

יום עיון בנושא מיסוי רשויות מקומיות ותאגידיים עירוניים

סוגיות מס וחיסכון במס מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



ניר הורנשטיין, עו"ד (חשבונאות)
אלטר עורכי דין

ניכויים משכר עובדים

סעיף 2 (2) לפקודת מס הכנסה מגדיר הכנסת עבודה כדלהלן:

"השתכרות או ריווח מעבודה;

כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו;

תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד,

אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה;

שוויו של שימוש ברכב או בטלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד;

והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;"

ניכויים משכר עובדים

לשאלה האם הכנסה מסויימת נחשבת כהכנסת עבודה או לא השלכות הן במישור של מס הכנסה (ניכויים), הן במישור של ביטוח לאומי והן במישור מס שכר, באשר הגדרת "שכר" לצרכי מס שכר במסגרת חוק מע"מ יוצאת מבסיס שהינו:

"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו".

בהמשך מפורטים תנאים והוראות נוספים לעניין החיוב במס שכר (הרחבות וצמצומים):

ניכויים משכר עובדים

"...לרבות מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות;

אך למעט מענק כאמור ששולם מקופת גמל, או ששולם באמצעות סכומים שהופקדו בקופת גמל והוחזרו למעביד לשם התשלום,

וכן כל סכום ששילם מעביד לקרן השתלמות או לקופת גמל, גם אם לפי הוראות סעיף 3 לפקודת מס הכנסה לא רואים אותו כהכנסת עבודה במועד ששולם לקרן ההשתלמות או לקופת הגמל;

וכן סכום דמי ביטוח ששילם מעביד בעד עובדו לפי חוק הביטוח הלאומי בניכוי דמי הביטוח שהמעביד ניכה משכר עובדו...."

ALTER

Attorneys at Law

אלטר עורכי דין

ניכויים משכר עובדים

▶ מבחן בסיסי חשוב לזיהוי השאלה האם מדובר ב - "שכר" בחלופה של טובת הנאה, אם לאו הוא מבחן נוחות המעביד אל מול טובת העובד.

▶ בעניין נוחות המעביד קבע בית המשפט העליון בעבר:

"...המבחן הוא, לפחות להלכה, אם המצרך או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד, כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד. נוחות המעביד פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או השירות"

ניכויים משכר עובדים

מבחני משנה:

- ▶ יש לקבוע אם המדובר ב - "הנאה פרטית".
- ▶ גם אם כן - האם נוחות המעביד עולה על ההנאה הפרטית.
- ▶ מה טבעו של התפקיד והקשר בין המצרך או השירות שהועמדו לבין התפקיד.
- ▶ האם ניתן להפריד בין מרכיבים, ואם לא - מהו העיקר ומהו הטפל.
- ▶ ככל שמדובר בטובת הנאה שלא ניתן לזהות ספציפית נהנה, זקיפה כהוצאות עודפות.

ניכויים משכר עובדים

דוגמאות מהפסיקה:

- ▶ פסק דין דן - ביגוד לעובדים.
- ▶ פסק דין עיריית בת ים - שכר לימוד.
- ▶ פסק דין דופלי - הוצאות לינה.
- ▶ פסק דין שמן תעשיות - אירועי קידום מכירות.

דוגמאות ויישום

▶ השתלמויות לעובדים

▶ אירועי גיבוש

▶ תשלומים אשר לגביהם המעביד הינו בגדר צינור

פסק דין סולל בונה, פסק דין עיריית אשדוד ואחרים

▶ תשלומים לגביהם העובד משתתף באופן חלקי

דוגמאות ויישום

▶ שווי שימוש כלי רכב -

סקירת הוראות דין

פסיקה

הוראות רשות המיסים

▶ דמי חבר

דמי חבר כהוצאה מוכרת

דמי חבר לעניין מס שכר

דוגמאות ויישום

נקודות זיכוי לעובדים זרים ▶

- החל מתחילת שנת 2015 נשללה בתקנות האפשרות להעניק נקודות זיכוי לעובדים זרים, למעט בענף הסיעוד ולמעט ביחס לנשים (חצי נקודת זיכוי).
- קיימות טענות משפטיות טובות כנגד עמדה זו של רשות המיסים.

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

▶ סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה קובע פטור ממס ל - :

"הכנסתה של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית והפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטתם העוסק בעסק..."

שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית, על ידי מפעל הפיס או על ידי מוסד ציבורי.... מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שייקבע, אם נוכח שראוי לעשות כן לטובת הציבור;"

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

- ▶ מכח הצו פטר שר האוצר במפורש שירותים של הספקת מים, הספקת גז, הספקת חשמל, הובלה ציבורית, הספקת שירותים חיוניים בקשר לשווקים, לסניטציה, לפיתוח דרכים או לפיתוח הבניה.
- ▶ "שליטה" לעניין רשות מקומית - זכות למנות מנהל או זכות ל - 25% מכח ההצבעה או מיתרת הנכסים בפירוק או למרבית רווחיו.
- ▶ חשיבות הסעיף -הן לגבי הכנסה של רשויות מקומיות עצמן והן ביחס להכנסה של חברות בנות עירוניות (לרבות עמותות).

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

- ▶ השאלה הבסיסית והראשונה הינה האם בנסיבות העניין מדובר ב - "הכנסה מעסק".
- ▶ המונח "עסק" אינו מוגדר במפורש בפקודת מס הכנסה.
- ▶ במסגרת הפסיקה לעניין מס הכנסה נקבעו מבחנים שונים:
 - קיומו של סיכון עסקי (להבדיל מתשואה);
 - אופי הנכס בהתייחס לטיב הפעילות הנבחנת;
 - ידענות, בקיאות ומיומנות;
 - תקופת ההחזקה;
 - טיפוח, יזמות, שיווק (השבחה)

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

- ההיקף הכספי של הפעילות;
- אופן המימון (עצמי או זר);
- ייעוד התמורה ;
- מבחן ההיגיון המקצועי וחוש המומחיות;

דוגמאות מהפסיקה ►

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

- ▶ סוגייה דומה מתעוררת גם לעניין מע"מ – האם סיווג כ – "עוסק" או כ – "מלכ"ר"
- ▶ המבחנים לעניין מע"מ נקבעו בפסק דין בעניין בשערייך ירושלים:
 - מטרת העיסוק – האם למטרת רווח או לא;
 - מבחן חוקת החייב ;
 - מאזן הגוף;
 - האם קיימת תחרות מול עוסקים אחרים;
 - האם ניתן להפריד בין הפעילויות השונות;
 - פגיעה בהכנסות המדינה;

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

ע"א עיריית אשקלון

- ▶ העירייה מכרה 53 מגרשים לאנשים פרטיים במהלך ארבע עד חמש שנים, במסגרת פרוייקט "בנה ביתך".
- ▶ על אף שהעירייה הינה בגדר מלכ"ר מנהל מע"מ סיווג אותה כעוסק למטרה זו והטיל מע"מ על המכירה.
- ▶ בית המשפט המחוזי פסק שאין מקום לחיוב במע"מ מאחר שהמבכנים שנקבעו בעניין בשערייך ירושלים לא רלוונטיים למלכ"ר הפועל מכח חוק במסגרת סמכויותיו ומאחר שהמבכנים אינם מתקיימים ממילא.
- ▶ בית המשפט העליון הפך את ההחלטה.

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

ע"א עיריית אשקלון

- ▶ נקבע שקיים חיוב במע"מ.
- ▶ ניתן דגש למטרה המיידית - הפקת רווח.
- ▶ נלקח בחשבון המחיר שהיה דומה למחירים כוללי מע"מ.
- ▶ נלקחה בחשבון האפשרות לתחרות מול גורמים אחרים.
- ▶ בקשה לדיון נוסף שהוגשה נדחתה בחודש אוגוסט 2014.

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

השלכות פרקטיות

- ▶ ניתן לנסות ולהתמודד עם קביעות פסק הדין בדרך של היערכות שונה למכרזים.
- ▶ ניתן לאבחן ולומר שפסק הדין אינו חל לעניין מס הכנסה מאחר שהגדרת המונח "עוסק" בחוק מע"מ שונה וכוללת גם עסקת אקראי;
- ▶ טענה שפסק הדין אינו חל בשל הגדרה רחבה יותר למונח "עסק".
- ▶ הדגמה מדוגמאות אחרות וספרות

פעילות פטורה מול פעילות עסקית

השלכות פרקטיות (המשך)

▶ התבססות על הוראות החקיקה והוראות הפטור ביחס

לפעילות עסקית

▶ מגזרים הראויים לבחינה: פעילות של הפקת חשמל; פעילות

של פרסום; הפעלת חניונים; מכירה והשכרה של נכסים.

התיישנות חובות והליכי גבייה

▶ פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין נעמה נסייר נ' עיריית נצרת עילית (2010) –

- תושב הרחיב את דירתו (בהיתר) אך לא עדכן וחוייב בארנונה על בסיס שטח נמוך. כאשר גילתה זאת העיריה חייבה אותו 10 שנים אחורה בארנונה.
- העובדה שהעיריה אינה יכולה לתבוע אותו מאחר שיש לו הגנה של התיישנות הינה ברורה.
- עם זאת, נפסק בפעם הראשונה שהעיריה לא יכולה לנקוט כנגדו הליכי גבייה מינהליים המוקנים לה מכח דין לגביית חוב הארנונה. גם באלה יש לראות כמעין "תביעה".

התיישנות חובות והליכי גבייה

- ▶ לאחרונה – פסק דין בעניין עיריית חיפה נ' סולומון.
 - השאלה המתעוררת – האם העיריה רשאית לסרב לתת אישורים (לדוג' לצורך העברת נכס) במקרה שבו המבקש חייב לה חובות;
 - האמור איננו בגדר "הליכי גבייה" רגילים, אלא מכונה "הליכי גבייה פסיביים", ולכן לטענת העיריה לא חלה התיישנות;
 - נפסק בדעת רב כי יש להחיל את הלכת נעמה נסייר גם על הליכי גבייה פסיביים והעיריה איננה רשאית להתנות את האישור בתשלום חובות עבר ;
 - אם במהלך השנים ננקטו הליכי גבייה הרי שזה מאפס את מירוצ ההתיישנות;
 - בדעת רב נקבע שההלכה תחול מעתה ולהבא ולא על חובות קודמים שנצברו.

התיישנות חובות והליכי גבייה

- ▶ האמור בפסיקה רלוונטי לא רק לעיריות אלא גם לרשות המיסים, אשר אף היא נוקטת הליכי גבייה מינהליים מכח פקודת המיסים גבייה;
- ▶ יש לוודא כי דרישות מס לא התיישנו;
- ▶ כך לדוגמה לעניין הליכי גבייה לפי מס רכוש והליכים אחרים;
- ▶ במישור העירוני – חשוב להפעיל נהלים להחלת הליכי גבייה ולמעקב אחריהם.

מס שבח

סעיף 60 -

מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למדינה, לרשויות מקומיות, לקרן הקיימת וקרן היסוד.

סעיף 61(א) -

מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור.

סעיף 61(ב) -

מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי בתנאים שנקבעו (קיימים תנאים מפורטים).

סעיף 72 -

מכירת זכות במקרקעין ע"י רשות מקומית, רשות הפיתוח, הקרן הקיימת.

ALTER

Attorneys at Law

אלטר עורכי דין

מס שבח

סעיף 61(ד) מגדיר "מוסדות ציבור" כדלקמן:

"מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לעניין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת."

סעיף 61(ה):

"מוסד ציבורי שנקבע לעניין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו נקבע גם לעניין סעיף קטן (ד)."

מס רכישה

▶ סעיף 8(א) לתקנות מס רכישה קובע:

"רשות מקומית חייבת במס רכישה בשיעור של

0.5% לגבי מכירת זכות במקרקעין שבהם שוכנע

המנהל שאין עמם ולא תהיה בהם בעתיד הכנסה."

▶ הסעיף מקנה הקלה מהותית - 0.5% במקום שיעור

רגיל של 6% מס רכישה (החל מ - 1.8.2013).

מס רכישה

▶ פסק דין בעניין עיריית רמת גן ועיריית הרצליה

- עיריית רמת גן הקימה תיאטרון וטענה כי זכאית לשיעור מס רכישה מופחת מאחר שגם אם יש הכנסות הן משמשות לסבסוד פעילות אחרת;
- עיריית הרצליה טענה טענות דומות לעניין הקמת בית חיל האוויר;
- בית המשפט העליון קבע כי די בכך שלעיריה יש בנכס פעילות הנחשבת כמסחרית כדי לפסול את זכאותה למס רכישה מוקטן. השימוש שנעשה בהכנסה לסבסוד פעילות אחרת איננו משנה, שכן אלו הן הכנסות בידי העיריה, ללא קשר לשימוש בהן.
- לדעתנו – ניתן לאבחן את פסק הדין – ביחס לפעילות מסחרית בלבד.

מס רכישה

▶ פסק דין עיריית אשקלון נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

- העיריה חכרה מהמינהל שטח, שישמש כשוק עירוני, וחוייבה ב-5% מס רכישה מן הטעם, כי אינה זכאית לפטור, שכן היא תפיק הכנסה מן הקרקע;
- העיריה טענה, כי הקמת שוק נכללת בתפקידיה העירוניים, מה גם שנוצר לה הפסד בהעדר הכנסה והיא גובה דמי שימוש סמליים;
- הערר התקבל ונקבע, כי בשונה מעניין עיריית רמת גן הוכח, כי לעיריה אין כל תחרות עם גופים עסקיים אחרים ופעילותה היא למען מטרה ציבורית.
- העובדה שנוצרו הפסדים חיזקה את המסקנה שהנכס נרכש למטרה ציבורית.

סוף