



**NEWSLETTER**  
**ニויזלטר אפריל 2015**  
**מספר 116**

**התוכן**

א.	תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 1/2010 - דיווחים בנושא ナאמניות, קליטה וטיפול ממשדי השומה - בעקבות תיקון 197 לפקודה .....	1
ב.	חוור מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיוטה) ..	13
ג.	החלטות מיסוי .....	23
ג.1.	חבות בעמ"מ של מכירת מקרקעין החלטת מיסוי שאינה בהסכם 15/15 - מס ערך מוסף.....	4635
23		
ג.2.	פעול תעשייתי לייצור אריזות המהוות "רכיב במוצר אחר" - החלטה מיסוי בהסכם 15/15 - חוקי עידוד .....	4458
25		
ג.3.	אישור "מסמך אחר" לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מעמ"מ למכירת טובין לתושב בחו"ל כאשר הם עוברים עיבוד ע"י עותק ישראלי אחר שייצא את הטובין לחו"ל - החלטה מיסוי בהסכם 14/8973 מס ערך מוסף.....	8973
26		

\*-----\*

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקון 197 לפקודה**

**1. רקע**

ביום 1 באוגוסט 2013, נכנס לתוקף החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת יודי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013<sup>1</sup>, במסגרתו חוק תיקון מס' 197 לפקודת מס הכנסה (להלן: "חוק ההסדרים" ו/או "התיקון" ו/או "תיקון 197" ו/או "הפקודה" בהתאם).

במסגרת תיקון 197, שונתה פרק רביעי 2 של חלק ד' לפקודה (להלן: "פרק הנאמניות"), וכן סעיף 131 לפקודה. השינוי המהותי בפרק הנאמניות הינו בהקשר לחברות המס של נאמניות בהן יוצר הנאמנות הינו תושב בחו', או שהיוצר היה במוותו תושב בחו', ואשר יש בהן, או שהוא בבחן בעבר נהנה שהוא תושב ישראל (להלן: "נאמנות נהנה תושב ישראל"). התקון יחול ברגע הכנסות, שיופקו על ידי נאמניות כאמור החל מיום 1 בינואר 2014 (להלן: "יום התחילה"), זאת בין אם הנאמנות הוקמה לפני יום התחילה ובין אם הוקמה לאחריו.

במסגרת סעיף 131(א)(5ב) לפקודה נקבעה חובה הדיווח החלה על נאמניות מסוימות ועל הנימں בנאמניות שקיבלו חלוקה (כהגדרת מונה זה בסעיף 75ג לפקודה) מהנאמנות, במישרין או בעקיפין. למען הסר ספק, מובהר כי על אי דיווח של חלוקות כאמור על ידי נהנה, יהולו הוראות כל דין, וזאת בין אם מדובר בהכנסה חייבת ובין אם מדובר בהכנסה פטורה או בהכנסה שאינה בסיס המס בישראל, בין אםחלוקת נובעת מהכנסה או מתkowski שהם פטורים ממש בישראל או אינם בסיס המס בישראל, ובין אםחלוקת היא בכסף או בשווה כספ.

להלן יפורטו הדיווחים הנדרשים בהתאם לפרק הנאמניות, כנוסחו לאחר תיקון 197,ゾות החייבים בהגשת הדוחות, המועד להגשת הדוחות והטפסים שבאמצעותם יוגשו.

הוראת ביצוע זו (להלן: "הוראת הביצוע" או "הוראת הביצוע הנוכחית") הינה תוספת להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה (להלן: "ההוראה המקורית"). נושאים שנדרשו בההוראה המקורית ולא שונו במסגרת ההוראת הביצוע הנוכחית יותרו על כנס.

<sup>1</sup> ס"ח 2405, מיום 5 באוגוסט 2013.

נש mach לשביל שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזקים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והMisovi.  
ניתן ליצור קשר טלפוני 03-6092020 או ניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקח 03-6091113  
מבזקים אלו נועד למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקון 197 לפקודה (המשך)**

## **2. שינוי בהגדרות נאמנות**

להלן יפורטו בקצרה השינויים שנקבעו במסגרת תיקון 197 לגבי סיווג הנאמניות השונות, לעומת ההוראות שנקבעו בתיקון 147.

### **2.1 נאמנות תושבי ישראל - סעיפים 75 ז-ו-75ח(א) + (ג) לפקודה**

בעקבות התיקון יראו גם בנאמניות אלה ( מלבד הנאמניות שנקבעו בתיקון 147) **כנאנות תושבי ישראל:**

- נאמנות שאינה נאמנות **תושבי חוץ**, אינה נאמנות **נהנה תושב חוץ**, ואיןנה **נאנות קרובים** (הגדרת **נאנות קרובים** תפורת בהמשך הוראת הביצוע) - **תיחשב כנאנות תושבי ישראל** כברירת מחדל.
- נאמנות שכלי יוצריה נפטרו ובשנת המס יש בה **נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל**.
- **נאנות נהנה תושב ישראל** (הגדרת **נאנות נהנה תושב ישראל** תפורת בהמשך הוראת הביצוע).

### **2.2 נאמנות תושבי חוץ - סעיף 57ט לפקודה**

במסגרת התיקון בוטל המעדן של **נאנות יוצר תושב חוץ** ובמקומו הוגדרה **נאנות תושבי חוץ**. נאמנות **תיחשב לנאמנות תושבי חוץ** אם מתקיים בה אחד מהלאה :

- בשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם **תושבי חוץ**, או שכלי יוצריה הם **תושבי חוץ** וכל הנהנים בה הם **צרכי ציבור** או **תושבי חוץ**, ולא היו בה **נהנים תושבי ישראל** ממועד יצירתה;
- נאמנות שכלי יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם **תושבי חוץ**, או שכלי יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם **נהנים לצרכי ציבור** או **תושבי חוץ**, ולא היו בה **נהנים תושבי ישראל** ממועד יצירתה.

**נהנה לצרכי ציבור** לעניין פרק הנאמניות, הינו **גוף המוני** בסעיף 97(א)(4) לפקודה (מדינה, רשות מקומית, קק"ל, וכו', או מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2)), תאגיד דומה לו הפטור ממש לפי דין בישראל או **גוף ציבורי** שקבע המנהל, באישור ועדת הכספיים של הכנסת.

נאנות **תיחשב כנאנות תושבי חוץ**, בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

**נאנות תושבי חוץ**, תחשב לתושב חוץ, ולכן תהא חייבת במס רק בגין הכנסותיה שהופקו או צמחו בישראל (בכפוף לדין בישראל או גוף ציבורי שקבע המנהל, הכנסת).

בהתאם להוראות סעיף 131(א)(5ב)(2) לפקודה, **נאנות תושבי חוץ** שיש לה הכנסה או נכס בישראל חייבת בהגשת דוח"ח. **תקנות מס הכנסה** (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 (להלן **"תקנות הפטור"**), מנקות בתנאים מסוימים פטור מהגשת דוח שנתי למי שחייב בהגשתו לפי סעיף 131 לפקודה. **תקנה 5** לתקנות הפטור, קובעת שתושב חוץ יהיה פטור מהגשת דוח אם עמד בתנאים הקבועים בתקנה. **היות ורואים את הכנסותיה ונכסייה** של **נאנות תושבי חוץ**, **הכנסות ונכסיים** של **יחיד תושב חוץ**, יש להחיל על הנאמנות את ההוראות המפורטוות בתקנה 5 לתקנות הפטור.

נש mach להסביר על שאלותיכם בנוגע הכלולים במצבים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר בטלפון 03-6092020 וכן ניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקח 03-6091113. מבזקים אלו נועד למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

א. **תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקון 197 לפקודה (המשך)**

## 2. **שינויי בהגדרות נאמניות (המשך)**

### 2.3 **נאמניות נהנה תושב חוץ - סעיף 57י לפקודה**

הגדרת המונח **נאמניות נהנה תושב חוץ** הורחבה בתיקון, והוא כוללת בעת גם נאמניות אשר קיימים בה יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל. היוות ורואים את הכנסותיה ונכסייה של נהנה תושב חוץ, כהכנסות וכנכסים של יחיד תושב חוץ, יש להחיל על הנאמניות את ההוראות המפורטות בתקנה 5 לתקנות הפטור.

### 2.4 **נאמניות לפי צוואה - סעיף 57יב לפקודה**

בחגדרת נאמניות על פי צוואה לא חל שינוי. בתיקון התווסף סעיף 57ח(ד) הקובע כי נאמניות תושבי ישראל שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ ואשר נפטר בה לאחריו היוצרים שהוא תושב ישראל, תהפוך לנאמניות לפי צוואת צוואת זורה סעיף 57יב(ג)(2) (להלן: "נאמניות צוואת זורה"). משמעות הוראה זו היא כי יראו את נכסי הנאמניות כאילו הוועברו בירושה פטורה ממש (ולא במכירה חייבת במס) מהיוצר לאחריו שהיא תושב ישראל במוותו נהנים שם תושבי חוץ. למען הסר שפק מובהר בזאת כי הוראה זו לא תחול במקומות שבו אחד מהנהנים או יותר הוא תושב ישראל; במקרה כזו הנאמניות נשמר על סיוגה כ**נאמניות תושבי ישראל** כאמור בסעיף 57ז(א)(1).

היות ורואים את הכנסותיה ונכסייה של נאמניות צוואת זורה כהכנסות וכנכסים של יחיד תושב חוץ, יש להחיל על הנאמניות את ההוראות המפורטות בתקנה 5 לתקנות הפטור.

### 2.5 **נאמניות נהנה תושב ישראל - סעיף 57חט**

במסגרת התקיקון הוגדרה **נאמניות נהנה תושב ישראל** כ**נאמניות שמיימת שני תנאים במצטבר כדלקמן:**

- ממועד יצירת הנאמניות ועד לשנת המס כל יוצרי הנאמניות הם תושבי חוץ.
- בשנת המס יש בנאמניות נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל. לעניין זה לא יראו נהנה לצרכי ציבור, כנהנה.

כאמור לעיל, **נאמניות נהנה תושב ישראל** שהיא אינה **נאמנות קרובים**, תחשב לנאמניות **תושבי ישראל** כהגדרתה בסעיף 57ז לפקודה, בשינויים המחויבים, ויראו את הכנסותיה ואת נכסייה כהכנסתו וכנכסיו של יחיד תושב ישראל. מובהר כי הרגת נהנה לצרכי ציבור מהגדרת נהנה לצורך סיווג הנאמניות כאמור בסעיף 57חט(א) לפקודה, חלה הן ביחס לנאמניות נהנה **תושב ישראל** שהיא אינה **נאמנות קרובים**, והן ביחס לנאמניות **קרובים**.

נש mach לשב על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזקים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והMisovi. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 וניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקח 03-6091113 מבזקים אלו נועד למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

א. **תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קלייטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפוקודה (המשך)**

## 2. **שינויי בהגדרות נאמניות (המשך)**

### 2.6 **נאמניות קרובים**

**נאמניות קרובים** הינה **נאמנות נהנה תושב ישראל**, שבין כל יוצריה לבין כל הנחנים בה שם תושבי ישראל מתקיימים יחסית קרבה כלהלן:

- היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה; או
- בין היוצר לננה מתקיימים יחסית קרבה כאמור בפסקאות (1) ו-(2) בהגדרת "קרוב" שבסעיף 88, שאינם כוללים בחלופה 1 לעיל, ופקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב ולא תמורה בצדן.

נאמנות תיחשב כ**נאמנות קרובים** בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

עפ"י סעיף 75ח(ד)(1) לפוקודה יש להודיע על קיומה של נאמנות קרובים לפקיד השומה תוך 60 ימים מיום הקמתה או מיום הפיכתה לכך (להלן: "ההודעה על נאמנות קרובים"). ביחס לנאמנות קרובים שהוקמה לפני יום 1.1.2014 ניתן הודעה לפקיד השומה עד ליום 30 ביוני 2015 או עד מועד החתימה על "הסדר מעבר" לנאמנות, כמובן, אולם אם ניתנה על ידי פקיד השומה אורכה למועד הגשת הדוח השנתי של הנאמנות לפי סעיף 131 לפוקודה לשנת המס 2014 (להלן: "הדוח השנתי לשנת 2014") – תוגש הודעה על נאמנות הקרובים במועד הגשת הדוח השנתי לשנת 2014 בהתאם לאורכה שניתנה על ידי פקיד השומה או עד מועד החתימה על הסדר מעבר לנאמנות, כמובן, אולם ככל מקרה לא תוגש הודעה על נאמנות הקרובים יותר מיום 31 בדצמבר 2015.

את הודעה על נאמנות קרובים כאמור לעיל, ימסור הנאמן לפקיד השומה בטופס 154 - הודעה על בחירה **במסלול מיסוי בנאמנות נהנה תושב ישראל** שהיא נאמנות קרובים, המצויר כנספח להוראת ביצוע זו, וההודעה תכלול גם את בחרתו הבלתי חוזרת של הנאמן בדבר מסלול המיסוי שיחול ביחס להכנסות הנאמנות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל ומהיעודות לחלוקה לננה תושב ישראל, כלהלן (הכנסות שהופקו בישראל יתחייבו במס בהתאם להוראות סעיפים 75ו(א), (ד) ו-(ה)):

- מיסוי החלוקות לננה שהוא תושב ישראל, בהתאם להוראות סעיף 75ח(ד)(2) לפוקודה (להלן: "**מסלול חלוקות**").
- מיסוי בשנת הפקתה או צמיחה מחוץ לישראל, של הכנסת הנאמן, המיויחסת לננה תושב ישראל, בהתאם להוראות סעיף 75ח(ד)(3) (להלן: "**מסלול יעוד הכנסות**").

לא בחר הנאמן בטופס 154 שהגיש במועד כאמור לעיל את מסלול המיסוי שיחול על נאמנות הקרובים - יראו אותו כאילו בחר במסלול חלוקות.

בטופס 154 המוגש על ידי הנאמן לפקיד השומה כאמור לעיל, יצירף הנאמן גם את **טופס 147 - הודעה על יצירת נאמנות או על הקנייה לנאמנות**.

נש mach לשב על שאלותיכם בנוגע לכליים ממצאים או ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 ונקין לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113. מבזקים אלו נועד למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות,  
קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקון 197 לפקודה (המשך)**

**2. שינויי בהגדרות נאמניות (המשך)**

**2.6 נאמניות קרובים (המשך)**

כאמור לעיל, הכנסת הנאמן בנאמניות קרובים אשר הופקה או נצמaha בישראל תתחייב במס בהתאם להוראות סעיפים 75(ו)(א), (ד) ו-(ה), כאמור בסעיף 75(ד)(4) לפקודה. עפ"י תיקון 197 נאמניות קרובים לא תחשב לתושב בחו"ל כאשר תחבורתו בסעיף 1 לפקודה ולכנן לא יכולו על הכנסתה הפטוריות החלים ביחס להכנסת תושב בחו"ל שהופקה בישראל והוא תחיבת בדיעות על הכנסתה שהופקו או צמחו בישראל ללא תלות במסלול המיסוי שחל עלייה, מסלול יעוד או מסלול חלוקה.

אולם, במקרים בהם יהיו בנאמניות קרובים נהנים רבים אשר נחשבים לתושב בחו"ל כאשר תחבורתו בסעיף 1 לפקודה תשקול בעתיד רשות המסים מתן פתרון לסוגיה זו במסגרת תקנות יעוד וחלוקת מכוח סעיף 75ICH לפקודה.

**2.6.1 מסלול חלוקות**

במסלול חלוקות, החייב במס יהי הננהה תושב ישראל שקיבל חלקה מהנאמניות בשנת המס והוא ידוע על החלוקה במסגרת הדוח שהוא מחויב להגשים לפי סעיף 131 (א)(5)(ב) לפקודה, לשנת המס שבה בוצעה החלוקה. על דבר החלוקה וסכום החלוקה ידועה הננהה במסגרת דוח שנתי בטופס 1301, וזאת בין אם החלוקה היא הכנסתה החייבת במס בישראל, בין אם היא פטורה ממש בישראל, או שהיא אינה בסיס המש בישראל, בין אם החלוקה נובעת מהכנסה או מתיקול שהוא פטור ממש או שאינו בסיס המש בישראל, ובין אם החלוקה היא בכף או בשווה כף.

במקרים בהם קיבל הננהה חלקה של נכס שאינו כף, ימלא ויכרף בנספח לדוח השנתי שהוא מחויב בהגשתו בטופס 1301 גם את טופס 149 - הודה על **חלוקת שקיבל הננהה לשנת המס 2013 ואילך**, וiperט בטופס זה, בין היתר, גם את תיאור הנכסים שאינם כף שחולקו לו בשנת המש ואת תאריך החלוקה.

חוות הדיווח החללה על החלוקה לננהה, תחול גם ביחס לננהה שאילולא הוראות סעיף 131 (א)(5)(ב) היה פטור מהגשת דוח מכוח תקנות הפטור; ככלומר, קבלת החלוקה יוצרת, בשל עצמה, חוות הגשת דוח על כל הכנסות של מקבל החלוקה בשנת המש.

החלוקת תתחייב במס בשיעור של 30%. הייתה החלוקה בשווה כף, הכנסה מחלוקת בידי הננהה תהיה שווה לשווי השוק של הנכס המחלוקת במועד החלוקה. במסלול זה, הנאמניות חבבה, בהודעה בלבד על עצם קיומה של **נאמניות קרובים** ועל בחירת הנאמן **במסלול חלוקות** ואינה תחיבת בהגשת דוחות על הכנסתה ונכסייה זולת אם הפקה הכנסתה בישראל. במקרה האחרון, הנאמניות תפתח תיק ותדוח על הכנסתה שהופקו בישראל אצל פקידי השומה המופקדים על מיסוי נאמניות. מובהר כי חלוקה אשר מקורה בהכנסה אשר הופקה או נצמaha בישראל ותחייבתה במס כאמור, תהיה פטורה ממש בישראל כדי הננהה, אך לא תהיה פטורה במידיווח, והננהה חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה גם במקרה זה - בהתאם להוראות סעיף 131(א)(5)(ב).

נש mach להסביר על שאלותיכם בנוגע לכליים ממצאים או ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפוני 03-6092020 ונק ניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקח 03-6091113. מבזקים אלו נועד למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפוקודה (המשך)**

## 2. שינויי בהגדרות נאמניות (המשך)

### 2.6 נאמניות קרובים (המשך)

#### 2.6.1 מסלול חלוקות

על אף האמור לעיל, הנאמן רשאי להoxicח לפקידי השומה כי החלוקה לננהה, כולה או חלקה, מוגבהת מנכסים שהוקנו לנאנן על ידי היוצר, ואשר אילו היה מועבר מהיוצר לננהה במישרין, היה פטור ממס (להלן: **הקרן**), בכפוף לחזקת שנקבעה בסעיף 75(ד)(2)(א) לפחות, יראו את החלוקה כמורכבת תחיליה מרוחחי הנאמניות ורק לאחר מכן מכון מהקרן). הoxicח הנאמן כאמור, יהא מרכיב הקרן בחלוקת פטור ממס. על מנת לעמוד בנטול ההoxicחה כאמור בדבר הפרדה בין מרכיב הרוחה בחלוקת, הנאמן יהיה רשאי לדוח על הכנסות הנאמניות במסגרת תיק הנאמניות. דיווח הנאמן כאמור, יאפשר לפקידי השומה לעקב אחר הכנסותיה ונכסיה המדווחים של הנאמניות מיידי שנית מס ויקל על הנאמן לעמוד בחובת ההoxicחה המוטלת עליו לעניין מיסוי החלוקת לננהה וזיהוי מרכיב הקרן והפירוט בכל חלוקה. מובהר שאין בהגשת דיווחים כאמור כדי לקבוע באופן סופי את מרכיב הקרן ומרכיב הרוחה בחלוקת, דבר שיבדק על ידי פקידי השומה.

ההודעה בטופס 154 על **נאמניות קרובים** ובחרה בחלוקת המיסוי של סעיף 75(ד)(2) לפוקודה (מסלול חלוקות), תוגש לפקידי השומה המופקדים על מיסוי נאמניות (ת"א 1 או ת"א 3, לפי העניין. להלן: **"פקידי השומה של הנאמניות"**), וכן לפקידי השומה בהם מתנהלים התקאים של הננים שהם תושבי ישראל; במידה ואיון לננים תיק פעיל, יפתח לנניםתיק בפקידי השומה של הנאמניות, ומקום מסירת ההודעה יהיה בהתאם. להודעה על **נאמניות קרובים** בטופס 154 כאמור לעיל, יצרכו הנאמן והננהה את טופס 147 - בדבר יצירתה הנאמניות, וכן יש להגשים מדי שנה גם **טופס 151** בדבר פרטי הנאמניות. כאמור, הטפסים ימסרו לפקידי השומה של הנאמניות, וכן לפקידי השומה שבהם מתנהלים תיקי הננים שהם תושבי ישראל.

#### 2.6.2 מסלול יעוד הכנסות

במסלול יעוד הכנסות, המסדר בסעיף 75(ד)(3) לפוקודה, הכנסת הנאמן המיועדת לננים שהם תושבי ישראל (להלן: **"הכנסת הנאמן המיועדת"**), אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחולב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, בשיעור של 25%. בנוסף, הנאמניות תהיה חייבות במס בישראל בגין הכנסותיה שהופקו או צמחו בישראל מכוח הוראות סעיף 75(ד)(4) לפוקודה בשיעורי המס הקבועים בסעיפים 170(ד) ו-(ה) לפוקודה.

הכנסת הנאמן המיועדת, והכנסת הנאמן שהופקה בישראל, תזוזנה לאחד מפקידי השומה של הנאמניות בתיק הנאמניות של הנאמן בטופס 1327 - **дин וחשבון לנאמן בנאמניות על הכנסות בארץ ו בחו"ל**, בהתאם לסעיפים 131(5ב)(2) ו-(6) לפוקודה.

נשכח להשיב על שאלותיכם בנוגע לכליים ממצאים בלבד ובעל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 וניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-60911113. מבזקים אלו נועדו למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

א. **תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפוקודה (המשך)**

## 2. **שינויי בהגדרות נאמניות (המשך)**

### 2.6 **נאמניות קרובים (המשך)**

#### 2.6.2 מסלול יעוד הכנסות (המשך)

חלוקת לננה שמקורה בהכנסת הנאמן אשר התחייבה במס בישראל בהתאם להוראות סעיף 75(ד)(3) או (4), תהיה פטורה ממיס בישראל. על אף הפטור ממיס החל על חלוקה כאמור, הננה בנאמניות שהוא תושב ישראל. ידוחה בטופס 1301 - דין וחשבון על הכנסות בארץ ו בחו"ל, על החלוקה. חובות הדיווח החלה על חלוקה לננה, תחול גם בגין שאלולא הוראות סעיף 131(א)(5) היה פטור מהגשת דוח מכוח תקנות הפטור; ככלומר, קבלת החלוקה יוצרת, בשל עצמה, חובות הגשת דוח על הכנסות לפקיד השומה, בידי מקבל החלוקה.

ההודעה בטופס 154 על נאמניות קרובים ובחירה בחלוקת המיסוי של סעיף 75(ד)(3) - מסלול יעוד הכנסות, תימסר לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנאמניות. להודעה על נאמניות קרובים, יצראן הנאמן טופס 147 - בדבר יצירת הנאמניות, וכן יש להגיש מדי שנה גם טופס 151 - בדבר פרטיו הנאמניות.

## 3. **שינויים בהגדורה ובזיהו על חברה להחזקת נכסים נאמניות**

3.1 חברת להחזקת נכסים נאמניות (להלן: "חברת נכסים") הינה חברת המחזיקה בנכסי הנאמן עבור הנאמן, במישרין או בעקיפין. על מנת להיחשב לחברת להחזקת נכסים נאמניות, על החברה לקיים שלושה תנאים כדלקמן:

3.1.1 החברה הוקמה לצורך החזקת נכסים נאמניות בלבד.

3.1.2 החברה תוחזק בשיעור של 100% על ידי הנאמן או על ידי חברת נכסים אחרת של אותה הנאמניות.

3.1.3 לגבי חברת המחזיקה בנכסי נאמנות תושבי ישראל או בנכסי נאמניות לננה תושב ישראל או בנכסי נאמנות שהם בישראל - על הקמת החברה נסירה הודעה לפקיד השומה בטופס 153 - הודעה על חברה להחזקת נכסים נאמניות בסעיף זה: "ההודעה", וזאת תוך 90 ימים ממועד התאגדות החברה, למעט החריגים הבאים (לענין מועד מסירת ההודעה):

3.1.3.1 לגבי חברת להחזקת נכסים נאמניות שהתאגדה בישראל, המוחזקת ע"י נאמניות שהוקמה **לפני יום 1.8.2013** - תימסר הודעה עד **יום 30.6.2014**.

3.1.3.2 לגבי חברת להחזקת נכסים נאמניות שהתאגדה מחוץ לישראל, המוחזקת ע"י נאמניות שהוקמה **לפני יום 1.8.2013** - תימסר הודעה עד מועד הגשת הדוח של הנאמנות לפי סעיף 131 לפוקודה לשנת המס 2014 או עד מועד החתימה על "הסדר מעבר" לנאמנות, כמפורט.

3.1.3.3 לגבי חברת להחזקת נכסים נאמניות המוחזקת ע"י **נאמנות תושבי חוץ** - תימסר הודעה במועד הגשת הדוח של הנאמנות לפי סעיף 131 לפוקודה או תוך 90 ימים ממועד ההשקעה בנכס בישראל או הפחת הכנסה בישראל, לפי העניין.

נש mach לשב על שאלותיכם בנושאים הכלולים מבזקים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר בטלפון 03-6092020 ו-03-6091113 או לשלוח דואר אלקטרוני לכתובת [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113. מבזקים אלו נועדו למסירת מידע בלבד ואינם להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפוקודה (המשך)**

**3. שינויים בהגדרה ובධוקות על חברה להחזקת נכסים נאמניות (המשך)**

mobher ci ain b'hodua camor l'pkid shoma cdi l'hovot aishor b'dabar hiyata shel chabba shoma lechzket nesim namnayot, am la ntakiymo ba hamafinim shnekbuu l'chabba nesim b'misgert tikou 197, v'muad chabba yibhan v'ikbu ul yidi pkid shoma shbo matnahal tik haamnayot.

camor le'il, hodua ul chabba lechzket nesim namnayot tusha batofet 153 – hodua ul chabba lechzket nesim namnayot. Tofet hodua yimser l'pkid shoma shbo matnahal tik haamnayot baachd mafkidi shoma shel haamnayot b'moudim shezkeru le'il.

3.2. במרקם b'hem hiozr au nenhna hoa bar shoma v'bar dhukot b'hatatam l'seifim 75(ח), ao 75(ה), ao b'marka shanaman b'namnayot kroobim b'mislul choluka ychol nhalim ala:

3.2.1. 3.2.1. hih liyozr au nenhna, lifi univin, tik l'pkid shoma mesim – timser hodua l'pkidi shoma shbo matnahalim htikim shel hiozr v'nenhna, v'cnu l'pkidi shoma mofekdim ul haamnayot.

3.2.2. 3.2.2. hih nenhna chsr tik (mikra zeh chl rik b'ichs l'nenhna b'namnayot kroobim shbchra b'mislul choluka) – timser hodua l'pkidi shoma shel haamnayot b'hatatam l'chid tik b'hatatam l'seif 2.6.1 l'horeat hibizou.

3.2.3. 3.2.3. chabba lechzket nesim namnayot aiyna nchshat l'toshav yisrael v'la mahava nishom l'zoreci ms v'mashc' aiyn hanfik la iishor toshvot l'zoreci ms. Camo con, chabba lechzket nesim namnayot la tchshb toshvot chuz g'm am hia haatagedha b'medinah hahtzoma um yisrael ul amnayot ms, v'irao at nesim v'haconsotiah nesim v'haconsot haamnayot b'namnayot, b'hatatam.

3.3. 3.3. chovot v'chaviot haamnayot b'pkoda ainon chilot ul chabba lechzket nesim namnayot v'hen ychol ul haamnayot. Ul pi seif 75(טז)(ב), chabba lechzket nesim namnayot la tchoviv lagish duch shanti o' col diyohach b'hatatam l'horeot prak haamnayot o' horavot ha'pkoda, ao l'shem ms b'shel h'knesset haamnayot ao b'shel nesim ha'pkodim b'ida uebor haamnayot.

**4. דוחות שנתיים של ננהה בnamnayot**

seif 131(א)(5ב) b'pkoda koveu chovot hgesht duch shanti legbi namnayot. b'hatatam l'horeotot ha'usif, choba zo chle ul namnayot /ao yozr /ao yozr miyicg /ao nenhna miyicg, hokol lifi univin, v'bcpof l'horeotot ha'usif.

**4.1. דוח על חלוקות בידי ננהה**

legbi chilot shbוצעו mishnat ha'ms 2013 v'ailik, nkevah b'seif 131(א)(5ב)(5) l'pkoda chovat diyohach ul nenhna ao mi matumot, skibel choluka manamnayot, b'mishrin au b'ukipin (zot latmat choluka shel nesim shmekurov aiyno b'israel l'nenhna b'namnayot toshvi chuz, l'nenhna b'namnayot nenhna toshvot chuz ao l'nenhna b'namnayot lpi zowah scl haamnayim b'ha hsm toshvi chuz). b'hatatam l'seif 75 ha'gderet "nenhna" kollett g'm nenhna b'ukipin, l'rebot: b'amatzut nenhna acher, mi shmezik b'nenhna shwoa chabba, b'mishrin au b'ukipin, nenhna b'amatzut shershat namnayot ao b'chl drch acheret. univin zo "choluka" – ca'gderata b'seif 75, kri ha'ubrat cl nesim ao h'knesset manesim haamnayot l'idi nenhna b'mehlik kiyom haamnayot, b'ut siyoma, ao la'achr siyoma ao pirooka, v'hechel l'rebot b'amatzut nenhna acher, chber bni adam ha'pkodik ul yidi nenhna, shershat namnayot, ao col drch acheret. camo con, mobher ci yish l'duch ul choluka g'm am hia mahova h'knesset pitorah ao h'knesset shaiyna b'vesis ha'ms b'idi nenhna ao mi matumot, ao shcholuka novut mah'knesset pitorah ao novut mah'knesset ao matkabol shem amim b'vesis ha'ms, v'hechel, biy shmoder b'cholka b'casf ao b'cholka b'shova casf.

neschma l'hishiv ul shalotim b'noshim ha'kholim b'mazkim alu v'bcil noshav b'tochim ha'chshabonot, ha'biyrot v'hamisot. nitnu l'izkor b'teflon 03-6092020 v'con nitnu l'shilot doar al'ktron li'ktobot il [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) ao l'pkod 03-6091113. mafkdim alu nuudu l'misrit midu b'ledav v'anu l'reotot b'hem chotot dutt ao yu'uz makzuui.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפקודה (המשך)**

**4. דוחות שנתיים של נהנה בגין נאמנות**

**4.1 דיווח על חלוקות בידי נהנה**

למען הסר ספק, מובהר כי על העדר דיווח חלקו על חלוקות כאמור על ידי נהנה יחולו הוראות כל דין. חובת הדיווח החלה על חלוקה לננה, תחול גם במקרה לננה שאלילא הוראות סעיף 131(א)(5ב)(5) היה פטור מהגשת דוח מכוח תקנות הפטור. כמובן, קבלת החלוקה יוצרת, בשל עצמה, חבות להגיש דוח מלא על כלל הכנסות של מקבל החלוקה. כאמור לעיל, על העדר הדיווח או מתן דוח חסר יחולו הוראות כל דין. על דבר החלוקה ועל סכום החלוקה יש לדוח, החל משנת מס 2013 ואילך, בדוח השנתי של הנהנה בטופס 1301.

**4.2 שיעור המס החל על חלוקות**

בעת חלוקת נכס מהנאמן לננה יראו את הנכס כאילו הועבר במישרין מהיוצר לננה ויחולו לעניין זה הוראות כל דין. **בנאמנות קרובים** – במסלול חלוקות (כפי שתואר במסגרת סעיף 2.6.1 לעיל), מרכיב הרווח יתחייב במס בשיעור של 30% אלא אם מקור החלוקה הוא הפקה אשר נצמחה בישראל והתחייבה במס בידי הנאמן (ראו התייחסות לעניין זה גם במסגרת סעיף 2.6.1 לעיל).

על חלוקה שקיבלה הנהנה תושב ישראל **מנאמנות קרובים** שבחרה במסלול חלוקות, החל מיום 1.1.2014 ואילך, החייבת במס בשיעור 30% בהתאם להוראות סעיף 75(ד)(2) לפקודה, דוח הנהנה בטופס 1301 לשנת המס בה התקבלה החלוקה – הן כהנסת חייבות בשיעור מס % 30% בשדה מס' 055, 212, או 312, לפי העניין ("דיבידנד לבעל מנויות מהותי והכנסות אחרות בשיעור מס של %30"), והן בשדה 271 ("חלוקת שקיבלת מנאמנויות פטורות/חייבות").

כל שקיבלה הנהנה חלוקה של נכס שאינו כסף, ימלא הנהנה ויצרף כנספח לטופס 1301 גם את טופס 149 – **הודעה על חלוקות שקיבלה הנהנה לשנת המס 2013 ואילך**, ויפרט בטופס זה, בין היתר, גם את תיאור הנכסים שאינם כסף שחולקו לו בשנת המס ואת תאריך החלוקה.

**5. הטבות לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק**

**5.1 הדין עובר לתיקו 197**

בהתאם להוראות סעיפים 134ב ו-135(1)(ב) לפקודה, **תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק** כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה (להלן יקראו תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק: "יחיד מוטב") פטור מדווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל לפחות 10 שנים ממועד עלייתו או חוזתו של היחיד המוטב לישראל (להלן: "תקופת התבאה").

לגביו חובת הגשת הודעה על יצירת נאמנות או הקנית נכס לנאמנות, על ידי היחיד מוטב, והודעה על שינוי סוג של נאמנות **לנאמנות תושבי ישראל** בעקבות עלייתו או חוזתו של היחיד מוטב לישראל – במסגרת תיקון 168 לפקודה, הוסדרו מפורשות הפטורים מחובבת מעת ההודעות כאמור, וזאת במסגרת סעיפים 75(א), 75(ג)(2) ו-75(א)(2) לפקודה, בהתאם.

בחוראה המקורית הובהר כי במקרים הבאים לא תקיים חובה להגיש דוח שנתי על הכנסות הנאמנות או דוח על הון ונכסי הנאמנות, לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, במסך תקופת התבאה (סעיף 3.2.4 להוראה המקורית):

- **נאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה היחיד מוטב [סעיף 75(ה) לפקודה];**
- **נאמנות נהנה תושב חזק שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שאחד מן הנהנים בנאמנות היה יחיד מוטב [סעיף 75(א) לפקודה];**
- **נאמנות צוואה זרה שהפכה לנאמנות צוואה ישראלית לאחר שאחד מן הנהנים בנאמנות היה יחיד מוטב [סעיף 75(ז) לפקודה].**

נש mach להסביר על שאלותיכם בנושא הכלולים במצבים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והMisso. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 וכן ניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקח 03-6091113. מבקרים אלו נעודו למסירת מידע בלבד ואינם לראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות,  
קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפוקודה (המשך)**

**5. הטבות לתושב ישראל בראשונה ותושב חוץ ותיק (המשך)**

**5.2 הדין לאחר תיקו 197**

5.2.1 תיקו 197 שינה את הדין בכל הנוגע לייחיד מوطב בהיבטים הבאים:

- תחולת סעיף 75(ה) צומצמה, כך שהוא יכול רק במקום שבו כל הנחננים בנאמניות הנם ייחיד מوطב (לרבותות "תושב חוץ" כמשמעות המונח בסעיף 14(ג) לפוקודה) או תושבי חוץ. הוראה זו לא תחול על נאמנות שהפכה לנאמניות תושבי ישראל לפני יום 1.8.2013 לאחר מכן צויר אחד בה הפך לייחיד מوطב או תושב חוץ לפני המועד האמור, וב惟ד שהיוצר עודנו בחיים - במקרה זה יחולו הוראות סעיף 75(ה) כנוסחו עובר לתיקו 197 לפוקודה.

- בנוסף סעיף 75(ה) לפוקודה המבahir כי סעיף 75(ה) כנוסחו לאחר תיקו 197 יכול גם אם הנאמניות נוצרה על ידי היחיד המوطב לאחר עלייתו או חזרתו לישראל במהלך תקופת הטבות של היחיד המوطב כמשמעותה בסעיף 14(א) לפוקודה, וב惟ד שככל היוצרים באים בגדר ייחיד מوطב כאמור.

- בהתאם לסעיף 75(ז), על נאמניות שהיתה לנאמניות קרובים לאחר שנחנה אחד בה היה לייחיד מوطב או תושב חוץ (להלן ביהרואו ייחיד מوطב ותושב חוץ: "נחנה זכאי") יכולו על הכנסתה הנאמן או הנחנה הזכאי, לפי חלקו של אותו נהנה, הוראות סעיפי הקללה (קרי, הקלות שנקבעו לגבי עולה חדש, תושב חוץ ותיק ותושב חוץ), וכן יכולו הוראות סעיפי הקללה גם על נאמניות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד - למשל יתרת תקופת הטבות החלה לגבי כל נהנה זכאי.

5.2.2 לאור האמור בסעיף 5.2.1 לעיל, במקרים המנוים להלן (לאחר תיקו 197) לא תקום חובה להגיש דוח שנתי על הכנסות הנאמן בנאמניות או דוח על הון ונכסיו בנאמניות, לגבי הכנסות ונכסים מחוץ לישראל בלבד, והכול משך תקופת הטבה של היחיד המوطב (בלבד) וב惟ד שככל היוצרים והנהנים בנאמניות הנם ייחיד מוטב או תושב חוץ:

5.2.2.1 נאמניות שהפכה לנאמניות תושבי ישראל לפני יום 1.8.2013 רק בשל יוצר אחד בה שהיה לייחיד מוטב לפני המועד האמור וمتיקיימות כל הוראות סעיף 75(ה) כנוסחו עובר לתיקו 197 [להלן: "סעיף 75(ה) הישן"], וכן נאמניות תושבי ישראל שנוצרה לפני יום 1.8.2013 על ידי היחיד מוטב לאחר עלייתו או חזרתו לישראל, לפי העניין, במהלך תקופת הטבות שלו, ומתיקיימות כל הוראות סעיף 75(ה) הישן –cohן וב惟ד שהיוצר עדין בחיים ולא נפטר לפני תום תקופת הטבות שלו כמשמעותה בסעיף 14(א) לפוקודה.

נשכח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים ב瑛זקים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והMisso. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 וניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-60911113.瑛זקים אלו נועדו למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפוקודה (המשך)**

**5. הטבות לתושב ישראל לראשוונה ותושב חוץ ותיק (המשך)**

**5.2 הדין לאחר לתיקו 197 (המשך)**

5.2.2.2 נאמניות שהפכה לנאמנות **תושבי ישראל** לאחר יום 1.8.2013 רק בשל יוצר אחד בה שהיה לייחיד מוטב לאחר המועד האמור ומתקיימות כל הוראות סעיף 131(ה), כמפורט לאחר תיקו 197 [להלן: "סעיף 131(ה) החדש"], וכן **נאמניות תושבי ישראל** שנוצרה לאחר יום 1.8.2013 על ידי יחיד מוטב לאחר עלייתו או חזרתו לישראל, לפי העניין, במהלך תקופת ההטבות שלו, ומתקיימות כל הוראות סעיף 131(ה) החדש. יובהר, כי ככל שקיים בנאמניות כאמור בסעיף זה נהנה שהוא יחיד מוטב (להלן: "נהנה מוטב"), הרי שתקופת ההטבה של הנאמניות תהיה זהה לתקופת ההטבה של נהנה המוטב. היה בנאמניות כאמור בסעיף זה יותר ממנה מוטב אחד - תהיה תקופת ההטבה של הנאמניות זהה לתקופת ההטבה של נהנה המוטב אשר תקופת ההטבה שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של הנהנים המוטבים בנאמניות (להלן: "**תקופת ההטבה של הנאמניות**"), והחל מיום סיום תקופת ההטבה של הנאמניות כמה החובה להגיש דוח שנתי גם על הכנסות הנאמניות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל ודוח על הון ונכסי הנאמניות מחוץ לישראל.

5.2.2.3 נאמניות הייתה לנאמנות **קרובים** בשל נהנה אחד בה הייתה נהנה מוטב, **ונאמנות קרובים** שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד (נהנים שהם כולם נהנים מוטבים). לעניין **נאמנות קרובים**, יכול לגבי חלקו של כל נהנה מוטב האמור להלן:

- בחירה הנאמנות במסלול חלוקות לגבי נהנה מוטב כמפורט בסעיף 2.6.1 לעיל – יהא אותו נהנה מוטב פטור מחובבת דיווח עפ"י סעיף 131(א)(5ב)(5) לפוקודה על חלוקות שקיבל מהנאמנות במהלך תקופת ההטבות שלו כיחיד מוטב.
- בחירה הנאמנות במסלול יעוד הכנסות לגבי נהנה מוטב כאמור בסעיף 2.6.2 לעיל – יהא אותו נהנה מוטב יהא פטור מחובבת דיווח עפ"י סעיף 131(א)(5ב)(5) לפוקודה על חלוקות שקיבל בפועל במהלך תקופת ההטבות שלו מתוך הכנסות הנאמנות אשר יועדו לו כאמור.

5.2.2.4 **נאמנות נהנה תושב חוץ שהפכה לנאמנות **תושבי ישראל** בשל הפיכתו של אחד הנהנים בנאמנות היחיד מוטב.**

5.2.2.5 **נאמנות צוואה זרה שהפכה לנאמנות צוואה **ישראלית** לאחר שאחד מן הנהנים בנאמנות היה לייחיד מוטב - ובלבד שהוא נהנה עודנו בחיים.**

ביחס לנאמניות המתוארות בסעיפים 5.2.2.1 - 5.2.2.2 לעיל, מובהר כי גם חלוקה מהנאמנות שמקורה בהכנסות ובנכסים מחוץ לישראל תהיה פטורה מחובבת דיווח מכוח סעיף 131(ב) אם היא בוצעה בתקופת ההטבות של נהנה המוטב.

**א. תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2010/1 - דיווחים בנושא נאמניות, קליטה וטיפול במזרדי השומה - בעקבות תיקו 197 לפקודה (המשך)**

**5. התבות לתושב ישראל בראשונה ותושב חוץ ותיק (המשך)**

**5.2 הדין לאחר לתיקו 197 (המשך)**

למען הסר ספק יובהר, כי אין בהנחיות לעיל המפורטות בהוראת ביצוע זו או בהוראה המקורית, המעניקות פטור מחובת דיווח על הכנסות ונכסים של נאמניות מסוימות (כגון פטור מחובת דיווח על הכנסות בישראל של נאמנות תושבי חוץ, נאמנות נהנה תושב חוץ ונאמנות צוואה זרה לפי תקנה 5 לתקנות הפטור כאמור בסעיפים 2.4 - 2.2 לעיל להוראת ביצוע זו, או פטור מחובת דיווח על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל של נאמניות אחרות אשר אחד או יותר מן היוצרים או הנהנים בהם הם יחידים מוטבים כאמור בסעיף 5 לעיל להוראת ביצוע זו), כדי לפטור נאמן בנאמנות כאמור מחובת מסירת הودעה לפקידי השומה על נאמנות קרובים בטופס 154 ו-147 כאמור בסעיף 2.6 לעיל להוראת ביצוע זו, או כדי לפטור נאמן בנאמנות מחובת מסירת הודעה על חברה להחזקת נכסים נאמנות בטופס 153 כאמור בסעיף 3 לעיל להוראת ביצוע זו. יודגש כי הודעות כאמור תכלולנה גם פרטים על יחידים מוטבים (יוצרים ונחנים) כנדרש בטפסים האמורים.

**5.3 תחולת הוראת מעבר על נאמניות מوطבות שהוקמו לאחר 1 באוגוסט 2013**

תיקו 197 לפקודה מצמצם את התבות המגיעות לנאמנות שהפחכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה ל"תושב זכאי" ("תושב הראשה לרשותה", "תושב חוץ ותיק" או "תושב חוץ"). מעתה נאמנות כאמור תחא זכאית להבות רק אם כל הנהנים בה הם תושבים זכאים או תושבי חוץ [סעיפים 57(ז)(ה) ו-57(ה1) לפקודה] (עלומת נוסח סעיף 57(ז)(ה) עובר לתיקו 197 - אז נוסח הסעיף היה מקל יותר, שכן לא היה נדרש שכל הנהנים בנאמנות היו "תושבים זכאים" או "תושבי חוץ").

ס"ק (ו)(2) של הוראת המעבר של תיקו 197, קובע כי ההגבלה האמור (להלן: "מגבלת הנהנים שהם תושבי ישראל"), לא תחול לגבי "נאמנות שהיתה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב הראשה לרשותה, לתושב חוץ ותיק או לתושב חוץ, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) לפקודה, לפני יום התחילה" (1.8.2013).

ביחס לנאמניות שנוצרו לאחר יום התחילה תחול מגבלת הנהנים שהם תושבי ישראל וזאת ללא תלות במועד עלייתו או חזרתו של התושב הוצאי (לפנוי יום התחילה או אחריו). כמובן, נאמנות שנוצרה לאחר יום התחילה תחנה מהدين החל על נאמניות כאמור רק אם כל הנהנים בה הם "תושבים זכאים" או תושבי חוץ וזאת על מנת למנוע שנות בטיפול בין תושב חוץ לייחיד מوطב.

**ב. חזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיוויה)**

י"ג ניסן תשע"ה  
02 אפריל 2015

**חזר מס הכנסה מס' XX/2015 - רשות המסים**  
**בנושא: פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט**

**תוכן עניינים:**

1 .....	.1. רקע.....
2 .....	.2. היבטי מס הכנסה.....
2.1 .....	2.1. פעלות בישראל של תאגיד זר תושב מדינת אמנה- קביעת קיומו של מוסד קבוע .....
2.1.1 .....	2.1.1.1 הגדרת המונח "מוסד קבוע" .....
2.1.2 .....	2.1.1.2 האגדת שתי החלופות לקומו של "מוסד קבוע" בתקשר לבכלה הדיגיטלית.
2.1.3 .....	2.1.1.3. חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבוע" באמצעות מקומות קבוע .....
2.1.4 .....	2.1.1.4. חלופה שנייה – קיומו של "מוסד קבוע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי" .....
2.1.5 .....	2.1.1.5. גיוס-רוחוי התאגיד הזר למוסד קבוע .....
2.2 .....	2.2. פעלת בישראל של תאגיד זר ושאנו תושב מדינת אמנה.....
2.3 .....	2.3. דgesits לישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרישת ידיעות .....
3 .....	3. היבטי מע"מ.....

**1. רקע**

1.1 בשנים האחרונות אנו עדים להתרחבות הפעילות הכלכליות באמצעות האינטרנט

(להלן: "הכללה הדיגיטלית"). הרוחה האינטנסטיבית צברה תאוצה הן בתחום המסחר והן בתחום מון שירותי. סקאות באמצעות האינטרנט מבוצעות על ידי חברות בינהומיות גם עבור לקוחות בישראל כאשר ההתקשרות בינהם נעשית במישרין, או עיקיפין באמצעות חברת קשורה או באמצעות קבוצת חברות משנה, המבצעים חלק מפעולות הכרוכות בגיוט הלקוחות ובפונן השירות

1.2 בחלק מהמקרים, לצורך מתן השירותים ללקוח הישראלי, מקיים התאגיד הבינלאומי אתר ייעודי בשפה העברית למשתמשים/גולשים ישראלים. בחלק אחר מהמקרים, האתר הבינלאומי משמש פלטפורמה להזנת שירותים או מוצחים מחלוקת ישראלים. לעיתים התאגיד הבינלאומי מעניק שירותים פרטוטיפ ללקוחות ישראלים באתר אינטרנט. לצורך מתן שירותים כאמור, נוראים התאגידים הבינלאומיים בתפקיד פועלות שיוקן, אינטור וגיוס לקוחות ישראלים, מתן שירותים תמייה עסקית ו/או טכנית ללקוחות הישראלים וכיוצא ב, בתמורה לתשלום כספי.

1.3 על פי הוראות הדין, הכספיות העסקית של תאגיד זר ממtan שירותים וממכירת טובין חייבות במס בישראל אם אין הפקו בישראל (סעיף 2 רישא לפוקחת מס הכנסה). כאשר התאגיד הזר הוא תושב מדינת אמנה, יכול מס בישראל כאשר

**ב. חיזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

פעילות המיזים הזר בישראל מגיעה לכדי "מוסד קבוע" כהגדתו באמנות המס למניעת מסי כפל.

1.4 הפעולות הכלכליות המבוצעות באמצעות האינטרנט מחייבת יישום של הכללים הקיימים באופן שיטאים לשינוי בדפוס הפעולות הכלכלית ויביאו ליישום של עקרונות המס גם ביחס לכלכלה הדיגיטלית.

בקשר זה חשוב לציין את פרויקט ה-(base erosion and profit shifting) BEPS פרויקט משותף לארגון ה- OECD ומדינות ה-G20 אשר דן, בין השאר, בהתמודדות עם הכלכלה המשתנה. במסגרת פרויקט ה-BEPS, פורסם לאחרונה דוח ראשון בנושא הכלכלה הדיגיטלית<sup>1</sup>. במסגרתו נדוח הבינלאומי נדונו גם צורות של עסקים דיגיטליים בקשר למניות טובין ומטען שירותים. דרכי פתרון אפשריים בוחנו בתקופת סקירה, ודוח סופי אמור להתפרסם עד סוף שנת 2015.

1.5 מטרת החיזר זה, תיאר להסביר באלו מקרים ניתן יהיה להראות את הכנסותיו של התאגיד הזר ממתן שירותים, אשר האינטרנט משתמש בו כגורם מרכזי בייצור הכנסותיו, במופוקות באמצעות "מוסד קבוע" שלו בישראל, וכפועל יוציא לקבוע את הפללים לייחוס הרוחחים לאותנו מוסד קבוע.

בנוסף, בוגרhalb מיפוי מס ערך נוסף, מטרתו של חיזר זה הינה להסדיר האם ובאיו מקרים, על תאגידיים בינלאומיים הנטקסים שירותים ללקוחות ישראליים באמצעות האינטרנט האינטרנט, להירשם בישראל בעסק מושך לצרכי מע"מ.

1.6 החיזר עוסק במתן שירותים בלבד באמצעות האינטרנט (להבדיל ממכירת סחורות) ובדוגש על מקירים שבhos החברה הרוב לאומיות הזרת נוצרת בחברה הישראלית קשורה העוסקת בעבודה במגוון פעילויות. פעילותות נוספות באמצעות האינטרנט יכולшибחנו בעתיד ויופץ לגבייה נייר במידה נפרדת.

## 2. היבטי מס הכנסה

### 2.1 פעילות בישראל של תאגיד זר תושב מדינות אמנה-קביעת קיומו של מוסד קבוע

2.1.1 הגדרת המונח "מוסד קבוע" המונח "מוסד קבוע" מכוון באמנות למניעת מיסוי כפל ושם הוא מוגדר. על פי ההגדרה באמנת המודול של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודול"), "מוסד קבוע" יתקיים באחת משתי הנסיבות הבאות:

1. הפעולות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע העומד לרשות המיזים הזר (להלן: "מקום עסקים קבוע").

<sup>1</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", 2014

**ב. חיזור מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

2. הפעולות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (להלן: "סוכן תלוי"), שהוא בעל סמכות לכנות חוזים בשם המזמין.

2.1.2 האגדת שתי החלופות לקיומו של "מוסד קבוע" בקשר לכלכלה הדיגיטלית:

**1. חלופה ראשונה – קיומו של "מוסד קבוע" באמצעות מקום עסקים קבוע**

סעיף 5 לאמתת המודל מגדיר "מוסד קבוע", בין היתר, כמקום עסקים קבוע שבאמצעותו מנהלים עסקים המיוצרים, כולן או חלקם.

הפרשנות לאמתת המודל עוסקת גם בהגדרת "מקום עסקים קבוע" בקשר למושך בסביבה אלקטронית. פרשנות אמתת המודל בהקשר זה כפי שגובשה בעקבות מכירה במקום הימצאות הפיזית של השרת (SERVER) התומך באתר האינטרנט, כמקום פיזי שעשו להיות מוסד קבוע.

יחד עם זאת, הפרשנות אינה שוללת קיומם של מוסדות קבוע נוספים במקומות אחרים ביחס לתקינות פעילות כלכלית האופיינית לכלכלה הדיגיטלית, גם אם השרת ממוקם במקום אחר. בדינonis שהתקיימו עד כה במסגרת פרוייקט ה- BEPS נקבע שלכל הפחות המבוחנים לקיומו של מוסד קבוע יחולו גם על כלכלת הדיגיטלית.

לפיכך על רקע עיון הכלכלה הדיגיטלית, שבו השרת יכול להיות ממוקם פיסית כמעט בכל מקום בעולם מבלי קשר למקום הימצאות הלהבות, השיווק, השירות, התמיכה, היפויות וכו', לשתימת שמו של מוסד קבוע שיוצר השירות ייחסו רוחחים מוגבלים.

יודגש כי מוסד קבוע עשוי להתקיים גם במקום בו אין שירות. יובהר, כי לעניין ייחוס רוחחים למוסד קבוע, עיון הכלכלה הדיגיטלית, ועל מנת לירוש באופן נאות יותר את הרוחחים לזמן מהקו יש להגביל את הרוחחים שייחסו למקום הימצאות השירות (במקרה, לעניין משał גدول יותר לפועלות הכלכליות המותקיניות במושדות קבוע אחרים ברום מתקינות פעילות כלכלית האופיינית לכלכלה הדיגיטלית.

פעילות של תאגידים בינלאומיים הפעילים באמצעות האינטרנט בישראל מובוצעות לעיתים באמצעות מתקנים פיזיים בישראל. מתקנים כאלה עשויים להיחשב כמקומות עסקים קבוע המהווים מוסד קבוע.

סעיף 5(4) באמנת המודל קבוע כי שימוש במתקנים בישראל רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למטען שירותי פרסום, לאספקת מידע או למחקר מדעי עבור התאגיד הזה, אין בו ליצור מוסד קבוע (להלן: "החריגים להגדרת מוסד קבוע").

יודגש כי מקומות עסקים קבוע של חברת המקיימת בו פעילות אחת או יותר מהחריגים המנוים בסעיף, יחולב מוסד קבוע אם פעילות זו אינה פעילות נור בלבד.

**ב. חיזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

מכאן לעניינו ועל רקע ייחודה של הכללה החדשה, כאשר פעילותו העיקרית (CORE) של התאגיד הינה פעילות באמצעות האינטרנט וכאשר מתקיימים הסמנים המפורטים להלן, ככל או חלקם, אין ראות בהכרח בפעילויות האינטרנט של התאגיד הזר, לנוכח חריגים להגדרת "מוסד קבוע", אלא, יש ראותה כזו העשויה להקים "מוסד קבוע" לפעילויות התאגיד הזר בישראל:

- פרט למתקן המצו依 בישראל, מפעיל התאגיד הזר מתאים לשימוש לקוחות ישראלים (שפה, פרסומים, סגנון, מטבח, וכו').
- האתר מקשר בין לקוחות ישראלים לספקים ישראלים.
- מידת הפופולריות של השימוש באתר על ידי משתמשים ישראלים קבועה.
- יכולת נפקת הרווח מהאתר עולה ככל שמידת המשתמשים ופעילויות השימושים באתר גדלות.
- נציגים של התאגיד הזר בישראל מעורבים באופןו ללקוחות או באיסוף מידע, בסוגה המתקנה המצו依 בישראל.
- ניהול קשרי לקוחות - קיומם קשר שוטף בין נציגיו של התאגיד הזר לבין לקוחות הישראלים בסוגה המתווך המצו依 בישראל המתבטה, למשל, בארגון כניסה ללקוחות, ביצירת הזדמנויות להצעת מוצרים חדשים, בפיתוח ושכולול השירותים שנitin ללקוחות במונחים חוויה לפעילותו של המיזים הזר בשוק המקומי וכיויב.
- היקף שירותיו השיווק ושירותי התמיכה והניתנים בישראל באמצעות נציג המיזים הזר הינם ממשמעותיים.
- לתאגיד הזר נוצרים סיכון עסקיים בישראל.

חשוב לציין, שמדוברים של חברה קשורה בשותבת ישראל העומדים לרשوت החברה הזרה, ושימושו את החברה הזרה לפוך הפקת הכנסתה שאינה הכנסה של החברה הישראלית, עשויים גם הוא להחשב בניסיונות מסוימות כמתפקיד של החברה הזרה.  
עוד חשוב לציין כי עובד שכיר המועסק פורמלית על ידי חברה תושבת ישראל, אך פועל על פי הוראות החברה הזרה עשוי להחשב כעובד של החברה הזרה או כמו שפועל מטעמה ועשוי ליצור מוסד קבוע לחברת הזרה בישראל. מידת מעורבותה של החברה הזרה בתפקיד גיסום של העובדים בישראל ומידת המעורבות בקביעת תנאי העסקתם, עשוייה להעיד על המיטס הכלכלי, וליצור לחברת הזרה מוסד קבוע.

**ב. חיזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

בקביעה פרשנות עדכנית לmono מוסד קבוע נכון יהיה ליחס משקל, בין היתר, גם ל"אפקט רשות האינטרנט". אפקט זה נוצר מעצם קיומה של רשות האינטרנט והיכולת לפרסום באתר כאלו נעשה פרסום בשלטי חוץ.

מהוזה הרាជון של פרויקט ה- BEPS החן בנושא הכלכלת הדיגיטלית, עולה כי אפשר ותאפשר גישה רחבה יותר המשנה את בסיס הגדרת מוסד הקבע בכך שבמקרים בהם תאגידים זרים המבצעים פעילות באופן דיגיטלי בתחום SIGNIFICANT PRESENCE) (SIGNIFICANT PRESENCE) (DIGITAL) בישראל, ניתן יהיה למסות פעילות זו בישראל.

**"נכסות דיגיטליות ממשמעותית":**

הכוונה לשינוי מבן מוסד הקבע המסורתי לגבי עסקים שאין להם נכסות פיזיות בלבד. כך שייתן פחוות משלך לנכסות פיזית ומשכקל רב יותר לנופחות מהסוג הנדרש לצורך קיום קשרי לקוחות ומערכותיחסים קרובות עם לקוחות בעידן הדיגיטלי, במקרה כזה נשקלת האפשרות להכיר בקיומו של מוסד קבוע כאשר למשל:

- נהוגתן כמות ממשמעותית של חוזים למטען שירותים דיגיטליים, בין התאגיד לבין תושבי המדינה באמצעות האינטרנט בלבד.
- שירותים של התאגיד נצרכים במידה רבה באותה מדינה,
- התאגיד מקבל תשלום ניכוי מתושבי המדינה בקשר להתחייבויות חוזיות למטען שירות, שהוא חלק מפעולות הליבה של העסק.

**2. חופה שנייה – קיומו של "מוסד קבוע" באמצעות קיומו של "סוכן תלוי"**  
סעיף 5(5) לאמנת המודול קופע, כדלקמן:

"על אף האמור בהוראות פסקאות 1 ו-2, מקום בו אדם אשר אינו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חלה פסקה 6 – פועל בשם מיזם המדינה מתקשרות והוא בעל סמכות, אשר הוא עושה בה שימוש באורח שיגורתי, לכורות חוזים בשם המיזם, אותו מיזם גדרה כמו שיש לו מוסד קבוע באותו מדינה ביחס לכל הפעולות שהוא גדם נוטל על עצמו בעבור המיזם,..."

דברי הפרשנות של אמתת המודול מפרשים את המונח "סמכות לכורות חוזים בשם המיזם" וקובעים שוגם סוכן, שאינו צד לחוזה אבל מנהל משא ומתן מהיבט על פרטי החוזה, יכול, ככל שהייתה "סוכן תלוי" אשר ייצור מוסד קבוע לתאגיד הזר במדינה המקור. יודגש כי גם אם החוזה נחתם בפועל על ידי התאגיד הזר אין בכך כדי לשול את קיומה של "הסמכות לכורות חוזים בשם המיזם" של הסוכן בנסיבות המותאמות.

**ב. חיזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

פעילותות של תאגידים בינלאומיים הפעילים באמצעות האינטרנט בישראל מבוצעת לעיתים בסיווג של חברות ישראליות הקשורות או קבלי ממנה,ישראלים אחרים (להלן : "סוכן בישראל"). הסוכן בישראל עשוי להיחשב, במקרים המתאימים, כסוכן תלוי היוצר מוסד קבוע בישראל לתאגיד הזר.

בחינת הסמנים המפורטים להלן יכולה לסייע בהכרעה بشأن האם פעילותו של הסוכן בישראל עבור התאגיד הזר יינה של סוכן תלוי, **כלומר האם הסוכן מותקשר במעשה בהליך ברייטת החוזה :**

- היקף הסמכות להנער בניהול המשא ומתן לצורך כריתת החוזה בין הלוקוח הישראלי לבין המיזמים הזר הנтоונה לסוכן ;
- הסוכן מוסמך להבטיח מחיר ללקוח ותנאים מסחריים באופן המחייב את החברה, בו אם מסגרת החטבות מוכתבת מראש ובין אם ניתן לו שיקול דעת ;
- מעורבות הסוכן בהתחייבות החוזה לצרכיו ודרישותיו של הלוקוח שימושית ; סמכות הסוכן להעניק הטבות ;
- להיות הסוכן צד לחוזה שבור **המשפוזם** הזר לבין הלוקוח ועוד.

יובהר, כי חוזה אחד, לא אפשרות לניהול משא ומתן שימושי, יבחן לאור מאפייניו החוזה ותרומותיו היישירה של הסוכן לכריתת החוזה.

יש לבחון את כל הסמנים האמורים, וככל שייטיבר כי מידת מעורבותו של הסוכן במז"מ גבולה, וכי החלטותיו מחייבות את התאגיד הזר, תתחזק המסקנה כי מדובר בסוכן תלוי, היוצר למיזמים הזר פעילות כלכלית מהותית בישראל המהווה מוסד קבוע.

- 2.1.3 **ייחוס רווחי התאגיד הזר למוסד קבוע**  
לאחר שנקבע כי לתאגיד הזר יש מוסד קבוע בישראל, עליה השאלה כיצד יש ליחס את הכנסות/ הרווחים של התאגיד הזר למוסד הקבוע בישראל, ביום 2010 OECD report on the 31.5.2010 פרסום ארגון ה- OECD דוח בשם **attribution of profits to permanent establishments** שאומצה בדוח נקראת **Authorized OECD Approach** (להלן: "A.O.A").  
גישה זו מסתמכת על גישת היחס הפונקציונאלית הנפרדת. על פי גישה זו, הרווחים שיש ליחס למוסד הקבע הם רווחים שכילול היה להרוויח על פי עקרון "ארוך הזורע", אילו מוסד הקבע היה נפרד ועצמאי, והוא עוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, תוך חתחשות בפונקציות שבוצעו, נכסים שנעשה בהם שימוש, וסיכום שלALKO

**ב. חיזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

באמצעות מוסד הקבע. כאשר סוכן תלוי מהוועה מוסד קבוע, אופן הטיפול לא יהיה שונה מהאמור לעיל. ניתוח הפונקציות, נכסים וסיכוןם שצוי לעיל יתחשב בכך שסוכן תלוי משמש בשני כובעים: חוץ גוף עצמאי וחוץ ממושך קבוע של התאגיד הזה.

העובדת שמוסד הקבע אינו גוף נפרד ועצמאי מהתאגיד הזה שהוא חלק ממנו, ולא ברור מה הפונקציות, הנכסים, והסיכוןים החלים עליו, מקשה גם על ייחוסם בין מוסד הקבע לבין התאגיד הזה שהוא חלק ממנו. על מנת להתגבר על קשי זה, פיתח ה-OECD את שיטת **Significant people functions**. עיקרי השיטה הם התחשבות באנשים המפעילים את מוסד הקבע, וייחוס פעילות, נכסים וסיכוןם בהתאם לדרש ומשמעותם מפעלים של אנשים אלו. ייחוס רווחים למוסד קבוע על בסיס עיקרונו או רוחו יוביל מהישוב הרוחניים (או הפסדים) מכל הפעולות, כולל עסקאות עם צדדים לא קשורים, עסקאות עם צדדים קשורים (זורך יישום כללי ה-OECD למחייב העבריה) ועסקאות עם לקוחות אחרים בתאגיד.

ייחוס הרוחניים יבוצע, בשני שלבים, בדרכן של ניתוח נתונים המדממת את מוסד הקבע לשימוש הנպתרתי תפריד מהתאגיד הזה שהוא חלק ממנו. לאחר הניתוח, ניתן היה לתמוך את העסקאות בין מוסד הקבע לתאגיד הזה שהוא חלק מפנוי (להלן: "העסקאות הפנימיות") בהתאם לכללי מהיר העברת.

**בשלב הראשון – ניתוח עובדים ופונקציות:**

- זיהוי אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות (significant people functions) הרלוונטיות לייחוס בעלות כלכלית על נכסים, וייחוס הבעלות הכלכלית למוסד הקבע.
- זיהוי אנשים העוסקים בפונקציות מהותיות הרלוונטיות לייחוס סיכון, וייחוס סיכון למוסד הקבע.
- זיהוי פונקציות אחרות במוסד הקבע.
- הכרה וקביעת אופי העסקאות הפנימיות הניתנות לזרחי.

**בשלב השני**, יש לתמוך את העסקאות הפנימיות לפי כללי או רוחו.

**2. פעילות בישראל של תאגיד זה שאינו תושב מדינת אמנה**

לאשר תאגיד זה לבצע פעילות אינטרנטית בישראל והוא אינו תושב מדינת אמנה, מקומות הפקת ההכנסה וזכות המיסוי לישראל ייקבעו על פי הדין הפנימי של מדינת ישראל בלבד, ואין צורך בהוכחת קיומו של "מוסד קבוע" על פי אמנה. סעיף 4א לפקודה מס הכנסה, קובע כי מקום הפקת ההכנסה והעסקאות הוא מקום ביצוע הפעולות העסקית. מאפייני

**ב. חיזור מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

הפעולות שפורטו לעיל יכולים לתמוך, במקרים המותאים, במסקנה שהפעילות העסיקית מתבצעת בישראל.

כמו כן, גם בהיעדר מוסד קבוע, יש לבצע בדיקה של פונקציות, נכסים וסיכום (FAR), בכדי ליחס רוחה נאות לחברת הישראלית הפעלת בישראל. בהקשר זה מאפיינים של מידת מעורבות, היקף סכונים, שיקול דעת ונשיאה בסיכוןם הם בעלי משקל רב.

**2.3 דגשים ליישום: הפרדת הדיווח וסמכות לדרישת מידעת**

באותם מקרים בהם יקבע כי פעילותה של החברה העסיקית הזורה מנוהלת באמצעות מוסד קבוע, יידרש דיוקן נפרד על הכנסותיה של החברה העסיקית הזורה אשר הופקו באמצעות מוסד קבוע בנוסף לדיווח של החברה הישראלית על פעילותה וחכנותה. סך הרווח שהופק בישראל אשר יש ליחסו לישראל בשל פעילות החברה הישראלית הקשורה ובשל פעילות החברה הזורה באמצעות מוסד קבוע, יקבע כאמור על פי כלל מחייב העbara כמי שפורטו לעיל. יובהר כי החפרכה בין דיווחי החברה הישראלית לבין דיווחי החברה הזורה הינה הפרדה דוחה בין שתי ישויות נפרדות לכל דבר ועניין לרבות הפרדה לעניין קיוזו הפטטי ולענין הולמת הרוחות לחברת הזורה.

לצורך בוחינת קיומו של מוסד קבוע ולשם קביעת גובה הרוחות שיש ליחס למוסד הקבוע, ניתן לדרוש, על פי הוראות סעיף 135 לפוקודת, מידע מהתאגיד הזר ומהחברות הישראלית הקשורות, לגבי הפעולות המהוות הולמת הולמת בישראל הכוללת בין היתר פונקציות המתבצעות בישראל, הכנסות, מחזוריים מלוקחות והוצאות בהתייחס לפעילויות השונות.

יובהר כי האמור בסעיף זה, כולל בשינויים המחויבים עמו לגבי חברת זורה שאינה תושבת מדינת אמנה כאמור בסעיף 2.2 לעיל.

**3. היבטי מע"מ**

**3.1** על רקע פעילותם של התאגידים הזרים באמצעות האינטרנט, מול לקוחות ישראלים, כמפורט לעיל, יש לבחון את השאלה האם על התאגידים כמפורט כמפורט במועד כעוסק בישראל.

**3.2** בהתאם לסעיף 15(א) לחוק מס ערך נוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), ובקשר הנדון בחומר זה, רואים שירותים ניתנים בישראל אם השירות ניתנת על ידי מי שעסוק בישראל, מי שיש לו סוכן או סניף בישראל, או, לחילופין, אם השירות ניתנת לתושב ישראל או לגבי נכס המצוי בישראל.

**3.3** סעיף 52(א) לחוק מע"מ, קובע את החובה הכלכלית המוטלת על עסק להירשם אצל המנהל ואילו סעיף 60 לחוק מע"מ, קובע כי תאגיד זר המנהל עסק בישראל חייב במינוי נציג ישראלי.

**3.4** הכלל העיקרי העולח מסעיפים חוק מע"מ שפורטו לעיל הינו כי תאגיד זר שמקיים פעילות עסקית בישראל העולה כדי עסק של ממש הרי שעסקאותיו המחוות את הפעולות העסקית האמורה, חייבת במאיים והוא חייב ברישום בישראל כעוסק מושרחה.

**ב. חיזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

3.5 כאשר קיימת זיקה ישירה והזדקה בין השירותים המספקים על ידי התאגיד הזר ביחסים משמעותיים באמצעות האינטרנט לבין השירותים הישראליים לבן ישראל, באופן שהניסיונות הכרוכים בשירותים כאמור קשורות לישראל, ניתן לטעון כי מתקיימות למעשה פעילות עסקית בישראל.

זיקה זו ניתן לבסס בין היתר על הפרמטרים הבאים:

3.5.1 השירות מסופק ללקוחותישראלים המעניינים לקבל שירותים שונים בקשר עם משתמשיםישראלים בישראל (למשל שירות תיווך או פרסום בקרב משתמשים הישראלים).

3.5.2 השירות מסופק ללקוחותישראלים של התאגיד הזר מפנהו למשתמשים הישראלים ומכוון אליהם.

3.5.3 השירות מבוצע הלכה למעשה בישראל, שכן השירות מבוצע באמצעות הצגת תוכן במחשבים של המשתמשים בישראל ובכך גם באמצעות אתר אינטרנט הישראלי.

3.5.4 בחלק מהemarketers פועלות השיווק ואיתור לקוחות הישראלים עבור התאגיד הזר, כמו גם הונמיהה בפקחות אלו, מבוצעות בישראל באמצעות חברות חברות ישראליות הקשורות לתאגיד הזר.

3.5.5 השירותים המספקים על ידי התאגיד הזר נרככים בישראל להלן דוגמאות למקדים בהם קיימות חובות רישום לתאגיד זר המספק שירותי פרסום, ותיוך וכי באמצעות האינטרנט עוסקת מושה בישראל.

3.6.1 תאגיד זר המפעיל מנוע חיפוש דומה חייב ברישום לגבי הכנסותיו שירותי פרסום ללקוחותישראלים המונעים לצרכנים או משתמשים הישראלים.

3.6.2 תאגיד זר המפעיל אתר אינטרנט להזמנת שירותים lineage מלאן בישראל יהיה חייב ברישום לגבי הכנסותיו בקשר עם הזמנת שירותים lineage מלאן והארחה בישראל על ידי צרכנים הישראלים.

3.7 מבלי לגרוע מהאמור בסעיף 3.6 לעיל, תאגיד זר המספק שירותי לקוחות באינטרנט ללקוחותישראלים שנקבע לעניין מס הכנסה לפי יש לו "מוסד קבוע בישראל", חזקה כי הוא מנהל עסק בישראל, ועל כן יהיה חייב ברישום בעסק לעניין מעיים לגבי עסקאותיו הנובעות מלקוחותישראלים.

3.8 יצוין, כי תאגיד זר המספק שירותי לקוחות האינטרנט ללקוחותישראלים, לפחות נקבע על פי חזקה כי הינו חייב ברישום כעוסק במקומות בישראל, ככל, לא יחשב ל"תושב חזק" לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ. שימוש הדבר הינו כי עסק הישראלי המוכר נכס בלתי מוחשי או נותן שירותים לתאגיד הזר האמור, בקשר עם עסקאותיו של התאגיד הזר החייבות במס בישראל, יהיה חייב במקומות בשיעור מס מלא.

3.9 יובהר כי חזקה זה, בכל האמור להיבטי מע"מ, אינו חל על תאגיד זר המוכר ללקוחותישראלים באמצעות האינטרנט טובין כהגדרכם בחוק, אשר יובאו לישראל, וזאת מן הטעם שאין מדובר בעסקה בישראל אלא ביבוא החייב במס בידי הייבואן.

**ב. חזר מס הכנסה - פעילות חברות זרות בישראל באמצעות האינטרנט (טיווטה)  
(המשך)**

להבהירות ביחס לחזר זה ולגבי יישומו במקרים השוניים ניתן להתייעץ עם החטיבה המקצועית והלשכה המשפטית של רשות המסים.

ברכה,  
רשות המסים בישראל

**ג. החלטות מיסוי****ג.1. החבות במע"מ של מכירת מקרקעין החלטת מיסוי שאינה בהסכם 15/4635 - מס ערך  
מוסך****החלטת מיסוי : 4635/15  
תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסך****הנושא : החבות במע"מ של מכירת מקרקעין - החלטת מיסוי שאינה בהסכם****העובדות:**

1. החבורה הינה הבעלים הרשות של מקרקעין במשך שירותים שניים (להלן: "המקרקעין") והם הנכס היחיד שבבעלות החברה.
2. במקרקעין יש מס' דירות מגורים אשר הושכרו מאז בנינتو ועד היום למטרות מגורים (להלן: "הדירות") וכן מס' חנויות שהושכרו במשך השנה במטרות חניון חוק הגנת הדירות נסח' משולב, התשל"ב-1972 (להלן: "החניון" ו- "חוק הגנת הדירות" בהתאם).
3. כיום חלק מהחנויות מושכרים בשכירות שחל עליה חוק הגנת הדירות וחלק מושכרים בשכירות חופשית למטרות מסחריות.
4. חלק מהחנויות הוסבו לפני מס' שנים לדירות מגורים וטרם הושכרו למגורים.
5. בתקופות בהן הושכו החנויות בשכירות חופשית למטרות מסחר, ניכתה החברה את מס התשואה בגין השימושים ואחזקתן.
6. בគונת החברה להשתקע עט רוכשי ההחלטה למכירת דירות המגורים והחנויות, בתמורה ובתנאים הקבועים בו (להלן: "הסכם המכירה").
7. החברה רשומה כ"עסק" לצורכי חוק מס ערך מוסך, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") והקונס למעט קונה אחד שרכש חנות ורשות כ"עסק" אינם בבחינת "עסק" לצורכי החוק ובהתאם אינם רשותם כ"עסק".

**הביקשה:**

אישורנו לפיו חל פטור מס' על מכירת דירות המגורים, לאור ההוראות והסיגים הקבועים בסעיפים 31(4) ו- 31(2).

**תמצית הסדר תמס ותנאי:****1. מכירת דירות המגורים:**

א. סעיף 31 לחוק קובע אילו עסקאות יהיו פטורות מס', כאמור:

- "(1) השכירה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכירה לשטח אירוח בבית מלון;  
 (א1) .....  
 ..... (2)  
 ..... (3)

נשכח להסביר על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזקים אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 וניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113. מבזקים אלו נועדו למסירת מידע בלבד ואין להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

ג. החלטות מיסוי (המשך)ג.1. החברות במע"מ של מכירת מקרקעין החלטת מיסוי שאינה בהסכם 15/4635 - מס ערך מוסף (המשך)

(4) מכירת נכס שעלה פי דיו לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכונות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שהם נקבעו שנייתן לנכונות חלק מסוים התשומות - ישולם חלק יחס מהתaxes ביחס החלק שמותר לנכונותו לכל מס התשומות".

ב. מכירת דירות המגורים פטורה מס על פי הוראות תאמ"ו 62.712.2 שפורסמה בקשר להוראות סעיף 1(3) לחוק, בכפוף לכך שדירות המגורים נרכשו קודם לחקיקת החוק והושכרו בשכירות חופשית פטורה בהתאם להוראות סעיף 1(1) לחוק.

ג. יודגש כי, במקורה בו נוכחה מס תשומות בקשר עם רכישת דירות, אף אם הן הושכו לאחר מכן בשכירות חופשית, לא יהול הפטור לפי סעיף 1(4) לחוק בגין מכירתן.

2. מכירת החניות:

א. סעיף 1(2) לחוק קובע פטור מס עסקאות כמפורט להלן:

"**מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותו בחוק הגנת הדייר (גוסח משולב), תשל"ב-ב-1972, השכורת מקרקעין שחיל עלייה החוק האמור ומכירות של מקרקעין המושכרים כאמור;**"

ב. מכירתן של החניות עליהן חל חוק הגנת הדייר פטורות ממש לאור סעיף 1(2) לחוק.

ג. מכירתן של החניות המושכרות בשכירות חופשית וכן מכירת החניות שהושכו בשכירות חופשית למטרות מסחריות ולאחר מכן הוטבו לדירות מגורים וטרם הושכו, וכן מס התשומות בעת השיפוץ בין נוכחות, הין עסקאות החייבות במס בשיעור מלא ולא יהולו לביהן הוראות סעיפים 1(3) או 1(4) לחוק.

3. מובהר בזאת שככל ובנוסף למבנה הקיקים נמכרות/מוועברות זכויות בניה השייכות למקרקען מכירתן חייבות במס באופן מלא.

4. במסגרת החלטות המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

נשומת להסביר על שאלותיכם בנוגעים הכלולים בבדיקות אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 או ניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113. מבקרים אלו נעודו למסירת מידע בלבד ואינםRAR לראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

**ג. החלטות מיסוי (המשך)****ג.2. מפעל תעשייתי לייצור אריזות המהוות "רכיב ב מוצר אחר" - החלטת מיסוי בהסכם  
תוקי עידוד - 4458/15****ההחלטה:** החלטת מיסוי: 4458/15**תוקי עידוד:****הנושא:** מפעל תעשייתי לייצור אריזות המהוות "רכיב ב מוצר אחר" - החלטת מיסוי  
בהסכם**העובדות:**

1. חברת תושבת ישראל בעלת מפעל תעשייתי (להלן: "החברה") העוסקת בייצור אריזות מיוחדות ויעודיות (להלן: "אריזות ייעודיות") וכן אריזות כלויות כגון: אריזות להובלת מוצרים, אריזות להציג מספר מוצרים וכדומה (להלן: "אריזות כלליות").
2. האריזות מיוצרות בהתאם לבקשת הלוקו ובהתאם לדרישותיו.
3. האריזות משמשות את לקוחותיה של החברה לייצוא מוצרים.

**פרטי הבקשה:**

1. לאשר כי המפעל שבבעלות החברה הוא "מפעל תעשייתי" כמשמעותו המונחים בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התש"ט-1959 (להלן: "התוקן").
2. לאשר כי האריזות המיוצרות במפעל החברה מהוות "רכיב ב מוצר אחר", כמשמעותו בסעיף 18א(ג)(2) לחוק ובתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שהתקנים יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 (להלן: "התקנות").

**ההחלטה וה坦אייה:**

1. נקבע שיראו במפעל שבבעלות החברה "מפעל תעשייתי" כמשמעותו המונחים בסעיף 51 לחוק.
2. נקבע כי בק אריזות ייעודיות למוצרים הסופיים השונים של לקוחות החברה אשר מותאמות לכל לקוח עפ"י מוצריו הספציפיים ומוגינות לצרכן הסופי יחד עם מוצרים בלקוטן ייחשבו ל"רכיב ב מוצר אחר", כמשמעותו בסעיף 18א(ג)(2) לחוק ובתקנות מכון.
3. נקבע כי לצורך יישום הוראות התקנות, החברה תמציא לפיקד השומה טופסי 902 או אישור מלקחות החברה, בחתימת רואה חשבון חייבי של הלוקו, בהתאם לנדרש בתקנות לכל שנה בה החברה דורשת הטבות על פי הוראות החוק. לא המציאה החברה את האישורים הנדרשים, מכירותיה של החברה ייחסבו למביבות בישראל.
4. במסגרת ההחלטה המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים. במסגרת ההחלטה המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

נש mach להסביר על שאלותיכם בנוגעים הכלולים בבדיקות אלו ובכל נושא בתחום החשבונאות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 ו-03-6091113 או לפקח [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או ייעוץ מקצועי.

**ג. החלטות מיסוי (המשך)**

**ג.3. אישור "מסמך אחר" לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ למכירת טובין לתושב בחו"כ כאשר הם עוברים עיבוד ע"י עסק ישראלי אחר שייצא את הטוביין לחו"ל - החלטת מיסוי בהסכם 14/8973 מס' ערך מוסף**

**החותיבה המקצועית****ההחלטה מיסוי : 8973/14****תחום ההחלטה המיסוי: מס ערך מוסף**

**הנושא:** אישור "מסמך אחר" לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ למכירת טובין לתושב בחו"כ כאשר הם עוברים עיבוד ע"י עסק ישראלי אחר שייצא את הטוביין לחו"ל - החלטת מיסוי בהסכם

**העובדות:**

1. חברת זרה, שאינן לה עסקים או פעילות בישראל והיא בaddir "תושב בחו"כ" כהגדרתו בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ (להלן - "תושב בחו"כ"), חתמה על שני חוזים עם שתי חברות ישראליות: חברת א' וחברה ב'.
2. עפ"י החוזים, חברת א' תייצר עבור תושב בחו"כ חלקים מסוימים ואילו חברת ב' תבצע עבור תושב בחו"כ עיבוד סופי לאותם החלקים ומיצאת בטופת התחלת את החלקים הסופיים לתושב בחו"כ.
3. כל חברת תקבל את התמורות המגיעות לה באופן ישיר מתושב בחו"כ ותוציא חשבונות מס לתושב בחו"כ באופן נפרד.
4. חברת ב' מבצעת את הייצור רק עבור מרכיב העבודה שלה (רשומון הייצור שהיא תוצאה לא כולל את שווי החלקים שקיבלה מחברה א' ובכך בעצם המחיר לצורך הייצור נמוך יותר משווי החלקים).

**הבקשה:**

אישורינו לחברת א' בדבר החלטת מע"מ בשיעור אפס על פי סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ בגין יצוא הטוביין לתושב בחו"כ, על אף העובדה שהחברה ב' הינה הייזואן הסופי של הטוביין.

**תמצית הסדר מס' ותנאיו:****לחלו עמדתנו בשם לב נגישות המקרה:**

1. סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ קובע כי בגין טובין שהותר לביבותם רישימון יצוא ונחול חובות בעמיהם בשיעור אפס.
2. אנו מאשרים את חשבוניות המס שתוציא חברת א' לתושב בחו"כ - "מסמך אחר" לעניין סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ, לצורך חובות בעמיהם בשיעור אפס, והכול בהתאם לכל התנאים המפורטים להלן:

נש mach להסביר על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזקים אלו ובכל נושא בתחום החשבונות, הביקורת והmissions. ניתן ליצור קשר טלפוני 03-6092020 וניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתבות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113. מבזקים אלו נועדו למסירת מידע בלבד ואינם להראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.

ג. החלטות מיסוי (המשך)

ג.3. אישור "מסמך אחר" לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מע"מ למכירת טוביין לתושב חוץ כאשר **הם עוברים עיבוד ע"י עסק ישראלי אחר שייצא את הטוביין לחו"ל - החלטת מיסוי**  
**בהתאם 14/8973 מס ערך נוסף (המשך)**

א. חברת Ai תמציא לתצנת המעניים בה היא רשומה העתק מהמסמכים הבאים:

1. המסמכים הרלוונטיים לעסקה מול תושב החוץ לרבות טופס הזמנה מתושב החוץ, החוסכים בין הצדדים וכו'.
  2. חשבוניות המש שהנפקה כדי לתושב החוץ.
  3. תעודה משלו המש המאשר את מסירת הטוביין לחברה Bi.
  4. המסמכים שחברה Bi מגישה עבור המכט המפורטים את המחיר המלא של הטוביין נשלחחים לפחות בחו"ל, לרבות מחיר הטוביין שמכרו ע"י חברת Ai (מודבר במסמכים המצורפים לרישום היצוא של הטוביין המוצאים לתושב החוץ המעדדים על המחיר המלא של הסחורה שכלה ברישומו).
  5. עד לתאריך 31/12 מדי שנה קלנדרית ותומך רישימה המפרטת את המסמכים שדוחו על ידה כ-"מסמך אחר" ומהווים אסמכתא בידי חברת Ai לחובות בمعنى מסויר אפס.
- ב. כל המסמכים המפורטים לעיל ישמרו כחלק מתיעוד החשבונאי של חברת Ai בהתאם להוראות סעיף 25(ג) להוראות ניהול פנסקי חשבונות.

נש mach להסביר על שאלותיכם בנוגע לכליים ב瑛זקדים אלו ובכל נושא בתחום החשבונות, הביקורת והmissio. ניתן ליצור קשר טלפון 03-6092020 או ניתן לשולח דואר אלקטרוני לכתובות [rhcpa@rhcpa.co.il](mailto:rhcpa@rhcpa.co.il) או לפקס 03-6091113 מבזקדים אלו נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בהם חוות דעת או ייעוץ מקצועי.