

# כנס המיסים והעסקים השנתי של פאהן קנה 2023

## שינויי חקיקה ועדכונים מהשטח



TAXES

רו"ח יגאל רופא, שותף  
מנהל מחלקת המסים  
פאהן קנה ושות' GT Israel

# תוכן עניינים

1. גבית מיסים בשנת 2022
2. שיעורי המס 2021 – 2023
3. נקודות לתשומת לב לקראת סוף השנה
4. חלוקת "רווחים כלואים"
5. הטבות במס לגבי בניינים להשכרה ובניינים להשכרה מוסדית
6. שינוי מבנה
7. עמדות חייבות בדיווח
8. פסקי דין נבחרים שנתנו בשנת 2022
9. מע"מ



# גבית מיסים בשנת 2022





# גביית מיסים והכנסות אחרות בשנת 2022

■ גביית מיסים והכנסות אחרות בישראל, חזוי לעומת בפועל

2022		2021	
חזוי מעודכן(*) לתקופה (במיליארדי ש"ח)	חזוי לתקופה (במיליארדי ש"ח)	בפועל לתקופה (במיליארדי ש"ח)	
456.6 (גידול של 14%)	400.1	412.9	סך הכנסות המדינה ממיסים ומהכנסות אחרות

בחודשים ינואר – אוקטובר 2022 הכנסות המדינה ממיסים והכנסות אחרות עמדו על סך של כ – 366.9 מיליארד ש"ח.

(\*) בחודש יולי 2022 אגף הכלכלנית הראשית עדכן את סך הכנסות המדינה לשנת 2022.

# שיעורי המס לשנים 2021 - 2023



# שיעורי המס לשנים 2021 - 2023

זה הזמן להורדת מיסים לאור הגביה העודפת? האם המחוקק ירים את הכפפה?

	2021	2022	2023	
	23%	23%	23%	מס חברות
	30%	30%	30%	מס בגין דיבידנד בידי בעל מניות מהותי
	3%	3%	3%	מס ייסף
	48.5%	48.5%	48.5%	מס משוקלל
	50%	50%	50%	מס שולי מקסימלי + מס ייסף
	7.5%---16%	7.5%---16%	7.5%---16%	מס חברות - חוק עידוד השקעות הון
	אזור אחר 20% אזור פיתוח א' 20%	אזור אחר 20% אזור פיתוח א' 20%	אזור אחר 20% אזור פיתוח א' 20%	דיבידנד חוק עידוד (לעיתים 15%)
	28.8%---35.3%	28.8%---35.3%	28.8%---35.3%	מס משוקלל חוק עידוד + מס ייסף
	2.45%	2.42%	(*)2.9%	שיעור הריבית לעניין סעיף 3(י) לפקודה
	3.26%	3.23%	(*)3.87%	שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה

(\*) משוער, בהתאם לעלות הממוצעת לאשראי לא צמוד עד חודש אוגוסט 2022 כפי שפרסם בנק ישראל.

# נקודות לתשומת לב לקראת סוף שנה



# נקודות לתשומת לב לקראת סוף שנה - יחידים

- לשים לב להוראות סעיף 3(ט1) לפקודה – משיכת בעלים ושימוש בדירות, חפצי אומנות ומטוסים.
- סעיף 77 לפקודה – דיבידנד בעין בגין רווחים שטרם חולקו (5 שנים, מעל 5 מיליון ש"ח, 50%).
- סעיף 62 – "חברות ארנק".
- הודעות ביחס לחברות משפחתיות וחברות בית (יציאה משנת 2022 ואילך) עד 30.11.2022.
- בחינת אפשרות ליצירת הפסדים בשוק ההון ובכלל.
- דיווח על מכירת ניירות ערך בגין מחצית שנייה של השנה – 31 בינואר 2023.
- לאור אינפלציה גבוהה בשנת 2022 (צפוי - 4.6%) יש לוודא כי יתרות זכות של בעלי המניות צמודה למדד (הצמדה למדד פטורה ממס).
- מתן הלוואות שונות שהעניקו יחידים – מסלול לא צמוד – 15%, מסלול צמוד – 25% כאשר ההצמדה פטורה ממס.
- התייחסות לזיכוי חו"ל ואפשרות שימוש בזיכוי חו"ל (ניכוי במקור מריבית, דיבידנד והכנסות אחרות).
- שינוי מבנה, סעיף 104א – העברה של נכסים לחברות.



# נקודות לתשומת לב לקראת סוף שנה - חברות

- בחינת אפשרות ליצירת הפסדים בשוק ההון ובכלל.
- בחינה לקיום ירידת ערך מלאי וביצוע הפרשות (יש לבחון עמידה בהלכת ארקיע).
- הכרה בחובות אבודים כהוצאה – סעיף 17(4).
- בחינת אפשרות לביצוע שינויי מבנה וניצול הפסדים בקבוצה.
- חיוב דמי ניהול בקבוצה.
- בחינת חובת דיווח על הכנסות בידי קבלן בונה (טופס 4) ובידי קבלן מבצע (ביצוע של 25% מהפרויקט).
- שינוי מבנה – מיזוג (על מנת לקזז הפסדים מפעילות הפסדית), פיצולים (על מנת להכניס משקיע לפעילות ספציפית) והעברת נכסים במתווה סעיף 104א.
- מיקסום זיכוי חו"ל – על פי סלים ועל פי עמדות מס הכנסה.
- לשים לב להוראות סעיפים: 18(ב) – תשלומים לבעל שליטה (תשלום או דיווח וניכוי במקור);
- 18(ג) - ייחוס הוצאות לדיבידנד פטור;
- 18(ה) - תשלומים לתושב חוץ (תשלום ו/או ניכוי במקור).

# חלוקת רווחים כלואים



# חלוקת רווחים כלואים

## ■ תיקון 74 לחוק לעידוד השקעות הון – חלוקת "רווחים כלואים"

- ביום 14 לנובמבר 2022 הסתיימה הוראת השעה (להלן: "הוראת השעה") אשר העניקה הטבת מס חברות מופחת (שיעור מס חברות מופחת שלא יפחת מ – 6% חלף שיעור מס חברות שהיה חל על החברה) לחברות שסווגו כמפעל מאושר ומפעל מוטב, על הכנסות שזכו לכינוי "רווחים כלואים פטורים". שיעור ההפחתה יחושב בהתאם לנוסחה שפורסמה ויחושב כפונקציה של סכום הרווחים שהחברה תבחר לחלק (שיעור ההטבה המזערי שלו תזכה החברה הינו 30% (תשלם מס חברות בשיעור של 70% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה), בעוד שהשיעור המרבי יהיה 60% (כך שהחברה תשלם מס חברות בשיעור של 40% ממס החברות שאותו הייתה נדרשת לשלם לולא הוראת השעה)).
- בנוסף, על מנת לעודד את החברות להצטרף להוראת השעה ולחלק את הרווחים הכלואים כדיבידנד, נכללה במסגרת חוק ההסדרים הצעה לבטל את האפשרות של אותן חברות לבחור שלא לייחס חלק מהדיבידנד גם לאותן הכנסות פטורות, באותן השנים שרלוונטי.
- כאמור לעיל, הוראת השעה קובעת הקלה לפיה מס החברות שיוטל על ההכנסה הצבורה הנבחרת יהא המס המוטב שהוא מוכפל ב"מקדם המס" אך לא פחות מ – 6%. בדיקת שיעור המס המזערי תבוצע לכל שכבת רווח בנפרד. כך יוצא ששיעורי המס המוטבים יופחתו במקרה של הפשרת מלוא הרווחים הפטורים לשיעורים שלהלן:

# חלוקת רווחים כלואים המשך....

שיעור מס מזערי בהוראת השעה	שיעור מס מוטב
10%	25%
8%	20%
6%	15%
6% (שיעור המס המזערי)	10%

- **תיקון 74 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "החוק") – תיקון סעיף 74(ד1)(1)**
  - תיקון 74 שינה את סעיף 74 לחוק אשר קבע כי חברה שיש לה הכנסות פטורות ממפעלה התעשייתי, המחלקת דיבידנד או שבצעה פעולה אשר רואים בה כדיבידנד, תוכל "לצבוע" את מקור הרווחים מהם חולק הדיבידנד.
  - **סעיף 74 החדש** – חברה שיש לה הכנסה פטורה שהמס בגינה טרם שולם בהתאם לחוק, ואשר בצעה פעולת חלוקה כלשהיא, תייחס את פעולת החלוקה למקורות השונים בהתאם ליחס שבין ההכנסה הפטורה לבין רווחיה הצבורים של החברה.

# הטבות במס לגבי בניינים להשכרה ובניינים לשכירות מוסדית



# פרק שביעי (1) לחוק לעידוד השקעות הון – הטבות במס לגבי בניינים להשכרה ובניינים לשכירות מוסדית

המסלול "החדש" – בניין לשכירות מוסדית שנכנס לתוקף ביום 18.11.2021 ויחול עד ליום 31.12.2031	המסלול הקיים – בתוקף עד לסוף 2023	
חברה, אגודה שיתופית, יחיד ושותפות.	חברה, אגודה שיתופית, יחיד ושותפות.	מי זכאי להגיש בקשה?
<p>על פי החוק, מספר הדירות המינימלי במסלול החדש של שכירות מוסדית הוא כדלקמן: באזור שאינו פריפריאלי - הגבוה מבין 10 דירות או 66% מהדירות בבניין, ובאזור פריפריאלי - הגבוה מבין שש דירות או 30% מהדירות בבניין.</p> <p>במקרה של "חלק מבניין" לפי החוק מדובר בלפחות 10 דירות להשכרה למגורים.</p>	<p>על פי כללי המנהלה, בבניין חדש שהוקם יהיו לפחות ארבע דירות מגורים, ועל פי החוק, לפחות 50% משטח הרצפות של אותו בניין הן דירות להשכרה למגורים.</p> <p>במקרה של "חלק מבניין" לפי החוק (קרי למבקש ההטבות יש רק חלק מהדירות בבניין ושאר הדירות לא בבעלות קרוב), יהיו לפחות שש דירות.</p> <p>ובמקרה של תמ"א 38 – להרחבה של בניין קיים יהיו לפחות שש דירות חדשות.</p>	מינימום דירות להשכרה ושיעור שטחי ההשכרה ביחס לגודל הבניין
<p>הזכאות להטבות צומחת אם הדירות הושכרו 15 שנים בממוצע (מתוך 18 שנים) ממועד סיום הבנייה. יחד עם זאת יש אפשרות למכור לאחר חמש שנות השכרה ל"משכיר ממשיך" שייכנס בנעלי המוכר וישכיר עד לתום 15 שנות ההשכרה, או שימכור מוקדם יותר בחלוף חמש שנות השכרה.</p>	<p>הזכאות להטבות צומחת אם הדירות הושכרו לפחות חמש שנים בממוצע מתוך שבע שנים ממועד סיום הבנייה.</p>	מועד הזכאות להטבות

# פרק שביעי (1) לחוק לעידוד השקעות הון – הטבות במס לגבי בניינים להשכרה ובניינים לשכירות מוסדית המשך....

המסלול "החדש" – בניין לשכירות מוסדית שנכנס לתוקף ביום 18.11.2021 ויחול עד ליום 31.12.2031	המסלול הקיים – בתוקף עד לסוף 2023																											
<p>בונה בניין לשכירות מוסדית יכול למכור את הדירות לשכירות מוסדית (שאמורות להיות מושכרות ל - 15 שנים מתוך 18 שנים), החל מאחרי חמש שנות השכרה למגורים, בממוצע, מתוך שש שנים מתום הבנייה ל"משכיר ממשיר". וכך הלאה, גם ה"משכיר ממשיר" יכול למכור. במקרה זה מדרגות המס יהיו בהתאם לסעיף 53 ג. (ד1) לחוק כדלקמן:</p> <table border="1" data-bbox="227 530 917 822"> <thead> <tr> <th>שנות השכרה</th> <th>יחיד</th> <th>חברות</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>עד 5</td> <td>29%</td> <td>11%</td> </tr> <tr> <td>6-10</td> <td>27.5%</td> <td>9%</td> </tr> <tr> <td>11-15</td> <td>25.5%</td> <td>7%</td> </tr> <tr> <td>16-20</td> <td>24%</td> <td>5%</td> </tr> </tbody> </table> <p>במסגרת התיקון עודכנה הטבה במס רכישה של 0.5% מס למי שעונה להגדרת "משכיר מתמשך", דהיינו מי שירכוש את הבניין לשכירות מוסדית וימשיך להשכיר את הבניין לשכירות מוסדית ל - 15 שנים מתוך ה - 18.</p>	שנות השכרה	יחיד	חברות	עד 5	29%	11%	6-10	27.5%	9%	11-15	25.5%	7%	16-20	24%	5%	<table border="1" data-bbox="1025 369 1624 642"> <thead> <tr> <th>חברה משקיעי חוץ</th> <th>חברות</th> <th>יחיד</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>18%</td> <td>11%</td> <td>20%</td> <td>הכנסה חייבת או שבח ראלי</td> </tr> </tbody> </table>				חברה משקיעי חוץ	חברות	יחיד		18%	11%	20%	הכנסה חייבת או שבח ראלי	הטבות מס
שנות השכרה	יחיד	חברות																										
עד 5	29%	11%																										
6-10	27.5%	9%																										
11-15	25.5%	7%																										
16-20	24%	5%																										
חברה משקיעי חוץ	חברות	יחיד																										
18%	11%	20%	הכנסה חייבת או שבח ראלי																									

# פרק שביעי (1) לחוק לעידוד השקעות הון – הטבות במס לגבי בניינים להשכרה ובניינים לשכירות מוסדית המשך....

המסלול הקיים – בתוקף עד לסוף 2023	המסלול "החדש" – בניין לשכירות מוסדית שנכנס לתוקף ביום 18.11.2021 ויחול עד ליום 31.12.2031	
20% על דירה שהייתה מושכר למגורים בשנת המס.	20% על דירה שהייתה מושכר למגורים בשנת המס.	פחת מואץ
20%	דיבידנד שמקורו בהכנסה חייבת שהופקה ממכירה או מהשכרה של דירות בבניין לשכירות מוסדית – 20%	שיעור המס על חלוקת דיבידנד
אין מגבלה לגבי תקופת המינימום של הסכם השכירות, ובלבד שהדירות הושכרו ל – 5 שנים בממוצע מתוך 7 שנים מתום הבניה.	5 שנים עם אופציה ל - 5 שנים נוספות. בנוסף, דמי השכירות אינם ניתנים להיוון והם ישולמו בתקופות קצובות שלא יעלו על 6 חודשים. יש מנגנון להעלאת דמי שכירות.	משך תקופת הסכם השכירות
<u>דירות להשכרה</u> - תשומות בניה לא יוכרו, פטור על הכנסות השכירות, פטור על הכנסות ממכירת דירות אשר הושכרו במשך 5 שנים לפחות, בהקשר זה יש לקחת בחשבון את ההשלכות בגין אי ניכוי מע"מ התשומות.	<u>דירות למכירה</u> - יותרו תשומות הבניה, מכירת הדירות חייבת במע"מ.	מע"מ
		מועד הגשת הבקשה
	המועד המוקדם מבין אלה: המועד בו הבניין או חלק מהבנין (שנבנה על יתרת המקרקעין), ראוי לשימוש, או מועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון בבנין.	



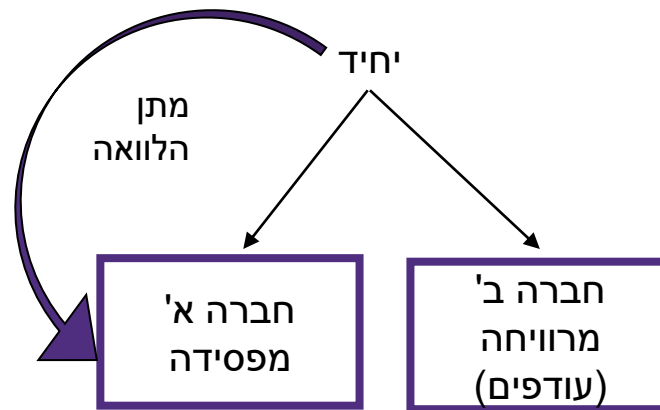
# שינויי מבנה



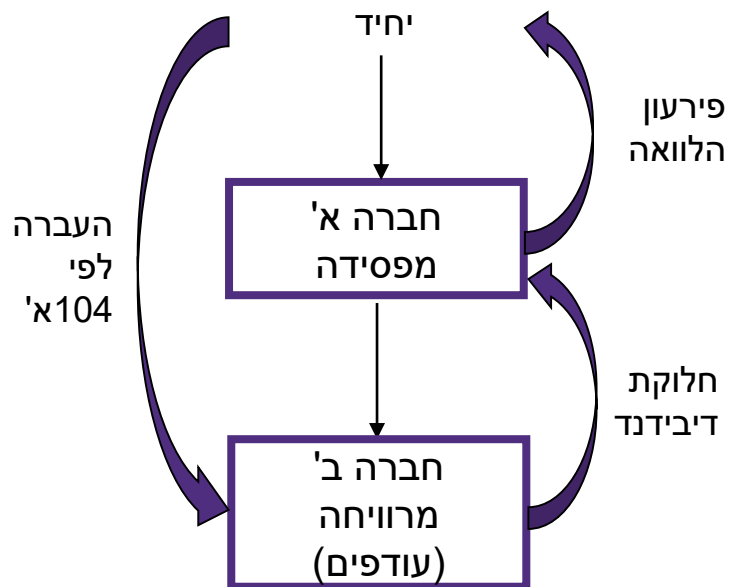
# שינוי מבנה

- סעיף 104א' – משיכת הלוואה בחברה מפסידה תוך שימוש בעודפים בחברה מרוויחה

## טרם שינוי המבנה

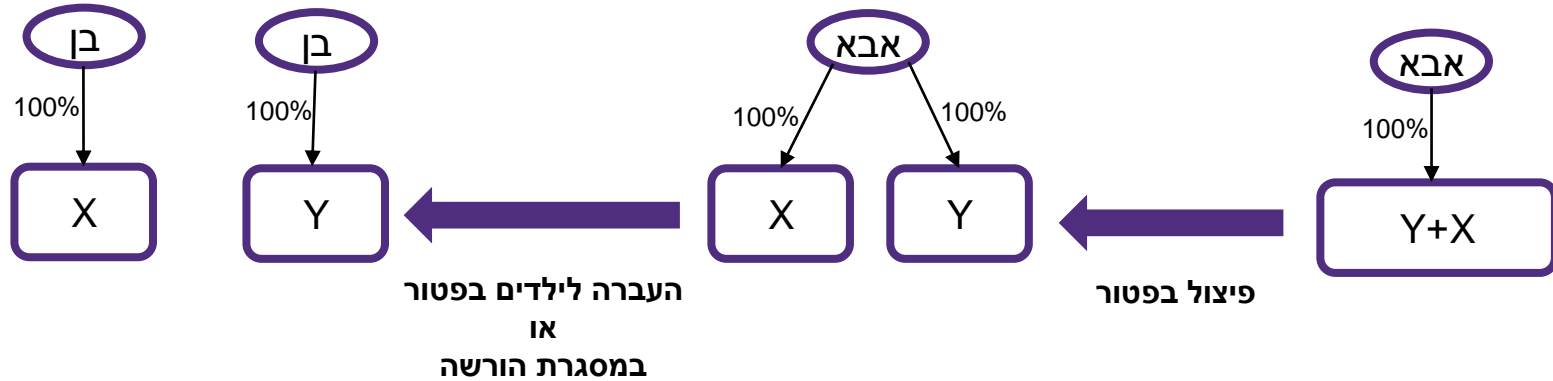


## לאחר שינוי המבנה



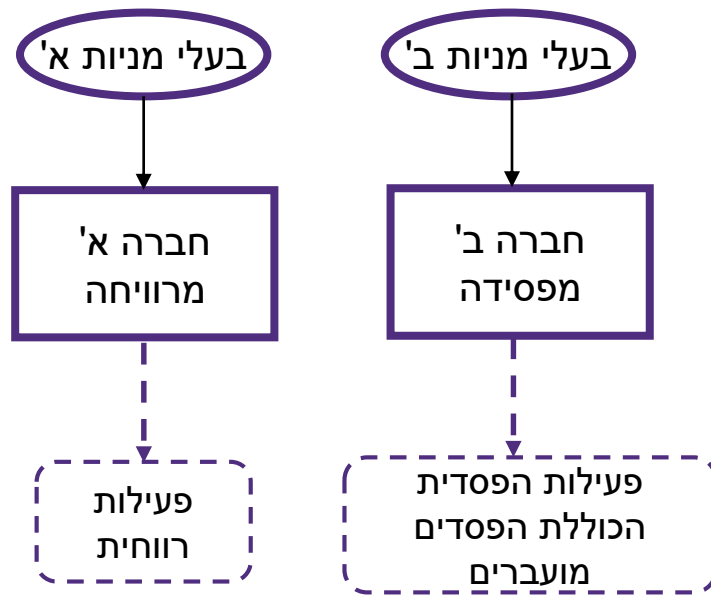
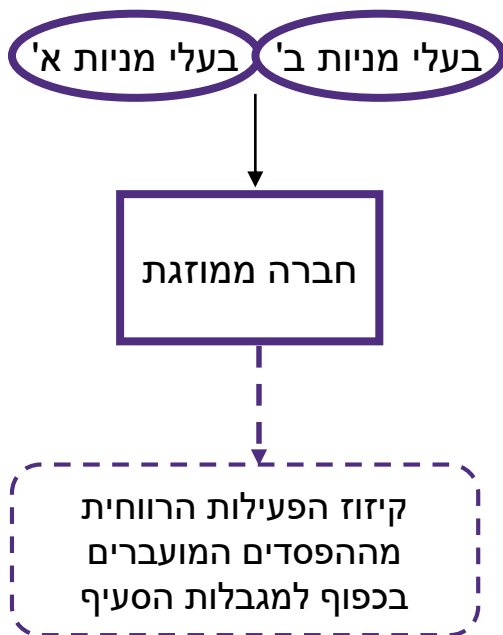
# שינוי מבנה

- 105א(2) - פיצול של חברה שבה מתקיימות שתי פעילויות שהאבא מבקש שתוחזק על ידי כל אחד מהילדים בנפרד



# שינוי מבנה

## 103 ב – ניצול הפסדים בעזרת מיזוג חברות

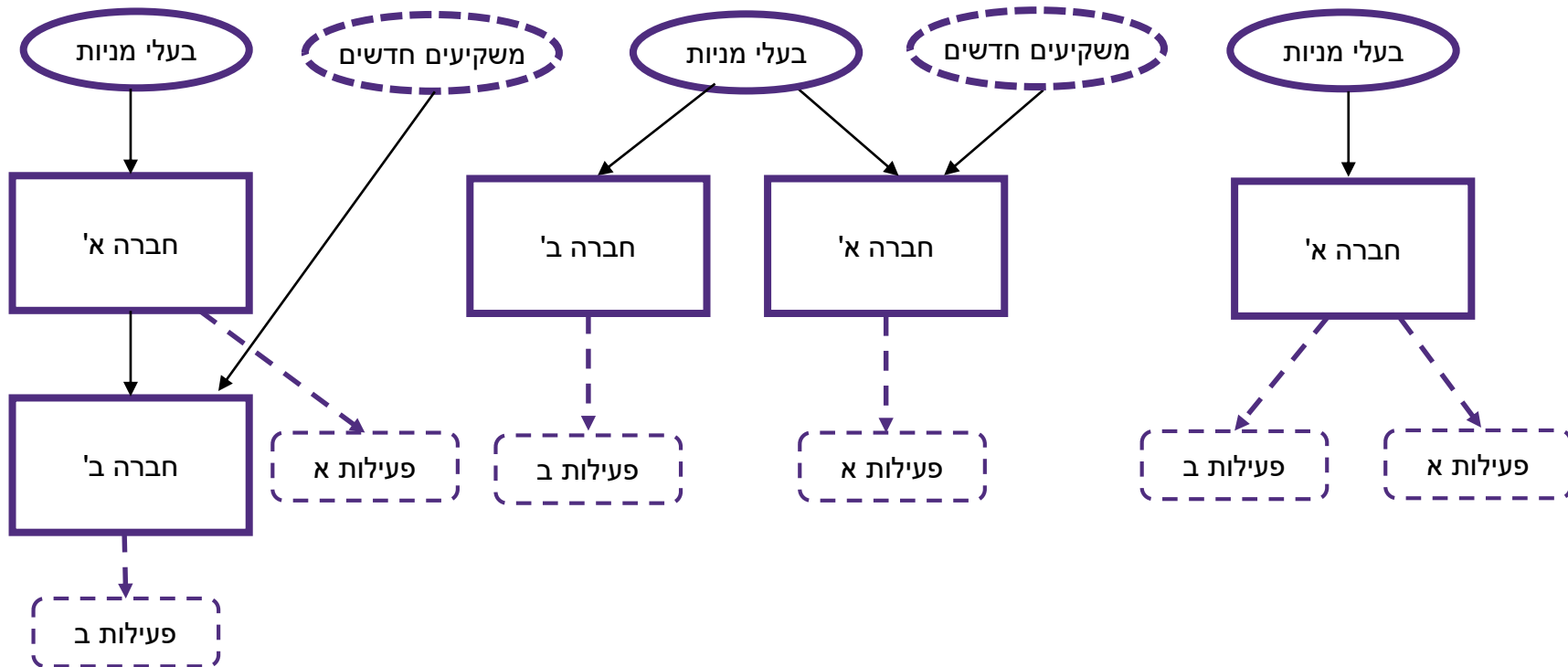


# שינוי מבנה

105א(1) ו- 105א(2) – פיצול פעילות

אנכית

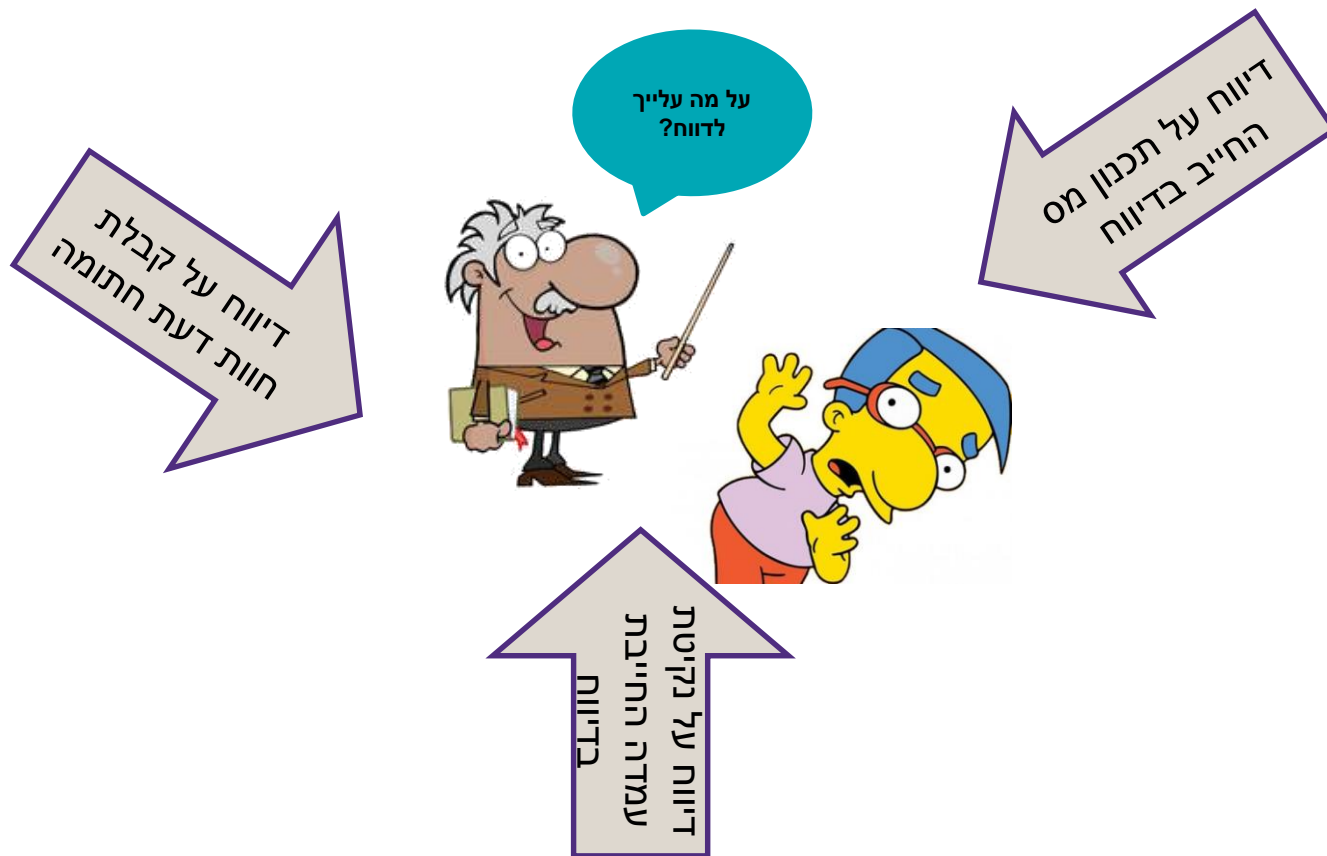
אופקית



# עמדות חייבות בדיווח



# "דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח



# "דיווחים עליך ישראל" - הגברת חובת הדיווח

## חובות הדיווח העיקריים

דיווח על נקיטת עמדה חייבת בדיווח	דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה	תכנוני מס החייב בדיווח
<ul style="list-style-type: none"> <li>בתיקון מס' 215 לפקודה נוסף סעיף 131ה לפקודה הקובע כי חלה חובת דיווח על נקיטת עמדה השונה מזו של רשות המסים כפי שתפורסם והכל בהתאם למונחים הקבועים בסעיף האמור.</li> <li>חובת הדיווח תחול ביחס לדוחות המס לשנת 2016 ואילך</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>בתיקון מס' 215 לפקודה נוסף סעיף 131ד לפקודה הקובע כי חלה חובת דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה שנתנה החל מ-1.1.2016 והכל בהתאם למונחים הקבועים בסעיף האמור.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006. מתוקף סעיפים 131(ז) ו-243 לפקודת מס הכנסה.</li> <li>תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006. מתוקף סעיפים 67(ה) ו-145(א) לחוק מס ערך מוסף.</li> <li>כולל סוגי עסקאות במקרקעין.</li> </ul>
<p>חובות הדיווח חלים על החוקים הבאים:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>פקודה מס הכנסה.</li> <li>חוק מע"מ.</li> <li>חוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958.</li> <li>פקודת המכס.</li> <li>חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952.</li> </ul>		



# "דיווחים עליך ישראל" - עמדות חייבות בדיווח מוצעות לשנת 2022

## ▪ הפחתת סכום הדיבידנד הרעיוני המתואם מחברה נשלטת זרה מהדיבידנד שחולק בפועל

בעת חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה בחנ"ז מסוים, אין להפחית מסכום הדיבידנד האמור, בהתאם להוראות סעיף 75ב(ד)(1) לפקודה, סכום השווה לדיבידנד בפועל אשר מקורו ברווחי חנ"ז אחרת אשר מוסו בעבר בידי בעל השליטה או חליפו כדיבידנד רעיוני בהתאם להוראות סעיף 75ב(ב) לפקודה.

## ▪ קיזוז מיסי חוץ כנגד חבות המס על "דיבידנד רעיוני" מחברת משלח יד זרה

לא ניתן להפחית "מסי חוץ" ששולמו על ידי תושב ישראל כנגד המס החל על הכנסותיו של אותו תושב מחמי"ז כאמור בסעיף 75ב(ד), זאת למעט האמור בסעיף 75ב(ה).

## ▪ זיכוי עקיף בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה שאינו מתחייב במס לפי סעיף 126(א) לפקודה

הוראות "הזיכוי העקיף" הקבועות בסעיפים 126(ג)-(ו) ו-203 לפקודה בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה יחול רק על דיבידנד שקיבל חבר בני אדם שמתחייב במס בישראל לפי סעיף 126(א) לפקודה. מקום בו ההכנסה אינה מסווגת כדיבידנד בישראל או ששיעור המס החל על הכנסתו של חבר בני האדם הוא בשיעור אחר משיעור מס חברות כאמור בסעיף 126(א) לפקודה (כגון: חברה משפחתית שממוסה לפי סעיף 121) לא יהא זכאי להחיל על עצמו את מנגנון הזיכוי העקיף כאמור.

# "דיווחים עליך ישראל" - עמדות חייבות בדיווח מוצעות לשנת 2022

- לא יינתן זיכוי עקיף על הכנסה שאינה מסווגת בישראל כדיבידנד לשם הפעלת המנגנון הקבוע בסעיפים 126(ג) ו- 203(ב) התקבול המתקבל בידי החברה הנישומה כמשמעותה בסעיף 126(ג) חייב להיות מסווג כדיבידנד בהתאם לדיני המס בישראל.
- חלוקת דיבידנד מחברה זרה שחלות עליה הוראות סעיף 62א' לבעל מניות תושב ישראל מסי חוץ (מס חברות ומס דיבידנד) ששילמה חברה זרה בחו"ל, בגין הכנסות אשר רואים אותן כהכנסות של יחיד בהתאם להוראות סעיף 62 א לפקודה, אינם ברי זיכוי כנגד ההכנסות שיוחסו לבעל המניות מאחר ומסי החוץ שולמו על ידי החברה ולא על ידי בעל המניות וההכנסות אינן מסווגות כדיבידנד בידו.

# פסקי דין נבחרים שנתנו בשנת 2022



# מס הכנסה – פסקי דין נבחרים

- ע"מ 52353-12-17 מלון רג'נסי ירושלים בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים – יציקת פעילות רווחית בשלד בורסאי על מנת לקזז הפסדים צבורים
- חברת [מלון רג'נסי ירושלים](#) בע"מ (המערערת) מכרה מלון וציוד לרשת מלונות דן. החברה נשארה ריקה למעט הפסדים צבורים בסך של כ – 233 מיליון ש"ח. המערערת מכרה את החברה כשלד בורסאי לחברת חג'ג'.
- פקיד שומה ירושלים 1 (המשיב) הוציא שומה למערערת וקבע כי אין מקום להכיר בהפסדים הצבורים וזאת מהטעם שמדובר בעסקה ללא תכלית עסקית אשר נועדה לקיזוז הפסדים גרידא ולכן קבע כי מדובר בעסקה מלכותית.
- בנוסף, טען המשיב, כי חל על המערערת השתק שיפוטי וזאת לאור הטענות שהעלתה במסגרת תובענה ייצוגית בה טענה כי סך ההפסדים הניתנים לקיזוז הינם 18 מיליון ₪ בלבד.
- השופט אביגדור דורות קיבל את עמדת המשיב, לפיה המערערת אינה יכולה לטעון שההפסדים הצבורים מסתכמים ב-233 מיליון שקל כאשר בתובענה הייצוגית טענה רק ל – 18 מיליון.
- למרות שדי בכך כדי לדחות את הערעור, השופט דן בו גם לגופו ובעיקר בשאלה האם מדובר בעסקה מלאכותית; מסקנתו היתה חיובית מאחר שלטענתו לא הייתה תכלית עסקית לרכישה.

# מס הכנסה – פסקי דין נבחרים

## ▪ ע"מ 43666-06-20 בסון נ' פקיד שומה רמלה – מיסוי הכנסות שהתקבלו במרמה

- פקיד שומה רמלה (המשיב) הוציא לרות בסון (המערערת) צווים לשנים 2011-2012 בהתייחס לכספים שקיבלה בעושיק אישה ערירית במסגרת עבודתה כיועצת השקעות בבנק.
- טענת המערערת היא כמאחר והכספים הוחזרו, אף שהושגו בעבירה, התקבלו במתנה ולאחר מכן הוחזרו במלואם ובנוסף חולט סכום נוסף, אין מדובר בהכנסה שיש לה מקור.
- בית-המשפט המחוזי, מפי השופט ד"ר ש' בורנשטין, דחה את הערעור. השופט בורנשטין לא קיבל את הטענה של המערערת כי הכספים שהתקבלו בעושיק התקבלו כמתנה.
- בנוסף, קבע השופט, כי לא מדובר בתקבול שהתקבל במסגרת יחסים אישיים ושאינו לו כל מקור. לדבריו, המערערת השיגה את הכספים במסגרת תפקידה כפקידת הבנק ולכן מדובר ללא ספק בהכנסה שמקורה בעבודה ו/או במשלה-יד, וכי ברור שסכומים אלו שהתקבלו תוך ביצוע עבירת גניבה בידי מי שניצל את משרתו ותפקידו לשם כך.



**מע"מ**

# מע"מ – סיווג מלכ"ר כעוסק לצרכי מכרז

- ביום 11 בינואר 2018 פורסמה על ידי רשות המיסים הודעה בה הרשות טוענת כי קיימת אפליה בין מלכ"ר לבין עוסק (7.5% מס שכר לעומת 17% מס עסקאות) בעת ההשתתפות במכרזים למשרדי הממשלה השונים ו/או רשויות או מועצות מקומיות.
- לאור האמור, נקבע בהודעה כי בעת פרסום מכרז על ידי המדינה ו/או כל זרוע אחרת שלה אשר מגישי ההצעה היו גופים המסווגים כמלכ"ר וגם גופים המסווגים כעוסק לעניין חוק מע"מ, ויתברר כי פעילות המלכ"ר המתמודד במכרז היא לשם השגת רווחים (לרבות רווח זמני שימש את המלכ"ר בפעילות המלכ"רית), תפעל רשות המיסים לשינוי הסיווג של המלכ"ר לעוסק בשל הפעילות האמורה וזאת כל כל המשמעויות הכרוכות בשינוי הסיווג.
- ביום 10 בנובמבר 2020 ניתן פסק דין של בית המשפט העליון (עע"מ 6466/19 משרד הביטחון נ' עמותת חברות הסיעוד ואח') אשר במסגרתו נידונה שאלת סיווג המלכ"ר בעת השתתפות במכרז של משרד הביטחון. בפסק הדין בית המשפט קבע כי מלכ"ר אשר מציע את מעמדו במסגרת מכרז יהא צריך להצטייד באישור מרשות המיסים לצורך סיווג פעילותו לצרכי מע"מ.
- כתוצאה מפסק הדין, רשות המיסים גיבשה קריטריונים ותנאים למלכ"רים ולמכרזים אשר בהתקיימם באופן מלא תסווג פעילות המלכ"ר כמלכ"ר לעניין חוק מע"מ. יש לציין כי קריטריונים כאמור קיבלו ביטוי במסגרת בקשה "במסלול ירוק" (טופס 945) ייעודי. במידה ולא עומדים בחלק מהקריטריונים או הסך הכולל מהכנסות המלכ"ר מאותו מכרז הינן מעל לסכום של 20 מיליון ש"ח יש לפנות בבקשה מנומקת לקבלת החלטת מיסוי רגילה.

# מע"מ – פסקי דין נבחרים

▪ ע"מ 36825-11-21 איחוד עוסקים תנובה בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ – תגמול מחברת ביטוח חייב במע"מ?

- תשלומים בגין פוליסת ביטוח שרכשה תנובה כנגד חדלות פרעון של לקוחותיה אינם חייבים במע"מ.
- וזאת על אף העובדה שהוצאו תעודות זיכוי בגין החובות העבודים.

- בית המשפט קיבל את טענת המערערת תוך שהוא קובע כי: "מקובלת עליי טענת המערערת כי החוב הפך אבוד כתוצאה מכישלון התמורה עקב חדלות הפירעון של הקונה....וקבלת התגמולים מחברת הביטוח עקב פוליסת ביטוח אשראי היא חיצונית למערכת היחסים שבין הקונה לעוסק למערערת, וזכות המערערת בענייננו לקבלת תגמולי ביטוח עומדת בפני עצמה. ....
- תגמולי הביטוח להם זכאית המערערת אינם מהווים תמורה השוללת את החזר מס העסקאות המגיע למערערת לנוכח קיומו של החוב האבוד, ותגמולים אלו התקבלו ממערכת יחסים חוזית חיצונית ונפרדת בינה לבין חברת הביטוח מכוח פוליסה שרכשה בעצמה ועל חשבונה."



# מע"מ – פסקי דין נבחרים

- ע"מ 21657-11-19 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף – הכנסות משירותי כוח אדם בדיוטי פריי חייבות במע"מ?
- הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ (המערערת) מעסיקה דיילות מכירה בדיוטי פריי אשר מעניקות שירותים לחנויות במתחם.
- המערערת דיווחה על הכנסותיה מהשירותים כהכנסות במע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5). המשיב הוציא למערערת שומת עסקאות בסך של כ- 9 מיליון ₪, בטענה כי השירותים חייבים במע"מ מלא.
- המשיב טען כי הואיל והטובין המיובאים אינם חייבים במע"מ בעת ייבואם לישראל (הסדר מיוחד לדיוטי פריי) ושאף בעת מכירתם בדיוטי פריי ללקוחות אינם חייבים במע"מ (זכאי למע"מ אפס) הרי שגם אם השירות כלול בערך הטובין – השירותים אינם זכאים למע"מ אפס וזאת הואיל ובגין הטובין לא משולם מע"מ.
- כבוד השופט קירש אינו מקבל את עמדת מע"מ בעניין. לגישתו לפי לשון החוק אין כל דרישה ולו ברמז כי קיום החריג לסייג מותנה בכך ששולם מע"מ בפועל על יבואה או על מכירתה של הסחורה לגביה ניתן השירות לתושב החוץ. במישור המילולי תנאי כזה פשוט אינו קיים.
- בהתאם וככל וניתן להוכיח כי השירותים כלולים בערך הטובין המיובאים במנותק מהשאלה האם הטובין חייבים במע"מ בעת ייבואם או בעת מכירתם – זכאים השירותים למע"מ אפס. יצוין, כי מע"מ טען כי לא הוכח כי השירותים כלולים בערך הטובין. גם בעניין זה, מקבל כבוד השופט את עמדת המערערת וקובע כי היא הצליחה להוכיח כי השירותים כלולים בערך הטובין וזאת באמצעות הצהרות של היצרניות הזרות כמו גם עדות של אחד מעובדי היצרניות הזרות אשר העיד כי השירותים כלולים בערך הטובין.
- בנוסף, כבוד השופט אף מצוין כי איננו מסכים עם הקביעה בפס"ד אפלאוז – לפיה שירותים לתושב חוץ הכלולים במחיר שירותים מיובאים זכאים למע"מ אפס בכפוף לכך ששולם מע"מ בגין יבוא השירותים - וזאת לנכוח לשון החוק הברורה ובהעדר עיגון כלשהו לפירוש המצמצם.

# מע"מ – עמדות חייבות בדיווח

■ במכירת דירת מגורים, אשר נבנתה לאחר הריסת דירת מגורים קיימת, סעיף 5 (ב) לחוק מע"מ לא חל והמס ישולם על מלוא מחיר המכירה

סעיף 5 (ב) לחוק מע"מ קובע, כי מחיר העסקה בשל מכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, יהיה ההפרש בין מחירה בעת המכירה לבין מחירה בעת הרכישה.

בנסיבות בהן דירת מגורים כאמור לעיל נרכשת על ידי עוסק במקרקעין מתוך כוונה להריסת הדירה ובניית דירה חדשה תחתיה, סעיף 5(ב) לחוק אינו חל מאחר ולמעשה מהות העסקה היא רכישת מקרקעין, ואשר על כן המס בשל מכירת הדירה החדשה יחול על מלוא מחיר המכירה (ולא רק על ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה).

■ איסור ניכוי מס תשומות בשל רכישה או השכרה של רכב פרטי שמעמיד מוסך ללקוחותיו כ"רכב חלופי"

לתקנה 14 לתקנות קובעת, כי אין לנכות מס תשומות בשל רכישת רכב פרטי, על ידי עוסק או בשל יבוא של רכב כאמור בידי עוסק.

עם זאת, התקנה קובעת מספר חריגים לאיסור, בין היתר, עוסק שעסקו הוא השכרת רכב, וכלי הרכב משמשים אצלו להשכרה, וכן עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב וכלי הרכב משמשים אצלו למכירה במהלך העסק ולא לכל שימוש אחר.

מוסכים אינם מוחרגים בתקנה 14 לתקנות מע"מ ולפיכך עוסקים, המפעילים מוסך ומעמידים לרשות לקוחותיהם רכב חלופי בתקופת התיקון, אינם רשאים לנכות מס תשומות בשל שכירת הרכב על ידם לצורך העמדתו לרשות הלקוח, אף אם המדובר במוסכים המופעלים ע"י עוסקים שעיקר עסקם שעיקר מסחר בכלי רכב או בתחום הליסינג. החריג שבתקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות מע"מ, מתקיים רק ביחס לעוסק שאצלו הרכב משמש כמלאי עסקי, קרי הרכב משמש אך ורק לצורך עסקי של מכירת כלי הרכב. (לעניין זה ראה ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' מע"מ).

# מע"מ – עמדות חייבות בדיווח

- שימוש במקרקעין להשכרה הפטורה ממס בידי מי שעשה בהם את עבודות הבניה יחויב במע"מ כשימוש לצורך עצמי

תקנה 1(2) לתקנות מע"מ קובעת, כי יראו כשימוש לצורך עצמי שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק מע"מ, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה, בכפוף לשלושה חריגים.

מכאן, כי עוסק שביצע את עבודות הבניה במקרקעין, זכאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת המקרקעין והבניה, אף אם ייעד מלכתחילה את המקרקעין להשכרה הפטורה ממס, אך הוא יחויב במע"מ בשל שימוש לצורך עצמי במקרקעין במועד תחילת ההשכרה.

החריגים לכלל:

על פי תקנות 1(2)(א) ו- (ב) לתקנות מע"מ, אם החלק המיועד להשכרה הוא בבניין שאושר כבניין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט- - 1959 או בבניין להשכרה כהגדרתו בחוק לעידוד בניית דירות להשכרה, התשס"ז- 2007 - העוסק אינו זכאי לנכות את מס תשומות בשל רכישת המקרקעין ועבודות הבניה, ומאידיך גיסא, לא יחויב במע"מ בשל שימוש לצורך עצמי במקרקעין.

תקנה 1(2) לתקנות מע"מ קובעת, כי מועד החיוב במס ידחה לפרק זמן של 24 חודשים מתחילת ההשכרה בהתקיים כל התנאים שלהלן :

תקופת ההשכרה המצטברת של המקרקעין, לשוכר אחד או למס' שוכרים, אינה עולה על 24 חודשים, דמי השכירות משקפים את שווי השוק בין משכיר מרצון לקונה מרצון ולא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין מלבד זכות השכירות.

בתום 24 חודשים מתחילת ההשכרה, יראו בשימוש במקרקעין שימוש לצורך עצמי ועל כן במועד זה על המשכיר להוציא במועד זה חשבונית ערוכה על שמו ולשלם את המע"מ המתחייב. וידגש, ככל שלא מתקיימים כל התנאים לעיל, מועד החיוב במס בשל שימוש לצורך עצמי חל עם תחילת ההשכרה.

פאהן קנה ושות'  
Grant Thornton  
שרותי מחלקת המסים

רו"ח יגאל רופא, שותף ומנהל מחלקת מסים



עינת מליאר  
יעצת מס



מיסוי  
פרט

אסף בהר  
רו"ח (עו"ד)



מס ערך  
מוסף

שי מויאל  
עו"ד



מיסוי  
נאמנויות

מיסוי  
בינלאומי

מחירי  
העברה  
Transfer  
pricing

יעקב ברשטיין  
רו"ח (עו"ד)



חוק עידוד  
ואופציות

מיסוי  
ישראלי

מיסוי  
מקרקעין

יגאל מנשרוב  
רו"ח





# תודה על ההקשבה!

רו"ח יגאל רופא

שותף, מנהל מחלקת המסים

טל': 03-7106644

מייל: [Yigal.Rofhe@il.gt.com](mailto:Yigal.Rofhe@il.gt.com)