

פברואר 2015

תכנית ביקורת ניכויים לשנת 2015



רמי אריה, עו"ד רו"ח Rami@ralc.co.il
אתר מיסים ועסקים www.ralc.co.il

בהתאם לתכנית העבודה לשנת 2015 נדרשים פקידי השומה למקד

את ביקורות הניכויים בשנת 2015, ולבדוק, בין היתר:

חברות המשתמשות במערכת ניהול יומן רכב ממוחשב לצורך
חישוב שווי רכב צמוד לעובדים (SAVETAX), מעסיקים שלא
שילמו היטל בגין עובדים זרים, חברות עירוניות, מלונות, העברות
כספים לחו"ל, בתי חולים, קופות חולים, קרנות מחקר וחברות
אשר שוכרות תאי צפייה בהיכלי הספורט ועוד.



הוראת ביצוע 12/2014

במסגרת הוראת ביצוע 12/2014 - ניכויים, נעשתה
חלוקת התיקים לביקורת לכל פקיד שומה, לפי כמות
מפקחי הניכויים המועסקים אצלו, על בסיס של 110
תיקים משוקללים לכל עובד ביקורת. בהנחה שיש
פחות מ- 300 ימי עבודה אפקטיביים בשנה, מדובר על
מכסה של כ- 25 שעות עבודה לכל תיק.



הענפים והסוגיות העיקריים אשר יבדקו

בשנת 2015

מעסיק אשר העסיק עובדים זרים ולא שילם היטל כחוק

ע"מ 11-10-37101 רצון ואח' נגד פקיד שומה:

חובת ההוכחה שהעובד הזר הוא "תושב ישראל" חלה על המעסיק ובזמן אמת - במועד שבו החלו העובדים לעבוד אצלו או לפחות בתקופת העסקתם אצל המעסיק.

מבחן התושבות, לעניין עובד זר בסעיף 45 לחוק ההבראה איננו עניין למבחן והגדרת ה"תושבות" שבפקודת מס הכנסה. אלא, למבחנים ולפרשנות המתבקשים לעניין הגדרת תושבות- בחוק הכניסה לישראל בהקשר כולל עם פרשנות ותכליות חוק ההבראה וחוק העובדים הזרים.

ע"מ 12-12-58167 בעניין ג. ארזים ניהול ותפעול נ' פקיד שומה אילת (28.10.2014)

מעביד המעסיק מסתננים שנכנסו באופן לא חוקי לישראל ועובדים בישראל, אינו פטור מהיטל בגין עובדים זרים לפי חוק תכנית להבראת כלכלת ישראל, התשס"ג - 2003, למעט, אלו שהוכרו כ-"פליטים" לפי האמנות הבינלאומיות.

בג"צ 1105/06 קו לעובד נגד שר הרווחה, שר הבריאות, שר האוצר, שר הפנים, ועדת העבודה והרווחה של הכנסת והמוסד לביטוח לאומי

"אין מניעה לראות בעובדים זרים שישתקעו הלכה למעשה בישראל, כגון עובדים אריתראים ואחרים, כעובדים הזכאים לכל זכויות המיסוי וביטוח לאומי, אשר להם זכאים כלל תושבי ישראל ואין לראות בהם "עובדים זרים" לעניין חוק ההיטל על עובדים זרים."

העברות לחו"ל - הוראת ביצוע 34/93

2513/1

(סמ/114)
המס הכנסה

מדינת ישראל / האוצר
אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ ובקשה להקטנת ניכוי ממס במקור לפי הסעיפים 161-170 לפקודת מס הכנסה

אני, הח"מ, מבקש/י על תשלום בסך	הסכום במילים	סוג המסביע
--------------------------------	--------------	------------

שאני משלם לתושב חוץ, שפרטיו רשומים להלן, יחול ניכוי מס הכנסה במקור בשיעור של % _____.

מהות התשלום (עיקרי הבקשה):

פרטי המשלם

שם משפחה ושם פרטי / שם החברה *	מספר חשבות או מספר חשבון	מספר זהות / מספר חברת ביטוח	מספר תיק ניכויים אם קיים
כתובת			
חתיב			
מספר חשבון הבנק (אם מוצג תשלום)	שם הבנק	כתובת הסניף	מספר
על		מספר	
מספר		מספר	

פרטים על מהות ההוצאה/התשלום לתושב חוץ אצל המשלם (הוצאה עסקית, החזר הוצאות עסקית, הוצאה פרטית, אחר) _____ *

--	--	--	--

פרטי המקבל ופרטי החשבון (אליו מועבר התשלום)

שם משפחה ושם פרטי / שם החברה *	מספר חשבות או מספר חשבון	מספר זהות / מספר חברת ביטוח	מספר תיק ניכויים אם קיים
כתובת			
חתיב			
מספר חשבון הבנק	שם הבנק	המדינה	על
מספר		מספר	
מספר		מספר	

המסמכים המצורפים לאימות הבקשה:

--	--	--	--

בוצע תשלום קודם למקבל בשנת המס (סכום ÷ פריסת התשלום)

כן (אין)	תאריך התשלום	הסכום (אם מוצג תשלום)	המסמכים	סוג המסביע	המס ששולם
----------	--------------	-----------------------	---------	------------	-----------

☐ לא

קיימים יחסים מיוחדים בין המשלם למקבל:

☐ כן (אין)

☐ לא

הצהרת המשלם

הריני מצהיר בזאת כי הפרטים שבטופס זה הינם מלאים ונכונים.					
תאריך	שם	תפקיד	חתימה	חתימה	חתימה

חברות מיוחדות - הקלה נוספת והוראות לעניין הארכת תוקף ההוראות שבתוספת 1 להוראת ביצוע 34/93 - שנת 2015

• ההארכה תהיה עד ליום 31/12/2015.

• הארכה כאמור הינה בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בהוראת הביצוע (לרבות תוספת 1 להוראה) וכן עמידה בתנאים שלהלן:

א- בביקורות שנערכו לחברות ב-3 השנים האחרונות, ביקורות ניכויים ושומה, לא התגלו ממצאים בנושא ניכוי מס במקור מהעברות לחו"ל.

ב- כנגד החברה ו/או מנהליה לא מתנהלים כל חקירה/הליך בתחום הפלילי.

ג- אם החברה קיבלה אישור חברה מיוחדת בשנים הקודמות – פקיד השומה יבחן טרם אישור הבקשה מחדש, כי החברה התנהגה בעבר ומתנהגת באופן שוטף בהתאם לסעיף 4 לתוספות להוראות ביצוע מספר 34/93 וכי ביצעה את המוטל עליה באותו סעיף.

ד- יודגש כי אם הועברו סכומים לחו"ל ללא ניכוי מס או בניכוי בשיעור מופחת, ויתברר כי היה על החברה לנכות מס במקור בשיעור גבוה מהשיעור שנוכה, תהיה החברה אחראית לתשלום המס. האישור כחברה מיוחדת אינו גורע מהחובות המוטלות על פי הדין.

**מלכ"ר שלא שילם מס שכר
+
מוסד כספי שלא שילם מס שכר**

ע"מ 28320-05-12 קרן ת"א נ' מ"י

הקרן שילמה למנכ"ל שלה, כנגד חשבונית מס מחברת הניהול שהקים.

נקבע:

פעילות שכירים באמצעות חברות ארנק, אינה פוטר את המעסיקים מניכוי מס בו חייבים שכירים רגילים.

ההעסקה באמצעות חברת ניהול חייבת במס מלא על ידי העובד ובניכוי מס מלא שיחול על המעסיק, כמי שחייב בניכוי במקור של כל המיסים עבור העובד,

נפקות לעניין, מס הכנסה, ביטוח לאומי ומס שכר.

כפילות תשלום מע"מ ???

שווי רכב צמוד

הלכת אינטרבילדינג (ע"א 1527/97) (ניתן ביום 16.03.1999)

אין מקום לקביעת אומדנים במקום בו ניתן לקבוע סכומים ספציפיים ומדוייקים.

הלכת עיריית נהריה (ע"מ 872/06) (ניתן ביום 10.11.2009)

נקבע כי, החלת חזקות ובמיוחד חלוטות צריך שיהיו בעלות אופי שיורי, וכי אין חקיקת המשנה יכולה לשנות את תכלית דיני המס.

הלכת בנק קונטיננטל (ע"א 2343/05) (ניתן ביום 6.7.2010)

בית המשפט העליון קבע, כי יש לפרש הוראות חקיקה הקובעות כללים ונוסחאות אומדניות, כ- "חזקות ניתנות לסתירה". ככל שניתן להוכיח את המצב העובדתי לאשורו, יש ליישם את המצב העובדתי האמיתי בחתירה להגיע ל"מס אמת".

עיריית מעלה אדומים (עמ"ה 131/08) (ניתן היום 131/08)

בית המשפט קבע כי, החזקה בתקנות שווי הרכב, הינה "חזקה הניתנת לסתירה" ואין מקום לייחס מרכיב של שימוש פרטי בהכרח מכח נוסח התקנות, אם לא היה שימוש כזה בפועל, זאת מכח העקרון של גביית מס אמת. בין היתר, כאשר ניתן להוכיח את השימוש ברכב באמצעות איתוראן (סעיף 14 לפסה"ד).



הוראת ביצוע בנושא - מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר (ניתן ביום 21.10.2014)

ההוראות אשר בתקנות שווי שימוש ברכב, ו/או בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 הן הוראות המהוות חזקה הניתנת לסתירה, אשר אפשר לתת לה פרשנות גמישה הסוטה מלשון התקנות כפשוטה.

תקנות ניכוי הוצאות רכב קובעות במפורש כי "רכב תפעולי" מוחרג מהגדרת "רכב" לעניין תקנות אלו. החרגה זו חלה גם לגבי תקנות שווי רכב הקובעות הגדרה זהה ל-"רכב". בהתאם לחלופה (2) להגדרת "רכב תפעולי", ההחרגה תקפה רק כאשר הרכב חונה בחצרות המפעל לאחר יום העבודה.

בתביעת עובדי רפאל (ה"פ 12-07-38987)- נחתם הסכם פשרה לפיו, לא יחושב לעובדים שווי טובת הנאה מהרכב הצמוד שהמעביד מעמיד לרשותם למרות שרכבי העבודה יחנו ליד בית העובדים – ולא בחצרות המעביד.

הלכת שלמי (3178/12) (ניתן ביום 17.11.2014)

ביהמ"ש העליון נדרש לשאלה האם החזקה לפיה רואים את בני הזוג כ – "מוכר אחד" היא "חזקה חלוטה" או שמא "חזקה הניתנת לסתירה". ביהמ"ש העליון קבע כי מדובר ב-"חזקה הניתנת לסתירה". ביהמ"ש גידר את החרیגה מלשון החוק על ידי יצירת גבולות.

בעניין שלמי קבע ביהמ"ש, כי ניתן לסתור את החזקה שבחוק, רק ככל שקיים הסכם ממון המעיד על הפרדה רכושית בין בני הזוג והפרדה זו גם מתקיימת בפועל ביניהם.

חברות בהפסדים

הוראות המס בישראל מאפשרות קיזוז הפסדים רק כנגד רווחים עכשוויים באותה שנה או רווחים עתידיים שייווצרו בשנים הבאות. אך שיטה זו גורמת לקיפוח העסק בשל הטלת מס כבד על רווחים שנוצרו בשנה מסוימת, למרות שכבר בעת הגשת הדו"ח לאותה שנה, כבר ברור כי יהיו בעסק הפסדים בשנים הבאות. הפסדים אולם לא יוכל לקזז לאחר.

נקבע בעבר על ידי בתי המשפט, כי יש אפשרות לגמישות פרשנית בשאלת קיזוז הפסדים הן כנגד רווחים משנים קודמות והן בין חברות קשורות (ראו ע"א 4157/13 ו-4189/13 סלון מרכזי אלעל, ע"א 2895/08 מודול בטון, ע"מ 1113/04 רחובות הירוקה), במטרה להגיע למס אמת.

בעניין דמארי והירשזון (ע"א 4157/13 ו-4189/13 דמארי אילנה, דמארי אבישי ואברהם הירשזון נ' פקיד שומה רחובות, פקיד שומה כפר סבא , ניתן ביום 3.2.2015), חוזר בית המשפט שוב על הפרשנות הגמישה המאפשרת קיזוז הפסדים כנגד רווחי שנים קודמות, זאת לאחר שקבע כי כספי מעילה וגניבה, הינם הכנסה חייבת במס כהכנסה ממשלח יד. אולם, חלק מתשלומי השבת הכספים שהושבו מאוחר יותר, יוכרו כהפסדים מוכרים רטרואקטיבית כנגד אותה הכנסה.

חברות עירוניות

חברה כלכלית של רשות מקומית או כל מלכ"ר נמצאים תמיד בבחינת משקפי מנהל מע"מ, האם הם "מלכ"ר" כהגדרתו בחוק מע"מ ואזי אינם חייבים במע"מ ואינם זכאים להחזרי מע"מ, אלא רק חייבים במס שכר, או הם "עסק" החייב בכל הוראות חוק מע"מ !

ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל מע"מ:

6 מבחנים לסיווג פעילות:

1. פעילות שלא למטרות רווח.
2. אי חלוקת רווחים ורכוש.
3. מאזן גרעוני ומימון ציבורי ותרומות.
4. מהות פעילות שאינה עסקית במובן אי תחרות בעוסקים אחרים.
5. הצדקה ואפשרות להפרדה בין סיווג עסקי למלכ"ר.
6. פגיעה בהכנסות האוצר.

מ. א. בני שמעון ע"מ 10-12-17628 בני שמעון נ' רשות המיסים

ביהמ"ש קובע כי מירב האינדיקציות והמבחנים ביחס לפעילות המערערת במטמנת דודאים (במנותק מכלל פעילותה המוניציפאלית האחרת) מצביעים על כך ש"מהותה קרובה יותר" לסיווג "עוסק".

חברות הייטק

סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות-הון, התשי"ט-1959

"מפעל תעשייתי"

מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית, למעט כל אחד מאלה: מכרה, מפעל אחר להפקת מחצבים, מפעל לחיפוש או להפקה של נפט כהגדרתו בחוק הנפט, התשי"ב-1952, ומפעל חקלאי מאושר כהגדרתו בסעיף 4 לחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980; בהגדרה זו, "פעילות ייצורית" - לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, מחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי, וכן מחקר ופיתוח תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת, ובלבד שניתן על כך אישור מאת המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, ולרבות פעילות אחרת שקבעו השרים, אך למעט הפעילויות האלה:

- (1) אריזה;
- (2) בניה;
- (3) מסחר;
- (4) תחבורה;
- (5) החסנה;
- (6) מתן שירותי תקשורת;
- (7) מתן שירותים סניטריים;
- (8) מתן שירותים אישיים;
- (9) פעילות אחרת שקבעו השרים;

חברות הייטק

ע"מ 13-01-38260 אדהאן כרמלי הנדסה בע"מ נגד פקיד שומה ירושלים:

בית המשפט סקר פעם נוספת את הגדרת המונח "פעילות ייצורית" אשר עליה חלים הטבות המגיעות ל- "מפעל מוטב" (כיום: "מפעל מועדף") לפי סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון".

החלטת מיסוי 5297/15:

- חברה תושבת ישראל ופועלת על מנת להקים תחנות כוח פוטו וולטאיות גדולות בישראל הפועלות באמצעות אנרגיית השמש בטכנולוגיה פוטו וולטאית.
- החברה השקיעה סכומים מהותיים בהקמת תחנות הכוח ורכישת הציוד הנדרש להפעלתן.
- החשמל שיופק בתחנת הכח יימכר לחברת החשמל.
- הבקשה: לאשר כי תחנת הכח הינה "מפעל תעשייתי" כהגדרת המונח בחוק לעידוד תעשייה (מסים), התשכ"ט-1969.
- נקבע כי פעילות תחנת הכח של החברה תהווה "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה החל מסיום הקמת תחנת הכח והפעלתה באופן מלא, בהתקיים בכל שנת מס כל התנאים שלהלן:
 1. עיקר הפעילות היצרנית של תחנת הכח תהא מייצור חשמל. לעניין זה, עיקר הפעילות היצרנית משמעו שעלויות ייצור הפקת החשמל לא יפחתו מ- 75% מסך העלויות ועיקר ההכנסות משמעו בשיעור שלא יפחת מ- 90% מהמפעל התעשייתי.
 2. העסקת מספר מינימאלי משמעותי של עובדים השייכים במישרין לתהליך ייצור החשמל.
 3. עמידה בפועל בכל יתר התנאים הקבועים בחוק עידוד התעשייה.

חברות הייטק

החלטת מיסוי 6827/14:

- חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה.
- הלקוחות מתקשרים עם החברה לקבלת זכות שימוש בתוכנה לפיה הם משלמים לחברה עבור הקמפיין הפרסומי אותו הם מעוניינים לפרסם.
- הספקים מתקשרים עם החברה לקבלת זכות שימוש בתוכנה לפיה הספק מאפשר לתוכנה להציג את הפרסומות של לקוחות החברה באתר האינטרנט או בתוכנה שבבעלותו וזאת בתמורה לעמלה מסוימת מתוך סך ההכנסות מהפרסומות המופיעות אצלו.
- בנוסף, מועסקים גם עובדים שתפקידם הוא להפעיל את התוכנה עבור הלקוחות והספקים.
- נקבע כי החברה הינו "מפעל תעשייתי" כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק.
- נקבע שהכנסות החברה הנובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה מהלקוחות והספקים יהיו "הכנסות מועדפות" אשר יהיו זכאיות להטבות המס מכוח החוק.
- נקבע שהכנסות החברה הנובעות מפעילות השירותים לא תהיה "הכנסה מועדפת" ולא תהא זכאית להטבות המס מכוח החוק.

חברות הייטק

החלטת מיסוי 2593/13:

- חברה תושבת ישראל עוסקת בפיתוח וייצור מכשירי בקשה ומדידה.
- מפעל החברה ממוקדם באזור פיתוח א'.
- בעבר קיבלה החלטת מיסוי לעניין הרחבת "מפעל מוטב" במסגרתה, נקבע כ מפעלה יהווה מפעל תעשייתי.
- בשנות המס הרלוונטיות להחלטת המיסוי, כמו גם לאחריה, נעזרה החברה בקבלני משנה בישראל הממוקמים באזורים נחותים מאזור א', וכן בקבלני משנה מחוץ לישראל.
- נקבע בהחלטת המיסוי הקודמת כי חלק מההכנסה החייבת של המפעל יהווה הכנסה לא מוטבת ולא יהא זכאי להטבות ואילו חלק מההכנסה החייבת של המפעל המוטב יהא זכאי להטבות המוקנות בחוק למפעל שאינו באזור פיתוח א'.
- החברה ביקשה לוותר על תחולת הוראות החוק החלות על מפעל מוטב, כנוסחם לפני תיקון מס' 68, ולהחיל על עצמה את הוראות תיקון מס' 68 לעניין "מפעל תעשייתי" ו"הכנסה מועדפת" כמשמעות המונחים בסעיף 51 לחוק כנוסחו לאחר תיקון מס' 68, וזאת בהסתמך על כך שלא חל כל שינוי בעובדות לגבי המפעל כמתואר בהחלטת המיסוי הקודמת.
- נקבע, כי יראו במפעלה של החברה "מפעל תעשייתי" ויראו את הכנסות החברה מהמפעל כ"הכנסה מועדפת", בכפוף לתנאים המפורטים בהחלטה.

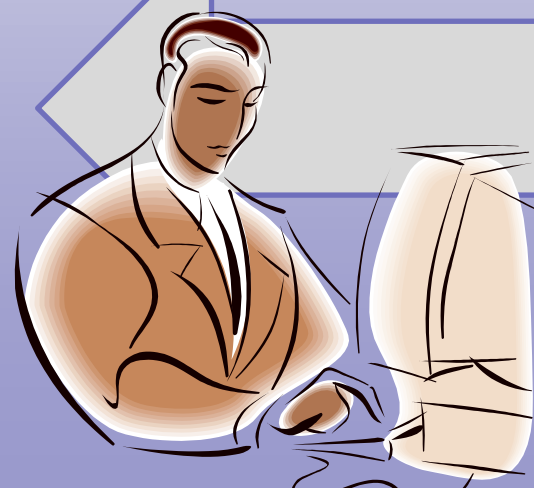
פער בדיווח בין הדו"חות החודשיים לדו"ח השנתי

**בתי חולים, קופות חולים, מוסדות מחקר, מרפאות
ומכוני רפואה**

תאי צפייה בהיכלי ספורט

מלונות בארץ

חברות תעופה





שיווק מוצרי חשמל

תאגידי מים

תודה על ההקשבה

אתר מיסים ועסקים
www.ralc.co.il



רמי אריה עו"ד, רו"ח
rami@ralc.co.il