

15 באפריל 2001

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 191/2001 ובו מידע תמציתי על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית, על פסקי דין בנושאי מיסוי ועל חידושים בחשבונאות.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים בנדון.

בכבוד רב,
סומך חייקין

ידיעון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בתכנו מתן ייעוץ או מתן חוות דעת.

ידיעון 191/2001 - תוכן עניינים

עמוד

1	א. בקצרה
	ב. חקיקה פיסקאלית
3	.1 תקנות עבודת נשים
	ג. פסקי דין
5	.2 התרת הוצאות
	ד. חוזרי מס הכנסה ומע"מ
7	.3 היחידה למיסוי בינלאומי
14	.4 נוהל בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי
27	.5 קוים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי
36	.6 ביטוח לאומי - בחינת מעמדם של בעלי מניות
43	ה. In Brief

א. בקצרה

• התרת הוצאות (סעיף 2 בידיעון)

בפסק דין שניתן לאחרונה ואשר דן בהתרת הוצאות לצרכי מס בגין שרותים שניתנו בחו"ל ודרכי ההוכחה בעת דרישה כאמור נקבע בין היתר כי עלול להיווצר ניגוד בין שני שיקולים סותרים: האחד, הקושי העומד בפני רשויות המס בבואן לבחון אם אכן ניתן השירות הנטען ומאידך, גם לנישום יש קושי לעיתים בהשגת תיעוד מנותני שירותים בחו"ל. בין שני האינטרסים הסותרים, יש להעדיף בדרך כלל את זה של רשויות המס, שכן מי שמזמין את השירות יכול להשתמש בכוחו הכלכלי.

פקיד השומה טען מצד אחד שההוצאה לא היתה כלל ומצד שני, שאין להתירה כי לא נוכה מס במקור. נקבע כי פקיד השומה אינו רשאי להעלות טענת אי התרת ההוצאה בטענה שלא נוכה מס במקור מבלי להעלות טענה זו במפורש בנימוקי השומה, יתר על כן, פקיד השומה לא רשאי להעלות טענות חילופיות סותרות.

• היחידה למיסוי בינלאומי (סעיף 3 בידיעון)

מטרת הוראת ביצוע שפורסמה לאחרונה היא לפרט את הנושאים אשר יטופלו ביחידה למיסוי בינלאומי, דרכי פעולתה, מבנה היחידה ויחסי הגומלין עם היחידות השונות באגף מס ההכנסה.

כך נקבע בין היתר כי היחידה תערוך שומות, תטפל בחקיקה וכתיבת חוזרים, תטפל בנושא מתן אישורים על ניכוי במקור בהעברות לחו"ל, תיתן החלטות מקדמיות לעסקאות בינלאומיות, תאסוף מודיעין בחו"ל, תקבל לעיונה נישומים שיש להם השקעות משמעותיות בחו"ל, תעיין בתכנוני מס שיש בהם ניצול אמנות מס ותעסוק בסוגיית מחירי ההעברה במכירות לחו"ל.

• **נוהל בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי (סעיף 4 בידיעון)**

בהוראת ביצוע משנת 1994 נקבעו לראשונה נוהלי בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר עפ"י סעיף 46 לפקודת מס הכנסה.

לאחרונה, בעקבות בדיקה מקיפה של הנושא, גובשו המלצות לשיפור מערך התפעול והבקרה.

בעקבות זאת, עודכנה ההוראה הנ"ל, הורחבה ונערכה מחדש.

ההוראה דנה במסלולי התרת הזיכוי ממס וברשימת המוסדות המוכרים לענין תרומות ותוקף האישור הניתן להם. כמו כן דנה ההוראה בכללים בדבר הדרכים לגיוס תרומות (בכסף ו/או בשווה כסף), תרומות במסגרת השתתפות בהגרלה תרומות שכנגדן התקבלה תמורה ועוד.

• **ביטוח לאומי - בחינת מעמדם של בעלי מניות (סעיף 6 בידיעון)**

בחודש מרץ 1999, ניתנו לראשונה שני פסקי דין המצביעים על שינוי בגישת בית הדין הארצי לעבודה בסוגיית מעמדם של בעלי מניות בחברה בע"מ, שהם בעלי החברה או שהם נמנים עם בעליה.

עד לתאריך זה, בתי הדין לעבודה (במרבית המקרים) לא ראו את מעמדם של בעלי המניות כ"עובדים" שכירים של החברה, אף אם הוכח שביצעו עבודה בפועל וששולמו עבורם דמי ביטוח כשכירים.

בהלכה האמורה, קבע בית הדין שלושה מבחנים שעל פיהם ייקבע אם מעמדו של בעל מניות כאמור הוא של "עובד", של "עובד עצמאי" או של מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי, כמו-כן ניתנה התייחסות והגדרה ברורה מי הם "החריגים" המבצעים עבודה עבור חברה בע"מ ובאותה עת הם גם בעלי השליטה בחברה. חוזר הביטוח הלאומי סוקר את ההלכות האמורות ומביא דגשים לגביהן מנקודת ראות המוסד לביטוח לאומי.

ב. חקיקה פיסקאלית

1. עבודת נשים - עבודות אסורות, מוגבלות ומסוכנות

(תקנות עבודת נשים (עבודות אסורות, עבודות מוגבלות ועבודות מסוכנות) ק"ת 6095 מ-21.3.2001).

התקנות מפרטות כללים המחייבים את המעביד, בדבר תנאי העסקה, ואת העובדת, בחובת ההודעה למעביד לגבי מצבה. כך נקבעו בין היתר:

- רשימת עבודות מסוכנות ואסורות בגיל הפוריות, בין היתר מפורטים מקומות עבודה שבהם קיים סיכון מוגבר להידבקות באדמת או המצאות אויר המכיל חומרים כעופרת, קדיום וכספית אורגנית בריכוז גבוה.
- חובת יידוע המעביד בדבר הריון ותקופת הנקה לצורך מניעת חשיפתה של העובדת לחומרים מסוימים ולמקומות אשר נוכחותה בהם יכולה לגרום לעליית חום גופה מעל ל-38.5 מעלות צלזיוס למשך 4 שעות רצופות.
- הגבלות העסקה בתקופת הריון, בתקופת ההנקה, וכללי היעדרות מעבודה בתקופת הריון, באם מקום העבודה מוגדר כמקום מסוכן על בסיס הפרמטרים שהוזכרו לעיל. במקרים אלו מחויב המעביד למצוא עבורה עבודה חלופית מתאימה במידת האפשר.
- חובת הצגת התקנות וחובת היידוע.

•

•

•

•

ג. פסקי דין

2. התרת הוצאות

(עמ"ה 5019/97 בבית המשפט המחוזי בחיפה מיום 28.12.00)
די את די. זרעים בע"מ נגד פקיד שומה חיפה

די את די. זרעים בע"מ (להלן – המערערת) הינה חברה העוסקת במסחר סיטונאי בזרעים של ירקות ופירות הגדלים על הקרקע ועוסקת בעיקר ביצוא לחו"ל. המערערת הגישה דוחותיה לשנות המס 1993 ו-1994 והצהירה על הפסדים. בבדיקת סעיפי ההוצאות נמצא כי המערערת תבעה הוצאות, בסכומים מהותיים ביחס לתוצאות פעילותה, עבור "עמלות" לסוכנים בחו"ל, אותן מסרב פקיד השומה (להלן – המשיב) להתיר כהוצאה.

בנימוקי השומה נאמר כי בספרי המערערת לא נמצאו חשבוניות מס או כל תיעוד אחר חיצוני לגבי עמלות, ולא הוגש למשיב שום הסכם או חוזה על מהות וגובה העמלות. המשיב אף קבע כי העמלות האלו כלל לא שולמו על ידי המערערת בשנות המס שבערעור מאחר והמסמך המעיד לכאורה על העברה בנקאית של סכום העמלה אינו מהווה ראיה מהימנה לביצוע התשלום.

המשיב מוסיף וקובע כי תנאי להכרה בהוצאה הוא דיווח על ניכוי מס במקור. המערערת טוענת כי עמדה בנטל השכנוע המוטל עליה. אמנם לא הוגשו הסכמים בכתב, אך הוכח קיומם של הסכמים בעל פה או לחלופין בחליפת מכתבים. כמו כן, ברישומים מצוין סכום העמלה המשולמת בקשר למכירה תחת הכותרת "הוצאות אחרות במט"ח".

אשר לעניין ניכוי המס במקור, טוענת המערערת כי טענה זו לא הועלתה בנימוקי השומה, ולגופו של ענין, לא היתה המערערת חייבת בניכוי מס במקור בשים לב לאמור בתקנת מס הכנסה הקובעת שאם הנציב הורה על מתן פטור מניכוי מס במקור, לא תחול חובת הניכוי לפי הפקודה.

המערערת מוסיפה ומציינת כי, קיים פטור במסגרת הוראת ביצוע של מס הכנסה שבה נאמר כי המשלם פטור מניכוי מס במקור בגין "שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל, לרבות סוכנים, בתנאי שהמשלם הצהיר כי המקבל או מי מטעמו לא שהה בישראל לעניין ביצוע השירותים שבגינם שולם התשלום וסך התשלום בגין שירותים אלו בשנת המס ע"י אותו משלם אינו עולה על \$60,000". במקרה הנדון, השירותים שניתנו ע"י הסוכנים ניתנו כולם בחו"ל וסכום העמלות שהמערערת שילמה בכל אחת מהשנים אינו עולה על הסכום הקבוע בסעיף.

המערערת קובעת כי עפ"י הגדרת "משלם" המשלם הוא "המוסד הכספי" כהגדרתו בחוק מע"מ, דהיינו הבנק, לכן חובת הניכוי במקור, אם היתה, מוטלת על הבנק ולא על המערערת.

בית המשפט קבע בין היתר כי:

- מי שתובע הוצאות לפי סעיף 17 לפקודה חייב להוכיח, כי מדובר בהוצאה שהוצאה כולה בשנת המס לשם יצור הכנסה, להבדיל מהוצאות פרטיות או הוצאות הוניות. חובת ההוכחה משתרעת הן על עצם עשיית ההוצאה, הן על המטרה שלשמה נעשתה ההוצאה והן על המועד שבו נעשתה ההוצאה. עקרונית, ההוכחה לא חייבת להיות ע"י מסמכים בכתב דוקא, אלא אם החוק דורש זאת מפורשות.
- בדבר הדרישות ההוכחתיות הנוגעות להוצאה בגין שירותים שניתנו בחו"ל, עלול להיווצר ניגוד בין שני שיקולים סותרים: האחד, הקושי העומד בפני רשויות המס בבואן לבחון אם אכן ניתן השירות הנטען ומה מהותו מאידך, גם לנישום יש קושי לעיתים בהשגת תיעוד מנותני שירותים בחו"ל. בין שני האינטרסים הסותרים, יש להעדיף בד"כ את זה של רשויות המס, שכן מי שמזמין את השירות יכול להשתמש בכוחו הכלכלי. עם זאת אין לקבוע בענין זה מסמרות ונקודת האיזון בין השיקולים יכולה להשתנות לפי נסיבות המקרה.
- המשיב טוען מצד אחד שההוצאה לא היתה כלל ומצד שני, שאין להתירה כי לא נוכח מס במקור. פקיד השומה אינו רשאי להעלות טענת אי התרת ההוצאה מכוח סעיף 32א' בטענה שלא נוכח מס במקור, מבלי להעלות טענה זו במפורש בנימוקי השומה. יתר על כן, פקיד השומה לא רשאי להעלות טענות חילופיות סותרות מכוח תקנות סדר הדין האזרחי.
- לגבי תשלום עמלות בשנת 1993 עמדה המערערת בנטל ההוכחה הראיה. הוכחו מסמכים המלמדים על ביצוע הוצאה זו. אין הגיון בדרישת פקיד השומה ואין להעלות על הדעת כי כל מי שעושה עיסקה עם נישום ישראלי בחו"ל ידרש להופיע בפני בית משפט בישראל בכדי לאשש את גירסת הנישום בדבר ההוצאה.
- לגבי עמלות ששולמו בשנת 1994, לא ניתן להתבסס רק על דברי מנהל המערערת ולכן ההוצאה לא תותר.

הערעור התקבל בחלקו

ד. חוזרי מס הכנסה ומע"מ

3. היחידה למיסוי בינלאומי

(הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2001/5 - היחידה למיסוי בינלאומי מ- 28.2.2001)

1. כללי

ביום 24 לספטמבר 2000 מינה נציב מס הכנסה צוות אשר יגיש את המלצותיו לעניין הקמת יחידה למיסוי בינלאומי (להלן - "היחידה"), תוך התייחסות, בין היתר, לנושאים אשר יטופלו על ידי היחידה, דרכי עבודתה ומבנה היחידה.

נחיצות היחידה אינה שנויה במחלוקת וקיבלה משנה תוקף בעיקר לאור הליברליזציה שהונהגה על ידי בנק ישראל, מאמצע מאי 1998.

ביום 31 לאוקטובר 1999 מינה שר האוצר ועדה ציבורית לרפורמה במיסוי הישיר (להלן - "ועדת בן בסט"), בין יתר מטרות ועדת בן בסט עמד לבחינה נושא המיסוי של תושבי ישראל בחו"ל ותושבי חו"ל בארץ. במסגרת המלצות ועדת בן בסט, הומלץ על הקמת יחידה מיוחדת למיסוי בינלאומי.

בין יתר הסיבות להמלצות להקמת היחידה ניתן למנות את הליברליזציה, פתיחת השווקים והפיכת העולם ל"כפר גלובלי", מספר העסקאות הבינלאומיות והיקפן שעלו לאין שעור בשנים האחרונות.

מטרת הוראת ביצוע זו היא לפרט את הנושאים אשר יטופלו ביחידה למיסוי בינלאומי, דרכי פעולתה, מבנה היחידה ויחסי הגומלין עם היחידות השונות באגף. הוראת הביצוע מבוססת על המלצות צוות שמינה נציב מס הכנסה לעניין הקמת יחידה למיסוי בינלאומי, כפי שאושרו בישיבת הנהלת האגף מתאריך 23.11.2000.

2. הנושאים אשר יטופלו על ידי היחידה

לאחר בחינה של מכלול הנושאים הקשורים לנושא למיסוי הבינלאומי הוחלט לאמץ גישה, לפיה היחידה תבצע פעילות שטח ופעילות מטה. גישה זו מניחה כי היחידה תהפוך לגורם מקצועי באגף מס הכנסה בתחום המיסוי הבינלאומי ובה ירוכזו הידע, וההתמחות והיא תיקח חלק בעיצוב המדיניות בתחום זה.

הנושאים אשר יטופלו במסגרת היחידה :

- 2.1 **עריכת שומות** - במסגרת פעילות זו ייבחרו תיקים הנמצאים במשרדי השומה, ויטופלו שומתית במסגרת היחידה; פעילות זו, לצד הטיפול המקצועי בסוגיות, תביא להגברת המודעות לפעילות יחידה הפועלת בתחום המיסוי הבינלאומי מצד הנישומים ולהגברת ההרתעה והגביה (לעניין בחירת התיקים ראה סעיף 3 לחוזר).
הטיפול השומתי במסגרת היחידה יכלול את כל שלבי השומה, קרי, שלב א' ושלב ב'.
- 2.2 **חקיקה וכתובת חוזרים** - גיבוש תיקוני חקיקה וכתובת חוזרים והוראות ביצוע בנושאי המיסוי הבינלאומי על ידי המחלקות הרלוונטיות בנציבות, יעשה במשותף עם היחידה.
- 2.3 **בניית תוכניות הדרכה אגפיות** - היחידה תפעל להנחלת הידע והניסיון שייצבר בתחום המיסוי הבינלאומי למשרדי השומה תוך בניית תוכניות הדרכה אגפיות.
- 2.4 **אישורי ניכוי במקור בהעברות לחו"ל** - כיום נושא זה מטופל הן במשרדי השומה והן במחלקת הניכויים בנציבות מס הכנסה. ככלל, ניכוי במקור אינו מהווה שומה סופית לנישום, אשר יכול ותיעשה בשלב מאוחר יותר. אולם, ככל שמדובר בניכוי במקור בגין תשלומים לחו"ל, במקרים רבים הניכוי במקור מהווה את "השומה הסופית" לגבי תושב חו"ל לו מועבר התשלום. מכאן החשיבות בבדיקת מהות העברת התשלומים לחו"ל כבר בשלב מתן האישור.
ככל שמדובר בניכויים במקור בהעברות כספים לחו"ל, בהם עולים סוגיות במיסוי בינלאומי, כגון סיווג כמכירה או תמלוגים, תשלומי דיבידנד, העברה למבנה חברות בחו"ל או כאשר מתעורר חשד ל"ניצול אמנות מס" (Treaty Shopping) או מבנים הקשורים עם "מקלטי מס", יעשה הטיפול בקביעת סיווג ושיעור הניכוי במקור במשותף עם היחידה.
- 2.5 **קשר שוטף עם רשויות מס בחו"ל וייצוג בהליכי כריתת אמנות** - אחת הבעיות המרכזיות בעריכת שומות לגבי פעילויות בחו"ל, הינה קושי בבירור העובדות האמיתיות, הרלוונטיות לסוגיות המטופלות. לעתים העובדות גלויות או עולות מהתיק ולעיתים יש לאתרן, ומכאן הצורך בקשר שוטף עם רשויות המס הזרות לצורך חילופי מידע ועדכון.

בנוסף, יחידה המתמחה בתחום המיסוי הבינלאומי, חייבת להיות מצויה בדיני מס של מדינות אשר עמן מתקיימים קשרים עסקיים נרחבים. היחידה תפעל לעיבוי והידוק הקשרים עם רשויות מס בחו"ל, תוך שמירה על קשרים שוטפים עמן, זאת בין היתר, לצורך חילופי מידע, עדכונים הדדיים, הליכי הסכמה הדדית וכו', זאת בשיתוף עם הלשכה המשפטית.

מו"מ לקראת כריתת אמנת מס מנוהל כיום על ידי נציגי האגף מהמחלקה המשפטית, יחד עם נציג ממנהל הכנסות המדינה. לאור צבירת הידע והניסיון הצפויים להיות מרוכזים ביחידה, יצורף לצוות הנושאים ונותנים מטעם המדינה נציג מהיחידה, לפי החלטת הנציב.

2.6 **קשר עם גופים בינלאומיים בחו"ל - הגלובליזציה והפיכת העולם לכפר**
גלובלי קטן מחייבים את מדינת ישראל להשתלב בפעילות הבינלאומית אשר צוברת תאוצה בשנים האחרונות. התפתחות זו מחייבת הערכות מתאימה של אגף מס הכנסה והשתלבות במציאות המתפתחת. השינויים המהירים מחייבים את האגף להיות מצוי בהם ואף להיות שותף להתפתחותם. דוגמה לקשר בינלאומי חיוני הינו המעורבות של אגף מס הכנסה בארגון ה-OECD תוך השתתפות פעילה בהתכנסויותיו ואף בעיצוב עקרונות מס ראויים בנושאים חדשניים. היחידה מחלקת מדיניות ותכנון והלשכה המשפטית, יהיו שותפים לקשר עם גופים מוסדיים בעולם.

2.7 **מתן החלטות מקדמיות לעסקאות בינלאומיות - הטיפול במתן החלטות**
מקדמיות בתחום המיסוי הבינלאומי ייעשה במשותף על ידי היחידה והמחלקה הרלוונטית בנציבות (מקצועית, משפטית, מיסוי מקרקעין, ניכויים וכו').

2.8 **איסוף מודיעין מחו"ל - חלק בלתי נפרד מיצירת תשתית עובדתית לטיפול**
בתיקים, ככל שמדובר בפעילות בינלאומית הינו איסוף מודיעין ממוקד ככל האפשר. בנוסף, איסוף מידע מבוסס בדבר קיום פעילות בחו"ל אשר כפופה למס בישראל, עשויה להוביל להרחבת מעגל הנישומים. לצורך קיום תשתית מספקת לאיסוף המידע דרושות, בין השאר, מיומנויות באיסוף מידע ממקורות מגוונים ובכלל זה שימוש מושכל ברשת האינטרנט. במסגרת היחידה יפעל כוח אדם מיומן, אשר יעסוק בהשגת מודיעין ממקורות מגוונים בעיקר בחו"ל.

3. בחירת תיקים ואופן עבודת היחידה

התיקים אשר יטופלו במסגרת היחידה יהיו תיקים עם "סוגיית מיסוי בינלאומי". תיק שהוגדר עפ"י הקריטריונים שיפורטו להלן כ"תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי" ייבחן ע"י נציג מהיחידה במשותף עם פקיד השומה הרלוונטי ולאור זאת יוחלט האם התיק ראוי לטיפול ביחידה. אופן פעולה זה ישיג אפקט הרתעתי משמעותי - מייצגים ונישומים יהיו מודעים לקיומן של בדיקות ע"י אגף מס הכנסה בקשר לנושא המיסוי הבינלאומי.

הטיפול בתיק ייעשה במסגרת היחידה ובאחריותה הבלעדית, תוך ליווי של מפקח ממשרד השומה שממנו הועבר התיק.

תשואת המס, לצרכים סטטיסטיים, הנובעת מהתיק תיוחס למשרד השומה שממנו הועבר התיק. כמו כן, הטיפול בנושאי גביה וכו' יישארו באחריות משרד השומה ממנו יצא התיק. הטיפול בתיק יהיה כוללני ויכלול גם את יתר הסוגיות השומתיות העולות בתיק (מלבד סוגיות המיסוי הבינלאומי).

כ- 60% ממכסת התיקים השנתית תקבע על ידי נציבות מס הכנסה (על פי הקריטריונים להלן), ותהא חלק מתוכנית העבודה השנתית של האגף. תיקים כאמור ייבחרו לפני קביעת תוכנית העבודה של פקידי השומה ויוצאו ממסגרת תוכנית העבודה של פקידי השומה לשנת המס.

יתרת 40% ממכסת התיקים השנתית יידרשו לעיון באופן עצמאי על ידי היחידה תוך התייעצות עם פקידי השומה.

במידה ותעלה מחלוקת בין היחידה לפקיד השומה, בעניין הגדרת התיק כ"תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי", העניין יובא לבירור אצל המשנה לנציב לענייני שומה, אשר יחליט היכן יטופל התיק.

3.1 קריטריונים מנחים להגדרת "תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי"

1. תיק שיש בו פעילות העברת כספים לחו"ל, בהיקפים משמעותיים.
2. תיק שיש בו הפרשות כאשר ההפרשה היא לגבי תושב חוץ.
3. נישום שיש לו "השקעה" בחו"ל. לעניין זה, "השקעה" - השקעה בנדל"ן, בחברות, הלוואות, ניירות ערך והכל כאשר מדובר בהשקעה מהותית.
4. מכירות לחו"ל - לרבות סוגיית מחירי העברה.
5. תכנוני מס שבהם יש ניצול אמנות. לדוגמה: "מבנים" של חברות, ישראלים שמשקיעים בחו"ל או תושבי חוץ שמשקיעים בישראל.
6. תיקים שמעוררים שאלות הקשורות ביישום אמנות: מוסד קבע, קביעת תושבות, הליכי הסכמה הדדית וכו'.

7. תיקים שיידרשו ע"י היחידה. התיקים ייבחרו כתוצאה מפרסום עסקאות בעיתונות הכתובה או האלקטרונית ותיקים אחרים עם סוגיות מיסוי בינלאומי, זאת לאחר התייעצות עם פקיד השומה הרלוונטי.
8. תיקים בהם יש חברה בהשקעת חוץ על פי חוק עידוד השקעות הון בהן עולה שאלת זהותם של המשקיעים הזרים.

3.2 פירוט הגדרת "תיק עם סוגיית מיסוי בינלאומי"

3.2.1 תיק שיש בו פעילות העברת כספים לחו"ל

תיק אשר במסגרתו הועברו כספים לחו"ל על פי הקריטריונים הבאים:

- העברת כספים לחו"ל בשנת המס, שסכומם ייקבע מעת לעת ע"י הנהלת הנציבות.
- קביעת שיעור ממחזור הפעילות של הנישום. השיעור הוא היחס שבין **סכום ההעברה מחולק במחזור הפעילות המדווח**. הסיבה לבחירת יחס זה היא הקלות היחסית שבה ניתן להשיג את הנתונים האמורים, סכומי ההעברה מדווחים למחלקת הניכויים וסך המחזור מדווח בשע"ם.

3.2.2 תיק שיש בו הפרשות כאשר הפרשה היא לגבי תושב חוץ

תיק שיש בו הפרשות המתייחסות לתושב חוץ מעל לסכום שייקבע ע"י הנהלת הנציבות, מעת לעת.

במקרה של תיק עם הפרשות, לא יתקבל מידע באמצעות מערכת נתוני ניכויים במקור וזאת בשל העובדה שלא עברו מזומנים. מאחר והמהות זהה, דרישת הוצאה בישראל כאשר המקבל הוא תושב חוץ, נחוצה קטגוריה זו.

3.2.3 נישום שיש לו "השקעה" בחו"ל

נישום שיש לו השקעות משמעותיות בחו"ל יועבר לעיון ביחידה.

4. מכירות לחו"ל - מחירי העברה

- "מחירי העברה" - הכוונה בעיקר לנישום בישראל שרוכש או מוכר לצד קשור בחו"ל במחיר שאיננו מחיר השוק. יודגש כי הטיפול ייעשה גם לגבי קביעת מחירי העברה בעת מתן שירות ולרבות בנושא מרכזי פיתוח בישראל.
- הנושא של מחירי העברה יטופל אך ורק ע"י היחידה.
- בעת הטיפול בסוגיה לא יועבר כל התיק לטיפול ע"י היחידה (להבדיל מהמקרים האחרים שבהם מטופל ונסגר התיק - "יוצאת שומה").
- לאחר קביעת מחירי ההעברה ביחידה, יועברו הממצאים למשרד השומה להמשך טיפול בתיק.

5. תכנוני מס שבהם יש ניצול אמנות (Treaty Shopping) או שימוש ב"מקלטי מס"

- תיקים בקטגוריה זו יועברו ליחידה לאחר שיאותרו במשרדי השומה או בעזרת איסוף מודיעין (פרסום בעיתונות וכו').

6. תיקים שמעוררים שאלות הקשורות ביישום אמנות

- במסגרת זו נכללים נושאים הקשורים ביישום אמנות, לדוגמה: קביעת תושבות, קיומו או אי קיומו של "מוסד קבע" וכו'. איתור הסוגיות ייעשה במשרדי השומה והתיקים יועבר לעיון היחידה.

7. מבנה היחידה

היחידה כפופה באופן ישיר לנציב מס הכנסה.

תאור מבנה היחידה:

- בראש המשרד יעמוד מנהל היחידה.
- למנהל יהיה סגן.
- במשרד תהיה רכזת לשכה בכירה.
- עובדי המשרד יחולקו ל- 4 חוליות. אחראי על כל חוליה הוא ממונה (מפקח ארצי). חוליה אחת תהא אחראית בעיקר על נושא מחירי העברה.
- בכל חוליה יהיו מספר מפקחים.
- פונקציה נוספת במשרד (כ-שני עובדים) תתפקד כאחראית על איסוף מידע בכלל ומידע אלקטרוני בפרט.

8. גיוס כח אדם

תחום המיסוי הבינלאומי הינו תחום סבוך ונרחב אשר מצוי בהתפתחות מתמדת. בנוסף מצריך התחום ידיעת השפה האנגלית ברמה גבוהה במיוחד. מכל אלה עולה שיש לבחור ליחידה אנשים בעלי ניסיון בתחום המסים, ניסיון אשר יהווה בסיס ללימוד והתמחות בנושא המיסוי הבינלאומי. מרבית אנשי היחידה ייבחרו מקרב משרדי השומה. נדרש כי הליך מיון העובדים ייעשה תוך גיבוי מלא ושיתוף פעולה מצד פקידי השומה על מנת שיועברו ליחידה האנשים המתאימים ביותר.

9. היחידה החלה בפעילותה ב- 1 בינואר 2001.

4. נוהל בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי

(הוראת ביצוע מס' 2001 / 3 - שומה, מקצועית, משפטית מ- 7.2.2001)

1. מבוא

1.1 כללי

בהוראת ביצוע מס' 30/94 מתאריך 4.8.94 נקבעו לראשונה נוהלי בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר עפ"י סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (להלן "מוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות").

לאחרונה, בעקבות בדיקה מקיפה של תפעול הנושא, הופקו לקחים, הוסקו מסקנות וגובשו המלצות לשיפור מערך התפעול והבקרה.

בעקבות זאת, עודכנה ההוראה הנ"ל, הורחבה ונערכה מחדש. הוראה זו באה איפוא במקום הוראת הביצוע 30/94.

1.2 זיכוי בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות

א. תקרת הזיכוי

עפ"י סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ובהתאם לתיקון מספר 124 לפקודה שתחולתו נקבעה לגבי תרומות שתרם אדם בשנת המס 2000 ואילך, זכאי נישום לקבל זיכוי ממס בגין תרומתו לקרן לאומית או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9 (2) לפקודה, אם שר האוצר קבע אותו לעניין זה, באישור ועדת הכספים של הכנסת. שיעור הזיכוי עומד על 35% מסכום התרומה ובלבד שסכום התרומה בשנת המס עולה על 340 שקל ולא יותר מתקרת סכום של 2,000,000 שקל בשנת המס 2000 (480,000 לשנת המס 1999) אך בשום מקרה לא יותר מ- 30% מההכנסה החייבת, עפ"י הסכום הנמוך.

סכום תרומה העולה על התקרה המותרת לזיכוי בשנת מס בה נתרם, אך אינו עולה על התקרה בשקלים הקבועה בסעיף 46 לפקודה, יועבר לשנות מס העוקבות ויזוכה מהמס בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס, כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי, המותרת באותה שנת מס.

סכום תרומה המועבר משנה לשנה, יועבר בערכים נומינלים. במקרה שתיווצר חריגה מתקרת סכום תרומה המותרת, הנובעת מהעברת סכום תרומה משנת המס הקודמת, יובא תחילה בחשבון לצורך חישוב הזיכוי סכום התרומה המועבר, משנה קודמת.

ב. מסלולי התרת הזיכוי

זיכוי ממס בגין תרומות למוסדות ציבור מוכרים לעניין תרומות ניתן לתבוע באחד משלושת המסלולים הבאים בהתאם לעניין:

- (1) במסגרת הגשת דו"ח שנתי על הכנסות, לגבי שנות המס הקודמות. מסלול זה מתאים לעצמאים חברות ושכירים.
- (2) במסגרת תיאום מס בתוך שנת המס השוטפת ובמגבלות שיפורטו בחוזר זה. במסגרת מסלול זה ניתן זיכוי לשכירים בלבד.
- (3) זיכוי ממס לשכירים במסגרת תשלום השכר, כאשר הזיכוי מתבצע ע"י המעביד. אישור ספציפי לכך ניתן ע"י מחלקת הניכויים בנציבות למעבידים מסויימים במשק, העונים על קריטריונים שנקבעו ובכפוף להוראות חוזר זה.

1.3 רשימת מוסדות מוכרים לעניין תרומות ותוקף האישור שניתן להם

א. מסיבות היסטוריות, רשימת מוסדות ציבור המוכרים לעניין סעיף 46 לפקודה מתחלקת לשתי קטגוריות כלהלן:

(1) מוסדות שאושרו ע"י שר האוצר וועדת הכספים של הכנסת עד וכולל שנת המס 1991.

אישור תרומות שניתן למוסדות אלו אינו מוגבל בזמן (ניתן לזהות מוסדות אלו עפ"י תאריך תום תוקף האישור המופיע במחשב - שנת 2010).

(2) מוסדות שאושרו על ידי שר האוצר וועדת הכספים של הכנסת החל משנת המס 1992

מוסדות אלו קיבלו אישור מוגבל בזמן (עד שנתיים) אשר הוארך בכל פעם לתקופה נוספת של עד שלוש שנות מס.

מידע על הארכת תוקף האישורים של מוסדות אלו או ביטול האישור מוזנים למחשב.

ב. שאילתא לאיתור מוסדות ציבור מוכרים לעניין תרומות לשימוש עובדי האגף ומייצגים חיצוניים המחברים למחשב ש.ע.מ. - מוסדות ציבור שאושרו לעניין סעיף 46 (כמו גם לעניין סעיף 61 לחוק מס שבח) מופיעים במחשב שע"מ וניתן לאתרם עפ"י מספר התאגיד בשאילתא 002 תת שאילתא 107. השאילתא בנויה משני מסכים: במסך הראשון מופיעים פרטי המוסד ודבר אישורו לעניין הנדון, לרבות תאריך תחילת האישור ותאריך תום תוקף האישור. במסך השני (בלחיצה על מקש PF5) מופיעים פרטים הסטוריים על מועד מתן האישור, שנות המס לגביהן האישור בתוקף, חידוש אישור לתקופה נוספת וביטול אישור לרבות סיבת הביטול.

הכניסה לשאילתא הנ"ל היא אך ורק ע"י הקשת מס' התאגיד.

ג. פרסום מוסדות ציבור מוכרים לעניין תרומות באינטרנט לשימוש הציבור הרחב - מוסדות מוכרים לעניין תרומות מופיעים באתר האינטרנט של משרד האוצר אשר כתובתו היא: WWW.MOF.GOV.IL/ITC.

ד. מובהר כי המידע מהאינטרנט הינו בבחינת אמצעי עזר בלבד וכי זכותו של התורם לזיכוי תיקבע עפ"י אישור בר תוקף המצוי בתיק המוסד או ברישומי מחשב ש.ע.מ.

כמו כן, כדי למנוע ספק, מודגש כי אישור לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים המונפק לאוכלוסית המלכ"רים מידי שנתיים אין בו משום הכרה במוסד, כמוסד ציבורי לעניין סעיף 9 (2) ולענין סעיף 46 לפקודה, דבר המצויין במפורש בסעיף 7 לאישור זה.

1.4 הפצת קבלות ע"י מוסדות בלתי מאושרים

א. בביקורות ניהול פנקסים הנערכות במוסדות דרך שגרה, מסתבר כי עדיין נפוצה התופעה של שימוש בקבלות על תרומות הנושאות נוסחים שונים, מהם משתמע לכאורה, כי המוסד מוכר כמוסד ציבורי לעניין תרומות בעוד המוסד איננו מוכר לעניין זה.

דוגמאות לנוסח אישורים בלתי תקינים שנמצאו הם: "פטור ממס הכנסה", "אישור מס הכנסה מס'... מיום" או "התרומה מוכרת כהוצאה על ידי מס הכנסה".

בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי המוסד), התשנ"ב - 1992 הוסדר הנוסח המחייב לגבי מוסד מאושר לעניין תרומות, לפיו יש להדפיס על הקבלות את המילה "תרומה" ואת הטכסט הבא: "למוסד אשור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה", (ראה חוזר מס הכנסה מס' 38/92 מיום 1.11.92).

ב. מוסדות בלתי מוכרים לעניין תרומות המוציאים קבלות על תרומות, עושים זאת בניגוד להוראות ועל אחריותם. יש בכך משום עבירה על פקודת מס הכנסה, הטעיית ציבור התורמים וגרימת מפח נפש לתורם התמים המבקש זיכוי ממס ומסורב.

1.5 דרכים לגיוס תרומות

גיוס תרומות נעשה בדרכים שונות, כאשר התרומה המתקבלת היא בכסף או בשווה כסף.

להלן יפורטו חלק מדרכים אלו ויקבעו הכללים (ר' סעיף 2 להלן) להתרת או אי התרת הזיכוי ממס לפי סעיף 46 לפקודה.

- א. הפקדה ישירה בחשבון הבנק או באמצעות הוראת קבע או חיוב באמצעות כרטיס אשראי.
- ב. גיוס תרומות באמצעות מתרימים מדלת לדלת.
- ג. גיוס תרומות תוך עריכת ארועים כגון: ארוחת ערב, ארועי תרבות, מכירות פומביות של חפצי ערך ואומנות.
- ד. גיוס כספים באמצעות עריכת הגרלות.

מודגש, כי בכל מקרה בו נתבע זיכוי ממס יש להמציא קבלה הנושאת את פרטי התורם ואת פרטי המוסד המלאים.

1.6 כאשר כנגד תשלום מתקבלת תמורה, אין התשלום מהווה תרומה ויש להוציא קבלה נפרדת רגילה שבגינה לא ינתן זיכוי ממס. כאשר מדובר בתשלום מעורב, שחלקו בגין תרומה וחלקו בגין שרות או נכס, תוצאנה שתי קבלות נפרדות. זיכוי ממס ינתן בגין מרכיב התרומה בלבד.

2. כללים להתרת או אי התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות

2.1 במקרים הבאים לא יותר זיכוי

א. לא הוגשה קבלה מקורית

לא יותר זיכוי אם לא הוגשה לפקיד השומה קבלה מקורית. אולם, אם התרומה ניתנה על ידי שותפות או חברת מעטים יש להתיר הזיכוי בכפוף להוראות המפורטות בסעיף 2.2 (ה) להלן.

ב. המוסד אינו מופיע כמוסד מוכר במרשמי המחשב

לא יותר זיכוי אם שם המוסד ומספר התאגיד אינם מופיעים בשאילתא 002 תת שאילתא 107 במחשב או אם בתאריך קבלת התרומה על ידי המוסד אישורו לא היה תקף.

ג. תרומה בעילום שם

לא יותר זיכוי בגין קבלה על תרומה בעילום שם. למרות האמור, תרומות בסכומים קטנים בסכום כולל שאינו עולה על 400 ש"ח יותר בזיכוי, בתנאי שסכום התרומה מודפס מראש בקבלה.

ד. קבלה הנושאת שם אחר משמו של הנישום שתובע את הזיכוי

לא יותר זיכוי בגין קבלה הנושאת שם אחר משמו של הנישום התובע זיכוי ממס, אלא אם הקבלה נושאת פרטי זיהוי של בן/בת זוגו או ילדו עד גיל 18.

קבלה הנושאת את שם התאגיד כתורם לא תותר בתיק מנהל החברה או בעל מניות בחברה שהגיש הקבלה ולהיפך.

אולם, אם הוגשה קבלה הנושאת שם שותפות, חברת מעטים, חברה משפחתית או קיבוץ יש להתיר הזיכוי בכפוף להוראות המפורטות בסעיפים 2.2 (ה) ו- 2.2 (ו) להלן.

ה. העדר פרטי המוסד הציבורי על הקבלה

לא יותר זיכוי בגין קבלה שאינה נושאת את פרטי המוסד הציבורי; שם, מספר התאגיד וצורת התשלום (בשיק, במזומן, בכרטיס אשראי או בהוראת קבע).

מודגש, כי עפ"י הוראות ניהול פנקסים חובה על מוסד המאושר לעניין תרומות להדפיס על הקבלה בנוסף לפרטיו ולפרטי התורם גם את המילה "תרומה" וכן הטכסט הבא:

"למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה". לפיכך, קבלות בגין תשלומים למוסד, שאינן ערוכות עפ"י הוראות הנציב לניהול פנקסים על ידי מוסד כמפורט לעיל, יחשבו כתשלום רגיל ולא יזכו ממס.

ו. תרומה בשיקים דחויים, בהוראת קבע או בכרטיס אשראי

עפ"י הוראות ניהול פנקסים חובה לפרט על הקבלה את צורת התשלום (במזומן, בשיק, הוראת קבע או כרטיס אשראי וכן פרטי הבנק) הסכום ומועד הפרעון. בכל מקרה שמדובר בתשלום לפרעון המתפרס על פני יותר משנת מס אחת, יש להתיר בכל שנת מס זיכוי בגין סכום התרומה שנפרע באותה שנה בלבד.

לא הותר הזיכוי כולו או בחלקו בשנת המס לגביה הוגש הדו"ח, תישלח הודעה לנישום לפיה יותר לו לדרוש הזיכוי שלא הותר, בשנת המס בה חל מועד הפרעון.

ז. תשלום שכנגדו קיבל התורם תמורה מלאה

במקרים בהם ניתנה תמורה כנגד התרומה לא ינתן זיכוי. ישנם מקרים בהם מוסדות המספקים שרותים שונים (כגון: בית אבות, תיאטרון, קונסרבטוריון, מרכז קהילתי, ביי"ס, גן ילדים, ישיבה, חוגי ספורט שרותי בריאות וכיוצ"ב) תמורת תשלום, מוציאים קבלה על תרומה. כן ישנם מקרים בהם מוסדות מקבלים דמי חסות או מימון מגופים עסקיים תמורת פרסום, לעיתים מצוין הדבר בגוף הקבלה, יש לשים לב לכך ולא להתיר הזיכוי.

במקרים בהם מתעורר חשד לקבלת תמורה יש לדרוש הסבר מהנישום

מובהר כי תמורה לעניין זה תיבדק עפ"י מבחנים כלכליים כלומר, אם נתקבלה תמורה בעלת ערך כלכלי, התשלום בגינה לא יחשב כתרומה.

ח. "תרומה" במסגרת השתתפות בהגרלה

אחת השיטות הנפוצות לגיוס כספים על ידי מוסדות היא באמצעות עריכת הגרלות או משחקים (כדוגמת בינגו) כאשר דמי השתתפות בהגרלה או המשחק מוצגים על ידי המוסדות כתרומה והזוכה מקבל פרס (דירה, מכונית, מוצרי חשמל וכיוצ"ב).

במקרים אלו, ככלל, אין להתיר הזיכוי כי מדובר ברכישת זכות להשתתף בהגרלה ואין הדבר נחשב כתרומה. כאשר הפרס הצפוי הינו בעל ערך מועט וסימלי, ניתן להתיר הזיכוי.

ט. התנדבות כתרומה

מתן שרותים התנדבותיים למוסד המתבטאים בהשקעת שעות עבודה ובמתן שרותים שונים\ מקצועיים ואחרים, לא יוכרו כתרומה לעניין זיכוי ממס.

י. דיבידנד כתרומה

אם חברה מחלקת דיבידנד במסוה של תרומה אין ליתן זיכוי. מקרים אלה יש להביא לידיעת הרפרנט המקצועי בנציבות.

יא. לא יותר זיכוי על סמך חוות דעת רואה חשבון שלא צורפו אליה הקבלות המקוריות.

2.2 במקרים הבאים יותר זיכוי בכפוף לתנאים שלהלן:

א. תרומה בשווה כסף - נכס הון

1. כאשר התרומה נעשתה בשווה כסף (כגון: חפצי אומנות, ציוד ומחשבים, נדל"ן) והתורם לא קיבל כל תמורה, זכות או טובת הנאה כנגד התרומה, ינתן זיכוי בגין שווי התרומה. שווי התרומה יקבע ע"י הערכת שמאי שתצורף לקבלה.

2. אם ביקש התורם זיכוי ממס במקביל לפטור מרווח הון לפי סעיף 97 (א) (4) לפקודה, או פטור משבח לפי סעיף 61(א) לחוק מס שבת, יופנה המקרה לרפרנט מקצועי בנציבות.

לגבי תרומות נדל"ן יבקש המפקח נתונים ממשרד למיסוי מקרקעין האזורי הנוגע לדבר.

ב. תרומה בשווה כסף - מלאי עסקי

נישום שתרים מלאי עסקי, יחוייב במס בגין הרווח הנובע ממכירה עפ"י סעיף 85 לפקודה. שווי התרומה לצורך חישוב הזיכוי יהיה סכום השווי שנקבע עפ"י סעיף 85 לפקודה.

ג. תרומת ימי עבודה/חופשה באמצעות המעביד (שאיננו המוסד הציבורי)

שווי תרומת ימי עבודה או חופשה, ע"י עובדים באמצעות המעביד, לעניין זיכוי ממס יחושב עפ"י ערך השכר נטו ליום העבודה, ספציפית לכל עובד.

תרומת ימי עבודה או חופשה הניתנים לפדיון מהווה שימוש בהכנסה ועל כן ערך יום העבודה או החופשה יחשב כשכר לכל דבר ויחויב במס אצל העובד.

במקביל יותר הזיכוי, לעובד התורם למוסד ציבורי מוכר, על שווי השכר נטו בכפוף לסכומים הקבועים בסעיף 46 לפקודת מס הכנסה ובכפוף להמצאת קבלה.

מובהר כי הזיכוי הוא אישי לעובד התורם ולא למעביד.

תרומה שכנגדה נתקבלה תמורה חלקית

.ד

תרומה שכנגדה נתקבלה תמורה חלקית כגון: תרומה שנעשתה במהלך מכירה פומבית או אירוע תרבותי, יותר זיכוי בגובה ההפרש שבין הסכום ששולם בפועל ע"י התורם לבין ערך התמורה שנתקבלה. ערך התמורה יקבע כאמור בסעיף 2.1 (ז) ו-2.2 לעיל.

למרות האמור, כאשר שווי התמורה אינו עולה על 200 שקל והוא זניח ביחס לסכום ששולם יחשב כל התשלום כתרומה שתזכה ממס.

תרומה על ידי שותפות חברת מעטים, או חברה משפחתית

.ה

(1) תרומה שניתנה על ידי שותפות - יותר זיכוי לנישום שהגיש הקבלה המקורית עפ"י חלקו בשותפות בלבד.

לגבי שותף/שותפים אחרים יותר הזיכוי בגובה חלקם בשותפות בלבד, עפ"י העתק/צילום הקבלה ולאחר בירור ע"י הנתב וקבלת אישור בכתב מאת פקיד השומה אליו הוגשה הקבלה המקורית.

(2) תרומה שניתנה על ידי חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 64 לפקודה - יותר זיכוי לחברי החברה עפ"י חלקם היחסי בהכנסה ובמגבלות הסכומים הקבועים בסעיף 46 לפקודה. בדיקה ואימות העתקי קבלות יעשה כאמור לגבי שותפות.

(3) לגבי חברה משפחתית - יותר זיכוי ממס ל"נישום" כמשמעותו בסעיף 64 א' לפקודה, בגין תרומה שניתנה על ידי תאגיד שהוא חבר בו והוא חברה משפחתית.

סכום התרומה בגינו יותר הזיכוי מוגבל כלהלן: ילקח בחשבון סכום התרומה בגינו היה מגיע זיכוי לחברה המשפחתית במגבלות הקבועות בסעיף 46 לפקודה.

סכום זה יועבר לתיק ה"נישום" ויתווסף לסכום תרומות שנתרמו על ידו באופן אישי (אם היו כאלה). הזיכוי ינתן על שני הסכומים הנ"ל גם יחד בכפוף למגבלות הקבועות בסעיף 46 לפקודה.

"תקרה" ו"רצפה" של סכום תרומות המותר לזיכוי על ידי קיבוץ

.1

לשיטת חישוב המס על הכנסתו של קיבוץ כאמור בסעיף 57 לפקודה, ישנה השלכה על "תקרה" ו"רצפה" של סכום תרומות המזוכה ממס עפ"י סעיף 46 לפקודה.

מאחר והזיכוי ממס הוא אישי הרי שגובה ה"תקרה" ו"הרצפה" ברמת הקיבוץ מושפעים ממספר חברי הקיבוץ ואלה יהיו כדלקמן:
"רצפת" הסכום שזוכה ממס שווה למספר החברים מוכפל בסכום המינימלי של סכום תרומות בגינו ניתן זיכוי ממס.

באותו אופן, תקרת הסכום שתזוכה ממס שווה למספר החברים בקיבוץ מוכפל בסכום המכסימלי של סכום תרומה בגינו ניתן זיכוי כקבוע בסעיף 46 לפקודה בכפוף למגבלה של 30% מההכנסה החייבת. (לדוגמא: "ה"רצפה" לשנת 2000 תהיה ש"ח X מספר חברי הקיבוץ. ה"תקרה" שתזוכה ממס לשנת 2000 תהיה X 2,000,000 מספר חברי הקיבוץ* או 30% מההכנסה החייבת של הקיבוץ עפ"י הנמוך). עם זאת, עפ"י תיקון 124 לפקודה (שתחולתו החל משנת המס 2000) ניתן להעביר עודף זיכוי שלא נוצל לכל אחת משלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי.

* תקרת הסכום לפני תיקון 124 לפקודה לשנת 1999 הינה 480,000 ש"ח.

.3 בדיקת זכאות במשרד השומה

3.1 בשלב הניתוב

.א

נתבע זיכוי בגין תרומות למוסדות ציבור מוכרים לעניין תרומות, בסכום כולל של תרומות העולה על 5,000 ש"ח לגבי שנת המס 1999 ואילך, יבדוק המפקח/הנתב במרשמי המחשב אם המוסדות להם תרם הנישום אכן אושרו לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה בשנות המס הרלוונטיות. מקרים אחרים בהם סכום התרומות נמוך מהאמור ומדובר בסכום משמעותי ביחס להכנסתו החייבת של הנישום יבדקו אף הם עפ"י שיקול דעת הנתב.

ב. נמצא כי הוגשו לפקיד השומה קבלות של מוסדות שאינם מוכרים, יועברו העתקי הקבלות לבדיקה וטיפול המחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים בנציבות, בצרוף מכתב לוואי בו יפורטו פרטי הנישום (התורם) ופרטי המוסד, במידה שאינם מופיעים על הקבלה.

התרומה במקרים אלו לא תותר לנישום, אלא אם יתקבל אישור לכך ממחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים - לאחר בדיקת המקרה.

ג. היה והבדיקה במחלקת המלכ"רים העלתה, כי למוסד אין אישור תרומות, לא תותר התרומה לתורם והודעה מתאימה תשלח אליו ע"י המפקח/הנתב.

ד. כדי למנוע בדיקה חוזרת בשלב השומה, יש לציין הדבר ע"ג קבלות שנבדקו לעניין זה.

ה. כאשר נתבעו זיכויים שלא כדין, תיבחן האפשרות להעביר הענין לטיפול מחלקת החקירות.

3.2 בשלב השומה

א. בשלב השומה יוסיף המפקח ויבדוק מדגמית (ללא הגבלת סכום) קבלות על תרומות. אם יסתבר כי המוסדות אינם מופיעים ברשימת המוסדות המוכרים, יפעל כאמור בסעיפים 2 ו-3.1 לעיל.

ב. לגבי תרומות בסכומים גבוהים, למוסדות ציבור מוכרים לעניין תרומות, אשר מעצם טבעם נותנים שרותים בתשלום (כגון: בית אבות, תיאטרון, קונסרבטוריון, מרכז קהילתי, ביי"ס, גן ילדים, ישיבה, חוגי ספורט שרותי בריאות וכיוצ"ב), ידרוש המפקח מהתורם הצהרה על אי קבלת שירות, זכות או כל טובת הנאה. לצורך כך ניתן להיעזר במידע המצוי בתיקי המלכ"רים.

4. תביעת זיכוי ממס ע"י שכירים במסגרת תיאום מס

4.1 במהלך שנת המס במסגרת הטיפול בבקשות לתיאום והקלות במס המוגשות ע"י השכירים, ניתן להפיק אישור למעביד על מתן זיכוי ממס, בין היתר בגין תרומות למוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות, (בקשה להקלה ולתיאום בחישוב ניכוי המס ע"י פקיד השומה - טופס 116).

4.2 בכל המקרים המפורטים בסעיף 2.1 לעיל, לא יותר זיכוי ממס ולא יופק אישור למעביד למטרה זו. בכל מקרה של תרומה בתשלומים דחויים כמפורט בסעיף 2.1 (ו') לעיל, לא יותר הזיכוי, אלא אם יומצא אישור מהמוסד הנתרם על פרעון התשלום.

4.3 אין להתיר תרומה בשווה כסף כאמור בסעיף 2.2 (א) לעיל, במסגרת תיאומי המס. תרומה מסוג זה תותר רק במסגרת הגשת דו"ח שנתי על פי סעיף 131 לפקודה.

4.4 בנוסף לבדיקות המתחייבות מהאמור לעיל יבדקו נותני האישורים במשרדי השומה ופיקו האישורים בכפוף לתנאים נוספים כמפורט להלן:

א. גובה ההכנסות של המבקש ביחס לגובה התרומה. בכל מקרה של חוסר סבירות לא ינתן אישור ויש לבדוק אם הדבר נובע מתשלום בגין שרות וכו'. מקרים חריגים יועברו לבדיקה וטיפול מחלקת המלכ"רים בנציבות.

ב. תביעה להתרת זיכוי ממס על תרומה בסכום של עד 10,000 שקל תיעשה ע"י נותני האישורים וזיכויים. תביעה כאמור בסכום תרומה העולה על 10,000 שקל וקטן מ- 50,000 שקל תאושר ע"י רכז החוליה. תביעה כאמור בסכום תרומה העולה על 50,000 שקל טעונה שיקול דעתו של פקיד השומה, או סגנו אם לתת הזיכוי בשוטף או במסגרת הדוח השנתי.

4.5 בעת מתן הזיכוי תוטבע על הקבלות המקוריות חותמת "אושר זיכוי ממס לפי סעיף 46 לפקודה". הקבלות יוחזרו למבקש רק לצורך הגשת דוח שנתי, צילומי הקבלות יתויקו במשרד במצורף לטופס בקשת ההקלה.

5. הליכי השגה וערעור

ביטול הזיכוי, הינו חלק מהליך השומה (ר' ע"א 568/78 פ"ש נ' יצחק ביר בע"מ). לפיכך יש לבטל הזיכוי במסגרת הליכי שומה השגה וערעור. אם לאחר עריכת שומה סופית או התיישנות השומה, הסתבר שנדרש זיכוי שלא כדין, יש לבחון פתיחת השומה במסגרת סעיף 147 לפקודה.

6. תחולה

הוראה זו מבטלת את הוראת הביצוע מס' 30/94 מיום 4.8.94.

7. אחריות

פקידי השומה וסגניהם, רכזי חוליות, מפקחים נותני אישורים וזיכויים והמחלקה למוסדות ציבור ולמלכ"רים בנציבות, אחראים ליישום הוראת ביצוע זו.

כמו כן מחייבת הוראה זו את המעבידים שקיבלו אישור ספציפי ממחלקת הניכויים בנציבות (כנזכר בסעיף 1.2 ב'. (3) לעיל, להתיר זיכוי ממס לעובדיהם בגין תרומות למוסדות ציבור.

5. קוים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי

(חוזר מס הכנסה מס' 2/2001 - משפטית מקצועית מ- 7.2.2001)

1. מבוא

- 1.1 סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממס, בין היתר, הכנסת מוסד ציבורי שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבדנד או מריבית והפרשי הצמדה, ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק.
- 1.2 מוסד ציבורי מוגדר באופן פורמלי כ"חבר בני אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר".
- 1.3 "מטרה ציבורית" מוגדרת כ"מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כ"מטרה ציבורית".

רשימת המטרות הנ"ל הינה רשימה בלתי סגורה שכן המחוקק הותיר בידי השר סמכות שיווית להכריז על מטרה ציבורית אחרת. בעבר הכריזו שרי האוצר על שורה של מטרות ציבוריות על פי צרכים ונסיבות שהתעוררו (רשימת המטרות הנוספות ראה בנספח מס' 1).

- 1.4 מטרת חוזר זה היא להביא לידיעת הציבור את הקוים המנחים את שיקול דעתו של השר בקביעת מטרה ציבורית אחרת מתוקף סמכותו עפ"י סעיף 9(2) לפקודה וכן את הקוים המנחים את שיקולי הנציבות לסיווג מוסד ציבורי עפ"י הסעיף האמור.

2. קוים מנחים לקביעת מטרה ציבורית אחרת

2.1 סמכות שר האוצר עפ"י סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה בקביעת מטרה ציבורית אחרת הינה סמכות שיווית ותופעל רק במקרים ומנימוקים חריגים ומיוחדים. בהפעלת סמכותו זו ישקול השר האם המטרה הנוספת עולה בקנה אחד עם מטרת החוק.

במסגרת מכלול השיקולים הפיסקליים, הכלכליים, החברתיים ואחרים תוך התחשבות בסדרי עדיפויות בניצול תקציב המדינה, יובאו בחשבון על בסיס מצטבר גם הקווים המנחים המפורטים להלן.

קוים מנחים אלו אינם מהווים רשימה סגורה ושר האוצר רשאי להביא בחשבון כל שיקול אחר הרלוונטי בנסיבות הענין.

2.2 להלן קוים מנחים להפעלת שיקול דעת השר:

- א. מטרה שנועדה לשרת את הציבור הרחב, לציבור הרחב יש עניין בה, המטרה אינה פרטית או עסקית ואיננה באה לקדם את עניינם של פרטים מסויימים.
- ב. מטרה שאינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית.
- ג. מטרה שמימושה איננו כרוך בהפרת חוקי המדינה.
- ד. מטרה שאינה פוגעת בביטחון הציבור והמדינה.
- ה. מטרה שאינה פוגעת בתקנת הציבור.
- ו. מטרה שאינה שנויה במחלוקת ציבורית או פוליטית עמוקה.
- ז. למטרה אין גוון פוליטי ואינה כרוכה במאבק פוליטי לשם הגשמתה.
- ח. המטרה בעלת אופי מתמשך.
- ט. מטרה שלמדינה עניין רב בה ונועדה לשרת יעדים לאומיים.

י. מטרה שאינה מתקצבת במידה מספקת ישירות מתקציב המדינה.

3. מוסד ציבורי

3.1 הגדרה פורמלית בפקודה

במישור הפורמלי מוגדר מוסד ציבורי בסעיף 9 (2) לפקודה כחבר בני אדם או הקדש המקיים את דרישות החוק המפורטות להלן:

- א. חברים בחבר שבעה חברים לפחות.
- ב. רוב החברים אינם קרובים זה לזה (בהקדש מרבית הנאמנים).
- ג. המוסד קיים למטרה ציבורית.
- ד. המוסד פועל למטרה ציבורית.
- ה. נכסי המוסד והכנסותיו משמשים למטרה הציבורית בלבד.
- ו. המוסד מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, להנחת דעתו של פקיד השומה ועל פי התקנות שהתקין שר האוצר.

3.2 קיום מנחים לסיווג מוסד ציבורי

לאור ההגדרה בפקודה, הפסיקה והנסיון המצטבר נקבעו קיום מנחים המפורטים להלן שעיקרם קביעת הנחיות נוספות במישור המנהלי, במגמה לתחום ולאפיין את מסגרת פעולתו של מוסד ציבורי.

רשימת הקווים המנחים איננה רשימה סגורה וממצה. מעמדו של חבר בני אדם כמוסד ציבורי לעניין סעיף 9(2) יקבע בכפוף להגדרה הפורמלית בחוק ובדרך כלל על בסיס מצטבר של התנאים הכלולים ברשימת הקווים המנחים.

- א. כל מטרותיו של המוסד הן מטרות ציבוריות כמשמעותן בסעיף 9(2) לפקודה.
- ב. המוסד מקיים פעילות ציבורית הלכה למעשה.
- ג. פעילות המוסד מקדמת את רווחת הציבור ככלל ולא את רווחתם של קבוצות חברתיות סגורות, ללא יצירת אפליה.
- ד. הכרח הוא שהמטרה הציבורית תושג ללא יצירת קשר או התניה בין שיעור ההשתתפות במימון הוצאות המוסד לבין הציבור הנהנה משירותיו. תרומות והשתתפויות לא יהיו תנאי או מסווה לקבלת שרותים מהמוסד.
- ה. התמורה שהמוסד גובה בגין מכירת נכסים או מתן שרותים הקשורים לפעילות הציבורית השוטפת, נמוכה באופן מהותי ממחירי השוק.
- ו. מפעילי המוסד, עובדיו ובעלי עניין בו לא יפיקו במישרין כל הנאה כלכלית אישית לבד משכר סביר שהוא פונקציה של פעילותם במוסד.
- ז. יסוד חשוב הוא שהמוסד אינו פועל למטרות רווח. המוסד לא יחלק רווחים לחבריו. רווח לענין זה, לרבות חלוקת טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, תשלומי שכר בלתי סבירים וכו'.
- ח. המוסד לא יחלק כספים, נכסים או מוצרים בני קיימא ולא ייתן טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, בדרך כלשהיא, לרבות על ידי הסבה מראש של זכות, בין במישרין ובין בעקיפין, אלא אם החלוקה האמורה הינה לשם הגשמת מטרותיו הציבוריות של המוסד.

- ט. הקריטריונים/ תנאי הזכאות לקבלת שירותיים מהמוסד עומדים במבחנים אובייקטיביים המפורסמים לציבור הרחב.
- י. תהליכי קבלת החלטות במוסד נעשים עפ"י אמות מידה ציבוריות, תוך מתן זכות שווה לכל חבר הנהלה בתהליך קבלת החלטות, לשם קידום המטרה הציבורית בלבד.
- יא. כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידית שלא תסכן באופן בלתי סביר את הקרן ההשקעה (כגון: אג"ח ממשלתי, או קרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח).
- יב. פעילות המוסד ממומנת (בין היתר) מתרומות בכסף או בשווה כסף או שנעשית בחלקה על ידי מתנדבים.
- יג. המוסד אינו מסייע במישרין או בעקיפין לפעילות פוליטית או מפלגתית.
- יד. המוסד אינו מעסיק אדם, העסקה הכרוכה בניגוד אינטרסים ויש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים.
- טו. ככלל, המוסד לא יתקשר בחוזה למכירה או קניית נכס, לאספקה או מתן שרות עם אדם, התקשרות הכרוכה בניגוד אינטרסים ויש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים.
- זו. במקרה של פירוק, נכסי המוסד יועברו למוסד ציבורי אחר הפועל למען מטרה ציבורית דומה ובידו אישור מוסד ציבורי לעניין תרומות לפי ס' 46 לפקודת מס הכנסה.
- יח. המוסד משתמש בנכסיו והכנסותיו להשגת מטרותיו הציבוריות בלבד ואינו צובר עודפי הכנסה לאורך זמן, אלא אם יוכח כי הדבר נחוץ למימוש מטרותיו בטווח הארוך.
- יט. מוסד ציבורי רשאי לקיים פעילות עסקית במסגרתו בתנאים הבאים:
- (1) היקף הפעילות העסקית אינו מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד.

- (2) המוסד מנהל שתי מערכות ספרי חשבונות נפרדות, האחת לפעילותו הציבורית והשניה לפעילותו העסקית ומדווח על הכנסתו מעסק כדין.
- (3) המוסד איננו מממן פעילות עסקית גרעונית מתמשכת.
- (4) רווחי עסקיו של המוסד מופנים למימוש מטרותיו ולמימון פעילותו הציבורית.
- כ. מוסד המאוגד כחברה אינו רשאי לגייס הון מהציבור על ידי הנפקת מניות. מניות החברה לא תקננה כל זכות למעט זכויות הצבעה. המניות לא ניתנות למכירה בתמורה. העברת המניות לאחר טעונה אישור המוסד ומותנית בשמירה על זכות שוה לכל חבר מחברי החברה.
- כא. פעילות המוסד הינה בעלת זיקה למדינת ישראל.

3.3 מסמכי יסוד

- א. מוסד ציבורי יגדיר את מטרותיו הציבוריות במסמכי היסוד, בתעודת הרישום ובתקנון התאגיד הרשום.
- ב. הדרישות הפורמליות הקבועות בסעיף 9 (2) ובקווים המנחים הכלולים בסעיף 3.2 לעיל, יעוגנו במידת האפשר במסמכי היסוד של התאגיד הרשום ויקבלו ביטוי בדפוסי הפעולה, הניהול השוטף וההתנהגות הנדרשים ממוסד ציבורי.

3.4 חובת דיווח על שינויים

מוסד ציבורי יודיע לנציבות מס הכנסה על כל שינוי שיחול במטרותיו, בתזכיר, בתקנות, בהרכב חברי ההנהלה, בשם המוסד, בכתובת המוסד, בתחומי הפעילות החורגים ממסגרת מטרותיו הציבוריות וכן על דבר פירוקו והפסקת פעולתו.

אישור מוסד ציבורי לפי סעיף 9(2) לפקודה

כפי שעולה מסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה אינו מותנה באישור פורמלי. על כן מדיניות הנציבות לגבי אי הנפקת אישור מוסד ציבורי פוזיטיבי לפי סעיף 9(2) תימשך גם בעתיד.

עם זאת מובהר כי חבר בני אדם שיגישו דו"ח כמוסד ציבורי (על טופס 1215), יבחן מעמדם מעת לעת על בסיס הוראות חוזר זה.

נספח מספר 1

מטרות ציבוריות אחרות שאושרו ע"י שר האוצר בנוסף למטרות הקבועות
בסעיף 9(2)

- * **עידוד החסכון לחינוך תיכון וחינוך גבוה**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 2417, מיום 2.3.78, עמוד 1291).
- * **מטרות האגודה למען בטחון ישראל (לבי"י) - הקרן להתעצמות צה"ל (פורסם בילקוט פרסומים מספר 2664, מיום 16.10.80, עמוד 162).**
- * **מתן שירותים מוניציפליים לישובים באזור יהודה ושומרון ואזור רמת הגולן**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 2676, מיום 13.11.80, עמוד 574).
- * **מתן שירותים מוניציפליים לישובים באזור חבל עזה**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 2699, מיום 26.3.81, עמוד 1245).
- * **מניעת תאונות**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 3103, מיום 3.10.84, עמוד 8).
- * **תנופה לצמיחה - לסיוע למניעת אבטלה**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 3334, מיום 15.5.86, עמוד 2049).
- * **קרן ג'נסיס - לקידום ופיתוח הנגב**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 3545, מיום 24.3.88, עמוד 1808).
- * **סיוע לישובים במצוקה**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 3718, מיום 20.11.89, עמוד 484).
- * **קליטת עליה**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 3995, מיום 15.4.92, עמוד 2868).
- * **סיוע לחיילים משוחררים**
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 4090, מיום 11.3.93, עמוד 1906).

* פעילות למען טוהר מידות בשירות הציבורי ומנהל תקין
(פורסם בילקוט פרסומים מספר 4668, מיום 4.8.94, עמוד 4657)
בתוקף עד 31.12.00.

* שמירה על איכות הסביבה למען הכלל
(פורסם בילקוט הפרסומים מספר 4760, מיום 1.6.99, עמוד 3451).

* הגנה על זכויות האזרח בישראל
(פורסם בילקוט הפרסומים מספר 4882, מיום 22.5.00, עמוד 3506).

4. תחולה

תחולת הוראות חוזר זה הוא מיום פרסומו.
הוראות סעיף 3.2 לעיל באות במקום ההוראות המקבילות להן שבסעיפים 5,4,3
להוראת הביצוע 24/92.

6. ביטוח לאומי - בחינת מעמדם של בעלי מניות

(חוזר מינהל הביטוח והגבייה מספר 227/2000 - בחינת מעמדם של בעלי מניות בחברה בע"מ מ- 21.11.2000).

1. כללי

בחודש מרץ 1999, ניתנו לראשונה שני פסקי דין המצביעים על שינוי בגישת בית הדין הארצי בסוגיית מעמדם של בעלי מניות בחברה בע"מ, שהם בעלי החברה או שהם נמנים עם בעליה (ראה פסה"ד בענין אשתמקר וגרוסקופף המצ"ב*) (להלן: "הלכת גרוסקופף").

עד לתאריך זה, בתי הדין לעבודה (במרבית המקרים) לא ראו את מעמדם של בעלי המניות כ"עובדים" שכירים של החברה, אף אם הוכח שביצעו עבודה בפועל וששולמו עבורם דמי ביטוח כשכירים.

בהלכת גרוסקופף האמורה, קבע בית הדין שלושה מבחנים שעל פיהם ייקבע אם מעמדו של בעל מניות כאמור הוא של "עובד", של "עובד עצמאי" או של מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי.

כמו - כן, ניתנה בפס"ד גרוסקופף התייחסות והגדרה ברורה מי הם "החריגים" המבצעים עבודה עבור חברה בע"מ ובאותה עת הם גם בעלי השליטה בחברה, והם:

- * עובדי חברות משפחתיות, ועובד אצל קרוב משפחה.
 - * דירקטור, בעלי מניות ובעלי שליטה בחברה כעובדים של החברה.
- חברת יחיד, אשר היחיד משמש כבעל מניות ודירקטור והן כעובד יחיד של החברה. *

יוער, כי שלושת המבחנים שנקבעו מהווים ריכוז של המבחנים וההלכות ששימשו עד כה להכריע בשאלת מעמד בעלי מניות, בתוספת הגמשת הקריטריונים לכיוון של הכרה במעמדם כעובדים שכירים לכל דבר ועניין, ובתוספת של עשיית "סדר" במבחנים.

פסקי דין נוספים שבאו לאחר השניים האמורים, המשיכו לבחון את מעמדם של בעלי המניות בחברה בע"מ על - פי "הלכת גרוסקופף".

יודגש, כי פסקי הדין האמורים מצביעים, כאמור, על גישה שונה של בית הדין, לעומת הפסיקה הקודמת, ומאחר שמדובר בסוגייה דינמית ומורכבת, אנו צופים כי יידרש פרק זמן נוסף על מנת לקובע באופן ברור יותר את הכללים שיש ליישם בהתאם לגישה המתגבשת.

שלושת המבחנים שנקבעו ב"הלכת גרוסקופף" הם:

- א. האם ניתן להבחין בין תפקידו ופעילותו של אדם כ"עובד" לבין פעילותו כדירקטור, בעל מניות או קרוב משפחה?
- ב. האם הסדר העבודה הוא אמיתי או פיקציה?
- ג. האם ניתן לקבוע מה היה "שכרו" של "העובד"?

הרחבה לעניין מבחנים אלה ראה בסעיף 2 להלן.

בהסתמך על תוצאות המבחנים האלה קבע בית הדין את מעמדו של מר גרוסקופף כ"עובד".

מעבר לדיון הנוגע למעמדו של התובע נכנס בית הדין לסוגיית הבעייתיות שמעורר מעמדו של מבוטח המועסק ע"י החברה שבעלותו כעובדה היחיד, ודן בסוגייה בהרחבה תוך כדי הצגת השוואה בין עובד שכיר לעובד עצמאי לרבות הצגת הסיבות לאי תחולת ענף ביטוח אבטלה על עצמאיים.

2. המבחנים עליהם הסתמכה החלטת בית הדין

להלן המבחנים שעל תוצאותיהם השתית בית הדין את החלטתו לראות בתובע כ"עובד":

מבחנים אלה מוצגים מן ה"כבד" אל ה"קל" קרי במקרים בהם יתברר כבר במבחן הראשון שאין עמידה בו, אין צורך להמשיך ולבדוק את המבחנים הבאים אחריו, וכך הלאה.

א. המבחן הראשון

"האם ניתן להבחין בין תפקידו ופעילותו של האדם כ"עובד" לבין פעילותו כדירקטור, בעל מניות או קרוב משפחה"?

אדם ייחשב "עובד" רק כאשר ניתן להפריד בין תפקידו כ"עובד" לבין תפקידו כבעל מניות ודירקטור.
על מנת להכריע אם קיימת הפרדה כזו קבע בית הדין כי יש לבחון, בין היתר, את העובדות הבאות:

במה עוסק אותו אדם "בכובעו" כבעל העסק ובמה הוא עוסק "בכובעו" כעובד בעסק?

אם האדם מבצע עבודה בעסק של החברה, וזו עבודה שניתן להצביע עליה ולהגדירה (עבודה ממשית ובפועל), זה מחזק קיומה של הפרדה בין היותו עובד בחברה (או מנהל בחברה) לבין היותו רק בעל מניות בה, ובפרט אם מתברר שזוהי עבודה שמחייבת העסקה של עובד.

*** האם החברה היא מקום עבודתו היחיד של האדם?**

במקרה ויוכח, כי אותו אדם, מועסק במקומות עבודה נוספים, בין אם בחברות בע"מ נוספות בניהולו ובין אם לאו, עשוי הדבר להצביע על כך, שאין מדובר ב"עובד". במקרה זה חשוב לבדוק את היקף העבודה ואת נפח העבודה.

*** כיצד ראה עצמו האדם, היינו - האם הוגדר כ"עובד" בחוזה עבודה?**

חוזה עבודה בכתב אינו הכרחי, אך קיומו של פרוטוקול של החברה המסדיר את מעמדו של המנהל, את תפקידיו, את תנאי העסקתו ואת שכרו יסייע בידינו בהרמת המסך. בוודאי שחוזה כזה - כשמתברר שהוא מקויים במציאות - יחזק אותנו לכיוון "עובד".

*** מי האחראי על קבלת אותו האדם לעבודה ועל פיטוריו?**

בעת פיטורין, אדם שהוא בעל מניות יחיד בחברה ומתפקד כבעל שליטה מוחלט, הוא יהיה זה שמפטר את עצמו. במצב כזה, יש להתעכב על **סיבת הפיטורין** בנסיון לברר את נסיבות ההעסקה לאשורן.

פיטורים עצמיים המלווים בסגירת העסק באופן מוחלט עקב חדלות פרעון או בפשיטת רגל יכולים להצביע על סיום ההעסקה כשכיר, תוך בדיקה אם נהגו באותו אופן עם עובדים אחרים ולאחר שנבדק כיצד עוגנו זכויותיו הסוציאליות ביחס לעובדים אחרים באותה חברה.

בהקשר זה חשוב לציין את הפסיקה האחרונה שניתנה בעניין אורלי (עב"ל 20379/97 דבור אורלי נ' המוסד מיום 5.3.2000) שם העיר השופט פליטמן, כי: "... מי שבחר לאגד עיסקו כחברה והוא מנהל ובעל השליטה בה, אזי על פי תכליתו הסוציאלית של החוק לאפשר קיום בכבוד לנפלט בעל כורחו ממקום עבודתו - **אין הוא ראוי להיחשב כעובד שלה אם פיטר עצמו מעבודתו**; כשם שעצמאי, שחדל לעסוק בעסקו אינו ראוי להיחשב כעובד לעניין ביטוח אבטלה. (האמור מבוסס על הנחת היסוד כי תכלית החוק איננה לבטח את העצמאי בביטוח אבטלה).

...לגבי אמת המידה לבחינת הזכאות האישית לדמי אבטלה - אין ולא יכולה להיות נפקות לעובדה, אם אותו אדם איגד עיסקו כחברה או העדיף לנהל עיסקו כעצמאי. **מבחן הפסקת העבודה** מחמת כורח, עקב תנאי העבודה או פעולת הממונה באותו מקום העבודה - **הוא המבחן הקובע הבלבדי להגדרת מבוטח כעובד בביטוח אבטלה.**

יוזכר, כי היעדר מסגרת שעות עבודה קבועות והיעדרויות ארוכות ותכופות - יש בה להצביע על אי-קיום מעמד "עובד" כיון שהיא מאפיינת התנהגות של מי שהוא אדון לעצמו קרי להתנהגות של "עובד עצמאי".

יצויין, כי בפסק דין גרוסקופף דובר אמנם בעובד יחיד ובלקוח יחיד (בנק לאומי), אשר היה קודם לכן מעסיקו, ואף הפסקת עבודתו נעשתה למעשה על ידי בנק לאומי, היינו - הגוף שסיפק לו את העבודה. בית הדין מצא בכך חיזוק להיותו "עובד".

בפסק דין חיון (דב"ע נו 0-34), לעומת זאת, דובר בעובד שהיו לו לקוחות רבים, ובית הדין נתן לכך משקל מסויים לכיוון של אי-קיום יחסי עובד-מעביד (בכפוף לעובדות נוספות ולעמידה במבחנים).

ב. המבחן השני

האם הסדר העבודה בחברה הוא אמיתי או פיקציה?

מבחן זה מיועד למנוע ניצול לרעה של מבוטחים שהם בעלי מניות לקבל דמי ביטוח אבטלה וגימלת פשי"ר על ידי יצירת מניפולציות שכל מטרתן לזכות, שלא כדין, בכספים מהמוסד לביטוח לאומי.

במסגרת מבחן זה קבע בית הדין שיש לבחון את השאלות הבאות ותשובה חיובית לגביהן תצביע על עמידה במבחן זה :

* האם האיש אכן ביצע עבודה עבור החברה?

* האם החברה דיווחה למוסד לביטוח לאומי על האיש כ"עובד" באופן שוטף ואמיתי או שמא נעשה הדיווח רק לצורך השגת ביטוח או למטרה בלתי ראויה אחרת?

* מהו אורך התקופה בה דווח האיש כ"עובד"?

אם דווח כ"עובד" רק לתקופה הנחוצה כדי להשיג גמלה, יעורר הדבר חשד באשר לאמינות הדיווח (כך נקבע גם בהלכת גרוסקופף - עמ' 11 לפסק דין).

מצב בו קיים דיווח על האיש כ"עובד" אך בפועל האדם קיבל משכורת ("לא משך משכורת") בין אם זה בשל מצבה הכלכלי של החברה, ובין אם זה משיקולי נוחות או כל סיבה אחרת, הכף תטה לכיוון של שלילת מעמד שכיר בחברה.

ג. המבחן השלישי

"האם ניתן לקבוע מה היה "שכרו" של האדם כ"עובד"? (הפרדת נכסים)

מבחן זה נוגע לשאלה, האם ניתן להפריד בין תשלומי השכר שקיבל אדם כתמורה לעבודתו כ"עובד", לבין התשלומים שקיבל כרווחים ו/או כהחזר השקעות שהשקיע בחברה.

להלן המאפיינים שעל פיהם ניתן לקבוע אם התשלומים ששולמו לאדם היו בגדר "שכר":

* **האם היה לתשלומים אופי של שכר?**

כאן יש לבדוק האם קיימות תנודות בשכר. לדוגמא, העלאת "שכר" לפני הפיטורין יכולה ללמד על היותה פיקטיבית ומגמתית להעלות את בסיס הגמלה.

לעניין זה חשוב לבדוק האם המבוטח משך משכורת בפועל או שהמשכורת שדווחה לגביו היא רק "על הנייר" (בדרך כלל נדרש להמציא אישור מהבנק על הפקדות ו/או ספחי שיקים).

יש לבדוק דוח בטש"ר לשנים האחרונות כדי לקבל תמונה על התנהגות המבוטח ושכרו לאורך זמן.

יודגש, כי אף אם שכרו של מבוטח היה קבוע בתקופה הסמוכה להפסקת העבודה, ובתקופה שקדמה לתקופה זו סבל שכרו מתנודות חדות, יש לתת משקל למבחן זה על בסיס כל התקופה בה דווח כעובד שכיר ולא רק על התקופה האחרונה.

כך נקבע לדוגמא בפס"ד חיון:

"... התנודות בגובה תשלום משכורת ששולמה למערער על יד החברה מצביעה על החזר השקעות או תשלום דיבידנדים ולא על שכר. עובדה זו זוכה למשנה תוקף לגבי "שכר" החודשי: 10/1991 (30,000 ש"ח), 11/1991 (20,000 ש"ח), 5/1992 (15,000 ש"ח) 11/1992, (9,500 ש"ח). נוסף, כי תשלום "שכר" בסכום קבוע במשך חודשים רבים (כפי שאכן קיבל המערער) ללא תשלום תוספת יוקר, מצביע על היותו של הסכום סכום שרירותי ולא על תמורה עבור עבודה.

... כאמור, התשלומים שקיבל מהחברה אינם מאפיינים "שכר", היות והם התאפיינו בתנודות חזקות והסכומים ששולמו לא דמו לתשלומי "שכר" לעובד...."

כמו-כן, יש לבדוק קבלתן של זכויות סוציאליות (כך נקבע בעב"ל 4437/9 שרה ישראל נ' המוסד).

* האם קיים עירוב נכסים?

על פי מבחן זה יש לבדוק: האם קיים עירוב נכסים והכנסות בחברה, כך שלא ניתן לקבוע מהו "שכרו" של בעל החברה. כלומר, האם בעל העסק מקפיד על הפרדה בין התשלומים שהחברה משלמת לו כבעל החברה לבין הכספים שהיא משלמת לו כ"עובד"?

במידה שיתברר כי בעל המניות לא מקפיד על הפרדה כאמור, כגון מצב בו הוא עורך קניות והחברה היא זו שמשלמת עבור הקניות (והדבר לא בא לידי ביטוי בתלוש המשכורת) ו/או שהתשלומים מהווים תשלום דיבידנד (וההפרדה לא באה לידי ביטוי בתלוש המשכורת) ו/או שהתשלומים מהווים החזרי השקעות בחברה - הרי שקיים עירוב נכסים.

כמו כן, יש לבדוק האם הוא ערב לחובות החברה ובאיזה היקף.

3. דגשים

- * שלושת המבחנים אינם נפרדים אלא מצטברים.
- * מאחר שקיימת חפיפה מסויימת בין שלושת המבחנים, מומלץ לבחון כל מבחן ומבחן בנפרד, בהקשר לנקודה שכל מבחן מנסה לייצג.
- * אין הכרח שיינתן מענה על כל השאלות והתשובות שפורטו לגבי כל מבחן ומבחן. די בכך שהפקיד ישתכנע שאכן יש בידו מספיק עובדות, לגבי כל מבחן ומבחן, כדי לקבוע את המעמד.
- * מקרים בהם מתקשה הסניף להחליט, יועברו על ידי מנהל תחום הביטוח והגבייה להתייעצות עם תחום הביטוח במשרד הראשי בצירוף חוות דעת ופירוט הקושי בקבלת ההחלטה.
- * בשל מס' הרב של פסקי הדין המצויינים לעיל, ובשל אורכו של פסק דין גרוסקופף המשתרע על פני 15 עמ', יצורף לחוזר זה פס"ד אחרון זה, פס"ד חיון ופס"ד אורלי מיום 5.3.2000 שהינו מבין פסקי הדין האחרונים בנושא בעלי מניות בחברה שהתקבלו בבית הדין הארצי.
- * מרבית פסקי הדין שאוזכרו, כבר ניתנו ונותחו במסגרת ההכשרות השוטפות שתחום הביטוח העביר לאחרונה לעובדים המופקדים על נושא זה.

In Brief

- **Allowance of expenses for tax purposes
(Item 2 in the Newsletter)**

A recent Court ruling which discussed the allowing of expenses for tax purposes in respect of services rendered abroad and the manner of proof when the allowing of such expenses is requested provided, inter alia, that there may be a conflict between two opposing considerations: one is the difficulty the Tax Authorities have when examining whether the service was indeed provided and the other being the difficulty the taxpayer sometimes has in obtaining the documentation from the foreign service providers. Of these two conflicting interests usually the interest of the Tax Authorities should be preferred, as the party which ordered the service can use its economic power.

On the one hand, the assessing officer claimed that there was no such expense and on the other hand claimed that the expense should not be allowed because tax was not withheld at source. It was ruled that the assessing officer cannot disallow expenses on the grounds that tax was not withheld at source without this reason being specifically stated in the assessment. Moreover, the assessing officer is not allowed to present contradicting alternative claims.

- **International Tax Unit (Item 3 in the Newsletter)**

The purpose of an operative instruction recently issued is to provide details of the subjects which will be handled by the recently formed International Tax Unit, its methods of operation, the structure of the unit and the relationship with the various units of the Income Tax Department.

Inter alia, it was provided that the unit will prepare assessments, handle legislation and prepare circulars, provide certificates for the withholding of tax in respect of transfers abroad, make preliminary decisions regarding international transactions, collect information abroad, study taxpayers which have significant foreign investments, study tax plans which exploit tax treaties and manage the issue of transfer prices on foreign sales.

- **Examination procedure and rules for determining the allowance of a tax credit in respect of a contribution to a public institution
(Item 4 in the Newsletter)**

An operative instruction from 1994 provided for the first time procedures of examination and rules for determining the allowed tax credit in respect of a contribution to a recognized public institution in accordance with Section 46 of the Income Tax Ordinance.

Recently, following a comprehensive examination of the subject, recommendations were formulated in order to improve the operating and control system.

As a result, the above mentioned instruction was revised, updated and expanded.

The instruction discusses the alternatives for allowing a tax credit as well as the list of institutions recognized for contribution purposes and the validity of the permits granted to such institutions. Furthermore, the instruction discusses principles of methods for raising contributions (money or money equivalent), contributions in the framework of participating in a lottery, contributions in respect of which a consideration was received etc.

- **National Insurance Institute– examination of the status of shareholders
(Item 6 in the Newsletter)**

In March 1999, for the first time, two rulings were handed down which indicate a change in the approach of the National Labor Court regarding the status of shareholders of an incorporated company who are the owners of the company or part of the owners.

Until then, labor courts (in most cases) did not perceive the shareholders as salaried “employees” of the company even if it was proven that they had actually carried out work and national insurance was paid for them as employees.

In the said rulings the Court provided three tests which will determine whether the status of such a shareholder is that of an “employee”, an “independent worker” or of neither an employee nor an independent worker. It was also discussed and clearly defined, who are the “**exceptions**” that also work for an incorporated company and are also controlling shareholders of the company.

The National Insurance circular reviews the said rulings and emphasizes issues according to the point of view of the National Insurance Institute.

April 15, 2001

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 191/2001.

This is a monthly publication in Hebrew, which presents summarized information on the latest developments in fiscal legislation, court decisions, taxes and accounting.

For our non-Hebrew speaking readers we have included a brief summary of certain of the articles in English.

We are always ready to respond to your questions on these and other matters.

Yours truly,

Somekh Chaikin

This newsletter is for information purposes only and its contents are not to be construed as the giving of advice or the rendering of an opinion.