AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

הערכות סוף שנת מס 2020
איילת אור - בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
08 דצמבר 2020

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

נושאי המצגת

<u>סוגיות הנוגעות לקורונה:</u>

- חוב רעים/מסופקים/ תלויים;
- מחילת חוב;
- ניכוי הוצאות לשכירים העובדים מהבית;
- סוגיות במיסוי בינלאומי הקשורות בקורונה;

<u>כללי:</u>

- מיסוי מטבעות דיגיטליים;
- רכישה עצמית;
- סעיף 3(ט1) לפקודה – משיכה מחברה על ידי בעל מניות מהותי;
- סעיף 62(א) לפקודה – חברת מעטים;
- חובות דיווח סטטוטוריות על תכנוני מס;
- חובות דיווח על בעלי מניות בחברות חוץ ועל העברות כספים;
- החזקה בחברות שקופות מחוץ לישראל – S- Corp\SCl\LLC

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב רעים/מספקים/ תלויים

חוב אבוד (חוב רע)

סעיף 17(4) לפקודה קובע: **"<u>חובות רעים</u> שנתהוו בעסק או במשלח יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, <u>וכן חובות מסופקים</u> במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס..."**

- חוב רע או מסופק מקורו בהכנסה שנרשמה אצל נישום המנהל ספריו על בסיס מצטבר (מסחרי), ולאחר רישומה הסתבר שהחייב לא יוכל לעמוד בתשלום החוב.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד (חוב רע)

- **בפסק דין עוף כרמל הדר (עמ"ה 203/00)** עמד בתי המשפט על משמעות המונח "חוב אבוד" (רע): **"חוב אבוד" הוא חוב שבעליו לא יצליח לגבותו. הערכת סיכויי הגבייה תיעשה בכל מקרה לגופו בהתאם לניסיונות הגבייה שנעשו ולמצבו הסובייקטיבי של החייב."**

- **ע"א 918/15 פישמן רשתות בע"מ ואח' - "על הנישום מוטל להוכיח כי "החוב רע" ושאפסו הסיכויים לגבותו, ולשם כך עליו להראות שנקט אמצעי גבייה סבירים ללא הועיל, או שאין הצדקה כלכלית לנקוט נגד החייב הליכי גבייה, או שהחייב נכנס להליכי פירוק. מקום שאין ודאות בדבר היות "החוב אבוד", לא ניתן להכיר בו ככזה מיד בסמוך למועד היווצרותו."**

- מבחנים אלו חלים גם בחוב אבוד "הוני" – ראו למשל עניין ידין סגל (**ע"א 7481/17) - גירעון** כשלעצמו אינו בהכרח יוצר הפסד מבחינת דיני המס, וכפי שהודגש לעיל, החשוב לענייננו הוא עקרון המימוש גם במקרה של הפסד, כאשר המבחן הוא מבחן **אובייקטיבי**.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב מסופק

בפסק הדין בעניין עגיב (ע"מ 1179-09), עמד ביהמ"ש על **הבדל שבין "חוב רע" לבין "חוב מסופק":**

"לשם קביעה כי מדובר "ההבדל בין "חוב רע" ו"חוב מסופק" הוא עניין של דרגה. חוב רע הוא חוב שנתברר שלא ישולם ואילו חוב מסופק הוא חוב שיש יסוד סביר להניח שהוא לא יפרע".

כך, למשל, חוב ישן, שמועד הפרעון שלו חלף זה מכבר, עשוי להיחשב לחוב מסופק, אף שעדיין לא מוצו כל דרכי הגבייה או חוב קיים שסיכויי גבייתו נמוכים.

לצורך הקביעה לפיה מדובר ב"חוב מסופק" יש להוכיח שני תנאים:

1. יש לראות כי מכלול הנסיבות תומך במסקנה שאין עוד תקווה לגבות את החוב.
2. הפעולות המשפטיות הכרוכות בגביית החוב עולות על הסכום שייגבה.

AMPELI TAX LAW OFFICES

חוב אבוד/ חוב מסופק

הוראות החב"ק:

חובות רעים או מסופקים יותרו בניכוי אך ורק בתנאים אלה:

(א) הם **קשורים** בעסקו או-במשלח ידו של הנישום;

(ב) הם **נעשו רעים** בשנת-מס פלונית או נעשו מסופקים בשנת-מס פלונית על-פי אומדנו של הנישום;

(ג) הוכח להנחת דעתו של פקיד-השומה, כי החובות נעשו רעים או מסופקים באותה שנת-מס;

יודגש:

- **הצהרה בעלמא** של החייב אינה מהווה הוכחה מספקת כדי להפוך את חובו לחוב רע או מסופק.
- יש לנקוט **משנה-זהירות** לגבי הכרה בחוב רע או מסופק כאשר קיימת קרבה בין הנושה לחייב.
- אין להתיר ניכוי חוב רע או מסופק לנישום שלא **ניהל פנקסים קבילים** (סעיף 33(ג) לפקודה).

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד/ חוב מסופק

דוגמאות להכרה בחוב אבוד –

- **פשיטת רגל של החייב;**
- **החייב עזב את הארץ או שלא ניתן לאתרו;**
- **החייב נפטר מבלי להשאיר עיזבון;**
- **התיישנות;.**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד/ חוב מסופק

התנאים שהתגבשו בפסיקה לעניין הזכאות לנכות הוצאה בגין חוב תלוי הינם, ככלל, שלושה:

- ההפרשה בגין החוב התלוי נעשתה לפי כללי החשבונאות המקובלים;
- גובה ההפרשה הנדרשת ניתן להערכה מוסכמת, אם לפי עקרונות החשבונאות המקובלים ואם לפי חוות דעתו של מומחה;
- הפיכתה של ההפרשה לחוב מוחלט בעתיד הלא-רחוק הינה ברמת הסתברות קרובה לוודאי (פסיקה מאוחרת).

ראו למשל:

- עמ"ה 157/89 רמדו בע"מ נ' פ"ש חיפה
- ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג
- בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב תלוי

התנאים שהתגבשו בפסיקה לעניין הזכאות לנכות הוצאה בגין חוב תלוי הינם, ככלל, שלושה:

- ההפרשה בגין החוב התלוי נעשתה לפי כללי החשבונאות המקובלים;
- גובה ההפרשה הנדרשת ניתן להערכה מוסכמת, אם לפי עקרונות החשבונאות המקובלים ואם לפי חוות דעתו של מומחה;
- הפיכתה של ההפרשה לחוב מוחלט בעתיד הלא-רחוק הינה ברמת הסתברות קרובה לוודאי.

ראו למשל:

- ע"א 600/75 תל רונן
- עמ"ה 157/89 רמדו בע"מ נ' פ"ש חיפה
- ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג
- בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

- חוב אבוד, לעניין חוק מע"מ, יכול להיווצר במקרה בו עוסק ביצע עסקה, אשר מועד החיוב במס לגביה חל בטרם נתקבלה התמורה מהקונה או מקבל השירות והתמורה לא שולמה למוכר או לנותן השירות.

- לדוגמה: עוסק, אשר **מסר** טובין שנמכרו על ידו כאמור בסעיף 22 לחוק מע"מ או עוסק, אשר נתן **שירות** אשר מועד החיוב במס לגביו חל עפ"י סעיף 29(1א) לחוק מע"מ **והתמורה לא שולמה למוכר או לנותן השירות.**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים

התנאים להכרה בחוב אבוד –

1. בוצעה עסקה - "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מע"מ;
2. הוצאה חשבונית כדין;
3. על העוסק להוכיח, כי החשבונית נכללה בדו"ח התקופתי המתייחס והמס המתחייב שולם;
4. המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה;
5. "החוב הפך ל"חוב אבוד" - הודעת החייב כי לא יוכל לשלם את חובו - אין די בה כדי לראות בחוב חוב אבוד.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים

התנאים להכרה בחוב אבוד –

"חוב אבוד" - הוא חוב שלגביו הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ניתן לגבותו, ובלבד שמדובר:

- חוב של חייב (הקונה) שננקטו נגדו הליכי חדלות פירעון: נדרש ככלל אישור מפרק או נאמן כי סיכויי העוסק לגביית החוב קלושים.
- העוסק בעל החוב נקט בהליכי הוצאה לפועל עפ"י חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967, נגד החייב (הקונה), שהינם סבירים בנסיבות העניין:
- חוב שנמחק במסגרת הסדר נושים עפ"י סעיף 350 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, שאושר בפסק דין סופי של בית המשפט;

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים

התנאים להכרה בחוב אבוד –

ככל שלא התקיימו התנאים הנ"ל "לא יוכר החוב כחוב אבוד אלא אם כן יוכח אחד מאלה:

- החייב **נפטר** ואין בעיזבונו נכסים הניתנים למימוש.
- החייב **עזב** את ישראל ואין לו נכסים הניתנים למימוש בישראל.
- כאשר החוב **איננו בסכומים גבוהים**, רשאי ממונה אזורי מע"מ להכיר בחוב כאבוד בהתקיים התנאים המצטברים המפורטים להלן:

  - עלות גביית החוב גבוהה מסכום החוב עצמו. חובת הוכחת עלות גביית החוב על העוסק.
  - העוסק בעל החוב נקט בהליכים סבירים לגביית החוב, אשר לא הניבו תוצאות, כגון: ביצוע ניסיונות לאיתור החייבים, משלוח תזכורות ומכתבי התראה לחייבים, הפסקת ההתקשרות העיסקית (לדוגמה: ניתוק החייבים מקבלת השירות).
  - מרבית העסקאות של העוסק בעל החוב הן עם לקוחות שאינם רשומים כ"עוסק" עפ"י החוק."

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים

התנאים להכרה בחוב אבוד –

- על הודעת הזיכוי, שתוצא ע"י העוסק בעל החוב, לעמוד בכל התנאים והכללים המפורטים בסעיף 23א, סעיף 9(ה) וסעיף 18 להוראות.

- יובהר, כי חייבת להיות זיקה ישירה בין הודעת הזיכוי לבין החשבונית שהוצאה בשל העסקה המקורית, בגינה נוצר החוב.

AMPELI TAX LAW OFFICES

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה-

סעיף 49 לחוק מע"מ – "הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר"

תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973:

"בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא, ינהג הנישום כלהלן:

(1) טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דיווח עליה כדין בדו"ח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, תבוטל החשבונית על ידי ציון המלה "מבוטל" על גבי המקור וההעתקים והצמדת המקור להעתקים;

חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

המשך - תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973:

(3) הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:

(א) **הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי** בחתימתו על ההעתק שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;

(ב) **הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר** רשום עם אישור מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,400 שקלים חדשים, אישור המסירה יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;

(ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;

(ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את קבלתה;

לענין סעיף זה, "חשבונית" - לרבות חשבונית מס.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מחילת חוב

מחילת חוב לצרכי הפקודה

סעיף 3(ב) לפקודה קובע את התנאים להכרה בהכנסה כתוצאה ממחילת חוב:

- על פי **סעיף 3(ב)(1) לפקודה**, לנמחל נוצרת הכנסה **בגין מחילת חוב שהותר כהוצאה**:

"אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה".

בהתאם לסעיף 3(ב)(1) לפקודה, כאשר נמחל חוב לנישום, המנהל את ספריו על בסיס השיטה המסחרית, בגין הוצאה שנרשמה כבר בספריו, יווסף סכום החוב שנמחל (קרן + ריבית) להכנסתו באותה שנה.

מחילת חוב לצרכי הפקודה

- על פי **סעיף 3(ב)(3) לפקודה**, <u>לנמחל</u> נוצרת הכנסה **ממחילת חוב בעל אופי הוני** (מעין "סעיף סל")

"אדם שבשנת מס פלונית <u>נמחל או שומט</u> לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל <u>לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד</u>, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20א ו-21(ב) אינן חלות עליהם, <u>יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%.</u>"

בהתאם לסעיף 3(ב)(3) לפקודה, כאשר נמחל לנישום חוב אותו קיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד, והוא אינו חייב במס בגינו מכוח הוראות אחרות (במידה שמחילת החוב לא הופחתה מהוצאות למחקר מדעי, או לא גרמה להקטנת המחיר המקורי של הנכס), יראו את החוב כהכנסה החייבת במס פירותי, בשנה בה נמחל.

AMPELI TAX LAW OFFICES

מחילת חוב לצרכי הפקודה

- מחילה יכולה להיות <u>בצורה מפורשת</u> (הנושה מודיע לחייב על מחילת החוב), אך גם יכולה להיות מוסקת מן הנסיבות (כאשר התנהגות הצדדים מעידה על שמיטת או מחילת החוב בפועל). בלשון הסעיף: **"לעניין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו."**

- יש למסות את הנישום לפי המהות הכלכלית של מעשיו, ולא לפי הצורה המשפטית שבה בחר לבצע פעולותיו. לאמור, אירוע המס יוצר ההכנסה, אינו רק במעשה המשפטי של "מחילה" מצד הנושה, **כי אם גם בחוב שלא נמחל באופן פורמאלי ע"י הלווה אלא שהלווה "נוהג" לגביו "כאילו נמחל".**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מחילת חוב לצרכי הפקודה

- <u>**ע"א 9715/03 אביהו הורוביץ – מחילה מהצד של המוחל**</u>

- **"מובן כי אין לבחון אך את התנהגותו של החייב. <u>נדרשת בחינת התנהגותם של שני הצדדים והתייחסות שניהם אל החוב. נדרש, אפוא, שילוב רצונות, הבא ללמד כי שני הצדדים לחוב זנחו את הסיכוי ואת הרצון לפורעו.</u> על מנת לקבוע זאת, יש לבחון, בין היתר, כיצד התייחסו הצדדים אל החוב ומהם האמצעים והמעשים שננקטו לפרעונו או לצורך ויתור עליו.**

- עצם קיומה של **אינסולבנטיות של החייב ושל הנושה יש בה אינדיקציה למחילת חוב**. שכן מצב זה מצביע על הנושה כמי שנואש מפירעון החוב. **ככל שחדלות הפירעון היא קשה יותר וקשיי הגבייה קשים יותר, אפשרות המחילה של הצד הנושה קרובה יותר**. הנסיבות יכולות ללמד גם על מחילה חלקית.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מחילת חוב לצרכי הפקודה

תקנה 5 לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז – 2006 – מחילת חוב לקרוב.

"מחילת חוב לקרוב, אם התקיימו כל אלה:

(א) המוחל הוא חבר-בני-אדם; (ב) המחילה היא בסכום של 1 מיליון שקלים חדשים לפחות; (ג) בשל המחילה פחת סכום המס שהיה משתלם על סכום המחילה, אלמלא היתה מחילה כאמור, בשל אחד מאלה:

- לקרוב הפסד הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה;
- שיעורי המס החלים על ההכנסה של הקרוב נמוכים מאלה שחלים על הכנסתו של המוחל;
- ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס;
- ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל;
- המחילה אינה מהווה הכנסה בידי הקרוב; לענין פסקה זו -"**מחילה**" - ובלבד שהמוחל שמט את החוב או מחל עליו לצרכי מס;

"**קרוב**" - חבר-בני-אדם שבהחזקת המוחל או קרובו וחבר-בני-אדם המוחזק בידי אדם המחזיק במוחל;

AMPELI TAX LAW OFFICES

מחילת חוב לצרכי חוק מע"מ

סעיף 12 לחוק מע"מ, דין תרומה, תמיכה וכדומה - קובע כדלקמן:

"(א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר.

- ע"א 563/86 **החברה הכלכלית חיפה –**

"מטרת ההסדר היתה למנוע הפחתת בסיס המס, על דרך של הוזלת מחיר עיסקאות. אך אין בלשון הנקוטה בסעיף 12 כדי להפוך אותו קשר גומלין בין התרומה לבין מחיר העיסקה לתנאי לתחולת ההסדר הקבוע בסעיף. נהפוך הוא: הלשון היא כללית ובלתי מסוייגת ולפיה רואים כל תרומה, תמיכה או סיוע שקיבל עוסק כחלק ממחיר עיסקאותיו".

AMPELI TAX LAW OFFICES

מחילת חוב לצרכי חוק מע"מ

על יחסי הגומלין בין מחילת חוב לצרכי מס הכנסה לבין חוק מע"מ (עניין תה"ל ע"א 141/00):

- **הסעיף נוקט לשון "מחילה" על פי משמעותו הרגילה והפשוטה של המונח. אין מקום לצמצם את משמעותו רק לפקודה, באשר צמצום שכזה אינו עולה בקנה אחד עם השאיפה להרמוניה חקיקתית, במיוחד לאור העובדה שהן הפקודה והן חוק המע"מ הינם חלק מהענף המשפטי של דיני המס. יתירה מזאת, לא רק שאין ליצור הבחנה מלאכותית בין "מחילת חוב" לצרכי מס הכנסה לבין "מחילת חוב" לצרכי מע"מ, אלא שניתן לראות במחילת חוב על פי סעיף 3(ב) לפקודה כמקרה פרטי של תרומה, תמיכה או סיוע, כמדובר בסעיף 12(א) לחוק.**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מחילת חוב לצרכי חוק מע"מ

- **מה לגבי מחילת חוב במישור ההוני על רקע חדלות פירעון של החייב?**

- **מה לגבי המרת הלוואה להון מניות ופרמיה?**

  עניין מרכז הירידים (ע"א 974/95).
  עניין תה"ל (ע"א 141/00).

- ניתן לטעון כי בשני המקרים עצם המרת הלוואה להון מניות לא נחשבה כשלעצמה לטריגר לאירוע מס לפני סעיף 12 לחוק מע"מ.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

ניכוי הוצאות לשכירים העובדים מהבית

סעיף 17 לפקודה

סעיף 17 לפקודה קובע: **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד"...**

אילו הוצאות מותרות לניכוי?

- הוצאות הכרוכות בייצור ההכנסה – זאת, לרבות דמי שכירות, תיקונים, סכומי ריבית והצמדה, חובות רעים, הוצאות בנקיטת אמצעים למניעת נזקי טבע / התקפות מהאוויר ועוד.
- הכלל הוא **שהחזר הוצאות לעובד מהווה הכנסת שכר אצל העובד!**

אילו הוצאות אינן מותרות לניכוי?

- הוצאות מעורבות (אלא אם ניתן להפריד בין הפרטי לעסקי);
- הוצאות הוניות (אלא באמצעות פחת);
- הוצאות רכב;
- הוצאות כיבודים, נסיעות לחו"ל, אש"ל, מתנות ואירוח.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מה דין ניכוי הוצאות הבית?

- הוצאות הבית מותרות בניכוי לעצמאי העובד מביתו.
- הוצאות אלו כוללות: חשמל, ארנונה, כיבוד, פחת וריבית על משכנתא וכו'. עם זאת, הניכוי ייעשה רק באופן יחסי עבור החלק בבית המשמש לייצור ההכנסה.

- אדם שהיה שכיר/עצמאי במשרד, והחל לעבוד כעצמאי מביתו לאור הקורונה –

- יוכל לדרוש את הוצאות הבית באופן יחסי;
- לא יידרש לשאלה האם חלק מההוצאות שדורש היו קיימות גם ערב הפיכת חלק מהבית למשרד.

עניין אליל 2000 - עמ"ה 1184-06 - תקנות ניכוי הוצאות רכב אינן שוללות החזר הוצאות רכב פטורות ממס לעובד בתנאי שבוצעו עבור המעביד – האם ניתן לראות בתשלום לעובד כהחזר הוצאה שהוצאה לטובת המעביד?

AMPELI TAX LAW OFFICES

סוגיות במיסוי בינלאומי
הקשורות בקורונה

חשיבות הגדרת התושבות לצרכי מס

<u>חלק ב' לפקודה – </u>"מס הכנסה יהא משתלם......על הכנסתו של אדם <u>תושב ישראל</u> שהופקה או נצמחה בישראל או מחוצה לישראל ועל הכנסתו של אדם <u>תושב חוץ</u> שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה: .....".

<u>חלק ה' לפקודה </u>– "<u>תושב ישראל </u>חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל;... <u>תושב חוץ </u>חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל";

- תושב ישראל חייב במס על הכנסתו הכלל עולמית.
- תושב חוץ חייב במס על בסיס טריטוריאלי.

המסקנה: **סוגיית התושבות לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.**

AMPELI TAX LAW OFFICES

"תושב ישראל" – לגבי יחיד - מבחן מרכז החיים

<u>מבחן אובייקטיבי – איכותי -</u> מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;
(ב)מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
(ג)מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
(ד)מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
(ה)מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

<u>מבחן כמותי (חזקות – ניתנות לסתירה)</u>: חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בישראל -
(א)אם שהה בישראל בשנת המס **183** ימים או יותר;
(ב)אם שהה בישראל בשנת המס **30** ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא **425** ימים או יותר.

<u>מבחן סובייקטיבי:</u>
היכן אדם רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

"תושב חוץ" - לגבי יחיד

"**תושב חוץ**" בסעיף 1 לפקודה - שתי חלופות:

חלופה ראשונה – ברירת המחדל - **"מי שאינו תושב ישראל".**

חלופה שנייה – מבחן ארבע שנתי - **"וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:**

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);".

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חזרה מוקדמת לישראל בשל משבר הקורונה

- על רקע המשבר הכלכלי, רבים שעזבו את ישראל במסגרת רילוקיישן לעבודה בחברות זרות ומתוך כוונה להגר ממנה לתקופה בלתי מוגבלת, נאלצו לשוב לישראל בטרם עת.

- **דגש**: חזרה לפני תום ארבע שנים ממועד העזיבה – האם חל ניתוק תושבות?

- **חוזר 1/2011**: **"יחיד שעזב את ישראל וטרם חלפו ארבע שנים ממועד עזיבתו ומשכך לא ניתן לקבוע בהכרח כי ניתק תושבותו ביום העזיבה, יפנה לפקיד השומה במקום מגוריו לשם הסדרת מעמדו כתושב חוץ בהתאם להגדרה".**

חזרה מוקדמת לישראל בשל משבר הקורונה

פסק הדין בעניין יעל צור (ע"מ 19466-01-12):

<u>הערעור התקבל</u>

"ראינו כי המערערת ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת אך בפועל זו קוצרה ועבודת המערערת הופסקה כבר בשנת 2008. שינוי זה הכריח את המשפחה לשוב לישראל. חזרה זו ואף חזרת הבעל למקום העבודה הקודם, אינה מלמדת כי העזיבה בשנת 2006 הייתה לתקופה ארעית או כי כוונת המערערת הייתה כי ישראל תמשיך להיות מרכז החיים. <u>את הזיקה הסובייקטיבית ואת הזיקות האובייקטיביות יש לבחון בזמן אמת, כלומר במהלך שנות המס שבמחלוקת ולא בדיעבד</u>, אלא אם ההתנהגות המאוחרת מעידה על כוונה קודמת."

משבר הקורונה – כנסיבה בלתי צפויה לחזרה לישראל

AMPELI
TAX LAW OFFICES

שהייה זמנית/מאולצת לישראל

- **ישנם יחידים שאינם יכולים או רוצים לשוב למדינת תושבותם, אם בשל חשש מפני התפשטות וירוס הקורונה, אם בהעדר טיסות למדינת התושבות, אם בשל הידבקות שלהם עצמם, מחלת קרוב, או בידוד שנכפה עליהם בישראל וכיו"ב.**
- בפסק הדין **בעניין קניג** (ע"מ 31489-01-13), הצליח הנישום לסתור את שתי החזקות ביחס לשנת המס 2006, למרות ששהה בישראל 212 ימים באותה שנת מס. הנישום הוכיח כי נאלץ לשהות בישראל בשל צו עיכוב יציאה מן הארץ שהוצא כנגדו על ידי בנק הפועלים בשל חוב.
- **בעניין סולר** (עמ"ה 7038/03) בית המשפט לא זקף לחובת הנישום את עובדת שהותה בישראל של רעייתו לצרכי טיפול באמו החולה - **"לאור המבחן השני, הסובייקטיבי, העוסק בכוונתו של האדם, ניתן לאמור כי לא נשללה גרסת המערער, לפיה הוא ראה בארה"ב כמרכז חייו, בתקופה הרלבנטית."**
- **חובת הגשת דוח מפרט (סעיף 131(א)(5ה) לפקודה וטופס 1348).**
- **תקנות היחידים -** חולה המאושפז בבית חולים או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל – חזקות הימים ככלל אינן חלות בענייננו.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

שהייה זמנית/מאולצת לישראל

- ביום 3 באפריל 2020 פרסם ארגון ה- OECD רשימת הנחיות למדינות השונות ביחס לסוגיות מס בילטרליות הקשורות למשבר הקורונה -
"**OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis**"

- **העדר שינוי במעמד התושבות של היחיד בשני תרחישים:**
- אדם נמצא מחוץ לביתו באופן זמני ונמצא "תקוע" במדינה המארחת בשל מגבלות הקורונה.
- אדם עובד במדינה זרה ורכש תושבות שם, אך חוזר באופן זמני לארץ מולדתו בשל מצב הקורונה.
- הדוח קובע כי בשני התרחישים **אין זה סביר שהאדם יקבל מעמד תושבות קבע בעקבות המעבר הזמני**. **ככל שאמנת מס בילטרלית חלה, האדם לא ייחשב לתושב המדינה המארחת/ ארץ המולדת לצרכי מס.**

- **רשות המסים מסרבת לאמץ כרגע באופן רשמי את מסקנות הדוח!**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

דחיית מועד העזיבה בשנת המס 2020

אי וודאות בקשר למועד עזיבת ישראל בשנת 2020 – השלכות בהתאם למועדים שונים:

- **דחייה בקבלת ויזות כניסה למדינת היעד;**
- **חוסר יכולת לערוך ביקור מקדים במדינת היעד;**
- **עיכוב באיתור נכסים, רישום הילדים למוסדות חינוך וכו'.**

הנפקות – דחיית במועד העזיבה המתוכנן של ישראל בשנת 2020 –
השלכות המס - האם ניתן לטעון לניתוק תושבות בשנת 2020?

- **<u>בתחילת השנה</u>** (פחות מ-30 ימים בישראל) / **<u>עד 1 ליולי</u>** (יותר מ-183 ימים מחוץ לישראל – הגדרת תושב חוץ); ניתוק בחלק השני של שנת 2020.
- **חובות דיווח** - טופס 1348 במקרה של ניתוק תושבות או הגשת דיווח על הכנסות חו"ל עם שימוש בתקנות ניכוי הוצאות מסוימות וקבלת זיכוי על המס הזר.

השלכות השהייה הזמנית בישראל על תושבות חברה זרה

"חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: **(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל...(מבחן השליטה והניהול)**

- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

עניין חברת שי צמרות (ע"מ 32172-05-13):

"תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; **"מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

השלכות השהייה הזמנית בישראל על תושבות חברה זרה

- משמע, שהייה זמנית של יחיד בישראל עלולה להקים לחברה זרה בשליטתו ו/או בניהולו תושבות מס בישראל על רקע טענה של שליטה וניהול מישראל ו/או טענה למקום ניהול אפקטיבי בישראל לצרכי אמנת המס.

- במקרה זה ליחיד עלולה לקום חובת הגשת טופס 150, 1213 וכו' יחד עם דוח המס בישראל.

- דוח ה- OECD מדגיש **ששינוי זמני במיקום בו המנכ"ל ובכירים אחרים המנהלים את החברה לא אמור לעורר שינוי תושבות,** במיוחד אם השינוי במיקום נובע מהגבלות נסיעות הקשורות לקורונה.

השלכות השהייה הזמנית בישראל על קיומו של מוסד קבע בישראל

המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות המס.

- מטרת השימוש במונח מוסד קבע הינה לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר.
- ע"פ סעיף 5 לאמנת המודל של ה- OECD "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי חלופות:

1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע (Fixed Place of Business) העומד לרשות המיזם הזר (להלן: "**מקום העסקים הקבוע**");
2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (Dependent Agent) (להלן: "**סוכן תלוי**").

- סעיף 7 לאמנת המודל של ה- OECD קובע כי **מדינה מתקשרת אינה יכולה למסות רווחים של מיזם זר אלא אם אותו מיזם זר <u>מקיים פעילות עסקית באמצעות מוסד קבע הנמצא בתחומה.</u>**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

השלכות השהייה הזמנית בישראל על קיומו של מוסד קבע בישראל

- משמע, שהייה זמנית של יחיד בישראל עלולה להקים לחברה זרה טענה למוסד קבע בישראל ולהקים לה חבות במס ודיווח בישראל.

האם עבודה מבית מגורים זמני מקימה מוסד קבע לחברה הזרה?

- עמדת ה- OECD:

- "The carrying on of intermittent business activities at the home of an employee does not make that home a place at the disposal of the enterprise."

האם נוכחות היחיד עלולה להיחשב כ"סוכן תלוי" באותה מדינה בשל השהות הזמנית?

- עמדת ה- OECD:

- "An employee's or agent's activity in a State is unlikely to be regarded as habitual if he or she is only working at home in that State for a short period because of force majeure and/or government directives extraordinarily impacting his or her normal routine.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

דגשים נוספים

- יש לבחון צורך בהגשת דוח מפרט בישראל (טופס 1348);
- חזרה למדינת התושבות;
- מצב של פיצול תא משפחתי;
- דחיית מועד העזיבה בשנת 2020;
- **בחינת שליטה וניהול וחשיפה למוסד קבע בישראל כפועל יוצא מפעילות בישראל עבור גופים זרים** – לעניין זה, עמדת ה- OECD הינה שאין לראות את נוכחות השוהים מתוך אילוץ במדינה בה נמצאים כעת, כנוכחות המייצרת "מוסד קבע" של חברה זרה או נוכחות המקימה שליטה וניהול או "מקום ניהול אפקטיבי" של חברה זרה.
- קריאה לרשות המסים לאמץ את מסקנות דוח ה- OECD ולצאת במדיניות ברורה לגבי נסיבות בהן שהות יחיד בישראל תוחרג לצרכי מס בשל אילוצי הקורונה, כפי שנעשה באירלנד, בריטניה, ארצות הברית ומדינות נוספות.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

טופס 1348 – דוח מפרט

דוח שנתי 2017
1348

נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)

הצהרת תושבות לשנת המס ________

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל
כאמור בסעיף 131(א)(5ה) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

פרטי הנישום

שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון

לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.

מספר ימי שהייה שלי בישראל: בשנת המס ________. בשנה שקדמה לשנת המס ________. בשנתיים שקדמו לשנת המס ________.

בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה ________ . (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן √ ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)	בישראל	במדינת התושבות	במדינה אחרת	לא רלוונטי	הערות
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירות מגורים	☐	☐	☐	☐	
דירות המגורים שבבעלותי הושכרו (יש לציין תקופת השכירות)	☐	☐	☐	☐	
שכרתי דירה למגורים	☐	☐	☐	☐	
בית הקבע שלי נמצא	☐	☐	☐	☐	
בן/בת זוגי התגוררו	☐	☐	☐	☐	
ילדי הקטינים מתגוררים	☐	☐	☐	☐	
ילדי מתחנכים במוסדות חינוך	☐	☐	☐	☐	
הורי ו/או אחי התגוררו	☐	☐	☐	☐	
מקום עיסוקי הרגיל או הקבוע	☐	☐	☐	☐	
עבודתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו	☐	☐	☐	☐	
הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס	☐	☐	☐	☐	
שילמתי מס על הכנסות	☐	☐	☐	☐	
ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר הדרכון)	☐	☐	☐	☐	
ברשותי ביטוח רפואי	☐	☐	☐	☐	
אני חבר/ה בקופת חולים	☐	☐	☐	☐	
בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני	☐	☐	☐	☐	
הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני	☐	☐	☐	☐	
אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם	☐	☐	☐	☐	
קיבלתי קצבאות (ילדים ו/או תגמולים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)	☐	☐	☐	☐	
בבעלותי חשבון בנק פעיל	☐	☐	☐	☐	
בגין שנת המס שילמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו)	☐	☐	☐	☐	
אני חבר/ה בארגונים חברתיים	☐	☐	☐	☐	
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב	☐	☐	☐	☐	
אני בעל/ת מעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"	☐	☐	☐	☐	
ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו	☐	☐	☐	☐	
קיבלתי אישור תושבות לשנה זו	☐	☐	☐	☐	

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מיסוי מטבעות דיגיטליים

הכנסות ורווחים ממטבעות דיגיטליים - עמדה חייבת בדיווח 32/2017

"הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה - 1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער."

AMPELI

TAX LAW OFFICES

הכנסות ורווחים ממטבעות דיגיטליים בהתייחס לחוזר מס הכנסה 5/2018

סוגיות לדיון -

- מטבע דיגיטלי מבוזר – דוגמת ביטקוין, אתריום, ריפל – משמש כאמצעי לסחר חליפין וערכו נקבע לפי הסכמה בין המשתמשים ברשת באמצעות טכנולוגית הבלוקצ'יין.

עמדת חוזר 5/2018:

- המטבע הדיגיטלי מהווה נכס ולא "מטבע".
- אדם אשר הכנסותיו מאמצעי תשלום מבוזר מגיעות לכדי עסק, יסווגו הכנסותיו כהכנסה פירותית ויחולו עליה שיעורי המס על פי סעיפים 121 או 126 לפקודה.
- סיווג ההכנסות ייקבע בהתאם למבחני עסק כפי שנקבעו בפסיקה.
- אמצעי תשלום מבוזר אשר הגיע לרשותו של אדם בעקבות פעילות כריה יסווג כהכנסה עסקית.
- תשלום באמצעות מטבע מבוזר ייחשב כמכירה ולא כאמצעי תשלום ("הצפת המערכת");

AMPELI
TAX LAW OFFICES

הכנסות ורווחים ממטבעות דיגיטליים בהתייחס לחוזר מס הכנסה 5/2018

פעולת כרייה – "עסק", האומנם?

תקלה דיווחית בגין רווח הון (תוך 30 ימים) – צורך בחקיקת משנה

מקום הפקת ההכנסה – עולים חדשים/ תושבים חוזרים

העדר הגדרה ממצה לעסק בפקודת מס הכנסה והעדר פרשנות עדכנית לעסק "קריפטו" בפסיקה:

- טיב ואופי הנכס
- תדירות העסקאות - ביצוע פעולות ממכשירים סלולריים, פיצול הפעולות בדו"חות של זירות המסחר ועוד
- בקיאות הנישום – האם פעיל בקבוצת קריפטו בפייסבוק או מנהל בלוג קריפטו כתחביב, בקיא?
- היקף הפעילות - תנודות קיצוניות של עד עשרות אחוזים ביום במהלך שנת 2017 לעומת ירידות שערים בשנת 2018

<u>**המסקנה**</u>: <u>ברוב המקרים לא מדובר בעסק (שליחת מכתבים)</u>

<u>בחינת אפשרות למימוש ביטקויין לאור עליות השערים החדות וקיזוז כנגד הפסדי הון אחרים</u>

AMPELI
TAX LAW OFFICES

הכנסות ורווחים מקריפטו פסק דין קופל (ע"מ 16-05-11503)

כב' השופט **בורנשטין** קיבל את עמדת רשות המיסים לפיה הביטקוין מהווה **נכס** אשר הרווחים ממכירתו ימוסו כרווחי הון לפי פרק ה' לפקודה. ובהתאמה דחה את הערעור:

"נראה לי אם אמנם מעמד הביטקוין טרם הוגדר, ויותר מכך – אם עדיין קיימת אפשרות שהביטקוין יעבור מן העולם ויבוא מטבע וירטואלי אחר תחתיו – קשה עד מאוד להלום תוצאה לפיה הביטקוין ייחשב כ"מטבע" דווקא לצרכי מס. תוצאה זו אינה מתיישבת עם הסביבה המשפטית, הכלכלית, והמיסויית הקיימת, ולפיכך לא ניתן לקבלה".

AMPELI
TAX LAW OFFICES

רכישה עצמית

רכישה עצמית

סעיף 1 לחוק החברות:

"חלוקה" – מתן דיבידנד או התחייבות לתיתו, במישרין או בעקיפין, וכן רכישה; ולענין זה, "רכישה" - רכישה או מתן מימון לרכישה, במישרין או בעקיפין, בידי חברה או בידי חברה בת שלה או בידי תאגיד אחר בשליטתה, של מניות החברה או של ניירות ערך שניתן להמירם למניות החברה או שניתן לממשם במניות החברה, או פדיון של ניירות ערך בני פדיון שהם חלק מהונה העצמי של החברה בהתאם לסעיף 312(ד), ולרבות התחייבות לעשיית כל אחד מאלה, והכל, ובלבד שהמוכר אינו החברה עצמה או תאגיד אחר בבעלותה המלאה של החברה;

AMPELI
TAX LAW OFFICES

רכישה עצמית

חוזר **10/2001** - "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס"

- רכישה עצמית המבוצעת מכל אחד מבעלי המניות- **פרו ראטה תראה כחלוקת דיבידנד**.
- רכישה אחרת, **תראה כמכירת מניות**, החייבת במס רווחי הון ברמת בעל המניות המוכר.

חוזר **2/2018** - היבטי מס של רכישה עצמית

- כל רכישה של חברה את מניותיה (רכישה עצמית) מהווה דיבידנד.
- **רכישה עצמית שאינה תואמת את שיעורי ההחזקה של בעלי המניות**, מהווה **חלוקת דיבידנד** לכל בעלי המניות בשלב הראשון, **ומכירת נכס** בין בעלי המניות בשלב השני.

עמ"ה 21268-06-11 (2014) עניין ברנובסקי

ע"מ 1100-06 עניין בר ניר

AMPELI
TAX LAW OFFICES

רכישה עצמית

עמדה מספר 2017/42:

- במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, **גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית.**

חוזר 2/2018:

ככלל, ברכישה שאינה פרו ראטה, - הסיווג יתבצע בהתאם לאחת מהגישות הבאות:

- **גישה 1 –** בשלב ראשון, חולק דיבידנד בסכום כולל לפי סכום הרכישה לכל אחד מבעלי המניות טרם הרכישה לפי חלקו היחסי. בשלב שני, בעלי מניות הנותרים רכשו מבעל המניות היוצא את מניותיו בסכום הדיבידנד שקיבלו (ברוטו)...
- **גישה 2 –** בשלב ראשון, בעלי המניות הנותרים רכשו את מניות בעל המניות המוכר בסכום הרכישה לפי חלקם היחסי בחברה. בשלב שני, העבירו בעלי המניות הרוכשים את המניות לחברה בתמורה לסכום הרכישה – למעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי בעלי המניות הנותרים (דיבידנד).

AMPELI
TAX LAW OFFICES

רכישה עצמית

<u>עניין בית חוסן - ע"מ 71455-12-18</u>

עמדת המשיב בערעור דנן עומדת בסתירה לאבן היסוד בשיטת המס המגולמת ב"עקרון המימוש", שכן במקרים דוגמת זה הנדון, גם אילו ניתן היה לקבוע כי נוצר רווח כלשהו לבעלי המניות הנותרים (וספק גדול אם כך) הרי שבוודאי לא ניתן לומר כי היה מימוש של רווח כלשהו. היא הוסיפה כי פקיד השומה ביקש ליצור הכנסה רעיונית בידי המערערים ("דיבידנד רעיוני"), ללא הצדקה. ובמילותיה: "**המשיב מבקש ליצור הכנסה רעיונית בידי בעלי המניות הנותרים - דיבידנד רעיוני - אך לטעמי, ללא כל צידוק בדין. אין במקרה הנדון אירוע מס, משום שאין רווח, וממילא אין מימוש של רווח ואין מקום לחרוג מ"עקרון המימוש" בנסיבות דנן, מחמת שלא מתקיים אף אחד מן הנימוקים והשיקולים המצדיקים מיסוי בנקודת הזמן של ביצוע עסקת הרכישה העצמית - אין נזילות, אין אומדן מדויק ואין וודאות**".

<u>הערעור התקבל</u>

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) לפקודה – משיכה מחברה על ידי בעל מניות מהותי

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – משיכה מחברה

"משיכה מחברה" משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכול במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

"מועד החיוב" – אחד מאלה:

(1) במשיכת כספים מחברה – **בתום שנת המס** שלאחר שנת המס שבה נמשכו;

(2) בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש, ובתום כל שנה לאחר מכן עד למועד שבו הושב הנכס;

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – העמדת נכס של חברה

"נכס" – כל אחד מאלה:

(1) **דירה** שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, ולרבות תכולתה;

(2) חפצי אמנות או תכשיטים;

(3) כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי;

- "**דירה**" היא כהגדרתה בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973 - "חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר".
- **עמדה חייבת בדיווח מספר 2017/34** - יראו **כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל** ובין אם היא בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה.
- יראו כדירה ש-51% משטחה משמש לצרכיו הפרטיים של בעל המניות כנכס שעיקר השימוש בו הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – משיכת כספים מחברה

משיכה של כספים מחברה" - לרבות כל אחד מהמפורטים להלן,

- הלוואה, לרבות השאלה או כל חוב אחר;
- ערבון או בטוחה שהחברה העמידה לטובת בעל המניות המהותי, לרבות מזומנים, ניירות ערך ופקדונות. לדוגמא, אם חברה שעבדה פיקדון בנקאי לטובת חוב של בעל המניות, ייחשב סכום הפיקדון המשועבד כמשיכה של כספים מהחברה.
- **הוראת ביצוע 7/2017 -** אם החברה לא העמידה נכס ספציפי כערובה, אלא מדובר בערבות כללית, לא תחשב העמדת הערובה הכללית כמשיכת כספים.

חריג - לא יראו כמשיכה של כספים מחברה סכום משיכות מצטבר, שלא עלה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה, על 100,000 ₪.

משיכה יכולה להיות גם בעקיפין – משיכה מחברה בת ולא ישירות מהחברה המוחזקת, או הלוואה לחברה אחות או לשותפות בה שותף בעל המניות המהותי.

סעיף 3(ט1) – חישוב ההכנסה

נמשכו מהחברה כספים, יראו כהכנסה במועד החיוב את סכום משיכת הכספים בניכוי הסכומים הבאים, כשהם בערכי מועד החיוב:

1. יתרת זכות של בעל המניות המהותי שביצע את המשיכה, בדו"ח הכספי של החברה, לרבות שטר הון לתקופה של עד חמש שנים;

תנאי לניכוי יתרת זכות הוא שהיתרה לא נפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכתה. אם נפרעה בתקופה הנ"ל, יראו אותה **כאילו לא נוכתה** במועד החיוב.

חוזר 7/2017 - פירעון יתרת הזכות לאחר 18 חודשים כאמור לעיל יחשב כמשיכה חדשה.

2. סכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, ובעל המניות המהותי הוא שנושא בכל עלויות ההלוואה, ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה;

AMPELI TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – החזרת כספים ומשיכתם מחדש

על כספים שנמשכו והושבו לחברה עד מועד החיוב לא יוטל מס, אך אם הם נמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שנמשך מחדש כאילו לא הושבו, ואירוע המס ייקבע לפי מועד המשיכה המקורי. אם כספים נמשכו מחדש באופן חד-פעמי, והוחזרו בתוך 60 ימים, לא יראו בכך כמשיכה מחדש.

הוראת ביצוע 7/2017 –

- **ייחוס השבה למשיכה מסוימת יעשה לפי שיטת FIFO** - כל השבה תיוחס ראשית לכסף שנמשך מוקדם יותר בזמן.
- אם כספים הוחזרו ונמשכו מחדש תוך שנתיים, וכבר הוגש דו"ח מס לשנה בה חל מועד החיוב (מועד המשיכה הראשונה), יש להגיש תיקון של הדו"ח, גם אם נעשתה שומה לגביו.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – החזרת נכס לחברה ושימושו מחדש על ידי בעל המניות

על נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב לא יוטל מס, אך אם הועמד לשימושו מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שבו הושב, יראו אותו כאילו לא הושב, ואירוע המס ייקבע לפי מועד ההעמדה הראשונה לשימוש.

חוזר 7/2017 – אם נכס הוחזר והועמד לשימוש מחדש תוך שלוש שנים, וכבר הוגש דו"ח מס לשנה בה חל מועד החיוב (מועד ההעמדה הראשונה לשימוש), יש להגיש תיקון של הדו"ח, גם אם נעשתה שומה לגביו.

האם כל שימוש שולי משמעו "כאילו הנכס לא הושב"?

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – טופס 1350

דוח שנתי 2017
1350

נספח לדוח השנתי לשנת המס 2017

מיסוי הכנסה לפי סעיף 3(ט1) לפקודת מס הכנסה[1]

הטופס מיועד לבעל מניות מהותי בחברה שסכום המשיכות המצטבר עלה
ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה על 100,000 ש"ח

פרטי בעל המניות[2]

מספר זהות	מספר תיק	שם מלא	כתובת

א. פרטי החברה

מספר ח.פ. / משרד השומה	חברה בית לפי סעיף 64 לפקודה/ חברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה	% ההחזקה במישרין ובעקיפין של בעל המניות בחברה	סיבה לחיוב במס לפי סעיף 3(ט1) לפקודה
	☐ כן ☐ לא		☐ משיכה של כספים מחברה ע"י בעל המניות[3] ☐ העמדת כספי החברה כערובה[4] לטובת בעל המניות[3] ☐ העמדת נכסים לטובת בעל המניות[5]

ב. משיכת כספים מחברה/העמדת ערובה

ב.1. משיכת הכספים מחברה ו/או יתרת כספי העמדת ערובה בשנת מס קודמת[6]

ב.2. קיימת לבעל המניות בחברה יתרת זכות[7] ☐ לא ☐ כן, הסכום

ב.3. כנגד משיכה של כספים מחברה/יתרת העמדת ערובה קיימת הלוואה מתאגיד בנקאי[8] ☐ לא ☐ כן, הסכום

ב.4. סה"כ יתרת משיכה של כספים מחברה/יתרת כספי העמדת ערובה (ב.1. פחות ב.2. פחות ב.3.)

ב.5. יתרת רווחים[9]

ב.6. הכנסה מדיבידנד: היתרה שמופיעה בסעיף ב.4 עד סכום הרווחים שבסעיף ב.5.

ב.7. הכנסת עבודה: אם מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף ב.4 פחות היתרה שמופיעה בסעיף ב.6.

ב.8. הכנסה מעסק/משלח יד : אם לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף ב.4 פחות היתרה שמופיעה בסעיף ב.6.

ג. במקרה של העמדת הנכסים

ג.1. סוגי הנכסים[11]: ☐ דירה[10] פירוט ______ ☐ חפצי אמנות פירוט ______
☐ תכשיטים פירוט ______ ☐ כלי שיט פירוט ______ ☐ כלי טיס פירוט ______

ג.2. עלות הנכסים[12]

ג.3. יתרת המשכנתה על הנכסים

ג.4. שווי שימוש בנכסים[13]

ג.5. סה"כ סכום העמדת הנכס (ג.2. פחות ג.3.)

ג.6. יתרת רווחים בניכוי הסכום שבסעיף ב.6.

ג.7. הכנסה מדיבידנד: היתרה שמופיעה בסעיף ג.5 עד סכום הרווחים בסעיף ג.6.

ג.8. הכנסת עבודה : אם מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף ג.5. פחות היתרה שמופיעה בסעיף ג.6.

ג.9. הכנסה מעסק/משלח יד : אם לא מתקיימים יחסי עובד-מעביד היתרה שמופיעה בסעיף ג.5 פחות היתרה שמופיעה בסעיף ג.6.

ד. סיכום

ד.1. סה"כ הכנסה מדיבידנד: סעיף ב.6. בתוספת סעיף ג.7. יועבר לשדה 055/212/312 ושדה 323 בטופס 1301

ד.2. סה"כ הכנסה עבודה: סעיף ב.7. בתוספת סעיף ג.8. יועבר לשדה 158/172 ושדה 343 בטופס 1301

ד.3. סה"כ מעסק/משלח יד: סעיף ב.8. בתוספת סעיף ג.9. יועבר לשדה 150/170/167 ושדה 350 בטופס 1301

ד.4. שווי שימוש בנכס

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 3(ט1) – דגשים

פורסם באתר רשות המסים ביום 25.11.2020: "רו"ח נעצר בחשד לביצוע עבירות חמורות במטרה להפחית את חבות המס של לקוחותיו ובתיקו האישי" -

"ממצאי החקירה עולה חשד כי אטיאס נקט במגוון פעולות שאינן לגיטימיות כדי להפחית את חבות המס בתיקו האישי. כמו כן הוא נחשד כי הציג מצגים כוזבים בדו"חות השנתיים של מספר חברות על מנת להסתיר את משיכותיהם של בעלי השליטה, ועל ידי כך להפחית את חבות המס. בפועל בעלי השליטה עשו שימוש פרטי בכספי החברה ללא תשלום מס. הראיות מצביעות על מצגי שווא במאזנים של אותן חברות בסכום של כ-13 מיליון שקלים בין השנים 2018-2017.

- האם חל על תושבי חוץ?

AMPELi TAX LAW OFFICES

סעיף 62(א) לפקודה – חברת מעטים

סעיף 62(א) – חברת מעטים

(א) הכנסה חייבת של **חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76**, **<u>שאינה חברת משלח יד זרה</u>** כהגדרתה בסעיף 75ב(1) , **הנובעת מפעילות של היחיד** שהוא **בעל מניות מהותי בה** כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב כהכנסתו של היחיד.

<u>שני מצבים:</u>

<u>מצב א</u>: הכנסה מיגיעה **אישית** לפי סע' 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת <u>מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות **בצד קשור** לאותו חבר בני אדם,</u> <u>**כנושא משרה** או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב, והיחיד או חברת המעטים **היו** </u>**נושאי משרה באותו חבר בני אדם ובלבד שהיחיד <u>אינו</u> בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.**

<u>מצב ב</u>: הכנסה מיגיעה אישית לפי סע' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור <u>אדם אחר</u>, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, **<u>והיא מסוג עובד עבור מעסיקו</u>**, ובלבד שהיחיד **אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 62(א) – חברת מעטים

החזקה המספרית

לעניין מצב ב': "יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם **מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה** או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא **בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו** 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; לעניין זה –

מתי מתחילה הספירה – במועד הוצאת החשבונית הראשונה או במועד השירות בפועל?

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חובות דיווח סטטוטוריות על תכנוני מס

סעיף 131ד לפקודה – חוות דעת חייבת בדיווח

- **חלופה ראשונה – שכר טרחה מותנה -**

שכר טרחה :

100,000 ₪ לפחות, שכולו או מקצתו תלוי בסכום יתרון המס שייווצר והוסכם שישולם בגין חיסכון המס המרבי שייווצר למקבל חוות הדעת.

מהו "יתרון מס" שבהגדרת "חוו"ד החייבת בדיווח"?

- הנחה, הקלה, הפחתה, הימנעות או דחיית אירוע מס/מקדמה.
- הימנעות מחובה לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד.

- **חלופה שנייה - תכנון מדף**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 131ד לפקודה – חוות דעת חייבת בדיווח

- **"תכנון מדף"** – אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, ... שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה –

"קרוב" – כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88;

"אמצעי שליטה" ו"שליטה" – כהגדרתם בסעיף 85א;

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציג אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 131ד לפקודה – חריגים

על אף התקיימות אחת החלופות הנ"ל (שכ"ט מותנה/תכנון מדף), ישנם מספר חריגים לחובת הדיווח:

1. מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון ₪**;
3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על **1.5 מיליון ₪**;
4. חוות הדעת נוגעת לסוגיות מיסוי שנדונו בהליכי שומה / השגה / ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופת ההליכים ולגבי אותן שנות מס שבנדון בלבד.

- ביום 14 לאוקטובר 2020 לבקשת לשכת רואי חשבון, משרדנו הכין עבור הלשכה מזכר מס ובו קבענו כי דרישת פקידי השומה לקבלת גילוי על כל חוות הדעת בנושאי מיסוי שהנישום קיבל, **מנוגדת** ככלל להוראות הפקודה ולתכליתה.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 131ה לפקודה – עמדה חייבת בדיווח

סעיף 131ה' לפקודה:

"**עמדה חייבת בדיווח**" - 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** ₪ באותה שנת מס או על **10 מיליון** ₪ במהלך ארבע שנות מס לכל היותר

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 131ה לפקודה – עמדה חייבת בדיווח

<u>מהו "יתרון מס" שבהגדרת "עמדה החייבת בדיווח"?</u>

- הנחה, הקלה, הפחתה, הימנעות או דחיית אירוע מס/מקדמה.
- הימנעות מחובה לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד.

<u>פרשנות רשות המסים מיום 26.12.2016 :</u>

- יתרון המס הנובע מעמדה מסויימת ייבחן <u>על כלל הפעולות שבוצעו</u> הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס אותן ביצע הנישום, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים.

- כמו כן, יתרון המס יכול להיחשב גם בדרך של <u>יצירת הפסד שיקוזז בשנים הבאות</u> ואז היתרון יחושב בהתאם למגן המס של הנישום ככל והוא לא קוזז בשנת המס.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 131ה לפקודה – חריגים

על אף התקיימות תנאי הגדרת "עמדה החייבת בדיווח", ישנם מספר חריגים לחובת הדיווח:

1. **מוסד ציבורי** כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון ₪**;
3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על **1.5 מיליון ₪**.

"אדם שלא דיווח על עמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131ה לפקודה, יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166 לפקודה, לפי העניין, ותחול עליו הוראת סעיף 191(ג1) לפקודה (קנס על גרעון)".

AMPELI TAX LAW OFFICES

סעיף 131ה לפקודה – מספר עמדות חייבות בדיווח

נכון לסוף 2019 –

- 80 עמדות במס הכנסה ומיסוי בינלאומי- https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/IncomeTax_ReportStation_2019_tax-report-station-2019itc_1.pdf - ;
- טופס 1346 - https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/1346-2019%20itc.pdf
- 12 עמדות חייבות במע"מ - https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/IncomeTax_ReportStation_2019_tax-report-station-2019_vat.pdf
- 19 עמדות חייבות בהקשר מכס - https://www.gov.il/BlobFolder/policy/tax-report-station-2019/he/IncomeTax_ReportStation_2019_tax-report-station-2019_meches.pdf

AMPELI
TAX LAW OFFICES

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006 - פעולה חייבת בדיווח

1. **תשלום דמי ניהול** בסך 2 מיליון ₪ ומעלה בין אדם לקרובו;
2. **מכירת נכס לקרוב** תוך יצירת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה אצל המוכר
3. **הסבת הפסד** בסך 2 מיליון ₪ ומעלה ל"קרוב";
4. **הסבת רווח ל"קרוב"** לשם קיזוז מול הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה שקיים אצל מקבל הנכס;
5. **מחילת חוב** בסך 1 מיליון ₪ ומעלה ע"י חבר בני אדם ל"קרוב";
6. **פירעון חוב של בעל מניות** מהותי בסך 1 מיליון ₪ ומעלה בתום שנת המס ויצירתו מחדש;
7. **המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה**;
8. **רכישת חברה בהפסדים בסך 3 מיליון ₪ ומעלה**;
9. **פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת**;
10. פעילות חבר בני אדם **תושב מדינת אמנה**;
11. **משיכת כספים מחברה משפחתית** ללא חבות במס שיצרה הפסד לנישום המייצג בסך 500,000 ₪ ומעלה;

AMPELI
TAX LAW OFFICES

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006 - פעולה חייבת בדיווח

- הדיווח למס הכנסה נעשה בטופס 1213 - הודעה על פעולות שהן תכנון מס המחייב בדיווח, ומצורף לדוח השנתי.
- הדיווח למע"מ נעשה במסגרת הדיווח התקופתי בטופס מע"מ 872 – דוח תקופתי – תכנוני מס.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז-2006 - פעולה חייבת בדיווח

סמן/י √ בריבוע המתאים

רשות המסים בישראל

הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה

יש לצרף טופס זה לדוח השנתי[1]

פרטים אישיים

מספר תיק	שנת מס	שם הנישום	מספר פעולות שדווחו בדוח	תאריך הגשת הנספח
				/ /

בהתאם לתקנות מס הכנסה, (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז - 2006 הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כדלהלן:

❑ **תקנה 2(1) - המשלם לקרובו[2] בשל ניהול סכום כולל של 2 מיליון ₪ לפחות**

מספר תכנון מס[3]	תאריך הפעולה[4]	מספר זהות/ח.פ הקרוב	שם הקרוב	מהות הקשר	סכום ששולם/שנדרש בניכוי	הערות
	/ /					
	/ /					
	/ /					

❑ **תקנה 2(2) - המוכר נכס[5] לקרוב[2] ובמכירה נוצר הפסד בסכום של של 2 מיליון ₪ לפחות**

מספר תכנון מס[3]	תאריך הפעולה[6]	הנכס הנמכר	מספר זהות/ח.פ הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שקוזז	הערות
	/ /					
	/ /					
	/ /					

❑ **תקנה 2(3)- המוכר נכס[5] לאחר, אשר הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס, מאת קרובו[2] ובמכירה לאחר נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה**

מספר תכנון מס[3]	תאריך הפעולה[7]	הנכס הנמכר	מספר זהות/ח.פ הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שנוצר	הערות
	/ /					

חובות דיווח על בעלי מניות בחברות חוץ ועל העברות כספים

AMPELI
TAX LAW OFFICES

החזקה בחברה תושבת חוץ

- עצם סיווגה של החברה כתושבת ישראל לצרכי מס, מקים לה חובות דיווח וחובות תשלום מס בישראל.
- בנוסף, חלות גם על בעל המניות הישראלי חבות בהגשת דוחות מס בישראל והגשת טפסים נלווים:
  - ✓ הצהרה על החזקה חברה זרה (טופס 150).
  - ✓ תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז - 2006 - הודעה על פעולות שהן תכנון חייב בדיווח (טופס 1213) + הרחבה
  - ✓ דווח על השירותים לחברה הזרה כעסקה בינלאומית מכוח סעיף 85א לפקודה (טופס 1385).
  - ✓ עמדות חייבות בדיווח

AMPELI
TAX LAW OFFICES

טופס 150

"הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ במישרין או בעקיפין". הטופס 150, כולל בין היתר את הדרישות הבאות:

- יש לציין אם רוב הכנסותיה של החברה הזרה הן פסיביות.
- יש לדווח על הכנסות פטורות והכנסות מחוץ לבסיס המס של המדינה הזרה.
- דיווח בדבר סיווג החברה לצורכי מס במדינת התושבות, האם החברה **שקופה** לצורכי מס?
- יש לדווח האם החברה עוסקת במשלח יד מיוחד?
- יש לסווג תושבות ומדינת ההתאגדות של החברה הזרה.
- יש לסווג תושבות של נושאי משרה/חברי דירקטוריון.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

טופס 150

- טופס זה מיועד לתושב ישראל שהוא **<u>בעל שליטה</u>** כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה **<u>בחבר בני אדם תושב חוץ</u>**, לתושב ישראל שהוא בעל זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (שזכויותיו אינן נסחרות בבורסה);
- **לגבי חבר בני אדם המוחזק בעקיפין** - ידווח בטופס תושב ישראל המחזיק באחד או ביותר מאמצעי השליטה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה בשיעור של 10% לפחות;
- **לעניין בעל זכויות שהוא יחיד** - יש למלא טופס זה לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזקות על ידי בן הזוג הרשום, בן/בת הזוג והילדים עד גיל 18
- יש למלא טופס זה גם אם אין הכנסות בשנת המס;
- **לעניין חבר בני האדם המוחזק**, תושבותו תיחשב כזרה אם מדובר בחבר בני אדם שהתאגד מחוץ לישראל והשליטה והניהול על פעילותו אינם נמצאים בישראל.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

טופס 150

150

יש לצרף לדו"ח השנתי שני עותקים של טופס זה

הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ המוחזק במישרין או בעקיפין(1)
נספח לדו"ח השנתי לשנת המס ________

פרטים מזהים

שם	מספר תיק

פרטים לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (להלן ייקרא "חבר חוץ") (סמן/י √ במשבצת המתאימה)

	חבר חוץ א	חבר חוץ ב
פרטי חבר החוץ המוחזק		
שם חבר החוץ(2)		
שם חבר החוץ בלועזית(3)		
מספר רישום בחו"ל(4)		
מספר זיהוי לצורכי מס בחו"ל (TIN)		
מדינת ההתאגדות		
מדינת התושבות		
כתובת משרדי חבר החוץ(5)		
מועד רכישת הזכויות(6)		
סיווג לצורכי מס במדינת התושבות(7)	☐ כן שקוף ☐ לא שקוף	☐ כן שקוף ☐ לא שקוף
חבר החוץ ממוסה במדינת התושבות על הכנסות שהופיק מחוצה לה	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
כתובת למשלוח דואר		
כתובת דואר אלקטרוני(8)		
מספר טלפון		
סוג ישות	04 - חבר חוץ	04 - חבר חוץ
מספר מזהה ישראלי שניתן לחבר החוץ(9)		
תחום עיסוק מרכזי(10)		
אופי הפעילות העיקרית(11)	☐ עסקית ☐ פסיבית	☐ עסקית ☐ פסיבית
חברה נשלטת זרה (CFC)(12)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
רוב ההכנסות פסיביות(13)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
רוב הרווחים פסיביים(14)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
שיעור המס בפועל קטן מ- 15%(15)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
רוב אמצעי השליטה בידי ישראלים(16)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
חברת משלח יד זרה(17)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
עיסוק במשלח יד מיוחד(18)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
75% ויותר מאמצעי השליטה בידי ישראלים	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
50% מבעלי המניות עוסקים במשלח יד מיוחד	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
30% ויותר מזכויות חבר החוץ רשומות למסחר בבורסה(19)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא
נושאי משרה/חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל(20)	☐ כן ☐ לא	☐ כן ☐ לא

פרטי החזקה(21)

סוג הזכויות המוחזקות	חבר חוץ א: מניות רגילות – בסוף שנה(23)	חבר חוץ א: מניות רגילות – תחילת השנה(24)	חבר חוץ א: זכות אחרות(22), פרט/י ______ – בסוף שנה(23)	חבר חוץ א: זכות אחרות(22), פרט/י ______ – תחילת השנה(24)	חבר חוץ ב: מניות רגילות – בסוף שנה(23)	חבר חוץ ב: מניות רגילות – תחילת השנה(24)	חבר חוץ ב: זכות אחרות(22), פרט/י ______ – בסוף שנה(23)	חבר חוץ ב: זכות אחרות(22), פרט/י ______ – תחילת השנה(24)
כמות החזקה בזכויות / מניות								
שיעור הזכויות לרווחי חבר החוץ								
שיעור הזכויות לנכסים בפירוק								
שיעור הזכויות בהצבעה								
זכויות נוספות(25), פרט/י ______								

תאריך ________ שם ________ תפקיד ________ חתימה ________

(4.2019 -)

חובות דיווח נוספות

- **סעיף 131(א) (5ב) לפקודה** – נאמנויות
- **סעיף 131(א) (5ג) לפקודה** - "בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב"
- **סעיף 131(א) (5ו) לפקודה - 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;"**

סיכום ממצה של העילות בגינן יחיד נדרש להגיש דוח שנתי "דע את זכויותיך" –
https://www.gov.il/he/Departments/publications/reports/sa010320_3

AMPELI
TAX LAW OFFICES

חובות דיווח נוספות

תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-וחשבון), התשמ"ח - 1988

- **"3(א)(6) היתה לו, לבן זוגו או לילדו שטרם מלאו לו 18 שנים, במועד כלשהו בשנת המס, אחד מאלה:**

(א) <u>זכות בחבר בני אדם תושב חוץ</u>, למעט בחברה שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה;
(ב) <u>נכסי חוץ אחרים</u> ששוויים ביום כלשהו בשנת המס הוא 1,883,000 שקלים חדשים או יותר.
3"(א)(7) הוא, בן זוגו או ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים הם <u>בעלי חשבון בתאגיד בנקאי חוץ</u> במועד כלשהו בשנת המס אם היתרה הכוללת בכל חשבונותיהם בתאגידי חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס היא 1,883,000 שקלים חדשים [ב-2019], או יותר"

- "**נכס חוץ**" - כל רכוש, בין מקרקעין בין מיטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה, ראויות או מוחזקות והכל כשהם מחוץ לישראל;
- "**תאגיד חוץ בנקאי**" - תאגיד שהואגד מחוץ לישראל והוא בנק או מוסד כספי אחר לפי דיני אותה מדינה.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

החזקה בחברות שקופות מחוץ לישראל – LLC/S-Corp/SCI

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

<u>סוגיות לדיון -</u>

- **<u>חברות שקופות בדין הישראלי</u>**
- **חוזר 5/2004 – "השקפה" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי**
- **עמדה חייבת בדיווח – עמדה מס' 16/2016 -** תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, <u>או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.</u>

<u>לדוגמה:</u>

- **קיזוז בין ישויות שונות בדין האמריקאי במסגרת ה- Schedule E.**
- **ע"מ 54138-04-15 עניין גרינפלד (2019)**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

סוגיות לדיון -

- **עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה -** חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. **יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין <u>מעל</u> 10% מאמצעי השליטה בה.**

לדוגמה:

- **שיעורי פחת שונים**
- **שחלוף נכסים**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

- **<u>עמדה מס' 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד -</u>** יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה- L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל <u>וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122א ו-125ג לפקודה)</u>

- **122א – הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל (15%)**
- **125ג – שיעור המס על הכנסה מריבית ליחיד**
- **מלכודת הדיבידנד (עניין יעקב הראל)**
- **סוגית הזיכוי מס זר לאזרחים אמריקאים (סעיף 6(3) לאמנה עם ארצות הברית).**
- **מה הדין לגבי חברת נדל"ן צרפתית שקופה מסוג - SCI?**

AMPELI
TAX LAW OFFICES

AMPELI

TAX LAW OFFICES

שאלות?

תודה לכולם!

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן