

26 בספטמבר, 2004

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 215/2004 ובו מידע תמציתי על פסקי דין בנושאי מיסוי, על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים.

בכבוד רב,
סומך חייקין

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

•

•

•

•

ידיעון 215/2004 - תוכן עניינים

עמוד

1	א. בקצרה	
	ב. פסקי דין	
5	1. עידוד השקעות הון – קיזוז הפסדים ב"מפעל מעורב"	
9	2. מס הכנסה – מתי טיפ יחשב לתקבול של בעל המסעדה	
	ב. חוזרים והוראות ביצוע	
12	3. מיסוי מקרקעין – הרפורמה במיסוי מקרקעין – שינוי מבנה	
	4. מיסוי מקרקעין – פטור למכירת דירת מגורים מזכה ע"י	
17	מוסד ציבורי	
20	5. מס הכנסה - דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל	
27	6. מס הכנסה – יישום סעיפים 3(ט) ו-3(ג) לפקודה בשנת המס 2003	
31	7. מס הכנסה – שינוי מבנה בחברות עתירות מחקר ופיתוח	
36	8. מס הכנסה – שוויה של הסעה המאורגנת ע"י המעביד	
	ג. נושאים שעל הפרק	
38	9. מס בולים – סקירה כללית של עקרונות חוק מס בולים	
	10. מס הכנסה – הצעה להקדמת הפחתת שיעורי המס	
42	על ניירות ערך זרים	
43	11. מס הכנסה ומע"מ - ביטול האפשרות להוציא תעודות זיכוי	

In Brief

א. בקצרה

עידוד השקעות הון – קיזוז הפסדים ב"מפעל מעורב" (סעיף 1 בידיעון)

בפסק דין שניתן ע"י בית המשפט העליון נקבע כי הפסדים צבורים לצרכי מס יקוזזו "במפעל מעורב" באופן הבא: הפסדים שנוצרו החל ממועד קבלת האישור והפיכת החברה ל"מפעל מעורב" יקוזזו כנגד כלל הכנסות החברה, **קודם** לפיצולן לפי הוראות סעיף 74 לחוק העידוד להכנסה חייבת מפעילות רגילה ולהכנסה חייבת ממפעל מאושר. אולם, הפסדים שנוצרו קודם למועד האישור והפיכת החברה ל"מפעל מעורב" יקוזזו כנגד הכנסות מפעילות רגילה בלבד, כאשר הקיזוז האמור ייעשה **לאחר** ייחוס ההכנסות על-פי הוראות סעיף 74 לחוק העידוד.

מס הכנסה – מתי טיפ יחשב לתקבול של בעל המסעדה (סעיף 2 בידיעון)

בפסק דין שניתן ע"י בית המשפט העליון נקבע כי החלטת פקיד השומה לפסול את ספריו של בעל מסעדה עקב אי רישום דמי שירות (טיפ), המיועד למלצר, כחלק מתקבולי המסעדה היא מוצדקת. אבן הבוחן המרכזית לקביעה האם דמי השירות הם תקבול של בעל המסעדה או של המלצר היא וולנטריות התשלום, משמע, כאשר דמי שירות שולמו ע"י הסועד מבלי שהופנתה אליו כל דרישה לתשלום דמי שירות, הרי שאין לראות בו תקבול של בעל המסעדה.

מיסוי מקרקעין – הרפורמה במיסוי מקרקעין – שינוי מבנה (סעיף 3 בידיעון)

בעבר מנע חוק המיזוגים והפיצולים (חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה), המקנה פטורים ממס בכפוף לעמידה בתנאים, אפשרות ביצוע של רוב שינויי המבנה בהם היה מעורב "איגוד מקרקעין". במסגרת תיקון מספר 130 לפקודת מס הכנסה הוסרו המגבלות לביצוע שינויי מבנה, בהם מעורב "איגוד מקרקעין". רשויות המס פרסמו לאחרונה הוראת ביצוע ובה מפורטות דרישות ותנאים לביצוע שינויי מבנה בהם מעורב "איגוד מקרקעין" או "מקרקעין". בגוף הידיעון יובאו עיקרי הוראת הביצוע.

מיסוי מקרקעין: פטור במכירת דירת מגורים מזכה ע"י מוסד ציבורי
(סעיף 4 בידיעון)

חוק מס שבח מקנה פטור ממס שבח למוסד ציבורי המוכר "דירת מגורים מזכה" שנתקבלה בידו בירושה. על פי הוראות החוק קבלת הפטור מותנית, בין היתר, בהוכחת שימוש **בכל** כספי התמורה למטרותיו של המוסד הציבורי. להוכחת שימוש כאמור יש לצרף אישור רו"ח לדוח השנתי של השנה שלאחר המכירה. לפיכך, ההוראה מבהירה כי תצא שומה חייבת אך גביית המס תוקפא עד למועד החוקי הקבוע בפקודה להגשת הדוח השנתי של השנה שלאחר המכירה.

מס הכנסה – דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל
(סעיף 5 בידיעון)

עם המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית, יחיד תושב ישראל חייב במס על כלל הכנסותיו. על מנת לשמור על האפשרות ליהנות מפטור מהגשת דין וחשבון לו היה זכאי היחיד קודם להחלת שיטת המיסוי הפרסונלית, נקבע ממנגנון דיווח מקוצר שמטרתו לאפשר דיווח על הכנסות חוץ ותשלום המס המתחייב בגינן. בגוף הידיעון יובאו עיקרי חוזר מס הכנסה העוסק במנגנון הדיווח המקוצר.

מס הכנסה - יישום סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה בשנת המס 2003
(סעיף 6 בידיעון)

סעיף 3(ט) לפקודה קובע חיוב במס בידי **מקבל** "טובת הנאה" בדרך של אי תשלום ריבית או בדרך של תשלום ריבית מופחתת על הלוואה שקיבל, בגין "הפרש הריבית". סעיף 3(י) קובע במקרים מסוימים כי **נותן** הלוואה יתחייב במס בשיעור של 40%, בגין "הפרש הריבית", ללא זכות לפטור, לניכוי, או לקיזוז כלשהו. בעקבות **המדד השלילי** שנת 2003 פרסמו רשויות המס הוראת ביצוע במטרה להבהיר את אופן יישום הסעיפים האמורים בשנת 2003.

מס הכנסה: שינוי מבנה בחברות עתירות מחקר ופיתוח
(סעיף 7 בידיעון)

שר האוצר התקין תקנות המעניקות הקלות לגבי שינויי מבנה בהם משתתפות חברות עתירות מחקר ופיתוח. התקנות קובעות תנאים בהם חברה צריכה לעמוד על מנת להיחשב לחברה עתירת מחקר ופיתוח ובכך לזכות בהקלות. נציבות מס הכנסה פרסמה חוזר שמטרתו להבהיר את ההוראות החלות בשינויי מבנה בחברות

עתירות מחקר ופיתוח, אגב התייחסות לתיקונים שבוצעו לאחרונה בחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה.

מס הכנסה: שוויה של הסעה המאורגנת ע"י המעביד (סעיף 8 בידיעון)

סעיף 209(2) לפקודה פוטר את העובד מתשלום מס בגין שוויה של נסיעה מביתו למקום העבודה ובחזרה, זאת במידה ומדובר בהסעה מרוכזת המאורגנת וממומנת ע"י המעביד, והכל בכפוף לעמידה בתנאים שקבע הנציב. אישור הנציב לעמידה בתנאים נעשה עד כה במסגרת אישור שנמסר למעסיק בעקבות פניה ספציפית לנציבות מס הכנסה.

בהוראת ביצוע מס הכנסה שפורסמה בימים אלו הודיעה הנציבות על תנאים חדשים אשר העמידה בהם תקנה את הפטור ללא צורך בקבלת האישור. במקביל, הודיעה הנציבות על ביטול האישורים שניתנו בעבר, החל מיום 1.1.2005.

מס בולים על מסמכים - סקירה כללית של עקרונות חוק מס בולים (סעיף 9 בידיעון)

לאחרונה החל מנהל מע"מ, בכובעו כממונה על אכיפת חוק מס בולים, בהליכי שומה וגבייה נרחבים אגב משלוח דרישות להמצאת הסכמים ומסמכים מנישומים, לביסוס הוצאת שומות בהתאם. פעולות אלו מהוות חידוש בכל הנוגע לאופן אכיפת חובת תשלום מס בולים על מסמכים.

בגוף הידיעון תובא סקירה תמציתית של הוראות חוק מס בולים, לרבות התייחסות לתיקון לחוק מיום 1.6.2003 אשר הרחיב את אוכלוסיית החייבים בתשלום המס וכלל בה את הצדדים החתומים על המסמך, ביחד ולחוד, או צד למסמך שהתחייב באותו המסמך לשלם את מס הבולים.

מס הכנסה - הצעה להקדמת הפחתת שיעורי המס על ניירות ערך זרים (סעיף 10 בידיעון)

בהצעת חוק שפורסמה לאחרונה מוצע להקדים את מועד הפחתת שיעור המס החל על ניירות ערך זרים והשוואתו לשיעור המס החל על ניירות ערך ישראלים נסחרים, לשיעור מס של 15% במקום שיעור מס של 35% החל כיום (על יחידים ועל חברות מחוץ לתחולת חוק התיאומים), החל מיום 1.1.2005.

מוצע כי יחול מס בשיעור 35% על חלק רווח ההון הריאלי עד ליום 1.1.2005 ועל יתרת רווח ההון הריאלי יחול מס בשיעור 15% (חלוקת הרווח לענין שיעורי המס של 35% ו 15% בין התקופות תעשה באופן לינארי בהתאמה).

מס הכנסה ומע"מ – ביטול האפשרות להוציא תעודות חיוב
(סעיף 11 בידיעון)

ביום 29.1.2004 תוקנו הוראות ניהול פנקסים ובוטלה ההתייחסות שהייתה קיימת בהוראות בנוגע לאפשרות הנפקת "הודעת חיוב", וזאת מבלי שבוטלה במקביל תקנה 24 בתקנות מע"מ, המאפשרת הקטנת מע"מ תשומות בהתבסס על "הודעת חיוב", כאמור.

בגופים אשר נהגו להנפיק "הודעת חיוב", בגין פערים שבין ההזמנה והחיוב בגינה לבין הסחורה המסופקת בפועל, נוצר בלבול בנוגע לאופן הפעולה הראוי בעקבות תיקון ההוראות.

בעקבות פנייתנו לרשויות מע"מ, נתקבלה הסכמת מע"מ לכך, שבהתאם לתקנה 24 הודעת חיוב תמשיך להוות אסמכתא להקטנת מע"מ התשומות **רק בידי הרוכש** בעוד שהמוכר יוכל להקטין את עסקאותיו אגב הנפקת "תעודת זיכוי". במצב כאמור נידרש תיאום שימנע דיווח לקוי של מע"מ תשומות אצל הרוכש ושל מע"מ עסקאות אצל המוכר.

ב. פסקי דין

1. עידוד השקעות הון – קיזוז הפסדים ב"מפעל מעורב"

(ע"א 8269/02 בבית המשפט העליון מיום 01.09.2004)

המערער: פקיד שומה חיפה

המשיבה: כרמל אולפנינים בע"מ (להלן – "החברה")

העובדות

לחברה "מפעל מעורב" כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 (להלן – "החוק"), מאחר ויש לה השקעות רגילות והשקעות מאושרות במסלולי הטבות שונים הזוכות בהטבות מס.

השקעה אחת זכתה לאישור ביום 21.10.1988 ב"מסלול מענקים" (סעיף 47 לחוק), שהקנה לה, בין היתר, שיעור מס חברות מופחת של 25% לתקופה של שבע שנים, החל מהשנה הראשונה שבה יש לחברה הכנסה חייבת במס (להלן: **תוכנית א'**). ההשקעה האחרת אושרה ביום 23.7.1995 ב"מסלול חלופי" (סעיף 51 לחוק), שהקנה לה, בין היתר, פטור ממס חברות בארבע השנים הראשונות, החל מהשנה הראשונה שבה יש לה הכנסה חייבת במס, ומס חברות מופחת בשיעור של 25% בשלוש השנים שלאחר מכן (להלן: **תוכנית ב'**).

בשנת המס 1996 נוצרה לחברה לראשונה הכנסה חייבת חיובית.

החברה ייחסה את ההכנסה החייבת להשקעותיה השונות (הרגילה, תוכנית א' ותוכנית ב') בהתאם ליחס הנכסים הקבועים בכל השקעה (כאמור בסעיף 74 לחוק העידוד), לאחר הייחוס האמור, קיזוז החברה את הפסדי העבר שנצטברו עד שנת 1995, מן ההכנסה החייבת שיוחסה לפעילות הרגילה בלבד. פקיד השומה חלק על שיטת קיזוז ההפסדים של החברה, לשיטתו, יש לקזז את הפסדי העבר מן ההכנסה החייבת הכוללת בטרם תיוחס להשקעות השונות, כך שהקיזוז יהיה בעצם מכל ההשקעות באופן יחסי, ולא מההשקעה הרגילה בלבד.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

בית-המשפט המחוזי מיקד את הדיון בשאלת פרשנות המונח "הכנסה חייבת" לעניין סעיף 74 לחוק העידוד וקבע כי, כעיקרון, יש לפרש מונח זה כמשמעותו בפקודת מס הכנסה, דהיינו, "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". אולם, הוא הוסיף כי יש הצדקה למודיפיקציה במשמעות המונח לצורך סעיף 74 לחוק העידוד, כך שהוא לא יכלול קיזוז הפסדים מן העבר. שכן, "ההתחשבות בהפסדים מועברים מהעבר תביא לטשטוש יחודו של 'המפעל' (שאושר במלואו או

בחלקו) כיחידה חדשה. היא תגרום לכך שההפסדים העסקיים מהעבר שאינם נובעים מפעילותו השוטפת של המפעל ייוחסו למפעל, שהרי אין מניעה כי הפסדי עסק אחד שבבעלות הנישום ישמשו לקיזוז רווחי עסק אחר שבבעלותו, וכך, "קיזוז ההפסדים בשלב קביעת 'העוגה' העומדת לחלוקה, יכול להביא לכך שההטבה המתבטאת בהקטנת שיעורי המס תשחק (בבחינת ימין מקרבת ושמאל מרחיקה) והנטייה בפסיקה היא להימנע מפרשנות המונעת מהנישום ליהנות ממלוא הטבות המס הניתנות לו". לאור זאת, קיבל בית משפט המחוזי את עמדת החברה, במובן זה שקיזוז ההפסדים מן העבר ייעשה מן ההשקעה הרגילה בלבד לאחר ייחוס ההכנסות על פי סעיף 74 לחוק העידוד. מכאן, ערעור פקיד השומה לבית המשפט העליון.

פסק דינו של בית המשפט העליון

בית המשפט העליון הפך את החלטת בית המשפט המחוזי.

בית המשפט העליון קובע כי בסעיף 74 לחוק העידוד אין הגדרה פוזיטיבית מפורשת בדבר משמעות המונח "הכנסה חייבת". מבחינת לשון הסעיף המונח "הכנסה חייבת" סובל הן את פרשנות פקיד השומה, כי הוא כולל קיזוז הפסדים מן העבר והן את פרשנות החברה כי אין הוא כולל קיזוז כאמור. אכן, יש גם טעם בטענות פקיד השומה, כי לשון הסעיף מלמדת על כוונת המחוקק לתת למונח "הכנסה חייבת" בסעיף 74 לחוק משמעות כמשמעות הנודעת לו בסעיף 1 לפקודה, כלומר, בקיזוז ההפסדים מן העבר. אכן, ההגדרה בסעיף 74 לחוק לפיה "הכנסה חייבת" – לפני ניכוי פחת ופחת מואץ מלמדת במידה מסוימת, כי המחוקק כיוון להגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה. יחד עם זאת, מסקנה זו אינה הכרחית וחד משמעית ויש מקום לפרשנויות נוספות.

אין חולק, כי תכליתו של סעיף 74 לחוק העידוד היא להבטיח מתן הטבות על פי חוק העידוד לחלק המאושר בלבד ובהתאם למסלול האישור ב"מפעל מעורב", שיש בו פעילות מאושרת ופעילות בלתי מאושרת, או שיש בו מסלולי אישור שונים. כדי להגשים את התכלית האמורה יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" ככולל קיזוז הפסדים מן העבר, ככל שמדובר בהפסדים של "המפעל המעורב".

כלומר, הפסדים מן העבר, שנוצרו בטרם הפך המפעל להיות "מפעל מעורב", הם הפסדים שיש לקזזם מן הפעילות שקדמה ל"מפעל המעורב", אולם, הפסדים מן העבר, שנוצרו ב"מפעל המעורב", הם הפסדים של "המפעל המעורב", ויש לייחסם לכל פעילות ה"מפעל המעורב". הפסדים כאלה נבעו מכל פעילות "המפעל המעורב", ולכן, אין הצדקה לקזזם רק כנגד ההכנסה הרגילה ולהיטיב עם הנישום, כשם שאין הצדקה לקזזם רק כנגד ההכנסה המוטבת ולהרע עם הנישום.

תכלית החוק מובילה למסקנה כי יש לקזז את ההפסדים המועברים גם כנגד ההכנסה הרגילה וגם כנגד ההכנסה המוטבת, ושיטת הייחוס שתחול לעניין זה היא שיטת הייחוס הקבועה בסעיף 74 לחוק. כך תוגשם תכליתו של סעיף 74 לחוק.

לאור זאת, נשאלת השאלה, מה המועד הרלבנטי לתחילתו של "מפעל מעורב"?

בעניין זה, טענה החברה כי המועד הרלוונטי הוא בשנה הראשונה שבה נוצרה לחברה הכנסה חייבת חיובית, שמזכה בשיעור מס מופחת. בית המשפט לא קיבל טענה זאת, וקבע כי שיעורי מס מופחתים הם הטבה אחת הניתנת "למפעל המעורב" אך לא ההטבה היחידה (הזכאי גם לניכויי פחת בשיעורים גבוהים מהרגיל), על-כן, סיווג מפעל כ"מפעל מעורב" רק מהשנה הראשונה שבה יש למפעל הכנסה חייבת חיובית, מוביל לקיזוז הפסדים שנבעו מפעילות רגילה ומפעילות הנהיית מהטבות מס מסוימות על פי החוק, כנגד ההכנסה הרגילה בלבד. משמעות הדבר היא מתן הטבה לפעילות רגילה, בניגוד לתכליתו של סעיף 74 לחוק. על-כן, אין לקבל את טענת החברה.

בית המשפט העליון קובע כי בהיעדר כל טענה אחרת, ובהינתן כי החברה החלה בניכוי פחת מואץ עם מתן האישור להשקעותיה, הרי שיש לראות בה, בנסיבות המקרה דנן, "מפעל מעורב", החל מיום מתן האישור, מבלי שהדבר ימצה את הדיון בשאלה המשפטית בדבר מועד תחילת הסיווג כ"מפעל מעורב" לצורך סעיף 74 לחוק, בנסיבות שונות.

תוכנית א' אושרה ביום 21.10.1988 והחברה החלה לקבל הטבות על-פי החוק, ובכלל זה, ניכוי פחת בשיעורים גבוהים. על-כן, החל ממועד זה היא "מפעל מעורב" לצורך סעיף 74 לחוק. לאור זאת, הפסד שנוצר החל מיום 21.10.1988 יש לקזז מן ההכנסה החייבת של המפעל המעורב, ולייחס את ההכנסה החייבת הנוותרת בין תוכנית א' ובין הפעילות הרגילה על פי האמור בסעיף 74 לחוק.

תוכנית ב' אושרה ביום 23.7.1995 והחל ממועד זה התחילה החברה ליהנות מהטבות מסוימות על פי החוק. על כן, החל ממועד זה, החברה היא "מפעל מעורב" שיש לו שלושה חלקים: החלק האחד, תוכנית א', החלק השני, תוכנית ב', החלק השלישי, בלתי מאושר (פעילות רגילה). לאור זאת, הפסד שנוצר החל מ 23.7.1995, יש לקזז מן ההכנסה החייבת של החברה, ואת ההכנסה החייבת הנוותרת, יש לייחס על פי סעיף 74 לחוק, בין תוכנית א', תוכנית ב' והפעילות הרגילה.

בצורה זו, מיוחסים הפסדי החברה לפעילות שיצרה את ההפסדים, על סמך הנחת המחוקק, כי יחס הנכסים משקף גם את יחס ההפסדים. בצורה זו ניתנות ההטבות על פי החוק לפעילות המאושרת בלבד. בכך, אין הטבה בלתי נכונה ואין הרעה במצבה של החברה. בכך, אין פתח לחברה לקזז הפסדים מפעילות אחרת, בלתי

מאושרת, מה שגם בית משפט קמא ביקש להגשים. על פי התוצאות האמורות, מוגשמת תכליתו של סעיף 74 לחוק, ומושגת תוצאה ראויה וצודקת.

אשר על כן, מציע בית המשפט העליון להחזיר את הדיון בפרשה לשלב ההשגה, כדי שהצדדים יפעלו על-פי פסק-דינו ויערכו את החישובים הנדרשים ובמידה ויתגלעו חילוקי דעות בין הצדדים, בנוגע לאופן החישוב, פתוחה הדרך לחברה לפנות בערעור לבית-המשפט המחוזי.

ערעור פקיד השומה התקבל חלקית

2. מס הכנסה – מתי טיפ יחשב לתקבול של בעל המסעדה

(ע"א 9229/99 בבית המשפט העליון מיום 01.09.2004)

המערער: פקיד שומה תל אביב 1

המשיבים: יגאל ליברמן, רונן גדוביץ, גיל סדוף ואחרים

העובדות

מבקרים מטעם פקיד השומה סעדו במסעדה. תום הארוחה הוגש להם חשבון שבו צוינו ברשימה מחירהן של המנות השונות שהוזמנו – בסך כולל של 90 ש"ח - ומתחת לרשימת המנות, לצד הרישום "10%+", הוסף הסכום של 9 ש"ח. בתחתית דף הנייר שעליו נכתב החשבון, הופיע בשפה האנגלית בלבד, הכיתוב המודפס "thank you service not included". המבקרים שילמו במזומן 99 ש"ח. בקופת בית העסק נרשם תקבול בסך 90 ש"ח בלבד. תשעת השקלים שהותירו אחריהם המבקרים כדמי שרות הוכנסו ל"דלי" שבו נהוג היה לרכז את כל דמי השרות שהתקבלו בכל יום. מדי יום, עם תום משמרת הערב, חולק הכסף שהצטבר בדלי שווה בשווה בין שתי המלצריות שהועסקו באותה משמרת. בהתאם להסדר העסקה שהיה נהוג במקום, הובטח לכל אחת מן המלצריות תשלום שלא יפחת מסכום של 200 ש"ח לערב. עיקר הסכום התקבל מדמי השרות שנאספו, אך אם אלה נסתכמו בסכום נמוך מ- 200 ש"ח, השלימו בעלי המסעדה את היתרה מכספם.

הואיל ודמי השרות לא נרשמו בספרי החשבונות של המשיבים, השתמש פקיד שומה בסמכות הנתונה לו מכוח סעיף 145 ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה ופסל את ספרי החשבונות של המשיבים.

סלע המחלוקת

האם דמי השירות אותם מותיר הסועד במסעדה – מקום שבו החשבון מבטא דרישה להוספת דמי השירות כאחוז מסוים ממחיר הארוחה – הם תקבול של בעל המסעדה (ואז עליו לרשום בפנקסי החשבונות כתקבול של העסק) או של המלצר (ואז על בעל העסק לרושמו "ביומן שירות").

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

בית משפט המחוזי קיבל את ערעורם של בעלי המסעדה כנגד פסילת ספרי חשבונותיהם. בית משפט המחוזי קבע כי דמי השירות היוו תשלום נפרד שאינו נמנה על תקבולי בית העסק, באשר המלצרית לא שימשה כ"זרועו הארוכה" של בעל העסק. עוד הדגיש בית המשפט המחוזי כי דמי השירות לא הופקדו בקופת העסק, כי אם ב"דלי" נפרד.

בפסק דינו הסתמך בית המשפט המחוזי על ההלכות שנקבעו בעבר¹ בהן נקבע מבחן הוולונטריות של התשלום לפיו, לא בכל המקרים יש לראות בדמי השירות המשולמים על ידי הלקוח במסעדה חלק מתקבולי העסק, החייבים רישום בפנקסים. נקבע כי כאשר, דמי שירות המשולמים על ידי הלקוח באורח וולונטרי ושלא על פי דרישת בית העסק הם, ככלל, הכנסה של המלצר ולא של בית העסק, בין השאר מן הטעם שהתשלום נובע מטיב השירות שנתן המלצר ומהוקרה כלפיו, ולכן אינם נכללים בין תקבולי העסק החייבים ברישום. יחד עם זאת, בעליו של בית העסק, המבקש שלא לרשום בספריו את סכומי דמי השירות, חויב להראות כי התשלום בעד דמי השירות נעשה בנפרד מן התשלום עבור הארוחה.

פסק דינו של בית המשפט העליון

בית המשפט העליון הפך את החלטת בית המשפט המחוזי בקובעו כי צדק פקיד שומה עת פסל את ספרי המשיבים.

וולונטריות התשלום

אבן הבוחן המרכזית לקביעה האם דמי השירות הם תקבול בידי בעל העסק, היא הוולונטריות של התשלום: כאשר משלם הלקוח את דמי השירות כחלק מדרישת התשלום המופנה אליו, יחשבו דמי השירות כתקבול של בעל העסק, בעוד שכאשר הוא מותיר את דמי השירות מבלי שהופנתה אליו כל דרישה בעניין, אין לראות בכספים אלה משום תקבול של בעל המסעדה אלא של המלצר.

הבנתו הסובייקטיבית של הלקוח בשאלה אם עליו לשלם דמי שרות היא המכרעת בבחינת אופיים של דמי השירות כפרי של רצון חופשי, ולא השאלה אם מבחינת המצב המשפטי האובייקטיבי קמה כנגד הלקוח חובה אובליגטורית לשלם את דמי השירות.

בית המשפט העליון קבע כי בנסיבות העניין דמי השירות לא היו בגדר תשלום וולונטרי ועל כן חייב את בעל המסעדה ברישום בפנקסי החשבונות. אמנם, החשבון כלל את הכיתוב שהודפס באנגלית "service not included", אשר כשלעצמו עשוי להתפרש כמותיר את עניין דמי השירות לשיקול דעתו של הסועד אך נקבע כי בנסיבות העניין, הרישום בא כחלק מודפס מנייר החשבון, בשפה האנגלית והוא נעדר משמעות אמיתית וכן כי היתה דרישה לתשלום של דמי השירות, בכתב, בחלק מהחשבון.

¹ בע"א 476/87 ספארי הולדינגס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (להלן: "עניין ספארי") ובע"א 497/89 אמיתי נ' פקיד שומה תל אביב 1.

עוד נקבע כי לו הותירו הסועדים דמי שירות בסכום העולה על הסכום הנדרש מהם בחשבון שהוגש להם, היה עשוי סכום נוסף זה להיחשב לתשלום ששולם באופן וולונטרי. במקרה שכזה, תשלום שכזה, הנעדר קשר של ממש למשיבים ולמוצר אותו הם מספקים, לא היה חב ברישום בספרי החשבונות שניהלו.

אופן קבלת התשלום

בית המשפט העליון דחה טענת בעלי המסעדה לפיה מאחר ודמי השירות הוכנסו לכלי קיבול נפרד מזה שאליו הוכנסה התמורה בגין יתר מרכיבי המוצר אותו סיפקו, אין לראות בהם תקבול שלהם.

בית המשפט העליון קבע כי טענה זו מתבססת על קריאה לא נכונה של פסק הדין שניתן בעניין ספארי. בעניין ספארי יוחסה משמעות לאופן גבייתם של דמי השרות ולשאלה האם ניתן היה להפריד בין אמצעי התשלום עבור הארוחה לבין סכום דמי השרות. ברם, קבע בית המשפט העליון כי אין להבין את פסק הדין בעניין ספארי כמציב מבחן צורני נוקשה שעניינו אמצעי התשלום והדרך בה נתקבלו דמי השרות.

נקבע כי אכן, נשמרו דמי השרות בקנקן נפרד, אלא שבכך לא היה די כדי לשנות מאופיים ככספים, שנתקבלו אצל בעלי המסעדה, ואשר שימשו אותם לתשלום שכר העבודה של המלצריות. בפועל שולשלו כספים אלה לכיסם של בעלי המסעדה. לפי דפוס העבודה שבעלי המסעדה התוו, הפכו דמי השרות לשכרן המוסכם של המלצריות, או לחלק ממנו – לפי העניין. הואיל והכספים אשר נתקבלו כדמי שרות המירו את חובת המשיבים, כולה או מקצתה, לשלם למלצריות את השכר בעצמם, הקפידו המשיבים לפקח על היקפם של דמי השרות הנאספים על ידי המלצריות. נקבע כי אין לייחס משמעות בנסיבות העניין לבחירתם של בעלי המסעדה שלא לשלם למלצריות את השכר המובטח להן מתוך הקופה הרושמת, כי אם מתוך הכספים שהופקדו ב"דלי".

ערעור פקיד השומה התקבל

ג. חוזרים והוראות ביצוע

3. מיסוי מקרקעין – הרפורמה במיסוי מקרקעין – שינוי מבנה (הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 9/2004, מיום 30.5.2004, להלן: "הוראת הביצוע")

1. מבוא

- 1.1 ביום 24.3.2002 פורסם תיקון מס' 130 לפקודת מס הכנסה (להלן – "תיקון 130") המהווה תיקון עקיף לתיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – "תיקון 50").
- 1.2 בתיקון 130 בוצעו שינויים בחלק ה-2 לפקודת מס הכנסה, העוסק בשינויי מבנה: מיזוגים, העברות נכסים, פיצולים.
- 1.3 במסגרת תיקון 50 נכללו הוראות אשר מטרתן הייתה להשוות את הדין החל על איגודי מקרקעין לדין החל על איגודים רגילים, ובין השאר החלת הוראות חלק ה-2 לפקודה גם כאשר בשינוי המבנה מעורב "איגוד מקרקעין".
- 1.4 בהוראת הביצוע מפורטים התיקונים שבוצעו בחלק ה-2 לפקודה, ההסדרים שנקבעו לביצוע שינויי המבנה והתנאים לביצועם.
- 1.5 להלן נביא בקצרה את עיקרי הוראת הביצוע.

2. העברת נכסים תמורת מניות

- 2.1 קודם לתיקון 130 ניתן היה להעביר "זכות במקרקעין" או "זכות באיגוד מקרקעין" לחברה, ובלבד שהחברה הנעברת לא תהא "איגוד מקרקעין", ביום ההעברה ובמשך שנתיים לאחוריו.
- 2.2 במסגרת תיקון 130 בוטלה ההגבלה, וכיום ניתן להעביר "זכות במקרקעין" או "זכות באיגוד מקרקעין" גם לחברה שהיא "איגוד מקרקעין", והכל בכפוף לקיומן של יתר המגבלות שנקבעו להעברה כאמור.
- 2.3 הוראות סעיף 104א' לפקודה דומות במהותן להוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, אלא שהתנאים המזכים בפטור ממס שונים, לדוגמא: חיוב במס רכישה בשיעור מלא, בהעברה לפי סעיף 70, לעומת מס רכישה בשיעור 0.5%

בלבד בהעברה לפי סעיף 104א', או, האפשרות להעביר גם "זכות באיגוד מקרקעין", לפי סעיף 104א' לפקודה, אפשרות שאינה קיימת בסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, או, דרישה להחזקה מינימלית של שנתיים בנכס המועבר, במסגרת סעיף 104א' לפקודה, דרישה שאינה קיימת בהעברה לפי סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין.

2.4 סעיף 104א' לפקודה, המאפשר העברת נכסים לחברה בפטור ממס, בתמורה להקצאת מניות, קובע את התנאים הבאים:

- 2.4.1 הועברו מלוא הזכויות של המעביר בנכס המועבר.
- 2.4.2 המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום העברת הנכס בזכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה (לתנאי זה קיימים חריגים שלא נפרטים).
- 2.4.3 החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה.
- 2.4.4 בגין העברת הנכס הוקצו למעביר מניות המייצגות יחס החזקה זהה ליחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לבין שווי השוק של החברה מיד לאחר העברת הנכס.
- 2.4.5 במידה והנכס המועבר הינו "קרקע" (לרבות בניין ששטחו פחות מ-30% מהת.ב.ע., או, בניין שנהרס בסמוך להעברה, או, "זכויות באיגוד מקרקעין" אשר בבעלותו קרקע בלבד) שהועברה ל"איגוד מקרקעין", הרי שאז יחול הפטור ממס בתנאי שהושלמה בניית בניין על הקרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה. השלמת הבנייה תיבחן לפי המועד שבו בבניין היה ראוי לשימוש (אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור טלפון, לפי המוקדם (טופס 4)). ניתן להסתפק בבנייה המנצלת 70% מהת.ב.ע. החלה על הקרקע, במועד השלמת הבנייה.

2.5 סעיף 104ב' לפקודה מאפשר העברת נכס המוחזק על-ידי שותפים בשותפות או נכס המוחזק על-ידי בעלים משותפים, לחברה חדשה שהוקמה במיוחד לצורך כך (בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים ניתן להעביר את הנכס גם לחברה קיימת), והכל בתמורה להקצאת מניות בלבד באותה חברה. גם לגבי העברה זו, נקבע בתיקון 130 לפקודה כי ניתן להעביר נכס גם לחברה שהיא "איגוד מקרקעין", בכפוף לעמידה בתנאים שפורטו לעיל, בנוגע לסעיף 104א' לפקודה.

3. מיזוג בו מעורב "איגוד מקרקעין"

- 3.1 עד לתיקון 130, כאשר אחד הצדדים למיזוג היה "איגוד מקרקעין, ניתן היה לבצע את המיזוג באישור הנציב, ובלבד שמדובר במיזוג בין חברה אם לחברה בת, או במיזוג בין חברות אחיות. לא ניתן היה לבצע מיזוג בין צדדים אחרים.
- 3.2 במסגרת תיקון 130 הוסרה המגבלה האמורה ונקבע כי בסמכות הנציב לאשר מיזוג בין חברות שכולן או חלקן "איגודי מקרקעין", גם אם אין קירבה בין החברות המתמזגות (כמפורט לעיל).
- 3.3 לעניין חוק מיסוי מקרקעין יחשב "יום המכירה" כיום הסכם המיזוג, לכן, יש לדווח על העסקה לרשויות מס שבת (הגשת משי"ח) בהתאם להוראות סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, בתוך 30/50 ימים ממועד הסכם המיזוג ואין להמתין עד לקבלת הרולונג לעניין המיזוג.

4. פיצול בו מעורב "איגוד מקרקעין"

בהתאם להוראות סעיף 105ג' לפקודה ותנאיו נדרש כי לחברה המתפצלת ולחברה החדשה יש פעילות כלכלית עצמאית שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 2) (1) לפקודה (הכנסות מ"עסקי"), משכך, לא ניתן לפצל חברה באופן שבו החברה המתפצלת או החברה החדשה יהיו איגודי מקרקעין, אלא אם עסקינן באיגודי מקרקעין להם הכנסה עסקית.

5. הוראות לפעולה

5.1 נכסי מקרקעין שאינם "קרקע"

5.1.1 יש לדרוש מסמכים, אשר יוגשו בתוך 14 יום, כדלקמן:

- 5.1.1.1 מאזן בוחן של החברה המקבלת את הנכס ביום העברת הנכס.
- 5.1.1.2 דוחות כספיים של מקבלת הנכס לשנת המס שבה הועבר אליה הנכס ולשנה שקדמה להעברה.
- 5.1.1.3 נסח רישום החלקה ביום ההעברה.
- 5.1.1.4 אישור רשם החברות לעניין בעלי המניות בחברה וכמות המניות שבעלותם.
- 5.1.1.5 טופס 7039.

5.1.1.6 העתקי הטפסים שיש להגיש לפקיד השומה החתומים בחותמת "נתקבל" על ידי פקיד השומה.

5.1.1.7 חוות דעת שמאי מקרקעין לענין שווי הנכס המועבר.

5.1.1.8 פקודת יומן להעברת הנכס.

5.1.2 בשלב שידור השומה תוצא שומת חיוב ולא שומת פטור. בנימוק לשומה יירשם הנוסח הבא: בחנו את פנייתכם להעברת הנכס על פי סעיף _____ לפקודת מס הכנסה. הפטור על פי הסעיף האמור מותנה בעמידה בתנאים עתידיים. לפיכך, בשלב זה לא ניתן לאשר את הפטור. עמידה בתנאי הפטור תיבחן בעתיד, בהתאם להודעתכם באשר לעמידה בתנאים כאמור בסעיף ולאישור פקיד השומה לעניין זה. המס על פי השומה יוקפא לתקופה של _____. על סכום המס כאמור יחולו הוראות החוק.

5.1.3 תינתן הארכת מועד להגשת השגה עד לסיום תקופת ההקפאה ובחינת העמידה בתנאי הפטור.

5.1.4 חובות מס השבח ומס המכירה יוקפאו לשנתיים.

5.1.5 מס רכישה בשיעור 0.5% ישולם ורק היתרה תוקפא למשך שנתיים.

5.1.6 לאחר שיתקיימו כל התנאים שנקבעו בחלק ה2 לפקודה (ראה הוראת ביצוע 8/95), יאושר הפטור.

5.1.7 אישור לרישום בפקסי המקרקעין יינתן לאחר שיופקדו ערובות להנחת דעתו של המנהל.

5.1.8 במהלך של מיזוג או פיצול המחייבים אישור מראש של הנציב, יש להקל בדרישת הערובות.

5.1.9 אי עמידה בתנאים שוללת את החלת הוראות הפטור בצורה גורפת אף לעניין נכסים נוספים שהועברו שאינם נכסי מקרקעין.

5.2 העברת קרקע

5.2.1 יש לדרוש מסמכים, אשר יוגשו בתוך 14 יום, כדלקמן:

5.2.1.1 מאזן בוחן של החברה המקבלת את הנכס ביום העברת הנכס.

5.2.1.2 דוחות כספיים של מקבלת הנכס לשנת המס שבה הועבר אליה הנכס ולשנה שקדמה להעברה.

5.2.1.3 נסח רישום החלקה ביום ההעברה.

5.2.1.4 אישור רשם החברות לעניין בעלי המניות בחברה וכמות המניות שבעלותם.

5.2.1.5 טופס 7039.

5.2.1.6 העתקי הטפסים שיש להגיש לפקיד השומה החתומים בחותמת "נתקבל" על ידי פקיד השומה.

5.2.1.7 חוות דעת שמאי מקרקעין לענין שווי הנכס המועבר.

5.2.1.8 פקודת יומן להעברת הנכס.

5.2.2 בשלב שידור השומה תוצא שומת חיוב ולא שומת פטור. בנימוק לשומה יירשם הנוסח הבא: בחנו את פנייתכם להעברת הנכס על פי סעיף _____ לפקודת מס הכנסה. הפטור על פי הסעיף האמור מותנה בעמידה בתנאים עתידיים. לפיכך, בשלב זה לא ניתן לאשר את הפטור. עמידה בתנאי הפטור תיבחן בעתיד, בהתאם להודעתכם באשר לעמידה בתנאים כאמור בסעיף ולאישור פקיד השומה לעניין זה. המס על פי השומה יוקפא לתקופה של _____. על סכום המס כאמור יחולו הוראות החוק.

5.2.3 תינתן הארכת מועד להגשת השגה עד לסיום תקופת ההקפאה ובחינת העמידה בתנאי הפטור.

5.2.4 חובות מס השבח ומס המכירה יוקפאו לשלוש שנים או עד ליום סיום הבניה, המוקדם מבניהם.

5.2.5 מס רכישה בשיעור 0.5% ישולם ורק היתרה תוקפא למשך שלוש שנים או עד ליום סיום הבניה, המוקדם מבניהם.

5.2.6 לאחר שתסתיים בניית הבניין ויתקיימו כל התנאים שנקבעו בחלק ה' לפקודה (ראה הוראת ביצוע 8/95), יאושר הפטור.

5.2.7 לאחר תקופת 3 השנים תשלח לנישום דרישת פרטים/מסמכים לשם קבלת דיווח על התקדמות הבניה.

5.2.8 אם נשלל הפטור, יועבר מזכר מרשויות מס שבח לרשויות מס הכנסה, ובו הודעה על אי עמידה בתנאי הפטור.

5.2.9 אישור לרישום בפנקסי המקרקעין יינתן לאחר שיופקדו ערובות להנחת דעתו של המנהל.

5.2.10 אי עמידה בתנאים שוללת את החלת הוראות הסעיפים בצורה גורפת אף לעניין נכסים נוספים שהועברו אגב השינוי המבני שאינם נכסי מקרקעין.

4. מיסוי מקרקעין: פטור במכירת דירת מגורים מזכה ע"י מוסד ציבורי

(הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 12/2004, מיום 15.8.2004, להלן: "ההוראה")

בתאריך 15 לאוגוסט 2004 פרסמה נציבות מס הכנסה הוראה העוסקת בפטור ממס שבח למוסד ציבורי בעת מכירת "דירת מגורים מזכה" שנתקבלה בידו בירושה. להלן יובאו עיקרי ההוראה.

1. כללי

ביום 17.3.2000 נתקבל תיקון מס' 46 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) התשכ"ג – 1963, (להלן "החוק"), הקובע עילת פטור נוספת במכירת דירת מגורים מזכה ע"י מוסד ציבורי, זאת במסגרת הוספת סעיף 49ב(6) לחוק הקובע פטור למוסד ציבורי במכירת דירת מגורים מזכה שנתקבלה בידו בירושה (להלן: "הפטור"). פטור זה הינו חלופי לפטור המוענק בעת מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור (סעיף 61 לחוק).

2. התנאים לקבלת הפטור

תנאי 1 – מעמדו של המוכר כ"מוסד ציבורי"

הפטור ניתן למוכר שהוא מוסד ציבורי כאמור בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, התשכ"א – 1961 (להלן "הפקודה"). הפטור מותנה בכך שהמוסד הציבורי מגיש דוח שנתי בנוגע לנכסיו, הכנסותיו והוצאותיו כאמור בסעיף 9(2) לפקודה והוא הגיש דוחות כאמור כדין בשנים שקדמו לשנת המכירה.

תנאי 2 – מישור הזכות הנמכרת

הפטור יינתן במכירה של זכות במקרקעין העונה להגדרת "דירת מגורים מזכה". דהיינו, על הזכות הנמכרת על ידי המוסד הציבורי לעמוד בשני מבחנים שלהלן:

"דירת מגורים" – עפ"י ההגדרה בסעיף 1 לחוק דירת מגורים הינה דירה או חלק מדירה שבנייתה הסתיימה, שהיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי. בהתאם להוראה, הגדרה זו תחול אף כשהדירה בבעלותו או בחכירתו של מוסד ציבורי.

"דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת מן התקופות הבאות: 4/5 מהתקופה שבשלה מחושב השבח, או 4 השנים שקדמו

למכירה. לעניין זה תקופת ההחזקה בידי המוסד הציבורי תצטרף למניין תקופת ההחזקה של המוריש.

תנאי 3 - מישור המוריש

על מנת שהפטור יחול, על המוריש לקיים את תנאים הבאים:

- א. לפני פטירתו היה המוריש בעל דירת מגורים אחת. ההגדרה כוללת גם חלק מדירה (פחות מ- 25%) וכן דירה המושכרת בשכירות מוגנת וכד'.
- ב. אילו היה המוריש עדיין בחיים והיה מוכר את דירתו בעצמו, הוא היה זכאי לפטור.

תנאי 4 – תוכן הצוואה והשימוש בכספי תמורת מכירת הדירה המזכה

תנאים נוספים מתייחסים לתוכן הצוואה והשימוש בתמורה שנתקבלה ממכירת הדירה המזכה:

1. המוריש הגדיר בצוואתו כי התמורה שתתקבל מהמכירה, תשמש למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי (כגון: רכישת אמבולנס לבתי חולים, ציוד לנכים וכו'). אם המוריש לא קבע בצוואתו באופן מפורש את השימוש המוגדר בכל כספי התמורה, באופן שניתן לזהות באופן ממוקד איזה שימוש נעשה בתמורה, או כאשר הקביעה בצוואה מותירה שיקול דעת בידי מנהל עזבון המוריש, נאמנו או מוסד ציבורי עצמו - מה יעשה בכספי התמורה לא יינתן הפטור. מודגש בהוראה כי יש לבדוק את ההוראות שנקבעו בצוואה המקורית ולא בהסכם כלשהו בין היורשים או בצו לתיקון הצוואה וכו'.
 2. רואה החשבון של המוסד יאשר בדוח השנתי כי המוסד הציבורי עשה שימוש בכל סכום התמורה שנתקבל ממכירת דירת המגורים למטרותיו הציבוריות אשר הוגדרו בצוואה (תנאי זה לא חל על צוואה שנעשתה לפני 17.3.2000).
 3. נקבע גם כי על המוסד הציבורי לעשות שימוש בפועל בכל כספי תמורת המכירה למטרותיו הציבוריות וזאת בהתאם לשימוש שנקבע בצוואה.
3. תחולה והוראות מעבר לגבי צוואות שנעשו לפני 17.3.2000

הפטור חל על מכירות שבוצעו לאחר כניסת הפטור לתוקף (17.3.2000) גם אם הצוואה נעשתה קודם לכן. ההוראה קובעת כי מכירות שבוצעו לפני כניסת הפטור לתוקף אף אם דווחו אחרי מועד זה, אינן זכאיות לפטור. כאמור, אם הצוואה של המוריש נעשתה לפני 17.3.2000 אין דרישה בדבר יעוד כספי התמורה באופן ספציפי ע"י המצווה.

4. הוראות לפעולה

ההוראה קובעת כי לצורך בחינת הזכאות לפטור, המוסד הציבורי יידרש להגיש את המסמכים הבאים:

1. העתק נאמן למקור של הצוואה המכילה את ההוראות הרלוונטיות (הורשה למוסד ציבורי, שימוש מוגדר בכספי המכירה וכד').
2. אישור רו"ח בדבר השימוש המוגדר בכל כספי התמורה.
3. אישור רו"ח יצורף לדוח השנתי של השנה שלאחר המכירה.
4. הפטור יינתן רק לאחר שיוכח כי נעשה שימוש בפועל בכספי התמורה לאותו שימוש שהוגדר ע"י המוריש/המצווה. לפיכך, ההוראה מבהירה כי תצא שומה חייבת אך גביית המס תוקפא עד למועד החוקי הקבוע בפקודה להגשת הדוח השנתי של השנה שלאחר המכירה. למנהל מיסוי מקרקעין שיקול דעת להאריך את התקופה לשנה נוספת (במקרים חריגים תועבר הפניה למחלקת שומת מקרקעין).
5. מובהר בהוראה כי אישורים לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין יינתנו רק לאחר המצאת ערבות מתאימה להנחת דעת המנהל.
6. ההוראה קובעת כי בהעדר אישור רו"ח, בתום התקופה הנ"ל, לא יינתן פטור ויופעלו הליכי גביה כמתבקש.

5. מס מכירה

מוסד ציבורי שעמד בכל תנאי הפטור יהא זכאי גם לפטור ממס מכירה וכל ההוראות לפעולה שצוינו לעיל יחולו בהתאמה גם לעניין מתן פטור ממס מכירה וגבייתו.

5. מס הכנסה – דיווח מקוצר על הכנסות מחו"ל
(חוזר מס הכנסה 23/2004 מיום 20 באוגוסט 2004 להלן – "החוזר")

1. רקע

- 1.1 עם המעבר לשיטת מיסוי פרסונלית, במסגרת הרפורמה במס והרחבת בסיס המס במישור הבינלאומי, נקבע כי כלל ההכנסות של תושבי ישראל שמקורן מחוץ לישראל חייבות במס לפי פקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה"), וזאת החל מיום 1.1.2003.
- 1.2 על פי הפקודה חלה חובת הגשת דוח שנתי של יחיד בו עליו לפרט את כלל הכנסותיו, הכנסות בת זוגו, והכנסות ילדיהם עד גיל 18, אלא אם היחיד פטור במפורש מלעשות כן במסגרת תקנות הפטורות במקרים מסוימים מהגשת דו"ח שנתי למס הכנסה (להלן – "תקנות הפטור מהגשת דוח").
- 1.3 ישנם יחידים תושבי ישראל העומדים בתנאי תקנות הפטור מהגשת הדוח, אולם, מחויבים בהגשתו היות ובידם הכנסות שמקורן מחוץ לישראל. בנוגע ליחידים כאמור נקבע מנגנון "דיווח מקוצר", שמטרתו לאפשר דיווח על הכנסות חוץ ותשלום המס המתחייב בגין אותן הכנסות אגב שמירת הפטור מהגשת דוח שנתי מלא על כלל ההכנסות. יצוין כי מנגנון הדיווח המקוצר לא מהווה דוח מס לעניין השומה וכי פקיד השומה רשאי לדרוש מאותם יחידים הגשת דוח שנתי מלא.
- חברות וגופים אחרים לא יוכלו לדווח על הכנסותיהם מחו"ל באמצעות הדיווח המקוצר. כמו כן, יחיד החייב מסיבות כלשהן בהגשת דוח מלא לא יוכל לדווח על הכנסותיו מחו"ל באמצעות מנגנון הדיווח המקוצר.
- 1.4 מטרת החוזר הינה להציג את מנגנון הדיווח המקוצר, תוך הדגשת התנאים אשר על היחיד למלא לשם שמירה על הזכאות לפטור מהגשת דוח שנתי.
- 1.5 מודגש בחוזר כי אין גריעה מסמכותו של פקיד השומה לדרוש מהנישום להגיש דוח כלשהו, לרבות דוח שנתי מלא. במקביל, שמורה לנישום הזכות להגיש דוח שנתי על כלל הכנסותיו, ולדרוש כניכוי במקום שבו הפקודה מאפשרת לעשות כן, הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה או לקזז הפסדים. כמו כן רשאי הנישום להגיש בקשה להחזר מס אם לדעתו המס ששילם עולה על המס המתחייב.

2. נישומים הרשאים לדווח במסגרת הדיווח המקוצר

2.1 ניתן לסווג נישומים יחידים לשתי קבוצות:

- יחידים, שאלמלא הכנסת החוץ שלהם הם פטורים מהגשת דוח שנתי;
- יחידים שחייבים בהגשת דוח שנתי מסיבה אחרת, כגון בעלי שליטה, עצמאים בעלי עסק או בעלי הכנסות שאינן מחו"ל העולות על התקרות הקבועות בתקנות הפטור מהגשת דוח, אף אם נוכה מהן מס כחוק (כגון משכורת).

הדיווח המקוצר חל רק על יחידים מהקבוצה הראשונה, כלומר - כאלה שאלמלא הכנסותיהם מחו"ל הם פטורים מהגשת דוח שנתי.

2.2 קיומן של הכנסות מחו"ל גורם ליחיד באופן מיידי להיות חייב בהגשת דוח, וזאת מהסיבה שלא נוכה מס במקור בישראל מאותן הכנסות. ואולם, אם אלמלא ההכנסה מחו"ל היה היחיד זכאי ליהנות מפטור מהגשת דוח, הוא יוכל להיות פטור מהגשת דוח על אף הכנסותיו מחו"ל, ובתנאי שיעמוד בדרישה הכפולה שמציב מנגנון הדיווח המקוצר:

- מילוי שובר דיווח מקוצר, בו יימסרו פרטים על ההכנסות מחו"ל.
- תשלום המס המתחייב בהתאם לסכום שדווח בשובר.

2.3 מובהר בחוזר כי מילוי דרישות הדיווח המקוצר יוכל להתבצע עבור הנישום גם באמצעות מייצג אשר קיבל הרשאה לייצוג מאת הנישום, והכל בהתאם להוראות הפקודה.

3. הכנסות עליהן ניתן לדווח במסגרת הדיווח המקוצר, שיעור המס החל עליהן ואופן הדיווח עליהן

3.1 המכנה המשותף של כל ההכנסות אשר עליהן ניתן לדווח במסגרת הדיווח המקוצר הינו שלכולן נקבע שיעור מס מוגבל שיחול עליהן. להלן טבלה המפרטת את שיעורי המס החלים על ההכנסות השונות המדווחות במסגרת הדיווח המקוצר.

הכנסה	שיעור מס	הערות
ריבית על תכניות חסכון ופיקדונות בתאגיד בנקאי בחו"ל (סעיף 125ג(ב) לפקודה)	15%	שיעור המס המופחת מותנה בכך שאין מדובר בהכנסה מעסק בידי הנישום, שהיא אינה רשומה בפנקסי עסק ואינה חייבת ברישום כאמור ושלא נדרש בגינה ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה.
ריבית על ניירות ערך זרים (סעיף 125ג(ד) לפקודה)	35% ^{1,2}	שיעור המס יחול על ריבית ודמי נכיון.
הכנסות מפעילות נושאת פרסים והגרלות שנתקבלו במהלך התקופה המדווחת (סעיף 124ב לפקודה)	25%	שיעור זה מותנה בכך שהיחיד לא תבע ניכוי הוצאה, קיזוז הפסד זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל או פטור ממס.
דיבידנדים מחבר בני אדם זר: <u>אם ניירות הערך נשחרים:</u> (סעיף 125ב(1) לפקודה)	35% ^{1,3}	
<u>אם ניירות הערך אינם נשחרים:</u> (סעיף 125ב(2) לפקודה)	25%	הדיווח המקוצר אינו חל על הכנסה לפי סעיף 75 לפקודה בידי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה ("דיבידנד רעיוני")

הכנסה	שיעור מס	הערות
רווח הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בחו"ל: <u>אם ניירות הערך ישראליים:</u> (סעיף 105 יב(א) לפקודה)	15%	חלק הרווח עד ל-31.12.02 פטור ממס לגבי מי שחל עליו צו הפטור מכח סעיף 97(ג) לפקודה. רק לגבי ני"ע ישראליים שקודם לרפורמה במס היו פטורים ממס (חב' תעשייתית או החזקה תעשייתית), העלות תיקבע לפי ממוצע שערים בשלושת ימי המסחר האחרונים בשנת 2002.
<u>אם ניירות הערך זרים:</u> (סעיף 105 יג(ד) לפקודה)	35% ^{1,2}	
הכנסות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל שנתקבלו במהלך התקופה המדווחת (סעיף 122א לפקודה)	15%	שיעור זה מותנה בכך שהיחיד לא תבע ניכוי הוצאה, קיזוז הפסד או פטור ממס, למעט הוצאות פחת וניכוי בשל פחת, כמוסבר להלן.
¹ לגבי רווחי הון, דיבידנדים וריבית מניירות ערך זרים יצויין כי שיעור המס 35% יחול עד ליום 31.12.2006, ולאחר מכן ירד שיעור המס ל-15%. בעניין זה קיימת הצעת חוק להקדים את הפחתת שיעור המס למועד מוקדם יותר מהאמור לעיל (ייתכן שכבר החל מיום 1.1.2005) - פרטים נוספים בידיעון זה.		
² שיעור המס ליחיד מוטב כהגדרתו בפקודה - 15%.		
³ שיעור המס ליחיד מוטב כהגדרתו בפקודה - 25%.		
3.2 מובהר בחוזר כי על הכנסות אחרות מחו"ל לא ניתן לדווח במסגרת שוברי הדיווח המקוצר. אם לנישום יש הכנסה אחרת שמקורה בחו"ל עליו להגיש דוח שנתי מלא.		
3.3 מובהר בחוזר כי דרישת ניכוי הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסות האמורות או זיכוי ממס זר ששולם בגין הכנסות השכירות בחו"ל עשויה לגרור חיוב במס בהתאם לשיעור המס השולי הקבוע במדרגות המס במקום שיעור המס המוגבל המצוין לעיל.		

4. אופן פעולת מנגנון הדיווח המקוצר

- 4.1 כל סוג של הכנסה ידווח בשובר נפרד (קיים שובר עבור דיווח על הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל (שובר 352) ושובר לדיווח על יתר ההכנסות שפורטו בסעיף 3.1 (שובר 351), כך למשל אם לנישום הכנסות מריבית על פיקדון בנקאי בחו"ל, הכנסות מריבית על ני"ע זרים והכנסות מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין בחו"ל - על הנישום יהיה לדווח ב- 3 שוברים נפרדים. לכן, לשם דיווח על ההכנסות השונות נקבע קוד הכנסה לכל סוג הכנסה מדווחת בהתאם למפורט מעלה.
- 4.2 הדיווח ותשלום המס בגין ההכנסות מחו"ל יתבצע אחת לשנה ב- 30 באפריל של שנת המס העוקבת. במסגרת 4 החודשים שמתום שנת המס על הנישום להשיג אישורים על גובה ההכנסות ועל תשלומי מסי חוץ, לצורך זיכוי מהמס הזר.
- 4.3 באופן חריג ובמטרה לאפשר לנישומים להכיר וללמוד את מנגנון הדיווח המקוצר ולהתארגן לביצוע, **הדיווח על הכנסות שהיו לנישום בחו"ל בשנת המס 2003 במסגרת הדיווח המקוצר יתבצע עד ליום 31.8.2004 (במקום 30 באפריל, כפי שנקבע לגבי שנות המס 2004 ואילך).**
- 4.4 ניכוי הוצאות מתאפשר רק כנגד הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל ומוגבל להוצאות פחת וניכוי נוסף בשל פחת. חישוב הוצאות אלה ותרגומן לשקלים חדשים יתבצע באמצעות דף עזר המצורף לשובר. בתהליך מילוי השובר ינוכו תחילה ההוצאות מהכנסות השכירות, ורק היתרה תוכפל בשיעור המס (15%). יודגש בחוזר כי הדיווח נדרש גם כאשר סכום ההכנסה הינו אפס.
- 4.5 כל נישום ידווח על הכנסותיו בחו"ל וכן על המס שעליו לשלם בגינן, מסי חוץ ששולמו בחו"ל שהם ברי זיכוי יפחיתו את המס המחושב כאמור לעיל. מובהר בחוזר: אין להביא בחשבון מס ששולם בחו"ל בגין הכנסות מפעילות נושאת פרסים, הימורים או הגרלות (ראה ידיעון 214). שיעור המס שנקבע להכנסות אלה הינו 25% בלא זכאות לזיכוי ממס. כנגד הכנסות אלה ניתן לדרוש ניכוי הוצאות להכנת הדוח השנתי וטיפול בהליכי שומה, אך דרישת הוצאות אלה תיעשה רק במסגרת דוח שנתי מלא שיוגש על ידי הנישום. כמו כן, אין להביא בחשבון גם מסים ששולמו כנגד הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל.

- 5. מעמד התשלום במסגרת הדיווח המקוצר**
- 5.1 כאמור, התשלום במסגרת שובר הדיווח המקוצר נחשב כמקדמה על חשבון המס המתחייב על אותה הכנסה. מאחר ומדובר רק בהכנסות ששיעור המס עליהן מוגבל, אמור התשלום לייצג את המס המלא בגין אותה הכנסה.
- 5.2 **יודגש כי בהתאם להוראות סעיף 29(5) לפקודה, קיזוז הפסדים מחו"ל יתאפשר רק עם הגשת דוח שנתי. הדיווח המקוצר אינו מאפשר קיזוז הפסדים בשלב תשלום המקדמה.**
- 5.3 לכשיוגש דוח שנתי על כלל ההכנסות, אם יוגש, יחושב המס המתחייב בגין כל הכנסה שהופקה על ידי הנישום בהתאם להוראות הפקודה. ייתכן אף ששיעור המס יהיה שונה מהשיעור המוגבל שלפיו שולמה מקדמת המס בדיווח המקוצר. המס ששולם באמצעות שובר הדיווח המקוצר יובא בחשבון כמקדמה כנגד המס המחושב במסגרת הדוח השנתי.
- 6. אופן תרגום ההכנסות לשקלים חדשים ממטבע חוץ**
- 6.1 ככלל, המטבע הרלבנטי לשם המרת סכום כלשהו ממטבע חוץ לשקלים חדשים הינו המטבע שבו נתקבלה ההכנסה, שולמה הוצאה או שולם סכום מס, המטבע בו נרכש נכס או שנמכר נכס. אם מדובר במטבע לגביו בנק ישראל אינו נוהג לפרסם שער יציג - יש להמיר את שער המטבע הספציפי לדולר של ארה"ב, ולהמיר את הסכום הדולרי לשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר.
- 6.2 השער שישמש לשם המרת סכום כלשהו ממטבע חוץ לשקלים חדשים הינו השער היציג שמפרסם בנק ישראל בתום יום המסחר הרלבנטי (כפי שיפורט להלן), ואם לא היה מסחר ביום מסוים - השער היציג האחרון שפורסם לפני אותו יום. (בידיעון 214 פורסמו עיקרי חוזר בנושא כללי ההמרה מש"ח למט"ח).
- 7. אי עמידה בדרישות הדיווח המקוצר**
- 7.1 סעיף זה מתייחס לנישום אשר בחר לדווח במסגרת הדיווח המקוצר אך לא עמד בתנאים ובדרישות המפורטות, וכן לנישום אשר מלכתחילה לא דיווח על הכנסותיו מחו"ל במסגרת הדיווח המקוצר למרות שהיה רשאי לעשות כן.
- 7.2 כמוסבר בסעיף 1.2, ברירת המחדל הינה חובת הגשת דוח שנתי. לכן, נישום שלא עמד בדרישות תקנות הפטור מהגשת דוח מחויב בהגשת דוח שנתי

מלא למס הכנסה על כלל הכנסותיו והכנסות בן/בת זוגו. אי הגשת הדוח השנתי עשויה לגרור סנקציות הקבועות בפקודה לגבי אי הגשת דוחות.

7.3 נישום כאמור אשר לא דיווח על הכנסותיו מחו"ל באמצעות מנגנון המקוצר יגיש דוח שנתי מלא על כלל הכנסותיו, הכנסות בן/בת זוגו והכנסות ילדיו שטרם מלאו להם 18, בצירוף כל האישורים הנדרשים בשלב הגשת דוח למס הכנסה.

7.4 בנוסף, היות והמס במסגרת הדיווח המקוצר כמוהו כמקדמה, הוראות הפקודה הרלבנטיות לאכיפת תשלום מקדמות יחולו גם הן במקרים בהם לא הגיש הנישום דוח.

7.5 דרישת הגשת דוח שנתי מנישום שדיווח במסגרת הדיווח המקוצר תיעשה עפ"י שיקול דעתו של פקיד השומה ובהתאם למכלול הנסיבות, ולא רק על בסיס טעויות טכניות שוליות במילוי שוברי הדיווח המקוצר.

.8 תחולה

הדיווח המקוצר בתוקף לגבי דיווחים על הכנסות שהופקו או נצמחו בשנת המס 2003 ואילך. הדיווח הראשון יוגש עד ליום 31.8.2004 לגבי הכנסות שהופקו או נצמחו בשנת המס 2003.

6. מס הכנסה - יישום סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה בשנת המס 2003

(הוראת ביצוע מס הכנסה 18/2004 מיום 5 באוגוסט 2004) (להלן – "הוראת הביצוע")

להלן סקירה תמציתית של הוראות סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה, וכן, עיקרי הוראת הביצוע. נציין כי תיתכן פרשנות שונה מזו של רשויות המס, כפי שבאה לביטוי בהוראת הביצוע, כאשר בחינת אופן יישום ההוראות תעשה באופן פרטני, כל מקרה לגופו

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).

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% המוכפלים במספר הימים בתקופת הזקיפה מחולק בשלוש מאות שישים וחמש.

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:

1. יחסי עובד/מעביד.
2. יחסי ספק/לקוח.
3. יחסי בעל שליטה/חברה.

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

סעיף 3(ג) 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 הלוואה 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 – "חוק התיאומים").

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

1. הכלל - שיעור הריבית על הלוואה יהיה שיעור עליית המדד.
2. חריג א' – לגבי הלוואה שניתנה למי שהוראות פרק ב' לחוק התיאומים אינן חלות בקביעת הכנסתו – שיעור הריבית יהיה שיעור עליית המדד בתוספת 4% המוכפלים במספר הימים בתקופת הלוואה ומחולקים בשלוש מאות שישים וחמש.
3. חריג ב' – נישום שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הלוואה שנתן מומנה מהלוואה הצמודה במלואה לשער החליפין של הדולר של ארה"ב (להלן – "שער החליפין") במקרה זה שיעור הריבית על הלוואה שנתן יהיה - שיעור השינוי בשער החליפין.
אם חל על מקבל הלוואה חריג א' (משמע, מקבל הלוואה 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 הלוואה שנתן אינו נמוך מהשיעור שבו היה מקובל באותו מוסד כספי לתת הלוואות, יהיה שיעור הריבית – שיעור הריבית על הלוואה שנתן.

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

הוראת הביצוע

ביום 10 באוגוסט 2004 פורסמה הוראת הביצוע העוסקת באופן חישוב הכנסה לפי סעיפים 3(ט) ו- 3(ג) לפקודה בשנת המס 2003 בה ירד מדד המחירים לצרכן בשיעור של 1.89%. להלן יובאו עיקרי ההוראה:

קביעת "שיעור הריבית" בתקנות מכוח 3(ט)

הכלל הוא ש"שיעור הריבית" הוא שיעור עליית המדד בתוספת 4%.

בתקופת זקיפה המתפרסת על פני כל שנת המס 2003 – "שיעור הריבית" יחושב בהפחתת 1.89% מ – 4%, דהיינו, "שיעור הריבית" שיקבע יהא 2.11%.

בתקופת זקיפה המתפרסת על חלק משנת המס 2003 "שיעור הריבית" יחושב ע"י קיזוז בין "שיעור עליית המדד" השלילי לאותה תקופה לבין שיעור הריבית הריאלית לאותה תקופה (4% כפול מספר הימים בתקופת הזקיפה חלקי 365).

חריג: הלוואה לעובד שאינו בעל שליטה עד לסכום של 6,360 ₪ - "שיעור הריבית" הוא שיעור השינוי במדד. הואיל והמדד השנתי הוא שלילי, אם ניתנה לעובד הלוואה נומינלית לא יחול סעיף 3(ט) לפקודה.

קביעת "שיעור הריבית" בתקנות מכוח סעיף 3(י)

כאשר על מקבל ההלוואה לא חלות הוראות פרק ב' לחוק התיאומים:

בהלוואה נושאת ריבית ו/או הצמדה - "שיעור הריבית" יהא "שיעור עליית המדד" (שלילי) בתוספת 4% המוכפלים במספר הימים של תקופת ההלוואה ומחולקים ב – 365 (בדומה לחישוב "שיעור הריבית" בתקופת זקיפה המתפרסת על חלק משנת המס לענין סעיף 3(ט) כמובא לעיל).

לדוגמא: בחלק מהשנה בה עמדה ההלוואה שיעור ירידת שער החליפין הינו (-3%) ושיעור ירידת המדד באותה תקופה הינו (-0.8%), כאשר שיעור הריבית הריאלית לאותה תקופה הוא 0.5%, במצב זה תיזקף לחברה הכנסה בשיעור 2.7% מסכום ההלוואה.

בהלוואה נומינלית (שאינה נושאת ריבית ו/או הצמדה) - לא יחול סעיף 3(י) לפקודה.

כאשר על מקבל ההלוואה חלות הוראות פרק ב' לחוק התיאומים:

בהלוואה נושאת ריבית ו/או הצמדה - "שיעור הריבית" יהא שיעור עליית המדד. בשנת 2003 "שיעור הריבית" הוא שיעור השינוי במדד, דהיינו, סכום שלילי. בהלוואה צמודה לשער חליפין, אם שער החליפין ירד יותר מהמדד השלילי, הרי שאז יש לחייב בהפרש שבין המדד השלילי לבין שיעור הירידה של שער החליפין.

לדוגמא: בחלק מהשנה בה עמדה ההלוואה שיעור ירידת שער החליפין הינו (5%-) ושיעור ירידת המדד באותה תקופה הינו (1.5%-), במצב זה תיזקף לחברה הכנסה בשיעור 3.5% מסכום ההלוואה.

בהלוואה נומינלית (שאינה נושאת ריבית ו/או הצמדה) - לא יחול סעיף 3(ג) לפקודה.

שטר הון

על שטר הון נומינלי בשנת המס 2003 - לא יחול סעיף 3(ג) לפקודה.

7. מס הכנסה: שינוי מבנה בחברות עתירות מחקר ופיתוח (חוזר מס הכנסה מס' 14/2004 מיום 30/6/2004 – להלן "החוזר")

כללי

ביום 17.8.1993 התקבל תיקון מס' 94 לפקודת מס הכנסה (להלן: "התיקון") בו נוסף לפקודת מס הכנסה חלק ה-2: שינוי מבנה ומיזוג (להלן: "חוק המיזוגים והפיצולים"). במסגרת התיקון הוסף סעיף 103א(ב) המסמיך את שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות המעניקות הקלות לגבי שינויי מבנה בהם משתתפות חברות עתירות מחקר ופיתוח (להלן: "חברות מו"פ").

ביום 18.8.1994 פורסמו תקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח) התשנ"ד – 1994 (להלן: "התקנות"), הקובעות תנאים בהם חברה צריכה לעמוד על מנת להיחשב לחברה עתירת מו"פ ולזכות בהקלות כפי שפורטו בחוק המיזוגים והפיצולים.

בעקבות תיקונים בתקנות ותיקון ההגדרות שבחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, התשמ"ד – 1984 (להלן: "חוק לעידוד מו"פ") פרסמה נציבות מס הכנסה חוזר שמטרתו להבהיר את ההוראות החלות בשינויי מבנה בחברות עתירות מחקר ופיתוח, אגב התייחסות לתיקונים שבוצעו.

להלן יובאו עיקרי החוזר.

הגדרות

לצורך הקביעה מה היא "חברה עתירת מו"פ" אשר לה יוענקו ההקלות במסגרת שינויי מבנה, אנו נדרשים להגדרות "מחקר ופיתוח", "מחקר" ו"פיתוח", כפי שנקבעו בחוק לעידוד מו"פ.

"מחקר" – חקירה מתוכננת במטרה לגלות ידע חדש מתוך צפייה שידע זה מועיל בפיתוח מוצר חדש או תהליך חדש או בשיפור מהותי במוצר או בתהליך קיימים.

"פיתוח" – יישום ממצאי מחקר או ידע אחר, המכוונים ליצור מוצר חדש או לפיתוח תהליך חדש או לשיפור מהותי במוצר קיים או בתהליך קיים, לרבות גיבוש קווי תוכנית או בדיקתם, הכנת תוכניות ומדגמים, בניית אב טיפוס והפעלת דגם ניסוי או מתקן חצי חרושתי.

"יודגש כי בתקנות הגדרת פיתוח הינה מרחיבה וכוללת גם את שלבי המעבר שתעשה החברה לייצור ושיווק של המוצרים שפותחו במו"פ על ידה".

"הוצאות מחקר ופיתוח" – כלל הוצאות שהוצאו למחקר ופיתוח על פי תכנית מאושרת, בין בישראל ובין מחוץ לישראל.

"השקעה במחקר ופיתוח" – הינה כל אחת מאלו:

1. הוצאות למו"פ – למעט הוצאות לשיווק מוצרים שפותחו במו"פ.
2. הוצאות לשיווק מוצרים שפותחו במו"פ שעשתה החברה, בסכום שאינו עולה על 75% מסך תמורת ההנפקה שנעשתה לאחר שינויי המבנה, של זכויות בחברה למשקיע פרטי ו/או הנפקה בבורסה לציבור לפי תשקיף. הוצאות השיווק יחשבו כהשקעה במו"פ אם הוצאות השיווק או ההכנסה החייבת (לרבות הכנסת בעל שליטה שהותרה כהוצאה בחברה), כנמוך, יושקעו במו"פ לפני תום שנת המס השלישית שלאחר ההנפקה.
3. כספי ההנפקה הושקעו בביקדון שקלי, במט"ח או באג"ח מדינת ישראל בכפוף לתנאים מצטברים שנקבעו בתקנות.

חברה עתירת מחקר ופיתוח

להלן התנאים המצטברים שצריכים להתקיים על מנת שחברה תושבת ישראל תיחשב לחברה עתירת מו"פ:

בשנתיים שקדמו לשינוי המבנה החברה עוסקת בעיקר במו"פ. בשנתיים שלאחר שינויי המבנה החברה עוסקת בעיקר בפעילות מו"פ, או, בשימוש במוצרים שפותחו במחקר ופיתוח שנעשו על ידה, או, בשיווקם של מוצרי המו"פ.

- כל נכסי החברה שימשו במשך שנתיים טרם שינוי המבנה ושנתיים לאחריו לפעילות מחקר ופיתוח, או, יועדו לשמש לפעילות מו"פ, או, לשימוש בתוצאות מחקר ופיתוח שבוצעו בתקופה של שנתיים טרם שינוי המבנה.
- 75% לפחות מהוצאות המחקר והפיתוח שהוציאה החברה בתקופת המו"פ הוצאו בישראל (או שיעור נמוך יותר לפי קביעת הנציב בהתייעצות עם המדען הראשי אם הוצאו הוצאות בשל ניסויים קליניים וטוקסולוגיים שלא ניתן לבצעם בישראל).
- לא היו ברשות החברה זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין במשך שנתיים ממועד שינוי המבנה למעט זכויות במקרקעין המשמשים את המחקר והפיתוח ולא ניתן לבצע את המחקר והפיתוח בלא שימוש בזכויות אלה.
- תמורת ההנפקה של זכויות בחברת המו"פ, וכן, בחברה אליה הועברו הזכויות בחברת המו"פ (החברה הקולטת), כאשר ההנפקה נעשתה שנתיים מיום שינוי המבנה, תשמש להשקעה במחקר ופיתוח.
- ניתן אישור הנציב כי החברה עומדת/תעמוד בתנאים שפורטו לעיל.

ההקלות בתנאים שבחלק ה-2, הניתנות לחברה עתירת מחקר ופיתוח

1. העברת נכסים תמורת מניות – 104א' או 104ב' לפקודה

דחיית מסים - פרק שלישי לחוק המיזוגים והפיצולים עוסק בהעברת נכסים לחברה (להלן: "העברה") תמורת מניות. החוק מאפשר לדחות תשלום מסים בשל מכירת נכסי הון שהועברו לחברה, עד למימושם בפועל.

סעיף 104א' קובע כי אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה תמורת קבלת הזכויות באותה חברה לא מחויב במס בהתמלא תנאים שנקבעו. הוראה דומה נקבעה בסעיף 104ב' בנוגע להעברת נכסים שבבעלותם המשותפת של מספר בני אדם.

תנאי המשך החזקה - כאמור, על מנת לזכות בדחיית מסים, יש לעמוד בתנאים שנקבעו. לפי אחד התנאים, על המעביר, להחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה, זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה ולעניין העברת נכסים שבבעלותם המשותפת של מספר בני אדם, קובע התנאי כי במשך שנתיים לפחות מיום העברה לא יחול שינוי בשיעור הזכויות של המעבירים בחברה.

סייג לתנאי המשך החזקה - סעיף 104ד' לפקודה קובע הקלות לתנאי הני"ל לפיו לא יראו באירועים שיפורטו להלן פגיעה בהמשך ההחזקה בזכויות בחברה:

- הכלל - כל עוד במהלך השנתיים שלאחר העברה לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות מיד לאחר העברה מ- 51% בכל אחת מהזכויות בחברה. לגבי חברה עתירת מו"פ נקבעה בתקנות הקלה, לפיה, די שזכויותיהם של בעלי הזכויות בחברה הקולטת **לא יפחתו מ-25%** מכל אחת מהזכויות בחברה עתירת המו"פ.
- הכלל - אפשר לבצע הקצאת מניות בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות שלפני ההקצאה (20% לאחר ההקצאה). לגבי חברות עתירות מו"פ נקבעה בתקנות הקלה, לפיה, ניתן להקצות זכויות בחברה הקולטת למשקיע, שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה, **בלא מגבלת השיעורים**.
- אולם, לפי התקנות, לא תתאפשר מכירה כלשהיא של זכויות על ידי בעלי הזכויות בחברה הקולטת, במשך שנתיים ממועד ההעברה, דהיינו, לא תתאפשר מכירת ה- 10% הקבועה בסעיף 104ד(1)(ב) לפקודה (המאפשר מכירה של זכויות בהיקף שאינו עולה על 10% מכלל הזכויות בחברה).

לפיכך בהעברת נכסים בחברה עתירת מחקר ופיתוח ניתן לבצע, במשך תקופת השנתיים ממועד שינוי המבנה, הקצאת זכויות ו/או הצעה לציבור לפי תשקיף של עד 75% מהזכויות בחברה (לאחר ההקצאה ו/או הנפקה לציבור), בסך הכל. אולם, לא ניתן בכלל למכור זכויות על ידי בעלי הזכויות הקיימים.

להלן טבלה ובה ריכוז תמציתי של ההבדלים העיקריים בין העברת נכס לחברת מו"פ לבין העברת נכס לחברה רגילה:

הנושא	שינוי מבנה בחברה רגילה	שינוי מבנה בחברת מו"פ
פעילות החברה הקולטת	אין מגבלה	בשנתיים שלפני/אחרי העברת הנכס, עיקר פעילותה מו"פ
שימוש בנכסי החברה	אין מגבלה	הנכסים שימשו את פעילות המו"פ
החזקת מקרקעין	אין מגבלה	לא ניתן להחזיק נכסי מקרקעין למעט מקרקעין המשמשים את פעילות המו"פ
מינימום החזקה בקולטת	90%	25%
מינימום החזקה לאחר הנפקה פרטית	80%	25%
מינימום החזקה לאחר הנפקה לציבור	51%	25%
מכירת זכויות על ידי בעלי הזכויות במועד ההעברה	10%	לא ניתן למכור כלל
אישור נציב	בדרך כלל לא נדרש	מחייב אישור נציב
מגבלות לגבי שיטות ניהול פנקסי חשבונות	אין	מחייב ניהול ספרים בשיטת חשבונאות כפולה הספרים חייבים להיות קבילים
מגבלות לגבי חוק התיאומים	אין	בקביעת ההכנסה של חברת המו"פ חלות הוראות פרק ב' לחוק התיאומים

2. מיזוג חברות עתירות מו"פ - לפי סעיף 103 לפקודה

נקבעו בתקנות הקלות המאפשרות לגייס הון ביתר קלות גם במהלך שנתיים ממועד שינוי המבנה. למעשה התקנות שינו את הסייג לתנאי המשך החזקה כדלקמן:

- די שזכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות מיד לאחר העברה לא יפחתו מ-25% (לעומת 51%).
- אין אפשרות למכור זכויות בחברה שנתיים ממועד ההעברה.
- חברות המחקר תהיינה רשאיות להקצות זכויות בלא מגבלת האחוזים.

יצוין כי ההקלות לגבי חברות עתירות מו"פ שמתמזגות נוספו רק לאחרונה, בתיקון מיום 26.6.2003, בתחולה מיום 1.1.2002, בעוד שההקלות לעניין העברת נכסים תמורת מניות היו קיימות משנת 1994.

תנאים לזכאות בהקלות המוענקות לחברות מו"פ

חברות מו"פ תהיינה זכאיות להקלות שפורטו לעיל בהתקיים תנאים המתייחסים גם לשיטת ניהול פנקסי החשבונות של החברה (תקנה 3 לתקנות).

חברות מו"פ תהיינה זכאיות להקלות שבתקנות אם מתקיימים לגביהן כל התנאים הבאים:

- הן ניהלו בשנת מס שקדמה לשינוי המבנה ובשתי שנות המס שלאחריו, ספרים קבילים בשיטת החשבוונאות הכפולה.
- הכנסתן נקבעה על פי הוראות פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) או לפי תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986, לפי הענין ואם החברה היא חברה שאינה תושבת ישראל – בהתאם להוראות הנציב.
- הן ניהלו מערכת חשבונות נפרדת לגבי כל מחקר ופיתוח.
- ניתנה חוות דעת של רואה חשבון על עמידת חברות המחקר בתנאים המפורטים בתקנות, לגבי כל שנת מס, עם הגשת הדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה לאותה שנה, בנוסח שיוורה עליו הנציב.
- בהעברת נכס בהתאם להוראות סעיפים 104א או 104ב לפקודה, יש להעביר מלוא הזכויות בנכס לחברה עתירת מו"פ או מלוא הזכויות בחברה עתירת מו"פ לחברה הקולטת.
- עפ"י תקנה 4 לתקנות, במקרה של מיזוג חברות עתירות מו"פ נוסף על האמור ישנו תנאי נוסף לפיו מלוא הזכויות בנכסי המחקר והפיתוח הוחזקו בידי החברות המשתתפות במיזוג.

8. מס הכנסה: שוויה של הסעה המאורגנת ע"י המעביד (הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 20/2004, מיום 09/09/2004)

כללי

סעיף 209 (20) לפקודה נוטר את העובד מתשלום מס בגין שוויה של נסיעה מביתו למקום העבודה ובחזרה, בהסעה מרוכזת המאורגנת וממומנת ע"י המעביד, זאת בתנאי שהנציב או מי שהוא הסמיך לכך קבע שהסעה מרוכזת של העובדים למקום העבודה ובחזרה היא בהתאם לתנאים שקבע. בהתאם לסמכותו קבע הנציב תנאים בקובץ הפרשנות של מס הכנסה (החב"ק) (להלן – "התנאים הישנים").

לעמדת הנציבות, ממועד קביעת התנאים חלו שינויים רבים במשק, בתחבורה הציבורית, במספר הרכבים במשק ובמרכזיותם של אזורי התעשייה הסמוכים לערים ולישובים הגדולים. שינויים אלו דרשו בחינה מחדש של התנאים לפטור.

לפיכך, החל משנת 2005 מבוטלים כל האישורים שהוצאו ע"י משרדי השומה בהתאם לתנאים הישנים, תחת זאת נקבעו תנאים חדשים ובוטל הצורך בקבלת אישור מוקדם.

כל מעביד שיעמוד בתנאים החדשים ואשר יודיע על כך לפקיד השומה יוכל לפטור את העובדים ממס בשל שוויה של ההסעה. בדיקת העמידה בתנאים החדשים תעשה בסמוך להגשת ההודעה או בעת עריכת ביקורת ניכויים (אשר יכול שתעשה בתוך 4 שנים מתום השנה בה הוגש הדו"ח לגבי השנה הרלוונטית).

כללי הנציב

הכללים החדשים שנקבעו ע"י הנציבה למתן פטור לפי סעיף 209 (20) לפקודה ואשר יחולו מיום 1.1.2005, הינם כמפורט להלן:

1. ההסעה מאורגנת וממומנת ע"י המעביד.
2. ההסעה הכרחית בשל מיקום מקום העבודה ושעות העבודה. ההסעה תיחשב כהכרחית אם היא נעשית בשל אחת מן הסיבות הבאות:
 - א. אין שירות תחבורה ציבורית סדיר ותדיר למקום העבודה;
 - ב. זמני התחלת העבודה ו/או סיומה הם בשעות בהן אין תחבורה ציבורית סדירה ותדירה;
3. המעביד משלם במישרין בגין ההסעה, ההסעה אינה מתבצעת באמצעות תחבורה ציבורית סדירה (אוטובוסים, רכבת, מונית), או ברכב צמוד שהועמד לרשות העובדים ואין מדובר בהחזר הוצאות נסיעה בתחבורה ציבורית או ברכב פרטי.

4. המעביד הודיע לפקיד השומה כי הוא פוטר את עובדיו ממס בשל שוויה של ההסעה המאורגנת וכלל בהודעה את הפרטים הבאים:
- א. מיקום מקום העבודה;
 - ב. אמצעי התחבורה;
 - ג. קווי התחבורה הציבורית למקום העבודה והשעות בהן היא פועלת;
 - ד. מסלולי ההסעה;
 - ה. השעות בהן תופעל ההסעה;

ג. נושאים שעל הפרק

9. מס בולים על מסמכים - סקירה כללית של עקרונות חוק מס בולים

הגברת האכיפה של חובת ביול המסמכים

לאחרונה החל מנהל מע"מ, בכובעו כממונה על אכיפת חוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א – 1961 (להלן – "החוק"), בהליכי שומה וגבייה נרחבים, ובתוך כך נשלחות לחברות רבות דרישות להמצאת הסכמים (ויש להניח כי בשלב הבא תצאנה אף שומות לתשלום מס בולים לאותן חברות). הדרישה להמצאת מסמכים בהיקף נרחב, מהווה חידוש בכל הנוגע לאופן אכיפת החובה לביול מסמכים.

עד כה, הייתה הפרקטיקה הנוהגת "לאכוף" את החובה לשלם את המס בשלב בו נדרש הנישום להגיש את המסמך לידי רשות שיפוטית או רשות ציבורית (בעיקר לרשם החברות ולמע"מ). בהתאם לחוק, נאסר על גופים אלו לקבל מסמך שלא בול כדין.

להלן סקירה קצרה על עקרונות חוק מס בולים:

המסמכים החייבים בביול

החייב במס בולים הינו רחב היקף, וככלל, חל על כל הסכם בעל משמעות כספית, בין אם ערך נשוא ההסכם מסוים ובין אם ערכו בלתי מסוים. מלשון החוק עולה כי החבות במס בולים הינה על מסמכים ולא על עסקאות וכי חובת הביול חלה רק על מסמכים שנחתמו ולעניין זה יראו מסמך כחתום אם מצויה עליו חתימה אחת לפחות.

בכפוף לקיומם של פטורים ממס (ראה להלן), החבות לתשלום מס בולים תחול על אלו:

- מסמך שנחתם בישראל.
- מסמך שנחתם מחוץ לישראל ואשר מתייחס לנכס או למעשה שנעשה או עומד להיעשות בישראל.

שיעור המס

מדובר במס עקיף, אשר יחול כדלקמן:

- בשיעור שנע בין 2% - 0.4% מהמחיר הנקוב במסמך.
- ואם ערכו של המסמך בלתי מסוים יחול מס של 5 ש"ח, בשלב ראשון, וכשניתן יהיה לייחס למסמך ערך יבול המסמך במלוא המס בניכוי 5 ש"ח ששולמו.

החוק מפרט רשימה ארוכה של מסמכים החייבים בביול כגון הסכמי ביטוח, הסכמי משכון, אגרות חוב, שטרי חוב, שטרי נאמנות, דו"חות הקצאת/העברת מניות וקובע לגביהם שיעורי מס שונים (כך לדוגמא, הסכם כללי, שטר חוב או הסכם משכון חייבים בשיעור 0.4% מהסכום הנקוב במסמך, בעוד שאג"ח, שטר נאמנות או דו"ח הקצאת מניות יחויבו ב- 1%).

המסמכים הפטורים ממס

לצד המסמכים החייבים בביול, מפרט החוק רשימת מסמכים הפטורים ממס. כך לדוגמא, הסכם המתייחס כולו או חלקו למכירת זכות במקרקעין שחוק מס שבח חל עליו, התחייבות או ערבות הניתנים לפי הוראות כל דין, העברת אג"ח או מניה של חברה שאינה חברה פרטית או הודעת משכון אם נעשה לפניו מסמך לעניין זהה שביול כדין, פטורים ממס. הוראת פטור נוספת המאפשרת להקטין את נטל המס בעסקאות מרובות מסמכים קובעת כי הוצאת "מסמך נוסף" שנועד להבטחת התחייבות שניתנה במסמך עיקרי עשויה להיות פטורה מביול עד לגובה המס ששולם בגין המסמך העיקרי.

השלכות אי ביול מסמך

החוק קובע כי מסמך שלא בויל כדין לא יקובל על ידי רשות שיפוטית או ציבורית, בנוסף לכך, מי שלא בייל מסמך במועד, יחויב בדמי פיגורים בשיעורים שנקבעו בחוק. יחד עם זאת, קיימת אפשרות להגיש למנהל מסמכים שלא בוילו כדין בצירוף בקשה מתאימה בה תפורש הסיבה לאי ביולם ולמנהל יש סמכות לוותר על תשלום דמי הפיגורים.

בניגוד לחוקי מס אחרים, לא נקבעו בחוק מס בולים הוראות עונשין. עם זאת, לא ברור אם וכיצד ניתן יהיה להחיל הוראות כלליות מדיני העונשין, בנוגע לנישומים אשר יסרבו למסור מסמכים לרשויות מע"מ ו/או יתנגדו לביצוע חיפוש ובדיקה של מסמכים במקום העסק.

זהות החייב במס

ביום 1.6.2003 תוקן נוסח סעיף 15(א) לחוק שכותרתו "הוראות מיוחדות לגבי מסמכים מסויימים", ואשר קובע מיהם החייבים בביול מסמכים כדלקמן:

"15(א) ואלה החייבים בביול המסמכים המנויים להלן:

- (1) איגרת חוב - המוציא את איגרת החוב;
- (2) הסכם ביטוח - המבטח;
- (3) שטר משכון - הממשכן;
- (4) דוח הקצאת מניות - החברה המקצה;
- (5) מסמך אחר - הצדדים החתומים על המסמך, יחד או לחוד, או צד למסמך שהתחייב באותו המסמך לשלם את מס הבולים."

משמע, לאחר התיקון, חובת מס בולים לגבי מרבית המסמכים, מוטלת:

על שני הצדדים החתומים על המסמך, **ביחד ולחוד**.
או

על אותו צד למסמך שהתחייב באותו מסמך לשלם את מס הבולים.

דהיינו, אם נכללה בהסכם הוראה בעניין זהות החייב במס, הרי שלכאורה יחול החיוב בהתאם לאותה הוראה בלבד.

החלת פקודת המסים (גביה)

קביעת זהות החייבים, כאמור בתיקון, הרחיבה למעשה את אפשרות החלת פקודת המסים (גביה), גם בנוגע למי שהוא צד ל"מסמך אחר" (כאמור בסעיף 15(א)(5) לחוק – ראה סעיף קודם). זאת בניגוד למצב המשפטי שלפני התיקון לפיו פקודת המסים (גביה) חלה רק על מקצת המסמכים שהוגדרו בחוק (סעיפים קטנים (1) עד (4), שבסעיף 15(א) היו קיימים גם בנוסח שלפני התיקון).

לצורך גביית מס בולים בגין כל המסמכים החייבים בביול, יעמדו לרשות המנהל הכלים הקבועים בפקודת המסים (גביה), לרבות עיקול נכסי החייב.

סמכויות ביצוע

סוגיה שראוי לבחון היא האם רשאי המנהל להפעיל סמכויות ביצוע שלא הוענקו לו מפורשות בחוק מס הבולים. כך לדוגמא, החוק מעניק למנהל סמכות להיכנס למקום כדי לבדוק מסמכים ולתופסם, בעוד שאין בו הוראה המסמיכה לדרוש מסמכים וידיעות.

היערכות עתידית

הואיל ומס הבולים מוטל על מסמכים ולא על עסקאות, יש לבחון בקפדנות את סוגי המסמכים שנחתמים ביחס לעסקאות שטרם בוצעו, את מועד חתימתם ואת סדר הזמנים בבילום, וזאת במטרה להקטין את חבות הביול למינימום.

הצעות לביטול החוק

לבסוף, ראוי לציין, כי יו"ר ועדת משנה למיסוי בוועדת הכספים, מקדם הצעת חוק לביטולו של מס הבולים החל מה – 1 בינואר 2005. משרד האוצר מאידך מעדיף לבטל את החוק בהדרגה, באמצעות צווים, מבלי להזדקק לחקיקה בנושא.

10. מס הכנסה - הצעה להקדמת הפחתת שיעורי המס על ניירות ערך זרים

במסגרת הרפורמה במס הכנסה, נקבע כי הכנסות מסוימות מניירות ערך ישראלים הנסחרים בשוק ההון יהיו חייבות בשיעור מס של 15% בידי נישום שאינו דורש הוצאות מימון ושהכנסה מניירות ערך איננה הכנסה מעסק בידי (מדובר בהכנסות בידי יחיד ובידי חבר בני אדם שחוק התיאומים בשל אינפלציה או ההוראות לניהול פנקסים במט"ח אינן חלות בקביעת הכנסתם).

ריבית, דיבידנד ורווח הון מניירות ערך זרים מוסו עוד קודם לרפורמה במס הכנסה בשיעור מס של 35% כאשר נקבע במסגרת הרפורמה כי החל מיום 1 בינואר 2007 (להלן – "יום המעבר") יחול מס בשיעור 35% על חלק רווח ההון הריאלי עד ליום המעבר (החלוקה בין התקופות לינארית) ועל יתרת רווח ההון הריאלי יחול מס בשיעור 15%. כמו כן נקבע כי ריבית מנייר ערך זר שתתקבל החל משנת 2007 תמוסה בשיעור 15% ואילו דיבידנד מנייר ערך זר שיתקבל בשנת המס 2007 ואילך ימוסה בשיעור מס של 25%.

לאחרונה התפרסמה הצעת חוק מטעם הממשלה לפיה מוצע להקדים את יום המעבר ל-1 בינואר 2005 ולפיכך המועד שבו יופחת שיעור המס החל על יתרת רווח ההון הריאלי יהיה 1 בינואר 2005 (חלוקה לינארית בין התקופות). כן מוצע להקדים את הפחתת שיעור המס על ריבית מניירות ערך זרים ל-15% על ריבית שתשולם משנת 2005 (בכפוף להוראות המעבר שנקבעו במסגרת הרפורמה לגבי הנפקת אג"ח לפני 08.05.2000), ולהקדים את הפחתת שיעור המס על דיבידנד המשתלם מנייר ערך זר ל-25% החל משנת 2005.

נציין כי ההוראה הקובעת מגבלות לענין קיזוז הפסדים עד לתום שנת 2006 נותרה בעינה. כך למשל הפסד הון מניירות ערך זרים יקוזז רק כנגד רווח הון מניירות ערך זרים.

בנוסף מוצע, להוסיף את סעיף 101א הקובע כי לגבי ניירות ערך שנרשמו למסחר החל מיום 1 בינואר 2004 והוחזקו בידי חבר בני אדם שהוראות חוק התיאומים חלות לגבי לפני הרישום למסחר, בכפוף למגבלות נוספות כגון תקופת החזקה נדרשת לפני הרישום ולאחריו, לא יחולו הוראות סעיף 6 לחוק התיאומים ויחולו הוראות חלק ה' לפקודה בשינויים מסוימים. כך לענין מקור הכנסה הסיווג יהיה כרווח הון ולא כרווח מסעיף 6 לחוק התיאומים. המשמעות היא למשל שעל מכירת נייר ערך כאמור בשנת 2006 יחול מס כדלקמן: מס בשיעור 32% (מס החברות שיחול בשנת 2006) על רווח ההון הריאלי שנצבר עד ליום 1.1.2003 ו-25% על יתרת רווח ההון הריאלי (שיחולק לינארית בין התקופות).

11. מס הכנסה ומע"מ - ביטול האפשרות להוציא תעודות חיוב

1. רקע

- 1.1 ביום 29 בינואר 2004 תוקנו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשל"ג-1973 ותקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 (להלן – "התיקון").
- 1.2 במסגרת התיקון בוטלו ההוראות אשר עסקו בתעודות חיוב.
- 1.3 בעקבות פניות רבות שהתקבלו לאחרונה, מצד חברות שהתקשו להתמודד עם משמעות התיקון, פנה משרדנו לרשויות מע"מ להבהרת חשיבותן של תעודות החיוב ובקשת הבהרות בנדון.

2. המצב ערב התיקון

- 2.1 סעיף 23א להוראות קובע את הנהלים לביטול חשבונית או תיקונה. ערב התיקון קבע הסעיף כדלקמן:

23א. בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהי, ינהג הנישום כלהלן:

(1) **טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דיווח עליה כדין בדו"ח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, תבוטל החשבונית על ידי ציון המלה "מבוטל" על גבי המקור וההעתקים והצמדת המקור להעתקים;**

(2) **יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת מאלה:**
(א) **יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן לאותו לקוח, על ידי רישום אחרי סכום החשבונית:**

(1) **סכום החיוב או הזיכוי;**

(2) **מספר החשבונית שאליה מתייחס התיקון;**

(3) **הסיבה לשינוי הסכום;**

(4) **הסכום המתוקן;**

(ב) **סכום הזיכוי כאמור בפסקה (א)(1) לא יעלה על סכום החשבונית;**

(ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח חשבונית נוספת רשאי הנישום להוציא הודעת חיוב או הודעת זיכוי לפי הענין;

(3) הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:

(א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;

(ב) הודעת זיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,100 ש"ח, אישור המסירה יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות של הנישום.

(ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה.

(ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את קבלתה.

לענין סעיף זה, "חשבונית" – לרבות חשבונית מס.

2.2 בעת קליטת סחורה, בוחנים לקוחות את הטובין הנמסרים להם מספקים ומאתרים אי-התאמות בין ההזמנה והחיוב המתייחס אליה לבין הסחורה המסופקת בפועל.

2.3 ערב התיקון, במקרה של אי-התאמה, הוזנו פרטי הסחורה שנקלטה בפועל למערכות התפעוליות ו/או הפיננסיות של הארגון ובאופן מיידי (או אוטומטי), תוקנה ההתחשבות עם הספק והופקה תעודת חיוב שנשלחה אליו. על סמך תעודה זו, הופחת סכום התשלום שהועבר לספק ומע"מ התשומות הנתבע על-ידי הלקוח הופחת בהתאם. הדבר עולה בקנה אחד עם הוראות תקנה 24 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976, (להלן – "תקנה 24") הקובעת כדלקמן:

(א) עוסק מורשה שהוציא הודעת חיוב במס חייב לתקן לפיה את סכום מס התשומות בדו"ח התקופתי של התקופה שבה הוצאה ההודעה.

(ב) עוסק המקבל הודעת זיכוי במס חייב לתקן לפיה את סכום מס התשומות בדו"ח התקופתי של התקופה שבה נתקבלה ההודעה.

2.4 כלומר, על-פי תקנה 24, במקרה שלקוח מוציא תעודת חיוב לספק, עליו להפחית את מס התשומות בהתאם.

נוסף על כך, גם לקוח שקיבל מספק תעודת זיכוי, מחויב להפחית את מע"מ התשומות המדווח על-ידו. זאת, בכדי למנוע מצב שבו הספק יפחית את מע"מ העסקאות המשולם על-ידו ואילו הלקוח לא יפחית את מע"מ התשומות הנתבע על-ידו ובכך מע"מ ייצא נפסד.

יחד עם זאת, ברור, שאין הכוונה, כי לקוח שהוציא לספק תעודת חיוב בגין עסקה מסוימת וקיבל תעודת זיכוי מקבילה בגין אותה העסקה יפחית "פעמיים" את מס התשומות שהוא חייב בו.

אי-לכך, עד לתיקון נהגו ספקים לקלוט תעודות חיוב שנשלחו אליהן ולתקן על סמך תעודות חיוב אלה את דיווחיהם למע"מ.

3. הוראות התיקון

- 3.1 במסגרת התיקון האמור נמחק המונח "הודעת חיוב" מסעיף 23 ומסעיף 9 (ה) להוראות (אשר קבע מהם הפרטים שיש לכלול בהודעת חיוב או בהודעת זיכוי) וכן מסעיף 18(א)1 (אשר קובע נוהלי רישום).
- 3.2 מהתיקון לחוק עלה, לכאורה, כי מעתה ואילך לא תוכלנה עוד החברות להפיק תעודות חיוב ולקוח שיהא מעוניין להפחית את מס התשומות המדווח על-ידו יהיה חייב לפעול בשיתוף פעולה עם הספק בהתאם לנוהל הקבוע בסעיף 23(3) להוראות, כלומר, להמתין לקבל הודעת זיכוי מהספק.
- 3.3 הוראה זו מעמידה לקוחות וספקים בפני קשיים ניכרים.

4. הקשיים הניצבים בפני הלקוח ופתרונם החלקי

- 4.1 מבחינה עסקית ותפעולית קבלת הודעות זיכוי מהנהלת החשבונות של הספק הינה תהליך מסורבל, יקר וחשוף לתקלות. גורמים המקשים על ביצוע התהליך הינם: מחזורי פעילות גבוהים, תדירות פעילות גבוהה, מימון באשראי ספקים קצר מועד, חיי-מדף קצרים של המוצר, מגוון רחב של מוצרים, מגוון רחב של ספקים ועוד. מגבלות אלה בולטות במיוחד (אך לא רק) ברשתות שיווק קמעונאיות.
- 4.2 גם ברמה המיכונית, ביטול מנגנון תעודות החיוב יוצר קשיים ניכרים בפני חברות, במיוחד בחברות המשתמשות במערכות ERP.
- 4.3 בעקבות האמור לעיל, פנה משרדנו לרשויות מע"מ. בפנייתנו הדגשנו, כי למרות מחיקת המונח "הודעת החיוב" מהוראות ניהול פנקסים, נותרה על כנה תקנה 24 לתקנות מע"מ, המתירה לעוסק להפחית את מע"מ התשומות הנתבע על-ידו, על-סמך הודעת חיוב.
- 4.4 בעקבות פנייתנו, נתקבלה הסכמת מע"מ לכך, שבהתאם לתקנה 24 הודעת חיוב תמשיך להוות אסמכתא להקטנת מע"מ התשומות (רק בידי הרוכש). זאת, למרות שלכאורה, הוראות ניהול פנקסים אינן מכירות עוד במסמך "הודעת חיוב" ואינן מגדירות במפורש מהו.

- 4.5 יש להדגיש, כי הוראות תקנה 24(ב) עודן מחייבות את הלקוח לקלוט את תעודות הזיכוי הנשלחות אליו מספקים. התוצאה היא, שבגין כל תעודת חיוב עלול להיווצר כפל מסמכים – תעודות חיוב של הלקוח ותעודת זיכוי מן הספק.
- 4.6 לפי שעה, לא נקבע מנגנון הקובע כיצד יתמודדו הלקוחות עם כפל מסמכים זה, באופן שיניח את דעת רשויות המס.
- 4.7 בימים אלה, מקיים משרדנו מגעים עם הרשויות בכדי להסדיר סוגייה זו.
- 4.8 יחד עם זאת, עד לקביעת מנגנון מוסכם, לקוחות המפיקים תעודות חיוב יידרשו לקיים פיקוח ובקרה מדוקדקים על תעודות הזיכוי המתקבלות מספקיהם בכדי למנוע פגיעה אפשרית בלקוח עצמו בשל הפחתה כפולה של מס התשומות על-ידי הלקוח או בכדי למנוע פגיעה אפשרית במע"מ בשל הפחתת מס עסקאות בידי הספק שאינו מגובה בהפחתת מס העסקאות על-ידי הלקוח.

5. הקשיים הניצבים בפני הספק

- 5.1 כפי שצוין לעיל, ערב התיקון, ספקים מסוימים נהגו להפחית את מע"מ העסקאות המדווח על-ידם על סמך תעודת החיוב שנשלחה אליהם ע"י לקוחותיהם.
- 5.2 במסגרת מגעינו עם רשויות מע"מ, הובהר על-ידן באופן חד-משמעי, כי רשויות מע"מ אינן מוכנות לקבל את הודעות החיוב כאסמכתא להפחתת מס העסקאות בידי המוכר, שכן מסמך זה אינו קיים יותר בהוראות ניהול פנקסים.
- 5.3 המשמעות היא, שהפיתרון המוצע אינו פותר את הקושי המתעורר בפני הספקים כלל, שכן ספק המקבל תעודת חיוב יידרש לפעול על סמך הנוהל הקבוע בסעיף 23א(3) המובא לעיל, בכדי להפחית את מס העסקאות שהוא חייב בו, על כל הכרוך בכך, לרבות משלוח הודעת הזיכוי בדואר רשום או קבלת אישור הלקוח בפקס או בחתימה אלקטרונית - לפי העניין.

6. סיכום

העולה מן המקובץ הוא כדלקמן:

- 6.1 לקוחות המגלים אי-התאמה בין סחורה המסופקת להם לבין הזמנתם, רשאים לשלוח הודעת חיוב לספק ולהפחית את מס התשומות המדווח על-ידם בהתאם.
- 6.2 יחד עם זאת, ספקים המקבלים הודעת חיוב אינם רשאים להשתמש בה כאסמכתא להפחתת מס העסקאות הנתבע על-ידם, אלא עליהם לנקוט בהליכים הקבועים בסעיף 23א(3) להוראות ניהול פנקסים לשם כך (הוצאת "הודעת זיכוי").

6.3 לקוחות שהוציאו הודעת חיוב אינם יוצאים מידי חובתם בעצם הפקת הודעות החיוב, אלא עליהם לקלוט את הודעות הזיכוי המתקבלת בקשר עם הודעות חיוב אלה, לשייכן להודעות החיוב שהוצאו ולערוך את ההתאמות הנדרשות. זאת, בהתאם לתקנה 24(ב) ובכדי להבטיח, כי לא תתבצע הפחתה כפולה של מע"מ התשומות המדווח על-ידם וכי לא ייווצר מצב של הפחתת מע"מ עסקאות על-ידי הספק שאינה מגובה בהפחתת מע"מ תשומות על-ידי הלקוח.

September 26, 2004

To our readers:

We are pleased to present to you our newsletter number 215/2004.

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

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.

In Brief

- **Encouragement of capital investments – Offsetting of losses in a “mixed enterprise”
(Item 1 in the Newsletter)**

A ruling of the Supreme Court provided that the accumulated tax losses of a “mixed enterprise” are to be offset in the following manner: losses created subsequent to the date of receiving the approval and the company becoming a “mixed enterprise” will be offset against the entire income of the company, **before** being split according to the provisions of Section 74 of the Encouragement Law into taxable income from ordinary activity and taxable income from an approved enterprise. Losses created prior to the date of the approval and the company becoming a “mixed enterprise” will be offset only against income generated by ordinary activity, and the offset will be made **after** the attribution of income according to the provisions of Section 74 of the Encouragement Law.

- **Income Tax – When is a tip considered income for a restaurant owner
(Item 2 in the Newsletter)**

A ruling of the Supreme Court provided that the decision of the assessing officer to disqualify the books of a restaurant owner due to not recording as part of the restaurant’s income, a tip that was intended for the waiter was justified.

The principal condition for determining whether the tip is income of the restaurant owner or the waiter is the voluntariness of the payment; i.e., whether the tip was paid by the diner without being requested, in which case it cannot be considered income of the restaurant owner.

- **Land taxation – The reform in land taxation - restructuring
(Item 3 in the Newsletter)**

In the past, the Mergers and Reorganizations Law (Chapter E2 of the Income Tax Ordinance), which grants tax exemptions to restructurings provided certain conditions are met, prevented most restructurings involving a “property association”.

In the framework of Amendment No. 130 of the Income Tax Ordinance, the restrictions on a restructuring involving a “property association” were removed. The Tax Authorities recently published an operative instruction specifying the requirements and conditions for a restructuring involving a “property association” or “property”. The highlights of the operative instruction are described briefly in the Newsletter.

- **Land taxation – Exemption on the sale of a qualifying residential apartment
(Item 4 in the Newsletter)**

The Land Appreciation Tax Law grants an exemption from appreciation tax to a public institution that sells a “qualifying residential apartment” that it had inherited. In accordance with the provisions of the Law, the exemption is contingent upon, inter alia, proving that **all** the proceeds were used for the objectives of the public institution. In order to prove such use, an auditor’s confirmation is to be attached to the financial statements for the year following the sale. The provision clarifies that a tax assessment will be issued in the year of sale, but collection of the tax will be suspended until the legal date specified in the Ordinance for submitting the annual financial statements of the year following the sale.

- **Income Tax – Abridged report on foreign income
(Item 5 in the Newsletter)**

Due to Israel's recent transition to a personal tax method, an individual Israeli resident is now required to pay tax on his entire worldwide income. In order for the individual to continue to be exempt from submitting a tax report, as before the personal tax method came into effect, an abridged reporting mechanism was established so that it would be possible to report foreign income and to collect the tax deriving there from without the submission of a full report. The highlights of the income tax circular regarding the abridged reporting mechanism are described in the Newsletter.

- **Income Tax – Implementation of Sections 3(i) and 3(j) of the Ordinance in the 2003 tax year
(Item 6 in the Newsletter)**

Section 3(i) of the Ordinance provides that in certain cases, tax is to be paid by the **recipient** of a "benefit" when the interest rate on a loan is below the rate determined by the Finance Minister. Section 3(j) provides that in certain cases the **provider** of such a loan will be required to pay tax (at a rate of 40%) with respect of this "interest difference", without being entitled to any exemption, deduction or offset. Following the **deflation** in 2003, the Tax Authorities published an operative instruction aimed at clarifying the method of implementing these sections in 2003.

- **Income Tax – Restructuring of R&D intensive companies
(Item 7 in the Newsletter)**

The Minister of Finance issued regulations that grant relief in restructurings that involve R&D intensive companies. The regulations provide conditions the company must fulfill in order to be considered an R&D intensive company entitled to the relief. The Income Tax

Commission published a circular clarifying the provisions applying to restructurings of R&D intensive companies, in which it also addressed the effects of recent amendments to the Law for the Encouragement of Industrial Research and Development.

- **Income Tax – The value of transportation organized by an employer
(Item 8 in the Newsletter)**

Section 9(20) of the Ordinance exempts employees from paying tax on the value of the journey from their homes to their place of work and back, if the transportation is organized and financed by the employer, subject to meeting the conditions provided by the Commissioner. Until now the Commissioner's approval to fulfillment of the conditions was granted in the framework of an approval that was granted to the employer following a specific request made to the Income Tax Commission. In an Income Tax circular just published, the Commission announced new conditions, the fulfillment of which would grant the exemption without the need for specific approval. At the same time, it was announced that as of January 1, 2005, all approvals granted in the past are cancelled.

- **Stamp duty on documents – General review of the principles of the Stamp Duty Law
(Item 9 in the Newsletter)**

The VAT Director, acting in his capacity as enforcer of the Stamp Duty Law, has initiated a broad review of assessments and collections. This review includes sending requests to taxpayers to disclose agreements and documents subject to the Stamp Duty, for the purpose of corroborating the assessments accordingly issued. These actions represent a new method of enforcing the requirement to pay stamp duty on documents.

A brief description of the provisions of the Stamp Duty Law is included in the Newsletter, including a discussion of the amendment to the law of June 1, 2003, which expanded the population required to pay the tax, and included in it the parties that had signed the document, jointly or severally, or the party that in the document undertook to pay the stamp duty.

- **Income Tax – Proposal to advance the tax reduction on foreign securities
(Item 10 in the Newsletter)**

A recently published bill proposes to advance the date of reducing the tax on foreign securities to January 1, 2005. The proposed rate of tax will be reduced to match the tax rate of 15% that is currently applicable to traded Israeli securities, instead of the 35% as at present (on individuals and companies to which the Adjustments Law does not apply).

It is proposed that the 35% tax rate will apply to the real part of the capital gain until January 1, 2005 and that tax of 15% will apply to the balance of the real capital gain, with a linear breakdown between the periods.

- **Income Tax and VAT – Cancellation of the possibility to issue debit certificates
(Item 11 in the Newsletter)**

On January 1, 2004 the Tax Authorities' bookkeeping instructions were amended, and the ability to issue a "debit certificate" to allow a reduction in input VAT, was cancelled; however, the ability to issue such certificates was not cancelled in Regulation 24 of the VAT Regulations.

Entities used to issue a "debit certificate" to account for differences between the quantity in orders received and quantities charged for on

associated invoices. Because of the failure to update both the bookkeeping and VAT regulations, there was significant confusion regarding what the correct procedure was following the amendment to the instructions. As a result of our appeal to the VAT Authorities, the VAT Authorities agreed that a debit certificate would continue to corroborate the reduction in input VAT **only for the purchaser**, in accordance with Regulation 24 . The seller, though, will be required to reduce its transactions by issuing a “credit certificate”. Coordination between the seller and the purchaser is required in order to prevent deficient reporting of input VAT by the purchaser and of transaction VAT by the seller.