

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

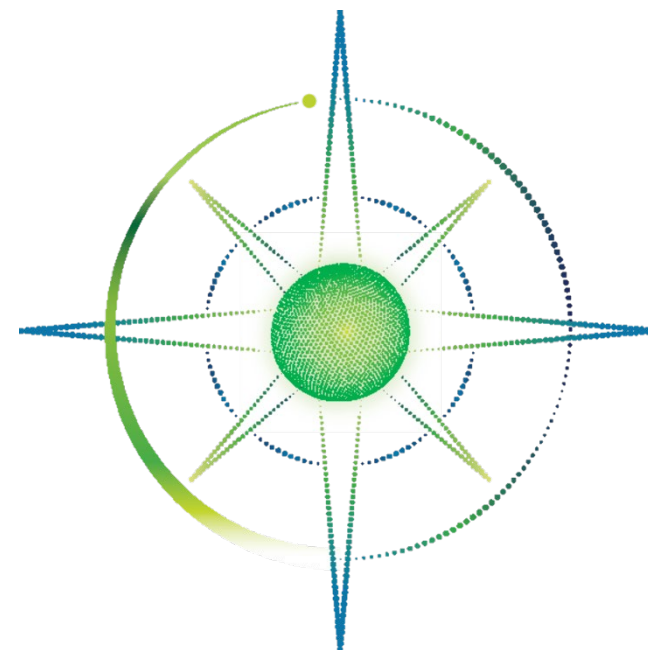
גיליון מס' 44

יוני 2024

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 2024



מיסוי כללי		חלק 1 - חקיקה
מיסוי כללי		1. הגדלת נקודות הזיכוי להורים לילדים עד גיל שלוש והגדלת מענק העבודה להורים עובדים בעלי הכנסה נמוכה לילדים עד גיל שלוש חוק סיוע להורים עד גיל שלוש (תיקוני חקיקה), התשפ"ד- 2024
		2. העלאת שיעור המע"מ ל- 18% החל מיום 1 בינואר 2025 צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין)(תיקון), התשפ"ד-2024 צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשפ"ד- 2024
		3. החל משנת 2025- הגדלת תשלום דמי ביטוח לאומי באמצעות "הקפאת" סכום השכר הממוצע במשק והגדלת שיעור מס בריאות תיקון 244 לחוק הביטוח הלאומי ותיקון 69 לחוק ביטוח בריאות
		4. הקפאה והפחתה של דמי ההבראה בשנת 2024 חוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים, התשפ"ד- 2024
		5. הרחבת חובות הדיווח לרשות המסים לגבי נאמנויות, עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 272), התשפ"ד- 2024
	חלק 2 - פסיקה	
	פסיקה - מס הכנסה	1. העברת פעילות לחברה בת שצברה הפסדים אינה מהווה עסקה מלאכותית, העברת זכויות בשטר הון צמית בין בעלי מניות אינה מהווה מחילת חוב ע"מ 38077-02-21 מוצרי שלם אריזות (1998) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה נתניה
		2. שירותי מכירה ושיווק לחברה זרה בנסיבות ספציפיות יתומחרו על בסיס המכירות ולא לפי COST+ ע"מ 54654-05-19 אי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה
		3. רכישה עצמית: מיסוי בעלי המניות בשל קבלת דיבידנד ואי הכרה בהוצ' הרכישה אצל הרוכשת, סיווג הכנסות ממכירת מקרקעין והשכרת מקרקעין וציוד, אי הכרה בהפרשה, ניכוי הוצאות וקנס גירעון ע"מ 52828-01-20 שמעון אליהו גוזלן ואח' נ' פקיד שומה באר שבע
		4. סיווג גמול לתובע ייצוגי כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) לפקודה ולא כרווח הון ע"מ 49614-01-23 עופר מנירב נ' פקיד שומה תל אביב 1
	פסיקה - מס ערך מוסף	5. ביהמ"ש העליון הפך את החלטת ביהמ"ש המחוזי וקבע: תשלום עמלה לחברה ישראלית בגין שירות תיווך פיננסי שנתנה ללקוח ישראלי ולקוח זר גם יחד, אינו זכאי לחיוב מע"מ בשיעור אפס ע"א 8556/21 מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז נ' ג'י אף איי סקורטיס לימיטד

	חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים	
20	1. פורסמו חמש החלטות מיסוי חדשות בנושא שינויי מבנה הודעה לעיתונות של רשות המסים מיום 7 במרץ 2024	חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים - מס הכנסה
21	2. רשות המסים עדכנה ופרסמה מסלולים ירוקים חדשים של החלטות מיסוי בנושא שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים הודעה לציבור של רשות המסים מיום 11 במרץ 2024	
22	3. הודעות שונות בנושא הקלות ומענקים למשרתי מילואים	
23	4. הנפקת קבלות לתורמים באמצעות מערכת התרומות הדיגיטלית של רשות המסים החל מיום 1.1.2024 הודעת רשות המסים מיום 9 באפריל 2024	
24	5. קבלת זיכוי מס בגין תרומה של נכס הוני בנוסף לפטור ממס רווח הון או ממס שבח מקרקעין הודעת רשות המסים מיום 21 במרץ 2024	
25	6. ניתוב שלב א ושינויים בשידור דוחות ושומות יחידים וחברות לשנת המס 2023 הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2024	
26	7. רשות המסים הודיעה על אי פרסום עמדות חייבות בדיווח חדשות לשנת המס 2023 הודעה לעיתונות של רשות המסים מיום 31 במרץ 2024	
27	8. יישום ותפעול הוראת השעה לקבלת כספי מיסים בשל רווח ממימוש אמצעי תשלום מבוזר (מטבע וירטואלי) הנובע מפעילות של יחידים הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 06/2024	
29	9. מערכת דיגיטלית לדיווח על עזיבת מקום עבודה (טופס 161 מקוון) - הרשאות לעובדים הודעת רשות המסים למעסיקים ומייצגים מיום 15 באפריל 2024	
31	10. המשך סיווג כ"חברה משפחתית" במקרה של מות שני בעלי המניות בסמוך אחד לשני החלטת מיסוי בהסכם מס' 7094/24 – חברות משפחתיות	
32	11. ישובים הסמוכים לגבול רצועת עזה רשאים לנכות 2/3 ממס התשומות ביחס להוצאות הביטחון הקשורות בשמירה על הישובים והקיבוצים מכתב רשות המיסים מיום 18 במרץ 2024 לנציגי לשכת רואי החשבון בישראל	חוזרים, הוראות ביצוע ופרסומים - מע"מ
	חלק 4 - מיסוי בינלאומי	
33	החלטת מיסוי משותפת בין רשות המסים בישראל לרשות מסים במדינת אמנה הודעת דוברות רשות המסים מיום 18 במרץ 2024	

מיסוי כללי

34	1. התקבלה תביעה ייצוגית נגד רשות המסים, לפיה אין לנכות פחת משווי עלות הרכישה בעת חישוב השבח על מכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור ממס ת"צ 42666-01-20 עו"ד רשף חן נ' רשות המסים	פסיקה - מיסוי מקרקעין	מגזר הנדל"ן
36	2. בחישוב השבח במכירת דירה שהושכרה למגורים וההכנסה מדמי השכירות בגינה פטורה ממס, יש לנכות פחת משווי יתרת הרכישה ו"ע 19084-12-21 שלום ומרים מנדלסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין - רחובות		
37	3. ביהמ"ש העליון המליץ למשוך את הערעור לגבי סיווג כאיגוד מקרקעין של חברה שהתקשרה בהסכם תמ"א וטרם החלה בפעילות בנייה, קביעת שווי הרכישה ע"א 1158/22 יהבים ניהול פרויקטים לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א		
38	4. עסקת B.O.T: מהו המועד לתחילת תקופת השכירות, קביעת חובת הודעה על משכיר כי אין ברצונו להאריך את תקופת השכירות המקורית הקצרה מ- 25 שנים אינה מהווה אופציה ולכן אין חיוב במס שבח ו"ע 3683-10-22 קמי - תעשיות מתכת בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת		
39	5. הטלת מס רכישה באופן חלקי בעקבות תוספת להסכם מול עיריית ת"א להקמת יחידות לדיור בר-השגה ושינוי התב"ע ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב		
40	6. בני זוג תושבי חוץ זכאים לפטור ממס רכישה בהעברת דירה במתנה ביניהם, גם כאשר הם מתגוררים יחדיו בשתי דירות במדינות שונות ו"ע 13755-04-23 קרולין אן בולג נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב		
41	7. מקרקעין הכוללים זכויות בנייה לא ודאיות- קיזוז המע"מ ברכישה משותפת של צדדים קשורים ומועד החיוב במע"מ ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א	פסיקה - מס ערך מוסף	

42	8. הנפקת אישורי מסים בטאבו לצורך תיקון צו בית משותף באמצעות האזור האישי באתר רשות המסים הודעת דוברות רשות המסים מיום 11 במרץ 2023	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי – מיסוי מקרקעין	מגזר הנדל"ן
43	9. עצם ההחזקה של מקבל האופציה בנכס מכוח הסכם השכירות לא תפגע בהכרה של עמידה בתנאים של "אופציה ייחודית במקרקעין" כמשמעותה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין החלטת מיסוי בהסכם מספר 0392/24 – מיסוי מקרקעין וקבלנים		
44	10. בעלת הזכויות ב"דירת מגורים" בבניין שפונה בשל הכרזתו כ"בנין מסוכן" זכאית לפטור במסגרת עסקת פינוי ובינוי החלטת מיסוי בהסכם מספר 6005/24 – מיסוי מקרקעין וקבלנים		
45	11. פירוק "חברת בית": התרת קיזוז הפסד הון שנוצר לחברה האם מהפירוק כנגד שבח ממכירת המקרקעין ע"י חברת הבית, אי-החלת סעיף 94 לפקודה למרות שחולק דיבידנד פטור מתמורת המכירה החלטת מיסוי בהסכם מס' 3154/24 – חברות בית		
46	1. תשלום מס מיוחד על רווחי הבנקים הגדולים בתקופה 1.4.2024 עד 31.12.2025 חוק תשלום מיוחד לשם השגת יעדי התקציב (הוראת שעה- חרבות ברזל), התשפ"ד- 2024	חקיקה	המגזר הפיננסי
47	2. חבות במע"מ תקום גם במקרה שבו עוסק רוכש במסגרת עיסוקו מסמכים סחירים לשם פירעונם ולא רק לצורך מכירתם ע"מ 7072-05-22 אדר חברה לייעוץ השקעות ושירותי סיעוד בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ	פסיקה- מס ערך מוסף	
48	3. פורסמו שני מסלולים ירוקים חדשים בנושאי קרנות השקעה בהון סיכון ופרייבט אקוויטי (טפסים 979 + 988) הודעת דוברות רשות המסים מיום 31 במרץ 2024	פרסומים והחלטות מיסוי- מס הכנסה ומס ערך מוסף	
50			צור קשר

מיסוי כללי

חלק 1 - חקיקה

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

1. הגדלת נקודות הזיכוי להורים לילדים עד גיל שלוש והגדלת מענק העבודה להורים עובדים בעלי הכנסה נמוכה לילדים עד גיל שלוש
חוק סיוע להורים עד גיל שלוש (תיקוני חקיקה), התשפ"ד- 2024
ספר החוקים 3184 מיום 20 במרץ 2024

חוק סיוע להורים עד גיל שלוש (תיקוני חקיקה), התשפ"ד- 2024 ("החוק"), מגדיל את ההכנסה הפנויה של הורים לילדים בגילאים אלה ונכנס לתוקף רטרואקטיבית מתחילת שנת 2024.

הגדלת נקודות הזיכוי- תיקון 271 לפקודת מס הכנסה

בהתאם לחוק, החל משנת המס 2024 יקבלו הורים לילדים שגילם עד 3 תוספת של נקודות זיכוי ממס בחלוקה הבאה: בשל כל ילד שנולד בשנת המס נוספה נקודת זיכוי אחת לכל הורה, בשל כל ילד שמלאו לו שנה או שנתיים בשנת המס נוספו שתי נקודות זיכוי במס לכל הורה, ובשל כל ילד שמלאו לו שלוש שנים בשנת המס נוספה נקודת זיכוי אחת לכל הורה.

עצמאים, וכל שאר החייבים בהגשת דוחות שנתיים למס הכנסה, ייהנו מההטבה כחלק מחישוב המס השנתי לאחר הגשת הדוח. שכירים שעובדים במקום עבודה אחד אינם נדרשים לבצע כל פעולה על מנת לממש את ההטבה, המעסיקים שלהם יחשבו את תוספת נקודות הזיכוי ללא פניה.

רשות המסים הודיעה ביום 27.3.2024 כי תפעל לתקן באופן יזום תיאומי מס שהוגשו במהלך השנה על ידי מי שיש לו יותר ממעסיק אחד, על מנת שהורים שערכו תיאום מס לפני אישור ההטבה יקבלו את נקודות הזיכוי מבלי להידרש לפנות לרשות המסים על מנת לקבל תיאום מס חדש. האישורים המתוקנים יישלחו בהקדם.

להלן טבלה המסכמת את מתן נקודות הזיכוי בהתאם לתיקון החוק לכל הורה (מתוך **הודעת רשות המסים מיום 26.3.24**):

גיל הילד בשנת המס	עד שנת 2023	החל משנת 2024
שנת הלידה	1.5	2.5
1	2.5	4.5
2	2.5	4.5
3	2.5	3.5

האישה רשאית להעביר נקודת זיכוי אחת מתוך 2.5 נקודות הזיכוי להן היא זכאית בשנת הלידה, לשנה שלאחר שנת הלידה.

תיקוני דוחות 102 - על פי ההודעה, בעקבות ההגדלה הרטרואקטיבית, ישנם מעסיקים שהמס שניכר ביתר מעובדיהם מתחילת השנה ועד היום ואשר יוחזר לעובדים במשכורת הקרובה (משכורת מרץ) יהיה גבוה מסכום המס שעליהם להעביר בחודש הקרוב, ולכן לא ניתן יהיה לקזזו במלואו כנגד חבות המס בחודש זה. מעסיקים אלה יהיו זכאים להחזר בגין אותו חלק מהמס שניכר מהעובדים והעבירו לרשות המסים בגין החודשים הללו מתחילת השנה, כאמור. לצורך קבלת ההחזר, יפנו המעסיקים למשרדי השומה בבקשה לתיקוני דוחות 102 בגין החודשים הקודמים, החל מחודש יישום תיקון החוק ואחורה.

הגדלת מענק עבודה - תיקון חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה) - מס' 21

החוק כולל גם מתן תוספת למענק עבודה להורים עובדים בעלי הכנסה נמוכה לילדים עד גיל 3. התחולה מיום ה- 1.1.2025 בגין שנת הזכאות 2024. סכום התוספת יעלה בהדרגה בטווחי ההכנסה הנמוכים עד שיגיע לסכום מרבי של 470 ₪ לחודש בגין כל ילד שגילו עד 3, ואז יירד בהדרגה בטווחי ההכנסה הגבוהים. התוספת תינתן להורים שהכנסתם החודשית הממוצעת נמצאת בטווח ההכנסה המזכה, והם עומדים בתנאי הזכאות האחרים שנקבעו בחוק מענק עבודה.



בחזרה לתפריט

2. העלאת שיעור המע"מ ל- 18% החל מיום 1 בינואר 2025
צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין)(תיקון), התשפ"ד-2024
צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשפ"ד- 2024
[קובץ התקנות 11179 מיום 28 בפברואר 2024](#)
[קובץ התקנות 11248 מיום 14 באפריל 2024](#)

החל מיום 1 בינואר 2025, שיעור המע"מ על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יועלה ל- 18% (במקום שיעור של 17% כיום).

באופן דומה, יועלה גם שיעור מס השכר ומס הרווח המוטל על פעילות בישראל של מוסד כספי ל- 18%.

נציין כי יתכן ומועד ההעלאה יוקדם למועד מוקדם יותר.



בחזרה לתפריט

3. החל משנת 2025- הגדלת תשלום דמי ביטוח לאומי באמצעות "הקפאת" סכום השכר הממוצע במשק והגדלת שיעור מס בריאות

תיקון 244 לחוק הביטוח הלאומי ותיקון 69 לחוק ביטוח בריאות

ספר החוקים 3178 מיום 17 במרץ 2024 וספר החוקים 3177 מיום 17 במרץ 2024

תיקון 244 לחוק הביטוח הלאומי- הגדלת דמי ביטוח לאומי באמצעות "הקפאת" סכום השכר הממוצע במשק

פרק ט"ו לחוק הביטוח הלאומי ("החוק") קובע הוראות לעניין גביית דמי הביטוח הלאומי. בהתאם לסעיף 337 לחוק, שיעור דמי הביטוח הלאומי המשולמים נקבע כאחוז מההכנסה, בהתאם לאחוז הקבוע בלוח י' לחוק האמור, ובהתאם להוראות הקבועות באותו סעיף.

טור ג' בלוח י' קובע שתי מדרגות שונות לאחוזי הגבייה: המדרגה הראשונה מתייחסת לשכר שאינו עולה על 60% מהשכר הממוצע, ואילו המדרגה השנייה מתייחסת לשכר שעולה על 60% מהשכר הממוצע.

בהתאם לחוק, השכר הממוצע, כהגדרתו בסעיף 1, מתעדכן אחת לשנה ב-1 בינואר, בהתאם למנגנון הקבוע בחוק ונתוני השכר הממוצע המחושבים בידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

בתיקון 244 לחוק נקבעה הקפאה, כך שגובה השכר הממוצע לעניין שיעור דמי הביטוח המשולמים ולעניין שאר הוראות פרק ט"ו יהיה בשנת 2025 השכר הממוצע שנקבע לשנת 2024, כפי שחשב בהתאם להוראות סעיפים 1 ו-2 לחוק הביטוח הלאומי.

תיקון 69 לחוק ביטוח בריאות- הגדלת שיעור מס בריאות

להוראות אלה השפעה ישירה גם על גובה דמי ביטוח בריאות. זאת בהתאם להגדרה "הכנסה" בחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד-1994 (בפרקים ג' ו-ד'- "חוק ביטוח בריאות"), שלפיה הכנסה לעניין חוק ביטוח בריאות היא ההכנסה שממנה חייב מעביד בתשלום דמי ביטוח לאומי, ובהתאם להוראות סעיף 15 לחוק האמור שלפיהן הוראות חוק הביטוח הלאומי יחולו בשינויים המחויבים גם על גביית דמי ביטוח הבריאות.

תיקון 69 לחוק ביטוח בריאות- הגדלת שיעור מס בריאות

במקביל פורסם גם תיקון 69 לחוק ביטוח בריאות לפיו נקבע, כי החל מיום 1.1.2025 שיעור תשלום דמי ביטוח הבריאות יעלה מ-5% ל-5.165% מההכנסה ולגבי הכנסות של שעד 60% מהשכר הממוצע – השיעור יעלה מ-3.1% ל-3.235%.



4. הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024

חוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים, התשפ"ד- 2024

ספר החוקים 3180 מיום 18 במרץ 2024

בחוק נקבע כי מעסיק יפחית לעובד מתשלום דמי ההבראה בשנת 2024 במועד התשלום, את "מחיר יום הבראה" (כפי שהוגדר בסעיף 1 לחוק) החל לגבי אותו עובד.

ההפחתה כאמור, תחול על שכרו של עובד שזכאי לפי הסכם או נוהג לדמי הבראה בשנת 2024, למעט עובד המועסק על ידי יחיד שלא במסגרת עסק או משלח יד, לדוגמה: עובד במשק בית המועסק כאמור. הסכום שיופחת על ידי המעסיק כהגדרתו בחוק ("סכום השתתפות"), יועבר לאוצר המדינה, ומנגנון העברת התשלום על ידי המעסיקים יהיה באמצעות העברתו לפקיד השומה כאילו היה מס שנכח במקור. סכום ההשתתפות האמור, כולל את מחיר יום ההבראה שחושב לגבי כל עובד (כלומר, הסכום שיש להפחית מדמי ההבראה), וכן תשלומים שהמעסיק היה נדרש להוציא אלמלא ההפחתה של מחיר יום ההבראה ובכלל זה תשלומי ביטוח לאומי, תשלום לקרן השתלמות, מס שכר ועוד.

עוד נקבע בחוק, שסכום יום הבראה שלפיו יחושבו דמי ההבראה בשנת 2024 לעובד, יהיה זהה לסכום של יום הבראה שלפיו חושבו דמי ההבראה לאותו עובד בשנת 2023. על כן, מעסיק שחלה עליו חובה לעדכן את מחיר יום ההבראה בשנת 2024 נדרש להעביר, כחלק מסכום ההשתתפות, את הסכום המשקף את הסכום שנחסך לו בשנה זו בשל הקפאת מחיר יום הבראה לעובד עבור מלוא הימים בשלם משולמים דמי ההבראה (לרבות יום ההבראה המנוכה משכר העובד).

בהנחיית רשות המסים מיום 14 באפריל 2024 פורטו הכללים בדבר הפחתת מחיר יום הבראה והעברת סכום ההשתתפות לפקיד השומה, כפי שנקבעו בחוק. בין היתר, ניתן שם פירוט בליווי דוגמאות להמחשה, לגבי אופן קביעת "מחיר יום הבראה" להפחתה מדמי ההבראה המשולמים לעובד, מועדי הפחתת יום ההבראה, עובד שבמקום דמי הבראה מממן לו נופש או שניתנת לו הטבה אחרת בעין, מקרים בהם יופחת רק מחצית ממחיר יום הבראה- "עובד בהפחתה חלקית", הקפאת סכום יום הבראה לעובד, סכום ההשתתפות שיועבר ע"י המעסיק, התייחסות לנושא משרה, הוספת סעיף 246 לפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 270 – הוראת שעה), דגשים נוספים, הנחיות לדיווח ותשלום בדוח הניכויים - טופס 102 ובדוח הניכויים השנתי – דוח 126.



בחזרה לתפריט

5. הרחבת חובות הדיווח לרשות המסים לגבי נאמנויות, עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 272), התשפ"ד- 2024
פורסם בספר החוקים 3205 מיום 7 באפריל 2024

רו"ח ועו"ד דני שפר

כחלק מהליך הביקורת שערך הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס ("Global Forum") שפועל תחת ה – OECD, נמצא שכיום, בחקיקת המס הישראלית, יש מספר ליקויים שבשלהם החקיקה הישראלית אינה עומדת בדרישות התקנים הבין-לאומיים של ה – Global Forum. הליקויים העיקריים שנמצאו הם בדבר נגישות רשויות המדינה למידע על אודות "בעל שליטה סופי" (Beneficial Owner Ultimate) בישויות והסדרים משפטיים הנמצאים במדינה, העדר מידע בקשר לנאמנויות מסוימות הפועלות בישראל, והעדר מידע בדבר עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים ("הליקויים").

מטרת התיקונים שבוצעו במסגרת תיקון מס' 272 לפקודת מס הכנסה ("תיקון 272") היא הגברת השקיפות המיסויית בישראל לשם המלחמה בהון השחור. בנוסף, הם נועדו למנוע הערכה שלילית של ישראל על ידי ארגון ה – Global Forum, וכניסה של ישראל לרשימה השחורה של האיחוד האירופי. להלן עיקרי התיקונים אשר בוצעו במסגרת תיקון 272:

- **ביטול הפטור מדיווח** הניתן לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל במשך 10 שנים מהמועד שבו היו לתושבי ישראל. תאריך כניסה לתוקף: הוראה זו תחול על עולה חדש ותושב חוזר ותיק שהיו לתושבי ישראל החל מתאריך 01.01.2026 ואילך.
- **קביעת חבות לנאמן ישראלי לדיווח על הקמת נאמנות**, כך שגם נאמנים שאינם חייבים כיום להגיש דיווח על הקמת נאמנות, יצטרכו להגיש דיווחים. כמו כן, נאמן החייב בדוח שנתי למס הכנסה, וחבר בני אדם ישראלי, יחויבו לצרף מידי שנה לדוח השנתי, דיווח לגבי היחידים שהם בעלי השליטה הסופיים בנכסי הנאמנות. תאריך כניסה לתוקף: הוראה זו תחול על דוח שיש להגישו לשנת המס 2025 ואילך. נאמן בנאמנות שאינה חייבת בדיווח לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, שהיתה קיימת לפני מועד פרסום התיקון (7.4.2024), יגיש הודעה בהתאם לתיקון, בתוך 120 ימים מיום 1 בינואר 2026.
- **מתן סמכות לרשות המסים לקבל מידע הכולל את פרטי הלקוח ואת זהות הנהנה ובעל השליטה ממוסדות פיננסיים** כדי שרשות מסים זרה תוכל לברר, במסגרת בקשות לחילופי מידע בינלאומיים, את חבות המס של בעל החשבון בישראל. תאריך כניסה לתוקף: הוראה זו תחול החל מאוקטובר 2024.

להרחבה- ראו חוזר מסים 11.2024 של משרדנו.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. העברת פעילות לחברה בת שצברה הפסדים אינה מהווה עסקה מלאכותית, העברת זכויות בשטר הון צמית בין בעלי מניות אינה מהווה מחילת חוב ע"מ 38077-02-21 מוצרי שלם אריזות (1998) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה נתניה

רו"ח לורי פסמניק

פסק הדין עוסק בערעורי מס מאוחדים שהגישו החברות מוצרי שלם אריזות (1998) בע"מ ("חברת האם") ושלם פתרונות אריזה בע"מ ("חברת הבת") (וביחד: "המערערות"). חברת האם רכשה את מניות חברת הבת מפלסטיב 2000 אגודה שיתופית חקלאית בע"מ (קיבוץ יקום) ("האגודה"), בשלושה שלבים, כאשר במהלך השנים 2009-2013 הצטברו לחברת הבת הפסדים בסך של כ- 54 מיליון ש"ח. בשלב הרכישה השלישי, בהתאם להסכם הרכישה השלישי, העבירה האגודה, את יתרת המניות המוחזקות על ידה לידי חברת האם - בתמורה לסך של כ- 10 מיליון ש"ח, כך ששיעור ההחזקה שבידי חברת האם בהון המניות של חברת הבת הוא 100%. בנוסף, הוסכם כי כלל שטרי ההון שהונפקו ע"י חברת הבת לטובת האגודה, יועברו לידי חברת האם ללא תמורה.

ביום 30.12.2013 חתמו חברת האם וחברת הבת על הסכם העברת פעילותה של חברת האם בתחום ייצור ושיווק מוצרי אריזה מפלסטיק לחברת הבת בתמורה להקצאת מניות. בהתאם, הוגשה הודעה לפקיד השומה בגין העברת נכסים בהתאם לסעיף 104א לפקודה.

פקיד שומה נתניה ("המשיב") הוציא שומות בצווים למערערות לשנים 2014-2017.

עיקר המחלוקת נוגעת לשתי הסוגיות הבאות:

1. טענה לעסקה מלאכותית בשל העברת פעילות לחברת בת מפסידה באמצעות סעיף 104א לפקודה – לטענת המשיב, מטרת שינוי המבנה הייתה לשמר את ההפסדים המועברים של חברת הבת, בסך של כ- 54 מיליון ש"ח, במטרה לקזזם כנגד הכנסה החייבת מהפעילות המשותפת, לכן, קבע כי אופן שינוי המבנה והעברת הפעילות מחברת האם לחברת הבת, עולה לכדי עסקה מלאכותית, שמטרתה הימנעות או הפחתת מס בלתי נאותה לפי סעיף 86 לפקודה, וכי על חברת האם היה לפעול לביצוע מיזוג בהתאם להוראות 103 לפקודה (אשר בהתאם לסעיף זה קיימת מגבלת קיזוז הפסדים) במקום העברת הפעילות. לחילופין, טען המשיב כי חברת הבת היא זו שלמעשה מכרה את פעילותה לחברת האם.

מנגד, טענו המערערות כי שינוי המבנה נבע מטעמים מסחריים מובהקים ולגיטימיים – החברות עסקו בתחומים משיקים, חלקו עשרות לקוחות וספקים משותפים. על כן, תכלית שינוי המבנה היא יצירת סינרגיה בין פעילות החברות, מקסום חסכון תפעולי בעלויות וכן ריכוז הפעילות תחת חברה אחת, המספקת צרכים רבים ללקוחות מגוונים ומעניקה לחברה יתרון משמעותי בשוק. יתרה מזו, מדובר בתכנון מס חיובי, למימוש הסדר המס הקבוע בסעיף 104א לפקודה, אשר מאפשר שמירה על הפסדים עסקיים.

2. טענה למחילת שטרי הון - המשיב קבע כי בנוגע לשטרי ההון שהונפקו על ידי חברת הבת לאגודה, אין המדובר בשטרי הון צמיתים, אלא למעשה בהתחייבויות רגילות ושוטפות. בנוסף, קבע המשיב כי האגודה ויתרה לחברת הבת על תשלום התחייבויות אלה, ולפיכך יש לזקוף לחברת הבת הכנסה ממחילת חוב בסכום של שטרי ההון, וזאת בהתאם להוראות סעיף 3(ב) לפקודה.

מנגד, טוענות המערערות, כי שטרי ההון אינם התחייבות וכי כלל לא נמחלו, אלא הועברו לידי חברת האם כחלק אינטגרלי מרכישת הזכויות של האגודה בהסכם הרכישה השלישי. בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, שטר הון ייחשב כחלק מרכיבי ההון של החברה, כאשר מדובר בהלוואה לתקופה ארוכה, שאינה נושאת ריבית והצמדה, ואשר פירעונה נדחה בפני תביעות נושים אחרים וניתן להיפרע רק עם פירוק החברה – נסיבות אלה תואמות את שטרי ההון הצמיתים במקרה זה.

בית המשפט המחוזי (השופט אבי גורמן) קיבל את שני הערעורים.

בנוגע לסוגיית המלאכותיות קבע השופט כי הפעולות שנקטו המערערות, נעשו משיקולים עסקיים מובהקים ותוך שימוש לגיטימי בכלים שיצר המחוקק, לכן **אינן מהוות עסקה מלאכותית ואין בהן משום הפחתת מס לא נאותה**. גם אם היה מדובר בעסקה מלאכותית, חברת האם זכאית היתה לקזז כנגד הכנסותיה, לכל הפחות חלק יחסי מהפסד המועבר, בהתאם ליחס החזקתה במועד היווצרות ההפסדים, כפי שנקבע **בהלכת בן ארי (ע"א 7387/06)**.

עוד קבע השופט בנוגע לביצוע שינוי המבנה, דווקא בהתאם לסעיף 104א לפקודה, כי אין המדובר בבחירה שאינה לגיטימית. שינוי מבנה בהתאם לסעיף האמור מהיר וקל יותר ליישום באמצעות הודעה לפקיד השומה, בהשוואה לביצוע מיזוג בהתאם לסעיף 103 לפקודה, המצריך פנייה בבקשה למיזוג. בשעה שקיים גם טעם מסחרי יסודי בביצוע העסקה, הנישום רשאי לבחור בכל קשת האפשרויות שנקבעו בחוק לביצוע שינוי מבנה, ואינו חייב לבחור כפי שדורש המשיב, דווקא במסלול שיגביל את קיזוז ההפסדים.

בנוגע לסוגיית מחילת החוב קבע השופט כי **מדובר בשטרי הון צמיתים, וכי אלה לא נמחלו, אלא הועברו במסגרת הסכם הרכישה השלישי מהאגודה אל חברת האם**. בנוגע לקביעת אופיים של שטרי ההון טען השופט כי באופן עקבי וברור בכל הדוחות של חברת הבת החל משנת 2008 ואילך, שטרי ההון (באותו סך של כ- 50 מיליון ₪) הוגדרו כשטרי הון צמיתים – וזאת באופן ברור ומובחן משטרי הון אחרים, ובמובחן מהתחייבויות אחרות המופיעות בדוחות. הפיכת שטרי ההון לצמיתים היתה כתוצאה מרצונה של חברת האם, טרם שרכשה את המניות בחברת הבת, להבטיח שהאגודה לא תעמיד את שטרי ההון לפירעון.

לעניין שאלת מחילת החוב, הוסיף ואמר, כי אף אם היה מדובר ב"התחייבויות" שאינן במישור ההון של החברה, שטרי ההון לא נמחלו אלא הועברו לחברת האם, שכן בהסכם הרכישה השלישי היא רכשה בנוסף למניות גם את שטרי ההון, ולכן מבחינת חברת הבת לא היה כל אירוע של מחילת חוב.

נציין גם שהשופט מתח ביקורת חריפה על פקיד השומה באומרו: **"ההיקף הכלכלי של המחלוקת בין הצדדים הוא גדול, אך הוא נמוך באופן משמעותי ממה שלכאורה הוצג בשומה. בהקשר זה מקובלים על ידי דברי המערערות, כי אין להסכים למצב בו מוצגת מחלוקת בהיקף גדול ושבעליל אינו נכון. הצגה שכזו עלולה ליצור מוקד לחץ על הנישום – להסכים לפשרה, ומצופה כי רשות מנהלית לא תנהג בדרך זו."**

**2. שירותי מכירה ושיווק לחברה זרה בנסיבות ספציפיות יתומחרו על בסיס המכירות ולא לפי COST+
ע"מ 54654-05-19 אי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה**

רו"ח שגיא דרזון

העובדות: חברת אי ביי מרקטפלייס ישראל בע"מ ("החברה") עסקה בפיתוח טכנולוגיות לשימוש באינטרנט המסייעות לצרכנים להשוות בין מוצרים, מחירים ומשווקים באופן מקוון. בשנת 2005 רכשה חברת eBay העולמית 100% ממניות החברה.

המודל העסקי של eBay מבוסס על גביית עמלות מהמוכרים בפלטפורמה שבבעלותה. ככלל, יש שני סוגי מוכרים בפלטפורמה – מוכרים "מנוהלים" ומוכרים שאינם מנוהלים, כאשר הראשונים זוכים לקבל מהקבוצה שירותים לשימוש יעיל יותר בפלטפורמה.

בשנת 2012 הקימה החברה מחלקה עסקית במטרה לספק שירותי שיווק לאיביי שווייץ, המחזיקה בזכויות לקניין הרוחני של eBay מחוץ לארה"ב ("איביי שווייץ"). שירותי השיווק, לפי ההסכם הבין חברתי, כללו ייעוץ שיווקי, עריכת סקרי שוק ומחקר אודות השוק בישראל, ארגון כנסים והדרכות לשם קידום המודעות לפלטפורמה בישראל ומתן הדרכה ותמיכה למוכרים ישראלים. בגין שירותיה, החברה שופתה על עלויותיה בתוספת מרווח של 7%.

פקיד השומה טען כי יש לראות בחברה כמפיצה את הפלטפורמה של eBay בישראל ולא כנותנת שירותים ומשכך הפיצוי שלה צריך להיקבע כאחוז ממחזור המכירות ולא מן העלויות וזאת על אף שמחזור המכירות נרשם על ידי איביי שווייץ.

לגישתו, העובדה כי החברה באמצעות המחלקה העסקית, פעלה להגדיל את היקף העסקאות בישראל תוך איפיון צרכי הלקוחות והצגת השירות להם, מהווה אינדיקציה למעורבותה העמוקה בהליך המכירה ולהיותה מפצה.

פקיד השומה קבע לגישתו את הרווחיות הראויה כאחוז ממחזור המכירות שרשמה איביי שווייץ ממוכרים מנוהלים ולא ממוכרים בישראל, לרבות הכנסות מעמלות ממוכרים שאינם ישראלים ובלבד שהייתה זיקה לישראל.

קביעתו נסמכה על חוות דעתה של מנהלת מחלקת מחירי העברה ברשות המיסים ("חוות הדעת"), במסגרתה נבחרו חברות ברות-השוואה לאיביי ישראל במטרה לקבוע טווח לשיעור הרווח התפעולי שלפיו תמוסה החברה בישראל.

פקיד השומה קבע גם התאמה משנית, לפיה יש לראות בהפרש בין התמורה שדווחה על ידי החברה לבין מחיר השוק שנקבע על ידו, כהלוואה מהחברה לאיביי שווייץ ובגינה זקף הכנסות ריבית לחברה.

החברה טענה כי המשיב שגה בסיווגו את פעילות החברה כפעילות הפצה ובקביעתו כי על הפיצוי להתבסס על מחזור המכירות, תוך ציון כי המחלקה העסקית מנתה מספר עובדים מצומצם אשר לא היו בעלי ידע בתחומי המכירה ולא תוגמלו על סמך המכירות.

עוד הוסיפה החברה כי פעילותה של המחלקה העסקית כללה מתן שירותים למוכרים מנוהלים בלבד בעוד שמוכרים לא מנוהלים ורוכשים ישראלים הופנו לאיביי שווייץ וממילא מרבית מלקוחותיה השתמשו בפלטפורמה עוד טרם הקמת המחלקה העסקית. כמו כן טענה כי עובדיה לא היו מעורבים בשלבי מ"מ ביחס לחוזים שנחתמו עם הלקוחות, לא הציגה מוצרים ללקוחות ולא עסקה בפרסום לקהל הרחב, אלא לכל היותר סייעה באפיון צרכי המוכרים המנוהלים.

עוד טענה החברה כי נפלו פגמים משמעותיים בחוות הדעת במסגרת המחקר ההשוואתי עליו התבסס פקיד השומה לשם קביעת שיעור הרווח התפעולי: לא נבחרו חברות בעלות פעילות דומה אלא חברות בעלות מאפיינים שונים באופן שהטה את התוצאה. בנוסף, חוות הדעת לא הבחינה בין סוגי הלקוחות השונים, על אף שעיקר פעילותה של המחלקה העסקית היה אל מול הלקוחות המנוהלים בלבד.

בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטיין) דחה בחלקו את ערעורה של החברה ובחלקו האחר החזיר לפקיד השומה להוצאת שומות חדשות. ביהמ"ש עורך ניתוח לפעילותה של החברה וקובע כי ביחס למוכרים המנוהלים אכן קיימים מאפיינים המלמדים על פעילות הפצה ומשכך מדד הרווחיות צריך להתבסס על מחזור המכירות הנוגע לפעילותם של מוכרים אלו בהתאם לגישת רשות המיסים. במילים אחרות ביחס למוכרים המנוהלים, בית המשפט מקבל את עמדה של הרשות לפיה החברה אינה עוסקת בשיווק אלא במכירה וזאת בשל פעילותה ומעורבותה בהליכי המכירה.

לעומת זאת, ביחס למוכרים שאינם מנוהלים ולרוכשים ישראלים, קובע בית המשפט כי על הצדדים לחזור לשלב השומה לצורך בחינה מחודשת של הכללתם בשומה בשל האפשרות לקיומו של כפל מס, שהרי ככל ורוכש ישראלי רכש ממוכר זר בפלטפורמה, העמלה מאותו מוכר מוסתה במדינה האחרת ומשכך אין למסותה בשנית.

בית המשפט מדגיש את חשיבות הליך בחירת החברות ברות השוואה, וביחס לחוות הדעת מטעם פקיד השומה- השופט מציין כי זו כללה חברות שאינן בעלות מאפיינים דומים לחברה וכי לא נערכה אבחנה בין חברות בעלות נכסים בלתי מוחשיים לכאלה שאינן. בית המשפט מדגיש כי חוות הדעת לא נתנה ביטוי לכך שהחברה, בשונה מחברות שנבחרו להשוואה, אינה מחזיקה מלאי כלל, וכי לא נערך כל "סינון ידני" לתוצאות שהתקבלו בחיפוש הראשוני.

ביהמ"ש הורה לפקיד השומה להוציא לחברה שומות חדשות לפי הקריטריונים שהתווה.

פסק דין זה הינו הראשון שעוסק בנושאים שבלב תחום מחירי העברה, כדוגמת הבחירה במדד ההשוואה ואופן גזירת הפיצוי לפעילויות שיווק ומכירה, חשיבות של מידת הדמיון בין פעילות הצד הנבדק לחברות ההשוואה ועוד.
פסק הדין ממחיש את חשיבותו של תכנון וביצוע מדוקדק לתיעוד מחירי העברה, במיוחד לעסקאות המערבות פעילויות מכירה ושיווק המשופות על בסיס עלויות אספקת השירות.

להרחבה לגבי פס"ד זה- ראו חוזר מסים 13.2024 של משרדנו.



בחזרה לתפריט

3. רכישה עצמית: מיסוי בעלי המניות בשל קבלת דיבידנד ואי הכרה בהוצ' הרכישה אצל הרוכשת, סיווג הכנסות ממכירת מקרקעין והשכרת מקרקעין וצידוד, אי הכרה בהפרשה, ניכוי הוצאות וקנס גירעון
ע"מ 20-01-52828 שמעון אליהו גוזלן ואח' נ' פקיד שומה באר שבע
עו"ד ברוך חרלפ

פסק הדין שנדון בבית המשפט המחוזי (השופט ייטב) עסק בשלושה ערעורים שהדיון בהם אוחד, שהוגשו על שומות שהוציא פקיד השומה באר שבע ("המשיב"). הערעורים הוגשו על ידי **מר שמעון גוזלן** (בעל המניות במערכות 2 ו-3, "המערער 1"), **חברת ג.ש. ארז שירותים כללים בע"מ** (חברה משפחתית שמר גוזלן הוא הנישום המייצג שלה, "המערער 2") ו**חברת ש.י.א. רפאל פרויקטים בע"מ** (חברה יזמית בתחום הבנייה והמכירה של מבני מגורים, "המערער 3"). ביהמ"ש דחה **במלואם את כל הערעורים** (פרט למרכיב מסוים של קנס גירעון).

השומה שהוצאה למערער 1 כללה שני נושאים:

(א) **השלכות המיסוי על המערער 1 בשל רכישה העצמית** שבוצעה במסגרת הסכם פשרה בו נקבע כי המערער 3 תרכוש ברכישה עצמית את כלל המניות הרגילות שהוחזקו בידי חברת BAY VENTURES שהתאגדה בא"י הבתולה הבריטית ("המוכרת") (60%) בתמורה לסך של כ- 8.3 מיליון ₪, כך שכתוצאה מכך המערער 1 מחזיק ב-100% (במקום 40%) מהמניות במערער 3. חבות המס של המוכרת הוכרעה בפסק הדין שניתן ע"י אותה שופטת, בע"מ 44520-03-18 (מיום 11.9.2023) ובו נקבע שהיא תמוסה בשל קבלת דיבידנד רעיוני. המשיב סיווג את הרכישה העצמית כחלוקת דיבידנד לשני בעלי המניות טרם העסקה, לרבות למערער 1 לפי חלקו במערער 3 (40%), בהתאם להלכת בית חוסן של ביהמ"ש העליון (ע"א 9308/20), ובשל כך שלא התקיימו טעמים כלכליים להצדקת הרכישה העצמית. מנגד, המערער 1 טען כי אין לסווג את מערער 3 כ"מעין שותפות" שעליה חלה ההלכה וכן כי יש לראות את הרכישה העצמית כ'הפחתה מהפרמיה' של החברה שאינה מהווה אירוע מס, בהתאם לסעיף 3.4 לחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות.

בית המשפט קיבל את עמדת המשיב, וקבע כי בהתאם להלכת בית חוסן, יש לראות במערער 3 כ'מעין שותפות', עליה חלה ההלכה, הגם שבאותה הלכה לא נקבעו תנאים ברורים לסיווג זה. לטעמה של השופטת, די בכך שמדובר ב"חברת מעטים", היינו בחברה שבעלי מניותיה מעטים (בוודאי אלו העונים על הגדרת סעיף 76 לפקודה), כדי שניתן יהיה להסיק שההתקשרות העסקית בין בעלי המניות מלמדת על האמון הבסיסי בין בעלי המניות ועל ההבנה הקיימת ביניהם באשר לניהולה, ולפיכך תחול הלכת בית חוסן. כמו כן, יש להימנע מתכסיסנות לצרכי מס ואין לצפות מפקיד השומה כי יבחן ניואנסים דקים בין סוגי החברות. עוד קבעה השופטת כי בהתאם ל'מודל הדו-שלבי', ברכישה עצמית יש לחייב במס את הרווחים הראויים לחלוקה בעת העברתם, וכי מסכת העובדות שהציג המשיב מוכיחה כי למערער 3 היו רווחים לחלוקה לשם תשלום התמורה בעד המניות.

(ב) **ניכוי הוצאות משפטיות** כנגד הכנסה ממשכורת או לחילופין כנגד ההכנסה מדיבידנד אם תתקבל עמדת המשיב לגבי הרכישה העצמית. השופטת דנה במבחן האינצידנטליות הבוחן את שילובה של ההוצאה בתהליך הפקת ההכנסה וקבעה כי לא הוכח שהייתה זיקה להכנסתו של המערער. לעניין הטענה החלופית של המערער 1 נקבע, כי אין יסוד להתיר הוצאות שהוצאו בשנת 2013 כנגד הכנסה מדיבידנד שהופקה בשנת 2016, במיוחד כאשר לא ניתן להעביר הפסדים לשנים הבאות זולת הפסדים מעסק.

השומה שהוצאה למערער 2 (חברה משפחתית): כללה מספר נושאים:

(א) **סיווג הכנסות מהשכרת צידוד ומקרקעין**, אשר המערער 2 טענה בגין להפסד עסקי וקיזזה אותו כנגד רווחי הון וכנגד משכורתו של המערער 1, הנישום המייצג. המשיב טען כי ההכנסה מהשכרת הצידוד ונכס המקרקעין הינה הכנסה פסיבית ומשכך, בהינתן שאין זה הפסד מעסק, לא ניתן לקזז אותו כנגד רווח ההון או משכורת. בית המשפט דן בעקרונות ובמבחנים לסיווג ההכנסה מדמי שכירות, וקבע כי כנקודת מוצא תסווג הכנסה מדמי שכירות כהכנסה פסיבית, אלא אם כן ישנו עסק ממשי עם מערך ארגוני או שהנכס המושכר הינו 'עסק חי', כמו גם היקף נכסים נרחב (בהתאם להלכת לשם (ע"א 7204/15)). בשל כך, בעניינינו עולה כי המהות האמיתית של השכרת הנכסים אינה מגיעה לכדי הכנסה מעסק ולכן לא הותרה בקיזוז.

(ב) סיווג הכנסה ממכירת שני נכסי מקרקעין שדווחו למיסוי מקרקעין ועל כן דווחו בדוח של המערער 1 כחייבת במס שבח בשיעור 25%- נפסק כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בהתאם למבחני העזר שנקבעו בפסיקה, בעיקר בשל בקיאותו של המערער 1 וניסיונו הרב בתחום. לפיכך, מדובר בהכנסה פירותית החייבת במס מלא (ולא מס מוגבל בשיעור 25%).

(ג) אי הכרה בהוצאות תשלום דמי ניהול בסך 530,000 ₪ לחברה קשורה עם הפסדים לצורכי מס - ההוצאות יצרו הפסד אצל המערער 2 אשר יוחס למערער 1 כנישום מייצג וקוזז על ידי כנגד הכנסה ממשכורת. בית המשפט קבע כי לא הוכח באופן מספק כי מדובר בדמי ניהול ששולמו לצורך ייצור הכנסה, בין היתר, מאחר שלא הוצג הסכם או פירוט לשירותי הניהול שניתנו.

(ד) אי הכרה בהוצאות פחת בגין טלפונים סלולריים והוצאות החזקת רכב בסכום של 29,506 ₪ - נפסק שהמערער 2 דרשה הוצאות אלו על אף שהעסיקה עובדת אחת בלבד ולא המציאה פירוט והסבר מספק בדבר ההוצאות. לכן נקבע כי משנדחתה הטענה בדבר הפעילות העסקית שלה, אין להתיר לה את ההוצאה.

השומה שהוציא המשיב למערער 3 כללה שני נושאים:

(א) שלילת הוצאות שדרשה המערער בגין הרכישה העצמית - המערער 3 תבעה כהוצאה חלק בסך של כ- 4 מיליון ₪ מתוך הסכום הכולל (בסך של כ- 8.3 מיליון ₪) ששילמה על המניות ברכישה העצמית ולא כ"מניות באוצר" כפי שרשמה על החלק הנוסף (כ- 4.3 מיליון ₪). לטענתה, הרכישה העצמית הייתה הכרחית לעצם המשך קיומה ועל כן מדובר בהוצאות אינצידנטליות בייצור הכנסתה. נפסק, כי לפי כללי החשבונאות היה על המערער לרשום את עלות הרכישה כ"מניות באוצר" והיא לא נתנה הסבר מניח את הדעת מדוע לא עשתה כן לגבי מלוא הסכום. עוד נקבע כי הוצאה בגין רכישת מניות הינה הוצאה הונית, אשר ניכיה נאסר במפורש בסעיף 32(3) לפקודה ועל כן יש להוונה למחיר המקורי של המניות.

(ב) אי הכרה בהוצאות בגין הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע שנרשמה רק לצורכי מס, לרבות בגין מרכיב שנכלל בשנה שהתיישנה- המערער 3 דרשה בדוחות המס לשנים 2012-2014 הוצאות בסכום מצטבר של כ- 12 מיליון ₪ (מתוכן כ- 7.9 מיליון ₪ בשנת 2012), בגין הפרשה לשקיעת מבנים וסחף קרקע, מבלי לבצע הפרשה חשבונאית בספרים. בשנת 2015 'ביטלה' את מרבית ההפרשה באמצעות רישום הכנסה בסכום של 10 מיליון ₪. המשיב הוסיף להכנסתה בשנת 2013 את הסכום הכולל שנדרש בשנים 2012- ו- 2013 ובשנת 2014 את הסכום הרלוונטי לשנה זו. המערער 3 טענה כי תוספת ההכנסה שקבע המשיב לגבי שנת 2013 מטרתה לעקוף את מגבלת ההתיישנות החלה על שומת החברה לשנת 2012, שנה בה נרשם מרבית סכום ההפרשה. עוד טענה כי מדובר בהפרשות הנובעות מאחריותה כלפי רוכשי הדירות שבנתה, בגין בדיק בית (הפרשה בשיעור 1.5%). לטענתה, בשנת 2015 השלימה את הבנייה והמכירה של הדירות ואז החליטה לעדכן את ההפרשה בהתאם.

השופט קבע כי לא היה כל יסוד לביצוע ההפרשה וכפועל יוצא אף לא לניכוי ההוצאה, על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה ובראשם מבחן הרישום בדוחות הכספיים אשר אינו מתקיים בענייננו, וככל שאין מקום לרשום הפרשה בדוחות הכספיים, אין מקום לביצוע הפרשה או לניכוי הוצאה בדוחות ההתאמה לצורך מס. טענת המערער 3 להתיישנות שנת 2012 נדחתה אף היא, משום שהמשיב היה רשאי לבחון את העדכון שהמערער 3 ביצעה בשנת המס 2015 גם ביחס לשנת 2013 ככל שמצא כי לא הייתה כל הצדקה לכך שהעדכון לא נעשה בשנה מוקדמת יותר.

טענה דיונית של המערער לפגמים בהליכי השומה והשפעה של מפקחי המס בין שלבי הדיון (דיוני שלב א' ו-שלב ב' הם הליכים נפרדים ובלתי תלויים) נדחתה אף היא בקביעה כי התקיימה הפרדה הן מהותית והן צורנית בין שלבי השומה וכי המפקחת בשלב ב' פעלה בשיקול דעת כאשר הממונה עליה, אשר דן בשלב א' לא היה מעורב בדיון בהשגה.

הטלת קנס גירעון בשיעור 15% על שלושת המערערים בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודת מס הכנסה - המשיב טען כי המערערים התרשלו בדוחותיהם ומנגד, נטען כי הדוחות נערכו בתום לב ובהתאם להבנת חוקי המס הרלוונטיים ובליווי משרד רו"ח. השופטת הזכירה כי בהתאם להלכות בעניין ינות ביתן (ע"א 3454/21) ובעניין ר.מ. שביט (ע"א 1134/11), מטרתו של קנס הגירעון היא ליצור תמריץ להגשת דוח אמת, מה שלא הוכח על ידי המערערים ובעניינינו, בחלק מהנושאים מדובר לכאורה אף בגירעון שנוצר במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום מס, ופקיד השומה היה רשאי להטיל קנס בשיעור כפול של 30% על פי סעיף 191(ג) לפקודה. משכך, נקבע כי לא נמצא פגם בהטלת קנס הגירעון, אך אין להטילו על ההכנסה מדיבדנד שנוצרה למערער 1 נוכח אי הבהירות והעמדות החלוקות בסוגיית הרכישה העצמית.

4. סיווג גמול לתובע ייצוגי כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) לפקודה ולא כרווח הון
ע"מ 49614-01-23 עופר מנירב נ' פקיד שומה תל אביב 1

עו"ד לירד חן

התובענה הייצוגית

רו"ח מנירב זכה בתביעה ייצוגית נגד רשות המיסים שהוגשה בתחילת שנת 2016, במהלכה ייצג רואי חשבון רבים שמייצגים נישומים מול רשות המיסים ("הקבוצה המוגדרת"), בתובענה שעניינה גביית תשלומים שלא כדין בגין שימוש במערכת שע"מ (שירות עבוד נתונים ממוכנים). התובענה הסתיימה בהישג משמעותי עבור הקבוצה המוגדרת ונפסק כי הם יקבלו החזר כספי בהיקף של כ-50 מיליון שקל מרשות המיסים. כתוצאה מהזכייה בתובענה הייצוגית, שולם לרו"ח מנירב, כגמול לייצוג הקבוצה המוגדרת בתובענה הייצוגית ("הגמול"), סכום בסך 2 מיליון שקל.

הפסיקה בעניין חיוב הגמול במע"מ (ע"מ 66208-02-19)

לנוכח הגמול שנפסק לטובת רו"ח מנירב, התגלעה בינו לבין מנהל המע"מ מחלוקת שעניינה בשאלה, האם הגמול שקיבל כתוצאה מייצוג בתובענה הייצוגית חייב במע"מ. השופטת סרוסי הגיעה למסקנה כי "הגמול שולם לו במסגרת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ועל כן הוא חייב בתשלום מע"מ.

בערעור שהוגש לבית המשפט העליון (ע"א 1015/21), אך נמשך על ידי המערער, רו"ח מנירב, הוסיף בית המשפט העליון: "נעיר רק למען הסדר ועל מנת להעמיד דברים על מכונם, כי גמול שמקבל תובע ייצוגי בתובענה ייצוגית חייב בתשלום מס ערך מוסף בידי התובע הייצוגי; שכן מדובר ב'שירות' במסגרת 'עסקת אקראי' כמשמעם בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. כך בין היתר בתוקף התפקיד שנועד לתובע הייצוגי על ידי המחוקק בחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006".

הפסיקה בעניין סיווג הגמול לעניין מס הכנסה (ע"מ 49614-01-23)

מדובר בערעור נוסף שהגיש רו"ח מנירב, הפעם בעניין מס הכנסה, בעניין אותה השאלה שהועלתה בבית המשפט המחוזי בעניין המע"מ, ובעקבות שדיווח לפקיד השומה כי מדובר ברווח הון, המחויב בשיעור מס נמוך מהמס המוטל על הכנסה פירותית מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) לפקודה. פקיד השומה דחה טענה זו.

בית המשפט המחוזי (השופט קירש) פסק לטובת עמדת פקיד השומה. פקיד השומה טען ל"השתק פלוגתא"- טענה שמשמעותה כי בית המשפט נדרש להימנע ממחלוקת זו מאחר שהיא כבר הוכרעה הן בבית המשפט מחוזי והן בעליון, וזאת על אף שבמקרה זה עסקין במס הכנסה ולא בסוגיה של מע"מ.

השופט קירש קבע כי השופטת סרוסי יצקה תוכן למושג עסקת אקראי במישור המע"מ מן המושג המקביל בפקודת מס הכנסה וקבעה שהגמול המדובר אכן נבע מעסקת אקראי. לפיכך, בעניינו של רו"ח מנירב עסקת האקראי בחוק מע"מ זהה או חופפת לעסקת האקראי לפי פקודת מס הכנסה, כך שהכרעה בסוגיה זו בתחום המע"מ אמורה להביא בהכרח להכרעה מקבילה בתחום מס הכנסה, ולכן אין לחדש את הפולמוס בסוגיית עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי במקרה הנוכחי, לאחר שהדברים מוצו בערעור המע"מ ולמערער היה כבר את יומו בבית משפט בנושא זה.

בחזרה לתפריט

5. ביהמ"ש העליון הפך את החלטת ביהמ"ש המחוזי וקבע: תשלום עמלה לחברה ישראלית בגין שירות תיווך פיננסי שנתנה ללקוח ישראלי ולקוח זר גם יחד, אינו זכאי לחיוב מע"מ בשיעור אפס
ע"א 8556/21 מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז נ' ג'י אף איי סקיריטיס לימיטד

עו"ד יעל כפיר, מחלקת מסים עקיפים

חברת ג'י.אף.איי סקיריטיס לימיטד ("המשיבה") היא חברה אנגלית שהקימה סניף בישראל בשנת 2008. המשיבה היא חלק מקבוצת GFI שפועלת במדינות רבות בעולם בשירותי תיווך פיננסי (ברוקראז') במוצרים פיננסיים ללקוחות מוסדיים (בנקים, חברות ביטוח, קרנות השקעה וכד') וחלק משירותים אלה מוצעים גם באמצעות הסניף הישראלי. המשיבה תיווכה עסקה במכשיר פיננסי בין שני בנקים, אחד ישראלי ואחד זר. עבור מאמציה לתיווך העסקה קיבלה המשיבה מכל אחד מהבנקים עמלת שירות.

השאלה שנידונה תחילה בבית משפט המחוזי הייתה, האם העמלה שנגבתה מהבנק הזר חייבת במע"מ בשיעור מלא כעמדתו של מנהל מס ערך מוסף (ת"א) ("המערער"), או שמא יש להחיל עליה מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף. המערער טען שהשירות שנתנה המשיבה חד הוא. כלומר, לשירות שניתן היו שני מקבלים (בנק ישראלי ובנק זר) וכל אחד מהם נדרש להשתתף בתשלום התמורה בגין השירות. מנגד, המשיבה טענה כי נושא ההתקשרות בכל אחד מהסכמי ההתקשרות עם הלקוחות הוא מתן שירותים ייחודיים אך ורק ללקוח החתום על ההסכם הספציפי, ובגין קבלתו של שירות ייחודי זה, התחייב כל לקוח לשלם עמלות כמפורט בהסכם. לפיכך, כל שירות שניתן בפועל הוא נפרד ועצמאי. **בית המשפט המחוזי (השופט קירש) קיבל את עמדת המשיבה וקבע**, כי כל אחד מהבנקים קיבל שירות נפרד. על כן העמלה ששולמה על ידי הבנק הזר חוסה בצילו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ המזכה בשיעור מס אפס.

על החלטה זו נסוב הערעור שלפנינו אשר הוגש לבית המשפט העליון. השופט מינץ, אליו הצטרפו השופטים וילנר וגרוסקופף **קיבלו את הערעור דנן וקבעו כי הפרדה בין השירות שהעניקה המשיבה לכל אחד מהלקוחות שהתקשרו בסופו של דבר זה עם זה בעסקה, היא הפרדה מלאכותית שאינה עולה בקנה אחד עם המהות הכלכלית האמיתית של השירות שניתן.** השופטים דנו בתיקון 23 לחוק מע"מ משנת 2002 (שחוקק לאחר שנקבעה [הלכת קסוטו – ע"א 41/96](#)), אשר במסגרתו אומץ מבחן שבדק האם ניתן שירות לתושב ישראל בעסקה ואם לאו. זאת, מבלי להתחקות אחר כוונות הצדדים והמניעים שלהם לכריתת העסקה ומבלי לעמוד על חלקו של התושב הישראלי בעסקה ועל תרומתו להתגבשותה.

ביהמ"ש דן בעמדת המשיבה אשר ביקשה להפריד בין השירותים שניתנו לבנק הישראלי ולבנק הזר וקבע כי מדובר בניסיון לעקוף את התיקון לחוק הנ"ל. כלומר, **כאשר חברה ישראלית מעניקה שירותי תיווך בין שני לקוחות, יחול הסייג הקבוע בס' 30(א)(5) לחוק מע"מ באופן שבו מלוא עמלת התיווך שתתקבל, לרבות מהלקוח הזר, תהא חייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא.**

זאת ועוד, נקבע שהתניית התשלום למשיבה בהתקשרות הצדדים בעסקה בניהם עולה בקנה אחד עם מאמצי התיווך שנעשו על ידיה כלפי כל אחד מלקוחותיה. מאמצים אלו הם שירות אחד שניתן לשני הצדדים במשותף, קרי שירות תיווך אחד שניתן לשני הבנקים במקביל. מכאן, מקום שבו אחד מהלקוחות הוא תושב ישראל, יחול הסייג שבחוק באופן שבו העמלה המשולמת תהא חייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא.

כך לפי דבריו של השופט גרוסקופף: "תכליתו הברורה של התיקון שהוכנס בשנת 2002 בנוסחו של סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ הייתה לשנות את ההלכה שנקבע בע"א 41/96 קסוטו... זאת באמצעות הבהרה על דרך ניסוח אליו קיימת התייחסות מפורשת בעניין קסוטו, כי החרג לזכות ליהנות ממס ערך מוסף בשיעור אפס בגין עסקה עם תושב חוץ, אינו מוגבל למקרים בהם השירות ניתן, הלכה למעשה, לתושב ישראל (קרי כשתושב החוץ מהווה רק "צינור" למתן השירות), אלא חל גם על מצבים בהם השירות ניתן במשולב לתושב חוץ ולתושב ישראל, כפי מצב הדברים ביחס לשירותי תיווך בין חברות זרות לחברות ישראליות... לפיכך, כאשר המשיבה, חברה ישראלית (המשמשת כסניף ישראלי של קבוצה בינלאומית), מעניקה שירותי תיווך פיננסי בין בנק זר לבין בנק ישראלי, היא מספקת להם במשולב שירות אשר תיקון החוק ביקש במפורש להחריג מהזכות לקבלת מע"מ בשיעור אפס".



בחזרה לתפריט

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

חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

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

1. פורסמו חמש החלטות מיסוי חדשות בנושא שינויי מבנה

[הודעה לעיתונות של רשות המסים מיום 7 במרץ 2024](#)

מחלקת שינויי מבנה של רשות המסים עוסקת במתן החלטות מיסוי והבהרות בכל הקשור ליישומן של חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה. חלק ה-2 מאפשר לחברות פרטיות וציבוריות, שותפויות רשומות ואגודות שיתופיות לבצע מגוון שינויי מבנה במתוכם המפורטים בחלק זה ובכלל זה מיזוגים סטטוטוריים, מיזוגים בדרך של החלפת מניות, פיצולים אנכיים ואופקיים וכן העברות נכסים, לרבות עסקאות להחלפת מניות עם חברות ציבוריות. **לאחרונה פרסמה המחלקה חמש החלטות מיסוי חדשות כלהלן:**

[החלטת מיסוי בהסכם מספר 4821/24](#)

מיזוג בדרך של החלפת מניות לפי סעיף 103כ לפקודה של שתי חברות פרטיות נעברות שיש ביניהן סינרגיה עסקית עם חברה קולטת שהיא שלד בורסאי של חברה שצברה הפסדים לצורכי מס, לשם הנפקתן של שתי החברות הנעברות בבורסה. נקבע, כי הפסדים שהיו לחברה הקולטת טרם ביצוע המיזוג, מכל סוג שהוא, יימחקו, ולא יהיו ניתנים לקיזוז לצרכי מס ו/או להעברה בדרך כלשהי.

[החלטת מיסוי בהסכם מספר 4034/24](#)

שינוי מבנה דו שלבי במסגרתו שונה מבנה האחזקות ממבנה אנכי למבנה אופקי. אשר יאפשר כניסת משקיעים להשקעה בכל אחת מהחברות המשתתפות בשינוי המבנה. שינוי המבנה כולל העברת מניות חברה לחברת החזקות בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודה ומיד לאחר מכן העברת מניות (הנפה) לחברת החזקות בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה.

[החלטת מיסוי מספר 8807/24](#)

חברה שהעבירה נכסים לחברה אחות מכוח סעיף 104ב(ו) לפקודה והתקנות מכוחו ולאחר מכן ובתוך התקופה הנדרשת מעוניינת להעביר נכס שבבעלותה לחברה בת מכוח סעיף 104א. בהחלטת מיסוי זו הובהר כי אין מדובר בשינוי מבנה נוסף כמשמעותו בסעיף 105'1 לפקודה.

[החלטת מיסוי מספר 2992/24](#)

חברה שהעבירה מניות של חברת בת המוחזקת על ידה, לחברה אחות מכוח סעיף 104ב(ו) לפקודה והתקנות מכוחו, לאחר מכן ובתוך התקופה הנדרשת מימשה חברה הבת נכסים שהיו בבעלותה לפני שינוי המבנה. בהחלטת מיסוי זו הובהר כי אין מדובר בהפרת הוראות סעיף 104ב(ו) והתקנות מכוחו ובלבד שהתמורה ממכירת הנכס על ידי חברה הבת תשמש לרכישת נכסים אחרים.

[החלטת מיסוי בהסכם מספר 5591/24](#)

מיזוג של חברה אם עם ולתוך חברה בת בהתאם להוראות סעיפים 103ב ו-103ג לפקודת מס הכנסה. מיזוג החברות נעשה במתווה של מיזוג חברה אם עם ולתוך חברה בת, מאחר ולחברה ב' ישנם הסכמים שנחתמו מול גורם ממשלתי ורישיונות שיש קושי משפטי להעבירם לישות משפטית אחרת.

2. רשות המסים עדכנה ופרסמה מסלולים ירוקים חדשים של החלטות מיסוי בנושא שינויי מבנה, מיזוגים ופיצולים [הודעה לציבור של רשות המסים מיום 11 במרץ 2024](#)

במטרה לייעל הליכים ולשפר את השירות הניתן לציבור, הוקמו "מסלולים ירוקים" במס הכנסה המאפשרים לקבל החלטות מיסוי מראש, לפני אירועים שיכולים להיות להם השלכות משמעותיות לגבי מסים כמו: רכישה, מכירה, מיזוג או פיצול חברות, הלוואה, הנפקה ועוד.

החלטת מיסוי במסלול ירוק הינה החלטת מיסוי לכל דבר ועניין אשר לאור החזרתיות הגבוהה בנתינתה מעבירים אותה למסלול ירוק על מנת לתת שירות מהיר ויעיל יותר. מדובר בהליך מקוצר ומזורז בנושאים מסויימים, שרמת המורכבות שלהם מאפשרת לקבוע מסגרות וקריטריונים, המאפשרים לרשות המסים לתת החלטת מיסוי על סמך הצהרות והתחייבויות של המבקשים בעזרת טופס ייעודי לכל סוג בקשה.

רשות המסים פרסמה ביום 11 במרץ 2024, ארבעה מסלולים ירוקים חדשים ועדכנה שני מסלולים קיימים בנושא שינויי מבנה מיזוגים ופיצולים.

במסגרת שני המסלולים שעודכנו, אוחד המסלול המיועד למיזוגים המבוצעים בתום שנת המס עם המסלול המיועד למיזוגים המבוצעים בתום רבעון. בנוסף, צומצמה מגבלת ההפסדים שניתן להעביר מחברה לחברה בעת מיזוג מ-30 מיליון ש"ח ל-60 מיליון ₪ וניתנה האפשרות לקבל החלטה במסלול ירוק גם למיזוג חברה שמקור הכנסתה אינו מעסק אלא משכירות.
[טופס 980/980](#) - מיזוג חברת בת פרטית עם ולתוך חברת אם.
[טופס 981/981](#) - מיזוג חברות אחיות פרטיות.

במסגרת מסלולים שפורסמו לראשונה, פורסמו המסלולים הבאים:
[טופס 982](#) - העברת מלוא הזכויות בחברה פרטית תושבת ישראל לחברה פרטית שאינה תושבת ישראל ולמדינת ישראל קיימת אמנה למניעת כפל מס עמה, בהתאם לסעיף 104א(א) לפקודה.
[טופס 983](#) - מיזוג על דרך של החלפת מניות בהתאם להוראות סעיף 103כ לפקודה (לרבות לשלד בורסאי. במקרה שכזה, כל הפסדי החברה הקולטת מכל סוג שהוא יימחקו לאלתר ולא יותרו לקיזוז, ניכוי, זיכוי או היוון בדרך כלשהי במישרין ו/או בעקיפין כנגד רווח הון אשר ינבע ממכירת מניות החברה הנעברת ו/או כנגד נכסים אשר הועברו לחברה הקולטת מהחברה הנעברת).
[טופס 984](#) - פיצול אנכי של פעילות כלכלית, בתום השנה או בתום רבעון, לחברה חדשה או למספר חברות שהוקמו על ידה.
[טופס 984](#) - פיצול אופקי של פעילות כלכלית של חברה, בתום השנה או בתום רבעון, לחברה חדשה או למספר חברות, שהוקמו על ידי בעלי המניות של החברה המתפצלת ובאותו שיעור החזקה.

בחזרה לתפריט

3. הודעות שונות בנושא הקלות ומענקים למשרתי מילואים

בחודשים האחרונים נקבעו מספר הקלות ומענקים למשרתי מילואים בתקופת מלחמת חרבות ברזל. להלן איזכור של חלק מהפרסומים בנושא:

א. הקלות בפריסת תשלומים בגין חובות מס, אורכות להגשת דוחות שנתיים והצהרת הון, אי הטלת עיצומים כספיים, הארכת תוקף אישורי ניכוי במקור הודעת רשות המסים לציבור משרתי המילואים מיום 21 בפברואר 2024

להודעה צורף נספח ובו פירוט ההקלות הנוספות שיינתנו למשרתי המילואים כאמור. ככל שהדבר ניתן, ההקלות ניתנות באופן אוטומטי באמצעות עדכון מערכות רשות המסים. במקרים בהם אין אפשרות כזו, ההקלות יינתנו לפי בקשת הפונה. באתר רשות המסים, באזור האישי של משרתי המילואים ובני/בנות זוגם מופיעה הודעה בדבר הזכאות להקלות על פי חוק דחיית מועדים. בנוסף, יופיע קישור לרשימת ההטבות הנוספות להם זכאים משרתי המילואים. ככל שישנם מקרים פרטניים בהם נדרשות הקלות נוספות, ניתן לפנות למשרדי הרשות, במערכת פניות לקוחות (מערכת פניות הציבור), בנושא הייעודי: "משרתי מילואים - מלחמת חרבות ברזל", אשר יזכו לעדיפות עליונה בטיפול בפניותם.

ב. הנחיות לבעלי העסקים – משרתי המילואים ודברי הסבר לקבלת המענקים הוראת ביצוע של רשות המסים בשיתוף קרן הסיוע לצה"ל

מטרתה של הוראת ביצוע זו לפרט את אמות המידה לסיוע ותגמול שקבע משרד הביטחון, בהסכמת משרד האוצר, לחיילי מילואים אשר גויסו בצו 8 לשירות מילואים במלחמת 'חרבות ברזל', שהם בעלי עסקים שהכנסתם נפגעה החל מינואר 2024. המידע המובא בהוראת ביצוע זו נועד להבהיר את אופן ודרך הגשת הבקשה, הליך בדיקתה, תנאי הזכאות להגשת הבקשה, וסיוע לניזוק בהגשה באופן מקוון.

בהוראת הביצוע מפורטים בין היתר המענקים, דרך חישובם בליווי דוגמאות להמחשה.

ג. אפשרות לפריסת ההכנסה מתגמולי מילואים לשנה הקודמת או השנה הנוכחית, לפי בחירה הודעת רשות המסים מיום 8 באפריל 2024 עדכון מיום 8 באפריל 2024 של חוזר מס הכנסה מס' 2/2022 - פריסת הכנסה

רשות המסים פרסמה הקלה לאנשי המילואים לפיה תאפשר לייחס הכנסות מתגמולי מילואים המתקבלים מהמוסד לביטוח לאומי בעבור שנת המס הקודמת, לשנת המס בגינה שולמו או לשנת המס במהלכה שולמו וזאת, בהתאם לבקשת הזכאים. ייחוס ההכנסה מתגמולי המילואים לשנת המס הקודמת, יתאפשר בכפוף להגשת דוח שנתי או הגשת בקשה להחזר מס, הן לשנת המס שבה התקבלו תגמולי המילואים והן לשנת המס אליה הם מתייחסים. בקשה לייחוס כאמור תעשה באמצעות טופס בקשה לפריסה – 116ג. הטופס עודכן והתווספה התייחסות לפריסת דמי לידה ותגמולי מילואים מביטוח לאומי.

בהתאם לאמור, התווסף סעיף 7.א לחוזר מס הכנסה מספר 2/2022 בנושא סעיף 8(ג) לפקודה - פריסת הכנסה. לחוזר המעודכן - לחצו כאן.

בחזרה לתפריט

4. הנפקת קבלות לתורמים באמצעות מערכת התרומות הדיגיטלית של רשות המסים החל מיום 1.1.2024 הודעת רשות המסים מיום 9 באפריל 2024

זיכוי בגין תרומות – על פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), אדם או חבר בני אדם שתרם בשנת מס מסוימת סכום העולה על המינימום שנקבע בפקודה (207 ש"ח לשנת 2024) לקרן לאומית, או למוסד ציבורי אשר קיבל לצורך סעיף זה אישור מרשות המסים וועדת הכספים של הכנסת ("עמותה"), יזכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, או בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה – אם הוא חבר בני-אדם, ובלבד שסכום הזיכוי הכולל באותה שנת מס בגין תרומות לא יעלה על 30% מההכנסה החייבת של התורם באותה שנה, או על התקרה שנקבעה בפקודה (10,354,816 ש"ח לשנת 2024) לפי הנמוך מביניהם והכל בכפוף להוראות סעיף 46 לפקודה.

הנפקת קבלות לתורמים באמצעות מערכת התרומות הדיגיטלית של רשות המסים החל מיום 1.1.2025

על פי הודעת רשות המסים, מוסדות הציבור שהינם בעלי אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יתבקשו להנפיק את הקבלות לתורמים באמצעות תוכנה להפקת קבלות על תרומות המאפשרת התממשקות למערכת התרומות הדיגיטלית של רשות המסים.

המצב שקדם למערכת התרומות הדיגיטלית: על מנת לממש את זיכוי המס, היה על התורם לאסוף קבלות המעידות על התרומות מהעמותות להם תרם, להגישן לפקיד השומה, יחד עם בקשה לתיאום מס, החזר מס או דיווח שנתי למס הכנסה. בנוסף, מספר מועט של מעסיקים ותורמים מימשו את זכותם למתן זיכוי תרומות דרך תלוש השכר של עובדיהם על פי הוראת הביצוע 7/2012. מציאות זו הובילה למיצוי נמוך של ההטבה, בעיקר בקרב תורמים פרטיים שתרמו סכומים קטנים.

מטרת המערכת הדיגיטלית: על מנת להגביר את מיצוי הזכויות בציבור, השיקה רשות המסים בסוף שנת 2023 מערכת דיגיטלית לניהול מידע בנוגע לתרומות. המערכת תאפשר לעמותות להעביר ישירות למאגרי המידע של רשות המסים את כל המידע בנוגע לתרומות שקיבלו. מידע זה יאפשר לרשות המסים להעביר לכל תורם ריכוז של כל התרומות המזכות שתרם לאורך שנת המס ישירות לאזור האישי שלו באתר רשות המסים. בעתיד, המידע יועבר גם למערכת הדיווח המקוונת להגשת דוחות שנתיים והחזר מס וליישומון תיאום מס ולמעסיקים שיבחרו בכך.

באמצעות ריכוז זה, יוכלו תורמים לדרוש את הזיכוי במס שלו הם זכאים בקלות ובפשטות, באמצעות בקשה לתיאום מס או החזר מס ובעתיד אף לצורך זיכוי אוטומטי בתלוש השכר על ידי המעסיק, ללא צורך לשמור ולהציג את הקבלות בגין תרומותיהם.

תאריך כניסה לתוקף: הוראה זו תחול החל מתאריך 01.01.2025 ואילך.

לצפייה בדף מידע של רשות המסים לגבי מערכת התרומות הדיגיטלית – [לחצו כאן](#)

לצפייה בחוזר משרדנו לגבי זיכוי בשל תרומות (מתוך החוברת הדיגיטלית השנתית) – [לחצו כאן](#)

בחזרה לתפריט

5. קבלת זיכוי מס בגין תרומה של נכס הוני בנוסף לפטור ממס רווח הון או ממס שבח מקרקעין
הודעת רשות המסים מיום 21 במרץ 2024

במקביל לקבלת זיכוי בגין תרומות, קיים מנגנון נוסף המיטיב עם מתן תרומות והוא פטור ממס רווח הון מכוח סעיף 97(א)(4) לפקודה או פטור ממס שבח מקרקעין מכוח סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין, שם נקבע כי רווח הון הנובע מתרומה ומכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי תהיה פטורה ממס, בהתאמה.

בהוראת ביצוע מס' 3/2001 בנושא "נוהל בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי עפ"י סעיף 46 לפקודת מס הכנסה", נקבע בסעיף 1א2.2 כדלהלן: "כאשר התרומה נעשתה בשווה כסף (כגון: חפצי אומנות, ציוד ומחשבים, נדל"ן) והתורם לא קיבל כל תמורה, זכות או טובת הנאה כנגד התרומה, יינתן זיכוי בגין שווי התרומה. שווי התרומה יקבע ע"י הערכת שמאי שתצורף לקבלה."

בעבר, רשות המיסים נקטה בעמדה, כי עצם קבלת פטור ממס בגין הנכס ההוני שנתרם מהווה תמורה עקיפה לנישום ועל כן הוא נדרש לבחור בין זיכוי ממס לפי סעיף 46 לפקודה או פטור ממס רווח הון/שבח.

לאחר פניות בנושא, פירסמה החטיבה המקצועית ברשות המיסים הוראה מקלה לפיה יינתן זיכוי מס לפי סעיף 46 לפקודה, גם בעבור תרומה בנכס הוני הפטור ממס רווח הון או מס שבח מקרקעין. להלן נוסח ההודעה:

"בכפוף לעמידה בהוראות סעיף 46 ו- 97(א)(4) לפקודה והוראות סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין ובכפוף לעמידה בכללים שבהוראת הביצוע, ניתן יהיה לקבל זיכוי על תרומה בשווה כסף, לפי סעיף 46 לפקודה וזאת גם במקרים בהם נדרש על ידי הנישום פטור ממס רווח הון לפי סעיף 97(א)(4) לפקודה או פטור משבח לפי סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין על העברת הנכס הון למוסד הציבורי".



בחזרה לתפריט

6. ניתוב שלב א ושינויים בשידור דוחות ושומות יחידים וחברות לשנת המס 2023

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2024

מטרת הוראת ביצוע זו היא לסקור את השינויים שחלו בדוחות לשנת מס 2023, את הבדיקות אותן יש לבצע בתוך רשות המסים במסגרת ניתוב הדוחות הנעשית בשלב א' ולתת דגשים והבהרות הנוגעות לעבודת הניתוב, בין היתר בהתאם לשינויי החקיקה במסגרת הוראות פקודת מס הכנסה וחוקים נלווים ולהנחות בדבר אופן יישום השינויים בניתוב ובשידור הדוחות.

מטרת ניתוב שלב א' היא בדיקת תקינות הדוח ושלמותו, לפני שידורו או לאחר שידורו באופן מקוון. הניתוב יעשה ע"י עובדי החוליה המרכזית, כאשר הטיפול בדוחות יתבצע בהתאם למועד הגשת הדוחות ובכפוף להנחיות אחרות בנושא. במסגרת זו מתפקידו של נתב שלב א' לדאוג לקבלת הבהרות ומסמכים מהנישום במקרים הרלוונטיים ולהסב את תשומת ליבו של נתב שלב ב' לבעיות או למקרים המצריכים טיפול מיוחד.

בין היתר, מופנית תשומת לב לדגשים ולשינויים שחלו בנושאים הבאים:

בדוחות ליחידים: מענקי נזק עקיף "חרבות ברזל", חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע, מכירת/תשלום עבור מניות אגד, מכירת זכות איגוד מקרקעין ע"י בעל מניות מהותי-נספח רווח הון, מחזיק זכאי ביחידות השתתפות בנפט, הכנסות מחו"ל – נספח ד (העברת הכנסות של חברה משפחתית והכנסות נאמנות מחו"ל), מטבע וירטואלי, שכר דירה- מסלול שוכר משכיר, הגבלה על קיזוז מקדמות בשל הוצאות עודפות שהועברו מחברה משפחתית או חברה בית או משותפות, דיווח על מכירת מניות חברה שהפסיקה פעילות, נקודות זיכוי להורים ובגין תואר אקדמי.

בדוחות לחברות: מענקי נזק עקיף "חרבות ברזל", חברה עתירת ידע, שידור דוחות של מלכ"רים.



בחזרה לתפריט

7. רשות המסים הודיעה על אי פרסום עמדות חייבות בדיווח חדשות לשנת המס 2023

הודעה לעיתונות של רשות המסים מיום 31 במרץ 2024

בהתאם להוראות סעיף 131ה לפקודות מס הכנסה, הוראות סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף, הוראות סעיף 231ה לפקודת המכס והוראות סעיף 21ג לחוק הבלו (כל החוקים יחד להלן: "החוקים") שעניינם "נקיטת עמדה חייבת בדיווח", רשות המסים מפרסמת את העמדות החייבות בדיווח לכל שנה. בהתאם להוראות החוקים פרסום העמדות החייבות בדיווח לשנה מסוימת יתבצע עד ליום 31/12 של אותה השנה.

בהתאם לחוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה – חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד – 2023, ניתנה אורכה לרשות המסים לפרסם את רשימת העמדות החייבות בדיווח החדשות לשנת 2023 עד ליום 31.03.2024.

רשות המסים מודיעה כי בשל מלחמת חרבות ברזל ולאור פניות של הלשכות המקצועיות וגורמי המקצוע, הוחלט על אי פרסום עמדות מקצועיות חדשות לשנת 2023. לאור האמור, הדיווח הנדרש בהתאם להוראות החוקים לעיל, בדוחות לשנת המס 2023, הוא בגין עמדה הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה ובדיווחים התקופתיים במיסוי העקיף (מע"מ, מכס ובלו), העומדת בניגוד לעמדות שפרסמה רשות המסים עד לתום שנת המס 2022, לרבות העמדות שכבר פורסמו משנת 2016 ואילך וטרם פורסמו עדכון לגביהן.

סך העמדות שפורסמו ומחייבות דיווח בדוח לשנת המס 2023 במס הכנסה עומד על 100 עמדות (סה"כ פורסמו 113 עמדות בנטרול 13 עמדות שבוטלו ו/או מוזגו לעמדות אחרות). במע"מ המספר עומד על 13 (סה"כ פורסמו 14 עמדות בנטרול עמדה שבוטלה), במכס המספר עומד על 19 (22 עמדות שפורסמו בנטרול 3 עמדות שבוטלו) ובבלו על הדלק פורסמה עמדה אחת. כל זאת כאשר הסמכות שניתנה בחוק עומדת על תקרה של 450 עמדות עד לסוף 2022.

לפירוט בנושא עמדות חייבות בדיווח במס הכנסה, משמעותן והצגתן לפי נושאים- ראו [חוזר 6.2 מתוך חוברת תום שנת המס 2023](#) של משרדנו.



בחזרה לתפריט

8. **יישום ותפעול הוראת השעה לקבלת כספי מיסים בשל רווח ממימוש אמצעי תשלום מבוזר (מטבע וירטואלי) הנובע מפעילות של יחידים**
הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 06/2024

רשות המסים פרסמה את הוראת ביצוע מספר 6/2024 שכותרתה: "נוהל לקבלת כספי מיסים בשל רווח ממימוש אמצעי תשלום מבוזר", לצורך יישום ותפעול הוראת שעה המאפשרת תשלום ישיר של המס מחשבונות בנק זרים ("הוראת הביצוע" או "הוראת השעה", לפי העניין).

אמצעי תשלום מבוזר ("מטבע וירטואלי") מהווה נכס כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), ומשכך רווח הנובע ממימוש מטבע וירטואלי חייב במס רווחי הון ובמקרים מסוימים במס הכנסה כהכנסה עסקית.

בעקבות סירוב המערכת הבנקאית בישראל לקבל כספים ממטבעות וירטואליים, נוצר קושי בידי המשקיעים להנזיל רווחים הנובעים ממימוש מטבעות אלה ולשלם את המס המתחייב עליהם. הוראת השעה לקבלת כספי המסים מחשבונות מס זרים בגין רווח ממימוש אמצעי תשלום מבוזר, **נכנסה לתוקף החל מה-1 בינואר 2024 למשך שישה חודשים**. רשות המסים נמצאת בדיונים להארכת תוקפה של הוראת השעה מעבר לתאריך ה-30.6.2024.

מטרת הוראת הביצוע:

הוראת הביצוע נועדה לקבוע כללים ליישום ותפעול הוראת השעה, ולפרט את סדר הפעולות ואת שלבי הטיפול על ידי הגורמים השונים ברשות המסים, החל מהגשת הבקשה לתשלום מיסים בשל רווח ממימוש מטבע וירטואלי הנובע מפעילות של יחידים, ועד לאישורה.

על פי הוראת הביצוע, יישומה של הוראת השעה על ידי מגיש הבקשה ורשות המסים יהיה כלהלן:

- **הגשת הבקשה לפקיד השומה** – הנישום יגיש בקשה לתשלום מס על פי הוראת השעה, על גבי טופס ייעודי, מספר 909 שכותרתו "דיווח על פעילות במטבעות וירטואליים" ("**טופס 909**" או "**הטופס**").
- הטופס יכלול את פירוט פעילותו של הנישום במטבעות וירטואליים, הסכמתו של הנישום לכל הקבוע בהוראת השעה, לרבות התחייבות לתשלום סכום המס ללא תלות באישור הבקשה, ויתור על סודיות, הצהרה כי מקור הכספים הוא חוקי ופרטים נוספים.

- **הטיפול בבקשה על ידי משרד השומה** – פקיד השומה יקבע את חבות המס החלה על ההכנסה החייבת שמקורה במטבעות וירטואליים, **ויבצע, בין היתר, את הבדיקות הבאות**: הנישום דיווח על רווח ממימוש מטבעות וירטואליים וצירף את כל האסמכתאות הנדרשות בטופס; במועד הבדיקה, לנישום, בת / בן זוגו וחברות בשליטתם לא קיימים מחדלים של אי הגשת דוחות למס הכנסה או הצהרות הון; קיים אישור רשמי של הבנק על ניהול חשבון עם כל הפרטים הנדרשים לצורך ביצוע העברה בנקאית לתשלום המס; בדיקת חישוב המס של הנישום, לרבות באמצעות תוכנה ייעודית לבדיקת ההכנסה והמס ממטבעות וירטואליים.
- בסיום כל הבדיקות הנדרשות, באחריות פקיד השומה או סגנו לאשר את השומה העצמית או את הסכם השומה.
- במקרה בו פקיד השומה לא אישר את בקשת הנישום, ישלח מכתב דחיה של הבקשה כולל פירוט הנימוקים לדחייה.

- **הטיפול בבקשה על ידי מנהל תחום בכיר (גילוי הון לא מדווח) (להלן: "הגורם הבודק")** – עם קבלת ההסכם מפקיד השומה, לרבות הטופס על כל צרופותיו, **הגורם הבודק יבצע בדיקות נוספות, בין היתר, כמפורט להלן**: מקור הכספים ששימוש לרכישת המטבעות הווירטואליים הוא חוקי; הנישום היה הבעלים היחיד של המטבעות הווירטואליים נשוא הבקשה; בדיקת נתיב המטבע הווירטואלי – התנועות שבוצעו במטבעות או בכתובות ארנק של

מטבע וירטואלי לאורך תקופת ההחזקה בהם; בדיקה כי הנישום לא מופיע ברשימות הסנקציות הבאות: רשימות האיחוד האירופי, רשימות Ofac, רשימות משרד הביטחון ופרסומי מטה הסנקציות במשרד האוצר.

- ככל שהגורם הבודק השתכנע שהבקשה עומדת בתנאי הוראת השעה, יעביר את אישורו ואת אישור פקיד השומה למחלקת מודיעין וחקירות שיערכו בדיקות נוספות.

- **הטיפול בבקשה על ידי חטיבת המודיעין והחקירות – סמנכ"ל חקירות בשיתוף הרשויות הנוספות**, יבצעו בדיקות נוספות בנוגע לנישום, לשם הקטנת הסיכון להלבנת הון באמצעות תשלום המסים למדינה, ולהפחתת החשד שמקור הכספים הוא בפעילות לא חוקית. **הבדיקות הנוספות יכללו את כל אלה:** במועד הבדיקה לא קיים מידע אצל הרשויות הנוספות בעניין המבקש, בת / בן זוגו וחברות בשליטתם שמעורר חשד שמקור הכספים הוא בפעילות בלתי חוקית; במועד הבדיקה, לא קיים מידע במערכת ממוחשבת של המודיעין או במערכת תיקי חקר בנוגע לנישום, בת / בן זוגו וחברות בשליטתם המצביע על חשדות או הליכים פליליים בעברות מס מהותיות; במועד הבדיקה לנישום, בת / בן זוגו וחברות בשליטתם לא קיימים מחדלים של אי הגשת דוחות למס הכנסה או הצהרות הון.

- **הטיפול בבקשה על ידי סמנכ"ל הגבייה – לאחר קבלת האישור מסמנכ"ל חקירות על כך שהפנייה עומדת בתנאי הוראת השעה**, סמנכ"ל הגבייה יהא אחראי על כל אלה: עדכון בנק ישראל כי הבקשה עומדת בתנאי הוראת השעה; הפקת אישור להפקדת הכספים על ידי הנישום; עדכון הנישום באמצעות פקיד השומה כי בקשתו להפקדת כספים בבנק ישראל אושרה; קליטת תשלום המס בתיק הנישום, ועדכון מערכות שע"מ בדבר הסכומים שהתקבלו.



בחזרה לתפריט

9. מערכת דיגיטלית לדיווח על עזיבת מקום עבודה (טופס 161 מקוון) - הרשאות לעובדים הודעת רשות המסים למעסיקים ומייצגים מיום 15 באפריל 2024

ביום 7.1.2024 נפתחה לשימוש המערכת המקוונת לדיווח על עזיבת מקום עבודה (דיווח מקוון לטופס 161) - ראו פירוט בהמשך. שירות זה מאפשר למעסיקים לדווח דיגיטלית את נתוני הפרישה של עובדיהם (חלק א' בטופס 161), ולעובדים שנתונייהם עודכנו במערכת, לבצע בחירות ביחס לכספי הפיצויים בקופות (חלק ב' בטופס 161).

לאחרונה הושקה מערכת ההרשאות לדיווח 161 מקוון בשם המעסיק **המאפשרת למעסיק לתת הרשאות לעובדיו לבצע דיווח מקוון** של חלק א' בטופס 161 בשמו, ללא כרטיס חכם. המערכת למתן הרשאות תאפשר לעובדים להם המעסיק ייתן הרשאה, לתקופה של עד שנה ולאחר ביצוע הזדהות באתר רשות המסים, לדווח על פרישת עובדים. אפשרות חדשה זו נועדה להרחיב משמעותית את מספר המעסיקים שיבחרו להשתמש במערכת החדשה.

מעסיק המעוניין לתת הרשאה לעובד לדווח טפסי 161 דיגיטליים בשמו, יוכל לעשות זאת לאחר השלמת תהליכי הרישום וההרשאה המפורטים בקישור המצורף.

בהודעה מיום 31 בדצמבר 2023 הודיעה רשות המסים כי השלימה את השלב הראשון של פיתוח פלטפורמה דיגיטלית וחדשנית לדיווח על עזיבת מקום עבודה ("המערכת"). המערכת, בגרסתה הראשונה, נפתחה לדיווחים ביום 7.1.2024. המערכת מאפשרת קליטה מקוונת, מהירה ומדויקת של דיווח המעסיק ותקל על העובד בתהליך קבלת החלטותיו לגבי הסכומים העומדים לרשותו בעקבות פרישתו.

המערכת מותאמת לטופס 161 החדש והתהליך כולו מקוון ללא צורך בהגשת טפסים ידניים וללא צורך, ברוב המקרים, בפניה למשרד פקיד השומה.

להלן תיאור קצר של התהליך המקוון:

א. המערכת מאפשרת למעסיקים לדווח באופן מקוון את חלק א' בטופס 161 כמפורט בהודעה, **ובזה מילא המעסיק את חלקו בדיווח**. הדיווח ייקלט באופן מיידי במערכות המחשוב של רשות המסים.

ב. העובד יקבל מסרון או דוא"ל מרשות המסים על כך שהתקבל דיווח מאת מעסיקו, יתבקש להיכנס למערכת, לצפות בנתונים עליהם דיווח המעסיק ולקבל את החלטותיו ביחס לסכומים שהועמדו לרשותו אגב פרישתו. בחירותיו של העובד ייקלטו גם הן במערכת המחשוב של רשות המסים (במערכות שע"מ).

ג. בסיום התהליך ישלחו לעובד ולמעסיק הודעות כי האישורים הרלוונטיים זמינים במערכת. המערכת פותחה כך שבחלק מהמקרים ובהתאם לתנאים שהוגדרו, יופקו אישורים למעסיק ולקופות הגמל באופן מיידי. במקרים אחרים - בקשת העובד תופנה להמשך טיפול במשרדי רשות המסים, ובסיום הטיפול על ידי פקיד השומה יקבלו העובד והמעסיק הודעות על הנפקת האישורים במערכת.

ד. יודגש כי באחריות העובד להעביר את האישורים שהונפקו על ידי פקיד השומה למעסיק ולקופות הגמל. בשלב זה, האישורים אינם מועברים ישירות לגופים המשלמים.

ה. המערכת בגרסתה הראשונה מאפשרת לעובד בחירה ביעוד כספים לקצבה בלבד ("רצף קצבה") בתהליך מקוון מלא ופשוט. אפשרויות בחירה נוספות הנתונות לעובד, מעבר ל"רצף קצבה", יועברו בשלב זה בפנייה מקוונת למשרד השומה הרלוונטי, באמצעות מערכת הפניות לציבור. בעתיד יטופלו גם פניות אלו במערכת עצמה.

ו. במקרים בהם העובד לא יודיע על בחירתו בתוך שלשה חודשים מדיווח המעסיק, והמערכת תזהה כי העובד עומד בתנאים להחלת ייעוד לקצבה כברירת מחדל בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה, בחלוף מועד הבחירה המערכת תייעד לקצבה את כספי הפיצויים ויונפקו האישורים המתאימים.

עוד מוסבר בהודעה לגבי הדרכים לכניסה והזדהות במערכת ולאופן ודרכי הדיווח של המעסיק.

בסיום דיווח המעסיק, ניתן להפיק טופס 161 שלם הכולל את נתוני הדיווח של חלק א', כקובץ PDF. כך יתאפשר לעובד לבחון את דיווח המעסיק, להתייעץ ולקבל החלטות המתאימות לו.

מאחר שהמערכת בגרסתה הנוכחית מאפשרת לעובד בשלב זה בחירה ברצף קצבה בלבד, ניתנת למעסיק ולעובד האפשרות להשלים את הדיווח על הפרישה שלא באופן מקוון (עד לעליית המערכת במלואה). במצבים בהם המעסיק יכול להשלים את טופס 161 על כל חלקיו יחד עם העובד בהתאם לתנאים המפורטים בטופס 161, על המעסיק להעביר את טופס 161 המלא והחתום (חלקים א', ב', ו-ג') **בדיווח ייעודי לקליטה מהירה בקישור הקיים במערכת**. זהו קישור ייעודי לטיפול בקליטת טופסי 161 שנתוני חלק א' דווחו במערכת המקוונת.



בחזרה לתפריט

10. המשך סיווג כ"חברה משפחתית" במקרה של מות שני בעלי המניות בסמוך אחד לשני
החלטת מיסוי בהסכם מס' 7094/24 – חברות משפחתיות

לשינוי סיווגה של חברה משפחתית לפי סעיף 64א(א) לפקודה לחברה רגילה ישנן השלכות מס מהותיות והיא גם לא תוכל להיות מסווגת בעתיד כחברה משפחתית. להלן החלטת מיסוי של רשות המסים שפורסמה בנושא:

העובדות:

חברה פרטית הוקמה בישראל בשנת 1960. החברה מסווגת מזה עשרות שנים כחברה משפחתית בהתאם להוראות סעיף 64א לפקודה, ומחזיקים בה שני בעלי מניות, א' ו-ב'. **בעל מניות א' הוא הנישום המייצג.**

בתחילת שנת 2022 מכרה החברה זכויות במקרקעין אשר הוחזקו על ידיה מיום הקמתה. בחודש פברואר 2022 דיווחה החברה לרשויות מיסוי מקרקעין ושילמה מס שבח.

בחודש מרץ 2022 נפטר בעל מניות א' ומניות החברה הועברו ליורשיו ("יורשי א"). החברה המשיכה לעמוד בתנאי הגדרת חברה משפחתית ובעל מניות ב' עמד בתנאי הגדרת נישום מייצג.

בחודש אפריל 2022 הלך לעולמו גם בעל מניות ב' ומניותיו בחברה המשפחתית הועברו ליורשיו ("יורשי ב").

יורשי א' ויורשי ב' אינם מקיימים את תנאי סעיף 64א(א) לפקודה, שכן אינם עונים להגדרת קרוב בסעיף 88 לפקודה. יורשי ב' מכרו את חלקם ליורשי א' וזאת בטרם עברו 60 ימים מיום פטירת בעל מניות א', ומכאן ואילך יכולים להתקיים תנאי ההגדרות של חברה משפחתית.

פרטי הבקשה:

לאור העובדה שהן ערב פטירתו של א' והן בחלוף 60 ימים מפטירתו, החברה מוחזקת בידי קרובים לפי פסקאות (1) ו-(2) להגדרת "קרוב" בסעיף 88 לפקודה, ולאור העובדה כי לאחר שינוי הבעלות מקיימת החברה את הוראות החוק לעניין חברה משפחתית, הוגשה בקשה לאשר כי שינוי הבעלות שבוצע תוך תקופת 60 הימים ממועד פטירתו של א' לא יפגע בסיווג החברה כחברה משפחתית גם בשנת 2022.

החלטת המיסוי ותנאיה:

מכירת המניות מיורשי ב' ליורשי א', שבוצעה תוך תקופת 60 הימים ממועד פטירתו של בעל מניות א', תהווה שינוי בעלות העומדת בתנאי סעיף 64א(1) לפקודה, ותשמר רצף לעניין סיווג החברה כחברה משפחתית.

בהתאם, החברה תמשיך להיחשב כחברה משפחתית על פי הוראות סעיף 64א לפקודה בשנת 2022.

עוד הובהר בהחלטה, כי אין בהסדר זה משום אישור לשווי המקרקעין ו/או להיבטי המס הנובעים מפעולות מכירת המקרקעין כאמור, לרבות אך לא רק לעניין סיווג ההכנסה ממכירת המקרקעין.

בחזרה לתפריט

11. ישובים הסמוכים לגבול רצועת עזה רשאים לנכות 2/3 ממס התשומות ביחס להוצאות הביטחון הקשורות בשמירה על הישובים והקיבוצים מכתב רשות המיסים מיום 18 במרץ 2024 לנציגי לשכת רואי החשבון בישראל

עו"ד יעל כפיר, מחלקת מסים עקיפים

לנוכח האסון הכבד שפקד את מדינתנו ביום 7 באוקטובר, 2023 ניתנה הוראת שעה לפיה כוחות הביטחון יפנו את התושבים שגרים בישובים והקיבוצים הסמוכים לגבול רצועת עזה. לאור מכלול האיומים, החלו לפעול בישובים כיתות כוננות במטרה לשמור על הביטחון ולמנוע המשך גרימת נזקים למשקי הישובים והקיבוצים. בתוך כך, התווספו הוצאות רבות על הביטחון והשמירה וזאת ביחס לפעילות העסקית של מפעלי הקיבוצים והישובים ולתיקון הנזקים שנוצרו במסגרת פעילותן של כיתות הכוננות.

פיקוד העורף דרש מהישובים והקיבוצים להמציא אישור של רשות המיסים לניכוי מס תשומות, בקשר להוצאות על הציד שנרכש עבור פעילות כיתות הכוננות במטרה לשמור על הביטחון, זאת בהתאם לחוק מס ערך מוסף. רכישת הציד כאמור היא לשימוש בלעדי ומידי למטרות הגנה וביטחון. לפיכך, ביום 2 בנובמבר, 2023 לשכת רו"ח בישראל הגישה בקשה לאגף המכס והמע"מ, לקבלת אישור ניכוי מס תשומות בגין האמור לעיל.

בתשובה לבקשה, התייחס האוצר לזכות לנכות מס תשומות כפי שמוגדרת בסעיף 38(א) לחוק מע"מ, כדלקמן: **"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך"**. כמו כן, התשובה מאזכרת את תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 ("תקנות מע"מ") שקובעת כי מקום בו התשומות משמשות בשימוש מעורב, דהיינו בעסקאות שחייבות במס ובעסקאות שלא, יותר בניכוי רק החלק היחסי ממס התשומות.

הוסבר, כי כיתות הכוננות שומרות על הישוב כולו, הן על החלקים המשמשים לצורך עסקי בעסקאות החייבות במס, והן על החלק המוניציפאלי שאינו משמש לעסקאות החייבות במס. כלומר, כיתות הכוננות מגנות על מפעלי עסקים כגון: דפוס בארי, כימדע, ניר-לט, מתקני השקייה, פרדסים, רפתות ועוד, וכן על הגעתם של גורמי צבא וממשלה לדיוני הערכות באזורים אלו, רכישת דלק עבור רכבי הביטחון של הקיבוץ לצרכי סיורים ואחזקת רכבים על ידי כיתות הכוננות עצמן ועוד.

כאמור לעיל, מרבית הפעילות של כיתות הכוננות הינה בגין החלקים המשמשים לפעילות עסקית ועל כן, היישובים והקיבוצים הסמוכים לגבול רצועת עזה נשוא הבקשה, יהיו זכאים לנכות 2/3 ממס התשומות כקבוע בתקנה 18(ב)2: **"...לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות"**.

הובהר, כי החלטה זו מתייחסת לניכוי מס תשומות בקשר להוצאות הביטחון בלבד, ולא קובעת עמדה באשר לתקבולים עתידיים ככל שיתקבלו.

בחזרה לתפריט

חלק 4 – מיסוי בינלאומי

החלטת מיסוי משותפת בין רשות המסים בישראל לרשות מסים במדינת אמנה
[הודעת דוברות רשות המסים מיום 18 במרץ 2024](#)

רו"ח אלי גואטה

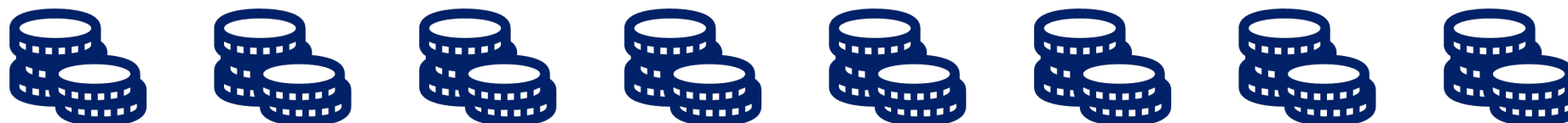
שיתוף פעולה בין רשות המסים בישראל לרשות המסים של מדינה עמה חתומה ישראל על אמנה למניעת כפל מס, הביא לראשונה לחתימה על החלטת מיסוי בילטרלית (BAPA - Bilateral Advance Pricing Agreement). ההחלטה משקפת הסכמה של שתי רשויות המס על סוגיית מחירי העברה וחלוקת ההכנסות של קבוצה רב לאומית הפועלת בשתי המדינות.

החלטת המיסוי מסדירה את חלוקת ההכנסות ותמחור העסקאות הבין-חברתיות בין הישויות של הקבוצה בישראל ובמדינת האמנה תוך הסכמה על מנגנון מחירי העברה בין כל הצדדים הקשורים. מדובר בהחלטה ראשונה מסוגה בישראל והיא מעניקה לקבוצה הרב לאומית וודאות לגבי חלוקת ההכנסות בין המדינות באופן שמוסכם על רשויות המס של שתי המדינות. מנגד, מעניקה ההחלטה וודאות לרשויות המס בשתי המדינות כי לכל מדינה ישולם המס הראוי וההוגן המשקף את הערך שנוצר בכל מדינה.

תהליך גיבושה של החלטת המיסוי התבסס על אמנת המס בין מדינת ישראל למדינת האמנה וקווי הנחיה של ארגון ה-OECD. התהליך הושלם בתקופה של פחות משנתיים, כאשר התקופה המומלצת על ידי ארגון ה-OECD עומדת על כ- 30 חודשים.

לדברי מנהל רשות המסים, מר שי אהרונוביץ', מתנהלים הליכים דומים להסדרת עסקאות נוספות של קבוצות רב לאומיות ובכוונת רשות המסים לפעול לקידום ופיתוח התחום. "הסכמות אלו הן בעלות חשיבות רבה הן לקבוצות הרב לאומיות והן למדינה".

הערה - תשומת לב צריכה להינתן לפרסומו של [חוזר מס הכנסה מספר 01/2023](#) בנושא "הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת בקשה והטיפול בה" אשר מונה את הפרטים והמידע שצריכים להיות בבקשה להליכי הסכמה הדדית בהתייחס לסוגיות בנושא מחירי העברה.



בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

פסיקה – מיסוי מקרקעין

רו"ח אלה כהן
עו"ד אודליה סמג'ה

1. **התקבלה תביעה ייצוגית נגד רשות המסים, לפיה אין לנכות פחת משווי עלות הרכישה בעת חישוב השבח על מכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור ממס ת"צ 42666-01-20 עו"ד רשף חן נ' רשות המסים**

רו"ח יונתן שטרק

עניינה של התביעה הייצוגית הינה בשאלה, האם נהגה רשות המסים כחוק בעת שניכתה פחת רעיוני בקביעת יתרת שווי הרכישה לצורך חישוב מס השבח לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ("חוק מיסוי מקרקעין"), במכירת דירה שהושכרה למגורים, וההכנסה מדמי השכירות בגינה היתה פטורה ממס לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 ("חוק הפטור").

יצוין, כי הבקשה לאישור התביעה כתביעה ייצוגית נדונה בביהמ"ש המחוזי ובמסגרתה קבע ביהמ"ש כי המבקש הצביע על עילת תביעה בגין גבייה שלא כדין, כי התובענה מעוררת שאלת מהותיות של משפט וכי קיימת אפשרות סבירה ששאלה זו תוכרע לטובת הקבוצה. במסגרת הבקשה הוגדרה הקבוצה (לרבות לעניין תאריך מכירת הדירה). רשות המיסים הגישה ערעור לביהמ"ש העליון, אך בהמלצת ביהמ"ש, חזרה בה הרשות ובקשת הערעור נדחתה ונקבע כי הטענות ידונו בהליך הייצוגי.

במקרה דנן, דובר על תובע ייצוגי אשר רכש דירת מגורים בשנת 1996 בתמורה לכ-446 אלפי ₪ ("הדירה"). כעבור 23 שנה, בשנת 2019, מכר התובע את הדירה תמורת סך של כ-900 אלפי ₪. לאורך שנות החזקת הנכס, התובע הייצוגי השכיר את הדירה תמורת דמי שכירות הנמוכים מתקרת הפטור הקבועה בחוק הפטור ומשכך, לא שולם כל מס בגין הכנסה זו. במסגרת שומתו העצמית, דיווח ושילם התובע הייצוגי על מס שבח בסך של כ-9,000 ₪. המשיב דחה את השומה העצמית של התובע הייצוגי וקבע לו שומה לפי מיטב השפיטה, שבה הפחית משווי הרכישה של הדירה פחת בשיעור 2% לשנה. לפיכך, חויב התובע הייצוגי במס שבח נוסף בסך כ-10,000 ₪.

בדומה לפסקי הדין הקודמים של ועדות ערר שונות בנושא זה (ראו לדוגמא בעניין **מנדלסון** (ו"ע 12-21-19084), בהמשך חוברת זו וכן בעניין **וימן** ובעניין **בצלאל**), המשיב התבסס על **הוראת ביצוע 5/2007** מיום 27.2.2007 של רשות המיסים ("ההוראה") ועל **התוספת להוראה זו** וטען כי במקרה של מכירת דירת מגורים, שהניבה דמי שכירות שלגביהם חל הפטור לפי חוק הפטור, הפטור מגלם בתוכו את התרת ההוצאות השוטפות ובהן הוצאות הפחת, ולכן יש לנכותן מיתרת שווי הרכישה בעת חישוב השבח. בנוסף, הוצאות שהוצאו בייצור הכנסות פטורות, מיוחסות להכנסות אלה, אף אם אין לכך השפעה מעשית על חבות המס, ולא ניתן לנכותן מהכנסות חייבות אחרות, בין אם מדובר בהכנסות פירותיות, ברווח הון או בשבח מקרקעין.

לטענת התובע הייצוגי, שינוי עמדתה של הרשות אשר פורסמה בהוראה נעשה ללא נימוק וכי על הרשות היה להראות כי חוק הפטור קובע כי הינו מגלם בחובו פחת, דבר אשר לא נעשה. יתרה מכך, לשון חוק הפטור סותרת את עמדתה של הרשות בעניין זה. התובע הייצוגי מצביע על כך שסעיף 122(ג) לפקודה (מסלול מס של 10%) שקבע

מפורשות שבעת חישוב השבח ממכירת הדירה ינוכה פחת מיתרת שווי הרכישה, חוקק לפני חקיקת חוק הפטור ומכאן, שמדובר בהוראות שונות בעלות מטרות שונות ואין ללמוד מכך כי מדובר ב"שכחה או בהשמטה" ואין במסלול הפטור כל חשש להטבת מס כפולה.

סגן נשיא ביהמ"ש המחוזי בת"א, השופט ברנר קיבל את התביעה הייצוגית. לדבריו אמנם **בהלכת PIV (ע"א 5883/18)** של ביהמ"ש העליון, נקבע כי ניכוי פחת משווי הרכישה מוצדק במקום בו המוכר כבר ניכה פחת בעת תשלום הכנסותיו מהנכס, זאת כדי למנוע הטבת מס כפולה, אולם, במקרה הנדון כפילות זו לא קיימת, שכן לדברי השופט, בניגוד לקביעות ועדות הערר השונות, השכרת דירה במסלול הפטור איננה עושה שימוש בניכוי הפחת ואינה מהווה ניצול מגן המס בצורת פחת. לפיכך, קובע השופט כי ניכוי שכזה יכרסם מהפטור המלא שהוענק לאותו נישום מכוח חוק הפטור, וזאת בניגוד לעיקרון שנקבע **בהלכת מודול בטון (ע"א 2895/08)**, לפיה אין לכרסם בפטור ממס שניתן על הכנסות מסוימות לפי חוק עידוד השקעות הון, כנגד אילוצן לקזז כנגדן הפסדים.

סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי יש להפחית משווי הרכישה את הוצאות הפחת "הניתנות לניכוי", אך אין לעשות כן מקום שהפחת לא נוכה בפועל. השופט ניתח בהרחבה את פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין PIV, אשר בו עולה בבירור כי הטעם המרכזי העומד מאחורי מסקנת בית המשפט העליון לפיה אין לנכות את סכום הפחת משווי הרכישה בנסיבות שבהן הפחת לא נוכה בפועל, הוא אחד ויחיד: שומת מס אמת. לפי אותו הגיון יש להביא בחשבון בעת חישוב מס השבח, את הפחת שהיה ניתן לניכוי אילו בחר הנישום במסלול המיסי הרגיל, שהרי הלכה למעשה הוא כבר הובא בחשבון, דהיינו נוכה "בפועל", בעת הבחירה במסלול הפטור.

לדברי השופט מסלול המס בשיעור של 10% לפי סעיף 122 לפקודה שנחקק בשנת 1987, איננו ולא היה מעולם מס מופחת, בניגוד לתפיסה של רשות המסים שקנתה לה אחיזה בהחלטות ועדות הערר, ושיעור מס זה שאותו מכנה השופט "מס מחזור", נקבע מראש על ידי חישוב בקירוב של סכום המס שהיה משולם על הכנסה רגילה, אילו היו מנכים ממנה הוצאות ופחת (כלומר על ההכנסה החייבת ולא על ההכנסה ברוטו). לכן יש הצדקה להוראות סעיף 122(ג) לגבי אי התרת הפחת ואף להפחית את הפחת הרעיוני בעת חישוב השבח ממכירת הדירה.

השופט קובע, כי בחוק הפטור שחוקק רק שלוש שנים מאוחר יותר- בשנת 1990, מדובר בהסדר שונה בתכלית מההסדר בסעיף 122 לפקודה שכולל את ההתייחסות לפחת, ולכן מדובר **"באופן מובהק בהסדר שלילי המשקף בחירה מודעת של המחוקק שלא להחיל על דירות שהושכרו במסלול הפטור המלא"**. לפיכך, אין כל אחיזה בלשון החוק ולא בחוקי מס אחרים לטענה זו ולפיכך, אין לנכות את הפחת מעלות הרכישה בעת חישוב מס השבח במכירת הדירה. בהתאם לפרשנות זו, אין כל סתירה בין החלטת השופט בענייננו להלכה הקיימת, הלכת PIV, שכן לא נעשה שימוש בהטבת המס הנובעת מהפחת ולפיכך אין כל סיבה להפחתת שווי הרכישה.

השופט מוסיף שהחלטות ועדות הערר אינן מהוות הלכה מחייבת ואף מצוין שחלקן לא התקבלו פה אחד ודעתו היא כמו של דעת המיעוט בעניין וימן ובעניין בצלאל.

הערה- ראו בהמשך, לגבי פס"ד מנדלסון שניתן זמן קצר קודם לכן שמגיע למסקנה הפוכה.

בחזרה לתפריט

2. בחישוב השבח במכירת דירה שהושכרה למגורים וההכנסה מדמי השכירות בגינה פטורה ממס, יש לנכות פחת משווי יתרת הרכישה ו"ע 19084-12-21 שלום ומרים מנדלסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין - רחובות

עניינו של הערר הינו בשאלה, האם לצורך חישוב מס השבח לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ("החוק"), במכירת דירה שהושכרה למגורים, וההכנסה מדמי השכירות בגינה היתה פטורה ממס לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 ("חוק הפטור") יש לנכות פחת בקביעת יתרת שווי הרכישה. שאלה זו עלתה בפסקי דין רבים וניתנה לגביהם פסיקה סותרת. במקרה דנן, דובר על רכישת דירת מגורים בתמורה ל 1,000,000 ₪ ("הדירה"). העוררים דיווחו על רכישת הדירה ושילמו מס רכישה על פי הצהרתם. הדירה הושכרה מיום רכישתה עד ליום מכירתה, כאשר לדבריהם דמי השכירות אשר שולמו בגינה היו נמוכים מתקרת הפטור שנקבעה בחוק הפטור, ומשכך, לא דיווחו העוררים על הכנסותיהם מדמי השכירות לאורך השנים ולא שילמו מס בגין. העוררים מכרו את הדירה בסכום של 1,720,000 ₪ ודיווחו בשומה העצמית כי מס השבח הוא 100,084 ₪. מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב") דחה את השומה העצמית של העוררים וקבע להם שומה לפי מיטב השפיטה, בגדרה הפחית משווי הרכישה של הדירה פחת בשיעור 2% לשנה. לפיכך, העוררים חויבו במס שבח נוסף בסך 42,286 ₪.

המשיב התבסס על [תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 5/2007](#), לפיה אין להתיר הוצאות שוטפות ויש לנכות את הפחת שנצבר החל מיום 27 בפברואר 2007 (מועד פרסום [הוראת הביצוע המקורית](#)) משווי הרכישה וטען כי במקרה של מכירת דירת מגורים, שהניבה דמי שכירות שלגביהם חל הפטור לפי חוק הפטור, הפטור מגלם את התרת ההוצאות השוטפות ובהן הוצאות הפחת, ולכן יש לנכותן מיתרת שווי הרכישה בעת חישוב השבח. בנוסף, הוצאות שהוצאו בייצור הכנסות פטורות, מיוחסות להכנסות אלה, אף אם אין לכך השפעה מעשית על חבות המס, ולא ניתן לנכותן מהכנסות חייבות אחרות, בין אם מדובר בהכנסות פירותיות, ברווח הון או בשבח מקרקעין.

ועדת הערר, מפי היו"ר השופט בורנשטיין דחה את הערר בקבעו כי - עמדת העוררים מנוגדת למהותו הכלכלית המובהקת של הסדר הפטור לפי חוק הפטור. פטור זה לדמי השכירות, עד גובה התקרה, מגלם בתוכו את כל הניכויים האפשריים במישור מס הכנסה לרבות ניכוי הפחת, בין אם נוכה בפועל, ובין אם נהנה מיתרון המנגנון הייחודי שיצר המחוקק לטיפול בהכנסות שכירות. לפיכך אין כל הצדקה למתן אותה הטבה בגין הפחת במישור מס השבח בעת מכירת המקרקעין, ויש לנכות את סכום הפחת מיתרת שווי הרכישה, אחרת התוצאה היא כי נישום זה זכה להטבת מס כפולה: פעם אחת במישור מס הכנסה ופעם נוספת במישור מס השבח וזאת בניגוד לעקרון היסוד של שומת מס אמת. סעיף 47 לחוק קובע כי יש להפחית משווי הרכישה את הוצאות הפחת "הניתנות לניכוי", אך אין לעשות כן מקום שהפחת לא נוכה בפועל.

השופט ניתח בהרחבה את פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין [PIV BV \(ע"א 5883/18\)](#), אשר בו עולה בבירור כי הטעם המרכזי העומד מאחורי מסקנת בית המשפט העליון לפיה אין לנכות את סכום הפחת משווי הרכישה בנסיבות שבהן הפחת לא נוכה בפועל, הוא אחד ויחיד: שומת מס אמת. לפי אותו הגיון, יש להביא בחשבון בעת חישוב מס השבח, את הפחת שהיה ניתן לניכוי אילו בחר הנישום במסלול המיסוי הרגיל, שהרי הלכה למעשה הוא כבר הובא בחשבון, דהיינו נוכה "בפועל", בעת הבחירה במסלול הפטור.

הערה- ראו לעיל, פס"ד לגבי תביעה ייצוגית בעניין עו"ד רשף חן שמגיע למסקנה הפוכה.

בחזרה לתפריט

3. ביהמ"ש העליון המליץ למשוך את הערעור לגבי סיווג כאיגוד מקרקעין של חברה שהתקשרה בהסכם תמ"א וטרם החלה בפעילות בנייה, קביעת שווי הרכישה ע"א 1158/22 יהבים ניהול פרויקטים לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

הערעור לבית המשפט העליון נמשך בהמלצת שופטי העליון וכך נקבע: "לאחר שמיעת טיעון מלא, בעקבות הערותינו ולאחר התייעצות, הודיע בא כוח המערער כי אין הוא עומד על הערעור. הערעור נדחה אפוא ובנסיבות העניין אין צו להוצאות".

להלן התקציר של הפסיקה בבית המשפט המחוזי (ו"ע 19-09-17022):

ביום 13.1.2011 התקשרו בעלי זכויות במקרקעין בתל אביב, עם חברת קריגר נדל"ן טי אל וי בע"מ ("קריגר נדל"ן"), בהסכם תמ"א למכירת זכויות בנייה לבניית ארבע דירות על גג הבניין הקיים בתמורה לשירותי בנייה, שיפוץ, חיזוק והרחבת הבניין ("הסכם התמ"א"). קריגר נדל"ן חתמה על הסכם התמ"א בנאמנות עבור חברת קריגר בראלי 14 בע"מ ("בראלי"). ביום 31.12.2019 הסתיימה הנאמנות ודווח על העברת הנכס מהנאמן קריגר נדל"ן לנהנה בראלי.

ביום 30.6.2015 התקבל היתר בנייה ועם התקיימות התנאים המתלים בהסכם דיווחו הצדדים להסכם התמ"א (בראלי ובעלי הזכויות במקרקעין) על העסקה לרשויות המס. במסגרת הדיווח נקבע יום המכירה למועד קבלת ההיתר ושווי המכירה לצורך מס הרכישה הוערך לסך של 7,000,000 ₪ בהתבסס על חוות דעת שמאית. המשיב לא קיבל את שווי המכירה המוצהר ובמסגרת החלטה בהשגה שהגישה בראלי נקבע השווי לסך של 11,340,220 ₪ (בראלי, באמצעות בעלי מניות דאז בחרה שלא להגיש ערר על ההחלטה בהשגה).

בשנת 2017 רכשה העוררת את מלוא מניות בראלי, בתמורה לסך כולל של 1,800,000 ₪ (1,500,000 ₪ בגין רכישת המניות והלוואת בעלים של קבוצת חג'ג' וסך של 300,000 ₪ בגין רכישת המניות והלוואת הבעלים של אורן פילטר - הלוואות הבעלים של חג'ג' ואורן פילטר הועמדו לבראלי לצורך מימון הוצאותיה לקבלת היתר הבנייה, אגרות והיטלים). בעקבות רכישת מניות בראלי על ידי העוררת, הוציא המשיב שומת מס רכישה בשל רכישה של מניות ב"איגוד מקרקעין" לפי שווי מקרקעין של 11,340,220 ₪ ומס רכישה בסכום של 680,413 ₪.

ועדת הערר, מפי חבר הוועדה רו"ח פרידמן, דחתה את הערר.

ראשית נקבע כי במועד רכישת מניות בראלי על ידי העוררת, בראלי טרם מכרה את הדירות המתוכננות בפרויקט, טרם החלה במתן שירותי בנייה ולא הייתה כל פעילות עסקית ולכן לא עמדה בתנאים הקבועים בהוראת ביצוע 8/2003 של רשות המסים לצורך ההחרגה של "קבלן בנין" מגדר איגוד מקרקעין. לפיכך באותו מועד נחשבה החברה ל"איגוד מקרקעין" ועל רכישת מניותיה יש לחייב במס רכישה.

טענות שונות שהעלתה העוררת, נדחו כולן על ידי הוועדה. בין הטענות: טענה כי בראלי הפרה את הסכם התמ"א וכתוצאה מכך בעלי הדירות היו זכאים לבטל את הסכם התמ"א ועל כן לא היו לבראלי זכויות במקרקעין במועד עסקת המניות; טענה כי חלק מבעלי הדירות מכרו את זכויותיהם לצדדים שלישיים שלא חתמו על הסכם התמ"א ולכן לא היו לבראלי את כלל החתימות הנדרשות; וכן הטענה שקבלת עמדת המשיב תגרום לחוסר כלכליות של הפרויקט וחסולו.

ביחס לשאלת שווי הזכויות במקרקעין במועד רכישת המניות, נבחנה חוות הדעת השמאית, ונקבע כי נפלה טעות מהותית בידיה של העוררת אשר הביאה חוות דעת שמאית לגבי שווי המניות שנרכשו ולא לגבי שווי המקרקעין עובר לרכישת המניות, וכי לא ברור כיצד קובע השמאי שווי של 1,640,000 ₪ כאשר התמורה החוזית עבור המניות במחיר של קונה מרצון למוכר מרצון הינו 1,800,000 ₪.

נקבע כי שווי המקרקעין שבידי בראלי עובר לרכישת המניות בשנת 2017 כפי שקבע המשיב בסכום של 11,340,000 ₪ סביר בהחלט (ואף ייתכן שמוטה כלפי מטה), הן לפי שיטת החילוץ של מרכיב הקרקע משווי של הדירות בעסקאות השוואה, הן לפי שיטת התמורה החוזית עבור המניות בצירוף התחייבויות שנטלה על עצמה העוררת (עלות שירותי הבניה עבור הדיירים), והן לפי שווי השוק של שירותי הבניה כמו בעסקת קומבינציה.

4. עסקת B.O.T: מהו המועד לתחילת תקופת השכירות, קביעת חובת הודעה על משכיר כי אין ברצונו להאריך את תקופת השכירות המקורית הקצרה מ- 25 שנים אינה מהווה אופציה ולכן אין חיוב במס שבח
ו"ע 3683-10-22 קמי' - תעשיות מתכת בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת

העוררים, בעלי הזכויות הרשומים בקרקע, התקשרו בעסקת מקרקעין מסוג B.O.T, במסגרתה אמור הצד השני להסכם, חברת רקע הר בע"מ ("השוכר"), לבנות ולתפעל מרכז קניות על הקרקע של העוררים ובתום תקופת השכירות, להעביר את מרכז הקניות לחזקת בעלי הקרקע. בהסכם נקבע כי תקופת השכירות תחל ביום הפעלת הקניון שיוקם על הקרקע או בחלוף 30 חודשים ממועד קבלת היתר בניה, המוקדם מביניהם, וזאת למשך תקופה של 24 שנים ו- 11 חודשים ("תקופת הבסיס"). למשכירים קיימת אפשרות להשכיר את הקרקע לתקופה נוספת של 24 שנים ו- 11 חודשים, אם יבחרו בכך. במקרה של אי הארכה, העוררים ישלמו לשוכר תשלום השווה לשווי המחוברים שנבנו על גבי הקרקע. **על המערערים להודיע על החלופה שבחרו שנתיים לפני מועד סיום תקופת הבסיס, אחרת זה ייחשב כאילו בחרו להאריך את תקופת השכירות.**

מנהל מס שבח ("המשיב") טען כי הסכם השכירות מעלה כי ברירת המחדל היא הארכת תקופת השכירות באמצעות מימוש תקופת האופציה כך שהמהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא השכרה של המושכר לתקופה של 49 שנים ו- 10 חודשים, ומשכך מדובר ב"זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין. עיקר נימוקי המשיב התבססו על תקופת השכירות בהתייחס לתקופה שקדמה לפתיחת הקניון וכן, לתקופת האופציה שנקבעה בהסכם. בנוסף קבע המשיב, כי תחילת תקופת השכירות הינה במועד חתימת ההסכם ולא במועד שהוגדר בהסכם כתחילת תקופת השכירות (מועד פתיחת הקניון או 30 יום ממועד קבל היתר הבנייה).

גישת המשיב היא כי, כאשר המשכיר לא יכול לבחור באופן מעשי שלא לממש את האופציה שנקבעה בהסכם השכירות מבלי לאיין לחלוטין את המשמעות הכלכלית מאחורי ההסכם, מובילות למסקנה, כי האופציה שנכללה בהסכם אינה למעשה אופציה ויש לראות בעסקה כעסקה למכר זכויות במקרקעין לתקופה של 49 שנים ו- 10 חודשים לכל הפחות. זאת ועוד, חכירה לתקופה, מוגדרת בחוק כתקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח ההסכם או זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם. אף שזכות הברירה מנוסחת בהסכמים בלשון של חלופה למכיר, הרי שמבחינה מהותית כלכלית היא אינה כזו ויש לקחת אותה בחשבון במניין תקופת השכירות לצורך סיווג הזכויות במיסוי מקרקעין. לעניין המועד הקובע לתחילת השכירות, קבע המשיב כי, יש למנות את תקופת השכירות החל ממועד חתימת ההסכם מאחר והשוכרת נהגה במקרקעין מנהג בעלים והפיקה מהם תועלת כלכלית משך תקופה ארוכה גם קודם למועד הנקוב בהסכם.

ועדת הערר מפי יו"ר הוועדה השופטת הוד קיבלה את העררים ופסקה כי - מדובר בתקופה אחת של שכירות, תקופת הבסיס, עם אופציה להארכה לתקופה נוספת ואין מדובר בתקופה אשר כוללת את שתי התקופות. לעוררים נתונה הזכות להחליט אם ברצונם להאריך את תקופת השכירות, אם לאו. אין מדובר בעסקת מקרקעין כהגדרת המונח בחוק. זאת בשים לב למשך תקופת הבסיס ולעובדה כי ההחלטה על הארכת ההסכם לתקופת האופציה מסורה לעוררים, כך שלא מדובר בזכות או זכות ברירה הנתונה לחוכרת. בנוסף, אין בסיס לקביעת המשיב לפיה כבר במועד כריתת ההסכם, האפשרות הכלכלית הסבירה היחידה של העוררים הייתה הארכת ההסכם לתקופת האופציה. המשיב גיבש עמדתו בעניין זה מבלי שבחן הלכה למעשה את הכדאיות של העוררים להפעיל את מרכז הקניות בתום תקופת הבסיס ומבלי שהביא בחשבון פרמטרים רלוונטיים ושימושים אפשריים בנכס.

המחלוקת לעניין מועד תחילת השכירות אין בה כדי להשליך על העררים או ללמד כי מדובר בזכות במקרקעין. המועד בו נכרת ההסכם אינו המועד הרלוונטי בו החלה תקופת השכירות, שכן אז לא היה בידי השוכרת להתחיל בהקמת הפרויקט והיא לא קיבלה את החזקה במושכר במועד זה. המועד בו החלה השכירות הוא המועד בו ניתן היתר הבנייה, אז הייתה השוכרת זכאית לקבל את החזקה בקרקע והיה בידה להתחיל במימוש מטרת הסכם השכירות, בהתאם לשיקול דעתה הבלעדי. יצוין כי באמרת אגב של חבר הוועדה, מר שרם, נאמר כי יש לבחון את תקופת החכירה בדיעבד, ביחס לקביעה האם מדובר במכירת זכות במקרקעין, וזאת בניגוד להלכה הפסוקה בנושא.

5. הטלת מס רכישה באופן חלקי בעקבות תוספת להסכם מול עיריית ת"א להקמת יחידות לדירור בר-השגה ושינוי התב"ע ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בניה והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- העובדות: בהסכם המקורי** מיום 25.8.2016 בין העוררת לבין העירייה נקבע כי, העוררת תרכוש מקרקעין עבור 700,000 ₪ + מע"מ לצורך בניית 24 דירות לדירור בר השגה שהתמורה שתקבל בגין מכירתן נקבעה מראש ע"י העירייה.
- לאחר החתימה על ההסכם המקורי, ומאחר שהתברר לה שאין כדאיות כלכלית בעסקה, העוררת ביקשה מהעירייה אישור להכנת תב"ע חדשה. העירייה אישרה וכללה תוספת זכויות בנייה של כ-600 מ"ר על מנת שהעוררת תבנה 28 דירות במקום 24, בנוסף, תבנה 4 דירות נוספות לשוק החופשי.
- לאחר אישור התב"ע החדשה, הצדדים חתמו ביום 3.5.2021 על **תוספת להסכם**, במסגרתו נקבע כי ישולם לעירייה סכום נוסף בסך 14.6 מיליון ₪ + מע"מ, לאור עליית שווי ערכה של החלקה עקב תכנית התב"ע החדשה והשינוי המוסכם במחירי מכירת יחידות הדירור. בנוסף אושרה במסגרת התוספת העלאת מחירי המכירה של יחידות הדירור בר-ההשגה.
- לטענת המשיב**, מדובר בחוזה חדש שבגינו יש לשלם מס רכישה. לטענתו, התמורה ששולמה לעירייה היתה בתוספת מע"מ, עובדה המוכיחה כי אם הצדדים לעסקה ראו בה כחייבת במע"מ, מלמדת כי גם בעיניהם כי מדובר במכירת זכות במקרקעין ולא תמורה אחרת. בנוסף, לפי פרוטוקול של העירייה וטבלה שצורפה אליו ("**טבלת העירייה**"), התמורה שהסכימו עליה הצדדים כללה הפחתה של 900,000 ₪ בשל תשלום מס רכישה שיחול על העוררת.
- לטענת העוררת**, העירייה מכרה לה את מלוא זכויות הבעלות במקרקעין כבר בהסכם המקורי ומכאן שלא נותרו לה זכויות כלשהן שהיא יכולה למכור ואין להביא בחשבון שינויים המאוחרים ליום המכירה. הסכום הנוסף שגבתה העירייה, הינו חלק היטל השבחה ולא תמורה עבור זכויות במקרקעין.
- פסיקת ועדת הערר: יו"ר הוועדה השופטת סרוסי קיבלה את הערר בחלקו ופסקה כי** מתוך סך התמורה ששולמה (14.6 מיליון ₪) יש לראות רק בחלקו תשלום בעד רכישת זכויות חדשות במקרקעין (4.3 מיליון ₪) החייב במס רכישה, ובחלקו האחר, תשלום בעד העלאת מחירי הדירות לדירור בר השגה שאינו חייב במס רכישה.
- השופטת מדגישה כי לא מדובר בהסכמים סטנדרטיים, משום שהעירייה פועלת בשלושה כובעים שונים (בעלת מקרקעין, אחראית על התכנון בעיר, אחראית לספק דירור בר השגה). עובדה זו משפיעה על ההתנהלות וההסכמות בין הצדדים, כך שהעירייה מכרה את המקרקעין תחת הגבלות משמעותיות החורגות מתניות חוזיות רגילות, כך שלמעשה, העירייה השאירה בידיה חלק מן הזכויות שבמקרקעין (זכויות עתידיות והזכות לקבוע את מחיר הדירות לדירור בר השגה).
- משכך, רכשה העוררת את המקרקעין בהסכם המקורי, אולם לא רכשה את הזכויות הנוספות במסגרת אותו הסכם. עולה כי בהשוואה בין המצב לפני התוספת להסכם ובין המצב לאחר התוספת להסכם, העוררת הוסיפה תשלום, וקיבלה זכויות שלא היו בידיה קודם לכן.
- התשלום בסך 14.6 מיליון ₪ נעשה עבור שלושה רכיבים נפרדים אותם יש לבחון:
- (א) **עבור רכיב עליית מחירי הדירות**, אין לשלם מס רכישה משום שהדבר לא הגדיל את הממכר או את התמורה וכי העוררת שימשה כצינור להעברת הכספים, כך שאת ההפרש הנוצר מעליית מחירי הדירה היא גובה מהמשתכנים ומעבירה לעירייה.
- (ב) **בנוגע לתוספת הזכויות לבניית 4 דירות למכירה בשוק החופשי** - בגין רכיב זה שולם 4.3 מיליון ₪. יש לשלם בגינו מס רכישה שכן, זכויות אלו לא הוקנו לה במסגרת ההסכם המקורי והיא רכשה אותם במסגרת התוספת להסכם ואין מדובר בחלק היטל השבחה.
- (ג) **עבור תוספת 4 דירות למכירה במסגרת דירור בר השגה** - על פי טבלת העירייה עולה שהמערערת קיבלה אותן בחינם, כחלק מהתשלום הכולל של 4.3 מיליון ₪ ששולם עבור כלל הזכויות שהוספו בתב"ע (4 הדירות לשוק החופשי ו-4 הדירות לדירור בר-ההשגה).
- לסיכום, בחינת רכיבי התשלום מעלה כי יש לשלם מס רכישה רק עבור אותו החלק שהגדיל את הממכר או התמורה ושהצמיח הנאה כלכלית בסך 4.3 מיליון ₪, ואין לשלם מס רכישה בגין תשלומים חיצוניים שאינם מגדילים את היקפה הכלכלי של העסקה.

6. בני זוג תושבי חוץ זכאים לפטור ממס רכישה בהעברת דירה במתנה ביניהם, גם כאשר הם מתגוררים יחדיו בשתי דירות במדינות שונות ו"ע 13755-04-23 קרולין אן בולג נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

תקנה 21 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974 ("תקנה 21"), מעניקה פטור ממס רכישה בשל "מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה לבן-זוג המתגורר יחד אתו בדירה".

הסוגייה העומדת לדיון בפסק הדין היא, האם תקנה 21 חלה גם בעניינם של תושבי חוץ שהינם גם בעלי דירת מגורים נוספת בחו"ל?

לטענת העוררת, מדובר בדירת מגורים יחידה של בני הזוג בישראל והם מתגוררים בה יחדיו במהלך ביקוריהם התכופים בישראל. במצטבר, מתגוררים בה מספר חודשים בשנה, למעט בתקופת הקורונה במהלכה נמנעה מהם הכניסה לישראל.

אין מדובר בדירת נופש ולא מתקיימת כל מגבלה משפטית או עובדתית המונעת את מגורי בני הזוג בדירה על פני כל ימות השנה. ביום 2.11.2021 העביר לה בן זוגה של העוררת את הזכויות בדירת המגורים שאותה רכש עוד לפני נשואיהם, ללא תמורה.

לטענת מנהל מיסוי מקרקעין ("המשיב"), תקנה 21 תחול רק ביחס לבני זוג אשר מתגוררים יחד בדירת מגורים שהיא דירת הקבע העיקרית שלהם בפרק זמן נתון וכי התקנה לא נועדה לחול על מגורים משותפים במספר מקומות שיחשבו כמגורי קבע באותה תקופת זמן (בין בישראל בין בחו"ל).

כפי שלתושב ישראל אשר לו דירת מגורים אחת, שהיא דירת מגורי הקבע שלו עם בן זוגו המתגורר עימו, יהיה זכאי לפטור הקבוע בתקנה 21, תושב ישראל אשר לו שתי דירות מגורים או יותר, יוכל ליהנות מהפטור בתקנה 21 רק עבור דירת מגורים אחת בפרק זמן נתון, שהיא דירת המגורים הקבועה העיקרית שלו, וכך גם לגבי תושב חוץ. ומכאן שהעברת הזכויות בדירת המגורים לבן זוגה של העוררת אינה פטורה ממס רכישה.

יו"ר הוועדה, השופטת סרוסי קיבלה את הערר ופסקה כי - לשון תקנה 21 מעלה כי על המבקש פטור, לעמוד בתנאים המצטברים הבאים: (1) הזכות המועברת היא זכות בדירת מגורים; (2) הזכות מועברת ללא תמורה; (3) המעביר והנעבר הם בני זוג; (4) המעביר והנעבר מתגוררים יחד בדירה. המחלוקת היא סביב התנאי הרביעי, האם בני הזוג מתגוררים יחד בדירה?

לעמדת השופטת, ייתכנו מקרים שבהם בני זוג מתגוררים בשני "בתים", בשתי ארצות שונות, ואין בעובדה זו לבדה כדי לשלול את מתן הפטור. יש לבחון בחינה עובדתית אם אכן רכיבי הפטור מתקיימים ואם אכן בני הזוג מתגוררים יחדיו בדירה, ואין לדחות את מתן הפטור אפריורית עקב הימצאותם של "בתים" מקבילים בעולם. בנוסף, אין להפלות תושב ישראל אל מול תושב החוץ, כאשר לא בוחנים אם תושב ישראל שמבקש להחיל את הפטור לפי תקנה 21, מתגורר במקביל בבית קבע בחו"ל.

לסיכום, מדובר בדירת מגורים, הזכויות בה הועברו ללא תמורה בין בני הזוג, בני הזוג התגוררו בה יחדיו ועל כן הם מקיימים את תנאי הפטור לפי לשון תקנה 21. לפיכך, העוררת פטורה מתשלום מס רכישה בגין העברת הדירה.

בחזרה לתפריט

7. מקרקעין הכוללים זכויות בנייה לא ודאיות- קיזוז המע"מ ברכישה משותפת של צדדים קשורים ומועד החיוב במע"מ ע"מ 22-05-68651 א.צ.י. מקרקעין בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א

חברת א.צ.י. מקרקעין בע"מ ("המערערת"), היא חברת פרטית העוסקת במקרקעין ונמצאת בבעלותם של משפחת יוכמן. בשנת 2015 פירסמה רשות מקרקעי ישראל ("רמ"י") מכרז לרכישת זכויות בעלות במקרקעין בירושלים ("המקרקעין") שכללו מבנה לשימור זכויות בנייה בלתי מנוצלות. למקרקעין נלוו זכויות בניה פוטנציאליות מכוח תוכנית ייחודית לעיר ירושלים שמקבילה לתוכנית תמ"א 38. לימים, המערערת ומשפחת יוכמן זכו במכרז והסכימו שכל צד ישלם לרמ"י את חלקו היחסי בעלות רכישת המקרקעין, בהתבסס על אומדן שמאי מטעם: 80% המערערת ו- 20% משפחת יוכמן (שתקבל בין היתר את הזכויות הפוטנציאליות).

עסקת רכישת המקרקעין דווחה למחלקת השומה במסיו מקרקעין בשנת 2015 על פי חוק. המערערת שהתכוונה לנהל פעילות יזמית בחלקה במקרקעין ניכתה את מס התשומות ואילו משפחת יוכמן שהתכוונה לעשות בחלקה שימוש פרטי לא ניכתה את התשומות.

לאחר קבלת היתרי הבניה, התברר שמשפחת יוכמן תהיה זכאית לזכויות בנייה נוספות מכוח הזכויות הפוטנציאליות שניתנו בתכנית הייחודית בירושלים. לפיכך, הצדדים (המערערת ומשפחת יוכמן) חתמו על הסכם לבנייה משותפת במקרקעין, לפיו כל צד יישא ב-50% מעלויות הבניה, המשקף בקירוב את חלקם היחסי במ"ר לבניה.

מנהל מע"מ ת"א ("המשיב") הוציא שומת מס עסקאות למערערת וטען, כי לאור הפער שבין חלוקת התשלום עבור המקרקעין (20:80) וחלוקת התשלום עבור הבניה (50:50), נראה כי המערערת מכרה למשפחת יוכמן כ-30% מזכויות המקרקעין. המערערת כפרה בעצם המכירה ובחיובה במע"מ ומכאן הערעור בו עסקינן;

עיקרו של הערעור בשאלת מועד חיובה במס לעניין מע"מ, של עסקה הכוללת רכישת זכויות פוטנציאליות במקרקעין וכן, דין של זכויות בניה שהתקבלו מכוח תמ"א 38 במסגרת רכישה ובנייה משותפת על מקרקעין.

בית המשפט המחוזי (השופט סרוסי) קיבל את הערעור. נקבע שבמקרים של הקניית זכויות בנייה מראש, לרבות זכויות עתידיות, יהיו הזכויות שייכות לגורם לו הן הוקנו, כפי שבעניינו. עוד נקבע, שמועד התשלום עבור הזכויות העתידיות קדם למועד התממשות הזכויות ונעשה במסגרת רכישת המקרקעין מרמ"י. כלומר, לא התקיימה "עסקה נוספת" כטענת המשיב וכי יש להבחין בין מועד החיוב במס לבין מועד העסקה, שכן מירוף ההתיישנות מתחיל במועד העסקה. עוד נקבע, כי המחיר ששולם עבור הזכויות נקבע במכרז, בתנאי שוק ולכן ראוי והולם עבור כלל הזכויות.

בד בבד, בית המשפט הוסיף והדגיש כי "אין בכוחו של פסק דין זה לפתוח פתח למניפולציות עתידיות. הצדדים הם צדדים קשורים וככלל יש לנהוג בחשדנות כלפי חלוקה במחיר שאינה הולמת לכאורה את חלוקת השטחים בפועל...אולם על המשיב לעשות זאת בזמן אמת, ולא לנסות לעקוף את תקופת ההתיישנות בטענה כי אם המחיר לא תואם, אזי רכישת הזכויות לא נעשתה, תוך יצירת עסקה מאוחרת ללא בסיס".

בחזרה לתפריט

8. הנפקת אישורי מסים בטאבו לצורך תיקון צו בית משותף באמצעות האזור האישי באתר רשות המסים הודעת דוברות רשות המסים מיום 11 במרץ 2023

במסגרת שיתוף פעולה של הרשות לרישום והסדר זכויות מקרקעין ("טאבו") ורשות המסים, מעתה ניתן להנפיק את אישורי רשות המסים לצורך תיקון צו בית משותף דבר האזור האישי באתר רשות המסים ולהגישם לטאבו בצירוף תצהיר עורך דין המעיד כי הבקשה לתיקון צו הבית המשותף משקפת את זכויות בעלי הדירות כפי שדווח למיסוי מקרקעין, ללא צורך בקבלת חותמת מרשות המסים.

תיקון צו בית משותף היא פעולה הנדרשת לרוב בעת ביצוע בנייה חדשה בבניין. במקרים מסוימים הגשת הבקשה מחייבת המצאת אישור על תשלום או פטור ממסים, כולל אישור ממשרדי מיסוי מקרקעין, על הסכמתם לתיקון המבוקש ובדבר היעדר חובות לתשלום על שם הבעלים שבדירותיהם יחול התיקון.

עד להודעה זו, נדרשה הגעה פיזית למשרדי רשות המסים או הגשת בקשה במערכת פניות הציבור לקבלת חותמת רשות המסים על המסמכים הנדרשים בעת הגשת התיקון.



בחזרה לתפריט

9. עצם ההחזקה של מקבל האופציה בנכס מכוח הסכם השכירות לא תפגע בהכרה של עמידה בתנאים של "אופציה ייחודית במקרקעין" כמשמעותה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין
החלטת מיסוי בהסכם מספר 0392/24 – מיסוי מקרקעין וקבלנים

עובדות המקרה: משכיר/מעניק האופציה הנו בעל זכויות בבית מגורים ("הנכס"). השוכר/מקבל האופציה, מתגורר בנכס בהתאם להסכם שכירות שנחתם בין השניים לתקופה של 5 שנים ובמתן אופציה להארכת תקופת השכירות ל- 5 שנים נוספות. תנאי השכירות הם כמקובל בשוק לשכירות נכס מסוג זה, לרבות דמי השכירות המשולמים ואשר צפויים להיות משולמים לאורך תקופת השכירות.

ברצון המשכיר להעניק לשוכר בנפרד מהסכם השכרת הנכס, אופציה בלתי חוזרת לרכישת הנכס, הניתנת למימוש במהלך תקופה של 24 חודשים ("האופציה"). האופציה סחירה וניתנת למימוש בהחלטת מקבל האופציה וללא צורך בהסכמת נותן האופציה. מחיר המימוש ייקבע כסכום סופי ומוחלט. זכותו של השוכר לחזקה בנכס מוקנית מכוח היותו שוכר של הנכס ולא מכוח האופציה.

פרטי הבקשה: לאשר כי עצם ההחזקה של מקבל האופציה בנכס מכוח הסכם השכירות לא תפגע בנסיבות אלו בהכרה באופציה כעומדת בתנאים של "אופציה ייחודית במקרקעין" כמשמעותה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 ("החוק").

החלטת המיסוי ותנאיה:
זכות מסוג "אופציה" מקנה למחזיק בה את חופש הבחירה האם לממש את זכותו ולרכוש את הזכות במקרקעין, או לאו, וזאת בהתאם לתמורה ולתנאים הקבועים בהסכם. "אופציה ייחודית במקרקעין" מוגדרת בפרק חמישי 2 לחוק כאופציה אשר עומדת בתכונות ובתנאים המפורטים בסעיף 49 לחוק. על אופציה זו יחול הסדר מס מיוחד בהתאם להוראות החוק.

אחד התנאים להכרה באופציה ייחודית נקבע בסעיף 49(א)(6) הקובע כי מקבל האופציה לא קיבל זכות חזקה במקרקעין שלגביהם ניתנה האופציה. כעיקרון, סעיף 49(א)(6) לחוק מתייחס למתן חזקה בנכס, שהנה מכוחה של האופציה, ולא חזקה שניתנה מכוח שכירות מוקדמת. לפיכך, נקבע כי היה וניתנה למקבל האופציה חזקה בנכס נשוא האופציה מכוח שכירות מוקדמת (שאיננה קשורה ו/או כרוכה במתן האופציה), אין בה כשלעצמה כדי לשלול את תחולת סעיף 49 לחוק. במסגרת החלטת המיסוי הובהר כי בחינת האופציה, הן במישור העובדתי והן במישור המהותי, תיבחן על ידי המשרד האזורי לאחר דיווח העסקה.

בחזרה לתפריט

10. בעלת הזכויות ב"דירת מגורים" בבניין שפונה בשל הכרזתו כ"בנין מסוכן" זכאית לפטור במסגרת עסקת פינוי ובינוי
החלטת מיסוי בהסכם מספר 6005/24 – מיסוי מקרקעין וקבלנים

עובדות המקרה: מדובר בדירת מגורים אשר שימשה כל השנים למגורים ועד לאחרונה שימשה למגוריה של בעלת הזכויות בדירה ("המוכרת"). לאור הערכות מצב בדבר סכנת קריסה ממשית של בניין המגורים בו מצויה הדירה, הכריזו על הבניין כ"מבנה מסוכן" ונאסר על הדיירים לשוב אל דירותיהם.

לאחר הפינוי, הבניין קרס באופן חלקי כך שחלק מהדירות הקיימות בבניין, וביניהן דירתה של המוכרת, נהרסו או נהרסו חלקית.

ניתנה החלטת מקדמית על ידי הוועדה המייעצת להתחדשות עירונית ("הוועדה"), לפיה בכפוף להתקיימות התנאים הקבועים בתקנות 2(א)-(2)-(3) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תנאים להמלצה על הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי), התשס"ד-2004, תהא נכונה הוועדה להמליץ לשר הבינוי והשיכון להכריז על המקרקעין הכוללים את בניין המגורים כעל מתחם פינוי ובינוי (מסלול מיסוי).

בכוונת המוכרת למכור הזכויות בדירת המגורים ליזם המבקש לפעול לצורך ביצוע פרויקט פינוי ובינוי על המקרקעין הכוללים בין היתר את בניין המגורים בו נמצאת הדירה.

פרטי הבקשה: לאשר כי המוכרת תיחשב כבעלים של "יחידת מגורים" כהגדרתה בסעיף 49ט(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק") במועד מכירת הזכויות במקרקעין ליזם.

החלטת המיסוי ותנאיה:

ככלל, המשמעות בהכרזה על בניין מגורים כעל "מבנה מסוכן" ופינויו מדייריו הינה כי הבניין ודירות המגורים שבו אינם ראויים למגורים או לשימוש למגורים וזאת החל ממועד הריסתו של הבניין או קריסתו או בסמוך לכך.

במצב דברים זה, מועד הריסת הבניין או קריסתו הוא המועד בו הפכו הבניין ודירות המגורים ל"זכות אחרת" במקרקעין.

במקרקעין בהם דירת מגורים הופכת לזכות אחרת שלא מרצון של בעל הזכות ועקב כוח עליון בלבד, רשות המסים מסכימה לראות באותה זכות אחרת במקרקעין כ"יחידת מגורים" כהגדרתה בפרק חמישי 4 לחוק וזאת לתקופה של 12 חודשים ממועד קריסתה, ובלבד שיוכח על ידי בעלי הזכויות כי לא עלה בידם למנוע קריסת הבניין והכל תוך מאמץ סביר מצדם.

הפטור ממס בהתאם לסעיף 49כב לחוק יוגבל לכך שהחתימה עם היזם על הסכם המכר לצורך פרויקט של פינוי ובינוי תיעשה תוך שנה ממועד קריסת הבניין ובתנאי שמלוא התנאים הנדרשים לצורך הפטור והקבועים בפרק חמישי 4 לחוק יתקיימו במלואם.

בחזרה לתפריט

11. פירוק "חברת בית": התרת קיזוז הפסד הון שנוצר לחברה האם מהפירוק כנגד שבח ממכירת המקרקעין ע"י חברת הבית, אי-החלת סעיף 94ג לפקודה למרות שחולק דיבידנד פטור מתמורת המכירה
החלטת מיסוי בהסכם מס' 3154/24 – חברות בית

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

העובדות: חברה א' ("החברה האם") הינה בעלת מניות בשיעור של 100% בחברה ב', החל משנת המס 2014. חברה ב' ("החברה הבת") מחזיקה במקרקעין המושכר לצד ג. למעט המקרקעין אין לחברה נכסים ו/או פעילות נוספים.

החברה האם רכשה את מניות החברה הבת בשנת 2014. שווי רכישת המניות משקף את שווי המקרקעין. יצוין כי עלות המקרקעין בספרי החברה הבת נמוכה בהיותו נכס שנרכש לפני שנים רבות.

החל משנת המס 2015 מדווחת החברה על הכנסותיה כ"חברת בית" כמשמעות מונח זה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה ("חברת בית"). בשנת 2014 חילקה החברה דיבידנד בגובה הרווחים שנצברו בשנים טרם סווגה כחברת בית.

כעת, לאחר מספר שנים, ביקשו חברת הבית וחברת האם לבצע עסקה למימוש המקרקעין שבחברת הבית לצד ג', העלאת רווחי המימוש לחברה האם, ולאחר מכן פירוק חברת הבית.

פרטי הבקשה: לאשר כי סעיף 94ג לפקודה אינו חל על חלוקת הרווחים שתחלק חברת הבית מהשבח שנוצר ממכירת המקרקעין. לאשר לבעלת המניות לקזז הפסד הון ככל שיווצר מפירוק חברת הבית כנגד השבח ממכירת המקרקעין בכפוף להוראות סעיף 92 לפקודה.

החלטת המיסוי ותנאיה: הוראות סעיף 64(ד)(2) לפקודה יחולו גם אם החברה התפרקה במהלך שנת המס בה נמכרו המקרקעין.

על חלוקת רווחי חברת הבית לבעלת המניות ושמקורן בשבח ממכירת המקרקעין לא יחולו הוראות סעיף 94ג לפקודה.

ככל שלבעלת המניות ייווצר הפסד הון כתוצאה מפירוק חברת הבית, יחולו עליו הוראות סעיף 92 לפקודה ויותר בקיזוז כנגד השבח שיוחס מחברת הבית.

הובהר כי החלטת המיסוי אינה דנה בסכום ההפסד ו/או סיווג ההכנסה בידי חברת הבית ו/או בעלת המניות, דבר אשר יכול ויבדק על ידי פקיד השומה.

עוד הובהר כי אין בהחלטת המיסוי כדי לגרוע מסמכויות פקיד השומה ו/או מנהל מסמ"ק ו/או רשות המיסים לבחון את היבטי המס, לרבות: עסקת מכירת המקרקעין, מחיר מקורי/שווי רכישת המקרקעין ושל מניות חברת הבית, סיווג הרווח ממכירת המקרקעין לצרכי מס, עמידת החברה ביתר הוראות סעיף 64 לפקודה ועוד.

בחזרה לתפריט

המגזר הפיננסי

חקיקה

1. **תשלום מס מיוחד על רווחי הבנקים הגדולים בתקופה 1.4.2024 עד 31.12.2025**
חוק תשלום מיוחד לשם השגת יעדי התקציב (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד - 2024
פורסם בספר החוקים 3176 מיום 17 במרץ 2024
רו"ח ועו"ד (M.A in Actuary) אליאור אדם

בהצעת חוק התוכנית המאזנת (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2024), התשפ"ד 2024 ("הצעת החוק"), צוין כי בשנים 2022 ו-2023 שיעור הרווחיות של הבנקים הישראליים עלה באופן ניכר, הן בהשוואה לשנים עברו והן בהשוואה לבנקים במדינות אחרות, זאת, בין היתר לאור העלאת ריבית בנק ישראל והעלייה באינפלציה. כפועל יוצא, בין השנים 2021 ל-2022 חלה עלייה של 30% ברווח הנקי המצרפי של המערכת הבנקאית, מגמה שנמשכה בשנת 2023. בהתאם, התשואה להון במערכת הבנקאית עלתה מסביבה של כ-8% בעשור שבין 2010 - 2020 לכ-16% בשנת 2022. מגמות אלה יצרו לבנקים עודפי נזילות והון גבוהים מאוד, אפשרו להם לחזק את ההון העצמי ולהעצים את יציבותם הפיננסית וכי העלייה החדה בשיעורי הרווח התרחשה ללא שחל שינוי בפעילותם העסקית של הבנקים.

לנוכח נסיבות אלה, פורסם חוק תשלום מיוחד לשם השגת יעדי התקציב (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2024 ("החוק"), הקובע כי בנק, שאינו בנק בעל היקף פעילות קטן, ישלם לאוצר המדינה תשלום שנתי בסכום השווה ל-6% מהרווח שהפיק על פעילותו בישראל ("סכום התשלום השנתי"). סכום התשלום השנתי ישולם בגין התקופה מיום תחילתו של חוק זה (1.4.2024) ועד ליום 31.12.2025 ("התקופה הקובעת"). בשנת המס 2024 יחול סעיף זה לגבי החלק היחסי מהרווח בשנת מס זו. **סכום התשלום השנתי לא יוכר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.**

"**בנק בעל היקף פעילות קטן**" מוגדר כבנק ששווי נכסיו נמוך מ-5% משווי הנכסים של כלל הבנקים בישראל. כמו כן, "שווי נכסים" של בנק מוגדר באותו סעיף כשווי נכסיו של הבנק כפי שמופיע במאזן הבנק בדוח הכספי השנתי האחרון שנערך על בסיס מאוחד על פי כללי החשבונאות המקובלים החלים עליו, בצירוף שווי נכסים כאמור של בנק ששולט בו, ובלבד שבשווי הנכסים כאמור לא יימנה אותו נכס יותר מפעם אחת ("שווי נכסים").

עוד נקבע כי, ככל ויעלה סכום התשלום השנתי של כלל הבנקים המשלמים בהתאם לחוק זה, לגבי שנת 2024 על סכום של 1.2 מיליארד ₪ או אם יעלה סכום התשלום לגבי שנת 2025 על 1.3 מיליארד ₪, יוחזר לבנק משלם ההפרש שבין סכום התשלום השנתי של כלל הבנקים המשלמים ובין הסכום המרבי לשנת 2024 או לשנת 2025, לפי העניין, כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הבנק המשלם האמור מהתשלום השנתי של כלל הבנקים המשלמים. ככל ויחול שינוי מהותי בתנאים הכלכליים המשקיים הצפויים לשנת 2025, לעומת התנאים הכלכליים הצפויים לשנת 2025 בטרם כניסת החוק לתוקף, ביניהם שיעור ריבית בנק ישראל, שיעור האינפלציה או שיעור הבלתי מועסקים מכוח העבודה, **שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין צו עד ליום 31.10.2024 ולקצר את התקופה הקובעת עד ליום 31.12.2024.**

סעיף 4(ב) לחוק מס ערך מוסף ("חוק מע"מ") קובע כי על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שגר וריווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק. בתאריך 14.4.2024 פורסם בתקנות צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים)(תיקון), התשפ"ד - 2024, ובו נקבע כי החל מיום 1 בינואר 2025, שיעור מס ערך מוסף יהיה 18% חלף שיעור של 17%.

בסעיף 2(ה) לחוק, נקבע כי על אף האמור בסעיף 4(ב) לחוק מע"מ, שיעור המס שישלם בנק משלם לפי אותו סעיף על פעילותו בישראל בשנת 2025 יהיה 17% מהשכר ששילם ומהרווח שהפיק, עם זאת, ככל ושר האוצר יורה בצו על קיצור התקופה הקובעת לחוק זה (עד ליום 31.12.2024), אזי שיעור המס שישלם בנק משלם מהשכר ששילם והרווח שהפיק על פעילותו בישראל בשנת 2024 יהיה לפי סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, קרי נכון למועד כתיבת שורות אלה, 18%. בנוסף, נקבע, כי על התשלום השנתי תחולנה ההוראות לפי חוק מע"מ ובכללן ההוראות לפי סעיף 4(ב) לחוק והוראות בדבר דיווח, שומה, תשלום, גבייה ועונשין, אלא אם כן נקבע אחרת לעניין מסוים לפי החוק.

2. חבות במע"מ תקום גם במקרה שבו עוסק רוכש במסגרת עיסוקו מסמכים סחירים לשם פירעונם ולא רק לצורך מכירתם ע"מ 7072-05-22 אדר חברה לייעוץ השקעות ושירותי סיעוד בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ

עו"ד יעל כפיר, מחלקת מסים עקיפים

במסגרת פעילותה של חברת אדר ("החברה" או "המערערת"), החברה התקשרה בהסכם עם חברת "מימון ישיר" לרכישת שטרי חוב בגין הלוואות שניתנו ללקוחותיה של "מימון ישיר" וניסיונות גביית החוב בגינם עלו בתוהו. בתוך כך, "מימון ישיר" מסחרה והמחתה את זכויותיה בשטרי החוב בתמורה לתשלום מאת המערערת. בד בבד, כל סכום שנגבה בעד החוב נותר בחזקת המערערת ולא הועבר כתמורה לחברת "מימון ישיר". כלומר, שטרי החוב נמכרו למערערת בתמורה לסכום קבוע מראש וללא קשר לגביית חוב עתידית.

ראשית יצוין, כי לא הייתה מחלוקת בין הצדדים ששטרי החוב שנרכשו ע"י המערערת הם "מסמכים סחירים" כהגדרתם בחוק מע"מ. ואולם, המחלוקת שנתגלתה בין הצדדים הייתה לגבי פרשנותו של ס' 19(ב) לחוק מע"מ שקובע כי "**עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פירעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפירעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם.**"

מנהל מע"מ ("המשיב") טען כי ההפרש שבין הסכום שהמערערת שילמה לחברת "מימון ישיר" עבור שטרי החוב, לבין הסכום שנגבה מהחייבים בפועל, חייב במע"מ לפי ס' 19(ב) לחוק מע"מ. מנגד, המערערת טענה שגביית החוב נעשית עבור המערערת עצמה (נוסטרו) ושהעסק שלה אינו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים ולכן, אין היא נכנסת בהגדרת הסעיף שלעיל ובהוראות החוק.

בית המשפט המחוזי (השופטת הוד) דחה את עמדת המערערת וקבע כי סעיף 19(ב) לא חל רק על עוסק שמוכר מסמכים סחירים, אלא: "**קשה להלום מדוע הוראות סעיף 19(ב) לחוק יחולו על מי שקונה מסמכים סחירים לשם קבלת פירעונם ככל שהוא גם עוסק במכירת מסמכים כאמור אולם לא יחולו על מי שעושה את אותה פעולה בדיוק אולם אינו עוסק גם במכירת מסמכים סחירים, כך שהראשון יחוייב במס ערך מוסף בגין הפער בין רכישת המסמך הסחיר לבין פירעונו והשני יהיה פטור בגין אותו רווח בדיוק.**"

בהחלטתה, השופטת התייחסה לפסק דין של בית-המשפט העליון בעניין וינוקור (ע"א 6181/08), ולפסקי-הדין של בתי המשפט המחוזיים בעניין י.ג.מ. השקעות (ע"מ 54320-04-18), עניין גבאי (ע"מ 5464-03-20), בעניין טריידומטיקס (ע"מ 14338-02-15) ובעניין אקוויטס (ע"מ 25935-02-16). בתוך כך, לעניין פרשנותו של ס' 19(ב) לחוק מע"מ נקבע כי "**...הסעיף חל גם במקרה שבו עוסק רוכש במסגרת עיסוקו מסמכים סחירים לשם פירעונם וכי אין לקבל פרשנות לפיה הסעיף חל רק על עוסק שעוסק במכירת ניירות ערך ומסמכים סחירים.**"

בחזרה לתפריט

פרסומים והחלטות מיסוי- מס הכנסה ומס ערך מוסף

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

3. פורסמו שני מסלולים ירוקים חדשים בנושאי קרנות השקעה בהון סיכון ופרייבט אקוויטי (טפסים 979 + 988) הודעת דוברות רשות המסים מיום 31 במרץ 2024

כחלק ממהלך רחב שנועד להגביר את השימוש בכלי של מתן החלטות מיסוי מקדמיות, רשות המסים פרסמה שני מסלולים ירוקים חדשים: האחד בנושא קרנות השקעה בנכסים פיננסיים (**טופס 988**), והשני בנושא הסדר מע"מ לקרנות השקעה בהון סיכון (**טופס 979**). המסלולים הירוקים יעניקו ודאות גדולה ושירות מהיר יותר במתן החלטות מיסוי לקרנות השקעה בנכסים פיננסיים בישראל.

החלטת מיסוי במסלול ירוק הינה החלטת מיסוי לכל דבר ועניין, אשר לאור החזרתיות הגבוהה בנתינתה מפורסמים מסלולים ירוקים על מנת לתת שירות מהיר ויעיל יותר. לעניין ההחלטות החדשות, מדובר בשני נושאים שבהם מוגשות לחטיבה המקצועית כ- 150 בקשות להחלטות מיסוי בשנה כאשר המענה לכל בקשה ניתן בטווח זמן של חודשיים עד חצי שנה, ואילו במסגרת המסלול הירוק טווח הזמן לקבלת החלטת מיסוי יקוצר משמעותית לחודש ימים לכל היותר. יודגש, כי לא מדובר באישור אוטומטי של הסדר מס.

רשות המסים הבהירה כי פונה אשר כבר קיימת לו פניה בנושאים אלה, והוא עומד בתנאי הזכאות למסלול ירוק, יכול לצרף על הבקשה הקיימת את המסלול הירוק ולקבלה תוך זמן קצר.

להלן הסבר קצר לגבי שני הטפסים החדשים:

טופס 988- שותפות מוגבלת להשקעה בנכסים פיננסיים

הטופס כולל, בין היתר, את הפרטים והתנאים הבאים:

(1) העובדות עליהם מצהירים השותף הכללי והקרן: מדיניות ההשקעה של הקרן (רשימה סגורה של סוגי נכסים פיננסיים בהן הקרן תשקיע), ניהול הקרן, המשקיעים בקרן, מבנה הקרן (שותפות מוגבלת), הכנסות וזכויות המשקיעים, סוגי הכנסות השותף הכללי (דמי ניהול ודמי הצלחה), הנאמן.

(2) הסדר המס המפורט בסעיף 3 לטופס, כולל התייחסות לנושאים הבאים: החייב במס, מועד החיוב במס, חישוב תוצאות הפעילות של הקרן לצרכי מס, חישוב הכנסות המשקיעים במקרה של חלוקת רווחים/ פדיון/ מכירה/ פירוק לצורך חישוב רווח ההון אצל המשקיעים המוגבלים, מדד התיאום, המשקיעים תושבי החוץ, סיווג הכנסות המשקיעים המוגבלים, שיעורי המס על רווחים, השותף הכללי, דין הפסד, זיכוי בגין מיסי חוץ, צירוף משקיעים, ניכוי מס במקור מהכנסות הקרן, ניהול חשבונות, הנאמן וחובותיו, חובות השותף הכללי והוראות כלליות

עו"ד יעל כפיר, מחלקת מסים עקיפים

בהגשת טופס 979 הקרן תבקש את אישור רשות המיסים להימנע מהגדרתה כ"עוסק" לצרכי דיווח מע"מ, כלומר שלא להירשם כ"עוסק מורשה" ואף לא כ"מוסד כספי" כהגדרתם בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 ("חוק מע"מ"). במסגרת הגשת הבקשה על הקרן הפונה למלא פרטים כגון: נתונים עובדתיים והצהרות הקשורות לקרן, למנהל ולשותף הכללי, וכן, את הרקע לבקשה וזהות המשקיעים.

בד בבד, חברת הניהול תירשם כ"עוסק" בישראל לצרכי דיווח מע"מ, ודמי הניהול שייגבו מהקרן יחוייבו במע"מ בהתאם להרכב המשקיעים בקרן, דהיינו משקיעים זרים או משקיעים ישראלים כלהלן:

- חלק מהתמורה תחשב ביום קבלתה ע"י חברת הניהול כתמורה בגין שירות שניתן ל"תושב חוץ", כהגדרתו בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ, זאת בהתאם לחלקם של המשקיעים הפטורים הזרים בקרן, ותחויב במס ערך מוסף בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.
- חלק מהתמורה שתקבל חברת הניהול מכלל המשקיעים האחרים בקרן שאינם תושבי חוץ, תחשב ביום קבלתה כתמורה בגין שירות שניתן לתושב ישראל בישראל ותחויב במס ערך מוסף בשיעור מלא.

זאת ועוד, חברת הניהול תהא רשאית לנכות את מס התשומות הכרוך בפעילותה, כנגד חשבוניות מס ובכפוף לאמור בסעיפים 38 ו-41 לחוק מע"מ.

בהקשר זה יצוין, כי אישורים שניתנו בהסדרים פרטניים טרם ההחלטה הנ"ל לגבי המסלול הירוק וטופס 979 עומדים בעינם בכפוף לתנאים שנקבעו בהם, וכל עוד עובדות החלטת המס נותרו ללא שינוי.



בחזרה לתפריט

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

אלונה מירון 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il	ראש חטיבת המס מיסוי בינלאומי
יצחק צ'יקורל 03-6085511 ychikorel@deloitte.co.il	מיסוי בינלאומי
שרון ליטקה רגב 03-6085563 slitkeregev@deloitte.co.il	
גלעד שריר 03-6085318 gsharir@deloitte.co.il	
אבירם גואטה 073-3994017 agueta@deloitte.co.il	
גיא בלאו 03-6070525 gblau@deloitte.co.il	
נדב גיל 03-6085378 ngil@deloitte.co.il	תמריצים
חליל חלילי 03-6085299 kkhalili@deloitte.co.il	
יאיר זורע 073-3397440 yzorea@deloitte.co.il	מיסוי אמריקאי
גיא אטיאס 03-6086129 guattias@deloitte.co.il	מחירי העברה
וילי יליזרוב 03-6085457 wielizarov@deloitte.co.il	
גבי ויסמן 03-6085223 gwaisman@deloitte.co.il	ניוד עובדים ותגמול הוני
אופיר סולמי 03-6085513 osulami@deloitte.co.il	מיסוי ישראלי, שינוי מבנה - מיזוגים ורכישות, מיסוי נדל"ן

איל עזורי- יועץ חיצוני eyal@azoury.law	מיסוי נדלן
רונית בכר 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il	מיסוי ישראלי
אלה כהן 03-6086195 ellcohen@deloitte.co.il	
ניסים פחימה 03-6085401 npahima@deloitte.co.il	מסים עקיפים
הילה גולדיטש 073-3994113 hgoldich@deloitte.co.il	
רפי גבאי 073-3994413 rgabay@deloitte.co.il	מכס
דני גבאי 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il	המחלקה המקצועית
כפיר אילני 03-7181764 kilani@deloitte.co.il	Wealth Tax & Trust
ריהאם פאהום 04-8631438 rfahoum@deloitte.co.il	מיסוי חיפה



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.

© 2024 Deloitte Israel & Co.