

**עולם המס עם הפנים
לעשור הבא
כנס סוף שנת המס 2010
במחשבה שניה –
טיפים והמלצות רגע לפני
סגירת שנת המס**

ורד קירשנר, רו"ח (עו"ד)

שותפת מסים, PwC Israel

מר אוסקר אבו-ראזק,

מחלקת מסים, PwC Israel



1. הפחתה נוספת בשיעורי מס חברות
2. הוצאות והפסדים
3. נושאים הקשורים לשומה
4. תחולת הדיוח הכספי IFRS על דיני המס
5. חידושים בפסיקה ובחקיקה
6. עסקאות עם צדדים קשורים
7. עדכונים בביטוח לאומי
8. חידושים במיסוי מקרקעין

הפחתה בשיעורי המס

1

הפחתה הדרגתית של שיעור המס

הפחתה הדרגתית של שיעור מס החברות במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (להלן: "החוק")

שיעור מס החברות כיום עומד על 25%. בהתאם לחוק, שיעור מס החברות יופחת בהדרגה, כמפורט להלן:

שנה	2011	2012	2013	2014	2015	2016 ואילך
שיעור המס	24%	23%	22%	21%	20%	18%

במסגרת החוק, הורחבו מדרגות מס הכנסה ליחידים, ובוצעה הפחתה הדרגתית בשיעורי מס הכנסה ליחידים, הן לגבי הכנסה מיגיעה אישית והן לגבי הכנסה שאינה מיגיעה אישית, כך ששיעור המס השולי המירבי יופחת מ-45% השנה (2010) ל-39% בשנת 2016

הפחתה הדרגתית של שיעור המס

יש לשקול את נושא ההכרה בהכנסות ובהוצאות בצורה יסודית כגון:

- דחיית ביצוע עסקאות עתירות מס לשנים הבאות: קבלן בונה/מבצע, משיכת רווחים מחברות בנות בחו"ל במסלול הזיכוי העקיף ועוד
- הקדמת הוצאות לשנת 2010: הפקדות בפועל של תשלומים סוציאליים כגון פיצויים, חופשה וכו'. הוצאות מחקר ופיתוח, ביצוע תשלומים לתושבי חוץ ובעלי שליטה
- בדיקת כדאיות למעבר לדיווח לפי בסיס מזומנים לחברות שירותים ללא מלאי מהותי (לפי הודעת מנהל רשות המסים בחוזר 12/04 מיוני 2004 בוטל האיסור על חברה המדווחת לפי בסיס צבירה לבצע התאמה לבסיס מזומנים)

הוצאות והפסדים

2

1. הוצאות מחקר ופיתוח:

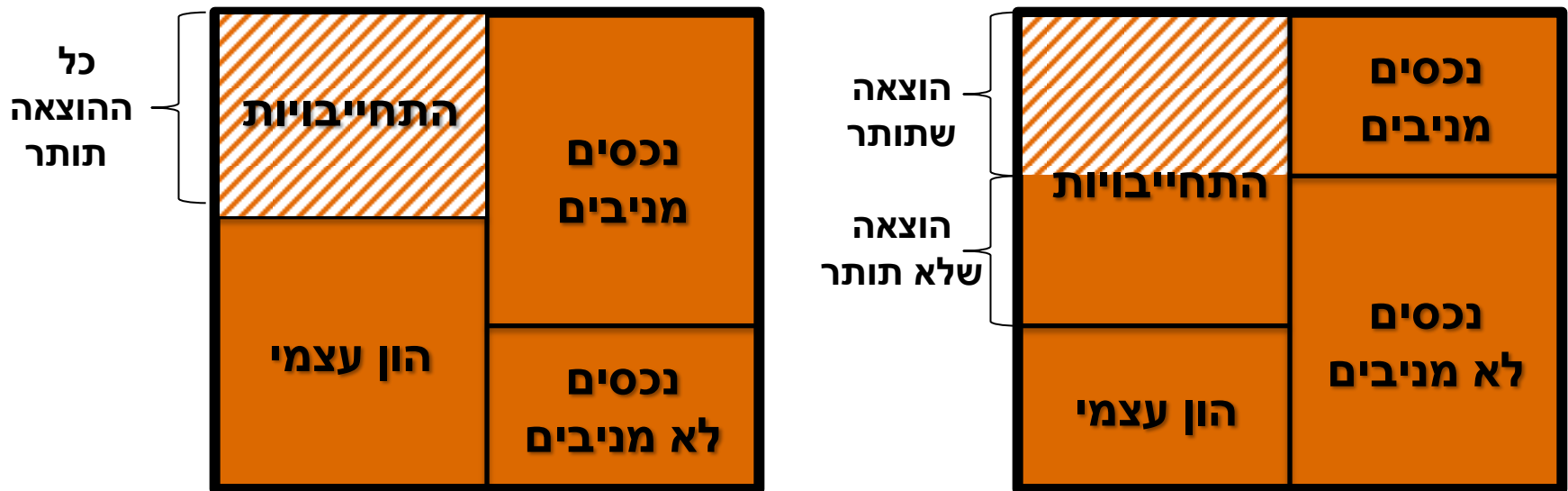
- פניה למדען הראשי לצורך קבלת אישור חיסוי לפי סעיף 20א' – לצורך התרת מלוא הוצאות הפיתוח בשנת המס

2. הכרה בחובות אבודים: על מנת שההוצאה או ההפסד יוכרו:

- יש להראות כי הנישום ויתר על החוב או להוכיח אובדן החוב והליכי גבייה שננקטו
- לצורך הוכחת אובדן החוב – רצוי לקבל חוות דעת מהיועצים המשפטיים/ הודעה על פירוק חברה
- החזר המע"מ – הוצאת חשבוניות זיכוי ללקוחות

3. אופן ייחוס והתרת הוצאות מימון – טיוטת חוזר של מס הכנסה

בהמשך לפסקי הדין בנושא התרת הוצאות מימון שוקלת רשות המסים את עמדתה בסוגיית התרתן בניכוי של הוצאות מימון, והיא שוקדת כיום על חוזר בנושא:



- כמו כן קובעת טיוטת החוזר, כי הוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד יותרו בניכוי במידה וההון העצמי לאחר חלוקת הדיבידנד גבוה מהנכסים שאינם מניבים. במידה וההון העצמי לאחר חלוקת הדיבידנד נמוך מהנכסים שאינם מניבים, יטופלו הוצאות המימון בהתאם לאמור לעיל
- עוד יצויין, כי הבדיקה צפויה להערך על בסיס מאזן חשבונאי לתום שנת המס שקדמה לשנת הבדיקה ובהתחשב בשינויים מהותיים, שהתרחשו בנכסים השונים ובהון העצמי במהלך השנה השוטפת

4. קיזוז הפסדים:

ביום 21.2.2010 פורסמה החלטת בית המשפט העליון בעניין חברת מודול בטון (ע"א 2895/08). בית המשפט העליון קיבל את עמדת בית המשפט המחוזי לפיה בחברה שבה הכנסות מוטבות/פטורות לפי חוק עידוד השקעות הון ומנגד הפסד עסקי (חברת מודול בטון):

- אין לחייב נישום לקזז הפסד עסקי רגיל מהכנסה פטורה ממפעל מאושר (על מנת להמנע מפגיעה בהטבת מס)
- הרחבת הגדרת "רווח הון בעסק" לעניין קיזוז הפסדים עסקיים מועברים, וקיזוזם כנגד רווח ממימוש מניות חברת הבת (הרמת מסך), ואולם התוצאה במקרה זה מצומצמת למקרה בו האם והבת הינן בנות קו ייצור אחד, המגישות דוח מאוחד, בהתאם לחוק עידוד התעשייה באשר למקרים אחרים – הסוגיה הושארה בצריך עיון

סוגיה דומה מצויה בפס"ד שערי צדק, בו החליטה ועדת הערר לנקוט פרשנות כלכלית ומרחיבה למונח "שימוש במישרין", וטבעה את הביטוי "שימוש כלכלי במישרין"

כך גם לעניין "רווח הון בעסק" – ניתן לראות ברווח הון שנוצר ממכירת ניירות ערך בבחינת "רווח הון בעסק", כך שגם אם ניירות הערך לא ייצרו בפועל את המלאי בעסק, לא ניתן היה לרכוש מכונות ומלאי אלמלא היו קיימים

5. הפסדים מני"ע כהפסדים מעסק:

בשנה האחרונה רבו המקרים של יחידים שמס הכנסה טוען כנגדם שהכנסתם מניי"ע עולה כדי עסק

חוזר מס הכנסה מיום 30.06.04, מונה תשעה מבחני עזר לצורך סווג הכנסה מניי"ע כהכנסה פירותית או הונית: מבחן התדירות, מבחן תקופת ההחזקה, מבחן הבקיאות והמומחיות, מבחן היקף ההשקעה, מבחן המימון, מבחן הארגון, מבחן ההבשלה וההשבחה, מבחן טיב הנכס ומבחן הנסיבות המיוחדות

נציין בהקשר זה את פס"ד ברנר (עמ"ה 155/97) בו קובע בית המשפט כי לכאורה הגם שמדובר בעסקה פירותית היא איננה הכנסה מעסק ולפיכך לא מאשר קיזוז הפסדים מניי"ע כנגד רווחים מעמלות ביטוח, משכורת, ריבית וכו'

נושאים הקשורים לשומה

3

• התיישנות שומה רגילה

פקודת מס הכנסה קובעת כי פקיד השומה רשאי לבדוק דוח מס בתוך 3 שנים (4 – באישור מנהל רשות המסים) מתום שנת המס שבה הוגש הדוח. כלומר לגבי דוחות מס לשנת 2006, אשר הוגשו במהלך שנת 2007, צפויה התיישנות ביום 31.12.2010

בעקבות טענות שעלו לניצול רחב מדי של סמכות המנהל להאריך את תקופת השומה, יצא ביום 11.11.2009 חוזר מס הכנסה 3/2009 המסדיר את המקרים בהם יכול פקיד השומה לפנות בבקשה להארכת תקופת השומה, כגון:

- כאשר קיים קושי אובייקטיבי באיסוף מידע חיוני לביסוס השומה עד לתום תקופת ההתיישנות הרגילה

- כאשר התגלו עובדות חדשות העשויות להשפיע באופן מהותי על קביעת השומה ונדרש זמן נוסף לבירור עובדות אלה

• התישנות שומה רגילה (המשך)

- כאשר מתבצעת ביקורת שומה בקבוצת חברות קשורות כאשר הוצאת שומה בחברה מסוימת עשויה להשפיע על השומות בחברות אחרות
- כאשר מתקיימת בדיקה ו/או חקירה, גלויה או סמויה, או שנדרשה התערבות פקיד שומה לחקירות בטרם יינקט הליך שומה אזרחי
- כאשר קיים קושי לקבל מידע מגורמים חיצוניים, כגון משטרה, הרשות להלבנת הון, שלטונות מס זרים וכד'
- כאשר במסגרת שומה שלב ב' קיים צורך בבדיקות נוספות לשם ביסוס עובדתי לקראת הוצאת צו

• התישנות שומה בעקבות השגה

פקודת מס הכנסה קובעת כי יראו השגה כאילו התקבלה במידה ופקיד השומה לא השתמש בסמכויותיו בתוך 3 שנים (4 – באישור מנהל רשות המסים) מתום שנת המס שבה הוגש הדוח או בתום שנה מיום שהוגשה ההשגה לפי המאוחר בפס"ד משה סמי (ע"א 5954/04) נקבע כי אין די בשידור הצו למחשב ועל פקיד השומה להציג את הצו בפני הנישום בתוך שנה מיום הגשת ההשגה (סטייה "מהלכת ביר"). עוד נקבעה תחולה רטרואקטיבית לפס"ד

בפס"ד איתמר הכהן (ע"מ 1117/05), שפורסם ביום 6.9.10 קבע בית המשפט כי צו שנשלח למערער כחודשיים לאחר הוצאתו והתקבל בידיו בחלוף שנה מיום השגתו על השומה, בטל. בית המשפט קבע כי חובתה של "רשות מינהלית לשגר לאזרח את החלטותיה הנוגעות לו בתכוף לאחר נתינתן ובתוך פרק זמן סביר"

בפסק דין ימין יעקב (ע"א 8323/06) נקבע כי על מנת לייחס הכנסה לשנים "סגורות" חייב נישום להוכיח נסיבות מיוחדות [עקיפת התישנות]

תחולת הדיווח הכספי IFRS על דיני המס

4

תחולת הדיווח הכספי IFRS על דיני המס

החל משנת 2008 מחוייבות חברות ציבוריות בישראל (וכן חברות בנות או כלולות של חברות ציבוריות) לערוך את דוחותיהן הכספיים על פי כללי החשבונאות הבינלאומיים (IFRS)

כידוע, הדוח החשבונאי מהווה את הבסיס לעריכת דוח ההתאמה למס

על פי הפסיקה הקיימת בדיני המס, כללי החשבונאות המקובלים חלים גם לצורך דיני המס אלא אם כן הם אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס

על רקע האמור לעיל הוקמה ברשות המיסים וועדה אשר נתבקשה לבחון את השלכות המיסוי של החלה גורפת זו של תקני ה-IFRS ("הוועדה")

הוועדה בנושא טרם סיימה את עבודתה ולכן לתקופת ביניים, פורסם ביום 4.2.2010 תיקון 174 לפקודה, לפיו נקבע בהוראת שעה כי קביעת ההכנסה החייבת לצרכי מס לשנים 2007, 2008 ו-2009 לא תיעשה בהתאם לכללי ה-IFRS

תחולת הדיווח הכספי IFRS על דיני המס

חקיקה רטרואקטיבית:

- שינוי והתערבות במדרג של יחסי הגומלין בין כללי החשבונאות לבין דיני המס
- תיקון דוחות מס ברמה המנהלתית: מערכת דיווח כפולה לחישוב ההכנסה החייבת
- קיימות שלוש גישות לאופן הגשת דוח ההתאמה המתוקן:
 - גישת הפרדה
 - הגישה החד-שלבית
 - הגישה הדו-שלבית

יצוין כי באשר לחברות אשר הגישו דוחותיהן בהתאם לכללי ה-IFRS וכעת מגישות דוחות מתקנים המקימים להן חבות מס נוספת, הוראת השעה אינה קובעת את הדין לגבי חיובי ריבית והפרשי הצמדה הנובעים לכאורה מתוספת המס

הצפי הוא כי בתקופה הקרובה תפרסם הוועדה החלטותיה בנוגע לטיפול המיסוי לגבי כל אחד מתקני ה-IFRS

חידושים בפסיקה ובחקיקה

5

עידכוני חקיקה

תיקון 173 לפקודת מס הכנסה

קביעת תקרה לעניין רצף קצבה

תיקון קובע תקרה להפקדה או להשאת כספי הפיצויים בקופת גמל לפיצויים, למי שבחר שלא למשוך את כספי הפיצויים בעת הפרישה ממעביד על מנת לבצע "רצף זכויות" בהתאם להוראות סעיף 9(א7)(א)(4)(א)

התקרה שנקבעה היא בגובה הסכומים להם זכאי העובד בהתאם לחוק פיצויי פיטורים (משכורת אחרונה כפול מספר שנות העבודה) בתוספת הסכום השווה למכפלת 4 פעמים השכר הממוצע במשק במספר שנות העבודה אצל אותו מעביד סכום העולה על התקרה יחוייב במס בעת הפרישה ולא יהיה זכאי לרצף זכויות התיקון מצמצם למעשה את האפשרות לבצע רצף זכויות למקבלי פיצויים מוגדלים/למקבלי מענקים חריגים בפרישה

עידכוני חקיקה

תיקון 173 לפקודת מס הכנסה

קביעת תקרה לעניין רצף קצבה

תחולת התיקון, כפי שפורסמה, הינה מיום 1 בינואר, 2008

על אף האמור לעיל, קיימת טענה כי לא ניתן "להרע את תנאי העבר" שקדמו ליום פרסומו של התיקון (31 בדצמבר 2009). כנגד טענה זו, עמדת רשות המיסים הינה כי בתקופה שבין ה-1 לינואר 2008 ל-30 בדצמבר 2009, לא ניתן היה לבצע רצף קיצבה על פי נוסח הסעיף טרם תיקונו כאמור, בשל לאקונה שהיתה קיימת בחקיקה בתקופה זו

יצוין כי קיים דיון משפטי בשתי פרשנויות אלו בבית המשפט המחוזי בת"א

עידכוני חקיקה תיקון 173 לפקודת מס הכנסה

אי התרת ניכוי של תשלום שוחד

במסגרת התיקון נקבע כי לא יותרו בניכוי "תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין"

פרשנות רשות המסים ממכבר, אשר באה לידי ביטוי בהנחיותיה המקצועיות, קובעת כי אין להתיר כהוצאה בייצור הכנסה סכומי כסף ששולמו תוך עבירה על חוק, שכן מטבעם אין סכומים אלה יכולים להוות הוצאה במהלכו הרגיל של העסק

כך גם פס"ד הידרולה (ע"א 6726/05), וחברה בע"מ (עמ"ה 1015/03) אישרו את עמדת רשות המסים ולא התירו בניכוי תשלום שוחד לפקיד ציבור במדינה זרה

יצויין, כי התיקון האמור תואם גם את דרישת ארגון ה-OECD, ואת האמנה בדבר מאבק בשוחד עובדי ציבור זרים בעסקאות בין-לאומיות אליה הוזמנה ישראל להצטרף

עידכוני חקיקה גילום מס קבוצתי

בהתאם לפרסום רשות המסים מיום 9 באוגוסט 2010, החל מיום 1 לינואר 2011 מבוטלים האישורים שהונפקו בדבר גילום מס קבוצתי, ותבוטל האפשרות לדווח על גילום קבוצתי בטופס 126 בגין שנות המס 2011 ואילך

ההוראה החדשה מהווה שינוי מדיניות של רשות המיסים

ההוראה החדשה מדגישה כי הטבה הניתנת לייחוס ספציפי, יש לחייבה במס בידי מקבל ההטבה, דרך תלוש השכר של העובד

במקרים בהם ההטבה איננה ניתנת לייחוס כשכר אצל העובד הרי שמדובר בהוצאה עודפת

עידכוני חקיקה

הצעת חוק ההסדרים – תעשיות עתירות ידע

בהצעת חוק ההסדרים מוצע לקבוע, כהוראת שעה, תמריצי מס, שמטרתם עידוד פעילות של חברות העוסקות בתעשיות עתירות ידע, בשלבי צמיחה שונים, כלהלן:

חוק האנג'לים

מנגנון לתמרוץ בעלי הון להשקיע בחברות ישראליות עתירות מו"פ, המצויות בשלב הראשוני של המחקר והפיתוח (seed) ("חברת מטרה")

מוצע, כי סכום שהשקיע יחיד ב"חברת מטרה" (עד לסך של 5 מיליון ש"ח) בתמורה להקצאת מניות, בה עד לתום שנת 2015, יותר לו בניכוי על פני 3 וכנגד כל מקור

הצעת חוק ההסדרים – תעשיות עתירות ידע

- מנגנון שמטרתו תמרוץ לרכישת חברות ישראליות קטנות, שעיקר עיסוקן בתחום התעשיות עתירות הידע ("חברה מזכה"), וזאת על מנת ליצור תנאים שיביאו לצמיחתן וביסוסן של חברות עתירות ידע גדולות במשק מוצע, כי תותר הפחתה של 20% מעלות רכישת מניות החברה המזכה בניכוי הונה העצמי, בכל אחת מחמש שנות המס, שתחילתן בשנת המס העוקבת לשנת הרכישה, כנגד הכנסה מכל מקור, ובלבד שההשקעה בוצעה עד תום שנת המס 2015 ושניתן אישור מנהל רשות המסים כי הרכישה לא נעשתה למטרות הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה יצוין כי על מנת להנות מההטבה האמורה על החברה רוכשת והחברה מזכה, לעמוד בדרישות שונות. בין השאר עליהן להיות חברה מוטבת או חברה מועדפת, לפי העניין, כמשמעותן בחוק עידוד השקעות הון

חישוב המחיר הסיטוני והכרה בהנחות לעניין מס קנייה

- בפסק דין אמקור מקררים בע"מ (ע"א 5717/05) נדונו שלוש סוגיות:

(1) מהו "המחיר הסיטוני" כמשמעותו בסעיף 4(א) לחוק מס קנייה;

נקבע, כי בעת מכירת טובין לסיטונאי ישנן שתי אפשרויות לקביעת המחיר לצורך מס קנייה: המחיר שהיה משתלם על ידי קמעונאי; או המחיר שהיה משתלם במכירה לסיטונאי, בתוספת ההפרש בין המחיר הסיטונאי למחיר לקמעונאי. לשון החוק לא סובלת פרשנות לפיה המחיר שעל פיו יש לחשב את מס הקניה הינו המחיר בו נמכרה הסחורה בפועל לצרכן הסופי

(2) האם בעת קביעת המחיר לצורך חישוב מס הקנייה יש להביא בחשבון הנחות אשר ניתנו ללקוחות בגין רכישות בכמות מצטברת;

נקבע, כי בסיס המס הינו המחיר המשתלם. מחיר זה מושפע מגורמים שונים, ובכלל זה מעסקאות קודמות שנערכו בין הצדדים. החוק אינו מחריג במפורש הפחתה במחיר הנובעת מסיבה כזו או אחרת, ובכלל זה הנחת כמות

חישוב המחיר הסיטוני והכרה בהנחות לעניין מס קנייה

(3) האם נתמלאו תנאי סעיף 3 לחוק מסים עקיפים, ומשכך – אין חובה בתשלום חסר, אם קיים כזה;

נקבע, כי התנאי שבסעיף 3(3) הדורש מכירה בתום לב לפני דרישת תשלום החסר ובמחיר שלא נכלל בו אותו חסר התקיים, היות והחברה פעלה באופן עקבי גם כאשר תוצאת פעולתה הייתה "לרעתה"

עידכוני פסיקה

דינם של רווחי אקוויטי בחברה משפחתית

- בפסק דין קליינמן (ע"מ 1183/05), קבע בית המשפט כי דיבידנד שחילקה חברה משפחתית מתוך רווחי אקוויטי אותם רשמה בדו"חותיה החשבונאיים אינו מהווה "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" בהתאם לסעיף 64א(א)(1) לפקודה. לפיכך נקבע כי יש למסות את הדיבידנד שנתקבל בידי בעלי המניות בחברה המשפחתית מכוחו של סעיף 2(4) לפקודה
- פסק הדין יצר בעיה, שכן בעת חלוקת הרווחים בפועל, על פי לשון הפקודה, ישולם בגינם מס בשנית

פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה אינו חייב במע"מ

- בפסק דין ב.מ. כרפיס דדו בע"מ (ע"א 8863/07) נדונה סוגית הפיצוי לבעל מקרקעין בעקבות מתן תוקף לתכנית חדשה, המייעדת את המקרקעין להפקעה
- ככל נקבע כי מדובר בתוכנית דו-שלבית: בשלב הראשון זכאי בעל הקרקע לפיצויים על ירידת ערך הקרקע בשל התכנית הקובעת את שינוי הייעוד; בשלב השני, מגיעים לו פיצויים על ההפקעה בפועל
- בית המשפט העליון קבע כי אין לקבל את מסקנת ביהמ"ש המחוזי כי החלוקה הדו-שלבית היא למעשה "חלוקה מלאכותית" ואין מנוס מן המסקנה, כי הפיצוי שנפסק בגין שינוי הייעוד הינו פיצוי לפי סעיף 197 ולא פיצוי בגין הפקעה
- עוד נקבע, כי מבחינת לשון החוק ותכליותיו של חוק מע"מ עולה שאין לראות בפיצוי לפי סעיף 197 משום פיצוי בגין עסקת מכר המחייב תשלום מע"מ, גם אם המקרקעין מיועדים להפקעה. מכאן שפיצוי שניתן בגין פגיעה על ידי התכנית אינו חייב במע"מ

עידכוני פסיקה

סעיף 83(ג) לחוק מע"מ לא אוסר עיון בתיקי

בית משפט

- בפסק דין צביון בע"מ (ע"א 1651/08) נדונה סוגית זכות העיון בתיקי בית המשפט בהתאם לתקנות בתי המשפט ובתי הדין לעבודה (עיון בתיקי בית משפט), התשס"ג-2003 (להלן: "התקנות")
- במסגרת בחינה הזכאות לעיון בתיקי בית המשפט, נקבע בפסד הדין, כי אין ללמוד מסעיף 83(ג) לחוק מע"מ על איסור בדין לעיין בחומר – הוא אינו חל על כתבי בית דין שמוגשים בגדרי ערעור לבית המשפט העליון בהליכים לפי חוק מס ערך מוסף

פרשנות סעיף 119א(ב) – גביית מס במקרה של העברת נכס

- בפסק דין דליה פלח ואח' (ע"א 2755/08) נקבע כי בחינה מילולית של סעיף 119א(ב) קובעת כי הסעיף אינו מחיל עצמו רק מקום בו הנכס הועבר לאחר שחוב המס הפך לסופי אלא יחול גם מקום בו הנכס הועבר טרם הפך חוב המס לסופי
- אולם אין אין זה סביר, כי הסעיף יחול על העבר ללא כל מגבלת זמן ולפיכך נקבע, כי דינו של הסעיף שיחול מהמועד בו החל הליך הבירור של החבות במס

עידכוני פסיקה

תיקון דוחות לצורך יצירת הפרשה לחוב תלוי

- בפסק הדין ג.פ.ח.מ. (עשר) בע"מ (עמ"ה 1121/05) קבע בית המשפט כי "תיקון לאחור" של דוחות כספיים לשם יצירת הפרשה לחוב תלוי לא יאפשר הכרה בדיעבד באותו חוב לצרכי מס
- המסקנה העולה מפסק הדין היא כי אין להקל ראש ביצירת/אי יצירת הפרשה לחובות תלויים

עסקאות עם צדדים קשורים

6

עסקאות עם צדדים קשורים

עסקאות טעונות דיווח

פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח

- בהתאם לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006, קיימת חובת דיווח על פעולות מסוימות וזאת מתוך מטרה להפנות את תשומת לב רשויות המס לקיומה של הפעולה ולאפשר בידן לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח

אופן הדיווח – חובת מילוי טופס 1213

- בהתאם לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006, קיימת חובת דיווח על פעולות מסוימות וזאת מתוך מטרה להפנות את תשומת לב רשויות המס לקיומה של הפעולה ולאפשר בידן לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח

עסקאות עם צדדים קשורים עסקאות טעונות דיווח

הסנקציות

- "גרעון" – העודף שבין חבות המס בפועל לבין חבות המס בהתאם לשומה העצמית
- קנס על גרעון – פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח ונקבע לגביה במסגרת שומה סופית שאינה ניתנת לערעור, כי יש להתעלם מהעסקה בהיותה "עסקה מלאכותית בדויה" – יהא הנישום חייב בקנס בשיעור של 30% מסכום הגרעון
- בנוסף, אי דיווח עלול לגרום אף לחבויות אזרחיות ופליליות

הפעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח לדוגמא:

- תשלום דמי ניהול מאדם לקרובו בסך 2 מיליון ש"ח לפחות, בשנת מס שהביא להפחתה בחבות המס (למקבל הפסדים לקיזוז וכו')
- פרעון חוב של בעל מניות מהותי בתום שנת המס בסכום של 1 מיליון ש"ח לפחות ויצירתו מחדש בשיעור שלא יפחת מ-25% מסכום החוב שנפרע
- פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת (קפריסין)

עסקאות עם צדדים קשורים

דמי ניהול*

תנאי הכרה בהוצאה

לפי הלכת ארגורן (עמ"ה 1118/99) נטל הראיה מונח על כתפי הנישום. יש לשים לב לנקודות הבאות:

- הסכם התקשרות בכתב
- הוכחת רציונל כלכלי מאחורי העסקה, נחיצות השירותים ועלות סבירה
- תיעוד ורישום בספרים באופן שוטף (בתוך שנת המס)
- הוכחת קיומו של מנגנון ניהולי בגוף הנותן והעדרו בגוף המקבל

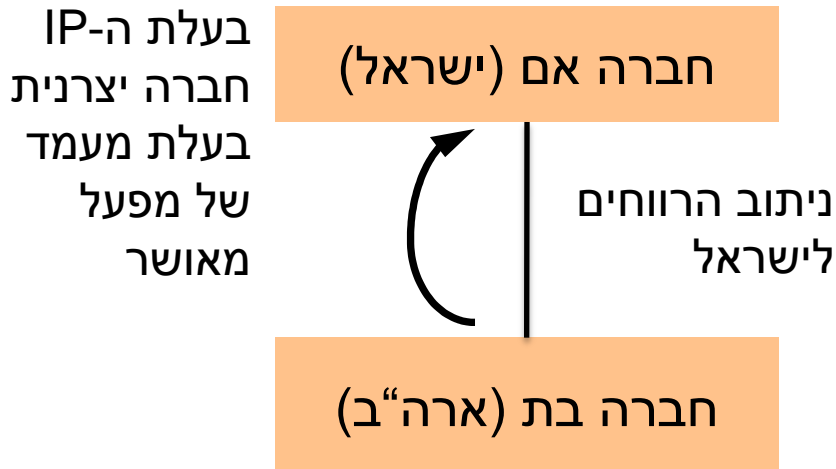
*כפי שצוין לעיל, החל משנת 2007 במקרים מסויימים תשלום דמי ניהול מהווה עסקה טעונת דיווח, במידה ובוצע תשלום דמי ניהול מאדם לקרובו בסך של 2 מליון ש"ח לפחות בשנת המס, שהביא להפחתה בחבות המס

עסקאות עם צדדים קשורים מחירי העברה בישראל

שיעורי מס שונים, הפסדים צבורים, מערכות מס שונות במדינות שונות בהן פועלים הצדדים הקשורים, מהווים תמריץ להסטת הרווח למדינה בה שיעור המס האפקטיבי נמוך יותר.

לדוגמא:

- לחברה ישראלית הנהנית ממעמד של מפעל מאושר בישראל קיים אינטרס לנתב את מירב ההכנסות לחברה הישראלית על מנת להנות משיעורי מס הנמוכים בדר"כ מאלו הנהוגים במדינות בהן נמכרים מוצריה



עסקאות עם צדדים קשורים מחירי העברה בישראל

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) התשס"ז 2006

- בהתאם לתקנות שהותקנו מכח סעיף 85א לגבי עסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים (החזקה של 50% לפחות), קיימים שני סוגי דיווח על עסקאות בינלאומיות:
 - חובת דיווח מקיפה** – על פי בקשת פקיד השומה, בתוך 60 יום, דוח מקיף שבו יפרט רשימה של נתונים ומסמכים כפי שנקבע בתקנות (TP Documentation)
 - חובת דיווח מצומצמת** – יש לצרף לדוח המס הצהרה (על גבי טופס 1385) במסגרתו יצהיר הנישום כי עסקאות עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכו בתנאי שוק כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות הנלוות
- לאחרונה פורסמו הנחיות חדשות למילוי הטופס אשר מצטרפות להבהרות שפורסמו ב-22.11.07 ומצביעות על עליית מדרגה באכיפת כללי מחירי העברה בישראל
- במסגרת זו נוספה דרישה לדווח על השיטה שנבחרה
- חשוב לציין שתמיד קיימת האופציה לפנות לרשויות המס לקבלת רולינג לגבי אופן הטיפול בעסקה עם צד קשור

עסקאות עם צדדים קשורים מחירי העברה בישראל

תכנון נכון של מדיניות מחירי העברה יכול למקסם את עמדת המס של הקבוצה!! מאידך, חוסר תכנון או תכנון לקוי עלולים לגרום לעלויות מס והוצאות אחרות.

יתרונות בגיבוש מדיניות מחירי העברה:

הפחתת חשיפה להתאמת הכנסות רטרואקטיבית, שעלולה לגרום לכפל מס וקנסות

הפחתת חבות המס הכוללת של הקבוצה

גיבוי כלכלי לתכנון מס בינלאומי

יצירת רושם חיובי אצל רשויות המס במדינות השונות

כלי בקרה החושף אי התאמת פונקציות וסיכונים לסביבה או למערכת העסקית

עדכונים בביטוח לאומי

7

הכפלת התקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות בתקופה שמיום 1 באוגוסט 2009 ועד 31 בדצמבר 2010

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית, נקבע כי ההכנסה המירבית לתשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות ("דמי ביטוח") תוכפל מ-5 פעמים השכר הממוצע במשק (38,415 ש"ח) ל-10 פעמים השכר הממוצע במשק (76,830 ש"ח)

- העלאת התקרה כאמור מביאה הלכה למעשה להטלת שיעור מס שולי כולל העולה על 50%
- יצוין, כי החל משנת 2008, הכנסות מדיבידנד אינן נשוא לחיוב בדמי ביטוח לאומי, לרבות בידי בעל מניות מהותי

בטיוטת חוק ההסדרים לשנים 2011-2012 מוצע, כי ההכנסה המירבית לתשלום דמי ביטוח תופחת בשנת 2011 ל-8 פעמים השכר הממוצע במשק (63,800 ש"ח) ובשנת 2012 ל-7 פעמים השכר הממוצע במשק (55,825 ש"ח)

הכפלת התקרה לתשלום דמי הביטוח הלאומי בשנת 2010 והפטור מתשלום דמי ביטוח לאומי בגין הכנסה מדיבידנד, עשויים לתמרץ יחידים בעלי הכנסה גבוהה לעבור לפעול באמצעות חברות שבשליטתם

רשות המסים הודיעה שבמקרים בהם שונתה
צורת ההתאגדות כדי להימנע או להפחית את
דמי הביטוח הלאומי ינקטו הצעדים הבאים:

- יופעל טיפול שומתי מקיף לבחינת אותם
מקרים
- במקרה של העברת פעילות של עצמאי לחברה
שבשליטתו, ייבחנו השלכות מס הנוגעות
למכירה אפשרית של נכסים לחברה

חידושים במיסוי מקרקעין

8

חידושים במיסוי מקרקעין היבטי מיסוי של דירות נופש

ביום 11 באוגוסט 2010 פורסמה הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2010 הקובעת הנחיות חדשות בנוגע למס הרכישה ומס השבח שיחול ברכישה ובמכירה של דירות נופש

הוראת הביצוע נסמכת בעיקר על פסיקת ביהמ"ש העליון בעניין המרינה בהרצליה (ע"מ 2273/03), אשר קובעת, כי דירות שמיועדות לשמש כדירות נופש ולעמוד לרשותו של הציבור הרחב מרבית השנה לא יכולות להיות דירות שניתן לעשות בהן שימוש דרך קבע למגורים וכי מקום בו נעשה שימוש בדירת נופש למגורי קבע, הרי שהאינטרס הציבורי של ההגנה על שלטון החוק מחייב שלא להתעלם מהשימוש הבלתי חוקי, ושלא להעניק הטבות לאותה פעילות בלתי חוקית

כלומר, במבחן הסיווג יש לכלול את השימוש המותר בדירות ע"פ דין ולא רק את השימוש שנעשה בדירה בפועל

חידושים במיסוי מקרקעין היבטי מיסוי של דירות נופש

ההשלכות לעניין חוק מיסוי מקרקעין:

רוכשי דירות נופש אינם זכאים למס רכישה בשיעורים מוטבים הניתנים לדירת מגורים במכירת דירות נופש אלו לא יינתן הפטור ממס הניתן ע"פ חלק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין

לעניין מס רכישה ייחשב נישום שמחזיק בדירת נופש ורכש דירת מגורים כמי שרכש "דירה יחידה" לפי סעיף 9 לחוק

עם זאת, נקבעו בהוראת הביצוע מספר הקלות והבהרות ביחס לדירות שזכו בעבר לסיווג כדירות מגורים להמשיך ולשמר את הקביעה באופן מלא או חלקי

חידושים במיסוי מקרקעין היבטי מיסוי של דירות נופש

ההשלכות לעניין מס הכנסה:

בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן - 1990 הוגדרה "**דירת מגורים**": "דירה בישראל...המיועדת לשמש לפי טיבה למגורים..."

ע"פ הגדרה זו ובהסתמך על הפסיקה עשויה לקום טענה כי לא יחול פטור ממס על דירת נופש אשר מושכרת למגורים

סעיף 122 לפקודה קובע מס בשיעור 10% לגבי: "הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל... אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק"

במקרה זה נראה כי נוסח הסעיף אינו מגביל את ההטבה ל"דירת מגורים" ובוחן את השימוש בפועל ולפיכך תתכן פרשנות לפיה שיעור המס שיחול על דמי שכירות מדירת נופש אשר מושכרת למגורים הינו 10%

חידושים במיסוי מקרקעין פירוק שרשרת איגודים שבבעלותם זכויות במקרקעין / איגוד מקרקעין

ביום 24 במאי 2010 הוספה תקנה 27א לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה – 1974, אשר קובעת כי בשרשרת של פירוקים בהתאם לסעיף 71 לחוק ישולם מס רכישה פעם אחת בלבד בהעברה הראשונה וזאת בתנאי שלא חלפו שישה חודשים מיום הפירוק הראשון ועד להעברה האחרונה

חידושים במיסוי מקרקעין מיסוי קבוצות רכישה

ביום 21.06.2010 פירסמה רשות המסים את הדו"ח הסופי שהוגש על ידי הוועדה לבחינת היבטי המיסוי של פעילות קבוצות הרכישה

המלצות הוועדה כוללות, המלצה לתיקון חקיקה מבהיר, שיעגן את עמדת רשות המסים לעניין מס הרכישה לפיה רוכש המצטרף לקבוצת רכישה המתארגנת לשם רכישת דירות, רוכש דירה ולא קרקע. בנוסף, ממליצה הוועדה, כי מכירת קרקע לקבוצת רכישה תחויב במע"מ בידי בעל הקרקע המוכר, וזאת במסגרת תיקון חקיקה שיכלול חלופה נוספת של הגדרת "עסקת אקראי". תיקוני חקיקה אלו יכללו הגדרה של המונח "קבוצת רכישה" שתתייחס, בין היתר, לקיומו של גורם מארגן המקבל תמורה, וכן תכלול חזקה לפיה יראו התארגנות של עשרה רוכשים או יותר כקבוצת רכישה

המלצות הוועדה כוללות גם המלצות תפעוליות שמטרתן לשפר את יכולת הבקרה של רשות המסים אחר התארגנויות של קבוצות הרכישה, וכן מעקב אחר הכנסתם של מארגני קבוצות רכישה ושל משקיעים הרוכשים דירות במסגרת קבוצות רכישה

תודה רבה!

ורד קירשנר, ח"ח (עו"ד)

שותפת מסים

טלפון: 03-7954510

דוא"ל: Vered.Kirshner@il.pwc.com

מר אוסקר אבו-ראזק

טלפון: 03-7954943

דוא"ל: Oskar.Abo-Razak@il.pwc.com

PwC firms provide industry-focused assurance, tax and advisory services to enhance value for their clients. More than 162,000 people in 154 countries in firms across the PwC network share their thinking, experience and solutions to develop fresh perspectives and practical advice. See www.pwc.com for more information.

"PwC" is the brand under which member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) operate and provide services. Together, these firms form the PwC network. Each firm in the network is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way.

and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this . This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this responsibility or duty of care for any .publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, its members, employees and agents do not accept or assume any liability .consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it

©2010 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

