

1 באפריל 2004

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 212/2004 ובו מידע תמציתי על פסקי דין בנושאי מיסוי, על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית ועל חידושים במיסוי בינלאומי.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים.

**אנו מאחלים ללקוחותינו ולקוראינו חג פסח כשר ושמח.**

בכבוד רב,  
סומך חייקין

---

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

## ידיעון 212/2004 - תוכן עניינים

### עמוד

1	<b>א. בקצרה</b>
	<b>ב. פסקי דין</b>
4	1. מס הכנסה - מיסוי משיכות בעלים - כהכנסת עבודה בידי בעל שליטה
6	2. מס הכנסה - מיסוי מכירת "מוניטין"
10	3. מס ערך מוסף - עבודות פיתוח בתמורה לותר על היטלים
12	4. מס ערך מוסף - שיעור הריבית הרעיונית לצורך חיוב במע"מ
14	5. מס ערך מוסף - מתן שירות לתושב חוץ ושיעור מע"מ אפס
	<b>ג. עדכוני חקיקה</b>
16	6. חוק גיל פרישה
19	7. תיקון תקנות מס הכנסה - שווי השימוש ברכב
	<b>ד. חוזרים והוראות ביצוע</b>
20	8. חוזר מס ערך מוסף - הבהרות בעקבות שינוי שיעור המע"מ
	<b>ה. נושאים שעל הפרק</b>
25	9. מס הכנסה - ריבית רעיונית בעת דיפלציה
29	10. חוק התיאומים - תחולה בשנת המס 2003
30	<b>ו. מיסוי בינלאומי</b>
38	<b>In Brief</b>

## **א. בקצרה**

- **מס הכנסה: מיסוי משיכות בעלים - כהכנסת עבודה בידי בעל שליטה (סעיף 1 בידיעון)**

בפסק דין שניתן בבית המשפט המחוזי בעניין **אביגדור שמואל**, ביום 30.11.2003 נקבע שמשיכות בעלים שהלכו ותפחו לאורך השנים, כשהוצמדו לעליית המדד בלבד וללא מסמכים משפטיים המבססים את קיום החוב, ימוסו כהכנסת עבודה בידי בעל השליטה. פסק דין זה חוזר על הלכה שנקבעה בבית המשפט העליון בעניינו של **רמי לב**.

- **מס הכנסה: מיסוי מכירת "מוניטין" (סעיף 2 בידיעון)**

ביום 15.12.2003 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון בעניין **שלמה שרון ואחרים**. פסק הדין מתייחס לאירועים שקדמו לכניסת הרפורמה במס לתוקף ביום 1.1.2003 ולכניסת תקנות המאפשרות הפחתת מוניטין ששולם עבורו ביום 1.7.2003. בית המשפט קובע בפסיקתו שלושה אספקטים מרכזיים של המונח "מוניטין", כדלקמן:

1. מהו מוניטין כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה ?
2. באילו נסיבות יכול אדם למכור או להעביר מוניטין ?
3. כיצד יש לחשב את מרכיב המוניטין בעסקה ?

- **מס ערך מוסף: עבודות פיתוח בתמורה ליותר על היטלים (סעיף 3 בידיעון)**

ביום 2.2.2004 ניתן בבית המשפט העליון פסק דין בעניין חבות במע"מ עסקאות בעת ויתור של העירייה על תשלום אגרות, כנגד ביצוע עבודות פיתוח ע"י "עוסק". נקבע כי יש לראות בפעולות אלו משום "עסקת חליפין" ובהתאם לכך נוצרת בידי העוסק חבות לתשלום מע"מ עסקאות, בגין שווי עבודות הפיתוח. מנגד, משתמע מפסק הדין כי במקרה כזה ניתן לקזז את מלוא מע"מ התשומות בגין העבודות הנ"ל.

- **מס ערך מוסף: שיעור הריבית הרעיונית לצורך חיוב במע"מ (סעיף 4 בידיעון)**

ביום 7.1.2004 ניתן בבית המשפט העליון פסק דין בעניין **משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ** בו נדונה השאלה מהו שיעור הריבית הרעיונית לצורך חיוב במע"מ, בגין פיקדון דולרי של דייר בבית אבות המוחזר כשהוא צמוד לדולר בלבד, ללא ריבית. בפסק הדין נקבע כי שיעור הריבית הרעיונית בהלוואה דולרית יקבע לפי המקובל בשוק בהלוואות דולריות, בהתאם לכך נקבע כי שיעור הריבית במקרה זה יעמוד על 3.25% כשסכום זה כבר כולל את המע"מ.

- **מס ערך מוסף: מתן שירות לתושב חוץ ושיעור מע"מ אפס (סעיף 5 בידיעון)**

ביום 2.2.2004 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון בעניין **גלמן פינץ בע"מ** בו נקבע כי יש להתיר מע"מ בשיעור אפס לגבי מתן שירות לתושב חוץ על-פי חוק מע"מ, בנוסחו קודם לתיקון 23 לחוק (נציין כי במסגרת התיקון האמור הוחמרו התנאים להתרת מע"מ בשיעור אפס).

- **חקיקה חדשה: חוק גיל פרישה (סעיף 6 בידיעון)**

לאחרונה חוקק חוק גיל פרישה, בו נקבע הסדר מקיף בנושא גיל הפרישה בישראל. גיל פרישה הוגדר בחוק כגיל שבהגיעו אליו, זכאי אדם לפרוש מעבודתו ולקבל, בהתקיים התנאים שנקבעו בדין או בהסכם, גמלה בשל פרישתו מהעבודה. ככלל, גיל הפרישה שנקבע הנו 67 לגבר ו-64 לאישה. החוק הגדיר את גיל 67 כפרישת חובה וגיל 60 כגיל פרישה מוקדמת. כמו כן נקבעו לוחות מעבר לפי חודשי לידה, כך שגיל הפרישה יועלה באופן מדורג, עד שגיל הפרישה יגיע לגיל הפרישה החדש שנקבע. בנוסף, בוטלו פטורים והטבות שניתנו בעבר לפורשי כוחות הביטחון.

- **תיקון תקנות מס הכנסה: שווי השימוש רכב (סעיף 7 בידיעון)**

תקנות מס הכנסה בעניין קביעת "שווי השימוש ברכב" תוקנו, בכלל זה נקבע כי תיאום הסכומים יהא אחת לשנה ולא באופן רבעוני, וכן הגדרת 7 קבוצות רכב במקום 6 קבוצות רכב עד לתיקון התקנות.

● **חוזר מס ערך מוסף: הבהרות בעקבות שינוי שיעור המע"מ (סעיף 8 בידיעון)**

החל מיום 01.03.2004 ירד שיעור המע"מ מ- 18% ל-17%. בחוזר מע"מ מובאות הבהרות לגבי חיוב במע"מ לגבי סוגים שונים של עסקאות. ככלל, שיעור החיוב במע"מ יקבע לפי "מועד החיוב" במס ערך מוסף בגין העסקה, כאשר "מועד החיוב חל עד וכולל 29.2.2004 יחול מע"מ בשיעור 18% וכאשר "מועד החיוב" במס חל מיום 1.3.2004 ואילך יחול מע"מ בשיעור 17%.

● **חוק התיאומים: תחולה בשנת המס 2003 (סעיף 9 בידיעון)**

במהלך חודש פברואר 2004 הניח שר האוצר בוועדת הכספים הצעה לאישור תקנות בנוגע לאופן יישום חוק התיאומים בשנת 2003 (בה המדד היה שלילי). לפי ההצעה ביקש שר האוצר לקבוע כי יישום חוק התיאומים בשנת 2003 יבוצע לפי "מדד אפס". אולם, לאחר דיונים הוחלט להסיר את ההצעה מסדר היום.

המשמעות היא כי לא חל שינוי חקיקתי בנוגע ליישום חוק התיאומים בשנת 2003 בימים אלו נדון בנציבות מס הכנסה אופן יישום חוק התיאומים לשנת 2003, ויתכן כי עמדת הנציבות תהיה כי יש ליישמו אגב התחשבות במדד השלילי (בחוזרים שפורסמו בעבר ע"י רשויות המס עלתה מצדם דווקא טענה כי בעת ירידת מדד יש ליישם את חוק התיאומים אגב התחשבות במדד אפס).

● **מס הכנסה: ריבית רעיונית בעת דיפלציה (סעיף 10 בידיעון)**

עקב מדד שלילי שנתי בשנת 2003 (מינוס 1.89%), וכן, עקב מדדים חודשים שלילים, נוצרו קשיים בקשר ליישום סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה, הבעיות ופתרונות אפשריים יוצגו להלן.

## **ב. פסקי דין**

### **1. מס הכנסה: מיסוי משיכות בעלים - כהכנסת עבודה בידי בעל שליטה**

(עמ"ה 00171/97 מיום 30.11.2003)  
המערער: אביגדור שמואל  
המשיב: פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

#### **העובדות**

המערער הוא בעל שליטה בחברה.

החל משנת 1989, השנה בה הוקמה החברה ובשנים שלאחריה, נהג המערער למשוך, באופן שוטף, סכומי כסף מן החברה, כך שיתרות החוב שנרשמו אצלה לחובתו, הלכו ותפחו משנה לשנה ונכון ליום 31.12.1995 עמדה יתרת החוב של המערער על סך של כ- 5 מיליון ₪. יתרת החוב נשאה ריבית בשיעור עליית המדד בלבד, וזאת, מבלי שהועמדו לזכות החברה בטחונות כלשהם, בגינה.

במבוא לדוח החברה לשנת 1992, כאשר סכום החוב עמד על כ- 1.5 מיליון ש"ח, העיר רואה החשבון של החברה על **אי וודאות** לגבי אפשרות גביית החוב.

#### **טענות הצדדים**

המערער ביקש להמשיך ולראות במשיכותיו מהחברה משום "הלוואה", בעוד שפקיד השומה סבר כי יש לחייב את המערער במס בגין משיכותיו אלה, בהן ראה הכנסת עבודה, או לחילופין, דיבידנד.

#### **נפסק**

בית המשפט קבע כי משיכות הבעלים יסווגו ככאלה שאינן ברות החזר לחברה. משכך, יש לסווגן כהכנסת עבודה או כדיבידנד שחולק. מתוך שתי אפשרויות אלו בחר בית המשפט במשיכת שכר, וזאת מחוסר נימוקים לסיווגן כדיבידנד.

מפסק הדין עולה, כי השאלה המכרעת בדיון היא, האם הוכח קיומה של חובת המושך להשיב את כספי המשיכה, והאם הוחזרו אלה בפועל, מחויבות זו יכול הנישום להוכיח אם באמצעות מסמך בכתב בו מעוגנות זכויות וחובות הצדדים להלוואה ומועדי פירעונה; אם על ידי הצגת בטוחות או, מנגנון הצמדה וריבית שנקבעו בין הצדדים; ואם על ידי הצבעה על תשלומים שבוצעו על חשבון החוב (פירעון חלקי).

אילו הציג הנישום הסכם בכתב בינו ובין החברה לגבי גורל משיכותיו ממנה או הצביע על בטחונות שהעמיד לרשותה, או אילו הציג ראייה בדבר החזר כלשהו שביצע על חשבון החוב, אפשר והיה מקום לקבל טענותיו בעניין הסיווג.

**הערעור נדחה.**

## 2. מס הכנסה: מיסוי מכירת "מוניטין"

(ע"א 7493/98, ע"א 7543/98, ע"א 5321/98, ע"א 5936/98, ע"א 7479/98, ע"א 6690/99 בפני בית המשפט העליון מיום 15.12.2003)  
המערערים: שלמה שרון ואחרים  
המשיב: פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה

בבית המשפט העליון ניתן פסק דין שדן ב-5 ערעורי מס הכנסה שיפורטו להלן:

1. יחיד שפעל בשוק ניירות הערך, ניהל חברה שבשליטתו שעסקה בניהול תיקי השקעות ומכר את החברה לרבות "המוניטין הידע המקצועי השם והקשרים" ("פרשת שרון").
2. יחיד שפעל בתחום המחשוב, הקים חברה בתחום עיסוקו ושימש בה כמנהל שכיר. לאחר מספר שנים מכר היחיד את החברה ואת המוניטין שצבר והתחייב להימנע מתחרות במשך שנתיים ("פרשת הררי").
3. שני יחידים שעסקו בהפצת מוצרי מזון והקימו חברת 'מסגרת' לעסקיהם. לאחר מספר שנים מכרו את עסק ההפצה לרבות העובדים והלקוחות (להלן - "פרשת אסולי").
4. חברת הפצה שמכרה זכויות הפצה של מוצר מסוים בארץ למפיץ אחר (להלן - "פרשת אינווסטי").
5. יחיד שעסק בפינוי אשפה והעביר את עסקיו לחברה שהקים לצורך כך. לאחר מספר שנים צורפה לחברה חברה נוספת על דרך הקצאת מניות ובמהלכה מכר היחיד את המוניטין שלו לחברה המצטרפת ("פרשת מילר").

האירועים התרחשו קודם לכניסת הרפורמה לתוקף ונידונו בו עניינים הרלוונטיים גם לאחר כניסתה לתוקף.

פסק הדין דן בשלושה אספקטים מרכזיים של המונח "מוניטין", כדלקמן:

1. מהו מוניטין כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה?
2. באילו נסיבות יכול אדם למכור או להעביר מוניטין?
3. כיצד יש לחשב את מרכיב המוניטין בעסקה?

## רקע כללי

### הדין "הישן":

במכירת "נכס" מסוג מוניטין, העניקה הפקודה בנוסחה עד ליום 31.12.2002, הקלה, בדרך של חישוב "סכום אינפלציוני" בגין חלק מהתמורה המתקבלת ממכירת מוניטין שלא שולם עבורו - אלא נצמח בעסק. על "סכום אינפלציוני" שחושב כאמור שולם מס בשיעור מופחת של 10%, בלבד, במקום שיעור מס "רגיל" המוטל על רווח ההון הריאלי, אשר עד ליום 31.12.2002 היה עד שיעור מס של 50% ליחיד ושיעור מס של 36% לחברה. אולם, לצד הטבה זו, שניתנה למוכר המוניטין, קבעה הפקודה "סנקציה" לפיה רוכש המוניטין לא יוכל לנכות פחת בגין התמורה ששילם עבור המוניטין שרכש.

לכאורה, מצב זה של ניגוד אינטרסים שנוצר בין מוכר המוניטין לבין רוכש המוניטין, אמור היה להקנות אמינות לסיווג העסקה ולשווייה, כפי שקבעו הצדדים, אולם בפועל לא אחת עלתה מחלוקת עם פקיד השומה בנוגע לאופן בו יש לסווג את העסקה (בשאלה האם אכן מדובר **במכר של "מוניטין"**, או שמא, מדובר במכר של נכס הון "אחר" שאינו מוניטין). כמו כן, כאשר שוכנע פקיד השומה כי אכן מדובר במכר של מוניטין, עדיין, במקרים רבים, עלתה השאלה איזה חלק מהתמורה יש לייחס למוניטין ואיזה חלק מהתמורה יש לייחס למרכיבים אחרים שנכללו בעסקה.

### הדין "החדש":

במסגרת הרפורמה במס הכנסה, שנכנסה לתוקפה ביום 1.1.2003, בוטלו ההוראות הישנות בנוגע לאופן המיסוי של "מוניטין שלא שולם עבורו" ונקבעו הוראות חדשות, לגבי המוכר. על פי ההוראות החדשות מוכר המוניטין יהיה חייב במס בשיעור קבוע של 25% שהוא גם שיעור המס על רווח הון "רגיל" לאחר הרפורמה במס, בעת מכירה של "מוניטין שלא שולם עבורו", וזאת ללא קשר עם מועד צמיחת המוניטין בידו.

במקביל, נקבע בתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003 (להלן - "**התקנות**"), כי החל מיום 1.7.2003, רוכש מוניטין יהיה זכאי בגין עלות רכישת המוניטין לפחת בשיעור 10% לשנה, כנגד הכנסתו החייבת בשיעורי מס "רגילים". עם כניסתן לתוקף של התקנות בוטל חישוב "הסכום האינפלציוני הנוסף" בידי המוכר, אשר בגינו זכה המוכר להקלה בדרך של חיוב במס בשיעור של 10% בלבד, בגין מרכיב זה של התמורה. משמע, עם כניסתן לתוקף של התקנות הוסר ניגוד האינטרסים שהיה קיים בין מוכר המוניטין לבין רוכש המוניטין, ונקבע כי לצד חיובו במס של המוכר (בשיעור 25%) יותר פחת של 10% בידי רוכש המוניטין (כנגד הכנסתו החייבת בשיעורי מס "רגילים").

## נפסק

להלן עיקרי ההלכות שנקבעו בפסק הדין של בית המשפט העליון:

1. **הגדרת מוניטין** - המחוקק הישראלי נמנע מלהגדיר מונח זה בחוק, והותר מלאכה זו לבתי המשפט. בהתאם לפסיקה, המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות **ישבו למקום העסק**. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו.

כלומר, המוניטין מבטא את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו - מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק.

2. **הוכחה כי אכן נמכרו מוניטין** - בית המשפט דן בסוגיה באספקט של מכירת תיקי לקוחות וקבע כי במכירת המוניטין עלול להיווצר קושי מקום בו הגורם המרכזי שהשפיע על החלטתם של הלקוחות לשוב למקום העסק היה תכונותיו האישיות של בעל העסק. השאלה המתעוררת באותם מקרים היא, האם ניתן להעביר או למכור לאחר את אותם מוניטין שאינם גלומים בעסק, כי אם בתכונותיו האישיות של בעל העסק. בית המשפט עונה בחיוב לשאלה זו.

### דרכי ההוכחה להעברת מוניטין

בהקשר למכירת תיקי הלקוחות קובע בית המשפט כי חוג הלקוחות הוא נכס מוניטין הניתן להעברה ולמכירה וכי סממן למכירה הוא **הסכמה** כי חוג הלקוחות עובר מאדם למשנהו. לא נדרש כי מכירה של המוניטין תלווה במכירה של נכס פיזי השייך לעסק אולם נדרשים סממנים נוספים בכדי להצביע על ההעברה כגון קיומה של התניתן אי-תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה.

סממן מובהק למכירת מוניטין של עסק הוא כאשר נמכר העסק כ"עסק חי", לאמור - כאשר מועברת פעילותו של העסק. כלומר, העברה של אותם היסודות המבטיחים את המשך פעילותו של העסק. בית המשפט קובע כי ככלל, יקשה להוכיח כי נמכרו המוניטין של עסק - מקום בו לא נמכר העסק כעסק חי.

בפרשת אסולי ובפרשת אינווסט דן בית המשפט במוניטין של מפיץ וקבע כי אומנם המוניטין של מוצר (כלומר, נטייתם של הלקוחות לשוב ולרכוש אותו) נבנים במידה רבה, על ידי מאמצי השיווק והמכירה של המפיץ, ברם, אין פירוש הדבר כי הזכות במוניטין שייכת למפיץ, וברגיל יש לראות במוניטין של המוצר כשייכים **ליצרן**, וזאת על אף שהמפיץ תרם לבניית המוניטין של המוצר. כלומר מכירת זכות ההפצה במקרה זה אינה מלווה במכירת מוניטין.

3. **חישוב ערך המוניטין** - בית המשפט דן בהרחבה בשלוש שיטות שונות שנידונו בפסיקה, בדין הזר, ובכללי חשבונאות מקובלים, וקבע שני כלים לסייע בבחירת השיטה.

ככל שמדובר בעסקות שנכרתו לפני 1.7.2003, יום כניסת התקנות לתוקף - ניתן להסתייע בהסכמת הצדדים שהרי ניגוד העניינים המיסוי שביניהם הבטיח שהסכום אותו זקפו לעסקה ביטא את המוניטין לבדו ולא את ערכו של העסק כעסק חי.

ככל שמדובר בעסקות שנכרתו לאחר 1.7.2003 - במקרים בהם סבור פקיד השומה כי הסכמת הצדדים אינה סבירה, הרי שבמידה והתקיימו התנאים המקדמיים לפיהם הוכח עצם קיומו של מוניטין בעסק, שיטת החישוב שיש לבחור בה היא הנוסחה "השיורית" לפיה יש להפחית מהתמורה שנשתלמה בגין רכישת העסק את ערך הנכסים שאינם מוניטין, המוחשיים והלא מוחשיים, והיתרה תהווה את שווי המוניטין.

**הערעורים נדחו**

### **3. מס ערך מוסף: ביצוע עבודות פיתוח בתמורה ליותר על היטלים**

(ע"א 1306/99, 805/00, 4903/02 בבית המשפט העליון מיום 02.02.2004)  
המערערות בע"א 1306/99 : חוף הכרמל 88 בע"מ וחוף הכרמל נופש ותיירות חיפה  
המשיב בע"א 1306/99 : מנהל מע"מ חיפה  
המערערות בע"א 805/00 : "גן" חברה קבלנית לבנין והשקעות  
המשיב בע"א 805/00 : מנהל אזורי, מס ערך מוסף, פתח תקווה  
המערערות בע"א 4903/02 : ב.ס. השקעות בע"מ וס.ב.י.ב. השקעות ופיתוח בע"מ  
המשיב בע"א 4903/02 : מנהל המכס והמע"מ

#### **העובדות**

שלושת הערעורים שלהלן עוסקים בשאלה דומה - האם קמה חבות במע"מ מקום בו מבצע הנישום, על פי הסכם עם העירייה עבודות פיתוח ותשתית, ובתמורה לכך, מוותרת העירייה לנישום על תשלום ההיטלים והאגרות שהוא היה נושא בהם אילו העירייה עצמה היתה מבצעת עבודות אלו.

הרקע לערעורים הינו זכאות של עוסק לנכות מס תשומות כאשר התשומות הן לשימוש בעסקה החייבת במס, כאשר למלכ"ר לא קיימת זכאות כזו מאחר והמלכ"ר אינו גובה מס על עסקאותיו.

#### **קביעת בית המשפט המחוזי**

בשלושת המקרים שלהלן בית המשפט המחוזי קבע כי מדובר בעסקת חליפין לפיה, בשל אילוצים תקציביים, אין העירייה מסוגלת לבצע את עבודות הפיתוח בעצמה, ולכן החברות תבצען, תוך ויתור מצד העירייה על תשלומי החובה בגין העבודות.

עסקת חליפין זו מהווה שתי עסקאות נפרדות - האחת ביצוע עבודות הפיתוח בעבור העירייה, והשניה - תשלום היטלים ואגרות על ידי החברות לעירייה, כך שבפועל אין תזרים מזומנים בין הצדדים. הליך זה של 'קיצור דרך' אינו משנה את מהות העסקאות, וביצוע עבודות הפיתוח עבור העירייה היא עסקה של מתן שירות על ידי החברה לעניין מע"מ. שווי העסקה יהיה לכל הפחות שווי ההיטלים והאגרות שנחסכו לחברות.

#### **משמעות הקביעה כי מדובר בעסקת חליפין**

משמעות הקביעה כי יש לראות בעסקה משום "עסקת חליפין" בין הקבלן (שהוא "עוסק") לבין העירייה (שהיא "מלכ"ר") הינה, כי על העוסק להנפיק לעירייה "חשבונית" בגינה מתחייב העוסק בתשלום מע"מ עסקאות, בעוד שעל העירייה

להנפיק לעוסק "קבלה" בגינה העוסק אינו רשאי לקזז מע"מ תשומות. בדרך זו חויב העוסק בתשלום מע"מ עסקאות בגין עסקת החליפין.

#### **טענות הצדדים**

הטענה העיקרית של החברות המערערות הנה כי אין לראות בעסקה משום עסקת חליפין, החברה מבצעת את עבודות הפיתוח עבור עצמה ולא דווקא בעבור העירייה וממילא לא קמה חבות בתשלום היטלים ואגרות לעירייה בגין אותן עבודות. לטענתן, לא ניתן לומר כי החברות סיפקו "שירות" לעירייה, כהגדרתו בחוק מע"מ ועל כן אין צידוק לתשלום מע"מ. החברות טענו כי הוראות החוק אינן מקימות חובה של העירייה לבצע את עבודות הפיתוח והיא רשאית להטילן על בעל הקרקע. כמו כן, בפועל, ביצוע עבודות הפיתוח נכפה על החברות מאחר והעירייה לא יכלה לשאת בעלות. החברות טענו עוד כי חיובן במע"מ בגין ההתקשרות עם העירייה משמעותו כי הן נושאות במס כפול - מס עסקאות בגין ביצוע עבודות הפיתוח לעירייה ומס עסקאות בגין מכירת המקרקעין לרוכשים.

#### **נפסק**

העסקאות שנעשו בין החברות לבין העירייה מהוות עסקאות חליפין. מצד אחד החברות מבצעות עבור העירייה עבודות פיתוח כבוע של קבלן, ומצד שני, החברות שילמו כביכול לעירייה את תשלומי החובה בגין עבודות פיתוח, בכובען כבעלי זכויות במקרקעין. ביצוע עבודות הפיתוח עבור העירייה מהווה עסקה של מתן שירות לעניין מע"מ ולכן קמה חבות במע"מ. "איחוד כובעים" זה אין משמעו כי לא מדובר עוד בשירות הניתן לעירייה, המהווה "עסקה" החייבת במע"מ. כל קביעה אחרת היתה יוצרת מצב לא שוויוני לא רצוי והוא, מתן פטור ממע"מ בעסקאות בין קבלנים לבין רשויות מקומיות, שעניינן ביצוע עבודות פיתוח, אך ורק משום שהקבלן הוא גם בעל זכויות במקרקעין, כאשר בפועל לא מועבר כסף מזומן בין הצדדים אלא התמורה נעשית בדרך של חליפין.

בית המשפט דחה את טענת החברות לגבי מיסוי כפול - מדובר בשתי עסקאות נפרדות שכל אחת חייבת במע"מ בנפרד: האחת, בין העירייה לבין החברות בגין ביצוע עבודות הפיתוח, והשניה, בין החברות לבין הרוכשים. בית המשפט הוסיף כי טענת החברות כי העסקה נכפתה עליהן אין בה ממש, די בעיון בהסכם הפיתוח כדי לראות כי היוזמה לביצוע העבודות באה מכיוונה של החברות. בנוסף, בית המשפט העליון קיבל את עמדת בית המשפט המחוזי לגבי שווי העסקה, וקבע כי באין הוכחה אחרת, שווי העסקה המינימלי ייקבע לפי סכום האגרות וההיטלים שהחברות הופטרו מתשלומם ועליהן יש להוסיף את סכומי המע"מ.

#### **הערעור נדחה**

#### 4. מס ערך מוסף: שיעור הריבית הרעיונית לצורך חיוב במע"מ

(ע"א 6722/99 וערעור שכנגד בפני בית המשפט העליון מיום 07.01.2004)  
המערער והמשיב בערעור שכנגד: מנהל מע"מ תל-אביב.  
המשיבה והמערערת בערעור שכנגד: משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ.

#### העובדות

משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ (להלן - "החברה") מנהלת עסק של דיור מוגן לגיל הזהב. כל דייר מקבל זכות שימוש ביחידת דיור ושירותים נוספים. בתמורה, הוא משלם דמי אחזקה חודשיים. כמו כן, מפקיד כל דייר בתחילת ההתקשרות פיקדון דולרי בידי החברה, שנכנס לכלל מקורותיה ושימושיה של החברה. מדי שנה מחלטת החברה 2.8% מהפיקדון עד לשיעור מקסימלי של 28%. עם סיום ההתקשרות, מסיבה זו או אחרת, מחזירה החברה את יתרת הפיקדון לדייר או ליורשיו כשהיא צמודה לדולר בלבד, ללא תוספת ריבית.

מנהל מע"מ חייב את החברה במע"מ על הריבית הרעיונית שצומחת לה מהפיקדונות המוחזרים צמודים בלבד וקבע אותה על-פי שיעור הריבית המקובלת בשוק ביחס לקבלת הלוואה דולרית, 3.25%. תפיסתו היא שבעצם השימוש בפיקדון לצרכיה השוטפים של החברה נחסך הצורך לקבל הלוואה בשוק החופשי ולשלם בגינה ריבית כאמור.

החברה חלקה על גובה הריבית הרעיונית החייבת. לשיטתה, גובה הריבית הרעיונית נמדד על פי שיעור הריבית בשוק בגין הפקדת פיקדון דולרי והיא העמידה שיעור זה על 2.35% היא חיזקה את טענתה זו בפסיקה שחייבה עובד שכיר במס הכנסה בגין שכר עבודה שקיבל בדמות טובות הנאה בשווה כסף מאת מעבידו, כך נטען, בהתאם לשווי ההטבה למעביד.

בנוסף, ביקשה החברה להקטין ריבית זו בשיעור 35%, משום שעל ריבית מפיקדון דולרי יש לשלם מס בשיעור 35%. לבסוף, טענה החברה יש לראות בריבית האמורה ככוללת כבר את המע"מ, כך ש"יחולץ" המחיר לפני מע"מ.

#### נפסק

בפסק הדין נקבע כי שיעור הריבית הרעיונית לצורך חיוב במע"מ, בעת קבלת פיקדון המוחזר בנסיבות מסוימות כשהוא צמוד לדולר בלבד וללא ריבית יקבע ביחס להלוואה דולרית (3.25% כפי שהוסכם בין הצדדים) וכן שיש לחלץ את רכיב המע"מ מהמחיר הכולל. נדחתה טענת החברה בדבר הפחתת שיעור הריבית בשיעור המס החל על פיקדון.

העיסקה היא עיסקה מורכבת שיש בה גם פיקדון וגם הלוואה. עובדת מתן כסף כערובה, כשלעצמה, איננה מצמיחה חיוב במע"מ. מאפייני העסקה כהלוואה, שתנאיה הם הלוואה צמודה בלבד וללא ריבית, מצמיחים חבות במע"מ. עובדות אלה של העסקה מצמיחות את החיוב במע"מ. בהלוואה הצמודה בלבד שקיבלה החברה טמונה טובת הנאה בשווה כסף. טובת הנאה זו מתבטאת בחסכון הריבית שהחברה היתה מוציאה אלמלא קבלת הלוואה מן הדיירים. טובת הנאה היא הזכות להחזיק בדולרים ללא תשלום ריבית, בשעה שהשגת דולרים כאמור, בשוק החופשי, כרוכה בתשלום ריבית. (טובת הנאה זו היא שווה כסף שדינו ככסף ממש). טובת הנאה זו ניתנה לחברה מאת הדיירים כחלק מן ההתקשרות בינם ובינה, וכחלק מהתמורה ששילמו הדיירים בעד שירותי הדיור שנתנה להם החברה. אם כן, במקרה זה קיים מתן טובת הנאה בשווה כסף, בדמות חסכון בריבית, מאת הדיירים לחברה כנגד שירותי הדיור. עובדות אלה הן מתן שירות (דיור מוגן) **בידי עוסק במהלך עסקו**, ולכן זו "עסקה" במובן החוק, ומכאן החבות במע"מ. החבות במע"מ קמה על עסקת מתן שירותי הדיור ולא על עסקה של הלוואה. הלוואה היא הדרך של מתן טובת הנאה, אך אין היא ה"עסקה" החייבת במע"מ. הריבית הרעיונית החייבת היא הריבית המתבטאת בחסכון הריבית שהחברה היתה משלמת אילו נזקקה להלוואה בתנאי שוק. כאמור, הריבית הרעיונית החייבת היא **מחיר השוק** של החזקה בכספי הפיקדונות והחזרתם צמודים בלבד. ובמושגי הניתוח הכלכלי, התפיסה היא, שהדיירים שילמו לחברה דמי שירות בגובה ריבית רעיונית, שהחברה שילמה להם על הלוואה שנתנו לה בסכום הפיקדון.

בהינתן כי מע"מ הוא מס עקיף שמגולגל על הצרכן, מתבקשת המסקנה כי ההטבה בעין שקיבלה החברה כוללת בתוכה כבר את המע"מ שיש לשלם לרשויות המס. אין לדרוש כי המע"מ יתווסף על סכום ההטבה בעין שניתנה. ערך הנכס מבטא את התשלום הכולל שהדיירים שילמו לחברה ומכאן, שאין להוסיף לשווי זה תוספת בגין מע"מ אלא לחלץ מהשווי הכולל את המע"מ, ולו מהטעם שמוסד כספי משלם את המע"מ בדרך של תשלום המס על השכר והרווח.

**ערעור המנהל התקבל חלקית והערעור כנגד של החברה נדחה.**

## 5. מס ערך מוסף: מתן שירות לתושב חוץ ושיעור מע"מ אפס

(ע"א 3196/01 בפני בית המשפט העליון מיום 02.02.2004)  
המערערת: גלמן פינץ בע"מ  
המשיב: מנהל המכס והמע"מ

### העובדות

במהלך שנת 1996 פעלה חברת גלמן פינץ בע"מ (להלן - "החברה") כסוכנת מכירות בלעדית של חברה שוויצרית (להלן - "הספק"), המציעה למכירה דירות נופש באתר סקי תוך שהיא זכאית לעמלות תמורת שירותי השיווק שהיא מעניקה לספק.

החברה דיווחה על עסקאותיה עם הספק כעסקאות החייבות בשיעור מע"מ אפס, וזאת בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק, כנוסחו דאז<sup>1</sup>. על-פי הנוסח הקודם של הסעיף, מתן שירות לתושב חוץ יהיה חייב במע"מ בשיעור אפס, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה, נקבע כי לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא **מתן השירות בפועל** לתושב ישראל בישראל. לטענת החברה, שיווק דירות הנופש הינו בבחינת מתן שירות לתושב חוץ, הספק, לגבי נכס מקרקעין המצוי בשוויץ.

עמדת רשויות מע"מ היתה כי מדובר בשירות הניתן בפועל לתושב ישראל בישראל, וכי חל החריג הקבוע באותו סעיף. כמו כן, נטען על ידי רשויות מע"מ כי המאפיין העיקרי של שיווק דירות הנופש על ידי החברה הוא יבוא שירותי תיירות הניתנים לרוכשי הדירות ולא יצוא שירותים לספק, כאשר כל תכליתו של הסעיף הינו עידוד ייצוא של שירותים.

### עיקרי פסק הדין

הקלת המס הקבועה בסעיף 30(א)(5) לחוק תכליתה **עידוד יצוא שירותים מישראל**, והקלה זו נשללת מקום בו שירותים ניתנים לתושב חוץ אך אינם מגשימים את המטרה של עידוד היצוא, כלומר - באותם מקרים בהם נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל לתושב ישראל בישראל.

הסוגיה המרכזית העומדת לדיון היא מיהו מקבל השירות. הצדדים מסכימים כי תושבי ישראל שרכשו את דירות הנופש נהנו בפועל משירותיה של החברה במסגרת

<sup>1</sup> נציין כי נוסח הסעיף החל מ - 1.7.2002 (תיקון 23 לחוק מע"מ) הינו: "מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל...". כלומר, היום די בכך כי בצד השירות לתושב חוץ מקבל שירות גם תושב ישראל, על מנת שלא יחול מס בשיעור אפס.

עסקת הרכישה, אך בעוד שטענת רשויות מע"מ היא כי הלקוחות תושבי ישראל הם מקבלי השירות העיקריים, טוענת החברה היא כי מקבל השירות העיקרי הוא הספק תושב החוץ.

השאלה מיהו מקבל השירות נדונה בהרחבה בפרשת קסוטו, שם נקבעו מספר מבחנים לאיתור מקבל השירות. בית המשפט בעניין קסוטו קבע כי לא בהכרח כל מי שנהנה מהשירות הוא גם מקבל השירות, וכן התווה מבחני עזר לאיתור מקבל השירות. על פי מבחנים אלו יש לבחון את זהותו של המשלם בעד השירות, את הצדדים לחוזה, את זהות הנהנה העיקרי מהשירות ושאר נסיבות העניין.

נקודת המוצא להפעלת מבחני העזר שנקבעו לבחינת מקבל השירות, היא ההסכם שבין הצדדים. זאת נוכח האמור בסעיף 30(א)(5) לחוק המציב את "נושא ההסכם" במרכז הבדיקה בקובעו כי על מתן שירות לתושב חוץ יחול מס בשיעור אפס.

מעיון בהסכמים השונים עולה כי הסכם השיווק עם הספק תושב החוץ הוא ההסכם העיקרי, והוא הגזע ממנו צומחים ההסכמים עם רוכשי הדירות. כלומר, ההסכם העיקרי הינו ההסכם לפיו החברה תספק שירותי שיווק עבור הספק ותאחר לקוחות בישראל והוא הציר המרכזי שסביבו נסובים יחסי כל הצדדים הנוגעים לעסקאות האחרות. העסקאות הפרטניות שנקשרו בעקבות כך בין הספק לרוכשי הדירות וכן ההסכם הנוסף שנקשר בין החברה לרוכשי הדירות הוא בבחינת פועל יוצא של הסכם השיווק.

בחינת המהות הכלכלית של העסקה לכשעצמה מובילה למסקנה כי מקבל השירות העיקרי הוא הספק תושב החוץ. למסקנה זו ניתנו מספר נימוקים: החברה נעדרת כל השפעה אמיתית על המחיר אותו גבה הספק בעבור דירות הנופש, הספק הכתיב לחברה בחוזה את המחיר לצרכן שניתן לגבות מהלקוחות, (מחיר המורכב ממחיר דירות הנופש בתוספת עמלה), כאשר בכל מקרה, מחיר דירת הנופש עצמה יועבר לספק. כך, הספק קבע למעשה עבור החברה הן את מחיר המינימום והן את מחיר המקסימום אותו היתה יכולה לגבות מהלקוח. בנוסף, במערכת היחסים שבין הלקוח הישראלי לאחר שאותר, לבין הספק, תפקידה של החברה היה משני יחסית. תפקידה התמצה בעיקר באיתור הלקוח ולכלל היותר בסיוע במימון. יודגש כי הלקוח, תושב ישראל, אינו מנוע מלהתקשר עם הספק ישירות (באמצעות הטלפון, האינטרנט או כל אמצעי אחר) על מנת לרכוש דירת נופש ואין הוא נזקק לשירותי החברה. תפקידה העיקרי של החברה היה לשווק את מרכולתו של הספק ולמצוא עבורו לקוחות ולא דווקא לסייע בעדם של הלקוחות לרכוש דירות נופש בשוויץ.

## הערעור התקבל

## **ג. עדכוני חקיקה**

### **6. חוק גיל פרישה**

בידיעון מס' 209 התייחסנו להעלאת גיל הפרישה, שהוצעה במסגרת הצעת חוק תכנית ההבראה לכלכלת ישראל - שלב ב'. ביום 7 בינואר 2004 נתקבל בכנסת חוק גיל פרישה, התשס"ד-2004 (להלן - "החוק"). מטרת החוק לקבוע כללים אחידים לענין גיל פרישה מעבודה, ובכלל זה העלאתו באופן מדורג. החוק משנה את הגדרת גיל הפרישה. הוראות החוק יחולו, החל מיום 1.4.2004, על אף האמור בכל הסכם.

כתוצאה מאישור החוק בוצעו תיקונים והתאמות בחקיקה, בין השאר בפקודת מס הכנסה ובחוק הביטוח הלאומי.

על פי החוק יועלה גיל הפרישה בצורה מדורגת בהתאם לחודש הלידה בקצב של ארבעה חודשים כל שנה, עד למצב הקבע שיהיה גיל 67 לגבר וגיל 64 לאישה. (מצ"ב טבלה המפרטת את הוראות המעבר).

#### **ההגדרות בחוק:**

**גיל הפרישה** - הגיל שבהגיעו אליו, זכאי אדם לפרוש מעבודתו ולקבל, בהתקיים התנאים הקבועים לכך, על פי דין או הסכם, גמלה בשל פרישתו מהעבודה. גיל זה הוא גיל 67 לגבר ובכפוף לקביעת ועדה ציבורית, גיל 62 לאישה.

**גיל פרישת חובה** - גיל שבהגיעו אליו ניתן לחייב עובד לפרוש מעבודתו מחמת גילו, גיל זה הינו 67 לגבר ולאישה.

**גיל הפרישה המוקדמת** - הגיל שמזכה אדם שהגיע אליו לקבל גמלה, ובהתקיים התנאים הקבועים לכך, על פי דין או הסכם בשל פרישתו מעבודתו מחמת גילו אף בטרם הגיעו לגיל הפרישה. גיל זה הינו גיל 60 לגבר ולאישה.

#### **במקביל וכחלק מחוק גיל הפרישה נעשו התיקונים הרלוונטים**

#### **בפקודת מס הכנסה:**

בוטלו ההגדרות הייחודיות לגיל פרישה שהיו קיימות בסעיפים רבים, הוספה הגדרה כוללת בסעיף 1 לפקודה, המפנה להגדרה חוק.

הוחלפו הגילים 65 לגבר ו- 60 לאישה ונקבע במקומם גיל פרישה:

בסעיף 9(א16) - משיכת תשלומי מעביד מקרן השתלמות (יליד 9/1939 וילידת 9/1944 אינם מגיעים לגיל פרישה בשנת 2004).  
 בסעיף 9(ב16)א - משיכה מקרן השתלמות לעצמאים.  
 בסעיף 9א(א) פטור לקיצבה המשתלמת מאת מעביד או קופת גמל - המשמעות הינה כי מי שלא הגיע לגיל פרישה אינו זכאי לפטור ממס של הקיצבה המוכרת או 35% מהקיצבה המזכה, גם אם קיבל פטור זה בעבר. פטור זה בוטל גם לכוחות הביטחון. נוסף סעיף 9א(ב1) לפיו הקיצבה המוכרת שמקבל יחיד שמלאו לו או לה 60 שנה (עד 12/1944) והוא אינו זכאי להטבה לפי סעיף 9א(ב) פטורה ממס.  
 בסעיף 9ד(ג) - פטור להכנסה מדמי שכירות מסוימים.  
 בסעיף 125ד - ניכוי מריבית.  
 בסעיף 125ה - ריבית מוטבת.

בסעיף 9(א18) ריבית ורווחים בגיל פרישה נמחקה ההגדרה "גיל פרישה" ובכל מקום שנאמר גיל פרישה שונה לגיל זכאות. כמו כן נוספה פסקה (א1) בה מפורט גיל הזכאות הקבוע ליחיד לעניין פטור מריבית ורווחים ולוח הקובע את מועד הגעת הגבר או האישה לגיל הזכאות על פי חודש לידתם. (לוח גיל הזכאות פורסם בנפרד).

#### **בחוק הביטוח הלאומי:**

הגדרת מבוטח, תוספת דחיית פרישה, פטור מתקופת אכשרה ותוספת תלויים.  
 גיל הזקנה החדש יהיה כדלקמן:  
 גיל מותנה (גיל פרישה): לגברים - 67 שנה, לנשים - 64 שנה (עם אפשרות שהגיל יהיה 62). השינוי יחול על גברים שנולדו ביולי 1939 ועל נשים שנולדו ביולי 1944 ואילך.  
 גיל מוחלט (גיל הזכאות לזקנה) לשני המינים - 70 שנה. השינוי יחול על נשים שנולדו ביולי 1939 ואילך.

להלן לוחות מעבר לגיל הפרישה החדש שנקבע:

#### **גיל הפרישה לגבי גבר שנולד עד חודש אפריל 1942** **גיל פרישת חובה לגבי גבר ואישה שנולדו עד חודש אפריל 1942**

<u>גיל</u>	<u>חודש הלידה</u>
65	עד מרץ 1939
65 ו-4 חודשים	אפריל עד אוגוסט 1939
65 ו-8 חודשים	ספטמבר 1939 עד אפריל 1940
66	מאי עד דצמבר 1940
66 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1941
66 ו-8 חודשים	ספטמבר 1941 עד אפריל 1942

**גיל הפרישה לגבי אישה שנולדה עד חודש אפריל 1951**

<u>גיל</u>	<u>חודש הלידה</u>
60	עד מרץ 1944
60 ו-4 חודשים	אפריל עד אוגוסט 1944
60 ו-8 חודשים	ספטמבר 1944 עד אפריל 1945
61	מאי עד דצמבר 1945
61 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1946
61 ו-8 חודשים	ספטמבר 1946 עד אפריל 1947
62	מאי 1947 עד דצמבר 1949
62 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1950
62 ו-8 חודשים	ספטמבר 1950 עד אפריל 1951
63	מאי עד דצמבר 1951
63 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1952
63 ו-8 חודשים	ספטמבר 1952 עד אפריל 1953
64	מאי 1953 ואילך

**גיל הפרישה המוקדמת לגבי אישה שנולדה עד חודש אפריל 1955**

<u>גיל (בשנים)</u>	<u>חודש הלידה</u>
56 ו-8 חודשים	עד אפריל 1947
57	מאי 1947 עד דצמבר 1949
57 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1950
57 ו-8 חודשים	ספטמבר 1950 עד אפריל 1951
58	מאי עד דצמבר 1951
58 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1952
58 ו-8 חודשים	ספטמבר 1952 עד אפריל 1953
59	מאי עד דצמבר 1953
59 ו-4 חודשים	ינואר עד אוגוסט 1954
59 ו-8 חודשים	ספטמבר 1954 עד אפריל 1955

## 7. תיקון תקנות מס הכנסה שווי השימוש ברכב

תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 (להלן - "התקנות") תוקנו ויחולו בהן השינויים הבאים:  
הסכומים יתואמו אחת לשנה באחד בינואר בכל שנת מס ולא כפי שהיה נהוג עד לשנת 2003 - עדכון באופן רבעוני.

מעתה יהיו 7 קבוצות רכב ולא 6 קבוצות כפי שהיה בעבר.

רכבים הנושאים קבוצת מחיר חדשה הם: רכבים שתאריך ההדפסה של רישיון הרכב הינו מיום 31.12.2003 או שתאריך חידוש הרישיון המופיע על יד ההגדרה "בתוקף עד" הינו מיום 1.1.2005.

רכבים שתאריך ההדפסה של רישיון הרכב הינו לפני יום 31.12.2003 או שתאריך חידוש הרישיון המופיע על יד ההגדרה "בתוקף עד" הינו לפני יום 1.1.2005 יחויבו בשווי שימוש בהתאם לטבלת ההמרה:

<u>שווי בש"ח לחודש</u>	<u>קבוצת מחיר חדשה</u>	<u>קבוצת מחיר ישנה</u>
930	1	1
980	2	2
2,320	5	4
3,010	6	5
3,860	7	6

תחולת התיקון בתקנות היא מיום 1.1.2004, למעט לגבי רכבים השייכים לקבוצת מחיר 3 ששנת יצורם היא עד וכולל 2004 אשר לגביהם תחולת התיקון היא מיום 1.1.2006.

## **ב. חוזרים והוראות ביצוע**

### **8. חוזר מס ערך מוסף: הבהרות בעקבות שינוי שיעור המע"מ**

ביום 11 בפברואר 2004 הכריז שר האוצר על הורדת שיעור מס ערך מוסף ל- 17% וזאת החל מיום 1 במרץ 2004.

מטרת חוזר מע"מ הינה לרכז את עיקר הוראות חוק מע"מ בדבר יישום הורדת שיעור המע"מ.

מע"מ בשיעור 17% יחול על עסקה אשר "מועד החיוב במע"מ" בגינה חל מיום 1.3.2004 ואילך, ואילו מע"מ בשיעור 18% יחול על עסקה אשר מועד החיוב במע"מ בגינה חל לפני 1.3.2004 (משמע עד ליום 29.2.2004).

#### **1. עסקאות מכירת טובין**

בעסקה של מכר טובין **מועד החיוב במע"מ** הוא מועד מסירת הטובין לקונה. לגבי טובין שנמסרו לקונה לפני ה- 1 במרץ 2004 העסקה תחויב בשיעור של 18%, ואילו לגבי עסקה שמועד מסירת הטובין בגינה הוא לאחר ה- 1 במרץ 2004 תחויב העסקה במע"מ בשיעור 17%, וזאת גם אם התמורה תשולם לפני מועד זה.

יודגש כי אין קשר בין מועד התשלום לבין מועד החיוב במע"מ, כך למשל - לקוח שהזמין מוצר ושילם את מלוא התמורה או חלקה לפני שהמוצר נמסר בפועל, והמוצר יסופק לאחר ה- 1 במרץ 2004, אזי יחול על מלוא מחיר העסקה מע"מ בשיעור של 17%, גם אם הוצאה חשבונית על ידי העוסק ושולם המע"מ לפני מועד החיוב במע"מ.

## **2. עסקאות במקרקעין**

בעסקאות של מכירת מקרקעין, מועד החיוב במע"מ הוא מועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה, לפי המוקדם. בנוסף, במידה ושולמה תמורה כלשהי לפני המועד האמור - כולה או חלקה - יחול מועד החיוב במע"מ לגבי סכום ששולם במועד התשלום.

כך לדוגמא, במידה ומקרקעין נמכרו אך טרם הועברו לרשות הקונה עד ליום 1 במרץ 2004, הרי שבגין כל תשלום שישולם עד ה- 29 בפברואר 2004 יחול מע"מ בשיעור 18%, ועל כל תשלום שישולם לאחר ה- 1 במרץ 2004 יחול מע"מ בשיעור 17%.

## **3. עסקאות של השכרת נכסים**

על עסקאות של השכרת נכסים יחול בדרך-כלל חיוב במע"מ על בסיס מזומן, כלומר, מועד החיוב במע"מ יחול בדרך-כלל עם קבלת התשלום ועל הסכום שנתקבל.

למשל, בגין דמי שכירות ששולמו ב- 1.1.2004 לשלושה חדשים מראש (עבור ינואר עד מרץ 2004), יחול מע"מ בשיעור 18%, ולהפך, במידה וביום 1.3.2003 התקבל תשלום בגין החודשים ינואר - פברואר 2004, יחול על התשלום מע"מ בשיעור 17%.

## **4. עסקאות של מתן שירותים**

חוק מע"מ מבחין בין שירות שנתיתו מתמשכת לבין שירות חד-פעמי.

בשירות חד-פעמי יחול החיוב במע"מ עם נתינתו, משמע, שיעור המע"מ יקבע לפי מועד מתן השירות. כך, על שירות שניתן לפני ה- 1 במרץ 2004 יחול מע"מ בשיעור 18%, גם אם התמורה תשולם לאחר ה- 1 במרץ 2004.

בשירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו, יחול מועד החיוב במועד גמר מתן השירות, כלומר, במידה והשירות הסתיים לאחר ה- 1 במרץ 2004 יוטל מע"מ בשיעור של 17%, וזאת גם אם הזמנת השירות נעשתה לפני ה- 1 במרץ 2004. לעומת זאת, בשירות מתמשך שניתן להפריד בין חלקיו, יחול החיוב במע"מ על כל חלק שניתן בהתאם למועד נתינתו.

במתן שירותים על בסיס תקופתי בדרך של התחשבות חודשית כגון: שמירה, ניקיון, הובלה - יחול מע"מ בהתאם לשיעור המס החל בתקופה הרלוונטית. לפיכך, על שירותים שניתנו בחודש פברואר 2004 יחול מע"מ בשיעור של 18%, ואילו בגין שירותים שניתנו בחודש מרץ 2004 יחול מע"מ בשיעור של 17%.

#### **5. עסקאות על בסיס מזומן**

בעסקאות שחל לגביהן חיוב במע"מ על בסיס מזומן, חל החיוב במע"מ בשיעור אשר תקף ביום התשלום. כלומר - בגין כל סכום שישולם לאחר ה- 1 במרץ 2004 יחול מע"מ בשיעור 17%.

עסקאות החייבות במע"מ לפי בסיס מזומן הינן עסקאות של מתן שירותים בידי בעלי מקצועות חופשיים (לדוגמה: רואה חשבון, רופא, עורך דין), עסקאות של דמי מנוי על עיתון, כתבי עת, הצגות וכו'. כך למשל, כאשר דמי המנוי לעיתון שולמו מראש לשנה לפני ה- 1 במרץ 2004, יחול על העסקה מע"מ בשיעור 18%, גם אם העיתון יתקבל לאחר ה- 1 במרץ 2004. ולהפך, במידה וניתן שירות על ידי עו"ד בתקופה שלפני ה- 1 במרץ 2004 כאשר התשלום בוצע לאחר ה- 1 במרץ 2004, הרי שהמע"מ שיחול יהיה בשיעור 17%.

#### **6. עסקאות של חיובים תקופתיים**

בעסקאות של חיובים תקופתיים בגין חשמל, טלפון, גז וכו', תקופת החיוב הינה בין חודש לחודשיים. במידה ובמהלך תקופת החיוב חל שינוי בשיעור המע"מ, יחול שיעור המע"מ הרלוונטי לפי מועד הצריכה. ואולם, אם לא ניתן לייחס את היקף הצריכה לתקופת החיוב שלפני ואחרי שינוי שיעור המע"מ, יש לחייב את העסקה במע"מ באופן יחסי לתקופות השונות, כך שבגין ימי הצריכה עד ל- 29 בפברואר 2004 יחול מע"מ בשיעור 18%, ואילו לגבי התקופה החל מ- 1 במרץ 2004 יחול מע"מ בשיעור 17%.

#### **7. עסקאות של יבוא טובין**

לגבי טובין שישוחררו מרשות המכס החל מ- 1 במרץ 2004 יחול מע"מ בשיעור 17%.

## 8. עסקאות של מתן אשראי (הלוואות)

עסקאות של מתן אשראי חייבות במע"מ על בסיס מזומן, כלומר מועד החיוב במע"מ יחול בהתאם למועד תשלום הריבית ו/או הפרשי הצמדה, וזאת ללא קשר למועד מתן ההלוואה. דין זה חל גם לגבי הלוואות נושאות ריבית ו/או הצמדה הניתנות על ידי עוסק לעובדיו או למנהלים.

במקרים של מתן אשראי ללא ריבית לעובדים או למנהלים, הריבית לעניין מע"מ תהיה הריבית הקבועה בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית) התשמ"ה - 1985. הריבית שנקבעה לענין מע"מ היא 4% בתוספת הפרשי הצמדה, והצמדה בלבד בהלוואות שניתנו על ידי מעביד לעובד שאינו בעל שליטה, ואשר סכומם אינו עולה על 6,240 ש"ח (נכון לשנת 2004). לאור זאת, מועד החיוב במע"מ יחול בהתאם לחלופות הבאות:

- במידה ונקפת ריבית לעובד מידי חודש, אזי מועד החיוב במע"מ יחול באותו מועד, לפי חודש הזקיפה. כלומר, על הריבית שנצברה עד ליום 29 בפברואר 2004 יוטל מע"מ בשיעור 18% ועל הריבית שתיצבר מהמועד האמור ואילך יוטל מע"מ בשיעור 17%.
- במידה והריבית נוקפת בחישוב שנתי בסוף השנה, מועד החיוב במע"מ יהיה ה- 31 בדצמבר של כל שנה. כך על כל הריבית שתיצבר עד ליום 31 בדצמבר 2004 יוטל מע"מ בשיעור 17%.

## 9. מועד הוצאת חשבונית

המועד להוצאת חשבונית יחול תוך 14 ימים ממועד החיוב במע"מ, ולגבי עסקאות שהחיוב לגביהן הוא על בסיס מזומן - מועד הוצאת החשבונית יחול תוך 7 ימים ממועד החיוב.

למען הסר ספק, יובהר כי המועד הרלוונטי לעניין שיעור המע"מ הינו מועד החיוב במע"מ ולא מועד הוצאת החשבונית. כך למשל, אם נמסרו טובין לפנייה - 1 במרץ 2004 ומועד הוצאת החשבונית על פי החוק חל לאחר מועד זה, שיעור המע"מ שיחול יהיה 18%.

במידה וחשבונית המס כוללת עסקאות החייבות בשיעורי מע"מ שונים, יש לציין בנפרד על גבי החשבונית את מרכיבי העסקה לצד שיעור המע"מ השונים.

#### 10. הוצאת הודעת זיכוי

הודעת זיכוי נועדה לתקן או לבטל חשבונית שהוצאה. לפיכך, הודעת זיכוי הבאה לתקן, לשנות או לבטל חיוב במע"מ שהוטל בעבר בשיעור של 18% תוצא אף היא בשיעור של 18%, וזאת גם אם הודעת הזיכוי תוצא לאחר ה- 1 במרץ 2004.

סכום המע"מ הכלול בהודעות זיכוי ששיעור המע"מ הכלול בהן הוא 18% והן הוצאו לאחר ה- 1 במרץ 2004, ייכלל בדיווח התקופתי של העוסק תחת המשבצת של קיזוז מס תשומות.

## ג. נושאים שעל הפרק

### 9. מס הכנסה - ריבית רעיונית בעת דיפלציה

#### מטרה

בעמודים הבאים יוצגו בעיות העשויות לעלות בעת חישוב ריבית רעיונית לפי הוראות סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה, בשנת המס 2003.

בעיות כאמור עולות עקב המדד השלילי בשנת 2003 (מינוס 1.89%), וכן, עקב מדדים חודשים שליליים, חלקם בשיעור ניכר יחסית. עקב המדדים השליליים מחושבת, בפועל, ריבית רעיונית שלילית לגביה לא נתן המחוקק את דעתו.

להלן נציג בעיות העולות בעת יישום הסעיפים הללו במדדים שליליים.

#### סעיף 3(ט) לפקודה

סעיף 3(ט) קובע חיוב בגין קבלת "טובת הנאה" בדרך של אי תשלום ריבית או בדרך של תשלום ריבית מופחתת על הלוואה שקיבל הנישום (הסעיף דן גם במימוש אופציה - אולם בנושא זה איננו דנים).

הסעיף קובע כי מקבל הלוואה "ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר..." יחויב במס בגין ההפרש בין השיעור שקבע שר האוצר לבין שיעור הריבית בפועל, המוגדר בסעיף "הפרש ריבית".

"שיעור הריבית" שקבע שר האוצר:

1. הכלל - שיעור עליית המדד בתוספת 4%.
2. חריג - בתקנות נקבע כי בהלוואה שניתנה ביחסי עובד/מעביד, כאשר העובד אינו בעל שליטה בחברה וכאשר קרן הלוואה בכל תקופת הזקיפה לא עלתה על 6,360 ש"ח (הסכום נכון לשנת המס 2003), יהיה שיעור הריבית - שיעור עליית המדד, בלבד.

חיוב כאמור חל כאשר הלוואה התקבלה במסגרת אחד מסוגי היחסים הבאים:  
(א) יחסי עובד/מעביד, (ב) יחסי ספק/לקוח, (ג) יחסי בעל שליטה/חברה.

"תקופת הזקיפה" - הינה חודש, כאשר מדובר ביחסי עובד/מעביד, ושנה בשני המקרים האחרים.

בשנת המס 2003, שיעור ירידת המדד הינו 1.89%, מכאן שכאשר חל חיוב בריבית בשיעור של מדד+4%, אם מדובר בהלוואה שעמדה בכל ימות השנה הרי שתוצאת החישוב תביא לחיוב בסכום חיובי בשיעור "נטו" של 2.11%. משמע, במצב זה יש לפעול באופן "רגיל" ולחייב במס את סכום התוצאה החיובית שמתקבלת.

פעולה באופן האמור תואמת, לדעתנו, את הוראות החוק וזאת כאשר מדובר בחיוב לפי **בסיס שנתי** (בהלוואה שניתנה ביחסי בעל שליטה/חברה, יחסי ספק/לקוח).

לדעתנו, יש ליישם גישה זו גם כאשר החיוב הוא על **בסיס חודשי** (בהלוואה שניתנה ביחסי עובד/מעביד).

אולם, לאור גישת נציבות מס הכנסה כפי שהובאה בחוזר<sup>2</sup> בעבר<sup>3</sup> לפיו גובה השיעור של עליית מדד בתוספת 4% לא יפחת מאפס ספק אם ניתן ליישם גישה זו בנוגע להלוואה שעמדה בחלק מחודשי השנה והתוצאה המצטברת בתקופה בה עמדה ההלוואה במהלך שנת 2003, הינה שלילית. בעיה כאמור עשויה לעלות במיוחד בחודשים: פברואר, מאי, יוני, יולי וספטמבר, בהם היו מדדים שליליים גבוהים יחסית (-0.4%, -0.5%, -0.6%, -0.7%, -0.5%, בהתאמה).

### **סעיף 3(י) לפקודה**

הסעיף קובע כי **נותן** הלוואה "ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר..." יחויב במס בגין ההפרש בין השיעור שקבע שר האוצר לבין שיעור הריבית בפועל. חיוב כאמור חל **רק** כאשר ההלוואה **ניתנה** על-ידי מי שחלות **עליו** אחת מההוראות הבאות:

1. נישום אשר חייב לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה.
2. נישום אשר חלות לגבי הכנסתו הוראות פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן - "החוק").

בתקנות שנקבעו מכוח סעיף 3(י) נקבע כי הריבית תקבע בהתאם לאמור להלן:

1. **הכלל** - שיעור הריבית על ההלוואה יהיה **שיעור עליית המדד**.
2. **חריג א'** - לגבי הלוואה שניתנה למי שהוראות פרק ב' לחוק אינן חלות בקביעת הכנסתו - שיעור הריבית יהיה **שיעור עליית המדד בתוספת 4%**.

<sup>2</sup> חוזר מס הכנסה 17/2000, מיום 28 בדצמבר 2000 (להלן - "חוזר מס הכנסה") שדן בנושאים אלה:

- תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית)(תיקון), התש"ס-2000.

- תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית לענין סעיף 3(י))(תיקון), התש"ס-2000.

<sup>3</sup> נציין כי בימים אלו חזר הנושא ונידון בנציבות מס הכנסה ויתכן ותתקבל שם החלטה לפיה יש ליישם את הוראות סעיף 3(ט) ו-3(י) אגב התחשבות במדדים שליליים, והכל בתנאי שסכום קרן ההלוואה לא יפחת (עקב חיוב בסכום שלילי). טרם פורסמה החלטה בנושא זה.

3. **חריג ב'** - נישום שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי ההלוואה שנתן מומנה מהלוואה הצמודה במלואה לשער החליפין של הדולר של ארה"ב (להלן - "שער החליפין") במקרה זה שיעור הריבית על ההלוואה שנתן יהיה - **שיעור השינוי בשער החליפין**.

אם חל על מקבל ההלוואה חריג א' (משמע, מקבל ההלוואה אינו מיישם את הוראות פרק ב' לחוק), הרי שאז שיעור הריבית על הלוואה יהיה - **שיעור השינוי בשער החליפין בתוספת 4%**.

4. **חריג ג'** - מוסד כספי שנתן במהלך העסקים הרגיל הלוואה לחברה בשליטתו או לחברה אחות, והוכיח לפקיד השומה כי שיעור הריבית על ההלוואה שנתן אינו נמוך מהשיעור שבו היה מקובל באותו מוסד כספי לתת הלוואות, יהיה שיעור הריבית - **שיעור הריבית על ההלוואה שנתן**.

סעיף 3(ג) לפקודה קובע כי הפרש הריבית יהיה חייב במס, אצל נותן ההלוואה, בשיעור של 40%, וזאת ללא זכות לפטור, לניכוי, או לקיזוז כלשהו.

חוזר מס הכנסה אינו מתייחס לאופן חישוב הריבית בתקופה של דפלציה לענין סעיף 3(ג)<sup>4</sup>.

סעיף 3(ג) נחקק כתיקון עקיף לחוק (סעיף 29 לחוק) והוא בא כהשלמה למכלול "שימור ההון" אצל נישום לפי פרק ב', בחוק. מטרת הסעיף הינה: במידה וההון הזר או ההון העצמי לא שימשו את הנישום (אשר נתן את ההון הנ"ל כהלוואה לאחר), הרי שאז יש לבטל אצל הנישום את ההגנה שקיבל בדרך של תביעת הוצאות מימון על הון זר או ביטול "ניכוי בשל אינפלציה" שחושב בגין הון עצמי. ביטול ההגנה נעשה בדרך של חישוב הכנסה רעיונית בהתאם להוראות סעיף 3(ג).

כאורה, קיימת מניעה להתרת הוצאה הרעיונית והאיל וסעיף 3(ג) קובע הוראה **ייחודית** לפיה הנישום אינו זכאי לפטור, ניכוי או קיזוז בגין **המס** על הכנסה רעיונית שחושבה לפי הסעיף, היות והוצאה רעיונית הינה "הכנסה שלילית" לפי הפסיקה, הרי שעקרונית, לא ניתן לקזז את "הוצאות המימון" שיחושבו<sup>5</sup>. עם זאת יתכן ועל-פי תכלית חוק התיאומים ניתן להעלות טענות להתרת הוצאות מימון כאמור.

<sup>4</sup> נציין כי בימים אלו חזר הנושא ונידון בנציבות מס הכנסה ויתכן ותתקבל שם החלטה לפיה יש ליישם את הוראות סעיף 3(ט) ו-3(ג) אגב התחשבות במדדים שליליים, והכל בתנאי שסכום קרן ההלוואה לא יפחת (עקב חיוב בסכום שלילי). טרם פורסמה החלטה בנושא זה.

<sup>5</sup> עם זאת, לאור העובדה שהמגבלה שבלשון הסעיף מתייחסת למס הנגבה כל אימת שנוצרה הכנסה רעיונית, ומכיוון שבגין תוצאה שלילית אין מס לפי 3(ג), הרי שקיימת אפשרות לטעון בדבר תחולת המגבלה בתנאים של דפלציה.

## 10. חוק התיאומים: תחולה בשנת המס 2003

בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, (להלן: "חוק התיאומים") ניתנה לשר האוצר סמכות לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, עד ליום 28.2.2004, כי לא יחולו לגבי שנת המס 2003 הוראות חוק התיאומים, כולן או מקצתן, וכן את התיאומים הנדרשים בשל קביעה כאמור.

במהלך חודש פברואר 2004 העביר שר האוצר לוועדת הכספים של הכנסת בקשה לאשר בצו את אופן יישום הוראות חוק התיאומים לשנת המס 2003 תוך התחשבות **במדד אפס ולא במדד שלילי** (שיעור ירידת המדד בשנת המס 2003, הינו 1.89%). לאחר דיונים בוועדת הכספים, משך שר האוצר את בקשתו לאשר צו כאמור. משמעות משיכת הצו הינה כי הוראות החוק יחולו כלשונו בשנת המס 2003.

בנוגע ליישום החוק כלשונו, נציין כי, בהוראות ביצוע שפרסמו רשויות המס בשנים 2000 ו-2001 (ראה להלן) המתייחסות לאופן יישום חוק התיאומים במצב של מדד אפס או מדד שלילי טענו רשויות המס כי המונח "שיעור עליית המדד" מתייחס למצב של מדד חיובי, בלבד, שכן הסעיף מדבר על "עליית המדד" ולא על "שינוי במדד".

כמובן, עמדת רשויות המס אינה בגדר חובה. בנוסף, עמדת רשויות המס נחלשת לאור משיכת הצו ע"י שר האוצר כאמור, ומכאן, שניתן לטעון לפרשנות שונה של חוק התיאומים, לפיה יש להתחשב בכל שינוי במדד, חיובי או שלילי.

הוראות הביצוע הינן:

1. הוראת ביצוע - מס הכנסה מס' 13/2002, מיום 3.6.2002, "יישום הוראות חוק התיאומים בתקופה של ירידת מדד - לדוגמא: חלקים משנת המס 2001".
2. הוראת ביצוע - מס הכנסה 18/2001, מיום 6.5.2001, "יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2000".

**בעת עריכת הידיעון רשויות המס שבו לדון בנושא ויתכן ועמדתם תהיה, כי בנוגע לשנת המס 2003, יש ליישם מדד שלילי (ולא מדד אפס).**

## ו. מיסוי בינלאומי

### ישראל - בלרוס: אמנת המס אושררה

ביום 29.12.2003 נכנסה לתוקפה האמנה למניעת כפל מס בין בלרוס לישראל, שנחתמה ביום 11.4.2000. להלן עיקריה:

1. דיבידנד: שיעור ניכוי המס במקור לא יעלה על 10% מסכום הדיבידנד.
2. ריבית: ריבית המשולמת למדינה מתקשרת, לרשות מקומית שלה או לבנק המרכזי שלה תהיה פטורה במדינה האחרת. סכום הניכוי בגין ריבית בשל מכירה באשראי של ציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי או על הלוואה המשולמת לבנק במדינה מתקשרת, לא יעלה על 5%. בכל שאר המקרים, לא יעלה שיעור הניכוי במקור על 10% מסכום הריבית.
3. תמלוגים: שיעור הניכוי במקור לא יעלה 5% במקרה של תמלוגים בעד השימוש או הזכות לשימוש בכל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אומנותית או מדעית (למעט סרטי קולנוע), בציוד תעשייתי מסחרי או מדעי או בכלי רכב יבשתיים. בכל שאר המקרים, לא יעלה שיעור זה על 10%.
4. רווח הון: רווחי הון שהפיק תושב אחת המדינות ממכירת מקרקעין במדינה האחרת (לרבות מכירת מניות בחברות שמקרקעין מהווים מרבית נכסיהן) יהיו חייבים במס גם במדינת המקור. רווחי הון ממכירת זכויות בחברה תושבת אחת המדינות, יהיו חייבים במס באותה מדינה בכל אחת מהנסיבות הבאות: אם המוכר מכר 10% או יותר מהון החברה או אם המוכר מכר פחות מ- 10% אבל החזיק בזמן המכירה או בכל מועד במשך תקופת 12 החודשים שקדמה למכירה ב- 10% או יותר מהון החברה. בכל שאר המקרים רווח הון יתחייב רק במדינת התושבות של המוכר.

בנוסף, ביום 14.10.2003, נכנסו לתוקפן תקנות חדשות בבלרוס, המסדירות את אופן המיסוי של חברות תושבות חוץ הפועלות בבלרוס.

במסגרת התקנות הוגדר 'מוסד קבע' באופן דומה לסטנדרטים המקובלים במודל ה-OECD. כמו כן, נקבע כי כל הרווחים המיוחסים לימוסד קבע יחויבו במס בבלרוס ללא קשר למקור הפקת הרווחים.

## ישראל - אוקראינה: נחתמה אמנת מס

ביום 26.11.2003, נחתמה אך טרם אושררה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל ואוקראינה. להלן עיקריה:

1. דיבידנד: שיעור ניכוי מס במקור לא יעלה על 15%. שיעור ניכוי מס במקור של 5% יחול במידה ומקבל הדיבידנד הינו חברה (ולא שותפות) המחזיקה במישרין לפחות 25% מהון החברה המחלקת. שיעור ניכוי מס במקור של 10% יחול במידה ומקבל הדיבידנד הינו חברה המחזיקה במישרין לפחות 10% מהון החברה המחלקת, שהינה חברה ישראלית החייבת המס בשיעורים הנמוכים משיעור מס החברות הרגיל בישראל.
2. ריבית: שיעור ניכוי מס במקור לא יעלה על 10%. שיעור ניכוי מס במקור של 5% יחול, בתנאים מסויימים, במידה והריבית משולמת בגין הלוואה מבנק.
3. תמלוגים: שיעור ניכוי מס במקור לא יעלה על 10%.
4. רווח הון: רווחי הון שהפיק תושב אחת המדינות ממכירת מקרקעין במדינה אחרת (לרבות מכירת מניות בחברות שמקרקעין מהווים מרבית נכסיהן) יהיו חייבים במס גם במדינת המקור. רווחי הון ממכירת זכויות בחברה תושבת אחת המדינות, יהיו חייבים במס באותה מדינה רק אם המוכר היה הבעלים, במישרין או בעקיפין, בכל עת בתקופת 12 החודשים שקדמו למכירה ב- 10% או יותר מזכויות ההצבעה, במקרה כאמור המס שיוטל לא יעלה על 25% מהסכום נטו של הרווחים.

## ישראל - צרפת: פג תוקף הוראת האמנה המאפשרת תוספת זיכוי בצרפת בגין דיבידנד המתקבל מחברה ישראלית בעלת מפעל מאושר

בהתאם להוראות האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לצרפת, שפגו לאחר שהיו בתחולה 7 שנים עד ליום 18.6.2003, כאשר חברה ישראלית בעלת מעמד של מפעל מאושר בהתאם לחוק עידוד השקעות הון, מחלקת דיבידנד לחברה תושבת צרפת, החברה המקבלת בצרפת יכולה לקבל כזיכוי את סכום המס שנוכה במקור בישראל בתוספת 10%. ביום 18.6.2003 פג תוקפה של הוראה ייחודית זו.

### **הולנד: הצעת חוק בנושא מימון דק, שימוש בהפסדים ופטור ההשתתפות**

על פי הדין בהולנד לא ניתן לנכות הוצאות ככל שאלו מתייחסות להשקעות בחברות זרות הפטורות מכח פטור ההשתתפות. יחד עם זאת, אם מדובר בהוצאות המתייחסות להשקעות בחברות הולנדיות, ניתן לנכות את ההוצאות כאמור.

בעקבות פסיקה חדשה בבית הדין האירופאי (פס"ד Bosal) (להלן - פסק הדין) שקבעה כי הוראה זו שבדין ההולנדי נוגדת את חופש ההתאגדות באיחוד האירופאי ומפלה לטובה השקעה בחברות הולנדיות לעומת השקעה במדינות אחרות באיחוד, הוגשה בחודש אוקטובר הצעה לתיקון החוק בתחולה מה- 1.1.2004.

על פי ההצעה, ניתן יהיה לנכות הוצאות אף אם אלו מתייחסות להשקעה בחברה זרה הפטורה מכח פטור ההשתתפות. באופן דומה, הכנסות המתייחסות להשקעה בחברה זרה כאמור יהיו חייבות במס מלא בהולנד. כמו-כן יוצגו הוראות מימון דק חדשות בהולנד ויוטלו מגבלות מסוימות על אפשרויות לקיזוז הפסדים. על פי ההצעה, יבחן מבנה ההון של החברה ההולנדית הנבדקת ובמקרים שבהם החברה 'ממונפת' באופן משמעותי באמצעות הלוואות הון, לא יותר עודף ההוצאה לצורכי מס, ובלבד שמדובר בהוצאות ריבית לחברה קשורה.

השינוי החקיקתי המוצע בעקבות פסק הדין עשוי להשפיע באופן משמעותי על מבני המימון ההולנדיים המקובלים. במקרים של מימון חברות הולנדיות מישראל באופן שיוצר חשיפות להפרשי שער בהולנד, יש להיערך לאפשרות שהפרשי שער יתחייבו במס מלא בהולנד ולשקול חלופות מימון נוספות.

### **צרפת: פסיקה בנושא מוסד קבע**

בית המשפט העליון בצרפת דן בשאלה באיזה נסיבות חברה צרפתית עשויה ליצור מוסד קבע עבור חברה אם שוויצרית. חברה צרפתית שעסקה בתווך דירות מגורים להשכרה קיבלה יפויי כח מבעלי דירות במספר מדינות באיחוד ושווקה את הדירות באמצעות קטלוג. חברות הבת המקומיות, וביניהן החברה הצרפתית, היו אחראיות על ביצוע חוזי ההשכרה. שלטונות המס בצרפת טענו כי עמלת התווך שהפיקה החברה השוויצרית צריכה להתייבב במס בצרפת בהיות החברה הצרפתית 'מוסד קבע' של החברה האם.

בית המשפט העליון קבע כי חברה צרפתית עשויה ליצור מוסד קבע של חברה אם שוויצרית רק בהתקיים התנאים הבאים:

- החברה הבת לא יכולה להיחשב כסוכן בלתי תלוי של החברה האם, וכן
- החברה הבת נוהגת בפועל להשתמש בסמכותה לחייב את החברה האם בביצוע פעולות עסקיות שהחברה האם עוסקת בהם.

במקרה הנדון, קבע בית המשפט, כי שלטונות המס לא הוכיחו שהחברה הצרפתית ביצעה הלכה למעשה פעולות שחייבו את החברה האם. עוד קבע בית המשפט כי פעילות החברה הצרפתית שהייתה לפקח על ביצוע הסכמי ההשכרה, שונה באופייה מפעילות החברה האם אשר התבטאו בחתימת החוזים.

### **צרפת: ביטול מס עסקים**

ביום 6.1.2004, הודיע נשיא צרפת על כוונתו לביטול בהדרגה של מס עסקים בצרפת החל מיום 1.1.2004 (מס העסקים הנוכחי, המבוסס על שווי שכירות של נכסים קבועים המושכרים על ידי חברה לצורך עסקיה, עומד על שיעור ממוצע של כ- 24%). השקעות חדשות שיבוצעו במהלך 18 החודשים הקרובים תהיינה פטורות ממס, ולאחר תקופה זו, מס העסקים יבוטל כליל ויוחלף במס אחר שטרם נקבע.

### **שוויץ - האיחוד האירופאי: שוויץ תצטרף להנחיית האיחוד האירופאי בדבר מיסוי חסכונות**

ביום 10.2.2004, פרסמה מועצת האיחוד האירופאי טיוטת הסכם בין האיחוד האירופאי לשוויץ, לפיו שוויץ תיכלל במסגרת הנחיית האיחוד האירופאי בדבר מיסוי חסכונות. בהתאם להסכם, תשלום ריבית מגוף שוויצרי לתושב מדינה החברה באיחוד האירופאי יחוייב בניכוי מס במקור בשיעור שיילך ויעלה בהדרגה עד 35% (15% במשך 3 השנים הראשונות, 20% במשך 3 השנים העוקבות ו- 35% לאחר מכן).

בנוסף, במסגרת ההסכם הורחבה תחולת הנחיית חברת אם-בת וההנחיה בדבר ריבית ותמלוגים של האיחוד האירופאי, כך שיחולו גם על חברות שווצריות.

### **ברזיל: שינוי במיסוי רווח הון בידי תושבי חוץ**

ביום 29.12.2003, תוקנו חוקי המס בברזיל בנוגע למיסוי רווחי הון בידי תושבי חוץ. על-פי החוק החדש, רווחי הון שהופקו ממכירת נכסים וזכויות (לרבות מניות), אשר ממוקמים בברזיל, או שנעשה בהם שימוש בברזיל, יחוייבו ממועד זה במס בברזיל. זאת אפילו אם העסקה נערכה בין שני תושבי חוץ הפועלים מחוץ לברזיל.

## הונגריה: רפורמה רחבה במיסוי חברות ובמע"מ

במהלך נובמבר 2003, נתקבלו בהונגריה מספר תיקונים בנוגע למיסוי חברות ומיסוי עקיף, להלן עיקרם:

### 1. מע"מ

שיעור המע"מ הרגיל נותר על כנו, אולם שיעורי המע"מ המופחת הועלו מ-12% ל-15% ומ-0% ל-5% בהתאמה.

### 2. מס חברות ומיסוי דיבידנדים:

- א. שיעור מס החברות הופחת מ-18% ל-16%. שיעור מס החברות לחברות Off-shore הונגריות הועלה מ-3% ל-4%.
- ב. החל מיום הצטרפותה של הונגריה לאיחוד האירופאי (1.5.2004) (להלן: יום ההצטרפות), יחול פטור ממס על דיבידנד המתקבל בידי חברות תושבות חוץ, בתנאי ששיעור החזקתן בהון הרשום של החברה מחלקת הדיבידנד, עלה על 25% במשך שנתיים לפחות.
- ג. הגדרת המונח "נישום שאינו תושב" תוקנה, ועתה היא כוללת אך ורק תושבי חוץ המקיימים פעילות עסקית בהונגריה המגיעה לכדי מוסד קבע. בהתאם, חברות תושבות חוץ שאינן מקיימות בהונגריה מוסד קבע, לא תהיינה חייבות במס חברות בהונגריה מעתה ואילך.
- ד. המונח "חברה נשלטת זרה" (CFC) נוסח מחדש. חברה נשלטת זרה מוגדרת עתה כתושב חוץ או מוסד קבע של תושב חוץ במדינה זרה, שנישום (במישרין או באמצעות חברה הקשורה עמו) שותף בו, ואשר שיעור מס החברות האפקטיבי המוטל על הכנסתו במדינת המושב שלו נמוך מ-10.67%.
- ה. ניתן יהיה להעביר הלאה הפסדים לקיזוז ללא הגבלת זמן על-פי בקשת הנישום. לכלל סייג אחד, החל במקרה שבמהלך השנה השלישית לפעילות העסק, הפיק הנישום הכנסות בסכום הפחות מ-50% מסכום ההוצאות עליו דיווח או שצבר הפסדים במהלך השנתיים הראשונות לפעילות העסק. במקרה זה, העברת הפסדים שנוצרו לאחר השנה השלישית מותנית באישור רשויות המס.
- ו. החל מיום ההצטרפות יוטלו הגבלות שונות על היקף ההטבה שרשאית הונגריה להציע לנישומים כתמריץ במסגרת מס חברות;

## **הרפובליקה הסלובקית: תושבי חוץ יוכלו להחזיק ישירות בנדל"ן ללא חברה מקומית**

כיום ישנם תנאים משפטיים נוקשים בנוגע לרכישת נדל"ן על ידי תושבי חוץ. עם כניסת סלובקיה לאיחוד האירופאי (ביום 1.5.2004) ובכדי להתאים את הכללים בסלובקיה לכללים הנהוגים בשאר מדינות האיחוד האירופאי, יתאפשר לתושבי חוץ להחזיק ישירות בנדל"ן בסלובקיה ללא חברה מקומית (למעט שטחים חקלאיים ושטחי יערות). הדבר יאפשר גמישות בתיכנון הפעילות ברפובליקה הסלובקית לעומת מדינות אחרות במזרח אירופה המתנות את החזקת הנדל"ן שבשיטחן בהחזקה באמצעות חברה מקומית.

### **בלגיה - הונג-קונג: אמנת מס חדשה**

בלגיה והונג-קונג (המהווה אזור אדמיניסטרטיבי מיוחד של סין) חתמו על אמנת מס בחודש דצמבר 2003. (זוהי אמנת המס הראשונה שהונג-קונג חתמה, בנוסף לסין). לאחר אשרורה, תכנס האמנה לתוקף החל מ-1.1.2004. האמנה מבוססת על מודל אמנת ה-OECD, עם מספר הוראות המבוססות על מודל ה-UN.

שיעורי ניכוי המס במקור המירביים שנקבעו הינם:

דיבידנדים - פטור מניכוי מס במקור אם הנהנה החזיק בעת קבלת הדיבידנד לפחות 25% מהון המניות של החברה המחלקת, וזאת במשך תקופה רציפה של לפחות 12 חודשים; 5% ניכוי מס במקור אם הנהנה הוא חברה המחזיקה לפחות 10% מהון המניות של החברה המחלקת ו-15% ביתר המקרים.

ריבית - לרוב 10% אולם במקרים רבים פטורה הריבית מניכוי מס במקור.

תמלוגים - ניכוי מס במקור בשיעור של 5%.

## **הודו - ארצות הברית: פסיקה בעניין ניכוי מס במקור בגין ייבוא תוכנות**

בית המשפט בהודו דן בעניין חברת לוסנט טכנולוגיות (להלן - החברה) בשאלה האם יבוא תוכנות להודו מהווה תשלום תמלוגים לפי אמנת המס בין הודו וארה"ב.

### **עובדות**

לוסנט טכנולוגיות הינה חברה הודית שעסקה בייצור ובמכירת מערכות מיתוג אלקטרוניות בתחום התקשורת. החברה ייבאה חומרה ותוכנה מלוסנט ארה"ב (חברה תושבת ארה"ב). רכישת התוכנה הייתה חלק בלתי נפרד מרכישת החומרה ולא ניתן היה להשתמש באחד מהם ללא השני. בעוד שהחברה ההודית שלחה הזמנה אחת בעד מחיר אחד, החברה האמריקאית סיפקה 2 קבלות המתייחסות לאספקת החומרה ואספקת התוכנה. החברה ההודית לא ניכתה מס במקור בגין אף אחד מהתשלומים.

פקיד המס לא ראה בהכנסת החברה האמריקאית מאספקת נכסים כהכנסה החייבת במס בהודו שכן העברת הבעלות בחומרה התבצעה מחוץ להודו. לגבי התשלומים בגין התוכנה, פקיד המס טען שמדובר בתמלוגים החייבים בניכוי מס במקור.

### **נפסק**

בית המשפט קבע שלא מדובר בתמלוגים ושהתשלום לא חייב בניכוי מס במקור. עוד קבע בית המשפט כי החברה ההודית רכשה פריט המוגן בזכויות יוצרים ולא רכשה את זכות היוצרים עצמה.

בנוסף, התוכנה שסופקה הותאמה במיוחד לרוכש ולא ניתן היה להשתמש בה בשנית או לשכפלה לעסקאות אחרות. מכיוון שהחברה האמריקאית עסקה במכירת תוכנות, ההכנסה שלה מהעסקה מהווה הכנסה עסקית ובהתאם לאמנה הרי שבהעדר 'מוסד קבע', הכנסות עסקיות חייבות במס רק במדינת התושבות של המוכר.

### **הודו: אזור כלכלי מיוחד לאספקת שירותים פיננסיים**

ממשלת הודו שוקלת להקים במומביי (Mumbai) אזור כלכלי מיוחד שיספק מענה לביקוש הגובר לשירותי Outsourcing פיננסיים. ספקי השירות באזור צפויים לספק שירותים ללקוחות חוץ בינלאומיים, במגוון תחומים כגון: בנקאות, פקטורינג (factoring), גידור סיכונים מט"ח וביטוח. בכוונת הממשלה לרכז את הפעילות במסגרת ה-ISFC (India's First International Financial Service Center). על-פי הדין הקיים ה-ISFC זכאי לפטור מלא ממס במשך 3 השנים הראשונות לפעילותו ולפטור ממס בשיעור של 50% בשנתיים הבאות. עם זאת, בכוונת ממשלת הודו להאריך את תקופת הפטור המלא ל-5 השנים הראשונות, ולאחריהן, להעניק ל-ISFC פטור בשיעור 80%.

## **In Brief**

- **Income tax - Taxation of owners' withdrawals - earned income for a controlling shareholder (Item 1 in the Newsletter)**

A recent ruling of the District Court that was handed down on November 30, 2003 on the matter of **Avigdor Shmuel** provided that the amounts of purported loans from corporations to their owners where the amounts of such loans have increased over the years and such loans were linked to the inflationary index alone, without any legal documents confirming existence of such debt, will be treated as earned income of the controlling shareholder, and subject to tax as such. This ruling repeats the rule that was provided by the Supreme Court in the matter of **Rami Lev**.

- **Income tax - Taxation of the sale of "goodwill" (Item 2 in the Newsletter)**

On December 15, 2003 the Supreme Court handed down a ruling on the matter of **Shlomo Sharon and others**. The ruling relates to events that occurred prior to the January 1, 2003 effective date of the tax reform, and the July 1, 2003 effective date of regulations allowing the amortization of acquired goodwill.

In its ruling the Court provides three principal considerations regarding the term "goodwill":

1. What is goodwill according to its definition in Section 88 of the Ordinance;
2. Under what circumstances can a person sell or transfer goodwill; and
3. How should the goodwill component of a transaction be calculated.

- **Value Added Tax - Development work in exchange for a waiver of levies  
(Item 3 in the Newsletter)**

On February 2, 2004, the Supreme Court ruled on the matter of the VAT liability of transactions where a municipality waives the payment of levies in exchange for the execution of development work by a “dealer”. The ruling was that these acts should be considered an “exchange transaction,” with the dealer accordingly required to pay transactions VAT with respect to the value of the development work

- **Value Added Tax - The imputed interest rate for calculating VAT  
(Item 4 in the Newsletter)**

On January 7, 2004, the Supreme Court handed down a ruling on the matter of **Mishkanot Clal Mediterranean Towers Ltd.** in which it considered the question of the imputed interest rate that is to be used in imposing VAT on a dollar deposit of a resident in a senior citizens’ home, when the amount of such deposit returned is linked only to the dollar, but does not carry any stated interest. The ruling provided that the imputed interest rate on such a dollar loan should be determined according to the acceptable rate in the market of dollar loans. Accordingly, it was ruled that the interest rate in this case would be 3.25%. It was also ruled that the VAT component is included in the 3.25% interest stated.

- **Value Added Tax - Service provided to a foreign resident and zero rate VAT  
(Item 5 in the Newsletter)**

On February 2, 2004 the Supreme Court handed down a ruling in the matter of **Gelman Finch Ltd.** in which it was determined that a zero rate VAT should be allowed with respect to a service provided to a foreign resident in accordance with the VAT Law, as it was prior to Amendment 23 of the law. It should be noted that this amendment limited the conditions under which a zero rate VAT is allowed.

- **New legislation - The Retirement Age Law  
(Item 6 in the Newsletter)**

The Retirement Age Law was recently legislated for the purpose of comprehensively arranging the matter of the retirement age in Israel. The age of retirement was defined in the law as the age, that when reached, a person is entitled to retire from work and to receive, under the circumstances provided by law or agreement, a retirement pension. Generally the retirement age was set to be 67 for men and 64 for women. The Law defined the age of 67 as mandatory retirement and the age of 60 as early retirement. The Law also provided transitional tables according to the month of birth so that the retirement age would be raised gradually until it reaches the new retirement age. Furthermore, the exemptions and benefits that were granted in the past to the retirees of the security force were cancelled.

- **Amendment to Income Tax Regulations - Use value of motor vehicles  
(Item 7 in the Newsletter)**

The Income Tax Regulations regarding determination of the “use value of motor vehicles” were amended. The amendment provided for, inter alia, adjustment of the amounts once a year instead of every quarter, and

defined 7 groups of motor vehicles instead of the 6 that were defined before the amendment.

- **VAT circular - Clarifications following the change in the rate of VAT  
(Item 8 in the Newsletter)**

Beginning from March 1, 2004 the rate of VAT was reduced from 18% to 17%. The VAT circular provides clarifications regarding the calculation of VAT on various types of transactions.

Generally, the rate of VAT will be determined according to the date VAT was “imposed” on the transaction, with the rate of VAT being 18% if the VAT was imposed prior to March 1, 2004 and 17% when the VAT was imposed on March 1, 2004 and thereafter.

- **Income Tax - Imputed interest in times of deflation  
(Item 9 in the Newsletter)**

Following a negative rate of inflation in 2003 (minus 1.89%) and negative monthly rates of inflation, problems have arisen regarding the implementation of Sections 3(i) and 3(j) of the Ordinance. The problems and possible solutions are presented in the item.

- **The Adjustments Law - Implementation in the 2003 tax year  
(Item 10 in the Newsletter)**

In February 2004 the Minister of Finance put before the Knesset Finance Committee a proposal for regulations regarding the manner of implementing the Adjustments Law in 2003 (in which the inflation was negative). In the proposal the Minister of Finance requested to provide that implementation of the Adjustments Law in 2003 would be according to “zero inflation”. However, after deliberations it was decided to remove the proposal from the table.

This means that there has been no change in legislation with respect to implementation of the Adjustments Law in 2003. The Income Tax Authority is presently in the process of deliberating the manner of implementing the Adjustments Law in 2003, and it is possible that the position of the Income Tax Authority will be to implement the law with the use of a negative rate of inflation (circulars published in the past by the tax authorities actually sided with considering the rate of inflation to be zero for purposes of implementing the Adjustments Law when the inflation is negative).

April 1, 2004

To our readers:

We are pleased to present to you our newsletter number 212/2004.

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

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

Please do not hesitate to contact us with questions on these and other matters.

**We wish our clients and readers happy and kosher Passover!**

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.