

פרק 1

שינויים עיקריים וצפויים

סקירת מנהלים

נכתב ונערך על ידי אסף בהר רו"ח (עו"ד) ומוטי ישר

תוכן עניינים

עמוד

..... כללי	1.1
שינויים צפויים – הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016.	1.2
..... שינויים במדיניות המס	1.2.1
..... שיעור מס חברות	1.2.1.1
תקרות ההכנסה מיגיעה אישית ושיעורי המס הצפויים בשנת 2017.	1.2.1.2
..... הגדלת נקודת זיכוי בשל לימודי מקצוע	1.2.1.3
..... העלאת שיעור המס על הכנסה מהימורים	1.2.1.4
..... מס ריבוי נכסים	1.2.2
..... מיסוי רווחי חברה	1.2.3
..... פיצויי פיטורים	1.2.4
..... עידוד השקעות הון	1.2.5
..... מיסוי חברי קיבוץ	1.2.6
שינויים שהוצאו מחוק ההסדרים ויועדו לקידום בהליכי חקיקה רגילים	1.3
קביעת חזקות לתושבות של חבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל וחובת דיווח על חבר בני אדם.	1.3.1
..... הסמכת של שר האוצר לקבוע פטור ממס לתושב חוץ	1.3.2
קביעת כללים לגבי השאלה האם הוצאות ריבית והפרשי הצמדה מותרים בניכוי כי השתלמו על הון בייצור הכנסה.	1.3.3
קביעת הוראת לניכוי פחת לנכס בלתי מוחשי לתקופה של 20 שנה.	1.3.4
קביעת חזקה שהכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, תגמולים ודמי שכירות הן הכנסה פסיבית.	1.3.5
..... הוראות חדשות לענין מיסוי שוק היהלומים	1.3.6
..... מיסוי תאגידים בינלאומיים הפועלים בישראל	1.3.7

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

1.3.8	קביעת מסלול חדש של תשלום מס שבח בשיעור 20% מהשבח הריאלי בלי שהמוכר יצטרך להוכיח את הוצאותיו.....	
1.3.9	הרחבת הגדרת עסקת אקראי בחוק מס ערך מוסף כך שהיא תכלול גם מכירת מקרקעין בעלי אופי מסחרי.....	
1.3.10	ביטול האפשרות לאיחוד עוסקים החל משנת 2017.....	
1.3.11	מסירת הודעות לנישומים באמצעים מקוונים.....	
1.4	שינויים שהוצאו מחוק ההסדרים ויועדו לקידום בהליכי חקיקה רגילים.....	
1.4.1	עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה.....	
1.4.2	עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה.....	
1.4.3	הגדלת ההפרשות לביטוח פנסיוני.....	
1.4.4	מיסוי רווחים מקופות גמל להשקעה – תיקון עקיף 225 פקודת מס הכנסה במסגרת חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל)(תיקון מס' 15), התשע"ו-2016 (פורסם בספר החוקים 2554 מיום 7 ביוני 2016).....	
1.4.5	מיסוי באזור יהודה ושומרון – הטבות לפי חוקי העידוד, ייעול מנגנון תשלום המס על מכירות ורכישות מקרקעין. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 226), התשע"ו-2016. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(תיקון מס' 87), התשע"ו-2016.....	
1.4.6	יחיד שהגיש תביעה למענק עבודה מכח כללי מס הכנסה שלילי לא יהיה חייב בהגשת דוח שנתי מקוון. תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון)(תיקון), התשע"ו-2016 (פורסם בקובץ התקנות 7673 מיום 19 ביוני 2016).....	
1.4.7	הוראות ליישום הסכם הפאטקא בין ארה"ב לישראל. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 227), התשע"ו-2016 ותקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו-2016.....	
1.4.8	הרחבת ההטבות במס שבח ומע"מ על עסקאות מכוח תמ"א 38. תיקון עקיף מס' 88 לחוק מיסוי מקרקעין במסגרת חוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016. (פורסם בספר החוקים 2581 ביום 21.8.2016).....	
1.4.9	תיקון ל"חוק האנג'לים" – השקעות בחברות מו"פ המוכרות כהוצאה שוטפת. חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה)(תיקון מס' 5), התשע"ו-2016. פורסם בספר החוקים 2524 מיום 20 בינואר 2016.....	
1.4.10	תיקון 220 לפקודת מס הכנסה – מתן הטבות מס לקידום הנפקות בבורסה של חברות מחקר ופיתוח הוספת סעיף 92א (הוראת שעה) - הכרה בהפסד הון בשל השקעה בחברת מו"פ.....	
1.4.11	הרחבת חובת הדיווח במסגרת תיקון 223 לפקודה - סעיף 131 לפקודה.....	

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

1.4.12	תיקון מס' 85 והוראת שעה לחוק מיסוי מקרקעין. הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2016.....	
1.4.13	ביטול היטל עובדים זרים בענף החקלאות עד לסוף שנת 2020. חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004)(תיקון מס' 18 והוראת שעה), התשע"ו-2016. פורסם בספר החוקים 2530 מיום 11 בפברואר 2016.....	
1.4.14	אמנת המס החדשה בין ישראל לגרמניה תכנס לתוקף החל מ- 1 בינואר 2017. צו מס הכנסה (מניעת מיסי כפל)(גרמניה), התשע"ו-2016.....	
1.4.15	אי התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים.....	
1.5	חוזרים מקצועיים והנחיות רשות המסים מהשנה החולפת.....	
1.5.1	מיסוי נאמנויות – חוזר מס הכנסה 3/2016.....	
1.5.2	חוזר מס הכנסה 4/2016 "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט".....	
1.5.3	אישור לארגונים מקצועיים מכוח סעיף 9(א2) לפקודה. תוספת 1 לחוזר מס הכנסה 12/2002.....	
1.5.4	התיישנות בקביעת דמי ביטוח בביקורת ניכויים. חוזר המוסד הביטוח לאומי מיום 15 במאי 2016.....	
1.5.5	התיישנות תשלום חוב דמי ביטוח והחזר יתרת זכות תוך 7 שנים. חוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 22 במאי 2016.....	
1.5.6	דיווח ותשלום דמי ביטוח לאומי עבור עובדים זרים ממדינת אמנה. חוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 31 במרץ 2016.....	
1.5.7	שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב.....	
1.5.8	אישור ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת המס 2016. הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2016.....	
1.5.9	מיסוי שירותי דת. חוזר מקצועי מס' 1/2016.....	
1.6	פסקי הדין הבולטים בתחום המיסים בשנה החולפת.....	
1.6.1	ע"מ 40433-11-12 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3.....	
1.6.2	לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין- ע"א 3555/15, ע"א 3723/15, ע"א 5447/16 בעניינם של מוזס וארקין שערערו לעליון (להלן: המערערים) נ' פקיד שומה מפעלים גדולים (להלן: "המשיבי").	
1.6.3	אי התרה בניכוי של הוצאות ששולמו לעבריין כ-דמי סחיטה" - בע"מ 1538-02-12 המבורג חברה למסחר בינלאומי בע"מ נ' פקיד שומה רחובות.	

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

1.6.4	ניכוי הוצאות במסגרת הסדר תשלום מבוסס מניות- בע"מ 11-08-27431, סקיריטי סופטוור וובסנס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא
1.6.5	חישוב רווחים ראויים לחלוקה בהתקיים הפסדים – ע"א 181/14, 227/14 אברהם פגי ואח' נ' פקיד שומה חיפה ואח'
1.6.6	בר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב – יפו, ניתן ביום 09.06.16
1.6.7	אי זכאות לפטור ממס שבח בידי מוסד ציבורי שהחזיק את הנכס באמצעות חברת בית – ע"א 5169/15 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' קע"ל בע"מ
1.6.8	יחיד לא יכול לקזז הפסד מהפרשי שער שליליים כנגד ריבית, הנובעים שניהם מאותו פיקדון בנקאי - עע"מ 7486/14 מיכל בראל נ' מדינת ישראל רשות המסים
1.6.9	ע"מ 13-03-42485 אי אונליין קפיטל (אי.או.סי) בע"מ (להלן: "המערערת") נ' פקיד שומה תל אביב 3 (להלן: "המשיב")
1.6.10	מיסוי של שחקן פוקר וסיווגו כתושב ישראל - ע"מ 13-03-19898 רפי אמית (אמשיקשויילי) נ' פקיד שומה ת"א 4
1.6.11	פסק הדין בעניין יהל בבית המשפט המחוזי בת"א (השופט קירש)
1.6.12	לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים מקור לחלקות דיבידנד, חלוקת דיבידנד ממעל מאושר בין חברות המגישות דוח מס מאוחד חייבת במס - ע"א 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב
1.6.13	סיווג המיסוי של תקבול בגין התחייבות עובד לאי-תחרות כהכנסה פירותית – ע"א 5083/13 יוסף ברנע ואחרים נ' פקיד שומה כפר סבא ואחרים

1. שינויים עיקריים בשנת 2016 ושינויים צפויים לשנת 2017 סקירת מנהלים

1.1 כללי

שנת 2016 הביאה עימה שינויים מהותיים 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%, חמש 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, שנכון להיום מוערך בצמיחה שנתית של כ- 2.5%-3%. מעבר למטרה המובהקת של העלאת רמת החיים לכלל התושבים, שמירה על קצב צמיחה גבוה 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, מעוניינת הממשלה להוריד את מס החברות ואת שיעור מס השבח החל על חברות, משיעור של 25% ל-23% בשתי פעימות. בשנת 2017 ל-24%, ובשנת 2018 ואילך ל-23%.

יחד עם זאת, מטעמי צדק חברתי (צמצום פעריים בחברה) ועל מנת למנוע מיחידים הסטת פעילות למבנה של חברה ועידוד עיוותים כגון "חברות ארנק", ובשל הרצון לאזן בין הורדת המיסים לשכבות החזקות (בדו"כ הנהגים העיקריים מהורדת שיעור מס החברות) מוצע להתאים את מדרגות מס ההכנסה על יחידים ואת העלאת מס הייסף על סך ההכנסות של יחידים הנמצאים במדרגת המס העליונה מכל המקורות מ- 2% ל-3%.

שינויים אלה יביאו להשוואת שיעורי המס השולי הגבוה במסגרת מס ההכנסה לשיעור המס האפקטיבי על חברות, ובנוסף יאפשרו הורדת מס עבור הרוב המכריע של אוכלוסיית המועסקים בישראל הנמצאת מעל רף המס, בעוד שבעלי ההכנסות הגבוהות ביותר באוכלוסייה ישלמו מעט יותר.

מציאות כאמור, קיבלה את ביטויה, בין היתר, במסגרת הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, הכוללת, בין היתר, את הפרקים הבאים:

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

אשר עיקרם הינם הורדת שיעור מס החברות כאמור; עליית שיעור מס הייסף; קביעת הוראות לפיהן משיכת כספים מחברה על ידי יחיד שהוא בעל מניות מהותי (או קרובו) או העמדת נכסי החברה לשימוש, במישרין או בעקיפין, תיחשב כהכנסה מעסק, ממשכורת או מדיבידנד, לפי העניין; הטלת מס על מי שהוא בעלים של שלוש דירות או יותר, מיסוי חברי קיבוץ ועוד. ברשימה להלן ייסקרו באופן תמציתי עיקרי ההתפתחויות והשינויים אשר חלו בשנה החולפת. להרחבה בכל הנוגע לנושאים המפורטים להלן אנא ראו מידע בפרקים הרלוונטיים.

1.2 שינויים צפויים – הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית")

1.2.1 שינויים במדיניות המס

1.2.1.1 שיעור מס חברות

בהתאם להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית מוצע להפחית את שיעור מס החברות ואת שיעור מס השבח החל על חברות, משיעור של 25% ל-23%, בשתי פעימות, כך שבשנת 2017 שיעור מס החברות יעמוד על 24% ובשנת 2018 ואילך על 23%. נכון להיום שיעור מס חברות הינו 25%.

1.2.1.2 תקרות ההכנסה מיגיעה אישית ושיעורי המס הצפויים בשנת 2017

שיעורי המס החלים על היחיד מיום 1 בינואר 2017 צפויים להיות כדלקמן (*):

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

על אף האמור לעיל, על הכנסה חייבת מיגיעה אישית ממשכורת, עסק, ממשלח יד וכדומה:

שיעור המס	הכנסה מצטברת (סכום הכנסה שנתית בערכי 2017)
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

(* סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה קובע כי ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו תקרות ההכנסה, נקודות זיכוי ונקודת קיצבה וכן הנחות סוציאליות לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת. הסכומים שצוינו לעיל, ביחס למדרגות המס לא יתואמו בשנת 2017. כמו כן, במסגרת תיקון 195 לפקודה, נקבע, בין היתר, כי החל מיום 1 בינואר 2013, יחיד יהא חייב במס נוסף בשיעור של 2% (מס ייסוף), בגין חלק ההכנסה החייבת העולה על סך של 803,520 ש"ח (בשקלי שנת 2016).

מוצע לתקן את סעיף 121ב(א) לפקודה כך שיחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 640,000 ₪ (חלף סך של 803,520 ש"ח, נכון לשנת 2016) יהיה חייב במס ייסוף בשיעור של 3%.

1.2.1.3 הגדלת נקודת זיכוי בשל לימודי מקצוע

נכון להיום, יחיד, תושב ישראל שסיים לימודי מקצוע, שהם בהיקף שעות לימוד הזהה ל-1,700 שעות לימוד הנהוגות במוסד להשכלה גבוהה, זכאי למחצית נקודת זיכוי. מוצע להגדיל את הזיכוי לנקודה שלמה באופן הדרגתי על פני 4 שנים. זאת, בדומה לנקודת הזיכוי הניתנת לבוגרי תואר ראשון במוסד להשכלה גבוהה הלומד היקף שעות דומה לצורך קבלת התואר.

1.2.1.4 העלאת שיעור המס על הכנסה מהימורים

מוצע להעלות את שיעור המס על הכנסה מהימורים והגרלות מ- 30% ל-35%. נציין, כי בהתאם לצו מס הכנסה (קביעת סכום לענין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים), התשס"ג-2003, נקבעה תקרת פטור עד לסכום של 49,560 ש"ח (נכון לשנת 2016).

1.2.2 מס ריבוי נכסים

1.2.2.1 לאור עליית מחירי הדיור. בהתאם לנתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, החל מחודש ינואר 2008 ועד חודש אפריל 2016, עלו מחירי הדיור בשיעור ממוצע של 110%. כמו כן, במהלך השנים האחרונות עלה בשיעור ניכר אחוז המחזיקים בדירה נוספת ובדירת מגורים שלישית ומעלה, לצרכי השקעה.

1.2.2.2 כדי להתמודד עם העלייה במחירי הדירות, מוצע להטיל מס על מי שהוא בעלים של שלוש דירות או יותר (להלן - מס ריבוי דירות). המס נועד בעיקרו לתמרץ את מי שמחזיק בכמה דירות לשם השקעה, למכור דירות אלה או את חלקן ובכך לצמצם את ההשפעות השליליות הנובעות מאחזקה של כמה דירות בידי בעלים אחד. בכך יוגדל היצע הדירות בשוק המשני באופן שיתמוך בירידה של רמת מחירי הדיור.

1.2.2.3 שיעור המס יעמוד על 1% מערך מקורב של דירת מגורים באזור שבו נמצאת הדירה. 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 ש"ח לכל דירה חייבת, לשנה. מוצע לקבוע שחייב במס הוא יחיד שהוא בעלים של שלוש דירות מגורים או יותר. על פי המוצע, מס ריבוי דירות יוטל רק על יחידים שמתקיים בהם התנאי האמור. 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;

1.2.2.4 המערכת תופעל על ידי המנהל כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין ולצורך כך יינתנו לו הסמכויות הנדרשות.

1.2.3 מיסוי רווחי חברה

1.2.3.1 אחד היתרונות המהותיים לפעילות באמצעות חברה הינו השליטה על עיתוי החיוב במס בגין השלב השני בהכנסה – בשלב בו מחולקת ההכנסה לבעלי המניות. אחת התופעות הנפוצות בשיטת המיסוי הדו שלבי הינה משיכות של כספים או נכסים מבעלי המניות של החברה אשר אינן מוחזרות לאורך פרק זמן ארוך ולעיתים אינן מוחזרות כלל. משיכת הכספים מוגדרת כ"הלוואה" שתוחזר לחברה בבוא היום, או לאורך תקופה ארוכה. יצוין, כי על פי הדין הקיים מחוייב בעל המניות בהכנסות בגין ריבית רעיונית אשר קיבל מהחברה בגין משיכת הכספים.

1.2.3.2 מטרת התיקונים המוצעים, כאמור להלן, היא מתן כלים לרשות המסים להתמודד עם תכנוני מס המהווים ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי כאמור לעיל.

1.2.3.3 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 (1)2, או ממשלח יד מעבודה (2)2, או מדיבידנד (4)2, או כהכנסה אחרת (10)2 – הכול בהתאם לנסיבות של כל מקרה. וזאת באמצעות נוספת סעיף (1ט)3 לפקודה, 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;

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, ועסקה שבה נמשכו מהחברה כספים בסכום השווה להכנסה לאחר מס שנוצרה לחברה כתוצאה מהמכירה הרעיונית של הנכס לבעל המניות.

לעניין זה, "בעל מניות מהותי" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה; הגדרת "בעל מניות מהותי" 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;

1.2.3.4 הוספת סעיף 62א' לפקודה – ייחוס הכנסות לבעל מניות מהותי בחברת מעטים. מוצע לקבוע שהכנסת חברת "מעטים" תיחשב כהכנסתו של יחיד שהנו בעל "מניות מהותי" בה, במקרים הבאים: (1) אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר-בני-אדם אחר והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם; (2) הכנסת חברת המעטים

הנובעת מפעילות היחיד עבור חבר בני אדם אחר והיא מסוג הפעילויות הנעשות בידי עובד עבור מעבידו; (3) היחיד עוסק במשלח יד מיוחד עבור "לקוח" עיקרי אשר מהווה מעל 50% מהכנסות החברה.

1.2.3.5 סעיף 77 לפקודה, מאפשר למנהל רשות המסים להורות, בחברת מעטים, על חלוקת רווחים לא מחולקים, כדיבדנד, במידה והתקיימו מספר תנאים המנויים בסעיף. עם זאת, במהלך השנים נעשה שימוש מצומצם בסעיף זה עקב קשיים תפעוליים, ביניהם חובת היועצות בועדה, אי יכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה אחת ועוד. מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע כללים אפקטיביים, 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 שיקבע. מוצע לקבוע שהמנהל יוכל להורות כאמור רק לגבי סכום שלא יעלה על סכום הרווחים שהחברה היתה רשאית לחלק כדיבדנד לפי סעיף 302 לחוק החברות.

1.2.4 פיצויי פיטורים

1.2.4.1 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 ש"ח נכון לחודש אוגוסט 2016 (להלן - "התקרה"), ישלמו מס הכנסה על הפרשת המעסיק בעד שכר מבוטח שעולה על התקרה. יודגש, כי המס יפחת מהשכר נטו של העובד ולא מכספי החיסכון שהופקדו עבורו לחיסכון פנסיוני.

1.2.4.2 עוד מוצע לקבוע, כי לא יוטל מס על כספי פיצויים לאחר סיום יחסי עובד ומעביד לגבי עובד שעומדים לזכותו במרכיב פיצויים בקופת גמל לקצבה סכומים שהפקיד אותו מעביד, אינם עולים על 360,000 ש"ח, אלא אם כן ביקש העובד אחרת.

1.2.4.3 בנוסף, מוצע לקבוע כי כספי הפיצויים אשר הופקדו לקופת העובד יהיו שייכים לעובד - מוצע לקבוע, כי כספי הפיצויים אשר הופקדו לקופת העובד יהיו שייכים לעובד, והמעסיק לא יהיה רשאי למשוך אותם בחזרה, אלא במקרים שבהם נשללה זכאותו של העובד לפיצויי פיטורים לפי סעיפים 16 או 17 לחוק פיצויי פיטורין, התשכ"ג-1963.

1.2.4.4 כמו כן, מוצע לקבוע שכספי הפיצויים שהפקיד מעסיק לקופת גמל לקצבה יבואו במקום פיצויי פיטורים שהעובד יהיה זכאי להם והמעסיק לא יהיה חייב בתשלום נוסף מעבר למה שהפקיד, אלא אם נקבע אחרת בהסכם שבין העובד למעסיק. לאור האמור, מעסיק לא יוכל להתנות העסקת עובד בחתימה על הסכם בו הוא מוותר על כספי הפיצויים שהופקדו לקופתו.

1.2.4.5 בהתאם לתזכיר החוק, ככלל, עובד יהיה זכאי למלוא החיסכון אשר נצבר בקופתו, והוא יוכל ליהנות מכספים אלו במועד פרישתו. כמו כן, שיוך כספי הפיצויים לעובד, גם במקרה בו עזב את מקום עבודתו מרצון צפויה למנוע מצב בו העובד יימנע מלעבור לעבודה אחרת בשל החשש לאבד חלק ניכר מכספי החיסכון שלו.

1.2.5 עידוד השקעות הון

1.2.5.1 מוצע לתקן את הפרק השביעי בחוק לעידוד השקעות הון לצורך הסדרת מתן הטבות במס על הכנסה הנובעת מקניין רווחי שבבעלות מפעל מועדף טכנולוגי. בנוסף, מוצע לבצע תיקונים שונים בחוק עידוד השקעות הון, כמפורט להלן.

1.2.5.2 מוצע להוסיף לפרק השביעי לחוק עידוד השקעות הון את סימן 33, לפיו יינתנו הטבות למפעל טכנולוגי מועדף על הכנסה הנובעת מקניין רווחי (מוגדרת בתזכיר כ"כנס בלתי מוחשי"), כדלקמן:

- מס חברות בשיעור של 12% למפעל מועדף טכנולוגי; 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.
- מס חברות בשיעור של 6% למפעל מועדף מיוחד טכנולוגי (מפעל בעל חשיבות גבוהה למדינת ישראל); הזכאות להטבות מס של 6% מס חברות ומס רווחי הון בתנאים מסוימים תתבסס על אותם תנאים, בתוספת דרישה להכנסות בשנת המס של החברה בעל המפעל, חברת האם שלה וכלל החברות הבנות שלה, בסך 10 מיליארד ש"ח או יותר.
- מס על דיבדנד בשיעור של 4% על רווחים המיוחסים להכנסה הטכנולוגית. שיעור מס זה יחול רק על הרווחים המחולקים לחברת אם זרה. במידה וקיימת אמנת מס הקובעת שיעור הנמוך מ- 4%, שיעור המס יהיה על פי אמנת המס.

1.2.5.3 מוצע לקבוע הגדרות שונות על פיהן יינתנו ההטבות, בהתייחס להכנסה עליה ניתנות ההטבות ובהתייחס לתנאים לפיהם יראו מפעל, כמפעל טכנולוגי מועדף הזכאי להטבות.

1.2.5.4 באשר להכנסה בגינה ניתנות הטבות לעניין מס חברות, מוצע לקבוע הגדרה לנכס בלתי מוחשי, לגביו ניתנות הטבות, בדגש על תוכנה, זכות בתוכנה, אמצאה, פטנט ועוד. בשלב הבא מוצע לקבוע את ההכנסה הנובעת מנכס בלתי מוחשי המהווה את בסיס ההכנסה ממנו ייגזרו ההטבות, הכל כמפורט בהגדרה "הכנסה מטכנולוגיה". לבסוף מוצע לקבוע את היקף ההטבה שתינתן בהתאם לחלק ההכנסה הטכנולוגית הנובע ממחקר ופיתוח בישראל, בהתאם לכללים שקבע שר האוצר, כאמור בהגדרה "הכנסה טכנולוגית מועדפת".

1.2.5.5 לעניין מהפעל הזכאי להטבות המס מוצע לקבוע כי הזכאות להטבות מס של 12% מס חברות ומס רווחי הון תתבסס, בין היתר, על היקף הוצאות המו"פ, מספר עובדים והפונקציה שהם ממלאים, ופוטנציאל הצמיחה. הזכאות להטבות מס של 6% מס חברות ומס רווחי הון 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.

1.2.5.6 לעניין ההטבות על מס רווחי הון מוצע לקבוע כי הן לא יינתנו, אלא אם אישרה הרשות הלאומית לחדשנות וטכנולוגיה, עובר למועד מכירת הנכס, כי התקיימו התנאים למתן ההטבה.

1.2.5.7 בנוסף מוצע לקבוע הוראות התאמה שונות לעניין הנהלת המס, ביניהן הוראה לפיה כי זיכוי כנגד מס ישראלי במקרה של מיסי חוץ ששולמו בגין מתן זכות שימוש בנכס בלתי מוחשי יינתן רק על ההכנסות הנובעות מזכות שימוש זו; הוצאות או הפסדים בגין יצירת הכנסה טכנולוגית מועדפת יוכרו רק כנגד הכנסה זו בהתאמה.

1.2.5.8 לבסוף מוצע לקבוע כי תחילתו של סימן 3ב כאמור לעיל, יהא ביום תחילתו של כללים שקבע שר האוצר לעניין "הכנסה טכנולוגית מועדפת" והן יחולו על הכנסות ורווחים שנוצרו לאחר מועד התחילה.

תיקונים שונים בחוק עידוד השקעות הון

1.2.5.9 עוד מוצע, כהוראת שעה בשנים 2017-2019, כי במסגרת המסלול המועדף המיוחד¹ כהגדרתו בחוק עידוד השקעות הון, ייקבע שיעור מס מופחת בגובה 5% על דיבידנד המחולק לחברת אם זרה. יצוין, כי שיעור המס החל כיום מכוח חוק עידוד השקעות הון, על דיבידנד המחולק לחברה זרה, הוא 20%, אלא אם נקבע שיעור נמוך יותר באמנה בין ישראל למדינת התושבות של החברה הזרה.

1.2.5.10 מוצע להפחית את סך ההכנסה המועדפת הנדרשת ממפעל מועדף מיוחד כהגדרתו בחוק עידוד השקעות הון - ל- 1 מיליארד ש"ח חלף 1.5 מיליארד ש"ח כפי שקבוע היום.

1.2.5.11 מוצע להפחית את סך ההכנסה הנדרשת מחברה מועדפת מיוחדת כהגדרתה בחוק עידוד השקעות הון ל- 10 מיליארד ש"ח לפחות במקום 15 מיליארד ש"ח כפי שקבוע היום.

1.2.5.12 בנוסף, על מנת להעלות את רמת הפיריון והחדשנות במשק, מוצע כי בבחינת התרומה המהותית לפעילות הכלכלית בישראל לפי התכנית העסקית שמוגשת על ידי החברה, יתחשבו המנהלים בין היתר, גם ברמת החדשנות הטכנולוגית של המפעל המועדף ורמת הפיריון לעובד.

1.2.5.13 ועוד. במצב הקיים, כתנאי לכניסת חברה למסלול מועדף מיוחד, עליה להציג תכנית הכוללת אחת מחלופות אלה: תוספת השקעה בנכסים יצרניים, השקעה במחקר ופיתוח או תוספת העסקת עובדים חדשים. באשר להשקעה במו"פ, כיום נדרשת השקעה במו"פ בהיקף של 100 מיליון ש"ח לפחות באזור עדיפות לאומית, ו- 150 מיליון ש"ח לפחות באזור שאינו אזור עדיפות לאומית, בתוך 3 שנות מס מתחילת תקופת הזכאות להטבות. חלופה זו, של השקעה המו"פ במתכונתה הנוכחית כאמור איננה מניבה ערך מוסף למשק ולכן מוצע לתקן אותה כך שיידרש במסגרתה גידול שנתי בהשקעה במחקר ופיתוח.

¹ בתיקון 68 לחוק נקבע מסלול הטבות מס מיוחד, המיועד למפעל מועדף, אשר יעמוד ב"תנאי הסף" המפורטים להלן:

(1) ההכנסה המועדפת של המפעל הינה 1.5 מיליארד ש"ח או יותר;
 (2) סך הכנסות החברה הינו 20 מיליארד ש"ח או יותר (בשנה השנייה והלאה 15 מיליארד ש"ח), או שסך הכנסתה הכלולה בדוח מאוחד לפי כללי חשבונאות מקובלים יחד עם הכנסתה של חברה ממפעל בבעלותה הפועל באותו תחום שבו פועל המפעל התעשייתי שבבעלות החברה המועדפת, היה 20 מיליארד ש"ח או יותר (בשנה השנייה והלאה 15 מיליארד ש"ח);

(3) ניתן אישור משותף על ידי מנכ"ל משרד האוצר, מנכ"ל משרד התמ"ת ומנהל רשות המיסים כי לפי התכנית העסקית שהוגשה להם, המפעל המועדף יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה, בהתחשב בין השאר במיקום הגיאוגרפי של המפעל וברמת השכר שצפוי שתקבע לעובדיו.

1.2.5.14 על מנת להשיג את מטרות החוק ולמנוע מצבים בהם תושבי ישראל מקימים תאגיד זר שהוא תושב חוץ ומעבירים לו את כל זכויות הקניין בגין שירותי הפיתוח המבוצעים בישראל, יש להבהיר כי לא יינתנו הטבות מכוח החוק לחברה המעניקה שירותי מו"פ תעשייתיים עבור תושב חוץ שהוא חברה שמוחזקת על ידי תושבי ישראל בשיעור שעולה על 25% מהחזקה או מהזכות לרווחים.

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

1.2.6 מיסוי חברי קיבוץ

1.2.6.1 בשנת 2002 קיבלה ממשלת ישראל החלטה בדבר הקמת ועדה ציבורית, אשר תבחן מחדש את ההגדרה של מהות הקיבוץ. המלצות הוועדה אומצו על-ידי הממשלה. דו"ח הוועדה הציבורית לעניין הקיבוצים, הוטל על שר התעשייה, המסחר והתעסוקה לפעול ליישומן, ובכלל זה, לתקן את תקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995 (להלן – "תקנות האגודות השיתופיות"), ואת ההגדרה "קיבוץ" המופיעה בהן.

1.2.6.2 בהתאם ובמסגרת תקנות אלה ניתנה הגדרה מחודשת למונח קיבוץ והוגדרו מספר סוגים של קיבוצים וביניהם: "הקיבוץ השיתופי", "הקיבוץ המסורתי" ו"קיבוץ מתחדש".

1.2.6.3 על אף שעל פי תקנות האגודות השיתופיות כל אחד מהשלושה נחשב כ"קיבוץ" עמדת רשות המסים היא שההגדרה הקיימת כיום בסעיף 54 לפקודה (וכפועל יוצא – את כללי המיסוי הקבועים בסעיפים 54-58 לפקודה – בעניין מיסוי חברי קיבוץ) אינה חלה על הקיבוץ המתחדש. יצוין, כי עמדה זו הובעה עוד במהלך דיוני הוועדה וכן ב"חוזר מס הכנסה מס' 6/2003 תכנון ומדיניות" בנושא מיסוי קיבוצים מסורתיים.

1.2.6.4 שיטת המס לגבי שומת הקיבוץ השיתופי קבועה בסעיפים 54-א-58 לפקודה. שיטת חישוב המס מבוססת על שני שלבים: שלב ראשון – בו מחושבת ההכנסה החייבת של הקיבוץ כישות עצמאית ככל חבר בני-אדם אחר. הכנסה זו כוללת את הכנסות המשק מן הענפים השונים הקיימים בקיבוץ, לרבות הכנסות חברים העובדים מחוץ למשק ובצירוף כהוצאה בדוח רווח והפסד שוויה של אספקת המחיה שסיפק הקיבוץ לחברים, לאחר שזו נדרשה. שלב שני – ההכנסה החייבת של הקיבוץ מחולקת באופן רעיוני בין חברי הקיבוץ ועל כל חלק של הכנסה מבוצע חישוב מס תיאורטי לפי שיעורי המס, זיכויים וניכויים אישיים החלים על יחידים. חובת תשלום המס מוטלת על הקיבוץ עצמו, שהינו הנישום החייב במס.

1.2.6.5 שיטת החיוב בדמי ביטוח לאומי מבוססת על חלוקת הוצאות המחיה ושוויין של שאר ההטבות שנתן הקיבוץ לחבריו במספר חברי הקיבוץ.

1.2.6.6 כפועל יוצא משיטות החיוב השונות, כאשר רשות המסים גובה בהתאם להכנסות ואילו המוסד לביטוח לאומי גובה בהתאם להוצאות, נוצרה חוסר אחידות בשתי המערכות האמורות.

1.2.6.7 לאור האמור לעיל, מוצע להבהיר בחוק את אופן המיסוי של הקיבוץ, כך שתעשה הבחנה בין הקיבוץ השיתופי לבין הקיבוץ המתחדש. מקום שקיים פער בין הכנסות החברים יקבע כי אופן המיסוי יהיה בדומה לנישומים רגילים. בהתאם יקבע כי הכנסות החברים בקיבוץ המתחדש יחשבו לעניין שיעור המס המתחייב, כהכנסות החבר לכל דבר ועניין ואילו הכנסות הקיבוץ מהנכסים המשותפים יחויבו במס בהתאם לשיעורי המס החלים על חבריו, כאשר לעניין זה מיוחסים הנכסים לכל אחד מהחברים, בהתאם לזכויותיהם ברווחים, זאת בדומה לשותפות, כאמור בסעיף 63 לפקודה.

1.2.6.8 לעניין המוסד לביטוח לאומי – התיקון המוצע אינו משנה ממעמדם של חברי הקיבוץ השיתופי לרבות המושב השיתופי, ואילו חברי הקיבוץ המתחדש ייחשבו כמבוטחים בהתאם למעמדם ועיסוקם (שכיר, עצמאי ולא עובד) הן באשר לגביית דמי ביטוח והן באשר לזכאותם לגמלאות. זאת, למעט גמלת הבטחת הכנסה.

1.2.6.9 מוצע לקבוע הבחנה לצרכי מס הכנסה בין קיבוץ שיתופי לקיבוץ מתחדש. ההבחנה על ידי רשם האגודות השיתופיות תיעשה בהתאם להוראות הסיווג הקיימות כיום מכח תקנות האגודות השיתופיות תוך מתן הקלה לפיה על קיבוץ מתחדש אשר הפערים בין חבריו לעניין ההכנסה שהעמיד להם הקיבוץ אינם עולים על 25%, יחולו הסדרי המס החלים על קיבוץ שיתופי.

1.2.6.10 מוצע להבהיר כי הסדר המס החל על קיבוץ על פי הוראות סימן א', יחולו על קיבוץ שיתופי בלבד. עוד מוצע להבהיר לצורך חישוב המס כי הכנסתו של הקיבוץ, לאחר ניכוי הוצאות וקיצוץ הפסדים, תחולק בחלקים שווים בין חבריו. כיום לשון ההוראה מתייחסת ל"הכנסה חייבת" של הקיבוץ, מונח הכולל זיכויים ופטורים אישיים של חברי הקיבוץ, אשר ממילא באים בחשבון בחישוב המס של הקיבוץ בשלב הבא, לאחר שמיוחסת ההכנסה לחברים באופן שווה.

1.2.6.11 עוד מוצע להבהיר ולהתאים את ההסדרים החלים על קיבוץ שיתופי בעניין גמל, כך שזכויות הפנסיה לצרכי מס וההפקדות לצרכי מס ייצברו וייוחסו באופן שווה בין חברי הקיבוץ, בהתאם להוראות החלות לעניין מיסוי הקיבוץ.

1.2.6.12 בנוסף, מוצע לקבוע כי קיבוץ שיתופי יגיש דוח כאמור בסעיף 131 ובו פירוט הכנסתו של הקיבוץ, כפי שיקבע המנהל בטופס.

1.2.6.13 כאמור לעיל, מוצע להבהיר כי הסדרי המיסוי החלים על קיבוץ שיתופי אינם חלים על הקיבוץ המתחדש וחבריו ולקבוע הוראות לפיהן יראו את הכנסות חבר הקיבוץ המתחדש, שאינן מנכסי הקיבוץ המשותפים, כהכנסותיו, וכי השומה עליהן תהיה שומתו של חבר הקיבוץ, זאת בדומה לכל נישום אחר. מהכנסת חבר הקיבוץ כאמור יופחתו, לעניין זה, תשלומי ערבות הדדית אשר שימשו את הקיבוץ לתשלומים לפי תקנות 2 ו-3 לתקנות האגודות השיתופיות (ערבות הדדית בקיבוץ מתחדש), התשס"ו-2005, באותה שנת מס, ובלבד שניתן לגביהם אישור כי שולמו על ידי הקיבוץ בהתאם לתקנות אלו.

1.2.6.14 הכנסות הקיבוץ מהנכסים המשותפים יחויבו במס, בהתאם לשיעורי המס החלים על חבריו, כאשר לעניין זה ייוחסו ההכנסות לכל אחד מהחברים, בהתאם לזכויותיהם ברווחים. מוצע לקבוע כי קיבוץ מתחדש יגיש דוח כאמור בסעיף 131, על הכנסה שמקורה בנכסי הקיבוץ המשותפים ויצרף לו הצהרה, בטופס שיקבע המנהל, הכוללת את שמותיהם ומענם של חברי הקיבוץ, את חלקו של כל אחד מהם בהכנסת הקיבוץ, על פי מקורות ההכנסה, ואת שיעור המס המיוחס לכל אחד מהם. קביעת שיעור המס לחברי הקיבוץ המתחדש תיעשה בהתאם להכנסתו החייבת של חבר הקיבוץ ולפטורים וזיכויים אישיים להם הוא זכאי.

1.2.6.15 כמו כן מוצע להבהיר כי תשלומים הניתנים מאת קיבוץ מתחדש לחבר, בשל עבודה, שירות, או תשלומים המשולמים בהתאם לתקנה 2 ותקנה 3 לתקנות האגודות השיתופיות ערבות הדדית יחשבו כשכר עבודה החייב במס לפי סעיף 2(2) או 5(2) לפקודה, לפי העניין, ויראו לעניין חובת ניכוי המס את הקיבוץ המתחדש כמי שאחראי לתשלומה של הכנסת עבודה.

1.2.6.16 סעיף 62 לפקודה קובע כי דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לעניין פקודת מס הבולים, יהיה כדין שותפות, אם האגודה תבעה כך בדוח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס. מוצע לקבוע הוראות לעניין רישום ובקרה אשר יחולו על הסדר זה, זאת בדומה להצעות לתיקונים מקבילים אשר פורסמו לעניין זה, לגבי חברה משפחתית וחברת בית.

1.2.6.17 מוצע לבצע את ההתאמות הנדרשות לענין חבר קיבוץ מתחדש גם בחוק הביטוח הלאומי.

1.2.6.18 קיבוץ אשר שינה את מעמדו, יחול השינוי החל משנת המס שלאחר המועד בו עבר מאחד הסוגים למשנהו.

1.2.6.19 מוצע לקבוע כי לעניין הזכאות לדמי אבטלה ולפש"ר יראו בחבר הקיבוץ המתחדש כעובד ויחולו עליו כל ההוראות החלות על עובד.

1.2.6.20 מוצע לקבוע כי הגמלה לזכאי שהוא חבר הקיבוץ המתחדש תשולם לידי אלא אם ביקש כי הגמלה תשולם לידי מזכירות הקיבוץ.

1.2.6.21 מוצע כי כהכנסתו של חבר הקיבוץ השיתופי יראו את צירופם של אלה: שווי אספקת המחיה ושאר ההנאות שנתן הקיבוץ לחבריו מחולק במספר חברי הקיבוץ, גילום חלק העובד בהפרשות הקיבוץ לקופת גמל, פחת צרכני המחולק במספר כלל חברי הקיבוץ, הסכום השווה לסכום שהיה המעביד מנכה להכנסת העבודה לקופת גמל ולמס הכנסה אילו היה חבר הקיבוץ עובד.

1.3 שינויים שהוצאו מחוק ההסדרים ויועדו לקידום בהליכי חקיקה רגילים

1.3.1 קביעת חזקות לתושבות של חבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל וחובת דיווח על חבר בני אדם - מוצע לתקן את הגדרת "תושב" ביחס לחבר בני-אדם כך שיכלול מספר חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו שליטה וניהול עסקים של חבר בני אדם כמתקיים בישראל. יחד עם זאת, מובהר כי התיקון המוצע אינו מיתר בחינה מהותית של ניהול ושליטה בחבר בני-אדם, אשר יוסיפו להתקיים לצד החזקות המוצעות.

1.3.2 הסמכת של שר האוצר לקבוע פטור ממס לתושב חוץ - מוצע לתקן את סעיף 16א לפקודה אשר קובע כי שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לתושב חוץ אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנקבעה בישראל. מוצע להבהיר כי ניתן לתת את ההקלה האמורה גם באמצעות פטור, כאשר תושב החוץ טרם שילם את המס.

1.3.3 קביעת כללים לגבי השאלה האם הוצאות ריבית והפרשי הצמדה מותרים בניכוי כי השתלמו על הון בייצור הכנסה - סעיף 17(1) לפקודה קובע כי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה מותרים בניכוי, אם הם השתלמו על הון ששימש בייצור הכנסה. בשל הקושי הרב לקבוע האם

ההוצאות כאמור השתלמו על הון ששימש בייצור הכנסה שמא לאו, ואף על פי שניתנו פסקי דין רבים בנושא זה, הוא עדיין מצוי במחלוקות. לאור האמור, מוצע לקבוע כללים ברורים אשר יביאו לוודאות בייחוס הוצאות כאמור.

1.3.4 קביעת הוראת לניכוי פחת לנכס בלתי מוחשי לתקופה של 20 שנה - סעיף 17(8) וסעיף 21 לפקודה מאפשרים לנישום לנכות פחת על נכסים שמשמשים אותו בייצור הכנסה. תקנות אשר נקבעו מכוח סעיף 21 מפרטות רשימת נכסים אשר יינתן בגינם ניכוי בשל פחת וכן את שיעור הפחת שיינתן. ככלל, מלבד מוניטין, פטנט, וידע, נכסים בלתי מוחשיים אינם מותרים כיום בניכוי פחת. מוצע לקבוע הוראות לפיהן נכס בלתי מוחשי יופחת לתקופה של 20 שנים, אם לא ניתן היה לקבוע תקופה אחרת בה ניתן היה לעשות בו שימוש, בהתאם לזכויות רשומות או זכויות חוזיות אשר היו לבעל הנכס.

1.3.5 קביעת חזקה שהכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, תגמולים ודמי שכירות הן הכנסה פסיבית - על פי סעיף 75(ב) לפקודה, בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים. לעניין זה נקבע כי "רווחים שלא שולמו" הם רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה. ואולם לעניין "הכנסה פסיבית" נקבע כי אינה כוללת הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל הייתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד. מוצע לקבוע חזקות לפיהן יראו לעניין זה הכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, תמלוגים ודמי שכירות כהכנסה פסיבית, אף אם הייתה מעסק.

1.3.6 הוראות חדשות לענין מיסוי שוק היהלומים - ערך המלאי על פי כללי החשבונאות נקבע לפי ערך השוק של המלאי או לפי מחיר העלות- לפי הנמוך מבניהם. בתחום היהלומים ישנו קושי רב לאמוד את שווי השוק. מוצע לקבוע כי הערכת המלאי בתחום היהלומים תבוצע לפי העלות בלבד.

1.3.7 מיסוי תאגידים בינלאומיים הפועלים בישראל - ביום 5.10.2015 פרסם ה-OECD במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and profit shifting) תכניות פעולה הדנות בשחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב-לאומיים. במסגרתן פורסמה גם תכנית פעולה מספר 13 (Action 13), הדנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה-מחיר העסקה בין צדדים קשורים במדינות שונות. הוראות החוק בנושא התיעוד הנדרש במחירי העברה, לא עברו שינויים מהותיים מאז נקבעו לראשונה בסעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו. מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה ולעדכן את דרישות התיעוד במחירי העברה, כך שהמסמכים והנתונים שידרשו יהיו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב-לאומית. בנוסף, מוצע לחייב קבוצה רב-לאומית אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה, יושבת בישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה הרב-לאומית. דוח לשנת מס יוגש עד תום שנת המס העוקבת. עוד מוצע להסמיך את שר האוצר באישור ועדת הכספים לקבוע את הנתונים הכלולים בדוח וכן את המסמכים והנתונים שניתן יהיה לדרוש מקבוצה רב-לאומית.

1.3.8 קביעת מסלול חדש של תשלום מס שבח בשיעור 20% מהשבח הריאלי בלי שהמוכר יצטרך להוכיח את הוצאותיו - מוצע ליתן למוכר דירת מגורים מזכה, אפשרות לבחור בין מיסוי השבח במתכונת הרגילה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, לבין תשלום מס סופי בגובה 20% מהשבח הריאלי החייב במס, ללא ניכויים, קיזוזים או זיכויים, אך למעט ניכוי מס רכישה ששולם ושווי הרכישה. מוצע שלא להחיל את הסעיף במקרה בו מכירת הנכס כוללת גם זכויות בנייה. כמו כן, מוצע לקבוע שאם נוצר הפסד מיישום הוראות הסעיף לא יחול הסעיף.

1.3.9 הרחבת הגדרת עסקת אקראי בחוק מס ערך מוסף כך שהיא תכלול גם מכירת מקרקעין בעלי אופי מסחרי - הגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מע"מ, כוללת בפסקה הראשונה, מכירת טובין או מתן שירות באקראי בעלי אופי מסחרי. מוצע לכלול בהגדרה זו גם מכירת מקרקעין בעלת אופי מסחרי בשל התכלית הזוהה המתקיימת לעניין זה.

1.3.10 ביטול האפשרות לאיחוד עוסקים החל משנת 2017 - סעיף 56 לחוק מע"מ מקנה למנהל סמכות להתיר רישומם של מספר עוסקים אשר ביקשו להירשם כאחד. במסגרת מבנה זה, המכונה "איחוד עוסקים" נקבע, כי עוסקים הרשומים באיחוד יגישו דו"ח תקופתי אחד על כל עסקאותיהם, אשר לא יכלול את העסקאות הפנימיות שעשו בינם לבין עצמם, אלא רק את העסקאות שעשו עם גורמים מחוץ לאיחוד העוסקים. מוצע לבטל בחוק מע"מ את רישומם של עוסקים במסגרת איחוד עוסקים, החל משנת 2017.

1.3.11 מסירת הודעות לנישומים באמצעים מקוונים - על מנת להביא לשיפור ברמת השירות הניתן לנישומים מוצע לאפשר לרשות המיסים לשלוח לנישומים, הודעות ומסמכים אשר היא שולחת מכוח חוקי המס, בכפוף להסכמתם, באמצעות דואר אלקטרוני או באמצעים מקוונים אחרים, ולקבוע לעניין זה חזקות מסירה.

1.4 חקיקה והנחיות רשות המסים שפורסמו בשנה החולפת
חקיקה

1.4.1 עדכון שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה

שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה לשנת המס 2016 נקבע לשיעור של 2.56% חלף שיעור של 3.05% אשר היה קבוע במהלך שנת המס 2015.

1.4.2 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 2016 חלף שיעור של 4.07% אשר היה קבוע במהלך שנת 2015.

1.4.3 הגדלת ההפרשות לביטוח פנסיוני

ביום 23 במאי 2016 נחתם צו הרחבה בדבר הגדלת ההפרשות לביטוח הפנסיוני במשק לפי חוק ההסכם הקיבוצי, התשי"ז-1957, אשר לפיו שיעורי ההפקדות לביטוח הפנסיוני יוגדלו ויעמדו לפחות, על שיעור של 18.5% לכלל העובדים בישראל. ההגדלה כאמור תתבצע בשתי פעימות כמפורט להלן:

רכיבי ההפקדה	המצב טרם ההגדלה	החל מיום 1 ביולי 2016	החל מיום 1 בינואר 2017
תגמולי מעסיק	6%	6.25%	6.5%
תגמולי עובד	5.5%	5.75%	6%
פיצויים	6%	6%	6%
סה"כ	17.5%	18%	18.5%

כמו כן, בסעיף 3(ה3) לפקודה נקבעה תקרה, בגובה ארבע פעמים השכר הממוצע, לשכר שהפרשת מעסיק בגינו לביטוח פנסיוני פטורה ממש. החל משנת 2016 תקטן התקרה לגובה פעמיים וחצי השכר הממוצע, צעד שפירושו העלאת נטל המס על בעלי משכורות גבוהות.

1.4.4 מיסוי רווחים מקופות גמל להשקעה – תיקון עקיף 225 פקודת מס הכנסה במסגרת חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 15), התשע"ו-2016 (פורסם בספר החוקים 2554 מיום 7 ביוני 2016).

בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 3), התשס"ח-2008, בוטלה אפשרות הפקדת כספים ל"קופת הגמל לתגמולים" שבה היה ניתן לחסוך ולמשוך כספים בסכום חד פעמי. תיקון זה קידם את מדיניות הממשלה בדבר עידוד חיסכון למטרות קצבה ואולם הביא להפחתה ניכרת בשיעור ההפקדות לקופות גמל לא משלמות לקצבה, אשר החליפו את קופות הגמל לתגמולים, ומצמם את חלופות החיסכון של הציבור.

במטרה לאפשר לציבור החוסכים אפיק חיסכון הוני, ולעודד אותו למשוך כספים שנצברו בו, כקצבה, בתקופת הפרישה, מאפשר התיקון החדש (תיקון 15) לחברות מנהלות של קופות גמל להקים מוצר חיסכון נוסף שייקרא "קופת גמל להשקעה".

במסגרת התיקון בוצע גם תיקון עקיף מס' 225 לפקודה, כדי להתאימה להגדרות "קופת גמל להשקעה", שנוספה כאמור בחוק הפיקוח ולהגדרות נוספות בחוק האמור. בין היתר תוקנו הסעיפים הבאים:

- א. בסעיף 3(ה4) לפקודה, נקבע כי אם הכספים שהצטברו בקופת הגמל להשקעה נשאו רווחים, יראו ברווחים כאמור הכנסה ולפיכך הם יהיו חייבים במס רווחי הון בשיעור 25% מהרווח הריאלי.
- ב. תוקנה ההגדרה "תשלומים פטורים" שבסעיף 9א לפקודה, כך שאם הכספים יימשכו כקצבה, לא יהיו רווחים כאמור חייבים במס רווח הון.
- ג. תוקן סעיף 9(א17) (ד) לפקודה כדי שבעת חישוב חבות המס בעת חלוקת כספים לפי חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד-2014, לא יילקחו בחשבון כספים שהופקדו בקופת גמל להשקעה.

1.4.5 מיסוי באזור יהודה ושומרון – הטבות לפי חוקי העידוד, ייעול מנגנון תשלום המס על מכירות ורכישות מקרקעין. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 226), התשע"ו-2016. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(תיקון מס' 87), התשע"ו-2016.

פורסמו שני תיקונים לפקודת מס הכנסה ולחוק מיסוי מקרקעין, המתייחסים למיסוי באזור יהודה ושומרון, כדלקמן:

א. תיקון 226 לפקודת מס הכנסה – הטבות לפי חוקי העידוד יחולו גם באזור (ספר חוקים 2560 מיום 5 ביולי 2016. סעיף 3א לפקודה קובע כי הכנסתו של אזרח ישראלי, שהופקה או שנצמחה באזור, יראו אותה כהכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל. חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, וחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980 ("חוקי העידוד"), אינם מעניקים סמכות לתת הטבות ומענקים מכוחם באזור, ובהתאם, הטבות המס מכוח חוקים אלה אינן ניתנות לעניין השקעות הון באזור. עם זאת, מענקים לעידוד השקעות הון ניתנים היום באזור בהתאם להסדר מניהלי שנקבע בהחלטות ממשלה, הקובע הסדר מקביל להסדר לפי חוקי העידוד לעניין מענקים כאמור הניתנים בישראל. במצב זה, אזרח ישראלי הפועל באזור נושא, מחד במלוא החובות מכוח הפקודה, ומאידך אין הוא נהנה ממלוא ההטבות המוענקות מכוח חוקי עידוד השקעות הון לאזרח ישראלי הפועל בישראל. לפיכך התווסף בתיקון סעיף קטן (ז) לסעיף 3א לפקודה שבו נקבע כי תושב ישראל, או אזרח ישראלי שהוא תושב האזור, שיש לו הכנסה שהופקה או שנצמחה באזור, והוא זכאי למענק לעידוד השקעות הון בשל המפעל שממנו הופקה ההכנסה, לפי ההסדר המינהלי החל באזור כאמור, זכאי בשל אותה הכנסה, להטבות המס הניתנות בישראל לפי חוקי העידוד, בתנאים ובהיקף הקבועים באותם חוקים ובשינויים המחויבים.

ב. תיקון 87 לחוק מיסוי מקרקעין – ייעול מנגנון תשלום המס על מכירות ורכישות מקרקעין (ספר חוקים 2557 מיום 23 ביוני 2016).

על פי המצב החוקי היום אזרח ישראלי המוכר זכות במקרקעין באזור או רוכש זכות כאמור חייב לשלם תשלומי חובה הן לרשויות האזור לפי חוק אגרות רישום מקרקעין והן למדינת ישראל לפי חוק מיסוי מקרקעין, ורק לאחר ששילם את שני הסוגים של תשלומי החובה האמורים הוא יכול לדרוש מרשויות המס בישראל את החזר המס ששולם לרשויות האזור. מטרת התיקון הינה לייעל את מנגנון תשלום המס במקרים כאלה ולמנוע הכבדה על האזרחים.

לשם כך, מאפשר התיקון למנהל רשות המסים להעביר, לפי בקשת אזרח ישראלי כאמור, סכומי מס ששילם לרשויות המס בישראל כמס שבח או כמס רכישה בגובה האגרה לשלטונות האזור, בהעברה ישירה לשלטונות האזור. העברת סכומי המס כאמור מותנית בכך שהזכות שבשל מכירתה או רכישתה שולם המס לרשויות המס בישראל, נרשמה בספרי הרישום שמנהלים שלטונות האזור. לצורך רישום כאמור, יאשר המנהל כי סכומי המס אכן שולמו לרשויות המס בישראל. סכום המס יועבר, בהתקיים התנאים כאמור, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מיום תשלום המס ועד יום רישום הזכות בספרי הרישום שמנהלים שלטונות האזור.

1.4.6 יחיד שהגיש תביעה למענק עבודה מכח כללי מס הכנסה שלילי לא יהיה חייב בהגשת דוח שנתי מקוון. תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון)(תיקון), התשע"ו-2016 (פורסם בקובץ התקנות 7673 מיום 19 ביוני 2016).

סעיף 131(ב2)(1) לפקודת מס הכנסה קובע כי יחיד החייב בהגשת דוח, שיש לו הכנסה לפי סעיף 12(1), או 2(8), יגיש את הדוח באופן מקוון.

על פי תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התשע"א-2010 ("תקנות הפטור"), פטורים מהגשת דוח מקוון (סכומים מעודכנים לשנת 2016): יחיד שסך הכנסתו (או הכנסתו בן זוגו) הכוללת מהמקורות לעיל אינה עולה על 85,820 ש"ח ושהכנסתם החייבת ביחד אינה עולה על 161,030 ש"ח; יחיד שהוא ובן זוגו הגיעו לגיל פרישה.

סייגים לפטור: על פי תקנה 4 לתקנות הפטור, הפטור מהגשת דוח מקוון לא יחול על יחיד שהגיש תביעה לקבלת מס הכנסה שלילי או על יחיד שהוא או בן זוגו נחשבים לבעל שליטה, כהגדרתו בסעיף 32(9)(א) לפקודה.

בתיקון הנוכחי בוטל אחד הסייגים לפטור, המתייחס למי שהגיש תביעה לקבלת מס הכנסה שלילי, כך שהוא לא יחוייב להגיש דוח מקוון רק בשל הגשת התביעה. תחילת התיקון הינה מיום 1 בינואר 2017 והוא יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2016 ואילך.

1.4.7 הוראות ליישום הסכם הפאטקא בין ארה"ב לישראל. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 227), התשע"ו-2016 ותקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו-2016

בספר החוקים 2561 מיום 14.7.16 התפרסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 227), התשע"ו-2016, אשר מסדיר את הסכם הפאטקא (Foreign Accounts Tax Compliance Act – FATCA) שנחתם ביום 30 ביוני 2014 בין מדינת ישראל וארה"ב ("ההסכם"). מכוח ההסכם התחייבה מדינת ישראל לחייב את הגופים הפיננסיים בה לבצע בדיקות נאותות לחשבונות המתנהלים אצלם, לאסוף מידע אודות בעלי חשבון אמריקאים ולהעביר את המידע לרשות המסים בישראל, על מנת שזו תעבירו לרשויות המס בארה"ב. החתימה על ההסכם מאפשרת הדדיות, מכוחה תקבל רשות המסים בישראל מידע אודות תושבי ישראל בעלי חשבונות בארה"ב.

במסגרת החוק הוסדרו ההוראות ליישום ההסכם ונקבע כי מוסד פיננסי ישראלי מדווח ידרוש מבעל חשבון או ממי שמבקש להיות בעל חשבון, למסור לו את המידע הדרוש לשם בירור זהותו ומדינת תושבותו לצורכי מזו או אזרחותו, ואם הוא ישות – גם מידע הדרוש לשם סיווגה ובירור זהותו של בעל השליטה בה ומדינת תושבותו.

החוק קובע כי לרשות המיסים תוענק הסמכות להטיל עיצומים כספיים על מוסדות פיננסיים שאינם ממלאים אחר ההוראות החוק.

כמו כן ביום 4 באוגוסט 2016 פורסמו בקובץ התקנות מס' 7700 תקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו-2016 המסדירות את יישום ההסכם. לפי התקנות יצטרכו הבנקים ושאר הגופים הפיננסיים בישראל להעביר מידע על בעלי החשבונות האמריקאים המתייחס לשנים 2014 ו-2015 לרשות המסים בישראל עד ה-20 בספטמבר 2016.

את העברת המידע יש לבצע רק לאחר רישום המוסד הפיננסי הישראלי המדווח באתר רשות המסים האמריקנית וקבלת מספר ולאחר רישום במס הכנסה על גבי טופס 940 - בקשה לרישום במערכת דיווחי ה-FATCA.

ביום 18 לספטמבר פרסמה רשות המסים הודעה על מתן אורכה להעברת המידע המוזכר לעיל, כנדרש בדין, עד ליום ה-30 לספטמבר 2016 וזאת לשם יישום החלטת בג"צ בעתירה 8886/15 אשר נדחתה על ידו.

ההוראות קובעות על אלו גופים פיננסיים יחולו ההוראות, וכמו כן נקבעו פטורים נוספים בהתאם לסוג החשבונות וערכם. המוסדות הפיננסיים יהיו מחויבים להודיע לבעלי החשבונות שזוהו כאמריקאים, לפחות 30 ימים לפני העברת המידע לרשות המסים, כי המידע על חשבונותיהם יועבר. התקנות גם מפרטות את הדרך שבה יכול מי ששבור שזוהה בטעות, לבטל את סיווגו כ"אמריקאי".

כתוצאה מהתיקון לחוק, עודכן גם טופס 4436 – פתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה, ונוספה אפשרות להגדרת אופי התאגדות של תאגיד כהתאגדות מכח פאטקא.

1.4.8 הרחבת ההטבות במס שבח ומע"מ על עסקאות מכוח תמ"א 38. תיקון עקיף מס' 88 לחוק מיסוי מקרקעין במסגרת חוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016. (פורסם בספר החוקים 2581 ביום 21.8.2016).

במסגרת חוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016, הוקמה רשות ממשלתית להתחדשות עירונית ותוקנו סעיפים מהותיים בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק מע"מ בנוגע לפטור ממס שבח ומע"מ בשיעור אפס בעסקאות תמ"א 38.

טרם החוק החדש, בהתאם להוראות פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין, בעסקאות תמ"א 38 בהן הדיירים מוכרים את זכויות הבניה שברשותם לקבלן/זם, הפטור ממס שבח לדיירים הוחל רק לגבי זכויות הבניה שמקורן בתמ"א. בעסקאות מסוג תמ"א 38/2 היו מגבלות לגבי דירת התמורה בידי הדיירים הקיימים כגון: קבלת דירה אחת כנגד הדירה הקיימת (באזור מוטב 2 דירות), דירת התמורה תהא בתוספת של עד 25 מ"ר, הגבלת שווי דירת התמורה ועוד.

במסגרת החוק החדש נכלל תיקון עקיף מס' 88 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי הפטור ממס שבח בעסקאות תמ"א 38 יחול לא רק על הזכויות הנמכרות שמקורן בתמ"א 38, אלא גם על הזכויות שמקורן בתב"ע.

תחולת התיקון נקבעה לגבי עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע ממועד פרסום החוק (21.8.2016).

כמו כן, לתיקון ישנן השפעות לעניין מע"מ, שכן עד לתיקון, בהתאם להוראות סעיף 31 לחוק מע"מ על מתן שירותי בנייה בעסקאות תמ"א 38 יחול מע"מ בשיעור אפס. כעת, לאחר התיקון המע"מ בשיעור אפס יחול גם על מתן שירותים כנגד זכויות בנייה שלא מכוח התמ"א.

עוד נקבע כי תחולת פרק חמישי 5 לגבי עסקאות תמ"א תוארך עד ליום 31 בדצמבר 2021 וכך גם לגבי תחולת הוראות סעיף 31 לחוק מע"מ לגבי מע"מ בשיעור אפס במסגרת תמ"א 38 (כפי שנקבע בתיקון 62 לחוק מיסוי מקרקעין).

1.4.9 תיקון ל"חוק האנג'לים" – השקעות בחברות מו"פ המוכרות כהוצאה שוטפת. חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה) (תיקון מס' 5), התשע"ו-2016. פורסם בספר החוקים 2524 מיום 20 בינואר 2016.

בשנת 2011 פורסם חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010. חוק זה כלל, בין היתר הוראת שעה לשנים 2011 עד 2015 – הטבות במס להפחתת השקעות בתחום תעשייה עתירת ידע ומתן תמריץ להשבת מדענים לישראל. ביום 20 בינואר 2016 פורסם תיקון מס' 5 לחוק, שבמסגרתו בוצעו עיקרי השינויים הבאים:

1. תיקון והארכת תוקף סעיף 2 לחוק המקורי המכונה "חוק האנג'לים".
 - א. מתן הטבות להשקעה בחברת מטרה או חברה מתחילה גם לשותפות בין יחידים שהוקמה במיוחד למטרה זו, ולא רק ליחידים.
 - ב. הארכת תוקף הוראת השעה להשקעות יחיד או שותפות בין יחידים בחברת מטרה עד 31.12.2019.
 - ג. מתן הטבות גם להשקעות של יחיד או שותפות בין יחידים במסלול חדש נוסף של "חברה מתחילה", החל מיום 1.1.2016 ועד 31.12.2019.
 2. הארכת תוקף הוראת השעה של ההטבות למשקיע שהוא חברה (סעיף 21 לחוק המקורי) עד ליום 31.12.2019.

1.4.10 תיקון 220 לפקודת מס הכנסה – מתן הטבות מס לקידום הנפקות בבורסה של חברות מחקר ופיתוח הוספת סעיף 92א (הוראת שעה) - הכרה בהפסד הון בשל השקעה בחברת מו"פ

בתקופה שמיום 1 ביולי 2016 עד 30 ביוני 2022, סכום השקעה מזכה בחברת מו"פ שהונפקה לראשונה בבורסה בישראל במהלך התקופה הקובעת (1 ביולי 2016 עד 30 ביוני 2019) עד לגובה של 5 מיליון ש"ח, יוכר למשקיע כהפסד הון בשנת המס שבה ביצע את ההשקעה או בשנות המס שלאחריה עד תום תקופת ההטבה (3 שנות מס החל משנת ההשקעה) ויחולו לגבי הפסד ההון האמור הוראות סעיף 92, ובלבד שסכום ההשקעה שולם במסגרת הנפקה לציבור של החברה בבורסה לני"ע בישראל.

1.4.11 הרחבת חובת הדיווח במסגרת תיקון 223 לפקודה – סעיף 131 לפקודה:
ביום 7.4.2016 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223") שבגדרו הורחבה רשימת החייבים בהגשת דו"ח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה, כדלקמן:

1. הוסף לסעיף 131(ב) פסקת משנה **שביעית**, המרחיבה את חובת הדיווח בכל הקשור לנאמנויות. על פי סעיף משנה זה, חובת הדיווח תחול מעתה אף על נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים; לעניין זה, "נכסי הנאמנות" – לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל; אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת דיווח אחרת החלה על נהנה כאמור.
 2. יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה – יגיש יחיד כאמור, דו"ח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה.
- אולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה:
- בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;
 - יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1 לפקודה;
 - עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;

3. יחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן – "סכום לדיווח"); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה.

תחולת תיקון 223 הינו בתחולה החל מהגשת הדוחות לשנת 2016.

1.4.12 תיקון מס' 85 והוראת שעה לחוק מיסוי מקרקעין. הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2016.

נקבעה הוראת שעה, לתקופה של חמש שנים, לפיה קוצר פרק הזמן הקבוע בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק למכירת דירתו האחרת של הרוכש מ-24 חודשים ל-18 חודשים בלבד, לצורך קבלת הקלות במס רכישה לדירה יחידה. עוד נקבע כהקלה, כי גם דירה שהתקבלה בירושה שחלקו של המוכר או הרוכש בה, לפי העניין, אינו עולה על מחצית (במקום שליש לפני התיקון), לא תבוא במניין הדירות, הן לעניין הפטור לפי סעיף 4ב(2) לחוק בגין מס שבח והן לעניין מדרגות מס רכישה לדירה יחידה.

1.4.13 ביטול היטל עובדים זרים בענף החקלאות עד לסוף שנת 2020. חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004)(תיקון מס' 18 והוראת שעה), התשע"ו-2016. פורסם בספר החוקים 2530 מיום 11 בפברואר 2016.

במסגרת התיקון לחוק נקבעה הוראת שעה לפיה בתקופה שמיום 1.1.2016 ועד ליום 31.12.2020 יהיה שיעור ההיטל על העסקת עובדים זרים בענף החקלאות 0% במקום 10%.

1.4.14 אמנת המס החדשה בין ישראל לגרמניה תכנס 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 תכנס האמנה לתוקף, ותחליף את האמנה הקודמת שהייתה קיימת בין המדינות. בין האמנה החדשה לאמנה הישנה ישנם מספר שינויים מהותיים. שיעור ניכוי המס במקור באמנה החדשה על תשלומי ריבית, דיבידנד ותמלוגים יירדו בשיעורים משמעותיים ביחס לאמנה הישנה. בהתאם להוראות האמנה החדשה, תשלומי תמלוגים שמקורם במדינה מתקשרת, כאשר בעל הזכות שביושר עליהם הוא תושב המדינה המתקשרת האחרת – יהיו פטורים מניכוי מס במקור במדינה ממנה הם משולמים.

בכל הנוגע לרווח 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.

1.4.15 אי התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים חוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו 2016

החוק שבנדון קובע, שלצורך התקשרות של תאגיד פיננסי עם נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד הפיננסי, במישרין או בעקיפין, בסכום שנתי העולה על 2.5 מיליון ש"ח, נדרשים אישורים של מספר גופים בתאגיד, כמפורט בחוק. בכל מקרה לא תאושר התקשרות כאמור העולה על פי 35 מהשכר הנמוך ביותר שמשולם לעובד (לרבות באמצעות קבלן שירות) באותו תאגיד. בנוסף למגבלות הנ"ל, נקבע גם תיקון לפקודת הכנסה (תיקון 224), בו נוסף סעיף 32(17) לפקודה, לפיו לא ניתן לנכות הוצאה לצרכי מס של שכר שנתי לנושא משרה בכירה או עובד העולה על 2.5 מיליון ש"ח. חישוב עלות השכר הכולל יכול גם שכר לנושא בו גם תאגיד קשור. להרחבה ראה סעיף 6.11 בפרק 6.

1.5 חוזרים מקצועיים והנחיות רשות המסים מהשנה החולפת

1.5.1 מיסוי נאמנויות – חוזר מס הכנסה 3/2016.

רשות המסים פרסמה חוזר מקיף בן 55 עמודים, המתייחס להיבטים הרבים של מיסוי נאמנויות לרבות: סקירת התיקונים בפרק הנאמנויות על ציר הזמן – החל מתיקון 147 בשנת 2006 ועד תיקון 223 בשנת 2016, התייחסות לכל סוגי הנאמנויות הקיימות בפרק רביעי 2 בפקודת מס הכנסה; התייחסות לנאמנויות בחוק מיסוי מקרקעין ועוד. מעבר להיבטי האינפורמטיבי, בחוזר ניתן פומבי בכתב לעמדות פרשניות של רשות המסים בסוגיות שלא היו ברורות מלשון החוק העמומה, כגון: התרחישים בהם יראו בהקניית נכסים לנאמן ארוע החייב במס; תרחישים בהם יראו נהנים כיוצרים בנאמנות והיבטי המס הנגזרים מכך ועוד. לצפייה בחוזר מצורף לינק:

<https://taxes.gov.il/IncomeTax/documents/hozrim/hor%203.16.pdf>

1.5.2 חוזר מס הכנסה 4/2016 "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט"

מטרת החוזר הינה להבהיר את עמדת רשות המיסים בנושאים הבאים: (1) מקרים בהם תיראה הכנסתו של תאגיד זר ממכירת מוצרים או ממתן שירותים, באמצעות האינטרנט, כהכנסות של "מוסד קבע" בישראל; (2) כללים לייחוס רווחים למוסד הקבע בישראל; (3) מקרים המקימים

חובה על תאגידים רב-לאומיים המספקים שירותים באמצעות האינטרנט ללקוחות ישראלים, להירשם כעוסק מורשה במע"מ. לצפייה בחוזר מצורף לינק.

https://taxes.gov.il/incometax/documents/hozrim/hoz_kalkala_2016.pdf

1.5.3 אישור לארגונים מקצועיים מכוח סעיף 9(א2) לפקודה. תוספת 1 לחוזר מס הכנסה 12/2002.

סעיף 9(א2) לפקודת מס הכנסה עניינו במתן פטור ממס בתנאים מסוימים על הכנסתו של ארגון מקצועי. מטרת החוזר הינה פירוט הסדרי המיסוי לארגון מקצועי וכן, הנהלים להגשת בקשות לקבלת מעמד של ארגון מקצועי כמשמעותו בסעיף.

תחילה קובע החוזר, את הגדרתו המדויקת של ארגון מקצועי לצרכי מס בהתאם לסעיף 9(א2) לפקודה. לאחר מכן, סוקר החוזר את הסדר המס לגבי הארגון, לרבות, סוגי ההכנסות שיעמדו בתנאי הפטור אותו מקנה הסעיף, הוראות בדבר הוצאות הארגון לרכישת נכסים ועוד, הוראות לעניין בסיס דיווח לצרכי מס, פטורים נוספים לעניין שבח מקרקעין, וכן הוראות נוספות לעניין מס שבח ומס שכר.

כמו כן, קובע החוזר, הוראות שונות לעניין הגשת הבקשה לרשות המיסים לצורך הכרה בארגון, כארגון מקצועי לצרכי מס בהתאם סעיף 9(א2) לפקודה, הוראות בדבר הגשת דו"חות וקביעת תחולה. לצפייה בחוזר מצורף לינק.

https://taxes.gov.il/incometax/documents/horaotbitsua/hor12-02_tosefet.pdf

1.5.4 התיישנות בקביעת דמי ביטוח בביקורת ניכויים. חוזר המוסד הביטוח לאומי מיום 15 במאי 2016.

מטרת החוזר הינו מתן הסבר על הוראת החוק והשפעת שינוי החקיקה על חיוב דמי ביטוח במסגרת ביקורת ניכויים וכן מהו המועד החוקי הקובע את תאריך התחלת תקופת ההתיישנות. החוזר מתייחס לנושאים הבאים: (1) תקופת התיישנות דמי ביטוח כאמור בסעיף 363א לחוק הביטוח לאומי אשר מגביל את התקופה ל-7 שנים, שבה יכול המוסד לביטוח לאומי לדרוש חוב דמי ביטוח; (2) מועד תחילת תקופת התיישנות בקביעת חוב דמי ביטוח; (3) הוראות בקביעת מועד התיישנות.

1.5.5 התיישנות תשלום חוב דמי ביטוח והחזר יתרת זכות תוך 7 שנים. חוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 22 במאי 2016.

מטרת החוזר הינה מתן הסבר על הוראת החוק והשפעת שינוי החקיקה על חיוב דמי ביטוח והחזר גביית יתר וכן מהו המועד החוקי הקובע את תאריך תחילת תקופת ההתיישנות.

1.5.6 דיווח ותשלום דמי ביטוח לאומי עבור עובדים זרים ממדינת אמנה. חוזר המוסד לביטוח לאומי מיום 31 במרץ 2016.

בהמשך להנחיות שהועברו למעסיקים בינואר 2010, בחוזר זה נקבע כי מעסיק המעסיק תושב זר שאינו בעל תעודת זהות ישראלית מאחת המדינות שנכרתה עמן אמנה לביטוחן סוציאלי, חלה עליו חובת דיווח לביטוח הלאומי לתשלום דמי ביטוח לאומי (לא דמי בריאות) עבורו כאילו היה תושב ישראל, קרי, על המעסיק לשלם דמי ביטוח לאומי לפי האחוזים המלאים בניכוי אחוזי דמי ביטוח בריאות. לצורך דיווח וניכוי דמי ביטוח כחוק עבור עובד שהינו תושב זר של אחת מהמדינות שעמן נכרתה אמנה, יש להנפיק לו מספר מזהה, שישמש לצורכי הביטוח הלאומי בלבד. המדינות שעמן חתמה מדינת ישראל על אמנה לביטוחן סוציאלי הם: אוסטרליה, אורוגוואי, איטליה, בולגריה, בלגיה, בריטניה, גרמניה, דנמרק, הולנד, נורבגיה, סלובקיה, פינלנד, צ'כיה, צרפת, רומניה, שוודיה ושוויץ.

1.5.7 שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב

ביום 23 באוקטובר 2013 פורסמה הנחיה של רשות המסים אשר קבעה באופן חד משמעי כי עמדת רשות המסים בעניין מערכת המדידה, הינה כדלקמן:

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

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

ההודעה מתרה 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 כאמור לעיל.

1.5.8 אישור ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת המס 2016. הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2016.

הוראת הביצוע מסדירה את כלל הנושאים בעניין: הפעלת שאילתה 413 להפקת אישורים, סוגי האישורים, הקריטריונים למתן האישורים, אמצעים מקוונים להצגת מידע בדבר האישורים, הנחיות ועוד. לצפייה בחוזר מצורף לינק.

<https://taxes.gov.il/incometax/documents/horaotbitsua/hor2-2016.pdf>

1.5.9 מיסוי שירותי דת. חוזר מקצועי מס' 1/2016.

מטרת החוזר הינו מיסוי תקבולים שונים המתקבלים בידי נותני שירותי דת שונים כגון: רבנים, מקובלים, חזנים ואחרים בתמורה לשירותי דת הניתנים על-ידם כגון: תפילות, מתן ברכות, חופות וכיוצא באלה. החוזר עוסק בשאלת החבות במס הכנסה ובמע"מ, תוך שהוא מבחין בין שני סוגי נותני שירותי דת: (1) פעילות מתן נותני שירותי דת באמצעות מוסד ציבורי – בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה, הכנסתו של מוסד ציבורי המקיים את התנאים שבסעיף, הפועל ל"מטרה ציבורית" (כוללת גם מטרת דת), תהא פטורה ממס, ככל שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבידנד, או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו מחבר בני אדם שבשליטתו העוסק בעסק. (2) פעילות מתן שירותי הדת שלא באמצעות מוסד ציבורי – ההכנסה בשל השירות תיחשב כהכנסה מעסק או ממשלח יד החייבת במס בהתאם לסעיף 1(2) לפקודה, וזאת ככל שההכנסה עומדת במבחנים השונים אשר נקבעו בפסיקה לסיווגה של הכנסה מעסק או משלח יד. לחילופין ניתן לראות בהכנסה לפי 10(2) לפקודה.

במסגרת החוזר נקבעו הוראות שונות לעניין החיוב במע"מ, בין אם מדובר בפעילות החייבת ברישום במע"מ כעוסק או כמלכ"ר, ובין אם מדובר בפעילות אשר אינה עולה לכדי עסק אשר אינה מחייבת ברישום. לצפייה בחוזר מצורף לינק.

<https://taxes.gov.il/incometax/documents/hozrim/hoz01-2016.pdf>

1.6 פסקי הדין הבולטים בתחום המסים בשנה החולפת

1.6.1 ע"מ 11-12-40433 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3. היש לכלול את שווי האופציות שהוקצו לעובדים במסגרת חישוב הכנסות לפי הסכם במתכונת cost+ בגין מתן שירותי מו"פ.

העובדות:

פסק דין זה עוסק בחברה אמריקאית, המחזיקה במלוא הון מניותיה של חברה ישראלית (להלן: "החברה האם", ו-"החברה הבת", בהתאמה). בין החברות נחתם חוזה למחקר ופיתוח במודל של Cost Plus (המבוסס על סך ההוצאות, בתוספת שיעור רווח מתוך סך ההוצאות). מתוך ההוצאות הוחרגו הוצאות להפרשות סוציאליות של עובדי המעוררת (היא החברה הבת). בשנים 2009-2010, הקצתה החברה האם תכנית תשלום מבוסס מניות לעובדי החברה בת, בתנאים שונים.

בשנת 2010, נערך תיקון להסכם המו"פ בין שתי החברות, כך שרטרואקטיבית, החל מיום 1.1.2008 יוחרגו במסגרת חישוב הוצאות החברה הבת (ובכך גם בחישוב הרווח), הוצאות שיצאו בנוגע לעלות הקצאת תכניות התשלום מבוסס מניות לעיל (יצויין כי התיקון נשאר בגדר טיטה שלא נחתמה).

פקיד השומה טען כי יש לכלול את ההוצאות בגין תכניות התגמול לעובדים, שכן בלעדיהן, לפנינו עסקה שאינה בתנאי שוק, משום שהרווח נשחק באופן משמעותי ללא הכללת הוצאות אלה.

נפסק:

ההוצאות בקשר לתכניות לעיל, יש לכלולן כחלק מסך הוצאות החברה הבת לעניין הפעלת מנגנון ה-Cost Plus. זאת על אף, שמדובר על תכניות במסלול רווח הון ועל פי דין, למעניק התכנית אין אפשרות לדרוש בגינה הוצאות לצרכי מס. בית המשפט לא ירד לסוף דעתה של המעוררת בנוגע למהות התיקון הרטרואקטיבי שנערך להסכם בינה לבין החברה האם. מעבר לכך, מוצא לנכון לקבוע כי בשעת עריכת ההסכם המקורי בין השתיים, כללו אלו את ההוצאות בקשר לתכניות דלעיל, במסגרת חישוב סך הוצאות המו"פ. כמו-כן, פרק הזמן שעבר עד לעריכת התיקון (מספר שנים), מבלי לחתום כנדרש על התיקון ולהשאירו כטיטה בלבד, מלמד כי מדובר על הסכמה שבדיעבד, ממנה אין בית המשפט מוכן לאפשר לצדדים להתנער (מעין השתק/מניעות). כמו – כן, נראה שמסמכים רבים שהביאה המעוררת בפני בית המשפט, כגון וחשוב ביותר, מחקרי שוק לגבי הכללת/אי הכללת ההוצאות שבמוקד הדיון, נחשבו והוגדרו על ידי בית המשפט כלא רלוונטיים.

1.6.2 לא ניתן לקזז הפסד הון במכירת ניירות ערך כאשר ההפסד נובע מירידת שער חליפין: בתאריך 12.09.2016 התקבל פסק דין בבית משפט העליון, ע"א 3555/15, ע"א 3723/15, ע"א 5447/16 בעניינם של מוזס וארקין שערערו לעליון (להלן: המעוררים) נ' פקיד שומה מפעלים גדולים (להלן: "המשיב").

בית המשפט דחה את הערעורים וקיבל את גישתו של המשיב בקובעו כי "המסקנה אליה הגענו דומה למסקנה אליה הגיע בית משפט זה בעניין בראל, שם הבחין בית המשפט בין רכיב הריבית לרכיב של הפרשי שער במט"ח. סכום הפסד הון שמקורו בשינוי שער חליפין אליו מוצמד נייר ערך הינו בגדר "סכום אינפלציוני" שאינו בר-קיזוז. מכאן, שסכומי הפסד ההון אותם ביקשו המערערים לקזז, שמקורם בשינוי שער החליפין אליו הוצמדו ניירות הערך בהם השקיעו, אינם ברי קיזוז."

1.6.3 אי התרה בניכוי של הוצאות ששולמו לעבריין כ-"דמי סחיטה":

בע"מ 1538-02-12 **המבורג חברה למסחר בינלאומי בע"מ נ' פקיד שומה רחובות** נקבע על-ידי בית המשפט כי הוצאות שיצאו כתשלום לעבריין, שסחט את בעל המניות במערערת, לא יותרו בניכוי.

באותו מקרה נסחט בעל השליטה במערערת על ידי העובד היחיד בחברה, לו קשר משפחתי עם בעל השליטה. בעל השליטה שילם את הכספים מחשבונה של החברה, ככל הנראה מפאת חוסר יכולת כלכלית לשלם הסכומים מכספו האישי.

המערערת הגישה דו"ח מתוקן לגבי שנת המס הרלוונטית (2006), בו ביקשה להכיר לה בתשלומים אלו כהפסד, חלף משיכות של בעל השליטה. כמו כן, תשלומים דומים ששולמו בשנת 2007, הוצגו במסגרת הדו"ח כהפסדים, חלף משיכות של בעל השליטה.

פקיד השומה **סירב** להכיר בסכומים אלו כהוצאות במובנו של סעיף 17 לפקודה.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה וזאת משלושה טעמים:

1. כספי הסחיטה שולמו לעבריין על-ידי הבעלים של המערערת כדי להגן עליו ועל משפחתו, כך שלא היה מדובר במטרה עסקית אלא **אישית**, מה גם שמלכתחילה תשלום דמי הסחיטה מחשבון המערערת ולא מחשבונו האישי של הבעלים נבע מכך שלא היו לו כספים פנויים.
2. המערערת לא הציגה כל מסמך המעיד על כך שההוצאות אכן הוצאו לשם ייצור הכנסתה.
3. סחיטת הכספים מבעל השליטה במערערת לא פגעה בהכנסות המערערת ולא הוכחה טענת המערערת, כי כספי הסחיטה הוצאו כהוצאה הכרחית להמשך ייצור הכנסתה כנדרש בסעיף 17 רישא לפקודה.

בבית המשפט העליון, המערערת משכה את הערעור שהוגש על ידה, בהמלצת בית המשפט. פקיד השומה הצהיר בפני בית המשפט העליון, כי היה וייקבע במסגרת הערעור שהגיש **בעל המניות** על השומה שהוצאה לו, אז יש לסווג את הכנסת בעל המניות (הכספים ששולמו כ"דמי סחיטה") כמשכורת. אז, תותר ההוצאה נשוא הערעור דן למערערת כהוצאה בהתאם לדין.

1.6.4 ניכוי הוצאות במסגרת הסדר תשלום מבוסס מניות:

בע"מ 27431-08-11 **סקיוריטי סופטוור וובסנס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא**, אלה היו העובדות:

המערערת סיפקה שירותי מו"פ לחברה האם שלה, על פי מודל ה-Cost Plus, בהתאם לעבודת מחירי העברה.

המערערת הקצתה לעובדיה אופציות למניות באמצעות נאמן במסלול רווח הון, כאמור בסעיף 102 לפקודה.

המסלול מוסדר בסעיף 102(ב)(2) לפקודה, כך שבעת ההקצאה, העובד לו הוקצתה התכנית, לא יחוייב במס, אלא בעת המימוש על ידו. מנגד, על פי סעיף 102(ד)(2) לפקודה, לחברה המעניקה (המערערת) לא תותר ההוצאה בניכוי לצורכי מס.

בשנת 2006, השתנתה מסגרת הדיווח הרלוונטית למערערת, כך שההוצאות המיוחסות לתכנית נמדדות בשיטת "השווי ההוגן" וערכן גבוה משמעותית מבעבר ("**ההוצאות העיקריות**"). כמו-כן, למערערת התהוו הוצאות נוספות בגין התכנית ("**ההוצאות הנוספות**").

החברה זוקפת הוצאות אלו **כחלק מבסיס העלות** לצורכי חישוב ההכנסה בה היא מכירה, על פי מודל ה-Cost Plus.

המערערת סברה כי יש לאפשר לה:

- לנכות לצורכי מס את ההוצאות העיקריות המיוחסות לתכנית (בניגוד להסדר החקיקתי הספציפי). **פרשנותה של המערערת כי סעיף 102(ד)(2), אוסר ניכוי ההוצאות העיקריות בעת המימוש, אך אין פירוש הדבר שלא ניתן לנכות הוצאות אלו בעת הקצאת התכנית.**
- לנכות את ההוצאות הנוספות.

בית המשפט:

פרשנותה של המערערת **אינה** עולה בקנה אחד עם תכלית החוק ומפלה אותה באופן שאינו צודק. האיסור על ניכוי ההוצאה הינו מוחלט, וההבחנה אותה מבקשת המערערת לעשות (התרת ההוצאות העיקריות בניכוי במועד מוקדם יותר, מזה העולה מלשון ההוראה הרלוונטית), חותרת

תחת התכלית שבבסיס ההסדר החקיקתי ופוגעת באיזון המעגן בו, וזאת גם במצב בו הוצאות הנכללות בבסיס העלות במסגרת הסכם Cost Plus. ההוצאות הנוספות אינן מותרות על פי הסעיפים הרלוונטיים בפקודה, היינו סעיפים 17, 32, 31 ו-18 לפקודה.

1.6.5 חישוב רווחים ראויים לחלוקה בהתקיים הפסדים –

ע"א 181/14, 227/14 אברהם פגי ואח' נ' פקיד שומה חיפה ואח', הערעור כלל את הסוגיה באם החלק בתיקון 132 לפקודה, העוסק בניכוי "הפסד שלא קוזז" לפי סעיף 94ב(ב)(1) חל רטרואקטיבית.

כבוד השופט י' דנציגר ענה על שאלה זו בשלילה תוך שהוא קובע, בין היתר, אמירות חשובות ביותר לגבי חזקת התכלית הקובעת אי רטרואקטיביות של הוראת חיקוק המטילה מס.

יצוין כי בהתאם לדבריו של כבוד השופט י' דנציגר, האפשרות לניכוי הפסד שטרם קוזז נוספה רק לאחר תיקון 132 ועל כן אין כל סיבה לכך שהפסד זה יקטין את הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע. בנוסף לכך, ראה לנכון להבהיר כי מצב הדברים שונה כאשר מדובר בניכוי דיבידנד שחולק. לפני כניסתו לתוקף של תיקון 132 היה ניתן לעשות כך לטענתו וממילא אין מדובר בתחולה רטרואקטיבית של התיקון האמור.

בהתאם לאמור בדבריו של השופט התייתר הדיון באם ניכוי הפסד האמור, הינו בשיטת ליפו או ליפו וכי בהעדר הוראה מפורשת לכך, יש לבחור בכלל המחדל החוקתי ולאמץ את השיטה המטיבה עם הנישום.

לדעתו של השופט דנציגר, אילו סוגיה זו הייתה עומדת בפני עצמה מההתחלה בפני בית המשפט העליון, היה ממליץ לדחות את הערעורים, אך במקרה האמור ובהתאם לנסיבות הנדונות, השופט קיבל את הערעור.

1.6.6 בר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב – יפו, ניתן ביום 09.06.16

ביהמ"ש העליון דן בערעור על פסיקת בימ"ש מחוזי, שאישרה החלטה של מנהל הארנונה בתל אביב לסווג נכסים של חברת פוסט-פרודקשן כ"שירותים ומסחר" במקום כ"תעשייה ומלאכה". ביהמ"ש העליון קיבל את הערעור וקבע כי יש לבחון את המונחים "תעשייה ומלאכה" על רקע התמורות והשינויים הרבים שחלו לאורך השנים מבחינה כלכלית וטכנולוגית. בית המשפט קבע כי הוספת הסאונד והאפקטים שנעשות בחומר גלם מצולם/מוקלט מהוות "פעילות ייצורית" אשר יוצרות למעשה מוצר חדש השונה מחומר הגלם המצולם. חומר הגלם עובר תהליך של השבחה וכמו כן, על-פי מבחן ההשבחה הכלכלית, מדובר בפעילות תעשייתית, שכן הפעילות מעלה את ערכו הכלכלי של המוצר בשיעור ניכר. הפעילות מצריכה עבודה טכנולוגית מורכבת המתבצעת באמצעות מכונות ומערכות עריכה יקרות מאוד, וזהו מאפיין תעשייתי ולא שירותי.

1.6.7 אי זכאות לפטור ממס שבח בידי מוסד ציבורי שהחזיק את הנכס באמצעות חברת בית – ע"א 5169/15 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' קע"ל בע"מ

במסגרת דיון בפני ועדת ערר, עלתה השאלה, האם חברת קעל בע"מ אשר מוחזקת בשיעור של 60% על ידי מוסד ציבורי, זכאית בעת מכירת זכויות לפטור חלקי ממס על 60% מהכנסות ממכירת היחידות בבניין בהתאם להוראת 61(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. ועדת הערר קבעה כי השבח שנוצר כחברת בת אכן מיוחס לבעלי מניותיה ובכללם העמותה, וכי אין לקבל את טענת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה יש לפרש את המילים "בידי המוסד" שבסעיף 61(ב)(2) לחוק דווקני, קרי הוראות 61(ב)(2) חלות גם על החזקת המקרקעין באמצעות חברת בית. רשות המיסים ערערה על החלטה זו לביהמ"ש העליון.

בית המשפט העליון קבע תחילה כי נקודת המוצא היא שההכנסה המיוחסת מחברת הבית לחבריה היא ההכנסה החייבת של חברת הבית, דהיינו "הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" לפי סעיף 1 לפקודה.

כמוכן, נקבע כי הגישה הרווחת הינה שההכנסה החייבת של חברת הבית כוללת גם שבח ממכירת מקרקעין ומכאן, שכאשר מדובר בחברת בית, "רשרת המס" החלה על שבח מקרקעין מתירה לבצע פעולות פטור על השבח רק בשעה שהוא עודנו "מצוי" בגבולות חוק מיסוי מקרקעין, כאשר הוא טרם "הפך" להכנסה חייבת של חברת הבית מכוח סעיף 48ב(א) לחוק, וכאשר ההכנסה החייבת טרם להכנסתו טרם "הפכה" להכנסתו של הנישום המייצג מכוח סעיף 64 לפקודה.

לפיכך, נקבע כי לא ניתן להחיל על עסקאות המכר שביצעה המשיבה פטור הנתון לאגודה מכוח סעיף 61(ב)(2) לחוק. הערעור התקבל.

1.6.8 יחיד לא יכול לקזז הפסד מהפרשי שער שליליים כנגד ריבית, הנובעים שניהם מאותו פיקדון בנקאי - ע"מ 7486/14 מיכל בראל נ' מדינת ישראל רשות המסים

יחיד משקיע סכום כסף בפיקדון בנקאי צמוד מט"ח הנושא ריבית קבועה. בשל ירידה שחלה בשער המט"ח אליו הוצמדה קרן הפיקדון, נגרמים הפסדים למפקיד. עם זאת, נוצר רווח מן הריבית שנשאה הקרן במשך התקופה, אך זו אינו מכסה את ההפסד שנגרם עקב הצמדת הקרן למט"ח שאיבד מערכו. כעת, האם יש להבחין, מין ההיבט המיסוי, בין רכיב הריבית לבין רכיב הפרשי ההצמדה ועל כן למסות בגין הרווח שמקורו בזיכוי הריבית, או שמא יש לראות את הפיקדון כולו כמכלול ולא למסותו כלל בשל הפסד שנגרם בסופו של יום למפקיד?

בית המשפט העליון דחה את הערעור וקבע כי אין מקום להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. ככל שהכנסה מריבית והכנסה מהפרשי הצמדה מהוות הכנסות נפרדות ושונות, נראה כי יש מקום להבחין בין כל אחד מסלי ההכנסה האמורים בכל הנוגע להיבט המיסוי. עיון בסעיפי הפקודה, ובהיסטוריה החקיקתית שלה, מעלה כי קיימת הבחנה ברורה בין הכנסה שמקורה בריבית לבין הכנסה שמקורה בהפרשי הצמדה.

אכן, הכנסה מריבית והכנסה מהפרשי הצמדה נמנות יחדיו בגדר חלופות ההכנסה המפורטות בסעיף 2(4) לפקודה. אולם, אין בכך כדי להעיד כי הן מהוות מקור הכנסה אחד. מדובר בחלופות הכנסה נפרדות ועצמאיות (הדומות במהותן), אך אופן המיסוי והוראות הדין החלות על כל אחת מהכנסות אלה שונות ומובחנות. בהקשר זה צוין, כי דומה שגם לשון סעיף 2(4) לפקודה תומכת במסקנה זו, וזאת נוכח השימוש במילה "או" ליצירת חיץ והפרדה בין המקורות הנמנים בו, חלף השימוש ב'ו' החיבור.

בעוד שהריבית שהפיקדון נושא היא מוסכמת ונקבעת על ידי הצדדים בעת עריכת הסכם הפיקדון, הפרשי ההצמדה, הם נגזרת של נתונים וגורמים חיצוניים שאינם תלויים בצדדים להסכם הפיקדון. בנוסף, הצמדה של פיקדון למדד או לשער מט"ח נועדה לשמור על ערך הכסף בהתחשב באותם גורמים חיצוניים שאינם תלויים במפקיד או בבנק. הכסף לריבית ייתכן ויהיה תפקיד דומה, אולם דומה כי מטרתה העיקרית של הריבית היא לשקף את מחיר השימוש בכסף שהועמד לרשות הבנק על ידי המפקיד לתקופת הפיקדון.

המערער לא מצאה לכחן להצביע על דרך אפשרית לערוך קיזוז של ההפסד מהפרשי ההצמדה מול ההכנסה מריבית, וזאת על אף שבית המשפט המחוזי הבהיר בפירושו כי הוא אינו מוצא בפקודה הוראה מתאימה לכך. משכך, אף אם קיימת דרך משפטית לפיה ניתן לערוך את הקיזוז האמור, משהמערער לא טענה לעניין זה, ברי כי בית משפט זה לא יעשה זאת בעבורה והסוגיה תיבחן בעתיד ככל שתגיע לבית המשפט בהקשר המתאים. הערעור נדחה.

1.6.9 לא ניתן להוריש הפסדים לצורכי מס (ע"מ 41641/14 בנימין ואורי שרגא נ' פקיד שומה חולון מיום 8.11.2015)

פסק דין זה אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בתל אביב, דן בשאלה האם עסק שבו הפסדים עסקיים מועברים אשר נישום יורש מחזיק בו, ניתנים לקיזוז כנגד רווח הון שיופק בידי היורש על ידי מכירת נכס אשר שימש בעסק. העובדות:

המנוחה רוזה שרגא ניהלה במשך שנים עסק אשר היה ממוקם בבניין שבבעולתה. העסק צבר הפסדים לצורכי מס. כאשר הלכה לעולמה, ילדיה ירשו את הבניין, ולאחר זמן קצר נסגר העסק ונמכר הבניין. ממכירת הבניין נוצר רווח הון – שבח. הסוגיות המשפטיות:

המערערים ביקשו לקזז את ההפסד העסקי המועבר שהיה בידי המנוחה כנגד השבח שנוצר ממכירת הבניין. פקיד השומה סרב לקזז בטענה כי הוראות סעיף 28 לפקודה מאפשרות קיזוז הפסדיו של אדם אך ורק כנגד הכנסותיו שלו עצמו.

פסיקת בית המשפט: כבוד השופט ה' קירש פסק כי לא ניתן להוריש ולרשת הפסדים לצורכי מס. נוסף על כך, לא ניתן להוריש ולרשת הפסדים מעסק מסוים ככל שההפסדים יקוזזו כנגד רווח הון שיופק בידי יורשים ממכירת נכס אשר שימש באותו עסק.

לאחר ניתוח מפורט, מסכם השופט קירש בהתאם לסעיף 120 לפקודה כי עד למועד פטירתו של אדם מקורות ההכנסה וההכנסות הנובעות מהם שייכות לו, וההכנסות נישומות על שמו. מרגע הפטירה ההכנסות הנובעות מאותם מקורות שייכות ליורשים עצמם והם נישומים בגינן.

1.6.10 ע"מ 13-03-42485 אי אונליין קפיטל (אי.או.סי) בע"מ (להלן: "המערערת") נ' פקיד שומה תל אביב 3 (להלן: "המשיב").

המערערת אשר מניותיה רשומות בבורסה, עסקה במתן שירותי מידע ופרסום באמצעות האינטרנט. בשנת 2002 הפסיקה את פעילותה עקב קשיים כלכליים, המסחר במניותיה הופסק ונצברו בחברה הפסדים עסקיים בסך כ-36 מליון ש"ח והפסדים הוניים בסך כ-21 מליון ש"ח. במהלך חודש אוקטובר 2003 רכשו חברת תוכנה לעניין בע"מ וקבוצת גולן (צדדים קשורים) 84.75% מהון המניות המונפק של המערערת ובכך השיגו שליטה במערערת. לאחר רכישת השליטה העבירה קבוצת גולן אל המערערת פעילות שיווק של תוכנות להצגה וניתוח של נתוני מסחר בשוק ההון. מהרווחים שנוצרו למערערת מפעילות השיווק כאמור בשנות-המס 2004-2008 קוזזו מלוא ההפסדים העסקיים הצבורים שהיו למערערת. לטענת המשיב, המדובר בעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה שבעטיה יש לשלול את הקיזוז כאמור.

לטענת המערערת, רכישת השליטה על-ידי קבוצת גולן, נבעה משיקולים מסחריים. בית המשפט קיבל את דעת המשיב וסיכם כדלקמן: "אם נשאל מעולם הפסיקה הרי ששיקול ההימנעות ממס או הפחתת המס הוא בבחינת הווקטור הראשי, בעל עוצמה כזו ההופך את שאר הווקטורים, שער השיקולים העסקיים כלכליים, לזניחים בהשפעתם על כיוון התנועה של המהלך. על כן ניתן לחסום מהלך זה באמצעות הכלי האנטי תכנוני של העיסקה המלאכותית, כאשר מדובר בהפחתת מס בלתי נאותה".

1.6.11 מיסוי של שחקן פוקר וסיווגו כתושב ישראל - ע"מ 13-03-19898 רפי אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה ת"א 4

מדובר היה בתושב ישראל אשר שהה פרקי זמן ממושכים בחו"ל החל מגיל 23, בהם הקדיש זמן רב למשחקי פוקר בהם זכה בסכומי כסף משמעותיים. המשיב סבר, כי על אף השהות הארוכה בחו"ל הנישום הינו תושב ישראל, וכן טען כי הכנסתו הינה פירותית והינה עסק או משלח יד.

מאידך, המערער טען כי מרכז חייו איננו בישראל ולכן הוא אינו חייב כלל במס בישראל בגין רווחיו בפוקר, ולחילופין טען כי הינו תושב חוזר ותיק ולכן זכאי לפטור על הכנסותיו מחו"ל. בד בבד טען כי מדובר בזכיות מהימורים ולא בהכנסות מעסק, ולכן שיעור המס מוגבל ל 25%. ביהמ"ש המחוזי בת"א (השופט קירש) בחן את נסיבות העניין וקבע כי המערער לא שכנע כי ניתן תושבות בישראל, על אף השהות בחו"ל והתחושה הסובייקטיבית של המערער. לאור זאת קבע כי מרכז חייו נותר בישראל ועל כן הוא חייב במס בישראל בשנים אלו.

כמו כן, ביהמ"ש בחן את אופן חישוב החבות במס וקבע כי נסיבות המקרה מצביעות על כך שהמערער דה פקטו הינו שחקן פוקר מקצועי, ועל כן הכנסותיו חייבות במס לפי סעיף 2 (1) לפקודה.

יצוין כי ביהמ"ש קיבל את עמדת המערער מבחינת סכום ההכנסות מהימורים והאישורים הנדרשים לצורך קבלת זיכוי בגין מס ששולם בארה"ב.

1.6.12 פסק הדין בעניין יהל בבית המשפט המחוזי בת"א (השופט קירש)

בבעלות אישה ו-2 בניה 110 דירות שהושכרו למגורים והניבו דמי שכירות, בגינם ביקשו לשלם מס לפי סעיף 122 לפקודה בשיעור 10%, חלף מס שולי. ואולם, פ"ש סבר כי עסקינן בעסק להשכרת נדל"ן, ולכן אין תחולה לסעיף 122.

ביהמ"ש קובע כי 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 מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו". במקרה הנוכחי, ההכנסה מדמי שכירות היא בעלת אופי פירותי. השאלה היא האם ההכנסה הינה פסיבית לפי המקור בסעיף 2 (6) לפקודה, או שהיא עולה לכדי הכנסה מעסק לפי המקור בסעיף 2 (1) לפקודה.

ביהמ"ש בוחן את נסיבות המקרה דן: הדירות מושכרות לשנה ללא אופציית הארכה; הסכמי השכירות בנוסח סטנדרטי ומודפס; לא מתנהל מו"מ עם השוכרים לגבי תוכן ההסכם וגובה דמי השכירות; האישה מרכזת את הטיפול בחוזים; דמי שכירות כמקובל בשוק; השוכרים מוסרים מראש 12 שיקים דחויים ומופקת להם קבלה; המחאות הדיירים מופקדות בבנק פעם בחודש, ובשל ריבוי הדיירים הפקדות מתבצעות כל כמה ימים; מבוצע מעקב אחר הפעולות על ידי רישום ב-3 פנקסים; מצב חשבון הבנק נבדק באופן יומי; לקראת סיום תקופת השכירות נשלחת הודעה לדייר; בדירת שותפים, כל שותף חותם על חוזה ומשלם בנפרד; בעזיבת דייר, מבוצעת קריאת

מונים ונבדק מצב הדירה, מוחזר סכום שיק הביטחון ושוטר החוב, ומופק אישור על היעדר חובות; ישנם בעלי מקצוע קבועים המטפלים בתקלות השונות, וההתחשבות עמם נערכת מפעם לפעם על בסיס אמון הדדי והיכרות ממושכת, ולא בגין כל תיקון או טיפול בודד.

ביהמ"ש דוחה את עמדת המערערים, וקובע כי כמות הדירות המושכרת מצריכה טיפול ותשומת לב כל השנה. נדרשות פעולות רבות ע"מ להשיג את ההכנסה, באופן שנוצר מנגנון משפחתי לעשייה זו. הכנסה עשויה להיחשב כעסקית בשל ההיקף (הכמות) של הפעילות שמצמיחה אותה ולא רק בשל טיב (איכות) הפעילות. זאת, משום שלא ניתן לטפל בדירות בכמות כזאת מבלי שההתעסקות בכך תהפוך לעיסוק ממשי, שיטתי ותדיר, אף אם יבוצעו "פעולות בסיסיות" בלבד בקשר לכל דירה ודירה. ביהמ"ש מבהיר כי אינו חולק על התרומה של מבחן גורמי היצור לניתוח סיווגה של הכנסה פלונית, אולם בניתוח זה מתקיימים שני רבדים שונים: רובד ראשון הוא רובד העסקה הבודדת מול לקוח מסוים (קונה, שוכר, לווה), והרובד השני הוא רובד "מערכתית", הקשור להתארגנות ולהיערכות של הנישום עצמו המאפשרת לו לערוך את העסקאות הבודדות. קיומו של עסק עשוי להילמד מפועלו של הנישום בכל אחד מהרבדים הנ"ל או בשניהם יחד.

ביהמ"ש ציין נסיבות נוספות המחזקות את המסקנה כי בהכנסה מעסק עסקי, למשל: (א) לבני המשפחה עיסוקים נוספים הנוגעים לענף המקרקעין, ונראה כי השכרת הדירות היא חלק מעיסוק משפחתי רחב בתחום הנדל"ן;

(ב) המנגנון לטיפול בהשכרת הדירות "משומן" למדי, ונבדל מהתנהלותו של אדם המשכיר דירה אחת או מס' קטן של דירות כפעילות השקעתית גרידא;

(ג) מרבית הדירות נרכשו על ידי האישה ובניה לאחר שקיבלו החלטה מודעת להשתמש בכספם באופן שיחייב יגיעה אישית מצדם.

ביהמ"ש דוחה את הטענה כי העובדות שלהלן מעידות שאין בפנינו עסק: רכישת הדירות מומנה מהון משפחתי ולא מהון זר; מס' הבניינים אינו רב; לא נעשו פעולות השבחה; רק דירות בודדות נמכרו; ההשקעה אינה כרוכה בסיכון. הערעור נדחה.

1.6.13 לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים מקור לחלוקת דיבידנד, חלוקת דיבידנד ממעל מאושר בין חברות המגישות דוח מס מאוחד חייבת במס - ע"א 8783/14 ז.א.ג. תעשיות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה תל אביב

האם לצרכי מס ניתן לייחס חלוקת דיבידנד שחילקה חברה לרווחיה החשבונאיים? שאלה זו התעוררה אגב מחלוקת בין ז.א.ג. תעשיות בע"מ (המערערת) לפקיד השומה, במסגרתה טענה החברה כי בחלוקת בין חברות, הנובע מרווח חשבונאי שצמח לנישום בעל מפעל מאושר, שלא מתוך הכנסות של מפעל מאושר, יש להחיל את הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, לפיו בחישוב הכנסתה החייבת של חברה לא תיכלל הכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אשר החייב החייב במס חברות.

ביהמ"ש העליון קבע כי יש לראות את הדיבידנד שחילקה החברה כדיבידנד מרווחי פעילותה העסקית ולא מרווח חשבונאי, זאת ע"ס הלכת פרל, וכי לצרכי מס לא ניתן להתייחס לרווחים חשבונאיים כמקור לחלוקת דיבידנד. מכיוון שכל הכנסות החברה סווגו כהכנסות הנובעות ממסלול מענקים, והרווח החשבונאי מקורו במפעל המאושר, יש למסות את הדיבידנד, לרבות חלק הדיבידנד שמקורו ברווחים חשבונאיים, בשיעור 15%.

ביהמ"ש קובע כי סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק עידוד השקעות הון מהווה חריג לכלל הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה. הטלת מס על דיבידנד מכוח חוק עידוד השקעות הון נועדה לתת תמריץ להשאיר את הרווחים בחברה (ע"א 2895/08 מודול בטון). ואולם, ע"מ למנוע מצב שדיבידנד שחולק ימוסה שוב לאורך שרשרת החזקות, נקבע בסעיף 47(ב)(2)(ב) כי "חברה שקיבלה דיבידנד כאמור בפסקת משנה (א), ומחלקת אותו כדיבידנד, תהא זכאית לנכות מהכנסתה החייבת במס הכנסה לפי פסקת משנה (א) (להלן בפסקה זו – הכנסה מועדפת) את הדיבידנד שחילקה באותה שנה...".

עוד קובע ביהמ"ש העליון כי הגשת דו"ח מאוחד אינה פוטרת ממיסוי הדיבידנד. איחוד הדוחות נועד לאפשר לחברות תעשייתיות לנהל את עסקיהן על ידי מספר חברות, מבלי לאבד את היתרונות הקיימים בניהול עסק באמצעות גוף משפטי יחיד. ההקלה שמעניק סעיף 24 לחוק עידוד התעשייה מוגבלת, והיא מתמצה באפשרות איחוד ההכנסה החייבת של החברות (הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים), ולמעשה יש לדייק ולומר כי החוק מאשר לסכם דוחות – להבדיל מאיחוד דוחות. חלוקת דיבידנד אינה מהווה הוצאה ואינה משפיעה על הכנסתה החייבת של החברה המחלקת. לכן, יש לקבוע בנפרד את ההכנסה החייבת של כל אחת מהחברות, בהתעלם מהפעולה של חלוקת דיבידנד. בהמשך, הדיבידנד שחולק ייכלל בהכנסתה החייבת של החברה המקבלת וימוסה בשיעור הקבוע בחוק למיסוי דיבידנד. ככל שיש לחברה המקבלת הפסדים, הדיבידנד יקבל ביטוי באפשרות לקזזו מול הפסדים, לאור תכלית הדוח המאוחד

לראות בשתי החברות כיחידה כלכלית אחת, אך הגשת הדוח המאוחד אינה מבטלת כשלעצמה את אירוע המס שבחלוקת הדיבידנד.

1.6.14 סיווג המיסוי של תקבול בגין התחייבות עובד לאי-תחרות כהכנסה פירותית – ע"א 5083/13 יוסף ברנע ואחרים נ' פקיד שומה כפר סבא ואחרים

עניינם של הערעורים בשאלת סיווגו של תקבול המוענק לעובד על-ידי מעבידו תמורת חתימה על תניית אי-תחרות בעת פרישה ממקום העבודה – האם הכנסה הונית או שמא הכנסה פירותית. בפסק-דין ארוך ומפורט קבע השופט י' עמית ואליו הצטרפו חברי המותב, כי תשלומי אי-תחרות שקיבלו שלושת הנישומים הם הכנסה פירותית המהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, הגם שתיתכנה נסיבות חריגות אשר בהן עשויים תשלומים כאמור ללוש בכל זאת צורה הדומה לעסקה הונית (ראו פסקות 49, 52 ו-54-55 לחוות דעתו של השופט עמית). יצוין, כי הפסיקה האמורה קובעת הלכה מובילה לאופן סיווג תמורה בעד התניית אי תחרות וקובעת כמעט כהלכה חלוטה למעט חריגים ביותר כי תמורה המשולמת בעד התניית אי תחרות מהווה הכנסת פירותית.