדין ונעשתה זמן קצר (בתוך מסגרת 90 הימים, כאמור לעיל) לאחר השגתו ואף לפני שהתגבשה ציפייה מצד הנישום לסופיות השומה לשנות המס האמורות, ובוודאי לפני הזמן להתגבשות טענת הסתמכות מצידו.

לדעתנו, לאור חוסר הבהירות בחקיקה ובפסיקה בנושא תיקון שומות ביוזמת הנישום לאור גילוי עובדות חדשות ו/או טעויות שנפלו בעת עריכת השומה העצמית, על הרשות לאמץ גישה כי הסמכות המפורטת כאמור יכול ותהווה סמכות הדדית שתעמוד בעת הצורך, לצידו של הנישום בבואו להגיש שומה מתוקנת וזו תכובד כשומה עצמית מתוקנת ע"י פקיד השומה (כמובן, כל עוד נעשתה במגבלת תקופה ההתיישנות הקבועה בפקודה ותוך קביעת תקופת ההתיישנות חדשה מעת הגשת השומה העצמית המתוקנת).

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי – חנ"ז : חוזר "מבהיר" של רשות המיסים – מחשיך את עיני "בעל השליטה" !

ביום 5 בדצמבר 2011 פורסם חוזר מ"ה 13\2011 בנושא "סעיף 75ב – הבהרות לעניין סכום הרווחים שלא שולמו". כותרתו ה"תמימה" של החוזר אינה מעידה על תוכנו. לדעתנו במקום שבו ניתן היה להבהיר בדרך פרשנית פשוטה נושא מסוים, בחרה הרשות להתבצר בעמדה קיצונית, בד"כ לרעת מי שהוא "בעל שליטה" בחברה נשלטת זרה.

לאור מורכבות הנושא, הירידה לפרטי פרטים וקביעת תנאים רבים ושונים בחוזר, בחרנו להביא בתמצית את עיקרי ה"הבהרות" שפרסמה הרשות בנושא זה. סכום ה"רווחים שלא שולמו" הוא אותו סכום רווח בלתי מחולק שמקורו בהכנסות פסיביות אשר רואים אותו כאילו חולק ל"בעל שליטה" ב"חברה נשלטת זרה" (חנ"ז) כדיבידנד. מטרת החוזר היא להבהיר את עמדת הרשות ביחס לשלוש סוגיות הקשורות בחישוב סכום זה :

- רווח הנובע מעסקאות של שינוי מבנה.
- חישוב הרווח של "חברה עסקית" וחברות מוחזקות במקרים של הכנסות בין חברתיות.
- אופן קיזוזי הפסדים בחנ"ז בעת חישוב הרווח.

<u>רווחים שלא שולמו הנובעים משינויי מבנה בחברות זרות</u> – במקרה זה מדובר בשינוי מבנה – לדוגמה העברת חברה מוחזקת ע"י חברה אחת ל"חברה אחות". במצב זה, תיתכן טענה לפיה בידי "חברת האם" (זו שהחזיקה במישרין בחברה המוחזקת ובחברה האחות) נצמחה "הכנסה פסיבית" – רווח הון. רווח זה עשוי להיכלל במסגרת "הכנסה פסיבית" ובגדר "רווחים שלא שולמו" ובכך ליצור הכנסה מדיבידנד בידי "בעל השליטה" הישראלי.

בנושא זה החוזר מבחין בין מקרים שבהם שינוי המבנה פטור ממס במדינה הזרה, לבין מקרה שבו שינוי המבנה כלל אינו חייב במס (אינו כלול בבסיס המס במדינה הזרה) או שמא מדובר בשינוי מבנה על פי דין אשר משמעותו – דחיית מס (בדומה לסעיפי מיזוגים ופיצולים במסגרת חלק ה2 לפקודה).

נציין כי בהתאם לניתוח הוראות סעיף 75ב ולדעתנו המקצועית, תיתכן טענה לפיה לגבי חלק משינויי המבנה האמורים כלל לא יחולו הוראות סעיף 75ב ! מחלוקת זו כלל איננה מוזכרת בחוזר (למרות שהיא ידועה כבר משנת 2003 עת הובעה עמדה זו בחוזר מ"ה 5/03) והנחת המוצא היא כי הוראות הסעיף חלות בכל המקרים האמורים וכל שנדרש הוא לבצע חישוב של סכום ה"רווחים שלא שולמו" בהתאם לאמור בחוזר.

החוזר קובע כללים לפיהם תדחה חבות המס למועד מכירת הנכס בפועל.

<u>**כאשר מדובר בשינוי מבנה פטור או שאינו חייב**</u> – החוזר מחייב פנייה לקבלת החלטת מיסוי בהסכם. לשם קבלת החלטת המיסוי קיימים תנאים רבים כגון – ההעברה איננה חייבת במס בישראל, במכירה עתידית המחיר המקורי של הנכס המועבר יהא כפי שהיה בידי החברה המעבירה, התמורה עבור הנכס היא בדרך של הקצאת מניות בלבד, ההעברה וקבלת המניות תמורתה נעשו עפ"י יחסי שווי הוגנים.

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ

מבזק מס

מבזק מס מספר 428
15 ברצמבר 2011

ארצי את חיבה ARTZI & HIBA
פתרונות מיסוי בע"מ Tax Solutions Ltd.

רח' מנחם בגין 7 **רמת-גן**, 52681 (בית גיבור ספורט) קומה 20 טל: 03-6134111 פקס: 03-6133113
שדרות פל"ים 16**חיפה**, 33095 (בית שערי משפט) קומה 9 טל: 04-9118181 פקס: 04-9118188
www.artzi-hiba.co.il

החוזר קובע כי **בעת המכירה בפועל ייראו את בעל השליטה כאילו קיבל דיבידנד בגובה רווח ההון שנוצר, ללא אפשרות לקזז כנגדו הפסדים וניכויים!** נציין כי סעיף 75ב מאפשר קיזוז כאמור ולפחות היינו מבקשים למצוא הוראה המאפשרת קיזוז הפסד שוטף, ככל שקיים, בחברה המעבירה.

עוד קובע החוזר כי **הוראות הסעיף יחולו אף אם בשנת המימוש החברה איננה עונה על הגדרת "חנ"ז"!** התייחסות נוספת בחסות החוזר היא – **שלילת זיכוי עקיף, גם במקרה שהוא מותר עפ"י הוראות הפקודה ! כמו כן נקבע בחוזר כי הפרשי פחת בין הפחת המקורי לבין הפחת החדש של הנכס המועבר ייחשבו כדיבידנד בידי בעל השליטה, קביעה שאינה מצויה בדין המס הישראלי אף בהתייחס למשל לסעיף 24 לפקודה.**

הוראות החוזר ממשיכות בקביעות מחמירות כאילו היו דבר חקיקה ראשי – הדומים במהותם לתנאים הקיימים בחלק ה2 (שינוי מבנה), וקובעות כי **בעל מניות חדש – מחויב להודיע לפקיד השומה כי החלטת המיסוי חלה עליו. אי הודעה כאמור נחשבת כהפרת החלטת המיסוי הגוררת בעקבותיה סנקציה – אירוע מס בהתאם לסעיף 75ב לפי הגבוה מבין שווי הנכס במועד ההפרה או שוויו במועד העברתו לחברה הקולטת.**

<u>כאשר מדובר בשינוי מבנה על פי דין</u> – במקרה זה קיים "מסלול ירוק" אולם התנאים הרבים שנקבעו בו הופכים אותו לבלתי ישים. מסלול זה מחייב כי החברה המעבירה והקולטת הן תושבות של אותה מדינת אמנה בלבד (נציין כי קיימת דירקטיבת מיזוגים של האיחוד האירופי הקובעת הוראות ספציפיות והקלות בעת מיזוגים בין חברות תושבות איחוד האירופי). קיימים תנאים נוספים לפיהם במדינה הזרה צריכים להתקיים חלק מהתנאים שהוזכרו בשינויי מבנה לעיל. גם כאן - בעת המכירה בפועל תהא הכנסה מדיבידנד ללא אפשרויות קיזוז. מגדילה הדרישה הבאה – **חובת הגשת דיווח מיוחד** (נקרא בחוזר "דוח נוסף") ע"י בעל השליטה. הדוח הנוסף כולל את דוחות המס של החברות הזרות, פירוטים מיוחדים בו, פירוט הדין הזר לפיו בוצע שינוי המבנה, צירוף החלטת מיסוי זרה בנושא ואם איננה קיימת – חוות דעת של רואה חשבון על עמידה בתנאי הדין הזר.

לקראת הסוף נמצא כי **ה"מסלול הירוק" מחייב כי הדוח הנוסף והדוח השנתי יוגשו עד למועדי ההגשה הרגילים המחויבים בפקודה, ללא אפשרות לקבלת ארכה מפקיד השומה !**

לאור מורכבותו של החוזר וחשיבות הנושא ללקוחות רבים, נמשיך לעסוק בשאר הנושאים האמורים בו במבזק מס נפרד.

ללקוחותינו נציין כי לדעתנו חוזר זה הינו נוקשה וחריג בנוף החוזרים שמפרסמת הרשות **ונזכיר את עמדתנו לפיה במקרים מסוימים הוראות סעיף 75ב כלל אינם חלים, בעיקר במקרה שבו שינוי המבנה איננו בבסיס המס במדינה הזרה או לחלופין כאשר הנכס המועבר הינו מלאי.**

לא למותר להעיר כי מפתיעה עמדת הרשות המובהרת בחוזר זה לנוכח החלטת מיסוי 9076\11 אשר עסקה בשינוי מבנה שעובדותיו מתאימות להיכלל במסגרת החוזר. בהחלטת המיסוי אין שום אזכור לנושא תחולת סעיף 75ב אף שהחברה הזרה היא חברה שרק מחזיקה בחברה זרה המועברת ולכאורה ההעברה יוצרת אירוע מס בהתאם לעמדת הרשות בחוזר. לגישתנו ראוי היה כי כותבי החוזר היו מציינים את קיום החלטת המיסוי ומדגישים מדוע נדרשה הרשות לקביעות אלו.

עמדתנו היא כי שינויי מבנה שנעשו טרם פרסום החוזר יחסו תחת הוראות החלטת המיסוי האמורה.

אנו ממליצים לבחון את השלכות החוזר במקרים בהם בוצע שינוי במבנה חברות מוחזקות בחו"ל.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ורו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס ממשרדנו.

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ

Artzi & Hiba

מבזק מס

מבזק מס מספר 428
15 ברצמבר 2011

ARTZI & HIBA ארצי את חיבה
Tax Solutions Ltd. פתרונות מיסוי בע"מ

רח' מנחם בגין 7 **רמת-גן**, 52681 (בית גיבור ספורט) קומה 20 טל: 03-6134111 פקס: 03-6133113
שדרות פל"ים 16**חיפה**, 33095 (בית שערי משפט) קומה 9 טל: 04-9118181 פקס: 04-9118188
www.artzi-hiba.co.il

ביטוח לאומי- הכנסות פטורות מדמי ביטוח עלולות לשלול זכאות לגמלאות

בחוק הביטוח הלאומי מפורטת רשימה של הכנסות אשר פטורות מתשלום דמי ביטוח.

עם זאת, יש לזכור כי הכנסות שפטורות ממס הכנסה ו/או פטורות מדמי ביטוח ו/או הכנסות מחו"ל שפטורות מדיווח לצורכי מס, עלולות להיות מובאות בחשבון בקביעת הזכאות לגמלה, ולכן קיומן עלול לשלול חלק או אפילו מלוא הזכאות לגמלה על פי כללים שנקבעו.

להלן רשימת ההכנסות הפטורות משנת 2008 ואילך:

א. דיבידנד (למעט הכנסה בחברה משפחתית, בחברת בית ובחברה שקופה) ריבית (לרבות דמי ניכיון ולמעט ריבית המחויבת בשיעור מס שולי), שחל עליהן שיעור מס מוגבל לפי סעיף 125(ב) ו-125(ג) בפקודת מס הכנסה.

ב. הכנסות מדמי שכירות שחל עליהן מס בשיעור מוגבל של 10%, הכנסות מדמי שכירות בחו"ל בשיעור מס מוגבל של 15% והכנסות פסיביות שפטורות ממס לפי כל דין, לרבות שכר דירה פטור ממס, ולמעט פנסיה מוקדמת.
על פי חוות דעת משפטית של המוסד לביטוח לאומי מיום 26/10/2004, הכנסות מדירות מגורים המושכרות למטרת מגורים פטורות מדמי ביטוח ללא הגבלת סכום. קביעה זו הינה בתוקף בשלב זה, עד תום שנת 2011.

ג. הכנסות פסיביות חייבות במס (לרבות הכנסותיו של עצמאי שאינו עונה להגדרת "עובד עצמאי"), פטורות מדמי ביטוח, עד לסכום השווה ל- 25% משכר ממוצע במשק.

השפעת ההכנסות הפטורות על זכאות לגמלאות- דוגמאות

א. **קצבת זקנה** – לעניין בחינת הזכאות לקצבת זקנה בגיל המותנה (עד גיל 70 – לגבר) - נבחנות כל הכנסותיו ממקורות סעיף 2 לפקודה, למעט הכנסות מפנסיה. משמע, כלל ההכנסות המפורטות לעיל אף שהינן פטורות מדמי ביטוח, נלקחות בחשבון בקביעת זכאותו לקצבת זקנה. לדוגמה: מבוטח יחיד בגיל 68, שיש לו הכנסות פסיביות, כולל הכנסות פטורות מדמי ביטוח כפי שהוסבר לעיל, העולות על 14,205 ₪ לחודש (נכון לדצמבר 2011) תישלל זכאותו לקצבת זקנה.

ב. **קצבת שאירים** - זכאותו של אלמן לקצבת שאירים, (כל עוד אין לו ילדים כהגדרתם בחוק) מותנית במבחן הכנסה וכל ההכנסות דלעיל יובאו בחשבון.

ג. **קצבת נכות כללית** - מבוטח שמשתלמת לו קצבת נכות כללית, זכאותו האישית לגמלה נבחנת על פי הכנסותיו מיגיעה אישית לפי (2)(1) או (2)2 לפקודה בלבד. עם זאת, זכאותו לתוספת תלויים עבור אשתו וילדיו, מותנית במבחני הכנסה כולל הכנסות פסיביות שפטורות מדמי ביטוח כמפורט לעיל.
לעניין זה, יודגש כי נכה שמקבל קצבת נכות צמיתה בדרגת אי כושר של 100%, הכנסותיו מחברת הביטוח בגין אובדן כושר עבודה שפטורות מדמי ביטוח, שוללות זכאות חלקית או מלאה לקבלת תוספת תלויים בעד אשתו ו/או ילדיו.

ד. **דמי אבטלה** - מבוטח שמקבל דמי אבטלה והוא עובד כעצמאי שאינו עונה להגדרת עובד עצמאי בחוק הביטוח הלאומי, הכנסותיו ממשלח יד שפטורות מדמי ביטוח (עד 25% מהשכר הממוצע במשק) יופחתו מסך הגמלה.

מיזם הביטוח הלאומי של משרד ארצי את חיבה פתרונות מיסוי בע"מ עם רו"ח אורנה צח (גלרט), עומד לרשותכם לייעוץ בנושא האמור.

נכתב ע"י רו"ח אורנה צח (גלרט), חיים חיטמן, ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי בע"מ