



אלכסנדר שפירא ושות'  
Alexander Shapira & Co.

10 ביולי, 2019

Institute  
of Certified  
Public Accountants  
in Israel

ל ש כ ח  
רואי חשבון  
ב ישראל



## הפרת התנאים להטבות המס בשינויי מבנה

# אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)

[www.CapiTax.co.il](http://www.CapiTax.co.il)

מגדל סונול (קומה 20), דרך מנחם בגין 52, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301  
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | דוא"ל. [office@CapiTax.co.il](mailto:office@CapiTax.co.il)



## ההוראות לגבי הפרת התנאים

■ סעיף 103 לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

"(א) ניתנו ההטבות לפי פרק זה בשנה פלונית, ולאחר מכן נתברר כי לא נתקיים במועדו תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ג, יודיע על כך פקיד השומה לצדדים למיזוג; ניתנה הודעה כאמור, יבוטלו ההטבות למפרע ממועד נתינתן, והצדדים למיזוג ובעלי מניותיהם יחוייבו במסים ובתשלומי החובה שניתן להם פטור מהם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד מועד התשלום...

(ב)(1) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) וכן דרישה להגיש דו"חות מהצדדים למיזוג או מבעלי מניותיהם (להלן – דו"חות המיזוג), יינתנו תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לפקיד השומה דו"ח לפי סעיף 131 שענינו שנת המס שלגביה טוען פקיד השומה לאי קיום תנאי כאמור; ניתנה הודעה כאמור, יערוך פקיד השומה שומות מתוקנות לצדדים למיזוג ולבעלי מניותיהם...



## ההוראות לגבי הפרת התנאים

■ סעיף 103 לפקודת מס הכנסה – המשך

(2) שומה לפי סעיף קטן זה דינה לענין השגה וערעור כדין שומה לפי סעיף 145.

(ג) מסים, אגרות ותשלומי חובה אחרים שהחברה המעבירה חייבת לפי חוק מס כמשמעותו בחוק קיזוז מסים, התש"ם-1980 (להלן בסעיף זה – חוק מס), לגבי שנות המס שלפני מועד המיזוג, ואם נשללו ההטבות לפי סעיף קטן (א) – גם תשלומים כאמור המתייחסים לשנות המס שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לגבותם מכל אחד מאלה ובסדר זה:

(1) מהחברה הקולטת;

(2) ממי שהיה בעל שליטה בחברה המעבירה ערב המיזוג וקיבל במסגרת המיזוג מניות בחברה הקולטת; ...



## ההוראות לגבי הפרת התנאים

■ סעיף 103 לפקודת מס הכנסה – המשך

...

**(ז) על החלטה לשלול הטבות לפי סעיף זה ניתן יהיה לערער במסגרת הערעור על השומה לשנת המס, ואם לא נעשתה שומה לאותה שנת מס במהלך שנה מיום מסירת ההודעה האמורה בסעיף קטן (ב) (להלן – יום ההודעה), ניתן יהיה לערער עליה בנפרד כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב) תוך שלושים ימים מיום ההודעה."**



## ההוראות לגבי הפרת התנאים

- סעיף 104ז(ב)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי:  
"האמור בסעיפים 103, 103יב ו-103טו יחול לגבי מעביר הנכס כאילו הוא חברה מעבירה או בעל מניות בה, לפי הענין, וכאילו החברה שאליה הועבר הנכס היא חברה קולטת, הכל בשינויים המחוייבים לפי הענין. אין בהוראות פסקה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 104ה(ג);"
- ואילו סעיף 105ח לפקודה קובע, כי:  
"האמור בסעיפים 103ז, 103ט עד 103יב... יחול לגבי פיצול, בשינויים המחוייבים, לפי הענין...";
- כלומר, סעיף 103י לפקודה – הקובע את ההוראות החלות במקרה של הפרה, לרבות ביטול ההטבות, תשלום המסים וגביה, הדוחות שיש להגיש, התיישנות שומה והליכי שומה וערעור – חל לגבי כל שינויי המבנה.



## הפרת התנאים בהעברת נכס

- כאמור, סעיף 104ז(ב)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי:  
"האמור בסעיפים 103, 103יב ו-103טו יחול לגבי מעביר הנכס כאילו הוא חברה מעבירה או בעל מניות בה, לפי הענין, וכאילו החברה שאליה הועבר הנכס היא חברה קולטת, הכל בשינויים המחוייבים לפי הענין. אין בהוראות פסקה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 104ה(ג);"
- לפני תיקון 242, קבע סעיף 104ז(ב)(2) לפקודה, כי במקרה של הפרה, העברת הנכס תהיה חייבת במס במועד העברת הנכס, לפי הגבוה מבין שווי השוק של הנכס במועד ההעברה לבין שווי השוק של הנכס במועד ההפרה (ראו לעניין זה, החלטת מיסוי 5548/11).
- בעקבות התיקון, הוחל מנגנון ההפרה הקבוע בסעיף 103י לפקודה, לפיו בעת הפרה של תנאי למתן הטבה מבוטלות ההטבות למפרע ממועד נתינתן.



## הפרת התנאים בהעברת נכס

- כלומר, יש לחזור למועד העברת הנכס ולקבוע חיוב במס במועד זה ללא מתן ההטבות.
  - בנוסף, נקבע, כי גם במקרה של הפרה תחולנה על החברה הוראות סעיף 104ה(ג) לפקודה לעניין קיזוז הפסדים, \* וזאת על-מנת שלא ליצור תמריץ להפר תנאי כאמור בדיעבד כדי לקזז הפסדים.
- \* סעיף 104ה(ג) לפקודה קובע, כי "על קיזוז ריווח הון או הפסד הון שנוצר עקב מכירת נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א עד 104ג יחולו הוראות סעיף 103כ(ב1) ו-(ב2), בשינויים המחויבים...".



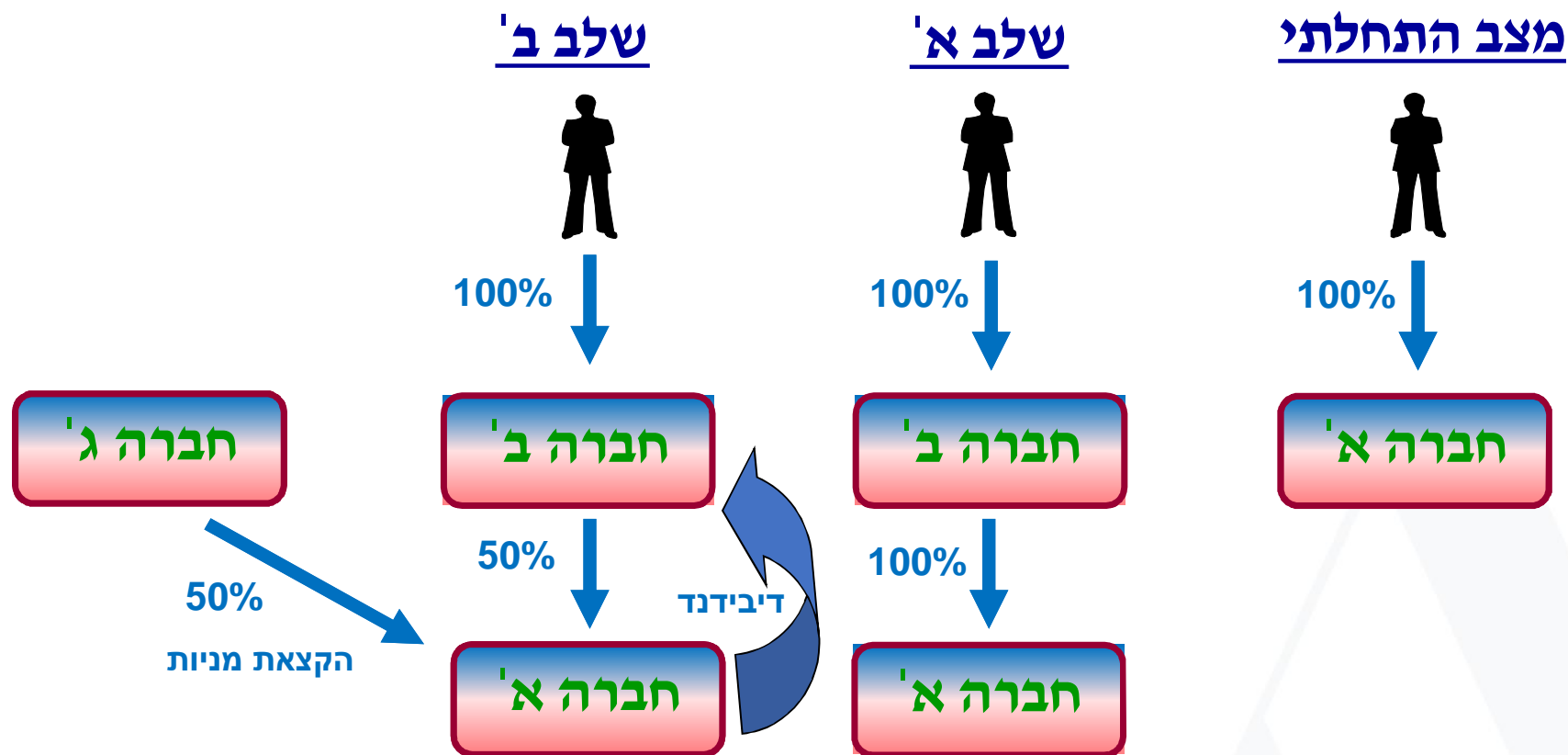
## טופסי 1512

- סעיף 104ז(א) לפקודת מס הכנסה קובע, כי האמור בסעיפים 104א עד 104ג יחול רק אם מעביר הנכס הודיע לפקיד השומה תוך 30 ימים ממועד העברת הנכס על העברתו, וצירף להודעה דו"חות, הצהרות ופרטים, הכל כפי שקבע שר האוצר בתקנות.
- בתוקף סמכותו לפי סעיפים 104ז ו-243 לפקודה, התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (הודעה בדבר העברת נכס ומסמכים מצורפים), התשנ"ז-1997.
- תקנה 1 לתקנות קובעת, כי "**הודעה בדבר העברת נכס לחברה, על פי סעיפים 104א - 104ג לפקודה, תיעשה לפי טופס 1512 שבתוספת**".
- ואילו תקנה 2 לתקנות קובעת, כי להודעה כאמור בתקנה 1 תצורפנה הודעות לפי טפסים 1512א / 1512ג / 1512ד





# דוגמה להפרה אפשרית





אלכסנדר שפירא ושות'  
Alexander Shapira & Co.

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

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני! ©