



מיסוי תאגידים / חברה משפחתית - אי דיווח על תכנון מס החייב בדיווח - על מי נטל הראיה בעסקה מלאכותית?

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 735

נושאי השבוע:

מיסוי תאגידים / חברה

משפחתית

אי דיווח על תכנון מס החייב בדיווח - על מי נטל הראיה בעסקה מלאכותית?

מיסוי בינלאומי

פס"ד דויד קניג - "מס יציאה" - סיבוב שני - חלק ב'

ביטוח לאומי

ספורטאי בתקופת שירותו כחייל סדיר שקיבל החזר הוצאות נסיעה - הוכר כעובד הזכאי לתשלום דמי פגיעה בעבודה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

שקיבל מהמערערת, כך שהן לא חויבו במס בידיו. בנוסף, בשנות המס שבערעור המערער למעשה לא משך את הכספים שזקפו לזכותו בכרטיס הנח"ש שבמערערת עקב המשכורות הגבוהות, צבר יתרת זכות ובצע משיכה בפועל רק בשנת המס 2015 – שנה שאינה חלק משנות המס שבערעור. כמו-כן, חשוב לציין כי הפעולות המתוארות לעיל מהוות תכנון מס החייב בדיווח, בהתאם להוראת תקנה 2(11) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) התשס"ז-2006 (להלן - **תקנות תכנון מס**) עליהן החברה המשפחתית והנישום המייצג לא דיווחו במסגרת דוחות המס שלהם, כפי הנדרש בתקנות תכנון המס.

עמדת פקיד השומה

פקיד השומה טען כטענה ראשית - סיווג מחדש - כי יש לראות בהגדלת משכורתו של המערער בהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 4(2) לפקודה, ולחילופין טען כי מדובר בפעולה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה שמטרתה משיכת עודפי המערערת, שהצטברו עד למועד שינוי הסיווג לחברה משפחתית, בפטור ממס. ולחילופין חילופין, טען פקיד השומה כי מכלול הפעולות המערערת שגרמה בסופו של יום ליצירת הפסדים יש מאין מהוות עסקה מלאכותית, אשר תכליתה הימנעות לא ראויה מתשלום מס על דיבידנד שמקורו ברווחי המערערת מהתקופה טרום היותה משפחתית.

עמדת המערערים

הפיכת החברה לחברה משפחתית נועדה ע"מ להקל על חלוקת הנכסים בין בניו של המערער טרם יציאתו לגמלאות. העובדה כי הסתפק בשכר צנוע בכל שנות עבודתו כדי לשמור על חוסן כלכלי אפשרה לו להגדיל את שכרו בערוב ימיו. בנוסף, נטען כי לא בצע משיכת כספים מהחברה המשפחתית שמקורם בשכר המוגדל בשנות המס שבערעור, כך שלא ניתן לחייבו במס על דיבידנד (כי הרי מועד אירוע המס הינו ע"ב מזומנים).

פס"ד של ביהמ"ש המחוזי

ראשית, ציין בית המשפט כי במקרה הנדון יש לבחון את הטענה האם מדובר בעסקה מלאכותית ולא בטענה של סיווג מחדש, קרי דיבידנד במקום

ביום 21.5.2018 ניתן פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי בחיפה בשני ערעורים מאוחדים ע"מ 16-11-24680 וע"מ 16-11-23381 בעניינם של חברת א. אנקונה ושות' בע"מ (להלן - **המערערת** או **החברה המשפחתית**) אשר מלוא הון המניות המונפק שלה מוחזק ע"י אברהם אנקונה שהינו הנישום המייצג בה כהגדרתו בסעיף 64א לפקודה (להלן - **המערער** /או **הנישום המייצג**). הסוגיה שבנדון מתייחסת לשנים 2011-2014 (להלן - **שנות המס שבערעור**) והיא האם בחירת המערערת שהייתה חברה רגילה עם עודפים צבורים להפוך לחברה משפחתית, תוך הגדלת משכורתו השנתית של המערער באופן משמעותי (פי 4 לערך), אשר הוביל ליצירת הפסד עסקי בחברה המשפחתית שקוּזו כנגד הכנסה ממשכורת אצל הנישום המייצג, היא עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה ?

עובדות המקרה

המערערת היא חברת אחזקות, ייעוץ וניהול נכסים, אשר הוקמה ע"י המערער לפני כ- 45 שנים והכנסותיה הן מדמי ניהול, שכירות ושרותי ייעוץ. למערער חברות נוספות לרבות סוכנות לביטוח, שרותי חשבונאות וייעוץ מס ושירותים למימוש זכויות רפואיות. עיקר הכנסתה של המערערת מסוכנות הביטוח אשר שילמה לה באופן קבוע דמי ניהול בגובה של 25% מהכנסותיה.

בשנת 2010 חילקה המערערת דיבידנד בסך של כ- 4.5 מיליון ₪ מרווחי המערערת, טרם הפיכתה למשפחתית משנת 2010, תוך תשלום מס בשיעור של 12% לפי הוראת השעה בעניין עידוד חלוקת "רווחים כלואים" עד לתקרת הסכומים האפשרית. גובה המשכורת השנתית שקיבל המערער מהמערערת בשנים 2008-2011 היו בסך של כ- 180,000 ₪ כל שנה. בשנים 2012-2014, לאחר שסווגה כחברה משפחתית, סכומי המשכורת עלו דרמטית דבר אשר יצר הפסדים בחברה המשפחתית, זאת בשל העדר גידול מהותי בהכנסות המערערת. הפסדים אלו יוחסו מהחברה המשפחתית למערער כמתבקש עפ"י סעיף 64 לפקודה (בהיותו הנישום המייצג) וקוּזו דוח המס האישי של המערער כנגד המשכורות



העובדות הרלבנטיות המקימות את חובת הדיווח בגין תכנון מס שכזה, לא כל שכן עת הוכיח כי על אף חובת דיווח שכזו - לא פעל הנישום כנדרש על פי הדין ולא דיווח למשיב על תכנון המס האמור. (הדגשה לא במקור, א.ח.א.ב.)

לבסוף נפסק כי, אין מחלוקת כי המערערת הייתה זכאית להיחשב כחברה משפחתית וכן לקבוע את גובה השכר לנישום המייצג. אולם העיתוי, בשילוב של שתי הפעולות יחד, ללא הוכחת קיום טעם כלכלי סביר בהגדלת המשכורות (ב-400%), לרבות אי דיווח על תכנון המס כאמור לעיל - יצרו יתרון מס שהמחוקק כלל לא התכוון אליו ותוצאתו אי תשלום מס על רווחיה הצבורים של החברה טרום היותה משפחתית.

לסיכום, נדגיש כי חשיבות דיווחי המס על פי הדין בכלל ועפ"י תקנות תכנון המס בפרט חשובים וידועים לכולנו, וכעת אני עדים לכך כי אי דיווח כאמור יכול ויקבע לפחות חזקה לעמידה בנטל ואף יכול ויגרום להעברת נטל הראיה ו/או השכנוע לנישום במקרים בהם הנטל הוא דווקא על פקיד השומה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

משכורת, כפי שניסה לטעון פקיד השומה, וזאת בין היתר מהטעם (ראה פס"ד צמל יעקובסון - ע"מ 15-02-34660) כי סיווג מחדש כרוך בשינוי המצג העובדתי שהציגו המערערים עפ"י "עולם המעשה" או עולם המשפט הכללי, לעומת מצב בו מתקבל המצג העובדתי של הנישום, אך סעיף 86 לפקודה מעניק סמכות ייחודית לפקיד השומה להתעלם ממנה וליצור עסקה חדשה תחתיה ב"עולם המס", ולצרכי מס בלבד (כפי שקורה במקרה הנדון). לפיכך, היות ומדובר בעסקה מלאכותית, נטל הראיה ונטל השכנוע אמנם מוטלים על כתפי פקיד השומה, אך בכך שפקיד השומה הוכיח במסגרת העובדות שהציג כי המערערים לא דיווחו על תכנון המס האמור עפ"י תקנות תכנון המס - די בזאת בלבד כדי לקבוע כי פקיד השומה הינו בחזקת מי שעמד בנטל הראיה הנדרש לצורך הוכחת עסקה מלאכותית עפ"י סעיף 86 לפקודה.

בית המשפט אף מרחיק לכת וקובע בעניין העברת הנטל: "... **מקום בו עסקינן בתכנון מס, אשר המחוקק רואה בו כתכנון מס אגרסיבי המחייב דיווח מיוחד לפקיד השומה בהתאם לתקנות תכנון מס, ניתן לומר כי נטל הראיה המונח ברגיל על כתפי המשיב מקום שבו טוען הוא לעסקה מלאכותית, עובר לכתפי הנישום, עת הוכיח המשיב את**

מיסוי בינלאומי - פס"ד דויד קניג - "מס יציאה" - סיבוב שני - חלק ב'

מכירה רעיונית במועד שינוי התושבות, וחלק הרווח המתייחס לתקופה שלאחר ניתוק התושבות עשוי, במקרים המתאימים, להיות פטור לפי סעיף 97(ב3) לפקודה (ראה מבזקנו מספר 587), גם כאשר לא קיימת אמנת מס.

הוכחת זכאות לתחולת האמנה

חלק מהדיון בפסק הדין נסב על זכאותו של המערער (והוכחתה) ליהנות מהוראות אמנת המס, ובעיקר מהוראות המעניקות פטור ממס במדינת המקור (ישראל בעניינינו). ככלל, נקבע כי הוכחה כזו אמורה להתבסס על הצגת אישור תושבות פיסקאלית במדינת המושב החדשה. דרישה כאמור נראית מוצדקת בעיקרה, שכן יישום האמנה מותנה בתושבותו של המבקש באותה מדינה, זאת לעומת הוכחת תשלום מס זר לצורך מתן זיכוי בישראל - שאינו מותנה בתחולתה של אמנת המס.

בהמשך למבזקנו הקודם מספר 734, להלן המשך התייחסותנו באשר לסוגיות הקשורות בתחולת מס היציאה הישראלי ובקשר בינו לבין אמנות המס, כפי שעולות מתוך פס"ד דויד קניג (ע"מ 17-01-13807).

שימור בסיס המיסוי הטריטוריאלי

בפסק הדין נקבע, כי סעיף 100א לפקודה בנושא מס היציאה נועד להתמודד עם השתמטות הבסיס הפרסונאלי לחיוב במס מכירת נכסים, שעה שאדם שינה את תושבותו לצרכי מס. ואולם, יש לבחון את בסיס המס הטריטוריאלי אשר עשוי לאפשר את מיסוי הנישום גם לאחר מועד שינוי התושבות, למשל - כאשר מדובר במכירת חברה ישראלית או חברה זרה שעיקר שוויה נובע מרכוש ישראלי, שהרי רואים רווח הון כאמור כנצמח בישראל וניתן לחייבו גם בידי תושב חוץ. לעניין זה נציין, כי גם במקרים אלו עמדתנו היא כי סעיף 100א לפקודה קובע חזקת

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

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



גם מדינת ישראל התחייבה, לרבות במסגרת החלטות מיסוי שפורסמה (החלטה מספר 6830/17, ראו מבזקנו מספר 713) להגן על זכאותם של עולה חדש או תושב חוזר ותיק לתחולת הוראות האמנה עם ישראל, על אף שאינם חייבים במס או בדיווח, הלכה למעשה.

2. במסגרת ההליך נעשה ניסיון עיקש (שלא צלח) להבין את המספרים שדווחו על ידי המערער בארה"ב, לרבות ובעיקר ביחס לקיזוז הפסדים והאם "נעשה כדין בארה"ב". ואולם, בבואנו לבחון האם ההכנסה דווחה בארה"ב כתנאי להחלת האמנה עצמה, אין לדעתנו לדקדק בעניין הכללים הפרוצדוראליים המקומיים והיקף הדיווח הנדרש, או לאמץ את הכללים בישראל לעניין הוכחת הפסדים, כמו כן אין לדרוש או לצפות לביקורת שומתית של רשות המס הזרה. מה אם מגיש הדוח במדינה הזרה נקט בפוזיציה משפטית השנויה במחלוקת באותה מדינה - האם אז דווח הרווח כדין? להבנתנו, בהמשך לכלל שצוין לעיל, האבחנה צריכה להיות בין השמטת הכנסה או היעדר דיווח לבין תשלום מס מופחת מסיבות אחרות הנובעות מאופן יישום הוראות הדין הזר.

3. כחלק מהטיעון הכללי לפיו אין ליישם את הוראות האמנה מקום שמתגבש "Double non Taxation" שהוא ממטרות האמנה באופן כללי, מפנה השופטת סרוסי להנחיות ה-OECD שנקבעו במסגרת פרויקט BEPS (Action 6- Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances). זו עדות להתפתחות פרשנית מהותית של דיני המס, הנשענת על עקרונות ה-BEPS, עוד לפני שקיים הסכם תקף בין המדינות ליישום הכללים האמורים, לרבות במסגרת הכללי המולטי ליטרלאלי שגובש על ידי הארגון (MLI). כלי פרשני זה אף משמש, בהמשך פסק הדין, להצדקת הטלת מס היציאה בין מדינות אמנה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) אייל סנדז ולשאר חברי המחלקה למיסוי בינלאומי, ממשרדנו.

במקרה זה נקבע כי אין ככלל לדרוש אישור מיוחד מרשות המס הזרה וניתן להסתפק בהעתק מדוח שהוגש באותה מדינה או אישור על ניכוי מס במקור (ראה ע"מ 13-03-1989 בעניין רפי אמית, ומבזקנו מספר 648). יחד עם זאת, מעניין כי על אף שלא הוצג אישור תושבות כאמור "מאחר שהמשיב החליט שלא לבסס את שומתו רק על העדר אישור תושבות האמריקאית של המערער לצורכי האמנה...", לא תימנע זכותו של המערער להגנת אמנת המס רק בשל העדר אישור כאמור".

הוכחת דיווח ותשלום במדינה הזרה כתנאי לתחולת האמנה

מספר קביעות מעניינות שלובות בחלק זה של פסק הדין (חלקן הובא גם במסגרת הערעור הראשון ומבזקנו בעניין מס' 613), בשאלה מהותית הנוגעת לעצם תחולת האמנה ביחס לרווח ההון, תמציתן להלן:

1. על אף שאין דרישה פוזיטיבית באמנת המס עם ארה"ב לתשלום או חיוב במס (תנאי "Subject To Tax") כתנאי להחלת הוראותיה ביחס לרווח הון, כפי שהדבר קיים באמנה עם בריטניה למשל, עיקרון תום הלב ופרשנות כללית ליישום הדין הבינלאומי בהקשר זה, מחייבים דיווח ותשלום מס כדין במדינה הזרה - **לרבות בצורת קיזוז הפסדים.**

אולם, מה משמעות ההתניות "קיזוז ההפסדים נעשה באופן נאות ובהתאם להוראות הדין הפנימי בארה"ב" או "כל עוד קיזוז ההפסדים נעשה כדין ובתום לב" או "המערער לא הצליח לשכנע כי הדיווח על מכירת המניות בארה"ב נעשה כדבעי ובאורח מספק"?

שהרי, אם מדובר בהשמטת הכנסה או בדיווח חסר במדינה הזרה, במכוון ובניגוד גמור לדין החל, אי החלתן של הוראות האמנה עשוי להתיישב עם הפרשנות לעיל.

ואולם, אי דיווח ו/או אי תשלום מס הנובעים מפטור הקיים במדינה הזרה, או בדרך חישוב שונה של רווח ההון (למשל, יישום מנגנון שיערוך Step-Up- בחישוב רווח ההון) אינם אמורים לשלול את תחולת האמנה כל עוד לא קיימת תניית "Subject To Tax" מפורשת. שהרי

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

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



ביטוח לאומי - ספורטאי בתקופת שירותו כחייל סדיר שקיבל החזר הוצאות נסיעה - הוכר כעובד הזכאי לתשלום דמי פגיעה בעבודה

לסיים את המשחק ופונה לביה"ח.

תביעת המבוטח לדמי פגיעה נדחתה ע"י המל"ל בין היתר כי לא הוכח שהמבוטח עבד בעמותה לקידום הכדוריד ברחובות ולא היה עובד שכיר.

המל"ל טען כי התמורה שקיבל המבוטח מידי חודש (750 ₪) איננה שכר, לא הוצגו הסכמי העסקה נוספים שנחתמו במהלך השנים עם הקבוצה, לא הומצאה איגרת המפרטת את התנאים להם היה זכאי מתוקף מעמדו כספורטאי פעיל בצה"ל ולא היה למבוטח אישור לעבוד בתקופת שירותו הסדיר.

המבוטח טען כי התקיימו יחסי עבודה בינו לבין הקבוצה.

דין והחלטה

ביה"ד נשען על הלכות שנפסקו ע"י ביה"ד הארצי לעבודה ובית המשפט העליון שבהן הוכר מעמד של שחקנים מקצועיים כעובדים (בג"צ גד מכנס נ' שר העבודה והרווחה).

ביה"ד התרשם מעדותו המהימנה של המבוטח. המבוטח הציג הסכם שנחתם עם הקבוצה המסדיר את היחסים ביניהם ואת תנאי העסקתו בקבוצה.

המבוטח מתחייב עפ"י ההסכם להופיע בשירות הקבוצה, להשתתף בכל האימונים והמשחקים ובתמורה יקבל החזר נסיעות בכל חודש בסך של 750 ₪. הסכום כולל את התנאים הסוציאליים, פיצויי פיטורין, חופשה שנתית, הבראה וכדומה.

העובדה כי ייתכן והקבוצה הפרה חוקי מגן בתשלום השכר אינה מענייניו של המל"ל והיה על המל"ל לבחון את מערכת היחסים.

על פי צו סיווג מבוטחים: מבוטח העוסק בסוג עבודה והנתון בתנאי העבודה המיוחדים, כמפורט בצו, נחשב לעניין חוק הביטוח הלאומי כעובד.

סוג העבודה - ספורטאי העוסק בפעילות ספורטיבית במסגרת אגודת ספורט או מטעמה.

תנאי העבודה - הסכם העסקה בכתב שנערך מראש.

ביום 6 במאי 2018 קיבל ביה"ד האזורי לעבודה (בי"ל 08-15-39281) את תביעתו של דוד רועי עמרם (להלן: **המבוטח**) כי נתקיימו יחסי עבודה בינו לבין קבוצת כדור-יד "עירוני רחובות כדוריד" (להלן: **הקבוצה**) ולפיכך יש להכיר בתאונה שאירעה לו כתאונת עבודה.

רקע חוקי

בהתאם לצו הביטוח הלאומי (סיווג מבוטחים וקביעת מעבידים), תשל"ב-1972 (להלן: **הצו**) נקבע, בין היתר, כדלהלן:

ספורטאי העוסק בפעילות ספורטיבית במסגרת אגודת ספורט או מטעמה (לעניין זה "אגודת ספורט" היא חבר בני אדם העוסק בענף או בענפי ספורט מסוימים בין שהוא פועל באופן עצמאי ובן אם הוא מסונף לגוף ספורט אחר), נחשב כעובד שכיר של מי שחייב בגמול ההעסקה, אם נערך מראש הסכם העסקה בכתב.

ביום 13.4.2014 פרסם המוסד לביטוח לאומי (להלן: **המל"ל**) חוזר ביטוח/1418 וקבע כללים אחידים לעניין מעמד ספורטאים כשכירים או כעוסקים בפעילות חובבנית. עפ"י הכללים האלה, כדי שספורטאי ייחשב שכיר צריכים להתקיים לפחות שני תנאים מצטברים:

1. הסכם העסקה בכתב מראש.
 2. תשלום שכר (עמדת המל"ל היא שיחסי עובד ומעסיק שטיבם מחייבים מתן תמורה עבור ביצוע עבודה).
- ביום 4.5.2014 פרסם המל"ל חוזר נפגעי עבודה/48 וקבע על בסיס חוזר ביטוח/1418 כי רק "ספורטאי מקצועי" שעיסוקו בספורט מבוטח בביטוח נפגעי עבודה. "ספורטאי חובב" העוסק בספורט כתחביב אינו מבוטח בביטוח נפגעי עבודה.

תמצית עובדתית

- המבוטח יליד 1994, חייל בשרות סדיר ושחקן כדור-יד פעיל בקבוצה ששיחקה בליגת העל בכדור-יד.
- ביום 27.9.2013, במהלך משחק רשמי של הליגה, נגרמה למבוטח חבלה, כתוצאה ממנה נאלץ

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

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



- הוצאות המבוטח.
- המבוטח לא היה זכאי לתשלום נסיעות מאחר שגר בסמוך לאולם האימונים.
- הוא לא שיחק בקבוצה אחרת, והשתלב כשחקן בקבוצה.
- אי תשלום דמי ביטוח אינו באשמת המבוטח. המל"ל היה אמור לשלם את דמי הפגיעה ולהפנות התביעה כלפי הקבוצה.
- בסיכומו של דבר התביעה התקבלה, והמל"ל נדרש לשלם דמי פגיעה.
- **לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא.**
- ביה"ד קובע כי המבוטח חתם על הסכם העסקה ושיחק בקבוצה ולכן מבוטח על פי חוק.
- לא הוכח ע"י המל"ל כי נאסר על התובע לעבוד במקביל לשירות הצבאי.
- במקרה דנן, התקיימו מבחני העבודה: מבחן הפיקוח, הופקו תלושי שכר, מבחן ההשתלבות, השתתפות באימונים (ארבעה אימונים בשבוע) ובמשחקים.
- אמנם התלוש שהוצג נראה שבלוני וללא קשר לנוכחות בשעות העבודה, אך אם המעסיקה לא הנפיקה תלושי שכר כדון, מדוע המל"ל מעניש את המבוטח?
- לא הוכח כי התשלום שקיבל היה רק בעבור

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

בכבוד רב,
ארצי חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ