Deloitte.

מדריך המיסוי שלך

היערכות לקראת תום שנת המס 2021
ותחילת שנת המס 2022

Deloitte.

דצמבר 2021

לקוחות וידידים יקרים,

כמו בכל שנה, גם השנה האחרונה הביאה עמה שינויים בחוקי המס, בפסיקת בתי המשפט ובהוראות המקצועיות של רשויות המס בארץ ובעולם אשר ממשיכים לטלטל את עולם המס. בנוסף לדרישות הגילוי הקיימות, תחום חילופי המידע בין רשות המסים של ישראל למדינות העולם מגביר תאוצה מיום ליום ומחייב אותנו לדרישות גילוי מחמירות נוספות.

לנושא המיסוי השפעה רבה ולעיתים אף מכרעת על התוצאות העסקיות של חברות. המס עשוי להוות גורם משמעותי בכל הנוגע לקבלת החלטות ובעל חשיבות גבוהה בביצוע עסקאות. תכנון המס והגברת המודעות לחשיפות הנלוות אליו, מקבל חשיבות יתרה ומחייב חשיבה והיערכות מחודשת.

מומחי המס של Deloitte מלווים חברות ויחידים במגוון רב של תחומים, ביניהם: מיסוי ישראלי ובינלאומי, מיסוי אמריקאי, מחירי העברה, תמריצים, חוק לעידוד השקעות הון, מע"מ, מיזוגים ורכישות, שינויי מבנה, ליווי עסקאות, אופציות, ניוד עובדים, נאמנויות ועוד.

באמצעות מגוון רחב של שירותים ובשילוב המומחים המובילים בתחום, אנו מספקים ללקוחותינו מענה מקצועי ובעל ערך מוסף בסוגיות המס החשובות והבוערות שעל סדר היום המקצועי.

לקראת תום שנת המס וכחלק ממחויבותנו לתת ערך ללקוחותינו אנו מתכבדים להוציא לאור את חוברת תום שנת המס לשנת 2021.

חוברת זו מחולקת ל-14 פרקים, וביניהם: מה חדש- עדכוני חקיקה חדשים, היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת 2022, מיסוי יחידים, שינויים בהון וחלוקות רווחים, מע"מ, תמריצים, תושבות, מיסוי בינלאומי, מיסוי מקרקעין ועוד.

החוברת כוללת קישורים לחוזרים של משרדנו, כמו גם לחקיקה, פסיקה ופרסומים של רשויות המס.

אנו בטוחים כי תמצאו עניין בתכני החוברת ואנו, כתמיד עומדים לרשותכם במתן ייעוץ, הסברים והדרכה ככל שיידרש.

אנו ממליצים להמשיך ולהתעדכן בתיקוני החקיקה ובעדכוני הפסיקה אשר יפורסמו על-ידי משרדנו בהמשך.

בברכה,

רו"ח אלונה מירון
שותפה, ראש
חטיבת המס

רו"ח ועו"ד דני גבאי
דירקטור, מנהל המחלקה
המקצועית בחטיבת המס

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש - למידע ופרטים נוספים:
רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור ומנהל המחלקה

נשמח לסייע לכם באתגרים נוספים.
לצפייה במפת הפתרונות שלנו לחצו כאן

אין להסתמך על תוכן חוברת זו ו/או לעשות בה שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוברת אלא להסב את תשומת לבך לאמור בה.
©כל הזכויות שמורות.

Deloitte.

הסיפור שלנו

Deloitte הינה פירמת הייעוץ וראיית החשבון המובילה והגדולה בעולם. גם בישראל הפירמה מספקת שירותי ביקורת, מס, ניהול סיכונים, ייעוץ כלכלי-פיננסי וייעוץ ניהולי – בתחומי אסטרטגיה, טכנולוגיה, תפעול, והון אנושי. אנו משרתים לקוחות רבים, קטנים כגדולים, בכל ענפי המשק ומערך הייעוץ שלנו הוא המגוון ביותר בישראל וכולל למעלה מ-500 יועצים.

עם אנשים ביותר מ-150 מדינות ברחבי העולם, אנו עובדים על פי מתודות וסטנדרטים בינלאומיים המאפשרים ללקוחותינו ליהנות ממערכת קשרים ענפה, שיטות עבודה אחידות ובסיסי ידע מקיפים. מזה שנים, מיטב אנשינו מסייעים למנהלים בארגונים שונים להתמודד עם האתגרים העסקיים הכי משמעותיים שלהם, מייצרים ערך עבור הארגון ומגינים עליו מפני חשיפות וסיכונים.

היעוד שלנו
להשאיר חותם משמעותי על הלקוחות שלנו, על האנשים שלנו ועל הקהילה
(To Make an Impact that Matters)

הערכים שלנו
אתיקה, יושרה, איכות, התנהגות מקצועית, סודיות, כבוד.

ההבטחה שלנו
אנו מסייעים ללקוחותינו להצליח באמצעות מתן מענה מקצה לקצה לצרכים מורכבים. המענה מבוסס על מגוון הפתרונות הרלוונטי והמקצועי ביותר בישראל, על חיבורים עסקיים ואישיים ועל המובילות העולמית של Deloitte.

הפירמה הגלובלית
הפירמה הגדולה בעולם לשירותים מקצועיים, מעל 334 אלף עובדים, 150 מדינות, 80% מהחברות המובילות בעולם (90% מחברות ה- Fortune 500).

מי הלקוחות שלנו?
חברות מגוונות וגופים עסקיים מובילים בשלבים השונים של מחזור חיי הארגון חברות מכל הגדלים, חברות ציבוריות ופרטיות, חברות סטארט-אפ וחברות מהמגזר ציבורי והמגזר שלישי.

התמחות ענפית
הייטק, פיננסי, תעשיה ומוצרי צריכה, נדל"ן, אנרגיה ומשאבים, מגזר ציבורי, מדעי החיים.

את מי אנו משרתים בקרב הלקוחות
בכירי הארגון: בעלים, יו"ר, מנכ"ל, סמנכ"לים. כל בעלי האתגרים ומקבלי ההחלטות.

בקרו אותנו ב:

היערכות לקראת תום שנת המס 2021

תוכן עניינים

פרק 1 – מה חדש בשנת המס 2021 10

1.1 הוראת שעה לשנה החל מיום 15/11/2021 לתשלום מס מופחת על "רווחים כלואים" לפי החוק לעידוד השקעות הון וביטול האפשרות לדלג על חלוקת דיבידנד מהרווחים הכלואים 11

1.2 השכרה ארוכת טווח- שינוי מסלול הטבות המס של בניין להשכרה למגורים בחוק לעידוד השקעות הון ובקרן להשקעות במקרקעין (קרן ריט) 18

1.3 דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי בישראל 23

1.4 כפל פחת לציוד שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021 24

פרק 2 - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת 2022: חברות, יחידים, רווח וקיזוז הפסדים מני"ע סחירים, מפקד המלאי 28

2.1 חברות - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022 29

2.2 יחידים - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022 38

2.3 רווחים וקיזוז הפסדים מניירות ערך סחירים 43

2.4 מפקד המלאי ליום 31 בדצמבר 2021 48

פרק 3 - נתונים רלבנטיים לדוח המס 2021: הוצאות עודפות, מדרגות מס תקרות ונקודות זיכוי, הלוואות לצדדים קשורים, תרומות, חובת ניהול כפולה, שמירת מסמכים 54

3.1 נתונים לתיאום הוצאות עודפות לשנת המס 2021 55

3.2 נתונים לחישוב המס לשנת המס 2021: מדרגות מס, נקודות זיכוי, תקרות 66

3.3 הלוואות לצדדים קשורים- ריבית לפי סעיף 3(ט) וסעיף 3(י) לפקודה 70

3.4 זיכוי ממס בשל תרומות למוסדות ציבור 77

3.5 חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים לשנת המס 2021 80

3.6 תקופת השמירה על מערכת החשבונות ומסמכים אחרים ושמירת תיעוד חוץ (לרבות דיווח על הוצאות עובדים) באמצעות סריקה ממוחשבת 81

פרק 4 - מיסוי יחידים: חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה, חישוב נפרד לבני זוג, קביעת תושבות, עולים חדשים, תגמול הוני, נאמנויות 88

4.1 מיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה: "חברות ארנק", משיכות כספים ושימוש בנכסים, רווחים בלתי מחולקים (תיקון 235 לפקודת מס הכנסה) 89

4.2 הזכאות לחישוב נפרד במיסוי הכנסות בני-זוג 101

4.3 קביעת תושבות בישראל 102

4.4 מיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים 108
4.5 תגמול הוני לעובדים ומנהלים 114
4.6 מיסוי נאמנויות 122

פרק 5 - מיסוי כללי: דיווח על בסיס מזומן, מסלול ירוק להעברת כספים לחו"ל, מיסוי פעילות במטבע וירטואלי, חוק לצמצום השימוש במזומן 130
5.1 דיווח לצרכי מס על בסיס מזומן או בסיס מצטבר הוראת ביצוע 8/2012 של רשות המסים 131
5.2 מסלול ירוק להעברות כספים לחו"ל בפטור מניכוי מס במקור לצורך השקעות/מתן הלוואות, ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה 134
5.3 מיסוי פעילות באמצעות תשלום מבוזר (אסימונים וירטואליים) 136
5.4 החוק לצמצום השימוש במזומן 141

פרק 6 - הודעות ודיווחים מיוחדים לרשויות המס: הודעות והצהרות, דיווח על עמדה נוגדת, דיווח על קבלת חוות דעת, תכנוני מס חייבים בדיווח 144
6.1 הודעות, הצהרות ודיווחים מסוימים לרשויות המס 145
6.2 חובת דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים - מס הכנסה 151
6.3 קבלת חוות דעת החייבת בדיווח 163
6.4 פעולות (תכנוני מס) חייבים בדיווח לרשויות המס 165

פרק 7 - שינויים בהון, חלוקות רווחים ומכירה בתמורה מותנית: ייחוס הוצ' לקבלת דיבידנד, חלוקה מתוך הכנסה שלא חויבה במס, רכישה עצמית של מניות ואג"ח, הפחתת הון, מכירת זכויות בתאגיד בתמורה מותנית, סיווג מניות בכורה, תשלום לחברת אם בגין מכשירים הוניים 170
7.1 ייחוס הוצאות מימון והוצאות הנהלה וכלליות להכנסות מדיבידנד לפי סעיף 18(ג) לפקודה 171
7.2 חלוקה מתוך הכנסות שלא חויבו במס 178
7.3 מיסוי רכישה עצמית של מניות כעסקה דו-שלבית 187
7.4 היבטי מס הכרוכים ברכישה עצמית של אגרות חוב ובהסדרי חוב - סקירת חוזר מס הכנסה מספר 2/2010 195
7.5 סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון) - סקירת חוזר והחלטת מיסוי של רשות המסים 200
7.6 מכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים - עמדת רשות המסים 203
7.7 סיווג לצורכי מס של מניות בכורה - עמדת רשות המיסים 204
7.8 סיווג תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשירים הוניים לעובדי חברת הבת- עמדת רשות המסים 206

פרק 8 - מס ערך מוסף 208
8.1 חובת דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים- מע"מ ומכס 209
8.2 נוהל תיקון חשבונית וטיפול בחובות אבודים 216

8.3 חובת הגשת דו"ח שנתי של עוסק הרשום באיחוד עוסקים 221
8.4 מע"מ - הגשת דוח מפורט, דיווח מקוון והקצאת מספרי חשבוניות מס 223
8.5 מע"מ - דיווח על בסיס מזומן, המועד להוצאת חשבונית, חובת ציון מספר רישום של קונה על גבי חשבונית מס 226
8.6 מע"מ- לקט הודעות והחלטות מיסוי שפורסמו בשנה החולפת על-ידי רשות המסים 229

פרק 9 - תמריצים 234
9.1 החוק לעידוד השקעות הון - תיקון מספר 73 235
9.2 הטבות למפעל טכנולוגי מועדף ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד- תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון ותקנות מכוחו 242
9.3 החוק לעידוד השקעות הון - תיקון מספר 68 (מפעל מועדף) 255
9.4 חלוקת דיבידנד שמקורו במפעל שקיבל הטבות של החוק לעידוד השקעות הון 263
9.5 מסלולי תמיכה של משרד הכלכלה והתעשייה 266
9.6 מסלולי תמיכה של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית 267
9.7 רשות החדשנות - נוהל תשלום תמלוגים, מתן הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל לתאגיד רב לאומי 278

פרק 10 - קופות גמל וקרן השתלמות 282
10.1 הפרשות לקרן השתלמות בשנת המס 2021 283
10.2 מיסוי בפרישה - שינויי חקיקה בהטבות המס לקצבה (תיקון 190 לפקודה) 288
10.3 העברת עובדים ממעסיק למעסיק ו/או העברת בעלות על קופת גמל 298
10.4 יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים 301
10.5 חיסכון וסיוע לעצמאים- חובת הפרשה לחיסכון פנסיוני 304

פרק 11 - מיסוי בינלאומי: מחירי העברה, פעילות דיגיטלית של תושבי חוץ, כללי ה- BEPS 308
11.1 מחירי העברה - חובת תיעוד והצהרת נאותות תנאי שוק ביחס לעסקאות בינלאומיות 309
11.2 מיסוי פעילות תאגידים זרים באמצעות האינטרנט ומיסוי תושבי חוץ המספקים שירותים דיגיטאליים בישראל ובעולם 318
11.3 BEPS - הטמעה ויישום כלל עולמי 324

פרק 12 - מיסוי מקרקעין 334
12.1 הכנסות משכר דירה למגורים בישראל ובחו"ל בשנת המס 2021 335
12.2 דירת מגורים- מס רכישה ומס שבח 348
12.3 מיסוי מקרקעין- תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין והוראת ביצוע 2/2018 - מסלולים לקבלת אישורי מיסים לצורך הסדרת רישום הזכויות בלשכת רישום המקרקעין בטרם הסתיימו הליכי השומה ברשויות מיסוי מקרקעין 352

פרק 13 - ביטוח לאומי 356

13.1 ביטוח לאומי - מיסוי הכנסות פסיביות והכנסות של בעלי מניות בחברה משפחתית 357

13.2 ביטוח לאומי - לקט חקיקה, פסקי דין וחוזרים שפורסמו בשנים האחרונות..... 361

פרק 14 - 10 פסקי הדין הבולטים בתחום המיסים בשנה החולפת 378

14.1 בית המשפט העליון: יחיד זכאי לשיעור מס 15% בגין מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה הנובעים מהכנסות לפי החוק לעידוד השקעות הון, הכלול בתמורה ממכירת מניות / ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים נ' אפרים סקמסקי ואח'..... 379

14.2 סוגיות בחוק לעידוד השקעות הון: שימוש ברווחים פטורים לצורך רכישת חברות זרות, שימוש בכספי חשבונות בנק משותפים, חישוב "יחס מחזורים" וסוגיות נוספות / ע"מ 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים..... 381

14.3 רכישה עצמית של מניות חויבה במס בידי בעל המניות הנותר, בסכום הרכישה מוכפל בחלקו בחברה טרם העסקה / ע"מ 38294-02-19 מאיר סיידה נ' פקיד שומה באר שבע 383

14.4 מרכיב המוניטין לא יופרד ממרכיב התמורה בשל מכירת מניות, שיעור המס על מניות שנרשמו למסחר לפני 2003 / ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן ואח' 385

14.5 רווח הון: מס יסף ישולם על מלוא הרווח גם בעת פריסתו, שער החליפין בגין התמורה יחושב לפי מועד חתימת ההסכם ולא לפי מועד ה- Closing / ע"מ 13328-11-19 אלכסנדר שפונט נ' פקיד שומה ת"א 4..... 387

14.6 סיווג הכנסה בגין הפסקת הסכם הפצה / ע"א 5369/18 יהושע כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה ואח'..... 389

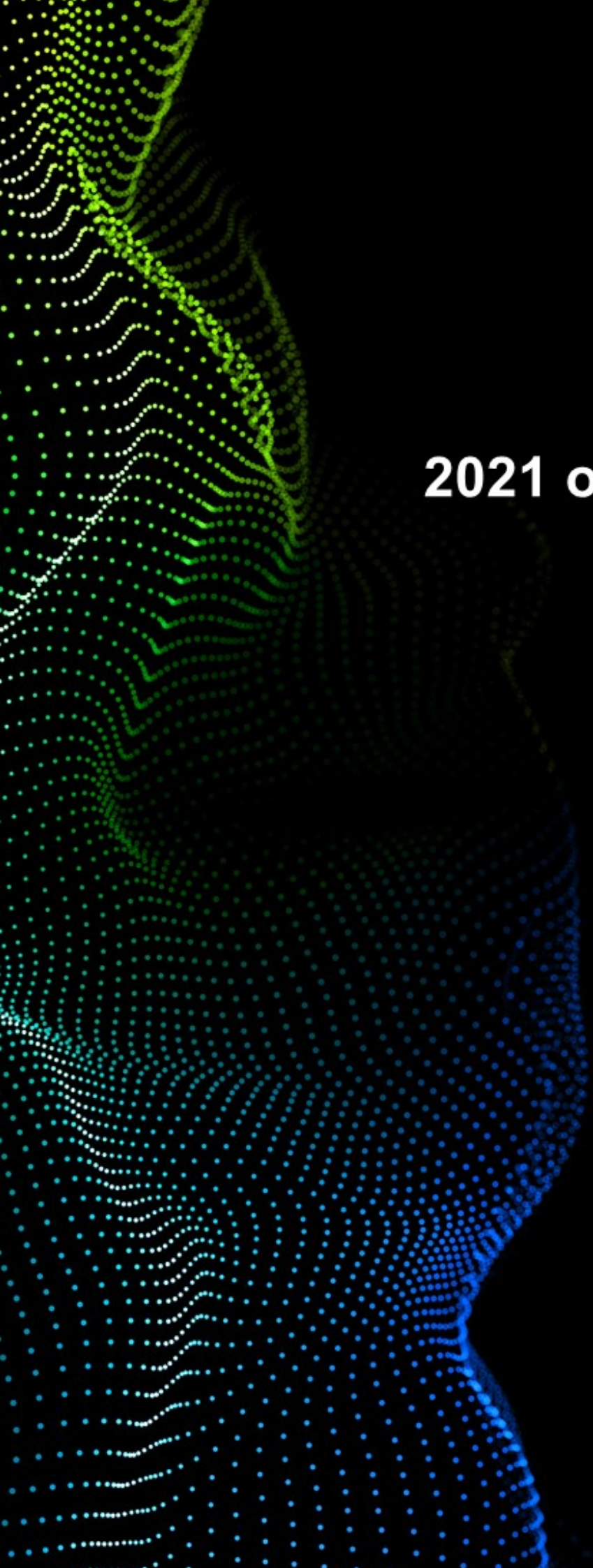
14.7 אי מתן זיכוי מס בישראל בגין ניכוי מס במקור בברזיל שנעשה בשיעור גבוה מהמוסכם באמנה / ע"מ 45306-02-17 פ.ק גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון..... 391

14.8 השווי לעניין מס רכישה בשינוי מבנה לפי חלק ה2 לפקודה- יחושב לפי שווי המקרקעין ולא לפי שווי המניות / ע"א 1210/16 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח' נ' בריטיש ישראל השקעות בע"מ ואח'..... 392

14.9 הלכה בעליון – ניתן להאריך מועד לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין לצורך תיקון שומה מעבר לארבע השנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק / ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח'..... 393

14.10 חברה שכל פעילותה הינה סחר בניירות ערך עבור עצמה (השקעות נוסטרו) לא תסווג כמוסד כספי / ע"מ 54320-04-18 י.ג.מ השקעות בע"מ נ' רשות המסים..... 395

צוות המומחים שלנו..... 396



פרק 01

מה חדש בשנת המס 2021

פרק 1 – מה חדש בשנת המס 2021

1.1 הוראת שעה לשנה החל מיום 15/11/2021 לתשלום מס מופחת על "רווחים כלואים" לפי החוק לעידוד השקעות הון וביטול האפשרות לדלג על חלוקת דיבידנד מהרווחים הכלואים 11

1.2 השכרה ארוכת טווח- שינוי מסלול הטבות המס של בניין להשכרה למגורים בחוק לעידוד השקעות הון ובקרן להשקעות במקרקעין (קרן ריט) 18

1.3 דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי בישראל 23

1.4 כפל פחת לציוד שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021..... 24

1.1 הוראת שעה לשנה החל מיום 15/11/2021 לתשלום מס מופחת על "רווחים כלואים" לפי החוק לעידוד השקעות הון וביטול האפשרות לדלג על חלוקת דיבידנד מהרווחים הכלואים

1. תקציר

ביום 15/11/2021 פורסם בספר החוקים 2932, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"ב – 2021. בפרק ד': מיסוי הכנסות צבורות, נכלל תיקון 74 (להלן: "**התיקון**" או "**תיקון 74**") לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **"החוק לעידוד"**). יצוין כי תיקון 74 דומה במהותו לחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 69 והוראת שעה), התשע"ב-2012 (להלן: **"תיקון 69"**)[1].

בהתאם לתיקון, נקבעה הוראת שעה נוספת בעניין אפשרות חלוקת דיבידנד, **לתקופה של שנה מיום פרסום תיקון החוק לעידוד**, המעניקה תשלום מס מופחת בגין הכנסות פטורות מכוח החוק לעידוד שנצברו עד ליום 31.12.2020 וטרם חולקו כדיבידנד ואשר ידועות בכינוי "רווחים כלואים" (**להלן: "הכנסה צבורה"**).

על פי תיקון 74, בדומה לתיקון 69, מס החברות המופחת ייקבע בהתאם לחלק ההכנסה שאותה מבקשת החברה להפשיר, ביחס לכלל ההכנסה הפטורה של החברה (**להלן: "הכנסה צבורה נבחרת"**). ככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה, כך תגדל הטבת המס לה תזכה. שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה החברה הינו 30% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 70% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה), בעוד שהשיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 40% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה). ואולם, בכל מקרה, שיעור המס המופחת, לא יפחת מ- 6% (להלן: "**שיעור המס המזערי**").

חברה שבחרה לשלם מס חברות מופחת, תהא חייבת להשקיע במהלך תקופה של חמש שנים, שתחילתן בשנת המס שבה חל "**מועד הבחירה**", השקעה בסכום לפי נוסחה שפורטה בתיקון (**להלן: "השקעה מיועדת"**) במפעל תעשייתי, לשם אחד או יותר מאלה: נכסים יצרניים למעט בניינים, השקעה במחקר ופיתוח בישראל או תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים שיתווספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו במפעל בתום שנת המס 2020.

בתיקון הנוכחי נוספו נושאים חדשים שלא נכללו בתיקון 69 כלהלן:

- תיקון רטרואקטיבי שיחול על חלוקת דיבידנד שבוצעה החל מיום 15 באוגוסט 2021 ולפיו לכל חלוקת דיבידנד ע"י חברה אשר היתה לה הכנסה צבורה, ייוחס חלק יחסי גם להכנסה הצבורה, כלומר ישולם מס גם על החלק הפטור, וזאת בניגוד לנוסח החוק כיום המאפשר לדלג על חלוקת דיבידנד מהרווחים הכלואים ולייחס אותו רק למקורות האחרים של ההכנסות שאינן פטורות.
- הגדרת הכנסה צבורה הינה "לרבות הכנסה שהוונה".
- לא יותרו ניכוי, זיכוי, קיזוז, מקדמה או פטור כלשהם כנגד מס חברות מופחת שישולם כנגד מס חברות המתחייב לפי הוראת השעה.

2. הרקע לתיקון 74

הרקע לתיקון 74 הוא לנסות ולהתגבר על בעיית הרווחים הכלואים שנצברו בחברות אשר חוסות תחת ההסדר שתואר לעיל, ואשר אינם מחולקים ולא משולם מס בגינם.

החוק טרם תיקונו בתיקון מס' 68 מיום 6 בינואר 2011, קובע בסעיף 47 את שיעורי המס החלים על **חברה בעלת מפעל מאושר**. סעיף 47(א)(5) לחוק קובע תקופת פטור של שנתיים מתשלום מס חברות, לחברה בעלת מפעל מאושר באזור פיתוח א', בהתאם לתנאי הסעיף. סעיף 47(א1) לחוק קובע תקופת פטור דומה ממס חברות לגבי חברת משקיעי חוץ שהיא בעלת מפעל מאושר באזור פיתוח א'.

[1] *פורסם בספר החוקים 2385 מיום 12.11.2012.*

עם זאת, סעיף 47(א2) לחוק קובע, כי אם חולק דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס חברות לפי סעיפים 47(א)(5) או (א1), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

בנוסף, סעיף 51א לחוק[2] קובע את שיעורי המס החלים על **חברה מוטבת** (בעלת מפעל מוטב), במסלול החל לעניין זה טרם תחילתו של תיקון מס' 68. סעיפים 51א(א)(1) עד 51א(א)(3) קובעים תקופות פטור מתשלום מס חברות, בהתאם לאזור הפיתוח שבו נמצא המפעל (בין שנתיים לעשר שנים)[3].
עם זאת, בדומה לסעיף 47(א2) לחוק, ובדומה לסעיף 51(ח) לחוק טרם תיקונו בתיקון מס' 60, קובע סעיף 51ב לחוק כי בעת חלוקת דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס לפי סעיף 51א(א), תהיה חייבת החברה, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק, בשיעור מס החברות שהייתה חייבת בו לפי הוראות סעיף 47, אילולא הייתה פטורה ממס חברות בשנה שבה הופקה ההכנסה.

שיעור מס החברות שחל על החברות במועד חלוקת דיבידנד, נע בין 10% ל- 25% (לפי שיעור השקעת החוץ בחברה), ואילו שיעור המס החל על מקבל הדיבידנד הוא 15%, קרי מס אפקטיבי כולל שנע בין 23.5% ל- 36.25%.
המצב המתואר לעיל גרם לכך שחברות שקיבלו פטור ממס לפי החוק, נמנעו מחלוקת דיבידנד על-מנת שלא לשאת במס בעת החלוקה. כך למעשה, במהלך תקופה ארוכה מאוד לא נגבו כלל מיסים בשל ההכנסות הפטורות.

ביום 6 בינואר 2011 פורסם תיקון מס' 68 לחוק, אשר שינה משמעותית את הוראות החוק, כך שבוטל המתווה המתואר לעיל ובמקומו נקבע כי יחולו על **מפעל מועדף** שיעורי מס קבועים מופחתים, וזאת בהתאם לאזורי הפיתוח שבהם מצויים המפעלים (אזור פיתוח א' או ב'), ובלא קשר לשיעור השקעת החוץ בחברה. ההסדר החדש לא קבע הוראות בדבר מיסוי מיוחד החל על חברה המחלקת דיבידנד מתוך רווחי המפעל המועדף, מאחר שכאמור הוא כבר לא מקנה פטור ממס על ההכנסות. לאחר התיקון האמור, חברה תושבת ישראל המקבלת דיבידנד שמקורו ברווחי מפעל מועדף אינה חייבת במס בשל הכנסה זו.
תיקון מס' 68 לא חייב את החברות לעבור למסלול הקבוע בו ואף לא קבע הוראות מעבר לגבי הרווחים הצבורים של חברות שיבחרו לעבור למסלול זה.

במטרה לעודד את חלוקת הרווחים הכלואים, נחקק ביום 12.11.2012 תיקון 69 לחוק שהעניק תשלום מס מופחת בגין הכנסות פטורות מכוח החוק לעידוד שנצברו עד ליום 31.12.2011 ואשר חולקו בתקופה של שנה מיום פרסומו של אותו תיקון.

תיקון החוק הנוכחי (תיקון 74) קובע הוראות דומות לאלו שנקבעו בתיקון 69, אך **לגבי הכנסות פטורות שנצברו עד ליום 31.12.2020**, בשינויים מסוימים ובהתייחסות לנושאים נוספים כמפורט להלן.

3. עיקרי התיקון

תיקון 74 מאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה הייתה החברה פטורה ממס כאמור לעיל, בשיעורים מופחתים, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסומו של התיקון (15/11/2021).

נקבע **מתווה הטבות דומה לזה שנקבע בתיקון 69,** בכפוף לתנאים שנקבעו בו, לרבות התנאי לפיו חברה שבחרה לשלם מס חברות על הכנסה צבורה נבחרת, תשקיע במפעל תעשייתי שבבעלותה בתקופה של חמש שנים סכומים לשם רכישת נכסים יצרניים למעט בניינים, השקעה במחקר ופיתוח בישראל, או תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים שנוספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו במפעל בתום שנת המס 2020.

על הכנסות פטורות כאמור שלא ישולם עליהן מס לפי הוראת השעה, ישולם בעתיד מס חברות בהתאם לשיעורים ולמועדים הקבועים בסעיף 47 ובסעיף 51ב לחוק, לפי העניין.

---

[2] כנוסחו בתיקון 60 לחוק שפורסם ביום 11.4.2005.
[3] לפני תיקון 60 לחוק, חברה יכלה לקבל פטור על הכנסותיה ממפעל מאושר במסלול החלופי, לפי סעיף 51(ב) לחוק.

בנוסף, בוטלו הוראות סעיף 74(ד)(4)(ב) לחוק שאפשר לחברות לחלק רווחים אשר לא מיוחסים להכנסות פטורות.
נפרט על השינויים בהרחבה בהמשך.

3.1 <u>הגדרת הכנסה צבורה נבחרת</u>

הגדרת "**הכנסה צבורה**", שבשלה ניתן לבקש לשלם שיעור מס חברות מופחת (תנאים מצטברים):

- **הכנסה פטורה שנצברה עד ליום 31 בדצמבר 2020**, **<u>לרבות הכנסה שהוונה</u>**, שהיתה פטורה ממס חברות בשנת המס שבה הופקה, לפי סעיף 47(א)(5) או (א1), לפי סעיף 51(ב) כנוסחו לפני תחילתו של תיקון 60, או לפי סעיף 51א(א)(1)(א), (2) או (3).
- החברה טרם חבה במס חברות בשל אותה הכנסה בעקבות חלוקת דיבידנד, לרבות במקרים שאותם רואה החוק כחלוקת דיבידנד אף אם לא חולק בפועל, לפי סעיפים 47(א2), 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילת תיקון מס' 60, סעיף 52א (הוראת שעה לפי תיקון 69 – מס חברות על הכנסה צבורה נבחרת) או סעיף 51ב.
ואולם, מגבלה זו לא תחול על חבות במס בשל סכום שנתנה החברה לחבר בני אדם המוחזק על ידה, או שזקפה אותו לחובתו, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות רכישתו מצד שלישי[4]. לעניין זה "החזקה"- כהגדרתה בפסקה (3) להגדרה "קרוב" בסעיף 88 לפקודה[5].

חברה שהייתה לה בשנת המס המסוימת הכנסה צבורה וברצונה לחלקה, תשלם עליה, כולה או חלקה (על פי בחירתה), מס חברות בשיעור מופחת לפי התיקון לחוק (להלן: "**הכנסה צבורה נבחרת**"), ועליה להודיע על בחירתה למנהל רשות המיסים.

נציין, שלהגדרת הכנסה צבורה נוספו המילים "לרבות הכנסה שהוונה" שלא נכללו בהגדרה שהיתה בתיקון 69.
לגבי המשמעות של תוספת זו- ראה בהמשך בסעיף 3.5 את התייחסותנו לחלוקת דיבידנד עתידית מבלי לתת אפשרות לדלג על חלוקת ההכנסות הפטורות.

3.2 <u>שיעור מס חברות מופחת על הכנסה צבורה נבחרת</u>

מס החברות שתשלם חברה על ההכנסה הצבורה הנבחרת יהיה בשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה לפי הוראות סעיף 47, בשנה שבה הופקה, אילולא הייתה פטורה ממס (קרי בין 10% ל-25%, בהתאם לשיעור השקעת החוץ בחברה), כשהוא מוכפל במקדם המס ולא פחות מ-6% (להלן- "**שיעור המס המזערי**"). לעניין זה:

- "**מקדם המס**" – אחד פחות יחס ההטבה;
- "**יחס ההטבה**" – יחס ההפשרה כשהוא מוכפל ב-0.3, בתוספת 0.3;
- "**יחס ההפשרה**" – ההכנסה הצבורה הנבחרת כשהיא מחולקת בסך ההכנסה הצבורה.

מס החברות המופחת ייקבע באופן לינארי, כך שככל שהחברה תבקש להפשיר חלק גדול יותר מהכנסתה הפטורה, כך תגדל הטבת המס שלה היא תזכה. **שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה חברה הוא 30% משיעור המס שהיה עליה לשלם אילולא הוראת השעה ואילו השיעור המרבי יהיה 60%.**
בכל מקרה, שיעור המס המופחת לא יפחת משיעור המס המזערי 6%.

על כן, ניתן להגיע לשיעור המס המופחת על פי הנוסחה הכללית הבאה:

$$\text{שיעור המס המופחת} = \text{שיעור המס אלמלא הפטור} \times \left\{1 - \left[\left(\frac{\text{הכנסה צבורה נבחרת}}{\text{סך הכנסה צבורה}} \times 0.3\right) + 0.3\right]\right\}$$

אך לא פחות מ-6%.

---

*[4] לעניין הגישה לפיה, רכישת מניות, בעיקר של חברות זרות, נחשבת לחלוקת דיבידנד לפי סעיף 51(ח) או 51ב(ב) לחוק- ראה פס"ד **טבע** (ע"מ 57133-01-15) ועמדה חייבת בדיווח 67/2019.*
[5] "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה.

חברה רשאית לבחור לשלם מס חברות, בתוך שנה מיום פרסומו של התיקון (15/11/2021), בהודעה שתגיש למנהל רשות המיסים לעניין זה (להלן: "מועד הבחירה"). המנהל רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן מתן ההודעה על בחירה כאמור, לרבות מסמכים ואישורים שיש לצרפם להודעה.[6]

חברה שתבחר לשלם מס חברות כאמור, לא תוכל לחזור בה מבחירתה. את מס החברות יהא על החברה לשלם בתוך 30 ימים מיום הבחירה.

עוד הובהר בתיקון, כי על הכנסה צבורה שלא שולם בשלה מס חברות מופחת לפי הוראת השעה, ישולם מס חברות בשיעורים ובמועדים הקבועים בסעיפים 47, 51 ו-51ב לחוק.

<u>דוגמאות להמחשה לפי יחסי הפשרה שונים ושיעורי השקעת חוץ שונים:</u>

יחס ההפשרה		**0.2**	**0.4**	**0.6**	**0.8**	**1**
יחס ההטבה (יחס ההפשרה מוכפל ב- 0.3 בתוספת 0.3)		0.36	0.42	0.48	0.54	0.6
מקדם המס		0.64	0.58	0.52	0.46	0.4

שיעור מס חברות מופחת שישולם על ההכנסה הצבורה הנבחרת[7]:					
שיעור השקעת חוץ בחברה	שיעור המס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא תחולת התיקון לחוק)				
49%-0%	25%	16%	14.5%	13%	11.5%	10%
74%-49%	20%	12.8%	11.6%	10.4%	9.2%	8%
90%-74%	15%	9.6%	8.7%	7.8%	6.9%	6%
90% ומעלה	10%	6.4%	6%	6%	6%	6%

3.3 <u>חובה לבצע "השקעה מיועדת" במשך תקופה של עד חמש שנים</u>

חברה שבחרה לשלם מס חברות מופחת על הכנסה צבורה נבחרת, חייבת להשקיע במהלך תקופה של חמש שנים שתחילתן בשנת המס שבה חל "מועד הבחירה", השקעה במפעל תעשייתי שבבעלותה, לשם אחד או יותר מאלה (להלן: "**השקעה מיועדת**"):

(1) רכישת נכסים יצרניים כהגדרתם בסעיף 51 לחוק, למעט בניינים;
(2) השקעה במחקר ופיתוח בישראל;
(3) תשלום שכר עבודה לעובדים חדשים שנוספו למפעל, ביחס למספר העובדים שהועסקו במפעל בתום שנת המס 2020, למעט שכר עבודה לנושא משרה בחברה;

<u>סכום ההשקעה (לגבי חברה שלא חל עליה שיעור המס המזערי)</u>- סכום ההשקעה המיועדת יהיה בסכום השווה ל- 30% מההכנסה הצבורה הנבחרת כשהוא מוכפל ביחס ההפשרה כהגדרתו בסעיף 52ד(ג) ובשיעור מס החברות שהיה חל על אותה הכנסה לפי הוראות סעיף 47 לחוק בשנה שבה הופקה אילולא היתה פטורה ממס חברות.

לפיכך, הנוסחה לסכום ההשקעה המיועדת הינה:
סכום ההשקעה המיועדת = שיעור מס חברות אילולא הפטור X יחס ההפשרה X הכנסה צבורה נבחרת X 30%

---

[6] במסגרת תיקון 69 לחוק העידוד והוראת השעה הקודמת, מנהל רשות המסים פרסם שני טפסים בעניין חלוקת רווחים כלואים: טופס 969 - הודעה בדבר תשלום מס חברות (בעקבות הפשרת רווחים כלואים) וטופס 970 – הודעה בדבר ביצוע השקעה מיועדת.
*[7] שיעור מס במקרה של חלוקת דיבידנד (ללא התיקון לחוק) כשהוא מוכפל במקדם המס, **ולא פחות מ- 6%**.*

דוגמה א' להמחשה:
נתון: הכנסה צבורה של 1,000 ; יחס הפשרה 100%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-25%.
הטבת המס בגין הוראת השעה: 150 =(25%-10%)*1000
סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: 75 =25%*100%*1000*30%
אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: 75/150=50%

דוגמה ב' להמחשה:
נתון: הכנסה צבורה של 1,000 ; יחס הפשרה 80%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-25%.
הטבת המס בגין הוראת השעה: 108 =(25%-11.5%)*80%*1000
סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: 48 =25%*80%*800*30%
אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: 48/108=44.4%

דוגמא ג' להמחשה:
נתון: הכנסה צבורה של 1,000 ; יחס הפשרה 20%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור-25%.
הטבת המס בגין הוראת השעה: 18=(25%-16%)*20%*1000
סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: 3=25%*20%*200*30%
אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: 3/18=16.7%

סכום ההשקעה לגבי חברה שחל עליה שיעור המס המזערי (6%) - סכום ההשקעה המיועדת יהיה ההפרש שבין סכום הטבת המס שקיבלה החברה בשל שיעור המס המזערי ובין הסכום המתקבל ממכפלה של 30% במס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47, ובהכנסה הצבורה הנבחרת. לעניין זה, "סכום הטבת המס"- ההפרש שבין שיעור מס החברות שהיה חל על ההכנסה לפי הוראות סעיף 47 ובין שיעור המס המזערי, כשהוא מוכפל בהכנסה הצבורה הנבחרת.

לפיכך, הנוסחה לסכום ההשקעה המיועדת במקרה זה הינה:
סכום ההשקעה המיועדת = (שיעור מס חברות אילולא הפטור X הכנסה צבורה נבחרת X 30%)
בניכוי (סכום הטבת המס מהפשרת רווחים כלואים)

דוגמא ד' להמחשה:
נתון: הכנסה צבורה של 1,000 ; יחס הפשרה 80%; שיעור מס חברות אלמלא הפטור- 10%.
סכום הטבת המס בגין הוראת השעה: 32=(10%-6%)*80%*1000
סכום ההשקעה המיועדת הנדרש: 8=(80%*1000*10%*30%)-32
אחוז ההשקעה המיועדת מסכום הטבת המס: 8/32=25%

הסנקציה על אי ביצוע בפועל של ההשקעה המיועדת- לא השקיעה החברה את מלוא ההשקעה המיועדת עד לתום תקופת חמש השנים, תחויב במועד זה על ההכנסה הצבורה הנבחרת, במס חברות נוסף על המס המופחת ששילמה לפי הוראת השעה, בגובה ההפרש שבין ההשקעה המיועדת לבין ההשקעה שהשקיעה בפועל. מס החברות הנוסף ישולם בתוך 30 ימים מתום תקופת חמש השנים ובתוספת ריבית והפרשי הצמדה מיום ההודעה למנהל ועד יום התשלום.

נציין כי לפי החלטת מיסוי 4457/12 של רשות המסים שניתנה בעקבות תיקון 69, חברה שהפסיקה את פעילותה העסקית תוכל לשלם את מס החברות בגין "ההכנסה הצבורה הנבחרת" ללא ביצוע השקעה מיועדת. "יחס ההטבה" של החברה יעמוד על 0.3 ללא תוספת בשל "יחס ההפשרה".

3.4 מיסוי בעלי המניות בשל קבלת דיבידנד מתוך הכנסה צבורה נבחרת וחובת ניכוי במקור

אם קיבל אדם דיבידנד ששולם מתוך הכנסה נבחרת צבורה, יהיה חייב עליו במס הכנסה בשיעור של 15%, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 47(ב)(2) לחוק ומנגנון הזיכוי שבו, בשינויים המחויבים.

בנוסף, נקבע כי שיעור המס של 15% כאמור לעיל לא יחול בחלוקת דיבידנד בין חברות (דהיינו קבלת דיבידנד ע"י חברה תושבת ישראל מתוך הכנסה צבורה נבחרת תהא פטורה ממס נוסף אצל החברה המקבלת), כפי שנקבע בהוראות המעבר לתיקון מס' 68 לחוק, שכן בהוראות מעבר אלה קבועות הוראות מקלות לחברה שתבחר לעבור להסדר החדש (מפעל מועדף) שנקבע בתיקון האמור.

כן יחולו הוראות ניכוי במקור על חברה המחלקת דיבידנד לפי הוראות התיקון לחוק.

נדגיש, ההודעה על הכנסה צבורה נבחרת, אינה מחייבת לחלק את הדיבידנד בפועל לבעלי המניות (ועל כן תשלום מס של 15% על ידי בעל המניות), על מנת להבטיח את תשלום המס המופחת על אותה הכנסה שנהנתה מהפטור.

3.5 ביטול האפשרות לדלג על חלוקת דיבידנד מהרווחים הכלואים - שינויים בסעיף 74 לחוק

בהתאם לתיקון החוק בוצעו השינויים הבאים-

(א) סעיף קטן (ד)(4)(ב) – בטל

(ב) אחרי סעיף קטן (ד) יבוא-

"(ד1) בחלוקת דיבידנד של חברה אשר הייתה לה הכנסה צבורה, יראו לעניין סעיף 47(א2), סעיף 51(ג) או (ח), כנוסחו לפני תחילתו של תיקון מס' 60, או סעיף 51ב כאילו **חלק הדיבידנד השווה למנה המתקבלת מחלוקת הכנסתה הצבורה של החברה לרווחי החברה, חולק מתוך הכנסה שהושגה בתקופה בה הייתה החברה פטורה ממס**.

לעניין זה:

"**הכנסה צבורה**" – הכנסה שנצברה עד למועד חלוקת הדיבידנד ומתקיימים לגביה התנאים האמורים בפסקאות (1) ו- (2) להגדרה "הכנסה צבורה" שבסעיף 52ד(א).

"**רווחי החברה**"- כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, שנצברו מיום התאגדותה, בניכוי המס המתחייב ששולם עליה ובניכוי דיבידנד שחולק".

סעיף 74 כנוסחו לאחר התיקון האמור יחול על דיבידנד **שחולק מיום 15 באוגוסט 2021 ואילך** מתוך רווחי החברה, כהגדרתם בסעיף 74(ד1), "כדי למנוע ניצול לרעה של המצב החוקי טרם כניסת החוק המוצע לתוקף, באמצעות חלוקת דיבידנדים" (הנימוק שהובא בדברי ההסבר להצעת חוק).

לפי דברי ההסבר של הצעת החוק, הרצון לבטל את הוראות סעיף 74(ד)(4)(ב) לחוק שאפשר לחברות לחלק רווחים אשר לא מיוחסים להכנסות פטורות, "וזאת בשל כך שהוראה זו הביאה למחלוקות רבות בין פקידי השומה לבין חברות, על אודות ייחוס מקור לחלוקת רווחים". בהקשר זה נקבעה בסעיף קטן (ד1) הוראה לפיה כל דיבידנד שיחולק החל מיום 15 באוגוסט 2021 על ידי חברה שיש לה הכנסה צבורה, ייחס באופן יחסי להכנסה פטורה, זאת בהתאם ליחס הקיים אצל החברה בין הכנסותיה הפטורות לכלל רווחיה.

נזכיר כי הגדרת הכנסה צבורה הינה "לרבות הכנסה שהוונה", כלומר שגם הכנסה פטורה שהוונה בעבר להון החברה, ואפילו אם חלפו שנים רבות מאז בוצע ההיוון, על פי התיקון לחוק, אותה הכנסה מהוונת תיווסף לסכום ההכנסה הפטורה שאליו ייוחס חלק יחסי מהדיבידנד שיחולק.

לדעתנו, התיקון מטיל מיסוי רטרואקטיבי ומנוגד לחלוטין להוראות סעיף 72א לחוק שכותרתו יציבות ההטבות[8]. מזה שנים שמורה לנישום הזכות להצביע על המקורות לחלוקת דיבידנד וכך להימנע בצורה אקטיבית מחלוקת רווחים פטורים ממס ולא לחינם קבע זאת במפורש סעיף 74(ד)(4)(ב) לחוק. בהתאם לתיקון כל חלוקת דיבידנד עתידית (ואפילו אם חולקה החל מיום 15.8.2021 ועוד בטרם פורסמה הצעת החוק, כל שכן טרם אושרה חקיקה בכנסת) תחייב חלוקה פרופורציונאלית מהמקורות השונים החייבים בשיעורי מס שונים לרבות מהכנסות פטורות.

הוראה זו באה לעודד חברות ליישם את הוראת השעה כדי ליהנות משיעורי מס מופחתים על חלוקת הכנסה פטורה, שאם לא כן, בכל דיבידנד עתידי (לרבות אירוע שיכול להיחשב כחלוקה בהתאם לפרשנותה המחמירה של רשות המסים, אף אם לא הוכרזה חלוקה באופן פורמלי – "דיבידנד רעיוני", בהתאם להוראות סעיף 51(ח), כנוסחו לפני תחילתו של תיקון מס' 60, או סעיף 51ב לחוק כנוסחו לאחר התיקון האמור), החברה תחלק כדיבידנד חלק יחסי מההכנסה הפטורה ותתחייב בשיעורי מס גבוהים יותר מהקבועים בהוראת השעה.

---

[8] סעיף 72א קובע: "מי שניתן לו אישור או מי שבחר בהטבות מס בשל מפעל מוטב כאמור בסימן ב' לפרק שביעי, יהיה זכאי להטבות שהיו קבועות בחוק זה כתקפו ביום מתן האישור או בשנת הבחירה, לפי הענין, בהתאם לתנאים ולמגבלות שהיו קבועים כאמור".

3.6 נקבע כי לא יותרו ניכוי, זיכוי, קיזוז, מקדמה, או פטור כלשהם כנגד המס המשולם על הכנסות פטורות במסגרת הוראת השעה.

4. המלצות

4.1 מומלץ לחברה שצברה רווחים כלואים, לבדוק את כדאיות ההודעה למנהל רשות המסים על הכנסה צבורה נבחרת, הכנסה שבגינה היא מעוניינת לשלם את מס החברות המופחת, בתוך שנה מיום פרסום התיקון לחוק (פורסם כאמור ביום 15/11/2021), גם אם הוא טרם יחולק בפועל כדיבידנד.

4.2 לפי עמדת רשות המסים[9] שהתקבלה לאחרונה ע"י בית המשפט המחוזי **בעניין טבע**[10], מתן כספים לחברה המוחזקת על ידה (בשיעור של 25% לפחות), או שנזקף לחובתה, בין במישרין או בעקיפין וכן מצב בו נרכשה חברה מוחזקת מצד שלישי, נחשב לחלוקת דיבידנד לעניין שלילת הפטור על ההכנסה, ועל כן במקרים אלו לשקול לשלוח את הודעת הבחירה ולשלם בהתאם את המס המופחת.

4.3 תשומת לב להוראה החדשה בדבר חלוקת דיבידנד על ידי חברה שצברה רווחים פטורים (וכן ביצוע פעולות הנחשבות כדיבידנד רעיוני), לפיה החלוקה תערך באופן פרופורציונאלי ממקורות ההכנסה השונים, החייבים בשיעורי מס שונים, לרבות מהכנסה פטורה באופן יחסי.

---

[9] ראו לדוגמה, עמדה חייבת בדיווח מס' 69/2017.

*[10] ע"מ 57133-01-15 **טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ** ואח' נ' פקיד שומה ירושלים (ניתן ביום 27/10/2021).*

1.2 השכרה ארוכת טווח- שינוי מסלול הטבות המס של בניין להשכרה למגורים בחוק לעידוד השקעות הון ובקרן להשקעות במקרקעין (קרן ריט)

א. תקציר

ביום 18/11/2021 פורסם בספר החוקים 2933, חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"ב-2021. במסגרת החוק נכלל **פרק ט"ו: שכירות מוסדית** (עמודים 250-240), במסגרתו בוצע תיקון מס' 75 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **"החוק לעידוד"** או **"חוק העידוד"**) בפרק שביעי 1: הטבות במס לגבי בניינים להשכרה (להלן **"התיקון"**).

בהתאם לתיקון, הגשת בקשה חדשה תחת התנאים וההטבות הקיימות בחוק טרם התיקון (להלן- **"מסלול ההטבות הקיים"**) יתאפשרו לגבי בקשות שיוגשו עד ליום 31 בדצמבר 2023. לאחר תאריך זה – לא יתאפשר להגיש בקשות במסלול ההטבות הקיים. בנוסף יתווסף מסלול חדש ל"בניין לשכירות מוסדית" (כהגדרתו להלן) ולו תנאים שונים והוא מעניק הטבות שונות מהמסלול הקיים.

בשל הוספת המסלול החדש, בוצעו תיקונים גם בחוק מס ערך מוסף, פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין, כך שהסעיפים בחוקים האמורים אשר מקנים הטבות לבעל בניין להשכרה ייתנו את אותן הטבות גם לבעל בניין לשכירות מוסדית. כמו כן, בוצע תיקון בפרק שני 1 לפקודת מס הכנסה המתייחס לקרנות להשקעות במקרקעין (קרנות ריט), כדי להקל על פעילותן ולעודד אותן להשקיע בדירות המיועדות להשכרה.

ב. הרקע לתיקון החוק

פרק שביעי 1 לחוק לעידוד קובע שיעורי מס מופחתים, לחברה וליחיד, שיחולו על ההכנסה החייבת ממכירת הדירות (אם הדירות נמכרות כמלאי עסקי) או על השבח הריאלי ממכירת הדירות (אם מכירת הדירות ממוסה לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ומכירה), התשכ"ג-1963 וכן על הכנסה החייבת מהשכרת הדירות: 11% לחברה ו-20% ליחיד. זאת, לצד הענקת פחת מואץ בשיעור של 20% על דירה שהושכרה במסגרת "בניין חדש להשכרה" ומתן פטור במע"מ[11] בשל מכירת הדירות שהועמדו להשכרה לתקופה המינימלית הנדרשת.

המסלול טרם תיקון החוק מחייב, בין היתר, כי לפחות מחצית מהדירות בבניין, המהוות לפחות מחצית משטח הרצפות של הבניין, הן דירות שהיו מושכרות למגורים, לתקופה ממוצעת של 5 שנים לפחות מתוך 7 השנים שלאחר תום הבנייה. כדי להיות זכאי להטבות לפי מסלול ההטבות הקיים, בעליו של בניין להשכרה נדרש, בין היתר, להגיש בקשה לפני תום הבנייה ולקבל אישור ממינהלת הרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה (להלן: **"הרשות להשקעות"**).

הרקע לתיקון הוא רצון של המחוקק לייצר שוק של שכירות מוסדית בישראל ארוכת טווח באמצעות החלפת המסלול הקיים במסלול שבו יינתנו הטבות מס גבוהות יותר מאלה הניתנות היום בתמורה להשכרה לתקופה ארוכה יותר (להלן: **"מסלול ההטבות החדש"** או **"מסלול השכירות המוסדית"**).

---

[11] אין לנכות מס תשומות, אלא אם כן הן לשימוש בעסקה חייבת ולכן במקרה של קבלת פטור ממע"מ – לא ניתן לנכות את התשומות בגין אותן דירות.

ג. עיקרי התיקון

1. מסלול ההטבות הקיים ימשיך לחול רק לגבי בניינים להשכרה שהוגשה לגביהם בקשה לאישור תכנית כאמור בסעיף 3(2) לחוק לעידוד, **עד יום 31 בדצמבר 2023**. לעניין מסלול ההטבות הקיים יש לציין את "נוהל לעניין אישור תכניות להקמה, להרחבה או רכישה של נכס שהוא בניין להשכרה למגורים בהתאם לפרק שביעי 1 לחוק לעידוד להשקעות הון" הקובע תנאים לגבי ההגשה וכן לגבי מגבלת שכר הדירה לבניין ולדירה.

2. בנוסף, בניינים להם כתב אישור, טרם שינוי החוק, במסגרת מסלול ההטבות הקיים יוכלו להשתלב במסגרת מסלול ההטבות החדש במידה ויעמדו בתנאי המסלול. זאת באמצעות הודעה למינהלת הרשות להשקעות עד ליום 31 בדצמבר 2023 ובלבד ש: התקיימו בבניין התנאים הקבועים בהגדרה "בניין לשכירות מוסדית" (כהגדרתה להלן), לא נעשתה מכירה כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה של הדירות להשכרה לפי כתב האישור שניתן לתכנית המקורית ולא חלפו 10 שנים ממועד תום הבנייה[12].

3. יובהר כי לגבי התקופה שמיום תחולת החוק ועד 31 בדצמבר 2023 - ניתן לבחור בין הגשת בקשה לפי המסלול הקיים לבין הגשתה לפי מסלול ההטבות החדש בכפוף לעמידה בתנאים בכל אחד מהמסלולים.

4. להלן נפרט אודות עיקרי ההגדרות, התנאים וההטבות במסלול השכירות המוסדית:

4.1. ראשית נציין שבוצעו תיקוני חקיקה גם בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965 שעיקרן הגדלת השטח הכולל המותר לבנייה למגורים. לענייננו תוקנה הגדרת "**השכרה לטווח ארוך**" כך שההשכרה, בין היתר, תהיה לתקופה שלא תפחת לחמש שנים כאשר השוכר רשאי לסיים את תקופת השכירות בתום כל שנה ממועד תחילת השכירות ובלבד שמסר הודעה על כך לבעלים של יחידת הדיור 90 ימים לפני תום שנת השכירות או פרק זמן קצר יותר בהתאם להסכם ביניהם. כך במסלול ההטבות החדש – משכיר הבניין צריך לאפשר לשוכר אפשרות לתקופת השכרה רצופה של 5 שנים לכל הפחות.

4.2. ההטבות הינן בגין בניין חדש שהבעלות בו היא לאו דווקא בידי חברה[13].

4.3. מסלול ההטבות החדש מבחין בין שני אזורים בישראל: אזור פריפריאלי ואזור שאינו פריפריאלי. אזור פריפריאלי מוגדר כיישוב מיעוטים (יישוב ש-80% מתושביו אינם יהודים, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה- למ"ס) או יישוב המשויך לאשכול פריפריאליות 1 עד 4 וכן לאשכול חברתי-כלכלי 1 עד 4 לפי פרסומי הלמ"ס בעניין אפיון ודירוג הרשויות המקומיות.

4.4. "**בניין לשכירות מוסדית**" - הינו בניין אשר בתקופה שמיום תחילת התיקון (18/11/2021) ועד ליום 31 בדצמבר 2031 הוגשה לגביו, לפני תום הבנייה, בקשה לאישור תכנית (בהתאם לסעיפים 3(2) ו-17 לחוק לעידוד), בצירוף היתר בנייה, ומתקיימים לגביו שני התנאים המצטברים:
4.4.1. אם הוא באזור שאינו אזור פריפריאלי - יש בו 10 דירות לפחות, או אם הוא באזור פריפריאלי – יש בו 6 דירות לפחות.
4.4.2. המינהלה שוכנעה כי בהתאם לתכנית שהוגשה לפי ס' 3(2), הדירות לשכירות מוסדית (כהגדרתן בהמשך) יושכרו בהשכרה לטווח ארוך, לתקופה של 15 שנים לפחות בממוצע מתוך 18 השנים שלאחר תום הבנייה.

4.5. "**דירות לשכירות מוסדית**" – אחד מאלה:
4.5.1. לעניין מי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית ונמצא באזור פריפריאלי - הגבוה מבין: 6 דירות לבין שיעור של 30% לפחות מהדירות בבניין או מהדירות בחלק הבניין שאושר כבניין לשכירות מוסדית ששטח הרצפות הכולל שלהן לא יפחת מ-30% שטח הרצפות של הבניין או החלק שאושר כאמור בהתאמה.
4.5.2. לעניין מי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית ונמצא באזור שאינו אזור פריפריאלי - הגבוה מבין: 10 דירות לבין שיעור של 66% לפחות מהדירות בבניין או מהדירות בחלק הבניין שאושר כבניין לשכירות מוסדית ששטח הרצפות הכולל שלהן לא יפחת מ-50% שטח הרצפות של הבניין או החלק שאושר כאמור בהתאמה.

---

[12] תום הבנייה מוגדרת כ"סיום בנייה כהגדרתו בסעיף 19(4)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963".
[13] בהצעת החוק נכלל תנאי שהבניין יהיה בבעלותה של חברה בלבד, אך תנאי זה הושמט מנוסח החוק הסופי.

4.6. על מנת לאפשר מכירה של הדירות לשכירות מוסדית לצד שמירת משך תקופת השכירות, הוגדר "**משכיר ממשיך**" כמי שרכש את הדירות לשכירות מוסדית ממי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית או ממשכיר ממשיך אחר והתחייב לעמוד בתנאי הזכאות להטבות.
בנוסף, הוגדר "**המועד הראשון להשכרה**": לגבי מי שבנה את הבניין – מועד תום הבנייה, ולגבי משכיר ממשיך – המועד שבו רכש את הדירות לשכירות מוסדית.

4.7. בעל בניין לשכירות מוסדית יהיה זכאי להטבות המפורטות בסעיפים 53ג ו- 53ד אם התקיימו שני אלה:
4.7.1. הוא השכיר את הדירות לשכירות מוסדית בהשכרה לטווח ארוך לתקופה של חמש שנים לפחות בממוצע מתוך שש השנים שלאחר המועד הראשון להשכרה ו-
4.7.2. הוא השכיר את הדירות לשכירות מוסדית בהשכרה לטווח ארוך לתקופה של 15 שנים לפחות בממוצע מתוך 18 השנים שלאחר תום הבנייה או מכר את הדירות למשכיר ממשיך (כהגדרתו לעיל) לפי תום התקופה.

4.8. לעניין הטבות המס נקבע מודל מדורג שיעודד שכירות בת 20 שנה. הכנסתו החייבת של בעל בניין להשכרה מוסדית ממכירה כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה או מהשכרה של דירות בבניין לשכירות מוסדית יחולו שיעורי המס כמפורט להלן:
4.8.1. **לגבי הכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 126 לפקודה (חברות):** ב-5 השנים הראשונות : 11%; לאחר 5 שנים ועד 10 שנים: 9%; אחרי 10 שנים ועד 15 שנים: 7%; ולאחר 15 שנה עד 20 שנה ומעלה: 5%.
לגבי כל אחת מהתקופות הנ"ל, נקבע תנאי שהדירות הושכרו לתקופה של חמש שנים לפחות בממוצע מתוך שש השנים של תקופת השכירות הרלבנטית.
4.8.2. **לגבי הכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 121 לפקודה (בעיקר יחידים):** ב-5 השנים הראשונות : 29%; לאחר 5 שנים ועד 10 שנים: 27.5%; אחרי 10 שנים ועד 15 שנים: 25.5%; ולאחר 15 שנה עד 20 שנה ומעלה: 24%.
לגבי כל אחת מהתקופות הנ"ל, נקבע תנאי שהדירות הושכרו לתקופה של חמש שנים לפחות בממוצע מתוך שש השנים של תקופת השכירות הרלבנטית.

4.9. במקרה של הפרת תקופת השכירות נקבע כי הפרה תחייב את בעלי הנכס בתשלום מס מלא של שיעורי המס. במקרה שההפרה נעשתה לאחר שגוף רכש את הנכס מגוף קודם (בתקופה השנייה – לאחר לפחות 5 שנים), אזי ההפרה תוביל לשלילת הטבת המס גם של הגוף הרוכש וגם של הגוף הראשון שהחזיק בנכסים. במקרה של הפרת תקופת השכירות בתקופה השלישית (בתקופה שבין 10 ל-15 שנה), יישללו ההטבות בגין 2 התקופות האחרונות, לא כולל התקופה הראשונה.

4.10. במידה ובונה הבניין מוכר אותו למשכיר ממשיך – הרוכש ייהנה משיעור מס רכישה של 0.5% במקום 6%, היה ועמד בכל התנאים וההתחייבויות.

4.11. פחת מואץ ושיעור מס על הדיבידנד- ללא שינוי לעומת מסלול ההטבות הקיים, כלומר שיעור פחת שנתי של 20% (ללא ההטבה שבחוק העידוד, שיעור הפחת השנתי לדירת מגורים הינו 4%). ושיעור מס של 20% על דיבידנד (ללא הטבה שבחוק העידוד שיעור המס הינו 25% או 30% כתלות בהגדרת "בעל מניות מהותי")

5. להלן טבלה המפרטת את עיקרי התנאים וההטבות במסלול ההטבות הקיים והחדש:

הסעיף/סוג המסלול	מסלול הטבות קיים	מסלול הטבות חדש- מסלול שכירות מוסדי	
		הבניין נמצא באזור פריפריאלי	הבניין נמצא באזור שאינו פריפריאלי
מועדים להגשת בקשה לאישור תכנית	עד ליום 31/12/2023	מיום פרסום החוק (18/11/2021) ועד ליום 31/12/2031	
מס' דירות מינימלי לבניין	4[14] או 6	6	10
מס' דירות לשכירות מוסדית מינימלי	לפחות מחצית משטח הרצפות של הבניין הן דירות שיהיו מושכרות למגורים	הגבוה מבין: 6 או 30% מהדירות ששטח הרצפות הכולל שלהן לא יפחת מ-30% משטח הרצפות של הבניין	הגבוה מבין: 10 או 66% מהדירות ששטח הרצפות הכולל שלהן לא יפחת מ-50% משטח הרצפות של הבניין
תקופה מינימאלית בה הדירות צריכות להיות מושכרות	5 שנים לפחות מתוך 7 השנים הראשונות שלאחר תום הבניה	15 שנים לפחות מתוך 18 השנים ראשונות שלאחר תום הבנייה	
מי זכאי לדרוש את ההטבות?	יחיד, חברה לרבות חברה משפחתית, חברת בית		
שיעורי המס בגין הכנסה חייבת או בגין שבח ריאלי ממכריה או מהשכרה	11% - לחברה 20% - ליחיד	לגבי חברות: ב-5 השנים הראשונות : 11%; לאחר 5 שנים ועד 10 שנים: 9%; אחרי 10 שנים ועד 15 שנים: 7%; ולאחר 15 שנה עד 20 שנה ומעלה: 5%. לגבי יחידים: ב-5 השנים הראשונות : 29%; לאחר 5 שנים ועד 10 שנים: 27.5%; אחרי 10 שנים ועד 15 שנים: 25.5%; ולאחר 15 שנה עד 20 שנה ומעלה: 24%.	
שיעור המס על דיבידנד מחברה	20%		
פחת מואץ על דירה שהושכרה בתקופה המינימאלית	20%		

6. התיקון לחוק קובע הוראת מעבר לגבי בניינים שנבנו במסגרת "מכרז מטעם המדינה" כך שבמקרה שלהם יחול מס בשיעור של 29% לעניין הכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 121 לפקודה ובשיעור של 11% לעניין הכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 126 לפקודה. "מכרז מטעם המדינה" הוגדר כמכרז שפרסמה המדינה או החברה הממשלתית לדיור להשכרה כשהיא פועלת בשם המדינה, שלפי תנאיו שיעור של 66% לפחות מסך הדירות שייבנו במקרקעין, ואם הבניין נמצא באזור פריפריאלי – שיעור של 30% לפחות מסך הדירות שייבנו במקרקעין, ישמשו להשכרה לטווח ארוך בלבד, לתקופה שנקבעה בתנאי המכרז שלא תפחת מ-15 שנים ואשר המועד האחרון להגשת הצעות במכרז כאמור חל לפני יום הפרסום של החוק. כלומר, שיעור הטבת המס לא יגדל בעקבות חקיקת החוק[15].

[14] מאושרת בנייה רוויה של ארבע דירות בשתי קומות לפחות ולא בתי קרקע, בהתאם לנוהל.
[15] זאת, מאחר ובמועד ביצוע התחשיב הכלכלי בפנייה למכרז – היזם לקחת בחשבון את שיעורי המס במסלול ההטבות הקיים.

ד. החוק לעידוד בניית דירות להשכרה, התשס"ז-2007

נזכיר שביום 28/03/2007 פורסם בספר החוקים מס' 2092 החוק לעידוד בניית דירות להשכרה, התשס"ז-2007 (להלן- "חוק 2007"). תכלית החוק הייתה לעודד יזמים לבנות בניינים המיועדים להשכרה לטווח ארוך (ל-10 שנים לפחות[16] או ל-25 שנים לפחות[17], לפי העניין) וקבע תנאים של מספר דירות מינימלי ושטח דירה מקסימלי. במהלך דיוני וועדת הכספים לגבי תיקון החוק נמסר, שנכון ליום הדיון – אף לא בניין אחד נכלל בתחולת חוק זה. עידוד היזמים במסגרת חוק 2007 נעשה בדרך של מתן פחת מואץ לבנייני המגורים (שיעור פחת של 20%) וכן בדרך של מתן פטור מלא או חלקי ממס השבח שיחול עת מכירתם. התנאים לתביעת הפחת המואץ ולקבלת הפטור ממס שבח שונים, וניתן לבחור בשניהם או רק באחד מהם. ההטבות במס מוקנות לחברה תושבת ישראל שהינה בעלת מלוא הזכויות בבניין ושהיא אינה חברת בית, חברה משפחתית או חברה שקופה כמשמעותן בפקודת מס הכנסה. יצוין כי חוק 2007 לא השתנה במסגרת תיקון החקיקה.

ה. שינויים בפרק שני 1 לפקודת מס הכנסה המתייחס לקרנות להשקעות במקרקעין (קרן ריט)

בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה, הוסף מכשיר השקעה הוני – "קרן להשקעות במקרקעין" (להלן "**קרן נדל"ן**" או "**הקרן**" או "**קרן ריט**"). סעיפים 64א2 – 64א11 לפקודה כוללים הסדר מפורט בדבר מהות הקרן, דרך פעולתה והסדר המיסוי על הקרן ובעלי מניותיה.

הרעיון שעובד בבסיסה של קרן נדל"ן, הינו לאפשר לציבור הרחב לרכוש מניות בקרן, אשר משקיעה את כל משאביה בנכסי נדל"ן מניבים לחלק באופן שוטף את כל רווחיה לבעלי מניותיה. בדרך זו, יכול הציבור להשתתף, בעקיפין, בפרויקטים גדולים של נדל"ן מניב וליהנות מהיתרונות של השקעה ישירה בנדל"ן המניב, כיוון שהרווחים השוטפים מחולקים לבעלי המניות באופן שוטף. לקרן הנדל"ן נקבע מודל מיסוי חד שלבי העולה בקנה אחד עם הרעיון, לפיו יש לראות את בעלי המניות כאילו השקיעו ישרות בנכס הנדל"ן המניב, כך שהרווחים שהקרן תפיק ותחלק לבעלי מניותיה יתחייבו במס ברמת בעלי המניות בלבד ולא, כפי שמקובל בחברה, במיסוי חד שלבי – ברמת החברה וברמת בעלי המניות.

ביום 7 באפריל 2016 פורסם תיקון מס' 222 לפקודת מס הכנסה שנועד לתקן ולהבהיר את הוראות הפרק, על מנת להקל את הפעלתו וכן לעודד הקמת קרנות נדל"ן נוספות. התיקון איפשר לקרנות נדל"ן קיימות וחדשות לפעול כיזמיות בתחום המגורים להשכרה, באמצעות רכישת מקרקעין פנויים לצרכי דיור להשכרה, בנייה עליהם והשכרתם לטווח ארוך. התיקון הקנה הטבות מס ייחודיות להכנסות הקרן ממקרקעין על פני כל תקופת ההחזרה וכן ממימוש אותם המקרקעין בעתיד, ובלבד שנרכשו בתקופה הקובעת. לעניין זה פורסם חוזר מס הכנסה מס' 04/2018.

במסגרת פרק ט"ו בוצעו שינויים בחוק במטרה להקל על המשך פעילותן בתחום המגורים להשכרה. עיקרי השינויים עוסקים באפשרות להגיש בקשה להגדלת השטח הכולל המותר לבנייה ("תוספת זכויות בנייה"), החרגה מהגדרת "הכנסות חריגות" (שבגינן קרן ריט נדרשת לשלם שיעורי מס גבוהים) הכנסות ממכירת דירות ומפרויקטים של התחדשות עירונית (תמ"א 38 או "פינוי בינוי") ולאפשר לקרן לפעול כיזמית בתחום המגורים להשכרה.

ו. המלצות

1. יזמים אשר בכוונתם להגיש בקשה במסלול ההטבות הקיים צריכים להגיש בקשה, הכוללת היתר בנייה, עד ליום 31/12/2023.
2. יזמים אשר מתכננים לבנות בניין חדש להשכרה צריכים לבחון כדאיות בין שני המסלולים המפורטים לעיל.
3. יזמים אשר מתכננים לבנות בניין חדש אשר היתר אליו יתקבל לאחר יום 31/12/2023 ומעוניינים להיכנס לתחולת מסלול ההטבות החדש צריכים לבדוק עמידה בתנאי המסלול.
4. יזמים אשר להם כתב אישור במסלול ההטבות הקיים צריכים לבחון כדאיות במעבר למסלול ההטבות החדש.

---

[16] *אם נתבע פחת מואץ בלבד.*
[17] *אם נתבע פטור, חלקי או מלא, ממס שבח.*

1.3 דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי בישראל

הוועדה לרפורמה בתחום המיסוי הבין-לאומי הגישה בחודש נובמבר 2021 את מסקנותיה למנהל רשות המסים בישראל, ערן יעקב. הוועדה מונתה מתוך רצון ליעל, לפשט ולייצר ודאות בתהליכים כגון קביעת מקום המושב של יחידים וחברות, חישוב מס יציאה לעוזבים את הארץ, מנגנוני ההקלה ממסי כפל, הטבות לעולים ותושבים חוזרים, מיסוי הכנסות ודיבידנדים שהופקו מחוץ לישראל, מיסוי פעילות של תושבי חוץ בישראל, מיסוי תושבי ישראל שהם בעלי השליטה בחברות זרות והתאמת המערכת בישראל לסטנדרטים בינלאומיים של מאבק בתכנוני מס והגברת השקיפות בין מדינות. כל זאת במטרה לצמצם מצבים של כפל מס, מחד, ולמנוע תכנוני מס הגורעים הכנסות מקופת המדינה, מאידך.

הקמת הוועדה הינה חלק מאסטרטגיה כוללת של מנהל רשות המסים הנוכחי, שתכליתה לפשט את מערכת המס בישראל, הן על מנת להקל על הנישומים והן על מנת לייעל את הגבייה. בראש הוועדה עמד סמנכ"ל בכיר לענייני מקצועיים ברשות המסים, רו"ח רולנד עם-שלם, והיא כללה נציגים מרשות המסים ומינהל הכנסות המדינה לצד נציגים של הלשכות המקצועיות: לשכת עורכי הדין, לשכת רואי החשבון ולשכת יועצי המס. מסקנות הוועדה התקבלו במשותף על דעת כל חבריה.

בין עיקרי ההמלצות:

- קביעת מקום המושב של יחיד: הוועדה ממליצה לקבוע חזקות חלוטות בדין, אשר בהתקיימן, יקבע אם יחיד הינו תושב ישראל או תושב חוץ.

- שינוי סעיף מס היציאה בדרך שימשיך לאפשר לנישום ליהנות, בנסיבות מסוימות, מאפשרות דחיית תשלום המס עד למועד המימוש בפועל של הנכסים, אך יחד עם זאת יבטיח את אכיפת תשלום מס היציאה, בין היתר באמצעות דיווחים וערבויות שידרשו מהנישום. כמו כן, הועדה המליצה על הוראות אנטי תכנוניות נוספות אשר מטרתם למנוע תכנוני מס שבאמצעותם נישום יעזוב את ישראל במטרה לחסוך מס במכירה העתידית ו/או יקטין את השווי של אותם נכסים לפני מכירתם בפועל.

- הרחבת חובות הדיווח הקיימות על מנת להגביר שקיפות ולקבל כלים שיאפשרו להילחם בתכנוני מס אגרסיביים.

להלן כותרות הפרקים הכלולים בדו"ח: קביעת מקום המושב של יחיד, מס יציאה, הקלה ממיסי כפל, דיבידנד מחוץ לישראל- זיכוי עקיף, חברה נשלטת זרה, תיקוני חקיקה שונים, חובות דיווח, מס נוסף על רווחי חבר בני אדם תושב חוץ בישראל- "מס סניף", הקלות לתושב ישראל לראשונה לתושב חוזר ותיק ולתושב חוזר, אי התאמות היברידיות, נספחים.

לצפייה בדו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי בישראל- לחצו כאן.

1.4 כפל פחת לציוד שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021

ביום 15 בנובמבר 2020, פורסמו בקובץ התקנות[18] תקנות מס הכנסה (פחת מואץ בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה)(הוראת שעה), התשפ"א-2020 (להלן: "**התקנות**").

על פי התקנות, נישום שרכש ציוד **בתקופה הקובעת** ששימש במישרין בייצור הכנסה בידי הנישום בפעילותו בישראל, רשאי לבקש בגינו האצה של הפחת על פני תקופה קצרה יותר, באופן שיידרש פחת בשיעור כפול משיעור הפחת לו היה זכאי לפי כל דין (ובלבד שסך כל הפחת שיינתן לציוד, לא יעלה על מחירו המקורי).

"ציוד"- לרבות מכונות ורכב עבודה שאינו משאית, ולמעט נכס בלתי מוחשי, ובלבד שהתקיימו בו שלושת אלה:

1. יום רכישתו הוא **בתקופה הקובעת שהיא התקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021**;
2. הוא החל לשמש בישראל בייצור הכנסה בתוך שלושה חודשים מיום רכישתו או עד 30 ביוני 2021, לפי המאוחר מביניהם; ולגבי ציוד מסוג שאינו ניתן להפעלה בתוך שלושה חודשים מיום רכישתו, או ציוד ששימש במפעל תעשייתי, עד תשעה חודשים מיום רכישתו, והכול לפי המאוחר מביניהם;
3. הוא מופעל בישראל;

"מפעל תעשייתי"- כהגדרתו בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון.

נעיר כי התקנות אינן מגדירות את המונח "יום הרכישה". על כן, סביר להיעזר בהגדרת מונח זה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה והפרשנות לה בפסיקה, ולפיה יום הרכישה הינו היום שבו יש הסכם מחייב לרכישת הציוד (יום חתימת החוזה).

ההטבה תינתן רק אם הציוד שימש בייצור הכנסה בידי הנישום בפעילותו בישראל בכל התקופה שתחילתה במועד בו החל לשמש בייצור וסיומה בתום שנת המס שבשלה נתבע כפל הפחת לפחות, והנישום הציג אישור מאת מייצג, על התקיימות התנאים המזכים בכפל הפחת.

אם בחר הנישום בניכוי כפל הפחת לפי התקנות, תחול בחירתו על כל הציוד שנרכש בתקופה הקובעת שבעדו הוא רשאי לתבוע כאמור.

התקנות קובעות סייגים לתחולת ההטבות על מנת למנוע את ניצולן לרעה. לפיכך, בין היתר, נקבע שמכירה לקרוב של ציוד שנדרשה בגינו הטבת הפחת בתוך ארבע שנים מיום רכישתו, ייחשב המחיר המקורי של הנכס בידי הקרוב כאפס. כמו כן, התקנות לא יחולו על רכישה מקרוב, רכישה ללא תמורה, רכישה לפי סעיף 85 לפקודה, רכישה שחלו עליה הוראות חלק ה-2 לפקודה, או על נישום שקיבל זכות נפט, זיכיון או זיכיון משנה מהמדינה לגבי ציוד המשמש לצורך פעילות זו.

בחודש יולי 2021, לשכת רואי החשבון בישראל הגיעה להסכמה עם רשות המסים על שני נוסחים (לחברה בע"מ ולעוסק מורשה) של דוחות מיוחדים הנדרשים מרואי החשבון לצורך הכרה בהוצאות פחת בהתאם לתקנות, כך שיעמדו בכללים המקצועיים החלים על רואי חשבון. אישור המייצג על התקיימות התנאים המזכים בפחת המואץ כאמור בתקנות, נדרש מכוח תקנה 2(ב) לתקנות. הנוסחים עומדים בהוראות תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר "דוחות מיוחדים של רואי חשבון".

לצפייה בנוסח לגבי חברה בע"מ - לחצו כאן

לצפייה בנוסח לגבי עוסק מורשה - לחצו כאן

[18] *קובץ התקנות 8895 מיום 15 בנובמבר 2020.*

בהודעת רשות המסים למייצגים מיום 9.9.2021 ניתנו הבהרות לעמדתה במספר נושאים כדלקמן:

" כלי רכב: ציוד לעניין התקנות **אינו כולל** "כלי רכב" כמשמעותם בדיני התעבורה, למעט "רכב עבודה"כהגדרתו בפקודת התעבורה, שאינו משאית. "רכב עבודה", מוגדר בפקודת התעבורה ...כ"רכב שציוד עבודה מורכב עליו באופן קבוע, או שמבנהו עשוי לביצוע עבודה, ואינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים". לדוגמה - רכב שמותקן עליו מנוף.
לאור האמור, התקנות לא יחולו על כלי רכב שאינם רכב עבודה: כלי רכב פרטיים, כלי רכב המיועדים להובלת משאות, כגון משאיות, כלי רכב להסעת נוסעים, כגון אוטובוסים, מוניות, רכבים של מורי נהיגה וכו'. התקנות יחולו על "רכב עבודה", כמוסבר לעיל.

שיפורים במושכר: ציוד לעניין התקנות אינו כולל הוצאות להתאמת המושכר שהוציא השוכר או שהוציא המשכיר , לפי העניין, לצורך התאמת המושכר לשימושו כהגדרתם בתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר), התשנ"ח-1998. לכן, הוצאות כאמור אינן מזכות בכפל פחת לפי התקנות שבנדון, יחד עם זאת, הנישום יהיה זכאי לדרוש כפל פחת בגין ציוד שהותקן במסגרת התאמת המושכר, ובתנאי שהציוד ניתן להפרדה (לדוג' מזגן) ושהתקיימו יתר התנאים שבתקנות. "

פרק 02

היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת 2022:

חברות, יחידים, רווח וקיזוז הפסדים מני"ע סחירים, מפקד המלאי

פרק 2 - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת 2022: חברות, יחידים, רווח וקיזוז הפסדים מני"ע סחירים, מפקד המלאי

2.1 חברות - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022 29

2.2 יחידים - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022 38

2.3 רווחים וקיזוז הפסדים מניירות ערך סחירים 43

2.4 מפקד המלאי ליום 31 בדצמבר 2021 48

2.1 חברות - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022

כמו לקראת תום כל שנת מס, יש להיערך לביצוע פעולות עד לתום אותה שנה, או לדחיית ביצוע פעולות מסוימות אחרות עד לתחילת השנה העוקבת.

להלן נתונים על השינויים בשיעורי מס החברות בשנים האחרונות:

שנת המס	שיעור המס	שנת המס	שיעור המס
2003	36%	2011	24%
2004	35%	2012	25%
2005	34%	2013	25%
2006	31%	2014	26.5%
2007	29%	2015	26.5%
2008	27%	2016	25% (לגבי שנת מס מיוחדת- החל מיום 1.1.16)
2009	26%	2017	24% (לגבי שנת מס מיוחדת- החל מיום 1.1.17)
2010	25%	2018 ואילך	23% (לגבי שנת מס מיוחדת- החל מיום 1.1.18)

שיעורי מס אלו הם גם שיעורי המס החלים על רווח הון ריאלי בידי חברות.

בשנת המס 2021 שיעור מס החברות הינו 23%.

1. הכנסות

- חיובי ריבית לפי סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה (**ראה חוזר נפרד בפרק 3 לחוברת זו**).
- עיתוי ביצוע עסקאות - לפני או אחרי תאריך המאזן (מחזור מכירות, מכירת מלאי מת וכיוצ"ב).
- קביעת מועד תקבול דמי שכירות מראש (סעיף 8ב לפקודה).
- כאשר נוצר השנה הפסד הון ממכירת מכונות וציוד ומתוכננת רכישה של מכונות וציוד בשנים הבאות, כדאי לשקול להקדים את הרכישה לשנה הנוכחית כדי לנצל את ההטבות שבסעיף 27 לפקודה (הפיכת הפסד הון להפסד פירותי).
- באם נוצר השנה רווח הון ריאלי ממכירת נכס בר פחת, ניתן לשקול לדחות את רווח ההון, באמצעות רכישת נכס בר פחת אחר המחליף את הנכס הנמכר (שיחלוף נכסים), והכול בכפוף לאמור בסעיף 96 לפקודה.
- כאשר קיימים הפסדים עסקיים שוטפים - יש לשקול הקדמת הכנסות שאינן בהכרח הכנסות מעסק (כגון: דמי שכירות מראש, משיכת פיצויים מקופת גמל, וכיוצ"ב) לשם קיזוזן מההפסדים השוטפים.
- יישום הוראות שנותרו גם לאחר ביטולו של חוק התיאומים בשל אינפלציה: ניכוי נוסף בשל פחת בהתאם לסעיפים 3 ו-18 לחוק; הפסד ריאלי לפי סעיף 9(ג) לחוק;

- "עבודות ממושכות" (מתייחס בעיקר לקבלנים, אך לא רק להם):

(א) קביעת שיעור הביצוע של "עבודה ממושכת" בהתחשב בהוראות, לפיהן ביצוע בשיעור של 25% לפחות מחייב דיווח על רווח, וביצוע של 50% לפחות מתיר קיזוז הפסד.

(ב) לגבי קבלן בונה - קביעת המועד בו יראו בניין שנבנה כ"בניין ראוי לשימוש" - מועד המחייב דווח על ההכנסה/הכרה בהפסד.

2. הוצאות, ניכויים וזיכויים המותרים על "בסיס מזומנים"[19]

ככלל, כבכל שנה, מומלץ להקדים הוצאות המותרות על בסיס מזומן (כדוגמת ההוצאות המפורטות בהמשך), כדי להפחית את תשלום המס לשנה הנוכחית.

- השלמת תשלומים בשל הוצאות נלוות לשכר (קופות גמל, קרן השתלמות, ביטוח מנהלים).
- השלמת תשלומים בשל פיצויי פרישה - לשנה השוטפת לרבות עדכון בגין תוספת שכר בשל שנים קודמות.
- הקדמת התשלומים הבאים: פיצויים למפוטרים מכספי החברה, פדיון חופשה, דמי הבראה, בונוסים וכיוצ"ב.
- הקדמת תשלומים שונים (ספרות מקצועית, השתלמויות, צרכי משרד, תיקונים והחזקה וכיוצ"ב).
- תשלום הוצאות לתושבי חוץ עד תום השנה, או לחילופין תשלום הניכוי במקור המתאים לא יאוחר משלושה חודשים לאחר תום שנת המס (והעברתו לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס), על מנת להכשיר את ההוצאה לצרכי מס.
- תשלומים בשל הוצאות מחקר, סרטים, נפט. מוצע לקבל ייעוץ ספציפי לפני ביצוע התשלום.
- פניה לרשות לחדשנות (בעבר: המדען הראשי) לצורך קבלת אישור שהוצאות המחקר והפיתוח עומדות בתנאים אשר יאפשרו הכרה בהוצאות הנ"ל כהוצאות בשנה השוטפת. אין הכרח לקבל ממנו מענק (פס"ד פנורמה).
- תשלום דמי פינוי.
- ניכוי מיוחד לרכישת קופות רושמות.
- תשלומים בשל תרומות למוסדות מוכרים (**ראה בהרחבה חוזר נפרד בפרק 3 לחוברת זו**).
- דחיית הכרה בהוצאות (כגון אי תביעת פחת מואץ וכו'), ככל שהדבר ניתן על פי החוק, אם בשנת המס השוטפת לחברה הכנסה מאושרת/מוטבת הפטורה ממס או החייבת במס מופחת, ובשנה הבאה צפויה עלייה בשיעור המס של החברה.

[19] *אין הכוונה לדיווח כולל לפי בסיס מזומן, שלגבי האפשרות לבחור בו, ראה חוזר נפרד בפרק 5 לחוברת זו.*

3. "בעלי שליטה"

- הקדמת/בחינת עיתויים של תשלומים לבעלי שליטה ב"חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם", כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, שיש לנכות מהם מס במקור או תשלום הניכוי במקור. ניתן לשלם את ניכוי המס במקור עד תום שלושה חודשים מתום שנת המס (ולהעבירו לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס), על מנת שההוצאה תותר בניכוי (והכל בתנאי שההכנסה נכללה אצל בעל השליטה בדוח על הכנסותיו לאותה שנה).

- הפקדות לקופת גמל לקצבה, לפיצויים ולקרן השתלמות עבור בעלי שליטה, במיוחד לאור הוראות תיקון 190 לפקודה אשר מרחיב החל משנת 2012 את גובה ההוצאה שתינתן לחברה בשל הפקדות לקצבה עבור בעל שליטה (**ראה בהרחבה חוזר נפרד בפרק 10 לחוברת זו**).

- שיקולים לאי חלוקת מענקים ודמי ניהול לבעלי שליטה, בהתחשב בפער בין שיעורי המס לגבי חברה ולגבי יחיד.

- ביטוח לאומי - בעל שליטה בחברת מעטים לא מוכר כעובד שכיר, הן לעניין תשלום דמי הביטוח והן לעניין הזכאות לגמלאות (לגבי ביטוח אבטלה וביטוח זכויות עובדים בפשיטת רגל ופירוק מעביד).

- חיוב בעלי שליטה בריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה: בשנת 2021 השיעור המינימאלי עומד על 3.26% לשנה (נומינלי) (**ראה חוזר נפרד בפרק 3 לחוברת זו**).

- זקיפה של הפרשי הצמדה בגין הלוואות בעלים - הוצאות הפרשי הצמדה מוכרות לחברה ופטורות ממס בידי יחיד בעל השליטה.

- חשיפה למיסוי משיכות בעל שליטה שלא הוחזרו או העמדת נכסי החברה לרשותו כהכנסה מדיבידנד או כהכנסה פירותית (משכורת / עסק או משלח יד)- לפי סעיף 3(ט1) לפקודה (**ראה חוזר נפרד בנושא בפרק 4 לחוברת זו** לגבי מיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה).

- על פי סעיף 62א לפקודה ("חברות ארנק"), יש לחייב את בעל המניות נותן השירות באופן שוטף בגין כלל הכנסות החברה שמקורן מפעילות של נושאי משרה או פעילות שמתקיימים לגביה יחסי עובד מעביד בפן המהותי, כאילו התקבלו ישירות על ידו (**ראה חוזר נפרד בנושא בפרק 4 לחוברת זו** לגבי מיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה).

4. תשלומי מס

- השלמת מקדמות בשל "הוצאות עודפות" שצריכות להשתלם על חשבון השנה השוטפת (חשוב בעיקר בחברה בהפסדים).

- תשלום יתרת חוב המס עד 31 בינואר 2022 ללא חיוב בהפרשי הצמדה וריבית, או עד תום פברואר 2022 תוך תשלום מחצית הפרשי הצמדה והריבית, או עד תום מארס 2022 תוך תשלום 75% מהפרשי הצמדה והריבית.

- יש לשקול תשלומי מענקים על מנת להקטין את הרווח ובכך להקטין את הפרשי ההצמדה וריבית המוטלים ממחצית שנת המס בשל הפחתת מקדמות בלתי מוצדקת.

- התאמת המחזור שדווח לצרכי תשלום מקדמות למחזור בפועל והשלמת ההפרשים בדוח דצמבר.

- התאמת המחזור ודווח כנ"ל לצרכי מס ערך מוסף.

5. שונות

- סיום הטיפול בחובות מסופקים ותביעות כספיות שנויות במחלוקת, מוקדם ככל האפשר עד תום שנת המס, לשם התרתם בניכוי בשנה השוטפת.

- בדיקת האפשרות לדרוש החזר מע"מ בגין חובות אבודים. **ראה חוזר נפרד בפרק 8 לחוברת זו**.

- הסכמי ניהול - יש לבחון את הסכמי הניהול עם צדדים קשורים. יש לעגן את ההסכמות בין הצדדים בכתב, לרבות מילוי טופס 1213 (תכנוני מס חייבים בדיווח), באם יש צורך בכך. **ראה חוזר נפרד בפרק 6 לחוברת זו**.

- דיווח בגין קבלת חוות דעת- על פי סעיף 131ד לפקודה, קיימת חובת דיווח לרשות המסים בשל שימוש בחוות דעת מסוימות שהתקבלו החל מיום 1 בינואר 2016, כאשר שכר הטרחה של נותן חוות הדעת תלוי בחסכון המס של מקבל חוות הדעת או דיווח על "חוות דעת מדף". יש לבחון את הצורך בדיווח. **ראה חוזר נפרד בפרק 6 לחוברת זו**.

- דיווח על נקיטת עמדה הסותרת את רשימת העמדות שפרסמה רשות המסים בנושאי מס הכנסה (**ראה חוזר נפרד בפרק 6 לחוברת זו**), מע"מ ומכס (**ראה חוזר נפרד בפרק 8 לחוברת זו**), באם יתרון המס עלה על סכום מסוים. יש לבחון את הצורך בדיווח.

- השלמת פרטי דיווח על תשלומים וניכויים במקור לגבי: סכום התשלום (לרבות בגין תשלומים שלא נוכה מהם מס במקור), סכום הניכוי, שם מקבל התשלום, מענו ומספר תעודת הזהות ובחבר בני-אדם מספר מזהה אחר בצורה מדויקת כדי למנוע אי התרת הסכומים כהוצאה (וכן בעיות בקליטת הדוח המקוון).

- בדיקת סוג פנקסי החשבונות שיש לנהל מתחילת שנת המס 2022, בהתאם להוראות ניהול פנקסים, באם חלו שינויים בפעילות העסק (מחזור, מספר עובדים). **ראה חוזר נפרד בפרק 3 לחוברת זו**.

- יש לשקול דיווח על בסיס מזומנים לצרכי מס לגבי חברות העוסקות במתן שירותים ואין להן מלאי עסקי, וזאת גם אם הדוחות הכספיים שלהן ערוכים לפי בסיס מצטבר. **ראה חוזר נפרד בפרק 5 לחוברת זו**.

- איסור על גילום מס קבוצתי - החל מיום 1 בינואר 2011 לא מותר גילום מס הכנסה "קבוצתי" (מחוץ לתלושי השכר) של הטבות, הניתנות לייחוס ספציפי לעובדים וכל האישורים שניתנו על-ידי רשות המסים (אם ניתנו) לגילום "קבוצתי" התבטלו וכן בוטלה אפשרות הדיווח על גילום "קבוצתי" בטופס 126, אשר הוגשו לגבי שנות המס 2011 ואילך. החל מהמועד האמור יש לגלם בתלושי השכר הטבות, הניתנות לייחוס ספציפי, ואילו הטבות, שאינן ניתנות לייחוס ספציפי, יסווגו כהוצאה עודפת.

- שינויי מבנה - מועד שינויי מבנה בדרך של פיצול ומיזוג (למעט בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה), צריך להיות בתום שנת המס בלבד (חברות נסחרות, לדוגמה, גם בתום רבעון). עם זאת, מכח סעיף 103א1(ב) לפקודה ולפי חוזר מס הכנסה[20], יתאפשר ביצוע מיזוג סטטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת מס, אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו- 30 בספטמבר) בכפוף לתנאים מסויימים. חשוב לציין, כי במידה והיה דרוש אישור מקדמי מרשות המסים לו המיזוג או הפיצול היו מבוצעים בתום שנת המס, ביצוע המיזוג או הפיצול שלא בתום שנת המס יהיה גם הוא כפוף לאישור מקדמי מרשות המסים.
תשומת לב מיוחדת לתיקון המקיף שבוצע באוגוסט 2017 לחלק ה2 לפקודה-שינויי מבנה (**תיקון 242 לפקודה-ראה חוזר 8 בעמוד 284 לחוברת תום שנת המס 2017 של משרדנו וחוזר מ"ה 8/2018 של רשות המסים**).

- ניכוי הוצאות ריבית והצמדה על חוב ניכויים - בפס"ד **שריג אלקטריק**, קבע בית המשפט העליון, כי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב ניכויים יותרו בניכוי ללא קשר למועד הדרישה בניכוי של קרן המס, זאת בניגוד להבחנה שנקבעה בעבר בהלכת הד הקריות. יש הגורסים כי בכך נפתח פתח להכרה בניכוי הוצאות ריבית גם בגין ריבית והצמדה שנצברו על חוב מס רגיל (ראה חוזר מסים 13.2011 של משרדנו).

---

[20] *חוזר מס הכנסה מספר 6/2018 - רשות המסים בנושא: **קביעת מועד מיזוג או פיצול**.*

6. חשיפות מס בגין קבלת דיבידנד

במקרה של קבלת דיבידנד, קיימת חשיפה לייחוס הוצאות (בעיקר הוצאות מימון) להכנסות מדיבידנד לפי סעיף 18(ג) לפקודה. **ראה חוזר 7.1 לחוברת זו לגבי** ע"א 1525/17 **ארקין תקשורת**, ע"א 3892/13 **בראון-פישמן** וכן ע"מ 37568-07-11 **פישמן רשתות** ו- ע"מ 40520-01-11 **אמבה השקעות**. החשיפה גבוהה יותר אצל חברת החזקות, וכן ככל שהדיבידנד הינו בסכום גבוה יותר וככל שאין לחברה (כמעט) הכנסות נוספות.

כמו כן, קבלת דיבידנד שמקורן בהכנסות שלא שולם עליהם מס חברות אצל החברה המחלקת, עלולה להתחייב במס אצל החברה המקבלת- ראה **חוזר 7.2 לחוברת זו בנושא חלוקה מתוך רווחים שלא חויבו במס.**

7. חשיפות מס בגין חלוקת דיבידנד

- חלוקת דיבידנדים מרווחי שערוך- במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות משנת 2013, נקבעה הוראה בפקודת מס הכנסה (סעיף 100א1 לפקודה) בקשר לאופן מיסוי חלוקת דיבידנדים שחולקו מרווחי שערוך. למרות שתיקון זה לא נכנס לתוקף מאחר שלא פורסמו תקנות, יש לשקול את כדאיות חלוקת דיבידנד מתוך מקור זה.

- אם לחברה המחלקת (או אף לחברה בת שלה) ישנן הכנסות שנהנו מהטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון (ובמיוחד הכנסות פטורות), או אם הדיבידנד חולק רק/או גם מתוך רווחים חשבונאיים שלא מוסו (לרבות רווחי אקוויטי), תתכן דרישה של רשויות המס לתשלום מס נוסף אצל החברה המקבלת. **ראה חוזר 7.2 לחוברת זו בנושא חלוקה מתוך רווחים שלא חויבו במס.**
לפיכך, יש לבדוק היטב את מקורות המיסוי לחלוקת הדיבידנד, בטרם מתקבלת ההחלטה על חלוקתו.

8. החוק לעידוד השקעות הון

<u>מפעל מועדף- תיקון 68 לחוק</u>
תיקון 68 לחוק העידוד, מעניק הטבות למפעל מועדף החל משנת המס 2011. לפירוט נוסף- **ראה חוזר נפרד בפרק 9- תמריצים בחוברת זו.**

במשך השנים שונו שיעורי המס על הכנסה מועדפת למפעל מועדף מספר פעמים. החל מיום 1 בינואר 2017 שיעור המס על הכנסה זו באזור א' הינו 7.5% ובאזור אחר 16%.

החל מיום 1 בינואר 2014 שיעור המס על חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת הינו 20% (שיעור זה לא יחול על חלוקה לחברה תושבת ישראל שאינה חייבת במס או לתושבי חוץ ממדינת אמנה שעשויים ליהנות משיעור מס נמוך יותר).
לגבי **שיעור המס על חלוקת דיבידנד** שמקורו בהכנסות שנהנו מהטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון- **ראה חוזר נפרד בפרק 9- תמריצים בחוברת זו**).

לפירוט לגבי התיקון המהותי הקודם לחוק העידוד, תיקון מס' 60 לחוק (**מפעל מוטב**)- ראה חוזר מסים 7.2005 של משרדנו, ולגבי תיקון מס' 65 לחוק ראה חוזר מסים 24.2008 של משרדנו.

<u>מפעל טכנולוגי- תיקון 73 לחוק</u>
ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם בספר החוקים 2592 חוק ההתייעלות הכלכלית[21], במסגרתו נכלל תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון. התיקון לחוק כולל מסלול הטבות נוסף על הקיימים- מסלול "מפעל טכנולוגי". מפעל טכנולוגי כולל בתוכו שני מסלולי הטבות מס: מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד. כמו כן, נקבעו הקלות בתנאי הסף להיכנס למסלול של מפעל מועדף מיוחד, שינויים בהגדרות של מונחים בחוק ועוד. **לפירוט- ראו חוזרים נפרדים בפרק 9- תמריצים בחוברת זו.**

[21] *חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016.*

במסגרת המסלול של מפעל טכנולוגי ניתנות הטבות במס לגבי הכנסות אשר מקורן מנכסים לא מוחשיים מוטבים מסוימים כפי שהוגדרו בתיקון 73 לחוק. נכסים לא מוחשיים מוטבים אלו כוללים בין היתר - פטנט רשום, תוכנת מחשב, זכות מטפחים של זני צמחים וכדומה, בשיעורי מס נמוכים החל מיום 1 בינואר 2017 כדלקמן: למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%). בנוסף שיעור המס על הדיבידנד שמקורו באותן הכנסות יהיה נמוך יותר במקרים מסויימים.

נושאים שיש לבחון

- **הודעה על החלת הוראות מפעל מועדף**- חברה המבקשת להחיל עליה את הוראות תיקון 68 לחוק העידוד (מפעל מועדף) ובכך לוותר על ההטבות הקודמות מכוח נוסח החוק הישן (הטבות של מפעל מוטב ומפעל מאושר), צריכה לשלוח הודעה (באמצעות טופס 908) לא יאוחר מהמועד הקבוע להגשת הדוח השנתי (לפי פרשנות רשות המסים, מדובר במועד שנקבע בפקודה ללא אורכות) וההודעה תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח ואילך, בלא זכות חזרה ממנה.

  לפיכך, לגבי חברה שטרם מסרה הודעה זו לגבי שנת המס 2021 אנו ממליצים ליצור עמנו קשר.
  חברה המעוניינת להחיל עליה את הוראות המפעל המועדף החל משנת המס 2022 (שכן לא עברה למסלול זה קודם לכן) צריכה לשלוח את ההודעה לכל המאוחר עד ליום 31 במאי 2022.

- בחינה האם המפעל עומד בתנאים המקדמיים של "מפעל מועדף" - ייצוא של לפחות 25% ממכירותיו[22] ו"מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק.

- בחינת כדאיות להחלת הוראות "מפעל טכנולוגי מועדף" החל מיום 1 בינואר 2017. לפירוט ראו **חוזר נפרד בפרק 9 - תמריצים בחוברת זו**.

- בדיקת שיעורי הפחת, לרבות כדאיות דרישת פחת מואץ לפי חוק העידוד, לעומת תביעת פחת מואץ לפי תקנות הפחת שהותקנו מכוח חוק התיאומים או תביעת שיעורי פחת רגילים. כמו כן, יש לבדוק בנוסף גם את כדאיות דרישת כפל הפחת בגין ציוד שנרכש בתקופה 1.9.2020 עד 30.6.2021, **ראו חוזר נפרד בפרק 1 לחוברת זו.**

- בחינת חשיפה לפעולות במסלול הטבות חלופי (הכנסות פטורות) שעלולות להיחשב כתשלום דיבידנד על פי סעיף 51(ח) לחוק (כנוסחו לפני תיקון מס' 60) או על פי סעיף 51ב כנוסחו אחרי תיקון 60 לגבי מפעל מוטב ועל כן לשלול את הפטור על אותן הכנסות. יש לבדוק את החשיפה גם לגבי הכנסות פטורות של מפעל מאושר באזור פיתוח א' במסלול מענקים. ראה גם **פס"ד טבע**[23] (חוזר מסים 26.2021 של משרדנו).

- בחינת קיזוזים של הפסדים מועברים ושוטפים, לאור פסקי דין **כרמל אולפינים ומודול בטון** של ביהמ"ש העליון ועמדת רשות המסים, כפי שהובעה בחוזר מס הכנסה מס' 11/2011 לגבי קיזוז הפסדים במפעל מעורב.

- יש לשקול הקדמת/דחיית הכנסות (שלא באופן מלאכותי) במקרים של סיום/התחלת תקופת הטבות של מפעל מוטב/כתב אישור כלשהו (לא רלוונטי למפעל מועדף). לעניין סיום תקופת ההטבות, תשומת לבכם שבפס"ד סטרלינג סופטוור של ביהמ"ש העליון נקבע, שיש למנות את התקופה של 14 השנים מתחילת שנת המס שבה ניתן כתב האישור (ראה חוזר מסים 9.2010 של משרדנו).

- יש לבחון האם ישנן הכנסות נוספות שהן אינטגרליות לפעילות הזכאית להטבות לצורך הכללתן בזכאות למס מופחת.

- בדיקת חישוב הצמדת מחזורי בסיס למדד תפוקות התעשייה או לשער מטבע היצוא העיקרי (כנמוך), למי שיש ייצוא מינימלי של 70% (ישיר או עקיף). (לא רלוונטי לחברה שבחרה להחיל על הכנסותיה את תיקון 68 לחוק).

---

[22] *תשומת לב לע"א 6066/13 **כ.צ.ט נוביס** בע"מ, בו נקבע שייצוא לחו"ל שלא במישרין, אלא באמצעות חברה משווקת, עלול לשלול את ההטבות שהוענקו בחוק וכן לפס"ד דומה נוסף- ע"מ 55611-07-17 **אלבטרוס א.ד. מכלולים תעופתיים** בע"מ.*

[23] *ע"מ 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים (ניתן ביום 27.10.2021).*

- "שיעור השקעת חוץ" בחברה נקבע לפי השיעור הנמוך ביותר ביום מסוים באותה שנה. על כן מומלץ לדחות הקטנת שיעור זה לאחר תום השנה, בכדי למנוע את הקטנת "שיעור השקעת חוץ" בשנת המס 2021. נציין שלפי עמדת רשות המסים לא ניתן להגדיל את שיעור השקעת החוץ לאחר 31 בדצמבר 2010. (שיעור השקעת חוץ אינו רלוונטי לחברה שבחרה להחיל על הכנסותיה את תיקון 68 לחוק- מפעל מועדף, אך יכול להיות רלבנטי לחברה המחילה עליה את תיקון 73 לחוק- מפעל טכנולוגי מועדף).

מפעלים מאושרים- מסלול מענקים

לגבי תכניות לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון- רלבנטי רק לאזור פיתוח א'.

- בדיקת עמידה בתנאי כתב האישור של "מפעל מאושר" (לרבות תנאי ייצוא ויעדי השקעות, העסקת עובדים ומכירות).

- שיקולים לגבי עיתוי רכישת נכסים לפי התכנית המאושרת ומועד התחלת הייצור, בהקשר למועד הרצוי לקביעת שנת ההפעלה, מחזור הבסיס והתחלת תקופת ההטבות, ובהתחשב באפשרות לקיום בפועל של תחזיות הייצוא.

- על מנת למנוע חשיפה לפגיעה עתידית במעמד המפעל המאושר ובהטבות המגיעות לו, נדרשים הצעדים הבאים:

(1) יש לדאוג לבצע הקצאת הון מניות עד סוף השנה בשיעור של לפחות 24% מהיקף ההשקעות שבוצעו במהלך שנת 2021. הקצאת המניות יכולה להיעשות בדרכים הבאות:

- הקצאה כנגד מזומן אשר יוזרם על-ידי בעלי המניות.
- הקצאה כנגד היוון עודפים או יתרות זכות של בעלי המניות.

(2) יש לבדוק את היקף ההשקעות אשר בוצעו בפועל ביחס לתוכנית המאושרת, על מנת שלא להיכנס לחריגה מתוכנית זו.

(3) יש להיערך לקראת הכנה והגשת דוחות ביצוע תקופתיים לחברת ענבל ולרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה (לשעבר מרכז השקעות). ניתן לבקש את הארכת תקופת ביצוע ההשקעות במידה ונדרש. נציין כי מדובר בתכניות שאושרו על-ידי הרשות להשקעות בלבד.

(4) יש לשאוף להקטנת יתרות החובה (חייבים) של בעלי המניות בחברה. יתרות חובה אלו מקטינות למעשה את ההון הנפרע הדרוש לעמידה בתנאי הלימות ההון של התוכנית.

שחיקת מחזורי בסיס (לא רלוונטי למפעל מועדף)

יש לבחון בשנת הבחירה, עמידה בקריטריונים שנקבעו בתקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007 לעניין שחיקת מחזור בסיס.

התקנות מאפשרות לחברות אשר עונות להגדרות ולקריטריונים המפורטים בתקנות, להפחית את מחזור הבסיס שלהן מידי שנה בשיעור של 10% מהשנה הקובעת (שנת ההפעלה או שנת הבחירה), כך שלמעשה מחזור גדול יותר ייוחס לתוכניות ההרחבה המוטבת (או המאושרת), ובכך להגדיל משמעותית את הטבות המס.

עיקרי הקריטריונים לדרישת שחיקת מחזור בסיס:

- השקעה מהותית מינימאלית במחקר ופיתוח - שיעור של 7% ממחזור המכירות. **יש לקבל את אישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית** (לשעבר המדען הראשי) **לעמידה בתנאי זה** (נדגיש, כי לא ניתן לקבל את אישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, **אם הפניה אליה מתבצעת יותר משלוש שנים מתום השנה אליה מתייחסת הבקשה**).

- העסקה מהותית מינימאלית של עובדים בעלי השכלה אקדמאית במקצועות ובתחומים אשר נקבעו בתקנות - שיעור של 20% מכלל העובדים.

- עמידה במבחן תחלופת המוצרים בשיעור של 50% בפרק זמן כפי שקבוע בתקנות, או לחלופין עמידה במבחן ההשקעות - ביצוע השקעות מהותיות בהתאם לנדרש בתקנות.

קבלני משנה

בהתייחס לחברות הפועלות כקבלני משנה ומשווקות את תוצרתן ליצואנים בעלי מעמד של מפעל מועדף, מפעל מאושר או מפעל מוטב, יש לבחון עמידה בתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007.

יצואנים עקיפים נדרשים לפנות למפעלים אחרים כהגדרתם בחוק ולקבל מהם אישור בדבר הייצוא על גבי טופס 902.

לעניין זה נוסיף כי ביום 18 ביוני 2017 פורסם בקובץ התקנות 7827 תיקון לתקנות המיטיב עם יצואנים עקיפים. **לפירוט ראו סקירה של תיקון 73 בפרק 9- תמריצים של חוברת זו.**

לגבי ניתוח הזכאות להטבות של קבלן משנה ושל ייצוא לחו"ל שלא במישרין, אלא באמצעות חברה משווקת, ראה פסקי הדין בעניין כ.צ.ט נוביס (ע"א 6066/13) ובעניין אלבטרוס (ע"מ 55611-07-17).

9. רווחים ראויים לחלוקה בעת חישוב רווח הון ממכירת מניות

- סעיף 94ב לפקודה, מאפשר להקטין את מרכיב הרווח הריאלי בגין מכירת מניות בשל "הרווחים הראויים לחלוקה" (**רר"ל**). באופן כללי הם מחושבים לפי החלופה הנמוכה בין הרווחים החשבונאיים שנצטברו בין תום השנה הקודמת לרכישת המניה עד לתום השנה שקדמה למכירה עם תוספות וגריעות כמוגדר בסעיף ("חלופה חשבונאית") לבין הסכומים שהתחייבו במס בשנים הרלוונטיות עם ניכויים מסויימים ("חלופה מיסויית").

- בפסק דין **אורן ז'ורבין** (ע"א 7566/13) שניתן בשנת 2015, דחה ביהמ"ש העליון את הערעור של פקיד השומה וקבע כי את המילים "נתחייבו במס" שבחלופה המיסויית, יש לפרש באופן תכליתי ולכן ניתן להתחשב ברווחי אקוויטי גם בחלופה המיסויית. כאשר מדובר ברווחים ששולם בגינם המס הסופי בו ניתן לחייב אותם, ובמקרה של רווחי אקוויטי מדובר במס חברות ברמת החברה הכלולה, הרי שיש לראות את אותם רווחים כאילו נתחייבו כבר במס. יודגש, לעניין זה, כי יש צורך בבדיקה פרטנית מדוקדקת ונפרדת בכל מקרה ומקרה, בגדרה תבחן השאלה האם רווחי האקוויטי נתחייבו במס הסופי שניתן לחייב אותם. בעקבות פסה"ד פרסמה רשות המסים את פרשנותה ליישומו בחוזר מס הכנסה מס' 6.2017, ואף נקבעו מספר עמדות חייבות בדיווח בנושא זה (ראה עמדות 24/2016 + 36/2017 + 37/2017 + 38/2017 + 39/2017).

- בפסק דין **סקמסקי** (ע"א 3277/19) של בית המשפט העליון, שניתן ביום 16.8.2021 (ראה חוזר מסים 19.2021 של משרדנו), נקבע כי שיעור המס שיחול על הרר"ל הנובעים מהכנסות ממפעל מאושר לפי החוק לעידוד השקעות הון, בעת מכירת מניות על-ידי יחידים, יהיה בשיעור של 15% כפי שטענו היחידים, ולא בשיעור שנקבע בסעיף 125ב (כיום 30% לבעל מניות מהותי) כפי שטען פקיד השומה.

בית המשפט דחה את כל טענות פקיד השומה שהיו כדלקמן: (א) סעיף 94ב(א) לפקודה כלל אינו חל במקרה דנן, לנוכח מועד הרכישה של המניות; (ב) סעיף 94(א1) לפקודה אינו חל אף הוא, שכן תחולתו מוגבלת למכירת מניות בידי חברות, להבדיל מיחידים; (ג) אף אם סעיף 94ב חל, אזי שיעור המס הרלוונטי הוא הקבוע בסעיף 125ב לפקודה ולא זה הקבוע בחוק העידוד; (ד) הרווחים שבמחלוקת כלל אינם מהווים "רווחים ראויים לחלוקה", שכן טרם שולם עליהם מס חברות מאחר שנהנו מהמסלול הפטור ממס ואף לא רואים אותם כרווחים שהופטרו ממס.

- בפסק דין **דלק הונגריה** (ע"א 8511/18) שניתן בחודש ינואר 2020, הפך בית המשפט העליון את הפסיקה של ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 28212-11-15) וקיבל את ערעור פקיד השומה. נקבע שלא ניתן לקבל רר"ל בחישוב רווח ממכירת מניות חברה זרה.

- פסק דין **אברהם פגי** (ע"א 181/14), שניתן ביום 13 במרץ 2016 (ראה חוזר מסים 8.2016 של משרדנו), דן במצב של מכירת מניות, כאשר בחברה אשר מניותיה נמכרות ישנם רר"ל שנצברו עד ליום 31 בדצמבר 2002 ולאחר מכן נוצרו הפסדים. ביהמ"ש העליון קבע כי הטלת חובה לנכות הפסד שטרם קוזז ואשר נצבר לאחר המועד הקובע (1.1.2003), כנגד רר"ל שנצברו לפני אותו מועד, תהווה פרשנות הקובעת תחולה רטרואקטיבית לאותה הוראת מס, ועל כן קיבל את הערעור של הנישומים.

- תיקון 147 לפקודה קובע, שסעיף 94ב יחול גם לגבי מכירת מניות סחירות בבורסה (לא יחול על יחיד שרכש את המניות החל מיום 1 בינואר 2003), ובלבד שהמוכר הינו בעל מניות מהותי במועד המכירה או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו למכירה. התחולה לגבי מכירת מניות סחירות היא על רווחים ראויים לחלוקה שנצברו מיום 1 בינואר 2006 ואילך. לפיכך, **לפני רישום מניות למסחר בבורסה**, יש להיערך בהתאם (לדוגמא: באם בעלי המניות הינן חברות - חלוקת דיבידנד מתוך רווחים שנוצרו עד וכולל שנת 2005 בפטור ממס, טרם רישום המניות למסחר בבורסה, ואולם, יש לשים לב גם לסעיף 94ג לפקודה, לגבי הקטנת הפסד הון ממכירת מניות בשל חלוקת דיבידנד ב-24 החודשים שקדמו למכירה).

10. כפל שיעור פחת לציוד שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021

ביום 15 בנובמבר 2020, פורסמו בקובץ התקנות[24] תקנות מס הכנסה (פחת מואץ בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה)(הוראת שעה), התשפ"א-2020. יש לשקול את הזכאות וכדאיות דרישת כפל שיעור פחת על ציוד (כהגדרתו בתקנות) שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021. **ראו חוזר נפרד בפרק 1 – מה חדש של חוברת זו.**

[24] *קובץ התקנות 8895 מיום 15 בנובמבר 2020.*

2.2 יחידים - היערכות לקראת תום שנת המס 2021 ותחילת שנת המס 2022

1. מס מיוחד על הכנסות גבוהות - סעיף 121ב לפקודה

במסגרת תיקון 195 לפקודה[25] התווסף לפקודה סעיף 121ב, שכותרתו "**מס על הכנסות גבוהות**". בהתאם לסעיף זה, על אף האמור בכל חיקוק, יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 647,640 ש"ח (נכון לשנת המס 2021) ישלם מס נוסף על הכנסות גבוהות.

במסגרת תיקון 234 לפקודה[26], החל משנת 2017 הוגדל שיעור המס הנוסף לפי סעיף 121ב לפקודה ל-3% (במקום 2% עד לאותו מועד) והורד הסף לתשלומו החל מהכנסה חייבת שנתית העולה על 640,000 ש"ח (לעומת כ- 803,000 ש"ח באותו מועד).

להלן טבלה מסכמת של שיעורי המס הנוסף וסכום ההכנסה החייבת שמעליה יש לשלם את המס הנוסף:

שנת המס	סכום ההכנסה החייבת שמעליו ישולם המס הנוסף בש"ח	אחוז המס הנוסף
2013	811,560	2%
2014	811,560	2%
2015	810,720	2%
2016	803,520	2%
2017	640,000	3%
2018	641,880	3%
2019	649,560	3%
2020	651,600	3%
2021	647,640	3%

הוראות סעיף 8(ג) לפקודה[27] יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף זה.

יובהר, כי הכנסה חייבת בסעיף זה מוגדרת כלהלן:
"הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור - רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולענין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013)".

המשמעות היא, ששבח ייכלל בהגדרת הכנסה החייבת במס הנוסף, פרט לשבח ממכירת דירת מגורים ששווי מכירתה אינו עולה על 4,754,280 ש"ח (סכום מעודכן לשנת 2021).

לעניין הפרשנות של רשות המסים לנושא זה, ראה את הוראת ביצוע מס' 9/2015.

---

[25] *פורסם בספר החוקים 2382 מיום 13 באוגוסט 2012 כחלק מחוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2012.*

[26] *פורסם בספר החוקים 2592 מיום 29 בדצמבר 2016.*

[27] *סעיף 8(ג) לפקודה מתיר לפרוס הכנסות מיוחדות על פני מספר שנים כמפורט בסעיף. סוגי ההכנסות הינם: הפרשי שכר, דמי פדיון חופשה, מענק פרישה או מוות, סכום המתקבל עקב היוון קצבה. באמצעות הפריסה, ניתן להקטין את סכום ההכנסה החייבת השנתית בגין ההכנסות המיוחדות, כך שהמס הנוסף לא ישולם בגינן או יצומצם משמעותית.*

2. שיקולי פעילות באמצעות חברות לעומת פעילות של יחידים

החל מיום 1 בינואר 2018 ואילך שיעור מס החברות הינו בשיעור של 23%. כמו כן, שיעור המס השולי הגבוה ביותר הינו בשיעור של 47% ושיעור המס הנוסף על הכנסות גבוהות הינו בשיעור של 3% (מסכום ההכנסה חייבת העולה על 647,640 ש"ח נכון לשנת 2021).

<u>לגבי פעילות עסקית</u> - ניתן לראות על פי הניתוחים שלהלן, כי קיימת עדיפות קלה (בשנות המס 2021 ו-2022) בשיעורי המס הכוללים לגבי מיסוי הפעילות של הכנסות עסקיות רגילות אצל חברות וחלוקתן כדיבידנד לעומת מיסוי פעילות עסקית על-ידי יחידים. העדיפות קיימת, עוד מבלי להביא בחשבון את דמי הביטוח הלאומי המוטלים על יחידים.

יחד עם זאת, יש לזכור, שהחל משנת 2017 נכנס לתוקף סעיף 62א לפקודה, הקובע שהכנסות של "חברות ארנק" ימוסו כאילו מדובר בהכנסתו של היחיד (**ראה בהרחבה-בחוזר נפרד בפרק 4 לחוברת זו**), ועל כן, באותם מקרים שפורטו בסעיף, לא ניתן לנצל עוד את יתרונות המיסוי של פעילות באמצעות חברה.

להלן פירוט:

<u>ניתוח הבדלי המיסוי בין פעילות באמצעות יחיד לעומת הפעילות באמצעות חברה **בשנות המס 2021 ו-2022**</u>:

שנות מס 2021 ו-2022	שיעור המס השולי המירבי על יחידים (לא כולל ביטוח לאומי)	שיעור מס החברות	שיעור המס הכולל על החברה ובעלי מניותיה בחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי	הפרש מס
ללא מס הכנסות גבוהות	47%	23%	46.1%	0.9%
כולל מס הכנסות גבוהות	50%	23%	48.4%	1.6%

- **לגבי פעילות עסקית** - שיעור המס השולי המירבי לפעילות באמצעות היחיד הינו - 47%, ועל הכנסות **מעל 647,640 ש"ח** (הסכום נכון לשנת 2021) בשנה תוספת של 3%, ובסך הכל - 50%.

לעומת זאת, שיעור המס הכולל על החברה ובעלי מניותיה בחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בשנים 2020 ו- 2021 הינו - 46.1% (23% מס חברות + 30%X77), ואם מדובר על יחיד עם הכנסות שנתיות מעל 651,600 ש"ח (הסכום מעודכן לשנת 2020) שיעור המס הכולל בפעילות באמצעות חברה יהיה - 48.4% (23% מס חברות + 33%X77). על כן, **עשוי להיות יתרון קטן לפעילות עסקית באמצעות חברה, אפילו אם מושכים את רווחי החברה באופן שוטף.**

נוסיף גם, שכאשר משקללים בחישוב את דמי הביטוח הלאומי החלים, **ישנו יתרון עוד יותר גדול במיסוי הכנסות עסקיות רגילות אצל חברות על פני מיסוי כיחידים**, מאחר ששיעור המס הכולל המופיע בטבלה לעיל אינו כולל את דמי הביטוח הלאומי.

יש לציין, כי ניתן לבחון הפחתת נטל המס הכולל במיסוי דו שלבי, באמצעות משיכת חלק מרווחי החברה בדרך של משיכת שכר כדי לנצל את מדרגות המס הראשונות עד לתקרה החייבת בדמי ביטוח לאומי או לחילופין עד לגובה ההכנסה שמביאה למס אפקטיבי בשיעור המס החל על הדיבידנד (קרי, מס בשיעור 30% הכולל מס הכנסה ודמי ביטוח לאומי) ואת היתרה למשוך כדיבידנד.

- **לגבי מיסוי רווח הון** - קיים יתרון מס משמעותי במיסוי **רווחי הון** של יחידים לעומת חברות.

נטל המס אצל יחיד הינו 25%, או 30% - באם אותו יחיד הינו בעל מניות מהותי, ועל הכנסות מעל 647,640 ש"ח בשנה (מעודכן לשנת 2021) תוספת של 3%, ואילו נטל המס הכולל על רווח הון בידי חברה וחלוקתו כדיבידנד ליחיד (שהינו בעל מניות מהותי בחברה) **הינו בשנות המס 2021 ו- 2022 לכל הפחות 46.1%** (23% מס חברות + 30% על הדיבידנד).

3. הכנסות ריבית ממוסד בנקאי ושלא ממוסד בנקאי

- הלוואות שניתנות לחברה על-ידי יחיד (**שאינו בעל מניות מהותי באותה חברה**[28]): הכנסת הריבית הריאלית, בהלוואה צמודה, ממוסה בידי היחיד בשיעור של 25% ובהלוואה לא צמודה-הכנסת הריבית ממוסה בשיעור של 15%. מאחר ואין שוני לצורך מס בין הלוואה לחברה לבין הפקדה בפיקדון בנקאי, מומלץ לבחור בעדיף מביניהם על בסיס כלכלי.

- הפרשי הצמדה על הלוואה פטורים ממס בידי היחיד (בין אם הוא בעל מניות מהותי, בין אם לאו), בהתאם לתנאים המפורטים בסעיף 9(13) לפקודה. לגבי יחיד בעל שליטה יחולו לחילופין גם תקנות מ"ה (פטור ממס על הפרשי הצמדה בשל יתרה מזכה של בעל שליטה), התשנ"ח-1998.

4. השלמת תשלומים עד לתום השנה

- השלמת תשלומים עד תום שנת המס לשם קבלת הטבות מס:

  (1) לקופות גמל ולביטוח חיים (ראה חוזר נפרד בפרק 10 לחוברת זו).
  (2) לקרן השתלמות (ראה חוזר נפרד בפרק 10 לחוברת זו).
  (3) תרומות למוסדות מוכרים (ראה חוזר נפרד בפרק 3 לחוברת זו).

- לגבי עצמאים - הקדמת התשלום למוסד לביטוח לאומי שמועד פירעונו חל ב-15 בינואר 2022, לשם ניצול הניכוי בשנת המס 2021 בהתאם להוראות סעיף 47א לפקודה.

- השלמת תשלומי התחייבויות להוצאות לגבי מי שהכנסתו מדווחת על בסיס מזומנים (שכר דירה, חשמל, הוצאות משרד, משכורת חודש דצמבר לעובדים, שכר טרחת עו"ד ורו"ח וכיוצ"ב).

- קביעת מועד תקבול דמי שכירות מראש, בכפוף להוראות החוק המתייחסות להכנסות מהשכרת דירה למגורים (לעניין הכנסות מהשכרת דירת מגורים - ראה חוזר נפרד בפרק 13 לחוברת זו).

- רכישת קופות רושמות לפני תום שנת המס.

- השלמת תשלומים המקנים זיכוי מסכום המס בעד הוצאות להחזקת קרוב במוסד ששולמו עד 31 בדצמבר 2021.

5. הגירה מישראל והגירה לישראל

לעניין זה - **ראה חוזר נפרד בפרק 4 לחוברת זו** לגבי מועד ניתוק תושבות והמועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל.

- מומלץ לתושב ישראל המבקש להגר למדינה זרה ומבקש להיחשב כתושב חוץ בשנת המס 2022 להקפיד ולעזוב את ישראל עד ליום ה-29 לינואר 2022, אחרת תחול החזקה (הניתנת לסתירה) שהוא נחשב כתושב ישראל.

- מומלץ לתושב ישראל העומד להגר למדינה זרה, לשקול לבצע רכישת נכסים רק לאחר ההגירה מישראל (על מנת להימנע מתשלום "מס יציאה" לפי סעיף 100א לפקודה).

- לגבי עובדים שמבצעים relocation ואמורים לקבל אופציות מהמעביד בחו"ל, כדאי לשקול לקבל את האופציות רק לאחר ההגירה מישראל (כמובן, רק אם הדחייה אינה מהווה פעולה מלאכותית).

---

[28] *שיעור המס על הכנסות מריבית הנובעות במישרין או בעקיפין מחברה שהיחיד הינו בעל עניין מהותי בה הינו לפי שיעור המס השולי ולא 25%/15%.*

6. חוק הביטוח הלאומי - מיסוי הכנסות פסיביות והכנסות של בעלי מניות בחברה משפחתית

(להרחבה - ראה חוזר נפרד בפרק 13 לחוברת זו)

מבוטח שהוא עובד שכיר או עובד עצמאי או עובד שכיר שהוא גם עובד עצמאי, ויש לו הכנסה מהמקורות האחרים בסעיף 2 לפקודה אשר אינה הכנסה מעבודה או כעצמאי, יחויב בדמי ביטוח על הכנסתו האחרת, אף אם היא פחותה ממחצית סך הכנסותיו כשכיר וכעצמאי. ואולם, לא יחויבו בדמי ביטוח הכנסות מסוימות מדיבידנד, מריבית ומדמי שכירות למגורים, כמפורט בחוק הביטוח הלאומי.

הכנסה מחברה משפחתית, חברה שקופה או מחברת בית, יראו אותה כאילו חולקה בסוף שנת המס לבעלי המניות בה או לחברי החברה, לפי העניין, והכול בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור, כל זאת ללא קשר למועד חלוקת ההכנסות בפועל.

7. חישוב נפרד

ביום 31 בדצמבר 2013, פורסם תיקון 199 לפקודת מס הכנסה המרחיב את הזכאות לחישוב נפרד במיסוי הכנסות בני-זוג, על הכנסה שהופקה החל מיום 1 בינואר 2014 **(ראה גם חוזר נפרד בפרק 4 לחוברת זו).**

נקבע, כי החישוב הנפרד יתאפשר לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

(א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;

(ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;

8. הטבות המס לקצבה **(ראה חוזר נפרד בפרק 10- קופות גמל בחוברת זו)**

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 190 והוראת שעה), התשע"ב-2012 (תחילה מיום 1 בינואר 2012) הורחבה מסגרת הטבות המס בעת משיכת כספים באפיק החיסכון לקצבה, לרבות הוראות מטיבות לבעלי שליטה בחברות מעטים בניכוי הוצאה בגין הפקדות לקופות גמל לקצבה.

9. חובת הפרשה לחיסכון פנסיוני לעצמאים **(ראה חוזר נפרד בפרק 10 לחוברת זו)**

<u>חובת הפקדה של עצמאי לחיסכון פנסיוני</u>: עצמאי יחוייב להפקיד לחיסכון פנסיוני (לקופת גמל לקצבה) תשלומים מהכנסתו החייבת בהפקדה, בשיעור של 4.45% על חלק השכר שאינו עולה על מחצית השכר הממוצע במשק, ובשיעור של 12.55% על חלק השכר שעולה על מחצית השכר הממוצע במשק ואינו עולה על השכר הממוצע במשק. שיעורים אלה מסתכמים לכדי הפקדה אפקטיבית של כ- 8.5% מהשכר הממוצע במשק. ההפקדה לקופה תתבצע לא יאוחר מתום שנת המס שבשלה מופקדים התשלומים. חלק מסכום ההפקדה, כמפורט בחוק, ייוחס למרכיב חיסכון למצב אבטלה.

לא תחול חובת ההפקדה לפנסיה על עצמאי שמתקיים לגביו, בתום שנת המס, אחד מאלה: (א) טרם מלאו לו 21 שנים; (ב) מעל גיל 60 (גיל פרישה מוקדמת); (ג) טרם חלפו ששה חודשים מהמועד שבו העצמאי נרשם לראשונה כעוסק לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף; (ד) עצמאי שביום תחילתו של החוק (1.1.2017) מלאו לו 55 שנים.

במטרה להבטיח את יישום חובת ההפקדה, הוסמך המרכז לגביית קנסות ("**המרכז**") לאכוף את החובה. המרכז לגביית קנסות ישלח לכל עצמאי שחלה עליו חובה להפקיד תשלומים לקופת גמל לקצבה לפי הוראות פרק זה, ושהכנסתו החייבת בהפקדה עולה על סכום של 12 פעמים שכר מינימום באותה שנת מס, התראה שלפיה אם לא יפקיד את התשלומים בתוך 90 ימים מיום שנשלחה לו ההתראה, יוטל עליו קנס בסכום של 500 ש"ח. בתחולת התיקון נקבע כי קנס יוטל רק על הפקדות שלא בוצעו בשל שנת המס 2018 ואילך.

10. רווחים ראויים לחלוקה בעת חישוב רווח הון ממכירת מניות

ראה האמור בחוזר 2.1 לעיל לגבי היערכות חברות לתום שנת המס.

11. כפל שיעור פחת לציוד שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021

ביום 15 בנובמבר 2020, פורסמו בקובץ התקנות[29] תקנות מס הכנסה (פחת מואץ בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה)(הוראת שעה), התשפ"א-2020. יש לשקול את הזכאות וכדאיות דרישת כפל שיעור פחת על ציוד (כהגדרתו בתקנות) שנרכש בתקופה שמיום 1 בספטמבר 2020 ועד 30 ביוני 2021. **ראו חוזר נפרד בפרק 1- מה חדש.**

[29] *קובץ התקנות 8895 מיום 15 בנובמבר 2020*.

2.3 רווחים וקיזוז הפסדים מניירות ערך סחירים

1. מבוא

כמידי שנה, יש לשים דגש לנושא קיזוז ההפסדים מניירות ערך (סחירים ושאינם סחירים), בהנחה שמדובר בהפסד הוני ולא הפסד עסקי/פירותי. לעניין הסיווג- ראה, בין היתר, ע"א 8942/15 יחזקאל (איזי) שרצקי, שבו נקבע כי יש לחייב את היחיד בגין מכירת מניות כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

תשומת לבכם במיוחד לנושאים הבאים:

(1) הפסד הון מוכר רק אם מומש בפועל (דהיינו, נייר הערך נמכר עד לסוף שנת 2021).

(2) ניתן לקזז הפסדי הון שוטפים ומועברים משנים קודמות (לרבות הפסדי הון מניירות ערך סחירים), כנגד רווח הון ממכירת נכס כלשהו שנוצר השנה (לרבות מנייר ערך סחיר או משבח).

(3) ניתן לקזז הפסדי הון שוטפים מניירות ערך שנמכרו בשנת 2021 גם כנגד ריבית ודיבידנד מניירות ערך (בכפוף לתנאים שיפורטו להלן).

(4) לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת נייר ערך הנקוב במט"ח או צמוד למט"ח בגובה מרכיב הירידה בשער החליפין (דנ"א 7517/16 יצחק מוזס ואח'). כמו כן, אין אפשרות לניכוי או קיזוז הפסד מהפרשי שער חליפין, מול רווח מריבית בפיקדון מטבע חוץ (ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ ואח').

(5) בפסק דין אור שרה (ע"א 1038/17) של ביהמ"ש העליון מיום 6.5.2018 נפסק כי המדד הרלוונטי להצמדת עלות הרכישה של נייר ערך הנקוב במט"ח לצורך חישוב רווח הון ממכירתו **בחברה משפחתית** הוא מדד המחירים לצרכן (כמו בחברה רגילה ולא כמו אצל יחיד).

(6) לעניין הכרה בהפסדי הון, תשומת לב לכך שבתי המשפט מחמירים בהכרה בהפסדי הון בשל מכירת מניות לצד קשור כשעסקת ההפסד נעשית בסמוך לעסקת רווח ההון (ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל וסומת מבנים) או בשל מחילת חובות לחברות פעילות קשורות (ע"מ 25908-12-17 בעניין וינברג).

2. שיעור המס על הכנסות פיננסיות ורווחי הון בידי יחיד

- שיעור המס המוטל על רווח הון ריאלי (בגין נכס שנרכש החל מיום 1 בינואר 2003), ריבית ריאלית ודיבידנד (שאינו ממפעל מאושר, ממפעל מוטב, ממפעל מועדף או ממפעל מועדף טכנולוגי), בידי יחיד לא יעלה על 25%[30], בין אם מקורם בנכס נסחר בבורסה (בישראל או מחוצה לה) ובין אם לאו, בין אם באפיקי השקעה המנוהלים בידי מוסד בנקאי ובין אם לאו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי בחברה המהווה מקור להכנסתו זו.

- באם היחיד הינו בעל מניות מהותי בחברה המהווה מקור להכנסה, יחול שיעור מס שלא יעלה על 30% בגין רווח הון ריאלי[31] ובגין דיבידנד ושיעור מס שולי בגין הכנסה מריבית. לפיכך, עדיף לבעל מניות מהותי המחזיק באג"ח של החברה למכור את האג"ח לפני קבלת הריבית ולהתחייב במס של 30%, במקום המס השולי שיחול על הריבית.

---

[30] *שיעור זה הינו בתוקף מיום 1 בינואר 2012. על החלק היחסי של רווח ההון שאינו מנייר ערך סחיר ושל הריבית, המיוחס לתקופה שלפני מועד זה-20%.*

[31] *שיעור זה הינו בתוקף מיום 1 בינואר 2012. על החלק היחסי המיוחס לתקופה הקודמת ליום 1.1.2012, כל עוד המניה אינה סחירה ונרכשה החל משנת 2003- 25%).*

- ריבית באפיקי השקעה שקליים נומינליים ורווחי הון ממכירת אגרת חוב, נייר ערך מסחרי, מילווה או הלוואה, שאינם צמודים למדד, יחויבו במס בידי היחיד, בשיעור שלא יעלה על 15%, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי בחברה המהווה מקור להכנסתו זו.

- **בחינת אפשרות לנכות את הוצאות המימון הריאליות בחישוב רווח מניירות ערך-** לפי סעיף 101א(ב) לפקודה, ישנו מסלול של תשלום מס, הקובע, שאם יחיד תבע ניכוי הוצאות ריבית ריאלית והפרשי הצמדה בחישוב הרווח ממכירת ניירות ערך, אזי יחויב רווח ההון במס בשיעור של 30% (33% אם חל גם מס נוסף של 3% על הכנסות גבוהות, דהיינו הכנסות מכל מקורות ההכנסה של היחיד העולות על 647,640 ש"ח בשנה - מעודכן לשנת 2021).

  לפיכך, לגבי בעל מניות מהותי, החייב ממילא במס של 30% (או 33% אם חל גם מס הכנסות גבוהות), ברור מאליו שכדאי לו לתבוע בניכוי את הוצאות המימון הריאליות כנגד רווחיו. אולם, גם לנישום יחיד רגיל, החייב במס של 25% (או 28% אם חל גם מס הכנסות גבוהות) ויש לו הוצאות מימון ריאליות, כדאי לשקול, האם עדיף לו לבחור במסלול של שיעור מס של 30% / 33% (במקום 25% /28%), תוך הפחתת הוצאות המימון שהיו לו בגין רכישת הניירות.

3. קיזוז הפסדים מניירות ערך סחירים - יחידים

3.1 כללי קיזוז הפסדי הון מניירות ערך הנסחרים בבורסה לגבי יחידים קובעים כדלקמן:

	קיזוז הפסדי הון בשנת המכירה	קיזוז הפסדי הון מועברים
מכירה החל מיום 1 בינואר 2006	קיזוז הפסד ההון השוטף כנגד רווח הון כלשהו (לרבות מנכסים לא סחירים) וגם כנגד: (א) הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך. (ב) הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים (סחירים או לא סחירים) ובלבד ששיעור המס עליהם אינו עולה על שיעור מס של 25%.	קיזוז הפסד ההון המועבר כנגד רווח הון כלשהו (לרבות מנכסים לא סחירים או שבח מקרקעין).
מכירה שבוצעה עד 31 בדצמבר 2005 וההפסד בגינה טרם קוזז עד לאותו מועד (וגם לא עד לתחילת השנה הנבחנת - 2021)	לא רלוונטי	קיזוז הפסד ההון המועבר כנגד רווח ממכירת כל נייר ערך (סחיר או לא סחיר) וכן כנגד ריבית או דיבידנד, ובלבד ששיעור המס עליהם אינו עולה על 20%.

יצוין, שהפסד הון ממכירת נכס מחוץ לישראל (לרבות נייר ערך זר), ושאילו היה רווח היה מתחייב במס בישראל, ניתן לקיזוז כנגד רווח הון בישראל, ואולם הוא יקוזז תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל. בפס"ד גרינפלד וסקמסקי (ע"מ 1861-07-15) נקבע כי הפסד הון במכירת ניירות ערך מחו"ל יקוזז תחילה כנגד רווח הון מניירות ערך מחו"ל וכנגד הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל נייר ערך מחו"ל, וזאת לפני קיזוזם מרווחי הון שנצמחו מניירות ערך בישראל. **להרחבה- ראה חוזר מסים 8.2019 של משרדנו.**

נוסיף, שבפקודה לא נקבע סדר קיזוז הפסדים מניירות ערך. דהיינו, לא נקבע, שיש לקזז תחילה הפסדי הון כנגד רווחי הון ורק אחר כך לקזז ריבית ודיבידנד. אנו בדעה, שבהיעדר הוראות מפורשות בפקודה, מותר לנישום לבחור את סדר הקיזוז הרצוי לו. למיטב ידיעתנו, רשות המסים אינה חולקת על גישה זו.

מאחר שהפסדי (או רווחי) הון מוכרים רק על בסיס מימוש, לגבי יחידים המחזיקים בניירות ערך שטמון בהם הפסד, ומנגד יש להם רווחי הון מסוג כלשהו לרבות שבח ו/או ריבית או דיבידנד, **מומלץ לשקול למכור את ניירות הערך עד תום שנת 2021 ולקזז את ההפסד בגינם כנגד אותם מקורות.**

3.2 **לא ניתן לבצע קיזוז כנגד דיבידנד (או ריבית) שמקבל יחיד בעל מניות מהותי בחברה המשלמת -** מאחר ששיעור המס החל על דיבידנד לבעל מניות מהותי הינו 30% (ועל ריבית מהחברה שבה הוא בעל מניות מהותי- מס שולי), **לא ניתן לקזז** הפסדי הון מניירות ערך סחירים (שאינם מהחברה בה הוא בעל מניות מהותי) כנגד דיבידנד או ריבית שמקבל בעל מניות מהותי מניירות ערך מהחברה שהוא בעל מניות מהותי בה, בשל המגבלה שחלה על קיזוז כנגד דיבידנד ששיעור המס בגינו עולה על 25% (השיעור הקבוע בסעיפים 125ב(1)- דיבידנד, או 125ג(ב)- ריבית).

3.3 **דרכים נוספות לקיזוז הפסדים -** קיזוז כנגד דיבידנד אינה הדרך היחידה לקיזוז הפסדי הון. משקיעים רבים שמוכרים את מניותיהם מעוניינים להפקיד את כספם באפיקים סולידיים. נזכיר, כי אם נוצרו להם הפסדי הון כתוצאה ממכירת ניירות ערך סחירים והם יפקידו את תמורת המכירה בתוכניות חיסכון או בפיקדונות שקליים (מכשירים שאינם נחשבים לניירות ערך), הריבית שתיצבר לזכותם לא תקוזז כנגד אותם הפסדים. לפיכך, עדיף מבחינה מיסויית לאותם משקיעים להשקיע את כספם באפיקים סולידיים אחרים הנחשבים לניירות ערך כגון: אג"ח מדינה, מק"מ או קרנות נאמנות כספיות/שקליות פטורות, שכן התשואה בגינם תקוזז כנגד הפסדי ההון השוטפים שנוצרו להם בשל מכירת ניירות ערך סחירים.

4. רווחים והפסדים מניירות ערך סחירים - בידי חברות

4.1 כללי:

מכירת ניירות ערך סחירים, נחשבת כרווח הון לפי חלק ה' לפקודה או כהכנסה פירותית בהתאם למבחני סיווג ההכנסות שהותוו בפסיקה ובפקודה, לרבות לעניין קיזוז הפסדים, ואלה ממוסים בשיעור מס החברות הרגיל (23% החל מיום 1 בינואר 2018 ואילך).

4.2 ניירות ערך סחירים שטמון בהם הפסד המוחזקים על-ידי חברות:

- "הפסד ריאלי" ממכירת ניירות ערך כהגדרתו בסעיף 6 לחוק התיאומים, שטרם קוזז עד לתום שנת 2005, יקוזז לפי הוראות המעבר רק כנגד רווח ממכירת נייר ערך הנסחר בבורסה.

- הפסד מניירות ערך סחירים שנמכרו בשנת 2006 ואילך- ההפסד בגינם יקוזז בשנת המכירה כנגד רווח הון ריאלי כלשהו (לרבות מנכסים לא סחירים) וגם כנגד הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך, וכן כנגד הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים (סחירים או לא סחירים) ובלבד ששיעור המס עליהם אינו עולה על שיעור המס החל על פי סעיף 126(א) לפקודה (23% החל מיום 1 בינואר 2018). [32]

- באם ניירות ערך הסחירים יימכרו בהפסד בשנת 2021 ולא ניתן יהיה לקזז השנה את אותו הפסד כאמור לעיל, אזי בשנת 2022, קיזוז הפסד ההון המועבר יותר כנגד רווח הון כלשהו, לרבות מנכסים לא סחירים (אך לא, כנגד ריבית ודיבידנד).

לפיכך באם התקבל/ יתקבל השנה ריבית או דיבידנד (באם הוא חייב במס), כמפורט לעיל, יש לשקול לממש ניירות ערך שטמון בהם הפסד, כבר השנה.

לדוגמא: הפסד מניירות ערך סחירים של חברה בשנת 2021, ניתן לקיזוז באותה שנה כנגד כל רווח הון ריבית או דיבידנד (סחיר או לא סחיר). **בשנת 2022- ההפסד המועבר לא יותר בקיזוז כנגד ריבית או דיבידנד אלא רק כנגד רווח הון.**

- תשומת לב, לסעיף 94ג לפקודה לפיו, במכירת מניה על-ידי חבר בני אדם, יופחת מסכום הפסד ההון בשל המכירה, דיבידנד שהתקבל בשל המניה, במשך 24 החודשים שקדמו למכירה, אך לא יותר מסכום ההפסד.

[32] ***החל משנת המס 2010 למגבלה זו אין משמעות לגבי חברות.***

לפיכך, באם רוצים למכור מניה שטמון בה הפסד, ובגין המניה חולק דיבידנד, יש לשקול את דחיית המכירה עד לחלוף 24 החודשים.

- במקרה של הפסד ממכירת נייר ערך, ניתן להוסיף לו גם הפסד ריאלי לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים (מחושב רק עד לסוף 2007, בהתאם להוראות המעבר לביטולו של חוק התיאומים).

4.3 ניירות ערך שטמון בהם רווח המוחזקים על-ידי חברות:

רווח מניירות ערך המסווג כרווח הוני (ייתכנו גם רווחים מניירות ערך המסווגים כפירותיים בהתאם למבחני סיווג הרווחים), ניתן לקזז מולו הפסד עסקי שוטף. עם זאת, לא ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר משנים קודמות כנגד רווח ריאלי מנייר ערך אשר סווג כרווח הון, באם אינו "רווח הון בעסק".

לפיכך, באם יש הפסד עסקי שוטף בשנת המס הנוכחית (2021) ולא צפוי בשנה הבאה הפסד הון או הפסד עסקי שוטף, כדאי לשקול מימוש של נייר ערך סחיר שטמון בו רווח כבר בשנת המס 2021.

מבחינה מיסויית, השקעה של חברה במק"מ עדיפה בדרך כלל על השקעה בפיקדון בנקאי, מאחר ש: (א) ניתן לקזז הפסדים מניירות ערך כנגד רווח ממכירת מק"מ (יצוין כי מכירת המק"מ לפני מועד פדיונו תסווג כאירוע מס של רווח הון ואילו פדיון המק"מ יסווג כהכנסה מדמי ניכיון); (ב) המס על המק"מ מוטל על מרכיב הרווח הריאלי בלבד.

4.4 סדר קיזוז הפסדים בשנת 2021 אצל חברות - דוגמא

נתונים	ש"ח
הפסד מועבר משנים קודמות מני"ע	(1,000)
רווח ממכירת מניות X בע"מ	600
הפסד ממכירת מניות Y בע"מ	(1,500)
סה"כ רווח (הפסד) שוטף- נטו	(900)
הכנסות מריבית בגין אג"ח סחיר	1,600
סה"כ רווחים בשנת 2021	700

סדר קיזוז ההפסדים			
אפשרות א' ("האפשרות הנאיבית")	**ש"ח**	**אפשרות ב' ("האפשרות המועדפת")**	**ש"ח**
הכנסות מריבית בגין אג"ח	1,600	הכנסות מריבית בגין אג"ח	1,600
בניכוי: הפסדים שוטפים מני"ע (נטו)	(900)	בניכוי הפסדים שוטפים מני"ע Y בע"מ	(1,500)
הכנסות מריבית בגין אג"ח לאחר קיזוז	**700**	**הכנסות מריבית בגין אג"ח לאחר קיזוז**	**100**
		רווחים ממכירת מניות X בע"מ	600
		בניכוי: הפסדים מועברים מני"ע משנים קודמות	(1,000)
יתרת הפסדים מני"ע להעברה לשנים הבאות	**(1,000)**	**יתרת הפסדים מני"ע להעברה לשנים הבאות**	**(400)**
סה"כ מס לתשלום (23% X700)	**161**	**סה"כ מס לתשלום (23% X100)**	**23**

5. נקודות נוספות לתשומת לב לגבי השקעה בשוק ההון

- **ייחוס עלויות רכישה למכירה בשיטת הייחוס הספציפי** - התקנות קובעות לגבי ניירות ערך שנרכשו במספר מועדים ולאחר מכן נמכר חלק מהם, שייחוס עלויות למכירות יהיה לפי שיטת "ראשון נכנס- ראשון יוצא". יחד עם זאת, החוק מאפשר גם ייחוס ספציפי, בכפוף להנחת דעתו של פקיד השומה. לשם כך יש צורך שהרכישה תתבצע בחשבון אחר ולכן מומלץ לקנות ניירות ערך בזמנים שונים במספר חשבונות בכדי לאפשר גמישות בייחוס עלויות.

  לדוגמא: אדם שיש לו הפסדים שוטפים מניירות ערך והכנסות מדיבידנד וריבית מחו"ל שבגינם נוכה מס במקור. אם יש לו יכולת "לייצר" רווח הון, הוא יוכל לקזז אותו כנגד ההפסדים, ולא כנגד הכנסה מחו"ל (הכנסה "פטורה דה-פקטו"- פסקי דין **אלון ואמות**).

- **פירוק חברה פרטית שנוצרו בה הפסדים לצורך דיווח על הפסד הון וקיזוז כנגד רווחי הון ודיבידנדים וריבית מהשקעות בשוק ההון** - נישומים לא מעטים מחזיקים במניות של חברות פרטיות שהפסיקו את פעילותן וצברו הפסדים כתוצאה מפעילות כושלת. הפסד בגין אובדן השקעה כזו יוכר כהפסד הון רק בעת מכירת המניות לצד ג' או פירוק החברה (במספר פסקי דין, נפסק, שלא ניתן להכיר בהפסדי הון בגין השקעה או הלוואה שירדה לטמיון בחברה קשורה, רק על סמך הצהרה- ראה לדוגמא ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל וסומת מבנים).

  בפס"ד **יצחק סיוון** (ע"א 1240/00) נקבע כי מועד הפירוק בפירוק מרצון, לעניין המיסוי, הינו במועד החלטת אסיפת בעלי המניות על פירוקה של החברה. לפיכך, מומלץ לבצע פירוק כזה לפני תום שנת 2021 למי שיש לו רווחי הון או הכנסות מדיבידנדים ומריבית מהשקעות בשוק ההון ומעוניין לחסוך את אותם תשלומי מס וכן תשלומי אגרות מיותרים.

- **דיבידנד שהתקבל שלא מתוך רווחים (הפחתת הון) -** ישנם משקיעים שקיבלו בשנה החולפת דיבידנד מחברות שחילקו את אותם דיבידנדים שלא מתוך רווחים, אלא במסגרת הפחתת הון באישור בית המשפט. בהתאם להוראות רשות המסים, ניכוי המס במקור בוצע ממלוא סכום הדיבידנד שחולק מבלי שיוחסה עלות (מלאה או יחסית), בהתחשב בכך שמדובר בהפחתת הון ולא בחלוקת דיבידנד מתוך רווחים. במקרים מסוימים, משקיעים אלו רשאים לדרוש ייחוס עלויות לאותו דיבידנד ולבקש החזר מס (מלא או חלקי) בגין המס שנוכה במקור, זאת כמובן באמצעות הגשת דו"ח למס הכנסה.
  ראה סקירת חוזר מס הכנסה מס' 1/2018 בנושא סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון) **בפרק 7 בחוברת זו.**

- **השקעה בחברות בעלות מדיניות של חלוקת דיבידנד** - ישנם משקיעים הפועלים באמצעות חברה בע"מ ונוצרים לחברה שבבעלותם עודפי מזומנים בקופה והמטרה היא להשקיע מזומנים אלו בשוק ההון. משקיעים אלו ייטיבו לעשות אם ישקיעו עודפי מזומנים אלו בשוק ההון במניות של חברות בעלות מדיניות קבועה של חלוקת דיבידנד מתוך הרווחים השוטפים. דיבידנד זה, המתקבל בידי חברה ישראלית, פטור ממס בידי החברה המקבלת (באם מקור הדיבידנד אינו ממפעל מאושר, ממפעל מוטב, או מהכנסות שנצמחו מחוץ לישראל) ובכך יש יתרון להחזיק השקעות אלו באמצעות חברה בע"מ ולא באמצעות יחיד. ואולם, לאור תיקון 235 לפקודה בנושא מיסוי חברת מעטים ובעל מניות בה ("חברות ארנק"), יש לבחון האם היחיד רשאי בכלל לפעול באמצעות חברה לעניין מיסוי מקור הכנסותיה (**ראה גם חוזר נפרד בפרק 4 בחוברת זו, לגבי מיסוי חברת מעטים**).

2.4 מפקד המלאי ליום 31 בדצמבר 2021

1. מועד המפקד

31 בדצמבר הוא יום המאזן ותום שנת המס, ולכן יש לערוך את מפקד המלאי לאותו תאריך.

ניתן לפקוד את המלאי תוך חודש ימים לפני יום המאזן או תוך חודש ימים לאחריו, **ובלבד שאם המפקד ייעשה יותר מעשרה ימים לפני יום המאזן או יותר מעשרה ימים לאחריו, יש להודיע על כך בכתב מראש לפקיד השומה** (סעיף 26 להוראות ניהול פנקסי חשבונות).

אם מפקד המלאי לא יערך ביום 31 בדצמבר - יש להיערך לרישום מדויק של כל הטובין הנכנסים והיוצאים מהעסק בין מועד המפקד בפועל לבין תאריך המאזן ולערוך את התיאומים הנדרשים לקביעת המלאי לתאריך המאזן.

בכל מקרה, נבקשכם להודיענו מראש על מועד המפקד המתוכנן על ידכם.

חובת ההודעה ועריכת התיאומים כאמור לעיל, אינה חלה על מלאי שרישומו מתנהל בספר תנועת המלאי באופן המאפשר קביעת יתרות המלאי, שכל פריט בו נפקד לפחות אחת בשנה, ונשלחה הודעה לפקיד השומה על בחירה בשיטה זו לא יאוחר מתחילת שנת המס.

2. עריכת המפקד

מומלץ כי יוכנו הנחיות בכתב למפקד המלאי המותאמות לנסיבות הספציפיות של החברה.

יש לסדר את המלאי במחסן באופן שיקל על ביצוע הספירה.
נא להכין רשימות מלאי שיכללו את כל הטובין שבבעלותכם או ברשותכם. טובין השייכים לאחרים ונמצאים ברשותכם ירשמו בנפרד (כגון; טובין במשגור). כמו כן, עליכם לערוך רשימת הטובין שבבעלותכם והנמצאים, בתאריך המפקד, אצל אחרים (כגון: סחורה שנשלחה לעיבוד וטובין במחסני ערובה).
הרשימות יכללו את כל המקומות בהם נמצא מלאי של הישות.
יש לעשות סידורים למפקד מלאי שמחוץ לעסק ומלאי בדרך, לרבות מלאי בהשאלה אצל אחרים.
יש לעשות סידורים לקבלת אישורים מהמחזיקים במלאי (מלאי שבדרך, במשגור, בונדד וכד').
הרשימות ייערכו לפי הקבוצות הבאות: חומרי גלם, חומרי אריזה, חומרי עזר, תוצרת בעיבוד, מוצרים מוגמרים מוצרים משומשים, החזרים, מלאי שהסיכויים למכירתו נמוכים.

גיליונות הספירה יהיו ממוספרים מראש במספר עוקב. יש לציין בעמוד הראשון את מספר העמוד האחרון. העמוד הראשון ברשימה יכלול את תיאור מקום הספירה ושם הסופר וחתימתו. בראש כל גיליון יצויין תאריך המפקד ומקום אחסון הטובין. רצוי לערוך את הרשימה ב- 3 עותקים לפחות.

הרשימות יכללו לפחות פרטים אלו:

- תיאור הטובין באופן המאפשר זיהוי ויחוס;
- מצב הטובין תוך ציון מצב תקינותם (מיושנים, מקולקלים, במחזור איטי, פסולת וכד');
- יחידת המדידה (ק"ג, מטרים, ליטרים וכד');
- הכמות (מספר היחידות כאמור לעיל);
- שלב גמר של עבודות בביצוע;
- מרכיבים עיקריים של עבודות.

לגבי מלאי של מקלטי טלוויזיה, מכשירי סטריאו ומכשירי רדיו, יש לציין גם את שם היצרן ומספר סידורי של המוצר המוטבע על-ידי היצרן.

רצוי להשאיר מקום ל-2 טורים נוספים שימולאו במועד מאוחר יותר והם: מחיר היחידה ושווי כולל (מספר היחידות מוכפל במחיר).

תוצרת בעיבוד תירשם תוך ציון הכמות ביחידות פיזיות ושלב העיבוד (רמת הגמר) במועד הספירה. רצוי להשאיר 3 עמודות נוספות לחישוב תפוקה שוות הערך (כמות היחידות הפיזיות מוכפל ברמת הגמר), לעלות ליחידה ולשווי הכולל.

יש להפריד פריטי מלאי שהוצאה בגינם תעודת משלוח. יש לערוך רשימה נפרדת לפירטי מלאי אלו. יש לוודא שפריטים אלו לא נכללו בספירה.

במידה וקיים מלאי של אחרים, יש לוודא כי הוא נספר בציון מתאים ולהפריד אותו בעת חישוב ערך המלאי.
יש לוודא כי לא נספרים פריטי רכוש קבוע.

אם נספרים פריטי מלאי בסיסי (לדוגמה, כלי עבודה) ומלאי לצריכה (לדוגמה, מלאי לקידוחי נפט), יש להפריד אותם בניירות העבודה.

במידה וקיים מלאי אשר ספירתו דורשת הערכת מומחה, יש לדאוג כי המומחה יהיה נוכח בספירה ויאשר את שביעות רצונו מאופן הספירה והרישומים.

יש לצלם את תעודת כניסה אחרונה למחסן ותעודת משלוח אחרונה.

יש להכין רשימה הכוללת את שמות הסופרים המשתתפים במפקד. לגבי כל סופר יש לפרט את הנתונים הבאים:

- שם הסופר
- תפקיד הסופר
- מקום הספירה
- מועד תחילת הספירה
- מועד סיום הספירה
- הערות, במידה וישנן

רצוי שהסופרים לא יהיו עובדים העוסקים במלאי. אם הם כן, יש לדאוג שהספירה תיבדק על-ידי אדם אחר.
על הסופרים להיות בעלי ידע מספיק לספירת המלאי הספציפי של הישות.

אם הספירה מתבצעת באמצעות מסופונים, יש לוודא:

- המסופונים תקינים ומכוילים
- הסופרים בקיאים בשימוש במסופונים לספירה

הרשימות תרשמנה בעט בלתי מחיק ולא בעפרון. יש לוודא כי המחיקות ברשימות נותרו קריאות. מבצעי הספירה יחתמו בסוף כל גיליון ויציינו את שמם המלא.

יש לסמן את המלאי שנספר. יש לבצע בדיקה שכל המלאי סומן (נספר).

יש להימנע מתזוזה של פריטי מלאי בעת הספירה. אם בוצעה תזוזה של פירטי מלאי בעת הספירה, יש לרשום את תנועת המלאי בזמן הספירה להבטחת חתך קניות ומכירות.

נציג משרדנו יבקר בשעת הספירה. נבקשכם שוב להודיענו על מועד הספירה לצורך תיאום הביקור.

3. חישוב שווי המלאי

את שווי המלאי ניתן לחשב במועד מאוחר יותר. אין לכלול בחישוב השווי טובין שאינם שייכים לכם (כגון; שנמכרו לפני תאריך המאזן), אך יש לכלול פריטים הנמצאים ברשותם של אחרים והשייכים לכם.

השווי יחושב בדרך כלל לפי העלות (לא כולל מע"מ), אך במקרה של טובין שאינם תקינים (ראה לעיל), או שמחיר מכירתם המשוער נמוך מהעלות, יחושב השווי לפי "ערך המימוש הנקי" (שווי שוק בניכוי הוצאות מכירה) והדבר יודגש ברשימה תוך ציון בסיס החישוב. העלות תחושב לפי שיטת "FIFO" (נרי"ר - נכנס ראשון יוצא ראשון) או לפי זיהוי ספציפי של מחיר קניית יחידת הסחורה. בכל מקרה של ספק או בעיות כלשהן בחישוב השווי נבקשכם להודיענו על כך.

רשימות המלאי יסוכמו בנפרד לפי קבוצות, כגון: חומרי גלם, חומרי אריזה, חומרי עזר, תוצרת בעיבוד, מוצרים מוגמרים.

חישוב שווי המלאי יעשה בדרך כלל על גבי גיליונות המפקד. אם החישוב נעשה שלא על גבי גיליונות המפקד המקוריים, יש לדאוג לסימון שיאפשר מעקב הדדי בין רשימות המפקד לבין רשימות השווי הסופיות.

4. שמירת הרשימות

רשימות המפקד המקוריות מהוות חלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות ויש לשמרן במשך שבע שנים מתום שנת המס או שש שנים מיום הגשת הדוח על ההכנסה, כמאוחר שבהם.

פקידי השומה דורשים לעיתים את רשימות מפקד המלאי זמן קצר לאחר תאריך המאזן. במקרים כאלה עליכם להמציא לפקיד השומה, מיד עם קבלת הדרישה, העתק אחד מרשימות המפקד המקוריות מבלי להמתין לחישוב השווי.

5. השמדת מלאי

ביום 11 בנובמבר 2018 פורסמה הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 14/2018 בנושא השמדת מלאי. על פי ההוראה, לעיתים מצטבר בעסק מלאי שלא נמכר מסיבות שונות, כגון: בלאי, השחתה, התיישנות וכו' ויש להשמידו. כמו כן, ישנם מצבים בהם על הנישום להשמיד מלאי מכוח הוראות שונות או מכח הנחיות של גופים שונים כגון: משרד הבריאות, משרד איכות הסביבה, משרד החקלאות וכדומה. בהוראה זו מפורטים הכללים לפיהם על הנישום לפעול בעת השמדת מלאי.

נישום אשר בכוונתו להשמיד מלאי, יודיע בכתב 30 יום מראש לפקיד השומה על כוונתו. בפנייתו יפרט את: הכתובת המדויקת שבה נמצא המלאי המיועד להשמדה, המועד או המועדים המתוכננים להשמדת המלאי, שווי המלאי בספרים המיועד להשמדה.

בסמוך למועד השמדת המלאי, על הנישום לערוך פרוטוקול הכולל שני חלקים: בחלק ראשון יצוין המועד, האופן והסיבות להשמדת המלאי, בחלק השני יצוינו פרטי הטובין המושמדים, לרבות שם הפריט והמספר הסידורי שלו כפי שהם מופיעים ברשימת המלאי, כך שניתן יהיה לזהות באופן חד ערכי את הפריט אשר נרשם בפרוטוקול ולהשוות אותו לרשימת המלאי.

קיימים מקרים בהם על הנישום להשמיד פריטים, המהווים מלאי בידו, וזאת מכוח חוקים שונים או הוראות של גופים מפקחים שונים. בכל המקרים הנ"ל, התיעוד הנלווה לפעולת השמדת המלאי יכול להחליף את הפרוטוקול המוזכר לעיל.

פרוטוקול השמדת המלאי יישמר כחלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות של הנישום לשנת המס במהלכה בוצעה השמדת המלאי, על פי המועדים הקבועים בסעיף 25 להוראות ניהול פנקסים. כמו כן, יישמרו כל המסמכים והתיעוד הנוגעים להשמדת המלאי אשר התקבלו מגורמים חיצוניים אשר עוסקים בהשמדת מלאי או בפיקוח על השמדה כאמור.

במקרים חריגים בהם נוצר הצורך להשמיד מלאי באופן מידי (מכוח חוק או הוראות של גופים מפקחים שונים), ולא ניתן להודיע 30 יום מראש כפי שנדרש לעיל, יש לידע את פקיד השומה הרלוונטי באופן מיידי ולתעד את המלאי המושמד.

נישום, שהניח את דעתו של פקיד השומה, כי פעל על פי האמור בהוראה זו, יהיה זכאי להפחתת שווי המלאי המושמד לצרכי מס.

הבהרה מיום 18 ביולי 2019 להוראה בנושא השמדת מלאי שמתבצעת באופן שוטף:

לאחר פרסום הוראת הביצוע התקבלו פניות לגבי יכולת יישום ההוראות בקרב עסקים מסוימים בהם מתבצעת השמדת מלאי באופן שוטף. מטרת הבהרה זו להתייחס למצבים אלו.

השמדת מלאי באופן שוטף מתייחסת למצב בו הנישום משמיד מלאי בעסקו כחלק משגרת העבודה, בעיקר בתחומי המזון והפארמה. לדוגמה:

- תהליכי ייצור שבהם יש פחת מובנה אותו יש להשמיד;
- מוצרים שהשמדתם, על פי דין אחר, חייבת להתבצע בתוך זמן קצר;
- מוצרים פגי תוקף, מקולקלים או פגומים שהשמדתם חייבת להתבצע בתוך זמן קצר;
- מוצרים אשר מוחזרים למוכר ו/או למחסן מרכזי ומושמדים כחלק ממדיניות ניהול מלאי אצל הנישום.

על פי ההבהרה במקרים בהם מושמד המלאי באופן שוטף כאמור לעיל:

"3.1 מתבטל הצורך בהודעה של 30 יום מראש לפקיד השומה.

3.2 יש לצרף לדוח השנתי המוגש בכל שנה הודעה בדבר שיגרת השמדת המלאי כאמור.

3.3 יש לערוך פרוטוקול בגין השמדת המלאי. הפרוטוקול יכלול את כל הפרטים הנדרשים על מנת שניתן יהיה לזהות בוודאות את המלאי שהושמד ואת רישומו במערכת החשבונות של הנישום.

3.4 את הפרוטוקול יכול להחליף כל תיעוד פנימי אחר הכולל את הפרטים המאפשרים מעקב כאמור בסעיף 3.3 ."

פרק 03

נתונים רלבנטיים לדוח המס 2021: הוצאות עודפות, מדרגות מס תקרות ונקודות זיכוי, הלוואות לצדדים קשורים, תרומות, חובת ניהול כפולה, שמירת מסמכים

פרק 3 - נתונים רלבנטיים לדוח המס 2021: הוצאות עודפות, מדרגות מס תקרות ונקודות זיכוי, הלוואות לצדדים קשורים, תרומות, חובת ניהול כפולה, שמירת מסמכים

3.1 נתונים לתיאום הוצאות עודפות לשנת המס 2021 55

3.2 נתונים לחישוב המס לשנת המס 2021: מדרגות מס, נקודות זיכוי, תקרות..... 66

3.3 הלוואות לצדדים קשורים- ריבית לפי סעיף 3(ט) וסעיף 3(י) לפקודה 70

3.4 זיכוי ממס בשל תרומות למוסדות ציבור..... 77

3.5 חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים לשנת המס 2021..... 80

3.6 תקופת השמירה על מערכת החשבונות ומסמכים אחרים ושמירת תיעוד חוץ (לרבות דיווח על הוצאות עובדים) באמצעות סריקה ממוחשבת 81

3.1 נתונים לתיאום הוצאות עודפות לשנת המס 2021

בחוזר זה יפורטו הנתונים לתיאום הוצאות עודפות לצורך הכנת הדוח המתואם לצרכי מס לשנת המס 2021:

מספר הסעיף	הנושא
1	כללי
2	כיבודים במקום העיסוק
3	אירוח
4	מתנות בשל קשר עסקי (ללקוחות וספקים) ומתנות לעובדים
5	אש"ל בארץ לתושב ישראל
6	הוצאות נסיעה ושהייה בחו"ל
7	הוצאות לינה וארוחת בוקר בישראל או באזור
8	הוצאות ביגוד
9	ניכוי בשל דמי חבר ודמי טיפול
10	הוצאות החזקת טלפון שאינו נייד במקום המגורים
11	הוצאות החזקת טלפון נייד
12	הוצאות החזקת רכב
13	הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן ליחסה לעובד פלוני (לרבות גיבוש עובדים)

1. כללי

יש לתאם הוצאות עודפות מכוח תקנות שהותקנו לפי סעיף 31 לפקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות וניכוי הוצאות רכב), וכן הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן ליחסה לעובד פלוני.

על חבר בני אדם לשלם מקדמות בשיעור של 45% (בחבר בני אדם שסעיף 3(ז) לפקודה חל עליו - 90%) מההוצאות העודפות על בסיס שוטף.
במקרה של חוסר במקדמות, יש לשלם בהקדם את ההפרש כדי לחסוך בהוצאות ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות (במיוחד בחברות מפסידות).

לדוח המס שישלח לפקיד השומה, יש לצרף את הטפסים 1235 (דו"ח על הוצאות עודפות) ו-1227 (הצהרה בעניין מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו וטרם קוזזו מהמס[33]).

ביום 14 בינואר 2020 פורסמה הודעת רשות המסים לגבי הקלה בניהול ספרים בנושא שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח על הוצאות עובדים - הנחיות להגשת בקשה להקלה. בהנחיות נקבע מה תכלול המערכת הדיגיטלית לדיווח הוצאות עובדים. **תנאים לקבלת הקלה לשימוש במערכת דיגיטלית לדיווח הוצאות עובדים:** (1) חברות שמספר העובדים בהן עולה על 50 עובדים; (2) דיווח על הוצאה שהוצאה על-ידי עובד עבור המעסיק ומשופה על-ידי המעסיק; (3) סכום ההוצאה במסמך סרוק אחד לא יעלה על 3,000 ש"ח; (4) שימוש במערכת הדיגיטלית כמפורט בהנחיות. **ראה בהרחבה בחוזר נפרד בפרק זה** (תקופת השמירה על מערכת החשבונות ושמירת תיעוד חוץ).

[33] *לתשומת לב -מקדמות על חשבון עודפות ששולמו בגין שנת המס 1999 ואילך יוצמדו למדד. כמו כן, לפי פס"ד **מפעלי גרנות** (ע"א 4030/03), בכפוף לתנאים מסוימים, ניתן לשערך גם מקדמות ע"ח עודפות בשל שנים מוקדמות יותר משנת 1999.*

2. כיבודים במקום העסק

יותרו בניכוי רק 80% מההוצאות לכיבוד קל (שתייה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה) במקום העיסוק (מקום שבו מנהל הנישום, דרך קבע, את עיסוקו) של הנישום.
בהודעת רשות המיסים מיום 28 ביוני 2018 נאמר, שעמדת רשות המיסים היא כי הסיפא של הגדרת "כיבוד קל" (וכיוצא באלה) יכולה לכלול גם פירות וירקות העונה.

לפי חוזר מס הכנסה מס' 14/2000, יוכרו ההוצאות לכיבוד קל **במקום העיסוק** הן לאורחים המבקרים והן לעובדים. הוצאות מזון ומשקה אחרות, שאינן כיבוד קל, לא יותרו (לדוגמא: ארוחה עסקית הניתנת לאורח שאינו תושב חוץ - ראה סעיף 3 להלן).

הוצאות כיבוד מחוץ למקום העיסוק לא יותרו בניכוי (ראו ת"צ 20306-12-13 ועע"מ 10075/16 בעניין **מהילי בע"מ).**

3. אירוח

הוצאות בשל אירוח בארץ, אינן מותרות בניכוי כלל, פרט להוצאות אירוח אורחים מחו"ל המותרות בניכוי ללא תקרה, במידה שהן סבירות ונוהל לגביהם הרישום הנדרש (שם האורח והארץ ממנה הגיע, מספר ימי האירוח ונסיבותיו, הקשר לנישום וסכום ההוצאה).

לפיכך, הוצאות כיבוד מחוץ למקום העיסוק לא יותרו בניכוי (ראו ת"צ 20306-12-13 ועע"מ 10075/16 בעניין **מהילי בע"מ** נ' רשות המסים).

על פי **הודעת רשות המסים מיום 15 בנובמבר 2018**, עמדת הרשות היא שהוצאות בעבור "שירותי משרד" יוכרו בניכוי הן במס הכנסה והן במע"מ רק כאשר מדובר במשרד בו מנהל הנישום/העוסק את עיסוקו או משלח ידו דרך קבע או כאשר מדובר במקום ששימושו העיקרי הינו משרד (כגון "חללי עבודה משותפים"). לכן, יובהר כי הוצאות בגין שהות בבתי קפה, מסעדות וכיוצ"ב אינן נכנסות להגדרת "שירותי משרד".

ביום 24 בדצמבר 2018 ניתן **פס"ד משרד בקפה (ה"פ 5523-11-18)**. חברת משרד בקפה פיתחה אפליקציה לפיה כאשר מגיע לקוח לבית הקפה ומופעלת האפליקציה, מתבצעת העסקה הבאה: החברה משלמת לבית הקפה עבור השירותים שהוא העניק ללקוח; החברה מוציאה ללקוח שתי חשבוניות מס: האחת בסך של כ-60% מהתשלום לבית הקפה - חשבונית זו מוגדרת כתמורה בעד שירותי משרד; חשבונית שניה בסך של כ-40% מהתשלום לבית הקפה - חשבונית זו מוגדרת כתמורה בעד המזון והמשקאות שצרך הלקוח. לטענת החברה, ההוצאה שבחשבונית הראשונה מותרת בניכוי לצרכי מס הכנסה ובניכוי מס תשומות לעניין מע"מ, ואילו ההוצאה שאינה מותרת בניכוי גלומה בחשבונית השנייה בלבד. **בית המשפט המחוזי דחה את הבקשה לתת סעד הצהרתי** לפיו הוצאה הגלומה בחשבוניות לעיל, מותרת בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה, וכי מס התשומות הגלום בחשבוניות אלה מותר בניכוי בהתאם לחוק מע"מ.

4. מתנות בשל קשר עסקי (ללקוחות וספקים) ומתנות לעובדים

א. עד ל-210 ש"ח לאדם לשנה (סכום מעודכן לשנת המס 2021).

ב. אם ניתנה בחו"ל - עד ל-15 דולר של ארה"ב לאדם לשנה.

ג. מתנה לעובד לרגל אירוע אישי (חתונה, לידת ילד, בר-מצווה) תותר בניכוי מבלי שתחשב הכנסת עבודה בגבולות הסכומים שבסעיף (א) לעיל (210 ש"ח). סכום מעבר לכך - ייחשב כהוצאה עודפת.
מתנה לעובד לחגים - יש לזקוף שווי למשכורתו. אם ניתנו תווי שי, יש לזקוף שווי לפי עלות תווי השי למעסיק ולא לפי הערך הנקוב של תווי השי. אם ניתנה מתנה בשווי כסף (חפץ כלשהו), יש לזקוף שווי כולל מע"מ.

תשומת לב לכך, שעשויה לקום חובת ניכוי מס במקור ממתנה שניתנה לנותן שירותים, סוכן או לקוח (לרבות לעובדים שלהם). חובת הניכוי במקור קיימת גם במקרה של תשלום על-ידי צד ג' כגון איגודים מקצועיים דוגמת הסתדרות המורים אם העניקו לחבריהם תשלומים כלשהם כגון שי לחג או מלגות (ע"מ 1136/07 הסתדרות המורים בישראל).

5. אש"ל בארץ לתושב ישראל

החל מיום 1 בינואר 2011 הוצאות בשל ארוחת בוקר, ארוחת צהרים, או ארוחת ערב (אש"ל) בארץ **אינן מותרות בניכוי**.

6. הוצאות נסיעה ושהייה בחו"ל

ההוצאה תותר בניכוי אם הנסיעה והשהייה היו הכרחיים לייצור ההכנסה. סכומי ההוצאות שיותרו בניכוי בשנת המס 2021 - הינם כדלקמן:

א. הוצאות טיסה

הוצאה עבור כרטיס במחלקת תיירים או עסקים - תותר במלואה.
הוצאה עבור כרטיס במחלקה ראשונה - תותר עד לגובה מחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה.

ב. הוצאות לינה

בנסיעה אשר כללה עד 90 לינות - עבור 7 הלינות הראשונות יוכרו כל ההוצאות או 293 דולר ללינה, לפי הנמוך (לפי קבלות).
עבור שאר הלינות (החל מהלילה השמיני) בתקופה הנ"ל - אם מחיר כל לינה לא עלה על 129 דולר, תותר כל ההוצאה.
אם ההוצאה עלתה על 129 דולר, יוכרו 75% מההוצאה, אך לא פחות מ-129 דולר ולא יותר מ-220 דולר ללינה.

בנסיעה אשר כללה יותר מ-90 לינות - יוכרו ההוצאות לפי קבלות, אך לא יותר מ-129 דולר ללינה עבור כל הלינות.
לעניין זה, גם שתי נסיעות או יותר שלא הייתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של 14 יום לפחות, ייחשבו כנסיעה אחת.

ג. הוצאות שהייה (אש"ל)

אם נדרשו הוצאות לינה לפי קבלות- עד 82 דולר לכל יום שהייה.
אם לא נדרשו הוצאות לינה- 137 דולר לכל יום שהייה ללא הבדל בתקופת השהייה בחו"ל.

נציין, שבפס"ד **גריידי** (עמ"ה 9048/05) נקבע, שקבלת תשלום מהמעביד בגין הוצאות שהייה בחו"ל שלא הוצאו בפועל, ייחשבו להכנסת עבודה של העובד (ראה חוזר מסים 7.2012 של משרדנו).

ד. הוצאות בגין שכירת רכב

הסכום שיותר בניכוי יהיה הסכום שהוצא בפועל בגין שכירת רכב לפי קבלות, אך לא יותר מ-64 דולר ליום. לפי עמדת רשות המסים, סכום זה כולל את כל ההוצאות לרכב, לרבות דלק, שירותים וכל הוצאה אחרת.

ה. הוצאות בשל חינוך ילדים

התרת הוצאות לחינוך ילדים בשל שהייה בחו"ל בתקופה רצופה העולה על 10 חודשים: הוצאות אלו יותרו בניכוי (גם בשל תקופת 10 החודשים הראשונים) בשל ילדים שטרם מלאו להם 18 שנה[34] בשנת המס, בסכום שלא יעלה על 734 דולר לחודש לכל ילד. המנהל רשאי להגדיל את הסכום האמור בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד.

ו. הוצאות עסקיות אחרות

הוצאות עסקיות אחרות שנעשו בחו"ל כגון: טלפונים, אירוח ספקים או לקוחות וכיוצ"ב (כנגד קבלות) מותרות בניכוי באותו אופן שהיו מותרות בניכוי, אילו הוצאו בישראל.

---

[34] נציין כי בחוזר ניכויים של רשות המסים רשום "שטרם מלאו לו 19 שנה".

ז. הגדלת סכומים לגבי ארצות מסוימות

קביעת מס הכנסה קובעת רשימת מקומות בהם יותרו בניכוי 125% **מסכומי הוצאות הלינה והשהייה הרגילות** המותרות בניכוי.

להלן רשימת המקומות לגביהם ניתן לדרוש בשנת 2021 הוצאות לינה ושהייה מוגדלות ל-125% מההוצאות הרגילות:

אוסטרליה	הולנד	עומאן
אוסטריה	הונג-קונג	פינלנד
איטליה	בריטניה	צרפת
איסלנד	טיוואן	קאטר
אירלנד	יוון	קוריאה
אנגולה	יפן	קמרון
בלגיה	לוקסמבורג	קנדה
גרמניה	נורווגיה	שבדיה
דובאי	ספרד	שוויץ
דנמרק		

ח. עדכון סכומים

הסכומים הנקובים לעיל בדולרים מתואמים בכל 1 בינואר של כל שנה בהתאם לשיעור עליית המדד בארצות הברית (לפי מדד "ידוע").

7. הוצאות לינה וארוחת בוקר בישראל או באזור

א. לגבי הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל או באזור (יהודה ושומרון), במרחק של 100 ק"מ ומעלה ממקום העיסוק העיקרי או מקום המגורים: הוצאות יוכרו עד לתקרה המתייחסת להתרת הוצאה בשל לינה בחוץ לארץ החל מהלינה השמינית - ראה סעיף 6ב' לעיל (לינה שעלותה נמוכה מ-129$ כל ההוצאות, לינה שעלותה גבוהה מ-129$ תותר 75% מההוצאה בלבד אך לא פחות מ-129$ ולא יותר מ-220$) והכל בשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם לאחרונה לפני מועד הלינה.

ב. לינה במרחק של פחות מ-100 ק"מ ממקום העיסוק העיקרי או מקום המגורים לא תותר בניכוי כלל, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה הייתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום.

הוצאות לארוחת בוקר הכלולות במחיר הלינה יותרו בניכוי.

הוראות אלו לא יחולו על הוצאות לינה שהוציא הנישום במסגרת השתתפות בכנס בתחום עיסוקו.

8. הוצאות ביגוד

הוצאות שהוציא נישום לרכישת ביגוד (לרבות נעליים) בעבורו או בעבור עובדו, שנועדו לשמש לצורכי עבודה וניתן לזהות בהם באופן בולט השתייכות לעסקו של הנישום או שעל פי דין קיימת החובה ללבוש את הביגוד, יותרו בניכוי במלואן אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה (כדוגמת סרבל טיסה, חלוק אחיות, גלימה של עורכי דין, קסדה וכיו"ב). במקרה בו מדובר בביגוד שניתן להשתמש בו גם שלא לצורכי עבודה (כדוגמת חליפת מדים ייצוגית להופעת עורכי דין) יותרו לניכוי 80% בלבד מההוצאה.

על פי עמדת רשות המסים, במקרה בו מעביד מממן ביגוד עבור עובדיו אשר אינם עומדים בקריטריונים הנ"ל, ייחשב הדבר כטובת הנאה ששוויה ייזקף להכנסת העובד.

9. ניכוי בשל דמי חבר ודמי טיפול

יותרו בניכוי 50% מתשלום דמי הטיפול ששילם עובד[35] משכרו, ולגבי עובד ששילם דמי חבר- 50% מסכום דמי הטיפול שהיה משלם אותו עובד אילו היה מחויב בדמי טיפול.

"דמי חבר"- דמי חבר שמשלם עובד **שהוא חבר** בארגון עובדים, לארגון העובדים אשר מותר למעבידו לנכותם מהשכר לפי סעיף 25(א)(3) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958 (להלן: "**חוק הגנת השכר**").

"דמי טיפול"- תשלום המשולם לארגון עובדים יציג על-ידי עובד **שאינו חבר** בארגון עובדים אשר מותר למעבידו לגבות מהשכר לפי סעיף 25(א)(3ב) לחוק הגנת השכר.

10. הוצאות החזקת טלפון שאינו נייד במקום המגורים

לא יותרו בניכוי הוצאות בשל החזקת טלפון שאינו נייד במקום מגוריו של הנישום או של בעל השליטה בנישום, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בית המגורים משמש את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום. במקרה זה, ההוצאות שיותרו הינם כדלהלן:

א. שיחות טלפון שאינו נייד בארץ

1) אם ההוצאה לא עלתה על 23,900 ש"ח לשנה, יותרו בניכוי, הנמוך מבין 80% מהוצאות החזקת הטלפון או חלק מההוצאות העולה על 2,400 ש"ח.

2) במקרה בו ההוצאה עולה על 23,900 ש"ח לשנה יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 4,800 ש"ח בלבד.

במקרה בו מקום המגורים שימש את עיקר העיסוק בחלק מהשנה בלבד, יותרו חלק מההוצאות הנ"ל באופן יחסי לתקופת השימוש.

ניתן לסכם את הטיפול בהוצאות החזקת טלפון שאינו נייד בטבלה כדלקמן:

סכום הוצאות החזקת הטלפון בשנה בש"ח	הסכום שיותר בניכוי בש"ח
0 - 2,400	0
2,400 - 12,000	סכום ההוצאה פחות 2,400
12,000 - 23,900	סכום ההוצאה כפול 80%
מעל 23,900	סכום ההוצאה פחות 4,800

ב. שיחות טלפון לחו"ל

ההוצאה תותר במלואה, אם נוהל רישום כנדרש (תאריך, שעה, יעד השיחה, פרטי מקבלה, משך השיחה, נושאה ומחירה המשוער). להבדיל מהוצאות טלפון בארץ, אין חובה שמקום המגורים ישמש את עיקר עסקו של הנישום.

[35] *"עובד"- לרבות מי שמנוכה מהכנסתו מקצבה ממעבידו לשעבר, תשלום דמי חבר על-ידי מעבידו לשעבר.*

11. הוצאות החזקת טלפון נייד

ניכוי ההוצאות בשל החזקת רדיו טלפון נייד מוגבל כדלקמן:

(א) לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד המשמש בייצור הכנסה בסכום של 105 ש"ח לחודש או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך.

(ב) על אף האמור לעיל, הוצאות מעביד בשל רדיו טלפון נייד, שהועמד לרשות עובד, כמשמעותו בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002, יותרו במלואן.

יש לוודא שעובד שהטלפון הנייד הועמד לרשותו (למעט רדיו טלפון שניתן להתקשר ממנו למקום העבודה בלבד) חויב בשווי שימוש חודשי בגובה מחצית מההוצאה החודשית או 105 ש"ח, לפי הנמוך, והכל בניכוי סכום ההוצאה החודשית ששילם העובד בשל אותו רדיו טלפון נייד.

- לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד שהוצאו בייצור הכנסת עבודה.
- "רדיו טלפון נייד" - למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכזיה במקום עסקו או מקום משלח ידו של הנישום.
- יצוין, כי לעניין **מס ערך מוסף** נקבע בתקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ובהוראת פרשנות 1/98 של אגף המכס ומע"מ, כי מקום בו יכול העוסק לקבוע במדויק את השימוש היחסי במכשיר הסלולארי לצרכי העסק ושלא לצרכי העסק, יפעל בהתאם וינכה את מס התשומות בגין רכישת הטלפון ובגין השימוש השוטף בו בהתאם ליחס כאמור. מקום בו לא יכול העוסק לקבוע במדויק את השימוש היחסי במכשיר, ועיקר השימוש בטלפון הסלולארי הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות, ואילו, כאשר עיקר השימוש בטלפון הסלולארי הוא שלא לצרכי העסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

12. הוצאות החזקת רכב

א. אופן החישוב: יש לתאם הוצאות החזקת רכב, בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 כדלקמן:

(1) הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו (רכב צמוד) תותרנה בניכוי במלואן.

(2) הוצאות החזקת רכב (שאינו אופנוע שסיווגו L3 או מסוג רכב שנקבע לגביו אחרת - ראה בהמשך), שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה (רכב של עצמאי או רכב חברה שאינו צמוד אך אינו רכב תפעולי), תותרנה בניכוי לפי הגבוה מבין:

- סכום הוצאות החזקת הרכב (כהגדרתן בתקנות) בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות השווי (אפשרות ראשונה);
- 45% מהוצאות החזקת הרכב (אפשרות שנייה).

דהיינו, יש לתאם את הנמוך מבין: סכום שווי השימוש ברכב או 55% מסך הוצאות החזקת הרכב.

(3) לגבי רכבים מסוימים, האחוז שיוכר לפי **האפשרות השנייה** יהיה גבוה יותר מ-45% כדלקמן:

לגבי אוטובוס ציבורי או מונית - 90%
לגבי רכב סיור או רכב מדברי - 80%
לגבי רכב להוראת נהיגה - 77.5% ובלבד שבבעלות הנישום רכב כאמור אחד בלבד, ולגבי מי שבבעלותו רק שני כלי רכב כאמור, שרק אחד מהם בלבד הוא רכב אוטומטי - 68%.

(4) לגבי הוצאות החזקת אופנוע שסיווגו L3 (בעל מנוע בנפח של מעל 125 סמ"ק ובעל הספק מעל 33 כ"ס) שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה, האחוז שיוכר לגבי האפשרות השנייה יהיה 25% מסך הוצאות החזקת האופנוע.

ב. הגדרת רכב אינה כוללת "רכב תפעולי"- על כן לא יחושב בגינו תיאום של הוצאות החזקת רכב.

"**רכב תפעולי**", רכב שנתקיימו בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:

(1) רכב ביטחון (כהגדרתו בתקנות התעבורה) המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;

(2) רכב שלא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, המשמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח-היד/עסק ואשר בתום שעות העבודה אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק, והכול בלבד שמקום העיסוק של המעביד או של בעל משלח היד/עסק אינו במקום מגוריו.

ג. סוגי הוצאות החזקת רכב הן רשימה "סגורה" של הוצאות שהוגדרו בתקנות כדלקמן:

רישוי, ביטוח מקיף, ביטוח חובה, דמי שכירות, דלק, שמנים, הוצאות תיקון ואחזקה, הוצאות חניה שלא במקום העיסוק הקבוע, אגרה לכביש חוצה ישראל ופחת לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה.

ד. הוצאות חניה שלא במקום העיסוק הקבוע, שהוצאו בייצור הכנסה יתווספו ל"הוצאות החזקת רכב" ויותרו בניכוי על פי התקנות.

הוצאות חניה במקום העיסוק הקבוע או בסמוך לו, יותרו בדרך כלל במלואן (באם מדובר בתשלום על בסיס קבוע ולא בתשלום לפי שעות חניה בפועל).

ה. זקיפה של שווי השימוש ברכב -

(1) **השיטה הלינארית - חלה על רכבים שנרשמו לראשונה מיום 1 בינואר 2010 ואילך**

רפורמת "המיסוי הירוק" קבעה לעניין שיטת זקיפת שווי שימוש ברכב לעובד כדלקמן:
שינוי שיטת זקיפת שווי שימוש ברכב צמוד שמקבל עובד שכיר ממעבידו מעבר משיטה של סכומים קבועים לפי 7 קבוצות מחיר לשיטה של אחוז ממחיר המחירון של הרכב (שיטה ליניארית). השיטה הליניארית חלה רק על רכבים שנרשמו לראשונה מיום 1 בינואר 2010. על כלי רכב שנרשמו לפני אותו מועד, תמשיך לחול שיטת קבוצות המחיר.

שיעור שווי השימוש החודשיים הינו 2.48% ממחיר הרכב (למעט אופנוע שסיווגו L3, אשר שווי השימוש החודשי שלו הינו בשנת 2021- 910 ש"ח). כמו כן, נקבעה תקרה לזקיפת שווי שימוש שעומדת בשנת 2021 על שווי רכב של 506,040 ש"ח.

שווי שימוש של רכב היברידי וחשמלי: יש להפחית משווי השימוש כדלקמן:
ברכב היברידי שאיננו נטען מרשת החשמל- 500 ש"ח לחודש.
ברכב היברידי שנטען מרשת החשמל (פלאג- אין)- 1,000 ש"ח לחודש.
ברכב חשמלי- 1,000 ש"ח לחודש.

רשות המסים מפרסמת את סכומי שווי השימוש לדגם, באתר האינטרנט שלה. המידע באתר מאפשר חיפוש לפי קוד תוצר וקוד דגם (בהתאם לשיטת הקודים של משרד הרישוי, כפי שאלה מוטבעים על גבי רישיון הרכב).

(2) **השיטה הישנה (קבוצות מחיר) - חלה על רכבים שנרשמו לראשונה עד 31 בדצמבר 2009**

להלן נתונים על סכום השווי בשנת 2021 לגבי כלי רכב שנרשמו עד 31 בדצמבר 2009 (ש"ח לחודש):

קבוצת מחיר	שווי השימוש בשנת 2021
1	2,730
2	2,960
3	3,810
4	4,570
5	6,320
6	8,190
7	10,530
אופנוע L3	910

באם סכום השווי שנזקף לעובד עולה על סכום ההוצאות שיש לתאם בגין אותו כלי רכב, אזי לא ניתן לקזז את הסכום השלילי כנגד סכום חיובי מכלי רכב אחר.

ו. פסקי דין בנושא הכרה בהוצאות רכב וחבות במס בשל שווי שימוש ברכב צמוד

(1) חיוב בשווי שימוש רכב לפי התקנות הינו חזקה שאינה ניתנת לסתירה - בית המשפט העליון (ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין וע"א 7550/18 אור חי הנדסה בע"מ) (מאי 2019) דן בדיון מאוחד בערעורים של שני נישומים שונים. המערערים לא זקפו את שווי השימוש ברכב בהתאם לתקנות, אלא באמצעות מערכת Save-Tax של חברת "הוצאה מוכרת" ("**התוכנה**"), אשר בעקבות זאת, זקפו לעובדים שווי בשיעור הנמוך מתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז-1987 ("**התקנות**"). לדבריהם, לאור עיקרון מס אמת, זקיפת שווי שימוש בהתאם לתקנות, מתבססת על סטטיסטיקות והערכות ואינה מחשבת באופן כלכלי נכון את רכיב ההטבה בגין השימוש ברכב.

בית המשפט העליון דחה את טענות המערערים וקבע כי אופן החישוב לצורך זקיפת השווי לעובד בגין רכב שקיבל ממעבידו יהא בהתאם לקבוע בתקנות וכי הכלל הקבוע בתקנות אינו יוצר "חזקה הניתנת לסתירה".

תחילה פנה בית המשפט לבחינת התשתית הנורמטיבית הקבועה בסעיף 2(2)(א) לפקודה, הדנה בטובות הנאה שקיבל עובד ממעבידו, לרבות, שוויו של שימוש ברכב. בבואו לבחון את נוסחת חישוב השווי הקבועה בתקנות, קובע בית המשפט כי הנוסחה היא ברורה וחד-משמעית ואין כל אחיזה לשונית לפרשנות אותה מציעות המערערות. אכן, מעיר בית המשפט כי את דיני המס יש לפרש, כמו כל דין אחר, גם על פי תכליתם, אך כפי שעולה מפסק הדין, גם בחינת תכלית ההסדר אינה מובילה לתוצאה שונה.

בסקירה החקיקתית של התקנות אותה מבצע בית המשפט, הוא קובע כי גם הוועדות השונות עמדו על כך שישנה חשיבות לקביעת נוסחה אחידה לקביעת שווי שימוש לצורך קידום תכליות של יעילות, פשטות וודאות. לפיכך, קובע בית המשפט כי לא רק שאופן החישוב המופיע בתקנות מהווה נוסחה אחידה שאין לסטות ממנה, אלא שהיא גם מחוברת לתכליות הכלליות של דיני המס.

לעניין טענות המערערים בעניין עקרון "מס אמת", קובע בית המשפט כי השימוש בכללים ובחזקות חלוטות מעורר חשש לפגיעה בעיקרון זה, אולם יחד עם זאת אין בחשש זה כדי לבטל את משקלם של שיקולי וודאות, יעילות וסופיות העומדים בבסיס דיני המיסים.

פסק הדין אישר את עמדת רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי במסגרת מספר הנחיות שפורסמו לציבור (לדוגמא: הודעה מיום 25 בינואר 2016) ובעמדה חייבת בדיווח מספר 04/2016 (ראה סעיף ז להלן).

בהודעות רשות המסים מיום 2 ביולי 2020 ומיום 1 באוקטובר 2020 נאמר, כי נוכח פסק הדין, מצופה מנישומים יחידים ו/או מנכים אשר נקטו עמדה אשר מנוגדת לפסק הדין, להגיש דוחות מתקנים על כל השנים בהן נקטו עמדה מנוגדת כאמור, ובמסגרתם לזקוף שווי שימוש בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב ולפסק הדין. ככל שהמנכה נושא בנטל המס יש לגלם את ההכנסה כנדרש.

על פי ההודעות, לאור משבר הקורונה, מנכים אשר יגישו עד לתאריך 30.11.2020 את כלל דוחות הניכויים המתקנים (כמפורט בהודעה), הכוללים זקיפת שווי שימוש בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב בגין כל הרכבים שהעמידו לעובדים ויעבירו את המס המתחייב מהדוחות הנוספים/מחליפים כאמור במלואם (לרבות הפרשי הצמדה וריבית על פי הוראות הפקודה) במעמד הגשתם - יבוטלו קנסות פיגורים לפי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980. הקלה זו תינתן רק למנכים אשר טרם החל בעניינם הליך שומתי עד לפרסום הנחיה זו.
אין באמור כדי להורות על ויתור על קנסות כלשהם בתיקים שהחל בהם טיפול שומתי ובתיקים המתנהלים בבתי המשפט.

בהודעת רשות המסים הובאו הנחיות מפורטות לתיקון דיווחי הניכויים.

הערה לגבי זקיפת שווי שימוש בתקפות הסגר בשל משבר הקורונה- לטעמנו, תקופות הסגר במשבר הקורונה, הציבו מציאות שונה לחלוטין, אשר פסק הדין לא צפה ולא יכול היה לצפות, ועל כן, יתכן שלגבי זקיפת שווי רכב באותן תקופות, ניתן לנקוט בגישה מקלה יותר.

בתקופות חריגות אלו, בו ניתן בפועל להוכיח כי למעט העמדת רכב המעסיק סמוך לבית העובד לא נעשה בו כל שימוש ע"י העובד (או שנעשה בו שימוש זניח ביותר), ניתן לשקול להימנע מזקיפת הכנסה לעובד בגין שווי שימוש ברכב בתקופת המשבר.
בנוסף, למרות שלא נזקף שווי, ומכיוון שמדובר באילוץ שנכפה על המעסיק ע"י המדינה, להערכתנו, יוכל המעסיק לנקוט בגישה שתתיר לו לדרוש את ההוצאה בגין הרכב באותה התקופה.

מאחר שגישה זו נוגדת את עמדתה הנוכחית של רשות המסים, המלצתנו היא לגבות עמדה זו בחוות דעת על מנת לבסס הפעלת שיקול דעת, כנדרש.

(2) בית המשפט העליון - ע"א 7891/17 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (דצמבר 2018)

ביהמ"ש המחוזי בחיפה (אוגוסט 2017, ע"מ 15-01-958) דחה את טענת המערערת כי מאחר שחייבה בהפרשים בגין שווי שימוש ברכב את העובדים באמצעות חשבוניות, היה על פקיד השומה להפחית סכומים אלו מהשומה. נקבע כי תשלום המס בגין ההטבה שקיבלו העובדים צריך להיעשות בדרך הקבועה בדין וכי המערערת לא רשאית להחליט כי זקיפת שווי הרכב תבוצע בדרכים אחרות מאלו שנקבעו בפקודה ובתקנות.

בית המשפט העליון אימץ את פסק דינו של בית המשפט המחוזי מכוח תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. התקנה קובעת כי בית המשפט שהחליט לדחות ערעור רשאי לכלול בפסק דינו רק את קביעתו בדבר דחיית הערעור, ובלבד שלדעתו מתקיימים התנאים שנקבעו בסעיף.

(3) ניכוי הוצאות רכב שמשמש לצרכי עבודה בלבד - בית המשפט המחוזי (ע"מ 872/06 **עיריית נהריה**), קיבל את העמדה, שיתכן והתקנות המגבילות ניכוי הוצאות רכב חלות רק אם מדובר בהוצאות מעורבות ועל כן אינן חלות, במקרה בו כל ההוצאות עסקיות.

(4) החזר הוצאות דלק לעובד- עמ"ה 1184-06 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ: בית המשפט המחוזי בת"א קבע כי באופן עקרוני, מקום שהמעביד אינו מעמיד רכב לרשות העובד לצורך ביצוע העבודה, אלא משתמש ברכב הפרטי של העובד ומשיב לו את ההוצאות בגין השימוש האמור שכל כולו עבור המעביד, אין תחולה לתקנה 4 לתקנות הרכב ויש לראות בתשלום שמשלם המעביד לעובד כהוצאה של המעביד המהווה מעין החזר הלוואה ולא כהכנסת עבודה של העובד.

ז. נקיטת עמדה חייבת בדיווח- ברשימת העמדות החייבות בדיווח לשנת 2016 שפרסמה הרשות למסים, בעמדת מס הכנסה 4/2016 מצוין כי זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן. הדיווח נדרש רק אם יתרון המס הנובע מנקיטת העמדה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

ח. מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר/איגום- **הנחיית רשות המסים מיום 21 באוקטובר 2014**

רשות המסים עדכנה את הנחיותיה לעניין זקיפת שווי השימוש לעובדים ברכבי מאגר של מעביד, אשר נלקחו הביתה על-ידי העובד, לאחר שסיים את עבודתו בשעה החורגת משעות העבודה הרגילות (או מתחיל למחרת את יום העבודה בשעה שכזו), בהתאם להסכם פשרה בין רשות המסים לעובדי סגל המחקר ברפא"ל.

התנאים ליישום נוסחת החישוב של זקיפת שווי יחסי מסכום השווי החודשי המלא הינם, בין השאר: הרכב אינו מוצמד לעובד ספציפי, לעובד לא הוצמד רכב אחר, הרכב אינו נותר בידי העובד ללילה יותר מ-10 ימים בחודש קלנדרי ו-100 ימים בשנה, מדובר במאגר כלי רכב לפעילות שוטפת, הרכב נותר ברשות העובד למשך שעות הלילה בלבד, וכן לא בסופי שבוע, חגים, ימי מחלה ועוד, הרכב מועמד לשימוש העובד באופן אקראי, ועוד. על המעביד חלה חובת תיעוד.

יובהר כי בגין רכב מאגר אחד, לא ייזקף יותר משווי שימוש חודשי מלא אחד.

ט. פס"ד במע"מ, ניכוי מס תשומות בגין הוצאות בכלי רכב שהועמדו לרשות עובדים- האם נסיעות בין הבית למקום העבודה וחזרה הן נסיעות עסקיות או נסיעות פרטיות? ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 22444-12-15 יינות ביתן בע"מ, מאי 2019).

ככלל, המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסבה סביב השאלה האם מרבית השימוש בכלי הרכב שהועמד לרשות העובדים הוא לצרכים עסקיים או לצרכים פרטיים, ובפרט, סביב השאלה האם הנסיעות בין הבית למקום העבודה וחזרה (אשר היוו חלק נכבד מסך כל הנסיעות) הן נסיעות עסקיות כטענת החברה או נסיעות פרטיות כטענת המנהל. **בית המשפט דחה את עמדתה של החברה** לנכות 2/3 מהתשומות (ולא 1/4 מהתשומות כפי שהתיר מנהל המע"מ).

13. הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן ליחסה לעובד פלוני (לרבות גיבוש עובדים)

יש לתאם כהוצאות עודפות גם הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן ליחסה לעובד פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד. הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים.

תשומת לבכם כי ביום 20 במאי 2014 ניתן פסק-דינו של בית הדין האזורי לעבודה בתל-אביב-יפו בתיק **ב"ל 30052-07-12 דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי**: בית הדין קבע כי אירועי גיבוש שערך ומימן המעביד - אינם מהווים "טובת הנאה" לעובד, ולפיכך אינם בגדר "הכנסת עבודה" המהווה בסיס לחישוב דמי הביטוח הלאומי שעל התובעת לשלם עבור עובדיה.

הגם שמדובר בפסק דין העוסק בביטוח לאומי, נראה שניתן להסיק ממנו גם לענייני מס הכנסה, הן לעניין הצורך בחיוב העובדים במשכורתם בשל "טובת הנאה" שקיבלו והן לבחינה האם מדובר בהוצאות עודפות של החברה בשל טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני.

בהנחיה מיום 9 באפריל 2018 ובהתייחס לפס"ד דה נשון, פרסמה רשות המסים את עמדתה לגבי זקיפת שווי הטבה בגין ימי גיבוש לעובדים. על פי ההנחיה, במקרים בהם מתקיימים **כל התנאים שלהלן**, ניתן לראות באירוע ככזה שבו טובת המעביד גוברת על טובת העובד, ולכן, אין צורך לזקוף שווי לעובדים:

א. צרכי העבודה מצדיקים עריכת אירוע גיבוש לעובדים, כגון: מקומות עבודה בעלי מספר רב של עובדים, נדרשת עבודת צוות וכיוצ"ב.

ב. ההחלטה על קיום האירוע היא של המעסיק והעובדים הרלוונטיים מוזמנים לאירוע.

ג. ימי הגיבוש נחשבים ימי עבודה ומשולם שכר מלא בגינם.

ד. העובדים לא זכאים לצרף בת/בן זוג לאירוע הגיבוש או לחלק ממנו (לרבות כל קרוב, כהגדרתו בסעיף 76(ד) לפקודת מס הכנסה).

ה. פעילות הגיבוש נערכת רק במהלך שבוע העבודה. במידה וחלק מהפעילות נערכת בסוף שבוע ו/או במהלך חופשות, יש לזקוף שווי מלא על כל הפעילות.

ו. לו"ז הפעילות נקבע או מאושר על-ידי המעסיק.

ז. הפעילות נערכת בישראל.

ח. מטרת הפעילות הינה לצורך שיפור העבודה והממשקים בין העובדים. כמו כן, הפעילות חייבת לכלול הרצאה מקצועית או פעילות העשרה.

הבהרות ודגשים נוספים שנרשמו בהנחיה:

- על המעסיק לשמור מסמכים מאמתים לקיום הכללים לעיל.
- העלויות בהן עמד המעסיק הינן סבירות ביחס לפעילות ומטרתה. לעניין זה, עלויות העומדות בהוראות תכ"מ, הינן עלויות סבירות (נכון להיום- 400 ש"ח לפעילות של יום שלם ללא לינה או 700 ש"ח ליום לפעילות הכוללת לינה)
- בכל מקרה שאינו עומד בכללים אלו, יש לזקוף שווי הטבה.

נציין, שחלק מהתנאים לעיל שנדרשים בהנחיה, מחמירים לעומת הקביעה בפס"ד דה נשון.

לסקירת ההנחיה של רשות המסים ופס"ד דה נשון- ראה חוזר מסים 21.2018 של משרדנו.

3.2 נתונים לחישוב המס לשנת המס 2021: מדרגות מס, נקודות זיכוי, תקרות

להלן מדרגות המס, נקודות הזיכוי, פטורים ונתונים נוספים הרלוונטיים לשנת המס 2021: (עקוב אחר שינויים)

א. מדרגות ההכנסה ושיעורי המס ליחידים בשנת המס 2021 (חודשי ושנתי):

הכנסה חודשית	שיעור המס	הכנסה שנתית
ש"ח	%	ש"ח
עד 6,290	10*	עד 75,480
6,291 עד 9,030	14*	75,481 עד 108,360
9,031 עד 14,490	20*	108,361 עד 173,880
14,491 עד 20,140	31	173,881 עד 241,680
20,141 עד 41,910	35	241,681 עד 502,920
41,911 עד 53,970	47	502,921 עד 647,640
מעל 53,970 ("מס נוסף")	50	מעל 647,640 ("מס נוסף")

* השיעורים ההתחלתיים של 10%, 14% ו-20% חלים על הכנסה חייבת מיגיעה אישית כהגדרתה בפקודת מס הכנסה (לגבי הכנסות אחרות שאינן הכנסות מועדפות, שנקבע להן שיעור מס מוגבל - תהיה מדרגת המס השנתית הראשונה עד לסכום של 241,680 ש"ח - 31%). שיעורים מופחתים אלו לא יחולו על הכנסה שחייבים לגביה בניהול פנקסי חשבונות ולא נוהלו לגביה פנקסים קבילים.

לעניין זה נקבע כי:

א. הכנסה מדמי שכירות בידי אדם או בידי מי שהיה בן זוגו בעת פטירתו, מהשכרת נכס ששימש בידיו להפקת הכנסה מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד, במשך 10 שנים לפחות לפני תחילת ההשכרה, תחשב כהכנסה מיגיעה אישית.

ב. שיעורי המס ההתחלתיים של 10%, 14% ו-20% יחולו גם על הכנסה חייבת מכל מקור (למעט הכנסה שנקבעה לגביה שיעור מס מיוחד) בידי מי שמלאו לו שישים שנים בשנת המס.

ב. נקודת זיכוי - שנתי:

(1) שווי נקודת זיכוי אחת 2,616 ש"ח (218 ש"ח לחודש)

(2) שווי ¼ 2 נקודות זיכוי 5,886 ש"ח (490.5 ש"ח לחודש)

ג. תקרות ואחוזי הפקדה לקופות גמל (חודשי)

(1) תקרת קצבה מזכה לפי סעיף 9א - 8,460 ש"ח

(2) סכום פטור מרבי לפי סעיף 9א(ב), בשיעור 52% מהקצבה המזכה בין השנים 2020-2024 - 4,399 ש"ח

(3) תקרת הכנסה מזכה שהיא הכנסת עבודה (סעיף 47) - 8,700 ש"ח.

הכנסה מזכה שאינה הכנסת עבודה (למי שיש גם הכנסת עבודה-בניכוי הכנסת העבודה או 8,700 ש"ח, לפי הנמוך) - 12,300 ש"ח.

הכנסה נוספת - סעיף 47(א)(5)(2)- 21,750 ש"ח.

הכנסה לעמית עצמאי - סעיף 47(א)(3) ו-(5) - 8,700 ש"ח.

(4) סכום החיסכון המזערי לפי סעיף 45א(ד) ולפי סעיף 45א(ה) - 169 ש"ח.

סכום הכנסה מוגדלת בשל הפקדה לקופת גמל לקצבה לפי סעיף 45א(ה) - 17,400 ש"ח (שנתי 208,800 ש"ח).

(5) הפקדה מוטבת (קרן השתלמות לחברי קיבוץ ולעצמאי) - 9(16א) ו-9(16ב) - 18,480 ש"ח לשנה.

(6) תקרת השכר החודשית להפרשת המעביד למרכיב התגמולים בקופת גמל לקצבה הפטורה ממס בעת ההפרשה- סעיף 3(ה3)- 26,378 ש"ח.

תקרת הפקדה להפרשת המעביד למרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה הפטורה ממס בעת ההפרשה-סעיף 3(ה3)(1א)- 2,908 ש"ח לחודש (34,900 ש"ח לשנה).

(7) "שכר מינימום" לצורך משיכה בפטור מקופת גמל-5,300 ש"ח.

להלן נתונים על הפקדות מקסימליות לקופות גמל בשנת 2021 ושווי ההטבה (תחת ההנחה של שיעור מס שולי של 50%, הכולל "מס נוסף" של 3% על הכנסות גבוהות):

הפקדה לקופת גמל	שיעור ההטבה	שווי ההטבה
ניכוי לפי סעיף 47 לפקודה (מורכב ממספר רבדים בכפוף לתקרה)	רובד ראשון: עד 11% מסכום מקסימלי בסך 104,400 ₪ (הפקדה עד 16% ממחצית ההכנסה המזכה) = 16,704 ש"ח. רובד שני: סכום הפקדה נוסף לעמית מוטב בסך 20,258 ש"ח. סה"כ הפקדה: 36,962 ₪.	הניכוי מוכפל בשיעור המס השולי (לפי מדרגת המס שבה נמצאים): 11,484 ש"ח=50%*22,968
זיכוי לפי סעיף 45א לפקודה (בגין היתרה שלא נוצלה לניכוי)	עד 5.5% (כולל הגדלה של 0.5%) מתקרת ההכנסה המזכה בסך 208,800 ש"ח, שווה ערך להפקדה בסך של 11,484 ש"ח.	החזר מס בשיעור של 35% מהסכום שהופקד בכפוף לתקרה: 4,019 ש"ח=35%*11,484
סה"כ ההפקדה המקסימלית	**36,962 ש"ח**	**15,503 ש"ח**

הערה- תקרת ההפקדה המקסימלית אינה כוללת ניכוי נוסף (ניכוי ברובד השלישי – "ניכוי בונוס") לפיו יינתן ניכוי נוסף בגובה של עד 4% מההכנסה הנוספת, בכפוף לזכאות לניצול החלק העודף העולה על 12% מההכנסה הנוספת ושאינו גבוה מ-16% מהשכר הממוצע במשק.

ד. התקרה השנתית להפרשות לפיצויים בשל חבר בעל שליטה המוכרת כהוצאה

סעיף 32(9): 12,340 ש"ח

ה. תקרת סכומי מענק הפרישה הפטורים ממס - סעיף 9(7א)

תקרת סכום הפטור ששולם החל מיום 1 בינואר 2021: 12,340 ש"ח לכל שנת עבודה.

סכום המענק הפטור ממס עקב מוות: 24,700 ש"ח לכל שנת עבודה.

רצף קצבה- סעיף 9(7א)(ז1): 364,330 ₪ לתקופת הצבירה.

ו. הפרשות לקרן השתלמות - שנתי

(**ראה גם חוזר ספציפי בנוגע להפרשות לקרן השתלמות**).

לשכיר שאינו בעל שליטה ולשכיר בעל שליטה-המשכורת השנתית המרבית שההפרשה בגינה פטורה ממס - 188,544 ש"ח (משכורת חודשית בסך 15,712 ש"ח). (סכום זה לא עודכן כבר שנים רבות).

לעצמאי, וחבר קיבוץ- ההכנסה המרבית שההפרשה בגינה מזכה בניכוי- 263,000 ש"ח.

הערה: אם מדובר ביחיד עצמאי שיש לו גם הכנסת עבודה, החלק של הכנסת העבודה שבגינה הופקדו כספים על-ידי המעביד לקרן השתלמות יקטין את תקרת ההכנסה מעסק או משלח יד המזכה בניכוי.

ז. הטבות הניתנות על-ידי מעבידים

כעקרון, אין פטור ממס בגין הנחות ומתנות שקיבל עובד ממעבידו. לפנים משורת הדין, מסכימה נציבות מס הכנסה שמתנה בסכום סביר שנותן מעביד לעובדו לרגל אירוע אישי בלבד (חתונה, לידת ילד, בר-מצווה) לא תיחשב כהכנסת עבודה, וההוצאה תוכר למעביד במגבלת הסכום המותר בניכוי לגבי מתנות לספקים וללקוחות בשל קשר עסקי.

בשנת המס 2021 תותר בניכוי הוצאה מסוג זה בסכום של 210 ש"ח. סכום העודף על הסך האמור ייחשב כהוצאה עודפת.

ח. תשלומים בשל הוצאות להחזקת בן משפחה במוסד

זיכוי ממס בשיעור של 35% בשל הוצאות להחזקתם במוסד של בן זוג, הורה או ילד משותקים לחלוטין וכיוצ"ב. הזיכוי ממס כאמור - יינתן בשל סכומים ששולמו העולים על 12.5% מההכנסה החייבת.

יודגש כי על פי תקנות מס הכנסה (זיכוי בעד נטול יכולת וזיכוי בעד הוצאות בשל החזקת קרוב במוסד), תשנ"ו-1996, התנאי לקבלת הזיכוי הינו שההכנסה החייבת (לרבות הכנסה פטורה) השנתית של נטול היכולת בשנת המס 2021 אינה עולה על 169,000 ליחיד או 270,000 ש"ח אם יש לו בן זוג.

נזכיר כי קבלת הזיכוי האמור לעיל הינה חלופית לנקודות הזיכוי הניתנות לפי סעיף 44 לפקודה בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד מיוחד.

ט. תשלומים לביטוח לאומי בשל הכנסה שאינה ממשכורת

ניכוי מההכנסה בגובה 52% מהתשלומים לביטוח לאומי שבוצעו בפועל עד 31 בדצמבר 2021 (לא כולל דמי בריאות). הניכוי אינו ניתן בשל הפרשי הצמדה וקנסות המשתלמים על פיגור בתשלומים.

י. הכנסות עיוור ונכה 100%

סכום ההכנסה מיגיעה אישית הפטורה ממס אצל עיוור או נכה 100% עפ"י סעיף 9(5):
עד 184 ימים - אין פטור
185-364 ימים - חלק יחסי עד לתקרה של 73,560 ש"ח
365 ימים או יותר - חלק יחסי עד לתקרה 614,400 ש"ח

במידה וההכנסה אינה מיגיעה אישית הפטור יהיה כדלקמן:
עד 184 ימים - אין פטור
185 ימים או יותר- חלק יחסי עד לתקרה של 73,560 ש"ח

התקרות לעיל מוכפלות במספר ימי הפטור ומחולקות ב- 365.
הכנסות ריבית לפי סעיף 9(5)(ב) שמקורה בפיצויים עבור נזקי גוף מוגבלת בתקרה על סך 302,640 ש"ח.

יא. חוק עידוד השקעה באנרגיה

תקרת הפטור ממכירת חשמל- 24,200 ש"ח

תקרה נוספת מס בשיעור 10%- 99,893 ש"ח

תקרת הפטור מהשכרת מקרקעין- 5,000 ש"ח

יב. תקרות נוספות לשנת 2021

- הטבות על הכנסה **בעד משמרות-** סכום הזיכוי המרבי בשיעור 15% בגין שכר המשמרות 11,280 ש"ח לשנה (9405 ש"ח לחודש) עד לתקרת הכנסה שנתית של 128,400 (חודשית של 10,700 ש"ח).
- הוצאות לינה בשל עבודה באזור פיתוח (למי שמשפחתו גרה בישוב אחר) - 1,790 ש"ח לחודש.
- משכורת למומחה חוץ - 13,300 ש"ח לחודש.
- הוצאות שהייה מרביות למומחה חוץ 330 ש"ח ליממה או כפי שיקבע פקיד השומה.
- הוצאות שהייה לעיתונאים וספורטאים זרים 330 ש"ח ליממה או כפי שיקבע פקיד השומה.
- תקרת הפטור להגרלות הימורים ופרסים 30,360 ש"ח (לכל הגרלה/פרס).
- משכורת מרבית שמלכ"ר משלם, הפטורה ממס שכר 179,924 ש"ח לשנה.
- פדיון מניות באגודה שיתופית עד לגובה 317,000 ש"ח.
- תקרת פטור למלגה אצל חוקר לפי סעיף 9(29)- 97,000 ש"ח.
- פיצויי הלנת שכר המשולמים לפי חוק הגנת שכר, התשי"ח-1958, פטורים ממס עפ"י סעיף 9(21) לפקודה בגבולות שנקבעו בחוק, זאת במידה ומשכורתו של העובד לא עלתה באף אחד מ-24 החודשים האחרונים של עבודתו על 8,160 ש"ח .
- פטור מהגשת דוח מקוון לדוח לשנת 2020 (הנתון לדוח לשנת 2021 טרם התפרסם):
  הכנסה ליחיד - 81,240 ש"ח
  הכנסה לזוג - 162,480 ש"ח

3.3 הלוואות לצדדים קשורים- ריבית לפי סעיף 3(ט) וסעיף 3(י) לפקודה

1. כללי

סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה עוסקים בעיקר בהלוואות לצדדים קשורים וקובעים חיוב במס לגבי הלוואה שניתנה בריבית הנמוכה מהריבית שנקבעה בתקנות[36]. נציין כי, החל מיום 1 בינואר 2017 הוסף סעיף 3(ט1) לפקודה העוסק במיסוי משיכות כספים או שימוש בנכסי חברה על-ידי בעל מניות מהותי בה (**ראה חוזר נפרד בחוברת זו**).

ביום 5 בספטמבר 2018 פרסמה רשות המסים את פרשנותה לסעיפים אלו באמצעות חוזר מס הכנסה 13/2018 שכותרתו הלוואה בריבית נמוכה- יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו- 85א לפקודה.

בחוזר זה, נפרט את הוראות הפקודה והתקנות שנקבעו לגבי הסעיפים הנ"ל, לפי המבנה כדלקמן:

- סדר תחולת סעיפי מיסוי הלוואה בריבית נמוכה
- שיעורי הריבית לפי סעיף 3(י) וסעיף 3(ט) לפקודה בשנת המס 2021.
- הוראות פקודת מס הכנסה לגבי סעיף 3(ט).
- הוראות התקנות לעניין סעיף 3(ט).
- הוראות פקודת מס הכנסה לעניין סעיף 3(י).
- הוראות התקנות לעניין סעיף 3(י).

2. סדר תחולת סעיפי מיסוי הלוואה בריבית נמוכה

הגדרות הלוואה בסעיפים 3(ט) ו-3(י) ממעטות הלוואות שחלות לגביהן הוראות סעיף 85א. הגדרת הלוואה בסעיף 3(י) ממעטת הלוואה שחל לגביה סעיף 3(ט).

לפיכך, יש לבדוק האם מתקיימים תנאי סעיף 85א (כלומר ההלוואה היא עסקה בינלאומית ובין הצדדים לעסקת ההלוואה מתקיימים יחסים מיוחדים). באם לא מתקיימים תנאי סעיף 85א, יש לבדוק תחילה אם היא עונה להגדרת הלוואה בסעיף 3(ט) ולאחר מכן לסעיף 3(י).

בחוזר 13/2018 של רשות המסים מובהר כי סעיפי 3(ט) ו-3(י) יחולו גם לגבי הלוואות שהן עסקאות בינלאומיות שסעיף 85א לא חל לגביהן. כמו-כן, שיעור הריבית שייקבע הינו בהתאם להוראות הסעיף 3(ט) ו-3(י) או 85א.

---

[36] סעיף 3(ט) לפקודה עוסק גם בנושא של מימוש זכות שקיבל אדם בעבר לרכישת נכס או שירות. חוזר זה אינו מתייחס לנושא זה.

3. שיעורי הריבית לפי סעיף 3(ט) וסעיף 3(י) לפקודה בשנת המס 2021

בתקנות לקביעת שיעור הריבית המינימלית לעניין סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**"), נקבע מנגנון לעדכון שנתי של שיעור הריבית, בהתאם לשיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור על-ידי הבנקים שמפרסם בנק ישראל לפי ההגדרה "שיעור עלות האשראי המרבי" בסעיף 5 לחוק הסדרת הלוואות חוץ בנקאיות, התשנ"ג-1993, שפורסם לאחרונה לפני חודש דצמבר בשנה פלונית. על מנת לעדכן שיעור זה, על שר האוצר לפרסם את שיעור הריבית המעודכן.

בתקנות לקביעת שיעור הריבית המינימלית לעניין סעיף 3(י) לפקודה נקבע מנגנון דומה, אך שיעור הריבית הינו 75% מ"שיעור עלות האשראי המרבי".

בקובץ התקנות 9014 מיום 24 בדצמבר 2020 ובקובץ התקנות 9080 מיום 10 בינואר 2021 פורסמו הודעות שר האוצר לגבי שיעורי הריבית השנתיים המינימליים לעניין סעיף 3(י) ולעניין סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

שיעור הריבית **לעניין סעיף 3(י) בשנת 2021- 2.45%** (לעומת 2.62% בשנת 2020)

שיעור הריבית **לעניין סעיף 3(ט) בשנת 2021- 3.26%** (לעומת 3.49% בשנת 2020). שיעור זה אינו חל על הלוואה לעובד בסכום נמוך של עד 7,800 ₪ בשנת 2021 (ללא שינוי לעומת שנת 2020), לגביה שיעור הריבית הינו שיעור עליית המדד.

4. סעיף 3(ט) - הוראות פקודת מס הכנסה

סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה קובע, בין היתר, כי אדם **שקיבל הלוואה** בלא ריבית או בריבית בשיעור נמוך משיעור הריבית שקבע לעניין זה שר האוצר, יראו את הפרש הריבית:

(א) כהכנסת עבודה, כאשר ההלוואה ניתנה בקשר ליחסי עובד- מעביד;

(ב) כהכנסה ממתן שירותים, לפי סעיף 2(1) לפקודה, כשההלוואה ניתנה לאדם ממי שהוא מספק לו שירותים (זולת אם הוכיח שניתנה ללא קשר עם השירותים שסיפק);

(ג) כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, זאת כאשר ההלוואה אינה נופלת בגדר שני המקרים לעיל ואשר קיבל אותה בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו.

הוראה זו **לא תחול על הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם** שאינו חברה משפחתית או חברה שקופה, ועל כן על הלוואה בינחברתית יחול סעיף 3(י).

"**הלוואה**" מוגדרת בסעיף 3(ט) - "לרבות כל חוב" ו"**ריבית**" מוגדרת "לרבות הפרשי הצמדה".

הגדרת "הלוואה" <u>לא כוללת</u>:

(א) עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה.

(ב) הלוואה שניתנה עד ליום 5 במרס 2008 (מועד פרסומו של החוק לביטול חוק התיאומים בשל אינפלציה, להלן: "**חוק התיאומים**") שהיתה נכס קבוע בידי המלווה לפי חוק התיאומים ביום 31 בדצמבר 2007, או שהיתה נכס קבוע בידי המלווה במועד החל בתקופה שמיום 1 בינואר 2008 עד יום 5 במרס 2008 (להלן: "**תקופת הביניים**"), אילו הוראות חוק התיאומים היו חלות לגבי אותה תקופה. הכוונה היא לשטרי הון ואג"ח שהנפיק חבר בני אדם אחר, שהוגדרו כנכס קבוע לעניין חוק התיאומים (דהיינו, שהונפקו לתקופה של שנה אחת לפחות והריבית השנתית עליהם אינה עולה על 30% משיעור עליית המדד בשנת המס).

5. התקנות לקביעת שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה

5.1 דרך קביעת שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפי בסיס נומינלי

תקנות מס הכנסה לקביעת שיעור הריבית המינימלי לפי סעיף 3(ט) לפקודה קובעות, ששיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה יהיה לפי **שיעור נומינלי** שנתי. שיעור זה יעודכן מידי שנה, בהתאם למנגנון שיפורט להלן.

לגבי הלוואות שניתנו לעובד ממעביד שאינו חבר בני אדם שהעובד הוא בעל שליטה בו, שיעור הריבית לעניין הסעיף הוא שעור עליית המדד ובלבד שיתרת קרן ההלוואה בתקופת הזקיפה **אינו עולה על 7,800 ש"ח** (סכום מעודכן לשנת 2021). יש לציין, שדי בכך שההלוואה לעובד עולה על הסכום האמור ולו במעט, כדי שכל ההלוואה תחוייב בריבית 3(ט) המלאה.

"תקופת זקיפה"-

(א) אצל מי שהפרש הריבית הינו הכנסת עבודה- כל חודש בתקופה שבין יום קבלת ההלוואה לבין יום גמר פרעון יתרת קרן ההלוואה.

(ב) אצל מי שהפרש הריבית הינו הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(4) לפקודה- כל שנת מס, או חלק ממנה, שבין יום קבלת ההלוואה לבין יום גמר פירעון יתרת קרן ההלוואה.

<u>הערות</u>

(א) שיעור הריבית השנתי שנקבע בתקנות אינו קבוע והוא יעודכן מידי שנה, בהתאם לשיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור על-ידי הבנקים שמפרסם בנק ישראל לפי ההגדרה "שיעור עלות האשראי המרבי" בסעיף 5 לחוק הסדרת הלוואות חוץ בנקאיות, התשנ"ג-1993, שפורסם לאחרונה לפני חודש דצמבר בשנה פלונית. על מנת לעדכן שיעור זה, על שר האוצר לפרסם את שיעור הריבית המעודכן.

(ב) **על פי פרוטוקול מישיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 20 ביוני 2011, עמדת נציגי המע"מ ברשות המסים היא, שהשיעור לפי סעיף 3(ט) <u>כולל</u> כבר את שיעור המע"מ. לפיכך, לאחר חישוב הריבית לפי תקנות מס הכנסה, יש לחלץ מתוך הסכום שמתקבל את סכום המע"מ.**

גם בהוראות חב"ק מס הכנסה לגבי סעיף 3(ט) לפקודה, הובעה עמדה דומה: "לגבי הלוואות לעובדים, סכום הריבית שנקבע בתקנות כולל את סכום מס ערך מוסף, החל על הריבית במועד פרעונה".

(ג) ניתן ליישם את ההוראות לעניין הריבית לפי סעיף 3(ט) באחת משתי האפשרויות הבאות: (1) חיוב בריבית רעיונית באמצעות תלוש המשכורת של העובד, דהיינו העובד אינו משלם למעביד את הריבית בפועל, אלא רק את המס החל על השווי שנקבע בתקנות; (2) חיוב העובד בריבית בפועל (שאינה נמוכה מהריבית שנקבעה בתקנות). במקרה שכזה על המעביד לרשום את הריבית שקיבל מהעובד כהכנסה.

5.2 שיעורי הריבית לעניין סעיף 3(ט) בשנת 2021 ובשנים האחרונות

על פי המנגנון לעדכון שיעור הריבית המינימלית לעניין סעיף 3(ט) שהוסבר לעיל, נקבע ששיעור הריבית השנתית לשנת 2021 הינו 3.26%.

לגבי הלוואות שניתנו לעובד (ממעביד שאינו חבר בני אדם שהעובד הוא בעל שליטה בו), כאשר יתרת קרן ההלוואה אינה עולה על 7,800 ש"ח (בשנת 2021), שיעור הריבית לעניין הסעיף הינו שעור עליית המדד.

להלן נתונים מעודכנים לשנים האחרונות, לגבי הריבית המינימלית ותקרת ההלוואות לעובד שמאפשרת חיוב ריבית בגובה שיעור עליית המדד:

השנה	שיעור הריבית המינימלית השנתית (כולל מע"מ)	סכום התקרה לעובד המאפשר חיוב ריבית בשיעור עליית המדד (ש"ח)
2021	3.26%	7,800
2020	3.49%	7,800
2019	3.41%	7,800
2018	3.48%	7,680
2017	3.41%	7,680
2016	3.41%	7,680

6. הוראות סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה

6.1 הנוסח של סעיף 3(י) לפקודה

סעיף 3(י) לפקודה קובע, שאם ניתנת הלוואה ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שנקבע בתקנות, יראו את הפרש הריבית **כהכנסה בידי** נותן ההלוואה, ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה למקבל ההלוואה.

סעיף 3(י) לפקודה תוקן בעשור האחרון פעמיים: תיקון 164 לפקודה[37] שתחולתו החל מיום 1 בינואר 2008 ותיקון 185 לפקודה[38] שרוב תחולתו ביום 11 באוגוסט 2011. לאחר התיקונים הנ"ל קובע נוסח הסעיף כיום כדלקמן:

"אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בידי נותן ההלוואה ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לבין מקבל ההלוואה; לעניין פסקה זו -

"ריבית" - לרבות הפרשי הצמדה;

"הלוואה" - לרבות כל חוב שאיננו אחד מאלה:

(1) חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים;

(2) - (3)בוטלו;

(4) הלוואה שסעיף קטן (ט) חל עליה;

(5) - (7)בוטלו;

(8) הלוואה שנתן מוסד ציבורי, כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה לשם מטרתו הציבורית;

(9) הלוואה שהיא עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א;

---

[37] *ס"ח 2136 מיום 6 במרץ 2008.*
[38] *ס"ח 2312 מיום 11 באוגוסט 2011.*

(10) הלוואה שאינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי, שנתן חבר בני אדם לחבר בני אדם שבשליטתו כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של חמש שנים לפחות, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה והפירעון נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרכוש בפירוק;

(11) שטרי הון ואגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם אחר, בתנאים הקבועים בפסקה (5) שבהגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;

(12) הלוואה שנתן אדם עד יום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007) שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה לא היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, והוראות פרק ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה לא יחולו בקביעתה;

"יחסים מיוחדים" - לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

"שליטה" - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-5% או יותר, באחד או יותר מאמצעי השליטה, ביום אחד לפחות בשנת המס, ולעניין פסקה (10) להגדרה "הלוואה" - החזקה ב-25% לפחות מכוח ההצבעה או מהזכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס.

"אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" - כהגדרתם בסעיף 88;

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 76(ד). "

6.2 דגשים והסברים לגבי נוסח הסעיף כיום לעומת הנוסח טרם תיקון מס' 164 ותיקון מס' 185

(א) עד לתיקון 164 נקבע שהסעיף חל על כל אדם (לרבות חבר בני אדם) שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או שהוראות פרק ב' לחוק התיאומים חלים בקביעתה. התיקון השמיט כמובן את ההתייחסות לחוק התיאומים שבוטל החל מיום 1 בינואר 2008 והחיל את הסעיף לגבי כל חבר בני אדם שנתן הלוואה, ללא כל קשר אם חלה עליו חובת ניהול פנקסים בשיטה הכפולה. ואולם בתיקון 185 נוספה פסקה (12) הקובעת שסעיף 3(י) לא יחול על הלוואה שנתן אדם עד ליום 31 בדצמבר 2007 שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה לא היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, והוראות פרק ב' לחוק התיאומים בשל אינפלציה לא חלו בקביעתה.[39]

(ב) הפרש הריבית - נחשב ערב תיקון 164 להכנסה מיוחדת החייבת במס בשיעור של 40%, ללא כל זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם בשל המס. התיקון קבע, שהפרש הריבית ייחשב כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה (הכנסת ריבית) בידי נותן ההלוואה, ואין כל מגבלה לגבי פטור, ניכוי או קיזוז כנגד הכנסה זו (מלבד המגבלות הרגילות שבפקודה החלות על קיזוז כנגד הכנסה מריבית לפי סעיף 2(4), כגון איסור על קיזוז הפסדים עסקיים מועברים כנגד הכנסה זו). גם שיעור המס המיוחד של 40% בוטל ועל כן הפרש הריבית יהיה חייב בשיעור מס חברות רגיל.

(ג) בתיקון 164 בוטלה הקביעה שקבעה שמקבל הלוואה שחל עליה סעיף 3(י), לא יהא זכאי לפטור, ניכוי או קיזוז כלשהם בשל המס שחל על נותן ההלוואה.

(ד) בוטל הסייג שהיה לפני תיקון 164, לתחולת סעיף 3(י) על הלוואה שעל פי חוק התיאומים, היתה נכס קבוע בידי המלווה.

---

[39] הוספת פסקה זו נועדה לתקן עיוות שנוצר בתיקון 164 לפקודה (שחוקק במקביל לביטולו של חוק התיאומים) ובו נקבע שסעיף 3(י) לפקודה יוחל גם על כל חבר בני אדם שנתן הלוואה. כתוצאה מכך, הסעיף החל לחול גם על חבר בני אדם שאינו חייב לנהל ספרים בשיטה הכפולה, כגון חברת החזקה שנתנה הלוואה ללא ריבית ועד לאותו מועד (31.12.2007), סעיף 3(י) לא הוחל לגביה.

(ה) בתיקון 185 צומצמה תחולת הסעיף, כך שהוא יחול רק לגבי הלוואה בין צדדים שמתקיימים ביניהם "יחסים מיוחדים". ההנחה היא כי אדם לא נותן הלוואה ללא ריבית או בשיעור ריבית הנמוך משיעור הריבית הנהוג בשוק, אלא אם כן מתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה למקבל ההלוואה.

לעניין זה הוגדרו "**יחסים מיוחדים**" כך: *"לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר".*

לעניין זה תוקנה הגדרת "**שליטה**" כ"*החזקה של 5% או יותר, במישרין או בעקיפין, באחד או יותר מאמצעי השליטה, ביום אחד בשנת המס, בחבר-בני-אדם אחר", ולעניין פסקה (10) להגדרה "הלוואה" - החזקה ב- 25% לפחות...*"

כלומר, השינוי בהגדרת "שליטה", כאמור לעיל, לא יחול על הלוואה שחלה עליה פסקה (10), לגביה תמשיך לחול הגדרת השליטה בנוסחה ערב התיקון, דהיינו, 25% לפחות מכוח ההצבעה או מזכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס.

(ו) תיקון 185 צמצם את הגדרת ההלוואה תוך ביטול חלק מסוגי ההלוואות בהגדרה שהיתה עד לאותו מועד, למשל חוב מס או הלוואה שנתן מוסד כספי במהלך העסקים הרגיל, שכן אין מדובר בהלוואה בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים.

(ז) בתיקונים 164 ו- 185 נוספו סעיפים (9) עד (12) לגבי מקרים הממעטים את הגדרת הלוואה שעליה יחול הסעיף.

7. התקנות לקביעת שיעור ריבית מינימלי לעניין סעיף 3(י)

תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)), התשמ"ו-1986 (להלן- "**התקנות**"), בנוגע לאופן קביעת שיעור הריבית המינימאלי שיחול על נותן הלוואה, אשר חלות לגביה הוראות סעיף 3(י) לפקודה, קובעות כך:

7.1 במקרה הרגיל - ריבית נומינלית בשיעור שמתעדכן מידי שנה

שיעור הריבית המינימאלי לעניין סעיף 3(י) לפקודה - 3.3% לשנה, ואולם, שיעור ריבית זה יתעדכן מידי שנת מס ויעמוד על 75% משיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד, הניתן על-ידי הבנקים, כפי שיפורסם על-ידי בנק ישראל בסמוך לפני חודש דצמבר של שנת המס הקודמת. על פי התקנות, שר האוצר צריך לפרסם ברשומות את שיעור הריבית המעודכן.

שיעור זה לא יחול במקרה של מתן הלוואה שמומנה מהלוואה שנתקבלה בתנאים זהים או במקרה של הלוואה במטבע חוץ (ראה בסעיפים הבאים).

<u>עדכון שיעורי הריבית</u>: בהתאם לאמור לעיל, להלן שיעורי הריבית המעודכנים לכל אחת משנות המס האחרונות:

השנה	שיעור הריבית המינימלית השנתית (כולל מע"מ)*
2021	2.45%
2020	2.62%
2019	2.56%
2018	2.61%
2017	2.56%
2016	2.56%

* בדומה לנאמר לגבי שיעור הריבית לפי סעיף 3(ט), **עמדת רשות המסים הינה, שגם בריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה כלול כבר רכיב מע"מ.** בהתאם, לאחר חישוב הריבית על פי התקנות, יש לחלץ מתוך הסכום שמתקבל את המע"מ.

7.2 אם ההלוואה שניתנה על-ידי הנישום, מומנה באמצעות הלוואה אחרת בתנאים זהים

על מנת להקל על נישומים היכולים לקבל מצד ג' הלוואה זולה ולהעניקה בתנאים זהים לצד קשור (להלן - "**הלוואה בתנאים זהים**"), נקבע, כי בהתקיים התנאים המצטברים הבאים, המלווה ימוסה על הריבית שקיבל בפועל (הריבית הנקובה בהלוואה שנתן) ולא על הריבית הרגילה הנקובה בתקנות:

(1) ההלוואה לא נתקבלה מ"קרוב" (כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה);

(2) סכום ההלוואה שנתקבלה על-ידי הנישום שווה או עולה על סכום ההלוואה שניתנה על ידו ושלגביה חלות הוראות סעיף 3(י) לפקודה;

(3) תנאי ההלוואה, שניתנה על-ידי הנישום, שעניינם מועדי הסילוק של הקרן ושל הריבית, ושיעור הריבית החל עליה, זהים לתנאי ההלוואה שקיבל;[40]

(4) ההלוואה נתקבלה על-ידי הנישום בסמוך למועד מתן ההלוואה- דהיינו 14 ימים או פחות לפני או אחרי יום מתן ההלוואה על ידו.

7.3 אם ההלוואה שנתן הנישום, ניתנה במטבע חוץ (ולא מתקיימים התנאים של הלוואה בתנאים זהים)

לעניין זה, "מטבע חוץ" מוגדר כ: דולר של ארה"ב; דולר קנדי; דולר אוסטרלי; אירו; לירה שטרלינג; פרנק שוויצרי; רנד דרום אפריקני; ין יפני.

במקרה כזה, שיעור הריבית המינימאלי לעניין סעיף 3(י) לפקודה יהא שיעור השינוי בשער החליפין של אותו מטבע חוץ בתוספת ריבית (בלתי צמודה) **בשיעור של 3% לשנה**[41]. אפשרות זו נקבעה על מנת להקל על הלוואות שניתנו במט"ח ולמנוע חשיפה מטבעית של המלווה.

על פי לשון התקנות, האמור לעיל, חל לכאורה רק על הלוואות שניתנו במטבע חוץ ולא על הלוואות שקליות הצמודות לשער החליפין של מטבע חוץ (לגבי האחרונות יחול שיעור הריבית הנומינלי של 2.45% לשנה (בשנת 2021) או שיעור הריבית הנקוב בהלוואה שניתנה, לפי העניין, כמפורט בסעיפים 7.1 ו-7.2 לעיל).

7.4 להלן ריכוז בטבלה של שיעורי הריבית המינימאליים לפי סעיף 3(י):

סוג ההלוואה	שיעור הריבית המינימאלי השנתי
הלוואה שקלית (לרבות הלוואה שקלית הצמודה לשער החליפין של מטבע חוץ, אך למעט הלוואות מהסוגים המפורטים להלן)	2.45% בשנת 2021
ההלוואה שניתנה <u>מומנה</u> באמצעות הלוואה בתנאים זהים	שיעור הריבית (לרבות הפרשי הצמדה) שנושאת ההלוואה, שקיבל הנישום המלווה כאמור.
הלוואה שניתנה במטבע חוץ (למעט אם היא מומנה באמצעות הלוואה בתנאים זהים)	שיעור השינוי בשער החליפין של מטבע החוץ, שבו ניתנה ההלוואה, בתוספת ריבית (בלתי צמודה) בשיעור של 3% לשנה.

[40] *חל גם במקרה שההלוואה שנתן וההלוואה שקיבל ניתנו באותו מטבע חוץ.*
[41] *במקרה של הלוואה במטבע חוץ, שיעור הריבית של 3% הינו קבוע ולא נקבע לו מנגנון עדכון.*

3.4 זיכוי ממס בשל תרומות למוסדות ציבור

1. רקע - זיכוי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

על-פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, ניתן לקבל זיכוי ממס בשל תרומה לקרן לאומית או למוסד ציבורי, כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה, כדלקמן:

- אצל נישום שהוא יחיד - זיכוי מס בשיעור 35%;
- אצל נישום שהוא חבר בני-אדם - זיכוי מס בשיעור מס החברות (23% בשנת המס 2021).

החל מיום 1 בינואר 2012 (תיקון 194 לפקודת מס הכנסה) הזיכוי מותנה בכך, שסכום התרומה המינימלי עלה על 180 ש"ח (להלן: "**סכום התרומה המינימלי**"), ושהסכום המקסימלי שבגינו יינתן זיכוי לא עלה על 9,000,000 ש"ח (להלן: "**סכום התקרה**") או על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, לפי הנמוך מביניהם (להלן ביחד: "**תקרת הזיכוי**"). **סכומים אלו יעודכנו לשיעור עליית המדד בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 120ב לפקודה, בתחילת שנת המס שבה ניתנות התרומות.**

סכום תרומה העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי. דהיינו, סכום התרומות ששולם בשנה מסוימת, לא אובד בגלל המגבלה של סכום התקרה או בשל הכנסה חייבת נמוכה מידי (או אפילו הפסד) באותה שנה, וניתן להעבירו לשלוש שנות המס הבאות.

על פי מנגנון ההצמדה למדד שנקבע בסעיף 46 לפקודה, סכום התקרה המעודכן לשנת 2021 הינו 9,294,000 ש"ח או 30% מההכנסה החייבת (הנמוך מביניהם). סכום התרומה המינימאלי המעודכן לשנת 2021- 190 ש"ח.

2. סכומים מוכרים בגין שנים קודמות ועמדת רשות המסים

סכומים מרביים לתרומות בשנים קודמות (בגין שנים שניתן לדרוש בגינן זיכוי בדוח המס לשנת 2020 בשל תרומות שלא נוצלו במלואן):

- שנת המס 2018- 9,211,000 ש"ח;
- שנת המס 2019- 9,322,000 ש"ח;
- שנת המס 2020- 9,350,000 ש"ח;

על-פי רשות המסים (הוראת ביצוע מס' 3/2001), יותר זיכוי רק בגין קבלה מקורית בה צוינו במפורש שם התורם (אלא אם היא בסכום שאינו עולה על 400 ש"ח וסכום התרומה הודפס מראש), המילה "תרומה" והטקסט הבא: "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה".

<u>הכרה בקבלה בגין תרומות שנשלחו כ"מסמך ממוחשב"- הודעת רשות המסים מיום 29 במרץ 2018</u>
קבלה ממוחשבת היא קבלה שנשלחה כ"מסמך ממוחשב". מסמך ממוחשב הינו קובץ שנשלח באמצעים ממוחשבים כגון דואר אלקטרוני. בסעיף 18ב להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973, נקבע כי בעת הדפסת קבלה שהינה מסמך ממוחשב יופיעו המילים "מסמך ממוחשב" בצורה בולטת לעין. הגדרת מסמך ממוחשב והתנאים למשלוח תיעוד כמסמך ממוחשב מפורטים בחוזר מס הכנסה 24/2004 כאמור. מסמך מסוג זה, אינו חייב להיות חתום ידנית על-ידי מקבל התרומה אלא די בחתימה אלקטרונית שניתן לזהותה על-ידי בדיקת הקובץ שנשלח לתורם.

מאחר שמדובר במסמך ממוחשב שנשלח לתורם הרי שאין משמעות לכיתוב כגון "מקור" או "נאמן למקור" על גבי הקבלה ולכן יש להקפיד שהקבלה תישא את פרטי התורם במלואם. לאור האמור, כאשר מתקבלת קבלה בגין תרומה שעליה מצוין באותיות בולטות לעין המילים "מסמך ממוחשב" ומפורטים בה פרטי התורם במלואם- הרי שניתן לראות בקבלה כאמור אסמכתא לצורך קבלת זיכוי בגין תרומה.

במקרים חריגים, בהם פקיד השומה סבור כי יש מקום להעמיק את הבדיקה מטעמים שונים (סכומים מהותיים, חשד בדבר נכונות המסמך וכיוצ"ב), ניתן יהיה להעמיק את הבדיקה ואף לשקול דרישת הקובץ המאמת את החתימה האלקטרונית. לשם כך ניתן להיעזר במחלקת ביקורת ממוחשבת.

3. דוגמא לחישוב של זיכוי בגין תרומה (באלפי ש"ח)

הדוגמא מובאת לצורך המחשה בלבד, ויש להביא בחשבון שסכום התקרה לשנות המס העתידיות 2022-2023 יעודכן בתחילת כל שנת מס.

א	ב	ג	ד	ה=ג+ד	ו=30%*ב	ז	ח	ט=ח-ה
שנת המס	**הכנסה חייבת**	**תרומה שוטפת**	**תרומה מועברת משנים קודמות**	**סה"כ תרומות**	**תקרת 30%**	**סכום התקרה הנקוב בסעיף 46**	**תקרת הזיכוי בפועל (1)**	**עודף לזיכוי בשנים הבאות (2)**
2018	3,000	1,200	0	1,200	900	9,211	900	300
2019	4,000	1,000	300	1,300	1,200	9,322	1,200	100 (3)
2020	50,000	9,750	100	9,850	15,000	9,350	9,350	500 (4)
2021	1,300	-	500	500	390	9,294	390	110 (5)
2022	200	70	110	180	60	9,294	60	120 (6)
2023	הפסד	-	120	120	-	9,294	-	70 (7)

<u>הערות</u>:

(1) הנמוך מבין טורים: ה, ו, ז.

(2) בהתאם להוראת ביצוע 3/2001, החישוב נעשה לפי FIFO, קרי - תחילה ניצול הזיכוי בשל עודף התרומות המועברות משנים קודמות והיתרה מיוחסת לתרומות בשנה השוטפת.

(3) המקור משנת 2019.

(4) המקור משנת 2020.

(5) בשנת 2021 לא היו תרומות שוטפות. המקור משנת 2020.

(6) מקורם של 70 אלפי ש"ח בשנת 2022 ומקורם של ה-50 אלפי ש"ח הנותרים בשנת 2020.

(7) ה-50 אלפי ש"ח שמקורם בשנת 2020 אינם יכולים לעבור לשנת 2024. המקור של ה-70 אלפי ש"ח שעוברים לשנת 2024 הינו בשנת 2022.

4. אישור למעביד למתן זיכוי לעובדיו בשל תרומות, באמצעות תלוש שכר- הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 7/2012

בשנת 2012 פרסמה רשות המסים את הוראת ביצוע 7/2012 בנושא אישור למעביד למתן זיכוי לפי סעיף 46 לפקודה לעובדיו, באמצעות תלוש שכר.

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה מתיר לאדם שתרם סכום כסף לקרן לאומית או למוסד ציבורי, לקבל זיכוי ממס בשיעור מסוים מסכום התרומה. פקיד השומה רשאי, על-פי בקשת העובד, להורות למעביד להקטין את ניכוי המס או להימנע מניכוי מס כאשר לעובד מגיע זיכוי בגין תרומה, כאמור. בעבר פורסמו כללים לעניין הרשאת מעבידים אשר מעוניינים לתת לעובדיהם זיכוי מכוח סעיף 46 לפקודה.

עניינה של הוראת הביצוע הינו הרחבת וייעול ההסדר למתן הרשאה למעבידים לצורך זיכוי לעובדיהם לפי סעיף 46 לפקודה. הוראת הביצוע מפרטת את התנאים והדרישות לצורך מתן הרשאה למעבידים המעוניינים להעביר לעובדיהם זיכוי לפי סעיף 46 לפקודה, בגין תרומות שתרמו, באמצעות תלוש השכר, ללא צורך של העובדים התורמים להגיע למשרד השומה לקבלת החזר המס. סכום התרומה המרבי שבגינו המעביד רשאי להתיר זיכוי מוגבל ל-25,000 ש"ח לתורם, ואילו הסכום המזערי בהתאם לקבוע במסגרת סעיף 46 לפקודה.

עובד שמעבידו בחר להצטרף להסדר שנקבע בהוראת הביצוע, רשאי לבחור אם לקבל את החזר המס באמצעות פניה לפקיד השומה באופן עצמאי באמצעות בקשה להחזר מס, או באמצעות מעבידו.

5. תרומה לעמותות לשם הצלת חיים של אדם מסוים

דוח הסיכום של פעילות החטיבה המקצועית לשנת 2019 מביא סקירה של חקיקה, פסיקה ופרסומים מקצועיים שפורסמו בשנה החולפת, וכן התייחסות גם להנחיות והחלטות שטרם פורסמו באופן רשמי לציבור.

בין היתר, מובא שם "**נוהל תרומה לעמותות לשם הצלת חיים של אדם מסוים**". להלן ציטוט מלא של הנוהל:

"למחלקה מגיעות לעיתים פניות דחופות לאישור סעיף 46 לצורך גיוס תרומות להצלת חיים של אדם מסוים. דבר זה מתנגש עם כוונת המחוקק בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה שבו נקבע כי מוסד ציבורי חייב לפעול למען מטרה ציבורית שמשרתת את הכלל ולא במטרה לפעול למען אדם אחד או מספר אנשים מסוימים. יחד עם זאת, לאור רגישות הנושא, הבהרנו לפונים את עמדת רשות המסים תינתן אפשרות לנתב את כספי התרומות שיתקבלו לעמותה קיימת העוסקת בתחומי הצלת חיים או סעד, לפי בחירתם. הכספים שהתורמים יעבירו לאותה עמותה שנבחרה יוכרו לצורך זיכוי ממס לפי סעיף 46, העמותה תנהל את כספי התרומות בקרן ייעודית שכל מטרתה להציל את חייו של האדם המסוים ובתום הצורך בכך הכספים שיוותרו בקרן הייעודית יועברו לכלל מטרותיה. אישור לפעולה במתווה שלעיל מותנה בהודעה בכתב ומראש ליחידתנו לאיזה עמותה ינותבו כספי התרומה. התועלות הגלומות מעמדתנו שהתורמים להצלת חייו של אדם מסוים יוכלו לתרום לשם כך באופן מידי ולקבל זיכוי ממס בגין תרומתם."

3.5 חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים לשנת המס 2021

מצ"ב טבלה המרכזת את התנאים לחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה, לפי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

התוספת להוראות שחלה	סוגי הנישומים	תנאים לחיוב במערכת חשבונות כפולה המחייבים בניכוי במקור ע"פ הצו (התנאים אינם במצטבר)
א	יצרנים	מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ש"ח או שמונה עשר מועסקים ומעלה.
ב	סיטונאים	מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ש"ח או ארבעה מועסקים ומעלה.
ג	קמעונאים	מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ש"ח או שבעה מועסקים ומעלה.
ד	קבלנים	עלות בניה או מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ש"ח.
ז	בעלי בתי-ספר לנהיגה	הכנסה מהפעלת 5 כלי-רכב ללימוד נהיגה או יותר.
ח	בעלי בתי-ספר	מספר התלמידים הממוצע עולה על 150.
ט	סוחרי מקרקעין	מחזור עסקים בתוספת עלות מלאי לסוף שנה קובעת עולה על 11,400,000 ש"ח.
ט	מתווכי מקרקעין	עמלה שנתית עולה על 620,000 ש"ח.
י	סוחרי רכב	מחזור עסקים עולה על 11,400,000 ש"ח.
י	מתווכי רכב	עמלה שנתית עולה על 460,000 ש"ח.
יא	נותני שירותים ואחרים	מחזור עסקים עולה על 2,150,000 ש"ח.
יא	מוסכים	מחזור עסקים עולה על 2,950,000 ש"ח.
יב	חקלאים	מחזור עסקים עולה על 5,100,000 ש"ח. שטח כולל של נטיעות העולה על 375 דונם.
יד	בעלי תחנות דלק	בעל תחנת דלק (המוגדר החל מיום 1 בינואר 2007 כמי שמוכר דלק רק באמצעות משאבת דלק המחוברת למערכת חשבונות ממוחשבת) העוסק במכירת דלק, ובמתן שירותי סיכה או רחיצה או בעל תחנת דלק העוסק במכירת דלק בלבד.
טו	סוכנות ביטוח	סוכן של חברת ביטוח המורשה להדפסת פוליסות ביטוח.
טז	יהלומנים	כל יהלומן פרט למי שעיקר עיסוקו עיבוד יהלומים מחומר גלם של אחרים או תיווך ביהלומים.

3.6 תקופת השמירה על מערכת החשבונות ומסמכים אחרים ושמירת תיעוד חוץ (לרבות דיווח על הוצאות עובדים) באמצעות סריקה ממוחשבת

על פי סעיף 25 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), נקבעו הוראות בדבר תקופת השמירה של מערכת החשבונות וכן מסמכים אחרים שברשות; אמצעי האחסון ומקום שמירתם. החל מיום 1 בינואר 2013 נקבעו כללים לשמירת תיעוד חוץ כמסמכים סרוקים ממוחשבים. ביום 14 בינואר 2020 פורסמה הודעת רשות המסים לגבי הקלה בניהול ספרים בנושא שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח על הוצאות עובדים - הנחיות להגשת בקשה להקלה.

להלן כללי השמירה וסקירת הודעת רשות המסים:

1. מערכת החשבונות שחובה לנהל (כמפורט בסעיף 3(א) להלן)

את מערכת החשבונות חובה לשמור במשך 7 שנים מתום שנת המס שאליה היא מתייחסת או במשך 6 שנים מיום הגשת הדוח לאותה שנת מס, הכל לפי המאוחר.

דוגמה לגבי שנת המס 2014 (השנה האחרונה הרלוונטית בדרך כלל לבדיקה):

המקרה	שנת המס	יום הגשת הדוח	יום סיום חובת השמירה
א'	2014	31.10.2015	31.12.2021 *
ב'	2014	31.05.2016	31.05.2022 **

* 7 שנים מתום שנת המס.
** 6 שנים מיום הגשת הדוח.

2. מסמכים אחרים שברשות (כמפורט להלן)

את המסמכים המפורטים בסעיף 3(ב) להלן, חובה לשמור במשך 3 שנים לפחות מיום הגשת הדוח על ההכנסה.

דוגמה לגבי שנות המס 2018 - 2017
(השנים האחרונות הרלוונטיות בדרך כלל לבדיקה)

המקרה	שנת המס	יום הגשת הדוח	יום סיום חובת השמירה
א'	2017	31.1.2019	31.1.2022
ב'	2018	31.8.2019	31.8.2022

3. הגדרת מערכת חשבונות ומסמכים אחרים לעניין תקופת השמירה

(א) מערכת החשבונות (שחובה לנהל) כוללת את:

(1) כל ספרי החשבון (לרבות כרטסת חשבונות) ותיעוד (תיעוד פנים ותיעוד חוץ), לרבות מערכת חשבונות ממוחשבת - שחובה לנהל על פי הוראות התוספת הספציפית לניהול פנקסים, החלה על עסק.

מערכת החשבונות הממוחשבת כוללת גם את התוכנה, טבלאות העזר (כגון טבלאות לתרגום שערי מטבע, טבלאות לניכוי במקור וכיוצ"ב) ואמצעי אחסון ממוחשבים (כגון - סרטים מגנטיים, תקליטורים, דיסקים אופטיים וכיוצ"ב), למעט קובץ זמני (קובץ המשמש כטיוטה בלבד, להבדיל מקובץ קבוע - שבו אין אפשרות למחוק רשומה והרשומות מוספרו באופן אוטומטי במספור עוקב, כשרצף המספרים העוקבים, נשמר מעיבוד לעיבוד במשך שנת המס).

(2) מסמכים נוספים שלגביהם נקבע בהוראות שיש לשמרם יחד עם מערכת החשבונות, כגון: העתקים או ספחים של דוחות תקופתיים למס ערך מוסף; העתקי חשבונות שנתקבלו מהבנק לגבי תקבולים שלא נרשמו בספר קופה, מאחר שהופקדו בבנק ביום קבלתם או למחרתו; הוראה דומה קיימת לגבי ספר תקבולים ותשלומים, וכן מסמכים מסוימים שנערכו על-ידי קבלנים, סוחרי מקרקעין ורופאים.

(ב) מסמכים אחרים (מסמכים שברשות) כוללים:

מסמכים שאינם בגדר תיעוד חובה לפי ההוראות לניהול פנקסי חשבונות, ואינם חלק ממערכת החשבונות, (כמפורט בסעיף 25 בהוראות).

מסמכים אלה הם: מסמכים סטטיסטיים; הזמנות; רישומים פנימיים בין מחלקתיים; מקור תיעוד אשר נסרק למחשב לצורך משלוחו כמסמך ממוחשב; חוזים ופרוטוקולים, במידה שנוהג הנישום לערכם או לקבלם; תיעוד ופנקסים שאין חובה לנהלם על פי ההוראות, ואשר נוהלו, בין מרצון ובין מכוח דין אחר.

(ג) מסמכים מיוחדים:

בטרם השמדת מערכת חשבונות ומסמכים אחרים שברשות, כאמור לעיל, ראוי לשקול ולבדוק אם לא רצוי לשמור בעסק מעבר לתקופות שלעיל, מסמכים מסוימים אשר עשויים להידרש בעתיד, גם מטעמים שאינם קשורים לדיני המס, כגון - מסמכים על רכישת נכסים (לרבות נכסי מקרקעין), חוזי שכירות, הסכמים והתקשרויות לטווח ארוך, מסמכים הקשורים בתנאי עבודה ושכר עובדים, מסמכים אשר קיימת בגינם תביעה תלויה בבית משפט ועוד.

(ד) מקום ואופן שמירת המסמכים:

ההוראות לניהול פנקסי חשבונות מחייבות להחזיק את הספרים במען העסק (בישראל, למעט אם נתקבל הסדר מס המתיר שמירת חלק ממערכת החשבונות בחו"ל) שצוין בדין וחשבון השנתי על ההכנסות (מותר להוציאם זמנית רק לשם ביקורת על-ידי רואי חשבון או לשם השלמת רישומים, עיון בהם או הצגתם או לשם מסירת עדות). מי שמחזיק את ספריו שלא במען, חייב להודיע על כך לפקיד השומה.

ההוראות לניהול פנקסי חשבונות קובעות כי מערכת חשבונות ממוחשבת תשמר על גבי אמצעי אחסון ממוחשבים, ובלבד שתתאפשר הפקה זמינה של פלט מודפס ופלט חזותי.

ההוראות מאפשרות לשמור מערכת חשבונות בצורת העתק צילומי ממוזער (מיקרופיש), אך זאת בתנאים מגבילים מסוימים (על פי המפורט בנספח ד' לסעיף 36 בהוראות לניהול פנקסים). החל מיום 1 בינואר 2013 ניתן לשמור תיעוד חוץ באמצעות סריקת המסמכים, בכפוף לעמידה בכל התנאים שנקבעו (ראה בסעיף 4 להלן).

גיבוי- יש לערוך גיבוי למערכת חשבונות ממוחשבת (למעט התוכנה לניהול מערכת החשבונות) אחת לרבעון. גיבוי כאמור יישמר במקום שעליו הודיע הנישום בכתב לפקיד השומה אשר שונה ממקום החזקת המערכת הממוחשבת של הנישום. עוד נקבע כי במערכת חשבונות ממוחשבת תתאפשר הפקה זמינה של פלט מודפס וחזותי של מערכת החשבונות הממוחשבת או כל חלק ממנה, וכן מגיבוי כאמור.

מסמך ממוחשב ששלח או קיבל הנישום, בחתימה אלקטרונית שבה נחתם, יישמר באמצעי אחסון ממוחשבים, כחלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות של הנישום.

לתשומת לבכם - הרישום במערכת החשבונות ייעשה באופן שהוא יישאר קריא וברור למשך התקופה הנדרשת לפי הוראות אלה. בהודעה לציבור מיום 3 בנובמבר 2009 של הרשות למסים, הופנתה תשומת לב לכך שחשיפת נייר טרמי למקור חום, יכולה לגרום לאובדן הפרטים המודפסים על גבי הנייר. לפיכך, נאמר בהודעה, שהוראות ניהול פנקסים מחייבות הן את עורכי תיעוד הפנים להפיק את התיעוד הנמסר ללקוח על גבי נייר באיכות הנדרשת בהוראות והן את ציבור המשתמשים לאחסון בתנאים נאותים, אשר יתרמו לשמירת התיעוד כאמור בהוראות. אי עמידה כאמור לעיל, יכול לגרום למשלוח הודעות על אי קבילות פנקסים וכן, לאי הכרה בהוצאות.

4. שמירת תיעוד חוץ כמסמכים סרוקים וממוחשבים

בקובץ התקנות 7196 מיום 27 בדצמבר 2012 פורסמו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (תיקון), התשע"ג-2012 (להלן: "**התיקון**") המעדכנות את הוראות שמירת מערכת חשבונות, כך שתתאפשר שמירה של תיעוד חוץ (שובר קבלה, תעודת משלוח, חשבונית, חשבונית מס, הודעת זיכוי, הזמנה - **שקיבל הנישום מגורם חוץ**) באמצעות סריקה ממוחשבת ושמירתה בארכיב דיגיטלי, כפי שיפורטו להלן.

רשות המסים פרסמה חוזר בנושא: חוזר מס הכנסה 9/2013: שינויים בהוראות ניהול ספרים- סריקת מסמכים וארכיב דיגיטלי.

(א) רקע:

(1) הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן: "**הוראות ניהול פנקסים**") מסדירות את אופן ניהול ספרים בידי בעל עסק.

(2) ההתפתחות בתחום תקשורת המחשבים והאפשרות להעברת קבצים בין מחשבים באיכות גבוהה, כמו גם, חקיקתו של חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001, באופן המאפשר את זיהויו הוודאי של החותם ואת הבטחת תוקפן המשפטי של הפעולות המתבצעות באופן אלקטרוני, הביאו את המחוקק לבצע תיקונים להוראות ניהול פנקסים המאמצות את ההתפתחויות הטכנולוגיות.

(3) ביוני 2003 ובינואר 2004, בוצעו תיקונים להוראות ניהול פנקסים אשר אפשרו, בתנאים מסוימים, לשלוח באמצעות תקשורת מחשבים שוברי קבלה, חשבוניות, חשבוניות מס, הודעת זיכוי. הוראות אלה התייחסו בעיקר **לשולח המסמכים**, היינו למנפיק של אותם מסמכים המהווים "תיעוד פנים" של הנישום. התיקון הנוכחי מתייחס לאופן שמירת המסמכים אצל המקבל.

(ב) תמצית הכללים לסריקת מסמכים וביעורם - נספח ו' להוראות ניהול פנקסים:

(1) **התיקון מאפשר לנישום לשמור את "תיעוד החוץ" שנתקבל אצלו וזאת בדרך של סריקה ממוחשבת של המסמכים.**

(2) ניתן לבצע סריקה ממוחשבת של: שובר קבלה, תעודת משלוח, חשבונית, חשבונית מס, הודעת זיכוי, הזמנה שקיבל הנישום מגורם חוץ, למעט אם הם התקבלו כקובץ ממוחשב. היינו, מסמך שהתקבל בידי הנישום כ"מסמך ממוחשב" חייב להישמר על-ידו כ"מסמך ממוחשב" והוראות אלו אינן חלות עליו. לשון אחרת, הוראות אלו חלות על המסמכים כאמור, שהתקבלו בידי הנישום באופן פיזי בלבד.

(3) תמצית הכללים לסריקת המסמכים:

- המסמך עבר תהליך של סריקה ממוחשבת.
- בקובץ המחשב הוספו בצורה בולטת לעין המילים "מסמך סרוק".
- קובץ המחשב נחתם בחתימה אלקטרונית מאושרת של הנישום או מי מטעמו, כאישור לכך שמסמך המקור נסרק בשלמותו;
- אדם נוסף בדק שמסמך המקור זהה לקובץ המחשב שנסרק וחתם בחתימתו האלקטרונית המאושרת כאישור לכך.
- ננקטו באופן סדיר אמצעי הגנה סבירים מפני חדירה לקובץ המחשב ומפני שיבוש בעבודת המחשב העלולים לפגום בנאמנות קובץ המחשב למקור.

(4) נישום רשאי **לבער מסמך** סרוק בתנאים אלה:

- קובץ המחשב שהוא תוצר הסריקה נשמר כחלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות של הנישום, **בארכיב דיגיטלי** בהתאם לכללים שנקבעו לעניין זה בהוראות ניהול ספרים (נספח ז' שבסעיף 36);
- הוגש דוח בהתאם לסעיף 131 לפקודה - לאותה שנת מס;
- לעניין מנכה כאמור בסעיף 166 לפקודה - הוגש הדוח לגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי (טופס 0856), במועד ובדרך הקבועים בסעיף האמור;
- הנישום (לרבות בעלי זכויות ומנהלים בתאגיד) לא הורשע בעבירה על חוקים מסוימים מהתחום הכלכלי והמיסויי.
- פנקסי החשבונות המתייחסים לאותה שנת מס לא נמצאו כבלתי קבילים או שאינם נושאו של הליך תלוי ועומד לפי סעיף 130(ד), (ח) או (יא) או סעיף 145ב לפקודה.

(ג) תמצית כללים לניהול ארכיב דיגיטלי- נספח ז' להוראות ניהול פנקסים: [42]

- הארכיב הדיגיטלי יאפשר למשתמש לבצע לכידה של רשומות אלקטרוניות ושמירתן למשך התקופה הנדרשת לפי הוראות אלה.
- בעת תהליך הלכידה יתווסף לרשומה האלקטרונית מידע נלווה אשר יאפשר את אחזורה על פי אחד מהמאפיינים שפורטו בסעיף 3 לנספח ז'.
- הארכיב הדיגיטלי צריך להיות בעל מנגנון חיפוש הכולל דרישות כמפורט בסעיף 4 לנספח ז'.
- משתמש לא יהיה רשאי לעשות אחד מאלה, לאחר הלכידה:
  1. לשנות את המידע הנלווה שהתווסף לרשומה אלקטרונית;
  2. למחוק רשומה אלקטרונית או לסמן אותה כמחוקה;
- מנהל מערכת יהיה רשאי לעשות כל אחד מאלה, לאחר הלכידה:
  1. לשנות את המידע הנלווה שהתווסף לרשומה אלקטרונית;
  2. לסמן רשומה אלקטרונית כמחוקה.

[42] *ראה הגדרות המינוחים בנספח ז' להוראות ניהול פנקסים.*

- הארכיב הדיגיטלי יאפשר הפקת פלט חזותי או פלט מודפס של כל אחת מהרשומות האלקטרוניות, כולל המידע הנלווה שלהן, בין כתוצאה מעיון ישיר ובין כתוצאה מבחירת רשומה מתוך רשימה שהוצגה אגב חיפוש.

- הארכיב הדיגיטלי ישמור את החתימה הדיגיטלית שבה נחתם מסמך, ויהיה ניתן לאחזר מידע מתוך החתימה, בכל עת, לרבות תקופת החתימה.

- הארכיב הדיגיטלי יאפשר יצוא של כל אחת מהרשומות האלקטרוניות ויהיה מצויד בכלי המרה המסוגל לתרגם את הרשומות, לרבות המידע הנלווה שלהן, לקובץ בעל מבנה טבלאי בפורמט מקובל; בחירת הרשומות האלקטרוניות להמרה צריכה להתבצע באופן דומה לחיפוש שהוגדר לעיל (מנגנון חיפוש).

- הארכיב הדיגיטלי ינהל, באופן אוטומטי, קובץ יומן אירועים (LOG), שלא ניתן למחיקה או לשינוי, ויאפשר יצוא של קובץ זה לקובץ בעל מבנה טבלאי בפורמט מקובל.

- הארכיב הדיגיטלי יצויד במערכת גיבוי ושחזור של כל הרשומות האלקטרוניות לרבות המידע הנלווה שלהן, ובלבד שפעולות כאמור יתאפשרו למנהל המערכת בלבד.

תחילתן של הוראות אלה ביום 1 בינואר 2013.

5. הקלה בניהול ספרים בנושא שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח על הוצאות עובדים - הנחיות להגשת בקשה להקלה

ביום 14 בינואר 2020 פורסמה הודעת רשות המסים לגבי הקלה בניהול ספרים בנושא שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח על הוצאות עובדים - הנחיות להגשת בקשה להקלה.

בשנים האחרונות נכנסו לשימוש מערכות דיגיטליות מתקדמות לניהול, דיווח ובקרה של הוצאות עובדים בארץ ובחו"ל. במערכות אלו נדרשים העובדים לדווח לחברה המעסיקה על הוצאותיהם השונות, במסגרת עבודתם, הוצאות כגון: טיסות, ארוחות, נסיעה במוניות וכיוצא באלה.

כללי שמירת תיעוד החוץ (האסמכתא לדרישת ההוצאה) נקבעו בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ("**ההוראות**"). ההוראות קובעות כי ניתן לשמור תיעוד חוץ שהוא מסמך, כתוצר של סריקה ממוחשבת, אם סריקת המסמכים המקוריים נעשתה בהתאם לכללים שנקבעו בנספח ו' להוראות, וכן קובץ המחשב שהוא תוצר הסריקה, נשמר כחלק בלתי נפרד ממערכת החשבונות של הנישום, בארכיב דיגיטלי בהתאם לכללים שנקבעו בנספח ז' להוראות כאמור.

ביעור מסמכי המקור מתאפשר בהתקיים מספר תנאים המנויים בסעיף 2 לנספח ו' להוראות, המתייחסים בין היתר לאיכות תהליך הסריקה, שמירת המסמכים בארכיב דיגיטלי והגשת הדוח לאותה שנת המס.

לאור האמור, בעת שימוש במערכת דיגיטלית לדיווח ובקרה על הוצאות עובדים, נדרשים העובדים לסרוק את האסמכתא עבור ההוצאה למערכת הדיווח של החברה המעסיקה על מנת לקבל החזר כספי, והחברה המעסיקה מחויבת לשמור מסמכים אלו בהתאם להוראות.

כחלק ממדיניות רשות המסים להתאמת חוקי המס והוראות ניהול פנקסים להתפתחויות הטכנולוגיות כיום, מפורסמים במסמך זה התנאים לקבלת הקלה על פי סעיף 130(א)(2) לפקודת מס הכנסה בדבר סריקה וביעור של מסמכים שלא בהתאם לנספח ו' להוראות, בעת שימוש במערכת דיגיטלית כאמור.

יובהר כי הכללים המפורטים מתייחסים אך ורק לדרכי שמירת האסמכתאות בגין ההוצאות ואינם מתייחסים למהות ההוצאה והסכום המותר בניכוי כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972.

בהנחיות נקבע מה תכלול המערכת הדיגיטלית לדיווח הוצאות עובדים.

תנאים לקבלת הקלה לשימוש במערכת דיגיטלית לדיווח הוצאות עובדים: (1) חברות שמספר העובדים בהן עולה על 50 עובדים; (2) דיווח על הוצאה שהוצאה על-ידי עובד עבור המעסיק ומשופה על-ידי המעסיק; (3) סכום ההוצאה במסמך סרוק אחד לא יעלה על 3,000 ש"ח; (4) שימוש במערכת הדיגיטלית כמופרט בהנחיות.

ההנחיות כוללות גם התייחסות לתהליך הדיווח על החזר ההוצאה במערכת הדיגיטלית (סעיף ג' להנחיות), בקרות ודוחות מובנים במערכת ואופן הגשת הבקשה להקלה (סעיף ד').

פרק 04

מיסוי יחידים: חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה, חישוב נפרד לבני זוג, קביעת תושבות, עולים חדשים, תגמול הוני, נאמנויות

פרק 4 - מיסוי יחידים: חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה, חישוב נפרד לבני זוג, קביעת תושבות, עולים חדשים, תגמול הוני, נאמנויות

4.1 מיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה: "חברות ארנק", משיכות כספים ושימוש בנכסים, רווחים בלתי מחולקים (תיקון 235 לפקודת מס הכנסה) 89

4.2 הזכאות לחישוב נפרד במיסוי הכנסות בני-זוג 101

4.3 קביעת תושבות בישראל 102

4.4 מיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים 108

4.5 תגמול הוני לעובדים ומנהלים 114

4.6 מיסוי נאמנויות 122

4.1 מיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה: "חברות ארנק", משיכות כספים ושימוש בנכסים, רווחים בלתי מחולקים (תיקון 235 לפקודת מס הכנסה)

להלן מבנה החוזר:

הנושא	סעיף בפקודה	מספרי הסעיפים בחוזר זה
הקדמה כללית		1
מיסוי משיכת כספים או שימוש בנכסים על-ידי בעל מניות מהותי יחיד (לרבות תאגיד שקוף)	3(ט1)	2-15
מיסוי "חברות ארנק"	62א	16-19
מתן סמכות לראות ברווחים של חברת מעטים שלא חולקו כאילו חולקו	77	20
הוראת שעה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בתקופה 30.9.2017 - 1.1.2017		21

הקדמה כללית

1. ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם בספר החוקים 2592, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "החוק" או "התיקון").

החוק כולל, בין היתר, גם פרק העוסק במיסוי חברת מעטים ובעל מניות מהותי בה המטפל בתופעת ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי החלה על חברות (תיקון מס' 235 לפקודת מס הכנסה- ראו סעיפים 97-94 בחוק).

פרק זה כולל את המרכיבים הבאים:

(1) **מיסוי משיכת כספים או שימוש בנכסים על-ידי בעל מניות מהותי יחיד** (לרבות תאגיד שקוף)[43]- הוספת סעיף 3(ט1) לפקודה;

(2) **מיסוי "חברות ארנק"**: ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה תיחשב כהכנסתו של היחיד- הוספת סעיף 62א לפקודה;

(3) **מתן סמכות לראות ברווחים של חברת מעטים שלא חולקו כאילו חולקו:** תיקון סעיף 77 לפקודה;

(4) **הוראת שעה לחלוקת דיבידנד** לבעל מניות מהותי בתקופה שמיום 1 בינואר 2017 עד 30 בספטמבר 2017 (ועל כן תוקף ההוראה הסתיים) בשיעור מס מופחת של 25% כולל מס יסף. **לעניין זה- ראה חוזר מסים 23.2017 של משרדנו**;

אנו ממליצים לבחון את יישומם של הסעיפים הנ"ל עוד לפני תום שנת המס 2021, ובמיוחד לגבי סגירת יתרות חובה שנוצרו לפני 31 בדצמבר 2020.

הרקע לתיקון לפי דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק: עקרון המיסוי הדו-שלבי במיסוי חברות ועקרון השקילות המיסויית שלפיה יצומצם ההבדל בין שיעורי המס החלים על הכנסה המופקת בידי יחיד לבין אותה הכנסה המופקת בידו באמצעות חברה, הם מעקרונות היסוד בשיטת מיסוי התאגידים בישראל. החלטה לפעול באמצעות חברה מונעת משיקולים רבים

[43] *בתיקון 245 לפקודת מס הכנסה מיום 17.1.2018 תוקן הסעיף רטרואקטיבית, כך שהסעיף יחול רק על בעל מניות מהותי שהוא יחיד או על "תאגיד שקוף", קרי הוא לא יחול על בעל מניות שהוא חברה (שאינה תאגיד שקוף).*

ומגוונים ובהם שיקולים עסקיים, כלכליים ומשפטיים. אחד היתרונות המהותיים לפעילות באמצעות חברה, מבחינת דיני המס, הוא השליטה על עיתוי החיוב במס בשלב השני - השלב שבו ההכנסה מחולקת לבעלי המניות. שליטה זו מאפשרת לבעלי מניות להתחמק מתשלום מס או להביא לדחייה משמעותית במועד תשלום המס. מטרת התיקונים המוצעים היא מתן כלים לרשות המסים להתמודד עם תכנוני מס המהווים ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו־שלבי החלה על חברות.

להלן סקירה של התיקונים שבוצעו:

מיסוי משיכות כספים או שימוש בנכסים על-ידי בעל מניות מהותי - הוספת סעיף 3(ט1) לפקודה

2. **הרקע לתיקון:** על פי דברי ההסבר להצעת החוק, אחת התופעות הנפוצות של ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי היא משיכות של כספים או נכסים מחברה בידי בעלי המניות של החברה, אשר משמשות את בעלי המניות ואינן מוחזרות במשך פרק זמן ארוך, ולעתים אינן מוחזרות כלל. המשיכות מוגדרות על-ידי בעלי המניות כהלוואה שתוחזר לחברה בבוא היום, או בתום תקופה ארוכה. על פי הדין הקיים, בעל המניות מחויב במס על הכנסה בגובה הריבית הרעיונית אשר לא שילם לחברה בתקופה שבה השתמש בכספי החברה, או בגובה דמי שימוש ראויים בנכס, לפי העניין. אך מבחינה כלכלית, תשלום מס כאמור אינו מגיע לסכום המס על הדיבידנד, שנחסך לבעלי מניות באמצעות שימוש בכספי החברה ונכסיה בלא משיכתם כדיבידנד.

3. **חוזר רשות המסים שבעקבותיו בוצע תיקון 245 לפקודה-** ביום 22 באוגוסט 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מספר 07/2017 בנוגע לפרשנותה לסעיף 3(ט1) בליווי דגשים ודוגמאות מספריות להבהרה. על פי החוזר, הסעיף חל גם על בעל מניות שהינו חברה, ובעיקר לגבי חברה תושבת חוץ, ועל כן דרשה הרשות, בין היתר, למסות את יתרות החובה של החברה הזרה בספרי חברת הבת תושבת ישראל, כאילו חולק דיבידנד.

פרשנותה של רשות המסים, סתרה את ההבנה של ועדת הכספים של הכנסת לכוונת הסעיף, כשאישרה את נוסח הסעיף לחקיקה, ולפיכך בספר החוקים 2684 מיום 17 בינואר 2018 פורסם תיקון 245 לפקודה, שעל פיו, הסעיף יחול רק על בעל מניות מהותי שהוא יחיד או על "תאגיד שקוף" (חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעל הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס חברות), קרי **הסעיף לא יחול על בעל מניות שהוא חברה** (ובתנאי שאינה תאגיד שקוף).

תחולת תיקון 245 רטרואקטיבית, מיום כניסתו לתוקף של סעיף 3(ט1) לפקודה, קרי מיום 1 בינואר 2017.

יחד עם זאת, נקבע בתיקון 245, כי אין באמור כדי לפגוע בדין החל לפני אותו מועד (1.1.2017) על משיכת כספים מחברה על-ידי חברה שהיא בעל מניות מהותי, או על העמדת נכס לשימושה של חברה שהיא בעל מניות מהותי כאמור. בכך שומרת רשות המסים על זכותה לדבוק בעמדתה לפיה, במקרים מסוימים, יש למסות משיכות ארוכות טווח על-ידי חברות זרות וזאת על סמך פרשנותה לדין שחל לפני מועד תחילתו של סעיף 3(ט1).

כמובן, שבעקבות תיקון 245 פרשנותה של רשות המסים לגבי התיקון, כפי שהובעה בחוזר בכל הנוגע למיסוי בעל מניות מהותי שהוא חברה, לרבות חברה זרה, כבר אינה רלבנטית (אך נכון למועד פרסום זה, טרם פורסם על ידה חוזר מתקן).

4. **מיסוי משיכות כספים והעמדת נכסים לרשות בעל המניות המהותי:** הסעיף עוסק בחיוב משיכות מחברה על-ידי בעל מניות מהותי יחיד (לרבות תאגיד שקוף)[44] כמפורט להלן:

   (1) משיכות כספים המבוצעות על-ידי בעל מניות מהותי מהחברה שבבעלותו. משיכות אלה יחויבו כהכנסה חייבת במס בידי בעל המניות שמשך את הכספים.

   (2) העמדת נכסים לשימוש בעל מניות מהותי כגון דירות מגורים, כלי שיט וטיס ועוד (ראו הגדרת "נכס" בהמשך) תחויב כהכנסה חייבת בידי בעל המניות.

---

[44] *ההגדרה הפורמלית של "בעל מניות מהותי" בסעיף 3(ט1) מפנה להגדרת המונח בסעיף 88 לפקודה: "מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב- 10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם". בתיקון 245 לפקודה, הוספה להגדרה: "למעט חברה שאינה תאגיד שקוף כהגדרתו בפסקה (9)". על כן, הסעיף יחול רק על בעל מניות מהותי שהוא יחיד או על "תאגיד שקוף" (חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעל הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס חברות).*

הדיווח על ההכנסה לפי סעיף 3(ט1) יתבצע על-ידי בעל המניות המהותי באמצעות טופס 1350 המהווה נספח לדוח השנתי.

5. "מועד החיוב" במס הינו כמפורט להלן:

(1) במשיכת כספים מחברה - בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו (שוטף + שנה).

(2) בהעמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי - בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש, ובתום כל שנה לאחר מכן עד למועד שבו הושב הנכס (**בתום כל שנה**).

יובהר, כי עד למועד החיוב יחול סעיף 3(ט) לפקודה על משיכה של כספים מהחברה.

6. הגדרות רלוונטיות - לעניין זה הוגדרו, בין השאר, המונחים הבאים:

(א) "משיכה מחברה" - משיכה של כספים מחברה על-ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכל במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס.
הגדרת "**משיכה של כספים מחברה**" הינה רחבה ביותר וכוללת הלוואה, השאלה, כל חוב אחר, מזומנים, ניירות ערך, פיקדונות וכל ערובה אחרת שהחברה העמידה כבטוחה כלשהי לטובת בעל המניות המהותי.

יודגש כי הסעיף יחול בין אם הכספים או הנכס שימשו את בעל המניות בפועל ובין אם שימשו אותו כבטוחה להלוואה שהוא נטל, זאת משום שבאמצעות שימוש בכספי החברה או בנכסיה כבטוחה, בעל המניות יכול להשתמש וליהנות מהם, גם בלא משיכתם בפועל.

על פי חוזר רשות המסים, הובהר, כי חברה לעניין זה היא חברה ציבורית או חברה פרטית בין שמדובר בחברה תושבת ישראל ובין שמדובר בחברה תושבת מדינה זרה, לרבות "חברה נשלטת זרה"[45] ("חנ"ז") או "חברה משלח יד זרה"[46] ("חמי"ז").

בעמדה חייבת בדיווח 33/2017 -"משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה, נקבע כדלקמן:

"בהתאם לסעיף 3(ט1) לפקודה יראו משיכה (כהגדרתה בסעיף) על-ידי בעל מניות מהותי מחברה תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין.

כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 210-199 לפקודה".

עוד הובהר בחוזר, כי במקרה והחברה לא העמידה נכס ספציפי מנכסיה כערובה לחוב של בעל המניות (ערבות כללית) ולא חלה מגבלה כלשהי על נכסי החברה מצד המלווה, לא תחשב העמדת הערובה הכללית כמשיכת כספים.

---

[45] *חברה נשלטת זרה כמשמעותה בסעיף 75ב לפקודה.*
[46] *חברת משלח יד זרה כמשמעותה בסעיף 75ב1 לפקודה.*

(ב) "נכס" - כל אחד מאלה:

(1) דירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, ולרבות תכולתה;

ביום 23 באוגוסט 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מיסוי מקרקעין מס' 08/2017 בנושא העברת דירה שהועמדה לשימוש בעל מניות מהותי או קרובו מהחברה לבעל מניותיה- הוראות מעבר לסעיף 3(ט1) לפקודה. בין היתר, נקבעו בחוזר ההדגשות וההבהרות הבאות:

(א) "דירה" לעניין סעיף החיוב שונה מהגדרת "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כמפורט בחוזר.

(ב) דירה המשמשת את בעל המניות המהותי וקרובו כדירת נופש, תיחשב כדירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, גם אם היא עומדת ריקה ברוב ימות השנה.

(ג) יראו דירה ש- 51% משטחה משמש לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי או קרובו כנכס שעיקר השימוש בו הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, גם אם ביתר שטחה נעשה שימוש לצרכי החברה עצמה, או לאחר מטעמה.

(ד) אין בסעיף החדש ו/או בהוראות המעבר, כדי להוות עילה לביטול העברתה של דירת חברה שהייתה בשימוש פרטי של בעל מניותיה והועברה אליו ערב כניסתו לתוקף של סעיף 3(ט1) והוראות המעבר.

בעמדה חייבת בדיווח 34/2017 - הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה, נקבע כך:

"לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט1) בפקודה, יראו כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל ובין אם היא בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה".

ראה גם בהמשך בסעיף 14.2, בנוגע להוראות המעבר לגבי דירה.

(2) חפצי אומנות או תכשיטים;

(3) כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי;

(4) נכס אחר שקבע שר האוצר לעניין זה, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(ג) "יתרת זכות" - יתרה הניתנת לקיזוז על פי דין, לרבות שטר הון שהונפק לתקופה של עד חמש שנים.

בעמדה חייבת בדיווח 35/2017 - לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה, נקבע כך:

"לא יראו הון מניות ופרמיה (המהווים חלק מההון העצמי של החברה) כ"יתרת זכות" כהגדרתה בסעיף 3(ט1)(1) בפקודה או כסכומים המהווים הכנסה שחויבה במלוא המס לעניין הגדרת "משיכה מחברה" בסעיף האמור".

(ד) "עלות נכס" - הגבוה מבין אלה: יתרת שווי הרכישה כאמור בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, או עלות הנכס בדוח על המצב הכספי של החברה.

7. הקלה במשיכת כספים מחברה בסכום שאינו עולה על 100,000 ש"ח:

קיימת הקלה לפיה לא יראו כמשיכה של כספים מחברה סכום משיכות מצטבר, שלא עלה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה על 100,000 ש"ח.

על פי חוזר רשות המסים, על משיכות כספים מתחת ל-100,000 ש"ח יחול הדין החל על משיכות בעלים כפי שהיה לפני כניסתו לתוקף של סעיף 3(ט1).

8. סיווג ההכנסה:

במועד החיוב, ההכנסה תסווג כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי המדרג הבא:

(1) אם היו רווחים בחברה (רווחים לפי סעיף 302(ב) לחוק החברות [47]) **- כהכנסה מדיבידנד.**

(2) אם לא היו רווחים בחברה, ואם מתקיימים יחסי עובד מעביד - **כהכנסת עבודה.**

(3) אם לא היו רווחים בחברה, ולא מתקיימים יחסי עובד מעביד **- כהכנסה מעסק או משלח יד.**

על פי חוזר רשות המסים:

(א) ככל והמשיכה חויבה במס בידי בעל המניות בהתאם לחלופה השנייה או השלישית, והחברה רשמה בספריה החשבונאיים הוצאה כנגד סגירת יתרת המשיכה שחויבה, תיחשב ההוצאה גם כהוצאה לצורכי מס.

(ב) לעניין סיווג ההכנסה, משיכה בעקיפין תחשב כמשיכה מהחברה הראשונה ממנה נמשך הכסף. עם זאת, אם מדובר ב"שרשרת" חברות כגון אם ובת, יש לבחון את גובה העודפים באופן מאוחד עם חברת האם.

9. הוראות אנטי תכנוניות:

(1) כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שנמשך מחדש כאילו לא הושבו, למעט אם נמשכו מחדש באופן חד-פעמי, והוחזרו בתוך 60 ימים.

(2) נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב, ולאחר מכן הועמד לשימושו מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שבו הושב, יראו אותו כאילו לא הושב.

(3) יתרת זכות שנוכתה מהכנסה (ראה להלן) ונפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכתה, יראו אותה, עד גובה הסכום שנפרע, כאילו לא נוכתה.

על פי חוזר רשות המסים, במקרים בהם נמשכו כספים מחדש או הועמד נכס מחדש, וכבר הוגש דוח לשנה בה חל מועד החיוב, על הנישום להגיש תיקון לדיווח הראשוני שהוגש, וזאת גם אם מדובר בדוח שנעשתה לגביו שומה.

[47] *חלוקה מותרת לפי מבחן הרווח ומבחן יכולת הפירעון. נציין שעל פי דברי ההסבר לטופס 1350 לשנת המס 2017, עמדת רשות המסים היא שיתרת הרווחים הינה "למעט רווחי שערוך שלא מוסו", ואולם הערה זו נמחקה מהטפסים לשנת המס 2018 ואילך.*

10. **חישוב סכום ההכנסה בגין משיכת כספים מחברה:** לעניין חישוב ההכנסה כאמור, יראו כהכנסה במועד החיוב, את סכום משיכת הכספים בניכוי יתרת זכות של בעל המניות המהותי שביצע את המשיכה[48] או סכום הלוואה שמימנה את המשיכה כאשר בעל המניות המהותי נושא בעלויות ההלוואה[49].

11. **חישוב סכום ההכנסה בגין העמדת נכס לשימוש בעל המניות המהותי:** יראו כהכנסתו של בעל המניות המהותי במועד החיוב, את עלות הנכס בניכוי היתרות הבאות: יתרת הזכות של בעל המניות המהותי[50] ובנכס שהוא דירה- יתרת הלוואה מתאגיד בנקאי בלבד שנגדה שעבוד קבוע של הדירה[51]. העמדת הנכס לשימוש בעל המניות המהותי אינה נחשבת למכירתו, אלא כמשיכה בלבד.

על פי חוזר רשות המסים, מועד החיוב במקרה של העמדת נכס לשימוש בעל המניות הינו בתום השנה הראשונה בה הועמד הנכס לשימוש בעל המניות ובכל שנה לאחריה עד להשבת הנכס לחברה. יחד עם זאת, אין הכוונה לחייב במס בשנים הבאות סכומים שחויבו כבר במס בשנים קודמות, אלא רק את השינוי שחל בעלות הנכס או שינוי ביתרת הזכות וההלוואה. בהתאם לכך, עלות הנכס שחויבה במס בשנה הראשונה תחשב לצורכי מס כיתרת זכות בשנה שלאחריה.

12. **מיסוי השימוש בנכס עד להשבתו:**

בגין השימוש בנכס עד להשבתו לחברה, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסה מסעיף 2(2) או 2(10), לפי העניין, בשיעורים הקבועים בסעיף 121 (מס שולי), לפי הגבוה מבין שווי השוק בגין השימוש בנכס או השיעור שנקבע לפי סעיף 3(ט)(1) לעניין הלוואה, כשהוא מוכפל בעלות הנכס, והכל בניכוי תשלומים בגין השימוש בנכס ששילם בעל המניות המהותי.

13. **הלוואה בין-חברתית המשמשת לתכלית כלכלית:**

הלוואה שניתנה לחברה אחרת המשמשת לתכלית כלכלית בחברה המקבלת את ההלוואה לא תיחשב כמשיכה בעקיפין, ובלבד שהחברה המקבלת אינה תאגיד שקוף [52].

יש לשים לב, כי ההקלה מתייחסת רק למקרה בו מדובר בהלוואה ולא בכל משיכה. כך למשל משיכת כספים ללא הסכם הלוואה, ללא קביעת שיעורי ריבית, ללא קביעת מועדי תשלום ריבית וקרן וללא מתן בטחונות על-ידי הלווה, לא תחשב כהלוואה לעניין ההקלה.

כמו כן, על פי חוזר רשות המסים, ההלוואה תחשב כמשמשת לתכלית כלכלית אם מדובר בהלוואה המשמשת את החברה לצרכיה ולא לצרכיו של בעל המניות בה. כך לדוגמא במקרה וההלוואה נלקחה לטובת החזר חוב של החברה הלווה לצד ג', שאילו לא היה מוחזר בסמוך למועד לקיחתה הייתה ממומשת ערבות אישית שניתנה על-ידי בעל המניות בחברה הלווה, הרי שמדובר בהלוואה המשמשת את צרכיו של בעל המניות בה.

---

[48] *לעניין ההכרה ביתרת זכות שניתנה בעקיפין, ראה החלטת מיסוי מס' 3748/19.*

[49] *בתנאי שמדובר בסכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, ובעל המניות המהותי הוא שנושא בכל עלויות ההלוואה, ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה. **לפי הבהרת רשות המסים, במקרה והחברה לא העמידה נכס ספציפי מנכסיה כערובה לחוב של בעל המניות, אלא העמידה ערבות כללית (ערבות צפה) ולא חלה מגבלה כלשהי על נכסי החברה מצד המלווה, לא תחשב העמדת הערובה הכללית כמשיכת כספים.***

[50] *לעניין ההכרה ביתרת זכות שניתנה בעקיפין, ראה החלטת מיסוי מס' 3748/19.*

[51] *אם השעבוד הוא לתקופה של שלוש שנים לפחות, שמוטל על אותה דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי.*

[52] *"תאגיד שקוף"- חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעלי הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס לפי סעיף 126(א) לפקודה.*

14. הוראות מעבר לסעיף 3(ט1):

במסגרת תיקון החקיקה נקבעו הוראות מעבר מקלות (סעיף 96 לחוק), כפי שיפורטו להלן:

14.1 **יתרת משיכות של כספים מחברה הרשומה במאזן החברה נכון ליום 31 בדצמבר 2016** - סעיף 3(ט1) לפקודה לא יחול על יתרת משיכות של כספים מחברה הרשומה במאזן החברה נכון ליום 31 בדצמבר 2016, ובתנאי שהיתרה הוחזרה לחברה עד יום 31 בדצמבר 2017, כאשר על יתרת המשיכות שהוחזרה, יחולו הוראות אלה:

(א) **יתרות ישנות** - על יתרת משיכות כספים שנוצרה לפני 1 בינואר 2013, יחול הדין הקיים ערב תחילתו של התיקון.

על פי חוזר רשות המסים, רשאי פקיד השומה, בהתאם לנסיבות ולפסיקה בנושא, לסווג את המשיכה הישנה כדיבידנד או משכורת בשנים שקדמו לשנת המס 2017, גם אם השיב בעל המניות את יתרת המשיכות לחברה במהלך שנת 2017. **לעניין זה, ראה סקירת פסקי דין בחוזר 15 בעמוד 76 לחוברת תום שנת המס 2017 של משרדנו[53] וכן פסקי דין שפורסמו בשנים 2020 ו- 2021:** ע"מ 19528-12-10 **אביב רייז**, ע"מ 67285-01-18 **צבי זימרמן**, ע"מ 44215-09-17 **צלאל (החזקות) בע"מ ואח'.**

(ב) **יתרות חדשות** - על יתרת משיכות כספים שנוצרה ביום 1 בינואר 2013 ואילך, יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה. קרי, היתרות יחוייבו בריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה ולא תועלה לגביהן טענה של קבלת דיבידנד או משכורת.

14.2 **דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי לפני 1 בינואר 2017** - סעיף 3(ט1) לפקודה יחול על נכס מסוג דירה שהועמד לשימוש בעל המניות המהותי ערב תחילתו של התיקון, לפי בחירתו של בעל המניות המהותי בהתאם לאחת מארבע חלופות. **תשומת לב לכך שתוקף החלופות הנ"ל הסתיים ביום 31 בדצמבר 2018.**

ביום 23 באוגוסט 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מיסוי מקרקעין מס' 08/2017 בנושא העברת דירה שהועמדה לשימוש בעל מניות מהותי או קרובו מהחברה לבעל מניותיה- הוראות מעבר לסעיף 3(ט1) לפקודה.

לפירוט החלופות, לרבות החלטות מיסוי שניתנו לגביהן- ראה חוזר 11 בעמוד 71 לחוברת תום שנת המס 2018 של משרדנו.

14.3 הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין המעניק פטור בהעברת זכות במקרקעין אגב פירוק, לא יחולו על נכס מסוג דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי בשנת המס 2015 ואילך.

החלטת מיסוי בהסכם מס' 5117/18 - פירוק חברה לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, כשבין נכסי החברה דירות שהועמדו לשימוש פרטי של בעל המניות.

לחברה ארבעה בעלי מניות בחלקים שווים אשר רכשה בעבר שני בניינים, לבניינים מספר יחידות דיור אשר שתיים מהן מושכרות לבעלי מניות מהותיים. בעלי המניות מעוניינים לפרק את החברה, להעביר את הזכויות ביחידות הדיור לבעלי המניות על פי חלקיהם בחברה בהתאם לסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, ולהחיל את הוראות המעבר על שתי הדירות.

בהחלטה נקבע על העברת שתי הדירות יחולו הוראות המעבר, כך שבגין העברתן לכל בעלי המניות, יחויבו כל בעלי המניות ביום ההעברה, בהכנסה מדיבידנד/משכורת/עסק בגובה יתרת שווי הרכישה בידי החברה לפי חוק מיסוי מקרקעין. עד למועד העברת הדירות לבעלי המניות יחולו הוראות המעבר במלואן, לרבות חיוב בגין השימוש בדירה עד ליום העברת הדירות, על בעלי המניות שעשו שימוש בדירות החברה.

---

[53] *פסקי הדין שנסקרו בחוזר: עמ"ה 414-10 **שריג**, ע"מ 5664-07-10 **אבי שומר ואח'**, ע"א 8231/11 **יוסף מושקוביץ**, עמ"ה 1077/06 **אמבולנס חנוך בע"מ ואח'**, ע"מ 21779-09-**09** **כותן קולורס בע"מ**, ע"א 1002/15 **אורי שהרבני**, ע"מ 44903-01-15 **איתי ליברמן**.*

השימוש הפרטי שנעשה בדירות על-ידי בעלי המניות לא יפגע בזכאות החברה לפטור ממס לפי סעיף 71 לחוק מסמ"ק בעת הפירוק ובפטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), ככל שיתקיימו תנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין ותקנה 27(א) לתקנות מס רכישה, בנוגע ליחידות הדיור שלא היו בשימוש פרטי.

15. המלצות לשכת רו"ח בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה:

ביום 2 באוקטובר 2019 פרסמה לשכת רואי החשבון בישראל המלצה בדבר התנהגות רואה חשבון אל מול לקוחו שמסרב לכלול בדוח השנתי הכנסה לפי סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה שבנדון וביום 28 בנובמבר 2019 פורסמה הבהרה להמלצה. להלן נוסח משולב של ההמלצה וההבהרה:

"סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה קובע כי יראו משיכה מחברה במועד החיוב (כהגדרתם של מונחים אלה באותו סעיף) כהכנסה מדיבידנד, או לפי העניין הכנסת עבודה או הכנסה מעסק/משלח יד של בעל המניות המהותי.

ככל שהנישום/הלקוח ("**הלקוח**") מסרב לכלול בדו"ח השנתי שלו לשנת המס הרלוונטית הכנסה בהתאם להוראות סעיף 3(ט1) לפקודה וסירוב זה אינו מעוגן בחוות-דעת מנומקת של מומחה מס, על רואה החשבון להפסיק לייצג את הלקוח ולא ליטול כל חלק בהגשת הדו"ח (לרבות בדרך של צירוף ביאור לדו"ח האמור ובו התייחסות לאי - החלתן של הוראות הסעיף).

באשר לחברה מושא המשיכה ("**החברה**"):
אם הלקוח מחזיק (לבד או ביחד עם קרוב משפחה מדרגה ראשונה שלו) ביותר מ-50% ממניות החברה ומשמש (הוא ו/או קרוב משפחה מדרגה ראשונה שלו) כמנהל פעיל בחברה, על רואה החשבון להפסיק לשמש כרואה החשבון של החברה, ובמקביל, על רואה החשבון למסור ללקוח ולחברה הודעה בכתב בנושא ולציין בהודעה זו כי על הלקוח והחברה לעדכן בנושא את המייצג החדש של הלקוח ואת רואה החשבון המבקר החדש של החברה.
בכל מקרה אחר, על רואה-החשבון לשקול את צעדיו לאור נסיבות המקרה ובהתאם לאמור בתדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במסים."

מיסוי "חברות ארנק": ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה תיחשב כהכנסתו של היחיד- הוספת סעיף 62א לפקודה

16. הרקע לתיקון: על פי דברי ההסבר להצעת החוק, בשנים האחרונות הולכת ומתרחבת תופעה של עובדים שכירים בחברות, בעיקר ברמות השכר הגבוהות, המפסיקים את עבודתם כשכירים באותן חברות אך ממשיכים לתת להן את אותם שירותים באמצעות חברה בשליטתם, כאשר בפן המהותי מתקיימים יחסים הדומים במהותם ליחסי עבודה בין השכיר לשעבר, נותן השירות, לבין החברה מקבלת השירות. תופעה זו אינה קיימת לגבי שכירים בלבד, אלא גם לגבי נושאי משרה בכירים בחברות, אשר נבחרו לתפקיד בשל כישוריהם האישיים ונושאים באחריות אישית, ומעניקים את אותם שירותים באמצעות חברות בשליטתם, ולא ישירות על ידם. הסיבה העיקרית לדרך פעולה זו היא כי שכירים ונושאי משרה אלה אינם רוצים לשלם על הכנסתם מפעילות זו את סכום המס החל עליהם כיחידים בתוספת תשלומי ביטוח לאומי, אלא את שיעור מס החברות, שהוא נמוך משיעור המס המוטל על יחידים ברמות שכר גבוהות. אלה הם מקרים מובהקים של ניצול לרעה של מודל המיסוי הדו-שלבי ועל כן מוצע להתעלם מקיומה של החברה לעניין זה, ולחייב את בעל המניות נותן השירות, באופן ישיר, במס על כלל ההכנסות הנובעות לחברה מיגיעתו האישית.

17. התיקון: התיקון עוסק במיסוי הכנסה חייבת של חברת מעטים[54] (שאינה חברת משלח יד זרה) הנובעת מפעילות של יחיד בעל מניות מהותי[55] בה.

מודל המיסוי - "השקפת" החברה לצרכי מס:

התיקון קובע שיש להתעלם מקיומה של החברה, ולחייב את בעל המניות נותן השירות, באופן ישיר, במס על כלל ההכנסות הנובעות לחברה מיגיעתו האישית, בהתקיים אחד משני המצבים הבאים:

<u>מצב 1 - פעילות כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיוצא באלה:</u>

היחיד או חברת המעטים משמשים כנושא משרה[56] או מעניקים שירותי ניהול וכיוצא באלה לחברה האחרת (לרבות צד קשור לה) המשלמת לחברה שהיחיד בעל מניות מהותי בה תגמול בעבור העבודה של היחיד במילוי תפקידו.

סיווג ההכנסה - כהכנסה מיגיעה אישית לפי סעיפים 2(1), 2(2) או 2(10) לפקודה.

מיסוי חברות ארנק לפי מצב 1 <u>לא יחול</u> במקרה בו היחיד הוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין, בחברה האחרת.

<u>מצב 2 - פעילות עבור אדם אחר כנותן שירותים, מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו:</u>

היחיד נותן שירותים באמצעות חברה בבעלותו לאדם אחר[57] (לרבות צד קשור לו) והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו.

סיווג ההכנסה - ההכנסה תסווג כהכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) לפקודה בהתקיים התנאים הבאים במצטבר:

(1) אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות[58] או רווחים מיוחדים[59], הוא בשירות שניתן על-ידי היחיד או קרובו לרבות עובדי החברה (במישרין או בעקיפין), לאדם אחד או לקרובו.
לעניין זה, יחיד וקרובו יחשבו לעובד אחד.

(2) השירות ניתן במשך 30 חודשים לפחות מתוך תקופה של ארבע שנים (על פי סעיף התחולה, זהו מבחן רטרואקטיבי, כאשר הספירה תחול מיום תחילת מתן השירות, וזאת גם אם השירות ניתן לפני 1 בינואר 2017).

<u>מיסוי חברת ארנק במצב 2 לא יחול במקרים הבאים:</u>

(1) שירות שניתן על-ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות.

(2) חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר.

(3) היחיד הוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין, בחברה המשלמת.

---

[54] חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, היינו - חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר ואינה בת-חברה ואינה חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.

[55] בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, היינו - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב- 10% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי שליטה בחברה.

*[56] **"נושא משרה"**, בחברה - כהגדרתו בחוק החברות (מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל הכפוף במישרין למנהל הכללי); בעמותה - כהגדרתו בסעיף 30(א)(4) לחוק העמותות, ובחבר בני אדם אחר - אדם הממלא תפקיד מקביל לאלה, ובלבד שלא יראו שותף בשותפות שאינה נסחרת בבורסה כנושא משרה באותה שותפות.*

*[57] לעניין זה **"אדם אחר"** למעט מי שהיחיד הוא בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, או שותף בו.*

*[58] **"הכנסות מיוחדות"**- הכנסות כמשמעותן בסעיף 89 לפקודה, שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד.*

*[59] **"רווחים מיוחדים"**- רווח הון, שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד.*

בעמדה חייבת בדיווח 53/2018 - חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62 א לפקודה, נקבע כך:
"החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה בדבר פעולות שיראו בהן כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו לעניין סעיף 62א(א)(2) לפקודה, הינה חזקה שאינה ניתנת לסתירה. קרי, ככול שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף האמור, יראו את ההכנסה שלגביה התקיימו התנאים כהכנסה שחל לגביה הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה".

מקדמות- לעניין המקדמות החודשיות על חשבון המס של בעל מניות מהותי בחברת מעטים, נקבע, כי חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של חברת המעטים יצורף למחזור העסקאות המהווה בסיס למקדמות. כמו כן, ניתן לגבות את המס החל על החלק היחסי של בעל המניות ברווחיה של חברת המעטים, הן מבעל המניות והן מחברת המעטים.

18. חוזר רשות המסים- ביום 7 בנובמבר 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מספר 10/2017 בנוגע לפרשנותה לסעיף 62א לפקודה, בליווי דגשים ודוגמאות מספריות להבהרה.

להלן דגשים והבהרות מתוך החוזר:

- הובהר, כי סעיף 62א לפקודה אינו עוסק במקרים שבהם מדובר בהתקשרות בין היחיד למקבל השירות, כך שלמעשה הכנסות היחידים מוסבות לחברות בבעלותם, ועל כן, במקרה שכזה ימשיך ויחול הדין שהיה ערב תיקון 235 לפקודה, הן לגבי בעל המניות היחיד בחברה והן לגבי חובת ניכוי המס במקור בידי מקבל השירות לרבות מס מעסיקים (האמור מבוסס על הקביעה בפסק דין בעניין הקרן לפיתוח ת"א[60]).

- ככל שחולק דיבידנד לבעלי המניות מתוך הכנסה החייבת אשר חויבה במס לפי סעיף 62א לפקודה (בניכוי המס החל בגינה ככל ששולם על-ידי החברה והיא לא חייבה את בעל המניות המהותי בשל כך), סכום הדיבידנד לא יהיה חייב במס נוסף כאמור, וזאת בדומה לאמור לגבי חברה משפחתית.

- בשונה מהוראות הפקודה המתייחסות לחברות "שקופות" (חברה משפחתית או חברת בית), שעל פיהן התוצאה הסופית (ההכנסה החייבת או ההפסד) מיוחסת לבעל המניות, על פי סעיף 62א לפקודה, יש לחשב את ההכנסה החייבת שמקורה בפעילות בעל המניות באופן נפרד משאר הכנסות החברה ולייחס אותה לבעל המניות כאמור.

- האדם האחר לו ניתנים השירותים יכול ויהיה יחיד בעל עסק עצמאי או חבר בני אדם (חברה תושבת ישראל או חברה זרה).

- לעניין מצב 2 כאמור לעיל, מקום ש-70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על-ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל.

להלן דוגמאות רלוונטיות מתוך החוזר למקרים שבהם לא יחולו הוראות סעיף 62א(א)(3) לפקודה:

א. סוכן ביטוח בעל סוכנות ביטוח עצמאית, אשר מתקשר באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח, אולם בפועל מקבל את הכנסתו בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיו, מאחר והמבוטחים מקבלי השירות הם לקוחותיו של סוכן הביטוח ולא של חברת הביטוח.

ב. זמר המופיע באירועים ושמחות, אשר מקבל את כל הכנסותיו מאמרגן המנהל את כל ענייניו לרבות גבית הכספים עבורו.

בהחלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 7615/20 נקבע כי על הכנסות חברה ש-99% מהן נובעות מקופת חולים אחת כן יחולו הוראות הסעיף.

- החוזר מבהיר באילו מקרים מחריגים יחיד שהינו בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ושותף בשותפות. על מנת שיחיד יוחרג מהוראות הסעיף בשל היותו בעל מניות מהותי, עליו להיחשב בעל מניות מהותי בתאגיד או האדם האחר לו ניתנים השירותים ואין לראות בדירקטור כבעל מניות מהותי רק בשל היותו דירקטור.

[60] ע"א 8388/14 ו-ע"מ 28320-05-12.

- יש לבחון כל מקרה בו עולה טענה כי בעל מניות המחזיק בזכויות בחברה האחרת בשיעור הנמוך מ-10% הינו בעל מניות מהותי בשל החזקה בשיעור של 10% או יותר "יחד עם אחר"[61] למשל בשל הסכמי הצבעה או החזקה של אדם קרוב.
- החוזר מפנה את תשומת הלב למקרים בהם אין תוכן ממשי לשותפות לה ניתנים השירותים וכל מטרתה הינה "עקיפת" הוראות סעיף 62א לפקודה (דוגמה מס' 4 לחוזר).

19. החבות בדמי ביטוח לאומי בעקבות מיסוי חברות ארנק ומיסוי משיכות על-ידי בעל מניות מהותי:

לתיקוני החקיקה בפקודת מס הכנסה שפורטו לעיל השפעה על מעמד המבוטח, החבות בדמי ביטוח לאומי והזכאות לגמלאות לאור המפורט להלן:

א. סעיף 62א לפקודה קובע לעניין מיסוי "**חברות ארנק**", כי ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה תיחשב כהכנסתו של היחיד.

ב. סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה קובע כי במועד החיוב (במשיכת כספים - שוטף+ שנה, ובמשיכת נכסים - בתום כל שנה), ההכנסה הנובעת ממשיכת בעלים תסווג כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי המדרג הבא:

(1) אם היו רווחים בחברה (רווחים לפי סעיף 302(ב) לחוק החברות) **- כהכנסה מדיבידנד** (יש לציין, כי הכנסה זו שמקורה מחברה רגילה לצרכי מס פטורה מדמי ביטוח לאומי מכוח סעיף 350(א)(6) לחוק הביטוח לאומי).

(2) אם לא היו רווחים בחברה, ואם מתקיימים יחסי עובד מעביד **- כהכנסת עבודה** (יש לציין, כי הכנסה זו עשויה להיות חייבת בדמי ביטוח לאומי).

(3) אם לא היו רווחים בחברה, ולא מתקיימים יחסי עובד מעביד **- כהכנסה מעסק או משלח יד** (יש לציין, כי הכנסה זו עשויה להיות חייבת בדמי ביטוח לאומי).

להלן ההוראות שפרסם תחום הביטוח במשרד הראשי לסניפים:

עד לקבלת חוות דעת של הלשכה המשפטית בנוגע להשלכות התיקון, ועד להוצאת חוזר מנחה בנושא, ככל שיתקבלו פניות, יש להקפיא את החוב שמקורו בחברות ארנק ולהעביר לתחום הביטוח פנייה במערכת קשר ובירורים תחת לשונית "חברות ארנק".

המוסד לביטוח לאומי מסר ללשכת רואי חשבון כי הכוונה להקפיא את כל חיובי דמי הביטוח שנובעים מתיקוני החקיקה בחוק ההסדרים לשנת 2017 כולל משיכות בעלים גם בחברות רגילות לפי סעיף 3(ט1) לפקודה.

[61] *כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.*

מתן סמכות לראות ברווחים של חברת מעטים שלא חולקו כאילו חולקו-תיקון סעיף 77 לפקודה

20. התיקון עוסק בסמכות המנהל להורות על חלוקה של רווחים שנצברו בחברה, במקרה בו חברת מעטים[62] לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית[63], לבעלי מניותיה, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית, ובתנאי שרווחיה הנצברים[64] עולים על 5 מיליון ש"ח.

מנהל רשות המסים רשאי[65] לאחר התייעצות עם וועדה ציבורית שתוקם[66], להורות על חלוקה של עד 50% מרווחיה לשנת המס של חברת מעטים ושמקורם אינו מרווחים שנצברו בחמש השנים שקדמו לחלוקה. כדי לאפשר פיתוח עסקים וצמיחתם, נקבע, כי לא ניתן יהיה להורות על חלוקה של רווחים אם הסכום המצטבר שלהם נמוך מ-5 מיליון ש"ח ובלבד שיתרת הרווחים הנצברים שתיוותר בחברה לאחר החלוקה לפי הוראת המנהל לא תפחת מ-3 מיליון ש"ח.

על פי סעיף התחולה של התיקון, להוראות התיקון יש למעשה תחולה רטרואקטיבית, מאחר שהם יחולו מיום תחילתו (1.1.2017) על רווחיה של חברה, לרבות רווחים שנצברו עד ליום התחילה, ורשאי המנהל לתת הוראות לחלוקה, לגבי שנות מס שקדמו ליום התחילה, ובלבד שחלפו חמש שנים לאחר שנת מס פלונית שלגביה רשאי המנהל לתת הוראות לחלוקה.

בנוגע לתחולה הרטרוספקטיבית של סעיף 77 לפקודה הוגש **בג"צ 1716/19 רו"ח צבי פרידמן** נ' מנהל רשות המסים. **השופט הנדל דחה את העתירה על הסף בשל היעדר זכות עמידה.** נקבע, כי יש לעתירה דנן השלכות מעשיות מוגבלות למדי עקב ניצול הוראת השעה לחלוקת דיבידנד בשיעור מס מוגבל על ידי מרבית החברות, ועל כן יחול העיקרון לפיו "בית המשפט לא ייעתר, דרך כלל, לעתירה ציבורית מקום שברקע העניין מצויים אדם או גוף אשר נפגעים באופן ישיר מנושא העתירה, ואשר נמנעו מפנייה לבית המשפט לבקש סעד על אף הפגיעה בזכות או באינטרס שלהם". כן יש מקום להותיר את טענות העותר לבירור עתידי במסגרת תקיפה עקיפה אם וכאשר רשויות המס אכן יקבלו החלטה קונקרטית ביחס להוראות הסעיף על החברה בבעלותו. בהתאם, העתירה נדחתה על הסף תוך שמירה על טענות הצדדים שאליהן בית-המשפט לא נדרש לצורך הכרעה בהליך הנוכחי.

ראה גם חוזר מס הכנסה 20/2018 של רשות המסים שבו מובאות גם דוגמאות להמחשה.

הוראת שעה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי בתקופה שמיום 1 בינואר 2017 עד 30 בספטמבר 2017 בשיעור מס מופחת של 25% כולל מס יסף

21. ראה **חוזר מסים 23.2017** של משרדנו;. תשומת לבכם לכך, שלמרות שהוראת השעה הסתיימה כבר ביום 30 בספטמבר 2017, לגבי מי שבחר ליהנות ממנה, היה צורך לבחון את יישומה והעמידה בתנאיה גם בכל אחת משנות המס 2017-2019, לעניין העמידה בתנאי ממוצע ההכנסות בשנים 2015-2016.

---

62 *חברת מעטים הינה חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה.*

63 ***"רווחיה לשנת מס פלונית"*** *- רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.*

64 ***"רווחים נצברים"*** *- כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהוונו"*

65 *על המנהל לבדוק כי יש בידה של החברה לחלק את רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאות אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס.*

66 *על פי סעיף 81 לפקודה, הועדה המייעצת תהיה ועדה של חמישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה. בילקוט הפרסומים 7542 מיום 10.7.2017 פורסמה רשימת המועמדים לכהן כחברי ועדה מייעצת , אשר ייבחרו על-ידי מנהל רשות המסים מתוך הרשימה.*

4.2 הזכאות לחישוב נפרד במיסוי הכנסות בני-זוג

בספר החוקים 2426 מיום 31 בדצמבר 2013 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 199), התשע"ד-2013 (להלן - "**התיקון**"). התיקון הרחיב את הזכאות לחישוב נפרד במיסוי הכנסות בני-זוג על הכנסה שהופקה החל מיום 1 בינואר 2014.

סעיף 66(ד) לפקודה קובע כיום כי החישוב הנפרד יתאפשר לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

(א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;

(ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;

ראוי לציין, כי אי התקיימות התנאים האמורים תמנע מבני הזוג את האפשרות לערוך חישוב מס נפרד.

נוסיף כי הוראות סעיף 64ב(ב) לפקודה מאפשרות לבני זוג להודיע לפקיד השומה מי מהם ייחשב כבן-זוג רשום.

ההוראות לעיל יחולו באופן דומה גם על הכנסות של זוגות **בקיבוצים** (סעיף 57(ב) לפקודה) ועל בני זוג שלהם הכנסה **במשק חקלאי** (סעיף 67 לפקודה).

4.3 קביעת תושבות בישראל

1. כללי

נושא קביעת התושבות בישראל, לרבות מועד ניתוק תושבות והמועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל, הינו נושא בעל משמעות מיסויית רבה. בשנים האחרונות פרסמו רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי מספר חוזרים והחלטות מיסוי בנושא וכן ניתנו מספר פסקי דין על-ידי בתי המשפט השונים.

נציין כי החל משנת המס 2016 חלה חובת הגשת דו"ח מס שנתי על יחיד הטוען שאינו תושב ישראל למרות שהתקיימה לגביו חזקת הימים בהגדרת "תושב ישראל" לעניין ימי שהות מינימליים בישראל. לדוח המס עליו לצרף טופס 1348 המפרט מדוע לטענתו אינו תושב ישראל (הטופס מפרט את העובדות עליהן מבוססת טענתו על היותו תושב חוץ).

להלן תמצית עיקרי הפרסומים בנושא.

2. טופס 1348 - טופס הצהרת תושבות לגבי יחיד הטוען שאינו תושב ישראל למרות שמתקיימת בו חזקת הימים

במסגרת תיקון 223 לפקודת מס הכנסה מיום 7 באפריל 2016, הורחבה רשימת החייבים בהגשת דו"ח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה (בתחולה לגבי דוחות לשנת המס 2016 ואילך), ובין היתר, גם על יחיד שמתקיימת לגביו חזקת הימים ולטענת היחיד היא נסתרת על ידו. במקרה שכזה, מחויב היחיד להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו, ושאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה.

הדיווח יהיה באמצעות טופס 1348 - הצהרת תושבות (להלן: **"הטופס"**) בו יש למלא, בין היתר, את מספר ימי השהייה של היחיד בישראל בשנת המס ובשנות המס שקדמה לשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס. בנוסף, יש לציין בטופס את מדינת תושבותו של היחיד בשנת-המס ולצרף אישור תושבות.

כמו כן, מתבקש היחיד לענות בטופס על מספר רב של שאלות המהוות קריטריונים לקביעת התושבות בישראל, במדינת התושבות הזרה לטענתו של היחיד, או במדינות נוספות כגון: קיומה של דירת מגורים, מקום המגורים של בן/בת הזוג והילדים הקטינים, מקום עבודה, ביטוח רפואי, בעלות על פיקדונות, בעלות על מניות, חברות בארגונים ועוד.

3. חוזרי מס הכנסה והוראות ביצוע בעניין קביעת תושבות

3.1 חוזר מס הכנסה 1/2011 - הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה- חלק א'

בחוזר מס הכנסה 1/2011 נכללות הנחיות שאינן בהכרח עולות בקנה אחד עם החקיקה, ומצמצמות את ההטבות שהוענקו לעולים חדשים ולתושבים חוזרים במסגרת תיקון 168 (ראה חוזר נפרד בפרק זה), בין היתר, לגבי המועד שבו ייחשב היחיד כמי שעזב את ישראל והמועד שבו העביר את מרכז חייו לישראל.

נקבע כי יום ההגעה לישראל יהיה המוקדם מבין אלו:

(1) יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר כפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על-ידי משרד הקליטה.

(2) המועד הראשון בו עמד לרשותו בית קבע הזמין לשימושו בישראל, בין אם הוא בבעלות ובין אם שכור על ידו.

(3) לגבי יחיד בעל משפחה, המועד הראשון בו לרשותו של היחיד או למשפחתו בית קבע בישראל הזמין לשימושם האישי, בין אם הוא בבעלותם, או שכור על ידם או שיש למי מהם רשות להשתמש בו, ומשפחתו נמצאת עמו בישראל (לעניין זה: "משפחה"- בן/בת זוג או ילד שטרם מלאו לו 18 שנים).

3.2 חוזר מס הכנסה מס' 1/2012 - קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל

ביום 29 בינואר 2012 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מס' 1/2012 במטרה להצביע על מקרים אופייניים שנדונו בעבר ומהווים, לטעמם של רשויות המס, אבני דרך לטיפול במקרים עתידיים.

קביעת מועד ניתוק התושבות של יחיד תושב ישראל, ולחילופין, המועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל, כרוכה בבחינה של גורמים שונים בעלי השפעה על המועדים האמורים, בין היתר, מספר ימי השהייה בישראל ו/או במדינה הזרה, קיומו של בית קבע בישראל או בחו"ל, קיומו של אישור תושבות מהמדינה הזרה וגורמים נוספים. מומלץ לבחון את הנסיבות הספציפיות של כל מקרה ומקרה לבחינת ניתוק אפשרי של תושבות.

דגשים מתוך החוזר:

- עצם ההגעה לסעוד בן משפחה תיחשב נוכחות ארעית בישראל וכשלעצמה לא תיצור לנישום מרכז חיים או תושבות בישראל.
- קביעת תושבות ישראלית של יחיד לצורך מס הכנסה גם במקרה בו נותקה תושבות ישראלית לצורך ביטוח לאומי, והמשפחה שוהה בישראל.
- קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של פיצול תא משפחתי על רקע מצב רפואי של בנו של היחיד, שהובילו את בת הזוג להמשיך לגור בישראל.
- קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של Relocation למדינת אמנה. נקבע כי היחיד ומשפחתו יחשבו כתושבי חוץ לצורך האמנה חצי שנה מיום עזיבתם את ישראל, כי במועד זה ניתן היה לקבוע כי התגבש בית הקבע של המשפחה במדינת האמנה.
- במקרה אחר שבו יחיד ובני משפחתו מיעטו לבקר בישראל ושהו תקופה ארוכה מ-3 שנים בחו"ל, הוכר היחיד כתושב חוזר לעניין הדין הפנימי.
- קביעת תושבות של יחיד בנסיבות של Relocation למדינת אמנה לתקופה שאינה עולה על 3 שנים. על אף שהיחיד נחשב כתושב מדינת האמנה לצורכי מס ומחזיק באישור תושבות החל מיום עזיבתו, נקבע כי מכלול העובדות הצביעו שהמעבר למדינת האמנה היה לצורך עבודה בלבד ולכן לא נותקה תושבותו מישראל.
- התקבלה בקשתו של יחיד להיחשב כתושב חוזר ותיק בנסיבות של פיצול תא משפחתי כאשר היחיד סווג כתושב חוץ לצורכי ביטוח לאומי וכן כתושב המדינה הזרה לצורכי מס במשך כל שנות שהותו בה. עם זאת, לגבי בת הזוג נקבע שהיא תחשב כתושב חוזר רגיל לאור הנסיבות שהצביעו על זיקות לישראל בשנים הרלבנטיות.

3.3 הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2013 - הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות מעמד של עולה חדש או תושב חוזר ותיק

הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2013 מיום 13 בינואר 2013 מפרטת מנגנון טיפול מהיר בכל הקשור בטיפול בבקשות לקביעת זכאות לקבלת מעמד תושבות של עולה חדש (תושב ישראל לראשונה) / תושב חוזר ותיק. על פי מנגנון זה יסווגו המבקשים לשתי קבוצות אשר יטופלו בשני מסלולים שונים: המסלול הירוק והמסלול הפרטני.

<u>המסלול הירוק</u>
מדובר במבקשים אשר לקראת הגעתם לישראל היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים בישראל כמפורט באחת משתי החלופות שבטופס 913.
היה ופקיד השומה יחליט כי אין לאשר למבקש את מעמדו כעולה חדש או תושב חוזר ותיק, תהייה למבקש אפשרות להגיש בקשה נוספת במסגרת המסלול הפרטני.

המסלול הפרטני
מדובר במבקשים אשר אינם עומדים בכל התנאים המצטברים באחת מהחלופות לפי המסלול הירוק, ולכן בקשתם תטופל באופן פרטני על ידי פקיד השומה בו מתנהל (או התנהל) תיק היחיד או על ידי המחלקה למיסוי בינלאומי במידה ומדובר בבקשה לקביעת מעמדם של מבקשים אשר אין להם תיק בפקיד שומה.

בהתאם להבהרה בהוראת הביצוע, אישורים כאמור אינם מהווים "אישור תושבות" בישראל. אישור זה מטופל בהליך נפרד על פי הנהלים הקבועים להוצאת אישור תושבות, כל זאת, לאחר הוכחה בדבר העברת מרכז החיים, בפועל, לישראל.

4. החלטות מיסוי שפורסמו בעניין קביעת תושבות

4.1 החלטת מיסוי בהסכם מס' 9001/20 - קביעת מעמד היחיד כ"תושב ישראל לראשונה"

בהחלטת המיסוי אושרה בקשתו של הנישום לקביעת מעמדו כ"תושב ישראל לראשונה" ממועד העלייה ארצה, ולקבלת הטבות המס שנקבעו במסגרת תיקון 168 לפקודה, וזאת כל עוד מרכז חייו של היחיד ימשיך להתקיים ברציפות בישראל במשך תקופת ההטבות. במסגרת החלטת המיסוי נקבע כי שווי השירותים אותם העניק הנישום לחברה הזרה החל ממועד העלייה ארצה הינם הכנסה שהופקה ונצמחה בישראל, וככל והנישום יעניק שירותים לחברות זרות שבשליטתו, במישרין או בעקיפין, הם יינתנו במחיר שוק בהתאם לסעיף 85א לפקודה.

4.2 החלטת מיסוי בהסכם מס' 2519/17 - קביעת מועד ניתוק תושבות לצרכי אמנות מס של עובדי Relocation

בהחלטת המיסוי נקבע, בין היתר, כי יום ניתוק התושבות יהיה המאוחר מבין המועדים להלן: (1) יום המעבר של העובד לחו"ל; (2) יום המעבר לחו"ל של בן/בת הזוג של העובד וילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים (למעט חריגים); (3) היום בו החל העובד להיחשב תושב המדינה הזרה; (4) תום שישה חודשים מהיום בו החל להתגורר בבית מגורים במדינת האמנה;

כמו כן, החלטת המיסוי אישרה פטור מניכוי מס במקור בגין הכנסותיו של היחיד ממשכורתו בחו"ל לאחר מועד ניתוק התושבות, בכפוף לעמידה בכל התנאים הבאים:

- ברשות היחיד בית קבע במדינה אליה נשלח לעבוד והוא ובני משפחתו מתגוררים בה בקביעות, ואין לו בית קבע בישראל.
- בני משפחתו של היחיד עברו עמו לחו"ל, וילדיו רשומים ולומדים במסגרות חינוכיות בחו"ל.
- היחיד ובני משפחתו שהו בישראל תקופה קצרה (75-85 ימים) בכל שנה,
- היחיד מגיש דו"ח מס במדינה הזרה ובישראל.
- ליחיד אישור תושבות לצרכי מס מהמדינה הזרה.
- תקופת עבודתו של היחיד במדינה הזרה הינה מעל ל-36 חודשים.

4.3 החלטות מיסוי נוספות בנושא התושבות

להלן רשימת החלטות מיסוי נוספות בנושא התושבות, שנסקרו בחוזר 11.2 לחוברת לתום שנת המס 2019:

- החלטת מיסוי בהסכם 3985/14- שהייה בישראל בשל מחלת הורה לא תיחשב להעברת מרכז החיים לישראל.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 2983/16- מועד תחילת התושבות במקרה של העברת מרכז החיים לישראל שלא בסמוך לקבלת תעודת עולה.
- החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 4968/16 - פרשנות לתקנות מ"ה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל).

- החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2856/17 - המונח "תושב ישראל" לראשונה בסעיף 14 לפקודה, לעומת המונח "עולה" בסעיף 35(ד) לפקודה והכללים שנקבעו מכוחו.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 6830/17- קביעת הכללים ליחיד שהגיע לישראל ושומר על זיקה למדינה המקורית.

להלן רשימת החלטות מיסוי נוספות בנושא התושבות, שנסקרו בחוזר 4.3 לחוברת לתום שנת המס 2020:

- החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2873/16 - חיוב במס בישראל על בסיס מזומן בגין הכנסת עבודה של תושב ישראל אשר הופקה על ידו מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 2316/18 - קביעת מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל בידי תושב חוץ (במהלך שנת ההסתגלות) ותושב ישראל לראשונה.
- החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 0989/18 - מיסוי הכנסות מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות.

5. חוזר ביטוח לאומי מס' 1421 - קביעת מועד תושבות לבעלי אשרה מסוג א/2 ו-א/4

החוזר קובע כי יש מקום להתחשב ולאשר את הבקשות להכרה כתושבי ישראל גם במקרים בהם מחזיקי אשרות א/2 ו-א/4 פונים לביטוח לאומי באיחור רב מהמועד הנדרש בחוק (183 יום), אך אין לאשר תושבות מעל 12 חודשים בדיעבד מיום קבלת הפנייה.

6. פסקי דין בעניין קביעת תושבות

6.1 פסק הדין בעניין לדרמן - קביעת מועד חזרה לישראל של תושב חוזר במועד מאוחר לזמן שובם של אשתו וילדיו

בפסק הדין בבית המשפט המחוזי (ע"מ 41182-01-19) נדון עניינו של המערער שעזב את ישראל בשנת 1990 ולטענתו חזר לישראל בשנת 2009. במהלך שנת 2006 רכש המערער מניות אותן הוא מכר במהלך השנים 2011 ו- 2014 וטען כי רווחי הון אלו פטורים ממס בישראל מכוח היותו "תושב חוזר ותיק". לעומתו, פקיד השומה טען שהמערער חזר להיות תושב ישראל כבר בשנת 2002, ועל כן לא זכאי לפטור ממס כיוון שרכש את המניות בהיותו תושב ישראל. כמו כן, הסיווג כתושב חוזר ותיק רלבנטי רק למי שחזר לישראל החל מתחילת שנת 2007 ואילו המערער, חזר כאמור להיות תושב ישראל כבר בשנת 2002.

על אף שהשופט קבע שמדובר במקרה גבולי, בסופו של דבר הוא קיבל את עמדת המערער לפיה, למרות שאשתו והילדים היו תושבי ישראל כבר משנת 2002, הוא עצמו חזר להיות תושב ישראל רק בשנת 2009 וממילא הוא זכאי לפטור ממס בגין רווחי ההון כאמור. השופט התייחס באריכות לסוגיית ההפרדה בין מרכז החיים של המשפחה הגרעינית, תוך שהוא מציין כי ככלל לצורך קביעת מקום מרכז החיים חייו של אדם, יש לייחס חשיבות למקום מגורי המשפחה כולה, אך לא מדובר באינדיקציה היחידה, אלא שכל מקרה יבחן לגופו ובהחלט יתכנו נסיבות מסוימות שזה אכן מתאפשר.

השופט מצא לנכון להדגיש כי העובדה שהמערער דיווח על רווחי ההון בארה"ב ושילם שם את המס המתחייב מהווה נסיבה משמעותית בקביעת מקום התושבות ומאפשרת לו לקבל ביתר קלות את עמדת המערער שאכן לא היה תושב ישראל בתקופה הרלבנטית.

6.2 פסק הדין בעניין אברהם כהן - המבחנים לתושבות בישראל

בפסק הדין בבית משפט העליון (ע"א 2704/13) נדחה ערעורו של מר אברהם כהן וזאת כיוון שהמערער נמנע בעקביות להביא עדים או ראיות לגבי מרכז חייו והוא לא טרח לענות על הערעור שמנגד של פקיד השומה לגבי הפחתת סכום השומה. פסיקתו של בית המשפט ניתנה אומנם על סמך העובדות והראיות הספציפיות שהוצגו בפניו, אך ניתן ללמוד ממנו כיצד מפרש ומנתח בית המשפט את המבחנים שנקבעו בפקודה לקביעת מעמד התושבות בישראל.

6.3. פסק הדין בעניין מיכאל ספיר - המבחנים לתושבות בישראל במקרה של בני זוג החיים בנפרד

בפסק הדין בבית משפט העליון (ע"א 4862/13) נדחה ערעורו של פקיד השומה בעניין קביעת תושבות בישראל במקרה של בני זוג החיים בנפרד. עיקר חשיבותו של פסק הדין בבחינה האינדיבידואלית של זיקות התושבות של היחיד. בית המשפט קבע שלמרות שמקום מגורי המשפחה מהווה נתון משמעותי בעל משקל ממשי, זו אינה יכולה להיות ראיה בלעדית שתכריע את הכף.

6.4. פסק הדין בעניין יעל צור - יחיד היוצא לחו"ל לתקופה ממושכת לצורך עבודה וחוזר תוך פחות משלוש שנים יכול להיחשב כתושב חוץ

בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ 19466-01-12) נדון עניינה של המערערת שניתקה לטענתה תושבות לצרכי עבודה בחו"ל וחזרה ארצה לאחר תקופה קצרה מ 3 שנים. בית המשפט קבע כי אמנם בדרך כלל העתקת מקום התושבות הוא פרי שינוי הדרגתי אך ישנם מקרים, כפי שעולה בעניינה של יעל צור, בהם השינוי הינו חד וברור. לכן, על אף התקופה הקצרה יחסית מחוץ לישראל, קבע השופט שהיא אכן ניתקה את תושבותה, וציין כי:

- הפרמטרים שנקבעו בסעיף 1 לפקודה לקביעת "תושבות" הינם מבחני עזר בלבד.
- החזקה של ימי שהייה בישראל ניתנת לסתירה על-ידי כל אחד מהצדדים (הנישום ופקיד השומה).
- מקום מרכז חייו של הנישום נקבעת על פי סממנים אובייקטיבים (כגון בית הקבע, מגורי המשפחה, מקום העיקרי של נכסי הנישום, ביטוח רפואי בחו"ל ועוד) ועל פי סממנים סובייקטיביים המלמדים מה הייתה כוונת הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו (התפטרות מעבודה, צפי להתקשרות ארוכת טווח של חמש שנים עם המעסיק בחו"ל, השכרה ארוכת טווח של הדירה בישראל ועוד).

6.5. פסק הדין בעניין רפי אמית - סיווגו של יחיד חסר תושבות כתושב ישראל

בפסק הדין בבית המשפט העליון (ע"א 476/17) נדון עניינו של המערער לגביו טען פקיד השומה, כי למרות שהיה בישראל בשנת 2007 רק 30 יום, הוא עדיין נחשב תושב ישראל, וזאת בהתאם למבחן "מרכז החיים".

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי על אף שבהתאם לחזקות הכמותיות הקבועות בפקודה, המערער אינו נחשב תושב ישראל, מרכז חייו של המערער באותה השנה מלמד אחרת.

בית המשפט ציין כי אכן יתכן מצב בו אדם אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס, אולם שבשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל. למעלה מכך, בית המשפט הוסיף אמירות מרחיקות לכת בכל הקשור לעניין התושבות. לדידו, נקודת המוצא של יחיד שהינו אזרח ישראל וגדל בה, היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה מחוץ לה פרקי זמן ממושכים. על מנת להסיר מעליו את תושבותו הישראלית עליו לבצע "צעדים בעולם המעשה" על מנת להוכיח את כוונתו לנתק כל זיקה לישראל, זאת כגון על-ידי ויתור על אזרחותו, מכירת כל נכסיו בישראל, ועוד.

6.6. פסק דין בעניין בר רפאלי - מבחן "מרכז החיים" לעניין תושבות לצורכי מס בישראל

בפסק הדין של בית המשפט המחוזי (ע"מ 6418-02-16) נדון מקרה של אזרחית ישראל שעיקר עיסוקה בתחום הדוגמנות ברחבי העולם. בית המשפט המחוזי התייחס בהרחבה למבחנים השונים שבסעיף 1 לפקודה וקבע כי אין המדובר בקריטריונים מוחלטים והבחינה תהיה של מכלול הזיקות ועוצמתן לישראל. במקרה שבו מדובר באדם שנולד וגדל בישראל והפסיק לטענתו להיות תושב ישראל לכמה שנים, כאשר בסופן חזר לישראל, הנטל המוטל על נישום לשכנע כי אכן חדל להיות תושב ישראל במהלך התקופה האמורה, הוא כבד. יותר מכך, העובדה כי לא הפך לתושב לצרכי מס של מדינה אחרת מטיל נטל כבד פי כמה - נטל שהמערערת לא הצליחה להרים.

נושאים נוספים שהיו לרועץ בפסיקה כנגד המערערת היו בין היתר, העובדה שהחזיקה בכרטיסי אשראי בישראל, הגיעה לביקורים בישראל בתדירות גבוהה, שימוש בבית הוריה בישראל כ"בית קבע", רכישת תרופות בישראל ואף קבלת החזרים מקופת החולים, פעילות בארגונים התנדבותיים בישראל, היעדר אזרחות זרה ואפילו היעדר בקשה לקבלת אזרחות זרה, מילוי הצהרות שנתיות לרשויות המס בארה"ב בטפסים המיועדים למי שאינו תושב ועוד.

6.7. פסקי דין נוספים בנושא התושבות

להלן רשימת מספר פסקי דין נוספים מהשנים האחרונות בנושא התושבות, שנסקרו בחוזר 11.2 לחוברת לתום שנת המס 2019.

- עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין (מחוזי) - סיווג תושבות בישראל.
- ע"א 5694/18 דוד קניג (עליון) - מועד ניתוק תושבות למס ותחולת סעיף 100א לפקודה ("מס יציאה") בהתקיים אמנת מס.
- ע"א 3328/15 פלוני (עליון) - חזקת התושבות- היחס בין המבחן המהותי של מרכז חיים וחזקת הימים.
- ב"ל 45066-02-15 עובדיה בן יחזקאל (בית דין אזורי לעבודה) - הגדרת תושבות לצורך ביטוח לאומי.

4.4 מיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים

במטרה לעודד עלייה לישראל ולהשיב הביתה מאות אלפי ישראלים החיים בחו"ל ניתנות הקלות מס משמעותיות לאוכלוסייה זו[67]. להלן נפרט:

1. הענקת פטור ממס בגין הכנסה בחו"ל לתקופה של 10 שנים

הכנסותיו של **עולה חדש** או **תושב חוזר ותיק** (להלן לגבי כל אחד מהם: **"יחיד מוטב"**) המופקות או נצמחות מחוץ לישראל, יהיו פטורות ממס בישראל במשך תקופה של 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל (להלן: "**תקופת ההטבות**").

פטור זה חל הן על רווחי הון ממימוש נכסים בחו"ל והן על הכנסות שוטפות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל. למותר לציין כי הכנסות מפעילות בישראל ומהשקעות בנכסים ישראלים שיופקו לאחר עלייתם/חזרתם של היחידים לישראל, יהיו חייבות במס בהתאם להוראות החוק הרגילות.

"**תושב חוזר ותיק**" הינו יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 10 שנים רצופות לפחות[68].

תושב חוץ -

- מי שאינו תושב ישראל.
- יחיד ששהה במשך שנתיים רצופות בחו"ל לפחות 183 יום בכל שנה, ובשנתיים העוקבות מרכז חייו היה בחו"ל, יחשב כתושב חוץ למן היום הראשון בו עזב את ישראל.

יצוין כי לעניין פטור זה, מיעטו מהגדרת "נכס", נכס שהוענק כמתנה פטורה ממס מתושב ישראל החל מיום 1 בינואר 2007.

2. קביעת פטור מדיווח בגין הכנסה בחו"ל לתקופה של 10 שנים

יחיד מוטב לא כפוף לחובת דיווח בישראל בגין הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל וזאת למשך כל תקופת ההטבות. בהתאם לכך, ניתן ליחידים מוטבים פטור כפול מדיווח - פטור מהגשת דוח מס הכנסה (בגין הכנסות פטורות מחו"ל) ופטור מהגשת הצהרת הון (בגין נכסים פטורים בחו"ל).

למותר לציין כי הכנסות מפעילות בישראל והשקעות מנכסים ישראלים, שיופקו לאחר עלייתם של היחידים לישראל, יהיו חייבות בדיווח בהתאם להוראות החוק הרגילות.

3. קביעת מועד התחלת התושבות ומתן אפשרות למסלול התאקלמות - שנת הסתגלות

לעניין מועד התחלת קביעת התושבות בישראל – ראה חוזר 4.3 בחוברת זו.

בכדי לאפשר ליחיד מוטב לקבל החלטה מושכלת לגבי מקום מושבו, ניתנה לו אפשרות לבחור בתקופת הסתגלות של שנה אחת מיום ההגעה לישראל, אשר בה הוא לא ייחשב תושב ישראל לצרכי מס הכנסה. מתן הטבה זו כפופה למסירת הודעה לרשויות באמצעות טופס שנת הסתגלות תוך 90 יום מיום ההגעה לישראל.

יצוין כי היחיד לא יוכל לחזור בו מבחירתו בשנת ההסתגלות. במידה ובסוף שנת ההתאקלמות בחר היחיד להתיישב בישראל, תיחשב שנת ההתאקלמות במניין תקופת ההטבות לה הוא זכאי (10 שנים מיום ההגעה לישראל).

השלכות אפשריות לבחירה ב"שנת הסתגלות":

---

67 *עיקר ההטבות נקבעו בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח- 2008. ספר חוקים 2184 מיום 16 בספטמבר 2008.*

68 *לפי הוראת שעה ההגדרה חלה בגין חזרה לישראל בשנים 2007-2009 גם על מי שהיה תושב חוץ במשך 5 שנים רצופות לפחות.*

- יחיד מוטב שבחר בשנת ההסתגלות ייחשב כתושב חוץ במהלכה. בנוסף לכך, במידה ועזב את ישראל במהלך אותה שנה ייחשב למעשה כמי שלא עלה או חזר לישראל מלכתחילה.
- על יחיד מוטב שבחר בשנת ההסתגלות ועזב את ישראל במהלך אותה שנה, לא יחולו הוראות סעיף 100א לפקודה ("מס יציאה").
- במהלך שנת ההסתגלות, החזקתו של היחיד המוטב בחבר בני אדם, תיחשב כהחזקתו של תושב חוץ באותו חבר.[69]
- יחיד מוטב יהא זכאי במהלך שנת ההסתגלות לפטורים הניתנים לתושב חוץ, למשל - פטור לתושב חוץ על רווחי הון על ניירות ערך לפי סעיף 97 לפקודה או פטור לתושב חוץ על הכנסות ריבית מפיקדון בנקאי.
- יחיד מוטב יהיה זכאי במהלך שנת ההסתגלות להטבות "מומחה חוץ" מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979.
- על יחיד מוטב לא יחולו במהלך שנת ההסתגלות הוראות האמנות למניעת מסי כפל החלות על תושבי ישראל.
- יחיד מוטב לא יהא זכאי במהלך שנת ההסתגלות לנקודות זיכוי הניתנות לתושב ישראל.

4. קביעת פטור ממס לחברות המנוהלות ונשלטות על ידי יחיד מוטב

סוגיית השליטה והניהול - על מנת להסיר חוסר ודאות שהיה קיים בעבר לגבי תושבותן הישראלית וחבות המס החלה על חברות זרות אשר בעלי השליטה בהן הינם יחידים שעלו לישראל, נקבע ככלל, כי חברות אשר "השליטה והניהול" בהן מבוצע על-ידי יחידים מוטבים, לא יסווגו כחברות תושבות ישראל רק בשל עליית בעלי מניותיהם לישראל וזאת למשך תקופה של 10 שנים. בהתאם לכך ולמשך תקופת ההטבות, חברות זרות שבעלי השליטה בהם הינם יחידים מוטבים ימשיכו להיות כפופות למס בישראל רק בגין הכנסות שמקורן בישראל.

משטרים אנטי תכנוניים - הוראה דומה תחול גם לגבי משטרים אנטי תכנוניים אחרים החלים בישראל - "חברה נשלטת זרה" (חנ"ז - CFC) ו"חברת משלח יד זרה" (חמי"ז - FOC) כך ששיעור החזקתם של יחידים מוטבים לא יילקח בחשבון לצורך חישוב שיעור ההחזקה המינימאלי של תושבי ישראל בחברות זרות. כתוצאה מכך, לא יחולו משטרים אנטי תכנוניים ולא תחול חבות מס על חברות זרות רק בשל עלייתם לישראל של בעלי המניות בהם במידה ויוגדרו כעולים זכאים.

5. הקלות מס לתושב חוזר (שאינו תושב חוזר ותיק)

תושב חוזר (רגיל) - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות.

הטבות מס לתושב חוזר

- פטור ממס למשך 5 שנים מיום ההגעה לישראל בגין הכנסות פאסיביות אשר מקורם בחו"ל,
- פטור ממס למשך 10 שנים מיום ההגעה לישראל בגין רווחי הון ממימוש נכסים מחוץ לישראל.

הפטור יחול, בין היתר, על הכנסות ריבית ודיבידנדים ורווחי הון מנכסים בחו"ל המהווים ניירות ערך מוטבים. "ניירות ערך מוטבים" מוגדרים כני"ע הנסחרים בבורסה בחו"ל שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים בחשבון במוסד בנקאי וכן ני"ע הנסחרים בבורסה בחו"ל שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בני"ע מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממניות שהן ני"ע מוטבים שהופקדה באותו חשבון. קרי, הפטור יחול גם במידה והניירות נרכשו לאחר שהפך לתושב חוזר ובתנאי שנרכשו מכספים שנצמחו מהן - רווח הון ממכירתם או הכנסות ריבית ודיבידנדים שהפיקו.

---

[69] *זאת בין היתר לעניין הגדרת "חברת משקיעי חוץ" ו"חברה בהשקעת חוץ" כמשמעות אותם מונחים בחוק לעידוד השקעות הון, לעניין הגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף75ב1 לפקודה או הגדרת "חברה נשלטת זרה" שבסעיף 75ב לפקודה.*

6. פסק הדין בעניין תלמי - סיווג ההכנסה ממשכורת או מנכס הנמצא בחו"ל

בבית המשפט העליון (ע"א 1779/18) נדון ערעורו של יהודה תלמי לאחר שנדחתה עמדתו בבית המשפט המחוזי (ע"מ 24557-02-15).
המערער הינו תושב חוזר ותיק החל משנת 2007. בדוחות המס בגין שנות מס 2007-2011, הצהיר המערער לגבי חלק הכנסותיו כי מקורן מחוץ לישראל ועל כן זכאיות לפטור ממס. פקיד השומה קבע כי עבודתו של המערער בוצעה בישראל ובעבור שירותים שניתנו ללקוחות בישראל. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נבעה מהשאלה האם הכנסותיו של המערער הופקו או נצמחו מחוץ לישראל כהכנסה אקטיבית, או כהכנסה פאסיבית שמקורה בנכסים שרכש בחו"ל.

בית המשפט קבע שיש לפרש את הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה באופן שחלופת מקום הנכס המניב תהיה רלוונטית רק לגבי הכנסות פסיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במקום הנכס המניב, ולא ביחס להכנסות אקטיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במיקום הפעילות, ולא במיקומו של הנכס.

בית המשפט קבע כי המערער לא הרים את נטל ההוכחה לעניין הוכחת "נכס" שיצר בזמן עבודתו בחברה הבת בחו"ל ועל כן מלוא הכנסותיו הינן מעבודה (הכנסות אקטיביות) ויתחייבו במס בישראל היות והעבודה בוצעה בישראל.

יחד עם זאת, ראוי לציין כי השופט מלצר מצא מקום להסתייגות, בצריך עיון, כי בהתייחס להכנסה שמקורה בנכסים מחוץ לישראל, יכולה הכנסה כאמור במצבים מסוימים, בעיקר בתחום הקניין הרוחני, גם לכלול הכנסות אקטיביות מסוימות.

7. תמריץ להגעה ארצה של מדענים ישראלים - פטור ממס לגבי הכנסה מתמלוגים מסוימים (הוראת שעה ליחיד שנהיה תושב ישראל בתקופה 2011-2015)

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 נקבעה **הוראת שעה שתקפה רק למי שנהיה תושב ישראל עד ליום 31 בדצמבר 2015** לפיה הוענק תמריץ להשבת מדענים ישראלים, השוהים בחו"ל ולעליית מדענים באמצעות מתן פטור ממס לגבי הכנסה מתמלוגים מסוימים - חוק המדיניות קובע פטור ליחיד, שהוא עולה חדש או תושב חוזר (שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות לפחות) שהוזמן, בהיותו תושב חוץ, לעבוד במוסד אקדמי או בבית חולים בישראל ("**מוסד**"), לגבי הכנסה מתמלוגים, שיקבל מחברת יישום שבבעלות המוסד, עימה התקשר בהסכם לפיתוח מוצר (לרבות ידע), **וזאת במשך 5 שנות מס, שתחילתן בשנת המס הראשונה שבה החל לקבל הכנסה כאמור**. הפטור ממס יינתן רק על אותו חלק מהתמלוגים, הנובע ממתן זכות השימוש במוצר לתושבי חוץ[70]. ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) היחיד נהיה תושב ישראל בתקופה 2011-2015;

(2) היחיד התקשר בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה עלה או חזר לישראל, לפי העניין, בהסכם עם חברת היישום לפיתוח מוצר, שלפיו, בין השאר, יהיה זכאי לתמלוגים ממנה בגין מתן זכות שימוש במוצר שבבעלות החברה ליישום ושפותח או התגלה לפי ההסכם;

(3) המוצר מתבסס על מו"פ שאושר על-ידי המדען הראשי לפי חוק המו"פ;

(4) ניתן אישור המנהל כי הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה אינן מהמטרות העיקריות של ההסכם.

[70] *החלק המיוחס לשימוש בידי תושבי חוץ, ייקבע על סמך שיעור הכנסות החוץ של חברת היישום מתוך כלל הכנסתה, והכל לפי אישור רואה חשבון שצורף לדוח השנתי של חברת היישום.*

8. טבלה מסכמת של הטבות המס לעולה חדש (לרבות תושב חוזר ותיק) ותושב חוזר בגין הכנסותיהם ממקור זר

נושא ההטבה	**עולה חדש** (לרבות **תושב חוזר ותיק***)	**תושב חוזר** 6 שנים תושב חוץ
פטור ממס על הכנסות פאסיביות מחו"ל	10 שנים	5 שנים מגבלה - הנכסים נרכשו לפני העלייה או מני"ע מוטבים
פטור ממס על רווחי הון מחו"ל	10 שנים	10 שנים מגבלה - הנכסים נרכשו לפני העלייה או מני"ע מוטבים
פטור ממס על הכנסות מעסק מחו"ל	10 שנים	---
פטור ממס על הכנסות ממשלח יד ומעבודה מחו"ל	10 שנים	---
מסלול התאקלמות	התאקלמות - 1 שנה	---
מעמד חברות מוחזקות - ניטרליות לגבי עליית בעלי מניות	10 שנים שליטה וניהול - לא תסווג כחברה ישראלית משטר אנטי תכנוני CFC וחמי"ז - לא יחול	---
פטור מחובת דיווח	10 שנים	---

* תושב חוזר ותיק הוא מי שהיה תושב חוץ במשך 10 שנים רצופות לפחות, ולפי הוראת השעה בגין חזרה לישראל בשנים 2007-2009 למי שהיה תושב חוץ במשך 5 שנים רצופות לפחות.

9. מתן שיעורי מס רכישה מופחתים לדירת מגורים יחידה גם לתושב חוץ שעלה או הפך לתושב חוזר ותיק

ביום 5 באוגוסט 2013 פורסם החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 ("**התיקון**"). התיקון קבע כי שיעורי מס הרכישה המופחתים ברכישה של דירה יחידה החל מיום 1 באוגוסט 2013 לא יחולו על תושב חוץ. ואולם תושב חוץ שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה, יזכה לשיעורי מס הרכישה המופחתים החלים על רכישת דירת מגורים יחידה בידי יחיד תושב ישראל. בפס"ד **גרגורי אלל** (ו"ע 18-03-29881) נקבע כי הזכאות להקלה במס רכישה לעולה חדש מותנית במגורי העולה בדירה בפועל.

10. עמדת רשות המסים- החלטות מיסוי

10.1 החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 2873/16 - חיוב במס בישראל על בסיס מזומן בגין הכנסת עבודה של תושב ישראל אשר הופקה על ידו מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ

בהחלטת המיסוי נקבע, בין היתר, כי עובד שכיר מדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומנים במועד בו הן התקבלו אצלו בפועל ולכן הפרשי שכר ששולמו לו לאחר חזרתו לישראל בגין עבודתו בחו"ל בתקופה בה לא היה תושב ישראל, יהיו חייבות במס בישראל. יחד עם זאת תשמר זכותו של היחיד לקבל זיכוי של מס חוץ ששולמו בגין הכנסה זו.

10.2. החלטת מיסוי בהסכם מס' 2316/18 - קביעת מנגנון הכנסה מעורבת להכנסות המופקות בישראל ומחוץ לישראל בידי תושב חוץ (במהלך שנת ההסתגלות) ותושב ישראל לראשונה

בהחלטת המיסוי נדונה סוגית מיסוי הכנסתו של תושב חוזר ותיק. נקבע כי במהלך תקופת ההטבות (10 שנים) הכנסתו בגין ימי העבודה מחוץ לישראל (באופן ליניארי מתוך סך ימי העבודה במהלך השנה) תהא פטורה ממס בישראל, ובתנאי שתקופת העבודה בחו"ל לא תהיה טפלה ביחס לתקופת העבודה הכוללת.
עם זאת, הוצאות שכר העבודה לא יותרו בניכוי למעביד משום שהן אינן מהוות הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בישראל.

10.3. החלטת מיסוי שלא בהסכם מס' 0989/18 - מיסוי הכנסות מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות

בהחלטת המיסוי נדונה סוגית מיסוי הכנסתו של תושב חוזר בגין אופציות שהוקצו לו במהלך עבודתו בחו"ל כשהיה תושב חוץ. נקבע כי הכנסתו תתחייב במס בישראל כהכנסת עבודה, ובגין חלק ההכנסה שהופק בחו"ל (באופן ליניארי לפי ימי ההבשלה בחו"ל) יינתן זיכוי של מסי חוץ ששולמו בפועל בארה"ב בגין חלק זה בלבד.
עם זאת, ככל שבמועד המימוש של האופציות היחיד ינתק תושבות ויחשב שוב תושב חוץ, חלק ההכנסה שהופק כאמור בחו"ל לא יהיה חייב במס בישראל כלל.

11. עמדות חייבות בדיווח בנושא מיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים

11.1 עמדה מספר 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

שנת ההסתגלות לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק".

11.2 עמדה מספר 13/2016- יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתוש חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על-ידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש

הכללים ליצירת מוסד קבע וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע וכן לגבי יחוס רווחים של תאגיד זר, יחולו באופן דומה בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.

11.3 עמדה מספר 18/2016- דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה.

11.4 עמדה מספר 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי

עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי המהווה את עיקר שוויה, לא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון, בהתאם לסעיף 97(ב)(1). יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב3)(3) לפקודה.

11.5 עמדה מספר 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי.

תושב חוזר המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי המהווה את עיקר שוויה, לא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(2). כאשר עיקר השווי אינו נכס ישראלי, ישולם מס על-ידי התושב החוזר על חלק יחסי.

11.6 עמדה מספר 57/2018- הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות

לא ניתן לקזז הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק, או עולה חדש בתקופת ההטבות שכן אילו היה רווח לא היה חייב במס.

11.7 עמדה מספר 58/2018 - הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז

במקרה בו נמכר נכס בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ובמכירה נוצר הפסד הון, יותר בקיזוז רק אותו חלק של ההפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית.

11.8 עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז

העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה כחברה נשלטת זרה, בשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל.

11.9 עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני הינו בתום שנת המס. לפיכך, לגבי תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, הדיבידנד הרעיוני בשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה. עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות.

11.10 עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז

העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה כחברת משלח יד זרה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה 2 להגדרת "חברת משלח יד זרה".

11.11 עמדה מספר 75/2019- דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה

העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה בחברת משלח יד זרה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה.

11.12 עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות

בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר, לאחר תום תקופת ההטבות, לא יחול פטור ממס והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור ממס, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

4.5 תגמול הוני לעובדים ומנהלים

שיעור המס המקסימלי המוטל כיום על הכנסת עבודה הינו -47%, ובמקרים מסוימים מוטל מס נוסף של 3% על בעלי הכנסות גבוהות. נטל מס זה מהווה תמריץ משמעותי להגדיל את מרכיב האופציות ומכשירים הוניים אחרים בתגמול לעובדים. תגמול כאמור יכול להקנות יתרונות הן לחברה והן לעובדים, כאשר מומלץ במקרה כזה לבחון את מכלול השיקולים הכלכליים, המיסויים והחשבונאיים.

מיסוי הקצאת אופציות/מניות לעובדים מוסדר בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה המבחין בין הקצאת אופציות ומניות לעובדים באמצעות נאמן לבין הקצאת אופציות ומניות לעובדים שלא באמצעות נאמן.

רשימה זו תתמקד בהיבטי המס בהענקת אופציות ומכשירים הוניים אחרים לחברה ולעובדים, תוך סקירה של עיקרי סעיף 102 לפקודת מס הכנסה, תיאור מכשירים הוניים נוספים, תיאור מסלולים מהירים ("מסלולים ירוקים") לקבלת החלטות מיסוי מרשות המסים, תיאור החלטות מיסוי בולטות של רשות המסים וכן פסקי דין בנושא במבנה כדלקמן:

מספר הסעיף בחוזר	הנושא
1	הקצאה באמצעות נאמן
2	הקצאה ללא נאמן
3	מכשירים הוניים נוספים
4	החלטות מיסוי באמצעות "מסלולים ירוקים"
5	החלטות מיסוי בולטות בתחום המכשירים ההוניים
6	חוזרים מקצועיים
7	פסקי דין

1. הקצאה באמצעות נאמן

במסגרת הקצאה באמצעות נאמן נקבעו שני מסלולים עיקריים, מסלול רווח הון ("**מסלול הוני**") ומסלול הכנסת עבודה ("**מסלול פירותי**").

בשני מסלולים אלו, אירוע המס יחול במועד העברת האופציות או המניות מהנאמן לעובדים או מועד מכירתן של האופציות או המניות על-ידי הנאמן, כמוקדם מביניהם.

<u>בחירה במסלול הוני</u>
האטרקטיביות בבחירה במסלול ההוני באמצעות נאמן הינה שיעור המס המופחת של 25% על רווח הון הנוצר לעובדים, כאשר הכנסה כאמור גם לא תתחייב בדמי ביטוח לאומי. לשם כך, נדרשת החברה המעבידה לבחור במסלול רווח הון לפי סעיף 102(ב)(2) לפקודה. בחירה במסלול ההוני לא תאפשר לחברה לנכות הוצאות למס הקשורות להקצאה לעובדים לפי מסלול זה.

לגבי חברות ציבוריות נקבע בסעיף 102(ב)(3) לפקודה כי שווי ההטבה במועד ההקצאה יתחייב במס כהכנסת עבודה ויתרת הרווח תמוסה לפי המסלול ההוני.

תנאי הכרחי לעמידה במסלול ההוני הינו הפקדה של כתבי האופציות/המניות בידי הנאמן לתקופה של עשרים וארבעה חודשים לפחות, ממועד ההקצאה.

בעת הפרה של המסלול ההוני, יתחייבו העובדים במס על שווי ההטבה כהכנסת עבודה (לרבות בדמי ביטוח לאומי ומס בריאות, עד התקרה). לחברה לא יותרו לניכוי הוצאות בגין ההקצאה, על אף חיובם של העובדים בשיעור המס השולי.

בחירה במסלול פירותי
במסגרת המסלול הפירותי באמצעות נאמן נקבע כי הכנסתם של העובדים ממימוש האופציות או המניות תתחייב במס כהכנסת עבודה ((לרבות בדמי ביטוח לאומי ומס בריאות, עד התקרה)). בחירה במסלול זה תאפשר לחברה ניכוי הוצאות למס בגין ההקצאה. בחירה במסלול זה כדאית בעיקר לחברות להן יש הכנסה חייבת במס בשיעור מס חברות מלא.

2. הקצאה ללא נאמן

מיסוי טובת ההנאה מהקצאת אופציות או מניות לעובדים ללא נאמן, מוסדר בסעיף 102(ג) לפקודה. סעיף זה מבחין בין הקצאת מניות ובין הקצאת אופציות:

הקצאת מניות: שווי המניות במועד ההקצאה (בניכוי הסכום ששילם תמורתן העובד, אם שילם) יתחייב במס כהכנסת עבודה, ועל החברה המקצה לנכות מס מהכנסת העובד בהתאם. בעת מכירת המניות יחול אירוע מס נוסף, שבמסגרתו ההפרש שבין התמורה ממכירת המניות בפועל לבין שוויין ביום ההקצאה יתחייב במס כרווח או הפסד הון, במישור העובד (ללא חבות ניכוי מס במקור על ידי החברה).

הקצאת אופציות: במידה שמדובר באופציות שאינן סחירות (אף אם הן למניות סחירות), אירוע המס נדחה עד למועד מכירת המניות (אין אירוע מס במועד המרת האופציות למניות) ובאותו מועד על החברה לנכות מס במקור מהכנסתו של העובד, כהכנסת עבודה.
מומלץ לפנות למס הכנסה בבקשה פרטנית לקבל החלטת מיסוי, המקדימה את אירוע המס למועד המרת האופציות למניות) וזאת כדי למנוע מהחברה את הצורך "לעקוב" אחר העובד עד למועד המכירה לצורך ניכוי המס במקור.

3. מכשירים הוניים נוספים

בשנים האחרונות התפתחו מספר מכשירים הוניים נוספים לתגמול עובדים, בנוסף להקצאת אופציות או מניות החברה. העיקריים שבהם:

(1) **ESPP** (Employees Stock Purchase Plan): תכניות לרכישת מניות החברה בהנחה (נהוג להעניק הנחה בטווח של 5% - 15% ממחיר השוק של המניה). מומלץ לבחון פניה במסלול ירוק כמפורט מטה.

(2) **RS** (Restricted Shares): מניות מוגבלות בעלות זכות לדיבידנדים מיום הקצאתן הראשוני, אולם אינן ניתנות למכירה, להעברה והצבעה אלא לאחר תקופת ההבשלה (Vesting Period).

(3) **RSU** (Restricted Shares Units): יחידות מניה חסומות אשר בתום תקופת ההבשלה מונפקות בגינן מניות. היחידות אינן בעלות זכות לדיבידנדים ו/או הצבעה עד ליום הנפקת המניות בפועל.
לצרכי מס, מסווגת הקצאת RSU כהקצאת אופציות לכל דבר ועניין.

(4) **SAR** - (Share Appreciation Rights) - זכות לקבלת מניות בשווי עליית ערך מניית החברה ממועד הקצאת הזכות ועד לתום תקופת ההבשלה.

4. החלטות מיסוי באמצעות "מסלולים ירוקים"

במקביל להתפתחות המכשירים ההוניים לתגמול עובדים, פרסמה רשות המסים מספר החלטות מיסוי ויצרה כמה "מסלולים ירוקים" לבקשות להחלטות מיסוי במסלולים מהירים, בהם נקבעו תנאים קשיחים שבכפוף להתקיימותם רשות המסים מאשרת הסדרי מס בהליך מזורז. יחד עם זאת, חשוב להדגיש, כי המדובר בהליך דיוני מול רשות המיסים ואנו ממליצים על הכנה מקדמית נאותה בהתאם. אי עמידה בתנאי המסלולים הירוקים אינה חוסמת בהכרח בפני החברות את האפשרות לפנייה פרטנית לקבלת החלטת מיסוי מרשות המסים להתאמת ההסדר לנסיבות המיוחדות של הקצאות לעובדים באותה חברה.

להלן מספר מסלולים ירוקים בולטים שבהם ניתן לפנות בבקשות להחלטות מיסוי לפתרון סוגיות בנושאי מס שאינן מוסדרות בפקודה:

4.1 **הקצאת יחידות למניה RSU (טופס 906)**
החלטת המיסוי קובעת כי הטיפול המיסויי בהקצאת RSU תהיה כהקצאת אופציות.
בהתאם להבהרה שקיבלנו מרשות המיסים, אין עוד צורך בהגשת בקשת החלטת המיסוי בנושא זה אלא ניתן להסתמך על התנאים שבה ללא צורך בפניה ספציפית לרשות המיסים.

4.2 **תמחור מחדש של אופציות לעובדים בחברות ציבוריות (טופס 911)**
החלטת המיסוי דנה בתמחור מחדש של אופציות שיצאו מחוץ לכסף, וקובעת כי יראו במועד התמחור מחדש כמועד הקצאה חדש של האופציות, לכל דבר ועניין.

4.3 **מימוש נטו של אופציות לעובדים (Net Exercise) (טופס 912)**
החלטת המיסוי מתייחסת להקצאת אופציות בחברות ציבוריות, ומאפשרת לעובד לממש אופציות בשיטת המימוש נטו מבלי שיראו בכך כאירוע מס מיידי, אולם היא קובעת שבמידה שהמניות לא ימכרו תוך 10 ימים ממועד המרת האופציות למניות, חלק מהכנסת העובד (בגובה מחיר המניה במועד הקצאת האופציות) יתחייב במס במועד המכירה כהכנסת עבודה.

4.4 **החלפת מסלול אופציות 3(ט) למסלול 102 הוני באמצעות נאמן (טופס 916)**
החלטת המיסוי דנה בעובד שהיה בעל שליטה והוקצו לו אופציות במסגרת סעיף 3(ט) לפקודה, ומאפשרת להחליף את מסלול המס למסלול ההוני שבסעיף 102, לאחר שהעובד חדל מלהיות בעל שליטה.
החלטת המיסוי מפרטת את הדרך לפיה יש לבחון את שיעור החזקתו של העובד בהון החברה בכדי לקבוע אם הוא אכן חדל להיות בעל שליטה, וכן קובעת חלוקה ליניארית של ההכנסה בין החלק שיתחייב במס כהכנסת עבודה לחלק שיתחייב כרווח הון.

4.5 **החלפת מסלול אופציות ללא נאמן למסלול עם נאמן (טופס 917)**
החלטת המיסוי דנה באופציות שהוקצו במסלול ללא נאמן, ומאפשרת להחליף את מסלול המס למסלול ההוני.
החלטת המיסוי קובעת חלוקה ליניארית של ההכנסה בין החלק שיתחייב במס כהכנסת עבודה לחלק שיתחייב כרווח הון.

4.6 **מנגנוני התאמה בשינויים בהון חלוקת מניות ההטבה ודיבידנדים (טופס 922)**
החלטת המיסוי דנה בהתאמות שמבוצעות במהלך חיי האופציות בגין שינויים בהון החברה כתוצאה מפיצול או איחוד בהון, הקצאת זכויות ו/או מניות הטבה, וכן בהתאמות למחיר המימוש של האופציה כתוצאה מחלוקת דיבידנדים.
החלטת המיסוי מאפשרת "להתעלם" מהתאמות אלו ולמסות את הכנסת העובד בהתאם להטבה הכלכלית הגלומה באופציות שהוקצו לו.

4.7 **מימוש נטו (Net Exercise) של אופציות לעובדים בחברה פרטית** (**טופס 923**)
החלטת המיסוי מתייחסת להקצאת אופציות בחברות פרטיות, ומאפשרת לעובד לממש אופציות בשיטת המימוש נטו מבלי שיראו בכך כאירוע מס מיידי, אולם היא קובעת שבמידה שהאופציות הומרו למניות במהלך השנתיים הראשונות ממועד הקצאתן, תתחייב הכנסת העובדים במס כהכנסת עבודה.

בהתאם להבהרה שקיבלנו מרשות המיסים, אין עוד צורך בהגשת בקשת החלטת המיסוי בנושא זה, אלא ניתן להסתמך על התנאים שבה ללא צורך בפניה ספציפית לרשות המיסים.

4.8 תוכנית ESPP **עם נאמן** (**טופס 926**)
החלטת המיסוי קובעת כי הטיפול המיסויי בהקצאת ESPP תהיה כהקצאת מניות, כאשר יראו תום כל תקופת חיסכון כמועד הקצאה חדש, לכל דבר ועניין.
במסלול זה יותר לחברה לנכות הוצאות לצרכי מס, לגבי רכיב ההכנסה המתחייב במס כהכנסת עבודה.

4.9 **תכנית ESPP ללא נאמן** (**טופס 927**)
החלטת המיסוי קובעת כי הטיפול המיסויי בהקצאת ESPP תהיה כהקצאת אופציות, אולם מאפשרת לחברה לנכות מס במקור במועד תום תקופת החיסכון וזאת כדי למנוע מהחברה את הצורך "לעקוב" אחר העובד עד למועד המכירה.
החלטת המיסוי קובעת כי לחברה לא תותר הוצאה לצרכי מס.

4.10 **החלפת אופציות/מניות שהוקצו במסגרת עסקת מכירת מניות החברה** (**טופס 928**)
החלטת המיסוי דנה בחברות הנמצאות בהליך של עסקת רכישה/מיזוג, אשר במסגרתו מוחלפים ניירות הערך שהוקצו לעובדים בניירות ערך של החברה הרוכשת/קולטת, וקובעת שעל ניירות הערך יחול רצף מס, לכל דבר וענין.

4.11 **הסדר נאמן מפקח (טופס 929)**
החלטת המיסוי מאפשרת לחברות זרות, בין לאומיות, ליישם על האופציות את הוראות סעיף 102 לפקודה, גם כאשר האופציות/מניות לא הופקדו אצל נאמן אלא הן מוחזקות על ידי ברוקר זר. החלטת המיסוי קובעת מנגנון פיקוח מטעם נאמן ישראלי שנועד להבטיח את ניכוי המס במקור במועד אירוע המס.

4.12 **אופציית רכש בחברה פרטית (טופס 931)**
החלטת המיסוי דנה באופציות הכפופות לאופציית רכש (Call Option) המאפשרת לחברה לחייב את העובד למכור לה את המניות במועד עתידי, וקובעת כי ניתן להחיל על אופציות אלו את המסלול ההוני רק בהתקיים התנאים הבאים:

- אופציית הרכש תופעל רק בעת סיום יחסי עובד-מעביד.
- התמורה בעת מכירת המניות לחברה תיקבע לפי הערכת שווי באותו מועד.
- במידה ובמועד הקצאת האופציות, מחיר המימוש היה נמוך משווי המניה, הפרש זה יתחייב במס כהכנסת עבודה.

4.13 **מיסוי תגמול הוני לעובדי רילוקיישן**
החלטת המיסוי דנה בחברה גלובלית אשר לה חברות בנות ברחבי העולם המקצה לעובדיה אופציות בהיותם מועסקים באחת מחברות הקבוצה במדינה כלשהיא, ואשר במהלך העסקתם עברו לעבוד בחברה אחרת בקבוצה במדינה שונה.

החלטת המיסוי קובעת כי:

- על אופציות שהוקצו לעובדים שיצאו מישראל יחולו הוראות המסלול ההוני. הכנסת העובד במועד המימוש תחולק לשני חלקים באופן לינארי לפי תקופת ההבשלה בין המדינות, כאשר מהחלק הזר ינוכה על ידי הנאמן מס במקור בשיעור 25%, בניכוי המס ששולם בחו"ל בגין חלק זה.
- על אופציות שהוקצו לעובדים השבים לישראל יחולו הוראות סעיף 3(ט). הכנסת העובד במועד המרת האופציות למניות תחולק לשני חלקים באופן לינארי לפי תקופת ההבשלה בין המדינות, כאשר מהחלק הזר ינוכה על ידי החברה מס במקור כהכנסת עבודה, בניכוי המס ששולם בחו"ל בגין חלק זה.

4.14 אישור זמני במימוש שלא מרצון של מניות עובדים במסגרת מכירת החברה (טופס 951)

כאשר עובדים מוכרים, במסגרת עסקת EXIT למכירת כל מניות החברה (או לפחות 80% מהן), את האופציות/מניות שהוקצו להם, לרבות אופציות/מניות שטרם חלפו בגינן שנתיים ממועד ההקצאה, החלטת המיסוי מאפשרת לראות את אותם עובדים כמי שמכרו שלא מרצון את מניותיהם ובשל כך להתחייב במס לפי מסלול רווח הון חלף מיסוי במס שולי.

4.15 הקצאת אופציות לעובדים במקרה שבו חברה זרה פועלת בישראל באמצעות סניף של חברת חוץ (אישור חברת חוץ כחברה מעבידה) (טופס 952)

החלטת המיסוי מאפשרת הקצאת אופציות לעובדים במסלול רווח הון במקרה שבו חברה זרה פועלת בישראל באמצעות סניף, ובלבד כי לסניף מפעל קבע בישראל.

5. החלטות מיסוי בולטות בתחום המכשירים ההוניים

5.1 החלטת מיסוי בהסכם מס' 5874/14 - מנגנון רכישה עצמית

אחד מתנאי סעיף 102 לפקודה הינה שמדובר ב"הקצאת מניות", קרי - על החברה להקצות מניות חדשות לעובדיה.
החלטת המיסוי דנה בחברה ציבורית אשר במועד המרת האופציות למניות היא העבירה לעובדים מניות שהוחזקו אצלה כ"מניות רדומות" שנרכשו על ידה בעבר מבעלי מניותיה במסגרת רכישה עצמית.
החלטת המיסוי אישרה להחיל על מניות אלו את המסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודה, בכפוף לכך שהמניות הרדומות נרכשו במהלך תקופה שלא תפחת מ-18 חודשים לפני שהועברו לידי העובדים, והקצאת המניות הרדומות מסווגת כהקצאה חדשה ולא כמכירה.

5.2 החלטת מיסוי בהסכם מס' 2975/14 - האצת מועדי הבשלה לאופציות במסלול רווח הון

החלטת המיסוי דנה בחברה אשר קבעה בתוכנית האופציות שהן יהיו בעלות מנגנון האצה של מועדי ההבשלה של האופציות, כך שבקרות עסקת מיזוג או מכירה של החברה לרבות הנפקתה בבורסה, יואצו מועדי ההבשלה, והאופציות תהיינה ניתנות למימוש מיידי.
החלטת המיסוי אישרה כי מנגנון ההאצה אינו פוסל את האופציות מלעמוד בתנאי הוראות סעיף 102 לפקודה, וכי ישום מנגנון זה לא יהווה אירוע מס והמס בגין האופציות יחושב, ינוכה במקור וישולם רק במועד המימוש.

5.3 החלטת מיסוי שלא בהסכם 5236/14 - הקצאה לעובד לשעבר אינה יכולה להיכלל בהוראות לפי סעיף 102 לפקודה

החלטת המיסוי דנה בחברה אשר התחייבה להעניק לעובד אופציות, אך ההקצאה בפועל בוצעה לאחר שהעובד סיים את עבודתו בחברה.
רשות המיסים דחתה את בקשת החברה להחיל את הוראות סעיף 102 לפקודה וקבעה בהחלטת מיסוי שעל האופציות יחולו הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.

5.4 החלטת מיסוי בהסכם מס' 9567/15 - מכירה שלא מרצון - פיצול המרכיב הפירותי בין התמורה במזומן לבין התמורה במניות של החברה הרוכשת

החלטת המיסוי דנה בחברה אשר כל מניות נרכשו על ידי חברה ציבורית תושבת חוץ (Exit) בטרם חלפה תקופת חסימת השנתיים על חלק מהאופציות שהקצתה בעבר לעובדיה, במסלול ההוני שבסעיף 102.

החלטת המיסוי אישרה כי על אף שהאופציות נמכרו במסגרת העסקה לפני חלוף השנתיים (להלן: "תום התקופה"), הן יתחייבו במס הוני, ובלבד שהתמורה ששולמה תמורתן תופקד בידי הנאמן עד תום התקופה.
עוד הוסיפה החלטת המיסוי וקבעה כי:

- האמור לעיל מותנה בכך שבהתאם לתנאי העסקה העובד נדרש למכור את האופציות/מניות ולא היתה לו אפשרות להחזיק אותן עד לתום התקופה.
- תמורה ששולמה במניות תופקד בידי הנאמן, ותחול לגביה רצף מס מוחלט עד למועד מכירתן בפועל.

- במידה ועל האופציות/מניות שנמכרו בעסקה חלות הוראות סעיף 102(ב)(3) לפקודה, ייוחס המרכיב הפירותי ראשית כל לתמורה במזומן, ויתרת התמורה תמוסה בשיעור מס של 25%.

5.5 החלטת מיסוי שאיננה בהסכם מס' 5561/18 - החלפת מסלול מס לנותן שירותים

החלטת המיסוי דנה בחברה אשר הקצתה אופציות לנותן שירותים לפי סעיף 3(ט) לפקודה. לאחר ההקצאה הפך נותן השירותים לעובד שכיר בחברה וזו פנתה לרשות המסים בבקשה להחיל על האופציות שהוקצו לו בעבר את הוראות המסלול ההוני.

רשות המיסים דחתה את בקשת החברה וקבעה כי מאחר ובמועד ההקצאה הוא לא היה עובד, לא ניתן להחיל על האופציות את הוראות סעיף 102, גם אם לאחר ההקצאה הפך להיות עובד החברה.

5.6 החלטת מיסוי בהסכם מס' 1138/18 - הקצאת זכויות בשותפות נפט סחירה במסגרת סעיף 102 לפקודה

אחד מתנאי סעיף 102 לפקודה הינו שמדובר בהקצאת זכויות בחברה, קרי - לא ניתן להחיל את הוראות הסעיף על הקצאת זכויות בשותפות.

החלטת המיסוי דנה בשותפות מוגבלת שפעילותה בתחום חיפוש, פיתוח והפקה של נפט וקבעה כי לאור צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017, ניתן להחיל על זכויות אלו את הוראות המסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודה.

5.7 החלטות מיסוי נוספות בנושא תגמול הוני

להלן רשימת החלטות מיסוי נוספות בנושא תגמול הוני, שנסקרו בחוזר 11.3 לחוברת לתום שנת המס 2019:

- החלטת מיסוי מס' 5286/13 - מנגנון התאמת תוספת המימוש.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 8736/14 - מימוש אופציות במנגנון מימוש נטו בחברה פרטית במסלול רווח הון עם נאמן.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 5359/15 - מימוש אופציות בחברה ציבורית במנגנון מימוש נטו במסלול הכנסת עבודה.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 3385/15 - חישוב שווי ההטבה במנגנון התאמה לחלוקת דיבידנד במסלול הכנסת עבודה.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 6539/17 - מיסוי תגמול הוני לעובדים היוצאים לעבוד מחוץ לישראל ולעובדים השבים לישראל.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 2775/18 - ביטול אופציות שהבשלתן תלוית אירוע אקזיט והקצאתן במסלול רווח הון באמצעות נאמן שבסעיף 102 לפקודה.
- החלטת מיסוי בהסכם מס' 9165/18 - הסכם אופציה לרכישה של כל הון מניות החברה.
- החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 0989/18 - מיסוי הכנסות מאופציות בידי יחיד אגב שינוי תושבות.

6. חוזרים מקצועיים בתחום המכשירים ההוניים

6.1 חוזר מס הכנסה מס' 5.2017 - מנגנוני שימור ומגבלות (Reverse Vesting ו-Holdback) על מייסדים ועובדי מפתח

מנגנון Reverse Vesting: רשות המיסים קובעת כי מניות מייסדים הכפופות למנגנון של Reverse Vesting יתחייבו בעת מכירתן כרווח הון (ולא כהכנסת עבודה) בתנאי ש:

- המנגנון נקבע מראש ובכתב במועד ייסוד החברה ו/או אגב השקעה מהותית בה.
- התמורה בגין המניות הינה בגובה ערכן הנקוב של המניות (או בגובה המחיר ששולם על ידי המייסד בעת רכישתן).
- אילו היו המניות נמכרות טרום המנגנון היה הרווח ממכירתן מסווג כרווח הון.

מנגנון ה- Holdback: רשות המיסים קובעת כי תמורה המשולמת למייסדים/עובדי מפתח בעת מכירת מניותיהם ומותנת בהמשך עבודתם בחברה, תתחייב כרווח הון (ולא כהכנסת עבודה) בתנאי ש:

- המניות הוחזקו בידיו במשך תקופה של 12 חודשים לפחות טרם יום העסקה.
- המניות נמכרות במסגרת עסקת מכירה של כלל הזכויות בחברה.
- שיעור הזכויות המוחזק על-ידי עובד המפתח הכפוף למנגנון זה אינו עולה על סך 50% מסך כל הזכויות המוחזקות על ידו.
- המחיר למניה שישולם לעובד המפתח בגין מניותיו זהה למחיר למניה שישולם לשאר בעלי המניות.
- תגמול ה-Holdback אינה תגמול נוסף, אלא מהווה חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור מניות החברה הנגזרת משווי החברה כפי שנקבע בעסקה.
- החברה הרוכשת תייחס את התשלום בהפעלת המנגנון כתשלום עבור מניות ולא כתשלום שכר.

6.2 חוזר מס הכנסה מס' 18/2018 - תגמול מבוסס הון, שהבשלתו תלוית ביצועים

חוזר זה עוסק באופציות לעובדים אשר הבשלתן מותנת בהתקיימותם בעתיד של יעדים מסוימים. לעמדת רשות המיסים, אופציות שהבשלתן תלויה ביעדים יהיו כפופות למסלול ההוני, רק בתנאי שהיעדים קבועים, מדידים ומוגדרים מראש החל ממועד ההענקה. ככל וקיימת התייחסות ערטילאית וכללית לתנאי ההבשלה ו/או השארת שיקול דעת נוסף לאחר מועד ההקצאה, הרי שתקופת החסימה תימדד החל מהתגבשותם ו/או מהתקיימות של אותם תנאים.
עם זאת, במידה שההבשלה הינה תלוית אירוע מסוג עסקה (EXIT) או הנפקה (IPO), לעמדת רשות המיסים אופציות אלו לא ייהנו מהוראות המסלול ההוני.

7. פסקי דין

7.1 ע"א 559/16 פרי יעקב שירותי ניהול בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 - מיסוי אופציות שקיבלה חברת ניהול

בפסק הדין נדונה הקצאת אופציות לעובד אשר העניק את שירותיו לחברה המעבידה באמצעות חברת ניהול בבעלותו. האופציות הוקצו לחברת הניהול (ולא לעובד) שטענה שיחולו על האופציות הוראות המסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודה ואילו פקיד השומה טען שיש להחיל על האופציות את הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה ודחה את טענת המערערת לפיה היא מהווה "נושא משרה" בחברה המעבידה. בנוסף, נקבע כי המערערת עצמה ראתה באופציות המוענקות כאופציות שחל עליהן סעיף 3(ט) לפקודה כפי שהדבר השתקף ברולינג בגין רצף מס שהמערערת הסכימה להחיל על עצמה.

7.2 ע"מ 55937-01-17 טל שוחט נ' פקיד שומה צפת - מניות המקנות זכות לקבלת דיבידנד בלבד

בפסק הדין נדונה הקצאת אופציות המקנות לעובד זכות לקבלת דיבידנד כל עוד מתקיימים יחסי עובד מעביד בין המערער לחברה. עם הפסקת יחסי העבודה, יהפכו המניות למניות רדומות ולא יקנו למערער כל זכות.
פקיד השומה טען שסכומי הדיבידנד ששולמו לעובד אמורים להתחייב במס כהכנסת עבודה משום שלא מדובר באופציות למניות "אמיתיות" שהרי הן לא מקנות כל זכות למעט קבלת דיבידנד במהלך תקופת העבודה. הנישום לעומת זאת טען שמדובר בדיבידנד לכל דבר ועניין המתחייב במס בשיעור 255 בלבד.

בית המשפט קיבל את עמדת הנישום וקבע שלפי סעיף 102 לפקודה, אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום שהוגשה תוכנית התגמול לאישורו יראו את תכנית ההקצאה כמאושרת. משכך, היה מתפקידו של פקיד השומה לבדוק את התוכנית במסגרת 90 הימים ולא ניתן לאחר מכן לטעון שהאופציות לא כשרות לעניין סעיף 102 לפקודה.

בעניין נוסף דחה בית המשפט את עמדת הנישום וקבע שהדיבידנד יתחייב בשיעור מס 25% גם כאשר הוא מחולק מרווחים הזכאים לשיעור מס נמוך יותר מכוח חוק עידוד.

7.3 ת"א 19042-03-18 עופר נבון נ' סול צ'יפ בע"מ - מניות 102 אינן מקנות זכויות הצבעה או זכות עיון בדוחות

בפסק הדין נדונה סוגיה לגבי מניות שהוקצו לעובד מכוח סעיף 102 לפקודה והוחזקו עבורו בידי הנאמן. בהתאם לתנאי התוכנית, חתם העובד על כתבי ייפוי כוח (PROXY) עבור יו"ר דירקטוריון החברה שהשתתף בישיבות החברה והצביע בשם בעלי המניות המוקצות בהתאם לתוכנית.
בית המשפט המחוזי דחה את תביעת העובד להעניק לו את כל הזכויות המוענקות לבעל מניות, לרבות הזכות להשתתף ולהצביע באסיפות בעלי המניות והזכות לקבלת מידע וקבע כי כל זמן שהמניות מוחזקות בידי הנאמן מלוא הזכויות בגינן נתונות לנאמן ו/או כקבוע בכתב הפרוקסי ולא לעובד.

8. עמדות חייבות בדיווח בתחום המכשירים ההוניים

8.1 עמדה מספר 43/2017 – "מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102

אין לראות במניות פנטום או תגמול דומה כנכנסים לגדרי סעיף 102 לפקודה, אלא כהכנסה מעסק/משלח יד, או כהכנסת עבודה, לפי העניין, בעת קבלת התגמול בפועל.

8.2 עמדה מספר 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות

מניות שהוקצו לעובד יכנסו לגדרו של סעיף 102 לפקודה, רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות, כך שהן אינן פוקעות, אינן משתנות ואינן תלויות או כפופות להחלטות דירקטוריון או אסיפה כללית.
לעניין זה יראו כל אחד מהתנאים הבאים כמי שיגרום למניה המוקצית שלא להוות מניה כמשמעותה בסעיף 102, ואת הדיבידנד המתקבל מכוחה, להוות הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה:

1. מניות הפוקעות בתום העסקה.
2. מניות נטולות זכויות הצבעה (אולם ניתן להצמיד לזכויות ההצבעה הסכם פרוקסי).
3. מניות שיכול ולא ישתתפו בחלוקת דיבידנד, או שהדיבידנד מכוחן מותנה בכך שהדירקטוריון יחליט לחלק לסוג מניה זה ללא חלוקה לבעלי המניות הרגילים האחרים.
4. קביעת הסדר לפיו בהתקיים תנאים מסוימים תימכר המניה לחברה או מי מטעמה בסכום קבוע מראש שאינו מהווה את שווי השוק שלה (עמדה זו לא תחול לגבי הסדרים בהתאם למתואר בחוזר מס הכנסה לגבי " מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח").
5. הענקת אופציית רכש ואופציות מכר, אלא אם התקבל לכך אישור מראש המיסים.

8.3 עמדה מספר 70/2019 - תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי חברה בת, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים, ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון) לכל דבר ועניין ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם.

4.6 מיסוי נאמנויות

1. כללי

ביום 31 בדצמבר 2009 נכנסו לתוקפן חובות ההודעה והדיווח ביחס לנאמנויות.

ביום 9 באוגוסט 2016, פרסמה רשות המסים את חוזר 3/2016 שכותרתו: "מיסוי נאמנויות". מטרת חוזר זה (להלן: "חוזר 3/2016") הינה לפרט ולהבהיר את עמדת החוק ואת העמדה הפרשנית של רשות המסים בנוגע להיבטי מיסוי שונים בפרק הנאמנויות לרבות תחולת הפרק על מקרים מיוחדים, כגון שליחות, עסקאות במקרקעין ונושאים אחרים. חוזר 3/2016 מתייחס הן לדין עובר לתיקון 197 והן לדין החל לאחריו. מדובר בחוזר בן למעלה מ-50 עמודים הסוקר באופן מקיף את ההגדרות בפרק הנאמנויות, את אופן המיסוי של סוגי הנאמנויות השונים, ומכיל דוגמאות להסבר עמדתה הפרשנית של רשות המסים בסוגיות שונות. חלק מהעמדות של רשות המסים מקבלים ביטוי לראשונה בחוזר זה (כגון: פירוט המקרים בהם לא יראו העברת נכס מיוצר לנאמן כהקניה פטורה ממס, פירוט המקרים בהם יראו נהנה "כמשפיע" על פעילות הנאמן, התנאים בהם יש לעמוד על מנת שהוספת נהנים לאחת פטירת היוצר לא תהווה אירוע מס ועוד). לאור ההיקף הרחב של החוזר, לא יתאפשר לסקור אותו באופן מלא במסגרת זו. אנו ממליצים לכל מי שהינו אורגן בנאמנות (יוצר, נהנה, נאמן ופרוטקטור) ליתן דעתם לחוזר 3/2016 באופן פרטיקולרי ולבחון האם המבנה עומד בהוראות החוזר.

עוד בעניין זה נזכיר את החלטת מיסוי בהסכם 5326/16 (להלן: "החלטת המיסוי"). בהחלטת המיסוי נקבע, כי על סוגי פעילות ושירותים אותה מעניקה חברה לנאמנויות יחולו הוראות פרק רביעי 2 (פרק הנאמנויות) לפקודת מס הכנסה וחובות הדיווח הרלוונטיות, בעוד על חלק אחר של פעילותה לא יחולו הוראות פרק הנאמנויות (כגון: נאמנות לצורך קיום חיוב, תעודות סל, קרנות השקעה וכו').

אנו סבורים כי הערך המוסף העיקרי של ההחלטה הינו חידוד המקרים בהם רשות המסים לא תראה ביחסים מסוימים נאמנות, על אף שהצדדים כינו זאת כך, וכי בוחנים את המהות ולא הצורה של היחסים בין האורגנים השונים כמו גם את מידת ההשפעה והשליטה של היוצר ו/או הנהנה (כגון מקרה שבחינת היחסים המהותיים מביאה למסקנה כי מדובר בשליחות ולא בנאמנות).

נציין כי אין מדובר בשינוי מדיניות, אלא בהחלטה המחזקת את ההבהרה שפרסמה רשות המסים באוקטובר 2009 - הוראות פרק הנאמנויות לא יחולו במקרה של שליחות, ואת הוראות סעיף 75יז - סייג לתחולת הוראות פרק הנאמנות (חלק מהמקרים שברולינג, מפורטים במפורש ברשימת המקרים שלגביהם לא יחול פרק הנאמנות).

לאור הדקויות שבהבחנות השונות, אנו ממליצים לכל מי שהדבר רלוונטי עבורו לבחון באופן פרטני האם חל עליו פרק הנאמנויות או לאו.

הבהרות נוספות ביחס לדיווחים בנושא נאמנויות, וכן ביחס לקליטה וטיפול במשרדי השומה, ניתן למצוא בהוראת ביצוע מס' 1/2010 ובתוספת מס' 1 להוראת הביצוע (שפורסמה בעקבות תיקון מס' 197 לפקודת מס הכנסה) שפרסמה רשות המסים ביום 10 במרץ 2015.

תשומת לבכם, לעמדות חייבות בדיווח ביחס לנאמנויות, המובאות בסוף חוזר זה.

2. ההסדר החקיקתי ביחס לנאמנויות - סעיפים 75ג-75יח (פרק רביעי 2) לפקודה - סקירה כרונולוגית

ההסדר החקיקתי ביחס לנאמנויות כלול בפרק רביעי 2 לפקודת מס הכנסה (**הפקודה**), אשר נחקק במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147) התשס"ה-2005, שתחילתו ביום 1 בינואר 2006, וזאת כצעד משלים לרפורמת המס שבתיקון 132 לפקודה (שתחילתו ביום 1 בינואר 2003). פרק זה קבע הסדרי מס מקיפים ביחס להיבטים הקשורים במיסוי נאמנויות החל משלב יצירת הנאמנות, עבור דרך מיסוי הכנסותיה השוטפות, וכלה בחלוקת נכסי הנאמנות לנהנים.

עקרון היסוד שהנחה את המחוקק בקביעת הסדרי המס שיחולו ביחס לנאמנויות הינו כי, ככלל, הנאמנות אינה נחשבת לצורך דין המס הישראלי כישות משפטית נפרדת. ולכן חבות המס על הכנסות הנאמנות וחבויות ההודעה והדיווח הוטלו על הגורמים השונים שנוטלים חלק בהסדר הנאמנות: יוצר הנאמנות, הנאמן או הנהנה[71].

תיקון 147 לפקודה, הוסיף לסעיף 131(א) לפקודה את חובות הדיווח השונות החלות על יוצר הנאמנות, הנאמן והנהנים. תיקון 165 לפקודה[72] (ס"ח 2154 מיום 27 במאי 2008), תיקן באופן מקיף את פרק רביעי 2 ובין היתר, הקל גם בכל הנוגע לחובות הדיווח שהותקנו בתיקון 147 לפקודה.

ביום 11 ביוני 2008 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165), התשס"ח-2008 (להלן: "תיקון 165"). תיקון 165 הינו תיקון משלים לתיקון 147 לעניין מיסוי הנאמנויות, אשר הסדיר, בין היתר, את חובות הדיווח, ההודעות, ההצהרות והבקשות הקשורות לנאמנויות.

ביום 16 בספטמבר 2008 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008 (להלן: "תיקון 168"). תיקון 168 הסדיר והרחיב, בין היתר, את ההטבות לעולים חדשים ותושבים חוזרים (ראה חוזר נפרד בחוברת זו).

ביום 1 באוגוסט 2013 נכנס לתוקף החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, במסגרתו חוקק תיקון מספר 197 לפקודת מס הכנסה (לעיל ולהלן: "תיקון 197" - ראה סעיף 8 להלן). במסגרת תיקון 197 הורחב בסיס המס של מיסוי נאמנויות, נסגרו פרצות מס, ונוספו חובות דיווח בסעיף 131 לפקודה הקשורות לנאמנויות.

ביום 7 באפריל 2016 נכנס לתוקף החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223"), במסגרתו נוסף סעיף 131(א)(5ב)(7) לפקודה. בהתאם להוראות הסעיף האמור, נהנה תושב ישראל, שמלאו לו 25 שנים, מחויב בהגשת דוח, גם אם לא בוצעו בנאמנות חלוקות, ובתנאי ששווי הנאמנות אינו פחות מ-500,000 ש"ח והוא מודע לדבר היותו נהנה בנאמנות.

בבחינה מהותית, חבות המס של הנאמנות וחבויות ההודעה והדיווח משתנות בהתאם לסוג הנאמנות ולזהות האורגנים השונים שנוטלים בה חלק. עד תיקון מס' 197, הפקודה התייחסה לארבעה סוגי נאמנויות: "נאמנות תושבי ישראל", "נאמנות יוצר תושב חוץ", "נאמנות נהנה תושב חוץ" ו"נאמנות על פי צוואה". כמו כן, חלים הסדרי מס וחבויות הודעה ודיווח שונים לגבי אורגנים תושבי חוץ, תושבי ישראל, עולים חדשים ותושבים חוזרים.

---

[71] *בעניין זה ראה את דוח הועדה למיסוי נאמנויות (יולי 2003). דוח הוועדה לתוכנית המסים הרב שנתית (ועדת קפוטא-מצא) בהמלצותיה קיבלה את עקרון היסוד האמור אך שינתה את זהות הנישום החב במס על הכנסות הנאמנות מהנהנה (עפ"י המלצת הועדה למיסוי נאמנויות) ליוצר הנאמנות.*

[72] *ראה חוזר מסים 19.2008 של משרדנו.*

3. מקרים בגינם קיימת חובת הודעה לרשות המסים

א) חובת הודעה על היוצר תחול במקרים הבאים:

א.1. לפי סעיף 75טז1(א) לפקודה, **יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס,** יהיה חייב בהגשת הודעה למנהל בתוך 90 ימים מיום יצירת הנאמנות או ההקניה

עם זאת, יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, לא יחויב להגיש הודעה כאמור במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, ובלבד שבמשך כל התקופה האמורה הקנה לנאמנות רק נכסים המצויים מחוץ לישראל או הכנסות מנכסים שנמצאים מחוץ לישראל[73].

בתום עשר השנים האמורות על היוצר להגיש את ההודעה עד ליום 30 באפריל בשנת המס הראשונה לאחר שתמה אותה תקופה; במקרה בו חלה על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131, תוגש ההודעה האמורה במועד הגשת הדוח (סעיף 75טז1(א1) לפקודה).

א.2. לפי סעיף 75טז1(ג) לפקודה**, יוצר תושב חוץ אשר היה לתושב ישראל (עקב היותו "תושב ישראל לראשונה" או "תושב חוזר"), ומשום כך הנאמנות שינתה סיווגה מנאמנות יוצר תושב חוץ לנאמנות נהנה תושב חוץ או לנאמנות תושבי ישראל**, יהיה חייב בהגשת הודעה למנהל עד ליום ה-30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה היה לתושב ישראל. במקרה שבו היוצר חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה - תוגש באותו מועד גם ההודעה בדבר הנאמנות.

במקרה שבו הנאמנות כוללת רק נכסים מחוץ לישראל או הכנסות מנכסים כאמור, תידחה חובת הדיווח לתקופה של עד עשר שנים. עם זאת, ברגע שבו במהלך תקופת עשר השנים הוקנו לנאמן נכסים או הכנסות מנכסים המצויים בישראל, תיפסק לאלתר הדחייה בחובת הדיווח ויהא על היוצר לדווח החל משנת המס הראשונה שלאחר הקניית הנכסים או ההכנסה כאמור.

יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, יהא חייב בהודעה כאמור, אם בעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות גם נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל. ואולם, לעניין פרטי הנכסים וההכנסה, יפרט היוצר רק את פרטי הנכסים בישראל וההכנסה שמקורה בנכסים בישראל, שהקנה היוצר לנאמן בחמש השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל.

ב) חובת הודעה על הנאמן תחול במקרים הבאים:

ב.1. כינונה של נאמנות לפי צוואה-בתוך 90 ימים ממועד קיום הוראות הצוואה בדבר כינון הנאמנות.

ב.2. שינוי סיווגה של נאמנות כלשהי- עד ל-30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה שונה סוג הנאמנות. ואולם אם חלה על הנאמן חובה להגיש דוח לפי סעיף 131 לפקודה - במועד הגשת הדוח.

הוראה זו לא תחול על שינוי סווגה של נאמנות ל"נאמנות תושבי ישראל" משום שיוצר אחד בה או נהנה אחד בה, לפי העניין, היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל כאמור יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל.

---

[73] *יצוין כי בהצעת חוק ההסדרים לשנים 2015-16, מוצע לצמצם באופן משמעותי את הפטור מחובת הדיווח הניתנים כיום לעולה חדש (תושב ישראל לראשונה) ולתושב חוזר ותיק.*

ב.3. סיומה של נאמנות תושבי ישראל; סיומה של נאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל (במקרה ובו ישנו נהנה תושב ישראל אחד לפחות) או סיומה של נאמנות שהיו לה נכסים בישראל בעת סיומה-עד יום ה-30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימה הנאמנות. ואולם אם חלה על הנאמן או היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131 לפקודה-במועד הגשת הדוח.

יודגש כי יוצר אשר בחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות 75ז(ח) או 75יב(ה) לפקודה וכן יוצר מייצג ונהנה מייצג כהגדרתם בסעיף 1ו75 לפקודה, יהיו חייבים בהגשת ההודעות המפורטות לעיל במקומו של הנאמן.

ג) חובת הודעה על הנהנה:

עד תיקון 197 (ראה סעיף 8 להלן) חובת הודעה על הנהנה תחול בעת חלוקת נכס שאינו כסף, מנאמן, גם אם החלוקה אינה חייבת במס בישראל, עד יום ה-30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הייתה החלוקה כאמור ואולם אם חלה על הנהנה חובה להגיש דוח לפי סעיף 131 לפקודה-במועד הגשת הדוח.

4. מקרים בגינם קיימת חובת הגשת דוח שנתי

א) נאמן בנאמנות תושבי ישראל או נאמן בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75יב(ג)(1) לפקודה, ובלבד שהיוצר לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב ושלא נבחר יוצר מייצג או נהנה מייצג.

ב) נאמן שהיה לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו.

ג) יוצר או נהנה, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב בנאמנות לפי הוראות סעיפים 75ז(ז) או (ח) ו-75יב(ה) או (ו) לפקודה או לפי סעיף 1ו75 (יוצר מייצג או נהנה מייצג).

5. חובת נהנה בהגשת דוח שנתי

החל משנת המס 2016 - תיקון 223 לפקודה, נקבעה חובת דיווח על **נהנה** תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, **בדבר היותו נהנה**, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס **אינו פחות מ-500,000 ש"ח.**

6. אי תחולת פרק הנאמנויות במקרה של שליחות

ניסוחו של פרק הנאמנויות הינו רחב וכולל ולכאורה קולט לתוכו כמעט כל סוג של הסדר או יחס משפט שמעורב בו נאמן או אדם אחר שתפקידו לפעול לטובת צד כלשהו.

לפיכך, ולאור פניית מייצגים רבים, קבעה רשות המסים (בחוזר 3/2016, בהוראת ביצוע 1/2010 ובתוספת מס' 1 להוראת הביצוע) כי הוראות פרק הנאמנויות לא יחולו במקרים של "שליחות", כמשמעותה בחוק השליחות, התשכ"א-1965.

7. תיקון 197 לפקודת מס הכנסה

בהתאם לתיקון 197 לפקודה (בתוקף כאמור ליום 1 בינואר 2014), בוצעו מספר שינויים בפרק הנאמנויות.

א) שינוי סיווג נאמנויות

נאמנות שהוקמה על-ידי יוצר תושב חוץ לטובת נהנה ישראלי אחד לפחות, תסווג כנאמנות תושבי ישראל עם פטירתו של היוצר. ההוראה תחול החל מיום 1 בינואר 2014.

בהתאם לכך המיסוי יתבצע כמפורט להלן:

- בהעדר קרבה משפחתית בין היוצר לנהנים- יחולו על הנאמנות ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל רגילה.
- בהתקיים קרבה משפחתית בין יוצר הנאמנות לנהנים- רווחי הנאמנות המיוחסים לנהנה תושב ישראל יהיו חייבים במס בשיעור 25% בעת הפקתם או 30% בעת חלוקתם, בהתאם לבחירה שתתבצע על-ידי הנאמן.
- בנוסף, בכל מקרה של חלוקה מהנאמנות יראו את החלוקה כאילו חולקו ריווחי הנאמנות תחילה ולאחר מכן קרן הנאמנות.

ב) הגבלה על הטבות לעולה חדש/תושב חוזר וותיק

בהתאם לתיקון 197 לפקודה, אם היוצר הינו תושב חוזר וותיק או עולה חדש, הכנסות הנאמנות ייהנו מפטור ממס רק במידה וכל הנהנים הינם תושבים חוזרים וותיקים ו/או עולים חדשים.

לגבי נאמנויות כאמור שהוקמו על-ידי תושבים חוזרים וותיקים או עולים חדשים ששבו או עלו לארץ לפני 1 באוגוסט 2013, ימשיך לחול הדין הקודם, כל עוד היוצר הינו בחיים.

ג) חובת דיווח נאמנויות

במסגרת תיקון 197 בוטלה האפשרות שנאמנות שבה יוצרים או נהנים ישראלים תהיה פטורה מחובת דיווח. כמו-כן, בוטלה האפשרות שלא לדווח על תקבולים במזומן שקיבל נהנה בנאמנות כך שכל חלוקה מיום 1 באוגוסט 2013 חייבת בדיווח.

ד) חברה להחזקת נכסי נאמנות

נכסי חברה להחזקת נכסי נאמנות נחשבים כיום לנכסי הנאמנות והכנסתה של חברה לנכסי נאמנות נחשבת להכנסת הנאמנות.

במסגרת תיקון 197 תוקנה הגדרת חברה להחזקת נכסי נאמנות ונקבעו מספר תנאים כדי שחברה תיחשב כחברה להחזקת נכסי נאמנות. בין היתר, נדרשת הודעה לרשויות המס תוך 90 ימים מיום הקמת החברה.

8. הבהרה בעניין תרגום עסקאות לשערי החליפין

נאמן בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות על פי צוואה שנחשבת לתושבת ישראל, שהפיק או שנצמחו לו הכנסות מחוץ לישראל, אמור לדווח על אותן הכנסות חוץ כשהן מתורגמות לשקלים חדשים לפי כללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים של סכומים שמקורם מחוץ לישראל), התשס"ד-2003.

בהתאם לכללי ההמרה, ישנן פעולות או הכנסות שיתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג שביום התשלום או ביום ביצוע הפעולה, לפי העניין, וישנן פעולות והכנסות שיתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג בתום שנת המס שלגביה מוגש הדוח.

9. הסדרי מעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל

ביום 9 במרץ 2014 פרסמה רשות המסים חוזר הסוקר הסדרי מעבר המוצעים על ידה, לגבי נאמנויות שהוקמו לפני 31 בדצמבר 2013 שהיוצר שלהן הינו תושב חוץ ושהנהנה בהן הינו תושב ישראל. הסדרי המעבר הינם וולונטריים ונועדו להעניק ודאות בנוגע לחבות במס של ההכנסות באותן נאמנויות זרות שהוקמו לפני ה-31 בדצמבר 2013. הסדרים אלו כבר אינם בתוקף יותר. ברם, פקידי השומה ממשיכים באופן בלתי פורמאלי להידרש לעקרונות של הסדרי המסים הללו בכל הקשור לבחינת השפעת הנהנה על פעילות הנאמנות ו/או החלטות הנאמן בהסכמי שומה פרטניים.

10. עמדות חייבות בדיווח בנאמנויות

על פי סעיף 131ה לפקודה, נדרש דיווח בגין "עמדה חייבת בדיווח" הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, שהינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, וגם יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך 4 שנות מס לכל היותר (לגבי עמדות חייבות בדיווח- **ראה חוזר נפרד בפרק 6 לחוברת זו**).

לנוחיותכם, ריכזנו להלן את העמדות שפורסמו עד כה בנושא הנאמנויות ואת הכותרות שלהן, בצירוף הערותינו לגבי משמעות העמדה. יודגש כי כדי לבדוק, אם ננקטה עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים, חובה לבחון את הנוסח המלא המובא באתר רשות המסים לגבי כל עמדה ועמדה ולא להסתפק בקריאת הכותרות.

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
21/2016	זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות	נאמנות שנקבע בה כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
22/2016	זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי	נאמנות שנקבע בה כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים, לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
47/2017	יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על-ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות	נאמנות אשר לא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות לאחר תיקון 197, לא תוכל לנקוט בעמדה לפיה שווים של נכסי הנאמנות ליום 31/12/2013 יהוו את מחירם המקורי של אותם נכסים (כלומר, בתחשיב רווח הון עתידי לא יוכר Step-Up).
48/2017	חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר	חלוקות מנאמנות אשר לא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות לאחר תיקון 197 לנהנה ישראלי, תהינה חייבות במס בישראל בשיעור של 30%, גם אם מדובר בהכנסות שנוצרו לפני 31.12.2013, למעט אם מדובר בחלוקה שמקורה ב"קרן" הנאמנות.
78/2019	תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר	לאחר תיקון 197 לפקודה (1.1.2014) תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים (עולה חדש או תושב חוזר ותיק) אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים.

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
79/2019	חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה	חלוקה אשר בוצעה בנאמנות קרובים לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (במסלול חלוקה), לאחר תקופת ההטבות שחלה בעניינו, גם אם חולקו לו ההכנסות שהופקו ונצמחו על ידי הנאמנות בתקופת ההטבות, תהיה חייבת במס בשיעור של 30%.
83/2020	סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה	במקרה בו מועבר נכס (שאינו מזומן) מנאמנות תושבי ישראל (שאינה נאמנות קרובים) לנאמנות "זרה", יש לראות באותה נאמנות זרה כנאמנות שבה יש יוצר ישראלי ולפיכך אותה נאמנות תיחשב "נאמנות ישראלית". העמדה לא חלה ככל שמדובר בנאמנות מוטבת (הזכאית לפטור הניתן לעולה ולתושב חוזר) או שדווח על רווח הון ממכירת הנכס.
84/2020	קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי	בנאמנות בה ישנו נהנה תושב חוץ בנוסף לנהנה ישראלי, והנאמן בחר לדווח רק על חלקו של הנהנה הישראלי, רואים זאת כ"הקטנת נכסים בדרך של דיווח חלקי", ופעולה זו מחייבת דיווח על רווח הון בגין חלקו. ראו דוגמה שהובאה בעמדה.

11. הקניית נכס מקרקעין לנאמנות

ביום 24 יולי 2019, ניתן פסק הדין של ועדת הערר מס שבח **בעניין גליס** (ו"ע 49026-07-17) ובו נפסק (בניגוד לעמדת רשות המסים כפי שבא לידי ביטוי בחוזרים והוראות ביצוע) כי בדומה להסדר החקיקתי בפרק רביעי 2 לפקודה, גם הקנייה של נכס מקרקעין לנאמנות לא תהווה אירוע החייב במס במועד ההקניה (מכירה), ולמעשה חבות המס בפועל תקום במימוש הנכס על-ידי הנאמן או בחלוקה בעין, קרי - חלוקת הנכס בפועל מהנאמן לנהנה.

פרק 05

מיסוי כללי: דיווח על בסיס מזומן, מסלול ירוק להעברת כספים לחו"ל, מיסוי פעילות במטבע וירטואלי, חוק לצמצום השימוש במזומן

פרק 5 - מיסוי כללי: דיווח על בסיס מזומן, מסלול ירוק להעברת כספים לחו"ל, מיסוי פעילות במטבע וירטואלי, חוק לצמצום השימוש במזומן

5.1 דיווח לצרכי מס על בסיס מזומן או בסיס מצטבר הוראת ביצוע 8/2012 של רשות המסים..... 131

5.2 מסלול ירוק להעברות כספים לחו"ל בפטור מניכוי מס במקור לצורך השקעות/מתן הלוואות, ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה 134

5.3 מיסוי פעילות באמצעות תשלום מבוזר (אסימונים וירטואליים)..... 136

5.4 החוק לצמצום השימוש במזומן 141

5.1 דיווח לצרכי מס על בסיס מזומן או בסיס מצטבר הוראת ביצוע 8/2012 של רשות המסים

1. ביום 25 ביולי 2012, פרסמה רשות המסים את הוראת ביצוע מס' 8/2012 שכותרתה "בסיס דווח לצרכי מס- מזומן או מצטבר". משמעותה המעשית של הוראת הביצוע הינה, שעל פי עמדת הרשות, החל מדוחות המס לשנת המס 2012 לא יתאפשר לחברות להגיש דיווחים לצרכי מס על בסיס מזומן. בכך שינתה רשות המסים את עמדתה הקודמת[74] ומנסה לשנות את הפרקטיקה הנהוגה שנים רבות לפיה חברות שעוסקות במתן שירות אשר לא כרוכה בו מכירת מלאי יכולות להגיש דוחות מס על בסיס מזומן.

2. בהוראת הביצוע נקבע כדלקמן:

2.1 דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בכל מקרה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו[75]. עם זאת, כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר[76], לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחס להכנסה זו בלבד.

2.2 יחד עם זאת, לגבי דוחות על ההכנסות המוגשים לגבי השנים שעד וכולל שנת המס 2011, תחול אותה המדיניות כפי שנקבעה בהודעה לעיתונות שפורסמה ביום 9 במרץ 2005, אשר תמציתה מפורטת במסגרת סעיף 1.5 [77].

2.3 יודגש, כי האמור בסעיפים 2.1 - 2.2 לעיל יחול רק במקום בו לא קיים בדין המס התייחסות ספציפית לעניין מועד הדיווח על ההכנסה. כך למשל, במקרה בו נבעה לחברה הכנסה שמקור החיוב שלה הוא 2(6) או 2(7), ואשר שולמה מראש, תחול על הכנסה כאמור חובת דיווח לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים ערוכים על בסיס מצטבר, כיוון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8ב לפקודה.

3. כאמור, משמעותה של הוראת הביצוע היא, שעל פי עמדתה של רשות המסים, חברות לא יכולות להגיש יותר (החל מדוחות לשנת המס 2012) דוחות מס לפי בסיס מזומן, שהרי לטענתה, ככלל דוח כספי חשבונאי של חברה צריך להיות מוגש על בסיס מצטבר. לשינוי עמדתה של רשות המסים יכולה להיות השפעה ניכרת ביותר ולפיה חברות רבות יצטרכו לגייס סכומים ניכרים על מנת לשלם לפקיד השומה מס על הכנסות שטרם התקבלו בידיהן ולעתים אף אין וודאות שאכן יתקבלו. עוד נציין, לדוגמא, שעיוות זה אף מחריף, במקרה שבגין הכנסות אלו שטרם התקבלו נערכת הפרשה לחובות מסופקים, ועל פי הפקודה, הפרשה זו אינה מוכרת לצרכי מס.[78]

---

[74] *הודעה לעיתונות מיום 9 במרץ 2005.*

[75] *על פי קריטריונים אלו, כאשר נישום עוסק במתן שירות אשר כרוכה בו מכירת מלאי (שאיננו זניח לשירות שניתן), נדרש דווח לפי בסיס מצטבר, ללא קשר לשאלה האם הנישום מפיק רווח מהמלאי, או האם רמת המלאי שהוא נוהג להחזיק הינה משמעותית או לא.*

[76] *יצוין כי, בהתאם למסמך שפרסם מוסד ה-IASB בעניין **המסגרת המושגית** (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (להלן: "**מסמך המסגרת המושגית הבינלאומית**"), וכן בהתאם למסמך שפרסם המוסד הישראלי לתקינה בחודש אוקטובר 2005 בעניין **מסגרת מושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם** (אשר מהווה למעשה אימוץ ש ל מסמך המסגרת המושגית הבינלאומית, תוך שינויים מינימאליים), הרי שאחת מהנחות היסוד של החשבונאות היא כי בכדי לשרת את מטרתם - דוחות כספיים נערכים לפי בסיס מצטבר. יובהר כי, המסגרת המושגית משמשת בסיס לעקרונות העומדים ביסוד הכנת והצגת הדוחות החשבונאיים. אף התקנים החשבונאיים הקובעים למעשה את הטיפול החשבונאי באופן פרטני לכל אחד מהאירועים הכלכליים השונים, פותחו על בסיס המסגרת המושגית. המסגרת המושגית אף מסייעת לפרש את התקנים החשבונאיים, ומאפשרת לקבוע את הטיפול החשבונאי במקרים בהם לא נתנה התייחסות באחד מהתקנים החשבונאיים הקיימים.*

[77] *סעיף 1.5 קובע כלהלן: "...ובינתיים ניתנה האפשרות להמשיך לדווח לצורכי מס לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים של החברה ערוכים לפי בסיס מצטבר, ובלבד שהחברה עוסקת במתן שירותים ואין לה מלאי עסקי.".*

[78] *שינוי גישה זה של רשות המסים לעניין הדוחות למס הכנסה אף עומד לכאורה בסתירה למגמת החקיקה לעניין מס ערך מוסף, כפי שקיבלה ביטוי בתיקונים מס' 41 ומס' 42 לחוק מע"מ, לפיה במטרה להקל על תזרים המזומנים ומניעת מצבים של העברת תשלומי מסים בטרם נגבו מהלקוחות, הורחבה מאוד האפשרות לדווח לצורך מע"מ לפי בסיס מזומן.*

4. נציין, שפסק דין קבוצת השומרים[79] של בית המשפט העליון, המוזכר בהוראת הביצוע, קבע שדיווח על בסיס מזומן יכול להעניק יתרון לנישום, אך אין לכך משמעות רבה במקרה הנדון כשדחיית ההכנסות הינה קצרה ואינה מכוונת. דיווח לפי בסיס מצטבר מעיק ומכביד על הנזילות של החברה המערערת בהיעדר אפשרות לממן את המס בשל האשראי שנתנה המערערת ללקוחותיה מחד ובשל תשלום השכר לעובדיה מאידך. ה"שיפטינג" שנוצר מהשימוש בשיטת המזומנים אינו בא לצורך קידום עסקה מלאכותית, אלא נולד על הבסיס הכלכלי שעליו בנוי העסק שלה. לפיכך, נקבע שם, שהחברה רשאית לדווח לפי בסיס מזומן לאור אופיו של העסק המצדיק זאת - לא כהקלה אלא כזכות.

על כן, הנחיית רשות המסים, לפיה אין להגיש דוחות מס על בסיס מזומן, באם הדוחות הכספיים נערכו על בסיס מצטבר, הינה גורפת מידי ולכאורה אינה עולה מפסק הדין ולדעתנו יש מקום גם לפרשנויות אחרות.

5. בחודש נובמבר 2012 פורסמה עמדת לשכת רואי החשבון בישראל, המבוססת על חוות דעת שהוזמנו על ידה לפיה:

5.1 אין מניעה כי במקרים מסוימים, חברה תערוך את דוחותיה הכספיים על בסיס מזומן (אף אם הם ייכללו הסתייגות של רואה החשבון המבקר בשל עריכתם על בסיס מזומן) ותערוך גם את דוח ההתאמה על בסיס מזומן.

5.2 אין מניעה בדין, כי חברה תערוך את דוחותיה הכספיים בצורות שונות ובהתאם לדרישות רגולציה שונות.

5.3 די בביצוע ההתאמות הנדרשות בדוח ההתאמה על מנת להעביר את הדיווח החשבונאי מבסיס מצטבר לבסיס מזומן, ואין חובה לערוך דוחות כספיים מלאים על בסיס מזומן כתנאי לביצוע ההתאמה לצרכי מס על בסיס מזומן.

6. הבהרת לשכת רואי החשבון לנוסח דוח רואה חשבון על דוחות לפי בסיס מזומן

ביום 29 במאי 2014 פרסמה לשכת רואי החשבון בישראל את הבהרה מס' 4 לתקני ביקורת 99 ו-108 בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן. ההבהרה מאזכרת, שעל פי סעיף 16 בתקן חשבונאות 34 "הצגה של דוחות כספיים": "*ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחותיה הכספיים ינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם*".

עוד נוסיף, כי ביום 31 בדצמבר 2013 אישר יו"ר הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה חשבונאית, רו"ח דב ספיר כדלקמן: "*הריני לאשר כי החריג שבסעיף 16 של התקן ולפיו, ישויות מסוימות רשאיות לדווח לפי בסיס מזומן ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם לפי בסיס מזומן, חל, בין היתר, על נותני שירותים אשר אין להם מלאי ו/או שהמלאי שלהם הינו זניח לשירות אשר ניתן על ידם*".

7. טיוטה מיום 26.7.2021 של הצעת החלטה לממשלה - שיטת הדיווח על ההכנסה לצרכי מס (מזומן/ מצטבר)

על פי הטיוטה (שלא נכללה לבסוף בתוכנית הכלכלית לשנים 2021-2022), הוצע להסדיר את אופן החישוב והדיווח של נישומים לצרכי פקודת מס הכנסה, לפי בסיס מצטבר או לפי בסיס מזומנים, לפי העקרונות הבאים:

לקבוע לגבי שיטת הדיווח של נישומים את העקרונות הבאים:
א. לגבי חבר בני אדם - הכנסתו של חבר בני אדם תדווח בשיטת דיווח על בסיס מצטבר.
על אף האמור, פסקה זו לא תחול על חבר בני אדם אם מחזור עסקו של חבר בני האדם, יחד עם קרובו, נמוך מ-10,000,000 שקלים חדשים בשנה או שמדובר בתאגיד משלח יד מיוחד, והכל בלבד שיתקיימו בהם תנאים

[79] *ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים.*

נוספים אשר ייקבעו בתזכיר החוק שמעידים על צורך לאפשר להם לדווח על בסיס מזומן. לעניין זה, "תאגיד משלח יד מיוחד" – חבר בני אדם שעיסוקו באחד העיסוקים הקבועים בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003, ושכלל אמצעי השליטה בה מוחזקים בידי מועסקיה המבצעים בעבורה את העיסוק האמור.

ב. לגבי יחיד או חבר בני אדם שאינו חייב בדיווח על בסיס מצטבר כאמור בסעיף קטן (א) – הכנסותיו העסקיות ידווחו על בסיס מזומן או מצטבר על פי בחירתו, ובלבד שהכנסות ממכירת מלאי או הכנסות אחרות שלא ניתן לדווח עליהם על בסיס מזומן, ידווחו על בסיס מצטבר, ושהדיווח ישקף את הכנסתו כראוי.

כמו כן, הוצעו עקרונות למעבר משיטת דיווח אחת לשנייה.

8. אנו ממליצים למי שרשאי היה להגיש דוח מס על בסיס מזומן לפי עמדתה הקודמת של רשות המסים, לשקול להמשיך ולנהוג כך, תוך מתן גילוי נאות שמסתמכים על חוות דעת מקצועיות שפרסמה לשכת רואי החשבון. כמו כן, למיטב ידיעתנו, רשות המסים מתכוונת לפרסם בקרוב הוראת ביצוע חדשה להסדרת הטיפול בנושא זה.

5.2 מסלול ירוק להעברות כספים לחו"ל בפטור מניכוי מס במקור לצורך השקעות/מתן הלוואות, ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה

1. כללי

ביום 26 בספטמבר 2017 פרסמה רשות המסים הודעה על מסלול של הצהרה בדבר תשלומים מסוימים לתושב חוץ, מבלי לנכות מס במקור ובלי צורך לקבל אישור של פקיד השומה.

במכתב מיום 29 בינואר 2018 של רשות המסים אל סגן נשיא לשכת רו"ח, נאמר כי הרשות הנחתה את איגוד הבנקים בנוגע לניכוי מס במקור בגין העברות לחו"ל במספר מקרים וביניהם:

- אי ניכוי מס במקור בגין הוצאות פרסום באינטרנט, אם המעביר יצהיר כי התשלום הינו בגין פרסום בחו"ל.
- בעת העברת תשלומים בגין "החזקת תוכנה", "פיתוח תוכנה" ו/או "שירותים המבוצעים באינטרנט" יש לפנות לאישור פקיד השומה.
- אין לנכות מס במקור על תשלומי ריבית של לקוחות, למוסדות כספיים במדינות אמנה, בהתאם לשיעורים באמנה, אלא אם ניתנו אישורים מפורטים בהם קיימת מגבלת מועד תוקף האישור וטרם חלפו שלוש שנים ממועד הנפקתם.
- כאשר אין אפשרות למעביר לזהות את הגורם שאליו מועברים הכספים, עליו לתת הצהרה מי הגוף המועבר חברה או ישות אחרת, אחרת יש לנכות מס בשיעור 25%.

בהמשך להודעות לעיל, הודיעה רשות המסים ביום 17 באפריל 2018 על הוספת סוגי תשלומים נוספים ועל הרחבת רשימת המדינות אליהן מתבצע התשלום.

2. סוגי התשלומים עליהם יחול המסלול הירוק

בעקבות ההודעות הנ"ל, תתאפשר העברת התשלומים הבאים לחו"ל בפטור מניכוי מס במקור באמצעות טופס הצהרה מספר 2513/2 אותו אפשר למלא בסניף הבנק או באופן מקוון במערכת הבנקאית, וזאת ללא צורך להגעה למשרדי רשות המסים לצורך קבלת האישור:

סוג התשלום	סוג המסמך לשמירה ותיעוד אצל המשלם
01- השקעות במניות חבר בני אדם	חוזה ומסמך התאגדות החברה
02- השקעה בנדל"ן בחו"ל	חוזה רכישה
03- השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד)	חוזה רכישה וחשבונית
04- מתן הלוואה לתושב חוץ	הסכם הלוואה
05- מתן הלוואת בעלים לחבר בני אדם	הסכם הלוואה
06- החזר קרן הלוואה על-ידי חברה באישור רו"ח	הסכם הלוואה וטופס 2513/3 - אישור רו"ח שמעביר התשלום חתם בפניו שהתשלום מהווה תשלום ע"ח קרן ההלוואה עפ"י לוח סילוקין מצורף).
07- השקעה בזכויות בשותפות	הסכם שותפות
08- רכישת אופציות	חוזה רכישה
09- תוספת מימוש המשולמת במימוש אופציות	חוזה רכישה

העברת התשלום הינה לתושב מדינת אמנה ולחשבון בנק במדינת אמנה של אחת מהמדינות הבאות: אוזבקיסטן, אוסטריה, אוקראינה, איטליה, אירלנד, אנגליה (בריטניה), אסטוניה, ארה"ב, אתיופיה, בולגריה, בלגיה, בלרוס, ברזיל, גאורגיה, גרמניה, ג'מאיקה, דנמרק, דרום-אפריקה, דרום קוריאה, הודו, הולנד, הונגריה, וייטנאם, טורקיה, טייואן, יוון, יפן, לוקסמבורג, לטביה, ליטא, מולדביה, מלטה, מקסיקו, נורבגיה, סין, סינגפור, סלובניה, סלובקיה, ספרד, פולין, פורטוגל, פיליפינים, פינלנד, פנמה, צרפת, צ'כיה, קנדה, קרואטיה, רומניה, רוסיה, שוודיה, שוויץ, תאילנד.

על המשלם לשמור את כל המסמכים והתיעוד הקשורים בתשלומים לעיל, לפי הוראות ניהול ספרים (במשך 7 שנים מתום שנת המס שאליה התשלום מתייחס, או במשך שש שנים מיום הגשת הדוח על ההכנסה לאותה שנת מס, כמאוחר) ויציגם לרשות המסים אם יידרש לכך.

5.3 מיסוי פעילות באמצעות תשלום מבוזר (אסימונים וירטואליים)

בשנים האחרונות הביעה רשות המסים את עמדתה לגבי מיסוי פעילות באמצעות תשלום מבוזר (אסימונים וירטואליים) במספר פרסומים. בחודש מאי 2019 התפרסם לראשונה פסק דין בנושא (ע"מ 11503-05-16 **נועם קופל**). בחודש אוגוסט 2021 פורסם תזכיר חוק לפיו הוצע לקבוע כי מי שהחזיק בשנת המס, נכס פיננסי דיגיטלי בשווי 200 אלף ש"ח או יותר, יהיה חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם הצעה זו לא נכללה בחוק ההסדרים לשנת 2021. להלן נפרט:

1. עמדה חייבת בדיווח מס' 32/2017 שעניינה "מיסוי מטבעות וירטואליים"

על פי סעיף 131ה לפקודה, נדרש דיווח בגין "עמדה חייבת בדיווח" הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, שהינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך 4 שנות מס לכל היותר (לגבי עמדות חייבות בדיווח- **ראה חוזר נפרד בפרק 6 לחוברת זו**).

עמדה מס' 32/2017 שעניינה "מיסוי מטבעות וירטואליים" קובעת כדלקמן:

"הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

*בנוסף, "מטבע וירטואלי" **<u>אינו</u>** מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה **<u>לא יחשב</u>** כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער."*

משמעות העמדה: מכירת "מטבע וירטואלי" תמוסה בדרך כלל כמכירת נכס החייבת ברווח הון, אלא אם עולה מכירה זו לכדי פעילות עסקית. בנוסף, אין מדובר במטבע ומכאן שאין תחולה לפטור על הפרשי הצמדה ו/או הפרשי שער.

2. מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (מטבעות וירטואליים)- חוזר מס הכנסה 05/2018

ביום 17 בינואר 2018 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 05/2018, בנושא מיסוי פעילות ב"מטבעות וירטואליים" (אמצעי תשלום מבוזר), הביטקוין (Bitcoin) ודומיו.

על פי הודעת רשות המסים מיום 19 בפברואר 2018 המסבירה את החוזר, לעמדתה, אשר באה לידי ביטוי כבר בעבר, מדובר בנכס, ולא מטבע, לכל דבר ולעניין חוקי המס בפרט. בנוסף, החוזר מאפיין את החבות במע"מ בהתאם לאופי הפעילות ב"מטבעות וירטואליים".

החוזר מפרט את עמדת הרשות באשר למיסוי הפעילות באמצעי תשלום מבוזר והוא מביא לידי ביטוי מספר היבטים מבחינת דיני המס:

- **לצרכי מס הכנסה -** בהתאם לחוזר (ובעקביות לאמור בעמדה חייבת בדיווח מס' 32/2017 לעיל), אמצעי תשלום מבוזר הינו נכס, ולכן מי שפעילותו כאמור איננה מגעת לכדי עסק הרי שבגין עליית הערך בלבד, בעת מכירתו, ישלם מס רווח הון ומי שפעילותו בתחום מגעת לכדי עסק (מסחר באמצעי תשלום מבוזר ו/או כרייה של אמצעי כאמור) הרי שישלם מס ככל פעילות עסקית.

- **לצרכי מע"מ -** החוזר מבהיר כי אמצעי תשלום מבוזר הינו נכס בלתי מוחשי, ולכן מי שפעילותו בתחום היא לצרכי השקעה בלבד, שאינה מגעת לכדי עסק, הרי שאינו חייב במע"מ; עוסק שתקבוליו מתקבלים באמצעי תשלום מבוזר, ישלם מע"מ בהתאם לפעילותו העסקית, ללא קשר לאופן התקבול כך שככלל, במימושו לא ישולם מע"מ; מי שפעילותו באמצעי תשלום מבוזר מגעת לכדי עסק, (ממסחר כאמור), הרי שיסווג כמוסד כספי; ומי שפעילותו היא כרייה, יסווג כעוסק לצרכי מע"מ.

3. מכירת ביטקוין מהווה מכירת נכס ולא "מטבע" ועל כן הרווח חייב במס ע"מ 11503-05-16 נועם קופל נ' פקיד שומה רחובות

נועם קופל ("**המערער**") רכש ביטקוין בשנת 2011 ומכרו בשנת 2013 ברווח של 8,278,645 ש"ח. המערער דיווח על הרווח האמור כהפרשי הצמדה שקיבל יחיד שלא במסגרת עסקו ולכן פטורים על פי סעיף 9(13) לפקודה. פקיד השומה ("**המשיב**") סבר כי הביטקוין אינו מטבע וממילא אינו מטבע חוץ. לגישת המשיב הביטקוין נכלל בהגדרת נכס ולפיכך הרווחים ממנו חייבים במס רווח הון.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז- לוד מפי השופט בורנשטין, קובע כי **בסוגיה זו התקבלה עמדת המשיב מהנימוקים הבאים**:

(1) הביטקוין אינו עונה להגדרת מטבע שכן אינו שקל חדש.

(2) הביטקוין אינו עונה להגדרת מטבע חוץ כי אינו שטר כסף או מעות, משמע אין לו ביטוי פיזי מוחשי כלשהו. כמו כן אינו נקבע כהילך חוקי באף מדינה.

(3) אף מדינה לא קבעה כי מדובר במטבע לצרכי מיסוי.

(4) לא עלה בידי המערער להוכיח כי הביטקוין ממלא איזו מהפונקציות המקובלות בעולם הכלכלה על מנת לסווגו כ"כסף" או כ"מטבע" לאמור: א. אמצעי חליפין להעברת ערך עבור סחורות; ב. אוגר ערך; ג. יחידת חישוב ערך.

(5) הפטור הקבוע בסעיף 9(13) לפקודה נועד לפטור רווחים שמהווים שמירה על ערך הכסף, הרווח מהביטקוין אינו מהווה שמירה על ערך הכסף אלא בהתעשרות אמיתית ולכן לא צריך לחסות תחת הפטור האמור.

(6) הביטקוין לא עונה להגדרת נייר ערך, כי לא ניתן לקבל את זה שהונפק על-ידי תאגיד שכן רשת מחשבים אינה עונה להגדרת תאגיד ואין למחזיק בו זכות לדרוש מאותה רשת שום זכות. ובכל מקרה לא ניתן לראות בו גם כנייר ערך וגם כמטבע בו הוא נקוב.

(7) אף ברמה החשבונאית לא הוכח כי ניתן לראות בביטקוין כמטבע.

בית המשפט קבע כי **לעת הזו**, ובוודאי בשנות המס שבערעור, לאור המצב המשפטי והעדויות שהובאו בפניו, לא ניתן לומר כי הביטקוין מהווה "מטבע" לצרכי מס, במובן זה שרווחי הביטקוין פטורים ממס כדין הפרשי הצמדה (הפרשי שער) על מט"ח.

השופט לא פוסל שיבוא יום בו יחול מפנה מסוג זה או אחר, כלכלי ו/או משפטי שיביא לכך שהביטקוין יהפוך ל"מטבע". למעשה לא מן הנמנע כי ההכרה כמטבע תתקבל בנוגע ל"מטבע וירטואלי" אחר. עם זאת, זהו אינו מצב הדברים כיום ועוד רחוקה הדרך לשם.

יצוין כי בניגוד למועד שבו ניתן פסק הדין, כיום מדינות שונות עושות צעדים שונים להכרה במטבעות דיגיטליים כמטבעות רשמיים. כך לדוגמה, אל סלבדור הפכה למדינה הראשונה שאימצה את הביטקוין כמטבע חוקי, וקובה הודיעה גם היא כי היא מכירה במטבעות הקריפטו ומסדירה רשמית את התשלומים בביטקוין. בסין משיקים מטבע דיגיטלי רשמי שיוצמד ליואן.

להרחבה- ראה חוזר מסים 15.2019 של משרדנו.

4. ICO - הנפקת "אסימונים דיגיטליים" למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח (Utility Tokens) - חוזר מס הכנסה 7/2018

ביום 13 במרץ 2018 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 7/2018, בנושא ICO - הנפקת "אסימונים דיגיטליים" למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח (Utility Tokens). החוזר מפרט את עמדת הרשות בנושא ומביא לידי ביטוי מספר היבטים מבחינת דיני המס.

לצרכי מס הכנסה - לעמדת הרשות, בהקשר לאסימונים מהסוג האמור, תמורות ה-ICO בחברה המנפיקה את האסימונים יוכרו כהכנסה נדחית אם קיימת לחברה המנפיקה מחויבות לפתח פלטפורמה, לספק מוצרים או שירותים וזאת בתמורה לאסימונים שהונפקו לציבור.

ההכנסה תוכר בהתאם למודל העסקי של החברה. אם בתמורה לאסימונים החברה מחויבת לספק שירותים או מוצרים, ההכנסה תוכר בהתאם לקצב אספקת השירותים או המוצרים כאמור. אם החברה מספקת זכות שימוש בפלטפורמה, אזי ההכנסה כולה תוכר במועד בו הפלטפורמה זמינה לשימוש.

על אף האמור לעיל, בקרות אחד מהאירועים המפורסמים בחוזר, ההכנסה תוכר מידית. המשותף לאירועים אלו היא העובדה שלחברה כבר ידוע כי לא תספק את התמורה לאסימונים.

ברמת מחזיקי האסימונים - במידה ומדובר על מחזיק באסימון המממש את האסימון במכירה ופעילותו אינה מגיעה לכדי עסק אזי הרווח ימוסה כרווח הון. כמו כן, היות ומדובר בזכות לקבלת נכס או מוצר או שירות עתידי המהווה נכס כהגדרתו בס' 88 לפקודה, לא תותר למחזיק האסימון הוצאה כלשהי במועד רכישתו.

במידה ויקבל בתמורה לאסימון מוצר או שירות, עלות האסימון תהווה העלות של המוצר או השירות והטיפול בעלות זו יהיה בהתאם לאופי ההוצאה אצל אותו מחזיק. כאשר מדובר באסימונים המקנים זכות שימוש תמידית, בלתי מוגבלת בזמן, העלות תוכר רק כאשר החברה המנפיקה תחדל מלספק את השירות.

הנפקת אסימונים לעובדים - לחברה קיימות שתי אפשרויות בכפוף לתנאים שפורטו בחוזר:

- **אפשרות ראשונה -** לדחות את אירוע המס עד מועד המימוש של האסימון כך שהעובד יתמסה על הכנסה כהכנסה ממקורות 2(2) או 2(1) לפקודה, לפי העניין, בהתאם לשווי במועד המימוש בניכוי סכומים ששולמו על-ידי העובד למימוש הזכות.

- **אפשרות שניה -** החברה תוכל לבחור שהקצאת האסימונים תחויב במס במועד ההקצאה לפי שווי האסימונים במועד ההקצאה בניכוי תוספת מימוש ככל שישנה, זאת בהתאם להליך שמפורט בחוזר.

בשתי האפשרויות ההוצאה שתוכר לחברה היא בסכום שהעובד מוסה עליו כהכנסה פירותית, והכל בשנת המס שבה נוכה המס ברמת העובד והועבר לפקיד השומה. האחריות לניכוי המס במקור מאסימונים שהוקצו לעובדים מוטלת על החברה.

לצרכי מע"מ - במידה ומדובר על התחייבות למתן שירותים על פי סעיף 24 לחוק מע"מ, מועד החיוב במס יהיה עם קבלת התמורה. עם זאת, במידה והמחזור של העסק כולל תמורת ה-ICO הינו מעל 15 מיליון ש"ח וחלה עליו חובת ניהול ספרים על פי תוספת י"א להוראות ניהול ספרים, הדיווח יהיה על בסיס מצטבר. לצורך כך יראו בתמורת ההנפקה חלק ממחזור העסקאות. התמורה תדווח על בסיס צבירה גם אם ניתנה בשווה כסף כגון תשלום באסימונים מבוזרים אחרים.

במידה ומדובר על מכר טובין, ככלל, לפי סעיף 22 לחוק מע"מ, מדובר על דיווח על בסיס מצטבר. עם זאת, עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון ש"ח או עוסק שהוא יצרן שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3,800,000 ש"ח או עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על כ-2 מיליון ש"ח אך בעסקו יותר מ-6 מועסקים ופחות מ-17 מועסקים, ידווח על הכנסותיו על בסיס מזומן, היינו, בעת קבלת התמורה בפועל.

הקביעה האם מדובר במס בשיעור אפס או מס מלא תלויה במקבל המוצר או השירות הסופי ולא במשלם במועד ה-ICO.

לצרכי חוק עידוד- החברה תבדוק את עמידתה בתנאים הקבועים בחוק עידוד במועד ההכרה בהכנסה בפועל לצרכי מס. הוצאות מו"פ ששימשו להנפקת ה-ICO ייחשבו כהוצאות מו"פ של המפעל. למען הסר ספק, לצורך עמידתה בתנאים לא יראו את תמורת ה-ICO שטרם הוכרה כהכנסה, כמחזור לעניין בחינת תנאי ה-7% הוצאות מו"פ.

5. אופן רישום תקבולים המתקבלים באסימונים מבוזרים- החלטת מיסוי מס' 0209/18

החלטת מיסוי בהסכם מס' 0209/18 של רשות המסים עוסקת באופן רישום תקבולים המתקבלים באסימונים מבוזרים.

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל (**"החברה"**) עוסקת במתן שירותים אישיים ובייעוץ ללקוחותיה השונים. חלק מלקוחות החברה מעוניינים לשלם עבור שירותיה באסימונים מבוזרים כדוגמת ביטקוין, את'ריום וכד' (**"האסימונים"**).

החלטת המיסוי ותנאיה: במועד התקבול של האסימונים, החברה תרשום בספר רישום עסקאות חליפין את סכום האסימונים שהתקבלו בפועל בהתאם להוראות סעיף 19א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

במידה והחברה תממש את האסימונים שהתקבלו למטבע (ש"ח, דולר וכד'), בתוך התקופה הנדרשת עד למועד הוצאת חשבונית מס לפי חוק מע"מ (**"התקופה"**), אזי תוכל החברה להוציא את חשבונית המס ללקוח על פי הסכום ברוטו שהתקבל בפועל במועד המימוש. מחיר העסקה לעניין הוצאת חשבונית המס יהיה בהתאם לשער המימוש המחושב בפועל ולפני עלויות מימוש ככל ויהיו.

במידה והחברה לא תממש את האסימונים שהתקבלו בתוך התקופה, חשבונית המס תירשם על פי "השער הממוצע בתקופה" של האסימונים שהתקבלו בתוך התקופה. חישוב השער הממוצע לתקופה יבוצע על בסיס השערים המפורסמים לפי ממוצע העסקאות בזירות מסחר מהותיות לאסימונים כלהלן:

שער ממוצע בתקופה= 2/ (השער הנמוך בתקופה + השער הגבוה בתקופה).

במידה והחברה בוחרת מקור מידע לקביעת שווי עסקאותיה (על פי אתר אינטרנט מסוים), לא תוכל לחזור בה ותהא מחויבת להמשיך לקבוע את עסקאותיה לפיו.

החברה תכיר בהוצאות שהוצאו במסגרת מימוש של אסימונים רק במקרה של מימוש בפועל ובהתאם לדיני המס הרלוונטיים, החברה לא תכיר בהוצאות שלא נשאה בהן בפועל ומס תשומות בגין הוצאות כאמור יותר ככל ומתקיימים כל התנאים הקבועים בסעיפים 38 ו-41 לחוק מע"מ.

במידה והחברה לא מימשה את האסימונים בתקופה, הסכום שיירשם בחשבונית המס בהתאם לאמור לעיל, ייחשב ל"מחיר המקורי" של האסימונים לצורך חישוב הרווח/הפסד שייווצר בעתיד, ככל ויהיה. בגין מימוש האסימונים החברה מתחייבת ליישם על עצמה את העקרונות שנקבעו בעמדה חייבת בדיווח מס' 32/2017 שעניינה "מיסוי מטבעות וירטואליים" ובחוזר מס הכנסה 5/2018 שעניינו "מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר".

היות ופעילות בתחום האסימונים המבוזרים המוצפנים מאופיינת ברמת סיכון לגניבת אסימונים עקב פריצה של האקרים לארנקים דיגיטליים, במידה ואסימונים יגנבו במסגרת התקופה, יראו בכך הוצאה אינטגרלית לעסקיה של החברה. במידה ונגנבו אסימונים לאחר התקופה, יחולו על האסימונים העקרונות הקבועים בחוזר 5/2018.

מוסכם כי גניבת אסימונים מארנק דיגיטלי של חברה, לא תיחשב חוב רע או אבוד לעניין הוראות חוק מע"מ והחברה לא תוכל לדרוש תשומות בגין הגניבה, בין אם נגנבו בתוך התקופה או לאחריה.

6. יישום "מפעל טכנולוגי מועדף" לחברה העוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות באסימונים קריפטוגרפים- החלטת מיסוי מס' 6886/18

החלטת מיסוי בהסכם מס' 6886/18 של רשות המיסים עוסקת ב"מפעל טכנולוגי מועדף" ובהכנסה טכנולוגית.

העובדות: חברה פרטית תושבת ישראל עוסקת בפיתוח תוכנה לביצוע מעקב וניהול השקעות בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים ("**התוכנה**"). התוכנה שפותחה במפעל החברה כוללת מודולים וכלים שונים ומגוונים לניהול השקעות של נכסים מבוזרים קריפטוגרפים ולהתממשקות עם זירות מסחר שונות בתחום.

הקניין הרוחני (IP) של התוכנה הינו בבעלותה המלאה של החברה בישראל. פעילותה של החברה הינה אך ורק פיתוח התוכנה והיא אינה עוסקת במסחר בנכסים מבוזרים קריפטוגרפים.

הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש בתוכנה ללקוחותיה. התשלום נקבע בהתאם להיקף הפעולות והמידע אותו הלקוח מקבל מהתוכנה על-בסיס הרשאות תקופתיות או הרשאות לפעולות ספציפיות.

החלטת המיסוי ותנאיה: יראו בתוכנה המפותחת במפעל החברה כ"נכס לא מוחשי מוטב" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון.

נקבע כי מפעל החברה העוסק בפיתוח התוכנה הינו "מפעל טכנולוגי מועדף" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק, בכפוף להתקיימות מלוא התנאים הקבועים בהגדרה אשר ייבחנו בכל שנה ושנה על פעילות פיתוח התוכנה המבוצעת בחברה והכל בהתאם לעקרונות הקבועים בחוזר מס הכנסה 9/2017.

עוד נקבע, כי הכנסות החברה ממתן זכות לשימוש בתוכנה תיחשבנה ל"הכנסה טכנולוגית" על-פי חלופה (1) להגדרת המונח "הכנסה טכנולוגית" שבסעיף 51כד לחוק ובכפוף לעובדות המפורטות לעיל.

האישור מותנה בהצהרת החברה לפיה עמדה בתנאים שנקבעו בחוק ובתקנות עידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017, על-גבי טופס 973.

להרחבה לגבי ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף- ראה חוזר נפרד בפרק 9 (תמריצים) בחוברת זו.

7. תזכיר חוק מחודש אוגוסט 2021

בחודש אוגוסט 2021 פורסם תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2021 ו- 2022), התשפ"א-2021. בתזכיר הוצע להוסיף את סעיף 131(5ז) לפקודת מס הכנסה, לפיו תושב ישראל שהחזיק, או שילדו שגילו אינו עולה על 18 שנים החזיק, ביום אחד או יותר בשנת המס, נכס פיננסי דיגיטלי בשווי 200 אלף שקלים חדשים או יותר, יהיה חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה. פרטי הדיווח לעניין ההחזקה והשימוש בנכס הפיננסי הדיגיטלי יקבעו בטופס על ידי שר האוצר.

ההצעה בתזכיר זה לא נכללה בחוק ההסדרים לשנת 2021.

5.4 החוק לצמצום השימוש במזומן

ביום 4 בדצמבר 2018 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 17/2018 לגבי **החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018** (פורסם בספר החוקים 2710 מיום 18 במרס 2018). מטרתו של החוק לצמצם את ההון השחור ולסייע במאבק בפעילות פלילית, לרבות פשיעה חמורה, העלמות מס, הלבנת הון ומימון טרור. חוזר רשות המסים סוקר את החוק בליווי דוגמאות להמחשה ותרשימים מסכמים.

החוק כולל, בין היתר, הגבלות על השימוש במזומן ובצ'קים וכן חובת תיעוד אמצעי תשלום ותקבול. ההגבלות חלות באופן גורף על כל אדם, תוך הבחנות נקודתיות על: עוסק, אדם שאינו עוסק ,תייר, רו"ח ועו"ד בעת מתן "שירות עסקי" ללקוח. בחוק נקבע כי יוטל עיצום כספי או קנס מנהלי על מפרי החוק, בהתאם לסיווגם וכן עונשי מאסר בשל מעשי מרמה, והכל כמפורט בחוזר.

תחילתו של החוק ביום 1 בינואר 2019 (**"יום התחילה"**), פרט לנושאים מסוימים שתחילתם ביום 1 ביולי 2019, ואולם הוא **לא יחול** על:

(1) על הסכמי הלוואה ועסקאות, למעט עסקאות מתמשכות לקבלת שירות או מכר של זכות שכירות, שנכרתו ערב יום התחילה;

(2) על שיקים שהופקדו למשמרת אצל תאגיד בנקאי, בנק הדואר או בעל רישיון למתן שירותי פיקדון ואשראי, לפני 1 ביולי 2019.

עד ליום 30 בספטמבר 2019 לא יוטל עיצום כספי או קנס מנהלי בשל הפרה לפי החוק, אלא אם כן המפר קיבל התראה בכתב על ההפרה, וחזר והפר את אותה הוראה.
כמו כן, נקבעו הוראות מעבר באשר להטלת סנקציות, לגבי עוסק שעיסוקו מתן אשראי ללא ריבית (גמ"ח) ולגבי תושבי יהודה שומרון ועזה.

<u>הודעת רשות המסים מיום 17 בפברואר 2019- השקת שני יישומים לחוק</u>
במסגרת ההודעה, פורסמו שני יישומים הקשורים לחוק כדלקמן:

(1) סימולטור המאפשר לחשב מה הסכום המרבי המותר לתשלום במזומן בעסקה מסוימת
הסימולטור נועד לסייע לציבור לכלכל מראש את צעדיו, למלא אחר הוראות החוק ולהימנע מלעבור בשוגג על הוראות החוק. הסימולטור מאפשר לחשב מהו הסכום המרבי המותר לתשלום במזומן, בהתאם לנתוני עסקה שמוזנים וכן מאפשר לראות מה גובה הסנקציה הכספית שתוטל בגין הפרה של החוק.

(2) יישום לעדכון ולהשלמת פרטי אמצעי תשלום של רוכש זכות במקרקעין
בהתאם לחוק לצמצום השימוש במזומן נדרש רוכש זכויות במקרקעין, בעת הגשת הצהרה, לפרט מהם אמצעי התשלום בעבור עסקת המקרקעין. הפירוט כולל את שווי העסקה ואת הסכומים ששולמו בכל אמצעי תשלום (מזומן/העברה בנקאית (משכנתה)/המחאה/אחר). במקרים בהם אמצעי התשלום לא ידועים לרוכש בעת הגשת ההצהרה, הוא נדרש להשלים את המידע עד תום שישה חודשים ממועד מסירת החזקה במקרקעין.

נוהל 1/2021- איתור הפרה על ידי בעלי סמכות כ"ממונה": הנוהל נועד לתת דגשים והנחיות כלליים לאיתור הפרה של החוק לצמצום השימוש במזומן אצל עוסקים, על ידי מי שהוסמכו כ"ממונה" לפי החוק.

<u>הפחתת תקרת הסכומים בחוק לצמצום השימוש במזומן החל מיום 1 באוגוסט 2022</u>
בקובץ התקנות 9727 מיום 11 בנובמבר 2021 פורסם צו לשימוש המזומן (תיקון התוספת הראשונה לחוק), התשפ"ב-2021. הצו מפחית את תקרת הסכומים בחוק לצמצום השימוש במזומן **החל מיום 1 באוגוסט 2022**, כך שהסכום המירבי שיותר לתשלום אצל עוסק יעמוד על 6,000 ₪ במקום 11,000 ₪, ובין אנשים פרטיים יעמוד על 15,000 ₪ במקום 50,000 ₪, למעט בעת רכישת רכב ע"י אדם פרטי, שם התקרה תעמוד על 50,000 ₪.

בנוסף נקבעו תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי- צמצום השימוש במזומן), התשפ"ב- 2021, לפיהן יוטל קנס מנהלי בגין הפרת החוק ע"י אנשים פרטיים. בחוק נקבעו הוראות בנוגע למתן או קבלת תשלום במזומן או בצ'ק, שהפרתן מהווה עבירה פלילית בגינה ניתן להגיש כתב אישום. הקנסות המנהליים יהוו חלופה לכתב אישום.

פרק 06

הודעות ודיווחים מיוחדים לרשויות המס: הודעות והצהרות, דיווח על עמדה נוגדת, דיווח על קבלת חוות דעת, תכנוני מס חייבים בדיווח

פרק 6 - הודעות ודיווחים מיוחדים לרשויות המס: הודעות והצהרות, דיווח על עמדה נוגדת, דיווח על קבלת חוות דעת, תכנוני מס חייבים בדיווח

6.1 הודעות, הצהרות ודיווחים מסוימים לרשויות המס 145

6.2 חובת דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים - מס הכנסה..... 151

6.3 קבלת חוות דעת החייבת בדיווח..... 163

6.4 פעולות (תכנוני מס) חייבים בדיווח לרשויות המס..... 165

6.1 הודעות, הצהרות ודיווחים מסוימים לרשויות המס

1. דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים

על פי סעיף 131ה לפקודה, נדרש דיווח בגין "עמדה חייבת בדיווח" הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה (המוגש לגבי שנת המס 2016 ואילך), שהינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, וגם "יתרון המס" הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך 4 שנות מס לכל היותר (דיווח על נקיטת עמדה במע"מ ומכס יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך 4 שנים).

לעניין מס הכנסה, אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיף 131 (דוח שנתי על ההכנסות) ולפי סעיף 166 (דוח שנתי על ניכויים), יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שקבע מנהל רשות המסים באמצעות טופס 1346. ואולם, ניתן להגיש את הטופס האמור בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד. אם לא נקטה עמדה החייבת בדיווח, יש להצהיר על כך בטופס 1214 (חברות) או טופס 1301 (יחידים).

נכון לכתיבת חוברת זו, טרם פורסמה רשימת העמדות הנוספות שתהיה תקפה לדוחות לשנת 2021 (**בנוסף** לעמדות שפורסמו בשנים 2016 עד 2020). **ראה גם שני חוזרים בנושא (לגבי מס הכנסה ולגבי מע"מ ומכס) בחוברת זו.**

2. דיווח בגין קבלת חוות דעת מסוימות

על פי סעיף 131ד לפקודה נקבעה חובת דיווח בשל שימוש בחוות דעת מסוימות כאשר שכר הטרחה של היועץ תלוי בחסכון המס של מקבל חוות הדעת ודיווח על "חוות דעת מדף" (חוות דעת בעלת תוכן אחיד או שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה).

ההוראות שנקבעו בתיקון יחולו לגבי חוות דעת שניתנה מיום 1 בינואר 2016 ואילך.

במקביל, נקבעו הוראות דומות בחוקי המסים העקיפים (מס ערך מוסף, בלו על הדלק, מכס, מס קנייה).

הדיווח למס הכנסה בגין חוות דעת כאמור ייעשה באמצעות טופס 1345 שכותרתו "דיווח בגין חוות דעת" אשר יצורף לדוח המס השנתי. אם לא התקבלה חוות דעת החייבת בדיווח, יש להצהיר על כך בטופס 1214 (חברות) או טופס 1301 (יחידים). **ראה גם חוזר נפרד בפרק זה בחוברת.**

3. רשימת פעולות (תכנוני מס) חייבים בדיווח לרשויות המס

בחודש דצמבר 2006, פורסמו תקנות ובהן רשימה של תכנוני מס החייבים בדיווח בתחומי מס ההכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ. יש לציין כי לא כל פעולה הכלולה ברשימה משמעותה שרואים בה תכנון מס שאינו לגיטימי, אלא שהיא חייבת כאמור, בדיווח.

באם בוצעה פעולה הכלולה ברשימה, חובה לצרף לדוח המס השנתי טופס 1213 שכותרתו "הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח- מס הכנסה". אם לא בוצעה פעולה החייבת בדיווח[80], יש להצהיר על כך בטופס 1214 (חברות) או טופס 1301 (יחידים). **ראה גם חוזר נפרד בפרק זה בחוברת.**

[80] *במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 הוחלף המונח "תכנוני מס חייבים בדיווח" ל"פעולות החייבות בדיווח".*

4. מחירי העברה - חובת תיעוד והצהרת נאותות שוק ביחס לעסקאות בינלאומיות

בחודש אוקטובר 2007 פרסמה רשות המסים טופס "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה" (טופס 1385). טופס ההצהרה מהווה נספח שחובה לצרפו לדו"ח המס השנתי (באם הוא רלוונטי) וכולל פרטים לגבי אופי העסקה, פרטי הצד הקשור לעסקה ומחיר העסקה. כמו כן, כולל טופס הדיווח הצהרת מנהלים כי העסקה המדווחת נערכה בהתאם לתנאי שוק, כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודה והתקנות הנלוות. נציין גם, שלפי עמדת רשות המסים ישנה חובת עריכת חקר תנאי שוק ותיעוד מתאים, כי לא ניתן להוכיח עמידה בתנאי שוק בדרך אחרת.

ביום 3 ביולי 2019 פרסמה רשות המסים עדכון לטופס 1385 (טופס מחודש) "הצהרה על עסקה בין-לאומיות כמשמעותה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו".

הטופס כולל מספר שינויים לעומת הטופס הקודם. בין היתר, הנישום נדרש:

- לציין אם מדובר בהכנסה או בהוצאה מפרספקטיבה ישראלית;
- לפרט לא רק את השיטה שננקטה בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות, אלא גם את שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 1, אם נבחרה השיטה המפורטת בתקנה 2(א)(2)(א) (קרי, שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין העסקה הדומה);
- לציין פרטים אודות הצד שכנגד (שם, מספר הזיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN), כתובת); וכן -
- לפרט את ההכנסות או ההוצאות, כפי שהם מופיעים בדוחות הכספיים של הנישום.

מלבד האפשרות להצהיר כי העסקה הינה עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות, ניתנת אפשרות להצהיר על עסקאות העומדות, מבחינת סיווגן ותוצאותיהן, בתנאי חוזר מס הכנסה 12/2018. ספציפית, אפשרות זו ניתנת ביחס לשלושה סוגי עסקאות: שירותים המוסיפים ערך נמוך, שירותי הפצה בסיכון נמוך ושירותי שיווק, המסופקות על-ידי ישות ישראלית, אשר אודותיהם רשות המיסים מספקת הקלה בדרישות הדיווח.

יש לציין, כי בחודש ספטמבר 2018 פרסמה רשות המסים שני חוזרים חדשים בנושאי מחירי העברה (חוזר מס הכנסה 11/2018 + חוזר מס הכנסה 12/2018) וכן טופס "הצהרה על הלוואות בעסקאות בינלאומיות" (טופס 1485). טופס ההצהרה מהווה נספח שחובה לצרפו לדו"ח המס השנתי (באם הוא רלוונטי) וכולל פרטים לגבי מידע על הלוואות ארוכות טווח שאינן נושאות ריבית שניתנו, מידע על ההלוואות שהתקבלו, והצהרה כי ההלוואות המפורטות בטופס, הן כמשמעותן בסעיף 85א(ו) לפקודת מס הכנסה. בחודש יוני 2020 פורסם חוזר מס הכנסה 1/2020 בנושא חובת הראיה.

אם לא היו עסקאות עם צדדים קשורים זרים, יש להצהיר על כך בטופס 1214 (חברות) או טופס 1301 (יחידים).

ראה גם חוזר נפרד בנושא בפרק 11 לחוברת זו.

5. חובת הודעה בכתב ומראש לפקיד השומה על עריכת מפקד המלאי והשמדת מלאי

חובת ההודעה תחול אם מפקד המלאי מתבצע במועד שהוא יותר מ-10 ימים ועד חודש לפני או אחרי יום המאזן; האמור לעיל אינו חל על מלאי המתנהל בספר תנועת מלאי באופן המאפשר קביעת יתרות, וכל פריט בו נפקד לפחות אחת לשנה ונשלחה הודעה עד תחילת שנת המס לפקיד השומה על בחירת שיטה זו. בנובמבר 2018 פורסמה הוראת ביצוע בנושא השמדת מלאי (הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 14/2018) וביום 18 ביולי 2019 פורסמה הבהרה להוראה בנושא השמדת מלאי שמתבצעת באופן שוטף.

ראה גם חוזר נפרד בנושא בפרק 2 לחוברת זו.

6. חברה משפחתית

במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות משנת 2013 שונה הדין לגבי חברות משפחתיות באופן משמעותי - ראה חוזר מסים 34.2013 של משרדנו.

- **הודעה על בחירה להיות חברה משפחתית** (טופס 2585א) - חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל החל ביום 1 באוגוסט 2013, צריכה לבחור בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה, אם ברצונה להיות חברה משפחתית לצורכי מס. היה וחברה לא תודיע על בחירתה עד לאותו מועד, היא לא תוכל להפוך לחברה משפחתית בשלב מאוחר יותר.

- **הודעה על החלפת נישום מייצג במקרה בו חדל להתקיים התנאי כדי להיות נישום מייצג** (טופס 2586) **-** החברה נדרשת להודיע על נישום מייצג אחר **בתוך 60 ימים** מיום שהנישום הקיים חדל לקיים את התנאי. אם לא הודיעה החברה כאמור, היא תחדל להיות חברה משפחתית זכאית החל מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור.

- **מועד הגשת בקשה להפסקת סיווג החברה כחברה משפחתית** (טופס 2590) - על החברה להודיע לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת המס (30 בנובמבר) כי היא מבקשת לחדול מלהיות חברה משפחתית זכאית, ומשהודיעה כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה ניתנה ההודעה.

7. חברת בית

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 245), התשע"ח-2018 אשר פורסם ביום 17 בינואר 2018, נקבע הסדר מיסוי חדש לחברת בית - החלפת סעיף 64 לפקודה.

- הודעה על בחירה להיות חברת בית - חברה שהתאגדה החל ביום 1 בינואר 2018 ואילך, צריכה לבחור בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, אם ברצונה להיחשב כחברת בית לצורכי מס. היה וחברה לא תודיע על בחירתה עד לאותו מועד, היא לא תוכל להפוך לחברת בית בשלב מאוחר יותר.

- הודעה על חזרה מבקשה להיחשב כחברת בית- חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית (30 בנובמבר), שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית. הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת בית, מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור.

- חברה שחדלה להיות חברת בית לא תוכל לשוב ולבקש, במועד מאוחר יותר, להיחשב שוב לחברת בית.

תשומת לב להוראות מעבר לעניין הדין שיחול על חברות שהיו חברות בית לפני יום התחילה (1.1.2018) וביקשו או לא ביקשו להיחשב כחברת בית לפני יום התחילה. ראה חוזר מסים 4.2018 של משרדנו.

8. תקנות דולריות

הודעה לגבי בחירה של הגשת דוחות מס לפי "התקנות הדולריות" לשנת מס 2021, יש למסור עד ליום 30 בינואר 2021 (נישום שהחיל את התקנות הדולריות בפעם הראשונה, אינו יכול לחזור בו מהבחירה במשך 3 שנות מס).

9. תחילת התעסקות

הודעה על תחילת התעסקות יש למסור לא יאוחר מיום פתיחת העסק או התחלת העסק.

10. המועד למיזוג או פיצול

מועד שינויי מבנה בדרך של פיצול ומיזוג (למעט בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה), צריך להיות בתום שנת המס בלבד (חברות נסחרות, לדוגמה, גם בתום רבעון). עם זאת, מכח סעיף 103א1(ב) לפקודה ולפי חוזר מס הכנסה[81], יתאפשר ביצוע מיזוג סטטוטורי או פיצול לא רק בתום שנת מס, אלא גם בתום כל אחד משלושת הרבעונים בשנה (31 במרץ, 30 ביוני ו- 30 בספטמבר) בכפוף לתנאים מסוימים. נציין, כי במידה והיה דרוש אישור מקדמי מרשות המסים לו המיזוג או הפיצול היו מבוצעים בתום שנת המס, ביצוע המיזוג או הפיצול שלא בתום שנת המס יהיה גם הוא כפוף לאישור מקדמי מרשות המסים. **לכן, בקשות לגבי מיזוג/ פיצול צריכות להישלח לפני המועדים המבוקשים.**

תשומת לב מיוחדת לתיקון המקיף שבוצע באוגוסט 2017 לחלק ה2 לפקודה-שינויי מבנה (**תיקון 242 לפקודה-ראה חוזר 8 בעמוד 284 לחוברת תום שנת המס 2017 של משרדנו וחוזר מ"ה 8/2018 של רשות המסים**).

11. העברת נכסים בתמורה להקצאת מניות לפי סעיף 104 לפקודה

בכל העברה על פי הסעיף, יש להודיע תוך 30 יום ממועד ההעברה לפקיד השומה ולצרף את הנספחים המתאימים.

12. שווי הסעה מרוכזת המאורגנת על-ידי המעביד

אין למעביד צורך באישור מוקדם של פקיד השומה על מנת לפטור את עובדיו ממס בשל שוויה של ההסעה. כל מעביד אשר עומד בתנאים של סעיף 9(20) לפקודה ובכללים שפורסמו מכוחו, והודיע על כך לפקיד השומה, יוכל לפטור את עובדיו מזקיפת השווי בגין ההסעה. ההודעה תכלול את הפרטים הבאים: מיקום מקום העבודה, אמצעי התחבורה, קווי התחבורה הציבורית למקום העבודה והשעות בהן היא פועלת, מסלולי ההסעה והשעות בהן תופעל ההסעה (ראה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 20/2004).

13. הודעה על החלת הוראות מפעל מועדף וויתור על ההטבות הקודמות מכוח חוק העידוד

חברה המבקשת להחיל עליה את הוראות תיקון 68 לחוק העידוד (מפעל מועדף) ובכך לוותר על ההטבות הקודמות מכוח נוסח החוק הישן, צריכה לשלוח הודעה (באמצעות טופס 908) לא יאוחר מהמועד הקבוע להגשת הדוח השנתי (לפי פרשנות רשות המסים, מדובר במועד שנקבע בפקודה ללא אורכות) וההודעה תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח ואילך, בלא זכות חזרה ממנה.

לפיכך, לגבי חברה שטרם מסרה הודעה זו לגבי שנות המס הקודמות (2021 או קודם לכן) ומעוניינת להחיל את ההטבות של מפעל מועדף בשנת המס 2022, צריכה (לפי עמדת רשות המסים) לשלוח את ההודעה לכל המאוחר עד ליום 31 במאי 2022 (**ראה גם חוזר נפרד לגבי תיקון 68 לחוק העידוד בפרק 9- תמריצים בחוברת זו**).

14. חובת דיווח ותשלום מקדמת מס בגין רווח (הפסד) הון

על מכירת נכס הון, שאינו נייר ערך סחיר (ואינו זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין) חלה חובת דיווח הן במקרה של רווח והן במקרה של הפסד. הדיווח ותשלום מקדמת המס יתבצע בתוך 30 מיום המכירה.

[81] *חוזר מס הכנסה מספר 6/2018 - רשות המסים בנושא: **קביעת מועד מיזוג או פיצול**.*

15. דוח מאוחד לצרכי מס לפי חוק לעידוד התעשיה

"חברת אם" כהגדרתה בחוק לעידוד התעשיה (מסים), רשאית להגיש דוח מס מאוחד עם חברות בנות שבשליטתה, בכפוף לאמור בפרק ו' לחוק, בתנאי שהחברות הודיעו לפקיד השומה בכתב תוך שנת המס לגביה מוגש דוח המס המאוחד הראשון על כוונתן לעשות כן (ניתן לבקש דוח מאוחד רק החל משנת המס השלישית שלאחר השגת השליטה). מי שזכאי לדוח מאוחד ורוצה להחיל זאת לראשונה בשנת המס 2021, צריך להודיע עד ליום 31 בדצמבר 2021.

16. תשלום המס במסלול מס בשיעור 10% על השכרת דירת מגורים

(**ראה גם חוזר נפרד בנושא בפרק 12 בחוברת זו**). יחיד שבחר במסלול המס בשיעור 10% לגבי שנת המס 2021, צריך לשלם את המס בגין ההכנסה מדמי שכירות **עד ליום 30 בינואר 2022**, אלא אם כן שילם בשנת 2021 מקדמות לפי ס' 175 לפקודה. נציין כי בתיקון 159 לפקודה (משנת 2007) בוטלה הזיקה בין תשלום המס במועד הקבוע לבין הזכות לתשלום מס בשיעור 10%, דהיינו **אי תשלום המס במועד לא ימנע את הזכאות לתשלום מס לפי מסלול זה**, אלא רק יחייב בתשלום ריבית והפרשי הצמדה על הפיגור בתשלום המס.

17. חובת דיווח ותשלום מקדמה עד 31 בינואר 2022 בשל רווח הון מניירות ערך סחירים במחצית השנייה של שנת 2021 שלא נוכה בגינו מלוא המס במקור

על מוכר שחייב בהגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה, חלה חובת דיווח ותשלום מקדמות בגין עסקאות הוניות בניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה (בישראל או בחו"ל), באותם מקרים בהם לנישום נוצר רווח הון בעת מכירת נייר ערך, אך לא נוכה מלוא המס במקור (לא נוכה כלל או נוכה באופן חלקי).

חובת הדיווח ותשלום המקדמה הינה חצי שנתית ונקבעה לתאריכים 31 ביולי ו-31 בינואר של כל שנת מס בגין מכירה של ניירות ערך בששת החודשים שקדמו לחודש שבו חל יום הדיווח. לפיכך, יש להגיש את הדיווח החצי שנתי השני של שנת 2021 על רווחי הון ממכירת ניירות ערך סחירים עבור החודשים יולי עד דצמבר 2021, לא יאוחר מיום 31 בינואר 2022.

18. חובת הגשת דוח שנתי מקוון ליחיד

קיימת חובת הגשת דוח מס באופן מקוון (באמצעות מערכת מחשב של רשות המסים (שע"מ) או באמצעות האינטרנט) על-ידי יחיד, החייב בהגשת דוח מס ושהייתה לו במהלך שנת המס המדווחת הכנסה מעסק, ממשכורת, או מחקלאות. בשלב זה יחידים מהסוגים הבאים לא נדרשים להגיש את הדוח באופן מקוון:

(1) ישראלים בעלי הכנסה מעבודה בחו"ל, המתחייבים במס בהתאם להוראות סעיף 67א לפקודה;
(2) תושבי חוץ;

פטור מהגשת דוח שנתי מקוון לגמלאים ובעלי הכנסות נמוכות - תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התש"ע-2010 מעניקות פטור מהגשת דוח מקוון במקרים הבאים, אך למעט מקרים שבהם עסקינן ביחיד שהוא בעל שליטה, כהגדרתו בפקודה או מי שהגיש תביעה לקבלת מס הכנסה שלילי:

(א) יחידים שהכנסתם השנתית (מחזור או משכורת) וגם הכנסת בן זוגם מעסק, מחקלאות, ממשלח יד ומעבודה אינה עולה על 81,240 ש"ח לכל אחד, ובתנאי כי ההכנסה השנתית החייבת של היחיד אינה עולה על 81,240 ש"ח ואם יש לו בן זוג - הכנסתם החייבת של בני הזוג אינה עולה על 162,480 ש"ח (הסכומים הנ"ל מעודכנים לשנת המס 2020, הסכום המעודכן לשנת המס 2021 יתפרסם רק בינואר 2022);

(ב) יחיד שהוא ובן זוגו הגיעו לגיל פרישה;

יודגש, כי ההקלה האמורה פוטרת יחידים כאמור מחובת הגשת דוח מקוון, אך לא מחובת הגשת הדוח השנתי, כעולה מהפקודה.

19. דיווח שנתי על ניכויים (טפסי 856+126) באופן מקוון בלבד

סעיף 166 לפקודה קובע שדוחות ניכויים שנתיים (ממשכורת ושכר עבודה - טופס 126; מתשלומים שאינם משכורת ושכר עבודה - טופס 856) יוגשו **באופן מקוון בלבד**. המועד החוקי להגשת הדוחות לשנת 2021 הינו עד 30 באפריל 2022 (אם כי מידי שנה רשות המסים נוהגת להודיע על אורכות כלליות מעבר למועד זה). רשות המסים לא מקבלת יותר דוחות ניכויים שנתיים המוגשים באופן ידני או ממוכן (על גבי דיסקטים או תקליטורים).

20. טופס 150 של רשות המסים בדבר "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ"

ביום 11 באפריל 2019, פרסמה רשות המסים עדכון לטופס 150 (טופס חדש) "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזק במישרין או בעקיפין". לבד מהנתונים שהיו חייבים בדיווח בטופס לפני עדכונו, נוספו נתונים חדשים שהתווספו לטופס החדש הכוללים, בין השאר, התייחסות לשאלה האם החברה הזרה ממוסה במדינת התושבות על הכנסות שהופקו מחוצה לה, התנאים המצטברים לסיווג חברה נשלטת זרה (CFC) ולסיווג חברת משלח יד זרה (חמי"ז), לפי העניין.

אם אין החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ, יש להצהיר על כך בטופס 1214 (חברות) או טופס 1301 (יחידים).

21. דיווחים והצהרות על נאמנויות

ראה גם בהרחבה חוזר נפרד בנושא בפרק 4 לחוברת זו. בשנת 2008 פורסמו החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165) הדן בהוראות פרק הנאמנויות, וכן תקנות הקובעות מנגנון לייחוס הכנסות לנהנים או ליוצרים בסוגים מסויימים של נאמנויות.

חובת הדיווח השנתי הוחלה, כברירת מחדל על נאמן בנאמנות או על יוצר או נהנה שבחר להיות בר השומה ובר החיוב, כאשר באופן עקרוני לגבי יוצר ונהנה תושבי ישראל הומרה חובת הדיווח השנתי בחובת הודעה בלבד, וזאת לגבי הכנסות שהופקו מיום 1 בינואר 2006 ואילך (גם לגבי נאמנויות שהוקמו לפני המועד האמור).

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 223) הוסף לפקודה ס' 131(5ב)(7) הקובע חובת דיווח על-"נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים; לעניין זה, "נכסי הנאמנות" - לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל".

לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים נקבעו כללי דיווח ספציפיים המותאמים לפטור הכללי שיש להם מדיווחים על נכסים מחוץ לישראל ולמארג הנכסים והאורגנים (יוצרים ונהנים) בנאמנות. לאור מורכבות כללים אלו, ולאור פרשנות מס הכנסה לכללים אלו, מומלץ לקבל ייעוץ ספציפי במקרים הרלוונטיים.

22. חובת דיווח על הקצאת מניות באיגוד מקרקעין וחובת תשלום מס רכישה בגין הקצאה זו

הודעה על ביצוע הקצאה באיגוד מקרקעין, כמשמעותה בהגדרת "פעולה באיגוד" תימסר בתוך 30 ימים מיום ההקצאה, בהתאם לסעיף 75(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.

נציין כי במסגרת **החוק לשינוי סדרי עדיפויות** משנת 2013 נקבע כי החל מיום 1 באוגוסט 2013 יוטל מס רכישה בגין הקצאה של מניות באיגוד מקרקעין.

6.2 חובת דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים - מס הכנסה

1. הקדמה

ביום 9 בדצמבר 2015 פורסם חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 [82], שבמסגרתו בוצע, תיקון 215 לפקודת מס הכנסה המחיל, בין היתר, החל משנת המס 2016 חובת דיווח על עמדה הסותרת עמדה של רשות המסים (סעיף 131ה לפקודה).
במקביל, תוקנו באופן דומה גם חוקי המסים העקיפים (מס ערך מוסף, בלו על הדלק, מכס ומס קנייה)[83].

מספר העמדות המחייבות דיווח לרשות המסים מונה כבר 89 עמדות בתחום מס הכנסה בלבד (ובנוסף עמדות רבות נוספות בתחומי המסים העקיפים), וזאת בנוסף לחובת הדיווח על פעולות הנכללות ברשימת תכנון מס חייב בדיווח, בהתאם לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006.

כמות עצומה זו של עמדות חייבות בדיווח הגדלה מדי שנה ושנה, הכוללת במקרים רבים כותרת סתמית או עמומה שמקשה להבין במה היא עוסקת, מקשה מאוד על הנישומים ואף על המייצגים, בבדיקה של העמדות והאם קיימת לגביהם חובת דיווח.

ישנם נושאים רוחביים שכוללים מספר רב של עמדות על פני מספר שנים. כמות כה רבה מעידה על כך שעל רשות המסים ליזום חקיקה מסודרת בנושא, במקום להשאיר מחלוקות כה רבות לדיונים וחוסר ודאות ולהעמיס על כל הנישומים והמייצגים זמן מיותר בבדיקת העמדות, לדוגמה:

(א) בנושא של עולה חדש ותושב חוזר, ניתן לאתר 12 עמדות חייבות בדיווח, ובנוסף מספר עמדות הרלוונטיות בעיקר לנאמנויות, אך מתייחסות גם לעולה או לתושב החוזר.
(ב) בנושא מסי חוץ וזיכוי עקיף ניתן לאתר 10 עמדות.
(ג) בנושא חברה נשלטת זרה (חנ"ז) ניתן לאתר 10 עמדות.
(ד) בנושא נאמנויות, ניתן לאתר 8 עמדות.
(ה) בנושא חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) ניתן לאתר 7 עמדות.

עוד נציין, כי במקרים מסוימים פרסמה רשות המסים עמדות הסותרות פסיקה של בית המשפט המחוזי. מאחר שלהפרת חובת הדיווח יש כאמור משמעות של סנקציות ואף במקרים מסוימים משמעות פלילית, אין לדעתנו מקום להכליל עמדות כאלו ברשימת העמדות החייבות בדיווח, שכן, כל עוד לא נקבעה הלכה שונה בבית המשפט העליון, גם על רשות המסים לכבדה ובוודאי שאין להטיל סנקציה כאשר הנישום נוהג לפי פסיקת בית המשפט המחוזי. כך נקבע **בהלכת מבע** של בית המשפט העליון[84]:

"כאשר מתעוררת מחלוקת משפטית בין בעלי דין באשר לפרשנותו של חוק ואין בפניהם הלכה ברורה ומחייבת בנושא זה מאת בית המשפט העליון, אולם מצויה בפניהם הלכה בנושא זה מאת בית משפט מחוזי, מותר להם להנחות עצמם באותה הלכה ולראות בה פסיקה עקרונית המשקפת נאמנה את המצב המשפטי לאשורו. מה נלין על נישום הניצב בפני בעיה הנ"ל ויועציו אומרים לו ראה נא: עד כאן סברנו כי על פי הדין יש לנהוג בדרך פלונית, אך עתה יצאה הלכה חשובה של בית משפט מחוזי הקובעת אחרת, דהיינו שאין עליך חובת תשלום, והוא מכבד הלכה זו ומאמצה. מדוע ייאמר עליו שחטא במחדל על שום שנהג כך.

*..... בענינו חשוב להדגיש כי בין אם נראה את פסק הדין כמחייב את רשויות המס ובין אם נראה אותו כמנחה בלבד, אין ספק כי לא היתה מוטלת על העותרת חובה לשלם המס כל עוד פסק הדין היה בתוקף. כאשר עומד בתוקפו פסק דין מחוזי הקובע שלא מוטלת חובת תשלום, אף אם אין לו תוקף מחייב כפסק דין של בית משפט עליון, **בודאי שאין לומר כי מוטלת חובה חוקית לנהוג בניגוד להלכה שבפסק הדין.**"*

---

[82] *ספר החוקים 2513 מיום 9 בדצמבר 2015.*
[83] *לעניין העמדות החייבות בדיווח לעניין מע"מ ומכס- ראה חוזר נפרד בפרק המע"מ בחוברת זו..*
[84] *בג"ץ 653/83 **מבע מוציאים לאור** בע"מ נ' נ' סגן נציב מס הכנסה, פ"ד לט(3) 29 (1985).*

"אם רואים בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים גורם מנחה ומכוון את בתי המשפט בדרגות נמוכות יותר ואת כלל הצבור, יש לראותם כמנחים גם כשאין הם חלוטים. התקופה בין הגשת הערעור לבין הדיון וההכרעה בו עלולה להמשך זמן רב. במשך תקופה זו על הצבור ושלטונות המס לדעת כיצד לכלכל צעדיהם. אין זה סביר שבזמן זה יתעלמו מקיומו של פסק הדין. העובדה שההלכה בו עלולה להשתנות בפסק דין של בית המשפט העליון, אינה צריכה לפגום במעמדו, כל עוד היא לא נהפכה."

לאור האמור לעיל, נציג בחוזר זה את רשימת הכותרות של העמדות שיחולו לגבי שנת המס 2020 ואילך[85] בנושא מס הכנסה בליווי הערות לגבי משמעותן, שכן במקרים רבים קשה ללמוד מהכותרת שנתנה רשות המסים על תוכנה ומשמעותה של העמדה. כמו כן, לגבי עמדות מסוימות נראה את עמדות בתי המשפט באותו נושא.

לצורך נוחות והתמצאות, נציג את רשימת העמדות **לפי קבוצות של נושאים** (שנקבעו על ידינו) ולא לפי מספרי העמדות, כפי שמופיע בטופס 1346. כך, מי שאין זה רלבנטי לגביו יוכל לדלג בקלות על בדיקת קבוצה שלמה של עמדות, מבלי שייאלץ לקרוא את העמדה כולה ולעיין בכל רשימת העמדות המלאה. לפיכך, נכללו עמדות מסוימות תחת מספר נושאים שונים.

2. דיווח על עמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים

על פי סעיף 131ה לפקודה, נדרש דיווח בגין "עמדה חייבת בדיווח" הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, שהינה **עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, וגם יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך 4 שנות מס לכל היותר**[86].

"**יתרון מס**" הוגדר בפקודת מס הכנסה כלרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס.

(דיווח על נקיטת עמדה במיסים עקיפים יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך 4 שנים, לכל היותר).

על פי הסעיף, עמדת רשות המסים תנוסח בלשון ברורה ומובנת ותפורסם במקום נפרד באתר האינטרנט שלה. מספר העמדות (לעניין מס הכנסה) שתפרסם רשות המיסים לא יעלה על 50 בשנה[87], אלא בכפוף לאישור שר האוצר וועדת הכספים של הכנסת.

3. מועד ואופן הדיווח למס הכנסה

מי שחייב בהגשת דוח לפי סעיף 131 (דוח שנתי על ההכנסות) ולפי סעיף 166 (דוח שנתי על ניכויים), יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שקבע מנהל רשות המסים באמצעות טופס 1346[88]. אולם, ניתן להגיש את הטופס האמור בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד.

---

[85] נכון למועד כתיבת חוברת זו, טרם פורסמו עמדות לשנת המס 2021.

[86] נציין כי לא ברור מנוסח הסעיף, ממתי סופרים את 4 שנות המס. לדוגמה, לגבי עמדה שפורסמה בשנת 2021 - לדעתנו יש לספור החל מהשנה שבה פורסמה, אולם תיתכן לכאורה פרשנות שניתן לספור לגביה את 3 שנות המס שלפניה, קרי, החל משנת המס 2018 ועד וכולל לשנת המס 2021.

[87] על פי הסעיף, בשנים 2016 ו-2017 רשות המיסים היתה רשאית לפרסם 100 עמדות בכל שנה.

[88] טרם פורסם טופס מעודכן לשנת המס 2021.

4. נישומים עליהם לא חלה חובת הדיווח

חובות הדיווח לא יחולו על מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.
חובות הדיווח יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם בעלי הכנסה בשנת המס העולה על 3 מיליון ש"ח (ללא תמורה ממכירה הונית) או על 1.5 מיליון ש"ח בגין תמורה על מכירה הונית.

5. אי קיום חובת דיווח

אדם שנקט בעמדה הסותרת את עמדת רשות המסים (כהגדרתה לעיל) ולא דיווח כאמור לעיל - יראוהו כמי שלא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166 לפקודה, לפי העניין. לעניין זה, יוזכר כי מלבד הסנקציות כגון אי התיישנות המועד להוצאת שומות, קנסות, עיצומים כספיים, ריבית והצמדה, אי הגשת דוח לפי סעיפים 131 או 166 לפקודה מהווה גם עבירה פלילית אשר עלולה להביא לידי הטלת מאסר ו/או קנס.

6. הבהרות של רשות המסים

ביחד עם רשימת העמדות שפורסמו לגבי הדיווחים בשנת המס 2020, פרסמה רשות המסים גם הסבר כללי על העמדות החייבות בדיווח:

*"יובהר, כי במסמך המהווה רשימת העמדות לכל מונח תהא המשמעות הקבועה לו בפקודה ו/או בחוק ו/או בפקודת המכס ו/או בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן: **"התקנות"**) ו/או בחוק הבלו ו/או בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **"חוק עידוד"**) ו/או בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: **"חוק עידוד תעשייה"**).*

*יוער כי לעניין שיעור המס לחישוב יתרון המס יש להתחשב גם בהוראות סעיף 121ב לפקודה (**"מס יסף"**) במקרים הרלוונטיים.*

יובהר, כי יתרון המס הנובע מעמדה מסוימת ייבחן על כלל הפעולות שבוצעו הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס אותן ביצע הנישום, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים. כמו כן, יתרון המס יכול להיחשב גם בדרך של יצירת הפסד שיקוזז בשנים הבאות ואז היתרון יחושב בהתאם למגן המס של הנישום ככל והוא לא קוזז בשנת המס.

למען הסר ספק יצוין, כי על פי הוראת סעיף 67ד לחוק מע"מ על עוסק הנוקט עמדה החייבת בדיווח לדווח על כך אף אם לא כלל בדוח התקופתי את הפעולה החייבת בדיווח כאמור.

כמו כן יובהר, כי יש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס של השנה החולפת ואשר יתרון המס הנובע ממנו הינו כאמור בסעיף 67ד לחוק מע"מ אף אם העסקה החלה לפני שנת המס החולפת והכול תוך 60 יום מתום שנת המס החולפת".

7. רשימת העמדות החייבות בדיווח בנושאי מס הכנסה

רשות המסים פרסמה ביום 26 בדצמבר 2016 את רשימת העמדות החייבות בדיווח **לגבי שנת 2016** בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי (31 עמדות), בנושא מס ערך מוסף (11 עמדות) ובנושא מכס (16 עמדות).
ביום 31 בדצמבר 2017 פורסמה רשימת העמדות הנוספות החייבות בדיווח **לגבי שנת 2017** בנושא מס הכנסה (20 עמדות), בנושא מס ערך מוסף (2 עמדות) ובנושאי מכס (3 עמדות).
ביום 26 בדצמבר 2018 פרסמה רשות המסים 7 עמדות נוספות **לגבי שנת 2018** בתחום מס הכנסה בלבד ולא פורסמו עמדות נוספות בתחומי המיסוי העקיף (מע"מ ומכס).
ביום 30 בדצמבר 2019 פרסמה רשות המסים 22 עמדות חדשות לגבי **שנת 2019** בתחום מס הכנסה ועמדה ראשונה בתחום מיסוי הבלו על הדלק. לא פורסמו כלל עמדות חדשות בתחומי המיסוי העקיף (מע"מ ומכס).
ביום 30 בדצמבר 2020, פרסמה רשות המסים 10 עמדות חדשות לגבי **שנת 2020** בתחום מס הכנסה ועמדה אחת בתחום המכס. לא פורסמו כלל עמדות חדשות בתחומי המע"מ והמס על הבלו.

יודגש כי העמדות המתפרסמות מידי שנה, מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנים קודמות, וכי יש לדווח בדוחות לשנת המס 2020 על כלל העמדות שפורסמו בשנים 2016-2020 (סה"כ 89 עמדות: 80 עמדות בתחום מס

הכנסה בנטרול עמדה 29/2016 שבוטלה). **בעת כתיבת חוברת זו טרם פורסמו העמדות שיחולו לגבי שנת 2021 (בנוסף לעמדות לשנות המס 2016-2020).**

להלן הכותרות של רשימת העמדות שיחולו לגבי שנת המס 2020 ואילך בנושא מס הכנסה וכן הערותינו לגבי משמעותן, שכן במקרים רבים קשה ללמוד מהכותרת שנתנה רשות המסים על תוכנה ומשמעותה של העמדה.

יודגש כי כדי לבדוק, אם ננקטה עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים, חובה לבחון את הנוסח המלא המובא באתר רשות המסים לגבי כל עמדה ועמדה ולא להסתפק בקריאת הכותרות.

לצורך נוחות והתמצאות, נציג את רשימת העמדות **לפי קבוצות של נושאים** (שנקבעו על ידינו) ולא לפי מספרי העמדות, כפי שמופיע בטופס 1346. לפיכך, כללנו עמדות מסוימות תחת מספר נושאים שונים.

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
1. נושאים שונים		
03/2016	ניכוי בעד פחת	לא ניתן לדרוש פחת על נכס לא מוחשי (למעט פטנט/ידע לפי חוק עידוד תעשייה או מוניטין) או על בסיס כלכלי.
04/2016	זקיפת שווי שימוש ברכב	זקיפת שווי שימוש ברכב רק לפי החישוב שנקבע בתקנות.[89]
07/2016	הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות	ניתן לתבוע הטבות בדוח המס, המחייבות המצאת אישור מצד ג', רק אם יש אישורים בפועל (כגון אישור הרשות לחדשנות להכרה בהוצ' מו"פ).
25/2016	תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל	חשיפה לאי ניכוי במקור גם במקרים של תשלום באמצעות חשבון בנק בחו"ל.
28/2016	קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ	חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסה מחו"ל, גם אם זה גורם לאובדן זיכוי ממסי חוץ.[90]
32/2017	מיסוי "מטבעות וירטואליים"	מכירת "מטבע וירטואלי" תמוסה בדרך כלל כמכירת נכס החייבת ברווח הון. לא מדובר במכירת מטבע.[91]
40/2017	דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי	השלמת הדיווח על מרכיב המימון בעסקה הונית/ מס שבח בתקופות העוקבות.[92]
41/2017	דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח בעסקת תמורות	עסקת תמורות הינה עסקה שבמסגרתה נמכרות זכויות במקרקעין בתמורה שכולה או חלקה נגזרת מן התקבולים שיתקבלו בידי הרוכש ממכירת הדירות או המבנים אשר ייבנו על המקרקעין.

---

[89] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט העליון ב[ע"א 4096/18](#) **חכם את אור-זך** עורכי דין ואח' (2019).*

[90] *העמדה תואמת את פסיקות בתי המשפט המחוזי בע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל (2015) ובע"מ 48642-02-14 אמות השקעות (2017).*

[91] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ 11503-05-16 **נועם קופל** (2019).*

[92] *לגבי חכירה, עמדה זו נוגדת את פסיקת בית המשפט העליון [בע"א 6914/15](#) דוד אהרוני (2018). מן הראוי היה, לכל הפחות לתקן את האמור בעמדה זו ולסייג אותה למקרים שאינם חכירה.*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
63/2019	הפסד מעבודה ממושכת	סכום ההפסד שיותר בקיזוז יהיה בהתאם לשיעור היקף העבודה שהסתיים באותה שנה (לפחות 50% בהתאם להיקף הכספי או להיקף הכמותי).
64/2019	ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"	ייחוס "הוצאות ריבית" ו"הוצאות הנהלה וכלליות" לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה" כהגדרת המונחים בסעיף 18(ד) לפקודה, יבוצע בהתאם לחזקה הקבועה בהוראות הסעיף, למעט במקרים העומדים בכל המבחנים אשר נקבעו בחוזר מס הכנסה 7/2001.[93]
65/2019	ניכוי בגין נזקי טבע	לא יראו בהוצאות בגין חפירה ודיפון שהוצאו במסגרת בניית מבנים כמותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(6) לפקודה.
66/2019	ניכוי בגין התקפות מהאוויר	לא יוכרו כהוצאה שוטפת, בין היתר: הוצאות להקמת חניון או להקמת ממ"ד שמשמש כחדר בדירה או לבניית מלאי.
69/2019	אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון בעסקאות BOT או PFI)	נישום שבדוחותיו הכספיים הוכרו הכנסות בגין הקמה או שדרוג של תשתית שלא נרשמה כרכוש קבוע בידיו, הרי שאף לצורכי מס לא יראו את הנישום כבעליה של התשתית ובהתאם לא יותרו לו בגין התשתית הוצאות פחת.
71/2019	הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי	ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי, המיסוי יהיה על בסיס מימוש ולכן רווחים והפסדים משערוך העסקאות לשווי ההוגן יתואמו לצרכי מס.
	2. רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל)	
24/2016	חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה	לא ניתן לדרוש רר"ל בשל מכירת מניות חברה זרה, גם אם קבלת דיבידנד קודם לכן, לא תגרום לתשלום מס בישראל.[94] (ראו גם עמדה 38/2017)
36/2017	הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס	יוכרו רק רווחים שנרשמו חשבונאית כרווחי אקוויטי
37/2017	רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל	יוכרו רק רווחים שבעת חלוקתם כדיבידנד בפועל, או במכירת מניות החברה המוחזקת, לא היו מחויבים במס נוסף.[95]
38/2017	רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל	לא יוכרו רווחי אקוויטי שמקורם בחברה תושבת מדינה זרה (ראו גם עמדה 24/2016).
39/2017	אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס	חישוב חלק רווחי חברות מוחזקות שייכלל בסכום הרר"ל בחלופת המס, יהיה בהתאם לכל הכללים שפורטו בעמדה.
59/2019	חישוב סכום הרר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי אקוויטי	בחישוב סכום הרר"ל החשבונאי יש להביא בחשבון גם הפסדי אקוויטי ולא רק רווחי אקוויטי.
60/2019	חישוב סכום הרר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות	בדרך כלל יש להקטין את סכום הרר"ל בגובה סכום הרכישה העצמית.

*[93] חוזר מס הכנסה פורסם בעקבות פסיקת בית המשפט העליון ב**ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין** (1999).*
*[94] העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט העליון ב**ע"א 8511/18 דלק הונגריה** בע"מ (2020).*
*[95] ראו את פסיקת בית המשפט העליון ב**ע"א 7566/13 אורן ז'ורבין** (2015).*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
	3. חוקי עידוד	
05/2016	אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי	חובת ייחוס הוצאות באופן פרופורציונלי לסוגי הכנסות עם שיעורי מס שונים של חברה שחל עליה חוק לעידוד השקעות הון.[96]
06/2016	זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד	יחיד אינו זכאי להטבות בשיעורי מס מכוח חוק עידוד השקעות הון.
67/2019	חלוקת רווחים כלואים	ביצוע אחת מהפעולות שפורטו בעמדה, תיחשב לחלוקת הרווחים הכלואים (שלילת הפטור ממס).
81/2020	דוחות מאוחדים עם אגודה שיתופית חקלאית	חברה תעשייתית המוחזקת על ידי אגודה שיתופית חקלאית, רשאית לאחד את דוחות המס שלה עם האגודה לפי החוק לעידוד התעשייה, בכפוף לתנאים הקבועים בו, ובלבד שהאגודה אינה מדווחת על הכנסותיה כשותפות.
	4. דיבידנד מחברה ישראלית ושינויים בהון (לרבות רכישה עצמית)	
01/2016	דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך	חברה המקבלת דיבידנד שלא שולם עליו מס אצל החברה המחלקת, תחויב במס חברות.[97]
02/2016	דיבידנד מתאגיד מיוחד	הכנסת דיבידנד אצל יחיד או חיוב התאגיד המיוחד באי-ניכוי במקור, אם המקור לחלוקתו לא חויב במס בתאגיד המיוחד (חברה משפחתית/ חברת בית/אגש"ח).
42/2017	רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה	רכישה עצמית תיחשב לעסקה דו-שלבית הכוללת חלוקת דיבידנד לבעלי המניות.[98]
61/2019	סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות	מקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק החברות, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל. יראו חלוקה כדיבידנד ולא כהפחתת הון, בכל אחד מהמקרים שפורטו בעמדה. ראו חוזר מ"ה 1/2018.
62/2019	מיזוג משולש הופכי	סכום ההלוואה או שטר ההון אשר הועברו לחברה הנרכשת, במסגרת המיזוג המשולש ההופכי, יסווג כחלוקת דיבידנד לרוכש. ראו חוזר מ"ה 3/2018.
	5. מיסוי תגמול הוני	
43/2017	"מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102	אין לראות במניות פנטום או תגמול דומה כנכנסים לגדרי סעיף 102 לפקודה, אלא כהכנסה מעסק/משלח יד, או כהכנסת עבודה, לפי העניין, בעת קבלת התגמול בפועל.
68/2019	מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות	יראו מניות שהוקצו לעובד, לרבות דיבידנד שהתקבל מכוחן, כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה, רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות ברווחים

[96] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ 63434-03-17 **עורב טכנולוגיות** (2020).*

[97] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט העליון בע"א 2515/18 חברת **אם.סי.אל קניון דרורים** בע"מ **ואורון אחזקות** בע"מ (2020). כמו כן, את הדיון הנוסף באותו עניין, דנ"א 5388/20 (2020).*

[98] *העמדה נוגדת את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ 71455-12-18 **בית חוסן בע"מ** (2020), אך תואמת בחלקה פסיקות קודמות של בית המשפט המחוזי בעמ"ה 21268-06-11 **דן ברנובסקי** (2014) שאושרה אף ע"י בית המשפט העליון בע"א 3637/14, את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ **06**-1100 **תמר בר ניר** (2014) וכן את פסיקת ביהמ"ש המחוזי בע"מ 38294-02-19 **מאיר סיידה** (2021).*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
		ובזכויות ההצבעה כך שאינן פוקעות, אינן משתנות ואינן כפופות להחלטות דירקטוריון /אסיפה כללית.
70/2019	תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית	תשלום מהחברה לחברת האם כנגד הקצאת מניות חברת אם לעובדי החברה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון), ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם.
	6. מיסוי בינלאומי- כללי	
17/2016	יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר	הקלות בהתאם לסעיף 163 לפקודה יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר".
20/2016	הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל	פרשנות רחבה למונח: "זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל" השולל פטור לתושב חוץ בגין מכירת נייר ערך עם זיקה לישראל.
27/2016	הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה	יש צורך לבצע התאמות של דוח המס הזר לדיני המס בישראל.[99]
	7. מסי חוץ וזיכוי עקיף	
14/2016	תקרת מסי חוץ	לא ניתן לדרוש זיכוי בשל מס "התנדבותי" בחו"ל או בשל מס שייתכן שיוחזר למשלם במדינה הזרה.
15/2016	מסי חוץ מוחזרים	חובת הגשת דוח מס מתקן אם בוצע בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור.
28/2016	קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ	חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסה מחו"ל, גם אם זה גורם לאובדן זיכוי ממסי חוץ.[100]
33/2017	"משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה	אי מתן זיכוי במועד הדיווח על משיכה מחברה זרה.
56/2018	לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית	בפירוק חברה זרה לא ניתן לבקש זיכוי עקיף כאמור בסעיף 126(ג) לפקודה, שכן פירוק מסווג לפי הדין הפנימי בישראל כרווח הון ולא דיבידנד.
82/2020	זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שקיימת שונות בסיווגו בין מדינת התושבות של המחזיק בו לבין מדינת התאגדותו	חישוב הזיכוי במצב בו לתושב ישראל החזקה בתאגיד זר המסווג כתאגיד שקוף על פי הדין בישראל, אך מסווג כתאגיד אטום במדינת ההתאגדות שלו ובמדינה השלישית שבה הופקו הכנסות התאגיד.
86/2020	זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל	במקרים של הכנסה הפטורה בחלקה, יינתן זיכוי ממס זר ששולם מחוץ לישראל רק בגין החלק היחסי של ההכנסה החייבת בישראל, שכן בהתאם לסעיף 201(א) לפקודה, לא ייתן זיכוי בשל הכנסה פטורה.
87/2020	לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר	אם נבחרה האפשרות לקבל זיכוי עקיף, לא יינתן עודף זיכוי (הן בגין חלק הזיכוי הישיר בשל הניכוי במקור והן בשל מס החברות במדינה הזרה) בשנה השוטפת וגם לא עודף זיכוי שיועבר לשנים הבאות.

[99] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ 55858-12-15 **יעקב הראל** (2017). הערעור על פסיקה זו נדחה בע"א 4030/17 ונדחתה גם בקשה לקיום דיון נוסף- דנ"א 5453/18 (2018).*

[100] *העמדה תואמת את פסיקות בתי המשפט המחוזי בע"מ 1092-04-12 **"אלון" חברת הדלק לישראל** (2015) ובע"מ 48642-02-14 **אמות השקעות** (2017).*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
89/2020	היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי ממס זר	מתן זיכוי ממס זר ייעשה בהתאם למגבלות הקבועות בפקודה ולהוראות הדין הפנימי המתייחסות לאחת מההוראות שפורטו בעמדה. יש לבצע הפרדה בין סלי הזיכוי של ההכנסות ממקורות שונים (לדוגמה: תמלוגים וריבית).
90/2020	זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת	לא ניתן לנצל עודף זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד חישוב המס על דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחרת.
	8. מחירי העברה	
30/2016	מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג'	החלת כללי מחירי העברה גם ב"עסקה סיבובית" דרך צד ג
51/2017	חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (+COST)	יש להחיל את השיטה גם בגין עלויות מבוססות אופציות וגם בגין הוצאות שתואמו בדוח המס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, אך היו צריכות להירשם בהתאם לכללי החשבונאות.[101]
	9. חברה נשלטת זרה (חנ"ז)	
19/2016	הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה	בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, דיבידנד שקיבלה החנ"ז ששולם עליו מס העולה על 15%, לא ייכלל במונה וגם לא במכנה, לצורך החישוב.
23/2016	קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)	אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינה הגומלת, שבו נוצר מחיר מקורי חדש.
31/2016	רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה	חישוב החלק ברווחי חנ"ז שנרכש במהלך השנה יהיה על בסיס ליניארי ולא באופן ספציפי.
55/2018	אי "הפשרת" או אי ייחוס עלות מניות לעניין חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות - סעיף 75ב	ראו דוגמה להמחשה המובאת בפירוט העמדה.
72/2019	שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז	העמדה רלוונטית לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
73/2019	דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר	העמדה רלוונטית לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
77/2019	תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות	יש לבחון את סיווג ההכנסות של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד.[102]
80/2019	החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת זרה	בעת בחינת תנאי ההחזקה בחנ"ז כמפורט בסעיף 75ב(1)(ד) לפקודה, תיכלל גם החזקה בזכות אחרת שאינה מניות, המקנה למחזיק בה את אחד מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף 88 לפקודה.
85/2020	לא ניתן לקזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה	כמו כן, ככל שבמדינה הזרה קיימת אפשרות של קיזוז הפסדים לאחור אשר לא נתבעו בפועל לצורך חישוב רווחים שלא שולמו, הרי שהפסדים אלו ייבחנו לצורך החישוב בשנה שבה נבעו.

[101] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט העליון ב*[*ע"א 943/16*] ***קונטירה טכנולוגיות*** *בע"מ* ***ופיניסאר ישראל*** *בע"מ (2018).*
[102] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט העליון ב*[*ע"א 10241/17*] ***רוזבאד נכסים אירופה*** *(2019).*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
88/2020	מסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75 ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו והמס החל)	לצורך חישוב "רווחים שלא שולמו" - לא יופחתו מיסים שהטלתם נדחית בשנת המס שבה נצמחו ה"רווחים שלא שולמו". לצורך חישוב "שיעור המס החל"- המסים שהטלתם נדחית לא ייחשבו במסגרת המס הזר.
	10. ישויות שקופות זרות (כגון LLC)	
16/2016	קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות	איסור לקזז הפסדים בגין ישות זרה שלא נחשבת לשקופה בישראל.[103]
50/2017	יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד	ייחוס הכנסות ה- L.L.C לא יחול לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילותו - מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122א ו- 125ג לפקודה). התייחסות לקיזוז מס זר ששולם בארה"ב.
	11. מיסוי תושב חוץ	
26/2016	חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל	רלוונטי למוסד קבע בישראל או לתושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה.
44/2017	ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה	בחישוב הרווח של מוסד קבע בישראל או הרווח של תושב חוץ, יוכרו רק הוצאות שנוכה מהם מס במקור.
49/2017	פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע	אם עיקר פעילות התאגיד הזר בישראל היא פעילות המנויה באחד מהחריגים להגדרת מוסד קבע בהתאם לאמנת המס הרלוונטית (לדוגמה: מיזם בינלאומי העוסק בתחום האחסון), יראו את הפעילות כאמור המבוצעת באמצעות הנציגות בישראל כמקיימת מוסד קבע לתאגיד הזר.
54/2018	הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל	הכנסת עבודה של יחיד בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 רישא ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלוונטית.
	12. מיסוי יחיד- כללי	
08/2016	הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר	הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי, לרבות הורשה.
09/2016	הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר	הזכאות לקיזוז הפסדים של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה.
10/2016	הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר	הזכאות לקבלת זיכוי בגין מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינה ניתנת להעברה לאחר, לרבות בדרך של הורשה.

[103] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ 54138-04-15* ***אפרים גרינפלד ואפרים סקמסקי*** *(2019).*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
11/2016	"מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל	לא תתקבל עמדה שאמנות מס גוברות על "מס יציאה" לפי סעיף 100א לפקודה.[104]
53/2018	חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62א לפקודה	חזקת 70% מההכנסות לפי סעיף 62א לפקודה ("חברת ארנק") הינה חזקה שאינה ניתנת לסתירה.
	13. סעיף 3(ט1) לפקודה	
33/2017	"משיכה" לפי סעיף 3(ט1) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה	אי מתן זיכוי במועד הדיווח על משיכה מחברה זרה.
34/2017	הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה	הסעיף חל גם על דירה מחוץ לישראל.
35/2017	לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה	לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט1) לפקודה שיכולה להקטין את סכום "המשיכה".
52/2018	יתרת זכות שקוזזה מעלות הדירה שהועברה לבעל מניות בחברה להוראות המעבר לסעיף 3(ט1) לפקודה	יתרת הלוואה/יתרת זכות שהופחתה מההכנסה שנזקפה לבעל המניות לפי הוראות המעבר לעניין סעיף 3(ט1) בעת העברת הדירה, לא תיחשב עוד כיתרת זכות לצורכי מס.
	14. עולה חדש ותושב חוזר	
12/2016	שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק	"שנת ההסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק".
13/2016	יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על-ידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש	הכללים ליצירת מוסד קבע וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע וכן לגבי יחוס רווחים של תאגיד זר, יחולו באופן דומה בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.
18/2016	דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה	בעל מניות בחברת משלח יד זרה (חמי"ז) שהינו תושב חוזר לא זכאי לפטור לפי סעיף 14(ג).
45/2017	מכירת מניה של חברה זרה, על-ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי	עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה, לא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(1). יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב3)(3) לפקודה.
46/2017	מכירת מניה של חברה זרה, על-ידי התושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי	תושב חוזר המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי המהווה את עיקר שוויה, לא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(2). כאשר עיקר השווי אינו נכס ישראלי, ישולם מס על-ידי התושב החוזר על חלק יחסי.
57/2018	הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות	לא ניתן לקזז הפסד שמקורו בחו"ל שנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות.

[104] *העמדה תואמת את פסיקת בית המשפט המחוזי בע"מ 31489-01-13* ***דוד קניג*** *(2015). הערעור בפני בית המשפט העליון נדחה- ע"א 5694/18.*

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
58/2018	הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז	במקרה בו נמכר נכס בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ובמכירה נוצר הפסד הון, יותר בקיזוז רק אותו חלק של ההפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית.
72/2019	שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז	העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה. בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה כחנ"ז, בשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות, יש לראות בו כ"תושב ישראל" ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל.
73/2019	דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר	העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה. הדיבידנד הרעיוני בשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות יקבע בהתאם לגובה חלקו של היחיד ברווחי החברה שנצברו באותה שנה ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה.
74/2019	שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז	העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
75/2019	דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה	העמדה רלוונטית רק לשנת המס שבה הסתיימה תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) לפקודה.
76/2019	חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות	הפטור ליחיד על קבלת דיבידנד יחול רק אם התקבל במהלך תקופת ההטבות. בעת קבלת דיבידנד לאחר תקופת ההטבות ימוסה גם החלק הנובע מרווחים שנצברו בתקופת ההטבות.
	15. נאמנויות	
21/2016	זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות	נאמנות שנקבע בה כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
22/2016	זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי	נאמנות שנקבע בה כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים, לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
47/2017	יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על-ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות	נאמנות אשר לא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות לאחר תיקון 197, לא תוכל לנקוט בעמדה לפיה שווים של נכסי הנאמנות ליום 31/12/2013 יהוו את מחירם המקורי של אותם נכסים (כלומר, בתחשיב רווח הון עתידי לא יוכר Step-Up).
48/2017	חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר	חלוקות מנאמנות אשר לא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות לאחר תיקון 197 לנהנה ישראלי, תהינה חייבות במס בישראל בשיעור של 30%, גם אם מדובר בהכנסות שנוצרו לפני

מספר העמדה	כותרת העמדה	הערותינו לגבי משמעות העמדה
		31.12.2013, למעט אם מדובר בחלוקה שמקורה ב"קרן" הנאמנות.
78/2019	תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר	לאחר תיקון 197 לפקודה (1.1.2014) תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים (עולה חדש או תושב חוזר ותיק) אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים.
79/2019	חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה	חלוקה אשר בוצעה בנאמנות קרובים לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (במסלול חלוקה), לאחר תקופת ההטבות שחלה בעניינו, גם אם חולקו לו ההכנסות שהופקו ונצמחו על ידי הנאמנות בתקופת ההטבות, תהיה חייבת במס בשיעור של 30%.
83/2020	סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה	במקרה בו מועבר נכס (שאינו מזומן) מנאמנות תושבי ישראל (שאינה נאמנות קרובים) לנאמנות "זרה", יש לראות באותה נאמנות זרה כנאמנות שבה יש יוצר ישראלי ולפיכך אותה נאמנות תיחשב "נאמנות ישראלית". העמדה לא חלה ככל שמדובר בנאמנות מוטבת (הזכאית לפטור הניתן לעולה ולתושב חוזר) או שדווח על רווח הון ממכירת הנכס.
84/2020	קיטון בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי	בנאמנות בה ישנו נהנה תושב חוץ בנוסף לנהנה ישראלי, והנאמן בחר לדווח רק על חלקו של הנהנה הישראלי, רואים זאת כ"הקטנת נכסים בדרך של דיווח חלקי", ופעולה זו מחייבת דיווח על רווח הון בגין חלקו. ראו דוגמה שהובאה בעמדה.

6.3 קבלת חוות דעת החייבת בדיווח

1. כללי

בספר החוקים 2513 מיום 9 בדצמבר 2015 פורסם חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (להלן: "**התיקון**"), אשר במסגרתו בוצע תיקון 215 לפקודת מס הכנסה, שהוסיף, בין היתר, את **סעיף 131ד לפקודה** המחיל חובת דיווח בשל קבלת חוות דעת מסוימות שניתנו מיום 1 בינואר 2016 ואילך: כאשר שכר הטרחה של היועץ תלוי בחסכון המס של מקבל חוות הדעת או כאשר מדובר ב"חוות דעת מדף". [105]

במקביל, תוקנו באופן דומה גם חוקי המסים העקיפים (מס ערך מוסף, בלו על הדלק, מכס, מס קנייה).

2. נישומים עליהם לא תחול חובת הדיווח

חובת הדיווח לא תחול על מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.
חובת הדיווח למס הכנסה תחול על יחיד או חבר בני אדם בעלי הכנסה בשנת המס העולה על 3 מיליון ש"ח (ללא תמורה ממכירה הונית) או על 1.5 מיליון ש"ח בגין תמורה על מכירה הונית אם חוות הדעת ניתנה בקשר לאותה מכירה.

3. חוות דעת החייבת בדיווח

התיקון מגדיר "חוות דעת" כחוות דעת בכתב, חתומה על-ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר "יתרון מס".

"**יתרון מס**" מוגדר בפקודת מס הכנסה, לרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;
(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;
(3) דחייה של מועד תשלום המס.

חוות דעת בשלהן יידרש דיווח הן כלהלן:

א. חוות דעת ששכר הטרחה בעדה תלוי בסכום יתרון המס שייווצר למקבל חוות הדעת. לעניין זה, "שכר טרחה" מוגדר בחוק כ"סכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שייווצר למקבל חוות הדעת";

ב. חוות דעת "מדף"- אחת מאלה:

(1) תוכן אחיד- חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה על-ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות בתוך תקופה של שנתיים, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת (על מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף מסוג תוכן אחיד מוטלת חובה להודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת);

(2) יוזמת נותן חוות הדעת- חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולה או חלקה.

---

[105] *כמו כן, נקבעה גם חובת דיווח על עמדה הסותרת עמדה של רשות המסים- סעיף 131ה לפקודה (ראה חוזר נפרד בחוברת זו).*

דיווח למס הכנסה בגין חוות דעת שעומדת בתנאים שפורטו בחוק, **יבוצע בדוח השנתי** שחייב בו אותו אדם שקיבל את חוות הדעת (לא יידרש דיווח ממי שאינו חייב בהגשת דוח שנתי). **הדיווח יהיה על עצם קבלת חוות הדעת, הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת, וסוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת** (ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל). **לא יידרש צירופה של חוות הדעת לרשות המסים**.

יצוין, כי קבלת חוות דעת לאחר הגשת הדוח לפי סעיף 131 (דוח על הכנסה) או סעיף 166 לפקודה (דוח ניכויים) לפי העניין - תחייב דיווח על קבלתה בתוך 60 ימים מיום קבלתה. הדיווח יינתן באמצעות **טופס 1345**.

אדם לא יהא חייב בדיווח על חוות דעת מדף עם תוכן אחיד (ראה לעיל), שלא ניתנה לגביה הודעה מטעם נותן חוות הדעת כי היא מהווה תכנון מדף.

יוטעם, כי אדם לא יהא חייב בדיווח על חוות דעת שניתנה לו לגבי סוגיות שנדונו בהליך שומה, השגה או ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופה שבה מתקיימים הליכי השומה, ההשגה או הערעור, ולגבי אותה שנת מס בלבד.

4. אי קיום חובת דיווח

אדם שקיבל חוות דעת (כהגדרתה לעיל) ולא דיווח כאמור לעיל - יראוהו כמי שלא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166 לפקודה, לפי העניין. לעניין זה, יוזכר כי מלבד הסנקציות כגון קנסות, עיצומים כספיים, ריבית והצמדה, אי הגשת דוח לפי סעיפים 131 או 166 לפקודה מהווה גם עבירה פלילית אשר עלולה להביא לידי הטלת מאסר ו/או קנס.

אי מתן דיווח על תכנון מדף מסוג תוכן אחיד בידי נותן חוות הדעת למקבל חוות הדעת יגרור הטלת מאסר שנה או קנס על נותן חוות הדעת.

5. תיקון חוקי המיסים העקיפים

במקביל לתיקון פקודת מס הכנסה לצורך החלת חובת דיווח על חוות דעת ונקיטה בעמדה הסותרת את עמדת רשות המיסים - תוקנו במקביל גם חוקי המיסים העקיפים (מס ערך מוסף, בלו על הדלק, מכס, מס קנייה).

דיווח בגין חוות דעת שניתנה בתחום מיסים עקיפים ועומדת בתנאים שפורטו בסעיף 3 לעיל, יוגש בתוך 60 ימים מתום שנת המס בה התקבל יתרון המס בגין חוות הדעת. הדיווח יינתן באמצעות הטפסים הבאים: מע"מ/1345, מכס/1345, מס קניה/1345, בלו/30.

6. תחולה

הוראות פקודת מס הכנסה שנקבעו בתיקון יחולו לגבי חוות דעת (מהסוגים שהוגדרו לעיל) שניתנה מיום 1 בינואר 2016 ואילך.

התיקונים שנקבעו לגבי חוקי המסים העקיפים יחולו לגבי דיווח שיש להגישו החל מיום 1 בפברואר 2016 ואילך.

6.4 פעולות (תכנוני מס) חייבים בדיווח לרשויות המס

1. כללי

רשימת "תכנוני מס החייבים בדיווח" לרשויות המס נקבעה בתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 ובתקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006.

לידתן של התקנות הללו, בתיקון מספר 147 לפקודת מס הכנסה, שבו הוסף לפקודת מס הכנסה סעיף 131(ז), הקובע כי שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח, את אופן הדיווח ואת היקפו.

סעיף דומה - סעיף 67(ה) הוסף גם בחוק מס ערך מוסף.

אי דיווח על תכנון מס הנכלל ברשימה ייחשב כעבירה פלילית על פי סעיף 216(8) לפקודה או לפי סעיף 117(א)(6א) לחוק מס ערך מוסף.

עוד נקבע בפקודת מס הכנסה, בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק מע"מ ("**שלושת חוקי המס**"), כי במקרים בהם תחול תוספת מס בעקבות ביקורת שומה, כתוצאה מהפחתת מס שנבעה מתכנון מס המנוי ברשימה, ונקבע לגביו בשומה סופית כי הוא בגדר עסקה מלאכותית, או באם הנישום לא דיווח על פעולה החייבת בדיווח, יוטלו על הנישום קנסות גירעון מיוחדים בשיעור של 30% מגובה המס שנחסך, בנוסף לתשלום המס שבו יחויב הנישום.

יש לצרף לדוחות המס את טופס 1213 שכותרתו "הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה". **גם אם אין פעולה המצריכה דיווח- חובה לסמן זאת במפורש בטופס השנתי (טופס 1214 לחברה או טופס 1301 ליחיד).**

להסברים נוספים על התקנות ופרטים על מילוי הטופס ועל מי חלה חובת הדיווח, ראה חוזר מס הכנסה 2/2008 של רשות המסים.

תיקון שנקבע במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים משנת 2013

במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014)[106], התשע"ג-2013 תוקנו שלושת חוקי המס כדלקמן:

- המונח "תכנוני מס חייבים בדיווח" הוחלף ל"פעולות החייבות בדיווח". למעשה אין לשינוי המונח משמעות אפקטיבית.
- קנס הגירעון יכול להיות מוטל בשל גירעון בסכום העולה על 500,000 ש"ח.

נציין עוד, שבתיקון 215 לפקודת מס הכנסה (בתוקף מיום 1.1.2016), נקבעה בנוסף גם חובת דיווח על קבלת חוות דעת במקרים מסוימים וכן לגבי נקיטת עמדה הסותרת עמדה של רשות המסים (ראה חוזרים נפרדים בחוברת זו).

האמור בתקציר זה נועד להסביר את עיקרי הפעולות, ועל כן יש להקפיד לעיין בנוסח המדויק של התקנות ולקבל ייעוץ למקרה הספציפי.

---

[106] *פורסם בספר החוקים 2405 מיום 5.8.2013.*

2. עיקרי הפעולות עליהן יש לדווח לפי תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 הן:

- **תקנה 2(1)- תשלום מאדם לקרובו בסכום כולל של 2 מיליון ש"ח לפחות בשנת המס בשל ניהול** (לרבות ייעוץ או פעילות אחרת הדומה במהותה לניהול או ייעוץ גם אם כונתה אחרת בידי הצדדים לה), אם בעקבות **התשלום** (לרבות אם לא שולם בפועל אך נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של האדם) פחת סכום המס שהיה משתלם על התשלום אלמלא הועבר, כיוון שמתקיים אחד מאלה (להלן: **"מצבי מס מופחת"**):

  (א) לקרוב הפסד הניתן לקיזוז;

  (ב) שיעורי המס החלים על הקרוב נמוכים משיעורי המס החלים על מעביר הסכום;

  (ג) ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס;

  (ד) ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל;

  (ה) התשלום אינו מהווה הכנסה בידי הקרוב;

- **תקנה 2(2)- מכירת נכס לקרוב שבה נוצר הפסד של 2 מיליון ש"ח לפחות**, שקוזז כולו או חלקו בשנת המכירה או בתוך שנתיים שלאחר תום שנת המכירה.

- **תקנה 2(3) - הסבת הפסד לקרוב.** מכירת נכס לאחר, אם הנכס הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מקרוב והמוכר מכר את הנכס בתוך שלוש שנים מיום שהגיע לידיו ונוצר לו בעקבות המכירה הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח לפחות, הניתן לקיזוז, בין אם קוזז ההפסד ובין אם לאו.

- **תקנה 2(4) - הסבת רווח לקרוב לשם קיזוז מול הפסד שקיים אצל הקרוב.** מכירת נכס לאחר, אם הנכס הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מקרוב והמוכר מכר את הנכס בתוך שלוש שנים מיום שהגיע לידיו, וכנגד הרווח שנוצר לו בעקבות המכירה קיזז הפסד קודם שהיה לו בסכום של 2 מיליון ש"ח לפחות.

- **תקנה 2(5) - מחילת חוב לקרוב שהוא חבר בני אדם, על-ידי חבר בני אדם, בסכום של 1 מיליון ש"ח לפחות**, ובשל המחילה פחת סכום המס שהיה משתלם על סכום המחילה, היות ולקרוב היו "מצבי מס מופחת".

- **תקנה 2(6) - פירעון חוב של יחיד בעל מניות מהותי בחבר בני אדם לחבר בסכום של 1 מיליון ש"ח לפחות ברבעון האחרון של שנת המס ויצירתו מחדש**, ובלבד שברבעון הראשון של שנת המס העוקבת גדל סכום החוב של בעל המניות המהותי בחבר, בשיעור שלא יפחת מ-25% מסכום החוב שנפרע על-ידיו.

- **תקנה 2(7) - המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה.** רכישת אמצעי שליטה בחבר בני אדם, אם לרוכש הומחתה זכות של אחר כלפי אותו חבר בני אדם וההתחייבויות של חבר בני אדם לאחר שולמה על-ידי רוכש אמצעי השליטה או על-ידי מוכר אמצעי השליטה ולחבר בני האדם נוצר חוב כלפי רוכש אמצעי השליטה, הנובע מהזכות שהומחתה, בסכום העולה על הסכום ששולם על-ידי מוכר אמצעי השליטה או רוכש אמצעי השליטה, לפי העניין.

- **תקנה 2(8) - רכישת חברה בהפסדים.** רכישת אמצעי שליטה במהלך תקופה של עד שנתיים בשיעור של 50% או יותר בחבר בני אדם שיש לו הפסד של 3 מיליון ש"ח לפחות.

- **תקנה 2(9) - פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת.** רכישה או החזקה של 25% לפחות מחבר בני אדם תושב מדינה שאינה גומלת (מדינה שאין בינה לישראל אמנת מס), כששיעור המס החל במדינה שבה הוא תושב, נמוך מ-20%, או מאותו חבר בני אדם בשווי כולל של 1 מיליון ש"ח לפחות בשנת מס.

- **תקנה 2(10) - פעילות באמצעות חבר בני אדם תושב מדינה גומלת.** רכישה או החזקה של 25% לפחות מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב מדינה שלישראל יש עמה אמנה למניעת כפל מס, אם מרבית שווי נכסיו של אותו חבר בני אדם הם נכסים בישראל, או קבלת תקבולים מאותו חבר בני אדם בשווי כולל של 1 מיליון ש"ח לפחות בשנת מס.

- **תקנה 2(11) - משיכת כספים מחברה משפחתית ללא חבות במס.** תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על-ידי החברה כהוצאה בשנת המס, ויצר לנישום המייצג הפסד בסכום שלא פחת מ-500,000 ש"ח.

לעניין פעולות במקרקעין, נקבע, כי יראו כפעולות במקרקעין החייבות בדיווח, התקשרות עם בעלים של מקרקעין למתן שירותי בניה עליהם או למתן שירותי מימון לבניה כאמור, כשהתמורה מחושבת לפי התמורה ממכירת המקרקעין, וכן התקשרות עם בעלים של מקרקעין למכירתם לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן.

בתקנות נקבע אופן הדיווח באמצעות פירוט בדוח לפי סעיף 131 לפקודה (הדוח השנתי) וכן נקבע, כי אין צורך לדווח על פעולה שניתנה לגביה לנישום החלטת מיסוי (Pre-rulling).

3. עיקרי הפעולות עליהן יש לדווח לפי תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 הן:

- התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירתם לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן.

- החזקה, במישרין או בעקיפין, של מוסד כספי או מלכ"ר, באחד או יותר מאמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות. אם העוסק מוחזק על-ידי יותר ממלכ"ר אחד או מוסד כספי אחד, יימנה שיעור ההחזקה של כל אחד מן המחזיקים האמורים במאוחד.

נקבע כי הדיווח יהיה במועד הדיווח התקופתי **(באמצעות טופס מע"מ 872).** לא קיימת חובת דיווח לגבי פעולה שניתנה לגביה החלטת מיסוי וניתנה למנהל רשות המסים הסמכות לאפשר דיווח כאמור שאינו במועד הראשון שיש להגיש בו דיווח לאחר ביצוע הפעולה.

חובת הדיווח הינה לגבי פעולות שבוצעו החל מיום 1 בינואר 2007, ואולם נקבע שהמועד להגשת טופס הדיווח הראשון על פעולות כאמור, הינו עד ליום 15 ביולי 2007.

יצוין, שלגבי ההחזקה של מוסד כספי או מלכ"ר בעוסק, עמדת רשויות מע"מ, כפי שקיבלה ביטוי בחוזר 1/07 שפורסם על ידם ביום 28 במאי 2007, הינה שחובת הדיווח חלה גם על החזקה שהחלה לפני 1 בינואר 2007.

לפרטים נוספים לגבי הפרטים הטעונים דיווח למע"מ ומי צריך לדווח- ראה חוזר מסים 13.2007 של משרדנו.

פרק 07

שינויים בהון, חלוקות רווחים ומכירה בתמורה מותנית: ייחוס הוצ' לקבלת דיבידנד, חלוקה מתוך הכנסה שלא חויבה במס, רכישה עצמית של מניות ואג"ח, הפחתת הון, מכירת זכויות בתאגיד בתמורה מותנית, סיווג מניות בכורה, תשלום לחברת אם בגין מכשירים הוניים

פרק 7 - שינויים בהון, חלוקות רווחים ומכירה בתמורה מותנית: ייחוס הוצ' לקבלת דיבידנד, חלוקה מתוך הכנסה שלא חויבה במס, רכישה עצמית של מניות ואג"ח, הפחתת הון, מכירת זכויות בתאגיד בתמורה מותנית, סיווג מניות בכורה, תשלום לחברת אם בגין מכשירים הוניים

7.1 ייחוס הוצאות מימון והוצאות הנהלה וכלליות להכנסות מדיבידנד לפי סעיף 18(ג) לפקודה 171

7.2 חלוקה מתוך הכנסות שלא חויבו במס 178

7.3 מיסוי רכישה עצמית של מניות כעסקה דו-שלבית 187

7.4 היבטי מס הכרוכים ברכישה עצמית של אגרות חוב ובהסדרי חוב - סקירת חוזר מס הכנסה מספר 2/2010 195

7.5 סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון) - סקירת חוזר והחלטת מיסוי של רשות המסים 200

7.6 מכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים - עמדת רשות המסים 203

7.7 סיווג לצורכי מס של מניות בכורה - עמדת רשות המיסים 204

7.8 סיווג תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשירים הוניים לעובדי חברת הבת- עמדת רשות המסים 206

7.1 ייחוס הוצאות מימון והוצאות הנהלה וכלליות להכנסות מדיבידנד לפי סעיף 18(ג) לפקודה

בשנים האחרונות פורסמו שני פסקי דין של בית המשפט העליון בנושא ייחוס הוצאות מימון להכנסות מדיבידנד לפי סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה בעניין **ארקין תקשורת** (28.5.2018) וקודם לכן בעניין **בראון-פישמן תקשורת** (8.5.2015).

כמו כן, פורסמו מספר פסקי דין בנושא על-ידי בתי משפט מחוזיים בעניין **פישמן רשתות** (11.12.2014) ובעניין **אמבה השקעות** (5.5.2016) , לגבי ייחוס הוצאות מימון **וגם הוצאות הנהלה וכלליות** להכנסות מדיבידנד.

לפסקי הדין הנ"ל יש השלכות מרחיקות לכת על חברות המקבלות דיבידנדים ובמיוחד על חברות החזקה. החשיפה גבוהה יותר אצל חברת החזקות, וכן ככל שהדיבידנד הינו בסכום גבוה יותר וככל שאין לחברה (כמעט) הכנסות נוספות. להלן סקירה של פסקי הדין:

פס"ד בראון-פישמן: יש לייחס הוצאות מימון להכנסות מדיבידנד שקיבלה החברה

כללי:

בחודש ינואר 2013 דחה בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט אלטוביה) את ערעורה של בראון- פישמן תקשורת בע"מ ("**החברה**")[107]. על פסה"ד של ביהמ"ש המחוזי הוגש ערעור על-ידי החברה, וביום 8 ביוני 2015 ניתן פסק-דינו של ביהמ"ש העליון בתיק[108], במסגרתו נדחה הערעור וניתן משנה תוקף לפסק-דינו של ביהמ"ש המחוזי.

פסק-הדין עסק במספר נושאים בהם נקבע כדלקמן:

1. ב**הלכת כלל**[109], שניתנה לפני עשרות שנים- נקבע כי לפי סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, יש לייחס הוצאות מימון והוצאות הנהלה וכלליות גם להכנסות מדיבידנד שקיבלה חברה, על אף שסעיף 126(ב) לפקודה הוציא הכנסות אלו מבסיס ההכנסה החייבת של החברה המקבלת.

   פסק הדין קובע כי גם לאחר תיקוני החקיקה שחלו מאז ניתנה הלכת כלל, אין יסוד לטענה לפיה רק בשל שינוי המצב המשפטי, אין כבר תוקף להלכה שנקבעה בו, אם כי "אין צורך לטעת מסמרות בדבר". על כן, חלק ההוצאות המיוחס להכנסות מדיבידנד, לא יותר בניכוי מהכנסותיה החייבות במס, ואף לא ניתן להוון אותו לעלות ההשקעה במניות (אם כי את יתרת ההוצאות שלא יוחסה להכנסה מדיבידנד ניתן יהיה להוון לעלות המניות).

2. בנסיבות העניין, לא הוכח שהשקעותיה של החברה הגיעו כדי פעילות מ"עסק" או "עסק אקראי" ועל כן אין להתיר את ההוצאות כהוצאות פירותיות היוצרות הפסד מעסק.

3. בשנת 2003 בה מכרה החברה מניות, לא ניתן לדרוש הפסד ריאלי לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים בשל אינפלציה בשל מכירת המניות, מאחר שהחוק תוקן בנושא זה רק משנת 2006 ולא מדובר בתיקון מבהיר (התקציר אינו כולל נושא זה).

---

[107] עמ"ה 1059/05 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים.
[108] ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים.
[109] ע"א 635/68 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' כלל חברה להשקעות בישראל בע"מ.

רקע עובדתי:
חברת בראון-פישמן תקשורת בע"מ ("המערערת") החזיקה בשנות המס 1999 עד 2007 במניות ידיעות תקשורת בע"מ ובמניות פולן בע"מ ("החברות המוחזקות"). המערערת דרשה בניכוי הוצאות מימון בגין הלוואות שנטלה למימון ההשקעה במניות החברות המוחזקות, וכן הוצאות משפטיות הכרוכות במניות.

ייחוס הוצאות מימון להכנסות מדיבידנד בין-חברתי לפי סעיף 18(ג) לפקודה:
ביהמ"ש העליון מתייחס תחילה לסעיפים 18(ג) ו-126(ב) לפקודה ולתכלית העומדת בבסיסם:
סעיף 18(ג) לפקודה מהווה מעין "חריג" או "סייג" לסעיף 17 לפקודה. הסעיף עוסק במקרה שבו לנישום יש הכנסה "מועדפת" - כלומר, הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס. הסעיף קובע, כי במקרה זה: *"ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו"*. תכלית הסעיף היא למנוע מצב שבו הוצאה שבגינה יוצרה הכנסה "מועדפת" תיוחס להכנסה "רגילה", החייבת במס בשיעור מלא, ובכך יוקטן נטל מס על הנישום.

ייאמר, כי הסעיף נועד לפתור גם מצבים שבהם קיים קושי לקבוע מהו סכום ההוצאה המדויק שאותו יש לייחס להשגת ההכנסה המועדפת, בכך שנקבע בסיפא של הסעיף כי במצבים אלו: *"ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו"*.

סעיף 126(ב) לפקודה מעגן את הכלל לפיו בחישוב ההכנסה החייבת של חבר בני-אדם "לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות". הסדר זה, לפיו אין להטיל מס על החברה שקיבלה את הדיבידנד, טעמו בכך שהחיוב במס יוטל, ממילא, כאשר היא תחלק דיבידנד, על בעלי המניות היחידים שיקבלו אותו. הלכה למעשה, הפקודה "מבטלת" את תשלום המס בכל העברה של דיבידנד בין חברתי כאמור, ובמקום זאת מורה על הטלת המס בגין הדיבידנד פעם אחת בלבד, כאשר הוא מחולק למי שאינו חבר בני אדם.

ביהמ"ש העליון מציין כי השאלה היא אפוא: האם יש לפרש את סעיף 126(ב) לפקודה כהסדר לפיו הדיבידנד הבין חברתי מהווה "הכנסה פטורה ממס", אשר סעיף 18(ג) לפקודה חל עליה, או כהסדר שבגדרו ההכנסה מדיבידנד בין חברתי מוצאת מכל וכל מבסיס המס. ביהמ"ש מציין כי שאלה זו נדונה זה מכבר על-ידי ביהמ"ש העליון בעניין **כלל** (ע"א 635/68), בו נקבע כי הכנסה מדיבידנדים בין חברות לפי סעיף 126(ב) לפקודה היא בגדר הכנסה פטורה ממס, וכי חל לגביה סעיף 18(ג).

ביהמ"ש מציין כי שומה עלינו לזכור כי מצב הדברים "הקלאסי" אליו כיוונה הפקודה בסעיף 18(ג), הוא מצב הדברים שבו יש לחברה הכנסות ממספר מקורות, אשר ביניהם גם "הכנסה מועדפת". תכלית הסעיף היא להבטיח שבמצב דברים זה, הרווח והשכיח, לא תהא פתוחה לנישום אפשרות לרתום את הוצאותיו שיצאו לשם יצירת ההכנסה המועדפת, לטובת הקטנת ההכנסה החייבת בשיעור מס רגיל. לפיכך, קובע ביהמ"ש כי אין יסוד לטענה לפיה רק בשל שינוי המצב המשפטי מאז עניין כלל, אין תוקף להלכה שנקבעה בו.

עוד מציין ביהמ"ש העליון, כי חרף הביקורות השונות שנשמעו ביחס להלכה שנקבעה בעניין כלל, ולמרות תיקוני החקיקה השונים, נראה כי הלכה זו עודנה תקפה, אם כי "אין צורך לטעת מסמרות בדבר", מאחר שלא נדרשת הכרעה בתחולתו העקרונית של סעיף 18(ג) על דיבידנד בינחברתי, שכן הוא הופך לדיון תיאורטי בלבד בנסיבות המקרה שלפנינו.

אימוץ פרשנותה של החברה המערערת, לפיה סעיף 18(ג) לפקודה אינו חל על הכנסות מדיבידנד בין חברתי, כך שניתן יהיה לייחס הוצאות שיצאו בייצור הכנסה זו גם להכנסות אחרות החייבות במס חברות בשיעור רגיל, אינו עולה בקנה אחד עם עקרון ההקבלה, וחוטא לכוונת המחוקק בסעיף 18(ג) לפקודה.

דחיית הטענה כי ההשקעות בחברות המוחזקות הגיעו כדי פעילות מ"עסק" או "עסק אקראי" ועל כן יש להתיר את ההוצאות כהוצאות פירותיות היוצרות הפסד מעסק:
ביהמ"ש המחוזי קבע כי השקעת החברה המערערת במניות החברות המוחזקות לא נעשתה כחלק מפעילות מסחרית פירותית, אלא כפעילות הונית. ביהמ"ש העליון מציין כי קביעה זו של ביהמ"ש המחוזי נשענה על מספר אדנים, שהם בעיקרם אדנים עובדתיים, וכלל ידוע הוא כי גדר ההתערבות של ערכאת הערעור בקביעות הערכאה הדיונית מצומצמת ושמורה רק לנסיבות מיוחדות.

ביהמ"ש המחוזי הגיע לקביעתו האמורה בהתבסס, בין היתר, על הנימוקים הבאים: (א) החזקת החברה המערערת במניות החברות המוחזקות הייתה לתקופת זמן ארוכה מאוד; (ב) החברה המערערת לא ביצעה פעולות מכירה וקניה במניות החברות המוחזקות במהלך התקופה; (ג) לחברה המערערת אין עובדים וממילא לא פועלים במסגרתה גורמים הבקיאים בביצוע עסקאות סחר במניות; (ד) לחברה המערערת אין מנגנון או פעילות קבועה ומתמשכת; (ה) לחברה המערערת לא הייתה "השפעה מהותית" בחברות המוחזקות; (ו) רישום ההשקעה בדוחות הכספיים השנתיים של החברה המערערת מעיד על אופי הוני, כאשר ההשקעה לא הוצגה כרכוש שוטף או מלאי, ומנגד, כן הוצגה במסגרת הביאורים בדוחות כ"פעילות השקעה"; (ז) כאשר נמכרו חלק מהמניות, המכירה דווחה כ"הפסד הון".

בהתאם, ביהמ"ש העליון קובע כי קביעת בית המשפט המחוזי, לפיה פעילות החברה המערערת במניות אינה בגדר "עסק" או "עסק אקראי", אלא מדובר בפעילות הונית, בדין יסודה, ולא קיימת עילה להתערב בקביעה זו, משהיא שעונה על אדנים עובדתיים מובהקים ומשלא נמצא פגם בקביעה זו.

בנסיבות העניין, סיווג הפעילות במניות עצמן הולך יד ביד עם סיווג ההכנסה מדיבידנד כהכנסה פאסיבית לפי סעיף 2(4) לפקודה ולא כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. הצד השני של אותו המטבע הוא, כי הוצאות המימון אשר הוצאו בגין ההלוואה ששימשה לרכישת המניות בגינן צמחה ההכנסה מדיבידנד, לא הוצאו במסגרת פעילות פירותית אקטיבית "בעסק", ולכן הן אינן מותרות בניכוי ככאלה לפי סעיף 17 רישא, ואף אינן מותרות בקיזוז לפי סעיף 28 לפקודה.

האפשרות להוון את הוצאות המימון לעלות הנכס:

אחת מהטענות החלופיות שהציגה המערערת היא, כי אם ייקבע שיש לייחס להכנסתה מדיבידנד את הוצאות המימון שלה לפי סעיף 18(ג) לפקודה, יש לאפשר לה להוון את הוצאות המימון לעלות רכישת המניות בחברות המוחזקות. טענה זו מבוססת על ההיגיון כי כאשר הנישום פועל לפי סעיף 18(ג) לפקודה, נוצר מצב שבו ייחוס ההוצאות אינו מוביל להפחתת נטל המס המוטל עליו, כך שלמעשה ההוצאות שהוציא "יורדות לטמיון". לפיכך, גרסה החברה המערערת, כי במצב זה, יש למצער לאפשר לה להוון את עלות ההוצאות לעלות רכישת המניות.

ביהמ"ש העליון קובע כי דין טענה זו להידחות. ראשית, ניכוי הוצאות מימון, כבמקרה דנן, אינו נסמך על סעיף 17 רישא, אלא על סעיף 17(1)(א), אשר מתיר את ניכוי הוצאות המימון אשר השתלמו "על הון ששימש בהשגת ההכנסה". לפיכך, העובדה כי ההלוואה שהצמיחה את הוצאות המימון שימשה לרכישת המניות, אינה חוסמת אפשרות לייחס את הוצאות המימון להכנסה מדיבידנד שצמחה מאותן המניות. על כן, אין מקום לשינוי סיווגן והגדרתן מחדש של הוצאות אלה בדיעבד כהוצאות הוניות. זאת ועוד, אלמלא נטלה המערערת את ההלוואות, ספק אם היה באפשרותה לרכוש את המניות, וממילא לא הייתה צומחת לה הכנסה מדיבידנד, מה גם שההכנסה מדיבידנד שימשה את המערערת לפירעון ההלוואות, כך שקיים קשר מובהק בין ההכנסה מדיבידנד לבין ההלוואות.

זאת ועוד, קשה לקבל את טענת המערערת ביחס לסעיף 18(ג) גם מן הטעם העקרוני, שכן מתן האפשרות להוון את עלות ההוצאות לנכס משול למתן אפשרות למערערת לנכות את ההוצאות כנגד הכנסה שאינה ההכנסה המועדפת. נדמה כי קשה להלום פרשנות זו ה"עוקפת", הלכה למעשה, את הוראת המחוקק המפורשת בסעיף 18(ג) לפקודה.

מוסיף ביהמ"ש, כי ניתן להרהר בשאלה, האם כאשר הוצאות המימון הן בסכומים גדולים מאוד ביחס להכנסות מדיבידנד, האם עדיין יש לעמוד בדווקנות על התוצאה לפיה לא ניתן להתיר אפילו היוון של חלק מההוצאה לעלות הנכס. הדיון בעניין זה נחסך לעת הזו, בשל הפתרון המעשי אותו הציע פקיד השומה, לפיו המערערת תוכל להוון לעלות המניות את יתרת ההוצאות, שלא יוחסה להכנסות מדיבידנד, פתרון שביהמ"ש לא ראה לנכון להתערב בו והוא בעיניו הוגן בנסיבות העניין.

דין ההוצאות המשפטיות הנלוות הכרוכות ברכישת מניות החברות המוחזקות:

ביהמ"ש העליון קובע כי קיימת עמימות עובדתית מסוימת לגבי השאלה האם ההוצאות המשפטיות היו כרוכות בעסקת הרכישה של מניות החברות המוחזקות, ומניח כי התשובה לשאלה היא בחיוב. מתוך נקודת מוצא זו, ביהמ"ש קובע כי ההוצאות הנלוות אינן יכולות להיות מטופלות בגדר סעיף 17 רישא לפקודה, משום שהן אינן הוצאות שוטפות פירותיות.

כמו כן, הוצאות אלה אינן מטופלות בגדר סעיף 17(1)(א) לפקודה, שכן אין מדובר בהוצאות מימון. לכאורה נדמה, כי הוצאות אלה, בהנחה שהן אמנם הוצאו במסגרת עסקת רכישת הזכויות בחברות המוחזקות, הן הוצאות הוניות. לפיכך, קובע ביהמ"ש העליון כי קיימת הצדקה לטענה כי יש להוון אותן לעלות הנכס.

פס"ד ארקין תקשורת: יש לייחס הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך רכישת מניות בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, כנגד הכנסות מדיבידנד ומרווח הון אשר נצמחו מהמניות על בסיס שנתי ולא לפי "יחס התמורות המצטבר"

ביום 28 במאי 2018 ניתן פסק-דינו של ביהמ"ש העליון בעניין **ארקין תקשורת**[110]. במוקד הערעור ניצבה שאלת ההכרה בהוצאות מימון בגין הלוואה, שנטל נישום לצורך רכישת מניות, וזאת ביחס להכנסות מדיבידנד ומרווח הון אשר נצמחו ממניות אלה - האם יחול סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה והאם יש לייחס את הוצאות המימון כנגד ההכנסות מדיבידנד ומרווח הון בחלוקה לפי שנות מס, כמכלול באופן מצטבר, או כחלק מעלות המניות.

ביהמ"ש דחה את הערעור של החברה וקבע כי יש להחיל את סעיף 18(ג) לפקודה ולייחס הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך רכישת מניות בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, כנגד הכנסות מדיבידנד ומרווח הון אשר נצמחו מהמניות על בסיס שנתי ולא לפי "יחס התמורות המצטבר".

רקע עובדתי:

המערערת, ארקין תקשורת בע"מ (להלן: "**ארקין**" או "**המערערת**"), הינה חברת השקעות, אשר החזיקה בכ-10% מהון המניות המונפק וכ-20% מזכויות ההצבעה של חברת אפ.סב.אר החזקות בע"מ (להלן: "**החברה**"), חברה שקופה לצרכי מס, בהתאם לאישור רשות המסים. מאחר שהחברה הינה שקופה לצרכי מס, הצדדים התעלמו מקיומה לצורך קביעת השומות והערעור עליהן, וכך נעשה גם בערעור זה.

בשנת 2005 רכשה ארקין (באמצעות החברה) כ-3% ממניות חברת בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ (להלן: "**בזק**"). בשנת 2008 רכשה ארקין (באמצעות החברה) מניות נוספות של בזק בשיעור של כ-1%. בשנים 2007-2009 קיבלה ארקין דיבידנדים בגין אחזקתה במניות בזק, ובשנים 2009-2010 קיבלה תמורה כוללת ממכירת המניות בעסקאות נפרדות. בכל אחת מהשנים 2007-2010 הוציאה ארקין הוצאות מימון בגין הלוואה ששימשה לרכישת מניות בזק.

ארקין לא ניכתה את הוצאות המימון כל שנה, אלא היוונה אותן לעלות רכישת המניות, וכפועל יוצא מכך קטן רווח ההון החייב במס ממכירת מניות בזק בשנים 2009-2010.

כמו כן בדוחותיה החשיבה ארקין חלק מתמורת מכירת המניות בשנת 2010 כדיבידנד, והקטינה את תמורת המכירה בסכום זה, וזאת למרות שמדובר בדיבידנד שחילקה בזק **לאחר מכירת המניות**.

פקיד השומה למפעלים גדולים (להלן: "**המשיב**") לא קיבל את שומתה העצמית של ארקין, וקבע כדלקמן: ראשית, בנוגע לניכוי הוצאות המימון, ניתן לנכותן רק באופן שוטף, קרי - נדרש היה לנכות בכל שנה את הוצאות המימון של אותה שנה אל מול ההכנסה מדיבידנד באותה שנה. באשר להוצאות המימון שהוצאו בשנים 2009-2010, בהן בוצעה גם מכירת מניות, ניתן לנכות, לפנים משורת הדין, גם מרווחי ההון מהמכירה, לפי הוראות סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, זאת על דרך של היוון לעלות הרכישה. שנית, קבע המשיב כי לא ניתן להכיר בחלק מתמורת מכירת המניות כדיבידנד. על השומה שהוציא פשמ"ג הגישה ארקין ערעור לביהמ"ש המחוזי.

פסיקת ביהמ"ש המחוזי:

ביהמ"ש המחוזי בת"א (כב' השופט אלטוביה) [111] אימץ את גישת המשיב, ודחה את טענותיה של ארקין לייחוס ההוצאות למחיר המקורי של רכישת המניות, ולניכוי הוצאות המימון באופן יחסי, ולא שנתי, באופן שכונה על ידה "יחס התמורות המצטבר". ביהמ"ש המחוזי אף דחה את הטענה לפיה יש לבחון חלק מהתמורה בגין המכירה כדיבידנד שחולק. ביהמ"ש ביסס את פסיקתו על פסקי הדין בפרשות **בראון-פישמן** (ע"א 3892/13) **וז'ורבין** (ע"א 7566/13), שפורסמו תוך כדי ניהול ההליך בביהמ"ש המחוזי.

---

[110] ע"א 1525/17 ארקין תקשורת בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים.
[111] ע"מ 33215-11-12 ארקין תקשורת בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים.

פסיקת ביהמ"ש העליון:

ביהמ"ש העליון (מפי כב' השופט הנדל) דן בשתי הטענות החלופיות שהעלתה ארקין במסגרת הערעור:

האחת, כי יש לעיין מחדש **בהלכת כלל** (ע"א 635/68), ולקבוע בהתאם כי ניתן להוון את מלוא הוצאות המימון לעלות המניות. בהקשר זה, טוענת ארקין כי דיבידנד בין חברות אינו בגדר הכנסה פטורה, אלא כלל אינו חלק מבסיס המס, ומשכך לא חל עליו סעיף 18(ג) לפקודה בעניין הכנסה מועדפת.

טענתה השנייה והחליפית, הינה כי הפרשנות הראויה לסעיף 18(ג) היא, שיש להכיר בהוצאות המימון לפי "יחס התמורות המצטבר", כך שחלק מההוצאות ינוכו אל מול ההכנסה מדיבידנד, וחלק ינוכו אל מול התמורה ממכירת המניות, שלא על בסיס שנתי אלא על בסיס מצטבר. זאת, על-מנת לבצע ייחוס הוגן ואמיתי של הוצאות המימון כנגד ההכנסות שהופקו באמצעות ההלוואה, מה גם שבעת עריכת השומות כבר היו ידועים לשני הצדדים כל הנתונים הדרושים לצורך עריכת השומה בשיטה זו.

עוד טענה המערערת כי יש להכיר בדיבידנד שחילקה בזק לאחר מכירת המניות, כאילו חולק לפני המכירה, כך שהסכום שחולק לא ייחשב במסגרת התמורה שהתקבלה ממכירת המניות. לגישתה, כבר טרם המכירה היא קיבלה את הזכות לקבלת דיבידנד, ופרשנות תכליתית מצדיקה את ניכוי זכות זו מתמורת המכירה.

טענת הצורך בעיון מחדש בהלכת כלל, וייחוס כל הוצאות המימון לעלות המניות:

ביהמ"ש העליון דוחה את טענתה של ארקין, וקובע כי אין כל הצדקה לשינוי הלכת כלל.

ביהמ"ש מאזכר את הלכת בראון-פישמן, המסכם את סוגיית ניכוי הוצאות המימון והלכת כלל, בה נדון עניינה של חברת אחזקות אשר נטלה הלוואות ששימשו לרכישת מניות, בדומה למקרה דנן. באותה פרשה, המניות הפיקו לחברה הכנסות מדיבידנד במשך השנים, ובמקביל צמחו הוצאות מימון בגין ההלוואות. החברה ביקשה להכיר בהוצאות המימון כהפסד עסקי לפי סעיף 28 לפקודה. כמו כן, הוצאות המימון באותו מקרה עלו על גובה ההכנסות מדיבידנד במשך השנים. פקיד השומה סירב להכיר בהוצאות המימון כהפסד עסקי, כאשר לגישתו לפי סעיף 18(ג) לפקודה, ניתן היה לנכות את הוצאות המימון רק מול ההכנסה מדיבידנד. את יתרת ההוצאות, אשר חרגה מגובה הדיבידנד, הסכים פקיד השומה להוון לעלות רכישת המניות, לפנים משורת הדין.

ביהמ"ש העליון קבע באותה פרשה מהו הקשר הנדרש בין הוצאות המימון להכנסה פאסיבית ספציפית שהופקה בזכות המימון, לצורך ניכוי ההוצאות:

> *"הוצאות המימון אשר הוצאו בגין ההלוואה ששימשה לרכישת המניות בגינן צמחה ההכנסה מדיבידנד, לא הוצאו במסגרת פעילות פירותית אקטיבית "בעסק", ולכן הן אינן מותרות בניכוי ככאלה לפי סעיף 17 רישא, ואף אינן מותרות בקיזוז לפי סעיף 28. ניכוי הוצאות המימון במקרה דנן יכול אפוא שייעשה רק דרך סעיף 17(1)(א). ואולם, הואיל והכנסת המערערת מדיבידנד היא פאסיבית, הרי שכאמור, הניכוי יותר רק נגד הכנסה מסוג זה."*

לדברי השופט הנדל, אף שבעניין בראון-פישמן ביהמ"ש העליון לא נדרש לדיון רחב בשאלה האם יש לעיין מחדש בהלכת כלל, הוא מצא לנכון לדחות את הגישה לפיה סעיף 18(ג) אינו חל על הכנסות מדיבידנד בין חברות. **לפיכך, דוחה ביהמ"ש העליון במקרה דנן את טענתה של ארקין כי סעיף 18(ג) לפקודה לא חל בעניינה.**

זאת ועוד, ביהמ"ש העליון דוחה את טענתה של ארקין, לפיה יש לבצע ייחוס של מלוא ההוצאות לעלות רכישת המניות. בהקשר זה, ביהמ"ש מאזכר טענה דומה שנטענה בפרשת בראון-פישמן ואשר נדחתה על-ידי ביהמ"ש העליון, אשר קבע כלהלן:

> *"...קבלת עמדה זו מרוקנת מתוכן את סעיף 18(ג). הרי מובן, כי נישום אשר יש לו הכנסה שאינה חייבת במס, יעדיף שלא לייחס לה את ההוצאה שיצאה בייצורה, אלא "להשתמש" בהוצאה זו על-ידי היוון לעלות הנכס. עוד מובן, כי מתן האפשרות לעשות כן, יוביל למצב שבו הנישום "ייהנה" פעמיים: פעם אחת, משהוא לא יחויב במס בגין ההכנסה המועדפת; ופעם שנייה, כאשר הוא ישתמש בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור ההכנסה המועדפת, בדרך של היוון לעלות הנכס. מובן כי למעשה מדובר בדיוק במצב שאותו ביקש המחוקק למנוע בסעיף 18(ג).*

במובן זה, מתן האפשרות להוון את עלות ההוצאות לנכס משול למתן אפשרות למערערת לנכות את ההוצאות כנגד הכנסה שאינה ההכנסה המועדפת. נדמה כי קשה להלום פרשנות זו ה"עוקפת", הלכה למעשה, את הוראת המחוקק המפורשת בסעיף 18(ג)".

טענת ההכרה בהוצאות לפי "יחס התמורות המצטבר":

טענתה החלופית של המערערת הינה כי יש להתיר לפצל באופן מצטבר את הוצאות המימון באופן יחסי, כאשר חלק ינוכה אל מול ההכנסה מדיבידנד, וחלק יוכר כמרכיב בעלות רכישת המניות - או כלשונה "יחס התמורות המצטבר". גישה זו אינה מייחסת חשיבות לחלוקה לשנות מס, אלא בוחנת את פעילות המימון, רכישת המניות, והדיבידנד - כמכלול באופן מצטבר.

ביהמ"ש העליון דוחה טענה זו, משום שהיא מנוגדת לכללי ניכוי הוצאות מימון, ולכללי קיזוז ההפסדים והמסגרת של שנת מס, כפי שנקבעו בפקודה ובפסיקה.

ראשית, במקרה דנן עסקינן בנכס מסוג מניות, אשר כבר התחיל להפיק הכנסה בדמות דיבידנד. במצב דברים זה, כללי ניכוי הוצאות המימון, כפי שהתגבשו בפסיקה, קובעים כי הוצאות אלו ינוכו אל מול אותה הכנסה בשנת המס. אכן, **במקרה בו הנכס לא התחיל עדיין להפיק הכנסה, ייתכן שיהיה ניתן לייחס את הוצאות המימון לעלות רכישת הנכס**. ברם, במקרה דנן, ההכנסה מדיבידנד אינה חייבת במס, ומשכך חל סעיף 18(ג) אשר מתיר לנכות את הוצאות המימון רק כנגד אותה הכנסה. מכאן, שאין לנישום אפשרות בחירה לנכות את הוצאות המימון באופן שוטף, או שמא להכיר בהן כחלק מעלות הנכס - והוצאת המימון תנוכה אל מול ההכנסה המועדפת.

הדבר אף מתחייב מכך שלא ניתן להעביר את הוצאות המימון לשנים הבאות. סעיף 17 מבהיר כי הוצאות ניתנות לניכוי רק בתוך אותה שנת מס שבה הוצאו. הוצאות שלא מנוכות עשויות להיות מקוזזות בשנים הבאות כהפסד, אך רק אם מדובר בהפסד מעסק או משלח יד. סעיף 28 לפקודה אינו מאפשר לקזז הכנסה מול הפסד פאסיבי, שאינו מעסק או משלח יד, אשר נוצר בשנים קודמות.

טענתה של ארקין לפיה יש להכיר בהוצאות לפי "יחס התמורות המצטבר" מבקשת להתבונן באופן מצטבר בארבע השנים 2007-2010 כמכלול, כך שיותר לה לנכות את הוצאות המימון באופן יחסי מול הצטברות הדיבידנדים שקיבלה יחד עם התמורה ממכירת המניות. גישה כזו מתעלמת מהחלוקה לשנות מס נפרדות, כאשר בתום כל שנת מס "ננעל" ההפסד של אותה שנה, והוא יקוזז מול הכנסות עתידיות אך ורק בהתאם לכללי הפקודה.

השופט מציין שאומנם יש בגישת המערערת לנהוג לפי "יחס התמורות המצטבר", היגיון של גביית מס אמת, אך המחוקק אמר את דברו בנושא.

בנוגע לטענת המערערת בדבר התייחסות לחלק מתמורת מכירת המניות כאל דיבידנד שחולק לפני המכירה, מצטרף ביהמ"ש העליון לנימוקי בית משפט קמא ומדגיש כי טענת המערערת לפיה הזכות המהותית לקבלת הדיבידנד הוענקה לה לפני מימוש העסקה, אינה תומכת בניכוי סכום הדיבידנד מתמורת המכירה. ניתן להתייחס לדבר כאילו זכות זו נמכרה יחד עם המניות, והראיה לכך היא שהדיבידנד שחולק לאחר העסקה לא הגיע לכיסה של החברה.

פס"ד פישמן רשתות

פסק הדין של בית המשפט המחוזי בת"א של השופט אלטוביה (ע"מ 37568-07-11) דן במספר סוגיות ובהן, בין היתר, בתחולת סעיף 18(ג) לפקודה על הכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת פישמן רשתות בע"מ ("**המערערת**"), לה היו בשנות השומה הכנסות מדיבידנד והכנסות מדמי ניהול.

פקיד השומה דרש לייחס הוצ' מימון והנהלה וכלליות להכנסותיה של המערערת מדיבידנד. פקיד השומה לא דרש לייחס הוצאות מימון בשנות מס בהן היו הכנסות מימון נטו.

טענת ייחוס ספציפי של הוצאות: המערערת טענה כי בשנות המס, לא היו לה הוצאות הנהלה וכלליות בגין ההכנסות שקיבלה מדיבידנד וכל ההוצאות ייצרו למעשה את הכנסותיה מדמי ניהול (ייחוס ספציפי לדמי הניהול). הטענה נדחתה משום שהמערערת לא הציגה שום ראיה ועל מנת לדרוש ייחוס הוצאות ספציפי יש להוכיח כי אכן כך הדבר.

כיצד יש להפעיל את נוסחת סעיף 18(ג) בכל הקשור להכנסות משותפות: לטענת פקיד השומה, יש להביא בחשבון את ההכנסה החייבת המועברת לשותף (המערערת) כהכנסה שבגינה יש להפעיל את נוסחת ייחוס ההוצאות ואילו לטענת החברה יש לקחת את מחזור השותפות ולייחס בגינה הוצאות, שכן נוסחת סעיף 18(ג) מתייחסת למחזור ההכנסות ולא להכנסה החייבת. ביהמ"ש דחה את טענת החברה בנימוק שהיא העלתה טענה זו לראשונה רק בנימוקי הערעור וגם זאת, בשולי טענותיה וללא כל פירוט או תחשיב.

בית המשפט קיבל את עמדת החברה בסוגיה אחת בלבד וזאת, לגבי דיבידנד שהתקבל מהשקעה במניות של חברת פאוור קארד בסכום נמוך (3,000 ש"ח בעוד שקיבלה ממנה דיבידנד בסכום של 4 מיליון ש"ח) - בנוגע לכך, קבע בית המשפט כי אכן, לא הוצאו הוצאות מימון בגין הכנסה זו ולכן אין לייחס לה הוצאות אלו.

על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 918/15), ואולם הדיון שם נסוב סביב סוגיה אחרת.

פס"ד אמבה השקעות

פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז לוד של השופט סטולר (ע"מ 40520-01-11) דן במספר סוגיות ובהן, בין היתר, בייחוס הוצאות הנהלה וכלליות לפי סעיף 18(ג) לפקודה על הכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת אמבה השקעות בע"מ ("**המערערת**").

המערערת עסקה במתן ייעוץ מקצועי, שניתן על-ידי בן-זוגה של בעלת המניות, יעקב בן גור ("**קובי**"). לחברה נוצרו הכנסות בשל הייעוץ שנתן קובי, ובשל כהונתו כדירקטור בחברות שונות.

המערערת טענה כי ההוצאות אותן הוציאה קשורות בקשר ישיר עם הכנסותיה מייעוץ, שימשו כולן בהשגת הכנסה זו ולא שימשו כלל בהשגת הכנסותיה מדיבידנד. לדוגמא, סעיף הוצאות הנהלה וכלליות כולל הוצאות פחת בגין ציוד משרדי. להוצאה זו אין כל קשר, ולו עקיף, להכנסת המערערת מדיבידנד.

עוד טענה המערערת כי הדיבידנד התקבל מחברות בעלות מבנה, המושכר בהסכם שכירות ארוך טווח עם שוכר אחד בכל מבנה. ניהול החברות מתבצע על-ידי חברת ניהול בה אין למערערת כל מעורבות בתהליך קבלת ההחלטות. על כן, הוצאות ההנהלה וכלליות של המערערת אינן כוללות כל הוצאה בגין ניהולן של החברות ממנה קיבלה את הדיבידנד. לאור שיעור החזקתה של המערערת בחברות, אין לה כל השפעה על חלוקת הדיבידנד בחברות אלו.

פקיד השומה ("**המשיב**") טען כי המערערת הציגה לראשונה בדיון ההוכחות הסכם ניהול (לתקופה של מיום 1 ביוני 2006 ועד ליום 31 במאי 2008) ממנו ביקשה ללמוד כי הוצאות ההנהלה והכלליות אינן כוללות כל הוצאה בניהול של החברות שהוחזקו על-ידי המערערת. **על אף שלטענת המשיב לא ניתן ללמוד מהסכם זה לגביי הוצאות ההנהלה והכלליות, קיבל המשיב את אופן הייחוס של המערערת לחצי השני של שנת 2006 , ולשנת המס 2007.** אולם, הסכם הניהול מתייחס רק לתקופה האמורה ואינו מתייחס לתקופה מוקדמת יותר הנכללת אף היא בשומות, ולכן המשמעות היא שהמערערת נשאה באותה תקופה בהוצאות הנהלה והכלליות של החברות הפטורות ממס לפי חוק עידוד השקעות הון.

בית המשפט קבע כי מקובלת עליו עמדתו של המשיב בעניין זה. המשיב קיבל את אופן הייחוס של המערערת לאחר הצגת הסכם הניהול, ואם המערערת הייתה מציגה הסכם ניהול גם לשאר שנות המס נושאות הערעור (ככל שיש הסכם שכזה), סביר כי המשיב היה מקבל את אופן הייחוס גם לשאר שנות המס. על מנת להוכיח את טענתה, היה על המערערת להמציא ראיות שיתמכו בטענתה, כפי שעשתה לשנות המס 2006-2007. המערערת לא הוכיחה את טענותיה בממצאים אובייקטיביים תומכים, כפי שהייתה צריכה לעשות, ולכן אין מנוס אלא להחיל את החלופה השנייה בסעיף 18(ג) ולערוך ייחוס הוצאה לכלל הוצאות המערערת, בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף.

7.2 חלוקה מתוך הכנסות שלא חויבו במס

בשנים האחרונות בוצעה חקיקה, פורסמו מספר פסקי דין וכן פורסמו מספר הנחיות ועמדה חייבת בדיווח בנוגע לאופן המיסוי של חלוקה מתוך רווחים שלא חויבו במס. בחוזר זה נסקור אותם בקצרה.
להלן מבנה החוזר:

מספר הסעיף בחוזר		הנושא
1		פס"ד קניון דרורים ואורון אחזקות של ביהמ"ש העליון לרבות דיון נוסף - קבלת דיבידנד מהכנסה שלא חויבה במס אצל החברה המחלקת, אינה זכאית לפטור ממס חברות
2		פס"ד צ.א.ג תעשיות- לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד
3		פס"ד אביעד פרל- מיסוי דיבידנד מרווחי שערוך
4		עמדה חייבת בדיווח מס' 1/2016- דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך
5		סעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה- מיסוי חברה המחלקת רווחי שערוך
6		הבהרת רשות המסים- חלוקה מתוך רווחי שנתיים אחרונות
7		חלוקה מ"רווחים כלואים" לפי החוק לעידוד השקעות הון:
	7.1	הוראת ביצוע מס' 6/2013 של רשות המסים: דגשים לעניין הוצאת כספים מחברה מאושרת/מוטבת לפי החוק לעידוד השקעת הון
	7.2	עמדה חייבת בדיווח מס' 67/2019- חלוקת רווחים כלואים
	7.3	החלטת מיסוי בהסכם מס' 1313/11 בנושא: העברת יתרות כספיות ממפעל מוטב - סעיף 51ב(ב) לחוק
	7.4	פס"ד טבע (מחוזי)- רכישת מניות של חברות זרות שוללת את הפטור על הרווחים הכלואים

1. פס"ד קניון דרורים ואורון אחזקות של ביהמ"ש העליון לרבות דיון נוסף- קבלת דיבידנד מהכנסה שלא חויבה במס אצל החברה המחלקת, אינה זכאית לפטור ממס חברות

ביום 11 באוקטובר 2020 דחתה הנשיאה חיות את הבקשה של מספר חברות לקיים דיון נוסף[112] בפסיקת בית המשפט העליון מיום 16 ביוני 2020 ("**הפסיקה הראשונה**"). להלן נזכיר את הקביעה בפסיקה הראשונה ואח"כ נסקור את הקביעה בדיון הנוסף.

הפסיקה הראשונה[113]
ביהמ"ש העליון **דן במאוחד** בערעורים נפרדים שהוגשו על ידי חברת אם. סי. אל קניון דרורים בע"מ ("**אם.סי.אל**") ועל ידי חברת אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ("**אורון אחזקות**") בשאלה המשותפת לשני הערעורים: האם סכום כסף המחולק על ידי חברת בת לחברה אם כתוצאה מרווחי שערוך הוא בגדר דיבידנד "שמקורו בהכנסות" בחברה המחלקת, לפי סעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה?

בית המשפט דחה את הערעורים ופסק כי אין מקום להכיר ב"רווחי שערוך" מנכסי מקרקעין, המייצגים רווחים על פי כללי החשבונאות מבחינת החברה המחלקת שטרם מומשו, כ"הכנסה" החייבת במס לפי סעיף 126(ב), זאת בעיקר נוכח עיקרון המימוש, שהוא מעקרונות היסוד בשיטת המס הישראלית, ועל כן, **החברה מקבלת הדיבידנד אינה זכאית ליהנות מתחולת סעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה, הקובע שההכנסה מדיבידנד אינה חייבת במס בידיה.**

---

[112] דנ"א 5388/20 אם.סי.אל קניון דרורים בע"מ, אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ואח'
[113] ע"א 2515/18+ ע"א 9131/18 אם.סי.אל קניון דרורים בע"מ, אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ואח' (ניתן ביום 16.6.2020).

כפועל יוצא מכך שרווחי שערוך המקרקעין טרם מומשו, דיבידנדים שמקורם ברווחי שערוך אינם בגדר רווחים שמקורם ב"הכנסות". לכן, הדיבידנד מרווחי שערוך אינו מוחרג מהכנסתה החייבת במס של החברה מקבלת הדיבידנד לפי סעיף 126(ב) לפקודה. שעה שלפי עיקרון המימוש, החברה המחלקת אינה ממוסה בגין עליית ערכם של נכסיה (על אף שחילקה דיבידנדים בגין עליית הערך), אין מקום לפטור את החברה המקבלת מתשלום מס בגין הכנסותיה מדיבידנדים המחולקים לה על ידי החברה המחלקת שמקורם ברווחים שטרם מוסו.

נציין גם שבעניין אורון אחזקות ציווה ביהמ"ש המחוזי על רשויות המס **"לשום כל מכירה עתידית של הנכס הנדון על ידי חברת הבת באופן המביא בחשבון את מיסוי הדיבידנדים שהוא תוצאת פסק דין זה".** הערעור שכנגד שהגיש פקיד השומה התקבל בבית המשפט העליון בדעת רוב. נפסק כי מחלוקת בין נישום לרשויות המס יכולה להתברר רק לפי ההליכים הייחודיים שנקבעו בחוקי המס, ואין מקום לעקוף אותם על ידי מתן ציווי כללי, ביחס לנישום (חברת הבת) שעניינו לא עמד לפני ביהמ"ש, שפרטיו יתבררו רק בעתיד. לפיכך, מאחר ששומתה העתידית של החברה המחלקת בגין מימוש נכס הנדל"ן לא עמדה לנגד ביהמ"ש המחוזי וכל שהנכס אכן ימומש ולחברה המחלקת יהיו השגות על השומה, יהיה באפשרותה לעשות כן בדרכים המקובלות. הליכי המס בעניינה של החברה המקבלת אינם המקום המתאים לדון בשומה עתידית אפשרית של החברה המחלקת; האמור נכון גם אם יש טעמים טובים לעמדת המיעוט שהביע המשנה לנשיאה השופט מלצר, לפיה בעת קביעת השומה של החברה המחלקת פקיד השומה יידרש להתחשב בחיובה במס של החברה המקבלת בגין הדיבידנד, שכן חזקה עליו שבבוא העת, מכלול שיקולי המס יילקחו בחשבון.

להרחבה- ראה חוזר מסים 14.2020 של משרדנו.

הפסיקה בדיון הנוסף (דנ"א 5388/20)
הנשיאה חיות דחתה את הבקשה. הנשיאה קבעה כי פסק-הדין מושא הבקשה אינו נמנה עם המקרים החריגים המצדיקים דיון נוסף, דהיינו אותם מקרים שבהם נפסקה הלכה חדשה העומדת בסתירה להלכה קודמת של בית-המשפט העליון, או שמפאת חשיבותה, קשיותה או חידושה ראוי לקיים בה דיון נוסף. עוד נפסק כי חידוש הלכה, כשלעצמו, אינו מהווה טעם לקיומו של דיון נוסף וכי לצורך כך "נדרשת הלכה מיוחדת וחריגה שיש בה כדי לשנות באורח מהותי נורמות ששררו עובר להלכות שנדונו והוכרעו בפסק הדין"

בית-המשפט העליון נדרש אמנם, לראשונה בפסק-הדין, לשאלת תחולתו של סעיף 126(ב) לפקודה על דיבידנד מרווחי שערוך, ומשכך קביעתו בעניין זה יש בה משום חידוש, אך קביעה זו אינה סותרת הלכות קודמות ובניגוד לטענת המבקשות, נראה כי היא אינה מעוררת את הקשיים שעליהם הצביעו.
בניגוד לטענת המבקשות, לטעמה הוא אינו עומד בסתירה לגישה הדו-שלבית הנוהגת ביחס למיסוי חברות, ועיון בפסק-הדין מעלה כי ביהמ"ש דן במהותו של מודל המיסוי הדו-שלבי ובתכליותיו, הפנה לספרות המשפטית ולפסיקה קודמת וביקש לפרש את סעיף 126(ב) באופן שישמר את מודל המיסוי הדו-שלבי ואת הרציונלים העומדים בבסיסו.

נדחתה גם הטענה כי ביהמ"ש לא ייחס משקל ראוי לעיקרון העקיבה, שכן, בית-המשפט הסביר כי אף שפקודת מס הכנסה סומכת ידיה, על-פי רוב, על כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר, הלכה היא כי במקרים שבהם כללי החשבונאות אינם מתיישבים עם מטרות דיני המס, כבענייננו, יגברו דיני המס על כללי החשבונאות; וקביעה זו, הנסמכת אף היא על פסיקה קודמת של בית-המשפט העליון, אין בה משום קושי או חידוש מהותי המצדיקים דיון נוסף.

בית-המשפט עמד בפסק דינו על כך שאימוץ גישתן של המבקשות יוביל לתוצאה קשה אחרת של כפל הטבות במס: פעם אחת ברמת החברות המחלקות שייהנו מאפקט דחיית המס הנובע מיישומו של עיקרון המימוש על פיו הן אינן משלמות מס בפועל במועד שערוך הנכסים; ופעם נוספת, ברמת החברות המקבלות, אשר לגישתן הדיבידנד שחולק להן חוסה תחת הפטור הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה. תוצאה זו אינה ראויה.

טענה נוספת שדחתה הנשיאה מתייחסת להוראת סעיף 100א1 לפקודה - כפי שצוין בפסק-הדין, הוראה זו טרם נכנסה לתוקף. על-כן, הטענות שהעלו המבקשות בהקשר זה הן תיאורטיות ודי בטעם זה על מנת לדחות את הבקשה לדיון נוסף ככל שהיא מבוססת על טענות אלו.

כמו כן, נמצא שאין ממש בטענת המבקשות לעניין החיוב בכפל-מס שעלול להיגרם כתוצאה מקבלת הערעור שכנגד של פקיד השומה. לדבריה, המבקשות ניסו להיבנות בהקשר זה מחוות דעתם של המשנה לנשיאה מלצר והשופט אלרון. ואולם, בית-המשפט קבע כי אין הכרח לטעת מסמרות בשאלות הנוגעות לחישוב המס העתידי בגין מימוש נכסי השערוך. כלומר, בית-המשפט הותיר שאלה זו לעת מצוא, אם וככל שתתעוררנה השגות בעניין זה; ומשעה שסוגיה זו לא הוכרעה בפסק-הדין, אין מקום לדון בה במסגרת דיון נוסף.

2. פס"ד צ.א.ג תעשיות- לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד

העובדות שנדונו בפני ביהמ"ש העליון:[114] צ.א.ג תעשיות בע"מ ("**החברה**") טענה כי בחלוקת דיבידנד בין חברות, הנובע מרווח חשבונאי שצמח לנישום בעל מפעל מאושר, שלא מתוך ההכנסות של המפעל המאושר, יש להחיל את הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, לפיו בחישוב הכנסתה החייבת של חברה לא תיכלל הכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות.

לעומת זאת, פקיד השומה טען כי יש להחיל את הוראות סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון, אשר קובע כי אדם שקיבל דיבידנד מהכנסתה החייבת של חברה בעלת מפעל מאושר, שנבעה מהכנסתה במסלול מענקים, יחויב במס הכנסה על הדיבידנד, בשיעור 15%.

ביהמ"ש העליון דחה את הערעור: יש לראות את הדיבידנד שחילקה החברה כדיבידנד מרווחי פעילותה העסקית ולא מרווח חשבונאי, זאת ע"ס **הלכת פרל** (ראה תקציר בהמשך), וכי **לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד.**

מכיוון שכל הכנסות החברה סווגו כהכנסות הנובעות ממסלול מענקים, והרווח החשבונאי מקורו במפעל המאושר, יש למסות את הדיבידנד, לרבות חלק הדיבידנד שמקורו ברווחים חשבונאיים, בשיעור 15%.

ביהמ"ש קובע כי סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון מהווה חריג לכלל הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה.

הטלת מס על דיבידנד מכוח חוק עידוד השקעות הון נועדה לתת תמריץ להשאיר את הרווחים בחברה (ע"א 2895/08 מודול בטון), ואולם, על מנת למנוע מצב שדיבידנד שחולק ימוסה שוב לאורך שרשרת החזקות, נקבע בסעיף 47(ב)(2)(ב) כי "חברה שקיבלה דיבידנד כאמור בפסקת משנה (א), ומחלקת אותו כדיבידנד, תהא זכאית לנכות מהכנסתה החייבת במס הכנסה לפי פסקת משנה (א) (להלן בפסקה זו - הכנסה מועדפת) את הדיבידנד שחילקה באותה שנה...".

3. פס"ד אביעד פרל- מיסוי דיבידנד מרווחי שערוך

העובדות שנדונו בפני ביהמ"ש העליון:[115] המקרה עסק בבעלי מניות יחידים שמכרו את אחזקותיהם במניות חברת סער ביטחון שבבעלותם לחברה אחות בשם סער שמירה, **כאשר הרכישה על-ידי סער שמירה מומנה באמצעות דיבידנד שחילקה לה החברה הנרכשת**. סער שמירה חילקה דיבידנד לבעלי מניותיה, אשר לא כללו את ההכנסה מהדיבידנד בהכנסותיהם החייבות בשל היותה מחולקת לטענתם מ"חברת בית" כמשמעותה בסעיף 64 לפקודה. פקיד השומה קבע שאין מדובר ב"הכנסה" של חברת בית.

פסק הדין: בית המשפט ניתח את הפעולה שביצעו החברות במבחני טיב העסקה על פי מבחן "הטעם המסחרי הממשי" של העסקה וקבע, כי מדובר **בעסקה מלאכותית** וכי **אין להחיל לגבי הסכום שחולק את הוראת סעיף 64 לפקודה**, ולכן יש למסות רווחים אלו כרווחי דיבידנד.

במקביל, בית המשפט ערך ניתוח מעמיק (שלאו דווקא היה נדרש לגופו של עניין ומדברי השופטים האחרים, ניתן אף להבין שאולי מדובר רק באמרת אגב שאינה מהווה הלכה מחייבת) בסוגיית חלוקת דיבידנד, והמיסוי בגינה.

בפסק הדין נקבע, כי ככלל, יש לשאוף להאחדה של הכללים החשבונאיים המשמשים לחלוקת דיבידנד לכללי המס, ואולם, הבחנה בין הדינים צריכה להיעשות בכל הנוגע למנגנונים העומדים בידי הנושים ובידי רשויות המס במקרים של התנהלות לא תקינה של בעל המניות.

---

[114] ע"א 8783/14 **צ.א.ג תעשיות בע"מ** נ' פקיד שומה ת"א (ניתן ביום 23.8.2016).
[115] *ע"א 8500/10 **אביעד פרל** נ' פקיד שומה ירושלים 1 (ניתן ביום 10.9.2012).*

נקבע, כי רווח חשבונאי משערוך נכסי הון אינו יכול להימצא, במסגרת דיני המס, כמקור לדיבידנד, שכן חלוקת דיבידנדים על סמך שיערוך נכסים הוניים (נכסי מקרקעין, מוניטין או כל נכס אחר), **עלולה להוביל, במישור דיני החברות, לפגיעה בנושים ובמישור דיני המס לפגיעה בגביית המס ובאינטרס הציבורי**.

ביהמ"ש קבע כי:

"סכום ששולם לבעל מניות במזומן מהחברה כפוף למס, כתלות באופיו.
*אם מדובר בסכום שחולק מתוך רווח של החברה, **אף אם מכל טעם שהוא לא מוסה סכום זה במס חברות, ואף אם הוא חולק שלא כדין, יש למסותו כדיבידנד.***
אם הסכום שחולק מקורו בהון העצמי של החברה, יש למסותו כרווח הון, בדומה לרכישה חוזרת של מניות. רווח ההון במקרה זה אינו נובע מהזיקה אותה מנסים הנישומים ליצר בין הסכום שחולק לבין נכסי הון של החברה, כי אם מהעובדה שאף אם חלקו היחסי של בעל המניות בחברה לא קטן, הרי שחלקו באופן ריאלי קטן, נוכח הצטמקות נכסי החברה (משמע, הדבר שקול למצב בו היה מוכר חלק ממניותיו חזרה לחברה)."

כלומר, יש לבצע הבחנה בין סכומים המחולקים מתוך רווחי החברה (בין אם מוסה ובין אם לאו) שימוסה כדיבידנד לפי פסיקת בית המשפט, לבין סכום שחולק שמקורו בהון העצמי של החברה, בדומה לחלוקת רווחי שערוך, שאז יש למסותו כרווח הון בדומה למיסוי רכישה חוזרת של מניות.

בסופו של דבר נפסק, כי יש לראות בסכום שחולק, כחלוקה של כספים נזילים שהיו בידי החברה.

מכיוון שבמקרה זה המערערים לא הוכיחו כי מדובר בהכנסה של החברה שמוסתה במסלול החד שלבי, וכן לא הוכיחו כי מדובר בחלוקה מהון העצמי של החברה, לא עמדו המערערים בנטל ההוכחה הנדרש לסתירת השומה שהוצאה להם.

כתוצאה מכך סכום החלוקה ימוסה בידי בעלי המניות היחידים כדיבידנד מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

הערה: פסק דין זה של בית המשפט העליון מתווסף לשני פסקי דין שניתנו קודם לכן על-ידי בתי המשפט המחוזיים בנושאים קרובים:

(1) **ע"מ (ת"א) 1183/05 דוד קליימן ואח' נ' פקיד שומה פ"ת** - דיבידנד שחולק על-ידי חברה משפחתית מרווחי אקוויטי חייב במס בידי בעל המניות.

(2) **ע"מ 906-07 ד"ר עלי ברנע נ' פקיד שומה חיפה** - חלוקת רווחים תסווג כדיבידנד לצורכי מס בתנאי שחולקו מרווחים שחויבו במס (או שהופטרו ממנו), ולא על פי רווחים שאינם רווחים בפועל שחושבו על פי כללים חשבונאיים מקובלים.

4. עמדה חייבת בדיווח מס' 1/2016- דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך

"חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, יהא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.
לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא היתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.
לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכח סעיף 100א1 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.
"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.
"דוח כספי" - דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות")."

משמעות העמדה: חברה המקבלת דיבידנד שלא שולם עליו מס אצל החברה המחלקת, תחויב במס חברות.
לגבי משמעות חובת הדיווח על עמדות חייבות בדיווח והסף הכספי שמתחתיו אין חובת דיווח- **ראה חוזר נפרד בפרק 6**.

5. סעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה- מיסוי חברה המחלקת רווחי שערוך

סעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה נקבע בתיקון 197 לפקודה מיום 5 באוגוסט 2013), אך הסעיף אינו בתוקף, מאחר שטרם הותקנו תקנות. הסעיף מחייב את החברה שמחלקת את הדיבידנד מתוך רווחי השערוך לשלם מס כאילו מכרה את הנכס ששוערך.
ואולם, מפסקי הדין והעמדה חייבת בדיווח שנסקרו לעיל, ניתן לראות שרשות המסים מעדיפה "לתקוף" את מקבל הדיבידנד ולא את החברה שמחלקת את הדיבידנד וביצעה את השערוך, כפי שקובע סעיף 100א1.

הרקע לתיקון (על פי דברי ההסבר להצעת החוק): התיקון לחוק נועד להתמודד עם הטענה שלפיה לצורכי מס, חלוקת דיבידנד מרווחי שערוך זהה לחלוקת דיבידנד מרווחים אחרים, ששולם בגינם מס חברות בשלב הראשון. לפי עמדה זו, יחיד המקבל דיבידנד שמקורו ברווחי שערוך חייב במס בשיעור המס הקבוע בסעיף 125ב לפקודה (קרי 25% או 30%) ואילו חברה פטורה ממס בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

כלומר, מדובר בסכומי כסף המתקבלים בידי בעלי המניות בלא מיסוי השלב הראשון - במס חברות - ובנוסף זוכים לשיעורי מס מוגבלים השמורים לדיבידנדים שמקורם ברווחים שמוסו במישור החברה המחלקת.

עמדה זו מנוגדת לעקרון המיסוי הדו-שלבי שהוא עיקרון מרכזי בשיטת מיסוי התאגידים הנהוגה בפקודה, ופוגעת בו.

יובהר, כי עצם רישום השערוך אינו משנה את מצב החברה אלא הוא רישומי בלבד ואין בו כדי ליצור אירוע מס לפי הדין הקיים ערב התיקון, ואולם רישום השערוך וחלוקתו בכסף לבעלי מניות החברה שקול למצב שבו הנכס היה ממומש והרווח היה מחולק לבעל המניות כדיבידנד.

<u>התיקון - הוספת סעיף 100א1 לפקודה:</u>

תחולה - בהוראות התחולה לסעיף זה נאמר שהן יחולו על **נכסים מחוץ לישראל** ביום כניסתן לתוקף של תקנות שיותקנו על-ידי שר האוצר, ויקבעו הוראות למניעת כפל מס כמשמעותם בסעיף 200 לפקודה.

על כן, לכאורה, על יתר הנכסים התיקון יחול מיידית מיום התחילה הכללי שנקבע (1.8.2013). ואולם, למעשה התיקון טרם נכנס לתוקף אפקטיבי, מאחר שסוגי "רווחי שערוך" שעליהם יחול התיקון, צריכים להיקבע בתקנות על-ידי שר האוצר (ראה בהמשך) והתקנות טרם פורסמו.

התיקון קובע, כי כאשר חברה מחלקת רווחי שערוך, כהגדרתם באותו סעיף, לבעלי המניות, **יראו את הנכס שבגינו נרשמו רווחי השערוך בדוחות הכספיים של החברה המחלקת, כאילו נמכר** על-ידי החברה מחלקת הרווחים כאמור ביום החלוקה ("**מכירה רעיונית**"), ובהתאם יחולו על המכירה הרעיונית האמורה ההוראות הרלוונטיות בחלק ה' לפקודה, כאשר התמורה בשל המכירה הרעיונית תהיה סכום החלוקה המגולמת בתוספת יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר.

הוראה זו מטרתה "לחלץ" את רווח ההון מהמכירה הרעיונית, כפי שהיה אילו הייתה החברה מוכרת את הנכס בפועל ומחלקת דיבידנד לבעלי המניות לאחר תשלום מס חברות.

הגדרת **"רווחי שערוך"** נקבעה כדלקמן: "עודפים שלא נתחייבו במס חברות, **מהסוג שקבע שר האוצר**, באישור ועדת הכספים של הכנסת, **בסכום העולה על 1,000,000 שקלים חדשים** שיחושב באופן מצטבר מיום רכישתו של הנכס; לעניין זה, "עודפים"- סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה שאינם הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות, והכול על פי הדוחות הכספיים המבוקרים או הסקורים שערכה החברה בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים".

בנוסף, כדי למנוע כפל מס בעת מכירת הנכס בפועל, נקבע כי במקביל לאירוע המכירה של הנכס, יראו בנכס כאילו נרכש מחדש על-ידי החברה המחלקת ביום החלוקה, ומחירו המקורי החדש יהיה התמורה שנקבעה לגבי המכירה הרעיונית, בניכוי הסכום האינפלציוני שחושב לצורך המכירה הרעיונית ("**המחיר המקורי המעודכן**").

לאחר מכן יחולו על החברה ועל הנכס הנרכש מחדש הוראות הפקודה הרגילות (לעניין חישוב הפחת ורווח ההון ממכירתו).[116]

במקביל, הוסף סעיף 5(ה) לחוק מיסוי מקרקעין המחיל הוראה דומה לסעיף חדש זה, לגבי חלוקה מרווח שערוך בשל זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין.

6. הבהרת רשות המסים- חלוקה מתוך רווחי שנתיים אחרונות

כתוצאה מפניה של לשכת רו"ח, בהקשר של הוראת השעה (עד 30.9.2017) לגבי שיעור מס מופחת על דיבידנד שחולק לבעל מניות מהותי, ניתנה הבהרה של רו"ח (משפטן) רולנד עם-שלם (מנהל החטיבה המקצועית ברשות המסים) לפיה:

ניתן לחלק דיבידנד מוטב מתוך רווחים שנצברו בשנתיים האחרונות (בהתאם להגדרת המונח "רווחים" בסעיף 302(ב) לחוק החברות), אף אם לחברה המחלקת גירעון בהון, **אך בתנאי** שמקור הרווחים הינו הכנסה חייבת לצורכי מס ו/או הכנסה פטורה ממס ו/או הכנסה שקוזז כנגדה הפסד לצורכי מס.

7. חלוקה מ"רווחים כלואים" לפי החוק לעידוד השקעות הון

חברות ותיקות צברו בעבר רווחים פטורים ממסלולים של מפעל מאושר או מפעל מוטב לפי החוק לעידוד השקעות הון, ואולם הפטור הותנה באי חלוקתם כדיבידנד, הן באמצעות חלוקה בפועל והן במסווה על-ידי העברתם לבעלי השליטה בחברה. הרווחים הפטורים שטרם חולקו מכונים "רווחים כלואים". להלן סקירה של הוראת ביצוע והחלטת מיסוי של רשות המסים וכן של פס"ד טבע שפורסם לאחרונה (26.10.2021) בנושא:

7.1 הוראת ביצוע מס' 6/2013 של רשות המסים: דגשים לעניין הוצאת כספים מחברה מאושרת/מוטבת לפי החוק לעידוד השקעת הון

סעיף 51(ח) לחוק עידוד השקעות הון קובע: "*לעניין סעיף קטן ג' כל סכום שנתן בעל המפעל לקרובו, לבעל השליטה בו, או לתאגיד בשליטתם, או שזקף לחובתם, בין במישרין ובין בעקיפין יראוהו כדיבידנד שחילק בעל המפעל, זולת אם הוא הכנסה חייבת בידי המקבל והמס עליו שולם"*

לעניין זה יש להבחין בין סיווג הוצאות הכספים כדיבידנד על פי הלכת "הסיווג השונה" בהתאם לתוכנה הכלכלי המהותי של העסקה, או לפי סעיף 86 לפקודה, **ובין** סיווג הוצאת הכספים כדיבידנד בהתאם להוראות סעיף 51(ח) או 51ב(ב) לחוק העידוד:

סיווג הוצאת הכספים כדיבידנד על פי הלכת "הסיווג השונה" "צובעת" את הוצאות הכספים כדיבידנד לצורכי מס לכל דבר ועניין, הן ברמת הפסקת הפטור ברמת החברה וחיובה במס החברות ממנו הופטרה, והן לעניין חיוב מקבל הדיבידנד במס בשיעור של 15%.

לעומת זאת, קביעה כאמור רק מכוח הוראות סעיפים 51(ח) או 51ב(ב) לחוק העידוד מפסיקה את הפטור ברמת החברה בלבד, אך משאירה את מהות התשלום (הלוואה, השקעה), כפי שנקבע בין הצדדים.

חוות הדעת של המשנה ליועץ המשפטי לממשלה על רקע תיקון 69 לחוק העידוד (הוראת שעה לגבי חלוקת "רווחים כלואים"): על רקע הדיונים בהצעת החוק לתיקון 69 לחוק העידוד (פורסם ביום 12.11.2012) ועל מנת להבהיר את המצב המשפטי הקיים לגבי הוראת סעיף 51(ח)ו-51ב(ב) לחוק העידוד, פרסם המשנה ליועץ המשפטי לממשלה חוות דעת שעניינה "מיסוי הכנסות מוטבות לפי חוק עידוד".

---

[116] לעניין יישום הוראות אלו עולות השאלות הבאות: (א) האם בגלל הרכישה מחדש תחל תקופת הפחתה חדשה, ועל כן פריסת יתרת הפחת של הנכס המקורי תיפרס למספר שנים ארוך יותר מהתקופה המקורית? (ב) האם עליית הערך תסווג לקרקע או למבנה?

על פי חוות הדעת, מטרת הפטור המותנה הינה הפניית הרווחים הפטורים לצורך פיתוחו של המפעל המאושר או המוטב, לפי העניין. ולכן ככלל, כל הוצאה של כספים שמקורם ברווחים הפטורים, מהחברה **לצד קשור כלשהוא**, בין אם ניתן לראות בה דיבידנד ובין אם לאו מפקיעה את הפטור המותנה.

מכאן, **שהשקעה בחברות בנות (בארץ או בחו"ל), או רכישה מצדדים שאינם קשורים של חברה ההופכת לחברת בת** מפקיעות את הפטור בהתאם להוראה הקבועה בסעיפים 51(ח) ו-51ב(ב) לחוק העידוד. במקרים בהם נמצא כי קיימת הוצאת כספים לצורך השקעה בחברה בת או רכישה של חברה כאמור, יש למסות את החברה במלוא מס החברות הקבוע בחוק העידוד, למעט במקרים חריגים ובהנחיית המחלקה המקצועית.

להלן דוגמאות למקרים נוספים של הוצאות כספים מהחברה, אשר יתכן שייצרו חיוב במס לפי הוראות סעיפים 51(ח) ו-51(ב)(ב) לחוק:

- הוצאות כספים מהתאגיד לגוף קשור, בדרך של מתן הלוואות או חו"ז לטווח ארוך או השקעה בהון מניות בחברות שאינן עונות על הגדרת מפעל מאושר/מוטב בארץ או בחו"ל.
- רכישה של ניירות ערך (מניות/אופציות למניות), לרבות רכישתם מצדדים שאינם קשורים, אשר כתוצאה מרכישתם החברה הופכת להיות "בעל שליטה" או "קרוב".
- שעבוד מזומנים/נכסים נזילים לטובת חובות של צד קשור.
- סכום שמקורו ברווחי החברה שניתן לבעלי מניותיה במהלך פירוקה של החברה, וכן רכישה עצמית של מניות (אף לפני תיקון 60 לחוק העידוד).
- חלוקה שלא מרווח והפחתת הון שניתן לראות בה מבחינת תוכנה חלוקת רווחים.
- מקרים של העברת פעילות המפעל המאושר או המוטב בפטור לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה (סעיף 103, סעיף 104 וסעיף 105 לפקודה).
- חלוקת רווחים חשבונאיים שבמהותם הינם רווחים פטורים מהמפעל המאושר/מוטב.
- עסקאות עם צדדים קשורים שלא בשווי שוק, בהן ניתן לזהות בעסקה מרכיב של חלוקת רווחים.
- ניתוק המפעל מהחברה בה צבורים הרווחים הפטורים, לרבות במכירה לצד שאינו קשור גם אם מדובר בעסקה החייבת במס ואף אם נעשתה בשווי שוק.
- חלוקת דיבידנד משנת מס בה הרווח החשבונאי גדול מהרווח לצרכי מס, כאשר הפער נובע מהטבות שניתנו למפעל (למשל פחת מואץ).
- החזר הלוואות לבעלי שליטה בנסיבות מסוימות.
- הפחתת הון/חלוקה שלא מרווח שמקורה בעודפים פטורים (מהמסלול החלופי) שהוונו להון המניות.

יובהר, כי רשימה זו אינה סגורה, אלא דוגמאות למצבים שיש לבצע לגביהם בחינה.

7.2 עמדה חייבת בדיווח מס' 67/2019- חלוקת רווחים כלואים

"חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, תחוייב להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו למעט אם הצביעה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לכל פעולה ופעולה שביצעה החברה (הכנסה חייבת כאמור, יכולה לשמש מקור לפעולה אחת פעם אחת):

1) חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;
2) סכום שניתן לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;
3) רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או של חברה מחוץ לישראל;
4) מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;
5) רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור;

למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול וייבחנו על ידי פקיד השומה אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד."

לגבי משמעות חובת הדיווח על עמדות חייבות בדיווח והסף הכספי שמתחתיו אין חובת דיווח- **ראה חוזר נפרד בפרק 6**.

7.3 החלטת מיסוי בהסכם מס' 1313/11 בנושא: העברת יתרות כספיות ממפעל מוטב - סעיף 51ב(ב) לחוק

חברה צברה רווחים פטורים ממס על פי הוראות החוק לעידוד השקעות הון.

מתן הלוואות לחברות הקבוצה, הממוקמות בישראל, ו/או רכישת מניות של חברות תושבות ישראל, <u>לא תחשבנה</u> לחלוקת דיבידנד ולא יחולו על פעולות אלה הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51ב(ב) לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:

- במשך כל תקופת ההלוואה ו/או במועד ההשקעה, <u>בבעלותן של החברות מפעל מאושר ו/או מפעל מוטב</u>.
- ההלוואה תפרע במלואה בתוך 36 חודשים. החברה תהיה רשאית להגדיל את סכום ההלוואות לאותה חברה בתוך שנתיים ממועד מתן ההלוואה הראשונה (ובלבד שההלוואות כולן יפרעו במלואן, לרבות הפרשי הצמדה וריבית, בתוך 36 חודשים ממועד מתן כל הלוואה).
- לאחר תום תקופת השנתיים ממועד מתן ההלוואה הראשונה, החברה לא תעניק הלוואה חדשה למקבל ההלוואה במשך 6 חודשים לפחות.
- החברה תוכיח לפקיד השומה כי רכישת מניות של חברות תושבות ישראל, אין מטרתה העיקרית הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.
- מתן הלוואה אחרת לחברות אחרות בישראל (כלומר לחברות שאינן בעלות מפעל מאושר/מוטב), **העולה על תקופה של 24 חודשים**, תחשב לתשלום "דיבידנד רעיוני" ויחולו על הלוואה זו הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51ב(ב) לחוק.
- מתן הלוואות לחברת האם או לחברות המחזיקות בחברת האם, בין במישרין ובין בעקיפין, יחשב לתשלום דיבידנד בפועל ויחולו הוראות סעיפים 51(ג) ו/או 51ב(א) לחוק לפי העניין (הן לעניין מס החברות והן לעניין מס דיבידנד).

נקבע כי רכישת ידע וקניין רוחני אחר, לא תחשב לחלוקת דיבידנד ולא יחולו על פעולות אלו הוראות סעיפם 51(ח) ו/או 51ב(ב) לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:

- בעסקה בין לאומית או עסקה בישראל, שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ובכפוף להוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה.
- החברה תוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, לפי דרישתו, כי הידע והקניין הרוחני שנרכשו, נועדו להשתלב בפעילות הייצורית של המפעל המוטב.

- במידה ופקיד השומה ישתכנע כי התשלום עבור רכישת הידע שלגביה התקיימו יחסים מיוחדים, חרג משווי שוק, יראו בסכום החריגה כתשלום דיבידנד בפועל ולפיכך, יחולו על הדיבידנדים כאמור הוראות סעיפים 47(א2) ו/או 51ב, לפי העניין (הן לעניין ניכוי מס החברות והן לעניין ניכוי מס הדיבידנד).

נקבע כי השקעת כספים בחברת ההשקעות של הקבוצה שהתאגדה בלוקסמבורג, לא תחשבנה לתשלום דיבידנד רעיוני ולא יחולו על פעולות אלו הוראות סעיפים 51(ח) ו/או 51ב(ב) לחוק, בכפוף לתנאים הבאים:

- חברת ההשקעות תשקיע את הכספים בהתאם למדיניות השקעות מוגדרת ובלבד שההשקעות לא יעלו על 10% ממניות ו/או מכשיר פיננסי אחר של חבר בני אדם אחד.

- חברת ההשקעות לא תהא רשאית לעשות כל שימוש אחר בכספים ולא תעבירם, בכל דרך שהיא, לידי חברות אחרות בקבוצה.

7.4 פס"ד טבע תעשיות- רכישת מניות של חברות זרות שוללת את הפטור על הרווחים הכלואים

פסק הדין של בית המשפט המחוזי[117] מפי השופט בורנשטין עסק בערעור שהגישו **טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ** וחברות בנות שלה על צווים שהוצאו על ידי פקיד שומה ירושלים בשל מספר רב של מחלוקות עבור השנים 2008-2011, בין היתר, בנושאים הבאים:

החלת סעיף 51(ח) לחוק או 51ב לחוק (כנוסחו לאחר תיקון 60) – הוראת הדיבידנד "הרעיוני" על רכישות והשקעות של חברות זרות: ברקע מחלוקת זו עומדות ארבע עסקאות רכישה של חברות זרות, באמצעות מזומן שמקורו ברווחים פטורים, שביצעה טבע באמצעות חברות בנות, נכדות או נינות בין השנים 2006-2011 בטכניקה של "מיזוג משולש הופכי". בשל כך שבסופו של יום הרווחים הפטורים אינם מצויים עוד בחברה המוטבת, אלא משמשים למטרה אחרת, לאמור להשקעה או לרכישה של חברה זרה, בית המשפט קבע כי שימוש כאמור מחיל את הוראת הדיבידנד הרעיוני ובהתאם יחול חיוב במס חברות על הרווחים הפטורים ששימשו לרכישות כאמור.

השימוש ב"מחסנית" הרווחים הכלואים ששולם כבר עליהם מס לצורך רכישת החברות הזרות: ברקע מחלוקת זו עומדת הודעתה של טבע בדבר תשלום מס חברות בסך של 1.7 מיליארד ₪ בהתאם להוראות תיקון 69 לחוק, וזאת בגין "רווחים כלואים" בסכום של כ-27 מיליארד ₪. **בסוגיה זו הוכרע כי:** לגבי הסכומים שהתקבלו כהלוואה מחברת טבע הונגריה ומבנקים ישראלים, יש לראותם כמתקבלים ממקורות חיצוניים, שאין לייחסם לרווחים הפטורים. אולם לגבי יתר הסכומים ששימשו לטענת טבע לביצוע הרכישות של החברות הזרות, כגון: פירעון הלוואות או שימוש ברווחי אקוויטי חשבונאיים, יש לייחסם לרווחים הפטורים.

ראה בהרחבה- חוזר מסים 26.2021 של משרדנו.

---

[117] *ע"מ 57133-01-15 **טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח'** נ' פקיד שומה ירושלים (ניתן ביום 27.10.2021).*

7.3 מיסוי רכישה עצמית של מניות כעסקה דו-שלבית

אופן המיסוי של רכישה עצמית של מניות הינו שנוי במחלוקת. בשנים האחרונות הנושא נדון על-ידי בית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) בשני מקרים: **דן ברנובסקי** (המערער חזר בו מהערעור לעליון בהמלצת ביהמ"ש), **תמר בר ניר**, בהם **נפסק לטובת פקיד השומה**. במהלך השנתיים האחרונות פרסמה רשות המסים מספר פרסומים בנושא: עמדה חייבת בדיווח מס' 42/2017, חוזר מס הכנסה מס' 2/2018, החלטת מיסוי 0699/18, החלטת מיסוי 6853/19.

ואולם, ביום 1 בנובמבר 2020, ניתן פס"ד סותר של בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת וינשטיין) בעניין **בית חוסן, שבו נדחתה עמדת פקיד השומה,** אך ביום 26 בספטמבר 2021, המשיכה מטולטלת הפסיקה והפעם נפסק בבית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופטת ייטב) **בעניין מאיר סיידה** לטובת פקיד השומה (אם כי לא במלוא הסכום) .

לפיכך, נראה שההכרעה בנושא זה תגיע רק לאחר פסיקה צפויה של בית המשפט העליון.

על סמך פרשנותה המחמירה של רשות המסים לפסקי הדין ברנובסקי ובר ניר (ובטרם התקבלה הפסיקה בעניין בית חוסן) ובעניין סיידה, עמדתה היא, שכמעט בכל מקרה, יש לראות ברכישה עצמית של מניות כעסקה דו-שלבית שיש למסות בגינה את בעלי המניות שהגדילו את החזקותיהם בחברה.

להלן נפרט:

1. ע"מ 71455-12-18 בית חוסן בע"מ ואח' נ' פקיד שומה עכו: רכישה עצמית של מניות אינה מהווה חלוקת דיבידנד בידי בעלי המניות הנותרים

עובדות המקרה הנדון: בשנת 2013 נטלה חברת בית חוסן בע"מ ("**החברה**") הלוואה מהבנק לצורך רכישה עצמית של מניות של אחת מבעלי המניות בחברה. רכישה זו יצאה אל הפועל על רקע חילוקי דעות בין בעלת המניות המוכרת ליתר בעלי המניות, שאף הובילו להגשת תובענה על-ידה. במסגרת הסכם פשרה בתובענה, הוסכם כי בעלת המניות המוכרת תמכור לחברה את מניותיה, אשר היוו 18.75% מכלל מניות החברה, תמורת סך של כ-2.5 מיליון ש"ח.
פקיד שומה עכו הוציא שומות בצווים לחברה וקבע כי עסקת הרכישה העצמית של המניות מהווה קבלת דיבידנד בידי בעלי המניות הנותרים, שכן אלו קיבלו מהחברה נכס בדמות הגדלת אחזקותיהם בחברה. בהתאמה, פקיד השומה אף לא התיר בניכוי את הוצאות הריבית בגין ההלוואה שנטלה החברה לצורך ביצוע עסקת הרכישה העצמית, שכן זו לא שימשה ליצירת הכנסה לחברה, אלא מדובר בעסקה במישור ההוני שבין בעלי המניות בלבד.

<u>רכישה עצמית במישור דיני המס – עמדת רשות המיסים ועמדת הפסיקה עד כה</u>: הפרקטיקה הרווחת, כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מ"ה 10/2001, היא שכאשר מדובר בעסקת רכישה עצמית שאינה מכל בעלי המניות או שלא לפי חלקם היחסי באחזקות במניות החברה (פרו-רטה) – יש לראות בכך עסקה במישור ההוני החייבת בתשלום מס רווח הון ע"י בעל המניות המוכר. החריג לכלל זה הוא המקרה של רכישת מניות פרו-רטה מכלל בעלי המניות בחברה, שאז יש לראות בבעלי המניות המוכרים כמי שקיבלו דיבידנד מהחברה, זאת מאחר ששיעורי האחזקה במניות החברה לא השתנו בעקבות הרכישה העצמית, אך בעלי המניות המוכרים קיבלו לידם תשלום כספי מהחברה, ועל כן מצב זה שקול לחלוקת דיבידנד.

בפרשות **ברנובסקי** (עמ"ה 21268-06-11) **ובר ניר** (ע"מ 1100-06) נדון אופן מיסוי עסקאות רכישה עצמית של מניות שאינן פרו-רטה. ביהמ"ש המחוזי פסק באותם מקרים כי בהיעדר טעם מסחרי-עסקי לרכישה שבוצעה – מדובר ב"עסקה מלאכותית", ובהתאם יש לראות את בעלי המניות הנותרים כמי שקיבלו דיבידנד בסכום הרכישה. נציין גם, שבעניין ברנובסקי, בית המשפט העליון (<u>ע"א 3637/14</u>) הביע דעתו כי <u>בנסיבות המקרה דנן</u> יש לראות את המהות הכלכלית של העסקה כחלוקת דיבידנד. לאור עמדה זו ובהמלצת בית המשפט, חזר בו המערער מערעורו על פסיקת בית המשפט המחוזי והוא נדחה בזה ללא צו להוצאות.

מספר שנים לאחר פסקי-הדין ברנובסקי ובר-ניר, הוציאה רשות המיסים את חוזר 2/2018, בו סיווגה, ככלל, עסקת רכישה עצמית שאינה פרו-רטה, כעסקה המורכבת משני שלבים, כאשר לשיטתה הסיווג אמור להתבצע לפי אחת משתי גישות (ראה פירוט הגישות בסקירת החוזר- סעיף 6 לחוזר זה בהמשך).

פסק-דינו של ביהמ"ש המחוזי בחיפה: **ביהמ"ש דוחה את עמדת פקיד השומה בעניין סיווגה מחדש של עסקת הרכישה העצמית**. ביהמ"ש מציין כי לפי עקרון המימוש, אין לחייב נישום במס אלא כאשר יש בידו רווח שמומש על ידו וקיבל ביטוי מוחשי כלכלי. עצם עליית ערכו של נכס המצוי בבעלותו של אדם מבלי שביצע פעולה של מימוש הנכס - אינה מייצרת אירוע מס. עקרון המימוש שולל את יצירתו של "אירוע מס" בידי בעלי המניות הנותרים במועד עסקת הרכישה העצמית של מניות חברה שאינה פרו-רטה, זאת משום שאין רווח, וממילא אין מימוש של רווח.

ביהמ"ש קובע כי אין לקבל את המסקנה כי רכישה עצמית של מניות שאינה פרו-רטה מייצרת אירוע מס ומקימה הכנסה רעיונית מדיבידנד בידי בעלי המניות הנותרים, וזאת בלא הוראת חוק מפורשת, בלא עליית שווי כלכלית ברת כימות של נכס בידי בעלי המניות הנותרים, ומעל לכל – בלא מימוש כלשהו של רווח, אם נוצר וככל שנוצר.
ביהמ"ש קובע כי כתוצאה מהרכישה העצמית – לא נוצרה "התעשרות" של בעלי המניות הנותרים. אמנם, כתוצאה מרכישה שאינה פרו-רטה, עולה שיעור אחזקותיהם של בעלי המניות הנותרים בחברה, אך מאידך – במקביל פוחתים עודפי החברה מהם שולמה התמורה לבעל המניות המוכר. ביהמ"ש דוחה את הטענות העולות במאמרים ובפסיקה, שלפיהן – הגידול בשיעור האחזקות של בעלי המניות מביא לגידול בזכויות ההצבעה שלהם, להגדלת השליטה בחברה וביכולת לשלוט בהחלטותיה, ולפיכך נוצרה להם "התעשרות".

נקבע, כי גם אם ניתן היה לומר כי במקרה של רכישה עצמית הגידול בשיעור האחזקות של בעלי המניות הנותרים, כשלעצמו (במנותק משאלת שוויין של האחזקות המוגדלות, שכאמור פחת בשל הפחתת העודפים), מהווה "התעשרות" בידיהם (משום שנוצר להם כוח הצבעה גדול יותר) – בוודאי שלא ניתן לומר ש"התעשרות" זו הינה התעשרות "ממומשת", זאת ממספר טעמים:
ראשית, יש להשוות בין רכישה עצמית להקצאת מניות בחברה. הקצאת מניות אינה נחשבת כאירוע מס במישור בעלי המניות הקיימים, וזאת למרות שלאחר ההקצאה חל שינוי באחזקותיהם. באופן זהה להקצאת מניות, כך ברכישה עצמית – לא חל שינוי בזכויותיהם המשפטיות של בעלי המניות הנותרים.
שנית, מיסוי פעולת הרכישה העצמית במישור בעלי המניות הנותרים מנוגדת לעקרון המימוש ולרציונל העומד מאחוריו, קרי – ודאות, כימות ונזילות: (א) ודאות – אין כל ודאות לקיומה של אותה "התעשרות" לכאורה; (ב) כימות –לא ניתן לכמת את שוויה של "התעשרות" לכאורית שכזו, ובוודאי שלא ניתן לקבוע כי שווייה הוא קורלטיבי או קשור כלל לתשלום ששילמה החברה לבעל המניות המוכר בעסקת הרכישה העצמית; (ג) נזילות – בעלי המניות הנותרים "לא פגשו את הכסף", בוודאי לא במועד ביצוע עסקת הרכישה העצמית; לפיכך, ביהמ"ש קובע כי בהיעדר הוראה מפורשת בחוק, וכאשר לא מתקיימים כלל החריגים המצדיקים יצירת אירוע מס רעיוני – אין אלא לקבוע כי לא נוצר אירוע מס במישור בעלי המניות הנותרים.

ביהמ"ש אף דוחה את הטענה כי יש ליצור אבחנה בין בעלי מניות מהותיים לבעלי מניות אחרים. אבחנה זו אינה מתיישבת עם מדיניות שיפוטית נכונה בדיני המס, ואין לקבל אבחנות מסוג זה שלא דרך חקיקה ראשית. רכישה עצמית של מניות היא כלי משפטי לגיטימי שהמחוקק התיר את השימוש בו כפי שנקבע בחוק החברות. עצם השימוש בכלי זה – אינו מצדיק כשלעצמו סיווג מחדש ואף לא קביעה כי מדובר בעסקה מלאכותית. ההלכה הפסוקה קבעה זה מכבר כי בחירה בקונסטרוקציה משפטית דלת-מס אין בה מתום, ומעבר לכך – חובתם של יועצי המס ומומחי המיסוי לתכנן עסקאות במתכונת שאינה עתירת-מס.

בפרשות ברנובסקי ובר-ניר, הרכישות העצמיות בוצעו על רקע סכסוכים בין בעלי המניות המוכרים לבעלי המניות הנותרים, אשר הקשו עד מאוד על ניהולן התקין של החברות וניהול עסקיהן. לפיכך, לחברה עצמה, כיישות נפרדת מבעלי מניותיה, קיים אינטרס של הוצאת בעל המניות המסוכסך עם יתר בעלי המניות מהחברה, על-מנת לאפשר את פעילותה באופן סדיר ובלתי-מופרע ועל-מנת לקדם את עסקיה. במצב דברים זה, כשיש אינטרס ענייני של החברה עצמה – ספק גדול אם ניתן להגיע למסקנה כי יש מקום לסווג מחדש את עסקת הרכישה העצמית, לא כל שכן לקבוע כי המדובר בעסקה מלאכותית.

ביהמ"ש קובע מפורשות כי אינו מקבל את עמדת רשות המיסים בחוזר 2/2018. ביהמ"ש מציין כי אינו מחויב בפרשנות המצויה בחוזרי רשות המיסים, והוא נדרש לבחון את מהותה הכלכלית האמיתי של עסקה לפי הדין, באופן ענייני ואובייקטיבי.

מן הכלל אל הפרט, בנסיבות המקרה הנדון, אין לראות בבעלי המניות הנותרים בחברה לאחר עסקת הרכישה העצמית כמי שקיבלו דיבידנד מהחברה. הגדלת שיעור אחזקותיהם בחברה לאחר הרכישה העצמית לא הביא להתעשרות בידיהם, וממילא גם אם הייתה נוצרת התעשרות – הרי שלא היה מימוש של התעשרות זו.

בהתייחס לשאלת התרת הוצאות המימון, ביהמ"ש מציין כי סעיף 17 לפקודה מאפשר ניכוי הוצאות ככל שמדובר בהוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה. במקרה דנן, לא הוכח קשר ישיר בין הוצאות המימון הנוגעות לרכישה העצמית – לבין ייצור ההכנסה של החברה. משמע, כי הוצאות המימון בשל ההלוואה שנלקחה לשם רכישת המניות, גם אם נועדו להפיק הכנסה, הן לכל היותר הוצאות במישור ההון, ולפיכך אין להתירן בשוטף.

2. ע"א 3637/14 דן ברנובסקי נ' פקיד שומה גוש דן: חזרת הנישום מערעור שהגיש- סיווג רכישה עצמית של מניות מבעל מניות אחד כעסקה דו שלבית: חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות ורכישת המניות על-ידי בעל המניות הנותר

בית המשפט העליון (ע"א 3637/14) הביע דעתו כי בנסיבות המקרה דנן יש לראות את המהות הכלכלית של העסקה כחלוקת דיבידנד. לאור עמדה זו ובהמלצת בית המשפט, חזר בו המערער מערעורו על פסיקת בית המשפט המחוזי והוא נדחה בזה ללא צו להוצאות.

נזכיר להלן את הפסיקה בבית המשפט המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) בעמ"ה 21268-06-11:

העובדות: המערער הוא בעל מניות בחברת האחזקות נכסי משפחת ברנובסקי בע"מ ("**החברה**"). בשלב מסוים הועברו מניות החברה שהיו בידי הוריו לידי המערער ונכון לשנת 2000 החזיק המערער ב-75% ממניות החברה. מאז 29 ביוני 2000 מחזיקה החברה ברכוש שוטף הכולל מזומנים, פיקדונות וניירות ערך סחירים לזמן קצר, הכול כנגד עודפים. בסמוך לשנת 2000 התגלע סכסוך משפחתי בין המערער לבין אחותו יהודית בקשר עם נכסי המשפחה. ביום 5 באוגוסט 2004 הגישו המערער ויהודית לביהמ"ש לענייני משפחה הסכם פשרה ובמסגרתו הסכימו, בין היתר, כי המערער יחזיק ב-62.5% ממניות החברה ואילו יהודית תחזיק ב-37.5% ממניות החברה. החברה תרכוש את כל המניות שבידי יהודית תמורת 37.5 מיליון ש"ח.

טענות פקיד השומה: ניתוח הרכישה העצמית מעלה כי יש להתייחס לשינוי האחזקות בדרך של עסקה דו שלבית, הכרוכה בשלב ראשון בחלוקת דיבידנד לשני בעלי המניות בחברה עובר לרכישה. שלב שני- בכספי הדיבידנד שקיבל, השתמש המערער למימון רכישת המניות של אחותו, כאשר חלוקת הדיבידנד שקדמה לרכישה, הביאה לירידה בשווי מניות החברה בעת ביצוע רכישת מניותיה של האחות בידי המערער.

לחילופין, רכישת המניות על-ידי החברה הינה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה. בהתאם, ראה המשיב בסכום ששילמה החברה ליהודית תמורת המניות, כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה, כאשר 62.5% מהסכום האמור, דהיינו כ-23.5 מיליון ש"ח, ייחס המשיב למערער. להשלמת התמונה, יצוין כי בין המשיב לבין יהודית נכרת הסכם שומה המתייחס לתקבול בסך 37.5 מיליון ש"ח, ולפיו חויבה יהודית במס בשיעור המתחייב על דיבידנד בגין החלק היחסי שלה במניות החברה (37.5%) מתוך סך התמורה שקיבלה מהחברה בעד רכישת מניותיה. על יתרת התקבול חויבה יהודית במס רווחי הון.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקבע כי בנסיבות העניין, יש לראות ברכישת מניות החברה שהיו בידי יהודית כחלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות בחברה. רכישת מניות עצמית מחלק מבעלי המניות בחברה משנה את השיעור היחסי של המניות שבידי בעלי המניות הנותרים. במקביל, שוויה של החברה מתמעט בשיעור הסכום שהוציאה לרכישת המניות. במצב כזה השווי הכלכלי של המניות שבידי בעלי המניות הנותרים לא משתנה, ועל כן, בדרך כלל מבחינת בעלי המניות הנותרים אין כל התעשרות במקרה של רכישת מניות עצמית מחלק מבעלי המניות.

בענייננו, נקבע כי מצב הדברים שונה באופן מהותי- לחברה לא היה צורך ברכישה עצמית של המניות, ורכישה זו של המניות נעשתה במסגרת חלוקת נכסי משפחת ברנובסקי בין המערער ויהודית, דהיינו רכישה במישור בעלי המניות, ועל כן, יש לראות רכישה כזו כחלוקת דיבידנד גם למערער. אכן, לאחר ביצוע העסקה נותר בידי המערער אותו מספר מניות שהיו בידיו קודם לכן, אלא ששיעור האחזקה של המערער במניות המונפקות עלה ל-100% לאחר ביצוע העסקה, ועל כן, גם אם באופן פורמאלי לא רכש המערער את המניות באופן אישי, תוצאת העסקה מבחינת המערער זהה לרכישת המניות. לתוצאה דומה ניתן להגיע גם על פי הטענה החלופית של המשיב, לפיה רכישת המניות על-ידי החברה הינה עסקה מלאכותית.

3. ע"מ 1100-06 בר ניר תמר נ' פקיד שומה גוש דן

במסגרת הסכם פרישה של אחד מבעלי המניות בחברת בר ניר שירותי מינהל בע"מ ("**החברה**"), סוכם כי החברה תרכוש (בסופו של יום) את מניותיו של בעל המניות הפורש ("**רכישה עצמית**"). בשל מחלוקות שהיו בין הצדדים במסגרת המו"מ (דבר שהביא להכרעת בורר), בעלי המניות הנותרים שימשו כ'צינור' שעה שהם ביצעו את הרכישה בשלב הראשון (באופן יחסי לפי חלקם בחברה טרם ביצוע העסקה), ללא בעל המניות הפורש (חלקה של המערערת בתשלום היה 49.24%), ואילו החברה רכשה מהם את המניות בשלב השני (לאחר כניסתו לתוקף של חוק החברות שאפשר רכישה עצמית של מניות). כפועל יוצא, גדלו החזקותיהם של בעלי המניות הנותרים בחברה. יצוין כי שאלה נוספת שעלתה היא שמא יש לסווג חלק מהתמורה הכוללת שקיבל בעל המניות הפורש כ'מוניטין'.

פקיד השומה קבע כי יש לראות ברכישה העצמית שביצעה החברה כתשלום דיבידנד לבעלי המניות. לחילופין, טען פקיד השומה כי מדובר בעסקה מלאכותית. המערערת (שהינה בעלת המניות בשיעור הגבוה ביותר בחברה עם פרישתו של בעל המניות הפורש) טענה כי המסכת העובדתית והמשפטית מצביעים כי מדובר ברכישה עצמית וכי החזקתם של בעלי המניות הנותרים במניות בשלב הראשון הייתה כשלב ביניים עד לרכישת המניות על-ידי החברה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי מכלול הנסיבות, לצד אי קיומו של טעם מסחרי (מצד החברה) מלמדים כי המתווה של הרכישה העצמית הוא מתווה (עסקה) מלאכותי, שכן המוכר לא היה צד לכל ההסכמים שנכרתו מאוחר יותר בין בעלי המניות הנותרים לבין החברה. ביהמ"ש מוסיף כי לחברה לא היה כל סיבה לרכוש את מניותיה שלה, שכן לא מתקיים כאן טעם של מניעת סכסוך בין בעלי מניות העלול לפגוע בעסקי החברה.

לפיכך, יש לראות במערערת כמי שקיבלה דיבידנד מהחברה. על פי ההסכם בין בעלי המניות חלקה של המערערת בחברה גדל מ-33% ל-38.75% ועל כן יש לראות בגידול זה כחלוקת דיבידנד. לפיכך, ביהמ"ש הפחית (משמעותית) את סכום הדיבידנד שנקבע על-ידי פקיד השומה בשומה (49.24% מהסכום המלא ששולם לבעל המניות, לרבות בשל התמורה עבור המוניטין), כך שיישקף רק את הגידול בשיעור החזקתה של המערערת בחברה (גידול לשיעור של 38.75% כאמור), כלומר מיסוי התמורה בשל המניות הנרכשות כפול הגידול בשיעור ההחזקה (5.75%) לחלק לשיעור ההחזקה הקודם (33%).

כמו כן, ביהמ"ש קבע שחלק התמורה ששולם לבעל המניות הפורש ואשר יוחס למוניטין, לא ייחשב כחלק משווי המניות ועל כן יופחת גם הוא מסכום הדיבידנד שייוחס למערערת.

4. ע"מ 38294-02-19 מאיר סיידה נ' פקיד שומה באר שבע (ניתן ביום 26.9.2021)

המערער ואחיו החזיקו בשיעורים שווים במניותיה של חברת השתיל ניהול והחזקות בע"מ ("**החברה**"). בשנת 2015, שנת המס שבערעור, נתגלו מחלוקות בין האחים ואחרי ששקלו מספר אפשרויות של שינויי בעלות על החברה, הוחלט ע"י שניהם כי החברה תבצע רכישה עצמית של מניות האח תמורת 13.5 מיליון ₪, וזאת מכיוון שלא היה באפשרותו של המערער לעמוד בסכום התמורה שדרש האח עבור מניותיו.

פקיד השומה טען בהסתמך על הלכת **ברנובסקי** (ע"א 3637/14, עמ"ה 11-06-21268), פס"ד **בר ניר** (ע"מ 1100-06) ו**חוזר מס הכנסה 2/2018** ("**החוזר**"), כי יש לסווג את הרכישה העצמית באופן שונה. לראייתו, יש לראות את המהות הכלכלית של העסקה כך: בשלב ראשון רכש המערער את מניותיו של האח תמורת 13.5 מיליון ש"ח ובשלב שני העביר את המניות הנרכשות לחברה תמורת אותו סכום (הגישה השנייה בחוזר), כך שלמעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי המערער ולפיכך מדובר בדיבידנד בידיו בסך של 13.5 מיליון ₪.

מנגד, טען המערער, כי לא נוצר בידיו אירוע מס, שכן הוא לא רכש מניות, לא קיבל דיבידנד ולא מכר את מניותיו.

לחילופין טענו שני הצדדים כי יש לחייב את המערער בדיבידנד שסכומו מחצית מתמורת הרכישה ע"ס 6.75 מיליון ₪ על פי חלקו בזכויות בחברה טרם ביצוע עסקת הרכישה העצמית (הגישה הראשונה בחוזר).

ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע (השופטת ייטב) סקר את הפסיקה והחוזרים שצוינו לעיל ומנגד גם את פס"ד **בית חוסן** (ע"מ 71455-12-18) שבו נדחתה עמדת פקיד השומה. השופטת ציינה כי מטרת השומה היא להבטיח גבייתו של מס אמת ולשם כך מוטל על פקיד השומה להתחקות אחר מהותן האמיתית של הפעולות העסקיות.

<u>יש לחייב את המערער במס על קבלת דיבידנד</u>
בחינת המהות הכלכלית של העסקה בעניינו מלמדת על כך **שיש לקבל את עמדת פקיד השומה שלפיה רכש המערער את זכויותיו של אחיו באמצעות דיבידנד שקיבל מהחברה.** ביהמ"ש נימק את קביעתו ע"י פרוט מבחן בן שלושה פרמטרים:

הראשון, **השימוש בנכסי החברה** - המערער השתמש בנכסי החברה לצורך מימון רכישת זכויות חלף שימוש במימון עצמי או חיצוני לחברה. בעת שימוש בנכסי החברה יש לחייב במס את הרווחים המועברים לבעל המניות על פי השלב השני במודל הדו שלבי. דחיית המס המוענקת במודל המיסוי הדו שלבי נועדה לעודד את הותרת הרווחים בידי החברה לשם השימוש העסקי בהם. ברגע שהחברה מחלקת את רווחיה או שבעלי המניות עושים שימוש ברווחיה במישור האישי, אין עוד הצדקה לדחיית המס ויש לחייב את הרווחים במס במסגרת השלב השני של המודל הדו שלבי. לכן, יש לחייב במס את המערער עפ"י סעיף 2(4) לפקודה.

השני, **היתרון הכלכלי** - המערער הפיק יתרון כלכלי כתוצאה מהרכישה העצמית, שכן הוקנו לו זכויות נוספות בחברה שלא היו לו קודם, לרבות שליטה מלאה בחברה. יתרון זה מעיד על כך שהשימוש ברווחים נעשה גם על ידו, ולא רק על ידי בעל המניות המוכר.

השלישי, **העדר כל טעם כלכלי או עסקי מבחינת החברה** - הרכישה העצמית נעשתה לצרכיו של המערער בלבד. לחברה עצמה לא היה כל אינטרס ברכישת המניות. המערער לא רכש את מניות אחיו רק בשל קשיי מימון, אך מבחינת המהות הכלכלית הוא רכש את זכויותיו של אחיו באמצעות שימוש בעודפי החברה.

השופטת מביאה דוגמאות לאינטרסים של חברה לרכוש את מניותיה: "לשם שינוי במבנה ההון של החברה; הדיפת השתלטות עוינת על החברה; העברת מסר מרגיע לציבור המשקיעים לפיו תמחור השוק את מניות החברה נעשה בחסר; הגדלת הרווח למניה והגדלת התשואה להון" וקובעת כי טענת המערער שהרכישה נעשתה בשל קשיי הניהול, משקפת למעשה את האינטרס של המערער ולא של החברה.

<u>סכום הדיבידנד שבו יחויב בעל המניות הנותר יהיה לפי שיעור חלקו בחברה טרם ביצוע העסקה ולא במלוא סכום הרכישה העצמית</u>
עם זאת, ציין בית המשפט, כי פקיד השומה לא ביאר במהלך ההליך המשפטי מדוע יש להעדיף את הגישה השנייה שהוצגה בחוזר, אותה יישם פקיד השומה בשומתו, על פני הגישה הראשונה. ביהמ"ש פסק כי אין סיבה להעדיף את הגישה השנייה על פני הראשונה ולכן אימץ את הגישה הראשונה, לפיה החברה חילקה דיבידנד ע"ס 13.5 מיליון ₪ לשני בעלי מניותיה, למערער ולאחיו ועל כן חלקו של המערער בדיבידנד הינו 6.75 מיליון ₪, ולאחר מכן המערער רכש את מניות אחיו בכספי הדיבידנד שקיבל.

הערעור לגבי עצם מיסויו של המערער בשל הרכישה העצמית נדחה, אך טענתו החלופית של המערער לגבי גובה הסכום שייחשב לדיבידנד בידיו התקבלה.

5. עמדה חייבת בדיווח מס' 42/2017: רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה

על פי סעיף 131ה לפקודה, נדרש דיווח בגין "עמדה חייבת בדיווח" הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, שהינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, וגם יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך 4 שנות מס לכל היותר (לגבי עמדות חייבות בדיווח- **ראה חוזר נפרד בפרק 6 בחוברת זו**).

עמדה מס' 42/2017 שעניינה "רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה" קובעת כדלקמן:

"במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם אם בעלי המניות לא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה.

***הדיווח על עמדה זו יחול רק לגבי בעלי מניות ששיעור החזקתם בחברה עלה** לאחר הרכישה העצמית של המניות.*
*כמו כן, הדיווח לא יחול במקרה שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "**חוק החברות**") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות.*
רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999. "

משמעות העמדה: רכישה עצמית תיחשב לעסקה דו-שלבית הכוללת חלוקת דיבידנד לבעלי המניות.

6. חוזר מס הכנסה מס' 2/2018- רכישה עצמית של מניות בהתאם לחוק החברות

בחוזר מס הכנסה מס' 2/2018 מיום 11 בינואר 2018, הביעה רשות המסים את עמדתה המחמירה בנושא כדלקמן:

רכישה עצמית מכל בעלי המניות באופן יחסי שווה ("רכישה פרו-רטה"):

במקרים בהם נעשתה **רכישה פרו-רטה**, יש לסווג את העסקה כחלוקת דיבידנד, ויחולו ההוראות בדבר ניכוי המס במקור על פי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה כמתחייב. סיווג העסקה כחלוקת דיבידנד ייעשה גם אם הרכישה העצמית נעשית מבעל מניות שהינו תושב חוץ (ממדינת אמנה וממדינה שאינה מדינת אמנה).

רכישה עצמית שאינה מכל בעלי המניות באופן יחסי שווה (להלן-"רכישה שאינה פרו-רטה"):

למעשה בעלי המניות הנותרים עושים שימוש ברווחי החברה על מנת לרכוש את מניות בעלי המניות המוכרים ובכך להעלות את שיעור החזקתם בחברה.

ככלל, ברכישה **שאינה** פרו-רטה, יש לסוג את העסקה כעסקה המורכבת משני שלבים. **הסיווג יתבצע בהתאם לאחת מהגישות הבאות (בשתיהן רואים את בעל המניות הנותר כמי שקיבל דיבידנד):**

גישה 1 (סעיף 3.2.2.1 לחוזר): בשלב ראשון, חולק דיבידנד בסכום כולל לפי סכום הרכישה לכל אחד מבעלי המניות טרם הרכישה לפי חלקו היחסי (גם למוכר). **בשלב שני**, בעלי מניות הנותרים רכשו מבעל המניות היוצא את מניותיו בסכום הדיבידנד שקיבלו (ברוטו). נעיר כי בפס"ד סיידה (ראה בסעיף 4 לעיל), נפסק כי יש לחייב לפי גישה זו.

גישה 2 (סעיף 3.2.2.2 לחוזר): בשלב ראשון, בעלי המניות הנותרים רכשו את מניות בעל המניות המוכר במלוא סכום הרכישה העצמית לפי חלקם היחסי בחברה. **בשלב שני,** העבירו בעלי המניות הרוכשים את המניות לחברה בתמורה לסכום הרכישה - למעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי בעלי המניות הנותרים (לפיכך, בשלב זה מדובר בדיבידנד פרו-רטה).

במקרים בהם בעל המניות מוכר את כל המניות בהן הוא מחזיק, כך שלאחר המכירה אינו מחזיק עוד בזכויות בחברה, **תהיה נטייה לסווג את העסקה בהתאם לחלופה השנייה**, כך שבידי בעל המניות המוכר יקבע רק אירוע של מכירה.

במקרים בהם בעל המניות המוכר, **מוכר חלק ממניותיו**, כך שלאחר מכן הוא נותר בעל מניות בחברה, **או** במקרים בהם ניתן לזהות מעורבות של בעל המניות המוכר באופן ביצוע העסקה **בדומה למקרה ברונובסקי**, **תהיה נטייה לסווג את העסקה לפי הגישה הראשונה**.

על אף האמור לעיל, מקום שמדובר **בחברה ציבורית** הרוכשת את מניותיה בבורסה, בשיעור שאינו מהותי, מפעם לפעם, בהתאם להחלטת החברה, תהיה הנטייה שלא לסווג את העסקה כדיבידנד והיא תסווג בידי המוכר כרווח או כהפסד הון ממכירת נייר ערך (ככול ומדובר בנישום שמכירת ניירות ערך מסווגת אצלו כמכירה במישור ההוני).

רכישה עצמית - סיווג לצורכי מס בידי החברה הרוכשת:

פעולת רכישה עצמית של מניות בידי החברה **אינה אירוע מס**, למעט אם התאגיד הרוכש הינו בגדר "איגוד מקרקעין".

כאשר נמכרות המניות הרדומות על-ידי החברה הרוכשת יחול האמור להלן:

- ככלל, מכירה של מניות רדומות על-ידי החברה תסווג כהנפקת הון ולפיכך, לא תהווה אירוע מס (כללי החשבונאות נוקטים בגישה דומה). בהתאם עלות המניות הרדומות לא תידרש כניכוי או הפסד כלשהו.
- עם זאת, במקרים חריגים בהם מכירת המניות הרדומות נושאות אופי מסחרי, יש לראות במכירה כעסקה פירותית החייבת במס בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה. בחוזר מובאים סממנים להיות העסקה פירותית.

הוראות נוספות:

מחיר מקורי בידי בעל מניות נותר - במקרה של רכישה שאינה פרו-רטה, יש לראות בסכום ההכנסה שחויבה כדיבידנד בידי בעל המניות הנותר כמחיר מקורי של המניות הנרכשות. המחיר המקורי יותר בניכוי בעת מכירת המניות המקוריות המוחזקות בידי בעל המניות באופן יחסי (פרו-רטה). יובהר, כי לעניין חישוב סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה או רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה, יש לראות כאילו נרכשה "שכבה" חדשה של מניות במועד הרכישה העצמית.

חוק עידוד השקעות הון- במידה ולחברה הרוכשת רווחים פטורים ממס ממפעל מאושר, חלופי או מוטב, שבחלוקתם חלות הוראות סעיפים 51(ח) או 51ב לחוק העידוד, יראו אותם כמחולקים לפי הסעיפים האמורים (יובהר - לרבות אם מדובר ברווחים שנצברו טרם תיקון 60 לחוק האמור), והכל בכפוף להוראות חוק עידוד השקעות הון.

רכישה עצמית של מניות הנמצאות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה, מעובדי החברה - לגבי רכישה עצמית של מניות הנמצאות בתוכנית לפי סעיף 102 לפקודה, מעובדי החברה, הרכישה לא תסווג בידי העובדים כדיבידנד, וזאת בשל ההוראות הספציפיות הקבועות בסעיף 102 ותכלית חקיקתו. יובהר בנוסף, כי יכול ורכישה עצמית של המניות מידי העובדים תשלול מהעובד את האפשרות ליהנות משיעור המס המוטב במסלול ההוני.

7. החלטת מיסוי בהסכם מס' 0699/18 - רכישה עצמית של מניות

בהחלטת מיסוי בהסכם מס' 0699/18 של רשות המסים נקבע כדלקמן:

העובדות:

חברה פרטית תושבת ישראל שמלוא הון המניות שלה מוחזק על-ידי חמש חברות, כמפורט להלן:

(1) חברה זרה (**"החברה הזרה"**) - המחזיקה למעלה מ- 50% מהון מניות החברה.

(2) חברה משפחתית, תושבת ישראל (**"החברה המשפחתית"**) - המחזיקה פחות מ- 10% מהון מניות החברה.

(3) חברות א', ב' ו-ג' תושבות ישראל - המחזיקות יחדיו כ-40% מהון מניות החברה.

הון המניות של החברה הזרה מוחזק, בין היתר, על-ידי בת הזוג של בעל המניות בחברה א' (**"בני הזוג"**).

בשנת 2018 הוחלט כי החברה תרכוש את חלקם של החברה הזרה והחברה המשפחתית (להלן: **"רכישה עצמית"** ו-**"בעלי המניות המוכרים"**, בהתאמה) תמורת סכום מסוים (**"סכום הרכישה"**) וכי חברות א', ב' ו-ג' (**"בעלי המניות הנותרים"**) יישארו בעלי המניות היחידים בחברה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

מאחר **ובעלי המניות המוכרים הם אלו שיזמו** והכתיבו את אופן ביצוע העסקה כאמור, ומאחר ובני הזוג ביצעו מכירה חלקית של מניות החברה הנמצאות ברשותם במסגרת עסקת הרכישה העצמית של המניות, יש לסווג את העסקה כעסקה המורכבת משני שלבים בהתאם לגישה הראשונה המופיעה בסעיף 3.2.2.1 לחוזר מ"ה 2/2018 ולא לפי הגישה השנייה בו, באופן הבא:

(1) בשלב הראשון - חלוקת דיבידנד בגובה סכום הרכישה לכלל בעלי המניות בחברה, לפי חלקם טרם הרכישה העצמית של מניות החברה.

(2) בשלב השני - בעלי המניות הנותרים רוכשים מבעלי המניות המוכרים את מניות החברה שבידיהם, בסכום הדיבידנד ברוטו שהתקבל אצלם.

(3) במידה והחברה היא זו שתישא בנטל המס עבור בעלי המניות, יש לגלם את הדיבידנד ברוטו ("**הדיבידנד המגולם**") וייראו את הדיבידנד המגולם כסכום שחולק מהחברה לבעלי המניות בשלב הראשון.

(4) סכום הדיבידנד ברוטו שחויב כהכנסה אצל בעלי המניות הנותרים יצטרף למחיר המקורי של מניות החברה הנמצאות ברשותם. המחיר המקורי יותר בעת מכירת המניות המוחזקות על ידם באופן יחסי. יובהר, לעניין חישוב סכום אינפלציוני, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, או רווחים ראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה, יש לראות כאילו נרכשה "שכבה" חדשה של מניות במועד הרכישה העצמית.

(5) בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה יש להפחית את סכום הרכישות העצמיות שנעשו בתקופת חישוב, בדומה לדיבידנד.

(6) עסקת הרכישה העצמית של מניות החברה אינה מהווה אירוע מס בידי החברה.

8. החלטת מיסוי בהסכם מס' 6853/19 - הפחתת הון באמצעות רכישה עצמית

בהחלטת מיסוי בהסכם מס' 6853/19 של רשות המסים שפורסמה ביוני 2019 נקבע כדלקמן:

בהתאם לעובדות המתוארות, בין השאר, לאור העובדה כי חברת האם מחזיקה במלוא הון המניות של החברה, ובהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 01/2018 בנושא סיווג ההכנסה לצרכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות, הפחתת ההון נשוא הבקשה תסווג כהחזר השקעה בידי חברת האם.

סכום הפחתת ההון שייחשב כהשבה של עלות המניות יהיה הסכום שלגביו הגישה החברה בקשה להפחתת הון לבית המשפט, עד גובה המחיר המקורי של עלות המניות שנרכשות בחזרה ("**סכום ההשבה**").

יתרת הסכום שתתקבל אצל החברה האם, העולה על המחיר המקורי של המניות שנרכשות חזרה, ככל שתהיה, תחשב כולה כרווח במישור ההוני.

ראה סקירה נרחבת של החלטת המיסוי בחוזר נפרד על הפחתת הון בפרק זה של החוברת.

9. עמדה חייבת בדיווח 67/2019 – חלוקת רווחים כלואים

"חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, תחוייב להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו למעט אם הצביעה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לכל פעולה ופעולה שביצעה החברה (הכנסה חייבת כאמור, יכולה לשמש מקור לפעולה אחת פעם אחת):

...

*5) **רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור**; "*

7.4 היבטי מס הכרוכים ברכישה עצמית של אגרות חוב ובהסדרי חוב - סקירת חוזר מס הכנסה מספר 2/2010

1. מבוא

חברות רבות מנצלות את הירידות שחלו בשערי אגרות החוב, שהונפקו על ידן לציבור, לשם רכישת אגרות החוב במחיר הנמוך מסכום ההתחייבות בגינן. חברות אחרות, אשר התקשו לעמוד בתשלומים למחזיקי אגרות החוב במועדם, השיגו הסדרי חוב עם מחזיקי אגרות החוב, הכוללים תנאים שונים, כגון: דחיית מועד הפירעון, פירעון אגרת החוב במחיר הנמוך מגובה ההתחייבות המקורי או פירעון חלקי תמורת מזומן או תמורת מכשיר התחייבותי או הוני אחר. ביום 28 ביולי 2010 פורסם **חוזר מס הכנסה מספר 2/2010** של רשות המסים, הדן בהיבטי המס המתעוררים במקרים אלה, שיסקרו להלן. **יודגש, כי חוזר זה אינו בעל מעמד חוקי מחייב ולפיכך יכול ונישומים יאמצו פרשנות שונה מזו המפורטת בחוזר, בהתבסס על חוות דעת מקצועית.**

נוסיף כי בחודש מאי 2016 פורסם **טופס 924**- "מסלול ירוק" להחלטת מיסוי בעניין הצעת רכש חליפין רכישה עצמית של אגרות חוב הנסחרות בבורסה.

2. רכישה עצמית של אגרות חוב

2.1 היבטי המס במישור החברה הרוכשת

2.1.1 רכישה עצמית על-ידי החברה המנפיקה

כימות ההכנסה - רכישה עצמית של אגרות חוב, **שאינן ניתנות להמרה למניות**[118], על-ידי החברה שהנפיקה אותן, תגרום לסילוק התחייבותה כלפי מחזיקי אגרות החוב ולמחיקת אגרת החוב מהמסחר בבורסה. משמעות הרכישה הינה התעשרות של החברה המנפיקה בגובה ההפרש שבין סכום ההתחייבות למחזיקי אגרות החוב, כפי שהוא רשום בספרי החברה המנפיקה, לבין המחיר ששילמה החברה המנפיקה בפועל בעד רכישת אגרות החוב (קרי, שווי השוק שלהן בבורסה במועד רכישתן).

מקור ההכנסה - ההתעשרות האמורה לעיל של החברה המנפיקה, תתחייב במס בידיה - כברירת מחדל - כהכנסת מימון (פסיבית), בהתאם להוראות סעיף 2(4) לפקודה.[119]

לחלופין **ולבקשת החברה המנפיקה**, תסווג הכנסה זו כהכנסה ממחילת חוב, כדלקמן:

- רכישה עצמית על-ידי החברה המנפיקה של החלק מההתחייבות, **הנובע מהוצאות ריבית וניכיון שניכוין הותר לצורכי מס בידי החברה המנפיקה, אך הן טרם שולמו על ידה למחזיקי אגרות החוב**, תיחשב כהכנסה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)(1) לפקודה[120].

---

[118] ***נושא שלא קיבל ביטוי בחוזר בהקשר זה -*** *בהתאם לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: **"חוק החברות"**) רכישה עצמית של אגרות חוב, **הניתנות להמרה למניות**, על-ידי החברה שהנפיקה אותן, יכולה להתבטל על ידה, ואם היא לא ביטלה אותן - היא תהא רשאית לחזור ולמוכרן או להמירן למניות. מניות שהומרו כאמור תיחשבנה כמניות רדומות כל עוד הן בבעלות החברה המנפיקה והיא לא מכרה אותן לאחר. בחוזר לא צוינו היבטי המס במישור החברה המנפיקה ביחס לרכישה עצמית של אגרות חוב, הניתנות להמרה למניות, בכל אחד מהמקרים דלעיל. אולם, נראה כי במקרה שבו החברה המנפיקה החליטה לבטלן, יחול לגביהן האמור לעיל ביחס לרכישה עצמית של אגרות חוב, שאינן ניתנות להמרה למניות, על-ידי החברה המנפיקה.*

[119] *המשמעות: הכנסה כאמור תהא ניתנת לקיזוז בד"כ רק כנגד הפסדים עסקיים שוטפים.*

[120] *להלן נוסחו של סעיף 3(ב)(1) לפקודה: **"אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה."***

- רכישה עצמית על-ידי החברה המנפיקה של החלק מההתחייבות, אשר נתקבל על-ידי החברה המנפיקה **לשם ייצור הכנסה מעסק על ידה והוא אינו נובע מהוצאות ריבית וניכיון שנדרשו על-ידי החברה המנפיקה לצורכי מס**, תיחשב כהכנסה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה[121] [122] .

נציין, שביום 15 באוגוסט 2017 קבע ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט אלטוביה) בעניין **רוזבאד נכסים (אירופה)** (ע"מ 7678-09-11), כי מקום שקיים הפרש בין הסכום הנקוב באג"ח לבין הסכום ששילמה המנפיקה בפועל בתמורה לאג"ח שנרכש על ידה יש לראות את ההפרש כאילו הוא חלק חוב שנמחל כאמור בסעיף 3(ב)(1) לפקודה. לפיכך, גם לא נדרש ביהמ"ש לדון בחלופות האחרות למיסוי הכנסה זו לפי סעיפים 2(4) או 2(10) לפקודה. ביום 27 באוגוסט 2019 נתן השופט אלטוביה פסיקה דומה בעניין **אוסיף** (ע"מ 37886-07-15).

<u>עיתוי ההכרה בהכנסה</u> - בחוזר נקבע כי ההכנסה, שנבעה לחברה המנפיקה מהרכישה העצמית של אגרות החוב, תוכר במועד הרכישה העצמית, בין משום שבמועד זה סולקה ההתחייבות ובין משום שעל פי סעיף 3(ב)(3)(א) רואים חוב כהכנסה בשנה שבה הוא נמחל.[123]

<u>היבטי מע"מ</u> - בחוזר הובהר כי רכישה עצמית של אגרות חוב הנסחרות בבורסה על-ידי החברה המנפיקה אינה בבחינת "עסקה", כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **"חוק מע"מ"**), החייבת במע"מ. כמו כן, רכישה עצמית כאמור, במחיר הנמוך ממחיר אגרת החוב הרשום בספרי הרוכשת אינה בבחינת "תרומה, תמיכה או סיוע אחר" כמשמעותה בסעיף 12 לחוק מע"מ.

2.1.2 רכישה עצמית על-ידי חברה בת או חברה קשורה

<u>המקרה הרגיל</u> - ברכישה עצמית של אגרות חוב על-ידי חברה בת של החברה המנפיקה ו/או על-ידי חברה הקשורה לה (להלן: **"החברה הקשורה"**), אגרות החוב אינן נמחקות מהמסחר בבורסה. לפיכך, **ככלל**, רכישת אגרות החוב של החברה המנפיקה על-ידי החברה הקשורה לא תהווה אירוע מס במועד הרכישה, ואירוע המס ידחה למועד פירעון אגרות החוב או למועד מכירתן לצדדים שלישיים על-ידי החברה הקשורה. זאת, בין אם מימון הרכישה העצמית נעשה באמצעות הון עצמי קיים של החברה הקשורה ו/או באמצעות מימון זר מצדדים שלישיים ו/או באמצעות מימון מאת החברה המנפיקה (בין על-ידי מתן הלוואה ובין על-ידי השקעה במניות החברה הקשורה על-ידי החברה המנפיקה).

<u>החריג</u> - בהתקיים **<u>כל</u>** התנאים המפורטים להלן, יראו כאילו אחת ממטרותיה העיקריות של הרכישה העצמית באמצעות החברה הקשורה הינה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה בחברה המנפיקה. במצב דברים זה, תסווג מחדש, לצרכי מס, רכישת אגרות החוב על-ידי החברה הקשורה כרכישה עצמית של אגרות החוב על-ידי החברה המנפיקה ויחול לגביה האמור בסעיף 2.1.1 לעיל. להלן התנאים המצטברים:

- החברה הקשורה הינה חברה חדשה שהוקמה לצורך הרכישה או שהינה חברה קיימת ללא פעילות ממשית;

---

[121] *להלן נוסחו של סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה: **"אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, <u>והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד</u>, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פיסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20א ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%."***

[122] *המשמעות: הכנסה כאמור תהא ניתנת לקיזוז כנגד הפסדים עסקיים והפסדי הון, בין אם הם נוצרו בשנת המס שבה נמחל החוב ובין אם הם מועברים משנות מס קודמות, בהתאם להוראות סעיפים 3(ב)(3)(ב) לפקודה ו-3(ב)(3)(ג) לפקודה. לאור נוסחו של סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה, חברה מנפיקה, שאין לה הכנסה מעסק, לא תהא רשאית לסווג את ההכנסה שנבעה לה מהרכישה העצמית של אגרות החוב כהכנסה ממחילת חוב.*
בחוזר לא הובהר האם בחירה בסיווג כהכנסה ממחילת חוב מחייבת פניה לפקיד השומה לשם קבלת אישורו.

[123] *יצוין כי בחוזר לא נכללה התייחסות לדחיית ההכרה בהכנסה כאמור במקרה שבו הוצאות המימון בגין אגרות החוב הוונו על נכס הון, בהתאם להוראות סעיף 17(1) לפקודה או סעיף 18(ד) לפקודה.*

- החברה הקשורה מוחזקת, במישרין או בעקיפין, בידי החברה המנפיקה או בידי קרובה בשיעור של 90% לפחות (**"קרוב"** - כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה[124]);

- החברה הקשורה רוכשת את אגרות החוב באמצעות מימון מהחברה המנפיקה או מקרובה או בערבותם;

- תנאי ההלוואה שניתנו על-ידי החברה המנפיקה או על-ידי קרובה לחברה הרוכשת, לצורך רכישת אגרות החוב, מושפעים מהיחסים המיוחדים הקיימים ביניהן. לעניין זה, יראו הלוואה כאמור, אשר הוצאות הריבית בגינה מקזזות במלואן את הכנסות הריבית בגין אגרות החוב בחברה הרוכשת (לרבות ההכנסה הנובעת מהפחתת הניכיון שנוצר ברכישתן), באופן שבו החברה הרוכשת אינה מכירה בהכנסת ריבית (לרבות הכנסה מהפחתת ניכיון) בשל החזקתה באגרות החוב, כהלוואה המושפעת מיחסים מיוחדים.

נראה כי במסגרת הסיווג מחדש, מן הראוי הוא שהחברה הקשורה לא תתחייב במס בעת מכירה או פדיון של אגרות החוב, שנרכשו על ידה (הדבר לא צוין באופן מפורש בחוזר). כמו כן, בחוזר לא הובהר מה יהא דין ההלוואה שניתנה לחברה הקשורה לשם רכישת אגרות החוב מבחינת מס הכנסה ומע"מ במסגרת הסיווג מחדש.

נציין, שביום 11 באוקטובר 2018 דחה ביהמ"ש המחוזי בת"א בעניין **חכ"ל בניה ופיתוח** (ע"מ 13-09-1742) את ערעורה של חברת בת שמכרה ברווח את האג"ח הנסחר של חברת האם, שטענה כי יש למסות את חברת האם ולא אותה. כמו כן, נדחתה טענתה שהיא וחברת האם עומדות בתנאים שנקבעו בחוזר מ"ה 2/2018.

<u>היבטי מע"מ</u> - לגבי הלוואה שניתנה מאת **החברה המנפיקה** לחברה הקשורה לשם רכישת אגרות החוב, יחול האמור להלן:

- על פי החוזר, כאשר ההלוואה מאת החברה המנפיקה נושאת תשלומי ריבית השווים בסכומם לתשלומי הריבית על אגרת החוב והם משולמים באותם המועדים בהם משולמת הריבית על אגרת החוב (Back to back), כך שבפועל לא נוצר בידי מי מהצדדים רווח בקשר עם ההלוואה (כמפורט במקרה החריג לעיל), אזי ההלוואה לא תחשב לעסקת אשראי החייבת במע"מ, היות שאין המדובר בפעילות עסקית.

- היה והחברה הקשורה, שרכשה את אגרות החוב הנסחרות בבורסה, מכרה אותן ולא פרעה את ההלוואה, תחשב ההלוואה לעסקת אשראי החייבת במע"מ (כפי הנראה, החל ממועד המכירה של אגרות החוב). מחיר העסקה כאמור, יהיה בגובה הריבית והפרשי ההצמדה שנקבעו להלוואה.

- כאשר ההלוואה, שניתנה על-ידי החברה המנפיקה לחברה הקשורה, תהיה בתנאים השונים מתנאי אגרת החוב, כך שיישאר בידי מי מהצדדים רווח, יש לפנות למחלקה המקצועית במע"מ לקבלת הסדר מס פרטני, בהתאם לנסיבות המקרה.

בחוזר לא הובהר אם הלוואה, שניתנה לחברה הקשורה על-ידי קרובה **(שאינו החברה המנפיקה)**, תתחייב במע"מ כעסקת אשראי.

---

[124] *המונח "קרוב" מוגדר בסעיף 88 לפקודה כך:*
""קרוב" - כל אחד מאלה:
(1) ...;
(2) ...;
(3) חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר-בני-אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בו; לענין הגדרה זו, "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה;
(4) נאמן כהגדרתו בסעיף 75ג, לגבי היוצר בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות הדירה וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה;
..."

2.1.3 רכישה עצמית באמצעות שותפות

רכישת אגרות חוב באמצעות שותפות, תיחשב, לצרכי מס, כרכישה עצמית על-ידי החברה המנפיקה עצמה ולפיכך יחול האמור בסעיף 2.1.1 לעיל. בחוזר לא נקבע האם קיימת נפקות לעניין שיעור ההחזקה במישרין של החברה המנפיקה בשותפות ומה יהיו יתר השלכות המס במישור השותפות (למשל, מה יהא דין ההלוואה ששימשה לרכישת אגרות החוב וכיוצא בזה).

2.2 היבטי המס במישור מחזיקי אגרות החוב

ההכנסה שתנבע למחזיקי אגרות החוב ממכירתן לחברה הרוכשת תסווג כהכנסה הונית או פירותית בידיו, בתלות מאפייני המוכר. לזהות הרוכש אין נפקות לעניין זה.

3. הסדרי חוב

החוזר דן רק בהסדרי חוב, שהושגו בהתאם לסעיף 350 לחוק החברות והתקנות שהותקנו מכוחו.

3.1 היבטי המס במישור החברה המנפיקה

פירעון (חלקי או מלא) של אגרות החוב

היבטי מס הכנסה - **ככלל**, פירעון חלקי של אגרות חוב במסגרת הסדר חוב, בנסיבות בהן המחיר המשולם לפירעון איגרת החוב (לרבות פירעון באמצעות הנפקת מניות ו/או אופציות ו/או מכשיר התחייבותי אחר, אשר יוערכו בהתאם לשווי השוק שלהם) נמוך מגובה ההתחייבות, מצמיח לחברה המנפיקה הכנסה בגין מחיקת ההתחייבות לנושים, הכול בהתאם ובדומה לאמור בסעיף 2 לעיל, בשינויים המחויבים.

יחד עם זאת, במקרים בהם החברה המנפיקה מוכיחה כי היא איננה סולבנטית ובידה הסדר נושים מאושר על-ידי בית משפט במסגרת סעיף 350 לחוק החברות והתקנות שהותקנו מכוחו, ניתן לפנות לחטיבה המקצועית ברשות המסים על מנת לבחון הסדר מס באשר לאופן קיזוז ההפסדים הקיימים בחברה המנפיקה כנגד ההכנסה שנוצרה כתוצאה מהסדר החוב, לאופן הפחתת מחירם המקורי של נכסיה ולאופן חיוב יתרת ההכנסה ככל שתהיה. זאת, בהתאם לתנאי הסדר החוב הספציפי והתמורה המשולמת.

היבטי מע"מ - פירעון **מלא** של אגרות חוב הנסחרות בבורסה במסגרת הסדרי חוב לפי סעיף 350 לחוק החברות, אינו מהווה "עסקה", כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מע"מ, החייבת במע"מ, היות ואגרת חוב ממועטת מהגדרת "טובין" שבסעיף האמור. במקרה של פירעון **חלקי** של אגרות החוב במסגרת הסדרי חוב לפי סעיף 350 לחוק החברות, יש לפנות למחלקה המקצועית במע"מ לשם קבלת הסדר מס פרטני בהתאם לנסיבות המקרה.

3.2 היבטי המס במישור מחזיקי אגרות החוב

המיסוי שיחול על מחזיקי אגרות החוב ביחס להסדרי חוב במסגרת סעיף 350 לחוק החברות יהיה בהתאם למהות הסדר החוב, כמפורט להלן:

- תשלום בעד דחיית תשלומי ריבית/קרן, אך ללא פירעון אגרות החוב

במקרים בהם נדחה פירעון הקרן ו/או הריבית, **ללא פירעון אגרות החוב**, **בתמורה** לתשלום מזומן או כל תמורה אחרת (כגון: מכשיר התחייבותי או אופציות/מניות), תיחשב התמורה כהכנסת ריבית בידי מחזיקי אגרות החוב. לא הובהר בחוזר האם הכנסת ריבית זו, כולה או חלקה, תהווה את מחירם המקורי של המכשיר ההתחייבותי/האופציות/המניות, שניתנו למחזיקי אגרות החוב במסגרת התמורה לדחיית התשלומים, וכן האם התמורה הנ"ל תיחשב כהוצאות מימון במישור החברה המנפיקה. כמו כן, בחוזר לא נכללה התייחסות להקטנה או להגדלה של שיעור הריבית הנקובה של אגרות החוב, במסגרת הסדר החוב, ללא פירעון אגרות החוב.

- <u>פירעון (חלקי או מלא) של אגרות החוב</u>

במקרים בהם בוצע פירעון (חלקי או מלא) של אגרות החוב במסגרת הסדר חוב, באמצעות מזומן או כל תמורה אחרת (כגון: מכשיר התחייבותי או אופציות/מניות), תיחשב התמורה שניתנה למחזיקי אגרות החוב, תחילה כהחזר על חשבון הריבית הצבורה ודמי הניכיון (אירוע מס פירותי) ולאחר מכן כהחזר על חשבון הקרן (אירוע מס הוני[125]).

השלכות מס (שאינן משתקפות בחוזר): קרן שלא נפרעה תוכר כהפסד הון בידי מחזיקי אגרות החוב. הריבית ודמי הניכיון ניתנים לקיזוז כנגד הפסד ההון שינבע מפדיון הקרן[126].

במקרים חריגים, ניתן לפנות לחטיבה המקצועית ברשות המסים לשם בחינת ייחוס התמורה לקרן בלבד (אז יוכר רק אירוע מס הוני) וכן לשם בחינת האפשרות של רצף מס במקרים בהם מוחלף מכשיר התחייבותי אחד במכשיר **התחייבותי** אחר, ללא שינוי מהותי בתנאים (במקרה כזה אירוע המס ההוני יידחה למועד מכירת/פדיון המכשיר ההתחייבותי המחליף). המשתמע מהאמור בחוזר הוא שלא יאושר רצף מס אם אגרות החוב יוחלפו במכשיר הוני (מניות/אופציות).

- <u>שינוי מהותי בתנאי אגרות חוב להמרה</u>

במקרים בהם במסגרת הסדר חוב שונה **באופן מהותי** יחס ההמרה של אגרות חוב להמרה, כך שחל ניתוק מתנאי איגרת החוב המקורית, יראו את איגרת החוב המקורית כאילו נמכרה בתמורה לאיגרת החוב החדשה (אירוע מס הוני[127]). בחוזר לא נכללה התייחסות להמרה כפויה למניות.

---

[125] *החלפת נייר ערך (אגרות חוב) בנייר ערך (אופציות/מניות/מכשיר התחייבותי אחר) נחשבת כ"מכירה", כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.*

[126] *ראה תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, מילווה מדינה או יחידה בקרן נאמנות), התשס"ג-2002 וכן סעיף 92(א)(4) לפקודה.*

[127] *החלפת נייר ערך (אגרות חוב) בנייר ערך (אופציות/מניות/מכשיר התחייבותי אחר) נחשבת כ"מכירה", כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה.*

7.5 סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות (הפחתת הון) - סקירת חוזר והחלטת מיסוי של רשות המסים

ביום 11 בינואר 2018 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מס' 1/2018 שכותרתו: סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות. בנספח לחוזר הובאו דוגמאות מספריות להמחשה. בחודש יוני 2019 התפרסמה החלטת מיסוי מס' 6853/19 בנושא הפחתת הון באמצעות רכישה עצמית.

להלן סקירה של עיקרי החוזר:

1. הגדרת המונח דיבידנד לצורכי מס

אין בפקודת מס הכנסה הגדרה לדיבידנד. בהיעדר הגדרה למונח **דיבידנד**, ניתן כאינדיקציה ראשונית לעשות שימוש בהגדרה הקיימת למונח זה במסגרת סעיף 1 לחוק החברות.

ההגדרה בחוק החברות הינה רחבה וכוללת "כל נכס הניתן על-ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה".

הבחינה אם תשלום לבעל מניות יחשב כדיבידנד לצורכי מס הינה בחינה מהותית ולא פורמאלית, וגם אם חלוקה כאמור לא עמדה אחר הפרוצדורה הקבועה בחוק החברות, עדיין יתכן ומדובר בדיבידנד לצורכי מס. כך למשל הלוואה (לרבות שווי הריבית) הניתנת לבעל שליטה, גם לפני חקיקת סעיף 3(ט1) לפקודה, יתכן ותסווג כדיבידנד לצורכי מס, הגם שלפי הדין הכללי אינה כזו.

2. מקור החלוקה של דיבידנד - הבחנה בין דיבידנד לבין הפחתת הון ומבחן הרווח לצורכי מס

סעיף 303 לחוק החברות קובע לגבי חברה שלא מקיימת את מבחן הרווח, כי בית המשפט רשאי לאשר לה לבצע חלוקה שלא מקיימת את מבחן הרווח, ובלבד ששוכנע שמתקיים מבחן יכולת הפירעון. מצבים אלו מכונים "חלוקה באישור בית משפט" או "הפחתת הון". חלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק החברות, וניתן לה אישור בית המשפט בהתאם לסעיף 303 לחוק, מהווה לצרכי מס הפחתת הון, ולא חלוקת דיבידנד.

מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על-ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק וטעונה אישור בית משפט, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל.

חלוקה תחשב כהפחתת הון **רק אם** על פי הדוח הכספי לפיו מתבצעת החלוקה **לא נותרו רווחים לחלוקה או קרנות הון שמקורן ברווח** (כגון הפרשים בני"ע "זמינים למכירה" או הפרשים בשווי ההוגן של רכוש קבוע).

הבחינה אם מדובר בחלוקת רווחים (דיבידנד) או שמדובר בחלוקה שמקורה בהון מניות ופרמיה (הפחתת הון), תעשה בהתאם לרישומים החשבונאים על פי הדוח הכספי הרלבנטי שלפיו מתבצעת החלוקה (בהתאם לסעיף 302 לחוק החברות). כלומר, ככל שלחברה רווחים חשבונאים (ללא קשר למקורם) בדוח הכספי על פיו נבחן "מבחן הרווח" לצורך החלוקה, תחשב החלוקה כחלוקת דיבידנד, **וזאת גם אם אין לה רווחים לצורכי מס** (לרבות חלוקת דיבידנד מזורז על פי סעיף 302).

3. חריגים - מקרים בהם החלוקה תחשב כחלוקת דיבידנד ולא כהפחתת הון

חריגים - למרות האמור לעיל, במקרים הבאים החלוקה תחשב כחלוקת דיבידנד ולא כהפחתת הון (סעיף 3.6 לחוזר):

(1) חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.

(2) חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, שבמהלך שנת המס בה התבצעה החלוקה או בשנה שלאחריה נוצרו לחברה המחלקת רווחים. **לדוגמא**, מקרה בו לאחר החלוקה מומש רווח הון משמעותי ממכירת נכס <u>או</u> מקרה בו במועד החלוקה כבר ידועה לחברה כי נוצר לה רווח שוטף.

(3) חלוקה לפי סעיף 303 לחוק, אשר עולה מהפניה שנשלחה לבית המשפט לאישור החלוקה, כי מדובר בחלוקה מרווח הגלום בנכסי החברה. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערוך ויחול האמור בעמדה חייבת בדיווח 01/2016.

(4) חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות כאשר לחברה הון מניות ופרמיה (או קרנות הון אחרות) שמקורן בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במהלך שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה 2 לפקודה. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערוך.

(5) חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, שמקורה בהון שהונפק בחברה למשקיעים במהלך שנת המס בה התבצעה החלוקה או בשנתיים שקדמו אליה. במקרה זה, יראו חלוקה כחלוקת רווחי שערוך **בידי בעלי המניות שהחזיקו במניות החברה טרם ההנפקה**.

(6) חלוקה שלא מרווח בסכומים העולים על סך הון העצמי כך שנוצר גרעון בהון. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו, כדיבידנד שמקורו ברווחי שערוך.

יובהר, כי אין מדובר ברשימה סגורה של מקרים.

4. סיווג הפחתת הון לצורכי מס בידי בעלי המניות

ככלל, סכומים שהתקבלו בידי בעלי המניות במסגרת חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות שסווגו כהפחתת הון, יסווגו לצורכי מס כאירוע במישור ההוני שמשמעותו השבת כספים שהושקעו על-ידיו בחברה, וזאת בדומה להשבת כספים שהושקעו על-ידיו בתמורה להנפקת "שטרי הון".

סיווג כהשבת השקעה יחול גם במקרה ובעל המניות רכש את ההשקעה מבעל מניות אחר, אשר הוא שהשקיע את הכספים בחברה. לא ניתן להכיר בהפסד הון בשל הפחתת הון, מאחר ואין מדובר במכירת המניות בפועל.

בנספח לחוזר הובאו דוגמאות מספריות להמחשה.

5. הפחתת הון באמצעות רכישה עצמית - החלטת מיסוי בהסכם מס' 6853/19

בחודש יוני 2019 התפרסמה החלטת מיסוי בהסכם מס' 6853/19 של רשות המסים. להלן עיקרי החלטת המיסוי:

העובדות: חברה פרטית, תושבת ישראל, לאחר שמונה שנים ללא פעילות שלאחרונה חידשה פעילותה, עם הפסדים צבורים ("**החברה**"). מלוא הון המניות של החברה מוחזק על-ידי חברה זרה ("**חברת האם**"). על פי דוחות כספיים מבוקרים של החברה, הרלוונטיים למועד הבקשה, ההון העצמי כולל הון מניות ויתרת עודפים שלילית (הפסדים צבורים), ואינו כולל קרנות הון ופרמיה על מניות. כמו כן, החברה מחזיקה בנכסים פיננסיים שוטפים בלבד.

החברה הגישה בקשה לפי הוראות סעיף 303 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 ("**חוק החברות**") לבית המשפט, לביצוע חלוקה שלא מקיימת את "מבחן הרווח" כמשמעותו בסעיף 302 לחוק החברות ("**הפחתת הון**"). על פי האמור בבקשת החברה, ברשותה מספיק מזומנים כדי לבצע את הפחתת ההון. בנוסף, מאחר ובחברה אין כל פרמיה על מניות, הפחתת ההון תתבצע בדרך של רכישה עצמית של מניותיה. בית המשפט אישר את הפחתת ההון המבוקשת על-ידי החברה.

בהתאם לעובדות ועל פי הצהרת החברה:

(1) הפחתת ההון אינה חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.

(2) אין מקורם של הכספים ששימשו להפחתת הון בהנפקת הון שהתבצעה בשנתיים שקדמו להפחתת ההון, ואין מקורם של הכספים ששימשו להפחתת הון בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במסגרת שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה.

(3) הפחתת ההון איננה מרווח הגלום בנכסי החברה וכי תוצאות הפעילות של השנה בה מבוצעת החלוקה עדיין לא ידועות בפניה. ככל שבשנת המס בה תתבצע החלוקה או בשנת המס שלאחריה ייווצרו בחברה רווחים שוטפים, החברה תחלק רווחים אלו במהלך הרבעון הראשון של השנה העוקבת לשנה בה הם נצברו. ככל שבשנת המס בה תתבצע החלוקה או בשנת המס שלאחריה ייווצרו בחברה רווחי שערוך, יראו ברווחים אלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערוך ויחול האמור בעמדה חייבת בדיווח 01/16.

החלטת המיסוי ותנאיה:

בהתאם לעובדות המתוארות, בין השאר, לאור העובדה כי חברת האם מחזיקה במלוא הון המניות של החברה, ובהתאם להוראות חוזר מס הכנסה 01/2018 בנושא סיווג ההכנסה לצרכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות, הפחתת ההון נשוא הבקשה תסווג כהחזר השקעה בידי חברת האם.

סכום הפחתת ההון שייחשב כהשבה של עלות המניות יהיה הסכום שלגביו הגישה החברה בקשה להפחתת הון לבית המשפט, עד גובה המחיר המקורי של עלות המניות שנרכשות בחזרה ("**סכום ההשבה**").

יתרת הסכום שתתקבל אצל החברה האם, העולה על המחיר המקורי של המניות שנרכשות חזרה, ככל שתהיה, תחשב כולה כרווח במישור ההוני.

7.6 מכירת זכויות בתאגיד הכוללות תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים - עמדת רשות המסים

רשות המסים פרסמה ביום 31 בדצמבר 2018 את חוזר מס הכנסה 19/2018 בנושא עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים. בחוזר נעשתה הבחנה בין מקרים בהם **התמורה העתידית ידועה** לבין מקרים בהם התמורה מותנית בביצועים עתידיים של התאגיד הנמכר ו/או מותני אירועים עתידיים אשר לא ניתן לדעת אם יתרחשו בפועל (**"תמורה מותנית"**).

סעיף 2 לחוזר- עסקה שגלומות בה שתי עסקאות (מכר+ אשראי). במקרה שניתן ללמוד מתנאי העסקה (בין היתר, באמצעות הטיפול החשבונאי) כי גלומות בה שתי עסקאות (מכר+ אשראי), הסכום המהוון ייחשב לתמורה וההפרש ייחשב להכנסות מימון.

סעיף 3 לחוזר- עסקאות בהן נקבעה תמורה עתידית ידועה, אך תשלומה הופקד בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים, אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה העסקה. התמורה לצרכי מס תכלול גם את הסכומים שהופקדו בנאמנות. ריבית והפרשי הצמדה בגין הסכומים שהופקדו בנאמנות יסווגו בידי המוכר כהכנסות מימון. יחד עם זאת, רשאי המוכר לפנות לפקיד השומה לבקש להקפיא את תשלום המס עד למועד העברת התמורה מהנאמנות אליו. במהלך תקופת הדחייה יישא חוב המס הפרשי הצמדה וריבית. אישור הבקשה נתון לשיקול דעתו של פקיד השומה. ככל שבמועד העברת התמורה מהנאמנות למוכר יתברר כי התמורה ששולמה בפועל שונה מזו שדווחה, יוגש על-ידי הנישום דיווח מתוקן.

סעיף 4 לחוזר- תמורה הנקובה במט"ח. ככלל, כאשר התמורה המותנית משולמת במט"ח, התמורה תתורגם לפי שער המט"ח ביום המכירה. ואולם, קיימת לנישום אפשרות לבחור באמצעות הגשת בקשה מראש כי שער החליפין שייקבע לצורך קבלת התמורה יהיה השער במועד קבלת התמורה ולא במועד מכירת המניות. במקרה שכזה, במועד קבלת התמורה העתידית יוגש דיווח מתוקן לרווח ההון.

סעיף 5 לחוזר- תמורה מותנית. לאור הקושי לאמוד את סכומי התמורות בגין עסקה עם תמורות מותנות (כגון גידול מעל היקף מכירות מסוים או קבלת אישור FDA), תתאפשר למוכר הזכויות, במקרים מסוימים, כמפורט בסעיף 5.5 לחוזר, לשלם את סכומי המס במועדי קבלת התקבולים לידיו, זאת למרות שמועד העסקה ושיעור המס ייקבע על פי מועד עסקת מכירת הזכויות (**"מסלול דיווח חלופי"**). דיווח בהתאם לעקרונות שנקבעו במסלול דיווח חלופי הוא על פי בחירת הנישום, ובכפוף לחתימת הסדר מול פקיד השומה, וזאת חלף הדיווח הרגיל כברירת מחדל. **בחוזר מובאת דוגמה ליישום הדיווח.**

מקרים שלא ייחשבו לעסקאות עם מנגנון תמורה מותנית: החוזר מבהיר כי המקרים המפורטים להלן, לא ייחשבו לעסקאות בהן משולב מנגנון תמורה מותנית, ולפיכך ההוראות המתייחסות לאופן הדיווח למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורה מותנית לא יחולו עליהן:

- עסקאות בהן תשלום התמורה, כולה או חלקה, נדחה עד לקבלת אישורי רגולטור לעצם ביצוע העסקה (כגון - הרשות להגבלים עסקיים, בנק ישראל, וכדומה).
- חלק מהתמורה אשר העברתו מותנית בהתקיימותו של תנאי שהסבירות להתממשותו הינה קרובה לוודאי.
- תמורה בסכום קבוע שנקבע מראש, ואשר תשלומה צפוי ואינו מותנה בדבר, ואולם טרם נקבע עיתוי ביצוע התשלום בפועל.
- תמורה המתקבלת בשווה כסף (כגון נכס בלתי מוחשי או זכויות בתאגיד), גם כשקיים קושי לאמוד את שווי הנכסים שהתקבלו.
- עסקאות בהן סכום התמורה ניתן לאומדן מהימן במועד המכירה, ואולם טרם ניתן להצביע על סכום התמורה המדויק.
- עסקאות בהן נקבע כי סכומי תמורה נקובים (תמורות ודאיות) יופקדו בנאמנות עד להבטחת קיום מצגים אשר בהסתמך על התקיימותם נחתמה עסקה.

בחוזר נקבעו הנחיות מפורטות לניכוי המס במקור בעסקאות ללא נאמן משלם או באמצעות נאמן משלם.
האמור בחוזר אינו מתייחס לעניין עסקאות למכירת זכויות באיגוד מקרקעין או לעניין מכירת זכויות בתאגיד אשר הוקצו לעובדים ונושאי משרה.

7.7 סיווג לצורכי מס של מניות בכורה - עמדת רשות המיסים

ביום 24 ביולי 2019 פרסמה רשות המסים את עמדתה לגבי הסיווג לצרכי מס של מניות בכורה בחוזר מס הכנסה 1/2019. להלן סקירה של עיקרי החוזר.

לפי סעיף 46ב לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, חברות ציבוריות רשאיות להנפיק מניות בכורה אשר מקנות זכות עדיפה בדיבידנדים אך אינן מקנות זכויות הצבעה בחברה.
בחברות פרטיות לעומת זאת, יכול ומניות הבכורה יקנו גם זכויות הצבעה מיוחדות.

למניות בכורה עשויים להיווסף מספר זכויות נוספות כגון:

(1) דיבידנד בכורה בשיעור קבוע מהערך הנקוב של מניית הבכורה.

(2) דיבידנד צובר בשיעור שנקבע, שאם לא שולם במועד, ייצבר ויחולק במועד חלוקת הדיבידנד בפועל.

(3) השתתפות ברווחים מעבר לזכאות לדיבידנד הבכורה.

(4) זכות לפדיון תמורת ערכן הנקוב.

(5) זכות המרה למניות רגילות על פי שער המרה שנקבע מראש כאשר זכות ההמרה יכולה להיות בידי המנפיק או המחזיק.

טיפול חשבונאי: בהתאם לכללי חשבונאות, מניות בכורה עשויות להיות מסווגות אצל המנפיק כהון עצמי, התחייבות פיננסית או כמכשיר מורכב, כאשר אופן הסיווג תלוי בתנאים הנוספים שנקבעו בהנפקת מניות הבכורה.

תקן IAS32 שנקבע במסגרת ה-IFRS קובע את אופן סיווג המכשיר לצרכי חשבונאות. התקן קובע כי מהותו של המכשיר ולא צורתו המשפטית היא שתקבע את סיווגו.

אופן הסיווג של מניות בכורה כהתחייבות פיננסית, כהון עצמי או כמכשיר מורכב, תלוי בין השאר בשליטה של החברה בהתרחשות או באי ההתרחשות של אירועים מסוימים. למשל, אם האירועים או הנסיבות אשר מאפשרים פדיון של מניות הבכורה הם בשליטת החברה, מניות הבכורה יסווגו כמכשיר הוני. לעומת זאת, אם האירועים או הנסיבות אשר מאפשרים פדיון של מניות הבכורה אינם בשליטת החברה, מניות הבכורה יסווגו כמכשיר התחייבותי.

ככל שחלה מחויבות לשלם תשלומים כלשהם שאינם בשליטת החברה במהלך חיי מניות הבכורה, כגון מחויבות לחלק דיבידנדים, מניות הבכורה יהוו מכשיר פיננסי מורכב, הכולל רכיב של התחייבות (בגין המחויבות לשלם דיבידנדים) ורכיב של הון.

חוק החברות: סעיף 312 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 קובע כי חברה רשאית להנפיק ניירות ערך ניתנים לפדיון, שלא יחשבו חלק מהונה העצמי של החברה, ואשר לא ידרשו בחלוקתם לעמוד במבחני חלוקה.
על מנת לקבוע אם ניירות ערך מסוימים נחשבים חלק מההון העצמי ואם לאו, יש להתחקות אחר כללי חשבונאות.

סיווג מניות בכורה לצרכי מס - כללי:
בהתאם לעקרונות היסוד בדיני המס, מיסוי הכנסה נעשה על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית.

עקרון פרשני נוסף קובע כי הגם שככלל ניתן להיעזר בכללי חשבונאות כדי לעמוד על משמעות מונחים שלא הוגדרו בפקודה, הרי שמקום בו כללי החשבונאות לא עולים בקנה אחד עם תכלית חקיקת המס והמדיניות שהמחוקק ביקש לקדם, יש לפרש את הוראות המס תוך סטייה מכללי חשבונאות מקובלים.

בצורתן הפורמלית, מניות בכורה מוצגות כמניות המחלקות דיבידנד. יחד עם זאת, מניות בכורה עשויות לכלול תנאים המאפיינים מכשיר חוב.

אי לכך סיווג מניות בכורה והכנסות המשולמות בגינן, ייבחן על פי תוכנן הכלכלי ועל פי מהותן האמיתי של מניות הבכורה, בהתאם לכללים שיפורטו להלן:

מיסוי מניות בכורה וסיווגן לצרכי מס:

(1) ככלל מניות הבכורה יסווגו לצרכי מס כהון מניות, דיבידנד בכורה יסווג כדיבידנד בידי המחזיק ולא תותר הוצאה בחברה.

(2) ככל ומניית בכורה לא מקנה זכויות הצבעה, הן יסווגו כהתחייבות פיננסית על פי כללי חשבונאות וכן בכפוף לכך שדיבידנד הבכורה נקבע בשיעור קבוע מהערך הנקוב של מניות הבכורה, אזי מניית הבכורה תסווג כהתחייבות גם לצרכי מס. ככל ומניית הבכורה מסווגת כהתחייבות פיננסית אך אינה כוללת דיבידנד בשיעור קבוע יש לפנות למחלקה המקצועית ברשות המיסים.

(3) לעניין זה יובהר, כי אם האירועים או הנסיבות, אשר מאפשרים פדיון של מניות הבכורה ו/או תשלום דיבידנד הבכורה הם בשליטת החברה מניות הבכורה תסווגנה כהון על כל המשתמע מכך.

(4) במקרים בהם מניית הבכורה תסווג כהתחייבות פיננסית הרי ש"דיבידנד הבכורה", יסווג כהכנסת ריבית בידי המקבל לכל דבר ועניין, והחלוקה תותר כהוצאה לצרכי מס בחברה בהתאם לכללים החלים על פי דיני המיסים לניכוי הוצאות ריבית.

(5) לשם המחשת הדברים, יתואר להלן הסיווג לצרכי מס של מניות הבכורה בכל אחד מהמקרים הבאים:

(א) מניית בכורה הכוללת חובת פדיון של המנפיק או מקנות למחזיק זכות לדרוש מהמנפיק לפדות את המניות בעתיד יסווגו כהתחייבות לצרכי מס ככל והן לא כוללות זכויות נוספות מלבד זכות הפדיון. יובהר כי אם בנוסף לזכות הפדיון, ישנה זכאות גם לדיבידנד בשיעור קבוע מהערך הנקוב, האמור לא ישנה את סיווג המכשיר כהתחייבות לצרכי מס.

(ב) מניות בכורה שאינן ניתנות לפדיון יסווגו כהון עצמי בחברה המנפיקה, גם אם על פי כללי חשבונאות מדובר בהתחייבות פיננסית.

(ג) מניית בכורה לא צוברת המחייבת פדיון במזומן תוך חמש שנים, שהדיבידנדים בגינה מחולקים (אם בכלל) לפי שיקול דעתה של הישות המנפיקה לפני מועד הפדיון - מניות בכורה כאמור יסווגו במלואן לצרכי מס כהון עצמי בחברה המנפיקה, ודיבידנדים בגינם לא יותרו כהוצאה.

(6) אין באמור בחוזר זה כדי לקבוע דבר לגבי מקרים בהם מניית הבכורה תחשב או לא תחשב כ"מניה" לעניין סעיף 102 לפקודה.

הערה- חשוב להכיר את עמדת הרשות כפי שפורסמה, אך יש עם זאת להבין, שבכל מקרה בו קיימת סתירה בין החשבונאות לטיפול המיסוי שנקבע על-ידי רשות המיסים בחוזר, צריך לבחון האם ניתן לתמוך מיסויית בעמדה אחרת והאם ניתן להשיג את המטרה המתבקשת על-ידי מכשיר כלכלי אחר שייתן את הפתרון המיטבי לסיטואציה.

7.8 סיווג תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשירים הוניים לעובדי חברת הבת- עמדת רשות המסים

חוזר מס הכנסה מס' 1/2021 של רשות המסים דן בתשלום לחברת אם בגין הענקת מכשיריה ההוניים לעובדי החברה הבת (הסכמי recharge) אגב עסקה בין-לאומית, בהתאם לסעיף 85א לפקודה, כאשר ההוצאה בגין הענקת המכשיר ההוני נכללה בבסיס העלות לצרכי ההתחשבנות בין הצדדים הקשורים. במסגרת החוזר, רשות המיסים מגדירה תחת אילו תנאים יסווג התשלום מהחברה המעסיקה לחברה המקצה כהחזר (שיפוי) או כדיבידנד (או הפחתת הון, בהתאם לעניין).

בפסק הדין של בית המשפט העליון בנוגע לחברות קונטירה ופיניסיאר (ע"א 943/16) נקבע כי היה על החברה לכלול את הוצאות האופציות לעובדים בבסיס העלות לצורך חישוב התשלום הבין חברתי תחת מודל קוסט פלוס.

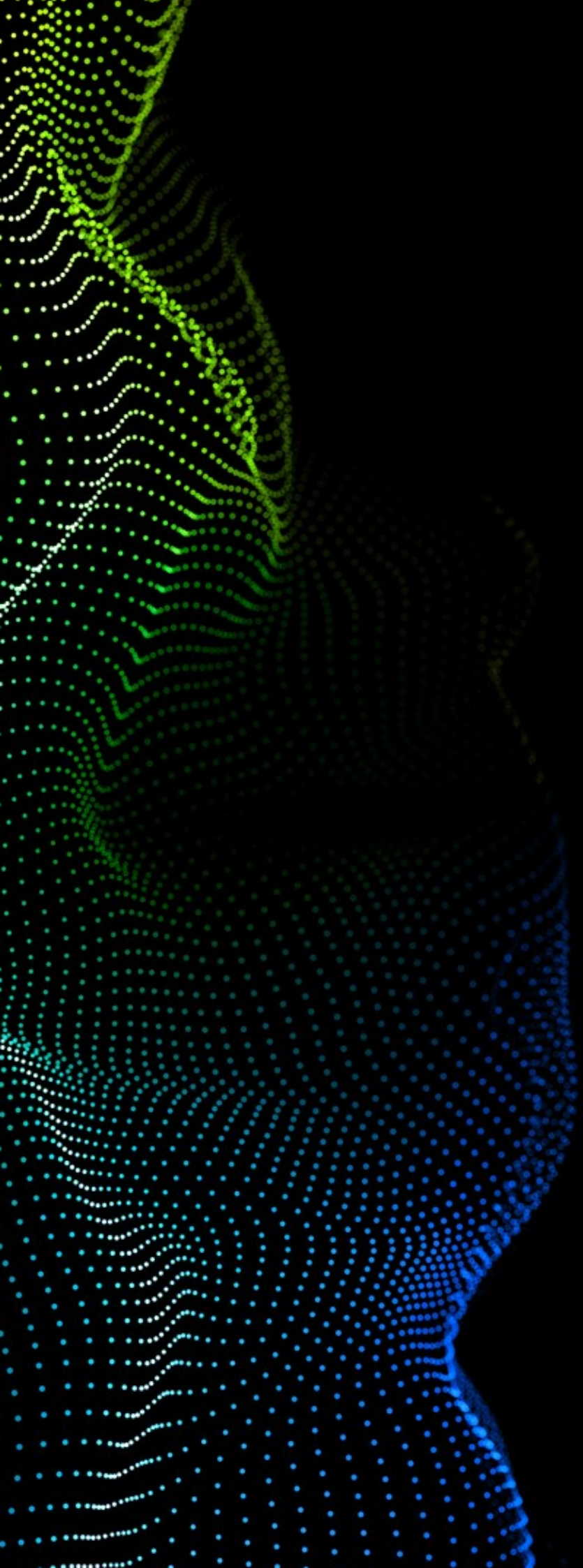
בהמשך לכך, נקבעה עמדה חייבת לדיווח 70/2019, בנוגע לתשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית ("**העמדה**"), הקובעת כך:
"תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד הענקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון בהתאם לכללים הקבועים בחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות") לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם.
לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2."

כאמור, מטרת החוזר הינה להבהיר את עמדת רשות המיסים בסוגית סיווג התשלום לחברה המקצה את המכשיר ההוני, וכן ביחס לתכולת העמדה לעיל.

על פי החוזר, על מנת שתשלום לחברה המקצה יחשב כהחזר (שיפוי) בגין הוצאות שכר העבודה בהן נשאה ולא כדיבידנד, עליו לעמוד בכל התנאים הבאים:
(1) התשלום לחברה המקצה יהיה רק בגין אופציות או מניות שהבשילו;
(2) התשלום לחברה המקצה בגין מכשיר הוני שהבשיל הינו בהתאם לשווי שנקבע לו ברישום ההוצאה בדוחות הכספיים, כל זאת בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים;
(3) התשלום לחברה המקצה יהיה מכוח הסכם Recharge שנחתם טרם מתן המכשירים ההוניים;
(4) כל הוצאה בגין הענקת המכשיר ההוני נכללה בבסיס העלות.

ככל והתשלום בגין הקצאת מכשירים הוניים עומד בכלל ההוראות והתנאים הקבועים בחוזר זה, הם יהוו שיפוי בגין השתתפות בהוצאות שכר העבודה ולא דיבידנד, וככאלו יהיו פטורים גם מדיווח על העמדה. עם זאת, במידה והתשלום חורג מן התנאים לעיל, יסווג הוא כדיבידנד (או הפחתת הון, בהתאם לאמור בחוזר מ"ה 1/2018) וינוכה בגינו מס.

לאור האמור, על חברות בקבוצה אשר משלמות לחברה קשורה בגין מכשירים הוניים אשר הוענקו לעובדיה כדוגמת נושא חוזר זה, לבחון האם הטבות אלה עומדות בהגדרות לעיל ובהתאם, מסווגות כהוצאה או דיבידנד.



פרק 08

מס ערך מוסף

פרק 8 - מס ערך מוסף

8.1 חובת דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים- מע"מ ומכס 209

8.2 נוהל תיקון חשבונית וטיפול בחובות אבודים 216

8.3 חובת הגשת דו"ח שנתי של עוסק הרשום באיחוד עוסקים 221

8.4 מע"מ - הגשת דוח מפורט, דיווח מקוון והקצאת מספרי חשבוניות מס 223

8.5 מע"מ - דיווח על בסיס מזומן, המועד להוצאת חשבונית, חובת ציון מספר רישום של קונה על גבי חשבונית מס 226

8.6 מע"מ- לקט הודעות והחלטות מיסוי שפורסמו בשנה החולפת על-ידי רשות המסים 229

8.1 חובת דיווח על נקיטת עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים- מע"מ ומכס

א. רקע

בספר החוקים 2513 מיום 9 בדצמבר 2015 פורסם חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (להלן: "**התיקון**"), שבמסגרתו נקבעה, בין היתר, חובת דיווח על עמדה הסותרת עמדה של רשות המסים.

עוד קבע החוק, כי על רשות המסים לפרסם עמדותיה באתר האינטרנט שלה. פקודת מס הכנסה[128], חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ופקודת המכס תוקנו בהתאם בעקבות כך.

לעניין מע"מ ומכס, עמדה חייבת בדיווח היא עמדה אשר עומדת בניגוד לעמדות שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס החולפת ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר.

על אדם הנוקט עמדה החייבת בדיווח בנושאי מע"מ או מכס לדווח על כך, בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה חייבת בדיווח. קרי, חובת הדיווח היא עד ה-1 במרץ לגבי השנה החולפת. תוקף התיקון הינו לגבי דיווח שיש להגישו מיום 1 בפברואר 2016 ואילך.

ואולם, לגבי כל אחת מהשנים מאז נכנס התיקון לתוקף, מועד הדיווח נדחה. לגבי **עמדות שננקטו בשנת המס 2019**, פורסמה ביום 27.2.2020 הודעה על דחיית המועד האחרון לדיווח למועד המוקדם מבין:

(א) 1 בספטמבר 2020.
(ב) מועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2019 למס הכנסה.

ביום 26 בדצמבר 2016 פרסמה רשות המיסים את עמדותיה החייבות בדיווח בגין שנת 2016 ואילך. זאת בהתאם להוראת סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**" או "**החוק**") ובהתאם להוראות סעיף 231ה לפקודת המכס (להלן: "**פקודת המכס**" או "**הפקודה**"), שעניינם "נקיטת עמדה חייבת בדיווח". הרשימה כללה 11 עמדות החייבות בדיווח בנושא מע"מ, ו-16 עמדות לעניין מכס (וכן 31 עמדות בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי).

ביום 30 בינואר 2017 פורסמה הבהרה לעמדת מע"מ 02/2016 (ראה פירוט בהמשך).

ביום 31 בדצמבר 2017 פורסמה רשימת העמדות החייבות בדיווח **לגבי שנת 2017** בנושא מס ערך מוסף (2 עמדות, שלגבי אחת מהן רשות המסים חזרה בה מעמדתה- ראה בהמשך) ובנושאי מכס (3 עמדות).

לגבי השנים 2018-2020 לא פורסמו עמדות חדשות בנושאי מע"מ, ולכן יש לדווח לגבי השנים הנ"ל על כלל העמדות שפורסמו כבר בשנים קודמות. הדיווח יוגש **באופן מקוון** באמצעות טופס מע"מ/1346 או טופס מכס/1346.
לגבי נושא מכס לא פורסמו עמדות חדשות בשנים 2018-2019 ואולם בשנת 2020 פורסמה עמדה מס' 20/2020.

יודגש כי העמדות המתפרסמות מידי שנה, <u>מתווספות</u> לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנים הקודמות ולא מחליפות אותן.

לרשימת עמדות בנושא מע"מ לשנת המס 2020 - לחצו כאן

לרשימת עמדות בנושא מכס לשנת המס 2020 - לחצו כאן

בעת כתיבת חוברת זו טרם פורסמו העמדות שיחולו לגבי שנת 2021 (בנוסף לעמדות שפורסמו בשנים קודמות).

---

[128] לעניין חובת הדיווח לעניין מס הכנסה-ראה חוזר נפרד בפרק 6 לחוברת זו.

בהודעת רשות המסים נאמר כי, "למען הסר ספק יצוין, כי על פי הוראת סעיף 67ד לחוק מע"מ על עוסק הנוקט עמדה החייבת בדיווח לדווח על כך אף אם לא כלל בדוח התקופתי את הפעולה החייבת בדיווח כאמור.
כמו כן יובהר, כי יש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס של השנה החולפת ואשר יתרון המס הנובע ממנו הינו כאמור בסעיף 67 ד לחוק אף אם העסקה החלה לפני שנת המס החולפת".

האמור אינו חל על: עוסק שמחזור עסקאותיו קטן מ-3 מיליון ש"ח בשנה, על חבר בני אדם שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים (מלכ"ר), על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

להלן, נתייחס להוראות חוק מע"מ ופקודת המכס לגבי חובת הדיווח ונביא את תמצית רשימת העמדות שהתפרסמה, על-ידי רשות המיסים, בנושא מע"מ ומכס.

התמצית של העמדות מובאת לנוחיותכם בלבד ועל מנת לבחון, האם מדובר "בעמדה חייבת בדיווח" חובה לבחון את העמדה המלאה כפי שפורסמה על-ידי רשות המסים ואין להסתמך על התמצית בלבד.

ב. הוראת סעיף 67ד לחוק מע"מ

הוראת סעיף 67ד לחוק קובעת כי עמדה חייבת בדיווח הינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת (גם אם העסקה החלה לפני תום שנת המס החולפת) **ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון שקלים חדשים בשנה או על 5 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנים לכל היותר**.

"יתרון מס"- לרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או הימנעות ממס;
(2) החזר של מס;
(3) דחייה של מועד תשלום המס;

בהתאם לכך, נקבע בסעיף 67ד(ג) כי אדם הנוקט עמדה החייבת בדיווח, ידווח על כך בטופס שיקבע המנהל (טופס מע"מ/1346), בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים. בנוסף נקבע, כי הדיווח יעשה באופן מקוון.

כמו כן, נקבע בחוק, כי רשות המיסים תפרסם את עמדותיה במקום נפרד באתר האינטרנט אשר היא מפעילה. רשות המיסים מוגבלת לכ-25 עמדות אשר היא יכולה לפרסם בשנה.

ג. תקציר העמדות בנושא מע"מ לשנת 2016 ואילך

עמדה מס' 01/2016- ניכוי מס תשומות בידי חברת החזקות
חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:

- בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
- בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס החברה זכאית לנכות עד 66% ממס התשומות.
- בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.

חברה שיש לה בנוסף עסקאות חייבות במע"מ ומנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר, תדווח על כך לשם בחינת שיעור הניכוי לו היא זכאית.

עמדה מס' 02/2016- יבוא שירותים מחו"ל

שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לצריכה בישראל או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל. בהתאם לתקנה 6ד לתקנות מע"מ חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה.

יצוין, כי ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות, יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר בהתאם להוראות סעיפים 38 ו-41 לחוק. שירות שיובא לצריכה באזור סחר חופשי אילת לא יותר בניכוי.

ביום 30 בינואר 2017 פורסמה הבהרה לעמדת מע"מ 02/2016. על פי ההבהרה, נוכח העובדה כי במקרים רבים יבוא כאמור נעשה על-ידי עוסקים הרשאים על פי דין לנכות כמס תשומות את המע"מ החל בשל היבוא כאמור, כך שבסופו של דבר אין תוצאת מס אפקטיבית, הוחלט, כי לגבי אותם עוסקים, החובה לדווח על נקיטת העמדה תחול לגבי יבוא שירותים שייעשה החל מיום 1 בינואר 2017.

עמדה מס' 03/2016- אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם

השכרת נכס לחבר בני אדם אינה בבחינת השכרה למגורים. לפיכך, השכרה לחבר בני אדם אינה חוסה תחת הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(1) לחוק אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.

עמדה מס' 04/2016- איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים על-ידי חברה והשכרתה למגורים

עסקת השכרת דירת מגורים הינה עסקה הפטורה ממע"מ על-פי סעיף 31(1) לחוק. לפיכך, חברה שהיא עוסק אינה רשאית לנכות את מס התשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמאית שהוציאה בשל רכישת הדירה.

עמדה מס' 05/2016- שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ

בהתאם לסעיף 30(א)(5) על שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס בישראל חל מע"מ בשיעור אפס ככל שהתמורה כלולה בערך הטובין לצורכי המכס. כמו כן, בהתאם לסעיף 30(א)(6) חל מע"מ בשיעור אפס על שינוע הטובין ככל שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין לצורכי המכס. אולם, אם הטובין המיובאים פטורים ממע"מ על השירות יחול מע"מ בשיעור מלא.

עמדה מס' 06/2016- החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת ההתקשרות

תקבול המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות הינו תמורה עבור עסקה ומשכך חב במע"מ.

עמדה מס' 07/2016- החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת ההתקשרות לפני תום המועד המוסכם

במקרים בהם בחוזה התקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה וכי במידה ותיפסק ההתקשרות בטרם עת ישיב הלקוח את סכום ההנחה שקיבל, סכום ההנחה המושב חייב במע"מ.

עמדה מס' 08/2016- אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס

הפטור על פי סעיף 31(4) לחוק לא יחול מקום בו עוסק ניכה את מס התשומות בעת רכישת הנכס, גם אם לא היה רשאי לעשות כן על פי דין, אלא אם השיב את מס התשומות שניכה בתוך חמש שנים.

עמדה מס' 09/2016- אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יובא על-ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס

מכירת נכס, שנרכש או יובא על-ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה פטורה, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 31(4) לחוק.

עמדה מס' 10/2016- אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס במסגרת עסקה של מתן שירות

במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, לא חל הפטור ממע"מ על פי סעיף 31(4) ומלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס במנותק מעסקת השירות תהא פטורה ממע"מ על פי הסעיף האמור.

עמדה מס' 11/2016- החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום

סכום שגובה עוסק כהוצאת אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית המשפט או לשכת ההוצאה לפועל, מהווה חלק ממחיר העסקה על פי סעיף 7(2) לחוק ואי לכך חב במע"מ בידי העוסק. הוראה זו חלה גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור נגבה על-ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו.

ד. תקציר העמדות בנושא מע"מ שנוספו לגבי שנת 2017 ואילך

עמדה מס' 12/2017 - פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון (**בוטלה חובת הדיווח על עמדה זו**)

יחיד או חבר בני אדם, שפעילותם ברובה המכריע הינה קניה ומכירה של ניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים, ואשר הינה בעלת מאפיינים עסקיים על פי המבחנים שפורטו בעמדה (המבחנים מפורטים בחוזר המלא), יירשמו כמוסד כספי על פי סעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977.

ואולם, ביום 20 בספטמבר 2018 הודיעה רשות המסים על **ביטול חובת הדיווח על עמדה זו החל מדוחות המס לשנת 2017 ואילך**.

עמדה מס' 13/2017 - גמול שנקבע כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית

על בא כוח המייצג בתובענה ייצוגית להוציא חשבונית מס בשל מתן השירותים המשפטיים לחברי הקבוצה שבשמה מנוהלת התובענה הייצוגית ולא לנתבע שנפסק כי ישלם את שכר הטרחה.

ה. מכס- הוראת סעיף 231ה לפקודת המכס

הוראת סעיף 231ה לפקודה, בדומה להוראת סעיף 67ד לחוק מע"מ, קובעת בסעיף קטן (א) כי עמדה חייבת בדיווח הינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת (גם אם העסקה החלה לפני תום שנת המס החולפת) ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון שקלים חדשים בשנה או על 5 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנים לכל היותר.

בהתאם לכך, נקבע בסעיף 231ה(ג) לפקודה, כי אדם הנוקט עמדה החייבת בדיווח ידווח על כך בטופס שיקבע המנהל (טופס מכס/1346), בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים.

גם במקרה זה נקבע, כי רשות המיסים תפרסם את עמדותיה במקום נפרד באתר האינטרנט אותו היא מפעילה. רשות המיסים מוגבלת לכ-25 עמדות אשר היא יכולה לפרסם בשנה.

ו. תקציר העמדות בנושא מכס לשנת 2016 ואילך

עמדה מס' 1/2016- החזרים בגין הוצאות פרסום- ערך לצרכי מכס

הוצאות פרסום שהוצאו על-ידי הקונה והמוכר שיפה את הקונה בגינן אם בדרך של מתן הנחה או בדרך אחת, לא יופחתו מערך העסקה של הטובין המיובאים.

עמדה מס' 2/2016- הכללת דמי הפצה בערך לצרכי מכס

דמי הפצה (דמי זיכיון) שהם תנאי למכירת הטובין ליצוא, מהווים חלק ממחיר הטובין. דמי הפצה ששולמו בעבור טובין המיובאים בתקופה מסוימת יחולקו למספר הטובין המיובאים באותה תקופה. אם התקופה עולה על שנה יחולקו דמי ההפצה לתשלום שנתי ואחר כך יחולק בהתאם לטובין.

עמדה מס' 3/2016- הכללת אחריות בערך לצרכי מכס

מרכיב אחריות שמשלם הקונה למוכר עבור אחריות לטובין המיובאים, נכלל בערך העסקה אף אם הוסכם על התשלום בחוזה נפרד מהחוזה למכירת הטובין המיובאים.

עמדה מס' 04/2016- הנחות- ערך לצרכי המכס

ההנחות תהיינה קבילות לקביעת הערך לצורכי מסי יבוא בהתקיים התנאים הבאים במצטבר:

- ההנחה קשורה קשר ישיר לטובין וניתנה עבור הטובין המיובאים.
- ההנחות חייבות להיות קבועות וידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין.

עמדה מס' 5/2016- מרכיבי ההובלה-ערך לצרכי המכס

בהתאם לסעיף 133(א)(5) לפקודת המכס, בקביעת ערך העסקה יש להוסיף את עלויות ההובלה של טובין לנמל היבוא או למקום היבוא. כמו כן, עלויות אלו כוללות את כל התשלומים הנוספים הקשורים בהובלת הטובין למעט דמי השהיית מכולה או דמי פיקדון המכולה.

עמדת מס' 06/2016- הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצרכי מכס

יש להוסיף תשלומי תמלוגים, המשתלמים בעבור זיכיון לשימוש בסימן מסחרי, לערך הטובין לצורכי מסי יבוא. גם אם נטען לגביהם כי מהווים תשלום בעבור שירותים שונים.

עמדה מס' 07/2016- הספק מרבי של כלים דו/תלת גלגליים (אופנועים)

במק"ח 1765 מיום 24 באוגוסט 2015 בוצע תיקון בצו תעריף המכס בפרט 87.11 שעניינו כלים דו/תלת גלגליים. התיקון האמור כלל מיסוי מדורג של כלים אלה לפי הספק ונפח. במסגרת התיקון האמור נקבע כי הספק הוא ההספק המרבי ללא הגבלה, שניתן להפיק מהמנוע. יובהר, כי ברשימוני היבוא יש לציין אך ורק את ההספק המרבי שניתן להפיק מהמנוע. יצוין, כי ההספק שנקבע לצורכי רישוי של משרד התחבורה אינו רלוונטי לקביעת ההספק לצורך הסיווג, בצו תעריף המכס.

עמדה מס 08/2016- סיווג כוהל אתילי וכוהלים אחרים מפוגלים

סיווגם של כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים ייקבע בפרט מכס 22.07.2000 רק כאשר הפיגול מבוצע בהתאם לקבוע בפקודת המפוגלים ובתקנות הכהלים המפוגלים לרבות באמצעות חומרים ובריכוזים שנקבעו בפקודת המכס ובתקנות אלו. במידה ולא יוצרו בהתאם לתקנות יסווגו בפרט מכס 22.07.10999.

עמדה מס' 09/2016- סיווג סיגריות וסיגרים

יבוא "סיגרים קטנים" יסווגו כסיגריות בפרט 24.02.2000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מעלה טבק טבעי בלבד, הטובין יסווגו כסיגרים בפרט 24.02.1000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מטבק משוחזר ומשקל המוצר הבודד לא עולה על 1.3 גרם הטובין יסווגו כסיגרים בפרט 24.02.1000. אם אחד התנאים אינו מתקיים, הטובין יסווגו כסיגריות בפרט 24.02.2000.

עמדה מס' 10/2016- סיווג מערכת ABS וחלפים למערכת

מערכת ABS פטורה ממס קניה כאשר היא מיובאת בשלמותה וסיווגה 87.08.3093. החלפים למערכת ABS המיובאים בנפרד יסווגו בפרטי המכס המהותיים שלהם ויהיו חייבים במס קניה.

עמדה מס 11/2016- סיווג מסגרות ועדשות באריזה משותפת

טובין המוצגים באריזה משותפת שאינה מיועדת למכירה קמעונאית, המכילה מסגרות למשקפי ראיה ובהן מותקנת עדשת דמה פלסטיק, עדשות אופטיות מפלסטיק ושקיות פלסטיק יסווגו כדלקמן: העדשות האופטיות יסווגו בפרט 90.01.5000. המסגרות עם עדשות הדמה יסווגו בפרט 90.03 בפרטי משנה לפי העניין.

עמדה מס' 12/2016- מוטות ופרופילים מחמרן "מוכספים או מוזהבים"

מוטות ופרופילים מחמרן אחרים, לרבות בעלי צבע כסוף וזהב או מצופים בצבע כסוף או זהוב יסווגו בשאר סעיפי פרט 76.04.

עמדה מס' 13/2016- אבקות על בסיס מרכיבי חלב עם מלטודקסטרין

חלב הכולל תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.02 ומוצרים מורכבים מחלב טבעי הכוללים תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.04.

עמדה מס' 14/2016- סיווג טובין בפרק 4 לצו תעריף המכס

בפרק 4 מסווג בין היתר, תחליף החלבון בשם "סודיום קזאינט". תוספת קטנה של ממתיק לאותו תחליף, אשר לא ניתן לגלותה בבדיקת מעבדה, לא תגרום לשינוי סיווגו והוא ימשיך להיות מסווג באותו הפרק.

עמדה מס' 15/2016- סיווג תמרים מעוכים

תמרים מעוכים המיוצרים בתהליכים מכאניים בלבד, מבלי שעברו פסטור, חימום או עיבוד כלשהו שאינו מפורט בפרק 8 לצו תעריף המכס סיווגם הוא בפרט מכס 08.04.1010 ולא בפרק 20.

עמדה מס' 16/2016- כוהל לייצור יין המשתחרר במסגרת פטור מותנה

פרטי המכס 22.07.1051 ו-22.07.1059 הפטורים ממס קניה, קובעים כי ניתן לשחרר במסגרת פטור מותנה "כוהל המשמש לייצור משקה משכר על-ידי בעל רישיון לייצור משקאות משכרים". זאת בתנאי שעומד בדרישות התקן הישראלי (1318). אחרת יש לסווגו בפרט מכס 22.07.1090.

ז. תקציר העמדות בנושא מכס שנוספו לגבי שנת 2017 ואילך

עמדה מספר 17/2017- הכללת עלויות בגין תבניות ופרטים דומים בערך לצורכי מכס

יש להוסיף לערך לצרכי מכס את כל העלויות בגין תבניות ופרטים דומים, ששימשו בייצור טובין, והם סופקו לספק על-ידי היבואן במישרין או בעקיפין ללא תמורה או במחיר מופחת או שהספק מתמחר אותם בנפרד, ואשר עלויות אלה לא נכללו בחשבונית הספק שהוצאו ליבואן. זאת, בהתאם לסעיפים 132 או 133 לפקודת המכס, לפי העניין.

עמדה מספר 18/2017- הכללת הוצאות פרסום בערך לצורכי מכס

תשלום המועבר על-ידי יבואן לספק טובין מיובאים או לגוף קשור, בגין הוצאות המוגדרות על-ידי הספק כהוצאות "פרסום" או "פרסום עולמי" והמשולמים בדרך של אחוז מהמכירות, יש להוסיפם לערך העסקה לצורך מסי יבוא, בהתאם לסעיף 133(א)(4) לפקודת המכס.

עמדה מספר 19/2017- הכללת תקבולים המשולמים לצדדים קשורים בערך לצרכי מכס

סעיף 133(א)(4) לפקודת המכס קובע כי יש להוסיף לערך העסקה "ערכו של כל חלק שניתן ליחסו למוכר, במישרין או בעקיפין, בתקבולים הצפויים מכל מכירה של הטובין או משימוש בהם שבוצעו לאחר מכירתם ליצוא לישראל".

גם במקרה בו צד שלישי הקשור למוכר הטובין כגון: חברת בת וכיוצא בזאת, מקבל חלק יחסי בתקבולים הצפויים ממכירת הטובין על-ידי הקונה, יש להוסיף תשלומים אלו לערך העסקה לצורך חישוב מסי יבוא.

ח. תקציר העמדות בנושא מכס שנוספו לגבי שנת 2020 ואילך

עמדה מספר 20/2020- תכונות המשמשות בטובין מיובאים - לצורכי מכס

ערכן של תוכנות המשמשות להפעלתם של מכשירים / טובין מיובאים, המגיעות יחד עם המוצר או צרובות במכשיר/ בטובין מהווה חלק מערך הטובין לצורכי מסי יבוא גם אם מדובר בתכונה גנרית.

ערכן של תוכנות ייעודיות המשמשות בהפעלתם הראשונית של פונקציות הקיימות במכשירים/ בטובין ספציפיים מיובאים, מהווה חלק מהערך לצורכי מסי יבוא של המכשיר/ הטובין, גם אם התוכנות מיובאות בנפרד מהמכשירים / מהטובין, כל זאת למעט תכונות גנריות המיועדות להפעלת מכשירים מיצרנים שונים.

עמדה זו חלה לגבי מכשירים/ טובין רק אם מוטלים עליהם מסי יבוא נוספים מלבד מע"מ (מכס ו/או מס קניה ו/או היטלי סחר) זאת מבלי לגרוע מהחבות במע"מ המוטלת על יבוא תוכנות בהתאם לחוק מע"מ.

8.2 נוהל תיקון חשבונית וטיפול בחובות אבודים

1. נוהל תיקון חשבונית[129]

בוטלה עסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהי, ינהג הנישום כלהלן:

1.1 טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דווח עליה כדין בדוח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, תבוטל החשבונית על-ידי ציון המילה "מבוטל" על גבי המקור וההעתקים והצמדת המקור להעתקים.

1.2 יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת מאלה:

(א) יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן לאותו לקוח, על-ידי רישום אחרי סכום החשבונית:

1) סכום החיוב או הזיכוי.
2) מספר החשבונית שאליה מתייחס התיקון.
3) הסיבה לשינוי הסכום.
4) הסכום המתוקן.

(ב) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (א)(1) לא יעלה על סכום החשבונית.

(ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח חשבונית נוספת, רשאי הנישום להוציא הודעת זיכוי.

1.3 הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 1.2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:

(א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשאר במערכת החשבונות של הנישום.

(ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה. להוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה ללקוח נשלחה כראוי ומוענה כראוי. לגבי סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,400 ש"ח (סכום מעודכן לשנת 2020), אישור המסירה יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות של הנישום. [ראו מטה הקלה שניתנה ע"י רשות המסים בדבר משלוח הודעת זיכוי ללקוחות שאינם עוסקים].

(ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה.

(ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את קבלתה.

לעניין סעיף זה, "חשבונית" - לרבות חשבונית מס.

1.4 מתן הקלה במשלוח חשבוניות זיכוי ללקוחות פרטיים

החלטת מיסוי מס' 7593/17

כמפורט לעיל, בעת הוצאת הודעת זיכוי, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף, וזאת, בתנאי שיתמלאו אחד התנאים המנויים בסעיף 23א להוראות ניהול ספרים (ראה סעיף 1.3 לעיל). קביעת תנאים אלו נועדו להבטיח כי הודעת הזיכוי תירשם אצל הלקוח ובהתאם יופחת מס התשומות שנוכה על

[129] *סעיף 23א להוראות מ"ה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן: "**הוראות ניהול ספרים**").*

ידו בגובה המס הכלול בהודעת הזיכוי.

מאחר שלעיתים עלות משלוח הודעת הזיכוי גבוהה יותר מהמס הכלול בה, אישרה רשות המסים להפיק, להוציא ולשלוח שלא בדואר רשום את הודעת הזיכוי בהתקיים התנאים המצטברים להלן:

(1) הלקוחות הינם לקוחות פרטיים שאינם רשאים לנכות את מס התשומות מחשבוניות המס שנשלחו אליהם;
(2) סכום הודעת הזיכוי אינו עולה על 600 ש"ח כולל מע"מ.

במסגרת ההחלטה, הובהר כי במקרים בהם הודעת הזיכוי הוצאה בגין חוב אבוד יחולו הכללים בדבר הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד אשר נקבעו בתקנה 24א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

2. טיפול בחובות אבודים

2.1 תקנה 24א לתקנות מע"מ קובעת הנחיות לגבי הכרה בחוב אבוד לעניין חוק מע"מ ודרך קבלת החזר שמקורו בחוב אבוד.

חוב אבוד, הינו סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה ושהוכח להנחת דעתו של מנהל מע"מ שהפך להיות אבוד.

לדוגמא: עוסק שמסר טובין שנמכרו על ידו כאמור בסעיף 22 לחוק, או עוסק שהשלים את השירות שניתן על ידו כאמור בסעיף 29(1א) לחוק, והתמורה לא שולמה למוכר, או לנותן השירות.

התקנה הותקנה בעקבות פסיקת ביהמ"ש העליון ביום 1 בדצמבר 1999 בע"א 211/95 בעניין **אלקה אחזקות בע"מ**.

2.2 בפס"ד נקבעו חמישה מבחנים מצטברים אשר יאפשרו החזר מס עסקאות ששולם:

(א) בוצעה עסקה.
(ב) הוצאה חשבונית.
(ג) מס העסקאות בגין החשבונית שולם.
(ד) המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה.
(ה) החוב הפך ל"חוב אבוד".

הוראת פרשנות של מע"מ מס' 2/2012 מיום 7 במאי 2012, קובעת כללים מנחים לעניין הוצאת הודעת זיכוי בשל חוב אבוד, לרבות הכרה בחוב כ"חוב אבוד".

בהוראה הובהר כדלקמן:

(א) הודעת החייב כי לא יוכל לשלם את חובו, אין די בה כדי לראות בחוב כאבוד.

(ב) במקרים בהם ננקטו כנגד החייב (הקונה) הליכי פירוק או פשיטת רגל, יוכר החוב כאבוד, במועד אישור המפרק או הנאמן, לפי העניין, כי העוסק בעל החוב (הנושה בהליך הפירוק/פש"ר) הגיש תביעת חוב וכי חולק דיווידנד סופי. יחד עם זאת, במקרים בהם המפרק או הנאמן יאשר בכתב, כי סיכויי העוסק בעל החוב לפירעון יתרת החוב קלושים ביותר, ניתן כבר במועד המצאת האישור האמור להכיר ביתרת החוב כחוב אבוד.

הנ"ל אינו חל על חברה אשר מונה לה כונס נכסים על נכס מסוים במסגרת תיק הוצל"פ.

(ג) החוב יוכר כאבוד במקרים בהם ננקטו נגד החייב (הקונה) הליכי הוצאה לפועל, שהינם סבירים בנסיבות העניין כדלקמן:

1) במקרה בו העוסק בעל החוב נקט בהליכי הוצאה לפועל נגד החייב (הקונה) ביחס לרבע מסכום החוב הנטען להיות חוב אבוד, יוכר כל סכום החוב כחוב אבוד אם יוכח כי החוב הינו אמיתי, החוב טרם נפרע, ופעולות הגבייה וההוצאה לפועל לא הניבו תוצאות.

2) במקרה בו רבע מסכום החוב של החייב, הנטען להיות חוב אבוד, נמוך מסכום החיוב הניתן להוצאה לפועל עפ"י המסלול המקוצר הקבוע בפרק א1 לחוק ההוצאה לפועל (כיום 25,000 ש"ח) וננקטו נגד החייב הליכי הוצאה לפועל עפ"י פרק 1א לחוק האמור, יוכר כל סכום החוב כחוב אבוד אם יוכח כי החוב הינו אמיתי, החוב טרם נפרע, ופעולות הגבייה וההוצאה לפועל לא הניבו תוצאות.

3) במקרה בו לאחר ביצוע חקירת יכולת החייב, ראש ההוצאה לפועל הורה על מתן צו תשלומים, לרבות צו תשלומים במסגרת פריסת החוב של החייב בהליך של איחוד תיקים, לפיו החייב ישלם לעוסק בעל החוב תשלומים תקופתיים בשיעור שאינו עולה על 1% מסכום החוב הנטען להיות חוב אבוד, יוכר כל סכום החוב כחוב אבוד כבר במועד מתן הצו האמור. ובמועד זה העוסק בעל החוב יהא זכאי להוציא הודעת זיכוי בשל מלוא סכום החוב.

(ד) לא ננקטו הליכי חדלות פירעון, או הליכי גביה 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 יוכר אחד מאלה:

1) החייב נפטר ואין בעיזבונו נכסים הניתנים למימוש.

2) החייב עזב את הארץ ואין לו נכסים הניתנים למימוש בישראל.

3) בנסיבות מיוחדות, כאשר החוב איננו בסכומים גבוהים, רשאי הממונה האזורי להכיר בו כחוב אבוד אם יוכר להנחת דעתו שננקטו הליכי גביה ראויים אשר לא הניבו תוצאות.

2.3 כללים להוצאת הודעת זיכוי

(א) הודעת הזיכוי שתוצא על-ידי העוסק תכלול את כל התנאים והכללים המפורטים בסעיפים 23א, 9(ה) ו-18 להוראות ניהול ספרים. יובהר, כי חייבת להיות זיקה ישירה בין הודעת הזיכוי לבין החשבונית אשר הוצאה בגין העסקה המקורית שבגינה נוצר החוב.

(ב) הודעת זיכוי תוצא **לא יאוחר משלוש שנים** ולא לפני חלוף שישה חודשים מהיום בו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב. לא תיכלל במניין התקופה לפי ס"ק זה:

1) התקופה שבין הגשת תביעת החוב במסגרת הליכי חדלות פירעון כנגד החייב לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיווידנד סופי לעוסק.

2) התקופה שבין הגשת תביעה לגביית החוב בבית המשפט לבין מתן פס"ד סופי על-ידי בית המשפט.

3) התקופה שבין פתיחת תיק בלשכת ההוצל"פ לבין סיום הליכי ההוצל"פ.

פרק הזמן המינימאלי נועד להבטיח כי אכן עסקינן בחוב שהפך לאבוד ואילו פרק הזמן המקסימאלי נועד ליצור תקופת התיישנות סטטוטורית. **בנסיבות מסוימות ניתן לתבוע החזרי מע"מ על חוב אבוד, גם אם חלפו שלוש השנים מיום הנפקת חשבונית המס, ובלבד ש:**

(א) החוב התגבש לכדי "חוב אבוד" לאחרונה.

(ב) לא ניתן יהיה לתקוף את הדרישה בטענת שיהוי.

(ג) בידי המבקש המסמכים המאמתים את בקשתו, לרבות חשבונית המס בשלה נוצר החוב והעתק הדוח התקופתי במסגרתו העסקה דווחה.

(ד) סכום הזיכוי שיירשם בהודעת הזיכוי לא יעלה על סכום החשבונית כאמור בסעיף 23א(ב) להוראות. דהיינו, הודעת הזיכוי תכלול את סכום קרן החוב (כולל מע"מ) בלבד.

(ה) תשלום החוב בערכים ריאליים - ניתן לדרוש הפרשי הצמדה וריבית על סכום המס שדווח, ובלבד שהדרישה תעמוד בכללים שנקבעו בסעיף 105(ג) לחוק מע"מ.

<u>הארכה זמנית של תקופת 3 השנים המאפשרת הוצאת הודעת זיכוי בגין חוב אבוד במע"מ</u>
בגדרן של <u>תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 3), התש"ף-2020</u>, נקבעה הוראת שעה לתקופה 31/10/2020-22/03/2020 אשר לפיה בחישוב תקופת שלוש השנים לא תבוא במניין התקופה שמיום 22/03/2020 ועד ליום 31/05/2020 (להלן: "**התקופה הקובעת**").

להוראת השעה נקבעו שני תנאים מצטברים- (א) מועד תחילתה של תקופת שלוש השנים חל לפני תום התקופה הקובעת; (ב) מועד סיומה של תקופת שלוש השנים חל בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה.

2.4 מתן הודעה למנהל

(א) עוסק לא יהא רשאי להקטין את סכום העסקאות וסכום מס ערך מוסף הכלול בדוח התקופתי המתייחס לתקופת הוצאת הודעת הזיכוי, אלא לאחר מסירת הודעה על כך למנהל.

בהודעה למנהל יכללו הפרטים הבאים:

1) פרטי העוסק.

2) פרטי העסקה והנסיבות בשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

3) ציון הדוח התקופתי שבו דווחה העסקה.

4) פרטי הקונה (החייב).

5) הפעולות וההליכים שנקט העוסק לגביית החוב.

(ב) להודעה יצורפו צילום של הודעת הזיכוי והמסמכים הרלוונטיים המאמתים את פרטי ההודעה והמעידים על היותו של החוב "חוב אבוד" עפ"י התנאים שנקבעו לעיל. כמו כן, יצורף להודעה צילום כרטיס מע"מ על עסקאות לתקופת הוצאת החשבונית.

(ג) את ההודעה יש לשלוח בדואר רשום או למסור ביד במשרד מע"מ האזורי בו רשום העוסק, לא יאוחר מהמועד להגשת הדוח התקופתי הכולל את הודעת הזיכוי.

(ד) במשרד מע"מ האזורי בו רשום העוסק יאשרו בכתב (או בחותמת "נתקבל" על גבי העתק ההודעה) את קבלת ההודעה.

(ה) הודעת העוסק מאושרת על-ידי משרד מע"מ האזורי תשמר בידי העוסק כחלק מספריו.

2.5 הנחיות נוספות

(א) הרישום בספרי העוסק - הודעת הזיכוי תירשם בספרי העוסק בדרך של הקטנת מס העסקאות.

(ב) קבלת התמורה בתקופת מאוחרת - מקרה שבו לאחר שהוצאה הודעת זיכוי בגין חוב אשר הוכר כחוב אבוד, הצליח העוסק לגבות את התמורה (כולה או מקצתה) מגורם כלשהוא, לרבות ערבים, חברות ביטוח וכד', יש לראותה כחייבת במס במועד קבלתה. כמו כן, יש לראות בסכום שהתקבל ככולל מע"מ.

(ג) תיקים סגורים - בתיקים לגביהם נקבעה שומה סופית לגבי חוב אבוד שלגביה אין יותר זכות ערעור, יתקיים הכלל של סופיות הדיון ולכן לא תידון ולא תאושר כל בקשה להוצאת הודעת זיכוי.

8.3 חובת הגשת דו"ח שנתי של עוסק הרשום באיחוד עוסקים

1. כללי

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2009 ו-2010, נקבע בסעיף 71א לחוק מע"מ, כי כל אחד מהעוסקים הרשומים באיחוד עוסקים לפי סעיף 56 לחוק (איחוד עוסקים) יהא חייב בהגשת דו"ח שנתי למע"מ (החל משנת המס 2009). הגשת הדו"ח תיעשה באופן מקוון כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת או מאובטחת[130].

כל אחד מהעוסקים שנרשמו כאחד לפי סעיף 56 לחוק מע"מ (איחוד עוסקים), חייב בהגשת דוח שנתי מסכם הכולל שני חלקים: (א) דיווח על עסקאות ובו על העוסק לפרט את מחזור עסקאותיו ולבצע הפרדה בין עסקאות עם העוסקים הרשומים עמו באיחוד העוסקים ועם גורמים שאינם רשומים באיחוד; (ב) דיווח על תשומות, שגם לגביו יש לבצע הפרדה בין תשומות שנרכשו מעוסקים הרשומים עמו באיחוד העוסקים ועם גורמים שאינם רשומים באיחוד.

התחולה מיום 1 בינואר 2010, והוא יחול לגבי עסקאות שנעשו בשנת 2009 ואילך. את הדוח יש להגיש עד סוף חודש מרץ של השנה העוקבת. יובהר, כי בהתאם להוראות החוק יוגשו דו"חות אלו באופן מקוון בליווי חתימה אלקטרונית מאושרת כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001, ובלבד שהונפקה על-ידי המדינה או על-ידי מי שהמדינה הסמיכה לכך.

להלן בתמצית מהותו של "איחוד עוסקים", הוראות החוק והתקנות לגבי דרכי ההתנהגות הנדרשים והסמכות לדרוש את הדו"ח השנתי:

2. מהותו של "איחוד עוסקים"

סעיף 56 לחוק מע"מ קובע כי עוסקים שביקשו להירשם כאחד, רשאי מנהל מע"מ לרשום אותם ב"איחוד עוסקים" ומשנרשמו כך יראו אותם לעניין חוק מע"מ כשותפים. עולה אם כן, כי שני עוסקים ומעלה רשאים להירשם ב"איחוד עוסקים", בכפוף לתנאים הקבועים בתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976. היינו כל עוסק יירשם בנפרד ועם רישומו באיחוד יסווג ככזה הרשום באיחוד (קוד 07). פועל יוצא הוא, שכל עוסק הרשום באיחוד עוסקים מנהל ספרים באופן עצמאי. הרישום באיחוד עוסקים מבטא את הגשתו של דו"ח מאוחד על-ידי כל אלה הרשומים באיחוד.

יצוין כי ביום 15 במרץ 2017 פורסמה הצעת החוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 56) התשע"ז-2017 מטעם הממשלה[131], אשר במסגרתה הוצע לבטל את איחוד העוסקים כפי שמופיע בסעיף 56 לחוק מע"מ.

ביום 12 במאי 2019, פרסמה רשות המסים הודעה לפיה בכוונתה לנקוט צעדים להעלאת רמת הציות ולהטיל קנס מנהלי בסך 5,000 ש"ח על כל עוסק המדווח באיחוד עוסקים אשר לא הגיש דו"ח שנתי מסכם. זאת נוכח העובדה כי אי הגשת דו"ח שנתי מהווה עבירה מנהלית עפ"י התיקון לתקנות העבירות המנהליות (קנס מנהלי חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987.

טרם הטלת הקנס המנהלי בכוונת רשות המסים לפעול להפקת מכתבי התראה לעוסקים שטרם דיווחו את הדו"חות לשנים 2016-2017 (במצטבר).

---

[130] *"**חתימה אלקטרונית מאובטחת**" מוגדרת בחוק חתימה אלקטרונית, תשס"א-2001 כחתימה אלקטרונית שמתקיימים בה כל אלה: (1) היא ייחודית לבעל אמצעי החתימה.(2) היא מאפשרת זיהוי לכאורה של בעל אמצעי החתימה. (3) היא הופקה באמצעי חתימה הניתן לשליטתו הבלעדית של בעל אמצעי החתימה. (4) היא מאפשרת לזהות שינוי שבוצע במסר האלקטרוני לאחר מועד החתימה. ואילו, המונח "**חתימה אלקטרונית מאושרת**" מוגדר כחתימה אלקטרונית מאובטחת אשר גורם מאשר הנפיק תעודה אלקטרונית בדבר אמצעי אימות החתימה המזהה אותה.*

[131] *הצעת חוק ממשלה 1123.*

3. דרכי ההתנהגות החלים

על פי הוראות תקנה 23ב(א) לתקנות מע"מ, יגישו הרשומים באיחוד עוסקים דו"ח תקופתי אחד וקיימת למנהל מע"מ הסמכות לדרוש כל דו"ח נוסף, בין אם מאוחד ובין אם מפוצל.

על פי הוראות תקנה 23ב(ב), לא יכלול דו"ח תקופתי של איחוד עוסקים עסקאות שנעשו בין העוסקים באיחוד.

על פי הוראות תקנה 23ב(ג) לתקנות מע"מ, האמור בתקנה משנה (ב) לא יחול לגבי עסקה שנעשתה בין עוסקים באיחוד, אם הצד הקונה (או מקבל השירות) אינו רשאי על פי דין לנכות את מס התשומות. היינו, במידה שהקונה או מקבל השירות אינו רשאי על פי דין לנכות את מס התשומות, יש לכלול בדו"ח המאוחד את העסקה שביצע המוכר או נותן השירות, אך אין לנכות את מס התשומות.

בהזדמנות זו, נבקש להזכיר, כי לא קיימת כל הקלה שמאפשרת לעוסק הרשום באיחוד עוסקים שלא להנפיק חשבונית או חשבונית מס לעוסק אחר הרשום באיחוד העוסקים, כפי שעליו להנפיק לגבי עסקאות עם לקוחות אחרים שאינם באיחוד. הנפקת חשבוניות כאמור אף עשויה להקל על הדיווח השנתי.

סוגיה זו עלתה בבית המשפט המחוזי בע"מ 66208-02-19, בעניין **או אם שירותים כלכליים בע"מ ואח'**, שם נקבע כי תקנה 23ב(ב) לתקנות מע"מ, יוצרת מעין "קיצור דרך" שמגלם חיוב במס עסקאות וניכוי מס תשומות על ידי עוסקים הכלולים באותו איחוד עוסקים שעשו עסקה ביניהם וכי אין בתקנה 23ב(ב) בתקנות מע"מ כדי לאיין את עצם קיומה של עסקה חייבת במס עסקאות בגין המכירה ואת החובה להוציא בגינה חשבונית מס.

8.4 מע"מ - הגשת דוח מפורט, דיווח מקוון והקצאת מספרי חשבוניות מס

ביום 23 ביולי 2009 פורסם בספר החוקים 2203 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (להלן: "**החוק**" או "**חוק ההתייעלות**").

בחוק שולב המאבק בהונאות מע"מ והמלחמה בחשבוניות הפיקטיביות ונקבעו תיקונים והוראות נוספות, בתחום החשבוניות והדיווח, ובין היתר את הנושאים כפי שיפורטו להלן.

1. הגשת דו"ח מפורט (מקוון) למע"מ: על מי הוא חל? מועדים לדיווח ואופן התשלום

החייבים בהגשת דוח מפורט:

עוסקים: עוסקים אשר מחזור העסקאות שלהם עולה על 2.5 מיליון ש"ח או החייבים בניהול מערכת חשבונות בשיטה הכפולה לפי הוראות ניהול פנקסים (ללא תלות בגובה מחזור עסקאותיהם), חייבים בדיווח מפורט. חובת הדיווח המפורט תחול רק על עוסק שחייב בניהול מערכת חשבונות בשיטה הכפולה לפי הוראות ניהול פנקסים ולא על מי שמנהל בשיטה הכפולה בהתנדבות או מכח חוק החברות.

כמו כן, החל מ-1 ביולי 2015 בהתאם לחוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 51 והוראת שעה), התשע"ה-2015 גם עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 1,500,000 ש"ח והוא חייב לפי כל דין בהכנת מאזן ובמינוי רו"ח מבקר[132] גם כן מחויב בהגשת דוח מפורט[133].

מלכ"רים: מלכ"רים אשר מחזור העסקאות שלהם בשנה הקובעת (לגבי שנת 2020 - המחזור בשנת 2018) **עלה על 20 מיליון ש"ח**, ורכשו נכס או קיבלו שירות מעוסק, חייבים בדיווח מפורט.

מוסדות כספיים: חייבים בדיווח מפורט אם מחזורם השנתי בשנה הקובעת (לגבי שנת 2020 - המחזור בשנת 2018) היה **גבוה מ-4 מיליון ש"ח** והוצאה להם חשבונית מס בשל רכישת נכס או קבלת שירות מעוסק.

לצורך עידוד השימוש במנגנון הדיווח והתשלום המקוונים, נקבע כי:

- עוסקים המדווחים והמשלמים באופן מקוון, יוכלו לדווח ולשלם לא יאוחר מיום ה-23 לחודש.
- עוסקים שבוחרים שלא לדווח באופן מקוון, ידווחו לא יאוחר מיום ה-15 לחודש.

ביצוע התשלום יתאפשר באחת משלושת הדרכים הבאות:

(1) תשלום באמצעות העברה בנקאית.

(2) תשלום באמצעות כרטיס אשראי, מוגבל בסכום בהתאם לחברת האשראי.

(3) הדפסת שובר ידני לתשלום בבנק הדואר.

---

[132] *או מבקר אחר כאמור בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות.*

[133] *לרבות שותפות או איחוד עוסקים שלגבי אחד מהשותפים או העוסקים (בהתאמה) התקיים התנאי הנ"ל.*

2. דוח תקופתי מפורט המוגש באופן מקוון עם פירוט מלא של מספרי חשבוניות ומספרי עוסק של הצד מולו בוצעו עסקאות

ביום 8 בפברואר 2017 פורסם (ספר חוקים 2603) תיקון מס' 55 לחוק מע"מ, אשר קבע, כי **החל מ-1 בינואר 2017**[134] **עוסקים החייבים בדיווח מפורט יגישו את הדיווח המפורט כדו"ח תקופתי, קרי יגישו דו"ח אחד בלבד. הדו"ח הנ"ל יוגש בתוך 23 ימים לאחר תקופת הדוח שבו.**

הדוח המפורט יוגש באופן מקוון, כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת[135]. הדוח יכלול את כל הנתונים הבאים:

א. פירוט של כל **חשבוניות המס** (מס עסקאות) שהמועד להוצאתן חל בתקופת הדוח התקופתי, אף אם העוסק הופטר מהוצאת חשבוניות, הנכללות בדוח התקופתי, וסכומן הכולל; כל חשבוניות המס שהעוסק הוציא, אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע, הנכללות בדוח התקופתי, וסכומן הכולל;

ב. סכומן הכולל של כל **חשבוניות העסקה** שהמועד להוצאתן לפי סעיף 46 לחוק מס ערך מוסף חל בתקופת הדוח התקופתי, אף אם העוסק הופטר מהוצאת חשבוניות, וסכום המס הכולל הנובע מהן;

ג. כל רשימוני הייצוא וכל מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מס ערך מוסף, שהותרו בתקופת הדוח התקופתי והנכללים בו, וסכומם הכולל של כל אחד מסוגי המסמכים כאמור.

ד. כל חשבוניות המס, רשימוני הייבוא וכל מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 38(א) לחוק מע"מ, שהעוסק דורש בדוח לנכות על פיהם מס תשומות לפי הסעיף האמור, וסכומם הכולל של כל אחד מסוגי המסמכים כאמור.

ה. לגבי כל חשבוניות המס ומסמך אחר שהוזכרו לעיל, יפורטו בדוח הפרטים הבאים: מספרם הסידורי, תאריכם, סכומם וסכום המס הנובע מהם, וכן מספר הרישום של המוכר או של נותן השירות, לפי העניין, ומספר הרישום של הקונה, ולגבי כל רשימון יבוא ורשימון ייצוא - יפורט מספרו הסידורי.

<u>צרוף חשבוניות כקובץ סרוק לדיווח המפורט למע"מ לצורך קבלת החזרים</u>

ביום 21 ביוני 2020 עדכנה רשות המסים כי כחלק ממדיניות "רשות ללא נייר" ומעבר לתהליכים דיגיטליים לייעול תהליכי עבודה, הושלם פרויקט העלאת צרופות - חשבוניות/מסמכים לדיווח המפורט, לבדיקת החזרים. השלמת הפרויקט מהווה פיתוח משמעותי לייעול העבודה בהתנהלות מול מחלקות אכיפת הגבייה במע"מ לאופן הטיפול בהחזרים.

טרם העדכון, לשם העברת החשבוניות הייתה קיימת דרישה להעברתן דרך פקס/ מייל, דבר אשר יצר טלפונים ובירורים רבים במערכות המקוונות, שכן ללא קבלת החשבוניות- ההחזר המתין לצרופות. אך החל מיום פרסום הודעת רשות המסים, בעת שידור דוח להחזר, מערכת הדיווח המפורט תאפשר למייצג להעלות את הצרופות, החשבוניות/מסמכים הנדרשים, לאישור ההחזר, כקובץ סרוק בצירוף הדו"ח התקופתי.

סריקת החשבוניות / מסמכים לדיווח המפורט תייתר את הצורך בשליחת הפקס/ המייל ותגרום לזירוז בטיפול בהחזרים. לפיכך, מומלץ לבצע זאת גם לעוסקים שאינם חייבים בדיווח מפורט ומגישים דו"ח להחזר.

---

[134] *קודם לתיקון 55, חובת הגשת הדוח המפורט הוחלה בהדרגה, ועל מי שחלה החובה כאמור, נאלץ במקרים מסוימים להגיש את הדוח המפורט בנוסף לדוח התקופתי הרגיל. ביום 29 ביולי 2015 פורסם (ספר חוקים מס' 2496) תיקון מס' 51 והוראת שעה, התשע"ה-2015, לחוק מע"מ אשר האריך את תוקפה של ההוראה שנקבעה בחוק מע"מ (תיקון מס' 44), התשע"ד-2014. הוראת שעה כפי שנקבעה בתיקון 44 קבעה כי הדו"ח המפורט יוגש בנוסף לדו"ח התקופתי ותאריך תוקפה היה ביום 31 בדצמבר 2014 והוארך עד ליום 30 ביוני 2015 מכוח הוראות סעיף 38 לחוק יסוד: הכנסת. בהתאם להארכה נוספת אשר נקבעה תחת תיקון 51, הדוח המפורט המשיך להיות מוגש בנוסף לדו"ח התקופתי עד תום שנת 2016.*

[135] ***"חתימה אלקטרונית מאובטחת"*** *מוגדרת בחוק חתימה אלקטרונית, תשס"א-2001 כחתימה אלקטרונית שמתקיימים בה כל אלה: (1) היא ייחודית לבעל אמצעי החתימה.(2) היא מאפשרת זיהוי לכאורה של בעל אמצעי החתימה. (3) היא הופקה באמצעי חתימה הניתן לשליטתו הבלעדית של בעל אמצעי החתימה. (4) היא מאפשרת לזהות שינוי שבוצע במסר האלקטרוני לאחר מועד החתימה. ואילו, המונח* ***"<u>חתימה אלקטרונית מאושרת</u>"*** *מוגדר כחתימה אלקטרונית מאובטחת אשר גורם מאשר הנפיק תעודה אלקטרונית בדבר אמצעי אימות החתימה המזהה אותה.*

3. הקצאת מספרים לחשבוניות מס

לפי התכנון המקורי, החל מינואר 2012 שע"מ (יחידת המחשב של משרד האוצר) אמור היה להקצות מספרי חשבוניות לעוסקים. תוכנן שההקצאה תתבצע עד 30 בנובמבר בשנה שלפני שנת המס הרלוונטית. המהלך נדחה עד ליום 1 בינואר 2017, אולם, שר האוצר מוסמך לדחות מועד התחולה האמור לעוד שלוש שנים או להקדים אותו, אך לא לפני ה-1 בינואר 2014. יצוין, כי ניתן יהיה להשתמש במספר שיוקצה במקום המספור הסידורי הקיים אצל העוסק או בנוסף. עד כה טרם בוצע המהלך הנ"ל, אך, יש להיערך לשמירת מספר אסמכתא נוסף בתוכנה ולהדפסתו ע"ג החשבונית ללקוח.

היערכות לשינויים בתוכנות הנהלת חשבונות - יישום סעיף 47(א) לחוק מע"מ

הודעת רשות המסים

במסגרת תיקון מס' 37 לחוק מע"מ, עוגן סעיף 47(א) לחוק הנוגע לאפשרות הקצאת מספרי חשבוניות ע"י רשות המיסים. ביום 2 בדצמבר 2019, פרסמה רשות המיסים הודעה ליצרני תוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת כי בכוונתה לאמץ מודל חדש אשר במסגרתו יפעלו להקצאת מספרי אישור לחשבוניות מס שסכומם גבוה מ-5,000 ש"ח (לא כולל מע"מ) וזאת מבלי לשנות את המספור הפנימי של התוכנות לניהול מערכת החשבונות של העוסקים.

במסגרת ההודעה הוסבר כי המודל החדש אשר אומץ ע"י רשות המסים יופעל בשני אפיקים שונים, כדלקמן:

1) **אפיק אוטומטי** - באפיק זה תתבצע הקצאה אוטומטית באמצעות קישור מזוהה אוטומטי בין תוכנות להנהלת החשבונות לשרתי הקצאה ייעודים של רשות המיסים. אפיק זה יחייב ממשק ייעודי לתוכנת הנהלת החשבונות. מספר האישור שיוקצה ע"י רשות המיסים, יתווסף לרשומת החשבונית בשדה נפרד ויודפס על גבי חשבונית המס. באפיק זה השירות יופעל ללא שימוש בכרטיס חכם.

2) **אפיק ידני** - אפיק זה רלוונטי בעיקר לעוסקים שמפיקים חשבוניות מס באופן ידני מתוך פנקס. במסגרת אפיק זה, לאחר הזדהות דיגיטלית, העוסק יידרש להקליד חלק מפרטי החשבונית ביישום ייעודי באינטרנט לצורך הקצאת מספר אישור לחשבונית. את מספר האישור אשר יוקצה, יוסיף העוסק להנהלת החשבונות לצורך דיווח על כל עסקה שביצע.

יש לציין, כי קבלת מספרי ההקצאה תחול אך ורק על עסקאות שיבוצעו בין עוסקים, בין עוסק למוסד כספי ובין עוסק למלכ"ר. כלומר, עסקאות מול לקוחות במישור הפרטי לא יחויבו בקבלת מס' הקצאה.

במסגרת ההודעה, ציינה רשות המסים כי בכוונתה להחיל את החובה ליישום השינויים הנוגעים להפקת חשבוניות מס כאמור עד לתום שנת המס 2020, ואולם בהודעה נוספת הודיעה רשות המסים כי היישום יידחה. עם קביעת מועד מעודכן ליישום הפרויקט ופרסום האפיון המפורט לבתי התוכנה, יינתן פרק זמן של כחצי שנה להיערכות בטרם יישום הפרויקט.

נציין כי בטיוטת הצעות להחלטת ממשלה שפורסמה ביום 26 ביולי 2021, במטרה להכלילן בתוכנית הכלכלית לשנים 2021 ו-2022 ("התוכנית") נכללה, בין היתר, הצעה ליישם את מודל הקצאת החשבוניות מינואר 2023. בהצעת חוק הממשלה[136] הכוללת את התוכנית, הושמטה ההתייחסות ליישום המודל.

[136] *הצעת חוק הממשלה 1443 מיום 31 באוגוסט 2021.*

8.5 מע"מ - דיווח על בסיס מזומן, המועד להוצאת חשבונית, חובת ציון מספר רישום של קונה על גבי חשבונית מס

1. שירותים שהחיוב לגביהם יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (תיקון מס' 41)

בספר החוקים 2300 מיום 15 ביוני 2011 התפרסם חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 41), התשע"א-2011, לפיו תוקנו סעיפים 24 ו-29 לחוק מס ערך מוסף, בדבר מועד החיוב במס בעסקאות של מתן שירותים, כפי שיפורט להלן:

1.1 **סעיף 24 לחוק** - בעסקאות של **מתן שירותים** יחול מועד החיוב במע"מ עם קבלת התמורה, ועל הסכום שנתקבל (בסיס מזומן).

1.2 **סעיף 29(1א) לחוק (החריג)** - בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על-ידי עוסקים שמחזור העסקאות שלהם עולה על 15 מיליון ש"ח בשנה וחלה עליהם החובה לנהל פנקסי חשבונות על פי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973[137], יחול מועד החיוב במע"מ עם נתינת השירות (בסיס מצטבר).

המשמעות: מתן שירותים על-ידי בעלי עסקים קטנים ובינוניים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15 מיליון ש"ח בשנה ידווח עם קבלת התמורה, ועל הסכום שנתקבל בפועל. כך, נמנע מהם הקושי בתזרימי המזומנים בשל הנפקת חשבוניות מס ותשלום מע"מ העסקאות לרשות המסים זמן לא מבוטל לפני קבלת התשלום בפועל מהלקוח (ובמקרים מסוימים, אף אם התשלום מהלקוח לא התקבל בכלל).

2. תיקון 42 לחוק מע"מ - האחדת המועד להוצאת חשבוניות, דיווח על בסיס מזומן, הארכת המועד לניכוי תשומות, איסור על הקונה לדרוש חשבונית מס טרם התשלום בעסקאות שהמועד לחיוב במס בגינם הוא על בסיס מזומן ועוד

בספר החוקים 2351 מיום 1 באפריל 2012 התפרסם חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 42 והוראת שעה), התשע"ב-2012 (להלן: "**התיקון**") לפיו, במטרה להקל עם עוסקים קטנים ולהחמיר עם עוסקים המעלימים דיווח על עסקאות, בוצעו מספר תיקונים לחוק מס ערך מוסף. להלן, עיקרי התיקון:

2.1 **מועד הוצאת חשבונית:** סעיף 46 לחוק מע"מ טרם התיקון קבע כי חשבונית תוצא תוך ארבעה עשר יום ממועד החיוב במס, אולם במקרים שבהם חל סעיף 29 תוצא החשבונית לגבי הסכום ששולם כאמור באותו סעיף לא יאוחר משבעה ימים ממועד קבלתו.

סעיף 46 תוקן כך שהמועד להוצאת חשבונית יהיה תמיד תוך ארבע עשר יום ממועד החיוב במס, בין אם מועד החיוב הוא על בסיס מצטבר ובין אם על בסיס מזומן ובלא תלות במחזור העוסק או בתוספת הספציפית שחלה עליו לפי הוראות ניהול ספרים.

---

[137] *תוספת י"א חלה על: (1) נישום שעסקו או חלק מעסקו מתן שירות לעסק אחר או לצרכן ואשר לא חלה עליו תוספת אחרת מהתוספות להוראות ניהול ספרים. (2) נישום אחר המנהל עסק או משלח יד ולא חלה עליו תוספת אחרת מן התוספות להוראות.*

2.2 **איסור על דרישת חשבונית מס מהמוכר המדווח על העסקה לפי בסיס מזומן:** סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע כי עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה. בתיקון הוסף סעיף קטן (א1) הקובע כי על אף האמור בסעיף קטן (א), הקונה לא ידרוש חשבונית מס כאמור, קודם לתשלום התמורה או חלקה, לפי העניין, אם המועד לחיוב במס בשל העסקה חל עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל. דהיינו, חל איסור על הקונה לדרוש חשבונית מס טרם התשלום בעסקאות שהמועד לחיוב במס בגינם הוא על בסיס מזומן.

2.3 **הרחבת האפשרות לדיווח על בסיס מזומן: הוראת שעה לדיווח על בסיס מזומן על-ידי יצרנים קטנים - הוספת סעיף 29(1ב) לחוק:** עוסקים שחלה עליהם תוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ומתקיים בהם האמור בסעיף 2(ד) לאותה תוספת (יצרנים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 1,950,000 ש"ח ובעסקם לא יותר מ-6 מועסקים) יחול החיוב במס לגביהם, בעסקאות מכר של נכס, עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.[138] לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ניתנה סמכות להאריך תוקפה של הוראה זו גם לתקופות נוספות ואכן הוראת השעה הוארכה עד ליום 31 בדצמבר 2014 [139].

בספר החוקים 2478 מיום 4 בדצמבר 2014 פורסם חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 48), התשע"ה-2014 המרחיב את האפשרות לדיווח ותשלום מע"מ על בסיס מזומן בגין מכר טובין גם באחד מהמקרים כדלקמן:

(1) כל עוסק שמחזור העסקאות שלו אינו עולה על 2 מיליון ש"ח.

(2) עוסק שמתקיים בו האמור בפרט 2(ג) לתוספת א' להוראות ניהול פנקסים (קרי, יצרן שמחזור עסקו עולה על 2,150,000 ש"ח אך אינו עולה על 3,800,000 ש"ח, או שמחזור עסקו פחות מ-2,150,000 ש"ח אך בעסקו יותר מ-6 מועסקים ולא יותר מ-17 מועסקים). **המשמעות: תחולה על יצרן שמחזור עסקו אינו עולה על 3.8 מיליון ש"ח.**

נציין כי המחזור הרלבנטי ליצרנים (3.8 מיליון ש"ח) נקבע לפי ההגדרה בהוראות ניהול פנקסים ועל כן הוא כולל מסים עקיפים (מע"מ) ואילו המחזור שנקבע לכלל העוסקים (2 מיליון ש"ח) נקבע לפי חוק מע"מ ועל כן הוא אינו כולל מע"מ.
תחילה והוראות מעבר: תחילת תיקון 48 הינה מיום 1 בינואר 2015. לגבי עסקאות שמועד קבלת התמורה או מועד מסירת הטובין בהן חל לפני 1 בינואר 2015, ימשיכו לחול ההוראות הקודמות של חוק מע"מ.

2.4 **תיקון סעיף 116 לחוק (הארכת המועד לניכוי מס תשומות):** סעיף 116 לחוק מתיר למנהל להאריך כל מועד שנקבע בחוק או בתקנות ואילו סעיף 116(א1) לחוק קבע (טרם התיקון) כי רשאי המנהל להאריך את המועד לניכוי מס תשומות הקבוע בסעיף 38(א) לחוק לתקופה שלא תעלה על שמונה עשר חודשים מהמועד המקורי, ואולם אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי אי ניכוי מס התשומות במועד המקורי לא נבע מרשלנות של העוסק רשאי הוא, מטעמים מיוחדים שירשמו, להאריך את המועד לניכוי מס תשומות לתקופה שלא תעלה על חמש שנים מהמועד המקורי. התיקון לחוק ביטל את סעיף 116(א1) לחוק ותיקן את סעיף 116 לחוק כך שיחול אף על הארכת המועד לניכוי מס תשומות ובלבד שלא יאריך את המועד לתקופה העולה על חמש שנים. למעשה, התיקון ביטל את דרישת הוכחת אי הרשלנות של העוסק.

2.5 **דחיית התחולה של מספור החשבוניות על-ידי רשות המסים (סעיף 47) - נדחה עד ל-1 בינואר 2017:** תאריך התחולה של ההוראה המחייבת את כלל העוסקים המורשים למספר את החשבוניות במספרים שיוקצו על-ידי רשות המסים נדחה עד ל-1 בינואר 2017, אולם, שר האוצר מוסמך לדחות מועד התחולה האמור לעוד שלוש שנים או להקדים אותו, אך לא לפני ה-1 בינואר 2014.

---

[138] *הוראה זו הוחלה על עסקה של מכר של נכס כאמור אשר נמסר לקונה בשנה שמיום תחילת התיקון, קרי מיום פרסום התיקון ברשומות (1 באפריל 2012).*
[139] *קובץ התקנות 7249 מיום 13 במאי 2013.*

2.6 **החמרת סנקציות - סעיף 95(א1):** במטרה להילחם בהעלמת עסקאות, התיקון מאפשר למנהל להטיל קנס בשיעור 30% מסך התשומות שלא נוכו במועד, במקרה שבו חייב במס שהוא עוסק לא ניהל פנקסי חשבונות או רשומות כדין, ובכלל זה לא רשם חשבוניות מס, רשימוני יבוא או מסמכים אחרים שהמנהל אישר לעניין זה, שהוצאו לו כדין ושהיה זכאי לנכות על פיהם מס תשומות לפי סעיף 38(א), או ניהל פנקסי חשבונות או רשומות בסטייה מהותית מהוראות חוק מע"מ או התקנות.

2.7 **הוספת עבירה פלילית (סעיף 117(א)(10)) בשל הכנסת או הוצאת טובין בניגוד להוראות לפי סעיף 129א, שעניינו פיקוח על הכנסת טובין והוצאתם מהאזור ומשטחי עזה ויריחו:** הסעיף הוסף במטרה לייעל את אכיפתו של סעיף 129א לחוק.

3. החלת חובת ציון מספר רישום של קונה על גבי חשבונית מס

החל מיום 1 בינואר 2014 נכנס לתוקפו תיקון לסעיף 47(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף הקובע, כי חשבונית מס תכלול גם את מספר הרישום של הקונה (חוק מע"מ כולל בהגדרת "קונה" גם מקבל שירות).

בנוסף, התיקון מעניק למנהל סמכות להתיר דרך כלל או לסוגי עוסקים או עסקאות, אי-ציון מספר הרישום של הקונה.

יצוין, כי החוק אינו מגביל את היותו של הקונה "עוסק" בלבד, ולכאורה התיקון חל לגבי עוסקים, מלכ"רים, מוסדות כספיים וגם לגבי אנשים פרטיים. ואולם, בהתאם להבהרה שקיבלנו בנושא מרשות המסים, מאחר שנוסח החוק מתייחס ל"מספר הרישום" של הקונה, הרי שהתיקון אינו מתייחס לקונים פרטיים שאינם רשומים כעוסק, מלכ"ר או מוסד כספי.

8.6 מע"מ- לקט הודעות והחלטות מיסוי שפורסמו בשנה החולפת על-ידי רשות המסים

בסקירה זו רוכזו מספר הודעות והחלטות מיסוי בולטות שפורסמו בשנה החולפת על-ידי רשות המסים בתחום המע"מ.

1. הכרה בהעתק חשבונית מס לצורך ניכוי מס תשומות בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 30.6.2021

על פי הוראות הדין, עוסק זכאי לנכות מס תשומות רק כאשר יש בידו חשבונית מס מקור (פיזי) או חשבונית חתומה דיגיטלית שהופקה בהתאם לכללים למשלוח מסמכים ממוחשבים שבסעיף 18ב להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 יחד עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 (להלן: "**ההוראות**").

לנוכח משבר הקורונה, חלק מהעסקים אינם מצוידים באמצעים טכנולוגיים להמשך שגרת העבודה מהבית ובשל מגבלות נוספות הקיימות, לרבות מגבלות תנועה, קיים קושי להעביר חשבוניות בדואר או על-ידי מסירה ידנית וכפועל יוצא לנכות מס תשומות בהסתמך על החשבוניות האמורות.

לפיכך, פורסמה החלטת מיסוי מספר 6782/20 לפיה, בגין עסקה שבוצעה החל מיום 1.3.2020 ועד ליום 31.5.2020 (להלן: **"תקופת ההקלה"**), ניתן יהיה לכלול בדוח התקופתי ולנכות מס תשומות גם בהסתמך על חשבונית מס שנסרקה ונשלחה בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית וזאת מבלי להמתין להגעה הפיזית של חשבונית המס לידי העוסק, בכפוף לתנאים המפורטים בהחלטה ולעמידה בהוראות הדין בנוגע לניכוי מס תשומות.

בהודעת רשות המסים מיום 15.9.2020 הוארכה תקופת ההקלה עד ליום 31.12.2020.

בהודעת רשות המסים מיום 18.2.2021 הוארכה תקופת ההקלה פעם נוספת עד ליום 30.6.2021.

התנאים לאישור:

א. תנאי לניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבונית מס שנשלחה בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית הוא קבלה של חשבונית מס (מקור) בדואר רגיל או במסירה ידנית כעותק קשיח, בתקופה המפורטת בסעיף ב' להלן.

ב. בתום חודשיים מסיום תקופת ההקלה יוודא כל עוסק כי ברשותו עותק "מקור" של כל חשבוניות המס אשר התקבלו אצלו בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית, ואשר בהסתמך עליהן ניכה מס תשומות במהלך תקופת ההקלה.

ג. בתום תקופת ההקלה על העוסק לבצע התאמה בין חשבוניות המס שקיבל בדואר אלקטרוני ללא חתימה דיגיטלית, בהסתמך עליהן ניכה מס תשומות, לבין חשבוניות מס מקור. במידה וקיימת אי התאמה על העוסק לתקן את הדוח התקופתי הרלוונטי בהתאם להוראות החוק ולהשיב את מס התשומות שניכה ביתר.

ד. הקלה זו כפופה לעמידה בהוראות הדין בנוגע לניכוי מס תשומות.

2. חשבונית מס מרכזת בגין שירותים ונכסים בלתי מוחשיים המיובאים מתושב חוץ- הארכת תוקף ההקלה עד ליום 16/5/2024

הודעת רשות המסים מיום 24 במרץ 2021

ביום 17/5/2018 פורסמה החלטת מיסוי מספר 6369/18 שנושאה הינו **בקשה לחשבונית מס מרכזת בגין שירותים ונכסים בלתי מוחשיים המיובאים מתושב חוץ**.

בהחלטת המיסוי כאמור נקבע, כי מאחר וחובת הדיווח בהתאם לתקנה 6ג ו- 6ד לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (**"תקנות מע"מ"**) בשל יבוא נכסים בלתי מוחשיים ובשל יבוא של שירותים, חלה בשל מספר רב של תשלומים המשולמים מידי חודש בחודשו לספקים זרים רבים, **רשות המיסים אישרה הוצאת חשבונית מס עצמית מרכזת אחת לחודש בשל התמורה המשולמת לספקים הזרים במהלך אותו חודש בהתקיים התנאים המנויים בהחלטת המיסוי**, כמפורט בהמשך.
תוקף ההחלטה הוגבל לשלוש שנים, קרי עד ליום 6/5/2021 או עד לביטולו, הכול לפי המוקדם.

נוכח העובדה, כי יבוא של שירותים ונכסים בלתי מוחשיים על ידי עוסקים תופסת תאוצה רבה במשק, ועל מנת להקל על ציבור העוסקים הוחלט ברשות המיסים **להאריך את תוקף החלטת המיסוי עד ליום 16/5/2024.**

יובהר, כי עוסק הפועל בהתאם להחלטת המיסוי נדרש לעמוד בכל התנאים המנויים בהחלטת המיסוי, כדלקמן:

- בחשבונית המס העצמית המרכזת יצוין בצורה בולטת המשפט: "חשבונית מס עצמית מרכזת על פי הקלה מרשות המיסים ועל פי החלטת מיסוי 6369/18";
- חשבונית המס העצמית המרכזת תוצא אחת לחודש בשל ייבוא השירותים ו/או ייבוא הנכסים הבלתי מוחשיים שתמורתם שולמה באותו חודש;
- חשבונית המס העצמית המרכזת תיכלל בדיווח התקופתי המוגש למע"מ בגין אותו החודש;
- בחשבונית המס העצמית המרכזת יפורטו בצורה מסודרת ובשורה נפרדת הפרטים שלהלן: התאריך, שם הספק ומענו, הסכום ששולם במהלך אותו חודש לרבות עמלת הסליקה, ככל והתשלומים נעשו באמצעות חברת סליקה ותיאור הנכס הבלתי מוחשי ו/או תיאור השירות;
- לחשבונית המס העצמית המרכזת תצורף אסמכתא המעידה על התשלומים שנשאה בהם החברה בקשר עם היבוא.

כמו כן, תשומת הלב כי אין באמור לעיל כדי להוות אישור לניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית המרכזת, וכן אין באישור האמור כדי לקבוע את מעמדם של הספקים הזרים לעניין מע"מ ולעניין מס הכנסה.

3. מתן האפשרות לפריסת התשלום התקופתי למע"מ באופן מקוון ע"י מייצגים

הודעת רשות המסים מיום 13 ביולי 2021

רשות המסים הודיעה על מתן אפשרות למייצגים לבצע פריסה של **עד 3 תשלומים** לדו"חות תקופתיים המוגשים למע"מ במועד, **באופן מקוון**, וזאת באמצעות הרשאה לחיוב חשבון וללא צורך באישור מראש או הגעה פיזית למשרד מע"מ האזורי.

בהתאם להודעה הנ"ל, הפריסה תתאפשר במקרים בהם, בין היתר:

- סכום המס לתשלום על פי הדו"ח התקופתי הינו **בסך של 1,000 ₪ לפחות ואינו עולה על סך של 50,000 ₪**;
- לעוסק אין חובות קודמים בתיק;
- לעוסק יש אישור ניכוי מס במקור בתוקף.

יודגש, כי מלוא התנאים לביצוע פריסת התשלומים מפורטים במערכת.

4. החבות במס בגין הוצאות מימון ערבות להבטחת השקעות של רוכשי דירות

החלטת מיסוי מס' 3109/20

עניינה של ההחלטה בחברה העוסקת בייזום ובניית דירות למגורים המעמידה לרוכשי הדירות ערבות בנקאית בהתאם להוראות חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), תשל"ה-1974, כאשר העמדת הערבות כאמור כרוכה בעלויות מימון.

במסגרת ההחלטה נקבע, כי עלויות המימון מהוות חלק אינטגרלי ממחיר ה"עסקה" של מכירת הדירות בהתאם לסעיף 7 לחוק מע"מ ועל-כן יחול מע"מ בשיעור מלא בגין מלוא התמורה ואין מדובר ב"הוצאות לטובת צד שלישי" כאמור בתקנה 6(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

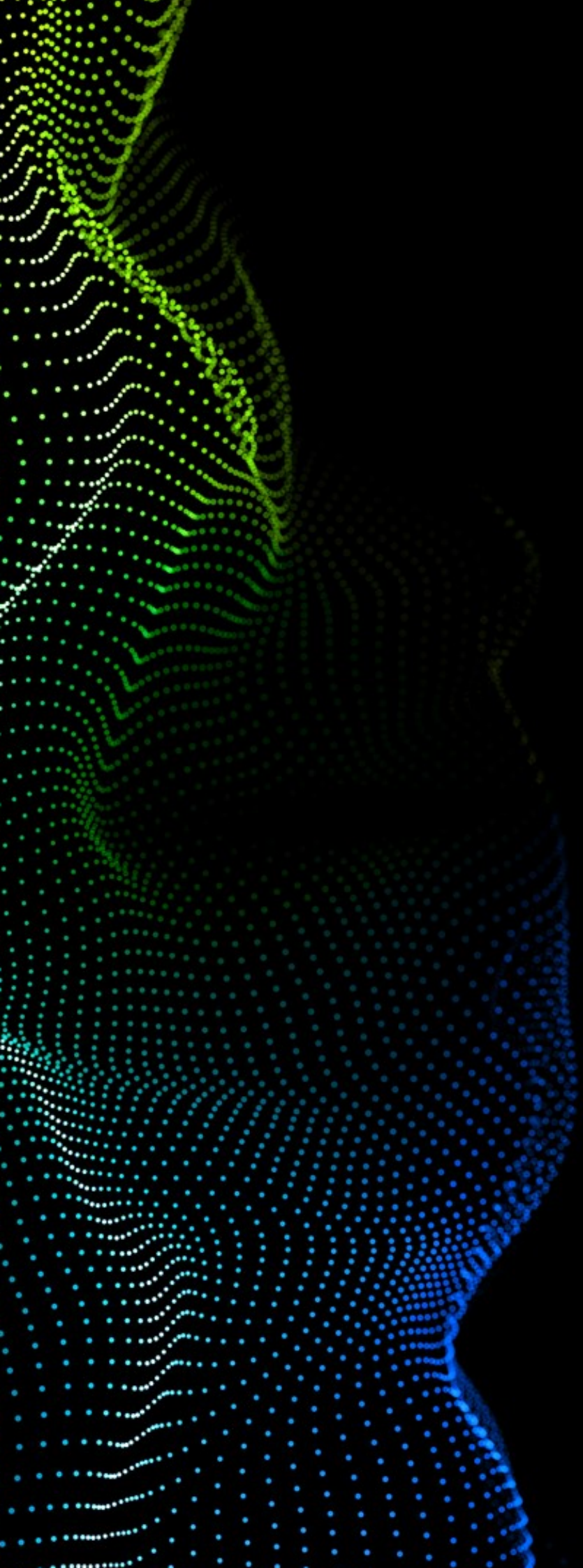
עם זאת, נקבע, כי עלויות המימון לא תיחשבנה לחלק ממחיר העסקה אם יתקיימו מלוא התנאים המנויים בסעיף 5 להחלטה כדלקמן:

(1) בעת חתימת הסכם המכר עם הקונה, תהא התייחסות בנוסח זהה לתוכן הרשום במסמך עלות מימון הערבות כאמור בסעיף 1.6 להחלטה, בין אם כנספח ובין אם בחוזה עצמו וכי אותם התנאים המצוינים בהסכם או בנספח כאמור יתקיימו בפועל והאמור הוא בהתאם להוראות סעיף 3א(ב) לחוק המכר. לעניין זה יצוין, כי יראו את התנאי של "הוציא קבלה על שם הקונה" מתקיים גם אם הקבלה תצא על שם החברה ובלבד שהחברה מקיימת את התנאי שבסעיף (3) שלהלן.

(2) בכל המסמכים שיחתמו בקשר למכירת דירת המגורים, לרבות הסכם הליווי שעליו תחתום החברה עם המבטח לא יצוין, באף הקשר, כי הוראות סעיף 3 3א(ב) לחוק המכר לא חלות.

(3) במסמך החיוב שיוציא המבטח לחברה בגין עמלת מימון הערבות, יפורט שם הקונה וסכום עמלת הערבות שעל החברה לשלם בשביל הקונה וכי העתק ממנה יימסר לקונה.

(4) בחשבונית המס שתוציא החברה בגין מכירת דירת המגורים לקונה, יצוין במפורש, כפריט נפרד, גובה הסכום שמהווה הוצאות בשביל הלקוח, תוך פירוט טיב ההוצאה "חיוב בגין עמלת ערבות חוק מכר" ובגין רכיב זה לא יגבה מע"מ מהקונה. למען הסר ספק יובהר, כי סכום זה לא יהא גבוה מהסכום שמשלמת החברה למבטח.



פרק 09

תמריצים

פרק 9 - תמריצים

9.1 החוק לעידוד השקעות הון - תיקון מספר 73 235

9.2 הטבות למפעל טכנולוגי מועדף ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד- תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון ותקנות מכוחו 242

9.3 החוק לעידוד השקעות הון - תיקון מספר 68 (מפעל מועדף)..... 255

9.4 חלוקת דיבידנד שמקורו במפעל שקיבל הטבות של החוק לעידוד השקעות הון..... 263

9.5 מסלולי תמיכה של משרד הכלכלה והתעשייה 266

9.6 מסלולי תמיכה של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית..... 267

9.7 רשות החדשנות - נוהל תשלום תמלוגים, מתן הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל לתאגיד רב לאומי..... 278

9.1 החוק לעידוד השקעות הון - תיקון מספר 73

מבנה החוזר:

מספר הסעיף בחוזר	הנושא
1	רקע
2	תמצית התיקונים
3	הורדת שיעור מס החברות למפעל מועדף הנמצא באזור פיתוח א' ל-7.5%
4	הגדרת תושב חוץ
5	תיקון הגדרת "הכנסה מוטבת"
6	תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שהיא לא תכלול הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור
7	תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שאגודה שיתופית לא תקבל הטבות של הכנסה מועדפת
8	תיקון הגדרת "חברה מועדפת" לעניין חברות משפחתיות ושקופות
9	חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת
10	שינויים בתנאים לעמידה בהגדרת מפעל מועדף מיוחד
11	אופן חישוב תנאי "בר-תחרות" (עמידה בתנאי ייצוא)
12	הקלה על יצואנים עקיפים
13	הרחבת תחולת האזורים הזכאים למענק מוגדל
14	שינוי תהליך ערר על החלטת מינהלת הרשות להשקעות (לשעבר מרכז השקעות)
15	שינוי השם של מרכז ההשקעות
16	הוספת מסלול הטבות במס חדש- מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד. ראו חוזר נפרד בפרק זה של החוברת

1. רקע

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן "**החוק**" או "**החוק לעידוד השקעות הון**"), מהווה כלי מרכזי של הממשלה לעידוד השקעות הוניות איכותיות בישראל. בתחום התעשייה, החוק מעניק הטבות ובהן שיעורי מס מופחתים ומענקים כנגד השקעה.

ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם בספר החוקים 2592, חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. בפרק ז' לחוק נכלל **תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון** (להלן - **"התיקון"**).

2. תמצית התיקונים

התמריצים שניתנו בחוק טרם השינוי הביאו רק להגשמה חלקית של מטרות החוק, מאחר שהתברר כי קיימות כמה בעיות במתכונתו הקודמת:

ראשית, המסלול המועדף המיוחד המקנה שיעורי מס של 5% באזור א' ו-8% באזור אחר, בנוסח ערב התיקון לא היה אפקטיבי ויושם באופן מצומצם. זאת, בין השאר, בשל תנאי הסף הגבוהים שהוצבו למסלול זה, אשר מנעו מחברות ענק היכולות לתת תרומה משמעותית למשק הישראלי, מלפעול בו, ולכן בוצעה הקלה בתנאי הסף.

שנית, בוצעה התאמה של החוק לתעשייה עתירת ידע, כדי לעודד חברות מתאימות להתבסס ולהרחיב את פעילותן בישראל, באמצעות מחקר ופיתוח, לקבוע תמריץ לעידוד פעילות חדשה בישראל ולהעלות את רמת הפריון והחדשנות, מאחר שהתעשייה עתירת הידע היא אחד ממנועי הצמיחה החשובים של מדינת ישראל.

הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי, ה-OECD, בשיתוף פורום ה- G20, אימץ כללים ותנאים למתן הקלות במיסוי לתעשייה עתירת ידע, היינו - הקלות במס לגבי הכנסות מנכסים לא מוחשיים מסוימים - פטנט רשום, תוכנת מחשב, זכות מטפחים של זני צמחים וכדומה (להלן- נכסים לא מוחשיים מוטבים). התיקון לחוק מאמץ את עיקרי הכללים המומלצים ויוצר מסלולי מס נוספים חדשים למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%). **לפירוט ראו חוזר נפרד בחוברת זו.**

בנוסף בוצעה הפחתה כוללת של שיעור מס החברות לכל חברה בעלת "מפעל מועדף" על הכנסותיה ממפעל מועדף שמפעלה ממקום באזור פיתוח א' לכדי 7.5% במקום 9% (אין שינוי בשיעור המס באזור אחר- 16%).
כמו כן, תוקנו ההגדרות של הכנסה מועדפת, חברה מועדפת, הכנסה מוטבת ועוד.

ביום 5 בנובמבר 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 09/2017 ובו עמדתה לגבי תיקון 73.

להלן טבלה המסכמת את **שיעורי מס חברות** בשיעור מופחת לחברות זכאיות:

	שיעור מס חברות רגיל	מפעל מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	מפעל מועדף מיוחד
אזור פיתוח א'	2017: 24%	7.5%	7.5%	6%	5%
אזור אחר	2018 ואילך: 23%	16%	12%	6%	8%

להלן טבלה המסכמת את **המס בגין דיבידנד** בשיעור מופחת (דיבידנד בין חברות תושבות ישראל פטור) :

מס רגיל בגין דיבידנד	מפעל מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	מפעל מועדף מיוחד
25%/30% ליחיד	20% ליחיד תושב ישראל 20% לתושב חוץ, או לפי אמנה (כנמוך ביניהם)	20% ליחיד תושב ישראל 20% לתושב חוץ או בהתאם לאמנה (כנמוך מביניהם) 4% כאשר 90% או יותר מהמניות בחברה מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ		5% לחברת אם שהיא תושב חוץ

להלן השינויים המרכזיים הכלולים בתיקון לחוק לעידוד השקעות הון:

3. הורדת שיעור מס החברות למפעל מועדף הנמצא באזור פיתוח א' (סעיף 51טז(1) לחוק)-

החל מיום 1 בינואר 2017 יופחת שיעור המס החל על כל חברה מועדפת שלה מפעל מועדף באזור פיתוח א' על הכנסותיה ממפעל מועדף ל-7.5% במקום 9% (אין שינוי בשיעור המס באזור אחר- 16%).[140]

4. הגדרת תושב חוץ

תושב חוץ הוגדר בתיקון על-ידי הפניה להגדרת מונח זה בפקודת מס הכנסה, בחריג אחד: "למעט חבר בני אדם שהתקיים בו האמור בסעיף 68א לפקודה".

ההגדרה "תושב חוץ" בפקודת מס הכנסה (להן "**הפקודה**") היא מי שאינו תושב ישראל כהגדרתו בפקודה, וכן יחיד ששהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה, ומרכז חייו לא היה בישראל. לפי הגדרת "תושב ישראל" בפקודה, תושב ישראל הוא יחיד שמרכז חייו בישראל, וכן חבר בני אדם שהתאגד בישראל או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.

לפיכך (בשל החריג שבסעיף 68א לפקודה), חברה לא תיחשב כתושב חוץ, לעניין קבלת הטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון, אם תושב ישראל הוא בעל שליטה בה (מי שמחזיק ב- 10% לפחות מהון המניות המוצא או מכוח ההצבעה או מהזכות למנות מנהל בה או לקבל 10% לפחות מרווחיה הוא תושב ישראל), וכן חברה שתושבי ישראל נהנים או זכאים ל-25% או יותר מהכנסותיה או מרווחיה.

הגדרת תושב חוץ רלבנטית, בין היתר, לעניין ההטבה בשיעור המס על חלוקת דיבידנד לתושב חוץ ולצורך בחינת האמור בהגדרת "הכנסה מועדפת".

5. תיקון הגדרת "הכנסה מוטבת" (סעיף 51 לחוק)

הוחלפה בהגדרה המילה "ההכנסה" במילה "ההכנסה החייבת". על פי דברי ההסבר להצעת החוק, המטרה להבהיר כי ההטבות במס לחברה מוטבת חלות לגבי הכנסה חייבת, שהיא, לפי ההגדרה של "הכנסה חייבת" בפקודת מס הכנסה, הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין.

6. תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שהיא לא תכלול הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור (סעיף 51 לחוק)

במסגרת התיקון נקבעו הטבות במס על הכנסה מנכסים לא מוחשיים, במיוחד פטנט ותוכנה, הכלולים בהגדרה "נכס לא מוחשי מוטב" (**לפירוט ראו חוזר נפרד בחוברת זו**). ההכנסה שלגביה ניתנת ההטבה מוגדרת כ"הכנסה טכנולוגית מועדפת", ובהתאם לאמות מידה בין-לאומיות היא אינה כוללת הכנסות מסוגים שונים, דוגמת הכנסה מנכס המשמש לשיווק.

לפיכך, על מנת להחיל הגבלות אלה גם על הטבות הניתנות כיום מכוח החוק, תוקנה ההגדרה "הכנסה מועדפת", כך שהיא לא תכלול: "הכנסה מנכס לא מוחשי אשר אינה מיוחסת לייצור, אשר אילו הייתה מופקת על-ידי מפעל טכנולוגי, לא ניתן היה לראות בה הכנסה טכנולוגית מועדפת". לעניין זה, יחולו הוראות סעיף 51כט וכן הוראות שיקבע שר האוצר לעניין סוגי הכנסות שיוחרגו מההגדרה "הכנסה טכנולוגית", כאמור בסעיף 51כד.

---

[140] *ההפחתה בשיעור המס תחול החל מיום 1.1.2017 ולא משנת המס 2017, ועל כן, לחברה שיש לה שנת מס מיוחדת שבה חל יום ה-1.1.2017 יחול שיעור מס משוקלל בטווח שבין 7.5% ל-9%.*

תיקון זה של הגדרת "הכנסה מועדפת" יחול על הכנסה מנכס לא מוחשי מוטב של חברה שהייתה זכאית להטבות על הכנסות ממנו ביום 30 ביוני 2016, החל מיום 30 ביוני 2021.

על כן, נבקש להסב את תשומת הלב שהחל מיום 30/06/2021 יחולו הכללים האמורים לעניין נכס לא מוחשי מוטב ונכס שיווקי גם על חברות הדורשות הטבות במסלול המפעל המועדף. להרחבה ראו בחוזר נפרד בהמשך חוברת זו וכן חוזר מסים 11.2021 של משרדנו.

7. תיקון הגדרת "הכנסה מועדפת" כך שאגודה שיתופית לא תקבל הטבות של הכנסה מועדפת

לגבי חברה מועדפת שהיא שותפות שבין החברות השותפות בה יש אגודה שיתופית לפי סעיפים 61 או 62 לפקודה או לגבי חברה מועדפת שהיא אגודה שיתופית שמחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה - יראו כהכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה המיוחס לחברה שאינה אגודה שיתופית ובלבד שאינה חברה בבעלות ממשלתית מלאה. לגבי חברה מועדפת שהיא שותפות שבין החברות השותפות בה יש חברה בבעלות ממשלתית מלאה, יראו הכנסה מועדפת רק את חלק ההכנסה המיוחס לחברה שאינה בבעלות ממשלתית מלאה.

8. תיקון הגדרת "חברה מועדפת" לעניין חברות משפחתיות ושקופות

ההגדרה בסעיף 51 לחוק תוקנה כך שזו לא תכלול חברה בעלת מפעל מועדף או חברות השותפות בשותפות המחזיקה במפעל מועדף שחל עליהן או שהן מחילות על עצמן, לפי העניין, את סעיפים 64א ו-64א1 לפקודה (חברות משפחתיות וחברות שקופות). זאת, על מנת להימנע ממצב בו הכנסתה של חברה מועדפת תעלה ליחיד במיסוי חד שלבי, קרי שהטבת המס שניתנה לחברה המועדפת תחול על היחיד, מבלי שהוא יחויב במס נוסף על הכנסה זו.

9. חלוקת דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת

סעיף 51יח לחוק עידוד השקעות הון קובע שעל דיבידנד ששולם שמקורו בהכנסה מועדפת יחול שיעור מס של 20%, שהוא נמוך מהשיעורים שנקבעו בסעיף 125ב לפקודה[141] (לא חל על בעל מניות שהוא חברה תושבת ישראל) - 25% או 30%. בתיקון הובהר (כלשון דברי ההסבר להצעת החוק) שחלק ההכנסה שממנו ניתן הדיבידנד בשיעור של 20% הוא ההכנסה המועדפת החייבת, בניכוי המס החל עליה.

10. שינויים בתנאים לעמידה בהגדרת מפעל מועדף מיוחד

מסלול מפעל מועדף מיוחד המקנה הטבות בשיעור המס של 5% באזור פיתוח א' ו-8% באזור אחר (סימן ב'2 לחוק-סעיפים 51יט עד 51כג), התברר כלא אפקטיבי ומיושם באופן מצומצם, מאחר שהרף שנקבע לכניסה למסלול זה מהווה חסם גבוה מדי לחברות רב-לאומיות גדולות המעוניינות לבצע בישראל פעילות משמעותית אך בהיקף נמוך מזה. על כן בוצעו השינויים הבאים כדי שחברות נוספות יוכלו ליהנות ממנו:

[141] *סעיף 125ב לפקודה מתייחס לשיעור המס הרגיל על דיבידנד. סעיף זה אינו חל על דיבידנד לחברה תושבת ישראל, מאחר שאינו חייב במס לפי סעיף 126(ב) לפקודה.*

הנושא	המצב טרם התיקון	המצב לאחר התיקון
ההכנסה המועדפת הנדרשת ממפעל מועדף מיוחד בשנת מס כלשהי (מחזור המכירות השנתי)- סעיף 51כ(א)(1)	1.5 מיליארד ש"ח	1 מיליארד ש"ח
ההכנסה הנדרשת מחברה מועדפת - סעיף 51כ(א)(2)	20 מיליארד ש"ח	10 מיליארד ש"ח
בחינת התרומה המהותית לפעילות הכלכלית בישראל בהתאם לתכנית העסקית- סעיף 51כ(א)(3)	השיקולים טרם התיקון: -המיקום הגיאוגרפי של המפעל המועדף; -רמת השכר שצפויה שתיקבע לעובדיו.	התווספו השיקולים: -רמת החדשנות הטכנולוגיות; -רמת הפריון לעובד.
סכומי ההשקעה בחלופת ההשקעה במו"פ בתכנית העסקית של מפעל מועדף מיוחד - סעיף 51כ(ב)(2)	ההשקעה בתוך שלוש שנות מס מתחילת תקופת הזכאות להטבות: -100 מיליון ש"ח לפחות באזור פיתוח א'; -150 מיליון ש"ח לפחות באזור שאינו אזור פיתוח א'.	בכל שנת מס בתקופת הזכאות: **גידול** ביחס לממוצע ההשקעות במו"פ של החברה בשלוש שנות המס הקודמות לשנת המס של כתב האישור: -באזור פיתוח א' לפחות 100 מיליון ש"ח; -באזור שאינו אזור פיתוח א' לפחות 150 מיליון ש"ח.
	היה וההשקעה הממוצעת במו"פ של המפעל בשלוש שנות המס הקודמות לשנת מתן כתב האישור גבוהה מ-500 מיליון ש"ח, תידרש השקעה תוספתית במו"פ בסכומים הגדולים ב-50% מהסכומים האמורים לעיל.	
חלופת ההשקעה במו"פ בתכנית העסקית- התניית השקעה בענפים מועדפים לגבי אזור שאינו אזור פיתוח א'	לא קיימת התניה.	רק ב"ענף טכנולוגיה מועדף", שייקבע ככזה אם ייענה על לפחות אחת מהחלופות הבאות: -ההשקעה בו צפויה לעודד יצירת מקומות עבודה בישראל במקצועות שלהם יש ביקוש נמוך בישראל; -היקף הפעילות העסקית בו בישראל הוא נמוך וההשקעה בו צפויה להגביר במידה רבה את הידע הטכנולוגי בישראל.
קביעת "שנת האפס" (שנת המס הראשונה שבה החברה תהא זכאית לשיעורי מס מופחתים)- סעיף 51כב(א)	החברה רשאית לבחור ובלבד שבאותה שנה היא עומדת בתנאי המסלול המועדף המיוחד.	לפי שיקול הדעת של מנכ"ל משרד האוצר, מנכ"ל משרד התעשייה והכלכלה ומנהל רשות המסים ("**המנהלים**") בשים לב למטרות החוק, לרוב שנת המס בה בוצע החלק המהותי מסך ההשקעה הנדרשת. במקרים חריגים, גם לאחר תום השנה הנ"ל, אך לא יותר משלוש שנים לאחר מועד השלמת ההשקעה.
הסמכות לביטול אישור של מפעל מועדף מיוחד- סעיף 51כג(ב)	מנהל רשות המסים בלבד.	התייעצות בין "המנהלים".
הוראת שעה לתקופה 1.1.2017 עד 31.12.2019 : שיעור מס על דיבידנד שחברה בעלת מפעל מועדף מיוחד שילמה במישרין לחברת אם זרה-סעיף חדש 51כא1	הנמוך מבין 20% לשיעור המס הקבוע באמנה.	הנמוך מבין 5% לשיעור המס הקבוע באמנה-<u>כהוראת שעה לתקופה של שלוש שנים (1.1.2017 **עד 31.12.2019**).</u> הוראה זו תחול על מפעל מועדף מיוחד אשר המנהלים אישרו את תוכניתו העסקית בתקופה הנ"ל, לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה שהופקה בתקופת הזכאות לתכנית.

11. אופן חישוב תנאי "בר-תחרות" (עמידה בתנאי ייצוא)

לעניין תכנית מענקים בלבד (ולא לעניין הטבות המס), מפעל יוכל לבחור האם התנאים הנדרשים בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק (מפעל בר תחרות) שעניינם ייצוא של 25% מההכנסות יחולו רק על הכנסות המפעל שנוספו בשל ההרחבה או על כלל הכנסות המפעל. זאת בתנאי שמדובר בהרחבה של המפעל שבוצעה לאחר כניסה לתוקף של התיקון ושהמפעל בחר את שיטת החישוב מראש ולא שינה את אופן החישוב לכלל תקופת התכנית. לעניין הטבות מס יובאו בחשבון כמקודם הכנסות מכלל מכירות המפעל.

לפיכך, יתכן מצב שבו מפעל יעמוד בתנאי הייצוא לעניין מסלול המענקים, אך לא לעניין קבלת שיעורי המס המופחתים של המפעל המועדף ולהיפך.

12. הקלה על יצואנים עקיפים

לפי סעיף 18א(ג)(2) לחוק עידוד השקעות, ניתנה הסמכה לקבוע תנאים שבהתקיימותם מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על-ידי מפעל תעשייתי אחר, ייחשב כמפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי (קרי, מקיים את תנאי הייצוא). אחד מהתנאים שנקבעו בתקנות שנקבעו מכוח סעיף זה[142] הוא מתן אישור של המפעל האחר בדבר שיעור המכירות של המוצר שמכיל את הרכיב בכל אחד מהשווקים שבהם הוא נמכר.

בתיקון לחוק נקבע כי המפעל התעשייתי האחר ימציא למפעל התעשייתי המוכר לו רכיב, אישור על כך שמתקיימים בו התנאים שקבעו השרים. ביום 18 ביוני 2017 פורסם בקובץ התקנות 7827 תיקון לתקנות. עד לתיקון התקנות, אישור בדבר שיעור המכירות כאמור היה חייב להינתן על-ידי רואה חשבון של החברה בעלת המפעל האחר. אחרי התיקון, אישור צריך להינתן על-ידי "נושא משרה" בחברה בעלת המפעל האחר (מנהל כללי, משנה למנהל הכללי, סגן המנהל הכללי או חשב הכספים) או של רואה חשבון מבקר שלו בדבר סכום עלות הרכיב שנרכש מהמפעל ושיעור המכירות הסופי בכל אחד מהשווקים שבהם הוא נמכר, וכן אישור של רואה החשבון המבקר של המפעל בדבר סכום עלות הרכיב שנמכר למפעל האחר.

במקרה שהחברה בעלת המפעל האחר הינה קרוב (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) של החברה בעלת המפעל, יינתנו האישורים כאמור בידי רואי החשבון המבקרים של המפעלים האמורים בלבד.

התיקון לתקנות קובע כי חברה רשאית לבקש בכתב אישור מהחברה בעלת המפעל האחר בעד שנת המס הקודמת, וזאת לא יאוחר מתום שנת המס העוקבת. החברה בעלת המפעל האחר מחויבת להמציא האישור בתוך 120 ימים מהמועד שבו התקבלה הבקשה או עד ליום 1 בספטמבר של שנת המס העוקבת, המאוחר מביניהם.

נקבע כי חברה בעלת מפעל רשאית לבקש ולהגיש אישור כאמור גם לשנות המס 2014 עד 2016.

שינוי נוסף בתקנות מתייחס לתנאי דרישת המינימום להיקף מכירות שנדרש ממפעל הנמצא באזור אחר (שאינו אזור פיתוח א'). טרם התיקון נדרש כי מחזור המכירות המינימלי בשנת ניצול ההטבות יהיה 20 מיליון ש"ח והוא הוקטן ל-15 מיליון ש"ח. אין שינוי באחוז הייצוא העקיף הנדרש שהיה ונשאר 50%.

חברה הדורשת הטבות בשל ייצוא עקיף, צריכה להגיש לרשות המסים את האישורים, כפי שפורטו לעיל, על גבי טופס 902.

[142] *תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה) (תיקון), התשס"ז-2007*

13. הרחבת תחולת האזורים הזכאים למענק מוגדל

לפי סעיף 40ג(ג) לחוק לעידוד השקעות הון, ניתן מענק השקעה מוגדל למפעל בנגב. התיקון קובע שהמענק המוגדל יוכל להינתן גם למפעלים בשדרות וביישובי עוטף עזה שהם היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם כולם או חלקים, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה מרחבי שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה. בנוסף, המענק המוגדל יינתן גם למפעלים ברשויות מקומיות ובאזורי תעשייה במחוז הצפון המשויכים לאשכול פריפריאליות 1 עד 4 של רשויות מקומיות לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

14. שינוי תהליך ערר על החלטת מינהלת הרשות להשקעות (לשעבר מרכז השקעות)

השגה על החלטות שונות של מינהלת הרשות להשקעות ושל מנהל הרשות להשקעות נעשו עד לתיקון בדרך של ערר לפני שר האוצר ושר הכלכלה והתעשייה ("**השרים**"). כתב הערר הוגש לוועדה שמינו השרים, והיא חיוותה את דעתה לשרים.

תהליך זה בוטל והשגה שתוגש בתוך שישים ימים על החלטות תדון בוועדת השגה. הוועדה תמנה שישה חברים (שימונו על-ידי השרים), מהם שניים לפחות נציגי ציבור. מנהל הרשות להשקעות וחברי המינהלת לא יהיו חברים בוועדה. באם לא ניתנה החלטת הוועדה בתוך שמונה חודשים ממועד הגשתה יראו ההשגה כהשגה שהתקבלה. כמו כן, ניתן להגיש עתירה לבתי המשפט לעניינים מנהליים על החלטות מינהלת הרשות להשקעות ומנהל הרשות להשקעות. הוראות מעבר שנקבעו נוגעות להכרעה בעררים שנדונו בוועדה (במתכונתה הישנה) וניתנה בהם חוות דעת, אך לפני תחילת החוק טרם התקבלה החלטת השרים בעניינם, ובעררים שהוגשו לפני תחילת התיקון. בעררים אלה תיחשב חוות הדעת של הוועדה (במתכונתה הישנה) כהחלטת השרים. הליך הערר נותר על כנו לגבי החלטות של מינהלת השקעות בתיירות ומנהל מינהלת השקעות בתיירות.

15. שינוי השם של מרכז ההשקעות

שמו של מרכז ההשקעות שונה ל"רשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה".

16. הוספת מסלול הטבות במס חדש

מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)

בתיקון התווסף מסלול חדש של הטבות במס בשל **מפעל טכנולוגי מועדף** (שיעור מס חברות של 12% אם המפעל פועל באזור אחר, או 7.5% אם המפעל פועל באזור פיתוח א') **ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד** (שיעור מס של 6%), המעניק את שיעורי המס המופחתים הנ"ל למפעל תעשייתי בתחום של תעשייה עתירת ידע, במטרה לעודד פעילות הקשורה בפיתוח נכסים לא מוחשיים מוטבים (כהגדרתם בתיקון) בחברות עתירות ידע.
ראו בהרחבה בחוזר נפרד בהמשך חוברת זו.

9.2 הטבות למפעל טכנולוגי מועדף ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד- תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון ותקנות מכוחו

מבנה החוזר:

מספר הסעיף בחוזר	הנושא
1	רקע ותמצית תיקון 73
עקרונות מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)	
2	התקנות לגבי הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי
3	רקע ועיקרי המסלול
4	הגדרות מונחים רלבנטיים למסלול
4.1	הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב"
4.2	הגדרת "קבוצה"
4.3	הגדרת "הכנסה טכנולוגית"
4.4	הגדרת "הכנסה טכנולוגית מועדפת"
4.5	הגדרות "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"
5	הוראות בדבר התנאים המעידים על מפעל מקדם חדשנות
6	שיעורי המס שיחולו על "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד"
7	הגבלות על קיזוז פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב ובגין הוצאות נוספות
8	הגבלה על זיכוי מס חוץ
9	הטבות לפי מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות
10	תחילה ותחולה
11	הוראת שעה לגבי יישום נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים
12	יציבות ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד למשך 10 שנים

1. רקע ותמצית תיקון 73 לחוק- החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן "**החוק**" או "**החוק לעידוד השקעות הון**"), מהווה כלי מרכזי של הממשלה לעידוד השקעות הוניות איכותיות בישראל. בתחום התעשייה, החוק מעניק הטבות ובהן שיעורי מס מופחתים ומענקים כנגד השקעה.

בספר החוקים 2592 מיום 29 בדצמבר 2016 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. בפרק ז' לחוק (עמודים 272-261) נכלל תיקון מס' 73 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן- "**התיקון**" או "**תיקון 73**"). לסקירה מלאה של השינויים הנוספים בתיקון 73 שאינם עוסקים בעניין "מפעל טכנולוגי מועדף", נשוא חוזר זה, **ראו חוזר נפרד בחוברת זו.**

התמריצים שניתנו בחוק לעידוד השקעות הון טרם השינוי הביאו רק להגשמה חלקית של מטרות החוק, מאחר שהתברר כי קיימות כמה בעיות במתכונתו הקודמת. השינוי העיקרי במסגרת תיקון 73 הינו **יצירת מסלולי מס נוספים חדשים של מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)**- נקבעו מסלולי הטבות מס חדשים (בנוסף למסלולי ההטבות שהיו קיימים טרם התיקון) למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5%

באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6% ללא תלות במיקומו). (להלן- "**המסלולים הטכנולוגיים**").
ביום 5 בנובמבר 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה 09/2017 ובו עמדתה לגבי תיקון 73. החוזר מפרט בעיקר את התנאים הנדרשים לצורך עמידה בזכאות להטבות מהמסלולים הטכנולוגיים תוך כדי הבאת דוגמאות מפורטות ליישום ובפרט דוגמאות כמותיות.

עקרונות המסלולים הטכנולוגיים: מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (סימן ב'3 לחוק: סעיפים 51כד עד 51לא)

2. פרסום התקנות לגבי הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי- לגבי המסלולים הטכנולוגיים, נקבע בתיקון 73, כי שר האוצר יקבע תקנות בהתייחס לנושאים שונים באישור ועדת הכספים של הכנסת. ביום 14 ביוני 2017 פורסמו בקובץ התקנות 7825 תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017 (להלן- "**התקנות**").

3. רקע ועיקרי המסלול- בתיקון התווספו הטבות במס בשל מפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס חברות של 12% אם המפעל פועל באזור אחר, או 7.5% אם המפעל פועל באזור פיתוח א') ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%), המעניק את שיעורי המס המופחתים הנ"ל למפעל תעשייתי בתחום של תעשייה עתירת ידע, במטרה לעודד פעילות הקשורה בפיתוח נכסים לא מוחשיים מוטבים (כהגדרתם להלן) בחברות עתירות ידע.

הטבות המס שנקבעו בתיקון הינן בהתחשב בכללים שאומצו בידי ה-OECD בעניין מבנה הטבות המס על התעשייה עתירת הידע (מיסוי קניין רוחני), שמטרתן, בין היתר, מניעת הסטת רווחים מהמדינות שבהן בוצעו הפעולות מניבות הרווחים ומניעת תחרות מס מזיקה, בין השאר, באמצעות קביעת חובה של פעילות מהותית במדינה בעלת משטר מס מועדף, לפי כללי ה-OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (להלן - "**כללי ה- BEPS**").

לפי הכללים האמורים, משטר מס יסווג כמשטר מס מזיק אם הוא מתמרץ העברת הכנסות למדינה בעל משטר מס מיטיב, בלא מעבר של פעילות אמיתית. מטרת הכללים היא ליצור התאמה בין ההכנסה שעליה ניתנות הטבות המס לבין רמת הפעילות המהותית של החברה ויצירת הערך במדינה נותנת ההטבות. כדי לבחון זאת, בכללי ה-BEPS נקבע שהוצאות מחקר ופיתוח אשר הוצאו במדינה מסוימת ישמשו להערכת מידת הפעילות המהותית של החברה באותה מדינה. לפיכך, מאפשרים הכללים לקבוע משטר מס המטיב עם הכנסות שהופקו מנכסים לא מוחשיים מוטבים אשר נובעים ממחקר ופיתוח שנעשה בתחומי המדינה. לעומת זאת, משטר מס הנותן הטבות להכנסות הנובעות מנכס לא מוחשי מוטב שאינו נובע ממו"פ שנעשה בתחומי המדינה, נתפס כבלתי לגיטימי, וייחשב כמשטר מס מזיק. כדי לעמוד בכללים האמורים נקבע בתיקון 73 שההטבות יינתנו רק על הכנסה שנובעת ממחקר ופיתוח בישראל (בכפוף לחריגים), כמפורט להלן.

הטבות המס לפי המסלולים הטכנולוגיים הינן בגדר רשות ואינן גורעות מההטבות לפי המסלולים האחרים בחוק.

4. הגדרות מונחים רלבנטיים למסלול - סעיף 51כד לחוק:

4.1. הגדרת "**נכס לא מוחשי מוטב**"- "כל אחד מאלה: **(1)** זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967; **(2)** תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007; **(3)** זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, התשל"ג-1973; **(4)** זכויות לפי חוקים אחרים שיקבע שר האוצר בצו; **(5)** זכויות לפי חוקי מדינות חוץ העוסקים בעניינים המנויים בפסקאות (1) עד (4); **(6)** ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח כאמור בתחום האנרגיה המתחדשת - המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם סך ההכנסות של החברה בעלת המפעל בשנת המס לא עלה על 32 מיליון שקלים חדשים, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה - מחזור העסקאות של הקבוצה בשנת המס לא עלה על 211 מיליון שקלים חדשים, למעט אם הוא בגדר פסקאות (1) עד (5);"

נציין כי לעניין ההגדרה בחלופה (6), בוצע בתקנות שינוי, באמצעות הגדרה של "הכנסה טכנולוגית" ששינה את המבחן של מחזור ההכנסות לממוצע של 5 שנות מס שקדמו לשנת המס, במקום לשנת המס. לפירוט ראו בהמשך בהגדרת "הכנסה טכנולוגית".

בנוסף בצו שפורסם בקובץ התקנות 8241 מיום 1 ביולי 2019 נוספה, בהתאם לסמכות שניתנה לשר באוצר בחלופה 4 לעיל, החלופה הבאה: "זכות הרשומה בפנקס התכשירים לפי סעיף 47א(א2)(1) לפקודת הרוקחים [נוסח חדש], התשמ"א-1981, היא נכס לא מוחשי מוטב לפי סימן ב'3 לפרק שביעי לחוק".
סעיף 47א(א2)(1) לפקודת הרוקחים קובע כי: "לצורך רישום של תכשיר שהוא זהה לתכשיר הרשום בפנקס התכשירים בחומר הפעיל שבו, בצורתו, בחוזקו באופן לקיחתו, בפעילותו הרפואית ובזמינותו הביולוגית, ואשר אושר בידי מינהל המזון והתרופות של ארצות הברית של אמריקה לשיווק שם, או בידי הרשות המוסמכת של האיחוד האירופי לשיווק בארצות האיחוד, די בהוכחת קיומו של אישור כאמור כדי לרשום את התכשיר בפנקס התכשירים על פי תנאי הרישום שקבעו הרשויות האמורות ולתקופה שקבעו; לעניין סעיף זה, "זמינות ביולוגית" - מדידת הריכוזים של החומר הפעיל בדם, כפונקציה של זמן;"

הצו למעשה מרחיב את הגדרת "נכס לא מוחשי מוטב" על-ידי הוספת חלופה שכוללת תכשירים רפואיים בגינם לא נרשם פטנט (המוכרים בעולם הרפואי כ"תרופות גנריות"). לכן, "נכס לא מוחשי מוטב" יהיה גם זכות רשומה של תרופות גנריות בפנקס התכשירים בישראל או תרופה אשר התקבל בגינה אישור ע"י מנהל המזון והתקופות האמריקאי (FDA) או רשות מוסמכת של האיחוד האירופי. תחילתו של הצו נקבעה החל משנת המס 2019.

4.2. הגדרת "**קבוצה**"- "קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר ואחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה: (1) יש ביניהן יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 85א לפקודה; (2) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין החל עליהן, היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן היתה נסחרת בבורסה".

4.3. הגדרת "**הכנסה טכנולוגית**"[143]- "הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות כל אחת מאלה:

(1) הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;

(2) הכנסה משירות המבוסס על תוכנה (לעניין זה ראה בסעיף 4.1.6 לחוזר מס הכנסה 09/2017 דוגמאות להמחשת שירותים המבוססים על תוכנה);

(3) הכנסה ממוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב (ראה להלן את הכלל שנקבע בתקנה 6 לתקנות);

(4) הכנסה ממוצר נלווה או תומך לתוכנת מחשב או למוצר כאמור בפסקה (3), ובלבד שהמוצר היה קשור במישרין לנכס הלא מוחשי המוטב ומתקיים לגביו אחד מאלה:

(א) לא היה בייצורו שימוש בנכס לא מוחשי מוטב אחר;

(ב) היה בייצורו שימוש בנכס לא מוחשי מוטב אחר אשר אינו בבעלות החברה בעלת המפעל או צד קשור לה, ושאין לה או לצד קשור לזה זכות שימוש בו;

(5) הכנסה משירות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות או למוצר כאמור בפסקאות (1) עד (3) או תומך בכל אחד מאלה כאמור בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין;

(6) הכנסה ממכירת שירותי מחקר ופיתוח שאינה עולה על 15% מהכנסות המפעל (יתרת ההכנסות העולה על 15% יכולה בכפוף לקיום התנאים הקבועים בחוק להיחשב כהכנסה ממפעל מועדף);

[143] *יובהר כי ההערות שמופיעות להלן בתוך סוגריים, אינן חלק מההגדרה שבחוק.*

(7) הכנסות מסוגים נוספים שקבע שר האוצר, העומדים באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס; ולמעט הכנסה מכל נכס, מוצר, מוצר נלווה או שירות שהיא אחת מאלה:

(א) הכנסה המיוחסת לייצור לפי כללים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת (ראה סעיף 4.4.8 להלן לגבי האמור בתקנות);

(ב) הכנסה מנכס לא מוחשי המשמש לשיווק (כגון: לוגו, סימן מסחרי, קשרי לקוחות), שאינו נכס לא מוחשי מוטב (ראה סעיף 4.4.8 להלן לגבי האמור בתקנות);

(ג) סוגי הכנסות נוספים שקבע שר האוצר, לרבות לצורך עמידתו של משטר המס בישראל באמות מידה בין-לאומיות;

(ד) הכנסה המיוחסת לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62, בהתאם לאמור בסיפה להגדרה "הכנסה מועדפת" בסעיף 51;"

הסבר להגדרה: נקבע למעשה כי הכנסה טכנולוגית היא הכנסה של מפעל טכנולוגי שהופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב שבבעלות מלאה או חלקית של המפעל, או שהמפעל הוא בעל זכות שימוש בו, לרבות הכנסות ממתן רישיונות לשימוש ("**זכות שימוש**") בתוכנת מחשב, תמלוגים, דמי שימוש, דמי מנוי על שירות או על תוכנה וחלוקת הכנסות.

הכנסה הנובעת מנכס לא מוחשי מוטב אינה מוגבלת למודל עסקי מסוים ותכלול גם הכנסות: ממכירת מוצר המבוסס על נכס לא מוחשי מוטב, ממתן שירותי מו"פ כל עוד הם מהווים נתח קטן (לא יותר מ-15%) מהכנסות החברה, וממכירת שירותים מבוססי תוכנה, המהווים נתח הולך וגדל מהכנסות תעשיית ההיי-טק, ובהם נכללים שירותים במתכונת הידועה כ-Software as a Service (SaaS) ושירותים דומים מבוססי "ענן"[144].

שירותים מבוססי תוכנה ניתנים בענפים שונים, כגון פרסום באינטרנט, פיננסים, שירותי בניית אתרים ושירות לאחסון ושיתוף מידע, זאת בתנאי שההכנסה במקרים אלה אכן נובעת במהותה משרותי התוכנה עצמם, בהתאם לתכלית החוק.

מובהר כי הכנסה ממכירת מוצר מוחשי שתפקידו לתמוך את הנכס הלא מוחשי המוטב, מהווה הכנסה ממתן זכות שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב.

הכנסה טכנולוגית תכלול גם הכנסה הנובעת משירותים נלווים או משלימים למוצר, כגון תמיכה טכנית לסוגיה, הטמעה, הדרכה, שירותים מקצועיים (כגון התאמת מוצר ללקוח, הגדרות מערכות והתממשקות), בדיקת היתכנות, שירותי אירוח ואחסון, הכשרה, שירותים או מוצרים של צד שלישי ששולבו במוצר, או שניתנו כפי שהם כנלווים לשירות או המוצר, לרבות במקרים שבהם המוצר או זכות השימוש ניתנים בחינם והלקוח משלם בעבור השירותים הנלווים בלבד. כמו כן, הכנסה ממכירת מוצרים נלווים למוצר או לשירות שהכנסה מהם היא הכנסה טכנולוגית, כגון אביזרים ייעודיים המאפשרים שימוש מיטבי במוצר שבייצורו נעשה שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב, או חומרה ייעודית המאפשרת שימוש בתוכנה, כגון שרת שעל גביו מותקנת תוכנה, תהיה זכאית להטבה.

הכנסה טכנולוגית לא תכלול הכנסות המיוחסות לפעילות הייצור של המפעל על פי כללים שקבע שר האוצר בתקנות (יש לזכור, שלגביהן קיים בחוק מסלול הטבות בעד פעילות הייצור בהתאם לאזור שבו מתקיים הייצור). נוסף על כך, בהתחשב בכללים הבין-לאומיים הקיימים בעניין זה, לא ייכללו בהגדרה הכנסות המיוחסות לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, שאינו נכס לא מוחשי מוטב, דוגמת: סימן מסחר, מוניטין, ורשימת לקוחות.

כמו כן, הוחרגו הכנסות המיוחסת לחברה בבעלות ממשלתית מלאה או לחברה שהיא אגודה שיתופית המחילה על עצמה את הוראות סעיפים 61 או 62 לפקודה (בהתאם לאמור בסייפה להגדרה "הכנסה מועדפת" בסעיף 51 לחוק).

---

[144] *לעניין שירותי "ענן" מומלץ לעיין ב*[*החלטת מיסוי בהסכם 4668/20*]*.*

הקביעה בתקנות לגבי הכנסה טכנולוגית: שר האוצר הוסמך להוסיף סוגי הכנסות לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית", או להחריג סוגי הכנסות נוספים מההגדרה "הכנסה טכנולוגית", לרבות אלה הנדרשים לצורך עמידה בכללי ה-BEPS.

ואכן בתקנה 1 להגדרת "הכנסה טכנולוגית" תוקנה הגדרת המונח ידע (ראה חלופה (6) להגדרת נכס לא מוחשי מוטב שבסעיף 4.1 לעיל) כך שהכנסה מידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, והרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית קבעה שהוא כשיר להיות נושא לתכנית מחקר ופיתוח, ולעניין ידע שפותח בתחום האנרגיה המתחדשת - המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות, האנרגיה והמים קבע כאמור, והכול אם ממוצע סך כל ההכנסות של החברה בעלת המפעל ב-5 שנות המס שקדמו לשנת המס לא עלה על 32 מיליון ש"ח, ואם החברה בעלת המפעל נמנית עם קבוצה-מחזור העסקאות של הקבוצה בתקופה האמורה לא עלה על 211 מיליון ש"ח (בכך יש למעשה שינוי בתנאי הסף לגבי מחזורי העסקאות של חברות הנדרשים לעניין הכנסה טכנולוגית הנובעת מידע ומקורם בחלופה מס' 6 להגדרת נכס לא מוחשי מוטב, שנבחנו שם לפי הסכומים בשנת המס ולא כפי שנקבע בתקנות לפי הממוצע בחמש שנות המס שקדמו לשנת המס - ראה לעיל).

כמו כן, בתקנה 1 לתקנות נוספה להגדרת "הכנסה טכנולוגית" גם הכנסה מפיצויים בשל הפרת זכויות יוצרים הנוגעות בנכס לא מוחשי מוטב שאינה רווח הון.

נבקש להסב את תשומת הלב שבסיס הזכאות להטבות המס הינו על הכנסות המיוחסות **לנכס לא מוחשי מוטב** שבבעלות החברה (קניין רוחני (IP) כדוגמת- פטנט, תוכנת מחשב, זכויות שונות וידע מוגבל בתקרת מחזור).

הכנסות שאינן זכאיות להטבות המס (מפעל טכנולוגי מועדף):

- **הכנסות שאינן מיוחסות לנכס לא מוחשי מוטב** (הכנסות מייצור זכאיות למסלול המועדף, כאשר "כלל אצבע" קובע כי הרווח בגין הייצור הינו 10% על עלויות הייצור הישירות, כלל אשר ניתן לסתירה על-ידי הנישום או פקיד השומה).

- **הכנסות המיוחסות לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק** (נכס שיווקי כדוגמת- מותג, סימן מסחר, קשרי לקוחות וכדומה), כאשר ההכנסה המיוחסת לנכס השיווקי עולה על 10% מרווחי הנכס הלא מוחשי המוטב. לעניין זה ראו בחוזר מ"ה 9/2017 בסעיף 4.1.6 (8)(ב), דוגמאות למצבים בהם ניתן לראות כי תרומתו של הנכס השיווקי לרווחי החברה נמוכה מהרף הקבוע (10%), והכל תחת עקרונות לקביעת שיעור התרומה של הנכס השיווקי (עבודת מחירי העברה/הצגת הסבר מנומק וכדומה).

4.4. הגדרת "**הכנסה טכנולוגית מועדפת**"- "חלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, והכול בהתאם לתקנות שיקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, העומדות באמות מידה בין-לאומיות לעניין משטר המס".

בתקנות נקבע כדלקמן:

4.4.1. **עיקרי נוסחת הנקסוס-** בתקנה 2 נקבעה הנוסחה העיקרית לחישוב ההכנסה הטכנולוגית המועדפת ולחישוב רווח ההון במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ (כאמור בסעיף 51כז-ראה בהמשך) לפי יחס הנקסוס ("Nexus Ratio") כפי שהוצג בדוח ה-BEPS. על פי הנוסחה, שיעור ההכנסה הטכנולוגית החייבת, או רווח ההון אשר יזכה בהטבה יהיה שווה ליחס בין 130% הוצאות המוכרות בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב (שהוגדרו בתקנה 3), לכלל הוצאות המחקר והפיתוח ששימשו בפיתוחו, לרבות הוצאות בגין רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעת קבלת זכות שימוש בו והוצאות בגין רכישת שרותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור. לעניין זה, הוצאות מו"פ הינן הוצאות המסווגות כהוצאות מו"פ על פי כללי חשבונאות מקובלים, למעט הוצאות פיננסיות והוצאות על מבנה שאינו מתקן ייעודי לפיתוח נכס לא מוחשי מוטב.

להמחשה- ראה דוגמה בנספח ד' לחוזר מס הכנסה 09/2017.

4.4.2. **פירוט נוסחת הנקסוס והמחשתה:**

הנוסחה **לקביעת סכום הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון** לעניין סעיף 51כז לחוק הינה: מכפלת: הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב (A) X 130% X הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין (C) לחלק בסכום הבא: הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב (A) וכן הוצ' מו"פ בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב שאינן הוצ' מוכרות, לרבות הוצ' בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצ' בעד שירותי מו"פ שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור (B).

לפיכך, בהתאם לדברי ההסבר לטיוטת התקנות ניתן להציג את הנוסחה כך:

$$\frac{A}{A+B} \text{ X } 130\% \text{ X } C = D$$

- A- הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב
- B- הוצאות מחקר ופיתוח בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב שאינן הוצאות מוכרות, לרבות הוצאות בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב או תמלוגים בעד קבלת זכות שימוש בו ולרבות הוצאות בעד שירותי מחקר ופיתוח שבוצעו מחוץ לישראל מאת צד קשור
- C- הכנסה טכנולוגית חייבת או רווח הון, לפי העניין
- D- הכנסה טכנולוגית מועדפת או רווח הון לעניין סעיף 51כז לחוק

מטרתה של נוסחה זו היא לכוון את הטבת המס על הכנסה מנכס קניין רוחני מוטב לאותם נכסים אשר המחקר והפיתוח לגביהם נעשה ישירות על-ידי המפעל הטכנולוגי ובפרט מחקר ופיתוח שנעשה בישראל. כפי שיובהר להלן, לכללים אלו נקבעו מספר חריגים, בהתאם לאמות המידה הבינלאומית, אשר במסגרתם מיוחסת ההטבה למפעל טכנולוגי גם במקרים מסוימים בהם פעילות מחקר ופיתוח לגבי הנכס המוטב בוצעה מחוץ לישראל או על-ידי גורמים נוספים בישראל. יודגש כי לעניין השבר הבא לידי ביטוי בנוסחת הנקסוס כאמור בתקנה 2- כל הוצאה לביצוע מחקר ופיתוח שהיא הוצאה מוכרת הבאה בחשבון במונה תיכלל ממילא גם בכלל הוצאות המחקר והפיתוח הבאות בחשבון במכנה, אך לא כל הוצאת מחקר ופיתוח הנכללת בכלל ההוצאות כאמור, תיחשב להוצאה מוכרת.

לעניין הנוסחה, נקבע בתקנה 3(ב), כי סכום ההוצאות המוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב כשהוא מוכפל ב-130% לא יעלה על סכום כלל הוצ' המו"פ ששימשו בפיתוח הנכס הלא מוחשי המוטב.

4.4.3. **חישוב ברמת הנכס הלא מוחשי הבודד**- לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, או רווח הון, כאמור לעיל, יש לחשב את ההכנסה הטכנולוגית החייבת והוצאות המו"פ, לגבי נכס לא מוחשי מוטב בודד. יחד עם זאת, בתקנה 10 נקבעה הוראת מעבר המאפשרת את יישום גישת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים במקום ברמת הנכס הבודד- ראה פירוט בהמשך.

בנוסף, בתקנה 3(ג) נקבע כי הוצאות מו"פ ששימשו ליצירת הכנסה טכנולוגית הנובעת ממספר נכסים לא מוחשיים מוטבים- ייוחסו באופן יחסי לנכסים אלו על פי יחס הוצאות מו"פ המיוחסות לכל נכס.

4.4.4. **הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב** - בתקנה 3 הוגדרו **הוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי מוטב** כהוצאות שהוצאו לביצוע פעילות מו"פ **בישראל** במישרין על-ידי המפעל הטכנולוגי או באמצעות קבלני משנה.

בנוסף, יראו כהוצאות מוכרות בפיתוח נכס לא מוחשי, גם הוצאות לפעילות כאמור שבוצעה **מחוץ לישראל**, אם התקיים אחד מאלה (1) פעילות המו"פ בוצעה במישרין בידי המפעל הטכנולוגי, באמצעות מפעל קבע של החברה בעלת המפעל הטכנולוגי או באמצעות עובד המפעל הטכנולוגי (ראה בהמשך); (2) פעילות המו"פ בוצעה על-ידי קבלן משנה שאינו צד קשור למפעל הטכנולוגי; (3) פעילות המו"פ בוצעה באמצעות קבלן משנה תושב ישראל שהוא צד קשור למפעל, ובלבד שהוצאותיו של קבלן המשנה היו הוצאות מוכרות אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי.

לא יוכרו הוצאות מו"פ **שבוצע מחוץ לישראל** למפעלים טכנולוגיים אשר צמצמו באופן משמעותי את כמות העובדים בישראל או את שכרם, או שהעבירו חלק משמעותי מפעילותם אל מחוץ לישראל. בהקשר זה בלבד נקבעו מבחנים כמותיים (קיטון של 20% או יותר) המתייחסים למספר העובדים בישראל או שכרם ביחס לממוצע השנתיים שקדמו לשנה הראשונה שבה היה לראשונה למפעל טכנולוגי. יחד עם זאת, במקרה של צמצום משמעותי של תעסוקת עובדים או שכר עובדים בקבוצה בארץ ובעולם, יש לשמור על יחס מספר העובדים בישראל ועלות שכרם של העובדים בישראל ביחס למספר העובדים ועלות שכר העובדים מחוץ לישראל (**ראה דוגמה 2 בנספח ב'** **לחוזר 9/2017**).

בנוסף נקבעו כללים לעניין הגדרת עובד המפעל הטכנולוגי, לפיהם ייחשב ככזה גם עובד שהעמיד מעסיק משאיל לרשותו של המפעל הטכנולוגי באופן בלעדי ובמשרה מלאה, ובכפוף לקיומם של תנאים נוספים שנקבעו בהגדרה כדוגמת: המעסיק המשאיל אינו נושא בסיכון הכלכלי להצלחת פעילות המו"פ, העובד כפוף להנחיות מקצועיות של מנהל המפעל הטכנולוגי ועוד.

4.4.5. **חריגים לעניין רכישת נכס לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי** - בתקנה 4 נקבעו שני חריגים לעניין **רכישת נכס** לא מוחשי מוטב בידי מפעל טכנולוגי, אשר בהתקיימם המפעל הטכנולוגי יהיה רשאי לייחס את הוצאות המו"פ של המוכר, כאילו היו הוצאותיו שלו והכל בכפוף לכך שהמוכר זכאי היה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו היה הוא המפעל הטכנולוגי והיו בידיו מסמכי תיעוד לפי הוראת תקנה 8:

(1) במקרה של רכישת הנכס מתושב ישראל - רק את הוצאות המוכר על מו"פ שבוצע בישראל.

(2) במקרה של רכישת הנכס מתושב חוץ - רק את הוצאות המוכר על מו"פ שבוצע בישראל ורק במידה והיו לתושב החוץ הוצאות מו"פ מוכרות לפיתוח הנכס בעד מו"פ שבוצע בישראל בשיעור העולה על 75% מכלל הוצאות המו"פ של תושב החוץ לפיתוח הנכס (רלבנטי בעיקר לחברות ישראליות ששימשו כמרכזי פיתוח).

במקרה שבחר מפעל טכנולוגי לייחס את הוצאות המו"פ של המוכר - לא תובא בחשבון לצורך חישוב הכנסה טכנולוגית מועדפת, ההוצאה בעד רכישת נכס לא מוחשי מוטב, קרי, ניתן יהיה לנטרל (גם מהמונה וגם מהמכנה) את עלות הרכישה בחישוב יחס הוצאות המו"פ.
בתקנה 4 נקבע, שרכישת נכס לא מוחשי מוטב הינה לרבות קבלת זכות שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

4.4.6. **חריגים לעניין רכישת נכס לא מוחשי באמצעות צירוף עסקים של חברה תושבת חוץ**- תקנה 7 קובעת, שבמקרים של צירוף עסקיה של חברה תושבת חוץ לעסקיו של המפעל הטכנולוגי, רשאי יהיה המפעל לייחס את הוצאות המו"פ של החברה כאילו היו הוצאותיו שלו ובלבד שהחברה זכאית הייתה לייחס את ההוצאות בדרך זו אילו הייתה היא המפעל הטכנולוגי.

במקרה שייחס מפעל טכנולוגי הוצאות בשל צירוף עסקים - לא יובאו בחשבון לעניין תקנה 2 הוצאות שהוציא המפעל לצורך צירוף העסקים.

4.4.7. **חישוב ההכנסה הטכנולוגית ממוצר מסוים או קבוצת מוצרים ולא מנכס לא מוחשי ספציפי**- על פי תקנה 2 כאמור, מחושבת ההכנסה הטכנולוגית המועדפת בהתאם להכנסות ולהוצאות המו"פ אשר ניתן לשייך אותן לנכס לא מוחשי מסוים. עם זאת, בפרקטיקה הקיימת, חברות הפועלות בתחום מייצרות מוצרים הכוללים מספר רב של נכסים לא מוחשיים מוטבים ובמקרים מסוימים קבוצות מוצרים הכוללות מספר רב של מוצרים כאמור - כך שההפרדה בין הנכסים הלא מוחשיים השונים לצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות קשה עד בלתי מעשית. בשל כך ועל מנת ולאפשר לחברות לעמוד בדרישות החוק, **על פי תקנה 5**, ניתן יהיה לייחס את ההכנסות וההוצאות על פי מוצר או על פי קבוצת מוצרים, במקרים בהם ישנם קושי ממשי להפריד בין הנכסים הלא מוחשיים המוטבים או בין המוצרים השונים.

במקרה כזה, מפעל טכנולוגי רשאי לקבל על פי בקשתו עמדה מקדמית של המנהל הכללי של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית בעניין זכאותו לייחס הכנסות והוצאות כאמור. עמדה מקדמית כאמור תינתן בתוך 90 ימים ממועד הגשת הבקשה (אם לא תינתן תשובה תוך התקופה הנ"ל יראו אותה כאילו התקבלה). במידה ובחר מפעל טכנולוגי לייחס הכנסות והוצאות כאמור - לא יהיה רשאי לחזור בו מן הבחירה, אלא לאחר תקופה של 3 שנות מס ובלבד שנימק את שינוי הבחירה בהודעה למנהל רשות

המסים בתוך 60 ימים ממועד תחילת שנת המס שבה בחר בשינוי. לעניין יישום תקנה זו, ראו גם את הוראת השעה בתקנה 10 להלן וכן חוזר משרדנו 11.2021.

4.4.8. **חישוב ההכנסה המיוחסת לייצור ולנכס לא מוחשי המשמש לשיווק**- תקנה 6 עוסקת בייחוס ההכנסה המיוחסת לייצור וייחוס הכנסה המיוחסת לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק, בהתאם לעקרונות לקביעת מחיר עסקה בין הצדדים אשר התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים, לפי סעיף 85א לפקודה.

לצורך פשטות היישום, **בעניין הכנסה המיוחסת לייצור** נקבעה חזקה לפיה הכנסה זו תחושב לפי הסכום המתקבל מהוספת רווח בשיעור 10% לעלויות הייצור הישירות כמשמעות שיטת חישוב זו בפסקה (1) להגדרה "שיעור הרווחיות" בתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006. חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה הן על-ידי פקיד השומה והן על-ידי המפעל הטכנולוגי.

לגבי ייחוס הכנסה לנכס לא מוחשי המשמש לשיווק - נקבע כי מפעל יהיה רשאי שלא לייחס הכנסה לנכס זה, אם לא עלתה הכנסה זו על 10% מסך כל ההכנסה הטכנולוגית מאותו נכס לא מוחשי מוטב. לעניין זה, ראה דוגמאות בסעיף 4.1.6(8)(ב) בחוזר מ"ה 9/2017 למצבים בהם ניתן לומר שההכנסה כאמור הינה שולית ולהסתפק בהסבר מנומק ללא חקר שוק.

4.4.9. **דרישות תיעוד ומעקב**- תקנה 8 קובעת דרישות תיעוד ומעקב המהווים תנאי מחייב לעמידה באמות המידה הבינלאומיות בעניין זה. דרישות אלה נועדו לוודא יכולת פיקוח ובקרה על כך שהתנאים שנקבעו מיושמים הלכה למעשה. עיקרי הדרישות הן למסמכים המעידים על כך שהמפעל עושה שימוש בנכס לא מוחשי מוטב או שיש לו הכנסות והוצאות בקשר לנכס לא מוחשי אשר בבעלותו או אשר ניתנה לו זכות שימוש בו; על תנאי השוק שבהם נערכה עסקה לרכישת נכס לא מוחשי מוטב על-ידי מפעל טכנולוגי מאת צד קשור, לרבות פירוט הוצאות המחקר והפיתוח של הצד הקשור ועוד. **אנו מפנים את תשומת הלב לדרישות התיעוד ולעניין זה ראו** נספח ג בחוזר מ"ה 9/2017 וכן חוזר משרדנו 11.2021.

4.5. הגדרות "**מפעל טכנולוגי מועדף**" ו- "**מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד**"- נקבע כי מפעל ייחשב כ"מפעל טכנולוגי מועדף" או כ"מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד" במידה והוא עומד בכל **התנאים המצטברים** המפורטים להלן:

- **מסלול א'- עמידה במדדים כמותיים**: פסקה (1) + אחד מהתנאים המנויים בפסקה (2)

  או **מסלול ב' - קבלת אישור למפעל מקדם חדשנות**: פסקה (3)

- פסקה (4)

- פסקה (5)

(1) **אחוז או סכום הוצ' מו"פ מינימלי**- הוצאות המחקר והפיתוח (המסווגות כך לפי כללי החשבונאות המקובלים) של המפעל בשלוש השנים שקדמו לשנת המס או ממועד הקמת החברה, הן בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל או 75 מיליון ש"ח לפחות בשנה, וזאת בניכוי הכנסות מסוגים שיקבע שר האוצר שמועברות לאחר (כדוגמת חברה אחרת שהייתה שותפה ביצירת הערך ללקוח במודל של חלוקת הכנסות -revenue sharing), ובלבד שהאחר אינו צד קשור, ואם הוא כן צד קשור, מנהל רשות המסים אישר את ניכוי ההכנסה.

נזכיר כי בתקנה 1 נקבעה הגדרה של "הוצאות מחקר ופיתוח" כהוצאות המסווגות כהוצאות מחקר ופיתוח לפי כללי החשבונאות המקובלים, למעט הוצאות פיננסיות, והוצאות כאמור על מבנה שאינו מיתקן ייעודי לפיתוח נכס לא מוחשי, וזאת בשל קושי לבסס קשר ישיר בין עלויות אלו לקניין רוחני מסוים.

ביום שלישי ה-6 בנובמבר 2018 פורסם צו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט- 2018 ("**הצו**"). במסגרת הצו נקבע כי יש לנכות מהכנסות החברה בעלת המפעל, הכנסה טכנולוגית הנובעת משירותי פרסום המבוססים על תוכנה (תוכנה המפותחת במפעל החברה לפרסום מקוון באינטרנט שמקשרת בין לקוח לבין ספק), המועברת מהלקוח (מי שמפרסם באינטרנט באמצעות התוכנה) לספק (בעל שטח פרסום באינטרנט שמקבל שירותים באמצעות התוכנה), על בסיס הסכמי התקשרות למתן שירותי פרסום וזאת לצורך בחינת עמידה בתנאי כאמור לעיל ובלבד שהאחר אינו צד קשור, ואם הוא כן צד קשור, מנהל רשות המסים אישר את ניכוי ההכנסה.

משמעות הצו בנושא ניכוי הכנסות המועברות לאחר, הינה נטרול חלק מהכנסות המפעל הנובעת משירותי פרסום על תוכנה, לצורך הקלה בעמידה בתנאי של אחוז מו"פ מינימלי מההכנסות. יצוין כי תחולתן של הוראות אלה נקבעה רטרואקטיבית החל מיום 1 בינואר 2017. ביטוי לצו זה ניתן לראות בהחלטת מיסוי 2235/18.

(2) בחברה בעלת המפעל התקיים **אחד או יותר מאלה**:

(א) לפחות 20% מהעובדים המועסקים בה הינם עובדים אשר מלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים שלה כהוצאות מו"פ או שהיא מעסיקה 200 עובדים כאמור או יותר;

(ב) קרן הון סיכון השקיעה בחברה 8 מיליון ש"ח לפחות והחברה לא שינתה את תחום עיסוקה אחרי מועד השקעה זו;

(ג) הכנסותיה בשלוש השנים הקודמות לשנת המס עלו ב-25% או יותר בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שמחזור עסקאות החברה בשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה היה 10 מיליון ש"ח או יותר (**ראה דוגמה להמחשה בנספח ב' לחוזר מס הכנסה 09/2017**);

(ד) מספר העובדים בשלוש השנים הקודמות לשנת המס גדל ב-25% או יותר בה בממוצע ביחס לשנת המס שקדמה להן, ובלבד שבשנת המס ובכל אחת משלוש השנים שקדמו לה החברה העסיקה 50 עובדים לפחות.

(3) **אישור לקיום תנאים של מפעל המקדם חדשנות**- המפעל קיבל את אישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית לכך שהמפעל מקדם חדשנות, בשים לב בין היתר למפעלי תעשייה שמוצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב. **ראה פירוט של ההוראות בהמשך.**

(4) סך ההכנסות של הקבוצה שבה נכללת החברה בעלת המפעל: **במפעל טכנולוגי מועדף- נמוך מ-10 מיליארד ש"ח ובמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד - 10 מיליארד ש"ח ויותר.**

(5) **אחוז ייצוא מינימלי**- המפעל ענה להגדרת מפעל בר-תחרות בהתאם לאמור בסעיף 18א(ג)(1) או (2) (כלומר, ייצוא מינימלי של 25% למדינות המונות מעל 14 מיליון תושבים[145]).

---

[145] יובהר כי מספר התושבים הינו לפי פסקת משנה בסעיף 18א(ג)(1)(ג). מספר זה יעלה, ב-1 בינואר של כל שנת מס, בשיעור של 1.4% ביחס למספר התושבים לפי פסקת משנה זו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת החל משנת 2014.

נציג בקצרה את התנאים המצטברים בטבלה:

מתקיים לפחות אחד מבין השניים:			
מתקיים (פסקה 1):	וגם מתקיים לפחות אחד מהבאים (פסקה 2):	ו/או	התקבל אישור הרשות הלאומית לחדשנות- מפעל מקדם חדשנות (פסקה 3)
הוצאות המו"פ של המפעל ב-3 שנים קודמות היו בממוצע בשיעור של 7% לשנה לפחות מסך הכנסות החברה או היו לפחות 75 מיליון ש"ח	20% או יותר מעובדי החברה הינם עובדים שמלוא שכרם שולם ונרשם בדוחות הכספיים כהוצאות מו"פ או שמעסיקה לפחות 200 עובדים מו"פ		
	הכנסות החברה ב-3 שנות המס הקודמות, צמחו בממוצע ב-25% ביחס לשנת המס שקדמה להן ובלבד שהמחזור היה לפחות 10 מיליון ש"ח בכל שנה		
	בחברה בעלת המפעל הושקע סכום של לפחות 8 מיליון שקלים חדשים על-ידי קרן הון סיכון ולא השתנה תחום העיסוק ממועד ההשקעה		
	מספר העובדים ב-3 שנות המס הקודמות גדל ב-25% לפחות ביחס לשנת המס שקדמה להן ובלבד שבכל שנה הועסקו לפחות 50 עובדים.		

ובנוסף מתקיימים:	
הבחנה בין מפעל טכנולוגי מועדף לבין מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד בהתאם להכנסות הקבוצה (פסקה 4)	המפעל עמד בתנאי "מפעל בר-תחרות" (פסקה 5)

5. הוראות בדבר התנאים המעידים על מפעל מקדם חדשנות:

אחת החלופות להגדרות "**מפעל טכנולוגי מועדף**" ו- "**מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד**" הינה כאמור בפסקה (3) להגדרה, המאפשרת **קבלת אישור בדבר התקיימות התנאים של מפעל המקדם חדשנות** מאת הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (להלן: "**רשות החדשנות**"). כמו כן, נקבע כי בחינת רשות החדשנות תהא בשים לב, בין היתר, למפעלי תעשייה שמוצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

בהתאם להגדרה נקבע כי המדען הראשי במשרד הכלכלה והתעשייה תוך התייעצות עם המנהל הכללי של משרד האוצר ובאישור שר האוצר ייקבע תנאים המעידים על היותו של המפעל-מפעל מקדם חדשנות.

בתאריך 20/05/2019 פורסמו בקובץ התקנות 8221, הוראות לעידוד השקעות הון (תנאים המעידים על היות מפעל מקדם חדשנות לצורך הגדרתו כמפעל טכנולוגי מועדף), התשע"ט - 2019 (להלן: "**ההוראות**").

(1) על פי ההוראות, לצורך בחינת היות המפעל כמפעל מקדם חדשנות, כאמור בסעיף 51כד לחוק, תיבחן ותאשר כי רמת החדשנות של המפעל בתקופת הבחינה (ראה להלן) שווה או גבוהה לרמת החדשנות המקובלת בעולם בתחום הטכנולוגי העיקרי שבו עוסק המפעל וזאת על בסיס כל המבחנים הבאים:

- **רמת החדשנות הטכנולוגית** המאפיינת את תכניות המחקר והפיתוח שבוצעו על-ידי המפעל לשם פיתוח מוצריו העתידיים בתקופת הבחינה.
- **מידת יישום טכנולוגיות מתקדמות** בפעילות ייצורית או מידת יישום טכנולוגיות חדשניות בפעילות המפעל, לרבות מחקר ופיתוח במפעל.
- **מידת החדשנות הטכנולוגית** המאפיינת את המוצרים המיוצרים במסגרת הפעילות הייצורית של המפעל, לרבות מחקר ופיתוח במפעל.
- **המידה ואופן השימוש בנכס בלתי מוחשי מוטב** בפעילות המפעל לרבות מחקר ופיתוח, והחדשנות הטכנולוגית הגלומה בנכס זה.

(2) "תקופת הבחינה"- בחינת הבקשה תיעשה בהתבסס על פעילות המפעל בשלוש השנים האחרונות שקדמו לשנת המס שבה הוגשה הבקשה לרשות החדשנות, או בתקופה שממועד הקמת החברה ועד לשנה שקדמה לשנת המס שבה הגיש המפעל את הבקשה, המאוחר מביניהם.

(3) בסעיף 3 להוראות נקבעו הפרטים והמסמכים שיש לצרף לבקשה.

(4) מפעל המעוניין לקבל אישור מאת רשות החדשנות בדבר קיום התנאים הנ"ל יגיש לרשות לחדשנות בקשה כמפורט בהוראות **עד 90 ימים מתום שנת המס אשר בעדה היא מוגשת.**

(5) תחילתן של ההוראות הינה רטרואקטיבית ליום 1 בינואר 2017 (מועד תחילתו של תיקון 73 לחוק).

(6) לאור מועד התחילה הרטרואקטיבי, נקבעה כהוראת מעבר כי **מפעל רשאי להגיש בקשה בגין שנות המס 2017 ו-2018 בתוך 90 ימים מיום פרסום ההוראות. קרי, בקשות לגביהן היו צריכות להיות מוגשות לא מאוחר מיום 18 באוגוסט 2019.**

(7) אישור רשות החדשנות יהיה תקף לשנת המס לגביה ניתן האישור ולגבי שתי שנות המס שלאחריה, בכפוף לכך כי לא יאוחר מ-90 ימים מתום כל שנת מס המפעל יצהיר לפני רשות החדשנות שלא חל שינוי מהותי בפעילותו שבעדה קיבל אישור כאמור.

6. שיעורי המס שיחולו על "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד":

	מפעל טכנולוגי מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד
שיעור מס חברות בגין ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת- סעיף 51כה	7.5% באזור פיתוח א' 12% בשאר הארץ	6%
שיעור המס על רווח הון במכירת נכס לא מוחשי מוטב לחברה קשורה תושבת חוץ- סעיף 51כז	12% בתנאי שהנכס האמור נרכש מחברה תושבת חוץ במחיר של 200 מיליון ש"ח או יותר לאחר מועד תחילת החוק.	6% בתנאי שהנכס האמור נרכש מחברה תושבת חוץ או שפותח בידי המפעל לאחר מועד תחילת החוק.
	שיעורי המס הנמוכים יחולו רק על רווח הון הנובע מפעילות מו"פ שבוצעה בישראל וזאת על פי כללים שיקבע שר האוצר. הזכאות תהיה בכפוף לאישור הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, לפני מועד המכירה, כי התנאים האמורים התקיימו לגבי הנכס הלא מוחשי המוטב (ס' 51כח).	
שיעור המס על קבלת דיבידנד מרווחים שמקורם בהכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת או ברווח הון שחל עליו שיעור המס המופחת האמור בסעיף 51כז, בניכוי המס החל עליהם- סעיף 51כו	סעיף 51כו(2)- לחבר בני אדם שהוא תושב חוץ ש-90% לפחות מהמניות בו מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר: 4% (או נמוך יותר אם נקבע באמנת המס). שיעור מס מופחת זה יהיה רק לרווחים שנוצרו לאחר שחבר בני האדם תושב החוץ רכש את המניות בחברה בעלת המפעל. אם ההחזקה של חבר בני האדם תושב החוץ במניות הייתה בעקיפין, יחול שיעור המס המופחת, רק אם הדיבידנד נמשך בידי חבר בני האדם תושב החוץ בתוך שנה מהמועד שבו חברת הביניים קיבלה את הדיבידנד. שר האוצר רשאי לקבוע חזקות לעניין תושבתו של חבר בני אדם שהוא חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.	
	סעיף 51כו(1)- למקבל דיבידנד אחר (שאינו חברה תושבת ישראל): 20%	
	דיבידנד לחברה תושבת ישראל - לא חייב במס (סעיף 126(ב) לפקודה)	

7. הגבלות על קיזוז פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב ובגין הוצאות נוספות - סעיף 51כט(א) עד(ג) לחוק:

סעיף 51כט(א)- פחת בשל נכס לא מוחשי מוטב שמפעל טכנולוגי רכש מחברה קשורה, יותר בקיזוז רק כנגד סכום הגידול בהכנסה הטכנולוגית המועדפת של המפעל בשנת ההפחתה, לעומת סכום ממוצע ההכנסות כאמור בשתי שנות המס הקודמות לשנת רכישתו, זאת כדי למנוע שחיקה בבסיס המס הקיים כיום בשל העברת בעלות על נכסים לא מוחשיים מוטבים לחברות ישראליות.

סעיף 51כט(ב)- הוצאות אשר שימשו בייצור הכנסה טכנולוגית מועדפת ינוכו כנגד הכנסה זו בלבד.

סעיף 51כט(ג)- היה סכום ההכנסה הטכנולוגית המועדפת קטן מסכום הפחת כאמור בסעיף קטן (א) בצירוף סכום ההוצאות כאמור בסעיף קטן (ב), יותר ההפרש בקיזוז, כהפסד, כנגד ההכנסה הטכנולוגית המועדפת החייבת (קרי, כנגד הכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת אחרת בשנת המס או בשנים הבאות, בזו אחר זו).

8. הגבלה על זיכוי מס חוץ - סעיף 51כט(ד) לחוק: זיכוי מס בשל תשלום מס חוץ ששולם על הכנסה טכנולוגית מועדפת של מפעל טכנולוגי, יותר רק כנגד מס ששולם בישראל על הכנסה זו.

9. הטבות לפי מסלול זה לא יגרעו מהטבות אחרות - סעיף 51ל לחוק: זכאות של מפעל למסלול האמור לא תגרע מהטבות במסלולים אחרים לפי החוק. לפיכך, אין מניעה לקבל במקביל גם הטבות של מפעל טכנולוגי מועדף (בגין הנכס הלא מוחשי המוטב) וגם הטבות של מפעל מועדף (בגין הייצור).

על אף האמור בסעיף 51ו לחוק לגבי מניעת כפל הטבות **במסלול של מפעל מוטב**, הוסמך שר האוצר לקבוע הוראות שיאפשרו מעבר או תיאום בין מסלול זה של חברה טכנולוגית מועדפת לבין מסלולי ההטבות האחרים שנקבעו בחוק (כגון, מסלול מפעל מוטב או מפעל מאושר).

10. תחילה ותחולה - תחילתו של סימן ב'3 לחוק הינו ביום 1 בינואר 2017 ובלבד שנקבעו על-ידי שר האוצר כללים לעניין ההגדרה "הכנסה טכנולוגית מועדפת" ולעניין ההגדרה "רווח הון" והוא יחול על הכנסות ורווחים שנוצרו לאחר מועד התחילה.

ככלל, תחילתן של התקנות הינו ביום 1 בינואר 2017, למעט מפעל טכנולוגי שבחר להחיל עליו את הוראת השעה שנקבעה בתקנה 10 (ראו להלן).

11. הוראת שעה לגבי יישום נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים - בתקנה 10 נקבעה הוראת השעה המאפשרת ליישם את נוסחת הנקסוס באופן מצרפי לגבי כלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים אשר בבעלות המפעל או בשימושו, וזאת כהוראת שעה למשך 5 שנים (עד 31 בדצמבר 2021). הוראת הקבע מאפשרת את היישום אך ורק לגבי נכס בודד, מוצר או קבוצת מוצרים.

אם בחר המפעל הטכנולוגי להחיל את הוראת השעה, הוא יהיה רשאי להביא בחשבון לעניין חישוב ההכנסה הטכנולוגית החייבת, רווח ההון והוצאות המו"פ:

(1) את כלל הוצאות המו"פ והוצאות המו"פ המוכרות הקשורות לכל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל בתקופה שתחילתה ארבע שנים לפני תחילת שנת המס וסופה בתום שנת המס. קרי לגבי כל שנת מס, יכללו הוצאות מו"פ לתקופה כוללת של חמש שנים.

(2) את סך כל ההכנסה הטכנולוגית שהתקבלה בשנת המס מכלל הנכסים הלא מוחשיים המוטבים שבידי המפעל.

מפעלים אשר בחרו ליישם את נוסחת הנקסוס במסגרת הוראות המעבר - לא יהיו רשאים, בתום תקופת המעבר, להביא בחשבון הוצאות אשר שולמו לפני ליום 1 בינואר 2017.

12. יציבות ההטבות למפעל טכנולוגי מועדף מיוחד למשך 10 שנים - סעיף 51לא לחוק: מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד יהיה זכאי להטבות מס שפורטו לעיל לתקופה שלא תפחת מעשר שנים החל מהשנה שבה ניתן אישור המנהלים כאמור בפסקה (2) להלן ובתנאי שהתקיימו לגביו כל אלה:

(1) החברה רכשה נכס לא מוחשי מוטב מחברה תושבת חוץ בסכום העולה על 500 מיליון ש"ח;

(2) המנהלים אישרו כי המפעל יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה;

(3) מצאו המנהלים כי פעילות המפעל והישגיו אינם תואמים את התנאים כאמור בסעיף זה, רשאים הם לבטל את האישור;

(4) קביעה כאמור בפסקה (3) תיעשה בהחלטה מנומקת בכתב, לאחר שניתנה לחברה בעלת המפעל הזדמנות סבירה לטעון את טענותיה;

9.3 החוק לעידוד השקעות הון - תיקון מספר 68 (מפעל מועדף)

1. תקציר

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010, אשר פורסם בספר החוקים 2271 מיום 6 בינואר 2011, אושר תיקון מקיף ביותר (תיקון מס' 68) לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "**החוק**").

התיקון לחוק שינה את עולם ההטבות לו היו זכאיות חברות, המוגדרות כחברות תעשייתיות וקבע, בין היתר, כדלקמן:

- חברה, שפועלת באזור א' תוכל ליהנות במקביל הן ממסלול המענקים והן ממסלול הטבות המס.
- תנאי הזכאות להטבות המס שונו וכן הגדרת הישויות הזכאיות להטבות אלו, כאשר השינוי המשמעותי הינו ביטול הדרישה להשקעה מזערית מזכה.
- חישוב יחס המחזורים בוטל, כך שחברה שתעמוד בתנאי החוק, תזכה להטבות מס על כלל המחזור שלה ובשיעור מס קבוע.
- בוטל מסלול הפטור ממנו נהנו חברות רבות.
- הטבות המס שניתנו רק לתושבי חוץ ולחברות שתושבי חוץ הן בעלי המניות שלהן, בוטלו.
- דיבידנד, שיחולק מתוך הכנסה מועדפת, לבעל מניות שהינו חברה ישראלית, יהיה פטור מתשלום מס (כמו דיבידנד שמחולק מרווחים "רגילים"), בשונה מהוראות החוק לגבי הכנסה מוטבת או מאושרת.

לסקירת רשות המסים לגבי תיקון 68 - ראה חוזר מ"ה 3/2012 מיום 10 ביוני 2012.

ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם בספר החוקים 2592 חוק ההתייעלות הכלכלית[146], במסגרתו נכלל תיקון מס' 73 לחוק, שכלל, בין היתר, יצירת מסלולים חדשים תחת השמות: "מפעל טכנולוגי מועדף" ו- "מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד". הנוסח של תיקון 73 יחול לגבי הכנסה טכנולוגית מועדפת שהופקה או נצמחה בידי חברה טכנולוגית מועדפת החל ביום 1 בינואר 2017. **לפירוט- ראו חוזר נפרד בפרק שני לחוברת זו.**

להלן מובאים עיקרי תיקון 68:

2. כללי

- מטרת החוק שונתה, כך שהיא לא מבוססת עוד על משיכת הון לישראל, אלא היא מתמקדת בשלושה גורמים עיקריים: (א) פיתוח כושר הייצור של המשק; (ב) שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים הבינלאומיים; (ג) יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא.
- כפועל יוצא, הטבות המס, שהיו זמינות רק לתושבי חוץ ולחברות שתושבי חוץ הן בעלי המניות שלהן, בוטלו.
- הוראות החוק לא השתנו עבור חברה המוגדרת כמפעל תיירותי וכל השינויים המפורטים בחוזר לא מתייחסים לחברה שכזאת.
- נקבעה הגדרה אחידה אחת למונח "מפעל תעשייתי". מההגדרה הקודמת מועטו מכרה, מפעל להפקת מחצבים, מפעל לחיפוש או להפקה של נפט, ועל כן הם לא זכאים יותר להטבות.

---

[146] *חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז- 2016.*

- נקבע כי ישות משפטית שהיא חברה בבעלות ממשלתית מלאה או שותפות שכל החברות ששותפות בה הן חברות בבעלות ממשלתית מלאה, לא תהיה זכאית למענק או להטבות מס כלשהן מתוקף החוק. במידה והבעלות על אותה ישות משפטית הינה רק בחלקה ממשלתית, תהיה זכאית הישות למענק או להטבות מס באופן יחסי לשיעור ההחזקה בה, של הגורמים, שאינם גורמים ממשלתיים.

- הוספת סעיף 51 טו לחוק - נקבע, כי חברה, שקיבלה אישור מרשות המסים לגבי היותה "מפעל תעשייתי", תיחשב בעיניי מנהלת הרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה ("**המנהלה**") ככזאת גם כן, לעניין קבלת הלוואה או מענק. המצב ההפוך תקף גם הוא: חברה, שהמנהלה אישרה לה תכנית השקעה ושקיבלה מענק או הלוואה, שאינו נמוך מ-10% מסך המענק או ההלוואה המאושרים, תיחשב בעיניי רשות המסים כמפעל תעשייתי. להקלה זו התניית זמן של חמש שנים מרגע מתן האישור על-ידי הגורם הראשון, או של רלוונטיות ונכונות המידע שנמסר לו.

3. מסלול מענקים

- תכנית השקעה בהקמה או בהרחבה תאושר אך ורק לחברה שהפעילות הייצורית שלה היא באזור פיתוח א'. סיוע לפי מסלול זה יינתן בנוסף להטבות בשיעורי המס (ראה בהמשך).

- חברה תוכל לקבל סיוע, עפ"י החוק, בגין השקעות שונות שיקדמו את מטרת החוק, כאשר סיוע כזה יוכל להינתן גם בצורה של מענק וגם בצורה של הלוואה[147].

- שיעור המענק יהיה בגובה של עד 24% (20% מסכום ההשקעה המאושרת ובנוסף לכך 4% מענק מנהלי[148]).

- החוק מאפשר לשרים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להגדיל את מענק ההשקעה בשיעור של עד 10%, בגין תכנית השקעות. נכון להיום, המענק המוגדל יוכל להינתן למפעלים בשדרות וביישובי עוטף עזה שהם היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם כולם או חלקים, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה מרחבי שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה. בנוסף, המענק המוגדל יוכל להינתן גם למפעלים ברשויות מקומיות ובאזורי תעשייה במחוז הצפון המשויכים לאשכול פריפריאליות 1 עד 4 של רשויות מקומיות לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

<u>קריטריונים לקבלת המענקים לפי גודל החברה</u>

- בהתאם ל"<u>כללים להקצאת תקציב מנהלת הרשות להשקעות במסלול מענקים</u>" אשר בתוקף החל מיום 15 בספטמבר 2020 ישנן ארבע קטגוריות לסיווג חברה על פי מחזור המכירות (בשנה הקלנדרית שקדמה להגשת הבקשה או בממוצע של שלוש שנים שקדמו להגשת הבקשה) ומס' העובדים במשרה מלאה כדלקמן:
  - "חברה זעירה" - חברה אשר הכנסותיה פחתו מ-10 מיליון ש"ח.
  - "חברה קטנה" - חברה אשר הכנסותיה לא פחתו מ-10 מיליון ש"ח ולא עלו על 75 מיליון ש"ח ומצבת עובדיה במשרה מלאה לא עלתה על 75 עובדים.
  - "חברה בינונית" - חברה אשר הכנסותיה לא פחתו מ-75 מיליון ש"ח ולא עלו על 200 מיליון ש"ח ומצבת עובדיה במשרה מלאה לא עלתה על 250 עובדים.
  - "חברה גדולה" - חברה שהכנסותיה לא פחתו מ-200 מיליון ש"ח ו/או מצבת עובדיה במשרה מלאה עלתה על 250 עובדים.

---

[147] בפרקטיקה אין מתן הלוואות, אלא מתן מענקים בלבד על-ידי הרשות להשקעות.
[148] בפרקטיקה הרשות להשקעות אינה מאשרת מענק מנהלי בשיעור 4%.

- חלוקת התקציב נקבעה כך ש-80% מסך התקציב המענקים בשנת תקציב נתונה יוקצו לבקשות שהמבקש שהגיש אותן עונה להגדרות: "חברה זעירה", "חברה קטנה" או "חברה בינונית" שלעיל ואילו 20% מסך תקציב המענקים בשנת תקציב נתונה יוקצו לבקשות של חברות העונות להגדרת "חברה גדולה".

- תקרת ההשקעה המזכה במענק לכל אחת מארבע הקטגוריות נקבעה כדלקמן:

  - סך ההשקעה בתוכנית המזכה במענק לחברות זעירות לא תעלה על 5 מיליון ש"ח.
  - סך השקעה בתכנית המזכה במענק לחברות קטנות לא תעלה על 20 מיליון ש"ח.
  - סך ההשקעה בתכנית המזכה לחברות בינוניות לא תעלה על 50 מיליון ש"ח.
  - סך ההשקעה בתכנית המזכה לחברות גדולות לא תעלה על 125 מיליון ש"ח.

יצוין כי על אף האמור לעיל, המנהלת רשאית, במקרים מיוחדים ומטעמים שיירשמו, לאשר השקעה מזכה במענק הגבוהה מהסכומים הנזכרים לעיל, בפרט במקרים הבאים:

- עניינה של התוכנית הוא הקמה של פעילות חדשה באזור פיתוח א' או העתקה של פעילות קיימת מאזור שאינו אזור פיתוח א' לאזור פיתוח א'.

- עניינה של התוכנית הוא השקעה במפעלים מתחום הביוטכנולוגיה, הננו-טכנולוגיה, הכימיה, הפארמה, פיתוח התרופות, ציוד רפואי ואבזור רפואי.

- עניינה של התוכנית הוא הקמה או הרחבה של מפעל שיש לו ערך מוסף מיוחד ליישוב מסוים, כגון היותו עוגן תעסוקתי באזור בו הוא ממוקם, בשים לב, בין היתר לפוטנציאל התעסוקתי באזור וכיו"ב.

4. מסלול המס

- מסלולי המס השונים בוטלו ובמקומם נקבעו שיעורי מס קבועים כמפורט בסעיף הבא על כל המחזור היצרני של החברה (להבדיל משיעורי מס מוטבים או פטור רק על הגידול במחזור הנובע מתכנית מאושרת או מוטבת, כפי שהיה עד לתיקון). לפיכך, בוטל מסלול הפטור ממנו נהנו טרם התיקון חברות רבות.

- במקור, נקבע בתיקון 68 לחוק מתווה הפחתה של שיעורי מס מופחתים לחברות מועדפות על הכנסתן המועדפת החייבת כדלקמן:

  לחברות באזור פיתוח א': בשנים 2011-2012: 10%, בשנים 2013-2014: 7%, החל משנת 2015: 6%;
  לחברות במרכז הארץ: בשנים 2011-2012: 15%, בשנים 2013-2014: 12.5%, החל משנת 2015: 12%.

- ואולם, במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (ס"ח 2405 מיום 5/8/2013) בוצע תיקון 71 לחוק, הקובע כי מתווה הפחתת שיעורי המס על הכנסה מועדפת יופסק והחל משנת המס 2014 יהיה שיעור המס המוטל על חברות באזור פיתוח א' 9% ובמרכז הארץ (אזור אחר) 16%.

- תיקון 73 לחוק כלל הורדה נוספת של שיעור מס החברות למפעל מועדף הנמצא באזור פיתוח א' (סעיף 51טז לחוק)- כך **שהחל מיום 1 בינואר 2017 הופחת שיעור המס החל על כל חברה מועדפת שלה מפעל מועדף באזור פיתוח א' על הכנסותיה ממפעל מועדף ל-7.5% במקום 9% (אין שינוי בשיעור המס באזור אחר-16%).**

- להלן ריכוז שיעורי המס על הכנסה מועדפת למפעל מועדף לפי שנות מס תוך השוואה לשיעורי המס הרגילים:

שנת המס	שיעור המס על הכנסה מועדפת		שיעור מס חברות רגיל
	אזור א'	אזור אחר	
2011	10%	15%	24%
2012	10%	15%	25%
2013	7%	12.5%	25%
2015 - 2014	9%	16%	26.5%
2016	9%	16%	25%
1.1.17-31.12.17	7.5%	16%	24%
החל מיום 1.1.18 ואילך	7.5%	16%	23%

- הגדרת ההטבות מתבססת על הגדרת חברה, מפעל והכנסה כ"מועדפים", בשונה מהחוק לפני תיקונו, שם דובר עליהם כעל "מוטבים". באופן עקרוני מדובר על תנאים מאוד דומים עם שינויים מסוימים.

- ההגדרה ל"מפעל מועדף" - מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת (המשמעות: ייצוא מינימלי של 25%).

- הכנסה מועדפת תיחשב ככזו, אך ורק אם הופקה או נצמחה מפעילות בישראל.

- הכנסה ממכירת מוצרים שמקור רכיביהם במכרה, במפעל אחר להפקת מחצבים או במפעל לחיפוש או להפקה של נפט, לא תיחשב להכנסה מועדפת.

- הובהר, כי הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, **ובלבד שניתן לגביה אישור מאת הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (לשעבר המדען הראשי)**, זכאית להטבות. ביטוי לתנאי זה ניתן לראות ב<u>החלטת מיסוי 0933/18</u> בה נקבע כי הכנסותיה של החברה ממתן שירותי מו"פ לחברת האם תחשבנה "הכנסה מועדפת" ע"פ חלופה (5) להגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק, בכפוף לכך שחברת האם תעמוד בהגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1א לחוק ויומצא אישור בתוקף (בהתאם לכללים הקבועים בסעיף 5.5 לנוהל 05-200 של רשות החדשנות שעניינו "<u>קבלת אישורי הכרה מרשות החדשנות</u>") מאת הרשות לחדשנות ("**האישור**") כי החברה מעניקה שרותי מו"פ עבור תושב חוץ. החברה תצרף לדוח המס את האישור בכל שנת מס בה היא תובעת הטבות על פי החוק.

- הכנסה מתמלוגים תיחשב ככזו שזכאית להטבות, <u>רק</u> במידה והתקבל אישור ממנהל רשות המסים כי מדובר בהכנסה נלווית לפעילות הייצורית של המפעל המועדף בישראל. טרם התיקון לא נדרש האישור הנ"ל על מנת ליהנות מההטבות על הכנסה מתמלוגים.

- דיבידנד, שיחולק מתוך הכנסה מועדפת, לבעל מניות שהינו חברה ישראלית, יהיה פטור מתשלום מס (כמו דיבידנד שמחולק מרווחים "רגילים"), בשונה מהוראות החוק לגבי הכנסה מוטבת או מאושרת.

- במידה ודיבידנד מתוך הכנסה מועדפת יחולק ליחיד או לישות שאינה חברה ישראלית, הוא ימוסה בשיעור של 15% (בכפוף לאמנות המס להן ישראל מחויבת). **ואולם, בתיקון 71 לחוק נקבע, שדיבידנד שיחולק החל מיום 1 בינואר 2014 מתוך הכנסה מועדפת יחויב בשיעור מס של 20%.**

- בוטלה הדרישה ל"השקעה מזערית מזכה" - אין יותר חשיבות לגובה ולסוג הנכסים בהם משקיעה חברה, שמבקשת ליהנות מהטבות החוק לעניין הטבות המס.

החוק מאפשר לחברה באזור א' לקבל הן מענק עבור השקעה והן ליהנות מהטבות המס, שהחוק מעניק במסגרת מעמד של "מפעל מועדף".

5. אזורי העדיפות

הארץ חולקה ל-2 אזורי עדיפות: אזור א' ואזור עדיפות אחר. משמעות העניין, שאזור פיתוח ב' בוטל (פרט למפעל תיירותי, לגביו כל הארץ הינה אזור פיתוח א' מלבד לתל אביב ולהרצליה).

אזור פיתוח א' מוגדר בתוספת השנייה לחוק כדלהלן:

(1) תחומי רשויות מקומיות במחוזות ירושלים, הדרום, הצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה:

(א) רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3.
(ב) שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 10% ומעלה. תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.

(2) העיר ירושלים לגבי מפעלים עתירי טכנולוגיה.

(3) אזורי תעשייה מרחביים בתחומי מחוז הצפון, מחוז הדרום והעיר ירושלים; ואולם בנפת אשקלון רק אזורי תעשייה מרחביים בתחומי הרשויות המקומיות שבהן רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4 או אזורי תעשייה מרחביים כאמור שהיו ביום י"ד בתמוז התשע"ה (1 ביולי 2015) ברמה חברתית-כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4 גם אם לאחר היום האמור הרמה החברתית-כלכלית עלתה ובלבד ששיעור האבטלה שבהן גבוה משיעור האבטלה הממוצע של מחוז הדרום;

הוראת שעה לשנים 2021-2022: (3א) נוסף על האמור בפסקה (3) לעניין נפת אשקלון – גם אזורי תעשייה מרחביים בתחומי רשות מקומית שבה רמת חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 5;

(4) אזורי תעשייה ביישובי מיעוטים, משמע ישובים שבהם 80% תושבים שאינם יהודים.

(5) שדרות והיישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה השוכן בתחום המועצות האזוריות האמורות שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה.

נקבע, כי לאחר תקופת מינימום של שנתיים, תינתן לשרים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לשנות את מפת אזורי העדיפות. יחד עם זאת נקבע, כי מפת העדיפות תמשיך לחול עוד שנה אחת נוספת על חברה שהורע מצבה עקב השינוי.

לעניין קביעת אזור פיתוח של יישוב או אזור תעשייה ניתן לבדוק ברשימה בקישור הזה של הרשות להשקעות.
לעניין קביעת אזורי עדיפות לאומית לפי החלטת ממשלה 3788 מיום 15 באפריל 2018 הרלוונטית למסלולי מענקים אחרים המתוקצבים על ידי הממשלה ניתן לבדוק ברשימה בקישור הזה וכן במפה שפורסמה על ידי הרשות להשקעות בקישור זה.

<u>עדכונים לאזורי עדיפות שבוצעו בשנת 2021</u>
בהתאם לתיקון[149], הורחבה התוספת השנייה, בהוראת שעה לשנים 2021-2022, כך שאזורי תעשייה מרחביים ברשות מקומית בנפת אשקלון שטרם נכללו בתוספת, נכנסו תחת ההגדרה של אזור פיתוח א', בתנאי שהרמה החברתית-כלכלית בתחומי הרשות המקומית הרלוונטית נמוכה לפי אשכול 5. מועד תחולתו של התיקון הינה מיום 1 בינואר 2021 ועד 31 בדצמבר 2022.

בנוסף הוארכה תחולת התוספת השנייה בכללותה עד ליום 31 בדצמבר 2022.

בנושא השקעות בתיירות נציין כי ביום 16 בפברואר 2021 פורסם צו לעידוד השקעות הון (קביעת תחומי אזורים מיוחדים לעניין מפעלי תיירות), התשפ"א-2021 ("**הצו**")[150] המחליף צו קודם משנת 2016.

---

[149] *פורסם ב*קובץ התקנות 9416 מיום 1 ביוני 2021*.*

[150] *פורסם ב*קובץ תקנות 9187 מיום 16 בפברואר 2021*.*

בחוק הוגדר "**מתקן תיירותי ללינה**" כ"**מבנה הכולל 11 חדרים או יותר, המספק, בתמורה, שירותי לינה לאורחים עוברים ושבים ולפרקי זמן קצובים, וכן שירותים נלווים ובכלל זה שירותי הסעדה, בילוי ופנאי**". על פי התוספת הראשונה לחוק - שיעור המענק למתקן תיירותי ללינה באזור פיתוח א' הינו 20%.

הצו קובע כי אזור פיתוח א' של מיתקן תיירותי ללינה יהיה כל הארץ, למעט שטח השיפוט העירוני של הרצליה ותל אביב-יפו.

בחוק הוגדרה "**אטרקציה**" כ"**מיזם תיירותי ייחודי שאינו מיתקן תיירותי ללינה, המספק, בתמורה, פעילויות נופש, תרבות או פנאי, והמהווה מוקד משיכה תיירותי באזור שבו הוא ממוקם**". על פי התוספת הראשונה לחוק - שיעור המענק לאטרקציה באזור פיתוח א' הינו 10%.

הצו קובע כי אזורי פיתוח א' של אטרקציה יהיו במפה ובאזורים המפורטים בתוספת לצו כדלקמן:

<u>מחוז הצפון</u>: קילומטר מזרחית מחוף הים מאזור עמק זבולון עד ראש הנקרה, גבול הצפון, רמת הגולן, סובב כינרת, דרומה עד קיבוץ טירת צבי, לאורך הקו הירוק עד צומת מגידו, כביש 65, עפולה (כולל עפולה) לאורך שרידי רכבת העמק, עד מפגש כביש 722, כביש 75, צומת יגור כביש 70 (והשטחים ממערב לכביש כמתוחם במפה), צומת אבליים, עמק זבולון, כמתוחם במפה.

<u>אזור חיפה</u>: חיפה, קילומטר מזרחית מחוף הים לאורך כביש 70, צומת העמקים, צומת יוקנעם, צומת אליקים, זכרון יעקב (היישוב), קילומטר מזרחית מחוף הים צפונה לחיפה, כמתוחם במפה.

<u>מחוזות ירושלים והמרכז</u>: ירושלים, פרוזדור ירושלים, אזור שפלת יהודה ממערב לכביש מס' 1 עד אזור כפר דניאל (נ"צ 193220, 647768), רמלה פתחיה, חולדה, יסודות, בית חלקיה, חפץ חיים, בני ראם, גפן, לוזית, מזרחית לבית ניר (לא כולל), דרומה לאזור נחושה ולאורך הקו הירוק לירושלים, כמתוחם במפה.

<u>מחוז הדרום</u>: כל אזור הדרום למעט אלה: מדרום לקיבוץ עין גדי מנ"צ 236849, 594679 ודרומה לאורך כביש 90 עד אזור נאות הכיכר, כמתוחם במפה.

תחילת של הצו ביום פרסומו ותוקפו עד יום 31 בדצמבר 2023.

6. מפעל מועדף מיוחד

במסגרת תיקון 73 לחוק בוצעו שינויים בתנאי הזכאות במסלול מפעל מועדף מיוחד **המקנה הטבות בשיעור המס של 5% באזור פיתוח א' ו- 8% באזור אחר** (סימן ב'2 לחוק- סעיפים 51יט עד 51כג), כדי שחברות נוספות יוכלו ליהנות ממנו. ועל כן החל מיום 1 בינואר 2017, במידה ומפעל עומד **בכל התנאים** המפורטים להלן בשנת מס כלשהי, הוא ייחשב למפעל מועדף מיוחד:

- סך ההכנסה המועדפת של המפעל היא 1 מיליארד ש"ח (עד תיקון 73- 1.5 מיליארד) או יותר.
- סך הכנסות החברה המועדפת (לבד או לפי דוח מאוחד) הוא 10 מיליארד ש"ח (עד תיקון 73- 20 מיליארד) או יותר.
- רשות המסים קבעה, כי לפי התכנית העסקית שהוגשה לה, המפעל המועדף יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה. התכנית העסקית תכלול אחד מהבאים:

(1) השקעה ברכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים, בהיקף של 400 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-800 מיליון שקלים חדשים באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בתוך שלוש שנות מס מתחילת תקופת הזכאות.

(2) השקעה במחקר ופיתוח בהיקף של 100 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-150 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות. תנאי זה יימדד ביחס לגידול אל מול ממוצע ההשקעות של החברה בשלוש שנות המס הקודמות לשנת המס של כתב האישור. חלופה זאת רלוונטית רק לגבי "ענף טכנולוגיה מועדף" שהינו ענף שההשקעה בו צפויה לעודד יצירת מקומות עבודה בישראל במקצועות שלהם יש ביקוש נמוך בישראל או היקף הפעילות העסקית בו בישראל הוא נמוך וההשקעה בו צפויה להגביר במידה רבה את הידע הטכנולוגי בישראל.

(3) העסקה של 250 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-500 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח שאינו אזור פיתוח א', בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות.

- חברה מועדפת מיוחדת תהא זכאית לשיעור מס מופחת בגובה של 5% ושל 8% במידה והיא פועלת באזור פיתוח א' או באזור אחר, בהתאמה. כמו כן תהא זכאית לפחת מואץ, בדומה לחברה מועדפת "רגילה".

- הטבות המס והפחת המואץ, להן זכאית חברה מועדפת מיוחדת, יינתנו לה בשנת מס ספציפית, במידה ותעמוד בשלושת הבאים:

(1) סך ההכנסה המועדפת של המפעל היא 1 מיליארד ש"ח או יותר.

(2) סך הכנסות החברה המועדפת (לבד או לפי דוח מאוחד) הוא 10 מיליארד ש"ח או יותר.

(3) אישור רשות המס להיות החברה מועדפת מיוחדת, לא בוטל.

7. תחולה והוראות מעבר

(1) **תחולת התיקון לחוק** - הנוסח של תיקון 68 של החוק יחול לגבי הכנסה מועדפת שהופקה או נצמחה בידי חברה מועדפת החל ביום 1 בינואר 2011.

(2) **מסלול חלופי - הוראות מעבר לגבי תחולת ההטבות לפי הוראות החוק הישן**

המשך החלת הנוסח הישן לחוק - חברה המעדיפה להישאר בתחולת החוק הישן, בכל הקשור למסלולי הטבות במס (מסלול חלופי ומסלול אירלנד), בד"כ על מנת ליהנות מפטור על מלוא/חלק מהכנסותיה, יכולה לעשות זאת לגבי תכניות מוטבות ותכניות מאושרות ישנות ששנת ההפעלה/הבחירה שלהן היא עד וכולל שנת 2012.

לאחר שנת בחירה 2012 לא מתאפשרת יותר קביעה של שנות בחירה חדשות (למעט במפעלי תיירות).

הודעת ויתור לגבי ההטבות מכוח הנוסח הישן של החוק - לגבי שנת המס 2022 עד ליום 31 במאי 2022 [151]

על חברה (בעלת מפעל מוטב או מפעל מאושר במסלול חלופי) שמעוניינת בהטבות מתוקף תיקון 68 לחוק, לבחור בכך, וכפועל יוצא לוותר על יתרת ההטבות מתוקף החוק טרם תיקונו[152]. הודעת הוויתור תימסר בטופס 908 שקבע מנהל רשות המסים, לא יאוחר מהמועד הקבוע להגשת הדוח השנתי לפי הוראות סעיפים 131 ו-132 לפקודה והיא תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח ואילך, בלא זכות חזרה ממנה.

המועד הקבוע בסעיף 132 לפקודה הינו, בדרך כלל 31 במאי[153]. ואולם, סעיף 133 לפקודה קובע שפקיד השומה רשאי לדחות את המועד להגשת הדוח למועד שיקבע.

---

[151] *הודעת הוויתור רלבנטית רק לחברה שטרם מסרה הודעה זאת בעבר, לגבי שנות המס הקודמות לשנת המס 2021.*

[152] *על פי סעיף 4.3.7.1 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2012 של רשות המסים, חברה שאין בבעלותה מפעלים מאושרים ו/או מוטבים אינה חייבת להגיש את הודעת הוויתור.*

[153] *מועד זה חל על מי שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת חשבונות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה.*

עמדת רשות המסים היא[154], שיש להודיע על בחירה בהחלת הנוסח החדש לחוק עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות[155], לפי סעיפים 132(ב)(1) לפקודה (**דהיינו עד 31 במאי 2022 לגבי שנת מס 2022**) או לפי סעיף 132(ב)(2) לפקודה (דהיינו, לא יאוחר מתום חמישה חודשים מיום שבו נסתיימה תקופת שומה מיוחדת).
יודגש, כי מדובר בעמדת רשות המסים לגבי המועדים, שאינה בהכרח הפרשנות היחידה בעניין זה, מאחר שיש מקום לטענה שהמועד להגשת הודעת ויתור, צריך להיות המועד להגשת הדוח לפי האורכה שניתנה לו.
חברה שלא תשלח הודעת ויתור, תמשיך ליהנות מהטבות החוק טרם תיקונו.

(3) **מסלול מענקים - תקופת צינון לגבי מפעלים שברשותם כתב אישור במסלול מענקים**

מפעל שברשותו תכנית מאושרת במסלול המענקים, חייב בתקופת צינון של 3 או 5 שנים משנת ההפעלה של התוכנית המאושרת, בטרם יתאפשר לו לעבור לתחולת התיקון החדש. במהלך תקופת הצינון, שיעור המס המופחת החל על המפעל מכוח אותה תכנית או תכניות קודמות, יהיה בהתאם לשיעורי מס החברות הרגילים שנקבעו בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה, למעט במקרים בהם השיעורים המופחתים נמוכים יותר, עקב כך שבמפעל מחזיקים משקיעי חוץ (בשיעור של 49% ומעלה).

משך תקופת הצינון הינו בהתאם למועד הוצאת כתב האישור. **לכתבי אישור שהוצאו לפני 1 באפריל 2005** (מועד התחילה של תיקון 60 לחוק) **נדרשת תקופת צינון של 3 שנים ולכתבי אישור שהוצאו לאחר מכן נדרשת תקופת צינון של 5 שנים.** תקופות הצינון שונות, כיוון שחברות, שאושרה להן תכנית לפני 1 באפריל 2005, לא ידעו על מגבלת הצינון לגבי מעבר ממסלול מענקים למסלול מס, מגבלה ששולבה בתיקון מס' 60.

השנים נספרות מתחילת שנת ההפעלה. לדוגמא, תכנית שהופעלה בשנת המס 2016 ותקופת הצינון הנדרשת היא 5 שנים, יכולה לעבור לתחולת התיקון החדש רק בשנת המס 2021. בשנת 2021 תהיה הבחירה נתונה בידי החברה באם להמשיך להחיל את הוראות החוק הישן או לוותר על יתרת ההטבות ולעבור לתחולת תיקון 68 (לעומת זאת, אם התכנית הופעלה בשנת המס 2017, הבחירה לעבור לתחולת תיקון 68 תחול רק בשנת המס 2022 ולא ניתן לעבור לתחולת התיקון כבר בשנת המס 2021).

נציין, שעל פי טופס 908 של רשות המסים, גם במקרה של חברה בעלת מפעל מאושר בתום תקופת הצינון מחייבת הודעה על בחירה בהחלת תיקון 68 לחוק, עד למועדים הקבועים להגשת הדוח השנתי ללא אורכות, **דהיינו עד 31 במאי 2022 לגבי שנת מס 2022**[156].

(4) **הטבות על חלוקת דיבידנד לחברות שהודיעו על ויתור של הטבות מכוח הנוסח הישן לחוק עד ליום 30 ביוני 2015**

כדי לעודד חברות לוותר על תחולת הדין הישן, נקבע שחברה **שתודיע עד ליום 30 ביוני 2015**, כי היא מחילה על עצמה את הוראות התיקון לחוק, תהא זכאית לחלק דיבידנד מתוך הכנסה מוטבת או מאושרת, שהיא כאמור הכנסה עליה התקבלו הטבות מס, לאחר תשלום מס החברות עליה[157] (באם ההכנסה הייתה פטורה, המשמעות היא שלילת הפטור ותשלום מס חברות בשיעור של 10%-25%) לבעל מניות, שהינו חברה תושבת ישראל בלבד, ללא חבות נוספת במס, בניגוד ובאופן מקל בהתייחס להוראות החוק טרם תיקונו הקובעות מס נוסף של 15% על מקבל הדיבידנד, גם אם הוא חברה.

---

154 *ראה סעיף 4.3.7.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2012 של רשות המסים.*

155 *לעניין זה, ראה עמ"ה 504/99 אריה דגן, שבו נקבע, שהמועד אליו התכוון המחוקק לגבי הודעה על חברה משפחתית הוא המועד הקבוע להגשת הדוח, בהתאם להוראות ס' 131 לפקודה ולא המועד שבו הוגש הדוח בפועל. יצוין, שבאותו מקרה הוגש הדוח באיחור קיצוני של מספר שנים.*

156 *עוד נזכיר הוראת מעבר שהייתה רלבנטית רק עד ליום 30/06/2011- למרות האמור לעיל, מתוך כוונה לעודד מפעלים לעבור למתכונת החדשה, מפעל שהודיע, עד ליום 30 ביוני 2011, על מעבר לתחולת התיקון החדש, לא תחול לגביו תקופת הצינון כאמור. את ההודעה כאמור צריך היה להגיש לרשות המיסים עד לאותו מועד (שכבר חלף) והיא חלה לגבי שנת 2011 ואילך, ללא יכולת חזרה.*

157 *בתקופת הוראת השעה למשך שנה שהסתיימה ביום 11 בנובמבר 2013 ניתן היה לשלם מס מופחת על הכנסה צבורה נבחרת (רווחים כלואים).*

9.4 חלוקת דיבידנד שמקורו במפעל שקיבל הטבות של החוק לעידוד השקעות הון

ביום 5 באוגוסט 2013 פורסם בספר החוקים 2405 חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013. בין היתר, כלל החוק גם את **תיקון מס' 71 לחוק לעידוד השקעות הון.**

טרם תיקון 71, שיעור המס שהוטל על דיבידנד שמקורו בהכנסה שזכתה להטבה מכוח החוק לעידוד השקעות הון (הכנסה מועדפת, מוטבת או מאושרת) היה 15%. בתיקון נקבע כי **שיעור המס על דיבידנד שיחולק החל מיום 1 בינואר 2014 יועלה ל-20% לגבי הכנסה שמקורה בהכנסה מועדפת** (פרט לבעל מניות שהינו חברה תושבת ישראל-ראה בהמשך ההערות) וכן במקרים נוספים כמפורט להלן:

סעיף בחוק לעידוד	מקור ההכנסה ממנה מחולק הדיבידנד	הוראות תחולת התיקון
51ח	הכנסה מועדפת	לגבי דיבידנד שחולק החל מיום 1 בינואר 2014 ואילך.
51ב(ג)(1)	הכנסה מוטבת	לגבי דיבידנד שחולק החל מיום 1 בינואר 2014 מהכנסה של חברה מוטבת שהיא בעלת מפעל מוטב, שהושגה בתקופת ההטבות שתחילתה בשנת בחירה, שהיא שנת המס 2014 ואילך.
47(ב)(2)(א)	הכנסה של מפעל מאושר תיירותי או של חברה שהיא בעלת מפעל חקלאי מאושר[158]	לגבי דיבידנד שחולק החל מיום 1 בינואר 2014 מהכנסה של חברה כמפורט להלן: 1. חברה שהיא בעלת מפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי, שקיבלה מענק בשל הקמת מפעל לראשונה או בשל הרחבה קודמת שלו, והתכנית להקמת/הרחבת המפעל אושרה בידי המנהלה ביום 1 בינואר 2014 ואילך. 2. חברה שהיא בעלת מפעל חקלאי מאושר- לגבי הכנסתה שהושגה בתקופת ההטבות בסעיפים 34 או 35א לחוק האמור שתחילתה בתכנית שאושרה ביום 1 בינואר 2014 ואילך.
	מפעל מאושר תעשייתי במסלול מענקים או מסלול חלופי	אין התייחסות בתיקון.

הערות והמלצות:

- לגבי דיבידנד מהכנסה מועדפת - אין לכאורה הבחנה בין השנים שבהן נוצרה ההכנסה המועדפת (עד וכולל לשנת 2013 או אחריה).

- **לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מוטבת -**

לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מוטבת של מפעל תעשייתי: מאחר שבתיקון 68 לחוק העידוד נקבע לגבי מפעל תעשייתי, ששנת הבחירה האחרונה שניתן לבחור היא שנת המס 2012, אזי התיקון המתייחס רק למפעלים ששנת הבחירה לגביהם היא 2014 ואילך, אינו רלוונטי. **לפיכך, על דיבידנד ממקור זה שחולק גם החל מיום 1 בינואר 2014 ימשיך לחול מס בשיעור של 15%.**

לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מוטבת של מפעל תיירותי: על חלוקת דיבידנד ממפעל מוטב ששנת הבחירה שלו היא לפני שנת 2014 ימשיך לחול שיעור מס של 15%, גם אם חולק החל מיום 1 בינואר 2014 ואילך. התיקון רלוונטי רק למפעל תיירותי ששנת הבחירה שלו 2014 ואילך.

[158] *סעיף 33(ב) לחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, קובע שעל דיבידנד שמקורו במפעל חקלאי מאושר, יחולו הוראות סעיף 47(ב)(2) לחוק לעידוד השקעות הון.*

- לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מאושרת של מפעל תיירותי או של מפעל חקלאי מאושר - שיעור המס של 15% ימשיך לחול גם לגבי דיבידנד שחולק החל מיום 1 בינואר 2014, כל עוד מדובר בתכנית שאושרה לפני 1 בינואר 2014.

- לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מאושרת של מפעל תעשייתי במסלול מענקים או מסלול חלופי - אין כל התייחסות בתיקון. לכן, שיעור המס של 15% ימשיך לחול גם לגבי דיבידנד שחולק החל מיום 1 בינואר 2014.

לגבי דיבידנד שחולק לחברה תושבת ישראל

על פי תיקון 68 לחוק (ראה חוזר נפרד בחוברת זו), דיבידנד שחולק **מתוך הכנסה מועדפת**, לבעל מניות שהינו חברה ישראלית, יהיה פטור מתשלום מס (כמו דיבידנד שמחולק מרווחים "רגילים").

כמו כן, כדי לעודד חברות לוותר על תחולת הדין הישן (שלפני תיקון 68), נקבע שחברה **שהודיעה עד ליום 30 ביוני 2015**, כי היא מחילה על עצמה את הוראות תיקון 68 לחוק, תהא זכאית לחלק דיבידנד מתוך הכנסה מוטבת או מאושרת, שהיא כאמור הכנסה עליה התקבלו הטבות מס, לאחר תשלום מס החברות עליה (באם ההכנסה הייתה פטורה, המשמעות היא שלילת הפטור ותשלום מס חברות בשיעור של 10%-25%) לבעל מניות, שהינו חברה תושבת ישראל בלבד, ללא חבות נוספת במס, בניגוד ובאופן מקל בהתייחס להוראות החוק טרם תיקונו הקובעות מס נוסף של 15% על מקבל הדיבידנד, גם אם הוא חברה.

לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה טכנולוגית מועדפת- תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון יצר מסלולי מס נוספים חדשים למפעל טכנולוגי מועדף (שיעור מס של 7.5% באזור פיתוח א' או שיעור מס של 12% באזור אחר) ולמפעל טכנולוגי מועדף מיוחד (שיעור מס של 6%). **לפירוט ראו חוזר נפרד בחוברת זו.** במסגרת התיקון, בסעיף 51כו לחוק, נקבע שיעור המס על קבלת דיבידנד מרווחים שמקורם בהכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת או מרווח הון שחל עליו שיעור המס המופחת האמור בסעיף 51כז, בניכוי המס החל עליהם, כדלקמן:

- סעיף 51כו(2)- **לחבר בני אדם שהוא תושב חוץ** ש-90% לפחות מהמניות בו מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ, אחד או יותר: **4%** (או נמוך יותר אם נקבע באמנת המס).

שיעור מס מופחת זה יהיה רק לרווחים שנוצרו לאחר שחבר בני האדם תושב החוץ רכש את המניות בחברה בעלת המפעל. אם ההחזקה של חבר בני האדם תושב החוץ במניות הייתה בעקיפין, יחול שיעור המס המופחת, רק אם הדיבידנד נמשך בידי חבר בני האדם תושב החוץ בתוך שנה מהמועד שבו חברת הביניים קיבלה את הדיבידנד. שר האוצר רשאי לקבוע חזקות לעניין תושבתו של חבר בני אדם שהוא חברה שמניותיה נסחרות בבורסה.

- סעיף 51כו(1)- **למקבל דיבידנד אחר** (שאינו חברה תושבת ישראל)**: 20%**

להלן טבלה המסכמת את שיעורי המס שיחולו על דיבידנד (דיבידנד בין חברות תושבות ישראל פטור)**:**

מס רגיל בגין דיבידנד	מפעל מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף	מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד	מפעל מועדף מיוחד
25%/30% ליחיד	20% ליחיד תושב ישראל 20% לתושב חוץ, או לפי אמנה (כנמוך ביניהם).	20% ליחיד תושב ישראל 20% לתושב חוץ או בהתאם לאמנה (כנמוך מביניהם) 4% כאשר 90% או יותר מהמניות בחברה מוחזקים במישרין בידי חבר בני אדם תושב חוץ		5% לחברת אם שהיא תושב חוץ

<u>בית המשפט העליון (פס"ד סקמסקי): יחיד זכאי לשיעור מס 15% בגין מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה הנובעים מהכנסות לפי החוק לעידוד השקעות הון, הכלול בתמורה ממכירת מניות</u>

ביום 16/08/2021 פורסם פסק הדין של בית המשפט העליון (ע"א 3277/19) בעניין **סקמסקי ואח'** שעסק בערעור שהגיש פקיד שומה ירושלים ("**המערער**") על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים.
סלע המחלוקת בין פקיד השומה לנישומים (יחידים) הינו בשאלה, האם בעת חישוב רווח ההון שנבע ליחידים במכירת מניות חברה ציבורית הזכאית להטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון ("**חוק עידוד**"), שהמשיבים היו בין מייסדיה בשנת 1976, זכאים היחידים לשלם מס מופחת בשיעור של 15% על מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה (**רר"ל**) כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודת מס הכנסה, מכוח העובדה שהרר"ל מקורם בהכנסות מרווחי מפעל מאושר הזכאי להטבות על פי החוק לעידוד.

פקיד השומה סבר כי היחידים חבים בשיעור מס של 25% גם בגין מרכיב הרר"ל מהנימוקים הבאים: (א) סעיף 94ב(א) לפקודה כלל אינו חל במקרה דנן, לנוכח מועד הרכישה של המניות; (ב) סעיף 94(א1) לפקודה אינו חל אף הוא, שכן תחולתו מוגבלת למכירת מניות בידי חברות, להבדיל מיחידים; (ג) אף אם סעיף 94ב חל, אזי שיעור המס הרלוונטי הוא הקבוע בסעיף 125ב לפקודה ולא זה הקבוע בחוק העידוד; (ד) הרווחים שבמחלוקת כלל אינם מהווים "רווחים ראויים לחלוקה", שכן טרם שולם עליהם מס חברות ואף לא רואים אותם כרווחים שהופטרו ממס.

בית המשפט העליון דחה את הערעור של פקיד השומה ואת כל טענותיו וקבע כי היחידים מכרו מניות של חברה הזכאית להטבות לפי חוק עידוד. בגין מכירת המניות חבו המשיבים במס רווח הון. בד בבד, לפי סעיף 94ב לפקודה, רווח ההון המיוחס ל"רווחים הראויים לחלוקה" כפוף לשיעור המס שהיה מוטל על רווחים אלו אילו חולקו כדיבידנד עובר למכירת המניה. לנוכח הוראות חוק עידוד, אילו הרווחים היו מחולקים כדיבידנד, היה חל עליהם שיעור מס של 15%. <u>לחצו כאן לקריאת החוזר המלא 19.2021 של משרדנו.</u>

9.5 מסלולי תמיכה של משרד הכלכלה והתעשייה

משרד הכלכלה והתעשייה מעמיד לרשות חברות מתחומים שונים כלי סיוע מגוונים בעיקר בתחומי ההשקעות במכונות ובציוד, התעסוקה והשיווק לחו"ל. כלי סיוע אלו ניתנים, לרוב, באמצעות קולות קוראים ובעלי תקציבים מוגדרים ומוגבלים המחולקים לחברות בהליכים תחרותיים. פרסומים אלו מפורסמים לאורך השנה לתקופת זמן קצובות.

השנה פורסמו לדוגמה מסלולי סיוע לעידוד חברות לביצוע השקעות שיתרמו להעלאת הפריון ומסלול להטמעת טכנולוגיית ייצור מתקדם. על מנת לעקוב אחר מסלולי הסיוע לאורך השנה, אנו ממליצים להתעדכן בעמוד התמריצים של משרדנו.

1. מסלולים לעידוד העלאת פריון והטמעת טכנולוגיית ייצור מתקדם

הרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה (בעבר מרכז ההשקעות) במשרד הכלכלה והתעשייה גיבשה מסלולי סיוע שונים על מנת לעודד השקעות במשק גם לחברות אשר אינן זכאיות למסלול מענקים על פי החוק לעידוד השקעות הון. התוכניות מעניקות סיוע כספי בדמות מענקים בגין השקעות במכונות וציוד מתקדמים לשם אימוץ טכנולוגיות תעשייה 4.0 וכן להעלאת הפריון. הזכאות להגשת בקשות ושיעור הסיוע תלוי בגודל החברה הפונה וכן במיקומה הגיאוגרפי.

2. מסלול תעסוקה

על מנת לעודד השקעות במשק, להגדיל את שיעור המשתתפים בשוק העבודה במשק ולתמוך בשילובן של אוכלוסיות מיוחדות במעגל המועסקים, הרשות להשקעות, מפעילה תכניות סיוע באמצעות השתתפות בעלות שכרם של עובדים חדשים הנקלטים אצל המעסיק למשך תקופה קצובה.

בתחום זה הושמו דגשים על קליטת עובדים באזורי עדיפות לאומית בכלל ובפריפריה בפרט, על שילוב אוכלוסיות ממגזרים ששיעור השתתפותם בתעסוקה נמוך (מהמגזר החרדי וממגזר המיעוטים) ושל עובדים עם מוגבלויות, על העסקת עובדים בעלי שכר גבוה מהשכר הממוצע במשק ועל העסקת סטודנטים ובוגרי תואר ממגזר המיעוטים, שהשכלתם בתחומי טכנולוגיה עתירת ידע.

בחירת מקבלי הסיוע במסלולים השונים נעשית לרוב באמצעות הקצאה תחרותית.

בתחום התעסוקה יש כמה מסלולי סיוע, שכל אחד מהם פועל מכוחה של הוראת מנכ"ל.

3. תכניות "כסף חכם" ו "שער לשיווק בינלאומי (של"ב)"

מינהל סחר חוץ במשרד הכלכלה והתעשייה מפעיל שתי תוכניות מענקים שמטרתן השגת גידול משמעותי בהיקף המכירות של החברות המשתתפות בה בשווקים הבינלאומיים, תוך התמקדות בפיתוח היכולות השיווקיות. חברה שהשתתפותה בתוכנית תאושר, תזכה לסיוע כספי וליווי מקצועי על-ידי יועץ שיווקי, מערך הנספחים של משרד הכלכלה וגופים מקצועיים שיסייעו לה ליישם את תוכניתה.

בתכנית של"ב המענק יכול להגיע עד ל 300 אלף ש״ח המהווים 50% מהתכנית השיווקית. בתכנית כסף חכם המענק יכול להגיע לסכום של 330-500 אלף ש״ח ולשווקים מועדפים (סין, הודו, יפן וכן אזור הסחר של הונג-קונג (במידה והמטרה בתכנית השיווקית הינה קידום משמעותי של הייצוא בסין)) עד ל-750 אלף ש״ח המהווים 33%-50% מהתכנית. חברות אשר יותר מ-50% מהבעלות עליהן מוחזקת בידי בעלי מניות מקרב בני אוכלוסיות המיעוטים, יכולות להתמודד על קבלת סיוע בשתי התכניות בתנאי סף נוחים יותר ושיעורי תמיכה מוגדלים של 75% ועד לתקרת הסיוע כפי שמפורט בהוראות המנכ"ל.

חברה שהיקף הייצוא שלה לשוק היעד יגדל בכל אחת מ-5 השנים מתום קבלת הסיוע בתוכנית, בשיעור של 50% או ב-מיליון ש"ח (הנמוך מביניהם), תהא חייבת בתשלום תמלוגים במשך 5 שנים לכל היותר או עד להחזר סכום הסיוע שניתן לחברה מהתוכנית בצמוד למדד.

קבלת הסיוע במסלולים השונים נעשית לרוב באמצעות הקצאה תחרותית בשיטת כל הקודם זוכה.

9.6 מסלולי תמיכה של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית

הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית (לשעבר לשכת המדען הראשי) (להלן: "**רשות החדשנות**") עוקבת אחר התפתחות האקוסיסטם הטכנולוגי בישראל ומעדכנת בהתאם את המדיניות שלה ואת כלי התמיכה שלה בתעשייה.
מאז הקמתה, רשות החדשנות מנהלת הליך מתמשך של עדכונים ושינויים, הכולל עדכון נהלים, הוספת מסלולי הטבות ועוד. העדכונים נערכים לאורך זמן, ולא בבת אחת, ולכן אנו צופים בשינויים והתפתחויות באופן מתמיד, בהתאם לחזון רשות החדשנות ליצירת כלים באופן מהיר ודינמי, שיתאימו לצרכים העולים מהשוק.

להלן תיאורי הפעילויות המרכזיות של רשות החדשנות:
רשות החדשנות מציעה שלל מסלולי תמיכה, המתאימים לשלבים שונים בהתפתחות החברה, כמו גם לתחומי עשייה שונים. בתוך כך ישנם מסלולים המיועדים לחברות מתחילות, לחברות בוגרות ולחברות מתחומי התעשייה המסורתית, וכן מסלולים לשיתופי פעולה עם חברות תעשייתיות ממדינות שונות, כמו גם שיתופי פעולה עם האקדמיה.

המסלולים מתמקדים באספקט הטכנולוגי ומיועדים לפיתוח טכנולוגיות ו/או מוצרים, כאשר הבסיס לתמיכה הינו חדשנות טכנולוגית ופונקציונאלית. בנוסף, בשנים האחרונות נפתחו מסלולים הקשורים לשלבים מתקדמים יותר בפיתוח, בהם חברות נדרשות לבצע פיילוט באתר רלבנטי, על מנת להוביל לפיתוח מיטבי ולפרוץ לשוק הבינלאומי.

רשות החדשנות פועלת במסגרת של 6 זירות פעולה נפרדות: זירת חברות צמיחה, זירת הזנק, זירת ייצור מתקדם, זירת תשתית טכנולוגית, זירת מערך בינלאומי וזירת חברתי ציבורי.

1. זירת חברות בצמיחה

זירת חברות בצמיחה מפעילה מגוון רחב של תכניות המקדמות חדשנות טכנולוגית של חברות בוגרות וחברות הזנק. מטרת זירה זו היא לשמר את התחרותיות וההובלה הטכנולוגית של החברות, לתמוך בחברות בעלות פוטנציאל לתרומה כלכלית ותעסוקתית למשק הישראלי ולהקל על חברות להוציא לפועל תכניות מו"פ חדשניות ומאתגרות, על-ידי השתתפות בסיכון הכרוך בהוצאות הכספיות.

זירת חברות בצמיחה כוללת שלושה סוגים של כלי סיוע - מסלולי מענק למו"פ, מסלולי מענק לפיילוטים ומסלולי מענק לגופים פיננסיים.

מסלולי מענק למו"פ:

- **קרן המו"פ**

שיעורי המענק ומסגרת התקציב: שיעור המענק, מסגרת התקציב ומועדי ההגשה תלויים במסלול אליו ניגשת החברה מגישת הבקשה ומושפעים בין היתר ממידת החדשנות, הסיכון והאזור בישראל בו מתנהל המו"פ.

מטרת קרן המו"פ הינה תמיכה בתהליכי פיתוח של מוצרים חדשים או בשדרוג משמעותי של טכנולוגיה קיימת. המסלול זמין לחברות מכל תחומי התעשייה. במסגרת מסלול זה מציעה רשות החדשנות השתתפות בסיכון הכרוך בפיתוח, בעוד החברה תזכה למענקים בגובה של 20% עד 50% מהיקף תקציב הפיתוח המאושר, אשר יוחזרו לרשות כתמלוגים אך ורק במידה ותוצרי הפיתוח יתממשו לכלל מכירות.

הוצאות הפיתוח המוכרות לצורך התכנית הינן בין היתר הוצאות עבור כוח אדם טכנולוגי, קבלני משנה ויועצים, חומרי גלם הנדרשים לביצוע התכנית, ציוד ייעודי למחקר ופיתוח, הוצאות רישום פטנטים והוצאות תקינה.

חברות שמוגדרות תאגידי הזנק (גיל התאגיד עד 5 שנים נכון למועד הגשת הבקשה והתקציב המבוקש הוא עד סה"כ של 5 מיליון ש"ח) מקבלות הטבות נוספות, שעיקריהן: מתן האפשרות להשגת המימון המשלים לתכנית הכרה בהוצאות התאמה ותיקוף מוצר לשוק בהיקף של עד 15% מהתקציב המאושר והכרה בהיקף משרה של 100% עבור המנכ"ל.

לתאגידי הזנק של יזמים בבעלות מיעוטים ו/או חרדים ו/או נשים (לפחות 33% מהון המניות של החברה מוחזק על-ידי יזם ממגזר בני מיעוטים/חרדים, אשר לכל הפחות מועסקים במשרה מלאה) ניתנת אפשרות לקבל תנאים מועדפים עבור השנתיים הראשונות:

- שנה ראשונה - מענק בשיעור של 75% מתקציב מאושר של 2.5 מיליון ש"ח.
- שנה שניה - מענק בשיעור 70% מתקציב מאושר של 4.5 מיליון ש"ח.

מועדי הגשת בקשות לתמיכה במסלול קרן המו"פ:

- **היקף בקשות רגיל**: בקשות שתקציבן המצרפי (לא כולל הגשות לקולות קוראים ספציפיים) נמוך מ-15 מיליון ש"ח ניתן להגיש בכל ימות השנה.
- **היקף בקשות גבוה**: בקשות לשנת 2022 שתקציבן המצרפי (לא כולל הגשות בקול קורא ספציפי) גבוה מ-15 מיליון ש"ח יוגשו לא יאוחר מתאריך 15 בדצמבר 2021.

הקריטריונים לקבלת תמיכה:

קריטריונים	חברות בוגרות	חברות בצמיחה
הערכת סיכונים ואתגרי פיתוח בתכנית	קיימת ציפייה לראות תכנית מו"פ בעלת אתגרי פיתוח משמעותיים (בסיכון גבוה).	בחברות בתחילת שלבי הצמיחה קיים לרוב סיכון מוחשי לקיום החברה מכישלון תכנית המו"פ, ולכן גם אם אתגרי הפיתוח פחות משמעותיים, תכנית המו"פ תהיה בסיכון גבוה (לחברה).
שקלול רמת החדשנות ואתגרי תכנית המו"פ (היבט טכנולוגי)	משוקללת רמת החדשנות/האתגר של כלל המשימות בבקשה.	משוקללת רמת החדשנות/האתגר של כלל המשימות בבקשה, תוך מתן משקל גבוה יותר למשימות הליבה של התכנית (כלומר, משקל נמוך למשימות בחדשנות נמוכה הנחוצות לתכנית הפיתוח).
תרומה למשק	הציפיה לראות חברה שלמה בצמיחה.	הציפיה לראות פוטנציאל לצמיחה מהירה, שיוביל למכירות משמעותיות ולביסוס חברה ישראלית גלובאלית.
יכולות החברה	הדגש הינו בעיקר לצוות הרלוונטי לתכנית המו"פ.	הדגש הינו להערכה מקיפה של כלל החברה.
היקף פעילות החברה וגודל הצוות הממומנים	על הבקשה להתמקד בליבת המו"פ של התוכנית. התמיכה ניתנת עבור פעילויות המאופיינות בחדשנות גבוהה ובאתגרי פיתוח משמעותיים, אשר ישמשו בסיס לפיתוח ארוך טווח של מוצרי החברה העתידיים (טווח בינוני וארוך).	בחברות בתחילת שלבי הצמיחה, מדיניות הזירה היא לתמוך בכלל פעילויות המו"פ של החברה, לרבות משימות בחדשנות נמוכה ופעילויות פיתוח הנדסיות ואחרות הנחוצות לביצוע תכנית הפיתוח. מקובלת על הזירה האפשרות שכלל או מרבית צוות המו"פ של החברה ייתמכו במסגרת הבקשה.

- **מרכזי מחקר ופיתוח של חברות גדולות בפריפריה**

המסלול מיועד לחברות ישראליות גדולות הרוצות להקים מרכז פיתוח בפריפריה, שמחזור המכירות הכולל שלהן מפעילותן בישראל (בשנה שקדמה להגשת הבקשה לסיוע) עלה על 100 מיליון דולר. החברות ייהנו מאישור רב שנתי לתמיכה כספית בשיעור של 65% עד 75% מהוצאות המו"פ המאושרות עבור מרכז המו"פ בפריפריה, לתקופה של בין שנתיים לשלוש שנים.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, אין קול קורא פעיל.

- **מסלול לעידוד מחקר ופיתוח בתחום טכנולוגיות החלל**

המסלול מיועד לחברות המפתחות מוצרים בתחומי החלל המיועדים להתקנה בלווייינים או בתחנות קרקע המשמשות לשליטה וניהוג לווייינים, לחברות המפתחות מוצרים בתחומי החלל המיועדים לקליטה או שידור נתונים מלווייינים ולחברות המפתחות מכשור וציוד לכיול ובדיקה של מוצרים בתחומי החלל המיועדים להתקנה בלווייינים או קשורים בפעולת לווייינים, לרבות התקנת גרסאות שונות של לווייינים שהם ברי מכירה לייצוא. הטבות המסלול:

- **חברה "גדולה"**: חברה שמחזורה השנתי גדול או שווה ל-100 מיליון דולר בשנה שקדמה להגשת הבקשה-מענק בשיעור של 50% מהוצאות המו"פ המאושרות.

- **חברה "קטנה"**: חברה שמחזורה השנתי קטן מ-100 מיליון דולר בשנה שקדמה להגשת הבקשה -
  - מענק בגובה 60% באם מדובר במו"פ העוסק במוצרים ומכלולים שמיועדים לקרקע.
  - מענק בגובה 85% באם מדובר במו"פ העוסק במוצרים ומכלולים המיועדים לפעולה בחלל.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, אין קול קורא פעיל.

- **מסלול לעידוד הקמת מרכזי מו"פ של חברות רב לאומיות בתחומי הביוטכנולוגיה והרפואה**

מסלול זה מאפשר לתאגידים זרים העוסקים בתחום הביוטכנולוגיה או הרפואה להקים או להרחיב את הפעילות בארץ. מטרת המסלול היא הגדלת מספר המועסקים בתאגיד בישראל, לרבות ייצור ועובדים שאינם עובדי מו"פ. החברות ייהנו מזיכיון להגשת תכניות מו"פ במסגרת מסלול ההטבה לתקופה של חמש שנים ובתמיכה כספית בשיעור של עד 20% - 40% מהוצאות המאושרות לתוכנית מו"פ. מרכזי מו"פ נתמכים לא יחויבו בתשלום תמלוגים לרשות החדשנות. בנוסף,

  - מרכזי מו"פ הפועלים באזורי פיתוח זכאים לתוספת תמיכה של 10%.
  - מרכזי מו"פ הפועלים באזור עוטף עזה זכאים לתוספת תמיכה של 25%.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, אין קול קורא פעיל.

- **מסלול תמיכה בחדשנות בתחום הפחתת פליטות גזי חממה**

המסלול מיועד ללקוחות של גורמים המיישמים לראשונה טכנולוגיות ישראליות חדשות בתחומי התייעלות אנרגטית והפחתת פליטות גזי חממה. מטרת המסלול לעודד ביקוש לטכנולוגיות קלינטק ישראליות חדשניות ופיתוח תעשייה ישראלית עתירת ידע בתחום התייעלות אנרגטית והפחתת פליטות גזי חממה. שיעור המענק במסלול זה הוא 40% מעלות ההתקנה.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, אין קול קורא פעיל.

מסלולי מענק לפיילוטים:

המסלול מאפשר לתאגידים הפועלים בתחום הטכנולוגיה לבצע מחקר ופיתוח, לרבות תכניות להפעלת מתקני הרצה ("פיילוט") - דגם ניסוי לבדיקת התכנות/הוכחת ערך של טכנולוגיה קיימת בסביבת עבודה המדמה את שוק המטרה.

המסלול מיועד לתוכניות מו"פ בעלות רמות סיכון טכנולוגי ומורכבות ביצועית גבוהה עם מוצר ייחודי בשלב מתקדם של הפיתוח אשר דורש המשך בדיקה ופיתוח בקנה מידה רחב. דרך מסלול זה יוכלו החברות לקבל מענקים לטובת ביצוע מו"פ בשיתוף פעולה עם מגוון מערכות חדשנות, לרבות אלו העתירות ברגולציה ובהשפעה ממשלתית. המסלול יאפשר גישה מוגבלת לאתרי הרצה או קבלת אישורים רגולטוריים עבור החברה לצורך בדיקות המוצר, הוכחת היתכנות ושיתופי פעולה.

במסגרת מסלול זה תתמוך רשות החדשנות בתוכנית בעלות אפשרות למנף את החברה ולהוביל לצמיחתה, לסייע לחברה בהתקדמות משמעותית במוכנותו וחדירותו של המוצר לשוק היעד.

המסלול כולל מספר מסלולי משנה, המתייחסים לתחומים שונים. הגשת הבקשות מתבצעת בהתאם למסלולי המשנה ולקולות קוראים המתפרסמים מעת לעת. אנו נמשיך לעדכן אתכם עם פרסומם.

מסלולי המשנה הינם:

מסלול תמיכה בפיילוטים בתחום הבינוי והשיכון - פיתוח ויישום טכנולוגיות חדשניות בתחומי הבינוי ובחינת היתכנותן בקנה מידה תעשייתי ובקרב לקוחות רלוונטיים, לרבות אתרי בנייה, אשר יובילו לשיפור מצב ענף הבנייה בישראל ולפתח תעשייה ישראלית עתירת ידע ויצרנית בתחום. בין התחומים המתאימים - הגברת הבטיחות בענף הבנייה, קיצור משך התכנון והביצוע, שיפור איכות המבנים והפחתת עלויות הבנייה, תפעול המבנים ויוקר הדיור.

מסלול תמיכה בפיילוטים בתחום האנרגיה - תמיכה משותפת יחד עם משרד האנרגיה ומינהלת תחבורה חכמה במשרד רה"מ: פיתוח ויישום טכנולוגיות חדשניות בתחומי אנרגיה, תחליפי נפט, מים ואוצרות טבע בקנה מידה תעשייתי ובקרב לקוחות רלוונטיים.

מסלול תמיכה בחדשנות בתחום הבריאות הדיגיטלית - תמיכה משותפת עם משרד הבריאות ועם מטה המיזם הלאומי ישראל דיגיטלית במשרד לשוויון חברתי: פיתוח ויישום טכנולוגיות חדשניות בתחום הבריאות הדיגיטלית (ובהן יכולות להגנה על ארגוני בריאות ושירותים רפואיים מפני תקיפות סייבר) ובחינת היתכנותן בקרב ארגוני הבריאות בישראל.

מסלול תמיכה בפיילוטים בתחום התחבורה - תמיכה משותפת עם משרד התחבורה ומנהלת תחליפי נפט ותחבורה חכמה במשרד ראש הממשלה: פיתוח ויישום טכנולוגיות ותפיסות הפעלה חדשניות במערך התחבורה, אשר יקדמו את המצב התחבורתי ויפתחו את התעשייה הישראלית עתירת הידע. ייעול ושיפור התחבורה בישראל ובעולם.

מסלול תמיכה בפיילוטים בתחום הגנת הסביבה - תמיכה משותפת עם המשרד להגנת הסביבה: פיתוח ויישום טכנולוגיות חדשניות בתחומי הגנת הסביבה (קלינטק) ובחינת היתכנותן בקנה מידה תעשייתי ובקרב לקוחות רלוונטיים, וכן פיתוח ויישום טכנולוגיה המביאה להפחתת השימוש במשאבי טבע ו/או להפחתה בפליטות של מזהמים.

מסלול תמיכה בפיילוטים בחברות ממשלתיות - תמיכה משותפת עם רשות החברות הממשלתיות במשרד האוצר: תמיכה במחקר ופיתוח, לרבות מתקני הרצה, של טכנולוגיות אשר יישומו בחברות ממשלתיות ויתרמו לקידום ופיתוח מערכות חדשנות נוספות בישראל.

מסלול תמיכה בפיילוטים בתחום החקלאות (אגריטק) - תמיכה משותפת עם משרד החקלאות: תמיכה בחברות טכנולוגיה ישראליות בתחומי טכנולוגיות החקלאות: טכנולוגיות לפיתוח מוצרים מבוססי צמחים ובעלי חיים, המשמשים למזון או לחומרי גלם תעשייתיים, וכן מוצרים לשיפור ולייעול תהליך הגידול של צמחים ובעלי חיים, לרבות שיטות ותשומות (מרכזי המו"פ האיזוריים של משרד החקלאות ושל משרד המדע יכולים לשמש כאתרי הרצה או כקבלני משנה לפיתוח בתכניות המוגשות).

מסלול לתמיכה בפיילוטים בתחום הסייבר - תמיכה משותפת עם מערך הסייבר הלאומי במשרד ראש הממשלה: עידוד פיתוח, "המצרה" (Productization) והרצה של טכנולוגיות חדשניות בתחומי הסייבר ובחינת היתכנותן בקנה מידה

משמעותי ובקרב לקוחות משמעותיים (לרבות מתקני מערך הסייבר), לטובת קידום יכולות תעשיית הגנת הסייבר, שיפור היכולת התחרותית של תעשיית הסייבר במדינה וכן לצורך המשך מיצובה של ישראל בחזית התחום מבחינה עולמית.

מסלול בשיתוף רשות התקשוב הממשלתי - תמיכה משותפת עם רשות התקשוב הממשלתי ועם רשות המסים: עידוד היווצרות וצמיחת חברות שלמות ובנות קיימא באמצעות קידום פתרונות טכנולוגיים חדשניים, ייעול משמעותי בפעילות הממשלה ומיצוב מדינת ישראל כבעלת ממשל ושוק מקומי חדשניים בבחינת ובהטמעת טכנולוגיות, וחיזוק הקשר בין הממשלה והכלכלה ובין מגזר ההייטק.

מסלול תמיכה בפיילוטים ברשויות מקומיות - תמיכה משותפת עם משרד הפנים ועם מטה המיזם הלאומי ישראל דיגיטלית במשרד לשוויון חברתי: עידוד היווצרות וצמיחת חברות שלמות ובנות קיימא בתחומי עבודת הרשויות בשלטון המקומי בישראל, באמצעות קידום פתרונות טכנולוגיים חדשניים, פיתוח ויישום טכנולוגיות חדשניות בתחומי השלטון המקומי וייעול ושיפור גופי השלטון המקומי בישראל ובעולם.

מסלול תמיכה בפיילוטים ברשות ניירות ערך - תמיכה בתכניות של מחקר ופיתוח ובכללן הקמת מתקני הרצה (פיילוטים) בתחום הטכנולוגיה הפיננסית, אשר צפויים לייעל את שוקי ההון ואת ענפי השירותים הפיננסיים בישראל, להגדיל את התחרותיות בהם, ולשפר את זמינות השירותים לציבור, איכותם ומחירם. הגברת הפריון בענפי השירותים הפיננסיים ע"י הטמעת הטכנולוגיות החדשניות.

מסלול תמיכה בפיילוטים בתחום תקשורת 5G - בשיתוף משרד התקשורת: הגדלת הפריסה ביכולות תקשורת מתקדמות בישראל ובכך לשפר את תשתית התקשורת הישראלית, ופיתוח יישומים לשימושים שונים על בסיסי תשתיות תקשורת מתקדמות.

מסלולי מענק לכלים פיננסיים:

- **קידום יכולות אנליזה להשקעה בתעשיית ההייטק של גופי שוק ההון המוסדיים**

המסלול מיועד לסייע לגופי שוק ההון המוסדיים בישראל לבנות יכולות איתור וניתוח השקעות בחברות הייטק בישראל. שיעור התמיכה ישתנה משנה לשנה ויעמוד על 60% בשנים הראשונות, ועד 30% בשנה החמישית.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, אין קול קורא פעיל.

- **הלוואות בערבות קרן ההשקעות האירופית EIF**

מטרת המסלול לאפשר לחברות ישראליות קטנות ובינוניות (מעסיקות עד 3,000 עובדים) הנמצאות בצמיחה לקבל הלוואה בתנאים מועדפים תוך הפחתת שיעור הריבית. חברות במסלול זה יוכלו לקבל הלוואה בתנאים מועדפים לטובת השקעה בנכסים מוחשיים ולא מוחשיים, הון חוזר ורכישת בעלות בעסק, עד סכום של 8.8 מיליון לתקופה של שנה ועד לעשר שנים.

מסלול זה פתוח להגשה עד מועד 31.12.2022.

- **עידוד השקעות של גופי השקעה מוסדיים בתעשיית ההייטק**

המסלול מספק הגנה של המדינה על תיקי השקעות של גופים מוסדיים המשקיעים בחברות הייטק ישראליות. למסלול זה רשאים להגיש בקשה גופים מוסדיים ישראלים (חברות ביטוח, תאגידים בנקאיים, תאגידי עזר בנקאיים וקופות פנסיה וקרנות גמל) אשר מעוניינים להשקיע בחברות טכנולוגיה ישראליות הנמצאות בשלבי המכירות והצמיחה. גוף השקעה מוסדי אשר יאושר במסגרת המסלול, יהיה זכאי להגנת השקעה של 40% מסכום תיק השקעות בחברות הייטק ישראליות. במקרה של עליית ערך בתום תקופת התכנית, יעביר גוף ההשקעה המוסדי לרשות החדשנות שיעור של 10% מההפרש בין תשואת התיק ובין תשואת אג"ח מדינה לתקופת התיק.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, אין קול קורא פעיל.

2. זירת הזנק

הזירה מתמקדת בתכניות תמיכה ליזמים וסטרטאפים טכנולוגיים בתחילת דרכם, בשלב פיתוח הרעיון, וכן לתאגידים שמעוניינים להפעיל חממות טכנולוגיות ומעבדות חדשנות.

מסלול תנופה

מסלול המיועד ליזמים בראשית דרכם המעוניינים לקדם רעיון טכנולוגי חדשני לשלב המחקר והפיתוח. במסלול זה תומכת רשות החדשנות להגיע לשלב של הוכחת היתכנות וישימות עסקית של המיזם. שיעור המימון במסלול זה משתנה בהתאם לתחום הטכנולוגי:

בכל תחומי הטכנולוגיה (למעט Bio Convergence): היזמים נהנים ממענק בשיעור של עד 85% מהתקציב המאושר ועד לתקרת מענק של 100,000 ש"ח לתקופה של עד 12 חודשים.

מענק בתחום Bio Convergence: יזמים המספקים פתרונות חדשניים בתחום הביולוגיה יחד עם תחומי ההנדסה כגון:AI, פיזיקה חישובית, ננו-טכנולוגיה, מדע חומרים והנדסה גנטית מתקדמת, וזאת לצורך מתן מענה לאתגרים בתחום הרפואה, חקלאות אנרגיה וביטחון, יכולים לזכות במענק מקסימלי של עד 200,000 ₪ לתקופה של 12 חודשים.

בשני המסלולים ניתן להגיש בקשה לתקופת תמיכה נוספת בת 12 חודשים בתקרה של 100,000 ₪ לאחר מימוש של לפחות 75% מהמענק בהתאם לנהלי מסלול ההטבה. בין ההוצאות המוכרות במסלול: בניית אבטיפוס, הגנה על קניין רוחני ופיתוח עסקי ראשוני.

מסלול החממות הטכנולוגיות

תכנית החממות תומכת ביזמים המעוניינים להקים חברת הזנק על בסיס רעיון טכנולוגי ונמצאים בראשית דרכם, על-ידי יצירת מערך סיוע המספק חממה לביצוע הפרויקט. מסגרת החממה מאפשרת סינרגיה ושיתופי פעולה עם חברות דומות אחרות הפועלות בה. החממות נבחרות באמצעות הליכים תחרותיים לתקופת זיכיון של שמונה שנים, ופרושות בכל רחבי הארץ.

הטבות לחברות ההזנק - חברות הפרויקט:

- תמיכה כספית מלאה בשיעור של 100% מהתקציב שאושר לחברה (85% מהמדינה, 15% מהחממה) ועד לתקרת תקציב של 3.5 מיליון ש"ח לתקופת פעילות של עד שנתיים, כתלות בתחום הפרויקט ובמיקום הגיאוגרפי של החממה, וללא השקעה כספית מצד היזמים עצמם. מענק נוסף לשנה שלישית בהתאם להוראות המסלול. במסגרת תוכנית ה-Bio convergence, פתרונות חדשניים בתחומים אלו יקבלו מענקים מוגדלים שבין 2.5 ל-3.5 מיליון ₪ לתקופת הביצוע הראשונה.
- תשתיות לביצוע מחקר ופיתוח, סיוע טכנולוגי ועסקי מצד החממה: החממה מספקת לחברות את כל התשתית הדרושה לפיתוח המוצר: משרדים, סביבת עבודה, מעבדה מרכזית, הנחייה וליווי מדעי, טכנולוגי ועסקי צמוד, שירותים אדמיניסטרטיביים, וכן ייעוץ משפטי, רגולטורי ושיווקי בהתאם לצורך.
- פיתוח עסקי: החממה הינה שותפה בעלת ניסיון והתמחות בהובלת חברות הזנק צעירות בתחילת דרכן, והיא משקיעה השקעות המשך בחברות שבוגרות את החממה ומסייעת להן בגיוס כספים ובהיערכות לשיווק של המוצר, כולל איתור ויצירת קשרים עם משקיעים, שותפים ולקוחות פוטנציאליים.
- מסגרת החממה מאפשרת סינרגיה ושיתופי פעולה עם חברות דומות אחרות הפועלות בה.

הטבות למקימי החממה - הזכייניים:

- השתתפות בסיכון: המדינה מממנת 85% מהתקציב המאושר לחברת פרויקט ועל כן סיכון רב מוטל על המדינה.
- השקעה אטרקטיבית: החממה משקיעה 15% מהתקציב המאושר בתמורה לקבלת עד 50% ממניות החברה.
- מתן ודאות לפעילות: תקופת זיכיון לשמונה שנים.
- חממות פריפריה זכאיות למענק בסך 2,125,000 ש"ח לתקופה של שנה עד שנתיים, לטובת תפעול החממה, בהתאם לסוג החממה, וכן לערבויות נמוכות יותר.

מסלול חממות יזמות בפריפריה (פיילוט)

מסלול חממות יזמות בפריפריה נועד לקדם יזמות מקומית בפריפריה באמצעות חממות ייעודיות שיעודדו ויסייעו בהקמת חברות חממה לביצוע פעילות של מחקר, פיתוח ומסחור. פעילויות החממה יכללו גיבוש וקידום מיזמים בפריפריה המפותחים על ידי יזמים או סטודנטים הלומדים במוסד להשכלה גבוהה, מיזמים משותפים בין תעשייה ליזמים או חברות הזנק ומיזמים של מוסדות להשכלה גבוהה.

הטבות לחברות ההזנק - חברות הפרויקט:

- מענק בשיעור של עד 85% מהתקציב המאושר ועד לתקרת תקציב של 1 מיליון ₪ לתקופת פעילות של עד שנה. מענק בשיעור של עד 60% מהתקציב המאושר ועד לתקרת תקציב של מיליון ₪ לתקופת פעילות של שנה נוספת.
- מענקים נוספים מרשות החדשנות במסגרת מסלולי הטבה אחרים של הרשות כגון: מסלול תנופה ליזמים וחברות ומסלול חברות מתחילות לחברות הזנק.
- מערך סיוע מקיף מהחממה הכולל: הנחייה טכנולוגית ועסקית וחיבור לעוגנים בסביבת החממה, משקיעים, שותפים ולקוחות פוטנציאליים, וכן משרדים וסביבת עבודה

הטבות למקימי החממה - הזכייניים:

- מענק בסך של עד 500,000 ₪ לשנת זיכיון עבור התפעול השוטף של החממה.
- מענק תמריצים בסך של עד 1,000,000 ₪ לשנת זיכיון עבור עידוד וקידום חברות חממה.
- מינוף השקעות על ידי מענקים שונים מרשות החדשנות למחקר ופיתוח של יזמים וחברות.
- תקופת זיכיון של חמש שנים להפעלת החממה ואופציה להארכת התקופה בשלוש שנים נוספות.

מסלול מעבדות לחדשנות טכנולוגית

המסלול מיועד לתאגידים ישראלים וזרים המעוניינים להקים מעבדות חדשנות לצרכי שיתופי פעולה עם חברות הייטק, אקדמיה ועוד. מערך מעבדות החדשנות יספק סיוע ליזמים ולסטרטאפים, הכולל גישה לתשתיות טכנולוגיות ייחודיות, סיוע בבדיקת ישימות עסקית, בביצוע פיילוט ובאיתור ערוצי שיווק, חשיפה לידע, מומחיות ויצירת קשרים למשקיעים, לשותפים וללקוחות של התאגיד המפעיל את המעבדה.

מעבדת החדשנות תקבל מענק עבור הקמת התשתית הטכנולוגית הנדרשת בשיעור של 33% (50% בפריפריה) מההוצאות המאושרות, ועד לתקרת מענק של 4 מיליון ש"ח, ו-50% מהוצאות התפעול השוטף של המעבדה בכל שנה עד לתקרת מענק של חצי מיליון ש"ח בשנה.

יזמים וסטרטאפים יוכלו לקבל מענק בשיעור של עד 85% מהתקציב המאושר ועד לתקרת תקציב של 1 מיליון ש"ח לתקופת פעילות של עד שנה, וכן מענק בשיעור של עד 50% מהתקציב המאושר ועד לתקרת תקציב של 1 מיליון ש"ח לתקופת פעילות של שנה נוספת.

חברות ויזמים/ות יכולים להגיש בקשה לתמיכת מעבדה כל השנה.

3. זירת ייצור מתקדם

מטרתה של זירת ייצור מתקדם היא בראש ובראשונה לחזק את התעשייה היצרנית ואת כושר התחרות שלה בארץ ובעולם, באמצעות יישום תהליכי מו"פ וחדשנות טכנולוגית.

קידום וביסוס התעשייה המסורתית תתאפשר באמצעות מתן תמריצים כלכליים לעידוד בעלי מפעלים קטנים ובינוניים לפתח ולהטמיע טכנולוגיות חדשניות שיאפשרו לפרוץ לשווקים חדשים, וכן להגדיל, לייעל, לשפר ולחזק את יכולות הקיימות במפעל.

להגשת בקשות דרך מסלולי זירת הייצור המתקדם יוכלו לגשת מפעלים וחברות מכל תחומי התעשייה והעצמה הטכנולוגית -תעשייה מסורתית, מעורבת-מסורתית, מעורבת-עילית ועילית.

התנאים להגדרת חברה כחברה מוטת תעשיית הייצור:

אפשרות א': מרבית הכנסות החברה נבעו מייצור מוצרים בענפי הטכנולוגיה המסורתית או בענפי הטכנולוגיה המעורבת-מסורתית - כגון מזון, משקאות, טקסטיל, עור, עץ, נייר, מוצרי נפט, גומי, פלסטיק, מתכת, חומרי בניין, ותחזוקת מכונות.

אפשרות ב': מרבית הכנסות החברה נבעו מייצור תעשייתי של מוצרים בענפי הטכנולוגיה המעורבת-עילית - ובכלל זה כימיה, נשק ותחמושת, ציוד חשמלי וייצור מכונות. בנוסף, החברה עונה על 2 התנאים הבאים:

- מספר עובדי הייצור בו הינו לפחות 30% מכלל העובדים, ולא פחות מ-3 עובדים.
- מספר עובדי המו"פ בו הינו לכל היותר 10% מכלל העובדים, ולא יותר מ-25 עובדים.

התנאים להגדרת חברה כחברה מתעשיית ייצור עילית:

חברה או מפעל המתקיימים בהם שלושת התנאים הבאים:

- מרבית הכנסות החברה נבעו מייצור תעשייתי של מוצרים בענפי הטכנולוגיה העילית (בכלל זה ייצור תרופות, מחשבים מכשור אלקטרוני ורפואי וייצור כלי טייס).
- במועד הגשת הבקשה, מספר עובדי הייצור בתאגיד הינו לפחות 30% מכלל העובדים, ולא פחות מ-3 עובדים.
- במועד הגשת הבקשה, מספר עובדי המו"פ בתאגיד הינו לכל היותר 10% מכלל העובדים, ולא יותר מ-25 עובדים.

אנו ממליצים לפנות אלינו לצורך בדיקה פרטנית לשייכות לתחומי התעשייה בהתאם להגדרות הזירה.

להלן מסלולי התמיכה בזירת הייצור המתקדם:

- **מו"פ בתעשיית הייצור - מופ"ת**

מסלול ייעודי זה מאפשר לחברות לקבל תמיכה עבור פעילויות מחקר ופיתוח בתחומי התעשייה המסורתית, בהיקף של 30% עד 50% מהוצאות הפיתוח המאושרות, כאשר תוספת של 10% תינתן לחברות הפועלות באזורי עדיפות לאומית וכן עבור תכניות שלפחות 20% מתקציבן יבוצע במוסד מוכר להשכלה גבוהה או במוסד מחקר ישראלי. במסגרת המסלול יוכרו הוצאות ייחודיות, ביניהן: פיתוח תבניות שישולבו בהמשך בקו הייצור של החברה, הוצאות ישירות לפיתוח מכונות ייצור ייחודיות, הוצאות עבור רכישת ידע, קורסים והשתלמויות מקצועיות לעובדים, הוצאות עבור פעילויות מסחור ושיווק של תוצרי התכנית לחו"ל.

חברות ייצור קטנות ובינוניות מתחומי תעשיית הייצור, המייצרות בארץ ,יקבלו בשני תיקי המו"פ הראשונים מענק בגובה 50% מהתקציב המאושר, ופטור מתשלום תמלוגים.

חברות אלה יזכו להטבות נוספות, ביניהן הקלה ברמת החדשנות הנדרשת והכרה בסעיפי תקציב ייחודיים, כמו פיתוח תבניות שישולבו בהמשך בקו הייצור של החברה, פיתוח מכונות ייצור ייחודיות והוצאות עבור רכישת ידע המהווה חלק אינטגרלי של תכנית המו"פ.

- **מסלול מו"פ דואלי בתעשיית הייצור**

מסלול זה תומך בחברות תעשיית ייצור המפתחות טכנולוגיות רלוונטיות לצרכים צבאיים ועבור שווקים מסחריים. מסלול זה מאפשר תמיכה בשיעור של 30%-50% מהוצאות המו"פ שאושר (תוספת של 10% לאזור פיתוח א', ותוספת של 10% אם לפחות 20% מהתקציב המאושר יבוצע במוסד מוכר להשכרה גבוהה או במוסד מחקר ישראלי), עד לתקציב כולל של 5 מיליון ₪ לשנה קלנדרית לכלל השותפים.

- **מכינת מו"פ לתעשייה המסורתית**

כלי משלים שנועד לסייע לחברות תעשייה מסורתית שמעולם לא התנסו בתהליכי מחקר ופיתוח והובלתם, וזקוקות למיקוד ולהכוונה. במסלול זה יקבלו החברות תמיכה בשיעור של 66% מתקציב הבקשה המאושר, ועד תקציב מקסימלי של 75 אלף ש"ח, השתתפות במימון הוצאות הייעוץ, כולל מיפוי ובחינת יכולות טכנולוגיות קיימות, גיבוש מטרות עתידיות, בחינת הפערים הטכנולוגיים והכוונה לשיפור היכולות באמצעות יישום טכנולוגיות ומוצרים מתקדמים יותר.

חברות באזור עדיפות לאומית יהיו זכאיות לתמיכה בשיעור של 75%, ועד תקציב מקסימלי של 100 אלף ש"ח.

- **מסלול מעבר מפיתוח לייצור**

המסלול מיועד לחברות ישראלית המייצרות מוצרים מוחשיים חדשניים, מענפי הטכנולוגיה העילית או המעורבת-עילית, בעלות הכנסות נמוכות מ-70 מיליון דולר לשנה. מטרת המסלול לסייע לחברה לצלוח את שלב המעבר מפיתוח לייצור ולקדם ייצור של מוצרים חדשניים ותהליכי ייצור מתקדמים בישראל. שיעור המענק הוא עד 50% מההוצאות המאושרות, ותוספת 10% תינתן עבור מו"פ שיבוצע באזור פיתוח א'. בנוסף, החברות יהיו זכאיות להכרה בסעיפי תקצוב ייחודיים.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, מסלול זה סגור כעת להגשה.

4. זירת תשתית טכנולוגית

זירה זו נוצרה כדי לחזק את התשתית הטכנולוגית בתעשייה בישראל ולקדם שת"פ בין האקדמיה לבין התעשייה. התכניות של הזירה מקדמות שיתופי פעולה, חילופי ידע וניסיון, ופיתוח של ידע גנרי פורץ דרך - לרוב על-ידי קבוצה מעורבת של חוקרים מהאקדמיה ומהתעשייה. הזירה מסייעת בנוסף ליזמים מהאקדמיה לפרוץ לעולם העסקי ולפתח המצאות לכדי מוצרים חדשניים. להלן מסלולי הזירה המרכזיים:

- **מסלול מחקר יישומי בתעשייה (לשעבר מסלול מחקר ופיתוח גנרי לחברות גדולות)**

מטרתו לתמוך בחברות שמשקיעות תקציבים משמעותיים במחקר ובתהליכי פיתוח התחלתיים של טכנולוגיה פורצת דרך, על מנת לחזק את היתרון הטכנולוגי של החברות הישראליות בשווקים בינלאומיים ולבסס פעילות ארוכת טווח בתחום. המסלול מיועד לחברות שעומדות באחד משני התנאים הבאים:

- בשנה הקלנדרית שקדמה להגשת הבקשה, היקף המכירות של החברה (וחברות הבת שנמצאות בבעלות מלאה) עמד על למעלה מ-70 מיליון $ בעקבות פעילות הייצור בישראל.
- בשנה הקלנדרית שקדמה להגשת הבקשה, היקף ההכנסות של החברה (וחברות הבת הנמצאות בבעלות של לפחות 80%) עומד על למעלה מ-2.5 מיליארד $

גובה המענק יעמוד על 55% מסך התקציב של התוכנית המאושרת. מומלץ שהתוכנית המוגשת תוגדר במסגרת זמן של עד 3 שנים. בקשת המענק תוגש לפי תקופת ביצוע של 12, 18 או 24 חודשים.

בקשות לשנת 2022 ניתן היה להגיש עד ליום 31 באוקטובר 2021.

- **מסלול מגנ"ט (מחקר ופיתוח גנרי טרום-תחרותי) - מאגד חברות תעשייתיות ומוסדות מחקר לפיתוח טכנולוגיות**

המסלול פועל במטרה לחזק את היתרון הטכנולוגי ארוך הטווח של התעשייה בישראל, בתחרות העזה בשווקים הבינלאומיים. במסגרת מסלול מגנ"ט, נתמכים מאגדים בתחומים שונים, הכוללים חברות תעשייתיות ומוסדות מחקר, אשר פועלים לפיתוח טכנולוגיה גנרית טרום תחרותית. פעילות מאגד אורכת 3 שנים. כספי המענקים במסגרת מסלול זה פטורים מהחזר תמלוגים.

תחת מסלול זה פועלים שלושה סוגי מאגדים:

מאגד תעשייה: מאגד חברות תעשייתיות ומוסדות מחקר לפיתוח טכנולוגיות גנריות בתחומים בעלי חשיבות בשוק העולמי, בהם יש או עשוי להיות לתעשייה הישראלית יתרון יחסי. במסגרת המאגד, החברות הישראליות יקבלו עד 66% מהתקציב המאושר. מוסד המחקר יקבל 100% מהתקציב המאושר (80% כמענק, 20% מהחברות במאגד).

מאגדון: מאגד המיועד לחברות ישראליות שמפתחות מוצרים תחרותיים ובמקביל מעוניינות לפתח טכנולוגיות חדשניות, שעל בסיסן יהיה אפשר לפתח דור חדש ומתקדם של מוצרים, וכן לקבוצות מחקר אקדמיות ישראליות העוסקות במחקר בתחום מדעי או טכנולוגי, המעוניינות לקדם מחקר יישומי במסגרת מאגד. במסגרת המאגד, החברות הישראליות יקבלו עד 55% מהתקציב המאושר, ומוסד המחקר יקבל 100% מהתקציב המאושר (80% כמענק, 20% מהחברות במאגד).

מאגד בונה ידע: מאגד המתמקד במחקרים יישומיים באקדמיה, תחומים בהם התעשייה עדיין לא בשלה לקחת חלק מהותי בתהליך המו"פ. במאגד זה תפקיד החברות התעשייתיות לשמש כגורם מכוון ומלווה. במסגרת המאגד, החברות הישראליות יקבלו יכולת להכוונת המחקר לצרכיהן, חשיפה ראשונית לטכנולוגיות שיפותחו, זכות שימוש ב-IP שיפותח. מוסד המחקר יקבל 100% מהתקציב המאושר (80% כמענק, 20% מהחברות במאגד) ובעלות על ה- IP המפותח.

- **מסלול מסחור ידע**

המסלול מיועד להעברת ידע טכנולוגי שנצבר באקדמיה לשימוש בתעשייה על-ידי יצירת שיתופי פעולה בין חברה ישראלית לקבוצת מחקר אקדמית. שיתוף הפעולה חושף את החברה התעשייתית להישגי מחקר רלוונטיים לתחום פעילותה ומסייע לקבוצת המחקר להפוך פיתוח אקדמי ליישום מסחרי. שיעור המענק במסלול זה הוא עד 66% מהתקציב המאושר (עד תקרת תקציב של 3.4 מיליון ש"ח), לתקופה של עד שנתיים. מקבלי המענק, במסגרת מסלול זה, פטורים מתשלום החזר תמלוגים. במסגרת המסלול, על התאגיד התעשייתי להשלים את מימון הפעילות של קבוצת המחקר (עד 100%).

מסלול זה כולל שלושה תתי מסלולים:
מגנטון: מיועד להעברה ומסחור טכנולוגיות ממוסדות מחקר לתאגיד תעשייתי.
ייבוא ידע: מיועד לפיתוח טכנולוגיה המתבססת על שיתוף פעולה בין חברה ישראלית ומוסד מחקר זר, אחד או יותר, עם או ללא מוסד מחקר ישראלי, אחד או יותר.
המשך מגנ"ט: מיועד למחקר ופיתוח המשכי לפעילות שכבר בוצעה במסגרת תכניות מאגד מגנ"ט (ראו לעיל).

המסלול פתוח להגשה במשך כל השנה.

- **מסלול מימ"ד - מינוף מו"פ דואלי**

רשות החדשנות, משהב"ט ומשרד האוצר, מקדמים במשותף מו"פ של טכנולוגיות דואליות העשויות לתרום לביטחון המדינה מצד אחד וכן להיות בסיס לפוטנציאל כלכלי בשוק המסחרי האזרחי והצבאי הבינלאומי. מסלול זה מיועד לחברות קטנות ובינוניות או למוסדות מחקר. המסלול תומך בשיעור של 50% עד 90% בפיתוח פתרונות יצירתיים לצרכים צבאיים ושווקים מסחריים הנמצאים בשלב טרום-מוצרי. מסלול מימ"ד מיועד לעידוד פעילויות מו"פ בשלבים שונים: פיתוח מו"פ יישומי באקדמיה, העברת ידע לחברה, ביצוע הוכחת היתכנות ופיתוח מוצרים.

תכניות העברת ידע/טכנולוגיה ותכניות מו"פ יישומי באקדמיה, תהיינה פטורות מתשלום תמלוגים, בעוד שעבור תכניות לצורך הוכחת היתכנות ישנה חובת תשלום תמלוגים.

המסלול פתוח להגשה במשך כל השנה.

5. זירת מערך בינלאומי

זירת מערך בינלאומי כוללת את מסלולי שיתוף הפעולה הבינלאומיים ומרכזת תחתיה גם את פעילות ISERD - הנציבות הישראלית של תכנית המסגרת של האיחוד האירופי.
תכניות ומסלולים אלה מנוהלים על-ידי פורומים משותפים לרשות החדשנות (באמצעות המחלקות הגיאוגרפיות) ולארגונים העמיתים בחו"ל. התכניות מנוהלות על פי תנאים שהוגדרו על-ידי שני הצדדים ומתפרסמות במסגרת קולות קוראים ספציפיים, המתעדכנים מעת לעת.

רשות החדשנות מכירה בהוצאות שימוש בשירותי יועץ מאושר להכנת בקשות לתוכנית המו"פ של האיחוד האירופי (Horizon 2020) או התוכניות הנלוות. בנוסף יוכרו הוצאות לצורך טיסה לראיונות ולאירועי חיפוש שותפים.

6. זירת חברתי ציבורי

הזירה מרכזת את כל תכניות המחקר והפיתוח הטכנולוגי שמטרתן להתמודד עם אתגרים בתחומים חברתיים וציבוריים.

- **מסלול ממשל-טק: חדשנות דיגיטלית במגזר הציבורי**

המסלול מיועד לתאגידים תעשייתיים ולארגונים ללא מטרות רווח המבקשים לפתח תוכנית מו"פ המכוונת לאתגרי המגזר הציבורי.

- עבור תקציב מבוקש של עד 500,000 ש"ח, שיעור המענק הוא 75% מהתקציב המאושר.
- עבור תקציב מבוקש של 500,000 ש"ח ועד 1,500,000 ש"ח, שיעור המענק הוא בין 40% עד 60% מהתקציב המאושר, ותוספת 10% לאזור עדיפות לאומית.
- תאגידי הזנק של יזמים מקבוצה עם תנאי מימון מועדפים, תינתן אפשרות מענק בשיעור של 75% בשנה הראשונה ו-70% בשנה השנייה.

נכון למועד כתיבת חוברת זו, מסלול זה סגור כעת להגשה.

- **מסלול אתגר - טכנולוגיות לאתגרי בריאות ופיתוח בר-קיימא במדינות מתפתחות**

המסלול מיועד לחברות ויזמים העוסקים בתחומי הבריאות, ביטחון המזון ופונים לשווקים במדינות מתפתחות. במסגרת מסלול זה ניתן לקבל מענק בשיעור של 70%, 80% או 90% מהתקציב המאושר ועד 500,000 ש"ח ל-12 חודשים. במקרים של טכנולוגיות חדשניות ופורצות דרך, תקרת המענק יכולה להגיע עד 1,000,000 ש"ח. המענק יהיה פטור מתמלוגים על הכנסות המתקבלות במדינות היעד. **נכון למועד כתיבת חוברת זו, מסלול זה סגור כעת להגשה.**

- **מסלול עזרטק - תמיכה במו"פ של טכנולוגיה מסייעת עבור אנשים עם מוגבלויות**
  - מסלול המעודד מו"פ של מוצרים תעשייתיים על-ידי חברות ומלכ"רים בישראל, שנועדו להקל על אוכלוסיות בעלות צרכים מיוחדים.
  - עבור תקציב מבוקש של עד 500,000 ש"ח, שיעור המענק הוא 75% מהתקציב המאושר.
  - עבור תקציב מבוקש של 500,000 ש"ח ועד 1,500,000 ש"ח, שיעור המענק הוא בין 40% עד 60% מהתקציב המאושר, ותוספת 10% לאזור עדיפות לאומית.
  - תאגידי הזנק של יזמים מקבוצה עם תנאי מימון מועדפים, תינתן אפשרות מענק בשיעור של 75% בשנה הראשונה ו-70% בשנה השנייה.

נכון למועד כתיבת חוברת זו אין קול קורא פעיל.

9.7 רשות החדשנות - נוהל תשלום תמלוגים, מתן הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל לתאגיד רב לאומי

להלן סקירה של פרסומי הרשות לחדשנות בנוגע לנוהל תשלום תמלוגים ובנוגע מתן הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל לתאגיד רב לאומי.

1. נוהל תשלום תמלוגים

להלן סקירת הנוהל אשר עודכן בשנת 2017 ולאחר מכן התווספו לו מספר הבהרות בשנת 2018:

1.1 הנוהל בדבר הוראות לעניין שיעור התמלוגים וכללים לתשלומם מבצע הבחנה בין שני סוגי חברות - חברה גדולה וחברה קטנה:

- **חברה קטנה**: מקבל האישור, או אדם או תאגיד קשור, שהכנסותיו בשנה שקדמה להגשת הבקשה לא עלו על 70 מיליון דולר.
- **חברה גדולה**: מקבל האישור, או אדם או תאגיד קשור, שהכנסותיו בשנה שקדמה להגשת הבקשה עלו על 70 מיליון דולר.

1.2 ריבית:

- **ריבית הליבור על החזר המענק (תמלוגים) הינה ריבית משתנה** (קודם לכן הריבית הייתה קבועה, ונקבעה בהתאם לשנה שבה אושר התיק).
- **נוספה ריבית על החזר המענק**, שנקראת "**ריבית שנתית לתיק**":
  - חברה קטנה - ריבית הליבור המשתנה.
  - חברה גדולה - ריבית ליבור בתוספת 1.5% או ריבית בשיעור של 2.75%, הגבוה מביניהם. כלומר, **במקרה של חברה גדולה, החזר המענק יישא ריבית בשיעור של 2.75% לפחות**. מיועד לתיקים שאושרו החל מ-1 בינואר 2018.
  - תיק תעשייה מסורתית - ריבית ליבור או ריבית בנק ישראל, לבחירתו של מקבל ההטבה בעת החתימה על המסמכים להפעלת התכנית.

1.3 שיעור החזר המענקים (שיעור התמלוגים):

- קביעת שיעור תמלוגים אחיד, בהתאם לגודל ולסוג החברה:
  - חברה קטנה: 3%.
  - חברה גדולה: 5%.
  - חברת תעשייה מסורתית בתיק תעשייה מסורתית שתקופת ביצועו החלה לאחר ה-1/1/2021, אשר מחזור המכירות שלה בשנה הקודמת היה נמוך מ-70 מיליון דולר, ומרבית הייצור שלה מתבצע בישראל, תהיה פטורה מתשלום תמלוגים ל-2 תיקי המו"פ הראשונים המוגשים לרשות החדשנות.
  - שאר החברות תהיינה כפופות לשיעור תמלוגים של 3%-5% כאשר מרבית ייצור תוצרי התוכנית יתבצע בישראל.

- שיעור התמלוגים עבור חברות גדולות שקבלו מענקים לפני 1 ביולי 2017:
  - חברה שהכנסותיה גדולות מ-70 מיליון דולר אולם קטנות מ-100 מיליון דולר, תשלם בשלוש השנים הראשונות החל ממועד תחילת ההחזר 3% ולאחר מכן 3.5%.
  - חברה שהכנסותיה גדולות מ-100 מיליון דולר, תשלם בשלוש השנים הראשונות החל ממועד תחילת ההחזר 5%.

גודל החברה ייקבע ביחס להכנסות החברה בשנה שקדמה להגשת הבקשה.

1.4 **במקרה של העברת זכויות ייצור מחוץ לישראל**, מובהר כי תקרת תשלום התמלוגים תגדל ל-120% מסכום המענק החל מהרגע הראשון של הוצאת הייצור. יתר המדרגות של החריגה בהיקף הייצור בחו"ל נותרו בעינן:

- 90% ומעלה: תקרה של 300%.
- 50% - 90%: תקרה של 150%.
- פחות מ- 50%: תקרה של 120%.

1.5 **דיווח תמלוגים:**

- **מועדי הדיווח**:
  - חברה שסכום התמלוגים לתשלום (לא הכנסות החייבות בתמלוגים) שלה **עולה על 5,000 דולר** במחצית הראשונה של שנת הדיווח, תגיש את הדוחות בדיווח חציוני:
    1) דיווח תמלוגים בגין המחצית הראשונה של שנת הדיווח (חודשים ינואר עד יוני) - עד 1 בספטמבר.
    2) דיווח תמלוגים בגין המחצית השנייה של שנת הדיווח (חודשים יולי עד דצמבר) - עד 1 במרס של השנה העוקבת.
  - חברה שסכום התמלוגים לתשלום (לא הכנסות החייבות בתמלוגים) שלה **נמוך מ- 5,000 דולר** במחצית הראשונה של שנת הדיווח, זכאית להגיש את שני הדוחות ביחד עד ל-1 במרס של השנה העוקבת לשנת הדיווח. יודגש כי הדיווח השנתי יכלול שני דוחות:
    1) דיווח תמלוגים בגין המחצית הראשונה של שנת הדיווח (חודשים ינואר - יוני).
    2) דיווח תמלוגים בגין המחצית השנייה של שנת הדיווח (חודשים יולי - דצמבר).

    חברות שיהיו מעוניינות בכך יוכלו להמשיך ולהגיש דיווחי תמלוגים חציוניים. כמובן, שחברות העומדות בקריטריון ויעברו לדיווח שנתי לא יחויבו בתשלום של הפרשי ריבית והצמדה.
- כאשר חברה מוכרת מערכת שכוללת את המוצר הנתמך, תשלום התמלוגים יהיה ממחיר המערכת כולה. יחד עם זאת, ועדת המחקר יכולה לאשר שתשלום התמלוגים יהיה ממחיר המוצר בלבד.
- אישור רואה חשבון והצהרת הנהלה ביחס לדיווח התמלוגים: יינתנו אחת לשנה **בסמוך לאישור הדוחות הכספיים** (בנוהל הקודם הייתה דרישה להעביר את האישור וההצהרה יחד עם דיווח התמלוגים של המחצית השנייה).
- **חברות תעשייה מסורתית שקיבלו פטור**: אינן נדרשות להעביר דיווחי תמלוגים, אבל כן נדרשות להעביר אישור רואה חשבון והצהרת הנהלה ביחס לשיעור הייצור בישראל בתיק תעשייה מסורתית. המועד הנדרש להעברתם טרם פורסם.

2. הוראות למתן הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל לתאגיד רב לאומי

ההוראות למתן הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל לתאגיד רב לאומי נועדו לתמרץ תאגידים רב לאומיים להשקיע בחברות ישראליות ובמחקר ופיתוח בישראל, ובפרט בטכנולוגיות בסיכון גבוה, תוך השארת הידע והטכנולוגיה של החברה הישראלית בארץ וחיזוק הפעילות בישראל.

ככלל, ידע שפותח בתמיכת רשות החדשנות נדרש להישאר בבעלותה הבלעדית של החברה מקבלת התמיכה בישראל; הוצאתו או שיתופו של הידע מחוץ לישראל כפופים לאישור רשות החדשנות ועשויים להיות כרוכים בתשלום.

ההוראות מתייחסות לתאגיד רב לאומי שהכנסותיו היו למעלה משני מיליארד דולר בשנה הקלנדרית שקדמה למועד הגשת הבקשה למתן ההרשאה לשימוש בידע. הוראות אלה מאפשרות לחברות בבעלותו המלאה, במישרין או בעקיפין, של התאגיד הרב לאומי, לתת הרשאה לשימוש בידע מחוץ לישראל, כאשר השימוש מוגבל לצרכי התאגיד הרב לאומי, ובאופן שלא פוגע בפעילות החברה הנתמכת. תנאי התשלום עבור מתן ההרשאה לשימוש בידע, עשויים להיות נוחים יותר מאשר במקרים אחרים של מתן אישור להוצאת ידע מחוץ לישראל.

ההוראות באות לידי ביטוי בעת רכישה ומיזוג של חברות, השקעות ועסקאות מסחריות בין חברות נתמכות רשות החדשנות, או המחזיקות בידע נתמך רשות החדשנות, לתאגידים רב לאומיים. אנו ממליצים לבחון את האסטרטגיה העסקית לאור הוראות אלה, ולשקול את האפשרות ליישומן גם בעסקאות חדשות וגם בהתקשרויות קיימות בין חברות נתמכות לתאגידים רב לאומיים.

מתן ההרשאה לשימוש בידע כפוף לאישור רשות החדשנות, בהתאם לתנאים שלהלן:

- ההרשאה נועדה אך ורק לחברות הנמצאות בבעלותו המלאה, במישרין או בעקיפין, של התאגיד הרב לאומי.
- ההרשאה לא מהווה פגיעה או הגבלה בתכנית העסקית של החברה הנתמכת.
- מתן ההרשאה יאפשר למשק הישראלי השגת תשואה עודפת, הגדולה משמעותית מזו שהייתה מושגת ללא ההרשאה.
- התחייבות החברה הנתמכת והתאגיד הרב לאומי, שכל ידע חדש שנובע מתכנית שנתמכה על-ידי רשות החדשנות, ואשר יפותח על-ידי החברה הנתמכת, יהיה בבעלותה של החברה הנתמכת.
- מתן ההרשאה לשימוש בידע יהיה מוגבל בזמן, בהתאם להתרשמות רשות החדשנות מהכוונות העסקיות של התאגיד הרב לאומי והחברה הנתמכת, ומדרישות המחקר והפיתוח הקשורים לידע.

מתן ההרשאה לשימוש בידע לתאגיד הרב לאומי, מחייב את החברה הנתמכת **בתשלום תמלוגים לפי הכללים שלהלן:**

- שיעור התמלוגים שישולמו מההכנסות של החברה הנתמכת ממוצרים שפותחו במסגרת תמיכת רשות החדשנות יהיו בהתאם להוראות התמלוגים.
- שיעור התמלוגים שישולמו מההכנסות הנובעות ממתן ההרשאה לשימוש בידע לתאגיד הרב לאומי יהיה בסך 5%.
- תקרת התמלוגים תהיה עד פי 1.5 מגובה המענק שהתקבל מרשות החדשנות, המשויך לידע עליו חלה ההרשאה, בתוספת ריבית מצטברת.
- לאחר תשלום גובה המענק, יתרת התשלום עד לתקרה של פי 1.5 מגובה המענק, תשולם בתמלוגים מההכנסות הנובעות ממתן ההרשאה לשימוש בידע לתאגיד הרב לאומי.

על מנת לקבל את ההרשאה, יש להגיש לרשות החדשנות מסמכים הנוגעים לתוכנית העסקית, התחייבויות, מחירי העברה וחוות דעת כלכליות.

פרק 10

קופות גמל וקרן השתלמות

פרק 10 - קופות גמל וקרן השתלמות

10.1 הפרשות לקרן השתלמות בשנת המס 2021 283

10.2 מיסוי בפרישה - שינויי חקיקה בהטבות המס לקצבה (תיקון 190 לפקודה) 288

10.3 העברת עובדים ממעסיק למעסיק ו/או העברת בעלות על קופת גמל 298

10.4 יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים 301

10.5 חיסכון וסיוע לעצמאים- חובת הפרשה לחיסכון פנסיוני 304

10.1 הפרשות לקרן השתלמות בשנת המס 2021

פקודת מס הכנסה מתירה בתנאים מסוימים ניכוי תשלומים לקרן השתלמות לשכירים, לעצמאים, לחברי קיבוץ ולשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים.

להלן ריכוז ההוראות בנושא זה לגבי שנת המס 2021:

1. שיעורי ההפרשות

בשנת המס 2021 **יותרו בניכוי** הפרשות לקרן השתלמות כדלקמן (שנתי):

(1) שכיר רגיל (שאינו בעל שליטה)

הפרשות מעביד עבור עובדים שכירים רגילים (שאינם בעלי שליטה) שאינם בגדר הכנסת עבודה (סעיף 3(ה) לפקודה) יותרו בניכוי כדלקמן:

7.5% מהמשכורת החודשית שאינה עולה על 15,712 ש"ח[159] (188,544 ש"ח לשנה) ו-2.5% תשלום מקביל של העובד. (אצל עובדי הוראה: 8.4% חלק המעביד ו-4.2% חלק העובד).

עמדת הרשות למסים הינה שתקרת המשכורת הקובעת הינה בגין הכנסתו הכוללת של העובד ממשכורת, ולא בגין כל מקום עבודה בנפרד, אם הוא עובד במספר מקומות עבודה.

ביום 29 באוקטובר 2018 פורסמה הודעת רשות המסים, לפיה ניתן לבצע זקיפת הכנסה בגין הפקדות לקופות גמל ולקרן השתלמות העולות על התקרות שנקבעו בפקודה, **על בסיס חודשי מצטבר** באותה שנת מס במקום על בסיס חודשי, בכפוף לתנאים שפורטו בהודעה.

(2) שכיר בעל שליטה

הפרשות החברה בגובה של עד 4.5% מהמשכורת החודשית שאינה עולה על 15,712 ש"ח (188,544 ש"ח לשנה).

ניכוי ההוצאה מותנה בתשלום מקביל של בעל השליטה בשיעור של שליש לפחות (1.5%).

היינו, על מנת ליהנות מההטבה המקסימלית בשנת המס 2021 יש צורך בהפרשה בשיעור של 6% (4.5% חלק המעביד ו-1.5% חלק העובד) ממשכורת שנתית שאינה עולה על 188,544 ש"ח **(הפרשה מירבית - 11,313 ש"ח וניכוי מירבי של - 8,484 ש"ח).**

מובהר בזאת, כי הפרשות המעביד מעבר לשיעור של 4.5% ועד לשיעור של 7.5% מהמשכורת שאינה עולה על 188,544 ש"ח - אומנם לא תותר כהוצאה בידי המעביד, אך לא תיחשב כהכנסה בידי בעל השליטה (מותנה בתשלום מקביל של לפחות שליש על-ידי בעל השליטה, כאמור לעיל), **וכך ניתן למעשה להעביר כספים מהחברה לבעל השליטה בעלות של שיעור מס החברות בלבד.** על כן, ההפרשה המירבית אם בוחרים באפשרות זו תהיה:
חלק המעביד 7.5%: 14,141 ש"ח (יותר בניכוי 8,484 ש"ח), חלק העובד 2.5%: 4,714 ש"ח).

הפרשה בשיעור העולה על 7.5% תיחשב כהכנסת עבודה של בעל השליטה בעת ההפרשה כאמור בסעיף 3(ה) לפקודת מס הכנסה (בדומה לשכיר שאינו בעל שליטה).

[159] *סכום התקרה עודכן לאחרונה לפני שנים רבות (מרץ 2004).*

(3) עצמאי

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, בוצע תיקון 231 לפקודת מס הכנסה, שהקל משמעותית על ההפרשה לקרן השתלמות לעצמאים (סעיף 17(5א) לפקודה). **החל משנת 2017 יכול עצמאי להפקיד 4.5% מהכנסתו לקרן השתלמות ולהיות זכאי בשלהם להטבת מס, בלא תלות בהפקדה של 2.5% נוספים לקרן השתלמות אשר הוא אינו זכאי בשלהם להטבת מס, כפי שנדרש ערב התיקון** (עד וכולל לשנת המס 2016).

לפיכך, בשנת 2021 עצמאי יכול לשלם לקרן השתלמות 4.5% מההכנסה מעסק או משלח יד שאינה עולה על 263,000 ש"ח (**ניכוי מרבי של 11,835 ש"ח**). יחד עם זאת, נציין, שגם לאחר תיקון 231 לפקודה, עצמאי יכול עדיין להפקיד גם סכום גבוה יותר עד לגובה תקרת ההפקדה המוטבת, כהגדרתה בסעיף 9(16ב) לפקודה (סכום של 18,480 ש"ח לשנה בשנת 2021), וליהנות מפטור בגין ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה זו.

(4) חבר קיבוץ שיתופי

על פי סעיף 58א לפקודה, יותרו סכומים ששילם הקיבוץ לקרנות השתלמות לחברי קיבוץ שיתופי המתנהלות על שם חברי הקיבוץ, בשיעור של 4.5% מההכנסה החייבת שאינה עולה על 263,000 ש"ח (ניכוי מירבי של 11,835 ש"ח). הניכוי כהוצאה מותנה בתשלום נוסף של הקיבוץ בשיעור של 2.5%. היינו, על מנת ליהנות מההטבה המכסימלית בשנת המס 2021 יש צורך בהפרשה של הקיבוץ בשיעור של 7% מההכנסה שאינה עולה על 263,000 ש"ח (**הפרשה מירבית - 18,410 ש"ח וניכוי מירבי של - 11,835 ש"ח**).

2. תקרה להפרשות לעצמאי שהוא גם שכיר

ישנה מגבלה על התשלומים לקרן השתלמות לעצמאי שיש לו גם הכנסה ממשכורת שבגינה מפריש מעבידו סכומים לקרן השתלמות- ראה סעיף 2(5) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972.

הסכומים שיותרו לניכוי לעצמאי כאמור, בגין תשלומיו לקרן השתלמות כעצמאי, ייקבעו בהתאם להכנסתו כעצמאי (עד לתקרת ההכנסה הקובעת הקבועה בסעיף 17(5א) - 263,000 ש"ח בשנת 2021) בהפחתת המשכורת שבגינה הפריש לו מעבידו כספים לקרן השתלמות בשנת המס.

3. צבירת ותק

לפי סעיף 9(16א) לפקודה, משיכת כספים מקרן השתלמות (קרן והפרשי הצמדה, וכן ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה המוטבת - ראה סעיף 4 בהמשך) פטורה ממס לאחר פטירה, ובחיי בעל החשבון- לאחר חלוף 6 שנים ממועד התשלום הראשון לקרן (לגבי עובד שהגיע לגיל פרישה - לאחר חלוף 3 שנים). לגבי סכומים ששימשו את העובד לצורך השתלמותו - אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון.

"מועד התשלום הראשון" ייחשב המוקדם מבין סוף החודש שבו שולם התשלום הראשון, או סוף החודש שלגביו שולם התשלום הראשון, אך לא לפני תחילת שנת המס שבה שולם. היינו, ניתן להפקיד לראשונה בקרן ההשתלמות עד 31 בדצמבר 2021 וליהנות מוותק של תחילת השנה.

4. מיסוי ריבית ורווחים אחרים בעת המשיכה מקרן השתלמות

עקרונית, ריבית ורווחים אחרים (להבדיל מהקרן והפרשי ההצמדה) המתקבלים בעת פדיון של קרן השתלמות, חייבים במס בשיעור של 25% (על החלק שנצבר: עד 31 בדצמבר 2011 - 20%, עד 31 בדצמבר 2005 - 15%).
ואולם, לפי סעיף 9(16א) לפקודה **יחול פטור ממס** במקרים הבאים:

לגבי משיכת סכומים מקרן השתלמות של שכירים

- יחול פטור מלא על התשואה הנובעת מהפקדות בקרן השתלמות עד המועד הקובע (31 בדצמבר 2002).
- כמו כן, יינתן פטור בגין משיכת מלוא הקרן (שמקורה בהפקדות העובד והמעביד, לרבות הקרן שחויבה במס במועד ההפקדה) וכן בגין משיכת ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה מוטבת (לגבי הפקדות החל מיום 1 בינואר 2003):

"הפקדה מוטבת" - כל אחד מאלה:

(1) סכום ששילם מעביד, עד גובה הסכום או השיעור שאין רואים אותו, לפי סעיף 3(ה), כהכנסת עבודה בעת ששולם לקרן;

(2) סכום ששילם העובד שהוא אחד מאלה:

(א) סכום שאינו עולה על שליש מהסכום ששילם המעביד בשיעור הקבוע בסעיף 3(ה), בשל משכורתו הקובעת של העובד כהגדרתה בסעיף האמור;

(ב) סכום בשיעור שאינו עולה על 2.5% ממשכורתו הקובעת של העובד;

(ג) סכום בשיעור אחר שנקבע לתשלומי העובד בהסכם קיבוצי שאושר לפי חוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957, לפני 12 ביוני 2002;

לגבי משיכת תשלומים מקרן השתלמות לעצמאים ולחברי קיבוץ שיתופי

- יחול פטור מלא בגין התשואה הנובעת מהפקדות בקרן ההשתלמות לעצמאיים עד ליום 30 בנובמבר 2002 (לחברי קיבוץ עד ליום 31 בדצמבר 2002).
- בגין הפקדות שבוצעו החל מיום 1 בדצמבר 2002 (חברי קיבוץ שיתופי החל מיום 1 בינואר 2003) יינתן פטור בגין ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה המוטבת, כהגדרתה בסעיף 9(16ב) לפקודה (סכום של 18,480 ש"ח לשנה בשנת 2021).

5. סדר הקדימויות של משיכת כספים חלקית מקרן השתלמות

תקנות הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (משיכת כספים חלקית מקרן השתלמות), התשע"א-2011 (להלן - **התקנות**) קובעות את סדר הקדימויות של משיכת הכספים מכל אחד ממרכיבי חשבון קרן ההשתלמות (הן תשלומי המעביד והן תשלומי העובד), במקרה של משיכת כספים חלקית מקרן השתלמות.

"המועד הקובע"- 31 בדצמבר 2002 ובקרן לעצמאים 30 בנובמבר 2002.

"תשלומי ההפקדה המוטבת"- תשלומים ששולמו מהמועד הקובע ואילך שהם תשלומי ההפקדה המוטבת כהגדרתה בסעיף 9(16א)(ג) (תשלומי המעביד והעובד באחוזים הנקובים בסעיפים הנ"ל מסכום חודשי של עד 15,712 ש"ח בשנת המס 2021), או בסעיף 9(16ב) לפקודת מס הכנסה (לגבי קרן השתלמות לעצמאים- בסכום שנתי של 18,480 ש"ח בשנת 2021).

סדר המשיכות (ברירת המחדל) יהיה כדלקמן:

(1) מחלק מרכיב החשבון של התשלומים החייבים (תשלומים ששולמו לקרן ההשתלמות מהמועד הקובע ואילך שאינם תשלומי ההפקדה המוטבת). התשואה על מרכיב זה חייבת במס.

(2) מחלק מרכיב החשבון של תשלומים עד למועד הקובע. התשואה על מרכיב זה פטורה ממס.

(3) מחלק מרכיב החשבון של תשלומי ההפקדה המוטבת. התשואה על מרכיב זה פטורה ממס.

המשמעות: התקנות מאפשרות למי שהפקיד בקרן השתלמות מעבר לסף הפטור (סכומים שאינם נחשבים להפקדה מוטבת), למשוך רק את הכספים הנ"ל שהתשואה בגינם חייבת במס ולהשאיר בקרן את הכספים שהתשואה בגינם פטורה ממס ובכך להמשיך וליהנות מצבירת תשואה נוספת שתהיה פטורה ממס.

התקנות מאפשרות לעמית לבחור לפי בקשתו גם בסדר משיכה שונה. סדר הקדימויות הנ"ל מבטל את סדר הקדימויות הקודם שנקבע בסעיף 41 יג(ב)(2) לתקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל), התשכ"ד-1964.

6. אישור ניכוי מס מסכומים ששולמו מקרן השתלמות, לפני שחלפו המועדים הקבועים בסעיפים 9(16א) או בסעיף 9(16ב) לפקודה

הנחיית רשות המסים מיום 28 ביולי 2020

הנחיית רשות המסים מתייחסת לאופן ניכוי המס במקור בעת תשלום סכומים לעמית מקרן השתלמות **וזאת לפני שחלפו המועדים** הקבועים בסעיף 9(16א) או בסעיף 9(16ב) לפקודת מס הכנסה.

המונח **"סכומים מקרן השתלמות"** מוגדר בצו מס הכנסה (קביעת סכומים ששולמו מקרן השתלמות כהכנסה), התשנ"ח - 1977 באופן הבא:

"סכומים שמשך עמית מחשבונו בקרן השתלמות לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, אשר אינם פטורים ממס לפי סעיף 9(16א) או 9(16ב) לפקודה לפני שחלפו המועדים הקבועים באותם סעיפים, למעט כל אחד מאלה:

(1) סכומים שעמית שהוא עובד הפקיד בקרן השתלמות כהגדרתה בסעיף 3(ה) לפקודה.

(2) סכומים שבעת הפקדתם חויב עליהם העמית במס לפי סעיף 3(ה) לפקודה.

(3) סכומים שלא הותרו בניכוי, לפי סעיף 17(5א)לפקודה או לפי סעיף 58א לפקודה.

המפורט בפסקאות 1 עד 3 לעיל יוגדר להלן: **"סכומים שמועטו".**

תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מסכומים ששולמו מקרן השתלמות), התשנ"ח- 1977 (להלן: **"התקנות"),** קובעת כי בעת תשלום "סכומים מקרן השתלמות", כהגדרתם בצו, הקרן תנכה מס בשיעור המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה (47% נכון לשנת המס 2021):

- "סכומים מקרן השתלמות" ביחס לעמית שכיר - סכומים שהמעסיק הפקיד בעבור העובד לקרן השתלמות לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, הנובעים הן מהפקדות העובד והן מהפקדות המעסיק.

- "סכומים מקרן השתלמות" ביחס לעמית עצמאי - סכומים שהותרו בניכוי לפי 17(5א) לפקודה או לפי 58א לפקודה לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, הנובעים הן מהפקדות שהותרו בניכוי והן מהפקדות שלא הותרו בניכוי.

יובהר, קרן השתלמות לא תנכה מס ביחס לסכומים שמועטו.

בהנחיה מובא פירוט בדבר אופן קביעת הסכומים שמועטו, הן לגבי עמית שכיר והן עמית עצמאי.

בהתאם לתקנה 3 לתקנות, העמית רשאי לפנות למשרדי השומה על מנת שפקיד השומה יקטין את שיעור המס שיש לנכות מסכומים מקרן השתלמות, כהגדרתם בצו. יובהר, כי אישור ניכוי המס שיופק על ידי פקיד השומה יינתן ביחס לסכומים מקרן השתלמות ולא יכלול התייחסות לסכומים שמועטו.

אישור ניכוי המס שיופק על ידי פקיד השומה מהווה מקדמה על חשבון המס. המס הסופי ייקבע בשומה.

7. משיכת כספים מקרן ההשתלמות בפטור ממס לפני המועד הרגיל-הוראת שעה בעקבות משבר הקורונה בתוקף עד 9.2.2021

במסגרת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה)(תיקון), התשפ"א-2020, נקבע תיקון עקיף 253 לפקודת מס הכנסה, לפיו נקבעה הוראת שעה המאפשרת למי שצברו כספים בקרנות השתלמות למשוך אותם בפטור ממס, גם לפני שחלפה התקופה הנדרשת מיום הפקדתם לראשונה, **בתנאי שלא יעלו על סכום חודשי של 10,500 ש"ח**, וזאת בלי לפגוע בוותק של כספי העובד או העצמאי שנותרו בקרן ההשתלמות לאחר המשיכה. **האמור בהמשך לגבי עובד, רלבנטי גם לעצמאי שמושך כספים מקרן השתלמות לעצמאי.**

הסדר זה יחול לתקופה של חצי שנה, **מיום 10 באוגוסט 2020 עד ליום 9 בפברואר 2021 ("תקופת הוראת השעה")** ובמהלכה יקראו את פקודת מס הכנסה, כך שלסעיף 9 לפקודה, שעניינו הכנסות פטורות ממס תיווסף פסקה 16(ג).

נקבע כי משיכה של עד 10,500 ש"ח מדי חודש (כגובה השכר הממוצע במשק), מקרנות השתלמות שאינן נזילות (קרי, טרם חלפו 6 שנים ממועד התשלום הראשון אליהן, ולמי שהגיע לגיל הפרישה - טרם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון אליהן), תהיה פטורה ממס, והכול אם התקיים אחד מאלה לפחות:

(1) העובד או בן זוגו פוטרו מעבודתם או יצאו לחל"ת במהלך התקופה שמיום 1 במרס 2020 עד ליום שבו הוגשה בקשת המשיכה לחברה המנהלת והעובד הגיש לעניין זה הצהרה לחברה המנהלת יחד עם בקשת המשיכה;

(2) הכנסתם החייבת החודשית הממוצעת של העובד ובן זוגו או היחיד ובן זוגו, לפי סעיף 2(1) ו- 2(2) לפקודה מיום 1 במרס 2020 עד תום החודש שקדם ליום שבו הגיש העובד את בקשת המשיכה לחברה המנהלת, פחתה ביחס להכנסתם החייבת החודשית הממוצעת של מי מהם, לפי העניין, לפי סעיף 2(1) ו- 2(2) לפקודה בשנת 2019 והעובד הגיש לעניין זה הצהרה לחברה המנהלת יחד עם בקשת המשיכה.

עוד נקבע כי משיכה זו לא תביא לפגיעה בוותק של כספי העובד בקשר לתקופות האמורות, וזאת בהתייחס לכספים שלא יימשכו בידי העמית לפי הוראת השעה.

10.2 מיסוי בפרישה - שינויי חקיקה בהטבות המס לקצבה (תיקון 190 לפקודה)

1. רקע כללי

בספר החוקים 2354 מיום 14 במאי 2012 פורסם **החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 190 והוראת שעה), התשע"ב-2012** (להלן: "**התיקון**" או "**תיקון 190**").

התיקון שהתקבל נעשה לאור שינויים רבים, תכופים ומשמעותיים שחלו בשנים שקדמו לתיקון 190 בתחום הגמל והפנסיה בישראל, שהמרכזי מביניהם הוא הרפורמה שנעשתה לאחר תיקון 3 (להלן: "**תיקון 3**") לחוק הפיקוח של שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005 (להלן: "**חוק קופות הגמל**") מיום 1 בינואר 2008, במסגרתו בוטלו, בכפוף לחריגים והוראות מעבר, כל סוגי קופות הגמל שהיו קיימות עד לאותו מועד, ומאותו מועד ואילך נותרו שני סוגים של קופות גמל לקצבה:

א. **קופת גמל משלמת לקצבה** אשר משלמת ישירות קצבה לזכאים בהתאם לתקנונה.

ב. **קופת גמל לא משלמת לקצבה** אשר לא יהיה ניתן למשוך ממנה ישירות כספים שהופקדו בה, אלא באמצעות העברתם לקופת גמל משלמת לקצבה, ולמעט כספים ממרכיב הפיצויים.

מאחר שהחל מתיקון 3, החיסכון בקופות גמל נעשה לטובת קצבה בלבד, נקבע במקביל, כי הטבות מס עצמן תוענקנה רק לחוסכים המפקידים בתוכניות לקצבה (למעט: ביטוחי ריסק מוות ואובדן כושר עבודה). מן העבר השני, עם ביטול האפשרות לחסוך בקופות גמל אחרות (פיצויים בלבד, תגמולים בלבד וכיו"ב), שהן למטרת קבלת סכום הוני (להלן: "**חיסכון הוני**"), בוטלו גם הטבות המס המשמעותיות שניתנו בעבר עבור החיסכון ההוני. עוד נקבע בתיקון 3, כי משיכת כספים מקופת גמל, באמצעות היוונם לסכום חד פעמי, תהיה אפשרית רק לאחר שהמושך השאיר בידיו סכום מינימלי להבטחת קצבה מזערית (להלן: "**רובד קצבתי מזערי**"), העומדת בשנת 2021 על סך של כ-4,498 ש"ח לחודש.

לשם השלמת הרפורמה ועידוד אפיקי החיסכון לקצבה על פני אפיקי חסכון אחרים וביטול החיסכון ההוני, במסגרת תיקון 190, הורחבה משמעותית מסגרת הטבות המס הניתנות על משיכת כספים באפיק החיסכון לקצבה. מדובר בשינוי מהותי בראייתו של מחוקק המס את כלל מקבלי הפנסיה בישראל, אשר מהווה המשך ישיר לתהליך שהחל כבר בשנת 2008, ובבסיסו עידוד הפרטים בישראל (לרבות בעלי שליטה) להגדיל את החיסכון ארוך הטווח שלהם. יודגש, אין מדובר רק בשינוי שיחול במועד הפרישה עצמו, אלא גם בשיקולי המס שעל יחידים ובעלי שליטה לקחת בחשבון במהלך שנות עבודתם, בבואם למקסם את יתרונות המס הקיימים כיום בתכנון הפרישה שלהם.

תשומת לב מיוחדת, יש להקדיש להוראת המעבר בקשר לאופן יישום נוסחת השילוב, בתוך 90 יום ממועד הפרישה, לגבי נישומים שקיבלו פיצויים פטורים בסמוך למועד תחילת תשלום הקצבה. כמו כן, בקשה לקבלת פטור בהיוון קצבה תוגש לא יאוחר מ-90 יום מהמועד שבו פנה הפורש לבקש פטור על הקצבה המזכה, כך שחישוב הסכומים הפטורים כהון או כקצבה ייקבעו בגיל הפרישה ואינם ניתנים לשינוי מעבר ל-90 ימים מיום הבחירה.

באוקטובר 2012 פרסמה רשות המסים הנחיה לפקידי השומה בקשר לתיקון 190 לפקודה. במסגרת ההנחיה נסקרו הוראות התיקון וניתנו הוראות לפעולה לגבי הפעלת נוסחת השילוב על מקבלי קצבאות בהתאם לגיל הפרישה שלהם.

כמו כן, ביום 27 במאי 2013 פרסמה רשות המסים חוזר מקיף בנושא: חוזר מס הכנסה 2/2013- תיקון 190 לפקודה- הוראות סעיף 9א למתן פטור על הקצבה המזכה.

במהלך שנת 2014 פורסם טופס 161ד - טופס בקשה לקיבוע זכויות לפי סעיף 9א לפקודה (**ראה סעיף 6 בהמשך**) ובשנת 2019 פורסמו טופס 161ח - בקשה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב ניכוי המס מהקצבה המזכה למי שהגיע לגיל פרישה לאחר יום התחילה - 1.1.12 ו-טופס 161י - בקשה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב ניכוי המס מהקצבה המזכה למי שהגיע לגיל פרישה לפני יום התחילה - 1.1.12 (**ראה סעיף 7 בהמשך**).

במהלך שנת 2014 פורסם תיקון מס' 204 לפקודה, כחלק **מהחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד-2014.** החוק הנ"ל מאפשר, בין היתר, לבני זוג גרושים ליהנות מחלקם בכספים שנצברו בקופות הפנסיה והגמל של בן או בת הזוג ממנו נפרדו, בפטור מלא ממס, עד לתקרה של כמיליון וחצי ש"ח (**ראה סעיף 8 בהמשך**).

בתיקון 209 לפקודה שתחולתו מיום 1 בינואר 2016 צומצמה משמעותית תקרת סכום הפקדת המעביד לקופת גמל לקצבה הפטורה ממס בעת ההפקדה לפי סעיף 3(ה3)(1) לפקודה עד לפי 2.5 מההכנסה הממוצעת במשק (26,378 ש"ח לחודש בשנת 2021)- **ראה סעיף 9 בהמשך.**

בתיקון 232 לפקודה שתחולתו מיום 1 בינואר 2017 נוסף סעיף 3(ה3)(1א)(א) לפקודה בו נקבעה תקרת הפקדה שאינה חייבת במס **למרכיב הפיצויים** בקופת גמל בגובה של 34,900 ש"ח לשנה (בשנת 2021) או משכורת חודשית מבוטחת, כנמוך שבהם (הפקדה חודשית בסכום של 2,908 ש"ח (בשנת 2021) או 8.33% מהמשכורת החודשית המבוטחת, כנמוך). הפקדה לקרן ותיקה בסכום העולה על התקרה הנ"ל, לא תחויב במס במועד ההפקדה - **ראה סעיף 10 בהמשך**.

ביום 29 באוקטובר 2018 פורסמה הודעת רשות המסים, לפיה ניתן לבצע זקיפת הכנסה בגין הפקדות לקופות גמל ולקרן השתלמות העולות על התקרות שנקבעו בפקודה, **על בסיס חודשי מצטבר** באותה שנת מס במקום על בסיס חודשי, בכפוף לתנאים שפורטו בהודעה.

להלן סקירת הוראות תיקון 190 לפקודה, לרבות דגשים שהובאו במסגרת ההנחיות, החוזר והטופס שפרסמה רשות המסים בנושא, וכן התייחסות לתיקונים הנוספים לפקודה:

2. התיקונים בפקודת מס הכנסה

2.1 תיקון סעיף 23 לחוק קופות הגמל וסעיף 3(ה4) לפקודה

על פי הוראות סעיף 23 לחוק קופות הגמל, במקרה שבו עמית זכאי לכספים ממרכיב הפיצויים בקופת גמל לא משלמת לקצבה, או בקופת גמל אישית לפיצויים, הוא חייב למשכם, כך גם לגבי כספים שזכאי להם מוטב של עמית שנפטר, מקופת גמל לא משלמת לקצבה, קופת גמל לתגמולים או קופת גמל אישית לפיצויים.

מאחר ותיקון 3 לחוק קופות הגמל עצר את האפשרות להפקיד כספים חדשים לקופות גמל כאמור, ולאור המטרה לעודד יחידים להגדיל את חסכונם הפנסיוני, וכן לאור המגבלות כאמור ביכולת להמשיך ולשמור כספי פיצויים שהיו בקופות גמל לאחר הפרישה מהעבודה, אלא אם כן יועדו לקצבה, תתאפשר לחוסך, בהתאם להוראות סעיף 23 לחוק קופות הגמל המתוקן, להעביר כספים לחשבון חדש ונפרד בקופת גמל לא משלמת לקצבה, וזאת לאחר התחשבנות המס בגין הכספים כאמור. לפיכך, כספים כאמור לא יראו אותם כמרכיב הפיצויים לעניין סעיף 23 לחוק קופות הגמל, אולם החוסך יהיה רשאי למשוך את הכספים הללו שלא בדרך של קצבה, קרי - הותרת האפשרות למשכם בסכום חד פעמי, בכפוף לתשלום מס על הרווחים הצבורים וזאת בדומה למס שהיה חל אילו הכספים היו מופקדים בתכנית חיסכון. באם יחליט החוסך למשוך אותם בדרך של קצבה יחולו לגביו הכללים הרגילים של קצבה, קרי - משיכה באמצעות קופה משלמת לקצבה בלבד, ועל היוון הסכום כאמור יחולו ההוראות בדבר רובד קצבתי מזערי.

בהתאם לכך, תוקן סעיף 3(ה4) לפקודה, כך שלגבי חוסך שהעביר כספים לחשבון חדש בקופת גמל לא משלמת לקצבה, יראו את הריבית והרווחים שנצברו על כספים אלה, למעט הפרשי הצמדה, כהכנסה מריבית (בדומה להסדר הקיים לגבי רווחים מקרן השתלמות). במקרה שבו היחיד מושך רק חלק מהכספים שנצברו לזכותו בחשבון זה, יראו את המשיכה כאילו היא על חשבון הקרן, הריבית והפרשי ההצמדה, באופן יחסי. אם היחיד יעביר את הכספים לקופת גמל משלמת לקצבה, יחולו עליהם ההוראות החלות על קצבה.

2.2 תיקון סעיף 8(ג)(1) לפקודה

סעיף 8(ג)(1) לפקודה מאפשר חלוקה של הכנסה מהפרשי שכר אשר התקבלה בשנת מס אחת, כך שתיוחס לשנים בהן נוצרו הפרשי השכר, וזאת לתקופה של עד 6 שנות מס המסתיימות בשנת המס שבה התקבלה ההכנסה. תכליתו של הסעיף לאפשר יצירת הקבלה בין מועד הפקת ההכנסה למועד הטלת המס. הגיון זה נשמר גם כאשר לנישום הכנסה מהפרשי קצבה, כך שכאשר הנישום זכאי להפרשי קצבה, תתאפשר פריסה לשנים אליהן מתייחסים הפרשי הקצבה ולא יותר משש שנים כאמור.

תיקון סעיף 8(ג)(1) לפקודה, העוסק בפריסה של הפרשי קצבה יחול רטרואקטיבית כבר מיום 1 בינואר 2011 לגבי הפרשי קצבה שהשתלמו ממועד זה ואילך. תיקון זה נדרש מכיוון שהפרשי קצבה לא נכללו במסגרת ההכנסות שאותן ניתן היה לפרוס לפי סעיף 8(ג) לפקודה, דבר שיצר פגיעה במקבלי הפרשי הקצבאות.

2.3 תיקון סעיף 9(6ו) לפקודה

סעיף 9(6ו) לפקודה מעניק פטור מס בגין קצבת שאירים המשולמת על פי חוק או על פי הסכם קיבוצי (שאינן קצבאות לנכי מלחמה או קצבאות נכות וזקנה מהביטוח הלאומי עליהן קיים פטור ממס בסעיפים אחרים בפקודה). קצבת שאירים, כידוע, הינה קצבה המשולמת עקב פטירתו של אדם לאחד מקרוביו ערב פטירתו.

הפטור לקצבת שאירים לפי סעיף 9(6ו) לפקודה מוגבל לסכום שאינו עולה על הפטור הניתן ל"קצבה מזכה" (הקצבה בפועל עד תקרה חודשית של 8,460 בשנת 2021), כהגדרתה בסעיף 9א לפקודה, ובלבד שאם מגיע פטור ממס גם לפי סעיפים 9א או 9ב לפקודה, יינתן הפטור הגבוה מבין השניים. תקרת הפטור החודשית בשנת 2021 הינה:
8,460 * 52% = 4,399 ש"ח.

על פי נוסח הסעיף טרם התיקון, הפטור לפי סעיף 9(6ו) לא היה חל בעת קבלת קצבת שאירים מקופת גמל לקצבה או תכנית ביטוח, שהוסדר בסעיף 9א לפקודה, כמו גם שהפטור שהוענק מכוח סעיף 9א לפקודה היה נמוך מהפטור לפי סעיף 9(6ו) לפקודה.

בתיקון הוצאו מתחולת סעיף 9א לפקודה כל ההתייחסויות לקצבאות שאירים שהוסדרו החל מתיקון 190 בסעיף 9(6ו) לפקודה בלבד. בסעיף 9(6ו) החדש נקבע, כי הפטור על קצבאות שאירים יינתן עד לתקרת הקצבה המזכה כמשמעותה בסעיף 9א לפקודה, אולם, לגבי קצבת שאירים הנובעת מתשלומים פטורים יינתן פטור מלא בלא הגבלה בתקרה. עוד תוקן הסעיף, כך שהוא יחול גם כאשר הקצבאות משולמות מקופת גמל לקצבה או תכנית ביטוח וכן באמצעות הסדר של פנסיה תקציבית.

השאירים שיוכלו ליהנות מהוראות הסעיף הינם רק מי שהיה בן זוגו של הנפטר ערב פטירתו (לרבות ידוע בציבור), ילדו של הנפטר (לרבות ילד מאומץ) וכן ילדו של בן זוגו של הנפטר ובלבד שטרם מלאו לו 21 שנים או שאין לו כושר להשתכר מעבודה או ממשלח יד, הורה של הנפטר שכל פרנסתו על הנפטר ערב פטירתו ואין לו כושר להשתכר מעבודה או ממשלח יד.

2.4 תיקון סעיף 9א לפקודה והוראת השעה לשנים 2012-2024

2.4.1 הוראות הסעיף לפני תיקונו

סעיף 9א לפקודה עוסק בפטור על "**קצבה מזכה**" או על "**קצבה מוכרת**", השפעת משיכתם של פיצויי פיטורין פטורים ממס על פטורים אלה, וניצול הפטורים על קצבאות כאמור בעת היוונן.

על פי לשון החוק, לפני התיקון, ניתן פטור ממס ליחיד שהגיע לגיל פרישה או שמקבלים שאירים לפי הנוסחה הבאה: הקצבה המוכרת, או ל-35% מהקצבה המזכה, לפי הגבוה מביניהם.

כמו כן, כאשר היחיד מקבל פיצויי פיטורין פטורים ממס סמוך[160] למועד קבלת הקצבה, התקיים בחוק מנגנון אשר ידוע בכינויו "**נוסחת השילוב**" ואשר בפועל מפחית את הפטור על הקצבה.

כדי לעודד אנשים לבחור באפיקי החיסכון לקצבה על פני אפיקי חיסכון אחרים, ביקש המחוקק להרחיב את מסגרת ההטבות הניתנות בעת משיכת הכספים באפיק חיסכון זה, המעוגנות בסעיף 9א לפקודה. בנוסף, בעקבות ביטול החיסכון ההוני במסגרת תיקון 3 ביקשו להגדיל את הפטור הניתן לקצבה המזכה, כך שהסכום ההוני שהופנה למקורות הקצבה יהא פטור במועד קבלת הקצבה.

---

[160] *הכוונה "בסמוך" למועד שהוא אחד משניים: לאחר/יחד עם תשלום הקצבה, או תוך 15 שנים שלפני תחילת קבלת הקצבה.*

2.4.2 סעיף 9א לפקודה - ההגדרות החדשות והפטור ממס על קצבה החל משנת 1 בינואר 2012

בשל אי הבהירות שהיתה קיימת במונחים "**קצבה**", "**קצבה מזכה**" ו"**קצבה מוכרת**", תוקנו ההגדרות במטרה שייקבעו באופן ברור יותר מה יהיו התשלומים הפטורים בעת פרישה.

2.4.2.1 קצבה

הגדרת "**קצבה**" תוקנה ומועטה ממנה קצבה המשתלמת לשאירים, וזאת לאור העובדה שלאחר התיקון הטיפול בנושא הפטור על קצבת השאירים יהיה על פי סעיף 9(6ו) לפקודה בלבד (ראה פיסקה 2.3 לעיל).

2.4.2.2 קצבה מזכה

ככלל, הגדרת "**קצבה מזכה**" הוגדרה לפני התיקון כאותו חלק מהקצבה או מסך כל הקצבאות שמקבל אדם ושאינו עולה על 8,460 ש"ח בחודש (בשנת 2021). יובהר, קצבה שחלק ממנה הוון- תבוא בחשבון לעניין זה הקצבה שהייתה משתלמת אילולא ההיוון. שיעור הפטור על הקצבה המזכה עמד על 35% מהקצבה בפועל או מתקרת הקצבה המזכה, ומכך יוצא, שתקרת הפטור החודשית על הקצבה המזכה שהיתה אמורה להיות בשנת 2021 היתה 2,961 ש"ח בלבד (35% X 8,460).

ניתן לראות, כי על פי ההגדרה הישנה, שיעור הפטור נגזר מהקצבה בפועל של היחיד ועד לתקרת קצבה של 8,460 ש"ח לחודש, כך שבמידה וליחיד קצבה חודשית של 5,000 ש"ח, הפטור על פי ההגדרה הישנה עמד על 1,750 ש"ח (35% X 5,000) ולא על פי גובה התקרה.

התיקון לסעיף 9א(ב) לפקודה קבע, כי קצבה מזכה שמקבל יחיד שהגיע לגיל פרישה תהיה פטורה ממס עד לסכום שלא יעלה על 67% מתקרת הקצבה המזכה.

לפיכך, בעקבות התיקון, קצבה מזכה תכלול את סך כל הקצבאות שמקבל אדם, למעט ה"קצבה המוכרת" (המטופלת בנפרד - ראה בהמשך), כאשר אחד השינויים המשמעותיים ביותר הינו הכללת המונח "תקרת הקצבה המזכה", שזכה אף הוא להגדרה נפרדת, וזאת על מנת להביא לכך ששיעור הפטור ייגזר כסכום קבוע מסכום התקרה ולא עוד מסכום הקצבה בפועל (אם הוא היה נמוך כאמור מסכום התקרה). כלומר, לאחר התיקון עלה הפטור ליחיד, לפי הדוגמא שלעיל, מ-1,750 ש"ח ל-4,399 ש"ח לחודש (52%X8,460), וזאת לא רק בשל העלייה בשיעור הפטור שתחול באופן מדורג במשך 13 שנים (ראה להלן), עד לפטור בשיעור של 67% מ"תקרת קצבה מזכה" כהגדרתה לאחר התיקון.

יובהר, כי השיעור בסך 67% מתקרת הקצבה המזכה יחול משנת 2025, כאשר השיעור בסך 35% שנקבע ערב התיקון יוגדל באופן מדורג בשנים הבאות, בהתאם לשיעורים המפורטים להלן:

- בשנות המס 2012 עד 2015 סכום הפטור יהיה עד לסך השווה ל-43.5% מתקרת קצבה מזכה.
- בשנות המס 2016 עד 2019 סכום הפטור יהיה עד לסך השווה ל-49% מתקרת קצבה מזכה.
- **בשנות המס 2020 עד 2024 סכום הפטור יהיה עד לסך השווה ל-52% מתקרת קצבה מזכה.**
- בשנת 2025 ואילך סכום הפטור יהיה עד לסך השווה ל-67% מתקרת קצבה מזכה.

מדובר בשינוי משמעותי שמביא לכך שיותר ויותר מקבלי קצבה ישלמו פחות ופחות מס לאורך השנים, כך ששיעור הפטור על קצבה כמעט ויוכפל (מ-35% ל-67%), ולאורך השנים הפטור עצמו (במונחי סכומים כספיים) אף יגדל במונחים משמעותיים מאוד. עוד נציין, כי אין משמעות באם מועד תחילת תשלום הקצבה היה לפני 1 בינואר 2012, הזכאות לפטור החדש חלה על כל הקצבאות המשולמות החל מיום 1 בינואר 2012.

2.4.2.3 קצבה מוכרת

באשר לקצבה המוכרת, נקבע בחוק לפני התיקון, כי קצבה מוכרת שמקבל יחיד שמלאו לו 60 שנה תהיה פטורה ממס, וזאת במידה והוא אינו זכאי להטבה על קצבה מזכה כאמור.

הגדרת "**<u>קצבה מוכרת</u>**" לפני התיקון קבעה, כדלקמן:

"חלק מקצבה המשולמת על-ידי קופת גמל לקצבה המנוהלת בידי חברת ביטוח, או המשולמת בידי קופת גמל לקצבה אחרת שהוקמה אחרי 1/1/1995 הנובע מתשלומים פטורים; לעניין זה , "תשלומים פטורים" -
(1) סכומים שחויבו בתשלום מס כאמור בסעיף 3(ה3) לפקודה.
(2) סכומים שהפקיד מקבל הקצבה, ואשר לא היה זכאי בעבורם לניכוי כאמור בסעיף 47;"

הגדרת "קצבה מוכרת" בנוסח לפני התיקון, כללה בפועל גם כספים אשר נהנו מהטבת מס בעת הפקדתם, הן משום הקושי לזהות כספים שלא נהנו מהטבת מס לפי סעיף 47 לפקודה, המאפשר העברת ההטבה בין קרובים, והן משום שאינה מחריגה כספים אשר נהנו מהטבת מס המעוגנת בסעיף 45א לפקודה.

במסגרת התיקון, תוקנה ההגדרה כך שתכלול רק אותו "**חלק מקצבה המשולמת על-ידי קופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה והנובע מתשלומים פטורים**". "<u>תשלומים פטורים</u>" לעניין זה הוגדרו כך:

(1) סכומים ששולמו לקופת גמל לקצבה -

(א) על-ידי מעבידו של עובד, בעבור העובד, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, העולים על השיעור להפקדה כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בסכום התקרה, לפי הנמוך;

(ב) על-ידי העובד על חשבון מרכיב תגמולי העובד העולים על השיעור המרבי להפקדה של מרכיב תגמולי העובד לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בשכר הממוצע במשק לחודש, לפי הנמוך;

בפסקה זו - "השכר הממוצע במשק", "השיעור להפקדה", "משכורת" ו"סכום התקרה", כהגדרתם בסעיף 3(ה3). "מרכיב תגמולי העובד" ו"מרכיב תגמולי המעביד" - כמשמעותם לפי סעיף 21 לחוק הפיקוח על קופות גמל.

(2) כספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א)(2א) או 2(ב) לחוק הפיקוח על קופות גמל;

(3) סכומים ששילם יחיד בעד עצמו לקופת גמל לקצבה, בלא תשלום מקביל מטעם המעביד, ושהיחיד אינו זכאי בשלהם לזיכוי לפי סעיף 45א או לניכוי לפי סעיף 47";

כמו כן, בשל ההפרדה בין קצבה מזכה לקצבה מוכרת במנגנון הפטור, ובעקבות השינויים בהגדרה של הקצבה המוכרת ומתן הפטור כאמור, בלא תלות בקצבה המזכה, נוספה לסעיף האמור חלופת הזכאות לקצבה מוכרת הנובעת מפרישה מוקדמת בשל נכות יציבה בדרגה של 75% או יותר, שנקבעה לפי אחד מהחוקים המפורטים בסעיף 9(5) לפקודה.

יוצא, כי הפטור לקצבה מוכרת לא מותנה עוד בקצבה המזכה, והוא יינתן על מלוא הקצבה המוכרת (בנוסף לקצבה המזכה) החל במועד שבו הגיע מקבל הקצבה לגיל 60, או בעת פרישתו לפרישה מוקדמת בשל נכות כאמור לעיל.

2.5 שינויים בכללי נוסחת השילוב

כאמור לעיל, כאשר מקבל היחיד פיצויי פיטורין פטורים ממס סמוך למועד קבלת הקצבה, קיים בחוק מנגנון המכונה "נוסחת השילוב" אשר בפועל מפחית את הפטור על הקצבה. המנגנון כנוסחו לפני התיקון היה מורכב ביותר, ולפיכך יצר חוסר ודאות בקרב נישומים ובמקרים מסוימים הנוסחה הייתה מביאה לתוצאות אבסורדיות. בשל המטרה הבסיסית של המחוקק החל מתיקון 3 לעודד את החוסכים להותיר את הכספים שנתקבלו כמענק פרישה בקופות הגמל לקצבה לשם הבטחת רווחתם בעתיד, נקבע מנגנון חלופי, שבדברי ההסבר לתיקון הוגדר כ"פשוט ובהיר", אשר נועד להעניק יתרון מובהק להותרת כספים שנחסכו לצורך מענקי פרישה בקופת הגמל עד לגיל הפרישה לצורך משיכתם כקצבה.

בפועל, מדובר במנגנון מורכב ולא פשוט בפני עצמו, שיצריך שמירת מסמכים על-ידי הנישום במשך תקופה ארוכה ובלתי אפשרית של 32 שנה, ולכל הפחות, מערכת סליקה ממוחשבת כלל ארצית שתשמש את החברות המנהלות וחברות הביטוח ואשר תכיל מידע היסטורי ורלוונטי לגבי כל חוסך וחוסך, וזאת כפי שהוצע בעבר בעניין הקמת מערכת סליקה פנסיונית.

על פי המנגנון החדש, הפטור לקצבה יושפע ממענקים פטורים שקיבל הנישום, כך שנישום אשר זכאי לפטור ממס לקצבה, וגם קיבל "**מענקים פטורים**"[161], אשר ייבחנו לתקופה של 32 שנה (במקום 15 שנה לפי הדין הקודם), סכום הפטור לגביו לא יעלה על "**יתרת ההון הפטורה**" (יוסבר להלן) כשהיא מעודכנת ב-1 בינואר של כל שנת מס, החל ב-1 בינואר של השנה שבה חל גיל הזכאות בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודה, ומחולקת ב"**מכפיל ההמרה להון**" (ראה להלן).

"**יתרת ההון הפטורה**" הוגדרה כסכום ההפרש בין (1) ל-(2), כדלקמן:

(1) סכום השווה ל-67% מתקרת הקצבה המזכה כשהוא מוכפל ב"מכפיל ההמרה להון". מכפיל ההמרה להון הוגדר כ"**180 או מכפיל אחר שקבע שר האוצר בצו באישור ועדת העבודה והרווחה והבריאות**".

(2) המענקים הפטורים כשהם צמודים למדד מיום קבלתם בפועל עד ליום 1 בינואר בשנה שבה חל גיל הזכאות, ומוכפלים ב"מקדם" (סכום השווה ל-35% מתקרת הקצבה המזכה (8,460 בשנת המס 2021) כשהוא מוכפל במכפיל ההמרה להון (180) ומחולק בסכום המתקבל מהכפלת תקרת הפטור על מענקי פרישה לכל שנת עבודה (12,340 ש"ח בשנת 2021) כפול 32.

בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר, כי המענקים הפטורים שיופחתו הם מענקים שקיבל יחיד בפטור ממס בעד 32 שנות עבודה לכל היותר, שקדמו לגיל הזכאות, אשר מוגדר כגיל הפרישה או כגיל שבו החל יחיד לקבל קצבה מזכה, כולה או חלקה, לפי המאוחר. כלומר, לגבי יחיד שיחל לקבל קצבה בגיל הפרישה (כיום - 67 לגבר ו-62 לאשה), או בגיל מאוחר יותר (אם עבד גם לאחר גיל הפרישה), יובאו בחשבון לצורך חישוב הפטור שלו הוא זכאי בשל קצבה כאמור, מענקים שקיבל בשל 32 שנות עבודתו האחרונות. עוד יובהר, כי במטרה להעניק יתרון לקצבה על פני סכום הוני, יוכפל סכום המענקים במקדם, אשר מחושב כך, שמי שהיה מושך פיצויים פטורים בגין 32 שנות עבודה, היה מפחית את מלוא הפטור הנובע מ-35% מתקרת הקצבה המזכה. לפיכך, כל שקל מהמענק שיימשך בפטור כשהוא מוכפל במקדם, יפחית את הפטור לקצבה (לרבות בהיוון קצבה). עם זאת, המענקים הפטורים של נכים מסוימים ואנשי כוחות הביטחון לא יובאו בחשבון לצורך נוסחת השילוב ולא יפגעו בפטור שלהם לקצבה.

בהצעת החוק הובאה הדוגמא הבאה:

יחיד שצבר בקופת גמל לקצבה 2.5 מיליון ש"ח המאפשרים לו קצבה חודשית בגובה של 10,000 ש"ח לפי מקדם אישי שנקבע בינו לבין חברת הביטוח בשיעור של 250. אותו יחיד משך כספי פיצויים במועד הפרישה מעבודתו בגיל 40 בסכום כולל של 120,000 ש"ח והמדד הידוע ביום המשיכה היה 90. המדד בחודש ינואר בשנת הפרישה לקצבה הוא 150. חישוב הפטור לגבי אותו יחיד יהיה כדלקמן: אלמלא משך את הפיצויים היה הסכום הפטור 5,500 ש"ח, אלא שהוא קיבל מענקים פטורים ולאחר התאמה למדד והכפלה במקדם של 1.35 מתקבלת פגיעה בפטור בגובה של 1,500 ש"ח [לפי החישוב הבא: 1,500 = 180 / 1.35 * (90 / 150) * 120,000], ולכן יקבל פטור על סכום של 4,000 ש"ח.

נציין, כי בטרם התיקון, נישום רשאי היה לבחור לשלם את המס על המענק הפטור במועד הפרישה על מנת שהפטור על הקצבה לא ייפגע ולבצע פריסה לתקופה של עד 6 שנות מס המסתיימות בשנת הפרישה. אולם לאחר התיקון ולאור המנגנון החדש אין צורך עוד בפסקת משנה (ד) לסעיף 9א לפקודה, ועל כן נמחקה פסקה זו מסעיפי הפקודה.

עוד יובהר, כי במידה וקיבל אדם לפני 1 בינואר 2012 מענק פטור, ואותו מענק לא היה מובא בחשבון לעניין נוסחת השילוב הישנה, נקבע כי המענק הפטור לא יובא בחשבון לצורך חישוב נוסחת השילוב החדשה.

יש לשים לב, כי המקדם מבטיח כי קבלת מענקים פטורים תפגע לכל היותר ב-35% פטור על הקצבה ולא על ההגדלות הנוספות, ולפיכך ניצול מלוא המענקים הפטורים בגין 32 שנות עבודה יביא לאיבוד פטור על קצבה בגובה 35% מתקרת הקצבה המזכה, אך יותיר את תוספת הגדלת הפטור ללא פגיעה (8.5% בשנים 2012-2015 ועד 32% ב-2025 ואילך).

---

[161] *"מענקים פטורים" - "סכום המענקים הפטורים שקיבל יחיד בעד שנות עבודתו שקדמו לגיל הזכאות ולא יותר מ-32 שנות עבודה".*

2.6 היוון קצבאות

לאור השינוי האמור בשיעורי הפטור לקצבה, נקבע בתיקון כי אופן קבלת הפטור בעת היוון קצבה יותאם להסדרים החדשים לפטור על קצבה. כזכור, לאחר תיקון 3 לחוק קופות הגמל, משיכת כספים מקופת גמל משלמת לקצבה באופן של תשלום הוני (חד פעמי) תתאפשר בתנאי שסכום הקצבה שיוותר בידו של העמית לאחר ביצוע היוון הקצבה לא יפחת מהקצבה המזערית (סך של 4,498 ש"ח לחודש נכון לשנת 2021). ביצוע ההיוון ייעשה רק עם הגעה לגיל פרישה, כלומר הבדיקה האם הפורש זכאי למשיכת סכום הוני תיעשה ביום הבקשה למשיכת הכספים.

לאחר התיקון, הסכום שיקבל יחיד מהיוון קצבאות יהיה פטור ממס עד לסכום כולל שלא יעלה על 67% (או שיעור נמוך יותר בהתאם למדרגות שנקבעו לפי השנים- בשנת 2021: 52%) ממכפלת תקרת הקצבה המזכה במכפיל ההמרה להון, ואם הוא קיבל גם מענקים פטורים, הפטור להיוון קצבה יהיה עד ליתרת ההון הפטורה. **הפטור כאמור מותנה בהגשת בקשה לפקיד השומה לקבלת פטור על הסכום המהוון לא יאוחר מ-90 יום מהיום שבו ניתן לו לראשונה פטור ממס בשל הקצבה המזכה. 90 הימים נועדו להבטיח כי היחיד שקיבל החלטה כה משמעותית לשארית ימיו, יוכל לבחון אותה ולשנות את דעתו עד לקבלת ההחלטה הסופית בידו.**

עוד נקבע מנגנון פגיעה בפטור ממס על קצבה אשר נובע ממשיכת סכום הוני פטור כהיוון קצבה, כך שמסכום הקצבה הפטור יופחת הסכום המהוון שנמשך בפטור, כשהוא מחולק במכפיל ההמרה להון, והתוצאה המתקבלת תהיה סכום הקצבה הפטור לאחר משיכת הסכום המהוון כאמור.

יובהר, כי ככל שמדובר בהיוון קצבה מוכרת נקבע, כי יוטל מס בשיעור 15% רק לגבי סכום המתקבל עקב היוון קצבה מוכרת, כשהוא מוכפל בהפרש החיובי שבין היתרה הצבורה לבין התשלומים הפטורים, ומחולק ביתרה הצבורה. היתרה הצבורה היא הסכומים שנצברו לזכותו של היחיד בחשבונו בקופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה, עד למועד חישוב רווחי הקופה שקדם לגיל הזכאות של היחיד והנובע מתשלומים פטורים. בדברי ההסבר לתיקון נאמר, כי מטרת הסעיף לחייב במס משיכה הונית שמעבר לקצבה המזערית כפי שהייתה מחויבת לו הסכום היה מושקע בשוק ההון, אולם לשם הפשטות והקושי בחישוב הסכום האינפלציוני שנובע מכספי הקצבה, נבחר מנגנון המיסוי של נכסים שאינם צמודים, קרי - שיעור של 15%.

על מנת למנוע תכנון מס של הפקדת כספים לקצבה מוכרת כתכנית הורשה פטורה ממס העוקפת את המס החל על שוק ההון, נקבע בנוסף, כי אדם אשר חסך כספים בקופת גמל לקצבה מוכרת, ונפטר לאחר שמלאו לו 75 שנים וטרם החל לקבל קצבה מוכרת, יראו אותו כאילו היוון את הקצבה המוכרת ויחולו על היוון זה הוראות ההיוון הרגילות, אלא אם כן כספי המוריש הועברו לקופת גמל משלמת לקצבה של יורש לשם משיכתם כקצבה מוכרת, וזאת הן לגבי התשלומים הפטורים שהיו בקופת הגמל של יחיד בעת שנפטר והן לגבי הריבית והרווחים הנובעים מהם.

2.7 תיקון סעיף 9ב לפקודה

סעיף 9ב לפקודה קובע פטור ממס בשיעור של 35% על קצבה אחרת שמקבלים נישומים בהגיעם לגיל פרישה או שמקבלים שאירים, ושאינם בגדר קצבה הכפופה לפטור על פי סעיף 9א לפקודה.

לאור תיקון סעיף 9(6ו) לפקודה, אשר החל מהתיקון חל על כלל קצבאות השאירים מקופת גמל, תכנית ביטוח או על פי דין, הותאם סעיף 9ב לפקודה, כך שהוא יחול על קצבאות שאירים שאינן פטורות לפי סעיף 9(6ו) לפקודה החדש.

2.8 תיקון סעיף 32(9) לפקודה

כידוע, סעיף 32(9) לפקודה נועד למנוע ניצול לרעה על-ידי חברות מעטים על-ידי הפרשה מלאכותית לקופות גמל תוך ניצול ההטבה של ניכוי ההוצאה מההכנסה החייבת, וניצול הטבות המס בעת משיכת הכספים מהקופות על-ידי בעל השליטה. לאור הקשחת התנאים למשיכת כספים מקופות גמל שלא על דרך של קצבה לאחר תיקון 3, הבין המחוקק, כי אין עוד צורך בהגבלת הסכומים מעבר למגבלה הרגילה כמו לכל עובד רגיל, ועל כן חברה שתפקיד כספים בגין בעל שליטה שכיר תיהנה מאותה הוצאה ממנה תיהנה במקרה של הפקדה לעובד רגיל. אולם, על מנת למנוע ניצול לרעה של סכומי ההפקדה למטרת פיצויים בהתאם להיקף ההכנסות או ההפסדים של החברה בשנה מסוימת, הותרה על כנה המגבלה לעניין ההפקדה המותרת בניכוי לפיצויים. מסיבה דומה הושארה על כנה גם המגבלה הקיימת בשיעור 4.5% ממשכורתו הקובעת של בעל השליטה לקרן השתלמות.

בנוסף, לאור העובדה שהמנגנון החדש לפטור על קצבה מביא לחבות מס נמוכה יותר על קצבאות גבוהות יותר, ועל מנת למנוע הסטת כספים צבורים של בעלי שליטה בחברות מעטים שבבעלותם בדרך של קצבה, הוגבלו הוצאותיה של חברה בגין הענקת קצבה (תקציבית) למי שהיה עובד בחברה וגם בעל שליטה בה, או לקרובו, עד ל-1.5% ממשכורתו הממוצעת בשל כל שנת עבודה. בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר, כי גובה ההוצאה שתוגבל תהיה בגובה קצבה שהייתה משולמת בדומה להסדר פנסיה תקציבית שהיה נקבע בשוק החופשי שאין בו יחסים מיוחדים.

3. תחולה והוראות מעבר

תחולתם של מרבית התיקונים הינה מיום 1 בינואר 2012 והם יחולו על קצבאות המשולמות בעד תקופה שתחילתה מיום זה ואילך, ואין משמעות אם מועד תחילת קבלת הקצבה היה לפני 1 בינואר 2012. יחד עם זאת, נקבעו מספר סייגים לתחולה כאמור, כדלקמן:

- תיקון סעיף 8(ג)(1) לפקודה, העוסק בפריסה של הפרשי קצבה יחול רטרואקטיבית כבר מיום 1 בינואר 2011 לגבי הפרשי קצבה שהשתלמו ממועד זה ואילך. תיקון זה נדרש מכיוון שהפרשי קצבה לא נכללו במסגרת ההכנסות שאותן ניתן לפרוס לפי סעיף 8(ג)(1) לפקודה, דבר שיצר פגיעה במקבלי הפרשי הקצבאות.
- באשר להוראות נוסחת השילוב החדשה שבסעיף 9א לפקודה, הרי שהן יחולו רק על מי שביום 1 בינואר 2012 ואילך הגיע לגיל הזכאות. לגבי מי שהגיע לגיל הזכאות לפני מועד זה, תחול נוסחת השילוב כנוסחה לפני התיקון. כדי לאפשר היערכות בהתאם להוראות היוון הקצבה בנוגע ליורש של עמית שהפקיד לקצבה מוכרת, נקבע כי הוראה זו תחול החל ביום 1 בינואר 2013 והיא תחול לגבי יחיד שנפטר ביום האמור ואילך.
- במסגרת התיקון נקבעו הוראות מעבר בקשר להיוון קצבה, הליך הדורש בדרך כלל פנייה של הנישום לפקיד השומה לקבלת פטור בהיוון קצבה, תוך 90 יום מהיום שבו ניתן לו לראשונה פטור ממס בשל קצבה מזכה. הוראת המעבר קובעת, כי במידה וניתן ליחיד פטור ממס בשל קצבה מזכה לפי סעיף 9א לפקודה לפני פרסום החוק, היחיד יהיה רשאי להגיש לפקיד השומה בקשה תוך 90 יום ממועד פרסום החוק (14 במאי 2012) להסדיר את הנושא, קרי עד ליום 12 באוגוסט 2012.
- לגבי יחיד שטרם הגיע לגיל הזכאות וקיבל לפני יום תחילת התיקון (1 בינואר 2012) מענק פטור, נקבע, שיהיה רשאי לבחור בהוראות נוסחת השילוב החדשה או הוראת נוסחת השילוב בטרם התיקון ובכפוף להגשת בקשה 90 יום מרגע שהיחיד הגיע לגיל הזכאות כאמור, והבחירה לגבי חלופות נוסחת השילוב תהיה בידו. עוד נציין כי, אם קיבל אדם מענק פטור לפני 1 בינואר 2012 ואותו מענק פטור לא היה מובא בחשבון בנוסחת השילוב טרם התיקון, הרי שהוא לא יובא בחשבון גם לצורך חישוב נוסחת השילוב.

4. הנחיית רשות המסים לגבי תיקון 190

ביום 25 באוקטובר 2012 פרסמה רשות המסים הנחיה לפקידי השומה בקשר לתיקון 190 לפקודה. במסגרת ההנחיה נסקרו הוראות התיקון וניתנו הוראות לפעולה לגבי הפעלת נוסחת השילוב על מקבלי קצבאות בהתאם לגיל הפרישה שלהם.

במסגרת ההנחיות למשלמי הקצבאות נקבע, כי לגבי יחיד שהגיע לגיל פרישה לפני 1 בינואר 2012 תחול נוסחת השילוב הישנה בהתאמות לתקרת הקצבה המזכה החדשה.

מנגד, לגבי יחיד שהגיע לגיל פרישה לאחר 1 בינואר 2012 יינתן הפטור על הקצבה לפי הוראות הפטור לאחר התיקון. ואולם, נקבע איסור מוחלט על הגוף המשלם להעניק פטור כלשהו למי שמשך מענקים פטורים או מבקש להוון חלק מהקצבה כפטורה, אלא לאחר קבלת אישור מתאים מפקיד השומה.

לגבי פורשים שהגיעו לגיל פרישה לאחר 1 בינואר 2012 אך לפני פרסום ההנחיה (ביום 25 באוקטובר 2012), נקבעה הוראת מעבר, על פיה ניתנה האפשרות לבחור את אחת החלופות שצוינו לעיל, אך הבחירה איננה ניתנת לשינוי.

5. חוזר מס הכנסה 2/2013 - תיקון 190 לפקודה - הוראות סעיף 9א למתן פטור על הקצבה המזכה

ביום 27 במאי 2013 פרסמה רשות המסים חוזר מקיף בנושא תיקון 190 (חוזר מס הכנסה מס' 2/2013) ובו נסקרו שוב הוראות התיקון והובאו בו דוגמאות מספריות ומצבים בקשר לאופן יישום הוראות התיקון.

6. טופס 161ד - בקשה לקיבוע זכויות לפי סעיף 9א לפקודה

במהלך שנת 2014 פירסמה רשות המסים את טופס 161ד - טופס בקשה לקיבוע זכויות לפי סעיף 9א לפקודה. הטופס מתייחס לכל אדם שהגיע לגיל הזכאות (גיל הפרישה או הגיל שבו החל לקבל קצבה מזכה, כמאוחר). במסגרת הטופס נמסרים פרטים לפקיד השומה באשר לזכאות לפטור על קצבה מזכה, חישובים לעניין נוסחת השילוב/הקיזוז, נתונים לגבי היוון קצבה, וכן בחירה לגבי אופן השימוש בגידול בשיעור הפטור על הקצבה בשנים הבאות.

7. טופס 161ח - סעיף 9א(ב) לפקודה - הנחיות לעניין "הפטור הנוסף"

ביום 18.11.2019 פרסמה רשות המסים הנחייה למנכים (משלם הקצבה) ביחס לנישום הזכאי לקצבה מזכה יחידה, שהצהיר שאין בכוונתו להוון סכומים מקופת גמל או ממעסיק בפטור ממס, לנכות מקצבתו את המס בפטור הנוסף וזאת מבלי להפנותו למשרד השומה. לצורך כך נקבעו הנחיות למשלם הקצבה שיכנסו לתוקף החל מיום 1 בינואר 2020.

יודגש, כי הנחיות אלו רלוונטיות רק לנישום שלא הציג בפני משלם הקצבה אישור פקיד שומה לעניין ניכוי המס מהקצבה והוא בחר להגיש למשלם הקצבה בקשה לקבלת הפטור הנוסף באמצעות טופס 161ח (בקשה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב ניכוי המס מהקצבה המזכה למי שהגיע לגיל פרישה לאחר יום התחילה - 1.1.12) או באמצעות טופס 161י (בקשה לקבלת "הפטור הנוסף" בחישוב ניכוי המס מהקצבה המזכה למי שהגיע לגיל פרישה לפני יום התחילה- 1.1.12).

8. חלוקת חסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו-תיקון עקיף מס' 204 לפקודת מס הכנסה

בספר החוקים 2466 מיום 6 באוגוסט 2014, פורסם תיקון עקיף מס' 204 לפקודת מס הכנסה, **במסגרת החוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד-2014** (להלן: **"החוק").**

מטרתו של החוק לקבוע הסדרים בעניין חלוקה של חיסכון פנסיוני בין חוסך ובין בן זוגו לשעבר כפי שנקבעה בפסק דין לחלוקת חיסכון פנסיוני, באמצעות גוף משלם לרבות גוף המשלם תשלומים לפי הסדר פנסיה תקציבית בחוק או לפי הסכם המאמץ את חוק הגמלאות. במסגרת החוק נקבעו גם תיקונים לפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 204).

על פי הודעה לעיתונות של רשות המסים, החוק מאפשר לבני זוג גרושים ליהנות מחלקם בכספים שנצברו בקופות הפנסיה והגמל של בן או בת הזוג ממנו נפרדו, בפטור מלא ממס, עד לתקרה של מיליון וחצי ש"ח. החוק נכנס לתוקפו חצי שנה לאחר הפרסום ברשומות.

בעוד שהמצב החוקי לפני כניסת החוק לתוקפו קבע כי מי שמושך את כספי הפנסיה בטרם המועד הקבוע בחוק יישלם מס על הסכום הצבור כולו בשיעור של 35% לפחות, הרי שהחוק החדש מאפשר למשוך את כספי הפנסיה לצורך חלוקת הכספים בין בני זוג במקרה של גירושין בפטור מלא ממס, באם הסכום הצבור בקרן הפנסיה של החוסך קטן ממיליון וחצי ש"ח. בעלי סכום צבור הגבוה מתקרה זו, ייהנו משיעור מס מופחת.

התיקון התבסס על מסקנות הוועדה הציבורית לבחינת חלוקת זכויות פנסיה בין בני זוג שנפרדו בראשות השופט שוחט, שהמליצה להסדיר את מעמדו של בן הזוג הפרוד בדרך שתאפשר לו להגן על זכויותיו לרכוש שנצבר במהלך החיים המשותפים ולממשן, גם אם אינו רשום כבעל זכויות בקרן הפנסיה וזכויות הגמל.

יובהר, כי הכסף אינו נמשך כמזומן נזיל אלא מועבר אל קרן הפנסיה של בן או בת הזוג הפרודים, שם ימוסה בשיעורים הרגילים הקבועים בחוק במועד משיכתו כקצבה (לרוב בפטור, לפי סעיף 9א לפקודת מס הכנסה).

9. צמצום הטבת המס להפקדות לפנסיה למי שהכנסתו עולה על פי שתיים וחצי מההכנסה הממוצעת במשק - תיקון 209 לפקודה החל מיום 1 בינואר 2016

בספר החוקים 2511 מיום 30 בנובמבר 2015 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), התשע"ו-2015, אשר במסגרתו פורסם, בין היתר, תיקון 209 לפקודה שקבע:

א. תקרת הטבת ניכוי מהכנסה בעד הפקדה לביטוח פנסיוני הופחתה מארבע פעמים השכר הממוצע במשק לשתי פעמים וחצי השכר הממוצע במשק (26,378 ש"ח לחודש- מעודכן לשנת 2021). **לפיכך על הפרשות מעסיק מעבר לתקרה הנ"ל- סעיף 3(ה3)(1) לפקודה, ישולם מס על-ידי המועסק**.

ב. תוקן סעיף 47 לפקודת מס הכנסה, כך שגם במקרה שבו רק חלק מהשכר של עובד מבוטח, ההגבלה של הניכוי לשתי פעמים וחצי השכר הממוצע במשק (במקום ארבע פעמים) תחול גם על החלק שאינו מבוטח.

ג. תקרת הטבת הניכוי מהכנסה בשל הוצאה לרכישת ביטוח מועדף מפני אבדן כושר עבודה תעמוד על השכר הממוצע במשק בשנת המס מחולק ב-4.8 במקום ב-3.

10. צמצום הטבות המס בהפקדה למרכיב פיצויים עד לגובה של 34,900 ש"ח (מעודכן לשנת 2021)

בתיקון 232 לפקודה שתחולתו מיום 1 בינואר 2017 נוסף סעיף 3(ה3)(1א)(א) לפקודה בו נקבעה תקרת הפקדה שאינה חייבת במס **למרכיב הפיצויים** בקופת גמל בגובה של 34,900 ש"ח לשנה (סכום מעודכן לשנת 2021) או משכורת חודשית מבוטחת, כנמוך שבהם (הפקדה חודשית בסכום של 2,908 ש"ח או 8.33% מהמשכורת החודשית המבוטחת, כנמוך). הפקדה לקרן ותיקה בסכום העולה על התקרה הנ"ל, לא תחויב במס במועד ההפקדה.

בשל חיובם של חלק מהסכומים המופקדים בקופת גמל לקצבה במס כבר במועד ההפקדה, תוקן סעיף 9(7א) לפקודה ונקבע שסכומים שראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה למרכיב פיצויי הפיטורים, יהיו פטורים ממס במועד משיכת הסכומים כמענק הון עקב פרישה, ובלבד שנמשכו במועד הפרישה או לאחריו. פטור זה לא יחול על ריבית ורווחים אחרים שנצברו על הסכומים האמורים במועד משיכת המענק, עליהם יוטל מס בשיעור הקבוע בסעיף 125ג(ג) לפקודה (15%).

עוד נקבע, שסכומים שראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה, אשר התקבלו כמענק הון עקב מוות, וכן ריבית וכל רווח אחר הנובעים מהם, יהיו פטורים ממס.

לעניין זה ראה גם חוזר מס הכנסה מס' 4/2019 של רשות המסים שבו מובאים עיקרי תיקון 232, תוך מתן הבהרות, דוגמאות והנחיות לפעולה.

11. המלצות

ראינו לעיל, כי תיקון 190 הינו תיקון מקיף אשר משנה באופן משמעותי את המצב ששרר עד לאותו מועד בנושא מיסוי בפרישה של יחידים ובעלי שליטה. מדובר במגוון שיקולים שיש לקחת בחשבון בעת תכנון החיסכון ארוך הטווח אשר צריכים להיבחן הן במהלך שנות העבודה, והן בשנים לקראת הפרישה, וכמובן - בפרישה עצמה.

תשומת לב מיוחדת, יש להקדיש להוראת המעבר בקשר לאופן יישום נוסחת השילוב, בתוך 90 יום ממועד הפרישה, לגבי נישומים שקיבלו פיצויים פטורים בסמוך למועד תחילת תשלום הקצבה. כמו כן, בקשה לקבלת פטור בהיוון קצבה תוגש לא יאוחר מ-90 יום מהמועד שבו פנה הפורש לבקש פטור על הקצבה המזכה, כך שחישוב הסכומים הפטורים כהון או כקצבה ייקבעו בגיל הפרישה ואינם ניתנים לשינוי מעבר ל-90 ימים מיום הבחירה.

אנו ממליצים לכל, לבחון את השלכותיו של התיקון וכיצד יש בו להשפיע על החוסך, במיוחד לאור הטבת המס המשמעותית הנובעת מתיקון זה לבעלי שליטה בחברות מעטים, לגביהם נפתחה האפשרות להגדלת ההפקדות לקצבה תוך קבלת ההוצאה בחברה ככל עובד רגיל, כשמנגד ייהנו מהפטור החדש על קצבה כאחד האדם.

10.3 העברת עובדים ממעסיק למעסיק ו/או העברת בעלות על קופת גמל

1. מבוא

בחוזר מס הכנסה 6/2011 מיום 15.5.2011 הבהירה רשות המסים את הכללים בהם ניתן יהיה לפנות לקבלת אישורה לבצע העברת עובדים (בהסכמת העובד או מבלי הסכמתו) ממעסיק אחד (להלן: "**המעסיק המעביר**") למשנהו (להלן: "**המעסיק הקולט**"), מבלי לסיים את תקופת עבודתו של העובד אצל המעסיק המעביר ומבלי שיחול אירוע מס בידי העובדים בשל צבירת הכספים שהופקדו בקופות הגמל של העובדים וללא חבות בניכוי מס במקור על-ידי המעביד המעביר בעת ההעברה (להלן: "**רצף מעסיקים**")[162]. ככלל, העברת עובדים בלא קבלת האישור הנדרש על פי החוזר, יוצרת מצב שבו חלה על העובד חבות מס, המחויבת בניכוי מס במקור.

במסגרת החוזר נקבעה מדיניות, לפיה יוטלו על המעסיקים סנקציות אם העבירו עובדים מבלי קבלת אישור מראש של פקיד השומה או של מחלקת קופות גמל ברשות המסים.

הוראות החוזר דנות באופן קבלת אישורים בהעברת עובדים הכוללת שלושה עובדים בשנה או יותר[163], וזאת, בין אם ההעברה נעשתה בין ארגונים בשליטה זהה (יובהר להלן), ובין אם ההעברה נעשתה בין ארגונים בשליטה שאינה זהה. יובהר, החוזר דן בהעברת עובדים יחד עם קופות הגמל האישיות שבבעלותם.

החוזר אינו מתיר העברה של קופות מרכזיות לפיצויים ממעביד אחד למשנהו, עליהן חלות הוראות הממונה על שוק ההון [164] (וכן **ראה סקירת חוזר רשות המסים בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים בחוזר נפרד בהמשך חוברת זו**).

2. העברת עובדים ממעסיק למעסיק

2.1 מעבר עובדים בין מעבידים בשליטה זהה

המונח "שליטה זהה" לעניין החוזר הינו, החזקה של שנה לפחות של 90% לפחות מ"אמצעי השליטה" בשתי החברות, ובלבד שמועד העברת העובדים נעשה במהלך השנה כאמור. כאשר מדובר בבני זוג, יראו את המניות ככוללות גם את אלו של בן זוגו, אלא אם כן כל אחת מהחברות נמצאת בשליטה מהותית של בן הזוג האחר. כמו כן, לעניין חישוב השליטה בחברה ציבורית, יש לנטרל החזקות הציבור בחברה והם ינוטרלו לצורך חישוב השליטה הן במונה והן במכנה.

מעבר עובדים בשליטה זהה יכול ויתרחש, בין היתר, במעבר מעצמאי לשותפות או לחברה, או למשל בהעברת עובדים מחברה אחת לחברה אחרת באותה קבוצת חברות, כאשר החברות נשלטות על-ידי אותה חברת אם או אותם הבעלים, וכן מעבר מחברת אם לחברה בת או להיפך, ולעיתים גם כתוצאה ממהלכים של שינויי מבנה למיניהם. כאשר מתבצע רצף בין מעסיקים בשליטה זהה, יראו במעסיק האחרון כמי שאחראי למענק הפרישה של העובד בגין כל תקופת עבודתו אצל המעסיקים השונים הנמצאים בשליטה זהה. במצב זה, המעסיק הקולט יהיה רשאי לבצע תשלומי השלמה בגין חוב פיצויים ואף לתבוע בעתיד כהוצאה גם את החלק היחסי המתייחס לתקופת עבודתם של עובדים אצל מעסיקים קודמים.

---

[162] *תקנה 2(א)(6) לכללי מס הכנסה (פטור ממס בשל העברה ושנוי יעוד של כספים בקופת גמל), תש"ן-1990.*

[163] *למעט בעלי שליטה כמשמעותם בסעיף 32(9) לפקודה. לעניין זה, ככל שמדובר בהעברת עובדים בודדים מחויב המעסיק המעביר להמשיך לדווח בהתאם למנגנון הרגיל תוך מילוי טופסי 161.*

[164] *סעיף 3(ד) לפקודה ותקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים ששולמו למעביד מאת קופת גמל), תשמ"ב-1981 קובעים כי משיכת כספים מקופה מרכזית לפיצויים, לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים תיחשב הכנסה בידי המעביד ותחויב בניכוי מס במקור בשיעור 40%.*

העברת העובדים מחויבת בקבלת אישור מפקיד השומה. הבקשה תוגש על-ידי המעסיק המעביר לא יאוחר מ-60 יום לפני מועד העברת העובדים. בבקשה יש לכלול פירוט מלא של העובדים ואת בקשתם לרצף פיצויים במסגרת רצף המעסיקים; משכורת אחרונה לפיצויים והוותק של העובד; פירוט הקופות הרשומות על שמו של כל עובד; פרטי עתודה ויעודה לפיצויים, והכל תוך מתן הסבר באשר לשיקולים המנחים להעברת העובדים. על הבקשה כאמור יחתום גם המעסיק הקולט.

במסגרת החוזר נקבעו הנחיות ומגבלות נוספות, בכללן: איסור על תשלום מענק פרישה בעת המעבר; איסור רישום הכנסות כלשהן ולחילופין ניכוי הוצאות לצרכי מס שנבעו למעביד המעביר והמעביד הקולט בשל מעבר העובדים (למעט חריגים); בפרישת העובדים מהמעסיק הקולט יונפק טופס 161 אחד מרכז בגין כל התקופה שבו עבדו אצל מעבידים בשליטה זהה, כמספר המעסיקים שהיו לעובד, אחד לכל תקופת עבודה אצל כל מעביד לגביו נעשה רצף מעסיקים. בחישוב הפטור וחבות המס יראו את העובדים כמי שהודיעו על רצונם להחיל עליהם רצף פיצויים ופרשו מהמעביד האחרון.

יובהר, כי במקרה של העברת עובדים בודדים בין מעסיקים בשליטה זהה (עד 3 עובדים בשנה) שאינם בעלי שליטה, לא יידרש אישור כאמור וניתן להסתפק בדיווח לפקיד השומה בתיקיהם של המעסיק המעביר והמעסיק הקולט, וכן בתיקו של היחיד על גבי טופס 161. האחריות על קבלת האישור והדיווח האמורים חלה על המעסיק המעביר.

2.2 מעבר עובדים בין מעבידים שאינם בשליטה זהה

כאשר נעשית העברת עובדים בין מעבידים שאינם קשורים, ושאינם בשליטה זהה, כל מעסיק בנפרד הוא האחראי למענק הפרישה של העובד בגין תקופת עבודתו. קודם להעברת העובד, מחויב המעסיק בתשלום כיסוי מלוא חבות הפיצויים על פי חוק והפקדתה למרכיב הפיצויים בקופת גמל על שם העובד קודם להעברת העובד (אלא אם כן העובד חתום על סעיף 14 לחוק פיצויי פיטורים). ככל שקיים חסר לכיסוי מלוא חבות הפיצויים, המעסיק הקולט לא יהיה רשאי לדרוש כהוצאה לצרכי מס כל תשלומי השלמה עבור חוב פיצויים המתייחס לתקופת עבודתם של עובדים אצל מעסיקים קודמים, אלא במועד פרישתו של העובד. בפרישת העובדים מהמעסיק הקולט יונפקו טופסי 161 כמספר המעסיקים שהיו לעובד, אחד לכל תקופת עבודה אצל כל מעביד לגביו נעשה רצף מעסיקים. בחישוב הפטור וחבות המס יראו את העובדים כמי שהודיעו על רצונם להחיל עליהם רצף פיצויים ורצף קצבה בתום תקופת עבודה אצל כל מעביד ופרשו מהמעביד האחרון.

העברת עובדים או העברת כספים מקופה אחת לקופה אחרת בפטור ממס, גם אם לאותה מטרה, מחויבת בקבלת אישור מפקיד השומה ולא תותר העברת עובדים בודדים ללא אישור. הבקשה תוגש לא יאוחר מ-60 יום לפני מועד העברת העובדים. בבקשה יש לכלול פירוט מלא של העובדים ואת בקשתם לרצף פיצויים במסגרת רצף המעסיקים; משכורת אחרונה לפיצויים והוותק של העובד; פירוט הקופות הרשומות על שמו של כל עובד; פרטי עתודה ויעודה לפיצויים, והכל תוך מתן הסבר באשר לשיקולים המנחים להעברת העובדים.

ככל שהמעביד הפקיד את התחייבותו לקופת גמל מרכזית לפיצויים, לא תותר העברה של הקופה המרכזית, ועל המעסיק לפתוח קופות אישית לעובדים המועברים על שם כל עובד ועובד ויעביר את הכספים לכל עובד בהתאם לחבות הפיצויים. המהלך כרוך בהגשת בקשה על-ידי המעביד המעביר למחלקת קופות גמל ברשות המסים לשם קבלת אישור מראש על כך.

במסגרת החוזר נקבעו הנחיות ומגבלות נוספות, בכללן: איסור על תשלום מענק פרישה בעת המעבר; איסור רישום הכנסות כלשהן ולחילופין ניכוי הוצאות לצרכי מס שנבעו למעביד המעביר והמעביד הקולט בשל מעבר העובדים;

2.3 מעבר עובדים במסגרת ביצוע שינוי מבנה והליכי רה-ארגון

כאשר מועברים עובדים במסגרת ביצוע הליכי רה-ארגון ועסקאות מסוג רכישה, מיזוגים ופיצולים, ובשינוי מבנה אחרים, הרי שככל במדובר בשינויי מבנה מסוג מיזוגים פיצולים הכפופים לחלק ה'2 לפקודה, אין צורך בקבלת אישור להעברת העובדים או הבעלות בקופות הגמל, אולם יש להסדיר את הנושא אגב האישור המתקבל במחלקת מיזוגים-פיצולים ובמסגרת הסדרת ההליך כולו. כאשר מדובר על עסקאות של העברת נכסים ופעילות בין גופים לפי סעיף 104 לפקודה, יש לפנות לביצוע רצף מעסיקים כמפורט בחוזר לגבי מעבידים בשליטה זהה.

3. הטלת סנקציות על אי דיווח במעבר עובדים

במסגרת החוזר נקבעה סנקציה, לפיה במידה ולא ניתנה הודעה על העברת עובדים במועד, כאמור בחוזר זה, רשאי פקיד השומה שלא לאשר את העברת העובדים, ויראו בכך פרישה של העובד על כל משמעויות המיסוי הנובעות מכך, הן לעובד והן למעביד המעביר והקולט. **יודגש, כי תשלום הסכומים בהתאם לסנקציה כאמור לא מכשירה בדיעבד את העברת העובדים, דבר שנתון לשיקול דעתו של פקיד השומה**.

בכדי להבטיח את קיום ההוראה ודיווח לרשויות המס על מהלך של העברת עובדים, נקבע, כי במקרה של העברת עובדים ללא אישור או דיווח, תוטל על המעביד סנקציה כספית, כמפורט להלן, בצורה של תשלום ריבית והפרשי הצמדה על חוב מס ניכויים, שהיה מתחייב בה העובד לו דיווח על פרישתו במועד העברת העובדים עד למועד קבלת אישור פקיד השומה להעברת עובדים או עד למועד תשלום המס על-ידי העובד לאחר פרישתו, וזאת בהתאם להוראות סעיף 187(ג) לפקודה. כאשר מדובר בהעברת עובדים בין מעסיקים בשליטה זהה, תהא הסנקציה מחצית הסכום כפי שחושב לעיל. במקרים בהם המעסיק המעביר הינו חדל פירעון או שפורק מרצון, תוטל הסנקציה על המעסיק הקולט. על הסנקציה כאמור תחול מגבלה של 0.5% לכל היותר מהמחזור של המעביד המעביר בשנה שקדמה למועד ההעברה.

10.4 יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים

ביום 11 ביוני 2017 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מס' 4.2017 בנושא יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים. חוזר זה **החליף וביטל** את חוזר מס' 7/2016 שפורסם רק מספר חודשים קודם לכן (ביום 26/12/2016).

ביום 6 במרץ 2018 פרסמה רשות המסים הודעה על הארכת תוקף והבהרה ליישום הוראות החוזר. ביום 28 במרץ 2019 פרסמה רשות המסים עדכון נוסף לחוזר. ביום 31 במרץ 2020 פרסמה רשות המסים עדכון והבהרות נוספים.

ביום 3 באוקטובר 2017 פרסמה רשות שוק ההון הודעה בעניין "העברת כספים מקופת גמל מרכזית לפיצויים".

- **רקע כללי-** במהלך שנות ה-60 ובמטרה להבטיח את זכויותיהם של העובדים, כמו גם לאפשר למעביד התרת הוצאות בגין התחייבויותיו לשלם פיצויי פיטורין - הוקמו הקופות לפיצויים. קופות הפיצויים נחלקו לקופות אישיות שבהם הופקדו הפיצויים הצפויים לאותו עובד ולקופות מרכזיות לפיצויים שבהן הופקדו הפיצויים הצפויים לכלל העובדים. רשות שוק ההון הובילה לשינויי חקיקה בשנת 2008 (הידוע כתיקון 3 לחוק הפיקוח על קופות הגמל), ובו נחסמו אפיקי ההפקדה בקופות הוניות, לרבות אפשרות להפקדה נוספת לקופות המרכזיות לפיצויים. משמע, החל מיום 1 בינואר 2011 לא ניתן יותר להפקיד לקופה מרכזית לפיצויים ולכל עובד חייבת להיות קופה אישית לפיצויים על שמו. לפיכך, רשות המסים פרסמה חוזר במטרה להסדיר ולקבוע כללים להעברת כספים ולשימוש בכספים הצבורים בקופות המרכזיות.

- **שמירת זכויות עובדים -** יש לבחון נכון לתום שנת המס **הנבחנת** את זכויות העובדים האמורים בשני מישורים: ככל שקיימת תביעה משפטית שטרם נסתיימה בנוגע לכספי פיצויים של מי מהעובדים אשר נכללו ברשימת העובדים של המעסיק ביום 31 בדצמבר 2007 ("**היום הקובע**") או קודם לכן, יש לייעד סכום בקופה המרכזית לפיצויים למטרה זו ("**סכום במחלוקת**"); בחינת חבות הפיצויים (למעט הסכום במחלוקת) לכלל עובדי המעסיק ובעבור בעלי שליטה עד לתקרה שבסעיף 32(9), אשר היו עובדיו ביום הקובע ("**חבות לעובדי 2007**"), ובחינת היתרות העומדות לזכות אותם עובדים בקופות אישיות על שמם של אותם עובדים בלבד ("**זכויות צבורות לעובדי 2007**"). עלתה החבות לעובדי 2007 על הזכויות הצבורות לעובדי 2007, יש לייעד סכום בקופה המרכזית לפיצויים למטרה זו ("**סכום לעובדי 2007**").

- **שימושים בסכומים עודפים -** הייתה היתרה בקופה המרכזית גבוהה מ-110% מהסכום במחלוקת בתוספת הסכום לעובדי 2007, יראו בסכום ההפרש כעודף (להלן: "**העודף בקופה מרכזית**") ויחולו לגביו הוראות אלה:

  1. סכום העודף בקופה המרכזית, עד לגובה ההפקדות שוטפות במרכיב הפיצויים בקופות גמל של כל עובדי המעסיק ללא תלות במועד תחילת העסקתם, יועבר מהקופה המרכזית למעסיק, וזאת כתחליף מימון ההפקדות כאמור (ההעברה מהקופה המרכזית למעסיק תוכל להתבצע רק לאחר שבוצעו הפקדות השוטפות). במצב זה, מצד אחד, ההעברה מהקופה המרכזית למעסיק תהווה הכנסה בידי המעסיק בהתאם להוראות סעיף 3(ד) לפקודת מס הכנסה ומצד שני, ההפקדות השוטפות במרכיב הפיצויים תותרנה בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(5) לפקודה.

  2. במידה ולא ינוצל העודף בקופה המרכזית לטובת ההפקדות השוטפות כאמור לעיל, לא תותר הוצאה לתשלום מרכיב פיצויים לפי הוראות סעיף 17(5) לפקודה עבור כלל עובדי המעסיק, וזאת עד לגובה העודף שלא נוצל כאמור.

בנספח לחוזר מס הכנסה מס' 4.2017 **מובאת דוגמא מספרית לעניין שימוש בסכום העודף בקופה מרכזית.**

- **הוראות המס החלות על מעסיק במשיכת כספים מקופה מרכזית לפיצויים -** במשיכת הכספים מקופת גמל מרכזית לפיצויים, יראו את הסכום שנפדה כהכנסה חייבת לפי סעיף 3(ד) לפקודה ובהתאם לחוזר 36/92. **קיזוז הפסדים עסקיים כנגד הכנסה כאמור** יעשה בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

  1. הסכום שנמשך אינו עולה על סכום העודף בקופה המרכזית, כאמור לעיל.

2. אין הכנסה אחרת ממנה ניתן לקזז את ההפסד.

3. המשיכה היא בהתאם לתקנות קופות גמל, חוזרי רשות שוק ההון ותקנון הקופה.

- **הסדרת הבעלות בקופות המרכזיות לפיצויים:** ההוראות לשימוש בסכומים שהופקדו בעבר בקופה המרכזית יחולו רק כאשר הבעלים בקופה המרכזית לפיצויים והמעסיק של העובדים שלקופתם מופקדים הסכומים, זהים לחלוטין. בכל מקרה אחר שבו אין זהות, לא ניתן לפעול על פי האמור לעיל.

הייתה העברת הפעילות אגב מיזוג או העברת נכסים או על פי הוראות פרק ה2 לפקודה יחולו הוראות אלה:

(1) אם ניתנה החלטת מיסוי לגבי המיזוג, ובמסגרתה ניתנה התייחסות לסוגיית העברת העובדים, תשמש החלטת המיסוי כאישור המנהל להעברת בעלות בקופה המרכזית לפיצויים לחברה הקולטת.

(2) במקרה בו לא ניתן למיזוג אישור בהחלטת מיסוי, תפנה החברה הקולטת למחלקת קופות גמל בחטיבה המקצועית יחד עם אישור רואה החשבון על ביצוע מיזוג, להסדרת העברת הבעלות בקופה המרכזית **בתוך שישה חדשים ממועד פרסום חוזר זה**.

בהעברת העובדים במהלך מכירת הפעילות: לאחר שהוסדרה העברת חבות הפיצויים בהתאם לחוזר מס הכנסה 6/2011, תוך העברת סכומים מהקופה המרכזית לקופות האישית של עובדי 2007 המועברים, יראו את הסכומים שנותרו בקופה מרכזית לפיצויים לאחר ביצוע העברה כאמור, כהכנסה של הבעלים על הקופה האמורה (קרי, הבעלים שמכרו את הפעילות), יראו את הסכום שנפדה כהכנסה חייבת לפי סעיף 3(ד) לפקודה ובהתאם להוראות שפורטו לעיל.

בעדכון מיום 28 במרץ 2019, נקבע כי בדיקת קיום העודף בקופה המרכזית והשימוש בו כאמור בסעיף 2.2.1.3 לחוזר מס הכנסה, תיעשה לתום שנת המס (**ואולם, ראה עדכון מאוחר יותר מיום 31 במרץ 2020**) והבקשה למשיכת הכספים תוגש לקופה המרכזית עד ליום 30 בספטמבר של השנה העוקבת. כך לדוגמה, בקשה למשיכת סכום העודף מהקופה המרכזית שתוגש לקופה עד ליום 30 בספטמבר 2019 תתייחס לחישוב סכום העודף לתום שנת המס 2018. המהלך כאמור ייעשה על-ידי מתן הוראה ישירה לקופה מרכזית לפיצויים, לאחר שנתקבל בקופה המרכזית אישור רואה חשבון של המעסיק או אישור עורך דין כי הופקדו לחשבונותיהם של כלל העובדים הפקדות שוטפות ויוצג תחשיב העודף בקופה המרכזית. יודגש, כי חוזר זה משמש בידי הקופה המרכזית כאישור המנהל להחזר הסכומים האמורים למעסיק כנגד הפקדות שוטפות שבוצעו לחשבונותיהם של כלל העובדים, ואין צורך באישור נוסף מרשות המסים.

רשות המיסים פרסמה טופס "בקשה למשיכת סכום העודף וחישוב סכום העודף" - טופס 417. על המעסיק לצרף לדוח השנתי של שנת המס שלגביה נערכה בדיקת סכום העודף בקופה המרכזית ולדוח השנתי של שנת המס שבה נמשך סכום העודף מהקופה המרכזית, העתק מטופס 417 ואישור מהקופה המרכזית על הסכומים ששולמו למעסיק והמס שנוכה מהם.

בדיקת סכום העודף ומשיכתו תעשה גם על-ידי בעל קופה מרכזית אשר **אינו מעסיק עובדים** וזאת באמצעות הגשת טופס 417 לקופה המרכזית. סכומים ששולמו למעסיק מהקופה המרכזית יחשבו כהכנסה בהתאם להוראות סעיף 3(ד) לפקודה ויחולו עליה שיעורי המס והוראות ניכוי המס במקור החלים על כספים המשתלמים למעסיק מאת קופת גמל. הוראה זו באה חלף סעיף 5 לחוזר המקורי.

נציין כי בשלב זה, לצורך משיכת הכספים מהקופה נדרש גם אישור של בית דין לעבודה.

בעדכון נוסף מיום 31 במרץ 2020 שפורסם על-ידי סמנכ"ל רשות המסים רולנד עם-שלם נקבעו העדכונים וההבהרות הבאים, בצירוף דוגמאות להמחשה:

(1) חישוב סכום העודף בקופה המרכזית כאמור מטופס 417 ייעשה בכל שנה ושנה לתום החודש שקדם לבקשה למשיכת הכספים ("**מועד חישוב סכום העודף**") וזאת בשל הצורך לעריכת חישוב עדכני ככל הניתן של הסכום העודף בקופה המרכזית (**ראו דוגמה מס' 1 בנספח המצורף**).

(2) בקשה למשיכת סכום העודף תוגש לקופה המרכזית באמצעות טופס 417 "בקשת מעסיק למשיכת סכום העודף בקופה מרכזית לפיצויים" וזאת טרם מועד הגשת הדוח השנתי ולא יאוחר מיום 30 בספטמבר.

(3) סכום העודף בקופה המרכזית, עד לגובה ההפקדות השוטפות למרכיב הפיצויים בקופות הגמל של כלל עובדי המעסיק, שנעשו בשנת המס שקדמה להגשת הבקשה ("**הפקדות שוטפות**"), ניתן למשיכה מהקופה המרכזית וזאת ללא ניכוי מס במקור. ההפקדות השוטפות ידווחו בשורה 7 לטופס 417. יוזכר כי במידה ולא ינוצל העודף בקופה המרכזית לטובת ההפקדות השוטפות כאמור, לא תותר הוצאה לתשלום מרכיב פיצויים לפי הוראות סעיף 17(5) לפקודה עבור כלל עובדי המעסיק, וזאת עד לגובה סכום העודף שלא נוצל כאמור.

(4) יובהר כי הסכום העודף הניתן למשיכה לא יעלה על הסכום העודף בקופה המרכזית (הסכום שדווח בשורה 6 בטופס 417) בניכוי שינויים שליליים ביתרת הקופה המרכזית ממועד חישוב סכום העודף ועד למועד התשלום. חישוב זה יעשה על-ידי הגוף המשלם, הקופה המרכזית לפיצויים (**ראו דוגמה מס' 2 בנספח המצורף**).

(5) על המעסיק לצרף העתק מטופס 417 וכן את אישור הקופה על הסכומים והמס שנוכה, הן לדוח השנתי של שנת המס שבה נעשו ההפקדות השוטפות שאותם מבקש המעסיק למשוך מהסכום העודף והן לדוח השנתי של שנת המס שבה נמשך סכום העודף מהקופה המרכזית.

10.5 חיסכון וסיוע לעצמאים- חובת הפרשה לחיסכון פנסיוני

בסעיפים 2-19 לחוק ההתייעלות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018 [165], נקבעו מהלכים לחיסכון וסיוע לעצמאים: הגברת הפרוגרסיביות בדמי הביטוח הלאומי לגבי העצמאים והגדלת הטבת המס לזיכוי בהפקדה לפנסיה, במקביל להחלת חובת הפרשה לחיסכון פנסיוני ומתן אפשרות למשוך חלק מהסכום הצבור במצבי אבטלה. להלן נפרט:

1. הגדרות למונחים המשמשים בפרק זה

"עצמאי"- מי שיש לו הכנסה חייבת בהפקדה, קרי, מי שיש לו השתכרות או רווח מעסק או משלח יד כאמור בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה או שיש לו השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2(8) לאותה פקודה.

"הכנסה חייבת בהפקדה"- מוגדרת כהשתכרות כאמור לעיל, לאחר הניכויים שהותרו ממנה לפי כל דין ולפני הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין, ולמעט תשלומים ממרכיב חיסכון לאבטלה (כפי שיוסבר להלן).

לעניין הגדרה זו, "ניכוי"- למעט ניכוי כמפורט להלן:

(1) ניכוי לפי הסעיפים הבאים לפקודה: סעיף 17(5א)- תשלומים לקרן השתלמות לעצמאי, סעיף 47- ניכוי בשל הפקדות לקופות גמל, סעיף 47א- ניכוי בשל תשלומים לביטוח לאומי;

(2) ניכוי שהותר לפי סעיף 32(14)(ב) לפקודה-הוצאה לרכישת ביטוח מפני אובדן כושר עבודה;

"השכר הממוצע במשק" - סכום השווה ל-12 פעמים השכר הממוצע כפי שהוא מחושב לצורך גמלאות ודמי ביטוח לפי סעיף 2(ב) לחוק הביטוח הלאומי, כפי שמפרסם המוסד לביטוח לאומי.

בשונה מעובד שכיר, שהופך מובטל משהפסיק להיות מועסק בידי המעסיק, הרי שלגבי עצמאי, ייתכנו תקופות בשנה שבהן הוא לא עוסק בעסקו או במשלח ידו, מסיבות שונות הנוגעות למשל לסוג העסק. על כן, הוגדר **"מצב אבטלה"** לעניין עצמאי, כמצב שבו העצמאי חדל לעסוק במשלח ידו או סגר את עסקו, או מצב שבו הגיע העצמאי לגיל פרישה ואין לו הכנסה חייבת בהפקדה.

2. חובת הפקדה של עצמאי לחיסכון פנסיוני:

עצמאי יחויב להפקיד לחיסכון פנסיוני (לקופת גמל לקצבה) תשלומים מהכנסתו החייבת בהפקדה, בשיעור של 4.45% על חלק השכר שאינו עולה על מחצית השכר הממוצע במשק (בשנת 2021: 2,817=50%*12*4.45%*10,551), ובשיעור של 12.55% על חלק השכר שעולה על מחצית השכר הממוצע במשק ואינו עולה על השכר הממוצע במשק (בשנת 2021: 7,945=50%*12*12.55%*10,551).

שיעורים אלה מסתכמים לכדי הפקדה אפקטיבית של כ-8.5% מהשכר הממוצע במשק (**בשנת 2021, ההפקדה המקסימלית הינה 10,762 ש"ח =12*8.5%*10,551**). ההפקדה לקופה תתבצע לא יאוחר מתום שנת המס שבשלה מופקדים התשלומים. חלק מסכום ההפקדה, כמפורט בחוק, ייוחס למרכיב חיסכון למצב אבטלה.

לא תחול חובת ההפקדה לפנסיה על עצמאי שמתקיים לגביו, בתום שנת המס, אחד מאלה: (א) טרם מלאו לו 21 שנים; (ב) מעל גיל 60 (גיל פרישה מוקדמת); (ג) טרם חלפו ששה חודשים מהמועד שבו העצמאי נרשם לראשונה כעוסק לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף; (ד) עצמאי שביום תחילתו של החוק (1.1.2017) מלאו לו 55 שנים.

---

[165] *חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 , ספר החוקים 2592 מיום 29 בדצמבר 2016.*

במטרה להבטיח את יישום חובת ההפקדה, הוסמך המרכז לגביית קנסות ("**המרכז**") לאכוף את החובה. המרכז לגביית קנסות ישלח לכל עצמאי שחלה עליו חובה להפקיד תשלומים לקופת גמל לקצבה לפי הוראות פרק זה, ושהכנסתו החייבת בהפקדה עולה על סכום של 12 פעמים שכר מינימום באותה שנת מס, התראה שלפיה אם לא יפקיד את התשלומים בתוך 90 ימים מיום שנשלחה לו ההתראה, יוטל עליו קנס בסכום של 500 ש"ח. בתחולת התיקון נקבע כי קנס יוטל רק על הפקדות שלא בוצעו בשל שנת המס 2018 ואילך.

כדי לאפשר למרכז לאכוף את חובת ההפקדה, נקבע כי רשות המסים תעביר למרכז, בכל שנה, עד יום 31 בדצמבר, מידע לגבי עצמאים שהכנסתם החייבת בהפקדה בשנת המס החולפת עולה על סכום השווה לשתיים עשרה פעמים שכר מינימום, ושלא הפקידו באותה שנת מס תשלומים לקופת גמל לקצבה. את המידע המועבר אליו כאמור יחזיק המרכז לגביית קנסות בנפרד מכל מידע אחר, ולא ייעשה בו שימוש אלא לשם משלוח התראה או לשם הטלת קנס כאמור לעיל.

3. מס הכנסה (תיקון 231 לפקודת מס הכנסה):

עצמאי המבקש למשוך כספים ממרכיב החיסכון לאבטלה כאמור, יהיה רשאי לבחור אם למשוך את הכספים כהכנסה חייבת לפי פקודת מס הכנסה- וכך לשמר את הפטור ממס על הכספים למועד משיכת הקצבה או למשוך אותם בפטור בסכום הנמוך מבין שני אלה:

(1) סכומים ממרכיב חיסכון לאבטלה בקופת גמל לקצבה, שמשך היחיד לפי ההסדר שנקבע בחוק קופות גמל (כמפורט להלן);

(2) הסכום הנקוב בסעיף 9(7א)(א)(2) לפקודה כשהוא מוכפל במספר שנות העבודה שבהן הפקיד העצמאי תשלומים לקופת גמל לקצבה, ולאחר שהופחתו ממנה סכומים שמשך בפטור ממס לפי סעיף 9(7א) בגין אותן שנות עבודה;

תחילת התיקון לפקודת מס הכנסה, לגבי משיכת הכספים במצב של אבטלה נקבעה ליום 1 בינואר 2018.

במטרה לעודד חיסכון ארוך טווח נקבעה הגדלה של הטבת המס של עצמאים לזיכוי בהפקדה לפנסיה בשיעור של 0.5% ובלבד שלא ניצלו את הטבת המס בגין רכישת ביטוח מועדף מפני אובדן כושר עבודה לפי סעיף 32(14)(ב).

4. חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל):

שר האוצר הוסמך לקבוע בתקנות מכוח סעיף 23(ב3)(1) לחוק קופות גמל את המועדים והתנאים שבהם עמית עצמאי אשר סגר את עסקו או חדל לעסוק במשלח ידו, יהיה רשאי למשוך כספים מהסכום שהופקד למרכיב חיסכון לאבטלה. המשיכה תותנה בתנאים שייקבעו בתקנות כאמור וכן בכך שהעצמאי הפקיד תשלומים לקופת גמל לקצבה לפי הוראות פרק זה בעבור שנתיים לפחות מתוך שלוש שנות המס האחרונות, והסכום הכולל של המשיכה לא יעלה על הגבוה מבין מספר אפשרויות המפורטות בסעיף 23(ב3) לחוק קופות הגמל.

5. ביטוח לאומי - הגברת הפרוגרסיביות בדמי הביטוח הלאומי לעצמאים:

חוק הביטוח הלאומי תוקן החל מיום 1 בינואר 2017 לגבי עצמאים כמפורט להלן: שיעורי דמי הביטוח הלאומי על חלק השכר שאינו עולה על 60% מהשכר הממוצע במשק, הופחתו מ-6.72% ל-2.87%, ומנגד הועלו שיעורי דמי הביטוח הלאומי על חלק השכר אשר עולה על 60% מהשכר הממוצע במשק, ב-1.6%, מ-11.23% ל-12.83%.

נציין שלשיעורים הנ"ל יש להוסיף גם דמי בריאות, לגביהם לא חל כל שינוי. לפיכך, השיעור הכולל (ביטוח לאומי + מס בריאות) על חלק השכר שאינו עולה על 60% מהשכר הממוצע במשק הינו 5.97% ואילו על חלק השכר אשר עולה על 60% מהשכר הממוצע במשק השיעור הינו 17.83%.

פרק 11

מיסוי בינלאומי: מחירי העברה, פעילות דיגיטלית של תושבי חוץ, כללי ה-BEPS

פרק 11 - מיסוי בינלאומי: מחירי העברה, פעילות דיגיטלית של תושבי חוץ, כללי ה- BEPS

11.1 מחירי העברה - חובת תיעוד והצהרת נאותות תנאי שוק ביחס לעסקאות בינלאומיות 309

11.2 מיסוי פעילות תאגידים זרים באמצעות האינטרנט ומיסוי תושבי חוץ המספקים שירותים דיגיטאליים בישראל ובעולם 318

11.3 BEPS - הטמעה ויישום כלל עולמי 324

11.1 מחירי העברה - חובת תיעוד והצהרת נאותות תנאי שוק ביחס לעסקאות בינלאומיות

1. כללי

ביום 29 בנובמבר 2006, פורסמו תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 ("**תקנות מחירי העברה**" או "**התקנות**"), וכך, כארבע שנים לאחר שהתווסף לפקודה בתיקון 132, נכנס לתוקפו סעיף 85א לפקודת מס הכנסה המסדיר את סוגיית מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים, בקובעו כי עסקה כאמור תדווח בהתאם לתנאי שוק ותחויב במס בהתאם. סעיף 85א מתייחס במפורש לעסקאות בינלאומיות בנכסים, זכויות, שירות או אשראי, ולמעשה מכסה את כל סוגי העסקאות הקיימות. לפיכך, בדומה למקובל בעולם, הוראות 85א חלות ביחס לכל העסקאות.

עם אישור הסעיף והתקנות, עקרון מחיר השוק (Arm's Length Principle), המהווה בסיס לחקיקת מחירי ההעברה בעולם מזה שנים רבות, מעוגן גם בחקיקה בדין הישראלי. החקיקה מלווה בהחלת כללי דיווח שנתי על עסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים, התנאים בהן נערכו העסקאות וכן הצהרה כי התנאים ביחס לעסקאות המדווחות משקפים תנאי שוק.

חריגה מתנאי שוק ובעקבותיה שינוי כפוי של תנאי העסקה לצורך קביעת חבות המס של הצדדים, עלולה להוביל במקרים רבים לכפל מס בגין אותה ההכנסה ולקנסות מנהליים. בנוסף, דיווח לא נאות ביחס לתנאי השוק בעסקאות המדווחות עלול להוביל לסנקציות פליליות ואזרחיות.

במסגרת יוזמת ה-BEPS של ארגון ה-OECD, אשר החלה בתחילת שנת 2013, פורסמו במהלך חודש אוקטובר 2015 דוחות סופיים במרבית הנושאים בהם עסק הפרויקט. שלושה דוחות שפורסמו עוסקים בחידוד העקרונות לקביעת שיטת מחירי ההעברה המתאימה ביותר ודוח נוסף עוסק בדרישות התיעוד לחברות רב לאומיות. המלצות ה-OECD בדוחות אלה מעודדות שימוש בשיטות מחירי העברה שהיו בשימוש שכיח פחות תחת הכללים הקיימים ובאותה העת דורשות מחברות רב לאומיות לספק מידע בסיסי על כל אחת מהמדינות בה פועלת הקבוצה, בכל אחת מרשויות המס הרלוונטיות.

לאחרונה פורסם תזכיר חוק להרחבת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה והרחבת תקנות מחירי העברה. חקיקה זו טרם אושרה.

בחוזר זה נסקור, בין היתר, את הנושאים הבאים: תזכיר החוק וטיוטת התקנות המוצעים, חוזרי מס הכנסה, פסיקה מהשנים האחרונות.

2. חוזר מס הכנסה מס' 3/2008 וחובת הגשת טופס 1385

ביום ה-14 ביולי 2008 פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מספר 3/2008 המתאר בפירוט את גישת הרשות בסוגיית מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות עליהן חלות הוראות סעיף 85א לפקודה. החוזר מפרט את עקרונות סעיף 85א, תחולתו ביחס לכל סוגי העסקאות הקיימות לרבות עסקאות בנכסים, זכויות, שירות או אשראי, מרחיב בעניין ההגדרות הרלוונטיות, ובעיקר מחדד את עמדת הרשות ביחס להליך קביעת תנאי השוק על פי תקנות מחירי העברה, לרבות דיון בשיטות ההשוואה המקובלות וההיררכיה שביניהן, תוך מתן דוגמאות.

כמו כן, מדגיש החוזר, את עמדת הרשות ולפיה קיימת חובת ביצוע חקר מחירי העברה (Study) ביחס לכל העסקאות הבינלאומיות בין צדדים קשורים עליהן חלות הוראות סעיף 85א לפקודה, למעט אלה ביחס אליהן ניתן אישור מראש כי הן עסקאות "חד פעמיות". בהקשר זה קובע סעיף 3.1 לחוזר במפורש כי **"תקנה 2(א) לתקנות מחייבת עריכת חקר תנאי שוק ואף מפרטת את אופן ביצועו. לא ניתן להוכיח את תנאי השוק בדרך אחרת, אלא על פי המנגנון הקבוע בתקנות".**

נדגיש כי חקיקת מחירי העברה מלווה בחובת דיווח ביחס לעסקאות שנערכו בשנת המס 2007 ואילך, בטופס "הצהרה על עסקה בין לאומית" שקבע המנהל (טופס 1385), המהווה נספח לדו"ח המס השנתי וכולל פרטים לגבי אופי העסקה (חד פעמית או מתמשכת), תיאור העסקה, פרטי הצד הקשור לעסקה ומקום מושבו, וסך מחיר העסקה (לרבות השיטה שנבחרה). **הטופס כולל הצהרה אישית של מנהל** כי העסקה נערכה בהתאם לתנאי שוק כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודה והתקנות הנלוות.

ביום 3 ביולי 2019 פרסמה רשות המסים עדכון לטופס 1385 (טופס מחודש) "הצהרה על עסקה בין-לאומיות כמשמעותה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו". יודגש, כי בהתאם להבהרת רשות המיסים מיום 1 באוגוסט 2019, הדיווח על העסקאות הבינלאומיות לשנת המס 2019 ואילך, אשר ידווחו במסגרת הדוח השנתי לשנת המס 2019 ואילך, ייערך על גבי הטופס המחודש, עם זאת, לגבי דוחות לשנת המס 2018, ניתנה האפשרות לבחור בין דיווח על גבי הטופס הישן לפני עדכונו לבין דיווח על גבי הטופס החדש לאחר עדכונו.

הטופס המחודש כולל מספר שינויים לעומת הטופס הקודם. בין היתר, הנישום נדרש:

- לציין אם מדובר בהכנסה או בהוצאה מפרספקטיבה ישראלית;
- לפרט לא רק את השיטה שננקטה בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות, אלא גם את שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 1, אם נבחרה השיטה המפורטת בתקנה 2(א)(2)(א) (קרי, שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין העסקה הדומה);
- לציין פרטים אודות הצד שכנגד (שם, מספר הזיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN), כתובת); וכן -
- לפרט את ההכנסות או ההוצאות, כפי שהם מופיעים בדוחות הכספיים של הנישום.

מלבד האפשרות להצהיר כי העסקה הינה עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות, ניתנת אפשרות להצהיר על עסקאות העומדות, מבחינת סיווגן ותוצאותיהן, בתנאי חוזר מס הכנסה 12/2018 (ראה להלן). ספציפית, אפשרות זו ניתנת ביחס לשלושה סוגי עסקאות: שירותים המוסיפים ערך נמוך, שירותי הפצה בסיכון נמוך ושירותי שיווק, המסופקות על-ידי ישות ישראלית, אשר אודותיהם רשות המיסים מספקת הקלה בדרישות הדיווח.

נדגיש כי בעת הגשת דוחות מס לחברות (טופס 1214) ויחידים (טופס 1301) נדרש לסמן פרטי מידע שונים בכן או לא, **ואם התשובה לגביהם חיובית, חובה לצרף את הטופס המתאים.** בין היתר, נדרש להתייחס לשאלה הבאה ולצרף את הטופס המתאים: **האם היו לחברה עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל כמשמעותן בסעיף 85א- טופס 1385?** נציין כי **לצורך שידור דוח מס, לא ניתן לשדר את הדוח ללא סימון של כן/לא לגבי השאלה על עסקה שחל עליה סעיף 85א.**

3. עמדת רשות המסים בדבר השלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי

- **מסמך עמדה של רשות המסים מיום 8 ביולי 2010**

מסמך העמדה עוסק בהשלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחומי הטכנולוגיה. שינוי המודל העסקי מתואר במסמך כהעברת סיכונים ונכסים בלתי מוחשיים מהחברה הישראלית לצד קשור (על פי רוב, תושב חוץ) במסגרת שינוי מבנה בתוך הקבוצה. שינוי המודל העסקי מתבטא, בין היתר, בהעברת הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים, לרבות קניין רוחני (קרי, פטנטים, ידע טכנולוגי, מוניטין ועוד), כאשר החברה המעבירה ממשיכה לעסוק באותה הפעילות, אך כעת פעילות זו נעשית כשירות בעבור החברה המקבלת.

עמדת רשות המסים היא, כי שינוי מודל עשוי להשפיע על חבות המס של החברה המעבירה, שכן על פי הפקודה והתקנות מכוחו ניתן לראות בהעברת נכסים במסגרת השינוי כעסקת מכירה המחייבת בדיווח על רווח הון. בנוסף, אותם נכסים בלתי מוחשיים שלא הועברה הבעלות בהם, אלא ניתנה זכות שימוש בהם לחברה המקבלת, הרי שיש לזקוף לחברה המעבירה הכנסות מתמלוגים. זאת ועוד, ניתן אף לראות במהלך זה חלוקה של נכסי החברה הישראלית לבעלי מניותיה שתסווג כהכנסה מדיבידנד בעין בידי בעלי המניות.

חבות המס הנוצרת בעסקת שינוי מודל עסקי תיקבע, בין היתר, על-ידי זיהוי הנכסים שהועברו (ובכלל זה נכסים שלא קיבלו ביטוי במאזן), סיווג העסקה, קביעת התמורה הנאותה בגין הנכסים שהועברו וזיהוי הנכסים אשר הועברו במלואם או שהועברה בגינם זכות שימוש שלא במחיר שוק.

בין יתר הנחיות המסמך, רשות המסים מדגישה את החשיבות של ביצוע ניתוח מקיף של הפונקציות, הסיכונים והנכסים של החברה הישראלית, לפני ואחרי השינוי, ככלי לזיהוי המניעים לשינוי. סעיף 6(ב) למסמך קובע במפורש כי **"יש לתת דגש מיוחד להעברת סיכונים מצד קשור אחד לאחר. הימצאות הסיכון ולצידו סיכוי מהווה מפתח למיסוי עצם ההעברה, לצורך קביעת צורת המיסוי שתחול על החברה ממועד שינוי המודל העסקי. מכיוון שמדובר בצדדים קשורים, יש לתת משקל לאופן שבו התנהלו הצדדים בפועל ולא רק לתוכן ההסכמים בין הצדדים."** עוד נקבע, כי שאלת העברת הסיכונים בין צדדים קשורים תבחן, בין היתר, לפי זהות החברה לה יש שליטה בנכס המועבר, באיזו חברה יש את היכולת הכלכלית לשאת בסיכון והאם הימצאות הנכס בחברה בה זוהה, אופיינית גם להתנהגות צדדים לא קשורים.

במקרים בהם יזהה פקיד השומה צורך בבחינת הערכות שווי הנכסים המועברים, סיווג העסקה ו/או התמלוגים המשולמים, **הנחיית רשות המסים היא כי פקיד השומה יבקש מהחברה עבודת חקר מחירי העברה מכוח סעיף 85א לפקודה.**

על פי נייר העמדה, סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי כוללים, בין השאר: שינויים במבנה האחזקות (ישירות / עקיפות) בין צדדים קשורים; שינוי צורת ההתחשבנות הבין חברתית; מעבר מחברה הפועלת כחברה טכנולוגית, אשר כוללת את כל הפונקציות הדרושות לפיתוח, לחברה הפועלת כחברה הנותנת שירותי מחקר ופיתוח; שינוי הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים ו/או הפסקת רישומם של הנכסים הבלתי מוחשיים בישראל; ירידה במחזור ההכנסות הכולל של החברה הישראלית ועוד;

כמו כן, הודגש כי רשות המסים בוחנת האם שינוי המודל העסקי כאמור, נופל בגדר פעולה המהווה תכנון מס המחייב בדיווח, כמשמעותו בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006.

מקורות גישה זו בפרסום של הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (להלן:"OECD"), בנושא שינויי מודל עסקי בחברות רב-לאומיות[166]. במסמך העמדה, רשות המסים מאמצת את גישת ה-OECD בכל הנוגע לשינויי מבנה ובחינת השלכות המס האפשריות עקב כך. לפיכך המלצתנו היא כי בכל מקרה של חשיבה על שינוי מבנה עסקי, בייחוד בחברות טכנולוגיה בעלות נכסים בלתי מוחשיים, יש לשים דגש רב על מכלול השלכות המס, לרבות היבטי מחירי העברה ודרישות התיעוד בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה.

- **חוזר מס הכנסה מס' 15/2018 מיום 1 בנובמבר 2018**

חוזר מס הכנסה מס' 15/2018 עוסק בנושא שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב-לאומיות. ברקע הכללי לחוזר נכתב כי שינוי מבנה עסקי מתייחס לתופעה שכיחה של ארגון מחדש, חוצה גבולות, של יחסים מסחריים או פיננסים בין צדדים קשורים בקבוצות רב לאומית. שינוי מבנה עסקי כרוך לרוב בהעברה, לרבות חיסול, של פונקציות (Functions), נכסים (Assets) וסיכונים (Risks) (להלן: "**FAR**") ופוטנציאל הרווח הגלום בהם.

במקרה השכיח, שינוי מבנה עסקי מתבצע בחברה ישראלית, לאחר שמניותיה נרכשו על-ידי קבוצה רב לאומית שלא התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים והפיכתה לחברה בקבוצה רב לאומית.

יתכנו מקרים בהם שינוי מבנה עסקי מתבצע בפעילות העסקית הנרכשת על-ידי חברה ישראלית השייכת לקבוצה רב לאומית שלא התקיימו ביניהם יחסים מיוחדים.

במקרים אחרים, שינוי מבנה עסקי נכפה על חברה ישראלית, השייכת לקבוצה רב לאומית, מבלי שקדמה לכך עסקת רכישת מניות או פעילות עסקית, או זמן רב לאחר עסקת רכישת מניות או פעילות עסקית.

כאשר התנאים שנוצרו או נכפו בין צדדים קשורים בשל השינוי המהותי בהסדרים הקיימים, שונים מהתנאים שהיו נקבעים בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, יש לקבוע את המחיר בהתאם למחיר ותנאי

[166] *ה-OECD פרסם גרסה סופית של פרק 9 ביום 22 ביולי, 2010.*

השוק כאמור בסעיף 85א לפקודה ולמסות בהתאם.

שינוי מבנה עסקי זכה להתייחסות מקיפה בקווי ההנחיה של OECD למחירי העברה ובפרט בפרק IX בקווי ההנחיה. קווי ההנחיה מהווים מקור פרשני בתחום מחירי העברה בכלל ושינוי מבנה עסקי בפרט, עבור רשויות המס בעולם ורשות המסים בישראל. החוזר מתבסס על קווי ההנחיה ועושה שימוש במונחים המופיעים בו.

מטרת החוזר הינה להציג את עמדת רשות המסים כפי שהתגבשה, לגבי הסוגיות המרכזיות בהן נדרשים ביאורים והנחיות לעניין שינוי מבנה עסקי.

החוזר בא להגדיר את דרכי הזיהוי והאפיון של שינוי המבנה העסקי וכן להציע מתודולוגיות מקובלות על רשות המסים לצורך הערכת שווי ה-FAR שהועברו, הופסקו או חוסלו.

כמו כן, מובאים בחוזר זה היבטי מיסוי בקשר עם שינוי מבנה עסקי.

עוד צוין, כי חוזר זה אינו מהווה מדריך שיטתי לתחומי מחירי העברה או הערכות שווי.

לנושא שינוי מודל עסקי- ראה גם פסקי דין בעניין ברודקום וג'יטקו בהמשך חוזר זה.

4. תיקון 185 לפקודת מס הכנסה-שינוי הגדרת שליטה, אי תחולת סעיף 85א על הלוואות שניתנו לחו"ל והונפקו בגינן שטרי הון (הלוואות הוניות)

מבוא: ביום 11 באוגוסט 2011, פורסם חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185), התשע"א-2011 (להלן: "**תיקון 185**"). תיקון 185 כולל מספר תיקונים מהותיים להוראות סעיף 3(ט), סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה, שעניינן הלוואות בין-חברתיות בארץ ובחו"ל וכן תיקון הוראות סעיף 85א, שעניינו בעסקה בינלאומית (לרבות הלוואה). התיקון מעגן בחקיקה הבהרות מסוימות שניתנו בעבר[167] על-ידי רשות המסים.

מטרתו, בין היתר, לתקן את החקיקה הקיימת באופן שיכלול את התנאים בהם יסווג שטר הון כהשקעה ולא כהלוואה (Hybrid Loan) לעניין סעיף 85א לפקודה. בכך, התיקון לחוק בא להסיר את עננת אי הודאות שנוצרה בעקבות הפער בין הלוואות בינלאומיות בין צדדים קשורים, ביחס אליהן לא היה הסדר חקיקה, לבין הלוואות מקומיות אשר סווגו כשטרי הון לפי סעיף 3(י).

פרטי תיקון 185

- **תיקון הגדרת "שליטה" בסעיף 85א(ב) לפקודה.** עד כה, סעיף 85א לפקודה הגדיר שליטה כ"החזקה במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה". במסגרת התיקון הוספה להגדרה "ביום אחד לפחות בשנת המס". דהיינו, די בשליטה ולו ליום אחד בשנת המס, על מנת שיתקיימו יחסים מיוחדים בין שני הצדדים לעסקה, בהתאם להוראות סעיף 85א. יודגש כי ההוראה המתוקנת תחול על כלל העסקאות אשר ביחס אליהן חלות הוראות סעיף 85א ולא תוגבל לעסקאות אשראי בלבד.

- **אי תחולת הסעיף על הלוואות הוניות.** באשר לעסקאות אשראי, קובע התיקון ארבעה תנאים כדלקמן שבהתקיים כולם במצטבר, ההלוואה לא תיחשב כעסקת אשראי, אלא כהלוואה הונית, לעניין סעיף 85א' לפקודה:

  (1) מקבל ההלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן ההלוואה;

  (2) ההלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי (למעט הפרשי שער בשל שינוי בשער מטבע חוץ לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה. לעניין זה, כמטבע מדינת התושבות ייחשב גם דולר ארה"ב או אירו);

---

[167] *הבהרה מיום 10 במרץ 2008 (ראה חוזר מסים 7/2008 של משרדנו) והבהרה מיום 18 בפברואר 2009 (ראה חוזר מסים 10/2009 של משרדנו).*

(3) ההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש שנים ממועד נתינתה;

(4) פירעון ההלוואה נדחה בפני התחייבויות קודמות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק.

דהיינו, נקבע כי הלוואה לתקופה ארוכה, על-ידי בעל שליטה בחברה, כשההלוואה אינה נושאת ריבית ואין אפשרות לפדות אותה לפני תום התקופה, דומה להשקעה בחברה ולפיכך, לא יוחלו עליה הוראות סעיף 85א. כלומר, הלוואה הונית תסווג כהשקעה בחברה, ולא כמתן הלוואה לעניין סעיף 85א.

כאמור, התנאי הראשון הינו כי על מקבל ההלוואה להיות בשליטתו של נותן ההלוואה. עם זאת, יש לשים לב כי תחולת התיקון אינה כוללת התייחסות לעסקאות בין חברות בבעלות משותפת (דהיינו, חברות-אחיות), כמו גם לעסקאות הוניות צולבות, בהן ההלוואה יכולה להינתן על-ידי החברה הנשלטת לבעל השליטה[168].

- **דחיית ההכרה בסכום ההכנסה/ הוצאה משינוי בשער המט"ח (הפרשי שער) בהלוואה הונית עד למועד פירעון ההלוואה-סעיף 85א(ו)(2).** סכום זה יובא בחשבון רק במועד פירעון ההלוואה ויחולו לגביו הוראות חלק ה' לפקודה (רווח/ הפסד הון). לעניין זה, יראו את סכום ההלוואה שניתנה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שערו היציג של מטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה ביום מתן ההלוואה, כמחיר המקורי כהגדרתו בסעיף 88, ואת סכום פירעון ההלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שערו היציג של המטבע האמור ביום פירעון ההלוואה, כתמורה כהגדרתה בסעיף 88.

- על מנת ליצור אחידות בין ההוראות החלות על הלוואה בין צדדים קשורים בישראל בהתאם לסעיף 3(י), לבין הוראות לעניין הלוואות בין לאומיות בהתאם לסעיף 85א לפקודה, נקבע כי הוראות סעיף 85א לא יחולו על שטר הון או אגרות חוב ללא ריבית שהיוו נכס קבוע בידי המלווה ביום 31 בדצמבר 2007 או שניתנו בתקופת הביניים עד לביטולו של חוק התיאומים, בהתאם לנקבע בסעיף 3(י).

- **בתיקון 185** נקבע גם, שהגדרת הלוואה לפי סעיף 3(ט) לפקודה לא תכלול עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה. מדובר בתיקון מבהיר, שמצטרף לתיקון 164 לפקודה, שקבע הוראה דומה המוציאה עסקה בינלאומית מתחולת הוראות סעיף 3|(י) לפקודה.

- תחולת התיקון לגבי סעיף 85א לפקודה הינה מיום 1 בינואר 2008. כמו כן, נקבע כהוראת שעה כי בשנות המס 2008, 2009 ו-2010 לא יחולו הוראות סעיף 85א לפקודה על שטר הון או איגרת חוב שהנפיק חבר בני אדם עד תום שנת המס 2010, אם אינם צמודים למדד כלשהו[169] ואינם נושאים ריבית או תשואה כלשהי.

לסיכום, ניתן לציין, כי הלוואה הונית מהווה כלי יעיל במקרים רבים של תהליך תכנון מס בינלאומי, שכן שימוש בו מאפשר מחד גמישות רבה ביחס לקריטריונים להחזר הון והימנעות מניכוי מס במקור, ומאידך, בהתאם לתיקון, אין חובה לחייב בריבית בגין מכשיר זה. יחד עם זאת, בטרם שימוש במכשיר של הלוואה הונית, יש לבדוק את הדין המקומי במדינת מקבל ההלוואה, וזאת על מנת לוודא כי סיווג המכשיר תואם את התכנון המוצע גם במדינה זו.

כמו כן, חשוב להדגיש כי תיקון הוראות סעיף 85א' אינו פוטר את הצדדים מחובות הדיווח בגין עסקאות אלו בהתאם להוראות הסעיף ותקנות מחירי העברה שמכוחו.

<u>חוזר מס הכנסה מס' 13/2018</u>

ביום 5 בספטמבר 2018 פורסם חוזר מס הכנסה מס' 13/2018 בעניין הלוואה בריבית נמוכה- יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו- 85א לפקודה.

החוזר מסביר את הוראות סעיף 85א(ו)(2) לפקודה ואת אופן יישומו, לרבות במקרים של הפסד הוני והפרת התנאים. עוד מדגיש החוזר, שסעיף 85א(ו)(2) גובר על הוראות סעיף 8ג לפקודה (דיווח על הכנסות מהפרשי שער) ומבהיר שהסעיף יחול גם במקרה בו תושב חוץ נותן הלוואה לתושב ישראל, בשינויים המחויבים.

---

[168] על אף האמור לעיל, לדעתנו עדיין קיימות הזדמנויות תכנוניות בעסקאות עם חברות קשורות, גם כאשר ההלוואה אינה מבעל שליטה לחברה בשליטתו.

[169] לעניין זה, לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה (לרבות דולר ארה"ב או אירו), ויחולו על הסכום הנובע משינוי בשער המטבע כאמור בהוראות הקבועות בסעיף 85א(ו)(2) לעיל.

בהתאם לסעיף 5.2.4 לחוזר:
"נישום הטוען לעמידה בתנאי סעיף 85א(ו), יצרף לדו"ח השנתי שיגיש, את טופס 1485 בגין כל הסכם הלוואה כזה בין הצדדים. בטופס יפורטו לגבי כל הלוואה: מועד מתן ההלוואה, מטבע ההלוואה, סכום ההלוואה במטבע בו ניתנה, סכום ההלוואה שניתנה כשהוא מתורגם לשקל חדש ביום מתן ההלוואה וכן פרטים נוספים שיידרשו בטופס.
במידה ודווח בעבר על הכנסות או הוצאות מהפרשי שער בגין הלוואה מוחרגת, יש לציין זאת בטופס. השינויים בגין הפרשי שער שדווחו בעבר יצורפו למחיר המקורי ויובאו בחישוב בחישוב רווח ההון בעת פירעון ההלוואה.

מובהר כי ללא צירוף הטופס הנלווה, יש לדווח על הכנסות מריבית בגובה שווי השוק בגין ההלוואות."

5. חוזרי מס הכנסה 11/2018 ו-12/2018 מיום 5 בספטמבר 2018

ביום 5 לספטמבר 2018, פרסמה רשות המיסים שני חוזרים בנושא מחירי העברה כדלקמן:

- חוזר מס הכנסה 11/2018- קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי (להלן: "**חוזר השיטות**").

  חוזר השיטות מתאר את שיטת מחירי העברה אשר תתאים למספר רמות של פעילות שיווק ומכירה של ישות ישראלית המהווה חלק מקבוצה רב לאומית.

- חוזר מס הכנסה 12/2018- שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות (להלן: "**חוזר המרווחים**").

  חוזר המרווחים קובע מרווחים המהווים מסלול ירוק (safe harbor) לכמה סוגי פעילויות של ישות ישראלית המהווה חלק מקבוצה רב לאומית. במסגרת החוזר, רשות המסים גם מקלה את דרישות התיעוד במקרים שבהם נקבע המרווח בעסקה בין חברתית בהתאם לחוזר המרווחים.

להרחבה- ראה חוזר מסים 27.2018 של משרדנו.

6. חוזר מס הכנסה מס' 1/2020 הנוגע לחובת הראיה

ביום ה-2 ביוני 2020, פורסם חוזר 1/2020 של רשות המסים בעניין חובת הראיה, אשר מטרתו להבהיר את המקרים בהם עבודת חקר שוק שהוגשה על ידי הנישום תחשב כממלאת את דרישת החוק והתקנות, ותעביר את חובת הראיה במסגרת הליך שומתי אל פקיד השומה.

החוזר מדגיש את עמדת הרשות על פיה, עצם הגשת מחקר שוק איננה מהווה בהכרח תנאי מספק להעברת נטל הראיה אל פקיד השומה. תחת זאת, מדגיש החוזר את חשיבות איכות התיעוד. במקרה בו עובדות המקרה עצמן שנויות במחלוקת, חובת ההוכחה בנוגע לעובדות המשמשות בסיס לעבודת החקר תחול על הנישום.

בהתאם לחוזר, במקרה ובו לא הוגשה עבודה חקר כלל או הוגשה עבודה שאיננה מקיימת את כלל המידע הנדרש, כדוגמת דו"חות הקבוצה הרב לאומית והסבר אודות שיטת מחירי העברה שנבחרה, יוכל פקיד השומה לנקוט במלוא הסנקציות העומדות בפניו בהתאם לדין וכן להטיל קנס גרעון.

7. הצעת חוק להרחבת סעיף 85א לפקודת מס הכנסה והרחבת תקנות מחירי העברה

ביום ה-13 לאוקטובר 2020, פורסמה טיוטה לתיקון תקנות מס הכנסה. על פי טיוטת התיקון יורחבו דרישות הנוגעות לתיעוד ודיווח מחירי העברה. רבות מן ההרחבות מבוססות על תוכנית פעולה 13 (Action 13) של ארגון ה-OECD במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

להלן עיקרי הדברים:

- נישום שהוא חלק מקבוצה רב לאומית למרות שאינו מקיים עסקאות בין-לאומיות או נישום שמקיים עסקאות בין-לאומיות אך איננו חלק מקבוצה רב לאומית יידרש בהכנת דו"ח מחירי העברה.

- **נישום יידרש לתעד** ולהכין את המסמכים והנתונים הנוגעים לעסקאות הבין-לאומיות המבוצעות על ידו **בכל שנה עד מועד הגשת הדוחות** על פי סעיף 132 לפקודה **ולהגישם מיידית בהתאם לדרישת פקיד השומה**, זאת בניגוד לחקיקה הקודמת שהגדירה 60 יום מרגע הדרישה.

- **כל נישום, ללא סף מינימלי, יידרש להכין דו"ח מחירי העברה** כך **שיכלול את כל המידע** המופיע **בדו"חות ה- Master File וה- Local File** כפי שמופיעים בהנחיות ה-OECD, כגון:

  - תיאור כלל פעילות הקבוצה, נכסיה, מנועי צמיחה ונתונים כספיים.

  - תיעוד וניתוח של כל עסקה המתבצעת על ידי ישות שהיא חלק מהקבוצה הרב לאומית כך שהתיעוד יכלול מידע אודות פעילות הישות וכן ניתוח מחירי העברה לעסקאות המבוצעות על ידה.

  - על חברה רב לאומית שמחזור עסקאותיה המאוחד עולה על 750 מיליון יורו להגיש דו"ח בין מדינתי שיכלול מידע על כלל הישויות בקבוצה ויתאר את פעילותן.

- בהתאם לחוזר 1/2020 שפרסמה רשות המיסים הנוגע להעברת נטל הראיה (ראה סקירה בהמשך חוזר זה), טיוטת התיקון כוללת דרישה רחבה יותר להמצאת מסמכים, דו"חות ונתונים הקשורים לפעילותה של הקבוצה, החברה ועסקאותיה המבוצעות במישור הבין-לאומי. **רק** הגשת כלל המסמכים והנתונים במלואם תוביל להעברת נטל הראיה מן הנישום לפקיד השומה.

ביום 5 ביולי 2021 פורסמה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 257), התשפ"א – 2021[170] להחלת חובת CbC בישראל. על פי הצעת החוק, חברה רב לאומית שמחזור הכנסותיה המאוחד עומד על 3.4 מיליארד ₪ לכל הפחות, תחויב בהגשת דו"ח בין מדינתי במדינת תושבות חברת האם. במסגרת דו"ח זה, תידרש הקבוצה למסור מידע אודות כל אחת מן הישויות המהוות חלק מן הקבוצה הרב לאומית כדוגמת הכנסות, מספר עובדים, נכסים מוחשיים והמס המשולם על ידי כל ישות ועוד. בישראל הדו"ח יוגש בטופס ייעודי.

יש להעיר כי חובת דיווח CbC תחול על נישום אשר מהווה חלק מקבוצה רב לאומית, גם אם איננו מקיים עסקאות בין-לאומיות או לחילופין, על נישום המקיים עסקאות בין-לאומיות גם אם איננו חלק מקבוצה רב לאומית, במידה והכנסות הקבוצה אליה משתייך הנישום עולות על הרף הרלוונטי.

8. פסקי דין שפורסמו בשנים האחרונות בנושא מחירי העברה

8.1 פסק דין ג'יטקו בבית המשפט המחוזי- שינוי מודל עסקי

בתאריך ה-6 ביוני 2017 ניתן פסק הדין בעניין **ג'יטקו** (ע"מ 49444-01-13). בפסק הדין השופט בורנשטיין מקבל את עמדת רשות המיסים לפיה, בן השאר, צדדים לעסקה אינם משלמים תמורה העולה באופן משמעותי על זו שהייתה מתקבלת מרוכשים אחרים. בכך דחה את הטענה, לפיה הסכום ששולם בגין רכישת מניות החברה מספר חודשים קודם למכירת הקניין הרוחני שלה לידי הרוכשת (מיקרוסופט), כולל תמורה בגין סינרגיה לפעילותה של מיקרוסופט ועל כן לא נכלל בשווי מכירת הקנין הרוחני. לפסק דין זה חשיבות רבה למקרים רבים בהם נרכשות מניות /פעילות של חברה תושבת ישראל על-ידי תושבי חוץ.

[170] *הצעת חוק הממשלה 1424 מיום 5 ביולי 2021.*

8.2 פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין קונטירה ופיניסאר- החובה לכלול שווי אופציות שהוקצו לעובדים במסגרת עסקאות למתן שירותים בשיטת +Cost

ביום 22 באפריל 2018 פורסם ע"א 943/16 קונטירה ופיניסאר נ' פקיד שומה ת"א ואח'. בית המשפט העליון איחד דיון בשני ערעורים (על-ידי חברות פיניסאר וקונטירה- "**הנישומות**") וערעור אחד שכנגד (פ"ש תל אביב 3) על שתי הכרעות של בית המשפט המחוזי (השופט אלטוביה). התשתית העובדתית בשני המקרים, כמו גם השאלות המשפטיות המתעוררות דומות.

בשני המקרים דובר בנישומה תושבת ישראל שהינה חברה בת בבעלות מלאה של חברה אמריקנית המשמשת כמרכז מחקר ופיתוח עבור חברת האם ("החברה הבת" ו-"החברה האם" בהתאמה). במסגרת הסכם השירות עם החברה האם נקבע כי החברה האם תשלם לחברה הבת את הוצאותיה בקשר עם עלויות אספקת השירות, בתוספת רווח בשיעור קבוע מתוך בסיס העלות - שיטת "Cost Plus". עיקר המחלוקת בין הצדדים נגע לבקשת הנישומות להשמיט את עלות הקצאת האופציות לרכישת מניות החברה האם לעובדיהן מבסיס העלות.

הכרעת הדין בבית המשפט העליון:

הכללת עלות הקצאת האופציות בבסיס העלות- עלות הקצאת האופציות לעובדי החברה הבת הינה בגדר הוצאה בייצור הכנסה בראי סעיפים 17 רישא ו-32(1) לפקודה ומשכך אין הצדקה שלא לכלול את שווי האופציות האמורות בבסיס העלות לצורך חישוב הרווח המתאים לפי מודל ה-Cost Plus.

ניכוי שווי האופציות כהוצאה לצורכי מס- במקרה דנן בחרו שתי הנישומות בהקצאת האופציות לעובדיהן במסלול ההוני לפי סעיף 102 ומשכך לא יתאפשר ניכוין של הוצאות אלו בידיהן.

תוספת הכנסה משנית בשל ריבית רעיונית על החוב שנוצר לחברה האם- משנקבע כי מחיר השירותים שנתנה החברה הבת לחברה האם גבוה מהסכום שדווח לרשויות המס, הרי שנוצרה יתרת חוב של החברה האם לחברה הבת בגובה תוספת ההכנסה. נקבע כי יש "לחייב" תוספת זו בריבית רעיונית בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה. בית המשפט קבע כי אין מניעה ששיעור הריבית ייקבע על דרך ההיקש בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה והתקנות שהותקנו מכוחו (וכפי שאכן נעשה בפסק הדין).

הערה- פסה"ד תואם את עמדת רשות המסים **בעמדה חייבת בדיווח מספר 51/2017**.

ביום 13 בדצמבר 2018 פורסמה הודעת רשות המסים בנושא תיקוני דוחות מס בעקבות הלכת "קונטירה ופיניסאר". על פי ההודעה *"חברות אשר הקצו לעובדיהן תגמולים המסולקים במכשירים הוניים, אך לא רשמו הכנסות לצורך חישוב הרווח לצורכי מס בגין עלות הקצאה זו, בין אם כללו הוצאות אלו בדוחותיהן ובין אם לאו, נדרשים לכלול את ההכנסות האמורות ולדווח עליהן בדוחותיהן, לרבות באמצעות הגשת דיווחים מתקנים בגין העבר, וזאת בהתאם להחלטת בית המשפט העליון בנושא, אשר קיבל את עמדת רשות המסים כאמור.*

לאור האמור, מצופה מהחברות לתקן דיווחיהן, ככל שנדרש ולא נעשה עד כה. בהעדר דיווח מתוקן כאמור, יינקטו הליכי שומה, במסגרתם יכול וייקבע "מחיר עסקה" גבוה יותר (בהתאם לחציון בטווח הבין רבעוני) ממחיר העסקה המדווח, כפי שנקבע בפסק הדין, ובמקרים מסוימים אף הטלת קנסות גירעון."

8.3 פסק דין ברודקום בבית המשפט המחוזי- שינוי מודל עסקי

בתאריך ה-9 בדצמבר 2019 ניתן פסק הדין בעניין **ברודקום סמיקונדקטור** (ע"מ 26342-01-16). חברת ברודקום סמיקונדקטור בע"מ ("**המערערת**") הוחזקה בשיעור של 100%, על-ידי חברת Dune Networks Inc, חברה תושבת ארה"ב ("**חברת האם**"). ביום 30 בנובמבר 2009, נרכשו כלל מניותיה של חברת האם על-ידי חברת Broadcom Corporation, חברת תושבת ארה"ב אשר מניותיה נסחרות בבורסת Nasdaq בארה"ב ("**ברודקום**"), בתמורה לסך של 200 מיליון דולר ("**עסקת רכישת המניות**").

לאחר עסקת רכישת המניות ערכה המערערת שלושה הסכמים עם ברודקום ועם חברות קשורות אליה ("**קבוצת ברודקום**") אשר יפורטו להלן. ההסכמים הנ"ל הם העומדים במוקד ההליך דנן ("**העסקה**"). ביום 26 בפברואר 2010, התקשרה המערערת בהסכם למתן שירותי שיווק ותמיכה טכנית לחברה קשורה ("**ברודקום סינגפור**") בהסדר של כיסוי

עלויות השיווק בתוספת רווח תפעולי קבוע של 10% ("**הסכם שירותי השיווק**").

ביום 1 במרץ 2010, התקשרה המערערת עם ברודקום בהסכם למתן שירותי פיתוח בהסדר של כיסוי עלויות בתוספת מרווח של 8% ("**הסכם הפיתוח**").
באותו מועד חתמה המערערת על הסכם נוסף עם חברה קשורה נוספת ("**ברודקום קיימן**") בהסכם להענקת רישיון לשימוש בקניין הרוחני של המערערת. בהתאם להסכם זה ניתנה לברודקום קיימן הזכות לפתח, לתכנן, למכור, להציע למכירה ולהפיץ את המוצרים פרי הרכוש הבלתי מוחשי והטכנולוגיה לתקופה של חמש שנים ("**הסכם הרישיון**"). בהתאם להסכם הרישיון, עבור השימוש בקניין הרוחני ישולמו תמלוגים בשיעור של 14.1%-14.7%, אשר נקבעו על פי מחקר מחירי העברה.

המשיב טען כי לאחר העסקה, הפכה המערערת מחברה העוסקת במחקר ופיתוח עצמי, ייצור, שיווק, הפצה ומכירה, לחברה שעיסוקה מסתכם במתן שירותי פיתוח לחברה שרכשה אותה. לעמדתו של המשיב, העסקה מהווה "שינוי מודל עסקי" אשר יש לסווגה כמכירה במישור ההוני ולמסותה בהתאם.

השאלה המרכזית שבמחלוקת הייתה, האם יש לראות בשינוי במודל העסקי של המערערת מיד לאחר רכישתה על-ידי קבוצת ברודקום כעסקה הונית אשר יש לחייבה במס רווח הון הנגזר משווי עסקת הרכישה.

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט בורנשטין) קיבל את עמדת המערערת בנושא שינוי מודל עסקי. השופט מבחין בפסק דינו בין המקרה בו דן בעבר בעניין **ג'יטקו** לבין ענייננו אנו. לדידו של השופט, ניתן בהחלט להעלות על הדעת כי חברה ישראלית, שבידה טכנולוגיה בעלת ערך מוכח, אשר הגיעה לשלב בו אותה טכנולוגיה מוטמעת במוצרים הנמכרים על ידה ומפיקים לה הכנסה, עורכת שינוי במודל העסקי שלה, שינוי שיש בו כדי להטיב עמה, להגדיל את פעילותה, הכנסותיה ורווחיה ואף את כוח האדם שלה. השאלה שצריכה להישאל בענייננו היא האם שינוי המודל העסקי לא היה מתרחש אלמלא היה מדובר בחברת אם ובחברת בת.

בית המשפט מוסיף וקובע כי לא ניתן לומר כי הערך הכלכלי, אשר השתקף בעסקת המניות, "התאייד" כלא היה. המערערת הוכיחה כי בעקבות מכלול ההסכמים שנערכו בינה לבין קבוצת ברודקום, פעילותה התרחבה.

עוד מציין בית המשפט, כי אכן, לא מן הנמנע כי שינוי מודל זה הביא לשינוי בפעילותה של המערערת, מחברה העוסקת במחקר ופיתוח עבור עצמה, מייצרת מוצרים ומפיקה הכנסות ממכירתם, לחברה העוסקת במתן שירותים ובקבלת תמלוגים. ניתן לומר, כי סיכונים שהיו קיימים בפעילותה הקודמת של המערערת לצד הסיכויים, פחתו, או למצער השתנו נוכח פעילותה החדשה. לטעמו של בית המשפט, עצם העובדה כי חברה עסקית מחליטה להקטין סיכונים וסיכויים (או להגדיל סיכונים וסיכויים) אין פירושה שזו ביצעה עסקה שבמהותה הכלכלית מגלמת העברת "ערך כלכלי" או "נכס".

8.4 פס"ד האחים ברזני - מימון בין חברתי

בתאריך ה-13 באוקטובר 2020, ניתן פסק בדין בעניין **האחים ברזני** (ע"מ 54727-02-17). פסק דין זה דן בעסקה מימונית שבין חברת אם ישראלית לחברות בנות היושבות ברומניה. במסגרת העסקה, חברת האם הציגה בספריה את הסדרי המימון כשטרי הון ולא רשמה כנגדן הכנסות מימון, בעוד חברות הבנות הציגו בספריהן כי מדובר בהלוואות לזמן קצר נושאות ריבית.

בית המשפט פסק לטובת רשות המיסים וקבע כי לא מדובר בשטרי הון אלא בהלוואות וכי גובה הריבית שנקבע אינו משקף נאותה את תנאי השוק. זאת, בין היתר מאחר שהריבית שהוצגה התבססה על הריבית היומית המשתנה של הליבור, בעוד הריבית שניתנה בגין ההלוואה הייתה קבועה.

בנוסף, עקב העובדה כי התגלו סתירות וטעויות בדו"חות הכספיים, הוטל על חברת האם קנס גרעון משלא הגישה עבודת חקר המקיימת את הדרישות ומשלא הצליחה להוכיח כי פעלה בתום לב.

להרחבה- ראה חוזר מסים 21.2020 של משרדנו.

11.2 מיסוי פעילות תאגידים זרים באמצעות האינטרנט ומיסוי תושבי חוץ המספקים שירותים דיגיטאליים בישראל ובעולם

הקדמה

בחודש אפריל 2016 פרסמה רשות המסים חוזר מקצועי מס' 4/2016 שכותרתו: "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט", ובעקבותיו החלו הבנקים לנקוט בעמדה מחמירה לפיה הוכפפו תשלומים בגין הוצאות פרסום לתושבי חוץ לחובת ניכוי מס במקור.

בנוסף, ביום 31.8.2021 במסגרת שורת הצעות חוק שהיו אמורות להיות כלולות בחוק ההסדרים לשנים 2021 ו- 2022 התפרסמה גם הצעת חוק לתיקון חוק מס ערך מוסף, שכותרתו: "העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים" [171], שבסופו של דבר לא נכללה במסגרת החוקים שאושרו ע"י הכנסת בשלב זה. במסגרת הצעת החוק הוצע לחייב במס ערך מוסף תושבי חוץ המספקים שירותים דיגיטאליים לתושבי ישראל, הכוללים, בין השאר: שירותי טלפוניה, פקס, גישה לאינטרנט, שידורי רדיו וטלוויזיה ועוד.

בחודש מרץ 2018 פורסם דוח זמני על-ידי ה-OECD בנושא אתגרי המס הנובעים מהדיגיטליזציה המהווה עדכון ל-Action 1 של ה-BEPS. בעקבות זאת פרסמה הנציבות האירופית שתי הצעות חקיקה המפרטות כללים להבטחת מיסוי פעילויות עסקיות דיגיטליות: פתרון לטווח ארוך ופתרון זמני.

נכון למועד פרסום חוברת זו, כמחצית מכל מדינות ה-OECD האירופאיות הודיעו, הציעו או יישמו מס שירותים דיגיטליים (DST) - המושת על הכנסות של חברות דיגיטליות רב לאומיות שמקורן בהתקשרויות המבוצעות באמצעות האינטרנט למתן שירותים דיגיטליים.

לאחרונה, בחודש יולי 2021, המסגרת המכילה (Inclusive framework) למאבק בשחיקת רווחים והסטת בסיס מס ("**BEPS**") של ה G20-וה- OECD הכריזה על הסכמה של 134 מדינות (נכון למועד כתיבת שורות אלו, לרבות מדינת ישראל) על מספר שינויים בעקרונות מיסוי בין לאומי ומחירי העברה.

בחוזר שלהלן נסקור את הפרסומים הנ"ל.

1. פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט- חוזר רשות המסים 4/2016

(1) רקע

בחודש אפריל 2016 פרסמה רשות המיסים בישראל את גרסתו הסופית של חוזר 4/2016 שכותרתו: "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט" ("**החוזר**"). החוזר התפרסם על רקע התרחבות הפעילות הכלכלית העולמית העושה שימוש בפלטפורמות אינטרנטיות לביצוע מסחר חוצה-מדינות, ובהשפעת עבודתו הנרחבת של ארגון ה-OECD בעניין שחיקת בסיס המס והסטת רווחים ("BEPS"), תוך התכתבות עם הדו"ח של הארגון בנושא הכלכלה הדיגיטלית[172].

מטרת החוזר הינה להבהיר את עמדת רשות המיסים בנושאים הבאים:

- מקרים בהם תיראה הכנסתו של תאגיד זר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל.
- כללים לייחוס רווחים למוסד הקבע בישראל.

---

[171] *הצעת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו- 2022), התשפ"א- 2021, פרק ד', עמודים 1325-1328. פורסמה בהצעות חוק הממשלה 1443 מיום 31.8.2021.*

[172] *Action 1: Addressing the tax challenges of the digital economy, OECD and G20, October 2015*

- מקרים המקימים חובה על תאגידים רב-לאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים להירשם כעוסק מורשה לצרכי מע"מ.

(2) מקרים בהם תראה הכנסתו של תאגיד זר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל

<u>פעילות ממדינות אמנה</u>

החוזר, בניתוחו את תמורות הכלכלה הדיגיטלית והשפעותיה על התקיימותו של מוסד קבע בישראל בקשר עם פעילות מקומית של תאגיד זר, נצמד ככלל למבחנים הקלאסיים המצויים באמנות המס של ישראל: מבחן מקום העסקים הקבוע (Fixed Place of Business) ומבחן קיומו של סוכן תלוי (Dependent Agent), תוך מתן דגשים לבחינת התקיימותם.

במקביל, **מצר החוזר בפרשנותו** את רשימת החריגים הקבועה באמנות לקיומו של מוסד קבע, רשימה אשר בעיקרה שאפה להחריג ממוסד קבע פעילויות שאופיין הוא הכנה ו/או עזר, וקובע כי:

1. ביצוע מספר פעילויות מהפעילויות המוחרגות תבחנה כמכלול ויהוו מוסד קבע ככל שבצוותא תחרוגנה הפעולות מהכנה ו/או עזר.

2. פעילות אשר איננה מנויה במסגרת הפעילויות המוחרגות תהווה הכנה ועזר אך ורק ככל שהיא אינה מהווה פעילות מהפעילויות העיקריות של התאגיד הזר.

נציין כי נקיטת עמדה בנושא זה בניגוד לעמדת רשות המסים, מחייבת דיווח (אם "יתרון המס" עולה על הסף הכספי הנדרש) בהתאם **לעמדה מס' 49/2017 - פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע.** העמדה קובעת כדלקמן: *"בבחינת קיומו של מוסד קבע בישראל עבור תאגיד זר, שבו עיקר פעילות התאגיד הזר היא פעילות המנויה באחד מהחריגים להגדרת מוסד קבע בהתאם לאמנת המס הרלוונטית (לדוגמה: מיזם בינלאומי העוסק בתחום האחסון), יראו את הפעילות כאמור המבוצעת באמצעות הנציגות בישראל כמקיימת מוסד קבע לתאגיד הזר"*. לגבי עמדות חייבות בדיווח- **ראה חוזר נפרד בחוברת זו.**

3. קיום פעילות עזר, לצד פעילות שאיננה עזר, תיוחסנה יחדיו למוסד הקבע.

4. פעילויות המהוות "נוכחות דיגיטלית משמעותית" בישראל לא תחשב במסגרת החריגים. פעילות דיגיטלית משמעותית הינה: נפח התקשרויות מהותיות עם תושבים בישראל, באמצעות האינטרנט, למתן שירותים דיגיטליים; שירותים של תאגיד זר הנצרכים על-ידי לקוחות רבים בישראל באמצעות הרשת; תאגיד המספק שירותים המותאמים למשתמשים ישראליים.

<u>פעילות ממדינות שאינן מדינות אמנה</u>

בעניין פעילות של תאגידים זרים ממדינות שאינן מדינות אמנה, בוחן החוזר את אופי הפעילות ביחס לכללי המקור של פקודת מס הכנסה ומאפיין מהי פעילות עסקית מניבת הכנסה אשר יש לראותה כמתבצעת מישראל. בהתאם, מבצע החוזר הבחנה בין שלושה מבני פעילות: (א) פעילות בישראל באמצעות מקום פיזי; (ב) פעילות בישראל בסיוע/שיתוף נציג בישראל; (ג) "נוכחות כלכלית משמעותית" של תאגיד זר בישראל; כאשר כל אחד ממבחני הפעילות כאמור יכול להוות בסיס לראות בפעילות העסקית כחייבת במס בישראל.

(3) כללים לייחוס רווחים למוסד הקבע בישראל

<u>פעילות ממדינות אמנה</u>

בקביעת אופן ייחוס ההכנסה למוסד הקבע של תאגיד זר בישראל, מאמצת רשות המסים את גישת ארגון ה-OECD לעניין מחירי העברה, שהינה עקרון "אורך הזרוע". בהתאם לכך, מצפה הרשות כי התמחיר יתבצע באופן המנטרל את הקשר בין מוסד הקבע והתאגיד הזר, תוך התחשבות בפונקציות, בנכסים ובסיכונים (FAR) אשר מצויים במוסד הקבע.

<u>פעילות ממדינות שאינן מדינות אמנה</u>
כאשר התאגיד הזר איננו תושב מדינת אמנה, קובעת רשות המיסים, כי ייחוס ההכנסה יתבצע על בסיס בדיקה של הפונקציות, הנכסים והסיכונים (FAR) על מנת לקבוע את הרווח אשר יש לייחס לפעילות בישראל.

(4) מקרים המקימים חובה על תאגידים רב-לאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים להירשם כעוסק מורשה לצרכי מע"מ

החוזר קובע, כי בעוד שמכירת נכסים על יד תאגידים זרים לתושבי ישראל באמצעות האינטרנט נחשבת ליבוא טובין החייב במס בידי המייבא, הרי שמתן שירותים מהווה עסקה בישראל, ועל כן עולה שאלת רישומם של התאגידים הזרים כעוסק בישראל.

אם תאגיד זר מקיים עסקים בישראל, הוא יהא חייב ברישום בישראל על פי סעיף 60 לחוק מע"מ.

החוזר קובע כי יראו תאגיד זר המבצע עסקאות מתן שירותים באינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, כמי שיש לו עסקים בישראל בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:

1. פעילותו של התאגיד הזר מהווה מוסד קבע בישראל לעניין מס הכנסה.
2. קיומו של מנגנון עסקי בישראל - העסקת עובדים בישראל; סניף בישראל; משרדים בישראל וכיו"ב.
3. התאגיד הזר, נעזר לשם מתן השירותים, בנציג בישראל אשר מעורב בתהליך איתור לקוחות או באיסוף מידע, בשיווק, שירות לקוחות או כל שירות נלווה אחר.
4. לתאגיד הזר נוכחות כלכלית משמעותית בישראל. להלן מספר סממנים לקיומה של נוכחות כזו: התאגיד הזר מספק ללקוחותיו שירותים באינטרנט, כגון פרסום, בקשר עם משתמשים ישראליים; מספר עסקאות רב עם לקוחות תושבי ישראל; התאגיד הזר מספק שירות המותאם ללקוחות ישראליים (שימוש בשפה העברית, חיוב במטבע ישראלי, סליקת כרטיסי אשראי מקומיים בישראל וכו'); מידת השימוש באתר האינטרנט על-ידי ישראליים גדולה; קיימת זיקה הדוקה בין התמורה המשולמת לתאגיד הזר לבין מידת השימוש של המשתמשים הישראליים באינטרנט;

יודגש, כי על מנת ליישם חלופה זו, יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ בהנהלת רשות המסים.

על כן, תאגיד זר המבצע עסקאות של מתן שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות תושבי ישראל, המקיים עסקים בישראל על פי אחת החלופות לעיל, יהא חייב ברישום כעוסק בישראל ובמינוי נציג בישראל. המשמעות היא, כי תאגיד זר כאמור יהא חייב בדיווח ובתשלום מס הנובע מעסקאותיו עם ישראליים, על פי הקבוע בחוק ובתקנות מע"מ.

תאגיד זר, החייב ברישום על פי חוזר זה, לא יחשב כתושב חוץ לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ, קרי עוסק ישראלי המספק לו שירותים או מוכר לו נכסים בלתי מוחשיים יהא חייב במע"מ בשיעור מלא ולא בשיעור אפס.

2. הבנקים נוקטים עמדה מחמירה -הכפפת תשלומים בגין הוצאות פרסום לתושבי חוץ לחובת ניכוי מס במקור

חוזר מס הכנסה 4/2016 שלעיל, טרף את הקלפים בכל הנוגע למחויבויות המס בישראל של תושבי חוץ הפועלים באמצעות האינטרנט, ובהתאם יצר חוסר וודאות ביחס ליישום של חובת ניכוי המס במקור המעוגנת בסעיף 170 לפקודת מס הכנסה.

סעיף 170 לפקודה מטיל על משלם תושב ישראל חובת ניכוי מס במקור בקשר עם תשלומים אשר הכנסתם מהווה "*הכנסה חייבת לפי פקודה זו*". בניסיון להפריד את המוץ מן התבן, פרסם מס הכנסה במאי 1993 את הוראת ביצוע 34/93 אשר סיפקה רשימה מסודרת של הוצאות שהתשלומים המתבצעים בקשר עמם זכאים לפטור מניכוי מס במקור.

חוזר הכלכלה הדיגיטאלית הרחיב את היריעה והביא לחוסר וודאות אודות האופן בו מס הכנסה רואה תשלומים אשר בעבר זכו לפטור במסגרת הוראת ביצוע 34/93. על רקע חוסר הוודאות זו, נראה כי מספר בנקים בישראל החליטו להקדים תרופה למכה ולאמץ גישה מחמירה בכל הקשור לתשלומים בגין שירותי פרסום המועברים באמצעותם לתושבי חוץ (כגון גוגל או פייסבוק). **על מנת להעביר את התשלום לתושב החוץ, נדרש המשלם להמציא לבנק אישור מרשות המסים על פטור מניכוי במקור, אחרת ינוכה במקור מס בשיעור 25% מהתשלום.**

בחירת הבנקים כאמור נחזית כאמצעי התגוננות נוכח הסביבה המיסוית החדשה, אך עם זאת נראה שאיננה תואמת את מטרות חוזר הכלכלה הדיגיטאלית ואת פרסומי הארגון ה- Organization for Economic Cooperation and Development (**OECD**) בקשר עם פרויקט ה- Base Erosion and Profits Shifting (**BEPS**). הן ארגון ה-OECD והן רשות המסים בפרסומיהם פועלים על מנת לייצר כלים חדשים להתמודדות עם פעילות דיגיטאלית המתבצעת בישראל וזאת באמצעות ייחוס רווחים למוסד קבע לתאגידים זרים בישראל. ייחוס רווחים כאמור, והגעה לכדי הכרעה כי אכן יש לייחס רווחים של תאגיד זר פלוני למס בישראל הינה סוגיה מורכבת, ובהתאם, לא בכדי הדגיש מס הכנסה בחוזר הכלכלה הדיגיטאלית כי:

"*יובהר, כי במקרים של תאגיד זר בעל נוכחות דיגיטאלית משמעותית בהם נבחנת האפשרות לבסס טענת קיומו של מוסד קבע כאמור לעיל, יש להיוועץ ביחידה למיסוי בינלאומי שבחטיבה המקצועית והלשכה המשפטית ברשות המסים.*" (ראה עמוד 5 לחוזר הכלכלה הדיגיטאלית).

לדעתנו, העמדה אשר נקטו בנקים אלה הינה מחמירה יתר על הנדרש ומהווה פרשנות מרחיבה הן לחוזר הכלכלה הדיגיטאלית והן להנחיות ה-OECD אשר התפרסמו בשלהי 2015. עמדה זו של הבנקים עשויה לחשוף הן חברות ישראליות והן חברות זרות למיסוי כפל ולפגוע בצורה דרמטית בהתנהלות העסקית השוטפת של תאגידים ישראלים אשר פרסום בחו"ל מהווה אלמנט ייסודי בניהול עסקיהם וייצור הכנסותיהם.

במכתב מיום 29 בינואר 2018 של רשות המסים אל סגן נשיא לשכת רו"ח, נאמר כי הרשות הנחתה את איגוד הבנקים בנוגע לניכוי מס במקור בגין העברות לחו"ל במספר מקרים וביניהם:

- אי ניכוי במקור בגין הוצאות פרסום באינטרנט, אם המעביר יצהיר כי התשלום הינו בגין פרסום בחו"ל.

- בעת העברת תשלומים בגין "החזקת תוכנה", "פיתוח תוכנה" ו/או "שירותים המבוצעים באינטרנט" יש לפנות לאישור פקיד השומה.

חשוב להדגיש כי נוכח מגמה זו, על חברות לשים לב למהלכים כגון אלו אשר עשויים להביא את רשות המיסים לפרסם עדכון להוראת ביצוע 34/93 ו/או לחוזר 4/2016 ובהתאם לשנות את כללי הניכוי במקור אשר היו נהוגים עד כה. אנו ממליצים לחברות להיערך לכך מבעוד מועד ולרשות המיסים לגלות דעתה בהקדם על מנת להחזיר וודאות לשוק.

נוכח זאת, ובהתחשב במורכבות הסוגיות המצויות בלב חוזר הכלכלה הדיגיטאלית, אנו ממליצים כי חברות אשר נדרשות להמציא אישור פטור מניכוי מס במקור מרשות המסים ייצרו קשר עם יועצי מיסוי בינלאומי על מנת לטפל בנושא. במקביל, אנו מאמינים שאף על "חברות מיוחדות" (חברות אשר קיבלו אישור מיוחד מרשות המסים להעביר תשלומים לחו"ל ללא ניכוי במקור/ בשיעורי ניכוי במקור מופחתים, מבלי לקבל מראש את אישורו של פקיד השומה), או חברות המבצעות תשלומים כנדון באמצעות בנקים אשר אינם דורשים ניכוי במקור במהלך ביצוע תשלומים אלה, לנהוג משנה זהירות ולפנות ליועצי מיסוי בינלאומי על מנת לוודא שאינם מפרים את כללי הניכוי במקור המעוגנים בדין.

3. תכנית ה-OECD בנושא אתגרי המס הנובעים מהדיגיטליזציה[173]

באוקטובר 2020 פרסם ארגון ה-OECD תכנית דו-שלבית (Pillar One and Pillar Two Blueprints) לטיפול באתגרי המס של הדיגיטציה של הכלכלה.

ביולי 2021 המסגרת המכילה (Inclusive framework) למאבק בשחיקת רווחים והסטת בסיס מס (BEPS) של ה G20- וה- OECD הכריזה על הסכמה של 134 מדינות (נכון למועד כתיבת שורות אלו, לרבות מדינת ישראל), על מספר שינויים בעקרונות מיסוי בין לאומי ומחירי העברה[174] (להלן: **"ההכרזה"**). צעד זה מהווה המשך ישיר למאמצי ההתמודדות עם אתגרי המס העולים מהתפתחות הכלכלה והמסחר הדיגיטלי (בין היתר, במסגרת BEPS Action 1) ולעקרונות שהוצגו במסגרת Pillar One ו- Pillar Two אשר פורסמו באוקטובר 2020. תוכנית מפורטת עתידה להתפרסם באוקטובר 2021.

בהכרזה פורסמו ההסכמות הבאות:

Pillar One- נקסוס וכללי הקצאת רווחים

Pillar One עוסק בהקצאה מחדש של רווחים למדינות שוק, ללא תלות בהכרח בנוכחות פיזית במדינת השוק. ב- Pillar One יחול "סכום A" – סכום שימוסה ע"י מדינות מסוימות בהן פועלת הקבוצה (ואינן מדינות התושבות), גם ללא נוכחות פיזית במדינה. כללי Pillar One (סכום A) צפויים לחול על חברות רב לאומיות (MNEs) בעלות מחזור גלובלי של למעלה מ-20 מיליארד אירו (סף זה צפוי לרדת ל-10 מיליארד אירו בהמשך). עבור חברות אלו, נתח של בין עשרים לשלושים אחוזים מתוך שיעור "הרווח השיורי" שעולה על 10% יחויב במס במדינות השוק. ה"רווח השיורי" יחושב כסכום שמעבר לסכום המייצג 10% מהכנסות הקבוצה (ע"פ הדוחות הכספיים, עם התאמות מסוימות).

בנוסף, תקבע בהמשך נוסחה לשיפוי בגין פעילות שיווק והפצה ("Amount B") . בין היתר, נקבע כי תחומי פעילות מסוימים כגון פעילות פיננסית הכפופה לרגולציה, יוחרגו מתחולת Pillar One, והוצגו ספי מינימום לזכאות לנתח מההקצאה מחדש, בדמות מחזור מקומי מינימלי ביחס לתוצר של המדינה (מחזור של מיליון אירו, או של 250 אלף אירו במדינות בהן התוצר עומד על פחות מ-40 מיליארד אירו).

Pillar Two - מס גלובלי מינימלי

Pillar Two מתמקד בשיעור המס האפקטיבי של חברות ומטרתו להבטיח כי חברות רב לאומיות גדולות ישלמו שיעור מס מינימלי אפקטיבי של לפחות חמישה עשר אחוזים בכל מדינה רלוונטית. זאת, באמצעות מספר מנגנונים, כולל מנגנוני "הכללת הכנסה" (בדומה ל-GILTI האמריקאי) – לפיהם, ככל שחברה בקבוצה שילמה מס בשיעור נמוך מ-15% במדינה מסוימת, ישולם מס עודף על ידי החברה האם במדינת הפעילות שלה - וכן באמצעות מנגנונים נוספים כגון אי הכרה בהוצאות (לדוגמה, הוצאות ריבית ותמלוגים) בנסיבות מסוימות.

נקבע בין היתר כי המנגנונים של Pillar Two יחולו על חברות רב לאומיות בעלות מחזור הכנסה גלובלי מאוחד של 750 מיליון אירו (מדינות תהיינה רשאיות לקבוע סף נמוך יותר עבור קבוצות אשר המטה שלהן נמצא בשטחן); וכן נקבע כי חברות אם שהן גופים מסוימים כגון מוסדות ללא כוונת רווח לא יכללו בתחולת הכללים האלו.

במהלך השנים, מספר לא מבוטל של מדינות קידמו אמצעים למיסוי הכלכלה הדיגיטלית. נכון לאוקטובר 2020, כמחצית מכל מדינות ה-OECD האירופאיות[175] הודיעו, הציעו או יישמו מס המושת על שירותים דיגיטליים (Digital Service Tax), אשר בכוונתן להשית על הכנסות חברות דיגיטליות רב לאומיות. בעקבות ההסכמות אליהן הגיעו 134 המדינות המפורטות בהכרזה, במקביל לקידום Pillar One ו- Pillar Two, אשר השאיפה היא כי יכנסו לתוקף כבר ב- 2023, יפעלו לביטול המסים על השירותים הדיגיטליים שהטילו מדינות שונות.

---

[173] *OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalization - Reports on Pillar One & Pillar Two Blueprints*

[174] *OECD (2021) Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*

[175] *אוסטריה, צרפת, הונגריה, איטליה, פולין, ספרד, טורקיה, אנגליה אשר יישמו חקיקת DST מדינתית; בלגיה, צ'כיה וסלובקיה אשר פרסמו הצעות חוק בנוגע ל-DST ונורבגיה, לטביה וסלובניה שהביעו נכונות לקידום חקיקת DST.*

4. הצעה לתיקון חוק מע"מ- מיסוי תושבי חוץ המספקים שירותים דיגיטליים בישראל

ביום 31.8.2021 במסגרת שורת הצעות חוק שהיו אמורות להיות כלולות בחוק ההסדרים לשנים 2021 ו- 2022 התפרסמה גם הצעת חוק לתיקון חוק מס ערך מוסף, שכותרתו: "העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים" [176], שבסופו של דבר לא נכללה במסגרת החוקים שאושרו ע"י הכנסת בשלב זה.

על פי דברי ההסבר להצעת החוק, התיקון לחוק מע"מ נועד לאפשר גבייה יעילה של המס החל בשל רכישה של שירותים דיגיטליים (כפי שיפורטו בהמשך) מספקים בין-לאומיים אשר מושבם אינו בישראל. גביית המס החל על מתן שירותים אלה חיונית, הן לשם אכיפת תשלום מס אמת והגדלת הכנסות המדינה ממסים והן לצורך מניעת אפליה לרעה של עסקים ישראליים המספקים ללקוחותיהם שירותים דומים, תחת נטל מס מלא.

בהתאם למצב החוקי החל כיום, תשלום המע"מ בשל קבלת שירותים מאת תושב חוץ אשר אינו חייב ברישום לפי סעיף 60 לחוק מע"מ, חל על מקבל השירות – בין שמקבל השירות מסווג כחייב במס ובין שמדובר באדם פרטי. ואולם, כפי שנדון בהרחבה בסקירות ה-OECD, קיים קושי רב בגביית מע"מ מאנשים פרטיים, להבדיל מבתי עסק. לנוכח האמור, ובהתאם להמלצות BEPS, מוצע לחייב תושבי חוץ המספקים שירותים אלה ברישום בישראל ובתשלום המע"מ הנובע מהשירותים הניתנים על ידם.

הוצע לקבוע הסדר בעניין חבות המס בעד מתן שירותים דיגיטליים לתושב ישראל מאת תושב חוץ. לצורך כך מוצע להגדיר "שירות דיגיטלי" כשירות הכולל, בין השאר, שירותי טלפוניה, פקס, גישה לאינטרנט, שידורי רדיו וטלוויזיה, שירות המאפשר פעילות מקוונת, שירות תיווך בין מוכר טובין או נותן שירות לקונה, שירות הניתן באופן ממוכן על ידי מחשב, אספקת תכנים קוליים או חזותיים, הוראה מרחוק, אספקת תוכנות ויישומונים, ספרים, מוזיקה, משחקים, לרבות משחקי מזל והימורים, תכניות טלוויזיה, סרטים ומכירת טובין בלתי מוחשיים. נוסף על כך מוצע להגדיר "מפעיל חנות מקוונת" כמפעיל זירה דיגיטלית (שהיא, על פי הגדרתה המוצעת, מערכת מקוונת לביצוע עסקאות בין נותני ומקבלי שירותים דיגיטליים), ואם השירות הדיגיטלי לא ניתן באמצעות פלטפורמה כזו – יהיה המפעיל מי שנתן את השירות הדיגיטלי.

עוד הוצע לקבוע כי חובת תשלום המס במתן שירות דיגיטלי מתושב חוץ לתושב ישראל שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, תחול על מפעיל החנות המקוונת (מפעיל הזירה או נותן השירות הדיגיטלי, לפי העניין). ניתן השירות לעוסק, למלכ"ר או למוסד כספי, יהיה החייב בתשלום המס – מקבל השירות, זאת בהתאם למצב הקיים היום. עוד הוצע לקבוע, כי תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי לתושב ישראל ידרוש כי עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי יצהירו על היותם חייבים במס במועד התשלום.

---

[176] *הצעת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו- 2022), התשפ"א- 2021, פרק ד', עמודים 1325-1328. פורסמה ב*[*הצעות חוק הממשלה 1443*]* מיום 31.8.2021.*

11.3 BEPS - הטמעה ויישום כלל עולמי

1. כללי

ארגוני ה-G8 וה-G20 הטילו על ארגון ה-OECD לגבש תוכנית פעולה, אשר פורסמה ביולי 2013 וכללה 15 נקודות לדיון, בנושאים הבאים: אתגרי מס בעולם הסחר הדיגיטלי; חיזוק כללים אנטי תכנוניים מקומיים; מניעת ניצול לרעה של אמנות מס; שינוי הגדרות בנושא מוסד קבע; הידוק כללי מחירי העברה בתחומים שונים לרבות: העברת נכסים בלתי מוחשיים, נטילת סיכונים, מימון בקבוצות בינלאומיות ודרישות תיעוד כלליות; דרישות דיווח לתכנוני מס אגרסיביים, טיוב הליכי הסכמה הדדית והסכמה על חתימת אמנה רב לאומית ברוח הכללים החדשים.

בהתאם לכך, בשנת 2015 פרסם ארגון ה-OECD את הדוחות הסופיים במסגרת תוכנית ה-BEPS, למניעת "הסטת רווחים ושחיקת בסיס המס" ("**התוכנית" או "תוכנית ה-BEPS**"). נכון להיום המלצות תוכניות ה-BEPS (כולן או חלקן) נמצאות בשלבי יישום מתקדמים במדינות רבות בעולם, לרבות בישראל. במקביל ה-OECD מקדם דיון ופרסום דוחות בתחומים אשר לגביהם נקבע כי דרושים עיונים נוספים.

למעלה ממאה מדינות, כמו גם ארגונים בינלאומיים נוספים, היו שותפים פעילים בפרויקט תוך הבטחה להמשך שיתוף הפעולה עד ליישום מלא של התוכנית באמצעות חקיקה פנים מדינתית והסכמים בין לאומיים. במהלך 2016 ו-2017 המדינות הרלוונטיות פעלו ליישום המלצות התוכנית ובנוסף נחתמו שתי אמנות רב לאומיות: האמנה בעניין דוח CbC ואמנת המס הרב לאומית. גם ישראל חתמה על שתי האמנות האמורות.

כאמור בהתאם להמלצות הדוחות, מדינות רבות כבר החלו ליישם חלקים מההמלצות בדיני המס הפנימיים. מדינות כדוגמת בריטניה ואוסטרליה היו חלוצות בעניין זה וקבעו כללים נוקשים לייחוס פעילות מסוימת, הנחשבת כהסטת רווחים, כפעילות החייבת במס בתחומן. כמפורט להלן, גם מדינת ישראל באמצעות רשויות המס, שותפה לתהליכים אלה וחלק ניכר מהצעות החקיקה של השנים האחרונות יסודם בהנחיות ה-BEPS.

מדינות רבות כבר החלו ליזום שינויים בכללי התיעוד הנדרשים לצורך מחירי העברה, המסתמכים על המלצות ה-OECD. דרישות התיעוד המכבידות נועדו להגביר את השקיפות, ויחייבו תאגידים רב לאומיים לבסס את אסטרטגיית מחירי העברה שלהם בכפוף להנחיות החדשות שפורסמו, ולהעמיק את אופן תיעוד המידע בכדי לעמוד בכללי התיעוד העדכניים. לאחרונה, פרסמה מדינת ישראל טיוטת חוק הנוגעת להרחבת תקנות מחירי העברה. עיקרי הטיוטה יורחבו בהמשך חוזר זה.

ב-2016 הוקמה המסגרת הכוללת של ה- OECD וה-G20 לעניין ה-BEPS (OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting). בנוגע לפעולה 1 (action 1) של ה-BEPS בדבר הכלכלה הדיגיטלית, פיתחה המסגרת הכוללת התייחסות המורכבת משני חלקים (Pillars) לפתרון לאתגרים הנובעים מהכלכלה הדיגיטלית.

באוקטובר 2021 אושררה הצהרה בעניין על ידי כל חברות ה-OECD לרבות מדינות הידועות כמקלטי מס דוגמת אירלנד, אסטוניה והונגריה, וכן מדינות נוספות (בסך הכל 135 מדינות וטריטוריות מס) לעריכת רפורמה בכללי המיסוי הבינלאומי.

חלק 1 (**pillar one**) מבקש להבטיח חלוקה ראויה יותר של רווחים וזכויות מיסוי בין מדינות ביחס לתאגידים הבינלאומיים הגדולים והרווחיים ביותר. על פי חלק זה יועברו זכויות מיסוי ממדינות התושבות למדינות המקור בהן מבצעים התאגידים הנ"ל פעילות עסקית, גם כאשר אין במדינת המקור נוכחות פיזית של התאגיד הבינלאומי. באופן ספציפי, תאגידים בינלאומיים עם מכירות העולות על 20 מיליארד אירו, ורווחיות העולה על 10%, יהיו כפופים לכללים החדשים, כאשר 25% מרווחיהם מעל סף ה-10% ייוחסו למדינות בהן מתבצעת הפעילות העסקית.

חלק 2 (**pillar two**) קובע מס מינימאלי בשיעור 15% שיוטל על חברות עם הכנסות העולות על 750 מיליון אירו, וכן מנגנון המבטיח זכות ניכוי מס במקור בת 9% על תשלומים בין חברתיים דוגמת ריבית ותמלוגים.

חתימה על אמנה מולטילטרלית שתאמץ כללים אלה באופן רשמי צפויה ב-2022, כאשר היישום יהא בשנת 2023. הערכת ה-OECD היא כי עם אימוץ האמנה יבוטלו במקביל הצעדים החד צדדים שנקטו רשויות מס שונות ביחס לכלכלה הדיגיטלית.

במהלך 2021 הליך היישום של תוכנית ה-BEPS והרחבותיה ממשיך ומתעצם בישראל וברחבי העולם. לפיכך, חברות עם פעילות בינלאומית משמעותית מחויבות להמשיך להיערך ולבחון את מידת המוכנות של אסטרטגיית המס שלהן להמלצות ה-OECD ולחקיקה השונה המקודמת בעולם בהתאם להמלצות התוכנית. הטלת מס מינימאלי של 15% מחייב בחינה מחודשת של המבנה התאגידי בחברות בינלאומיות העושות שימוש ב"מקלטי מס".

נוסיף גם שביום 31 באוגוסט 2021, פורסמה הצעת חוק הממשלה 1443, לפיה, בין היתר, מוצעים מהלכים שיאפשרו גבייה של מע"מ בשל רכישת שירותים דיגיטליים מספקים בין- לאומיים אשר מושבם אינו בישראל (**ראה חוזר נפרד בחוברת זו**).

2. יישום

יישום ההמלצות של הדוחות מתבצע בשלושה רבדים:

2.1 חקיקה מקומית

בשנים האחרונות אנחנו עדים לחקיקה מקומית משמעותית ברחבי העולם הנוגעת לדוחות ה- BEPS. נציין לדוגמה את החקיקה המתייחסת למשטרי מס מיטיבים. חקיקה זו משתנה בין המדינות, אולם הקווים המנחים והנוסחאות המנחות אצל כולם (לרבות ישראל) הן בהתאם לאמור בדו"ח Action 5 של ה- BEPS. כמו כן, גם הדירקטיבות האירופאיות (ראה ATAD1 ו- ATAD 2 להלן) מחייבות חקיקה תואמת BEPS בנושאים שונים ברחבי אירופה.

2.2 הנחיות ה OECD בתחום מחירי העברה

מכיוון שחלק גדול מהמדינות מקבלות את הנחיות ה- OECD בתחום מחירי העברה כמנחות, אזי תיקון של ההנחיות משנה את הפרשנות המהותית שניתנת לעסקאות בין חברתיות. בהמשך ישיר לדוחות 8-10 של ה-BEPS תוקנו ה- OECD Transfer Pricing Guidelines בהתאמה לדוחות. ה- Guidelines שפורסמו ב- 2017 תואמים את דוחות ה- BEPS הרלוונטיים.

יצוין כי בתחום התיעוד עצמו, עדיין נדרשת חקיקה משנית במדינות השונות כדי לחייב מעבר לפורמט החדש (master file / local file). חקיקה כאמור עדיין לא עברה בישראל.

2.3 חתימה על האמנה הרב צדדית (Action 15)

אמנה זו מהווה חידוש, שכן זו הפעם הראשונה שנחתמת אמנת מס מולטילטרלית, רב צדדית (בשונה מהאמנות הקלאסיות שהן בילטרליות, דו- לאומיות).

ביוני 2017 נחתמה לראשונה אמנת מס רב צדדית (Multi-Lateral Instrument - MLI) הצפויה להשפיע על אלפי אמנות ברחבי העולם. במעמד החתימה חתמו על האמנה כ-60 מדינות, לרבות ישראל. נכון להיום, האמנה משפיעה על כ-1,200 אמנות ברחבי העולם. יצוין כי ה-MLI לא מחליף אמנות קיימות, אלא משנה ומוסיף מספר סעיפים באמנה (הגדרת מוסד קבע, מגבלת ההטבות, בוררות חובה ועוד).

היות והחקיקה המקומית הרלוונטית הושלמה, האמנה הרב לאומית נכנסה לתוקף החל מיום 1 בינואר 2019. שימת לבכם לכך שסעיפים שונים של האמנה צפויים להיכנס לתוקף במועדים שונים (entry into effect) כמפורט ב MLI.

3. תהליכים משמעותיים בשנים האחרונות

3.1 כלכלה דיגיטלית (Action 1)

כאמור, בשנים האחרונות הושגה הסכמה באשר לתוכנית המתייחסת לשתי סוגיות מרכזיות הדנות בייחוס רווחים של תאגידים ושיעור המס לחברות הפועלות במישור הבין-לאומי:

- החלק הראשון (Pillar 1) - עוסק, בין היתר, בשינוי הכללים העוסקים בייחוס רווחים של תאגידים ולמיסויים באופן שאינו תלוי בנוכחות פיזית של התאגיד במדינה מסוימת תוך סטייה מעקרון "אורך הזרוע". המיסוי על פי גישה זו ייקח בחשבון את כל ריווחי התאגיד (ולא רק את רווחי התאגיד באותה מדינה) שמתקבלים הן מנוכחות פיזית והן מנוכחות דיגיטלית של לקוחות ויבצע חלוקה מחדש של הרווחים בהתייחס לגורמים שונים לרבות משתמשים ומחזורים. חלק זה מתייחס לתאגידים רב לאומיים שהכנסותיהם עולות על 20 מיליארד אירו, ורווחיותם עולה על 10% (הרווח הוא לפני מס). ראשית יכללו בחישוב ההכנסה רווחים שנובעים משווקים שמהם מפיקה הקבוצה הרב לאומית מעל מיליארד יורו (תוך התאמות לשווקים קטנים יותר). בשלב ראשוני הכוונה היא להפעילו ביחס ל-100 הקבוצות הגדולות בעולם, ועל כן הרלוונטיות עבור חברות ישראליות היא מוגבלת.

- החלק השני (Pillar 2) - בהתאם לחלק זה מציע ה-OECD להחיל מס בשיעור מינימאלי על חברות בינלאומיות הפועלות באמצעות חברות בנות מחוץ למדינת התושבות של חברת האם ("GloBE") – Global Base Erosion Proposal. הצעה זו התקבלה במהלך חודשים יולי-אוקטובר 2021, והיא צפויה כאמור להיות מאושררת במהלך 2022 ולהיכנס לתוקף במהלך 2023. וזאת לצד החלטה בדבר כלל תחולת המס (subject to tax rule) הקובע מינימום של 9% ניכוי מס במקור על תשלומים פאסיביים המשמשים לשחיקת בסיס המס (ריבית, תמלוגים, תשלומי שירותים מסוימים). חלק זה, אשר צפוי להשפיע על חברות ישראליות רבות, כולל שני מרכיבים:
  - ה-GloBE הקובע שיעור מס מינימאלי אפקטיבי של 15% על רווחי קבוצה רב לאומית בכל המדינות, כאשר הכנסות העולמיות של הקבוצה בהתאם לדוחותיה הכספיים עולות על 750 מיליון אירו בשנת המס. כדי ליישם זאת נדרשות המדינות השונות לקבוע שני מנגנונים.
    - ראשית, מנגנון בו הכנסות חברות בנות שהמיסוי האפקטיבי עליהן נמוך מ-15% ייוחסו לחברת האם, כך שככל שהמיסוי האפקטיבי במדינה מסוימת יהיה נמוך מ-15%, הרי שמדינת התושבות של החברה האם תוכל לגבות מהחברה האם את ההפרש שבין 15% לבין המס האפקטיבי שהוטל על ההכנסות של חברת הבת. ההכנסות המיוחסות לחברה האם יעשו באופן פרופורציונאלי לשיעור ההחזקה.
    - מנגנון זה מוגבל למדינות אשר יסכימו למנגנון הראשון ועל כן נקבע מנגנון שני משלים, לפיו תותר הגבלת ניכוי הוצאות בגין תשלומים בין-חברתיים המשולמים לחברות אחרות בקבוצה אשר המס המוטל עליהן נמוך מ-15% ואינן כפופות למנגנון הראשון, וזאת כדי להבטיח את המיסוי המינימלי.
  - כלל ה-subject-to-tax המקנה זכות ניכוי מס במקור למדינות מקור שמהן משולמים תשלומים כגון ריבית או תמלוגים לצדדים קשורים, כך שעל אף המצוין באמנה, תוכל מדינת המקור לנכות מס בשיעור מינימאלי של 9%.

ה OECD זכה להסכמות רחבות במהלך 2021 והכוונה היא לפרסם את הכללים המדויקים עד תום 2021 והתחיל ביישומם כבר במהלך 2022.

במקביל, ככל שהמהלכים הגלובאליים של ה OECD וה- EU בנוגע לכלכלה הדיגיטאלית יבשילו, נדרשות מדינות אשר קבעו כללים חד צדדיים למיסוי פעילות דיגיטאלית לבטלם.

ביום 31 באוגוסט 2021, פורסמה הצעת חוק הממשלה 1443, לפיה, בין היתר, מוצעים מהלכים שיאפשרו גבייה של מע"מ בשל רכישת שירותים דיגיטליים מספקים בין- לאומיים אשר מושבם אינו בישראל (**ראה חוזר נפרד בחוברת זו**).

3.2 אשרור האמנה הרב צדדית (Action 15)

ב-13 לספטמבר, 2018 הגישה ישראל ל-OECD מסמך המאשרר את אמנת המס הרב צדדית ליישום צעדים הנוגעים לאמנות מס שמטרתם למנוע את שחיקת בסיס המס והסטת רווחים.

האמנה הרב צדדית נכנסה לתוקף בישראל ב-1 בינואר 2019 וצפויה לשנות באופן משמעותי חלק ניכר מאמנות המס עליהן חתומה ישראל. ישראל הנה המדינה ה-11 שהפקידה את ה-MLI.

האמנה הרב צדדית כוללת הוראות שונות בדבר ניצול אמנות, הסדרים היברידיים, הימנעות מסיווג כמוסד קבע ועוד. בנוסף, המדינות מחויבות לכלול באמנות המס שלהן הוראות הנוגעות להליכי הסכמה הדדית.

במסגרת מסמך האשרור ישראל הגישה ל- OECD רשימה של 53 אמנות מס אשר הוגדרו על-ידי ישראל כאמנות מס הכפופות ל-MLI (להלן: "Covered Tax Agreements"). נכון למועד כתיבת חוזר זה, ישראל החריגה את האמנות שלה עם בריטניה (פרוטוקול מתקן ספציפי לאמנה נחתם ב-2019 ונכנס לתוקף ב-2020), שוויץ וגרמניה (אמנה חדשה נחתמה עימה ב-2016 ונכנסה לתוקף ב-2017).

נכון להיום, בכדי להבין מהי לשון האמנה המחייבת באמנה ספציפית, יש צורך לבחון את האמנה המקורית ואת ה-MLI של כל אחת מהמדינות הרלוונטיות. במידה ושתי המדינות אשררו את ה- MLI ובחרו את אותם סעיפים, האמנה המקורית תשתנה לפי ה-MLI. ככל שהבחירה איננה תואמת, האמנה המקורית לא תשתנה. ה-OECD בונה בימים אלה מספר כלים שיאפשרו להבין מהו נוסח האמנה המחייב בהתאם ל-MLI. לאור זאת אנו צופים מורכבות בהבנת אמנות המס בשנים הקרובות.

3.3 שינוי כללי מחירי העברה ואופן הדיווח (Action 8- 10 & 13)

מדינות רבות אימצו את כללי מחירי העברה ואת אופן הדיווח הכולל שלושה סוגים: דו"ח Local File המתאר את עסקיו הלאומיים של תאגיד בין-לאומי והטרנזקציות המבוצעות, דו"ח Master File המתאר את עסקי התאגיד ומדיניות מחירי העברה וכן דו"ח C-B-C המציג מידע רחב יותר אודות הקבוצה באשר להכנסותיה, רווחיה, עובדיה וכלל המידע הרלוונטי בקבוצה.

לאחרונה, החלו לקדם חקיקה בישראל הנוגעת להחלת דו"חות ה-Master File וה-Local File. במסגרת הרחבת סעיף 85א לפקודה, כל נישום יידרש להגיש דו"ח המכיל את כל המידע המפורט בדו"חות שצוינו לעיל, ללא סף מינימלי. הנישום יציג את עבודת מחירי ההעברה שתכלול נתונים אודות תקבולים שהתקבלו בגין פעילות הישות, שרשרת האספקה של המוצרים המרכזיים, מקורות מימון ועוד. במסגרת הצעת החוק, הוצע כי חברה רב לאומית שמחזור הכנסותיה המאוחד עומד על 3 מיליארד ש"ח לכל הפחות, תחויב בהגשת דו"ח בין מדינתי במדינת תושבות חברת האם. במסגרת דו"ח זה, תידרש הקבוצה למסור מידע אודות כל אחת מן הישויות המהוות חלק מן הקבוצה הרב לאומית כדוגמת הכנסות, מספר עובדים, נכסים מוחשיים והמס המשולם על ידי כל ישות.

להרחבה- ראה **חוזר מסים 17.2021** של משרדנו לגבי **הצעת חוק הממשלה 1424** מיום 5 ביולי 2021.

3.4 ATAD 1&2 (Anti Tax Avoidance Directive)

במהלך 2016 ו-2017 קיבל האיחוד האירופאי החלטות על אימוץ דירקטיבות כנגד הימנעות ממס. במסגרת החלטות האיחוד, המדינות חייבות להעביר חקיקה פנימית שתאמץ את הדירקטיבות. המשמעות של קבלת דירקטיבות אלו הינה קבלת חלק גדול מהמלצות ה-BEPS בנושאי מגבלת הוצאת ריבית, חנ"ז, הסדרים היברידיים ועוד. מדינות האיחוד ממשיכות בחקיקה פנימית התואמת את שתי הדירקטיבות ונראה כי לפחות ברמת האיחוד האירופאי, ATAD1 ו- ATAD 2 תואמים את האמור במסמכי ה- BEPS הרלוונטיים. יצוין כי האיחוד האירופאי נוקט בצעדי אכיפה כנגד מדינות באיחוד המנסות להתחמק מיישום ATAD1 ו ATAD2 באמצעות חקיקה פנימית.

3.5 שינוי משטרי מס מטיבים (מבוססי ידע) (Action 5)

בעקבות המלצות ה-BEPS ב-Action 5, מדינות רבות בעולם ובהן ישראל[177] הכניסו שינויים מהותיים בהטבות המס מבוססות ידע. ככלל, רוב המדינות נצמדו להוראות ה-BEPS הקושרות בין מאמצי הפיתוח המקומיים לבין ההטבות עצמן (גישת ה-nexus). יצוין כי הנחיות ה-BEPS לא "מעלימות" את ה"מלחמה" בין המדינות על האטרקטיביות ומשיכת החברות אליהן, אלא משנות את כללי המשחק, תוך שהן מחפשות קשר בין ההטבה במדינה ספציפית להוצאות הפיתוח באותה מדינה (בעיקר לגבי ארגון גלובלי).

מדינות העולם ובתוכן ישראל ממשיכות לחפש את הדרך להטבה האולטימטיבית, שמחד תעמוד בהנחיות ה-OECD ומאידך תצליח למשוך חברות לפעול בתחומן. לעניין זה, חשוב לציין, כי הרפורמה בארה"ב, ובעיקר כללי ה- FDII וה- GILTI שינו את דרך החשיבה בנוגע לנושאים אלה, להם מתווספת ההצעה לשיעור מס מינימלי כמצוין לעיל.

4. יישום ה-BEPS בישראל

ישראל הנה שותפה פעילה בכל הקשור ב- BEPS ונציגים מטעמה משתתפים בדיונים המתקיימים ב- OECD. נכון להיום פעלה מדינת ישראל באופן הבא ליישום רפורמת ה- BEPS:

- פרסום חוזר מ"ה בנוגע לכלכלה הדיגיטאלית (ראו חוזר נפרד בפרק זה של החוברת).
- חתימה על האמנה הרב לאומית בנושא דוח country by country.
- חתימה על אמנת המס הרב לאומית - (MLI).
- אשרור האמנה הרב לאומית וכניסתה לתוקף מיום 1 בינואר 2019.
- ביקורת עמיתים לעניין החלטות מיסוי שניתנו במסגרת משטר מס מטיב (BEPS Action 5) במהלך 2019.
- תיקונים לחוקי עידוד ברוח ה-BEPS.
- פרסום הצעות חקיקה ברוח ה BEPS בנושאי מיסוי בינ"ל ומחירי העברה, לרבות ההצעות לתיקונים משמעותיים סביב סעיף 85א והתקנות הרלוונטיות שפורסמו בחודשים האחרונים (ראו חוזר נפרד בנושא מחירי העברה בפרק זה של החוברת).

5. עיקרי הדברים מן הדוחות הסופיים

להלן מובאים בתמצית עיקרי דוחות ה-BEPS. למרות שדוחות אלה פורסמו כבר ב-2015, הדוחות וכן מספר הפעולה שלהם (Action #) עדיין רלוונטיים, שכן ה-OECD נמצא בתהליך במסגרתו ההנחיות השונות תיבחנה וייצאו דוחות נוספים בחלק גדול מהנושאים.

5.1 אתגרים העולים מהכלכלה הדיגיטלית Digital Economy (Action 1)

ההסכמה הרווחת היא כי כללי המיסוי המתייחסים לכלכלה הדיגיטלית אינם שונים מכללי המיסוי החלים על שאר ענפי העסקים, שהרי הכלכלה הדיגיטלית היא חלק בלתי נפרד מהכלכלה העולמית. יחד עם זאת, הוסכם כי מאפייני הכלכלה הדיגיטלית והמודלים העסקיים שלה מהווים סיכון משמעותי להסטת רווחים, ולכן יחד עם העבודה בהיבטים השונים של תוכנית ה-BEPS, כגון חקיקת חוקים אנטי תכנוניים (לדוגמא שימוש בכללי CFC), אימוץ פרשנות חדשנית למונח "מוסד קבע" וייחוס הרווחים לנכסים בלתי מוחשיים במסגרת מחירי העברה, יש להביא בחשבון גם את ההתייחסות למאפייני הכלכלה הדיגיטלית.

מעבר לכך, נקבעו גם המלצות נוספות לבחינת הטלת מיסוי עקיף (מע"מ) על עסקאות בין חברות רב לאומיות לצרכן הסופי, וקביעת מנגנוני מיסוי המתחשבים בהיקפי מסחר, מאפייני המסחר והשימוש במידע.

---

[177] *ראו חוזר נפרד בפרק 9 לחוברת זו לגבי תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון בנושא מפעל טכנולוגי מועדף.*

5.2 שימוש בהסדרים היברידיים הכוללים "אי התאמה מיסויית" Hybrid Mismatch Arrangements (Action 2)

הסדר היברידי הינו הסדר בין חברות ממדינות שונות הכולל אי התאמה מיסויית, במטרה לנצל, לטובת חסכון במס, את חוסר ההתאמה באופן יישומו בכל אחת מהמדינות המעורבות. למשל:

- ניכוי כפול של אותה ההוצאה בשתי מדינות שונות;
- ניכוי של הוצאה במדינה אחת, אשר אינו נחשב, בהתאם לדיני המדינה האחרת, כהכנסה.

בדיונים הוסכם בין כלל המדינות כי השימוש בהסדרים היברידיים הכוללים אי התאמה מיסויית אינם הוגנים ופוגעים בתחרות בין חברות רב לאומיות לבעלי עסקים מקומיים. לפיכך, ה-OECD פרסם המלצותיו לשינוי דיני המס המקומיים ושינוי אמנת המודל, באופן שיאפשר טיפול נאות בהסדרים אלו. עוד הוסכם כי דיני המס צריכים להיות ברורים, אוטומטיים ומקיפים באופן שיוכלו לנטרל את השפעת חוסר ההתאמה המיסויי רק במקרים שחוסר ההתאמה אינו נאות, ומבלי להביא למיסוי כפול. בנוסף, ההמלצות סויגו ביחס למדיניות מס מקומית - במטרה למנוע מתח בין הרצון למנוע כפל הטבה לבין מדיניות מס מיטיבה באותה מדינה ביחס לסוגי עסקים אותם היא מבקשת לעודד.

5.3 הקשחת חוקי חברה נשלטת זרה Designing Effective CFC Rules (Action 3)

למרות העובדה כי משטר החברה הנשלטת הזרה (CFC) קיים בכ-30 מדינות מתוך המדינות המשתתפות ב**תוכנית ה-BEPS**, ה-OECD סבור כי החקיקה הקיימת בחלק ממדינות אלה אינה מספקת, לאור העובדה כי היא איננה פועלת באופן ראוי ואפקטיבי למול השינויים בסביבה העסקית הבינלאומית לרבות האתגרים העולים במסגרת **תוכנית ה-BEPS**. יצוין כי ההמלצות בדו"ח הסופי מאפשרות למדינות גמישות מרבית ביישום החקיקה המוצעת מתוך ידיעה והכרה שמשטר המס הינו שונה ומובחן בכל מדינה ומדינה.

הדו"ח הסופי מתמקד בהצגת **שישה עקרונות** בסיסיים הנדרשים ליצירת חוקי חברה נשלטת זרה אפקטיביים: **הגדרת** מהי חברה נשלטת זרה; **קביעת תנאי סף** לבחינת שיעור המס החל והמבוססים על המס האפקטיבי המשולם בפועל על-ידי החנ"ז; הגדרת **סוגי ההכנסה**; **חישוב ההכנסה החייבת במס**; אימוץ כללים **לאופן ייחוס ההכנסה** לבעלי המניות; אימוץ הוראות **למניעת כפל מס**.

5.4 הגבלת הוצאות מימון Limit interest deductions and other financial payments (Action 4)

המלצות התוכנית לגבי הגבלת הוצאות ריבית, קובעות כי על מדינות להגביל ניכוי הוצאות ריבית לאחוז קבוע מן הרווח לפני ריבית, מס והוצאות פחת והפחתות (EBTIDA) ולהתיר הוצאה בשיעור של עשרה עד שלושים אחוזים מגובה ה-EBITDA (מבחן היחס הקבוע). חלופה נוספת היא מבחני רוחב החלים על כלל הקבוצה במטרה להגביל הוצאות ריבית וביצוע התאמה בין ההוצאות ריבית נטו של הקבוצה לפעילותה העסקית בפועל כך, שניכוי ההוצאות המצרפי של הקבוצה במסגרת עסקאות בין חברתיות, לא יעלה על הוצאות ריבית המשולמות לצד שלישי.
אפשרות נוספת היא להתחשב ולשקלל פרמטרים נוספים כגון: היקף מינימלי של חוב וריבית חריגה. כמו כן, חובות של צד שלישי במימון פרויקטים לתועלת הציבור עשויים להיות מוחרגים וכפופים לתנאים נוספים.

5.5 שימוש במשטרי מס מזיקים Harmful Tax Practices (Action 5)

הדוח שפורסם עוסק בשימוש הגובר במשטרי מס מזיקים ומנסה לבחון את הפתרונות המוצעים בהפחתת ההשפעה ה"הרסנית" של השימוש במשטרי מס בהם שיעורי המס נמוכים מאוד ואף אפסיים. הוסכם כי ייבחנו הטבות המס הניתנות לחברות בעלות קנין רוחני (IP), כמו גם משטרי מס נוחים מהם נהנות חברות בינלאומיות. במסגרת זו נבחנו התנאים אותם נדרשות חברות רב לאומיות ליישם בכדי "לזכות" במשטר המס המופחת. בנוסף הוועדה תיזום שקיפות ושיתוף מידע בין מדינתי בנוגע להסדרי מס מיטיבים הניתנים במדינות השונות.

מהדו"ח עולה כי לדעת ה-OECD חייבת להיות קורלציה בין פעילות מחקר ופיתוח משמעותית בתחומי המדינה המטיבה על מנת שמשטר המס לא יחשב כ"מזיק" ("Nexus Approach").

5.6 שימוש לרעה של אמנות מס ו"קניית אמנות"(Preventing abuse of tax treaty benefits (Action 6

הדוח למניעת ניצול הטבות אמנה נכתב מתוך הכרה שאמנות למניעת כפל מס משמשות כר פורה, לניצול ההטבות שנועדו לטובת נישומים אשר אינם זכאים לכך ובניגוד לכוונתם המקורית של חותמי האמנה. המדינות הסכימו לשלב באמנות המס תוספות אשר נועדו למנוע את ניצול הטבות אמנה לא נאות ו"קניית אמנות". קיימת הסכמה בין המדינות שנדרשת גמישות על מנת להצליח להטמיע את התוספות הנדרשות בכל מדינה ומדינה ובהתאם לחוקים השונים. הגישות המוצעות בדוחות הסופיים נסמכות על הוספת סעיף **מגבלת הטבות** (LOB - בדומה למודל האמריקאי), או הוספתו של "**מבחן המטרה העיקרית**". כמו כן, פותחו כלים המאפשרים בחינה של מתן הטבות אמנה בנסיבות מסוימות ושילובם של המבחנים גם יחד.

5.7 מניעת התחמקות מקיומו של מוסד קבע (Action 7)
Preventing the artificial avoidance of PE Status

השינויים הנרחבים שנעשו בהגדרת מוסד קבע, נועדו להקל על התנאים להתהוותו של מוסד קבע. ראשית, הופחתה החשיבות למקום בו משתכלל משפטית החוזה ו/או נכנס לתוקפו. הגישה החדשה היא כי פעילותו של סוכן תלוי הנעשית בשם חברה זרה המסייעת להשתכללות הסכמים עם לקוחות, לרבות סיוע משמעותי במהלך המשא ומתן, תיחשב כנוכחות משמעותית היוצרת מוסד קבע עבור החברה הזרה אלא אם הסוכן מבצע את הפעילות במהלך העסקים הרגיל בהיותו עוסק עצמאי (בלתי תלוי).

כמו כן, נוסף חריג לכלל ה"עזר וההכנה" המנוי בסעיף 5(4). החריג נועד להבטיח כי חברה אשר נצמחים לה רווחים במדינת המקור בגין פעילות משמעותית המהווה בפועל את ליבת העסק, תמוסה במדינת המקור אף אם מאפייני הפעילות מתאימים להגדרה של פעילות "עזר והכנה". יתרה מכך נוסף הסדר אנטי תכנוני המגביל את האפשרות של חברות רב לאומיות לפרק או לפצל את הפעילות על מנת להתחמק או לייצר הימנעות מלאכותית ומכוונת ממוסד קבע (fragmentation).
שינויים אלו שהובאו לידי ביטוי ב-MLI לא זכו לתמיכה מלאה. כך למשל, ישראל לא אימצה במלואם שינויים אלה.

5.8 מחירי העברה ויצירת ערך - עסקאות בנכסים בלתי מוחשיים/ייחוס רווחים לסיכוני הקבוצה/עסקאות בסיכון גבוה (Aligning transfer pricing outcomes with value creation (Action 8-10

הדו"ח הסופי בנושאים דלעיל, מבקש להבטיח כי התוצאה הכלכלית של פעילות בין חברתית הכפופה לכללי מחירי העברה תשקף את יצירת הערך המשתקפת מהפעולות הכלכליות שמתבצעות במסגרת הקבוצה - ייחוס רווחים התואם את הפעולות והסיכונים החלים על כל חברה וחברה בקבוצה. הדוחות בנושאים אלו חולקו לשלושה היבטי מפתח בהם זוהו כשלים במדיניות מחירי העברה הקיימת: **Action 8** מנסה להתמודד עם עסקאות המבוססות על קניין רוחני, לאור העובדה כי קיימת אי התאמה בין רווחים המופקים בזכות קיומם של נכסים בלתי מוחשיים לרווח המיוחס לחברה במסגרת מדיניות מחירי העברה הקיימת; **Action 9** מבקש להפחית את המשמעות הניתנת להסכמים הבין חברתיים, תוך העדפת ייחוס רווחים על בסיס הפעילות הכלכלית המתקיימת בכל אחת מחברות הקבוצה הלכה למעשה; ו-**Action 10** המבחין בין עסקאות המתייחסות לשירותים נלווים לעומת שירותים המניבים ערך רב לקבוצה.

במאי 2016 אומצו דוחות אלו כעדכון להנחיות ה-OECD בתחום מחירי העברה וכיום אלו הן ההנחיות הרשמיות בנושא זה.

5.9 ניתוח המידע הקיים - מדידה ופיקוח (Measuring and Monitoring BEPS (Action 11

הדו"ח מתמקד באיסוף מידע סטטיסטי ביחס להשפעת תכנוני המס הבינלאומיים של תאגידים רב לאומיים על תוצאות המס שלהם. בעוד השפעת תכנוני המס ביחס להוצאות המס ניתנת למדידה, ה-OECD מבקש מהמדינות המשתתפות בפרויקט ה-BEPS לנתח ולשתף מידע סטטיסטי ביחס למידע המתקבל, למשל דרך דיווח ה-Country by Country. בדרך זו מבקש ה-OECD לבחון את ההשפעה של הפעילות בתאגידים רב לאומיים על הכלכלה המקומית והגלובלית, ולא רק ביחס לתוצאות המס.

5.10 חובת גילוי מידע (טיפול בתכנוני מס אגרסיביים) - העמקת השקיפות בין משלמי המס לרשויות, והענקת ודאות למשלמי המס (Mandatory Disclosure Rules (Action 12

על פי ה-OECD, ההתמודדות עם היעדר מידע רלוונטי, מקיף וזמין בכל הנוגע לאסטרטגיות תכנון מס אגרסיבי של נישומים ברחבי העולם, הפכה להיות אחד מן האתגרים העיקריים העומדים בפני רשויות מס רבות בעולם. גישה ונגישות למידע מעין זה מאפשרת הלכה למעשה להגיב במהירות ל"סיכוני המס" הגלומים בתכנונים ובעסקאות האגרסיביות ולהתמודד איתם באמצעות הערכת הסיכון והיערכות מוקדמת לקראתו, באמצעות ביקורת או שינויים בחקיקה או בתקנות.

תוכנית ה-BEPS (Action 12) זיהתה את היתרונות הרבים בעיצוב ופיתוח כלים שנועדו לאפשר ולהגדיל את זרימת המידע על סיכוני המס הטמונים בתכנונים ועסקאות אגרסיביות בעבור רשויות המס וקובעי המדיניות. לכן, הדו"ח הסופי נותן המלצות לעיצובם וחיקוקם של כללים המחייבים גילוין של עסקאות אגרסיביות, הסדרים פוגעניים או מבני מס בהתחשב בעלויות המנהליות לרשויות המס ובהסתמך על עליה במספר המדינות אשר משטר המס שלהן מכיל כללים מעין אלה.

5.11 תיעוד מחירי העברה ודיווח נפרד בכל מדינה (Transfer Pricing Documentation (Action 13

הנושא בעל ההשפעה הגדולה ביותר, אשר כלל גם את מרבית התגובות מצד ציבור העסקים והמייצגים, הינו נושא הדיווח הרב מדינתי בנושא מחירי העברה. לאחר דיונים רבים, ובעקבות תגובות רבות מצד הציבור, הושגה הסכמה על דרישות תיעוד מחירי העברה, אשר ישפרו באופן ניכר את איכות המידע המועבר לרשויות המס. יחד עם זאת, התגובות הרבות לא נעלמו מעיני הועדה ולפיכך הוחלט להגביל את מידת התיעוד לאור העלויות הכספיות הכרוכות בכך, ולאור מידת החשיפה של רשויות המס למידע עסקי רגיש של החברות הרב לאומיות. בהתאם, חברה רב לאומית תידרש להציג שלושה סטים של דיווחים:

- **קובץ ראשי** (Master File) - הסבר כללי על העסקים המנוהלים על-ידי הקבוצה;
- **קובץ מקומי** (Local File) - מידע ספציפי ומפורט על עסקאות בין-חברתיות במדינה ספציפית;
- **דו"ח "Country by Country"** - חל רק ביחס לחברות רב לאומיות גדולות (Large MNE's) שמחזור עסקאותיהן עומד על 750 מיליון אירו ומעלה. הדו"ח אשר יוגש לרשויות המס במדינה בה פועלת החברה האם של הקבוצה כולל מידע לגבי כל אחת מהחברות בקבוצה בדבר הכנסות, מסים ששולמו, ואינדיקטורים המצביעים על פעילות כלכלית (מספר עובדים, מצבת הנכסים).

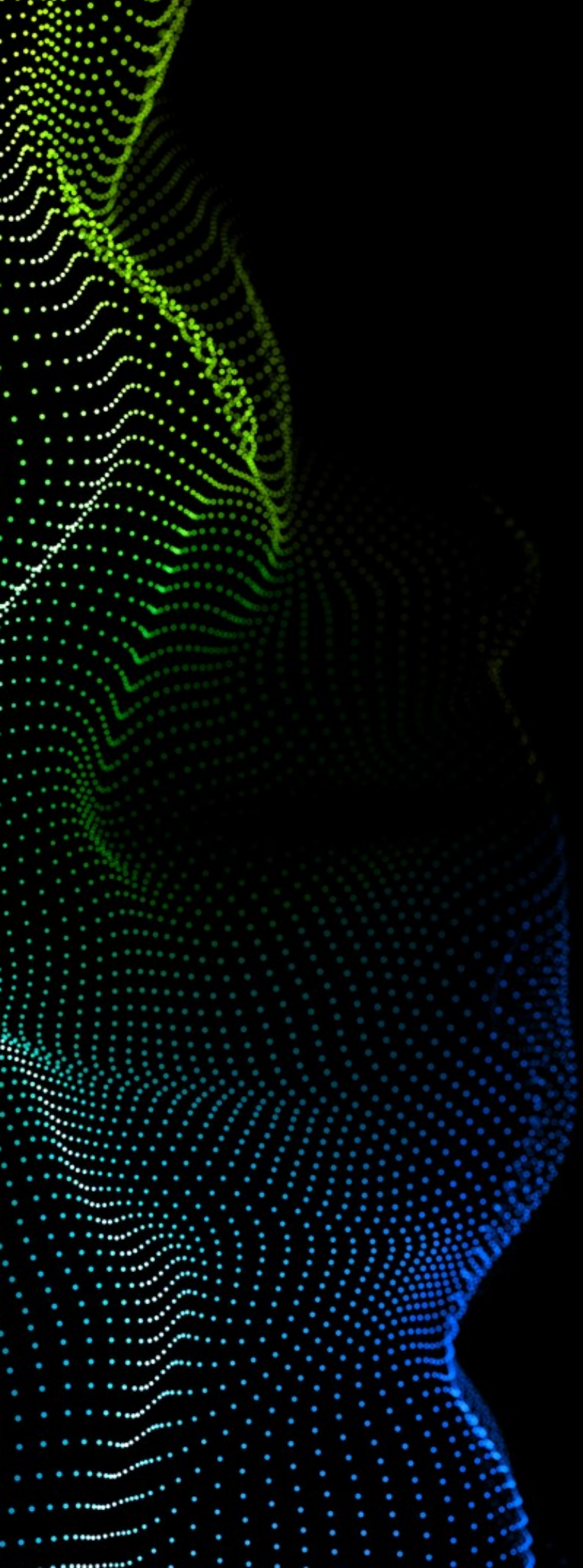
הדיווח כאמור נועד לספק כלי רב עוצמה בידי רשויות המס לבצע "הערכת סיכונים" בדבר האפשרויות להסטת רווחים לצורך ההחלטה על אופן הטיפול בארגון. מאידך, ה-OECD דורש מרשויות המס לנקוט משנה זהירות באשר לאופן העברת המידע וטיפולו במטרה למנוע זליגה של המידע הרגיש. שילובם של שלושת המסמכים, יכתיב התנהלות ברורה ועקבית יותר של נישומים לגבי מדיניות מחירי העברה של הקבוצה.

5.12 פתרון מחלוקות (Public Dispute (Action 14

סוגיית פתרון מחלוקות היא הסוגייה החשובה ביותר ומטרתה להתמודד ולמנוע מצב של כפל מס אשר עשוי לפגוע בסביבה העסקית, ביצירת השקעות חדשות וביצירת מקומות עבודה חדשים. כפל מס אף מגדיל את עלות ההון ועלול להרתיע משקיעים. הצעדים להתמודדות במסגרת התוכנית נוסדו על מנת לחזק ולייעל את "**נוהל ההסכמה ההדדית**" ביישוב המחלוקות הנגזרות מן האמנות הבילטרליות ופתרונן במסגרת הבין מדינתית. בנוסף, נקבעו סטנדרטים מינימליים להבטחת הטמעה מלאה של נוהל הסכמה הדדית ויישומן של האמנות באופן מלא ובתום לב, תוך הבטחה כי המחלוקות נפתרות בזמן סביר ושימוש בנוהל הסכמה הדדית כל אימת שנדרש לכך.

5.13 פיתוח אמנה רב מדינתית (Multilateral Tax Treaty (Action 15

במטרה לאפשר יישום מהיר של ההמלצות שקשורות לאמנות מס הושגה הסכמה בין המדינות החברות לנסח אמנת מס רב מדינתית/צדדית. אמנה זו ("MLI") נחתמה ב-2017, ונכון לאוקטובר 2021 אושררה על ידי 67 מדינות לרבות ישראל ב-2018. האמנה נכנסה לתוקף ב-1 בינואר 2019. אמנה זו מוסיפה ומשנה סעיפים שונים של האמנות השונות של ישראל עם מדינות חתומות אחרות, ועל כן שימוש באמנה מחייב קריאה במקביל עם הוראות הגוברות של ה-MLI.



פרק 12

מיסוי מקרקעין

פרק 12 - מיסוי מקרקעין

12.1 הכנסות משכר דירה למגורים בישראל ובחו"ל בשנת המס 2021 335

12.2 דירת מגורים- מס רכישה ומס שבח 348

12.3 מיסוי מקרקעין- תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין והוראת ביצוע 2/2018 - מסלולים לקבלת אישורי מיסים לצורך הסדרת רישום הזכויות בלשכת רישום המקרקעין בטרם הסתיימו הליכי השומה ברשויות מיסוי מקרקעין 352

12.1 הכנסות משכר דירה למגורים בישראל ובחו"ל בשנת המס 2021

1. מסלולי המיסוי בהשכרת דירה למגורים בישראל

הכנסות פסיביות מהשכרת דירה למגורים בישראל בידי יחידים יכולות להתמסות בשלושה מסלולים: **הראשון-** מסלול פטור לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 וזאת עד לתקרה מסוימת, **השני-** מסלול מס מופחת בשיעור 10% לפי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה **ומסלול שלישי-** החייב במס מלא מחד, ומאידך מאפשר לדרוש הוצאות.

להלן נסקור את האפשרויות העומדות כיום בפני המשכיר, למיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים.

לצורך המחשה מובאות בסוף החוזר דוגמאות מספריות לבחינת הכדאיות בבחירת המסלולים השונים ואפשרות השילוב ביניהם.

נציין גם שבאתר רשות המסים יש מדריך לתשלום ולהקלות במס על הכנסה של יחיד מהשכרת דירה למגורים בישראל.

2. ניכוי במקור בגין תשלום הכנסות שכירות

תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח-1998, מחייבות שוכר לנכות מס במקור בשיעור 35% מדמי השכירות המשולמים למשכיר, באם ניתן היה לתבוע הוצאה זו בניכוי. בד בבד, קובע סע' 32א לפקודה, שמי שהיה חייב לנכות מס במקור ולא ניכה, לא תותר לו ההוצאה בניכוי. לפיכך, באם השוכר אינו יחיד שהדירה משמשת אותו למגורים בלבד, יש להצטייד מראש בפטור או באישור על ניכוי במקור מוקטן מרשויות המס.

3. מסלול פטור

3.1 חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן - **החוק**) פוטר ממס הכנסות מהשכרה למגורים של דירות מגורים בישראל (בידי משכיר שהוא יחיד, לרבות נישום מייצג בחברה משפחתית, בהשכרה לשוכר שהוא יחיד או חבר בני אדם שקבע לעניין זה נציב מס הכנסה), וזאת **עד לתקרה של 5,070 ש"ח לחודש** (סכום מעודכן לשנת 2021).

3.2 החוק מגדיר דירת מגורים כדירה בישראל או באזור המיועדת לשמש לפי טיבה למגורים, למעט דירה הרשומה או שיש לרשמה בפנקסים שחייבים לנהל לגבי הכנסת המשכיר מעסק (לדוגמא: דירות שמשמשות להשכרה קצרת טווח, כמו Airbnb). לפיכך, כל דירות המגורים של המשכיר שאינן במסגרת עסקו, עונות להגדרה זו.

3.3 החוק מגדיר את המונח "דמי שכירות" ככולל את התמורה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר, המשמשת למגורים, לשוכר שהוא יחיד, או חבר בני אדם שאושר על-ידי הנציב.

3.4 סעיף 2 לחוק קובע כי הפטור יחול על הכנסה מדמי שכירות (כאמור לעיל), ובתנאי שלא הייתה ליחיד **הכנסה מהשכרת דירות מגורים** בסכום העולה על התקרה (כאשר ההכנסה עולה על התקרה, אך היא נמוכה מכפל התקרה, נקבע מנגנון בו כל שקל עודף מעל סכום התקרה מפחית שקל מהסכום הפטור).

3.5 לשון החוק קובעת כי בעוד שהתמורה "הפטורה" הינה רק זו הנכללת בגדר "דמי שכירות" כהגדרתם בחוק, הרי חישוב התקרה כולל בתוכו כל הכנסה מהשכרת דירות מגורים, לרבות לדוגמא דירות המושכרות למי שאינו יחיד או חבר בני אדם שאושר על-ידי הנציב, וכן דירה המיועדת לשמש לפי טיבה למגורים אך אינה משמשת ככזו בפועל, אלא משמשת את השוכר כחנות/ משרד וכו'. לכן, מחד ההכנסות יחושבו לצורך תקרת הפטור, אך מנגד לא ייהנו מהפטור עצמו.

3.6 בנוגע לחישוב מס השבח במכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור (אם יחול חיוב במס שבח)- על פי תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 5/2007, אין להתיר הוצאות שוטפות ויש לנכות את **הפחת שנצבר מיום 27 בפברואר 2007** (מועד פרסום הוראת הביצוע המקורית) משווי הרכישה (ניכוי המקביל להוספת הפחת לשווי המכירה במסלול מס בשיעור 10%).

פסקי דין של ועדות ערר- בפס"ד **לילי שמשון** (ו"ע 1005/09) מאפריל 2010 ובפס"ד **ברמן** (ו"ע 18232-05-11) מאוגוסט 2012 נקבע שבחישוב השבח, אין להפחית מהעלות מרכיב פחת שלא נדרש בפועל בניכוי לצרכי מס, ועל כן נראה שהם מחלישים את עמדתה של רשות המסים, אך בפס"ד **אביגדור וימן** (ו"ע 10216-07-14) מפברואר 2016 צידדה דעת הרוב בוועדת הערר בעמדת רשות המסים (ואף ציינה שבפרשות שמשון וברמן האפשרות לניכוי הפחת הייתה אך ורק במובן התיאורטי אך לא הקונקרטי).

בפס"ד PIV BV של ביהמ"ש העליון מדצמבר 2019 (ע"א 5883/18) נקבע כי נישום שדיווח על הכנסותיו מנכס כדין ולא ניכה מההכנסות פחת, לא יידרש להפחיתו מעלות הנכס לצורך חישוב מס שבח בעת מכירתו.

בית המשפט העליון קבע כי **ברירת המחדל** לבחינת החבות במס שבח היא כי הנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת בגין המקרקעין במס הכנסה ולכן יש להפחית את הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. **חריג לכלל** זה הוא נישום שדיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב, ואשר יעמוד בנטל להוכיח כי נמנע במסגרתם מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, במקרה זה לא יופחת הפחת משווי הרכישה.

סייג לחריג- לעומת זאת, נישום אשר לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה, וכתוצאה מכך גם לא ניכה פחת באופן מלא או חלקי, בין אם לא חויב במס הכנסה בגין ההכנסות שלא דווחו ובין אם נערכה לו שומה בגינן, אינו רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן יש להפחית לגביו בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

במקרה הנדון נקבע, כי היות שהמשיבה **(חברה זרה)** לא דיווחה על הכנסתה החייבת מהשכרת הדירה, וממילא אין באפשרותה לטעון כי שילמה מס הכנסה מלא, ללא ניכוי פחת, וכיוון שאם יוציאו לחברה שומת מס הכנסה רטרואקטיבית בגין השנים בהן הרוויחה מהשכרת הנכס, יילקח בחשבון הפחת אשר יפחית את הכנסתה החייבת, הרי במצב דברים זה, דבקות בעקרון מיסוי אמת ומניעת הטבה כפולה בגין הפחת מחייבת לראות את המשיבה כמי שניצלה את הפחת במהלך השנים ולהפחית את הפחת משווי הרכישה.

4. מסלול מס בשיעור 10%

4.1 סעיף 122 לפקודת מס הכנסה (להלן - "**הפקודה**") מאפשר מסלול המטיל מס בשיעור 10% בלבד על ההכנסה ברוטו מהשכרת דירת מגורים, וזאת ללא קביעת תקרה לגובה ההכנסות.

4.2 הדרישות היחידות בסעיף הינן, שהמשכיר הינו יחיד (לרבות נישום מייצג בחברה משפחתית), ושהדירה המושכרת משמשת למגורים בישראל. אין כל חשיבות לזהות השוכר, יחיד, חברה או אחר. די בכך כי הדירה משמשת למגורים בישראל.

מי שבחר לשלם מס במסלול זה, לא יהא זכאי לנכות פחת או הוצאות אחרות ולא יהיה זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה. על פי סעיף 122(ג) לפקודה, לעניין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו, אילולא האיסור לנכותו במסלול זה, לתקופה שבה שילם היחיד את המס בשיעור זה.

4.3 גם מסלול זה לא יחול על הכנסה של יחיד המהווה הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. לעניין ההבחנה בין הכנסה פסיבית הזכאית לשיעור מס של 10% לבין הכנסה מעסק החייבת במס מלא, ניתנו בשנים האחרונות מספר פסקי דין על-ידי בתי משפט מחוזיים, שחלקם סותרים זה את זה.

ביום 2 בינואר 2018 ניתן בבית המשפט העליון פסק דין בע"א 7204/15 **לשם** ובע"א 8236/16 **בירן**, לגבי ערעורים שהגישה רשות המיסים אשר הדיון בהם אוחד. פסק הדין, קיבל את עמדת רשות המסים לפיה באותם מקרים שבהם הושכרו למעלה מ-20 דירות מגורים, ההכנסה בגינן תחשב להכנסה עסקית שאינה זכאית לשיעור מס של 10%.

בית המשפט קבע כי בחינת אופייה ומהותה של הכנסה וסיווגה כהכנסה עסקית-אקטיבית או פסיבית, תיעשה בעיקרה במשקפיים אובייקטיביות של הנסיבות ולא באופן סובייקטיבי כפי שראה אותה מבצעה. פעילות ההשכרה בשני המקרים מצדיקה ואף מחייבת התייחסות אליה כאל עסק להשכרת דירות. דירות מגורים שבהם מתגוררים דיירים רבים על-פי חוזים, מחייבות תחזוקה הצורכת השקעה של זמן ותשומת לב, לרבות טיפול בגבייה של דמי השכירות. כל אלה בהצטברותם יחד יוצרים "מסה קריטית" של פעילות שאין דרך אחרת לתאר אותה מלבד עסק. משכך ההכנסות בשני המקרים תסווגנה כהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

בעקבות פסק הדין, רשות המיסים פרסמה ביום 7 בפברואר 2018 טיוטת חוזר המפרטת את השיקולים לאורם יש לבחון את סיווג ההכנסה מהשכרת דירות למגורים כהכנסה מעסק לעומת הכנסה פאסיבית. **עד כה טרם פורסם החוזר באופן סופי.**

לעמדת רשות המיסים, הכנסה מהשכרה של 10 דירות מגורים ומעלה תסווג כהכנסה מעסק. כמו כן, כדי לאפשר ודאות מסוימת, מניחה רשות המיסים כי הכנסה מהשכרה של עד 5 דירות מגורים תיחשב כהכנסה פאסיבית.

הכנסה מהשכרה של למעלה מ-5 דירות מגורים ופחות מ-10 דירות תיבחן בהתאם למבחנים השונים שהובאו בטיוטת החוזר ועל פיהם יוכרע אופייה כהכנסה מעסק או כהכנסה פאסיבית.

הערה- לפסק הדין יכולות להיות השפעות גם של תשלומים לביטוח לאומי על ההכנסות מהשכרה וכן של תשלום מע"מ בגין מכירת הדירות. מנגד, ניתן לדרוש הוצאות (לרבות הוצאות פחת) כנגד ההכנסות החייבות במס מלא.

בחודש ספטמבר 2019 **בפס"ד ארביב** (ע"מ 27431-04-17), חזר השופט קירש מביהמ"ש המחוזי בת"א על העקרונות שנקבעו בפס"ד לשם ובירן וקבע כי יש לסווג כהכנסות מעסק את הכנסות הנישום מדירות רבות שפוצלו לעשרות יחידות דיור קטנות שהושכרו בעיקר לפועלים זרים, לרבות דירות שנרשמו על שם בניו הבגירים של הנישום, מאחר שהנכסים היו תחת שליטתו הבלעדית של הנישום, לרבות התשואה הכספית שנבעה מהם.

4.4 תשלום המס במסלול זה יבוצע בתוך 30 ימים מתום שנת המס (אלא אם כן שילם היחיד בשנת המס 2021 מקדמות רגילות לפי סעיף 175 לפקודה). נציין כי בתיקון 159 לפקודה (משנת 2007) **בוטלה הזיקה בין תשלום המס במועד הקבוע לבין הזכות לתשלום מס בשיעור 10%, דהיינו אי תשלום המס במועד לא ימנע את הזכאות לתשלום מס לפי מסלול זה**[178]**.** במקרה של תשלום המס במועד מאוחר יותר יוטלו על סכום המס הפרשי הצמדה וריבית[179].

4.5 משכירים, להם אין תיק במס הכנסה, ישלמו באמצעות שובר דיווח מקוצר "בקשה לתשלום מס על הכנסה מהשכרת דירה" שיינתן במשרד השומה באזור מגוריהם ואותו יש לשלם בבנק הדואר. בגב השובר מפורטות הנחיות למילוי השובר.

אם ההכנסה השנתית משכר דירה, בגינה שולם מס מופחת בשיעור 10% אינה עולה על 337,000 ש"ח (הסכום מעודכן לדוח המס לשנת 2020 וטרם עודכן לשנת 2021) ולא חלה על המשכיר חובת הגשת דו"ח שנתי למס הכנסה, הוא לא יידרש להגיש דו"ח שנתי על כלל הכנסותיו, אלא אם כן פקיד השומה ידרוש זאת.

5. מסלול חייב

במסלול זה משולם מס מלא, לפי שיעור המס השולי של היחיד (אם מדובר בהכנסה פאסיבית על הכנסה שאינה מיגיעה אישית- שיעור התחלתי של 31%) על ההכנסה נטו, לאחר קיזוז הוצאות וכיו"ב, כנהוג לגבי כל הכנסה עסקית אחרת.

---

[178] *ראה גם התייחסות לכך בפס"ד* ***מלר*** *(ע"מ 403/10) ופס"ד* ***ש.א*** *(ע"מ 11034-02-13) שם במהלך הדיונים בבית המשפט הגיעו הצדדים להסכמה כי הכנסות מהשכרת דירות למגורים יחוייבו במס בשיעור של 10% בלבד, וזאת על אף שלא דווחו כלל.*

[179] *ראה סעיף 2 ל*מדריך לתשלום ולהקלות במס על הכנסה של יחיד מהשכרת דירה למגורים בישראל*.*

6. בחינת שילוב בין המסלולים השונים

6.1 כפי שראינו, אף אחד מהמסלולים דלי המס (פטור או 10%) לא חל על הכנסה מעסק, ולכן במקרה בו פעילות היחיד המשכיר מגיעה לכדי עסק, פתוחה בפניו, אך ורק האפשרות של מסלול חייב מס, הכולל כמובן הכרה בהוצאות. ואולם, באם לדוגמא, למשכיר יש בנין המכיל מספר רב של דירות להשכרה, המהווה עסק, ובנוסף מספר דירות נוספות במקום אחר, שבגינן ההכנסה הינה פסיבית, הרי שאין מניעה כי על ההכנסה העסקית ישולם מס רגיל ואילו על הדירות האחרות יחול מסלול הפטור או מסלול ה-10%, לפי העניין.

6.2 **שילוב מסלול פטור ביחד עם המסלולים האחרים** - השילוב בין מסלול פטור למסלול מס בשיעור 10% כמעט תמיד אינו כדאי, היות וכפי שראינו בפרק מסלול הפטור (בסעיף 3 לעיל), לשון החוק הדווקנית קובעת כי בחישוב תקרת הפטור יילקחו כל דירות המגורים בחשבון, דהיינו גם כאלה שאינן במסלול הפטור אלא במסלול ה-10% (לדוגמא, דירה שהושכרה למגורים עבור חברה, או דירה המיועדת לשמש לפי טיבה למגורים, אך הושכרה לפעילות עסקית).

רשות המסים מדגישה כי, למען הסר ספק, לא ניתן לדרוש פטור לפי מסלול הפטור וגם שיעור מס מופחת של 10% על הכנסת שכ"ד מאותה דירת מגורים.
לשון החוק (אף לדעת רשות המסים) מאפשרת שילוב, כך שלגבי דירה מסוימת יוחל חוק הפטור ועל הדירה הנוספת יידרש מסלול ה-10%. ברם, תקרת הפטור ממס תקטן בכל הסכומים שיחויבו במסלול 10% מס, ולכן אפשרות השילוב הנ"ל מוגבלת ורלוונטית במקרים הבאים:

(1) בהשכרת מספר דירות מגורים - רק כאשר סך ההכנסות גבוה מתקרת הפטור, אך נמוך מכפל תקרת הפטור.

(2) כאשר סך ההכנסות מהשכרת דירות המגורים נמוך מתקרת הפטור, אך השכרת חלק מהדירות לא עונה לתנאי הפטור כאמור בחוק הפטור, אך עונה על התנאים כאמור בסעיף 122 לפקודה.

לדעתנו, ניתן לשלב אף את המסלול הפטור עם המסלול החייב כאשר קיימות מספר דירות, ככל שהכניסה למסלול החייב אינה מחויבת בדין, דהיינו אין המדובר בהכנסה מעסק אלא בהכנסה פסיבית, והנישום בחר מסיבותיו הוא (לדוגמא, פחת ומימון גבוהים) להיכנס למסלול החייב. ואולם, אף כאן, ההכנסה במסלול החייב תופחת מתקרת הפטור ובמרבית המקרים יצא שכרנו בהפסדנו.

לפיכך, כאשר סך ההכנסות מהדירות אינו עולה על תקרת הפטור אין כדאיות בשילוב מסלול הפטור ביחד עם המסלולים האחרים, אולם אם סך ההכנסות עולות על תקרת הפטור, אך לא מעבר לכפל תקרת הפטור, יש לבחון את כדאיות השילוב.

6.3 **שילוב מסלול 10% עם מסלול חייב** - אין מניעה לשילוב מסלול 10% עם מסלול חייב, היות ומסלול זה אינו מוגבל בתקרה. ניתן, לדוגמא, לשלם 10% מס לגבי דירה אחת (נניח דירה ישנה שנרכשה לפני שנים רבות, שאין בגינה הוצאות מימון ואשר הפחת בגינה נמוך), ואילו לגבי דירה אחרת להיכנס למסלול החייב (דירה שנרכשה במימון גבוה והזכאית לפחת גבוה).

7. כדאיות הבחירה בין המסלולים השונים

בנספח א' מובאות דוגמאות מספריות להמחשת כדאיות הבחירה בין המסלולים השונים, שהמסקנות העולות מהן הינן כדלקמן:

7.1 כאשר המדובר בהכנסה כוללת העולה על גובה תקרת הפטור, כדאיות הבחירה במסלול הפטור קטנה בדרך כלל לעומת מסלול ה-10%.

7.2 במקרה של דירות שנרכשו לאחרונה ואשר נלקחו בגינן אף משכנתאות, מומלץ לשקול להיכנס לגביהן למסלול החייב, ואילו לגבי דירות ישנות, ללא עלות גבוהה וללא מימון, כדאי להיכנס למסלול 10%, כך שהשילוב יביא למס משוקלל הנמוך מ-10%.

7.3 במקרה שבו ישנה למעלה מדירה אחת וסך ההכנסות עולה על תקרת הפטור, אך לא עולה על כפל תקרת הפטור, ישנם מצבים שבהם שילוב בין מסלול הפטור למסלולים האחרים נותן את תוצאת המס הנמוכה ביותר.

7.4 למותר לציין, שמומלץ בכל שנה לבצע בדיקה לגבי חבות המס בכל אחד מהמסלולים על בסיס ההכנסות והעלויות (לרבות פחת), ולקבל החלטה בהתאם לתוצאות הבדיקה.

7.5 אין כל מניעה כי בכל שנה ושנה ייבחר המסלול המטיב ביותר עם הנישום.

8. פטור מדמי שכירות שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות- סעיף 9(25) לפקודה

בנוסף למסלולים הכלליים שתוארו לעיל, קיים גם פטור לפי סעיף 9(25) לפקודה. הסעיף מעניק פטור על הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירת מגורים שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות בשל הדירה שבה גר לפני כניסתו לבית האבות- עד לסכום מחצית התשלום השנתי ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות.

9. הכנסות מהשכרה בחו"ל

9.1 דירת מגורים בחוק הפטור הינה דירה בישראל ובאזור, ולכן אין מניעה לשילוב בין מסלול הפטור לפי חוק הפטור לדירה בישראל לבין כל מסלול לגבי דירה בחו"ל, שהינו מסלול נפרד לחלוטין שאינו רלוונטי להכנסות ההשכרה בישראל.

9.2 למותר לציין, שאף לעניין מסלול 10%, אין כל מניעה בשילוב עם הכנסות מחו"ל, וזאת כפי שראינו אף לגבי שילובו עם מסלול חייב בישראל.

יצוין, כי לגבי הכנסות מהשכרה בחו"ל אין כל אבחנה בין דירת מגורים למשרד, וכיו"ב.

9.3 ליחיד בעל הכנסה מהשכרה בחו"ל קיימים שני מסלולים:

- מסלול חייב, שבו פרט לניכוי ההוצאות, ניתן אף לקבל זיכוי בגין המס ששולם בחו"ל <u>או</u>
- מסלול בו ישולם מס על ההכנסה ברוטו (אך לאחר ניכוי פחת) בשיעור 15%, ללא מתן אפשרות להתיר הוצאות אחרות וללא מתן זיכוי מהמס החל בחו"ל, וזאת בהתאם להוראות סעיף 122א לפקודה.

נציין שבפסק דין **יעקב הראל וחברת יונו סימול** של בית המשפט העליון (<u>ע"א 4030/17</u>) נקבע שחישוב הפחת בגין דירת מגורים בארה"ב צריך להיות לפי דיני המס בישראל ולא לפי הדין בארה"ב.

9.4 אין כל מניעה כי ייערך חישוב לגבי כל נכס ונכס ועל פי תוצאות המס, על נכס א' יוחל מסלול 15% ועל נכס ב' יוחל המסלול החייב.

9.5 בפס"ד **ברוך מרדכי אולך** (ב"ל 25768-08-19) של בית הדין האזורי לעבודה נקבע, <u>שאין חבות בביטוח לאומי</u> לגבי הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל שהוכח לגביהן כי הן פסיביות, למרות שדווחו כהכנסה רגילה בשיעורי מס מלאים ולא לפי סעיף 122א לפקודה.
נקבע, כי עצם תשלום המס לפי המסלול הרגיל של הכנסה החייבת מקים חזקה מובהקת לכאורה כי ההכנסה היא מעסק. ואולם, באותו מקרה, התובע הוכיח שמקור ההכנסה הוא משכירות וסתר את החזקה המובהקת ועל כן נקבע שהוא זכאי לפטור מתשלום דמי הביטוח הלאומי בהתאם לקבוע בסעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי.

9.6 מלשון החוק ניתן להסיק לכאורה שאין מניעה, כי בכל שנה ושנה ייבחר מסלול שונה בחו"ל, לגבי אותו הנכס, וזאת לאור תוצאות המס המשתנות (גידול/קיטון בהוצאות), היות ולשון החוק שותקת בעניין, ולכן זכאי הנישום לבחור את האופציה המטיבה עמו.

9.7 **מהדוגמאות בנספח ב' ניתן לראות, שככל שסכום הפחת גבוה יותר ושיעור המס בחו"ל נמוך יותר לעומת שיעור המס בישראל, כך עולה עדיפות מסלול ה-15% לעומת המסלול החייב.**

נספח א - דוגמאות לחישוב המס בגין הכנסות מהשכרת דירות מגורים בישראל

דוגמא א'

שנת 2021, נתונים חודשיים: תקרה 5,070 ש"ח, הכנסות משכ"ד פסיבי - 7,300 ש"ח, הוצ' לרבות פחת - 1,000 ש"ח.

אפשרויות

מסלול פטור*:

סכום פטור: 2,840 ש"ח = 5,070 - (7,300 - 5,070)

סכום חייב: 4,460 ש"ח = 7,300 - 2,840

בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, יש לייחס הוצאות כיחס ההכנסות החייבות כדלקמן:

הוצאות מוכרות $1,000 \times \frac{4,460}{7,300} = 611$ ש"ח

	ש"ח
הכנסה שאינה פטורה	4,460
הוצאות מוכרות לצרכי מס	611
הכנסה חייבת	3,849
מס (נניח 47%)	**1,809**

* היות שבשנת 2021 תקרת הפטור עומדת על 5,070 ש"ח, הרי שעל כל הכנסת שכירות העולה על כפל תקרת הפטור שהינה 10,140 ש"ח לא יחול מסלול הפטור.

מסלול 10%:

730 ש"ח = 10% x 7,300

מסלול חייב:

	ש"ח
הכנסה	7,300
הוצאה	1,000
הכנסה חייבת	6,300
מס (נניח 47%)	**2,961**

מסקנות

האופציה הגרועה ביותר הינה במסלול החייב, והאופציה הטובה ביותר הינה במסלול 10% והיא עדיפה לאין ערוך על מסלול הפטור.

אך יש לזכור שבמסלול ה-10% רואים את היחיד כאילו דרש פחת, לעומת מסלול הפטור שבו למרות האמור בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007, יתכן ויש מקום גם לגישה אחרת שעל פיה לא מנכים פחת משווי הרכישה של הדירה הנמכרת (ראה סעיף 3.6 לעיל). עובדה זו רלוונטית באם בעת מכירה עתידית של הדירה לא יחול פטור ממס שבח, ואז במקרה בו נדרש פחת (לרבות שראו בו כאילו נדרש) העלות המופחתת קטנה יותר ולכן השבח וכמובן מס השבח יהיו גבוהים יותר.

דוגמא ב'

שנת 2021, תקרה 5,070 ש"ח לחודש, הכנסות משכ"ד פסיבי - 3,500 ש"ח לחודש, הוצאות לרבות פחת - 1,500 ש"ח לחודש.

אפשרויות

ניתן לראות בנקל כי במקרה זה המסלול הנבחר יהיה המסלול הפטור, היות ובו אין כל מס ולכן אין כל טעם לבחון את המסלולים האחרים.

דוגמא ג'

שנת 2021, תקרה 5,070 ש"ח לחודש, הכנסות משכ"ד פסיבי - 6,000 ש"ח לחודש, הוצאות לרבות פחת - 1,500 ש"ח לחודש.

מסלול פטור:

סכום פטור - 4,140 ש"ח = 5,070 - (6,000-5,070)
סכום חייב - 1,860 ש"ח = 6,000 - 4,140

הוצאות מוכרות 465 ש"ח $= 1,500 \times \frac{1,860}{6,000}$

	ש"ח
הכנסה שאינה פטורה	1,860
הוצאות מוכרות לצרכי מס	465
הכנסה חייבת	1,395
מס (נניח 47%)	**656**

מסלול 10%:

6,000 x 10% = **600**

מסלול חייב:

	ש"ח
הכנסה	6,000
הוצאה	1,500
הכנסה חייבת	4,500
מס (נניח 47%)	**2,115**

מסקנות לגבי דוגמא ג'

לכאורה מסלול 10% עדיף. אך כפי שראינו לעיל, יש לקחת בחשבון את עניין הפחתת הפחת מהעלות, בעת מכירה חייבת של הדירה בעתיד (כאמור נושא זה לגבי מסלול הפטור שנוי במחלוקת עם רשות המסים), ולכן יתכן שהמסלול הפטור (בו סכום המס המשוקלל גבוה יותר) יהיה עדיף (ראה הערות לעיל).

סיכום דוגמאות א' עד ג'- בחירה במסלולים ללא שילוב

כאשר המדובר בהכנסה כוללת העולה על גובה תקרת הפטור (אך אינה עולה על כפל תקרת הפטור), כדאיות הבחירה במסלול הפטור קטנה בדרך כלל לעומת מסלול ה-10%.

במקרים בהם ההכנסה מדמי שכירות עולה על כפל תקרת הפטור, הפטור אינו רלוונטי, ומסלול 10% יהיה בד"כ עדיף. מסלול 10% עדיף בדרך כלל גם כאשר ההכנסה עולה על תקרת הפטור, אך אז ההפרשים בתשלומי המס קטנים יותר ויש לקחת בחשבון את העובדה שבמסלול זה רואים את היחיד כאילו דרש פחת ואילו לגבי מסלול הפטור נושא זה שנוי במחלוקת עם רשות המסים (ראה הערות לעיל). עובדה זו רלוונטית באם בעת מכירה עתידית של הדירה לא יחול פטור ממס שבח, ואז במקרה בו נדרש פחת (לרבות שראו בו כאילו נדרש) העלות המופחתת קטנה יותר ולכן השבח וכמובן מס השבח יהיו גבוהים יותר.

דוגמא ד' - שילוב בין מספר מסלולים

שנת 2021, תקרה 5,070 ש"ח לחודש, הכנסות משכ"ד פסיבי - 4,800 ש"ח לחודש מדירה א', 1,700 ש"ח לחודש מדירה ב' (סה"כ הכנסות שכ"ד פסיבי- 6,500 ש"ח). הוצאות שאינן ניתנות לייחוס לדירה ספציפית - 2,000 ש"ח לחודש.

אפשרות א' - חישוב נפרד לגבי כל מסלול:

מסלול הפטור:

סכום פטור - 3,640 ש"ח = (6,500 -5,070) - 5,070

סכום חייב - 2,860 ש"ח = 3,640 - 6,500

שיעור הסכום החייב

מסה"כ ההכנסות $\frac{2,860}{6,500} = 44\%$

בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, יש ליחס הוצאות כיחס ההכנסות החייבות, לכן 44% מההוצאות יוכרו, קרי 880 ש"ח = 44% x 2,000.

	ש"ח
הכנסה שאינה פטורה	2,860
הוצאות מוכרות לצרכי מס	880
הכנסה חייבת	1,980
מס (לפי שיעור המס השולי - נניח 47%)	**931**

מסלול 10%:

6,500X10% = **650**

מסלול חייב:

	ש"ח
הכנסה	6,500
הוצאה	2,000
הכנסה חייבת	4,500
מס (נניח 47%)	**2,115**

אפשרות ב' - שילוב מסלול הפטור עם מסלול 10%:

אופציה ראשונה - בחירה במסלול הפטור על דירה א' (ובחירה במסלול 10% לגבי דירה ב'):

סכום פטור * - 3,640 ש"ח = (6,500-5,070) - 5,070

* מחושב בגין ההכנסה הכוללת משתי הדירות.

סכום חייב בגין
דירה א' - 1,160 ש"ח = 3,640 - 4,800

שיעור הסכום החייב מסה"כ ההכנסות: $\frac{1,160}{6,500} = 17.8\%$

בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, יש ליחס הוצאות כיחס ההכנסות החייבות, לכן 17.8% מההוצאות יוכרו, קרי 2,000 x 17.8% = 356 ש"ח.

	ש"ח
הכנסה שאינה פטורה	1,160
הוצאות מוכרות לצרכי מס	356
הכנסה חייבת בגין דירה א'	804
מס (לפי שיעור המס השולי - נניח 47%)	378

הפטור נוצל לגבי דירה א' ולכן לגבי דירה ב' זכאים לחישוב מס של 10% מדמי השכירות כדלקמן:

1,700 x 10% = 170

סך חבות המס בגישה זו: 170 + 378 = 548

<u>אופציה שנייה</u> - בחירה במסלול הפטור על דירה ב': (ובחירה במסלול 10% לגבי דירה א')

סכום פטור - 3,640 ש"ח = (6,500-5,070) - 5,070

סכום חייב בגין
דירה ב' - 0 ש"ח = (1,700 < 3,640)

בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה, יש ליחס הוצאות כיחס ההכנסות החייבות. במקרה זה, היות שהפטור מנוצל במלואו ואין הכנסה חייבת הרי שאין צורך לייחס הוצאות.

הפטור נוצל לגבי דירה ב' ולכן לגבי דירה א' זכאים לחישוב מס של 10% מהמחזור כדלקמן:

4,800 x 10% = 480

סך חבות המס בגישה זו: 480 = 0 + 480

ריכוז תוצאות מס בדוגמא ד'	
מסלול	**מס בש"ח**
מסלול פטור	931
מסלול 10%	650
מסלול חייב	2,115
א' פטור + 10% לגבי ב'	548
ב' פטור + 10% לגבי א'	480

ניתן לראות, כי במקרה זה, בו סך ההכנסות (6,500 ש"ח) עולה על תקרת הפטור בסך 5,070 ש"ח (אך לא על כפל תקרת הפטור בסך 10,140 ש"ח), תשלום המס הנמוך ביותר הינו בשילוב מסלול הפטור עם מסלול 10% על דירת המגורים לגביה לא נדרש הפטור (אך ישנה חשיבות גם בבחירה לגבי איזו דירה כדאי לדרוש את הפטור).

יחד עם זאת, יש לבחון כל מקרה לגופו, מאחר שתוצאת המס עשויה להשתנות ממקרה למקרה, שכן היא תלויה במספר גורמים שונים, ובהם סך הכנסת השכירות ביחס לטווח שבין תקרת הפטור לכפל תקרת הפטור, הכנסת השכירות מהדירה הנבחרת ליישום במסלול הפטור ביחס לתקרת הפטור, הוצאות המיוחסות להשכרה וכיו"ב.

<u>דוגמא ה' - שילוב בין מספר מסלולים</u>

דירה	הכנסה בש"ח	הוצאות בש"ח	רווח נטו בש"ח
א'	3,000	1,000	2,000
ב'	5,000	4,500	500
ג'	2,500	500	2,000
סה"כ	10,500	6,000	4,500

הוצאות כלליות - 1,000 ש"ח.
כל ההכנסות פסיביות.

מסלול פטור:
ההכנסה הכוללת הינה 10,500 ש"ח לחודש, מעל כפל התקרה (10,140 ש"ח לחודש) ולכן מסלול זה אינו רלוונטי.

מסלול 10%:

1,050 ש"ח = 10% x 10,500

מסלול חייב:

	ש"ח לחודש
הכנסות	10,500
הוצאות ישירות	6,000
הוצאות משותפות	1,000
הכנסה חייבת	3,500
מס (נניח 47%)	1,645

שילוב מסלול הפטור עם מסלולים אחרים:

מכיוון שסה"כ ההכנסה מהשכרת דירות 10,500 ש"ח עולה על כפל תקרת הפטור (10,140 ש"ח), הרי שמסלול הפטור אינו אפשרי במקרה זה.

שילוב מסלול 10% ומסלול חייב:

דירות א' ו-ג' במסלול 10% ודירה ב' במסלול חייב.

	מס	הכנסה
הכנסות (מסלול 10%)		5,500
מס (10%)	550	
הכנסות (מסלול חייב)		5,000
הוצאות ישירות		(4,500)
הוצאות משותפות *		(476)
הכנסה חייבת		24
מס (נניח 47%)	11	
מס כולל	561	

* $476 \text{ ש"ח} = 1,000 \times \frac{5,000}{10,500}$

מסקנות:

ריכוז תוצאות מס בדוגמא ה'		
מסלול	מס בש"ח	אחוז המס מכלל ההכנסה ברוטו
מסלול פטור	בלתי אפשרי	בלתי אפשרי
מסלול 10%	1,050	10%
מסלול חייב	1,645	16%
א'+ג' לפי 10%, ב' לפי מסלול חייב	561	5.3%

השילוב של מסלול 10% לגבי דירות שהרווח בגינם גבוה יחסית, ביחד עם מסלול חייב בגין דירות שהרווח בגינן נמוך יחסית, מביא לתשלום מס נמוך יותר מכל מסלול "טהור" אחר לגבי כל הדירות.

נספח ב - דוגמאות לחישוב המס בגין הכנסות שכירות בחו"ל

דוגמה א'

ההכנסות משכ"ד בחו"ל 10,000 ש"ח לחודש, הוצאות שונות 4,000 ש"ח לחודש (מתוכם פחת בסך 2,000 ש"ח לחודש), שיעור מס בחו"ל-40%, מס בישראל (נניח לפי שיעור המס השולי הגבוה ללא מס נוסף של 3%)- 47%.

מסלול חייב:

	ש"ח	ש"ח	
הכנסות		10,000	
הוצאות		4,000	
הכנסה חייבת		6,000	
חבות המס בחו"ל	2,400		= 6,000 x 40%
מס בישראל (47%)		2,820	= 6,000 x 47%
זיכוי בגין מסי חו"ל		(2,400)	
חבות המס בישראל	420		
נטל המס הכולל:	2,820		

מסלול 15%:

	ש"ח	
חבות המס בחו"ל	2,400	= 6,000x40% (=10,000-4,000)
מס בישראל (הכנסה ברוטו בניכוי פחת בלבד)	1,200	= 8,000x15% (=10,000-2,000)
נטל המס הכולל:	3,600	

דוגמה ב'

אותם נתונים כבדוגמה א', אך שיעור המס בחו"ל - 20%.

מסלול חייב:
ללא שינוי לעומת דוגמא א', דהיינו 2,820 ש"ח (הואיל ונטל המס בארץ גבוה יותר, אין חשיבות לסכום המס בחו"ל).

מסלול 15%:

	ש"ח	
חבות המס בחו"ל	1,200	= 6,000x20% (=10,000-4,000)
מס בישראל	1,200	= 8,000x15% (=10,000-2,000)
נטל המס הכולל:	2,400	

אם נשווה בין דוגמא א' לדוגמא ב', ניתן לראות, שככל ששיעור המס בחו"ל נמוך יותר לעומת שיעור המס בישראל, כך עולה עדיפות מסלול ה-15% לעומת המסלול החייב.

דוגמה ג'

אותם נתונים כבדוגמה ב', אך הפחת מהווה 500 ש"ח בלבד מכלל ההוצאות בסך 4,000 ש"ח.

מסלול חייב:
ללא שינוי לעומת דוגמא א', דהיינו 2,820 ש"ח.

מסלול 15%:

	ש"ח	
חבות המס בחו"ל	1,200	= 20%x6,000 (=4,000-10,000)
מס בישראל	1,425	= 15%x9,500 (=500-10,000)
נטל המס הכולל:	2,625	

אם נשווה בין דוגמא ב' לדוגמא ג', ניתן לראות, שככל שסכום הפחת גבוה יותר, כך עולה עדיפות מסלול ה-15% לעומת המסלול החייב.

דוגמה ד'

אותם נתונים כבדוגמה ב', אך שיעור המס בחו"ל הינו 50%.

מסלול חייב:

	ש"ח	ש"ח	
הכנסות		10,000	
הוצאות		4,000	
הכנסה חייבת		6,000	
חבות המס בחו"ל	3,000		= 50% x 6,000
מס בישראל (47%)		2,820	= 47% x 6,000
זיכוי בגין מסי חו"ל		(3,000)	
חבות המס בישראל		0	
עודף זיכוי		180	עודף הזיכוי מועבר לחמש השנים הבאות ויופחת כנגד הכנסות מהשכרה בחו"ל.
נטל המס הכולל:	3,000		

מסלול 15%:

	ש"ח	
חבות המס בחו"ל	3,000	= 50%x6,000 (=4,000-10,000)
מס בישראל	1,200	= 15%x8,000 (=2,000-10,000)
נטל המס הכולל:	4,200	

בדוגמא זו נטל המס בחו"ל גבוה מנטל המס בארץ, ולכן בכל מקרה עדיף המסלול החייב, שבו אף יוותר עודף זיכוי לניצול בחמש השנים הבאות כנגד אותו מקור הכנסה בחו"ל.

<u>מסקנה מהדוגמאות בנספח ב'-</u> ניתן לראות שככל שסכום הפחת גבוה יותר ושיעור המס בחו"ל נמוך לעומת שיעור המס בישראל, כך עולה עדיפות מסלול ה-15% לעומת המסלול החייב.

12.2 דירת מגורים- מס רכישה ומס שבח

מס רכישה על דירת מגורים

סעיף 9(ג1ג)(3) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**"), קובע שיעורי מס רכישה מופחתים החלים על דירה יחידה, לרוכש יחיד שהינו תושב ישראל שהדירה הנרכשת היא דירתו היחידה ולרוכש יחיד תושב ישראל שהינו "משפר דיור".

לצורך הקביעה האם הדירה הנרכשת היא דירתו היחידה של הרוכש, יש להביא בחשבון את כל הדירות שבבעלות התא המשפחתי הכולל את בני הזוג וילדיהם הקטינים שאינם נשואים.

הדירה תיחשב כדירה יחידה גם אם לרוכש יש בנוסף עליה: דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני 1 בינואר 1997, או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש.

דירה שהתקבלה בירושה, אשר חלקו של היורש בה אינו עולה על 1/2, אינה פוגעת במעמדה של הדירה העיקרית כדירה יחידה וזאת ללא תלות בזהות המוריש ומניין דירותיו.

לגבי רוכש שהוא "משפר דיור"- במידה והדירה שרכש היא דירה שנייה בבעלותו, היא תיחשב לדירה יחידה אם דירת המגורים הראשונה (דירה יחידה) תימכר בתוך 24 חודשים מיום רכישת הדירה השנייה (מיום 1.5.2016 עד 6.7.2021 – 18 חודשים[180]), ואם רכש את הדירה השנייה מקבלן - תוך 12 חודשים מהמועד שבו היתה אמורה להימסר לו החזקה בדירה על פי ההסכם עם הקבלן, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש בתוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה בפועל.

יודגש כי שיעורי מס הרכישה המופחתים ברכישה של דירה יחידה לא יחולו על תושבי חוץ (למעט תושב חוץ שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה).

לשם הנוחות בלבד, נכנה את כל המקרים לעיל, המקנים את שיעורי מס הרכישה המופחתים, כ "דירה יחידה".

שיעורי מס רכישה על דירת מגורים מעודכנים לשנת 2021

דירת מגורים יחידה (16.1.2021 - 15.1.2022)

על חלק השווי שעד 1,747,865	0%
מעל 1,747,865 ועד 2,073,190	3.5%
מעל 2,073,190 ועד 5,348,565	5%
מעל 5,348,565 ועד 17,828,555	8%
על חלק השווי העולה על 17,828,555	10%

[180] *תקופת 18 החודשים היתה אמורה להסתיים ביום 30.4.2021, אך היא תחול עד 6.7.2021- ראה הודעת רשות המסים מיום 25 באפריל 2021.*

דירת מגורים (שאינה דירה יחידה) (16.1.2021 – 27.11.2021)

על חלק השווי שעד 1,294,770	5%
מעל 1,294,770 ועד 3,884,295	6%
מעל 3,884,295 ועד 5,348,565	7%
מעל 5,348,565 ועד 17,828,555	8%
על חלק השווי העולה על 17,828,55	10%

תיקון מספר 98 לחוק- העלאת מס הרכישה לדירת מגורים נוספת
דירת מגורים (שאינה דירה יחידה) (28.11.2021 – 31.12.2024)

על חלק השווי שעד 5,348,565	8%
על חלק השווי העולה על 5,348,565	10%

הקלה לעולה - תקנה 12 (בעת רכישת דירת מגורים ו/או בית עסק שנה לפני העלייה ועד 7 שנים לאחריה) (16.1.2021 - 15.1.2022)

על חלק השווי שעד 1,842,155	0.5%
על חלק השווי שמעל 1,842,155	5%

שיעור מס רכישה בקבוצת רכישה
במסגרת תיקון 93 לחוק, התווסף סעיף 9(ג1ג)(2)(ב1), אשר קובע הוראות מקלות ביחס לרוכשים בקבוצת רכישה. הסעיף קובע, כי רוכש שרכש דירה בקבוצת רכישה ובמועד הרכישה זו הייתה דירתו היחידה, יהיה זכאי לשיעורי מס הרכישה המופחתים בגין **רכישת הדירה האחרת**, בכפוף לכך שבניית הדירה בקבוצת הרכישה לא החלה בתוך 4 שנים ממועד רכישתה, או שהמנהל שוכנע שחל עיכוב משמעותי בהשלמת הבנייה, או אם החזקה בדירה בקבוצת הרכישה לא נמסרה לרוכש בתוך 6.5 שנים ממועד רכישתה, והכל בהינתן כי העיכוב חל בנסיבות שאינן בשליטת הרוכש ולא היו ידועות לו במועד הרכישה, וכי אלמלא הדירה שרכש בקבוצת הרכישה הדירה החלופית הייתה דירתו היחידה, וכן כי הרוכש מכר את הדירה שנרכשה בקבוצת הרכישה בתוך 18 חודשים מהשלמת בנייתה.
תחולת הוראות תיקון 93 הינה במועד פרסומו ביום 28 ביוני 2018.

במסגרת חוזר מיסוי מקרקעין מס' 2/2019 של רשות המסים נקבע כי הוראות התיקון יחולו גם לגבי מי שרכש את הדירה החלופית לפני 28.6.2018 ובלבד שלא חלף פרק הזמן הקבוע של 4 שנים לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. החוזר מגדיר "עיכוב מהותי" ככל עיכוב בבנייה או אירוע שאינם חלק מהמהלך הרגיל של הבניה, כגון: פשיטת רגל, סכסוך משפטי, תקלה בקרקע וכדומה ומדגיש כי העיכוב צריך להיות כתוצאה מקושי אובייקטיבי וקולקטיבי שאינו תלוי בחברי הקבוצה.

מס שבח על דירות מגורים

בתיקון 76 לחוק בתוקף מיום 1 בינואר 2014, בוטל הפטור ממס שבח לדירת מגורים נוספת (דירת מגורים שאינה דירה יחידה בבעלותו של המוכר) לפיו היה ניתן לעשות שימוש בפטור אחת לארבע שנים, כפי שנקבע עד לאותו מועד בסעיף 49ב(1) לחוק. במכירת דירת מגורים מזכה שאינה דירה יחידה, שנרכשה החל מיום 1 בינואר 2014 מוטל מס שבח על השבח הריאלי בשיעור 25%.

1. חישוב ליניארי מוטב - סעיף 48א(ב2)

במכירת דירת מגורים מזכה (שאינה דירה יחידה) על-ידי יחיד שיום הרכישה שלה היה לפני 1 בינואר 2014 יחול חישוב ליניארי מוטב כך שתקופת השבח הליניארית שמיום הרכישה ועד ליום 1 בינואר 2014 תהא פטורה ממס, ותקופת השבח שמיום 1 בינואר 2014 ועד ליום המכירה תחוייב במס בשיעור של 25%.

2. <u>פטור לדירת מגורים יחידה - סעיף 49ב(2) לחוק</u>

בהתאם להוראות סעיף 49ב(2) לחוק יינתן פטור ממס שבח למוכר יחיד במכירת דירת מגורים מזכה שהינה דירתו היחידה של המוכר במועד המכירה עד לתקרת הפטור הקבועה בחוק.

<u>בהתאם לסעיף 49א(א1) תקרת הפטור לפי פרק חמישי 1</u> (בתקופה 1.1.2021 - 31.12.2021) -הינה **4,495,000 ש"ח.** יודגש, כי ככל שהמוכר זכאי לפטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה - הפטור יינתן עד לסכום התקרה הנ"ל והסכום העודף יתחייב במס בשיעור 25%[181].

רק מוכר שהוא תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב יהא זכאי לקבלת פטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה (כמובן, בכפוף לעמידה ביתר התנאים לפטור). תחולת ההוראה החל מיום 1 בינואר 2014 (תושב החוץ יצטרך להמציא אישור משלטונות המס במדינת תושבתו כי אין לו דירת מגורים)[182].

הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק יינתן בכפוף לכך שהמוכר הינו הבעלים בדירה במשך לפחות 18 החודשים שקדמו למכירה ולכך כי המוכר לא מכר דירת מגורים אחרת בפטור לפי סעיף זה ב-18 החודשים שקדמו למכירה האמורה. בהתאם לחזקת התא המשפחתי יש להביא בחשבון את כל הדירות שבחזקת התא המשפחתי.

חזקת דירה יחידה לפי סעיף 49ג לחוק- לעניין פטור דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) **יראו את דירת המגורים הנמכרת כדירה יחידה גם אם יש למוכר דירה נוספת שנתקיים לגביה אחד מאלה**:

(1) דירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בכפוף למכירת הדירה הישנה בתוך 24 חודשים ממועד רכישת הדירה החדשה וברכישה מקבלן בתוך 12 חודשים ממסירת החזקה.
(2) דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני 1 בינואר 1997.
(3) דירה שחלקו של המוכר בה אינו עולה על 1/3 ולגבי דירה שהתקבלה בירושה אינו עולה על 1/2, ללא קשר לזהות המוריש ומניין דירותיו.
(4) דירת ירושה שזכאית ל"פטור מוריש" לפי סעיף 49ב(5), ללא קשר לחלקו של היורש בה.

כמו כן, על פי סעיף 49ד לחוק, לא יראו כדירה נוספת, דירת ירושה בבעלות איגוד שחלקו של המוכר בה אינו עולה על 1/2 באמצעות הזכויות באיגוד אשר קיבל בירושה.

<u>החלטת מיסוי בהסכם 1609/21 - תנאי הבעלות לתקופה מינימלית של 18 החודשים לאחר העברה אגב גירושין</u>

<u>בהחלטת המיסוי</u> נדון מקרה בו רכשו בני זוג דירת מגורים והתגוררו בה ביחד עד הגירושין, כאשר לאחר הגירושין האישה המשיכה להתגורר בדירה ביחד עם בתה הקטינה. בהתאם להסכם הגירושין, אשר אושר בפסק דין שניתן על ידי בית המשפט לענייני משפחה, הועברה הדירה לבעלותה המלאה של האישה בהתאם להוראות סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין, כך שעם אישור הסכם הגירושין, הפכה הדירה להיות בבעלותה המלאה והיא בגדר דירתה היחידה של האישה.

לפי סעיף 4א לחוק, העברת זכויות במקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, לא יראוה כמכירה לעניין חוק מיסוי מקרקעין, בין אם היא הועברה בין בני הזוג ובין אם היא העברה מהם לילדיהם. על כן בן הזוג המקבל, נכנס בנעלי בן הזוג המעביר, כך שכאשר ימכור את הזכויות במקרקעין, יהיה שווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות שהועברה אגב גירושין כאילו נמכרה הזכות על ידי בן הזוג שהעביר את הזכות.

האישה ביקשה למכור את הדירה וביקשה במכירה לנצל את הפטור ממס שבח לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק. אחד התנאים לצורך הפטור לפי סעיף 49ב(2) הוא כי הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהייתה לדירת מגורים.

---

[181] אם הדירה נרכשה לפני 1.1.2014 אז יחול החישוב הלינארי המוטב כמתואר לעיל. כמו כן, ככל שהתמורה מושפעת מזכויות בנייה ושווי הדירה נמוך מתקרת הפטור לא יינתן פטור מלא עד לתקרת הפטור, אלא יינתן פטור בגין חלק התמורה המיוחס לדירה ולגבי התמורה שמיוחסת לזכויות הבנייה יינתן פטור מלא או חלקי בהתאם לתקרות שקבועות בסעיף 49ז.

[182] לעניין זה, ראה <u>תוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2013</u>- חלופות להוכחת העדר דירת מגורים במדינת התושבות של מוכר שאינו תושב ישראל.

במסגרת ההחלטה אושרה בקשת האישה כי במניין 18 החודשים תיכלל גם התקופה שבה התגוררה האישה בדירה יחד עם בן זוגה לפני הגירושין, ונקבע כי בנסיבות בהן הדירה הועברה בשלמות לאחד מבני הזוג לפי סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין ומאחר ובני הזוג גרו בדירה מעל 18 חודשים טרם הגירושין, הרי שמתקיים תנאי הבעלות של 18 חודשים לשם הזכאות לפטור ממס שבח במכירת דירת ממגורים יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק.

<u>החלטת מיסוי בהסכם 8838/21 - פטור ממס שבח במכירת דירה יחידה לאחר רכישת קרקע ובניית דירת מגורים</u>

בשנת 2011 רכשו בני זוג דירת מגורים במסגרת קבוצת רכישה, בשנת 2019 התקבל טופס 4 לגבי הדירה ("הדירה הראשונה"). בשנת 2017 נרכשה קרקע ונחתם הסכם עם קבלן לקבלת שירותי בניה, כאשר טופס 4 צפוי להתקבל בשנת 2021 ("הדירה השנייה").

במסגרת החלטת המיסוי נקבע, כי ניתן יהיה למכור בפטור ממס שבח את הדירה הראשונה לאחר קבלת טופס 4 לדירה השנייה, בהתאם לתקופה המנויה בסעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק כוללת דירת מגורים שבנייתה נסתיימה, לפיכך לצורך סעיף 49ב(2) לחוק, דירה שנרכשה "על הנייר" לא תיכנס להגדרה זו ולא תיחשב כדירת מגורים נוספת עד לסיום בנייתה. מכאן כי גם במקרה שבו נרכשה קרקע לצורך בניית דירת מגורים עליה, ככל שדירת המגורים הראשונה תימכר תוך 18 חודשים ממועד קבלת טופס 4 של הדירה השנייה, ניתן לראות את הדירה הראשונה כעומדת בתנאי סעיף 49ג(1) לחוק (סדר הרכישות והמכירות המפורט לעיל הינו תנאי בסיסי ומהותי להחלטת המיסוי).

3. <u>פטור חד פעמי למשפר דיור- סעיף 49ה לחוק</u>

סעף 49ה לחוק, מאפשר פטור חד פעמי על מכירת דירת מגורים מזכה אחת, למי שמחזיק בשתי דירות ששווין לא עולה על סכום התקרה שנקובה בסעיף ובכפוף לתנאים נוספים שנקבעו בסעיף, כגון מכירת דירת המגורים הנוספת בתוך 12 חודשים מיום מכירת הדירה הראשונה.

הפטור ממס מכוח סעיף זה יינתן במכירת הדירה הראשונה, ואילו מכירה הדירה השנייה תיהנה מפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק, קרי פטור למכירת דירה יחידה.

<u>סעיף 49ה'</u> (1.1.2021 - 31.12.20201)

שווי שתי הדירות הנמכרות	2,022,000 ₪
שווי מירבי של הדירות	3,362,000 ₪

4. פטור במקרה שבו המחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה - סעיף 49ז לחוק

<u>סעיף 49ז</u> (16.1.2021 - 15.1.2022)

תקרת הפטור	2,144,800 ₪
רצפת הפטור	536,200 ₪

12.3 מיסוי מקרקעין- תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין והוראת ביצוע 2/2018 - מסלולים לקבלת אישורי מיסים לצורך הסדרת רישום הזכויות בלשכת רישום המקרקעין בטרם הסתיימו הליכי השומה ברשויות מיסוי מקרקעין

כללי

סעיף 15(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**"), קובע כי הרוכש ישלם מקדמה על חשבון מס השבח החל על המוכר. שיעור המקדמה במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה הוא לפני 7 בנובמבר 2001 הינו 15% מהתמורה, במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה מיום 7 בנובמבר 2001 ואילך - 7.5% מהתמורה, במכירת זכות במקרקעין בידי חבר בני אדם - 7.5%.

המועד לתשלום המקדמה הינו מיד לאחר שהעביר הרוכש למוכר 40% מהתמורה וברכישה מקבלן מיד לאחר ששילם מעל 80% מן התמורה.

חובת תשלום המקדמה אינה חלה ברכישת דירה מקבלן שקיימת לגביה חובת רישום בפנקסי המקרקעין, בעסקה שאינה כולה במזומן דוגמת עסקת קומבינציה, במכירת דירת מגורים מזכה אשר התבקש בגינה פטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק, ובמכירה פטורה על פי סעיף 72 לחוק על-ידי אחד מן הגופים המנויים בסעיף.

חשוב לציין כי בהתאם לסעיף 4 לצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977, כאשר משולמת מקדמה למס שבח לפי הוראות סעיף 15 לחוק עד המועד הקבוע לתשלום המקדמה או עד למועד מתן החלטה בבקשה להקטנת המקדמה, לפי המאוחר, לא חלה חובת הניכוי במקור.

במסגרת תיקון 89 לחוק שתחולתו הינה מיום 30 במאי 2018, נקבעו שלושה מסלולים המאפשרים לרוכש לקבל אישורי מיסים לרישום בפנקסי המקרקעין לפני שהסתיימו הליכי השומה, בכפוף להתקיימות התנאים המצטברים בכל אחד מהמסלולים שלהלן:

מסלול ראשון (מסלול קיים) - מסלול המקדמה בהתאם להוראות סעיף 15(ט) לחוק. במסלול זה ניתן לקבל אישור על תשלום מס רכישה תוך 60 ימים ממועד ההצהרה (לפני התיקון תוך 90 ימים). במסלול זה התנאים המצטברים מתייחסים לרוכש בלבד.

מסלול שני (מסלול חדש) - מסלול לדירות מגורים פטורות. במסלול זה ניתן לקבל אישורי מס שבח ורכישה, במכירת דירת מגורים מזכה שהתבקש במכירתה פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, תוך 10 ימים ממועד ההצהרה או ממועד המצאת כל המסמכים שנדרשו על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין לפי המאוחר (עד 31.12.2019 התקופה של 10 ימים היתה ארוכה יותר). במסלול זה התנאים המצטברים מתייחסים לרוכש ולמוכר.

מסלול שלישי (מסלול חדש) - מסלול הוראת שעה שתחולתו מיום 30 במאי 2018 ועד ליום 30 באפריל 2020. במסלול זה ניתן לקבל אישור מס רכישה בכפוף לעמידה בתנאים שקבע המנהל, להשלמת ההצהרות ולתשלום המס. במסלול זה התנאים המצטברים מתייחסים לרוכש בלבד.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2018

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2018 בנושא תיקון 89 לחוק מפרטת את התנאים בכל מסלול ואת אופן הפקת האישורים, כדלקמן:

<u>מסלול ראשון - אישור מס רכישה מקדמה - סעיף 15(ט) לחוק:</u>

להלן התנאים **המצטברים** החלים על הרוכש לצורך קבלת אישור על תשלום מס רכישה:

1. תשלום מקדמת מס השבח לפי סעיף 15(ב) לחוק.
2. המקדמה (כולה או חלקה) לא הוחזרה לרוכש.
3. תשלום השומה העצמית במס רכישה תוך 60 ימים ממועד העסקה, או כאשר חל סעיף 51 לחוק תוך 14 ימים מהתקיימות התנאים בסעיף לפי המוקדם (מסירת חזקה, תשלום העולה על 50% מהתמורה, מתן ייפוי כוח בלתי חוזר לרישום הזכות בלשכת רישום המקרקעין).
4. הגשת המסמכים הנדרשים להוכחת זכאות במקרה בו ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה.
5. המנהל לא הוציא שומה לפני המועד שבו הוגשה הבקשה.
6. חלפו 60 יום ממועד ההצהרה או 30 יום ממועד המצאת המסמכים שהתבקשו על-ידי המנהל, לפי המאוחר.

<u>מסלול שני - מסלול לדירות מגורים פטורות - סעיף 16(א)(2א) לחוק:</u>

להלן התנאים **המצטברים** החלים על הרוכש ועל המוכר לצורך קבלת אישורי מס שבח ורכישה:

1. המוכר ביקש במסגרת ההצהרה (טופס 7000) פטור מלא ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק, כגון פטור דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) או פטור מוריש לפי סעיף 49ב(5). (המסלול אינו חל במקרה בו התבקש חישוב ליניארי מוטב או פטור לפי פרק חמישי 4 - פינוי בינוי).
2. המוכר והרוכש הגישו הצהרות תוך 30 יום ממועד העסקה.
3. השומה העצמית במס רכישה שולמה תוך 60 יום ממועד העסקה.
4. השומה העצמית במס רכישה אינה מותנית בתנאי עתידי כגון התחייבות למכירת דירה ישנה לצורך הזכאות לשיעורי מס הרכישה לדירה יחידה.
5. הזכאות לפטור ממס שבח אינה מותנית בתנאי עתידי כגון רכישת דירה חליפית או מכירת דירה קודמת.
6. המנהל לא הוציא שומות לפני המועד שבו הוגשה הבקשה.
7. התמורה בעסקה לא הושפעה מזכויות בנייה קיימות או צפויות.
8. חלפו 60 יום ממועד ההצהרה או 30 יום ממועד המצאת המסמכים שהתבקשו על-ידי המנהל, לפי המאוחר.

<u>מסלול שלישי - מסלול "עמידה בתנאים שקבע המנהל" - סעיף 15(ט)(1)(ב):</u>

להלן התנאים **המצטברים** החלים על הרוכש לצורך קבלת אישור מס רכישה:

1. תשלום מקדמת מס השבח לפי סעיף 15(ב) לחוק.
2. המקדמה (כולה או חלקה) לא הוחזרה לרוכש.

3. תשלום השומה העצמית במס רכישה תוך 60 ימים ממועד העסקה, או כאשר חל סעיף 51 לחוק תוך 14 ימים מהתקיימות התנאים בסעיף לפי המוקדם (מסירת חזקה, תשלום העולה על 50% מהתמורה, מתן ייפוי כוח בלתי חוזר לרישום הזכות בלשכת רישום המקרקעין).
4. המנהל לא הוציא שומה לפני המועד שבו הוגשה הבקשה.
5. הגשת המסמכים הנדרשים להוכחת זכאות במקרה בו ביקש הרוכש הקלה או פטור ממס רכישה.
6. שולם מס השבח ומס הרכישה בעסקה בה המוכר רכש את הזכויות במקרקעין (חוליה קודמת).
7. הרוכש המציא את כל המסמכים והפרטים שהתבקשו על-ידי המנהל.
8. מתקיימים התנאים שקבע המנהל:
   - 8.1 הרוכש הגיש הצהרה תוך 30 ימים יום המכירה.
   - 8.2 אין לרוכש חוב בגין קנס מנהלי ברשויות המיסים.
   - 8.3 אין לרוכש אישום פלילי באחד ממערכי המס ב-7 השנים שקדמו לבקשה.
   - 8.4 השומה העצמית במס רכישה אינה מותנת בתנאי עתידי.
   - 8.5 אין לרוכש חוב מס העולה על 10,000 ש"ח (למעט חוב שאושר לגביו הסדר תשלומים).
   - 8.6 אין לרוכש תיק חקירות פתוח ברשויות המס.
   - 8.7 אין לרוכש ליקויים ברשויות המס (ליקויים לפיהם לא הוגש דו"ח שנתי או הצהרת הון למס הכנסה לאחר שחלף המועד להגשה, לא הוגשו דוחות שנתיים בניכויים לאחת מ-3 השנים שקדמו לבקשה, קיימת קביעה אחת במע"מ שלא הוסרה בתקופה העולה על חצי שנה לפני מועד בדיקת הבקשה, או יותר מקביעה אחת בתקופה של 3 שנים שלפני מועד זה).

<u>אופן בדיקת התנאים, טפסים ואישורים</u>

בדיקת התנאים המצטברים תיעשה נכון למועד הפקת האישור (בדיקת הבקשה) וברכישה ע"י מספר רוכשים, לרבות בני זוג, הבדיקה תיעשה לגבי כל רוכש בנפרד.

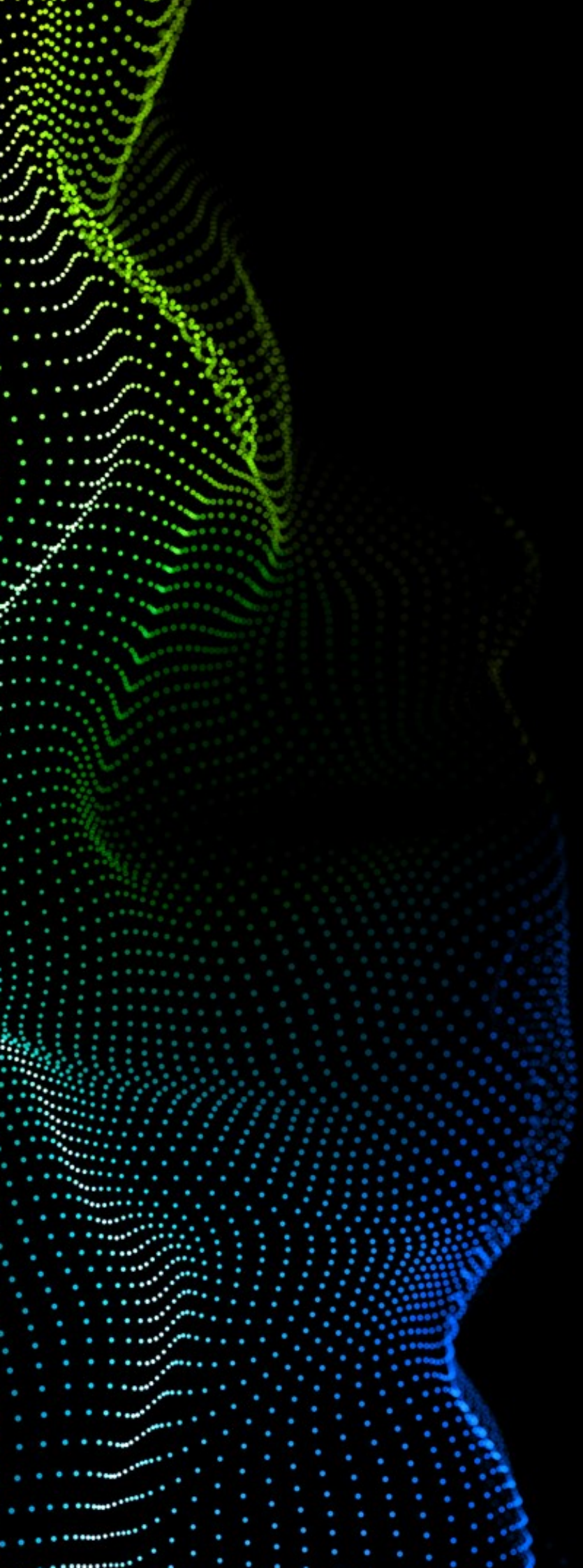
בקשה לקבלת אישורי מיסים בהתאם למסלולים 1 ו-2 יש להגיש על גבי טופס 7161 למחלקת הגביה במשרד האזורי.

בקשה לקבלת אישורים בהתאם למסלול 3 יש להגיש על גבי טופס 7160 למוקד הארצי לכתובת המייל המופיעה בראש הטופס ולצרף בנוסף להצהרה נסח טאבו או אישור רישום זכויות.

אישורי מיסים לפי מסלולים 1 ו-2 ניתן להפיק באמצעות מערכת המייצגים ואילו אישור מס רכישה לפי מסלול 3 יישלח במייל לתיבת הדואר האלקטרוני של עורך הדין המייצג שהגיש את הבקשה.

על כל אישור מס רכישה שיונפק במסגרת המסלולים האמורים תופיע הערה לפי סעיף 16(ז)(1) לחוק. הערה זו אינה מונעת ביצוע עסקאות או כל פעולה אחרת ומטרתה להביא את המידע לידיעת צד ג' המעוניין לרכוש את הנכס. ההערה תימחק אוטומטית לאחר שליחת אישור ממנהל מיסוי מקרקעין לרשם המקרקעין ולמי שנרשמה לו הזכות, כי העסקה פטורה או ששולם המס בגינה.

.



פרק 13

ביטוח לאומי

פרק 13 - ביטוח לאומי

13.1 ביטוח לאומי - מיסוי הכנסות פסיביות והכנסות של בעלי מניות בחברה משפחתית 357

13.2 ביטוח לאומי - לקט חקיקה, פסקי דין וחוזרים שפורסמו בשנים האחרונות..... 361

13.1 ביטוח לאומי - מיסוי הכנסות פסיביות והכנסות של בעלי מניות בחברה משפחתית

ביום 7 בינואר 2008, פורסם בספר החוקים 2126 חוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 103), התשס"ח-2008. תחילתו של התיקון הינה מיום 1 בינואר 2008 ("**התיקון**").

מיסוי הכנסות פסיביות

לפני התיקון, עד סוף שנת 2007, קבע החוק, כי מבוטח שהיה שכיר או עצמאי לא חויב בדמי ביטוח ודמי בריאות ("**דמי ביטוח**") על הכנסותיו הפסיביות שהיו נמוכות בש"ח אחד מהכנסותיו ממשכורת או כעצמאי. בנוסף, כאשר היה מבוטח שכיר וגם עצמאי, הכנסות פסיביות לא חויבו כלל (פרט להכנסה מפנסיה מוקדמת).

החל משנת 2008 מבוטח שהוא עובד שכיר או עובד עצמאי או עובד שכיר וגם עובד עצמאי ויש לו הכנסה מהמקורות האחרים בסעיף 2 לפקודה אשר אינה הכנסה מעבודה או כעצמאי ("**הכנסה אחרת**"), יחויב בדמי ביטוח על הכנסתו האחרת אף אם היא פחותה ממחצית סך הכנסותיו כשכיר וכעצמאי.

בכל מקרה תהיה פטורה מתשלום דמי ביטוח הכנסה אחרת (שאינה פטורה לפי סעיף 350 לחוק) שאינה עולה על סכום השווה ל-25% מהשכר השנתי הממוצע במשק (31,656 ש"ח בשנת 2020).

שיעור דמי הביטוח על ההכנסה אחרת הוא: דמי ביטוח 7% ודמי בריאות 5% - סה"כ 12%.

לא יחויבו בדמי ביטוח ההכנסות הבאות:

א. הכנסה מדיבידנד החייבת במס מוגבל לפי סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה ("**הפקודה**") שאינה הכנסה לפי סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי. קרי, אינה הכנסה שהופקה על-ידי חברה משפחתית, חברה שקופה או חברת בית. נציין כי, בעקבות תיקון זה, חל הפטור מדמי ביטוח גם על הכנסה מדיבידנד בידי בעל מניות מהותי בחברה למעט החברות כאמור בסעיף זה.

ב. הכנסה מריבית לרבות דמי נכיון, החייבת במס לפי סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודה, שלא חלים עליה הסייגים של סעיף 125ג(ד) לפקודה. דהיינו, הפטור לא יחול, בין היתר, על הכנסה מריבית שמהווה הכנסה בעסק או הכנסת ריבית שנתבעה כהוצאה או הכנסת ריבית בידי בעל מניות מהותי בחבר בני אדם ששילם את הריבית.

ג. הכנסות מדמי שכירות למגורים בשיעור מס מוגבל: הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודה (שיעור מס 10%) והכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122א לפקודה (שיעור מס 15%).

ד. הכנסה שאינה הכנסה כשכיר או כעצמאי והפטורה ממס לפי כל דין למעט הכנסה מפנסיה מוקדמת, כהגדרתה בסעיף 345ב(א) לחוק הביטוח הלאומי.

מיסוי הכנסות מחברה משפחתית

עד לכניסתו לתוקף של תיקון 103, הכנסות מחברה משפחתית שחויבו במס בתיק הנציג של החברה המשפחתית, לא חויבו בדמי ביטוח. החיוב בגין הכנסות אלו נעשה אך ורק במועד חלוקת דיבידנד בפועל לבעלים.

התיקון קבע כי הכנסה מחברה משפחתית, חברה שקופה או מחברת בית, יראו אותה כאילו חולקה בסוף שנת המס לבעלי המניות בה או לחברי החברה לפי העניין והכול בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור, כל זאת ללא קשר למועד חלוקת ההכנסות בפועל.

- **הכנסות חברה משפחתית המיוחסות ליחיד, שומרות על אופיין (לרבות פטור)- בשנות המס 2014 עד 2017**

הבהרות המוסד לביטוח לאומי מימים 27/4/2015, 22/4/2015

לאחר התדיינות ארוכה של לשכת רו"ח בישראל (להלן: "**הלשכה**") עם המוסד לביטוח לאומי (להלן: "**המל"ל**") החליט המל"ל לקבל במלואה את עמדת הלשכה לפיה, הכנסות החברה המשפחתית המשויכות ליחיד שומרות על אופיין וככל שמדובר בהכנסות של חברה משפחתית, שאם הן היו הכנסות של היחיד אזי היו פטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי, הרי שהכנסות אלו ימשיכו להיות פטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי גם כאשר מדובר בהכנסות של החברה המשפחתית.

המל"ל הבהיר, כי למען הסר ספק, ההבהרה מתייחסת אך ורק למצב בו מדובר בהכנסה שאם היתה מיוחסת ליחיד, היתה פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי החוק, ולכן אותה הכנסה תהיה פטורה גם בידי חברה משפחתית. ראוי לציין, כי החלטת המל"ל היתה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך.

- **שינוי בעמדת המל"ל - על ייחוס הכנסות מחברה משפחתית ליחיד לא יינתן פטור החל משנת המס 2018**

ביום 15 בדצמבר 2019 שינה המוסד לביטוח לאומי את עמדתו ופרסם את ההודעה הבאה:

"הנדון: חוות דעת משפטית מתוקנת בנושא חברה משפחתית

כידוע, בשנת 2014 ניתנה חוות דעת משפטית שקבעה שניתן לייחס את הפטור הניתן ליחיד על הכנסותיו גם להכנסתו מחברה משפחתית.

לאחרונה מתנהלים הליכים בבית הדין לעבודה בדבר חיוב בדמי ביטוח על הכנסות שמקורן בחברה משפחתית. בעניין זה, הודענו לבית הדין כי לאחר בחינה נוספת של הנושא בלשכה המשפטית, הוחלט לחזור בנו מחוות הדעת שניתנה בשנת 2014.

לפיכך, החל משנת המס 2018 לא יינתן הפטור האמור ואין להחיל את חוות הדעת הקודמת. יחד עם זאת, לאור העובדה כי בימים אלו הסוגיה נדונה בבית הדין ,הוחלט כי הליכי הגביה כנגד חיובי דמי הביטוח בגין שנת 2018 ואילך שמקורם מהכנסות מחברה משפחתית יוקפאו בכפוף להמצאת מסמכים תומכים שמדובר בהכנסות יחיד הפטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי (בהתאם לחוות הדעת המשפטית משנת 2014), וזאת עד אשר תתקבל החלטת בית הדין בסוגיה."

- **פס"ד רפאל נחושתן ואח' (עב"ל 61198-02-20) של בית הדין הארצי לעבודה**

כל ההכנסות מחברה משפחתית המיוחסות ליחיד חייבות בדמי ביטוח לאומי

פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה מיום 5.10.2021 נסוב סביב החלטת המוסד לביטוח לאומי ("**המל"ל**") לחייב את התובעים (שכל אחד מהם הוא בבחינת "הנישום המייצג בחברה משפחתית" על פי סעיף 64א(א) לפקודת מס הכנסה) בתשלום דמי ביטוח לאומי, בגין ההכנסות השנתיות של החברה המשפחתית בשנים שעד לשנת 2013, כפי שדווחו בשומת המס, זאת אף אם סוג ההכנסה היה פטור מתשלום דמי ביטוח לאומי אילו היה מדובר בהכנסה בידי יחיד. מדובר בהכנסות מסוגים שונים ובכלל זה רווחי הון; הכנסות מדיבידנד; הכנסות מריבית; רווח הון עקב מכירת מקרקעין וכן הכנסות מהשכרה ומכירה של מקרקעין.

עמדת **המל"ל** הייתה שהכנסותיה של חברה משפחתית משנת 2008 עד לשנת 2013 תהיינה חייבות בדמי ביטוח לאומי, ואילו משנת 2014 מאחר שניתנה חוות דעת משפטית מטעם המל"ל שקבעה שניתן לייחס את הפטור הניתן ליחיד על הכנסותיו, גם להכנסות מחברה משפחתית, אזי הן תהיינה פטורות מדמי ביטוח. החלטה זו הייתה בתוקף בין השנים 2014-2017 ומשנת 2018 היא בוטלה היות והמל"ל החליט לחזור בו מחוות הדעת, ומשכך לא יינתן מאותו מועד הפטור האמור.

בענייננו, המל"ל פעל מכוח סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי. והמל"ל אכן חייב את התובעים בדמי ביטוח בגין כלל הכנסותיהן של החברות שבבעלותם. זאת באופן גורף ובהתעלם מסוגן של אותן הכנסות.

בית הדין הארצי דחה את הערעור של היחידים וקיבל את עמדת המל"ל. נקבע כי לפי הלשון הטבעית והפשוטה של סעיפים 373א ו-350(א)(6) לחוק, ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, יהיה אשר יהיה הרכב מקורותיה – כולה אקטיבית, כולה פסיבית או מורכבת משני סוגי ההכנסות כאמור, הופכת בידי בעלי המניות של החברה להכנסה שמקורה בדיבידנד – הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, החייבת בדמי ביטוח לאומי.

נקבע כי כל פועלו של סעיף 373 א לחוק, הוא הקדמת עיתוי החיוב בדמי הביטוח הנובעים מחלקם של בעלי המניות בחברה המשפחתית.

בית הדין התייחס לטענת היחידים לגבי העיוותים שגלומים באימוץ עמדת המל"ל ובכלל זאת לכך שנוצרת סיטואציה 'מעוותת' המביאה לחיובם בדמי ביטוח בגין הכנסות שלאור מקורן היו פטורות מדמי ביטוח לו היו מתקבלות ישירות בידי היחיד, וקבע ש: "יש גם צד שני והוא 'עיוותים' לקופה הציבורית באותם מקרים של יחידים המשלמים דמי ביטוח בשיעור המופחת (התואם הכנסה פסיבית) חרף העובדה שהמקורות של ההכנסה החייבת הם מהכנסה אקטיבית של משלח יד, עסק או עבודה".

בית הדין קבע בעניין טענת השיהוי כי שיהוי במשלוח דרישות תשלום במשך 3 שנים לתובעים אינו מאיין את הגבייה.

לסיכום, נקבע, שאין בכוחה של העמדה המשפטית השגויה של המל"ל, לפיה יינתן פטור מדמי ביטוח בשנים 2014-2017 (שאינן השנים נשוא המחלוקת) על הכנסות מחברה משפחתית שאילו היו מיוחסות ליחיד היו פטורות מתשלום דמי ביטוח, כדי לגבור על הוראות חוק הביטוח הלאומי, אך בהחלט יש בה כדי להצדיק אי חיוב המערערים בהוצאות המשפט.

<u>הערות בעקבות פסק דין נחושתן</u> :
מאחר שההלכה של בית הדין הארצי לעבודה, קובעת שההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, יהיה אשר יהיה הרכב מקורותיה – כולה אקטיבית, כולה פסיבית או מורכבת משני סוגי ההכנסות כאמור, הופכת בידי בעלי המניות של החברה להכנסה שמקורה בדיבידנד – הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, החייבת בדמי ביטוח לאומי, היא תחויב בשיעור החל על הכנסות פסיביות (12%).

על כן, נוצרים עיוותים בשיעורי הביטוח הלאומי שיחולו על ההכנסות השונות. כך לדוגמא, הכנסה חייבת מעסק בחברה המשפחתית שהיתה אמורה להיות מחויבת בדמי ביטוח בשיעור המרבי של כ- 18%, אילו נצמחה במישרין בידי היחיד, תחויב בדמי ביטוח של 12% בלבד. מנגד, הכנסות שאמורות היו להיות פטורות אילו נצמחו בידי היחיד, כגון הכנסות מריבית בשיעור מס מוגבל, מדיבידנד, מרווח הון ושבח מקרקעין ומשכ"ד למגורים, יחויבו בדמי ביטוח של 12%.

למיטב ידיעתנו, הוגשה עתירה לבג"צ לבטל את פסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה.

- **חיוב בביטוח לאומי בגין הכנסות דמי ניהול מחברה משפחתית**
  עב"ל 10067-10-17 שלמה דהוקי נ' המוסד לביטוח לאומי

המערער (שלמה דהוקי) ורעייתו היו במועדים הרלוונטיים בעלי מניות בחלקים שווים בחברה ("**החברה**") המסווגת כחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה, והמערער הינו "הנישום המייצג" של החברה. המערער הודיע למוסד לביטוח לאומי ("**המל"ל**"), כי הינו עובד עצמאי החל מיום 1 בינואר 2004. במסגרת הדוחות של התובע לשנות המס 2006-2010, הוא דיווח על הכנסותיו משירותי ייעוץ שנתן לחברה אשר במקביל דווחו כהוצאות דמי ניהול בדוחות של החברה. כיוצא מכך, ההכנסה החייבת של המערער בדוחות האישים למס הכנסה בשנים הרלוונטיות הייתה אפס, בשל העובדה כי הוצאות החברה עלו על הכנסותיה, וקוזזו כהפסד כנגד הכנסתו של המערער בהיותו הנישום המייצג.

המחלוקת: האם יש לראות בהוצאה שנרשמה לחברה בגין תשלום דמי ניהול למערער כהוצאה של המערער לצורך קביעת הבסיס לתשלום דמי ביטוח על-ידי המערער?

טענות המערער: ככלל, ההכנסה החייבת של הנישום המייצג לצורך מס הכנסה היא אותה הכנסה חייבת לצורך הביטוח הלאומי. לחילופין, הסכום שנזקף למערער כדמי ניהול בצד האחד, נזקף כהוצאת החברה בצד האחר, באופן שהסכומים מקזזים ומאפסים זה את זה. ההכנסה מדמי ניהול וההוצאה בשל תשלומם של דמי הניהול הם לפיכך, "תאומים סיאמיים" שאינם ניתנים להפרדה זה מזה.
טענות המל"ל: מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו בחוק הביטוח לאומי וכי יש להפריד בין הכנסות המערער החייבות בדמי ביטוח כעצמאי לבין הכנסות החברה המשפחתית הנזקפות לזכותו כהכנסה שלא מעבודה ומחויבות בשיעור שונה של דמי ביטוח (כ"הכנסה פסיבית"), ואילו הפסדי החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסות בסכום של אפס. כפועל יוצא מכך, לא יוסיפו על דמי הביטוח בהם מחויב המערער כעצמאי, אך גם לא יגרעו מהם.

בית הדין הארצי לעבודה דחה את הערעור וקבע כי ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית תסווג כהכנסת בעלי מניותיה לצורך תשלום דמי ביטוח, כל אחד לפי חלקו במניות החברה כ"הכנסה פסיבית", בעוד שהפסדיה לא ייוחסו לעניין זה לבעלי המניות ולא יקוזזו כנגד הכנסותיהם האישיות החייבות בדמי ביטוח.

ביה"ד ערך אבחנה בין סעיף 373א לחוק הביטוח לאומי לבין סעיף 64א לפקודה בשני מישורים: במישור הראשון, הפקודה יוצרת שקיפות מלאה בין הנישום המייצג לבין החברה המשפחתית, באופן בו ההכנסה החייבת וההפסדים מיוחסים לנישום המייצג, ואילו חוק הביטוח לאומי מייחס למבוטח רק את חלקו מתוך "ההכנסה החייבת" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, אך אינו מאפשר, לפי ניסוחו, זקיפתם של הפסדים. במישור השני, בניגוד לפקודה, החוק זוקף את הכנסת החברה המשפחתית לא רק לנישום המייצג, אלא לכל בעלי המניות בחברה לפי חלקם היחסי בהון המניות.

בקשה לדיון בפני בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק על מנת לבטל את החלטת בית הדין הארצי לעבודה, נדחתה על ידיו על הסף (בג"ץ 5732/20). נקבע כי המקרה דנן אינו נמנה על אותם מקרים חריגים המצדיקים את התערבותו של הבג"ץ בפסקי-דין והחלטות של בתי-הדין לעבודה.

<u>הערה</u>: בהקשר זה, כדאי לשים לב, כי תקנה 2(11) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006 קובעת תכנון מס חייב בדיווח בגין תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על ידה כהוצאה בשנת מס, ושיצר באותה שנת מס הפסד לחברה, הנחשב כהפסדו של הנישום המייצג, בסכום שלא פחת מ-500,000 ש"ח.

13.2 ביטוח לאומי - לקט חקיקה, פסקי דין וחוזרים שפורסמו בשנים האחרונות

בחוזר זה רוכזו שינויים בולטים בהיבטי מס בביטוח הלאומי שפורסמו בשנים האחרונות בתחומי הפסיקה וחוזרים של המוסד לביטוח לאומי.

א. פסיקה

1. אירוע גיבוש לעובדים ללא משפחות הכולל לינה אינו מהווה טובת הנאה לעובד
ב"ל 30052-07-12 דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי

חברת דה נשון טרפיק בע"מ מארגנת מדי שנה אירוע גיבוש לעובדים, ללא משפחותיהם, הכולל לינה וארוחת ערב באחד מבתי המלון בארץ, וכן פעילויות חברתיות. בנוסף מארגנת החברה מדי שנה לעובדיה "אירוע חברה" המיועד לעובדים בלבד וכולל ארוחת ערב, תקליטן, ונאומים קצרים של מנהלים בחברה. עקב ביקורת ניכויים ביטוח לאומי שנערכה לחברה, החליט המוסד לביטוח לאומי (**המל"ל**) לחייב את החברה בדמי ביטוח לאומי, בטענה כי יש לראות את פעילויות הגיבוש האמורות כהכנסת עבודה אצל העובדים החייבת בדמי ביטוח לאומי.

בית הדין האזורי לעבודה פנה לסעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי, לפיו הכנסותיו של עובד שכיר שתילקחנה בחשבון לצורך חיוב בדמי ביטוח לאומי הן הכנסותיו מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה: "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה, שניתנו לעובד ממעבידו". בהקשר זה, ביה"ד פונה למבחן "נוחות המעביד או הנאת העובד" שפותח ואומץ בפסיקה לגבי השאלה אימתי הוצאה שהוציא המעביד תותר לו בניכוי לפי הפקודה, ללא זקיפת הכנסה לעובד. בהתאם למבחן זה, נדרשים להתקיים שני תנאים מצטברים בכדי שניתן יהיה לקבוע כי הוצאה מהווה טובת הנאה לעובד: (1) יש לבחון האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה בה מדובר; (2) יש לבחון האם ההטבה גורמת לעובד להנאה ניכרת.

ביה"ד בחן חוות דעת של רשות המסים שצירף המל"ל לכתב ההגנה ושעליה סמך את שומתו, וקבע כי נסיבותיה שונות מנסיבות המקרה דנן, וכי יישום המבחן הנ"ל על נסיבות המקרה מביא למסקנה כי **אין לראות באירועי הגיבוש שארגנה החברה לעובדיה כ"טובת הנאה" החייבת בתשלום דמי ביטוח, שכן העובדים אינם מפיקים "טובת הנאה ניכרת" מאותם אירועים**. זאת ועוד, בנסיבות העניין, ישנה חשיבות לגיבוש העובדים לצורך תפקודה היעיל של החברה, ולכן החברה היא הנהנית העיקרית מאירועים אלו, שכן צומחת לה תועלת כלכלית מגיבוש העובדים, העולה באופן ניכר על ההנאה הנגרמת לעובדים אגב ההטבה, שהיא מוגבלת ולא ניכרת.

בהנחיה מיום 9 באפריל 2018 ובהתייחס לפס"ד דה נשון, פרסמה רשות המסים את עמדתה לגבי זקיפת שווי הטבה בגין ימי גיבוש לעובדים (**ראה חוזר 3.1 לחוברת זו- הוצאות עודפות**). **לסקירת ההנחיה של רשות המסים ופס"ד דה נשון- ראה חוזר מסים 21.2018 של משרדנו**.

2. הטלת קנסות ביטוח לאומי בגין שומות שהוצאו למעסיקים בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על-ידי מס הכנסה
עב"ל 53714-02-19 המוסד לביטוח לאומי נ' מד"א, אוניברסיטת בר אילן, ממן ונס (להלן: "הלכת מד"א")

פסק דין בבית הדין הארצי לעבודה דן במאוחד בארבעה ערעורים שהתעוררה בהם שאלה משפטית משותפת בדבר סמכותו של המוסד לביטוח לאומי ("**המל"ל**") להטיל קנסות על מעסיקים בגין שומות שהוצאו להם בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על-ידי מס הכנסה. בית הדין קיבל את ערעור המל"ל ברובו בכל הערעורים.

ככלל, מציין בית הדין, כי כאשר המל"ל מסתמך על שומת ניכויים שנערכה במס הכנסה, כבר נקבע בפסיקה (הלכת גדות), כי **ראוי שתהיה התאמה בין קביעות פקיד השומה במס הכנסה לקביעות פקיד הגביה במל"ל**. עוד מוסיף ומציין בית הדין, כי בהלכת גילאון המוזכרת בפסק הדין, **סיווג מס הכנסה לגבי הכנסה מסויימת היא המחייבת גם לגבי תשלום דמי ביטוח לאומי**.

מכלל האמור, קובע בית הדין הלכה, שכאשר שומת הניכויים עם מס הכנסה היא תוצאה של הסכם פשרה, המל"ל רשאי להוציא שומת ניכויים בעצמו, אולם משנערכה שומת ניכויים על-ידי מס הכנסה, לרבות במסגרת הסכם פשרה עם המעסיק, רשאי המל"ל להתבסס עליה. בפסק הדין, ערך בית הדין דיון בסמכות המל"ל להטיל ולהפחית קנסות, תוך שהוא קובע כללים ועקרונות למקרים דומים שיעוררו סוגיות דומות להוצאת שומת ניכויים, חיוב בהפרשי ריבית והצמדה לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה וכן חיוב בקנסות מכוח חוק הביטוח לאומי, לפי ארבעה מועדים שלהלן:

- **המועד הראשון** - היום ה-15 שאחרי תקופת התשלום (דהיינו, המועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח).
- **המועד השני** - מועד קביעת השומה הסופית על-ידי פקיד השומה.
- **המועד השלישי** - מועד קביעת דמי הביטוח בעקבות עריכת ביקורת הניכויים על-ידי המל"ל.
- **המועד הרביעי** - תחילת הליכים משפטיים בבית הדין.

ככלל, יוטל קנס בגין אי-תשלום דמי ביטוח הנקבע בשומת הניכויים של המל"ל החל מהמועד הראשון בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח, שהרי המעסיק אמון על דיווחיו למל"ל, ועל כן הוא יישא במחדלו לרבות חיוב בקנסות. ברם, בית הדין קובע כי אין המדובר ב"סוף פסוק" והוא מוסיף מכלול שיקולים וחידושים לעניין הפחתת הקנס בביטוח לאומי, תוך שמירה על ערך דמי הביטוח שלא שולמו במועד, וזאת תוך הבחנה בין סוגי הריביות: ריבית לפי חוק פסיקת ריבית (ריבית השוק) שהינה נמוכה כיום אל מול ריבית לפי סעיף 159א לפקודת מס הכנסה, שהינה ריבית גבוהה יותר (4% לשנה), ומכל מקום מציין, כי אין מקום לוותר על הוספת הפרשי הצמדה אלא בנסיבות מיוחדות ויוצאות דופן. **לפיכך, נקבע:**

ביחס לתקופה שחלה ממועד חובת התשלום (המועד הראשון) ועד למועד עריכת השומה ע"י מס הכנסה (המועד השני) - יופחת הקנס להפרשי הצמדה בלבד, או הפרשי הצמדה ותוספת ריבית לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה.

ביחס לתקופה שממועד קביעת השומה הסופית על-ידי מס הכנסה לרבות בדרך של פשרה, ועד למועד בו יידע המל"ל את המעסיק בגין החוב העדכני (המועד השלישי) - ניתן לשקול אפשרות, בנסיבות עובדתיות שבהן לא מיוחס על פני הדברים חוסר תום לב למעסיק, כי המעסיק יחויב לשלם הפרשי הצמדה על החוב (כמו במועד הראשון) והקנס המלא יופחת לריבית לפי סעיף 159א לפקודת מס הכנסה (ריבית בשיעור שנתי של 4% לאחר שנוספו על הסכום המדובר הפרשי הצמדה).

ביחס לתקופה החל מהמועד בו נדרש המעסיק לשלם דמי ביטוח בעקבות ביקורת ניכויים (המועד השלישי) ואילך - יוטל מלוא הקנס כאמור בסעיף 364 לחוק הביטוח לאומי, שהרי במקרה זה חובתו של המעסיק היא ברורה ונהירה, שהרי אחרת אי חיוב בקנס עד לסיום הליכים משפטיים, יגרום לתמריץ אצל מעסיקים לנקוט בהליכים משפטיים.

3. שומת ביטוח לאומי לא יכולה לסתור שומת מס הכנסה
ב"ל 19447-06-17 א. טירר חברת עורכי דין נ' המוסד לביטוח לאומי

פסק הדין עוסק בשאלה האם יש להורות על ביטול שומת ניכויים שהמוסד לביטוח לאומי הוציא לחברת עורכי דין ("**התובעת**") לשנים 2010-2013. ביקורת הניכויים של המוסד לביטוח לאומי ("**המל"ל**") היתה במקביל לביקורת מס הכנסה ביחס לאותן שנים. בין שאר הסוגיות שעלו בביקורת, נדונה סוגיית סעיף הוצאות רכב שבגינה הוסכם בהסכם עם פקיד השומה ("**הסכם שומה**"), כי הנושא יימחק מסעיף ההוצאות ויסווג כדיבידנד לבעלי המניות שיחויב במס בשיעור 30% בהתאם לסעיף 125ב(2) לפקודה.

לאחר החתימה על הסכם השומה עם מס הכנסה, הגישה התובעת השגה ביחס לשומת הניכויים שהוצאה לה ע"י המל"ל בטענה, כי הסכום שבמחלוקת סווג כדיבידנד ע"י פקיד השומה במסגרת הסכם שומות סופי ומחייב.
המל"ל העלה טענה כי שומת חברה אינה מחייבת אותו בשונה משומת ניכויים, כאשר מנגד, טענה התובעת, כי החבות בדמי ביטוח לאומי לפי סעיף 344 לחוק הביטוח לאומי היא ביחס לסכומים המהווים הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ואין בסעיף כל התייחסות לפיה הסיווג ייעשה רק בשומת ניכויים של רשות המיסים.

קביעת בית הדין האזורי לעבודה תל אביב: לאחר דיון מעמיק בהלכת מד"א שניתנה לאחרונה (סעיף 2 שלעיל), קיבל בית הדין את התביעה, תוך שהוא מציין, כי אין זה ראוי שעמדת המל"ל תשתנה מן הקצה אל הקצה בערעור זה מהעמדה שהציגה בתיקים שנדונו בהלכת מד"א, על זכותו של המל"ל להסתמך על הסכם הפשרה בין המבוטח /הנישום לבין רשות המיסים, בעוד שבתיק זה, מועלית טענה הפוכה, לפיה הסכם הפשרה אינו מחייב אותו.

נקבע, כי בניגוד לעמדת המל"ל, הלכת גדות חלה גם על המקרה הזה, ודחיית התביעה תביא למצב בו הוצאו קביעות עובדתיות סותרות ע"י שתי רשויות מנהליות. לפיכך, המסקנה המתבקשת היא, כי שומת ביטוח לאומי שתוצא לתובעת תהיה בהתאם להסכם הפשרה שנחתם בינה לבין רשות המיסים והיא מחייבת את המל"ל, וככל שהיו לו השגות ביחס לשומה, רשאי היה לבקש כל מידע שיחפוץ, דבר שבחר לא לעשות.

בית הדין מוסיף ומציין, כי ראוי שהמל"ל כמוסד ציבורי, ידבוק בעמדה עקרונית אחת בנוגע לנפקותם של הסכמי פשרה בין מבוטחים בכובעם כנישומים לבין רשות המיסים, ובהתאם לעמדתו העקרונית בהלכת מגן דוד אדום, יראה בהסכם הפשרה כמחייב גם אותו. חובה זו של המל"ל לנהוג כך היא צד אחד של המטבע, כשצדו השני - זכותו של ציבור המבוטחים לפעול בתנאים של ודאות משפטית.

4. בית הדין הארצי לעבודה- סופיות השומה במס הכנסה כתוצאה מהתיישנות אינה מחייבת את המל"ל, יש לשלם דמי ביטוח על שווי שימוש ברכב לפי תקנות מס הכנסה
עב"ל 15414-08-20 רמת בטיחות בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי

עובדות המקרה: המערערת עוסקת במתן שירותי פיקוח בטיחות בתעבורה באמצעות קציני בטיחות בתעבורה המועסקים על ידה. התובעת הגישה שומות עצמיות למס הכנסה במסגרתן דיווחה המערערת ושילמה מס הכנסה בגין "שווי רכב" על פי יומן רכב ממוחשב המאפשר לעשות הפרדה בין נסיעותיו הפרטיות לבין נסיעותיו לצרכי עבודה, תוך חיוב רק בגין מרכיב נסיעותיו הפרטיות של העובד. שומות הניכויים ושומות המס של המערערת התיישנו בהתאם לסעיף 145 לפקודת מס הכנסה בשל חלוף הזמן הקבוע בסעיף האמור.

המל"ל הוציא קביעה לשנים 2009-2012 מכוח סמכותו לפי סעיף 358 לחוק וקבע את שווי הרכב לפי הקבוע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) התשמ"ז – 1987 ("**תקנות שווי רכב**"). בית הדין האזורי לעבודה דחה את תביעתה של המערערת להורות על ביטול חיובה בתשלום דמי ביטוח עבור רכיב "שווי רכב" על פי תקנות שווי רכב בגין שימוש ברכב של קציני בטיחות בתעבורה העובדים במערערת. נקבע כי הנוסחה הקבועה בתקנה 2(א) לתקנות שווי רכב היא נוסחה חלוטה ואין המדובר בחזקה הניתנת לסתירה. עוד נקבע, שיש לגלם את טובת ההנאה (שווי הרכב) שנוצרה לעובד גם בגובה דמי הביטוח הלאומי שלא נוכו מהעובדים.

דיון והכרעה בפני בית הדין הארצי לעבודה: בית הדין הארצי קבע שדין הערעור להידחות וזאת מטעמיו של בית הדין האזורי, בהתאם לתקנה 108(ב) לתקנות בית הדין לעבודה (סדרי דין), התשנ"ב- 1991.

בית הדין הארצי הוסיף וקבע כי אין בידו לקבל את טענות המערערת לפיהן העדר בחינת דיווחי המערערת על ידי פקיד השומה והפיכתן של השומות לסופיות, משמען קביעה פוזיטיבית של פקיד השומה המחייבת את המל"ל להסתמך עליה. אין לגזור גזירה שווה בין העדר בדיקתה של רשות המיסים לדיווחים שהמערערת הגישה, לבין שומת ניכויים של מס הכנסה אשר נבדקה ונבחנה על ידי מס הכנסה ובסיומה יצאה קביעה מטעמו. במקרה שלנו נקבע כי מדובר בשומה עצמית שהפכה לשומה סופית בשל חלוף הזמן ולא בקביעה פוזיטיבית של רשות המס ולכן המל"ל מוסמך להוציא קביעה לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי לתשלום דמי הביטוח ואין הוא מחויב לסמוך על הדיווחים של המערערת.

5. אין חבות בביטוח לאומי לגבי הכנסות פסיביות מהשכרת מקרקעין בחו"ל שדווחו כהכנסה רגילה ולא לפי סעיף 122א לפקודה
ב"ל 25768-08-19 ברוך מרדכי אולך נ' המוסד לביטוח לאומי

עובדות: התובע תושב ישראל בעל אזרחות שוויצרית בעל שלושה נכסים בשוויץ ומושכרים למטרת מגורים. התובע בחר משיקולי מס לדווח על נכסים אלו למס הכנסה בהתאם לסעיף 121 לפקודת מס הכנסה בשיעורי מס רגילים (ובכך לדרוש גם הוצאות וזיכוי מס זר), שיצרו לו תשלום מס נמוך יותר מהמסלול של 15% מס בהתאם לסעיף 122א. לפקודת מס הכנסה, שמתיר רק הוצאות פחת.

המל"ל הוציא לתובע שומת חיוב בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות משכירות בטענה שהפטור בסעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי, אינו חל במקרה זה, שכן פרשנות דווקנית אינה מאפשרת את הפטור החל על "הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122א לפקודת מס הכנסה".

בית הדין האזורי לעבודה בירושלים קיבל את התביעה: הפרשנות הדווקנית והפשוטה של סעיף 350(א)(7) לחוק מתיישבת יותר עם העמדה של המל"ל. היינו, לכאורה ברגע ששולם מס על הכנסה משכירות לפי שיעורי מס רגילים ולא לפי סעיף 122א לפקודה, הוראת הפטור מתשלום דמי הביטוח הלאומי אינן חלות.
עם זאת, המצב אותו מתאר התובע הוא מצב דברים אפשרי ופרשנות פשוטה של החוק עלולה להביא לכדי עוול. בסופו של יום, סעיף 350(א)(7) הוא הסעיף הקובע פטור ספציפי, אולם וודאי שאין כוונתו לסתור את העיקרון הקבוע בסעיף 345 לחוק לפיו יראו בהכנסה לצורך דמי ביטוח לאומי רק הכנסה שהופקה מהמקורות המפורטים בפסקאות (1)ו-(8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, שאינו כולל הכנסות משכירות שאינה מעסק.

עצם תשלום המס לפי המסלול הרגיל של הכנסה החייבת בשיעורי מס מלאים מקים חזקה מובהקת לכאורה כי ההכנסה היא מעסק, אך ישנם מצבים שונים שבשל שיקולי מס בחירה בתשלום מס לפי סעיף 121 לפקודה כדאית יותר על אף שאין מדובר בהכנסה מעסק. התובע הוכיח שמקור ההכנסה היא משכירות וסתר את החזקה המובהקת שמדובר בהכנסה מעסק ועל כן קבע בית הדין שהוא זכאי לפטור מתשלום דמי הביטוח הלאומי בהתאם לקבוע בסעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי.

לכן, במצבים חריגים אלו תקום למוסד לביטוח לאומי חובה לברר עצמאית אם מקור ההכנסה הוא משכירות או מעסק ואין לקבוע באופן חלוט, שבחירת תשלום המס על הכנסות משכירות לפי סעיף 121 לפקודה הינה בהכרח הכנסה מעסק החייבת בדמי ביטוח לאומי.

6. בית הדין הארצי לעבודה- לא ניתן לקזז הפסד ממשלח יד כנגד תגמול מילואים לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי
עב"ל 41795-01-20 פלוני אלמוני נ' המוסד לביטוח לאומי

עובדות המקרה: המערער הינו עורך דין עצמאי במסגרת שותפות. בשנים 2016-2017 היה למערער הפסד ממשלח יד של עריכת דין. בשנים אלה שירת המערער שירות מילואים ובגין שירות זה קיבל מ**המל"ל** תגמול מילואים בהתאם להוראות סעיף 279 לחוק ותקנה 7 לתקנות. משמע, מי שהחל שירות מילואים בתוך 60 ימים מיום שסיים שירות מילואים, זכאי לחישוב התגמול על בסיס הכנסה שהייתה לו בשלושת החודשים שקדמו לתקופת השירות הראשונה. בעניינו חושבה הכנסתו של המערער מתגמולי מילואים בשנים 2016-2017 על בסיס הכנסתו כשכיר בשנת 2012 וחרף היות עסקו נתון בהפסדים בשנים 2016-2017.

השאלה המצויה במוקד ערעור זה היא, האם תגמול מילואים לעצמאי מהווה הכנסה חייבת בתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי בריאות מלאים, שעה שעסקו של המערער נתון בהפסדים ולכן אינו נדרש לתשלום מס הכנסה.

דיון והכרעה בפני בית הדין הארצי לעבודה: בראשית הדברים קבע בית הדין הארצי לעבודה כי נקודת המוצא היא שתגמול המילואים מהווה גמלה מחליפת הכנסה. נקבע כי בחוק ובהלכה הפסוקה הוכרו מצבים שונים שבהם נוצר פער בין ההכנסה החייבת במס לפי פקודת מס הכנסה, לבין הזו החייבת בדמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי. כך למשל, הכנסה חייבת מוגדרת בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין", ואילו הגדרת "הכנסה בשומה" בסעיף 345(ב) לחוק הביטוח הלאומי שונה והיא נקבעת "על פי השומה הסופית של ההכנסה כאמור לפני כל פטור, ניכויים וזיכויים לפי פקודת מס הכנסה".

בית הדין הוסיף כי אחד ההבדלים בעקרונות התחשיביים בין דיני המס לחוק הביטוח הלאומי, הוא באפשרות קיזוז ההפסדים. בדיני המס הוסדרה אפשרות קיזוז ההפסד הפירותי בסעיף 28 לפקודה, אולם המחוקק לא ראה לנכון לאמץ את הסעיף בחוק הביטוח הלאומי.

בעניין **ברנס** (עב"ל (ארצי) 34791-12-14) נדחתה בקשת המבוטח שם לקזז את הפסדיו מעסק מהכנסותיו מעבודה ופנסיה, וזאת בהקשר לסעיף 238 לחוק הביטוח הלאומי (תשלום קצבת שאירים). קיזוז כאמור התאפשר לצורך תשלום מס הכנסה, אך בית הדין הארצי לעבודה לא מצא הצדקה לצורך קביעת הזכאות לקצבת שאירים.

בית הדין קבע כי "בנסיבות העניין המיוחדות" ולאור העובדה כי קיים פיצול בציר הזמן בין נתוני ההכנסה המזכה אותו בתשלום גמול המילואים (הכנסתו כשכיר בשנת 2012) ובין נתוני ההפסד ממשלח יד בשנים 2016-2017, יש לראות בתגמול המילואים מקור הכנסה שונה ועצמאי מהכנסות המערער לפי סעיף 2(1) לפקודה. על כן נקבע, שאין בידי המערער לקזז מהכנסתו מתגמולי המילואים את הפסדי משלח ידו.

7. בית הדין הארצי לעבודה- משיכות של בעל שליטה סווגו כהכנסות החייבות בדמי ביטוח לאומי עב"ל 24969-07-20 המוסד לביטוח לאומי נ' מנחם כרמל ואח'

עובדות המקרה: מר מנחם כרמל ("**כרמל**") בעל שליטה בשיעור של 100% בחברה שבה הוא מעסיק כ-1,000 עובדים. בתקופה שמיום 1.1.2010 ועד ליום 30.6.2011, עמד שכרו השנתי על 4,000 ש"ח, ביתרת שנת 2011 עמד שכרו של כרמל על 15,000 ש"ח ובשנת 2012 על 17,870 ש"ח.
בשנים 2010-2012 נטל כרמל משיכות מהחברה בסך מצטבר של כ- 31.2 מיליון ש"ח. במהלך שנת 2013 הפקיד כרמל בחברה ב-8 הפקדות שונות, סך של כ- 34.1 מיליון ש"ח שהביאו אותו ליתרת זכות ביום 31.12.2013 בסך של כ- 2.9 מיליון ש"ח. ביום 1.1.2014 ביצע כרמל שורה של משיכות שהעמידה את יתרת החובה על סך של כ- 7.2 מיליון ש"ח.

ביום 28.8.2016 , מועד סיום ביקורת ניכויים של המל"ל היתה לכרמל יתרת חובה בסך של כ-3 מיליון ש"ח. בעקבות הביקורת יצאה קביעה בדבר דמי הביטוח לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי בגין השנים 2010-2012 על הכנסה חייבת בתשלום דמי ביטוח על סך של כ- 1.3 מיליון ש"ח וזאת בהתחשב בתקרת הביטוח הלאומי לחיוב.

למען שלמות התמונה נציין כי ביום 29.12.2016 חוקק תיקון 235 לפקודת מס הכנסה, אשר במסגרתו חוקק סעיף 3 (ט1) שחל על משיכות שבוצעו משנת 2017 וכן על יתרת משיכות בעלים נכון ליום 31.12.2016, ועל כן התיקון כאמור אינו חל על תקופת הביקורת.

דיון והכרעה בפני בית הדין הארצי לעבודה: בראשית הדברים קבע בית הדין כי הכרעה בסיווג המשיכות נעשית על פי מכלול נסיבות העניין ומהותן הכלכלית ולאו דווקא כינויו הפורמלי.

במקרה דנן, היעדר הסכם הלוואה הכולל לוח פירעון, שיעורי הריביות והביטחונות מהווה נתון המעיד לצד סיווג המשיכות כהכנסה חייבת בדמי ביטוח. העובדה שמדובר ברצף של משיכות בתדירות גבוהה לאורך שנים מחזקת את הצורך בקיומו של הסכם הלוואה. העדרו של הסכם הלוואה מטה ביתר שאת לצד הימנעות מסיווג המשיכות כהלוואה.
בעניין **אמבולנס חנוך** (עמ"ה 1077/06) נאמר: "שימוש תדיר בקופת החברה לשם רכישות פרטיות שאינן מושבות בתוך פרק זמן קצר, אינן אלה משיכות שכר".

במקרה דנן, קיים פער ניכר בין גובה שכרו החודשי של כרמל, אשר 1000 עובדים כפופים לו, לבין גובה השכר המקובל לתפקיד מסוג זה. שכר נמוך משמעותית לצד משיכות בעלים גבוהות, עשויים להיות "נורת אזהרה" לכך שההלוואות הנטענות הינן שכר או דיבידנד מוסווה.

בשיקלול הנסיבות, הגיע בית הדין הארצי לעבודה למסקנה כי יש לסווג את הסכום השנוי במחלוקת כהכנסה (ולא כהלוואה) ובכך הפך על פיה את החלטתו של בית הדין האזורי לעבודה.

8. פסיקות נוספות בביטוח לאומי

להלן רשימת פסיקות בנושא ביטוח לאומי שנסקרו בחוזר 14.2 בחוברת תום שנת המס 2019:

- אופן חישוב דמי ביטוח לאומי למבוטח בעל מעמד כפול של ביטוח (שכיר ועצמאי) - ב"ל 369-08/13 גדעון ברגמן נ' המוסד לביטוח לאומי

- תושבות בישראל לעניין ביטוח לאומי
  עע"ל 1293-12-15 פלוני נ' המוסד לביטוח לאומי

- הכנסות ממימוש אופציות על-ידי אזרח ותיק
  ב"ל 61021-11-17 אפריים שטיינמץ נ' המוסד הביטוח לאומי

ב. חוזרים של המוסד לביטוח לאומי

9. הבהרות בנושא חובת מעסיק לתשלום דמי ביטוח בתקופת חל"ת, לרבות פטור למעסיק שעובדו היה בחל"ת בתקופת משבר הקורונה

חוזר גביה מעסיקים מס' 1496 של המוסד לביטוח לאומי מיום 12 באפריל 2021

בתאריך 15/03/2021 נכנס לתוקפו חוק ביטוח לאומי (תקנה 224 והוראת שעה), התשפ"א-2021 ("**החוק**").
מטרת החוזר להבהיר מתי חלה חובת תשלום דמי ביטוח על המעסיק בגין עובד בחופשה ללא תשלום ולהסביר את אופן חישוב דמי הביטוח שהמעסיק נדרש לשלם בהתאם לחוק, המצב לפני תיקון החוק וכיצד יש לנהוג לאחר תיקון החוק.
כמו כן, מבהיר החוזר את הוראת שעה בגין פטור מתשלום דמי ביטוח למעסיק שעובדו שהה בחופשה ללא תשלום בתקופת משבר הקורונה, שהינה התקופה שמתחילה מחודש אפריל 2020 ועד אפריל 2021, כולל. **בהודעת המוסד לביטוח לאומי** (המל"ל) **מיום 23.5.2021** נאמר שהחוק תוקן **ותקופת הפטור הוארכה עד ליוני 2021**.

חובת המעסיק לגבי עובד בחל"ת: על פי תקנה 6 לתקנות הביטוח הלאומי, המעסיק נדרש בתשלום דמי ביטוח לתקופה של עד שני חודשים קלנדריים ראשונים לכל ענפי הביטוח מלבד נפגעי עבודה ופש"ר.

- עובד שיצא לחל"ת לפני 15.3.2021 - תשלום דמי הביטוח בחופשה ללא תשלום הינו אחוז משכר המינימום ללא קשר להכנסת העובד אצל המעסיק.
- עובד שיצא לחל"ת לאחר 15.3.2021 - אם הכנסתו של העובד נמוכה משכר המינימום, תשלום דמי הביטוח בחופשה ללא תשלום, הינו אחוז מהכנסתו בחודש שקדם לחודש שבו הוצא לחופשה ללא תשלום. אם הכנסתו של העובד שווה או מעל שכר מינימום, התשלום הינו אחוז משכר המינימום כמו שהיה מחושב בעבר.

הוראת שעה -פטור מתשלום דמי ביטוח למעסיק שעובדו היה בחל"ת בתקופת משבר הקורונה
בהתאם לחוק, נקבעה הוראת שעה המקנה פטור מתשלום דמי ביטוח למעסיק, שעובדו היה בחל"ת בתקופת משבר הקורונה. במידה והמעסיק דיווח / דיווח ושילם עבור העובדים בחל"ת בתקופת הקורונה, למרות הנחיות המל"ל בדבר דחיית מועד דיווח ותשלום עבור העובדים בחל"ת, המל"ל יבטל את דוחות החל"ת שנקלטו במערכת ולכן המעסיק רשאי לפנות למל"ל אם ברצונו לקבל את הזיכוי בחזרה. כל עוד לא תתקבל בקשה מהמעסיק, יתרת הזכות תירשם בתיק וניתן להתקזז מתשלומים עתידיים.

על המעסיקים לדווח בדיווחי 126 לשנת 2020 ולשנת 2021 על העובדים שהיו בחל"ת בקוד משרה 22 (וזאת למרות שיש פטור מתשלום עבור החל"ת בגין אותם עובדים). הדיווח עבור אותם עובדים יהיה על פני כל תקופת החל"ת. אין להגיש תיקוני דוחות בגין דמי הביטוח המדווחים בטופס 126.

לתשומת לב:

- במידה והמעסיק ניכה מהעובד את דמי הביטוח כאמור, אזי עליו להשיב לעובד את דמי הביטוח שנוכו באמצעות תיקון בתלוש השכר.
- אין להגיש דוחות הפרשים שליליים (קרי קובץ זיכויים) בגין ביטול החיוב עבור עובדים בחל"ת שכבר חוייבו.
- הפטור בהוראת השעה הינו לתשלום בלבד ולא על דיווח (הדיווח יהיה באמצעות טופס 126).

בחוזר הובאו דגשים ודוגמאות להמחשה.

10. חובת דיווח מקוון ודיווח פרטני חודשי למעסיקים ולמשלמי פנסיה

הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 14 ביוני 2021

החל מהדיווח לחודש מאי 2021, מי שמעסיק מעל 180 עובדים/מקבלי פנסיה מוקדמת (סך כל חוזי הדיווח) מחויב בדיווח כללי מקוון ובדיווח חודשי פרטני עבור על כל העובדים השכירים/מקבלי פנסיה מוקדמת.

הדיווח החדש הוא בעקבות תיקון בסעיף 355 לחוק הביטוח הלאומי שנוסף בחודש 11/2020, שהורחבה בו חובת הדיווח לביטוח לאומי.

מה צריך לדווח? תיקון החוק מחייב בשני דיווחים מקוונים חדשים:

- **דיווח כללי מקוון** - דיווח טופס 102 חודשי (למעסיקים) וכן טופס 617 חודשי (למשלמי פנסיה מוקדמת) **באופן מקוון** ביחס לכלל העובדים/מקבלי פנסיה מוקדמת.
  שימו לב, אין לדווח באמצעות טופס נייר. תשלום באמצעות המחאה ניתן לבצע בטופס הדיווח בציון קוד דיווח 12.

- **דיווח פרטני מקוון (קובץ 100 חודשי)** - יש להגיש עבור כל העובדים/מקבלי פנסיה מוקדמת דיווח חודשי פרטני באופן מקוון בקובץ 100 חודשי (פירוט עובדים). הדיווח יכלול את פרטי השכר/הפנסיה המוקדמת של כל העובדים כולל עובדים המוגדרים עפ"י צו סיווג מבוטחים (דיווח עפ"י חודשי עבודה ולא חודשי תשלום) המדווחים בטופס 102 וכן על כל מקבלי פנסיה מוקדמת המדווחים בטופס 617 חודשי.

מתי צריך להתחיל לדווח?
מועד תחילת הדיווח הוא בהתאם למספר העובדים/מקבלי פנסיה מוקדמת (סך כל חוזי הדיווח):
- מי שמעסיק 180 עובדים ומעלה – צריך לדווח החל מחודש 5/2021 (בתאריך 15.6.2021).
- מי שמעסיק עד 180 עובדים – צריך לדווח החל מחודש 10/2021 (בתאריך 15.11.2021).

שימו לב, אי דיווח הדו"ח הפרטני בזמן, ייצור קביעה בהעדר דיווח.

איך מדווחים? את הדיווח מבצעים במערכות ייצוג לקוחות, קשרים עסקיים-B2B או מערכת השכר WCF או בשידור קובץ באתר התשלומים.
המשוב לדיווח יישלח גם הוא במערכות אלה. פירוט מורחב לגבי אופן הדיווח פורסם באמצעות מערכת השכר של המעסיק/המייצג.

11. ביטוח לאומי- הפחתת קנסות ביקורת ניכויים

חוזר ביקורת ניכויים מס' 14 של המוסד לביטוח לאומי מיום 1 בפברואר 2021

ביום 24/8/2020 ניתן פסק דין מאוחד בבית הדין הארצי בתיקים עב"ל 53714-02- בעניין מד"א, אוניברסיטת בר-אילן, ממן ונס (ראה תמצית לעיל בחוזר זה). בפסק הדין נקבעו עקרונות מנחים בעניין הטלת הקנסות והפחתתם:

1. **הקנס בביקורת ניכויים צריך להיות מוטל במלואו ואין להפחיתו מראש באופן אוטומטי.**
   "בהתאם לסעיף 364 החיוב בקנסות הוא "אוטומטי", והאורגן המוסמך נכנס לתפקיד רק אם מוגשת בקשה להפחתה או לביטול הקנסות שהוטלו...".

2. **הקנס כולל מרכיב של ריבית.**
   "יש לתת משמעות לכך שבמסגרת דיני הביטוח הלאומי אין מנגנון של הטלת ריבית על אי תשלום דמי הביטוח, והקנס הוא שמגלם בתוכו את כלל התשלומים על תכליותיהם".

3. **הפחתת קנסות תיעשה לאחר שיקול דעת המוסד.**
   "....על כן, נדרש המוסד להפעיל שיקול דעת בשאלת הפחתת הקנסות".

עד כה ההודעה על קביעת דמי ביטוח כללה קנסות שהופחתו מראש על פי כללים קבועים שפורסמו בחוזרים קודמים. בהתאם לפסק הדין, הודעת הקביעה בעקבות ביקורת ניכויים תכלול את קרן דמי הביטוח, הצמדה וקנסות מלאים.

הפחתת הקנסות תיעשה רק לאחר הגשת בקשה ולאחר הפעלת שיקול דעת המוסד.

תחולת החוזר הינה החל מיום 1 במרץ 2021. בחוזר נקבעו הוראות מעבר לתקופת הביניים שעד לתאריך זה.

בקשה להפחתת קנסות תוגש באופן מקוון באתר התשלומים של המוסד לביטוח לאומי. הבקשה תוגש תוך 30 יום מיום קבלת ההודעה בדואר רשום על קביעת דמי ביטוח או על החלטה בהשגה.

ניתן לערער על החלטת המוסד בבקשה להפחתת קנסות בפני בית הדין האזורי לעבודה תוך 12 חודשים מיום קבלת ההודעה על ההחלטה.

להלן טבלה מסכמת של הקריטריונים להפחתות קנס, כפי שפורטו בחוזר:

קריטריון	משקל מקסימלי	תת נושא	משקל
המלצות מבקר	30%		30%
ליקוי חוזר	35%	פעם ראשונה	35%
		פעם שנייה	20%
		פעם שלישית	10%
מצב כלכלי	25%	ירידה במחזור	20%
		ירידה בכ"א	5%
נימוקים מיוחדים	10%		10%
סה"כ:	100%		
בנוסף (אך לא יותר מ-100%)			
ביקורת לשנה שישית	4%		4%
ביקורת לשנה שביעית	7%		7%

12. מעמדם של בני זוג העובדים בעסק משותף

חוזר מס' 1479 של המוסד לביטוח לאומי מיום 3 בנובמבר 2020

הרקע לחוזר: תיקון תקנה 24 להוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח (להלן: "**תקנות הביטוח לאומי**") שהסדירה את אופן חלוקת ההכנסה וחיוב בדמי ביטוח שבין בני זוג המועסקים שלא כעובדים שכירים בעסק משותף של שניהם או של אחד מהם.

המצב לפני התיקון (חוזר מס' 1416 של המוסד לביטוח לאומי מיום 17 בפברואר 2014- להלן: "**החוזר הישן**") לעניין יחס חלוקת ההכנסות בין בני הזוג הינו כמפורט להלן:

- 50% לגבר ו-50% לאישה;
- 67% לגבר ו-33% לאישה;
- 67% לאישה ו-33% לגבר;
- במידה שאחד מבני הזוג הינו עובד שכיר במקביל, לא תיוחס לו יותר מ-33% מההכנסה;

החוזר הבהיר, כי שיטת חישוב המס בין בני הזוג אינה משפיעה על מעמד המבוטח לעניין המל"ל, זאת מאחר ותקנה 24 לתקנות הביטוח לאומי מחייבת יחס חלוקה בין בני זוג, העובדים בעסק משותף, כאשר לא מתקיימים יחסי עובד ומעביד. ראוי להבהיר, כי המוסד לביטוח לאומי קובע מעמד מבוטחים על פי דיני עבודה, ולא על פי אופן תשלום דמי הביטוח או תשלום המס.
בחוזר נקבע, כי המועד להגשת ההצהרה למל"ל הינו עד 30 באפריל של אותה שנת מס (שיעורי החלוקה יהיו מעוגלים ל-10 האחוזים הקרובים). אם ההצהרה לא הוגשה במועד, שיעור החלוקה יהא לפי ההצהרה של השנה הקודמת ואם לא קיימת הצהרה קודמת, שיעור החלוקה יהא: **בשומה משותפת או שומת יחיד** - 67% לבעל ו-33% לאישה **ובשומה נפרדת** - 67% לבן הזוג שאינו עובד שכיר ו-33% לבן הזוג שהוא עובד שכיר.

<u>התיקונים במסגרת תיקון תקנה 24 לתקנות הביטוח לאומי והחוזר מס' 1479 של המוסד לביטוח לאומי בתחולה מיום 1 בינואר 2021 :</u>

ברירת המחדל ליחס חלוקה שוויוני בין בני הזוג תהא: 50% לאישה ו-50% לגבר, אלא אם בני הזוג הגישו בקשה לחלוקה אחרת עד ליום 30 באפריל של השנה השוטפת.
בנוסף, בוטל התנאי בדבר חלוקת הכנסות שאינה עולה על 33% כאשר אחד מבני הזוג שכיר במקביל.

13. כללי פריסת תשלום נוסף של שכר
חוזר מעסיקים מס' 1455 של המוסד לביטוח לאומי מיום 4 במאי 2014

החל מיום 1 ביוני 2014 נכנס לתוקף תיקון לתקנה 5 לתקנות הביטוח הלאומי (תשלום ופטור מתשלום דמי ביטוח), התשנ"ה-1995 ("**תקנות פריסת שכר**")[183].

החוזר של המל"ל מתאר את התיקון, על פיו, החל מהשכר שישולם מחודש יוני ואילך, פריסת השכר תתבצע כאשר התשלום הנוסף יהיה 25% או יותר <u>משכר המינימום החודשי</u> וזאת במקום 25% או יותר <u>מהשכר הרגיל של העובד</u>.

<u>לדוגמא</u>: שכר המינימום לחודש הינו 5,300 ש"ח, לפיכך, על כל סכום נוסף מעל 1,325 ש"ח (5,300*25%) תתבצע פריסת שכר.

ביחס לעובד אשר עבד שנה לפחות אצל מעבידו, תתבצע הפריסה כך שהסכום הנוסף יחולק ל-12 חודשים ויצורף לחישוב של כל אחד מהחודשים. ביחס לעובד אשר עבד פחות מ-11 חודשים שקדמו לחודש שבו משולם התשלום הנוסף, יחולק הסכום הנוסף במספר החודשים שבהם עבד אצל אותו מעביד ויצורף לחישוב של כל אחד מהחודשים.
ראוי לציין, כי התשלום הנוסף הינו בנוסף לשכר החודשי הרגיל, לרבות תשלומים שניתנו כבונוס או כמענק השתתפות ברווחי המעביד ולמעט הפרשים.

14. התיישנות לעניין ביטוח לאומי:

א. התיישנות חוב דמי ביטוח לאומי והחזר יתרת זכות בתוך 7 שנים
חוזר מס' 1461 מיום 4 ביוני 2020

מטרת החוזר לפרט את הכללים החלים לעניין התיישנות חוב בדמי ביטוח לאומי וכן התיישנות החזר דמי ביטוח, לרבות המועד הקובע את תאריך תחילת תקופת ההתיישנות.

(1) תקופת התיישנות חוב בדמי ביטוח:
תיקון מס' 159 לחוק הביטוח הלאומי ("**החוק**"), החיל כללים חדשים בסעיף 363א לחוק אשר מגביל את התקופה ל-7 שנים, שבה יכול המוסד לביטוח לאומי לדרוש חוב דמי ביטוח.

---

[183] *פורסם <u>בקובץ התקנות 7376</u> מיום 14 במאי 2014.*

בהתאם לתקנה 6 לתקנות הביטוח לאומי (תשלום וניכוי דמי ביטוח משכר מבוטח העובד אצל מעבידים שונים) בקשות להחזר דמי ביטוח שנוכו ביתר, יוחזרו על-ידי המוסד לביטוח לאומי (**המל"ל**) בתנאי שהוגש דין וחשבון בתוך 7 שנים מתום שנת המס שבה נוכו דמי הביטוח ביתר.

(2) תנאי התיישנות חוב דמי ביטוח:

א) משלוח דרישה לתשלום חוב בתוך 7 שנים מהמועד החוקי לתשלום חוב בדמי ביטוח.

ב) ביצוע הליכי גבייה אקטיביים במסגרת תקופה זו או קיזוז.

יש לציין, כי רק בהתקיים שני התנאים המצטברים שלעיל, המל"ל יהא רשאי לגבות חוב בדמי ביטוח לתקופה שמעל ל-7 שנים. כאשר לא מתקיים אחד משני התנאים שלעיל, המל"ל לא יהא רשאי לגבות את דמי הביטוח וכל תוספת קנסות, פיגורים וכיוצא בזה, ואי התשלום לא יפגע בזכויות על פי החוק.

(3) מועד התחלת תקופת התיישנות בקביעת חוב בדמי ביטוח במקרים הבאים:

- **הכלל שנקבע בחוק הוא כי מועד תחילת תקופת ההתיישנות בחוב בדמי ביטוח הוא מהיום שנודע לביטוח לאומי על החוב.**
- **במקרה שהמל"ל ידע על חוב בדמי ביטוח, ובמשך 7 שנים לא פעל לתשלום החוב** - במקרה בו לא נשלחו הודעות חוב ולא בוצעו פעולות אכיפה או קיזוז, חלה התיישנות על החוב ויש לבטלו ולראותו כאילו הוא שולם לעניין זכויות לגמלה.
- **במקרה שלמל"ל נודע על חוב ישן בדמי ביטוח מעבר ל-7 שנים** - במקרה זה ייספרו שנות ההתיישנות מיום שבו נודע על דבר החוב, כך שתקופת ההתיישנות יכולה להיות ארוכה מ-7 שנים.

(4) מועד התחלת תקופת התיישנות החזר דמי ביטוח: יחול מהמועד בו הוגשה התביעה להחזר דמי ביטוח.

להלן מספר דוגמאות להתיישנות החזר דמי ביטוח שהובאו בחוזר:

- ניכוי ותשלום דמי ביטוח כעובד רגיל למי שמקבל קצבת זקנה / נכות - 7 שנות ההחזר יספרו מיום הגשת בקשת ההחזר.
- ביטול תושבות רטרו - 7 שנים נמנים מיום הגשת בקשת ההחזר.
- החזר משני מעסיקים - 7 שנים מהיום שניתן היה להגיש בקשה להחזר לראשונה, כלומר 7 שנות המס + שנה נוכחית.
- החזר במקרה של עובד/פנסיונר נכה, מקבלי פנסיה מסוימים, עובד המקבל קצבת זקנה, תושב חוץ שדווח כישראלי ותושב באיזור - 7 שנים מהיום שניתן היה להגיש בקשה להחזר לראשונה, כלומר 7 שנות המס + שנה נוכחית.

ב. התיישנות בקביעת דמי ביטוח בביקורת ניכויים

חוזר המוסד לביטוח לאומי מעסיקים 1460 מיום 15 במאי 2016

מטרת החוזר הינה מתן הסבר על הוראת החוק והשפעת שינוי החקיקה על חיוב דמי ביטוח במסגרת ביקורת ניכויים וכן מהו המועד החוקי הקובע את תאריך התחלת תקופת ההתיישנות. החוזר מתייחס לנושאים הבאים:

(1) תקופת התיישנות דמי ביטוח כאמור בסעיף 363א לחוק הביטוח לאומי אשר מגביל את התקופה ל-7 שנים, שבה יכול המוסד לביטוח לאומי לדרוש חוב דמי ביטוח.

(2) מועד התחלת תקופת התיישנות בקביעת חוב בדמי ביטוח.

- תחילת התיקון מיום 1 בינואר 2015
- הוראות מעבר עד יום 30 ביוני 2016

(3) הוראות בקביעת מועד התיישנות במצבים הבאים:

- אין מידע כלל לגבי שנה מבוקרת
- המידע בגין השנה המבוקרת נקלט באיחור
- התגלו עובדות/נתונים חדשים למבקר
- קליטת שומת ניכויים לאחר השגה/דיון משפטי

- קבלת מידע חדש מרשות המסים ביחס לשנים בם הסתיימה הביקורת
- דרישת החזרי דמי ביטוח מהמוסד
- ביצוע ביקורת ניכויים בעקבות הליך משפטי שהמוסד צד לו

15. הכנסות חברת L.L.C פטורות מדמי ביטוח לאומי

הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 22 בינואר 2017

רקע כללי: בארה"ב נפוץ תאגיד מסוג L.L.C אשר הינו גוף משפטי אשר נחשב לצורך מס בארה"ב כגוף שאינו בר מיסוי. במצב זה ייוחסו תוצאות המס שלו אל בעלי הזכויות בו הנקראים "חברים" (Members). לפי דיני המס בארה"ב, ברירת המחדל הקיימת ל-L.L.C היא - התייחסות כאל גוף "שקוף" לצורכי מס, כלומר הכנסתו נחשבת כהכנסת "החברים", וזאת בדומה לשותפות. יחד עם זאת, ה-L.L.C יכול לבחור להיחשב לעניין מס כחברה רגילה.

לפי דיני המס בישראל, ההתייחסות אל L.L.C לעניין המס היא כאל חבר בני אדם. משכך, רווחים שיחולקו על-ידי התאגיד ייחשבו כדיבידנד בידי תושב ישראל. עם זאת, כדי לפתור את בעיית הזיכוי ממס זר וכפל המס שעשוי להיווצר כתוצאה מהסיווג השונה של אותה יישות בידי שתי המדינות, רשות המיסים פרסמה את חוזר מס הכנסה מס' 5/2004 (זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C , כאשר במסגרת החוזר בתנאים מסויימים, מתאפשר לבעל הזכויות לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי.

על כן, במס הכנסה מסווגות הכנסות מחברת L.L.C כהכנסה ממקור עצמאי או כהכנסה שלא מעבודה ובהתאם משודרת למוסד לביטוח לאומי. ברם ההכנסה נותרת בעיני רשות המיסים כהכנסתה של חברת ה-L.L.C. ראוי להדגיש, כי לעניין ביטוח לאומי, החל מינואר 2008 הכנסה מדיבידנד מחברה רגילה פטורה מדמי ביטוח לאומי.

השאלה שעלתה לדיון והמסקנה: אילו הוראות חלות על חברת L.L.C והאם בהגדרתה היא חברה משפחתית או חברה רגילה לעניין סיווג ההכנסה וחובת תשלום דמי ביטוח לאומי?

בעקבות ישיבות שהתקיימו בנושא בין המוסד לביטוח לאומי (המל"ל) ורשות המיסים, הגיעו למסקנה במל"ל, כי דין הכנסות מחברת L.L.C כדין של הכנסות שמקורן בדיבידנד של חברה רגילה, ומשכך הוראות סעיף 373א לחוק אינן חלות על הכנסות ה-L.L.C.

אופן הטיפול בחברות L.L.C: היכן שהבדיקה מעלה כי מדובר בהכנסה שיש למבוטח מסוג L.L.C, הרי שיש לראות בה כהכנסה פטורה (החל מינואר 2008 ואילך). לפיכך, כאשר מבוטח טוען שחויב בדמי ביטוח בגין הכנסות מחברת L.L.C, עליו להמציא את המסמכים הבאים התומכים בטענתו: (1) מסמך התאגדות של החברה בחו"ל המפרט את חלקם היחסי של החברים בה; (2) טופס 1301 (דין וחשבון על ההכנסות בארץ ובחו"ל - הדוח השנתי) על נספחיו, כאשר יש לוודא צירופו של נספח הכנסות חו"ל (נספח ד' - טופס 1324) בו מופיעות ההכנסות מה-L.L.C; (3) טופס 150 (המהווה נספח לדוח השנתי) - "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזק במישרין או בעקיפין".

לאחר שהמל"ל יבצע את הבדיקה כאמור לעיל, וישתכנע כי מדובר בהכנסות מחברה מסוג L.L.C, השומה תבוטל ותוזרם מחדש כמקור דיבידנד פטור.

ראוי לציין, כי במידה וקיימים מקרים מלפני שנת 2008, הם יטופלו בכפוף לחוזר התיישנות. באשר למקרים שחויבו לפי פסק דין, הם לא ייפתחו מחדש.

16. הכנסות עובד שכיר הפטורות מתשלום דמי ביטוח
חוזר ביטוח/ 1460, מעסיקים/1479 מיום 21 בפברואר 2019

מטרת החוזר: לפרט את המצבים בהם הכנסת עובד שכיר פטורה מתשלום דמי ביטוח. יש לציין, כי פטור מתשלום דמי ביטוח ניתן במקרים מצומצמים בלבד המעוגנים בחוק, כך שמרבית רכיבי השכר חייבים בתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות.
חוזר זה מחליף חוזרים קודמים בנושא הכנסות פטורות. תאריך תחולת החוזר 1 בינואר 2019.

סעיף 342(ב) לחוק הביטוח הלאומי ("**החוק**") קובע, כי חובת תשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות חלה על המעסיק בהתאם להכנסתו של העובד.
סעיף 344(א) לחוק קובע, כי ההכנסה החייבת בדמי ביטוח היא ההכנסה מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ("**הפקודה**").

בתקנה 2 לתקנות הביטוח לאומי (תשלום ופטור מתשלום דמי ביטוח) התשנ"ה-1995 ("**התקנות**") נקבע, כי לא ישולמו דמי ביטוח מהכנסת עובד הפטורה ממס לפי הפקודה, למעט הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודה (עיוור או נכה 100%).

המוסד לביטוח לאומי ("**המל"ל**") מבהיר, כי על מנת שלא ייווצרו מצבים בהם המל"ל יחייב בדיעבד דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות בתוספת קנסות והצמדה כחוק בגין רכיבים שונים, שסווגו כרכיבים פטורים, הרי שאין לפטור רכיב שכר שלא מצוין בחוזר זה מתשלום דמי ביטוח ללא קבלת אישור מראש ובכתב מהמל"ל.

המל"ל יבדוק מעת לעת את השימוש שנעשה בפועל ברכיב שכר שקיבל אישור לפטור מתשלום דמי ביטוח. מעסיק שלא ידווח על ההכנסות החייבות המלאות של העובד יחויב בקנסות ובהצמדה בהתאם לסעיף 364 לחוק, וכן יהיה חשוף לתביעות להחזרי גמלאות שישולמו לכל עובד עד לסכום של 20 פעמים מהשכר הממוצע בהתאם לסעיף 369 לחוק.

להלן רשימת ההכנסות הפטורות מתשלום דמי ביטוח:

סוג ההכנסה	מהות ההכנסה	הערות
תשלומים המשולמים לעובד עקב ניתוק יחסי עובד-מעביד על פי דין	תשלומים המשולמים עפ"י דין בניתוק מוחלט של יחסי עובד-מעסיק: • פיצויי פיטורין - **פטורים**. • פדיון ימי מחלה - **פטור**. • פדיון ימי חופשה - **פטור**. • מענק שנים עודפות (לעובדי השירות הציבורי) - **פטור**. • תשלומים אחרים כגון: פיצוי בגין אי תחרות, דמי הסתגלות - **פטורים**.	• הבראה בניתוק יחסי עובד מעביד - **אינה פטורה.** • אי הודעה מוקדמת - התשלום הקבוע ע"פ חוק הודעה מוקדמת לפיטורין ולהתפטרות - **חייב בדמי ביטוח**. (יש לייחס את התשלום לתקופה שבעדה שולם). • תשלומים בעת ניתוק יחסי עובד- מעביד שאינם סבירים ו/או שקיים חשש שהיוו מסווה לשכר עבודה יבדקו על-ידי המוסד.
החזרי הוצאות שהוציא העובד לצורך המעסיק	העובד מקבל בתלוש השכר החזר הוצאות כגון קניות, כיבוד עבור הוצאות השייכות למעסיק	בכפוף לקבלות ורישום ההוצאה בספרי המעסיק, למעט החזר הוצאות אחזקת רכב פרטי לפי תקנות מ"ה.
מימון לימודים השתלמות / קורסי הכשרה וכד'	תשלומי המעסיק לעובד או למוסד הלימודים עבור הלימודים של העובד	הלימודים מהווים שמירה על הרמה המקצועית הקשורה לתחום עיסוקו של העובד, אחרת יש לראות בתשלום כהכנסה חייבת.

סוג ההכנסה	מהות ההכנסה	הערות
בגדי עבודה	א. עם לוגו העסק או ביגוד שבמהותו משמש רק לעבודה כגון מדים, סרבל, חלוק עבודה וכד'. **ב.** ביגוד הנדרש לעובד על פי דין (כגון: לעו"ד).	**א.** פטורה. **ב.** 80% פטורה.
הפרשות סוציאליות	הפרשות המעסיק לקרן השתלמות, קופת גמל, פנסיה, פיצויים.	פטורה - ובלבד שהיא לא מעל לתקרה הקבועה בפקודת מס הכנסה. הפרשות המעסיק מעבר לתקרה-חייבות בזקיפת שווי.
אופציות במסלול הוני לפי סעיף 345א לחוק	הקצאות לאחר 1.1.2003	• מסלול הוני - **פטור**. • אם במסלול הוני קיים גם חלק פירותי (מסלול הוני -מניה נסחרת) - **חלק זה אינו פטור**. • אם המסלול ההוני מוסה לפי פירותי בהתאם לאישור נאמן - **ההכנסה אינה פטורה**. • אופציות במסלול פירותי - **הכנסה חייבת**.
פיצויי הלנת שכר, ריבית והפרשי הצמדה על השכר המולן	שכר מולן	• **פטור** בכפוף לתקרה עפ"י פקודת מס הכנסה. • הסכומים מעל התקרה - **חייבים** כהכנסת עבודה.
מענק פטירה	מענק פטירה וכן תשלומים הניתנים לעובד לאחר פטירתו	• תשלומים המיוחסים לתקופה **שלאחר** ניתוק יחסי עובד מעביד - **פטורים**. • תשלומים המיוחסים לתקופה **שלפני** ניתוק יחסי עובד מעביד - **חייבים**.
הוצאות המותרות בניכוי למומחה חוץ / ספורטאי חוץ / עיתונאי חוץ	החזר הוצאות בפועל	בכפוף לתנאים המפורטים בתקנות מס הכנסה. יש למלא טופס הצהרה של העובד בגין החזר הוצאות שהוציא בפועל.

17. תשלום דמי ביטוח מהכנסות מאובדן כושר עבודה

חוזר ביטוח 1461 מיום 3 במרס 2019

מטרת החוזר: לפרט את תהליך החיוב בדמי ביטוח של מבוטח לפני גיל הפרישה אשר משולמת לו קצבה מחברת ביטוח בגין נכות או בגין אובדן כושר עבודה מכוח פוליסת ביטוח פרטית שהיה מבוטח בה.
חובת ניכוי דמי ביטוח לאומי (לרבות מס בריאות) חלה על חברות הביטוח המשלמות פנסיה מוקדמת / קצבת נכות או אובדן כושר עבודה, כאשר הקצבה עונה להגדרת "פנסיה מוקדמת" שבסעיף 345ב לחוק הביטוח הלאומי. לפי הסעיף, הכנסה מפנסיה מוקדמת כוללת גם קצבה בשל נכות או אובדן כושר עבודה, מלא או חלקי **שנרכשה מכוח חיקוק או הסכם עבודה לעובד לאחר שפרש מעבודתו פרישה מוחלטת או חלקית.**

יש לציין, כי חברות הביטוח **אינן חייבות בניכוי במקור**, כאשר מדובר בתשלומים המשולמים בגין פוליסות שבמקורן אינן מכוח יחסי עובד-מעביד, קרי, **כאשר המבוטח רכש את הביטוח בעצמו.**

תהליך הבדיקה: בסוף כל שנה ייבדקו כל דיווחי הפנסיה שהתקבלו בדיווח טופס 126 של השנה הקודמת (לדוגמא: בסוף שנת 2019 יבוצע תהליך בירור עבור כל הדיווחים המתייחסים לשנת 2018), שלא נוכו מהם דמי ביטוח. דיווחים אלו יבחנו מול חובת התשלום של כל מבוטח ומבוטח, ובמקרים בהם המבוטח אינו פטור מתשלום דמי ביטוח, תשלח המערכת באופן אוטומטי הודעת בירור עבור הכנסה זו, כשלמבוטח יינתן פרק זמן של 60 יום להגיב (יצירת אירוע שעון), ובסיומם יחויב בדמי ביטוח.

יש לציין, כי הבדיקה תבוצע מול חובת התשלום של כל מבוטח ומבוטח לאחר סינון המקרים בהם אין למבוטח חובת תשלום עבור הכנסה מהל"ע. כלומר מבוטחים שפטורים או שאינם חייבים בתשלום דמי ביטוח ינופו מהתהליך (מבוטחים כגון: עקרות בית, לא תושבים, מקבלי קצבת נכות ומקסימליסטים (שכיר או עצמאי מעל התקרה)).

ערעור על חיוב בתשלום דמי הביטוח:
להלן המקרים אותם יש להעביר לטיפול המשרד הראשי לאחר ערעור המבוטח על ההחלטה לחייב אותו בדמי ביטוח לאומי מההכנסה הנ"ל:

א. אם המבוטח הוכיח כי נוכו דמי ביטוח מהפנסיה / אובדן כושר עבודה - נדרש להמציא טופס 106.

ב. אם המבוטח הוכיח כי חובת תשלום דמי ביטוח אינה חלה עליו, אלא על משלם הפנסיה / אובדן כושר עבודה.

ג. במידה והתקבל אישור על כך שהפנסיה הינה פנסיית שאירים.

18. השלכות שינוי מעמד "מבוטח עצמאי לא עונה להגדרה" למי שעונה להגדרה, לעניין זכאות לגמלאות וחשיבות תשלום דמי ביטוח

חוזר ביטוח מס' 1468 מיום 27 במאי 2019

מטרת החוזר: להסביר למבוטחים את חשיבות ההודעה בזמן אמת על שינוי מעמד מעיסוק של "עובד עצמאי שלא עונה להגדרה", לעיסוק של "עובד עצמאי העונה להגדרה", וכן חשיבות תשלומי דמי הביטוח וזאת לצורך בחינת זכאות המבוטח לגמלאות.

אופן הטיפול: כאשר מתקבלת בקשה לשינוי מעמד מעיסוק של "עובד עצמאי שלא עונה להגדרה", לעיסוק של "עובד עצמאי העונה להגדרה", נשלחת למבוטח הודעת חיוב רטרואקטיבי, כאשר המועד האחרון לתשלום חיוב רטרואקטיבי הוא עד ל-60 ימים ממועד החיוב.

יש לציין, כי במקרים בהם המבוטח שינה את מעמדו והפך למבוטח שעונה להגדרה של עובד עצמאי, תישלל על פי רוב הזכאות לגמלה (למשל: דמי לידה) אם לא סודר המעמד ולא שולמו דמי הביטוח לפני המועד המזכה בגמלה (למשל: יום הלידה), וזאת גם אם שולמו בתוך הטווח של 60 הימים.

עם זאת, ניתן להגיש בקשה מטעמי צדק אשר תלויה בנסיבות בהן נוצר החוב בדמי ביטוח.

לסיכום: קיימת חשיבות מכרעת בעדכון מעמד עובד עצמאי בזמן אמת, ללא שיהוי, וכן בתשלום מלוא דמי הביטוח ללא דיחוי מבלי להמתין למועד בו חל מועד התשלום (בתום 60 ימים ממועד החיוב).

19. שינוי מעמד בעלי שליטה בחברה בע"מ משכיר לעצמאי

חוזר ביטוח 1382 של המוסד לביטוח לאומי מיום 12 בספטמבר 2021

מטרת החוזר הינה להתמודד עם התופעה בה בעלי שליטה בחברה בע"מ המדווחים כשכירים בחברה שלהם בטופסי הדיווח החודשיים (טופס 102) ובדיווח השנתי (טופס 126) ואינם משלמים דמי ביטוח באופן עקבי ושיטתי תוך הסתתרות מאחורי האישיות המשפטית הנפרדת של החברה.

יצויין כי ההלכה הפסוקה שנקבעה בפס"ד גרוסקופף ופסקי הדין שפורסמו אחריו, מתנה את קביעת מעמדו של בעל מניות כעובד שכיר, בין היתר, בכך שמשולמים בפועל דמי ביטוח. מכאן שבעלי שליטה שאינם משלמים בפועל למוסד לביטוח לאומי את דמי הביטוח וזאת באופן עקבי, ממושך ושיטתי - ניתן להפוך מעמדם לעובדים עצמאיים.

על פי החוזר, ההגדרה של בעל שליטה הינה על פי סעיף 32 לפקודת מס הכנסה. חוזר זה מתייחס גם לעובדי חברה משפחתית וגם לחברות שבהן קיים בעל מניות יחיד.

שינוי המעמד של בעלי השליטה בחברה מעובדים שכירים לעובדים עצמאיים יבוצע בכל מצב בו החברה שבבעלותם נושאת חובות מעל ל-12 חודשים, גם אם אינם רציפים. שינוי המעמד יבוצע ללא קשר למספר העובדים המדווחים בחברה.

תנאי לביצוע שינוי המעמד הוא, שהפקיד המוסמך שלח לבעלי השליטה בחברה מכתב התראה בו הוא מודיע להם על הכוונה לשנות מעמדם מעובדים שכירים לעצמאיים אם לא יסדירו את חובם בביטוח הלאומי בתוך 14 יום.

בחוזר מובאות דוגמאות להמחשה.

חוזר זה מבטל חוזר משותף לביטוח ולמעסיקים שכותרתו " פתיחת תיק עצמאי על סמך מידע על חובות חברה" מיום 27.11.2000.

20. חוזרים נוספים של המוסד לביטוח לאומי

להלן רשימת חוזרים נוספים של המל"ל שנסקרו בחוזר 14.2 בחוברת תום שנת המס 2019:

- שינוי הכללים לביטול קנסות למדווחים לביטוח לאומי על שומות ניכויים של מס הכנסה בתוך 60 יום
  הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 15 בינואר 2014

- קביעת בסיס וחובת תשלום דמי ביטוח - תשלומי אש"ל חו"ל
  חוזר המוסד לביטוח לאומי מס' 1419 מיום 2 ביוני 2014

- הכנסות מתשר בענף המסעדנות החל מיום 1 בינואר 2019
  חוזר המוסד לביטוח לאומי - ביטוח/1459 מיום 18 בדצמבר 2018

- תהליך העבודה בטיפול במבוטחים שכירים לפי צו סיווג מבוטחים בתקופת משבר הקורונה
  חוזר ביטוח מס' 1480 מיום 3 בנובמבר 2020

- פיצוי חד פעמי בגין אובדן כושר עבודה - אופן ניכוי דמי ביטוח
  הודעת המוסד לביטוח לאומי למנהלי תחום ביטוח וגביה מיום 10 במרץ 2021

להלן רשימת חוזרים נוספים של המל"ל שנסקרו בחוזר 13.2 בחוברת תום שנת המס 2020:

- עובד עצמאי - הודעה לעובד עצמאי הרשום כעובד שכיר בחברה, לצורך ניהול ענייניו הכספיים מול הביטוח הלאומי
  הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 3 בנובמבר 2013

- תהליך בירור מעמד שכיר בשל הכנסות מחו"ל בעקבות קבלת שומה
  חוזר ביטוח מס' 1417 של המוסד לביטוח לאומי מיום 24 במרץ 2014

פרק 14

10 פסקי הדין הבולטים בתחום המיסים בשנה החולפת

פרק 14 - 10 פסקי הדין הבולטים בתחום המיסים בשנה החולפת

14.1 בית המשפט העליון: יחיד זכאי לשיעור מס 15% בגין מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה הנובעים מהכנסות לפי החוק לעידוד השקעות הון, הכלול בתמורה ממכירת מניות / ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים נ' אפרים סקמסקי ואח'..... 379

14.2 סוגיות בחוק לעידוד השקעות הון: שימוש ברווחים פטורים לצורך רכישת חברות זרות, שימוש בכספי חשבונות בנק משותפים, חישוב "יחס מחזורים" וסוגיות נוספות / ע"מ 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים..... 381

14.3 רכישה עצמית של מניות חויבה במס בידי בעל המניות הנותר, בסכום הרכישה מוכפל בחלקו בחברה טרם העסקה / ע"מ 38294-02-19 מאיר סיידה נ' פקיד שומה באר שבע 383

14.4 מרכיב המוניטין לא יופרד ממרכיב התמורה בשל מכירת מניות, שיעור המס על מניות שנרשמו למסחר לפני 2003 / ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן ואח' 385

14.5 רווח הון: מס יסף ישולם על מלוא הרווח גם בעת פריסתו, שער החליפין בגין התמורה יחושב לפי מועד חתימת ההסכם ולא לפי מועד ה- CLOSING / ע"מ 13328-11-19 אלכסנדר שפונט נ' פקיד שומה ת"א 4..... 387

14.6 סיווג הכנסה בגין הפסקת הסכם הפצה / ע"א 5369/18 יהושע כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה ואח'..... 389

14.7 אי מתן זיכוי מס בישראל בגין ניכוי מס במקור בברזיל שנעשה בשיעור גבוה מהמוסכם באמנה / ע"מ 45306-02-17 פ.ק גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון..... 391

14.8 השווי לעניין מס רכישה בשינוי מבנה לפי חלק ה2 לפקודה- יחושב לפי שווי המקרקעין ולא לפי שווי המניות / ע"א 1210/16 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח' נ' בריטיש ישראל השקעות בע"מ ואח'..... 392

14.9 הלכה בעליון – ניתן להאריך מועד לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין לצורך תיקון שומה מעבר לארבע השנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק / ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח'..... 393

14.10 חברה שכל פעילותה הינה סחר בניירות ערך עבור עצמה (השקעות נוסטרו) לא תסווג כמוסד כספי / ע"מ 54320-04-18 י.ג.מ השקעות בע"מ נ' רשות המסים..... 395

14.1 בית המשפט העליון: יחיד זכאי לשיעור מס 15% בגין מרכיב הרווחים הראויים לחלוקה הנובעים מהכנסות לפי החוק לעידוד השקעות הון, הכלול בתמורה ממכירת מניות / ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים נ' אפרים סקמסקי ואח'

עובדות המקרה: אפרים גרינפלד, יעקב זרם ואפרים סקמסקי ("**המשיבים**" או "**היחידים**") החזיקו ב-10.55%, 10.22% ו-6.19% ממניות חברת אופיר אופטרוניקה בע"מ ("**החברה**") בהתאמה והם נמנו על מייסדיה בשנת 1976. מניות החברה הונפקו בבורסה לניירות ערך בתל אביב בשנת 1991 ונסחרו בה עד ל
שנת 2011. במהלך שנת 2011, בטרם הופסק המסחר במניות החברה, מכרו המערערים את כל מניות החברה שהיו בבעלותם לחברה זרה. החברה הייתה זכאית להטבות מס לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("**חוק העידוד**").

כל אחד מהמערערים דיווח על חלקו ברווחים הראויים לחלוקה (**רר"ל**), לפי חלקו ברווחי החברה בשנים 2006-2010, הפטורים ממס לפי חוק העידוד. חלקו של כל אחד מן המשיבים ברר"ל נע בין סך של כ-7.3 מיליון ₪ לסך של כ-12.4 מיליון ₪, והמחלוקת בין המערער ליחידים נסבה לגבי שיעור המס שבו חבים האחרונים בגין הרר"ל.

היחידים סברו כי שילוב הוראות חוק העידוד וסעיף 94ב לפקודת מס הכנסה העוסק במיסוי הרר"ל, מוביל לכך ששיעור המס שבו הם חבים בגין רכיב הרר"ל עומד על 15%.

מנגד, המשיב, פקיד השומה, סבר כי היחידים חבים בשיעור מס של 25% גם בגין מרכיב הרר"ל מהנימוקים הבאים: (א) סעיף 94ב(א) לפקודה כלל אינו חל במקרה דנן, לנוכח מועד הרכישה של המניות; (ב) סעיף 94(א1) לפקודה אינו חל אף הוא, שכן תחולתו מוגבלת למכירת מניות בידי חברות, להבדיל מיחידים; (ג) אף אם סעיף 94ב חל, אזי שיעור המס הרלוונטי הוא הקבוע בסעיף 125ב לפקודה ולא זה הקבוע בחוק העידוד; (ד) הרווחים שבמחלוקת כלל אינם מהווים "רווחים ראויים לחלוקה", שכן טרם שולם עליהם מס חברות ואף לא רואים אותם כרווחים שהופטרו ממס.

השופט דורות מבית המשפט המחוזי (ע"מ 54138-04-15) הגיע למסקנה כי סעיף 94ב לפקודה חל על מכירת המניות בידי היחידים וכי שיעור המס שיחול עליהם הוא בהתאם לסעיף 47(ב)(2)(א) לחוק העידוד, קרי 15%. על החלטה זו ערער פקיד השומה.

בית המשפט העליון (ע"א 3277/19) דחה את הערעור של פקיד השומה וקבע כי היחידים מכרו מניות של חברה הזכאית להטבות לפי החוק לעידוד. בגין מכירת המניות חבו המשיבים במס רווח הון. בד בבד, לפי סעיף 94ב לפקודה, רווח ההון המיוחס לרר"ל כפוף לשיעור המס שהיה מוטל על רווחים אלו אילו חולקו כדיבידנד קודם למכירת המניה.

לנוכח הוראות חוק העידוד, אילו הרווחים היו מחולקים כדיבידנד, היה חל עליהם מס בשיעור של 15%, ועל כן היחידים יחוייבו בגין חלק הרר"ל בשיעור מס של 15%.

בית המשפט העליון מתח ביקורת על רשות המסים באומרו, בין היתר :
"הכל יסכימו כי המטרה שצריכה לעמוד לנגד עיניהן של רשויות המס אינה לפלס לעצמן את הנתיב הפרשני המוביל לגביית מס בשיעור הגבוה ביותר האפשרי, אלא לחתור לגביית מס אמת על פי לשונן של הוראות החוק ותכליתן. איני רומז חלילה כי במקרה דנן עמדתן של רשויות המס אינה חותרת לגביית מס אמת. ברם, למקרא עמדתו של המערער והוראת החוזר 2012 (השגויה) , עשוי להתקבל הרושם כי גישתן הפרשנית של רשויות המס מבטאת ניסיון לצמצם ככל הניתן את היקף פרישתן של ההוראות המיטיבות עם הנישומים שנקבעו בסעיף 94ב לפקודה ובחוק העידוד.

הנה כי כן, גישתן של רשויות המס כפי שבאה לידי ביטוי במקרה דנן היא כדלקמן: (א) סעיף 94ב כלל אינו חל במקרה דנן, אף שהמשיבים רכשו את מניותיהם עשרות שנים לפני שנת 2003 וזאת בניגוד ללשונו המפורשות של הסעיף, ובניסיון "למנף" מועד רכישה פיקטיבי שנקבע לצורך אחר לחלוטין שעניינו שימור הפטור ממס (של ניירות ערך סחירים בבורסה) עד לשנת 2003 ומניעת מיסוי רטרואקטיבי; (ב) סעיף 94ב(א1) כלל אינו חל על יחידים אלא רק על חברות

(חרף העדר כל עיגון לשוני לכך בסעיף); (ג) רווחי חברות הנהנות מפטור ממס לפי חוק העידוד כלל אינם מהווים "רווחים ראויים לחלוקה" (פרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק והפקודה ועם הוראות חוזרי מס הכנסה). על כך יש להוסיף את הוראת החוזר (השגויה), שביקשה להחיל מדיניות פרשנית שונה לגבי חברות ויחידים: מחד גיסא – לשלול מחברות את הפטור הניתן להן לפי הפקודה ולמסותן לפי חוק העידוד; ומאידך גיסא – לשלול מיחידים את הטבת המס הקבועה בחוק העידוד ולמסותם לפי הוראות הפקודה.

על פני הדברים, קשה יהיה לבוא בטרוניה לקורא שיסבור כי עמדת רשויות המס המתוארת משקפת ניסיון להבטיח גביית מס מרבית גם במחיר של פרשנות מאולצת משהו. אחזור ואדגיש כי אין באמור כדי להטיל דופי במאן דהו, והדברים אינם אלא בבחינת הרהורים ומחשבות לגבי המדיניות הפרשנית הנקוטה לעתים על ידי רשויות המס."

להרחבה- ראה חוזר מסים 19.2021 של משרדנו.

14.2 סוגיות בחוק לעידוד השקעות הון: שימוש ברווחים פטורים לצורך רכישת חברות זרות, שימוש בכספי חשבונות בנק משותפים, חישוב "יחס מחזורים" וסוגיות נוספות / ע"מ 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

פסק הדין של בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטין) עסק בערעור שהגישו טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח' ("**המערערות**" ו\או "**טבע**") על צווים שהוצאו על ידי פקיד שומה ירושלים ("**המשיב**").

בין המערערות למשיב התגלעו מספר רב של מחלוקות עבור השנים 2008-2011, בין היתר, בנושאים הבאים:

1. **ניהול חשבונות בנק משותפים- שימוש בכספים ע"י חברת האם יכול להיחשב כדיבידנד:** במהלך השנים, טבע וחברות הבנות שלה ניהלו חשבונות משותפים. הצדדים נחלקו בשאלה כיצד יש לראות את יתרות הזכות הקיימות לטובת החברות הבנות בספרי טבע כתוצאה מניהול חשבונות בנק משותפים והאם יתרת החו"ז עולה לכדי דיבידנד מרווחים שנהנו מהטבות מס בכוח החוק לעידוד השקעות הון.

   לאור העובדה כי העברת הכספים הייתה "חד כיוונית" מחברת הבת לחברת האם, כאשר האחרונה נוהגת בכספים אלה מנהג בעלים, וללא אפשרות לפרוע את יתרת החו"ז שלא באמצעות דיבידנד, בית המשפט קבע כי ניהול הכספים בחשבונות משותפים מהווה חלוקת דיבידנד ממפעל מאושר/ מוטב ועל כן טבע תחוייב במס בגין קבלת הדיבידנד.

2. **החלת סעיף 51(ח) לחוק או 51ב לחוק (כנוסחו לאחר תיקון 60) – הוראת הדיבידנד "הרעיוני" על רכישות והשקעות של חברות זרות:** ברקע מחלוקת זו עומדות ארבע עסקאות רכישה של חברות זרות, באמצעות מזומן שמקורו ברווחים פטורים, שביצעה טבע באמצעות חברות בנות, נכדות או נינות בין השנים 2006-2011 בטכניקה של "מיזוג משולש הופכי". בשל כך שבסופו של יום הרווחים הפטורים אינם מצויים עוד בחברה המוטבת, אלא משמשים למטרה אחרת, לאמור להשקעה או לרכישה של חברה זרה, בית המשפט קבע כי שימוש כאמור מחיל את הוראת הדיבידנד הרעיוני ובהתאם יחול חיוב במס חברות על הרווחים הפטורים ששימשו לרכישות כאמור.

3. **השימוש ב"מחסנית" הרווחים הכלואים ששולם כבר עליהם מס לצורך רכישת החברות הזרות:** ברקע מחלוקת זו עומדת הודעתה של טבע בדבר תשלום מס חברות בסך של 1.7 מיליארד ₪ בהתאם להוראות תיקון 69 לחוק, וזאת בגין "רווחים כלואים" בסכום של כ-27 מיליארד ₪. **בסוגיה זו הוכרע כי:** לגבי הסכומים שהתקבלו כהלוואה מחברת טבע הונגריה ומבנקים ישראלים, יש לראותם כמתקבלים ממקורות חיצוניים, שאין לייחסם לרווחים הפטורים. אולם לגבי יתר הסכומים ששימשו לטענת טבע לביצוע הרכישות של החברות הזרות, כגון: פירעון הלוואות או שימוש ברווחי אקוויטי חשבונאיים, יש לייחסם לרווחים הפטורים.

4. **שינוי שיטת הדיווח במכירת תרופת "הקופקסון"- השפעה על אופן חישוב הגידול ב"יחס המחזורים":** מחלוקת זו קשורה להיקף ההטבה לה זכאית טבע בגין ההכנסות ממכירת תרופת הקופקסון, הטבה הנגזרת מהשוואת המחזור בשנה השוטפת ל"מחזור הבסיס" והגידול במחזור.

   המחלוקת נוגעת לשוני בין מחיר מכירת הקופקסון בתקופה בה טבע שיתפה פעולה עם חברת **אוונטיס** עמה התקשרה טבע במערכת הסכמית שעניינה בשיווק, הפצת ומכירת התרופה (לפיו חושב מחזור הבסיס), לבין מחיר המכירה לאחר סיום שיתוף הפעולה וכאשר טבע החלה לבצע בעצמה את כל פעולות ההפצה והמכירה של התרופה (לפיו חושב המחזור השוטף).

   נקבע כי נוכח ביטול חלוקת הסיכונים שהייתה בין טבע לבין אוונטיס בתקופה הקודמת ונטילת סיכונים נוספים על ידי טבע לאחר ביטול שיתוף הפעולה, אין כל מקום לבצע התאמות במחזורים (הבסיס או השוטף) כפי שדרש פקיד השומה. יחד עם זאת לגבי תשלום פיצוי לאוונטיס לאחר סיום שיתוף הפעולה, נקבע כי התשלום האמור יופחת מהמחזור השוטף.

5. **ייחוס הוצאות מחקר ופיתוח:** הוצאות המו"פ של טבע לשנות המס שבערעור נוכו בעיקר כנגד ההכנסות (החייבות) מפעילותה בחטיבת הגנרית וחלקן (הקטן) כנגד הכנסותיה (הפטורות) של טבע מפעילותה בחטיבת תרופות המקור.

נקבע (תוך הפניה לפס"ד עורב טכנולוגיות) הוצאות המו"פ שימשו לצורך פעילותה התעשייתית, ולפיכך ראוי לייחסן לפעילות זו בהתאם ליחס המחזורים לפי סעיף 18(ג) לפקודה ולא בהתאם לשיקול דעתה של החברה. הוסכם כי אין לייחס הוצאות מו"פ כנגד הכנסות פסיביות (ריבית, תמלוגים ודיבידנד).

6. **תיאום הוצאות מימון**: המדובר בהוצאות מימון שהמשיב לא התיר בניכוי, הנוגעות להוצאות מימון, הפרשי שער והפסד מעסקת גידור. נקבע כי ההוצאות האמורות שהוצאו לרכישת מניות אינן פירותיות המותרות בניכוי, אלא הוניות שלכל היותר יש להוון אותן למחירן המקורי של המניות. אין לטבע פעילות עסקית נפרדת של נגזרים או רכישת חברות ולכן פעילות זו אינה מגיעה לכדי עסק וההוצאות בגינה הינה במישור ההון.

להרחבה- ראה חוזר מסים 26.2021 של משרדנו.

14.3 רכישה עצמית של מניות חויבה במס בידי בעל המניות הנותר, בסכום הרכישה מוכפל בחלקו בחברה טרם העסקה / ע"מ 38294-02-19 מאיר סיידה נ' פקיד שומה באר שבע

המערער ואחיו החזיקו בשיעורים שווים במניותיה של חברת השתיל ניהול והחזקות בע"מ ("**החברה**"). בשנת 2015, שנת המס שבערעור, נתגלו מחלוקות בין האחים ואחרי ששקלו מספר אפשרויות של שינויי בעלות על החברה, הוחלט ע"י שניהם כי החברה תבצע רכישה עצמית של מניות האח תמורת 13.5 מיליון ₪, וזאת מכיוון שלא היה באפשרותו של המערער לעמוד בסכום התמורה שדרש האח עבור מניותיו.

פקיד השומה טען בהסתמך על הלכת **ברנובסקי** (ע"א 3637/14, עמ"ה 11-06-21268), פס"ד **בר ניר** (ע"מ 06-1100) וחוזר מס הכנסה 2/2018 ("**החוזר**"), כי יש לסווג את הרכישה העצמית באופן שונה. לראייתו, יש לראות את המהות הכלכלית של העסקה כך: בשלב ראשון רכש המערער את מניותיו של האח תמורת 13.5 מיליון ש"ח ובשלב שני העביר את המניות הנרכשות לחברה תמורת אותו סכום (הגישה השנייה בחוזר), כך שלמעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי המערער ולפיכך מדובר בדיבידנד בידיו בסך של 13.5 מיליון ₪.

מנגד, טען המערער, כי לא נוצר בידיו אירוע מס, שכן הוא לא רכש מניות, לא קיבל דיבידנד ולא מכר את מניותיו.

לחילופין טענו שני הצדדים כי יש לחייב את המערער בדיבידנד שסכומו מחצית מתמורת הרכישה ע"ס 6.75 מיליון ₪ על פי חלקו בזכויות בחברה טרם ביצוע עסקת הרכישה העצמית (הגישה הראשונה בחוזר).

ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע (השופטת ייטב) סקר את הפסיקה והחוזרים שצוינו לעיל ומנגד גם את פס"ד **בית חוסן** (ע"מ 18-12-71455) שבו נדחתה עמדת פקיד השומה. השופטת ציינה כי מטרת השומה היא להבטיח גבייתו של מס אמת ולשם כך מוטל על פקיד השומה להתחקות אחר מהותן האמיתית של הפעולות העסקיות.

<u>יש לחייב את המערער במס על קבלת דיבידנד</u>
בחינת המהות הכלכלית של העסקה בעניינו מלמדת על כך **שיש לקבל את עמדת פקיד השומה שלפיה רכש המערער את זכויותיו של אחיו באמצעות דיבידנד שקיבל מהחברה.** ביהמ"ש נימק את קביעתו ע"י פרוט מבחן בן שלושה פרמטרים:

הראשון, **השימוש בנכסי החברה** - המערער השתמש בנכסי החברה לצורך מימון רכישת זכויות חלף שימוש במימון עצמי או חיצוני לחברה. בעת שימוש בנכסי החברה יש לחייב במס את הרווחים המועברים לבעל המניות על פי השלב השני במודל הדו שלבי. דחיית המס המוענקת במודל המיסוי הדו שלבי נועדה לעודד את הותרת הרווחים בידי החברה לשם השימוש העסקי בהם. ברגע שהחברה מחלקת את רווחיה או שבעלי המניות עושים שימוש ברווחיה במישור האישי, אין עוד הצדקה לדחיית המס ויש לחייב את הרווחים במס במסגרת השלב השני של המודל הדו שלבי. לכן, יש לחייב במס את המערער עפ"י סעיף 2(4) לפקודה.

השני, **היתרון הכלכלי** - המערער הפיק יתרון כלכלי כתוצאה מהרכישה העצמית, שכן הוקנו לו זכויות נוספות בחברה שלא היו לו קודם, לרבות שליטה מלאה בחברה. יתרון זה מעיד על כך שהשימוש ברווחים נעשה גם על ידו, ולא רק על ידי בעל המניות המוכר.

השלישי, **העדר כל טעם כלכלי או עסקי מבחינת החברה** - הרכישה העצמית נעשתה לצרכיו של המערער בלבד. לחברה עצמה לא היה כל אינטרס ברכישת המניות. המערער לא רכש את מניות אחיו רק בשל קשיי מימון, אך מבחינת המהות הכלכלית הוא רכש את זכויותיו של אחיו באמצעות שימוש בעודפי החברה.
השופטת מביאה דוגמאות לאינטרסים של חברה לרכוש את מניותיה: "לשם שינוי במבנה ההון של החברה; הדיפת השתלטות עוינת על החברה; העברת מסר מרגיע לציבור המשקיעים לפיו תמחור השוק את מניות החברה נעשה בחסר; הגדלת הרווח למניה והגדלת התשואה להון" וקובעת כי טענת המערער שהרכישה נעשתה בשל קשיי הניהול, משקפת למעשה את האינטרס של המערער ולא של החברה.

<u>סכום הדיבידנד שבו יחויב בעל המניות הנותר יהיה לפי שיעור חלקו בחברה טרם ביצוע העסקה ולא במלוא סכום הרכישה העצמית</u>

עם זאת, ציין בית המשפט, כי פקיד השומה לא ביאר במהלך ההליך המשפטי מדוע יש להעדיף את הגישה השנייה שהוצגה בחוזר, אותה יישם פקיד השומה בשומתו, על פני הגישה הראשונה. ביהמ"ש פסק כי אין סיבה להעדיף את הגישה השנייה על פני הראשונה ולכן אימץ את הגישה הראשונה, לפיה החברה חילקה דיבידנד ע"ס 13.5 מיליון ₪ לשני בעלי מניותיה, למערער ולאחיו ועל כן חלקו של המערער בדיבידנד הינו 6.75 מיליון ₪, ולאחר מכן המערער רכש את מניות אחיו בכספי הדיבידנד שקיבל.

הערעור לגבי עצם מיסויו של המערער בשל הרכישה העצמית נדחה, אך טענתו החלופית של המערער לגבי גובה הסכום שייחשב לדיבידנד בידיו התקבלה.

14.4 מרכיב המוניטין לא יופרד ממרכיב התמורה בשל מכירת מניות, שיעור המס על מניות שנרשמו למסחר לפני 2003 / ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן ואח'

פסק דין זה של ביהמ"ש העליון (ע"א 1839/19) ניתן לאחר שהוגש ערעור על-ידי פקיד שומה כפר סבא ("**המערער**") על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין שלמה ריזמן ("**המשיב**" או "**ריזמן**"). ריזמן שימש כיו"ר דירקטוריון באזימוט והחזיק בכ-56% מהון מניותיה במישרין ובעקיפין (באמצעות חברת ש.ריזמן בע"מ, חברה משפחתית בבעלותו שהוא גם הנישום המייצג בה). כמו כן, בין השנים 1986 ועד 2003 שימש ריזמן אף כמנכ"ל ויו"ר דירקטוריון של אזימוט, כאשר בשלב זה, בשל מגבלות רגולטוריות חדל לכהן כמנכ"ל, והמשיך לכהן כיו"ר דירקטוריון פעיל. בשנת 2000 נרשמו מניותיה של אזימוט למסחר בבורסה וריזמן הודיע על בחירתו בהחלת החלופה הקבועה בסעיף 101(א)(2) לפקודה. בחירה בחלופה זו משמעותה, כי מועד אירוע המס נדחה למועד מכירת המניות בפועל.

בשנת 2009, לאחר שרכשה כ-19% נוספים ממניות אזימוט ממשקיע זר, החלה חברת אלביט במו"מ עם ריזמן לבדיקת היתכנות למכירת כלל זכויותיו באזימוט. על-מנת להפוך לבעלת המניות היחידה באזימוט וכדי למנוע תלות בבעלי מניות המיעוט מקרב הציבור, סוכם כי אלביט תבצע את העסקה במתווה של מיזוג משולש הופכי (בשל מענה למגבלות רגולטוריות), כאשר גם בעלי המניות מקרב הציבור "נהנו" מההסכמות שנקבעו בין אלביט לריזמן, שכן התמורה ששולמה להם "פר-מניה", כללה הלכה למעשה גם את רכיב המוניטין של ריזמן.

בהתאם, ביום 24.1.2010 נחתם ההסכם בין שתי החברות אזימוט ואלביט, כאשר המשיב נדרש לחתום באופן אישי על ההסכם, שם נקבע, כי הלה מתחייב להעביר לאלביט את המוניטין שלו. ריזמן הוסיף לכהן כיו"ר דירקטוריון גם לאחר מכירת המניות. המשיב נתן שירותי ניהול לאלביט במשך שנתיים לאחר מועד העסקה באמצעות החברה בבעלותו. כמו כן, התחייב הוא שלא להתחרות באלביט במשך ארבע שנים. ההסכם קיבל את אישורה של האסיפה הכללית של אזימוט ביום 14.3.2010.

בפסק הדין של בית המשפט המחוזי (השופט סטולר), התקבלה עמדת ריזמן במרבית הטענות. כך, נקבע כי:

(א) במסגרת העסקה אכן הועבר גם מוניטין על-ידי ריזמן;

(ב) כי רווח ההון בגין המכירה יחויב במס רווחי הון בשיעור אחיד כעמדת ריזמן ולא יבוצע מיסוי בדרך של "פיצול ליניארי", כפי שביקש פקיד השומה;

(ג) לגבי שאלת עיתוי מועד אירוע המס שייקבע, האם יש לראותו במועד החתימה על ההסכם ואישורו על-ידי האסיפה הכללית או במועד קבלת התמורה בפועל, נקבע כי הדין עם פקיד השומה ויש לראות את מועד העסקה כמועד החתימה על ההסכם.

בית המשפט העליון (מפי השופט שטיין) קיבל בפה אחד את הערעור של פקיד השומה.
נושא שיעור המס - השופט שטיין פתח תחילה בבחינה נורמטיבית של סעיף 101 לפקודה לפני תיקונים 132 ו-147 של הפקודה ולאחריהם, ובין היתר גם להוראות המעבר של תיקונים אלה. כעולה מהם, לדידו של השופט, ריזמן יהיה כפוף לשיעור מס שולי על מכירת המניות עד למועד הקובע – 1.1.2003, בהתאם להוראות סעיף 91(ב1)(1)(א) לפקודה. זאת, בין היתר, גם משיקולי תכלית החקיקה, שיקולי צדק אופקי, צדק אנכי ומתת חינם, כמו גם משיקולי אחידות ופשטות במיסוי שוק ההון. **לנימוקים בנושא זה הסכימו גם יתר השופטים.**

בבחינתו את הסוגייה השנייה בפסק הדין - בקשת ריזמן לסווג חלק מהתמורה שקיבל כתמורה על מכירת מוניטין, בחן השופט שטיין, האם יכול היה המשיב להיכנס בגדר החריג לביצוע "סיווג מחדש" של עסקת המכירה (על אף שבהסכם המכירה צוין כי התמורה הינה בגין המניות בלבד, ביקש המשיב לבצע סיווג מחדש של התמורה ככזו הכוללת גם תמורה בגין העברת המוניטין האישי שלו לחברה בשיעור של כ- 13% משווי התמורה הכולל).
נקבע, כי ריזמן לא הצליח להוכיח ברמה עובדתית כי הוא רשאי להיכנס בדלת אמותיו של חריג זה. מאחר שריזמן בחר במתווה עסקה מסוים על יתרונותיו, נגזר עליו גם לקבל את החסרונות הטמונים במתווה שבחר. לפיכך, נקבע כי גם בעניין זה, הדין עם פקיד השומה, וכי יש לייחס את מלוא התמורה שקיבל המשיב בעסקה כתמורה בעד מכירת המניות.

השופט קרא, שקיבל את עמדתו של השופט שטיין, טען לגבי ייחוס חלק מתמורת המניות למוניטין, כי ריזמן לא ביקש לבצע "סיווג מחדש" של העסקה, אלא שביקש למעשה למסות את העסקה בהתאם למהות תוכנה. בחינה זו, עשויה להוביל למסקנה כי התקבול "הנוסף" מהווה בכלל פיצוי עבור התחייבותו של ריזמן ל"אי-תחרות" לזמן מוגבל שאינה עולה כדי גדיעת מקור ההכנסה למשיב – הגזע, אלא בהכנסה פירותית החייבת במס שולי. אולם, בשל העובדה שטענה זו לא עלתה על-ידי פקיד השומה בשלב השומה או בערכאת המחוזי, הרי שיש לקבל את עמדת השופט שטיין.

השופט סולברג שהסכים גם הוא לתוצאת יתר השופטים לקבל את ערעור פקיד השומה, ניסה בדרכו להוביל למסקנה דומה בעניין מכר המוניטין. לדבריו, השאלה הבסיסית אותה היה על בית המשפט לשאול הינה, האם המסגרת המשפטית שנבחרה מלכתחילה לביצוע העסקה, יכולה להעניק לריזמן לטעון למכירה של נכס כלשהו זולת מניותיו, ובהתאם לעובדות שהונחו לפתחו של בית המשפט העליון התשובה לשאלה זו שלילית.

14.5 רווח הון: מס יסף ישולם על מלוא הרווח גם בעת פריסתו, שער החליפין בגין התמורה יחושב לפי מועד חתימת ההסכם ולא לפי מועד ה- Closing / ע"מ 13328-11-19 אלכסנדר שפונט נ' פקיד שומה ת"א 4

רקע עובדתי: מר אלכסנדר שפונט ("**המערער**"), נמנה עם מייסדי פריימסנס בע"מ (חברה פרטית תושבת ישראל) וחברת האם שלה Primesense Inc, חברה זרה תושבת ארה"ב ("**החברה**").

ביום 21.11.2013 נחתם הסכם הבנות הכולל תנאים שונים, בין החברה, בעלי המניות בחברה, וחברת Apple Inc ("**אפל**") לרכישת כל מניות החברה בדרך של מיזוג משולש הופכי, במסגרתו עתידה החברה להפוך חברת בת של אפל ("**ההסכם**"). ביום 5.12.2013, לאחר שהצדדים עמדו בתנאים השונים שנקבעו בהסכם, הושלמה העסקה ("**מועד ה-Closing**") .

במסגרת ההסכם מכר המערער את מלוא מניותיו בחברה תמורת 4,198 אלפי דולר ארה"ב. בהתאם להסכם 4,127 אלפי דולר שולמו למערער בדצמבר 2013, ותשלום יתרת התמורה ("**התמורה העתידית**") נדחה למרץ 2014.

בעת הדיווח על רווח ההון ביום 9.12.13, דיווח המערער על רווח הון בהתאם לשער החליפין של הדולר ביום 5.12.13 מועד ה-Closing וביקש לדחות את מועד החיוב בגין התמורה העתידית למועד קבלת התמורה בפועל.

בדוח השנתי לשנת 2013 דיווח המערער על הכנסתו ממכירת המניות, וחישב את רווח ההון שנצבר לו בהתאם לשער החליפין של הדולר ביום 5.12.13, כלומר מועד ה-Closing. באותו דוח, ביצע המערער פריסת מס בהתאם להוראות סעיף 91(ה) לפקודת מס הכנסה, במסגרתה פרס את רווח ההון שנצמח לו ממכירת המניות לשנות המס 2010 עד 2013. במסגרת הפריסה, שילם המערער את המס הנוסף לפי סעיף 121ב לפקודה ("**מס היסף**") החל, על חלקה היחסי של ההכנסה המיוחסת לו (בעקבות הפריסה) **לשנת 2013 בלבד**.

התשלום בפועל בגין מכירת המניות התבצע ביום 18.12.13. באותו מועד, שער החליפין היה נמוך מזה שנקבע במועד ה-Closing. במרץ 2014 עם קבלת התמורה העתידית, דיווח המערער על רווח הון שנצבר לו מן התמורה העתידית.

בצו נשוא הערעור, חישב פ"ש ת"א 4 ("**המשיב**") את התמורה בסך 4,127 אלפי דולר לפי שער חליפין ליום 21.11.13, כלומר השער במועד חתימת ההסכם.

המחלוקות הינן כדלקמן:

(1) האם בעקבות פריסת המס, חייב המערער במס ייסף בגין החלק היחסי מרווח ההון המיוחס לשנת 2013 בלבד, או שיש לחייבו במס ייסף בגין מלוא רווח ההון שנוצר לו באותה שנה (כטענת המשיב)?
(2) מהו המועד לקביעת שער החליפין, לצורך חישוב רווח ההון, האם במועד ה-Closing היינו ביום 5.12.13 או במועד חתימת ההסכם - 21.11.13 (כטענת המשיב)?

השופט אלטוביה בבית המשפט המחוזי דחה את הערעור במלואו מהנימוקים הבאים:

<u>השלכות פריסת המס על תשלום מס הייסף</u>
מניתוח היסטוריית החקיקה של סעיף 121ב לפקודה העוסק בהטלת מס ייסף ומדברי ההסבר להצעת החוק שהוסיפה את הסעיף האמור, עולה כי מס הייסף הוא מס מיוחד כעמדת המשיב, להבדיל ממדרגת מס כטענת המערער.

סעיף 121ב לפקודה מהווה מעשה חקיקה המבקש ליצור הסדר שלם וייחודי הקובע מס נוסף על כלל הרווחים שהתקבלו בשנת המס למי שהכנסתו החייבת באותה שנה מכלל המקורות עלתה על הסף הקבוע בסעיף.

המחוקק נתן דעתו לעניין קיומו של מנגנון פריסה בפקודה והורה במפורש כאמור בסעיף 121ב(ד), כי לצורך חישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף 121ב, ההכנסות המנויות בסעיף 8(ג) לפקודה שכותרתו "חלוקת הכנסות ליותר משנה אחת" (הפרשי שכר, הפרשי קצבה, דמי פדיון חופשה, מענק פרישה או מוות, היוון קצבה), נותרות ברות פריסה.

הותרת אפשרות הפריסה האמורה לפי סעיף 8(ג) לפקודה שמשמעותה ייחוס ההכנסה לשנות מס שלא בשנת המס שחל בה מס היסף, היא בעלת גוון סוציאלי. פן סוציאלי זה מתיישב עם עמדת המשיב באשר לתכלית מס היסף להוות 'מס של עשירים'. המחוקק נתן דעתו לפריסה ובחר במכוון להחילה רק לגבי ההכנסות המנויות בסעיף 8(ג) לפקודה. משמעות הדבר שבאי אזכורו של סעיף 91(ה) לגבי חישוב מס היסף, קבע המחוקק לגביו הסדר שלילי.

השופט בוחר להביא חיזוק לעמדתו מהפסיקה: "הפריסה" זכתה להיות מובהרת בידי בית המשפט העליון בעניין **שבטון** (ע"א 8958/07): (א) מקום שלשון הסעיף אינה משתמעת לשתי פנים, הפרשן אינו נדרש להתחקות אחר תכלית סמויה שאינה מצויה בלשון הסעיף; (ב) המחוקק מבחין ויודע לומר אימתי הפריסה כאמצעי מיצוע וביזור ההתעשרות היא "טכנית" וניתן ללמוד מתכלית הסעיף מתי היא "מהותית"; (ג) סעיף 8(ג) לפקודה הוא סעיף סוציאלי.

לשון סעיף 121ב לפקודה ברורה והיעדר ההפניה לסעיף 91(ה), אינה השמטה שבטעות, אלא אמירה שבשתיקה כי הפריסה שתותר לצורך חישוב ההכנסה החייבת החבה במס היסף היא לגבי הכנסה בעלת גוון סוציאלי המנויה בסעיף 8(ג) ולא לגבי הכנסה הונית, וכי המחוקק ביקש למסות הכנסות גבוהות שאינן בעלות גוון סוציאלי.

באשר למועד קביעת שער החליפין על התמורה – נקבע, שמועד המכירה לצרכי חישוב רווח ההון הינו **המועד שבו נחתמה העסקה.** השופט קיבל את עמדת המשיב לפיה יום המכירה הוא המועד בו השתכלל החוזה בין אם קיים בו תנאי מתלה ובין אם לאו. תנאי מתלה אינו דוחה את יום המכירה, להבדיל ממצב בו נדרש אישור בית משפט למכירת נכס בידי מנהל עזבון או מכירה בידי אפוטרופוס.

לפיכך נקבע כי יום המכירה הוא ה-21.11.2013, מועד כריתת ההסכם, שכן, זהו המועד בו הושגו כל ההבנות שנדרשו בין הצדדים להסכם לצורך ההסכם וביצוע המכירה.

14.6 סיווג הכנסה בגין הפסקת הסכם הפצה / ע"א 5369/18 יהושע כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה ואח'

המערערת, חברת צמל מדיקל בע"מ ("**צמל**") היא חברת אחזקות, המוחזקת במלואה על ידי המערער, מר יהושע כץ ("**כץ**"). צמל היא חברה משפחתית וכץ הינו הנישום המייצג. פעילותה של צמל מתמקדת בעריכת הסכמי התקשרות עם יצרני ציוד רפואי ובהענקת הזכויות שמתקבלות במסגרת ההסכמים לחברות הבנות שלה.

בשנת 2008 התקשרה צמל עם החברה האמריקאית Corvalve Inc ("**קורוולב**") בהסכם, במסגרתו קורוולב העניקה לצמל זכות בלעדית להפצת מוצריה הרפואיים בישראל למשך שלוש שנים ("**הסכם ההפצה**"). בהסכם ההפצה נקבע כי צמל לא תהא רשאית להעביר או למכור את זכויות ההפצה לשום גורם אחר ללא הסכמתה של קורוולב, ואילו האחרונה תהא רשאית להמחות את מכלול זכויותיה ללא הסכמתה של צמל. בנוסף, לפי הסכם ההפצה בתום שלוש השנים, צמל תהא חייבת להעביר לקורוולב, על חשבונה, את כל כתבי ההסמכה, הרישיונות, ההיתרים והאישורים הנוספים.

במהלך שנת 2009 קורוולב התמזגה עם קבוצת Medtronic ("**מדטרוניק**"). מאחר שלמדטרוניק יש סניף בישראל, היא ביקשה לסיים מוקדם את ההתקשרות עם צמל. לצורך כך, נחתם בין השתיים הסכם מבטל, בו נקבע כי צמל תהא זכאית לקבל ממדטרוניק סכום של 2 מיליון דולר בגין ביטול הסכם ההפצה ("**התמורה**").

צמל דיווחה לפקיד שומה על התמורה כרווח הון בטענה שהיא מכרה את זכויות ההפצה שהיו בידיה למדטרוניק. פקיד שומה (**המשיב**) לעומת זאת סבר שהתמורה הינה פיצוי בגין אובדן הכנסות בתקופה שנותרה להסכם ההפצה, ועל כן לדידו מדובר בתמורה פירותית לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (ועל כן מחויבת במס בשיעור מלא בידי כץ, הנישום המייצג בחברה משפחתית).

בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטין) דחה את עמדת המערערים (ע"מ 30290-01-13) ומכאן הערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון (ע"א 5369/18)**, מפי השופט שטיין, דחה את הערעור מהנימוקים שלהלן**:
הלכה מוכרת הינה כי דינו של פיצוי הינו כדין הפרצה אותה הפיצוי אמור למלא. סיווגו של הפיצוי הינו דו שלבי: בשלב הראשון, יש לוודא מהי הפרצה שהפיצוי נועד למלא כעניין של עובדה, דהיינו מהו הנזק שבגינו משולם הפיצוי. בשלב השני, יש לבחון את טיבה של הפרצה – הונית או פירותית, כעניין משפטי לפי דיני המס.

בתוך כך, במסגרת פסק הדין, השופט עומד על כך שסיווגו של פיצוי כאמור, הוא אינו תמיד פשוט. שכן כל עסקה ועסקה שבגדרה משולם פיצוי ניתנת לתיאור בשני אופנים: מחד, ניתן לומר כי משלם הפיצוי קונה ממקבלו את הזכות לדרוש את הפיצוי כמקור הכנסה; ומאידך, ניתן לתאר את העסקה כפיצוי עבור אובדן הכנסה, ולא עבור אובדן המקור.

לעניין השלב הראשון לסיווג הפיצוי, ביהמ"ש קבע כי התשלום ששילמה מדטרוניק לצמל היווה תמורה בעד ויתורה של האחרונה על זמן ההפצה שאותו נותר לה לנצל במסגרת הסכם ההפצה. מילים אחרות, המדובר בפיצוי בגין אובדן ההכנסות הצפוי מביטול הסכם ההפצה, להבדיל מטענתה של המערערת כי התשלום הינו בגין מכירת זכויות ההפצה שלה.

לעניין השלב השני, קרי – קביעת טיבה של ההכנסה – האם פירותית או הונית, ביהמ"ש עמד על כך שלא קיים מבחן ממצה אחד, וכי עסקינן במבחן רב משתנים מורכב. כל הכנסה צריכה להיבחן על פי אמות המידה המתאימות לה, בהתאם לנסיבות, תוך שימוש במבחני העזר השונים שהתהוו לאורך השנים.

מבחן עזר אחד, שבו הסתייע ביהמ"ש, הינו משל העץ והפירות, לפיו פיצוי בגין פגיעה במקור ההכנסה – מהווה תשלום שמהותו הונית, ומאידך, פיצוי המשולם בגין קטיף הפירות של העץ שנשלל מבעליו – דהיינו פיצוי בגין פגיעה בהכנסה המופקת ממקור כזה או אחר – מהווה תשלום שמהותו פירותי. בהתבסס על משל "העץ והפירות", השופט בחן את מקור ההכנסה של צמל מהפצת המכשירים הרפואיים של חברת קורוולב, כלומר הסכם ההפצה. מסקירה של הזכויות שניתנו לצמל במסגרת הסכם ההפצה, נקבע שהתמורה שהתקבלה הינה פירותית, זאת מאחר שהסכם ההפצה לא העניק לצמל

שום נכס הוני בדמותה של זכות בת קיימא במקור להפקת הכנסה. לפיכך נפסק כי, מה שהיה בידי צמל מכוח הסכם ההפצה הוא הזכות להפקת הכנסות בתקופת ההסכם, הא ותו לא.

ביהמ"ש עומד גם על העיקרון, לפיו אדם יכול למכור או להעביר לאחר רק את מה שיש לו, ואינו יכול למכור או להעביר את אשר אינו בידו. ברוח עיקרון זה, נקבע שהפיצוי שמדטרוניק שילמה לצמל הינו עבור מה שהיה בידיה של צמל באותה עת, והוא הזכות להפקת הכנסות בתקופת ההסכם, ותו לא.

ביהמ"ש ניתח את המקרה גם לאור מבחן "העיקר והטפל" (בין היתר, **בהלכת קציר-** ע"א 391/70), לפיו יש לבחון האם ביטול החוזה שבגינו משולם הפיצוי מחסל את העסק של מקבלו או פוגע במבנהו הבסיסי של העסק עד כדי איון של עיקר פעילותו. ככל שכן – ניטה לומר שהפיצוי הוא הוני ומקבלו יחויב במס רווח הון. מאידך, אם העסק יכול להמשיך להתקיים בזכות התקשרויות בהסכמים אחרים, אזי ייחשב התקבול פירותי במהותו.

ניתוח המקרה לאור מבחן זה, חיזק את הקביעה כי המדובר בהכנסה פירותית - הסכם ההפצה היה אחד מההסכמים בהם התקשרה צמל, והפצת המכשירים הרפואיים של קורוולב לא היתה בגדר "נשמת אפה" של צמל, כך שביטול הסכם ההפצה לא הביא לקריסתה של החברה.

בתוך כך, השופט הבהיר שאין לקבלת את טענת המערערים, לפיה הלכת **קציר** אינה חלה על חברה דוגמת המערערת שהינה חברת החזקות ותו לא. לדבריו, הלכת **קציר** ומבחן העזר שנקבע בה חלים על כלל ההסכמים אשר באים להסדיר ביטול מוסכם של התקשרות קודמת.

לבסוף, למעלה מן הנדרש, השופט מתייחס לסעיף 89(ג) לפקודה, הקובע מנגנון של "שובר שוויון": כאשר ניתן לסווג את הרווח שבו עסקינן, הן כרווח פירותי והן כרווח הוני, מן הדין יהיה לסווג את הרווח כטעון מס אשר חל על הכנסה פירותית, ולא מס רווחי הון. במילים אחרות – פירותי והוני – פירותי עדיף. השופט מגיע למסקנה, שאף אם היינו מגיעים למצב של כפות מאזניים מעויינות, ניתן היה להפעיל את סעיף 89(ג) לפקודה ועקרונותיו, ולהגיע לאותה המסקנה והיא - שמדובר בתמורה פירותית.

14.7 אי מתן זיכוי מס בישראל בגין ניכוי מס במקור בברזיל שנעשה בשיעור גבוה מהמוסכם באמנה / ע"מ 45306-02-17 פ.ק גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

לחברת פ.ק גנרטורים וציוד בע"מ ("**המערערת**") חברה בת ברזילאית ("**חברת הבת**"). בשנים 2010-2012 שכרה חברת הבת מהמערערת גנרטורים ושילמה לה בגינם דמי שכירות. חרף העובדה כי הבנק באמצעותו שולמו התשלומים למערערת, ניכה מס במקור בשיעור של 15% מהכנסות דמי השכירות ששולמו, קיבלה המערערת בישראל זיכוי בשל תשלום המס הזר בשיעור המשקף רק 10% מההכנסות, פער של 5% המסתכם לסכום של כ 12 מיליון ₪.

המערערת טענה, לזכאותה לקבלת זיכוי מס זר בגין מלוא הסכומים שנוכו במקור מהכנסותיה, בשיעור של 15%. מנגד, טען פקיד השומה ("**המשיב**") כי בהתאם לסעיף 12 לאמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לברזיל ("**האמנה**") היה על המערערת לשלם מס בברזיל בשיעור של 10% בלבד מהכנסותיה ולכן היא אינה זכאית לזיכוי מס בישראל בגין סכומים שנוכו במקור מעבר לשיעור זה. לשיטת המשיב, סכומים שנוכו במקור על ידי הבנק המשלם, העולים על 10% מהכנסות המערערת, הם בגדר **תשלום "וולונטרי"** שהמערערת אינה זכאית לזיכוי ממס בגינו בישראל.

במהלך דיוני השומה נתבקשה המערערת ע"י המשיב, לפנות לרשות המסים הברזילאית בבקשה להחזר המס שנוכה ביתר וקבלת עמדתה העקרונית בסוגיה.
המערערת פנתה לרשות המסים הברזילאית רק לצורך קבלת עמדתה העקרונית וזו השיבה, כי בהתאם להוראות האמנה, שיעור המס בגין התמלוגים יעמוד על 10%, ובלבד שלא מדובר ב"מוסד קבע". המערערת ציינה כי לגישתה אין לה "מוסד קבע" בברזיל, עם זאת, **סירבה לפנות לרשות המסים הברזילאית בבקשה להחזר מס.**

המערערת ביקשה מרשות המסים לפתוח בהליכי הסכמה הדדית עם ממשלת ברזיל, בהתאם להוראות סעיף 26 לאמנה. המשיב סירב לכך בטענה כי כל עוד לא מונחת בפניו עמדת רשות המסים הברזילאית, המסרבת להחזיר את המס למערערת, אין כל מחלוקת בין הרשויות, באופן המצדיק לפתוח בהליכי הסכמה הדדית.

בית המשפט המחוזי (השופטת סרוסי) דחה את הערעור, בין היתר, מהטעמים הבאים:

במסגרת האמנה, ישראל וברזיל הגיעו להסכמה הדדית בדבר אופן חלוקת המס בין המדינות. על הזיכוי שיינתן בישראל כנגד המס ששולם בברזיל, להיות מוגבל לשיעור שנקבע באמנה, אחרת יוביל המצב לריקון מתוכן של הסכמת המדינות. השופטת ציינה כי אין מחלוקת שהאמנה לא יכולה להרע ביחס לדין הפנימי, אולם בענייננו, אין זהו המצב, אלא התנהגותה של המערערת עצמה היא שהרעה את מצבה, בשל אי הגשת בקשה להחזר מס לרשות המס הברזילאית.

בהערת אגב, ציינה השופטת, כי אין דרישה שהנישום ייצא למאבק מול רשות המס הזרה, וכל עוד רשות המס הזרה אוחזת בדעה כי שיעור מס מסוים הוא הנכון, אין חובה על הנישום לפתוח בהליכים משפטיים משמעותיים מולה. במקרה שכזה, אם המשיב סבור שרשות המסים הזרה גובה מס בשיעור שהוא מעבר למוסכם באמנה, על המשיב החובה לפנות לרשות המסים הזרה בהליכי הסכמה הדדית וככל שלא יעשה כן, יהא עליו לזכות במלוא סכום המס ששולם.
הובהר שבהמ"ש לא קובע מסמרות בעניין, שכן בנסיבות המקרה דנן, לא עשתה המערערת אף את המינימום הנדרש ממנה.

השופטת סרבה לבקשת המערערת לפתוח בהליכי הסכמה הדדית בשל העובדה, שלא הועברה עמדת רשות המסים הברזילאית, אשר שללה את שיעור המס בהתאם לקבוע באמנה או אשר סירבה להחזיר את המס שנגבה. למען הסר ספק, הובהר, כי אין מקום לנכות את המס ששולם ביתר כהוצאה בייצור הכנסה, בין אם מדובר ב"מס" ובין אם לא מדובר ב"מס", שכן המס ששולם לא שולם לצורך ייצור ההכנסה.

14.8 השווי לעניין מס רכישה בשינוי מבנה לפי חלק ה2 לפקודה- יחושב לפי שווי המקרקעין ולא לפי שווי המניות / ע"א 1210/16 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח' נ' בריטיש ישראל השקעות בע"מ ואח'

פסק דין של בית המשפט העליון (ע"א 1210/16) בשלושה ערעורים שנדונו במאוחד על פסקי דין סותרים של שלוש ועדות הערר בעניין **בריטיש ישראל השקעות** בע"מ (ו"ע 11-08-46205), **ארנה סטאר גרופ** בע"מ (ו"ע 12-10-35298) **וסקי דרופ החזקות** בע"מ (ו"ע 16-07-20650), במסגרתם נדונה הפרשנות שיש ליתן להוראות סעיפים 103ב(ב), 104ד(4) ו-105ב(ב) שבחלק ה'2 לפקודת מס הכנסה - אשר קובעות כי מקום שחל פטור ממס שבח לפי הוראות חלק ה'2 לפקודה במסגרת הליך של מיזוג, העברת נכסים, או פיצול, בהתאמה, יחול חיוב במס רכישה בשיעור מופחת של 0.5%.

השאלה שבמחלוקת היא, האם יש לחשב את מס הרכישה לפי שווי מניות החברה כעמדת החברות הנישומות או לפי שווי המקרקעין כעמדת רשות המיסים? פסיקות ועדות הערר היו בחלקן לפי עמדת החברות וחלקן לפי עמדת רשות המסים.

בית-המשפט העליון, מפי השופט מזוז (בהסכמת השופטת ברון והמשנה לנשיאה מלצר), קיבל את עמדתה של רשות המסים.

בית המשפט העליון קבע כי המונח "מס רכישה" הוא מונח מוכר בדין, הקבוע ומוסדר בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות מכוחו. לפיכך, כאשר הפקודה קובעת חיוב "במס רכישה", חזקה היא כי הכוונה למס רכישה בהתאם להגדרה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, שכן זהו הדין אשר מסדיר את מס הרכישה. מדובר אפוא בחקיקה על דרך הפניה, ואכן סעיף 103 לפקודה קובע כי "תהא לכל מונח המשמעות שיש לו... בחוק מיסוי מקרקעין... זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת". לגבי שיעור מס הרכישה נקבעה בסעיף 103ב(ב) "הוראה מפורשת אחרת" - שיעור מופחת של 0.5%, והרי בכל ענין אחר הנוגע למס הרכישה, בהעדר "הוראה מפורשת אחרת", תהא לו "המשמעות שיש לו... בחוק מיסוי מקרקעין"; כולל לעניין אופן חישוב המס החל.

מאחר שאין בהוראת סעיף 103ב(ב) סיפא משום "הוראה מפורשת אחרת" הסוטה מכללי החישוב של מס רכישה שבחוק מיסוי מקרקעין, אלא יש כאן למעשה הפניה למונח מוכר ומוגדר בחוק מיסוי מקרקעין - ההנמקה עליה התבססה ועדת הערר אשר קיבלה את עמדת המשיבות אינה מקובלת - הנמקה לפיה לשון סעיף 103ב(ב) היא בגדר "הוראה מפורשת אחרת" וכאשר הפקודה נקטה בסעיף 103ב(ב) סיפא בנוסח "בשיעור של 0.5% משוויה", הרי שהפקודה מתייחסת לשווי המניות בהן נעשתה העסקה, ולא המקרקעין, שכן מדובר בהליך מיזוג.

זאת ועוד, נקבע כי: "פרשנות החברות הנישומות משמעה כי סעיף 103ב(ב) לפקודה קובע למעשה מס חדש ושונה, שאינו דומה למס רכישה שלפי חוק מיסוי מקרקעין, לא בשיעורו ולא באופן חישובו. במצב כזה אין כל הסבר מדוע הפקודה עושה שימוש במונח "מס רכישה", שהוא מונח המוכר היטב בדין, ואף מפנה במפורש למשמעותם של המונחים בהם היא עושה שימוש למשמעותם של אותם מונחים בחוק מיסוי מקרקעין (סעיף 103 לפקודה). משעשה המחוקק שימוש במונח "מס רכישה", והפנה לחוק מיסוי מקרקעין, חזקה עליו כי התכוון להפנות ולהחיל את העקרונות של "מס רכישה", כקבוע בחוק מיסוי מקרקעין, אלא אם נקבע במפורש אחרת; ולענין אופן חישוב המס לא נקבע כאמור אחרת, לא במפורש ולא במשתמע."

14.9 הלכה בעליון – ניתן להאריך מועד לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין לצורך תיקון שומה מעבר לארבע השנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק / ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח'

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר (ו"ע 9451-10-16 מיום 31.10.2017), במסגרתו התקבל ערר בני הזוג רייך ("**המשיבים**") על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("**המערער**") לדחות את בקשתם לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין בשל חלוף המועד להגשת הבקשה.

ביום 7.8.2009 רכשה מיטל רייך דירה במודיעין וביום 26.6.2010, כשנה לאחר רכישת הדירה, התחתנה עם דור רייך, וביום 17.5.2012 רכשו המשיבים במשותף דירה מקבלן בתל אביב. המשיבים הגישו למערער, הצהרה על רכישת הדירה בתל אביב כדירה משותפת והצהירו על שיעורי מס רכישה "רגילים" (ולא על שיעור מס לדירה יחידה), תוך שהם מבקשים לדחות את תשלום מס הרכישה עד למועד מכירת הדירה במודיעין, שאותה התחייבו למכור סמוך למועד קבלת הדירה בתל אביב מהקבלן. ביולי 2016 חתמו המשיבים על הסכם ממון ביניהם, לפיו הדירה במודיעין שנרכשה מכסף שקיבלה המשיבה מהוריה לפני הנישואין תהיה בבעלותה הבלעדית. בסמוך לאחר שקיבל הסכם הממון תוקף של פסק דין, הגישו המשיבים בקשה לתיקון שומת מס הרכישה לפי סעיף 85 לחוק, במסגרתה טענו כי נפלה בידיהם טעות ביחס להערכת מצבם המשפטי, שכן לאור העובדה שהדירה במודיעין הייתה בבעלותה הבלעדית של המשיבה, הרי שהמשיב זכאי לחישוב חלקו בשומת רכישת הדירה בתל אביב כדירה יחידה, ללא נפקות למכירת הדירה במודיעין.

המבקש דחה את הבקשה בנימוק שחלף המועד לתיקון תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק (4 שנים), ולפיכך היא סופית ולא ניתן לתקנה, אף לא מכוח הוראות סעיף 107 לחוק, אשר לעמדתו מקנה למנהל סמכות להארכת מועדים דיונית בלבד ולא מהותית.

ועדת הערר קבעה בעניין, כי ניתן מכוח סעיף 107 לחוק, להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85, בנסיבות בהן הייתה טעות בתום לב בעריכת השומה העצמית המהווה "סיבה מספקת", וכי טעות בתום לב כפי שאירעה בנסיבות המקרה מהווה "סיבה מספקת".

בית-המשפט העליון (ע"א 9817/17) בדעת רוב מפי השופט מינץ בהסכמת המשנה לנשיאה מלצר וכנגד דעתו החולקת של השופט שטיין, **דחה את הערעור של מנהל מס שבח.**

השופט מינץ קבע כי **"לשון סעיף 107 לחוק ברורה וחדה. ניתן "לחלץ" ממנה משמעות אחת, בהירה ופשוטה. אין מדובר בלשון דו-משמעית או כזו הטומנת בחובה מספר משמעויות שונות. המחוקק קבע כי המנהל רשאי להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק. על פי פשוטו של מקרא, המילה כל משמעה מלוא המידה מושא העניין הנמדד. סך כולל של כל הפריטים הכלולים במניין. לא חלק, לא מיעוט, אלא שלם. על כן שעה שמושא העניין הנמדד הוא מועדים, המושג כל כולל בחובו את המועדים כולם. המחוקק לא סייג וקבע כי מועדים מסוימים הקבועים בחוק אינם ניתנים להארכה"**.

השופט מינץ הוסיף וציין כי החשש שהביע המערער, לפיו הפרשנות האמורה של סעיף 107 תהפוך לאפשרות של תיקון שומה "עד אינסוף", אינו מוצדק הואיל והסמכות והרשות המוקנית למנהל להאריך מועדים הקבועים בחוק אינה חובה, וכי השימוש בסמכות להאריך מועדים לפי סעיף 107 ביחס לסעיף 85 צריך שייעשה במשורה, במקרים המתאימים בלבד. כמו כן, אין לקבל את פרשנות המערער כי סעיף 107 לחוק הינו "סעיף סימטרי", באשר ניתן להשתמש בו כביכול הן לבקשת הנישום והן לבקשת המנהל וזאת הואיל ולשונו של הסעיף מראה בבירור כי המנהל רשאי להאריך את המועד רק אם נתבקש לכך. אומנם הבקשה יכולה במקרים חריגים להיות מוגשת גם על ידי אדם אחר שיש לו עניין בדבר, ואולם לא ניתן מבחינה לשונית לראות במנהל כאילו הוא "מבקש מעצמו" את הארכת המועד.

המשנה לנשיאה מלצר הצטרף לעמדתו של השופט מינץ וטען כי ההסדר הקבוע בסעיף 85 לחוק הוא איננו הסדר של התיישנות, ועל כן מתייתר הצורך לדון בשאלה האם מדובר בהתיישנות מהותית או דיונית. באשר לפרשנות סעיף 107 לחוק קיבל מלצר את טעמיו של השופט מינץ לפיהם המילים "כל מועד" שבסעיף הנ"ל, כוללות כל מועד, ועל כן אין סיבה להבחין בין מועד לפי סעיף 85 לחוק לבין מועדים אחרים בחוק.

נציין כי השופט שטיין, **בדעת מיעוט**, טען כי ההתיישנות המוסדרת בסעיף 85(א) לחוק היא התיישנות מהותית, וכי התיישנות זו כפופה לחריגים אשר נקבעו בסעיפים 85(ב) ו-85א לחוק, מבטלת את כוחו של מנהל מיסוי מקרקעין לפתוח שומה ולתקנה הן לחובת הנישום והן לטובתו, בחלוף התקופה הקצובה בת ארבע השנים, ומשכך, לעמדתו יש לקבל את הערר.

14.10 חברה שכל פעילותה הינה סחר בניירות ערך עבור עצמה (השקעות נוסטרו) לא תסווג כמוסד כספי / ע"מ 54320-04-18 י.ג.מ השקעות בע"מ נ' רשות המסים

י.ג.מ השקעות בע"מ ("**המערערת**") הינה חברה פרטית תושבת ישראל שהוקמה בשנת 2012 ומוחזקת בחלקים שווים על-ידי שני בעלי מניות שהם גם עובדיה היחידים. פעילותה היחידה של המערערת, המתבצעת מביתם של בעלי מניותיה, היא ביצוע השקעות בשוק ההון לצרכיה העצמיים ("**השקעות נוסטרו**"), כאשר עיקר הפעילות כולל רכישה ומכירה תוך פרק זמן קצר של ניירות-ערך דואליים, תוך שחלק מהפעילות מבוצע באופן אוטומטי באמצעות אלגוריתם שפותח על-ידי המערערת ונעשה בו שימוש רק על-ידה. למערערת אין ולא היו לקוחות ופעילותה מתבצעת, כאמור, בחשבונותיה בלבד, וזאת תוך שימוש בהונה העצמי ובקו אשראי קצר מועד מהבנק. יצוין, כי המערערת מבצעת מדי שנה עשרות אלפי פעולות בניירות-ערך ומחזור הפעילות מגיע להיקפים ניכרים. יצוין, כי רווחי המערערת נובעים מהפער (ארביטראז') בין שערי הקניה/מכירה בישראל לבין שערי המכירה/קניה בחו"ל.
בהתאם, המערערת מדווחת על הכנסותיה כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה והצדדים אינם חלוקים על כך שמדובר בפעילות עסקית.

ביום 20.3.2018 התקבלה החלטת רשות המסים ("**המשיבה**") בדבר רישום המערערת כ"מוסד כספי", וזאת מכוח הוראות סעיף 54 לחוק מע"מ, כאשר לטענתה, המקור החוקי המהווה בסיס לרישום המערערת כ"מוסד כספי" הוא סעיף 1(א)(3) לצו מוסדות כספיים. בהתאם לאותה החלטה, הרישום כ"מוסד כספי" יחל באופן רטרואקטיבי מתחילת שנת 2013. כאמור, רישומה של המערערת כמוסד כספי מביא לחיובה, בהתאם לסעיף 4(ב) לחוק מע"מ, במס שכר וריווח, ומכאן הערעור.

בית-המשפט המחוזי, מפי השופט גורמן, קיבל את הערעור וקבע כך: תחילה, בחן השופט את הוראות סעיף 1(א)(3) לצו מוסדות כספיים וקבע, כי הגם שמבחינה לשונית פרשנות המשיבה לפי סעיף זה לוכד ברשתו גם את מי שסוחר בני"ע במסגרת חשבון נוסטרו לכאורה אפשרית, התבוננות רחבה יותר תלמד כי נכון יותר שלא לאמץ פרשנות זו. הפירוש החדש שמציעה המשיבה סותר את כוונת המחוקק, כפי שעולה מדברים שאמרו נציגי האוצר בדיונים בוועדת הכספים של הכנסת, ואף אינו מתיישב בנקל עם הוראות ומבנה החוק בתוך מארג סעיפי החוק.

לדברי השופט, כל הגופים המוגדרים בחוק מע"מ ובצו מוסדות כספיים נותנים שירותים לאחרים וכך גם ראוי לפרש את הוראות סעיף 1(א)(3) לצו, כך שלא יחול על סוחר בחשבון נוסטרו. סיווג גוף שכל פעילותו היא מסחר בחשבון נוסטרו יגרור עיוותים וקשיים המצדיקים, לאור מתחם הפרשנות האפשרית, הימנעות מפירוש כאמור.

טענה נוספת אשר אין בה כדי להכריע אך בהחלט ראוי להביאה בחשבון היא שמי שסוחר בחשבון נוסטרו ואינו נותן כל שירותים לאחרים, חשוף ביתר שאת לתנודתיות המאפיינת את הבורסה וכנגזר מכך עלול להיפגע מהחלת הוראות סעיף 4(ב) לחוק מע"מ (המאפשר קיזוז הפסדים רק באותה שנה ולא הפסדים משנים עברו).

השופט ציין כי קביעתו לפיה יש לקבל את הערעור ולפרש את הוראות סעיף 1(א)(3) לצו בדרך שמציעה המערערת וכפי שככל הנראה פירשה אף המשיבה במשך עשרות שנים, כך שהוא אינו חל על מי שאינו מעניק כל שירות לאחר, אין בה כדי להתעלם מההצדקות שעשויות להיות לשינוי מדיניות, אך ראוי כי מהלך שכזה יתבצע (אם בכלל) על-ידי המחוקק או מחוקק המשנה, וזאת לאחר בחינת המקובל בעולם הרחב, תוך שמיעת עמדתם של גורמים רלבנטיים ושקילת המנגנון המתאים ולא בדרך של פרשנות חדשה להוראות חוק.

צוות המומחים שלנו

השירותים שלנו

חשבונאות וביקורת
שרון שתוי-כהן
04-8607309
sshtevycohen@deloitte.co.il

מיסוי
אלונה מירון
03-6085540
ameiron@deloitte.co.il

נאמנויות
איריס שלוין
03-6085250
ishlevin@deloitte.co.il

מחלקה מקצועית
גיא טביביאן
03-6085464
gtabibian@deloitte.co.il

ייעוץ ניהולי
דן הלפרן
03-6086111
dhalpern@deloitte.co.il

ייעוץ כלכלי-פיננסי
סיגל אדניה קפון
03-6085341
sadania@deloitte.co.il

ניהול סיכונים
לינור דלומי
03-6085423
ldloomy@deloitte.co.il

המגזרים שלנו

מגזר הטכנולוגיה, המדיה והתקשורת
שלי תשובה
03-6070505
stshuva@deloitte.co.il

המגזר הפיננסי
רן פלדבוי
03-6085478
rfelboy@deloitte.co.il

מגזר התעשייה ומוצרי צריכה
אלי תדהר
03-6070507
etidhar@deloitte.co.il

מגזר הנדל"ן
דורון גיבור
03-7181819
dgibor@deloitte.co.il

המגזר הציבורי
עידן אורמן
03-6070520
iurman@deloitte.co.il

מגזר הבריאות ומדעי החיים
שרון כהן
03-6085266
sharonc@deloitte.co.il

חטיבת המס

מיסוי בינלאומי	ראש חטיבת המס ומנהלת תחום ליווי עסקאות בינלאומיות	**אלונה מירון** 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il
	מיסוי בינלאומי	**יצחק צ'יקורל** 03-6085511 ychikorel@deloitte.co.il
	תמריצים	**נדב גיל** 03-6085378 ngil@deloitte.co.il
	מיסוי אמריקאי	**אלונה מירון** 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il
	מחירי העברה	**גיא אטיאס** 03-6086129 guattias@deloitte.co.il
	ניוד עובדים ותגמול הוני	**גבי ויסמן** 03-6085223 gwaisman@deloitte.com
	מיסוי נאמנויות	**בניה חסידים** 03-6085213 bhassidim@deloitte.co.il
מיסוי ישראלי	מיסוי ישראלי, שינוי מבנה – מיזוגים ורכישות, מיסוי נדל"ן	**אופיר סולמי** 03-6085513 osulami@deloitte.co.il
	מיסוי ישראלי ושוק ההון	**רונית בכר** 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il
	מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות	**דני גבאי** 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il
	מסים עקיפים	**ניסים פחימה** 03-6085401 npahima@deloitte.co.il
	המחלקה המקצועית	**דני גבאי** 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il
	מיסוי Deloitte Private	**משה שוורץ** 03-7181804 mschwartz@deloitte.co.il **כפיר אילני** 03-7181764 kilani@deloitte.co.il

תל אביב - משרד ראשי
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | info@deloitte.co.il

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מגדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ת. 45396

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@deloitte.co.il

משרד חיפה
מעלה השחרור 5
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

משרד אילת
המרכז העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

משרד נצרת
מרני אבן עאמר 9
נצרת, 16100

טלפון: 073-3994455
פקס: 073-3994455
info-nazareth@deloitte.co.il

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2021 Deloitte Israel & Co.