

פילוג רווחים

[סעיף 77 לפקודה]

מאת: **מנחם כהן**, עו"ד (רו"ח) כלכלן ומוסמך למינהל עסקים

1. כללי

מהו פילוג? הפרדה, פיצול, חלוקה. לעניין פקודת מס הכנסה, הכוונה לחלוקת הרווחים והפרדתם מהחברה שבה הם אגורים.

בדברי ההסבר להצעת החוק¹ נאמרו הדברים הבאים:

"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 היועצות בוועדה כאמור בסעיף 81, ואי-יכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה אחת. מוצע לתקן את ההסדר הקבוע בסעיף כך שהעיקרון הקבוע בו יישמר, אבל הקשיים האמורים ייפתרו. לשם כך מוצע להחליף את סעיף 77(א) ולבטל את סעיף 81, ולקבוע שבמקרים שבהם חברות צוברות לאורך זמן רווחים בלתי מחולקים, בלא תכלית כלכלית הקשורה לפעילות החברה, יהיה המנהל רשאי להורות לפקיד השומה לנהוג ברווחי החברה שלא חולקו שנצברו מיום התאגדות החברה עד לתום שנת מס פלונית, כדיבידנד."

ההוראה על פילוג רווחים תקפה בתנאים הבאים:

- א. תחילה על המנהל להתייעץ עם וועדה מיוחדת;
- ב. על המנהל לתת הזדמנות סבירה לחברה להשמיע את דבריה;

תוצאת פילוג הרווחים מפורטת בפיסקה (ב) לסעיף 77 והיא קובעת:

"(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)."

מובן שחלוקת דיבידנד, כפי שרואה אותה סעיף 77(ג) גוררת אחריה ניכוי מס במקור מבעלי המניות. הוראות המעבר בסעיף 295(2) לחוק ההתייעלות קובעות שסעיף 77 המתוקן יחול גם על רווחים שנצברו עד ליום תחילת החוק. כמו כן, רשאי המנהל לפלג רווחים לגבי שנות המס שקדמו ליום תחילת החוק, אם חלפו לגבי שנים אלו 5 שנים לאחר השנה שבה היה המנהל לפלג את הרווחים. זהו סוג של חקיקה רטרואקטיבית.

2. תנאים לקיום פילוג רווחים

סעיף 77 לפקודה ידוע כסעיף העוסק בפילוג רווחים, דהיינו, לראות את הרווחים כאילו חולקו בשל הוראת המנהל לחלק את רווחי החברה אף שהחברה אינה מחלקת אותם.

לקיום הוראה זו נדרשים התנאים המצטברים הבאים:

- א. אי חלוקת 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית לבעלי מניותיה;
- ב. חלוקת הרווחים כאמור לא בוצעה עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית;
- ג. רווחיה הנצברים עולים על חמישה מיליון ₪;
- ד. יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה;
- ה. תוצאת אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס.

¹ הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, ה"ח 1083 התשע"ו 31.10.16, 433, שם עמ' 508.

ו. לאחר הוראת המנהל לבצע פילוג רווחים של עד 50% מ"הרווחים לשנת המס" (לאחר שהופחת מהם סכום דיבידנד שחילקה מרווחי אותה שנת מס), לא יפחתו "הרווחים הנצברים" לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משלושה מיליון ₪.

מהם "הרווחים הנצברים"?

ההגדרה בסעיף 77(א) לפקודה קובעת שאלו הם כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס, בניכוי המס החל ובניכוי הדיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות², בתוספת רווחים שהונו.

מהם "הרווחים לשנת המס"?

ההגדרה בסעיף 77(א) לפקודה קובעת שאלו רווחים נצברים לתום שנת המס בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס הקודמת, בתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס. כזכור, "רווחים נצברים" כוללים גם רווחים שהונו.

דוגמא א': מקרים שבהם יכול לחול/לא יחול פילוג רווחים

ציינו את המקרים בהם שעל פיהם יכול לחול או שלא יחול פילוג רווחים:
א. החברה חילקה 70% מרווחיה בשנת המס בתוך 4 שנים לאחר תום שנת המס;
ב. להלן נתונים לגבי החברה מיום התאגדותה ועד לתום שנת המס:

4,000,000	הכנסות חייבות
500,000	הכנסות פטורות
1,000,000	שבח מקרקעין
400,000	המסים החלים
600,000	דיבידנד שחולק עד תום שנת המס
4,800,000	סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות

ג. החברה עומדת בפני השקעות והתרחבות פעילותה ולכן לא חילקה השנה ולו שקל אחד של דיבידנד;
ד. אמנם בעצם חלוקת הדיבידנד לא היה כדי להזיק לקיומו ולפיתוחו של החברה אולם בשל חישובים כלכליים מבוססים ולא בשל רצון להימנע ממס או להפחית מס הגיעה החברה למסקנה שאין לחלק דיבידנד השנה;
ה. אם עקיד השומה היה מורה לחלק 50% מהרווחים לשנת המס, לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה החברה מרווחי אותה שנת מס, רווחיה הנצברים של החברה הגיעו לסך של 2.8 מיליון ₪.

פתרון

א. לא יחול. חל רק לגבי חברה שלא חילקה דיבידנד בשיעור 50% מתוך רווחיה לשנת מס פלוניית. החברה חילקה את הרווחים בתוך 4 שנים לאחר תום שנת המס – פחות מפרק הזמן המקסימלי של 5 שנים שנקבע לחלוקה זו.

ב. לא יחול. "הרווחים הנצברים" כמשמעותם בסעיף 77(א) לפקודה הם (בש"ח):

4,000,000	הכנסות חייבות
500,000	הכנסות פטורות
1,000,000	שבח מקרקעין
(400,000)	המסים החלים
(600,000)	דיבידנד שחולק עד תום שנת המס
<u>4,500,000</u>	"רווחים נצברים"

סכום הרווחים הנצברים אינו עולה על 4,800,000 ₪ שהם רווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות, כנדרש בהגדרה. עיינו הרואות שסכום ה"רווחים הנצברים" 4.5 מיליון ₪ אינו עולה על סך של 5 מיליון ₪ כנדרש בסעיף 77(א) ולכן לא יחול פילוג רווחים.

² סעיף 302 עוסק ב"חלוקה מותרת" וקובע:

"302. חלוקה מותרת

(א) חברה רשאית לבצע חלוקה מתוך רווחיה (להלן - **מבחן הרווח**), ובלבד שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה את היכולת לעמוד בחביותיה הקיימות והצפויות, בהגיע מועד קיומן (להלן - **מבחן יכולת הפרעון**).

(ב) בסעיף זה -

"רווחים" - לענין מבחן הרווח - יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, שערכה החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים, ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר מששה חודשים ממועד החלוקה;

"דוחות כספיים מותאמים" - דוחות כספיים מותאמים למדד או דוחות כספיים הבאים או שיבואו במקומם, והכל לפי כללי חשבונאות מקובלים;
"עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה ושקורם ברווח הנקי שלה כפי שנקבע לפי כללי חשבונאות מקובלים, וכן סכומים אחרים הכלולים בהון העצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים ושאינם הון מניות או פרמיה, שהשר קבע שיראו אותם כעודפים.

(ג) השר רשאי לקבוע הוראות לענין חוקות בדבר עמידתה של חברה בתנאי מבחן יכולת הפרעון וכן פטורים או הקלות לענין התאמת הדוחות הכספיים."

- ג. לא יחול. אם היתה מחלקת דיבידנד היתה החברה גורמת לנזק לקיום ופיתוח העסק, כנתון.
- ד. לא יחול. זאת, בשל אי קיום התנאי שלפיו תוצאת אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס. יש לזכור שכל התנאים לעיל הם מצטברים.
- ה. לא יחול. התנאי לקיום פילוג רווחים כאמור בסעיף 77(א) סיפא הוא שלאחר הוראת המנהל על פילוג רווחים לא יפחתו רווחיה הנצברים של החברה לתום אותה שנה ולתום שנת המס הקודמת להוראת המנהל משלושה מיליון ₪. במקרה שלפנינו הרווחים הנצברים לשנת המס פחתו ל-2.8 מיליון ₪. אם כך, מיותר לבדוק אם הרווחים הנצברים לתום שנת הקודמת גם פחתו מ-3 מיליון ₪.

3. נספח חקיקה

נוסח סעיף 77 הקודם

"77. רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

(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 טעונוי-מס לאותה שנת-מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עיסקה, 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, עד תום שנים-עשר חודש לאחר שנת-מס, סכום שאינו פחות מ-75% מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת-מס."