

פרק 1

שינויים עיקריים וצפויים

סקירת מנהלים

נכתב ונערך על ידי יעקב ברשטיין רו"ח (עו"ד) ומוטי ישר

תוכן עניינים

עמוד

1.1	כללי
1.2	שינויים צפויים – הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016.
1.3	מס ריבוי נכסים
1.4	הוספת סעיף 3(ט1) לפקודה – מיסוי משיכת כספים מחברה או שימוש בנכסי החברה על ידי "בעל מניות מהותי".
1.5	הוספת סעיף 62א לפקודה – מיסוי "חברות ארנק" – ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד.
1.5.1	פעילות כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול
1.5.2	פעילות כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול – מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו.
1.6	תיקון סעיף 77 – סמכות מנהל רשות המיסים להוראות על חלוקת דיבידנד בחברת מעטים
1.7	מסלול ירוק לצורך העברת כספים לצורך השקעות בחו"ל
1.8	שינוי מבנה – תיקון 242 לפקודת מס הכנסה
1.9	חוק מס הכנסה (הגדלת נקודות זיכוי להורים) (הוראת שעה), התשע"ז-2017 (להלן: "הוראת שעה").
1.10	דיבדנד מוטב – הוראת שעה לסעיף 125ב(2) ו-ב(3)
1.10.1	החלטת מיסוי 3232/17 - פרישה מהחברה מחלקת
1.10.2	החלטת מיסוי 1728/17 – מניות שהתקבלו בירושה
1.10.3	החלטת מיסוי 5016/17 – חלוקה כנגד זכות
1.11	מניין הימים להגשת שומה עצמית בעסקת מקרקעין
1.12	דיווחים הנגזרים מהסכם ה-FATCA (Foreign Account Tax Compliance)
1.13	פרסום עמדות חייבות בדיווח (מס הכנסה ומיסוי בינלאומי ומע"מ)

1.14	ניכוי מס במקור מתשלום בשל הימורים.....
1.15	תיקון מספר 73 לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "תיקון 73").....
1.16	עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה.....
1.17	עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה.....
1.18	אמנת המס החדשה בין ישראל לגרמניה נכנסה לתוקף החל מ- 1 בינואר 2017. צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל)(גרמניה), התשע"ו - 2016.....
1.19	הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשס"ז-2017 – קביעת חזקה להגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם.....
1.20	ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ.....
1.21	כניסת לתוקף של אמנות חדשות.....
1.22	המכשיר המולטילטרלי – Multilateral Instrument (MLI).....
1.23	חוזרים מקצועיים והנחיות רשות המסים מהשנה החולפת.....
1.23.1	החלטת מיסוי 5423/17 - "העברת דירה בבנייה לבעל מניות מהותי מכח הוראות המעבר לסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית – החלטת מיסוי בהסכם".....
1.23.2	חוזר מס' 4/2017 – יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים.....
1.23.3	טיוטת חוזר מס הכנסה מיום 11 בינואר 2017 בדבר "מיסוי פעילות במטבעות וירטואליים".....
1.23.4	"מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח" - חוזר מס הכנסה 5/2017.....
1.23.5	"רווחים ראויים לחלוקה לאור פסק דין ז'ורבין" - חוזר מס הכנסה 6/2017.....
1.23.6	החלטת מיסוי (בהסכם) 2519/17 – עובדי Relocation –.....
1.23.7	החלטת מיסוי 6631/16 – פעילות מניבת הכנסה של חברה תושבת חוץ בישראל וייחוס רווחים בגינה –.....
1.23.8	חוזר מס הכנסה 3/2017 בנושא יישום הסכם ה-FATCA -.....
1.23.9	חוזר מס הכנסה מס' 5/2016 - חברת משלח יד זרה בעקבות תיקון 198 לפקודה -.....
1.23.10	חוזר מס הכנסה מס' 6/2016 בנושא מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה –.....
1.23.11	החלטת מיסוי: 6839/17 - החבות במע"מ בגין סכומים המיועדים לתשלום ריבית בשל הלוואות לרכישת דירות מגורים חדשות – החלטת מיסוי בהסכם.....

- 1.23.12 הוראת פרשנות 1/2017 : הסיווג וחביות המס של קבוצות הכדורגל
 בליגת העל בישראל
- 1.23.13 החלטת מיסוי : 1897/17 הנושא : שיעור המס במכירת טובין שנגנבו
 לפני ייצואם
- 1.23.14 החלטת מיסוי : 6369/16 הנושא : החבות במע"מ של תקבולים
 שמקבלת חברת ליסינג מהלקוח במקרה של אובדן מוחלט או גניבת
 רכב החלטת מיסוי בהסכם
- 1.23.15 החלטת מיסוי : 7958/17 הנושא : החבות במע"מ של שירותים הניתנים
 ע"י "עוסק פטור" לחייב במס כאשר מתקיימים התנאים שנקבעו
 בתקנה 6 א' לתקנות מס ערך מוסף – החלטת מיסוי בהסכם
- 1.24 פסקי הדין הבולטים בתחום המסים בשנה החולפת.....
- פסקי דין בתחום מס הכנסה
- 1.24.1 ע"מ (ת"א) 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה ת"א 3. הכרה בקיומה
 של נאמנות בלא שנחתם הסכם נאמנות מיום 8 בדצמבר 2016, בבית
 המשפט המחוזי
- 1.24.2 שווי שימוש כלכלי בגין בעמדת רכב לעובד – ע"מ 34518-01-15 ב.ד.
 מיקוד תקשורת ובטחון נ' פקיד שומה חיפה
- 1.24.3 פס"ד חברת זאב שטיינר נ' פקיד שומה באר שבע
- 1.24.4 פס"ד אמות השקעה נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
- 1.24.5 פס"ד ידן סגל וסומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ (ע"מ -1045612-03) .
- 1.24.6 ע"א 4946/16 שלמה סעד נ. פקיד שומה אשקלון
- פסקי דין בתחום ביוטח לאומי
- 1.24.7 פס"ד שלמה דהוקי נ' המוסד לביטוח לאומי (ב"ל -11-1904913)
- 1.24.8 בחינת הגדרתה של חברה המחזיקה במרכז מסחרי כ"איגוד מקרקעין"
 ו"ע 35298-10-12 מנופים פיננסיים לישראל (מפל) בע"מ נ' משרד שבח
 מקרקעין רחובות
- פסקי דין בתחום מיסוי מקרקעין
- 1.24.9 פיצול בין מקרקעין למטלטלין- ו"ע 61867-11-14 מלון מגדלות תל אביב
 שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין
- 1.24.10 דירות יוקרה- האם תקרת הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת יוקרה
 מתייחס למוכר או לנכס- ו"ע 44028-01-16 מירה אריאל נ' מנהל מיסוי
 מקרקעין תל אביב
- 1.24.11 הסכם אופציה לרכישת מקרקעין מהווה הסכם אופציה או הסכם מכר-
 ע"א 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
 ת"א בע"א 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי
 מקרקעין ת"א,

פסקי דין בתחום מיסוי בנלאומי

- 1.24.12 פסק דין פלוני – מעמד תושבותו של יחיד -
- 1.24.13 פסק דין יעקב הראל, יונו סימול בע"מ ואח' נ' פקיד שומה גוש דן –
שליטת זיכוי ממס זר לתושב ישראל שמחזיק ב- LLC ולא "השקיף"
אותה
- 1.24.14 פסק דין רוזבאד - דחיית טענת פ"ש להתקיימות של חנ"ז (פעילות
עסקית בנדל"ן)
- 1.24.15 פסק הדין בעניין ג'יטקו :
- 1.24.16 עמדה מס' 29/2016

פסקי דין בתחום מע"מ

- 1.24.17 מרכיב שירותי שיטור בשכר, כחלק משירותי גבייה לרשות מקומית
אינו חייב במע"מ ע"מ 15-05-47387 ביצורית בע"מ נ' מע"מ עכו
- 1.24.18 הכנסה מדיבידנד שהתקבלה מ"עוסק" לפי חוק מע"מ, תיכלל בחישוב
מס ריווח אצל מוסד כספי - ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל
בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
- 1.24.19 מוסד כספי – רווחי נדל"ן בחו"ל אינם חייבים במס ריווח, קבלת
דיבידנדים מפעילות נדל"ן בחו"ל חייבת במס ריווח - ע"מ
26008-09-13 הראל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים
גדולים

1. שינויים עיקריים בשנת 2017 ושינויים צפויים לשנת 2018 סקירת מנהלים

1.1 כללי

בשנת 2017 המשיכה מגמת השינויים המהותיים בחוקי המס, בפסיקת בתי המשפט ובהוראות המקצועיות של רשויות המס בארץ ובעולם. קצב הצמיחה של כלכלת ישראל הואט משמעותית בשנים האחרונות. בעוד שבשנים טרם המשבר הכלכלי העולמי (החל משנת 2008) ממוצע צמיחת התמ"ג עמד על כ- 5%, שש השנים האחרונות (החל משנת 2011) הראו ירידה משמעותית מסף זה. מעבר להשפעות המשבר העולמי, המשק הישראלי עבר מספר תהליכים אשר הפחיתו את פוטנציאל הצמיחה שלו, שנוון להיום מוערך בצמיחה שנתית של כ- 2.9% בשנת 2017, וצפוי כי בשנת 2018 שיעור הצמיחה יעמוד על כ- 3.1%. מעבר למטרה המובהקת של העלאת רמת החיים לכלל התושבים, שמירה על קצב צמיחה גבוהה משמעותי ביותר למדינת ישראל, שכן הדבר מאפשר את חיזוק היציבות הפיסקאלית ויכולת העמידה של המשק בפני זעזועים כלכליים וביטחוניים, בטווח הבינוני והארוך. בהתאם, ולצורך עידוד הצמיחה בישראל, הממשלה ממשיכה במהלך הורדת שיעור המס החל על מס החברות ואת שיעור מס השבח החל על חברות, משיעור של 25% ל-23% בשתי פעימות. בשנת 2017 שיעור המס ירד לשיעור של 24%, ובשנת 2018 ואילך שיעור המס צפוי לרדת ל-23%.

שנת 2017 התאפיינה ביישום שינויי החקיקה נרחבים שאושרו בסוף שנת 2016, במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, ("חוק ההתייעלות הכלכלית"), בדגש על:

- הוראות לעניין מיסוי רווחי חברה ("חברת ארנק"), לרבות בעניין הוראת השעה לחלוקת דיבידנד בשיעור מופחת לחברות ארנק.
 - חוק עידוד השקעות הון, בדגש על הרחבת המסלולים והצגת מסלול מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד.
 - מס ריבוי נכסים (מס דירה שלישית) – שאושר בחקיקה אולם נפסל ע"י בית המשפט העליון לאור הקשיים פרוצדורליים בחקיקתו.
- בנוסף, אושר תיקון 242 לפקודה אשר עשה רפורמה בחלק ה-2 לפקודה בכל נושא שינוי מבנה. אנו צופים כי ההקלות החדשות יעודדו חברות לבצע שינויי מבנה.

ברשימה להלן יסקרו באופן תמציתי עיקרי ההתפתחויות והשינויים אשר חלו בשנה החולפת. להרחבה בכל הנוגע לנושאים המפורטים להלן אנא ראו מידע בפרקים הרלוונטיים.

1.2 שינויים במדיניות המס המשך הורדת שיעור מס חברות

בהתאם לחוק ההתייעלות הכלכלית נקבעה הפחתה של שיעור מס החברות ואת שיעור מס השבח החל על חברות, משיעור של 25% ל-23%, בשתי פעימות, בשנת 2017 שיעור מס החברות הופחת לשיעור של 24% ובשנת 2018 ואילך צפוי להיות מופחת לשיעור של 23%.

1.3 מס ריבוי נכסים

ביום 6 באוגוסט 2017, הורה בית המשפט העליון בשבתו כבית הדין הגבוה לצדק, במסגרת פסיקתו בבג"ץ 10042/16 צחי קוונטינסקי נ' כנסת ישראל (טרם פורסם, 6.8.2017), על ביטולו של פרק יב' לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, ביחס למס ריבוי דירות המוטל על מחזיקי שלוש דירות או יותר בשל החזקת הדירה השלישית, זאת לאחר שפורסם כי מועד הדיווח ותשלום מס ריבוי דירות נדחה פעמים חוזרות ונשנות. **משרד האוצר יצא בהצהרה כי כוונתו לחזור ולחוקק את החוק, נכון למועד כתיבת שורות אלו הדבר טרם בוצע.**

1.4 הוספת סעיף 3(ט) לפקודה - מיסוי משיכת כספים מחברה או שימוש בנכסי החברה על ידי "בעל מניות מהותי"

כחלק מתיקון 235 לפקודת מס הכנסה, אשר התפרסם ביום 29 בדצמבר 2016 כחלק מחוק התוכנית הכלכלית לשנים 2017 ו- 2018, נוסף סעיף 3(ט) לפקודה (להלן: "הסעיף") – מיסוי בעל מניות מהותי בשל משיכה מחברה. הסעיף נולד במטרה לצמצם את המקרים בהם בעלי מניות מנכסים לעצמם את נכסי החברה ללא תשלום מיסים, וכך נמנעים מהמיסוי הדו שלבי קרי, רווחי החברה ממוסים במס חברות, ללא כל מיסוי נוסף. הסעיף מפרט שני מצבים בהם ימוסה היחיד. להלן שני המצבים:

1. משיכת כספים על ידי בעל המניות המהותי; ו/או

2. שימוש בנכסי החברה על ידי בעל המניות המהותי.

יש לציין, כי בקשר לסעיף, רשות המיסים פרסמה שני חוזרים, 07/2017 ו- 08/2017, חוזר מס הכנסה וחוזר מיסוי מקרקעין, בהתאמה. החוזרים מפרטים את הוראות הסעיף, הוראות מעבר ודוגמאות.

להרחבה בנושא ראה פרק 4 למדריך זה.

1.5 הוספת סעיף 62א לפקודה - מיסוי "חברות ארנק" - ההכנסה החייבת של חברת מעטים, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד

בהתאם להוראות סעיף 62א לפקודה הכנסה חייבת של חברת מעטים (להלן: "חברת המעטים"), הנובעת מפעילותו של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה (להלן: "היחיד") בחבר בני אדם אחר, תיחשב כהכנסתו של היחיד, בהתקיים התנאים הבאים:

1.5.1 פעילות כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול

ההכנסה כאמור תסווג כהכנסה מיגיעה אישית בהתאם להוראות סעיף 1(2), 2(2) או 10(2) לפקודה, לפי העניין. הסעיף לא חל על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין, בחבר בני האדם מקבל השירות מחברת המעטים.

1.5.2 פעילות כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול – מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבור מעסיקו.

- ככלל, יראו פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו, לאדם אחד או לקרובו, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים, לעניין זה-
 - "הכנסות מיוחדות" – הכנסות כמשמעותן בסעיף 89 לפקודה (ככלל, רווח הון, פוליסת ביטוח חיים, הפרשי הצמדה מפדיון אג"ח או נ"ע), שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד.
 - "רווחים מיוחדים" – רווח הון, שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד.
- ההכנסה כאמור תסווג כהכנסה מיגיעה אישית בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודה. הסעיף לא חל על:
- יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין, בחבר בני האדם מקבל השירות מחברת המעטים.

- שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות שניתן לאדם אחד.
- חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר, בהתאם למפורט בסעיף.

שימו לב כי הכנסה כאמור תצורף לסכום שלפיו מחושבים המקדמות של היחיד בעל המניות המהותי.

1.6 תיקון סעיף 77 - סמכות מנהל רשות המסים להוראות על חלוקת דיבידנד בחברת מעטים

בהתאם להוראות סעיף 77(א) למנהל רשות המסים הוענקה סמכות לאחר התייעצות עם הועדה הרלוונטית לעניין זה, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, לתת הוראה לפקיד השומה לקבוע כדלקמן:

- לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס של חברת מעטים, לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה מרווחי אותה שנת מס, כאילו חולקו בתור דיבידנדים.
- **האמור לעיל הינו בכפוף לכך כי לאחר הוראת המנהל לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל משלושה מיליון שקלים חדשים.**
- האמור לעיל הינו בכפוף לתנאים המפורטים להלן:
- בדיקת יתרת הרווחים שלא חולקו לשנת מס פלונית - חברת מעטים שלא חילקה 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית, לבעלי מניותיה, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית; וכן
- בדיקת רווחים צבורים - רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון שקלים חדשים; וכן
- בדיקת המשך קיומו של העסק ללא סיכון אגב חלוקת הדיבידנד - יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו או פיתוחו של עסקה; וכן
- בדיקת טעם כלכלי - תוצאת אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס.

להרחבה ראה פרק 13.

1.7 מסלול ירוק להעברת כספים לצורך השקעות בחו"ל

במטרה להקל על תושבי ישראל המשקיעים בנכסים והלוואות בחו"ל, רשות המיסים תאפשר את העברת התשלומים בפטור מניכוי מס במקור באמצעות טופס הצהרה אשר ימולא בסניף הבנק (או באופן מקוון במערכת הבנקאית) וזאת ללא צורך להגעה למשרדי רשות המיסים לצורך קבלת האישור. המסלול הירוק מיועד לסוגי התשלומים הבאים: השקעה במניות חבר בני אדם, השקעה בנדל"ן בחו"ל, השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד), מתן הלוואות לתושב חוץ, מתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם.

1.8 שינוי מבנה – תיקון 242 לפקודת מס הכנסה

מטרת התיקון הינו הגמשת המגבלות החלות על מתן הקלות המס בעת ביצוע שינויי מבנה, כניסת משקיעים לחברה לאחר שינוי המבנה, מימוש זכויות בעלי המניות עובר לשינוי המבנה ויצירת אחידות בין הסעיפים השונים בפקודת מס הכנסה העוסקים בשינויי מבנה. עיקרי השינויים הינם כדלהלן:

- **תקופת המגבלות תחול ממועד שינוי המבנה – ככלל, המגבלות בגין שינוי המבנה יחולו במשך שנתיים ממועד שינוי המבנה.**
- **הקלה על שיעורי הגודל בין החברות המשתתפות בשינוי המבנה –** שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות המיוזג יוכל להיות עד פי 9 משווי השוק של החברות האחרות (חלף שווי שוק של עד פי 4 עובר לתיקון, ורק במקרים מיוחדים לפי יחס של עד פי 9).
- **הקלה במגבלת הדילול החלה על בעלי המניות**

- ככלל, בעלי מניות עובר לשינוי המבנה יוכלו לדלל את החזקותיהם בתקופת המגבלות עד לשיעור החזקה של 25% בחברה הקולטת (ככלל, חלף אפשרות לדילול עד לשיעור החזקה של 51% עובר לתיקון).
 - ההגבלה על שיעור ההחזקה לא תחול במיזוג בין חברת אם ובת בשליטה מלאה.
 - בעלי מניות שהעבירו נכס לחברה עתירת מחקר ופיתוח לא יהיו כפופים למגבלת דילול בתנאי שלא ימכרו את החזקותיהם במשך שנתיים ממועד העברת הנכס.
 - **שינוי מבנה יוכל לכלול תשלום מזומן** – ככלל, הקלה על האפשרות לתשלום מזומן במסגרת מיזוג לבעלי מניות בחברה המתמזגת כך שלא תהא הפרה של תנאי המיזוג, בהתקיים:
 - בעל המניות וקרוביו ימכרו בתמורה למזומן את כל החזקותיהם ולא יקבלו מניות בחברה הקולטת או
 - התמורה הינה שילוב של מניות החברה הקולטת ומזומן, אזי ההקלה תחול רק על בעל מניות שאינו בעל מניות מהותי ומרכיב המזומן יוגבל לעד 40% מהתמורה במסגרת המיזוג, בכפוף להתקיימות תנאים נוספים המפורטים בסעיף.
 - **מעבר מהודעה מראש לדיווח בדיעבד** – ככלל, שינוי מבנה בדרך של מיזוג על דרך החלפת מניות לפי 103 כ או פיצול אנכי (פיצול לחברה בת) לא יחייב אישור מראש, אלא רק דיווח בדיעבד (תוך 30 יום).
 - **הקלה על שינוי מבנה ומימוש בתקופת ההגבלות באיגוד מקרקעין.**
 - **הגבלת הפטור ממס לתושב חוץ** – ככלל, תושב חוץ יהא זכאי לפטור ממס לפי סעיף 97 לפקודה במידה והיה זכאי לפטור במועד שינוי המבנה או לפטור חלקי במידה והמניה של החברה הקולטת נסחרת בבורסה בישראל בכפוף לתנאים המפורטים בסעיף.
 - **מגבלת קיזוז ההפסדים**
 - ההגבלה הורחבה ונקבע כי במסגרת מיזוג תחול גם על הפסדים שנוצרו מחוץ לישראל.
 - נקבע מנגנון להגבלת קיזוז הפסדים בשינוי מבנה במיזוג על דרך החלפת מניות.
 - ניתנה הקלה ונקבע כי מגבלת קיזוז ההפסדים לא תחול במקרה של מיזוג בין חברת אם ובת בשליטה מלאה, שווי השוק של חברת האם עולה על פי תשע על שווי חברת הבת ובכפוף להתקיימות תנאים נוספים.
- הוראות התיקון חלות על שינוי מבנה ממועד פרסומו, עם זאת נקבעו הוראות מעבר לגבי שינויי מבנה שבוצעו בעבר.**

1.9 חוק מס הכנסה (הגדלת נקודות זיכוי להורים)(הוראת שעה), התשע"ז-2017 (להלן: "הוראת השעה").

על פי הוראת השעה, הוגדלו נקודות הזיכוי לאב ולאם עבור ילדיהם עד גיל חמש לשנים 2017, ו-2018 בלבד. בנוסף, בהוראת השעה, נתנה אפשרות לאם היולדת באחת משתי שנות המס (2017 או 2018) להעביר נקודת זיכוי אחת (מתוך 1.5 נקודות זיכוי המגיעות לה) משנת הלידה לשנה העוקבת. יש לציין כי לא חל כל שינוי במספר נקודות הזיכוי בגין ילדים מגיל 6 ואילך. הוראת השעה תחול רטרואקטיבית החל מיום 1 לינואר 2017.

1.10 דיבדנד מוטב – הוראת שעה לסעיף 125ב(2) ו-ב(3).

- ביום 29 בדצמבר 2016 פרסם ברשומות חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016 (להלן: "חוק התכנית הכלכלית"), במסגרתו נקבעו מספר תיקונים בפקודת מס הכנסה שמטרתם מתן כלים לרשות המסים להתמודד עם תכנוני מס המהווים לגישתם ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי החלה על חברות על ידי הימנעות מחלוקת דיבדנד ותשלום מס בגינו. תחולת התיקונים הינה מיום 1.1.2017.

- על מנת לאפשר לבעלי המניות המהותיים בחברות בהן צבורים רווחים שלא חולקו עד למועד כניסת החוק להיערך לקראת התיקונים שחוקקו, נקבעה במסגרת חוק ההתייעלות הוראת שעה לעניין סעיף 125ב(2) ו-ב(3) לפקודה (להלן: "הוראת השעה").
- הוראת השעה קובעת לתקופה קצובה, שמיום 1.1.2017 ועד ליום 30.09.2017 שיעור מס הכנסה מופחת של 25% (חלף 30%) על דיבידנד, שמקורו ברווחים צבורים בידי החברה עד ליום 31.12.2016 (להלן: "המועד הקובע"), זאת בכפוף לתנאים ולהוראות שנקבעו בהוראת השעה (להלן: "התנאים").
- הוראת השעה, קובעת, בין היתר, תנאי לפיו סכום ההכנסות שיקבל בעל המניות המהותי מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין, בכל אחת מן השנים 2017 עד 2019 (להלן: "שנות הבדיקה") למעט ההכנסות מדיבידנד, לא יפחת מממוצע ההכנסות שהתקבל בידו בשנות המס 2015 ו-2016, מאת החברה המחלקת, במישרין או בעקיפין. סוגי ההכנסות שיכללו בבדיקה האמורה לא יכללו הכנסות מדיבידנד, לרבות מהדיבידנד המוטב כאמור (להלן: "תנאי ממוצע ההכנסות").

1.10.1 החלטת מיסוי 3232/17 - פרישה מהחברה מחלקת

בעל מניות מהותי הינו בגיל פרישה. פרישתו אמורה להתבצע במהלך השנה וכתוצאה מכך אמור להפסיק לקבל משכורת מן החברה ובמקום זאת לקבל פיצויי פרישה וקצבה מקופות הפנסיה אליהם הפריש. בכוונת החברה לשלם דיבידנד בתקופת הוראת השעה. החברה ביקשה לדעת מהו אופן חישוב ממוצע ההכנסות לצורך עמידה בתנאי ממוצע ההכנסות וזאת על מנת לבדוק האם זכאי בעל המניות המהותי להטבות הוראת השעה. רשות המסים קבעה כי הכנסות מפיצויים וקצבה, המתקבלות בידי בעל המניות לאחר הפרישה בשנות המס 2017-2019, ייחשבו כהכנסות המתקבלות בעקיפין מהחברה המחלקת את הדיבידנד.

1.10.2 החלטת מיסוי 1728/17 – מניות שהתקבלו בירושה

בעל מניות מהותי קיבל את מניות החברה בירושה בשנת 2016 ממוריש שעבד בחברה וקיבל הכנסות מהחברה עד מועד פטירתו. לבעל המניות המהותי הירש לא היו הכנסות מהחברה בשנות המס 2015 ו-2016. החברה ביקשה לדעת מהו אופן חישוב תנאי ממוצע ההכנסות לצורך הזכאות לקבלת דיבידנד מוטב בהתאם להוראת השעה. רשות המסים קבעה כי לצורך החישוב הנ"ל יחושבו אך ורק ההכנסות שהתקבלו על ידי בעל המניות הירש בלבד וכי בחישוב תנאי ממוצע ההכנסות של בעל המניות הירש לא יילקחו בחשבון הכנסות המוריש מהחברה מחלקת הדיבידנד מהשנים 2015-2016.

1.10.3 החלטת מיסוי 5016/17 – חלוקה כנגד זכות

חברה מתכוונת להכריז על דיבידנד בתקופת הוראת השעה. מקור הדיבידנד הינו ברווחים שנצברו עד יום 31 בדצמבר 2016. לאחר הכרזת הדיבידנד ובתקופת הוראת השעה, מתכוון בעל המניות להלוות לחברה את סכום הדיבידנד פחות ניכוי המס במקור מהדיבידנד (בעל המניות יעמוד ביתרת זכות). לבעל המניות אין יתרת חובה בחברה במועד ההכרזה על הדיבידנד. החברה ובעל המניות פנו בבקשה כי יראו בהכרזה על הדיבידנד במקביל לניכוי מס במקור וחתימה על הסכם הלוואה מבעל המניות לחברה, כדיבידנד ששולם על ידי החברה והתקבל על ידי בעל המניות. רשות המסים קבעה כי יראו בדיבידנד המוטב כמשולם על ידי החברה והתקבל על ידי בעל המניות לעניין הוראת השעה, ואת יתרת הדיבידנד המוטב לאחר ניכוי מס במקור כמושקעת בחברה בכפוף לאמור להלן:

- נוכח המס מהדיבידנד המוטב והועבר לפקיד השומה עד ליום 15 באוקטובר 2017.

הדיבידנד בניכוי המס כאמור נרשם בספרי החברה כהלוואה/יתרת זכות לבעל המניות.

1.11 מניין הימים להגשת שומה עצמית בעסקת מקרקעין
ביום 29.12.2016, פורסם חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז 2016, אשר במסגרתו נכלל חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשע"ג – 1963 – מס' 89, אשר על פיו נדרש המוכר בעסקת מקרקעין להגיש את שומתו העצמית בתוך 30 ימים, מיום ביצוע המכירה, חלף 40 ימים, עובר לתיקון הנ"ל.
התיקון הנ"ל הינו בתחולה מיום 1.1.2017.

1.12 דיווחים הנגזרים מהסכם ה-FATCA Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

ביום 16.7.2016 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 227), התשע"ו – 2016, בגדרו נקבעו מספר הוראות לצורך יישום הסכם ה-FATCA ולצורך חתימה על הסכמים נוספים לחילופי מידע. כמו – כן, ביום 4.8.2016 פורסמו תקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו – 2016.
בהקשר זה יצוין, כי פורסמו מספר טפסי מס הכנסה חדשים, בהתאם להוראות התיקון לפקודת מס הכנסה והתקנות כאמור לעיל.

1.13 פרסום עמדות חייבות בדיווח (מס הכנסה ומיסוי בינלאומי ומע"מ)
בחודש דצמבר 2016, פרסמה רשות המסים 31 עמדות בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי ו-11 עמדות בנושא מס ערך מוסף (בחודש ינואר 2017 פורסמה הבהרה לעמדה 2/2016 מתוך העמדות החייבות בדיווח בנושא מס ערך מוסף).
כמו – כן, בחודש ינואר 2017, פרסמה רשות המסים את טופס 1346 לעניין עמדות החייבות בדיווח בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי ובחודש מרץ 2017 פרסמה רשות המסים את טופס מע"מ 1346 לעניין עמדות החייבות בדיווח בנושא מס ערך מוסף.

1.14 ניכוי מס במקור מתשלום בשל הימורים
ניכוי מס במקור מתשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים – במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז – 2016, אשר פורסם ברשומות בתאריך 29 בדצמבר 2016, תוקן סעיף 124ב לפקודה ונקבע להגדיל את שיעור המס ל – 35%.
ביום 2 בינואר 2017 תוקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים), התשס"ג – 2003 ובמסגרת התיקון נקבע כי מהתשלום ינוכה מס בשיעור הקבוע בסעיף 124ב לפקודה (35% נכון לשנת 2017) וכן מס נוסף לפי סעיף 121ב לפקודה, קרי מס על הכנסות העולות על ₪ 640,000 (3% נכון לשנת 2017).

1.15 תיקון מספר 73 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "תיקון 73")
ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם החוק להתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018) התשע"ז – 2016 אשר במסגרתו נכלל תיקון מספר 73 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "תיקון 73"). תיקון 73 חוקק בשל אי הגשמת מטרות החוק ביחס למסלול מפעל מועדף מיוחד אשר בשל תנאי הסף הגבוהים שנקבעו לו חברות ענק לא הצליחו להיכנס לתחולתו וכך נוצר אי-שוויון בחלוקת משאבי המדינה ותסכול מוצדק בציבור. בנוסף, התעורר הצורך להתאים את החוק לכללים שאומצו לאחרונה על ידי ה-OECD לעניין מיסוי קניין רוחני בחברות עתירות ידע. לפיכך, במסגרת התיקון נכללו בין היתר הקלה בתנאי הסף למסלול מפעל מועדף מיוחד, קביעת שני מסלולי הטבות מס חדשים – מפעל טכנולוגי מועדף ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד והקטנת שיעור המס למפעל מועדף באזור פיתוח א ל- 7.5%. תחולת התיקון הינה החל מיום 1 בינואר 2017.
הגדרת הכנסה טכנולוגית מועדפת הורחבה במסגרת תקנות שנקבעו – תקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז – 2017.
בנוסף, פורסם תיקון התקנות ביחס ליצואן עקיף, תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה) (תיקון), התשע"ז – 2017 אשר במסגרתו נקבע כי על המפעל התעשייתי האחר אשר רוכש רכיב מהיצואן העקיף ומשלב אותו במוצר אותו הוא מייצא, להמציא אישור על כך שמתקיימים בו התנאים שקבעו השרים.

להרחבה ראה פרק 18.

1.16 עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה
 שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה לשנת המס 2017 נקבע לשיעור של 2.56% ללא שינוי לעומת שנת 2016.

1.17 עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה
 שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה הקבוע בתקנה 2 בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית), התשמ"א-1985 נקבע לשיעור של 3.41% לשנת 2017 ללא שינוי לעומת שנת 2016.

1.18 אמנת המס החדשה בין ישראל לגרמניה נכנסה לתוקף החל מ- 1 בינואר 2017. צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (גרמניה), התשע"ו-2016.
 ביום 21 באוגוסט 2014 נחתמה אמנת מס חדשה בין ישראל לבין גרמניה. ביום ה-1 בינואר 2017 נכנסה האמנה החדשה לתוקף, שיעור ניכוי המס במקור באמנה החדשה על תשלומי ריבית, דיבידנד ותמלוגים יירדו בשיעורים משמעותיים ביחס לאמנה הישנה.

- דיבידנד – נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 5% במידה ובעל המניות מחזיק ב-10% או יותר ממניות החברה, אחרת שיעור ניכוי המס במקור יהא 10%.
- ריבית – נקבע שיעור מס במקור של 5%.
- תמלוגים – יהיו פטורים מניכוי מס במקור.
- רווח הון – אומץ העיקרון הקבוע באמנת המודל לפיו הוענק פטור ממס רווח הון במדינת המקור, אלא אם כן מדובר במכירת מקרקעין או במכירת מניות בחברה שלמעלה מ-50% משוויה הוא מקרקעין המצויים במדינת המקור.

1.19 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשס"ז-2017 – קביעת חזקה להגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם –
 ביום 4 בינואר 2017, פורסמה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשס"ז-2017, בגדרה, בין היתר, מוצע להוסיף להגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה, לגבי חבר בני אדם, חזקה הניתנת לסתירה, לפיה יראו שליטה וניהול של חברה זרה כמופעלים בישראל, בהתקיים התנאים שלהלן:

(1) תושבי ישראל הם בעלי השליטה בחברה הזרה, נהנים או זכאים ל-50% או יותר מהכנסותיה או רווחיה.

(2) שיעור המס הסופי על רווחי החברה הזרה אינו עולה על 15%; וכן:

a. החברה הזרה הינה תושבת מדינה שאינה חתומה על אמנת מס עם ישראל; או

b. המדינה הזרה אינה מחילה מס על הכנסות אשר הופקו מחוצה לה (שיטת מס טריטוריאלית).

בנוסף, מוצע לקבוע חובת דיווח על חבר בני אדם הנוקט בעמדה לפיה החזקה כאמור אינה חלה עליו – להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, בצירוף המסמכים התומכים בטענתו, ככל שקיימים.

- **פסק דין אמות השקעות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים - קיזוז הפסדים קודם לקבלת זיכוי ממס** - ניתן ביום 25 ביוני 2017, בית המשפט המחוזי קבע כי אין דין מיוחד לזיכוי העקיף בגין דיבידנד מחו"ל בכך שאין מנכים ממנו הוצאות או מקזזים הפסדים, גם אם המשמעות היא שיש לקזז הפסד מהכנסה שהמס האפקטיבי עליה נמוך.

1.20 ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ –
 לאור שינוי שיעור מס החברות בשנת 2017 (24% חלף 25% בשנת 2016) ביום 2 בפברואר 2017, פרסמה רשות המיסים הודעה לעניין תיקון סעיף 1.3 להוראות ביצוע 34/93 (הסעיף העוסק בשיעור ניכוי המס במקור מתשלומים המשולמים לתושב חוץ) לפיה נוסח הסעיף החדש הינו:

"שיעור ניכוי המס במקור הינו 25% אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיף 126 לפקודה אם מקבל התשלום הוא חבר בני אדם".

1.21

כניסתן לתוקף של אמנות מס חדשות –

- האמנה החדשה בין ישראל לקנדה אשר נחתמה ביום 21 בספטמבר 2016, אושרה ונכנסה לתוקף החל מיום 1.1.2017.
- ביום 28.12.2016 פורסם צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (הודו), תשע"ז-2016, הנותן תוקף לפרוטוקול המתקן לאמנה בין ישראל להודו החל משנת המס 2017, בגדרו תוקנו ההוראות לגבי מיסוי רווח הון וחילפוי מידע.
- אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לגרמניה נחתמה ביום 21 באוגוסט 2014, אושרה ביום 10 במאי 2016, ונכנסה לתוקף החל מיום 1 בינואר 2017.
- אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאזרבייג'ן נחתמה בראשי תיבות ביום 31 בדצמבר 2016 וטרם נכנסה לתוקף.
- אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארמניה נחתמה בראשי תיבות ביום 13 בנובמבר 2014 וטרם נכנסה לתוקף.

1.22

המכשיר המולטילטרלי - Multilateral Instrument (MLI) –

פורום G20, בשיתוף עם ארגון ה-OECD, יזם את תוכנית ה-BEPS (שחיקת בסיס המס והסטה של רווחים) שמטרתה להיאבק בתכנוני מס בינלאומיים, לרבות הימנעות של תאגידים רב לאומיים מתשלומי מס על ידי שחיקת בסיס המס או הסטת רווחים למקלטי מס. מכיוון שתיקון אמנות מס או החלפתן כרוכה בהליך ארוך, יזם ה-OECD הליך של מכשיר מולטילטרלי (MLI) שהוראותיו יתקנו את רוב אמנות המס של המדינות החתומות עליו, בהתאם להמלצת ה-BEPS. ה-MLI כולל נושאים כמו מניעת ניצול לרעה של הוראות אמנה, טיפול בישויות שקופות, מבחני שובר שוויון לתושבותן של ישויות, טיפול במוסדות קבע, מחירי העברה, הליכי הסכמה הדדית והליכי בורות. ביום 7 ביוני 2017, חתמה ישראל יחד עם 68 מדינות נוספות על אמנה מולטילטרלית להחלת ה-MLI. ישראל בחרה להחיל את ה-MLI על כל אמנות המס עליהן חתומה, וכן על שתי אמנות המס שנחתמו בראשי תיבות (ארמניה ואזרבייג'ן) – סה"כ 56 אמנות. לאחר החתימה על האמנה החלו המדינות בהליכי אישור פנימיים, המטרה שייכנס לתוקף בשנת 2018.

1.23

חוזרים מקצועיים והנחיות רשות המסים מהשנה החולפת

1.23.1

החלטת מיסוי 5423/17 - "העברת דירה בבנייה לבעל מניות מהותי מכח הוראות המעבר לסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית - החלטת מיסוי בהסכם"

החלטת המיסוי עוסקת באפשרות להחלת הוראות המעבר הקבועות בסעיף 96 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016, על העברת דירה שטרם נסתיימה בנייתה לבעל מניות מהותי. במסגרת הוראות המעבר לתחולת הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה:

- הוראות המעבר יחולו גם על העברת דירה שבנייתה טרם הסתיימה והועברה לבעל המניות המהותי בהתקיים התנאים הקבועים בהוראות המעבר ובתנאים הבאים:
 1. הדירה הינה דירה שיש עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה "דירת קבלן" או דירה שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה.
 2. הדירה נרכשה לפני 31 בדצמבר 2016 (ערב כניסת החוק לתוקף).
 3. בעל המניות המהותי יעבור להתגורר בדירה לא יאוחר מיום 1.12.2018 (תום תקופת הוראת המעבר) או עם סיום בנייתה, לפי המוקדם. לעניין זה, יראו קבלת טופס 4 כסיום בנייה.
 4. בעל המניות המהותי ומשפחתו יתגוררו בדירה למשך תקופה של שנתיים לפחות. השימוש הראשון בדירה ייעשה על ידי בעל המניות המהותי ולא על ידי שוכר או צד ג'.

- בגין העברת הדירה לבעל מניות המהותי, יחויב בעל המניות המהותי, ביום ההעברה, בהכנסה מדיבידנד/משכורת/עסק בגובה יתרת שווי הרכישה בידי החברה לפי חוק מיסוי מקרקעין, ויוצאו שומות מס שבה ומס רכישה חייבות לפי החוק, אשר גבייתן תהא מוקפאת עד להתקיימותם של התנאים המפורטים לעיל.
- עד למועד העברת הדירה לבעל המניות המהותי, יחולו הוראות המעבר במלואן, לרבות חיוב בדמי שימוש עד ליום העברת הדירה.
- במקרה של אי עמידה באחד התנאים המנויים לעיל, לא יחול הפטור מכח הוראות המעבר ויחול סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.

1.23.2 חוזר מס' 4/2017 – יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים

לאחרונה פרסמה רשות המיסים חוזר מס' 4/2017 בעניין יתרות צבורות בקופה מרכזית לפיצויים, אשר מטרתו להסדיר ולקבוע כללים להעברת כספים ולשימוש בכספים הצבורים בקופות המרכזיות לפיצויים.

חוזר זה מחליף ומבטל חוזר מספר 7/2016 שפורסם ביום 26 בדצמבר 2016.

מטרת החוזר הינה להסדיר ולקבוע כללי משיכה ומיסוי לעניין הכספים העודפים הצבורים בקופות המרכזיות.

על פי הוראות החוזר, במידה וישנה יתרה בקופה המרכזית לפיצויים העולה על 110% מסכום חבות המעביד עבור עובדים אשר היו קיימים עד סוף שנת 2008, רשאי מעסיק לפעול כדלהלן:

המעסיק יוכל למשוך את הסכום העודף, בקופה המרכזית, עד לגובה ההפקדות השוטפות למרכיב הפיצויים שביצע במהלך השנה השוטפת, עבור כל עובדי המעסיק ללא תלות במועד תחילת העסקתם.

ההעברה מהקופה המרכזית למעסיק, תהווה הכנסה בידי המעסיק לפי סעיף 3(ד) לפקודה, ומנגד, ההפקדות השוטפות למרכיב הפיצויים, תותרנה בניכוי לפי סעיף 5(17) לפקודה.

כמו כן, במידה ולא ינוצל כל העודף בקופה המרכזית, לטובת ההפקדות השוטפות כאמור, לא תותר הוצאה לתשלום מרכיב פיצויים לפי סעיף 5(17) לפקודה עבור כלל עובדי המעסיק, וזאת עד לגובה העודף שלא נוצל כאמור.

ניתן לבצע את בדיקת קיום העודף בקופה מרכזית בהתאם לחבות עבור עובדי 2007 אחת לשנה, עד לתאריך 31 במרץ בכל שנה עוקבת.

שחרור הכספים העודפים עד לגובה ההפקדה השוטפת, תעשה על ידי מתן הוראה ישירה לקופה מרכזית לפיצויים, ולאחר שנתקבל אישור רואה חשבון של המעסיק או עורך דין לגבי הכספים אשר הופקדו בשנה השוטפת לחשבונותיהם של כלל העובדים, והצגת תחשיב העודף בקופה מרכזית.

יצוין, כי את הבקשה הראשונה לקופה המרכזית, ניתן להגיש עד ליום 31 במרץ 2018 בגין שנת המס 2017.

1.23.3 טיוטת חוזר מס הכנסה מיום 11 בינואר 2017 בדבר "מיסוי פעילות במטבעות וירטואליים"

בשנים האחרונות גובר השימוש במטבעות דיגיטאליים בעולם בכלל ובישראל בפרט כפועל יוצא, ביום 11 לינואר 2017, פרסמה רשות המיסים, טיוטת חוזר אשר מפרט את עמדתה בקשר למיסוי פעילות במטבעות וירטואליים. פרסום כאמור בא להסדיר את המיסוי על מטבעות דיגיטאליים כדוגמת הביטקוין והליטקוין. בטיטת החוזר מפורט לשיטתה של הרשות - מהו מטבע וירטואלי, האם מטבע וירטואלי נחשב למטבע או לנכס, מהם השלכות המס בגין רווחים שנבעו ממטבע וירטואלי ומהם השלכות המע"מ בגין רכישה ומכירה של מטבעות וירטואליים.

השלכות מס הכנסה על מטבעות וירטואליים:

לפי טיוטת החוזר, מטבע וירטואלי אינו נכס מוחשי ואינו נחשב להליך חוקי באף מדינה כפועל יוצא, אינו נחשב למטבע לפיכך לצרכי פקודת מס הכנסה יסווג כנכס וימוסה לפי הוראות סעיף 89 לפקודת מס הכנסה – רווחי הון לרבות חובת תשלום מקדמות רווח הון תוך 30 יום. במידה

והפעילות במטבעות וירטואליים תגיע לכדי עסק, בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה, ההכנסות מהם ימוסו לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה – הכנסות מעסק.

השלכות חוק מע"מ על מטבעות וירטואליים:

בהתאם לחוק מע"מ (להלן "החוק"), מטבעות וירטואליים הינם נכסים בלתי מוחשיים שעונים להגדרת "טובין" וזאת בהתאם להגדרה החוק. כפועל יוצא, מחיר העסקה, מועד החיוב, החיוב במס, שיעור המס וכד', יהיו בהתאם להוראות החוק בקשר לטובין. בנוסף, במידה ופעילותו של נישום מגיע לכדי עסק, יראו אותו כ"עוסק" לכל דבר ועניין, בהתאם להוראות החוק. לעומת זאת, מי שביצע "עסקה חד פעמית" במטבעות וירטואליים, יראו בו כמי שביצע "עסקת אקראי" בהתאם להוראות החוק.

1.23.4 "מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח" - חוזר מס הכנסה 5/2017

ביום 12 ליוני 2017, פרסמה רשות המיסים חוזר אשר מסדיר את היבטי המס החלים במקרה של החלת מנגנונים המשמשים לחיזוק הקשר בין המייסדים/עובדי מפתח של חברות הזנק, לחברות, ואו למשקיעים. על מנת להבטיח שאותם מייסדים/עובדי מפתח ימשיכו לעבוד בחברה ולפעול למען קידומה. החוזר מפרט, בין היתר, מהם אותם מנגנונים ואת התוצאות המס בעקבות יישומם כדלהלן:

1. מנגנון Reverse Vesting מנגנון אשר מטיל מגבלות על מניות המייסדים/עובדי מפתח במשך תקופה מסוימת אשר יוסרו בהדרגתיות או בפעימה אחת.

ככלל, המנגנון לא ישנה את סייג ההכנסה שמקורה בגין המניות וזו תוותר כהכנסת רווח הון (ולא הכנסה פרוטית), בין היתר נקבע בכפוף לעמידה בתנאים המפורטים בחוזר בניהם:

- המגנון נקבע במסמכי היסוד של החברה או בעקבות השקעה מהותית (לפחות 5% מהון המניות המונפק של החברה).
- במקרה בו יופעל המנגנון, נקבע כי רק החברה או בעלי המניות האחרים יוכלו לרכוש את המניות, במגבלות המחיר שנקבע (ללא תמורה/בע.ג. או לפי עלות המניות).
- מדובר במניות רגילות ובעלות זכויות זהות לשאר המניות.
- במידה והמניות היו נמכרות טרם קביעת המנגנון היה הרווח ממכירתן מסווג כרווח הון.
- יודגש כי החוזר לא בוחן את תוצאות המס על בעלי המניות האחרים כתוצאה מיישום המנגנון.

2. מנגנון Holdback בהתאם למנגנון ה-Holdback התמורה, כולה או חלקה, המשולמת בגין מכירת מניות המייסדים/עובדי המפתח, (בין במזומן ובין במניות של החברה הרוכשת) או חברה קשורה לה, מופקדת בנאמנות או מוחזקת בידי החברה הרוכשת, למשך תקופה מסוימת.

ככלל החוזר מדגיש כי תמורה ב-Holdback המשתלמת למייסדים/עובדי מפתח עד למחיר המניה, כפי שנקבע בעסקת הרכישה, תתחייב במס רווח הון (במידה ומדובר במניות שאילו היו נמכרות בטרם קביעת המנגנון היה הרווח ממכירתן מסווג כרווח הון), בהתקיים התנאים הבאים:

- המניות הן מניות רגילות ושוות זכויות לשאר המניות.
- המניות הוחזקו לפחות 12 חודשים עובר לעסקה.

- המניות נמכרות במסגרת עסקת מכירה של כלל המניות בחברה.
- מנגנון ה-Holdback מוגבל רק ל- 50% מהזכויות המוזקות בידי המייסדים/אנשי מפתח.
- התמורה ב-Holdback אינה תגמול נוסף, אלא חלק מהתמורה בגין המניות ונגזרת משווי החברה בעסקה כפי שנקבע בין הצדדים.
- המחיר זהה למחיר ששולם לשאר בעלי המניות הרגילות המייסדים/אנשי מפתח חתומים על הסכם עבודה חדש או ממשיכים במסגרת הסכם העסקה הקודם ויקבלו שכר ראוי (שלא יפחת משכרם בטרם לעסקה).
- החברה הרוכשת תתייחס בדיווח המס שלה לתשלום כתשלום בגין מניות ולא כתשלום שכר לעובדיה, ולא תתבע הוצאות בישראל בגין תשלום כאמור.

יצויין כי המייסדים/אנשי המפתח ידרשו לדווח ולשלם מקדמת מס בגין מכירת מניותיהם במידה והתמורה במזומן ובמידה והתמורה במניות יחול מס רווח הון או ניתן לדחות את אירוע המס, לפי העניין.

במידה ולא תתקבל התמורה, כולה או חלקה, יוכלו להגיש דוח מתוקן ולקבל החזר של המס ששולם (לרבות ריבית והצמדה). יודגש כי תשלום למייסדים/אנשי מפתח מעבר למחיר המניה שנקבע במסגרת העסקה יסווג כהכנסת עבודה.

1.23.5 "רווחים ראויים לחלוקה לאור פסק דין ז'ורבין" - חוזר מס הכנסה 6/2017

ביום 12 ליוני 2017, פרסמה רשות המיסים את חוזר 6/2017 אשר מבהיר מתי יש לכלול רווחי אקוויטי כאשר מחשבים את הרווחים הראויים לחלוקה לצרכי מס ומתי לא. פרסום כאמור נולד עקב פסק דין ז'ורבין בו נקבע כי גם רווחים חשבונאיים ובפרט "רווחי אקוויטי", אשר חויבו במס חברות ברמת החברות הכלולות וטרם חולקו לחברה המחזיקה ואשר לא צפוי כל חיוב נוסף במס בגינם, יכללו בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה בחברה המחזיקה על פי חלופת המס. החוזר מפרט את המקרים בהם יש לכלול רווחי אקוויטי בחלופת המס, חישוב רווחי האקוויטי בחלופת המס וכיצד יש לפעול במקרים ספציפיים כגון: שינויים בשעורי החזקה, הפסדי אקוויטי, דיבידנדים ורווחי הון שמקורם ברווחי אקוויטי.

1.23.6 החלטת מיסוי (בהסכם) 2519/17 – עובדי Relocation –

במסגרת החלטת המיסוי נקבעו כללים לגבי עובדים של חברה ישראלית הנשלחים יחד עם משפחותיהם לעבוד בחברות קשורות מחוץ לישראל (במדינות אמנה) לתקופה של 36 חודשים לפחות.

1.23.7 החלטת מיסוי 6631/16 – פעילות מניבת הכנסה של חברה תושבת חוץ בישראל וייחוס רווחים בגינה –

נקבע כי לאור העובדה כי חברה זרה שאינה תושבת מדינת אמנה מפיקה הכנסות באמצעות חברת בת ישראלית, עבור לקוחות ישראלים, יש לראות בחברה כמי שמפיקה הכנסות בישראל. הכנסתה החייבת של החברה שהופקה בישראל תחושב בהתאם ליחס שבין ההוצאות שהוציאה החברה בישראל עבור שירות של העברות כספים בינלאומיות, לבין סך ההוצאות הקשורות לישראל, שמיוחסות לפעילות החברה בישראל בלבד, בין אם הוצאות בישראל או מחוץ לישראל. במסגרת ההחלטה נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

1.23.8 חוזר מס הכנסה 3/2017 בנושא יישום הסכם ה-FATCA -

ביום 12 בפברואר 2017 פרסמה רשות המיסים את חוזר מס הכנסה 3/2017 בנושא יישום הסכם ה-FATCA, מטרת החוזר הינה מתן הבהרות למוסדות הפיננסיים בישראל, ליחידים ולשויות אשר בבעלותם חשבונות פיננסיים בישראל לגבי יישום הסכם ה-FATCA. רשות המיסים מדגישה כי מטרת החוזר הינה מתן הבהרות ובכל מקרה החוק והתקנות ליישום הסכם FATCA שהוצאו מכוחו גוברים על החוזר. וכן, כי אין לראות בחוזר עמדה המחייבת את רשויות המס בארה"ב.

- 1.23.9 **חוזר מס הכנסה מס' 5/2016 - חברת משלח יד זרה בעקבות תיקון 198 לפקודה -**
 ביום 31 באוקטובר 2016 פרסמה רשות המיסים חוזר מס הכנסה מס' 5/2016 בנושא חברת משלח יד זרה בעקבות תיקון 198 לפקודה. לאור העובדה כי מנגנון החמייז הממסה הכנסות של חברת משלח יד זרה שהופקו בפועל מחוץ לישראל עלול להתנגש עם הוראות האמנות למניעת מיסי כפל, נקבע בתיקון 198 כי יש להתאים, בשינויים המחויבים, את מודל המיסוי של החמייז למודל המיסוי הקיים לגבי חברה נשלטת זרה שהינו מודל מקובל בעולם, באופן שהמיסוי יחול על הכנסתו של היחיד תושב ישראל ולא על הכנסת החברה הזרה. הסדר המס החל על חמייז בעקבות תיקון 198 חל אך ורק על הכנסות החברה הזרה שהופקו מחוץ לישראל ואשר מקורם במשלח יד מיוחד. מטרת החוזר הינה לפרט ולהסביר את הסדר המס החדש החל על חברת משלח יד זרה ובעלי מניותיה.
- 1.23.10 **חוזר מס הכנסה מס' 6/2016 בנושא מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה -**
 ביום 25 בספטמבר 2016 פרסמה רשות המיסים חוזר מס הכנסה מס' 6/2016 בנושא מיסוי בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שמטרתו היא להציג את הדין החל ביחס לבעל שליטה בחי"ז מיום 1.1.2014 (היום בו נכנס לתוקף תיקון 198 לפקודה) וההברות ביחס לדין החל לאחר תיקון 198 לפקודה.

החלטות מיסוי בתחום מע"מ:

- 1.23.11 **החלטת מיסוי: 6839/17- החבות במע"מ בגין סכומים המיועדים לתשלום ריבית בשל הלוואות לרכישת דירות מגורים חדשות - החלטת מיסוי בהסכם**
 העובדות: חברה עוסקת בקבלנות בניין ועוסקת במכירת ושיווק של דירות לרוכשים פרטיים. כחלק מתהליך קידום המכירות שלה, הציעה הסדר מימון שבמסגרתו היא תממן את הפרשי ההצמדה והריבית של הלוואה לצורך רכישת דירת המגורים למשך 24-12 חודשים. לטענת החברה, הפרש המימון הינו חלק מהתמורה החוזית שנקבעה בהסכם וכוללת סכומים המשתלמים גם עבור הדירה וגם עבור הפרש המימון. לאחר שללקוח מאושר ההלוואה בבנק, החברה מעבירה את הפרש המימון ישירות אל הבנק אשר מעביר את כספי ההלוואה לחברה. הבקשה: לקבל את אישור רשות המסים כי החברה תהא רשאית להפחית את הפרש המימון ממחיר מכירת דירת המגורים ללקוחות מכאן ואילך.
 ההחלטה: תקנה 6 (א) לתקנות מס ערך מוסף קובעת, כי סכום ששולם על ידי עוסק בהוצאה בשביל לקוחו והוצאה חשבונית או מסמך אחר שאישר המנהל לעניין זה לשמו של אותו לקוח, לא יהיה חלק ממחיר העסקה. לפיכך, הוחלט לאשר כי הפרש המימון המשתלם על ידי החברה לבנק איננו חלק ממחיר העסקה ובכפוף לתנאים שנקבעו בהחלטה: בין היתר, צירוף הסכמי רכישת הדירה בין החברה ללקוח, הסכם ההלוואה עם הבנק, בחשבונית המס שתוצא על ידי החברה בגין מכירת דירת המגורים ללקוח יצוין במפורש כפריט נפרד את הסכום שמהווה הוצאה בשביל הלקוח ובגין רכיב זה לא ייגבה מע"מ.
- 1.23.12 **הוראת פרשנות 1/2017: הסיווג וחביונות המס של קבוצות הכדורגל בליגת העל בישראל**
 ככלל, קבוצות הכדורגל ("הקבוצות") מסווגות כמלכ"ר על פי חוק מס ערך מוסף, וזאת בהתאם למהות פעילותם שהיא כאמור, פעילות ציבורית למען קידום הספורט בישראל. כמו כן, סיווג זה יחול גם לעניין פקודת מס הכנסה. יוצא אפוא, כי הקבוצות יהיו חייבות בתשלום מס שכר על פי סעיף 4 (ב) לחוק מע"מ בגין מלוא הוצאות השכר. בנוסף הקבוצות יהיו רשאיות לפנות בבקשה לאישור זיכוי מס בשל תרומות על פי סעיף 46 לפקודה.
 יחד עם זאת, נוכח התמורות שחלו בענף הכדורגל בשנים האחרונות, יש לבחון את סיווגן של הקבוצות כ"עוסק" לפי חוק מע"מ וזאת על פי מספר קריטריונים מנחים כפי שנקבעו בפס"ד עמותת שערייך (ע"א 767/87) הכוללים, בין היתר, ניהול פעילות עסקית המיועדת להפקת רווחים, השקעה כספית חריגה, מבנה ארגוני עסקי וכו'. על כן, ככל והקבוצות יסווגו כעוסק הן יחויבו במע"מ עסקאות ואף יהיו זכאיות לנכות מס תשומות.
 ראוי לציין, כי סיווג של קבוצה כעוסק יהיה תקף לארבע שנים לפחות, אלא אם כן יחול שינוי מהותי בפעילות הקבוצות אשר יצדיק שינוי הסיווג קודם לכן. יתרה מכך, בהתאם לסעיף 137 ב' לחוק מע"מ, במידה וישתנה סיווגן של הקבוצות מעוסק למלכ"ר, יחול חיוב במס בשל "שימוש לצורך עצמי" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ.

- 1.23.13 **החלטת מיסוי: 1897/17 הנושא: שיעור המס במכירת טובין שנגנבו לפני ייצואם**

העובדות : חברה בע"מ ("החברה") התקשרה עם חברה תושבת חוץ ("תושבת החוץ") בעסקאות ליצוא טובין. בהתאם להסדר בין החברה לבין תושבת החוץ, לאחר ביצוע הזמנה מתושבת החוץ מועברים הטובין לבית אריזה לצורך ביצוע פעולות הכנה ליצוא. תנאי המכר בין החברה לתושבת החוץ הינם כי החברה מסיימת את התחייבותה בעסקה כאשר היא מעמידה את הטובין בבית האריזה. מחסני בית האריזה נפרצו ונגנבו מהם, בין היתר, המשטחים שיועדו ליצוא.

הבקשה : לקבל את אישור רשות המסים כי מכירת הטובין שנגנבו חייבת במע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30 (א)(1) לחוק מס ערך מוסף.

ההחלטה : סעיף 30 (א)(1) לחוק קובע כי יחול מע"מ בשיעור אפס על "מכירת טובין- למעט טובין כאמור בסעיף 33 -אם הותר לגביהן רשימון יצוא או מסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל". כמו כן, בית המשפט העליון בעניין ע"א 8673/06 אורן ישראל קבע, כי על מנת שעסקת מכירת טובין תתחייב במע"מ בשיעור אפס, נדרשים שני תנאים מצטברים : (1) המכירה הייתה על דרך היצוא והטובין יוצאו אל מחוץ לישראל. (2) הותר רשימון יצוא על הטובין שיוצאו. במקרה הנדון, המדובר בטובין שיועדו ליצוא ונגנבו לפני ייצואם. משכך, הטובין לא יוצאו ואף לא הותר בגינם רשימון יצוא, ולפיכך לא מתקיים אף אחד מהתנאים הנדרשים לחיובה של המכירה כעסקה החייבת במס בשיעור אפס.

1.23.14 החלטת מיסוי : 6369/16 הנושא : החבות במע"מ של תקבולים שמקבלת חברת ליסינג מהלקוח במקרה של אובדן מוחלט או גניבת רכב החלטת מיסוי בהסכם

העובדות : חברת ליסינג ("החברה") אשר מתקשרת בהסכמים לחכירת כלי רכב, קובעת בהסכמיה מול הלקוח כי הוא יחזיר את הרכב לתקופה מסוימת בתמורה לתשלומים חודשיים ובנוסף ניתנת לו אופציה לרכישת הרכב בתום תקופת החכירה. כמו כן, נקבע בהסכמים, כי הוצאות האחזקה, הטיפול והביטוח הינן באחריות החוכר ועל חשבונו. החוכר נדרש לבטח את הרכב בעצמו ועל חשבונו, ולשעבד את פוליסת הביטוח לחברה. בהתאם להסכם ולמפורט בתנאי הפוליסה, תגמולי הביטוח אם יגיע, ישולמו לחברה. בהמשך למפורט מעלה, אחד הלקוחות עבר תאונה ורכבו הוכרז כ"אובדן מוחלט" ("התאונה"). בהתאם להסכם בעקבות התאונה, החברה חייבה את הלקוח ביתרת התשלומים, לרבות תשלום האופציה, וחייבה אותו גם במע"מ בגין הסכומים הנ"ל. מתשלומי הביטוח, שהועברו על-ידי חברת הביטוח, נוכח סכום מע"מ (החברה קבלה את הסכום מחברת הביטוח ללא סכום המע"מ הרלוונטי), בעוד שהחוכר חויב בתשלום מע"מ על-ידי החברה.

הבקשה : עמדת רשות המיסים בנוגע לחבות במע"מ בשל התקבולים שמקבלת החברה במקרה של אובדן מוחלט או גניבה.

תמצית הסדר המס ותנאיו : החכרת הרכב על פי חוק מס ערך מוסף היא בגדר "מכר" של "נכס" ("מקחו אגב שכירות") על-ידי עוסק במהלך עסקו (החברה) ולכן עסקת הליסינג חייבת במע"מ. נקבע, כי התקבול שמקבלת החברה מהחוכר או מחברת הביטוח מתוקף פוליסת הביטוח שרכש החוכר מהווה תמורה מוסכמת כחלק ממערכת היחסים החוזית שבין החברה לחוכר. אין מדובר בפיקוי נזיקי אלא בתשלום כחלק מהתמורה המוסכמת, במסגרת עסקה רצונית, בין החברה לחוכר. העובדה כי תשלום התמורה מתבצע באמצעות כספי הביטוח המתקבלים מחברת ביטוח בה בטח החוכר את הרכב אינה משנה את אופייה של התמורה. אשר על כן חייבת היא במע"מ.

1.23.15 החלטת מיסוי : 7958/17 הנושא : החבות במע"מ של שירותים הניתנים ע"י "עוסק פטור" לחייב במס כאשר מתקיימים התנאים שנקבעו בתקנה 6 א' לתקנות מס ערך מוסף – החלטת מיסוי בהסכם.

העובדות : עוסק הרשום לצורכי חוק מע"מ ("החוק") כ"עוסק פטור" מעניק שירותים מסוג השירותים המנויים בתקנה 6א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו 1976 - ("התקנות"), בין היתר, גם למלכ"רים, מוסדות כספיים ועוסקים. עיקר הכנסתו של העוסק הפטור הינה ממשכורת. ההחלטה : תקנה 6א קובעת, כי עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי שקיבלו שירות מסוגים מסוימים ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גמלה או קצבה יהיו חייבים בתשלום המס בשל השירות, וזאת אם קיבלו חשבונית מס מנותן השירות.

השירותים כאמור כוללים בין היתר : שירותי מופע אמנותי - הנחיה במופע, בניית תפאורה או הכנתה ; הכנת מבחנים - בדיקתם וכן ניהול מבחנים או פיקוח עליהם ; הרצאה, הוראה, הדרכה, תרגול או השתתפות במופע שאינו מופע אמנותי ; כתבנות או קצרנות, תרגום בכתב או בעל פה, כתיבה או עריכה, פישור, או חברות בוועדות שהוקמו על פי דין. כמו כן, כוללים

שירותים של בעלי מקצועות אלה: אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, סוכן ביטוח, עורך דין, רואה חשבון, שמאי, בעל מעבדה כימית או רפואית, רופא, פסיכולוג, פיזיותרפיסט, רופא וטרנר, רופא שיניים או מרפא שיניים.

ככלל, מכוח סעיף 31 (3) לחוק, עסקאות שבוצעו עוסק פטור יהיו פטורות ממס (למעט מכירת מקרקעין ומכירת ציוד שבעת רכישתו נוכח מס התשומות), אף אם מקבל השירות או הקונה הוא עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי.

לפיכך, כאשר עוסק הרשום כ"עוסק פטור" מעניק לעוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, שירות מסוג השירותים המפורטים בתקנה 6א' לתקנות, לא תחול התקנה האמורה, אף אם עיקר הכנסתו של העוסק היא ממשכורת, גמלה או קצבה. דהיינו, על השירותים האמורים יחול פטור ממע"מ על פי סעיף 31(3) לחוק ומקבל השירות לא יהא חייב בתשלום המס בגין השירות.

1.24 פסקי הדין הבולטים בתחום המסים בשנה החולפת

פסקי דין בתחום מס הכנסה

1.24.1 ע"מ (ת"א) 25689-02-13 רוני לרנר נ' פקיד שומה ת"א 3. הכרה בקיומה של נאמנות בלא שנחתם הסכם נאמנות מיום 8 בדצמבר 2016, בבית המשפט המחוזי הסוגיה שבמחלוקת היתה האם החברה הזרה תסווג כנאמנות או כחברה נשלטת זרה. בית המשפט קיבל את עמדת המערער לאחר שסקר את סעיפי הנאמנות בפקודה, בהן את כוונת והתנהגות המערער והגיע למסקנה כי אכן מדובר בהסדר נאמנות על אף שלא היה בין הצדדים הסכם נאמנות כתוב. בית המשפט התבסס על ההלכה שנקבעה בע"א 3829/91 אבינועם וואלס נ' נחמה גת ואח', אשר שם נקבע כי מקום שהנסיבות מלמדות על כוונת הצדדים להתקשר בחוזה נאמנות ניתן לקבוע שמדובר בנאמנות משתמעת גם בהעדר חוזה בכתב.

1.24.2 שווי שימוש כלכלי בגין בעמדת רכב לעובד – ע"מ 34518-01-15 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון נ' פקיד שומה חיפה בפסק דין זה נבחנה השאלה האם ניתן להעריך את שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו של העובד באופן השונה מזה הקבוע בתקנות בניסיון לכמת ולהבחין את הנסיעות הפרטיות של העובד מאלו שלצרכי המעסיק.

בית המשפט המחוזי בחיפה קבע כי דין הערעור להידחות (השופט סוקול), בקבעו כי התקנות קובעות נוסחאות חישוב כלליות של שווי השימוש ברכב. זאת, על מנת לקבוע ולהעריך את טובת ההנאה שצומחת לעובד מטעמי פישוט הליכי שומות המס ויצירת וודאות בין הנישומים, חלף מיצוי המצב העובדתי הרלוונטי בקשר לכך בגין כל נישום ונישום. אי לכך, לא בכל מקום בו נקבעו בדין חזקות/מנגנונים קבועים, המדובר הוא על חזקה הניתנת לסתירה, ובכך, לדעת בית המשפט, אין התקנות מאפשרות הבאת ראיות הסותרות את קביעת השווי בהתאם לתקנות, כדוגמת פלטי מערכת המבדילה בין נסיעות פרטיות לאלו שלצרכי המעסיק, כאשר השווי צריך להיזקף רק בגין הנסיעות הפרטיות.

למעלה מהצורך, קבע השופט סוקול כי דיווחיה של מערכת, שנועדה לשם ביצוע ההבחנה בין הנסיעות הפרטיות לאלו שלצרכי המעסיק, שואבים מהימנותם מהארגון עצמו ומהביקורת הפנים ארגונית שבו. לכן, ללא פיקוח ובקרה ממשיים של רשויות המס (שבמידה ויידרשו לכך, יהיה בכך הגברה חריפה של נטל האכיפה), לא ניתן יהיה לסמוך על פלטי המערכת. אי לכך, אף מטעיון זה, בחישוב שווי ההטבה לעובד, יש להיצמד לקבוע בתקנות.

1.24.3 פס"ד חברת זאב שטיינר נ' פקיד שומה באר שבע

ביום 3 בינואר 2017 ניתן בבית המשפט המחוזי פס"ד חברת זאב שטיינר רואי חשבון נ' פקיד שומה באר שבע. מדובר בחברה שהיה לה עסק של מתפרה ובעלת הפסדים צבורים מאותו עסק אשר הפסיק לפעול בשנת 2008. זאב שטיינר (להלן: "בן הזוג") החזיק בעבר ב-51% ממניות החברה ולאחר מספר שנים החברה רכשה ברכישה עצמית את יתרת המניות כך שבן הזוג החזיק במלוא הזכויות החברה. בשנת 2008 בן הזוג העביר את המניות לבת זוגתו. בשנת 2009 העבירה בת הזוג את מלוא המניות לבן זוגה בפטור ממס בהעברה בין קרובים. בן הזוג העביר

לחברה את זכותו בשותפות רואי חשבון "שטיינר חילי ושות' וכמו כן השכיר לחברה את המוניטין שצבר בשותפות. בן הזוג (המערער) ביקש לקזז במסגרת החברה את רווחי השותפות שעלו לחברה כנגד הפסדי החברה שנצברו מעסק המתפרה. פקיד השומה טען כי מדובר ברצף של עסקאות מלאכותיות. בית המשפט המחוזי קבע כי לא קיים טעם כלכלי או עסקי לרצף הפעולות ולכן יש לקבל את עמדת פקיד השומה, וקבע כי העברת המניות תהא עסקה חייבת. כמו כן, בהתאם לפס"ד בן ארי, לכאורה יש להתיר את הפסדי החברה שמומנו על ידי בעל המניות על פי חלקו, גם אם תחום פעילות החברה השתנה. אך מאחר ולדעת בית המשפט המונח "האדם" בסעיף 28(א) אינו כולל את בת זוגו של האדם אין להתיר את הפסדי העבר. לעניין העברת הזכות בשותפות והשכרת המוניטין לחברה, נקבע כי מדובר במכירת זכויותיו של המערער בשותפות לחברה.

פס"ד אמות השקעה נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1.24.4

ביום 25 ביוני 2017 ניתן בבית המשפט המחוזי פס"ד אמות השקעה נ' פשמי"ג. למערער חברת בת בקנדה הפועלת בתחום נדל"ן מניב. חברת הבת רכשה נכס בקנדה, הפיקה דמי שכירות ומכרה את הנכס ברווח בשנת 2007. בגין הרווח שילמה חברת הבת מס קנדי. מתוך הרווח חילקה חברת הבת בשנת 2008 דיבידנד למערער. מסכום הדיבידנד נוכה מס קנדי במקור. באותה שנה הצהירה המערער על הפסד עסקי שוטף בישראל שאף הוסכם על פקיד השומה. המערער בחרה להתמסות על הדיבידנד שחולק לה במסלול מיסוי עקיף בהתאם לסעיף 126(ג) ללא צורך בקיזוז ההפסד העסקי השוטף שנוצר לה. המשיב טען כי יש לקזז תחילה את ההפסד העסקי השוטף בישראל מהכנסות הדיבידנד מחו"ל ולאחר מכן להפעיל את מסלול הזיכוי העקיף. יש לציין כי בכל מקרה לא נוצרת חבות במס בישראל בגין הכנסת הדיבידנד אבל לשיטת המערער ההפסד העסקי יועבר לשנה הבאה ולשיטת המשיב ההפסד העסקי נוצל. בית המשפט המחוזי קבע כי לנישום למעשה לא ניתנה הסמכות בפקודת מס הכנסה לנהל את הפסדי או את עיתוי הקיזוז ועליו לפעול על פי הוראות פקודת מס הכנסה שלפיהן יש לקזז תחילה את ההפסד העסקי.

פס"ד ידן סגל וסומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ (ע"מ - 03-1045612)

1.24.5

ביום 26 ביוני 2017, ניתן בבית המשפט המחוזי פס"ד ידן סגל וסומת מבנים ופיתוח 1993 בע"מ (ע"מ - 03-1045612) אשר עניינו חברה משפחתית שהעבירה מגרש בבעלותה לחברה משותפת שהוקמה עם בעל מניות נוסף. לאחר מספר שנים ולאחר השקעות נוספות שביצעה במגרש, החברה המשותפת ביצעה עסקת קומבינציה אשר במסגרתה הוערך שווי המגרש במחצית הסכום שהושקע ברכישתו. בסמוך למועד העסקה מכרה החברה המשפחתית את מניות החברה המשותפת לחברה משפחתית אחרת בבעלות מלאה של הנישום המייצג. מכירה זו יצרה הפסד הון בחברה המשפחתית אשר עלה לתיקו של הנישום המייצג וקוזז כנגד רווח הון אחר שנוצר בידי ממכירת מניות חברה זרה שהייתה בבעלות מלאה שלו. פקיד השומה טען כי מכירת מניות החברה המשותפת לחברה המשפחתית האחרת בבעלות הנישום המייצג הינה מלאכותית וכל תכליתה להימנע ממס רווח הון ממכירת מניות החברה הזרה.

בית המשפט קבע כי ההפסד של החברה המשפחתית נוצר כאשר מחקה את השקעתה בחברה המשותפת לאחר ביצוע עסקת הקומבינציה ויש להכיר בהפסדים אלו לצורכי מס ללא תלות במכירת מניות החברה המשותפת למשפחתית האחרת. עוד קבע כי מכירת מניות החברה המשותפת למשפחתית האחרת אינה עסקה מלאכותית שכן יש טעם מסחרי בעסקה מאחר ובאמצעותה בוטלה הערבות של המשפחתית לבנק.

ע"א 4946/16 שלמה סעד נ. פקיד שומה אשקלון

1.24.6

בפסק דין אשר נידון לאחרונה בבית משפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים (ע"א 4946/16 שלמה סעד נ. פקיד שומה אשקלון) נקבע כי היטל על העסקת עובדים זרים יחול על עובדים שהינם מסתננים מאריתראה וסודאן, אשר לעת הזאת הוחלט שלא להוציאם מישראל. בשל הנסיבות בארצות מוצאם, והם מחזיקים ברישיון לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.

פסקי דין בתחום ביטוח לאומי

- 1.24.7 **פס"ד שלמה דהוקי נ' המוסד לביטוח לאומי (ב"ל - 11-1904913)**
 ביום 2 באוגוסט 2017, ניתן בבית הדין האזורי לעבודה פס"ד שלמה דהוקי נ' המוסד לביטוח לאומי (ב"ל - 11-1904913) – המערער הינו נישום מייצג של חברה משפחתית אשר עד לשנת 2003 שימש בה לסירוגין כשכיר והחל משנת 2004 המערער הודיע למוסד לביטוח לאומי כי הינו עובד עצמאי המקבל דמי ניהול מהחברה. במהלך שנים 2001-2006 החברה המשפחתית דיווחה על הפסדים ניכרים. המערער טען כי ניתן לקזז בין ההוצאות שירותי הייעוץ הנובעים מדוחותיה של החברה המשפחתית כנגד הכנסתו האישית מאותם שירותי ייעוץ, גם לצורך קביעת הבסיס לתשלום דמי ביטוח לאומי. בית הדין האזורי לעבודה קבע כי סעיף 64א אינו יוצר זהות בין החברה המשפחתית לנישום המייצג, לפיכך לא כל הוצאה המוכרת לחברה כהוצאה לצורכי מס הכנסה מוכרת כ"הוצאה הקשורה במישרין בהשגת הכנסה" לעניין קביעת הכנסה בחישוב דמי ביטוח לעצמאי על פי סעיף 345 לחוק ביטוח לאומי.

פסקי דין בתחום מיסוי מקרקעין

- 1.24.8 **בחינת הגדרתה של חברה המחזיקה במרכז מסחרי כ"איגוד מקרקעין" – ו"ע 12-10-35298 מנופים פיננסיים לישראל (מפל) בע"מ נ' משרד שבח מקרקעין רחובות**
 ביום 16 בנובמבר 2016 פסקה ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בו"ע 12-10-35298 מנופים פיננסיים לישראל (מפל) בע"מ נ' משרד שבח מקרקעין רחובות (טרם פורסם, 16.11.2016). השאלות המרכזיות שעמדו לדיון: האם חברת סטאר סנטר מנופים אשדוד בע"מ (להלן: "המערערת") אשר חזיקה במרכז "סטאר סנטר", מהווה "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין. שנית, נדונה השאלה האם שינוי מבנה דו שלבי חייב במס רכישה בכל אחד משלבי מרכז המסחר "סטאר סנטר" מצוי באשדוד, המרכז הוחזק עד לשנת 2008 על ידי שלוש חברות פרטיות שהוחזקו על ידי שלושה יחידים. בשנת 2008 נמכרו 25% מהמרכז, בשנה זו גם הוקמה חברה נוספת לה העבירו החברות את ההחזקה במרכז המסחרי בתמורה להקצאת מניות. ב-2009, הועברו המניות בחברה שהוקמה למערערת בתמורה להקצאת מניות בה. המערערת טענה כי בנוסף לנכסי המקרקעין, היא מחזיקה בנכסים נוספים: מוניטין, תיק לקוחות וכו', על-כן אין היא מהווה איגוד מקרקעין. ועדת הערר קבעה כי לא הוכח שווי של המוניטין ושווי השם המסחרי של חברת סטאר, ואף לא הוכח עצם קיומם. לאור דברים אלו, אין בטענותיהם בכדי להוציא את החברה מתחולת הגדרת "איגוד המקרקעין". בדבריו מציין יו"ר הועדה כב' השופט ארנון כי אין הוא פוסל לחלוטין את האפשרות העקרונית כי לקניון או למרכז מסחרי יוצר מוניטין העומד במבחן הטפלות על שני רכיביו, אך אין כך במקרה הנדון. ביחס לטענת המיסוי הכפול קבעה הועדה כי לאור החקיקה המפורשת, כל אחד מהשלבים חייב במס רכישה בשיעור של 0.5% ואין בכך בכדי להעיד על כפל מס.

- 1.24.9 **פיצול בין מקרקעין למטלטלין – ו"ע 14-11-61867 מלון מגדלות תל אביב שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין**

ביום 26 למרץ 2017 פורסם פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים בו"ע 14-11-61867 מלון מגדלות תל אביב שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין (טרם פורסם, 26.3.2017). שותפות מלון מגדלות תל אביב (להלן: "המערערת"), רכשה על פי הסכם מכר את מלון כיכר ציון במצבו הקיים. תמורת הממכר פוצלה כך שחלק מהתשלום שולם עבור הזכויות במקרקעין וחלקו עבור הזכויות בציוד. מנהל מיסוי מקרקעין הוציא שומה לפיה מלוא התמורה הינה עבור הזכויות במקרקעין. בפסק דינו של כב' השופט בר-עם קבע הוא כי על פי מהותה הכלכלית האמתית של העסקה וההתייחסות הצדדים למקרקעין ולמטלטלין, הם מהווים יחידה אחת לצורך קביעת שווי הזכות במקרקעין. כמו-כן כב' השופט מבהיר כי אין לנכות משווי התמורה את הסכום עליו הוסכם לרכישת הציוד. בבית דין את מסקנה זו, מציין הוא את העובדה כי בסמוך למועד הרכישה, המלון נהרס כליל לצורך הקמתו מחדש, המטלטלין פונה ולא נעשה בו כל שימוש. לאור האמור מדובר בעסקה אחת שאינה ניתנת להפרדה מלאכותית.

- 1.24.10 **דירות יוקרה – האם תקרת הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת יוקרה מתייחס למוכר או לנכס – ו"ע 16-01-44028 מירה אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**

ביום 27 בספטמבר 2017 פרסמה ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו את פסק דינה בו"ע 44028-01-16 מירה אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (טרם פורסם, 27.9.2017). השאלות המרכזיות שעמדו בבסיסו של ערר זה הן: האם תקרת הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת יוקרה מתייחס למוכר או לנכס, באם יש לחלק את תקרת הפטור בין שלושת היורשים האם זכאים הם לחישוב ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. חבר הועדה, רו"ח צבי פרידמן, ניתח את הוראות סעיף 49א(1) לחוק וקבע כי לאור לשון ותכליתן מדובר בתקרת הפטור המתייחסת למוכר, אך מאחר ומדובר בדירה אשר התקבלה בירושה, היורשים נכנסים יחדיו לנעליו של המוריש, משמע הפטור בגובה 4.5 מיליון ש"ח יתחלק בין שלושת המוכרים. כמו-כן בהתבסס על אותו רציונל, כב' השופט פרידמן קבע בחוות דעתו כי כל אחד מהיורשים יהיה זכאי לחישוב המס הליניארי המוטב ביחס לעודף התמורה שמעל לתקרת הפטור. בבסיס קביעה זו עומדת גישתו לפיה אם המוריש היה מוכר את הדירה לפני מותו היה הוא זכאי לחישוב המס הליניארי המוטב, על-כן יש לאפשר ליורשים להיכנס לנעליו אף בעניין זה. לתוצאה אליה הגיע חבר הוועדה רו"ח פרידמן הצטרף יו"ר הועדה כב' השופט קירש וכך נפסק ברוב דעות.

1.24.11 **הסכם אופציה לרכישת מקרקעין מהווה הסכם אופציה או הסכם מכר - ע"א 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א בע"א 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א,**

דן בית המשפט בשאלה, האם הסכם שנכנס כאופציה ייחודית במקרקעין, הינו למעשה הסכם מכר. שתי חברות יזמיות (להלן: "המערערות") התקשרו בהסכם שהוגדר ככתב אופציה בלתי חוזרת עם תשעה מתוך עשרת בעלי חלקת מקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין טען כי מדובר בהסכם מכר וחייב את הצדדים במס שבח ובמס רכישה. ועדת הערר בערכאה ראשונה קיבלה את טענותיו של מנהל מיסוי מקרקעין. עמדת הרוב מפי כב' השופט סולברג קבעה כי נוסח ההסכם אינו ברור ועל-כן על פי כללי הפרשנות מדובר בהסכם מכר. בפסיקתו התבסס תחילה, על כך שאין המערערות חייבות בשיעור פיצויים משמעותי אם תבחרנה שלא לממש את האופציה. שנית, על כך שיש בתקופת האופציה הקצרה בכדי להעיד שלא ניתנה למערערות שהות של ממש לשקול את מימושה. כמו-כן כב' השופט סולברג מעלה את טיעוניה של ועדת הערר וכן מציג כאינדיקציה נוספת את העובדה כי תמורת האופציה שולמה בכדי לקדם את ביצוע התנאי המתלה, ואף כמקדמה לתשלום תמורת הסכם המכר. כך לעמדת הרוב (כב' השופט סולברג וכב' השופט רובינשטיין) נקבע כי אכן מדובר בהסכם מכר. כב' השופט עמית בעמדת המיעוט התעמק בפרשנות החוזה, ושימת הדגש על הסעיפים המתייחסים לביטול האופציה ועל מי נופל ה"אשם" בגין אי התממשותה, וכן כיצד הביטול בא לידי ביטוי. בהמשך דבריו בוחן כב' השופט עמית את החוזה תוך שימת דגש על היותם של דמי האופציה כמקדמה, ייעוד דמי האופציה לפינוי הדיירים וכן תקופת האופציה. מכאן בהתבסס על האמור, נקבע בעמדת המיעוט תוך התבססות על ההיגיון העסקי כי אין מדובר בעסקת מכר..

פסקי דין בתום מיסוי בנלאומי

1.24.12 **פסק דין פלוני - מעמד תושבותו של יחיד -**

נדון בבית המשפט העליון בפברואר 2017, ונקבע כי פלוני הינו תושב ישראל בשנות המס 2005-2007, מאחר ובכל אחת משנות המס עמד בחזקת הימים השנייה (שהייה מצטברת של לפחות 425 ימים בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה). ביהמ"ש התייחס לחזקת הימים המצויה בהגדרת "תושב ישראל" בפקודה ודחה את פרשנותו של פלוני וצידד בפקיד השומה, בקובעו כי המטרה המשפטית ביצירת כלל הצובע חלק מיום כ"יום" היא, בין היתר, למנוע מחלוקות מסוג זה ולהקל על ספירת הימים מבחינת פקיד השומה, המסתמך על נתוני ביקורת הגבולות. לגישת בית המשפט לקיומה של החזקה המספרית שתי משמעויות מרכזיות. ראשית, הנטל להפריך את החזקה מוטל על פלוני. שנית, מספר ימי שהייה של פלוני בישראל אינו רק מבחינת נתון טכני, אלא כשלעצמו מעיד על זיקה שלו לישראל והוא בעל משקל גם כחלק מבחינת מרכז החיים במישור המהותי.

1.24.13 **פסק דין יעקב הראל, יונו סימול בע"מ ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - שלילת זיכוי ממס זר לתושב ישראל שמחזיק ב- LLC ולא "השקיף" אותה**

ניתן ביום 22 בפברואר 2017 בבית המשפט המחוזי בתל אביב. המערער ביקש לסווג הכנסה מ- LLC כדיבידנד ומנגד לקזז את המס ששילם בעצמו עבור הכנסתה העסקית של ה- LLC. נקבע כי בבחינת אופן סיווגו של ה- LLC לעניין חבות המס שלו בישראל כי מדובר ב"חבר בני אדם" וחבות המס שלו תיגזר מסיווג זה. בנוסף, לאור עקרון המיסוי הדו-שלבי יש להבדיל בין

הכנסתו של ה- LLC מעסק לבין הכנסתם של בעלי הזכויות בו מדיבדנד ואין לטשטש את הגבולות בין השניים. על אף שה- LLC נחשב כגוף שקוף לצורכי מס בארה"ב, המערער לא בחר להשקיפו ועל כן יש לראות בו ישות "אטומה" לצורך דיני המס בישראל. לעניין הזיכוי ממסי החוץ נקבע כי הכנסות ה- LLC מפעילותו בארה"ב הינה הכנסה מעסק, ולכן המס ששולם הוא בגין הכנסה מעסק ולא בגין הכנסה מדיבדנד. כמו כן, לא מתקיימת זהות בין מפקי ההכנסה לבין מי שבמקש את זיכוי המס בגינה, בעוד שהמס ששולם בארה"ב הינו על הכנסה מעסק של ה- LLC, המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת הדיבדנד של המערער. לאלו מצטרפת העובדה כי המערער לא בחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004. על כן נקבע שאין הוא זכאי לזיכוי בגין המס ששולם בארה"ב.

1.24.14 פסק דין רוזבאד - דחיית טענת פ"ש להתקיימות של חנ"ז (פעילות עסקית בנדל"ן)
 ניתן באוגוסט 2017, נדונה שאלת סיווג הכנסה ממכירת מניות ונדל"ן לעניין הגדרת "חברה נשלטת זרה". בית-המשפט המחוזי, מפי כב' השופט מ' אלטוביה, קבע כי הנתונים והעדויות שהובאו לפתחו של בית המשפט מלמדים על פעילות ההשקעה בנכסי נדל"ן בחוץ לארץ בהיקף כספי רב אשר בין היתר כללה פעולות איתור של נכסי מקרקעין, רכישת הנכסים במימון חלקי של רוזבאד, אחזקת הנכסים, השבחתם ומכירתם, פעילות אשר עוברת את הסף ההוני ומצביעה על פעילות עסקית. על אף שבאופן פורמאלי הוחזקו נכסי הנדל"ן שנמכרו על ידי החברות הלוקסמבורגיות, בפועל המהות הכלכלית היא כי מדובר במיזם עסקי אחד. התייחסות פרטנית לפעילות של כל אחת מהחברות המוחזקות אינה משקפת נכונה את הפעילות הכלכלית המהותית של המערערות. על כן, אף אם בראיה של כל אחת מהחברות האמורות מתקיימים אינדקציות להכנסה הונית, באופן פורמאלי יש להעדיף את הראיה הרחבה ויש לראות את ההכנסה מעסקת המכירה כהכנסה מעסק המהווה מיזם כלכלי אחד ומכאן שאין להחיל על הרווחים מעסקת המכירה את הוראות סעיף 75(ב) לפקודת מס הכנסה.

1.24.15 פסק הדין בעניין ג'יטקו:
 לאחרונה פורסם פסק דין ע"מ 13-01-49444 ג'יטקו בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (ראה סעיף 23.8.2 למדריך המס), במסגרתו נידונה עסקה שנערכה בין ג'יטקו בע"מ ("החברה") לבין חברת מיקרוסופט. בשנת 2006, חברת מיקרוסופט רכשה את כל מניותיה של ג'יטקו בתמורה ל-90 מ' דולר ארה"ב, בהתאם להסכם מכירה בין השתיים. באותה העת, החברה הייתה חברת סטארט-אפ, בתחילת דרכה, הפועלת בתחום התכנה. זמן קצר לאחר ביצוע העסקה המתוארת, כלל עובדי ג'יטקו התקבלו לעבודה בחברת מיקרוסופט. כפחות משנה לאחר מכן, והחברה, שכעת הינה חברה בת שלה, התקשרו בהסכם על פיו מיקרוסופט תרכוש את קניינה הרוחני (IP) של ג'יטקו בתמורה ל-26.6 מ' דולר ארה"ב. המחיר נקבע בהתאם להערכת מחיר חיצונית ובלתי תלויה שבוצעה על ידי מעריך שווי. רשות המסים שמה את עסקת מכר הקניין הרוחני, תוך שהיא מייחסת מחיר שונה מזה שנקבע בין הצדדים בהסכם (כאמור, 26.6 מ' דולר ארה"ב). בהקשר זה, טענה רשות המסים כי הפרש המחיר בין השתי עסקאות אלו גדול למדי בצורה שאינה מעגנת הגיון סביר, תוך היא מעלה טענות באשר לרכיבים שונים של העסקה שלדעתה לא קיבלו ביטוי נאות בקביעת המחיר.

1.24.16 עמדה מס' 29/2016
 בהמשך לפסק דין ע"מ 12-11-40433 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (שהובא על ידינו בסעיף 23.8.1 למדריך המס), ברצוננו לעדכן כי על פי עמדה מס' 29/2016 מתוך רשימת העמדות החייבות בדיווח אומצה על ידי רשות המסים הקביעה בפסק הדין האמור, על פיה עלויות תכנית אופציות לעובדים היא חלק מבסיס העלות, כאשר נעשה שימוש במנגנון Cost +, בעסקה בין צדדים קשורים. היינו, גם עלויות תכנית אופציות לעובדים תהיינה רלוונטיות למנגנון ה-Cost +.

פסקי דין בתחום מע"מ

1.24.17 **מרכיב שירותי שיטור בשכר, כחלק משירותי גבייה לרשות מקומית אינו חייב במע"מ ע"מ 47387-05-15 ביצורית בע"מ נ' מע"מ עכו**

המערערת הינה חברה המעניקה שירותי ניהול מערכת גבייה ושירותי גביית חובות ותשלומי חובה לרשויות מקומיות.

לשם מתן שירותיה כאמור, המערערת נעזרת בשירותם של שוטרים, הנותנים את סיועם בשכר. לא אחת, החברה הנעזרת בשירותי השוטרים, כגון המערערת, משלמת את שכרם למשטרת ישראל. בדיווחיה, עלה כי המערערת לא שילמה מע"מ עסקאות בגין מרכיב שירותי השיטור בשכר. אי לכך הוציא לה המשיב, ממונה אזורי מע"מ עכו, שומת מע"מ עסקאות.

בית המשפט קבע כי הסמכות לאכוף את גביית המסים, מוקנית עלפי דין לרשות המקומית בלבד ולכן המערערת אינה זכאית כלל להיעזר בשירותם של השוטרים לצורך כך. בנוסף, המערערת אף אינה זכאית להגיש בקשה לצורך קבלת סיוע ממשטרת ישראל לצורך משימת הגבייה.

מעבר לכך, הגורם שהעסקת השוטרים היא החיונית לו יותר, היא הרשות המקומית ולא המערערת על אף שגם היא "נהנית" משירותם של השוטרים.

לאור האמור לעיל, כי אך ורק הרשות המקומית זכאית על פי דין להזמין את שירותי השוטרים לצורך פעילות גביית מסים, היא הנדרשת לשלם עבור שירות זה. **כתוצאה מכך עולה כי עלות שכר השוטרים אינה הוצאה לעניין סעיף 7(2) לחוק מע"מ ולכן אין הן חלק מ"מחיר העסקה", כך שהמערערת אינה נדרשת לשאת בתשלום מע"מ עסקאות בגינן.** מעבר לכך ציין בית המשפט כי המערערת אכן שימשה כ"מתווך" לעניין תקנה 6 לתקנות מע"מ, בהעברת התשלומים למשטרת ישראל בגין סיוע השוטרים במלאכת הגבייה, אף שלא מילאה את כל התנאים הטכניים שמסגרת התקנה.

1.24.18 **הכנסה מדיבידנד שהתקבלה מ"עוסק" לפי חוק מע"מ, תיכלל בחישוב מס רווח אצל מוסד כספי - ע"מ 1497-08-14 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**

הסוגיה הנ"ל נידונה בבית המשפט המחוזי בתל אביב בפני השופט מ' אלטוביה, בע"מ 1497-08-14 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. במסגרת פסק דין זה, בשנת 2010 קיבל המערער, דיבידנדים בסכום כולל של כ-108 מיליון ש"ח מחברת כרטיסי אשראי לישראל בע"מ ("כאלי"), המסווגת כעוסק לפי חוק מע"מ.

המערער, שהינו "מוסד כספי" כמשמעותו בחוק מע"מ, לא כלל את הדיבידנדים האמורים בחישוב מס הרווח המוטל עליו כמוסד כספי מכוח הוראות סעיף 4(ב) לחוק מע"מ.

המשיב (פשמ"ג) דחה את דיווחי המערער וקבע, כי עליו לכלול את הדיבידנד בחישוב מס הרווח. בית המשפט קבע כי הדיבידנדים שקיבל המערער הינם בבחינת "הכנסה מדיבידנד...שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין", בהתאם להגדרת "רווח" שבסעיף 1 לחוק מע"מ ובהתאמה לאותו בסיס חקיקתי הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה.

בהתאם, קבע בית המשפט, כי הדיבידנדים שחולקו למערער על-ידי כאל באים בגדר הכנסה מדיבידנד שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לכן יש להוסיפה ל"רווח" החייב במס של המערער. שופט אלטוביה הוסיף ונדרש לטענת המערער לפיה גם אם ייקבע כי חלוקת דיבידנד מעוסק למוסד כספי חייבת במס רווח, יש לראות בחלוקת הדיבידנד במקרה זה כחלוקה ממוסד כספי למוסד כספי הפטורה ממס רווח בהתאם לאפשרות השנייה בהגדרת "רווח" (כאשר לגישתו של המערער מקור הדיבידנדים הינו בשני גופים (שאינם כאל) המוגדרים לטענתו כמוסדות כספיים). השופט אלטוביה דחה טענה זו מאחר והמונח "רווח" אינו כולל את המילים "במישרין או בעקיפין" וכן הדיבידנדים התקבלו בפועל מכאל, שהינה עוסק לצרכי מע"מ.

לבסוף, התייחס השופט אלטוביה לטענת המערער לפיה חיובו במס רווח יביא לכפל מס, שכן הדיבידנד מקורו בגופים (שאינם כאל) שכבר שילמו מס רווח בגין רווחיהם וחלוקת הדיבידנדים מכאל נעשתה על-בסיס רווחי אקוויטי שרשמה כאל בשל החזקותיה בגופים אלו. השופט אלטוביה קבע, כי על-פי עיקרון האישיות הנפרדת אין לייחס את תשלום מס הרווח ששילמו גופים אלו למערער המחזיק בחלק מהם בשרשרת, ועל-כן ספק אם יש ממש בטענת המערער. לא כל שכן, אילו ראה המחוקק לנגד עיניו מצב של כפל מס המצדיק התערבות חקיקתית בנושא, היה עושה כן בעצמו. הערעור נדחה.

1.24.19 **מוסד כספי – רווחי נדל"ן בחו"ל אינם חייבים במס רווח, קבלת דיבידנדים מפעילות נדל"ן בחו"ל חייבת במס רווח - ע"מ 13-09-26008 הראל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**

המערערת היא "מבטח" ובשנות המס הרלוונטיות לערעור (2009 – 2010) סווגה כ"מוסד כספי" לצרכי חוק מע"מ. עד לשנת 2009, הייתה מבצעת המערערת את השקעותיה, מכספי לקוחותיה וממקורותיה שלה **בישראל** (השקעות בנדל"ן והשקעות פיננסיות). לכן ביחס לפעילותה זו בישראל סווגה כ"עוסק" לצרכי מע"מ.

בשנת 2009, החלה המערערת להשקיע בחו"ל, בין בעצמה ובין באמצעות חברות בנות או קשורות ואף בחלק מהמקרים דרך שותפויות. השקעות אלו הניבו לה רווחים והכנסות מדיבידנדים. המערערת לא כללה בדיווחיה את הרווח שנבע לה מנכסי הנדל"ן בחו"ל ואת הדיבידנדים שנבעו לה מחברות בנות ישראליות וזרות שהשקיעו בנדל"ן בחו"ל. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת וקבע כי בחישוב הרווח של המערערת יש לכלול את הרווחים המתוארים לעיל.

בית המשפט קבע כדלקמן:

ביחס לפעילותה העצמית של המערערת (השקעותיה בנדל"ן בארץ ובחו"ל באופן עצמאי), נראה כי לכאורה המערערת עונה לרישא של הגדרת "עוסק" שבסעיף 1 לחוק מע"מ. המערערת מפעילה מנגנון עסקי בקשר לפעילות זו ומפעילה אנשי נדל"ן מטעמה לצורך כך ואף פועלת למקסום רווחיה, כאשר בכך יש לתמוך במסקנה כי פעילות הנדל"ן מהווה "עסק". **רציונל זה רלוונטי גם לסיווגה של פעילות הנדל"ן בחו"ל.**

בנוסף על האמור לעיל, לאור הקביעה לפיה תסווג המערערת כ"עוסק" ביחס להשקעותיה בנכסי נדל"ן בחו"ל, לא תהיה חייבת במע"מ בגין השקעות אלו.

ביחס לדיבידנדים שהתקבלו מחברות בנות ישראליות וזרות, המשקיעות בנדל"ן בחו"ל – הכנסות אלו ייוחסו למערערת כ"מוסד כספי" ולא כ"עוסק". זאת, מאחר והכנסות אלו נבעו למערערת מפעילות שאינה שלה באופן ישיר. ההכנסה הנובע מהחזקה בחברות בנות ישראליות או זרות (דיבידנדים), הינה בבחינת השקעה פאסיבית, שאין עמה פעילות עסקית כלשהי ואף לא נטילת סיכון עסקי כלשהו, הכרוך בניהול נכסים באופן שוטף.

הכנסות הדיבידנד שנבעו למערערת מובחנות בכך שהן נועדו להבטיח את פעילותה של המערערת כ"מבטח". זאת מאחר ודיבידנדים אלו תורמים לערך הפירמה עצמה ולכן ייוחסו הכנסות אלו למערערת כ"מוסד כספי".