

עלון לענייני מיסים

בעריכת רו"ח יגאל רופא, מנהל מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

פאהן קנה ושות'
משרד ראשי:
מגדל לוינסטיין
דרך מנחם בגין 23
תל-אביב 66184
ת"ד 36172, מיקוד 61361

טל" 03-7106666
פקס' 03-7106660
www.gtfk.co.il

עדכוני חקיקה
עדכוני פסיקה
הוראות וחוזרים מקצועיים
מאמרים

גיליון מס' 16, 28 במאי 2008

עדכוני חקיקה

ביטול מס מכירה

יגאל מנשרוב - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

ביום 18 בפברואר 2008 פורסם חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008, אשר מבטל את החיוב במס מכירה בגין מכירות מקרקעין בישראל שנרכשו לפני ה-11 בנובמבר 2001, ונמכרו לאחר ה-1 באוגוסט 2007.

תיקון שיעורי מס היסטוריים המוטלים על השבח בידי יחידים וחברות

גילת קרן, רו"ח - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

יגאל מנשרוב - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

ביום 18 בפברואר 2008 פורסם חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 60), התשס"ח-2008 (להלן - "תיקון 60") אשר מתקן את שיעורי המס המוטלים על יחידים וחברות בהתאם להוראות סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מס שבח").

סעיף 48א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין קובע שיעורי מס מופחתים ביחס למכירת זכות במקרקעין שיום רכישה הייתה בשנות המס 1948-1960. בהתאם להוראות הסעיף לא יעלה שיעור המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה. על פי הוראות תיקון 56 שתחולתו מיום 1.1.2007, במכירת זכות במקרקעין בידי חברה שהכנסתה מעסק או בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירוק החברה, ייוסף לשיעור המס המצוין לעיל 1% לכל שנת מס החל בשנת המס 2005 ועד לשנת

לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

מחלקת המיסים של משרדנו שמחה להגיש לעיונכם את גיליון מספר 16 של עלון משרדנו לענייני מיסים. בגיליון זה יפורטו הנושאים הבאים:

עדכוני חקיקה

- ✓ ביטול מס מכירה;
- ✓ תיקון שיעורי מס היסטוריים המוטלים על השבח בידי יחיד וחברות;
- ✓ העלאת שווי שימוש בכלי רכב;
- ✓ ניכוי הוצאות רכב;
- ✓ קבוצות מחיר לקביעת שווי רכב על פי תקנות התעבורה.

עדכוני פסיקה

- ✓ תיקון דוח וחזרה מפרה רולינג לאחר יישומו;
- ✓ תשלום שוחד - האם מהווה הוצאה מוכרת.

לנוחיותכם מובאים בעלון זה פרטים לגבי פעולות המהוות תכנון מס החייב בדיווח, מועדי הדיווח של כל פעולה, וכן את פורמט הטופס.

מחלקת המיסים תשמח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזק מס זה ובכל נושא בתחום המיסוי הישראלי והבינלאומי.

את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת Tax@gtfk.co.il או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידינו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfk.co.il. לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.

- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

- אם הרכב נסע פחות מ- 9,900 ק"מ שנתי הותרו בניכוי רק הסכום השווה לשווי שימוש ברכב שהעובד חויב בו.

הוצאות התקנות לאחר התיקון (החל מיום 1.1.2008):

- במסגרת תיקון התקנות הוספו ההגדרות הבאות:
 - להגדרת "כלי רכב" נוסף רכב מסוג אופנוע L3, כהגדרתו בתקנות התעבורה ונגרע מההגדרה רכב העונה להגדרת "רכב תפעולי"
 - כמו כן המסגרת התיקון נמחקה הגדרת "מספר הקילומטרים השנתי".

הוצאות רכב המותרות בניכוי לעצמאי:

- על פי התקנות החדשות יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו על ידי עצמאי כדלהלן:
 - לגבי רכב, למעט אופנוע ססיווג L3 - סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987, או סכום בגובה 45% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;
 - לגבי אופנוע ססיווג L3 - סכום הוצאות החזקת רכב בניכוי שווי השימוש כפי שנקבע בתקנה 2(ב) לתקנות שווי השימוש, או סכום בגובה 25% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;

הוצאות רכב המותרות בניכוי כאשר רכב צמוד לעובד:

- הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי במלואן (ובלבד שלעובד נזקף שווי בהתאם לתקנות שווי שימוש).
- הוצאות בגין רכב העונה להגדרת "רכב תפעולי" כל הוצאות ההחזקה בגין רכב זה יותרו בניכוי במלואן. לעניין זה "רכב תפעולי" הינו רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:
 - הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;
 - הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין - אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק.
- הוצאות בגין רכב אשר אינו עונה להגדרה של רכב תפעולי כאמור לעיל, אך אין אפשרות לייחסו לעובד ספציפי, יותרו בניכוי הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות שווי שימוש, או סכום בגובה 45% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;
- בכל מקרה, סה"כ הניכוי לא יעלה על הסכום שהוצא בפועל על החזקת אותו רכב צמוד.

כבעבר, תקנה 6 לתקנות, מתנה את התרת ההוצאה בכך, שלגבי כל רכב ינוהל רישום של מספר הק"מ שהרכב נסע, על ידי רישום קריאת המונה (המד - אוץ) בתחילת השנה ובסופה, או בכל עת שהרכב יצא מרשות הנישום (נמכר) או הגיע לרשות הנישום (נקנה),

המכירה, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על 20% ליחיד ועל 25% לחברה.

בתיקון 60 שתחולתו הינה רטרואקטיבית ותחול החל מינואר 2007, נקבע כי ביחס לחברות ויחידים שלא נכנסו לחריג המצוין לעיל, החל משנת מס 2011 יועלה שיעור מס השבח באחוז אחד, כך גם בשנת 2012, ואילו בשנת 2013 ואילך, יגדל שיעור המס בשני אחוזים נוספים לכל שנת מס נוספת, אך בכל מקרה לא יעלה שיעור מס השבח על 20% בידי יחיד ועל 25% בידי חברה.

העלאת שווי שימוש בכלי רכב

עינת מליאר, יועצת מס- מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות' יגאל מנשרוב - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

ביום 25 בדצמבר 2007 פורסמו תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) (תיקון), התשס"ח-2007 (להלן: "תקנות שווי שימוש") המתקנות את סכומי שווי השימוש ברכב אשר יש לזקוף למשכורתו של עובד בגין העמדת רכב צמוד לרשותו.

התיקון האמור הינו מהלך אשר מגדיל במהלך השנים 2008 עד 2011 (כולל) את שווי השימוש ברכב שיש לזקוף למשכורתו של העובד. במסגרת התיקון הוכנס לתקנות גם שווי שימוש בגין אופנוע מסוג L3, שהינו אופנוע עם הספק מנוע מעל ל-33 סמ"ק.

מצ"ב כנספח פריסת הגדלת הזקיפה של שווי שימוש ברכב.

ניכוי הוצאות רכב

יגאל מנשרוב- מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות' עינת מליאר, יועצת מס- מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

ביום 31.12.2007 פורסם תיקון לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן- "התקנות"), במסגרתו שונה אופן חישוב ההוצאות המותרות בניכוי בגין כלי רכב.

הוצאות התקנות עובר לתיקון (עד ליום 31.12.2007):

הוצאות רכב לעצמאי:

- לעניין כלי רכב, כהגדרתם בתקנות (בלי אופנוע L3) - הותרו בניכוי ההוצאות על פי הגבוהה מבין שתי האפשרויות הבאות:
 - כל ההוצאות מעל ל-9,900 ק"מ לשנה;
 - 25% מכלל ההוצאה.

הוצאות שהותרו בניכוי ביחס לרכב הצמוד לעובד:

- אם הרכב הצמוד נסע במשך השנה יותר מ- 9,900 ק"מ, הותר בניכוי הסכום השווה לשווי השימוש ברכב שהעובד חויב בו ובנוסף לכך אותו חלק מכלל הוצאות הרכב המתייחס לנסיעות שמעל 9,900 ק"מ לשנה, או 25% מכלל ההוצאות (כאשר הרכב נסע מעל 9,900 ק"מ אך פחות מ- 13,200 ק"מ).

בגין העברת המניות יהיה במועד העסקה כאשר התמורה בלבד תקבע במועד המכירה בפועל.

דוח המס לשנת 1999 הוגש בהתאם לפרה רולינג, דהיינו, ללא דיווח על ההכנסה מעסקת החלפת המניות וללא מקדמה על רווח ההון. לאחר כחמישה חודשים הגיש המערער דוח מתקן לשנת 1999 ובו נסוג ממה שנקבע בפרה רולינג ובמסגרתו ביקש לשלם את המס בגין העסקה במועד החלפת המניות כאשר התמורה נקבעה על פי שווי המניות במועד זה. המשיב דחה את הדוח המתקן בטענה כי הסיבה להגשתו נובעת אך ורק משיקולי הכדאיות של הנישום, שכן באותה תקופה עלו מניות טריין בצורה ניכרת.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור בקובעו כי המשיב אינו חייב לקבל את הדוח המתוקן אוטומטית והדוח לא יתוקן, שכן הנסיבות מלמדות בבירור כי נכרת הסכם בין המערער לנציבות מס הכנסה, וכי שני הצדדים להסכם מחויבים לביצועו בתום לב, מבלי יכולת נסיגה ממנו כל עוד לא התגבשו נסיבות כדי עילת ביטול לפי חוק החוזים.

בערעור בבית המשפט העליון חזר המערער על טענותיו והוסיף טענה חדשה כי הפרה רולינג הטיל עליו מס שלא על פי חוק מאחר ותוצאת המס על פי הפקודה בדיעבד הינה נמוכה יותר.

בית המשפט העליון קבע כי בכדי לבדוק האם מדובר במקרה זה בהסכם שבין הצדדים, יש לבחון האם המשא ומתן בין הצדדים הבשיל לידי הסכם והאם הוא כלל את היסודות הדרושים להתגבשות חוזה בהתאם לחוק החוזים. נקבע כי בין המערער למשיב נחתם הסכם בו הציע המשיב למערער את הסדר המס, והמערער בחר ליישם את הסכם המס ובכך התבצע קיבול על ידו. ההסכם שנחתם מחייב הן את המערער והן את המשיב, ולכן מנוע המערער מלבטל את ההסכם בדרך של תיקון דוח.

לעניין חוקיות המיסוי קבע בית המשפט כי לעניין זה יש לבחון האם השיטה שקבע פקיד השומה לכימות התמורה בגין מכירת טלגייט הינה שיטה לא חוקית החורגת מסמכותו ומהוראות פקודת מס הכנסה. לעובדת היותן של המניות מניות חסומות קיימת חשיבות מכרעת בעניין זה, מאחר ואילו המניות לא היו חסומות לבעלי המניות בטלגייט הייתה האפשרות לממש את המניות והרווח, בוודאות מלאה כיון שמחיר המניה ברור וידוע. במקרה כזה לא הייתה כל סיבה לקבוע מנגנון שונה לקביעת התמורה, והתמורה הייתה נקבעת על פי שווי מניות טריין. מאחר והמניות היו חסומות, נמנעה האפשרות לממש את המניות ובהעדפת תמורת מזומנים, נוצר מצב שבו קיימת חוסר וודאות לגבי הרווח או ההפסד שיווצרו במועד מימוש המניות, וזאת מכיוון שעד למועד מימוש מניות התמורה, ערך המניות בבורסה יכול היה להשתנות מהותית, כפי שגם קרה. על אף העובדה כי מניות מסוג דומה נסחרו בבורסה בארה"ב, עצם היות המניות מניות חסומות שאינן ניתנות למימוש, קביעת התמורה בהתאם לשווי המניות הדומות הסחירות, מעלה את השאלה האם זו אכן התמורה הנכונה. ערך המניות ביום ההענקה אינו

וידווח על כך בדוח השנתי של הנישום. תנאי זה מאפשר את חישוב ההוצאה המותרת כמפורט לעיל, לגבי כל רכב בנפרד.

תנאי נוסף נקבע בתקנה 5 לתקנות, על פיו בכל רכב יש להתקין מכשיר למדידת מספר הק"מ של נסיעת הרכב, תצורת הדלק ותאריכי התדלוק והנישום דיווח על קריאת המונה בק"מ בתחילת השנה ובסופה בדוח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה.

קבוצות מחיר לקביעת שווי רכב על פי תקנות התעבורה

יגאל מנשרוב - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

ביום 3 בינואר 2008 נקבעו קבוצות המחיר לרכב לעניין זקיפת שווי רכב צמוד שהינו בתוקף החל מ- 1 בינואר 2008.

קבוצה	קבוצות המחיר שבתוקף בשנת 2007	קבוצות המחיר 1 בינואר 2008	עד מחיר בש"ח	ממחיר בש"ח
1	2007	אילך על פי תקנות התעבורה מיום 1.1.2008	92,000	86,000
2			111,000	92,001
3			130,000	111,001
4			147,000	130,001
5			191,000	147,001
6			273,000	191,001
7			ומעלה	273,001

עדכוני פסיקה

תיקון דוח וחזרה מפרה רולינג לאחר יישומו

ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא

גילת קרן, רו"ח - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות' רונית עזר, רו"ח - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

אהוד אלוני (להלן - "המערער"), הינו בעל מניות ומנכ"ל חברת טלגייט בע"מ (להלן - "טלגייט"), חברה פרטית. ביום 14.10.1999 התקשרו בעלי מניות טלגייט בהסכם עם חברה זרה הנסחרת בארה"ב (להלן - "טריין") למכירת מניות טלגייט בתמורה למניות טריין. ביום 11.10.1999 (טרם ביצע העסקה) נערכה פנייה לנציבות מס הכנסה בבקשה כי החלפת המניות לא תחשב כמכירה במועד ההחלפה, אלא במועד המכירה בפועל, מהטעמים כי מחיר המניה משתנה באופן תדיר ובמועד החלפת המניות לא יהיה מימוש בפועל בשל עובדת היותן חסומות למסחר לתקופות זמן משתנות.

ב- 23.12.1999 התקבל הסדר מס (להלן - "פרה רולינג") מנציבות מס הכנסה אשר קבע כי אירוע המס

מדינת המיזם, מקום שבו תשלום שוחד מהווה חלק נכבד בכלכלת אותה מדינה. כן טענו המערערים כי פקיד השומה כבול בהבטחתו השלטונית להתיר למערערת לנכות כהוצאה סכום הנע בין 8 ל-10 אחוז מהכנסותיה, כהוצאות "מיוחדות" אף ללא אסמכתאות, על בסיס הסיכום המקדמי לו טוענים המערערים, שהושג קודם להליך השומה.

לטענת פקיד השומה, המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה על קיומן של הוצאות המותרות בניכוי. לחילופין טוען, כי אין להתיר בניכוי הוצאות בלתי חוקיות העומדות בסתירה לתקנת הציבור.

בית המשפט קבע כי בהעדר מסמך חתום מאת המשיב, הנטל להוכחתה של הבטחה שלטונית קשה, וניהול פרוטוקול מסודר וגיבוש ההסכמות בחתימות משותפות היה עדיף.

לגבי הכרת הוצאת השוחד, קבע בית המשפט כי הכרה בהוצאה של תשלומי שוחד גם אם נעשו מחוץ לישראל סותרת את יסודות החרות והשוויון. התרה זו אף סותרת את מחויבותה של מדינת ישראל, במגילת העצמאות, להיות נאמנה למגילת האומות המאוחדות. בשנת 2005 מדינת ישראל אף הצטרפה לאמנת האו"ם למלחמה בשחיתות. אי התרת ההוצאה נועד בין השאר לשמש תמריץ שלילי שלא להיכנס לפעילות שרוץ בה צורך בביצוע תשלומי שוחד.

לגבי שומת היחיד, בית המשפט מקבל את דרישת פקיד השומה לתשלום מס מלא באופן שרווחי החברה שנמשכו יחשבו, בין כשכר או דמי ניהול, על מנת למנוע יצירת מנגנונים של משיכת כספים ללא מס או במס חלקי (מס חברות בלבד) בטוענה של תשלום שוחד.

הערעור נדחה.

מבטיח כי מדובר בערך זהה ביום השחרור מהחסימה. כמו כן קבע בית המשפט, כי אין כאן מימוש בפועל של רווח ההון, כאשר עיקרון המימוש הינו עיקרון יסוד בדני המס בישראל. כמו כן נקבע כי הפרשנות אותה יישם המשיב לגזירת התמורה בעסקת החלפת המניות היא פרשנות שאינה חורגת מעקרון החוקיות. הערעור נדחה.

תשלום שוחד - האם מהווה הוצאה מוכרת

עמ"ה 1015/03 חברה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה נתניה

גילת קרן, רו"ח - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות' רונית עזר, רו"ח - מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

השאלות שנדונו בערעור זה הינן האם יוכרו תשלומי שוחד ששולמו בחו"ל כהוצאה בייצור הכנסה של נישום? ומה דינם של משיכות שבוצעו בידי בעל המניות בחברה לשם ביצוע אותם תשלומים?

המערערת חתמה על הסכם פיתוח מיזם חקלאי במדינת המיזם, בו התחייבה לספק טכנולוגיה וידע, ציוד ושירותים להקמת המיזם. לטענת המערערים בכדי להגיע להסכם עם הגורמים המתאימים במדינת המיזם ולאור היקפו הגדול של המיזם מבחינת מדינת המיזם, נאלצה המערערת לשלם שלמונים, כמקובל במדינת המיזם, ובלשון המערערים "עמלות תיווך", שהינם למעשה תשלומי שוחד, לאישים שונים בכל הדרגים והגופים המעורבים בעסקה. בלא תשלומים אילו לא הייתה העסקה יוצאת לפועל, לטענתם. בשנת 1999 הסתיים שלב ההקמה והחלה הפעלת המיזם ובנוסף, נוצר קשר ביחס לעסקה נוספת במדינת המיזם.

בשנת 1998 רשמו במערכת החשבונות של המערערת הוצאות מראש "עמלות לאחרים והוצאות נוספות" ובשנת 1999 נדרשו כהוצאות בספרים. עיקר הסכומים נמשכו במזומן ובחלקם הועברו בהעברות בנקאיות לבנקים בשוויץ ובגרמניה. המערערים לא הציגו כל תיעוד, ראיה חיצונית או אישור המעידים על מהות התשלומים, למי שולמו, כיצד שולמו ובשל מה שולמו. פקיד השומה לא התיר בניכוי את ההוצאות האמורות מאחר ולא נמסרה על ידי המערער גרסה עובדתית התומכת בטענתו כי מדובר בכספים שלא הגיעו לידי, וקבע כי הם מהווים הכנסה בידו.

רואה החשבון של המערערת פנה אל פקיד השומה לקראת התחלת ביצוע המיזם, במטרה להגיע להסדר ביחס לתשלומים אלו. כמו כן נפגש רואה החשבון עם הרפרנט המקצועי של פקיד השומה. בעקבות הפגישות נשלח מכתב מטעמה של המערערת למס הכנסה. פקידת השומה בקשה כי הטיפול ייערך בשלב השומה. קודם להתחלת המיזם הנוסף, נעשתה פניה נוספת לפקיד השומה ולרפרנט המקצועי על מנת לקבל אישור להכרה בתשלומים האמורים. בתום הפגישות נשלח מכתב סיכום מרואה החשבון (דבר שלא אושר על ידי הרפרנט המקצועי).

לטענת המערערת כי ההוצאות שנתבעו הן סבירות בנסיבות העניין וכי אין מקום לבחון את תשלום השוחד על פי אמות המידה הערכיות בישראל אלא על פי

נספח- פריסת הגדלת הזקיפה של שווי שימוש ברכב כפי שפורסמה בתקנות שווי שימוש (סכומים בש"ח לחודש)

תוספת בכל שנה לעומת קודמתה				שווי בתסוף התהליך (שנת 2011)	תוספת (נכון לשנת 2011)	שווי טרם התיקון ¹	קבוצה
2011	2010	2009	² 2008				
340	340	200	240	2,300	1,120	1,180	1
360	360	200	240	2,490	1,160	1,330	2
350	350	350	420	3,210	1,470	1,740	3
400	400	410	480	3,850	1,690	2,160	4
550	550	550	650	5,330	2,300	3,030	5
730	730	730	870	6,910	3,060	3,850	6
960	970	970	1,130	8,880	4,030	4,850	7
0	250	250	260	760	760	0	L3

¹ נכון לשנת 2007.

² לאחר עידכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכיים מיום 3.1.2008.