

AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



וובינר – היבטי מס רלוונטיים בעקבות משבר וירוס הקורונה

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
25 במרץ 2020



אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

נושאי המצגת

- מאפייני המשבר;
- פרסומי רשות המסים עד יום 23 למרץ 2020;
- סוגיות מיסויות מעבודה מהבית;
- קיזוז הפסדים שוטפים;
- קיזוז הפסדים הוניים;
- מחילת חוב;
- סוגיות בדיווח על בסיס מזומן ועל בסיס מצטבר – חוב רע/ חוב מסופק;
- חברות ארנק;
- חוק עידוד השקעות הון;
- סוגיות במיסוי תושבות יחיד בשל חזרה מוקדמת לישראל או הישארות כפויה בישראל;



רקע



מאפייני משבר הקורונה

- אי ודאות
- וירוס אשר עובר מאדם לאדם בעל מקדם הידבקות גבוה;
- מגיפה עולמית חסרת תקדים;
- משבר רפואי, אשר מחייב אמצעי הגנה נרחבים ושיתוף פעולה חסר תקדים בין השלטון לאזרחים;
- סגירת גבולות; בידוד; הגבלה משמעותית של הפעילות הכלכלית וכפועל יוצא מכך הוצאה לחל"ת ולפיטורין המוניים במגזר הציבורי והפרטי;
- האטה משמעותית ומיתון חריף של הכלכלה הריאלית;
- משבר כלכלי כלל עולמי וקריסה של הבורסות ברחבי העולם;
- אירוע מתפתח;
- סוף לא ידוע;

צווים רלוונטיים

25 צווים יצאו בימים האחרונים בהקשר לקורונה וביניהם:

- צו בריאות העם (נגיף הקורונה החדש) (בידוד בית והוראות שונות) (הוראת שעה), תש"ף-2020;
- צו בריאות העם (נגיף הקורונה החדש 2019) (בידוד בבית חולים) (הוראת שעה), תש"ף-2020;
- תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש - הגבלת פעילות), התש"ף-2020;
- תקנות שעת חירום (הגבלת מספר העובדים במקום עבודה לשם צמצום התפשטות נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020;
- תקנות שעת חירום (הרחבת הסכם יציאה לחופשה על המגזר הציבורי הרחב בשל נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020;



הודעות רשות המסים



עדכון קבלת קהל ביחידות מס הכנסה מע"מ מעודכן ליום 22.3.2020

רשות המסים מודיעה כי לאור הנחיות הממשלה ומשרד הבריאות, החל מיום 19 במרץ 2020, לא תתקיים קבלת קהל ביחידות מס הכנסה ומע"מ, למעט מקרים חריגים כביטול עיקולים.

הרשות תמשיך להעמיד לרשות הציבור ערוצי פניה דיגיטליים וטלפונים בהם ניתן לקבל שירות בכל נושאי הטיפול. ניתן לפנות לרשות המסים באחת מהדרכים הבאות:

א. באמצעות [מערכת פניות הציבור](#) באתר רשות המסים

ב. במרכז המידע של הרשות *4954

ג. באמצעות נתב שיחות ליחידות *9848

עבודת משרדי מיסוי מקרקעין במתכונת עבודה בחרום 22.3.2020

לאור הוראות משרד הבריאות בנוגע להתפשטות נגיף הקורונה ונוכח הצמצום הרב בעובדי המגזר הציבורי, יעברו משרדי מיסוי מקרקעין ברשות המסים למתכונת עבודה בחירום.

דיווחים ופניות בנושאי שומה במיסוי מקרקעין

- לרשות המייצגים עומדים שירותים מקוונים באמצעות מערכת המייצגים, דוגמת: הצהרה מקוונת, הגשת השגה ובקשה לתיקון שומה, קשר מקוון בשלב שהתיק פתוח, הפקת שוברים ואישורי מסים ופניה באמצעות המערכת לביצוע תיקון פרטים באישורים

הצהרות על עסקאות

- היות שהגשת ההצהרות ע"י עורכי דין נעשות באופן מקוון, הרי שיש להגישן דרך מערכת המייצגים במועד הקבוע בחוק.

השגות, בקשות לתיקוני שומה ובקשות לביטול עסקה

- עורכי דין מייצגים יכולים להגיש השגות ובקשות לתיקוני שומה באופן מקוון באמצעות מערכת המייצגים. קיימת עדיפות לדווח באופן זה.

עבודת משרדי מיסוי מקרקעין במתכונת עבודה בחרום 22.3.2020

"בענין זה מבהירה רשות המסים כי לאור הוראות משרד הבריאות על צמצום מפגשים למינימום הכרחי, יתקבלו הצהרות עם חתימת הצדדים להצהרה גם אם אימות החתימה נעשה שלא באופן פרונטאלי אלא במסגרת שיחת וידאו (video conference) או כל דרך אחרת ובלבד שהמייצג יציין זאת במפורש (במכתב נלווה או בהערות להצהרה) וזאת עד להודעה חדשה שתפורסם בעניין זה".

דחיית המועד להגשת דוחות מס שנתיים 2019 מיום 17 למרץ 2020

17 למרץ 2020: מנהל רשות המסים הודיע על [דחייה בחודשיים של המועד להגשת הדוחות השנתיים למס הכנסה](#). אלו המועדים החדשים להגשת הדוחות:

- דוח שנתי במס הכנסה מקוון ליחידים יוגש עד יום חמישי 30.7.2020.
- דוח שנתי במס הכנסה לחברות ולמלכ"רים יוגש עד יום חמישי 30.7.2020.
- דוח שנתי במס הכנסה ליחידים שאינם חייבים בדוח מקוון יוגש עד יום שלישי 30.6.2020.

הדחייה נועדה לאפשר לחייבים בהגשת הדוח לקבל את כל האישורים הרלוונטיים לדוח ולהיערך בהתאם להגשתם, לאור ההגבלות שהוטלו על הציבור והמשק כחלק מהמאבק בנגיף.

טרם גובשו מועדי האורכות להגשת הדוחות במסגרת "הסדר הארכות למייצגים"

צעדים נוספים שננקטו על ידי רשות המסים בהתנהלות מול הציבור

- מתן ארכה לתוקפם של אישורי תיאומי מס של שנת 2019 עד לתשלום משכורת מאי 2020 ולא יאוחר מ-13.6.2020;
- מתן ארכה לאישורים על ניכוי מס במקור שתוקפם יפוג ב-31.3.2020 עד ל-30.4.2020;
- דחייה עד ל-30.4.2020 של מועד הגשת דוחות לשנת 2018;
- דחיית מועד הדיווח והתשלום לעוסקים המדווחים למע"מ בדווח דו חודשי עד 27.4.2020;
- דחיית מועד הדיווח והתשלום לעסקים המדווחים למע"מ בדווח חד חודשי עד 26.3.2020

החלטת מיסוי 7682/20 – הקלה לשעת חירום- הכרה בהעתק חשבונית בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 31.5.2020

עובדות הבקשה:

- עוסק זכאי לנכות מס תשומות רק כאשר יש בידו חשבונית מס מקור (פיזי) או חשבונית חתומה דיגיטלית שהופקה בהתאם לכללים למשלוח מסמכים ממוחשבים שבסעיף 18ב להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 יחד עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 (להלן: "ההוראות").
- הקושי, אשר מתעורר בשל המשבר הוא משלוח של חשבונית המקור על ידי עסקים אשר לא ערוכים למשלוח בהתאם לתנאים המפורטים בסעיף 18ב להוראות ובשל המצב הקיים אינם יכולים להעביר את החשבונית בדואר או על ידי מסירה ידנית.

הבקשה:

- מתן אישור כי נוכח המצב הנוכחי ניתן יהיה לכלול בדוח התקופתי ולנכות מס תשומות גם בהסתמך על חשבונית מס שנסרקה ונשלחה בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית, וזאת מבלי להמתין להגעה פיזית של חשבונית המס לידי העוסק.

החלטת מיסוי 7682/20 – הקלה לשעת חירום- הכרה בהעתק חשבונית בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 31.5.2020

עיקרי האישור –

- ספק, אשר נהג לשלוח חשבונית מס בעותק קשיח, יורשה לשלוח עותק של חשבונית מס סרוקה בדואר אלקטרוני, **ללא חתימה דיגיטלית**, בד בבד ישלח הספק עותק "מקור" של חשבונית המס כעותק קשיח.

- מקבל חשבונית המס יתעד במסמכי הנהלת החשבונות ויהיה רשאי לנכות מס תשומות **בהסתמך על חשבונית מס שנשלחה בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית בכפוף לתנאים המפורטים להלן:**

א. קבלה של חשבונית מס (מקור) בדואר רגיל או במסירה ידנית כעותק קשיח, בתקופה המפורטת בסעיף ב' להלן;

ב. בתום חודשיים מסיום תקופת ההקלה יודא כל עוסק כי ברשותו עותק "מקור" של כל חשבוניות המס אשר התקבלו אצלו בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית;

ג. בתום תקופת ההקלה, אם קיימת אי התאמה, על העוסק לתקן את הדוח התקופתי הרלוונטי בהתאם להוראות החוק ולהשיב את מס התשומות שניכה ביתר.



סוגיות הקשורות לעבודה מהבית



תקנות שווי רכב בהעדר רכיב הנאה פרטית

- תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 קובעת כי "השווי לכל חודש של השימוש ברכב...שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש...".
 - חכם את אור-זך (ע"א 4096/18) - "אופן חישוב ההטבה הגלומה בהעמדת רכב לרשות העובד, הקבוע בתקנה דלעיל, מהווה כלל מחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו."
 - מה הדין של רכב אשר אינו משמש את העובד לאור הוראות הממשלה והצווים הרלוונטיים -
 - עובד אשר נאלץ לעבוד מן הבית?
 - עובד אשר נדרש להיות בבידוד?
 - עובד בחל"ת אשר לא המעסיק הותיר בידיו את הרכב?
- במצבים אלו ניתן לטעון, כי לא חלה כל הנאה פרטית לעובד מן הרכב המושבת ועל כן לא לזקוף שווי או לזקוף שווי חלקי לעובד (עד לתחילת ההגבלות).
רצוי שהעניין יוסדר בתקנות.

עובדים הנדרשים לאור הצווים לעבוד מן מהבית

עובדים הנדרשים לעבוד מן הבית:

- התרת הוצאות יחסיות לעובד או אי מיסוי העובד בגין החזר הוצאות סבירות על ידי המעביד בגין (חשמל, מים, ארנונה וכו') –
- סעיף 2(2) לפקודה קובע כי יחול מס הכנסה על "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה...".

ראו: ע"מ 9207-06-12 עניין שירותי בריאות כללית – תשלומי חובה הנכפים על כלל עובדי המערערת כחלק מתנאי העסקתם במערערת (דמי חבר ודמי ארגון להסתדרות).

- בעיות הוכחה עבור שכירים בהעדר משרד בבית - רצויה הסדרה
- סימן שאלה לגבי מס שכר במלכרי"ם לאור פסיקת בית המשפט העליון ע"א 3844/15 עניין שירותי בריאות כללית.
- החלת מנגנון מסודר אשר יאפשר קבלת החזרי מס למאות אלפי השכירים שיגישו דוחות לשנת

עובדים הנדרשים להגיע למקומות העבודה עם רכבם הפרטי

עובדים הנדרשים להגיע למקומות העבודה ברכבם הפרטי בהעדר תחבורה ציבורית:

- תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995 – תקנה 2: "הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותרו בניכוי בשנת מס כמפורט להלן:"
- תקנה 4: "לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה."

פסק דין אליל 2000 (עמ"ה 1184-06) -

- תקנה 4 לתקנות ניכוי הוצאות רכב אוסרת ניכוי הוצאה שהוציא העובד עבור הכנסתו הוא ולא בגין הוצאה שהוצאה עבור מעבידו.
- כאשר המעביד אינו מעמיד רכב לרשות העובד לצורך ביצוע העבודה אלא משתמש ברכב הפרטי של העובד ומשיב לו את ההוצאות בגין השימוש האמור, שכל כולו עבור המעביד, יש לראות את התשלום שמשלם המעביד לעובד כהוצאה של המעביד המהווה מעין החזר הלוואה ואין לראות בכך הכנסת עבודה."
- רצויה הסדרה



קיצוז הפסדים שוטפים



קיצוז הפסדים שוטפים

קיצוז הפסדים שוטפים בישראל - סעיף 28 לפקודה:

"28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיצוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס (קיצוז אופקי).

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים ... , והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה (קיצוז אנכי):

(ג) ... אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד ריווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד גם כנגד רווח הון, ריבית או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.

קיזוז הפסדים שוטפים

קיזוז הפסדים מחוץ לישראל - סעיף 29 לפקודה: הפסד פאסיבי (סעיף 29(1) לפקודה) -

" (א) הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל בשנת המס ושאלו היה רווח היה חייב במס כהכנסה פסיבית, יקוזז כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל, ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת בנין שמקורו בפחת, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין; לענין סעיף זה, "הכנסה פסיבית" - הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד;

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס, כאמור בפסקת משנה (א) יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד ההכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה;"

קיזוז הפסדים שוטפים

הפסד אקטיבי (סעיף 29(2) לפקודה) -

"(2) הפסד שהיה לתושב ישראל בעסק או במשלח יד, **מחוץ לישראל**, ושאלו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו לגביו הוראות אלה:

(א) הפסד שהיה בשנת המס יקוזז תחילה כנגד הכנסתו החייבת, לרבות רווח הון, באותה שנת מס **מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל**;

(ב) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז כאמור בפסקת משנה (א), תקוזז היתרה כאמור כנגד הכנסה **פסיבית חייבת מחוץ לישראל** שנותרה באותה שנת מס...;

(ג) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז הפסד כאמור ... ויתרת הפסד כאמור הינה **בעסק מחוץ לישראל שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל** (בסעיף זה - העסק הנשלט), תקוזז, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בישראל באותה שנת מס;

(ד) מקום שלא ניתן לקזז את כל הפסד באותה שנה... יועבר סכום הפסד שלא קוזז כאמור **לשנים הבאות**, בזו אחר זו, ויקוזז כנגד הכנסתו החייבת של הנישום, לרבות רווח הון, באותן שנות מס, **מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל** (למעט לעניין הפסד מועבר מעסק נשלט שניתן יהיה לקזזו מעסק או משלח יד בישראל);



קיזוז הפסדים הוניים



קיזוז הפסדים הוניים – עקרון המימוש

- "מכירה – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, מתנה, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה";
- "ריווח הון" - הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי";
- "הפסד הון" - הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה";

עיקרון המימוש

- ע"א 1458/99 - "כידוע עיקרון המימוש המימוש ('Realization Doctrine') הינו מאבני היסוד של דיני המס... על-פי עקרון המימוש אין מטילים ברגיל מס אם אין מימוש. רווח בלתי ממומש אינו ממוסה. כך, אין מטילים מס רווח הון בגין עליית ערך נכס הון כל עוד לא מומש רווח זה במכירת הנכס";
- עניין ידין סגל (ע"א 7481/17) - "ירידת ערך של נכס איננה משפיעה על החבות במס רווחי הון, ורק ירידת ערך שמומשה בפעולה של "מכירה", ניתנת לקיזוז כנגד רווח הון."

קיזוז הפסדים הוניים

"(א)

(1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין;

...

(3) היה לאדם הפסד הון במכירת נכס מחוץ לישראל, ושאלו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו עליו הוראות פסקה (1), ואולם הפסד הון מנכס כאמור יקוזז תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל."

קיצוז הפסדים הוניים

(4) היה לאדם הפסד הון במכירת נייר ערך בשנת המס, יחולו עליו הוראות פסקאות (1) או (3), לפי הענין, ואולם הפסד ההון יקוזז גם כנגד אלה:

(א) הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך;

(ב) הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים, ובלבד ששיעור המס החל על הריבית או (ג) הוצאות בשל ניירות ערך, כפי שהדיבידנד שקיבל אותו אדם לא עולה על השיעור הקבוע בסעיף 126(א) אם הוא חבר בני אדם, ועל השיעור הקבוע בסעיפים 125ב(1) או 125ג(ב), לפי העניין, אם הוא יחיד;

(ב)

סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יקוזז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה הפסד, ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה הפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132. היה הסכום שלא ניתן לקזזו הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוזז הפסד תחילה כנגד רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל."

קיצוז הפסדי הון

ע"מ 54138-04-15 פסק הדין בעניין גרינפלד (2019)

- הסוגייה - הפסדי הון שנוצרו לנישום ממכירת ניירות ערך מחוץ לישראל וקוזזו כנגד רווחי הון מחוץ לישראל, תוך שיתרת ההפסדים קוזזה כנגד רווחי הון שנצמחו לו ממכירת ניירות ערך בישראל מבלי שקוזזה קודם לכן כנגד הכנסה מריבית ודיבידנד שמקורה בניירות ערך מחוץ לישראל.
- נקבע, כי מבחינת הפרשנות המילולית, ניתן לפרש את הוראות סעיף 92(א)(4) לפקודה הן באופן הנטען על ידי המערערים והן באופן הנטען על-ידי המשיב. לאור בחינת תכלית החקיקה נקבע, כי המשמעות של החלת פסקה (3) על פסקה (4) היא החלת העדיפות הקבועה בפסקה (3) גם על הכנסות מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל נייר הערך. דהיינו, "הפסד הון במכירת ניירות ערך מחו"ל יקוזז תחילה מול רווח הון מחו"ל, אך גם ועוד לפני "הבאתו לארץ", מול הכנסה מריבית ודיבידנד שנצמחו מניירות ערך מחו"ל ורק לאחר מכן, ניתן לקזז את ההפסד מול הכנסות מישראל".

קיזוז הפסדים לאחור – הסדרה בחקיקה

ע"א 4157/13 דמארי -

"הגישה הרווחת במשפט הישראלי היא, כי קיזוז הפסד יוכל להתבצע רק כנגד הכנסה שהתקבלה בשנת ההפסד או בשנים הבאות לאחר מכן, אך לא כנגד הכנסות משנים שקדמו להפסד... ואולם... במקרים המתאימים לכך יש לאמץ בקריאת סעיף זה פרשנות תכליתית, המאפשרת לקזז הפסדים בצורה רטרואקטיבית לשנת מס הקודמת לשנה [ש]בה נצבר אותו הפסד, וזאת כדי למנוע גרימת עוול לנישום. ואולם, השימוש באמצעי זה תחום למקרים מסוימים, ויש לנהוג בו בצורה זהירה, ובאופן שיש בו להגשים את מטרות המס והעולה בקנה אחד עם תקנת הציבור"
דנ"א 2308/15, פקיד השומה רחובות ואח' נ' דמארי, הירשזון ואח' -

"תמימת-דעים אני עם דעתו של השופט נ' הנדל כי מבחינה לשונית פרשנות זו אינה אפשרית. כפי שאראה להלן, היא גם אינה מתיישבת עם תכליתו של הסעיף, עם ההיסטוריה החקיקתית ועם כוונת המחוקק. בנסיבות אלה, "פשוטו של המקרא" הוא כי סעיף 28 יוצר הסדר שלילי המעגן את האפשרויות הקיימות לקיזוז הפסדים ושולל קיזוז באופנים אחרים. אציע לחבריי לקבוע בגדרו של דיון נוסף זה כי על-פי החקיקה הקיימת כיום לא ניתן לקזז הפסדים לאחור. אציין כבר עתה כי אין מניעה שהמחוקק יאמץ ככל שיימצא לנכון הסדר שיאפשר קיזוז הפסדים לאחור."

קיזוז הפסדים לאחור

ע"א 4157/13 דמארי -

- דוגמה פרטנית היא בכל הקשור להפסדי הון בבורסה, כך שלמי שנצברו הפסדים ממומשים בבורסה בשנת 2020 (לאור הירידות החדות בכל המדדים) יוכל לקזזם מול רווחי 2019 ערב הגשת דוחות 2019.

• הסדרה בחקיקה

קיצוז הפסדי הון בין צדדים קשורים

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

העובדות:

- סומת (חברה משפחתית) מכרה את המניות שלה בסומ-אר בהפסד של 11 מליון ש"ח (ששיקף את ירידת ערך הקרקע) לחברת הילן שהיא חברה בלתי פעילה בבעלות אותו נישום (ידין סגל).
- ללא קשר לאמור לעיל, בסמיכות זמנים לעסקת הקומבינציה, לקראת סוף שנת 2005, מכר הנישום מניות בחברת LLC הרשומה בארה"ב ונוצר לו רווח הון של 11,622,331 ש"ח (להלן: "עסקת נוף").
- הנישום קיזז במישור האישי את הפסד ההון שנבע לו ממכירת המניות בסומ-אר מרווח ההון שנוצר לו ממכירת מניות נוף. לכן, דיווח בעסקת נוף על רווח הון לאחר הקיזוז בסך של 575,389 ש"ח בלבד.
- בית המשפט המחוזי קיבל בפסק דינו את עמדת הנישום וקבע כי ההפסדים בעקבות ירידת ערך המגרש ראויים להכרה לצורכי מס, ולכן ניתן לקזז הפסד זה מרווח ההון שנוצר בעסקת נוף. על כך הגיש פקיד השומה ערעור לבית המשפט העליון.

קיזוז הפסדי הון בין צדדים קשורים

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

נפסק:

- קיזוז הפסד הון מחייב לבחון את מהות הפסד ההון בגין ירידת ערך המקרקעין ולקבוע תחילה שאכן נוצר הפסד. במקרה הנוכחי, הפסד ההון נוצר בשל חוב אבוד.
- הגישה המקובלת היא, כי המבחנים שנקבעו ל"חוב רע" לצורך ניכוי הכנסה במישור הפירותי (סעיף 17(4) לפקודה), ניתנים ליישום גם לגבי הכרה בהפסד במישור ההוני.
- גירעון כשלעצמו אינו בהכרח יוצר הפסד מבחינת דיני המס, וכפי שהודגש לעיל, החשוב לענייננו הוא עקרון המימוש גם במקרה של הפסד.
- לא כל אימת שהנישום טוען להפסד הון, הוא רשאי לקזז אותו כנגד רווח הון. בית משפט המחוזי קיבל את טענת הנישום על סמך ההנחה כי המבחן הוא סובייקטיבי, אלא שעמדת בית המשפט העליון היא שהמבחן הנכון הוא אובייקטיבי.
- עצם ההשקעה הרציפה במגרש במרוצת השנים מהווה ראיה לכך שלא מדובר בהשקעה שירדה לטמיון. כמו כן נערכה עסקת קומבינציה, שמטבע הדברים יצרה צפי להכנסות עתידיות. תמונה כללית זו אינה מתיישבת עם הטענה לאבדן השקעה הונית.

קיצוז הפסדי הון בין צדדים קשורים

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל

נפסק:

- הנישום הצליח לשכנע את בית משפט המחוזי כי "היה טעם מסחרי ממשי" להעביר את הבעלות על חברת סומ-אר לידי חברת הילן. בית המשפט העליון אינן מקבל עובדה זו.
- עסקת הילן היא עסקה מלאכותית שהמערער (פקיד השומה) היה רשאי להתעלם מתוצאותיה לצורך קביעת נטל המס. הטעם היסודי לעסקת הילן הוא השאיפה ליצור הפסד הון שיקזז את הרווח מעסקת נוף.
- חשיבות – יצירת הפסד הון תוך מכירת המניות לצד ג'

הפסד הון בגין מימוש ערבות

הלכת זיסו גולדשטיין (ע"א 14/85):

- זכאי ערב ששילם את סכום הערבות שניתנה על ידו באופן אישי לחברה שהוא מנהל בה ובעל מניות, לראות בתשלום הפסד הון, לענין סעיף 92(א) לפקודה;
 - זכותו של הערב כלפי החייב, הוא זכותו של הנושה אשר הומחתה אליו, ומשפרע הערב את חובו של החייב, הוא עומד בנעלי הנושה כמלווה. כשם שזכות הנושה היא "נכס", כך אף זכותו של הערב הנכנס לנעליו.
- חוזר מס הכנסה 39/92 -**
- לאור הילכת "זיסו גולדשטיין", ניתן לאמר שהזכות "יצאה מרשותו של הערב" כאשר שווי הזכות הינו אפס ולמעשה הזכות נמוגה, במרבית המקרים אין הדבר כך. שכן עדיין ניתן להפרע מהחייב ולו באופן חלקי. לפיכך נישום המבקש להוכיח שלא ניתן להפרע כלל מהחייב צריך להוכיח שהחייב הינו חדל פירעון לחלוטין ואין הוא יכול לפרוע את הזכות כולה או מקצתה.
 - בדרך כלל ההוכחה במקרה זה תהיה שהחייב הפסיק פעילותו כליל והוא נמצא בהליכי פירוק או פשיטת רגל (או יחיד שהחל בפשיטת רגל) - עדיין אין לאמר שהזכות נמוגה, שכן יתכן ויחולק דיוודנד פירוק.
- מימוש ערבות כהוצאה הכרוכה בייצור הכנסה**

רכישה עצמית של אג"ח והסדרי חוב - חוזר מס הכנסה 2/2010

- "המשבר הכלכלי העולמי שפקד גם את מדינת ישראל החל משנת 2008, אופיין, בין היתר, במחנק אשראי, משבר נזילות וכניסת משקי העולם למיתון. המשבר הכלכלי פגע באופן ישיר הן בשווקים הפיננסים והן בפעילות החברות עצמן. פגיעה זו באה לידי ביטוי, בין היתר, בירידות חדות של שערי ניירות הערך בשווקים הפיננסים בעולם ובכללן גם בבורסה לניירות ערך בישראל. כמו כן, פגע המשבר במערכת הבנקאית והחוץ בנקאית, יצר קושי בגיוס אשראי וביכולת החברות למחזר חובות. לאור האמור, חלק מהחברות נקלעו למצב של חוסר יכולת לפרוע את חובן למחזיקי אגרות החוב, בעוד חברות אחרות ניצלו את הירידות בשערי אגרות החוב שהונפקו על ידן לציבור, לרכישת אגרות החוב הנמוך מסכום ההתחייבות".
- "בחוזר זה נסקור את הדרכים השונות, המשמשות לרכישה עצמית של אגרות חוב הרשומות למסחר בבורסה, וכן את הסדרי החוב השונים ונדון בהיבטי המס המתעוררים במקרים אלה, הן מבחינת סיווג ההכנסה והן מבחינת עיתויה".



מחילת חוב



הפסד הון ממחילת חוב – מצד הנמחל

סעיף 3(ב) לפקודה קובע את התנאים להכרה בהכנסה כתוצאה ממחילת חוב. בהתאם, על פי סעיף 3(ב)(1) לפקודה, לנמחל נוצרת הכנסה בגין המחילה, כדלקמן:
"אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה...".

סעיף 3(ב)(5)(א) לפקודה מוסיף וקובע, כי:

"אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20 א ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%."

הפסד הון ממחילת חוב – מצד הנמחל

מחילה יכולה להיות בצורה מפורשת (הנושה מודיע לחייב על מחילת החוב), אך גם יכולה להיות מוסקת מן הנסיבות (כאשר התנהגות הצדדים מעידה על שמיטת או מחילת החוב בפועל). בלשון הסעיף: "לעניין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו."

הרחבה זו עוקבת כמובן אחרי גישת דיני המס לפיה יש למסות את הנישום לפי המהות הכלכלית של מעשיו, ולא לפי הצורה המשפטית שבה בחר לבצע פעולותיו. לאמור, אירוע המס יוצר ההכנסה, אינו רק במעשה המשפטי של "מחילה" מצד הנושה, כי אם גם בחוב שלא נמחל באופן פורמאלי ע"י הלווה אלא שהלווה "נוהג" לגביו "כאילו נמחל".

ראו למשל: ע"א 9715/03 אביהו הורוביץ

השלכות פעולת המחילה בצד המוחל

- סעיף 3(ב) לפקודה עוסק אמנם בצד הנמחל ובאירוע המס שנוצר אצלו עקב, עם זאת, באופן אנלוגי גם עבור המוחל מהווה מחילת החוב אירוע מס הנובעת מוויתור על זכות לקבל תשלום.
- במידה וזכות זו מתהווה במסגרת עסקו או משלח ידו של הנושה ומתקיימים התנאים להכרה בחוב רע כהגדרתו בסעיף 17(ב) לפקודה, הרי שההוצאה שנעשתה לשם מחיקתה היא הוצאה פרוטית.
- לעומת זאת, במידה שהזכות נוצרת עקב פעולה הונית, כדוגמת הלוואת בעלים, הרי שמחיקתה היא פעולה הונית.

פסק הדין בעניין טלמנג'מנט (ע"מ 1129-02):

"גם עבור המוחל מהווה מחילת החוב אירוע מס. בעוד לנמחל צומחת הכנסה, כנגד ההוצאה שרשם שיוציא, המוחל מוותר על זכות לקבל תשלום. במידה שזכות זו נתהוותה מלכתחילה במסגרת עסקו או משלח ידו של הנושה וכן פקיד השומה השתכנע כי מדובר בחוב רע, הרי שההוצאה שנעשתה לשם מחיקתה היא הוצאה פירוטית. במידה שזכות זו נוצרה עקב הלוואה בין הצדדים, כבמקרה של המערערת, הרי שמחיקתה היא פעולה הונית."

סעיף 12 לחוק מע"מ

סעיף 12 לחוק מע"מ, דין תרומה, תמיכה וכדומה - קובע כדלקמן:
"א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר.
• ע"א 563/86 החברה הכלכלית חיפה -

"מטרת ההסדר היתה למנוע הפחתת בסיס המס, על דרך של הוזלת מחיר עיסקאות. אך אין בלשון הנקוטה בסעיף 12 כדי להפוך אותו קשר גומלין בין התרומה לבין מחיר העיסקה לתנאי לתחולת ההסדר הקבוע בסעיף. נהפוך הוא: הלשון היא כללית ובלתי מסוייגת ולפיה רואים כל תרומה, תמיכה או סיוע שקיבל עוסק כחלק ממחיר עיסקאותיו".

• ע"מ 29316-04-13 מוחמד עלי - מחילת על חוב מסחרי באותו עניין דובר במערערת אשר רכשה טובין מספק-חוץ שלה, שילמה את מלוא המע"מ בגין העסקה, אך לא שילמה את מחיר העסקה. במסגרת ביקורת שנערכה למערערת במס הכנסה, הגיעו פקיד השומה והמערערת להסכם פשרה, לפיו יראו את החוב שהיה למערערת כלפי אותו ספק-חוץ כנמחל על ידו ובהתאמה טען מנהל מע"מ כי יש לחייב את המערערת במע"מ לפי 12 לחוק.

סעיף 12 לחוק מע"מ

בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור של המערערת וקבע כי :

"אין מחלוקת כי המערערת דיווחה במסגרת הדו"ח הכספי שלה לשנת 2010 (ביאור מס' 12) על מחילת חובות לספק-חוץ בסך של 2,808,963 ש"ח; אין מחלוקת שבגין הקטנת העסקה, המערערת נשאה בתשלום הפרשים למס הכנסה; אין מחלוקת שלא בוצעה כל עסקה אחרת בין המערערת ובין ספק-החוץ, אלא כי מחילת החוב בוצעה באותה עסקה ממש; ואין מחלוקת כי המערערת שילמה את מלוא המע"מ שנתבקש בגין ביצוע העסקה המקורית ללא סכום המחילה. המחלוקת היחידה בין הצדדים היא האם ניתן להשקיף על מחילת החוב במועד מאוחר יותר כעסקה נפרדת המחויבת במס מכוח עצמה, ובעניין זה דעתי כדעת המערערת. אין המדובר בשתי עסקאות נפרדות, ועל פניו התייחסות לאותה עסקה כשתי עסקאות נפרדות רק לצורך הטלת מס, אינה נכונה, והיא מפססת את תכלית החוק ואת העיקרון של תשלום מס אמת."

- משמע, כאשר נמצא כי שולם המס בגין העסקה, אזי שינוי מאוחר יותר במחירה לא ייחשב כעסקה נוספת ולפיכך אינו אמור לייצר חבות במע"מ מכוח סעיף 12 לחוק ולסתור בכך את העיקרון בדבר תשלום מס אמת.
- האם חל בעת מחילת חוב בין חברות קשורות?



סוגיות בדיווח על בסיס מזומן ועל בסיס מצטבר



דיווח על בסיס מזומן ודיווח על בסיס מצטבר

- כידוע, תורת החשבונאות מכירה בשתי שיטות לקביעת בסיס הדיווח על תוצאות פעילותו של העסק: **דיווח בבסיס מצטבר כחלופה מרכזית ודווח בבסיס מזומן לסוגי עסקים מסוימים.**
- ההבחנה בין שתי שיטות אלו נוגעת לשאלת **העיתוי**, המועד, בו תירשמנה ההכנסות וההוצאות בספרי העסק.
- **בדיווח בבסיס מזומן-** הכנסה או הוצאה תירשם במועד בו נתקבל או הוצא הכסף במזומן.
- **בדיווח בבסיס מצטבר-** הכנסה או הוצאה תירשם כבר במועד בו קמה הזכות לקבלת התשלום או במועד בו נוצרה ההתחייבות לשאת בתשלום ההוצאה.
- הבחירה בבסיס הדיווח - מזומן או מצטבר - היא המכתיבה את המועד להכללתן של הכנסות והוצאות בספרי העסק, וכפועל יוצא את המועד להכרה בהוצאה או לחיוב ההכנסה במס.

עיקרון העקיבה – ע"א 894/87: "ככלל אין פקודת מס הכנסה עוסקת בתורת החשבונאות. היא מקבלת את כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי חשבון סומכים את ידם עליהם. אך אלה לא תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה. במצב כזה נפרדות הדרכים וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת..."

דיווח על בסיס מצטבר או בסיס מזומן

- בחינת האפשרות להעברת הכנסות משנת 2019 לשנת 2020 בהתאם לבסיס הדיווח;
- בחינת האפשרות להקדמת הוצאות לשנת 2019 על בסיס מצטבר;

- ראו הוראת ביצוע 8/2012

חוב אבוד (חוב רע)

סעיף 17(4) לפקודה קובע: "חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס..."

- בפסק דין עוף כרמל הדר (עמ"ה 203/00) עמד בתי המשפט על משמעות המונח "חוב אבוד" (רע): "חוב אבוד" הוא חוב שבעליו לא יצליח לגבותו. הערכת סיכויי הגבייה תיעשה בכל מקרה לגופו בהתאם לניסיונות הגבייה שנעשו ולמצבו הסובייקטיבי של החייב."
- ע"א 918/15 פישמן רשתות בע"מ ואח' - "על הנישום מוטל להוכיח כי "החוב רע" ושאפסו הסיכויים לגבותו, ולשם כך עליו להראות שנקט אמצעי גבייה סבירים ללא הועיל, או שאין הצדקה כלכלית לנקוט נגד החייב הליכי גבייה, או שהחייב נכנס להליכי פירוק. מקום שאין ודאות בדבר היות "החוב אבוד", לא ניתן להכיר בו ככזה מיד בסמוך למועד היווצרותו."

חוב אבוד (חוב רע)

סעיף 24א לתקנות מע"מ- הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד

24א. (ב) עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתייחסות להודעת הזיכוי; בהודעה יפורטו כל אלה:

(1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;

(2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;

(3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

(ג) הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן - התקופה).

חוב מסופק

בפסק הדין בעניין עגיב (ע"מ 1179-09), עמד ביהמ"ש על הבדל שבין "חוב רע" לבין "חוב מסופק":
"לשם קביעה כי מדובר "ההבדל בין "חוב רע" ו"חוב מסופק" הוא עניין של דרגה. חוב רע הוא חוב שנתברר שלא ישולם ואילו חוב מסופק הוא חוב שיש יסוד סביר להניח שהוא לא יפרע".

לגופם של דברים, מציין בית המשפט כי לצורך הקביעה לפיה מדובר ב"חוב מסופק" יש להוכיח שני תנאים:

1. יש לראות כי מכלול הנסיבות תומך במסקנה שאין עוד תקווה לגבות את החוב.
2. הפעולות המשפטיות הכרוכות בגביית החוב עולות על הסכום שייגבה.

חוק מע"מ ותקנות ניהול ספרים – ביטול עסקאות

עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה -
סעיף 49 לחוק מע"מ – "הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר"

תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973:

"בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא, ינהג הנישום כלהלן:

(1) טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דיווח עליה כדין בדו"ח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"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:
יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן לאותו לקוח, על ידי רישום אחרי סכום החשבונית:...



מיסוי בעלי שליטה וחברות ארנק בעידן משבר הקורונה



סעיף 3 (ט) לפקודה – משיכה של כספים מחברה

- **סעיף 3(ט) לפקודה** – מטיל כידוע מס בין היתר על "משיכה של כספים מחברה" - לרבות כל אחד מהמפורטים להלן, ובלבד שלא יראו כמשיכה של כספים מחברה סכום משיכות מצטבר, שלא עלה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה, **על מאה אלף שקלים חדשים:**
- **"מועד החיוב"** - במשיכת כספים מחברה - בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו;
- קרי משיכות בעלים שנמשכו בשנת 2019 וירדו לטמיון בשנת 2020 כתוצאה ממשבר הקורונה עלולות להקים לבעל שליטה חבות במס בסוף 2020.
- בימים של מחנק אשראי ראוי שיגדילו את הסכום החריג של מאה אלף שקלים בחקיקה.

מיסוי חברות ארנק - סעיף 62 א לפקודה

הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד בין היתר:

- הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".
- **חזקה: יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים.**
- הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר.
- בצוק העיתים וככל שמשבר הקורונה יימשך בין אם מספר הלקוחות יצטמצם ובין אם עובדים יפוטרו יש חשש כי החזקה תיכנס לתוקף ותגרום למס שולי לבעלי המניות המהותיים.
- יש לפעול להקפאה של החזקה עד יציאה מהמשבר.



חוק עידוד השקעות הון



חוק עידוד השקעות הון – מפעל טכנולוגי מועדף

בין התנאים לקיומו של "מפעל טכנולוגי מועדף" קיימים התנאים החלופיים הבאים:
"בחברה בעלת המפעל התקיים אחד או יותר מאלה:

(א) 20% או יותר מעובדיה הם עובדים אשר מלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים שלה כהוצאות מחקר ופיתוח או שהיא מעסיקה 200 עובדים כאמור או יותר;...

(ד) מספר העובדים בשלוש השנים הקודמות לשנת המס גדל ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שבשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה החברה העסיקה 50 עובדים לפחות;...

חוזר מס הכנסה 9/2017, מציין לעניין זה כי:

"לעניין זה, "מספר עובדי החברה בשנת מס" יחושב בהתחשב בתקופת עבודתו של העובד במהלך השנה ובהתחשב בחלקיות המשרה, במידה ולא מדובר במשרה מלאה. "עובד - "לרבות יחיד אשר אינו רשום משפטית כעובד החברה אך עומד לרשותה של החברה ובלבד שהוא מועסק במפעלה של החברה באופן בלעדי."

• ברור כי התנאים לקיומו של "מפעל טכנולוגי מועדף" ופרשנות רשות המסים אינם מתאימים לעידן משבר הקורונה.



השלכות לעניין מיסוי בינלאומי



"תושב ישראל" – מבחן אובייקטיבי

תושב ישראל מוגדר בפקודה, כדלקמן:

לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

"תושב ישראל" – מבחן כמותי

תושב ישראל:

מבחן כמותי –

- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
 - (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
 - (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.
- (3) החזקה שבפסקה (3) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

"תושב חוץ"

- תיקון 168 תיקון, בין היתר, את הגדרת "תושב חוץ", לצרכי הפקודה. רוצה לומר, עד לתיקון 168 הוגדר "תושב חוץ" בפקודה בהגדרה השיורית "מי שאינו תושב ישראל". כלומר, מי שנמצא, כי "מרכז חייו" אינו בישראל ממועד מסוים ובהתאמה אינו נחשב עוד כ- "תושב ישראל", ייחשב כ"תושב חוץ" לצרכי הפקודה (להלן: "החלופה הראשונה").
- במסגרת תיקון 168 הורחבה הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:
"תושב-חוץ" – מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);".

חזרה מוקדמת לישראל

- על רקע המשבר הכלכלי הכלל עולמי, ייתכן כי רבים שעזבו את ישראל במסגרת רילוקיישן לעבודה בחברות זרות ומתוך כוונה להגר ממנה לתקופה בלתי מוגבלת, יאלצו לשוב לישראל בטרם עת.
- דגש: חזרה לפני תום ארבע שנים ממועד העזיבה –
- חוזר 1/2011: "יחיד שעזב את ישראל וטרם חלפו ארבע שנים ממועד עזיבתו ומשכך לא ניתן לקבוע בהכרח כי ניתק תושבותו ביום העזיבה, יפנה לפקיד השומה במקום מגוריו לשם הסדרת מעמדו כתושב חוץ בהתאם להגדרה".

חזרה מוקדמת לישראל

פסק הדין בעניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466)

- המערערת באותו עניין, אזרחית ותושבת ישראל עברה לגור עם בעלה וילדיהם בהונג קונג בשנת 2006. לפני עזיבתה את ישראל, המערערת עבדה בחברת צים שירותי ספנות משולבים בע"מ, בתפקיד הטמעת מערכות פיננסיות. בהונג קונג עבדה המערערת בחברת בת של צים, בתפקיד של סמנכ"ל לענייני כספים של החברה.
- בחודש נובמבר 2005 יצאה המערערת מישראל להונג קונג להכנת הסידורים למעבר המשפחה. בינואר 2006 עזבו כל בני המשפחה, בעלה וילדיה, את ישראל והצטרפו למערערת בהונג קונג.
- מתוך כוונה לשהות פרק זמן ארוך במקום עבודתה החדש בהונג קונג, השכירה המערערת את ביתה לטווח ארוך, בעלה התפטר מעבודתו, ילדיה השתלבו בבתי ספר בהונג קונג והמערערת העתיקה באופן כללי את מרכז חייה מחוץ לישראל. קודמה בתפקיד שהה בהונג קונג חמש שנים.
- בחודש אוגוסט 2008 הופסקה עבודתה של המערערת במפתיע, עקב התחלפות מנכ"ל החברה בהונג קונג.
- המערערת שבה עם משפחתה לישראל במטרה לחזור ולעבוד בחברת צים, אשר המשיכה לשלם לה את משכורתה בזמן שהותה מחוץ לישראל.

חזרה מוקדמת לישראל

פסק הדין בעניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466) - המשך

- המערערת דרשה קבלת החזר מס שנוכה לה במקור בישראל בידי חברת צים בגין שנות המס 2006 ו-2007 בטענה כי בשנים אלו נחשבה כתושבת חוץ לצרכי מס. פקיד השומה דחה את בקשתה. לדידו, המערערת לא ניתקה את תושבותה הישראלית לצרכי מס במהלך השנים המדוברות.

הערעור התקבל

ראינו כי המערערת ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת אך בפועל זו קוצרה ועבודת המערערת הופסקה כבר בשנת 2008. שינוי זה הכריח את המשפחה לשוב לישראל. חזרה זו ואף חזרת הבעל למקום העבודה הקודם, אינה מלמדת כי העזיבה בשנת 2006 הייתה לתקופה ארעית או כי כוונת המערערת הייתה כי ישראל תמשיך להיות מרכז החיים. את הזיקה הסובייקטיבית ואת הזיקות האובייקטיביות יש לבחון בזמן אמת, כלומר במהלך שנות המס שבמחלוקת ולא בדיעבד, אלא אם ההתנהגות המאוחרת מעידה על כוונה קודמת."

יודגש כי רשות המסים לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין.

חוסר יכולת לצאת מישראל

הסיטואציה: יחידים שאינם יכולים או רוצים לשוב למדינת תושבותם, אם בשל חשש מפני התפשטות וירוס הקורונה, אם בהעדר טיסות למדינת התושבות, אם בשל הידבקות שלהם עצמם, מחלת קרוב, או בידוד שנכפה עליהם בישראל וכיו"ב.

- בפסק הדין **בעניין קניג** (ע"מ 31489-01-13), הצליח הנישום לסתור את שתי החזקות ביחס לשנת המס 2006, למרות ששהה בישראל 212 ימים באותה שנת מס. הנישום הוכיח כי שהה בישראל פרק זמן ארוך מן המתוכנן בשל צו עיכוב יציאה מן הארץ שהוצא כנגדו על ידי בנק הפועלים בשל חוב כספי לבנק.
- בעניין סולר (עמ"ה 7038/03) בית המשפט לא זקף לחובת הנישום את עובדת שהותה בישראל של רעייתו לצרכי טיפול באמו החולה. שם, הדגיש בית המשפט את חשיבות המבחן הסובייקטיבי: "יישום האמור לעיל לענייננו מוליך למסקנה כי לאור המבחן השני, הסובייקטיבי, העוסק בכוונתו של האדם, ניתן לאמור כי לא נשללה גרסת המערער, לפיה הוא ראה בארה"ב כמרכז חייו, בתקופה הרלבנטית."

חוסר יכולת לצאת מישראל

תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו – 2006, מחריגות מהגדרת תושב ישראל בנסיבות מסוימות בין היתר יחיד המאושפז בעת שהות בישראל, כלהלן:

"3. יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)(1) ו-(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה: ...
(7) חולה המאושפז בבית חולים או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל ואשר אילולא תקופת אשפוזו לא היו חלות לגביו הוראות פסקת משנה (א)(2) בהגדרה;"

• יש לבחון צורך בהגשת דוח מפרט בישראל.

• מצב של פיצול תא משפחתי.

• בחינת שליטה וניהול וחשיפה למוסד קבע בישראל כפועל יוצא מפעילות בישראל עבור גופים זרים.



שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן



תודה לכולם!