



עלון מיידע מספר 3/2016

לקוחות וידידים יקרים,

אנו מתכבדים להציג בפניכם את עלון המידע של משרדנו. עלון המידע מתמקד בסקירת פסיקה עדכנית בנושאי מס הכנסה, הוא נועד לצרכים אינפורמטיביים בלבד ואין לראות בו חוות דעת או יעוץ משפטי.
קריאה מהנה ושנה טובה ומוצלחת,

אסף ששון, עו"ד ור"ח ד"ר אמנון רפאל, עו"ד שלומי לזר, עו"ד ור"ח אלון יפה, עו"ד ור"ח

ע"מ 19898-03-13 רפי אמית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (15.6.2016) – תושבות וסיווג הכנסה –
הנישום החל לשהות פרקי זמן ממושכים בחו"ל, החל משנת 2002, כאשר עיקר זמנו הוקדש למשחק הפוקר, תוך צבירת סכומי כסף ניכרים מזכיות. פקיד השומה סבר כי הנישום נותר תושב ישראל למרות העדויות הרבות מישראל והוציא שומה לשנת 2007, במסגרתה חייב את ההכנסות ממשחק הפוקר כהכנסה מעסק או משלח יד. הנישום, לעומת זאת, סבר כי קשרי התשבות שלו לישראל נותקו כבר בשנת 2002 ולפיכך הוא לא היה חייב במס בישראל על הכנסותיו, ובפרט לעניין שנת המס 2007 במהלכה שהה בישראל 30 ימים בלבד, ולגביה לא התקיימו החזקות המספריות הקבועות בהגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה ומרכז חייו היה לטענת הנישום מחוץ לישראל. לחילופין גרס הנישום כי פוקר הוא משחק מזל שההשתתפות בו אינה יכולה להוות עסק או משלח יד, ומכאן כי אף אם קיימת חבות מס בישראל, הרי ששיעור המס מוגבל ל-25%. בית המשפט המחוזי קבע כי הנישום היה תושב ישראל בשנת המס 2007, בהתבסס על מספר נימוקים: ראשית, נמצא כי הנישום נכח בישראל פרקי זמן ממושכים בשנים שלפני שנת המס שבערעור (2007) ולאחריה, הרבה מעבר לאדם שבא לביקורי מולדת. שנית, נמצא כי הנישום לא היכה שורשים של ממש בכל מקום אחר בעולם. בהקשר זה, הוסיף בית המשפט אמירה מעניינת, לפיה אפשר ולצרכי מס, אדם יהא חסר תשבות, ואולם המדובר במקרים נדירים ולא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם אינו תושב ישראל וגם אינו תושב של כל מדינה אחרת בעולם. ושלישית, נמצא כי הנישום נהג להעביר לישראל, באופן מתמיד, את סכומי הזכייה, כאשר העברות אלו הסתכמו לסך של כ-20 מיליון ₪. התנהגות זו העידה כי ישראל נותרה הבסיס הכלכלי של הנישום. לגבי שיעור המס החל על ההכנסה שנצמחה, נקבע כי דובר בהכנסה ממשלח יד, החייבת במס לפי סעיף 1(2) לפקודה. בהקשר זה, צוין כי קיימים שלושה יסודות עיקריים לכינון משלח יד: קיום כישורים או מיומנות בידי אדם, שאינם נחלת הכלל; הפעלה תדירה של הכישורים מתוך כוונה להפקת תועלת כלכלית; והיעדר מרכיב ממשי של מכירת מלאי. נמצא כי הנישום רכש מיומנות בתחום הפוקר שאינה נחלת הכלל ונהג להפעילה באופן תדיר להפקת תועלת כלכלית, ולפיכך סווגה ההכנסה האמורה כהכנסה ממשלח יד. במסגרת הדיון בסוגיה זו הפנה בית המשפט לכרך הראשון של ספרו **"מס הכנסה"**, בעמ' 112. לצד קביעות אלו, נמצא כי עיקר ההכנסה ממשחק הפוקר נבעה לנישום בשנים 2005-2006 שהיו שנים סגורות שהתיישנו ולפיכך, יוחס סכום של כ-1.5 מ' ₪ בלבד לשנת 2007 כהכנסה חייבת. כמו כן, נקבע כי יש להעניק זיכוי בגין מס אמריקאי שנוכה במקור בשנת 2007, כנגד חבות המס בישראל.

ע"א 8453/14 ש.שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (5.6.2016) – אי התרה בניכוי של הוצאות טרום עסקיות – הנישומה הינה חברת ביטוח שהוקמה בשלהי שנת 2006. בחודש נובמבר 2007 קיבלה הנישומה רישיון מבטח מהמפקח על הביטוח והחלה בהנפקת פוליסות ביטוח בתחילת שנת 2008. הנישומה ביקשה מפקיד השומה לפטור אותה מהגשת דוח מס לשנת 2007 ולאחד את הדוח עבור החודשים נובמבר-דצמבר 2007 יחד עם הדוח לשנת המס 2008, תוך ציון כי בשנת 2007 לא בוצעה כל פעילות עסקית. פקיד השומה אישר את איחוד תקופות הדיווח, בהסתמך על המצג של הנישומה לגבי העדר פעילות עסקית בשנת 2007. כמו כן, קיבלה הנישומה אישור הפטור אותה מהגשת דוחות לשנת 2007 מאגף שוק ההון, ביטוח וחסכון במשרד האוצר, בהסתמך על הצהרתה כי טרם החלה את פעילותה בשנת 2007. ממועד הקמתה ועד לסוף שנת 2007 נבעו לנישומה הוצאות בקשר לעסקי הביטוח, אשר נרשמו בדוח ההתאמה המאוחד למס לשנת 2008 כהוצאות הקמה. הנישומה דרשה את ההוצאות האמורות בניכוי, וזאת תוך הצהרה כי החלה לפעול כבר בשנת 2007. פקיד השומה סירב להתיר לחברה את ההוצאות האמורות בניכוי ובשומה שהוציא לשנת המס 2008 סיווג אותן כהוצאות הוניות. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של פקיד השומה. הנישומה ערערה על פסק הדין לבית המשפט העליון. בית המשפט העליון דחה את ערעורה של הנישומה, ופסק כי דובר בהוצאות הוניות, אשר אינן מותרות בניכוי. נקבע כי על הנישומה חל השתק שיפוטי המונע בעדה מלטעון כי החלה בפעילותה העסקית עוד בשנת 2007 לאור הצהרתה האמורות בפני פקיד השומה ובפני אגף שוק ההון, ביטוח וחסכון במשרד האוצר. כפועל יוצא, נשמטה הקרקע באשר לטענה כי ההוצאות שהוצאו בשנת 2007 הן הוצאות פחותיות ששימשו לפעילות עסקית בשנה זו. בית המשפט העליון קבע כי אף בהתעלם מקיומו של ההשתק, הנישומה לא עמדה, בניסיונות העניין, בנטל ההוכחה כי ההוצאות שימשו להפקת הכנסה מפעילותה העסקית וכי עולה שהוצאותיה שימשו להקמת התשתית להפעלת חברת ביטוח ולא לפעילות עסקית. לפיכך, נמצא כי ההוצאות שבמחלוקת הינן הוצאות הוניות טרום עסקיות, אשר אינן מותרות בניכוי בהתאם לסעיף 32 לפקודה. בפסק דינו הפנה בית המשפט העליון לדיון שנערך בנושא הוצאות טרום עסקיות בכרך הראשון של ספרו **"מס הכנסה"**, בעמ' 433. בשולי הדברים צוין בית המשפט העליון כי ייתכן שיש מקום לשקול יצירת תמריצים והקלות עבור חברות ועסקים בתחילת דרכם באמצעות הכרה רחבה יותר בניכוי הוצאות טרום עסקיות, אך הותיר זאת לפתחו של המחוקק תוך הדגשה כי נכון להיום, בהתאם לדיון הנוהג, הוצאות טרום עסקיות אינן מותרות בניכוי בהיותן הוצאות הוניות.

ע"מ 32164-05-16 פלוני נ' מס הכנסה חולון (29.5.2016) – אי תחולת חיסיון עורך דין-לקוח על תוצרי עבודת עורך הדין או על זהות לקוחותיו – במשרדו של המבקש, עו"ד במקצועו, שעסק בהקמה של חברות זרות ופתיחת חשבונות בנק בחו"ל, נתפסו מסמכים על ידי רשויות המס, שעיקרם תעודות התאגדות, תקבולים, פרוטוקול מינוי דירקטורים, תעודות מניה, מסמכים לפתיחת חשבון בנק וחשבונות סליקה של כרטיסי אשראי. מטרת תפיסת המסמכים הייתה לקשר בין חברות המוקמות בחו"ל לבין אזרחים ישראלים החבים בתשלום מס בישראל. לטענת המבקש, על המסמכים חל חיסיון עו"ד-לקוח מכוח סעיף 48 לפקודת הראיות הקובע כי: "דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך דין לבין לקוח או לבין אדם אחר מטעם הלקוח ויש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, אין עורך הדין חייב למסרם כראייה, אלא אם ויתר הלקוח על החיסיון". לגישת רשויות המס, החיסיון לא חל על המסמכים שנתפסו משלושה טעמים: משאין המדובר בדברים ומסמכים שהוחלפו בין עו"ד לבין לקוחו אלא בתוצרים של עבודת עורך הדין; משלא מדובר בשירות מקצועי הניתן על ידי עורך דין; ומשלא חל חיסיון כנטען על זהותו של לקוחו של עו"ד. בית המשפט המחוזי בתל אביב קבע כי החיסיון חל על חילופי הדברים שבין עורך הדין ובין הלקוח במהלך מתן השירות המקצועי אך לא על תוצרי השירות – מסמכי ההתאגדות של החברות הזרות ומסמכים נוספים היוצא באלה ואף לא על זהות הלקוח של עורך הדין. כפועל יוצא, הבקשה להקמת חיסיון נדחתה בכל הקשור לגילוי שמות הלקוחות וזיקת לקוח זה או אחר לחברה פלונית.

ע"א 5169/15 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' קע"ל בע"מ (5.6.2016) – שלילת פטור ממס שבח המוענק למוסד ציבורי כאשר הזכות במקרקעין מוחזקת על ידו בעקיפין באמצעות חברת בית – הנישומה הינה "חברת בית", כהגדרתה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, אשר 60% ממניותיה הוחזקו על ידי "מוסד ציבורי", כהגדרתו בסעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין. הנישומה מכרה מספר יחידות בבנין שהיה בבעלותה וביקשה להחיל פטור חלקי על 60% מהשבח שהופק במכירה, בהתאם לפטור המוענק למוסד ציבורי בסעיף 61(ב)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ובהתבסס על הסדר השיקופות הקבוע בסעיף 64 לפקודה. מנהל מיסוי מקרקעין סירב להחיל על הנישומה את הפטור האמור וטען שהפטור חל אך ורק במכירה של מקרקעין המוחזקים ישירות על ידי המוסד הציבורי ולא על החזקה באמצעות חברה לרבות במקרה של "חברת בית". ועדת הערר קיבלה את טענות הנישומה וקבעה כי אין מניעה להחיל על הכנסה משבח בידי חברת בית פטורים הניתנים לחברה. מנהל מיסוי מקרקעין ערער לבית המשפט העליון. בית המשפט העליון קיבל את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין וביטל את קביעתה של ועדת הערר. נפסק כי כאשר המדובר בחברת בית, "שרשרת המס" החלה על שבח מקרקעין מתירה לבצע פעולות פטור על השבח רק בשעה שהוא עודם מצוי בגבולות חוק מיסוי מקרקעין וטרם הפך להכנסה חייבת של חברת הבית מכוח סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, לא ניתן להחיל על עסקאות המכר שביצעה הנישומה את הפטור המוקנה למוסד ציבורי, שכן בשלב שבו הפכה ההכנסה מהשבח להכנסה חייבת של חברת הבית, המיוחסת לחברה, יצא השבח מגבולות חוק מיסוי מקרקעין ולא ניתן היה עוד לבצע בו פעולות פטור מכח הוראות חוק מיסוי מקרקעין. כך, סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין משמש כמעין צינור בין הוראות החוק לבין הוראות הפקודה, בקובעו כי לעניין שיעור המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה. ואולם, הכללת השבח בהכנסה החייבת מכוח הסעיף הינה אך ורק לעניין שיעורי המס והזיכויים ולא לעניינים אחרים, כגון ניכויים, קיזוזים ופטורים. בשולי הדברים, הטעים השופט דניגור כי ניתן להרהר אחר לשון הצרה של הסעיף האמור, ואולם אין ביכולתו של בית המשפט לפרוץ את גבולות החוק. להרחבה אודות משטר המס החל על חברת הבית ראו בכרך ב' של ספרו **"מס הכנסה"**, בעמ' 385-395.

ליצירת קשר

לסדרת הספרים

לתמציות חוות דעת

לפרסומים נוספים