

סקירת שינויים ב-2017 ומבט לקראת 2018

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

תוכן עניינים



1. שיעורי המס 2016-2018
2. תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017
3. תכנוני מס ועמדות החייבים בדוח 2016-2017
4. מגמות של רשות המיסים במסגרת דיוני שומה
5. נקודות לתשומת לב לסוף השנה
6. גילוי מרצון

שיעורי המס לשנים 2016-2018



שיעורי המס לשנים 2016-2018

2016	2017	2018	
25%	24%	23%	מס חברות
30%	30%	30%	מס בגין דיבידנד בידי בעל מניות מהותי
2%	3%	3%	מס ייסף
49%	49%	48%	מס משוקלל
	43.75%		מס משקולל 25% - * הוראת השעה ובהתאם למס חברות 25%
50%	50%	50%	מס שולי מקסימלי + מס ייסף
אזור פיתוח א' אזור אחר	אזור פיתוח א' אזור אחר	אזור פיתוח א' אזור אחר	
9%---16%	7.5%---16%	7.5%---16%	מס חברות - חוק עידוד השקעות הון
20%	20%	20%	דיבידנד חוק עידוד
29%---34.48%	28.775%---35.32%	28.775%---35.32%	מס משוקלל חוק עידוד + מס ייסף

* בהתאם להוראות השעה עד ליום 30.9.2017 ניתן היה לחלק דיבידנד "מוטב" בשיעור מס של 25% (כולל מס ייסף).

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017



תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 3(ט1) - משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

■ הוסף סעיף 3(ט1) לפקודה

- משיכה של כספים בידי יחיד שהוא בעל מניות מהותי (החזקה ב- 10% לפחות) או בידי קרובו (כהגדרתו בסעיף 88), או העמדת נכס של חברה לשימושם, במישרין או בעקיפין, תחשב כהכנסה של בעל המניות המהותי החייבת במס בסוף שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו הכספים, אם לא החזירם עד סוף שנת המס הבאה ואילו ביחס לשימוש בנכס – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימושו ובכל שנת מס שלאחריה.
- משיכות כאמור יחשבו כהכנסה של בעל המניות המהותי גם אם הן סווגו כהלוואה או כבטוחה להלוואה שנטל, ניירות ערך או פקדונות.

■ סיווג ההכנסה

- הכנסה מדיבידנד – אם היו רווחים בחברה (כהגדרתם בסעיף 302 (ב) לחוק החברות) ובהתאם לחלקו של בעל המניות המהותי בהם;
- כהכנסת עבודה – אם לא היו רווחים בחברה כאמור ואם מתקיימים יחסי עובד מעביד;
- כהכנסה מעסק או ממשלח יד – אם לא היו רווחים בחברה כאמור ולא מתקיימים יחסי עובד מעביד.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 3(ט1) - משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

— הסעיף לא חל על משיכות של כספים בסכום הנמוך מ- 100,000 ש"ח.

— במקרים בהם נמשכו כספים מחדש או הועמד נכס מחדש, וכבר הוגש דוח לשנה בה חל מועד החיוב, על הנישום להגיש תיקון לדיווח הראשוני שהוגש, וזאת גם אם מדובר בדוח שנעשתה לגביו שומה.

■ הוראות מעבר – משיכת כספים –

— הוראות הסעיף לא יחולו על יתרות של משיכות כספים המופיעים במאזני החברה ליום 31.12.2016 והושבו לחברה עד ליום 31.12.2017.

— על כספים שלא הושבו עד ליום 31.12.2017 יחול סעיף 3(ט1) ומועד החיוב של כספים אלו יהיה ביום 31.12.2017.

— אם מקורה של יתרת הכספים ליום 31.12.2016, כולה או חלקה, במשיכות לפני יום 1.1.2013 יחול לגבי החלק שנמשך לפני יום 1.1.2013 (להלן: "המשיכה הישנה"), הדין הישן, כלומר פ"ש רשאי לסווג את המשיכה הישנה כדיבידנד או משכורת בשנים שקדמו לשנת המס 2017 גם אם השיב בעל המניות את יתרת המשיכות לחברה במהלך שנת 2017.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 3(ט1) - משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

- העמדת נכס של חברה לשימוש של יחיד בעל מניות מהותי או של קרובו, במישרין או בעקיפין, תחשב כהכנסה של בעל המניות החייבת במס **בתום שנת המס** שבה הועמד הנכס לשימוש כאמור ובתום כל שנת מס שלאחריה עד מועד השבתו של הנכס.
 - נכס של חברה הוגדר ככל אחד מאלה:
 - דירה ותכולתה;
 - כלי טיס וכל שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו של בעל המניות המהותי;
 - חפצי אומנות או תכשיטים;
 - נכס אחר שיקבע שר האוצר;
 - **חישוב סכום ההכנסה** – גובה עלות הנכס כפי שמוצג בדוח על המצב הכספי של החברה. לגבי דירה - כגבול מבין יתרת שווי הרכישה (לפי חוק מיסוי מקרקעין) בתוספת פחת, או עלות הנכס בדוח החברה, אשר בהם השתמש בעל המניות המהותי, בניכוי יתרות זכות של בעל המניות המהותי בחברה (אם לא נפרעו בתוך שנה וחצי ממועד הניכוי) או יתרת הלוואה מתאגיד בנקאי לתקופה של 3 שנים לפחות (בהעמדת דירה).
- * "דירה" בהתאם לעמדת מס הכנסה כוללת גם דירה בחו"ל.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 3(ט1) - משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

■ בעל מניות מהותי שהועמדה לרשותו דירה טרם ה- 1.1.17:

- דירה שתוחזר לחברה ולא ייעשה בה שימוש ע"י בעל מניות מהותי עד סוף שנת 2018 – לא יחול סעיף 3(ט1), אך יחול חיוב בדמי שימוש עד מועד ההחזרה.
- דירה שבשימוש שלא תוחזר עד סוף 2018 – יחול סעיף 3(ט1) ביום 31.12.2018 ובנוסף יחול מס בגין דמי שימוש כל שנה לאורך כל התקופה.
- הוראת שעה - העברת הדירה מהחברה לבעל המניות עד ליום 31.12.2018 –
- **חלופה אחת:** יראו את העברת הדירה כהכנסתו של בעל המניות המהותי. אין חבות במס שבח (דחייה וכניסה ל"נעלי החברה") ואין חבות במס רכישה.
- במכירת הדירה לבעל המניות המהותי על ידי החברה, על בעל המניות המהותי לדווח על ההכנסה כדיבידנד, משכורת או עסק בגובה: יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין של הדירה בידי החברה ביום העברה או יתרת המחיר המקורי של הדירה אם מדובר בדירה מחוץ לישראל, בניכוי יתרת הלוואה בנקאית שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה (לתקופה של 3 שנים לפחות) ובניכוי סכום יתרת זכות אשר עומדת לטובת בעל המניות המהותי.
- שווי הרכישה של הדירה בידי בעל מניות המהותי יהיה יתרת שווי הרכישה בידי החברה, לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- על השבח הריאלי שעד יום העברה יחול חיוב במס בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (47%+מס ייסף), ועל יתרת השבח הריאלי שמיום העברה ועד ליום המכירה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (25%).

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 3(ט1) - משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי

— **חלופה שנייה:** יראו את העברת הדירה כהכנסתו של בעל המניות המהותי. קמה חבות במס שבח ביום העברה, ברם, אין חבות במס רכישה.

- שווי המכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין יקבע על פי הוראות סעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין – שווי שוק של הדירה.
- במכירת הדירה לבעל המניות המהותי על ידי החברה, על בעל המניות המהותי לדווח על ההכנסה כדיבידנד, משכורת או עסק בגובה: יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין של הדירה בידי החברה ביום העברה או יתרת המחיר המקורי של הדירה אם מדובר בדירה מחוץ לישראל, בניכוי יתרת הלוואה בנקאית שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה (לתקופה של 3 שנים לפחות) ובניכוי סכום יתרת זכות אשר עומדת לטובת בעל המניות המהותי.
- החייב במס בגין השבח הריאלי יהיה בעל המניות המהותי, בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (47% + **מס ייסף**).

— **בגין השימוש בנכס עד להשבתו לחברה, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסה מסעיף 2(2) או 2(10), לפי העניין, בשיעורים הקבועים בסעיף 121, לפי הגבוה מבין:**

- שווי השוק בגין השימוש בנכס;
- השיעור שנקבע לפי סעיף 3(ט1) (ב- 2017 – 3.41%) לעניין הלוואה כשהוא מוכפל בעלות הנכס.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 3(ט) - משיכת כספים ו/או שימוש בנכסי חברה על ידי בעל מניות מהותי - דגשים

- הסעיף מתייחס לבעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ואינו מבחין בין בעל מניות שהינו יחיד לבין בעל מניות שהינו חבר-בני-אדם.
- במקרה והחברה לא העמידה נכס ספציפי מנכסיה כערובה לחוב של בעל המניות (ערבות כללית) ולא חלה מגבלה כלשהי על נכסי החברה מצד המלווה, לא תחשב העמדת הערובה הכללית כמשיכת כספים.
- העמדת נכס של החברה לשימוש בעל המניות – מאחר ומדובר בהעמדת נכסים לשימוש פרטי של בעל המניות (בעיקר פרטי) הוראה זו לא תחול כל עוד השימוש בנכס הינו במישור בעל מניות שהינו חבר בני אדם ולא יחיד.
- לצורך מבחן עיקר השימוש הנדרש בסעיף יראו כדירה ש-51% משטחה משמש לצרכיו הפרטיים של בעל המניות כנכס שעיקר השימוש בו הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות.
- חפצי אומנות או תכשיטים – אין דרישה כי עיקר השימוש יהיה פרטי.
- **כלי טיס וכל שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי.**
- משיכה בעקיפין כוללת **מתן הלוואה** לחברה אחות, לשותפות בה שותף בעל המניות המהותי. חריג: הלוואה שניתנה לחברה שאינה תאגיד שקוף – וההלוואה משמשת לתכלית כלכלית – לא תיחשב כמשיכה בעקיפין. **ההקלה מתייחסת רק למקרה בו מדובר בהלוואה ולא בכל משיכה.**

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017 :

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארנק

"הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175ב1, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

(1) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1), (2), או (10), לפי העניין – אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיוצא באלה, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם; הוראות פסקה זו לא יחולו על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין, בחבר בני האדם האחר;

(2) הכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) – אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו; לעניין זה, "אדם אחר" – למעט מי שהיחיד הוא בעל מניות מהותי בו, במישרין או בעקיפין, או שותף בו;

(3) לעניין פסקה (2), יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% האו יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים, ובלבד שבתום 30 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות, וזאת לצורך דיני המס בלבד;"

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארנק

תנאי סף:

- החברה הינה "חברת מעטים"
- החברה אינה חברת משלח יד זרה
- הסעיף לא יחול על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין בחברה מקבלת השירות (מבחן ה- 10%)

סוגי הפעילויות עליהן חל הסעיף –

- נושא משרה ו/או מתן שירותי ניהול בחבר בני אדם אחר
- פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו (יחסי עובד-מעביד)

תחולה: 01.01.2017

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארנק

"נושא משרה" אחד מאלה:

- בחברה – נושא משרה כהגדרתו בחוק החברות;
- בעמותה – נושא משרה כהגדרתו בסעיף 30(א)(4) לחוק העמותות;
- בחבר בני אדם אחר – אדם הממלא תפקיד מקביל לאלה המנויים בפסקאות (1) ו-(2), ובלבד **שלא יראו שותף בשותפות שאינה נסחרת בבורסה כנושא משרה באותה שותפות;**

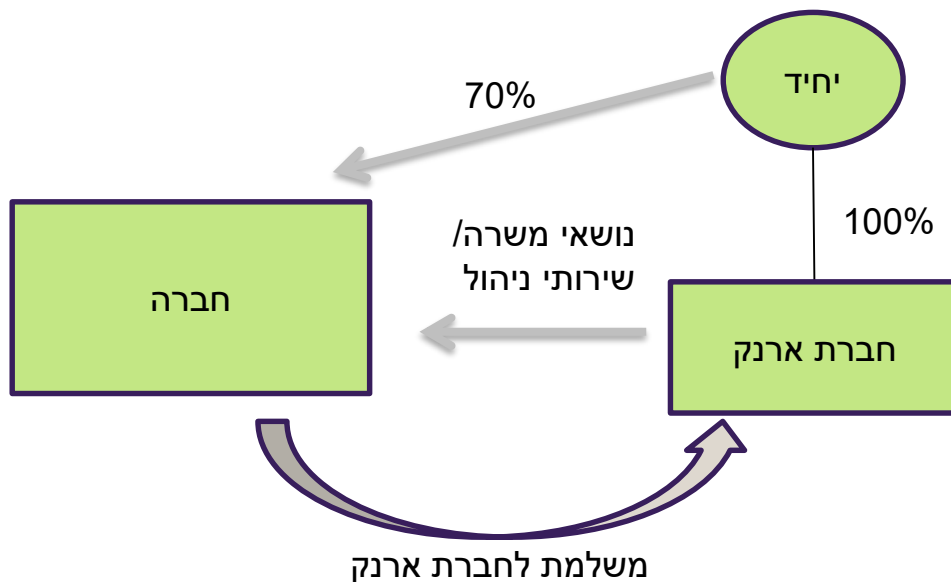
מבחני תחולת הסעיף –

- יחסי עובד-מעביד;
- חזקה כי מתקיימים יחסי עובד-מעביד - מבחן המחזור/רווח – מבחן ה- 70% (למעט "הכנסות מיוחדות" ו-"רווחים מיוחדים")
- מבחן תקופת השירות – 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים (בתום 30 החודשים, יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות על ידי עובד עבור מעסיקו, מיום תחילת מתן השירות).
- הוראות הסעיף לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר;
- הסעיף לא יחול על יחיד שהוא בעל מניות מהותי במישרין או בעקיפין בחברה מקבלת השירות (מבחן ה- 10%)

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארנק

דוגמא - אין מעבר הכנסות לבעל המניות המהותי.
"אדם אחר" - למעט מי שהיחיד הוא בעל מניות מהותי בו, במישרין או בעקיפין, או שותף בו



תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 62א לפקודה – מיסוי חברות ארנק דגשים

- הכנסות ממקורות נוספים של חברת המעטים לא יחויבו במס לפי הוראות סעיף 62א.
- לא ניתן לייחס הפסדים שמקורם בפעילות אחרת של החברה כנגד ההכנסה שתיוחס לבעלי המניות.
- החיוב במס יהיה רק על שנת 2017, קרי אדם שעבד תקופה של 30 חודשים במהלך השנים 2014-2016 אזי כבר על הכנסות חברת המעטים בשנת 2017 עשויות לחול הוראות הסעיף והוא ימוסה רק על הכנסותיה/הכנסותיה החייבות של חברת המעטים בשנת 2017.
- חייב בביטוח לאומי ??
- מקדמות – ניתן לגבות את המס לפי סעיף זה, לרבות המקדמות, הן מחברת המעטים והן מהיחיד.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 77 לפקודה – רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

"ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% **לפחות** מתוך רווחיה לשנת מס פלונית, לבעלי מניותיה, **עד תום חמש שנים** לאחר שנת המס הפלונית, וכי רווחיה הנצברים **עולים על חמישה מיליון** שקלים חדשים, ויש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם **בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה**, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, **לאחר התייעצות עם הוועדה** שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, לתת הוראה לפקיד השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס, לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה מרווחי אותה שנת מס, כאילו חולקו בתור דיבידנדים, ובלבד שלאחר הוראת המנהל לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משלושה מיליון שקלים חדשים;

לעניין זה -

"**רווחים נצברים**" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו;

"**רווחיה לשנת מס פלונית**" - רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית."

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 77 לפקודה – רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

■ **המנהל יכול לסווג לצרכי מס כספים שנצברו בחברת מעטים כדיבדנד בהתקיים התנאים הבאים:**

— לא חילקה דיבדנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית.

— עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית

— רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון ₪

— יש בידי החברה לחלק רווחים או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה

— תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס

— המנהל רשאי להורות על החלוקה [אין חובה אוטומטית]

— נדרש כי תהא התייעצות עם וועדה שימנה שר האוצר

— לאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה

— בלבד שלאחר החלוקה לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משלושה מיליון ₪.



תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 77 לפקודה – רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

- **סמכות להפעלת הסעיף היא על המנהל**
 - הסעיף קובע כי ההחלטה להפעלת הסעיף כלפי החברה תהא על ידי מנהל רשות המסים – לא על ידי פקיד השומה. כנראה שהמנהל יסמך גורמים בפקיד השומה להפעלת הסעיף.
- **לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית**
 - **"רווחיה לשנת מס פלונית"** - רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.
 - לאיזו שנה לייחס דיבידנדים שחולקו בשנים קודמות? אם לא צוין אחרת במסמכים שהוגשו לרשות המסים, הבחירה תהא בידי הנישום.
 - השנה אליה ייזקף הדיבידנד לפי הוראות הסעיף על ידי רשות המסים? יקבע במו"מ עם פקיד השומה וישפיע על שיעור הריבית וההצמדה.
- **עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית**
 - מה דינן של שנים סגורות כפועל יוצא מדיון שומות או התיישנות?
- **יש בידי החברה לחלק רווחים או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה**
 - יבחן על ידי הועדה שאמורה לכלול גם 3 גורמים אובייקטיביים, שאינם עובדי ציבור, לרבות רשות המסים
 - על מנת להיכנס לגדר הסעיף צריך להראות שהכנסות החברה הן הכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה?

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

סעיף 77 לפקודה – רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

■ רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון ₪

— **"רווחים נצברים" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו;**

— סעיף 302(ב) לחוק החברות – **"...רווחים" - יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, שערכה החברה..."**

— מהו המועד למדידת ה-5 מיליון ₪ - בשנת המס הספציפית / נכון להיום / בשני המועדים?

— סעיף 302(ב) לחוק החברות מדבר על הגבוה מבין העודפים ורווחי השנתיים האחרונות – האם יוכלו לחייב גם חברה ללא עודפים לחלק דיבידנד מרווחי השנתיים האחרונות?

— רווחים שהונו – כעקרון אינם חלק מהעודפים, ולכן כעקרון אינם זמינים לחלוקה כדיבידנד (ללא ביצוע פעולה משפטית מקדימה, לדוגמה הפחתת הון) ולכן לא ברור מדוע הסעיף דורש להוסיף אותם.

■ **בלבד שלאחר החלוקה לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משלושה מיליון ₪.**

■ תחולה החל מיום 1.1.17, על רווחים של חברה לרבות רווחים שנצברו על מועד זה.

■ המנהל רשאי לתת הוראה גם לגבי שנות מס שקדמו לשנת 2017 ובלבד שחלפו לגביהן חמש שנים מיום שנת המס האמורה.

— נכון להיום המנהל יוכל לבחון חלוקה מעודפים עד סוף שנת המס 2011 בלבד.

— יודגש כי החלוקה הכפויה, ככל שתהיה, תהא במגבלות תקרה של 50% משנת מס מסוימת, כאשר יש להתחשב בדיבידנדים שכבר חולקו.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

מס ריבוי נכסים – "עצר" בבג"צ

- ביום 6 באוגוסט 2017 הורה בג"ץ במסגרת בגץ 10042/16 צחי קוונטינסקי נ' כנסת ישראל על ביטולו של פרק יב' לחוק ההתייעלות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו- 2018, **ביחס למס ריבוי דירות המוטל על מחזיקי שלוש דירות או יותר בשל החזקת הדירה השלישית.**
- משרד האוצר יצא בהצהרה כי בכוונתו לחזור ולחוקק את החוק. נכון להיום הדבר טרם בוצע.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

שינוי מבנה תחולה מיום 6 באוגוסט 2017

- הקלה במגבלות ההקצאה והמכירה בעקבות שינוי מבנה.
- הקלה בדרישת שיעור הגודל לאישור מיזוג.
- הקלה בדרישה לקיומו של "עסק" לאישור מיזוג.
- הקלות במיזוג בין חברת אם ובת בשליטה מלאה.
- הקלה באפשרות לתשלום במזומן במסגרת שינוי מבנה.
- שינוי מבנה באיגוד ובהעברת מקרקעין.
- הקלה בהעברת נכס לחברה.
- הקלות ומעבר מדרישת אישור לדיווח.
- שינויים בקיזוז הפסדים והקלות מסוימות.
- במסגרת התיקון ניתן להחיל חלק מההקלות גם על שינויי מבנה טרם התיקון. לדוגמא: הקלה

לעניין שיעור הדילול.

תיקוני חקיקה עיקריים בשנת 2017

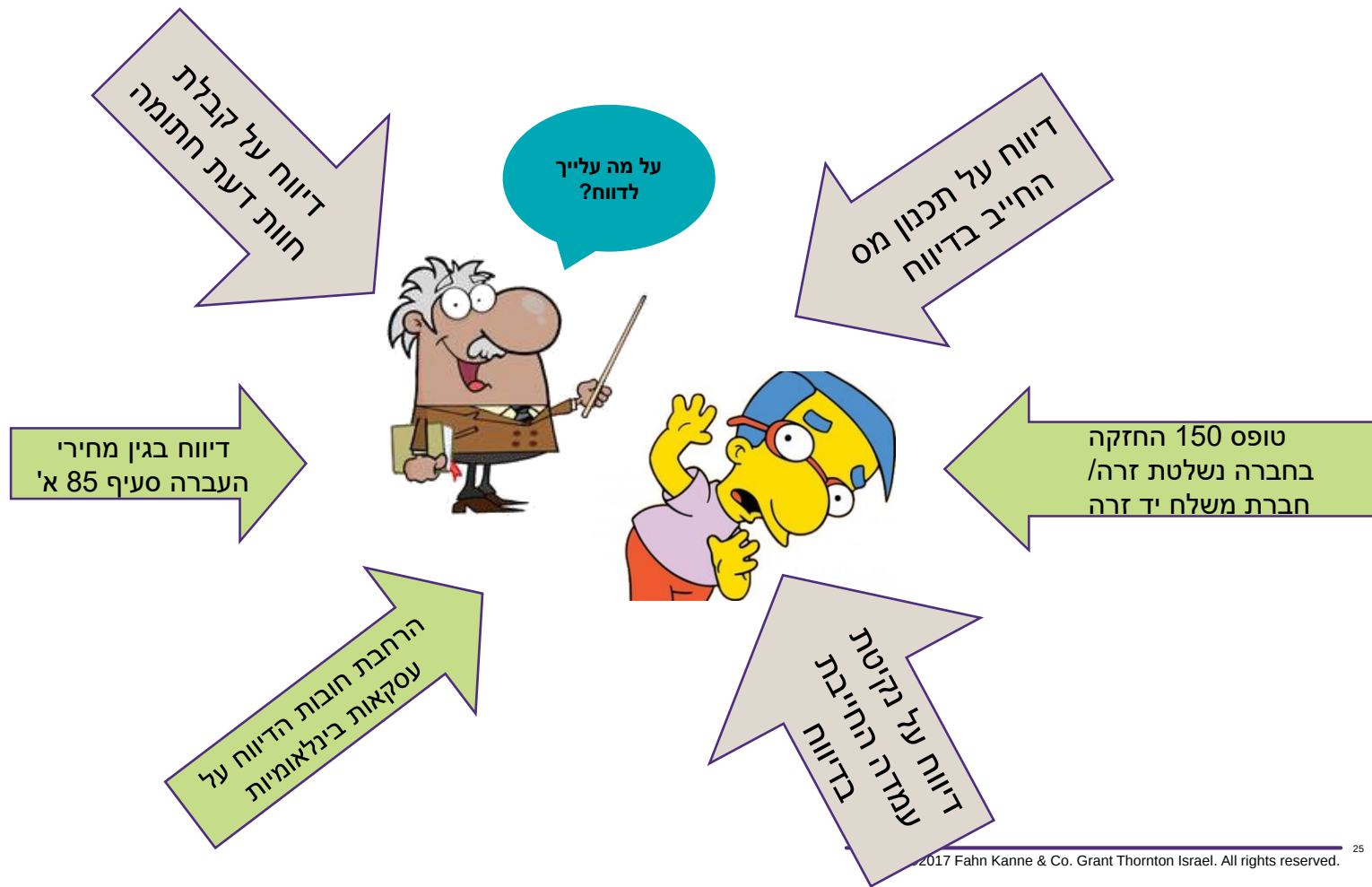
חוק עידוד השקעות הון – עיקרי התיקון

- תחולה מיום 1 בינואר 2017
- מפעל מועדף - הורדת שיעור מס החברות באזור פיתוח א' ל- 7.5%
- הקלות במסלול מפעל מועדף מיוחד
- הקלות לקבלני משנה בזכאות להטבות
- הוספת שני מסלולים חדשים - "טכנולוגי מועדף" ו"טכנולוגי מועדף מיוחד"

תכנוני מס ועמדות החייבים בדיווח 2016-2017



"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח



"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח

חובות הדיווח העיקריים

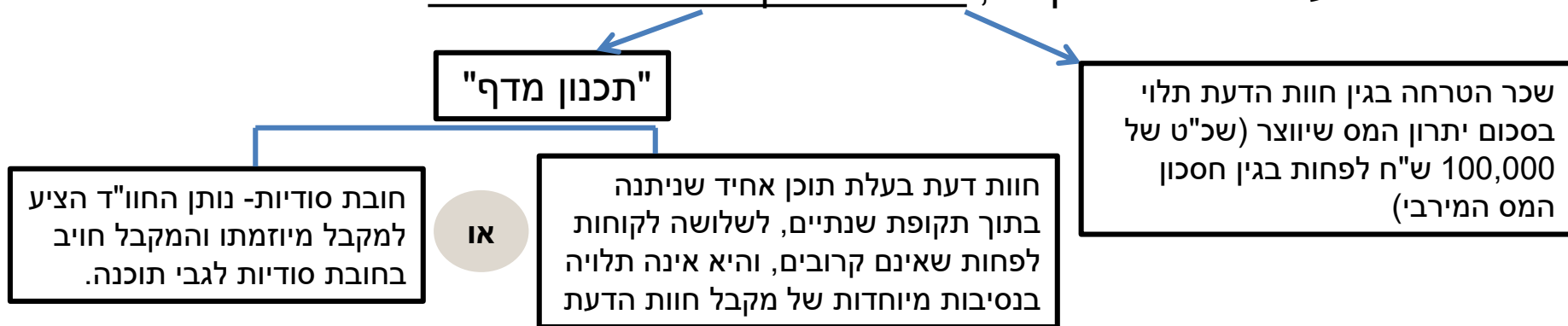
תכנוני מס החייב בדיווח	דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה	דיווח על נקיטת עמדה חייבת בדיווח
• תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006. מתוקף סעיפים 131(ז) ו-243 לפקודת מס הכנסה. • תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006. מתוקף סעיפים 67(ה) ו-145(א) לחוק מס ערך מוסף. • כולל סוגי עסקאות במקרקעין.	• בתיקון מס' 215 לפקודה נוסף סעיף 131ד לפקודה הקובע כי חלה חובת דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה שנתנה החל מ-1.1.2016 והכל בהתאם למונחים הקבועים בסעיף האמור.	• בתיקון מס' 215 לפקודה נוסף סעיף 131ה לפקודה הקובע כי חלה חובת דיווח על נקיטת עמדה השונה מזו של רשות המסים כפי שתפורסם והכל בהתאם למונחים הקבועים בסעיף האמור. • חובת הדיווח תחול ביחס לדוחות המס לשנת 2016 ואילך
חובות הדיווח חלים על החוקים הבאים : • פקודה מס הכנסה. • חוק מע"מ. • חוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958. • פקודת המכס. • חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952.		

"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח

חוות דעת החייבת בדיווח

דיווח על קבלת חוות דעת כתובה

"חוות דעת" החייבת בדיווח הינה חוות דעת בכתב וחתומה שניתנה במישרין או בעקיפין לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:



"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח חוות דעת החייבת בדיווח

- חובת הדיווח לא כוללת מסירה של חוות הדעת, אלא דיווח בטופס 1345, שיצורף לדוח המס או בתוך 60 ימים מיום קבלתה במקרה שהתקבלה לאחר הגשת דוח המס.
- הוראות התיקון יחולו על "חוות דעת" אשר ניתנה מיום 1 בינואר 2016 ואילך (אף ביחס לשנות מס קודמות). לגבי מע"מ – הוראות התיקון יחולו על חוות דעת אשר ניתנה ביחס לדיווח החל מיום 1 בפברואר 2016 ואילך (ככל הנראה ללא קשר למועד שבו נחתמה חוות הדעת).
- הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:
 1. הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים.
 2. הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בקשר לאותה הכנסה.

האם הכנסה כאמור הינה לפני או לאחר השפעת חוות הדעת ו/או נקיטת העמדה?

"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

דיווח על נקיטת עמדה החייבת בדיווח

נוספה חובת דיווח בסעיף 131ה לפקודה אשר חלה על נישומים החייבים בהגשת דוח שנתי או דוח ביכויים, וזאת לגבי נקיטת "עמדה חייבת בדיווח".

"הסעיף יחול לגבי חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד לפקודה, שניתנה מיום 1.1.2016 ואילך, ועל עמדה חייבת בדיווח שהובאה בדוח לשנת 2016 ואילך."

"עמדה חייבת בדיווח" הינה עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

1. היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח.
 2. יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 10 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.
- הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:
1. הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים.
 2. הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים.
- הוראות התיקון יחולו על "נקיטת עמדה החייבת בדיווח" שהובאה בדוח לשנת 2016 ואילך.

"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח נקיטת עמדה חייבת בדיווח

דיווח על נקיטת עמדה החייבת בדיווח

- פרסום רשימת העמדות לעניין הפקודה וחוק מע"מ לתגובת הלשכות המקצועיות.
- בהקשר לאמור לשקף הקודם, הפיצה רשות המסים ביום 5 לדצמבר 2016 מסמך אשר כולל רשימה של **31 עמדות חייבות בדיווח** בסוגיות מיסוי ישראלי ומיסוי בינלאומי. כמו כן, ביום 13 בנובמבר 2016 הפיצה רשות המסים מסמך אשר כולל רשימה של **11 עמדות החייבות בדיווח** בהקשר של מע"מ.
- בנוסף, הפיצה רשות המסים ביום 19 בספטמבר 2017 מסמך **טיוטה** אשר כולל רשימה של **70 עמדות חייבות בדיווח** בסוגיות מיסוי ישראלי ומיסוי בינלאומי. כמו כן, הפיצה רשות המסים מסמך **טיוטה** אשר כולל רשימה של **10 עמדות החייבות בדיווח** בהקשר של מע"מ.

"דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח

חוות דעת החייבת בדיווח ונקיטת עמדה החייבת בדיווח – קנס גירעון בגין אי דיווח

בהתאם להוראות סעיף 191(ג) נישום שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל, בין היתר, אחד או יותר מאלה:

- (1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי [סעיף 131\(ז\)](#) כפעולה החייבת בדיווח;
- (2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה [בסעיף 15](#) ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי [סעיף 131](#), ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין.
- (3) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה [בסעיף 131\(א\)](#) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש [באותו סעיף](#).

לקט עמדות חייבות בדיווח בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי - טיוטא

■ עמדה מס' 01/2017 – הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה

לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט) לפקודה, יראו כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל ובין אם בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו.

■ עמדה מס' 09/2017 – קיזוז הפסדים מהכנסת חברת מעטים שיוחסה לבעל המניות המהותי בה לפי סעיף 62א' לפקודה

על פי סעיף 62א(א) לפקודה, יש לחשב את ההכנסה החייבת שמקורה בפעילות בעל המניות באופן נפרד משאר הכנסות החברה ולייחס אותה לבעל המניות. בהתאם לכך, לא יהיה ניתן לקזז הפסדים שמקורם בהכנסות אחרות של החברה, בין שמדובר בהפסד שוטף ובין מועבר משנים קודמות. לעניין זה, ראה סעיף א' לדוגמא 1 בחוזר מס הכנסה מס' ___ שעניינו "סעיף 62א לפקודת מס הכנסה-מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים".

■ עמדה מס' 20/2017 – רר"ל חוק עידוד

במכירת מניותיה של חברה בעלת מפעל מאושר/מוטב/מועדף/טכנולוגי כהגדרתם בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"), חישוב סכום הרר"ל בחלופה המיסויית יכלול גם את הרווחים שנהנו מהטבת המס בחברה הנמכרת. ככל והיו בחברה רווחים שהופטרו ממס מכח החוק, יש לקחת בחשבון בחישוב סכום הרר"ל את הרווחים בניכוי מס החברות שיחול בעת חלוקתם. שיעור המס על הרר"ל, יהיה בהתאם לאמור בסעיף 125ב לפקודה או 126(ב) לפקודה על פי זהות המוכר ולא יחולו שיעורי המס הקבועים לגבי דיבידנד בחוק.

לקט עמדות חייבות בדיווח בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי – טיוטא (המשך)

■ עמדה מס' 23/2017 – דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי

כללה מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין תמורה באשראי, כאמור בעמדה 02/2017 (עמדה מס' 02/2017 – "תמורה" לפי סעיף 88), כל התקבולים מעבר לסכום המהוון (סכום הקרן) ידווחו בתקופות העוקבות כהכנסות מימון, על בסיס מזומן או מצטבר, בהתאם לאופן הדיווח של הנישום. הפרדת מרכיב הקרן מכלל התקבול יבוצע בהתאם ללוח שפיצר, ובהתאם לשיעור הריבית ששימש לקביעת התמורה המהוונת לעניין רווח ההון או השבח.

■ עמדה מס' - 26/2017 דיווח על רווח הון ממימוש נכס אגב מימושה של עסקה עתידית

יצא נכס מרשותו של אדם כתוצאה ממימוש עסקה עתידית, יחולו על רווח ההון מהעסקה שיעורי המס שהיו חלים על מימוש הנכס הנמכר ללא שינוי כתוצאה מכך שהמימוש בוצע אגב מימוש עסקה עתידית. קרי, תבוצע חלוקה לינארית של רווח ההון הריאלי בהתאם ליום רכישת נכס הבסיס ובמידה והמוכר הינו בעל מניות מהותי בנכס הבסיס יחולו על רווח ההון הריאלי שיעורי המס החלים על בעל מניות מהותי.

— לכאורה עמדה זו עומדת בניגוד לקבוע בתקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון בעסקה עתידית) התשס"ג 2002.

לקט עמדות חייבות בדיווח בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי – טיוטא (המשך)

■ עמדה מס' - 42/2017 הכנסת עבודה של תושב ישראל בגין עבודתו בחו"ל

הכנסת עבודה שהתקבלה בידי יחיד תושב ישראל, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים בגין עבודתו מחוץ לישראל, חייבת במס בישראל על בסיס מזומן. מבלי לגרוע מהאמור, ככל ששולם מס זר בחו"ל בגין הכנסה כאמור יינתן בישראל זיכוי ממס זר בהתאם להוראות הדין.

עמדה זו לא תחול לגבי הכנסתו של יחיד תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק במהלך תקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה.

— העמדה קובעת מיסוי הכנסות עבודה על בסיס מזומן.

— לכאורה בהתאם לעמדה, הכנסה שהפיק תושב ישראל בחו"ל ואשר התקבלה בידיו כשהפך לתושב חו"ל תהא פטורה ממס בישראל.

■ עמדה מס' – 43/2017 הכנסת עבודה של תושב חוץ בגין עבודתו בישראל

הכנסת עבודה של יחיד תושב חוץ, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה /פיצויי פיטורין וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 ו-4א לפקודה. היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה.

— ביחס לתושב חוץ – מיסוי ההכנסה על בסיס מקום הפקת ההכנסה ולא על בסיס מזומן.

לקט עמדות חייבות בדיווח בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי – טיוטא (המשך)

■ עמדה מס' 63/2017 – לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה ע"י חברה ישראלית

בפירוק חברה זרה ע"י חברה ישראלית לא ניתן לבקש זיכוי עקיף כאמור בסעיף 126(ג) לפקודה, שכן פירוק מסווג לפי הדין הפנימי בישראל כרווח הון ולא דיבידנד.

■ עמדה מס' 65/2017 – חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST +)

בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST +) בעסקה בינלאומית, יש לכלול בבסיס כיסוי העלויות גם הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, ושהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

לקט עמדות חייבות בדיווח בנושא מע"מ-2016

■ עמדה מס' 01/2016 – ניכוי מס תשומות בחברת אחזקות

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני-השקעתי, קרי הפקת הכנסות מהחברות המוחזקות על ידיה בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות. לצורך השגת מטרה זו חברת החזקות מעניקה לחברות המוחזקות שירותים הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי.

אי לכך, חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:

- בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
- בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.77%) ממס התשומות.
- בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת/מכירת מניות – אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.
- יצוין, כי גם על חברה, המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה בחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

לקט עמדות חייבות בדיווח בנושא מע"מ- 2017 (טיוטא)

■ עמדה מס' 01/2017 – פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון

פעילות בשוק ההון, הנעשית על ידי יחיד או על ידי חבר בני אדם עבור עצמם, ואשר הינה בעלת מאפיינים עסקיים כפי שהוכרו בהלכה הפסוקה, למשל, בע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פ"ש פ"ת, חייבת במס על פי חוק מס ערך מוסף. יחיד או חבר בני אדם כאמור, שכל פעילותם הינה בשוק ההון יירשמו כמוסד כספי על פי סעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977.

לעניין זה ראה ע"מ 25935-02-16 אקוויטס ניהול השקעות בע"מ נ' מס הכנסה פקיד שומה 4 ואחרים.

לעומת זאת, עוסק, המבצע פעילות בשוק ההון שהינה בעלת מאפיינים עסקיים, חב במע"מ על פי סעיף 19(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), אלא אם כן העוסק פנה בבקשה לשינוי סיווג למוסד כספי לעניין פעילות זו.

מגמות של רשות המסים במסגרת דיוני שומה



מגמות של רשות המסים במסגרת דיוני שומה

— מחירי העברה.

— ייחוס הוצאות לדיבידנד.

— אי התרה בניכוי וקיצוז של הוצאות מימון.

— כפייה של חלוקת דיבידנד.

— יישום סעיף 62א' גם ביחס לשנות מס קודמות.

— מיסוי בינלאומי.

נקודות לתשומת הלב לסוף שנה



נקודות לתשומת לב לסוף שנה

- הודעות ביחס לחברות משפחתיות (יציאה) עד 30.11.2017.
- חוק עידוד התעשייה – הודעה עד לסוף השנה ביחס לאיחוד דוחות.
- בחינה של מקסום זיכוי חו"ל – פעולות לביצוע עד תום השנה.
- שינוי מבנה.
- דיווח על מכירת ניירות ערך בגין מחצית שנייה של השנה – 31 בינואר 2018.

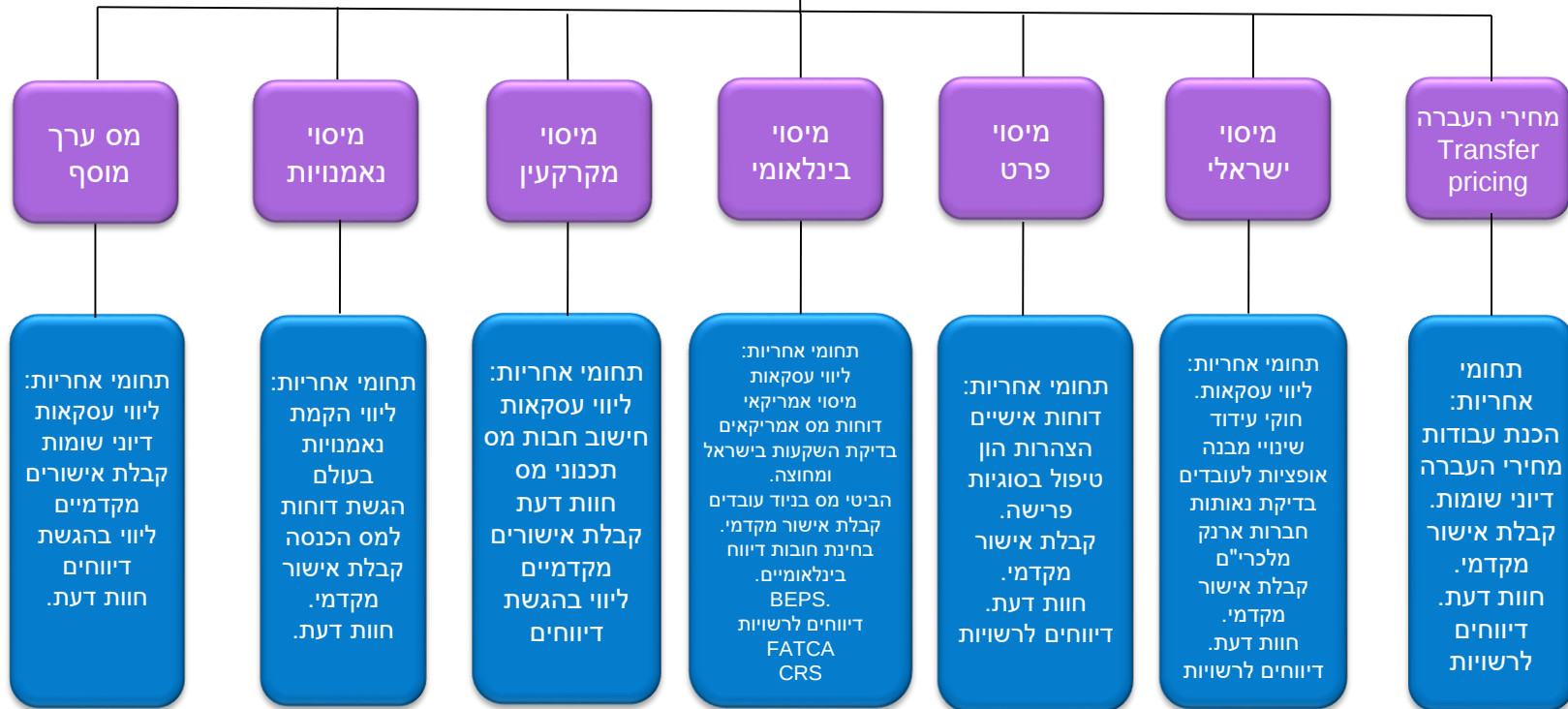
גילוי מרצון



גילוי מרצון – חקיקה צפויה

בהתאם לפרסומים בעיתונות, יוזם מנהל רשות המסים, מר משה אשר, נוהל חדש של "גילוי מרצון" מינואר 2018 – כך שאם המהלך ייצא לפועל עשרות אלפי ישראלים שעדיין מחזיקים בחשבונות לא מדווחים בבנקים בחו"ל יזכו לחסינות מתביעות פליליות, בהתאם לעקרונות שייקבעו.

פאהן קנה ושות'
Grant Thornton
שרותי מחלקת המסים





תודה על ההקשבה

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