

פרק חמישי: רווחי חברת מעטים שלא חולקו

סימן א': תחולה

תחולה

76.

- (א) הוראות פרק זה חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה (להלן - חברת מעטים).
- (ב) "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר", לענין פרק זה - 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 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.
- (ג) "בת-חברה", לענין סעיף זה - חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות משמונים אחוז של הון מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או חברות שאין הוראות פרק זה חלות עליהן.
- (ד) כשבאים לקבוע, אם חברה נמצאת בשליטתם של חמישה בני-אדם או לא, ייחשבו לאדם אחד -
- (1) אדם וקרובו; "קרוב", לענין 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.
- (ה) שום דבר האמור בפרק זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153 - 158 על החלטתו של המנהל בהשתמשו בכוח שניתן לו בסעיפים 77 ו-78.

סימן ב': רווחים לא מחולקים שרואים אותם במחולקים

רווחים לא מחולקים שרואים אותם במחולקים

77. (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 עשרה מיליון שקלים חדשים, ויש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממש 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 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, משששה מיליון שקלים חדשים; לענין זה -
- "רווחים נצברים" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממש, 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, ובניכוי הפסד שנוצר בחברה, אשר לא קוּוּז, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו; ואולם, לענין חברה שיש לה זכויות בתאגיד שקוף - ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו ובתוספת רווחי התאגיד השקוף, ככל שלא נכללו במסגרת סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות; לענין זה -
- "רווחי התאגיד השקוף" - סכום השווה לחלק הרווחים של תאגיד שקוף שיוחסו לחברה, שהצטברו בתאגיד השקוף ולא חולקו עד תום שנת המס, בניכוי המס החל עליהם;
- "תאגיד שקוף" - חבר בני אדם שיש לחברת המעטים זכויות בו בתום שנת המס ושרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו;
- "רווחיה לשנת מס פלונית" - רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.

תיקון מס' 235, תחילה: 1.1.17; תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25.

נוסח ס"ק 77(א) עד תיקון מס' 277 (1.1.25)

- (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 ממש 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 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 שהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו;

"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).

(ג) בטל.

תיקון מס' 235, תחילה: 1.1.17.

הוראות תחולה

סעיף 95(2) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016

הוראות סעיף 77 לפקודה, כנוסחו בתיקון מס' 235, 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.

נוסח סעיף 77 עד תיקון מס' 235 (1.1.17)

(א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעונו מס לאותה שנת מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים.

(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).

(ג) המנהל לא יתן הוראות כאמור אם חילקה החברה בתור דיבידנד, עם תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס, סכום שאינו פחות מ-75% מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת מס.

דיבידנד להלכה לחברות מעטים

78. דיבידנד להלכה מאת חברת מעטים פלונית (להלן - החברה הראשונה) לבעל מניות, שגם הוא חברת מעטים (להלן - החברה השנייה) - לא יהיה חייב במס בתור הכנסה של החברה השנייה, אלא ינהגו בו כאילו חילקה אותו החברה השנייה כדיבידנד בתאריך שקבע המנהל לפי סעיף 77, ולפי זה יישומו בעלי המניות של החברה השנייה או ששומתם תתוקן; ואם גם בעל מניות של החברה השנייה הוא חברת מעטים - יחולו הוראות סעיף זה, בשינויים המחוייבים לפי הענין, על הדיבידנד להלכה, כאילו כל המדובר בחברה הראשונה מתייחס לחברה השנייה, וכל המדובר בחברה השנייה - מתייחס לאותו בעל מניות, וכן הלאה, לפי אותו עקרון, עד שלא יישאר שום חלק של רווחים בלתי מחולקים שעליהם ניתנו הוראות המנהל ושיש לנהוג בהם כאילו חולקו לחברת מעטים.

מס שלא שולם יהיה חוב החברה

79. אדם שנשום למס, או ששומתו תוקנה לפי הוראות הסעיפים 77 או 78 ולא שילם במועדו את המס, כולו או מקצתו, המתייחס לחלקו כדיבידנד להלכה - הסכום שלא שילם יהיה חוב המגיע לממשלה מאת החברה, אשר בגלל שלא חילקה את הרווחים ניתנה הוראת המנהל לפי סעיף 77, ויפרע כדרך חוב.

ריווח בלתי מחולק שחזרו וחילקוהו

80. רווחים בלתי מחולקים וטעונו מס לפי הסעיפים 77 ו-78 שחילקו אותם לאחר מכן, לא ינהגו בהם כמו בהכנסה טעונו מס של מקבל הרווחים.

ועדה מייצעת

81. ועדה של חמישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל בענין השימוש בסמכות שהוענקה לו בפרק זה; הועדה תיבחר על ידי המנהל בשעת הצורך מתוך רשימה שתיערך על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות.

סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

נוסף בתיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25. סימן ג' יחול מיום 1.1.25 ואילך על רווחיה של חברת מעטים, לרבות רווחים שנצברו עד יום 1.1.25.

הגדרות - סימן ג'

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25

81א. בסימן זה -

"הלוואה" - לרבות השאלה או כל חוב אחר;

"רווחים נצברים" - כהגדרתם בסעיף 77(א) בהפחתת סכום הרווחים הנצברים שיוחסו להכנסתו של בעל מניות של חברת המעטים לפי פקודה זו, לרבות לפי סעיפים 3(ט), 62א, 64 או 64א;

"רווחים נצברים חייבים" - ההפרש שבין רווחים נצברים ובין רווחים נצברים פטורים;

"רווחים נצברים פטורים" - אחד מאלה, לפי בחירת הנישום:

(1) הסכום המתקבל מצירוף כל אלה, בהפחתת עלות נכסים מיוחדים:

(א) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של החברה שהיא הכנסה מוטבת כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, הכנסה של מפעל מועדף כהגדרתו באותו סעיף שהיא מהסוגים המפורטים בפסקאות (1) עד (5) להגדרה "הכנסה מועדפת" שבסעיף האמור, הכנסה טכנולוגית כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק האמור או הכנסה של מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק האמור;

(ב) סכום הרווחים הנצברים של חברה שהיא בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה, שמקורם בהכנסת החברה שהיא הכנסה ממכירות המפעל כמשמעותה בסעיף 18א(ד)(1) לחוק לעידוד השקעות הון, ובלבד שלא נכללים בפסקת משנה (א);

(ג) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסות מבנינו של החברה שהוראות סעיף 8א(ג) חלו בחישובו;

(ד) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של חברה שהיא מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, מפעילות של המוסד הכספי;

(2) הסכום המתקבל מצירוף כל הרווחים הנצברים בפסקה (1), שהופקו בשבע שנות המס שקדמו לשנת המס.

תוספת למס על רווחי חברי מעטים שלא חולקו

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25

81ב. (א) חברת מעטים תהיה חייבת בתשלום תוספת למס, לכל שנת מס, בשיעור של 2% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים, כפי שחושבו לפי סעיף 81ג, לאחר שנוכה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס (בסימן זה - תוספת למס).

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא תשולם תוספת למס לשנת מס שהתקיים בה אחד מאלה:

(1) סכום הפסדי חברת המעטים בשנת המס לפי סעיפים 28, 29 או 92, עולה על 10% מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;

(2) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם, שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, עולה על 50% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;

לענין פסקה זו, ראו הוראת מעבר לאחר סעיף 81ב.

(3) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, הוא בשיעור של 6% או יותר מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת; בסעיף זה, "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" - אחד מאלה:

(א) דיבידנד, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב);

(ב) דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב), ושלגביו בחרה החברה המתלקת שבשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיבידנד לפי סעיפים 125ב ו-121ב, בהתאם להוראות שקבע שר האוצר לפי פסקת משנה (ג);

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע בתקנות הוראות לענין תשלום וגביית המס על דיבידנד כאמור בפסקה זו; כן יקבע השר בתקנות האמורות הוראות לענין חישוב ההכנסה החייבת של אדם שקיבל דיבידנד כאמור או רווח ההון במכירת מניה של חברה שקיבלה דיבידנד כאמור.

תקנות ראשונות לפי סעיף 81ב(3)(ג) יובאו לאישור ועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מיום 31 בינואר 2025.

181. (א) סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים יחושב, לעניין סימן זה, לגבי כל שנת מס, בתום אותה שנה, כהפרש שבין סכום הרווחים הנצברים החייבים בתום שנת המס הקודמת ובין הסכום הגבוה מאלה:

(1) 750 אלף שקלים חדשים; היה יחיד שהוא בעל שליטה בחברת המעטים בעל שליטה בחברות מעטים נוספות, יחולק הסכום האמור במספר חברות המעטים שבשליטתו, אולם אם אחת החברות שבשליטתו הודיעה לפקיד השומה שהיא מוותרת על חלקה בסכום, יחולק הסכום במספר חברות המעטים שבשליטתו שלא ויתרו על חלקן בסכום; לעניין זה, "שליטה" - שליטה כהגדרתה בסעיף 85א, לבדו או יחד עם אחר כהגדרתו בסעיף 88;

(2) סכום ההוצאות של חברת המעטים בשנת המס או סכום שהוא ממוצע ההוצאות השנתיות של החברה בשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס, לפי הגבוה שבהם; ואולם, הוקמה החברה בשנה שקדמה לשנת המס, יובאו בחשבון, לעניין חישוב הסכום שהוא ממוצע ההוצאות השנתיות של החברה, ההוצאות השנתיות של החברה בשנת המס ובשנה שקדמה לשנת המס; לעניין זה, "הוצאות" - ההוצאות המתורות בניכוי, למעט הוצאות לרכישת נכסים מיוחדים כהגדרתם בפסקה (3);

(3) עלות נכסי החברה בהפחתת עלות נכסים מיוחדים, הון עצמי ויתרת הלוואה מצד קשור כהגדרתו בסעיף 103, ובתוספת עלות חבר בני אדם מוחזק, והכול בתום שנת המס; לעניין זה -

"אמצעי שליטה" - כהגדרתם בסעיף 62א;

"הון עצמי" - הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות;

"זכות במקרקעין" - למעט בניין שבחישוב ההכנסות הנובעות ממכירתו חלות הוראות סעיף 8א(ג) או קרקע שמיועדת לבניית בניין כאמור;

"חבר בני אדם מוחזק" - חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% לפחות מהזכות לרווחים בו, למעט חבר בני אדם שרוב שוויו, במישרין או בעקיפין, מקורו בנכסים מיוחדים מוחזקים; לעניין זה, "נכסים מיוחדים מוחזקים" - נכסים מיוחדים, למעט נייר ערך שמוחזק במישרין בשיעור של יותר מ-10%;

"מלאי עסקי" - כהגדרתו בסעיף 85;

"נכסי החברה" - מזומן, שווי מזומן, כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטליו, וכל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכול בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;

"נכסים מיוחדים" - כל אחד מאלה:

(1) נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88, לרבות נייר ערך שהוא מלאי עסקי, ולגבי חברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין - למעט נייר ערך שחברת המעטים מחזיקה בו לשם עמידה בדרישות הון עצמי לפי דין;

(2) נכס פיננסי כאמור בפסקאות (1) עד (7) להגדרה "נכס פיננסי" שבסעיף 11א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016, לרבות נכס פיננסי כאמור שהוא מלאי עסקי;

(3) נכס בלתי מוחשי שעיקר ההכנסה הנובעת ממנו היא הכנסה מתמלוגים;

(4) זכות במקרקעין, לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה זכות במקרקעין, ולמעט כל אחד מאלה:

(א) זכות במקרקעין כאמור לשימוש עצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים, אף אם הזכות במקרקעין בבעלות ישות אחרת בקבוצה כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון;

(ב) בניין להשכרה כהגדרתו בסעיף 53א(א)(3) לחוק לעידוד השקעות הון או בניין לשכירות מוסדית כהגדרתו בסעיף 53א(א)(1א3) לחוק האמור;

(5) מילווה, הלוואה, פיקדון, מזומן או שווי מזומן, למעט כל אחד מאלה:

(א) מזומן או שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי כהגדרתו בחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 (בסעיף זה - הסכם למתן ליווי פיננסי), כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;

(ב) הלוואה לחבר בני אדם מוחזק המשמשת בידי אותו חבר בני אדם מוחזק כמזומן או שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי, כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;

(ג) מזומן או שווי מזומן שחברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין מחזיקה בהם לשם עמידה בדרישות הון עצמי לפי דין;

(ד) הלוואה לחבר בני אדם מוחזק עד גובה ההפסדים המועברים של חבר בני האדם המוחזק מוכפל בחלקה של חברת המעטים באמצעי השליטה של חבר בני האדם המוחזק;

(6) נכס אחר להשקעה שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

"עלות" - עלות מלאי עסקי, יתרת המחיר המקורי כהגדרתה בסעיף 88, או יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, לפי העניין.

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות את דרך החישוב של ההוצאות של חברת מעטים לעניין סעיף קטן (א)2, ואת סוגי ההוצאות שלא ייכללו במסגרת סכום ההוצאות כאמור.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים שיש לה רווחים נצברים פטורים, שבחירה לחשב את גובה הרווחים הנצברים הפטורים בהתאם לפסקה (1) בהגדרה "רווחים נצברים פטורים", יחושב, לעניין סימן זה, לגבי כל שנת מס, בתום אותה שנה, כהפרש שבין סכום הרווחים הנצברים החייבים בתום שנת המס הקודמת ובין הסכום הגבוה מהסכומים הקבועים בפסקאות (1) או (2) שבסעיף קטן (א).

תוספת למס אינה מותרת בניכוי

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25

181.ד סכומים ששולמו, או שיש לשלמם, כתוספת למס לפי סימן זה, לא יותרו בניכוי בבירור הכנסתה החייבת של חברת מעטים.

דיווח על תוספת למס

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25

181.ה חברת מעטים תדווח במסגרת הדוח שהיא חייבת בו לפי סעיף 131, על סכום התוספת למס שהיא חייבת בו לפי סימן זה, או אם אינה חייבת בתשלום תוספת למס לפי סימן זה, וכן תפרט את החישוב שעליו בוסס הדיווח האמור.

דין התוספת למס

תיקון מס' 277, תחילה: 1.1.25

181.ו **(א)** דין התוספת למס כדיון מס חברות, לכל דבר ועניין, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת, ובלבד שלעניין חישוב המס לפי הפקודה, לא יראו את התוספת למס כחלק ממס חברות.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), ההוראות בדבר תשלום מקדמות לפי סימן א' לפרק שני בחלק ג' לא יחולו לעניין התוספת למס; ואולם, שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקדמות על חשבו תוספת למס, וכן רשאי הוא בדרך האמורה לקבוע כי ההוראות לפי סעיפים 180 ו-190 יחולו, בשינויים המחויבים, על המקדמות לפי סעיף קטן זה.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א) ובסעיף 187(א), על תוספת למס שלא שולמה עד למועד הגשת דוח לפי סעיף 132 או עד לתום שנת המס שלאחר שנת המס, לפי המוקדם, (בסעיף זה - מועד אי-התשלום), יוטלו על הנישום בעד התקופה שממועד אי-התשלום ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א).

הוראות מעבר: התנאים לאי תחולת המס הנוסף עד 2029 למחלקי דיבידנד עד 30.11.25

(סעיף 5 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024)

(א) חברת מעטים שערב יום התחילה היו לה רווחים נצברים שטרם חולקו, וחילקה דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם לבעלי מניותיה בשנה משנות המס 2025 עד 2030, בשיעור של 20% או יותר מסכום רווחיה שנותרו מיום התחילה, יחולו לגביה באותה שנת המס הוראות אלה:

(1) סכום הרווחים העודפים בשנת המס יופחת בגובה הרווחים שנותרו מרווחי יום התחילה;

(2) יקראו את סעיף 81(ב)2 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, כך:

"(2) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם, שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, עולה על 50% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת, בהפחתת הרווחים שנותרו מרווחי תום שנת המס 2024; לעניין זה, "רווחים שנותרו מרווחי תום שנת המס 2024" - סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים בתום שנת 2024 בניכוי רווחים שחילקה חברת המעטים מהרווחים האמורים לבעלי מניותיה כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם."

(ב) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), חברת מעטים שערב יום התחילה היו לה רווחים נצברים שטרם חולקו, והיא חילקה דיבידנד לבעלי מניותיה בשיעור מרווחיה הנצברים ביום התחילה כמפורט להלן, יחולו לגביה ההוראות שבפסקאות (1) ו-(2) בסעיף קטן (א) (בסעיף קטן זה - ההוראות) גם בשנות המס כמפורט להלן, ובלבד שהכנסה מדיבידנד שולמה על ידי החברה מחלקת הדיבידנד והתקבלה בידי מקבלה בתקופה שמיום התחילה עד יום "בכסלו התשפ"ו (30 בנובמבר 2025) (בסעיף זה - התקופה הקובעת):

- (1) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור שבין 35% ובין 60% - יחולו ההוראות בשנת המס 2026 ;
- (2) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור שבין 60% ובין 75% - יחולו ההוראות בשנות המס 2026 ו-2027 ;
- (3) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור שבין 75% ובין 90% - יחולו ההוראות בשנות המס 2026 עד 2028 ;
- (4) חולק בתקופה הקובעת דיבידנד בשיעור של 90% או יותר - יחולו ההוראות בשנות המס 2026 עד 2029.
- (ג) על אף האמור בסעיף 81ב(א) לפקודה, כנוסחו בחוק זה, חברת מעטים לא תהיה חייבת בתשלום תוספת למס בשנת 2025 אם סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה בתקופה הקובעת הוא בשיעור של 5% או יותר מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת, ובלבד שהמס בשל חלוקת הדיבידנדים שולם עד יום י"א בטבת התשפ"ו (31 בדצמבר 2025) על ידי החברה מחלקת הדיבידנד.
- (ד) הוראת מעבר לסעיף 3(י)10(10) ולסעיף 85(א)1(א) - ראו בסעיפים אלו.
- (ה) הוראת מעבר לעניין סעיף 62א - ראו בסעיף 62א.
- (ו) בסעיף זה -
- "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" - כהגדרתם בסעיף 81ב(ב)3 לפקודה, כנוסחו בחוק זה ;
- "חברת מעטים", "רווחים נצברים" ו"רווחים עודפים" - כמשמעותם בסימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של הפקודה, כנוסחו בחוק זה ;
- "רווחים שנתו מרווחי יום התחילה" - סכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום שנת 2025 בניכוי רווחים שחילקה חברת המעטים מהרווחים האמורים כדיבידנד לבעלי מניותיה כדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם.

הוראת שעה

- (סעיף 6 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024)
- (א) הוראות סעיף 93 לפקודה לא יחולו בפירוק של חברת מעטים כהגדרתה בסעיף 5(ו) (בסעיף זה - החברה בפירוק), שהחל בשנת המס 2025 ושולם בשלו מלוא המס עד תום שנת המס 2025, והוראות סעיף קטן (ב) יחולו בהתקיים כל אלה :
- (1) נכסי החברה או הפעילות הועברו לבעלי המניות בחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה ייעודם אגב המכירה ;
- (2) החברה ובעלי המניות ביקשו כי יחולו הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק ;
- (3) במהלך הליכי הפירוק הועברו לבעלי המניות כל נכסי החברה וסכומי הכסף שנתרו בחברה בהתאם לשיעור זכויותיהם בה.
- (ב) בחרה החברה בפירוק כאמור בסעיף קטן (א), יחולו הוראות אלה :
- (1) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה בפירוק לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, עד גובה הרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם בסעיף 94 לפקודה, תחויב במס בידי בעלי המניות לפי סעיף 42(4) לפקודה, ועל הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94ב(א)2 לפקודה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף האמור ;
- (2) העברת סכומי הכסף ונכסי החברה מהחברה בפירוק לבעלי מניותיה, בסכום העולה על הסכום שחויב במס לפי פסקה (1), בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי הפקודה או לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 לפקודה ובסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ; המכירה תהיה פטורה ממס רכישה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין ;
- (3) לא יראו בהעברת ההתחייבויות של חברה בפירוק שעוברות לבעל המניות אגב הפירוק כתמורה בעד הפירוק ;
- (4) במכירת נכס שהועבר לבעל המניות אגב פירוק, יחולו הוראות אלה :

- (א) לעניין הפקודה ולעניין חוק מיסוי מקרקעין, המחיר המקורי של נכס שהועבר לבעל המניות ויתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכול לפי העניין, יהיו לפי אחד מאלה, לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירת הנישום תחול לגבי כלל הנכסים:
- (1) כפי שהיו בחברת המעטים אילו לא הועבר הנכס;
- (2) המחיר המקורי של מניות חברת המעטים בידי בעל המניות כשהוא מוכפל ביחס שבין שווי הנכס המועבר לשווי כלל הנכסים המועברים.
- (ב) על אף האמור בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין, בהעברת נכס החברה שאינו מלאי, על רווח ההון הריאלי שעד יום ההעברה או על השבח הריאלי שעד יום ההעברה, יחול חיוב במס בשיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה, ועל יתרת השבח הריאלי או יתרת רווח ההון הריאלי שמיום ההעברה ועד ליום המכירה, יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף 91 לפקודה או בסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין;
- (ג) היה הנכס שהועבר דירת מגורים, לא יחולו במכירת הדירה הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין;
- (5) (א) הייתה החברה בפירוק חברה שיש לה בעלי מניות שאינם יחידים, יחול האמור בפסקאות (1) עד (4) (להלן - הוראות הפירוק), רק אם בעלי הזכויות בחברה הגישו למנהל הצהרה ולפיה העברת הנכסים מחברת המעטים לחברה המחזיקה בה במישרין (להלן - החברה המחזיקה) נעשית במסגרת תוכנית כוללת שבסופה יועברו כלל הנכסים ליחיד וישולם המס המתחייב עד תום שנת 2025, ומסרו ערבות, להנחת דעת המנהל או פקיד השומה, לפי העניין, לתשלום המס כאמור בפסקת משנה (ב), ולא יחול חיוב במס נוסף על מי מהחברות המחזיקות או בעלי מניותיה מעבר למס החל לפי הוראות הפירוק; לעניין זה -
- "פקיד שומה" - כהגדרתו בפקודה;
- "מנהל" - כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.
- (ב) לא התקיים התנאי שהוצהר עליו כאמור בפסקת משנה (א), לא יחולו הוראות הפירוק, והחברה ובעלי מניותיה יחויבו בתשלום המסים אשר היו חייבים בהם אילו לא חלו הוראות הפירוק, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד שבו הייתה החברה חייבת לשלמו אילו לא חלו לגביה הוראות הפירוק, עד מועד התשלום בפועל.
- (ג) הועבר נכס כהגדרתו בסעיף 103 לפקודה לידי בעל מניות מהותי בחברת מעטים בתקופה הקובעת כהגדרתה בסעיף 5(ב), שלא אגב פירוק החברה כאמור בסעיף קטן (א), רשאי בעל המניות המהותי לבחור כי יחולו הוראות אלה:
- (1) יראו את העברת הנכס כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי סעיף 42(4), וסכום ההכנסה יהיה בגובה יתרת שווי הרכישה ביום ההעברה או יתרת המחיר המקורי ביום ההעברה, לפי העניין, ולגבי נכס שנרכש לפני י"ט בטבת התשפ"ד (31 בדצמבר 2023), בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס עד למועד האמור; ולגבי נכס שנרכש החל מיום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) - בניכוי יתרת הלוואה ממוסד כספי בלבד, ובלבד שנרשם כנגדה שעבוד על הנכס בסמוך למועד רכישת הנכס כאמור; לעניין זה, "מוסד כספי" - כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף;
- (2) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו בשינויים המחויבים.
- (ד) לעניין חוק מס ערך מוסף, על העברת זכות במקרקעין לידי בעל מניות בחברת המעטים לפי סעיפים קטנים (א) או (ג), יחול מס בשיעור אפס, ובלבד שאם נוכח מס תשומות על ידי החברה בשל רכישת הזכות או השבחה, מכירת הזכות על ידי בעל המניות תתחייב במס כאמור באותו חוק, גם אם בעל המניות אינו חייב במס ביום המכירה.
- (ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה וכן תנאים ותיאומים, לרבות לעניין מחיר מקורי, יום רכישה, קיזוז הפסדים, חישוב העודפים וחישוב רווח ההון.
- (ו) בסעיף זה -
- "בעל מניות מהותי" - כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה;
- "חברת מעטים" - כהגדרתה בסעיף 5(ו);
- "חוק מס ערך מוסף" - חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975;
- "יתרת השבח הריאלי" - ההפרש שבין השבח הריאלי ובין השבח הריאלי עד יום ההעברה;

"יתרת רווח ההון הריאלי" - ההפרש שבין רווח ההון הריאלי ובין רווח ההון הריאלי עד יום ההעברה;

"רווח ההון הריאלי שעד יום ההעברה" - חלק רווח ההון הריאלי שיחסו לכלל רווח ההון הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום ההעברה ובין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה;

"שבח ריאלי עד יום ההעברה" - החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום ההעברה ובין התקופה שמיום הרכישה ועד יום המכירה.

דיווח לכנסת - הוראת שעה

(סעיף 7 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024)

בתקופה של ארבע שנים מיום תחילתו של חוק זה, ידווחו שר האוצר, הכלכלן הראשי במשרד האוצר והממונה על התקציבים במשרד האוצר, לוועדת הכספים של הכנסת, לא יאוחר מ-31 במרץ בכל שנה, על יישום הוראות החוק, ובכלל זה על כל אלה:

- (1) נתונים בדבר הכנסות המדינה מהוראות סעיפים 62א, 77 וסימן ג' לפרק חמישי בחלק ד' של הפקודה, כנוסחם בחוק זה, לרבות בחלוקה לפי תוספת למס בהתאם לסעיף 81ב לפקודה, כנוסחו בחוק זה, ודיבידנד שחולק לפי 81ב(ב)(3) לפקודה, כנוסחו בחוק זה;
- (2) מספר החברות שנגבה מהן המס בפילוח לפי פסקה (1);
- (3) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחברות שהתפרקו בהתאם להוראות סעיף 6;
- (4) מספר החברות ששיעור הרווחיות שלהן עולה על 25% לפי סעיף 62א לפקודה, כנוסחו בחוק זה, וכן מספר המועסקים בחברות האמורות;
- (5) נתונים בדבר הכנסות המדינה מחוק זה בשנת 2025;
- (6) נתונים בדבר השפעת החוק על המשק, ובכלל זה השפעה בהיבטים תאגידיים, כלכליים ומיסויים.