



מיסוי יחיד / תאגידים - עקרון גביית "מס אמת" - לא בזקיפת שווי רכב לעובד - הלכת חכם את אור-זך

ביהמ"ש קובע כי הסדר זה אינו חורג מן המקובל בהסדרים אחרים הקיימים במסגרת דיני המס כגון: ניכוי פחת בשיעור אחיד שנקבע מראש, קביעת נוסחה לזקיפת שווי טלפון נייד הצמוד לעובד וכיו"ב.

ידוע למחוקק ולביהמ"ש כי מדובר בטובת הנאה (אשר גלומים בה יתרונות בלתי מוחשיים רבים) אשר קיים קושי ממשי בהערכת השווי הכלכלי המדויק כפי שהוא משתקף בעיני כל נישום ונישום (ולא בעיני המעביד!!!).
"לפיכך, אין מנוס מלקבוע מחיר ממוצע המשקף את ערכה המשוער של טובת הנאה זו".

דהיינו, במערכת האיזונים בין עקרון גביית מס אמת לבין שיקולי ודאות, יעילות וסופיות העומדים גם כן בבסיס דיני המס, העדיף המחוקק את אלו האחרונים (קרי, יציבות המס) על פני "מס אמת".

לאור פס"ד זה נראה כי נחתם הגולל על סוגיה זו, וכעת נותר להביט קדימה, ולקרוא לרשות המיסים ולמחוקק לפעול על מנת להתאים את תקנות שווי השימוש לאותם מקרים הזועקים לשמים בהם הנוסחה עושה עוול כלכלי רב לנישומים.

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

ביום 23.5.2019 קיבל ביהמ"ש העליון (הלכת חכם ואור חי ע"א 4069/18 + ע"א 7550/18), פה אחד, את עמדת רשות המיסים בעניין פרשנותן של תקנות שווי שימוש ברכב, סוגיה אשר הייתה שנויה במחלוקת רבת שנים בין הנישומים ומיצגיהם לבין רשות המיסים.

ביהמ"ש העליון קבע כי בתקנות מס הכנסה לקביעת גובה סכום ההטבה הגלומה בגין שווי השימוש ברכב (אשר חובה על המעביד לזקוף במשכורתו החודשית של העובד שווי בגין העמדת רכב צמוד לשימוש העובד), נקבעה נוסחה שיש לראות בה כלל (משפטי) מהותי מחייב (בבחינת הסדר שלילי) אשר לא ניתן לסטות ממנו, וכן הינה בבחינת חזקה חלוטה שאיננה ניתנת לסתירה. כל חישוב אחר, אף אם מסתייע באמצעים טכנולוגיים כאלה או אחרים, לא יוכל לשנות את אופן החישוב האמור.

וכדברי ביהמ"ש: **"הסדרת אופן החישוב בדרך של נוסחה אחידה וברורה יש בה כדי לקדם את היעילות, הפשטות והבהירות בגביית מס ובכך להביא לקידום התכלית שעניינה מניעת העלמת מס",**....וכן: **" כלל זה מאפשר לרשויות המס להתגבר על קשיי הוכחה, מסירה מהן את הנטל לבחון את טענות הנישומים הספציפיים ומגבירה את הוודאות המשפטית".**

מיסוי בינלאומי - הדוגמנית והשחקן, ואיפה ה"תושבות"? חלק ב'

במבזקנו מספר 782 התייחסנו לפסק הדין בבית המשפט המחוזי בעניינה של בר רפאלי (ע"מ-02-6418-16) (להלן: **רפאלי**) בדגש על נטל השכנוע ושאלת תושבתה של רפאלי. נעסוק בעניין השפעתו של הסכם השומות (2005-2007) והשומה שהתיישנה (2008) על שנות המס שבערעור דנן (2009-2010).

כמו כן נדון בשאלת תושבותה של חברה שהתאגדה בקפריסין בשנת 2008 בבעלותה המלאה של רפאלי וחברה זרה נוספת (להלן: **החברה הזרה או החברות הזרות**).

הסכם השומות לשנים 2005-2007, ושנת 2008

לא הייתה מחלוקת כי בשנים 2005-2006 והחל מתום שנת 2012 ועד היום, רפאלי היא תושבת ישראל. ביום

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 784

נושאי השבוע:

מיסוי יחיד / תאגידים

עקרון גביית "מס אמת" - לא בזקיפת שווי רכב לעובד - הלכת חכם את אור-זך

מיסוי בינלאומי

הדוגמנית והשחקן, ואיפה ה"תושבות"? חלק ב'

ביטוח לאומי

אשת בעל מניות השליטה בחברה, כבעלת שליטה, ואינה זכאית לדמי אבטלה

מיסוי מקרקעין

זכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה כדירה נוספת

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

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



הבאות:

הדנים על מקרים השייכים לקבוצה שבה הנישום נמצא במצב של "רגל פה רגל שם". במקרה הנדון, לרבות בשל העדר תושבות לצרכי מס, המאזן נטה לטובת תושבות בישראל. יחד עם זאת, במקרה מיכאל ספיר השייך גם הוא לקבוצת נישומים זו, אך ללא היעדר תושבות (היה תושב סינגפור, לצורכי מס), נקבע ע"י בית המשפט העליון ניתוק תושבות (פיצול תא משפחתי), על אף זיקות ברורות וחזקות לכאורה לישראל.

תושבות החברה הזרה

במבזקנו הקודם ציינו, כי עובדות המקרה היו כך שמרבית הכנסותיה של רפאלי מעבודות הדוגמנות בחו"ל דווחו בחברה קפריסאית שהוקמה בשנת 2008 והוחזקה ע"י רפאלי בשיעור של 100%. רפאלי לא דיווחה על הכנסותיה מדיבינדנד ושכ"ע שמקורם מהחברה הזרה, בקפריסין או בכל מקום אחר בעולם. החברה הזרה הגישה דוחות לשנים 2013-2014 בלבד, ולא הגישה לרשות המיסים בישראל דוחות משנים קודמות חרף דרישתה.

טענת רשות המיסים כי השליטה והניהול בחברות הזרות מופעלים מישראל לא נסתרה ע"י רפאלי וזאת בעיקר מהסיבות הבאות:

1. אמה של רפאלי, תושבת ישראל, שימשה כ"סוכנת אם" והייתה אחראית על הניהול המנהלי הן בחו"ל והן בישראל ללא חיץ ביניהם.
 2. אביה של רפאלי, תושב ישראל, היה מעורב בחייה המקצועיים.
 3. רו"ח מישראל שטיפל בענייניה החשבונאיים של רפאלי ייעץ גם בנושא החברה הזרה.
 4. לא הוצג בעל מקצוע זר בתחום הניהולי או החשבונאי שפעל במדינות מחוץ לישראל.
- לפיכך, אימץ בית המשפט את עמדת רשות המיסים הקובעת כי אמה של רפאלי, תושבת ישראל, ניהלה את פעילות המערכת לרבות החברות הזרות וקבע שהשליטה והניהול על החברות הזרות בשנות המס שבערעור היא מישראל, קביעה שיש בה לדעת ביהמ"ש להוסיף לזיקות של בעל המניות לתושבותו הישראלית.

נציין כי ביהמ"ש התעלם בקביעתו מחבוינות מס כלשהן - לגבי החברות הזרות שנקבע כי הן חברות

1. אין מקום להסתמך על הסכם שומות קודם כאשר התשתית העובדתית הייתה חסרה או אף מטעה. (לדוגמא: שאלון תושבות בו השיבה רפאלי בשלילה על החזקת כרטיס אשראי בישראל ושימוש בו, ועל העדר רכוש בישראל שבבעלותה לרבות כלי רכב, דברים שהתבררו כלא נכונים).

נציין כי לדעתנו, ניתן להבין מכאן, כי יתכן ובמקרה של הצגת התשתית העובדתית המלאה והנכונה בשאלונים, וקביעה שומתית כ"תושב חוץ", יאפשרו טענת הסתמכות לשנים העוקבות - כל עוד העובדות ו/או הוראות החוק לא השתנו!

2. הסכם השומה אינו מסדיר באופן מוצהר ומפורש את מעמדה של רפאלי מבחינת התושבות, העברת ההכנסה משנת 2007 לשנת 2006 וקבלת השומה לשנת 2007 כמוצהר אינה "הסכם ניתוק תושבות" המשליך גם על שנות מס נוספות.

לטענת בית המשפט "מכאן ועד למסקנה לפיה מדובר ב"הסכם ניתוק תושבות" באופן המשליך גם על שנות מס נוספות - הדרך ארוכה".

לאור פסיקת ביהמ"ש, נדגיש כי רצוי שבעת הגעה להסכם עם פקיד שומה ביחס לניתוק תושבות ישראלית, הדבר יירשם מפורשות בהסכם על מנת שייחשב ל"הסכם ניתוק תושבות", כזה שניתן יהיה להסתמך על המשכיותו (בסייגים הרלוונטיים).

3. תושבות היא סטאטוס דינאמי והיא נגזרת מנתונים רבים שעשויים להשתנות. "נישום אינו יכול לצאת מנקודת הנחה שאם הוכר כתושב חוץ בשנה אחת, הוא בהכרח יוכר ככזה גם בשנה העוקבת". בית המשפט מצוין בעניין זה אף את הכלל כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה.

יחד עם זאת, חשוב לציין, כי בית המשפט מבקר את רשות המיסים על הסכם השומות שנחתם עם רפאלי משום שלא היה ברור דיו, וכל צד יכול היה לפרש את ההסכם באופן הנוח לו ללא הסכמה ממשית.

לסיכום בעניין התושבות נציין, כי המקרה הנדון מצטרף בין היתר לפס"ד רפי אמית ופס"ד פלוני

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

בכסד רב,

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



תושבות ישראל, וכי חבות המס נקבעה במלואה וכי יש לבחון את היבטי הניהול בפועל המופעלים לרפאלי עצמה?

חשוב לציין כי לדעתנו תושבותם של בעלי החברה אינה מכריעה בהכרח לעניין תושבות החברה (על אף שיש לה השפעה מהותית בעניין במרבית המקרים), חברי המחלקה למיסוי בינלאומי ממשרדנו.

ביטוח לאומי - אשת בעל מניות השליטה בחברה, כבעלת שליטה, ואינה זכאית לדמי אבטלה

• המל"ל דחה את התביעה, בטענה כי המבוטחת הייתה בעלת שליטה בחברת מעטים, ועל כן אינה מבוטחת בביטוח אבטלה.

• לטענת המבוטחת היא עבדה במשך 25 שנים בחברה והייתה בינה לבין בעלה חלוקה מובהקת בתפקידים. הבעל היה אמון על ניהול הייצור, והמבוטחת על ניהול העסק שכלל: פרסום, שיווק, ישיבה עם לקוחות וסגירת עסקאות, מילוי הזמנת עבודה והוצאת קבלות וחשבונות, איתור וקבלת עובדים משירות התעסוקה, פרסום הודעות דרושים במדיות אחרות, הפקדת כספים בבנק ועוד.

• לטענתה עבדה במשרה מלאה, ומשכה פיצויי פטורים שהצטברו בקופה על שמה.

• מנגד, טען המל"ל כי מהראיות עלה כי האישה הייתה אחראית באופן בלעדי לניהול החברה, בין המבוטחת לחברה לא היה חוזה העסקה ולא הוכח כי קיבלה שכר.

דיון והחלטה

• ביה"ד נשען על הלכת - גרוסקופף, לפיו נקבעו 3 מבחנים לקביעת קיום יחסי עבודה לעניין אבטלה: האם ניתן לאבחן בין תפקידו ופעילותו של אדם כעובד, לפעילותו כקרוב משפחה. האם ההסדר לפיו עבד בעסק קרובו אמיתי או פיקטיבי? האם ניתן לקבוע מה היה שכרו של קרוב המשפחה כעובד?

• ביה"ד אף מדגיש, בהסתמכו על פס"ד הארצי, חטמי יצחק כי "העומד בבסיס קיומם של יחסי עובד מעביד היא התקשרות לביצוע עבודה תמורת שכר...שכן יחסי עובד מעביד, מטיבם, מחייבים מתן תמורה עבור ביצוע עבודה".

• ביה"ד נשען על הלכות ביה"ד הארצי וקובע "כי שעה שמדובר בהתקשרות בין קרובי משפחה יש

ביום 8/5/2019 דחה ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 54-379-09-17) את תביעתה של מרים לוי (להלן: המבוטחת) לתשלום דמי אבטלה, בטענה שלא הוכח כי התקיימו יחסי עובד ומעסיק לבין החברה שבה עבדה, ומאחר ולמעשה הייתה בעלת שליטה בחברת מעטים.

רקע חוקי

• סעיף 6ב' לחוק הביטוח הלאומי קובע מפורשות שהחל משנת 2004 ביטוח אבטלה לא יחול על בעל שליטה בחברת מעטים.

• בעל שליטה בסעיף 9)32 לפקודה - בין היתר, מי שמחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או ביחד עם קרובו ב- 10% לפחות מהון המניות שהוצאו או ב- 10% מכוח ההצבעה.

• חברת מעטים בסעיף 76 לפקודה - חברה שהיא בשליטתה של חמישה בני אדם לכל היותר ואיננה חברת בת ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.

• מבוטח בביטוח אבטלה - תושב ישראל או תושב ארעי שמלאו לו 18 שנים וטרם הגיע לגיל פרישה לגבר (67) והוא עובד הזכאי לשכר, שמעסיקו חייב בתשלום דמי ביטוח בעדו.

ביה"ד הארצי קבע בעבר כי זכאות לדמי אבטלה של אשת בעל שליטה תיבחן בשני מבחנים: בחינת שליטה עקיפה ובחינת יחסי עובד - מעסיק.

תמצית עובדתית וטענות הצדדים

• המבוטחת עבדה בחברה שמלוא מניותיה בידי בעלה, שאף הוא עבד בה. זאת במשך 25 שנה. משהפסיקה החברה את פעילותה, פוטרה והגישה תביעה, למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) לתשלום דמי אבטלה.

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

בכסד רב,

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



אבטלה - בשיעור גבוה, זאת דווקא בזמן שהעסק התדרדר בתקופה הרלוונטית.

- בנוסף, נמצאו סתירות רבות בין עדותה לעדות הבעל, בנוגע להחלטה על סגירת העסק.
- בסיכום, נקבע כי לא הוכח כי התקיימו יחסי עובד מעסיק, ובנסיבות העניין דין התביעה להידחות.

בשולי הדברים

נציין ונזכיר כי משנת 2004 שונה חוק הביטוח הלאומי ונקבע בו באופן גורף כי בעל שליטה, אינו מבוטח בביטוח אבטלה. בעקבות שינוי החקיקה ניתנו מספר פסקי דין אשר ששללו על הסף הזכאות לדמי אבטלה לבעל מניות השליטה (עצמו) מבלי צורך כלל לבחון התקיימות או העדר יחסי עובד ומעסיק. מאידך לגבי בני משפחה של בעל המניות בחברה, עדיין יש מקום לבחינה האמורה. נפנה למבזקי מס 729,701,683 ו-747.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

מיסוי מקרקעין - זכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה כדירה נוספת

[נציין כי בתיקון 93 החל מ-2018, מצא המחוקק לסייע לבעלי זכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה, אשר הבניה בה כלל לא החלה זה 4 שנים, או שטרם נסתיימה זה 6.5 שנים (ובהתקיים תנאים נוספים) - וקבע כי לצורך הטלת מס רכישה על דירה (ממשית) נוספת שירכשו - יראו את הדירה הנרכשת הנוספת כדירה ראשונה, ויתעלמו מהזכות לדירת מגורים בקבוצת הרכישה כאמור. (ראה הרחבה לעניין זה במבזק 742, ובחוזר מיסוי מקרקעין 2/2019 שפרסמה רשות המיסים בעניין, ביום 8.5.2019)]

ומה לגבי מס שבח?

קרי מה יהא על בעל זכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה, אשר בבעלותו דירת מגורים נוספת, עת יבקש למכור את דירת המגורים הנוספת? האם הדירה הנוספת היא "דירה יחידה", או שהבעלות בדירת קבוצת הרכישה, מביאה לכך שהדירה הנוספת הנמכרת אינה נחשבת כדירתו היחידה? המשמעות הינה פשוטה:

לבחון בקפידה רבה האם התכלית העיקרית של התקשרות או "גרעינה של ההתקשרות" עניינה - ביצוע עבודה בתמורה לשכר הנקבע על יסוד זיקה הדוקה למהותה ולאופייה של העבודה המבוצעת, או שמא תכלית ההתקשרות הינה - השאת הרווחה הכלכלית והמשפחתית של המשפחה כיחידה כלכלית אחת".

- מחומר הראיות עלה כי אמנם המבוטחת לא החזיקה במניות בפועל בחברה אולם הייתה בעלת שליטה בעקיפין בשים לב לתפקיד שביצעה.
- כמו כן, לא היה לה הסכם עבודה בכתב, לא החתימה כרטיס נוכחות כשאר העובדים, לא ידעה לומר אם קיבלה ימי חופשה או מחלה והאם קיבלה תנאים סוציאליים. משנת 2003 לא קיבלה שכר בפועל ואין הפקדות בנק של השכר הנטען, לכל היותר השכר שולם באמצעות תשלומי אחזקת הבית.

- יתרה מכך, חצי שנה לפני סיום עבודתה הועלה שכרה בכ- 50% מגמתית, על מנת לזכותה בדמי

זכור, במסגרת מלחמתה של רשות המיסים באובדן המס בגין קבוצת רכישה למיניהן המתארגנות לרכוש קרקע ולבנות יחד דירות מגורים, נקבע בחקיקה בשנת 2011 כי ברכישת קרקע במסגרת קבוצת רכישה ובהתקיים שאר התנאים בחוק - יראוה כאילו נרכשה דירת מגורים מוגמרת, ויוטל מיסוי על מלוא שווי הדירה המוגמרת (אף שעדיין אינה כלל מוגמרת).

בהיבט של מס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין:

רע מאוד - למי שבעלותו דירת מגורים נוספת: (יחול מס רכישה המתחיל בשיעור של 8%, על מלוא שווי ה"דירה" הנרכשת. (זאת חלף מס רכישה בשיעור 6% בלבד, ורק על רכיב הקרקע הנרכש בפועל). מעולה - למי שזו תהיה דירתו היחידה:

יחול פטור ממס רכישה לגבי שווי רכישה של עד כ-1.6 מיליון ₪, 3.5% על שכבת השווי שעד כ- 5 מיליון ₪ וכו'. (זאת חלף מס רכישה מלא בשיעור 6% על רכיב הקרקע הנרכש בפועל).

מסקנה: בעלות בזכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה כמוה כבעלות בדירת מגורים, לעניין מס רכישה.

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

בכבוד רב,

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



נותרת הגדרת דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק:
"דירה... שבנייתה נסתיימה... ומשמשת למגורים או
מיועדת למגורים לפי טיבה".

קרי לעניין הפטורים במכירת דירת מגורים לפי פרק
חמישי 1 לחוק - אין כל התייחסות לבעלות בזכות
לדירה בקבוצת רכישה, ובהתקיים יתר התנאים
המתוארים בפרק האמור (לרבות לעניין הגדרת דירת
מגורים מזכה), הדירה הנוספת הנמכרת - נחשבת
לדירה יחידה, לכל דבר ועניין!!

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי
חיבה, ממשרדנו.**

ככל שיראוה כדירה יחידה, יוכל למוכרה בפטור מלא
ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק (בהתקיים שאר
התנאים המתוארים בפרק חמישי 1 לחוק).
ככל שיראוה שלא כדירתו היחידה - הרי שלכל היותר
יוכל למוכרה בפטור הליניארי כמתואר בסעיף
48א(2) לחוק (או ככל שיוס רכישתה לאחר 1.1.2014
- בחבות מס שבח של 25%).

התשובה פשוטה אף כי אינה טריוויאלית:
רק לעניין מס רכישה ביצע המחוקק "כיפוף" של
הגדרת דירת מגורים, וקבע כי רכישת קרקע במסגרת
קבוצת רכישה, תחשב כרכישת דירת מגורים.
לכל יתר הוראות חוק מיסוי מקרקעין ובמיוחד לעניין
חבויות ופטורים במס שבח במכירת דירת מגורים,

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

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