אוגוסט 2007

לקוחות וידידים יקרים,

הננו שמחים להגיש לכם את מהדורת "**נ ק ו ד ת מ ב ט**" לחודש אוגוסט 2007 ובה לקט עדכונים וחידושים בתחום החקיקה, הפסיקה והחשבונאות, וכן מאמרים נבחרים מפרי עטם של שותפי המשרד וחברים.

מאז המהדורה הקודמת התרחשו אירועים רבים בתחום המיסוי והתקינה החשבונאית בישראל ובעולם. בדיני המס, התבשרנו, בין היתר, על ביטולו הצפוי של מס המכירה, על הרחבת היקף הזכאים להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון והגדלת הטבת המס לבוגרי תואר ראשון, חיילים משוחררים ועוד. כמו כן, בתקופה הנ"ל התפרסמו שני פסקי דין משמעותיים – פס"ד מודול בטון ופס"ד שרל שבטון, להם עשויות להיות השלכות משמעותיות על הציבור הרחב. הנושאים הנ"ל, כמו גם מאמרים, עדכונים מהותיים אחרים ופסיקה בתחום המיסוי נכללו כולם במהדורה זו.

בתקינה החשבונאית בישראל, אושרו, בין היתר, תקני חשבונאות בנושא נדל"ן להשקעה ונכסים בלתי מוחשיים, המבוססים על התקינה הבינלאומית. בד בבד, נמשכת היערכות החברות הציבוריות לקראת אימוץ גורף של התקינה הבינלאומית. הפרסומים הנ"ל, עדכונים מהותיים אחרים ופרסומים עיקריים של רשות ניירות ערך נכללו כולם במהדורה זו.

לפרטים נוספים והבהרות:

אמיר סוראיה, טל: 9413912 (03). דוא"ל: amir@soraya.co.il

בכבוד רב,

סוראיה ושות'
רואי חשבון

חוברת זו נועדה למסירת מידע כללי בלבד. אין לראות בחומר המתפרסם בחוברת זו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. לפני נקיטת צעדים כלשהם אנו ממליצים על קבלת ייעוץ מקצועי.

תוכן עניינים

פרק א': מיסים

מאמרים, עדכונים וחידושים

1. איך לשלם פחות מס..... 3
2. מיסוי רכבי תאגיד הרשומים ע"ש נהג הרכב 7
3. החלטות ועדות הכופר ברשות המיסים 9
4. תכנוני מס החייבים בדיווח למע"מ 13
5. קיזוז הפסדים כנגד הכנסה פטורה ופרשנות המונח "רווח הון בעסק" 19
6. תיקוני חקיקה צפויים במיסוי מקרקעין 21
7. חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים 22
8. הגשת דוח חצי שנתי על רווחים בשוק ההון 24
9. הרחבת היקף הזכאים להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון 25
10. הגדלת היקף הטבות המס למפעלים עתירי טכנולוגיה 26
11. פיצויים בשל נזק עקיף לאזורי שדרות ועוטף עזה 27
12. עדכונים בקשר לנקודות זיכוי
   א. הגדלת הזיכוי במס לבוגרי תואר ראשון 28
   ב. נקודות זיכוי לחייל משוחרר 29
   ג. נקודות זיכוי לתושב חוץ 29
13. הצעות חוק עיקריות שפורסמו לאחרונה
   א. הצעה לתיקון מס' 157 לפקודה - תיקון סעיף 125ג' לפקודה 30
   ב. הצעה לתיקון מס' 158 לפקודה - מקדמות בגין הכנסות משכ"ד למגורים 31
14. חוק מיסוי מקרקעין - תיקוני חקיקה 32
15. תמצית פרסומי רשות המסים
   א. הוצאות המותרות בניכוי לעובדים בחו"ל 33
   ב. הארכת תוקפן של תקנות שונות עד ליום 31.12.07 33
   ג. ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ - חברות מיוחדות 34
   ד. המועד להגשת דיווחים על נאמנויות 34
   ה. הקלות בהגשת טופס 6111 לשנת 2006..... 35
   ו. החלטות מיסוי אשר ניתנו ברבעון השני של שנת 2006 35
16. ביטוח לאומי - עדכונים נבחרים
   א. חיילים משוחררים ו/או בנות שסיימו שירות לאומי 36
   ב. הארכת תקופת חופשת הלידה 36

תוכן עניינים

פרק א': מיסים (המשך)

שאלות ותשובות בענייני מס

1. מיסוי פיצויים עבור אובדן הכנסות 37
2. מיסוי תמלוגים 38
3. מיסוי שותפויות 39
4. חברה משפחתית כתכנון מס 40
5. הכרה בהכנסה ועסקאות מרובות רכיבים 41
6. קיזוז הפסדי הון מועברים מניירות ערך 42
7. קיזוז הפסד מעסק כנגד הכנסות ריבית 43
8. דרישה להחזר מס תשומות שנוכה 44
9. העברת נכסים לעסק 45

פסיקה - מס הכנסה

1. מענק פרישה לנכה 46
2. פיצויי פיטורין 47
3. עסקאות בין צדדים קשורים 48
4. הפסדים מניירות ערך 49
5. רווח הון 50
6. פיצוי לתובע ייצוגי 51
7. זקיפת הכנסות משכר דירה 52
8. העברת מקרקעין מיחיד לחברה 53

פסיקה - מס ערך מוסף ומס בולים

1. מס בולים בגין הסכם לרכישת מניות 54
2. מיסוי הסכם פשרה 55

פסיקה - מיסוי מקרקעין

1. דירות מגורים הנמכרות עם זכויות בנייה 56
2. שירותי בניה כעסקה מלאכותית 57
3. שינוי הלכה ושומה סגורה 58
4. מכירת דירת מגורים של יורש אחר יורש 59
5. מקרקעין שהופקעו בתקופה הקובעת 60

תוכן עניינים

פרק ב': חשבונאות ושוק ההון

חשבונאות - מאמרים, עדכונים וחידושים

1. נא להכיר: המאזן בגרסת ה- IFRS 63
2. השלכות אימוץ תקני ה- IFRS בקופות גמל, קרנות פנסיה והחברה המנהלת 67
3. אימוץ תקני IFRS בקרנות נאמנות 68
4. הטיפול החשבונאי בחכירה של מקרקעין מהמינהל לאור אימוץ ה- IFRS 70
5. הפחתת נכסים בלתי מוחשיים 73
6. הבהרה - מועד התחילה של תקני חשבונאות 16, 27 ו- 30 74
7. התחייבויות למימון נדל"ן להשקעה הנמדד לפני שווי הוגן 75
8. מו"פ בתהליך שנרכש בעסקת צירוף עסקים לפני 1.1.07 76
9. הצעה לתיקון תקן 22 בדבר מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה 77

שוק ההון – מאמרים, עדכונים וחידושים

1. התועלת מרישום כפול של מניות למסחר - תמצית מחקר 78
2. גילוי בדבר הליך אישור הדוחות הכספיים בתאגיד מדווח 79
3. שווי הוגן של אופציות לעובדים שלהן תקופת חסימה (SAB) 80
4. הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים תחת אותה שליטה (SAB) 81
5. שימוש במדדים פיננסיים שאינם מבוססים על כללי חשבונאות מקובלים (SAB) 83
6. סיום כהונה של נושאי משרה בכירה (SLB) 84
7. פרסום מצגות לאנליסטים ולמשקיעים (SLB) 85
8. גילוי בדבר אישור תגמול בכירים 86
9. נוהל פנייה מקדמית לרשות ניירות ערך 87
10. עיקרי רפורמת החיתום 88
11. שינוי אומדן תקופת ההפחתה של רכוש קבוע 90

פרק א:

מיסים

מאמרים, עדכונים וחידושים

איך לשלם פחות מס

מאת: עו"ד ורו"ח משה כדר[1]

התדמית של רשויות המס מבחינתם של רוב אזרחי המדינה היא שלילית. רובינו רואים ברשות המסים ובעובדיה אנשים המשקיעים אנרגיה בלקחת מאיתנו האזרחים את כספנו. בפועל מדובר במצב שונה לגמרי. מנגנון המס הישראלי (בדומה לשאר המדינות בעולם המערבי) הוא כלי חשוב להתפתחותה הכלכלית של המדינה ובמקרים רבים, שעל חלקם נעמוד כאן, קיימים כללים רבים שהכרתם מסייעת לאזרחי המדינה לפתח את עסקיהם.

הבעיה האמיתית של חוקי המס בישראל היא מורכבותם הרבה. הרפורמות האחרונות בחוקי המס בישראל הפכו אותם כמעט בלתי אפשריים להכרה. התסבוכת החוקית בתחום המס בישראל מחייבת הסתייעות במומחי מס כדי לתרגם את חוקי המס לטובתנו.

בשורות הבאות, נראה כמה דוגמאות ל"שימוש" בחוקי המס שיכול לחסוך כמעט לכל אחד כסף רב.

1. החזרי מס ופיצויי פיטורים

גם אם אינך עצמאי, אין פירוש הדבר שלא מגיעים לך החזרי מס. על-פי חוק, כל שכיר רשאי לבדוק ולבחון את הכנסותיו השנתיות, רטרואקטיבית משנת 2001 (6 שנים אחורה) ולבחון זכאות להחזרי מס. הדבר נכון גם לגבי התפטרות או פיטורים לשכירים.

אם פוטרת לאחרונה, או התפטרת מעבודתך, והינך זכאי לפיצויי פיטורים, כדאי לשקול ניסוח אותנטי של הסכם פיצויי הפיטורין כדי להביא לחסכון במס. לאחרונה, פנה אלי עובד אשר מעסיקו לשעבר, על-פי החלטה של בית הדין לעבודה, חויב לשלם לו לפיצויי פיטורים בסכום גבוה. אחרי לימוד הנושא, הצעתי לו נוסח שונה של הסכם הפיטורים. בהסכם החדש נכלל מרכיב פיצוי בגין "עגמת נפש" ו"דמי שתיקה" – שני מרכיבים אשר הוכרו בפסיקה ככאלו שאינם חייבים במס. יש לציין כי ההסכם החדש נבנה, כמובן, בהתאם לעובדות אמיתיות של אותו שכיר ויחסיו עם מעסיקו. במקרה זה חסך אותו שכיר עשרות אלפי שקלים אותם היה אמור לשלם לרשויות המס.

[1] מקבוצת אליוט ישראל.

2. הכרה בהוצאות לא רק לעצמאים

רובנו לא יודעים זאת, אבל כל שכיר רשאי למעשה לדרוש את כלל ההוצאות אשר שימשו אותו לצורך הפקת הכנסתו, כלומר קבלת משכורת מהמעביד. כך למשל, שכיר אשר נדרש על ידי מעסיקו להשתלם בתוכנת אקסל לצרכי עבודתו. במקרה בו טיפלתי, העובד נענה לבקשת מעסיקו ואף שילם מכיסו את דמי ההשתלמות. בעצתי, הוא הגיש דרישה, במסגרת הדוח השנתי לרשויות מס הכנסה להכיר לו בהוצאות השתלמות זו ולהקטין את חבותו במס בגין משכורתו. הבקשה נענתה בחיוב והוא קיבל החזר מס ניכר בגין הוצאות השתלמות זו. יש לזכור כי מילות המפתח בהקשר זה הינן "הוצאות אשר משמשות אותנו לצורך הפקת הכנסה". יש לזכור כי שכירים, נוסף כמובן על עצמאיים, רשאים, במגבלות תקרות המצויות בחוק, לרכוש לעצמם פוליסת ביטוח אבדן כושר עבודה, ולדרוש את עלויות הפרמיה בגין הפוליסה כהוצאה כנגד הכנסתם ממשכורת.

3. הבגדים עושים את האדם

התשובה לשאלה זו משתנה מאדם לאדם, אך אליבא דה רשות המסים כל עצמאי אשר נזקק במסגרת עיסוקו ועבודתו להתלבש באופן מקצועי ההולם את מעמדו רשאי ויכול לדרוש באופן מלא, או כמעט מלא (80%) את הוצאות הביגוד, ההנעלה וכביסה של אותם פריטי לבוש, לרבות מרכיב המע"מ הכלול בפריטים אלה. כך, למשל, סוכני שיווק עצמאיים יכולים לדרוש כהוצאה את עלויות הביגוד, עניבה ונעליים בשיעור מלא, או במידה שהם עושים בפרטי הלבוש שימוש גם לצרכים פרטיים, בשיעור של 80%.

4. ביתי הוא משרדי

עצמאי ושכיר רשאים לעבוד ולעסוק בפעילותם גם מתוך ביתם, ובמקביל, לדרוש באופן יחסי לשטח הדירה ממנה הם פועלים, הוצאות קשורות, כגון חשמל, ארנונה וכדומה. כמו כן, שימוש לצרכי העסק בביתו של עצמאי, או שימוש בביתו של עובד שכיר לצרכי עבודתו, ברשת האינטרנט, הינה הוצאה שאותה רשאי השכיר לדרוש כנגד הכנסתו ממשכורת, כפוף לנחיצותה בהקשר עבודתו.

5. נקודות זיכוי ממס

נקודות זיכוי ממס הן אחד הכלים של המדינה לעודד את הפעילות הכלכלית במשק. לאחרונה הוענקו נקודות זיכוי ממס, אותן רשאים לתבוע, שכירים כמו גם עצמאיים, בגין סיום לימודי תואר אקדמי, לרבות דוקטורט, באם סיום הלימודים הינו החל משנת 2005 ואילך[2]. מומלץ לבדוק האם מגיעות לכם נקודות זיכוי גם בתחומים אחרים.

[2] הערת מערכת: ראה גם להלן "עדכונים בקשר לנקודות זיכוי – הגדלת הזיכוי במס לבוגרי תואר ראשון".

6. תרמת - הרווחת

לא רק תרומות למוסדות ציבוריים מוכרות לצרכי מס. גם לצרכים היומיום והמשפחתיים ניתן ל"היעזר" ברשויות המס. כך, למשל לאחרונה טיפלתי במשפחתו של שכיר אשר החליטה לערוך את מסיבת בר המצווה של בנם הבכור בבית כנסת הרשום כעמותה ומוכר לצרכי מס – המשפחה זכתה להחזר מס בגין תרומות למוסד מוכר של כ- 1/3 מהסכום ששולם בפועל לבית הכנסת. מכאן, מומלץ לשקול לערוך אירועים משפחתיים, כגון חתונה, בר/בת מצווה ובריתות במקומות המוכרים לצרכי מס, על מנת לחסוך עלויות של כ- 1/3 מגובה עלות האירוע.

7. הכרה במטפלות?

לאלו מאיתנו, עצמאים או שכירים הנאלצים להשאיר את ילדיהם הקטנים בבית עם מטפלת, עשויה להיות תקווה. דרישת הוצאות מטפלת כנגד משכורת בני הזוג, ו/או הכנסת העצמאיים, הינה סוגיה התלויה ועומדת להכרעת בית המשפט בימים אלה, ויש לעקוב אחר ההודעות באמצעי התקשורת כדי לדעת מהי החלטת בית המשפט בעניין זה.

8. הנדל"ן והדולר

רוב רובו של שוק הנדל"ן הישראלי מתנהל גם כיום, על-פי שער הדולר. לאחרונה חל שינוי דרסטי בשער הדולר. עסקאות שנקבעו על-פי סכומים דולריים, הביאו למעשה לתשלום מס על פי שער הדולר ביום חתימת ההסכם, בעוד שבפועל, לא אחת, שולם סכום נמוך בהרבה, בשל ירידת שער החליפין של הדולר. פתרון אפשרי שיש לבחון ולשקול – בסיוע מומחה, הינו תיקון חוזה ההתקשרות והפיכתו לחוזה שקלי. על החוזה המתוקן יש לדווח לרשויות המס.

9. מס במכירת דירת מגורים

א. **במכירת דירת מגורים**, כדאי ורצוי לשקול טרם דרישת בקשת פטור, בכפוף למגבלות החוק אחת ל- 4 שנים, אפשרות לאי חיוב במס. סיוע של רו"ח מקצועי, עשוי להראות כי העלות של הדירה ויתר העלויות שנלוו אליה (כגון מס רכישה ושכ"ט עו"ד), לעומת מחיר מכירה עכשווי, בשים לב לשער הדולר הנמוך, ובניכוי הוצאות הריבית על המשכנתא לאורך שנות האחזקה בדירה, יביאו לכדי המסקנה כי אין כל רווח במכירת הדירה, לא כל שכן שעוד נוצר הפסד שקלי ממכירת הדירה, אשר ניתן לעשות בו שימוש ולקזזו כנגד רווחים אחרים שנצמחו לנו מעסקאות של ניירות ערך בבורסה (בארץ ובחו"ל) וכנגד קבלת דיבידנד וריבית בגין ניירות ערך. חישוב נכון וזהיר, בסיוע איש מקצוע, עשוי למנוע תאונות מס בעניין זה מחד, ולהביא לחסכון של אלפי שקלים ויותר בחיובי מס מאידך.

ב. **כאשר אנו רוכשים דירה**, ואחד מבני הזוג, טרם הקמת התא המשפחתי, הינו הבעלים של דירה אחרת, יש לשים לב כי הינכם זכאים לחישוב מס רכישה מופחת, ולא כאילו רכשתם דירה שנייה במסגרת התא המשפחתי המשותף. המשמעות יכולה להיות חסכון של אלפי שקלים במס רכישה.

ג. **מי שכבר החליף מקרקעין**, דירה או נכס אחר, אשר רשומים או שייכים לשני בני זוג במשותף, רשאי לדרוש חלוקת הרווח מן המכירה בין שני בני הזוג, מה שעשוי במקרים רבים, להביא לחסכון משמעותי בחיוב המס בגין עסקת המכר.

ד. **ערעורים**. כאשר אנו באים לכדי דין ודברים עם רשויות מס שבח, חשוב לדעת כי הגשת ערר לבית המשפט בגין חיובי מס שבח, רכישה ומכירה, אינו יכול להביא להגדלת השומה, שכן בית המשפט המחוזי מוגבל בסמכותו ואינו רשאי להגדיל את החיוב שקבע מנהל מס שבח. לכן, מומלץ לשקול להיוועץ בעו"ד לצורך קבלת החלטה מושכלת בניסיון לחסוך חיובי מס מיותרים.

מיסוי רכבי תאגיד הרשומים ע"ש נהג הרכב

לאחרונה פרסם היועץ המשפטי של רשות המיסים החלטה לפיה לא תכיר רשות המיסים ברכב בבעלות תאגיד במידה והרכב לא נרשם על שם התאגיד במרשם רשות הרישוי. החלטה זו משנה את המצב הקיים מזה כ- 14 שנה ולדעתנו אינה הולמת את דיני הקנין.

מחירם של כלי רכב הרשומים על שם תאגיד נמוך בעשרות אחוזים ממחירם של כלי רכב זהים הרשומים על שם אדם פרטי. מסיבה זו (בעיקר) לא אחת נרשמים רכבי תאגיד במרשם רשות הרישוי על שם אדם פרטי (בעל השליטה בתאגיד, מנהל בתאגיד וכדומה).

לאחרונה פרסם היועץ המשפטי הבהרה, המתקנת עמדה קודמת של רשות המיסים, לפיה רשות המיסים לא תכיר ברכב בבעלות תאגיד במידה והרכב לא נרשם על שם התאגיד במרשם רשות הרישוי. תחולת ההחלטה הינה לגבי כלי רכב שירכשו החל מיום 1 בספטמבר 2007. היועץ המשפטי מבסס החלטתו על דברי בית המשפט העליון **בפס"ד סחר** (רע"א 5379/95) בו מציין בית המשפט את חשיבות הרישום. עם זאת, בית המשפט חוזר ומציין כי הרישום הינו דקלרטיבי בלבד (ולא קונסטיטוטיבי).

עמדה זו של רשות המיסים, לדעתנו, אינה הולמת את דיני הקניין. בהתאם לסעיף 2 לחוק המיטלטלין, התשל"א- 1971, הבעלות על מיטלטלין היא הזכות להחזיק ולהשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה. לאמור, הבעלות אינה דורשת רישום (בניגוד לגבי בעלות במקרקעין). כמו כן, בהתאם לסעיף 33 לחוק המכר, תשכ"ח- 1968, הבעלות במיטלטלין עוברת במסירת הממכר לרוכש ואינה טעונה רישום כלשהו. תקנות התעבורה, התשכ"א- 1961, מחייבות רישומו של כלי רכב ובעליו במרשם רשות הרישוי. אולם, בפסיקה נקבע כי רישום הבעלות במשרדי הרישוי הינו דקלרטיבי (הצהרתי) בלבד - רישיון הרכב משמש כראיה לכאורה לזהותם של הבעלים ולא יוצר את הבעלות על הנכס.

כפועל יוצא, לדעתנו, ובהתאם לעמדת רשות המיסים טרם ההחלטה, הרישום אינו בהכרח מעיד על הבעלות. בעליו ה"אמיתיים" של הנכס זכאי להטבות המס הקשורות בנכס (כגון, ניכוי הוצאות מתייחסות), וחייב בחובות המס הקשורים בנכס, כגון, זכאות רשות המיסים לעיקול הנכס.

יחד עם זאת, כאמור, על התאגיד להוכיח מבחינה מהותית כי הרכב הרשום ע"ש אדם פרטי הינו בבעלות תאגיד. בהתאם לעמדת נציבות מס הכנסה **טרם ההחלטה** (כפי שפורסמה בתוספת מס' 1 להוראת ביצוע 90/6) הפעולות והנהלים הנדרשים לשם הוכחת הבעלות הקניינית בנכס, במקרים כאמור, הינם כדלהלן:

א. התאגיד יציין בביאורים לדוחות הכספיים כי הרכב הוא בבעלותו, אף על פי שהוא רשום על שם אדם פרטי במשרד הרישוי.

ב. התאגיד ינהג ברכב כנכס בבעלותו לכל דבר ועניין. כך לדוגמה, מחד, ידרוש התאגיד בניכוי את הוצאות הרכב, ומאידך, יזקוף, במידת הצורך, שווי שימוש לעובד בגין רכב צמוד וישלם מקדמות בגין הוצאות עודפות.

ג. התאגיד נדרש להוכיח כי הרכב משמש בפועל לצורך פעולותיו או, לחלופין, הוא בשימושו של עובד בתאגיד.

ד. על התאגיד והאדם על שמו רשום הרכב במשרד הרישוי להצהיר, תוך 30 יום ממועד רכישת הרכב, כי הבעלות הקניינית ברכב הינה של התאגיד, למרות האמור במשרד הרישוי, ושהרכב משמש את התאגיד לצורך פעילותו.

ה. הצדדים יצהירו כי ידוע להם שבמידה ויראו את הרכב כנמצא בבעלות התאגיד, לרשות המיסים תהיה הזכות לעקלו, או לפעול כל פעולה אחרת לצורך גביית מיסים שהתאגיד חייב לשלמם או יהיה חייב לשלמם. כמו כן, יצהירו הצדדים כי הם מסכימים שרשות המיסים תודיע למשרד הרישוי שהרכב הוא בבעלות קניינית של התאגיד.

למותר לציין כי במידה ולא הוכיח התאגיד כי הרכב בבעלותו ובשימושו (לרבות שימוש של אדם הפעיל בתאגיד), יראו בכספי התאגיד אשר שימשו לרכישת ולתפעול הרכב, כמשיכת כספים על ידי האדם אשר הרכב בבעלותו. לאמור, יראו במשיכת הכספים ובהוצאות אשר דרש התאגיד בניכוי כמשכורת או כדיבידנד, לפי העניין, בידי בעל הרכב.

בהערת אגב, נציין כי גם לעניין מע"מ אין נפקות לאופן רישום הרכב במשרד הרישוי. לאמור, תאגיד רשאי לדרוש ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכב כאמור ובגין הוצאות אחזקה שוטפות, במידה והשימוש ברכב הינו לצורכי עסקי התאגיד (אשר עסקאותיו חייבות במע"מ) וחשבוניות המס מוצאות על שם התאגיד (הכול בכפוף להוראות חוק מע"מ והתקנות שהתקנו על פיו בנושא ניכוי מס תשומות). יצוין כי בהתאם לחוק מס ערך מוסף, ככלל, לא ניתן לנכות מס תשומות ברכישת (לרבות יבוא) "רכב פרטי", לרבות רכב מסחרי קטן (כמוגדר בתקנות מע"מ), זאת אף אם הרכב משמש לצורך עסקי. אולם, ניתן לנכות מס תשומות בגין הוצאות רכב שוטפות (כגון, דלק ואחזקה) אשר שימשו לצורך עסקי. כמו כן, מכירת "רכב פרטי", אשר לא ניתן היה לנכות את מס התשומות ברכישתו, פטורה ממע"מ בהתאם לסעיף 31(4) לחוק מע"מ.

הערות ודגשים:

- ✓ לדעתנו, כאמור, עמדת רשות המיסים אינה הולמת את דיני הקניין ואין מניעה שרכב בבעלות תאגיד יירשם במרשם רשות הרישוי על שם נהג הרכב/בעל המניות בתאגיד.
- ✓ האמור לעיל יפה גם לעניין נכסים אחרים (למעט מקרקעין).
- ✓ לצורך הוכחת הבעלות על הרכב מומלץ ליישם את הנחיות רשות המיסים טרם ההחלטה, המפורטות לעיל ובתוספת להוראת ביצוע מס' 90/6.

החלטות ועדות הכופר ברשות המיסים

לאחרונה, פורסם קובץ החלטות ועדות הכופר ברשות המסים לשנת 2006, הכולל כ- 120 סיכומי החלטה כאמור. מטרתן של הועדות, להטיל על אדם כופר כחלופה להליך הפלילי כנגדו וזאת מכח סמכות חוקית שניתנה למנהל. להלן תמצית וסיכום החלטות הכופר שפורסמו על ידי רשות המיסים.

א. כללי

מכוח סעיף 221 לפקודת מס הכנסה, סעיף 101 לחוק מיסוי מקרקעין, סעיף 121 לחוק מע"מ, סעיף 231א לפקודת המס וסעיף 25 לפקודת מס קניה רשאי המנהל להטיל על אדם כופר כחלופה להליך הפלילי כנגדו.

לצורך כך קיימות ברשות המסים ועדות כופר הבוחנות את התיקים ומחליטות באם לקבל או לדחות את בקשת העוסק או הנישום לכופר.

בהתאם להחלטת הנהלת רשות המסים, מפרסמת הרשות פעמיים בשנה את החלטות ועדות הכופר. במסגרת הפרסום מפורטים התיקים בהם התקבלה החלטה, לרבות מקצועו של החשוד, סעיף העבירה, סכום העבירה, שנות המס הרלוונטיות, החלטת הוועדה ונימוקיה.

ב. הגורמים הנלקחים בחשבון בהחלטה

חומרת העבירה, מידת מעורבותו של החשוד בביצוע העבירה, הרשעות קודמות, תשלומי כופר בעבר, מצב אישי, בני משפחה התלויים בחשוד, העניין הציבורי בהעמדה לדין, הסרת המחדל, האם מדובר בעבירה של מייצג במסגרת מילוי תפקידו, האם מדובר בתחום שיש בו חובת אמון או נאמנות, הצורך בהרתעה באותו ענף, קיום עבירות לפי חוקים אחרים מעבר לעבירות לפי דיני המס ועוד.

ג. תמצית החלטות ועדות הכופר

לאור השונות הקיימת בחקיקה בתחומי המסים השונים והבדלים בין התהליכים בדיוני הכופר ביחס לעבירות על חוקי המס, קיימת הבחנה בין תיקים שנדונו בוועדות הכופר במס הכנסה ומיסוי מקרקעין, לבין תיקים שנדונו בוועדת כופר עליונה במכס ומע"מ. כך לדוגמא, בתיקי מס הכנסה מושם דגש בדיוני הכופר על סכום המחזור שלא דווח, כמו כן יש התייחסות להכנסה שיש כנגדה הוצאה שניתן היה לתבוע או לאו. לעומת זאת, בתיקי מע"מ ההתייחסות הינה לסכום המס ולא לסכום המחזור.

להלן תמצית החלטות ועדות הכופר:

1. החלטות ועדות הכופר במס הכנסה שבהן הוחלט <u>להמיר</u> את העבירות בכופר כסף:

	מהות העבירה	סכום בש"ח	תחום עיסוק	כופר בש"ח
1.	השמטת הכנסות	150,000	משווק דודי שמש	45,000
2.	"ניפוח" הוצאות	34,000	יועץ מס	25,000
3.	השמטת הכנסות	200,000	סוחר בחפצי אומנות	20,000
4.	דיווח כוזב על תושבות בישוב ספר	46,000	שכיר	15,000
5.	הוצאות כוזבות	743,054	חקלאי	200,000
6.	השמטת נכס מהצהרת הון	270,000	מהנדס, פנסיונר	15,000
7.	השמטת הכנסות	120,000	גנן	36,000
8.	השמטת הכנסות	120,000	קבלן אינסטלציה	60,000
9.	השמטת הכנסות	30,000	אדריכל	10,000
10.	השמטת הכנסות	340,000	שכיר ומשווק מוצרי חשמל	90,000
11.	פיצול משכורות	50,000	שכירה	15,000
12.	השמטת הכנסות	673,000	בעלת מניות בחברה	200,000
13.	השמטת הכנסות ממכירת מניות	$550,000	בעל מניות בחברה	900,000
14.	פיצול משכורות	375,399	חברת הסעות	195,000
15.	השמטת הכנסות	217,770	מארגן מסיבות	60,000
16.	השמטת הכנסות	342,533	רצף	70,000
17.	השמטת הכנסות	244,000	חברה לארגון הופעות	81,000
18.	השמטת הכנסות	1,000,000	מאמן ספורט	300,000
19.	השמטת הכנסות	124,000	מנהל ובעל מניות	36,000
20.	השמטת הכנסות	220,000	שכיר	40,000
21.	רישום הוצאה כוזבת	100,000	חשמלאי	30,000
22.	השמטת הכנסות	149,135	חשמלאי	45,000
23.	השמטת הכנסות	171,000	מורה נהיגה	50,000
24.	השמטת הכנסות	207,000	סוחר כלי רכב	62,000
25.	השמטת הכנסות	290,000	בעל עסק למכירת מרצפות	75,000
26.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	75,333	שכיר	22,000
27.	השמטת הכנסה	470,000	סוכן ביטוח	120,000
28.	השמטת הכנסות	460,000	קבלן בניין	100,000
29.	השמטת הכנסות	171,680	וטרינר	50,000
30.	העלמת קניות	3,316,162	בעל מינימרקט	170,000
31.	הענקת אופציות והעלמת הכנסות	1,800,966	חברה	510,000
32.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	106,000	שכיר	30,000
33.	אי דיווח על הכנסות	240,000	רופא שיניים	70,000
34.	פיצול משכורות ותשלום שכר כוזב	140,000	מנהל ובעל מניות	50,000
35.	השמטת הכנסות	150,000	רופא	100,000
36.	השמטת הכנסות	450,000	קבלן לעבודות עפר	135,000
37.	השמטת הכנסות	220,000	בעל חנות לאביזרי מין	60,000
38.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	48,000	שכיר	16,000
39.	השמטת הכנסות	250,000	סיטונאי	50,000
40.	השמטת הכנסות	105,000	מורה נהיגה	30,000
41.	השמטת הכנסות	78,528	משווק ומפרסם	25,000
42.	פיצול משכורות ותשלום שכר כוזב	270,000	מנהל בחברה	120,000
43.	חשבוניות כוזבות	350,000	מנהל ובעל חברה	60,000
44.	השמטת הכנסות	330,000	טרקטוריסט	30,000
45.	השמטת הכנסות	3,200,000	יהלומן	1,000,000
46.	השמטת הכנסות	194,020	שכיר	60,000
47.	השמטת הכנסות	110,000	רוכל	25,000

1. החלטות ועדות הכופר במס הכנסה שבהן הוחלט <u>להמיר</u> את העבירות בכופר כסף: (המשך)

	מהות העבירה	סכום בש"ח	תחום עיסוק	כופר בש"ח
48.	השמטת הכנסות	388,895	אדריכל	110,000
49.	השמטת הכנסות	120,000	קבלן אינסטלציה	40,000
50.	השמטת הכנסות	1,000,000	מאמן ספורט	120,000
51.	סיוע לאחר להעלים הכנסות	380,000	מנהל ובעל מניות בחברה	100,000
52.	השמטת הכנסות	73,000	שכיר העוסק גם במתן הלוואות וניכיון שיקים	20,000
53.	השמטת קניות	230,528	סיטונאי	15,000
54.	דיווח כוזב למיסוי מקרקעין	$26,000	שכיר	15,000
55.	תשלום משכורות כוזבות	174,472	סוכן ביטוח	50,000
56.	השמטת הכנסות	180,000	בעל חנות	50,000
57.	השמטת הכנסות	372,000	קבלן בניין	110,000
58.	השמטת הכנסות	464,169	קבלן בניין	150,000
59.	רישום חשבוניות כוזבות	150,000	בעל עסק להובלות	40,000
60.	רישום הוצאה כוזבת	100,000	קבלן בנייה ושיפוצים	20,000
61.	תשלום שכר כוזב	200,000	מהנדס בניין	60,000
62.	רישום הוצאות כוזבות	113,400	חקלאי	27,000
63.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	113,916	שכיר	30,000
64.	רישום הוצאות כוזבות	133,080	חקלאי	30,000
65.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	94,000	זוג שכירים	28,000
66.	רישום הוצאות כוזבות	104,000	חקלאים	18,000
67.	השמטת רווח הון	160,000	מנהל ובעל מניות בחברה	40,000
68.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	110,000	שכיר	33,000
69.	רישום כוזב	29,575	חקלאי	4,000
70.	השמטת הכנסות	171,680	וטרינר	35,000
71.	השמטת הכנסות	460,000	קבלן בניין	50,000
72.	השמטת הכנסות	650,000	רופא שיניים	150,000
73.	הצהרה כוזבת על מגורים בישוב ספר	61,918	שכיר	12,000
74.	השמטת הכנסות	250,000	בעל עסק להלוואות וניכיון שיקים	75,000
75.	השמטת הכנסות	1,000,000	פסיכולוג	300,000
76.	דיווח כוזב למיסוי מקרקעין והעלמת הכנסות	$35,000 200,000	רופא שיניים	250,000
77.	השמטת רווח הון	5,000,000	מנהלים ובעלי מניות בחברות השקעה	1,000,000

2. החלטות ועדות הכופר במס הכנסה שבהן הוחלט <u>לא להמיר</u> את העבירות בכופר כסף:

	מהות העבירה	סכום בש"ח	תחום עיסוק
1.	השמטת הכנסות	1,300,000	בעל עסק למתן שירותי גביה
2.	השמטת הכנסות	1,100,000	קבלן בניין
3.	רישום הכנסות כפיקדון	633,208	עורך דין
4.	שימוש באישורים מזויפים של ניכויי מס במקור	לא צויין	בעלי מניות בחברה
5.	רישום הוצאות כוזבות	490,000	רואה חשבון
6.	אי העברת מס מעסיקים	1,700,000	מנהל קבוצת ספורט
7.	השמטת הכנסות	26,000,000	מנהל ובעל מניות בחברה
8.	רישום משכורות כוזבות	1,800,000	שכיר
9.	השמטת הכנסות	400,000	בעל עסק לניכיון שקים והלוואות
10.	השמטת הכנסות	1,650,000	מהנדס
11.	השמטת הכנסות	3,000,000	סוחר רכב
12.	השמטת הכנסות	911,077	בעל אטליז
13.	קבלת מענקים במרמה ממשרד החקלאות	600,014	חקלאי

2. החלטות ועדות הכופר במס הכנסה שבהן הוחלט <u>לא להמיר</u> את העבירות בכופר כסף: (המשך)

	מהות העבירה	סכום בש"ח	תחום עיסוק
14.	השמטת הכנסות	11,086,098	מנהל ובעל חברות
15.	השמטת הכנסות	1,260,000	בעל מניות
16.	זיוף מסמכים	1,700,000	חברה
17.	ניהול ספרים כוזבים	7,893,131	חברת בנייה
18.	השמטת הכנסות	700,000	משווק רהיטים
19.	השמטת הכנסות	1,300,000	מנהל ובעל מניות בחברה
20.	השמטת הכנסות	2,200,000	רו"ח מנהל ובעל מניות במספר רב של חברות
21.	השמטת הכנסות	30,000,000	שכיר העוסק במתן הלוואות וניכיון שיקים
22.	שימוש בחשבוניות כוזבות	793,902	חקלאי
23.	השמטת הכנסות	7,087,351	קבלן בניין
24.	שימוש בחשבוניות כוזבות	682,202	קבלן שיפוצים
25.	השמטת הכנסות	2,000,000	ספק שירותים לחברות טלוויזיה זרות
26.	אי דיווח על דיבידנד פירוק	2,300,000	מנהל ובעל מניות בחברה
27.	השמטת הכנסות	14,000,000	מנהל ובעל מניות בחברה
28.	השמטת הכנסות	1,100,000	פסיכולוג
29.	השמטת הכנסות ורישום משכורות כוזבות	710,000	מנהל ובעל מניות בחברות
30.	השמטת הכנסות	2,500,000	בעל דוכן לממכר פלאפל

3. החלטות ועדות הכופר במע"מ ומכס שבהן הוחלט <u>להמיר</u> את העבירות בכופר כסף:

	מהות העבירה	סכום בש"ח	תחום עיסוק	כופר בש"ח
1.	קיזוז מס תשומות שלא כדין	303,996	עוסק בעיבוד שום	91,125
2.	העלמת עסקאות וקיזוז מס תשומות שלא כדין	600,000	עוסק בפינוי פסולת	180,000
3.	העלמת עסקאות	192,178	עוסק בהסעת נוסעים	אזהרה
4.	העלמת עסקאות	478,805	עוסק בתכנון וייעוץ כבישים	119,701
5.	העלמת עסקאות	239,208	עוסק בייצור סכו"ם	47,482
6.	העלמת עסקאות	310,996	עוסק במתן שירותי ספירת מלאי	93,299
7.	העלמת עסקאות	521,000	עוסק במתן שירותי כוח אדם	אזהרה
8.	העלמת עסקאות	378,000	עוסק בייצור כלי מיטה	110,000
9.	קיזוז מס תשומות של כדין	347,000	עוסק בענף המסעדות ובתי קפה	105,000
10.	קיזוז מס תשומות שלא כדין	144,000	עוסק בענף המסעדות ובתי קפה	45,000
11.	העלמת עסקאות	350,000	עוסק בהנדסת חשמל	175,000
12.	העלמת עסקאות	253,000	סוכן ביטוח	50,000
13.	קיזוז מס תשומות שלא כדין	232,000	עוסק בענף הבנייה	לסגור את התיק מחוסר עניין לציבור

תכנוני מס החייבים בדיווח למע"מ

לאחרונה פרסמה רשות המיסים חוזר בדבר תכנוני מס החייבים בדיווח לפי חוק מע"מ (חוזר מע"מ 1/07). החוזר כולל הבהרות והסברים לדיווח הנדרש בגין פעולות החייבות בדיווח. חובת הדיווח, ככלל, הינה לגבי פעולות (שיפורטו להלן) שבוצעו החל מיום 1 בינואר 2007. יודגש כי הפעולות הנ"ל אינן בהכרח בגדר תכנון מס שאינו לגיטימי.

א. כללי

תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006 ("**התקנות**"), אשר פורסמו בחודש דצמבר 2006, קובעות שתי פעולות החייבות בדיווח כתכנוני מס לעניין חוק מע"מ ("**החוק**"):

1. **כל התקשרות שעניינה מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבנייה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן.**[1]
2. **כל החזקה במישרין או בעקיפין של מלכ"ר או מוסד כספי, באחד או יותר מאמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות.**

ברשימה זו נפרט את הפעולות החייבות בדיווח ומהותן. כמו כן, נפרט את הגורמים החייבים בדיווח, התנאים לפטור מדיווח, הפרטים הטעונים דיווח והמועד להגשת דוח בנושא.

ב. תכנוני מס החייבים בדיווח לפי חוק מע"מ

<u>פעולה 1 – פיצול עסקאות במקרקעין בין מכירת זכות במקרקעין[2] למתן שרותי בניה לקבוצת רוכשים באמצעות גורם מארגן</u>

הפעולה הטעונה דיווח

בהתאם לתקנה 2(1) לתקנות, התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן (בין אם הוא פועל לארגון הקבוצה רק לצורך רכישת הזכות במקרקעין ובין אם הוא פועל לארגונה גם לצורך רכישת שרותי בניה על המקרקעין) מהווה תכנון מס החייב בדיווח.

[1] להרחבה ראה גם מצגת המשרד – מע"מ בעסקאות במקרקעין.
[2] "מכירה", "זכות במקרקעין" - כהגדרתן בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.

מהות הפעולה ותכנון המס[3]

מכירת דירת מגורים על ידי קבלן חייבת במע"מ על מלוא מחיר העסקה, אשר כולל את מחיר הקרקע, שרותי הבנייה, הרווח היזמי וכל תמורה אחרת שעל פי ההסכם בין הקונה למוכר כלולה במחיר הדירה.

לעומת זאת, כאשר מקרקעין נמכרים במישרין על ידי אדם פרטי לאדם פרטי אחר, ובמידה והמכירה אינה במישור העסקי, המכירה אינה חייבת במע"מ, הואיל ואינה בגדר "עסקה" או "עסקת אקראי" כמשמעותה בחוק. כפועל יוצא, פיצול עסקה של מכירת דירת מגורים בין מרכיב הקרקע לבין מרכיב שרותי הבנייה יביא למניעת תשלום מע"מ על מרכיב הקרקע, וזאת ככל שהזכות במקרקעין תימכר על ידי אדם פרטי לאדם פרטי אחר, במנותק מעסקת רכישת שרותי הבנייה.

בכדי לסכל תכנון מס כאמור (ותכונני מס אחרים) הוענקה למנהל מע"מ סמכות להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית אשר אחת ממטרותיה העיקריות הינה הפחתת מס (סעיף 138 לחוק) ולהטיל חיוב במע"מ על מלוא מרכיבי העסקה. ברם, לא כל פיצול כאמור הינו בגדר עסקה מלאכותית.

לשם קביעת היבטי החבות במע"מ באירוע כאמור, תיבחן העסקה על פי מכלול היבטיה, כמפורט להלן:

1. זיהוי ה"גורם המארגן" כמי שמוכר דירת מגורים כמוצר מוגמר, או שמא פעילותו מתמצת במתן שרותי תיווך בלבד. לצורך כך יש לבחון, בין היתר, את חוזי ההתקשרות, מידת מעורבות הגורם המארגן, מהות הנכס וכדומה.

2. בחינה האם מוכר הזכות במקרקעין הינו בגדר "עוסק" בנדל"ן לעניין חוק מע"מ, כך שבגין המכירה נשוא הפעולה חלה עליו חובת רישום כעוסק וחובת תשלום המס.

3. בחינת סיווגה של קבוצת הרוכשים כ"מלכ"ר" לעניין חוק מע"מ. בהתאם להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק, מכירת מקרקעין למלכ"ר (למעט מכירת דירת מגורים) בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, נחשבת ל"עסקה" החייבת במע"מ. עוד קובעת תקנה 6ב לתקנות מע"מ, התשל"ו-1976 כי החיוב במס הנובע ממכירת מקרקעין כאמור מאדם פרטי למלכ"ר, מוטל על המלכ"ר – רוכש המקרקעין.

[3] **לתכנון המס הנ"ל יתרונות מס נוספים (לעניין מס רכישה, מס הכנסה, ו/או מס שבח) אשר חורגים מגדר רשימה זו.**

הגורמים החייבים בדיווח

1. **בעל הזכות במקרקעין** – ככל שהוא בגדר "עוסק" במכירת נדל"ן, או כאשר המקרקעין שימשו בידיו כ"ציוד".
2. **הגורם המארגן** – ככל שהוא רשום כ"עוסק" לפי החוק בגין פעילות מסוג זה. במידה והוא אינו רשום כ"עוסק" ושרותי הארגון ניתנו על ידו בתמורה, עליו לדווח על הפעולה בד בבד עם הגשת טופס הדיווח על עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

התנאים לפטור מדיווח

- **ניתנה החלטת מיסוי** כמשמעותה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה לעניין מכירת הזכות במקרקעין נשוא הפעולה, או
- **הפעולה דווחה למנהל מיסוי מקרקעין** לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, כמכירת זכות במקרקעין על ידי בעל הזכות במקרקעין לגורם המארגן, וכמכירת זכות במקרקעין על ידי הגורם המארגן לקבוצת הרוכשים.

הפרטים הטעונים דיווח

בטופס הדיווח אשר יוגש כנספח לדוח התקופתי יכללו הפרטים הבאים:

1. זיהוי המקרקעין – גוש/חלקה.
2. תאריך חתימת ההסכם הראשון שנערך בנוגע לפעולה המדווחת.
3. סך התמורות הצפויות למדווח בגין הפעולה.
4. שם הגורם הקשור.
5. מספר הזיהוי של הגורם הקשור (ת.ז, מספר ח.פ, מספר עוסק, מספר מלכ"ר או מספר מוסד כספי).
6. מהות הקשר לעסקה – בעל קרקע / גורם מארגן.
7. שווי התמורה שקיבל / יקבל הגורם הקשור (במידה וידוע).

חובת הדיווח והמועד להגשת הדיווח

חובת הדיווח חלה על כל התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין כאמור בתקנה 2(1) שנעשתה בתקופה שמיום 1.1.07 עד ליום 31.12.09.

הדיווח יוגש בד בבד עם הגשת הדוח התקופתי שבמסגרתו מדווח העוסק או מי שמבצע עסקת אקראי על חלקו בעסקה הנ"ל. אם העסקה תדווח על פני מספר דוחות תקופתיים, למשל אם התמורה מתקבלת בתשלומים, הדיווח יוגש בצמוד להגשת הדוח התקופתי הראשון הרלוונטי לפעולה.

הוראות מעבר – על פי החלטת המנהל, התקשרות כאמור שנערכה בין ה- 1.1.07 ל- 30.6.07, יוגש בגינה טופס דיווח עד ליום 15.7.07.

<u>פעולה 2 – עוסק בשליטת מלכ"ר או מוסד כספי</u>

הפעולה הטעונה דיווח

בהתאם לתקנה 2(2) לתקנות, החזקה בשיעור של 75% לפחות, במישרין או בעקיפין, של מלכ"ר או מוסד כספי, באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בעוסק, מהווה תכנון מס החייב בדיווח. במידה והעוסק מוחזק על ידי יותר ממלכ"ר או מוסד כספי אחד, ימנה שיעור ההחזקה של כל אחד מן המחזיקים הנ"ל במאוחד.

מהות הפעולה ותכנון המס

בהתאם לסעיף 1 לחוק מע"מ, "חייב במס" כולל: עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי. אולם, בעוד שעוסק חייב בתשלום מע"מ על עסקאותיו (כיום 15.5%) וזכאי לניכוי מס תשומות, מוסד כספי חייב בתשלום מס על השכר ששילם והרווח שהפיק (בשיעור של 15.5%), ללא זכאות לניכוי מס תשומות, ואילו מלכ"ר חייב בתשלום מס שכר (בשיעור של 7.5%), ללא אפשרות לניכוי מס תשומות.

בכדי לנכות מס תשומות, ישויות מסוימות הרשומות כמלכ"ר או מוסד כספי, הקימו חברות בשליטתם אשר נרשמו כעוסק. חברות אלו התקשרו עם המלכ"ר/מוסד כספי בעסקאות שונות (כגון, השכרת נכסי נדל"ן, השכרת ציוד וכו') ובכך ניכוי תשומות במועד הרכישה.

יודגש כי אין עוררים שעצם ההחזקה, במישרין או בעקיפין, בעוסק על ידי מלכ"ר או מוסד כספי, אינה מהווה כשלעצמה פעולה המנוגדת להוראות החוק. עם זאת, במקרה בו מתנהלת פעילות עסקית בין גורמים קשורים, המסווגים על פי החוק באופן שונה, כמתואר לעיל, יכול הדבר להיחשב כעסקה מלאכותית.

הגורמים החייבים בדיווח

1. **המחזיק** – המלכ"ר או המוסד הכספי, המחזיק במישרין או בעקיפין באמצעי השליטה בעוסק.
2. **העוסק** – שבשליטת המלכ"ר או המוסד הכספי.

הערות:

- חובת הדיווח מוטלת **אך ורק** על העוסק (החברה המוחזקת), במידה והעוסק מוחזק על ידי יותר ממלכ"ר או מוסד כספי אחד בשיעור כולל של 75% או יותר, אך בידי כל אחד מהמחזיקים שיעור החזקה הנמוך מ- 75%.
- כאשר מלכ"ר או מוסד כספי מחזיק בעוסק באמצעות מלכ"ר או מוסד כספי אחר, חובת הדיווח חלה **גם** על הגורם המחזיק כאמור בעקיפין בעוסק.

התנאים לפטור מדיווח

ניתנה החלטת מיסוי כמשמעותה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה.

הפרטים הטעונים דיווח

בטופס הדיווח אשר יוגש כנספח לדוח התקופתי:

1. פרטי הגוף המחזיק (שם ומספר זיהוי של המלכ"ר או המוסד כספי).
2. פרטי הגוף המוחזק (שם ומספר זיהוי של העוסק).
3. שיעור ההחזקה בגוף המוחזק על ידי כל אחד מהמחזיקים ומועד תחילת ההחזקה / שינוי בשיעור ההחזקה.

חובת הדיווח והמועד להגשת הדיווח

חובת הדיווח חלה על אחזקה, במישרין או בעקיפין, בעוסק על ידי מלכ"ר או מוסד כספי בשיעור האמור לעיל, ביום 1.1.07 ואילך.

הבהרה – בהתאם לעמדת רשויות מע"מ, כפי שקיבלה ביטוי בחוזר מע"מ 1/07, חובת הדיווח חלה גם על החזקה שהחלה לפני המועד הנ"ל.

הדיווח יוגש במקביל לדוח התקופתי הראשון, לאחר כניסתן לתוקף של התקנות, שעל העוסק, העונה על תנאי התקנה להגיש בשל עסקאותיו, ושעל המלכ"ר או מוסד כספי להגיש על פי תקנות מע"מ (מוסדות כספיים ומלכ"רים), התשל"ו-1976.
לאחר הגשת דיווח ראשוני כאמור, לא יחוייב הגוף המחזיק או הגוף המוחזק בדיווח נוסף, אלא אם כן יחול שינוי בשיעור ההחזקה באופן שיפחת מ- 75%.

הוראות מעבר – על פי החלטת המנהל, בגין החזקה כאמור לעיל בתקופה שבין ה- 1.1.07 ל- 30.6.07, יוגש דיווח עד ליום 15.7.07.

ג. סנקציה בשל אי דיווח – קנס פיגורים

אי הגשה במועד של טופס הדיווח על פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, כמתואר לעיל, יגרור הטלת קנס פיגורים (בהתאם לסעיף 94 לחוק) בסך של 183 ש"ח לכל שבועיים או חלק מהם, וזאת החל מהמועד שבו קמה החובה להגשת הדוח ועד למועד שבו הדוח יוגש בפועל על ידי הגורם החייב בדיווח. כמו כן, אי הגשת טופס הדיווח במועד, מהווה עבירה פלילית על פי החוק. דיווח על ידי אחד הגורמים החייבים בדיווח אינו פוטר את הגורמים האחרים מחובה זו.

ד. קנס גרעון

בהתאם לסעיף 96א לחוק, יוטל קנס בשיעור של 30% מסכום הגרעון שנוצר בשל פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, במידה והפעולה נכללה בשומה, אשר הפכה לסופית (משמע, אינה ניתנת עוד לערעור), ונקבע בה שיש להתעלם מהפעולה בהתאם להוראות סעיף 138 לחוק בהיותה פעולה מלאכותית או פעולה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

קיזוז הפסדים כנגד הכנסה פטורה ופרשנות המונח "רווח הון בעסק"

לאחרונה, פורסם פסק דין מודול בטון הקובע, כדלהלן: (א) אין חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסות פטורות על פי חוק עידוד השקעות הון, ו- (ב) רווח הון ממכירת מניות בחברה בת ניתן לקיזוז כנגד הפסד עסקי מועבר, במידה והחברות מהוות יחידה כלכלית אחת. לפס"ד עשויות להיות השלכות מיסוי משמעותיות.

בחודש מרס 2007 ניתן על ידי בית המשפט המחוזי פס"ד בעניין **מודול בטון** (עמ"ה 1053/05, חב' מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים) (להלן: **פס"ד**). לפס"ד, כאמור, עשויות להיות השלכות משמעותיות על הציבור. טרם ידוע אם בכוונת רשות המיסים להגיש ערעור לבית המשפט העליון.

עיקרי פסק הדין

המערערת הינה חברה העוסקת בייצור ושיווק מוצרים נלווים לענף הבניה כגון: טיט, טיח, דבקים וכיו"ב. אין עיסוקה של המערערת ברכישת ומכירת חברות. למערערת מפעל תעשייתי לייצור טיח שהוענק לו מעמד של מפעל מאושר בהתאם לחוק עידוד השקעות הון, התשנ"ט-1959 **(להלן: "חוק עידוד השקעות")**. הכנסות המפעל המאושר, זכאיות להטבות מס על פי "המסלול החלופי". למערערת חברה בת החייבת במס מלא, בהתאם לסעיף 126 לפקודה.

בשנות המס נשוא הערעור, דיווחה החברה הבת על הפסדים לצורכי מס. המערערת וחברת הבת הגישו דוח מאוחד לרשות המיסים, בהתאם להוראת סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה.

במסגרת הדוח המאוחד, המערערת לא קיזזה את הפסדי חברת הבת כנגד הכנסתה המוטבת (הפטורה ממס), אלא רק כנגד הכנסתה הרגילה. יתרת ההפסדים הועברה לשנים הבאות.

בשנת המס 2002 מכרה המערערת את מניות חברת הבת. ממכירה זו נבע למערערת רווח הון ריאלי בסך של 1.3 מיליון ש"ח. המערערת קיזזה את הרווח כנגד הפסד עסקי מועבר (שמקורו בחברה הבת).

פסק הדין עוסק בשתי הסוגיות להלן:

(א) האם המערערת נדרשת, במסגרת הדוח המאוחד, לקזז את הפסדי החברה הבת כנגד הכנסתה הפטורה (הכנסות במסלול החלופי), או שהיא רשאית לקזזם רק כנגד הכנסתה הרגילה ואת היתרה להעביר לשנים הבאות?

(ב) האם רשאית המערערת לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח הון ממכירת מניות החברה הבת. לאמור, האם רווח ההון הנ"ל הינו בגדר "רווח הון בעסק", בהתאם לסעיף 28 לפקודה?

בית המשפט קבע כי קיזוז הפסד (רגיל) כנגד הכנסה פטורה או כנגד הכנסה החייבת במס בשיעור מופחת מהווה כרסום בהטבת המס וגורם לכך שתכלית חוק עידוד השקעות לא מיושמת. בהתאם, קבע בית המשפט כי המערערת אינה חייבת לקזז הפסדים רגילים כנגד הכנסתה הפטורה.

לעניין הסוגיה השניה, קבע בית המשפט, כי יש לפרש את המונח "רווח הון בעסק" מתוך הקשר רחב של המושג "עסק". אין להבחין בין מכירה ישירה של פס ייצור לבין מכירתו במסגרת מכירה של חברה בת. כפועל יוצא, בית המשפט קבע כי רווח ההון ממכירת מניות החברה הבת הינו בגדר רווח הון בעסק ועל כן הוא ניתן לקיזוז כנגד ההפסדים העסקיים המועברים.

הערות ודגשים:

- ✓ חברות אשר קיזזו הפסדים כנגד הכנסה מוטבת, בהתאם לחוק עידוד השקעות הון, נדרשות לבחון הגשת דוחות מתקנים לרשות המיסים (במידה וטרם התיישנו או נחתם בגינם הסכם שומות).
- ✓ כנ"ל לגבי חברות אשר יישמו את עמדת רשות המיסים לעניין קיזוז רווחי הון כנגד הפסדים עסקיים מועברים.
- ✓ בית המשפט מאמץ גישה כלכלית רחבה לפרשנות המונח רווח הון בעסק. ניתן להקיש מהחלטה זו למקרים אחרים. לדוגמה, לדעתנו, רווח הון ממימוש מניות בחברה מוחזקת (לא בהכרח חברה בת) אשר שימשה את העסק בייצור הכנסתו ומהווה חלק אינטגרלי מהשקעותיו היצרניות הינו בגדר רווח הון בעסק.
- ✓ לא ידוע האם בכוונת רשות המיסים לאמץ את פס"ד, או לחלופין, להגיש ערעור לבית המשפט העליון.

תיקוני חקיקה צפויים במיסוי מקרקעין

במסגרת הדיונים על התקציב וחוק ההסדרים לשנת 2008 החליטה הממשלה על מספר תיקונים משמעותיים בחוק מיסוי מקרקעין, וביניהם, ביטול מס מכירה, הפחתת מס הרכישה על דירת מגורים יחידה וביטול הדרגתי של שיעורי המס ההיסטוריים.

למותר לציין כי יישום ההחלטות הנ"ל מחייב תיקוני חקיקה ועשויים לחול שינויים בהחלטות.

להלן עיקרי ההחלטות:

א. ביטול מס מכירה

מס המכירה הינו מס "מחזור" אשר אין בבסיסו הגיון כלכלי. מס המכירה, בשיעור של 2.5% משווי המכירה, הוטל החל מיום 1 בינואר 2000 והוא חל (כיום) רק על מקרקעין שנרכשו לפני 7 בנובמבר 2001 אשר אינם דירת מגורים מזכה או דירה שהיא מלאי עסקי.

מוצע לבטל את מס המכירה לגבי עסקאות שיבוצעו מיום 1 באוגוסט 2007 ואילך.

ב. הפחתת מס רכישה על דירת מגורים יחידה

מס רכישה, בדומה למס מכירה, הינו "מחזור". מוצע להעניק הקלות במס רכישה לגבי רכישת דירת מגורים יחידה שתבוצע החל מיום 1 באוגוסט 2007, כדלהלן:

- ✓ פטור ממס רכישה על חלק השווי עד 850 אלפי ש"ח, וזאת במקום כ- 600 אלפי ש"ח כיום.
- ✓ הרחבת מדרגת המס השנייה, מס בשיעור של 3.5%, משווי רכישה בסך של 850 אלפי ש"ח עד 1,300 אלפי ש"ח (במקום מכ- 600 אלפי ש"ח עד כ- 750 אלפי ש"ח).

ג. ביטול שיעורי מס היסטוריים

מוצע לבטל את שיעורי המס המופחתים לנכסים שנרכשו עד ליום 31 למרס 1961 (מס שבח בשיעור של 12% לנכס שנרכש עד וכולל שנת המס 1948 ותוספת מס בשיעור של 1% לכל שנה עד מקסימום 24% לנכסים שנרכשו לאחר מכן). תחילת התיקון המוצע הינו משנת 2009. בהתאם להצעה, בשנת 2009 יועלה שיעור המס ב- 2%, בשנת 2010 ב- 2% נוספים, והחל משנת 2011 ב- 1% בכל שנה.

למותר לציין כי התיקון המוצע עשוי לפגוע משמעותית בבעלי נכסים "היסטוריים".

חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים

לאחרונה, פרסמה רשות המסים בישראל הוראת ביצוע, מס' 5/2007 (להלן –"ההוראה") הדנה בחישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים (במקרים בהם לא זכאי או לא בחר המוכר בפטור ממס). בהתאם להוראה, בעת מכירת דירת מגורים כאמור, בין היתר, יש לנכות מעלות הנכס את הוצאות הפחת שניתן היה לדרוש לצורכי מס הכנסה, אף אם לא נדרשו בפועל.

ככלל, נישום חייב במס שבח על מכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים כאשר הוא בוחר שלא לממש זכאותו לפטור במכירת דירת מגורים מזכה או שאינו עומד בתנאי הפטור כנקבע בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.

מסלול המס בו בחר הנישום (המשכיר)[1] להתחייב על הכנסות שכירות מהשכרת דירת מגורים יש בו כדי להשפיע על חישוב השבח, בעת מכירת דירת המגורים, כמתואר להלן:[2]

במידה ולצורכי מס הכנסה, הנישום בחר להתחייב על הכנסות השכירות בהתאם **למסלול המס הרגיל** (שיעור מס שולי), הרי שלצורך חישוב השבח יש לנכות פחת משווי הרכישה. כמו כן, לא תותרנה בחישוב השבח הוצאות שוטפות שנשא בהן הנישום במהלך החזקת הדירה, שכן היה ניתן לנכותן מההכנסה השוטפת מכוח הוראות הפקודה.[3]

בהערת אגב, נציין כי אם הדירה לא הושכרה למטרת מגורים, הטיפול יהיה לפי המסלול הרגיל.

אם בחר הנישום **במסלול ה – 10%** למיסוי הכנסות השכירות, בהתאם לסעיף 122 לפקודה, יש להוסיף לשווי המכירה את הפחת המירבי שניתן היה לנכות לפי כל דין בתקופה שבה הנישום נהנה משיעור המס המופחת, וזאת על אף שנשללה זכאותו לדרוש פחת על פי הפקודה. כמו כן, בהתאם לסעיף 122, הנישום אינו רשאי לדרוש הוצאות שוטפות בניכוי מהשבח.[4]

נציין כי הרציונאל העומד בבסיס סעיף 122 לפקודה, הינו שהטבת המס הכלולה במסלול ה- 10% כוללת בתוכה גם את ניכוי הפחת וההוצאות השוטפות.

---

[1] להרחבה ראה גם "נקודת מבט" פברואר 2007, בעניין השכרת דירת מגורים – חלופות מיסוי וניכוי דמי שכירות.

[2] יודגש כי כאשר הדירה נמכרת בפטור ממס, אין נפקות למסלול המס בו בחר הנישום בתקופת ההחזקה בנכס.

[3] ראה לעניין זה, עמ"ש 25/90 מגזימוף, עמ"ש 115/99 אבודוגש ואח', ו"ע 1029/00 רוזנטל אסתר אמליה ואח', ו"ע 1026/00 יהודית שינפוקס.

[4] לעניין תשלום מקדמות בגין הכנסות משכ"ד למגורים, ראה להלן "הצעות חוק עיקריות שפורסמו לאחרונה - תיקון מס' 158 לפקודה".

במידה ובחר הנישום ב**מסלול הפטור**, בהתאם לעמדת רשות המיסים, יחול דין זהה במהותו לאמור לעיל, וזאת על אף שבהוראות החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי שיחולו בעת מכירת הדירה. לאמור, בהתאם לעמדת רשות המיסים, גם במסלול הפטור לא זכאי הנישום לניכוי הוצאות שוטפות שהתהוו במהלך תקופת השכירות ויש לנכות את הפחת שניתן היה לדרוש לצורכי מס הכנסה משווי הרכישה. רשות המיסים מסבירה פרשנות זו במניעת כפל הטבה ובעקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות. יצוין כי אין מניעה לנכות הוצאות מימון והוצאות הוניות מהשבח, במידה ולא ניתן היה לדרוש אותן לצורכי מס הכנסה.

להלן דוגמה פשטנית להמחשת הנושא: דירת מגורים נרכשה ביום 1 בינואר 2000 תמורת 2 מיליון ש"ח. הדירה הושכרה למגורים במסלול הפטור. ביום 31 בדצמבר 2006 נמכרה הדירה תמורת 2.5 מיליון ש"ח. בהתאם לעמדת רשות המיסים יש להוסיף לשבח את הוצאות הפחת אשר היה רשאי לדרוש הנישום. כפועל יוצא השבח הינו 500 אלפי ש"ח בתוספת 186 אלפי ש"ח (=2,000*2/3*0.02*7), בהנחה ששיעור הפחת הינו 2% ורכיב הקרקע הינו 1/3.

לדעתנו, עמדה זו של מס הכנסה אינה נקייה מספקות. כאשר המחוקק רצה לצמצם את ההטבה הוא ציין זאת באופן מפורש (ראה סעיף 122 לפקודה לעיל).

הערות ודגשים:

- ✓ הוראת הביצוע לא חלה על דירת מגורים שהייתה בשימושו הפרטי של המוכר בכל תקופת ההחזקה.
- ✓ כאשר בתקופת ההחזקה חלו שינויים בשימוש בדירה, יש לקבוע את הטיפול בהוצאות הפחת לפי אופי השימוש בכל תקופה ותקופה.
- ✓ הוצאות השבחה, בניכוי פחת, ניתנות לניכוי מהשבח (במידה ולא נדרשו לצורכי מס הכנסה).

הגשת דוח חצי שנתי על רווחים בשוק ההון

משקיע שלא נוכה מס במקור מרווחיו בשוק ההון, נדרש להגיש דוח ולשלם מקדמה לרשות המיסים פעמיים בשנה – ביום 31 בינואר וביום 31 ביולי, בגין עסקאות שבוצעו במחצית השנה שקדמה למועד הדיווח.

במסגרת רפורמת המס השלישית (תיקון מס' 147 לפקודה) נקבעה חובת דיווח ותשלום מקדמה חצי שנתית בגין רווחים מניירות ערך נסחרים (לרבות ניירות ערך זרים), **במקרים בהם: (א) לא נוכה מלוא המס במקור מרווח ההון, ו- (ב) הנישום חייב בהגשת דוח שנתי** (ראה סעיף 91(ג2)(ב) לפקודה). כגון, כאשר המשקיע פועל באמצעות תאגיד זר.

חובת הדיווח ותשלום המקדמה נקבעה לפעמיים בשנה (בנוסף לדוח השנתי), **ליום 31 בינואר ו- 31 ביולי**, בגין עסקאות שבוצעו במחצית השנה שקדמה למועד דיווח. דהיינו, לדוגמה, בדוח ליום 31 ביולי 2007 יש לדווח על עסקאות שבוצעו מיום 1 בינואר 2007 ועד ליום 30 ביוני 2007.

בהתאם להנחיות רשות המסים מחודש יולי 2006, הדיווח ייעשה באמצעות הודעה לפקיד השומה (מחלקת הגבייה) ויתייחס **רק** לניירות ערך מהם לא נוכה מלוא המס במקור. בהודעה יפורטו הנתונים להלן: **(א)** סך התמורות מכל המכירות שבוצעו בתקופה (מספר אחד מסכם), **(ב)** סך כל הרווחים מניירות ערך שנמכרו בתקופה, **(ג)** סך כל ההפסדים מניירות ערך שנמכרו בתקופה, **(ד)** סך הרווח או ההפסד נטו (ממוין לפי שיעורי המס הרלוונטיים).

הרווח יחושב בהתאם לכללים הרגילים.

בהתאם לעמדת רשות המיסים, במסגרת הדיווח וחישוב המקדמה ניתן לקזז הפסדי הון שטרם קוזזו מרווחים אחרים עד תום תקופת הדיווח אליה מתייחסת ההודעה. אולם, לא ניתן לקזז הפסדים מניירות ערך שנוצרו (באותה תקופה) בחשבון ניירות ערך אחר שבו מבוצע קיזוז שוטף של הפסדים מרווחים לצורכי ניכוי מס במקור, אלא אם ניתן אישור פקיד השומה לכך. לדוגמה, בהתאם לעמדת רשות המיסים, כאמור, משקיע לו רווחים בחשבון בתאגיד זר והפסדים מניירות ערך בחשבון בתאגיד בנקאי בישראל (בו מנוכה מס במקור), אשר טרם קוזזו, אינו רשאי לקזז את ההפסדים במסגרת הדיווח החצי שנתי (למעט באישור פקיד השומה).

לדעתנו, עמדה זו של רשות המיסים אינה נאותה ובכפוף לתנאים מסוימים זכאי הנישום, במסגרת הדיווח החצי שנתי, לקזז הפסדים בין חשבונות בנק שונים (לרבות חשבונות בהם מבוצע קיזוז שוטף של הפסדים).

הרחבת היקף הזכאים להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון

לאחרונה פורסמו תקנות לחוק עידוד השקעות הון המרחיבות משמעותית את הזכאים לקבלת הטבות מס מכוח חוק העידוד. בהתאם לתקנות, גם מפעלים אשר מייצאים באופן עקיף (ככלל, קבלני משנה של מפעלים המייצאים באופן ישיר) עשויים להיות זכאים להטבות מס בהתאם לחוק העידוד.

במסגרת תיקון 60 לחוק עידוד השקעות הון, כידוע, נקבע שיעור ייצוא מינימאלי של 25% לצורך הגדרת מפעל "בר תחרות" וכפועל יוצא זכאי להטבות בהתאם לחוק העידוד. לאחרונה אושרו תקנות לחוק עידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 **(להלן - "התקנות")**, המאפשרות גם למפעלים שאינם עומדים בתנאים שנקבעו בחוק לעניין מכירות בשווקים מחוץ לישראל, ליהנות מהטבות המס הקבועות בחוק, אם הם משמשים כקבלן משנה של מפעל תעשייתי אחר, העומד בתנאים שנקבעו בחוק לעניין מכירות בשווקים מחוץ לישראל.

התקנות יחולו בשנת המס 2004 ואילך על מפעל או על הרחבת מפעל, לפי הענין, שאושרה לגביו תכנית ביום 1 באפריל 2005 או אחריו, ועל מפעל מוטב.

להלן תמצית התנאים שנקבעו בתקנות:

א. אזור פיתוח א'

מחזור מכירות – אין

שיעור ייצוא עקיף מינימאלי– 25%

ב. אזור פיתוח ב'

מחזור מכירות מוטבות מינימאלי - 15 מיליון ש"ח

שיעור ייצוא עקיף מינימאלי - 50%

ג. אזור אחר

מחזור מכירות מוטבות מינימאלי- 20 מיליון ש"ח

שיעור ייצוא עקיף מינימאלי- 50%

בהתאם, נדרשות חברות לבחון מחדש את זכאותן להטבות בהתאם לחוק עידוד השקעות הון.

הגדלת היקף הטבות המס למפעלים עתירי טכנולוגיה

בחודש אוגוסט 2007 אושרו תקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007 (להלן: "התקנות"), המגדילות משמעותית את היקף הטבות המס להן זכאי מפעל עתיר טכנולוגיה הנהנה מהטבות מס לפי חוק לעידוד השקעות הון.

התקנות חלות לגבי מפעלים מעורבים אשר מחשבים את הטבות המס לפי מבחן "הגידול במחזורים" ומאפשרות למפעלים עתירי טכנולוגיה לשחוק (לפי שיעור של 10% לכל שנת מס) את מחזורי הבסיס של המפעל המעורב ובכך להגדיל את המחזור המחושב לפי מבחן "הגידול במחזור". כך, וככל שהמחזור המחושב הוא גבוה יותר, נהנה המפעל מהטבות מס בהיקף רחב יותר.

להלן עיקר תנאי התחולה שנקבעו בתקנות:

א. המפעל חייב להשקיע סכומים מינימאליים במחקר ופיתוח.

ב. החברה בעלת המפעל צריכה להעסיק עובדים אקדמיים בתחומים שנקבעו ובהיקף שנקבע.

ג. המפעל צריך לעמוד בתנאי של "תחלופת מוצרים" או בתנאי של "תחלופת נכסים יצרניים".

תנאים א' ו-ב' לעיל ייבחנו מדי שנה. תנאי ג' ייבחן אך ורק בשנה הקובעת שנקבעה.

הערות ודגשים:

- ✓ במידה וחלה במפעל הרחבה, המפעל יהא רשאי לשחוק את המחזורים של כל ההרחבות שקדמו לאותה הרחבה, במגבלות שנקבעו.
- ✓ נקבעו הוראות מיוחדות לגבי קבוצת חברות העוסקות בתחום זהה, שהחברות בה פועלות באותו תחום. כמו כן נקבעו הוראות לגבי חברות רב-לאומיות המפרידות את פעילות המו"פ מפעילות הייצור.
- ✓ לגבי מפעלים מאושרים המחזיקים באישור שחיקה "ישן" ממרכז ההשקעות, נקבעו הוראות מעבר מיוחדות.

לתקנות תחולה רטרואקטיבית והן חלות החל משנת המס 2004, לגבי מפעלים מוטבים, והחל משנת המס 2005, לגבי מפעלים מאושרים.

התקנות החדשות יכנסו לתוקף עם פרסומן ברשומות.

פיצויים בשל נזק עקיף לאזורי שדרות ועוטף עזה

בחודש יוני 2007 אושרו תקנות לפיהן ייחשבו אזורי שדרות ועוטף עזה ליישובי ספר לתקופה מוגדרת שנקבעה בתקנות. בהתאם לכך, יינתנו פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור שדרות ועוטף עזה לתקופה שבין 16-31/5/2007 בענפי המסחר, התעשייה, השירותים, החקלאות והתיירות.

לאחרונה אושרו תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה), התשס"ז - 2007 (להלן – "**התקנות**"), המעניקות פיצוי בשל נזק עקיף שנגרם בתקופה שבין ה- 16.5.2007 לבין ה- 31.5.2007 באזור שדרות ועוטף עזה. בתקופה הנ"ל, נמצא האזור תחת מתקפת טילים רחבה, עקבית ומתמשכת, שבעקבותיה הוכרז מצב מיוחד בעורף באותו איזור לפי חוק התגוננות האזרחית, התשי"א-1951, וניתנו מכוחה הנחיות לתושבים על-ידי כוחות הביטחון.

בהתאם לתקנות, ניזוק כאמור שעסקו מצוי באזור שדרות ועוטף עזה יהיה זכאי לפיצוי בגין "נזק עקיף", במידה ויוכיח הפסד או מניעת רווח, לרבות הוצאות שוטפות שהוציא הניזוק לשם הקטנת נזקו העקיף, שנגרמו כתוצאה מפעולות איבה או מצב לוחמה או מחמת אי אפשרות לנצל נכסים בתחום האזור האמור, כמשמעות מונחים אלו בחוק ובתקנות שהותקנו לפיו.

את התביעה לצורך קבלת פיצוי כאמור יש להגיש על גבי טופס מס' 7113-1 אשר ניתן לקבלו ולהגישו במוקדי מס רכוש שבשדרות ובאשקלון, או באתר האינטרנט של רשות המיסים.

עדכונים בקשר לנקודות זיכוי

א. הגדלת הזיכוי במס לבוגרי תואר ראשון

במסגרת תיקון מס' 156 לפקודה (**"התיקון"**) הוגדל הזיכוי במס ליחידים הזכאים לתואר אקדמי ראשון, מחצי נקודת זיכוי לנקודת זיכוי. התיקון חל על יחידים אשר סיימו את לימודיהם בשנת המס 2007 ואילך.

להלן עיקרי השינויים שנקבעו במסגרת התיקון:

(א) יחיד הזכאי לתואר אקדמי ראשון

יחיד הזכאי לתואר אקדמי ראשון ממוסד להשכלה גבוהה ואשר סיים את לימודיו משנת 2007 ואילך, זכאי לנקודת זיכוי אחת (בשווי של 2,136 ש"ח לשנה), החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר. נקודת הזיכוי כאמור תובא בחשבון במספר שנות מס שהן כמספר שנות לימודיו האקדמאיות, אך לא יותר משלוש שנות מס. טרם התיקון יחיד כאמור היה זכאי לחצי נקודת זיכוי.

(ב) יחיד הזכאי לתואר אקדמי שלישי לרבות תואר אקדמי שלישי ברפואה או ברפואת שיניים

יחיד הזכאי לתואר אקדמי שלישי כאמור לעיל ואשר סיים את לימודיו משנת 2007 ואילך, זכאי לנקודת זיכוי אחת לתקופה של שלוש שנים וחצי נקודת זיכוי לתקופה נוספת של שנתיים, החל מהשנה העוקבת לשנת סיום הלימודים לתואר שלישי. יחיד הלומד במסלול ישיר לתואר שלישי, זכאי לנקודת זיכוי במשך שלוש שנים, החל משנת המס שלאחר סיום התואר האקדמי הראשון, ולחצי נקודת זיכוי החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה סיים את לימודיו לתואר השלישי וזאת לתקופה של שנתיים נוספות. טרם התיקון יחיד כאמור היה זכאי לחצי נקודת זיכוי.

הערות ודגשים:

- ✓ התיקון לעיל תקף לגבי יחידים כאמור שסיימו לימודיהם בשנת המס 2007 ואילך. יחידים כאמור שסיימו לימודיהם בשנת המס 2005 ועד כולל שנת המס 2006, ככלל, זכאים לחצי נקודת זיכוי.
- ✓ התיקון אינו משנה את הטבות המס להן זכאים יחידים בעלי תואר אקדמי שני או בעלי תעודת הוראה (ככלל, חצי נקודת זיכוי).
- ✓ ההטבה תינתן על בסיס הצהרה למעביד או באמצעות עריכת תאום מס במשרדי השומה. כמו כן, ניתן לקבל את ההטבה במסגרת הגשת דוח שנתי.

ב. נקודות זיכוי לחייל משוחרר

1. הארכת תקופת ההטבה

בחודש מרס 2007 התפרסם תיקון מס' 155 לפקודת מס הכנסה במסגרתו הוארכה תקופת הזכאות לנקודת זיכוי לחייל משוחרר, לפי סעיף 39א' לפקודה, לתקופה של 3 שנים (במקום שנתיים).

התיקון חל רטרואקטיבית מיום 1 בינואר 2007, על כל מי ששוחרר מיום זה ואילך ועל כל חייל משוחרר שביום 1 בינואר 2007 טרם חלפו 18 חודשים מיום שחרורו. במקרה האחרון, תקופת ההטבה תהיה עד תום 36 חודשים מיום שחרורו.

2. קיצור תקופת השירות המזכה בזיכוי מס

ביום 5 ביולי 2007 התקבל בכנסת תיקון מס' 157 לפקודת מס הכנסה, המתקן את סעיף 39א' לפקודה שעניינו נקודות זיכוי לחייל משוחרר. בהתאם לתיקון:

- חייל/ת שהשתחרר/ה מיום 1 ביולי 2007 ושירת/ה שרות סדיר של 23 (או 22 ביחס לחיילות) חודשים מלאים לפחות, זכאי/ת ל- 2 נקודות זיכוי (לשנה).
- חייל/ת שהשתחרר/ה מיום 1 ביולי 2007 ושירת/ה שרות סדיר של בין 12 ל- 23 (או 22 ביחס לחיילות) חודשים מלאים לפחות, זכאי/ת לנקודת זיכוי אחת (לשנה).

תחילת התיקון מיום 1 ביולי 2007.

ג. נקודות זיכוי לתושב חוץ

בחודש אפריל 2007 פורסמו ברשומות כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007 ("**הכללים**"), הקובעים את נקודות הזיכוי לתושב חוץ זכאי.

בהתאם לכללים, תושב חוץ ששהייתו והעסקתו בישראל (או בשטחים) מותרות על פי דין והוא אינו מומחה חוץ או מרצה אורח* זכאי ל-2.25 נקודות זיכוי בחישוב המס על הכנסתו מעסק או ממשלח-יד או ממשכורת.

נציין כי, במקרה של שהייה בישראל (או בשטחים) בחלק משנת המס, יש להביא בחשבון חלק יחסי מנקודות הזיכוי כאמור, וזאת לפי מספר חודשי השהייה.

תחולתם של הכללים נקבעה לשנת המס 2007 ואילך.

* "מומחה חוץ", "מרצה אורח" – כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979.

הצעות חוק עיקריות שפורסמו לאחרונה

א. הצעה לתיקון מס' 157 לפקודה - תיקון סעיף 125ג' לפקודה

בחודש יוני 2007 פורסמה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 157), התשס"ז – 2007 ("ההצעה"). תכלית ההצעה הינה תיקון טעות סופר בסעיף 125ג לפקודה.

רפורמת המס השלישית (תיקון מס' 147 לפקודה) כללה שינויים משמעותיים במגוון רחב של נושאים, וביניהם במיסוי שוק ההון[1]. בין היתר, במסגרת התיקון, ככלל, הועלה שיעור המס על הכנסות ריבית בידי יחידים, משיעור של 10% או 15% לשיעור של 15% או 20%, לפי הענין.

סעיף 125ג(ג)(1) לפקודה בדבר שיעור המס על הכנסה מריבית קובע כדלהלן: *"על אף האמור בסעיף קטן (ב), שולמה הריבית על נכס שאינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, או שאינו צמוד למדד עד לפדיון או עד להחזר, תחויב הכנסתו של היחיד מריבית במס בשיעור של 15%".*

מאחר וסעיף 125ג לפקודה אינו כולל הגדרה למונח "מדד" (ככל הנראה כתוצאה מטעות חקיקתית), יש לפנות להגדרת המונח "מדד" בסעיף 1 לפקודה. משמע, מדובר במדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. יוצא איפוא כי, כתוצאה מטעות חקיקתית, נכסים הנקובים במטבע חוץ או הצמודים למטבע חוץ הפכו, בעקבות הרפורמה, לנכס שאינו צמוד וכנגזר מכך הריבית המשולמת בגינם לכאורה חייבת במס בשיעור 15% בלבד (ולא 20%). הפרשי השער, לעומת זאת, המשתלמים ליחיד בגין אותם נכסים הנקובים או צמודים למטבע חוץ פטורים ממס.

לאור האמור לעיל, במסגרת ההצעה מוצע להוסיף הגדרה למונח "מדד" במסגרת סעיף 125ג לפקודה אשר תחליף לעניין סעיף זה בלבד את ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לפקודה. בהתאם להגדרה המוצעת, יראו את שער המטבע כמדד כאשר מדובר בנכס (פיקדון, אג"ח וכו') שערכו צמוד למטבע חוץ או שהוא נקוב במטבע חוץ. כפועל יוצא מכך, אותו נכס ייחשב לצמוד ושיעור המס המוטל על הריבית המשתלמת בגינו ליחיד יהיה 20% (ולא 15%).

יצוין כי גם כיום המוסדות הפיננסים מנכים מס במקור מהכנסות כאמור בהתאם לעמדת רשות המיסים. דהיינו, מס בשיעור של 20%. מועד התחילה של התיקון המוצע הינו רטרואקטיבי, מיום 1 בינואר 2006. בחודש יולי 2007 אושרה ההצעה במסגרת תיקון מס' 158 לפקודה, כהוראת שעה.

[1] **להרחבה בנושא ראה חוברת המשרד "מיסוי שוק ההון – עקרונות במיסוי יחידים וחברות", דצמבר 2005.**

ב. הצעה לתיקון מס' 158 לפקודה - מקדמות בגין הכנסות משכ"ד למגורים

כידוע, קיימים שלושה מסלולים למיסוי הכנסות פאסיביות של יחידים משכר דירה למגורים בישראל: (א) מסלול הפטור, (ב) מסלול ה- 10%, ו- (ג) מסלול המס השולי.

בהתאם לסעיף 122 לפקודה, תנאי בסיסי לתחולת מסלול ה- 10% הינו תשלום מקדמות למס הכנסה, בגין הכנסות השכירות, תוך 30 יום מיום קבלת ההכנסה. במסגרת הצעה לתיקון מס' 158 לפקודה, אשר פורסמה לאחרונה, מוצע לקבוע כי תשלום המס יהא תוך 30 יום מתום שנת המס.

כמו כן, מוצע כי התיקון הנ"ל יחול רטרואקטיבית גם לגבי הכנסה מדמי שכירות שהופקה בשנת המס 2006 בידי יחיד שלא שילם את המס על הכנסתו זו בתוך 30 ימים מיום קבלתה. במקרה זה, מועד תשלום המס יהיה 30 יום מיום פרסומו של החוק (נשוא הצעת החוק), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס 2006 ועד למועד התשלום בפועל.

חוק מיסוי מקרקעין – תיקוני חקיקה

בחודש אוגוסט פורסם חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 58), התשס"ז-2007 (להלן: "התיקון"). במסגרת התיקון נקבע כי הוראות השעה בעניין אופציות במקרקעין ובעניין פינוי-בינוי תהפוכנה להוראות של קבע. כמו כן, הוארכו ההוראות בעניין חילוף זכויות במקרקעין עד ליום 31 בדצמבר 2008.

בין ההקלות הכלולות בפרקים המוארכים במסגרת התיקון:

א. פטור ממסים עקיפים על סיחור של אופציה במקרקעין העומדת בתנאים שנקבעו בחוק.

ב. בעסקאות פינוי בינוי - פטור ממס שבח וממס מכירה, בכפוף לתקרה, לדיירים המוכרים דירה במתחם פינוי ליזם ופטור ממס רכישה ברכישת הדירה החלופית וכן הקלות במס רכישה ליזם.

ג. פטור ממס שבח ומכירה במכירת זכות במקרקעין שנרכשה תחתיה זכות חלופית במשך שנה והקלות במס רכישה ברכישת הזכות החלופית.

תחילתו של התיקון הינה רטרואקטיבית, מיום 1 בינואר 2007.

בנוסף, בחודש יולי 2007 פורסמו <u>הצעות החוק</u> המפורטות להלן:

א. הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 60), התשס"ז-2007. בגדרה של ההצעה מוצע להוסיף לחוק מיסוי מקרקעין פרק חדש (פרק חמישי) שעניינו פטור ממס שבח וממס מכירה לגבי מכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בנייה לפי תמ"א 28 (תכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה).

ב. הצעת חוק התכנון והבניה (פטור מהיטל השבחה בשל חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה) (הוראת שעה), התשס"ז-2007, אשר עניינה בפטור מהיטל השבחה בשל קבלת היתר לבנייה או להרחבה של דירת מגורים במסגרת תמ"א 38.

ג. הצעת חוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), (הוראת שעה), התשס"ז-2007. תכלית ההצעה הנ"ל ליצור מנגנון להקלת ניצול זכויות הבנייה וביצוע עבודה ברכוש משותף המבוצעים במסגרת תמ"א 38.

מטרתן של ההצעות לעיל ליצור כלים המיועדים להקל על ביצוע חיזוקם של מבנים קיימים וכן לעודד בעלי בתים לחזק את נכסיהם ולשפר את עמידותם מפני רעידות אדמה.

תמצית פרסומי רשות המיסים

א. הוצאות המותרות בניכוי לעובדים בחו"ל

בחודש יוני 2007 פורסם ברשומות תיקון לתוספת לכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982, הכוללת פירוט של תקרת ההוצאות המותרות בניכוי ליחידים תושבי ישראל העובדים בחו"ל.

תחילת התיקון הינה לגבי התקופה שתחילתה ביום 1 בינואר 2006.

ב. הארכת תוקפן של תקנות שונות עד ליום 31.12.07

1. **תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסות משקיעים בסרט בישראל), התש"ן – 1990**

תכלית התקנות לעודד השקעות בסרטים בישראל, באמצעות מתן ניכוי לצורכי מס בגין השקעה בשותפות להפקת סרטים, וזאת בכפוף לתנאים אשר נקבעו בתקנות.

2. **תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) (תיקון מס' 3), התשמ"ט-1989**

התקנות קובעות שיעורי פחת מוגדלים לגבי נכסים מסוימים שהשימוש בהם בישראל החל לראשונה בתקופה שמיום 1.6.1989.

3. **תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז – 1986**

התקנות מעניקות זיכוי מס בשיעור של 15% מהכנסה מעבודה במשמרת שנייה או שלישית **(להלן: "עבודה במשמרות")** של עובדים בייצור ועובדי מנהלה ושירותים אשר בעל המפעל הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עבודתם במשמרות חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל, העובדים במפעלי תעשיה שעיקר פעילותם בשנת מס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק העידוד, אם המעביד משלם תוספת משמרות בעד העבודה במשמרות. תקרת הזיכוי השנתית הינה 9,300 ש"ח (נכון לשנת 2007).

אולם, מי שהכנסתו עולה על סך של 106,320 ש"ח לשנה (נכון לשנת 2007), לא יהא זכאי להטבה בשל חלק ההכנסה העולה על סכום זה, וזאת בהתאם לסעיף 10 לפקודה.

ג. ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ – חברות מיוחדות

בהתאם להודעת רשות המיסים מחודש מרס 2007, מוארך תוקפן של ההוראות שבתוספת 1 להוראת ביצוע 34/93 **(להלן – "התוספת")** בעניין ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ ביחס לחברות מיוחדות, **עד ליום 30 בספטמבר 2007.**

בהתאם לתוספת האמורה, רשאיות "חברות מיוחדות", כהגדרתן בתוספת, והעומדות בתנאים הקבועים בה, להעביר כספים לחו"ל ללא אישור מרשות המיסים, אלא על ידי המצאת אישור על פטור או הקטנת שיעור הניכוי במקור.

לאחרונה הוחלט להאריך את תוקפה של התוספת עד ליום 30 בספטמבר 2007, בכפוף לתנאים נוספים שחברות מיוחדות נדרשות לקיים, כדלהלן:

א. בביקורות שנערכו לחברה, בחמש השנים האחרונות (ביקורות ניכויים, שומה וכדומה), לא התגלו ממצאים בנושא ניכוי מס במקור בכלל ובניכוי מס מהעברות לחו"ל בפרט.

ב. כנגד החברה לא מתנהלת חקירה או הליך בתחום הפלילי.

ג. אם החברה קיבלה אישור "חברה מיוחדת" בשנים קודמות – יבחן פקיד השומה טרם אישור הבקשה מחדש, כי החברה התנהגה בעבר ומתנהגת באופן שוטף בהתאם לסעיף 4 לתוספת, בדבר התנהלות הרישומים והדיווחים לפקיד השומה.

יצוין כי, אישור החברה כחברה מיוחדת אינו גורע מהחובות המוטלות עליה, על פי הדין.

ד. המועד להגשת דיווחים על נאמנויות

בהתאם להודעת רשות המיסים מחודש פברואר 2007, יידחה המועד להגשת דיווחים המתחייבים מהוספת פרק הנאמנויות (במסגרת תיקון 147 לפקודה) **עד ליום 30 בספטמבר 2007.**

הדיווחים אשר נדרשים בהתאם לחוק ביחס לנאמנויות כוללים:

- הגשת הודעות, הצהרות, תצהירים ובקשות המתחייבים מהוספת פרק הנאמנויות,
- דיווח על הכנסות שנוצרו בנאמנות,
- דיווח הנובע מפעולות שבוצעו בנאמנות,
- דוח שנתי למי שחייב בהגשת הדוח בשל הוספת פרק הנאמנויות ובשל כך בלבד.

דחייה זו נועדה להשלמת הליכי החקיקה וכן לאפשר לציבור הרחב ולציבור המייצגים להיערך מבעוד מועד להכנת הדיווחים כאמור. אין בדחיית המועד כאמור לעיל, משום דחייה ו/או ויתור על כל חובת דיווח אחרת החלה על פי כל דין.

ה. הקלות בהגשת טופס 6111 לשנת 2006

כידוע, החל מהדוחות המוגשים למס הכנסה לשנת 2005, יש לצרף טופס 6111[1] כנספח לדוחות השנתיים. בנספח זה נדרש כל עסק (לרבות עצמאי) לפרט את סעיפי הדוחות הכספיים (דוח רווח והפסד, מאזן, ודוח התאמה לצורכי מס).

גם לגבי שנת 2006 הוענקו הקלות לגבי חובת הדיווח באמצעות טופס זה, כך שהיא לא תחול על עסקים קטנים (מחזור נמוך מ – 300 אלפי ש"ח[2]) ונישום שיגיש את הדוח השנתי לשנת המס 2006 עד ליום 31 באוגוסט 2007.

ו. החלטות מיסוי אשר ניתנו ברבעון השני של שנת 2006

במסגרת רפורמת המס השלישית (תיקון מס' 147 לפקודה) עוגן בחקיקה מוסד הפרה רולינג בכל תחומי המס (מס הכנסה, מס שבח, מע"מ וחוקים נלווים), בסעיפים 158ב' עד 158ו' לפקודה (פרק שני - ב': החלטות מיסוי).

בקשה להחלטת מיסוי (פרה רולינג), למעט בנושא מע"מ ומס שבח, ניתן להגיש גם לאחר ביצוע הפעולה, עד המועד החוקי להגשת דוח המס. בקשה להחלטות בנושא מע"מ ומס שבח יש להגיש טרם ביצוע הפעולה.

בחודש מרס 2007, פרסמה רשות המיסים לקט החלטות מיסוי שהתקבלו ברבעון השני של שנת 2006. הלקט כולל תמצית החלטות מיסוי בנושאים להלן: שינויי מבני, מיזוגים ופיצולים, חוקי עידוד, שוק ההון, מיסוי בינלאומי, מיסוי מקרקעין והקצאת אופציות לעובדים. את החלטות המיסוי ניתן למצוא באתר רשות המיסים.

[1] להרחבה בנושא ראה חוברת המשרד "מדריך המס 2007-2006".
[2] מחזור לעניין זה, כמוגדר בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשנ"ג- 1973. יודגש כי מחזור בהוראות הנ"ל כולל מע"מ.

ביטוח לאומי - עדכונים נבחרים

א. חיילים משוחררים ו/או בנות שסיימו שירות לאומי

1. זכאות לדמי אבטלה

החל מיום 1 ביולי 2007 חיילים משוחררים ובנות שסיימו שירות לאומי יהיו זכאים לדמי אבטלה רק במידה וצברו תקופת אכשרה[1], ככל מבוטל.

לאמור, על מבוטחים כאמור לצבור 360 ימי עבודה בתוך 540 הימים שקדמו לתקופת האבטלה במקרה של עובד בשכר חודשי, או 300 ימי עבודה בתוך 540 הימים שקדמו לתקופת אבטלה במקרה של עובד בשכר יומי. נציין כי במניין ימי העבודה יכולים להילקח בחשבון גם שירות סדיר או שירות לאומי, וזאת עד 180 ימים לכל היותר.

חיילים משוחררים או בנות כאמור אשר השתחררו לפני ה- 1 ביולי 2007 יהיו פטורים מתקופת אכשרה בשנה הראשונה שלאחר השחרור משרות סדיר או שירות לאומי.

2. עבודה נדרשת לחיילים משוחררים העובדים בתעשייה

לאחרונה אושרה הצעת חוק לפיה חייל משוחרר, שעבד במפעלי תעשייה ובבתי מלאכה, יהיה זכאי **למלוא המענק**, כפי שמשתלם בעד עבודות אחרות. טרם התיקון, תשלום המענק היה בשיעור מופחת של 20% מהמענק המלא. התיקון יחול על כל מענק שישתלם החל ב- 1 ביולי 2007 ואילך.

ב. הארכת תקופת חופשת הלידה

ביום 8 במאי 2007 פורסם ברשומות חוק עבודת נשים (תיקון מס' 37), התשס"ז-2007 במסגרתו הוארכה חופשת הלידה ליולדות שיצאו לחופשת לידה מיום 8 במאי 2007 ואילך. בהתאם לתיקון, הוארכה חופשת הלידה ליולדת הזכאית לדמי לידה בשבועיים, מ- 12 שבועות ל- 14 שבועות. למי שילדה תאומים או יותר, הוארכה חופשת הלידה בשלושה שבועות, בעד כל ילד נוסף. כך לדוגמא, בלידת תאומים, זכאית היולדת לחופשת לידה בת 17 שבועות.

[1] תקופת אכשרה הינה התקופה שקודם לתקופת האבטלה שבה המבוטח היה מבוטח בביטוח אבטלה פרק הזמן הנדרש בחוק (גם אם אינו רצוף), ושולמו בעדו דמי ביטוח אבטלה.

שאלות ותשובות בענייני מס*

1. מיסוי פיצויים עבור אובדן הכנסות

ש: נישום מנהל מסעדה מזה שנים רבות בחוף ים השייך לעירייה, ומשלם לעירייה דמי שימוש עבור שטח המסעדה. העירייה פינתה את הנישום, באמצעות בית המשפט, ונפסקו לו פיצויים. חלק מהפיצוי הינו עבור אובדן הכנסות עתידי וחלקו השני עבור השקעות במבנה.

האם הפיצוי הינו בגדר רווח הון, הכנסה רגילה, או הכנסה אחרת? האם הנישום זכאי להקלות מס, לרבות פריסת הפיצוי?

ת: מיסוי פיצויים הינו נושא מורכב אשר נדון במספר רב של פסקי דין. בהלכת גורדון (ע"א 171/67, פשמ"ג נ' הוצאת ספרים ש. ל. גורדון) נקבע הכלל המנחה - דין הפיצוי כדין הפירצה שהוא בא למלא. לשון אחר, סיווג הפיצוי הינו בהתאם למטרתו.

לעיתים קרובות קיים קושי בקביעה האם פיצוי ניתן עבור אובדן מקור הכנסה או עבור אובדן הכנסה צפויה. כדי להתגבר על קושי זה פיתחה הפסיקה אמצעי עזר, על פיו יש להבחין בין פיצוי עבור פגיעה במבנה הבסיסי של העסק, שאז הפיצוי נחשב לתקבול הוני, לבין פיצוי הניתן במהלך העסקים הרגיל שאז התקבול הוא פירותי.

במקרה הנדון, למיטב הבנתנו, הפגיעה היא, במישרין, במנגנון מניב הפירות (ראה, לדוגמה, ע"א 463/71, מאיר שטיין נ' פקיד השומה ת"א 1). כפועל יוצא, הפיצוי המיוחס לאובדן הכנסות עתידיות הינו פיצוי הוני. כך גם לגבי הפיצוי בגין השקעות הנישום במבנה. נציין כי פיצוי אשר אינו ממוני אינו חייב במס (ראה, לדוגמה, פס"ד דוידוביץ).

בגין הפיצוי זכאי הנישום לפריסה, בהתאם לסעיף 91(ה) לפקודה. לגבי הטבות מס אחרות, אין בשאלתך די נתונים לבחינת הנושא.

* **הרשימות בפרק זה מבוססות על שאלות שהופנו למשרד. התשובות פורסמו ב"חשבים" מבית קו מנחה ובמקומון "גל-גפן".**

2. מיסוי תמלוגים

ש: לאחרונה רכשתי, במסגרת חברה, פטנט מחברה בסין. את זכויות השימוש בפטנט מכרתי לחברה בחו"ל. בתמורה אני זכאי לאחוז ממכירות החברה בחו"ל. כמו כן, במועד חתימת ההסכם קיבלתי מקדמה, ע"ח ההכנסות העתידיות מהפטנט, בסך של 150 אלפי דולר. האם עלי לשלם מס על המקדמה?

ת: להבחנה בין הכנסה שוטפת (הכנסה פירותית) לבין הכנסה הונית על פי רוב השפעה משמעותית על תוצאות המיסוי. הכנסה הונית, ככלל, חייבת במס בשיעור מקסימלי של 25% ואילו הכנסה שוטפת חייבת במס על פי שיעורי המס הרגילים (לעניין חברות 29% ולעניין יחידים עד 48%). ברם, ההבחנה בין הכנסה שוטפת לבין הכנסה הונית לעיתים כרוכה בקשיים.

כפועל יוצא, ראשית יש לבחון האם הכנסותיך מהחברה בחו"ל הינן הכנסות שוטפות או הכנסות ממכירת הזכות (הכנסה הונית). במידה והתנתקת מהסיכונים הכרוכים בזכות הרי שהעסקה תוגדר כעסקת מכירה החייבת ברווח הון, ולהיפך. במקרה הנדון, על פניו, תוגדר ההכנסה כהכנסה שוטפת (תמלוגים) הואיל והכנסותיך נגזרות מביצועי החברה בחו"ל. למותר לציין, כי לאופן ניסוח ההסכם עשויות להיות השלכות מיסוי משמעותיות.

הכנסות מתמלוגים מוכרות, ככלל, על בסיס צבירה, בהתאם למהות ההסכם וחייבות במס בהתאם לשיעורי המס הרגילים. כפועל יוצא, ההכנסה תוכר במועד זכאותך להכנסה מהחברה בחו"ל (אשר אינה בהכרח זהה למועד קבלת התמורה בפועל).

המקדמה אינה חייבת במס, הואיל וטרם הגיע מועד זכאותך לקבלת הכנסה. מבחינה כלכלית המקדמה הינה הלוואה וכידוע, הלוואה שהתקבלה אינה הכנסה. במקביל, החזר הלוואה (קרן) אינו בגדר הוצאה.

סוגיה נוספת הינה אופן רישום הוצאות פחת בגין הזכויות שרכשת. לכאורה, נכסים בלתי מוחשיים (למעט מוניטין ששולם בעד רכישתו) אינם ניתנים להפחתה, הואיל ולא נקבע להם שיעור פחת בתקנות מס הכנסה. יחד עם זאת, לדעתנו, בהתאם לפסיקה המודרנית ולתכלית החקיקה נכסים בלתי מוחשיים ניתנים להפחתה לצורכי מס.

בהערת אגב, נציין כי פעילות בחו"ל כרוכה בהיבטי מיסוי מורכבים- בינלאומיים. אנו ממליצים כי תפנה לייעוץ מקצועי לשם בחינת, בין היתר, מבנה הפעילות האופטימאלי.

3. מיסוי שותפויות

ש: בשנת 2004 הקמתי ביחד עם 4 שותפים דאנס- באר שכונתי. חלקי בשותפות הינו 9%. עלות הקמת העסק הסתכמה בכ- 500 אלפי ש"ח. כל אחד מהשותפים השקיע בשותפות בהתאם לחלקו. מדי חודש חולקו עודפי המזומנים מהפעילות השוטפת של השותפות לכל אחד מהשותפים, בהתאם לחלקו, למעט אם נדרשו השקעות נוספות בשותפות (כגון, שיפוץ).

לאחרונה החלטתי למכור את זכויותיי בשותפות תמורת סך של 130 אלפי ש"ח. כיצד יחושב רווח ההון שנצמח לי מהמכירה.

ת: שותפות הינה חבר בני אדם שהתקשרו בקשרי שותפות. במילים אחרות, שותפות היא קשר שבאמצעותו שני צדדים או יותר חולקים סיכונים וסיכויים עסקיים. לצורך מס, אומצה הגישה המעורבת למיסוי שותפויות. לאמור, לעניין תוצאות פעולות השותפות (רווחי והפסדי השותפות) רואים את השותפות כישות שקופה והן מיוחסות לשותפים (אף אם לא חולקו). לעומת זאת, לעניין עסקאות בין השותפות לשותפים רואים את השותפות כישות נפרדת, לכל דבר ועניין.

כאמור, דיני המס אימצו את הגישה המעורבת למיסוי שותפויות (ראה פס"ד שדות). בהתאם לגישה זו, לעניין מיסוי רווחי השותפות מורם "מסך ההתאגדות" והם מיוחסים לכל אחד מהשותפים בהתאם לזכויותיהם. השותפים יחויבו במס בהתאם לשיעורי המס ה"רגילים". לעומת זאת, לעניין זכויות השותפים בשותפות ועסקאות ביניהם מהווה השותפות יחידת מיסוי נפרדת. לאמור, הזכות בשותפות מהווה נכס נפרד (בדומה למניה בחברה) אשר מכירתו חייבת במס בהתאם לשיעור מס רווח הון.

כפועל יוצא, בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב רווח הון לשותף המוכר (בדומה לחישוב בעת מכירת מניה בחברה). חישוב רווח ההון מחייב קביעת עלות הזכות והתמורה. קביעת תמורת המכירה על פי רוב ברורה. לעומת זאת, חישוב עלות הזכות בשותפות מחייב התאמות בגין רווחי (או הפסדי) השותפות שלא חולקו לשותפים. שהרי, לצורך מס, רווחי (או הפסדי) השותפות יוחסו באופן שוטף לכל אחד מהשותפים. אי התאמת עלות הזכות בגין רווחים אלה עשוי להביא לכפל מס (ובמקרה של הפסדים- הטבת מס) על השותף.

בהתאם, בחוזר מס הכנסה 13/04 נקבע כי עלות זכות בשותפות תיקבע כדלהלן: השקעות השותף בשותפות (בכסף או בשווי כסף) בניכוי משיכותיו, ובתוספת (או בניכוי) רווחי (הפסדי) השותפות שייוחסו לשותף במהלך השנים. הרווח (הריאלי) ממכירת הזכות בשותפות חייב במס בהתאם לשיעור מס רווח הון (20% או 25%).

אנו ממליצים כי לצורך חישוב רווח ההון והדיווח הנדרש תפנה לייעוץ מקצועי.

4. חברה משפחתית כתכנון מס

ש: בבעלותי חברת השקעות אשר אינה פעילה מזה מספר שנים. בבעלות החברה מספר השקעות בניירות ערך של חברות פרטיות (חברות START UP). האם וכיצד ניתן למכור את ההשקעות ולהתחייב במס רווח הון כיחיד?

ת: בכדי לאפשר ליחידים לבחור את משטר המס הנוח להם (חברה או עצמאי) ובמקביל לשמור על היתרונות המשפטיים הגלומים במסגרת התאגדות כחברה (כגון, פיקוח), נקבעה במסגרת פקודת מס הכנסה פיקציה משפטית המכונה "חברה משפחתית". מההיבט המשפטי, חברה משפחתית הינה חברה לכל דבר ועניין, ואילו לצורכי מס החברה שקופה. לאמור, על רווחיה חלים שיעורי המס והטבות המס של היחיד. פיקציה מיסוית זו מהווה כר נרחב לתכנוני מס. ברשימה זו נדון בתכנון מס המבוסס על המבנה המיסוי הנ"ל.

שיעור המס הסופי החל על רווח הון ריאלי בידי חברה הינו כ- 44% (מס רווח הון בחברה בשיעור של 25% ובתוספת מס בגין דיבידנדים בשיעור של 25% בעת העברה ליחיד). לעומת זאת, רווח הון ריאלי בידי יחיד חייב במס בשיעור של 20% (במידה והיחיד הינו בעל מניות מהותי בחברה הנמכרת- 25%). יצוין כי במידה וניירות הערך נרכשו לפני 1 בינואר 2003 שיעורי המס שונים מהאמור (להרחבה ראה רשימות קודמות).

במקרה הנ"ל, המניות מוחזקות על ידי חברה ולכן לכאורה מכירת המניות תחויב במס, כאמור, בשיעור של כ- 44% (במידה ותמורת המכירה תועבר ליחיד - בעל המניות). אולם, באמצעות תכנון מוקדם, ניתן להפחית את שיעור המס משמעותית.

חברה משפחתית, כידוע, חייבת במס בהתאם לשיעורי המס של יחיד. כפועל יוצא, באפשרותך לבקש מפקיד השומה לסווג את החברה כחברה משפחתית, החל משנת המס 2008 (יש למסור הודעה לפקיד השומה עד חודש לפני תחילת שנת המס), ואז הרווח יהא חייב במס בהתאם לשיעורי המס אשר חלים על יחיד (במידה והמניות ימכרו בשנת 2008 ואילך). המקרה הנ"ל הינו דוגמה לתכנון מס המבוסס על הפיקציה המיסוית הנ"ל. קיימות דוגמאות נוספות לשימוש בחברה משפחתית כתכנון מס, לדוגמה, באמצעות חברה משפחתית ניתן להעביר הפסדי חברה למישור של היחיד ולנצלם כנגד הכנסותיו (כגון, כאשר לחברה השקעות אשר גלום בהן הפסד).

יש לציין כי במסגרת הרפורמה במיסוי ישיר (2002) נקבע כי יבוטל מעמד החברה המשפחתית ויוחל מבנה התארגנות חדש - "חברה שקופה". אולם, הוראה זו טרם נכנסה לתוקף. מבנה זה, חברה שקופה, ככלל, דומה לחברה משפחתית.

5. הכרה בהכנסה ועסקאות מרובות רכיבים

ש: חברה מיישמת כללי חשבונאות בינלאומיים (להלן: "IFRS"). האם רשאית החברה להכיר בהכנסה על פי תזרים המזומנים המהוון. מה דין ההפרש? האם נדרשת החברה לתאם את ההפרש בדוח ההתאמה למס?

ת: פקודת מס הכנסה אינה קובעת כללים להכרה ולמדידה של הכנסה (למעט מספר מצומצם של חריגים, ראה, לדוגמה, סעיפים 8א, 8ב ו- 8ג לפקודת מס הכנסה), והפסיקה בנושא אימצה, ככלל, את כללי החשבונאות.

במסגרת אימוץ התקינה הבינלאומית, פורסם תקן 25 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר הכנסות (להלן גם: "**התקן**" או "**תקן מס' 25**") שתחילתו מיום 1 בינואר 2006. תקן מס' 25 קובע עקרונות להכרה ולמדידה של הכנסה ממכירת טובין, מתן שירותים ומשימוש של אחרים בנכסי התאגיד (ריבית, דיבידנד ותמלוגים).

בהתאם לתקן 25, הכנסה תימדד לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה או שתתקבל. מכירת טובין (או מתן שירותים) באשראי עשויה לכלול במהות שתי עסקאות - מכירת טובין ועסקת מימון. בהתאם, נדרש התאגיד לפצל את תמורת המכירה. הסכם שייוחס למכירת טובין (או הספקת שירותים) יוכר כהכנסה במועד מסירת הטובין (ובהתקיים התנאים להכרה בהכנסה) וסכום המימון יוכר כהכנסה על פני תקופת האשראי.

נשאלת השאלה, איפוא, אימתי עסקה באשראי כוללת גם עסקת מימון. בחודש מאי 2006 פרסם סגל רשות ניירות ערך החלטה (SAB) **(להלן - "ההחלטה")** בדבר עמדתו בשאלה אימתי עסקת מכירה או מתן שירותים באשראי הינה הסדר הכולל עסקת מימון בהתאם להוראות תקן 25. בהתאם להחלטה, בחינת קיומה של עסקת מימון כחלק מעסקת מכירת הסחורות או מתן השירותים, מבוססת על הערכה איכותית וכמותית של תנאי העסקה. הבחינה צריכה להיעשות על רקע הסביבה הכלכלית בה פועל התאגיד, ובכלל זה תנאי האשראי המקובלים בפועל בענף ובתחום הפעילות, מדיניות התאגיד בקשר עם מתן אשראי ללקוחות וההיסטוריה של מתן אשראי ללקוחות על ידו **(להלן - "תקופת אשראי מקובלת")** ו/או קיומן של חלופות תשלום (חלופות לתשלום העסקה במזומן וקבלת הנחה). בחינת תנאי האשראי המוענקים לקונה על ידי התאגיד תיעשה, בין היתר, על בסיס צפי התאגיד והערכתו את תקופת האשראי שיקבל הלקוח בפועל **(להלן - "תקופת אשראי צפויה")**.

מקום בו העניק תאגיד לקונה אשראי לתקופה העולה על תקופת האשראי המקובלת או שלצד העסקה קיימת חלופת תשלום, הרי שעסקת המכירה או מתן השירותים כוללת גם עסקת מימון, ועל כן על התאגיד לפצל את העסקה לשניים (כמתואר לעיל) – עסקת מכירה ועסקת מימון.

בהתאם להחלטה, חזקה הניתנת לסתירה היא שעסקה במסגרתה ניתן לקונה אשראי לתקופת אשראי צפויה העולה על ארבעה חודשים (שוטף+90) היא עסקה הכוללת עסקת מימון ומחייבת היוון של התקבולים העתידיים שזכאי התאגיד לקבל בגין העסקה, למעט במקרים בהם תקופת האשראי המקובלת בענף בו פועל התאגיד הינה שונה.

להלן דוגמה ליישום הפיצול, פירמה מכרה טובין תמורת 1,100 אלפי ש"ח, והעניקה ללקוח אשראי לשנה, אשר אינו נושא ריבית או הפרשי הצמדה. שיעור הריבית השנתית במשק הינו 10%. במקרה כאמור, במועד מסירת הטובין תוכר הכנסה בסך של 1,000 אלפי ש"ח (=1,100/1.1) והיתרה, בסך 100 אלפי ש"ח, תוכר על פני תקופת האשראי.

לסיכום, במידה והעסקה כוללת במהות גם עסקת מימון (כמפורט לעיל) נדרשת החברה לפצל את העסקה לשתיים – עסקת מכירה ועסקת מימון. הכנסות המימון יוכרו (הן בדוחות הכספיים והן לצורכי מס) על פני תקופת האשראי.

יודגש כי אף אם החברה אינה מיישמת תקני חשבונאות בינלאומיים היא נדרשת לפיצול הנ"ל, בהתאם לתקן חשבונאות מס' 25.

6. קיזוז הפסדי הון מועברים מניירות ערך

ש: בשנת 2006 הפסדתי בבורסה כ- 38 אלפי ש"ח. לאחרונה מכרתי נייר ערך ברווח של כ- 20 אלפי ש"ח. בגין הרווח הנ"ל נוכה מס במקור על ידי הבנק. כיצד ניתן לקבל את המס שנוכה בחזרה. שהרי, במצטבר פעילותי בשוק ההון הניבה הפסדים.

ת: רווחי הון מניירות ערך חייבים במס בשיעור של 20% (או 15% נומינלי). בגין רווחים כאמור מנוכה מס במקור על ידי הבנק. כתוצאה ממגבלות ואילוצים של מערכת הניכוי במקור, לא אחת נגבה מס ביתר. יתר על כן, לעיתים מנוכה מס בעוד שבחישוב שנתי ליחיד הפסד מפעילות בשוק ההון.

הרווח החייב במס מניירות ערך הינו לאחר קיזוז הפסדים ממימוש ניירות ערך בשנת המס ובשנות המס הקודמות. אולם, תנאי יסודי לקיזוז הפסדים משנים קודמות הינו שהוגש דוח למס הכנסה בגין השנה בה מומש ההפסד (במקרה הנדון לשנת 2006). כך לדוגמה, אם ליחיד הפסד מניירות ערך בשנת 2006, לשם העברת ההפסד לשנים הבאות נדרש היחיד להגיש דוח למס הכנסה לשנת 2006. במידה ולא יוגש דוח למס הכנסה, ההפסד לא יהא ניתן להעברה ובגין רווחי היחיד בשנים הבאות (2007 ואילך) ינוכה מס במקור.

למותר לציין כי מגבלות מערכת הניכוי במקור אינן מסתכמות באמור לעיל. לדוגמה, מערכת הניכוי אינה מבצעת קיזוז של הפסדים בין בנקים שונים, בהם מנהל היחיד תיק ניירות ערך. כמו כן, אם בחודש מסוים ליחיד רווחי הון מניירות ערך ובחודש לאחר מכן הפסד, המס שנוכה במקור מהרווח לא יוחזר על ידי הבנק. בנוסף, מערכת הניכוי במקור אינה מתחשבת במלוא הוצאות היחיד הניתנות לניכוי מהרווח, בהטבות מס מיוחדות להן הוא עשוי להיות זכאי (כגון, הטבות למשפחות מיעוטי הכנסות, גמלאים), בנקודות זיכוי ועוד. כמובן שבמקרים כאמור ניתן להגיש דוח למס הכנסה ולקבל החזר מס.

כפועל יוצא, בכדי לנצל את ההפסדים שנוצרו בשנת 2006 הינך נדרשת להגיש דוח מס לשנה זו. את הדוח הנ"ל ניתן להגיש לבנק ובהתאם יקלוט הבנק את יתרת ההפסדים שנצברו, ולא ינכה מס בגין רווחים שימומשו בשנת 2007 (עד גובה ההפסדים). בכל מקרה, במידה ונוכה מס במקור בשנת 2007 באפשרותך להגיש דוח להחזר מס בתום שנה.

7. קיזוז הפסד מעסק כנגד הכנסות ריבית

ש: בשנת 2006 הקמתי עסק, כעצמאי, לייצור ושיווק ריהוט משרדי. בשנה זו העסק הפסיד כ- 50 אלפי ש"ח. כמו כן, היו לי בשנת 2006 הכנסות מריבית על פיקדון בבנק. מהכנסות הריבית ניכה הבנק מס במקור. האם ניתן לקזז את ההפסד כנגד הכנסות הריבית ולקבל את המס שנוכה במקור?

ת: הפסד מעסק ניתן לקיזוז בשנת המס בה נוצר כנגד כל מקור הכנסה (לרבות, הכנסה מעבודה, הכנסה מריבית, רווח הון וכדומה). יחד עם זאת, מכיוון ששיעור המס המרבי החל על הכנסה עסקית גבוה משמעותית משיעור המס החל על הכנסות ריבית (דהיינו, הטבת המס הגלומה בהפסד עשויה להיות גבוהה משמעותית מהמס החל על הריבית) רשאי הנישום לא לקזז את ההפסד העסקי ולהעבירו לשנים הבאות.

בניגוד להפסד שוטף מעסק, הפסד מועבר מעסק (הפסד שהתהווה בשנים קודמות ולא נוצל) ניתן לקיזוז רק כנגד הכנסות מעסק ורווח הון בעסק. לדעתנו, הוראה זו אינה כלכלית, אינה ראויה ועשויה לגרום לעיוותי מס קשים. יצוין כי במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007[1], הורחבה הזכאות לקיזוז הפסדים מועברים מעסק גם כנגד הכנסות מעבודה (תחולת ההטבה על הפסדים עסקיים שנוצרו בשנת 2007 ואילך).

בהערת אגב, נציין כי עיוות המס הנ"ל הינו דוגמה בלבד. הוראות החוק בנושא קיזוז הפסדים שזורות עיוותי מס. כך לדוגמה, הפסד אינו ניתן להורשה; הפסד הון מועבר ממימוש ניירות ערך סחירים (בניגוד להפסד הון שוטף) אינו ניתן לקיזוז כנגד הכנסות שוטפות בשוק ההון.

[1] להרחבה ראה חוברת המשרד "נקודת מבט – פברואר 2007", פרק א': מיסים – עדכונים וחידושים.

לסיכום, בשנת 2006 הינך זכאי לקזז את ההפסד מעסק כנגד הכנסות הריבית. יחד עם זאת, מומלץ לבחון אי קיזוז ההפסד והעברתו לשנים הבאות.

8. דרישה להחזר מס תשומות שנוכה

ש: לפני מספר שנים רכשתי מקרקעין לצורך בנייה ומכירה של יחידות דיור. בגין רכישת המקרקעין קיבלתי החזר ממע"מ (מס תשומות). מסיבות שונות, בעיקר משפטיות, טרם התחלתי את הבנייה על המקרקעין. לאחרונה, פנה אלי מע"מ בדרישה להחזר מס התשומות שנוכה. האם הוא אכן רשאי לעשות כן?

ת: עוסק (מורשה) הרשום כחוק במע"מ, רשאי לנכות מס תשומות בגין עלויות שהוצאו לצורך עסקו **(להלן: "מס")**, זאת בכפוף לתנאים מסוימים, וביניהם: שהתשומות נועדו לעסקה החייבת במס.

כאמור, תנאי יסודי לניכוי מס תשומות הינו שהתשומות נועדו לעסקה החייבת במס. בפסיקה נקבע כי בכדי לדרוש מס תשומות בניכוי צריכה להתקיים הסתברות גבוהה שעסקה החייבת במס צפויה להתבצע בעתיד הנראה לעין. לאמור, אפשרות (ספקולטיבית) לקיומה של עסקה אינה מספקת.

בהתאם לחוק מע"מ, רשאי מע"מ לבטל רישומו של עוסק. כמו כן, עוסק שהפסיק כליל את עסקיו או העביר את הבעלות על עסקו לאחר, נדרש לשלם מע"מ בגין נכסים שנותרו ברשותו (בכפוף לסייגים מסוימים).

במידה והמקרקעין נרכש מלכתחילה לצורך עסקי ומגבלות משפטיות מונעות (כרגע) את תחילת הפעילות, דרישת מע"מ להחזר מס התשומות שנוכה, לדעתנו, אינה נאותה. כמובן, שהינך נדרש להוכיח כי כוונותיך כנות ושביצעת בפועל פעולות למימוש הכוונות.

נשאלת השאלה, האם מבחן הפעילות העסקית כפוף לתקופה קצובה של זמן? לעניות דעתנו, לא. אין תקופה מוגבלת לבחינת פעילות עסקית. לעניין זה יצוין כי התקופה בה רשאי מע"מ לבדוק דוח הינה 5 שנים.

בשאלתך אין די נתונים לבחינת זכאותך לניכוי מס התשומות. יש לבחון כל מקרה לגופו, בהתאם לנסיבותיו. אנו ממליצים כי תפנה לייעוץ מקצועי פרטני.

9. העברת נכסים לעסק

ש: לפני כשלוש שנים רכשתי רכב פרטי מסוג מזדה תמורת כ- 100 אלפי ש"ח. לאחרונה, פתחתי תיק עצמאי ומאז הרכב משמש אותי בפעילותי העסקית. שאלותיי: (א) הואיל ולא דרשתי החזר של מס התשומות בגין רכישת הרכב, האם אני יכול לדרוש אותו כעת, (ב) האם אני זכאי לדרוש הוצאות פחת בגין הרכב ומה העלות לפיה יחושבו הוצאות הפחת?

ת: המקרה האמור הינו דוגמה למכירה רעיונית של נכס, מהמישור הפרטי למישור העסקי.

מס תשומות בגין רכישת רכב פרטי אינו ניתן לניכוי (האמור נקבע במפורש בחוק). יתר על כן, גם אם ההעברה לעסק הייתה של נכס אחר (כגון, מחשב אישי או ריהוט) לא היה ניתן לנכות את מס התשומות ששילמת במועד הרכישה המקורי, הואיל והנכס לא נרכש לצורך עסקי וכעת המכירה הרעיונית (מהמישור הפרטי לעסק) אינה חייבת במע"מ.

בנוסף, נציין כי תנאי בסיסי לניכוי מס תשומות הינו רישום כדין במע"מ. חריג לעיקרון הנ"ל הינו ניכוי מס תשומות בגין עלויות שהוצאו במסגרת הקמת העסק. עוסק רשאי לנכות תשומות ששילם טרם רישומו כדין, במידה והוכח להנחת דעתו של מנהל מע"מ שהתשומות נרכשו "בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו".

לעניין מס הכנסה, המכירה הרעיונית אינה חייבת במס, הואיל ומכירה של מיטלטלין אישיים פטורה ממס הכנסה. עלות הרכישה של הרכב על ידי העסק לצורך מס הכנסה הינה שווי הרכב במועד ההעברה. ממועד זה ואילך הינך זכאי לנכות הוצאות פחת בגין הרכב, בשיעור של 15% לשנה, והוצאות שוטפות בקשר לרכב (דלק, ביטוח, תיקונים וכדומה), בכפוף לכללים שנקבעו בחוק לתיאום הוצאות רכב.

האמור לעיל יחול גם על העברת נכסים אחרים מהמישור הפרטי למישור העסקי, למעט מקרקעין.

פסיקה

א. מס הכנסה

1. מענק פרישה לנכה

הנושא: זכאות נכה לפטור ממס לפי סע' 9(5) בכל אחת משנות הפריסה של מענק פרישה.

מספר תיק: עמ"ה 1017/16.

המערער: שרל שבטון.

המשיב: פקיד שומה תל-אביב 5.

1. עובדות המקרה:

1.1 בשנת 2005 קיבל המערער מענק פרישה מוגדל בסך של כ- 3.6 אלפי ש"ח. בהיותו של המערער לוקה בנכות רפואית צמיתה בשיעור של 100%, הינו זכאי לפטור ממס על הכנסתו מיגיעה אישית לפי סעיף 9(5) לפקודה. המערער פנה אל המשיב בבקשה לחשב את המס בהתאם לסעיף 8(ג) לפקודה. לאמור, פרישת המענק לשש השנים הבאות, מן השנה שבה פרש.

1.2 בהתאם לחישוב המס שערך המשיב, זכאי המערער הן לפטור ממס פרישה בהתאם לסעיף 9(7א)(א)(2) – הקובע תקרת פטור למענק עקב פרישה של כ- 10 אלפי ש"ח לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק מהשנה, והן לפטור ממס לנכה ששיעור נכותו 100% בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה, על פי תקרות הפטור ממס הקבועות <u>למועד תשלום מענק הפרישה</u>.

1.3 לטענת המערער, הוא זכאי לפטור ממס מכוח סעיף 9(5) לפקודה, באופן שיוחל עליו בכל אחת משנות הפריסה, כאילו התקבלה ההכנסה ממענק הפרישה, החלק השישי הימנה, בכל אחת משנות הפריסה.

1.4 לטענת המשיב, מאחר והפריסה היא טכנית בלבד והיא נועדה רק לצורך התחשבות בשיעורי המס והזיכויים ממנו, וכן ההכנסה ממענק הפרישה התקבלה כולה בשנת 2005, הרי שהמערער זכאי ליהנות פעם אחת בלבד מתקרת הפטור ממס.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע, כי פריסת ההכנסה הינה חלוקת המס בין תקופות שומה שונות מהתקופה בה התקבלה ההכנסה בפועל. בתקופות השומה הללו יש לבצע את חישוב המס לפי הנתונים הרלבנטיים של הנישום (זיכויים, פטורים ושיעורי מס) בכל אחת מהשנים שאליה יוחסה ההכנסה, כאילו היא התקבלה בהן בפועל.

2.2 הערעור התקבל (נציין כי טענת המערער, כי מענק פרישה הינו תקבול שבהון – נדחתה).

2. פיצויי פיטורין

הנושא: פיצויי פיטורין מהווים הכנסה פירותית שאינה הכנסת עבודה.

מספר תיק: ע"א 128/06.

המערערת: כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ.

המשיב: פקיד שומה אילת.

1. עובדות המקרה:

1.1 המערערת הינה חברה אשר סגרה את מפעליה השוכנים בעיר אילת ושילמה לעובדיה המפוטרים פיצויי פיטורין. לטענת המערערת, פיצויי הפיטורין ששולמו הינם בגדר "הכנסת עבודה" ובשל כך מוענקת לה ההטבה הקבועה בסעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטור והנחה ממסים), התשמ"ה-1985 ("החוק").

1.2 בהתאם לסעיף 12 לחוק מוענקת הטבה למעסיק תושב תחום העיר אילת בגין הכנסת עבודה בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע, בהתבסס על **הלכת פרמה שרפ ישראל בע"מ (ע"א 604/73)**, כי פיצויי פיטורין לא ייחשבו כ"הכנסת עבודה" לצורך פקודת מס הכנסה אלא כ "הכנסה מסוג מיוחד". לאמור, מדובר בהכנסה פירותית ש"אינה הכנסת עבודה".

2.2 כמו כן מציין בית המשפט כי תכלית החוק הינה ליצור תמריץ למשקיעים, מעסיקים ועובדים לעבור לעיר אילת ולהקים בה מקורות תעסוקה, ובמקרה דנן הפיצויים משתלמים בגין הפסקת ביצוע עבודה וחיסולו של העסק.

2.3 במקרה דנן, אין המדובר בתשלומים "בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת" כלשונו בסעיף 12 לחוק ולכן אין להחיל את ההטבה שבסעיף.

2.4 הערעור נדחה.

3. עסקאות בין צדדים קשורים

הנושא: תנאים לניכוי הוצאות בין צדדים קשורים.

מספר תיק: עמ"ה 523/05.

המערערת: אלמז (טאורוס) אחזקות בע"מ.

המשיב: פקיד שומה אשקלון.

1. עובדות המקרה:

1.1 המערערת ביקשה להתיר לה הוצאות שונות כנגד דמי שכירות המשולמים לה על ידי החברה האם, כשוכרת.

1.2 ההוצאות שנתבעו על פי "הסכם השתתפות בהוצאות" שנחתם בין המערערת לחברה האם, כשוכרת, כללו השתתפות בשכר עובדי החברה האם, בנושאי ניהול, כספים, הנהלת חשבונות ועריכת דוחות, כשזו נטלה על עצמה פונקציות אלה, כיוון שלמערערת אין מערך כוח אדם.

1.3 לטענת המערערת, מאחר והסכמי ההשתתפות נעשו במתכונת של "מיקור חוץ" של הוצאותיה לחברת האם, ובפועל לא החזיקה במשרדים או עובדים ולא נשאה בהוצאות כלשהן באופן ישיר, יש לקזז אותו חלק יחסי של ההוצאות עליו התחייבה בהסכמי ההשתתפות כנגד הכנסותיה מדמי השכירות.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט דחה את טענתה של המערערת בקובעו כי פעילותה הכמעט פסיבית היחידה של המערערת, שהתבטאה בקבלת דמי שכירות בלבד מחברת האם, שוללת, עקרונית, ניכוי של "תשלומי משכורת" ששולמו לחברת האם, כמו כן החברה לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח, כי ההוצאות הוצאו בייצור ההכנסה.

2.2 בית המשפט קבע כי אין מניעה לתשלום הוצאות בשיטת "מיקור החוץ" גם כשמדובר בחברות קשורות, באופן בו האחת מוסרת לאחרת ב"מיקור חוץ" את ביצוע השירותים או המטלות שהיא נדרשת להם. אולם זאת בכפוף לכללי היסוד של הכרה בהוצאות, כקבוע בסעיף 17 לפקודה. לאמור, יהא ניתן להכיר בסכומים מסוימים כסכום הוצאות ניהוליות שמן הצדק להכירם כברי קיזוז כגון ; טלפון, מכתבים, ניהול חשבונות והגשת דוחות.

2.3 הערעור נדחה.

4. הפסדים מניירות ערך

הנושא: קיזוז הפסדים מניירות ערך בחברה משפחתית.

מספר תיק: עמ"ה 514/05.

המערערת: דיויד פור חברה לניהול השקעות.

המשיב: פקיד שומה אשקלון.

1. עובדות המקרה:

1.1 עיסוקה של המערערת הוא בניהול תיקי השקעות. לבקשתה, הוכרה משנת 2000 כ"חברה משפחתית", על פי סעיף 64א לפקודה. החל מיום 1 בינואר 2003 מסווגת החברה כ"מוסד כספי" כהגדרתו בחוק מע"מ.

1.2 במהלך השנים 1999 עד 2001, סחרה המערערת בעבור עצמה, במכשירים פיננסיים שונים (בתיק נוסטרו). כתוצאה מפעילותה זו, נוצרו למערערת הפסדים, אשר קוזזו ממקורות ההכנסה הנוספים של הנישום המייצג, מכוח סעיף 28 לפקודה. וזאת בשל העובדה שהמערערת הייתה בכל שנות המס לעיל "חברה משפחתית" והואיל ולטענתה היא עונה להגדרת "מוסד כספי" אשר לגביו אין להחיל את סעיף 6 לחוק התיאומים, והואיל ולטענתה, ניירות הערך בהם עסקה החברה אינם בבחינת "ניירות ערך" כהגדרתם בחוק אלא "נגזרים" ו"אג"ח וריבית מני"ע".

1.3 לטענת המשיב, על המערערת חלים הוראות ס"ק 6(ז)(1)(ב)(1) לחוק התיאומים, שלפיהן ניתן לקזז הפסד ריאלי מניירות ערך מרווח ריאלי מניירות ערך בלבד.*

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע כי לאור מטרתו ותכליתו המיסויית של חוק התיאומים, השונה לחלוטין ממטרתו של חוק ניירות ערך, יש לפרש את הגדרת "נייר ערך" בחוק התיאומים על דרך ההרחבה. לאור האמור, הפסדים מ"אג"ח ממשלתיות" ומ"נגזרים" יותרו בקיזוז בהתאם לקבוע בחוק התאומים בשל הכללתן בהגדרת "ניירות ערך".

2.2 כמו כן קבע בית המשפט כי הכנסות מ"חוזים עתידיים" יבחנו שנית בידי המשיב לאחר שיתאפשר למערערת לפרט בפניו את סוג "החוזים העתידיים" ולבחון האם נסחרו בבורסה ובהתאם לכך תהיינה כפופות להוראות לחוק התאומים, או לא.

2.3 באשר לקיזוז הפסדים כנגד רווח ריאלי מניירות ערך בלבד על פי סעיף 6 לחוק התיאומים ולא כנגד הכנסות אחרות על פי סעיף 28 לפקודה - התנאי לפטור מהחלת חוק התיאומים הוא, שהנישום יהיה "מוסד כספי" כהגדרתו בסעיף 22 לחוק התיאומים. סיווגו של "עוסק" כ"מוסד כספי" הינו סיווג מכונן אשר תוקפו מיום קביעתו ואילך על ידי מנהל מס ערך מוסף.

* החוק לתיקון פקודת מס הכנסה 147 ביטל את סעיף 6 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985.

2.4 במקרה הנדון, סיווג המערערת כ"מוסד כספי" נקבע בשנת 2002 כאשר ההפסדים לעניין השומות שבנדון הם לשנות המס 1999 עד 2001. לפיכך, אין המערערת בגדר "מוסד כספי" לעניין חוק התיאומים בשנות המס שבערעור.

2.5 הערעור התקבל בחלקו.

5. רווח הון

הנושא: עיתוי דיווח על רווח הון ממכירת מניות ומהות רווח הון מהפטר ערבויות.

מספר תיק: עמ"ה 594/04.

המערערים: חיים פייגלין ואח'.

המשיב: פקיד שומה חיפה.

1. עובדות המקרה:

1.1 ביום 23 במאי 2000 נכרת הסכם בין בעלי המניות המערערים למכירת מניותיהם בחברה תמורת 200 אלפי דולר בשני תשלומים; הראשון בסך של 25 אלפי דולר תוך 3 ימים והיתר עד תום שנת המס 2000. יתרת התמורה לא שולמה.

1.2 ביום 20 בדצמבר 2001 נכרת הסכם נוסף המתקן את הקודם **(להלן: "ההסכם המתקן")**, לפיו ויתרו המערערים על תשלום יתרת התמורה בסך 175 אלפי דולר בגין המניות שמכרו. לאמור, תמורת המכירה תעמוד על 25 אלפי דולר ויתרת התמורה תימחק.

1.3 כמו כן, התחייבה החברה הקונה לשחרר את בעלי המניות המערערים מכל הערבויות שניתנו על ידם לבנקים בגין חובות החברות והחברה הבת שלה, וזאת עד לתום שנת 2000. ההסכם היה ניתן לביטול ולשינוי תנאים.

1.4 המערערים לא דיווחו על רווח הון מכוח הסכמים אלו ורק בעת הדיונים עם מס הכנסה תוקן הדוח ונכלל בו רק הדיווח על התמורה כאמור בהסכם המתקן.

1.5 פקיד השומה כלל את מלוא התמורה הנקובה בהסכם בסך 200 אלפי דולר וכן את שווי ביטול ערבויות המערערים כרווח הון שנצמח בשנת 2000 (השנה שבה נחתם ההסכם הראשוני).

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע כי החוזה אינו חוזה על תנאי וכי העובדה שהתמורה מתפרסת על יותר משנת מס אחת אינה נוגעת לכך שיש לדווח על מלוא התמורה בשנת המס בה נכרת ההסכם ולשלם את המס בשנה זו.

2.2 להבדיל מדיני החוזים, הרי שלעניין הדיווח לצרכי מס קיימת תחימה על פי שנות מס המחייבת בדיווח ותשלום שנתיים. לפיכך, אושרה במלואה השומה שהוצאה למערערים.

2.3 ההסכם המתקן מהווה אירוע מס נוסף ונפרד עליו יש לדווח בשנת חתימת ההסכם המתקן.

2.4 לעניין הפטר הערבויות, נקבע כי הפטר ערבויות במסגרת מכירת מניות מחייב דיווח על כך כהכנסה בהתקיים שני תנאים: (א) הבשלת מועד פרעון החוב ו-(ב) אי תשלומו על ידי החייב העיקרי. במקרה דנן, ההפטר מהערבות מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה; מדובר באירוע מס בדומה למחילת חוב, שאלמלא אותו שחרור היה עליהם לשלם את הערבויות. ניתן לטעון, שעצם הפטר הערבות מהווה אירוע מס עקב העברת הסיכון הכלכלי שיכול שיהיה לו שווי כלכלי, במיוחד לאחר בחינת מידת הסבירות שמחויבות כזו תתבצע.

2.5 הערעור נדחה.

6. פיצוי לתובע ייצוגי

הנושא: סיווג פיצוי לתובע בתביעה ייצוגית כהכנסה מעסקת אקראי.

מספר תיק: עמ"ה 1109/04.

המערער: קרן חיים.

המשיב: פקיד שומה גוש דן.

1. עובדות המקרה:

1.1 המערער הגיש תביעה ייצוגית. בהסכם פשרה, אשר קיבל את אישור בית המשפט, נקבע כי הנתבעת תשלם לכל התובעים המיוצגים, פיצוי בסך כולל של 7 מיליון ש"ח, לרבות שכר טרחה למערער ולבא כוחו. סכום הפיצוי שנפסק למערער עמד על 8.32% מהסכום הכולל **(להלן: "התקבול")**.

1.2 בדו"ח השנתי למס הכנסה, הציג המערער את התקבול כתשלום אשר אינו מהווה הכנסה חייבת לפי הפקודה. לטענתו, התקבול הינו פרס הניתן לתובע בתובענה ייצוגית בשל התפקיד בעל החשיבות החברתית שנטל על עצמו. התקבול "מקורו" באינטרס הציבורי של פיקוח על גופים במשק המדינה, בדרך של עידוד הגשת תביעות ייצוגיות, ואינו נובע ממקור הקבוע בפקודה המתחייב במס, ועל כן אינו חב במס.

1.3 לטענת המשיב, התקבול נובע מעסקה או מעסקה אקראית. התקבול מהווה תגמול בגין שירות התיווך שבין קבוצת התובעים לבין הנתבעת ועל כן ניתן לסווגו כהכנסה על פי סעיף 2(10) לפקודה. לחילופין, התקבול ניתן עבור ויתור על זכות התביעה ולכן מדובר במכירת "נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה בתמורה החייבת במס רווחי הון.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע כי אין ממש בטענת המערער כי המדובר בפיצוי המהווה "פרס". הפיצוי המיוחד במקרה זה נועד לשקף את הסיכון והטרחה שנשא על עצמו המערער, תוך נטילת סיכון כלכלי וכן הציפייה הלגיטימית שלו לקבלת פיצוי הגבוה מהנזק הקונקרטי שלו, יש בהם

כדי להעיד על אופי עסקי-מסחרי של אותו תקבול. במקרה זה השירות הינו חד פעמי ויסווג כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, במסגרת סעף 2(1) לפקודה.

2.2 עוד מציין בית המשפט כי אין מדובר ברווח הון, הואיל וסעיף 88 לפקודה מצריך מכירת נכס לשם השאת רווח הון, בעוד שבמקרה זה התקבול מהווה תמורה בגין הטרחה והשירות שנתן המערער-התובע הייצוגי לקבוצה. לכן יש לסווג את התקבול כתמורה פירותית.

2.3 הערעור נדחה.

7. זקיפת הכנסות משכר דירה

הנושא: שלילת הסבת הכנסה משכר דירה מיחיד לחברה.

מספר תיק: עמ"ה 1109/04.

המערער: ברגמן אמנון.

המשיב: פקיד שומה גוש דן.

1. עובדות המקרה:

1.1 המערער ניגש למכרז כאשר על טפסי המכרז מילא הן את פרטיו (לטענתו, בטעות) והן את מספר הח.פ. של חברה פרטית שבבעלותו.

1.2 משזכה המערער במכרז, טען כי שמו נרשם בטעות במקום שמה של החברה. המערער, שבחר לא לשנות את הפרטים בהצעה הזוכה במחיר ביטול המכרז ופתיחת מכרז חדש בגין המגרש, השכיר את המגרש לחברה אשר הוא ורעייתו היו בעלי המניות היחידים בה.

1.3 החברה השכירה את הבניין לצד שלישי בלתי תלוי, תמורת דמי שכירות הגבוהים באופן משמעותי מהסכום אותו שילמה למערער כדמי שכירות.

1.4 לטענת המשיב, יש לזקוף את ההכנסות מדמי השכירות לזכות המערער, ולא לזכות החברה, שכן המערער הוא בעל הזכויות בבניין. לחילופין, השכרת הבניין לחברה הינה פעולה מלאכותית אשר יש להתעלם ממנה על פי הוראות סעיף 86 לפקודה.

2. פסק הדין:

2.1 עצם העובדה שהמערער הציג עצמו כבעל הזכויות בנכס ונשללה עמדתו בדבר נאמנות מכללא, הרי שעל פי הגישה הרואה בנכס המקרקעין את מקור ההכנסה, בהתאם לדוקטרינת "בעל העץ הוא בעל הפרי", יש לייחס את ההכנסה למערער.

2.2 הערעור נדחה.

8. העברת מקרקעין מיחיד לחברה

הנושא: בסיס המדידה בהעברת מקרקעין מיחיד לחברה.

מספר תיק: עמ"ה 370/99.

המערערות: פנינת טל השקעות ובניה בע"מ ואח'.

המשיב: פקיד שומה ירושלים.

1. עובדות המקרה:

1.1 בשנת 1989 נרכשו מקרקעין בנאמנות עבור מר שלמה גולובנציץ, אשר הקים בשנת 1991 את המערערות (שלוש חברות) ובמהלך שנת 1993 העביר להן את זכויותיו במקרקעין. עלות המקרקעין בספרי המערערות נרשמה בסכום זהה לעלות רכישתם על ידי מר גולובנציץ.

1.2 בשנת 1996 הגישו המערערות דוחות מתקנים בהם נרשמו המקרקעין בערכים בהתאם לשווי השוק במועד העברתם מגולובנציץ אליהן, זאת בהתאם לשווי שנקבע לצורך שומות מס רכישה.

1.3 נשאלת השאלה, האם הדוחות המתוקנים אשר הוגשו בשנת 1996 נערכו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, באותה עת.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע, לאחר בחינת כללי החשבונאות המקובלים בישראל שהיו רלוונטיים למועד הדוחות הכספיים נשוא הדיון, כי הדוחות המתוקנים הנ"ל לא נערכו בהתאם לכללים הנ"ל וכי ערך הקרקע היה צריך להיות כערכם בספרי המעביר, קרי עלותם ההיסטורית ולא לפי שווי השוק במועד ההעברה. כמו כן, אין לראות ברשויות מס שבח כ"שמאי מקרקעין בלתי תלוי" לעניין קביעת ערך הקרקע בדוחות הכספיים.

2.2 הערעור נדחה.

ב. מס ערך מוסף ומס בולים

1. מס בולים בגין הסכם לרכישת מניות

הנושא: חבות במס בולים בגין הסכם למכירת מניות בחברה ציבורית.

מספר תיק: ע"א 1214/05.

המערערות: אס.גי. אחזקות טקסטיל בע"מ ואח'.

המשיב: מדינת ישראל-הממונה על מס בולים.

1. עובדות המקרה:

1.1 בשנת 2004 נכרת הסכם רכישת מניות בין אס.גי. אחזקות טקסטיל בע"מ לבין כלל תעשיות והשקעות בע"מ. בגין ההסכם הנ"ל הוצאה שומת מס בולים על ידי הממונה על מס הבולים.

1.2 לטענת המערערות, סעיף 2(א)(1) לחוק מס בולים **("החוק")** אינו הסעיף המתאים להסכם הרכישה אשר כרתו ביניהן. לטענתן, הסכם רכישה מכוחו מועברות מניות בחברה ציבורית, נופל בגדר המסמכים המנויים בתוספת השנייה לחוק, המונה מסמכים הפטורים מחובת ביול.

1.3 לטענת המשיב, ההסכם נשוא הערעור הנו מסמך החייב במס בולים על פי סעיף 2(א) לתוספת הראשונה לחוק, המתייחס לביול הסכמים ומסמכים כלליים. בהתאם לכך, ההסכם אינו נופל לגדר הפטור המנוי בסעיף 11(א) לתוספת השנייה לחוק.

1.4 נשאלת השאלה, האם הסכם העברת מניות מהווה מסמך "שיש בו העברה או הסבה של מניות" כהגדרתו בסעיף 11(ג) לחוק ואשר בגינו יש לבחון האם עומד בסעיפי הפטור המצויים בסעיף 11 לתוספת השנייה.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע כי ההסכם הנ"ל מהווה מסמך החייב במס וזאת בהתאם להוראות סעיף 11(ג) לחוק החלות על כל "מסמך שיש בו העברה", ובהתאם לסעיף 6 לחוק הקובע כי כאשר קיים ספק פרשני בשאלת היכללותו של ההסכם בגדר המסמכים החייבים על פי סעיף 2(א) לחוק, אזי קיימת חבות במס.

2.2 כמו כן, מטרת המחוקק בסעיף 11(א) לתוספת השנייה הינה לפטור ממס רק מסמכים בעלי אופי "טכני" להבדיל ממסמכים היוצרים התחייבות שעליהם קיימת חבות במס.

2.3 עוד קובע בית המשפט כי אין חובה לשלם מס השנוי במחלוקת עד לברור ההשגה או הערעור וכן, לא יוטלו קנסות פיגורים במהלך ברור השגה או ערעור של חוב מס.

2.4 הערעור נדחה.

2. מיסוי הסכם פשרה

הנושא: דין תמורה בהסכם פשרה מהיבט חוק מע"מ.

מספר תיק: ת"א 3103/04.

המערערת: פנחס גדעון ובניו בע"מ.

המשיבה: י.ד. ברזאני בע"מ.

1. עובדות המקרה:

1.1 בין התובעת לנתבעת התגלעו חילוקי דעות באשר לפרויקט בנייה, ואלה התבררו בבית המשפט.

1.2 הצדדים הגיעו להסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין, לפיו על התובעת לשלם לנתבעת סכום כסף, והנתבעת תצא מהפרויקט. הסכם הפשרה אינו קובע דבר לעניין מס ערך מוסף.

1.3 התובעת שילמה לנתבעת את סכום הפשרה, ולטענתה סכום זה כולל בחובו מס ערך מוסף. לפיכך, דרשה כי הנתבעת תוציא לה חשבונית מס, ומשזו סירבה, הגישה התובעת תביעה זו.

2. פסק הדין:

2.1 לא הוכח, כי הנתבעת מכרה, במסגרת הסכם הפשרה, זכות בפרויקט וכן לא ניתן לפצל באופן מלאכותי בין שלב יצירת הקשר בין הצדדים ובין שלב סיומו.

2.2 לעמדת הנתבעת, סכום הפשרה הסופי משקף שני מרכיבים, אשר אף אחד מהם אינו נופל לגדר הגדרת "עסקה" שבחוק מע"מ **(להלן - "החוק")**: האחד הינו החזר השקעתה של הנתבעת, והשני הינו חלוקת רווחים בעסקה המשותפת בין הצדדים.

2.3 הסכם פשרה הינו הסכם בו הצדדים קונים סיכון הנובע, בין היתר, מטענות אשר יש לכל אחד מהם. במצב זה, יש יסוד מוצק לקבוע, כי הסכם הפשרה מהווה גם קניית סיכון של טענות ההפרה שהעלתה הנתבעת. תמיכה לכך נמצאת בעובדה, שסכום הפשרה הסופי גבוה מסכום השקעתה המקורי של הנתבעת. באין טענה, כי יש בעניינים נשוא טענות ההפרה משום "עסקה" במובן החוק, אף בפשרה, המשקפת את הערכת הצדדים לגבי הטענות, אין משום "עסקה" כאמור.

2.4 לאור האמור לעיל, קבע בית המשפט כי הסכם הפשרה אינו מהווה "עסקה" לעניין חוק מע"מ כהגדרתה בסעיף 1 לחוק - מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו.

2.5 הערעור נדחה.

ג. מיסוי מקרקעין

1. דירות מגורים הנמכרות עם זכויות בנייה

הנושא: זכאות להנחה במס שבח למוכר דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות.

מספר תיק: ע"א 7669/05.

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין נתניה.

המשיבים: יהודה רוזי ואח'.

1. עובדות המקרה:

1.1 בשנת 2002, מכרו המשיבים דירת מגורים עם זכויות בניה (תמורת סך של 2.5 מיליון ש"ח) וביקשו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 **(להלן - "החוק").**

1.2 לגישתו של מנהל מס שבח, שווי המכירה הושפע מזכויות בנייה הקיימות בנכס ולכן יש לשום את העסקה לפי סעיף 49ז(א) לחוק. כמו כן קבע המנהל כי שווי מכירת דירת המגורים המזכה הינו 650 אלפי ש"ח ושווי המכירה של זכויות הבנייה הינו 1.9 מיליון ש"ח, ומשכך פטר את המשיבים בתשלום מס בגין כפל שווי מכירת דירת המגורים לפי סעיף 49ז(א)(1) לחוק, ובגין יתרת השווי חויבו המשיבים בתשלום מס.

1.3 על החלטה זו הגישו המשיבים ערר בטענה כי יש להעניק להם הנחה בשיעור של 20% מכוח הוראת השעה שבסעיף 48א1 לחוק.

1.4 בועדת הערר נקבע כי יש לפצל את עסקת המכר ולראותה כשתי עסקאות שונות; האחת מכר הדירה והשנייה מכר זכויות הבנייה. כפועל יוצא, יש להעניק למשיבים הנחה על פי הוראת השעה שבסעיף 48א1, ומכאן הערעור.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט ביטל את החלטת ועדת הערר וזאת בהתבסס על סעיף 49ז(א) המסדיר את הפטור במצב של עסקה שלובה של מכירה של דירת מגורים וגם מכירה של זכויות בנייה נוספות במקרקעין הנמכרים.

2.2 כמו כן, לאור העובדה כי המשיבים נהנו מפטור ממס לפי סעיף 49ז(א)(1), בגין מכירת הדירה וכן מפטור לפי סעיף 49ז(א)(2) בגין זכויות הבנייה, לא ניתן לשוב ולקבל הנחה בתשלום המס בגין החלק הנמכר של זכויות הבנייה לפי הוראת השעה שבסעיף 48א1.

2.3 מטרת ההנחה הקבועה בסעיף 48א1 הייתה להאיץ את הפעילות בענף המקרקעין, והנחה זו סוייגה בסעיף 48א1(ג) רק למקרים בהם לא ניתן תמריץ אחר לביצוע העסקה.

2.4 הערעור התקבל.

2. שירותי בניה כעסקה מלאכותית

הנושא: הזמנת שרותי בנייה על ידי בעל שליטה מחברה שבשליטתו אינה עסקה מלאכותית.

מספר תיק: ו"ע 1182/05.

העוררים: ויינר ואח'.

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין, רחובות.

1. עובדות המקרה:

1.1 העוררים, אשר הם בעלי שליטה בחברה קבלנית (**"החברה"**), רכשו חלק ממגרש מידי המוכרים.

1.2 החברה התקשרה בעסקת קומבינציה עם המוכרים, לפיה התחייבה החברה למסור לבעלותם של המוכרים 3 דירות בבניין שייבנה על ידי החברה על המגרש הנ"ל.

1.3 כמו כן, באותו יום שבו נערך ונחתם ההסכם הנ"ל, נערך הסכם בין העוררים לחברה ובו הוסכם על הזמנת שירותי בנייה של החברה לבניית דירת הגג (על השטח שרכשו העוררים בבניין שייבנה על המגרש בהתאם לעסקת הקומבינציה).

1.4 המשיב קבע כי העסקה שנעשתה לבינוי הינה עסקה מלאכותית ועל כן יש לשלם מס רכישה מלא על רכישת דירת מגורים ולא רק על חלק הקרקע.

2. פסיקת ועדת הערר:

2.1 הראיות שהוצגו על ידי החברה לגבי שווי הזכויות משכנעות.

2.2 אין לשלול אפשרות שאנשים ירכשו קרקע ויגיעו להסכם עם חברה בשליטתם לקבלת שירותי בנייה עליה. העובדה שהחברה הינה בשליטתם לא עושה את העסקה מלאכותית. הכלל הוא שכל אישיות משפטית יכולה ורשאית לעשות עסקה, ואין כל חשיבות אם מדובר בשני זרים או באדם ובחברה בשליטתו, ובתנאי שמתקיימים התנאים שלא מדובר בעסקה מלאכותית.

2.3 הערר התקבל.

3. שינוי הלכה ושומה סגורה

הנושא: שינוי הלכה של בית המשפט העליון אינו חל על שומות סגורות.

מספר תיק: ו"ע 9028/04.

העוררים: פנחס כנעני ואחרים.

המשיב: מנהל מס שבח.

1. עובדות המקרה:

1.1 העוררים מכרו את דירתם ונמנעו מלהגיש השגה לעניין הוצאות המימון אשר הוציאו על ידם בגין רכישת הדירה ולא דרשו לנכות הוצאות אלו.

1.2 שנתיים לאחר מכן, ביקשו העוררים תיקון נוסף לשומה וזאת בעקבות מתן פסק דין בעליון בעניין מ.ל השקעות, אשר שינה את ההלכה המשפטית שהיתה קיימת עד אז, לפיה אין להתיר הוצאות מימון לצורך השבח. המשיב סירב לתיקון השומה.

1.3 נשאלת השאלה, האם ניתן להחיל הלכה חדשה של בית המשפט העליון (לענייננו, הלכת מ.ל השקעות) למפרע על שומות סגורות.

2. פסיקת ועדת הערר:

2.1 סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 מונה שלוש עילות לתיקון שומה סופית, בין היתר, כאשר ישנה טעות בשומה לרבות טעות משפטית. במקרה דנן, לא הוכח כי הטעות בפרשנות המשפטית לעניין ניכוי הוצאות מימון היא טעות משפטית.

2.2 לאור האמור לעיל, נקבע כי כאשר משתנה הדין, ובאין הוראה מפורשת או הוראת שעה שמחילה את הדין למפרע, אין הנישום, או מי ששילם את המס, יכול לדרוש מס ששולם.

2.3 הערר נדחה.

4. מכירת דירת מגורים של יורש אחר יורש

הנושא: פטור ממכירת דירת מגורים של יורש אחר יורש.

מספר תיק: ו"ע 5104/05.

העוררים: טלי עמיר ואחרים.

המשיב: מנהל מס שבח, חיפה.

1. עובדות המקרה:

1.1 במקרה דנן, נפטרה סבתה של המערערת המחזיקה בדירת מגורים יחידה ובארבע השנים שקדמו לפטירתה, לא מכרה דירת מגורים אחרת בפטור ממס שבח.

1.2 הדירה הועברה בירושה לאביה של המערערת אשר הלך לעולמו מספר ימים לאחר אימו (הסבתא). אולם, בעת שנפטר היו בחזקתו יותר מדירת מגורים אחת ולכן אינו עומד בתנאי הפטור שבסעיף 95ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 **(להלן - "החוק").**

1.3 מנהל העיזבון ביקש פטור ממס שבח על מכירת הדירה הנ"ל, וזאת בשל העובדה שהיתה זו דירתה היחידה של המורישה.

2. פסיקת ועדת הערר:

2.1 נקבע כי מותו של יורש אינו הופך את יורשיו ליורשים של המוריש המקורי, ואלה שואבים את כל מקור זכותם מעיזבונו של המוריש הישיר. לאמור, במות אבי העוררת, עבר עזבונו (לרבות ירושתו זו) אליה ואין לראותה כיורשת של סבתה.

2.2 לאור האמור לעיל ולאור העובדה כי לאב היתה יותר מדירת מגורים אחת בעת פטירתו, לא תהיינה המערערות זכאיות לפטור על פי סעיף 49ב(5) לחוק.

2.3 הערר נדחה.

5. מקרקעין שהופקעו בתקופה הקובעת

הנושא: אין זכאות להפחתת מס שבח בגין מקרקעין שהופקעו בתקופה הקובעת.

מספר תיק: ע"א 5714/05.

המערער: מנהל מס שבח, רחובות.

המשיבים: גני רון בע"מ ואחרים.

1. עובדות המקרה:

1.1 במקרה דנן, קבע המערער למשיבים שומות מס שבח על פיצויי הפקעה שקיבלו, תוך מתן זיכוי בשיעור 50% מהמס לפי סעיף 48ג לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (**"החוק"**), אך סירב ליתן להם הנחה נוספת בשיעור 20% כקבוע בסעיף 48א1 לחוק.

1.2 ועדת הערר קבעה כי המשיבים זכאים להנחה הנוספת.

2. פסק הדין:

2.1 בית המשפט קבע כי תכלית סעיף 48א1(א) לחוק (עידוד פעילות במקרקעין) אינה מתקיימת במקרה של הפקעה, שאיננה מכירה רצונית. מטרת ההנחה הקבועה בסעיף 48א1 הינה לתמרץ את בעלי המקרקעין למכור את נכסיהם בתקופה הקובעת, ובכך להוציא את שוק המקרקעין מהמיתון הכבד בו היה שרוי.

2.2 לאור האמור לעיל, אין מקום למתן הנחה בשיעור 20% בהתאם לסעיף 48א1 לחוק, בנוסף על ההפחתה בשיעור 50% בגין ההפקעה.

2.3 הערעור התקבל.

פרק ב:
חשבונאות ושוק ההון

מאמרים, עדכונים וחידושים

א. ח ש ב ו נ א ו ת

1. נא להכיר: המאזן בגרסת ה- IFRS[1]

מאת: שלומי שוב, רו"ח[2], אמיר סוראיה, רו"ח[3]

כידוע, החל מיום 1 בינואר 2008 חברות ציבוריות (כהגדרתן בתקן חשבונאות ישראלי מס' 29) נדרשות לערוך את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אימוץ מלא של התקינה הבינלאומית דומה להחלפת שפה וכולל שינויים משמעותיים, הן בהיבט ההכרה והמדידה של פריטי הדוחות הכספיים והן בהיבט הגילוי וההצגה של הדוחות הכספיים. מטבע הדברים, למן ההחלטה על אימוץ התקינה הבינלאומית בישראל, מרבית תשומת הלב הופנתה לשינויים הצפויים בהיבטי הכרה ומדידה של פריטי הדוחות הכספיים. ברם, להיקף ולמהות הגילוי בדוחות הכספיים ולאופן הצגתם, עשויים להיות השלכות משמעותית על אופן עריכת הדוחות הכספיים ועל המידע שמפיקים מהם המשתמשים בדוחות הכספיים.

בתקינה הבינלאומית הנושא של הצגת הדוחות הכספיים מוסדר בתקן בינלאומי מס' 1 (IAS) בדבר הצגת דוחות כספיים, בתקן בינלאומי מספר 7 (IAS) בדבר דוח על תזרימי המזומנים ובתקנים אחרים אשר קובעים את ההצגה והגילוי הנדרשים בנושא בו הם מטפלים (לדוגמה תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 5 (IFRS) בדבר נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות מופסקות).

עם המעבר ליישום ה- IFRS ידרשו החברות הציבוריות בישראל במקביל לדרישות ההצגה שקיימות בתקינה הבינלאומית, להמשיך וליישם את תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993 **(להלן: "התקנות").** יש לציין כי במקרים מסוימים התקנות אינן תואמות לעקרונות ההצגה שנקבעו בתקינה הבינלאומית. בכדי למנוע אי-התאמה לגבי דוחות כספיים הערוכים לפי התקינה הבינלאומית, הובילה לאחרונה רשות ניירות ערך מספר תיקונים לתקנות. במסגרתם בוטלו מספר הוראות סותרות וכן הוספה קביעה כללית לפיה לא יחולו הוראות התקנות שאינן מאפשרות את יישום תקני החשבונאות הבינלאומיים או את המותר על פיהם.

בגיליונות הקרובים נציג במדור זה, מבנה של דוחות כספיים לדוגמה, בהתאם ל- IFRS, ונעמוד על עיקרי השינויים בנושא. המדור הנוכחי מציג את מבנה המאזן, המדורים הבאים יכללו את מבנה יתר הדוחות הכספיים.

---

[1] פורסם בבטאון רואה החשבון, אפריל 2007.
[2] יו"ר הועדה לדיווח כספי הלכה למעשה ומחבר הספר חשבונאות פיננסית חדשה: IFRS (בהוצאת גלובס).
[3] סוראיה ושות'; חבר הועדה לדיווח כספי הלכה למעשה.

דגשים עיקריים בהצגת המאזן

א. מספרי השוואה

בהתאם ל- IFRS נדרשת ישות להציג נתוני השוואה לשנה אחת בלבד. לעומת זאת, חברות ציבוריות, בהתאם לתקנות, נדרשות להציג נתוני השוואה, ביחס לדוחות כספיים לתקופה, לשנתיים (תקנה 6 לתקנות). על מנת להקל על יישום המעבר ל- IFRS, במסגרת תיקון לתקנות, הוענקה הקלה כך שבשנת המעבר נדרשת חברה להציג נתוני השוואה לשנה אחת בלבד.

ב. דוחות "סולו"

התקינה הבינלאומית אינה מחייבת להציג דוחות כספיים של הישות **("סולו")** בנוסף לדוחות כספיים מאוחדים. מנגד, קיימת דרישה של התקנות להצגת דוחות "סולו" לצד הדוחות המאוחדים. יתכן כי בעתיד הקרוב רשות ניירות ערך בישראל תידרש לנושא ויינתנו הקלות בדמות הצגת דוחות כספיים "סולו" במתכונת תמציתית בלבד.

ג. מבנה המאזן

בגוף המאזן נדרשת הבחנה בין פריטים (נכסים והתחייבויות) שוטפים ולא שוטפים, אלא אם כן הצגה על פי סדר נזילות מספקת מידע מהימן ורלבנטי יותר. במקרה כאמור, נדרש התאגיד לערוך הבחנה כאמור בביאורים לדוחות הכספיים.

ד. הצגה נפרדת של סעיפים

בהתאם ל- IFRS יש להציג בנפרד במאזן סעיפים מסוימים שעד כה לא הוצגו בנפרד. לדוגמה, נדל"ן להשקעה, מיסים שוטפים, מסים נדחים, נכסים מוחזקים למכירה והפרשות. בהתאם ל- IFRS פריטים נוספים וסיכומי ביניים יוצגו במידה והם רלוונטיים להבנת המצב הכספי של התאגיד.

ה. זכויות מיעוט

עד כה זכויות המיעוט הוצגו בין התחייבויות לזמן ארוך לבין ההון העצמי. בהתאם ל – IFRS, זכויות המיעוט מהוות הון עצמי, ולפיכך, תוצגנה במסגרת ההון העצמי.

ו. מסים נדחים

מיסים נדחים (נכס מיסים נדחים או התחייבות מיסים נדחים) מוצגים כיום כפריט לזמן קצר או לזמן ארוך, לפי העניין. בהתאם ל- IFRS, מיסים נדחים יסווגו כפריט לזמן ארוך, ללא תלות במועד מימושם הצפוי.

ז. אמות מידה פיננסיות

בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל עד כה, התחייבות לזמן ארוך הניתנת לפירעון מיידי בשל הפרה של מגבלה או אמות מידה פיננסיות (covenants), לא תסווג כהתחייבות לזמן קצר אם עד לתאריך אישור הדוחות הכספיים הישות הגיעה להסכם מימון מחדש או קיבלה "ויתור" (waiver) או "תקופת חסד", כך שההתחייבות אינה עשויה להיפרע במהלך שנה ויותר מתאריך המאזן. בהתאם ל- IFRS, התחייבות כאמור תסווג כהתחייבות לזמן קצר. לאמור, יש לבחון את התנאים לסיווג ההתחייבות, כהתחייבות לזמן קצר או כהתחייבות לזמן ארוך, ליום המאזן.

להלן דוגמה למאזן מאוחד בהתאם ל- IFRS:

חברה לדוגמה בע"מ
מ א ז נ י ם

	מאוחד	
	ליום 31 בדצמבר	
	2008	2007
	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
נכסים		
נכסים שוטפים		
מזומנים ושווי מזומנים	XXX	XXX
לקוחות (*)	XXX	XXX
חייבים אחרים (*)	XXX	XXX
מלאי	XXX	XXX
ניירות ערך ונגזרים לפי שווי הוגן	XXX	XXX
מיסים שוטפים	XXX	XXX
נכסים המוחזקים למכירה	XXX	XXX
סה"כ נכסים שוטפים	XXX	XXX
נכסים בלתי שוטפים		
השקעות בניירות ערך	XXX	XXX
הלוואות ופיקדונות	XXX	XXX
השקעה בחברות מוחזקות	XXX	XXX
רכוש קבוע	XXX	XXX
נדל"ן להשקעה	XXX	XXX
נכסים בלתי מוחשיים	XXX	XXX
נכס מס נדחה	XXX	XXX
סה"כ נכסים בלתי שוטפים	XXX	XXX
סה"כ נכסים	XXX	XXX

(*) ההבחנה בין לקוחות וחייבים אחרים נדרשת בהתאם לתקנות.

חברה לדוגמה בע"מ
מ א ז נ י ם (המשך)

	מאוחד	
	ליום 31 בדצמבר	
	2008	2007
	אלפי ש"ח	אלפי ש"ח
התחייבויות		
התחייבויות שוטפות		
משיכת יתר (*)	XXX	XXX
הלוואות ואשראי	XXX	XXX
ספקים (**)	XXX	XXX
זכאים אחרים (**)	XXX	XXX
הכנסות נדחות	XXX	XXX
הפרשות	XXX	XXX
התחייבויות המוחזקות למכירה	XXX	XXX
דיבידנד לשלם (**)	XXX	XXX
סה"כ התחייבויות שוטפות	XXX	XXX
התחייבויות שאינן שוטפות		
אגרות חוב (**)	XXX	XXX
הלוואות מתאגידים בנקאיים (**)	XXX	XXX
התחייבויות אחרות לזמן ארוך (**)	XXX	XXX
התחייבות בגין הטבות לעובדים (*)	XXX	XXX
הכנסות נדחות	XXX	XXX
הפרשות	XXX	XXX
מיסים נדחים	XXX	XXX
סה"כ התחייבויות שאינן שוטפות	XXX	XXX
סה"כ התחייבויות	XXX	XXX
הון עצמי		
הון מניות	XXX	XXX
פרמיה (*)	XXX	XXX
קרנות הון (*)	XXX	XXX
יתרת עודפים	XXX	XXX
סה"כ הון עצמי המיוחס לבעלי המניות	XXX	XXX
זכויות מיעוט	XXX	XXX
סה"כ הון עצמי	XXX	XXX
סה"כ התחייבויות והון עצמי	XXX	XXX

(*) אין דרישה להצגה נפרדת. לגבי משיכת היתר, מומלץ לעשות כן לצורכי הדוח על תזרימי המזומנים. לגבי התחייבות בגין הטבות לעובדים, נראה כי ראוי בכל מקרה להציג אותה בנפרד.

(**) ההבחנה בין ספקים, זכאים ויתרות זכות ודיבידנד לשלם נדרשת בהתאם לתקנות. כמו כן, ההבחנה בין אגרות חוב, הלוואות מתאגידים בנקאיים והתחייבויות אחרות לזמן ארוך נדרשת בהתאם לתקנות.

2. השלכות אימוץ תקני ה- IFRS בקופות גמל, קרנות פנסיה והחברה המנהלת[1]

בחודש מאי 2007 פרסם אגף שוק ההון במשרד האוצר חוזר בעניין "אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בגופים מוסדיים", לפיו נדרשים הגופים המוסדיים לאמץ את התקינה הבינלאומית החל מיום 1 בינואר 2008. לדעתנו, אימוץ התקינה הבינלאומית בקופות גמל ובקרנות פנסיה אינו צפוי להשפיע משמעותית על המצב הכספי ותוצאות הפעילויות, זאת בניגוד לחברה המנהלת.

כידוע, בחודש נובמבר 2005 החליטה הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות **(להלן - "הוועדה")** על אימוץ גורף של התקינה הבינלאומית, כך שהחל מהרבעון הראשון של שנת 2008, הדוחות הכספיים של ישויות הכפופות לחוק ניירות ערך ומדווחות לפיו (קרי, ככלל, חברות ציבוריות) ייערכו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומי **(להלן גם: "IFRS")**.

לאחרונה החליט הממונה על שוק ההון להחיל את תקני ה- IFRS על גופים מוסדיים[2]. ברם, בחקיקה ובהוראות הממונה **("חקיקה")**, נקבעו כללי הכרה ומדידה של פריטי הדוחות על ידי קופות גמל וקרנות פנסיה (ככלל, מדידה לפי שווי הוגן למעט ביחס לאג"ח מיועדות בקרנות פנסיה חדשות), כך שאימוץ התקינה הבינלאומית בישויות הנ"ל אינו צפוי להשפיע מהותית על המצב הכספי ותוצאות הפעילויות. בתקינה הבינלאומית הטיפול החשבונאי בקופות גמל וקרנות פנסיה, ככלל, נקבע בתקן בינלאומי מס' 26 (IAS), אשר פורסם בשנת 1988 **("התקן")**. התקן, אשר מקיף כ- 7 עמודים, אינו מותאם לתקינה החדשה ואינו מספק.

לעומת זאת, ביחס לחברות המנהלות לא נקבעו כללי חשבונאות בחקיקה, כך שאימוץ התקינה הבינלאומית על ידן עשוי להשפיע משמעותית על המצב הכספי ותוצאות הפעילויות, בעיקר בנושאים להלן: מכשירים פיננסים: הכרה ומדידה (IAS 39); מדידה של התחייבויות לזמן ארוך לעובדים (IAS 19); הפרשות התחייבויות תלויות ונכסים תלויים (IAS 37).[3]

נציין כי בדומה לחברות ציבוריות, המעבר לדיווח כספי בינלאומי יבוצע בהתאם להוראות IFRS 1. כמו כן, גם גוף מוסדי נדרש, בהתאם לחוזר, לכלול מידע **כמותי ואיכותי** בדוח הדירקטוריון לרבעון השני של שנת 2007.

---

[1] להרחבה ראה מצגת המשרד מחודש יוני 2007 בנושא אימוץ התקינה הבינלאומית בגופים מוסדיים, מהשתלמות של ברית קופות הגמל.

[2] קיימת הצעה להחיל את התקינה הבינלאומית אף על קרנות נאמנות (ראה להלן).

[3] להרחבה ראה גם מדריך המשרד לאימוץ התקינה הבינלאומית.

3. אימוץ תקני IFRS בקרנות נאמנות

לאחרונה פורסמה הצעה לתקנות השקעות משותפות בנאמנות, על פיה נדרשות קרנות נאמנות לערוך את דוחותיהן הכספיים בהתאם לתקינה הבינלאומית, החל מיום 1 בינואר 2008. בנוסף, התקנות קובעות דרישות גילוי בדוחות הכספיים של קרנות נאמנות, המרחיבות את הדרישות שנקבעו בתקינה הבינלאומית. להערכתנו, אימוץ התקינה הבינלאומית בקרנות נאמנות אינה צפויה להשפיע מהותית על המצב הכספי ותוצאות הפעילויות.

א. כללי

עם התפתחות כללי החשבונאות המקובלים, נוצר עם הזמן פער בין התקנות הקיימות בכל הנוגע לדוחות הכספיים של קרנות נאמנות לבין הפרקטיקה המקובלת בנושא.

לאור האמור לעיל, פורסמה לאחרונה הצעה לתקנות השקעות משותפות בנאמנות (דוחות כספיים של קרן), התשס"ז-2007 (**"התקנות"**) המחליפות את התקנות הקיימות בנושא. ההצעה אושרה על ידי מליאת הרשות ביום 17 באפריל 2007.

ב. השינויים העיקריים בתקנות המוצעות הינם כדלהלן:

1. אימוץ התקינה הבינלאומית

בהתאם לתקנות, קרנות נאמנות תידרשנה לערוך דוחות כספיים בהתאם לתקינה הבינלאומית (IFRS), החל מיום 1 בינואר 2008. החלת התקינה הבינלאומית על קרנות נאמנות נעשית במקביל להחלת כללים אלה על חברות ציבוריות ועל הגופים המוסדיים.

2. דרישות גילוי

התקנות המוצעות כוללות דרישות גילוי והצגה בדוחות כספיים של קרנות נאמנות, בנוסף לדרישות שנקבעו בתקינה הבינלאומית, לאור המאפיינים הייחודיים של ענף קרנות הנאמנות, כמפורט להלן:

- **רשימה של נכסי הקרן והתחייבויותיה**

דוחות כספיים של קרן יכללו רשימה מלאה ומפורטת של נכסיה והתחייבויותיה, לרבות חוזים עתידיים, לתאריך הדוחות הכספיים. הרשימה תיערך לפי סוגי נכסי הקרן והתחייבויותיה בציון הפרטים הבאים: פרטים מזהים של ניירות הערך, האופציות והחוזים העתידיים; האם הונפקו על ידי בעל עניין במנהל הקרן או בנאמן; כמותם, מחירם ושווים לתאריך הדוחות הכספיים ושיעורי החשיפה שהם יוצרים למניות, למטבע חוץ

ולאגרות חוב לתאריך הדוחות הכספיים. פרטים אודות שווי ושיעורי החשיפה ילוו בסיכומי ביניים לגבי כל סוג של ניירות ערך. יצוין כי כבר כיום בפרקטיקה נהוג לכלול את המידע הנ"ל בדוחות הכספיים.

- **מחיר פדיון**

יינתן גילוי בדבר מחיר הפדיון של יחידה בקרן בהתאם לדוחות הכספיים ומחיר הפדיון כפי שפרסם מנהל הקרן בגיליון השערים של הבורסה.

במידה וקיים הפרש בין מחירי הפדיון, כאמור, יצורף תחשיב מפורט להסבר ההפרש.

- **הוצאות לפי סעיף 80(ב) לחוק**

בהתאם לסעיף 80(ב) לחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994, רשאי מנהל קרן באישור הנאמן ורשאי הנאמן באמצעות מנהל הקרן, לפרוע מנכסי הקרן הוצאה שהוציאו לשם מילוי תפקידם שלא במהלך הרגיל של ניהול הקרן, ובלבד שההוצאה היא בסכום סביר.

בהתאם לתקנות המוצעות, יינתן גילוי בדוחות הכספיים בדבר הוצאות כאמור שנפרעו מנכסי הקרן במהלך שנת הכספים של הקרן.

3. חובת הגשת דוחות כספיים

בהתאם לתקנות המוצעות, תיקבע חובת הגשת דוח כספי העומדת בפני עצמה (באמצעות טופס ייעודי) אשר תבטיח לבעלי היחידות הקיימים זמינות מידע הכלול בדוחות הכספיים של קרן נאמנות, גם אם הקרן מחליטה שלא להמשיך להציע יחידות.

כיום אין חובה להגיש דוח כספי במידה ולא מתפרסם תשקיף לקרן. עם זאת, מנהלי קרנות מפרסמים תשקיף לקרן מדי שנה.

4. הטיפול החשבונאי בחכירה של מקרקעין מהמינהל לאור אימוץ ה- IFRS

בהתאם לתקינה הבינלאומית חכירה של מקרקעין תפוצל, לחכירה של קרקע וחכירה של מבנה. לגבי כל אחד מהרכיבים יש לבחון בנפרד האם הינו בגדר חכירה מימונית או חכירה תפעולית. כידוע, בחכירה של מקרקעין ממינהל מקרקעי ישראל אין העברת בעלות בתום תקופת החכירה וכן, על פי רוב, אין אופציה לרכישת המקרקעין. לאור האמור, חכירה של קרקע מהמינהל תסווג כחכירה תפעולית, למעט אם לחוכר אופציה לרכישת הקרקע ב"מחיר הזדמנותי".

א. כללי

בישראל אין פרסום מקצועי בנושא חכירות והטיפול החשבונאי נשען הן על התקינה האמריקנית והן על התקינה הבינלאומית. בתקינה הבינלאומית הטיפול החשבונאי בחכירות נקבע בתקן חשבונאות בינלאומי מס' 17 (IAS). לאחרונה פורסם נייר עמדה של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר הטיפול החשבונאי בחכירה של מקרקעין מהמינהל בעת אימוץ ה- IFRS.

ברשימה זו נפרט את אופן הסיווג, ההכרה והמדידה של מקרקעין אשר נחכרו ממינהל מקרקעי ישראל (ובכלל) בעת אימוץ תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS). לשם כך, נבחין בין חכירת מקרקעין שהן נדל"ן להשקעה (בהתאם ל- IAS 40) לבין חכירת מקרקעין שאינן בגדר נדל"ן להשקעה.

בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מס' 17 בדבר חכירות ("**התקן**"), חכירה של נכס תסווג כחכירה מימונית במידה ומועברים מרבית הסיכונים וההטבות הכרוכים בנכס. התקן מפרט **סממנים** לסיווג חכירה כמימונית, כדלהלן:

1. הבעלות על הנכס עוברת בתום תקופת החכירה;
2. לחוכר קיימת אופציה לרכישה במחיר הזדמנותי;
3. הערך הנוכחי של דמי החכירה שווה במהותו לשווי הוגן של הנכס;
4. תקופת החכירה מהווה חלק עיקרי מחייו הכלכליים של הנכס;
5. הנכס החכור הוא בעל מעפיינים ייחודיים ויכול לשמש רק את החוכר ללא התאמות מיוחדות.

חכירה של מקרקעין תסווג בהתאם לעקרונות לעיל, בהתאמות המתבקשות.

ב. הטיפול החשבונאי בחכירה של מקרקעין מהמינהל שאינם נדל"ן להשקעה

חכירה של מקרקעין, כאמור, מסווגות כחכירה תפעולית או כחכירה מימונית בהתאם לעקרונות שנקבעו לגבי נכסים אחרים. לצורך הסיווג, כאמור, בחכירה של מקרקעין, יש לפצל בין מרכיב המבנה למרכיב הקרקע, למעט אם מרכיב הקרקע אינו מהותי, על פי יחס שווי הוגן. לגבי כל אחד מהרכיבים יש לקבוע בנפרד האם הינו בגדר חכירה מימונית או חכירה תפעולית.

הואיל ואורך החיים של קרקע הוא בלתי מוגדר, חכירה של קרקע תסווג כמימונית רק אם לחוכר אופציה הזדמנותית לרכישת הקרקע (או הבעלות עוברת לחוכר בתום התקופה). כידוע, על פי רוב, בחכירות של קרקע ממינהל מקרקעי ישראל אין העברת בעלות בתום תקופת החכירה וכן אין אופציה לרכישת הקרקע במחיר הזדמנותי. כפועל יוצא, חכירה של קרקע מהמינהל תסווג כחכירה תפעולית (למעט אם לחוכר אופציה הזדמנותית לרכישת המקרקעין).

הסכום המהוון ששולם בתחילת החכירה (אם שולם) מייצג תשלומי חכירה מראש אשר יופחתו על פני תקופת החכירה. בהתאם לתקן 17, במידה ולחוכר **אופציה להארכת החכירה** ובמועד ההתקשרות ודאי באופן סביר שהחברה (החוכרת) תממש את האופציה, יש לפרוס את תשלומי החכירה (המהוונים) מראש על פני תקופת החכירה, הכוללת גם את תקופת הארכת החכירה.

להלן עיקרי הטיפול בחכירה של קרקע מהמינהל בעת אימוץ לראשונה של תקני ה-IFRS:

- יש ליישם למפרע את הוראות תקן 17, כמפורט לעיל.
- בהתאם ל- IFRS1 בדבר אימוץ לראשונה של תקני דיווח כספי בינלאומיים, אין לקבוע אומדנים ב"ראייה לאחור", אלא יש להסתמך על האומדנים שבוצעו לצורך כללי חשבונאות מקובלים קודמים ולהתאימם רק בגין הבדלים במדיניות החשבונאית.
- במידה ולישות אין מידע בדבר התשלום שיידרש בעת מימוש אופציה להארכת תקופת החכירה, יש לפרוס את תשלומי החכירה מראש רק על פני תקופת החכירה הראשונה (ללא תקופת הארכת החכירה).
- מבנה שהוקם על קרקע בחכירה של המינהל יסווג כרכוש קבוע או כנדל"ן להשקעה, בהתאם לשימושו המיועד, ויופחת על פני תקופת החכירה או אורך החיים השימושיים, כנמוך.
- תשלומי החכירה המהוונים בגין חכירה תפעולית אינם בגדר רכוש קבוע[1]. כפועל יוצא, לא ניתן להשתמש לגבי מרכיב הקרקע במודל ההערכה מחדש ובהקלה שנקבעה ב- IFRS1, לפיה ניתן להשתמש בשווי ההוגן של הרכוש הקבוע למועד המעבר כעלות הנחשבת. ניתן ליישם את מודל ההערכה מחדש וההקלה בקשר למבנה שהוקם על הקרקע (ללא מרכיב הקרקע).

[1] להרחבה ראה חוזר מקצועי 3/07 בדבר רכוש קבוע – תקן חשבונאות מס' 27.

ג. הטיפול החשבונאי בחכירה של מקרקעין מהמינהל שהם נדל"ן להשקעה

תקן חשבונאות מס' 16 בדבר נדל"ן להשקעה[2] (כמו גם תקן חשבונאות בינלאומי מס' 40) קובע כי זכויות בנדל"ן, המוחזק על ידי חוכר בחכירה תפעולית, ניתן לסיווג כנדל"ן להשקעה אם ורק אם הנדל"ן היה מקיים אחרת את ההגדרה של נדל"ן להשקעה והחוכר בחר מודל השווי ההוגן. במקרה דנן, הזכויות בקרקע המוחזקת יטופלו כחכירה מימונית (וימדדו לפי שווי הוגן).

התקן קובע כי חלופת סיווג זו קיימת לגבי כל נדל"ן בחכירה תפעולית בנפרד. היה והחוכר בוחר בחלופה זו, כל הנדל"ן להשקעה שלו יוצג לפי שיטת השווי ההוגן.

[2] להרחבה, ראה חוזר מקצועי 4/07 בדבר נדל"ן להשקעה – תקן חשבונאות מס' 16.

5. הפחתת נכסים בלתי מוחשיים

א. כללי

בחודש מרס 2007 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 30 בדבר נכסים בלתי מוחשיים **(להלן: "התקן")**, המבוסס על תקן בינלאומי מס' 38 (IAS). התקן חל החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 לינואר 2007 וקובע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים (הכרה, מדידה וגילוי), למעט נכסים בלתי מוחשיים המטופלים במסגרת תקן אחר (כגון, נכס מס נדחה) ומספר מצומצם של חריגים.

ב. אופן הפחתת נכס בלתי מוחשי

בהתאם לתקן חברה נדרשת להבחין בין נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים מוגדר לבלתי מוגדר, כדלהלן:

- **נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים <u>מוגדר</u>** יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו בכפוף למבחני ירידת ערך.
- **נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים <u>בלתי מוגדר</u>** לא יופחת באופן שיטתי, אולם על החברה לבחון ירידת ערך של הנכס מדי שנה או בכל עת שקיים סימן המצביע כי ייתכן וחלה ירידת ערך של הנכס הבלתי מוחשי, כמוקדם.

ג. מהפרקטיקה – תקופת ההפחתה

מובאת להלן טבלה המתארת את תקופת ההפחתה של נכסים בלתי מוחשיים בפרקטיקה לפי קבוצות. הממצאים מבוססים על סקר שנערך בארה"ב על ידי ה – AICPA, לגבי הדוחות של שנת 2004 ואשר כלל 600 חברות ציבוריות.

	מותגים	לקוחות	פטנטים	טכנולוגיה	רישיונות	אי תחרות
עד 10 שנים	20%	43%	25%	45%	21%	60%
20 – 11 שנים	15%	29%	30%	26%	20%	13%
30 – 21 שנים	5%	3%	3%	2%	4%	-
40 – 31 שנים	3%	2%	-	1%	-	-
מעל 40 שנה	1%	-	1%	1%	1%	-
לפי אורך חיים משפטי	16%	21%	38%	25%	28%	24%
אחר	4%	1%	3%	2%	1%	3%
לא מוגדר	36%	1%	-	-	25%	-

6. הבהרה - מועד התחילה של תקני חשבונאות 16, 27 ו- 30

לאחרונה פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הבהרה לפיה יש ליישם את תקני חשבונאות מס' 16, 27 ו- 30 החל מהרבעון הראשון של שנת 2007.

בסעיף התחילה בתקן חשבונאות מספר 16 (בדבר נדל"ן להשקעה), בתקן חשבונאות מספר 27 (בדבר רכוש קבוע), כפי שתוקן על ידי תקן חשבונאות מספר 28 ובתקן חשבונאות מספר 30 (בדבר נכסים בלתי מוחשיים), נקבע כי "תקן חשבונאות זה יחול על דוחות כספיים החל **מהתקופה השנתית הראשונה המתחילה** ביום 1 בינואר 2007 או לאחר מכן".

יושם דגש כי בתקנים קודמים נאמר "החל מהתקופה המתחילה" ולא "התקופה השנתית המתחילה". השינוי נעשה לצורך התאמה עם נוסחי התחילה המקובלים בתקינה הבינלאומית ובא למנוע יישום תקן מתחילת תקופת ביניים שאינה מהווה תחילת שנה ואין להסיק משינוי הנוסח כי לא חלה חובת יישום התקן החל מהרבעון הראשון של שנת 2007.

לאור העובדה כי תקופות הדיווח של חברות ציבוריות בישראל הינן בהתאם לשנה קלנדרית, אין כל משמעות לשינוי הנוסח לגביהן. לאמור, יש ליישם את התקנים הנ"ל החל מהרבעון הראשון של שנת 2007.

7. התחייבויות למימון נדל"ן להשקעה הנמדד לפי שווי הוגן

תקן בינלאומי מס' 40 (IAS) קובע כי נדל"ן להשקעה יוצג לפי שווי הוגן או לפי שיטת העלות. תקן בינלאומי מס' 39 (IAS) קובע כי ניתן למדוד התחייבויות לפי שווי הוגן, בין היתר, במידה ומדידה לפי שווי הוגן דרך רווח והפסד תקטין (או תבטל) חוסר עקביות במדידה (MISMATCH חשבונאי).

בשנים האחרונות התפתחה מגמה של מימון רכישת נדל"ן להשקעה, בעיקר בחו"ל, בכ- 90% הלוואות non recourse ובכ- 10% מקורות עצמיים.

נשאלת השאלה, מהו הטיפול החשבונאי בהתחייבויות למימון נדל"ן להשקעה אשר נמדד לפי שיטת השווי הוגן?

בחודש מאי 2007 פרסמה הוועדה המקצועית של המוסד לתקינה בחשבונאות בישראל (**"הוועדה"**) את עמדתה בנושא, בהתבסס על תקן חשבונאות בינלאומי מס' 39 (IAS), *מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה*.

הוועדה קבעה כי ישות יכולה לייעד התחייבויות פיננסיות לפי שווי הוגן דרך רווח והפסד אם:

א. קיים קשר כלכלי בין השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה לבין השווי ההוגן של ההלוואה (כגון, שיעור ריבית המשפיע בצורה הפוכה על השווי ההוגן של הנדל"ן להשקעה ועל השווי ההוגן של ההלוואה). נציין כי, הקורלציה הנדרשת לצורך הוכחת הקשר הכלכלי הינה ברמה נמוכה יותר מזו הנדרשת לחשבונאות גידור.

ב. הטיפול החשבונאי בהלוואות לפי עלות מופחתת גורם לעיוות הדוחות הכספיים (mismatch).

ג. יישום חלופת השווי ההוגן על ההלוואות תביא לצמצום משמעותי של העיוות.

למותר לציין כי הטיפול החשבונאי המפורט לעיל מתייחס להלוואות שנלקחו **כמימון ישיר** לנדל"ן מסוים ולא למקורות מימון כלליים של הישות.

יצוין כי IAS 39 טרם אומץ בישראל ובהתאם לפרקטיקה המקובלת בישראל כיום התחייבויות ככלל נמדדות לפי שיטת העלות. כמו כן, בחודש פברואר 2007 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 16, המבוסס על תקן בינלאומי מס' 40 (IAS).

8. מו"פ בתהליך שנרכש בעסקת צירוף עסקים לפני 1.1.07

תקן חשבונאות מספר 30 בדבר נכסים בלתי מוחשיים **(להלן: "התקן")**, קובע את הטיפול החשבונאי (הכרה, מדידה וגילוי) בנכסים בלתי מוחשיים*, לרבות נכסים בלתי מוחשיים שנרכשו במסגרת צירופי עסקים. התקן חל החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 לינואר 2007.

בהתאם לפרקטיקה בישראל, המבוססת על התקינה האמריקנית, הסכום בצירופי עסקים שהוקצה למחקר ופיתוח בתהליך הופחת באופן מיידי לדוח רווח והפסד (הטיפול הנ"ל מבוסס על FIN 4). בהתאם לתקן, יש להכיר במחקר ופיתוח בתהליך שנרכש בצירופי עסקים כנכס ולהפחיתו על פני תקופת ההנאה הצפויה.

נשאלת השאלה, מהו הטיפול החשבונאי בפרויקט מחקר ופיתוח בתהליך, כאמור, שנרכש לפני 1 בינואר 2007, ואשר נזקף כהוצאה במועד הרכישה?

בהתאם להוראות המעבר של התקן, פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך, אשר נרכש במסגרת צירוף עסקים שבוצע **לפני 1 בינואר 2007**, המקיים את הגדרת נכס בלתי מוחשי במועד הרכישה ואשר נזקף כהוצאה במועד הרכישה, יוכר כנכס במועד תחילת התקן. סכום התיאום ייזקף ליתרת העודפים ביום 1 בינואר 2007.

לאמור, פרויקט מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש כאמור, יוכר כנכס ביום 1 בינואר 2007 לפי הסכום שהוערך במועד הרכישה, בתוספת יציאה עוקבת בגין פיתוח שמקיימת את הקריטריונים להכרה כנכס לפי הוראות התקן, ובניכוי הפחתה שנצברה והפסדים מירידת ערך שנצברו.

הערות ודגשים:

- ✓ במקביל לזקיפת התיאום בגין הנכס לעודפים, ייזקף גם התיאום בגין העתודה למס לעודפים. הטיפול החשבונאי בהשלכות המס יהיה בהתאם לתקן חשבונאות מס' 19 בדבר מיסים על ההכנסה.
- ✓ הטיפול החשבונאי הנ"ל יושם גם בהקשר לעסקת רכישה של חברה מוחזקת שאינה בת, בשינויים המחויבים.

* תקן 30 מוציא מתחולתו נכסים בלתי מוחשיים המטופלים במסגרת תקן אחר (כגון, נכס מס נדחה) ומספר מצומצם של חריגים.

9. הצעה לתיקון תקן 22 בדבר מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה

בחודש מאי 2007 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות הצעה לתקן חשבונאות מס' 31 בדבר תיקון תקן חשבונאות מס' 22, *מכשירים פיננסים: גילוי והצגה* (להלן - "הצעה לתקן 31"). מטרת ההצעה הינה לתקן את הוראות תקן 22 ביחס לסיווג כתבי אופציה כהתחייבות פיננסית או כמכשיר הוני.

תקן חשבונאות מס' 22 **(להלן – "התקן")**, כידוע, קובע את כללי ההצגה של מכשירים פיננסים והגילוי הנדרש בגינם בדוחות הכספיים. כללי ההצגה שנקבעו בתקן מתייחסים, בין היתר, לכללי הפיצול והסיווג של מכשירים פיננסים להתחייבויות פיננסיות ולהון עצמי, לסיווג של ריבית, דיבידנדים, הפסדים ורווחים הקשורים להם ולתנאים לקיזוז נכסים והתחייבויות פיננסיות. תחילת התקן מיום 1 בינואר 2006.

סעיף 98 לתקן, בדבר הוראות המעבר, קובע כי בתקופה שבין 1 בינואר 2006 לבין 31 בדצמבר 2007, כתבי אופציה שתוספת המימוש שלהם צמודה למדד המחירים לצרכן או למטבע חוץ **(להלן ביחד - "סכומים צמודים")** וכן מחיר ההמרה של התחייבויות הניתנות להמרה הנקובות בסכומים צמודים ייחשבו כסכומים קבועים לצורך הגדרת התחייבות פיננסית שבסעיף 11 לתקן. מטרת ההצעה לתקן 31, בין היתר, להפוך את הוראת המעבר הנ"ל להוראה קבועה בתקן.

לאור האמור לעיל ובהתאם לסעיף 11 לתקן, תוספת המימוש של כתבי אופציה הנקובה בסכומים צמודים וכן מחיר ההמרה של התחייבויות הניתנות להמרה הנקובות בסכומים צמודים מהווה מכשיר הוני.

מטרה נוספת של ההצעה לתקן 31, הינה לקבוע כי כתבי אופציה שלהם מחיר מימוש מדורג וקבוע מראש ורכיב ההמרה של התחייבויות הניתנות להמרה שלהן מחיר המרה מדורג וקבוע מראש יסווגו כמכשירים הוניים. לדוגמה, כתב אופציה שהונפק ביום 1 בינואר 2010 לתקופה של שנתיים שמחיר המימוש שלו 8 ש"ח - אם המימוש יבוצע בשנת 2010 ו- 10 ש"ח – אם המימוש יבוצע בשנת 2011. המדובר בכתב אופציה שלו מחיר מימוש מדורג וקבוע מראש, בו משתנה מחיר המימוש בהתאם למועד המימוש אך כבר במועד ההנפקה ניתן לקבוע מה יהיה מחיר המימוש בכל מועד אפשרי, לכן יש לסווגו כמכשיר הוני ולא כהתחייבות.

ההצעה לתקן 31 צפויה לחול החל מהדוחות הכספיים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2008.

ב. שוק ההון

1. התועלת מרישום כפול של מניות למסחר – תמצית מחקר*

א. כללי

במטרה לעודד רישום כפול בבורסה לניירות ערך בתל-אביב של חברות ישראליות רשומות למסחר בארה"ב, תוקן בשנת 2000 חוק ניירות ערך כך שניתן פטור לחברות מנטל דיווח נוסף לרשות ניירות ערך בישראל. משמעותו של הפטור הנ"ל הינה הסתמכות על הפיקוח של רשות ניירות ערך האמריקאית (SEC) והעדר עלויות הכרוכות ברישום הכפול. מאז התיקון האמור, מעל ל- 30 חברות ישראליות שמניותיהן נסחרות ב- NASDAQ החליטו לרשום מניותיהן גם בבורסה בתל-אביב. לאחרונה נערך מחקר לבחינת התועלת לחברות מרישום כפול של מניות למסחר ב- NASDAQ ובבורסה בתל-אביב, אשר ממצאיו מתוארים להלן.

ב. תמצית ממצאי המחקר

במחקר שערכה רשות ניירות ערך לבחינת ההשפעה של הרישום הכפול על שערי המניות ועל נזילותן בעקבות הרישום הכפול של המניות, נתגלו הממצאים העיקריים הבאים:

1. נפח המסחר במניות של החברות הדואליות גדל בממוצע בכ- 123%.
2. לגידול בנזילותן של המניות הנ"ל היתה השפעה חיובית על שערי המניות שעלו, בממוצע, בכ- 9% בימים הראשונים שלאחר הרישום הכפול.
3. נפח המסחר בישראל מהווה כ- 42% מסך המסחר בארה"ב ובישראל לאחר מועד הרישום הכפול וזאת ללא שינוי מובהק בהיקפי המסחר בארה"ב.
4. השוק האמריקאי הוא השוק בעל ההשפעה הדומיננטית על שערי המניות הדואליות.

הממצאים הנ"ל מהווים אינדיקציה להשפעה החיובית שתהיה למגמת ההרמוניזציה המתפתחת בפיקוח על שוקי ההון הבינלאומיים ולהשפעה שיש כבר היום ל- single passport באירופה.

* **מבוסס על מחקר של רשות ניירות ערך "בחינת התועלת לחברות מרישום כפול של מניות למסחר ב- NASDAQ ובבורסה בתל-אביב", מחודש יוני 2007.**

2. גילוי בדבר הליך אישור הדוחות הכספיים בתאגיד מדווח

לאחרונה פרסמה רשות ניירות ערך הנחיה בדבר הגילוי הנדרש בדוח הדירקטוריון ביחס להליך אישור הדוחות הכספיים בתאגיד מדווח. תחילת ההנחיה מיום 23 ביולי 2007.

ביום 23 ביולי 2007 פרסמה רשות ניירות ערך הנחיה (לפי סעיף 36א(ב)) בדבר גילוי בדוח הדירקטוריון ביחס להליך אישור הדוחות הכספיים בתאגיד מדווח. בהתאם להנחיה, נדרש תאגיד מדווח (ככלל, חברה ציבורית) לכלול בדוח הדירקטוריון בשנת הדיווח ובתקופת הביניים פרטים בדבר הליך אישור הדוחות הכספיים, כדלהלן:

1. זהות האורגנים בתאגיד המופקדים על בקרת העל:

בקרת העל בתאגיד מוגדרת בגילוי דעת מס' 76 של לשכת רואי חשבון בישראל כמונח המתאר את תפקידם של הגורמים המופקדים על הפיקוח, הבקרה וההכוונה של הגוף המבוקר. בחברה, הגוף המופקד על בקרת העל הינו הדירקטוריון ו/או גורם אחר שהוסמך לכך על-פי החוק. אלה המופקדים על בקרת העל אחראים בדרך כלל גם לנושאים הבאים: (א) להבטיח שהגוף המבוקר ישיג את מטרותיו; (ב) דיווח כספי; (ג) דיווח לגופים הרלוונטיים.

2. פירוט התהליכים שננקטו על ידי הגורמים המופקדים על בקרת העל בתאגיד, טרם אישור הדוחות הכספיים של התאגיד:

לעניין זה, יש לציין את השם והתפקיד של נושאי המשרה אשר נמנים על בקרת העל ואשר דנו בדוחות הכספיים.

3. שווי הוגן של אופציות לעובדים שלהן תקופת חסימה (SAB)

בחודש יולי 2007 פרסם סגל רשות ניירות ערך החלטה 12-3 (SAB) (להלן - "ההחלטה") בדבר אופן אמידת שווי הוגן של אופציות לעובדים אשר חסומות לתקופה מסוימת.

תקן חשבונאות מס' 24 בדבר תשלום מבוסס מניות (להלן – "**התקן**") קובע כי ישות תמדוד את השווי ההוגן של מכשירים הוניים מוענקים במועד המדידה, כדלהלן:

1. אם מחירי השוק זמינים – בהתבסס על מחירי שוק, תוך הבאה בחשבון של התנאים לפיהם הוענקו מכשירים הוניים אלה.
2. אם מחירי השוק אינם זמינים – יש לאמוד את השווי ההוגן של המכשירים ההוניים המוענקים תוך שימוש בטכניקת הערכה לאמידת המחיר של אותם מכשירים הוניים במועד המדידה שהיה נקבע בעסקה בתום לב בין מוכר מרצון לקונה מרצון, הפועלים בצורה מושכלת. טכניקת ההערכה חייבת להיות עקבית עם מתודולוגיות הערכה מקובלות לתמחור מכשירים פיננסים ועליה לכלול את כל הגורמים וההנחות שמשתתפים בשוק הפועלים מרצון ובצורה מושכלת היו שוקלים בקביעת המחיר.

במקרה הנדון בהחלטה חברה הנפיקה אופציות לעובדים ללא תמורה. לצורך אמידת השווי ההוגן של האופציות התבססה החברה על מודל בלק-שולס-מרטון (B&S). לצורך אמידת השווי ההוגן העריכה החברה את מחיר מניית הבסיס בהתאם למחיר השוק של המניות בבורסה בניכוי 22.5% בגין תקופת החסימה המוטל על האופציות.

לדעת רשות ניירות ערך, אין להביא בחשבון **תקופת חסימה** הקיימת לאופציות שהוקצו (המטופלות כעסקת תשלום מבוסס מניות המסולקת במכשירים הוניים) בחישוב שוויין ההוגן, הואיל ואחת ההנחות שעומדות בבסיס מודל ההערכה היא כי לאופציה קיימת תקופה חסימה וכי תמומש במועד קבוע.

כמו כן, לעיתים קרובות חלות על אופציות לעובדים מגבלות העברה. התקן מתייחס לעניין זה וקובע כי מגבלות סחירות גורמות לעובדים, לעיתים קרובות, לממש את האופציות מוקדם, מאחר שזוהי הדרך היחידה עבורם למצות את המענק שניתן להם ולהופכו למזומנים. על כן, השפעת אי הסחירות של האופציות תובא בחשבון בקביעת אומדן משך החיים הצפוי של האופציות.

4. הטיפול החשבונאי בצירופי עסקים תחת אותה שליטה (SAB)

בחודש אפריל 2007 פרסם סגל רשות ניירות ערך החלטה 2-10 (SAB) (להלן - "ההחלטה") בדבר הטיפול בעסקאות של צירופי עסקים תחת אותה שליטה. בהתאם להחלטה, עסקאות כאמור ימדדו לפי שיטת ה – AS POOLING (לפי עלות).

א. כללי

בחודש דצמבר 2006 פורסם תקן חשבונאות מס' 23 בדבר הטיפול החשבונאי בעסקאות בין ישות לבין בעל השליטה בה (להלן – "**התקן**"). במקביל בוטלו תקנות ניירות ערך בנושא[1]. התקן מוציא מתחולתו צירופי עסקים תחת אותה שליטה. יצוין כי אף תקן חשבונאות אמריקאי מס' 141 (SFAS), צירופי עסקים ותקן דיווח בינלאומי מס' 3 (IFRS), צירופי עסקים מוציאים מתחולתם עסקאות כאמור.[2]

עסקאות של צירופי עסקים תחת אותה שליטה מוגדרים בתקינה החשבונאית כצירופי עסקים בהם, כל הישויות המצורפות נשלטות על ידי אותו בעל שליטה, הן טרם והן לאחר צירוף העסקים, ואותה שליטה אינה שליטה זמנית.

ב. עיקרי ההחלטה

עסקאות של צירופי עסקים תחת אותה שליטה תטופלנה בהתאם **לשיטת העלות (As Pooling)**, אשר תיושם על ידי החברה הרוכשת, וזאת בתאם לעקרונות שלהלן:

1. הנכסים וההתחייבויות של הישות הנרכשת יוכרו לראשונה בדוחות הכספיים (המאוחדים) של הישות הרוכשת לפי ערכם בספרי הדוחות הכספיים (המאוחדים) של בעל השליטה ערב עסקת צירוף העסקים.[3]

2. ההפרש בין התמורה שנקבעה בעסקה לבין הערך הפנקסני של הנכסים נטו של החברה הנרכשת ייזקף ישירות להון העצמי.

3. הדוחות הכספיים (המאוחדים) של הישות הרוכשת ישקפו את מצב העסקים ותוצאות הפעילות של הישות הרוכשת והישות הנרכשת כאילו התרחש צירוף העסקים ביום בו נכנסו חברות אלה תחת אותה שליטה. אופן ההצגה הנ"ל יבוא לידי ביטוי הן בדוחות הכספיים (המאוחדים) של הישות הרוכשת, לתקופה הנוכחית והן במספרי ההשוואה לתקופות קודמות, אשר יוצגו מחדש על מנת לשקף את צירוף העסקים באופן המתואר לעיל.

---

[1] תקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות הכספיים), התשנ"ו - 1996.

[2] נספח D ל- SFAS 141 קובע כי צירופי עסקים תחת אותה שליטה יטופלו לפי שיטת ה- AS POOLING.

[3] למותר לציין כי במידה והנכס אינו מוצג בדוחות הכספיים של בעל השליטה, או לחילופין מוצג בדוחות הכספיים של בעל השליטה שלא על פי כללי חשבונאות מקובלים, יירשמו הנכסים וההתחייבויות של הישות הנרכשת בדוחות הכספיים של הישות הרוכשת לפי הערך שבו היו מוצגים אילו ערך בעל השליטה דוחות כספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

יצוין כי צירופי עסקים תחת אותה שליטה עשויים ללבוש מגוון צורות. כך לדוגמה, תמורת העסקה עשויה להיות במזומנים, בנכסים לא כספיים, בהקצאה מניות, או שילובם שלהם. ברם, יש ליישם את העקרונות לעיל באופן אחיד בכל עסקה של צירוף עסקים תחת אותה שליטה.

ג. תחולה

תחילת ההחלטה הינה לגבי הדוחות הכספיים, הערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים בישראל, המתייחסים לתקופות המתחילות ביום 1 בינואר 2007 או לאחר מכן.

5. שימוש במדדים פיננסיים שאינם מבוססים על כללי חשבונאות מקובלים (SAB)

בחודש מרס 2007 פרסם סגל רשות ניירות ערך החלטה מס' 6-99 (SAB) בדבר עמדת רשות ניירות ערך ביחס לשימוש במדדים פיננסיים שאינם מבוססים על כללי חשבונאות מקובלים והגילוי הנדרש בקשר למדדים כאמור. בהתאם להחלטה אין להציג מדדים כאמור בדוחות הכספיים. אולם, אין מניעה להצגה וולנטרית (בתשקיף, דוח תקופתי או דוח מיידי) של מדדים פיננסיים שאינם מבוססים במלואם על כללי חשבונאות מקובלים, כמידע נוסף ונלווה ובלבד שהם מהווים מדד מקובל וניתן בסמוך אליהם גילוי נוסף.

המדובר במדדים מספריים של הביצועים הכלכליים, המצב הכספי או תזרימי המזומנים של חברה, היוצאים מנתון כספי המבוסס על כללי חשבונאות מקובלים, ומשלבים שינויים בו, לרבות גריעות ותוספות כדוגמת, EBIDTA (רווח לפני מימון, פחת והפחתות, ומיסים). בהתאם לעמדת הרשות, אין מניעה להצגה וולנטרית (בתשקיף, דוח תקופתי או דוח מיידי) של מדדים פיננסיים שאינם מבוססים במלואם על כללי חשבונאות מקובלים, **כמידע נוסף ונלווה** ובלבד שהם מהווים מדד מקובל וניתן בסמוך אליהם גילוי נוסף, כמפורט להלן, החשוב להבנת המדד והשימוש שנעשה בו:

1. הסבר מפורט על המדד בו נעשה שימוש, משמעותו ומקובלותו.
2. האופן בו חושב המדד והנתונים עליהם התבסס.
3. הסבר מדוע מידע זה מספק מידע שימושי בנוגע למצבה הכספי של החברה, ומדוע מידע זה לא מתקבל על ידי מידע כספי אחר המבוסס על כללי חשבונאות מקובלים.
4. אם קיים מדד כספי קרוב, המבוסס על כללי חשבונאות מקובלים, יוצגו בנוסף:

א. המדד המבוסס על כללי חשבונאות מקובלים – מדד זה יוצג בצורה בולטת לפחות כמו המדד שאינו מבוסס על כללי חשבונאות מקובלים.

ב. התאמה, בטבלה או דרך בהירה אחרת, בין שני המדדים האמורים, לרבות הסבר למרכיבי ההתאמה העיקריים.

הערות ודגשים:

- ✓ מקום בו נכלל מדד כאמור לעיל בדיווח המתייחס למספר תקופות דיווח, יוצג המדד בהתייחס לכל תקופות המדווחות, אלא אם המידע אינו רלוונטי בנסיבות העניין.
- ✓ במקרה בו המידע לתקופות קודמות אינו רלוונטי או במקרה בו המידע הוצג בתקופות קודמות ואינו מוצג בדוח לתקופה הנוכחית – יינתן גילוי לעניין זה ולסיבות לאי ההצגה כאמור.
- ✓ אין להציג מדדים פיננסיים שאינם מבוססים על כללי חשבונאות מקובלים במסגרת הדוחות הכספיים.

6. סיום כהונה של נושאי משרה בכירה (SLB)

בחודש אפריל 2007 פרסם סגל רשות ניירות ערך החלטה 11-104 (SLB) בדבר עמדתו בשאלה האם סיום כהונה צפוי של נושא משרה בכירה בחברה הינו אירוע מהותי המחייב דיווח לפי תקנה 36 לתקנות ניירות ערך. בהתאם לעמדת סגל הרשות, אירוע כאמור מהווה אירוע מהותי בחיי החברה המחייב דיווח, בין אם סיום הכהונה הינו מיידי או עתידי ובין אם ההחלטה מותנית או מוחלטת.

תקנה 36 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), תש"ל-1970 (להלן – "**התקנות**") קובעת את חובת הדיווח על כל אירוע החורג מעסקי התאגיד ו/או העשוי להשפיע משמעותית על החלטת השקעה. תקנה 34 לתקנות מסדירה את פרטי המידע שיש לדווח בעת החלפת נושא משרה בכירה. למותר לציין כי תקנה 34 אינה מהווה הסדר שלילי ואינה פוטרת מדיווח מיידי לפי תקנה 36 מקום שסיום הכהונה מחייב זאת.

לאור האמור לעיל, כאשר ניתנה לחברה הודעה על סיום צפוי של כהונת מנכ"ל, או סיום צפוי של כהונת נושא משרה אחר וככל שהאירוע מהווה אירוע מהותי, חלה על החברה חובת הדיווח על האירוע האמור, וזאת בין אם הסיום הינו מיידי או עתידי ובין אם ההחלטה מותנית או מוחלטת.

עיתוי הדיווח על סיום כהונה המהווה אירוע מהותי ייבחן בהתאם לנסיבות המקרה ויחד עם הגדרת הביטוי "נודע לתאגיד לראשונה על אירוע" שבסעיף 30 לתקנות. לדוגמה, מועד מתן הודעת התפטרות או סיום כהונה חד משמעית של נושא המשרה הבכירה לממונה עליו, או מועד מתן הודעת פיטורין או סיום כהונה לנושא המשרה על ידי הממונה עליו, ייחשבו כמועד חובת הדיווח. מתן הודעה כאמור יכול שתהיה בכתב או בעל פה, בין אם מיידית או עתידית ובין אם מותנית או מוחלטת.

גם במקרה בו ניתנה הודעה שאינה חד משמעית על סיום כהונה בנסיבות מהן ניתן להסיק על אפשרות ממשית לסיום כהונה של נושא משרה, והצדדים לא פעלו לשינוי אותן נסיבות בתוך 7 ימים, על החברה לדווח על האירוע בחלוף 7 ימים מן ההודעה.

7. פרסום מצגות לאנליסטים ולמשקיעים (SLB)

בחודש מרס 2007 פרסם סגל רשות ניירות ערך החלטה (SLB) ("ההחלטה") בקשר לעמדתו בדבר חובת מסירת דיווח מיידי אודות מידע הנכלל במצגות לאנליסטים ולמשקיעים, טרם פרסומו, היקף הגילוי הנדרש ועיתוי פרסומו של דיווח מיידי כאמור.

עיקרי ההחלטה:

חובת מסירת דיווח מיידי

בהתאם לעמדת סגל הרשות, תאגיד העורך מצגת בכנס לאנליסטים ולמשקיעים (להלן – "**המצגת**"), הכוללת מידע, שלא נכלל, עד אותו המועד, בדיווחי התאגיד לציבור, יפרסם דיווח מיידי אשר יכלול את כל המידע הנכלל במצגת, אשר טרם פורסם ברבים על ידי התאגיד, ואשר עשויה להיות לו השפעה על משקיע סביר השוקל קנייה או מכירה של ניירות ערך של התאגיד המדווח.

עיתוי הדיווח

מסירת הדיווח המיידי כאמור לעיל הינה **לפני** מועד קיום המצגת.

אופן ותכולת הדיווח

הדיווח המיידי יוגש באמצעות מערכת המגנ"א על גבי טופס ת-121 ויכלול מידע כאמור הנכלל במצגת, ככל שמידע זה טרם דווח על ידי התאגיד. כמו כן, יכלול הדיווח המיידי מידע שאופן הצגתו ועיבודו במצגת שונים מהאופן שבו הוצג לציבור כאשר יש באופן ההצגה והעיבוד משום מידע מהותי נוסף החשוב למשקיע. דגשים נוספים:

- פרטים עודפים - הדיווח המיידי אינו בגדר מסמך פרסומי ו/או מסמך שיווקי של התאגיד המדווח, ועל כן אין זה ראוי כי הדיווח המיידי ינוסח ברוח שכזו ו/או יכלול פרטים עודפים אשר אינם נכנסים לגדר פרט חשוב למשקיע סביר.
- הצגה ויזואלית של המידע – תקנה 12 לתקנות ניירות ערך (חתימה ודיווח אלקטרוני), התשס"ג-2003 קובעת הוראה חד משמעית לפיה דיווח אלקטרוני לא יכלול "קבצי וידאו, אודיו או אנימציה, וכן לא יכלול תמונות למעט גרפים, טבלאות, לוגו או סמל הגורם המדווח".

עיכוב בדיווח המיידי

תאגיד מדווח אינו יכול לעכב דיווח לציבור גם כאשר, לדעת החברה, הגשתו של הדיווח המיידי עלולה למנוע פעולה או עסקה, הואיל ומידע שנמסר לאנליסטים או למשקיעים מסוימים כמוהו כ"מידע שפורסם ברבים" לעניין תקנה 36(ד) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970.

8. גילוי בדבר אישור תגמול בכירים

בחודש ינואר 2007 פרסמה רשות ניירות ערך הנחיה, מכוח סעיף 36א(ב) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, בדבר גילוי ביחס לאישור תגמול בכירים ("ההנחיה"). ההנחיה מתייחסת לפרטים שיש ליתן בדוח המיידי (או בדוח זימון האסיפה, אם ההתקשרות היתה טעונה אישור אסיפה) אודות תגמול בכירים, מקום בו קיימת חובת דוח על אישור תגמול.[*]

יצוין כי ההנחיה אינה יוצרת חובת דיווח חדשה, אלא קובעת את אופן הצגת הפרטים מקום בו קיימת בדין חובת דיווח אודות התקשרות עם בכירים. כמו כן, ההנחיה אינה מהווה רשימה סגורה וממצה של כל הפריטים החייבים להופיע בדוח המיידי כאמור, ועל התאגידים לכלול בדוח המיידי הנדרש בהתאם להנחיה כל מידע שעשוי להיות חשוב למשקיע סביר, לרבות מידע שלא פורט בהנחיה זו.

"**תגמול**" מוגדר בהנחיה, לרבות, התחייבות למתן תגמול, בין במישרין ובין בעקיפין, ולרבות סכום כסף וכל דבר שהוא שווה כסף, שכר, מענק, דמי ניהול, דמי יעוץ, דמי שכירות, עמלה, ריבית, תשלום מבוסס מניות, תגמול פרישה שאינו תשלום פנסיוני, טובת הנאה וכל טובה אחרת, והכל למעט דיבידנד.

בהתאם להנחיה תאגיד מדווח יפרט בדוח מיידי, בדבר מידע אודות אישור תגמול בכירים, כל פרט החשוב להבנת ההתקשרות עימם, ובכלל זה:

1. מועדי ההתקשרות עם הבכיר והמועדים הקשורים במתן התגמול, היקף המשרה ותנאים לסיום ההתקשרות.
2. פרוט תנאי ההתקשרות, בדרך של תיאור איכותי וכמותי של כל מרכיבי התגמול, תוך פרוט תנאים בהם הותנה התגמול ולרבות: (א) תגמול המבוסס על ביצועי התאגיד ועמידה ביעדים, (ב) תגמול בניירות ערך ו- (ג) תגמול בגין פרישה.
3. מתן גילוי לאופן קביעת התגמול, לרבות פרוט תנאיה של תכנית תגמולים כללית של התאגיד לבכיריו ומועד אישורה.
4. פרוט האורגנים שאישרו את מתן התגמול ומועדי האישור. כמו כן, יפורט אופי המידע והנתונים שהובאו בפני האורגנים הנ"ל בבואם לאשר את ההחלטה.
5. פרוט הנימוקים לגובה התגמול ולאופן קביעתו.
6. במידה וניתן לבכיר תגמול נוסף בתאגיד הנשלט על ידי התאגיד או תגמול נוסף מבעל השליטה בשל תפקידו בקבוצה, יפורט אופי התגמול שניתן והיקפו, הגורם המעניק תגמול זה, התפקיד בעדו ניתן התגמול ותקופת הזכאות לו.
7. במקרה בו הובא לאישור תגמול מנכ"ל או יו"ר דירקטוריון, השונה באופן מהותי מזה שנהג התאגיד לגבי תפקיד כאמור, יפורט התגמול שהיה נהוג בעבר.

[*] חובת החברה להגיש דיווח מיידי על עצם ההתקשרות עם בעל עניין, בעל שליטה, דירקטור ונושא משרה אחר קבועה בתקנות ניירות ערך (עסקה בין חברה לבעל שליטה בה), התשס"א-2001, תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 ותקנות ניירות ערך (הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה), התש"ס-2000.

9. נוהל פנייה מקדמית לרשות ניירות ערך

לאחרונה פרסמה רשות ניירות ערך ("הרשות") נוהל לפנייה מקדמית (מסוג פרה רולינג או no action). הפניות יחד עם תשובות הרשות יפורסמו באתר האינטרנט של הרשות.

ככלל, **פנייה מקדמית** עניינה פניה או בקשה קונטרטית של מבקש מסוים לקבל את עמדת הרשות בסוגיה הצופה פני עתיד. קיימים שני סוגים של פנייה מקדמית:

1. בקשה להנחיה של הרשות לגבי ביצוע פעולה או עסקה עתידית על ידי הפונה (פרה-רולינג).
2. בקשה לקבלת מכתב no-action, דהיינו אישור הרשות לכך שלא תנקוט בפעולת אכיפה עתידית בנסיבות מסוימות שאותן מתארת החברה בפנייתה.

להלן עיקרי המתכונת לפנייה מקדמית לרשות, אשר תחול על כלל הפניות המקדמיות המוגשות לכל מחלקה ברשות.

אופן הגשת פניה מקדמית לרשות

א. הפנייה תוגש באמצעות מערכת מגנ"א על גבי טופס "התכתבות עם הרשות" – אם הפונה הינו גורם המפוקח על ידי הרשות, או שהפניה נוגעת לגורם כאמור ונעשית בשמו.

ב. אם הפנייה הינה למחלקת תאגידים ברשות, יגיש הפונה את פנייתו על גבי טופס "התכתבות עם הרשות בנושא הנחייה מקדמית".

ג. ככל שהפונה אינו קשור לגורם שבפיקוח הרשות ואינו פונה בשמו של גורם כאמור, יגיש את פנייתו לרשות באמצעות הפקסימליה תוך ציון המחלקה ברשות שאליה מיועדת הפניה.

תוכן הפנייה המקדמית

הבקשה לפנייה מקדמית תכלול פרוט של מלוא העובדות הנוגעות או רלוונטיות לעניין הנדון בה, התייחסות או חוות דעת הפונה לגבי המצב המשפטי או החשבונאי החל על העניין הנדון בפנייה והצעת הפונה לפתרון הבעיה שהועלתה. כמו כן, הפנייה תכלול הצהרת הפונה כי בכוונתו ליישם את הנחיית הרשות כפי שתתקבל בתשובה לפנייה וכן ציון לעובדה כי הפונה מודע לכך שהפנייה ותשובת הרשות לה יפורסמו בנוסחן המלא באתר הרשות.

הפנייה יכול שתכלול בקשה של הפונה הן בקשר לפרסום הפנייה והתשובה לה ללא ציון שמות הנוגעים בעניין הנדון בפנייה, והן בקשר לעיכוב או אי פרסום הפנייה והתשובה לה.

פרסום הפנייה המקדמית

פניות מקדמיות והתשובות להן תפורסמנה באתר הרשות בנוסחן המלא, לרבות פרסום שמות הפונים והתאגידים נשוא הפנייה. בתנאים מסוימים, תשקול הרשות אי פרסום מלא או חלקי ו/או עיכוב פרסום הפנייה המקדמית והתשובה לה.

10. עיקרי רפורמת החיתום

ביום 1 ביולי 2007 נכנס לתוקף הסדר החיתום החדש אשר מטרתו העיקרית להקל על תהליך ההנפקה לציבור ולעודד השתתפות של משקיעים מוסדיים זרים וחתמים זרים בהנפקות.

להלן עיקרי השינויים שבוצעו במסגרת הרפורמה:

א. הצעה על פי טיוטת תשקיף (Road Show)

ערב התיקון: ניתן היה להציע ניירות ערך לציבור רק על פי תשקיף שקיבל את היתר הרשות.
בהתאם לתקיקה החדשה: ניתן יהיה להציע ניירות ערך לציבור כבר על סמך טיוטה עוד בטרם ניתן היתר הרשות ובתנאי שהטיוטה הופקדה ברשות, אושרה על ידי דירקטוריון החברה ונחתמה בידי המנפיק ואחד מהמיועדים לשמש כחתם מתמחר בהנפקה. יודגש כי, לא ניתן יהיה למכור את ניירות הערך ללא תשקיף שקיבל את היתר הרשות.

ב. מכירה שלא על פי מכרז (השיטה הלא אחידה)

ערב התיקון: הצעה לציבור של ניירות ערך הרשומים או המיועדים להירשם למסחר בבורסה תיעשה במכרז.
בהתאם לתקיקה החדשה: תוצע שיטה נוספת, לפיה:

- בהצעה המובטחת בחיתום תותר מכירה למשקיעים מוסדיים לפי שיקול דעת החתם באשר לשאלה למי למכור את ניירות הערך וכמה למכור לכל אחד מהם. על המחיר להיות אחיד לכל.
- תותר מכירה למי שאינם מוסדיים בשיטה הלא אחידה בכפוף למספר מגבלות.

ג. לוח זמנים להנפקה

ערב התיקון: המנפיק נדרש לכלול בתשקיף שמקבל את היתר הרשות את כל הפרטים בלא יוצא מן הכלל ובהם את כמות ניירות הערך המוצעים ואת מחיר ההצעה. בעקבות החשיפה הנוצרת ממצב זה, נוצר סיכון כלכלי הן למנפיק והן לחתם.
בהתאם לתקיקה החדשה: ניתן יהיה לפרסם את כמות ניירות הערך המוצעים ואת מחיר ההצעה בנפרד מהתשקיף ובמועד סמוך למכירה, תוך מזעור החשיפה כאמור.

ד. מגבלות על ניגודי עניינים של חתמים

בהתאם לחקיקה החדשה: יוטלו מגבלות חדשות על דרך פעולתם של החתמים ויוחמרו מגבלות קיימות. כמו כן, למן הרפורמה יערך מרשם חתמים סטטוטורי.

ה. קביעת דרישות כשירות מיוחדות מחתמים זרים בכדי לאפשר את פעילותם בארץ

בהתאם לחקיקה החדשה: חתמים זרים יוכלו לפעול בהתאם לתנאי כשירות שנקבעו להם בשווקים בחו"ל. במטרה למנוע ניצול לרעה של הקלה זו היא תחול, בשלב זה, רק על אותם שווקים שנמצאו כמפוקחים ביותר בעולם – ארה"ב ואנגליה.

11. שינוי אומדן תקופת ההפחתה של רכוש קבוע

על רקע תהליך אימוץ כללי הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), פרסמה רשות ניירות ערך, בחודש מאי 2007, הבהרה בקשר להחלטתה מחודש פברואר 2004, בדבר שינוי אומדן תקופת ההפחתה של רכוש קבוע (להלן: "ההחלטה"). במקביל פורסמה טיוטה ל- FAQ 4.

בהתאם להבהרה, כל עוד לא פורסמה החלטה אחרת, יש ליישם את ההחלטה הנ"ל גם בדוחות הכספיים של תאגידים המדווחים בהתאם לכללי הדיווח הכספי הבינלאומיים.

בהתאם להחלטה מחודש פברואר 2004 **(SLB 17-1)**, מרגע שחברה בחרה בתקופת הפחתה מסוימת של נכס, עליה לדבוק בה בעקביות, אלא אם מתקיימות נסיבות משמעותיות המצדיקות את שינוי האומדן כאמור. שינוי אומדן זה יכול להתרחש רק אם חל שינוי משמעותי בנסיבות, הגורם להערכות החברה לגבי אורך חיי הנכס להשתנות בצורה משמעותית, לעומת הערכותיה בעבר. שינויים כאמור יכולים להיות:

א. שינויים טכנולוגיים מהותיים ההופכים את הנכס למיושן או ירידות חדות בביקושים לתפוקת הנכס – אשר עשויים לקצר את אורך החיים הצפוי של הנכס.
ב. שיפורים המבוצעים בנכס המגדילים את התועלת הגלומה בנכס מעבר לזו שהייתה גלומה בו במצבו המקורי (כאשר נרכש לראשונה) – אשר עשויים להאריך את אורך החיים הצפוי של הנכס.

בטיוטת FAQ 4 בדבר שינוי אומדנים חשבונאיים ותיקון טעויות אגב המעבר לדיווח לפי IFRS, עמדת רשות ניירות ערך הינה שחברה לא תשנה אגב המעבר לתקינה הבינלאומית אומדנים חשבונאיים שנקבעו על ידה טרם המעבר לתקני ה- IFRS, למעט אם הדבר מתחייב עקב קיומם של הבדלים בין תקני ה- IFRS לכללי חשבונאות מקובלים או שאומדנים אלה מהווים טעות (תיקון טעות יטופל בהתאם להוראות IAS 8 ו- IFRS1).