

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה וחג אביב שמח.

רשומון מס ברוח חג הפסח - סוגיות מס אקטואליות:

"כנגד ארבעה בנים דיברה תורה "אחד חכם ואחד רשע, ואחד תם, ואחד שאינו יודע לשאל".
כידוע בליל הסדר מצווים אנו לקרוא על ארבעת האחים, אשר לפי המסורת מייצגים סוגים שונים של אנשים בעם ישראל. ברשימה זו נסקור ברוח הבנים ארבע סוגיות מס אקטואליות: "החכם" ידון בכוונה לבטל את הטבות המס החלות על הכנסה מדמי שכירות ועל הצורך בהחלת חובת דיווח כללית; "הרשע" יסקור את פסק דין הירשנזון ואת הגשת הבקשה לדיון נוסף על ידי הפרקליטות; "התם" יעלה תהיות בקשר לביטולו של השבח האינפלציוני במסגרת "החישוב הלינארי המוטב" במכירת דירת מגורים; "ושאינו יודע לשאל" – נחכה ונראה... קריאה נעימה וחג שמח.

חכם מה הוא אומר?

מה בין הכוונה לבטל את הפטור על דמי שכירות

וחובת הגשה כללית של דוחות מס?

לאחרונה עלתה שוב הצעה לבטל את הטבות המס על דמי שכירות של דירות, כאשר אחת הסיבות לכך היא קושי לגבות את המס כיום. אנו סבורים כי הצעה כזו לא תהיה שלמה ללא הטלת חובת דיווח על כלל הציבור.

כידוע, קיימים שלושה מסלולים למיסוי דמי שכירות מדירות מגורים. מסלול אחד הוא פטור עד לתקרה של 5,080 שקלים, כאשר כל שקל שמעל לסכום הנ"ל מוריד את התקרה בשקל. (כלומר, אם דמי השכירות עלו באלף שקלים מעל התקרה, הסכום החייב במס הוא אלפיים שקלים). על הסכום שמעל התקרה יוטל מס שולי (עד 50%). המסלול השני הוא מס של 10% על כלל דמי השכירות, מהשקל הראשון. המסלול השלישי הוא מיסוי ההכנסה החייבת מדמי השכירות (הכנסות פחות הוצאות) בשיעור מס שולי (עד 50%).

הצעה העומדת על הפרק נכון לעכשיו היא לבטל את הפטור, כאשר אין ודאות אם מסלול ה-10% יישאר על כנו, או שיוחלף במס של 25% (בדומה למס על הכנסות משוק ההון) או בשיעור מס אחר. לפי הפרסומים, הצורך בביטול ההטבות נובע מהקושי לגבות את המס על ההכנסה שמעל תקרת הפטור. כלומר, אם המס על דמי השכירות יוטל מהשקל הראשון, יהיה לרשות המסים קל "להעלות על הרדאר" את מעלימי המס מקרב משכירי הדירות, שהרי, הרשות יודעת למי יש יותר מדירה אחת. בהנחה שהדירות הנוספות מושכרות, כל שנותר הוא לשלוח מכתבי דרישת תשלום מס לאותם אנשים, ולהתחיל לגבות.

ייתכן שיש מקום לבטל או לצמצם את הטבות המס על משכירי דירות, אך עושה רושם שגם הפעם משרד האוצר מחפש פתרון תזרימי לטווח הקצר,

לכל אותן אוכלוסיות לכלול בו את כל הכנסותיהם. מצד שני, הגשת דוחות המס תאפשר להם לדרוש ולקבל החזרי מס באופן שוטף, כאשר נוכח להם במקור מס ביתר. סביר להניח, כי הטלת חובת דיווח כללית גם תייתר את הצורך לצאת במבצעים של גילוי מרצון ביחס לאוכלוסיות אלו.

לסיכום, הגברת האכיפה וגביית המס לא תושג באמצעות העלאת שיעורי המס על הכנסות מדמי שכירות, אלא על ידי הטלת חובת דיווח על כלל האוכלוסייה ולא רק על בעלי דירות מגורים. ויפה שעה קודם. בשולי הדברים נבקש להדגיש, לכל מי שמזדרז לתמוך בביטול הפטור/שיעורי המס הנמוכים על הכנסות שכירות, כי בניגוד להשקעה בבורסה, רכישה של דירה להשקעה מחויבת בתשלום מס רכישה פרוגרסיבי בשיעור התחלתי של 5% משווי הדירה. בנוסף, סביר להניח, כי העלאת המס בגין הכנסות משכר דירה תגולגל ולו בחלקה לשוכרים ותוביל עמה לעלייה בדמי השכירות על כל המשתמע מכך.

רשע מה הוא אומר?

האם גנבים רשאים לקזז לאחור את תשלומי

ההשבה של כספי הגניבה?

בפסק דין תקדימי אישר לאחרונה, בדעת רוב, בית המשפט העליון בעניין **הירשנזון** (ע"א 4489/13), כי עבריינים, אשר משיבים כספי הגניבה, רשאים יהיו לקזז לאחור כנגד השבה זו, מחצית מההכנסה שנצמחה להם בעבר מכספי הגניבה. רשות המסים והפרקליטות מיהרו להגיש בקשה לדין נוסף על

ובדרך אגב "מוכר" לנו את התירוץ של העמקת הגבייה. כבר היום רשות המיסים שולחת למי שבבעלותם מספר דירות דרישת הצהרה על מקורות הכנסה בישראל ובחו"ל (טופס 5329). במסגרת ההצהרה הם נדרשים למלא את פרטיהם ואת הכנסותיהם משכירות. כלומר, משכירי הדירות כבר נמצאים על הרדאר של רשות המיסים, ללא קשר לביטול ההטבות.

בנוסף, אם צמצום העלמת המס הוא בראש מעייניו של משרד האוצר, אנו סבורים, כי עליו להטיל סוף כל סוף חובת הגשת דו"חות מס על כלל תושבי ישראל, בדומה למדינות מתוקנות אחרות בעולם. כיום, על מרבית השכירים והפנסיונרים בישראל לא חלה חובת דיווח, ואת המס מציבור זה גובה האוצר על ידי ניכוי במקור, בעיקר באמצעות המעסיקים ומוסדות פיננסיים בהם מנוהלים כספיהם. לשימוש במנגנון הניכוי במקור יש אמנם יתרון בולט של נוחות – יכולת לגבות את המס במינימום משאבים, אך בד בבד טמונים בו חסרונות מהותיים בדמות הרדמת המערכת, הצבת רוב אוכלוסיית השכירים והפנסיונרים "מתחת לרדאר" של רשות המיסים, וכתוצאה מכך, אי גביית מס על הכנסות שלא נוכח מהן מס במקור, כגון הכנסות מדמי שכירות והכנסות שמקורן מחוץ לישראל. חובת הגשת דו"חות על כל אותם שכירים ופנסיונרים תאפשר להטיל עליהם מס אמת בהתאם להכנסתם בפועל. מצד אחד, מבחינה פסיכולוגית קיים הבדל תהומי בין אי דיווח על הכנסות לבין חתימה על תצהיר שקרי. ניתן לשער, כי "היד הרועדת" לפני החתימה על הדו"ח תגרום

צדק, ברצון לעודד עבריינים להחזיר את כספי הגניבה ובפרשנות המרחיבה הקיימת בהקשרו של קיזוז הפסדים. דעת המיעוט של השופט הנדל סברה, כי פרשנות דעת הרוב אינה נתמכת בלשון החקיקה ולכן בית המשפט מנוע מלתפוס את מקומו של המחוקק.

הכרעת בית המשפט אכן מעלה קושיות. כך למשל, האם קיימת מגבלת זמן לגבי קיזוז ההפסדים לאחור (כמו למשל בארצות הברית המתירה קיזוז הפסדים בתנאים מסוימים עד שלוש שנים לאחור)? האם די בכך שלא מדובר בהימנעות ממס לא נאותה כדי לאפשר את קיזוז ההפסד לאחור, או שמא נדרש גם, כי לנישום לא תהא אפשרות לחזור לפעילות כלכלית רווחית בעתיד? האם במקרים בהם לא מדובר בהשבת כספי פשע אלא במקרה של הפסד בעסק שומר חוק ניתן יהיה לקזז את מלוא ההפסד כנגד הכנסות העבר? האם מסקנת בית המשפט הייתה שונה אילו המערערים באותו עניין היו עוסקים שומרי חוק (ועל כך ניתן לומר שמלאכתם של צדיקים נעשית בידי אחרים) (רשעים)? ומה לגבי הפסדים שמקורם בחו"ל ובפרט לעניין סעיף 29(2) לפקודה, לכאורה ההלכה רלוונטית גם לגביהם. מפאת קוצר היריעה וטיבו החגיגי של הרשומון, לא נדון בכל השאלות הנ"ל. יחד עם זאת, לדעתנו, היה מקום מצידה של רשות המסים לשקול לאמץ את פסק הדין, תוך כדי הגבלתו במסגרת חקיקה ראשית או תקנות, כפי שנעשה במקרים שונים בעבר (ראו למשל סעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין). אחרי הכל תוצאת פסק הדין, כפי שסברו כל השופטים בעניין

הכרעת בית המשפט העליון כאשר בראש ובראשונה הן מלינות על הכרעת בית המשפט לאפשר לקזז לאחור הפסדים כנגד הכנסות שנצמחו בשנים עברו. קריאת פסק הדין מעלה, כי דעת הרוב בראשות המשנה לנשיאה השופט רובינשטיין הציגה משנה סדורה בדרכה להכרעת הדין. ראשית, קבע בית המשפט, כי כספי גניבה כמו כל הכנסה בלתי חוקית אחרת, מהווה הכנסה חייבת לצרכי מס. דעת המיעוט הסכינה לכך. שנית, קבעו כל השופטים פה אחד, כי גם הכנסה בלתי חוקית, אשר כפופה לחובת השבה ואף הושבה בפועל על ידי העברייין מהווה הכנסה חייבת לצרכי מס. שלישית, כל השופטים גם הסכימו, כי השבת כספי הגניבה לקרבן מהווה הוצאה בייצור הכנסה בעסק, שכביכול מנהל הגנב, הניתנת לניכוי שוטף בהתאם לסעיף 17 לפקודה. לדידם, הוצאה זו מצויה במתחם הסיכונים האפשריים של הגנב ובנוסף אינה נוגדת את תקנת הציבור ואינה מהווה תחליף לקנס או לעונש. כל השופטים גם הסכימו, כי היות וכספי הגניבה הושבו בשנה מאוחרת משנת הגניבה, אזי לא ניתן לנכות במסגרת סעיף 17 לפקודה ובאופן שוטף את השבת הכספים כנגד ההכנסות מן המעילה. בשלב זה התפצלה דעת הרוב מדעת המיעוט. דעת הרוב סברה כאמור, כי במצב דברים זה והיות ולמערערים לא תצמח הכנסה עתידית, ניתן לפרש את הוראות סעיף 28 (א) ו-(ב) לפקודה, כך שבנסיבות מיוחדות בהן לא מדובר על הימנעות לא נאותה ממס, הוא יכול לאפשר גם קיזוז הפסדים לאחור. פרשנות זו נתמכת בעקרון העל בדבר מס אמת, בעקרונות של

הרכישה למדד. בקרוב, יש לקוות, יבוטל המס האינפלציוני במקרים אלו.

מהו אותו "מס אינפלציוני"? בקצרה, זהו מס בשיעור 10%, אשר חל על המכפלה של שיעור עליית המדד בעלות הרכישה של הזכות במקרקעין. החל מיום 1 בינואר 1994, מוטל המס על עליית המדד רק על למועד הנ"ל.

ביום 1 בינואר 2014 נכנסה לתוקף הרפורמה במיסוי דירות מגורים, שכללה את ה"פיצול הליניארי המוטב". אלא, שהפיצול המוטב הנ"ל התייחס רק לשבח הריאלי, בעוד השבח האינפלציוני על אותן דירות נשאר על כנו.

כפועל יוצא מכך, נגרמו מצבים אבסורדיים, בהם ניכוי הוצאה מביא דווקא לתוספת מס. כך, בדוגמא שהוצגה לעיל, יחויב אהוד במס שבח של 3,700 ₪ וכאמור, במס אינפלציוני של 23,000 ₪. לעומת זאת, אם אהוד לא ידרוש את ניכוי עלות הרכישה, יחויב במס שבח של 7,250 ש"ח, ולא יחויב במס אינפלציוני כלל. במקרה זה, בניגוד לכל היגיון כלכלי, עדיף לנישום דווקא לוותר על ניכוי עלות הרכישה.

במסגרת התכנית הכלכלית לשנת 2015 הוצע לבטל את המס האינפלציוני על דירות שחל במכירתן "פיצול ליניארי מוטב", ולהחיל את הביטול רטרואקטיבית על מכירות שבוצעו החל מיום 1 בינואר 2014. בעקבות פיזור הכנסת הקודמת הוקפאה התכנית הכלכלית, ועמה הוקפא גם ביטול המס האינפלציוני. כעת, עם הכינון הצפוי של כנסת חדשה, אנו מקווים כי ההוראה המוצעת תאושר בקרוב. משמעות הדבר היא שנישומים שמכרו

הירשנזון, יותר ממוצדקת לגבי נישומים שאינם יכולים לקזז את הפסדיהם בעתיד בהעדר פעילות עסקית. לגבי נישומים אחרים מדובר לכל היותר בהקדמת הקיזוז ("שיפטינג"), אשר יכולה לסייע להם, בימים טרופים אלו, ברמה העסקית – תזרימית ועל כך תבוא הברכה. מובן, כי במצבים בהם מדובר בהפסד אשר נוצר באופן מלאכותי על ידי הנישום, רשאי פקיד השומה להתעלם מן ההפסד ומן הקיזוז באמצעות סעיף 86 לפקודה. על סמך התנהלותה הקודמת של רשות המסים, אנו חשש, כי גם אם עמדת הרשות תידחה על ידי בית המשפט העליון במסגרת דיון נוסף (ככל שיתנהל), רשות המסים לא תפעל להסדיר את פסק הדין במסגרת חקיקה אלא תפעל לבטלו ולעקוף את פסיקת בית המשפט העליון (ראו למשל עניין **ורד פרי**). ניתן לשער, כי עד לחג פסח הבא נהיה חכמים יותר.

תם מה הוא אומר?

מי שמכר דירה ישנה החל מינואר 2014 עשוי להיות זכאי להחזר מס, בעקבות הביטול הצפוי

של המס האינפלציוני – האומנם?

אהוד רכש דירה בספטמבר 1974 תמורת 150,000 לירות. במרץ 2015 מכר אהוד את הדירה תמורת מיליון ש"ח, תוך שימוש ב"פיצול ליניארי מוטב", כך ששבח (רווח) שיוחס לתקופה שעד 1 בינואר 2014 יהיה פטור ממס, בעוד שבח שיוחס לתקופה שמיום זה ואילך יחויב במס בשיעור 25%. אם ידרוש אהוד את ניכוי עלות הרכישה של הדירה, הוא יחויב ב"מס אינפלציוני" של כ- 23,000 ש"ח, בשל הצמדת עלות

אינטרנט המעניק שירותי פרסום/תווך ללקוחות ישראלים המופנים לצרכנים ישראלים חייב ברישום במע"מ והכנסותיו מלקוחות ישראלים יחייבו במע"מ. ברשימה זו לא ניכנס לנבכי החוזר, אלא נבקש לתהות ואולי גם לשאול מה ההבדל מבחינת הרשות בין "טיוטת חוזר" לבין "חוזר". החוזר "כביכול" ממסופר באופן ברור כחוזר 2015/XX ומעוטר לכל אורכו ורוחבו במילה "טיוטה". בנסיבות אלו, האם כטיוטת חוזר היא מחייבת את רשות המסים "כחוזר", או שמא היא ככל טיוטה, כפופה לשינויים? האם היא זמנית או קבועה? ומה לומר בהקשר זה לחברות הזרות אליהן בראש ובראשונה ממוען הפרסום. דומה, כי גם זה שאינו יודע לשאול היה מצפה מרשות ממשלתית לפרסם חוזר מחייב ולא להשתמש בפעלולי לשון ומשפט תוך שימוש במילה "טיוטה". והדברים אמורים היו להיות ברורים. טיוטה של מסמך מנהלי מחייב אינה צריכה להתפרסם לציבור הרחב כמסמך מחייב אלא לכל היותר כמסמך בלתי מחייב המיועד לקבלת הערות הציבור. טוב תעשה רשות המסים אם תקדים ותבהיר את עמדתה בסוגיה. במציאות זו, נראה, כי עדיף לזה שאינו יודע לשאול לאמץ את השיר של נעמי שמר "זזה שלא ידע לשאול לקח את היפה מכל שילב ידו בתוך ידה וחזר איתה לאגדה". חג שמח.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז.

דירות מ-1 בינואר 2014 ואילך, השתמשו בפיצול המוטב, וחויבו במס אינפלציוני, יהיו זכאים להחזר של המס, אשר יכול להגיע לעתים לעשרות אלפי שקלים. נמליץ לעקוב אחר הליכי החקיקה, ובמידה והביטול אכן ייכנס לתוקף, לפנות למשרד מיסוי מקרקעין האזורי שטיפל במכירת הדירה, ולדרוש ממנו את החזר המס. התם היה אומר, כי רצוי שרשות המסים ופקידי האוצר היו מאששים, כי בכוונתם לפעול לביטול המס האינפלציוני כאמור.

שאינו יודע לשאול?

אילו היה יודע לשאול היה כנראה שואל מה הבדל

בין "טיוטת חוזר" לבין "חוזר"?

לפני כשבוע פרסמה רשות המסים באתר האינטרנט שלה טיוטת חוזר המגבשת הנחיות למיסוי פעילות של חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט. באופן כללי מבהיר החוזר כי מוסד קבע יכול ויתקיים בישראל כאשר הפעילות הכלכלית של התאגיד הזר היא בעיקרה באמצעות האינטרנט ומתקיימים תנאים נוספים כגון: אתר החברה הזרה מקשר בין לקוח ישראלי לספק ישראלי ומותאם לשימוש לקוחות ישראלים, נציגי התאגיד הזר מעורבים באיתור לקוחות ישראלים או באיסוף מידע, התאגיד הזר מעניק לסוכנו בישראל סמכות להתקשר בעסקה שתחייב את התאגיד הזר, ועוד. מבחינת החיוב במס ערך מוסף קובע החוזר כי תאגיד זר המקיים פעילות עסקית מהותית בישראל חייב ברישום במע"מ כעוסק מורשה ועסקאותיו חייבות במע"מ. כך לדוגמא, תאגיד זר המפעיל אתר

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים
באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.
אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או
ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ
להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים
משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.