

מרץ - 2017

לשכת רואי חשבון בישראל

סניף נתניה - חדרה



סוגיות מיוחדות

בניכוי מס על השכר

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד

באתר מיסים ועסקים בע"מ

אתר האינטרנט

www.ralc.co.il



רמי אריה, עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il

נושאי ההרצאה

1. החזקת רכב שווי שימוש.

2. היטל עובדים זרים.

3. אופציות לעובדים.

4. חיסול תופעת משיכות בעלים - שינויים בחוק

ההתייעלות לשנים 2017-2018.

5. קביעת חברות ארנק כחברות שקופות - שינויים בחוק

ההתייעלות לשנים 2017-2018.

6. היבטי ביטוח לאומי.



החזקת רכב - שווי שימוש

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נגד פקיד
שומה חיפה, ניתן ביום 15.3.2017:

המחוקק בחר לקבוע את שווי ההטבה שתיזקף לעובד בשל העמדת רכב לשימוש הפרטי על פי נוסחאות שנקבעו בתקנות השווי. נוסחאות אלו אינן מקימות חזקה הניתנת לסתירה והמחוקק לא התיר לנישומים להוכיח את שווי ההטבה בדרכים אחרות.

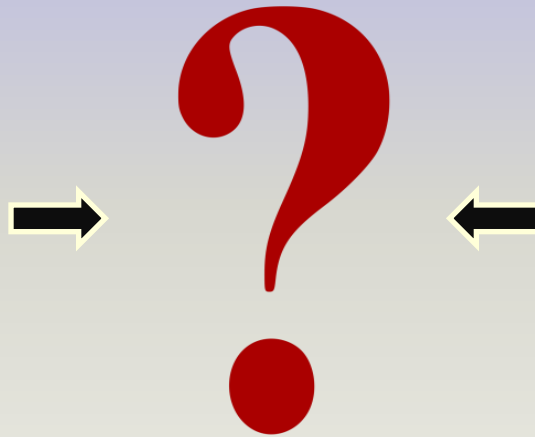


פרשנות נוקשה של בית המשפט
בדבר תקנות שווי רכב



החזקת רכב - שווי שימוש

הנחיית מירי סביון, סמנכ"לית
בכירה שומה וביקורת ברשות
המיסים, מיום 11.10.2014 "מיסוי
שווי שימוש ברכבי מאגר/איגוס"
לפיה רשות המיסים התירה
לא לזקוף שווי שימוש
במקרים בהם רכב נותר בידי
עובד בנסיבות של עבודת
לילה, כאשר מדובר ברכב
מאגר המיועד לפעילות
המעסיק



הנחיית מירי סביון,
סמנכ"לית בכירה
שומה וביקורת ברשות
המיסים, מיום
26.1.2016, לפיה
שימוש במערכת
למדידת שווי
שימוש ברכב אינו
מוכר ע"י רשות
המיסים





החזקת רכב - שווי שימוש

ת"צ 11-02-3363 פארג'יאן נגד מדינת ישראל

(ניתן ביום 23.11.2015)



ביהמ"ש דחה בקשה להכיר בנושא אופן קביעת שווי
רכב צמוד לעובד, לפי מידת השימוש ברכב לשימוש
הפרטי, כמצדיק תביעה ייצוגית בשם כל העובדים
המקבלים רכב צמוד מהמעסיק שלהם כנגד רשות
המיסים

סותר פסקי דין
רבים הקובעים
עדיפות של
"מס אמת" על
פני וודאות
ופשטות

- עילת אי התאמה לקבוצה (תביעה ייצוגית)
- עילה מהותית – התקנות מאפשרות
- וודאות ופשטות



החזקת רכב - שווי שימוש

ה"פ 12-02-38981 ארגון סגל עובדי המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נגד החשב הכללי ואח':

**יש בסיס לתביעת העובדים להוציא צו לרשות המיסים
לתת אישור ניכוי במקור למעביד שלהם,
לפיו המעביד לא יערוך חישוב שווי רכב צמוד לעובדים
באופן אוטומטי, אלא בכפוף לשימוש ברכב על ידי העובד.**

היטל עובדים זרים

לאחרונה פורסם כי קיימת טיוטת חוות דעת של "היחידה לטיפול במבקשי מקלט מטעם רשות האוכלוסין וההגירה בישראל", לפיה יש להעניק ליוצאי דרפור ממדינת סודן מקלט מדיני ולהגדירם כ – "פליטים" לפי אמנת הפליטים משנת 1951.

חוות הדעת האמורה נערכה ברשות האוכלוסין וההגירה לפני כשנתיים. אולם, היא לא הובאה לידיעת הציבור ולא הוצגה בפני בתי המשפט למיסים אשר דנו בחבויות המעסיקים בגין ההיטל לעובדים אלו.

להערכתנו, לו היא הייתה מוצגת בפני בתי המשפט, סביר להניח כי פסיקתם בעניין ההיטל ונקודות הזיכוי הייתה אחרת.

היטל עובדים זרים

נקודות זיכוי



ע"מ 8339-01-15 כלי ניקה
נגד פקיד שומה תל אביב
(ניתן ביום 25.9.2016)

חל היטל עובדים זרים בגין
העסקת עובדים מסודן
ואריתריאה שלא הוכיחו כי
הם "פליטים" או "מבקשי
מקלט", אך יש לתת להם
נקודות זיכוי מס.



ע"מ 8363-10-14 עומר הנדסה
ובניה נגד פקיד שומה תל אביב
(ניתן ביום 27.9.2016)

יש לתת נקודות זיכוי מס
לעובדים אשר הגיעו לישראל
מאריתריאה ומחזיקים באשרת
שהייה מסוג 2(א)(5), היות ויש
לראותם כשוהים ומועסקים
כדין בישראל ועל כן הם זכאים
לקבל נקודות זיכוי.

היטל עובדים זרים



ע"מ 14-01-26687 ואקאנס מלונות בע"מ נגד פקיד שומה
אילת (ניתן ביום 17.8.2016)

גם בתי המלון באילת, בין היתר מרשת ישרוטל, רשת
הרודס ועוד, חייבים בתשלום היטל עובדים זרים בגין
עובדים מסודן ואריתריאה
אשר הסתננו לישראל, למרות שהם נתבקשו במפורש על ידי
רשויות המדינה להעסיק אותם.

היטל עובדים זרים



ע"מ 53151-01-12
ישרוטל נגד פקיד
שומה אילת (ניתן
ביום 28.5.2013):

ייתכן כי עובד זר,
ובמיוחד עובדים
פליטים מאריתריאה
וסודן, ייחשבו
כתושבי ישראל ולכן
לא יחול עליהם חוק
עובדים זרים
ומעסיקיהם פטורים
מהיטל בגין עובדים
אלו.

ע"מ 58167-12-12
ארזים נגד פקיד שומה
אילת (ניתן ביום
28.10.2014):

מעביד המעסיק
מסתננים שנכנסו באופן
לא חוקי לישראל
ועובדים בישראל, אינו
פטור מהיטל בגין
עובדים זרים לפי חוק
התוכנית להבראת
כלכלת ישראל,
התשס"ג – 2003, למעט
אלו שהוכרו כפליטים
לפי האמנות
הבינלאומיות

ע"א 7553/14
רצון עמוס ואח'
נגד מס הכנסה
ואח' (ניתן ביום
6.7.2015)

לפי חוק ההיטל,
יש לפרש את
המונח עובד זר
בהתאם לחוק
עובדים זרים ולא
לפי פקודת מס
הכנסה.

ע"מ מאה אחוז נ'
פקיד שומה
אשקלון (ניתן
ביום 29.6.2016)
יש להחיל היטל
בגין הכנסת
עבודה גם על
העסקת
מסתננים מסודן
ואריתריאה
השוהים בארץ,
מכוח אשרת
שהייה זמנית על
פי סעיף 2(א)(5)
לחוק הכניסה
לישראל.

מיסוי אופציות בלתי סחירות לדירקטור בחברה

ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נגד גד קרן (ניתן ביום 19.1.2017):

הכנסת גד קרן מהקצאת אופציות שקיבל מחברה בה כיהן כדירקטור, תמוסה במועד המימוש כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה מכוח סעיף 3(ט) לפקודה בניכוי תוספת המימוש, ובמועד המכירה בתור רווח הון לפי חלק ה' לפקודה.

אירוע המס באופציות שאינן סחירות

הינו מועד מימושן



ע"מ 12-06-30776 שטרקמן נגד פקיד שומה נתניה (ניתן ביום 18.6.2015):

□ אירוע המס באופציות שאינן סחירות - <

הוא מועד מימושן.

□ שווי האופציות מהווה הכנסת עבודה החייבות במס מרבי
אלא אם מדובר במסלול רווח הון על ידי נאמן.

הקצאת אופציות בתמורה לשירותי ניהול

ע"מ 12-01-44913 פרי יעקב שירותי
ניהול בע"מ נגד פקיד שומה ת"א 1
(ניתן ביום 13.7.2015):



הקצאת אופציות בתמורה לשירותי ניהול
נקבעו כהכנסה מעסק



שינויים מהפכניים בחוק
ההתייעלות לשנים 2017-2018
חיסול תופעת
משיכות בעלים מחברה
הוספת סעיף 3 (ט) לפקודה

משיכות אסורות של בעל מניות מהותי בחברה

העמדת נכס של החברה לשימוש של בעל מניות מהותי, או לשימוש קרובו

"נכס":

(1) דירה שעיקר השימוש בה לטובת בעל

המניות המהות

(2) חפצי אמנות או תכשיטים

(3) כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם

לטובת בעל המניות המהותי

(4) נכס אחר שקבע שר האוצר בצו

מועד החיוב במס: בתום שנת המס שבה

הועמד הנכס לרשות בעל המניות

משיכת כספים בסכום מצטבר העולה על 100,000 ₪ (בכל יום משנת המס ובשנה שלפניה), על ידי בעל מניות מהותי, או קרובו.

"כספים", לרבות:

(1) הלוואה, השאלה או כל חוב אחר – למעט,

הלוואה שניתנה לתכלית כלכלית של חברה אחרת, בתנאי שהחברה האחרת אינה תאגיד שקוף.

(2) מזומנים, ניירות ערך, פיקדונות וערובה

שהועמדה כבטוחה לטובת בעל המניות

מועד החיוב במס: בתום שנת המס שלאחר שנת

משיכת הכספים

"בעל מניות מהותי" – המחזיק ב- 10% לפחות באמצעי שליטה בתאגיד, במישרין או בעקיפין,

לבדו או יחד עם קרובו, או יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה קבוע.

"קרוב" – קרוב משפחה, או **תאגיד** קשור המוחזק במישרין או בעקיפין בשיעור של 25%,

נאמן – כהגדרת מונח זה בסעיף 88 לפמ"ה.

פטור מחיוב במס על משיכות אסורות



נכס

כספים



✓ נכס שהועמד לרשות בעל המניות והושב לחברה עד מועד החיוב – בתנאי שלא הועמד לשימוש בעל המניות מחדש בתוך שלוש שנים מהיום שהושב.

✓ עלות הנכס עד גובה יתרת הזכות של בעל המניות בתום השנה – בתנאי שיתרת הזכות לא תיפרע בתוך 18 חודשים ממועד המשיכה.

✓ חלק מעלות נכס שהוא דירה שהועמדה לרשות בעל המניות עד גובה הלוואה מתאגיד בנקאי בגינה ניתן שעבוד קבוע של הדירה לשלוש שנים לפחות.

✓ כספים שהושבו עד מועד החיוב – בתנאי שלא נמשכו מחדש תוך שנתיים מהמועד שהושבו, למעט אם נמשכו מחדש באופן חד-פעמי והוחזרו בתוך 60 ימים.

✓ כספים שנמשכו עד גובה יתרת הזכות של בעל המניות בתום השנה – בתנאי שיתרת הזכות לא תיפרע בתוך 18 חודשים ממועד המשיכה.

✓ כספים שנמשכו מתוך הלוואה מתאגיד בנקאי אשר נטלה החברה ונפרעת על ידי בעל המניות – בתנאי שהחברה לא העמידה ערובה להלוואה.



החיוב במס על משיכות אסורות במועד החיוב

הכנסה מדיבידנדים

- עד גובה הרווחים הצבורים בחברה אשר ניתן לחלקם לפי חוק החברות (סעיף 302), כפול בשיעור ההחזקה של בעל המניות המהותי.
- (1) מבחן הרווח – יתרת עודפים, או רווחים בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה ביניהם.
 - (2) מבחן יכולת הפירעון – החלוקה לא תפגע בפעילות החברה

הכנסת עבודה

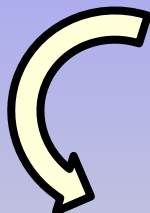
ככל שיש יחסי עובד מעביד בין בעל המניות המהותי לחברה

הכנסה מעסק או משלח יד

לגבי בעל מניות מהותי שאינו מועסק בחברה.

חיוב מס בגין משיכות כספים

ו/או שימוש בנכס - עד השבתם לחברה



שווי השימוש בנכס
שהועמד לשימוש בעל
המניות, ייקבע לפי שווי
השימוש בשוק
או לפי ריבית 3(ט),
כגבוה ביניהם.



כספים שנמשכו על
ידי בעל המניות
יחויבו בשיעור
ריבית הנקוב
בסעיף 3(ט).



הריבית או שווי השימוש
בנכס יחויבו במס
לפי שיעורי המס השולי.



תחולת ההוראות בגין משיכות כספים

שנעשו עד ליום 31.12.2016



✓ ההוראות החדשות לא יחולו לגבי יתרות משיכות כספים נכון ליום 31.12.2016, ככל שהכספים יושבו לחברה עד ליום 31.12.2017.

✓ בגין יתרת משיכות בעלים עד 1.1.2013 שהושבה כאמור – יחול הדין הקודם. לדעתנו: משמעות הדין הקודם הוא חיוב רטרואקטיבי של המשיכות כדיבידנדים או כמשכורות, בכפוף להוראות התיישנות השומות לפי פמ"ה.

✓ בגין יתרת משיכות בעלים מיום 1.1.2013 שהושבה כאמור – יחולו הוראות החיוב בריבית רעיונית לפי סעיף 3(ט) לפמ"ה.





ארבע חלופות לגבי נכס/דירה

שנעשה בה שימוש

לטובת בעל מניות עד ליום 31.12.2016

1. השבת הדירה משימוש בעל המניות
המהותי לשימוש החברה
2. המשך שימוש בדירה לטובת בעל המניות
3. העברת הדירה לבעלותו של בעל המניות
ללא תשלום מס שבח ומס רכישה בעת
העברה
4. העברת הדירה לבעלותו של בעל המניות עם
תשלום מס שבח בלבד בעת העברת הדירה
5. החלת הוראות ס' 71 לחוק מיסוי מקרקעין, בתנאי
שהדירה נרכשה בחברה עד 31.12.2014



חלופה ראשונה לגבי דירה
שנעשה בה שימוש לטובת בעל מניות
עד ליום 31.12.2016

1

השבת הדירה משימוש
בעל המניות המהותי
לשימוש החברה
✓ תוך חיוב בשווי
שימוש רעיוני הוגן
עד מועד ההשבה,
✓ בניכוי דמי ההשכרה
שמשלם בעל המניות
בגין השימוש.



חלופה שניה לגבי דירה

שנעשה בה שימוש

לטובת בעל מניות עד ליום 31.12.2016

2

המשך שימוש בדירה לטובת

בעל המניות:

- ✓ החלת הוראות של החיוב
- במס לפי עלות הדירה,
- ✓ בניכוי יתרת זכות של בעל
- המניות המהותי
- ✓ ובניכוי יתרת המשכנתא
- על הדירה,
- ✓ ביום 31.12.2018.



חלופה שלישית לגבי דירה

שנעשה בה שימוש

לטובת בעל מניות עד ליום 31.12.2016

העברת הדירה לבעלותו של בעל

המניות

3

- ✓ בתמורה השווה ליתרת שווי הרכישה של הדירה או יתרת המחיר המקורי שלה,
- ✓ בניכוי יתרת זכות של בעל המניות ובניכוי יתרת משכנתא הקיימת על הדירה.
- ✓ התמורה תיחשב כהכנסת בעל המניות מדיבידנד, או ממשכורת או מעסק לפי העניין.
- ✓ העברת הדירה לבעל המניות לא תחויב במס שבח או במס רכישה.



הוראות לחלופה שלישית

לגבי דירה שנעשה בה שימוש

לטובת בעל מניות עד ליום 31.12.2016

במכירת הדירה על ידי בעל המניות המהותי,

יחולו ההוראות הבאות:

- ✓ שווי הרכישה ויום הרכישה של הדירה יהיו כפי שהיו בידי החברה.
- ✓ בגין השבח הריאלי עד יום ההעברה מהחברה – יחול מס שולי מרבי.
- ✓ בגין השבח הריאלי - מיום ההעברה מהחברה – יחול מס בשיעור של 25%.
- ✓ בחברות משפחתיות או חברות בית מיום התאגדותן – יחולו שיעורי המיסוי החלים לגבי יחיד בחוק מיסוי מקרקעין.
- ✓ במכירת הדירה, לא יינתן פטור ממס שבח מלא, או פטור לינארי מוטב.
- ✓ עד העברת הדירה יהיה חיוב בשווי שימוש רעיוני הוגן, בניכוי דמי ההשכרה שמשלם בעל המניות בגין השימוש.



חלופה רביעית לגבי דירה

שנעשה בה שימוש לטובת בעל מניות

עד ליום 31.12.2016

בחר בעל המניות המהותי לשלם מס שבח
בעת העברת הדירה,

- ✓ הכנסת בעל המניות תיזקף לפי יתרת שווי הרכישה או יתרת המחיר המקורי, בניכוי יתרת זכות ויתרת משכנתא.
- ✓ לחישוב השבח מהעברת הדירה - שווי המכירה - שווי הדירה בשוק.
- ✓ יחול פטור ממס רכישה.
- ✓ בעל המניות יהיה החייב במס השבח, בשיעור המס השולי המרבי.
- ✓ בחברות משפחתיות או חברות בית מיום התאגדותן – יחולו שיעורי המיסוי החלים לגבי יחיד בחוק מיסוי מקרקעין.

4.



חלופה רביעית לגבי דירה

שנעשה בה שימוש לטובת בעל מניות

עד ליום 31.12.2016

בחר בעל המניות המהותי לשלם מס שבח
בעת העברת הדירה,

4.

✓ במכירת הדירה בעתיד:

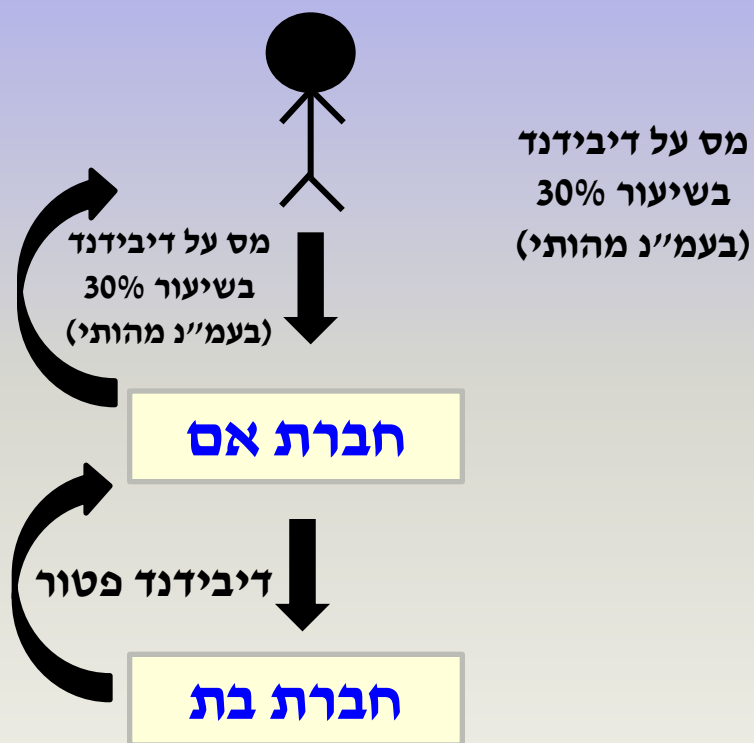
1. יום הרכישה יקבע ליום העברה.
2. שווי הרכישה לפי שווי הדירה ביום המכירה מהחברה לבעל המניות.
3. יחולו שיעורי המס על יחיד לפי חוק מיסוי מקרקעין.
4. תהיה זכות לפטורים ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

שינויים מהפכניים בחוק
ההתייעלות לשנים 2017-2018
קביעת "חברות ארנק"
כחברות שקופות
הוספת סעיף 62א' לפקודה

השוואה של מיסוי יחיד למיסוי דו שלבי – ב- "חברה רגילה"

בשנת 2017

מיסוי דו שלבי בחברה



מיסוי היחיד



הכנסות מעסק או
משלח יד בידי
היחיד - מס
בשיעור 47%

(#) בתוספת מס יסף ליחיד או לדיבידנד כחוק

שני סוגים של חברות ארנק



**חברת שכירים
יחסי עובד - מעביד**

**חברת ניהול
ונושא משרה**

הגדרת "חברות ארנק" כחברות שקופות החייבות במיסוי יחיד



חברה הנותנת שירותי עבודה כעובד



חברת ניהול או מתן שירותי נושא משרה

1. החברה היא חברת מעטים – בשליטת חמישה בני אדם לכל היותר. "בן-אדם" – לרבות אדם וקרוב משפחתו, בא כוחו, או שותפיו, כהגדרתה בסעיף 76 לפמ"ה.
2. הכנסת החברה נובעת מפעילות יחיד שהוא בעל מניות מהותי, עבור אדם אחר, כעובד שמתקיימים בינו לבין האדם האחר יחסי עובד-מעביד.
3. חזקה כי מתקיימים יחסי עובד-מעביד, אם לפחות מ-70% מהכנסות החברה הרגילות, נובעות, במישרין או בעקיפין, מאדם אחד או קרובו (לפי הגדרת "קרוב" בסעיף 88 לפמ"ה) במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים. מניין התחולה יהיה מיום 1.1.2013. האם החזקה ניתנת לסתירה ???
4. לא יחול לגבי בעל מניות מהותי בחברת מעטים, שהוא גם בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה האחרת, לגבי שירות הניתן על ידי שותף לשותפות ולגבי חברת מעטים המעסיקה ארבעה עובדים (שאינם קרובים) לפחות.
5. הכנסת החברה, לפי סעיף 2 לעיל, תיחשב לצורכי מס, כהכנסת עבודה של בעל המניות המהותי.

1. החברה היא חברת מעטים בשליטת חמישה בני אדם לכל היותר. "בן-אדם" לרבות אדם וקרוב משפחתו, בא כוחו, או שותפיו, כהגדרתה בסעיף 76 לפמ"ה.
 2. הכנסת החברה נובעת מפעילות יחיד שהוא בעל מניות מהותי בחברה, ממתן שירותי ניהול או מתן שירותי נושא משרה לחברה אחרת.
 3. רק אם היחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה בחברה האחרת.
 4. לא חל על בעל מניות מהותי בחברת מעטים, שהוא גם בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה האחרת.
 5. הכנסת החברה, לפי סעיף 2 לעיל, תיחשב לצורכי מס, כהכנסת בעל המניות המהותי מיגיעה אישית.
- "נושא משרה" בחברה: מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל הכפוף במישרין למנהל הכללי. בעמותה: כל אלו, לרבות חבר ועד העמותה.**

ניתן לגבות את המס מחברות הארנק,

הן מהחברה והן מהיחיד.





היבטי ביטוח לאומי

תיקון חוק ביטוח לאומי !? !?



**פטור מתשלום דמי ביטוח בגין רווחי חברה
(בשיעור של 17%)**

ומה בדבר פטור מתשלומי פנסיה חובה שהוחלו על עצמאים משנת 2017 ???

רמי אריה עו"ד רו"ח

הוצאות מוכרות

למס הכנסה
מס ערך מוסף
חוק מיסוי מקרקעין
ביטוח לאומי

הטבות ואופציות לעובדים

חישוב שבח מקרקעין

חובות אבודים

מהדורה שלישית

הוצאת מיסים ועסקים בע"מ

רמי אריה עו"ד רו"ח הוצאות מוכרות

הוצאת מיסים ועסקים בע"מ

ספר "הוצאות
מוכרות
למס הכנסה,
מס ערך מוסף,
מיסוי מקרקעין
וביטוח לאומי"

מהדורה שלישית - מעודכן לסוף שנת 2016

רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il



הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ
אתר האינטרנט
www.ralc.co.il



מי
אנחנו?

משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של **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 בוררויות 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...

מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il