

AMPELi

TAX LAW OFFICES

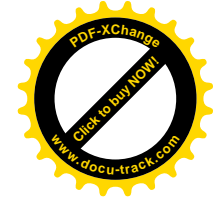
ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



—•••••—

לשכת רואי חשבון - סניף נתניה - חדרה עדכונים במיסוי בינלאומי – מיסוי יחיד וחברות

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
24 במרץ 2019

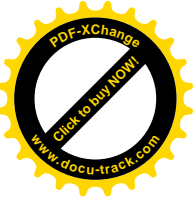
—•••••—

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



נושאי המצגת

- מיסוי LLC אמריקאי בישראל
- דגשים בקריאת דוחות מס אמריקאים לצרכי דיווח מס בישראל
- סוגיות בשליטה וניהול של חברה
- מיסוי נוודים דיגיטליים
- מיסוי מטבעות דיגיטליים (קריפטו)
- מיסוי נאמנות שבה היוצר תושב חוץ ונאמנות קרובים
- הסדרי מס נאמנויות וגילוי מרצון



מיסוי LLC בדין הישראלי





סוגיית כפל המס ותכלית חוזר 5/2004

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- בארצות הברית ההתייחסות ל- LLC לעניין המס היא כאל **שותפות**, דהיינו - חבות המס, ההכנסות וההוצאות שנעשו במסגרת התאגיד ייחסו ל"חבר". כפועל יוצא מהייחוס האמור הוא תשלום מס ע"י "החבר" - תושב ישראל - בדומה לתשלום מס ע"י שותף בשותפות.
- בישראל, ההתייחסות ל- LLC לעניין המס היא כאל חבר בני אדם. רווחים שיחולקו ע"י התאגיד ייחשבו כדיבידנד בידי תושב ישראל.
- התוצאה: תושב ישראל שילם מס ללא שתהא לו הכנסה עפ"י הדין הישראלי. בידי התאגיד קיימים רווחים אשר אינם חייבים, בשלב זה, במס בישראל. בעתיד, כאשר יחולקו רווחים אלו, יראו אותם בידי תושב ישראל כהכנסה מדיבידנד, ללא ניכוי מס בחו"ל במקור, וללא אפשרות לקבל זיכוי ממס זר בהתאם להוראות סעיפים 199-210 לפקודה.



ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

עובדות

- הנישום החזיק ב-100% ממניותיה של חברה משפחתית, אשר החזיקה ב-67% מתאגיד מסוג LLC שפעל בארה"ב בתחום מכירת ביטוחים רפואיים.
- הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי הדין בארה"ב, לבעלי הזכויות בו, קרי לחברה המשפחתית. התאגיד חילק כספים לחברה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בארה"ב.
- בדוחות שהגיש הנישום בישראל הוא **דיווח על הכנסה מדיבידנד שיוחסה לו כבעל מניות** (הנישום המייצג) בחברה המשפחתית, ודרש זיכוי בגין המס שנוכה בארה"ב. פקיד השומה סירב ליתן את הזיכוי.
- בנוסף, בדוחותיהם לשנות המס 2010-2013, דרשו חלק מהמערערים **פחת בגין מלוא עלות הרכישה של הדירות**, בתואנה שלפי דיני המס בארה"ב ניתן לנכות את הפחת בגין מלוא השווי של הדירות, ורק כאשר מדובר ב"בניין" חלה שם מגבלה על הפחתה של רכיב הקרקע.



ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

פסיקת בית המשפט המחוזי

ביחס לזיכוי העקיף -

- על אף שהתאגיד הזר נחשב כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב, יש לראות בו בגדר ישות "אטומה" ולא שקופה לצרכי מס בישראל.
- על כן, המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של הנישום.
- לאמור, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200 לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה.
- בנוסף, ההכנסה שמוסטה בארצות הברית היא הכנסה מעסק, בעוד בישראל חבות מס היא על הכנסה מדיבידנד – על מנת ליהנות מזיכוי ממס נדרש שההכנסה בישראל ובמדינה הזרה תהיה הכנסה מאותו מקור (סעיף 204 לפקודה).



ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

פסיקת בית המשפט המחוזי

ביחס לפחת -

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור גם בהקשר זה -

• טענת המערערים **לא הוכחה** מבחינת הדין האמריקאי.

• את הכללים לניכוי הפחת **יש לקבוע לפי דין המס בישראל**. משמע, לפי סעיף 21 לפקודה, הקובע כי בחישוב המחיר המקורי של בניין, לצורך קביעת הפחת, לא יובא בחשבון מחיר הקרקע שעליה הוקם הבניין- תוך שניתן להעריך את עלות הקרקע ב-1/3 מהעלות הכוללת, וזאת בהיעדר ראיות הקובעות אחרת.



ע"א 4030/17 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2018)

פסיקת בית המשפט העליון -

"עיינו בחומר לרבות סיכומי הצדדים, ושמענו את טענותיהם. דעתנו היא כי לא נפלה שגגה בממצאים העובדתיים שנקבעו - מה גם שהצדדים הגיעו להסכמות בעניין זה בהליך קמא - ובמסקנה המשפטית שנגזרת מהם".

דגש - פסק הדין לא עסק בפרשנות חוזר 5/2004 (מצב שאין מדובר "בהשקפה מלאה" לצרכי מס).



פתרון מוצע לכפל המס – חוזר 5/2004 – השקפה חלקית

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- חוזר 5/2004 – קובע "השקפה חלקית" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי –
- התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ. ככלל, התאגיד אינו חייב במס בישראל, אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר משום ייחוס ההכנסות למחזיק (תושב ישראל), יתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי. במקביל, יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם ע"י המחזיק (כתוצאה מייחוס ההכנסות של התאגיד)

100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה- LLC בארצות הברית
50%	שיעור המס על היחיד בישראל
50,000	חבות במס בישראל
(30,000)	זיכוי בשל מס זר ששילם היחיד בארצות הברית
20,000	מס לתשלום על היחיד בישראל (השלמת מס)



דגשים פרקטיים מחוזר 5/2004 - אי הרשאה לקזז הפסדים

- מטרת החוזר היא טיפול בבעיות הזיכוי ממס זר בלבד, ואין בו כדי לשנות את מעמד התאגיד ל"שקוף" לחלוטין לצורך מס. כך למשל, הפסדים כתוצאה מפעילות התאגיד בחו"ל, לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה- LLC.
- במקרה של נישום שבחר בהפעלת הוראות החוזר, ובאחת השנים נוצר הפסד כתוצאה מפעילות התאגיד ה"שקוף", יקוזזו ההפסדים ברמת התאגיד בשנים העוקבות.



דגשים פרקטיים מחוזר 5/2004 - מבחן השליטה והניהול בישראל

- במידה שהשליטה והניהול מופעלים מישראל החוזר מורה להתייחס ל- LLC כתושב ישראל ובהתאמה הכנסתו תמוסה בשיעור מס חברות בהתאם להוראות לפקודה, דהיינו בשיעור של 23%.
- לעניין הזיכוי ממס, על אף העובדה שהמס שולם ע"י המחזיק (תושב ישראל), ייחשב המס הזר כאילו שולם ע"י ה- LLC וינתן כזיכוי כנגד מס החברות שבו התאגיד חייב בישראל. יחד עם זאת, בעת חלוקת רווחים למחזיק יראו בכך כדיבידנד, אשר יחוב במס נוסף לפי סעיף 125ב לפקודה.

100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה- LLC בארצות הברית
30,000	המס הזר ששולם היחיד בארצות הברית כפועל יוצא משיוך ההכנסות אליו
(23,000)	מיסוי ה- LLC כחבר בני אדם תושב ישראל (בחוזר שיעור המס 36%)
	עודף זיכוי מס זר? לפי החוזר התשובה שלילית
24,410	בעת חלוקת דיבידנד (25%-33%)
54,410	מס כולל בארצות הברית ובישראל



עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

• **עמדה חייבת בדיווח – עמדה מס' 16/2016 -** תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.

ע"מ 15-07-1861 גרינפלד נ' פק"ש ים 1 (מיום 26 בפברואר 2019):
עובדות:

- המערער היה שותף בלמעלה מ 15 תאגידי בתחום הנדל"ן בארה"ב המאוגדים כ- LLC.
- המערער בחר לדווח על חלקו בהכנסות התאגידי במישור האישי בהתאם לחוזר 5/2004.
- המערער קיזז הפסדים מתאגידי LLC שהיו לו כנגד הכנסה חייבת שנוצרה לו בתאגידי רווחיים.
- **עמדת המשיב: ניתן לקזז בכל תאגיד בנפרד הפסדים מול רווחים.**



עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

עמדה מס' 16/2016 – ע"מ 1861-07-15 גרינפלד נ' פק"ש ים 1 (מיום 26 בפברואר 2019):

הערעור בעניין זה נדחה

- בעניין **יעקב הראל** נקבע כי סיווגה של LLC יעשה בהתאם להוראות הפקודה כ"יישות אטומה" בהתאם לשיטת המיסוי הדו שלבית. לפיכך -
- בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערער כי את המונח "תאגיד" בסעיף 11.4 לחוזר 5/2004 יש לפרש גם בלשון רבים - "תאגידים" וזאת בהתאם לסעיף 5 לחוק הפרשנות.
- בית המשפט גם דחה את טענת המערער כי יכול היה להקים LLC שתחזיק בתאגידים האחרים. בעל מניות במספר חברות בע"מ בישראל **אינו רשאי** לדווח על סך ההפסדים והרווחים של כלל החברות ביחד. הפסדי כל חברה בנפרד ניתנים לקיזוז מול רווחיה גם ביחס לתאגידי LLC.



עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

עמדה מס' 16/2016 - דגשים נוספים:

- קיזוז בין ישויות שונות בדין האמריקאי במסגרת ה-Schedule E.
- **האם בר ביצוע?** - ניהול הפסדים לפי הדין האמריקאי, לפי הדין הישראלי, לפי החוזר?
- האם LLC כחברת החזקה פותרת את הבעיה?
- מה לגבי מקרים בהם ניתן רק K1 ללא פירוט?
- פעילות באמצעות ישות LLC אחת/שותפויות (LP)
- השקפה ה- LLC באמצעות חברה משפחתית/חברת בית ככל שניתן
- החזקה באמצעות LLC החזקות המחזיק בתאגידי LLC אחרים בשיעור נמוך מ- 10% - טופס 150
- הפחתה בשיעור מס החברות הפדרלי בארצות הברית לשיעור של 21%
- פגיעה אפשרית בפעילות העסקית ובניטרליות של דיני המס.



עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

- עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה - חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה.

לדוגמה:

- שיעורי פחת שונים
- שחלוף נכסים
- לכאורה, לא חל על LLC.



עמדות חייבות בדיווח בדגש על LLC אמריקאי

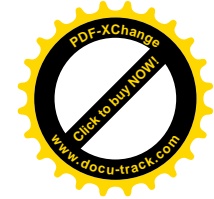
- עמדה מס' 50/2017 - יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד - יחוס הכנסות תאגיד LLC לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122 א ו-125 ג לפקודה).



מיסוי גופים שקופים בדין הישראלי בדגש על LLC אמריקאי

דגשים עמדה מס' 50/2017 –

- שלילה לכאורה של סעיף 122א לפקודה – הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל (15%)
- שלילה לכאורה של סעיף 125ג לפקודה – שיעור המס על הכנסה מריבית ליחיד
- מה לגבי שיעור המס על ריווח הון?
- האם מדובר בשינוי מדיניות? האם החוזר מקל?
- שימוש בחברת בית (סעיף 64 לפקודה) או חברה משפחתית (סעיף 64א לפקודה).
- מה לגבי חברות קיימות?
- עולים חדשים/תושבים חוזרים ותיקים בתום תקופת ההטבות ?
- מלכודת הדיבידנד (עניין יעקב הראל)



דגשים בקריאת דוחות מס אמריקאים לצרכי דיווח בישראל





קריאת דוחות מס אמריקאים לצורכי דיווח המס בישראל

- הכרת דוח המס האמריקאי
- Schedule A -E
- מס מדינתי (State tax)
- פטורים ספציפיים – ריבית על אג"ח מדינתי
- החזקה באמצעות K1 Form - LLC
- הפסדים צבורים (Schedule D, Form 8949).
- טפסים נלווים
- רפורמת טראמפ (החל מדוחות מס 2018).



סוגיות בשליטה וניהול





פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

- מס הכנסה יהא משתלם.....על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או נצמחה בישראל או מחוצה לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה:
- סוגיית התושבות לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.
- חברה תושבת ישראל חייבת בדיווח ובמס על הכנסותיה הכלל עולמיות, בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל.
- "חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה:
(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.



מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

הרקע: חיוב במע"מ בגין מכירת מקרקעין באזור – מבחן השליטה והניהול

- "תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; **"מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".**
- נראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל.



מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

- "לצורך יישום מבחן "השליטה והניהול" יש לתת את הדעת גם לסוג והיקף הפעילות שבה מדובר, לרבות מורכבות הפעילות, רמת ההחלטות הנדרשת ותדירותן. יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות מורכבת, הדורשת מעורבות גבוהה, תדירה ואינטנסיבית של "ניהול ושליטה", דהיינו כי ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות מתקבלות באופן שוטף."
- לעומת זאת, יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות פשוטה יחסית, שאינה דורשת מעורבות מהסוג האמור, כאשר ההחלטות המהותיות מתקבלות לעתים רחוקות. ניתן אף לתאר חברות שבהן נדרשה החלטה מהותית אחת ויחידה (או צבר החלטות מהותיות) שהתקבלה בראשית דרכה, והחלטה זו היא שגזרה את דינה של החברה לאותה פעילות שאינה מורכבת. אין זאת אלא, כי אין מניעה שהחלטה מהותית, המכריעה בשאלת השליטה והניהול, תהא החלטה יחידה ופשוטה; פשטות הפעילות גוזרת, אפוא, את פשוטות ההחלטות."



מבחן השליטה והניהול

בית משפט עליון – ע"א – 1609/16 (2018) – דחה את הערעור -

- "לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגיננו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה."
- "בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המאקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה."
- השלכות פסק הדין – תמונת ראי.
- ערבוב בין שליטה לניהול.



מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (2016)

במקרים המעלים שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" על עסקי חברה שהתאגדה מחוץ לישראל יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 גם את הפרמטרים הבאים:

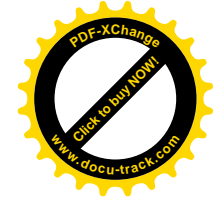
- מי הם בעלי השליטה בחברה בפועל?
- מי הם מנהלי החברה?
- מי מקבל את החלטות בחברה? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנוהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?
- יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.



מבחן השליטה וניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- במידת הניתן, יש לשוחח עם הדירקטורים, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.
- יש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה. האם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא - יש לנסות לברר מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? מה גובה השכר שמקבל המנהל / הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.
- האם מנהלי החברה/הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת הפעילות העסקית.
- אין די בקיומו של משרד בחו"ל כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאתו משרד בחו"ל.



מיסוי נוודים דיגיטליים





"תושב ישראל" – מבחן אובייקטיבי/ איכותי

תושב ישראל מוגדר בפקודה, כדלקמן:

לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;



"תושב ישראל" – מבחן כמותי

תושב ישראל:

מבחן כמותי –

- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
 - (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
 - (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.
- (3) החזקה שבפסקה (3) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.



"תושב ישראל" – מבחן סובייקטיבי

תושב ישראל:

מבחן סובייקטיבי-

- "ההיבט הסובייקטיבי - מתעניין בזיקות הנפשיות הקושרות בין האדם למקום: היכן הוא רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד, הסיבה להימצאות במקום מסוים או להיעדרות ממנו; הרגשת שייכות למקום וכן הלאה" (ע"א 477/02).
- "מקובל עלי כי תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי." (ע"א 8234/11).



קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018) :

- מצאתי לנכון לציין סוגיה עקרונית שהתעוררה במהלך הדיון, והיא האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. בענייננו המערער לא הוכר כתושב מדינה אחרת לעניין חבות המס, ולטענתו בשנת המס 2007 הוא לא היה תושב של אף מדינה. אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות - האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס?
- תשומת הלב מופנית לכך שהפקודה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי. אלא הזרקור מופנה כלפי השאלה האם הוא תושב ישראל. מהצד האחר, בא כוח המשיב השיב לשאלה האמורה בשלילה, תוך הפניה לאמנות בינלאומיות שתכליתן למנוע מצב זה. נדמה כי השאלה מעלה היבטים נורמטיביים, אך בראש ובראשונה - בירורים עובדתיים.
- נכון להוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס, הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חייו. זאת כאמור לא עשה המערער בעניינו.



קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018) :

- די לומר כי נקבע שההון שהועבר לישראל, נכסי הנדל"ן של המערער בישראל, משפחתו בישראל, ימי שהייתו בישראל בשנים שקמו לשנת המס – מלמדים על תושבותו הישראלית של המערער בשנת 2007.
- מי שהוא אזרח ותושב ישראל - ובמיוחד מי שנולד וגדל בישראל - ויוצא לחו"ל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל, וזאת כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל ולקבוע לעצמו מקום מושב אחר, כגון על ידי ויתור על אזרחות, מכירת ביתו ונכסיו בישראל, הקמת בית ומשפחה וכן מקום עיסוק במדינה אחרת, תוך ניתוק זיקותיו אלה מישראל.
- **עצם השהות לפרקי זמן ממושכים מידי שנה מחוץ לישראל אינה מצביעה בהכרח על ניתוק זיקת התושבות לישראל.** במציאות הגלובלית העכשווית רווחת התופעה של שהות ממושכת מחוץ למדינה לצרכים שונים, כגון לצרכי לימודים אקדמיים, לצרכי עבודה (בדרך כלל בחברות בינלאומיות), לצרכי שליחות ממלכתית או נציגות מסחרית, לצרכי השתתפות בטורנירים של ספורט או עיסוק באומנות בתחומים השונים, ועוד. שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור.



קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

אמית עליון – המשך:

- האמור לעיל נכון במיוחד במקרה כגון דנן בו המערער נולד וגדל בישראל, כאן מצויים בני משפחתו, ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער לא הקים בית ומשפחה ולא היכה שורשים במדינה אחרת אלא שהה פרקי זמן במדינות שונות לצרכי עיסוקו המקצועי. העותר נסע עם דרכון ישראלי למדינות השונות ובהן קיבל ויזת שהיה כישראלי. המערער לא רכש אזרחות של מדינה אחרת ולא הוכר כתושב, ולא פתח תיק מס באף מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. מאידך גיסא, המערער שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהה בממוצע (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל.



הדוח המפרט והשלכותיו על הנווד דיגיטלי

ביום 6 באפריל, 2016 התפרסם תיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223"), במסגרתו נוספו פסקאות 5 ו-15 בסעיף 131 לפקודה כלהלן:

"(5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה:

(א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;

(ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1;

(ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;



ניתוק תושבות - תיקון 223

דוח שנת 2017
1348

נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)

הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל
כאמור בסעיף 131(א) (לה) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961



שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון
--------	-----------	----------	------------

פרטי הנישום

לדעתי, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.

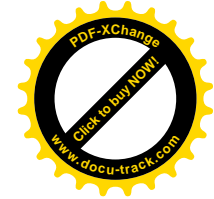
מספר ימי שהייה שלי בישראל: בשנת המס _____, בשנה שקדמה לשנת המס _____, בשנתיים שקדמו לשנת המס _____.
בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה _____, (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓ ביותר מרביע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	במדינה אחרת	במדינת התושבות	בישראל	(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
דירת המגורים שבבעלותי הושכרה (יש לצרף תקופת השכירות)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
שכרתי דירה למגורים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בית הקבע שלי נמצא	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בן/בת זוגי התגוררו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ילדי הקטינים מתגוררים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ילדי מתחנכים במוסדות חינוך	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
הורי ו/או אחי התגוררו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
מקום עסקי הרגיל או הקבוע	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
שלמתי מס על הכנסות	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ברשותי אזרחות ו/או דרכון (אם לצד מספר זרעון)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ברשותי ביטוח רפואי	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני חבר/ה בקופת חולים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
הפקדתי כספים בכין שנת המס במפקדות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
קיבלתי קצבאות (ידיים ו/או המלווים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבעלותי חשבון בנק פנילי	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בכין שנת המס שילמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מילאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני חבר/ה בארגונים חברתיים	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
אני בעל/ת מעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
קיבלתי אישור תושבות לשנה זו	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)

טופס - 1348



מיסוי מטבעות דיגיטלים















עולם הקריפטו

- ביטקוין - הגרסה הראשונה של הפרוטוקול והתוכנה פותחה בנובמבר 2008 על ידי אדם או קבוצת אנשים המכנים עצמם **סאטושי נקאמוטו** (Satoshi Nakamoto).
- השימוש המעשי בביטקוין נעשה בפעם הראשונה בינואר 2009.
- ביוני 2011 שער הביטקוין היה \$32, תחילת אוגוסט 2017 שערו מול הדולר הגיע ל-\$3,276, היום שער הביטקוין הינו \$11,300. ביום 17 לדצמבר 2017 הביטקוין נשק ל-20 אלף דולר, ביום 28/11/2018 - \$4,030.
- **כמות הבטקוין מוגבלת:** נכון להיום קיימים כבר כ- 16.5 מיליון מטבעות ביטקוין, והכרייה (יצירת ביטקוינים) תימשך עד להגעה לרף המקסימלי של 21 מיליון ביטקוין.
- בנוסף לביטקוין, קיימים כיום מעל אלף מטבעות דיגיטליים שונים המפותחים בטכנולוגיית הבלוקצ'יין (המכונים כאלטים).



<https://coinmarketcap.com/>











מחירים מטבעות דיגיטליים – 31 דצמבר 2017

#	Name	Symbol	Market Cap	Price	Circulating Supply	Volume (24h)
1	 Bitcoin	BTC	\$220,903,949,498	\$13,170.18	16,773,038	\$13,593,855,481
2	 XRP	XRP	\$82,199,880,481	\$2.12	38,739,144,847 *	\$6,688,424,100
3	 Ethereum	ETH	\$69,767,510,695	\$721.66	96,676,749	\$2,959,390,741
4	 Bitcoin Cash	BCH	\$41,526,715,510	\$2,459.32	16,885,416	\$1,313,420,620
5	 Cardano	ADA	\$18,030,140,406	\$0.695418	25,927,070,538 *	\$627,712,961
6	 Litecoin	LTC	\$12,000,947,760	\$220.00	54,549,335	\$879,918,283
7	 IOTA	MIOTA	\$9,564,670,064	\$3.44	2,779,530,283 *	\$247,319,703
8	 NEM	XEM	\$8,389,826,956	\$0.932203	8,999,999,999 *	\$60,284,784
9	 Dash	DASH	\$7,850,364,658	\$1,008.33	7,785,474	\$175,351,596
10	 Stellar	XLM	\$5,756,694,225	\$0.322342	17,858,963,295 *	\$398,128,552



<https://coinmarketcap.com/>

מחירים מטבעות דיגיטליים – 31 דצמבר 2018

#	Name	Symbol	Market Cap	Price	Circulating Supply	Volume (24h)
1	 Bitcoin	BTC	\$66,966,215,486	\$3,837.16	17,452,046	\$4,997,538,483
2	 XRP	XRP	\$14,912,417,763	\$0.365553	40,794,121,066 *	\$598,911,094
3	 Ethereum	ETH	\$14,228,597,928	\$136.69	104,090,778	\$3,120,681,431
4	 Bitcoin Cash	BCH	\$2,854,880,135	\$162.78	17,538,382	\$308,822,211
5	 EOS	EOS	\$2,372,025,447	\$2.62	906,245,118 *	\$793,938,497
6	 Stellar	XLM	\$2,250,146,239	\$0.117435	19,160,772,996 *	\$91,806,556
7	 Tether	USDT	\$1,905,238,497	\$1.03	1,858,164,808 *	\$4,324,751,059
8	 Litecoin	LTC	\$1,895,632,916	\$31.70	59,790,354	\$414,193,970
9	 Bitcoin SV	BSV	\$1,560,219,025	\$88.97	17,537,422	\$70,371,821
10	 TRON	TRX	\$1,333,328,699	\$0.020010	66,632,808,835	\$92,956,102



מושגי יסוד בעולם הקריפטו

מטבעות דיגיטליים (Cryptocurrency)

- מטבע דיגיטלי הוא אמצעי תשלום פרי תולדה של טכנולוגיית הבלוקצ'יין. ערכו של המטבע הדיגיטלי אינו נקבע לפי ערך סחורה (כמו זהב) או לפי קביעה של גוף מרכזי ממשלתי (כמו בנק ישראל), כמו בשיטה הנהוגה היום (פיאט), אלא לפי הסכמה כאמור בין המשתמשים ברשת (Peer to Peer). המטבע הדיגיטלי הראשון והמפורסם ביותר הוא **הביטקוין (Bitcoin – BTH)**. אשר נוצר בשנת 2008 והחל בשימוש מעשי בשנת 2009. בשנים האחרונות נוצרו אלפי מטבעות נוספים (המכונים "אלטים") לדוגמא - **אתריום (Ethereum – ETH)**, **ריפל (Ripple – XRP)** ו**לייטקוין (Litecoin – LTH)**.
- רוב מדינות בעולם (למעט יפן, גיברלטר, בלרוס, איי מרשל, ונצואלה) אינן מתירות את השימוש במטבע דיגיטלי כהלך חוקי.



מיסוי מטבעות דיגיטליים

עמדה מספר 32/2017 - מיסוי "מטבעות וירטואליים" מיום 1 בינואר 2018

- הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הקרוי גם "אמצעי תשלום מבוזר", הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה.
- מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון).
- אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.
- בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985.
- ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.



מיסוי מטבעות דיגיטליים

חוזר מס הכנסה 05/2018

רשות המיסים פרסמה ביום 17 בינואר 2018 חוזר מס הכנסה 05/2018 בנושא: מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (המכונים: "מטבעות וירטואלים")

מטבע דיגיטלי אינו "מטבע" או "מטבע חוץ"

עמדת רשות המסים היא כי המטבע הוירטואלי המשמש כאמצעי סחר חליפין ("אמצעי תשלום מבוזר") אינו בגדר מטבע או מטבע חוץ בהתאם להגדרה בחוק בנק ישראל, תש"ע - 2010, ובהתאמה לפי פקודת מס הכנסה.



מיסוי מטבעות דיגיטליים

חוזר מס הכנסה 05/2018 - המשך

מס הכנסה

- מטבע וירטואלי יהווה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ויחוייב במס רווח הון בהתאם לסעיף 91.
- אדם אשר הכנסותיו מהמטבעות דיגיטליים מגיעות לכדי עסק, הכנסות אלו יסווגו כהכנסות פירותיות ויחולו לגביהן שיעורי המס לפי סעיפים 121 או 126 לפי העניין.
- הכנסות אשר הגיעו לאדם כתוצאה מפעילות כריה ימוסו גם כן כהכנסה עסקית (לכאורה חזקה חלוטה).
- עסקה בהן תמורה משולמת על ידי מטבע דיגיטלי הינה עסקת חליפין כלהלן:
 - סכום התמורה יהא למוכר לקביעת התמורה ולרוכש לצורך קביעת מחיר המקורי.
 - **מוכר הנכס או נותן השירות ירשום הכנסה בגין מכירת הנכס או מתן השירות הניתן במועד עסקת החליפין המוכר.**
 - **לגבי רוכש הנכס או מקבל השירות ומשלם באמצעי התשלום המבוזר – במועד ביצוע עסקת החליפין מתבצעת מכירת אמצעי התשלום המבוזר ובמקביל הוא רוכש נכס או מקבל שירות.**
 - **הדיווח על ההכנסות לצורכי מס יהא בהתאם להוראות שנקבעו בפקודה והוראות כל דין.**



מיסוי מטבעות דיגיטליים

חוזר מס הכנסה 05/2018 - המשך

מס ערך מוסף

- מטבע דיגיטלי – "נכס מוחשי"
- מטבע דיגיטלי אינו מטבע, או נייר ערך או מסמך סחיר לעניין חוק מע"מ.
- יש לראות במטבע דיגיטלי - "נכס פיננסי" והכנסות מהן יחויבו במס ערך מוסף רק אם הן בעלות מאפיינים עסקיים.
- מי שפעילותו במטבעות הוירטואלים מגיעה לכדי פעילות עסקית, יסווג וירשם כ"מוסד כספי" לעניין חוק מע"מ והוא יחויב במס ריווח ומס שכר בהתאם להוראות סעיף 4 לחוק מע"מ.
- מי שעסקו בכריית מטבעות וירטואלים יסווג וירשם כ"עוסק לעניין חוק מע"מ", ועסקאותיו תתחייבנה במס (בשיעור אפס או בשיעור מלא לפי העניין) על מלוא התמורה המתקבלת בידי.
- עוסק שאין עיסוקו במטבע דיגיטלי המקבל את התמורה עבור עסקאותיו במטבע דיגיטלי (מכירת מוצר או שירות) - חייב במס ערך מוסף ומחיר העסקה יקבע על פי סעיף 10 לחוק מע"מ.
- ההכנסות שיצמחו ממטבעות דיגיטליים – לא תהא חייבות במע"מ.



פעילות עסקית מול הונית - הפסיקה בניירות ערך

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) - עסקת אקראי

עובדות

- המערער 1, איזי שרצקי, והמערער 2, רון בנימין ז"ל, נמנו על מייסדי חברת איתוראן איתור ושליטה בע"מ, ובתקופה הרלוונטית המערער היה בעל שליטה בחברה וכיהן גם כמנכ"ל.
- מניות החברה הוחזקו בידי המייסדים עד להנפקה של החברה בשנת 1998. במועד זה, הונפקו מניות החברה לציבור והיא נרשמה למסחר בבורסה, כך ש-20% מהמניות הוחזקו בידי הציבור ו-80% מהמניות נותרו בחזקת המייסדים.
- בתקופה שבין חודש יוני 1998 ועד שנת 2002 המערער רכש מעת לעת מניות של החברה. מתוך רכישות אלו, הרכישות הרלוונטיות לערעור - בחודש **מרץ 1999** ובחודש **מאי 1999**.
- בסוף חודש מאי, הגיע שיעור ההחזקה האישית של המערערים 1-2 במניות החברה לשיעור של 5% ו-2.5% (בהתאמה) מתוך הון המניות המונפק, וזאת בנוסף להחזקה העקיפה של מניות על ידי המערערים. בחודש **יוני 1999** ובחודש **אוקטובר 1999**, מכרו המערערים מניות בהיקף גדול לבתי ההשקעות מריל לינץ' ואי.בי.אי.
- בין רכישת המניות בחודש **מרץ 1999** ועד סוף חודש **נובמבר 1999**, נסק מחיר השוק של מניות החברה, והמערערים הפיקו ממכירת המניות רווח כספי ניכר, בהיקף של מיליוני שקלים.



דוגמאות מהפסיקה בניירות ערך

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) - המשך

עובדות

- בית המשפט המחוזי, מפי כב' השופט מגן אלטוביה, דחה את הערעור (ע"מ 1155-04) שהוגש על ידי הנישומים וקבע כי לא מדובר ברווח הון כי אם "בפעילות במישור הפירותי, ולו בגדר עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

החלטת בית המשפט העליון

- בית-המשפט העליון, מפי כב' השופט י' עמית, דחה את הערעור כלהלן:
 - הקשר בין עסקות הרכישה לעסקות המכירה אינו מקרי בלבד, אלא מדובר במהלך עסקי אחד: סמיכות הזמנים, היקף המניות ואופן המימון.



דוגמאות מהפסיקה בניירות ערך

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) – המשך

החלטת בית המשפט העליון

- יישום מבחנים מבחני העזר להבחנה בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית, כמו גם "מבחן העל", מביאים למסקנה כי: "בבחינת מכלול הנסיבות, הגעתי לאותה מסקנה אליה הגיע בית משפט קמא, ולפיה מדובר בעסקה שהניבה הכנסה 'פירותית'. במשרעת שבין עסקה הונית לבין עסקה פירותית, בין אם נבחן את מאפייני העסקה באופן אובייקטיבי ..., ובין אם נבחן אותה על פי כוונתו הסובייקטיבית של הנישום..., העסקה שבפנינו רחוקה מקצה המשרעת של עסקה הונית".
- "המערערים רכשו באופן ישיר את מניות החברה שהכירו היטב ושלטו בה, וזמן קצר לאחר מכן הפיצו אותם בשוק ההון באמצעות גורם מקצועי, ברווח ניכר. אופן מימון הרכישה ואופן מימוש הרווח, תורמים גם הם למסקנה כי מדובר בעסקה שהניבה למערערים הכנסה 'פירותית' ולא 'הונית'. בבחינה מפורטת, כמו גם ממעוף הציפור, ניתן לראות בבירור כי העסקה שערכו המערערים אינה דומה לעסקה טיפוסית שאדם פרטי מבצע בניירות ערך ומפיק ממנה הכנסה הונית."



דוגמאות מהפסיקה בניירות ערך

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) – המשך
החלטת בית המשפט העליון

- כב' השופט **גרוסקופף** הרחיב ביחס לשאלה העקרונית - ההבחנה בין הכנסה הונית לבין פירותית:
 - יישום הגישה הקזואיסטית המבוססת על מבחני העזר **בעייתית** משני טעמים: האחד, חוסר הוודאות לגבי כל הצדדים וריבוי התדיינויות; השני, "מבחן הגג" אינו מספק הכוונה ביחס לשאלה מה אנו מחפשים שעה שמסתייעים במבחני העזר.
- הכנסה הנובעת ממימוש עלייה בשווי השוק של רכוש הנישום היא הכנסה הונית, בעוד שהכנסה המופקת מניצול כישוריו ומשאביו של הנישום היא הכנסה פירותית.
- הפעלת ההבחנה שהוצגה לעיל ביחס למסחר בניירות ערך, מבהירה **מדוע במצב הדברים הרגיל, רווח שהופק ממסחר בניירות ערך הוא רווח הון**. המדובר, במקרה הנפוץ, ברווח המופק בעקבות **שינוי במחיר השוק של הנכס** (עלייה בשווי ניירות הערך), וככזה יש לסווגו כהכנסה הונית".



דוגמאות מהפסיקה בניירות ערך

עניין שרצקי (ע"א 8942/15) (2018) – המשך

בעניין זה קיימים שלושה חריגים ביחס לפעילות בשוק ההון אשר מקימים הכנסה פירותית:

- הראשון - כאשר אדם **צובר ידע ביחס לשוק ההון, ומשתמש בידע זה על-מנת להשקיע כספים בעבור אחרים** (כגון: קרן השקעות או מנהל תיקים).
- השני - כאשר מדובר במומחה לשוק ההון המשקיע את כספו תוך שימוש בידע הפיננסי שברשותו. **עם זאת, הסתייעות באדם בעל ידע ובקיאות בשוק ההון אין בה, כשלעצמה, כדי להוציא את רווחיו של המשקיע מגדר הכנסה הונית, אלא אם הנישום עושה שימוש בידע ובבקיאות של אחר תוך קיום מנגנון קבוע, שוטף ומאורגן של התייעצות, בו לנישום מעורבות אקטיבית ומשמעותית, ההופכת אותו, ולו באופן קונסטרוקטיבי, לבעל מומחיות בשוק ההון.**
- השלישי - כאשר אדם מחזיק בידע ייחודי לא פומבי ביחס להשקעה מסוימת, והוא עושה שימוש בידע זה על-מנת להפיק רווח ממסחר בנייר-ערך, או כאשר אדם מבצע פעולות בשוק ההון המביאות לעליית שווי נייר הערך.



דוגמאות מהפסיקה בניירות ערך

עניין שריצקי (ע"א 8942/15) (2018) – המשך

כב' השופט גרוסקופף -

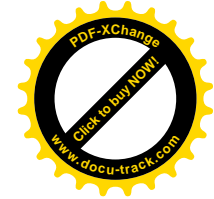
- "לשיטת רשויות המס, יש לסווג כהכנסה פירותית גם הכנסה של **משקיע מסיבי** (מבחינת הסכומים) **ואגרסיבי** (מבחינת תדירות הפעולות) בשוק ההון (ראו סעיף 4ד. לחוזר מס הכנסה מס' 13/2004.
- ספק בעיניי אם יש הצדקה לעמדה זו, כל עוד המשקיע בו מדובר הוא מהמר (אשר זכיותיו והפסדיו הם תוצאה של תנודות שוק אקראיות), ולא בעל מומחיות (אשר רווחיו נובעים מהמידע שיש לו על שוק ההון)"



הכנסות ורווחים ממתבעות דיגיטליים בהתייחס לחוזר מס הכנסה 5/2018

- פעולת כרייה – "עסק", האומנם?
- החלפת מטבע דיגיטלי אחד בשני - האם אירוע מס?
- מהי שיטת המדידה - FIFO, LIFO, ממוצע?
- תקלה דיווחית בגין רווח הון (תוך 30 ימים) – צורך בחקיקה משנית;
- מקום הפקת ההכנסה – עולים חדשים/ תושבים חוזרים;
- העדר הגדרה ממצה לעסק בפקודת מס הכנסה והעדר פרשנות עדכנית לעסק "קריפטו" בפסיקה;
- טיב ואופי הנכס - נכס חדשני, תנוודתי וזמין 24/7;
- תדירות העסקאות - נגישות ממכשירים סלולריים, פיצול הפעולות בדו"חות זירות המסחר;
- בקיאות הנישום – האם פעיל בקבוצת קריפטו בפייסבוק או מנהל בלוג קריפטו כתחביב, בקיאה?;
- היקף הפעילות - תנוודות קיצוניות של עד עשרות אחוזים ביום במהלך שנת 2017 לעומת ירידות שערים בשנת 2018 - אי יכולת קיזוז הפסדים אחורה;

המסקנה: ברוב המקרים לא מדובר בעסק (שליחת מכתבים)



סוגיות במיסוי נאמנות





מה בין נאמנות לבין שליחות

- **נאמנות בחוק הנאמנות, תשל"ט - 1979 – סעיף 1 - נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת.**
- **נאמנות בפקודה (סעיף 75ג לפקודה) - "נאמנות" – הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת.**
- **חוק השליחות, תשכ"ה-1965 –**
- **סעיף 1 - (א) שליחות היא ייפויי כוחו של שלוח לעשות בשמו או במקומו של שולח פעולה משפטית כלפי צד שלישי; (ב) כל פעולה משפטית יכולה לשמש נושא לשליחות, חוץ מפעולה שלפי מהותה או על פי דין יש לבצעה אישית.**
- **סעיף 2 - שלוחו של אדם כמותו, ופעולת השלוח, לרבות ידיעתו וכוונתו, מחייבת ומזכה, לפי הענין, את השולח.**



נאמנות יוצר תושב חוץ עד תיקון 197 לפקודה ונאמנות תושבי חוץ לאחריו

סעיף 75(ט) לפקודה (לאחר תיקון 197) – תחולה החל מיום 1 בינואר 2014:	סעיף 75(ט) לפקודה (עד תיקון 197):
<p><u>נאמנות תושבי חוץ</u> היא נאמנות שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ או שכל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או <u>תושבי חוץ</u>, וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ, או שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ – <u>הכל בתנאי: שלא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה.</u></p> <p>נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ;</p>	<ul style="list-style-type: none">נאמנות יוצר תושב חוץ היא נאמנות שבמועד יצירתה ובשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ, או שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ.נאמנות יוצר תושב חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את כל נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ.



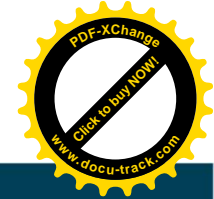
נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים לאחר תיקון 197 לפקודה

סעיף 75(ח1) (ב) לפקודה - נאמנות קרובים:

נאמנות קרובים היא נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה.
היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה;
היוצר הוא אח, אחות, צאצא וצאצא של בן זוג ובן זוגו של כל אחד מאלה, צאצא של אח או של אחות ואח או אחות של הורה של הנהנה ובלבד שפקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב וכי הנהנה לא נתן תמורה בעד זכותו בנכסי הנאמנות.

סעיף 75(ח1) (א) לפקודה - נאמנות נהנה תושב ישראל

- נאמנות נהנה תושב ישראל היא נאמנות שממועד יצירתה ועד שנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל; לעניין סעיף זה, לא יראו נהנה לצורכי ציבור כנהנה.
- על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים יחולו ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל.
- יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל



נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים לאחר תיקון 197 לפקודה

סעיף 75(ח1) (ד) לפקודה - נאמנות קרובים:

- חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל תחויב במס **בשיעור של 30%**; ואולם אם הוכיח הנאמן כי החלוקה לנהנה, כולה או חלקה, היא של נכס שהוקנה לנאמן ושאליו היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין היה **פטור ממש** (בסעיף זה – הקרן), תהיה החלוקה של אותו נכס פטורה ממש, כאשר יראו את החלוקה של שאינה של הקרן, כאילו נעשתה לפני חלוקת הקרן.
- הנאמן רשאי לבחור, בהודעה שיגיש לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום הפיכתה לכזו, לפי המאוחר, כי הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל, כפי שיפרט בהודעתו, אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחויב **במשנת המס שבה הופקה או נצמחה, כהכנסה של תושב ישראל, ויחול עליה מס בשיעור של 25%**;



הגדרת נהנה (סעיף 75 לפקודה)

75ה. נהנה בנאמנות הוא מי שזכאי ליהנות מנכסי הנאמן או מהכנסת הנאמן, במישרין או בעקיפין, לרבות אלה:

(1) מי שיהיה זכאי להיות נהנה כאמור **בהתקיים תנאי** או בהגיע מועד שנקבע במסמכי הנאמנות; ואולם לא יראו כנהנה את מי שזכויותיו מותנות בפטירתו של היוצר או של נהנה אחר, כל עוד היוצר או הנהנה האחר עודו בחיים;

(2) נהנה שטרם נולד;

(3) נהנה בעקיפין באמצעות שרשרת נאמנויות או באמצעות נהנה אחר באותה נאמנות;

(4) מי שמחזיק באחד או יותר, מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2).



עמדות חייבות בדיווח ביחס לקיומו של נהנה במיסוי נאמנויות

- **עמדה מס' 21/2016** - נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לענין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1) לפקודה, יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
- **עמדה מס' 22/2016** - נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכדומה), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל



הגדרת יוצר – סעיף 75(ד) לפקודה

יוצר של נאמנות הוא אדם שהקנה לנאמן נכס, במישרין או בעקיפין, ויראו כיוצר גם את אלה:

- (1) מי שהיה בעל מניות מהותי, ... במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס;
- (2) מי שהחזיק באחד או יותר בסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס, והוא או קרובו הם נהנים באותה נאמנות;
- (3) הקנה נאמן נכס או הכנסה לנאמן אחר לאחר שנפטר אחרון היוצרים או ששנו הנהנים בנאמנות, והכל בלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות, יראו גם את הנהנה כיוצר בנאמנות שלפיה פועל הנאמן האחר או בנאמנות שבה שונו הנהנים כאמור, לפי העניין, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שלנהנה לא היתה כל השפעה על הקניה כאמור או על חילופי הנהנים;
- (4) היתה לנהנה יכולת לשלוט או להשפיע, במישרין או בעקיפין, על אופן ניהול הנאמנות, על נכסי הנאמן, על קביעת הנהנים שלא מכוח קביעה של היוצר, על מינוי הנאמנים או על החלפתם, או על חלוקת נכסי הנאמן או הכנסת הנאמן לנהנים, יראו גם את הנהנה כיוצר;
- (5) הוקנה לנאמן בנאמנות קרובים נכס שמקורו בנכס שהועבר מתושב ישראל שהוא או קרובו שהוא תושב ישראל נהנה בנאמנות, יראו את תושב ישראל האמור כיוצר באותה נאמנות.



הסדרי המס להסדרת חבות המס בנאמנות קרובים (עד ל-31 בדצמבר 2015)

<p>מיסוי של שני שלישים מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן בתקופה הקובעת (-2006 2013) בהתאם לשיעורי המס שבדין או מיסוי של 6% מהון הנאמנות ליום 31/12/2013</p>	<p>מיסוי של חצי מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן בתקופה הקובעת (-2006 2013) בהתאם לשיעורי המס שבדין או מיסוי של 4% מהון הנאמנות ליום 31/12/2013</p>	<p>מיסוי של שלישי מסכום ההכנסה החייבת של הנאמן בתקופה הקובעת (2006-2013) בהתאם לשיעורי המס שבדין או מיסוי של 3% מהון הנאמנות ליום 31/12/2013</p>	<p>פטור מלא</p>
<ul style="list-style-type: none"> • קיומם של סממנים להשפעה מובהקת של הנהנה על הנאמן ו/או על נכסי הנאמנות. • אפשרות לקבלת Step Up 	<ul style="list-style-type: none"> • היוצר נפטר לפני יום התחילה • אפשרות לקבלת Step Up 	<ul style="list-style-type: none"> • אפשרות לקבלת Step Up 	<p>מקרים חריגים בהם לא יחול מס על נכסי הנאמן או על הכנסת הנאמן במסגרת הסדר המעבר וינתן שיערוך לצורך מס (UP-STEP לנכסי הנאמנות).</p>



עמדות חייבות בדיווח ביחס לנאמנות קרובים

- **עמדה מס' 47/2017 - יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס נאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות - אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(ו) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13.**
- **עמדה מספר 2017/48 - חלוקות לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר - בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75(ט) לפקודה שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (ולא שולם מס על הון הנאמנות ליום 31.12.13 בשיעור מס של 3%-6%), חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, גם אם מדובר בהכנסות שנצברו לפני 1.1.14, תחויב במס בשיעור של 30%, למעט אם המדובר בחלוקה שמקורה ב-"קרן" הנאמנות.**



שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39
רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

תודה לכולם!

