



Fahn Kanne

Grant Thornton

An instinct for growth™

# הועידה למימון ומיסוי תאגידי

נובמבר 2016



Fahn Kanne

Grant Thornton

An instinct for growth™

# סקירת שינויים ב-2016 ומבט לקראת 2017

רו"ח יגאל רופא, שותף  
מנהל מחלקת המסים  
פאהן קנה ושות'

# תוכן עניינים

1. הצעות לתיקוני חקיקה

2. שינויים עיקריים במהלך שנת 2016

3. עדכוני פסיקה





Fahn Kanne

Grant Thornton

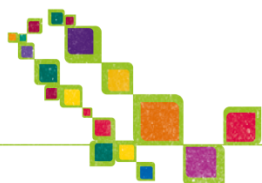
An instinct for growth™

# הצעות לתיקוני חקיקה



ביום 31.10.2016 פורסמה הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית"), אשר כוללת, בין היתר, את הפרקים הבאים:

- שינויים במדיניות המס;
- מס ריבוי נכסים (מס על דירה שלישית);
- הוראות לעניין מיסוי רווחי חברה ("חברת ארנק");
- חוק עידוד השקעות הון;
- מיסוי חברי קיבוץ;
- פיצויי פיטורין;



# הצעות לתיקוני חקיקה – שינויים במדיניות המס

➤ הפחתת שיעור מס החברות (וכן השבח הריאלי על חברה) משיעור של 25% ל-23%, בשתי פעימות:

□ שנת 2017 – 24%;

□ שנת 2018 ואילך – 23%;

➤ מס ייסף –

יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס (2017) עלתה על 640,000 ש"ח, יהיה חייב במס נוסף (מס ייסף) בגין חלק ההכנסה העולה על הסך של 640,000 ש"ח בשיעור של 3%;

■ הגדלת שיעור מס הייסף מ-2% ל-3% החל מ-1.1.2017;

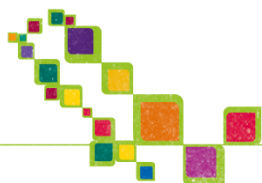
■ הפחתת גובה ההכנסה החייבת במס ייסף מסך של 803,520 ש"ח (שנת 2016) לסך של 640,000 ש"ח.



# הצעות לתיקוני חקיקה – שינויים במדיניות המס

שינוי מס חברות בשילוב מס יסף לאורך השנים האחרונות:

חברה רגילה			שנה
שיעור מס משוקלל "עד הבית"	דיבידנד + מס יסף לבעל מניות מהותי	מס חברות	
49%	32%	25%	2013
50.02%	32%	26.50%	2014
50.02%	32%	26.50%	2015
49%	32%	25%	2016
49%	33%	24%	2017



# הצעות לתיקוני חקיקה – שינויים במדיניות המס

## שיעורי מס שנת 2016

### הכנסה מיגיעה אישית

### הכנסה שאינה מיגיעה אישית

שיעור המס	הכנסה מצטברת (סכום ההכנסה השנתית בערכי 2016) מדרגת המס
31%	מ- 237,600 ש"ח הראשונים
34%	מ- 237,601 ש"ח ועד 496,920 ש"ח
48%	על כל שקל חדש נוסף
*50%	מעל 803,520

שיעור המס	הכנסה מצטברת (סכום הכנסה שנתית בערכי 2016) המס
10%	עד 62,640 ש"ח
14%	מ- 62,641 ש"ח ועד 107,040 ש"ח
21%	מ- 107,041 ש"ח ועד 166,320 ש"ח
31%	מ- 166,320 ש"ח ועד 237,600 ש"ח

## שיעורי מס צפויים שנת 2017

### הכנסה מיגיעה אישית

### הכנסה שאינה מיגיעה אישית

שיעור המס	הכנסה מצטברת (סכום ההכנסה השנתית בערכי 2017) מדרגת המס
31%	מ- 238,800 ש"ח הראשונים
35%	מ- 238,801 ש"ח ועד 496,920 ש"ח
47%	על כל שקל חדש נוסף
*50%	מעל 640,000 ₪

שיעור המס	הכנסה מצטברת (סכום הכנסה שנתית בערכי 2017) המס
10%	עד 74,640 ש"ח
14%	מ- 74,641 ש"ח ועד 107,040 ש"ח
20%	מ- 107,041 ש"ח ועד 171,840 ש"ח
31%	מ- 171,841 ש"ח ועד 238,800 ש"ח

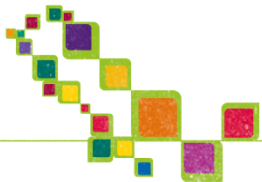
\* כולל מס ייסוף



# הצעות לתיקוני חקיקה – שינויים במדיניות המס

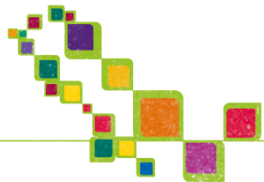
□ הגרלות והימורים - העלאת שיעור המס על הכנסה מהימורים והגרלות מ- 30% ל-35%;

נקבעה תקרת פטור עד לסכום של 49,560 ש"ח (נכון לשנת 2016).



# הצעות לתיקוני חקיקה – מס ריבוי נכסים

- ❑ כדי להתמודד עם העלייה במחירי הדירות, מוצע להטיל מס על מי שהוא בעלים של שלוש דירות או יותר (להלן – מס ריבוי דירות).
- על פי המוצע, מס ריבוי דירות יוטל על יחיד שהוא בעלים של שלוש דירות מגורים או יותר.
- שיעור המס יעמוד על 1% מערך מקורב של דירת מגורים ("הסכום הקובע") באזור שבו נמצאת הדירה – וזאת על הדירה השלישית ואילך.
- הערך האמור יחושב על פי נוסחא סטטיסטית המביאה בחשבון את גודל הדירה (כמצוין בחיובי הארנונה), המדד חברתי-כלכלי ומדד הפריפריאליות שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי האזור שבו נמצאת הדירה, והוא מוגבל לסכום של 18,000 ₪, **לכל דירה חייבת**, לשנה.
- נקבעו מנגנונים לגביית המס ודיווח.
- ביחס לשנת 2017 – על מי שחייב במס ריבוי דירות להגיש למנהל הצהרה הכוללת את הפרטים הרלוונטיים כאמור בחוק עד **31.3.2017**.

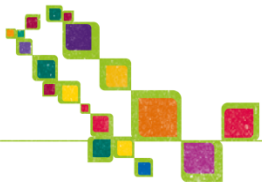


# הצעות לתיקוני חקיקה – מס ריבוי נכסים

➤ יראו כדירת מגורים בבעלותו של יחיד גם דירת מגורים שהיא בבעלותו של איגוד מעטים, אם יש ליחיד, באמצעות זכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין, שיעור העולה על שליש בבעלות בדירה;

□ דירת מגורים כמפורט להלן לא תימנה כדירת מגורים לצורך הטלת המס:

- דירת מגורים בבעלותו של מוסד ללא כוונת רווח כהגדרתו בחוק מע"מ;
- דירת מגורים שבעלה זכאי להטבות בשלה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון;
- דירת מגורים שהיא דירה בבניין להשכרה, כמשמעותה בחוק לעידוד בניית דירות להשכרה;
- דירת מגורים שמשמשת להשכרה לטווח ארוך לפי מכרז שפרסמה המדינה או החברה הממשלתית לדיור ולהשכרה;
- דירת מגורים המושכרת למגורים בשכירות שחוק הגנת הדייר חל עליה;
- דירת מגורים המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;



# הצעות לתיקוני חקיקה – מס ריבוי נכסים

□ הנוסחא לחישוב ה"סכום הקובע" – 10 בחזקת:

"4.421 בהפחתת 2.2% ממכפלת ערך פריפריאליות בערך חברתי-כלכלי, בתוספת הסכום המתקבל מצירוף כל אלה:

(1) 79.7% ממקדם שטח הדירה;

(2) 7.8% מהערך החברתי-כלכלי;

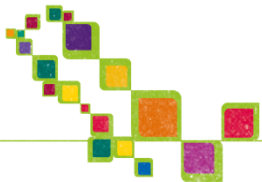
(3) 8% מערך הפריפריאליות;

(4) 2.8% מהתוצאה המתקבלת מהעלאת ערך המדד-החברתי-כלכלי בחזקת 2;

(5) 2% מהתוצאה המתקבלת מהעלאת ערך מדד הפריפריאליות בחזקת 2";

$$10^{\text{הסכום הקובע}} = 10^{[4.421 + 0.797 \times \log\_area + 0.078 \times s + 0.08 \times p + 0.028 \times s^2 + 0.02 \times p^2 - 0.022 \times s \times p]}$$

**בקיצור - תשלמו 18,000 ₪ ותתעלמו מהנוסחא.**



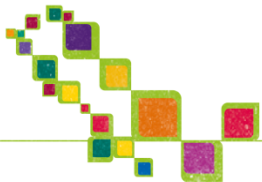
# הצעות לתיקוני חקיקה – מיסוי רווחי חברה

## □ הוספת סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה

➤ מוצע לקבוע כי יראו משיכה של כספים בידי יחיד בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימוש של אותו יחיד או קרובו, כהכנסתו של בעל המניות שעליה הוא חייב במס הכנסה, אפילו אם הוא סיווג את הפעולה כהלוואה או כמתן בטוחה. הכנסה זו תסווג כהכנסה מעסק 2(1), או ממשלח יד מעבודה 2(2), או מדיבידנד 2(4), או כהכנסה אחרת 2(10) – הכול בהתאם לנסיבות של כל מקרה.

## ➤ ויחולו הוראות אלה:

- כספים שהושבו בתוך 90 ימים ממועד המשיכה, יראו אותם כאילו לא נמשכו, עד גובה הסכום שהושב;
- כספים שהושבו כאמור לעיל, ונמשכו מחדש בתוך שנתיים ממועד ההשבה, יראו אותם כאילו לא הושבו, עד גובה הסכום שנמשך מחדש;
- נכס השייך למלאי עסקי של החברה, אשר הועמד לשימוש של בעל מניות מהותי לתקופה שאינה עולה על 30 ימים, יראו אותו כאילו לא הועמד לשימוש;



# הצעות לתיקוני חקיקה – מיסוי רווחי חברה

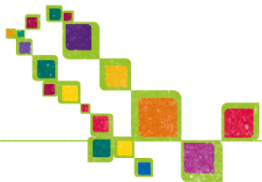
□ הוספת סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה (המשך)

➤ לעניין זה, "בעל מניות מהותי" כהגדרתו 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"**

➤ לעניין זה, "נכס" של חברה – כל אחד מאלה:

- דירה, לרבות סכומים אשר הוצאו בהשבתה;
- חפצי אומנות או תכשיטים;
- כלי טיס וכלי שיט אשר עיקר השימוש בהם הוא של בעל המניות המהותי;
- נכס אחר שקבע שר האוצר לעניין זה בצו;



# הצעות לתיקוני חקיקה – מיסוי רווחי חברה

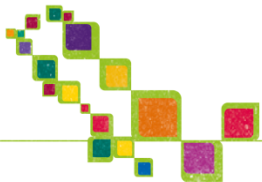
□ הוספת סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה (המשך)

□ בהעמדת נכס לבעל המניות, מוצע להתייחס לעסקה כאילו התקיימו שתי עסקאות רעיוניות:

➤ עסקה של רכישת הנכס מהחברה בידי בעל המניות תמורת שווי השוק של הנכס;  
בהתייחס לדירה – יראו בכך מכירה הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה.

➤ עסקה שבה נמשכו מהחברה כספים בסכום השווה להכנסה לאחר מס שנוצרה לחברה כתוצאה מהמכירה הרעיונית של הנכס לבעל המניות;

□ הוראות הסעיף ביחס לתיקון זה אינן ברורות דיין.



# הצעות לתיקוני חקיקה – מיסוי רווחי חברה

□ הוספת סעיף 62א' – ייחוס הכנסות לבעל מניות מהותי בחברת מעטים

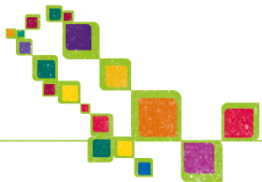
➤ הסעיף קובע שהכנסת חברת "מעטים" תחשב כהכנסתו של יחיד שהנו בעל "מניות מהותי" בה במקרים הבאים:

■ אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני-אדם אחר והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני-אדם.

**(לא ברור מנוסח הסעיף האם מדובר בלשון עבר או הווה)**

■ הכנסת חברת המעטים הנובעת מפעילות היחיד עבור חבר בני אדם אחר והיא מסוג הפעילויות הנעשות בידי עובד עבור מעבידו.

■ היחיד עוסק במשלח יד מיוחד עבור "לקוח" עיקרי אשר מהווה מעל 50% מהכנסות החברה.





# הצעות לתיקוני חקיקה – מיסוי רווחי חברה

□ תיקון סעיף 77 לפקודה. רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

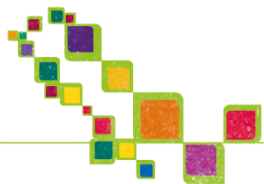
➤ סעיף 77 לפקודה, כנוסחו דהיום, מאפשר למנהל רשות המסים להורות, בחברת מעטים, על חלוקת רווחים לא מחולקים כדיבידנד, בכפוף לתנאים המנויים בסעיף. במהלך השנים נעשה שימוש מצומצם בסעיף זה עקב קשיים תפעוליים, ביניהם חובת היוועצות בוועדה, אי יכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה ועוד.

➤ מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע כללים אפקטיביים (לרבות ייתור הצורך בהיוועצות בוועדה), כך שבמקרים בהם לאורך זמן חברות צוברות רווחים בלתי מחולקים ללא תכלית כלכלית הקשורה לפעילות החברה, תוענק למנהל רשות המסים הסמכות להורות על חלוקת רווחים בתנאים ובאופן שייקבע, והכול לגבי סכום שלא יעלה על סכום הרווחים שהחברה רשאית לחלק כדיבידנד לפי סעיף 302 לחוק החברות.

➤ הסמכות תוענק למנהל רשות המסים עד תום 3 שנים משנת המס הרלוונטית בה נצברו הרווחים.

➤ הוראות הסעיף לא יחולו באם 75% מהרווחים האמורים חולקו.

**תחולה רטרואקטיבית???**



# הצעות לתיקוני חקיקה – עידוד השקעות הון

□ הוספת סימן ב3 לחוק עידוד השקעות הון. הוספת שני מסלולים חדשים:

▪ מפעל מועדף טכנולוגי;

▪ מפעל מועדף טכנולוגי מיוחד;

➤ על-פיהם יינתנו הטבות במס למפעל טכנולוגי מועדף על הכנסה הנובעת מקניין רוחני שהופקה או נצמחה בישראל: פטנט רשום, תוכנת מחשב, זכות מטפחים של זני צמחים וכדומה (להלן: "נכס לא מוחשי מוטב"), כמפורט להלן:

"נכס לא מוחשי מוטב" – כל אחד מאלה:

▪ זכות לפי חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967;

▪ תוכנת מחשב המוגנת לפי חוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007;

▪ זכות לפי חוק זכות מטפחים של זני צמחים, התשל"ג-1973;

▪ זכויות נוספות שיוגדרו על-ידי שר האוצר;

▪ זכויות מקבילות לפי דיני מדינות זרות.

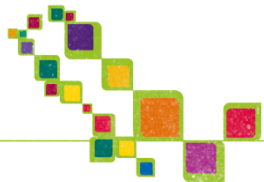
▪ ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי, ואושר על ידי הרשות לחדשנות.



# הצעות לתיקוני חקיקה – עידוד השקעות הון (המשך)

□ "הכנסה טכנולוגית" – 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;
- (3) הכנסה ממוצר אשר בייצורו עשה המפעל שימוש בנכס הלא מוחשי המוטב;
- (4) הכנסה ממוצר נלווה לתוכנת מחשב או למוצר כאמור בסעיף 3, והכנסה ממוצר התומך בשימוש במוצר כאמור בסעיף 3, ובלבד שהמוצר היה קשור במישרין לנכס הלא מוחשי המוטב;
- (5) הכנסה משירות נלווה למתן זכות שימוש, לשירות או מוצר 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;
- (7) הכנסות מסוגים נוספים שקבע שר האוצר;



# הצעות לתיקוני חקיקה – עידוד השקעות הון (המשך)

## □ מפעל טכנולוגי מועדף –

➤ לעניין המפעל הזכאי להטבות המס מוצע לקבוע כי הזכאות להטבות מס של 12% מס חברות ומס רווחי הון בתנאים מסוימים, תתבסס, בין היתר, על היקף הוצאות המו"פ, מספר עובדים והפונקציה שהם ממלאים ופוטנציאל הצמיחה.

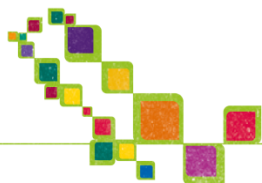
## □ מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד

➤ הזכאות להטבות מס של 6% מס חברות ומס רווחי הון בתנאים מסוימים תתבסס על אותם תנאים, בתוספת דרישה להכנסות בשנת המס של החברה בעלת המפעל, חברת האם שלה וכלל החברות הבנות שלה, בסך 10 מיליארד ש"ח או יותר.

□ מס על הדיבידנד בשיעור של 4% על רווחים המיוחסים להכנסה הטכנולוגית. שיעור מס זה יחול רק על הרווחים המחולקים לחברה אם זרה. במידה וקיימת אמנת מס הקובעת שיעור הנמוך מ-4%, שיעור המס יהיה על פי אמנת המס.

□ תחולה – מוצע לקבוע כי תחילתו של סימן ב3 כאמור לעיל, יהא ביום תחילתן של כללים שקבע שר האוצר לעניין "הכנסה טכנולוגית מועדפת" והן יחולו על הכנסות ורווחים שנוצרו לאחר מועד התחילה (1.1.2017).

□ המסלול המועדף הטכנולוגי יחול במקביל למסלולים הקיימים (9%-ו-16%).



# הצעות לתיקוני חקיקה – עידוד השקעות הון (המשך)

## תיקונים עיקריים בחוק עידוד השקעות הון – כללי

➤ מוצע להפחית, כהוראת שעה בשנים 2017-2019, את שיעור המס על דיבידנד, במסגרת המסלול המועדף המיוחד, המחולק לחברת אם זרה, לשיעור של 5% חלף שיעור של 20%, אלא אם נקבע שיעור נמוך יותר באמנה בין ישראל למדינת התושבות של החברה הזרה.

➤ מוצע להפחית את סך ההכנסה המועדפת הנדרשת ממפעל מועדף מיוחד כהגדרתו בחוק עידוד השקעות הון, לצורך הטבות המס ופחת מואץ, ל-1 מיליארד ש"ח חלף 1.5 מיליארד ש"ח כפי שקבוע היום.

➤ עוד מוצע להפחית את סך ההכנסה הנדרשת מחברה מועדפת מיוחדת, לצורך הטבות המס ופחת מואץ, ל-10 מיליארד ש"ח לפחות חלף 15 מיליארד ש"ח כפי שקבוע היום.

➤ מוצע להבהיר כי הטבות המס הניתנות לדיבידנד שמחולק ממפעל תעשייתי יחולו רק על הכנסה חייבת שמקורה במפעל התעשייתי ובניכוי מס החברות החל עליה.

אלו הם עיקרי ההצעות לתיקון חוק עידוד השקעות הון: קיימים הצעות לתיקונים נוספים.

# הצעות לתיקוני חקיקה – חוק ההתייעלות הכלכלית

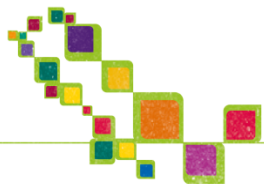
□ הצעות נוספות:

## ➤ פיצויי פיטורין - החלת תקרה להטבת המס על כספי הפיצויים

מוצע לקבוע תקרה ביחס למתן הטבת המס בשל הפקדת מעסיק לפיצויי פיטורים, כך שעובדים אשר השכר המבוטח שלהם גבוה משלוש פעמים השכר הממוצע במשק, קרי כ- 29,100 ₪ (נכון לאוגוסט 2016) (להלן: "התקרה") ישלמו מס הכנסה על הפרשת המעסיק בעד שכר מבוטח שעולה על התקרה.

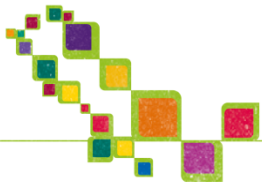
## ➤ מיסוי חברי קיבוץ - מוצע להסדיר ולהבהיר בחוק את אופן המיסוי של הקיבוץ וחבריו.

➤ הצהרה על מכירת זכות במקרקעין – מוצע לקבוע כי המוכר זכות במקרקעין ימסור למנהל, בתוך 20 ימים (חלף 40 יום כיום), הצהרה על מכירת הזכות בה יפורטו הפרטים כאמור בסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין.



# הצעות לתיקוני חקיקה – שינויים שהוצאו מחוק ההתייעלות הכלכלית והמיועדים לקידום בהליך חקיקה רגיל

- קביעת חזקות לתושבות של חבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל וחובת דיווח על חבר-בני-אדם כאמור.
- קביעת כללים לגבי השאלה האם הוצאות ריבית והפרשי הצמדה מותרים בניכוי כי השתלמו על הון בייצור הכנסה.
- קביעת הוראות לניכוי פחת לנכס בלתי מוחשי לתקופה של 20 שנה.
- חנ"ז חמ"ז – קביעת חזקה שהכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, תגמולים ודמי שכירות הן הכנסה פאסיבית.
- היהלומנים – מוצע לקבוע כי הערכת המלאי בתחום היהלומים תבוצע לפי **עלות** בלבד.
- הרחבת הגדרת עסקת אקראי בחוק מע"מ כך שהיא תכלול גם מכירת מקרקעין בעלי אופי מסחרי.
- קביעת מסלול חדש של תשלום מס שבח בשיעור 20% מהשבח הריאלי החייב במס, בגין מכירת דירת מגורים מזכה, ללא ניכויים, קיזוזים או זיכויים, אך למעט ניכוי מס רכישה ושווי רכישה.
- ביטול האפשרות לאיחוד עוסקים החל משנת 2017.
- הרחבת הדיווחים הנדרשים בגין "מחירי העברה".



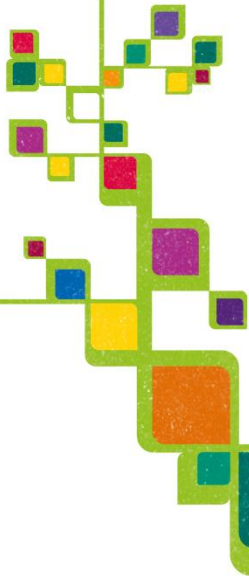


Fahn Kanne

**Grant Thornton**

An instinct for growth™

# עיקרי חקיקה והנחיות רשות המסים שפורסמו בשנת 2016





## □ הרחבת חובת הדיווח במסגרת תיקון 223 לפקודה – סעיף 131 לפקודה:

במסגרת התיקון הורחבה חובת ההגשה של דוח שנתי במספר מקרים: ➤ יחיד הטוען שאינו תושב ישראל למרות שהתקיימה בו חזקת הימים בהגדרת "תושב ישראל" לעניין ימי שהות מינימאליים בישראל;  
"חזקת הימים" –

א. אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

ב. אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

אולם, בפסקה (א)(3) להגדרה נאמר שהחזקה כאמור לעיל, ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

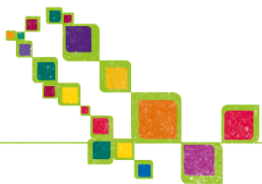
בעקבות התיקון יחויב בהגשת דוח גם יחיד שמתקיימת בו חזקת הימים כאמור, ולטענת היחיד היא נסתרת כאמור בפסקה (א)(3), יגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו.



## □ הרחבת חובת הדיווח במסגרת תיקון 223 לפקודה – סעיף 131 לפקודה (המשך):

➤ נהנה בנאמנות 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 מחצי מיליון ש"ח;

לעניין זה הוגדרו "נכסי הנאמנות" בצורה רחבה: "לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל".



# תיקוני חקיקה עיקריים (המשך)

## □ הרחבת חובת הדיווח במסגרת תיקון 223 לפקודה – סעיף 131 לפקודה: (המשך)

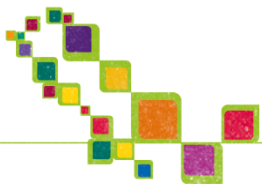
➤ יחיד שהעביר במשך 12 חודשים כספים אל מחוץ לישראל בסכום העולה על חצי מיליון ש"ח;

בהתאם לתיקון יחויב בהגשת דוח שנתי גם יחיד תושב ישראל, שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 ש"ח או יותר.

דוח כאמור יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה.

**תחולה על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2016 ואילך.**

**הצעות לביטול הפטור מחובת דיווח של תושבים חוזרים ותיקים ועולים חדשים.**

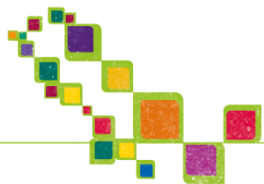


# תיקוני חקיקה עיקריים (המשך)

## □ תיקון 215 לפקודה – מתן גילוי ביחס לחוות דעת מקצועית ועמדה חייבת בדיווח

➤ יש לתת גילוי ביחס לחוות דעת (כהגדרתה בסעיף 131ד לפקודה) שניתנה החל מ-1.1.2016 ואילך.

➤ וביחס לדוח המס לשנת 2016 – באם כוללת נקיטת עמדה השונה מעמדת רשות המסים בעניין מסוים.

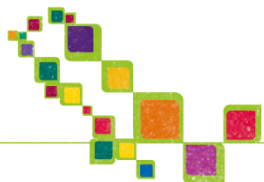


## □ חוזר מס הכנסה 4/2016 – מיסוי בישראל של כלכלה דיגיטלית

➤ מיסוי תאגידיים זרים, הפועלים באמצעות האינטרנט הן בתחום המסחר והן בתחום מתן השירותים.

➤ במטרה להרחיב את זכות המיסוי של ישראל על הכנסתן של חברות הכלכלה הדיגיטלית, פרסמה רשות המיסים את החוזר המתאר את עמדתה של רשות המסים באלו מצבים ניתן יהיה לראות את הכנסות התאגידיים הזרים כהכנסות של "**מוסד קבע**" בישראל, וכפועל יוצא, לקבוע את הכללים לייחוס הרווחים לאותו מוסד קבע ולהטיל עליהם מס על פי דין.

➤ כמו כן, מתייחס החוזר לחובת רישום לצרכי מע"מ של התאגידיים הזרים.



# הנחיות רשות המסים - חוזר מס הכנסה 4/2016 (המשך)

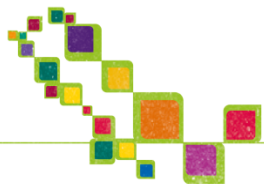
## □ מוסד קבע

➤ תאגיד זר שהינו תושב מדינה עמה לישראל יש אמנה למניעת כפל מס - לא ימוסה, אלא אם כן היקף הפעילות הגיע ל"מוסד קבע" בישראל. כלומר נוכחות פיסקאלית החוצה רף מסוים של נוכחות פיזית ופרק זמן. לרוב

– (1) **מקום עסקים קבוע כגון סניף, משרד, פרויקט ארוך טווח ולעיתים אף שרתי מחשבים; או**

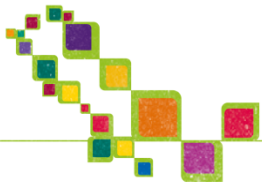
– (2) **"סוכן תלוי", אדם או חברה, הנוכחים בישראל, שהם בעלי סמכות לכרות חוזים והם נוהגים לעשות כן.**

➤ חברות אינטרנט זרות נמנעות ממוסד קבע על ידי הקמת מרכז פיתוח, שיווק ותמיכה, ולא כזה שמבצע מכירות בישראל. ובנוסף, האקט המשפטי של המכירה נעשה מחו"ל או בפורמט דיגיטלי באינטרנט (השרת אינו בישראל).



# הנחיות רשות המסים - חוזר מס הכנסה 4/2016 (המשך)

- בהתאם לחוזר, ניתן לייחס מוסד קבע לחברה זרה הפועלת בעיקר באמצעות האינטרנט, וכאשר מתקיימים בה סממנים מסוימים, כגון:
- אתר מותאם לישראלים (שפה, סגנון, מטבע);
  - אתר המקשר בין ספק ישראלי ללקוח ישראלי;
  - מידת פופולריות גבוהה בקרב משתמשים ישראלים;
  - נציגים של התאגיד הזר בישראל (חברת הבת) מעורבים באיתור לקוחות, באיסוף מידע, ארגון כנסים בישראל וכו';
- זו למעשה "נוכחות דיגיטלית משמעותית" במדינת היעד. נוכחות הנדרשת לצורך קיום קשרי לקוחות ומערכת יחסים קרובה עם לקוחות בעידן הדיגיטלי.
  - **שרתים** – ייתן משקל נמוך למיקום השרתים בבחינת מוסד קבע.
  - **מסקנות**
    - הצעה להרחבה משמעותית של הגדרת מוסד קבע.
    - פעילות פרסום ו-Booking של חברה זרה – חייבת **במס הכנסה ובמע"מ**
    - טענה לפגיעה במרכזי מו"פ בישראל הכוללים פונקציות של שיווק ותמיכה.



# הנחיות רשות המסים – שימוש במערכת למדידת שווי רכב

□ שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב

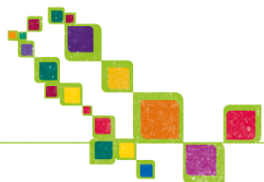
➤ ביום 23.11.2011 פרסמה רשות המסים את הנחייה מספר 827011 אשר קבעה כי עמדתה של רשות המסים בעניין הינה, כדלקמן:

1. הדרך לקביעת שווי השימוש ברכב הינה אך ורק עפ"י תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987.

2. הדרך לחישוב הוצאות הרכב המותרות בניכוי הינה אך ורק עפ"י תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.

ביום 25 בינואר 2016 פרסמה רשות המסים הודעה המתירה כי על אף פרסומה של ההנחיה כאמור, עדיין מתקבלים דיווחים על מספר חברות הממשיכות לשווק את התוכנות של יומן רכב ממוחשב לחברות ו/או לוועדי עובדים שונים.

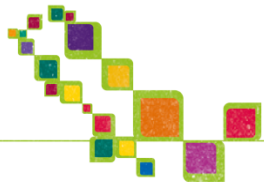
ההודעה באה להבהיר כי שימוש בתוכנות אלו, אינו תואם את עמדת רשות המסים כמו גם את הוראות החוק בעניין וכי נישומים אשר עושים שימוש בתוכנות כאמור יטופלו במסגרת ביקורת ניכויים.





# הנחיות רשות המסים – נוהל גילוי מרצון

□ נוהל גילוי מרצון של רשות המסים הוארך עד ליום 31 בדצמבר 2016 ויחול גם על עבירות הלבנת הון שמקורן בעבירות מס.



# עדכוני פסיקה

דוד אהרוני (מיום 16.07.2015) – חישוב תמורה עתידית ליום המכירה לפי ערך נוכחי של התמורה.

ע"מ 14183-11-12, דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

□ העובדות:

- המערערים התקשרו עם חברת הדלק סונול בעסקה להחכרת מקרקעין שבבעלותם לשימוש כתחנת דלק.
- העסקה נערכה לתקופה של 22 שנה, החל מיום 1.6.1998.
- תנאי התשלום על פי הסכם החכירה היו כדלקמן:
  - סכום של \$1,400,000 - מיד לאחר חתימת ההסכם.
  - סכום של \$288,300 שולם ביום 1.6.1999.
  - **ועוד 21 תשלומים שנתיים בסך של \$318,000 כל אחד, החל מחודש יוני 2000 ועד תום תקופת ההסכם, ובסה"כ כ- 8 מיליון דולר.**
- בהתאם להגדרת "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר הייתה תקפה במועד עריכת ההסכם, חכירה לתקופה העולה על 10 שנים היא עסקה במקרקעין ולפיכך חייבת במס שבח.
- המערערים דיווחו על העסקה לרשויות מיסוי מקרקעין ושילמו מס שבח על שווי העסקה מהוון, בשיעור היוון של 8%. סכום דמי החכירה המהוון עמד על סך של כ- 4 מיליון דולר.
- **בגין מכירת הזכות במקרקעין הייתה זכאית המערערת לשיעור מס שבח היסטורי של 12%.**
- לאחר ביצוע העסקה, דיווחו המערערים למשיב מדי שנה בשנה על הסכומים שנתקבלו בידם כדמי שכירות שמקורם בעסקת החכירה. סכומים אלו לא נרשמו כהכנסה בדו"ח השנתי שהגישה.

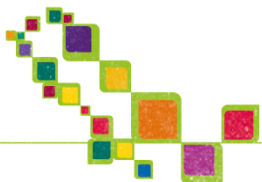
## □ העובדות:

- בשנת 2006 בחן המשיב את הסוגיה ביחס לשנים 2002-2004 – וקיבל את דיווחי המערערים.
- בשנת 2011 הוציא המשיב למערערים שומות מס לשנים 2007-2010, בגובה הריבית הריאלית הגלומה בתשלומי דמי החכירה השנתיים, וזאת בהתאם לסעיף 2(4) לפקודה.
- השגה שהוגשה על שומות אלו נדחתה, ומכאן הערעור.

## □ תמצית הסוגיה:

- המערערת העדיפה לדווח על העסקה לרשויות מיסוי מקרקעין שכן הייתה זכאית לשיעור מס היסטורי של 12%.
- על פניו נראה כי הייתה רשאית להגיש בקשה לרשויות המס, בהתאם לסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, לדווח על הכנסות ה"שכירות" בהתאם להוראות הפקודה מכח סעיף 2(6) לפקודה ולהתחייב במס על ההכנסות השנתיות מההחכרה – כל שנת מס.

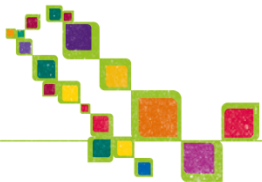
**האם יש מקום למסות במס הכנסה גם את הריבית הריאלית הגלומה בתשלומים??**



דוד אהרוני (מיום 16.07.2015) – חישוב תמורה עתידית ליום המכירה לפי ערך  
נוכחי של התמורה. (המשך)  
ע"מ 14183-11-12, דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

□ **בית המשפט:**

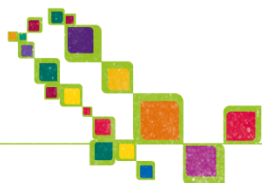
- עיקרון חשוב נוסף לענייננו, העולה מן האמור הוא, כי יש להכיר במלוא התמורה המתקבלת לשיעורין במסגרת העסקה (התמורה הנומינלית), בין אם המדובר בעסקת מכר בתשלומים, ובין אם המדובר בחכירה תפעולית, וההבדל ביניהן נעוץ אך בעיתוי ההכרה בהכנסה ובכינוי שניתן להכנסה זו, כאשר ההכנסה המבטאת את פערי העיתוי בקבלת התמורה **מוכרת כהכנסת מימון**.
- המבחן הקובע והמכריע בשאלת פיצול התמורה למרכיב האשראי, אינו האם הצדדים התייחסו למרכיב זה במסגרת ההסכם. **המבחן הקובע הוא מבחן כפול: הראשון**, אומד דעת הצדדים, אם כפי שהדבר עולה מפורשות מתוך ההסכם גופו ואם כפי שהדבר עולה במשתמע; **השני**, מהותיות המרכיב המימוני בעסקה.
- מהותיות המרכיב המימוני במקרה שלפנינו ברורה מאליה, שהרי מדובר בתשלום דמי חכירה על פני תקופה של 22 שנה, כאשר סכום דמי החכירה המהוונים מגיע **אך כדי מחצית מסכום דמי החכירה הנומינליים**.
- פעולת ההיוון עצמה, היא הנותנת ביטוי לרכיב המימון בתמורה, ויש בה משום פיצול התמורה תוך "חילוץ" רכיב האשראי הגלום בה.



דוד אהרוני (מיום 16.07.2015) – חישובתמורה עתידית ליום המכירה לפי ערך  
נוכחי של התמורה. (המשך)  
ע"מ 14183-11-12, דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

## □ בית המשפט:

- ויודגש – אין כוונתי באמור לעיל לאותו חלק בהיוון דמי החכירה המשקף מרכיב של הפרשי הצמדה (או הפרשי שער, כמקרה דנן). **את אלה אכן אין מקום למסות בשל אותה שקילות כלכלית.**
- **לעומת זאת, חלק ההיוון המשקף את הריבית הריאלית, יש בו שקילות כלכלית מסוג אחר, דהיינו שקילות המגלמת התעשרות.**
- יתר על כן, התעשרותו של המחכיר בשל מרכיב הריבית אין לה דבר וחצי דבר עם "התעשרותן" של רשויות המס מקבלת המס "מראש". אין התעשרות אחת מאיינת את האחרת, והעובדה כי רשויות המס הפיקו, או יכלו להפיק, הכנסת ריבית מכספי המיסים אינה רלוונטית כלל מבחינת המחכיר.



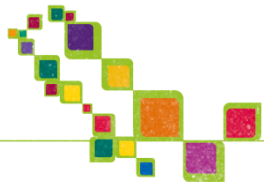
# דוד אהרוני (מיום 16.07.2015) – חישוב תמורה עתידית ליום המכירה לפי ערך נוכחי של התמורה. (המשך) ע"מ 14183-11-12, דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר-סבא

## סיכום ומסקנות

- לדעתנו, ניתן לבקש לדווח על עסקת חכירה לתקופה של מעל 25 שנים, כאשר התמורה משולמת לשיעורין, לרשות המסים כהכנסה חייבת בהתאם להוראות הפקודה סעיפים 2(1) או 2(6) חלף דיווח לרשויות מיסוי מקרקעין. כאמור בפס"ד אהרוני הייתה זכאות לשיעור מס היסטורי של 12% מכח הוראות חוק מיסוי מקרקעין.
- לסיווג חלק מהתמורה כהכנסת מימון השפעה על חבויות המס הן של המוכר והן של הקונה, וכן על יכולת קיזוז הפסדים.
- מצד המוכר – עולה השאלה, האם הכנסות המימון חייבות במע"מ. המבחנים לעסקת אקראי במקרקעין שונים מהמבחנים לעסקת אקראי במתן שירותי מימון (אופי מסחרי).
- מצד הקונה – חבות במס רכישה על הערך הנוכחי בלבד. אפשרות לניכוי הוצאות מימון יותר "גמישה" מניכוי הוצאות על רכישת מקרקעין.
- אפשרות קיזוז הפסדים שוטפים ומועברים.
- שיעורי מס שונים לעסקת מס שבח לעומת מימון.
- פשרה: היוון עד 4% + הצמדה – פטור ממס. מעל 4% + הצמדה – הכנסה חייבת.



- שרגא בירן השכיר 25 דירות בכ-מיליון ש"ח לשנה וביקש לשלם מס מופחת בשיעור של 10% על הכנסות השכירות על פי סעיף 122 לפקודה.
- רשות המסים ביקשה למסותו כבעל עסק להשכרת דירות.
- רשויות המס טענו כי את הכנסות בירן משכר הדירה יש לסווג כהכנסה מעסק, וזאת בהתאם לארבעה מבחנים: האחד - לבירן יש ידע ובקיאות בתחום הדיור שבו הוא מתמחה, וכך גם למנהל מטעמו המתפרנס מיזמות נדל"ן. השני - בירן העסיק מנגנון הפועל להשכרת הנכסים; השלישי - היקף הפעילות אשר הכניס לו סכומים משמעותיים; הרביעי הוא הרישום בספרי העסק - שכן בירן ניהל כרטיס במסגרת מערכת החשבונות של משרד עורכי הדין בגין הכנסותיו האישיות מהשכרת הדירות. מנגד טען בירן כי מעולם לא הייתה לו כוונה להקים ולנהל עסק להשכרת דירות, וכי מדובר בהשקעה פסיבית ובשימור ההון המשפחתי.
- בית המשפט קיבל את עמדת המערער לאור ה"פאסיביות" של מעמדו בתפעול ההשכרה כי מדובר ב"הכנסה פסיבית" הזכאית לשיעור מס מופחת של 10% מכוח סעיף 122 לפקודה.

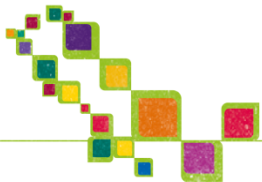




## הכנסה מהשכרה של 120 דירות עולה כדי עסק, ולא חל עליה סעיף 122 לפקודה

ע"מ 49967-01-14, ורדה יהל ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4.

- בבעלות אישה ו-2 בניה 110 דירות שהושכרו למגורים והניבו דמי שכירות בגינם ביקשו לשלם מס לפי סעיף 122 לפקודה בשיעור 10%.
- פקיד השומה סבר כי עסקינן בעסק להשכרת נדל"ן ולכן אין תחולה לסעיף 122.
- ביהמ"ש – בהיעדר הגדרה ל"עסק" בפקודה, הכנסה מעסק תיקבע לפי מבחני עזר שפותחו בפסיקה. ככלל, הכנסה מעסק נובעת "מפעילות ממשית נמשכת ושיטתית" ולהפקתה "נדרשת יגיעה אישית מצידו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו".
- ביהמ"ש דוחה את עמדת המערערים, וקובע כי כמות הדירות חייבה התעסקות והיערכות בעלות אופי עסקי וכן לאור המנגנון שהוקם לצורך הטיפול בהשכרות והמעורבות האישית של הנישומים (לפחות של חלקם) ולכן אין מקום לתחולת סעיף 122 לפקודה. הערעור נדחה.



# תודה על ההקשבה



יגאל רופא, רו"ח, שותף,  
מנהל מחלקת המסים