

15 ביוני 2001

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 193/2001 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 193/2001 - תוכן עניינים

עמוד

1	א. בקצרה	
	ב. רעיונות ודעות	
5	1. ניצול הפסדים לצורך מס בחברות על סף פשיטת רגל	
	ג. הצעות חוק	
9	2. תקנות בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם	
	ד. פסקי דין	
	3. ניכוי מס תשומות בגין עבודות פיתוח בן אבו חברה לבנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ ע"ש 8103/00	
15	4. מע"מ על שירות לתושב חוץ	
17	5. גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ ע"ש 1946/97 שערוך פקדונות מלקוחות כניכוי לצרכי מס החברה האמריקנית ישראלית לגז בע"מ	
18	6. נ' פשמ"ג עמ"ה 43/95, עמ"ה 31/96 מיסוי העברת חלקו של שותף בשותפות פקיד שומה פתח-תקוה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח' ע"א 2026/92	
21		

ה. חוזרי מס הכנסה ומע"מ

25

.7 יישום הוראות חוק התיאומים בשנת 2000

ו. **In Brief**

א. בקצרה

ניצול הפסדים לצורך מס בחברות על סף פשיטת רגל (סעיף 1 בידיעון)

בעקבות המשבר הפוקד לאחרונה את חברות ההי טק בישראל מתעורר הדיון בסוגיות הקשורות לקיזוז הפסדים לצורך מס. מתוך מגוון רחב של סוגיות המאמר דן ומתמקד בדרכים בהן ניתן לנצל הפסדים שנוצרו בחברות שפעילותן כשלה ונמצאות על סף פשיטת רגל תוך בחינה מחד של הדרכים לניצול הפסד ההון שנוצר למשקיע ומאידיך, בחינת הדרכים לניצול ההפסדים השוטפים שנוצרו בחברה הכושלת.

טיוטת תקנות בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכים ניהולם (סעיף 2 בידיעון)

בימים אלה שוקדת הרשות לניירות ערך על הכנת הצעה לתיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970 בנושא הדיווח בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם.

התיקון המוצע מיועד לעגן בתקנות את הנחיית הרשות בנושא, המבוססת בעיקרה על מסקנות ועדת המומחים שמינתה יו"ר הרשות, בראשותו של פרופ' דן גלאי.

הנחיית הרשות כללה הוראות בדבר דיווח איכותי בנושא. התקנות מיועדות לכלול גם הוראות בדבר דיווח כמותי.

הצעה כוללת תיקונים לגבי דוח הדירקטוריון על מצב ענייני התאגיד על פי הם יש מעתה לכלול פרטים דבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם במסגרת דוח הדירקטוריון. התקנה דורשת פרוט בנושא הנ"ל, על פי נוסח המוגדר בתקנות.

דרישות דומות להכללת פרטים בדבר חשיפה לניהולי שוק ודרכים ניהולם נוספות גם לגבי דוח הדירקטוריון לתקופת ביניים ולגבי תשקיפים.

ניכוי מס תשומות בגין עבודות פיתוח (סעיף 3 בידעון)

פסק דין שניתן לאחרונה דן במקרה שבו מנהל המכס והמע"מ פסל ניכוי מס תשומות שנוכה על ידי המערערת על פי חשבונית מס שהוצאה ושנמסרה לה על ידי חברה עירונית לפיתוח, עבור עבודות פיתוח שביצעה. חברת הפיתוח העירונית היא חברה שהוקמה על ידי עירייה, שמטרתה לבצע באמצעות קבלני משנה שנקבעו לפי מכרז, עבודות תשתית פיתוח עבור העירייה. העירייה מכוח סמכויותיה, מטילה על יזמי הבנייה בתחומה היטלים ואגרות לכיסוי עלויות התשתיות, אך בקשר לאלו, היא מסכימה כי במסגרת חוזה התשתית שבין חברת הפיתוח העירונית ליזמי הבנייה, אלו יופטרו, מחלק מאותם היטלים ואגרות.

המערערת שילמה לחברת הפיתוח העירונית בהתאם לחוזה התשתית סכום בצרוף מע"מ והוצאה לה חשבונית על שמה. מנהל מע"מ סירב להכיר בחשבונית שהוצאה כדין בנמקו את סירובו בכך שהמערערת איננה "מקבלת השרות" אלא העירייה, שכן החשבונית הוצאה בקשר לפיתוח תשתיות עירוניות.

בית המשפט קבע בין היתר כי אין להעלות על הדעת כי מנהל המע"מ יזכה בכפל מע"מ, כאשר מצד אחד הוא מחזיק בידיו את המע"מ נשוא החשבונית שהועבר אליו על ידי חברת הפיתוח העירונית, ומצד שני גם יקבל שוב את המע"מ הכלול במחירי הדירות שהמערערת תמכור, ובהקשר זה, נקבע כי אם מנהל מע"מ טוען כי החשבונית לא הוצאה כדין מדוע מחזיק הוא בידיו כספים שלא נגבו כדין, ומדוע לא יחזירם לחברת הפיתוח העירונית על מנת שזו תחזירם למערערת.

כמו כן נקבע כי עמדת מנהל מע"מ היא גם בלתי צודקת, המדינה כללה בתנאי המכרז חיוב הזוכים בו בתשלום מע"מ על הוצאות הפיתוח מנהל המע"מ חייב היה על כן לכבוד את "מעמדו" של חיוב זה המזכה את הזוכה במכרז בניכוי המע"מ כמס תשומות.

נקבע כי מעמדה של העירייה בגדר "מקבל שירות" של ביצוע עבודות הפיתוח מחברת הפיתוח העירונית אינו שולל את מעמדה של המערערת כמקבלת שירות על ידי ביצוע אותן תשתיות.

שערוך פקדונות מלקוחות כניכוי לצרכי מס (סעיף 5 בידיעון)

פסק דין שניתן לאחרונה דן במקרה שבו חברת גז מתקשרת עם לקוחותיה בחוזה על פיו נדרש כל מצטרף חדש לחברה, כתנאי לקבלת השרות ממנה להפקיד סכום כסף מוגדר כפקדון שאמור להיות מוחזק בידיה עד תום תקופת ההתקשרות. החזרת הפקדון לצרכן כשהוא פורש, מתבצעת תוך הצמדת גובה הפקדון המוחזר, לגובה הפקדון הנדרש ממצטרף חדש נכון לאותה עת.

בפסק הדין התעוררה בין היתר השאלה מה דין הוצאות שערוך הפקדונות מלקוחות, בהן נושאת החברה. האם דינן כהתחייבות ודאית ומוחלטת (שאז מותרת בניכוי) או דינן כהתחייבות תלויה, במקרה שההתחייבות תלויה, האם מתקיימים התנאים להתרתה כהוצאה.

בית המשפט קבע בין היתר כי התנאים בשאלת התרת הוצאה בגין התחייבות עתידית הם הכללתה של הפרשה במאזן על פי כללי חשבונאות מקובלים, האפשרות לאמוד בדיוק מירבי את גובהה של ההתחייבות והוכחת קיומה של סבירות "קרובה לודאית" לאפשרות הפיכתו של החוב לחוב סופי.

נקבע על סמך נסיון העבר כי יש סבירות גדולה שלפחות חלק מן הפקדונות לא יוחזרו בסופו של דבר לידי הלקוחות, כשהתוצאה מכך הינה, שהחברה המחזיקה בפקדונות תמשיך להינות בלא הגבלת זמן, מן הניכויים השנתיים של הפרשי השערוך אותם אולי לא תדרש לשלם לצרכן לעולם, על כן נדחתה דרישת החברה בענין זה.

מיסוי העברת חלקו של שותף בשותפות (סעיף 6 בידיעון)

בפסק דין שניתן לאחרונה נידונה השאלה האם שותפים בשותפות שהקימו חברה והעבירו אליה את כל זכויותיהם וחובותיהם בשותפות, ימוסו כמי שמכרו זכות בשותפות (בדומה למניה) או כמי שמכרו את חלקם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות (בדומה לעסק בבעלות יחיד).

להבדל בין שתי התפיסות השלכות ניכרות על היקף חבות המס של כל שותף, שכן לפי התפיסה של מכירת כל נכס לחוד, ימוסה הרווח בגין מכירת הנכסים המוחשיים של השותפות, מבלי לקחת בחשבון את התחייבויותיה, אשר, ללא ספק, משפיעות על שווי חלקו הכולל של כל שותף בשותפות.

בית המשפט קבע בין היתר כי נראה כי הנתון הקובע בעניין זה הינו העובדה כי בפועל הועברו כאן מהשותפות לחברה שהוקמה ע"י השותפים (שאחזקתם בה זהה לחלקיהם בשותפות) מכלול זכויותיהם וחובותיהם בשותפות, ולא נכסים נפרדים ששמשו אותם בעסק השותפות. מן הדין, על כן, ששומת המס על ריווח ההון - במידה שנוצר עקב העברה זו על פי הוראות הפקודה תקבע לפי "התמורה" ו"יתרת המחיר המקורי" (כהגדרת מונחים אלה בפקודה) לגבי חלקו הכולל של השותף בשותפות שהועבר לחברה, ולא לגבי כל פריט בנפרד.

יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2000 (סעיף 7 בידיעון)

הוראת ביצוע של מס הכנסה שפורסמה לאחרונה דנה ביישום הוראות חוק התיאומים בשנת 2000 וזאת לאור העובדה שחוק התיאומים נחקק בשנים של אינפלציה בשיעורים גבוהים, מצב שאינו שורר בשנים האחרונות. כמו כן, העובדה ששעור עלית מדד המחירים לצרכן בשנת 2000 הסתכמה ב- 0% יוצרת בעיה שכן הוראות החוק דורשות במקרים מסוימים חלוקה בשעור עליית המדד בשנת המס וחלוקה כאמור יוצרת תוצאה שאינה מוגדרת מבחינה מתמטית.

הוראת הביצוע באה לתת פיתרון לבעיה האמורה תוך התייחסות לסוגי הנישומים השונים ולמרכיבים השונים בהם מטפל חוק התיאומים.

ב. רעיונות ודעות

1. ניצול הפסדים בחברות על סף פשיטת רגל

המשבר הפוקד לאחרונה את חברות ההי טק בישראל מעורר מחדש את הדיון בסוגיות הקשורות לקיזוז הפסדים. מתוך מגוון רחב של סוגיות כאמור, בחרנו להתמקד בדרכים בהם ניתן לנצל הפסדים שנוצרו בחברות שפעילותן כשלה ונמצאות על סף פשיטת רגל ובדרכים ליצירת הפסדים כאמור. כפי שנראה להלן, סוגיה זו דורשת דיון כפול. מחד, יש לבחון את הדרכים לניצול הפסד ההון שנוצר למשקיע. מאידך, יש לבחון את הדרכים לניצול ההפסדים השוטפים שנוצרו בחברה הכושלת.

מועד ההכרה בהפסד הון על השקעה כושלת במניות החברה: הגישה המקובלת גורסת שכתנאי להכרה בהפסד הון מהשקעה במניות בחברה שכשלה יש להכריז על פירוק החברה או לחלופין למכור את מניותיה. על פי רוב, רשויות המס אינן מאפשרות לבצע הפרשה לירידת ערך החברה וזאת בהתאם לעקרון הכללי בדיני המס לפיו לא ניתן לבצע הפרשה לירידת ערך רכוש קבוע (ראה עמ"ה 482/67 בעניין רמט).

על אף העמדה המוצהרת של רשויות המס, לגישתנו בחברות העוסקות באופן שוטף בפעילות השקעה, ניתן לבצע הפרשה לירידת ערך השקעות ולהכיר בהפסד אף לפני ההכרזה הפורמלית על פירוק החברה (בהקשר למאפייניה של חברה העוסקת בהשקעות ראה ע"א 937/90 אוגדה השקעות). הדבר נכון במיוחד כאשר ההשקעה בחברה אינה מקנה למשקיע את האפשרות להשפיע על הכרזת הפירוק בחברה. שכן, במקרים אלה, המשקיע נתון לחסדיהם של יתר המשקיעים אשר משיקולים שונים עשויים להימנע מלהכריז על פירוק. לפיכך, אנו סבורים שנוכח יהיה אם רשויות המס יאפשרו לעיתים לבצע הפרשה לירידת ערך חברות אף במקרים בהם החברה אינה נמכרת או מפורקת בפועל וזאת בכפוף למספר קריטריונים דוגמת הפסקת פעילות, פיטורי עובדים והפסקת ההשקעות בחברה.

חשוב להדגיש כי לא בכל מקרה כדאי למשקיע להקדים את פירוק החברה שבשליטתו וזאת בשל המגבלות המוטלות על קיזוז הפסדי הון. ודוק: באם המשקיע אינו צופה רווחי הון בשבע השנים הקרובות מוצע להשהות את פירוק החברה, וזאת מכיוון שהפסד ההון שיווצר בפירוק ניתן לניצול במשך 7 שנים בלבד. מנגד, באם המשקיע צופה רווחי הון בשנים הקרובות מוצע להקדים את הפירוק. שכן, במידה והפירוק יבוצע באופן מידי המשקיע יקבל הפסד הון בגין השקעתו אשר בהתאם להוראות חוק התיאומים מתואם לאינפלציה החל מתום שנת הפירוק. לעומת זאת, באם המשקיע ישהה את פירוק החברה, ההפסד שנוצר

כתוצאה מהפירוק אינו מתואם למדד מכיוון שלא ניתן לקבל הפסד ריאלי בגין השקעה בחברה (ראה דיון להלן).

הפסד ריאלי בגין מכירת השקעה במניות החברה: מכיוון שמניות אינם נכס בר פחת, לא ניתן לקבל במכירתם הפסד ריאלי בהתאם לסעיף 9(ג) לחוק התיאומים. קיימות דעות שונות באשר לתכליתה של הוראה זו אשר מונעת את ההכרה בהפסד ריאלי במכירת מניות. כפי הנראה, תכלית ההוראה היתה למנוע מצב בו כתוצאה מחלוקת העודפים הנומינליים (חלף העודפים המתואמים) לנישום יוצר הפסד הון יש מאין. בהתאם לכך, אנו סבורים שכיום, לאור הקביעה המפורשת בחוק החברות החדש לפיה ניתן לחלק כדידנד את העודפים המתואמים בלבד, אין יותר הצדקה למנוע את הכרה בהפסד ריאלי במכירת מניות. בהקשר לכך, מעניין לציין, כי לעניין מס שבח נקבע שבעת מכירת מניות איגוד מקרקעין ניתן לקבל הפסד ריאלי (ראה עמ"ש 753/95 בעניין ליפשיר).

במרבית המקרים, לא ניתן להצביע על פתרון תכנוני אשר יאפשר את קיזוז ההפסד הריאלי. יחד עם זאת, בחברות אשר הדבר רלוונטי לגביהם יש לשקול את האפשרות להיכנס לתחולת התקנות הדולריות. הכניסה לתקנות הדולריות תאפשר למשקיע לקבל הפסד ריאלי דולרי בגין השקעתו. בנוסף, משקיע כאמור לא יתחייב במס בגין סכום אינפלציוני חייב שנצבר עד לשנת 1994. מכל מקום, כדאיות הכניסה לתקנות האמורות תלויה בגורמים רבים. בין היתר, נדרש כי שיעור השקעת החוץ בחברה יהיה לפחות 25%.

יצירת כפל הפסד: הפסד בחברה אשר מומן בהון מניות עשוי לגרום ליצירת כפל הפסדים. במה דברים אמורים: נניח כי בעל מניות השקיע בהון המניות 100 ₪ וכי במשך שנת הפעילות הראשונה החברה הפסידה 100 ש"ח. כעת, באם בעל המניות ימכור את החברה (ככל הנראה בסכום הנמוך מ- 100 ש"ח), לכאורה נוצר מצב בו ההפסד יוכר פעמיים – מחד, בעל המניות רושם הפסד הון בגובה ההפרש בין 100 ₪ לתמורת המכירה. מאידך, בחברה עדיין נותר הפסד עסקי שוטף של 100 ₪ הניתן לניצול במגבלות עליהם נעמוד בהמשך.

במידה ובעלי המניות יחליטו על פירוק החברה, ההפסד העסקי המצוי בחברה יאבד אגב הפירוק. שכן, בהתאם לדיני המס המקובלים הפסד של חברה מתפרקת אינו עובר לידי בעלי המניות. לפיכך, במידה והדבר רלוונטי, מוצע לשקול את האפשרות למכור את החברה ולא לפרקה וזאת במטרה לנצל את כפל ההפסד האמור.

עמדת רשויות מס הכנסה, כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה 6/00 הינה שאין לאפשר לרוכש החברה לקזז את הפסדי העבר כנגד פעילות חדשה אותה הוא מעוניין להכניס לחברה, וכל זאת בעיקר במקרים בהם הרוכש רוכש יותר מ- 50% ממניות החברה במישרין או בעקיפין והפעילות העסקית שהועברה הינה פעילות

עסקית הקיימת אצל הרוכש. עמדה זו של נציבות מס הכנסה סותרת את ההלכה שנקבעה בעניין רובינשטיין (עמ"ה 29/94) ממנה לכאורה עולה האפשרות לקזז את הפסדיה של חברה נרכשת.

מכל מקום, על אף הלכת רובינשטיין הנ"ל פקיד השומה עשוי לתקוף פעולה של רכישת חברה לשם קיזוז הפסדים בדרכים הבאות: ראשית, פסק דין רובינשטיין לא פסל את האפשרות להוציא שומה, אשר אינה מתירה את קיזוז הפסדים, לבעל המניות ולא לחברה הנרכשת. שנית, פקיד השומה עשוי לטעון כי העברת הפעילות לחברה החדשה כרוכה במכירת מוניטין או נכס בלתי מוחשי אחר על ידי הרוכש לחברה החדשה. שלישית, פסק דין רובינשטיין לא התמודד ישירות עם העיוות הכלכלי היוצר כפל הפסדים. רביעית, למיטב ידיעתנו, פסק דין רובינשטיין עומד בפני ערעור לבית המשפט העליון ועל כן הוא אינו מהווה הלכה מחייבת בשלב זה. (בהקשר לכך ראה גם - ע"א 265/67 בעניין מפי, ע"א 11/74 בעניין אולפני הסרטה).

המרת שטרי הון והלוואות לפני המכירה: בקרב העוסקים בפרקטיקה, קיימת שאלה האם בעת מכירת שטר הון/ הלוואה של חברה מפסידה יש לבצע המרה של שטר הון/ הלוואה למניות עובר למכירה או לחלופין למכור את שטר הון לצד ג'. לאור ההלכות שנתנו לאחרונה בעניין רובינשטיין (ע"א 7048/97) ובעניין שכביץ (עמ"ה 108/91) נראה כי ניתן להסיק את המסקנות הבאות: ראשית, במידה וההלוואה מומחית לרוכש פקיד השומה יתקשה לטעון כי בחברה נוצרה מחילה היוצרת הכנסה חייבת. מנגד, מקום בו הצדדים העבירו את ההלוואה מבלי להמחות לרוכש את הזכות להיפרע מהחברה, פקיד השומה עשוי לטעון כי מדובר במחילת חוב החייבת במס. שנית, במידה ומכירת ההלוואה/שטר הון נעשית במטרה לבצע קיזוז הפסדים, פקיד השומה עשוי לטעון כי המכירה מהווה עסקה מלאכותית ובהתאם לכך לא להתיר בניכוי את קיזוז הפסד. בהקשר לכך, בית המשפט בעניין שכביץ עמד על ההבדל בין שטר הון להון מניות וקבע בדרך אגב כי יתכן מצב בו מניות חברה ימכרו בסכום זניח והדבר לא יהווה עסקה מלאכותית, זאת בעוד מכירה דומה של שטר הון בסכום זניח תהווה עסקה מלאכותית כאמור.

נוסף על האמור לעיל, יש לבחון את האפשרות להמיר את שטר הון או ההלוואה למניות עובר למכירה. פעולת ההמרה תתחייב במס בולים בשיעור של 1%. יחד עם זאת, המהלך מקנה שני יתרונות עיקריים – ראשית, למוכר המניות יהיה קל יותר לטעון להפסד הון. שנית, הסיכון לטענה של רשויות המס לפיה יש לחייב את החברה הנמכרת להכיר בהכנסה חייבת בעקבות מחילת החוב נמוך יותר וכך גם הסיכון כי רשויות מע"מ יטענו כי מחילת החוב חייבת במע"מ בהתאם לסעיף 12 לחוק מע"מ.

ניצול הוראות חוק המיזוגים והפיצולים: הוראות חוק המיזוגים והפיצולים לכאורה מטילות מגבלות על האפשרות לקיזו הפסדים. יחד עם זאת, מגבלות אלה דווקא עשויות לסייע לנישום וזאת במקרים הבאים: ראשית, הוראות חוק המיזוגים והפיצולים מאפשרות את העברת הפסד של החברה המעבירה לחברה הקולטת. כפי שצינו לעיל, במידה והחברה המעבירה היתה מתפרקת הפסד זה היה הולך לאיבוד. כלומר, הוראות חוק המיזוגים והפיצולים מאפשרות להעביר בצורה חוקית הפסדים בין חברות.

שנית, בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודת מס הכנסה, קיזו הפסד הון מוגבל למשך שבע שנים מהיום בו נוצר הפסד. בנוסף, בהתאם להוראות חוק המיזוגים והפיצולים במקרה של פיצול או מיזוג יוטלו מגבלות על קיזו הפסד ההון האמור במשך 5 שנים מיום המיזוג/ פיצול אולם מניין 7 השנים לצורך קיזו הפסד ההון, נפסק בשנים אלה. שילוב ההוראות הנ"ל מלמד שהמגבלות המוטלות בחוק המיזוגים והפיצולים עשויות דווקא לסייע לנישום. שכן, המגבלות לכאורה מאריכות את התקופה בה ניתן לקיזו את הפסד ההון ל- 12 שנים חלף תקופה של 7 שנים בלבד.

אילן עזרא, רו"ח, שותף, מנהל מחלקת מסים, החטיבה הטכנולוגית
גיא כץ, מחלקת מסים.

ג. הצעות חוק

2. טיוטת תקנות בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם

(הצעת רשות ניירות ערך ע/ 32-25 מ- 3.5.01)

בימים אלה שוקדת הרשות לניירות ערך על הכנת הצעה לתיקון תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 בנושא הדיווח בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם.

התיקון המוצע מיועד לעגן בתקנות את הנחיית הרשות בנושא, המבוססת בעיקרה על מסקנות ועדת המומחים שמנתה יו"ר הרשות, בראשותו של פרופ' דן גלאי.

הנחיית הרשות כללה הוראות בדבר דיווח איכותי בנושא. התקנות מיועדות לכלול גם הוראות בדבר דיווח כמותי.

ההצעה כוללת תיקונים לגבי דוח הדירקטוריון על מצב ענייני התאגיד על פי הס, יש מעתה לכלול פרטים בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם במסגרת דוח הדירקטוריון. התקנה דורשת פירוט בנושא הנ"ל, על פי נוסח המוגדר בתוספת השניה שנוספה לתקנות (ראה להלן).

דרישה דומה להכללת פרטים בדבר חשיפה לניהולי שוק ודרכי ניהולם, נוספה בדוח הדירקטוריון לתקופת ביניים כאשר כאן, במסגרת הפירוט נדרשת התייחסות לשינויים מהותיים מאוד שחלו בתקופת הביניים ביחס לחשיפה לסיכוני שוק ולדרכי ניהולם כמפורט בתוספת השניה (ראה להלן).

במסגרת ההצעה מוצע לתקן גם את תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף מבנהו וצורתו) (סעיף 44א שם) כך שדרישות דיווח דומות בדבר חשיפה לסיכוני שוק ודרכי ניהולם יחולו גם לגבי תשקיף.

תאגיד שניירות הערך שלו רשומים בבורסות מסוימות רשאי להכליל את המידע בדבר חשיפה לסיכוני שוק במתכונת הקבועה בדוח הזה במקום על פי המתכונת הקבועה בתוספת.

מוצע כי תקנות אלו יחולו החל מהדוחות התקופתיים ליום 31 בדצמבר 2001, אולם בדוחות דירקטוריון לשנת 2001 ולתקופות ביניים לשנת 2002, אין חובה לכלול נתונים בדבר החשיפה המקסימלית כמפורט בתוספת.

להלן עיקרי הדרישות לגבי הפרטים שיש לכלול בדוח הדירקטוריון:-

לאחר הגדרת מונחים רלבנטיים (כגון: "חשיפה חשבונאית"; מכשיר פיננסי") מגדירה התוספת מבנה קבוע, על פיו יש להציג את פרטי הדיווח, לפי סדר סעיפים ובצירוף כותרות הסעיפים כלדקמן:

א. האחראי על ניהול סיכוני השוק בתאגיד

שם האחראי, השכלתו, כישוריו, נסיונו, הפנייה לפרטיו בדוח התקופתי במקרה שנושא משרה בכירה בחברה; באין אחראי - ציון העובדה.

ב. תיאור סיכוני השוק

תיאור מפורט של סיכוני השוק אליהם חשוף התאגיד; התייחסות למידע אודות סיכוני שוק שיש להביאו בדוחות הכספיים; תאגיד שפעילותו בתחום הנגזרים אינה מיועדת להגנה, יציין זאת במפורש.

ג. מדיניות התאגיד בניהול סיכוני השוק

- מדיניות התאגיד בניהול סיכוני השוק ובכלל זה: האם ייעוד ניהול סיכוני השוק הוא לחשיפה חשבונאית או לחשיפה כלכלית - מקום שיש סתירה ביניהן, ציון כמותי של מידת החשיפה הרצויה.
- תיאור חלוקת האחריות והיקף הסמכות בתאגיד, בכל הנוגע לחשיפות קיימות, הגדלתן, פתיחת חשיפות חדשות או הקטנתן תוך ציון מגבלות כמותיות שנקבעו; תיאור המנגנונים המאפשרים תגובה מיידית להתפתחויות חריגות בשווקים השונים.
- מדיניות ההשקעה של התאגיד בגופים שעיקר עיסוקם עסקאות בנגזרים ומכירות בחסר (כגון קרנות גידור).
- תיאור שינויים שחלו בשנת הדיווח במדיניות ניהול סיכוני השוק.

ד. הפיקוח על מדיניות ניהול סיכוני שוק ואופן מימושה

תיאור אופן מימוש המדיניות ואמצעי הפיקוח לרבות:

- אופי, היקף ותדירות ההתייחסות בפועל של הדירקטוריון לסוגיות של הניהול סיכוני בשנת הדיווח.
- מנגנוני הבקרה הפנימית בתאגיד למניעת סטיות ממדיניותו בניהול סיכוני שוק, וציון חריגות משמעותיות מהמדיניות שתוכננה.
- עריכת תיעוד מקורי ומפורט המצביע על הקשר שבין מכשיר פיננסי לחשיפה כנגדה הוא בא להגן, בסמוך ככל האפשר למועד קשירת העסקה, קביעת הייעוד או לכל שינוי בו.

ה. דוח בסיסי הצמדה

- דוח בסיסי הצמדה המפרט את סעיפי המאזן בעמודות על פי בסיסי הצמדה כך שכל בסיס הצמדה שלגביו סך הנכסים הפיננסיים או ההתחייבויות הפיננסיות הנקובים או הצמודים אליו עולה על חמישה אחוזים מסך הנכסים הפיננסיים או ההתחייבויות הפיננסיות בהתאמה, יוצג בעמודה נפרדת; יתר בסיסי הצמדה יוצגו בעמודה אחת. כמו כן, תוצג עמודה של יתרות מכשירים פיננסיים שאינם צמודות ולבסוף תוצג עמודה המסכמת את כל העמודות האמורות והזהה לסך היתרות במאזן התאגיד. לקביעת בסיס הצמדה יילקחו נתונים כגון מטבע המימוש או הפרעון. יתרה הצמודה למספר בסיסי הצמדה שונים, תפוצל לבסיסי הצמדה בהתאם לאופן הערכתה לצורך הצגתה בדוחות הכספיים.
- אם להערכת הדירקטוריון דוח בסיסי ההצמדה משקף חשיפה לסיכוני שוק השונה מהותית מהחשיפה המאפיינת את שנת הדיווח, תוצגנה בנוסף היתרות המאזניות הממוצעות לתקופה על פי בסיסי ההצמדה המתחייבים.

1. חשיפה מקסימלית

נתונים על החשיפה המקסימלית בשנת הדיווח. יפורט הערך הגבוה ביותר בשנת הדיווח של כל אחד מאלה:

- (1) סך פוזיציות הרכישה בנגזרים;
- (2) סך פוזיציות המכירה בנגזרים;
- (3) סך הנכסים הפיננסיים בתוספת סך פוזיציות הרכישה בנגזרים בניכוי סך ההתחייבויות הפיננסיות ובניכוי סך פוזיציות המכירה בנגזרים;
- (4) סך ההתחייבויות הפיננסיות בתוספת סך פוזיציות המכירה בנגזרים בניכוי סך הנכסים הפיננסיים ובניכוי סך פוזיציות הרכישה בנגזרים.

לצורך מדידת החשיפה המקסימלית לא ייכלל נגזר שבו נכס הבסיס הוא שער ריבית; מדידת הנתונים ביחס לפוזיציות בנגזרים תיעשה לפי ערכם הנומינלי; קיבוץ הנתונים לצורך המדידות יעשה על בסיס ערכם הנומינלי המתורגם לשקלים במועד המדידה; נגזר המורכב משני נגזרים פשוטים (plain vanilla) או יותר, יפוצל למרכיביו; תצוין תכיפות ביצוע המדידה ובלבד שלא תפחת מאחת לשבוע ובמרווח זמן קבוע בין המדידות; לא היתה תכיפות ביצוע המדידה בשנת הדיווח אחת ליום לפחות, יצוין הדבר ויינתן הסבר כיצד שולט התאגיד על החשיפות בהעדר מידע; נקבעו מגבלות כמותיות על פוזיציות, תצוין תכיפות בדיקת העמידה בהן ויפורטו האמצעים הננקטים בכדי למנוע או לצמצם חריגות מהן בן מועדי הבדיקה.

2. פוזיציות הנגזרים

תובא טבלה מפורטת של פוזיציות בנגזרים כמפורט להלן:

- כל משפחת נגזרים (אופציות; חוזים עתידיים; Swaps וכיוב') תוצג בקבוצת שורות נפרדת בת 3 שורות: שורה על נגזרים למטרות הגנה המוכרים חשבונאית; שורה על נגזרים למטרות הגנה שאינם מוכרים חשבונאית ושורה על נגזרים שאינם למטרות הגנה.

כל שורה תפוצל לעמודות לפני נכסי הבסיס. לכל שורה בטבלה ולכל נכס בסיס יובאו נתונים על סך הערך הנומינלי של הנגזרים, בהפרדה בין נגזרים לטווח של עד שנה לבין נגזרים לטווחים ארוכים מכך, ולגבי כל טווח, תוך הפרדה בין פוזיציות רכישה לפוזיציות מכירה. קיבוץ הנתונים הנומינליים יעשה על בסיס ערכם השקלי במועד המדידה; בנוסף, יוצגו טורים לגבי הערך ההוגן באופן דומה (תוך הפרדה בין טווח של עד שנה למעבר לכך והפרדה בין פוזיציות מכירה לפוזיציות רכישה).

ינתן הסבר לפוזיציות, ואם הן מיועדות להגנה, ינתן הסבר כיצד הן משמשות לכך.

ח. אירועים לאחר תאריך המאזן

תיאור והסבר לאירועים ושינויים משמעותיים בנושא חשיפה לסיכוני שוק וניהול סיכוני שוק, אשר ארעו לאחר תאריך המאזן.

ד. פסקי דין

3. ניכוי מס תשומות בגין עבודות פיתוח

(ע"ש 8103/00 בבית - משפט המחוזי בירושלים מ- 6.3.01)
בן אבו חברה לבניין ופיתוח בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ

בן אבו חברה לבנין ופיתוח בע"מ (להלן - המערער) הינה חברה בע"מ העוסקת ביזמות בתחום הנדל"ן. הערעור מוגש על החלטה שהוציא מנהל המכס והמע"מ (להלן - המשיב) למערער בהשגה על פסילת ניכוי מס תשומות שנוכה על ידה על פי חשבונית מס שהוצאה ושנמסרה לה על ידי החברה העירונית לפיתוח אשדוד בע"מ (להלן - "חפ"א"), עבור עבודות פיתוח שביצעה.

חפ"א היא חברה שהוקמה על ידי עיריית אשדוד, שמטרתה לבצע באמצעות קבלני משנה שנקבעו לפי מכרז, עבודות תשתית פיתוח עבור העיריה. העיריה מכוח סמכויותיה, מטילה על יזמי הבנייה בתחומה היטלים ואגרות לכיסוי עלויות התשתיות, אך בקשר לאלו, היא מסכימה כי במסגרת חוזי התשתית שבין חפ"א ליזמי הבנייה, אלו יופטרו, מחלק מאותם היטלים ואגרות.

המערערת שילמה לחפ"א בהתאם לחוזה התשתית סכום בצירוף מע"מ וחפ"א הוציאה לה חשבונית על שמה.

המשיב סירב להכיר בחשבונית כחשבונית שהוצאה כדין בנמקו את סירובו בכך שהמערערת איננה "מקבלת השרות" אלא העירייה, שכן החשבונית הוצאה בקשר לפיתוח תשתיות עירוניות.

השאלה המרכזית: מיהו "מקבל השרות" הזכאי לקבלת חשבוניות המס בגין עבודות הפיתוח הנ"ל? אם יקבע כי "מקבל השרות" הינו המערער, אזי יש לקבל את ערעורה ולאפשר לה לנכות את מס התשומות בגין עבודות הפיתוח הציבוריות שביצעה חפ"א, ואם יקבע כי "מקבל השרות" הוא עיריית אשדוד, כפי שטוען המשיב, יש לדחות ערעור זה.

בית המשפט קבע בין היתר:

- אין ספק כי תשלום עלויות עבודות התשתיות הינו תנאי לביצוע יוזמת הבניה של המערערת במסגרת עסקיה ולכן גם נקבע בתנאי המכרז כי היא חייבת במע"מ על הוצאות הפיתוח.
- אין להעלות על הדעת כי המשיב יזכה בכפל מע"מ, כאשר מצד אחד הוא מחזיק בידיו את המע"מ נשוא החשבונית שהועבר אליו על ידי חפ"א, ומצד שני גם יקבל שוב את המע"מ הכלול במחירי הדירות שהמערערת תמכור, ובהקשר זה, אם המשיב טוען כי החשבונית לא הוצאה כדין למערערת, מדוע מחזיק בידיו כספים שלא נגבו כדין ומדוע לא יחזירם לחפ"א על מנת שזו תחזירם למערערת.
- עמדת המשיב היא בלתי צודקת, גם על פי עקרון תום הלב. במקרה דנן, המדינה באמצעות המינהל ומשרד השיכון כללו בתנאי המכרז שהוציאו את חיוב הזוכים בו בתשלום מע"מ על הוצאות הפיתוח והמשיב חייב היה על כן לכבד את "מעמדו" של חיוב זה המזכה את הזוכה במכרז בניכוי המע"מ כמס תשומות.
- מעמדה של העיריה בגדר "מקבל שירות" של ביצוע עבודות הפיתוח מחפ"א אינו שולל את מעמדה של המערערת כמקבלת שירות על ידי ביצוע אותן תשתיות.
- למעלה מהדרוש יצויין, שגם אם ניתן ללמוד מהפטור החלקי מתשלום אגרות והיטלים כאמור בחוזה התשתיות כי העיריה היא "מקבל השירות" ו"הצרכן הסופי" כנטען על ידי המשיב, הרי הפטור הוא חלקי בלבד ואינו חל ביחס לכלל התשתיות. (ולא נתברר מהו היחס בין התשתיות שבגינן זכתה המערערת לפטור לבין כלל התשתיות).

הערעור נתקבל במלואו

4. מע"מ על שירות לתושב חוץ

(ע"ש 1946/97 בבית המשפט המחוזי תל אביב יפו מ- 5.3.01)
גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ

חברת פורט דו סוליי (להלן - הספק), הינה חברה לאספקת יחידות נופש, שמקום מושבה הוא שוויץ. חברת גלמן פינץ בע"מ (להלן - המערערת), מקשרת בין לקוחות ישראליים לבין הספק. הערעור הוא על החלטת מנהל המע"מ והמכס (להלן - המשיב) בה נדחתה הטענה כי המערערת מספקת שירותים לתושב חוץ, ולכן נדחתה בקשתה לתשלום מע"מ בשיעור אפס.

בית המשפט קבע בין היתר:

- סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ קובע מס בשיעור אפס לגבי שרות הניתן לתושב חוץ, למעט כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל. במקרה הנוכחי מדובר בשירותים ממשיים שמעניקה המערערת ללקוחות. השירות משתרע על קביעת מחיר והורדה אפשרית ממחיר המחירון; על תחום המימון (כאן קיים שיקול דעת נרחב למערערת) ועל מתן ייעוץ והסדר הטיפול בניירות הרבים והשונים של המערערת.

לכאורה, התמורה הכספית ניתנת על ידי הספק, ויש בין הספק לבין המערערת חוזה מחייב. ברם, גם בין הלקוחות למערערת יש חוזה מחייב. נראה כי במהותן של עיסקאות אלו, הלקוחות הישראלים הינם הנהנים העיקריים מהשירות.

לסיכום, המערערת העניקה, בפועל, שירות ללקוחות תושבי הארץ, ולכן אינה זכאית לפטור הקבוע בסעיף 30(א)(5).

- נראה כי אין כל משמעות לסעיף 30(א)(7) הקובע מס בשיעור אפס לגבי מתן שרות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו הוא בחו"ל. השירות האמור ניתן בארץ ומתייחס לחו"ל.

הערעור נדחה.

5. שערך פקדונות מלקוחות כניכוי לצרכי מס

(עמ"ה 43/95, עמ"ה 31/96 בבית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו מ-14.2.01)
החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פשמ"ג

החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ (להלן - המערערת) מתקשרת עם לקוחותיה בחוזה על פיו נדרש כל מצטרף חדש לחברה, כתנאי לקבלת השרות ממנה להפקיד סכום כסף מוגדר כפקדון שאמור להיות מוחזק בידיה עד תום תקופת ההתקשרות. הפקדון משמש לשתי מטרות: להבטחת פרעון חובותיו של הצרכן ולהבטחת החזרתו של הציוד המושאל על ידו במצב תקין בעת פרישתו ממנה. החזרת הפקדון לצרכן כשהוא פורש, מתבצעת תוך הצמדת גובה הפקדון המוחזר, לגובה הפקדון הנדרש ממצטרף חדש נכון לאותה עת.

הערעור מעורר שתי שאלות מרכזיות:

השאלה הראשונה - מה דין הוצאות שערך הפקדונות מלקוחות, בהן נושאת החברה. האם דינן כהתחייבות ודאית ומוחלטת (שאו מותרות בניכוי) או דינן כהתחייבות תלויה. במקרה שהתחייבות תלויה, האם מתקיימים התנאים להתרתה כהוצאה.

השאלה השניה - השלכות חוק מס הכנסה (תאומים בשל אינפלציה) והתקנות המיוחדות בנושא חברות הגז, שהותקנו מכוחו, על סוגיית הפקדונות מן הלקוחות ושערוכן.

בית המשפט קבע בין היתר:-

בנוגע לשאלה הראשונה, התרת הוצאות השערך על פי הדין הכללי:-

- צודק פקיד השומה (להלן - המשיב) בטענה, כי ההתחייבות הנצמחת מהפרשי השערך, מהווה בפועל, בהיבט הכלכלי, המשפטי, חוב תלוי (ולא חוב ודאי ומוחלט) שלא יוכל להתגבש סופית עד שלא יתרחשו שני אירועים: ביטול חוזה ההתקשרות, והחזרת הציוד לחברה במצב תקין.

- קיימים שני תנאים בשאלת התרת הוצאה בגין התחייבות עתידית, אשר אומצו בפסיקה הישראלית -
- האחד, המתנה התרת התחייבות בחובת הכללתה של ההפרשה בגינה במאזן על פי כללי חשבונאות מקובלים.
- השני, המתנה התרה זו בקיומה של אפשרות לאמוד גובהה של ההתחייבות בדיוק מרבי תוך שימוש בכלים חשבונאיים.
- נראה כי ניתן מבחינה חשבונאית לראות בפקדונות ובהפרשי השערוך הנצברים הנלווים התחייבות ודאית של המערערת. וכן ככל שהדברים קשורים בהפרשי שיערוך אלה, ניתן להסיק כי בפועל ניתן לאמוד את גובה החוב, באופן בו עושה כן המערערת.
- תנאי שלישי פרי פסיקה שגובש לאחרונה דורש בנוסף על שני התנאים האמורים, גם הוכחת קיומה של סבירות "קרובה לוודאי" לאפשרות הפיכתו של החוב לחוב סופי.
- יש לראות בהפרשי השיערוך חוב תלוי משום שזכותו של הצרכן להשבת הפקדון לידי, קמה רק עם סיום הקשר החוזי בינו ובין המערערת, ועם ביצוע פעולות נוספות, כמו השבת ציוד הגז במצב תקין, ופרעון כל חובותיו לה. אין ספק כי ככל שנוקפות השנים, אכן הולך וקטן הסיכוי הריאלי שכל אותם צרכנים אשר הפקידו בידי המערערת במועד כלשהו לפני 20, 30, 40 שנה, אותם פקדונות זניחים, יקומו פתאום וידרשו השבתם. משמע, הסבירות הגדולה היא שלפחות חלק מן הפקדונות לא יוחזרו בסופו של דבר לידי הלקוחות, כשהתוצאה מכך הינה, שהחברה המחזיקה בפקדונות תמשיך להנות בלא הגבלת זמן, מן הניכויים השנתיים של הפרשי השערוך אותם אולי לא תדרש לשלם לצרכן לעולם.

בנוגע לשאלה השניה, השלכות חוק מס הכנסה (תאומים בשל אינפלציה) ותקנות מס הכנסה (ניכוי לחברות גז): -

כאשר מדובר בנכס שמומן בהון זר, יותרו לנישום בניכוי, מכח סעיף 17 לפקודה, הפרשי הצמדה שהוצאו על מימונו; ואילו כאשר מדובר במימון הנכס בהון עצמי, יזכה הנישום בניכוי בשל אינפלציה, מכח הוראות חוק התיאומים. דא עקא, שכספי הפקדונות, חורגים מעקרון כללי זה, בשל אופיים הייחודי. מחד גיסא, אין הפקדונות באים בהגדרת המונח "הון עצמי", המעוגנת בתוספת א' לחוק התיאומים, ולכן אינם באים בגדר חישוב הניכוי בשל אינפלציה. מאידך גיסא - אין להתיר למערערת בניכוי את הפרשי השערוך בגין הפקדונות האמורים - נוצר בהכרח הבדל בעל משמעות בינם ובין כל "הון זר" אחר. בנסיבות אלה יוצא, שהכספים המשמשים למימון רכישת הציוד לאספקת הגז, אינם זוכים למעשה לכל הגנה אינפלציונית.

המערערת, מבקשת איפוא להתיר לה הניכוי האינפלציוני, מכוח הגיוני ותכליתו של חוק התיאומים;

רציונל זה שמציבה המערערת אינו מופרך כלל, ואפשר שראוי היה לו גם למחוקק, לאמצו. אלא שלא כך סבר הוא כפי הנראה בבואו לנסח את סעיף 33(ב)(6). בעשותו כן, ובהתקינו מכוחו את תקנות מס הכנסה (ניכוי לחברות גז), התשמ"ז - 1987 (להלן - תקנות הגז) גילה המחוקק דעתו כי הפתרון לבעיה המתוארת, ראוי שיתבטא בניכוי המיוחד לו זכאית חברת גז בהתאם לתקנות הגז. משכך הם הדברים, אין להתיר למערערת בניכוי את הפרשי השערוך.

התקנות מעניקות לאותו חלק מכספי הפקדונות הגנה אינפלציונית, ככל שכספים אלו שימשו למימון מיכלי הגז המהווים נכס קבוע בעסק. בכך יש לכאורה כדי לקרב את מצבה של המערערת למצבו של כל נישום אחר לפי פרק ב' של חוק התיאומים, כאשר כנגד תוספת בשל אינפלציה, תוכל היא לנכות הוצאות "מימון" אינפלציוניות בגין הפקדונות.

הערעור נדחה על שני חלקיו.

6. מיסוי העברת חלקו של שותף בשותפות

(ע"א 2026/92 בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לעירעורים אזרחיים)

פקיד שומה פתח תקווה נגד שדות חברה להובלה (1982) בע"מ, דוד ברנדייס, חאגי יחיא עבד אל ג'אבר.

דוד ברנדייס וחאגי יחיא עבד אל ג'אבר (להלן - המשיבים) היו שותפים בשותפות בשם "שדות" (להלן - השותפות). השותפות עסקה בעסקי הובלות ובין נכסיה היה רכוש ורכוש שוטף. במהלך שנת 1982 החליטו המשיבים לשנות את צורת ההתאגדות בה ניהלו את עסקם והקימו חברה בשם שדות להובלה (1982) בע"מ (להלן - החברה). כל נכסיה והתחייבויותיה של השותפות הועברו אל החברה. כל אחד מהמשיבים החזיק מניות חברה באותו שיעור החזקות שהיה בידו קודם לכן בשותפות. בספרי החברה נרשמו יתרות הסיום של מאזן השותפות כיתרות פתיחה של החברה.

פקיד השומה (להלן - המערער) חייב את השותפים במס רווח הון שצמח להם, לטענתו, מהעברת רכוש קבוע (משאיות) של השותפות אל החברה. המשיבים השיגו על שומות אלה והשגותיהם נדחו.

המשיבים ערערו לבית המשפט המחוזי. טענתם היתה, כי העברת זכויותיהם בשותפות לחברה אינה "מכירה" כמשמעות מונח זה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. לחילופין, ה"נכס" שנמכר איננו זכותם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות, אלא הנכס הנמכר הוא זכותם הכוללת בשותפות.

בית המשפט המחוזי קיבל את ערעור המשיבים ועל כן פקיד השומה ערער לבית המשפט העליון.

השאלה הנידונה אם כן היא:

האם שותפים בשותפות שהקימו חברה והעבירו אליה את כל זכויותיהם וחובותיהם בשותפות, ימוסו כמי שמכרו זכות בשותפות (בדומה למניה) או כמי שמכרו את חלקם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות (בדומה לעסק בבעלות יחיד)?

להבדל בין שתי התפיסות השלכות ניכרות על היקף חבות המס של כל שותף, שכן לפי התפיסה של מכירת כל נכס לחוד, ימוסה הרווח בגין מכירת הנכסים המוחשיים של השותפות, מבלי לקחת בחשבון את התחייבויותיה, אשר, ללא ספק, משפיעות על שווי חלקו הכולל של כל שותף בשותפות.

בית המשפט קבע בין היתר:

- אף אם נתייחס לשותפות דנן כאל שותפות שלא רשומה - לא יהיה בכך כדי לשנות את המצב. נראה כי הנתון הקובע בעניין זה הינו העובדה כי בפועל הועברו כאן מהשותפות לחברה שהוקמה ע"י השותפים (שאחזקתם בה זהה לחלקיהם בשותפות) מכלול זכויותיהם וחובותיהם בשותפות, ולא נכסים נפרדים ששמשו אותם בעסק השותפות. מן הדין, על כן, ששומת המס על ריווח ההון - במידה שנוצר עקב העברה זו על פי הוראות הפקודה תקבע לפי "התמורה" ו"יתרת המחיר המקורי" (כהגדרת מונחים אלה בסעיף 88 לפקודה) לגבי חלקו הכולל של השותף בשותפות שהועבר לחברה, ולא לגבי כל פריט בנפרד.

- השאלה איננה אם השותפות היא אישיות משפטית מבחינת תורת המשפט אלא אם מנקודת ראות נורמטיבית קיימות הוראות המתייחסות לשותפות כחטיבה נפרדת לצורכי מס הכנסה. כלומר, אין חשיבות מכרעת לשאלה אם קיימות הוראות דיוניות, המרשות לשותפות לתבוע בשמה, או הוראות המאפשרות לרשום רכוש בשמה וכו'. השאלה המהותית היא מה דינה של השותפות לצורך מיסוי? האם כעסק נפרד או כעסקו של כל שותף ושותף? במלים אחרות, בעיני דיני המסים עסק השותפות עשוי להיחשב כעסקו של כל שותף, אף אם לפי תורת המשפט השותפות מגיעה - בשל קיום הוראות מסוימות - לידי דרגה של תאגיד, וכן ההיפך.

- מהוראות סעיף 63(א)(1) לפקודה עולה העיקרון, כי לצורך מס הכנסה הנישום הוא השותף היחיד ולא השותפות בתור עסק נפרד. יחד עם זאת, קיימות הוראות אחרות בפקודת מס הכנסה, התופסות את השותפות, במפורש או במשתמע, בתור יחידה עסקית נפרדת. סעיף 63(א)(2) הקובע כי ראש השותפים יערוך וימסור, דוח על הכנסת השותפות, רואה מבחינה

חשבונאית את השותפות כעסק נפרד. מסעיפים אחרים לפקודה משתמע, לכאורה, כי השותפות היא "חבר בני אדם" במובן סעיף 1 לפקודה.

הוראת סעיף 63 לפקודה אינה מסדירה את הסוגיה, משום שעניינה קביעת הכנסותיה והוצאותיה של השותפות. על פי ההסדר הקבוע בהוראה, הכנסות השותפות מיוחסות במישרין לכל שותף ושותף על-פי חלקו. ההוראה אינה עונה על השאלה המתעוררת בסוגייתנו, והיא מהי הכנסתו של שותף כאשר הוא מעביר את זכויותיו בשותפות לאדם אחר כלומר, הבעיה איננה ייחוס ההכנסה לשותפות או לשותף, אלא כיצד לתפוס את הנכס המועבר על ידי שותף, בהנחה הברורה כי המדובר בהכנסתו שלו.

העולה מן האמור, כי נקודת המוצא הראשונית - הוראות פקודת מס הכנסה לא הובילו לידי פתרון הבעיה המיוחדת העומדת לפנינו.

מן הראוי לאמץ את הגישה שפותחה בפסיקה בארה"ב כי בהעדר הוראת חוק מפורשת, בבואנו לקבוע את שיטת המיסוי על פי מדיניות משפטית ראויה, יש לבחון את מהותה האמיתית של העסקה ואת תוכנה הכלכלי. העברת חלק בשותפות היא במהות העברת זכות ב"עסק פעיל", על מכלול נכסיו והתחייבויותיו. זכות ב"עסק פעיל" של שותפות קרובה, ביסודה, למושג המניה בחברה עסקית. גם כאן מדובר ביישות כלכלית ייחודית ומופרדת מן המחזיקים בה. בכך שונה השותפות מעסק של אדם יחיד, לגביו קשה להפריד בין פעילויותיו, נכסיו והתחייבויותיו של היחיד, לבין אלה של עסקו. גישה זו מעניקה משמעות, לצורך דיני המס, ל"תופעת" השותפות, המוכרת בדין הכללי. גישה זו מתיישבת יפה גם עם העיקרון, לפיו יש לשאוף לתאום בתפיסת מושגי היסוד במשפט האזרחי ובדיני המסים.

עקרונית, אין כל הכרח שמיסוי הכנסה הונית יהיה שונה ממיסוי הכנסה פירותית. ואמנם, המגמה כיום בעולם היא לצמצם, אם לא לבטל, הבחנה זו. עם זאת, אם קיימת הבחנה בהסדרי המיסוי, הרי יש להחיל את דיני המס על פי מהות העניין. כך הוא הדין במיסוי בשל מכירת מניות בחברה. מכירת המניות מקימה חיוב בגין הכנסה הונית, שאינה תלויה באופיים של נכסי החברה הספציפיים. דווקא הגישה ה"מצרפית" עשויה ליצור קשיים, שכן היא מחייבת החלת דינים שונים על נכסים שונים בתוך השותפות. על פי הגישה ה"מצרפית" יש להבחין, בקשר לנכסים היחידים, בין ציוד, שהוא נכס הון, לבין מלאי עסקי, שהוא נכס פירותי. הבחנה זו עשויה, למשל, ליצור קשיים במסגרת עקרון הפרסונליות. התוצאה תהיה כי במכירת חלק בשותפות, נכסים אחדים יהיו כפופים לעקרון הפרסונלי ואחרים לא. הביקורת היוצאת מנקודת ראות שאין להחיל על נכסים, שהם פירותיים, הסדר שהוא "הוני" במהותו, אינו נראה מבוסס. ארוע המס נידון לפי משמעותו הכלכלית, שהיא הונית או פירותית. כך הוא המצב במקרה של חברת מניות וכך מן הראוי שיהיה לגבי שותפות עסקית.

- אין בעיה בחישוב יתרת המחיר המקורי של שווי הזכות הכוללת; הפתרון יהיה דומה לאופן החישוב של ערכים אלה בחברה. באשר לחשש מפני גביית כפל מס - ניתן למנוע גביית כפל מס באמצעות פרשנות של הדין, המבוסס על עקרון היסוד, האוסר על גביית כפל מס בגין אותה הכנסה.
- בסיכומו של דבר: יש לקבל את העמדה לפיה יש לראות לצורך מיסוי את ההעברה הנדונה של עסק השותפות מידי השותפים לידי החברה כהעברת זכותו של כל שותף בשותפות ולא כהעברת כל נכס ונכס בנפרד.

הערעור נדחה ברוב דעות.

ה. חוזרי מס הכנסה ומע"מ

7. יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2000

(הוראות ביצוע מ"ה מס' 18/2001 - מקצועית / שומה / מחקר ומדיניות מ- 6.5.2001)

1. כללי

- 1.1 דיווח כספי מותאם על - פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי הונהג בישראל בשל האינפלציה הגבוהה ששררה במשק הישראלי מסוף שנות השבעים.
- 1.2 אינפלציה של מאות אחוזים הובילה למסקנה שדיווח כספי במונחים נומינליים אינו בעל ערך למשתמשים בדוחות הכספיים, ובמיוחד כיוון שללא התאמת דוחות כספיים למונחים ריאליים, כלל השוואתיות בין עסקאות שונות ואירועים שונים שהתרחשו בשנים שונות, אינו בר ביצוע. לפיכך, פורסמו בישראל מספר גילויי דעת חשבונאיים אשר עסקו בהתאמת הדוחות הכספיים לכוח הקניה.
- 1.3 על רקע האמור, בשנת 1982 פורסמו הוראות חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב - 1982 ומאוחד יותר הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה - 1985 (להלן: החוק) אשר עסקו בהתאמת ההכנסה החייבת לשינויים בכוח הקניה של השקל.
- 1.4 בשנים האחרונות חלה ירידה משמעותית באינפלציה ששררה בישראל. האינפלציה נמוכה, ואף נמשכות הציפיות לאינפלציה בשיעור דומה בטווח הקצר והארוך. והכל, על רקע העובדה שבשנים 1999 ו - 2000 שיעורי עליית המדד היו 1.3% ו - 0.0% בהתאמה.
- 1.5 לאור כל האמור לעיל, נבחנת האפשרות להפסיק את הדיווח הכספי המותאם, על ידי המוסד לתקינה חשבונאית בהצעה לתקן מספר 12.
- 1.6 אותן הנמקות כאמור לעיל, מצדיקות גם את בחינת הפסקת יישום הוראות החוק. ואולם, בינתיים הוראת ביצוע זו באה לתת פתרון לבעיה שנוצרה בעקבות שיעור עליית מדד המחירים לצרכן לשנת 2000 כפי שפורסם ביום 15.01.01 על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ואשר הסתכם ב- 0.0%.

2. הגדרת הבעיה

- 2.1 סעיף 7 לחוק קובע כי "סיכום ההון" לעניין חישוב הניכוי או התוספת של אינפלציה בשנת המס יכלול את השינויים החיוביים והשליליים כאמור בתוספת ג לחוק.
- 2.2 הגדרת "שינוי חיובי / שינוי שלילי" כאמור באותה תוספת קובעת, כי יש להביא בחשבון כשינוי כל אחד מהסכומים כאמור בתוספת ג כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד מהחודש שבו נתקבל/ שולם עד תום שנת המס ומחולק בשיעור עליית המדד בשנת המס.
- סיכום ההון, שהשינויים כאמור הם חלק ממנו, מוכפל בשיעור עליית המדד במהלך שנת המס.
- 2.3 כיוון ששיעור עליית המדד בשנת המס 2000 הינו 0.0%, פעולה כאמור בסעיף 2.2 לעיל (של חלוקה באפס) יוצרת תוצאה שאינה מוגדרת מבחינה מתמטית.
- 2.4 זאת ועוד, למרות ששיעור עליית המדד השנתי במהלך שנת 2000 הסתכם ב- 0.0%, שיעור עליית המדד בתקופות מסוימות שבמהלך שנת המס היה שלילי או חיובי, ואולם אלה היו שוליים.

3. יישום וביצוע - נישום פרק ב'

3.1 תוספת / ניכוי בשל אינפלציה

תוספת או ניכוי בשל אינפלציה הינם תוצאה של מכפלת סיכום ההון בשיעור עליית המדד בשנת המס. בסעיף 2 לעיל, הוצגה בעיית ה"חלוקה באפס", אשר מונעת את אפשרות חישוב השינויים השליליים והחיוביים המהווים מרכיב בחישוב סיכום ההון.

גם לחישוב המרכיבים האחרים של סיכום ההון (הון עצמי ונכסים קבועים) אין משמעות בשנת 2000, שכן לצורך חישוב הניכוי או התוספת בשל אינפלציה יש להכפילם באפס.

עמדת נציבות מס הכנסה הינה, כי לאור האמור לעיל, אין לחשב בשנת המס 2000 ניכוי או תוספת בשל אינפלציה. אשר על כן, וכתוצאה מעמדה זו, נדרשות התאמות ביישום סעיפים שונים בחוק אשר תפורטנה בהמשך.

3.2 ניכוי בשל אינפלציה, הפסד והפרש ראלי מועברים (להלן: סכומים מועברים)

- 3.2.1 ניכויים או קיזוזם של סכומים מועברים, ייעשה כעקרון כשהם מתואמים ליום 31.12.2000, ואולם, כיוון שמדד 12/99 ומדד 12/2000 זהים, אין להחיל במקרים אלה את הוראות 9 (א) רישא לחוק, וכן את הוראת המעבר לגבי מרכיב ההתאמה בסעיף 6(ג) לחוק, ואשר על כן ההתאמה בגינם תהיה ליום 31.12.1999.

למען הסר ספק, מובהר כי לא ישלל קיזוזו של ניכוי בשל אינפלציה מועבר אשר ייעשה בערכו לסוף שנת מס 1999.

3.2.2 קיזוז הפסד מועבר, לרבות קיזוז בשל אינפלציה מועבר, המקוזז כנגד רווח הון או שבח במהלך שנת המס, יעשה ללא התאמתו למדד במהלך שנת המס.

3.3 ניכוי נוסף בשל פחת - סעיף 3

3.3.1 סעיף 3(ב) לחוק קובע, כי סכום הניכוי כאמור מחושב על סכום הפחת השנתי, והוא שווה לסכום המתקבל מהכפלת סכום הפחת כאמור בשיעור עליית המדד מהחודש שבו הובא הנכס כנכס קבוע או כשינוי שלילי, לפי המוקדם כשהוא מתואם עד תום שנת המס.

3.3.2 יש לפעול כאמור בסעיף 3.3.1 לעיל. ואולם, לגבי נכסים שנרכשו במהלך שנת 2000 - אין ליישם את הוראות סעיף 3(ב) לחוק, שהרי נכסים כאמור לא הובאו בחשבון כשינוי שלילי, בשנת המס 2000, בהתאם להוראות ביצוע זו.

3.4 ריבית בשל הון - סעיף 10

3.4.1 סעיף 10 לחוק קובע כי בגין פריטים הוניים כאמור בתוספת א לחוק וכן בגין פריטים המהווים שינוי חיובי כאמור בתוספת ג' לחוק, לא תותר בניכוי כל ריבית ו/או הצמדה.

3.4.2 בשל שיעורי האינפלציה בתקופות שונות בשנת 2000 ושיעור האינפלציה השנתי במהלך כל השנה, פריטים כאמור ייחשבו ככאלה בשנה הזו, רק אם אינם צמודים ואינם נושאים כל ריבית. יוצא איפוא, שבמקרים כאמור, בגין פריטים אלה ממילא אין הוצאות מימון, ולפיכך סעיף 10 אינו חל.

3.5 הוצאות ריבית לפני שהנכס החל לשמש בייצור הכנסה - סעיף 11

3.5.1 על פי סעיף 11 לחוק, על נכס שטרם החל לשמש בייצור הכנסה, תותר הוצאת ריבית בגובה סכום שהובא בחשבון כנכס קבוע או כשינוי שלילי כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד מתחילת שנת המס או מהיום שבהו הובא בחשבון כאמור, לפי המאוחר, עד החודש שקדם לחודש שבו הנכס החל לשמש בייצור הכנסה או עד תום שנת המס, לפי המוקדם.

3.5.2 בכל מקרה כאמור שבו נכס טרם החל לשמש בייצור הכנסה, אין להתיר בניכוי כל הוצאת מימון כמחושב לעיל, שנבעה בגין שנת המס 2000 עד יום הפעלת הנכס. זאת, כיוון שנכסים כאמור, אשר בגינם מחושב הסכום כאמור, לא הובאו בחשבון כשינוי שלילי, בשנת המס 2000, בהתאם להוראת ביצוע זו.

3.6 מכירת נכס מוגן או נכס קבוע - סעיף 12

סכום ההפחתה כאמור בסעיף יתואם עד תום שנת המס.

3.7 ניירות ערך - סעיף 6

נישום שהוראות פרק ב' לחוק חלות בקביעת הכנסתו, יישם את הוראות סעיף 6 לחוק כלשונו, פרט למקרה בו במדובר בנייר ערך שנרכש ונמכר באותה שנה.

לגבי מקרה כאמור, הרווח המחושב ממכירת נייר הערך יהיה: התמורה בניכוי מחירו המקורי (התמורה והמחיר המקורי לעניין זה לא יהיו מתואמים כאמור בסעיף 6 לחוק). זאת, כיוון שנכס כאמור שנרכש במהלך השנה, לא הובא בחשבון כשינוי שלילי.

4. יישום וביצוע - נישום פרק ג'

נישום שהוראות פרק ג' חלות בקביעת הכנסתו, יישם את הוראות החוק כלשונו. לגבי אופן מילוי הטפסים הקשורים ביישום הוראות חוק התיאומים, ראה/י הוראות למילוי הטפסים כאמור בסעיף 8 להלן.

5. לפעולה

5.1 נישום שהוראות פרק ב' לחוק בקביעת הכנסתו, יישם את כל ההוראות כאמור בהוראות ביצוע זו.

5.2 על אף האמור בסעיף 5.1, נישום שלא קיבל את עמדת הנציבות כפי שהוצגה בסעיף 3.1 לעיל, יישם את כל הוראות החוק כלשונו.

בשום מקרה, נישום לא יוכל ליישם רק חלק מההסדר כאמור בהוראות ביצוע זו, למעט האמור בסעיפים 5.3 ו- 5.4 להלן (לדוגמא: לא תינתן אפשרות לחשב שינוי שלילי בגין רכישת נכס קבוע ולתבוע ניכוי בשל פחת בגין אותו נכס מאידך).

5.3 במקרה כאמור בסעיף 5.2 לעיל, אין לחשב סיכום הון כאמור בסעיף 7 לחוק. הניכוי / התוספת בשל אינפלציה לשנת המס יהיו: הסכומים ששולמו או שנתקבלו, לפי העניין, במהלך שנת המס, כשהם מוכפלים בשיעור עליית המדד מהחודש בו שולמו או נתקבלו ועד תום שנת המס.

5.4 מבדיקת מדדי התקופה שבין 31.12.1999 לבין 31.12.2000 עולה, כי יתכן מצב שבו חישוב כלשהו הנדרש על פי אחד הסעיפים בחוק יצריך הכפלה בשיעור עליית מדד שלילי. במקרה כאמור, וכיוון שבדרך כלל אין מדובר בתוצאות מספריות מהותיות, יש לראות במקורם שיעור עליית מדד שלילי, כאילו היה כתוב אפס.

5.5 האמור בהוראת ביצוע זו, לא יחול על מוסדות כספיים כהגדרתם בסעיף 22 (ג) לחוק. לגבי מוסדות כאמור, קובע סעיף 22 לחוק כי המדד הקובע לצורך יישום הוראות החוק, הינו המדד הידוע בחודש ולא המדד בגין החודש, ולפיכך שיעור עליית המדד בשנת 2000 אינו מסתכם ב- 0%.

כמו כן, הוראת ביצוע זו לא תחול על נישומים, אשר אושרה לגביהם תקופת שומה מיוחדת, ושיעור עליית המדד באותה שנת מס עליה הם נדרשים לדווח, אינה 0%.

6. תחולה

- 6.1 הוראות החוק שלא טופלו במסגרת הוראת ביצוע זו, תמשכנה לחול על הכנסתו של הנישום כלשונו.
- 6.2 הוראת ביצוע זו, תוקפה נכון לגבי דוחות לשנת המס 2000 בלבד.

7. תקנות דולריות

יובהר, כי הוראת ביצוע זו אינה חלה על נישומים אשר בקביעת הכנסתם חלות תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסויימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו - 1986.

8. הנחיות למילוי טופסי האינפלציה הנלווים לדוח השנתי לשנת המס 2000

יובהר, כי האמור להלן מפרט אך ורק את השינויים שיש לערוך במילוי הטפסים, וזאת בהתאם לאמור בגוף הוראת הביצוע. מקום שבו לא נקבעה התייחסות שונה לאמור בטפסים, יש למלא אותם כנדרש בעבר (כאמור בטפסים).

פרק ב'

א. נספח 7 ("סיכום ההון") ורשימות ו - 4 הנלוות לנספח 7

יש להתעלם מנספח 7 על כל ארבע הרשימות הנלוות אליו (הון; תיאומי הון; נכסים קבועים; שינויים במשך השנה), למעט סעיף 3 בגב טופס נספח 7, לבעלי הכנסות מבניית יחידות עבודה.

ב. נספח 3 ("תיאום הוצאות ריבית")

יש להתעלם מנספח 3, לגבי סעיפים 10 ו - 11 לחוק התיאומים מהסיבות האמורות בסעיפים 3.4 ו - 3.5 כאמור בגוף הוראת הביצוע.

ג. נספח 4 ("ניכוי בשל פחת")

הנספח ייושם אך ורק לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.1.2000 (מאחר שנכסים שנרכשו במהלך שנת המס לא נלקחו בחשבון כשינוי שלילי).

ד. נספח 2 (חישוב רווח או הפסד ריאליים מניירות ערך)

לגבי ניירות ערך שנרכשו ונמכרו בשנת המס 2000, הנספח ייושם ללא תיאום המחיר המקור והתמורה.

ה. בטופס 1392 / ד' -

דוח תיאום אינפלציוני של חבר בני אדם שאיננו שותפות

יש להתעלם משורה 5 ("תוספת בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 10 לחוק");
יש להתעלם משורה 9 ("ניכוי בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 11 לחוק");
יש להתעלם משורה 16 ("תוספת בשל אינפלציה");
יש להתעלם משורה 17 ("ניכוי בשל אינפלציה");

ו. בטופס 1392 / ב' -

דוח תיאום אינפלציוני של יחיד לפי פרק ב'

יש להתעלם מחלק ב' ("דוח סיכום ההון");
יש להתעלם משורה 9 ("ניכוי בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 11 לחוק");
יש להתעלם משורה 16 ("תוספת בשל אינפלציה");
יש להתעלם משורה 17 ("ניכוי בשל אינפלציה");

דוח תיאום אינפלציוני ודוח על "סיכום ההון" של שותפות לפי פרק ב'
לחוק

יש להתעלם מחלק ב' ("דוח סיכום של השותפים...");
יש להתעלם משורה 9 ("ניכוי בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 11 לחוק");
יש להתעלם במסגרת חלק א' של הטופס, משורה 16 ("תוספת בשל אינפלציה...");
יש להתעלם במסגרת חלק ב'1, שבגב הטופס משורה 17 ("ניכוי של אינפלציה...").

פרק ג'

דוח תיאום אינפלציוני של יחיד לפי פרק ג'
ניכוי בשל מלאי

יש להתעלם מסעיף 2 שבגב הטופס, כדלקמן:
טבלה 4 ("חישוב סכום המלאי הממוצע")
טבלה 5 ("חישוב הכנסה חייבת לצורך הניכוי")
שורות 7, 8 ו- 9 בדוח התיאום.

תיאום הוצאות ריבית

יש להתעלם משורה 14.