

בית גיבור ספורט קומה 20, מנחם בגין 7 רמת גן 52521, טלפון 03-6134111 פקס 03-6133113 www.artzi-hiba.co.il

חברים נכבדים

מיסוי תאגידיים - זהותו של "תאגיד מדווח" לצורך דיני המס (חלק ג')

2. **סעיף 97(ב2) - "תושב חוץ יהיה פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל,..."**
במסגרת זו תעלנה השאלות האם זכאי תושב החוץ לפטור בגין רווח ההון אשר ינבע לו כתוצאה ממכירת האג"ח ואולי אפילו בגין מכירת המניות, אשר הן עצמן, אינן רשומות למסחר. אין ספק כי אג"ח הינו ני"ע, ולפיכך יחול הפטור האמור במכירתן על ידי תושב חוץ. (זה המקום להזכיר כי במובחן מרווח ההון הרי שהריבית, לה זכאי תושב החוץ בגין האג"ח, אינה זכאית ככלל לפטור האמור אלא בהתאם להוראות האמנות למניעת כפל מס, במידה ואותו בעל אג"ח זכאי להגנת האמנה. לדעתנו, מומלץ לפיכך לבחון במקרים אלו מימוש האג"ח ע"י תושב החוץ טרם חלוקת הריבית וזאת על מנת ליהנות מן הפטור האמור).

ובעניין מנייתיה של אותה חברה או זכויות אחרות כגון אופציות: האם ניירות אלו גם כן יהיו זכאים לפטור על פי סעיף 97(ב2)? אין ספק כי מטרתו של סעיף 97(ב2) הינה לעודד מסחר בבורסה בידי תושבי חוץ, לפיכך בהתאם לתכלית החקיקה, ובהתאם לרוח פס"ד צינומטל (עמ"ה 1059/98), הרי שהשקעתו של תושב החוץ במניות חברה, אשר מטבע הדברים, מטרתה - הכנסת תוכן והגדלת ערך החברה תוך ציפיה לרווח בעתיד. מכאן כי גם אם ההשקעה הינה במניות החברה שאינן נסחרות כאמור, הרי מכיוון שאג"ח של החברה נסחרים, ניתן לראות בכך עידוד והרחבת פעילות החברה באמצעות עידוד תושבי חוץ לפעילות במסגרת הבורסה, וזו הרי תכלית החקיקה.

לאור האמור ובמשולב עם פרשנותה המרחיבה של הרשות לעניין סעיף 102(ב3) כאמור לעיל הרי שלא ניתן לפסול על הסף תחולתו של הפטור לתושב חוץ בגין מכר מניות שאינן סחירות בבורסה בחברה אשר אג"ח שלה נסחרות בבורסה.

לפרטים נוספים בנושא זה ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי כהן ממשרדנו.

בשני מבזקי המס הקודמים סקרנו מספר הוראות חוק מתחום המיסוי הבחונות את זהותו של תאגיד מדווח כהגדרתו בסעיף 1 לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (להלן: "חוק ני"ע").
במאמר זה נבחן שתי הוראות נוספות בפקודת מ"ה על מנת לאפיין "יציר כלאיים" זה:

1. **סעיף 102(ב3) - "...היתה המניה המוקצית מניה הרשומה למסחר בבורסה, או מניה בחברה שמנייתיה נרשמו למסחר בתוך 90 ימים ממועד ההקצאה, יראו את חלק שווי ההטבה..." "מניה" - לרבות זכות לרכוש מניה.**

מהן אם כן, דינן של הטבות לעובדים במסגרת תוכניות אופציות אשר בחרו במסלול הוני ואשר האג"ח של החברה (ולא מניותיה) רשומות למסחר בבורסה?

פרשנותה של רשות המיסים לגבי מניה הרשומה למסחר בבורסה הינה לעניין ס"ק זה, פרשנות מרחיבה, במובן שתחולתו של סעיף זה אינה מוגבלת רק למניות הרשומות למסחר אלא גם לאופציות שאינן רשומות למסחר אך המניות רשומות למסחר. פרשנות זו באה לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה 3/2003 הרפורמה במס הכנסה - הקצאת מניות ואופציות לעובדים. בהתאם להוראות החוזר הרי **##/חריג לכלל הוא מצב בו המניה באופציה המוקצית היא של חברה שמנייתיה רשומות למסחר בבורסה ביום ההקצאה או שנרשמו למסחר בבורסה בתוך 1 יום מיום ההקצאה** (ההדגשה אינה במקור א.א.ח.)

בהתאם לפרשנות מרחיבה זו עולה שאלה מה דינן של מניות או אופציות שאינן סחירות ואשר הוקצו לעובדים, מקום שאג"ח של החברה הינן סחירות, האם גם במקרה זה לא יהיה זכאי העובד לשיעור מס של 25% בגין כל מרכיב הרווח?

לדעתנו, פרשנות סבירה הינה כי חברה אשר הנפיקה אג"ח לציבור ואשר מנייתיה אינן נסחרות, אשר תחפוץ ביישום הוראות סעיף 102 במסלול רווח ההון, לא תדרש לפעול במסגרת מסלול זה של הפעלת המנגנון הקבוע בסעיף 102(ב3), ובגין כל שווי ההטבה יחול שיעור מס של 25% בלבד.

אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 216.

נושאי השבוע:

מיסוי תאגידיים -

זהותו של "תאגיד מדווח" לצורך דיני המס (חלק ג')

פלילי -

הוראות עונשיות בחוק מסמ"ק - אי קיום דרישות

מיסוי בינלאומי -

רוסיה: אי החלת כללי מחירי העברה על הלוואה שאינה נושאת ריבית והצמדה

נכבוד רב-
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי
בע"מ

האמור במבזק זה אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלבנטי או ייעוץ מקצועי

פלילי - הוראות עונשיות בחוק מסמ"ק בעקבות אי קיום דרישות

בסעיף 98(ב) לחוק מסמ"ק, "מי שלא חל עליו סעיף קטן (א) ולא מסר - בלא סיבה מספקת - דבר שהוא חייב במסירותו לפי חוק זה...דינו מאסר חודשיים או קנס...". או כופר כסף. לדעתנו, גם בגין סעיף זה הייתה צריכה להיות חלופת קנס מנהלי ויש לנו הרושם, כי המחוקק שכח להכניס סעיף זה לתקנות העבירות המינהליות.

סעיפים 96(1) ו-96(3) לחוק, מאפשרים למנהל מסמ"ק להזמין אדם למשרדו ו/או לדרוש לגלות מידע (בכפוף לתנאי הסעיף). מי שלא מתייצב ו/או לא מוסר מידע, ללא סיבה מספקת, עלול למצוא עצמו נאשם בפלילים כך שקונה, מוכר, עושה פעולה באגוד או הרוכש זכות באגוד - עובר עבירה לפי סעיף 98(א) לחוק, ומי שלא חל עליו סעיף 98(א) לחוק - יכנס ב"שערי" סעיף 98(ב) לחוק.

בנוסף, כפי שצינו במאמרים קודמים, סעיף 96(3) לחוק, מסמיך את המנהל או מי שהורשה לכך לגבות עדות- בהליך אזרחי. מי שלא ישיב על שאלות עלול להיות מואשם בעבירה פלילית לפי סעיף 98(א) או 98(ב) - לפי העניין.

הסמכות בפקודה לחקור בהליך אזרחי, קיימת בסעיפים 135(4) ו-151 ומי שלא משיב על שאלה שנשאלה כדן עובר עבירה לפי הסיפא בסעיף 216(2) לפקודה בו נכתב מפורשות "אדם אשר בלי סיבה מספקת...לא השיב לשאלה שנשאל כדן".

לדעתנו, מטעמי שקיפות החוק, יש להוסיף סעיף מפורש בחוק מסמ"ק כפי שמופיע בפקודה, על מנת שיידע כל אדם, כי במידה ולא ישיב על שאלה שנשאל מכוח סעיף 96 לחוק מסמ"ק הוא עובר עבירה, ושהדבר לא יהיה פתוח לפרשנויות בשל חוסר הבהירות, מה עוד שהפרשנות במישור הפלילי תהא תמיד פרשנות לטובת הנחקר, כפי שנחקק בתיקון 39 לחוק העונשין בו הוסף סעיף 34א' הקובע: "ניתן דין לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו, יוכרע העניין לפי הפירוש המקל ביותר עם מי שאמור לשאת באחריות פלילית לפי אותו דין". סעיף זה מבטא בעצם כלל שאומר "ספק לטובת הנאשם".

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) אברהם שהבזי ממשרדנו.

אי מילוי חובת הדיווח ע"י צד לעסקה

סעיף 73(א) לחוק קובע חובת דיווח למוכר זכות במקרקעין;
סעיף 73(ב) לחוק קובע חובת דיווח לעושה פעולה באגוד במקרקעין;
סעיף 73(ג) לחוק קובע חובת דיווח למי שרוכש זכות במקרקעין או זכות באגוד במקרקעין;
לאור הסעיפים הנ"ל אנו רואים שעל הצדדים לעסקת במקרקעין חלה חובת דיווח.
חייב בדיווח שאינו מדווח על עסקה עובר עבירה ב"מחדל". "מחדל" פירושו - אפס מעשה, הימנעות מעשייה שהיא חובה על-פי דין. עבירות מס רבות הינן במחדל, משום שחוקי המס מטילים בהוראות השונות חובה על יוצרי אירוע המס לבצע פעולות דוגמת: דיווח על הכנסות, דיווח על פתיחת עסק, רישום תקבול, העברת מס שנוכה במקור - אי הביצוע מהווה מחדל.

ההוראה העונשית המתייחסת לאי קיום חובות שונות לרבות חובת הדיווח, מנוסחת בסעיף 98(א) לחוק: "קונה, מוכר, עושה הפעולה באגוד או הרוכש זכות באגוד שלא מסרו - בלא סיבה מספקת - דבר שהם חייבים במסירותו לפי חוק זה... דינם - מאסר שנה או קנס...". ניתן להמיר עבירה זו בקנס מנהלי מכוח חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985, ותקנות העבירות המינהליות (קנס מנהלי - חיקוקי מיסים), התשמ"ז-1987. לדעתנו, העבירות המוגדרות מינהליות נעברות במחדל. אולם, לא כל מחדל הוא עבירה מינהלית, כך לדוגמה נקבע בת"פ 86/360: כאשר אדם אינו מגיש דו"חות במשך שנים וכך מעלים בכוונה את מקור הכנסותיו, יש לראות בפעולה זו שימוש במרמה, עורמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מס עבירה לפי סעיף 220(5) לפקודה, עבירה המוגדרת "פשע" - עבירה מטריאלית.

סעיף 73(ד) לחוק, קובע חובת דיווח לאדם שעסקו תיווך בזכויות במקרקעין או בפעולות באגוד, שתיווך במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באגוד מקרקעין וכן אדם אחר שתיווך בשכר במכירת זכות במקרקעין או פעולה באגוד שתיווך בהן, תוך שבעה ימים מיום שנעשו, את שמות הצדדים למכירה או לפעולה... ההוראה העונשית המתייחסת למי שאינו צד לעסקה נמצאת

נשמח לעמוד לרשותכם
במתן הבהרות והסברים,
ולקבל הערות או תגובות
לנושאים המתפרסמים.

בכל עניין ניתן לפנות
למלי ברוך
טל' 03-6134111
פקס' 03-6133113
או באמצעות דוא"ל

baruch@artzi-hiba.co

מיסוי בינ"ל - רוסיה: אי החלת כללי מחירי העברה על הלוואה שאינה נושאת ריבית והצמדה

לגישת משרד האוצר ברוסיה, הכללים של מחירי העברה חלים על מוצרים, עבודה, שירותים ועסקאות נוספות שנקבעו בחוק הרוסי במפורש. בדיני המס ברוסיה אין הוראות ספציפיות בנוגע למיסוי ההטבה הכלכלית שנוצרת בעקבות הלוואה שניתנה ושאינה נושאת ריבית והצמדה. למרות שלקביעה הנ"ל אין מעמד של חוק (שהרי מדובר בהנחיה מקצועית), הרי שרשויות המס ברוסיה תאמצנה קביעה זו.

בישראל, בהתאם להוראות סעיף 85א' לפקודה, הגדרת "עסקה בין לאומית" כוללת בחובה גם עסקאות אשראי. עם זאת, קיים ספק האם הלוואה שאינה נושאת ריבית והצמדה הינה עסקה שלא בתנאי שוק אשר יש להחיל עליה את הוראות סעיף 85א' והתקנות מכוחו. לדעתנו, על רשות המיסים בישראל, המבקשת להכריע בשאלת סיווגה של עסקה כאמור, לקחת בחשבון את העמדה הרוסית בעניין.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) חגי אלמקייס או לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ממשרדנו.

לאחרונה התבשרנו, כי משרד האוצר ברוסיה פרסם הבהרה בדבר סוגיה השנויה במחלוקת במדינות רבות בעולם ובכלל זה בישראל. הסוגיה הנדונה הינה: האם יש להחיל את כללי מחירי העברה (Transfer Pricing) במידה וחברה אחת מעניקה לחברה זרה הלוואה שאינה נושאת ריבית והצמדה? משרד האוצר הרוסי קבע כי אין להחיל את הכללים של מחירי העברה. משמעות הדבר היא כי במקרה לפיו לחברה תושבת רוסיה, אשר הלוותה לחברה שאינה תושבת רוסיה הלוואה שאינה נושאת ריבית והצמדה, לא יזקפו הכנסות ריבית רעיוניות.

ונסביר בקצרה: יש להחיל את הכללים של מחירי העברה כאשר עסקה בינלאומית מתבצעת בין שני צדדים אשר ביניהם מתקיימים יחסים מיוחדים ובשלהם נקבע מחיר לנכס, זכות, שירות, או מוצר באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים אילו נקבע המחיר או הוסדרו התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. או אז, יש לדווח על העסקה בהתאם לתנאי השוק והיא תחויב במס בהתאם (להרחבה בסוגיית מחירי העברה ניתן לפנות למבזקי מס מספר 181-178).

האמור במבזק זה
אינו מהווה חוות
דעת, סקירת הדין
הרלבנטי או ייעוץ
מקצועי