

לשכת רואי חשבון בישראל  
סניף נצרת והעמקים  
21.12.2021

**תום שנת המס 2021**  
**והיערכות לשנת המס 2022**  
**תכנוני מס שחייבים לעשות**  
**לפני ולקראת תום שנת המס**

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד  
באתר מיסים ועסקים בע"מ  
[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח  
[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)

## תוכן עניינים:

- מענקי קורונה – להחזיר, לפרוס לתשלומים, להגיש תביעה מחודשת
- החזר משיכות חובה של בעלי שליטה
- חברות ארנק
- הגדרת תושבות, רילוקיישן
- אחריות בעלי העסקים והמייצגים בהקשר למפקד מלאי/קופה/רכב/ניהול ספרים
- עצמאי או חברה או שותפות או ישויות משפטיות נוספות
- מכירת עסקים - מוניטין
- התיישנות השומות העצמיות או שומה לפי מיטב השפיטה

## להחזיר או לתבוע מחדש - מענקי קורונה:

➤ **דרישות להחזר מענקים פריסה עד 30.6.2023, אם ישולם עד 31.12.2021.**  
(חוזר מיום 29.11.2021) למה ?

➤ **מועד ההכרה בניכוי ההחזר ?** בשנת קבלת המענק (רטרואקטיבי)  
או בשנת המס של החזר המענק ? (חוזר מיום 12.7.2021)

➤ **בסיס מצטבר** – קיזוז ההחזר ייעשה בשנה בגינה התקבל המענק

➤ **בסיס מזומן** – לעמדת רשות המיסים – במועד ההחזר – עד **31.12.2021** ?

לעמדתי – מדובר בתקבול שאינו מלקוח, אלא על פי דין – לכן, יש לנכות בשנה בגינה

התקבל המענק, ואין דחיפות להחזיר עד **31.12.2021**.

➤ **דיווח בדו"ח השנתי (1301)** – לתת גילוי נאות במכתב נלווה וחוות דעת כשהסכום מהותי.

➤ **הליכי השגה, ערר** – בניגוד לחוק - בחודשיים האחרונים שיטפון של החלטות בתביעות/בהשגות - מחכים לתוצאות הערעורים בהמ"ש המחוזי/עליון

## להגיש תביעה חדשה/מחודשת - מענקי קורונה:

### ► הבהרות לחישוב המענק (12/2021)

- (1) הכללת תשומות פטורות במע"מ/בשיעור אפס – בתשומות לשנת 2019
  - (2) הגדלת גובה המקדם (עד 30%) - כאשר יש הוצאות קבועות גדולות
  - (3) הקטנת גובה המקדם – כשיש הוצאות קבועות נמוכות
  - (4) עסקים שדיווחו אפס ויש להם הוצאות שוטפות – לא ייחשבו כעסק סגור
  - (5) ירידת מחזורים לפני תחילת הקורונה – קשר סיבתי – "עסק עונתי", סין
  - (6) הכרה בהרחבת העסק – התאמת מחזור 2020 למצב העסק במחזור הבסיס
  - (7) עסק חדש – לא יילקחו מחזורי פעילות אפסיים בתחילת פעילותו
  - (8) ויתור דמי שכירות – יוכר כירידה במחזור המשכיר, אך יפחית מענק השוכר
- **הגשת תביעה חדשה / מחודשת** – עקב סטייה מהנוסחה/שינוי עמדת הרשות לפי סעיף 12 (ב) לחוק – המנהל רשאי ביוזמתו, או לדרישת העוסק, לתקן את תביעתו, אם נתגלו עובדות חדשות או אם נפלה טעות בקביעתו המקורית

## החזר משיכות בעלי שליטה מהחברה:

- הגדרת "בעל מניות מהותי" – או בשיתוף פעולה עם "אחר" המחזיק באמצעי שליטה בחבר בני אדם בשיעור של 10% ומעלה
- הגדרת "משיכות" – מעל 100,000 ₪ במצטבר במהלך שנת המס הנוכחית או הקודמת.
- המשיכות נעשו עד 31.12.2019 – קמה חובת דיווח בשנות המס לפחות עד תום שנת המס 2020 בדו"ח השנתי של בעל המניות המהותי – טופס 1350 <= טופס 1301 – פליליות אי הדיווח!
- המשיכות נעשו מיום 1.1.2020 - ניתן להחזיר את המשיכות עד ליום 31.12.2021
- ס' 3(1ט)(3) לפמ"ה – ככל שהיו כבר משיכות בעלים בשנתיים האחרונות – והם הוחזרו ונמשכו מחדש כולם או חלקם, לתקופה העולה על 60 יום – מועד החיוב יהיה רטרואקטיבי בהתאם למועד החיוב של המשיכות המקוריות - רטרואקטיבית.
- החזר המשיכות עד 31.12.2021 –

- (1) בקיזוז הלוואת בעלים ויתרות לזכות הבעלים
- (2) במכר נכס מוחשי או לא מוחשי לחברה (אך לא פיקטיבית – פס"ד גוטמן)
- (3) הלוואה פרטית והעברתה לחברה – אך ללא ערבות/שעבוד של החברה

## תנאי ודיווח על חברות ארנק:

- הגדרת "בעל מניות מהותי" המוציאה מהגדרת "חברת ארנק" – או בשיתוף פעולה עם "אחר" המחזיק באמצעי שליטה בחבר בני אדם בשיעור של 10% ומעלה חל לגבי "נושא משרה" או "מעין יחסי עובד-מעביד".
- **תכנון מס ובדיקות הכרחיות לעניין חלופה (3) – "לקוח מהותי", לקראת 31.12.2021:**
  - (1) קיום הכנסות מלקוח אחד בשיעור של 70% ויותר.
  - (2) קיום רווחיות/הכנסה חייבת מלקוח אחד בשיעור של 70% ויותר.
  - (3) חלפו 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של 4 שנים.
  - (4) קיום 4 עובדים לפחות בשנת המס.
- **דיווח חובה בדו"ח השנתי בעל השליטה (ט' 1301) + בדו"ח השנתי של החברה (ט' 1214) "אני בעל מניות מהותי, בחברת מעטים שס' 62א חל עליה" - פליליות אי הדיווח !**

## "עצמאי" או "חברה" או "שותפות" או "שותפות מוגבלת" חברה משפחתית", "חברה בית", "חברת ארנק"

- **"עצמאי"** – חייב במס שולי (ודמי ביטוח לאומי) על כל רווחיו העסקיים, לרבות אלו המושקעים או המשמשים בעסק. אולם, מימוש ההשקעה חייבת במס סופי של 25% בלבד.
- **"חברה"** – משלמת מס חברות (23%) על רווחיה העסקיים, אולם במשיכת הרווחים הנצברים חייבת במס דיבידנדים (33%)  $\leq$  סה"כ שווה למס מרבי שולי של עצמאי.
- **"שותפות"** - הרווחים נזקפים לשותפים - "עצמאי" או "חברה" – קיזוז הפסדים למעלה.
- **"שותפות מוגבלת"** – ערבון מוגבל של השותפים שאינם השותף הכללי – קיזוז הפסדים למעלה.
- **"חברה משפחתית"** – כהגדרת פמ"ה – מס כעצמאי/חברה - יחול על הנישום המייצג – ניצול הטבות מס לנישום המייצג, מס מופחת במימוש השקעות (25%).
- **"חברה בית"** – כהגדרת פמ"ה – מס כעצמאי/חברה יחול על כל אחד מבעלי מניותיה באופן יחסי – מס מופחת במימוש השקעות (25%).
- **"חברת ארנק"** – חייבת במס כמו עצמאי – בכפוף לתנאים לפי ס' 62א לפמ"ה.
- **"מפעל מועדף"** – מס מופחת לרווחים + לדיבידנדים – מינימום 25% ייצוא + 6 עובדים לפחות.
- **"בניין להשכרה למגורים"** - לפי חוק עידוד השקעות הון, מס מוגבל 11%, או 20%, פחת מואץ.

## "מיזוגים", "התאגדות העסק כחברה", "פיצולים"

1.1.2022 החל מיום

סעיפים 103, 104, 105 לפקודת מס הכנסה (פמ"ה)

➤ **"מיזוגים"** – מיזוג מספר חברות לחברה אחת,

מטעם עסקי כלכלי, בתנאי יחסי שווי חברות, בעלות יחסית

מאפשר קיזוז הפסדי החברה האחת מרווחי החברה השנייה – 20% בכל שנת מס.

➤ **"העברת העסק לחברה"** –

(1) במכירת העסק לפי הערכת שווי שלו – תשלום מס רווח הון (25%),

ויצירת הלוואת בעלים בחברה, אשר תימנע יתרות חובה

מומלץ – ככל שהעסק ביתרת התחייבויות העולה על נכסיו.

(2) מכירת המוניטין של העסק – תאפשר בנוסף - הפחתת המוניטין בחברה הרוכשת

על פני 10 שנים כהוצאה מוכרת. < יוצר יתרון מס משמעותי.

(3) העברת העסק בתמורה להקצאת מניות לפי סעיפי 104 לפמ"ה (טפסי 1512).

לא תיווצר הלוואת בעלים, אין זכות הפחתת שווי העסק.

➤ **"פיצולים"** - פיצול חברה אחת למספר חברות, מטעם עסקי כלכלי, אם רוצים להימנע מפירוק החברה.



## תכנוני מס במכירת חברות/עסקים

- **מכירת המוניטין של העסק לפי הערכת שווי של נכסי העסק והמוניטין**
- **מכירת מוניטין משולב עם מכר מניות** (פסקי דין: שלמה שרון, תדיראן, פליינג קרגו)
- **מיזוגים**, או העברה בתמורה להחלפת מניות, הקצאת מניות
- **תכנוני מס אחרים** בהתאם לאופי המכר ו/או הצדדים לעסקת המכר

## התיישנות השומות העצמיות או שומות לפי מיטב השפיטה, צווי שומה – השגה וערעור

- הגשת הדו"ח השנתי עד **31.12.2021** – תגרום להתיישנות הדו"ח ביום **31.12.2025**
- הגשת הדו"ח השנתי מיום **1.1.2022** - תגרום להתיישנות הדו"ח ביום **31.12.2026**
- **שנת 2016 מתיישנת** ביום **31.12.2021**, ככל שהדו"ח השנתי הוגש עד יום **31.12.2017**
- **שנת 2015 מתיישנת לגבי שכירים ותיקוני טעויות בדוחות** – ביום **31.12.2021**
- **הנחיית רשות המיסים** – אין להתחיל דיוני שומות בחודשיים האחרונים של תקופת ההתיישנות
- **סעיף 158א לפקודת מס הכנסה** – יש לתת לנישום/למייצגים הזדמנות הוגנת לטעון את טענותיו (ואין להעמיס עליו מטלות הכרוכות בדיוני שומות דווקא בעומס של סוף שנת המס).
- **שומות לפי מיטב השפיטה (03)** – יצאו עד **31.12.2021** - להגיש השגה ראויה תוך **30 ימים** בהתייחס לנימוקי השומות ועם טענות מקדמיות רלבנטיות (גילוי מסמכים, אי מתן זכות שימוע)
- **צווי שומה (09)** - ייצאו בתחילת שנת המס **2022** – ערעור לביהמ"ש המחוזי תוך **30 ימים**

## אחריות בעלי העסקים והמייצגים בהקשר למפקד מלאי/קופה/רכב/רישום תקבולים/ בדיקת הדרישות לספרי חשבונות לשנת המס 2022

- **מועד מפקד המלאי – ביום 31.12.2021**, יש גמישות בתנאי שינוהל רישום/דיווח
- **חובת התצפית של רואה החשבון** במפקד המלאי בחברות מבוקרות
- **תקן ביקורת 83 + תקן ביקורת 501 של לשכת רואי חשבון בישראל.**
- **ספירת קופה – בדיקה כי כל סוגי התקבולים נרשמו.**
- **רישום הק"מ לפי מד הספידומטר של הרכב ליום 31.12.2021**
- **ס' 6 לתקנות ניכוי הוצאות רכב – כתנאי להכרה בהוצאות רכב (תפעולי, מאגר, צמוד לעובד)**
- **ביקורת צפויה של מפקחי מס הכנסה בסמוך לפני או אחרי 31.12.2021**
- (1) **בדיקת רישום תקבולים – קבלות (ידניות לעת הצורך, קופה רושמת, שימוע לפני פסילה.**
- (2) **תצפית על העסק – לפני הכניסה לתוכו**
- (3) **ביקורת כל ספרי החשבונות של העסק – ספר הזמנות, ספר ייצור, חשבון עבודה וכו' הסתמכות על ספר חשבונות של אחר (יוטיוב, אמזון, אליאקספרס וכדומה)**
- **בדיקת מחזור עסקי/מספר עובדים – נדרשת הנה"ח כפולה בשנת המס הבאה? שינוי ספרים?**

## "תושב ישראל", "תושב חוץ", תושב חוזר ותיק", "רילוקיישן":

### חזקות הימים ל-"תושב ישראל"

- (1) שהייה בישראל 183 ימים ויותר – בשנת המס.
- (2) שהייה בישראל 30 ימים ויותר בשנת המס, ויחד עם השנתיים הקודמות 425 ימים ויותר

### להגדרת "תושב חוץ"

- (1) המלצה לקנות/לשכור לטווח ארוך – **"בית קבע"** במדינת התושבות תנאי עיקרי לעניין **"אמנה למניעת כפל מס"**, מבחן **"מרכז החיים"**, לעניין **"ביטוח לאומי"**.
- זיהוי הכנסה חייבת במס בישראל – של **"תושב חוזר ותיק"** – עקב עבודה מישראל מספר ימי העסקים בחו"ל/בישראל בשנת המס / אפשרות לשימוש במקדם אופי העיסוק. מחייב פתיחת תיק מס הכנסה/מע"מ/ביטוח לאומי ברשויות בישראל.
- היערכות לתום תקופת ההטבות במס (10 שנים) ל-"תושב חוזר ותיק":

- (1) להכין ריכוז הכנסות מחו"ל – להעברת כספים לבנקים בישראל מומלץ:
- (2) להכין הצהרת הון למועד תום תקופת ההטבות – למניעת ויכוחים על הנכסים

והכספים שנצברו עד למועד שנוצרה חבות מס בישראל



## רמי אריה, עו"ד רו"ח ויועץ מס

שותף בכיר במשרד

דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס ושות'  
משרד מוביל לדיני מיסים, משפט מסחרי, דיני עבודה, חדלות פירעון ועוד

מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של למעלה מ- **35 שנים!**
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **חבר פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – **www.ralc.co.il**
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בורריות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.

# תודה על ההקשבה

ניתן להעביר שאלות הבהרה בדוא"ל למרצה

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד  
באתר מיסים ועסקים בע"מ  
[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח  
[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)