

כנס המיסים והעסקים השנתי של פאהן קנה 2022

חוק ההסדרים וחידושים בעולם המס 2022

רו"ח יגאל רופא, שותף

מנהל מחלקת המסים

פאהן קנה ושות'

1. דוח מבקר המדינה
2. שיעורי המס 2020 - 2022
3. נקודות לתשומת הלב לסוף שנה
4. חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים
5. עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2021
6. פסקי דין שנתנו בשנת 2021





דוח מבקר המדינה

■ אי מיצוי זכויות

תופעה שמי שזכאי להטבות ולזכויות מסוימות אינו מנצל אותן כגון – דמי אבטלה, הבטחת הכנסה, הטבות מס וכד'. להלן נתונים מדוח המבקר האחרון.

76% מהליקויים

שצוינו בדוח הקודם לא תוקנו או תוקנו במידה מועטה

1 מיליארד ש"ח

אומדן המיסים העודפים שמשלם הציבור מדי שנה

3.6 מיליארד ש"ח

אומדן המיסים העודפים ששילמו אזרחים שאינם חייבים בהגשת דוח שנתי בכ – 2 מיליון מקרים בשנים 2016 – 2019.

■ המלצות מבקר המדינה בקשר למיצוי זכויות

- **מיצוי זכויות של אזרחים שאינם חייבים בהגשת דוח שנתי** – מומלץ כי רשות המיסים תפעל למיצוי זכויותיהם של אזרחים שאינם חייבים בהגשת דוח שנתי למס הכנסה.
- **החזר מיסים ששולמו ביתר** - מומלץ כי רשות המיסים תבצע מיפוי מפורט של תשלומי מס ששולמו ביתר, תוך מתן קדימות לאלה ששולמו בשנים מוקדמות ולנושאים שבהם קיימת ודאות גבוהה יחסית לתשלום המס העודף. עוד מומלץ כי הרשות תפנה לנישום ביוזמתה כדי למסור לו את המידע שברשותה על יתר המס ששילם ולהנחותו בדבר אופן מימוש זכותו לקבלת ההחזר.
- **מיצוי זכויות בחיסכון הפנסיוני** - מומלץ כי רשות המיסים תפעל למיצוי כלל הזכויות של התא המשפחתי לחיסכון הפנסיוני על פי הפקודה. עוד מומלץ כי רשות המיסים תפעל ככל הניתן לפיתוח כלים מקצועיים מתאימים, לרבות כלים ממוחשבים, שיאפשרו גם לנישומים שאינם מיוצגים למצות את מלוא זכויותיהם. כמו כן, נוכח חשיבותן של הטבות המס הפנסיוניות ונוכח מורכבות הנושא, מומלץ כי הרשות תעמיד לרשות הציבור כלים מקצועיים מתאימים, שיקנו לנישומים מידע מקיף ככל הניתן בנושא מיצוי זכויות פנסיוניות, כגון מחשבון הפקדות פנסיוניות, שיסייע לתא המשפחתי למצות את מלוא הטבות המס שהוא זכאי להן. בכך יתומרך ציבור החוסכים ויוגבר הביטחון הפיננסי שלהם בתקופת הפנסיה.
- **הקלת הנטל הברוקרטי המוטל על נכים** - מומלץ כי משרד הרווחה ו"ממשל זמין" יפעלו להשלמת פרויקט הנפקת תעודת עיוור דיגיטלית ובכך יסייעו לאנשים עם מוגבלות למצות את זכויותיהם גם בתחום הטבות המס, ולהקלת הנטל על אנשים אלו בבואם למצות את זכויותיהם.

■ המלצות מבקר המדינה בקשר למיצוי זכויות המשך....

- **מיצוי זכויות במיסוי מקרקעין** - מומלץ כי רשות המיסים תפעל למיצוי הזכויות של הנישומים בנוגע להחזר מס שבח ששולם ביתר: תפעל לאיתור המקרים שבהם מוכר נכס או בן זוגו לא ניצלו את זכאותם לשיעורי מס נמוכים או את נקודות הזיכוי ממס שהם זכאים להן, ותביא לידיעתם את דבר זכאותם לכאורה להחזר מס שבח. כמו כן, מומלץ כי הרשות תאתר נישומים אשר לפי נתוניה צברו הפסדי הון, ותביא לידיעתם כי ניתן לקזז את השבח כנגד הפסדי ההון. עוד מומלץ כי הרשות תעמיד לרשות עובדיה מערכת ממוחשבת לחישוב פריסת השבח, וכן תעמיד לרשות ציבור הנישומים והמייצגים סימולטור שידמה מערכת זו, באופן שיסייע להם בקבלת ההחלטה לגבי כדאיות הפריסה של סכומי השבח ולגבי הדרך המיטבית לפיצול השבח בין בני הזוג שבתא המשפחתי.
- **הקמת גוף מייעץ לפורשים** - מומלץ כי הרשות תשלים את כתיבת המדריך לפורש ופרסומו לציבור לצד הכנת סימולטור שיעמוד לרשות הציבור. עוד מומלץ כי משרד האוצר יבחן את הקמתו של מרכז ייעוץ לפרישה.
- **גיבוש רשימת הטבות מס ופעולה למימושם** - מומלץ כי רשות המיסים תצטרף לפרויקט מנוע הזכויות הלאומי, ולשם כך תגבש את רשימת כל הטבות המס מהם יכולים ליהנות נישומים מכל המגזרים, ובנוסף, תגבש רשימה פרטנית של פוטנציאל הזכאים בכל הטבת מס אשר תהווה בסיס לבניית סימולטור מס שיאפשר לנישומים למצות את כל זכויותיהם.

שיעורי המס לשנים 2020 - 2022



שיעורי המס לשנים 2019 - 2021

2020	2021	2022	
23%	23%	23%	מס חברות
30%	30%	30%	מס בגין דיבידנד בידי בעל מניות מהותי
3%	3%	3%	מס ייסף
48.5%	48.5%	48.5%	מס משוקלל
50%	50%	50%	מס שולי מקסימלי + מס ייסף
7.5%---16%	7.5%---16%	7.5%---16%	מס חברות - חוק עידוד השקעות הון
אזור אחר אזור פיתוח א' 20%	אזור אחר אזור פיתוח א' 20%	אזור אחר אזור פיתוח א' 20%	דיבידנד חוק עידוד
28.8%---35.3%	28.8%---35.3%	28.8%---35.3%	מס משוקלל חוק עידוד + מס ייסף
2.62%	2.45%		שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה
3.49%	3.26%		שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה

נקודות לתשומת הלב לסוף שנה



נקודות לתשומת לב לסוף שנה

- לשים לב להוראות סעיף 3(ט) לפקודה – משיכת בעלים.
- סעיף 77 לפקודה – דיבידנד בעין בגין רווחים שטרם חולקו.
- סעיף 62 – "חברות ארנק".
- לשים לב – במידה ודורשים פחת מואץ מכח תקנות חוק התיאומים – לתת גילוי.
- בחברות החזקה – לשים לב לחלוקת דיבידנד וייחוס הוצאות מימון בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודה.
- לשים לב לניכוי מס במקור בגין תשלומים לחו"ל על מנת שההוצאה תוכר בשנת 2021.
- הודעות ביחס לחברות משפחתיות וחברות בית (יציאה משנת 2021 ואילך) עד 30.11.2021.
- חוק עידוד התעשייה – הודעה עד לסוף השנה ביחס לאיחוד דוחות.
- בחינה של מקסום זיכוי חו"ל – פעולות לביצוע עד תום השנה.

נקודות לתשומת לב לסוף שנה המשך....

- בחינת אפשרות ליצירת הפסדים בשוק ההון ובכלל.
- בחינה לקיום ירידת ערך מלאי וביצוע הפרשות (יש לבחון עמידה בהלכת ארקיע).
- הכרה בחובות אבודים כהוצאה – סעיף 17(4).
- בחינת אפשרות לביצוע שינויי מבנה וניצול הפסדים בקבוצה.
- חיוב דמי ניהול בקבוצה.
- בחינת חובת דיווח על הכנסות בידי קבלן בונה (טופס 4) ובידי קבלן מבצע (ביצוע של 25% מהפרויקט).
- דיווח על מכירת ניירות ערך בגין מחצית שנייה של השנה – 31 בינואר 2022.
- שינוי מבנה – מיזוג (על מנת לקזז הפסדים מפעילות הפסדית), פיצולים (על מנת להכניס משקיע לפעילות ספציפית) והעברת נכסים במתווה סעיף 104א.

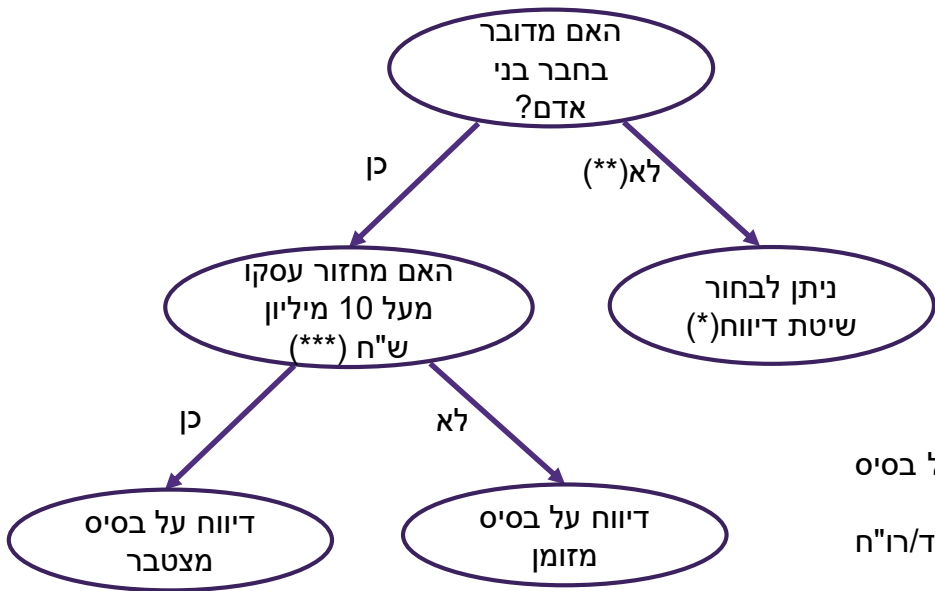
חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים



חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – בסיס הדיווח

הסדרת אופן החישוב והדיווח של נישומים לצרכי פקודת מס הכנסה, לפי בסיס מצטבר או מזומן



(*) הכנסות ממכירת מלאי או הכנסות אחרות שלא ניתן לדווח עליהם על בסיס מזומן, ידווחו על בסיס מצטבר.

(**) לרבות חבר בני אדם שהוגדרו כ"איגוד משלח יד" – שותפות עו"ד/רו"ח לדוגמא.

(***) לא מקביל למחזור של מע"מ אשר עומד על סך של מעל 15 מיליון ש"ח.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – בסיס הדיווח

הערות

- נישום שמדווח על בסיס מצטבר לא יהיה רשאי לעבור לשיטת דיווח על בסיס מזומן.
- נישום שמדווח על בסיס מזומן יהיה רשאי לעבור לשיטת דיווח על בסיס מצטבר, וככל שעושה זאת יהיה רשאי לדווח על סכום ההתאמה הצבור ליום האחרון בשנת המס הקודמת בחלקים שווים בשלוש שנות המס המתחילות בשנת המס שבה התבצע המעבר. לעניין זה, "סכום ההתאמה הצבור" – סך ההפרש בין ההכנסה החייבת המחושבת על בסיס מצטבר בשל כל שנות המס בהן דיווח בשיטת דיווח על בסיס מזומנים לבין ההכנסה החייבת בגין אותן שנות מס המחושבת על בסיס מזומן.
- לקבוע כי מי שדיווח על בסיס מזומן כדין במועד תחילת החוק, ועבר לדווח על בסיס מצטבר בעקבות התיקון, יהיה רשאי לנכות את סכום ההתאמה הצבור כאמור בפסקה (ב) בשלוש שנות המס שלאחר כניסת החוק לתוקף.
- מוצע להסמיק את מנהל רשות המסים לקבוע כי נישום יחויב לדווח לפי אחת משיטות הדיווח, אם מצא כי שיטת הדיווח האחרת איננה משקפת כראוי את הכנסת הנישום או אם הנישום לא חישב את הכנסתו באף אחת משיטות הדיווח.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – בסיס הדיווח

■ חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית וטרם ערעור לבית המשפט המחוזי או לוועדת ערער

- חובת תשלום של 30% מהסכום שנקבע בשומת מס הכנסה או בשומת מע"מ בעת הגשת ערעור לבית המשפט, כאשר המחזור או סכום המס השינוי במחלוקת עולה על סך של 30 מיליון ש"ח;
- תשלום בשיעור של 30% מסכום המס שנקבע בשומה של מיסוי מקרקעין, כאשר שווי המכירה או סכום המס השנוי במחלוקת כולה על סך של 30 מיליון ש"ח.

■ ניכוי מס יסוף מהכנסות גבוהות

מוצע להתקין תקנות שיקבעו חובת ניכוי מס יסוף במקור על הכנסות עליהן חלה חובת תשלום מס יסוף, לפיהן כל המשלם ליחיד סכום העולה על הסכום הנקוב בסעיף 121ב לפקודה (647,640 ₪ נכון לשנת 2021) לפקודה ינכה בעת התשלום את שיעור המס הקבוע בסעיף האמור (3%), נוסף על שיעור הניכוי הקבוע בתקנות המחייבות ניכוי מס במקור.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – בסיס הדיווח

■ דיווח על הכנסות משכירות הפטורות ממס

תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 כך שבעל דירה הפטור ממס על הכנסות דמי שכירות לפי החוק האמור- יידרש להגיש הצהרה למנהל רשות המסים ובו מידע לגבי הדירה ולגבי הכנסותיו. עד כה מי שהכנסתו מהשכרת דירת מגורים, הייתה נמוכה מתקרת הפטור, אינו נדרש בדווח. כעת מוצע להחיל את כלל הדיווח גם על הכנסות הפטורות כאמור. אותם משכירים לא יחויבו בהגשת דו"ח שנתי מלא על הכנסותיהם, אלא רק הצהרה אשר בה מפורטים פרטים לגבי הדירות אשר השכיר, וסכום דמי השכירות ששולמו לו.

■ הגברת הפיקוח על שימוש במטבע וירטואלי

מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה, באופן שיקבע כי מי שהחזיק ביום אחד או יותר בשנת המס, ישירות או באמצעות ילד שגילו אינו עולה על 18, מטבע וירטואלי בשווי של 200 אלף שקלים חדשים או יותר, או עלות רכישה של 200 אלפי שקלים חדשים או יותר, יחויב בהגשת דוח לפי סעיף 131 הכולל טופס ובו פרטים שקבע שר האוצר לעניין השימוש במטבע וירטואלי.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בחוק עידוד השקעות הון

■ רווחים כלואים – הקלות בשיעור המס

- כזכור, במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, חברות שסווגו כמפעל מאושר ומפעל מוטב, זכו ליהנות מפטור ממס חברות על הכנסותיהן החייבות, בכפוף כי הכנסות אלו לא יחולקו כדיבידנד לבעלי המניות וישמשו את החברה לצרכיה. עם זאת, במידה וחברה בחרה לחלק את אותה הכנסה חייבת שהופטרו כדיבידנד, חברה תהיה חייבת לשלם את מס החברות שהופטרה ממנו, בהתאם לשיעור המס שהיה חל בשנת התהוות הכנסה החייבת שהופטרו ממס.
- במסגרת חוק ההסדרים יש כוונה לעודד את החברות שצברו את אותן הכנסות שזכו לכינוי "רווחים כלואים" לחלקם כדיבידנד לבעלי המניות וליהנות מהפחתה של שיעור מס החברות (בדומה למבצע דומה שנערך לפני מספר שנים). שיעור ההפחתה יחושב בהתאם לנוסחה שפורסמה ויחושב כפונקציה של סכום הרווחים שהחברה תבחר לחלק.
- בנוסף, על מנת לעודד את החברות להצטרף להוראת השעה ולחלק את הרווחים הכלואים כדיבידנד, נכללה במסגרת חוק ההסדרים הצעה לבטל את האפשרות של אותן חברות לבחור שלא לייחס חלק מהדיבידנד גם לאותן הכנסות פטורות, באותן השנים שרלוונטי.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – מיסוי שותפויות (כנראה יצא מחוק ההסדרים)

■ מטרת השינוי המוצע הוא לעגן במסגרת פקודת מס הכנסה את עמדת בית המשפט העליון כפי שהובאה במסגרת פסק הדין בעניין שדות חברה להובלה (1982) ואח', הרואה ככלל בשותפות כישות הנפרדת מהשותפים בשותפות, כאשר תוצאות המס הסופיות של פעילותה תיקבע תמיד גם בהתאם תכונותיהם של שותפיה, אך הבסיס לשומתה מחושב בנפרד כישות עצמאית ומבחינת כללי המיסוי, מכירת זכויות בה דומה למכירת מניות בחברה.

בין השינויים הצפויים ניתן לציין את הבאים:

- עם הקמת השותפות נדרש כי השותפים יודיעו לפקיד השומה על פעילות כשותפות
- לשותפות ימונה שותף מדווח
- השותף המדווח יגיש בכל שנה דוח מס לשותפות בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה.
- בעת הגשת הדוח השותף המדווח ינכה את המס ויעביר לפקיד השומה את המס שחייבים בו שותפים שהם תושבי חוץ.
- ההכנסה החייבת בידי שותפות - בת השומה תהא השותפות, ובני החיוב יהיו השותפים.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – מיסוי שותפויות המשך...

- הכנסת שותף לא תיחשב ליגיעה אישית אלא אם מילא השותף תפקיד פעיל בשותפות.
- הכנסתה החייבת של השותפות תחושב בנפרד מהכנסתו החייבת של השותף.
- ככלל יראו זכות לקבלת רווחי השותפות או נכסיה, כמניה בחברה. שר האוצר רשאי לקבוע תקנות לגבי עניינים שבהם לא יראו האמור כזכות למניה.
- ככלל הקצאת זכות בשותפות לא תחויב במס אצל יתר השותפים, למעט הקצאה לשותף שהוא פטור ממס בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה, חברת ביטוח או תושב חוץ, בשיעור העולה על 10% מהזכויות בשותפות בתקופה של 12 חודשים, שאז תיחשב כמכירה על ידי השותפים האחרים בשותפות.
- נקבעו כללים עניין התמורה והמחיר המקורי במכירת הזכויות בשותפות.
- נקבעו הגבלות על קיזוז הפסדים שמקורם בשותפות - ככלל נקבע כי סכום ההפסד שיותר לא יעלה על סכום רכישת הזכות בבעלותו של השותף, בתוספת סכום חלקו של השותף ברווחי השותפות בשנות ההחזקה ובהפחתת סכום הפסדי השותפות אצל השותף וסכומים ששולמו לו על ידי השותפות ובתוספת חוב של השותפות (אם נשא השותף במלא העלויות של החוב).

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – מיסוי שותפויות המשך...

- נקבעו מגבלות על קיזוז הפסדי שותפות מעסק או משלח יד בשנה שבה נכנס השותף לשותפות.
- שותף הרוכש זכות בשותפות לא יוכל לקזז הפסדים מועברים עד לתום שנת המס בה רכש את הזכויות בשותפות כנגד הכנסות מהשותפות.
- נקבעו כללים והגבלות להעברת נכסים מהשותפות לשותפים והעמדת נכסים לטובת שימוש השותפים. כמו כן, לגבי העברת נכסים מהשותף לשותפות.
- ככלל שותפות שהזכויות שלה נסחרות בבורסה לניירות ערך תיחשב כחברה, אלא אם יקבע מפורשות אחרת.
- הוראות התיקון לא יחולו על שותפים שהתקשרו בעסקה משותפת, מיזם או פעילות שאינם נכנסים להגדרת שותפות, ולפיכך יהיו ברי השומה לפי חלקם בפעילות.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בפקודת מס הכנסה – מיסוי קרנות השקעה (כנראה יצא מחוק ההסדרים)

■ מיסוי קרנות השקעה

- במשך שנים ניתנו הטבות המס לקרנות השקעה במסגרת הוראות סעיף 16א לפקודה כאישורים פרטניים (החלטות מיסוי). הטבות המס שניתנו נועדו לעודד את ההשקעות של משקיעים זרים בישראל, עיקר ההשקעות הופנו להשקעות על ידי קרנות הון סיכון תחום ההייטק ועל ידי קרנות השקעה.
- מטרת השינוי הוא להתוות קריטריונים אחידים למתן ההטבות במסגרת הפקודה (פטור ממס רווח הון/דיבידנד/ריבית או מיסוי בשיעור של 15%), לרבות מבנה הקרן הנדרש וסוגי ההשקעה. וכפועל יוצא גם לבטל את סעיף 16א לפקודה.
- ככלל במסגרת החקיקה נשמרו המבחנים שנקבעו בעבר במסגרת החלטות המיסוי וחוזר מס הכנסה שעסק בסוגיה, לרבות לעניין: פיזור משקעים, פיזור השקעות, סכום השקעה מינימלי של חמישה מיליון דולר בתוך תקופה של 48 חודשים והתייחסות למבנה הקרן.
- כמו כן, נקבע במסגרת התיקון כי ניתנה סמכות לשר האוצר להתקין תקנות לעניין קרנות המפיק הכנסות מנכסים פיננסיים ובהתאם לאילו תנאים יראו הכנסות אלו בידי השותפים כרווח הון (תקנות אלו טרם פורסמו).

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

שינויים צפויים בחוק מיסוי מקרקעין

- **שיעור מס רכישה נמוך ופטור לדירה יחידה**

רק מי שימכור את דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים [ולא 24 חודשים – כפי שחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 מאפשר היום] ייהנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה, החלים על רוכש הדירה החלופית לדירתם היחידה, ולפטור ממס שבח במכירת הדירה היחידה. המטרה, כפי שמובאת בתיקון המוצע הינה לעודד את רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הקיימות שמהוות את דירתם היחידה.

- **מס שבח בגין קרקע פנויה שמועד רכישתה לפני 1.1.2014 שעליה נבנתה דירת מגורים**

עד כה מי שבבעלותו יותר מדירת מגורים אחת אשר יום רכישתה קדמה ליום 1.1.2014 חושב מס השבח במכירת דירה לפי ה"חישוב הליניארי המוטב", כך ששבח שיוחס לתקופה שעד 01.01.2014 הינו פטור ממס שבח, ואילו שבח שיוחס לתקופת שהמועד האמור ואילך מחויב במס שבח בשיעור שנקבע בחוק (25%). כעת מוצע לתקן את סעיף 48א(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כך שיקבע כי כל מי שמכר דירת מגורים מזכה אשר נבנתה על קרקע שנרכשה לפני שנת 2014, לא יוכל ליהנות מהחישוב הליניארי המוטב בעת מכירת הדירה. על אף האמור, התיקון המוצע קובע כי מי שהוציא היתר בניה לבניית דירה לפני סוף שנת 2024, יהיה זכאי לקבל את החישוב הליניארי המוטב במכירת הדירה שנבנתה לפי היתר הבנייה.

חוק ההסדרים ותיקוני חקיקה מוצעים

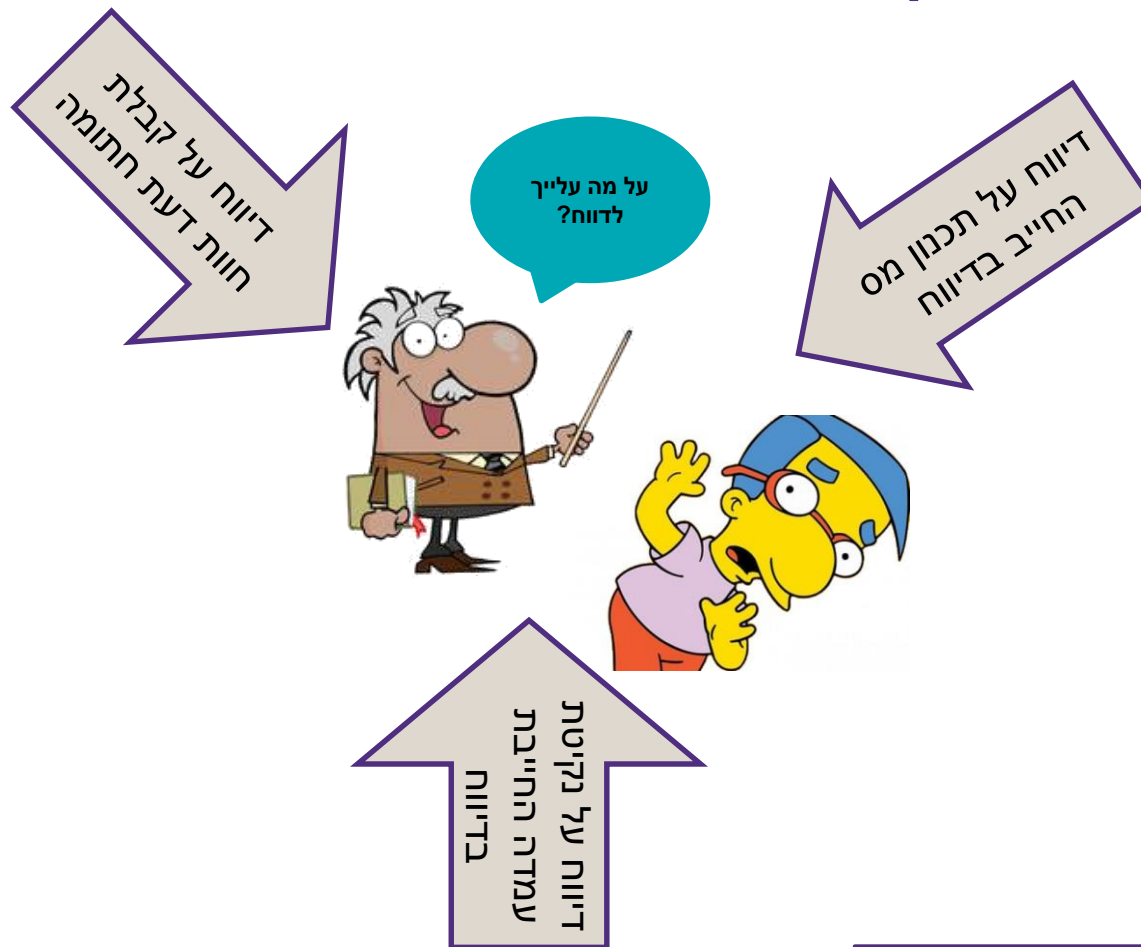
שינויים צפויים נוספים

- חוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 – עסקאות של יבוא שירותים ועוד
- חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 – הטבות מס לגבי בנינים להשכרה (יורחב בהמשך על ידי רו"ח ועו"ד יעקב ברשטיין)

עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2021



"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח



עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2021

רשות המיסים פרסמה 10 עמדות חייבות בדיווח חדשות בנושא מס הכנסה וביניהן:

- **עמדה מספר 2020/87 - לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר**

לא יינתן עודף זיכוי כאמור בסעיף 205א לפקודה, במקרים בהם בחר הנישום ליישם את האפשרות לקבל זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה. בהתאם לאמור בסעיף 126(ה) לפקודה, הוראה זו מתייחסת הן לזיכוי הישיר בגין מיסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, והן לזיכוי בגין מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה חולקו הרווחים או הדיבידנד האמור. יובהר כי בהתאם להוראות סעיף 203(א) לפקודה, לא יינתן עודף זיכוי כאמור בשנה השוטפת וכן לא עודף זיכוי שיועבר לשנים הבאות.

- **עמדה מספר 2020/88 - מיסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75 לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו והמס החל)**

מיסים שלא הוטלו על הכנסה פסיבית בשנת המס בה הופקה ההכנסה הפסיבית של חברה נשלטת זרה ושהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים לבעלי המניות לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75 לפקודה. קרי, לצורך חישוב "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה, כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, לא יופחתו מיסים כאמור בשנת המס שבה נצמחו ה"רווחים שלא שולמו" ולצורך חישוב "שיעור המס החל" כהגדרתו בסעיף 75ב(א)(13) לפקודה לא ייחשבו במסגרת המס הזר שבו חויבה החברה הנשלטת הזרה.

עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2021

■ עמדה מספר 2020/90 - זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת

במקרה בו חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות המוחזקות על ידה (חברה A וחברה B) מיסי החוץ ששולמו על ידי חברה A (מס החברות הזר) יובאו בחשבון לעניין הוראות סעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה רק לעניין דיבידנד שחולק מחברה A, ולא יובא בחשבון מס החברות הזר ששילמה חברה A לעניין הוראות זיכוי בהתאם לסעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה בגין דיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B. להלן דוגמא מרשימת העמדות החייבות בדיווח שפרסמה הרשות:

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה תושבת מדינה A (להלן: "חברה A") ובחברה זרה תושבת מדינה B (להלן: "חברה B").
2. חברה A חילקה דיבידנד לחברה, בסך 2,850 ש"ח, ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 4,000 ש"ח. הנח, כי במדינת A לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
3. חברה B חילקה דיבידנד לחברה 900 ש"ח ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 1,000 ש"ח. הנח, כי במדינת A לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
4. הנח כי שיעור מס החברות בישראל הינו בשיעור של 25% וכי בחישוב ההכנסה החייבת כאמור, בחרה החברה ליישם את הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2021

לא ניתן לחשב את המס בישראל לחברה בדרך הבאה

סה"כ	
1,250	החוץ (מס חברות)
5,000	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
1,250	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
(1,250)	זיכוי עקיף
0	מס לתשלום בישראל

חישוב המס בישראל לחברה יעשה בדרך הבאה

סה"כ	B	A	
	100	1,150	מסי החוץ (מס חברות)
5,000	1,000	4,000	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
1,250	250	1,000	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
(1,100)	(100)	(1,000)	זיכוי עקיף
150	150	0	מס לתשלום בישראל

- יש לציין כי בנוסף לעמדות החייבות בדיווח במס הכנסה, רשות המיסים פרסמה עמדה חייבת בדיווח במכס ועמדה חייבת בדיווח בנושא הבלו על הדלק.

פסקי דין שנתנו בשנת 2021



פסקי דין שנתנו בשנת 2021 המשך....

■ מכירת תמונות לחברה כנגד הקטנת יתרת חובה - ע"מ 19-01-41276 גוטמן נ' פקיד שומה תל אביב 3

- עו"ד (להלן: "המערער") הקים עוד בשנת 2004 חברת עורכי דין, כמשמעותה בחוק לשכת עורכי הדין. המערער מכר תמונות של סבו המנוח, שלטענתו ניתנו לו במתנה מאביו לחברה. מכירת התמונות לחברה דווחה כעסקה שאינה חייבת במס. התמורה בגין מכירת התמונות נרשמה בכרטיס החו"ז של המערער בחברה כיתרת זכות והיא קוזזה כנגד יתרות החובה שהיו למערער עובר למועד המכירה. בדרך זו, מכירת התמונות הפחיתה את יתרת משיכות הבעלים של המערער בחברה בגובה שווי התמונות ויתרת החוב למעשה כמעט אופסה.
- פקיד השומה טוען כי השליטה המהותית והכלכלית בתמונות נותרה בידו של המערער ולכן יש לראותן כאילו לא נמכרו לחברה אלא נותרו בשליטתו. בנוסף, טוען כי אילולא הועברו התמונות לחברה, משיכות הכספים (יתרות החובה) היו חייבות בידו במס כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה.
- בית המשפט דחה את הערעור בטענה כי עסקת העברת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות, שכן לא עמד בבסיסה 'טעם מסחרי יסודי'. מאחר שהמערער לא הוכיח כי התמונות שנמכרו לחברה, ככל שנמכרו, הוחזקו על-ידו 'לשימוש אישי', לכאורה יש מקום לחייב את מכירת התמונות לחברה במס רווח הון, וחייב זה שקול מבחינה כלכלית לחיוב המערער במס על דיבידנד בגין משיכותיו מהחברה.

פסקי דין שנתנו בשנת 2021 המשך....

■ מכירת פסלי אומנות מיחיד לחברה, כעסקה מלאכותית- ע"מ 19-02-26859 שמואל סגל ואח' נ' פקיד שומה נתניה

- בעל מניות ודירקטור (להלן: "בעל המניות") בקבוצת חברות בשליטתו העוסקות בעיקר בנדל"ן מכר פסלי ברונזה אשר נרכשו על ידו בשנת 1969 בתמורה לסכום של כ-40 מיליון ש"ח. בעל המניות דיווח כי מדובר במכירה פטורה ממס של מיטלטלין של יחיד שהוחזקו לשימושו האישי. בדוחותיה הכספיים של החברה הפסלים נרשמו תחת סעיף "השקעות" ובנוסף, נרשם כי רכישת הפסלים מומנה בכספים שהתקבלו מחברת בת, בה מחזיק בעל המניות, כנגד שטר הון.
- פקיד שומה נתניה (להלן: "המשיב") טען כי העסקה למכירת פסלי האומנות לחברה בתמורה שמקורה בכספים שהתקבלו מחברה אחת כנגד שטר הון, שבעקבותיה קיבל בעל המניות 40 מיליון ש"ח ללא תשלום מס, מהווה עסקה מלאכותית שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות מתשלום מס או הפחתה בלתי נאותה של המס, בהתאם לסעיף 86 לפקודה. המשיב ראה בתקבול שהתקבל על ידי המערער כמשיכת משכורת מאת החברה, החייבת בשיעור מס שולי, או לחילופין כדיבידנד, או הכנסה מכל מקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודה. לחילופין מעלה המשיב טענה לפיה ניתן להתערב בסיווגה של העסקה, ללא שימוש בטענה לעסקה מלאכותית, בטענה ל"סיווג שונה", שכן האופי שבו סווגה על ידי בעל המניות והחברות בשלטתו אינו עולה בקנה אחד עם מהותה האמיתית.
- ביהמ"ש דחה את הערעור בטענה כי לא עלה בידי בעל המניות להוכיח כי קיים טעם מסחרי במכירת שני הפסלים על ידי המערער לחברה, וכי הטעם העיקרי שעמד ביסוד העסקה היה משיכת כספים מהחברה בלא תשלום מס. לכן, יש לראות בכספים שנמשכו מהחברה כהכנסה בידי בעל המניות ולא כתמורה עבור מכירת הפסלים.

פאהן קנה ושות'
Grant Thornton
שרותי מחלקת המסים

יועצת מס עינת מליאר,
שותפה מיסוי פרט



רו"ח יגאל רופא, שותף ומנהל מחלקת מסים



עו"ד שי מויאל, שותף
מיסוי בינלאומי ונאמנויות



אסף בהר
רו"ח (עו"ד)



אריאל כץ
רו"ח



יעקב ברשטיין
רו"ח (עו"ד)



יגאל מנשרוב
רו"ח



בנג'מין גנדז
רו"ח (אנגליה)



מס ערך
מוסף

מיסוי
אמריקאי
ודוחות מס

חוק עידוד
ואופציות

מיסוי
ישראלי

מיסוי
מקרקעין

מחירי
העברה
Transfer
pricing



תודה על ההקשבה

יגאל רופא, רו"ח, שותף,
מנהל מחלקת המסים
טל': 03-7106644
מייל: Yigal.Rofhe@il.gt.com