

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

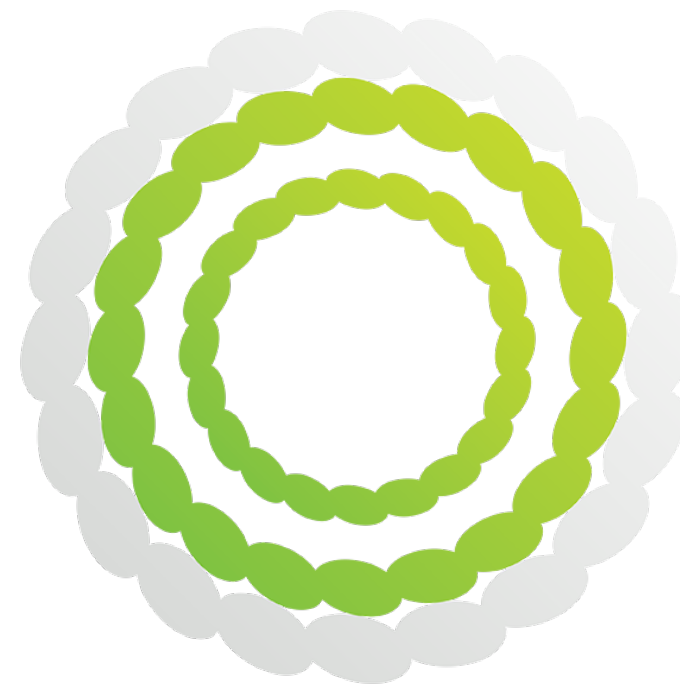
גיליון מס' 30

ספטמבר 2020

נערך על-ידי רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, Deloitte

הצוות שלך
בחטיבת המס

דף הבית של חטיבת המס לארכיון חוזרים מקצועיים 2020



תוכן עניינים

חלק 1 - חקיקה	
9	1. מענקים דו-חודשיים לעצמאים, בעלי שליטה ועסקים עד ליוני 2021, השבת מקדמות מס הכנסה, משיכת כספים מקרן השתלמות, דמי אבטלה ועוד חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020
13	2. עוסקים שמדווחים על בסיס מזומן- מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל משבר הקורונה החלטת ממשלה מס' 152 מיום 28 ביוני 2020 המתקנת את החלטת ממשלה מס' 5015
14	3. אי-חבות במע"מ בגין מענק השתתפות בהוצאות קבועות תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 2), התש"ף-2020
14	4. הארכה זמנית של תקופת 3 השנים המאפשרת הוצאת הודעת זיכוי בגין חוב אבוד במע"מ תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 3), התש"ף-2020
חלק 2 - פסיקה	
15	1. קבלת דיבידנד מהכנסה שלא חויבה במס אצל החברה המחלקת, אינה זכאית לפטור ממס חברות ע"א 2515/18 + ע"א 9131/18 א.מ.ס. אל קניון דרורים בע"מ, אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ואח'
16	2. דחיית עתירה לבג"ץ בנושא כפיית חלוקת רווחים מחברת מעטים לפי סע' 77 לפקודה באופן רטרוספקטיבי בג"ץ 1716/19 צבי פרידמן נ' מנהל רשות המסים ואח'
17	3. סכום שחולט בהליך פלילי, ייחשב כהוצאה עסקית בשנה שבה ניתן צו בימ"ש להעברת הכספים לקרן החילוט ע"מ 7963-04-18 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה ארצית
19	4. פיצוי שהתקבל במסגרת הליך הפקעה בשל אובדן רווחים, סווג כהכנסה פירותית ע"מ 48745-02-17 גאולה שבו ואח' נ' פקיד שומה 1 ירושלים
20	5. ניצול לרעה של הוראות אמנה למניעת כפל מס, תוקפו של דוח שנתי ללא חתימת הנישום ע"א 7671/18 Prosol Holding S.A נ' פקיד שומה ת"א 5

מיסוי כללי

פסיקה - מס הכנסה

חלק 2 - פסיקה (המשך)	
22	6. הפסד מגניבת כלי רכב של חברת לסינג מהווה בידיה הפסד עסקי ע"מ 45740-01-16 אלבר א.פ. בע"מ ואח' נ' פשמ"ג ואח'
23	7. הכרה בקיומה של נאמנות, הכרה בהלוואות שהוחזרו באמצעות חלוקת דיבידנד, סיווג כבעל מניות מהותי ע"מ 19528-12-10 אביב רייז נ' פקיד שומה ת"א 1
24	8. מיסוי משיכת כספים על-ידי בעל שליטה מחברה בשליטתו ע"מ 67285-01-18 צבי זימרמן נ' פקיד שומה נתניה
25	9. קניה, שיפוץ ומכירת וילה בתוך 5 שנים - חייבת במס הכנסה כעסקת אקראי ע"מ 58172-01-16 טירן בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים 3
26	10. הטלת קנסות ביטוח לאומי בגין שומות שהוצאו למעסיקים בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על-ידי מס הכנסה עב"ל 53714-02-19 המוסד לביטוח לאומי נ' מד"א, אוניברסיטת בר אילן, ממך ונס
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים	
28	1. ניתן לתקן דוחות ניכויים ללא קנסות פיגורים, עד ליום 30/9/20, זאת בעקבות פסיקת ביהמ"ש העליון בנוגע לחישוב שווי שימוש ברכב הודעת רשות המסים מיום 2 ביולי 2020
29	2. יישום תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה- מענק סיוע לעצמאים) הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 9/2020
30	3. תרומה לעמותות לשם הצלת חיים של אדם מסוים מתוך סיכום פעילות החטיבה המקצועית ברשות המסים לשנת המס 2019
31	4. אישור ניכוי מס מסכומים ששולמו מקרן השתלמות, לפני שחלפו המועדים הקבועים בסעיפים 9(א16) או בסעיף 9(ב16) לפקודה הנחיית רשות המסים מיום 28 ביולי 2020
32	5. רישום ותיעוד מענקי הסיוע לעצמאים ולעסקים הבהרת רשות המסים מימים 3 ו- 17 באוגוסט 2020

מיסוי כללי
(המשך)

חוזרים ופרסומים - מס הכנסה

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים (המשך)		
33	6.	חוזרים ופרסומים - מס ערך מוסף צרוף חשבונות כקובץ סרוק לדיווח המפורט למע"מ לצורך קבלת החזרים הודעת רשות המסים מיום 21 ביוני 2020
34	7.	חוזרים ופרסומים - ביטוח לאומי התיישנות חוב דמי ביטוח לאומי והחזר יתרת זכות בתוך 7 שנים חוזר מס' 1461 מיום 4 ביוני 2020
חלק 4 - מיסוי בינלאומי		
35	קפריסין: תיקון חוק לטיפול מיסויי בנכסים בלתי מוחשיים	
36	1.	חקיקה- מיסוי מקרקעין הארכה זמנית של התקופות לעניין מס שבח ומס רכישה, לרבות התקופה הקובעת לעניין פטור ממס שבח ושיעור מס רכישה מופחת במכירת דירה ישנה ורכישת דירה חלופית חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש - הוראת שעה - תיקוני חקיקה), התש"ף-2020 ("הוראת השעה") פורסם בספר החוקים 2830 מיום 21 ביולי 2020
	2.	
37	3.	הפחתת מס רכישה ברכישת דירת מגורים נוספת ("דירה להשקעה") סעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש - מענק חד פעמי) (הוראת שעה ותיקוני חקיקה), התש"ף-2020 פורסם בספר החוקים 2836 מיום 29 ביולי 2020
38	4.	פסיקה - מיסוי מקרקעין דחיית ערעור של מנהל מיסוי מקרקעין לגבי מכירת אופציה ייחודית במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק ע"א 2670/19 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה ואח' נ' אי.אס.אל אשל נדלן בע"מ ואח'
39	5.	
40	6.	הוצאות שהוציא מוכר נכס בגין חובות עבר של המחזיק הקודם, לא יותרו בניכוי בחישוב השבח ו"ע 43873-12-18 קיסריה השקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב
41	7.	פסיקה - מיסוי מקרקעין ברכישת חלק בדירת מגורים שאינו עולה על 1/3, כאשר בבעלות הרוכש דירה נוספת, אין זכאות להקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה ו"ע 25755-01-20 רוני טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א
	8.	
	9.	שיפוץ "דירת מעטפת" זמן קצר קודם למכירתה אינו מהווה תכנון מס שלילי ועל כן אינו שולל את הזכאות לפטור ממס שבח ו"ע 28079-10-15 נירה מעין ושלמה נחמה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

מיסוי כללי
(המשך)

מגזר
הנדל"ן

מגזר הנדל"ן (המשך)	חקיקה - נדל"ן (המשך)	
	חוזרים והוראות ביצוע- מיסוי מקרקעין	
	43	7. בקשה לתיקון שומה והשגה במקרקעין - חובת הגשה באופן מקוון
המגזר הציבורי	פסיקה- מס ערך מוסף	
	44	סיווג פעילות של עמותה כעוסק בגין הפעלת עגלות קפה, חנות מתנות ומזנונים בבית חולים ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה
מגזר ההיי-טק	תמריצים- החלטות מיסוי	
	45	1. הוצאות מו"פ שמסווגות בעלות המכר בדוח הכספי לצורך בחינת תנאי "מפעל טכנולוגי מועדף" החלטת מיסוי בהסכם מס' 3569/20
	46	2. "מפעל טכנולוגי מועדף" העוסק במתן שירותי ענן החלטת מיסוי בהסכם מס' 4668/20
מגזר תעשייה ומסחר	תמריצים	
	47	שני מפעלים תעשייתיים בבעלות חברה החלטת מיסוי בהסכם מס' 7425/20
צור קשר	48	

מיסוי כללי - חוצה מגזרים

חלק 1 - חקיקה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. מענקים דו-חודשיים לעצמאים, בעלי שליטה ועסקים עד ליוני 2021, השבת מקדמות מס הכנסה, משיכת כספים מקרן השתלמות, דמי אבטלה ועוד חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020 פורסם בספר החוקים 2835 מיום 29 ביולי 2020

בהמשך למענקי הסיוע הזמניים בשל משבר הקורונה שניתנו מכח הוראות שעה והחלטות ממשלה, חוק חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020 ("החוק" או "התכנית"), מכוחו נקבעה תכנית כוללת עם מאפיינים דומים למענקים הקודמים, אך לתקופה ארוכה יותר, עד לסוף חודש יוני 2021. על פי התכנית יינתנו מענקי סיוע דו-חודשיים לעוסקים באמצעות מנגנון החזר הוצאות קבועות, לעצמאים ולבעלי שליטה בחברת מעטים.

בנוסף נקבעו בתכנית הקלות ומענקים נוספים, בין היתר, בנושאים הבאים: השבת תשלומי מקדמות מס הכנסה לחודשים ינואר-פברואר 2020, משיכת כספים מקרן ההשתלמות בפטור ממס לפני המועד הרגיל, הארכת ההקלות ותקופת הזכאות לדמי אבטלה, מענק הסתגלות לבני 67 ומעלה ומימוש חלק מפיקדון חיילים משוחררים לכל מטרה. להלן נפרט:

(1) מענק סיוע דו-חודשי לעסקים באמצעות מנגנון החזר הוצאות קבועות

המענק יינתן לעוסק (למעט עוסקים מסוימים כגון: גוף מתוקצב, קופת חולים, קבלן, מוסד פיננסי) אשר מחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 18,000 ש"ח ואינו עולה על 400 מיליון ש"ח. נוסף על כך, מותנה המענק בירידת מחזור עסקאות של למעלה מ-40% בחודשים המקבילים בשנה הקודמת ("תקופת הבסיס") לחודשים שבעדם משולם המענק, בשל ההשפעה הכלכלית של משבר נגיף הקורונה החדש. לגבי עסק שהחל את פעילותו לאחר היום הראשון לתקופת הבסיס, תיבחן זכאותו לפי ממוצע חודשי של מחזור עסקאות על פני תקופת פעילותו עד סוף חודש פברואר 2020.



מחזור עסקאות בשנת 2019 ש"ח	שיעור הירידה במחזור הדו-חודשי לעומת תקופת הבסיס הדו-חודשית	סכום המענק הדו-חודשי ש"ח	הערות
אינו עולה על 100,000	עולה על 40%	3,000	
100,001 עד 200,000	עולה על 40%	4,000	
200,001 עד 300,000	עולה על 40%	6,000	
מעל 300,000 (ואינו עולה על 100 מיליון)	עולה על 40% ואינו עולה על 60%	מכפלה של 0.2 במקדם השתתפות בהוצאות הקבועות ובמחזור העסקאות בתקופת הבסיס	
מעל 300,000 (ואינו עולה על 200 מיליון)	עולה על 60% ואינו עולה על 80%	מכפלה של 0.35 במקדם השתתפות בהוצאות הקבועות ובמחזור העסקאות בתקופת הבסיס	לא פחות מ-6,000 ולא יותר מ-500,000
מעל 300,000 (ואינו עולה על 400 מיליון)	עולה על 80%	מכפלה של 0.5 במקדם השתתפות בהוצאות הקבועות ובמחזור העסקאות בתקופת הבסיס	

עוסק שהחל את פעילותו בחודשים ינואר או פברואר 2020 יהיה זכאי למענק בשיעור קבוע בעבור כל תקופת זכאות שבה עמד בתנאים שפורטו בחוק, כאשר עוסק מורשה יהיה זכאי לסכום של 4,000 ש"ח ועוסק פטור יהיה זכאי לסכום של 3,000 ש"ח.

זמנים ופרוצדורות

ניתן יהיה להגיש תביעה החל מה- 15 בחודש העוקב לתום תקופת הזכאות הרלבנטית (שלגביה מוגשת התביעה), ועד תום 90 ימים מאותו מועד, אך מנהל רשות המסים הוסמך להאריך את התקופה להגשת תביעה, בתנאי שלא תעלה על 30 ימים.

עוד נקבעו זמנים מקסימליים לבדיקת הזכאות ולתשלום המענק מרגע שהוגשו, תשלומי מקדמות ע"ח המענק, הסדרים במקרה של תשלום ביתר או בחסר (לרבות תשלום ריבית והפרשי הצמדה), ואפשרות להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר במקרה של רשלנות בעריכת התביעה שהוגשה.

כמו כן, נקבעה אפשרות להגיש השגה על החלטת המנהל שתידון על ידי עובד שהוסמך לכך ואפשרות לערער על החלטתו בפני ועדת ערר בת שני חברים (עובד מדינה ונציג ציבור).

להוראת ביצוע בנושא מענק החזר הוצאות באתר רשות המסים - [לחצו כאן](#)

לדף הגשת הבקשה באתר רשות המסים - [לחצו כאן](#)

(2) מענק סיוע דו-חודשי לעצמאים ולשכירים בעלי שליטה

למענק בעד תקופת זכאות דו-חודשית אחת או יותר, זכאי **עצמאי** אשר בשנת המס 2019 מלאו לו 20 שנים ומתקיימים לגביו, בין היתר, התנאים כמפורט להלן: (1) הכנסתו החייבת לשנת המס 2018 או לשנת המס 2019, ולעניין עצמאי בעל עסק חדש - הכנסתו החייבת לשנת המס 2019, אינה עולה על 651,600 ש"ח; (2) הכנסתו החודשית הממוצעת מעסק עולה על 714 ש"ח; (3) מחזור עסקאותיו בתקופת הזכאות הדו-חודשית נמוך ממחזור עסקאותיו באותם חודשים בשנת 2019 ("**תקופת הבסיס**"), בסכום העולה על 40% ממחזור העסקאות בתקופת הבסיס; לעניין עצמאי שהחל לעסוק בעסק או במשלח יד לאחר היום הראשון בתקופת הבסיס יראו את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס כמחזור עסקאותיו מיום תחילת העיסוק כאמור עד 29 בפברואר 2020, מחולק במספר חודשי העיסוק כאמור ומוכפל ב-2.

תנאים דומים נקבעו לגבי **שכיר בעל שליטה בחברת מעטים**.

מענק הסיוע הדו-חודשי לעצמאי יהיה **בסכום השווה ל-70% מפעמיים הכנסתו החייבת החודשית הממוצעת מהעסק (לגבי שכיר בעל שליטה- הכנסת עבודה חודשית ממוצעת), אך לא יותר מ-15,000 ש"ח**. ואולם לגבי עצמאי שהכנסתו החייבת החודשית הממוצעת מהעסק עולה על 40,000 ש"ח, יופחת מהסכום האמור סכום השווה למכפלת 0.6294 בסכום שבו עולה הכנסתו החייבת החודשית הממוצעת מעסק על 40,000 ש"ח.

מסכום המענק שישולם עבור תקופת הזכאות הראשונה, לחודשים מאי יוני 2020, יקוזז סכום המקדמה ששולם כמענק מיידי בחודש יולי 2020 (הסכום המקסימלי ששולם היה 7,500 ש"ח). בכל מקרה, אם סכום המקדמה גבוה מסכום המענק או שאין זכאות למענק לתקופת זכאות זו - אין חובה להשיב את ההפרש (או את כל המענק במקרה של אי זכאות).

עוד נקבעו זמנים ופרוצדורות להגשת תביעת המענק ומתן אפשרות להגשת השגה.

לדף הגשת הבקשה באתר רשות המסים- לחצו כאן

(3) השבת תשלומי מקדמות מס הכנסה לחודשים ינואר- פברואר 2020 (תיקון עקיף מס' 254 לפקודת מס הכנסה)

עד לתיקון החוק, לא ניתן היה להשיב תשלומי מקדמות, אלא רק בתום שנת המס ולאחר הגשת הדוח השנתי. בהתאם לחקיקה שאושרה, סכומי מקדמות אשר שולמו על ידי נישומים בגין חודשים ינואר ופברואר 2020, יוחזרו להם במלואם או בחלקם, אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המס אשר הנישום עשוי להיות חייב בו לשנת 2020, יהיה פחות מסכום המקדמות שהוא חייב בו לשנה זו. ניתן להגיש בקשה פעם אחת בלבד, ולא יאוחר מה-29 לספטמבר 2020.

ההחזר יינתן לבקשת משלם המקדמה בתוספת הפרשי ריבית והצמדה, ומותנה, בין היתר, בהגשת כל דוחות המקדמות לתקופות שקדמו למועד הגשת הבקשה, ובניהול ספרים על פי דין. פקיד השומה ייתן החלטתו בבקשה בתוך 60 יום ממועד הגשתה.

(4) משיכת כספים מקרן ההשתלמות בפטור ממס לפני המועד הרגיל-הוראת שעה עד 9.2.2021 (תיקון עקיף מס' 253 לפקודת מס הכנסה)

מתן אפשרות למי שצברו כספים בקרנות השתלמות למשוך אותם בפטור ממס, גם לפני שחלפה התקופה הנדרשת מיום הפקדתם לראשונה, **בתנאי שלא יעלו על סכום חודשי של 10,500 ש"ח**, וזאת בלי לפגוע בוותק של כספי העובד או העצמאי שנותרו בקרן ההשתלמות לאחר המשיכה. **האמור בהמשך לגבי עובד, רלבנטי גם לעצמאי שמושך כספים מקרן השתלמות לעצמאי**.

הסדר זה יחול לתקופה של חצי שנה, מיום 10 באוגוסט 2020 עד ליום 9 בפברואר 2021 ("תקופת הוראת השעה") ובמהלכה יקראו את פקודת מס הכנסה, כך שלסעיף 9 לפקודה, שעניינו הכנסות פטורות ממס תיוסוף פסקה 16(ג).

נקבע כי משיכה של עד 10,500 ש"ח מדי חודש (כגובה השכר הממוצע במשק), מקרנות השתלמות שאינן נזילות (קרי, טרם חלפו 6 שנים ממועד התשלום הראשון אליהן, ולמי שהגיע לגיל הפרישה - טרם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון אליהן), תהיה פטורה ממס, והכול אם התקיים אחד מאלה לפחות:

- (1) העובד או בן זוגו פוטרו מעבודתם או יצאו לחל"ת במהלך התקופה שמיום 1 במרס 2020 עד ליום שבו הוגשה בקשת המשיכה לחברה המנהלת והעובד הגיש לעניין זה הצהרה לחברה המנהלת יחד עם בקשת המשיכה;
- (2) הכנסתם החייבת החודשית הממוצעת של העובד ובן זוגו או היחיד ובן זוגו, לפי סעיף 2(1) ו-2(2) לפקודה מיום 1 במרס 2020 עד תום החודש שקדם ליום שבו הגיש העובד את בקשת המשיכה לחברה המנהלת, פחתה ביחס להכנסתם החייבת החודשית הממוצעת של מי מהם, לפי העניין, לפי סעיף 2(1) ו-2(2) לפקודה בשנת 2019 והעובד הגיש לעניין זה הצהרה לחברה המנהלת יחד עם בקשת המשיכה.

עוד נקבע כי משיכה זו לא תביא לפגיעה בוותק של כספי העובד בקשר לתקופות האמורות, וזאת בהתייחס לכספים שלא יימשכו בידי העמית לפי הוראת השעה.

(5) הארכת ההקלות ותקופת הזכאות לדמי אבטלה

הענקת מענה סוציאלי לעובדים שהוצאו לחופשה ללא תשלום או שפוטרו בתקופת משבר הקורונה, באמצעות הארכת הזכאות לדמי אבטלה לכל הזכאים עד 30 ביוני 2021 (יתכן קיצור התקופה אם שיעור הבלתי מועסקים יירד). ההקלות כוללות, בין היתר, את קיצור תקופת האכשרה לשם זכאות לדמי אבטלה, הארכת תקופת התשלום המרבית לדמי האבטלה, ביטול אי-תשלום דמי אבטלה בעד חמישה ימי אבטלה בין תקופות אבטלה, ביטול קיזוז כפל קצבאות, ביטול הפחתת דמי האבטלה למובטלים שאינם עובדים זמן ממושך.

(6) מענק הסתגלות לבני 67 ומעלה

הענקת מענה סוציאלי לקבוצת אוכלוסייה זו שנפלטה משוק העבודה, באמצעות המשך קבלת מענקי הסתגלות עד ליום 30 ביוני 2021 (יתכן קיצור התקופה אם שיעור הבלתי מועסקים יירד).

(7) מימוש חלק מפיקדון חיילים משוחררים לכל מטרה

חוק קליטת חיילים משוחררים קובע זכאות של כל חייל משוחרר לפיקדון. גובה הפיקדון נקבע לפי סוג השירות ומשכו. ניתן לממש את הזכאות לקבל את כספי הפיקדון בחמש השנים הראשונות ממועד השחרור, לאחת המטרות הקבועות בחוק קליטת חיילים משוחררים. לאחר מכן יתרת כספי הפיקדון מועברת לחשבון של החייל המשוחרר. נקבע שבתקופה שמיום 20 ביולי 2020 ("יום התחילה") ועד 30 ביוני 2021, יוכל חייל משוחרר שביום התחילה טרם חלפו 18 חודשים ממועד שחרורו משירות סדיר להשתמש ב- 11,000 ש"ח מיתרת הפיקדון העומדת לזכותו לכל מטרה שהיא. כמו כן, יוכל חייל משוחרר שביום התחילה חלפו 18 חודשים או יותר ממועד שחרורו משירות סדיר, להשתמש ב- 7,500 ש"ח מיתרת הפיקדון העומדת לזכותו לכל מטרה שהיא.

בחזרה לתפריט

2. עוסקים שמדווחים על בסיס מזומן- מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל משבר הקורונה
החלטת ממשלה מס' 152 מיום 28 ביוני 2020 המתקנת את החלטת ממשלה מס' 5015

ביום 28 ביוני 2020 החליטה הממשלה על תיקון החלטת ממשלה מספר 5015 מיום 24 באפריל 2020 הנוגעת למענק הסיוע לעוסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (להלן: "**החלטת ממשלה 152**").

ההחלטה המקורית מס' 5015 כללה פיצוי על בסיס השתתפות בהוצאות הקבועות של העסק לרבות הוצאות העסקת עובדים, והיא מתמרצת יותר ככל שהעסק יעיל יותר (תשומות נמוכות יחסית למחזור), וככל שהעסק נמנע יותר מלהוציא עובדים לחל"ת בתקופת המשבר שבגינה ניתן המענק, קרי, בחודשים מרץ-אפריל 2020. שיעורי המענק הולכים וגדלים ככל שהפגיעה במחזור גדולה יותר, אך סכום המענק המקסימלי מוגבל לתקרה של 400 אלף שקל. המענק יינתן רק אם היתה ירידה של לפחות 25% במחזור בתקופת הזכאות למענק (מרץ-אפריל 2020) ביחס למחזור בתקופת הבסיס מרץ-אפריל 2019. מחזור הבסיס לעסק חדש שהחל פעילותו לאחר 1 במרץ 2019 יחושב לפי תקופת הפעילות עד 29 בפברואר 2020.

עיקרי התיקונים שנקבעו בהחלטה מס' 152:
(ראו גם [הנחיות לציבור שפרסמה רשות המסים](#) בנושא)

(1) אישור מסלול מיוחד למדווחים על בסיס מזומן ("המסלול המאוחר"), המאפשר חישוב של הירידה במחזור בחודשים מרץ- יוני 2020, במקום מרץ- אפריל 2020 (כפי שנקבע למסלול המיידית).

התיקון מאפשר לעוסקים לבחור בין שתי חלופות לחישוב המענק:

א. על בסיס ירידת מחזורים בחודשים מרץ- אפריל 2020 בהשוואה למחזורים בתקופה המקבילה בשנת 2019 ("המסלול המיידית", כפי שנקבע כאמור בהחלטה המקורית מס' 5015).

ב. על בסיס ירידת מחזורים בחודשים מרץ- יוני 2020 בהשוואה למחזורים בתקופה המקבילה בשנת 2019 ("המסלול המאוחר"), עפ"י תנאי הזכאות שפורטו בהחלטה.

בהמשך נפתחה אפשרות עבור מי שהגיש בקשה במסלול המיידית לשנות את הבקשה למסלול המאוחר וזאת עד ליום 14 באוגוסט 2020. לאחר מועד זה ניתן להגיש בקשה לאחד מהמסלולים ולא ניתן לשנות את הבחירה.

(2) הכללת ענף היהלומים ברשימת העוסקים הזכאים להגשת הבקשה

(3) קביעת רף מינימלי לגובה המענק בסכום של 3,025 ש"ח

(4) מתן אפשרות למנהל להתערב בחישוב מקדם הוצאות קבועות

להרחבה לגבי פרטי החלטת ממשלה 152- ראו [חוזר מיום 22/07/2020](#) של משרדנו.

בחזרה לתפריט

3. אי-חבות במע"מ בגין מענק השתתפות בהוצאות קבועות
תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 2), התש"ף-2020
פורסם בקובץ התקנות 8643 מיום 6 ביולי 2020

סעיף 12(א) לחוק מע"מ קובע: "תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן: "תקבולים") שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו...". כך שסעיף זה חל, בהיעדר הוראה לסתור, גם על מענק הסיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה מכוח החלטת ממשלה מס' 5015 ("מענק ההשתתפות בהוצאות קבועות"). תקנה 3(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("תקנות מע"מ"), קובעת מספר סוגים של תקבולים שאינם נחשבים לחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק, כלומר אינם גוררים חבות במע"מ לפי סעיף 12 לחוק.

כפתרון זמני לבעיית המע"מ ועד שבוצע תיקון חקיקה, פורסמה ביום 17.6.2020 ברשומות החלטת מנהל רשות המסים לפיה המועד להוצאת חשבונית הקבוע בתקנה 3(ב) לתקנות מע"מ, לעניין תקבול שהוא מענק ההשתתפות בהוצאות קבועות, שהתקבל בידי העוסק מיום 12.5.2020 ועד ליום 23.6.2020, יהיה עד ליום 30.6.2020 יתר על כן, בהתאם להודעה שפורסמה באתר של רשות המסים, עוסקים שכבר הוציאו חשבונית בגין קבלת המענק יהיו רשאים לפעול בהתאם לסעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ולהוציא הודעת זיכוי ולדווח בדו"ח התקופתי בהתאם.

החקיקה הושלמה עם הפרסום בקובץ התקנות ביום 6.7.2020 שבו בוצע תיקון לתקנה 3(א) לתקנות מע"מ, כך שהיא תכלול בהוראת שעה בתקופה שמיום 12.5.2020 ועד ליום 31.12.2021, גם את מענק ההשתתפות בהוצאות קבועות.

4. הארכה זמנית של תקופת 3 השנים המאפשרת הוצאת הודעת זיכוי בגין חוב אבוד במע"מ
תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 3), התש"ף-2020
פורסם בקובץ התקנות 8655 מיום 14 ביולי 2020

על-פי תקנה 24 א(ג) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, הודעת זיכוי תוצא לא יאוחר משלוש שנים ולא לפני חלוף שישה חודשים מהיום בו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב.

בגדרן של תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה מס' 3), התש"ף-2020, נקבעה הוראת שעה לתקופה 31/10/2020-22/03/2020 אשר לפיה בחישוב תקופת שלוש השנים לא תבוא במניין התקופה שמיום 22/03/2020 ועד ליום 31/05/2020 (להלן: "התקופה הקובעת").

להוראת השעה נקבעו שני תנאים **מצטברים** - (א) מועד תחילתה של תקופת שלוש השנים חל לפני תום התקופה הקובעת; (ב) מועד סיומה של תקופת שלוש השנים חל בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. קבלת דיבידנד מהכנסה שלא חויבה במס אצל החברה המחלקת, אינה זכאית לפטור ממס חברות
ע"א 2515/18 + ע"א 9131/18 א.ס.י. אל קניין דרורים בע"מ, אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ואח'

רו"ח אבירם גואטה

ביהמ"ש העליון דן במאוחד בערעורים נפרדים שהוגשו על ידי חברת א.ס.י. אל קניין דרורים בע"מ ("א.ס.י. אל") ועל ידי חברת אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ("אורון אחזקות") בשאלה המשותפת לשני הערעורים: האם סכום כסף המחולק על ידי חברת בת לחברה אם כתוצאה מרווחי שערך הוא בגדר דיבידנד "שמקורו בהכנסות" בחברה המחלקת, לפי סעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה?

בית המשפט דחה את הערעורים ופסק כי אין מקום להכיר ב"רווחי שערך" מנכסי מקרקעין, המייצגים רווחים על פי כללי החשבונאות מבחינת החברה המחלקת שטרם מומשו, כ"הכנסה" החייבת במס לפי סעיף 126(ב), זאת בעיקר נוכח עיקרון המימוש, שהוא מעקרונות היסוד בשיטת המס הישראלית, ועל כן, **החברה מקבלת הדיבידנד אינה זכאית ליהנות מתחולת סעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה, הקובע שההכנסה מדיבידנד אינה חייבת במס בידיה.**

כפועל יוצא מכך שרווחי שערך המקרקעין טרם מומשו, דיבידנדים שמקורם ברווחי שערך אינם בגדר רווחים שמקורם ב"הכנסות". לכן, גם כאשר הדיבידנד הוא דיבידנד בין-חברתי, הדיבידנד מרווחי שערך אינו מוחרג מהכנסתה החייבת במס של החברה מקבלת הדיבידנד לפי סעיף 126(ב) לפקודה. שעה שלפי עיקרון המימוש, החברה המחלקת אינה ממוסה בגין עליית ערכם של נכסיה (על אף שחילקה דיבידנדים בגין עליית הערך), אין מקום לפטור את החברה המקבלת מתשלום מס בגין הכנסותיה מדיבידנדים המחולקים לה על ידי החברה המחלקת שמקורם ברווחים שטרם מושו.

נציין גם שבעניין אורון אחזקות ציווה ביהמ"ש המחוזי על רשויות המס **"לשום כל מכירה עתידית של הנכס הנדון על ידי חברת הבת באופן המביא בחשבון את מיסוי הדיבידנדים שהוא תוצאת פסק דין זה"**. הערעור שכנגד שהגיש פקיד השומה התקבל בבית המשפט העליון בדעת רוב. נפסק כי מחלוקת בין נישום לרשויות המס יכולה להתברר רק לפי ההליכים הייחודיים שנקבעו בחוקי המס, ואין מקום לעקוף אותם על ידי מתן ציווי כללי, ביחס לנישום (חברת הבת) שעניינו לא עמד לפני ביהמ"ש, שפרטיו יתבררו רק בעתיד. לפיכך, מאחר ששומתה העתידית של החברה המחלקת בגין מימוש נכס הנדל"ן לא עמדה לנגד ביהמ"ש המחוזי וככל שהנכס אכן ימומש ולחברה המחלקת יהיו השגות על השומה, יהיה באפשרותה לעשות כן בדרכים המקובלות. הליכי המס בעניינה של החברה המקבלת אינם המקום המתאים לדון בשומה עתידית אפשרית של החברה המחלקת; האמור נכון גם אם יש טעמים טובים לעמדת המיעוט שהביע המשנה לנשיאה השופט מלצר, לפיה בעת קביעת השומה של החברה המחלקת פקיד השומה יידרש להתחשב בחיובה במס של החברה המקבלת בגין הדיבידנד, שכן חזקה עליו שבבוא העת, מכלול שיקולי המס יילקחו בחשבון.

להרחבה- ראה [חוזר מסים 14.2020](#) של משרדנו.

בחזרה לתפריט

רו"ח ועו"ד אהרון לוריא

במסגרת תיקון 235 לפקודת מס הכנסה, תוקנו, בין היתר, גם הוראות סעיף 77 לפקודה, המאפשרות למנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחיה של חברת מעטים בהתאם להוראות הסעיף. בהמשך, אף פרסמה רשות המסים את [חוזר מס הכנסה 20/2118](#) בנושא "סמכות המנהל להורות על חלוקת רווחים לפי סעיף 77 לפקודה", במסגרתו מובא ניתוח של הוראות הפקודה בעניין פילוג רווחים וכן השיקולים שיש לקחת בחשבון בעת הפעלת הוראות הסעיף. בחודש יולי 2017, הוגשה על-ידי רו"ח צבי פרידמן יחד עם נשיאות הארגונים העסקיים, עתירה לבג"ץ בעניין חוקיותו של תיקון 235, תוך שהעתירה מבקשת לקבוע כי הוראות הסעיף יחולו רק לגבי רווחים שנצברו משנת 2017 ואילך (לאחר פרסומו של תיקון 235). לאחר הגשת העתירה החלו להתקיים מגעים בין העותרים לבין ח"כ משה גפני, יו"ר ועדת הכספים דאז, וזה ביקש כי העותרים יגישו בקשה למחיקת העתירה על-מנת שהוא יוכל לגבש פתרון לסוגיית הרטרופקטיביות במישור הפרלמנטרי. לאחר דיונים בועדת הכספים ביקש מר גפני מרשות המסים להבהיר, במסגרת חוזר מטעמה, כי לא הייתה כוונה במסגרת תיקון 235 לפקודה להחיל תחולה רטרופקטיבית על חברות אלו. אולם, עת פרסמה רשות המסים את החוזר מטעמה, ממנו עולה כי רשות המסים אכן מתכוונת לעשות שימוש בהוראות סעיף 77 לפקודה באופן רטרופקטיבי, כך שהוראות הסעיף תחולנה גם על רווחים שנצברו עד לתום שנת 2016, ללא כל הגבלה, הוגשה העתירה דנן.

לטענת המשיבים, מנהל רשות המסים, שר האוצר (דאז) וכנסת ישראל, הגשת העתירה בחודש מרץ 2019, למעלה משנתיים לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 235 לפקודה, נגועה בשיהוי חריף, כל שכן לאור העובדה שמרבית החברות הרלוונטיות עליהן עשויות לחול הוראות סעיף 77 לפקודה, רוקנו את העודפים שברשותן במסגרת הוראת השעה בתקופה שבין ה- 30.9.2017-1.1.2017 בשל חלוקת דיבידנד בשיעור מס מוטב של 25%. עוד טענו המשיבים, כי ככל שמר פרידמן מתייצב כעותר יחיד הרי שעתירתו עדיין מוקדמת שכן טרם נעשה שימוש כלשהו בהוראות הסעיף לגבי החברה אותה הוא מחזיק וככל שזו תופעל בעתיד הרי שיעמוד לו סעד חלופי "בהליכי בירור המס הקבועים בחוק". ומנגד, ככל שמר פרידמן מתייצב כעותר ציבורי, ניהול ההליך מעורר קושי הן בהיבט לפיו מדובר בהיקף מצומצם של נפגעים פוטנציאליים תוך הימנעותם של נפגעים אחרים מלעמוד לצידו, והן בהיבט לפיו יש בהעדר נפגע קונקרטי מהוראות הסעיף והפעלתו כדי להבליט את החסר בתשתית העובדתית לטענת הפגיעה בזכות הקניין.

בית המשפט העליון (בשבתו כבית משפט גבוה לצדק) (השופט הנדל) דחה את העתירה על הסף בשל היעדר זכות עמידה. נקבע, כי יש לעתירה דנן השלכות מעשיות מוגבלות למדי עקב ניצול הוראת השעה כאמור לעיל על ידי מרבית החברות, ועל כן יחול העיקרון לפיו "בית המשפט לא ייעתר, דרך כלל, לעתירה ציבורית מקום שברקע העניין מצויים אדם או גוף אשר נפגעים באופן ישיר מנושא העתירה, ואשר נמנעו מפנייה לבית המשפט לבקש סעד על אף הפגיעה בזכות או באינטרס שלהם". כן יש מקום להותיר את טענות העותר לביורור עתידי במסגרת תקיפה עקיפה אם וכאשר רשויות המס אכן יקבלו החלטה קונקרטית ביחס להוראות הסעיף על החברה בבעלותו. בהתאם, העתירה נדחתה על הסף תוך שמירה על טענות הצדדים שאליהן בית-המשפט לא נדרש לצורך הכרעה בהליך הנוכחי.



בחזרה לתפריט

3. סכום שחולט בהליך פלילי, ייחשב כהוצאה עסקית בשנה שבה ניתן צו בימ"ש להעברת הכספים לקרן החילוט ע"מ 7963-04-18 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה ארצית

רו"ח ליאת נחמן

רועי חיון ("המערער") הורשע במשפט פלילי בעבירות הנוגעות לארגון ועריכה של הימורים ומשחקים אסורים, הלבנת הון והעלמת הכנסות. כחלק מן ההליכים הפליליים, חולטו כספים השייכים למערער. הוא נדון לעונשי מאסר וקנס.

במסגרת הליכי שומה שהתקיימו, הגיש המערער לפקיד השומה ("המשיב") על פי דרישתו הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2015 ובה הצהיר על כלל נכסיו, לרבות על הנכסים שנתפסו במסגרת החקירה ועל הכסף שהופקד בקופת בית המשפט.

ביום 22 בינואר 2017 נחתם בין המערער לבין המשיב הסכם שומה לפיה המערער הפיק בשנות המס 2010-2015 הכנסות שעליהן לא דיווח למשיב בסך כ-6.8 מיליון ש"ח אשר נאמדו, בהסתמך על הפרשי הון בלתי מוסברים, שחושבו בהתאם למוצהר על ידי המערער בהצהרות ההון שהגיש למועדים 31 בדצמבר 2008 ו-31 בדצמבר 2015. הוסכם כי סכום המס לתשלום בערכים ריאליים ליום ההסכם יעמוד על סך 4.68 מיליון ש"ח וכי שומה זו תהא סופית. בנוגע לטענת הנישום שחילוט הכספים מהווה חלק ממקורות התשלום שלו או ממחזור הכנסתו, הוסכם כי המערער יהא רשאי למצות את הליכי ההשגה והערעור.

ביום 31 בינואר 2017 אישר בית המשפט את הסדר הטיעון, במסגרתו זו אישר את הסכמת הצדדים לחילוט בסך 5 מיליון ש"ח במתווה שפורט בהסדר הטיעון. במועד זה הועברו לקרן החילוט 3.991 מיליון ש"ח שהיו תפוסים בידי המדינה. היתרה, בסך 1.009 מיליון ש"ח, שולמה בידי המערער בהעברה בנקאית לקרן החילוט.

הסוגיות להכרעה:

- האם זכאי המערער להקטין את הכנסתו החייבת בגין הכספים שנתפסו מכוח צווי התפיסה הזמניים בשנת 2013 והועברו לקרן החילוט בשנת 2017?
- ככל שהתשובה לשאלה זו חיובית, האם הקטנה זו תתבצע מהכנסותיו של המערער בשנות המס מושא ערעור זה (2010-2015), בשנת 2016 שבה נחתם הסדר הטיעון או בשנת המס 2017 שבה ניתן גזר הדין והועברו הכספים לקרן החילוט?

לגבי סוגיית הקטנת הכנסה חייבת: נפסק על ידי בית משפט המחוזי כי יש מקום להתיר הוצאה בגובה הסכום המחולט.



להלן עיקרי הנימוקים שהועלו על ידי השופט הרי קירש:

- הדגש בטיעונו של המערער הושם על נושא התרת הוצאה בגובה סכום החילוט, ולא בניסיון לשכנע את בית המשפט כי יש לראות את ההכנסה כמבוטלת מעיקרה. קו טיעון זה נבחר על רקע הדברים שנפסקו בע"א 13/4157 **דמארי והירשזון**, שם נדונה השאלה "האם יש למסות הכנסה בלתי חוקית כאשר קיימת חובת השבה (ובעיקר כשישנה השבה בפועל)?" - השלכות פסק דין דמארי לעניינינו, הם שהמערער הפיק הכנסה מעריכת ההימורים והמשחקים האסורים וכי **הכנסה זו לא "התאינה" ולא "התאפסה" בעקבות מתן צו החילוט**. כפועל יוצא מגישה זו, מס עלול להיות מוטל על התעשרות שלא נותרה, בסופו של יום, בידי המערער. יתרה מזו, הכיס אליו ייכנס המס - הקופה הציבורית - הוא אותו כיס אליו נכנסו כספי החילוט.
- **האם בחילוט הכספים גלומה הוצאה שניתנת לניכוי בחישוב ההכנסה החייבת?** סוגיה זו מתפצלת לשני היבטים: האחד, האם ההוצאה הנטענת מותרת בניכוי לפי הדרישות הקבועות **בסעיף 17 רישא וסעיף 32(1)** לפקודה; השני, בהינתן אפשרות כללית לניכוי ההוצאה - האם קיימים שיקולים במדיניות שמחייבים **שלילת התרת הניכוי** (כגון תקנת הציבור). נשאלת אפוא השאלה האם חילוט פירות עבירה עשוי להיתפס כ"**הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה**"? (דרישת אינצדנטליות)? במקרה הנדון, אין ספק כי אכן היה למערער מקור הכנסה (בנבדל מן המקרים שנדונו בעניין דמארי שם התעורר ספק) וכן התקיים "תהליך טבעי של הפקת הכנסה" - הריהו עריכת ההימורים והמשחקים האסורים. האם החילוט "משתלב" בעיסוק זה כנדרש לפי סעיף 32(1)? **הלכת דמארי** מעבירה אותנו מעל למשוכה הראשונה - משוכת **האינצידנטליות** והוראות סעיף 32(1) לפקודה - וזאת בזכות גישת "הסיכון מסיכוי העסק"
- התכליות העיקריות של חילוט הן שתיים: (א) לשלול מן העברין את ההנאה הכלכלית (התכלית הקניינית); (ב) להראות לכלל הציבור, כי ביצוע עבירות כאלה ממילא איננו משתלם כי פירות העבירות יופקעו באמצעות החילוט (התכלית ההרתעתית).
- אף אם ניתן לומר כי בישראל ייאסר לרוב ניכויים של **קנסות** כעניין של מדיניות, אזי הלכות בית המשפט העליון **אין רואות בחילוט כעונש** או כסנקציה השייכת למשפחת הקנסות. מטרת החילוט כאן היא **להפקיע מידי העברין את פירות הפעילות האסורה**, כך שפעילות זו, לפחות בדיעבד, תהיה בלתי כדאית.
- לא ניתן היה על פי חוק, לחלט מידי המערער יותר משווי הרכוש שהושג כתוצאה מביצוע העבירות, דהיינו **הפגיעה** במערער באמצעות החילוט **לא יכלה לחרוג מבחינה כספית מעבר להיקף פירות הפעילות האסורה**.
- אם לא ניתן, על פי ההלכה המחייבת, לומר כי ההכנסה כלל לא נוצרה כי ההתעשרות התבטלה, אזי למצער **יש להתיר בניכוי הוצאה אם כאשר מופעל החילוט. תוצאה אחרת תגרום לגבייה ביתר של מסים ולעיוות כלכלי מובהק**. הפגיעה בקניינו של האזרח תהיה בלתי מידתית ומיותרת.
- **לעניין עיתוי ההכרה בהוצאה** - נפסק כי יש להיצמד למועד החילוט **בצו בית המשפט - בשנת המס 2017** - וזאת חרף העובדה שחלק הארי מן הכסף לא היה בידיו של המערער כבר משנת 2013. המשמעות המעשית היא כי תיווצר בידי המערער הוצאה עסקית בסך 5 מיליון ש"ח המיוחסת לשנת המס 2017. ככל שאין בידי המערער לנכות את מלוא ההוצאה בשנת המס 2017, אזי ייווצר בידיו הפסד עסקי שניתן לקיזוז משנת המס 2018 ואילך. הסייג שקבע ביהמ"ש לניכוי-ההפסד לא יישמש להפחתת הכנסה אחרת שאף היא הושגה אגב ביצוע עבירה שמא ייווצר "חיסוי מס" (Tax shelter) לפעילות עבריינית עתידית.

חזרה לתפריט

עובדות המקרה: בני משפחת שבו ("המערערים") החזיקו בזכויות בעלות על מקרקעין בדרך חברון בירושלים. בשנת 1987, הגישו המערערים לוועדה המקומית לתכנון ובניה תכנית להקמת תחנת דלק על חלק מהמקרקעין שבבעלותם. תנאי לאישור התוכנית היה ביצוע דרך גישה למקרקעין במקום דרך הגישה מדרך חברון. בשנת 1991, החלו הליכי הפקעת חלק מהמקרקעין שבבעלות המערערים ("המקרקעין המופקעים") לצורך הרחבת דרך חברון. כחלק מהסדר פשרה שהושג, סוכם כי המערערים יוותרו על זכויותיהם במקרקעין, אשר יועברו לעירייה "ללא תמורה", ובתמורה התחייבה העירייה לסלול כביש גישה למקרקעי המערערים הסמוכים, בהם תוכננה הקמת תחנת דלק כאמור. למרות העברת המקרקעין המופקעים לעירייה, זו האחרונה התנערה מהתחייבותה לסלילת כביש הגישה. המערערים ניהלו מאבק משפטי כנגד העירייה במסגרתו נקבע כי על העירייה לסלול את כביש הגישה ולשלם פיצויים למערערים בגין העיכוב בהקמת והפעלת תחנת הדלק. המערערים דיווחו על הפיצויים כהכנסה הונית. פקיד השומה לא קיבל את דיווח המערערים וקבע כי יש לסווג את ההכנסה מפיצויים כהכנסה פירותית מעסק בהתאם לסעיף 2(1) לפקודת מס-הכנסה.

טענות המערערים: הסכם הפשרה עם העירייה קבע את סלילת הכביש כפיצוי על הפקעת המקרקעין וכי הפיצויים הכספיים שנקבעו למערערים ושולמו בפועל רק שנים מאוחר יותר, נקבעו הלכה למעשה בגין ההפקעה או לחלופין בגין ירידת ערך המקרקעין עקב שלילת זכותם להקמת תחנת הדלק. לחילופי חילופין, טענו המערערים כי הפרת הסכם הפשרה בתיק ההפקעה הובילה לשלילת מקור ההכנסה, אשר נשלל עקב אי סלילת הכביש. נטען כי מטרת פיצויי ההפקעה היא להעמיד את בעל הזכות במקרקעין שהופקעו באותו מצב כספי שבו היה עומד אלמלא ההפקעה. משעה שמדובר בפיצוי אשר נועד להשיב את המצב לקדמותו, הרי שלא ניתן לומר שמדובר בפיצוי פירותי, אלא הוני בלבד.

טענות המשיב: מחד, אין הלימה בין שווי המקרקעין שהופקעו ובין הפיצויים ששולמו על-ידי העירייה. מאידך, סכומים אלה תואמים לגובה אובדן ההשתכרות מתחנת הדלק. בנוסף, המערערים טענו לאורך כל הדרך בהליכים המשפטיים שניהלו נגד העירייה כי הפיצוי המגיע להם הוא פיצוי בגין אובדן הכנסה ולא בגין הפקעת המקרקעין. די בעובדה זו בכדי שיחול עליהם השתק שיפוטי המונע מהם לטעון בבית משפט זה את הטענה ההפוכה, לפיה מדובר בפיצוי הוני.

דין והכרעה בפני בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט דורות): בית המשפט מצטט תחילה את ההלכה הקובעת בקשר עם סיווגו של פיצוי לצרכי מס כי "דין הפרצה כדין הפרצה אותה הוא בא למלא". השופט קובע כי בנסיבות המקרה דנן קבעו בתי המשפט שהמערערים זכאים לסעד של פיצויים "המורכב בעיקרו מאובדן רווחים" וכי סכום הפיצויים נגזר מדמי שכירות שישולמו למערערים על ידי חברת דלק שתשכור את תחנת הדלק ועל סמך היקף מכירות צפוי. רווחים אלה הינם בעלי אופי פירותי מובהק, בין אם המערערים היו מפעילים את תחנת הדלק באופן עצמאי ורווחיהם היו נובעים ממכירת מוצרי דלק, ובין אם היו משכירים את תחנת הדלק לחברת דלק ורווחיהם היו נובעים מדמי שכירות, שנגזרים ממכירת מוצרי דלק בתחנת הדלק. הפסיקה גיבשה מבחנים אחדים המשמשים לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית, בין השאר: בחינת תדירות העסקאות, יעוד התמורה וקימו של מנגנון פעילות קבוע ונמשך. במקרה דנן, מוצרי הדלק נרכשים על ידי תחנות דלק לצורך מכירתם בזמן מהיר על מנת למקסם רווחים. הם נרכשים באופן תדיר ומחזורי ונמכרים תוך זמן קצר.

בכל הנוגע לטענה כי מדובר בפיצוי בגין ירידת ערך המקרקעין, שהינו פיצוי הוני, הרי שהמערערים לא הוכיחו את שווי המקרקעין לפני ואחרי מחדל העיריה. בכל הנוגע לטענה כי מדובר בפיצויים בגין אובדן מקור ההכנסה, עקב כך שנמנע מן המערערים להקים את תחנת הדלק בעקבות התנהגות העירייה, הרי שהמערערים מנועים מהעלאתה, כיוון שבהתדיינות הקודמת בין המערערים ובין העיריה נוצר השתק שיפוטי.

הערעורים נדחו

בחזרה לתפריט

ביהמ"ש העליון נתן תוקף של פסק-דין להסדר הפשרה בין הצדדים המצורף כנספח להחלטה (הסדר הפשרה לא פורסם).

להלן סקירה של פסק הדין של ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 50783-01-14), שלגביה הוגש הערעור לביהמ"ש העליון:

רקע עובדתי: Prosol holding S.A ("המערערת"), תושבת לוקסמבורג, החזיקה במניות סולל מערכות סולריות בע"מ ("סולל" ו-"המניות"), בעת שהייתה חברת החזקה במשטר פטור ממס על פי חוק חברות ההשקעה הלוקסמבורגי משנת 1929 ("חוק 1929"). בהתאם לסעיף 27 לאמנה בין ישראל ולוקסמבורג ("האמנה"), נקבע כי הוראות האמנה לא יחולו על חברות מסוג זה של המערערת. בנובמבר 2007 שינתה המערערת את מעמדה בלוקסמבורג לחברה במעמד SOPARFI, החייבת במס חברות מלא, ובכך החילה עליה את הוראות סעיף 13(5) לאמנה לפיהן תושב לוקסמבורג המעביר נכס, ניתן לחייבו במס רק בלוקסמבורג. המערערת מכרה חלק מהמניות בשנת 2008 ואת החלק שנותר, מכרה בשנת 2009 (אופציות לרכישת יתרת המניות שמומשו). בגין עסקאות מכירה אלו לא חויבה במס רווח הון בלוקסמבורג, ובמס שטענה המערערת לפטור מתוקף הוראות סעיף 13(5) לאמנה. פקיד השומה הוציא למערערת שומות לשנת 2008 ו-2009 ושומה חלופית לשנת 2007 בגין רווח הון שנצמח לה ממכירת המניות.

טענות המערערת: המניות נמכרו בהיותן חברה הכפופה למס חברות מלא, לפיכך, ולאור הוראות האמנה היא פטורה ממס. לחילופין טענה כי השומה העצמית לשנת 2008 היא סופית שכן השומה הוצאה לאחר המועד הקבוע בפקודה. כיוון שהעילות לשנת 2009 זהות לאלו של שנת 2008, יש לקבל גם את השומה העצמית לשנת 2009. בנוסף טענה כי בשל אילוצי רגולציה, חויבה לשנות את מעמדה לחברת SOPARFI ומשכך השינוי לגיטימי ולא מלאכותי.

טענות פקיד השומה: שינוי מעמדה של המערערת בעיתוי המקנה לה פטור ממס בישראל מכוח סעיף 13(5) לאמנה, מהווה ניצול לרעה של הוראות האמנה ושימוש בה שלא בתום לב וכן עסקה מלאכותית ממנה רשאי הוא להתעלם. עוד נטען כי המו"מ בין המערערת לבין הרוכשת הבשיל לכדי הסכם עקרונות באוקטובר 2007, בהיותה חברת החזקה במשטר מס פטור. בנוסף, המערערת חותרת לכפל פטור ממס ולא לכך התכוונו הצדדים לאמנה. לגבי טענת ההתיישנות של שומת 2008, טען פ"ש כי הדוחות אינם חתומים על-ידי המערערת ולכן לא נחשבים כ"הגשת דוח".

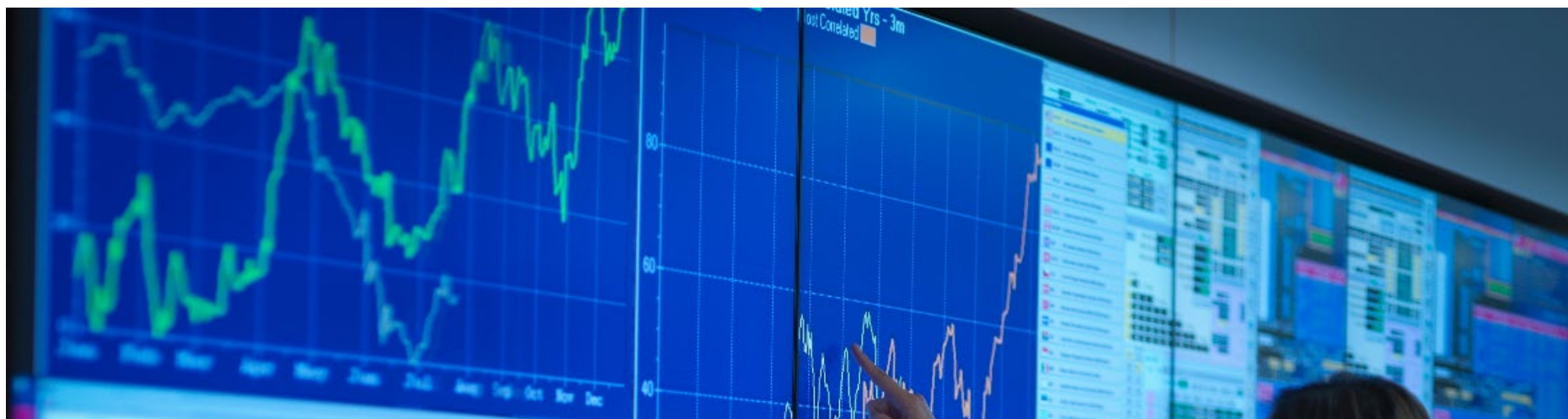
דין והכרעה בביהמ"ש המחוזי (השופט אלטוביה):

לגבי טענת ההתיישנות של שומת 2008 – סעיף 144(א) רישא לפקודה אינו מתנה את ההכרה בהגשת דוח על-ידי פלוני בחתימתו, אלא שהדוח נחזה כמוגש על ידו. בסיפא נקבעה חזקה לפיה החותם על הדוח רואים אותו כידוע כל עניין בדוח. מכאן שניתן לפרש לעניין הגשת הדוח כי די בכך שהדוח נחזה להיות של פלוני, גם אם לא נחתם על ידו. בד"כ דוח לא חתום, לא דוח הוא וכי בחתימה יש מי שנוטל את האחריות עליו. אך השופט מסתייג ומוסיף כי הקביעה שהדוח שהוגש נחזה להיות של המערערת מבוססת על נסיבות המקרה, ואין להסיק שכל דוח שאינו חתום יחזה להיות דוח שהוגש בנדרש בפקודה. הבחינה היא לפי מכלול הנסיבות הרלוונטיות. לגישתו, הדוח נחתם במכתב לוואי על-ידי עורך הדין של סולל המוסמך לחתום עליו, לפיכך קשה לומר כי בהיעדר חתימה טכנית בגוף הטופס עצמו, לא נחזה הדוח להיות דוח. בנוסף נקבע כי הוראת הביצוע 9/2004 של רשות המסים אינה מתיישבת עם הוראות סעיף 144(א) רישא לפקודה ואין בכוחה לגבור על הוראות הפקודה. נקבע כי לפי הוראות סעיף 152(ג) לפקודה, פ"ש הוציא את השומה בצו בחלוף התקופה הקבועה בפקודה ולכן יש לראות בהשגה כאילו התקבלה.

לגבי שומות 2007 ו-2009: נקבע שפקיד השומה פעל נכון כאשר העלה את מכלל הטענות הרלוונטיות לנסיבות עסקת מכירת המניות והוציא שומה חלופית על אותה עסקה. בנוסף, לא ניתן לקבל את הערעור על בסיס קבלת ההשגה לשנת 2008, שכן ההשגה התקבלה מחמת חוסר סמכות/התיישנות. שנת 2009- המערערת הגישה חו"ד שתמכה בכך שבשנת 2006 התקבל חוק המבטל את החוק משנת 1929, ונקבע כי חברות מסוימות יכולות להמשיך לפעול לפי משטר המס שבחוק 1929 עד לתום 2010, בכפוף לכך שלא ימכרו את אחזקותיהן לצד שלישי. בנוסף לכך, צוין כי חברה יכולה לבחור לשנות את משטר המס החל עליה אף טרם חקיקת החוק שביטל את חוק 1929. בהתאם לחוות הדעת, לאחר מכירת המניות בשנת 2008 הייתה המערערת משנה את מעמדה בעל כורחה. על כן, במכירת המניות בשנת 2009 יש להחיל על המערערת את הוראות סעיף 13(5) לאמנה, לפיהן אין לחייב את המערערת במס בישראל.

לגבי שומת 2007- בהתייחסו לחוות הדעת ולתכלית החוק המבטל את חוק 1929 במטרה למנוע את המשך קיומו של משטר מס מזיק, נקבע כי ניצול המהלך שנועד לבטל את משטר המס משנת 1929 להתחמקות ממס, מהווה תכנון מס בלתי לגיטימי. חיזוק לכך שמדובר בהתחמקות ממס מצוי בכך שהמערערת מכרה את הנכס היחיד שהיה בידיה ובכך נותרה חסרת פעילות כך שאין משמעות לשינוי מעמדה. בבחינת התנאים של ס' 86 לפקודה בוחנים רצף פעולות ולכן יש לכלול את המו"מ שנוהל והסכם העקרונות שנחתם בשנת 2007 למכירת חלק מהמניות. נקבע כי בהתחשב בפעולות ובנסיבות שלעיל נראה ששינוי מעמד המס של המערערת בסמוך למכירת חלק מהמניות מהווה עסקה מלאכותית ופקיד השומה רשאי ומוסמך להתעלם ממעמד המס החדש וליחס לה מכירה של חלק מהמניות כבר בשנת 2007 ומבלי להחיל את הוראות האמנה. עם זאת, המערערת תהא רשאית להגיש לפקיד השומה ראיות לעניין מחירן המקורי של המניות שנמכרו.

הערעור של החברה התקבל בחלקו על-ידי בית המשפט המחוזי.



בחזרה לתפריט

עו"ד ור"ח שון יניב

המערערות עוסקות בהחכרה ומכירה של מכוניות ובדוחות לשנות המס שבערעורים, דיווחו המערערות על רווח הון ממכירת מכוניות. הדיון בפסק הדין עוסק בשתי סוגיות עיקריות:

א. סיווג רווחים שנוצרו למערערות כתוצאה ממכירת רכבים במסגרת מימוש אופציות של הלקוחות וממכירת רכבים לסוכני רכב ("עסקאות מימוש") - לטענת המערערות יש להכיר ברווחים כמכירות הוניות. אולם, לטענת המשיב אין מקום להחרגת מכירות כאמור מהמנגנון העסקי של מכירת הרכבים הקיים אצל המערערות המחזיקות כ-40 מרכזי מכירה.

ב. סיווג הפסדים שנצברו לאלבר א.פ. בע"מ ("המערערות") בין השנים 2007-2012 כתוצאה מגניבה ואובדן כלי רכב - לטענת המערערות יש לסווג הפסדים אלה כהפסדים פירותיים ואילו לטענת המשיב יש לסווגם כהפסדי הון.

החלטת בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה): הערעור התקבל בחלקו.

לענין סיווג רווחים שנוצרו למערערות כתוצאה מעסקאות מימוש אופציות של לקוחות, קבע השופט כי עסקת המימוש היא תולדה של עסקת ההחכרה וכי כל יכולתיהן ומאמציהן של המערערות במועד הולדת עסקת המימוש צריכות להיבחן במועד זה על-מנת לבחון אם מכירות אלו הן חלק מעסקיה. לאור המצגים העובדתיים שהובאו בפניו קבע השופט שמדובר בעסק.

כמו כן, קבע השופט, כי גם מבחינה של היקף העסקאות והתמורה, הכוללת מימוש מאות רכבים כל שנה, מעיד על כך שמדובר בפעילות עסקית. בנוסף מדגיש השופט, כי מהאמור בנימוקי השומה, עולה שהמשיב הגיע למסקנה שבשנות המס הרלבנטיות המערערת קיימה פעילות העולה כדי עסק במכירת מכוניות במסגרת עסקאות המימוש. זאת, משום שמצא שהיה למערערת מנגנון עסקי למכירת המכוניות ובכלל זה היא שיווקה את המכוניות, יצרה קשר עם לקוחות פוטנציאליים, ניהלה משא ומתן עם הלקוחות, ערכה הסכמים למכירת הרכב ללקוחות. בהסתמכו על הפעולות הנזכרות לעיל, טען המשיב כי המכוניות הנמכרות בעסקת המימוש עוברות "שינוי ייעוד" מרכוש קבוע למלאי עסקי.

לענין סיווג רווחים שנוצרו למערערות כתוצאה מעסקאות מימוש לסוחרים - קבע השופט, כי לגבי מכירות אלו מתקיימת אמת המידה שנקבעה בעניין אלדן (ע"א 5883/14) וכי עם החזרת המכונית המוחכרת למגרש המכוניות של המערערות חל שינוי ייעוד למלאי עסקי. השופט מגיע למסקנה לאור הראיות שהוצגו בפניו המעידות על כך שלמערערות מנגנון למכירת רכבים לסוחרים ובכלל זה מערך לקבלת המכונית מהחוכר, בדיקת המכונית, ניתובה למסלול מכירה לסוחרים, העברת המכונית למגרש המכוניות המיועד למכירה לסוחרים, העברת המכונית לסוחר ומתן אשראי. לדברי השופט, ההליך שהוצג לעיל דורש בקיאות רבה וידע. עוד נקבע כי ההיקף הכספי של המכירה לסוחרים הוא גדול ולאור המבחנים שנקבעו בעניין מגיד (ע"א 9187/06) לצורך סיווג הכנסה, מכירת המכוניות לסוחרים היא בעלת אופי פירותי.

לענין סיווג הפסדים שנצברו כתוצאה מגניבה ואובדן כלי רכב, השופט קיבל את טענות המערערות בעניין זה וקבע, כי יציאת המכוניות מידי המערערת בדרך גניבה כמוה כמכירה, והיות שנקבע כי כלל המכירות של המערערות הן של מלאי עסקי ולא של נכס הון, הרי שעובר ל"מכירה" הכפויה בדרך של גניבה חל שינוי סיווג של הרכבים מנכס הון למלאי עסקי ועל כן נוצר למערערת הפסד עסקי ולא הפסד הון.

בחזרה לתפריט

7. הכרה בקיומה של נאמנות, הכרה בהלוואות שהוחזרו באמצעות חלוקת דיבידנד, סיווג כבעל מניות מהותי
ע"מ 19528-12-10 אביב רייז נ' פקיד שומה ת"א 1
עו"ד בניה חסידים, מנהל מיסוי נאמנויות

תקציר העובדות הרלוונטיות: המערער הינו תושב ישראל שהחזיק מניות בשתי חברות תושבות חוץ, חברה א' ו- חברה ב'. חברה א' וחברה ב' החזיקו בחלק מהמניות של חברה תושבת חוץ אחרת - חברה ג' ושל חברה תושבת חוץ נוספת - חברה ד'. בשנת 2005 חברה ד' מכרה את פעילותה לחברה ג' וכתוצאה מכך, הצטברו אצלה עודפי מזומנים אותם העבירה לחברה א'. חברה א' חילקה את הסכומים הללו בשנים 2005 ו-2006 לבעלי מניותיה (והמערער ביניהם) כהלוואות בהתאם לחלקם היחסי בזכויות חברה א'. בשנת 2007, חברה א' הכריזה על דיבידנד בגובה ההלוואות שנתנה לבעלי המניות, כך שהמערער לא נדרש להחזיר את ההלוואות. בנוסף לכך, בשנת המס 2007 העבירה חברה א' לידי המערער את מניות חברה ג'.

טענות הצדדים: לטענת המשיב (פקיד השומה) יש לראות בהלוואות דיבידנדים החייבים במס בידי המערער כבר בשנים שניתנו וזאת בשיעור של 25% כבעל מניות מהותי, ואת העברת מניות חברה א' לידי יש לראות כדיבידנד בעין' החייב אף הוא במס בידי המערער. המערער משיג על החלטת פקיד השומה כי יש למסות את ההלוואות כדיבידנדים בשנים שניתנו, ובעניין העברת המניות כדיבידנד בעין'. לטענתו, חברות א' ו-ב' החזיקו במניות חברה ג' בנאמנות לטובתו ולחילופין שימשו כ"צינור" שכל תכליתן החזקת המניות, ועל-כן, העברת המניות לידי אינה בגדר אירוע מס.

דיון והכרעה בבית המשפט בת"א (השופט אלטוביה): השופט הסתמך (בהסכמת הצדדים) באופן מלא על הניתוח שערך בע"מ (ת"א) 25689-02-13 בעניין רוני לרנר, שם נידון מקרה של בעל מניות אחר בחברות א' ו-ב'. בעניין לרנר, בית המשפט סקר את סעיפי הנאמנות בפקודה, ולאחר שהתייחס לחקירה הראשית והנגדית של מנהלן של חברות א' ו-ב', תוך בחינת התנהגות הצדדים בפועל, הנסיבות ההיסטוריות וכוונותיהם של הצדדים במתווה לפיו פעלו - הגיע למסקנה כי אכן מדובר בהסדר של נאמנות, על אף שלא נכרת בין הצדדים הסכם נאמנות בכתב, לפיכך, התקבל הערעור בעניין זה של העברת המניות לידי המערער.

המשיב לא השלים עם פסק הדין והגיש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 4296/18). ביום 30.1.2019 ניתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון ובעיקרו הוחלט להחזיר את התיק (ביחד עם תיק נוסף בנסיבות דומות בעניין לרנר) לדיון במחוזי מהנימוק שנראה כי בית המשפט המחוזי התבסס בנימוקיו בפסק הדין על ראיות מסוימות אך התעלם לכאורה מראיות נוספות ומשמעותיות שהוגשו, ועל כן נראה לכאורה כי פסק הדין לוקה בחסר. אשר על כן, הוחזר התיק למחוזי למתן פסק דין מחדש, בהתבסס על מכלול החומר שהובא לפניו ולא רק על מקצתו, תוך מתן הנמקה הולמת.

דיון והכרעה בבית המשפט המחוזי בת"א בסבב שני: בפס"ד ארוך ומנומק, בית המשפט (השופט אלטוביה) סקר את כל טענות הצדדים והגיע לאותה המסקנה אליה הגיע בהכרעתו, בסבב השני בעניין לרנר שניתן ביום 13.2.2020 (ע"מ 25869-02-13) ולמעשה פסע שוב באותו משעול רעיוני ומהותי והגיע למסקנה כי אכן מדובר בהסדר של נאמנות - הגם שלא הוצג הסכם נאמנות בכתב. כמו כן, הכיר ביהמ"ש בעמדת המערער כי מדובר בהלוואות ולא בקבלת דיבידנד. מנגד, ביהמ"ש קיבל את עמדת המשיב, לפיה מאחר והיה שיתוף פעולה בינו לבין בעלי המניות האחרים - יש לראות בו כ"בעל מניות מהותי", ועל כן לשלם מס בשיעור גבוה יותר בהתאם.

בהנמקה לפסק הדין, בית המשפט ציין כי הסעיפים בפקודה המכונים "אנטי תכנוניים" הינם במהותם כאלו החותרים "למס אמת", ועל כן ראוי לעשות בהם שימוש במנותק מהשאלה האם ההכרעה היא לטובת פקיד השומה או לטובת הנישום.

הערה - לדעתנו, ביחד ובכרוך בפס"ד לרנר, מדובר בעוד פסק דין המחזק את העדפת המהות על הצורה ואף מאדיר את הערך המכונן של "מס אמת".

בחזרה לתפריט

המערער שימש כמנכ"ל חברת קמור בע"מ, והעניק לה את שירותיו באמצעות חברה בשליטתו המלאה, צ. זימרמן השקעות ניהול ופיתוח עסקי בע"מ ("זימרמן השקעות" או "החברה"). החברה צברה עודפים בסך 2.3 מ' ש"ח, אותם משך המערער בשנת 2009, שבסופה החברה הפסיקה את פעילותה. בשנה זו הקים המערער את חברת ל.צ. זימרמן בע"מ ("ל.צ. זימרמן"), הנמצאת בבעלותו המלאה, שעסקה בייזום השקעות ופיתוח עסקים בתחום הרכב, והמערער שימש לאורך השנים כמנכ"ל שלה.

בביקורת שנערכה בשנת 2013 התגלה כי המערער משך את עודפי חברת זימרמן השקעות מבלי שדיווח על כך ומבלי ששילם מס בגין העודפים שמשך. במסגרת הסכם שומה לגבי השנים 2009-2011, חויב המערער במס על הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, רק על חלק קטן מהעודפים שמשך בסך 127 אש"ח, וכן חויב במס על סכום הריבית שהיה עליו לשלם על העודפים שמשך בשנים 2009-2011 לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה כהכנסת עבודה. המערער התחייב להמחות את יתרת העודפים שמשך מהחברה בסך 2.2 מ' ש"ח ("יתרת העודפים") ולרשום אותה כיתרה בספרי ל.צ. זימרמן לחובת המערער, חלף הרישום בחברת זימרמן השקעות. בביקורת נוספת שנערכה בשנת 2016 לגבי השנים 2012-2014 הסתבר כי המערער הפר את הסכם השומה ובעיקר לא רשם את יתרת העודפים, בסך 2.2 מ' ש"ח בספרי ל.צ. זימרמן ואף לא חויב בריבית על יתרת העודפים. בדיון בעניין השומות הוסכם שיש ליישם את הסכם השומה משנת 2013, קרי- למסות את יתרת העודפים האמורה כהכנסה מדיבידנד, ולחייב בריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה על יתרת החובה (2.2 מ' ש"ח) שהייתה אמורה להירשם בספרי ל.צ. זימרמן. ואולם, המערער חזר בו מן ההסכמות הללו בדיונים נוספים שהתקיימו בין הצדדים, ובהשגה שהגיש על השומה שהוצאה לו לפי מיטב השפיטה.

ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד (סגן הנשיא סטולר) דחה את הערעור וקבע כי ההכרעה בערעור נגזרת משלוש שאלות: (1) כיצד יש לסווג את יתרת העודפים בסך 2.2 מ' ש"ח שמשך המערער - כדיבידנד או כהלוואה? (2) האם ייחוס משיכת העודפים ליום 31.12.2012 בדין יסודה? (3) האם יש לחייב בריבית על יתרת החוב מכוח סעיף 3(ט)(1) לפקודה?

לענין סיווג משיכת הכספים כהלוואה או כדיבידנד, ביהמ"ש מצוין כי יש לבחון כל עסקה לפי מהותה הכלכלית האמיתית ובהתאם למכלול נסיבות העניין. בכדי לקבוע כיצד לסווג משיכת כספים מחברה כדיבידנד או כהלוואה, יש לבחון בין היתר את תנאי המשיכה ומאפייניה ובהתאם לכך לסווגה. כדי להוכיח שמדובר בהלוואה על מושך הכספים להוכיח מספר דברים: עיגון ההלוואה בהסכם, התחייבות מפורשת בהסכם להשבת הכספים, קיומו של לוח סילוקין, רישום סכום המשיכה כהלוואה בספרי המלווה, דווח על ההלוואה וחיובה במס בידי החברה, השבת הכספים בפועל, פעולות של החברה לדרישה והחזרת הכספים. ביהמ"ש קובע כי המערער לא עמד בנטל הזה, שכן לא ביצע אף אחת מן הפעולות האמורות. לפיכך, יש לראות את משיכת הכספים כהכנסה מדיבידנד בידיו. ביהמ"ש מצוין כי כוונה ורצון להחזיר אינם מתבטאים בהכרזה מילולית בעלמא, ויש להוכיחה במעשים. התנהלותו של המערער, מעשיו ומחדליו, מעידים כי לא הייתה לו כל כוונה להחזיר את הכספים שמשך.

לשאלת ייחוס משיכת העודפים לשנת 2012, ביהמ"ש קובע כי המערער לא עמד בנטל להוכיח כי לא היה צריך לייחס את יתרת העודפים שמשך כהכנסה מדיבידנד לשנת 2012. המערער אף לא עמד בנטל להוכיח כי יש לייחס את יתרת העודפים לשנה אחרת, לאחר שנת 2012.

לשאלת החיוב בריבית על יתרת החוב מכוח סעיף 3(ט)(1) לפקודה, ביהמ"ש קובע כי זקיפת ההכנסות מריבית רעיונית, בסך 137 אש"ח, תתבצע לפי סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, כאשר שיעור המס על הכנסה זו יהיה עפ"י שיעור המס על הכנסה מריבית (שיעור מס שולי), כאמור בסעיף 125ג(ד)(3) לפקודה.

בחזרה לתפריט

עו"ד ור"ח שון יניב

רקע: המערער עוסק בתחום האחזקה של בתים פרטיים ודירות יוקרה. בתחילת 2007 רכש המערער בית פרטי בהרצליה פיתוח ("הנכס") בתמורה של כ- 3.7 מיליון ש"ח. הנכס הושכר לשתי תקופות לא רצופות של כ- 4 חודשים כל אחת. לאחר מכן נעשה שיפוץ מקיף בבית, בעלות של למעלה משני מיליון ש"ח. לאחר השיפוץ, הושכר הנכס שוב לתקופה של יותר משנה וחצי, במהלכה, בשנת 2011 (כ- 5 שנים לאחר רכישת הנכס) חתם המערער הסכם למכירתו בתמורה של כ- 11.5 מיליון ש"ח. לצורך רכישת הנכס נטל המערער הלוואה בגובה של כ- 2.2 מיליון ש"ח והלוואה נוספת בגובה של 2.3 מיליון ש"ח לצורך מימון השיפוץ. יש לציין שהשיפוץ נעשה באמצעות חברה קבלנית בבעלות גיסו של המערער.

בעוד שהמערער דיווח על הרווח ממכירת הנכס כשומת שבח, קבע המשיב כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, החייבת במס הכנסה בשיעורים שוליים.

החלטת בית המשפט המחוזי ירושלים (השופט א' דורות): הערער נדחה ברובו.

השופט קבע כי הניסיון של המערער "לצבוע את העסקה בצבעים של עסקה פרטית ולא מסחרית" כשל. בחינת כלל נסיבות העסקה מעידים בבירור על עסקה מסחרית שמחויבת במס הכנסה. השופט ציין כי התיאוריה שלפיה הכוונה הייתה לרכוש את הווילה היוקרתית למגורים לא הגיונית בהתחשב בהכנסות הצנועות של המערער ואשתו שלא היו יכולות לממן את הרכישה, את ההשבחה ואת המחייה. השופט הדגיש כי העסקה מומנה בהלוואות שהחזרים עבורן עלו על הכנסות המשפחה. כלומר, המערער נטל על עצמו סיכון גבוה וידע שלא יוכל לכסות את ההלוואות, אלא באמצעות מכירת הנכס לאחר השבחה. יתרה מזאת, ההלוואה הראשונה הייתה הלוואת בלון, שיטת מימון שלא מתאימה למימון נכס למגורים. מדובר בהלוואה שניטלת בדרך כלל על-ידי מי שאין לו יכולת לרכוש נכס ממקורות עצמאיים בידיעה שאת פירעון הקרן ייעשה באמצעות מכירת הנכס לפני תום תקופת ההלוואה.

השופט הוסיף כי טענת המערער, שהסיבה למכירת הנכס היה הצעה עסקית משתלמת לא הוכחה, בפרט כשהאדם שלכאורה הציע אותה הכחיש היכרות עם המערער. עניין נוסף הוא שהעסקה בוצעה בעזרת גיסו של המערער, קבלן בעל ידע נרחב בעסקאות דומות, שאף סייע למערער להפוך את הנכס לווילה יוקרתית טרם המכירה. עוד ציין השופט כי העובדה שחלק מהרווח נבע מעליית מחירים לא סותרת את התמונה הכללית שמצביעה על עסקה מסחרית שבוצעה על ידי אדם שרכש נכס במימון, שדרג אותו משמעותית בעלויות גבוהות תוך ניצול הידע המקצועי שלו ושל גיסו, ומכר אותו בתקופה של עליית מחירים.



בחזרה לתפריט

**10. הטלת קנסות ביטוח לאומי בגין שומות שהוצאו למעסיקים בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על-ידי מס הכנסה
עב"ל 53714-02-19 המוסד לביטוח לאומי נ' מד"א, אוניברסיטת בר אילן, ממן ונס**

פסק דין בבית הדין הארצי לעבודה דן במאוחד בארבעה ערעורים שהתעוררה בהם שאלה משפטית משותפת בדבר סמכותו של המוסד לביטוח לאומי ("המל"ל") להטיל קנסות על מעסיקים בגין שומות שהוצאו להם בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על-ידי מס הכנסה.

להלן סקירה תמציתית של הפסיקה שהיתה בכל אחד מהערעורים בבתי הדין האזוריים:

המערער	קביעת המל"ל	קביעת בית הדין האזורי
מגן דוד אדום (מד"א)	הוצאת שומת ניכויים בעקבות שומת ניכויים של מס הכנסה בגין הרכיבים הבאים: שווי מתנות, נסיעות לחו"ל, שכר מרצים, שווי רכב ועוד. כמו כן, חיוב בקנסות.	השומות לא נדונו וכל הקנסות בוטלו.
אוניברסיטת בר אילן	הוצאת שומת ניכויים בעקבות שומת ניכויים של מס הכנסה שהיתה בהסכם פשרה שבו כל צד שמר על טענותיו: האוניברסיטה המשיכה להחזיק בעמדתה כי המס שולם בגין הוצאות עודפות ואילו פקיד השומה החזיק בעמדתו כי המס שולם בגין שווי שכר.	שומות הניכויים בוטלו וכל הקנסות בוטלו.
ממן מסוף וניטול בע"מ	הוצאת שומת ניכויים בעקבות שומת ניכויים של מס הכנסה שהיתה בהסכם פשרה לעניין הטבות שהוענקו לעובדי ממן "בעין": הסעדה, מתנות, פעילויות תרבות ורווחה, השתלמויות, ביגוד, ספרות מקצועיות וביטוחים. בגין הטבות אלו גילמה ממן את חלק העובד, אולם בהסכם הניכויים סוגיית גילום חלק העובד בדמי ביטוח לאומי מבלי להפחית את חלק העובד בדמי ביטוח משכר העובדים מהווה הטבה לעובדים המהווה הכנסת עבודה אשר חויבה במס. המל"ל הוציא שומת ניכויים הכוללת הפרשים בגין סעיף זה הנובעים מדרך חישוב שונה מדרך החישוב של פקיד השומה.	שומות הניכויים אושרו וכל הקנסות בוטלו.
נס א.ט. בע"מ	הוצאת שומת ניכויים בעקבות שומת ניכויים של מס הכנסה וכן חיוב בקנסות.	השומות לא נדונו וכל הקנסות בוטלו.

קביעת בית הדין הארצי לעבודה:

בית הדין הארצי לעבודה, בפסק דין מעמיק ומנומק לאחר ניתוח הוראות החוק הרלבנטיות מקבל את ערעור המל"ל ברובו בכל הערעורים. ככלל, מציין בית הדין, כי כאשר המל"ל מסתמך על שומת ניכויים שנערכה במס הכנסה, כבר נקבע בפסיקה (הלכת גדות), כי **ראוי שתהיה התאמה בין קביעות פקיד השומה במס הכנסה לקביעות פקיד הגביה במל"ל**. עוד מוסיף ומציין בית הדין, כי בהלכת גילאון המוזכרת בפסק הדין, **סיווג מס הכנסה לגבי הכנסה מסויימת היא המחייבת גם לגבי תשלום דמי ביטוח לאומי**.

מכלל האמור, קובע בית הדין הלכה, שכאשר שומת הניכויים עם מס הכנסה היא תוצאה של הסכם פשרה, המל"ל רשאי להוציא שומת ניכויים בעצמו, אולם משנערכה שומת ניכויים על-ידי מס הכנסה, לרבות במסגרת הסכם פשרה עם המעסיק, רשאי המל"ל להתבסס עליה. בפסק הדין, ערך בית הדין דיון בסמכות המל"ל להטיל ולהפחית

קנסות, תוך שהוא קובע כללים ועקרונות למקרים דומים שיעוררו סוגיות דומות להוצאת שומת ניכויים, חיוב בהפרשי ריבית והצמדה לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה וכן חיוב בקנסות מכוח חוק הביטוח לאומי, לפי ארבעה מועדים שלהלן:

- **המועד הראשון** - היום ה-15 שאחרי תקופת התשלום (דהיינו, המועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח).
- **המועד השני** - מועד קביעת השומה הסופית על-ידי פקיד השומה.
- **המועד השלישי** - מועד קביעת דמי הביטוח בעקבות עריכת ביקורת הניכויים על-ידי המל"ל.
- **המועד הרביעי** - תחילת הליכים משפטיים בבית הדין.

ככלל, קובע בית הדין, כי יוטל קנס בגין אי-תשלום דמי ביטוח הנקבע בשומת הניכויים של המל"ל החל מהמועד הראשון בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח, שהרי המעסיק אמון על דיווחיו למל"ל, ועל כן הוא יישא במחדלו לרבות חיוב בקנסות. ברם, בית הדין קובע כי אין המדובר ב"סוף פסוק" והוא מוסיף מכלול שיקולים וחיידושים לעניין הפחתת הקנס בביטוח לאומי, תוך שמירה על ערך דמי הביטוח שלא שולמו במועד, וזאת תוך הבחנה בין סוגי הריביות: ריבית לפי חוק פסיקת ריבית (ריבית השוק) שהינה נמוכה כיום אל מול ריבית לפי סעיף 159א לפקודת מס הכנסה, שהינה ריבית גבוהה יותר (4% לשנה), ומכל מקום מציין, כי אין מקום לוותר על הוספת הפרשי הצמדה אלא בנסיבות מיוחדות ויוצאות דופן.

לפיכך, נקבע כדלקמן:

ביחס לתקופה שחלה ממועד חובת התשלום (המועד הראשון) ועד למועד עריכת השומה על-ידי מס הכנסה (המועד השני) - תהא הפחתה של הקנס להפרשי הצמדה בלבד, או הפרשי הצמדה ותוספת ריבית לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה.

ביחס לתקופה שממועד קביעת השומה הסופית על-ידי מס הכנסה לרבות בדרך של פשרה, ועד למועד בו יידע המל"ל את המעסיק בגין החוב העדכני (המועד השלישי) - ניתן לשקול אפשרות, בנסיבות עובדתיות שבהן לא מיוחס על פני הדברים חוסר תום לב למעסיק, כי המעסיק יחויב לשלם הפרשי הצמדה על החוב (כמו במועד הראשון) והקנס המלא יופחת לריבית לפי סעיף 159א לפקודת מס הכנסה (ריבית בשיעור שנתי של 4% לאחר שנוספו על הסכום המדובר הפרשי הצמדה).

ביחס לתקופה החל מהמועד בו נדרש המעסיק לשלם דמי ביטוח בעקבות ביקורת ניכויים (המועד השלישי) ואילך - יוטל מלוא הקנס כאמור בסעיף 364 לחוק הביטוח לאומי, שהרי במקרה זה חובתו של המעסיק היא ברורה ונהירה, שהרי אחרת אי חיוב בקנס עד לסיום הליכים משפטיים, יגרום לתמריץ אצל מעסיקים לנקוט בהליכים משפטיים.

משנקבע על-ידי בית הדין האזורי כי במקרים נשוא הערעורים לא הופעל שיקול הדעת המנהלי כפי שראוי היה שייעשה, היה מלכתחילה מקום לקבוע כי העניין יוחזר אל הגורם המוסמך במל"ל על מנת שיפעיל את שיקול דעתו, כך שזוהי דרך המלך במצבים שכאלה, ולא ביטול הקנסות כפי שנקבע בפסקי הדין נשוא הערעורים.

לבסוף, קבע בית הדין, כי בארבעת הערעורים שלעיל, יוטלו קנסות מופחתים, ומאחר ומדובר בסוגיה שהועלתה לראשונה לדיון משפטי, הרי שיש מקום להבדיל ממקרים אחרים בהם תתעוררנה שאלות דומות מכאן ולהבא.

הערעור של המל"ל התקבל ברובו

בחזרה לתפריט

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים

חוזרים ופרסומים - מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. ניתן לתקן דוחות ניכויים ללא קנסות פיגורים, עד ליום 30/9/20, זאת בעקבות פסיקת ביהמ"ש העליון בנוגע לחישוב שווי שימוש ברכב הודעת רשות המסים מיום 2 ביולי 2020

ביום 23 במאי 2019 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 7550/18 **חכם את אור-זך עורכי דין ואח' נ' פקיד שומה עכו ואח' ("פסק הדין")**. במסגרת פסק הדין, בו נבחן שימוש בתוכנות לניהול יומן רכב, נקבע כי לא ניתן לסטות מהוראותיהן של תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז-1987 ("תקנות שווי שימוש ברכב"), המורות על נוסחה קבועה לחישוב שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו של העובד.

פסק הדין אישר את עמדת רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי במסגרת מספר הנחיות שפורסמו לציבור ובעמדה חייבת בדיווח מספר 04/2016.

בהודעת רשות המסים מיום 2 ביולי 2020 נאמר, כי נוכח פסק הדין, מצופה מנישומים יחידים ו/או מנכים אשר נקטו עמדה אשר מנוגדת לפסק הדין, להגיש דוחות מתקנים על כל השנים בהן נקטו עמדה מנוגדת כאמור, ובמסגרתם לזקוף שווי שימוש בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב ולפסק הדין. ככל שהמנכה נושא בנטל המס יש לגלם את ההכנסה כנדרש.

לאור משבר הקורונה, מנכים אשר יגישו עד לתאריך 30 בספטמבר 2020 את כלל דוחות הניכויים המתקנים (כמפורט בהודעה), הכוללים זקיפת שווי שימוש בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב בגין כל הרכבים שהעמידו לעובדים ויעבירו את המס המתחייב מהדוחות הנוספים/מחליפים כאמור במלואם (לרבות הפרשי הצמדה וריבית על פי הוראות הפקודה) במעמד הגשתם - יבוטלו קנסות פיגורים לפי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980. הקלה זו תינתן רק למנכים אשר טרם החל בעניינם הליך שומתי עד לפרסום הנחיה זו.

אין באמור כדי להורות על ויתור על קנסות כלשהם בתיקים שהחל בהם טיפול שומתי ובתיקים המתנהלים בבתי המשפט.

בהודעת רשות המסים מובאות הנחיות מפורטות לתיקון דיווחי הניכויים.

הערה- לטעמנו, תקופת הסגר במשבר הקורונה, הציבה מציאות שונה לחלוטין, אשר פסק הדין לא צפה ולא יכול היה לצפות, ועל כן, יתכן שלגבי זקיפת שווי רכב באותה תקופה, ניתן לנקוט בגישה מקלה יותר.

לתקציר פסק הדין מתוך חוברת תום שנת 2019 של משרדנו - לחצו כאן.

בחזרה לתפריט

2. יישום תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה- מענק סיוע לעצמאים) הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 9/2020

במסגרת צעדי הממשלה לסיוע לעסקים קטנים ובינוניים ולעצמאים אשר הכנסתם ירדה בצורה חריגה בתקופת המשבר הכלכלי, בעקבות נגיף הקורונה, נקבע בתקנות לשעת חירום, מנגנון לתשלום מענק שיינתן באמצעות רשות המסים לאוכלוסיית העצמאים.

ביום 2.4.20 אושרו התקנות לביצוע הפעימה הראשונה וביום 24.4.20 אושרו התקנות לביצוע הפעימה השנייה, אשר הורחבה גם לבעלי שליטה וכן, לביצוע הפעימה השלישית ליחידים (לא כולל שותפים בשותפות רשומה במע"מ), שמחזור עסקאותיהם החודשי הממוצע בשנת 2019 הוא מ- 1,500 ש"ח עד 25,000 ש"ח לחודש, (מחזור שנתי מ- 18,000 ש"ח ועד 300,000 ש"ח).

המענק ישולם, בכפוף לעמידה בתנאי סף שונים, אשר נסמכים ברובם על סכומי רצפה ותקרה, תוך החלת תנאים נוספים, בדומה לתנאים החלים כיום גם בקשר לזכות לקבלת מענק לפי החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח-2007.

לגבי כל אחת ואחת מהפעימות, החוזר מפרט, ביו היתר, את הנשואים הבאים: הקריטריונים השונים לקביעת הזכאות למענקים, אופן חישוב גובה המענק שיינתן (לרבות דוגמאות להמחשה), אופן הגשת הבקשה למענק, המועדים לתשלום המענק, כיצד להגיש השגה וערעור, תשלומי חסר ויתר, אופן מיסוי המענק לעניין פקודת מע"מ ולעניין חוק מע"מ ועוד.

לגבי הפעימות השונות, ראה גם [חוזר מיום 12/05/2020 של משרדנו](#).



בחזרה לתפריט

דוח הסיכום של פעילות החטיבה המקצועית לשנת 2019 מביא סקירה של חקיקה, פסיקה ופרסומים מקצועיים שפורסמו בשנה החולפת, וכן התייחסות גם להנחיות והחלטות שטרם פורסמו באופן רשמי לציבור.

בין היתר, מובא שם "נוהל תרומה לעמותות לשם הצלת חיים של אדם מסוים". להלן ציטוט מלא של הנוהל:

"למחלקה מגיעות לעיתים פניות דחופות לאישור סעיף 46 לצורך גיוס תרומות להצלת חיים של אדם מסוים. דבר זה מתנגש עם כוונת המחוקק בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה שבו נקבע כי מוסד ציבורי חייב לפעול למען מטרה ציבורית שמשרתת את הכלל ולא במטרה לפעול למען אדם אחד או מספר אנשים מסוימים. יחד עם זאת, לאור רגישות הנושא, הבהרנו לפונים את עמדת רשות המסים תינתן אפשרות לנתב את כספי התרומות שיתקבלו לעמותה קיימת העוסקת בתחומי הצלת חיים או סעד, לפי בחירתם. הכספים שהתורמים יעבירו לאותה עמותה שנבחרה יוכרו לצורך זיכוי ממס לפי סעיף 46, העמותה תנהל את כספי התרומות בקרן ייעודית שכל מטרתה להציל את חייו של האדם המסוים ובתום הצורך בכך הכספים שיוותרו בקרן הייעודית יועברו לכלל מטרותיה. אישור לפעולה במתווה שלעיל מותנה בהודעה בכתב ומראש ליחידתנו לאיזה עמותה ינותבו כספי התרומה. התועלות הגלומות מעמדתנו שהתורמים להצלת חייו של אדם מסוים יוכלו לתרום לשם כך באופן מידי ולקבל זיכוי ממס בגין תרומתם."



בחזרה לתפריט

4. אישור ניכוי מס מסכומים ששולמו מקרן השתלמות, לפני שחלפו המועדים הקבועים בסעיפים 9(א16) או בסעיף 9(ב16) לפקודה הנחיתת רשות המסים מיום 28 ביולי 2020

הנחיתת רשות המסים מתייחסת לאופן ניכוי המס במקור בעת תשלום סכומים לעמית מקרן השתלמות וזאת לפני שחלפו המועדים הקבועים בסעיף 9(א16) או בסעיף 9(ב16) לפקודת מס הכנסה.

המונח "סכומים מקרן השתלמות" מוגדר בצו מס הכנסה (קביעת סכומים ששולמו מקרן השתלמות כהכנסה), התשנ"ח - 1977 באופן הבא:

"סכומים שמשך עמית מחשבונו בקרן השתלמות לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, אשר אינם פטורים ממס לפי סעיף 9(א16) או 9(ב16) לפקודה לפני שחלפו המועדים הקבועים באותם סעיפים, למעט כל אחד מאלה:

- (1) סכומים שעמית שהוא עובד הפקיד בקרן השתלמות כהגדרתה בסעיף 3(ה) לפקודה.
- (2) סכומים שבעת הפקדתם חויב עליהם העמית במס לפי סעיף 3(ה) לפקודה.
- (3) סכומים שלא הותרו בניכוי, לפי סעיף 17(א5) לפקודה או לפי סעיף 58א לפקודה.

המפורט בפסקאות 1 עד 3 יוגדר להלן: "סכומים שמועטו".

תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מסכומים ששולמו מקרן השתלמות), התשנ"ח-1977 (להלן: "התקנות"), קובעת כי בעת תשלום "סכומים מקרן השתלמות", כהגדרתם בצו, הקרן תנכה מס בשיעור המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה (47% נכון לשנת המס 2020):

- "סכומים מקרן השתלמות" ביחס לעמית שכיר - סכומים שהמעסיק הפקיד בעבור העובד לקרן השתלמות לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, הנובעים הן מהפקדות העובד והן מהפקדות המעסיק.
- "סכומים מקרן השתלמות" ביחס לעמית עצמאי - סכומים שהותרו בניכוי לפי 17(א5) לפקודה או לפי 58א לפקודה לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, הנובעים הן מהפקדות שהותרו בניכוי והן מהפקדות שלא הותרו בניכוי.

יובהר, קרן השתלמות לא תנכה מס ביחס לסכומים שמועטו.

בהנחיה מובא פירוט בדבר אופן קביעת הסכומים שמועטו, הן לגבי עמית שכיר והן עמית עצמאי.

בהתאם לתקנה 3 לתקנות, העמית רשאי לפנות למשרדי השומה על מנת שפקיד השומה יקטין את שיעור המס שיש לנכות מסכומים מקרן השתלמות, כהגדרתם בצו. יובהר, כי אישור ניכוי המס שיופק על ידי פקיד השומה יינתן ביחס לסכומים מקרן השתלמות ולא יכלול התייחסות לסכומים שמועטו.

אישור ניכוי המס שיופק על ידי פקיד השומה מהווה מקדמה על חשבון המס. המס הסופי יקבע בשומה.

תשומת לב, להוראת שעה לאפשרות משיכת כספים מקרן השתלמות לפני המועדים הרגילים- ראו תקציר בפרק החקיקה בחוברת זו לגבי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020.

על פי הוראות החוק לסיוע כלכלי, בפרק ה': בסעיף 18(ב), נקבע כי מענק סיוע לעצמאי ומענק סיוע לשכיר בעל שליטה לא יחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק לפי סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף.

על פי הוראות החוק לסיוע כלכלי, בפרק ו': בסעיף 19, נקבע כי מענק לפי פרק זה, קרי מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות, לא יחשב לחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק לפי סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף.

על פי חוק מענק לעידוד תעסוקה (הוראת שעה - נגיף קורונה החדש), תש"ף - 2020, נקבע כי מענק לפי חוק זה, (להלן: "מענק עידוד תעסוקה"), לא יחשב לחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק לפי סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף.

לפיכך, הבהירה רשות המסים כאמור:

א. תקבול המענק אינו חייב בהוצאת חשבונית מס כאמור בסעיף 9א להוראות ניהול פנקסים.

ב. יש להוציא קבלה על שם הלקוח: "רשות המסים" על סכום המענק על פי סעיף 5 להוראות למעט, מי שחלות עליו הוראות סעיף 19א(ד) להוראות ניהול פנקסים. את הקבלה אין צורך לשלוח ללקוח.

ג. התקבול בגין המענק הסוציאלי (מענק סיוע לעצמאי ומענק סיוע לשכיר בעל שליטה) הינו הכנסה חייבת לפי הפקודה ואינו חייב בביטוח לאומי (סעיף 18(א)) כמפורט בסעיף 16(א) לחוק מענק עבודה.

ד. התקבולים בגין מענק ההוצאות ובגין מענק עידוד תעסוקה הינם הכנסה חייבת לפי הפקודה וחייבים בביטוח לאומי, אין הוראת חוק מקבילה כמו בסעיף 18(א)) למענק הסוציאלי המפנה לסעיף 16(א) לחוק מענק עבודה.

ה. אין לכלול את המענקים בסכום המחזור לצורך מקדמות על פי סעיף 175(ב) לפקודה שכן, המענק אינו חלק ממחיר העסקאות.

ו. יובהר כי הוצאת התיעוד מתייחסת לכל מי שחייב בתיעוד על פי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף, ואינה מתייחסת לשכירים.



בחזרה לתפריט

6. צרוף חשבוניות כקובץ סרוק לדיווח המפורט למע"מ לצורך קבלת החזרים הודעת רשות המסים מיום 21 ביוני 2020

עו"ד קארין גדיש, מחלקת מסים עקיפים

רשות המסים עדכנה כי כחלק ממדיניות "רשות ללא נייר" ומעבר לתהליכים דיגיטליים לייעול תהליכי עבודה- הושלם פרויקט העלאת צרופות - חשבוניות/מסמכים לדיווח המפורט, לבדיקת החזרים. השלמת הפרויקט מהווה פיתוח משמעותי לייעול העבודה בהתנהלות מול מחלקות אכיפת הגבייה במע"מ לאופן הטיפול בהחזרים.

עד היום, לשם העברת החשבוניות הייתה קיימת דרישה להעברתן דרך פקס/ מייל-דבר אשר יצר טלפונים ובירורים רבים במערכות המקוונות, שכן ללא קבלת החשבוניות- ההחזר המתין לצרופות. אך החל מיום פרסום הודעת רשות המסים, בעת שידור דוח להחזר, מערכת הדיווח המפורט תאפשר למייצג להעלות את הצרופות, החשבוניות/מסמכים הנדרשים, לאישור ההחזר, כקובץ סרוק בצירוף הדו"ח התקופתי.

סריקת החשבוניות / מסמכים לדיווח המפורט תייתר את הצורך בשליחת הפקס/ המייל ותגרום לזירוז בטיפול בהחזרים. לפיכך, מומלץ לבצע זאת גם לעוסקים שאינם חייבים בדיווח מפורט ומגישים דו"ח להחזר.



בחזרה לתפריט

7. התיישנות חוב דמי ביטוח לאומי והחזר יתרת זכות בתוך 7 שנים

חוזר מס' 1461 מיום 4 ביוני 2020

כפיר אילני, ר"ח ומשפטן (M.B.T) דירקטור בחטיבת המס

מטרת החוזר לפרט את הכללים החלים לעניין התיישנות חוב בדמי ביטוח לאומי וכן התיישנות החזר דמי ביטוח, לרבות המועד הקובע את תאריך תחילת תקופת ההתיישנות.

(1) תקופת התיישנות חוב בדמי ביטוח:

תיקון מס' 159 לחוק הביטוח הלאומי ("החוק"), החיל כללים חדשים בסעיף 363א לחוק אשר מגביל את התקופה ל-7 שנים, שבה יכול המוסד לביטוח לאומי לדרוש חוב דמי ביטוח.

בהתאם לתקנה 6 לתקנות הביטוח לאומי (תשלום וניכוי דמי ביטוח משכר מבוטח העובד אצל מעבידים שונים) בקשות להחזר דמי ביטוח שנוכו ביתר, יוחזרו על-ידי המוסד לביטוח לאומי (**המל"ל**) בתנאי שהוגש דין וחשבון בתוך 7 שנים מתום שנת המס שבה נוכו דמי הביטוח ביתר.

(2) תנאי התיישנות חוב דמי ביטוח:

א) משלוח דרישה לתשלום חוב בתוך 7 שנים מהמועד החוקי לתשלום חוב בדמי ביטוח.

ב) ביצוע הליכי גבייה אקטיביים במסגרת תקופה זו או קיזוז.

יש לציין, כי רק בהתקיים שני התנאים המצטברים שלעיל, המל"ל יהא רשאי לגבות חוב בדמי ביטוח לתקופה שמעל ל-7 שנים. כאשר לא מתקיים אחד משני התנאים שלעיל, המל"ל לא יהא רשאי לגבות את דמי הביטוח וכל תוספת קנסות, פיגורים וכיוצא בזה, ואי התשלום לא יפגע בזכויות על פי החוק.

(3) מועד התחלת תקופת התיישנות בקביעת חוב בדמי ביטוח במקרים הבאים:

- הכלל שנקבע בחוק הוא כי מועד תחילת תקופת התיישנות בחוב בדמי ביטוח הוא מהיום שנודע לביטוח לאומי על החוב.
- במקרה שהמל"ל ידע על חוב בדמי ביטוח, ובמשך 7 שנים לא פעל לתשלום החוב - במקרה בו לא נשלחו הודעות חוב ולא בוצעו פעולות אכיפה או קיזוז, חלה התיישנות על החוב ויש לבטלו ולראותו כאילו הוא שולם לעניין זכויות לגמלה.
- במקרה שלמל"ל נודע על חוב ישן בדמי ביטוח מעבר ל-7 שנים - במקרה זה יספרו שנות התיישנות מיום שבו נודע על דבר החוב, כך שתקופת ההתיישנות יכולה להיות ארוכה מ-7 שנים.

(4) מועד התחלת תקופת התיישנות החזר דמי ביטוח: יחול מהמועד בו הוגשה התביעה להחזר דמי ביטוח.

להלן מספר דוגמאות להתיישנות החזר דמי ביטוח שהובאו בחוזר:

- ניכוי ותשלום דמי ביטוח כעובד רגיל למי שמקבל קצבת זקנה / נכות - 7 שנות החזר יספרו מיום הגשת בקשת החזר.
- ביטול תושבות רטרו - 7 שנים נמנים מיום הגשת בקשת החזר.
- החזר משני מעסיקים - 7 שנים מהיום שניתן היה להגיש בקשה להחזר לראשונה, כלומר 7 שנות המס + שנה נוכחית.
- החזר במקרה של עובד/פנסיונר נכה, מקבלי פנסיה מסוימים, עובד המקבל קצבת זקנה, תושב חוץ שדווח כישראלי ותושב באיזור - 7 שנים מהיום שניתן היה להגיש בקשה להחזר לראשונה, כלומר 7 שנות המס + שנה נוכחית.

בחזרה לתפריט

חלק 4 - מיסוי בינלאומי

קפריסין: תיקון חוק לטיפול מיסויי בנכסים בלתי מוחשיים

רו"ח ליאת נחמן, המחלקה למיסוי בינלאומי

ב- 17 ביולי 2020 הצביע הפרלמנט בקפריסין להעברת חוק לתיקון סוגיות מס הנוגעות לנכסים בלתי מוחשיים. מטרת התיקון היא לפשט את החקיקה הרלוונטית ולהעניק גמישות מוגברת לנישומים הנהנים מהוראות אלה.

התיקון מחיל את השינויים הבאים בכל הקשור לדיווחים ובהפחתות ההוניות הנוגעות לנכסים בלתי מוחשיים:

הצהרות/ דיווחים

• עד 31 בדצמבר 2019 (טרם התיקון). בעת מכירת נכס בלתי מוחשי, הנישום נדרש להכין דוח יתרות המורכב משווי נכס לצורכי מס (עלות רכישה בניכוי הפחתות הון) ותמורה למימוש, על מנת לזהות כל סכום נוסף או ניכוי נוסף ביחס לנכס.

• החל מה 1 בינואר 2020 (לאחר תיקון). חובת הדיווח על מימוש נכס בלתי מוחשי מתבטלת. החל מאותו מועד, לא כלולה תוספת או ניכוי בהכנסה החייבת של הנישום בשנת המימוש.

הפחתות הוניות

• עד 31 בדצמבר 2019 (טרם תיקון). כל הוצאה לרכישה או פיתוח של נכס בלתי מוחשי שהוא בעל אופי הוני, נדרשת בניכוי לאורך החיים השימושיים של הנכס הבלתי מוחשי למשך תקופה מקסימלית של 20 שנה. למרות שלנישום יש את האפשרות שלא לתבוע הפחתות הון בגין נכסים בלתי מוחשיים בשנת מס מסוימת, החוק לא מדבר על אפשרות העברת הסכום הבלתי מנוצל ושימוש בו בשנים שלאחר מכן.

• החל מה 1 בינואר 2020 (לאחר תיקון). לנישום ממשיכה להיות האופציה שלא לתבוע ניכויים הוניים בשנה נתונה. יתרה מזאת, הפחתות הוניות שלא נתבעו בשנה זו, יכולות להידרש בשנות מס מאוחרות יותר, לאורך חיי השימוש הנותרים של הנכס. מכיוון שכך, היתרה הלא מופחתת של הנכס בתחילת כל שנה תחולק על פני חיי השימוש הנותרים של הנכס הבלתי מוחשי.

הערה לסיכום- ביטול ההצהרה/ דיווח הוא התפתחות חיובית עבור חברות בעלות נכסים בלתי מוחשיים, שכן כל רווח בעל אופי הוני שנוצר מעתה עם מכירת נכסים בלתי מוחשיים כאלה -הינו פטור ממס הכנסה של חברות. בנוסף, ההוראות המתוקנות בנושא הפחתות הון, מספקות "ביטוח" לנישומים שכל סכום שלא נתבע ניתן להעביר ולקזזו בשנים הבאות.

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

עו"ד יפעת אלוני-בס, מחלקת מיסוי נדל"ן

חקיקה - נדל"ן

1. הארכה זמנית של התקופות לעניין מס שבח ומס רכישה, לרבות התקופה הקובעת לעניין פטור ממס שבח ושיעור מס רכישה מופחת במכירת דירה ישנה ורכישת דירה חלופית

חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש - הוראת שעה - תיקוני חקיקה), התש"ף-2020 ("הוראת השעה")
פורסם בספר החוקים 2830 מיום 21 ביולי 2020

במסגרת הוראת השעה נקבע כי התקופה שמיום 1.3.2020 ועד ליום 1.10.2020 לא תבוא במניין התקופות שנקבעו במספר סעיפים בחוקי המס, לרבות בחוק מיסוי מקרקעין, אם מועדי סיום התקופות חלים בתקופה האמורה.

להלן פירוט הסעיפים בחוק מיסוי מקרקעין שחלה לגביהם הארכת התקופה:

- (1) **סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק** - זכאות למדרגות מס רכישה של "דירה יחידה" ברכישת דירה חלופית, בכפוף למכירת הדירה הישנה בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית, או בתוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה בדירה החלופית במקרה של רכישה מקבלן.
- (2) **סעיף 9(ג1)(2)(ב1)(2)(ב) לחוק** - זכאות למדרגות מס רכישה של "דירה יחידה" ברכישת דירה חדשה, בכפוף למכירת דירה שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה אשר בנייתה התעכבה, בתוך 18 חודשים ממועד השלמת הבנייה של דירת קבוצת הרכישה.
- (3) **סעיף 9(ג1)(4)(ב) לחוק** - הגדרת תושב ישראל, "לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק", לעניין זכאות למדרגות מס רכישה של דירה יחידה.
- (4) **סעיף 49(1) לחוק** - חזקת דירה יחידה לעניין מס שבח בהקשר של מכירת דירה ישנה, שכנגדה נרכשה דירה חלופית, בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.
- (5) **סעיף 49 לחוק** - זכאות לפטור ממס שבח במכירת שתי דירות זולות כנגד רכישת דירה יקרה, בכפוף למכירת הדירה הנוספת בתוך 12 חודשים מיום מכירת הדירה הראשונה.

בחזרה לתפריט

2. הפחתת מס רכישה ברכישת דירת מגורים נוספת ("דירה להשקעה")
סעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש - מענק חד פעמי) (הוראת שעה ותיקוני חקיקה), התש"ף-2020
פורסם בספר החוקים 2836 מיום 29 ביולי 2020

במסגרת סעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש - מענק חד פעמי) (הוראת שעה ותיקוני חקיקה), התש"ף-2020, תוקן סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שבוטלו מדרגות מס הרכישה לדירת מגורים נוספת ("דירה להשקעה") בשיעור של 8% ל-10% אשר נקבעו בהוראת שעה עד סוף שנת 2020. תחולת התיקון היא ממועד פרסומו ברשומות ביום 29.7.2020.

להלן מדרגות מס הרכישה המעודכנות לפי התיקון ברכישת דירה נוספת:

על חלק השווי שעד 1,292,280 ש"ח - 5%.

על חלק השווי העולה על 1,292,280 ש"ח ועד לשווי 3,876,835 ש"ח - 6%.

על חלק השווי העולה על 3,876,835 ש"ח ועד לשווי 5,338,290 ש"ח - 7%.

על חלק השווי העולה על 5,338,290 ש"ח ועד לשווי 17,794,305 ש"ח - 8%.

על חלק השווי העולה על 17,794,305 ש"ח - 10%.

קודם לתיקון, שיעורי מס הרכישה לדירה להשקעה היו: עד 5,340,425 - 8%, מעל לסכום זה - 10%.

מדרגות מס הרכישה ברכישת דירה יחידה נותרו ללא שינוי.



בחזרה לתפריט

3. דחיית ערעור של מנהל מיסוי מקרקעין לגבי מכירת אופציה ייחודית במקרקעין לפי סעיף 49 לחוק ע"א 2670/19 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה ואח' נ' אי.אס.אל אשל נדלן בע"מ ואח'

פסק דין של בית המשפט העליון, אשר עניינו בשישה ערעורים שהוגשו על ידי מנהלי מיסוי מקרקעין חדרה ותל אביב נגד פסקי דין שניתנו על ידי שישה מותבים של ועדות ער במסגרתם נדחתה עמדת מנהלי מיסוי מקרקעין בשאלה עקרונית הנוגעת לפרשנותו של סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. באותם מקרים הנישומים ("היזמים"), חתמו על הסכמי אופציה ייחודית לרכישת מקרקעין, בתמורה לסכום נקוב בתוך פרק זמן קצוב ("אופציית הרכישה"), במסגרתם נקבע כי היזם רשאי לסחר את האופציה, לרבות חלקים ממנה לרוכשים שונים, ובלבד שהאופציה תמומש במלואה כך שהמקרקעין ירכשו בשלמות. היזמים סיחרו את האופציה ליחיד קבוצות רוכשים, כאשר במסגרת הסכמי סיחור האופציה, נכללו התחייבויות של הרוכשים כלפי היזם שנועדו להבטיח את מימוש האופציה במלואה.

מנהלי מיסוי מקרקעין טענו כי לאור התחייבויות המימוש הכלולות בעסקאות הסיחור, אין להתייחס אל העסקה בכללותה כמכירה של אופציה ייחודית במקרקעין לפי הוראות סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, הואיל ומבחינת הרוכשים לא קיים יסוד של בחירה המאפיין מצב של רכישת אופציה, וכי יש לראות את היזמים כמי שרכשו את המקרקעין מבעלי הקרקע ומכרו אותם לקבוצות הרוכשים (דבר אשר מביא למעשה לכפל חיוב במס רכישה - הן בגין אופציית הרכישה בידי היזמים והן בגין רכישת המקרקעין בידי קבוצות הרכישה).

בית המשפט העליון, מפי השופט גרוסקופף, דחה את ששת הערעורים של מנהלי מיסוי מקרקעין.

בית המשפט קבע כי החיוב במס רכישה יחול רק פעם אחת, בעת רכישת המקרקעין על ידי הרוכשים מבעלי המקרקעין, וזאת מן הטעמים שלהלן:
"ראשית, כעניין דוקטרינרי, מימושה של אופציה היא פעולה משפטית המבוצעת במישור היחסים מול נותן האופציה, והמביאה להתגבשותה של העסקה לגביה ניתנה האופציה. עסקאות הסיחור אינן מהוות מימוש של אופציית הרכישה כלפי בעל הקרקע - לא מימוש על ידי היזמים ולא מימוש על ידי הרוכשים - שכן הן אינן מביאות להתגבשות עסקה למכירת המקרקעין. לפיכך, גם אם במערכת היחסים שבין היזמים לבין הרוכשים הוגבל חופש הפעולה של הרוכשים, אין לומר כי עובדה זו עולה לכדי מימוש של אופציית הרכישה כלפי בעל המקרקעין.

שנית, כעניין מהותי, כל עוד תפקידם של היזמים מתמצה בהענקת שירות ביחס למקרקעין, אין הוא מגיע לכדי ביצוע עסקה במקרקעין. השירות אותו מעניקים היזמים בהם עסקינן הוא הגדלת הסחירות של המקרקעין, על ידי כך שהם מאפשרים לבעל קרקע, המעוניין למכור אותם כיחידה אחת, להתקשר עם מספר רוכשים שונים, שהקשר ביניהם נוצר באמצעות היזמים, ולא רק עם רוכש היכול לקנות את המקרקעין כיחידה אחת, או קבוצה של רוכשים שהתארגנה באופן עצמאי (בלשון ציורית, היזמים מאפשרים לפרוס את המקרקעין לפרוסות הנמכרות לרוכשים שונים, ולא למכור אותה כיחידה אחת לרוכש אחד). שירות זה, גם אם עשויה להיות לו תרומה משמעותית לתמורה שתתקבל ממכירת המקרקעין, אינו מחייב, מניה וביה, כי היזמים יהפכו לבעלי זכויות במקרקעין, וזאת בדומה למתן שירותים של השבחת המקרקעין. ממילא גם אין הצדקה מהותית להטלת חיוב כפול בתשלום מס רכישה (ויובהר, על פי הוראת סעיף 49(ג)(2) לחוק מיסוי מקרקעין מס הרכישה משולם בהתאם לסכום הכולל שמשלמים הרוכשים בעבור המקרקעין - דהיינו, הן הסכום המשולם לבעלי הקרקע והן הסכום המשולם ליזמים).

שלישית, כעניין תכליתי, הסדר הפטור נועד "להקל ולשחרר את הפוטנציאל היזמי" הגלום במקרקעין (כלשון הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2002, בעמ' 2), על ידי העמדת מכשיר חדשני, נוח ויעיל - אופציה ייחודית במקרקעין - באמצעותו ניתן לקדם מיזמים נדל"ניים. עסקאות הסיחור בהן עסקינן, הן דוגמה מובהקת לסוג העסקאות אותו ביקש המחוקק לעודד באמצעות יצירת המכשיר החקיקתי האמור. פשיטא, כי אין לאמץ פרשנות מצרה להסדר הפטור, המסכלת את השימוש בו לקידום התכליות שלמען נוצר".

בית המשפט הדגיש כי עמדתו מתייחסת לנסיבות המקרים הנדונים בלבד בהן מעורבים היזמים.

4. הוצאות שהוציא מוכר נכס בגין חובות עבר של המחזיק הקודם, לא יותרו בניכוי בחישוב השבח ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב

קיסריה השקעות בע"מ ("העוררת"), מכרה בשנת 2017 זכויות חכירה במקרקעין. במסגרת ההצהרה בגין המכירה, ביקשה העוררת להתיר בניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, הוצאות שהוציאה בגין חובות עבר של המחזיק הקודם בנכס.

לטענת העוררת, מכוח מערכת ההסכמים שנחתמה בקשר לרכישת המקרקעין על ידיה בשנת 2014, היא הייתה מחויבת לשלם את חובות העבר של המחזיק הקודם בנכס ועל כן שילמה חוב ארנונה בסך של כ- 1.4 מיליון ש"ח והיטלי תיעול ופיתוח בסך של כ- 700,000 ש"ח, אותם לעמדתה יש לראות כהוצאה שהוצאה "במכירת הזכות" או כהוצאה "בעד הסכמתו (של הבעלים) למכירה" לפי סעיף 39(9) לחוק.

המשיב דחה את בקשת העוררת וסירב להתיר את ההוצאות האמורות בניכוי מהשבח.

ועדת-הערר, מפי יו"ר הועדה השופטת סרוסי (בהסכמת חברי הועדה עו"ד סימון ועו"ד אלקיס), דחתה את הערר.

ראשית, ועדת הערר הבחינה בין סוגי החובות השונים וקבעה שככל שמדובר בחובות עבר שנצברו בגין תקופת החזקה של המחזיק הקודם בנכס אשר לעוררת הייתה מחויבות חוזית לפרוע אותם, יש לבחון את ההוצאות האמורות במישור "שווי הרכישה", כחלק מעיקרון צירוף כלל התמורות בעסקת הרכישה, ולא במישור בחינת ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח לפי סעיף 39 לחוק. לעומת זאת, ככל שמדובר בחובות עבר שנצברו על הנכס בגין תקופת החזקה של המחזיק הקודם, שלעוררת לא הייתה התחייבות חוזית לשלם, או בחובות עבר בגין תקופת החזקה של העוררת עצמה בנכס, אזי יש לערוך בחינה במישור ההוצאות המותרות.

באשר לפרשנות המונח "הוצאות במכירת הזכות", קבעה ועדת הערר כי אומנם תיקון 55 לחוק קבע בסעיף 39 רישא לחוק שמדובר ברשימה פתוחה של הוצאות שיותר בניכוי מהשבח, אך יחד עם זאת לא מדובר ב"רשימה פרוצה" ואין מקום לפרש את המונח ככולל כל הוצאה שהייתה בקשר כלשהו למכירה, אלא יש לפרש "הוצאות במכירת הזכות" כהוצאות הקשורות במישורין לפעולת המכירה עצמה של הזכות במקרקעין.

ביחס לחובות הארנונה שנצברו בגין תקופת החזקה של המחזיק הקודם, נקבע כי מדובר בהוצאה שוטפת שאינה מותרת בניכוי לפי סעיף 39 לחוק, וכי לא הוכח כל קשר סיבתי בין תשלום חוב הארנונה לבין מכירת הזכויות בנכס.

בכל הקשור להיטלי התיעול והפיתוח, נקבע כי תשלום זה היה אמור להיות מדווח על ידי העוררת בעסקת הרכישה ולהיכלל בשווי המכירה בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות. לו הייתה העוררת עושה כן, מדווחת על התשלום כחלק מהשווי ומשלמת בגינו מס רכישה, הייתה המחלוקת בעניין ניכוי הוצאות היטלי התיעול והפיתוח באה על פתרונה על דרך של הכרה בהן כחלק מ"שווי הרכישה" של העוררת בעסקת המכר. משלא עשתה כן, אין לה אלא להלין על עצמה. וודאי שאין מקום לטענתה כי אי ההכרה בתשלומי ההיטלים יגרום לה לחיסרון כיס כאשר הימנעותה מדווח, בזמן אמת, על התחייבותה החוזית בתשלום היטלי התיעול היא שגרמה לאי חיובה במס רכישה בגין רכיב זה.

לאור כל האמור לעיל, דחתה הועדה את הערר וקבעה שאין להתיר את תשלום חובות העבר של המחזיק הקודם בנכס בניכוי כנגד השבח במכירה.

בחזרה לתפריט

5. ברכישת חלק בדירת מגורים שאינו עולה על 1/3, כאשר בבעלות הרוכש דירה נוספת, אין זכאות להקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה ו"ע 25755-01-20 רוני טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

פסק הדין עניינו, בשאלה האם בעלים של דירת מגורים יחידה, זכאי להקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה, בעת רכישת חלק בדירת מגורים נוספת שאינו עולה על 1/3 מהזכויות בדירה.

באותו מקרה רכשה רוני טהרלב ("העוררת"), בשנת 2014 את מלוא הזכויות בדירת מגורים אשר הייתה דירתה היחידה ("הדירה השלמה"). בשנת 2019 רכשה העוררת זכויות בדירת מגורים נוספת כאשר שיעור בעלותה בדירה הנוספת היה 20% בלבד. העוררת הגישה דיווח למנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("המשיב") בגין רכישת החלק בדירה הנוספת וביקשה חישוב מס רכישה לפי מדרגות המס המקלות לדירת מגורים יחידה.

המשיב, לא קיבל את הדיווח שהגישה העוררת והוציא שומת מס רכישה לפיה שיעור מס הרכישה החל בגין רכישת החלק בדירה הנוספת יחושב לפי מדרגות המס החלות על דירה נוספת ולא על דירה יחידה.

ועדת הערר, מפי יו"ר הוועדה השופטת סרוסי (בהסכמת חברי הוועדה רו"ח פרידמן ועו"ד סימון), דחתה את הערר.

הוועדה ציינה כי אין מחלוקת שאם העוררת הייתה רוכשת את חלק הדירה שאינו עולה על שליש, לפני רכישת הדירה השלמה, היא הייתה זכאית להקלה במס רכישה החלה ברכישת דירת מגורים יחידה, הן בגין רכישת חלק הדירה שאז היה מהווה דירה יחידה, והן בגין רכישת הדירה השלמה, וזאת לאור הפיקציה שבהגדרת "דירה יחידה" הקבועה בסעיף 9(ג1)(4)(א) לחוק אשר רואה בדירה הנרכשת את דירתו היחידה של הרוכש גם אם יש לו, נוסף עליה, חלק בדירה אחרת שאינו עולה על שליש ממנה. ואולם, מוסיפה הוועדה ומציינת כי הפיקציה אינה קובעת, כי דירת מגורים שחלקו של המוכר בה עולה על שליש לא תיחשב "דירת מגורים נוספת", בעת רכישת חלק מדירה שאינו עולה על שליש.

לפיכך נקבע כי אין לקבל את עמדת העוררת לפיה עצם רכישת חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה, הופך את הרכישה באופן אוטומטי, לרכישה המזכה את הרוכש בשיעור מס מוטב החל על דירה יחידה, וכי רק סדר רכישות בו תחילה נרכש חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה ורק לאחר מכן נרכשת דירה נוספת, יבטיח מתן ההקלה במס רכישה לדירה יחידה ברכישת הדירה הנוספת.

לסיכום, ועדת הערר קבעה כי העוררת אינה זכאית למדרגות מס הרכישה החלות על רכישת דירה יחידה בגין רכישת חלק הדירה, וכדבריה של השופטת סרוסי: "אמור מעתה, סדר הרכישות הוא המבחן לזכאות בהטבת מס רכישה ולא התוצאה הסופית, לפיה מחזיק הרוכש בסופו של יום בדירת מגורים ועוד בשליש בדירה נוספת."



בחזרה לתפריט

6. שיפוט "דירת מעטפת" זמן קצר קודם למכירתה אינו מהווה תכנון מס שלילי ועל כן אינו שולל את הזכאות לפטור ממס שבח ו"ע 15-10-28079 נירה מעין ושלמה נחמה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

בשנת 2007 רכשו בני הזוג שלמה נחמה ונירה מעין ("העוררים"), שתי דירות מקבלן, אשר אוחדו לדירה אחת בבניין מגורים יוקרתי ברוטשילד בתל אביב. בשנת 2010 ניתן טופס 4 לבניין ובשנת 2013 ניתן היתר לפיצול הדירה המאוחדת לשתי יחידות נפרדות. ביום 25.12.2013 מכרו העוררים את אחת הדירות בתמורה לסך של 45 מיליון ש"ח, זאת לאחר ובכפוף לכך שביצעו במהלך חודש מכירת הדירה (דצמבר 2013) עבודות שיפוץ על מנת לעמוד בהגדרת "דירת מגורים" לצורך הזכאות לפטור ממס שבח שחל באותה עת - פטור במכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים - שעמד להסתיים עם כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין בתום שנת 2013.

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב ("המשיב"), טען כי השיפוט הינו למראית עין בלבד ואינו מהווה חלק מהממכר וכי מבחינת המהות הכלכלית נמכרה "דירת מעטפת". לחלופין, טען המנהל, כי פעולת השיפוט הינה בגדר תכנון מס שלילי ולכן מדובר בעסקה מלאכותית.

ועדת-הערר, מפי חבר הוועדה רו"ח פרידמן (בהסכמת יו"ר הוועדה השופט קירש וחבר הוועדה עו"ד מרגליות), קיבלה את הערר.

הוועדה סקרה את הספרות המקצועית והפסיקה שעסקה בסוגיית המלאכותיות, ובכלל זאת פסק הדין המנחה של בית המשפט העליון **בעניין סגנון** ופסק הדין המאוחר יותר של העליון **בעניין גוטשיל** ודחתה את טענת המנהל לפיה מדובר ב"עסקה מלאכותית".

הוועדה הצביעה על הנסיבות הבאות, כנסיבות המלמדות שבמקרה דנן אין המדובר ב"תכנון מס שלילי" או "הפחתת מס בלתי נאותה": העוררים לא ניצלו פרצה בחוק שאליה לא נתכוון המחוקק, אלא פעלו למנוע "תקלת מס" אפשרית, שכן הדירה נרכשה מקבלן כדירת מגורים, למטרת מגורים, הדירה מיועדת מטיבה ומטבעה למגורים ולא נעשה בה כל שימוש אחר שסותר את יעודה. עם סיום עבודות השיפוץ הדירה הייתה ראויה למגורים ואין נפקא מינא לאיכות או רמת האביזרים והמתקנים, היות שהפאר ורמת הגימור אינם נמנים עם המבחנים הקבועים בחוק וככלל אין זה מתפקיד בית המשפט לעסוק בשאלת האיכות והטיב בהקשר זה.

באשר לטענת המשיב, לפיה עבודות השיפוץ הינן "ארעיות" ולא מהוות חלק מהממכר, קבעה הוועדה כי הפן הסובייקטיבי בין המוכר ובין הקונה אינו רלוונטי כלל להגדרת "דירת מגורים" לעניין מס שבח. מקום בו חוקי המס מקנים יתרון מיסויי לנכס המהווה דירת מגורים, אזי הבאתו של הנכס למצב זה, אף אם היא נובעת מטעם פיסקאלי בלבד, אינה מהווה כשלעצמה עסקה מלאכותית אלא חלק מחופש הקניין.

הוועדה הוסיפה וציינה כי עבודת השיפוץ המזורזת אומנם נבעה בעיקרה ממניע מיסויי ונעשתה רק לאחר שנמצא רוכש לנכס, תוך ידיעה סבירה כי השיפוץ ארעי וייהרס על ידי הרוכש, ואולם, העוררים הרי רכשו מלכתחילה דירת מגורים, והגדרת הממכר שונתה ל"מעטפת" מאוחר יותר בשל עיכובים ושינויים בתכניות, ואולם, לא הייתה הסכמה בין הצדדים בנוגע להריסת השיפוץ והמוכרים היו אדישים לתכניות העתידיות של הרוכש. לפיכך במועד המכירה יש לראות בעוררים כמי שמכרו נכס העונה על הגדרת "דירת מגורים" ופעולת השיפוץ אינה עולה כדי הפחתת מס בלתי נאותה.

לעניין הגדרת הדירה כ"מזכה" נקבע כי יש להחיל על הדירה את הוראת ביצוע 10/97, לפיה הדירה תיחשב כדירת מגורים יום לאחר סיום הבנייה. במקרה דנן, טרם שיפוץ הדירה ניתן לבניין טופס 4 ואין הצדקה להחריג "דירת מעטפת" מתחולת הוראת הביצוע. דין מי שרכש קרקע, בנה עליה דירה ומכר אותה יום לאחר סיום הבנייה כדין מי שרכש "דירת מעטפת" מקבלן והשלים את בנייתה של אותה דירת מעטפת.

על אף שהועדה לא נדרשה להכריע בשאלה האם יש לראות ב"דירת מעטפת" כדירת מגורים שבנייתה נסתיימה, ר"ח פרידמן, טען באמרת אגב כי בהתאם למגמת הפסיקה האחרונה, לפיה המבחן האובייקטיבי הפורמלי הבוחן הימצאותם של מתקנים פיזיים בדירה אינו חזות הכל ויש להפעיל גם את מבחן הפוטנציאל האובייקטיבי, לעמדתו יתכן ויש מקום בנסיבות המקרה לראות את הדירה אף טרם שיפוצה כ"דירת מגורים". יו"ר הועדה, השופט קירש, ציין כי אינו שותף לאמרה זו וכי אין במגמת הפסיקה כאמור לקבוע כי אף במצב מוחלט של "מעטפת", קרי - בהיעדר מוחלט של מתקנים, ניתן להגדיר דירה כ"דירת מגורים" על בסיס פוטנציאל וייעוד בלבד.

לסיכום, הועדה קבעה כי שיפוץ הדירה נחשב כתכנון מס ניטרלי (חיובי) ולא תכנון מס שלילי או הפחתה בלתי נאותה, לפיכך אין למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להתעלם מעבודות השיפוץ ודין הערר להתקבל.



בחזרה לתפריט

7. בקשה לתיקון שומה והשגה במקרקעין - חובת הגשה באופן מקוון

פורסם בילקוט הפרסומים 9037 מיום 12 באוגוסט 2020

החל מיום 1/12/2017, בהתאם לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(דיווח מקוון), התשע"ח-2017, חלה חובה להגיש דיווח מקוון בגין הצהרת מוכר ורוכש על עסקה במקרקעין, למעט במקרים חריגים בהם עורך הדין המייצג בן 66 שנים ומעלה או כאשר הנישום איננו מיוצג על ידי עורך דין ומנהל מיסוי מקרקעין אישר כי הוכח להנחת דעתו שהנישום אינו יכול להגיע למשרדי הרשות מפאת מגבלות פיזיות או מכיוון שנמצא מחוץ לישראל.

ביום 12 באוגוסט 2020, פורסמה ברשומות הודעה מטעם מנהל רשות המסים, לפיה חובת ההגשה המקוונת לפי תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ח-2017, תחול גם על בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ועל השגה לפי סעיף 87 לחוק.



בחזרה לתפריט

מגזר ציבורי

פסיקה- מס ערך מוסף

סיווג פעילות של עמותה כעוסק בגין הפעלת עגלות קפה, חנות מתנות ומזנונים בבית חולים
ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

עו"ד קארין גדיש, מחלקת מסים עקיפים

המערערת, עמותת י.ע.ל (יד עזרה לחולה), מפעילה בבית החולים אסף הרופא מספר עמדות מכירה של מזון. המערערת סווגה בתחילה כמלכ"ר עד להחלטת רשות המסים לשנות את סיווגה ממלכ"ר לעוסק מורשה, וזאת בגין פעילותה בהפעלת עגלות הקפה, חנות המתנות והמזנונים, אשר מוכרים מוצרים במחירי השוק. המערערת הגישה ערעור לפי סעיף 64(א) לחוק מס ערך מוסף, שבגדרו מתבקש בית המשפט לבטל את החלטת המשיב על-פי סעיף 58 לחוק מע"מ, לשנות את סיווג הרישום של המערערת, ממלכ"ר לעוסק מורשה, בגין פעילותה זאת.

בית המשפט המחוזי (השופט טופף) דחה את הערעור ופסק - גם נטל הבאת הראיה וגם נטל השכנוע רובצים לפתחה של המערערת, ועל כן עליה להוכיח שהסיווג הראוי לפעילותה בעמדות המכירה הינו בגדר חריג ההולם "מלכ"ר" ולא פעילות של "עוסק". קיימים שישה קריטריונים לצורך סיווגו של מוסד כאמור כמלכ"ר. קריטריונים אלה, משמשים סימני דרך שאמורים להנחות את המנהל בבואו לשנות סיווגו של חייב במס ממלכ"ר לעוסק, או להיפך; הכול במסגרת סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ. הקריטריון הראשון מבוסס על מבחן המטרה; הקריטריון השני מתייחס ל"חוקת" החייב במס (בין אם זה תקנון עמותה או מסמך דומה אחר); הקריטריון השלישי קיומו של גירעון תפעולי; הקריטריון הרביעי כרוך במהות פעילותו של אותו גוף; הקריטריון החמישי הוא קיומה של אפשרות הפרדה מנהלית וארגונית בין עיסוקיו השונים של הגוף הנבחן, לצורך רישומו חלקית כעוסק; הקריטריון השישי הוא היעדר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, שעשויה להיגרם בעקבות שינוי רישומו.

לאחר שמיישמים קריטריונים אלו על המערערת, מגיע השופט למסקנה, כי לפי רוב הקריטריונים, הפעילות בתחום המכירות היא עסקית ומטרתה השאת רווחים. גם אם הרווחים הופנו לצרכים מבורכים שיש להעריך ולהוקיר עליהם תודה, מה שמשנה מבחינת הסיווג הוא המטרה המידית והזמנית של הפעילות ולא היעד הסופי. לפחות חלק מהמוצרים נמכרו במחירי שוק ולעיתים אף גבוה מכך ואף שהם כללו מע"מ היא לא נדרשה להעביר אותו לרשויות המס בניגוד לעסקים מתחרים אחרים. הדבר לא רק אפשר לה להפיק רווח גבוה יותר מאותן חנויות, אלא אף פגע באופן לא מוצדק בקופת האוצר. בנסיבות העניין, ונוכח העובדה שאין קושי להפריד בין הצד העסקי בפעילות העמותה לבין עיסוקיה האחרים שיוותרו כמלכ"ר, נקבע כי אין להתערב בהחלטת המשיב.



בחזרה לתפריט

מגזר ההיי-טק

תמריצים- החלטות מיסוי

רו"ח נדב גיל, שותף, מנהל קבוצת התמריצים

1. הוצאות מו"פ שמסווגות בעלות המכר בדוח הכספי לצורך בחינת תנאי "מפעל טכנולוגי מועדף"

החלטת מיסוי בהסכם מס' 3569/20

העובדות: חברה תושבת ישראל ("החברה") עוסקת בפיתוח תוכנה המהווה פלטפורמה טכנולוגית בתחום הביטוח הכללי (מכלול ענפי הביטוח המבטחים מפני סיכון לרכוש, לדוגמה: ביטוח רכב, ביטוח דירה, ביטוח ימי ואווירי, ביטוח נסיעות לחו"ל, ביטוח נסיעות וכו') ("פלטפורמה טכנולוגית"). הפלטפורמה הטכנולוגית מהווה תוכנת בסיס לכלל הלקוחות (Core technology), ועל בסיס אותה פלטפורמה טכנולוגית מפתחת החברה מודולים נוספים בהתאם לדרישות וצרכי הלקוח. ההתאמות הייחודיות לכל לקוח ולקוח כוללות כתיבת קודים ואלגוריתמים המבוצעים על-ידי צוותי הפיתוח של החברה. דוגמה להתאמות הייחודיות שמפתחת החברה הינה התאמת הפלטפורמה הטכנולוגית לרגולציה הנדרשת במדינת הלקוח. הידע והקניין הרוחני (IP) שנוצר כתוצאה מעבודות הפיתוח לצורך התאמת הפלטפורמה הטכנולוגית לצרכי הלקוח הינו בבעלות החברה בלבד והיא רשאית לתת בו זכות שימוש ללקוחות נוספים.

בהתאם לתקן חשבונאי IFRS 15 / ASC 606 - הכנסות מחוזים עם לקוחות, החברה רושמת בדוחותיה הכספיים את הוצאות הפיתוח בגין התאמת הפלטפורמה בסעיף עלות המכר וזאת מאחר והפיתוח מבוצע לפי דרישת הלקוח ועל אף העובדה שהבעלות על התוצרים נותרים בבעלות החברה ולא ניתנים ללקוח. כפועל יוצא מכך, חלק משכרם של עובדי המו"פ העוסקים בפיתוח המודולים וההתאמות כאמור (שבמהות מבצעים עבודות פיתוח וכתיבת קוד תוכנה) נרשם כחלק מעלות המכר ולא כחלק מהוצאות המו"פ של החברה.

החברה הצהירה כי הקניין הרוחני (IP) נשוא פעילות הפיתוח נמצא בבעלותה ואין לה מניעה לתת זכות שימוש ללקוחות נוספים בגין אותו IP; פעילותם של העובדים ששכרם סווג בעלות המכר היא פעילות העונה להגדרת מחקר ופיתוח בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים; והרישום של ההוצאה בסעיף עלות המכר בוצע מכיוון שהפיתוח בוצע בעקבות הזמנה פרטנית של לקוח ולא ביוזמת החברה.

פרטי הבקשה: לאשר כי ההוצאות בגין פיתוח המודולים וההתאמות כמתואר לעיל, אשר נרשמו בדוחות הכספיים של החברה בעלות המכר, אך בפועל מהוות הוצאות פיתוח, ייחשבו הוצאות מחקר ופיתוח לצורך עמידה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" שבסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה: לצורך בדיקת עמידתה של החברה בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" שבסעיף 51כד לחוק ובהתאם לאמור בפסקה (1) לחוזר מס הכנסה 09/2017 שעניינו "תיקון 73 לחוק עידוד", לעניין הוצאות מו"פ שסווגו בעלות המכר בדוח הכספי יש לבחון בכל שנת מס את מהות הפעילות נשואת הוצאות אלו ובדגש על היותה פעילות מו"פ והכל בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים בנושא.

בהתאם לאמור בסעיפי העובדות שלעיל, נקבע שהוצאות החברה שסווגו בעלות המכר מהוות הוצאות מו"פ והכל בכפוף להתקיימות מלוא הצהרות החברה שפורטו בעובדות.

הערות: לקריאה נוספת אודות מסלול "מפעל טכנולוגי מועדף" ניתן לעיין בחוזר 9.2 במדריך המיסוי הדיגיטלי של משרדנו לתום שנת המס 2019.

העובדות: חברה תושבת ישראל ("החברה") עוסקת בפיתוח תוכנה ובמתן שירותי ענן במודל PaaS (Platform as a Service). במסגרת שירותי PaaS החברה מספקת ללקוחותיה פלטפורמת מחשוב ענן כשירות על גבי תשתיות טכנולוגיות, עצמאיות ובלעדיות שהן פרי פיתוחה של החברה ובעלותה. החברה עוסקת בפיתוח תוכנה ("התוכנה") אשר מהווה את ליבת פלטפורמת מחשוב הענן ובאמצעותה החברה מספקת את שירותי מחשוב הענן על גבי חוות שרתים שבעלותה ("שירותי ענן"). החברה מספקת ללקוחותיה באמצעות התוכנה שירותי אחסון, גיבוי, (Disaster Recovery) DR, אחסון ניטור של תקינות המערכות, אירועי אבטחת מידע, ניהול יעיל, חלוקת משאבים חכמה, יתירות, פורטל משתמשים ועוד. כל השירותים כאמור, ניתנים באמצעות התוכנה אותה מפתחת החברה ואשר הקניין הרוחני (ה-IP) נשוא התוכנות והמודולים נמצאים בבעלותה המלאה של החברה. הכנסותיה של החברה נובעות ממתן זכות שימוש ללקוחותיה בפלטפורמת מחשוב ענן בדרך של שירות PaaS. זכות השימוש משלבת בין התוכנות ובין שירותי הענן. כלל לקוחות החברה רוכשים את זכות השימוש בתוכנות וכן את שירותי הענן הנלווים לזכות השימוש בתוכנה אותה מפתחת החברה.

פרטי הבקשה: לאשר כי המפעל של החברה הינו "מפעל טכנולוגי מועדף" ולאשר כי הכנסות החברה ממתן שירותי מחשוב מהוות "הכנסה טכנולוגית מועדפת", כמשמעות המונחים בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע כי מפעלה של החברה יהיה "מפעל טכנולוגי מועדף" בכפוף להתקיימות כל התנאים המנויים בהגדרת המונח שבסעיף 51כד לחוק. בדיקת התנאים תבוצע על כלל פעילות המפעל והחברה ובכפוף לבדיקת פעילות המו"פ שתבוצע במפעל החברה ובעלות על הקניין הרוחני (IP) נשוא התוכנה המפותחת במפעלה.

נקבע כי הכנסותיה של החברה ממתן זכות שימוש בפלטפורמת מחשוב הענן תיחשבה "הכנסה טכנולוגית" וזאת רק בגין לקוחותיה הרוכשים את זכות השימוש בתוכנות.

הכנסותיה מלקוחות אשר יבקשו לרכוש את שירותי הענן ללא רכישת זכות שימוש בתוכנה המפותחת במפעל הטכנולוגי של החברה ושהקניין הרוחני בגינה נמצא בבעלותה, לא ייחשבו הכנסה טכנולוגית. הכנסות כאמור יחויבו במס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה ולא יזכו להטבות המס הקבועות בחוק.

לקריאה נוספת אודות מסלול "מפעל טכנולוגי מועדף" ניתן לעיין [בחוזר 9.2 במדריך המיסוי הדיגיטלי של משרדנו לתום שנת המס 2019](#).



מגזר תעשייה ומסחר

תמריצים

שני מפעלים תעשייתיים בבעלות חברה
[החלטת מיסוי בהסכם מס' 7425/20](#)

רו"ח נדב גיל, שותף, מנהל קבוצת התמריצים

העובדות: חברה תושבת ישראל ("החברה") העוסקת בייצור ושיווק של מוצרים לתעשיית התרופות הווטרינריות ("המוצרים"). המוצרים של החברה מיוצרים בשני מפעלים בבעלותה של החברה כדלהלן: מפעל הממוקם באזור שאינו אזור פיתוח ושעוסק בפיתוח, ייצור ושיווק של מוצרים סופיים לבעלי חיים וכן שירותי מעבדה ("מפעל המוצרים") ומפעל הממוקם באזור פיתוח א' העוסק בייצור חומרים פעילים לתעשיית התרופות ("מפעל החומרים"). הכנסות החברה משני המפעלים יחד עומדות בתנאי מפעל בר-תחרות הקבוע בסעיף 18א(ג) לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 ("החוק"). כלל הכנסותיו של מפעל המוצרים מקורן בישראל בעוד מפעל החומרים מוכר בישראל ומחוץ לישראל. החברה מנהלת את שני המפעלים בנפרד כלהלן: המוצרים מיוצרים בכל מפעל שונים זה מזה באופן משמעותי; תפעול נפרד הן ברמה הניהולית והן ברמה החשבונאית-כל מפעל מהווה יחידה נפרדת ועצמאית; המפעלים פועלים כל אחד במנותק לחלוטין מפעילותו של האחר; תהליכי הייצור בכל אחד מהמפעלים שונים באופן מהותי; כל מפעל ממוקם באזור פעילות שונה ונפרד; לכל מפעל יש הנהלה נפרדת ועובדים נפרדים; כל מפעל כפוף לבקורות נפרדות ולאישורים רגולטוריים שונים; מפעל המוצרים מהווה לקוח של מפעל החומרים, אך ישנם לקוחות נוספים למפעל החומרים השונים מלקוחות מפעל המוצרים.

פרטי הבקשה: לקבוע האם מפעל החומרים ומפעל המוצרים מהווים מפעל תעשייתי אחד או שני מפעלים תעשייתיים נפרדים לצורך יישום הוראות החוק ובדיקת תנאי בר-תחרות.

החלטת המיסוי ותנאיה: נקבע שמפעל החומרים ומפעל המוצרים הם שני מפעלים תעשייתיים שונים ונפרדים ובדיקת תנאי החוק לצורך קביעת הזכאות להטבות מס מכוחו תבוצע לכל מפעל בנפרד.

החברה תהא רשאית לתבוע הטבות מס רק לגבי מפעל שמתקיימים בו בשנת המס הוראות סעיף 18א(ג) לחוק (מפעל בר-תחרות). בדיקת מפעל בר-תחרות תבוצע באופן נפרד לכל מפעל והיא לא תבוצע באופן מאוחד לשני המפעלים. הטבות המס יינתנו רק בגין ההכנסה החייבת של המפעל שעומד בתנאי מפעל בר-תחרות באותה שנה ובכפוף לעמידה ביתר תנאי החוק.

הערות: החלטת מיסוי זו הינה בהתאם לעקרונות שנקבעו ב**חוזר מס הכנסה 3/2019 שעניינו "דגשים לעניין הפרדה או איחוד מפעלים"**. להרחבה ראו גם **חוזר מיסים 22.2019** של משרדנו. בחינה ויישום נכון להגדרת מפעל אחד או מספר מפעלים נפרדים יכולים לשפר משמעותית את היקף ההטבות שהחברה תוכל ליהנות מהן.

בחזרה לתפריט

למידע נוסף על שירותי חטיבת המס ניתן ליצור קשר עם המומחים שלנו:

מיסוי בינלאומי	ראש חטיבת המס ואחריות על ליווי עסקאות בינלאומיות	אלונה מירון 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il
	מיסוי בינלאומי	יצחק צ'יקורל 03-6085511 ychikorel@deloitte.co.il
	תמריצים	נדב גיל 03-6085378 ngil@deloitte.co.il
	מיסוי אמריקאי	אלן כהן 073-3994397 alacohen@deloitte.co.il
	מיסוי בינלאומי	משה בינה 03-6085519 mbina@deloitte.co.il
	מחירי העברה	גיא אטיאס 03-6086129 guattias@deloitte.co.il
	ניוד עובדים ותגמול הוני	גבי ויסמן 03-6085223 gwaisman@deloitte.co.il
	מיסוי נאמנויות	פרידה ויסברג 03-6085538 frweissberg@deloitte.co.il
	מיסוי ישראלי, מיסוי תאגידיים ומוסדות פיננסיים, שינוי מבנה - מיזוגים ורכישות	בניה חסידיים 03-6085213 bhassidim@deloitte.co.il
	מיסוי ישראלי ושוק ההון	אופיר סולמי 03-6085513 osulami@deloitte.co.il
מיסוי ישראלי	מיסוי נדל"ן	רונית בכר 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il
	מיסוי ישראלי ושוק ההון	אופיר סולמי 03-6085513 osulami@deloitte.co.il
	מיסוי נדל"ן	יפעת אלוני בס 073-3994030 ialoni@deloitte.co.il
	מיסוי ישראלי	ניסים פחימה 03-6085401 npahima@deloitte.co.il
Deloitte Private	מיסוי עקיפים	יעל ג'רסי 03-6085352 ygerasy@deloitte.co.il
	מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות	דני גבאי 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il
	המחלקה המקצועית	משה שוורץ 03-7181804 mschwartz@deloitte.co.il
		רוני קריה 03-7181803 rkirya@deloitte.co.il

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2020 Deloitte Israel & Co.