

הליכי חדלות פירעון והיבטי מיסוי

מרצה: אביב בן-שמחון
מנהל במחלקת המיסים העקיפים
סומך חייקין

לשכת רואי החשבון

יולי 2020

מקצת הנושאים שנדבר עליהם היום

- סגירת עסק – מהסוף להתחלה.
- עסקאות בשיעור אפס.
- איחוד עוסקים בחדלות פירעון.
- חובות אבודים.

סגירת עסק

במקרה של סגירת העסק (במיוחד ליחידים), יש לפנות למשרד מע"מ האזורי בתוך 15 יום מהפסקת הפעילות העסקית, נדרש להגיש טופס 18 למשרד מע"מ האזורי שם מתנהל התיק.

במקרה של שותפות שנסגרה, על כל שותף למלא את טופס ההודעה על סגירת העסק. במקביל למילוי הטופס, נדרש לבצע את הפעולות הבאות:

- לציין את התאריך המדויק של הפסקת הפעילות.
- לפרט את כל הציוד, הנכסים והמלאי של העסק, שטרם נמכרו ונשארו ברשותך.
- **לשלם את כל החובות**, אם ישנם, ולהביא צילום של הדו"ח התקופתי האחרון.
- לשלם מע"מ על כל מכירה של נכסי העסק, כגון מבנה, ציוד, רכב, מלאי טובין.
- **לבדוק שאין חריגויות בתיק העוסק!**

מקרה לדוגמה

סגירת עסק

פס"ד - יליזרוב רוסלן נ' ממונה אזורי מע"מ תל אביב 3.

העובדות

העוסק סגר את תיקו והותיר בו חובות אשר לא נגבו למרות הפעלת הליכי גביה ועיקולים. לאחר כעשור ביקש העוסק לפתוח מחדש את התיק והגיע להסדר תשלומים בגין החוב הישן כתנאי לפתיחת התיק מחדש. לאחר שהעוסק הפסיק לעמוד בהסדר התשלומים הופעלו כנגדו מחדש כל הליכי הגביה. העוסק עתר לבית המשפט וביקש סעד הצהרתי לפיו יש להגיע איתו להסדר תשלומים חדש ונוח יותר ולעצור את הליכי הגביה.

פסק הדין

בית המשפט דחה את הבקשה וקבע כי העוסק חתם על הסדר התשלומים בודעו ובהבינו כי יצטרך לעמוד בו. לרשויות המס נתונה הסמכות המלאה לפעול לגביית חובות מס אשר אם לא ישולמו יחסרו מהקופון הציבורית. ראוי כי הרשויות יבואו לקראת החייבים בכריתת הסדרי תשלומים, אך משנחתם הסכם על החי לעמוד בו והוא לא יכול לעשות דין לעצמו ולהחליט לשלם סכומים אחרים או לא לשלם כלל בתקווה כי יגיע איתו להסדר חדש.

סגירת תיק עקב חיסול

הוראת תאמ"ו 62.301

סעיף 137 א (א) –

"הוכח להנחת דעתו של המנהל כי עוסק

הפסיק כליל את עסקיו או העביר את

הבעלות על עסקו לאחר, ונשאר ברשותו

נכס, יהא דינו של אותו נכס בתום שנתיים

מיום ההפסקה או ההעברה כדין נכס

שנעשה בו שימוש לצורך עצמי."

(ב) "הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על

נכסים עסקיים שמחירם הכולל פחות מן

הסכום הקבוע לגבי עוסק פטור."

א- במקרה של חיסול תבצע הרשות בדיקה

קפדנית להתנהלות העוסק.

ב- העוסק יידרש להמציא טופס י"א.

ג- במידה ונמכרו הנכסים שהיו ברשות

העוסק תבחן המכירה (האם לפי שווי

הוגן).

ד- במידה ולא הוגשו כל הדוחות תחל הרשות

בפעולות אכיפה.

ה- סבור מנהל מע"מ כי הדוחות שקדמו

לתקופת החיסול לא סבירים, יעביר את

להליך ביקורת.

פירוק/כינוס נכסים

הוראת תאמ"ו 62.304.4

- א- אם העוסק נמצא בהקפאת הליכים לפי צו בית משפט, מנהל מע"מ אינו יכול לדרוש תשלום חוב במידי.
- ב- יחיד, אשר פשט רגל, יכול לקבל מבית המשפט אישור מיוחד להמשיך ולעסוק לפי צו זה רשויות מע"מ נדרשות להמשיך לתת ליחיד להפעיל את פעילות העסקית בתיק פיצול.
- א- התקבלה הודעה על פירוק באמצעות בית משפט או כונס נכסים יוודא המנהל את שם המפרק.
- ב- אם קיימת יתרת חוב של החברה שפורקה, על הממונה להגיש הוכחת חוב למפרק.
- ג- במידה והמפרק יבצע מכירה של מלאי או ציוד שהיו ברשות העוסק יידרש לדווח ולשלם מע"מ על כך.
- ד- אם קבלת אישור הפירוק ישונה סיווג התיק ל-80/81.
- ה- שוכנע המנהל שלא נותרו חובות בתיק העוסק, יבצע סגירה לתיק ס.ת.09.

פירוק/כינוס נכסים

ס' 18 לחוק :

אדם שמונה לפי דין לתפקיד של מוציא לפועל, מפרק, כונס נכסים, אפוטרופוס, מנהל עיזבון או נאמן, או בעל תפקיד אחר שמינה בית המשפט לפעול בנכסיו של העוסק.

(ב) ממונה אשר בתוקף תפקידו מוכר נכס או נותן שירות, בשמו של עוסק, יחולו לגביו, לענין החבות במס, הוראות אלה:

(1) הוא חייב בתשלום המס כפי שחייב בו העוסק, במקומו של העוסק;

(2) יראו אותו כנותן שירות לעוסק.

(ג) קיבל הממונה תמורה בשל עסקה כאמור בסעיף קטן (ב), ישולם המס בשל העסקה, מתוך התמורה שהתקבלה בעדה, לפני העברתה לכל מטרה אחרת, ולא יראו במס חלק מהתמורה.

טיפים :

- לדאוג שיקפיאו את החוב (בעבר פתחו תיקי פיצול)
- לחתום על השוברים התקופתיים לדיווח בצירוף העוסק.
- במידה והממונה סיפק שירות לעוסק, הוא נדרש להנפיק בגין זה חשבונית מס.

תובנות

- ❑ בדיקה שלא הוצאו חשבוניות מס על ידי העוסק לאחר הצהרה על סיום הפעילות העסקית בטופס 18.
- ❑ בדיקה אם יש נכסים/מלאי ברשות העוסק.
- ❑ בדיקה האם נמכרו הנכסים ועסקה זו דווחו בדוחות תקופתי.
- ❑ בדיקה שהנכסים נמכרו בשווי הוגן או לפי עלות מופחתת.
- ❑ הסדרת החריגויות שקיימות בתיק העוסק בטרם הגשת טופס 18.

עסקאות בשיעור אפס

סעיפים 30 (א)(14) ו-(15) מייצרים דחיית מס אפקטיבית

סעיף 30(א)(14)

מכירת נכסים מעסק של עוסק או של עוסקים – לרבות ציוד – לחברה, תמורת מניות בלבד באותה חברה, אם מיד לאחר המכירה היו בידי העוסק או העוסקים 90 אחוזים לפחות מכוח ההצבעה באותה חברה; ובלבד שמכירת הנכסים בידי החברה לאחר שרכשה אותם בנסיבות האמורות תתחייב במס גם אם החברה איננה בגדר עוסק ביום המכירה

סעיף(א)(15)

במכירת כל נכסי עסקו של עוסק שהוא חבר-בני-אדם, לרבות ציוד, לבעלי הזכויות בחבר-בני-האדם, אגב פירוק החבר, כשלכל אחד מבעלי הזכויות נמכרים, ללא תמורה, נכסים בהתאם לחלקו בחבר המתפרק – מכירה לבעל זכות שהוא עוסק; ובלבד שמכירת הנכסים בידי בעל זכות כאמור, שרכש אותם בנסיבות האמורות, תתחייב במס גם אם בעל הזכות איננו חייב במס מסיבה כלשהי ביום המכירה.

איחוד עוסקים

סעיף 56 לחוק:

מאפשר למספר עוסקים להירשם במשותף במסגרת של איחוד עוסקים (להלן: "עוסק אחד"); נרשמו כאמו יראו אותם לעניין חוק מע"מ כשותפים. להלן נוסח הסעיף:

"עוסקים שהם אזרחים ישראליים כהגדרתם בסעיף 1א(ב), שמקום עסקם הקבוע והמתמשך הוא בישראל, שביקשו להירשם כאחד, רשאי המנהל לרשום אותם כך, ומשנרשמו יראו אותם לעניין חוק זה כשותפים; ש האוצר רשאי לקבוע תנאים לרישום עוסקים כאחד".

תקנה 10 לתקנות מע"מ (רישום):

"(א) עוסקים שביקשו להירשם כאחד, יהיו רשאים להירשם כך אם נתמלאו תנאים אלה:

(1) ניהול פנקסי חשבונות של כולם נעשה במשותף;

(2) מונה נציג לאותם עוסקים כאמור בתקנה 4.

(ב) היו העוסקים שביקשו להירשם כאחד חברה וחברת בת, או שתי חברות בת, או יותר של אותה חברה, שותפות ושותף בה ב-50% או יותר, או אגודה שיתופית ומחזיקי מניות בה המחזיקים ביחד לפחות 50% ממניותיה, יהיו רשאים להירשם כאחד, אף אם פנקסי החשבונות של כל אחד מהם נערכים בנפרד; לעניין זה, חברת בת - כמשמעותה בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

(ג) המבקשים להירשם כאמור בתקנת משנה (א) יגישו למנהל בקשה לפי טופס שקבע המנהל

פס"ד - גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ ומלה

טענות השופט לעניין "הערבות בתוך איחוד העוסקים"

- רישום מספר עוסקים ב"איחוד עוסקים" הופך אותם למעין שותפות, כעולה מלשונו של סעיף 56 לחוק נ ערך מוסף.
- שותפות משמעה הוא חבות ביחד [...] זאת ועוד, אין זה מתקבל על הדעת כי עוסקים יבקשו להירשם ב"איחוד עוסקים", ייהנו מהיתרונות שרישום זה מביא עמו, ובכלל זאת הגשת דו"ח תקופתי אחד שאינו כולל את העסקאות ביניהם וכן הזכות לקזז עודף מס תשומות של אחד כנגד עודף מע"מ של האחר מהדורת 2001/פרק י: רישום, סעיף 56), אך לא ייטלו חלק באחריות הכרוכה בכך, ובכלל זאת באחריות להשיב מס תשומות שנוכה ביתר על ידי האיחוד.
- [...] די בכך כי לצורך חוק מע"מ (אף שלא כך בהכרח לכל צורך אחר) נחשבו העוסקים כאישיות משפטית אחת, על המשתמע מכך.

סיווג מחדש של איחוד עוסקים - לשותפות לא רשומה

ס' 56 "עוסקים שהם אזרחים ישראליים כהגדרתם בסעיף 1א(ב), שמקום עסקם הקבוע והמתמשך הוא בישראל, שביקשו להירשם כאחד, רשאי המנהל לרשום אותם כך, ומשנרשמו יראו אותם לענין חוק זה כשותפים; [...]".

ס' 128(א) "עסקה שעשה שותף בשותפות רשומה, או שעשו מי שרואים אותם כשותפים לפי סעיף 56, במהלך עסקי השותפות – יראוה כאילו עשתה אותה השותפות, אם לא הוכח להנחת דעתו של המנהל היפוכו של דבר".

לבחון האם האיחוד עמד במאפיינים הנדרשים?

ס' 128 (ב) "עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, או בידי שותפות שהוקמה לביצוע עסקה פלונית, או נעשתה עסקה בידי כמה עוסקים במשותף, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל שותף או עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד. ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין".

- מלשון סעיף 128(ב) עולה כי סיווג הרישום בין שותפות לא רשומה לצורכי מע"מ לבין רישום עוסקים שנרשמו אחד (איחוד עוסקים) הכריע בנטל האחריות האישית שנדרשו עוסקים הרשומים יחד.

הלכת אלקה – הוראת פרשנות 02/12

בפס"ד שניתן ע"י בית המשפט העליון בע"א 2112/95 (אלקה אחזקות בע"מ) נקבעו חמישה מבחנים מצטברים אשר יאפשרו החזר מס העסקאות ששולם:

- ✓ בוצעה עסקה.
- ✓ הוצאה חשבונית.
- ✓ מס בגין חשבונית שולם.
- ✓ המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה.
- ✓ החוב הפך ל"אבוד".

מקרים:

- חוב של חייב (הקונה) שננקטו נגדו הליכי חדלות פירעון.
- העוסק בעל החוב נקט בהליכי הוצאה לפועל עפ"י חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967, נגד החייב (הקונה), שהינם סבירים בנסיבות העניין.
- חוב שנמחק במסגרת הסדר נושים עפ"י סעיף 350 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, שאושר בפסק דין סופי של בית המשפט

הלכת אלקה – הוראת פרשנות 02/12

- במקרים בהם לא ננקטו נגד החייב (הקונה) הליכי חדלות פירעון, או הליכי גבייה עפ"י חוק ההוצאה לפועל, ואין המדובר בחוב שנמחק במסגרת הסדר נושים עפ"י סעיף 350 לחוק החברות.
 - לא יוכר החוב כחוב אבוד אלא אם כן יוכח אחד מאלה –
 - ✓ החייב נפטר ואין בעיזבונו נכסים.
 - ✓ עזב את ישראל ואין לו נכסים הניתנים למימוש בישראל.
 - ✓ כאשר החוב איננו בסכומים גבוהים, רשאי ממונה אזורי מע"מ להכיר בחוב כאבוד.

24א. (א) בתקנה זו –

"הודעת זיכוי" - כמשמעותה בסעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973 (להלן - ההוראות);

"חוב אבוד" - סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה, ושהוכח להנחת דעתו של המנהל, שהפך להיות אבוד.

(ב) עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה

מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתייחסות להודעת הזיכוי; בהודעה יפורטו כל אלה:

(1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;

(2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;

(3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

(ג) הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים

מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן - התקופה).

(ד) **במנין התקופה לא יבואו:**

(1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק

או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;

(2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב ובין יום היות פסק הדין לפסק דין חלוט.

(ה) **עוסק ישמור ברשותו את העתק ההודעה כשהיא חתומה בחותמת "התקבל"** ממשד מס ערך

מוסף כמשמעותו בתקנה 16 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976.

(ו) עוסק שאין בידו הודעה חתומה כאמור בתקנת משנה (ה), לא יהא רשאי לפעול כאמור בהוראה

23א(א)(3) להוראות.

אביב בן שמחון



abensimchon@kpmg.com : דוא"ל

טל : 054-264-3546



הצוות
שלכם
KPMG-1