

חידושי מיסים וחוקים נלווים

מיסויי ישראל - פסקי דין

הכרה בהוצאות טיפול בילדים כהוצאות לצורכי מס

עמ"ה (ת"א) 1213/04 ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן

ביום 3 באפריל 2008, פורסם פסק דין של בית המשפט המחוזי, אשר בו נקבע באופן תקדימי כי אמהות עובדות תוכלנה לנכות את התשלומים שהן משלמות למעונות יום ולמטפלות כהוצאות מוכרות לצורכי מס הכנסה.

עיקרי פסק הדין

רקע עובדתי

ורד פרי, עו"ד במקצועה ואם לשני ילדים, ביקשה לנכות כהוצאה בייצור הכנסתה, תשלומים ששילמה למעון יום לילדים ומועדוניות עבור ילדיה, בטענה כי הן מחויבות המציאות לצורך יציאתה לעבודתה כעורכת דין. פקיד השומה לא התיר סכומים אלו בניכוי, בטענה שמדובר בהוצאות שלא יצאו בייצור הכנסה.

החלטת בית המשפט

בית המשפט המחוזי, בקביעה תקדימית ופורצת דרך, התיר לראשונה לנכות הוצאות טיפול בילדים כהוצאות מוכרות לצורכי מס. לפי פסק הדין, חלק מן ההוצאות יוכרו בניכוי, בעוד שיתרת ההוצאות לא תוכר בניכוי, היות שהן נחשבות כהוצאות פרטיות. כך לדוגמא, ההפרדה בין תשלום על ארוחות (הוצאה פרטית, שלא תוכר כהוצאה לצורך מס) לבין התשלום למעון (הוצאה לצורך יצור הכנסה, שתוכר כהוצאה לצורך מס). במידה ואין

הפרדה בין החלק הפרטי לחלק אשר יצא לשם ייצור ההכנסה, יוכרו רק מחצית מההוצאות.

התפתחויות לאחר פסק הדין

ביום 12 במאי 2008, הגישה רשות המיסים ערעור לבית המשפט העליון על פסיקת בית המשפט המחוזי, בטענה כי בית המשפט המחוזי טעה כשהתיר לנכות הוצאות טיפול בילדים, מבלי שקיימת הוראה מפורשת בחוק, המתירה את הניכוי המבוקש. זאת, למרות שבית המשפט המחוזי התייחס לעניין זה בפסק דינו: **"ככל שבית המשפט סבור כי הוצאה באה בגדר הוראת סעיף 17 ומותרת היא בניכוי, אזי בהעדר הוראה המונעת התרה זו, עליו לפסוק לפי הבנתו את הדין"**.

הערה חשובה לענייננו הינה, כי היועץ המשפטי של רשות המסים, עו"ד (רו"ח) משה מזרחי, הנחה את כל פקידי השומה בישראל במסמך פנימי, שהפיץ בעקבות פסק הדין, שלא ליישמו, בהיותו, לגישתו, חורג מתפישת היסוד בסוגיית התרתן בניכוי של הוצאות. במכתבו, פקידי השומה מונחים **"לדרוש ראיות להוכחת אופייה של המסגרת הטיפולית (מעון, צהרון וכיוצא באלה), גיל הילדים בכל שנת מס, גובה ההוצאה ואם התשלום כולל תשלום בגין ארוחות ובגין העשרה"**.

לגבי תביעות להחזר הוצאות בגין שנים קודמות, דורש היועץ המשפטי של רשות המסים הגשת דו"ח מסודר, בצירוף ראיות, תחת ההנחיה ש**"לא יינתנו בשלב זה החזרי מס העולים מאותן בקשות"**.

מעבר לכך, מנחה היועץ המשפטי של רשות המסים כי לגבי שנים שכבר ניתנו בהן **שומות מס סופיות**, אין להיעתר לבקשות לפתיחת שומות, ובשומות, שבהן לא יוכר הניכוי, המליץ לפקידי השומה להגיע להסכם עם הנישום על דחייתה של הגשת השגה עד שיוכרע ערעור המדינה על פסק הדין.

העברת נכס במסגרת סעיף 104א לפקודת מס הכנסה, שלא בדרך של הקצאת מניות בתמורה להעברה

ה"פ (ת"א) 1413/05 א. נווה ושות' משרד עו"ד נ' מדינת ישראל

ביום 7 באפריל 2008, פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין סעיף 104א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה"), שקבע, כי על מנת שיחול הפטור ממס הקבוע בסעיף 104א לפקודה, אין צורך כי העברת הנכס תיעשה דווקא בדרך של הקצאת מניות בתמורה להעברה, אלא היא יכולה להתבצע גם בתמורה לשטר הון העומד בהגדרת "זכות בחבר בני אדם" שבסעיף 103(2) לפקודה.

עיקרי פסק הדין

רקע עובדתי

לעו"ד אברהם נווה (להלן - "עו"ד נווה") היתה זכות בעלות רשומה במשרד א. נווה ושות', חברת עו"ד בבעלותו המלאה (להלן - "החברה"). עו"ד נווה החליט לממש את הזכות, הקיימת בסעיף 104א לפקודה, על מנת להעביר נכס ממנו לחברה שבשליטתו המלאה ללא תשלום מס, וחתם עם החברה על הסכם להעברת זכויותיו בנכס מסויים בתמורה להנפקת שטרי הון ע"י החברה. שטרי ההון הקנו לעו"ד נווה אופציה להמרתם במניות החברה, וכן זכות לקבל 800,000 ש"ח במועד פירעון עתידי שיקבע. פקיד השומה לא אישר את העברת הזכויות האמורה כעומדת בתנאי ס' 104א לפקודה, שכן לטענתו העברת הזכויות יכולה לעמוד בתנאי ס' 104א רק על דרך הקצאת מניות.

החלטת בית המשפט

בית המשפט המחוזי פסק, כי הגדרת "זכות בחבר בני אדם" שבסעיף 103 לפקודה (סעיף ההגדרות בחלק ה'2: שינוי מבנה ומיזוג) הינה רחבה ביותר, ובהתאם לכך, יכולה לכלול,

בין השאר, מניות, אופציות, אגרות חוב המירות למניות, זכויות לניהול החברה, וכן אופציה או זכות תביעה ביחס לאחת מהזכויות הנ"ל. על כן, זכות כנ"ל עשויה להיות מוענקת למעביר הנכס לפי ס' 104א לפקודה, מכוח הסכם, לרבות הנפקת שטר הון, ולא רק מכוח הקצאת מניות, וכן אין היא חייבת לנבוע ממסמכי היסוד של התאגיד, על מנת שיחול הפטור ממס שבסעיף 104א לפקודה.

בנסיבות המקרה, בית המשפט המחוזי קבע, כי שטר ההון עמד בהגדרת סעיף 103 לפקודה, שכן, שטר ההון מקנה לעו"ד נווה אופציה להמרתו במניות החברה. העובדה ששטר ההון מקנה, בנוסף לכך, זכות לקבל 800,000 ש"ח במועד עתידי, אינה מוציאה אותו מהגדרה של "זכות בחבר בני אדם".

חשוב לציין, כי בסופו של יום, דחה בית המשפט את תביעתו של עו"ד נווה, וזאת מהנימוק ששטר ההון, המקנה את הזכות להמירו במניות החברה, מהווה אמנם "זכות בחבר בני אדם", אך יחד עם זאת הוא כולל התחייבות נוספת מצד החברה לתשלום סכום מסויים במועד פירעון עתידי שיקבע. לכן, העובדה כי מדובר בחברה שהיא בשליטתו המלאה של מעביר הנכס, שיכול לקבוע את מועד פירעון ההתחייבות הנוספת, מוציאה את העברת הנכס בתמורה להנפקת שטר ההון האמור מתחולתו של סעיף 104א לפקודה.

רכישת חברה בעלת הפסדים צבורים לצורך קיזוזם כנגד רווחים מפעילות שהועברה לאותה חברה

בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (ע"א 7387/06).

ביום 29 במאי 2008 התפרסם פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין רכישת חברה, שלה הפסדים צבורים, שקבע, כי לא בכל מקרה תביא העברת פעילות בשל טעם מיסוי לשלילת הזכות לקיזוז הפסדים, שכן השאלה היא האם הטעם המיסויי הביא להפחתת מס שאינה נאותה.

עיקרי פסק הדין

רקע עובדתי

חברת בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ (להלן - "החברה"), פעלה כמוסך והוחזקה בחלקים שונים על ידי שני בעלי מניות, אשר אחד מהם היה מר בן ארי (החזיק בעקיפין ב-32% ממניות החברה). בנקודת זמן מסוימת, בה לחברה היו הפסדים צבורים, מכר בעל מניות האחר את מניותיו לבן ארי. תקופה מסוימת לאחר רכישת המניות, העביר בן ארי לחברה בעלת ההפסדים פעילות רווחית מחברה אחרת בבעלותו, שפעלה בתחום הביטוח, ורצה לקזז את ההפסדים הצבורים כנגד הרווחים מהפעילות בתחום הביטוח. פקיד-השומה קבע, כי לא ניתן לקזז הפסדים אלה, שכן העברת פעילות הביטוח לחברה היתה, לטענתו, עסקה מלאכותית.

בית המשפט המחוזי קבע, כי לא נמצא טעם מסחרי בבסיס הבחירה לבצע את העסקה בדרך של רכישת מניות החברה והעברת הפעילות הרווחית בתחום הביטוח אליה דווקא. זאת ועוד, נקבע כי לא די בקיומו של טעם מסחרי, המסביר את הרצון לביצוע העסקה (במקרה זה הטעם המסחרי שהוצג היה רצונו של בן ארי להפריד את הפעילות הביטוחית

מנכ"ס הנדל"ן של החברה המעבירה), אלא נדרש טעם מסחרי לאופן ביצוע העסקה בדרך שבה היא נעשתה. בהתאם, קבע בית המשפט המחוזי, כי מטרת העסקה הייתה הפחתת מס, ועל כן דחה את הערעור החברה על שומותיה. מכאן הערעור לבית המשפט העליון.

החלטת בית המשפט העליון

בית המשפט העליון קיבל באופן חלקי את ערעורה של החברה. בראשית הדברים, קבע בית-המשפט העליון, כי לא התקיים טעם מסחרי לעסקת רכישת יתרת המניות כפי שבוצעה, וכי מטרת העסקה הייתה להפחית תשלומי מס. עם זאת, נקבע כי לא בכל מקרה תביא העברת פעילות בשל טעם מיסוי לשלילת הזכות לקיזוז הפסדים, שכן השאלה היא **אם הטעם המיסוי הביא להפחתת מס שאינה נאותה** (כפי שמורה סעיף 86 לפקודת מס הכנסה); ואם כן, מהו יתרון המס אשר ממנו יש להתעלם. בעניין זה, הציג בית המשפט שני עקרונות בבסיס הניתוח: **האחד** - אין להתיר "רכישת הפסדים צבורים", שספגו בעלי מניות אחרים, כאשר אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס; **השני** - שמירה של זכותו של בעל מניות "ליהנות" מהפסדיו הכלכליים האמיתיים, בדרך של קיזוזם כנגד הכנסות, ולא בדרך של מכירתם לגורם אחר.

קו פרשת המים, כדברי בית-המשפט, ביישום שני העקרונות האמורים הוא השינוי או היעדר-השינוי ב"שליטה" בחברה: **כאשר בעל שליטה בחברה שצברה הפסדים מביא לשינוי תחום פעילותה, ולחברה יש הכנסות חייבות במס לאחר השינוי, אין חולק, כי החברה תוכל לקזז את הפסדיה בעבר כנגד הכנסתה החייבת במס (בכפוף, כמובן, לכללי קיזוז הפסדים).** זאת ועוד, כל עוד לא מתקיים שינוי בשליטה בחברה, אין ב"החלפת ידיים" במניות החברה (בעסקאות בין המיעוט לרוב ובעסקאות של המיעוט והרוב עם גורמים חיצוניים) כדי לפגוע בזכות קיזוז ההפסדים של החברה. לעומת זאת, במצב בו נמכרת ה"שליטה" בחברה (לרבות מצב בו בעל השליטה החדש אינו רוכש את מלוא הזכויות בחברה, ובחלק מהמניות מחזיק בעל מניות מיעוט אשר ספג הפסדים טרם שינוי השליטה) ללא טעם מסחרי, זולת ניצול הזכות לקיזוז

ההפסדים, נוטה האיזון לכיוון העיקרון, האוסר "רכישת הפסדים צבורים", שספגו בעלי מניות אחרים.

לאור כל האמור, בעניין בן ארי קבע בית המשפט העליון, כי ההפסד שיותר לקיזוז יעמוד על הסכום המתקבל ממכפלת ההפסדים שהתהוו טרם שינוי השליטה (יום רכישת חלקו של בעל המניות האחר בחברה על-ידי בן-ארי), בשיעור ההחזקה של בעל מניות המיעוט, קרי – בן ארי, בעת התהוותם של הפסדים אלה (כאמור – 32%). כך, ההפסד שיותר לחברה בקיזוז ישקף את ההפסד הכלכלי שספג הרוכש בהיותו בעל מניות מיעוט.

חישוב החבות במס שבח לפי סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין

ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אברהם פוליטי

ביום 28 למאי 2008, פורסם פסק הדין של בית המשפט העליון בסוגית שיטת החישוב הקבועה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין"; "החוק"). פסק הדין קובע, כי אין לסטות, בנסיבות העניין, מלשון החוק, הקובעת חלוקה ליניארית של הרווח או השבח הריאלי בין התקופות לפני כניסת רפורמת המס הרלוונטית ולאחריה.

עיקרי פסק הדין

רקע עובדתי

אלברט פוליטי (להלן – "פוליטי") רכש בשנת 1992 יחד עם אחר חלקת קרקע. בשנת 2002 רכש מהאחר חלק נוסף מאותה הקרקע, ובהמשך נבנה מבנה בן 7 קומות על החלקה ופוליטי קיבל 5 דירות, מתוכן מכר שתיים. על מכירה זו הוציא מנהל מיסוי מקרקעין לפוליטי שומת מס שבח, וקבע, כי יש לבחון את השבח לפי הנוסחה הליניארית

הקבועה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין. לפי נוסחה זו, יש לשלם מס שולי על השבח הריאלי שנצמח לפני מועד כניסת רפורמת המס הרלוונטית לתוקף ("יום התחילה"), 7 בנובמבר 2001, ואילו על השבח הריאלי שנצמח לאחר יום התחילה יש לשלם מס בשיעור של 25% בלבד. מאידך, טען פוליטי כי יש לבחון את הפיצול בין תקופות צבירת השבח הריאלי בחינה מהותית כלכלית, ומכיוון שבנסיבות העניין, השבח הריאלי **נצבר כולו** לאחר יום התחילה, (קרי, שווי השוק של הנכס עלה בעיקר לאחר יום התחילה), יש להטיל על כל השבח הריאלי שנצבר מס בשיעור 25% בלבד.

ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה קיבלה את עמדתו של פוליטי, והחליטה, כי יש לאפשר למוכר מקרקעין להוכיח עובדתית את מועד היווצרות השבח הריאלי, מכיוון שהחלוקה הליניארית ביו "שבח ריאלי" שנצמח עד יום התחילה שבסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין לבין שבח ריאלי שנצמח לאחריו היא **בגדר חזקה הניתנת לסתירה**, החלה מקום שהנישום אינו יכול להוכיח את העובדות למעשה.

בערעור לבית המשפט העליון טען מנהל מיסוי מקרקעין, בין היתר, כי במקרה זה יש לפעול בהתאם ללשון החוק, וכשם שבית המשפט נמנע מלהתערב בהחלטתו של המחוקק בשאלה, האם להפחית את שיעורי המס אם לאו, כך גם קביעת שיעור המס בעניין הנדון היא עניין למחוקק בלבד.

החלטת בית המשפט

בית המשפט העליון קבע, כי במעבר לשיעורי מס נמוכים יותר, בחר המחוקק וקבע בלשון החוק את הנוסחה הליניארית, ואת בחירתו זו יש לכבד. אכן, המחוקק היה יכול לבחור גם במדיניות מעבר אחרת, אך לא עשה כן. לפיכך, בית המשפט העדיף את עמדתו של מנהל מיסוי מקרקעין, מן הטעם שלפרשנותו של פוליטי אין נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק, והיא אינה מתאימה לתכלית החוק ולאזון בין האינטרסים השונים שבחר בו המחוקק במסגרת החוק. לפי בית המשפט העליון, תכלית השימוש בנוסחה הליניארית לצורך חישוב חבות המס היא יעילות, פשטות וודאות, הגלומות בהימנעות מהשקעת משאבים בהערכות שווי של הנכסים, כנגד אינטרס הבחינה המהותית-עסקית של העסקה. זאת ועוד, בית המשפט הדגיש, כי אין מדובר במקרה הנדון במניעת תכנון מס או

בקביעת יוצאים מן הכלל, שבנוגע להם נדרשת לעיתים סטייה מלשון החוק, אלא בשאלה בנוגע לשיעור המס החל, המוסדרת במפורש בחוק.

לסיכום, לפסק דין פוליטי, הצפוי לחול גם על מכירת נכסים שאינם מקרקעין, חשיבות רבה בקביעת תוקפה של הנוסחה הליניארית לחישוב החבות במס שבח, בהתאם לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ובהדגשת אופן פרשנות בית המשפט במקרה כגון זה.

אי התרת הוצאות בגין תשלום שוחד בניכוי לצרכי מס

פס"ד הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (ע"א 6726/05)

ביום 5 ביוני 2008, התפרסם פסק דינו של בית המשפט העליון, שקבע, כי הוצאות בעלות אופי בלתי חוקי, כגון שוחד, לא יותרו בניכוי לצורכי מס, וזאת אף אם שולמו מחוץ לישראל, מכיוון שהתרתן סותרת את עקרונות היסוד של מדינת ישראל ואת תקנת הציבור.

עיקרי פסק הדין

רקע עובדתי

חברת הידרולה בע"מ (להלן-"החברה") קיימה בתחילת שנות ה-90 פעילות עסקית מסוגים שונים (לרבות שיווק ציוד רפואי ומוצרי מזון) במדינות ברית המועצות לשעבר. החברה ביקשה להתיר לה בניכוי לצרכי מס תשלומים, אשר שילמה לעובדי ציבור מקומיים, על מנת שסייעו לה במכירת הסחורה למוסדות השלטון באותן מדינות. לטענת החברה, תשלומים אלה היו הוצאות בייצור הכנסה ועל כן יש להתיר בניכוי לצרכי מס, בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן-"הפקודה").

פקיד השומה סירב להתיר את ההוצאות האמורות בניכוי, שכן לטענתו, החברה לא סיפקה מסמכים נאותים, המוכיחים שההוצאה הייתה בייצור הכנסה, ולחילופין, לטענתו, מדובר בהוצאות בלתי חוקיות ולא ניתן להתירן. בית המשפט המחוזי דחה את בקשת החברה להתיר בניכוי את ההוצאות הנ"ל, שמהותן, למעשה, היתה תשלום שוחד. על כך ערערה החברה לבית המשפט העליון.

החלטת בית המשפט

בית המשפט העליון קבע, כי אין להתיר בניכוי לצרכי מס סכומים, שהוצאו לצורך תשלומי שוחד, מחמת אי חוקיות ההוצאות, וזאת אף אם שולמו מחוץ לישראל. תשלומים אלה היו בלתי חוקיים, לו נעשו בישראל, וחזקה שהם אינם חוקיים במדינה בה בוצעו, ועל כן דינם כדין הוצאות שהוצאו בעבירה. בית המשפט קבע, כי אומנם הפקודה אינה אוסרת במפורש את התרתן בניכוי של הוצאות בלתי חוקיות, אולם הכרה בתשלומים מסוג זה כהוצאות, המנוכות לצורך מס, סותרת את עקרונות היסוד של מדינת ישראל ואת תקנת הציבור, ולכן אין להתיר בניכוי. בנוסף, בית המשפט הדגיש, כי העובדה שהפעולה הבלתי-חוקית נעשתה מחוץ לישראל, אינה מחלישה מעוצמתם של אינטרס תקנת הציבור ומינהל תקין. בפרט, בנסיבות התפתחותה של הפעילות העסקית הבינלאומית, פגעיו של השוחד חורגים מעניינם של ציבור לאומי וקהילה מקומית, וחותרים תחת המינהל התקין ואמון הציבור בכל מקום.

פטור ממס שבח למוסד ציבורי בגין שימוש במישרין במקרקעין

ע"א 9946/06 קופת חולים כללית נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב

ביום 25 ביוני 2008 ניתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון, אשר שינה את פסיקת ועדת הערר שניתנה בענין זה, וקיבל את ערעורה של קופת חולים כללית, בהסתמכו על לשון החוק, לפיה, לצורך קבלת הפטור ממס שבח, נדרש שימוש במישרין "במקרקעין" ולא ב"זכות במקרקעין".

עיקרי פסק הדין

רקע עובדתי

קופת חולים כללית (להלן - "המערערת") הינה מוסד ציבורי לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק"). למערערת היו זכויות בנכס מקרקעין, שנרכש בשנת 1955, ושימש כמרפאה, במסגרת פעילותה כמוסד ציבורי. מבנה המרפאה היה בנוי על שטח של 100 מ"ר. בנוסף, היו בנכס המקרקעין זכויות לבניית 110 מ"ר נוספים, שלא נוצלו.

בשנת 2003 מכרה המערערת את נכס המקרקעין לקונה פרטי. בשומה העצמית שהגישה המערערת, היא ביקשה פטור מלא מחובת תשלום מס שבח מכוח סעיף 61(ב)(1) לחוק, הקובע פטור ממס, אם המקרקעין, שהזכות בהם נמכרה, היו בידי המוסד הציבורי במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד הציבורי במשך 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידיו.

מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב (להלן - "המשיב") סירב להעניק פטור מלא ממס, וטען, כי יש להבחין לעניין הפטור בין החלק במקרקעין, ששימש את המערערת במישרין לפעילותה כמוסד ציבורי- מבנה המרפאה, אשר בגינו יש להעניק פטור מלא, לבין שאר הזכויות במקרקעין, אשר בגין יש להעניק פטור חלקי בלבד.

פסיקת ועדת הערר

בפסק דינה של ועדת הערר, נחלקו הדעות בין דעת הרוב, אשר סברה, כי יש להחיל את דרישת ה"שימוש במישרין" במקרקעין, לפי סעיף 61(ב)(1) לחוק, גם על שימוש בזכויות בנייה, ולבחון כל עסקה בהתאם לתוכנה ומהותה הכלכלית, אף אם אין ביטוי לפיצול בין אופני השימוש בסעיף חוק מסוים, לבין דעת המיעוט, לפיה דרישת ה"שימוש במישרין" חלה על שימוש במקרקעין בלבד, ולא על שימוש בזכויות בניה. דעת המיעוט הפנתה לפס"ד פלדמן¹, בו נדחתה טענת רשויות המס, לפיה אין להעניק פטור בגין "דירה מזכה" לחלק מן התמורה המיוחסת לזכויות הבנייה הלא מנוצלות שב"דירה המזכה" שנמכרה. לאור פס"ד זה, תוקן החוק והוסף לו סעיף 49ז, אשר קבע מנגנון לסיווג הפטור ל"דירה מזכה", כאשר היא נמכרת עם זכויות בנייה לא מנוצלות. לפי דעת המיעוט בועדת הערר, בחירתו של המחוקק לקבוע הוראה ספציפית בדבר סיווג הפטור לעניין זכויות בנייה ב"דירה מזכה" בלבד, והימנעותו מלקבוע הוראה כללית לעניין זה, משמעותן שאין להחיל פיצול רעיוני בסעיפי פטור באופן גורף, אלא מכוח הוראה מפורשת.

פסיקת בית המשפט העליון

בית המשפט העליון קיבל את עמדת המערערת, וקבע כי לשון ההוראה הקבועה בסעיף 61(ב)(1) לחוק היא ברורה, ולפיה הדרישה בדבר שימוש במישרין מתייחסת לשימוש ב"מקרקעין" ולא לשימוש ב"זכות במקרקעין". בית המשפט לא מצא בסיס לפרשנות שהציע המשיב, לפיה יש לקרוא לעניין הפטור את המושג "מקרקעין" כ"זכות במקרקעין", מכיוון שפרשנות זו אינו עולה בקנה אחד עם לשונו של החוק, אשר מבחין בין המושגים השונים ומגדירם באופן שונה. בית המשפט לא מצא, כי תכלית הפטור מצביעה על כך שזו הפרשנות אשר יש להעניק ללשון החוק, וכי מתקיים בענייננו עיוות כלכלי המחייב תוצאה פרשנית אחרת במסגרת החקיקתית. בנוסף, נקבע, כי כשם שתיקן המחוקק את החוק וסייג בסעיף 49ז את הפטור ל"דירה מזכה" לעניין זכויות בנייה, יוכל לעשות זאת גם לענין סעיף 61(ב)(1) לחוק, אם יבחר לאמץ את גישת המשיב ולעגנה בחקיקה.

¹ ע"א 104/74 מנהל מס שבח אזור מרכז נ' פלדמן, פ"ד כח(2) 446.

מיסוי בינלאומי

פסיקה, רפורמות ושינויי חקיקה

סין

חברות העוסקות בחדשנות טכנולוגית בענפים מסוימים (High / HNTTE – "New Tech) עשויות לחוב במס חברות מופחת בשיעור של 15%

במסגרת יישום רפורמת המס החדשה במיסוי חברות אשר הונהגה בסין בתחילת שנת 2008, פרסמו לאחרונה רשויות המס בסין חוזר מקצועי המבהיר ומחדד את מסגרת התנאים אשר בהתקיימם עשויות חברות הפועלות בענפים מסוימים שנקבעו, המתמקדות בחדשנות טכנולוגית, להיות זכאיות להפחתה בשיעור מס החברות מ-25% ל-15%. בהתאם להוראות החוזר המקצועי, הזכאות להטבה זו מותנית בהגשת בקשה לרשויות המס בסין (ראשית באמצעות האינטרנט ולאחר מכן בכתב בלווית מסמכים מבססים), אשר תאושר רק ככל שתבוסס העמידה במספר קריטריונים, ובכללם:

1. החזקת זכויות בקניין רוחני (IP)

נדרשת החזקה בזכויות בקניין רוחני אשר התגבשו במהלך שלוש השנים שקדמו להגשת הבקשה, וזאת כפועל יוצא, בין היתר, מרכישה, ממחקר ופיתוח עצמאי, או מעסקת M&A. לחלופין, נדרשת החזקה ברישיון בלעדי לשימוש בזכויות הקניין הרוחני לתקופה של 5 שנים לפחות. עוד נדרש, כי מוצרי החברה ו/או השירותים אותם היא מספקת, יתבססו על הזכויות בקניין הרוחני כאמור.

2. מסגרת הפעילות המקנה זכאות להטבות

נדרש כי ייצור מוצרי החברה ו/או מתן השירותים על ידה, יתבצעו רק במסגרת ענפי פעילות מסוימים ובכללם - מערכות המידע (IT), הטכנולוגיה הביולוגית והרפואית, האווירונאוטיקה, טכנולוגיות ליצירת אנרגיה חלופית ושימור אנרגיה, ועוד.

3. כח האדם המועסק בחברה

נדרש כי צוות העובדים הטכנולוגי-מקצועי, שהינם בעלי השכלה גבוהה, יהווה 30% לפחות מכלל העובדים בחברה. בנוסף נדרש, כי לפחות 10% מכלל העובדים בחברה יהיו הן בעלי השכלה גבוהה והן יעסקו בפעילות של מחקר ופיתוח.

4. הוצאות מחקר ופיתוח כאחוז ממחזור ההכנסות

נדרש כי הוצאות המחקר והפיתוח השנתיות, במהלך שלוש השנים שקדמו להגשת הבקשה, יהוו אחוז מסוים מתוך מחזור ההכנסות השנתי (בין 3% ל-6% בהתאם לגובה המחזור לפי סכומים שנקבעו). בנוסף נדרש, כי סך הוצאות המחקר והפיתוח של החברה בסין יעלו על 60% מכלל הוצאות המחקר והפיתוח של החברה.

5. היקף ההכנסות ממכירות ו/או מתן שירותים מתוך המחזור

נדרש כי ההכנסה ממוצרים ו/או משירותים שמקורם בפעילות החדשנות הטכנולוגית תהווה לפחות 60% מכלל הכנסותיה של החברה.

6. תנאים נוספים שייקבעו

בכפוף לקריטריונים נוספים שיפורסמו בהמשך, נדרש יהיה לעמוד בתנאים נוספים בהתייחס לתהליך המחקר והפיתוח בחברה, יכולת החברה להמיר את תוצאות המחקר והפיתוח למוצרים ו/או שירותים, שיעור הגידול ביחס שבין מכירות לבין סך הנכסים, מסגרת הזכויות בקניין רוחני, ועוד.

צרפת

פסיקה תקדימית פוטרת העברות מסוימות של נכסי נדל"ן הממוקמים בצרפת

ממס רישום

שני תקדימים משפטיים בצרפת פוטרים ממס רישום בגובה של 5% העברות מסוימות של נדל"ן הממוקם בצרפת: כאשר חוזה המכר או המסמכים הנוטריונים של העסקה בנכסי הנדל"ן, הממוקם בצרפת ובבעלות חברה שאינה תושבת צרפת, נחתמו מחוץ

לצרפת, או כאשר נכסי הנדל"ן הממוקמים בצרפת הם בבעלות חברה והם חולקו כ"דיבידנד בעין" לבעלי מניותיה.

המקרה הראשון נוגע למכירת מניותיה של חברה תושבת מונקו, בעלת בניין אחד בצרפת, והמסמך הנוטריוני בגין העסקה נחתם במונקו. במקרה זה נקבע כי מכירת מניות חברה זרה, שעיקר נכסיה מהווים נדל"ן בצרפת, פטורה ממס רישום, כל עוד המסמך הנוטריוני או חוזה המכירה נחתם מחוץ לצרפת.

המקרה השני נוגע לחברה צרפתית אשר חילקה נדל"ן הממוקם בצרפת, כדיבידנד בעין לבעלי מניותיה. בית המשפט קבע כי העסקה אינה נחשבת להעברת בעלות בנכסי נדל"ן בתמורה ועל כן אינה מחויבת במס רישום.

הרחבת תחולת הפטור ממס רווח הון בגין מכירת מניות בחברה צרפתית

רשויות המס בצרפת פרסמו לאחרונה החלטת מיסוי המרחיבה את החלת הפטור ממס רווח הון (כיום בשיעור של 18%) הניתן כיום רק לחברות תושבות צרפת בגין רווח ממכירת מניות בחברה בת צרפתית כך שיחול גם על חברות תושבות האירופי (ה-EU) והאזור הכלכלי האירופאי (ה-EEA), למעט ליכטנשטיין. להרחבת הפטור תחולה רטרואקטיבית מיום ה-1 בינואר 2006.

הפטור ממס רווח הון לחברות שאינן תושבות צרפת יינתן באמצעות זיכוי עד לגובה של 1.67% שהינו גובה מס רווח ההון החל על חברות תושבות צרפת.

הפטור לחברות שאינן תושבות צרפת יינתן בכפוף לעמידה בשני תנאים מצטברים: הוכחה כי החברה כפופה למס רווח הון בגין מכירת המניות, הדומה למס רווח ההון בצרפת, במדינת תושבותה וכן הוכחה כי ההחזקה במניות החברה הבת הצרפתית נמשכה לכל הפחות שנתיים ברציפות לפני מועד מכירת המניות.

לוקסמבורג

הורדת שיעור מס חברות

ביום 22 במאי 2008 הודיע ראש ממשלת לוקסמבורג על הפחתה הדרגתית של שיעור מס החברות מ – 29.63% ל- 25.5% והחל מה- 1 בינואר 2009 יבוטל היטל ההון (capital duty).

אסטוניה

שינויים בשיטת מיסוי חברות

הפרלמנט באסטוניה אישר בחודש מרץ 2008 תיקון לשיטת מיסוי החברות באסטוניה לצורך התאמתם לכללים בדירקטיבת האם-בת של האיחוד האירופי. עיקר התיקון נועד ליצור זהות בין שיטת המיסוי החלה על חברות תושבות אסטוניה לבין שיטת המיסוי החלה על מוסדות קבע באסטוניה של חברות שאינן תושבות אסטוניה. יחד עם זאת, עקרון דחיית המס על רווחי חברה אסטונית עד למועד חלוקתם כדיבידנד, יישמר ולפיכך, רווחים המשמשים להשקעה חוזרת של החברה האסטונית (שאינם מחולקים כדיבידנד) ימשיכו להיות פטורים ממס באסטוניה גם לאחר התיקון. כמו כן, דיבידנד פירוק, תשלומים בגין הפחתת הון מניות, פדיון מניות או החזרת מניות, אשר היו כפופים למס רווח הון בידי המקבל, יהיו כפופים למס בידי החברה המשלמת על הסך העולה על סך ההשקעה בחברה המשלמת. תשלומים אלו יהיו פטורים בידי המקבל, על מנת להימנע ממצב של כפל מס. בנוסף, דיבידנד שיחולק יקוזז מבסיסי המס של החברה המשלמת לצורך מניעת מיסי כפל. יתר על כן, תבוטל חובת הניכוי במקור בסך של 15% בגין חלוקה זו. כמו כן, הכללים בדבר בקשת זיכויי מס זר שונו. זיכויים ממס זר יינתנו בגין כל הכנסה אשר מוסתה במדינת המקור ולא רק בגין דיבידנד, ריבית או תגמולים.

חובת ניכוי במקור על הכנסה פאסיבית כדיבידנד ותמלוגים אשר שולמו לחברות שאינן תושבות אסטוניה תבוטל, ללא קשר לאחוזי ההחזקה של החברה הזרה. התיקונים ייכנסו לתוקף החל מינואר 2009.

איסלנד

שינויים בחוקי מס ההכנסה

הפרלמנט באיסלנד העביר לאחרונה שלושה תיקונים לחוקי המס באיסלנד: ביטול מס (בתנאים מסוימים) על רווחי הון הנובעים לחברה ממכירת מניות בחברה תושבת איסלנד, הורדת שיעור מס החברות מ- 18% ל- 15% לחברות ומ- 26% ל- 23.5% לשותפויות וכן הורדת שיעור המס המנוכה במקור בגין חלוקת דיבידנד לחברות שאינן תושבות איסלנד מ- 15% ל- 10%.

התיקונים בתוקף החל מתחילת שנת 2008.

ביטול מס רווח הון על מכירת המניות בחברה תושבת איסלנד מבוצע למעשה באמצעות הפחתה מבסיסי המס וחל רק כאשר לחברה אין הפסדים שוטפים או מועברים. תיקון זה חל הן על חברות תושבות איסלנד ושאינן תושבות איסלנד.