

# פרק 1

## שינויים עיקריים בשנת 2009

### סקירת מנהלים

נכתב ונערך על ידי קרן גילת, רו"ח וחוליאנה חמואל-פל (משפטנית)

### תוכן עניינים

עמוד		
3	..... כללי	1.1
3	..... מס הכנסה	1.2
3	..... שיעורי מס החברות	1.2.1
3	..... שיעורי המס ליחידים	1.2.2
3	..... תיקון תקנות סעיף 3(י) לפקודה	1.2.3
4	..... תחולת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה על הלוואות שניתנו לחו"ל והונפקו בגין שטרי הון	1.2.4
4	..... הוראת שעה בדבר רווחים ראויים לחלוקה	1.2.5
4	..... עידוד הזרמת הון לישראל והשקעה בשוק ההון	1.2.6
4	..... קביעת מס מופחת בשיעור של 5% בגין משיכת דיבידנד מחו"ל לישראל על ידי חברות בשנת המס 2009	1.2.6.1
5	..... קביעת פטור בגין הכנסות ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה על אגרות חוב הנסחרות בבורסה בישראל שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל	1.2.6.2
5	..... רווחי הון – קביעת פטור ממס לתושבי חוץ על רווחי הון ממכירת ניירות ערך ישראלים	1.2.6.3
5	..... חוק סיוע לשדרות ולישובי הנגב המערבי (הוראת שעה)	1.2.6.4
5	..... אי הכרה בהוצאות פרטיות ואחרות, לרבות טיפול בילדים - סעיף 32(1) לפקודה	1.2.7
6	..... שווי שימוש ברכב החל משנת 2010	1.2.8
6	..... תיקון 66 לחוק לעידוד השקעות הון	1.2.9
6	..... ניכוי נוסף לנכסים שנרכשו עד ליום 30.6.2003 ופעלו באילת ויישובי הערבה	1.2.10
7	..... מיסוי בינלאומי	1.3
7	..... הרחבת הפטור על כלל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל למשך עשר שנים בידי עולה חדש ותושב חוזר ותיק	1.3.1
7	..... אמנות חדשות	1.3.2

## תוכן עניינים (המשך)

<u>עמוד</u>		
7	מיסוי נאמנויות .....	1.4
7	1.4.1 דחיית המועד להגשת הדיווחים הקשורים לנאמנויות וכן הבקשות להסכם מס בהסדר המוצע – 31.12.09 .....	
7	1.4.2 עמדת רשות המיסים ביחס לנושאים שונים הקשורים לנאמנויות .....	
7	מע"מ .....	1.5
7	1.5.1 העלאת שיעור המע"מ .....	
8	1.5.2 חובת דיווח מקוון .....	
8	ביטוח לאומי .....	1.6
8	1.6.1 שינויים בחוק הביטוח הלאומי שנכללו במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2009 .....	
8	1.6.2 חובת דיווח למוסד לביטוח לאומי בתוך 60 יום מקבלת שומת ניכויים של רשות המסים .....	
8	עדכוני פסיקה .....	1.7
8	1.7.1 הוצאות השגחת ילדים - ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נגד ורד פרי .....	
9	1.7.2 הוצאה רעיונית - ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נגד פקיד שומה חיפה .....	
9	1.7.3 חישוב מס מאוחד - עמ"ה 1250/05 שקורי שרה ושחר נגד פ"ש רחובות .....	
9	1.7.4 מועד חבות דמי ביטוח לאומי באופציות לעובדים - עב"ל 574/2007 טופז שרון ושרון זלצמן נגד המוסד לביטוח לאומי .....	
9	1.7.5 קיזוז מס תשומות בחברת אחזקות - ע"ש 1150/06 גזית גלוב בע"מ נגד מס ערך מוסף גוש דן .....	
10	1.7.6 השיטה הפרסונאלית - ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נגד אברהם בז'ה ואח' .....	
10	1.7.7 סווג הכנסה ממימוש אופציות - ע"א 6195/05 פקיד שומה תל אביב 3 נגד יחזקאל לפיד ואח' .....	
10	1.7.8 קיזוז הפסד רעיוני מניירות ערך - עמ"ה 1062/02 גזית החזקות בע"מ נגד פקיד שומה תל אביב יפו 4 .....	

## 1. שינויים עיקריים בשנת 2009 - סקירת מנהלים

### 1.1 כללי

שנת 2009 הייתה שנה שטמנה בחובה שינויים רבים ומקיפים במערכת המס בישראל, כאשר המרכזי שבהם היה חקיקתו של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (להלן: "חוק ההסדרים"). חוק זה, הבא כניסיון של ממשלת מדינת ישראל להתמודד עם המשבר הכלכלי הגלובלי, קבע שינויים במגוון רחב של תחומים כגון הפחתת שיעורי המס החלים הן על יחידים והן על חברות, החוק לעידוד השקעות הון, מס מופחת לעניין דיבידנדים המחולקים ליחידים או לחברות משפחתיות ועוד.

ברשימה זו נסקור באופן תמציתי את עיקרי ההתפתחויות והשינויים שחלו בשנה זו.

### 1.2 מס הכנסה

#### 1.2.1 שיעורי מס החברות

במסגרת חוק ההסדרים נקבע כי שיעור מס החברות יופחת בהדרגה עד לרמה של 18% בשנת 2016, כמפורט להלן:

שנה	שיעור המס לאור התיקון
2010	25%
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015	20%
2016	18%

#### 1.2.2 שיעורי המס ליחידים

כפי שנקבע בחוק ההסדרים, יופחת בהדרגה שיעור המס השולי המוטל על יחידים, על פי המתווה הבא:

שנה	שיעור המס השולי לאור התיקון
2010	45%
2011	45%
2012	44%
2013	43%
2014	42%
2015	41%
2016	39%

#### 1.2.3 תיקון תקנות סעיף 3(י) לפקודה

במסגרת התיקון לתקנות מס הכנסה לעניין קביעת שיעור ריבית ביחס להלוואות הנכנסות בתחולת הוראות סעיף 3(י) לפקודה שונה בין היתר שיעור הריבית החל לעניין הלוואות בין חברתיות שקליות כאמור, כך שהחל מיום 1.10.2009 שיעור הריבית לעניין זה הינו 3.3% ללא הצמדה למדד.

יודגש כי בעבור הלוואות במטבע זר נקבע שיעור הריבית בגובה של 3% (בתוספת הצמדה למטבע הרלוונטי).

כמו כן יובהר כי ביחס להלוואות שהוענקו טרם יום התחילה של התיקון, נקבעו הוראות מעבר (ראה בהקשר זה סעיף 15.3 למדריך המס).

#### 1.2.4 תחולת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה על הלוואות שניתנו לחו"ל והונפקו בגינן שטרי הון

ביום 18 בפברואר 2009 פרסמה רשות המסים הודעה בהמשך להודעתה מיום 10 במרץ 2008 לפיה בכוונתה להמליץ בפני שר האוצר על תיקון חקיקה לסעיף 85א לפקודה, כך שבשנות המס 2008 ו-2009 לא יראו שטרי הון ואגרות חוב שהנפיקה חברה לחברה קשורה בחו"ל עד תום שנת המס 2008, כאשראי לעניין סעיף 85א לפקודה, ובלבד שהתקיים בשטרי הון או באגרות החוב אחד מאלה - הם אינם נושאים ריבית או הפרשי הצמדה, ולעניין שטרי הון הצמודים לשער מטבע זר - הריבית השנתית עליהם אינה עולה על השינוי בשער החליפין. הלוואות שיעמדו בתנאים כאמור, לא ייחשבו אף כהלוואות הנכנסות בתחולת סעיף 3(י) לפקודה.

הרשות תפעל על פי האמור לעיל אף בטרם תושלם מלאכת החקיקה עד לתום שנת המס 2009 או עד למועד השלמת מלאכת החקיקה, לפי המוקדם.

#### 1.2.5 הוראת שעה בדבר רווחים ראויים לחלוקה

במסגרת חוק ההסדרים נקבע כהוראת שעה כי שיעור המס שיחול על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד או בידי חברה משפחתית, שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה, אשר נצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד עד ליום 31.12.2002 יהא 12% (להלן: "שיעור המס המוטב") בכפוף לתנאים המפורטים להלן:

- ההכנסה מדיבידנד שולמה על ידי החברה המחלקת והתקבלה בידי יחיד או חברה משפחתית בתקופה שמיום 1 באוקטובר 2009 ועד ליום 30 בספטמבר 2010;
- יום רכישת המניות בגינן התקבל הדיבידנד היה לפני 1 בינואר 2003;
- בכל אחת משנות המס 2009 עד 2012, הסכום הכולל של הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים ששולמו למקבל ההכנסה מהדיבידנד מאת החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין, בהפחתת ההכנסה מדיבידנד שחויבה במס על פי הוראה זו, לא פחת מממוצע סכום התשלומים כאמור ששולמו לו במישרין או בעקיפין, בשנות המס 2007 ו-2008.
- אילו מקבל הדיבידנד היה מוכר את מניותיו בתקופת ההטבה, היו חלות עליו הוראות סעיף 94ב(א)(2) לפקודה, לגבי אותם רווחים שנצברו עד ליום 31 בדצמבר 2002.

#### 1.2.6 עידוד הזרמת הון לישראל והשקעה בשוק ההון

ביום 31.12.2008 פורסם ברשומות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2008 (להלן: "תיקון 169") כחלק מניסיונותיו של משרד האוצר לייצב את שוק ההון בעקבות המשבר הגלובאלי וכן ניסיונותיה של רשות המסים לספק פתרונות מידיים לעידוד הפעילות במשק הישראלי בין היתר באמצעות הזרמת הון זר. להלן עיקרי השינויים אשר בוצעו במסגרת תיקון 169-

##### 1.2.6.1 קביעת מס מופחת בשיעור של 5% בגין משיכת דיבידנד מחו"ל לישראל על ידי חברות בשנת המס 2009

תיקון 169 מאפשר חלופה נוספת למיסוי דיבידנדים בידי חברות בשנת 2009 בהתאם להוראות הקבועות בו. ככלל, חלף שיעור מס של 25% על דיבידנדים שמקורם מחוץ לישראל וקבלת זיכוי ישיר (בגין המס שנוכה במקור בעת חלוקת הדיבידנדים מחו"ל) או שיעור מס חברות תוך קבלת זיכוי ישיר וכן זיכוי עקיף (זיכוי בגין המס ששולם על ההכנסה שממנה חולקו הדיבידנדים), תיקון 169 מאפשר לחייב הכנסה מדיבידנד בשיעור של 5% בלבד וקבלת זיכוי ישיר בלבד, ובלבד שנעשה שימוש בישראל בכספי הדיבידנדים

במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנדים בפועל, לפי המאוחר.

**1.2.6.2 קביעת פטור בגין הכנסות ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה על אגרות חוב הנסחרות בבורסה בישראל שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל**

במסגרת תיקון 169 נקבע פטור ממס על ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה המשולמים לתושב חוץ על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל, ובלבד שההכנסה אינה במפעל קבע של תושב החוץ בישראל. הפטור ממס על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה יחול על ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה המשולמים מיום 1.1.2009 ואילך.  
מטרת תיקון 169 ביחס לאמור לעיל, הינו עידוד השקעה של תושבי חוץ באגרות חוב קונצרניות סחירות בישראל.

**1.2.6.3 רווחי הון – קביעת פטור ממס לתושבי חוץ על רווחי הון ממכירת ניירות ערך ישראליים**

**א. מכירת נייר ערך של חברה ישראלית עתירת מו"פ**  
במסגרת תיקון 169 בוטל הפטור ממס על רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה ישראלית עתירת מו"פ שיום רכישתו ביום 1.1.2009 ואילך.  
יושם לב, כי תושב חוץ ימשיך להיות פטור ממס בגין רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה ישראלית עתירת מו"פ אשר נרכש לפני 1.1.2009.  
יודגש כי הפטור ממס על רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה ישראלית עתירת מו"פ, שיום רכישתו ביום 1.1.2009 ואילך, יינתן במסגרת הפטור ממס על רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה ישראלית, כמפורט להלן.

**ב. מכירת נייר ערך של חברה ישראלית**  
תושב חוץ, אשר רכש מיום 1.1.2006 ועד ה-31.12.2008, נייר ערך של חברה תושבת ישראל, פטור ממס על רווח הון ממכירת נייר הערך בהתקיים התנאים הקבועים בפקודה, אשר כללו את חובת היותו תושב מדינת אמנה.  
במסגרת תיקון 169 הורחב הפטור האמור, כך שתושב חוץ יהא פטור ממס על רווח הון ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, שיום רכישתו ביום 1.1.2009 ואילך, אף אם אינו תושב מדינת אמנה.  
יצוין כי, הטבה זו חלה גם על "תושב ישראל לראשונה" או "תושב חוזר ותיק", ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ.

**1.2.6.4 חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה)**  
הוארכה בשנה נוספת הוראת השעה הקובעת זיכוי ממס בשיעור של 25% לתושבי שדרות ודרום הנגב, לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), כך שתחול ביחס לשנת 2009.

**1.2.7 אי הכרה בהוצאות פרטיות ואחרות, לרבות טיפול בילדים - סעיף 132(1) לפקודה**

בעקבות מתן פסק הדין בבית המשפט העליון בעניין ורד פרי (ראה פירוט להלן), נחקק החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170), התשס"ט-2009 (להלן: "תיקון 170"), במסגרתו תוקן סעיף 132(1) לפקודה, העוסק בהגבלת ניכוי הוצאות פרטיות. בתיקון 170 הורחב הסעיף ונקבע כי בקביעת ההכנסה החייבת של אדם לא יותרו ניכויים של הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו.

לענין זה, "הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה" - הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם. קרי, הוצאה העומדת במבחן האינצידנטליות, תותר בניכוי.  
יודגש כי, ההוצאות המפורטות בסעיף 132(1) לפקודה אינן מהוות רשימה סגורה.

יחד עם זאת, במסגרת תיקון 170 נקבע כי החל משנת המס 2012, אמהות והורים במשפחות חד הוריות, יהיו זכאים לנקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד, משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, וזאת בהתאם לתנאים הנקובים היום בפקודה לגבי זכאות לנקודות זיכוי בעד ילדים.

### 1.2.8 שווי שימוש ברכב החל משנת 2010

במהלך חודש דצמבר 2009 צפויה להתקבל רפורמת מס הכנסה במיסוי ירוק (להלן: "הרפורמה") הכוללת בין היתר שינוי בחישוב זקיפת שווי השימוש ברכב, שתהפוך לליניארית - כלומר, שווי השימוש יחושב כאחוז ממחיר המחירון של הרכב וללא הנחות ומבצעים כפי שידווח למשרד התחבורה ולרשות המיסים.

בהתאם לפרסומי רשות המיסים, המעבר לשיטה הליניארית בחישוב שווי השימוש ברכב צמוד יחול בנוגע לכלי רכב שיעלו לכביש **מינואר 2010 ואילך**; לגבי כלי הרכב קיימים לא יהיה שינוי בשיטת המיסוי.

שיעור שווי השימוש החודשי ברכב צמוד נקבע לשנת 2010 על 2.04% ממחיר המחירון לרכב שמחירו עד 130,000 ש"ח ו-2.48% לרכב שמחירו מעל 130,000 ש"ח. שיעור שווי השימוש בשנת 2011 יעמוד על 2.5% ממחיר הרכב, וזאת בתנאי שלא יחולו שינויים משמעותיים ברמת המחירים של כלי הרכב.

### 1.2.9 תיקון 66 לחוק לעידוד השקעות הון

במסגרת חוק ההסדרים נקבע תיקון מספר 66 (להלן: "התיקון") לחוק לעידוד השקעות הון, אשר כלל מספר שינויים בתחומים של מפעלים תיירותיים והאנרגיה המתחדשת.

בקשר עם המפעלים התיירותיים נקבע שינוי בהגדרת "מפעל תיירות" כך שकेת נכללים גם אטרקציה ומיתקן תיירותי ללינה. כמו כן, הוחלפה הגדרת "בית מלון" בהגדרת "מפעל תיירותי ללינה", בשל הצורך לכלול בהגדרה טווח רחב יותר של מתקנים המספקים שירותי לינה לתקופות קצובות.

תחולת ההוראות כאמור הינה מיום 1 בינואר 2010 והן יחולו לגבי בקשות לאישור שהוגשו לפי הוראות החוק מיום זה ואילך.

כמו כן במסגרת התיקון יוחד תחום חדש במטרה לעודד הקמת מפעלים שפעילותם במחקר ופיתוח בתחום האנרגיה המתחדשת (קרי, אנרגיה שמקורה בניצול קרינת השמש, הרוח, ביומסה או מקור אנרגיה אחר ובלבד שאינו דלק מאובן) או בייצור מתקנים בתחום האמור. פעילות כאמור, אשר זכאית להטבות במס, הינה רק פעילות המבוססת על ידע חדש בתחום האנרגיה המתחדשת, קרי, ידע שאושר על ידי המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות. בהתאם לתיקון על מנת שמפעל ייכנס למסגרת ההטבות המנויות במסגרת החוק עליו להיות מפעל תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת אשר הינו מפעל בר תחרות התורם לתמ"ג. עמידה בדרישות כאמור תיראה כמתקיימת כל עוד יש עמידה, בכל שנת מס בתקופת ההטבות, באחד מן התנאים המנויים בחוק.

### 1.2.10 ניכוי נוסף לנכסים שנרכשו עד ליום 30.6.2003 ופעלו באילת ויישובי הערבה

במסגרת תיקון 134 בוטלו, החל מיום 1 ביולי 2003, תקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות של תושבי אילת ויישובי הערבה), התשל"ו-1975 (להלן: "התקנות"), אשר כללו במסגרתן ניכוי מיוחד מעבר לפחת אשר נקבע בסעיף 21 לפקודה, לגבי נכסים בהם השתמשו בתחום עיריית אילת או באחד מיישובי הערבה.

במסגרת הבהרה של הלשכה המשפטית ברשות המסים אשר פורסמה ב-8 בדצמבר 2008, נקבע כי יש מקום להמשיך ולתת את הניכוי לגבי אותם נכסים אשר נרכשו עד ליום 30.6.2003 ואשר בגינם היו בעלי הנכסים זכאים לניכוי בעת שהתקנות היו בתוקף. הבהרה זו מתירה לנישומים, אשר היו זכאים להטבות כאמור, להגיש דוחות מתקנים וזאת רק ביחס לשנים אשר השומות בגינם טרם התיישנו- והכול בהתאם להוראות הפקודה.

### 1.3 מיסוי בינלאומי

#### 1.3.1 הרחבת הפטור על כלל ההכנסות המופקות מחוץ לישראל למשך עשר שנים בידי עולה חדש ותושב חוזר ותיק

במסגרת תיקון 168 לפקודה, נקבע פטור לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק בגין כל הכנסה מהמקורות בסעיפים 2, א ו-3 לפקודה שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל וזאת למשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל.

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט 2009, ניתנה אפשרות לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים לקבל עד עשר שנים **נוספות** של פטור ממס על הכנסה ומדיווח על הכנסותיהם בחו"ל, ובלבד שישקיעו השקעה משמעותית בישראל שיש בה בכדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתוך שנתיים מהמועד שהיו לתושבי ישראל לראשונה או לתושבים חוזרים ותיקים או בתוך שנתיים מיום כניסתן לתוקף של התקנות בנושא. תקנות אלו טרם הותקנו.

#### 1.3.2 אמנות חדשות

1. אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לגאורגיה נחתמה בראשי תיבות.
2. אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לאסטוניה (נחתמה ביוני 2009) צפויה להיכנס לתוקף בשנת 2010.
3. אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לבריטניה נחתמה בראשי תיבות.
4. אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לגרמניה נחתמה בראשי תיבות.
5. אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לדנמרק נחתמה בראשי תיבות.
6. אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לוייטנאם נחתמה.

### 1.4 מיסוי נאמנויות

#### 1.4.1 דחיית המועד להגשת הדיווחים הקשורים לנאמנויות וכן הבקשות להסכם מס בהסדר המוצע - 31.12.09

על מנת לאפשר לציבור הרחב ולמייצגים להיערך בצורה נאותה, מנהל רשות המסים דחה את המועדים להגשת כל הדיווחים הקשורים לנאמנויות והבקשות להסכם מס במתווה שהוצע, וכן המועד להגשת דוח שנתי לשנת המס 2006, 2007 ו-2008 למי שחייב בהגשתם בשל הוספת פרק מיסוי הנאמנויות ובשל פרק זה בלבד, עד ליום 31.12.2009.

#### 1.4.2 עמדת רשות המיסים ביחס לנושאים שונים הקשורים לנאמנויות

ביום 26.10.2009 פורסמה עמדת רשות המיסים ביחס לנושאים שונים הקשורים לנאמנויות. נייר העמדה כולל הבהרות ביחס לנושאים הבאים - דיווח נהנים על חלוקות בשנות המס 2002-2005, אי תחולת פרק הנאמנויות במקרה של שליחות, שינוי במתווה המס להכנסות עבר בנאמנויות הכולל אפשרות לחישוב מס מקל לגבי נכסים שערכם ירד לאחר ה- 31.12.2005 והבהרה לעניין המרת עסקאות שנעשו במטבע זר לשקלים חדשים.

### 1.5 מע"מ

#### 1.5.1 העלאת שיעור המע"מ

ביום 22 ביוני 2009 פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל ייבוא טובין), התשס"ט-2009, אשר קבע כי בתקופה שבין 1 ביולי 2009 ועד ליום 31 בדצמבר 2010 יראו, כהוראת שעה, את שיעור המע"מ בגובה של 16.5% חלף 15.5%. לעניין זה יובהר כי חרף התיקון האמור שיעור מס השכר החל על מלכ"רים נותר ללא שינוי בגובה של 7.5%.

## 1.5.2 חובת דיווח מקוון

במסגרת חוק ההסדרים שונו הוראות סעיף 69 לחוק מס ערך מוסף ונקבע כי החל מיום 1 בינואר 2010, יהיה על עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2009 עולה על 4 מיליון שקלים חדשים וחלה עליו החובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבוונאות הכפולה לדיווח למע"מ באופן מקוון. כמו כן, נקבע כי הוראות השעה יחולו גם על מלכ"רים אשר מעסיקים מעל 600 עובדים, החל מהדיווח לחודש יולי 2010, עוסקים אשר מחזור עסקאותיהם עולה על 1 מיליון שקלים חדשים בשנת 2010 או עוסקים שחלה עליהם החובה לנהל מערכת חשבונות לפי השיטה הכפולה (ללא תלות במחזור עסקאותיהם) חובת הדיווח המקוון תחול מינואר 2011.

החל מינואר 2012 יצטרפו לדיווח המקוון כל העוסקים המורשים (שמחזורם מעל 100,000 ש"ח) וכל המלכ"רים.

## 1.6 ביטוח לאומי

### 1.6.1 שינויים בחוק הביטוח הלאומי שנכללו במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2009

חוק ההסדרים העלה את סכום דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח הבריאות לכל המבוטחים ברמת הכנסה גבוהה, על ידי הכפלת תקרת ההכנסה המירבית לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות מסכום של 38,415 ש"ח, לסך של 76,830 ש"ח החל מאוגוסט 2009 ועד ליום 31 בדצמבר 2010 (סך של 10 פעמים הסכום הבסיסי), כהוראת שעה.

יצוין שעל אף העלאת התקרה לתשלום דמי הביטוח ומס הבריאות הרי שהתקרה לתשלום גמלאות מחליפות שכר (כגון: דמי פגיעה, דמי לידה ותגמולי מילואים), לא עלתה במקביל.

### 1.6.2 חובת דיווח למוסד לביטוח לאומי בתוך 60 יום מקבלת שומת ניכויים של רשות המסים

המוסד לביטוח לאומי פרסם דרישה לקבל מהמעסיקים באופן שוטף את ביקורות הניכויים שיבוצעו החל מיום 1/1/2009 על ידי רשות המסים, בתוך 60 יום מקבלת השומה ממס הכנסה. מעסיק שלא יפעל על פי הוראות אלה, ובמסגרת ביקורת ניכויים יחויב במס על פי שומות ניכויים מס הכנסה, יחויב בקנסות מלאים. מעסיק שכן יפעל על פי הוראות אלה, לא יחויב בתשלומי קנסות.

## 1.7 עדכוני פסיקה

להלן מספר פסקי דין משמעותיים אשר נפסקו בשנה זו:

### 1.7.1 הוצאות השגחת ילדים - ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נגד ורד פרי

ביום 30 באפריל 2009 פורסם פסק דינו של בית המשפט העליון ובו נדחה ערעורה של רשות המסים בעניין זה. במסגרת פסק הדין נקבע כי הוצאת השגחה על ילדים הינה הוצאה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה, שכן היא מוצאת על מנת לאפשר להורה להפיק הכנסות, ועל כן עומדת במבחני סעיף 17 לפקודה.

יחד עם זאת נראה כי על ההכרה בהוצאות השגחת ילדים נסתם הגולל על ידי פרסומו של תיקון 170 לפקודה מיום 16 ביולי 2009 באמצעות תיקון סעיף 32 לפקודה. בהתאם, סעיף 32 לאחר התיקון האמור קובע כי בעת בירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו.

ראה בהקשר זה סעיף 1.2.7 להלן.

### 1.7.2 הוצאה רעיונית - ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נגד פקיד שומה חיפה

ביום 29 במרץ 2009 ניתן פסק דין אשר קבע הלכה חדשה המתירה בניכוי "הוצאות רעיוניות".

אלישע בע"מ (להלן: "המערערת"), בעליה של בית דיור מוגן, חתמה עם הדיירים הסכמים אשר כללו גם אפשרות לתשלום לפי "מסלול הפיקדון הנשחק" על פיו מפקיד הדייר בעת כניסתו פיקדון בסכום ידוע ומדי שנה נשחק אחוז מסוים מן הפיקדון בנוסף לתשלום חודשי קבוע (אשר הינו נמוך מהתשלום אותו משלם משתכן שאינו במסלול זה).

פקיד השומה קבע כי יש לזקוף למערערת הכנסה חייבת נוספת בגין הפיקדונות (הכנסת "ריבית רעיונית"), בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה, וכן סירב להתיר לה לנכות כהוצאה על בסיס מצטבר את הוצאות השערוך של הפיקדון, אלא רק בעת השבתם בפועל למשתכן או ליורשיו.

בית המשפט העליון, מפיו של כבוד השופט א.ריבלין, קבע פה אחד כי יש לקבל את הערעור שכן בין המערערת לבין הדיירים בוצעה עסקה בשווה כסף השקולה לשתי עסקאות שוק שבמסגרתן המערערת נטלה הלוואה מהדיירים ושילמה להם ריבית שוק (ובכך נגרמה לה הוצאת ריבית).

### 1.7.3 חישוב מס מאוחד - עמ"ה 1250/05 שקורי שרה ושחר נגד פ"ש רחובות

במסגרת פסק דין מנחה של בית המשפט המחוזי פסק השופט מגן אלטוביה כי יש לקבל את עמדתם של בני הזוג ולאפשר להם להפריד את חישובי המס שלהם למרות קיומה של תלות במקור ההכנסה.

בני הזוג שקורי הם המנהלים והבעלים במשותף של חברה לשיווק קוסמטיקה אשר עובדים בחברה בתפקידים מוגדרים ונחוצים ומושכים משכורות בנפרד. בני הזוג ביקשו חישוב נפרד להכנסותיהם ובקשתם נדחתה.

לטענת המשיב, תנאי לחישוב נפרד הינו מקור הכנסה בלתי תלוי של כל אחד מבני הזוג, עניין שאינו מתקיים במקרה זה ולפיכך מחייב חישוב מאוחד לשני בני הזוג.

בית המשפט פסק לטובת בני הזוג שקורי וקבע כי אין חובה שיתקיימו מרכזי רווח נפרדים (למרות שקיומם מקל על שלילת החשש לשימוש לרעה בחישוב הנפרד) וקבע כי מספיק שבני הזוג מוכיחים כי הם עומדים במבחן "הנחיצות והנאותות", קרי, תפקידם בחברה הינו אמיתי ונחוץ לחברה, שכרם סביר, ואלמלא מילא בן הזוג את התפקיד היה נדרש לשכור את שירותיו של אחר לביצוע התפקיד ובאותו שכר, כי אז למעשה מתקיימת אי תלות במקור ההכנסה ויש לאפשר חישוב נפרד לבני הזוג.

פסק דין זה הינו מקל ונכתב ברוח הלכת קלס.

### 1.7.4 מועד חבות דמי ביטוח לאומי באופציות לעובדים - עב"ל 574/2007 טופז שרון ושרון זלצמן נגד המוסד לביטוח לאומי

בבית הדין האזורי לעבודה בתל אביב נקבע כי חלה חובת תשלום של דמי הביטוח הלאומי, בגין אופציות שמקבל עובד ממעביד לפי סעיף 3(ט) לפקודה, כבר במועד הבשלת האופציות ואין זה משנה אם העובד מימש את האופציות או לא.

קביעת מועד החיוב האמור בוטלה במסגרת הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין בבית הדין הארצי לעבודה. במסגרת ההסכם נקבע כי מועד החיוב בדמי הביטוח הלאומי יחול במועד מימוש האופציות.

### 1.7.5 קיזוז מס תשומות בחברת אחזקות - ע"ש 1150/06 גזית גלוב בע"מ נגד מס ערך מוסף גוש דן

חברת גזית גלוב בע"מ (להלן: "המערערת") הינה חברת השקעות העוסקת במישרין ובאמצעות חברות בנות, ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים בארץ ובחו"ל. מע"מ גוש דן (להלן: "המשיב") הוציא למערערת שומת תשומות ובה אסר בניכוי 75% מסך התשומות שנכללו בדוחותיה מתוך הטענה כי מרבית פעילות המערערת נמצאת בחו"ל ועל כן עיקר השימוש בתשומות הינו לשם פעילות שאינה מקימה עסקאות החייבות במע"מ.

טענתה העיקרית של המערערת היא כי אין היא מבצעת ולא ביצעה עסקאות בתחום הנדל"ן המניב, וכל עיסוקה הוא בהענקת שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל, קרי עסקאות החייבות במע"מ.

בבחינת מסמכי החברה השונים קובע ביהמ"ש כי המערערת, על פי מסמכיה, רואה את עיסוקה בנדל"ן בחו"ל ולא במתן שירותים. בהתאם לאמור לא נותר מקום לטענתה של המערערת כי המשיב הרים למעשה את המסך בינה לבין החברות הבנות הפועלות בחו"ל.

#### 1.7.6 השיטה הפרסונאלית - ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נגד אברהם בז'ה ואח'

החלת הוראות "פרסונליות" במסגרת שיטת מס שהיתה טריטוריאלית במהותה עוררה לא מעט קשיים. החלתו של סעיף 15(1) לפקודה, למשל, נידונה רבות בבתי המשפט כאשר הפסיקה האחרונה והעדכנית ביותר בעניין זה ניתנה במרץ 2009, על-ידי השופט ריבלין. בפסק דינו קיבל השופט ריבלין את עמדת המערערים בעניינו של בז'ה ולמעשה הפך את החלטת המחוזי אשר ניתנה ביולי 2006 על ידי השופט אלטוביה לפיה ישראל אינה רשאית למסות ישראלים בגין הכנסות שהפיקו בחו"ל במקרים בהם אין זיקה או קשר סיבתי בין ההכנסה שהפיקו בחו"ל לבין מקור הכנסה בישראל. בהתאם לגישת בית המשפט העליון שיטת המס בישראל (טרם הרפורמה) לא הייתה טריטוריאלית מובהקת אלא שיטה מעורבת, שאמנם בסיסה טריטוריאלית אך היו לה שלוחות פרסונליות וסעיף 15(1) הוא סעיף פרסונלי ברור.

#### 1.7.7 סווג הכנסה מממוש אופציות - ע"א 6195/05 פקיד שומה תל אביב 3 נגד יחזקאל לפיד ואח'

במסגרת ערעור זה בחן בית המשפט העליון שתי סוגיות בעניין אופציות לעובדים שהוקצו לפי סעיף 102 לפקודה כנוסחו טרם תיקון מס' 132 לפקודה - הראשונה שבהם הינה האם ההכנסה ממכירת מניות, שמקורן בהקצאת אופציות במסגרת סעיף 102 (טרם תיקון 132 לפקודה) מהווה הכנסה הונית או פירותית? והשנייה, האם ההכנסה תהא חייבת במס בשיעור המס השולי או בשיעור מס של 35% (בהתאם לצו מס הכנסה ביחס לנייר ערך זר).

במסגרת פסק הדין קבע בית המשפט העליון כי יש לסווג את ההכנסה כהכנסה הונית החייבת בשיעור המס השולי החל על העובד.

#### 1.7.8 קיזוז הפסד רעיוני מניירות ערך - עמ"ה 1062/02 גזית החזקות בע"מ נגד פקיד שומה תל אביב יפו 4

בעניין זה נבחנה שאלת קיזוז הפסד ריאלי מניירות ערך שנוצר עקב יציאה מתחולת הוראות חוק התיאומים בשל אינפלציה.

במקרה הנדון, דובר בחברה שהוקמה בשנת 1993 ורכשה מניות שליטה הנסחרות בבורסה. בשנת 1993 בחרה החברה שלא ליישם את הוראות חוק התיאומים, בשנת 1994 יישמה החברה את הוראות חוק התיאומים ובשנת 1995 בחרה החברה שלא ליישם את הוראות חוק התיאומים. עקב היציאה מהחוק בשנת 1995, בהתאם להוראות חוק התיאומים, ראו את מניות השליטה כאילו נמכרו. עקב כך נוצר לחברה הפסד בגובה הפרש הריאלי. בשנת 1999 חויבה החברה בהתאם לתיקון 11 לחוק התיאומים, להחיל על עצמה את הוראות החוק ולפיכך נקבעה לניירות הערך עלות חדשה לפי מחיר הבורסה ביום 31.12.1998. החברה דרשה בדוחותיה לשנים 2001-1999 את ההפסד הריאלי ואף קיזוז הפסד זה מול הרווחים הריאליים שנוצרו לה.

בית המשפט פסק כי הפרש ריאלי תכליתו נטרול הגנה שנוצרה לחברה אם בגין ריבית ששולמה לצורך רכישת ניירות הערך או שחיקת ההון העצמי בגין האינפלציה. ההפסד שנוצר כתוצאה ממעבר משיטה של החלת החוק לאי החלתו הינו הפסד מדומה על הנייר. התרת ההפסד תיצור מערכת הגנה כפולה אשר מנוגדת לתכלית הוראות חוק התיאומים. הערעור נדחה.