

חברים יקרים:

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

תכלה שנה וקללותיה תבוא שנה וברכותיה –

האומנם? הרהורים נוספים על פרק המיסוי

בתזכיר חוק ההסדרים

בחודש האחרון יצאו בחופזה שורה של הצעות חקיקה לשינוי חוקי המס במסגרת חוק ההסדרים. עיון בהם יוצר את התחושה שגורמים במשרד האוצר מבקשים לזעזע את משטר המס בכל מחיר, תוך הגדלת אי הוודאות המיסויית ויצירת חיכוך מיותר בינם לבין ציבור הנישומים. בחלק מן המקרים נדמה, כי במקום לאמץ פתרונות פשוטים, נעשה מאמץ כנה לסרב את ההסדר המיסוי. ברשימה זו, לקראת בוא השנה החדשה הבאה עלינו לטובה, נבקש לחדד בקצרה מקצת מן הנושאים שמוזכרים בחקיקה בסוגיות של מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין, בין היתר על רקע פסיקה חדשה שניתנה לאחרונה על ידי בית המשפט.

מס ריבוי נכסים

בקצרה תזכיר החקיקה מציע, להטיל על מחזיקי שלוש דירות או יותר מס בשל אחזקת הדירה השלישית ומעלה ולקבוע ששיעור המס בעד דירת המגורים יוכל בשטח הדירה שמצוין בחיובי הארנונה, תוך קביעת תקרה של 1,500 ש"ח לחודש עבור דירה.

רבות נכתב בסוגיה ונראה, כי הצעת התזכיר כפי שהיא תעבור שינויים רבים עד לאימוצה כחוק מחייב, אם בכלל. מכל מקום, מקום נבקש לחדד

מספר כשלים בהצעת החקיקה. ראשית, כבר בשם תזכיר החקיקה, נראה כי קיימת שגיאה, שהרי לא מדובר בנכסים אותם מבקשים למסות (וראו הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה או "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין), אלא בדירות מגורים. שנית, תזכיר החקיקה מבקש לאמץ את הנוסחה הבאה לקביעת שיעור המס שיחול על דירות אלו:

$$X \text{ Socio} + 0.0238X \text{ Periphria}^2 + 0.0066X \text{ Socio}^2 + 0.0042X \text{ Periphria}X \text{ Socio} \\ X (1.49 - 0.2362 X \text{ Periphria} - 0.01037 \\ 15,148$$

לא פחות ולא יותר! בלשון מליצית מעניין להשוות בין נוסחה זו לבין הנוסחה שמתארת את מסלול האלקטרון, המקיף את הפרוטון באטום המימן ולבחון איזה נוסחה קשה יותר לעיכול והבנה. מדהים לראות נוסחה כה מורכבת בחקיקה, שאמורה לחול על עשרות אלפי אנשים.

שלישית, הצעת החוק מורה להסמיך את מנהל מיסוי מקרקעין לחלוש על החוק. דומה, כי לראשונה זה שנים, המנהל יידרש לחלוש על מיסוי מחזורי ולא על מיסוי של אירועי מס בודדים ונבדלים. כך ייוצר מצב שהכנסות שכירות ימשיכו להיות ממוסות ברמת פקידי השומה, אך מס ריבוי הנכסים על אותו נכס ממש יהיה תחת פיקוחו של מנהל מיסוי מקרקעין.

רביעית, ככל שמבקשים למסות מחזיקים בשלל דירות, דומה, כי ניתן להגיע לפתרון פשוט ויעיל יותר

זכות במקרקעין, שלה אופי מסחרי. בהתאם להגדרות חוק מע"מ, מכירת זכות במקרקעין תיחשב ל"עסקת אקראי" רק כאשר אדם פרטי מוכר זכות במקרקעין לעוסק, מוסד כספי, מלכ"ר או קבוצת רכישה. במקרים אלו, חבות המס תיפול על הרוכש (תקנה 6 לתקנות מע"מ), והמס ברור. המחוקק ביקש להפחית את החיכוך בין רשויות מע"מ לבין אנשים פרטיים, והעדיף לשמור את המכירות של מקרקעין שנעשות במישור הפרטי, מחוץ לרשת המס. לשם כך, ככל שבעסקאות אלו מעורבים עוסקים, הרוכשים את המקרקעין, המס ייגבה מהם. והנה, בתזכיר החקיקה מוצע לכלול בהגדרה הראשונה לעסקת אקראי גם מכירת מקרקעין בעלת אופי מסחרי. ואין מדובר במה בכך. הצעת החוק, אם תתקבל, תגרום לכך שכל אדם פרטי, או עוסק שמבקש לעשות עסקת ייזום חד פעמית במסגרתה הוא ירכוש קרקע ו/או יקבלה ללא תמורה (בירושה או מתנה) ויבקש לבנות עליה נכס לשם מכירתו או השכרתו שלא למגורים, ימצא את עצמו בחוסר ודאות לגבי חביות המע"מ של העסקה (וראו למשל נסיבות עניין **פלומין** (ע"מ 10-01-38937). הדבר יגרום לדעתנו לחיכוך מיותר עם רשויות מע"מ, יעכב ביצוע עסקאות במקרקעין וספק אם יגדיל כלל את הכנסות המדינה או יתרום לירידת מחירי הדיור בישראל.

באמצעות תיקון פקודת מס הכנסה. ככל שקיים רצון למסות במיסוי עודף משכירי דירות מרובות ניתן לתקן בקלות את סעיף 122 לפקודה, ולקבוע מנגנון פרוגרסיבי, כלומר, לקבוע כי מעל הכנסת שכירות חודשית כוללת בסכום מסוים (נניח 15,000 ₪), יחול שיעור מס של 25% במקום 10% וכו'. יוזכר, כי גם היום קיימת חובת דיווח על הכנסות משכירות, כך שניתן יהיה לאכוף את החוק במנגנון של שומה עצמית (בדומה לחישוב מס רכישה במיסוי מקרקעין). כהשלמה היינו מציעים להטיל מס נוסף על דירות פנויות, אשר אינן משמשות למגורים. מובן, כי קיימים שיקולים נוספים נגד הצעת החקיקה במתכונתה הנוכחית, דוגמת מיסוי על בסיס מספר נכסים ולא שווי הנכסים, מס כפל וכו'.

הוספת עסקת אקראי במקרקעין בתחום מע"מ

חוק מס ערך מוסף בעיקרו הוא חוק שחל על עסקים. המטרה היא למסות את הערך המוסף שמפיק עסק. לפיכך, מדובר בחוק קצר יחסית שחל בעיקר על עוסקים, מוסדות כספיים ומלכ"רים. חוק מע"מ והפסיקה שדנה בסוגיה, מאפשרים גם לעוסק במע"מ לפעול בכובע פרטי, כאשר הוא פועל שלא בתחום עיסוקו המרכזי (וראו למשל לאחרונה עניין **יערי** (ע"מ 13-12-59149) אשר עסק בעורך דין, אשר ביקש לנכות את המע"מ ששילם בעת רכישת יחידת נופש והשכרתה כמס תשומות).

המונח "עסקת אקראי" בחוק מע"מ חל כיום על מכירת טובין או מתן שירות באקראי, בעלי אופי מסחרי, אך הוא אינו חל על מכירה אקראית של

הגדלת הודאות או צמצום האפשרות להתחמק ממס אין דבר וחצי דבר. שכן, במישור המהותי, הפסיקה בשנים האחרונות, בעניין **שי צמרות, ינקו וייס** ו- **ניאגו** הבהירה היטב מהם תנאי הסף הנוקשים הנדרשים להוכחת שליטה וניהול מחוץ לישראל. הראייה לכך היא התוספת לחוזר מס הכנסה 4/2002, שפורסמה לאחרונה ומבוססת על פסקי דין אלו. ברמה הפרוצדורלית, גם כיום קיימות דרישות דיווח נרחבות מבעלי מניות תושבי ישראל המחזיקים בחברות זרות, ובפרט בחברות בהן שיעור המס נמוך מ- 20%. טופס 150 בוחן שלל פרטים לגבי ההחזקה בחברות הזרות, לרבות לגבי חברות המוחזקות על ידן, וטופס 1213 מחייב דיווח על הרכישה ו/או החזקה בחבר בני אדם מיוחד מכוח ולפי התנאים המופיעים בתקנה 2(10) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס חייב בדיווח), התשס"ז-2006. לטעמנו, בניסבות אלו אין כל הצדקה בפנייה ישירה לחברה תושבת חוץ להגשת דוח בישראל, על כל העלויות הכרוכות בכך.

המצאה באמצעים מקוונים

תזכיר החקיקה מציע לאפשר לרשות המסים לשלוח הודעות ושומות לנישומים באמצעות דוא"ל (בדרך מקוונת) וקובע שורה של חזקות לגבי מועד ההמצאה של החזקות. מבלי להיכנס להוראות הטכניות של הצעת החוק ולחוסר ההדדיות הקיים בה, בהעדר הסדרה של קבלת הודעות מקוונות של נישומים במחשבי הרשות, נדמה, כי הצעת החקיקה מבקשת להעביר את הנטל חזרה לכתפי הנישומים

חובת הדיווח של חבר בני אדם הנשלט על ידי תושבי ישראל

במסגרת תזכיר החקיקה מוצע לתקן את סעיף 1 לפקודת מס הכנסה ולקבוע חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו את השליטה והניהול על עסקיו של חבר בני אדם בישראל, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו; שיעור המס הסופי עליו הוא לכל היותר 15%; וחבר בני האדם אינו תושב מדינה גומלת, או שמדינת התושבות שלו אינו מחילה מס על הכנסות, אשר הופקו מחוץ לה (להלן: "**החזקות**"). בהתאמה, מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה ולקבוע, כי במידה ומבקשים לסתור את החזקות ולטעון שהשליטה והניהול הם מחוץ לישראל, תקום חובת הגשת דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת הטענה, ואלו יצורפו מסמכים תומכים. תכלית השינוי מוסברת בצורך בהגדלת הודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס.

יש לציין, כי לאחרונה רשות המסים עושה שימוש מעניין בכלי שנקרא "דוח מפרט", וראו לעניין זה את תיקון 223 לפקודה, אשר החיל חובת הגשת דוח מפרט גם על יחיד שנופל לחזקות הימים וטוען, כי מרכז חייו נותר מחוץ לישראל. קיימים סימני שאלה גדולים לגבי עמידתה של הצעת החוק בקנה אחד עם אמנות מס עליהן חתומה ישראל והתאמתה למשטר החמ"ז והחנ"ז. מה שברור בעינינו, הוא שמדובר בתיקון מיותר, שכל מטרתו להרתיע מפני פתיחה לגיטימית של חברות זרות ולהגביר את החיכוך עם רשות המסים. בין התיקון המוצע לבין

שעבור אנשים נורמטיביים קיים הבדל גדול בין הימנעות מהגשת דוח לבין חתימה על דוח שקרי. יכול להיות שהדבר היה פוגע ביחסי הציבור של רשות המסים עליהם היא עומלת כה קשה בשנים האחרונות, אך זה כבר סיפור אחר. נשמור אותו לשנה הבאה. חג שמח.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

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.

ולמנוע את הטמעת פסקי הדין בעניין **סמי, דור און, ינקו וייס** ואחרים בהוצאת שומות לנישומים. כזכור, בפסקי דין אלו נקבע, כי לא ידיעת הנישום היא שמכריעה לצרכי ההתיישנות, אלא מועד שליחת השומה על ידי המשיב. יתרה מזאת, בתי המשפט ביקרו לא אחת את אופן התנהלותה של רשות המיסים, אשר נוהגת לעיתים לשלוח את השומות ברגע האחרון. לצערנו, הצעת חוק זו עלולה לעודד את מגמת הדחינות של הרשות, שכן היא תאפשר את שליחת הדוא"ל בסמוך למועד ההתיישנות.

ברוח דברים זו, מעניין אם בעקבות הפסיקה האחרונה בעניין **קימה (ע"מ 15-01-47646)** ובעניין **קרן (ע"מ 09-1191)**, אשר דורשים קיומו של פרוטוקול מפורט ומסודר בכל הליך שומה והחתמת המייצג/הנישום הנוכחים בדיון, יתוקנו חוקי המס, ובמקום להטמיע דרישה זו בהתנהלות הרשות, יתוקן החוק, כך שלפקיד המס תהא הסמכות לשלול זכות זו מן הנישום.

חובת דיווח כללית

לבסוף, הגיע השעה להחיל חובת דיווח כללית על כלל האוכלוסיה הבוגרת בישראל ולסיים אחת ולתמיד את הפארכה של רדיפה אחר אנשים שאינם מגישים דוחות משום שלא ידעו על חובת ההגשה. ברור לנו, כי החלת חובת דיווח כללית הייתה מייתרת את הצורך בשליחת טופסי 5329 ("הרחבת רשת") לאוכלוסיה רבה של נישומים, ושומרת את הליך הגילוי מרצון רק לעברייני מס סדרתיים ולא לאוכלוסיה רבה של שכירים וגמלאים, ולו מן הטעם,