

תאריך: 7 באוגוסט, 2013
סימוכין: 78563

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 27.2013

א.ג.ב.,

הנדון: החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים- היבטי מס הכנסה, חוקי עידוד, מע"מ וחוקים נוספים

1. כללי

ביום 5 באוגוסט 2013 פורסם בספר החוקים 2405 [חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014\), התשע"ג-2013](#) ("החוק" או "התיקון").

החוק כולל נושאים רבים ומגוונים. חוזר זה מתייחס רק להיבטי המס ומביא את עיקרי שינויי המס הבולטים שנקבעו: בפקודת מס הכנסה, בחוק מס ערך מוסף, בחוק לעידוד השקעות הון, בחוק לעידוד התעשייה (מסים), בחוק אזור סחר חופשי באילת, חוק הבלו על הדלק ובחוק קיזוז מסים.

לגבי שינויי החקיקה שבוצעו בתחום מיסוי המקרקעין יפורסם חוזר נפרד.

נציין כי נושאים רבים שהיו כלולים בתכניות הממשלה ובהצעת החוק הופרדו להליכי חקיקה נפרדים ועל כן לא חוקקו במסגרת חוק זה.

באופן כללי נקבע, שתחילתו של החוק ביום 1 באוגוסט 2013 ("יום התחילה"), אלא אם נקבע בו אחרת. לגבי השינויים בפקודת מס הכנסה, נקבע כי הוראות התיקון יחולו על הכנסה שהופקה או נצמחה ביום התחילה ואילך, אלא אם כן נקבע אחרת.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

רצ"ב טבלה המרכזת את הנושאים השונים תוך הפנייה למספרי הסעיף בחוזר:

מס' סעיף בחוזר	הנושא	נושא ראשי	
1		כללי	
2	העלאת שיעורי מס הכנסה ליחידים	מס הכנסה	
3	העלאת שיעור מס חברות ל- 26.5% ועדכון סעיפים נוספים הרלבנטים לשיעור מס החברות		
4	הקפאת עדכון מדרגות מס ונקודות זיכוי		
5	מיסוי חלוקת רווחי שערורך		
6	תיקון מודל חברה משפחתית- סעיף 64א לפקודת מס הכנסה		
7	שינויים במיסוי נאמנויות		
8	ביטול חלקי של נקודות זיכוי למסיימי תואר אקדמי (בהוראת שעה)		
9	העלאת שיעור המס על הכנסה מהימורים, הגרלות ופרסים ל- 30%		
10	ביטול האפשרות לשחלף מקרקעין מחוץ לישראל ורכב פרטי המשמש להחכרה או השכרה		
11	קביעת חריגים נוספים לפטור המוענק לתושב חוץ בשל מכירת נייר ערך שאינו נסחר בישראל של חברה תושבת ישראל- סעיף 97(ב3) לפקודה		חוק לעידוד השקעות הון
12	סעיף 97(ב2) לפקודה: ביטול פטור לתושבי חוץ בשל מכירת מילווה מדינה קצר מועד – הוראת קבע במקום הוראה זמנית		
13	הרחבת המקרים בהם יוטל קנס גירעון		
14	חובת דיווח של חלפני כספים על כל פעולה בסכום של 50,000 ₪ ומעלה- הוראת שעה		
15	העלאת שיעורי המס המוטלים על חברה מועדפת בשל הכנסתה המועדפת		
16	העלאת שיעור המס ל- 20% על דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת ובמקרים מסויימים מהכנסות שמקורן במפעל מוטב או מפעל מאושר		
17	ביטול פרק שביעי 2 לחוק - חברות למסחר בין-לאומי		
18	הגדרת מפעל תעשייתי תחול רק על חברה שהתאגדה בישראל ושמפעלה נמצא בישראל או באזור	חוק עידוד התעשייה (מסים)	
19	הרחבת המקרים בהם יוטל קנס גירעון		
20	חובת צירוף חשבונית להובלת טובין לאזור או לשטחי עזה ויריחו	חוק מס ערך מוסף	
21	החמרה בכללים לגבי כניסה והוצאה של טובין לאזור אילת וממנו		
22	מועד החיוב, הארכת התקופה לקבלת השבון בלו, חובות אבודים	חוק הבלו על דלק	
23	חובת מסירת ההודעה על הקיזוז לנישום אינה תנאי לקיומה של זכות הקיזוז	חוק קיזוז מסים	

פקודת מס הכנסה - תיקון מס' 197

2. העלאת שיעורי מס הכנסה ליחידים

שיעורי המס ליחידים יועלו החל משנת המס 2014 כדלקמן (הכנסה חודשית):
עד רמת שכר של 14,000 ₪ יועלה שיעור המס ב-1%, בין 14,001 ל-20,000 ש"ח יועלה שיעור המס ב-1.4%, מעל שכר של 20,000 ₪ יועלה שיעור המס ב-2%.

להלן שיעורי המס המעודכנים החל משנת 2014 בהשוואה לשנת 2013 (בש"ח - מיגיעה אישית):

הכנסה חודשית	הכנסה שנתית	שנת 2013	שנת 2014
עד 5,280	עד 63,360	10%	11%
5,281-9,010	63,361-108,120	14%	15%
9,011-14,000	108,121-168,000	21%	22%
20,000 - 14,001	168,001-240,000	31%	32.4%
20,001-41,830	240,001-501,960	34%	36%
מעל *41,830	מעל 501,960	48%	50%

* נזכיר כי על הכנסה שנתית כוללת של יחיד מכל מקורות ההכנסה העולה על 811,560 ₪, יוטל מס נוסף בשיעור 2%.

3. העלאת שיעור מס חברות ל- 26.5% ועדכון סעיפים נוספים הרלבנטיים לשיעור מס החברות

החל משנת המס 2014 יועלה שיעור מס החברות מ- 25% כיום ל- 26.5%¹.

- בשל העלאת שיעור מס החברות עודכנו גם סעיפים נוספים הרלבנטיים לשיעור מס חברות כדלקמן:
- 3.1 עדכון שיעור המס המוטל על חברה בשל קבלת סכומים מפדיון מניות - סעיף 3(ג) (1) לפקודה קובע כי יראו כהכנסה סכומים שקיבל אדם מפדיון של מניות הניתנות לפדיון, כמפורט בסעיף. הסעיף קובע שישולם מס בשיעור של 35% על חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע, ועל יתרת סכום ההכנסה - מס בשיעור של 25% (או 30% אם מדובר בבעל מניות מהותי). הואיל ובחוק זה תוקן שיעור מס החברות משיעור של 25% לשיעור של 26.5%, הותאם שיעור המס על יתרת סכום ההכנסה כאמור לשיעור המס החדש שיחול על חברה.
- 3.2 עדכון שיעור ניכוי המס במקור המוטל על חלוקת הכנסה חייבת של קרן להשקעות במקרקעין - סעיף 5א64(א) (4) עוסק בניכוי מס על ידי קרן להשקעות במקרקעין, מהכנסה חייבת שהועברה לבעל מניות שהוא קרן נאמנות פטורה. פסקת משנה (ג) של הסעיף האמור קובעת, כי מהכנסה חייבת אחרת ינוכה מס בשיעור 25%. לאור העלאת שיעור מס החברות בסעיף 126(א) לפקודה, תוקן גם שיעור המס הקבוע בפסקת משנה (ג) בהפניה לשיעור המס הקבוע בסעיף 126(א) האמור.

¹ ראה בסעיף נפרד - לגבי העלאת שיעורי מס לחברות מועדפות על פי החוק לעידוד השקעות הון.

3.3 עדכון שיעור המס על ריבית ודיבידנד מנייר ערך המאפשר קיזוז הפסד הון מנייר ערך- הוראות סעיף 92(א)(4)(ב) הותאמו לשינוי בשיעור מס החברות שנקבע בסעיף 126(א), כך שחברה תוכל להמשיך לקזז הפסד הון כנגד הכנסה מריבית (או מדיבידנד במקרים מסוימים) בשל ניירות ערך אחרים, הכנסה אשר חבה אצל חברה בשיעור מס חברות.

יובהר, כי גם עדכון הסעיפים הנוספים כאמור לעיל, תחילתם החל משנת 2014.

4. הקפאת עדכון מדרגות מס ונקודות זיכוי

נקבע כי העדכון השנתי של מדרגות המס ושווי נקודות הזיכוי ליחידים, יוקפא בשנת המס 2014. יחד עם זאת, ביום 1.1.2015 יתואמו תקרות ההכנסה וסכומי נקודות הזיכוי כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת 2014 לפי שיעור עליית המדד בשנת המס 2014.

5. מיסוי חלוקת רווחי שערור

הרקע לתיקון²

תקני דיווח בין-לאומיים (IFRS) ("תקני ה-IFRS") כוללים בחלק מהמקרים הוראות בדבר אפשרות להערכת שווי של נכסים לפי מודל הערכה מחדש, קרי מדידה לפי שווי ההוגן של הנכס. במקרים שבהם בחר תאגיד להעריך את הנכס הנמכר בידו לפי שווי הוגן, ייזקק ההפרש שבין עלות הנכס לבין שווי ההוגן לרווח והפסד או לקרן הון, לפי סוג הנכס ("רווחי שערור").

יוער, כי לגבי חברה פרטית שלא עברה ליישום תקני ה-IFRS חלים כללי החשבונאות המקובלים בישראל, לרבות תקני החשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית. בשל העובדה שמרבית תקני החשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית מבוססים על תקני חשבונאות בין-לאומיים, וחלק מהתקנים אימצו מודל הערכה מחדש של נכסים לפי שווי ההוגן, גם חברות פרטיות אלה ירשמו בחלק מהמקרים את נכסיהן לפי שוויים ההוגן ולא לפי עלותם בפועל, כלומר, יכירו ברווח טרם מכירת הנכס בפועל.

לעומת כללי החשבונאות המתוארים לעיל, שיטת המס בישראל בהקשר לרווח הון מבוססת על עקרון המימוש. הכלל שנקבע בסעיף 88 לפקודה, הוא כי רווח הון נוצר במועד שבו "יצא הנכס מרשותו של אדם". כלומר, עליית הערך של הנכס במהלך השנים לא תהא חייבת במס אלא במועד מימוש הנכס בפועל. בהתאם לעיקרון זה, יתכן שיהיה פער זמנים משמעותי בין רישם הרווח מעליית ערכו של הנכס לצורכי חשבונאות בין רישום הרווח לצרכי מס ותשלום המס בהתאם.

עיקרון נוסף בפקודה הוא "עקרון המיסוי הדו-שלבי", ולפיו בשלב הראשון, תאגידים בישראל, למעט חריגים שלגביהם נקבעו הוראות מיוחדות, חייבים במס חברות לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה על הכנסתם החייבת (למעט הכנסות לגביהן קיים פטור בדיני המס), ובשלב השני, בעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות כדיבידנד, יהיה הדיבידנד חייב במס נוסף לפי סעיף 125 ב לפקודה בשיעור של 25% או 30%, אם מדובר בבעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לשיטת המיסוי הדו שלבי, דיבידנדים בין חברתיים שמקורם בהכנסות שהופקו בישראל על ידי תאגידים החייבים במס חברות, לא יהיו חייבים במס

² מבוסס בעיקר על דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק.

נוסף, וזאת בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה, והם יחויבו במס בשלב השני רק בעת חלוקתם לבעלי המניות הסופיים - יחידים, תושבי חוץ ותאגידי מיוחדים, שלא חל לגביהם ההסדר הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה. לפי שיטת המיסוי הדו-שלבי, שיעור המס האפקטיבי החל על יחיד שהוא בעל מניות מהותי, הפועל באמצעות תאגיד החייב במס חברות (כלומר מס החברות החל על ההכנסה החייבת יחד עם המס החל על הדיבידנד המחולק מאותה הכנסה) יהיה שקול לשיעור המס השולי הגבוה לפי סעיף 121 לפקודה שהיה חל על הכנסתו החייבת אילו לא היה פועל באמצעות התאגיד כאמור.

רווחי שערור (בין שנרשמו כנגד רווח והפסד ובין שנרשמו כנגד קרן הון) הם רווחים חשבונאיים שלא שולם בגינם מס חברות בשלב הראשון של המיסוי הדו-שלבי. יודגש, כי בשונה מהפרשי עיתוי רגילים בין רווח לצרכי חשבונאות לבין רווח לצרכי מס (כגון הפרשי פחת), רווחי שערור הם הפרשים שבשל טיבם, ישולם בגינם מס רק לאחר שנים ארוכות, בעת מימוש נכס ההון. נוסף על כך, דיני החברות רואים ברווחי שערור רווחים הראויים לחלוקה כדיבידנד, ואם החברה עומדת בהגדרה "חלוקה" בחוק החברות, היא אף לא נזקקת לאישור בית משפט לצורך חלוקתם. בהתאם לכך, ועל אף שמדובר ברווח רעיוני בלבד, חברות ובעלי השליטה בהן אינם מחכים למימוש הנכסים בפועל ומחלקים את הרווחים כדיבידנד, תוך לקיחת הלוואות לשם כך.

התיקון לחוק נועד להתמודד עם הטענה שלפיה לצורכי מס, חלוקת דיבידנד מרווחי שערור זהה לחלוקת דיבידנד מרווחים אחרים, ששולם בגינם מס חברות בשלב הראשון, לפי עמדה זו, יחיד המקבל דיבידנד שמקורו ברווחי שערור חייב במס בשיעור המס הקבוע בסעיף 125ב לפקודה (קרי 25% או 30%) ואילו חברה פטורה ממס בשל הוראות סעיף 126(ב) לפקודה. כלומר, מדובר בסכומי מס המתקבלים בידי בעלי המניות בלא מיסוי השלב הראשון - במס חברות - ובנוסף זוכים לשיעור מס מוגבלים השמורים לדיבידנדים שמקורם ברווחים שמוסו במישור החברה המחלקת. עמדה זו מנוגדת לעקרון המיסוי הדו-שלבי שהוא עיקרון מרכזי בשיטת מיסוי התאגידי הנהוגה בפקודה, ופוגעת בו.

יובהר, כי עצם רישום השערור אינו משנה את מצב החברה אלא הוא רישומי בלבד ואין בו כדי ליצור אירוע מס לפי הדין הקיים ערב התיקון, ואולם רישום השערור וחלוקתו בכסף לבעלי מניות החברה שקול למצב שבו הנכס היה ממומש והרווח היה מחולק לבעל המניות כדיבידנד.

התיקון - הוספת סעיף 100א1 לפקודה³

בהוראות התחולה לסעיף זה נאמר שהן יחולו על נכסים מחוץ לישראל ביום כניסתן לתוקף של תקנות שיותקנו על ידי שר האוצר, ויקבעו הוראות למניעת כפל מס כמשמעותם בסעיף 200 לפקודה. **על כן, לכאורה על יתר הנכסים התיקון יחול מיידיית מיום התחילה הכללי שנקבע (1.8.2013). ואולם, לדעתנו התיקון טרם נכנס לתוקף אפקטיבי, מאחר שסוגי "רווחי שערור" שעליהם יחול התיקון, צריכים להיקבע בתקנות על ידי שר האוצר (ראה בהמשך) והתקנות טרם פורסמו. בשלב זה, לא ברור עדיין, האם יינתן תוקף רטרואקטיבי לתחולת התקנות.**

התיקון קובע, כי כאשר חברה⁴ מחלקת רווחי שערור, כהגדרתם באותו סעיף, לבעלי המניות, יראו את הנכס שבגינן נרשמו רווחי השערור בדוחות הכספיים של החברה המחלקת, כאילו נמכר על ידי החברה מחלקת

3

במקביל, הוסף סעיף 5(ה) לחוק מיסוי מקרקעין המחיל הוראה דומה לסעיף חדש זה, לגבי חלוקה מרווח שערור בשל זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין.

הרווחים כאמור ביום החלוקה ("מכירה רעיונית"), ובהתאם יחולו על המכירה הרעיונית האמורה ההוראות הרלוונטיות בחלק ה' לפקודה, כאשר התמורה בשל המכירה הרעיונית תהיה סכום החלוקה המגולמת⁵ בתוספת יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר. הוראה זו מטרתה "לחלץ" את רווח ההון מהמכירה הרעיונית כפי שהיה אילו היתה החברה מוכרת את הנכס בפועל ומחלקת דיבידנד לבעלי המניות לאחר תשלום מס חברות.

הגדרת "רווחי שערור" נקבעה כדלקמן: "עודפים שלא נתחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, בסכום העולה על 1,000,000 שקלים חדשים⁶ שיחושב באופן מצטבר מיום רכישתו של הנכס; לעניין זה, "עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה שאינם הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות, והכול על פי הדוחות הכספיים המבוקרים או הסקורים שערכה החברה בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים".⁷

בנוסף, כדי למנוע כפל מס בעת מכירת הנכס בפועל, נקבע כי במקביל לאירוע המכירה של הנכס, יראו בנכס כאילו נרכש מחדש על ידי החברה המחלקת ביום החלוקה, ומחירו המקורי החדש יהיה התמורה שנקבעה לגבי המכירה הרעיונית, בניכוי הסכום האינפלציוני שחושב לצורך המכירה הרעיונית ("המחיר המקורי המעודכן"). לאחר מכן יחולו על החברה ועל הנכס הנרכש מחדש הוראות הפקודה הרגילות.

כאמור, לנכס שנמכר ונרכש מחדש במסגרת התיקון המוצע, ייקבע מחיר מקורי חדש (המחיר המקורי המעודכן) ויחולו ההוראות הרגילות, קרי אם מדובר בנכס בר פחת, לפי תקנות הפחת, יחולו ההוראות גם לגבי הנכס האמור.

בתיקון נקבעו הוראות נוספות לאופן החישוב של מכירת הנכס בפועל או מכירה רעיונית נוספת (לדוגמה למצב שבו נוצר הפסד ריאלי מהמכירה הרעיונית, או מכירה ע"י חברת בית, אגודה שיתופית חקלאית או בעלי זכויות באגוד מתפרק לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין).

חברה המבצעת חלוקת דיבידנד לפי סעיף זה, רשאית לבחור את סדר החלוקה מתוך העודפים הקיימים לה.

סעיף 96 לפקודה מאפשר דחייה של רווח ההון במקרה של חילוף נכסים (שחלוף), הואיל ובמקרה של רווחי שערור מדובר במכירה ורכישה מחדש של אותו נכס, באופן רעיוני בלבד ובעקבות חלוקת רווחים לבעלי המניות, נקבע כי הוראות סעיף 96 האמור לעניין חילוף נכסים לא יחולו במקרה זה.

⁴ למעט חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 3א64 לפקודה.

⁵ סכום החלוקה המגולמת הינו ככלל סכום החלוקה מרווחי שערור כשהוא מחולק באחד פחות שיעור מס החברות. ואולם, אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המס בשל המכירה הרעיונית שונה משיעור מס החברות הרגיל, אזי יהיה הסכום החלוקה המגולמת שווה לסכום החלוקה בתוספת סכום המס, שהיה על החברה לשלם כדי שיוותר לה רווח הון השווה לסכום חלוקת רווחי השערור.

⁶ שר האוצר, באישור ועדת הכספים, יהיה רשאי לשנות סכום זה, ובלבד שהשינוי הראשון לא ייעשה לפני 1.8.2019.

⁷ יצוין כי לפי דברי ההסבר לחוק, ההוראות בסעיף החדש יחולו גם על חלוקת רווחי "אקוויטי" על ידי החברה, שנרשמו בשל שערור שבוצע בחברת בת, כאשר הנכס הנמכר בגין החלוקה בחברה המחלקת, יהיה מניות החברה הבת. ואולם, כאמור הגדרת רווחי שערור טרם הוסדרה בתקנות ואין וודאות מה תיכלול ההגדרה בפועל.

6. תיקון מודל חברה משפחתית- סעיף 64א לפקודת מס הכנסה

6.1 הרקע לתיקון - החוק מבצע שינוי משמעותי במודל המיסוי של חברה משפחתית, המוגדרת בסעיף 64א לפקודה, וזאת כדי למלא לקונות הקיימות היום בחקיקה, לסגור פרוצות ולמנוע תכנוני מס שהמדינה מפסידה בשלהם סכומי כסף ניכרים. לעתים לקונות ופרצות אלה נסגרות בהכרעה שיפוטית (ראו למשל ע"א 6742/97 בי-גוד מיכל בע"מ, ע"א 3319/04 ליאור שקלרש, ע"מ 1183/05 דוד קליימן), אך לעתים לשון החוק מאפשרת את אותם תכנוני מס.

תכנוני מס רבים מתבצעים בתפר ובמעבר בין חברה משפחתית לחברה רגילה ולהיפך, ולכן התיקון מטפל בעיקר במעברים אלה. כמו כן נקבעו הוראות מעבר ותחולה מיוחדות לעניין זה.

ההוראות הקבועות

6.2 בחירת החברה לסיווגה כחברה משפחתית רק בסמוך להתאגדותה- עד לתיקון התאפשר לחברה (תושבת ישראל או תושבת חוץ) לבקש לראותה כחברה משפחתית עד חודש לפני תחילתה של שנת מס, או – תוך 3 חודשים לאחר התאגדותה.

בתיקון נקבע כי חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל החל ביום 1 באוגוסט 2013, תוכל לבחור בתוך שלושה חודשים ממועד התאגדותה, אם ברצונה להיות חברה משפחתית לצורכי מס. היה וחברה בחרה שלא להיות חברה משפחתית, היא לא תוכל להפוך לחברה משפחתית בשלב מאוחר יותר.

6.3 הוראות למקרה בו חדל להתקיים התנאי כדי להיות הנישום המייצג- עד לתיקון, קבע **סעיף קטן (א1)**, כי אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר עליו הודיעה החברה יחד עם הגשת הדו"ח השנתי לפי סעיף 131 לאותה שנה. אם לא הודיעה החברה, היא תחדל להיות חברה משפחתית זכאית.

הואיל ומדובר בתקופה ארוכה בין שנת המס לבין מועד הגשת הדוח לאותה שנה בה החברה לא מודיעה על הנישום המייצג המחליף, נקבע בתיקון, כי החברה תידרש להודיע על נישום מייצג אחר בתוך 60 ימים מיום שהנישום הקיים חדל לקיים את התנאי. אם לא הודיעה החברה כאמור, היא תחדל להיות חברה משפחתית זכאית החל מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור.⁸

6.4 הוראות למקרה בו חדל להתקיים בחברה התנאי להיחשב כחברה משפחתית- התיקון הוסיף לסעיף 64א לפקודה את **סעיף קטן (א2)**, הקובע כי חברה שחדלה להיות חברה משפחתית, לאחר שהפסיקה לעמוד בתנאים לחברה כאמור בסעיף קטן (א) (לדוגמה, בשל הקצאה או מכירה של מניות למי שאינו נחשב לבן משפחה), תחדל להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

6.5 דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות משפחתית- התיקון הוסיף לסעיף 64א את **סעיף קטן (א3)**, הקובע כי דיבידנד שהתקבל באותה שנת מס שבה חדלה החברה להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיפים קטנים (א1) או (א2) יהיה חייב במס כאילו החברה נשארה

⁸ ראה בהמשך, הוראה מיוחדת לחברה שלפני יום התחילה חדל להתקיים בנישום התנאי שבסעיף 64א(א1).

במעמד של חברה משפחתית, קרי לפי סעיף 125ב(3) לפקודה- מס בשיעור של 25% או 30%, ולא יחולו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה (דיבידנד בינחברתי שאינו נכלל בבסיס ההכנסה החייבת).
ואולם הוראות חדשות אלו לא יחולו במקרה שבו החברה חדלה להיות משפחתית בשל פטירת חבר בה או בשל רכישה (לרבות בדרך של הקצאת מניות) של 25% מהזכויות בה על ידי מי שאינו צד קשור לה או לבעלי מניותיה.

6.6 מועד הגשת בקשה להפסקת סיווג החברה כחברה משפחתית- סעיף 64א(ב)(1) לפקודה קבע כי חברה משפחתית זכאית רשאית להודיע לפקיד השומה עד למועד הגשת הדוח לפי סעיף 131 לפקודה (30 באפריל), כי היא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית לשנת המס שאליה מתייחס הדוח. מדובר בתקופה ארוכה שבה ניתנת לחברה אפשרות להודיע באופן רטרואקטיבי כי היא חדלה להיות חברה משפחתית זכאית ובכך התאפשר לחברה מרחב תמרון רב המייצר תכנוני מס. התיקון קובע, שעל החברה להודיע לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת המס (30 בנובמבר) כי היא מבקשת לחדול מלהיות חברה משפחתית זכאית, ומשהודיעה כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה ניתנה ההודעה.⁹

חברה משפחתית שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית, בין אם בשל אי-התקיימות תנאים כאמור בסעיף קטן (א) ובין אם בשל בחירתה, לא תוכל עוד להיחשב לחברה משפחתית בעתיד.

6.7 הרחבת הגדרת ההכנסות שיוחסו לנישום- בתיקון נקבע שגם שבח של החברה לפי חוק מיסוי מקרקעין ייוחס לנישום המייצג.

6.8 הגדרת הרווחים שחולקו מהכנסות החברה שניתן לחלקם ללא מס- סעיף קטן (א)(1) קובע מהם הרווחים שחולקו מהכנסות החברה שיראו אותם כאילו לא חולקו (מאוחר ששולם עליהם כבר מס על ידי הנשיום המייצג).

התיקון מגדיר רווחים אלה כ: (א) רווחים שחולקו מההכנסה החייבת של החברה (ב) בתוספת ההכנסה הפטורה ממס (ג) בהפחתת המס החל על הנישום, אם שולם על ידי החברה המשפחתית והיא לא חייבה אותו בהתאם (ד) בתוספת דיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א)¹⁰.

6.9 מכירת מניות של חברה משפחתית- סעיף 64א(7) לפקודה קבע כי במכירת מניה של חברה משפחתית, יופחת מהתמורה, לעניין סעיף 88 לפקודה הן לגבי המוכר והן לגבי הקונה, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בתקופת ההטבה ולא חולקו, כחלקה של המניה בזכויות רווחי החברה. זאת, כדי שלא ליצור כפל מס בעת מכירת המניה בשל אותם רווחים שכבר שולם בשלהם מס.

בתיקון הוחלף נוסח פסקה (7) האמורה כך שיחולו השינויים הבאים:

⁹ ראה בהמשך, הוראת תחולה מיוחדת לחברה משפחתית קיימת שתודיע על רצונה להפוך לרגילה תוך 120 ימים מיום התחילה.

¹⁰ דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות משפחתית- ראה סעיף 6.5 לעיל.

(א) הוגדרו מהם הרווחים שיופחתו מהתמורה: רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה המשפחתית והיא לא חייבה אותו בהתאם, ולרבות רווחים שמקורם בדיבידנד שחויב במס לפי סעיף קטן (א3)¹¹.

(ב) בעת מכירת מניות החברה המשפחתית ייוסף לתמורת מכירת המניות על ידי בעל מניות, סכום עודף הפסדים (הפסדים שיוחסו החל משנת המס 2014) על הרווחים שיוחסו לנישום המייצג, בהתאם לחלקו של בעל המניות המוכר, כדי שלא לתת כפל הטבה בשל הפסדים אלה. ההוראה לא תחול אם הנישום שהפסדים יוחסו לו, נפטר טרם מכירת המניה.

(ג) "רוכש" הוגדר כ: לרבות מי שרכש מניות מהחברה המשפחתית.

(ד) ערב התיקון נקבע כי "סכומים שהופחתו כאמור, לא יראו אותם כרווחים הראויים לחלוקה לענין סעיף 94ב". התיקון קובע: "הוראות סעיף 94ב לא יחולו בשל שנות ההטבה".

6.10 ניצול הטבות אישיות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה - בתיקון הוספה פסקה (8), שלפיה הטבות מס הניתנות באופן אישי, לפי הוראות סעיף 9(5) - פטור ממס לעיוור ונכה, סעיף 14(א) או (ג) או 97(ב) או פטור ממס או הקלות לתושב חוץ, יינתנו רק אם מקבל ההטבה הוא הנישום המייצג של החברה המשפחתית ורק כפי חלקו בזכויות לרווחי החברה, זאת כדי למנוע מצב שבו מוקמת חברה משפחתית אך ורק במטרה לנצל את הטבות המס האישיות בשל כלל הכנסת בני המשפחה שאינם זכאים להטבות¹².

6.11 אי תחולת רוב הוראות הפטור על שינויי מבנה על חברה משפחתית - כדי למנוע תכנוני מס, נקבע בתיקון כי הוראות חלק ה'2 לפקודה לא יחולו על חברה משפחתית, למעט סעיף 104א(א) לפקודה, העוסק בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה וסעיף 104ב(א) לפקודה, העוסק בשותפים המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך.

הוראות תחולה והוראות מעבר לגבי החברה המשפחתית

6.12 ההוראות לגבי הרווחים שחולקו מהכנסות החברה שניתן לחלקם ללא מס (ראה סעיף 6.8 לעיל), יחולו על רווחים שיוחלקו מהכנסות החברה המשפחתית החל מיום 1 בינואר 2014 ואילך.

6.13 הודעה לגבי חברה רגילה הרוצה להיחשב למשפחתית - באם ערב יום התחילה (1.8.2013) היתה החברה זכאית לבקש להיות חברה משפחתית ומתקיימים בה התנאים שבסעיף 64א(א) בנוסחו החדש, היא רשאית להגיש בקשה כאמור **בתוך ארבעה חודשים מיום התחילה (קרי, עד ליום 30 בנובמבר 2013)** ואז יראו אותה כחברה משפחתית החל בשנת המס 2014 ויחולו לגביה ההוראות המכבידות הבאות:

¹¹ דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות משפחתית - ראה סעיף 6.5 לעיל.

¹² ראה הוראות תחולה בהמשך.

- 6.13.1 **חלוקה רעיונית של עודפים שנצברו עד ליום 31.12.2013** - יראו את כל העודפים שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב (בשיעור מס של 25% או 30%), שנצברו בחברה עד יום 31 בדצמבר 2013 ("יום הסיום") כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות. תינתן דחייה לתשלום המס עד ליום 31.12.2017 ("תקופת הדחייה") ללא תשלום ריבית והפרשי הצמדה. ואולם, הדחייה לא תיתן באם ניתנו לבעלי המניות במהלך תקופת הדחייה תשלומים שונים, לרבות הלוואות, כמפורט בהוראת התחולה¹³.
- 6.13.2 **מכירה רעיונית של הנכסים שהיו בבעלות החברה ביום 31.12.2013** - לגבי הנכסים שהיו בבעלות החברה ביום הסיום, במועד מכירתם בפועל הרווח יפוצל בצורה ליניארית בין שתי תקופות: בשל התקופה שמיום רכישתם ועד ליום השינוי יחויב הנישום במס **בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה** (החל משנת 2014 – 50%), ובשל התקופה שמיום הסיום ועד למועד המכירה בפועל, מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפקודה (שיעור מס של 25% או 30%), לפי העניין.
- 6.13.3 ככל הנראה הוראות אלה לא יחולו על חברה שהודיעה על רצונה ליהפך למשפחתית לפני פרסום התיקון לחוק.
- 6.14 **הוראות לגבי חברה משפחתית קיימת לפני יום התחילה**-
- 6.14.1 חברה משפחתית קיימת שלפני יום התחילה **חדל להתקיים בנישום המייצג** תנאי כאמור בסעיף 64א(1) לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, וטרם הודיעה על כך לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, תהיה רשאית למסור הודעה לפי סעיף 64א(1) לפקודה, בתוך 120 ימים מיום התחילה (ולא בתוך 60 יום, כפי שנקבע בהוראות הקבועות- ראה סעיף 6.3 לעיל).
- 6.14.2 חברה משפחתית קיימת תהיה רשאית להודיע לפקיד השומה שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית, לפי סעיף 64א(ב)(1) לפקודה כנוסחו החדש בחוק זה, בתוך 120 ימים מיום התחילה. הודיעה כאמור, יחולו לגביה הוראות הסעיף האמור, כנוסחו ערב יום התחילה (ראה גם הוראות הקבע- בסעיף 6.6 לעיל).
- 6.14.3 סעיף 64א(א)(8) החדש, לגבי ניצול הטבות אישיות רק לפי חלקו היחסי של הנישום המייצג ברווחי החברה (ראה סעיף 6.10 לעיל), יחול על תושב חוץ לגבי רווחים שנצברו החל מיום 1 בינואר 2014, ולגבי נישום שהיה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה, החל מאותו מועד ואילך או שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק שהפך לנישום החל מאותו מועד ואילך.

7. שינויים במיסוי נאמנות

- 7.1 **חלוקה מהנאמן בנאמנות יוצר תושב חוץ, עם נהנה תושב ישראל** תהיה חייבת במס בשיעור 25% על ההכנסה החייבת ביחס לחלק המיוחס לאותו נהנה ישראלי בשנת המס, או במועד החלוקה בשיעור של 30% על כלל החלוקה (אלא אם יוכח כי החלוקה נובעת מקרן ופירות, שאז יראו את החלוקה כנובעת קודם כל מהפירות ולאחר מכן מהקרן), על פי בחירת הנאמן אשר יהיה רשאי לבחור, בהודעה שיגיש לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום הפיכתה לנאמנות המתוארת לעיל, לפי

ראה סעיף 42(ג)(3) לחוק.

המאוחר, כי הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל, אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחויב במס בשיעור של 25%. לעניין זה, בעת ההקניה, יקבעו יום רכישה ומחיר מקורי לנכסים מחוץ לישראל. בנוסף, תיקבע חזקה חלוטה כך שיחס ההון לרווחי הנאמנות יהיה זהה ביחס לכל הנהנים.

7.2 בנאמנות יוצר תושב חוץ, במועד פטירת אחד היוצרים, יראו את הכנסת הנאמן ונכסי הנאמן כשל הנהנים. בהתקיים נהנה תושב ישראל תיחשב הנאמנות כתושבת ישראל. כמו-כן, נאמנות יוצר תושב חוץ שאחד מהיוצרים שלה נפטר, תחדל להיות נאמנות יוצר תושב חוץ ויחולו עליה הוראות סעיף 75 לפקודה. במקרים של נהנים תושבי חוץ תתאפשר ייעודם של נכסים והכנסות לטובתם של תושבי חוץ. הוראות אלו לא יחולו כל עוד בן זוגו של היוצר כאמור שנפטר עודו בחיים, ובלבד שהיה בן זוגו במועד אחת הקניות הנכסים לנאמנות.

7.3 לגבי נאמנות תושבי ישראל, במות אחרון היוצרים תושבי ישראל, יראו את ההכנסות והנכסים של הנאמן כשל הנהנה. במות אחרון היוצרים שהוא תושב ישראל הזכאי להקלות מכוח סעיף 14 או 97 לפקודה, יופסקו ההקלות מכוח סעיפים אלו. בנוסף, יבוטל סעיף 75ט3 לפקודה ויתוקן סעיף 131(ב5) לפקודה כך שתיקבע חובת דיווח מפורשת על נהנה שיקבל חלוקה החל משנת 2013 ואילך, גם מנאמנות יוצר תושב חוץ. הוראות אלה לא יחולו על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או לנהנה בנאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ.

7.4 לגבי סעיף 75ט לפקודה, נקבע כי בנאמנות יוצר תושב חוץ, במידה ומתקיימים יחסי קרבה מדרגה ראשונה בין היוצר לנהנה, הנאמנות תוכל להיחשב כנאמנות יוצר תושב חוץ (בהנחה ששאר התנאים מתקיימים). ביחסים מדרגה שניה, תתקיים חזקה ניתנת לסתירה כי הנאמנות הינה נאמנות תושבי ישראל (בהנחה ששאר התנאים מתקיימים). במקרים האחרים, בהם אין יחסי קרבה כאמור בין היוצר לנהנה תיחשב הנאמנות כנאמנות תושבי ישראל. הנאמן יודיע לפקיד השומה על התקיימות האמור לעיל בתוך 60 ימים מיום הקמתה של הנאמנות או מיום תחילת התקיימות התנאים האמורים.

7.5 לגבי חברה להחזקת נכסי נאמנות כאמור בסעיף 75ג, ההגדרה תשונה כך שתחול על חברה חדשה שהוקמה במיוחד לשם החזקת נכסי נאמנות בלבד ועל הקמתה נמסרה הודעה תוך 90 יום מהתאגדותה. המועד למסירת ההודעה לגבי נאמנות שהוקמה לפני יום התחילה (1.8.2013) הוא במועד להגשת הדוח לפי סעיף 131 לפקודה לשנת המס הראשונה החל מיום פרסומו של חוק זה. על החברה להיות רשומה במלואה על שם הנאמן והנאמן מחזיק בה בשיעור של 100% (במישרין או בעקיפין) - "החזקה בעקיפין" - רק החזקה באמצעות חברה אחרת שהיא חברה להחזקת נכסי נאמנות). עוד נקבע בסעיף 196 לפקודה, כי חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תיחשב כחברה תושבת ישראל לצורך אמנות למניעת כפל מס.

7.6 לגבי נהנה שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל, הרי שהחלוקה חייבת בדיווח; הוראות אלו לא יחולו על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או לנהנה בנאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ;

8. ביטול חלקי של נקודות זיכוי למסיימי תואר אקדמי (בהוראת שעה לתקופה 1.1.2014 עד 31.12.2015)

סעיף 40ג מעניק נקודת זיכוי אחת בחישוב המס למי שזכאי לקבל תואר אקדמי ראשון ומחצית נקודת זיכוי למי שזכאי לתואר אקדמי שני. נקודות הזיכוי הנ"ל יינתנו למשך מספר שנות מס, שהן כמספר שנות לימודיו האקדמיות, ובלבד שנקודות הזיכוי לא יינתנו יותר משלוש שנות מס בגין תואר ראשון ובשתי שנות מס עבור תואר שני. נקודות הזיכוי מובאות בחשבון החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודי התואר (פרט למי שנדרשת התמחות בתחום עיסוקו והשלמתו היא תנאי להתמחות, שיכול לבחור שתחילת הזכאות תחל רק בשנה שלאחר סיום ההתמחות). באופן דומה בוגרי תואר אקדמי שלישי ברפואה או רפואת שיניים זכאים לנקודת זיכוי אחת במשך שלוש שנות מס ולחצי נקודת זיכוי במשך שתי שנות מס.

לפי סעיף 40ד לפקודה תינתן הטבת מס ליחיד שסיים לימודי מקצוע בדמות מחצית נקודת זיכוי במס, כמספר שנות לימודיו, אך לא יותר משלוש שנות מס.

התיקון

לגבי מי שסיים לימודים כאמור בסעיפים 40ג או 40ד לפקודה, בתקופה שמיום 1 בינואר 2014 ועד 31 בדצמבר 2015, יהיה זכאי לקבל את נקודת הזיכוי או מחצית נקודת הזיכוי במשך שנת מס אחת בלבד. היחיד יוכל לבחור אם הוא רוצה לקבל את נקודות הזיכוי בשנת המס שלאחר שנת המס בה סיים את לימודיו או בשנת המס שלאחריה.

על מי שסיים את לימודיו עד 31.12.2013 או החל מיום 1.1.2016 יחולו ההוראות הקבועות שתוארו לעיל, המעניקות את נקודות הזיכוי למשך מספר שנים ולא בשנה אחת בלבד.

על כן מומלץ, למי שעומד לסיים בתקופה הקרובה את לימודיו, להזדרז ולהשלים לא יאוחר מיום 31.12.2013, על מנת שהוראת השעה בדבר הקטנת נקודות הזיכוי לא תחול עליו. יש לשים לב, כי נקודות הזיכוי כאמור ניתנות החל משנת המס העוקבת לשנת הזכאות לתואר, כך שסיום לימודים ייחשב רק אם ניתן אישור ממוסד הלימודים האקדמי על הזכאות לתואר.

9. העלאת שיעור המס על הכנסה מהימורים, הגרלות ופרסים ל- 30%

סעיף 124ב לפקודה, קובע לגבי יחידים, ששיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2 לפקודה, יהיה 25%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) לפקודה (פטור לסכום הנמוך מתקרת הפטור - 60,720 ₪ בשנת 2013), או ניכוי לפי סעיף 17(11) לפקודה (הוצ' בקשר להכנת דוחות והטיפול בקשר למס בכל הליכי שומה וערעור).

בתיקון נקבע כי שיעור המס יועלה על הכנסה שהופקה או שנצמחה החל ביום 1.1.2014 ל- 30% במקום 25%.

10. ביטול האפשרות לשחלף מקרקעין מחוץ לישראל ורכב פרטי המשמש להחכרה או השכרה

סעיף 96 לפקודה מאפשר לדחות את רווח ההון ממכירת נכס בר פחת אם נרכש נכס חלופי, וזאת בהתקיים תנאי הסעיף. סעיף 96 תוקן באופן שהוחרגו מתחולתו נכסים כדלקמן:

(א) **רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת.** מטרת התיקון היא למנוע את דחיית רווח ההון בגין רכב זה, זאת הואיל והשימוש בסעיף 96 לפקודה לחילוף רכבי השכרה או החכרה (ליסינג) נעשה במקרים רבים לצורך החלפת צי רכב שלמים, אשר מכירתם מהווה למעשה מלאי שנמכר¹⁴.

(ב) **זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל.** על פי דברי ההסבר להצעת החוק, התיקון בוצע, מכיוון שסעיף 96 לא נועד, לפי תכליתו, לעודד חילוף מקרקעין בחוץ לארץ, וודאי שלא נועד ליצור לגבי מקרקעין בחוץ לארץ הסדר מיטיב יותר מזה הקיים לגבי מקרקעין בישראל, שאינם זכאים לחילוף לפי חוק מיסוי מקרקעין. התיקון קובע, שאם נבע לנישום רווח הון ריאלי ממכירת זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל כאמור בסעיף זה, ובמדינה שבה נמצאים המקרקעין הנמכרים לא שולם מס חוץ, כהגדרתו בסעיף 199 לפקודה, רק בשל הוראות הדין הזר ביחס לדחיית רווח הון בחילוף המקרקעין הנמכרים במקרקעין אחרים הנמצאים באותה מדינה יינתן זיכוי בשל מסי החוץ, כמפורט בתיקון.

(ג) **נכס שנמכר במכירה רעיונית אגב חלוקת נכסי שערור, כאמור בסעיף 100א1 החדש¹⁵;**

לתיקון סעיף 96 לפקודה, לא נקבעו הוראות תחולה ספציפיות ועל כן תחילתו תהיה ביום 1 באוגוסט 2013.

11. קביעת חריגים נוספים לפטור המוענק לתושב חוץ בשל מכירת נייר ערך שאינו נסחר בישראל של חברה תושבת ישראל- סעיף 97(ב3) לפקודה

¹⁶הרקע לתיקון

סעיף 97(ב3) לפקודה קובע כי תושב חוץ פטור ממס רווח הון במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל¹⁷, או במכירת זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל. סעיף 97(ב3)(2) לפקודה קובע כי הפטור האמור לא יחול במכירת נייר ערך של חברה, שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שוויים של הנכסים שבהם מחזיקה החברה, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין. הסייג האמור חוקק כדי לשמור את זכויות המיסוי של מדינת ישראל כמדינת מקור במקום שנהוג לעשות כן בדין הבין לאומי בכלל, ובהתאם לאמנת המודל של ארגון ה-OECD ("אמנת המודל") בפרט.

לפי סעיף 6(2) לאמנת המודל: "למונח "מקרקעין" תהיה המשמעות שיש לו לפי דיני המדינה המתקשרת שבה נמצאים המקרקעין הנדונים. בכל מקרה, יכלול המונח נכסים הנלווים אל מקרקעין, משק חי וציוד

¹⁴ נוסף כי במקביל תוקנו גם תקנות הפחת, באופן ששיעור הפחת על רכב שסיווגו M1 או N1 בתקנות התעבורה, שצויין ברישיון הרכב שלו כרכב השכרה/החכרה, הופחת מ-20% ל-16%.

¹⁵ ראה סעיף 5 לעיל.

¹⁶ על פי דברי ההסבר להצעת החוק.

¹⁷ נייר ערך שאינו נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה, לגביו חל פטור בסעיף אחר- סעיף 97(ב3) לפקודה.

המשמשים בחקלאות וייעור, זכויות שחלות עליהן הוראות החוק הכללי הדין במקרקעין, זכות ההנאה מפירות מקרקעין וזכויות לתשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול, או הזכות לנצל, מרביצי מחצבים. מקורות ואוצרות טבע אחרים, ספינות, סירות, וכלי טיס לא יראו כמקרקעין". לאור האמור, סעיף 6 לאמנת המודל, שומר את זכות המיסוי למדינת המקור (במקרה זה ישראל) גם ביחס למימוש זכות שאינה מגיעה כדי "זכות במקרקעין" לפי חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, אלא היא מוגבלת לזכות להנאה מפירות המקרקעין ולזכות לניצול משאבי טבע.

התיקון

סעיף 97(ב3)(2) לפקודה תוקן כך שהוראות פסקה (1) לא יחולו גם על רווח הון במכירת נייר ערך של חברה שעיקר שוויים של הנכסים שהיא מחזיקה מקורו בזכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 לפקודה, ולרבות כל זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל, זכויות לניצול משאבי טבע בישראל, וכן זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.

12. סעיף 97(ב2) לפקודה: ביטול פטור לתושבי חוץ בשל מכירת מילווה מדינה קצר מועד – הוראת קבע

במקום הוראה זמנית

סעיף 97(ב2) שבחלק ה' לפקודה, שעניינו "רווחי הון" קובע כי משקיעים תושבי חוץ פטורים מתשלום מס על רווחי הון הנובעים ממכירתם של ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל. סעיף 88 לפקודה מגדיר "נייר ערך" לענין חלק ה' האמור ככולל גם איגרות חוב או מילווה של מדינת ישראל. פטור זה ניתן במטרה לעודד פעילות של משקיעים זרים בשוק ההון הישראלי. אלמלא הפטור האמור היו אותם רווחי הון חייבים במס, בהתאם להוראות סעיף 91 לפקודה, בשיעור של 15%-25% בידי היחיד, ובשיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה בידי חבר בני אדם.

נוסף על השקעות זרות רצויות במשק הישראלי, התקיימה עלייה משמעותית בכניסת מטבע חוץ המיועד, בין השאר, ליצירת רווח פיננסי לטווח קצר כתוצאה מפערי הריבית בין ישראל לחוץ לארץ. במצב זה מתקיים ייסוף של השקל העלול לפגוע בכושר התחרות ארוך הטווח של המשק הישראלי. לכן, ביום 16 בדצמבר 2011 נכנס לתוקף תיקון מס' 186 לפקודה, אשר החריג מן הפטור הקבוע בסעיף 97(ב2) לפקודה איגרות חוב או מילווה מדינה של מדינת ישראל או בערבותה, הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם ("מילווה מדינה קצר מועד"), ועל עסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מילווה מדינה קצר מועד, וזאת לגבי רווח הון ממכירת ניירות ערך כאמור שיימכרו החל מיום התחילה (16.12.2011), ואשר נרכשו לפני יום התחילה או בשנתיים שמיום התחילה.

התיקון הנוכחי הפך את ההוראה הזמנית להוראת קבע.

13. הרחבת המקרים בהם יוטל קנס גירעון

הוראות פקודת מס הכנסה מבוססות על עקרון השומה העצמית, כאשר הנישום מדווח בעצמו על היקף פעילותו החייבת במס. סעיף 191 לפקודה נועד להקטין את התמריץ להימנע מדיווח מלא ומדויק, ובהמשך לכך, להימנע מתשלום מלוא המס על בסיס אותו דיווח, ואת בשל התחושה שהסיכוי להיתפס נמוך. הסעיף האמור מטיל קנס על הנישום במקרים שבהם הגירעון (הפער בין המס ששילם נישום לפי השומה העצמית לבין המס שהנישום חייב בו) עולה על 50% מחבות המס של הנישום, בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף.

התיקון קובע כי בנוסף למקרים הבאים בהם ניתן להטיל קנס הגירעון גם היום: קנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון במקרה של רשלנות ו- 30% במקרה שהגרעון נוצר במזיד, פקיד השומה יהיה רשאי להטיל קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון גם לגבי נישום שלגביו נקבע גרעון בסכום העולה על 500,000 ₪ לשנה והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

- (1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;
- (2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;
- (3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86.

התיקון יחול לגבי גירעון שנקבע בשל דוח מס שהוגש לשנת המס 2013 ואילך¹⁸.

14. חובת דיווח של חלפני כספים על כל פעולה בסכום של 50,000 ₪ ומעלה - הוראת שעה

נקבעה הוראת שעה שתוקפה לשלוש שנים מיום תחילתן של תקנות שיותקנו בנושא (טרם הותקנו). הוסף סעיף 141א לפקודה הקובע כי נותן שירותי מטבע החייב ברישום לפי סעיף 11ג(א)(1) עד (5) ו-(7) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (חלפן כספים), ידווח למנהל רשות המסים על כל פעולה שביצע בסכום של 50,000 שקלים חדשים ומעלה, לרבות פרטי הפעולה ופרטי הזיהוי של הצד שעמו התקשר כדי לבצעה, ואם קיים נהנה שאינו הצד שעמו התקשר חלפן הכספים – גם פרטי הזיהוי של הנהנה.

הסעיף קובע הוראות מפורטות לגבי המידע שיכלל במאגר מידע ייעודי שיוקם לטיפול בנושא ומי יורשה לעשות שימוש במידע הנ"ל.

¹⁸ במקביל, בוצעו תיקונים דומים לגבי קנס גירעון בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק מס ערך מוסף.

החוק לעידוד השקעות הון- תיקון מס' 71

15. העלאת שיעורי המס המוטלים על חברה מועדפת בשל הכנסתה המועדפת

15.1 בתיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון (בתחולה מיום 1.1.2011) נקבעו שיעורי מס מופחתים לחברות מועדפות על הכנסתן המועדפת כדלקמן:
 לחברות באזור פיתוח א': בשנים 2011-2012: 10%, בשנים 2013-2014: 7%, החל משנת 2015: 6%; לחברות במרכז הארץ: בשנים 2011-2012: 15%, בשנים 2013-2014: 12.5%, החל משנת 2015: 12%.

התיקון קובע כי מתווה הפחתת שיעורי המס על הכנסה מועדפת יופסק והחל משנת המס 2014 יהיה שיעור המס המוטל על חברות באזור פיתוח א' 9% ובמרכז הארץ 16%.

15.2 להלן ריכוז שיעורי המס על הכנסה מועדפת לפי שנות מס תוך השוואה לשיעורי המס הרגילים:

שנת המס	שיעור המס על הכנסה מועדפת		שיעור מס חברות רגיל
	אזור א'	אזור אחר	
2011	10%	15%	24%
2012	10%	15%	25%
2013	7%	12.5%	25%
2014	9%	16%	26.5%

16. העלאת שיעור המס ל- 20% על דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת ובמקרים מסויימים מהכנסות שמקורן במפעל מוטב או מפעל מאושר

כיום שיעור המס המוטל על דיבידנד שמקורו בהכנסה שזכתה להטבה מכח החוק לעידוד השקעות הון (הכנסה מועדפת, מוטבת או מאושרת) הינו 15%. בתיקון נקבע כי שיעור המס על דיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014 יועלה ל- 20% לגבי הכנסה שמקורה בהכנסה מועדפת וכן במקרים נוספים כמפורט להלן:

סעיף בחוק לעידוד	מקור ההכנסה ממנה מחולק הדיבידנד	הוראות תחולת התיקון
51יח	הכנסה מועדפת	לגבי דיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014 ואילך
51ב(ג)(1)	הכנסה מוטבת	לגבי דיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014 מהכנסה של חברה מוטבת שהיא בעלת מפעל מוטב, שהושגה בתקופת ההטבות שתחילתה בשנת בחירה, שהיא שנת המס 2014 ואילך.
47(ב)(2)(א)	הכנסה של מפעל מאושר תיירותי או של חברה שהיא בעלת מפעל חקלאי מאושר ¹⁹	לגבי דיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014 מהכנסה של חברה כמפורט להלן: 1. חברה שהיא בעלת מפעל מאושר שהוא מפעל תיירותי, שקיבלה מענק בשל הקמת מפעל לראשונה או בשל הרחבה קודמת שלו, והתכנית להקמת/הרחבת המפעל אושרה בידי המנהלה ביום 1.1.2014 ואילך. 2. חברה שהיא בעלת מפעל חקלאי מאושר- לגבי הכנסתה שהושגה בתקופת ההטבות בסעיפים 34 או 35 לחוק האמור שתחילתה בתכנית שאושרה ביום 1.1.2014 ואילך.
	מפעל מאושר תעשייתי במסלול מענקים או מסלול חלופי	אין התייחסות בתיקון.

הערות והמלצות:

- **לגבי דיבידנד מהכנסה מועדפת-** אין הבחנה בין השנים שבהן נוצרה ההכנסה המועדפת (עד וכולל לשנת 2013 או אחריה). על כן, מומלץ לחלק דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת לכל המאוחר עד ליום 31.12.2013.

- **לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מוטבת-** לגבי מפעל תעשייתי: מאחר שבתיקון 68 לחוק העידוד נקבע לגבי מפעל תעשייתי, ששנת הבחירה האחרונה שניתן לבחור היא שנת המס 2012, אזי התיקון המתייחס רק למפעלים ששנת הבחירה לגביהם היא 2014 ואילך, אינו רלבנטי. לפיכך, על דיבידנד ממקור זה שיחולק גם החל מיום 1.1.2014 ימשיך לחול מס בשיעור של 15%.

¹⁹ סעיף 33(ב) לחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, קובע שעל דיבידנד שמקורו במפעל חקלאי מאושר, יחולו הוראות סעיף 47(ב)(2) לחוק לעידוד השקעות הון.

לגבי מפעל תיירותי: על חלוקת דיבידנד ממפעל מוטב ששנת הבחירה שלו היא לפני שנת 2014 ימשיך לחול שיעור מס של 15%, גם אם יחולק החל מיום 1.1.2014 ואילך. התיקון רלבנטי רק למפעל תיירותי ששנת הבחירה שלו 2014 ואילך. **יש לשקול לבחור שנת בחירה נוספת בשנת המס 2013 ולא בשנת המס 2014.**

- **לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מאושרת של מפעל תיירותי או של מפעל חקלאי מאושר-** שיעור המס של 15% ימשיך לחול גם לגבי דיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014 כל עוד מדובר בתכנית שאושרה לפני 1.1.2014. **יש לשקול להגיש בדחיפות תכנית מאושרת, על מנת שתאושר לפני 1.1.2014.**
- **לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מאושרת של מפעל תעשייתי במסלול מענקים או מסלול חלופי-** אין כל התייחסות בתיקון. לכן, שיעור המס של 15% ימשיך לחול גם לגבי דיבידנד שיחולק החל מיום 1.1.2014.

17. ביטול פרק שביעי 2 לחוק - חברות למסחר בין-לאומי

פרק שביעי 2 לחוק לעידוד השקעות הון, קובע הטבות במס לחברות למסחר בין-לאומי ולבעלי מניותיהן. סעיף 153 קובע הטבות לחברה למסחר בין-לאומי ולבעלי מניותיה וסעיף 153 קובע פטור ממס על רווח הון, בתנאים הקבועים באותו סעיף. לאור ביטולו של סעיף 153 (1) לפקודת מס הכנסה בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, שתחילתו ביום 1 בינואר 2003, אין עוד משמעות לפרק שביעי 2 לחוק עידוד השקעות הון ועל כן הוא בוטל.

חוק עידוד התעשייה (מסים) - תיקון מס' 13

18. הגדרת מפעל תעשייתי תחול רק על חברה שהתאגדה בישראל ושמפעלה נמצא בישראל או באזור

הגדרת "חברה תעשייתית" בסעיף 1(2) לחוק עידוד התעשייה הינה: "חברה תושבת ישראל שלפחות 90% מהכנסותיה, בשנת מס, למעט הכנסות ממילווה בטחון, הם ממפעל תעשייתי שבבעלותה".

התיקון קובע כי להגדרת "חברה תעשייתית" יתווספו התנאים שהיא התאגדה בישראל, והמפעל התעשייתי שבבעלותה נמצא בישראל או באזור (כהגדרתו בסעיף 3 לפקודת מס הכנסה), וזאת כדי למנוע פרשנות או תכנון מס שמשמעותו ייבוא הפסדים מחוץ לארץ על ידי חברות שהתאגדו בחוץ לארץ ושהמפעל שלהן מצוי בחוץ לארץ ומבקשות לחסות במסגרת החוק, בניגוד למטרותיו.

על פי דברי ההסבר להצעת החוק מדובר בהבהרה בלבד, אך לדעתנו, ספק אם ניתן לפרש את החוק לפני תיקונו, בהתאם לנוסח התיקון שבוצע בו.

חוק מס ערך מוסף- תיקון מס' 43

19. הרחבת המקרים בהם יוטל קנס גרעון

עד כה איפשר חוק מס ערך מוסף, בסעיף 96א, הטלת קנס גרעון רק במקרה ששומה סופית שאינה ניתנת עוד לערעור כללה קביעה לענין פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח וכי יש להתעלם ממנה לפי הוראות סעיף 138 לחוק. בדומה לתיקון שבוצע בפקודת מס הכנסה הורחבו המקרים בהם תתאפשר הטלת קנס גרעון.

התיקון הוסיף את סעיף 96ב לחוק, לפיו רשאי המנהל להטיל קנס בשיעור של 30%, בשל גרעון בסכום העולה על 500,000 ש"ח לשנה, והגרעון עולה על 50% מהמס שהוא חייב בו, אם הגרעון נובע בשל אחד או יותר מאלה: (1) החייב במס לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 67(ה) או 67א(ח) כפעולה החייבת בדיווח; (2) החייב במס פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיפים 67 ו-67א, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין.

תחולת התיקון הינה לגבי גרעון שנקבע בשל דוח שהוגש לפי סעיפים 67 ו-67א לחוק מע"מ, לשנת המס 2013 ואילך.

20. חובת צירוף חשבונית להובלת טובין לאזור או לשטחי עזה ויריחו

סעיף 129(ב) לחוק מס ערך מוסף קובע כי טובין מובלים ילוו במסמך בהתאם למקום הרישום של העוסק. לעניין טובין המובלים מעוסק הרשום באזור או בשטחי עזה ויריחו לפי הדין החל שם והמקביל לחוק מס ערך מוסף, על העוסק להציג חשבונית, הכוללת פרטים שקבע המנהל. ואולם לעניין טובין המובלים מעוסק ישראלי ניתן לבחור בין הצגת חשבונית להצגת תעודת משלוח.

לשם ייעול האכיפה והגברת ההדדיות בהעברת טובין בין שטחי ישראל והרשות הפלסטינית, ובמטרה להגביר את הוודאות בעניין התחשבות המסים בין ישראל והרשות הפלסטינית, תוקן סעיף 129(ב) לחוק, כך שהעברת טובין מעוסק הרשום לפי חוק מס ערך מוסף, לאזור או לשטחי עזה ויריחו תלווה אף היא בחשבונית שהוצאה כדין הכוללת פרטים שקבע המנהל, ולא בתעודת משלוח.

תחולת התיקון מיום 1.1.2014.

חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים) - תיקון מס' 7

21. החמרה בכללים לגבי כניסה והוצאה של טובין לאזור אילת וממנו

חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 ("חוק אזור סחר חופשי באילת"), קובע בסעיף 5(ב), מס ערך מוסף בשיעור אפס על מכירת טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק שהוא תושב אזור אילת לצורך עסקו באזור אילת. הוראה זו אינה חלה על טובין המפורטים בתוספת השנייה לחוק האמור.

בחוק לא נקבעה סנקציה שתינקט כלפי עוסקים או מובילים המבקשים בעת המעבר במסוף הכניסה לאילת לקבל חותמת אישור של פקיד המכס על חשבונית המס, בלי שהטובין ברשותם. בדרך זו ניתן לנצל לרעה את ההטבות שמקנה החוק, שכן עסקה כזו מדווחת כחייבת במס ערך מוסף בשיעור אפס. כלומר, העוסקים יכולים לדווח על הכנסת טובין החייבים במס ערך מוסף בשיעור אפס בלי שאלה הוכנסו לאילת בפועל. בדומה, ניתן גם לדווח על הכנסת הטובין החייבים במס ערך מוסף בשיעור אפס לאילת, ולאחר מכן להוציאם מאזור אילת בלא שנמכרו באילת.

התיקון קובע, כי מס ערך מוסף בשיעור אפס יינתן רק אם חשבונית המס בשיעור אפס מוצגת בעת הכניסה לאילת, והטובין נושא החשבונית נמצאים עם מציג החשבונית. עוד נקבע (באמצעות הוספת סעיף 8א לחוק), כי טובין שהוחל עליהם מס בשיעור אפס כאמור, לא יועברו מאזור אילת למקום אחר בישראל בידי העוסק שקיבל את ההטבה, אלא אם כן בידו מסמך המעיד על ביטול העסקה בהתאם להוראות לפי חוק זה (ראה תקנה 11 לתקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985).

בנוסף נקבע כי הצגת חשבונית המס בשיעור אפס בכניסה לאילת בלי הטובין או הוצאת הטובין שהוחל עליהם מס אפס מאילת, ללא מסמך הביטול, יהוו גם עבירות פליליות שדין מאסר שנה או הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין.

חוק הבלו על דלק - תיקון מס' 8

22. תיקונים בחוק הבלו על דלק: מועד החיוב, הארכת התקופה לקבלת השבון בלו, חובות אבודים

בחוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958 בוצעו, בין היתר, התיקונים הבאים:

22.1 **מועד החיוב.** סעיף 4 לחוק הבלו קובע כיום הסדר כללי בלבד לגבי מועד החיוב במס וזהות החייבים. כדי להבהיר את מועד החיוב נקבע כי ככלל, יצרן המוציא דלק ממקום ייצור, ישלם את הבלו בעת הוצאת הדלק ממקום הייצור ובשיעור שיחול אותה שעה, אלא אם כן הוזרם הדלק בצנרת תת-קרקעית לאתר אחסון שאישר המנהל לפי סעיף 16. המנהל רשאי לקבוע כי הבלו ישולם בעת הוצאתו מאתר האחסון כאמור.

22.2 **הארכת התקופה לקבלת השבון בלו.** סעיף 9(ד) לחוק הבלו קובע הישבון בלו, בתנאים מסויימים הקבועים בסעיף 9(ג) אם הוגשה בקשה בתוך שישה חודשים מיום הוצאת חשבונית המס. כדי לאפשר

לעוסקים להינהות מההישבון, הוארכה התקופה בה ניתן להגיש את ההישבון לשנה מיום הוצאת חשבונית המס.
22.3 **חובות אבודים.** שולם בלו על דלק שהוצא ממקום ייצור ולא נמכר או שנמכר בלי ששולמה עליו תמורה – לא יינתן עליו החזר.

חוק קיזוז מסים

23. חובת מסירת ההודעה על הקיזוז לנישום אינה תנאי לקיומה של זכות הקיזוז

חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980, קובע את הזכות לקזז החזר מס כנגד חוב מס סופי. ואולם בהתאם לחוק האמור, ביצוע הקיזוז מותנה במתן הודעה בכתב לנישום. לאור חובת מסירת ההודעה כאמור הועלתה הטענה, כי זכות מעקל, שהטיל עיקול על זכותו של הנישום לקבל החזר מס בטרם ניתנה הודעת הקיזוז, קודמת לזכות הקיזוז של רשות המסים. התוצאה של פרשנות כאמור היא שרשות המסים תידרש לשלם לנושה של הנישום את כספי החזר המס, על אף שלא היתה לה כל חובה לשלם את הסכום לנישום עצמו עקב קיומו של חוב מס סופי שלו.

כדי למנוע את הפגיעה האמורה בהכנסות המדינה ממסים ולאור חשיבות גביית המסים למשק, נקבע בתיקון במפורש, כי חובת מסירת ההודעה לנישום אינה תנאי קונסטיטוטבי לקיומה של זכות הקיזוז, אלא שזכות זו נוצרת עם קיומו של חוב מס סופי מול זכות להחזר מס. עם זאת, לצורך ביצוע הקיזוז תידרש רשות המסים למסור הודעה לנישום.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לקבלת פרטים נוספים ניתן לפנות ל:

דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
בטלפון 03-6085532 : או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited