

**7.12.2017**

# **כנס לשכת רואי חשבון בחיפה**

## **פילוג רווחים – סעיף 77**

**אלכסנדר שפירא, עו"ד (רו"ח)**

---

Alexander Shapira & Co.  
Law Offices



אלכסנדר שפירא ושות'  
משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301  
Sonol Tower, 20<sup>th</sup> floor, 52 Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 65400 Tel-Aviv 6165301  
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il  
[www.CapiTax.co.il](http://www.CapiTax.co.il)

## מבוא

- ביום 29.12.2016 פורסם ברשומות חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז–2016, בגדרו, בין היתר, תוקנו הוראות סעיף 77 לפקודת מס הכנסה (ראו סעיף 94(3) לחוק, ע' 278 ואילך וכן סעיף 95(2) לחוק, ע' 279) המאפשרות למנהל רשות המיסים להורות על חלוקת רווחים של חברת מעטים, בכפוף לקיומם של התנאים המנויים בסעיף.

## מבוא

- וכך נאמר בדברי-ההסבר להצעת החוק (ראו סעיף 96(3) להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016):  
**"סעיף 77 לפקודת מס הכנסה מאפשר למנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים לא מחולקים של חברת מעטים, אם התקיימו התנאים המנויים בסעיף. בסעיף זה נעשה שימוש מצומצם בלבד, עקב קשיים שונים ובהם חובת היוועצות בוועדה כאמור בסעיף 81, ואי-יכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה אחת."**

## מינוי הוועדה המייעצת

- לצד הוראות סעיף 77 לפקודת מס הכנסה, נקבע בסעיף 81 לפקודה (שנוסחו לא תוקן בחוק ההסדרים), כי ועדה של חמישה ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל רשות המיסים בעניין השימוש בסמכות שהוענקה לו ("הוועדה המייעצת"), כאשר הוועדה המייעצת תיבחר על-ידי המנהל בשעת הצורך מתוך רשימה שתיערך על-ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות.

## מינוי הוועדה המייעצת

- ביום 10.7.2017 פורסמה ברשומות הודעת שר האוצר לגבי רשימת המועמדים לכהן כחברים בוועדה המייעצת: נציגי המגזר הפרטי בוועדה כוללים את פרופ' יצחק הדרי, רו"ח שלומי שוב ופרופ' מומי דהן; ואילו עובדי המדינה כוללים את רו"ח עפרי שלו, עו"ד מיכל טולדנו, רו"ח אבי בכר ורו"ח ציפי יוסף, שהינם בכירים ברשות המיסים.
- עוד צוין בהודעה, כי חברי הוועדה המייעצת ייבחרו על-ידי מנהל רשות המיסים מתוך הרשימה הנ"ל, בכפוף להוראות סעיף 81.

# מינוי הוועדה המייעצת

## הודעה על רשימת מועמדים לכהן כחברי ועדה מייעצת

לפי פקודת מס הכנסה

בתוקף סמכותי לפי סעיף 81 לפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> (להלן – הפקודה), אני מודיע על רשימת המועמדים לכהן כחברים בוועדה מייעצת כמשמעותה בסעיף זה לפקודה:

יצחק הדרי מומי (מימון) דהן

שלומי שוב אבי בכר

עפרי שלו ציפי יוסף

מיכל טולדנו.

חברי הוועדה המייעצת ייבחרו על ידי מנהל רשות המסים בישראל מתוך רשימה זו, בכפוף להוראות המפורטות בסעיף 81 לפקודה.

ל' בניסן התשע"ז (26 באפריל 2017)  
(חמ 5482-3)

משה כחלון

שר האוצר

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשס"ח, עמ' 52.

# מינוי הוועדה המייעצת

- לאחרונה, החלה הוועדה המייעצת לפנות לחברות ולהודיע להן על כוונתה להפעיל את סעיף 77 לפקודה תוך שהחברות מתבקשות לתת מענה בכתב ולנמק מדוע אין להורות על פילוג רווחים בעניינן.



# הוראות סעיף 77 לפקודת מס הכנסה

## ■ סעיף 77 לפקודה, בנוסחו המתוקן, קובע כדלקמן:

"(א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית, לבעלי מניותיה, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית, וכי רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון שקלים חדשים, ויש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס – רשאי הוא, לאחר התייעצות עם הוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, לתת הוראה לפקיד השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס, לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה



# הוראות סעיף 77 לפקודת מס הכנסה

מרווחי אותה שנת מס, כאילו חולקו בתור דיבידנדים, ובלבד שלאחר הוראת המנהל לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משלושה מיליון שקלים חדשים; לעניין זה –

'רווחים נצברים' – כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו;

# הוראות סעיף 77 לפקודת מס הכנסה

'רווחיה לשנת מס פלונית' – רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.

(ב) ניתנה הוראה כאמור – יישומו בעלי המניות הנוגעים בדבר, או ששומתם תתוקן, כאילו היו אותם סכומים, שרואים אותם כמחולקים, דיבידנדים שנתקבלו על ידי בעלי המניות בתאריכים שהמנהל יראה מן הצדק לקבעם, בהתחשב עם התאריכים שבהם חילקה החברה דיבידנדים, אם חילקה (להלן – דיבידנד להלכה).

## הוראות המעבר (סעיף 95(2) לחוק ההתייעלות הכלכלית)

"הוראות סעיף 77 לפקודה, כנוסחו בסעיף 94(3) לחוק זה, יחולו מיום תחילתו של חוק זה [1.1.2017] על רווחיה של חברה, לרבות רווחים שנצברו עד ליום תחילתו של חוק זה, ורשאי המנהל לתת הוראות כאמור בסעיף 77(א) האמור, לגבי שנות מס שקדמו ליום תחילתו של חוק זה, ובלבד שחלפו לגבי שנים אלה חמש שנים לאחר שנת מס פלונית שלגביה רשאי המנהל לתת הוראות כאמור."

# התנאים להחלת הוראות סעיף 77 לפקודה

## ① המדובר ב"חברת מעטים"

□ "חברת מעטים" מוגדרת כחברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה.

□ "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר" – חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בענייניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור, ובפרט – אך בלי לגרוע מן הכלל האמור – כשהם, ביחד, מחזיקים או זכאים

# התנאים להחלת הוראות סעיף 77 לפקודה

לרכוש, רובו של הון המניות או של כוח ההצבעה של החברה, או רובו של הון המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק.

כשבאים לקבוע, אם חברה נמצאת בשליטתם של חמישה בני-אדם או לא, ייחשבו לאדם אחד – (1) אדם וקרובו ("קרוב", לעניין זה – בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה); (2) אדם ובא כוחו; (3) שותפים בשותפות.

# התנאים להחלת הוראות סעיף 77 לפקודה

□ "בת-חברה" – חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות משמונים אחוז של הון מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או חברות שאין הוראות פרק חמישי שבחלק ד' לפקודה (שעניינו בפילוג רוחים) חלות עליהן.

□ פסקי-הדין בנושא סיווגה של "חברת מעטים" לעניין הסיווג כ"חברת בית" כאמור בסעיף 64 לפקודה:

- עמ"ה (י-ם) 27/09 פלפולן סנטר בע"מ נ' פ"ש
- ע"מ (ת"א) 12970-02-10 דלגית חברה לנכסים בע"מ נ' פ"ש
- ע"מ (ת"א) 24798-07-12 גי ווסט בע"מ נ' פשמ"ג
- ע"מ (חי') 49880-06-15 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פ"ש

## התנאים להחלת הוראות סעיף 77 לפקודה

② החברה לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת-מס פלונית, לבעלי מניותיה

– "רווחיה לשנת מס פלונית" –

"הרווחים הנצברים" (ראו להלן) לתום שנת-מס פלונית

-

"הרווחים הנצברים" לתום שנת-המס שקדמה לה

+

דיבידנד שחולק בשנת-המס הפלונית

③ חלפו 5 שנים לאחר שנת-המס הפלונית

# התנאים להחלת הוראות סעיף 77 לפקודה

## 4 רווחיה הצבורים עולים על 5 מיליון ₪ "רווחים נצברים" –

כלל ההכנסה החייבת של החברה

+

ההכנסות הפטורות ממס (לרבות שבח) שנצברו **מיום התאגדותה** ועד תום שנת-המס הפלונית

-

המס החל עליה

-

דיבידנד שחילקה עד תום שנת-המס הפלונית

**ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב)**  
**לחוק החברות בתוספת רווחים שהיונו**



# התנאים להחלת הוראות סעיף 77 לפקודה

- 5 יש בידי החברה לחלק את רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה
- 6 תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממש או הפחתת מ
- 7 לאחר הוראת המנהל לחלוקה לא יפחתו רווחיה הנצברים של החברה לתום אותה שנה ולתום שנת-המשקדמה, מ-3 מיליון ₪
- 8 נעשתה התייעצות עם הוועדה
- 9 ניתנה הזדמנות סבירה לחברה להשמיע את דבריה

# תוצאות הפעלת הוראות סעיף 77 לפקודה

- בכפוף לקיומם של מלוא התנאים המצטברים שנמנו לעיל, למנהל רשות המסים סמכות להורות לפקיד-השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחי החברה לשנת-המס הפלונית כאילו חולקו

# הקשיים ביישום הוראות סעיף 77 לפקודה

- תחולה רטרואקטיבית
- על החברות לשמור מזמן לצורך תשלום המס
- מניעת תחולת הוראות הסעיף מחייבת הכנת תכנית כלכלית לפיתוח עסקיה של החברה אשר יכול ותחשוף סודות עסקיים
- פער בין העודפים לצורכי מס לבין העודפים החשבונאיים
- סתירה בין הוראות הסעיף לבין הוראות החוק לעידוד השקעות הון

# סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

Alexander Shapira & Co. **AS** אלכסנדר שפירא ושות'  
Law Offices משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301  
Sonol Tower, 20<sup>th</sup> floor, 52 Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 65400 Tel-Aviv 6165301  
office@CapiTax.co.il | פקס. +972-3-6245999 | Tel. +972-3-6245444 טל.  
[www.CapiTax.co.il](http://www.CapiTax.co.il)



האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני!