



חוזר לקוחות רבעון שלישי 2022

אנו שמחים לערוך עבורכם "חוזר לקוחות" הכולל מכלול נושאים בתחומי המס השונים שהתפרסמו במהלך הרבעון השלישי של שנת 2022, עדכוני חקיקה פסיקה והוראות שונות **המבוססים על המידע הידוע למערכת ביום פרסומו.**

מס הכנסה מיסוי מקרקעין ומע"מ

מידע מעודכן על פי השינויים שנעשו ברפורמות במס, חוזרי רשות המסים ומע"מ, פסיקות ומענה על סוגיות שונות.

ביטוח הלאומי

סוגיות בתחום הביטוח הלאומי, פסיקות ועדכונים.

החומר בחוזר הלקוחות הוא כלי עזר תמציתי ופרקטי הכולל עדכונים שוטפים, שמטרתו לסייע לעוסקים במידע כללי במיסוי.

אין חומר זה מהווה תחליף לייעוץ אישי.

תשומת לבכם לכך, כי זכות היוצרים בחוזר הלקוחות שייכת לחשבים ה.פ.ס מידע עסקי בע"מ בלבד, וההרשאה הניתנת לכם לעשות בו שימוש הנה בכפוף לכך ששליחת החוזר, או כל חלק ממנו, תיעשה רק ללקוחותיכם הישירים, ולא לאף גורם אחר, ועל ידכם בלבד. הנכם מתבקשים איפוא שלא להפיץ חוזר זה, או כל חלק ממנו, לצד שלישי אחר, למעט באופן כמפורט לעיל.

אנו עומדים לרשותכם להשלמות ולמתן תשובות על שאלות.

בכבוד רב,

יהושע (שוקי) ג'אנה, עו"ד (רו"ח)

בית הדפוס 12, ירושלים

טל': 02-5704646 פקס': 02-5838388



תוכן עניינים

ריכוז הנחיות רשויות המס, מאמרים ופרשנויות

מס הכנסה

- 6 נפתחה המערכת להגשת תביעות מקוונות בגין נזק עקיף בעקבות מבצע "עלות השחר"
- 7 הנחיות למסירת טופס 106 דיגיטלי לעובד כאמצעי יחיד
- 8 רשות המסים יוצאת למהלך יזום נוסף להחזרי מס לזכאים - קיבלתם מעטפה ירוקה
- 8 מרשות המסים - היא שווה לכם כסף
- 8 נקודות זיכוי לעולה - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 262)
- 9 מערכת חדשה לאישורי ניכוי מס במקור
- 9 קבלת הטבות מס להקמה, להרחבה או לרכישת בניין שימש לשכירות מגורים מוסדית
- 9 ארוכת טווח
- 9 תיאומי מס תרומות
- 10 תיקון דוחות 2017 עקב אי עמידה בתנאי ממוצע הכנסות לפי הוראת השעה בנושא חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי
- 11 דגשים לנוהל מתן אורכות להגשת דוחות לשנת המס 2021 – הסדר האורכות למייצגים
- 12 תמצית התנאים לקבלת מענק האומיקרון **רו"ח אליק גנדלמן**
- 15 הקניית נדל"ן לנאמן - האם אירוע מס?
עו"ד אלי דורון; עו"ד (רו"ח) ירון טיקוצקי; עו"ד (רו"ח) ד"ר שלמה נס; (רו"ח) משפטן גולן פרבר
- 16 הגשת ערעור מס הביאה להתערבות בשומה כלכלית שערך פקיד שומה
עו"ד אלי דורון; עו"ד (רו"ח) ירון טיקוצקי; עו"ד (רו"ח) ד"ר שלמה נס; עו"ד יגאל רוזנברג
- 18 מענק קורונה לקבלנים 8א - איחור בהחלטה בהשגה וקשר סיבתי
עו"ד רו"ח רמי אריה
- 20 אסור למפקחי המס לעשות ביקור פתע בבית הנישום **עו"ד רו"ח רמי אריה**

מיסוי מקרקעין

- 21 חלוקת העיבוב על ידי היורשים - מהי הדרך הנכונה לעשות זאת?
עו"ד אלי דורון; עו"ד (רו"ח) ירון טיקוצקי; עו"ד (רו"ח) ד"ר שלמה נס; עו"ד יגאל רוזנברג
- 24 תיקוני שומות שבח בחלוף ארבע שנים **עו"ד רו"ח רמי אריה**
- 25 תכנון מס למכר מקרקעין כדירת מגורים **עו"ד רו"ח רמי אריה**
- 27 יזמים ודיירים יוכלו לחתום על עסקאות ולדחות את ההצהרה
- 28 הודעה על מכירת זכויות במקרקעין לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה – (טופס 7039)

מס ערך מוסף

- 28 הודעה בדבר עדכון סכומים בתקנה 23(ג) לתקנות מע"מ
- 29 אכיפת חוק אזור סחר חופשי באילת
- 29 הכנסות שכירות - מי חייב במה, השכרת דירות "רבות" למגורים
עו"ד (משפטן) בועז כהן, רו"ח (משפטן) ישי כהן, רו"ח (משפטן) ישי חיבה

פעולות גיבוש עובדים היבטי מ"ה ב"ל והשלכות מס ערך מוסף **רו"ח שלמה הררי** 30

הסיכון במתן ערבות אישית בהסדרי חובות מס **עו"ד רו"ח דמי אריה** 33

ביטוח לאומי

זכאות לקצבה עבור ילד שאובחן עם אוטיזם תהיה אוטומטית עד גיל 18 34

קצבת זקנה שנתבעה באיחור תשולם על פי חוק עד ארבע שנים אחורנית
רו"ח אורנה צח-גלרט; מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה 34

הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל אינן חייבות בדמי ביטוח **עו"ד רו"ח דמי אריה** 36

ביטוח לאומי - הקורונה אינה מהווה סטייה מ"גמלה חוסמת"
רו"ח אורנה צח-גלרט; מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה 38

בעל שליטה שכיר חויב בחוב ביטוח לאומי של החברה
רו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן, רו"ח (משפטן) ישי חיבה 40

הגדלת גמול מילואים, למי שהכנסתו "השוטפת" גדלה
מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה 41

חידושי פסיקה

מס הכנסה

לפקיד השומה אין זכות לבחור את חלופת המס הגבוהה יותר המוטלת על הנישום
כאשר יש חלופת מס נמוכה יותר - **פס"ד יחזקאל מזרחי** 43

לא רק לשם שמיים: הבאבא ברוך ישלם מס על הכנסות בגובה
עשרות מיליונים - **פס"ד הרב ברוך אבוחצירא עו"ד שוש גבע** 43

בעל מפעל לייצור מערכות למטוסים זכאי למענק סיוע בשל נזקי הקורונה -
פס"ד פודולסקי עו"ד שוש גבע 44

עובדים זרים אינם זכאים לנקודות זיכוי מכוח פקודת מס הכנסה כפי שניתן לתושבי ישראל -
פס"ד דניאל יחזקאל עו"ד שוש גבע 44

מיסוי מקרקעין

סקירת פסקי דין במיסוי מקרקעין **עו"ד מאיה כרמי** 44

נדחתה בקשת עורך דין לביטול הרשעתו בעבירות מס: עמדו כעורך דין מהווה
נסיבה מחמירה - **פס"ד משה דן עו"ד שוש גבע** 45

מס ערך מוסף

העליון קיבל טענת נישום כי חשבונות שהוציא שלא כדין לא גרמו נזק לקופת המדינה -
פס"ד מיכאל פרץ עו"ד שוש גבע 46

בעלי קרקע שמכרו חלקים ממנה לרוכשים ישלמו מע"מ בשל עסקת אקראי **פס"ד יעקבי**
עו"ד שוש גבע 46

12 חודשי מאסר בפועל הוטלו על מנהל חברה שלא הגיש דוחות מע"מ במועד -
פס"ד אלקיעאן יוסף עו"ד שוש גבע 46

נדחה ערעור חברה שקיזזה באופן שיטתי מס תשומות על יסוד חשבונות שהוצאו שלא כדין
- **פס"ד א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח עו"ד שוש גבע** 47

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

ביטוח לאומי

- 47 על כל חלק בנפרד - פס"ד ב.ג.מ בע"מ עו"ד שוש גבע
- בעל מניות בחברה טוען כנגד החלטת המוסד לביטוח לאומי בדבר שינוי מעמדו מעובד שכיר בחברה בה שימש כמנהל וכבעל שליטה - לעצמאי, תוך חיובו בדמי ביטוח עבורו כעצמאי ובדמי הביטוח עבור עובדי החברה
- 47
- ביה"ד הארצי: הרכבים הוצמדו לעובדים ומדובר בהכנסת עבודה החייבת במס ובדמי ביטוח לאומי - פס"ד ברלינגר מעליות עו"ד שוש גבע
- 48

מומחי "חשבים" משיבים

מס הכנסה

- 48 מיסוי העברת פעילות מיחיד לחברה בע"מ של רופא שיניים עו"ד אוהד שילה
- 49 משיכת כספים מקופת גמל הונית שהופקדו בה כספים לפני שנת 2008 יועץ מס צורי כנזי
- פיצול הפקדות לביטוח חיים ואובדן כושר בין בני זוג באותו אישור לעניין זיכוי במס
- 50 יועץ מס צורי כנזי
- צירוף תקופת תושבות בישוב מזכה למי שעבר בחלק
- 51 מהשנה מישוב מזכה אחד לישוב מזכה שני רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס
- מועד הכרה בהוצאות סוציאליות לצורכי מס ששולמו סמוך לתום שנת המס
- 52 רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס
- 52 מיסוי הכנסה מהפרשי הצמדה שהתקבלו ממענק קורונה רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס
- 52 מיסוי ריבית דולרית בגין השקעה בדולרים בביטקוין טרם המרתם רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס
- 53 טיפול בהנמקות בתקצור שומה עו"ד קובי כהן
- 53 הצהרת הון לבני זוג שהתגרשו עו"ד קובי כהן
- 54 דירה בדיוור ציבורי - בהצהרת הון עו"ד משה גבע
- הטלת קנס על עצמאי בגין אי הפקדה לפנסיה לעצמאים ונוהל ביצוע תיקון הפקדה
- 54 רו"ח רוזט שמש
- 55 התרת נקודות זיכוי כנגד מס ששולם על משיכה שלא כדין מקופת גמל רו"ח אחמד חסונה

מיסוי מקרקעין

- פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה בישראל על ידי תושב חוץ שרכש דירה נוספת בחו"ל
- 56 עו"ד יוני כהן
- פריסת מס שבח ופיצול השבח בין בני זוג לאחר פטירת אחד מבני הזוג לפני המכירה
- 57 עו"ד שמואל אברהם
- שינוי חלוקה בין יורשים לאחר הוצאת צו ירושה לעניין חוק מיסוי מקרקעין
- 57 עו"ד אבישי מלכא

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מס ערך מוסף ומכס

- הטלת מס ערך מוסף בגין שירותים לתיירים בארץ וניכוי מס תשומות כנגדם
עו"ד קרן מרציאנו 58
- חובת דיווח ותשלום מע"מ בגין כריית מטבע וירטואלי עו"ד קרן מרציאנו 60
- דין חוב מע"מ של עוסקת שנפטרה – האם נמחל או משולם בידי בן הזוג
עו"ד עמיאל יצחק הלוי 61
- התנהלות בתשלום מקדמות לפני העסקה על פי החוק לצמצום השימוש במזומן עו"ד אורי גולדמן 61

טבלאות

מס הכנסה

- שיעורי המס לשכירים ועצמאיים ממשכורת חודשית ושנתית
ומהכנסה מיגיעה אישית החל מינואר 2022 62
- הפקדות לקופות גמל וקרן השתלמות בשנת המס 2022 62
- שווי שימוש ברכב צמוד לשנת המס 2022 63
- פנסיה לעצמאים - השיעורים שיידרש עצמאי להפריש
לפנסיה (קצבה) ולאבטלה לשנת המס 2022 64

מס ערך מוסף

- מחזור עסקאות של עוסק פטור 65

ביטוח לאומי

- ניכוי דמי ביטוח מעובדים שכירים לשנת 2022 65
- ניכוי דמי ביטוח מעצמאים מינואר 2022 ואילך 65
- נתונים עדכניים לשנת הביטוח 2022 66
- תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת אזרח ותיק לשנת המס 2022 66

ריכוז הנחיות רשויות המס, מאמרים ופרשנויות

מס הכנסה

פתחה המערכת להגשת תביעות מקוונות בגין נזק עקיף בעקבות מבצע "עלות השחר"

בעקבות פרסומן ברשומות של התקנות המסדירות את מתווה הפיצויים לעסקים עבור נזקים עקיפים שנגרמו להם כתוצאה ממבצע 'עלות השחר', רשות המסים פתחה את האפשרות להגשת תביעות מקוונות לפיצויים ופרסמה את ההנחיות והטפסים המקוונים להגשת התביעה. מתווה הפיצויים, שאושר על ידי ועדת הכספים, כולל מסלול שכר עבודה ומסלול אדום ליישובי הספר.

מעסיקים ועצמאים יכולים להגיש תביעה במסלול שכר עבודה. התנאי לתשלום הפיצויים לעסקים הוא תשלום השכר לעובדים שנעדרו בימי הלחימה (עובד אמור לאשר קבלת שכר ע"י הודעת SMS). עצמאי זכאי לפיצוי בשל היעדרות מעסקו במצבים דומים לאלה של שכירים.

מסלול שכר עבודה – נקבע סכום של 460 ₪ ליום עבודה בין תאריכים 05.08.22 ל-08.08.22 לכל עובד / עצמאי שנעדר מעבודתו בשל אחת הסיבות הבאות:

- עובד המועסק במוסד חינוך שנסגר לפי הנחיות פיקוד העורף
 - עובד המתגורר במרחק של עד 40 ק"מ מהרצועה שנעדר לצורך השגחה על ילד עד גיל 14 אם מוסד חינוך שלו נמצא בטווח 40 ק"מ מרצועת עזה היה סגור לפי הוראת פיקוד העורף.
 - עובד הוא "אדם עם מוגבלות" או עובד שנעדר לצורך השגחה על ילד שהוא "אדם עם מוגבלות"
- כמו-כן נקבעו הקלות לעובדים הגרים עד 7 ק"מ מהרצועה. באזור זה הפיצוי בגין היעדרות הינו עבור ימי העבודה שבין 05.08.2022 ועד 09.08.2022 לכל היותר.

מסלול שכר עבודה ליישובים שהיו "כלואים" - ביישוב שנאסרה הכניסה אליו והיציאה ממנו ו/או ישובים שהגישה אליהם הוגבלה לאור חסימת צירים, במהלך התקופה שקדמה לתחילת מבצע "עלות השחר" בהתאם להוראות פיקוד הדרום (הרשימה מופיעה בתוספת השנייה בתקנות הוראת השעה), הפיצוי בגין היעדרות הינו עבור ימי העבודה שבין 02.08.2022 ועד 09.08.2022.

מסלול אדום – ניזוק ביישוב ספר יהיה רשאי לבחור בין פיצויים לפי תקנות הוראת השעה לבין פיצויים לפי התקנות העיקריות. במסלול אדום נדרשת הוכחת סכום נזק.

מסלול אדום לחקלאים – בשל המאפיינים הייחודיים של ענף החקלאות ניתן מענה ייעודי לעוסקים בענף החקלאות הממוקמים באזור של עד 7 ק"מ מהרצועה (בהתאם לרשימה המפורסמת בתקנות ובהוראת הביצוע), המסתמך על מספר העובדים בשטח החקלאי ומידת הקרבה של השטח לרצועה.

עוד כולל המתווה פיצוי נוסף לגבי ניזוק שהוא בית אוכל, אולם שמחות, גן אירועים, מוסד תרבות ופנאי, בית מלון, פנסיון, בית מרגוע, בית הארחה או אתר תיירות, אשר פועל באופן רגיל בימי שישי לאחר השעה 16:30 ואשר היה לו נזק כאמור עקב יום היעדרות בשל המצב הביטחוני ביום ח' באב התשפ"ב (יום שישי 5 באוגוסט 2022).

עוסק הנמנה על אחד מסוגי העסקים כנ"ל, יהא זכאי, בנוסף לתשלום שכר העבודה עבור העובדים שנעדרו, לתוספת של 20% בעד נזק שמקורו בחומרי גלם שהתקלקלו.

הודעת רשות המסים בישראל מס רכוש וקרן פיצויים מיום 2.10.2022

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

הנחיות למסירת טופס 106 דיגיטלי לעובד כאמצעי יחיד

1. מבוא

תקנה 13 לתקנות מס הכנסה קובעת חובה על מעסיק ששילם משכורת לעובד למסור לעובד, פעם בשנה, אישור בטופס 106 בדבר כל המשכורת השנתית ששילם לו והמס שניכה ממנה, בין אם ניכה מס ובין אם לאו. עד כה ניתן האישור מודפס, גם אם נמסר בנוסף אליו עותק דיגיטלי של הטופס.

במטרה להתאים את המערכות לצרכים המשתנים במשק ולהקל על המעסיקים או מבקשים לאפשר למעסיקים שיבחרו בכך, למסור טופס 106 דיגיטלי לעובדיהם שיבחרו בכך כאמצעי מסירה יחיד וזאת לאחר עמידה בהנחיות שיפורטו להלן.

2. הנחיות למסירת טופס 106 דיגיטלי לעובד כאמצעי יחיד

2.1 כללי

מעסיק יכול לבחור למסור לעובדיו טופס 106 דיגיטלי כאמצעי יחיד ובלבד שיקיים את התנאים בחוזר זה.

2.2 הסכמת העובד לקבלת טופס 106 דיגיטלי

2.2.1 יש לקבל את הסכמת העובד, בכתב או באופן ממוחשב, לקבל את טופס 106 באופן דיגיטלי ולא בדרך של דפוס.

2.2.2 עובד רשאי, בכל עת, לחזור בו בכתב או באופן ממוחשב, מהסכמתו למסירת טופס 106 דיגיטלי והמעסיק יפעל לפי הודעתו החל בחודש שלאחר החודש שבו הודיע העובד כאמור.

2.2.3 הסכמת העובד תשמר כחלק ממערכת החשבונות של המעסיק.

2.3 דרכי מסירה מיוחדות

עובד שהסכים לקבל את טופס 106 באופן דיגיטלי יקבל את הטופס הדיגיטלי באחת מהדרכים הבאות:

- (1) שליחת הטופס **לכתובת דואר אלקטרוני מטעם המעסיק**[1], באמצעות מערכת הדואר האלקטרוני;
- (2) באמצעות **אתר אינטרנט מאובטח מטעם המעסיק**[1] שאליו יכול העובד להיכנס עם סיסמה אישית ראשונית שמסר לו המעסיק, ושבזו יוכל לצפות בטופס;
- (3) שליחת הטופס **לכתובת דואר אלקטרוני פרטית**[1] של העובד; העובד ימסור למעסיק את כתובת הדואר האלקטרוני הפרטית, ורשאי הוא להודיע למעסיק על החלפתה בכל עת.

יודגש, כי מעסיק שמסר לעובד את טופס 106 הדיגיטלי באחת מהדרכים הקבועות בסעיף זה, יאפשר לעובד לקבלו בצורה מודפסת על פי בקשתו.

2.4 שמירה על פרטיות העובד ואמיתות המידע

העברת מידע ממעסיק לעובד תיעשה תוך שימוש באמצעים סבירים שיבטיחו כי הגישה לטופס 106 הדיגיטלי והצפייה במידע שבו תהיה לעובד בלבד, או בהרשאתו.

חוזר רשות המסים מיום 28.9.2022

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

רשות המסים יוצאת למהלך יזום נוסף להחזרי מס לזכאים - קיבלתם מעטפה ירוקה מרשות המסים - היא שווה לכם כסף

רשות המסים שולחת בימים אלו מכתבים לכ-11,000 אזרחים, שבדיקת השכר שלהם העלתה ששילמו מס עודף ויש להם פוטנציאל להחזר מס. המעטפות והמכתבים עוצבו בצבע ירקרק בהיר כדי לבדל אותם מדואר רגיל של הרשות וכדי למשוך את תשומת לב המקבלים, שעליהם לטפל בהחזר המס שלהם.

במהלך הנוכחי אותרו כ-11,000 אזרחים שלא הגישו בקשות להחזר מס לשנת 2016, ובדיקת דיווחי השכר שלהם העלתה כי ייתכן שהם זכאים להחזר בשל העובדה ששילמו מס ביתר מסיבות שונות כמו עבודה אצל שני מעסיקים ואי עריכת תיאום מס וכיו"ב.

מנהל רשות המסים, ערן יעקב, הדגיש כי ברוח חזון רשות המסים, המעמיד את הלקוח במרכז, הרשות פועלת באופן יזום למיצוי זכויות מס לכלל הציבור ולאיתור זכאים פוטנציאליים להחזר מס. עד כה פעלה הרשות לעידוד ביצוע החזרי מס ע"י אוכלוסיות עם מאפיינים דומים כמו ניצולי שואה והורים לילדים עם מוגבלות. במהלך הנוכחי אותרו ע"י הרשות זכאים פוטנציאליים להחזר מס בשל תשלום מס עודף בשכרם ולראשונה נעשתה פנייה אליהם באמצעות "המעטפה הירוקה", שמשמעותה – תוכן המעטפה שווה לך כסף.

המכתבים שנשלחו מזמינים את האזרחים לבדוק את זכאותם להחזר מס ולהגיש בקשה. במטרה להקל על הגשת הבקשה, צורפו למכתב טופס 135 - בקשה להחזר מס לשנת 2016 ודף הסבר למילוי הטופס, כמו גם המלצה להיעזר בסימולטור לבדיקת הזכאות וחישוב המס, טרם תוגש הבקשה. בנוסף לשליחת המכתבים, הוקמה מעטפת תמיכה הוליסטית, ומקבלי המכתבים שיהיו מעוניינים בסיוע יוכלו לפנות למרכז המידע והשירותים של הרשות.

מהלך זה, כמו קודמיו ואלו שיבואו אחריו, הוא חלק מיישום חזון רשות המסים לגביית מס אמת ובמסגרת פעילות חטיבת שומה וביקורת למיצוי זכויות מס לאזרחים.

הודעת רשות המסים מיום 18.9.2022

נקודות זיכוי לעולה - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 262)

1. ביום 5.7.22 פורסם בספר החוקים 2994 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 262), התשפ"ב-2022. תחילתו של חוק זה ביום 1.1.22 (להלן: "יום התחילה").

בהתאם לחוק תוקן סעיף 35 לפקודת מס הכנסה, הוגדלו נקודות הזיכוי לעולים חדשים והוארכה תקופת הזכאות בשנה נוספת למי שעלה לישראל מיום התחילה ואילך.

2. להלן טבלה המסכמת את נקודות הזיכוי לחודש לעולה לפני התיקון ולאחריו:

מס' חודשים מהעליה לישראל	לפני התיקון - למי שעלה לפני 1.1.2022
18 חודשים ראשונים	1/4 נקודת זיכוי עבור כל חודש
12 חודשים לאחר מכן	1/6 נקודת זיכוי עבור כל חודש
12 חודשים לאחר מכן	1/12 נקודת זיכוי עבור כל חודש

מס' חודשים מהעליה לישראל	לאחר התיקון - למי שעלה לאחר 1.1.2022
12 חודשים ראשונים	1/12 נקודת זיכוי עבור כל חודש
18 חודשים לאחר מכן	1/4 נקודת זיכוי עבור כל חודש
12 חודשים לאחר מכן	1/6 נקודת זיכוי עבור כל חודש
12 חודשים לאחר מכן	1/12 נקודת זיכוי עבור כל חודש

חוק זה יחול לגבי הכנסתו של מי שנעשה עולה לראשונה מיום התחילה ואילך.

חוזר רשות המסים מיום 24.7.2022

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מערכת חדשה לאישורי ניכוי מס במקור

רשות המסים פרסמה הודעה על כי ביום 1.1.2023, צפויה לעלות לאוויר מערכת חדשה להפקת אישורי ניכוי מס במקור ואישורים על ניהול פנקסי חשבונות לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים. במסגרת זו יוכנסו שיפורים ושינויים באישורי ניכוי מס במקור. בימים אלו עודכנו בתי התוכנה בנוגע למערכת החדשה, על מנת שיוכלו להיערך כראוי להתאמות שיידרשו במערכות הממוחשבות.

במערכת החדשה ינתן מענה למקרים שונים שעלו במרוצת השנים עם השימוש במערכת, ובכללם, ינתן מענה למרבית הבעיות שעלו בהפקת אישורים לשותפויות במקרים בהם ההחזקה מבוצעת באמצעות שרשרת.

פרסום רשות המסים מיום 24.8.2022

קבלת הטבות מס להקמה, להרחבה או לרכישת בניין שישמש לשכירות מגורים מוסדית ארוכת טווח

משרד הכלכלה והתעשייה - הרשות להשקעות ולפיתוח הכלכלה והתעשייה פרסמו הנחיות לגבי קבלת שירות המאפשר לקבל הטבות מס במסגרת הפרק השביעי לחוק עידוד השקעות הון, בזמן הקמה, הרחבה או רכישה של בניין למגורים המיועד לשכירות מוסדית ארוכת טווח

שימו לב!

מסלול זה בתוקף החל מיום 18.11.2021 ועד ליום 31.12.2031. יודגש כי בהתאם להוראות החוק לעידוד השקעות הון, המסלול הקודם יבוטל ביום 31.12.2023

במטרה לעודד שכירות מגורים מוסדית ארוכת טווח בישראל, מאפשר הפרק השביעי 1 של החוק לעידוד השקעות הון לקבל הטבות מס עבור הקמה, הרחבה או רכישה של בניין, שבו חלק מדירות הבניין יהיו מיועדות לשכירות מוסדית. קבלת ההטבות מותנית בהשכרת הדירות לתקופה של 15 שנים לפחות, מתוך 18 השנים הראשונות שלאחר תום הבנייה.

הידעתם?

- יש אפשרות למכור את הנכס לאחר 5 שנות השכרה ל"משכיר ממשיד" שייכנס בעלי המוכר וישכיר עד לתום 15 שנות ההשכרה, או שיוכל גם הוא למכור מוקדם יותר ל"משכיר ממשיד" אחר לאחר חמש שנות השכרה.
- משכיר ממשיד יהיה מחויב במס רכישה בשיעור של 0.5% בלבד, בשל רכישת הדירות במסגרת המסלול.

להגשת הבקשה ודברי הסבר מלאים – יש להכנס לאתר משרד הכלכלה והתעשייה

תיאומי מס תרומות

רשות המסים מודיעה כי החל מ-1.10.2022 ניתן יהיה לערוך תיאום מס נוסף בשל תרומות, רק לגבי תרומות שנתרמו לאחר תיאום המס האחרון.

לדוגמה: אם נערך תיאום מס בשל תרומות ב-3.10.22, תיאום מס נוסף בשל תרומות יתאפשר רק לגבי תרומות מ-4.10.22 ואילך.

לפיכך, רק עד 30.9.2022 יתאפשר לערוך תיאום מס בשל תרומות, גם אם נתרמו לפני תיאום המס האחרון.

עריכת תיאום מס במשרדי השומה מחייבת זימון תור.

שימו לב – ניתן לערוך תיאום מס מקוון בקלות ובפשטות, ללא צורך בהגעה למשרדי הרשות.

פרסום באתר רשות המסים ב-1.9.2022

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ.אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

תיקון דוחות 2017 עקב אי עמידה בתנאי ממוצע הכנסות לפי הוראת השעה בנושא חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי

שם הנישום: ישראל ישראלי מספר תיק: 123456789 ת.ז. מקבל הדיבידנד המוטב: 123456789

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית - תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018, נקבעה הוראת שעה הקובעת שיעור מס מופחת של 25% על הכנסה מדיבידנד בידי יחיד שהוא בעל מניות מהותי או בידי חברה משפחתית, שמקורו ברווחים צבורים בידי החברה עד ליום 31.12.2016 וכן ששולם לבעל המניות המהותי בתקופה שמיום 1 בינואר 2017 ועד ליום 30 בספטמבר 2017 (להלן: "תקופת ההטבה"). כל זאת בכפוף לכל התנאים שנקבעו בהוראת השעה ומפורטים בחוזר מס הכנסה 1/2017 בנושא "הוראת שעה לעניין חלוקת דיבידנד לבעל מניות מהותי עד ליום 30.9.2017"

סעיף 2.2.4 לחוזר, המתייחס לתנאי ממוצע הכנסות, קובע כי סכום ההכנסות שיקבל בעל המניות המהותי מהחברה המחלקת, במישרין או בעקיפין, בכל אחת מהשנים 2017 עד 2019 (להלן: "שנות הבדיקה"), לא יפחת מממוצע הכנסות שהתקבל בידו בשנות המס 2015 ו-2016 (להלן: "ממוצע הכנסות"), מהחברה המחלקת במישרין או בעקיפין. היה ולא התקיים התנאי האמור באחת משנות הבדיקה, הדבר יבוא לידי ביטוי בדו"ח שהוגש לשנת המס בה חולק הדיבידנד המוטב. כלומר, במקרה בו בעל המניות אינו עומד בתנאי "ממוצע הכנסות" באחת מהשנים, לא יחול שיעור המס המוטב בגין הדיבידנד המחולק בתקופת ההטבה. תנאי זה נועד על מנת שההכנסה מדיבידנד לא תשמש כתחליף להכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית ותשלומים אחרים לבעלי המניות מהחברה המחלקת, במישרין או בעקיפין.

לאור האמור לעיל, במקרה בו בעל המניות אינו עומד בתנאי האמור, אזי יש למסות את כל הדיבידנד המוטב כהכנסת עבודה בידי. יחד עם זאת ובהתאם להחלטת מיסוי 6570/17, ניתן יהיה למסות רק את סכום הפרש בין ממוצע ההכנסות לבין ההכנסות בפועל, בכל אחת משנות הבדיקה (עד לגובה הדיבידנד המוטב שחולק) כדיבידנד שאינו מוטב.

בהתאם לתוצאות בדיקה ממוחשבת שנערכה במאגרי המידע של רשות המיסים, על ידי היחידה הארצית לשומה בהתכתבות (להלן: "היחידה"), המבוססת על הדיווחים שהוגשו על ידך ועל ידי חבר בני אדם בו הנך רשום כבעל מניות, עולה לכאורה, כי סכום הכנסותיך בשנות הבדיקה פחתו מסכום ממוצע ההכנסות בשנות המס 2015 - 2016, על פי הפירוט הבא:

(1)	(2)
שנת מס	הפרש בין ממוצע הכנסות לבין הכנסות בשנת הבדיקה
2017	
2018	
2019	
סה"כ הפרש	
ממוצע הכנסות 2015-2016	
ת.ז מקבל הדיבידנד	

לאור האמור לעיל, ובהתבסס על סה"כ הפרש המופיע בעמודה 2 בטבלה שלעיל (להלן: "סכום הפרש"), הנך מתבקש לאשר את תיקון הדיווח של ההכנסות מדיבידנד בסכום הפרש, כמפורט להלן.

אופן תיקון הדיווח

את אישור התיקון או את תגובתך המלווה במסמכים מאמתים יש לשלוח באחת מהדרכים המפורטות להלן:

א. במידה והנך מסכים עם הממצאים לעיל, עליך לאשר את תיקון ההכנסות מדיבידנד בגובה סכום הפרש, בהודעה חוזרת ליחידה (כפי שמפורט להלן בדרכי ההתקשרות עם היחידה).

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

באישור התיקון יש לציין את השדה שבו ישודר סכום ההפרש כהכנסה מדיבידנד שאינו מוטב (שדה 055 או 212 או 312), במקביל יוקטן סכום הדיבידנד המוטב בסכום ההפרש (בשדה בו דיווחת).

לתשומת ליבך, בהתאם לסעיף 121ב(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") יתכן ותהיה חייב במס נוסף על הכנסתך החייבת העולה על התקרות הנקובות בסעיף.

יש לאשר את התיקון הנ"ל תוך 45 יום מיום קבלת הודעה זו. יודגש כי, אישור תיקון הדיווח כאמור ותשלום המס בתוספת ריבית והפרשי הצמדה תוך 21 יום מיום שידור התיקון, לא יגרור הטלת קנסות פיגורים בגין הפרשים אלו.

ב. לאחר קבלת אישורך כאמור ולנוחיותך **היחידה תבצע את תיקון השומה לשנת 2017.**

ג. **במידה ואינך מסכים עם הממצאים לעיל** ולדעתך אין מקום לתיקון הדיווח, או שלדעתך יש לבצע תיקון **בסכום שונה** מסכום ההפרש, הנך מתבקש להגיב על ממצאי הודעה זו תוך 45 יום בצירוף מסמכים מאמתים (כפי שמפורט להלן בדרכי ההתקשרות עם היחידה).

דרכי התקשרות עם היחידה

א. למייצגים המחוברים לשע"מ

בפורטל המייצגים יש להיכנס לקישור של מערכת "שומה בהתכתבות" הקיים **בקטגוריה "כל השירותים"** < לשונית "הצג הכל" > "פעולות", מידע בדבר מכתב זה קיים בפורטל. תגובתך באזור המיועד במערכת "שומה בהתכתבות" תגיע ליחידה באופן מקוון, וניתן לעקוב אחר סטטוס הטיפול בתיק כפי שיעודכן על ידי עובדי היחידה, בהתאם להתקדמות הטיפול.

מומלץ שההתקשרות מול היחידה תבצע באמצעות מערכת זו.

חזר מס הכנסה פורסם ביום 1.6.2022

דגשים לנוהל מתן אורכות להגשת דוחות לשנת המס 2021 – הסדר האורכות למייצגים

א. יחידים

מכסה 20%	יום ד' 31.8.2022	שלב א
מכסה 50%	יום ד' 30.11.2022	שלב ב
מכסה 100%	יום ג' 31.1.2023	שלב ג

ב. חבר בני אדם (כולל מלכ"רים ונאמנויות) –

מכסה 15%	יום ב' 31.10.2022	שלב א
מכסה 58%	יום ג' 31.1.2023	שלב ב
מכסה 100%	יום א' 30.4.2023	שלב ג

ג. דגשים ועקרונות ליישום הסדר האורכות למייצגים

- מדידת האורכות נעשית רק לגבי לקוחות של מייצגים ראשיים.
- במדידת הדוחות שהוגשו, לצורך עמידה במכסה הנדרשת לכל מועד, יכללו **רק** דוחות ששודרו והוגשו באמצעות המערכת לשידור דוח מקוון מלא, או דוחות שהוגשו דינית בצירוף דוח חתום על ידי הנישום וכל הצרופות (לאחר שידור או ללא שידור למי שאינו חייב בדוח מקוון), ושהגשתם **אושרה** במשרד השומה.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

- **הבהרה:** דוחות שישודרו ויוגשו באמצעות מערכת דוח מקוון מלא עד ליום האחרון של חודש מסוים שנקבע בהסדר, ימדדו באותו החודש לעניין הסדר הארכות. **כך למשל:** דוח של חבר בני אדם שישודר ויוגש במערכת דוח מקוון מלא עד 31.1.2023, יחשב כדוח שהוגש במועד ויימדד במכסת ההגשה בשלב ב'.

יום ד' 30.11.2022	יום ב' 31.10.2022	יום ד' 31.8.2022
	יום א' 30.4.2023	יום ג' 31.1.2023

פורסם באתר רשות המסים ביום 28.3.2022

תמצית התנאים לקבלת מענק האומיקרון

רו"ח אליק גנדלמן

התנאים ונוסחת חישוב המענק החדש דומים לאלה של מענק ההשתתפות בהוצאות קבועות, אך ישנם כמה הבדלים. במאמר סקרנו את רוב התנאים, לכלל התנאים וההחרגות יש לעיין בחוק.

התנאים לזכאות

- עוסק מורשה/ עוסק פטור או מוסד כספי
- "מוסד ציבורי זכאי" (מוסד ציבורי לעניין סעיף 29(2) לפקודה בשני תנאים: שליש לפחות מהכנסותיו אינו מתרומות או תמיכה, שליש לפחות מהכנסותיו מקורו במכירת מוצרים או שירותים)
- המחזור בשנת 2019 ובשנת 2022 - בין 18 אלף ל-80 מיליון ש"ח (לגבי מי שרשום באיחוד עוסקים קיים תנאי נוסף – מחזור מאוחד עד 150 מיליון). ישנן הוראות מיוחדות לאלה שפתחו עסק לאחר 1/2019
- המחזור בתקופת 1-2/2022 ירד ב-25% לפחות בהשוואה למחזור תקופת הבסיס, 1-2/2019 (ישנן הוראות מיוחדות לאלה שפתחו עסק לאחר 1/2019; כמו כן ישנן הוראות מיוחדות לגבי מי שבתקופת הבסיס היה בחופשת לידה/ שמירת הריון/ מילואים). לעניין זה המחזור לא כולל מכירות לקרוב
- הירידה במחזור נגרמה בעקבות נגיף אומיקרון

חריגים

- מוסד ציבורי לעניין סעיף 29(2) לפקודה למעט "מוסד ציבורי זכאי" כאמור לעיל
- קבלן בונה/ מבצע, סוחר נדל"ן
- גופים מתוקצבים/ בנקים/ חב' ביטוח/ חברי בורסה, וכו'
- חברה שבין 1/1/2020 ל-28/2/2022 חילקה דיווידנד בסכום העולה על העודפים שהיו לה נכון לסוף שנת 2019
- מי שסגר עסק לפני 1/1/2022, כולל מי שדיווח מחזור אפס במהלך תקופת הזכאות (1-2/2022) וחלה ירידה משמעותית בהוצאות עסקו
- מי שדיווח מחזור אפס בתקופה 9-12/2021
- עוסק שמחזור שנת 2021 שלו בתוספת מענקי הקורונה ששולמו בגין שנת 2021 (מענקי השתתפות בהוצאות, מענקי סיוע, מענקי פגיעה ממושכת) עולה ב-15% על מחזור שנת 2019
- לא ניהל ספרים בשנת 2022
- הספרים של שנת 2022 נפסלו

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

- לא הגיש דוחות מע"מ כולל דוח איחוד עוסקים לפי סעיף 71א לחוק מע"מ

מקדם סיוע

לבעלי מחזור מ-300 אלף עד 1.5 מיליון ש"ח בתקופת הבסיס – 0.4

לבעלי מחזור מעל 1.5 מיליון לפי הנוסחה שלהלן אך לא יותר מ-0.4 (יהלומנים – עד 0.055, סוחרי דלק – עד 0.01):

$$\text{מקדם} = 1 - 0.85 * \frac{\text{תשומות בשנת בסיס למעט תשומות ציוד}}{\text{מחזור בשנת בסיס}} - \frac{\text{הוצאות שכר נחסכות}}{\text{מחזור בשנת בסיס}}$$

לגבי בעלי מחזור מעל 1 מיליון ש"ח - לרשות המסים הסמכות לתקן מקדם בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

לעניין זה:

תשומות

תשומות (למעט אלה שנרכשו מקרוב) שנוכו לעניין מע"מ (למעט תשומות ציוד) בתוספת תשומות במע"מ אפס ובתוספת הוצאות שנוכו לצורכי מס שאינן תשומות (לדוגמה ארנונה, הוצאות מימון).

הוצאות שכר נחסכות (רק אם התוצאה חיובית)

הוצאות השכר של עובדים שדווחו בטופס 102 בתקופה 1-2/2019

פחות

השכר בתקופה 1-2/2022

כפול 1.25

כפול 6

ישנן הוראות מיוחדות לגבי עסקים שנפתחו לאחר 1/1/2019

חישוב המענק

בעלי מחזור שבין 18 אלף ש"ח ל-300 אלף ש"ח בתקופת הבסיס יקבלו מענק בסכום שלהלן (ללא קשר לשיעור ירידת מחזור):

מחזור בתקופת הבסיס, באלפי ש"ח	סכום מענק
מעל 18 עד 50	3,000
50-100	4,350
100-150	5,300
150-200	6,250
200-250	8,000
250-300	9,350

בעלי מחזור מעל 300 אלף ש"ח - לפי נוסחה הבאה:

מקדם סיוע (0.4 לבעלי מחזור עד 1.5 מיליון או לפי נוסחה כאמור לעיל לבעלי מחזור מעל 1.5 מיליון)

כפול

המחזור בתקופת בסיס

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

המכפיל בהתאם לשיעור הירידה במחזור כלהלן:

מכפיל	שיעור ירידת המחזור
0.1	מעל 25% עד 40%
0.2	40%-60%
0.35	60%-80%
0.5	מעל 80%

המענק לא יפחת מ-9,350 ש"ח ולא יעלה על 600 אלף ש"ח.

תביעת המענק

ניתן לתבוע את המענק באתר רשות המסים החל מ-14 יום לאחר מועד פרסום החוק (4/7/2022) במשך 90 יום. למנהל סמכות לדחות הן את המועד הראשון להגשה, הן את המועד האחרון.

רשות המסים תקבע את הזכאות למענק בתוך 100 יום (בתוספת עוד 20 יום במקרה שעוסק נדרש למסור נתונים נוספים). המענק ישולם בתוך חמישה ימים ממועד קביעת הזכאות.

אם לא נקבעה זכאות למענק בתוך 21 יום – יקבל העוסק מקדמה בשיעור 40%; אם לא נקבעה זכאות בתוך 28 יום – יקבל העוסק מקדמה נוספת בשיעור 20%.

תשלום ביתר

תשלום ביתר יוחזר לרשות המסים בתוספת הפרשי הצמדה. אם עוסק תבע מענק בסכום העולה על 50% מהמענק המגיע לו לפי חוק, יוטל עליו קנס בשיעור 25% מהסכום שנתבע ביתר.

הוראות נוספות

- המענק אינו חייב במע"מ
- ניתן להגיש השגה על קביעת מענק. ההשגה תוגש לרשות המסים. על תוצאות ההשגה ניתן להגיש ערר לוועדת הערר שטיפלה במענקי הקורונה הקודמים
- רואה חשבון או יועץ מס רשאים לייצג בקשר למענק
- נקבעה "תקופת בסיס חליפית" לעצמאית שבתקופת הבסיס הקטינה פעילות בשל אחת הסיבות המנויות בסעיפים 6 ו-7 לחוק עבודת נשים (היריון, לידה וכד') ולעצמאי שבתקופת הבסיס היה בשירות מילואים לפחות שבעה ימים.

הכותב - מומחה במסים, העורך המקצועי של אתר המסים "כל-מס" וירחון "ידע למידע" מבית חשבים ה.פ.ס מידע עסקי בע"מ

הקניית נדל"ן לנאמן - האם אירוע מס?

עו"ד אלי דורון; עו"ד (רו"ח) אירון טיקוצקי; עו"ד (רו"ח) ד"ר שלמה נס; (רו"ח) משפטן גולן פרבר

אף על פי שלאחרונה השתנה המצב המשפטי כך שהקניית נכסי נדל"ן לנאמנות נחשבת אירוע מס, השימוש במוסד נאמנות לצורך הבטחת עתיד כלכלי ליורשים עדיין אטרקטיבי.

נאמנות הוא מוסד משפטי בו אדם ('יוצר הנאמנות') נפרד מבעלות בנכסיו, ומוסר אותם לידי אדם או תאגיד אחר ('נאמן') שינהלם לטובתו או לטובת אדם אחר ('נהנה'). מוסד הנאמנות הוא כלי משפטי לצורך שימור רכוש, ניהול והגנתו במטרה להבטיח הגשמת מטרות מסוימות, גם לאחר פטירת יוצר הנאמנות, באופן שבו הנהנים ימשיכו ליהנות מפירותיהם של הנכסים שהוקנו לנאמנות בהתאם להנחיות הנקבעות על ידי יוצר הנאמנות.

כך, נהנים זכאים לקבל (בהתאם להוראות יוצר הנאמנות) סכום כסף חד פעמי או סכומים רב פעמיים, לדוגמה כאשר יחגגו יום הולדת 18, יום נישואים, לידת בן משפחה או כל אבן דרך משמעותית בחיי הנהנים.

יתרון נוסף בהקמת נאמנות הוא מקום שבו יורשיו של מאן דהוא הם בעלי מוגבלות ואינם מסוגלים לקבל החלטות בנוגע לחלוקת הרכוש המשפחתי וניהולו. הקמת נאמנות בניסיון אלו מזכה את הנהנים (בעלי המוגבלות) בתשלום קצבה חודשית ללא צורך להתעסק עם ניהול הנכסים וכך גם מובטח כי הנכסים לא יימכרו, ובכך מבטיח יוצר הנאמנות את עתידם הכלכלי של יורשיו.

בע"א 7610/19 מנהל מס שבח תל אביב 1 נגד סמואל גליס ואחרים מיום 30.06.22 (להלן: פסק הדין) ניתח בית המשפט העליון את סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין בדבר פטור לעסקאות מקרקעין בהעברה לנאמן וביצע הבחנה בין הסכם והקמת נאמנות רצונית, לבין נאמנות המוקמת מתוקף דין, כגון: פקודת פשיטת הרגל, פקודת החברות, חוק נכסי הגרמנים ועוד.

פסק הדין קבע כי העברת נכסי מקרקעין לנאמנות רצונית ואף חלוקתם מידי הנאמן לידי הנהנה היא בגדר "מכירה" שאינה זכאית לדחיית תשלום מסי מקרקעין, ובעת ההקניה תמוסה ההעברה לנאמנות במס רכישה ובמס שבח. זאת בניגוד להעברת נכסים אגב הורשה שאינה נחשבת עסקה במקרקעין, שבה קיימת דחיית תשלום המס עד למועד מכירת הנכס מידי היורש לצד ג'.

כדאי וחשוב לדעת כי הוראות חוק הנאמנות גוברות על הוראות חוק הירושה התשכ"ה-1965 (להלן "חוק הירושה") בהיותו חוק ספציפי ומאוחר יותר.

יצירת נאמנות במסגרת צוואה רלוונטית לאור העובדה שהמחוקק הישראלי הגביל את כוחו של המוריש לקבוע מה ייעשה ברכוש שציווה מעבר לתקופה מסוימת, למשל באמצעות הגבלת אפשרות ההורשה רק לאנשים שהיו בחיים במועד פטירת המוריש, או בהתאם לסעיף 42 לחוק הירושה - הורשה בדרך של יורש אחר יורש, ניתן להוריש ל"שרשרת" של שני אנשים בלבד, ולא ניתן לקבוע בצוואה כי מורישים את הרכוש לילדים ואחר כך לנכדים וכך הלאה, אלא ההוראה מוגבלת לשני דורות בלבד.

ניתן לעקוף הגבלה זו על ידי הורשה לתאגיד או הקמת נאמנות במסגרת הצוואה ואז קרובי המשפחה נחשבים לנהנים בנאמנות ולא ליורשים. גם בית משפט כבר קבע כי אין מניעה או פסול בהקמת נאמנות אשר תעקוף את הוראות סעיף 42 לחוק הירושה לעיל.

לסיכום, הקניית נכסי מקרקעין לנאמנות רצונית, בין שיוצר הנאמנות בחיים ובין שלאחר פטירתו, היא אירוע מס המחייב דיווח בניגוד להורשת נכסי מקרקעין שבה קיימים פטור ודחיית מס. יש לבצע תכנון מס מחושב ומושכל מתוך התחשבות ביתרונות הקמת הנאמנות שהיא בין השאר דאגה לאנשים בעלי צרכים מיוחדים, הורה המבקש להבטיח כי לאחר מותו יישאר מי שיטפל בבנו החולה, או לצורך ביצוע העברה בין דורית לנכסים ליותר משני דורות. כדאי ורצוי להסתייע בעורך דין הבקיא בתחום.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

יצירת נאמנות והקניית נכסים יש לבצע בהירות ובדייקנות, באמצעות הסכם נאמנות שבו יוגדרו במדויק זהות הנהנים, תנאי הזכאות לפירות הנאמנות, זהות הנאמן, חובותיו, תפקידיו וכיו"ב, וכן הנסיבות שבהן תסתיים הנאמנות (ואף זהות מקבלי נכסיה לאחר פירוקה בנסיבות אלו). הדברים מקבלים משנה תוקף שעה שמדובר ביצירת הסדר צופה פני עתיד העשוי לחול אף דורות רבים קדימה - ועל כן מומלץ להיוועץ במומחים לצורך כך.

הכתבים - ממשד עו"ד DTKG&G - דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס ושות', שהינו אחד המשרדים הגדולים והמובילים בישראל בתחום המסים, הנדל"ן, חדלות פירעון ושיקום כלכלי, ליטיגציה אזרחית, שוק ההון, היי-טק, דיני עבודה דיני הגירה ועוד. המשרד מדורג בדרך קבע על ידי מדריכי הדירוג השונים כמשרד בולט ומוביל בתחומי התמחותו.

הגשת ערעור מס הביאה להתערבות בשומה כלכלית שערך פקיד שומה

עו"ד אלי דורון; עו"ד (רו"ח) ירון טיקוצקי; עו"ד (רו"ח) ד"ר שלמה נס; עו"ד יגאל רוזנברג

בית המשפט המחוזי בבאר שבע מצא לנכון להתערב בחוות הדעת הכלכלית אשר נערכה בתמיכה לשומה שנערכה על ידו, הגם שלא נמצא לנכון להתערב בהחלטת פקיד השומה בעניין פסילת ספרים והצורך בהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה.

(עמ (בי"ש) 17404-02-19 הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע)

רקע עובדתי

חברת הובלות אבו מוסא סאבר בע"מ היא חברה פרטית העוסקת במכירה ובהובלה של חומרי גלם לביצוע עבודות עפר. בעקבות ביקורת שנערכה בידי פקיד השומה, הוחלט לפסול את ספריה של החברה בשל ליקויים שנמצאו בהם ולחברה הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה המבוססת על תוספת הכנסה בסך של כ-15 מיליון ש"ח לארבע השנים נשוא הביקורת, וכן הוטל על החברה קנס גירעון בשיעור של 15%. החברה לא השלימה עם קביעתו של פקיד השומה והגישה ערעור מס שבמסגרתו היא תקפה את החלטתו לפסול את ספריה וכן את השומה שנערכה מטעמו.

הכרעת בית המשפט בעניין פסילת ספרים

בכל הנוגע להחלטת פקיד השומה בדבר פסילת ספריה של החברה, מצא לנכון בית המשפט לדחות את ערעור החברה. בית המשפט קבע כי אכן בניהול ספריה של החברה נפלו ליקויים מהותיים באופן שלא ניתן ליתן בהם אמון לצורך קביעת הכנסתה.

בית המשפט קבע כי החברה לא ניהלה בזמן אמת את הרישומים הנדרשים ממנה בהתאם לתחום הפעילות שלה (הובלות) ומחזורי העסקאות שלה. בין היתר החברה לא כללה בספר הובלות שלה סימול מתאים של לקוחותיה שבאמצעותו ניתן יהיה לקשר בין ספר הרכב לבין החשבונות שהוצאו ללקוחות, ובכך סיכלה החברה את יכולתו של פקיד השומה לערוך לספריה ביקורת יעילה ולאתר תנועות חריגות בספריה. כפי שקבע בית המשפט, ליקוי המקשה על עריכת ביקורת יעילה ופשוטה על ידי פקיד השומה מהווה ליקוי מהותי המצדיק את פסילת ספריו של הנישום.

נוסף על כך נמצאו ליקויים בספרי הקופה של החברה, לרבות עודפים המעידים על כך שהחברה קיבלה תקבולים שלא נרשמו בספרי הנהלת החשבונות שלה.

מלבד כל אלה נמצאו אי התאמות בלתי מוסברות גם בניהול המלאי של החברה.

על רקע כל אלה קבע בית המשפט כי בדין פעל פקיד השומה משפסל את ספריה של החברה והחליט להוציא לה שומה לפי מיטב השפיטה.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

הכרעת בית המשפט בעניין גובה השומה

בכל הנוגע לגובה השומה הסתמך פקיד השומה על חוות דעת כלכלית שנערכה מטעמו ואשר במסגרתה נערך אומדן של הכנסות החברה בהתאם להיקפי הצריכה של הסולר על ידי רכבי החברה, כפי שהדבר עלה מתוך דיווחיה של החברה לרשויות מס ערך מוסף לצורך קבלת החזר מס הבלו.

צריכת הסולר של החברה שימשה עבור פקיד השומה נקודת מוצא לצורך חישוב היקף הנסיעות שערכו רכבי החברה, ועל בסיס היקף נסיעות זה נאמד מחזור הכנסותיה של החברה.

כפי שעולה מפסק הדין, במסגרת הליכי הערעור הגישה החברה חוות דעת כלכלית מטעמה, החושפת כמה ליקויים בחוות דעתו של המומחה מטעם פקיד השומה, ועם הגשת חוות הדעת מטעם החברה תיקן המומחה מטעם פקיד השומה את חוות דעתו בכמה נקודות.

באשר לליקויים האחרים שעליהם הצביע המומחה מטעם החברה, פקיד השומה לא מצא לנכון לתקן אותם והנושאים הועברו להכרעת בית המשפט. בסופו של דבר מצא לנכון בית המשפט להתערב בחוות דעת המומחה מטעם פקיד השומה בסוגיה אחת נוספת (מעבר לסוגיות שאותן תיקן המומחה בעצמו). מדובר בשקלול של מסלולי הנסיעה השונים שבהם נסעו רכבי החברה מתוך כלל היקף הנסיעות של החברה. המומחה מטעם פקיד השומה נתן משקל שווה לכל מסלולי הנסיעה של החברה מבלי להתחשב באורכו של כל מסלול, באופן המביא לעיוות בתוצאה הסופית. מאידך גיסא, המומחה מטעם החברה טען כי יש לשקלל את המשקל היחסי של כל מסלול בהתאם לאורך שלו ביחס לכלל הנסועה של החברה. כאמור, בית המשפט קיבל טענה זו של המומחה מטעם החברה והורה למומחה מטעם פקיד השומה לתקן את חישוביו בהתאם.

ראוי לציין כי פסק הדין אינו נוקב בסכום הסופי של תוספת ההכנסה שנוקפה לחובת החברה וקובע כי החלטה סופית בעניין זה תינתן לאחר תיקון חוות דעת המומחה מטעם פקיד השומה, וזאת בהתחשב בסכום המחלוקת הכולל (העומד כאמור על כ-15 מיליון ש"ח). יש להניח כי כל הפרש עשוי להיות בעל השלכות כלכליות משמעותיות.

לסיכום

כפי שמלמד אותנו פסק דין זה של בית המשפט המחוזי בבאר שבע, גם כאשר מדובר בנישום שספריו נפסלו בדין, במקרים המתאימים בהחלט יש מקום להגשת ערעור מס, ככל שהוא נתמך באופן ראוי בחוות דעת כלכלית נגדית מטעם הנישום. כאמור, במקרה הנוכחי, עצם הגשת ערעור המס וחוות הדעת הנגדית הביא לתיקון השומה, ובהמשך לא היסס גם בית המשפט להתערב פעם נוספת בשומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה.

שומה הנערכת בידי פקיד השומה אינה מדויקת, וכשמה כן היא, נערכת "לפי מיטב השפיטה", כלומר על דרך האומדנה, והיא נשענת על הנחות ותחשיבים תיאורטיים. כאשר הנישום מלווה במסגרת הליך הערעור בידי אנשי מקצוע בעלי ידע וניסיון (לרבות עורכי דין, רואי חשבון וכלכלנים), ניתן לא אחת לאתר פגמים שנפלו בשומה שערך פקיד השומה ולהביא להתערבות בה.

הדברים נכונים במיוחד כאשר עסקינן בשומה בהיקף נכבד שבו כל תיקון בה עשוי להיות בעל השלכות כלכליות משמעותיות, אך לא רק.

הכותבים - ממשד עו"ד DTKG&G - דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס ושות', שהינו אחד המשרדים הגדולים והמובילים בישראל בתחום המסים, הנדל"ן, חדלות פירעון ושיקום כלכלי, ליטיגציה אזרחית, שוק ההון, היי-טק, דיני עבודה דיני הגירה ועוד. המשרד מדורג בדרך קבע על ידי מדריכי הדירוג השונים כמשרד בולט ומוביל בתחומי התמחותו.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מענק קורונה לקבלנים 8א - איחור בהחלטה בהשגה וקשר סיבתי

עו"ד רו"ח רמי אריה

בהחלטה חדשה קובעת בין היתר ועדת הערר לענייני קורונה כי יש להביא בחשבון איחור של הרשות במתן החלטה בהשגה לצורך זכאות למענק קורונה, וכי אין להחריג באופן גורף מזכאות למענק את כל מי שחלק מהכנסתו היא בגין עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה לפי סעיף 8א, וכי על הרשות מוטל נטל ההוכחה ועליה לבקש את המסמכים הנדרשים לבחינת החרגתו ולנמק את החלטתה בהשגה.

סוגיות אלה נדונו בוועדת הערר לענייני קורונה בעניין חברת עציון (ערר 22-1238), עציון הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות, ניתן ביום 4.9.2022), אשר יוצגה על ידי עו"ד רו"ח רמי אריה ועו"ד שחר נח.

החברה הגישה בקשה למענקי קורונה עבור שתי תקופות זכאות, לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי, בסכום כולל של כ-472 אש"ח. החברה קיבלה מקדמה בסך של כ-232 אש"ח.

מדובר בערר הדין בשלוש סוגיות עיקריות:

1 השלכות האיחורים בקבלת החלטות על ידי רשות המסים – טענה מקדמית

החברה טענה כי רשות המסים דחתה את השגותיה באיחור תוך חריגה של 72 ימים. עוד נטען כי יש לראות בתקופה המקסימאלית של 120 ימים למתן החלטה, אשר נקבעה בחוק, כמחייבת לפי הפסיקה. לפיכך, יש לקבל את הערר על הסף.

מנגד טענה רשות המסים כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, והחברה לא הראתה כי נגרם לה נזק כתוצאה מקבלת ההחלטה באיחור.

2. החרגת החברה מזכאות למענק לנוכח ביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה

רשות המסים טענה כי בחישוב הכנסת החברה חל סעיף 8א לפקודה בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה, וכי מדובר בלפחות ארבעה פרויקטים, לכן אינה עונה להגדרת "עוסק".

מנגד טענה החברה כי ההתחשבות בינה לבין לקוחותיה נערכת על בסיס חודשי, בהתאם לעבודה שבוצעה בפועל, ואינה נמשכת מעל לשנה. לפיכך סעיף 8א לפקודה אינו חל לגביה.

3. שאלת קיומו של קשר סיבתי

רשות המסים טענה כי הקשר הסיבתי אינו מתקיים, מאחר שמחזורי ההכנסות של החברה תנודתיים ביותר, וכי חלה עלייה בהכנסותיה בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019.

החברה טענה מנגד כי ירידת המחזורים נגרמה רק בשל הקורונה. החל מחודש 3/2020 חלה האטה משמעותית בפעילותה, אולם עד לחודש 10/2020 גבתה כספים בגין פרויקטים שהסתיימו קודם לכן, ולפיכך ההאטה באה לידי ביטוי מחודש 11/2020.

ועדת הערר קבעה כי יש לקבל את הערר שהגישה החברה באופן כמעט מלא, כדלקמן:

1. טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטות בהשגות על ידי רשות המסים

בפרשת ב.ג. בטחון (עמ"נ 1-06-27710 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים, ניתן ביום 3.1.2022), דן בית המשפט המחוזי במשמעות האיחור (של 68 ימים) במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק, וקבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בתכלית ההסדר החקיקתי. בעניין חוק מענק הקורונה תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד. תוצאה של איחור משמעותי בקבלת החלטה תביא לקבלת ההשגה.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ.אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

בפרשת פודולסקי (עמ"נ 3720-11-21, פודולסקי נ' רשות המיסים, ניתן ביום 15.7.2022), קבע בית המשפט פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל לקבלת ההשגה על הסף.

ועדת הערר קבעה כי בענייננו קיבלה רשות המיסים את החלטותיה ביחס להשגות שהגישה החברה באיחור של 72 ימים מהמועד שנקבע לכך בסעיף 20(א) לחוק. מדובר באיחור דומה בהיקפו לאיחור שנדון בפסי"ד ב.ג בטחון שבנוגע אליו נקבע כי יש בו כשלעצמו כדי להצדיק את קבלת הערר על הסף. לפיכך, יש להביא בחשבון את האיחור בענייננו.

2. החרגת החברה מזכאות למענק לנוכח ביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה

סעיף 57(5) לחוק קובע כי מי שחל בחישוב הכנסתו בשנים 2019-2020 סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק.

בשורה ארוכה של החלטות, ועדות הערר דחו את עמדת הרשות ולפיה יש להחריג באופן גורף מזכאות למענק את כל מי שהכנסתו או חלק מהכנסתו היא בגין עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה (ראו: ערר 1071-21, ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 22.6.2021)).

בענייננו קבעה ועדת הערר כי רשות המיסים בהחלטותיה לא התייחסה באופן קונקרטי לעבודה או לפרויקט מסוים שנמשך מעל שנה, ובכך יצרה קושי לחברה להתמודד עם נימוק כוללני זה, שהועלה ללא כל פירוט, ביסוס או תימוכין.

במסגרת ההשגות צירפה החברה טבלה מפורטת ובה סיכום של עבודותיה השונות, משך הזמן שבו בוצעה כל עבודה והאם דווחה לרשויות המס תחת סעיף 8א לפקודה. החברה טענה כי מבין כל העבודות שביצעה רק פרויקט אחד נכנס לגדרי סעיף 8א לפקודה.

רשות המיסים לא פנתה ביוזמתה לחברה ולא ביקשה מסמכים הנדרשים לבחינת השאלה, ובמקום זאת הסתפקה בטבלה שסיפקה החברה והסתמכה עליה בלבד. ועדת הערר קבעה כי התנהלות זו אינה תקינה מבחינה מנהלית. החלטות הרשות בהקשר זה התבססו על נימוק כוללני ללא כל פירוט והוכחה. הרשות העבירה למעשה אל כתפי החברה את נטל ההוכחה בעניין זה, על אף שלא עמדה בו בעצמה.

כמו כן, החברה צירפה לערר הסכמי מסגרת עם לקוחות שונים, שמהם עולה כי העבודה עמם מבוססת על כתבי כמויות שבהם נקבעת התמורה בגין החומרים והעבודות, כך שהיא זכאית לקבל תמורה אחת לחודש בהתאם לחשבון ביניים המפרט את העבודות שביצעה.

ועדת הערר קבעה כי ממסמכים אלה ניתן ללמוד כי העבודות אינן מבוססות על הסכמים פאושליים, וכי הן ניתנות להפרדה ואף מופרדות בפועל בהתאם לביצוע העבודה. התשלומים משולמים לחברה בסיום כל שלב, שאינו נמשך יותר משנה.

לפיכך נקבע כי אין הצדקה להחריג את החברה מזכאות למענק, משום שמרבית העבודות נמשכו פחות משנה, למעט עבודה בשיעור של 5.6% הנמוך יחסית מסך הכנסותיה, שבעקבותיה נקבע כי המענק יופחת בשיעור זהה.

3. שאלת קיומו של קשר סיבתי

התנאי הבסיסי למתן מענק הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס, בשיעור המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות כפי שנקבע בחוק, אשר צריכה להיגרם מהשפעת התפשטות נגיף הקורונה.

בהחלטות ועדות הערר נקבע כי עצם עמידת העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אולם הרשות יכולה להצביע על ממצאים המערערים הנחה זו, ואז יועבר נטל ההוכחה אל העוסק.

בענייננו, הרשות טענה כי הקשר הסיבתי אינו מתקיים מאחר שמחזורי ההכנסות של החברה תנודתיים ביותר, וכי חלה עלייה בהכנסותיה בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019.

ועדת הערר קבעה כי עלייה במחזורי ההכנסות אין בה כשלעצמה כדי להוות נתון מכריע. המחוקק ביסס את הנוסחה לקבלת מענק על השוואה בין תקופות דו-חודשיות ולא על השוואה שנתית. כך, ייתכנו מצבים שבהם תירשם עלייה שנתית בהכנסות, כשלצידה תתרחש בחודשים מסוימים פגיעה בהכנסות כתוצאה מהקורונה.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

בענייננו נקבע שמהנתונים עולה כי כמה חודשים לאחר הטלת המגבלות הראשונות בישראל חלה ירידה ניכרת בהכנסות החברה, שנמשכה עד לסיום הדיווח לשנת 2021. ירידה זו עולה בקנה אחד עם ההסבר שהעלתה החברה ולפיו הפגיעה שנגרמה מהקורונה לא באה לידי ביטוי בהכנסותיה באופן מידי, מאחר שבמהלך החודשים הראשונים למגפה קיבלה תשלומים בגין פרויקטים קודמים.

ועדת הערר הוסיפה וקבעה כי מבחינה עקרונית, דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות בעסקים מסוימים, שכן בזמן שבו העסק נותן שירות ללקוח אחד, הוא אינו יכול לתת שירות ללקוח אחר, ואלמלא דחיית ההכנסות הוא היה יכול לקבל לקוח נוסף באותה עת.

בענייננו, החברה נאלצה להמתין כשנה עד לביצוע העבודה שהוזמנה ממנה, וזאת לאחר שכבר ביצעה את ההכנות הנדרשות והזמינה את חומרי העבודה, ולבסוף נאלצה להתארגן מחדש לצורך ביצוע העבודה. יש בהתנהלות זו כדי להסב נזק לחברה, שנאלצה במהלך כל אותה תקופת המתנה ארוכה להמשיך ולשלם את הוצאותיה הקבועות.

אנו ממליצים לבעלי עסקים שתביעתם למענק נדחתה בהחלט ועדת הערר לענייני קורונה, ולכאלו שעדיין נמצאים בהליכים לפני החלטה של ועדת קורונה, להתייעץ ולהיעזר בנו, עורכי דין ורואי חשבון אשר להם ניסיון וידע מקצועי רב מאוד בהתדיינויות מסוג זה, כדי להגיש ערעור מנומק, הכולל את כל הטענות והאסמכתאות הרלוונטיות להצלחה.

גילוי נאות: החברה יוצגה על ידי עו"ד רו"ח רמי אריה, שהוא שותף בכיר במחלקת המיסים במשרד עו"ד דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס עמית גרוס ושות'.

אסור למפקחי המס לעשות ביקור פתע בבית הנישום

עו"ד רו"ח רמי אריה

בית המשפט קובע כי אסור למפקחי המס לערוך ביקורת פתע ללא תיאום מוקדם בבית הנישום, אפילו אם עסקו מנוהל מהבית. הוראה זו קיימת גם בהוראת הביצוע של רשות המיסים למבקרי הנהלת חשבונות של מס הכנסה, וכעת היא מורחבת גם לגבי מפקחי המס ובכלל.

סוגיה זו של ביקור פתע בבית מגוריו של הנישום, נדונה בבית המשפט המחוזי בעניין מאיר (ע"מ 21579-01-20, ירון מאיר נ' פקיד שומה אילת, ניתן ביום 17.4.2022).

ירון מאיר הגיש ערעור על שומה בצו שקבע לו פקיד השומה לשנות המס 2013-2016. בית המשפט קיבל את הערעור וקבע כי השומות של פקיד השומה יבוטלו. בית המשפט קיבל את גרסתו של מאיר ולפיה ההכנסות שקיבל מחו"ל פטורות ממס בישראל בזכות היותו תושב חוזר. זאת בניגוד לעמדת פקיד השומה ולפיה מדובר בהכנסות שהופקו מיגיעה אישית של מאיר בישראל וכפי שפורט במאמרנו לגבי סוגית סיווג ההכנסות של תושב חוזר שהתקבלו מחו"ל.

תוך כדי ליבון הסוגיה של סיווג ההכנסות מחו"ל, הסתבר כי מפקחי המס אשר בדקו את הדיווחים של מאיר עשו ביקורת פתע בביתו.

לטענת פקיד השומה, היה מותר למפקחי המס לערוך ביקורת פתע בביתו של מאיר, היות ובשנים 2015-2016 היו למאיר הכנסות ממשכורת שקיבל מחברה זרה (GFI) בגין עבודה שביצע מביתו, ומהן הוא ניכה חלק מהוצאות אחזקת הבית.

פקיד השומה טען כי דרישת ההוצאות מעידה על כך שמאיר ניהל פעילות עסקית מישראל, ולכן מקום הפקת ההכנסה הוא בישראל - החייב במס בישראל לפי סעיף 4(א) לפקודה, כיוון שרק בעל עסק שעסקו פועל מתוך הבית רשאי לדרוש הוצאת אחזקת בית.

בית המשפט קבע כי הדרך להתמודד עם הוצאה שלדעת פקיד השומה היא הוצאה בלתי מותרת, היא באמצעות שלילתה. עצם דרישת ההוצאות של הבית אינה מקנה זכות למפקחי המס לערוך ביקורת פתע בבית פרטי, אף אם לכאורה נוהל ממנו עסק.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

באשר למחלוקת בנושא ביקור הפתע בבית המגורים ללא תיאום מראש במהלך הליכי שומה בשלב א', טען פקיד השומה כי על פי פקודת מס הכנסה, בסמכותו, להיכנס לכל מקום שבו מתנהל עסק או משלח-יד, ולבדוק, בין היתר, פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד, או להיכנס למקום הימצאם של הפנקסים ולבדקם ולדרוש הסברים לגביהם. משום כך, לעמדת פקיד השומה יש לו סמכות להיכנס גם לדירת מגורים פרטית של הנישום, ובלבד שמתנהל בה עסק או משלח יד.

בית המשפט לא קיבל את עמדתו זו של פקיד השומה וקבע כי אכן מדובר בסמכות רחבה שנועדה להבטיח את מילוי הוראותיה של פקודת מס הכנסה, או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות, אולם את הסמכות הרחבה יש להפעיל באופן סביר ומידתי, ורק כפוף לכך שהדבר דרוש לצורכי הביקורת, או שקיים צורך לעריכת הביקורת במקום.

לשם יישום סמכות רחבה זו באופן סביר ומידתי, נקבעה הו"ב מס' 21/2001, שבמסגרתה נקבע בסעיף 7 כי **"אין להיכנס לביתו של הנישום אלא בהסכמתו בכתב"**.

[ההדגשה אינה במקור – ר"א]

בית המשפט קבע כי סמכות פקיד השומה להיכנס לכל מקום שבו נוהל עסק, אינה חלה על כניסה לבית המגורים על מנת לבדוק את ספרי העסק, או על מנת לפשפש בחדרי הבית בחיפוש אחר מסמכים, על מנת לנסות ולמצוא אינדיקציות בדבר סתירת טענות הנישום, על מנת לבחון את מבחן "השליטה והניהול" על חברה זרה מישראל, או על מנת לבדוק את מידת המעורבות של בעל המניות, הדירקטור או המנכ"ל בניהול חברה תושבת ישראל או שאינה תושבת ישראל.

אף שהמבקרים בבית המגורים הצטיידו בטופס המתאים לעריכת ביקורת חוץ, לא נעשה בו כל שימוש במהלך הביקורת או אחריה, שהרי מלכתחילה לא היה כל יסוד להניח כי בביתו של המאיר מתנהל עסק שחלות לגביו הוראות ניהול פנקסים כלשהן, שכן גם לשיטתם הכנסותיו היו ממשכורת בלבד. יתרה מזאת, במהלך הביקור לא נמצא ממצא כלשהו שיש בו כדי להעיד על ניהול עסק מבית המגורים, או ממצא המצדיק סיווג שונה של ההכנסה מדיווידנד להכנסה מעסק או משלח יד.

משום כך, לא הייתה למפקחי המס זכות לערוך ביקור פתע בבית הפרטי של מאיר, אפילו אם דרש את הוצאות הבית כהוצאות מוכרות מפעילותו.

הכותב - עורך דין רו"ח רמי אריה הוא שותף בכיר במשרד עורך דין דורון, טיקוצקי, נס, קנטור, גוטמן, עמית גרוס ושות' והעורך של אתר מסים ועסקים www.ralc.co.il

מיסוי מקרקעין

חלוקת העיזבון על ידי היורשים - מהי הדרך הנכונה לעשות זאת?

עו"ד אלי דורון; עו"ד (רו"ח) ירון טיקוצקי; עו"ד (רו"ח) ד"ר שלמה נס; עו"ד יגאל רוזנברג

בעקבות פטירתו של אדם מוקנים נכסיו ליורשיו הזכאים לרשת אותו, בין שמכוח דין ובין שמכוח צוואה שהוא הותיר אחריו.

עם זאת, לעיתים עשויים היורשים לבחור לחלק ביניהם את נכסי העיזבון בדרך אחרת מזו שקבע המוריש בצוואתו או בדרך אחרת מהדרך הקבועה בחוק הירושה. כך למשל, אם המוריש מותיר אחריו שני ילדים ושתי דורות, ברירת המחדל הקבועה בחוק הירושה היא שכל אחד משני הילדים יהיה בעלים של מחצית מכל אחת משתי הדורות. בדומה לכך אם אדם מותיר אחריו עסק (או מניות בחברה שהייתה בבעלותו) וכן פיקדון כספי או נכס מקרקעין, על פי אותה ברירת המחדל, יהיו ילדיו בעלים בחלקים שווים בכל אחד מהנכסים שלעיל.

בפועל עשויים יורשי המנוח לבחור לחלק ביניהם את נכסי העיזבון בדרך שונה - כך למשל, כדי שכל אחד מהיורשים יקבל נכס שלם ולא חלקים בכמה נכסים. עשויים להיות שיקולים רבים נוספים אשר יניעו את היורשים להסכים ביניהם

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

על חלוקה שונה של נכסי העיזבון, למשל, מצב שבו לאחד היורשים אין עניין בנכס מסוים או מצב הפוך שבו לאחד היורשים יש קשר רגשי מיוחד לנכס מסוים וכד'.
חוק הירושה ודיני המס (חוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס הכנסה) מאפשרים ליורשים להגיע ביניהם להסכם בדבר חלוקת נכסי העיזבון, מבלי שהדבר יהיה כרוך בחבות מס, אולם זאת רק בהתקיים תנאים ספציפיים אשר נקבעו לעניין זה בחוק ובפסיקה.

במאמר זה נעסוק, אם כן, בשאלה מה עליכם לדעת כדי להימנע מחבות מס מיותרת בעת העברת נכסי עיזבון בין יורשים.

הבסיס הנורמטיבי - כללי

ככלל, העברה של נכס או חלק מנכס מאדם אחד לאדם אחר כרוכה בתשלום מסים כגון מס שבח, מס רכישה ומס רווח הון. החבות עשויה לחול גם כאשר מדובר בהעברת נכס ללא תמורה וגם כאשר מדובר בהעברת נכס בין קרובי משפחה.

לכלל זה נקבע חריג כאשר מדובר בהעברת נכסים שהם חלק מעיזבון שהותיר אחריו המוריש, וכאשר ההעברה מתבצעת בין מי שהם יורשיו של אותו מוריש.

הסכם חלוקת עיזבון בין יורשים

סעיף 110 לחוק הירושה מאפשר ליורשים לערוך ביניהם הסכם בדבר חלוקת נכסי העיזבון ביניהם. במסגרת אותו הסכם רשאים היורשים להסכים כי אחד היורשים (או חלק מהיורשים) יקבל נכס מסוים, ואילו יורשים אחרים יקבלו נכס אחר או כספים מתוך העיזבון. עם זאת, כדי שחלוקה כזאת תהיה פטורה ממס, יש להמשיך ולבחון את חוקי המס הרלוונטיים.

חוק מיסוי מקרקעין

סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את התנאים אשר צריכים להתקיים כדי שחלוקת נכסי העיזבון בין יורשי העיזבון תהיה פטורה ממס, וזאת כדלקמן:

"לענין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר. לענין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" – החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עיזבון של שני מורשים כעיזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

(א) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורחו;

(ב) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות."

- אם כן, כדי שחלוקת נכסי העיזבון בין היורשים תהיה פטורה ממס, צריכים להתקיים שלושה תנאים מצטברים:
- חלוקה בין היורשים בלבד - החלוקה צריכה להתבצע רק בין אותם צדדים שהם יורשי העיזבון. לא ניתן לקבל פטור ממס, אם במסגרת חלוקת הנכסים משתתף אדם נוסף שאינו אחד היורשים.
- חלוקה של נכסי העיזבון בלבד - החלוקה צריכה לכלול העברה של נכסי העיזבון בלבד. כך למשל, אם היורשים מסכימים שאחד מהם יקבל נכס ששוויו גבוה יותר מהחלק שלו בעיזבון, אך יפצה את שאר היורשים בכסף בגין השווי העודף (תשלומי איזון). כדי שהסדר כזה יהיה פטור ממס, הרי כל התשלומים בין היורשים צריכים להגיע גם כן מתוך העיזבון. אם על פי ההסכם אחד היורשים מפצה יורשים אחרים באמצעות כספים שמקורם מחוץ לעיזבון, הרי ביצוע תשלום זה ייחשב ביצוע עסקה לרכישת החלק העודף ויחויב בתשלום מס כדין.
- חלוקה ראשונה של נכסי העיזבון - הפטור יינתן רק בגין פעולת החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון. כך למשל אם היורשים ערכו ביניהם חלוקה ורשמו את הזכויות בנכסי העיזבון על שמם על פי החלוקה שנערכה, הרי לאחר מכן

(ג) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

הם לא יוכלו לערוך ביניהם חלוקה מחודשת או נוספת בפטור ממס. חלוקה נוספת כזאת תיחשב לעסקה חדשה בין היורשים ותחויב בתשלום מס שבח ומס רכישה כדין.

- זאת ועוד, כפי שניתן לראות לעיל, החוק גם מאפשר לחלק את נכסיהם של שני מורשים (שהם בני זוג או ילד והורה) כאילו היו עיזבון אחד בין כלל היורשים של שני העיזבונות. הדבר מגדיל למעשה את מסת הנכסים לחלוקה ומאפשר גמישות רבה יותר ליורשים להגיע להסכמות לגבי חלוקת הנכסים של שני העיזבונות. כך למשל, אם האב הלך לעולמו והוריש את נכסיו לאחד מתוך שני ילדיו ולאחר מכן האם הלכה לעולמה והורשה את נכסיה לשני ילדיה, יהיו הילדים רשאים להסכים על חלוקת כל מסת הנכסים של שני העיזבונות ביניהם, גם אם נכס מסוים כלל לא הגיע לאחד הילדים על פי צוואתו של האב. ואולם, כדי שיהיה ניתן לאחד את נכסי העיזבון של שני מורשים ולחלק אותם בפטור ממס בין כלל יורשיהם, צריכים להתקיים שני תנאים מצטברים נוספים:
- המורשים היו בני זוג או ילד והורה. כך למשל לא ניתן לאחד את העיזבונות של שני אחים, גם אם הם נפטרו בסמוך יחסית זה לזה וגם אם הם השאירו אחריהם אותם היורשים פחות או יותר.
- ניתן לאחד נכסים של שני עיזבונות רק אם שניהם טרם חולקו. אם אחד המורשים הלך לעולמו לפני האחר, והיורשים הספיקו לחלק ביניהם את עיזבונו, לא יהיה ניתן להחזיר את נכסיו בדיעבד אל תוך מסת הנכסים של העיזבון המשותף.

מס רווח הון

- מטבע הדברים, נכסי עיזבון לרוב כוללים בתוכם לא רק נכסי מקרקעין אלא לעיתים גם נכסים נוספים, לרבות נכסים מניבים כגון ניירות ערך, עסק חי וכד'. בדומה לנכסי מקרקעין, העברה של נכסים אלה מיורש אחד ליורש אחר עשויה להיות מחויבת בתשלום מס רווח הון. ואולם בדומה לדין החל על העברת נכסי מקרקעין בין יורשים, גם ביחס להעברת נכסים אחרים מעניק הדין פטור ממס רווח הון, כל עוד מדובר בחלוקת נכסי עיזבון בין יורשים.
- סעיף 88 לפקודת מס הכנסה מגדיר מהי "מכירה" החייבת במס רווח הון:
- "מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקת, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה".
- אם כן, ככלל, כל פעולה של העברת נכס מאדם אחד לאחר היא בגדר "מכירה" ועשויה להיות מחויבת במס רווח הון, אולם הסעיף מחריג מפורשות העברה שהיא בגדר "הורשה", אשר אינה נחשבת למכירה לצורכי מס רווח הון. המשמעות הפשוטה של המילה "הורשה" היא העברה של נכס מהמוריש ליורש, כך שאין ספק שהעברה כזאת אינה מהווה מכירה לצורך פקודת מס הכנסה ואינה מחויבת במס רווח הון.
- אך מה לגבי העברה מיורש אחד ליורש אחר? האם גם פעולה זו נחשבת לחלק מ"הורשה"?
- עניין זה נדון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה אשר ניתן בע"מ (חיי) 849/06 ישראלה טולצ'ינסקי נ' פקיד שומה חיפה, ובו נקבע כי יש לראות פעולה של חלוקת עיזבון בין יורשים כחלק מהמונח "הורשה" באופן שפעולה זו אינה מהווה "מכירה" ואינה מחויבת במס רווח הון. בית המשפט הוסיף וקבע שכדי שפעולת חלוקת העיזבון תהיה פטורה ממס רווח הון, יש להטיל על פעולה זו את אותן המגבלות הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין, קרי: כי החלוקה מתבצעת בין היורשים בלבד; כי במסגרת החלוקה לא משולמים כספים או מועברים נכסים שמקורם מחוץ לנכסי העיזבון; וכי מדובר בחלוקה ראשונה של העיזבון.
- מסקנתנו זו של בית המשפט התבססה בין היתר על החלטת מיסוי מס' 43/08 של רשויות המס, אשר במסגרתה נדון מקרה שבו החליטו רשויות המס לראות פעולה של חלוקת עיזבון בין יורשים, כאמור כ"הורשה" שאינה בגדר "מכירה".
- בשולי הדברים ראוי לציין כי ככלל, חלוקת עיזבון בין יורשים אינה חייבת להיות פרופורציונלית לחלקיהם של היורשים על פי הצוואה או על פי חוק הירושה. יורשים יכולים להסכים כי חלקם יקבלו נכס בשווי קטן יותר או גדול יותר משווי הנכסים המקוריים שאותם היו היורשים זכאים לקבל מכוח הצוואה או מכוח חוק הירושה. לעיתים הדבר יכול להיות כפוף לתשלומי איזון, אשר ככל שיעשו מתוך נכסי העיזבון יהיו פטורים ממס.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

- עם זאת, לעיתים הדבר יכול להיעשות גם ללא תשלומי איזון ומבלי לשמור על יחסי השווי המקוריים של הנכסים המיועדים לכל אחד מהיורשים. בהקשר זה ראוי לציין כי ככל שקיים פער משמעותי יותר בין שווי הנכס המקורי, אשר היה מיועד למי מהיורשים, לבין שווי הנכס הניתן לאותו היורש בפועל במסגרת הסכם חלוקת העיזבון, כך הדבר עשוי לעורר חשש רב יותר מצד רשויות המס שמא שולמו תשלומי איזון בין היורשים מחוץ לנכסי העיזבון. במצב דברים זה, מוטל על היורשים להוכיח כי לא הועברו ביניהם תשלומי איזון כלשהם, וכי קיים טעם ענייני לאופן חלוקת העיזבון שהוסכם ביניהם.

לסיכום

- חלוקת עיזבון בין יורשים היא הליך בעל חשיבות עבור משפחות רבות המבקשות לשמור על שלום המשפחה ועל חלוקה מוסכמת, הוגנת ויעילה של נכסי העיזבון.
- עם זאת, חשוב להיות ערים לכך שביצוע החלוקה דורש תכנון ודיווח נכון ומקצועי של חלוקת נכסי העיזבון. יש לזכור כי הפטור ממס יכול להינתן רק בעת החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון, וככל שבמסגרת החלוקה הראשונה לא הושגה המטרה המיטבית שהיורשים רצו בה, הרי כל חלוקה נוספת תהיה בגדר העברה או מכירה הכרוכה בתשלום מסים.

הכתבים - ממשד עו"ד DTKG&G - דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס ושות', שהינו אחד המשרדים הגדולים והמובילים בישראל בתחום המסים, הנדל"ן, חדלות פירעון ושיקום כלכלי, ליטיגציה אזרחית, שוק ההון, היי-טק, דיני עבודה דיני הגירה ועוד. המשרד מדורג בדרך קבע על ידי מדריכי הדירוג השונים כמשרד בולט ומוביל בתחומי התמחותו.

תיקוני שומות שבח בחלוף ארבע שנים

עו"ד רו"ח רמי אריה

מוכר זכות במקרקעין אשר מגיש שומות מס שבח למיסוי מקרקעין, שאינן כוללות את הניכויים, ההוצאות, פריסת השבח וקיצוץ ההפסדים שניתן להכיר בהם בחישוב השבח, וקיבל שומה זמנית או סופית ממיסוי מקרקעין, מנוע, ככלל, מלהגיש דוח מתקן או השגה לתיקון השומה לאחר שחלפו ארבע שנים ממועד הוצאת השומה. משום כך, חשוב להגיש שומה עצמית נכונה מלכתחילה ולבדוק היטב את השומות המתקבלות בגינה ממנהל מיסוי מקרקעין.

כך בעניין בובליל (ו"ע 40915-10-16, דליה ליהיא בובליל נ' מס שבח תל אביב 1, ניתן ביום 15.1.2018), נדחתה בקשה לתקן את שומת מס השבח ולהפחית ממנה הוצאות שדווחו בשומה העצמית, מכיוון שהבקשה לתיקון הוגשה לאחר שש שנים ממועד הוצאת השומה. בית המשפט דחה את הטענה כי השומה שהוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין הייתה "שומה זמנית" ולא סופית, ולכן לא הייתה חובה להגיש השגה בגינה, וכן סירב לאפשר להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, לפי הסמכות שבסעיף 107 לחוק.

מנהל מיסוי מקרקעין ערך לבובליל שומה תחת הכותרת "הודעת שומה זמנית לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין". השומה כללה הגדלה של שווי המכירה שדווח על ידי בובליל מסך 5,763,000 ש"ח, לסך של 5,892,225 ש"ח. פער זה נבע מהיטל השבח שהקונה קיבל על עצמו, והוסף על ידי מנהל מיסוי מקרקעין לשווי המכירה.

מנהל מיסוי מקרקעין גם לא הכיר בחלק מהניכויים שדרשה בובליל, והקטין את ההפסד שדווח בעסקה מסך של 1,111,283 ש"ח, לסך של 503,851 ש"ח (שכולו שבח אינפלציוני פטור ממס).

בובליל טענה כי היות שבשומת מס השבח נאמר כי מדובר בהודעת שומה זמנית בהתאם לסעיף 78(ב)(1) לחוק, הרי לא מדובר בשומה בת השגה ומנהל מיסוי מקרקעין קיבל למעשה את השומה העצמית, ובשגגה (טעות סופר) לא שידר את כולה אלא רק את חלקה ואף הוציא אישור מס שבח לרשם המקרקעין. מכך ניתן היה להבין כי מס שבח קיבל את השומה העצמית.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

לחלופין טענה בובליל כי השומה נותרה זמנית וממילא ניתן לתקנה כל עוד אינה סופית. עוד טענה כי ניתן לעשות שימוש בסמכות המוקנית בסעיף 107 לחוק לצורך הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, לאור פסקי הדין של בית המשפט העליון בעניין משה חכמי ובעניין רות כספי.

בית המשפט קבע כי ניתן להגיש בקשה לתיקון שומה שהוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, אולם זאת יש לעשות במסגרת המועדים הקבועים בחוק, ובעניין זה, עד ארבע שנים ממועד השומה האחרונה לפי סעיף 85 לחוק.

בית המשפט קבע כי הסמכות שיש למנהל מכוח סעיף 107 לחוק להאריך את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון השומה, שמורה רק למקרים חריגים ומיוחדים המצדיקים זאת - כאשר מדובר בטעות בתום לב ומנהל מיסוי מקרקעין השתכנע שאכן יש "סיבה מספקת" להארכת המועד (ראה ו"ע 9451-10-16 מיטל אביב רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב).

בעניינו, בובליל לא הרימה את נטל ההוכחה כי מדובר בטעות בתום לב מצידה וכי מדובר במקרה חריג ומיוחד אשר מהווה "סיבה מספקת" לתיקון השומה בחלוף שנתיים מתום תקופת ההתיישנות של ארבע השנים.

נוסף על כך, סעיף 48 לחוק קובע כי "על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי העניין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה". סעיף קטן (1) ממשיך וקובע: "המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כל שהוא בשל קיזוז הפסדים", כך שעל פי סעיף 48 לחוק, נישום המגיש דוח לפקיד השומה לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, חייב לכלול בדוח גם את השבח כפי שנקבע לו בשומת מס שבח וכ"ו (ראה גם סעיף 131(א) לפקודה).

סביר להניח כי אם בובליל הייתה כוללת בדוח שהוגש לפקיד השומה לפי סעיף 131 לפקודה את הפסד ההון בגין מכירת הדירה בשנת 2010, היה פקיד השומה בודק ומברר פשר הפסד ההון לאור העובדה שבמרשמי מס השבח אין הפסד הון בגין מכירה זו וספק אם היה מאשר את הפסד ההון.

אין מדובר באישור טכני של פקיד השומה אלא באישור מהותי, היות שגם אם נניח שאכן נוצר לבובליל, כטענתה, הפסד הון ממכירת הדירה בשנת 2010, הרי עיתכן שהיא ניצלה הפסד זה לצורך קיזוז רווחי הון ממכירת נכסי הון אחרים בשנים מאוחרות יותר (כגון: ממכירת מניות, רווחי הון בשוק ההון וכיו"ב). לפיכך ללא אישור פקיד השומה על קיום הפסד הון לקיזוז בשנת 2016 אין סמכות למנהל מיסוי מקרקעין לקזז את הפסד ההון שבובליל טוענת לו.

לסיכום, חשוב לבדוק התאמה בין השומה העצמית שהוגשה, לבין הודעות השומה המוצאות על ידי מנהל מיסוי מקרקעין ולהשיג עליהן או לבקש לתקן בהקדם ולא יאוחר מתום ארבע שנים. יש לשים לב גם לחובת הדיווח על הכנסה או הפסד מעסקת מקרקעין למס הכנסה, כדי לאפשר בחינה מחדש של השומה והכרה בהפסד לקיזוז מעסקאות הוניות אחרות של הנישום. שימו לב כי בית המשפט גם אינו פוסל על הסף תיקון שומות לאחר ארבע שנים, תוך שימוש בסמכות לפי סעיף 107 לחוק, אולם שומר סמכות זו למקרים מהותיים בלבד.

הכותב - עו"ד רו"ח רמי אריה הוא שותף בכיר במשרד משרד עו"ד דורון, טיקוצקי, נס, קנטור, גוטמן, עמית גרוס ושות' והעורך של אתר מיסים ועסקים www.ralc.co.il.

תכנון מס למכר מקרקעין כדירת מגורים

עו"ד רו"ח רמי אריה

בית המשפט קובע כי הפיכת דירת מעטפת לדירת מגורים בשיפוץ מהיר, מקנה פטור ממס שבח לדירה. מכך אפשר ללמוד כי גם בנייה מינימלית על קרקע המיועדת לבנייה למגורים, ואולי אף הנחת מבנה יביל שחובר לתשתיות, תאפשר את מכירת הקרקע כדירת מגורים.

סוגיה זו של שיפוץ מהיר כדי להפוך שטח בנוי לדירת מגורים, נדונה בבית המשפט העליון בעניין נחמה (ע"א 6107/20, מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' שלמה אליעזר נחמה, ניתן ביום 19.7.2022).

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

בשנת 2007 רכש נחמה שתי דירות. בשנת 2010 נערך עם הקבלן המוכר הסכם נוסף ולפיו שתי הדירות יחוברו לשטחים צמודים נוספים, והם יימסרו לנחמה במצב של "דירת מעטפת", ללא קירות ובנייה פנימית בדירה. הקבלן הופטר מחיוביו להשלים את עבודות הבנייה בתמורה לזיכוי במחיר של כ-3.2 מיליון ש"ח. נחמה התחייב בהסכם להשלים את עבודות הפנים בנכס בתוך 15 חודשים, עד חודש נובמבר 2011.

נחמה דיווח על הרכישה למיסוי מקרקעין כרכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים.

ביום 23.12.2013 השלים נחמה, באמצעות קבלן שיפוצים מטעמו, את עבודות הגמר בדירת המעטפת. יומיים לאחר מכן נחתם הסכם למכירת הדירה בסכום של 45 מיליון ש"ח. נחמה התנה את מסירת הדירה לרוכש בסיום עבודות השיפוץ ורק לאחר שהדירה תהיה ראויה למגורים לצורך הפטור ממס שבח.

הרוכש מצידו הרס את השיפוץ מיד לאחר שקיבל חזקה על הדירה.

מנהל מיסוי מקרקעין קבע כי הליך שיפוץ הדירה נעשה רק לצורך קבלת הפטור ממס שבח, וכי הוא מהווה "פעולה מלאכותית" שיש להתעלם ממנה. משום כך חייב את השבח מהמכירה במס שבח מלא.

נחמה ערער על החלטת המנהל בפני ועדת ערר מס שבח אשר קיבלה את ערעורו לאחר שקבעה שבמועד המכירה הדירה היוותה "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק והייתה "מיועדת למגורים לפי טיבה", שכן לאחר השיפוץ הדירה כללה את כל האביזרים הדרושים למגורים. המבחן הקובע לעניין זה הוא מבחן פיזי-אובייקטיבי שאינו מושפע מכוונת הצדדים להסכם ואינו תלוי ביוקרתו או בטיבו של השיפוץ. הנכס הנמכר לפי החוזה כלל את המחוברים שהותקנו בשיפוץ. לפיכך, נקבע כי מדובר בדירת מגורים "מזכה" ונחמה זכאי לפטור ממס בגינה. בהקשר זה פרסמתי ביום 30.7.2022 מאמר בנושא "מכירת מעטפת דירה עם חלוקה כלשהי – פטורה ממס".

מנהל מיסוי מקרקעין הגיש ערעור על החלטת הוועדה לבית המשפט העליון, וטען כי נחמה אינו זכאי לפטור ממס שבח היות שמטרת השיפוץ הייתה נעדרת טעם מסחרי למעט הרצון לחסוך במס, ולכן מדובר בעסקה מלאכותית.

בית המשפט העליון חזר וקבע כי הזכות לתכנון מס הוכרה כחלק מזכות הקניין של נישום, כאשר תכנון מס משמש בנסיבות מסוימות כלי לקידום מטרות חיוביות שהמחוקק ביקש לעודד. ואולם במקרים מסוימים בתכנון המס טמון ניצול בלתי לגיטימי של דיני המס באופן המקים צורך בהגבלתו לפי הוראות סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין.

אין מלאכותיות כאשר הפעולה שולית ביחס לפעולה העיקרית של מכר הנכס

המבחן שהשתרש בפסיקה לבחינת קיומו של יסוד ה"מלאכותיות" שבסעיף 84 לחוק הוא מבחן "יסודיות הטעם המסחרי" (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה, ניתן ביום 21.6.2011). על פי מבחן זה, עסקה לא תיחשב מלאכותית אם בהיעדר המטרה המסחרית היא לא הייתה מבוצעת. ישנם טעמים המצדיקים התחשבות גם ביסוד הסובייקטיבי שעמד בבסיס העסקה בעת בחינת מלאכותיותה, לצד היסוד האובייקטיבי.

נדרש כי המטרה המסחרית תהיה סיבה יסודית לביצוע העסקה, כך שבהיעדר ציפיותו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. בחינת יסודיות הטעם המסחרי תיבדק ע פי מכלול נסיבות העסקה ומטרותיה ובעזרת כמה מבחני עזר שנקבעו בפסיקה, כאשר הנטל להוכיח את מלאכותיות העסקה מוטל על המנהל.

בית המשפט קבע כי במסגרת יישום מבחן "יסודיות הטעם המסחרי", תחילה יש לבחון אם המנהל הרים את הנטל המוטל עליו להוכיח כי העסקה היא מלאכותית מבחינה אובייקטיבית, היינו כי העסקה לא הייתה מתבצעת ללא היתרון המיסויי שנצמח ממנה. רק אם עמד המנהל בנטל זה, יידרש הנישום להראות כי בבסיס העסקה עמדו טעמים מסחריים סובייקטיביים.

בעניין נחמה קבע בית המשפט בדעת רוב כי המנהל לא עמד בנטל להראות כי מדובר בעסקה מלאכותית מבחינה אובייקטיבית. הכשרת דירה למגורים עובר למכירתה כשלעצמה אינה עסקה "חשודה". מכירת דירה חדשה בבניין מגורים במצב שבו היא ראויה למגורים באופן מידי היא פעולה טבעית, ויכולה לנבוע מטעמים רבים. כך למשל, ביצוע עבודות פנים באופן שיאפשר מגורים בדירה עשוי להשביח את ערך הנכס. ביצוע עבודות עשוי גם להקל על מכירתו. ביצוע עבודות פנים בדירה לצורך הפיכתה לראויה למגורים הוא עניין סביר ומתבקש.

בנסיבות אלה נקבע כי המנהל לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי עבודות הפנים שנערכו בדירה על ידי נחמה הן בבחינת "עסקה מלאכותית" מבחינה אובייקטיבית שעה שכל רצונו היה למכור את דירתו. ראיית עבודות הפנים בדירה

(ג) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

כ"עסקה", תוך ניתוקן מהעסקה הכוללת והמרכזית – מכירת הדירה, עשויה לסכל את האפשרות להתבונן במהותה האמיתית של העסקה, ובהתאם לפגום במימוש התכלית בדבר הטלת מס אמת.

מדובר בדירת מעטפת המצויה בבניין מגורים ומיועדת מטיבה ומטבעה למגורים, זאת כדי שתשמש למגוריו ומגורי ילדיו של נחמה ותחליף את בית מגוריהם הקבוע. ואולם כמה שנים לאחר מכן תוכניותיו להעתקת מקום המגורים השתנו והוחלט למכור את הדירה.

בית המשפט הוסיף וקבע כי אם נחמה היה מבצע את פעולות הכשרת הדירה לפני מציאת הקונה, ורק לאחר מכן מוכר את הדירה, המנהל לא היה רואה במכירת הדירה או בהכשרתה עסקה מלאכותית. השיקול שעניינו עיתוי הכשרת הדירה ביחס למציאת רוכש או להעדפותיו ולטעמיו האישיים, אינו יכול לשנות את סיווג העסקה.

מותר לעשות פעולה כדי לנצל הטבת מס

נקודת המוצא היא כי נקיטת צעדים על ידי נישום כדי להיכנס לגדרו של פטור או הטבת מס הקבועה בדין, אינה פסולה כשלעצמה (ע"א 4125/90, ענבר נ' פקיד שומה גוש דן).

אין לשלול מקרים שבהם מעשה שיבצע נישום כדי להיכנס לגדרו של פטור או הטבת מס אחרת בחקיקה ייחשב עסקה, אשר אחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, אלא שאין זה המקרה שלפנינו.

בית המשפט קבע בדעת רוב כי כפי שקבעה ועדת הערר, מדובר בדירה בבניין מגורים אשר על פי טיבה וטבעה נועדה למגורים. השימוש היחיד המותר בה הוא שימוש למגורים, והיא נרכשה למטרת מגורים. המחוקק התכוון להעניק פטור ממס במכירת דירת מגורים מעין זו. מתן הפטור לנחמה במכירת דירה אין בו משום עיוות של כוונת המחוקק.

נקבע כי לכך יש להוסיף את קביעותיה העובדתיות של ועדת הערר, ולפיהן נחמה היה מחויב לסיים את עבודות הפנים מכוח ההסכם מול הקבלן. המנהל לא הביא כל ראיה לכך שעבודות הפנים נעשו בדרך מרושלת או ארעית.

סיכום, מסקנות והמלצות

מותר לעשות פעולות כדי לנצל הטבת מס, כאשר הפעולות עצמן הן שוליות ביחס לכלל הפעולה הכוללת (מכירה). לפיכך, הפיכת דירת מעטפת לדירת מגורים בשיפוץ מהיר, מקנה פטור ממס שבח לדירה.

לדעתנו, אפשר ללמוד מכך כי גם בנייה מינימלית על קרקע המיועדת לבנייה למגורים, ואולי אף הנחת מבנה יביל שחובר לתשתיות על קרקע כזו, תאפשר את מכירת הקרקע כדירת מגורים וקבלת פטור מלא ממס שבח או לפחות פטור ליניארי מוטב ממס שבח, לעומת שיעורי המס הרגילים החלים במכירת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים.

הכותב - עורך דין רו"ח רמי אריה הוא שותף בכיר במשרד עורך דין דורון, טיקוצקי, נס, קנטור, גוטמן, עמית גרוס ושות' והעורך של אתר מסים ועסקים www.ralc.co.il

זימים ודיירים יוכלו לחתום על עסקאות ולדחות את הצהרה

רשות המסים מודיעה על החלטה שהתקבלה במחלקת מקרקעין וקבלנים בחטיבה המקצועית, אשר תספק מענה למצב הביניים שנוצר מאז סוף שנת 2021, בעקבות פקיעת תוקפן של הטבות המס בעסקאות תמ"א 38. בהתאם להחלטה, עד ה-1 באוקטובר 2023 יוכלו דיירים וזימים לחתום על הסכמים לביצוע עסקאות מכוח תמ"א 38 ולהסתפק בשלב ראשוני בהגשת הודעה על ביצוע העסקה, מבלי להגיש הצהרה המחייבת בתשלום מס שבח ומס רכישה.

בהתאם להחלטה, עד ה-1 באוקטובר 2023 או עד למועד התקיימות התנאים המתלים בהסכם בין הצדדים (המוקדם מבניהם), יידרשו הצדדים לעסקה להגיש הצהרה בצירוף שומה עצמית בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין. היה ועד למועד זה יוארך תוקפן של הטבות המס שהיו בתוקף עד ל-31 בדצמבר 2021 באופן רטרואקטיבי ל-1 בינואר 2022, יוכלו הצדדים לעסקה לממש את ההטבה. היה ועד למועד זה לא יוארך תוקפן של ההטבות, יידרשו הצדדים לעסקה לשלם את מס השבח ומס הרכישה בצירוף הפרשי הצמדה וריבית אך ללא קנסות אי הצהרה במועד. ככל שהעסקה בין הצדדים תבוטל טרם הגיע המועד להגשת ההודעה, יגישו הצדדים בקשה לביטול העסקה לבחינת מנהל מיסוי מקרקעין.

(ג) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

כידוע, במסגרת תמ"א 38 מתקשרים יזמי בנייה עם בעלי דירות בבניינים לצורך ביצוע עסקה ובמסגרתה מוכרים הדיירים ליזם את זכויות הבנייה הנוספות בבניין בתמורה לחיזוק הבניין הישן או הריסתו ובנייתו מחדש בהתאם להוראות תמ"א 38. על פי פרק 5 לחוק מיסוי מקרקעין, בעלי הדירות זכאים להקלה משמעותית בתשלום מס שבח על התמורה שמעניק להם היזם בתמורה לזכויות הבנייה הנוספות. פרק זה נוסף לחוק במסגרת הוראת שעה שתוקפה פג בסוף שנת 2021.

טרם פקיעת הוראת השעה, פרסמה רשות המיסים הודעה והבהרה ולפיהן ההטבות הניתנות במסגרת פרק 5 לחוק יחולו גם על עסקאות שנחתמו לפני פקיעת תוקפה של הוראת השעה, כאשר התנאים המתלים לקיומן (כמו קבלת היתר בנייה) יתקיימו רק לאחר פקיעת תוקפה של ההוראה הנ"ל. בד בבד, הוגשה הצעת חוק לתיקון חוק מיסוי מקרקעין ומטרתה הארכת תוקפה של הוראת השעה במקביל ובהתאם למועד הארכתן של הוראות תמ"א 38 עד ל-1 באוקטובר 2023. הצעת החוק טרם התקבלה.

הודעת רשות המיסים מיום 31.8.2022

הודעה על מכירת זכויות במקרקעין לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה – (טופס 7039)

שירות זה מאפשר להגיש נספח להצהרה על מכירת זכות במקרקעין לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה, המזכה בפטור ממס שבח ובשיעור מס רכישה מופחת.

מי יכול להגיש את הבקשה

חברה או יחיד שמעבירים זכות במקרקעין, לפי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה.

מה צריכים לצרף לבקשה

חוות דעת על שוויים של הנכסים.

העתק מאושר מטופס הפנייה אל פקיד השומה או אישור מראש על שינוי מבנה.

השירות ניתן ללא עלות

איך מגישים את הבקשה

יש להדפיס את טופס הודעה על מכירת זכויות במקרקעין (טופס 7039) ולמלא אותו.

אחר כך יש לצרף את המסמכים הנדרשים ולהגיש במקביל להגשת ההצהרה על העסקה.

מס ערך מוסף

הודעה בדבר עדכון סכומים בתקנה 23(ג) לתקנות מע"מ

הנהלת רשות המיסים בישראל מודיעה כי החל ב-1.7.2022 יחול שינוי בתקנה 23(ג) לתקנות מס ערך מוסף, לפיו דוחות להחזר עודף מס תשומות עד לסכום של 19,222 ש"ח, ניתן יהיה להגיש בבנקים – זאת במקום סכום של 18,639 ש"ח שהיה עד 30.6.2022.

בקשה להחזר עודף מס תשומות מסכום העולה על 19,222 ש"ח, יש להגיש באופן הבא:

עוסק החייב בהגשת הדיווח המפורט, יגיש דו"ח להחזר עודף מס תשומות בכל סכום, באופן מקוון.

עוסק שאינו חייב בדיווח המפורט, יזין דו"ח להחזר עודף מס תשומות מסכום העולה על 19,222 ש"ח, באופן מקוון ומפורט.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מייצג כמשמעותו בסעיף 143א לחוק, הקשור במישרין למחשב של שע"מ, יוכל להזין דוחות להחזר בכל סכום באופן מפורט.

תוקף האמור לעיל הינו עד לתאריך 31.12.2022.

הודעת רשות המסים מיום 21.6.2022

אכיפת חוק אזור סחר חופשי באילת

על פי סעיף 5 לחוק אזור סחר חופשי באילת, על עסקאות בין עוסקים שמחוץ לאילת לעוסקים שבתוך אילת יחול מס בשיעור 0%. סעיפים 13 א' ו-13 ב' לחוק קובעים עונש של שנת מאסר או קנס על עוסק מחוץ לאילת או מוביל מטעמו המציג בכניסה לאילת חשבונית על ביצוע עסקה עם מס בשיעור 0% מבלי להציג את הטובין המוזכרים בחשבונית. כמו כן, קובעים סעיפים אלו עונש זהה על עוסק מאילת או מוביל מטעמו המוציא טובין שהוחל עליהם מע"מ בשיעור של 0% מאילת מבלי להציג אישור על ביטול העסקה. מטרת הסעיפים הנ"ל היא לוודא כי הטבת מע"מ 0% חלה אך ורק על טובין שנמכרים בתוך האזור המוגדר כאזור סחר חופשי בחוק זה.

בשנים האחרונות האכיפה של רשות המסים הייתה הטלת קנסות מנהליים בסכום של 2,500 ש"ח על הפרה של סעיפים אלה. עתה בנוסף להטלת קנסות מנהליים, יחידות החקירה של רשות המסים, מתוקף סמכותם לפי סעיף 2 לפקודת הפרוצדורה הפלילית, ירחיבו את האכיפה הפלילית דבר שיאפשר לתובעי רשות המסים הגשת כתבי אישום וניהול הליכים פליליים במקרים המתאימים.

פרסום רשות המסים מיום 19.7.2022

הכנסות שכירות - מי חייב במה, השכרת דירות "רבות" למגורים

רו"ח (משפטן) בועז כהן, רו"ח (משפטן) ישי כהן, רו"ח (משפטן) ישי חיבה

כידוע ובהתאם לסעיף 122 לפקודה, יחיד שהייתה לו הכנסה מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל, יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% (מהמחזור) ובלבד שההכנסה אינה עולה לכדי פעילות עסקית.

במקום שבו יש ליחיד מספר לא מבוטל של דירות להשכרה, ישנו סיכוי סביר שפעילות ההשכרה תגיע "כדי עסק" (ראו הלכת לשם ובירן).

במקום שבו היחיד ישכיר את הדירות בהסכם אחד, לשוכר אחד, ולא לתקופה קצרה (להלן: "השוכר"), סביר להניח כי הכנסות ההשכרה בידו לא ייחשבו הכנסות עסקיות אלא פסיביות – ובהתאם ללשון סעיף 122, יהיה זכאי להחלת חבות מס של 10% בלבד על ההכנסות, כאמור לעיל.

ללא ספק – ככל שהשוכר ישכיר את הדירות למגורים לדיירים רבים ושונים, ולפי ההלכה לעיל, יסווגו פעילותו והכנסותיו כאמור - כעסק.

בהיבט מע"מ הסוגיה מורכבת יותר, כפי שיפורט להלן:

בהתאם להלכת שליט אמנם יש להניח כי מאחר שהשוכר אינו "צינור" - שהרי ליחיד אין שיקול דעת או זכות החלטה בקשר לדיירים הסופיים, זהותם, החלפתם או גובה דמי השכירות שלהם - לא יחול עליו הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 131(1) לחוק מע"מ.

ואולם, ככל שהיחיד אינו עוסק מורשה – שכן "אינו מוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו", הוא לא יחויב במע"מ בגין הכנסותיו אלו.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

עם זאת, העסקה שבין היחיד לבין השוכר עלולה להתחייב במע"מ במקום שבו השוכר הוא עוסק מורשה, וזאת עקב ההגדרה השנייה של "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מע"מ.

ככל שכך הוא הדבר, על השוכר להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המע"מ שבגינה.

ואם נאמר – ומה לנו אם יוציא חשבונית עצמית? והרי בדרך כלל המע"מ בחשבונית עצמית משמש הן מע"מ עסקאות והן מע"מ תשומות, והוא ניטרלי לעוסק.

בהחלט לא! שכן מכיוון שהשוכר מפקי מהדירות ששכר מהיחיד הכנסות משכר דירה למגורים, ומכיוון שעסקאות השכרה אלו פטורות ממע"מ עסקאות לפי סעיף 131(1) לחוק אפילו אם הן מגיעות כדי פעילות מעסק בידו – הרי לפי עקרון ההקבלה בחוק מע"מ, המופיע בסעיף 41 לחוק – לא ניתן לקזז את מע"מ התשומות, אפילו הוא מצוי בחשבונית העצמית.

ואולם, ייתכן שגם חבות זו לא תחול – זאת במקרה שבו השוכר, משכיר הדירות הרבות למגורים כאמור, כלל אינו עוסק מורשה ואינו חייב להירשם ככזה, בהתאם להגדרת "חייב במס" בתקנה 11(1) לתקנות מע"מ-רישום.

לדעתנו, במקרה זה יש מקום לעמדה כי יש לראות בעסקת ההשכרה של כלל הדירות לשוכר עסקה במקרקעין בין שני "פרטיים". במקרה כזה אין מדובר כלל ב"עסקת אקראי" לעניין חוק מע"מ, והעסקה כולה לא תתחייב במע"מ.

הכותבים - ממשד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ

פעולות גיבוש עובדים היבטי מ"ה ב"ל והשלכות מס ערך מוסף

רו"ח שלמה הררי

רקע

מעבידים מוציאים מדי פעם את עובדיהם לימי גיבוש בארץ. העובדים מקבלים שכר על אותם ימי גיבוש, ועולה השאלה האם יש לזקוף שווי לעניין ביטוח לאומי ומס הכנסה, והאם ניתן לקזז מס תשומות בחשבונית בגין אותה פעילות.

לאחר הפסיקה בשנת 2014 בעניין דה נשון טרפיק בע"מ^[1] (להלן: "דה נשון") שעסקה בסוגית החבות לזקוף שווי לעניין ביטוח לאומי על פעילות גיבוש לעובדים, ובעקבות מכתבה של הגב' מירי סביון^[2] משנת 2018, שהסביר מהי עמדת מס הכנסה לגבי פעילות גיבוש, נותר לדון בשאלה מה תהיה עמדת מע"מ בנושא.

לשם הדיון נסקור את פס"ד דה נשון וחידושו, לאחר מכן נבדוק מהי עמדת מס הכנסה, ולסיום נבחן את חוק מע"מ ואת עמדת מע"מ וננסה ללמוד האם מע"מ אמור לאמץ את הפסיקה בעניין ביטוח לאומי ואת עמדת מס הכנסה הרשמית.

דה נשון – ביטוח לאומי

חשוב שנשים לב לעובדות המקרה בעניין דה נשון בבואנו ללמוד ממנו ולהבין את כוונת מס הכנסה. מדובר בחברה שמעסיקה כ-250 עובדים. העובדים מחולקים למחלקות שונות. פעילות הגיבוש נערכת רק לעובדי המעביד, ללא בני זוג. הפעילות כוללת לינה וארוחת ערב באחד מבתי המלון בארץ. העובדים מקבלים שכר כאילו עבדו בימי הגיבוש.

בפסק הדין ציטטו השופטים מהלכת דן^[3], שם נקבע שנחות המעביד פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות, ואם נכריע שטובת המעביד גוברת, אין לזקוף שווי. כן ציטטו השופטים מהלכת בנק יהב^[4] שם נקבע כי הטבה לעובד יש לבחון לפי שני מבחנים במצטבר: ראשית, האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה שבה מדובר, כלומר האם הנאה זו חיונית למילוי תפקידו של העובד. שנית, האם ההטבה גורמת לעובד הנאת ניכרת. רק אם התפקיד של העובד אינו מצריך את השירות ולעובד נצמחה הנאה ניכרת יש לזקוף שווי. בהלכת בנק יהב נקבע כי נוחות המעביד אינה נבחנת במשקפי המעביד אלא במשקפיים אובייקטיביים, מתוך התייחסות לעובד

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ.מ.אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף ליעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

ולתפקיד שהוא ממלא. עוד צוטט בפסק הדין עניין פרויליך, שם נקבע שחופשה שנתית בחו"ל שארגן ומימן המעביד לעובד, חורגת מגדר טובת המעביד ויש לזקוף בגינה שווי.

בעניין דה נשון בחנו תחילה את המבחן השני - האם נגרמת לעובד הנאה ניכרת.

הגיבוש נערך רק בישראל. אירוע הגיבוש נערך רק במהלך השבוע, על חשבון ימי עבודה. העובדים מקבלים שכר בגין ימי הגיבוש ואינם יכולים להזמין בני משפחה לימי הגיבוש. המעביד מחייב את העובדים להגיע לימי הגיבוש. עובד שאינו מגיע לימי הגיבוש מנוכה לו יום חופש. המעביד קובע למשל את סדר הישיבה של העובדים בימי הגיבוש, ואת ההרצאות המקצועיות המועברות על ידי מרצים מחוץ לחברה ומתוך החברה.

מכאן הגיע בית המשפט בעניין דה נשון למסקנה שלעובד לא נגרמת הנאה ניכרת. לכאורה, באפשרותנו לעצור כאן ולקבוע כי אין צורך לזקוף שווי, שכן התועלת של המעביד גוברת על התועלת של העובד מפעילות הגיבוש.

מס הכנסה

מכתבה של הגב' מירי סביון (מבלי שנדון בחקיקה ובפסקי הדין בתחום מס הכנסה בנושא טובת הנאה לעובד) בא להבהיר ולאפיין את המקרים שבהם ניתן לראות בפעילות גיבוש לעובדים פעילות שבה טובת המעסיק גוברת על טובת העובד. באותם מקרים שהתקיימו כל התנאים שבהנחיה אין צורך לזקוף שווי לעובד.

המכתב יצא לאחר הפסיקה בעניין דה נשון ולאורה. איך נדע טובת מי גוברת? הרי במכתב נכתב שבכדי שטובת המעביד תגבר על טובת העובד, הרי צריכים להתקיים כל התנאים שלהלן, ובאותם מקרים לא יזקפו שווי לעובד, אף לא לעניין מס הכנסה:

צורכי העבודה מצדיקים אירוע גיבוש לעובדים – למשל מקומות עבודה שבהם מספר רב של עובדים ונדרשת עבודת צוות (משמע כי מקום עבודה שמעסיק מספר נמוך של עובדים, יהיה לו קשה יותר להצדיק את פעולות הגיבוש).

ההחלטה על קיום האירוע היא של המעסיק, והעובדים הרלוונטיים מוזמנים לאירוע.

ימי הגיבוש נחשבים ימי עבודה ומשולם שכר מלא בגינם.

העובדים לא זכאים לצרף בת זוג או בן זוג לאירוע הגיבוש או לחלק ממנו.

פעילות הגיבוש נערכת רק במהלך שבוע העבודה. אם חלק מהפעילות נערך בסוף שבוע או במהלך חופשות, יש לזקוף שווי מלא על כל הפעילות.

לויז' הפעילות נקבע או מאושר על ידי המעסיק.

7 הפעילות נערכת בישראל.

8. מטרת הפעילות היא לצורך שיפור העבודה והממשקים בין העובדים. כמו כן, הפעילות חייבת לכלול הרצאה מקצועית או פעילות העשרה.

נוסף על כך:

על המעסיק לשמור מסמכים לקיום הכללים שלעיל.

העלויות שבהן עמד המעסיק הן סבירות ביחס לפעילות ומטרתה. לעניין זה, עלויות העומדות בהוראות תכ"מ (תקנות כספים ומשק), הן עלויות סבירות (נכון להיום - 400 ש"ח לפעילות של יום שלם ללא לינה או 700 ש"ח ליום לפעילות הכוללת לינה).

הסכומים שציינו נכונים לחודש אפריל 2018.

נמצאנו למדים שכדי שהפעילות תוגדר לטובת המעביד, הרי צורכי העבודה מצדיקים את פעילות הגיבוש. אם נעמוד בכללי מס הכנסה, ההוצאה תותר בניכוי ללא זקיפת שווי.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מס ערך מוסף

במס ערך מוסף, הכלל הבסיסי הוא שמותר לנכות מס תשומות שישימש אותנו לעסקה חייבת במע"מ. זאת מכוח סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). לכלל של סעיף 41 לחוק יש סייגים שמופיעים בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות").

תקנה 15א לתקנות אינה מתירה לנכות מס תשומות בשל עובד, אלא אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי התשומה נמכרה לעובד.

לעניין תקנה 15א הוגדרת תשומה בשל עובד כדלהלן: "כס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בני משפחתו".

משמע, מס תשומות בגין טובת הנאה לעובד לא יותר בניכוי בלי שנמכר לעובד. נלמד מכך שתשומה לתועלת המעביד (יותר מתועלת העובד) תותר בניכוי. למשל, תשלום ללשכת שכר חיצונית שמבצעת חישובי שכר לעובד יותר בניכוי למעביד, בנימוק שבמקרה זה תועלת המעביד עולה על תועלת העובד.

לעניין ביטוח לאומי אנו יכולים ללמוד מפסק הדין וממכתבה של הגב' מירי סביון שבפעולות גיבוש שבהן עומדים בכללים שתוארו לעיל, עולה תועלת המעביד על תועלת העובד. אם כן, אף לעניין מע"מ ולמרות לשון תקנה 15א לתקנות, יותר לקזז מס תשומות בלי למכור את התשומה לעובד.

אף בלשון הוראות תאמ"ו שקדמו לפסיקה בדה נשון ולמכתבה של הגב' מירי סביון נקבע בצורה דומה. למשל, בהוראת תאמ"ו 66.712.4 (ג) ו-1 (ד) נקבע:

"(ג) טיולים מאורגנים, מופעי בידור - העוסק רשאי לפעול על פי הוראות תקנה 15א, דהיינו לא לנכות מס תשומות ולא להיות מחויב במס. אם ינכה מס תשומות, יחויב במס.

(ד) כנסים ופעולות הדרכה, שנערכים מחוץ למפעל (כגון: בבתי הבראה, בתי מלון וכד') - העוסק רשאי לנכות מס התשומות רק לגבי עובדי המפעל שהשתתפו באופן מלא בפעולות ההדרכה. לגבי בני המשפחה נלווים, לא יהיה רשאי לנכות את מס התשומות באף מקרה."

לאור הפסיקה בעניין ביטוח לאומי ולאור עמדת מס הכנסה שקיבלה ביטוי במכתבה של הגב' מירי סביון, נראה שככל שעומדים בכללים, הרי טובת המעביד גוברת ואין צורך לזקוף שווי. כמובן, גם במע"מ (באותו מקרה) תועלת המעביד גוברת וניתן לקזז תשומות לפחות כמו במס הכנסה, וכפי שראינו, גם בהוראות תאמ"ו.

סיכום

כפי שראינו מעניין דה נשון וממכתבה של הגב' מירי סביון, פעילות גיבוש - כדאי שתהיה בעסק שאכן יש לגבש בו את העובדים, משום שמדובר במחלקות שונות ובמספר גדול של עובדים, ולא בעסק שעובדים בו עובדים אחדים. פעילות הגיבוש תהיה בארץ במהלך השבוע ולא בסופי שבוע, ותהיה על חשבון המעביד. התוכן שיועבר לעובדים ישמש לתועלת המעביד והעובד יקבל שכר בגין פעילות הגיבוש. באותם מקרים לא צריך לזקוף שווי לעובד כאילו קיבל טובת הנאה - לא במישור הביטוח הלאומי ולא במישור מס הכנסה, ולדעתנו אף יש להתיר את קיזוז מס התשומות.

הערות הכותב

[1] בי"ל 30052-07-12 דה נשון טרפיק בע"מ נגד המוסד לביטוח לאומי

[2] מכתבה של הגב' מירי סביון לסגן בכיר לחשב הכללי מיום 8 בנובמבר 2017. המכתב הועבר למייצגים ב-9 באפריל 2018

[3] ע"א 545/79 דן אגודה שיתופית בע"מ נגד פקיד שומה ת"א 5

[4] ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נגד בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ

הכותב - מומחה מס בתחום מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

הסיכון במתן ערבות אישית בהסדרי חובות מס

עו"ד רו"ח רמי אריה

הנוהל החדש לביצוע הסדר תשלומים לסילוק חובות מס חל על חובות למע"מ או למכס, והוא כולל החמרה משמעותית לעומת נוהל הסדר פריסת התשלומים הקודם. הנוהל החדש מעמיד בסיכון רב בעלי חברה או מנהלה לשלם בעצמם את החוב, בעוד החברה עצמה אינה יכולה לעמוד בתשלום החוב באופן מידי, ולכן היא זקוקה להסדר פריסת התשלומים.

ביום 29.5.2022 פרסמה רשות המסים את "נוהל הסדרי פריסת תשלומים לסילוק חובות מס של עוסקים הנובעים משומה, גירעונות של יבואנים במיסי יבוא, וחובות מס של עוסקים הנובעים מדוחות תקופתיים", שבמסגרתו מפורטים, בין היתר, התנאים להסדרי פריסת התשלומים, וכן הערבויות והבטחונות הנדרשים.

בהתאם לנוהל, הסדר פריסת התשלומים יותנה במתן ערובות ובטחונות לרשות המיסים על ידי החברה המבקשת את ההסדר, כדי להבטיח כי היא תפרע את החוב לפי הסדר התשלומים שייקבע. סכומי הערבויות והבטחונות שהחברה תתבקש לתת יהיו פונקציה של גובה סכום חוב המס נשוא ההסדר, ושל התנהלותו של העוסק בעבר והחשש שלא יעמוד בהסדר.

חובת הערבויות והבטחונות תחול גם על עוסק יחיד וגם על חברה או תאגיד אחר שיש להם חובות מס כאמור. הם יידרשו לשעבד נדל"ן, נכסים אחרים וכלי רכב בהתאם לנכסיהם או נכסי בעליהם. נוסף על כך הם יידרשו לשעבד או למשכן את הנכסים לטובת רשות המיסים, עד לסילוק התשלום האחרון על פי ההסדר.

מנהל אזורי של מע"מ או המכס, יהיה רשאי לוותר על מקצת העיקולים או השעבודים על הנכסים בהתאם להתקדמות ביצוע התשלומים על פי הסדר הפריסה ובהתאם ליתרת החוב שבהסדר.

ואולם הסיכון העיקרי באי פירעון חובות המס יוטל מעתה, בהתאם לנוהל, גם על בעלי המניות או המנהלים של החברה, שתידרש מהם חתימה על כתב ערבות אישית לתשלום החוב של החברה נשוא ההסדר לפריסת תשלומים, בהתאם להוראות סעיף 102א לחוק מע"מ.

על בעלי החברה או מנהליה לחתום על התחייבות לתשלום חוב המס לפי סעיף 20 לחוק מע"מ. לעיתים יהיה ניתן לקבל התחייבות זו מאת גורם אחר שאינו בעל החברה או מנהלה, בתנאי שהוא בעל יכולת כלכלית ממשית לתשלום החוב במקום החברה.

התחייבות זו יוצרת סיכון לבעל המניות או למנהל, שיידרשו לשלם באופן אישי את החוב, במיוחד כאשר מדובר בחברה בקשיים כספיים, או בחברה אשר חדלה מפעילותה העסקית, או בחברה חסרת נכסים למימוש.

בשונה מהנוהל הקודם, עתה, בכל פניה לרשות המסים בבקשה להסדר פריסת תשלומים לצורך סילוק חובות מס, בעל חברה או מנהלה יחויבו במתן ערבות אישית לתשלום חוב החברה. למעשה נוהל זה כולל החמרה משמעותית לעומת נוהל פריסת חובות המס קודם.

אנו סבורים כי חובה על כל בעל חברה או מנהל לבחון היטב את ההשלכות של החובה לחתום על ערבות אישית, הן בעיניים של מצב החברה והן בעיניים של מצבו הכספי האישי, ואולי גם של מצבו המשפחתי, בטרם יחתום על ערבות אישית, עד כדי הימנעות מושכלת מביצוע הסדר פריסת תשלומים - תלוי באותה ערבות אישית.

הסיכון הוא דווקא בכך שרוב האנשים מסתכלים על מצב החברה שלהם ועל מצבם האישי במשקפיים ורודים ואופטימיים, ואינם רואים את המצב האמיתי שלהם.

בעלי עסקים או חברות אשר להם חובות מס, מוזמנים לפנות למשרדנו, המורכב מעורכי דין ורואי חשבון בעלי ידע ומומחיות בטיפול ביעילות ובמהירות בכל הנוגע להסדרי חובות מס.

הכותב - עורך דין רו"ח רמי אריה הוא שותף בכיר במשרד עורך דין דורון, טיקוצקי, נס, קנטור, גוטמן, עמית גרוס ושות' והעורך של אתר מסים ועסקים www.ralc.co.il

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

ביטוח לאומי

זכאות לקצבה עבור ילד שאובחן עם אוטיזם תהיה אוטומטית עד גיל 18

הביטוח הלאומי הוציא חוזר חדש לצוותים הרפואיים ולסניפים ברחבי הארץ לגבי נוהל חדש ובו תצומצם הבירוקרטיה באופן משמעותי, וילד שהוכר על הרצף האוטיסטי לא יצטרך להגיע למספר ועדות במהלך השנים וזכאותו לקצבה תוארך באופן אוטומטי עד גיל 18.

עד היום, נקבעה זכאות זמנית לילדים על הרצף מתוך תפיסה רפואית כי חל שינוי אצל הילדים בשנותיהם הראשונות ולאחר טיפולים נלווים, ובגיל 7 זומנו הילדים לוועדה עם מסמכים רפואיים עדכניים אודות מצב הילד.

מבדיקה שערך מנהל נכויות ושיקום בביטוח הלאומי נמצא כי זכאותם של 97% נשארת בעינה ועל כן הוציאו חוזר שבו יש לצמצם את הבירוקרטיה באופן משמעותי, להפחית את הוועדות הרפואיות ולאפשר את הזכאות עד גיל 18 ו-3 חודשים (עד שהילד הופך בוגר, והחוק משתנה בהתאם).

כלומר, עם אבחנת ההורים את ילדם, יש צורך בהגשת בקשה לקצבה יחד עם אבחון רפואי שבוצע. הוועדות לרוב, יתקיימו ללא צורך בהגעת המשפחה אל הביטוח הלאומי אלא על בסיס מסמכים רפואיים.

אם האבחון בוצע לפני גיל 3 – הזכאות תינתן עד גיל 10.

אם האבחון בוצע לאחר גיל 3 – כאמור, הזכאות תינתן אוטומטית עד גיל 18 ו-3 חודשים.

היום הביטוח הלאומי, יישלח הודעה לכ-9,000 הורים שהיו אמורים להגיע לוועדה מחודשת בימים אלה ובכך תתייתר הגעתם אל המוסד וזכאותם תימשך עד גיל בגרות. במקביל יישלח אליהם אישור ובו אסמכתא על רציפות הקצבה.

מאיר שפיגלר, מנכ"ל הביטוח הלאומי: "הביטוח הלאומי בודק את עצמו כל הזמן, זוהי עוצמתו של ארגון בר קיימא. לאחר בדיקה מעמיקה וייעוץ מהמדיניות לצמצום הבירוקרטיה, מצאנו שאחוז גבוה מאוד של הורים צריכים להתעסק עם עדכוני ניירת רפואית, כשבמבחן המציאות אין בה תכלית ממשית והזכאות בפועל נשארת בעינה. זהו עוד צעד מיני רבים לטובת השבחת השירות לאזרח, התייעלות המערכת ושיפור תהליכים".

הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 15.8.2022

קצבת זקנה שנתבעה באיחור תשולם על פי חוק עד ארבע שנים אחורנית

רו"ח אורנה צח-גלרט; מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה

בית הדין האזורי לעבודה דחה ביום 9.8.2022 את תביעתו של יוסף פניני לתשלום קצבת אזרח ותיק אחורנית, מגיל הפרישה - 67 (כשמונה שנים), ולחלופין לפי חוק ההתיישנות הכללית (שבע שנים), וקבע כי תשלום לו הגמלה ארבע שנים אחורנית, על פי החוק. המבוטח לא הצליח להוכיח קיום אחריות מוחלטת של הביטוח הלאומי.

רקע חוקי ומנהלי

- סעיף 244 לחוק הביטוח הלאומי קובע שמבוטח שהגיע לגיל המזכה בקצבת אזרח ותיק ישלם לו המוסד לביטוח לאומי (להלן: "הב"ל") קצבה חודשית.
- סעיף 296 לחוק קובע כי יש להגיש כל תביעה לגמלה בתוך 12 חודשים מיום יצירת העילה לה, וכי ככל שהוגשה התביעה באיחור, היא תשולם רטרואקטיבית עד 12 חודשים מיום שהוגשה.
- חריג לכך הוא תביעה שהוגשה באיחור לגמלת אזרח ותיק (זקנה), שלגביה נקבע כי היא תשולם עד ארבע שנים אחורנית מיום שהוגשה התביעה לה, אולם מתוך אותה תקופה לא תשולם קצבת אזרח ותיק שהזכאות לה מותנית בהכנסת המבוטח בעד תקופה שעולה על 12 חודשים.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

- בינואר 2014 פרסם הב"ל עדכון לחוזר שעוסק ב"תשלומים רטרואקטיביים לגמלאות". נקבע כי עומק התשלום הרטרואקטיבי על ידי הב"ל מותנה במידת האחריות של הב"ל או של המבוטח לאי מתן התשלום במועד. במקרה של אחריות מוחלטת של הב"ל - יינתן תשלום רטרואקטיבי של שבע שנים, באחריות משותפת - יינתן תשלום רטרואקטיבי של ארבע שנים, ובמקרה של אחריות המבוטח - יינתן תשלום רטרואקטיבי של שנה אחת בלבד (לגבי גיל זכאות - ארבע שנים בכל מקרה לפי החוק).
- הב"ל נוהג לשלוח "מכתבי יזום" למבוטחים המגיעים לגיל פרישה כדי לידע אותם בדבר זכותם להגיש תביעה לגמלת אזרח ותיק. בגיל הזכאות (70 לגבר) נוהג הב"ל לשלם את הקצבה באופן אוטומטי לקבוצות אוכלוסייה מסוימות, אך הזכאי חייב לאשר את הפרטים בהודעה חוזרת.

רקע עובדתי

- המבוטח חבר קיבוץ, שם התגורר ועבד כל השנים עד לפרישתו לגמלאות בגיל 65, אז גם החל לקבל פנסיה מקרן פנסיה.
- ביום 1.3.2013 מלאו לו 67 שנים (גיל פרישה). ביום 1.3.2016 מלאו לו 70 שנים (גיל זכאות). נציגת הב"ל התקשרה לקיבוץ כיוון שלא הצליחה ליצור קשר עם המבוטח, הסבירה שעל המבוטח למלא טופס ולחתום עליו, ושלחה את הטופס לקיבוץ.
- בשנת 2020 קיבל המבוטח מכתב מהב"ל אודות קיום חוב לב"ל. עקב חולי שאליו נפל, החל לקבל ייעוץ ובכללו ענייני הביטוח הלאומי, ובמסגרתו התברר כי כלל אינו מקבל קצבת אזרח ותיק.
- הנהלת הקיבוץ הגישה בשמו תביעה לתשלום אזרח ותיק, והב"ל נעתר אך הודיע לו כי יקבל את הגמלה ארבע שנים אחורנית בלבד, רטרואקטיבית מיום 1.1.2017.

טיעוני הצדדים

עיקר טעוני המבוטח:

- לטענתו מכתבי הייזום להגשת התביעה לא הגיעו לידי, והדואר שמגיע לקיבוץ מחולק לתיבות הפתוחות של החברים. לטענתו, לראשונה קיבל את מכתב החובות מהב"ל, והיה זה בדואר רשום. משום כך, מועד היווצרות העילה לזכאות לקצבה הוא בחודש ינואר 2020, המועד שבו נודע לו על זכאותו לקצבת אזרח ותיק.
- הב"ל אינו חולק על כך כי מתקיימים בו כל עקרונות הזכאות לגמלה, ובשל כך ועקב מחדלו של הב"ל להודיע לו על כך, ומשלא קיבל את מכתבי הייזום, ועל פי הוראות נוהל שפרסם הב"ל עצמו, על הב"ל לשלם לו הגמלה אחורנית שבע שנים לפחות.

עיקר טעוני הב"ל:

- דברי הדואר נשלחו לכתובת הרשומה במשרד הפנים. על פי הפסיקה הקיימת, דבר דואר שנשלח על ידי הנתבע לכתובתו הרשומה של המבוטח, חזקה שנתקבל בידו, אלא אם יוכיח אחרת.
- באשר לחובת "הגילוי והיידוע" – בהתאם לפסיקה אין חובה ליידע כל מבוטח על אודות זכויותיו ואפשרויות התביעה המעוגנות לו בהתאם לחוק.
- ההלכה היא כי זכויות על פי חוק הביטוח הלאומי אינן כפופות להוראות חוק ההתיישנות.
- על פי חוזר פנימי, אחריות הב"ל מעבר לארבע שנים היא רק בהתקיים מחדל חמור של הב"ל, מה שלא אירע במקרה דנן.

דין והחלטה

- לתעודת עובד ציבור של ב"ל צורפו מכתבי ייזום שנשלחו בשנים 2013-2020, ומוענו לכתובת המבוטח בקיבוץ על פי הרשום במשרד הפנים.
- בית הדין מציין כי להבדיל ממכתבי הייזום, כן קיבל המבוטח מכתב מהביטוח הלאומי על אודות חובו.
- בית הדין תומך בעמדת הביטוח הלאומי ולפיה ההלכה הפסוקה קובעת שדבר דואר שנשלח על ידי הב"ל התקבל אצל מבוטח.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

- לא הובאו עדויות או ראיות אחרות מטעם הקיבוץ על אודות קשיים או תקלות באופן חלוקת הדואר, וגם אם היו, לא בהכרח היו מעבירות את האחריות לב"ל.
- המבוטח "לא עמד" על הצהרתו המקורית כי חשב לתומו שבתוך תשלומי הפנסיה שהוא מקבל כל חודש הייתה כלולה גם גמלת הזקנה. בית הדין התרשם כי היה עליו לדעת שלא כך הוא.

לסיכום:

- סעיף 296 לחוק אינו מאפשר תשלום רטרואקטיבי למעלה מ-48 חודשים, כמו במקרה הנדון.
- תקופה ארוכה יותר אפשרית (על פי הנוהל הפנימי של הב"ל) במקרי קיצון שבהם מדובר בכשל של הב"ל, המטיל עליו אחריות מוחלטת במקום שבו לא קיים את חובותיו. הדבר לא אירע במקרה זה.
- בית הדין אישר את החלטת הב"ל לשלם הגמלה ארבע שנים אחורנית בלבד, והדבר עולה בקנה אחד הן עם הוראות הנוהל והן עם הוראות החוק.

למידע נוסף ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, למר חיים חיטמן ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה.

הכותבים: רו"ח אורנה צח-גלרט - בעלת משרד רואי חשבון אורנה צח, שב-30 השנים האחרונות מעניק ייעוץ והדרכות בתחומי הביטוח הלאומי למעסיקים, לעצמאים, ליחידים בעלי הכנסות, לרואי חשבון, ליועצי מס, לעורכי דין, לחשבי שכר ולאנשי מקצוע בתחום - הגנה על הזכויות, מניעת תביעות ובירוקרטיה, תכנון רילוקיישן ועוד. משמשת בהתנדבות כיו"ר ועדת הקשר של לשכת רואי חשבון עם הביטוח הלאומי מאז 1994, וכן פעילה בחקיקה בכנסת בנושאי הביטוח הלאומי כנציגת לשכת רואי חשבון מאז 1994. משתתפת בכל הקשור בתחומי הביטוח הלאומי גם בצוותי חשיבה, בתהליכי מיזוג ורכישת חברות, בשירות של מיקור חוץ במחלקות מיסוי במשרדי ראיית חשבון ועורכי דין ועוד. הייעוץ של רו"ח צח-גלרט, משלב ידע רב בחוקי הביטוח הלאומי בהיבט המעמד והתשלום הנכון, ביחד עם ראיית הזכויות העתידיות ומיצוי זכויות לגמלאות ולכספים מהביטוח הלאומי. כתובת אתר אינטרנט ל- www.ornazach.co.il; דוא"ל ornazachcpa@gmail.com חיים חיטמן - ממשד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ רו"ח (משפטן) ישי חיבה - שותף במשרד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ www.ahec-tax.co.il

הכנסות מהשכרת מקרקעין בחו"ל אינן חייבות בדמי ביטוח

עו"ד רו"ח רמי אריה

הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל, אשר אינה הכנסה מעסק כמשמעה בסעיף 121 לפקודה, פטורה מתשלום דמי ביטוח למוסד לביטוח לאומי. זאת, בין שההכנסה דווחה למס הכנסה "במסלול הרגיל" לפי סעיף 121 לפקודה, ובין שדווחה "במסלול המיוחד" תוך תשלום שיעור מס קצוב או מוגבל.

סוגיה זו של חבות בדמי ביטוח בגין הכנסות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל, נדונה בבית הדין הארצי לעבודה בעניין אולך (עב"ל 60019-12-20, המוסד לביטוח לאומי – ברוך מרדכי אולך, ניתן ביום 4.1.2022).

אולך, תושב ישראל בעל אזרחות ישראלית ושוויצרית, אשר סווג לצורך סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי כ"מי שאינו עובד ואינו עצמאי" (מובטל), קיבל במהלך השנים 2014-2016 הכנסות מדמי שכירות עבור נכסים שהיו לו בשווייץ.

אולך שילם בגין הכנסות אלו מס בשווייץ וכלל אותן גם בדוחות השנתיים שהגיש לרשות המיסים בישראל. בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשווייץ, הוא לא נדרש לשלם מס בישראל על הכנסתו מהמקרקעין בשווייץ, מאחר שהמס ששילם על ההכנסה בשווייץ גבוה מהמס שיש לשלם בגינה בישראל.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המוסד") דרש כי אולך ישלם דמי ביטוח בגין הכנסות אלה. לגישת המוסד, הפטור בסעיף 350(א)(7) לחוק מפנה "למסלול המיוחד" של תשלום מס של 15% בסעיף 122א לפקודה ולא לכלל ההכנסות מדמי השכירות בחו"ל הכוללות הכנסות שעליהן משולם מס במסלול הרגיל. משכך, הפטור מדמי ביטוח יחול רק על הכנסות שעליהן משולם מס לפי "המסלול המיוחד", בעוד אולך בחר במסלול "המיסוי הרגיל" שבסעיף 121 לפקודה.

מנגד טען אולך בין היתר כי כפי שהמוסד אינו גובה דמי ביטוח מהכנסה הנובעת מהשכרת נכסי מקרקעין שאינה עולה כדי עסק בישראל, בין ששולם על ידם מס לפי שיעור המס השולי בסעיף 121 לפקודה ובין ששולם עליהם מס בשיעור מוגדר (10% על נכס בישראל) לפי סעיף 122 לפקודה, כך גם אין לגבות דמי ביטוח על השכרת נכסים בחו"ל שאינה עולה כדי עסק.

סעיף 345(א) לחוק מסדיר את מתכונת חישוב ההכנסה של עצמאי ושל מי שאינו עובד ואינו עצמאי שממנה יגבו דמי ביטוח, כדלקמן:

"עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו-(8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, ומי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי יראו כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 האמור, והכל – בשנת המס שבעדה משתלמים דמי הביטוח (להלן – השנה השוטפת), ולאחר שנוכו ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה".

בניגוד להנחת המוצא של בית הדין האזורי, ההכנסה השנתית של מבוטח בכשירותו כ-"מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי", במובחן מהכנסה המסווגת כהכנסתו של "עובד עצמאי", כוללת את כל מקורות ההכנסה הכלולים בסעיף 2 לפקודה ואינה מוגבלת להכנסה לפי סעיפים 2(2) ו-8(2) לפקודה. דמי שכירות, אף אם השכירות מיועדת למגורים ואינה מהווה "עסק", מהווים מקור הכנסה לפי סעיף 2 לפקודה.

עם זאת, סעיף 350(א) לחוק פוטר מדמי ביטוח הכנסות שונות ובהן:

• "7) הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122א לפקודת מס הכנסה..."

לנישום יחיד (במובחן מתאגיד) שיש לו הכנסות משכירות בארץ או מחוצה לה, שאינן מסווגות כ"הכנסה מעסק כאמור בסעיף 122 לפקודה", עומדת הברירה לבחור בין אחד משני אלה:

1. "המסלול הרגיל" לפי סעיף 121 לפקודה, שבו ייכללו הכנסות מדמי שכירות במסגרת כלל הכנסותיו המדווחות ותשלום המס בגינן, בהתאם לשיעור המס השולי הנגזר מהכנסותיו בניכוי הוצאות וזיכויים למיניהם.

2. "המסלול המיוחד" לפיו משולם בגין הכנסות משכירות מס בשיעור קצוב ("מוגבל" כהגדרת המוסד) המפורט בסעיפים 122 [10%] ו-122א [15%] לפקודה.

כאמור לעיל, סעיף 350(א)(7), פוטר מדמי ביטוח "הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה המסלול של 15% מס".

אולך טען כי הפטור מדמי ביטוח חל על כל סוג הכנסה מהשכרה של נכסים בחו"ל, לרבות כאלו שההכנסה מהם דווחה לפי המסלול הרגיל.

בחוזר אשר הופץ על ידי המוסד (חוזר כללי 52/08; חוזר ביטוח 1368), יש טבלה המתייחסת לתיקון 103, ובה מצוין בין היתר כי לעניין הכנסות מדמי שכירות למגורים בארץ "לא חל שינוי" ואגב הפניה לחוות דעת משפטית נכתב כי "הכנסות מדמי שכירות למגורים בארץ ימשיכו להיות פטורות ללא הגבלה". החוזר הוסיף והבהיר כי עד לתיקון 103 היו הכנסות מדמי שכירות שמקורן בחו"ל חייבות בדמי ביטוח, ולאחריו הן "פטורות באופן גורף, בין אם מדובר בהשכרה למגורים ובין אם שלא למגורים", אם "חל עליהן שיעור מס מוגבל".

בית הדין קבע כי המוסד העלה לראשונה בדיון כמה טעמים לעמדתו ולפיה הפטור מדמי ביטוח חל רק בגין דמי שכירות מחו"ל שעליהם הוטל מס "במסלול המיוחד" תוך הרחבה ניכרת של חזית הדיון. נקבע כי דין הטענות להידחות על הסף נוכח עיתוי העלאתן.

בית הדין הוסיף והבהיר כי המוסד לא העלה נימוק כלשהו של ממש להבחנה הנטענת על ידו בין משכיר בארץ לבין משכיר בחו"ל. יתר על כן, לא פורט טעם של ממש להבחנה בין הכנסה המדווחת ב"מסלול המיוחד" לבין הכנסה המדווחת "במסלול הרגיל", על אף שענייננו באותו מקור הכנסה.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

לסיכום, בית הדין הארצי דחה את ערעור המוסד, וקבע כי הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל, שאינה הכנסה מעסק כמשמעה בסעיף 112 לפקודה, פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי סעיף 350(א)(7) לחוק, בין שדווחה למס הכנסה "במסלול הרגיל" ובין שדווחה "במסלול המיוחד 15% מס".

הכותב - עו"ד רו"ח רמי אריה הוא שותף בכיר במשרד משרד עו"ד דורון, טיקוצקי, נס, קנטור, גוטמן, עמית גרוס ושות' והעורך של אתר מיסים ועסקים www.ralc.co.il.

ביטוח לאומי - הקורונה אינה מהווה סטייה מ"גמלה חוסמת"

רו"ח אורנה צח-גלרט; מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה

בית הדין האזורי לעבודה דחה ביום 21/8/2022 את תביעתו של גלעד וזאנה (להלן: "המבוטח") לגבי אופן חישוב בסיס הכנסתו ששימשה לחישוב מענק נכות מעבודה. בית הדין קבע כי הקטנת המקדמות בעקבות סגירת המשק נוכח התפרצות נגיף הקורונה אינה מהווה עילה לסטות מתקנה 11 לתקנות המקדמות (להלן: "גמלה חוסמת").

תמצית עובדתית

המבוטח רשום כעובד עצמאי בביטוח הלאומי (להלן: "הב"ל"), והוא בעל מסעדה.

בשנת 2020 הוגבלה פתיחת עסקים בכלל ועסקי מזון בפרט, בשל התפרצות הקורונה.

ב-4/2020, בשל ההגבלות בתפעול המסעדה, הקטין המבוטח את המקדמות לב"ל, והעמידן לפי הכנסה של 4,000 ש"ח לחודש.

בחודש אוגוסט 2020 אירעה לו תאונת דרכים שהוכרה כתאונת עבודה.

הב"ל אישר לו את האירוע כפגיעה בעבודה, ומשהוכר בהמשך כנכה בשיעור 10% לצמיתות, קיבל גם מענק חד פעמי, שנקבע לפי הכנסותיו המדווחות למקדמות טרם התאונה.

השאלה שבמחלוקת

האם יש לחשב את הכנסתו לעניין המענק לפי שומותיו השנתיות לפקיד השומה לשנים 2019 או 2018, או שמא לפי ההכנסה שדווחה לעניין מקדמות לב"ל, כפי שקבע הב"ל (גמלה חוסמת).

טיעוני הצדדים

טיעוני המבוטח

המבוטח טוען כי בעת חישוב הכנסת הבסיס לגמלאות אין להתחשב בהקטנת המקדמות, זאת על רקע "תכלית הגמלאות שמטרתן להשיב את מצב הנפגע בעבודה לקדמותו, ולנסיבות המיוחדות שנבעו מתקופת הקורונה בה נסגרו עסקי המזון".

לדעתו אין ליישם את כללי "גמלה חוסמת", וניתן לסטות ממנה בנסיבות כגון אלו. התכלית היא לשמור על המשכיות ההכנסה והפרשנות צריכה להיות לטובת המבוטח.

טיעוני הב"ל

יש לחשב את ההכנסה לפי תקנה 11(א) לתקנות המקדמות ("גמלה חוסמת") לפי המקדמות ששולמו ולא לפי ההכנסות בשומות בפועל. יש לראות בבסיס המקדמות הכנסה סופית (הלכת אלוש). מדובר במצב של גמלה חוסמת ואי אפשר לשנות את בסיס לחישוב השומה במקרים כאלו (הלכת נטף).

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

רקע חוקי

תכלית התשלום לגמלת נפגע בעבודה היא לשמור על הכנסת מי שנפגע בתאונת עבודה כאשר נפגע מקור הכנסתו עקב התאונה. משום כך קיימת הקבלה על פי הפסיקה, בין הכנסת המבוטח, המשמשת בסיס לקביעת שיעור דמי הביטוח שהוא חב לביטוח הלאומי, לבין ההכנסה המשמשת בסיס לקביעת שיעור גמלתו.

תקנה 11 מהווה "גמלה חוסמת", שהרי ככל שהמבוטח בוחר לשנות את המקדמות לב"ל הוא לוקח סיכון: אם ייפגע בעבודה "יחסמו" אותו המקדמות שנקבעו מלמען כי הכנסתו בפועל הייתה שונה מבסיס המקדמות.

דיון והחלטה

יש שני מצבים שהוכרו בפסיקה ומאפשרים סטייה מהחלת תקנה 11 (גמלה חוסמת): או שהמבוטח נתן גילוי חיצוני מקדים למס הכנסה או לביטוח לאומי על גידול בהכנסות (הערה שלנו: אין הדבר חל על גידול במחזורים לעניין מע"מ), או שהמועד המדויק לפגיעה אינו ברור, למשל מיקרוטראומה.

שני המקרים אינם חלים בענייננו.

המבוטח מבקש בעצם להוסיף חריג נוסף לתקנה: ככל שהמקדמות הוקטנו בשל נסיבות חיצוניות שאינן בשליטת המבוטח, דוגמת סגירת עסק בשל הנחיות הקורונה.

שומת 2019 הוגשה לפקיד השומה לאחר התאונה, וגם שומת 2020, כך שמוכן כי אינן רלוונטיות.

הקטנת המקדמות נעשתה ביום 12/4/2020 בעיצומו של הסגר הראשון. התאונה אירעה ב-31/8/2020 כחמישה חודשים לאחר הקטנת המקדמות. אף על פי שהמשק חזר לעבודה סדירה בתחילת מאי, לא פנה המבוטח להגדיל המקדמות.

שינוי מקדמות ביוזמת המבוטח הוא אקט שמשנה את מערך הזכויות בב"ל, לרבות כיסוי ביטוחי שזכאי לו המבוטח. על כן יש להקפיד על ההוראות, אף שאין מדובר ב"חברת ביטוח פרטית".

"השפעת הכרעה כגון זו המבוקשת, תהא רחבת היקף ועשויה להשליך על מעגל מבוטחים רחב, המקטינים את המקדמות בשל שינוי זמני בשכרם או בנסיבות אלו או אחרות".

"נכון כי שרר חוסר ודאות בתקופה בה התפרץ נגיף ה'קורונה', והמדינות פעלו בדרך שלא הלכו בה קודם לכן, לרבות סגירת המשק ופגיעה בחופש העיסוק וחופש התנועה באופן ישיר. אך אין נסיבות אלו מצדיקות מתן פתח לשינוי רטרי בחישוב ההכנסה הקובעת לגמלה. פתיחת פתח למבוטחים עצמאיים לשנות רטי' את הדיווח על הכנסתם בפועל בנסיבות אלו, עלולה להיות מדרון חלקלק שיש לו השפעות רבות נוספות".

בית הדין קובע כי בנסיבות העניין אין מקום לסטות מהוראות תקנה 11, והגמלה החוסמת חלה במקרה דנן. התביעה נדחתה.

הכותבים: רו"ח אורנה צח-גלרט - בעלת משרד רואי חשבון אורנה צח, שב-30 השנים האחרונות מעניק ייעוץ והדרכות בתחומי הביטוח הלאומי למעסיקים, לעצמאים, ליחידים בעלי הכנסות, לרואי חשבון, ליועצי מס, לעורכי דין, לחשבי שכר ולאנשי מקצוע בתחום - ornazachcpa@gmail.com

**חיים חיטמן - ממשד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ
רו"ח (משפטן) ישי חיבה - שותף במשרד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ www.ahec-tax.co.il**

(ג) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

בעל שליטה שכיר חובב ביטוח לאומי של החברה

רו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן, רו"ח (משפטן) ישי חיבה

בית הדין האזורי לעבודה (ב"ל 18-03-7476) קיבל ביום 7/8/2022 באופן חלקי את תביעתו של מר פרוויז (להלן: "התובע") ונקבע כי אמנם יחויב בחובות הניכויים של החברה בגין שכרו, אך לא יחויב בחובות שנצברו בשל אי העברת דמי הביטוח של שאר העובדים, ולא בגין גמלת פגיעה ששילם המוסד לביטוח לאומי (להלן: "הב"ל"), ולא שולמו דמי ביטוח כנגדם.

רקע חוקי ומנהלי

הביטוח הלאומי פרסם בעבר חוזר נוהל פעולה (להלן: "הנוהל") בתוקף מיום 1/1/2009, כדי להתמודד עם מצבים רבים של אי העברה מתמשכת של תשלומי דמי ביטוח על ידי חברות מעסיקות. על פי החוזר, בעלי שליטה בחברה המדווחים כשכירים בחברה שלהם, אשר אינה משלמת דמי ביטוח באופן עקבי ושיטתי, עלולים למצוא עצמם מסווגים כעובדים עצמאיים שחשופים לפעולות אכיפה בגין חובות הניכויים של החברה כאמור.

הנוהל מציין כי ההלכה הפסוקה מתנה את קביעת מעמדו של בעל מניות כעובד שכיר, בין היתר בכך שלא קיימת הימנעות מתשלום בפועל של דמי ביטוח באופן עקבי ממושך ושיטתי.

יצוין כי החוזר דן בחיוב אישי בחוב הניכויים שנצמח בחברה בגין אי העברת ניכוי שכרו של בעל השליטה עצמו, לפי השכר שדווח עליו בטופס 126.

רקע עובדתי

- התובע הוא מנהל שכיר בעל 50% ממניות חברה (להלן: החברה).
- החברה הוקמה ב-2007, החלה להעסיק עובדים בתחילת 2008, נקלעה לקשיים ב-2009, ודיווחה על סיום פעילותה ב-2014.
- בשנים 2009-2013, נצברו לחברה חובות דמי ביטוח לביטוח לאומי בסך כמה עשרות אלפי ש"ח.
- לאחר התראה, הב"ל הפעיל את הנוהל, פעל לשינוי מעמדו של התובע מעובד שכיר לעצמאי, ודרש מהתובע את מלוא חובות דמי הביטוח של החברה בגינו ובגין שאר עובדי החברה, כמו גם סכומים של כמה אלפי ש"ח דמי פגיעה ששילם הב"ל לו ולעובדת אחרת, אשר כמובן, לא שולמו דמי ביטוח בגינם.

השאלות שבמחלוקת

- האם פעל הב"ל כדין כשהחליט על שינוי מעמדו של התובע מעובד שכיר לעובד עצמאי?
 - האם יש לחייבו בחוב דמי ביטוח עבורו כעצמאי?
 - האם יש לחייבו גם בגין חובות דמי הביטוח בגין שאר עובדי החברה?
- עניין דמי הפגיעה אינו כלול בשאלות לדיון.

דיון והחלטה

- הוראות הנוהל הן הנחיה מנהלית פנימית של הב"ל. הן אינן חיקוק, וכפופות לביקורת שיפוטית.
- עם זאת, ההוראות שואבות את כוחן מהוראות החוק עצמו, הן בשינוי סיווג של מבוטח, בהתקיים נסיבות שונות.
- "לא מצאנו בהוראות החוק המסמך או בלשון החוזר הוראה המאפשרת לנתבע לחייב את בעל השליטה בחוב דמי הביטוח עבור יתר עובדי החברה".

(ההדגשה אינה במקור - אצ"ג, ח"ח וי"ח)

אדרבא, מציין בית הדין – בחוזר עצמו מצוינת כוונת הב"ל להגיש תיקון חקיקה שיאפשר לו לגבות מבעל השליטה גם את חובות הניכויים בגין יתר העובדים. גם נציגת הב"ל העידה שהוראות החוזר מאפשרות חיוב בחוב אישי בלבד.

- הנסיבות המאפשרות את שינוי סיווגו של בעל השליטה השכיר לעצמאי התקיימו:

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

- לא הוצגו הסכם עבודה או תלושי שכר, איש לא פיקח על עבודתו, לא הוחתם כרטיס נוכחות, הוא ובעל המניות השני היו מורשי חתימה, ואחראים על קבלת עובדים ופיטוריהם.
- כמו כן מימן בעל השליטה מכיסו חובות של החברה, ופעל בחברה זמן ניכר מבלי ש"משך" משכורות, עקב הקשיים הכלכליים של החברה.
- טענת אכיפה בדרנית, באשר רק כנגדו היו הליכי הגבייה ולא כנגד בעל השליטה השני, נבחנה ונדחתה, באשר נמצא כי בעל המניות האחר לא דווח כעובד החברה כבר מתחילת 2009, ובדוח של 2011, הצהיר התובע כי הוא בעל מלוא המניות.
- נדחתה טענת התיישנות בחלק מהחובים ביחס למועד שינוי סיווגו לעצמאי, שכן הוכח כי היה ניסיון אקטיבי של הבי"ל לאורך השנים, לביצוע הגבייה בגין החובות.

סוף דבר

- אושר שינוי הסיווג, משכיר לעצמאי.
 - אושרה גבייה מהתובע בשל חובות דמי הביטוח של החברה בגין משכורתו של בעל השליטה.
 - נדחתה עמדת הבי"ל לגבות ממנו גם את חובות הניכויים בשל שכר העובדים האחרים.
 - נדחתה גם (ללא נימוק) עמדת הבי"ל לגבות ממנו דמי פגיעה ששילם הבי"ל לו ולעובדת אחרת.
- בעניין זה נציין כי ייתכן שהיה מקום לדון בכך, שכן החוק קובע כי עובד עצמאי שלא שילם דמי ביטוח במשך תקופה ארוכה, תישלל ממנו הזכאות לדמי פגיעה לפי סעיף 366 לחוק הביטוח הלאומי.

הכותבים: רו"ח אורנה צח-גלרט - בעלת משרד רואי חשבון אורנה צח, שב-30 השנים האחרונות מעניק ייעוץ והדרכות בתחומי הביטוח הלאומי למעסיקים, לעצמאים, ליחידים בעלי הכנסות, לרואי חשבון, ליועצי מס, לעורכי דין, לחשבי שכר ולאנשי מקצוע בתחום - ornazachcpa@gmail.com
חיים חיטמן - ממשד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ רו"ח (משפטן) ישי חיבה - שותף במשרד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ www.ahc-tax.co.il

הגדלת גמול מילואים, למי שהכנסתו "השוטפת" גדלה

מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה

ביום 7.7.2022 עודכנו ברשומות תקנות הביטוח לאומי (תגמולים למשרתים במילואים) (תיקון), התשפ"ב-2022, ונקבע כי יוגדלו תגמולי המילואים למשרתים במילואים אשר היה להם גידול מהותי בהכנסתם עובר ליציאתם לשירות מילואים, כפי שיתואר בתמצית להלן:

המצב החוקי טרם עדכון התקנות:

- התגמול משולם לפי ההכנסה הממוצעת ברבעון שקדם ליום יציאת המבוטח לשירות מילואים.
- לגבי בעלי הכנסה נמוכה, לרבות אלו שכלל לא הייתה להם הכנסה ברבעון האמור – המחוקק קובע להם תגמול מזערי (מינימלי) של 6,150 ש"ח לחודש (נכון לתאריך 1/2022, ולכל יום באופן יחסי).
- התגמול המרבי לחודש הוא 45,075 ש"ח (נכון ל-1/2022).

בעדכון התקנות נקבע בתמצית כך:

- העדכון בא לתגמול יוצא לשירות מילואים, שזכה טרם יציאתו לשירות לגידול משמעותי בהכנסתו, אלא שעל פי המצב החוקי טרם התיקון, לפיו חישוב התגמול נעשה לפי ההכנסה הממוצעת ברבעון שקדם ליציאתו לשירות, אין התחשבות משמעותית, אם בכלל, בגידול האמור בהכנסתו.
- לכן נקבע (בתמצית ובשפה פשוטה, וללא כל דקויות הניסוח המשפטי) כי:

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

"עליה משמעותית" בהכנסה היא:

- עליה של 20% לפחות מהשכר הקודם או מהתגמול המזערי מוכפל בשלושים (להלן: "המינימום"), לפי הגבוהה, ובלבד שהגידול "התקיים" לפחות שלושה חודשים מיום שהחל.
 - עובד שכיר שיצא למילואים, והייתה לו עלייה משמעותית בשכרו (אילולא יצא למילואים) בחודש היציאה למילואים או באחד מחודשי הרבעון שקדם לחודש היציאה לשירות – יחושב לו הגמול לפי השכר המוגדל, ולא לפי ממוצע הכנסת השכר שלו ברבעון שקדם ליציאה לשירות.
 - עובד עצמאי שיצא לשירות מילואים ברבעון הראשון של השנה, והכנסתו החודשית הממוצעת בשנה זו, לו לא יצא למילואים, הייתה גבוהה מהכנסתו החודשית הממוצעת בשנת המס הקודמת, או מהמינימום (לפי הגבוהה) – יחושב לו התגמול לפי ההכנסה החודשית החדשה (הגבוהה יותר).
- מי שהיה בחודש יציאתו למילואים או ברבעון שקדם לחודש יציאתו למילואים:
- גם עובד שכיר וגם עובד עצמאי;
 - או עובד שכיר ביותר ממקום עבודה אחד;
 - או שהיה עובד שכיר בחלק מהזמן ועובד עצמאי בחלק מהזמן;
 - והייתה לו "עליה משמעותית" באחד ממקורות ההכנסה, יזכה לתגמול מוגדל לגבי אותה הכנסה שבה חל הגידול המשמעותי.

התיקון לתקנות הוא בתחולה לגבי שירות מילואים שהחל ביום 1/1/2022 ואילך.

המוסד לביטוח לאומי (להלן: "הב"ל"), יבצע הגדלת תגמולים לזכאים לכך, ככל שהם עומדים בתנאים שפורט לעיל.

מסיבות פרקטיות ובהתאם לברורים שערכנו עם עובדי הב"ל, כדי שיוכח כי הגידול בהכנסה החזיק שלושה חודשים לפחות לגבי שכיר, או לאחר קליטת השומה השנתית מפקיד השומה בנוגע לשנה שבה אירע שירות המילואים לגבי עובד עצמאי – לא מן הנמנע כי ישולם הגמול הבסיסי בשלב הראשון, ולאחר שיתברר כי נתמלאו התנאים, תתבצע השלמת תגמול.

הכותבים - חיים חיטמן - ממשד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ
רו"ח (משפטן) ישי חיבה - שותף במשרד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ - www.ahec-tax.co.il

חידושי פסיקה

מס הכנסה

לפקיד השומה אין זכות לבחור את חלופת המס הגבוהה יותר המוטלת על הנישום כאשר יש חלופת מס נמוכה יותר - פס"ד יחזקאל מזרחי

לחברה בבעלותו של הנישום הוצאו שומות ניכויים בסך של כ-21 מיליון שח בגין אי תשלום היטל עובדים זרים בשנים 2011-2012, על שכן ששילמה החברה למסתננים שהגיעו מאפריקה ואותם היא העסיקה כחברת כוח אדם.

היות ולחברה לא הייתה יכולת לפרוע חבות מס זו, פנה פקיד השומה לגבות את החוב מהנישום אישית. פקיד השומה טען כי משיכות הנישום מהחברה נועדו כדי להתחמק מתשלום ממס היטל עובדים, שכן, משנת 2011 הייתה הנחייה של סמנכ"ל רשות המיסים לשומה וביקורת, לפיה חובה על המעסיקים לשלם היטל עובדים זרים, גם בגין מסתננים מאפריקה שהגיעו לישראל ועבדו בה. פקיד השומה בחר לקבוע כי משיכות הכספים שמשך הנישום מהחברה, ניתנות לגבייה על חשבון חוב הניכויים האמור של החברה לפי סעיף 119א לפקודת מס הכנסה, היות והנישום חייב כספים אלו לחברה כפי שהוצג בדוחות הכספיים של החברה לאותן שנים. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי על מזרחי לשלם לפקיד השומה את מלוא הסכום שמשך מהחברה, ולא רק את המס הנגזר מאותו סכום בשיעור של 33% ממנו כמס דיבידנד כפי שטען הנישום.

לבקשת הנישום הוגש ערעור לבית המשפט העליון, בערעור נטען כי תפקידו של פקיד השומה בראש ובראשונה הוא לעשות שומה וכי התעלמות פקיד השומה מקביעותיו בשומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו לו ולחברה, לפיהן משיכות הכספים הן בגדר דיבידנדים, גובלת בחוסר תום לב קיצוני והינה בניגוד להתנהגות שלטונית לגיטימית. לאחר שבהמ"ש ביקש וקיבל את נתוני חבויות המס לפי כל אחת משתי חלופות המס הנטענות על ידי הצדדים, הוא הציע כי הצדדים יגיעו לפשרה לתשלום מס בסך של 3 מיליון שח בלבד, סכום הקרוב מאד לחבות המס שחלה לפי טענותיו של הנישום כי המשיכות מהחברה היו בעצם חלוקות דיבידנדים.

תקציר ע"א 628/21, בבית המשפט העליון, על ידי כב' השופטים י' אלרון, א' שטיין, ר' רונן המערער: יחזקאל מזרחי המשיב פקיד שומה באר שבע יתן ביום 8.9.2022

לא רק לשם שמיים: הבאבא ברוך ישלם מס על הכנסות בגובה עשרות מיליונים - פס"ד הרב ברוך אבוחצירא

עו"ד שוש גבע

בית המשפט המחוזי דחה את ערעורם של הבאבא ברוך ובנו על החלטת פקיד השומה לחייבם במס בגין הכנסותיהם. נקבע כי אין לקבל את הטענות ולפיהן חלק מהתקבולים נתקבלו כמתנות על רקע אישי-רגשי בלבד. בראי דיני המס אין מדובר במתנה כאשר הסכומים מועברים בשל תפקידו, כישוריו, משרתו או מעמדו של מקבל ה"מתנה".

תקציר ע"א 18767-01-15, בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו, על ידי כב' השופט מגן אלטוביה המערערים: ברוך אבוחצירא ואח' יתן ביום 19.8.2022

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

בעל מפעל לייצור מערכות למטוסים זכאי למענק סיוע בשל נזקי הקורונה - פס"ד פודולסקי

עו"ד שוש גבע

בית המשפט המחוזי בחיפה קבע כי החלטת רשות המיסים וועדת הערר לדחות את בקשתו של בעל מפעל למענק סיוע בשל הקורונה היא בלתי סבירה. נקבע כי למערער עומדת על פי דין חזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת מחזורי העסקאות בתקופת הזכאות לבין מחזורי העסקאות בתקופת הבסיס, הנעוץ במשבר הקורונה. על הרשות היה להוכיח את ניתוק הקשר הסיבתי - וזאת לא עשתה.

תקציר עמ"נ 3720-11-21, בבית המשפט המחוזי בחיפה, על ידי כב' השופטת אורית וינשטיין המערער: פודולסקי
ניתן ביום 15.7.2022

עובדים זרים אינם זכאים לנקודות זיכוי מכוח פקודת מס הכנסה כפי שניתן לתושבי ישראל - פס"ד דניאל יחזקאל

עו"ד שוש גבע

בית המשפט דחה תביעה שהגישו מעסיקים בטענה כי עובדים תאילנדים זכאים לקבלת נקודות זיכוי כמו תושבי ישראל. נקבע כי אין זה מתקבל על הדעת כי העובדים הזרים ייחשבו "תושבי ישראל" אך ורק לצורך נקודות הזיכוי, אך לא ביחס לחובות המוטלות על פי פקודת מס הכנסה. אין דינו של עובד זר, על החובות והזכויות החלות עליו, כדינו של עובד ישראלי.

תקציר ע"מ 21928-12-20 בבית המשפט המחוזי מרכז לוד, על ידי כב' השופט שמואל בורנשטיין התובע: דניאל ו -
39 אחרים המשיב: פקיד שומה נתניה ניתן ביום 13.6.2022

מיסוי מקרקעין

סקירת פסקי דין במיסוי מקרקעין

עו"ד מאיה כרמי

לא ניתן להאריך את התקופה למכירת דירה חלופית לצורך מדרגות מס רכישה של דירה יחידה שכן מדובר ב"תנאי" ולא ב"מועד"

העוררים רכשו דירה על הנייר ובטרם הסתיימה בנייתה רכשו דירה נוספת, וביקשו בגינה מדרגות מס רכישה של דירה יחידה, תוך התחייבות למכור את הדירה הראשונה בתוך 18 חודשים, בהתאם למועדים הרלוונטיים באותה תקופה. משבניית הדירה הראשונה טרם הסתיימה בתוך 18 החודשים האמורים, ביקשו העוררים לדחות את מועד המכירה של הדירה הראשונה, לצורך קבלת הטבת מס הרכישה. לטענתם, הם קיבלו מצג ממנהל מיסוי מקרקעין כי הוא מאשר את הדחייה. תחילה נקבע כי העוררים לא הוכיחו כי קיבלו אישור להארכת המועד וכן נדחתה טענת הסתמכות בהקשר זה. נוסף על כך נקבע כי בכל מקרה המנהל אינו מוסמך להאריך את התקופה, שכן אין מדובר במועד שניתן להאריך לפי

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ.אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

סעיף 107 לחוק (כגון בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 785 לחוק – ראו ע"א 9817/17 בעניין רייך), אלא בתנאי שנקבע בחוק, ואותו אין המנהל מוסמך להאריך. הערר נדחה.

ו"ע (מחוזי ת"א) 63044-06-20 גרוס נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

אי הכרה בשווי רכישה שהוכר במכירה קודמת של נכס אחר של אותו נישום

העורר רכש שתי חנויות. כאשר מכר אחת מהן ביקש לנכות בחישוב השבח את שווי הרכישה של שתי החנויות שרכש, והמנהל קיבל את השומה העצמית. כאשר מכר את החנות השנייה, ביקש העורר לנכות שוב את שווי הרכישה שלה. המנהל גילה את הטעות בשומה הקודמת, וקבע במכירה הנוכחית שווי רכישה בסך 0.01 ש"ח. ועדת הערר קיבלה את עמדת המנהל וקבעה כי העורר ניצל את כל שווי הרכישה בעסקה הראשונה, ולכן לאור שילוב עקרון תשלום מס אמת עם עקרון רציפות המס, יש לדחות את הערר.

ו"ע (מחוזי חי') 58771-02-20 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

קבלת תביעה כנגד רשות המיסים בשל עיקול שהוטל שלא כדין

התובע הגיש תביעה בסדר דין מקוצר לפיצוי ללא הוכחת נזק כנגד רשות המיסים בגין הטלת עיקול על חוב שבגינו הוגש ערר, כאשר מלוא הסכום היה שנוי במחלוקת. הוכח כי התובע המציא לרשות המיסים את כתב הערר, וכי אף על פי שכל התנהלותו הייתה כדין, הוא קיבל הודעה על קיזוז החזר מס בסך 21 אש"ח שהוא זכאי לו, מסכום החוב השנוי במחלוקת, וזאת ללא הודעה מוקדמת, בניגוד להוראות חוק קיזוז מיסים. לאחר פניית בא כוח התובע לרשות המיסים, הוחזר לתובע הסכום שעוקל. נקבע כי התובע הוכיח שרשות המיסים התרשלה כלפיו, הפרה את חובת הזהירות וגרמה לו נזק, שעיקרו עוגמת נפש. לתובע נקבע פיצוי בסך 10 אש"ח.

תא"מ (שלום חי') 62989-11-20 כרמלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הכותבת - ממושרד עו"ד מאיר מזרחי ושות'

נדחתה בקשת עורך דין לביטול הרשעתו בעבירות מס: מעמדו כעורך דין מהווה נסיבה מחמירה - פס"ד משה דן

עו"ד שוש גבע

נדחתה בקשת עורך דין בתחום הנדל"ן לביטול הרשעתו, לאחר שדיווח דיווח כוזב למשרדי מס שבח במכירת דירתה של חמותו. נקבע כי מעמדו של המבקש כעורך דין במקצועו, כמו גם הקרבה המשפחתית לנישומה והפוטנציאל להפקת רווח אישי, עולים כדי נסיבות מחמירות המייחדות את עניינו של המבקש ותומכות בניהולו של הליך פלילי.

תקציר רע"פ, 3432/22 בבית המשפט העליון, ניתן ביום 6.7.2022. המבקש משה דן המשיבה מדינת ישראל על ידי כב' השופט ח'אלד כבוד

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מס ערך מוסף

העליון קיבל טענת נישום כי חשבוניות שהוציא שלא כדין לא גרמו נזק לקופת המדינה - פס"ד מיכאל פרץ

עו"ד שוש גבע

התקבלה טענת נישום שהורשע בהליך פלילי בהוצאת חשבוניות פיקטיביות כי יש להפחית את כפל המס משום שלא נגרם נזק לאוצר המדינה. נקבע כי אומנם החשבוניות הוצאו ללקוחות הסופיים ולא לרוכשי הסחורה, אך בהיות כולם תושבי הרשות הפלשתינית, אין מבחינת קופת המדינה הבדל בין ביצוע עסקה עם אחד מהם לבין ביצוע עסקה עם אחר.

תקציר ע"א, 3045/20 בבית המשפט העליון, ניתן ביום 13.7.2022 המערער: מיכאל פרץ המשיב: מנהל מע"מ, ל ידי כב' השופטים: יצחק עמית, ענת ברון, רות רון

בעלי קרקע שמכרו חלקים ממנה לרוכשים ישלמו מע"מ בשל עסקת אקראי - פס"ד יעקבי

עו"ד שוש גבע

בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת מנהל מע"מ וקבע כי בעלי קרקע שמכרו חלקים במקרקעין במסגרת קבוצת רכישה, חייבים במס בשל עסקת אקראי. נקבע כי הסכם השיתוף והסכמי המכירה מלמדים כי הקבוצה התארגנה לצורך בנייה על הקרקע וקבלת נכס בנוי. הרווח ממכירת המקרקעין נוצר כתוצאה ממכירת דירות, ולא ממכירת חלקים בלתי מסוימים במקרקעין.

תקציר ע"מ 39498-06-20 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו ניתן ביום 13.7.2022 המערערים: מישל יעקבי ואח', המשיב: מס ערך מוסף תל אביב 1 על ידי כב' השופטת ירדנה סרוסי

12 חודשי מאסר בפועל הוטלו על מנהל חברה שלא הגיש דוחות מע"מ במועד - פס"ד אלקיעאן יוסף

עו"ד שוש גבע

בית משפט השלום השית 12 חודשי מאסר בפועל על נאשם בעבירות מע"מ בשל אי הגשת דוחות במועד. נקבע כי בשים לב להיקף החוב שנותר ועל רקע עברו המכביד בעבירות מס, שיקולי הגמול וההרתעה מחייבים בזו הפעם הטלת מאסר לתקופה משמעותית - אשר תרוצה מאחורי סורג ובריח.

תקציר ת"פ 49514-02-21 בבית המשפט השלום בבאר שבע ניתן ביום 14.6.2022 המאשימה: מדינת ישראל, הנאשם: אלקיעאן יוסף על ידי כב' השופטת נועה חקלאי

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

נדחה ערעור חברה שקיזזה באופן שיטתי מס תשומות על יסוד חשבוניות שהוצאו שלא כדין - פס"ד א.ח.י.מ שירלי עבודות בניה ופיתוח

עו"ד שוש גבע

בית המשפט המחוזי דחה ערעור חברה אשר באופן שיטתי קיזזה מס תשומות על פי חשבוניות פיקטיביות. נקבע כי מדובר בחשבוניות מזויפות, אשר לא שיקפו עסקאות אמת כלשהן, ולעיתים אף הייתה החברה עצמה מעורבת בהוצאתן ובכתיבתן.

תקציר ע"מ 29733-04-19 בבית המשפט המחוזי בבאר שבע ניתן ביום 10.6.2022 המערער: א.ח.י.מ. שירלי עבודות בניה המשיב: מנהל מס ערך מוסף באר שבע על ידי כב' השופטת יעל ייטב

ביטוח לאומי

חברה שפיצלה לשניים שווי רכב בתלוש השכר תשלם דמי ביטוח על כל חלק בנפרד - פס"ד ב.ג.מ בע"מ

עו"ד שוש גבע

בית הדין לעבודה קיבל את עמדת המוסד לביטוח הלאומי ופסק כי חברה אשר פיצלה את רכיב שווי הרכב לשניים תשלם דמי ביטוח על מלוא השווי בהתאם לתקנות. נקבע כי במסגרת ביקורת הניכויים של המוסד לביטוח לאומי, עליו להתחקות אחר השווי האמיתי של הרכב בהתאם לתקנות, ולא ללכת לפי כותרות וסעיפים שונים שבהם מכתירה המעסיקה את הרכיבים השונים.

תקציר ב"ל 55739-01-21 בבית הדין האזורי לעבודה ירושלים, ניתן ביום 28.8.2022, התובעת: ב.ג.מ. בע"מ, המשיב: המוסד לביטוח לאומי, על ידי כב' השופט עמיצור איתם

בעל מניות בחברה טוען כנגד החלטת המוסד לביטוח לאומי בדבר שינוי מעמדו מעובד שכיר בחברה בה שימש כמנהל וכבעל שליטה - לעצמאי, תוך חיובו בדמי ביטוח עבורו כעצמאי ובדמי הביטוח עבור עובדי החברה

בית הדין האזורי לעבודה קיבל באופן חלקי את תביעתו של מנהל שכיר בעל 50% ממניות חברה (להלן התובע) ונקבע כי אמנם יחויב בחובות הניכויים של החברה בגין שכרו, אך לא יחויב בחובות שנצברו בשל אי העברת דמי הביטוח של שאר העובדים, ולא בגין גמלת פגיעה ששילם המוסד לביטוח לאומי, ולא שולמו. לאחר התראה המוסד לביטוח לאומי הפעיל את הוראות החוזר שפורסם על ידי המוסד לביטוח לאומי מפברואר 2009: "שינוי מעמד בעלי שליטה בחברה בע"מ משכיר לעצמאי", ודרש מהתובע את מלוא חובות דמי הביטוח של החברה בגינו ובגין שאר עובדי החברה, כמו גם סכומים של כמה אלפי ש"ח דמי פגיעה ששילם הב"ל לו ולעובדת אחרת, אשר כמובן, לא שולמו דמי ביטוח בגינם.

תקציר ב"ל 7476-03-18 בבית הדין האזורי לעבודה חיפה, ניתן ביום 7.8.2022, התובע: פלוני, הנתבע: המוסד לביטוח לאומי. לפני כב' השופטת דניה דרורי, נציג ציבור (עובדים) מר חוסיין סעד, נציג ציבור (מעסיקים) מר ליאור לוי

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

ביה"ד הארצי: הרכבים הוצמדו לעובדים ומדובר בהכנסת עבודה החייבת במס ובדמי ביטוח לאומי - פס"ד ברלינר מעליות

עו"ד שוש גבע

בית הדין הארצי דחה ערעור של חברת מעליות ופסק כי רכבי החברה הוצמדו לעובדים ומשכך זוהי הכנסה החייבת במס ובדמי ביטוח. נקבע כי הגם ששימוש העובדים ברכב לצרכים פרטיים היה מועט, ועל אף קיומו של ציוד ייעודי, העובדים מוחזקים כמפיקים הנאה מהרכב גם אם זו מועטה. נוכח הנאה זו לא מתקיים רכיב בלעדיות השימוש ברכב לצורכי העבודה.

תקציר עב"ל 29703-01-21 בבית הדין הארצי לעבודה, ניתן ביום 3.7.2022, המערערת: ברלינר מעליות בע"מ, המשיב: המוסד לביטוח לאומי. לפני כב' השופטות לאה גליקסמן, סיגל דוידוב-מוטולה, חני אופק גנדלר

מומחי "חשבים" משיבים

מס הכנסה

מיסוי העברת פעילות מיחיד לחברה בע"מ של רופא שיניים

השאלה:

מהי ההתייחסות לתכנון המס במעבר של תיק עצמאי של רופא שיניים לחברה בע"מ, ובמיוחד להעברת מונויטין?

עו"ד אוהד שילה משיב:

העברת פעילות של יחיד נותן שירותים, דוגמת רופא שיניים, ממסגרת ארגונית של "עוסק עצמאי" לחברה בע"מ בבעלות המלאה של היחיד (להלן: "החברה") טומנת בחובה, ככלל, אירוע מס הוני של "מכירה" כמשמעותה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), לאמור - יציאה של "נכס" מרשותו של היחיד, ובמקרה דגן לחברה בבעלותו.

ישנם שני מסלולים מרכזיים לביצוע העברת פעילות כאמור מיחיד לחברה – מסלול העסקה החייבת ומסלול 104א:

מסלול העסקה החייבת: כאמור, בגין התקיימות אירוע של מכירה עשוי היחיד להתחייב במס רווחי הון, וזאת, ככלל, על ההפרש בין עלות הנכס המועבר לבין שווי השוק של אותו נכס במועד ההעברה. כאשר עסקין בנותן שירותים שהוא רופא שיניים, הרי על פי רוב ניתן להניח שהנכסים הפוטנציאליים להעברה יהיו ציוד רפואי המשמש את הרופא בעסקו, תיקי לקוחות ומוניטין. כמו כן, ככל שעסקו של רופא השיניים מתבצע בנכס נדל"ן בבעלותו, אזי, במסלול זה, ככל שיועבר גם הנדל"ן - העברתו לחברה עשויה להתחייב במס שבח בידי היחיד, ובמס רכישה בידי החברה.

לגבי מכר המונויטין בפרט, ככל שיש בידו של רופא השיניים להוכיח כי אכן קיים מונויטין הניתן למכירה (ולכמת את שוויו) - מחד גיסא, בגין מכירת המונויטין לחברה צפוי הרופא להתחייב במס רווח הון כאמור (ככלל, בשיעור 25%), ומאידך גיסא, ככל שהחברה לא תוכל לשלם לרופא את התמורה בגין מכר המונויטין (להבנתנו הכוונה היא להעביר לחברה חדשה, וככל שכך, הרי אין ביכולתה לשלם), תיווצר לרופא (בעל המניות בחברה) יתרת זכות בחברה בגובה התמורה, דבר שעל פי רוב יאפשר לרופא משיכות עתידיות מהחברה ללא חיוב במס דיווידנד (ששיעורו 30% ליחיד שהוא בעל מניות מהותי בחברה), וזאת עד גובה יתרת הזכות.

זאת ועוד, החברה עשויה להיות זכאית לניכוי פחת בגין המונויטין שתרכוש (ככלל 10% לשנה מעלות המונויטין), ככל שתהא תחולה בעניינה לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למונויטין), התשס"ג-2003 (להלן: "התקנות"). נעיר כי במקרה שבו המונויטין נרכש מיחיד לחברה בבעלותו, אזי ככלל, לא תהא תחולה לתקנות אלא אם יוכח כי מתקיימים תנאים

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

שונים, וביניהם: רכישת המוניטין הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה, נעשתה בתום לב, וכן נעשתה מטעמים מסחריים בלבד.

מסלול 104א: ניתן לעשות שימוש בסעיף 104א לפקודה (ככל שעומדים בתנאיו שיפורטו להלן), ולפיו העברת הנכסים מהיחיד לחברה לא תתחייב במס כלל, למעט מס רכישה מופחת בשיעור 0.5% (ככל שמועבר נכס נדל"ן לחברה).
ואלו עיקרי תנאיו של סעיף 104א לפקודה (להלן: "מסלול 104א"):

1. על היחיד להעביר לחברה את מלוא זכויותיו בנכס המועבר.
2. העברת הנכסים מתבצעת לחברה שאינה איגוד מקרקעין (כאמור, אנו מסיקים מנתוני השאלה כי ההעברה תבוצע לחברה חדשה – ובהינתן זאת, הרי התנאי מתקיים).
3. מיד לאחר ההעברה היחיד מחזיק לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה (להבנתנו הכוונה היא להעביר לחברה בבעלות מלאה (100%) של היחיד – ולכן התנאי מתקיים).
4. במהלך שנתיים מיום ההעברה (להלן: "התקופה הנדרשת"), לא יפחתו זכויותיו של היחיד בחברה משיעור של 25%. לשון אחרת, במהלך התקופה הנדרשת לא יוכל היחיד למכור מעל 75% מזכויותיו בחברה.

5. החברה מחזיקה בנכסים שהועברו אליה במהלך התקופה הנדרשת.

בפרט לגבי העברת המוניטין במסלול זה – הרי מחד גיסא, בשל ההעברה לחברה עשוי שלא להיות משולם מס, אולם מאידך גיסא לא תיווצר יתרת זכות לרופא ולא תקום זכאות להפחתה - כאמור לעיל.

חשיפת "חברת ארנק": לא למותר לציין שבמקרים מסוימים שבהם יחיד עובר לפעול באמצעות חברה שבעלותו, עשויים לראות באותה חברה "חברת ארנק" שהכנסותיה מיוחסות באופן אישי ליחיד ולא לחברה, בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה. מקרה מרכזי, כאמור, הוא כאשר עיקר פעילות החברה מתבצעת בעבור גוף אחד, ובענייננו, למשל, אם עיקר פעילות החברה היא בהענקת שירותיו של הרופא לקופת חולים אחת. בעניין זה נפנה להחלטת מיסוי 7615/20 שניתנה בנוגע לרופא משפחה.

המשיב - ממשרד שקל ושות' – עורכי דין

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנוי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

משיכת כספים מקופת גמל הונית שהופקדו בה כספים לפני שנת 2008

השאלה:

נישום השקיע בעבר כספים בקופת גמל הונית בתקופה שהמסלול הזה היה מוכר. כעת הגיע מועד המשיכה. האם הכספים ימוסו?

ייעוץ מס צורי כנזי משיב:

כידוע, בינואר 2008 נחקק תיקון 3 לחוק הפיקוח על השירותים הפיננסיים (קופות גמל) ובוטלו קופות הגמל לתגמולים (קופות גמל הוניות). כלומר מאותו מועד כל הפקדה לקופת גמל היא הפקדה לקצבה, ואין הפקדות להון. כמו כן, שונה שם הקופה ההונית ל"קופת גמל לא משלמת קצבה" ובתיקון 13 לחוק שונה שמה ל"קופת גמל לחיסכון".

עם זאת, אין שינוי באשר לסיווג ההפקדות לקופות הגמל לחיסכון שבוצעו עד תום שנת 2007, וכללי משיכת הכספים שהופקדו עד לאותו מועד לא שונו.

רוצה לומר – יחיד שמושך כספים בקופת גמל לחיסכון שהופקדו עד תום שנת 2007, יהא פטור ממס על משיכת כל הכספים, לרבות הריבית והרווחים, אם הכספים נמשכים בהתאם לכללי המשיכה המפורטים להלן:

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

כללי משיכת כספי תגמולים הוניים – עמית שכיר

כללי משיכה פטורה בהפקדות עד 31.12.2004:

1. גיל 60, אם פרש מהעבודה או צמצם את עבודתו בשיעור של 50% לפחות.
2. כעבור שישה חודשים ממועד עזיבת העבודה, אם לאחר עזיבת העבודה לא החל לעבוד במקום עבודה אחר.
3. כעבור שישה חודשים ממועד עזיבת העבודה, אם החל להיות עצמאי.
4. כעבור 13 חודשים ממועד עזיבת העבודה, אם החל לעבוד במקום אחר שבו לא מפרישים לו לתוכנית פנסיה.

כללי משיכה פטורה בהפקדות משנת 2005 עד 31.12.2007:

גיל 60 + 5 שנים מיום ההפקדה הראשונה.

כללי משיכת כספי תגמולים הוניים - עמית עצמאי

כללי משיכה פטורה בהפקדות עד 31.12.2005:

15 שנות ותק בקופה.

כללי משיכה פטורה בהפקדות משנת 2006 עד 31.12.2007:

גיל 60 + 5 שנים מיום ההפקדה הראשונה.

אוסף כי על פי תקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל), התשכ"ד-1964 – אין שינוי גם בכללי משיכת כספי תגמולים בקופת גמל לקצבה כעמית שכיר שבוצעו עד 31/12/1999:

כללי משיכה פטורה בהפקדות עד 31.12.1999:

1. גיל 60, אם פרש מהעבודה או צמצם את עבודתו בשיעור של 50% לפחות.
2. כעבור שישה חודשים ממועד עזיבת העבודה, אם לאחר עזיבת העבודה לא החל לעבוד במקום עבודה אחר.
3. כעבור שישה חודשים ממועד עזיבת העבודה, אם החל להיות עצמאי.
4. כעבור 13 חודשים ממועד עזיבת העבודה, אם החל לעבוד במקום אחר שבו לא מפרישים לו לתוכנית פנסיה.

פיצול הפקדות לביטוח חיים ואובדן כושר בין בני זוג באותו אישור לעניין זיכוי במס

השאלה:

נישום הוא עצמאי ובת הזוג היא שכירה (עמית מוטב) ועצמאית. 1. הנישום שילם לביטוח חיים בשנת המס 20,000 ש"ח. האם ניתן לדרוש בשדה 112 ו-113 מחצית מהתשלום או כל יחס שרוצים, כלומר לפצל את האישור שעל שם הנישום בין שני בני הזוג? 2. אותה השאלה לגבי תשלומי הנישום לאובדן כושר עבודה כעצמאי בסך 20,000 ש"ח, האם ניתן לפצל? 3. לבת הזוג הפקדה לקצבה במעמד שכירה בשדה 086 בסך 30,000 ש"ח. האם ניתן לתבוע חלק מהסכום בניכוי במקום בזיכוי? האם ניתן להעביר חלק מהסכום לזיכוי או לניכוי אצל בן הזוג הרשום?

יועץ מס צורי כנזי משיב:

1. תשלומים לביטוח חיים ששולמו על ידי יחיד או על ידי בן זוג:

• על פי סעיף 44 לפקודת מס הכנסה – י"חיד יזוכה מהמס ב-25% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס...

• כלומר, ניתן לפצל ללא מגבלה את התשלומים בין בני הזוג. הדיווח בדוח הוא בשדה 036 לבן הזוג הרשום ובשדה 081 לבן זוגו.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

2. תשלומים לאובדן כושר עבודה המדווחים בשדות 113/112 בדוחות או בשדות 207/206 אינם ניתנים לפיצול בין בני הזוג. יחיד שמשלם תשלומים כאמור רשאי לדרוש בניכוי תשלומים בעבורו בלבד. אציין כי שכיר שהופקדו עברו כספים לקופת גמל לקצבה ושילם גם לאובדן כושר עבודה, נדרש למלא טופס 134 בעת הגשת הדוח לשם בדיקת זכאותו לניכוי, היות שהפקדות לקצבה אצל שכיר כוללות בדרך כלל הטבה לניכוי בגין הפקדות לאובדן כושר עבודה.

3. הפקדה לקצבה במעמד שכיר/ה:

- לא ניתן לקבל ניכוי בגין הפקדות שכיר המדווחות בשדות 086/045 בטופסי 106. ניכוי ניתן אך ורק בגין הפקדות לקופת גמל לקצבה כ"עמית עצמאי", כפוף לקבלת אישור שנתי על הפקדות מקופת הגמל בשדות 180/135 או 269/268.
- עם זאת, על פי סעיף 45 לפקודה, לצורך זיכוי ממס ניתן להעביר או לפצל בין בני הזוג סכומים ששולמו כ"עמית שכיר" ומדווחים בשדה 086/045 בטופס 106.

המשיב - מרצה בכיר ומומחה בדיני המס החלים על קופות גמל, מיסוי פרישה וקצבאות וחלוקת חיסכון פנסיוני וכן מומחה במיסוי פרט וניכויים. עד לאחרונה כיהן כמנהל תחום שירות לקוחות במשרד רשות המסים ולו למעלה מ-23 שנות ניסיון. כיום עצמאי המתמחה בתכנון ומיסוי פרישה וקופות גמל, חלוקת חיסכון פנסיוני, מיסוי פרט, ועדות רפואיות, ניכויים והחזרי מס בעסקאות מקרקעין

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנוי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

צירוף תקופת תושבות בישוב מזכה למי שעבר בחלק מהשנה מישוב מזכה אחד לישוב מזכה שני

האם תושב שהתגורר בשנת 2022 חצי שנה ביישוב מצפה רמון, ובחצי השנה שלאחר מכן התגורר באילת, זכאי לזיכוי מס בשנת 2022 לפי סעיפים 11 לפקודת מס הכנסה ו-11 לחוק אזור סחר חופשי, או שלא ניתן לצרף את תקופת תושבותו בשני היישובים השונים לתנאי הנדרש של שנת מגורים?

רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

מי שהתגוררו ביישוב שנכלל ברשימת היישובים המזכים ועברו להתגורר ביישוב אחר, שגם מופיע ברשימת היישובים המזכים, יהיו זכאים לזיכוי ממס אם השלימו 12 חודשי מגורים במצטבר בשני היישובים, גם אם התגוררו פחות משנה בכל אחד מהיישובים בנפרד. לדוגמה, עובדת שהתגוררה ארבעה חודשים ביישוב שמזכה בהטבה בשיעור 11% ולאחר מכן עברה להתגורר במשך שמונה חודשים ביישוב אחר שמזכה בהטבה באותו שיעור, זכאית לזיכוי בשיעור 11%, רטרואקטיבית החל מיום תחילת מגוריה ביישוב הראשון.

אם גובה הזיכוי בשני היישובים שונה, התושבים יהיו זכאים לחלק היחסי של הזיכוי לפי תקופת מגוריהם בכל יישוב. לדוגמה, עובד שהתגורר שלושה חודשים ביישוב שניתן עבורו זיכוי בשיעור 10% ועבר להתגורר במשך תשעה חודשים ביישוב שניתן עבורו זיכוי בשיעור 14%, זכאי לזיכוי בדיעבד מיום תחילת מגוריו ביישוב הראשון. שווי הזיכוי יהיה יחסי לתקופת מגוריו בכל אחד מהיישובים, כלומר הוא יהיה זכאי ל-1/4 מהזיכוי השנתי שניתן ביישוב הראשון ול-3/4 מהזיכוי השנתי שניתן ביישוב השני.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מועד הכרה בהוצאות סוציאליות לצורכי מס ששולמו סמוך לתום שנת המס

השאלה:

האם הכרה לצורכי מס בהפרשות לביטוח פנסיוני בגין עובדים כפופה להעברת הכסף עד חודש, לכל המאוחר, מתום שנת המס? אם כן - מה המקור החוקי להתניה זו?

רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

סעיף 18(א) לפקודת מס הכנסה קובע כי:

מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה - נכויים לפי סעיף 17 יותר רק בשנת המס שבה שולמו לזכאי להם או לקופת גמל, ובלבד שתשלומים כאמור ששולמו לקופת גמל לגבי החודש האחרון של שנת המס ייראו כאילו שולמו בתוך שנת המס, אם שולמו לה בתוך חודש מתום שנת המס.

מיסוי הכנסה מהפרשי הצמדה שהתקבלו ממענק קורונה

השאלה:

כאשר מענקי קורונה ממס הכנסה מתקבלים בתוספת הפרשי הצמדה, האם הפרשי הצמדה הם חלק מההכנסה החייבת או שהם פטורים - כדין הכנסות מהפרשי הצמדה ממס הכנסה?

רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

לדעתנו דין הפרשי הצמדה כדין המענק. דהיינו, אם המענק נחשב הכנסה חייבת, אזי גם הפרשי הצמדה יהיו חייבים, ואם המענק פטור, גם הפרשי הצמדה יהיו פטורים.

מיסוי ריבית דולרית בגין השקעה בדולרים בביטקוין טרם המרתם

השאלה:

אישה השקיעה בביטקוין בשנת 2021. היא העבירה סכומים בדולרים לחברה זרה. סכומים אלה צברו ריביות והריביות הומרו לביטקוין ומאוחר יותר הומרו לשקלים. נדגיש כי לא הייתה המרה של הריביות הדולריות לשקלים, והן הומרו לביטקוין ומומשו מאוחר יותר. חישבנו רווחי הון על ההמרות של הביטקוין לשקלים ועל המרות הביטקוין לדולרים שהיו לאורך ההשקעה. האם הריביות הדולריות שנצברו בטרם הומרו לביטקוין חייבות במס רווחי שוק ההון?

רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

הכלל הבסיסי הוא כי ריבית ממוסה על בסיס מזומן, דהיינו בעת קבלת הכסף בפועל. במקרה המתואר בשאלה יכולה לעלות טענה מצד פקיד השומה כי המרת הריבית לביטקוין נושאת בתוכה שתי עסקאות: אחת תשלום ריבית לנישום והשנייה השקעת הריבית (גם אם באופן מידי ואוטומטי) בביטקוין, ולכן במקרה כזה יראו את הנישום כאילו קיבל את הריבית בפועל והוא יחויב במס בהתאם.

המשיב - מומחה בתחומים: מיסוי בינלאומי, מס הכנסה יחידים וחברות, מיסוי מקרקעין, מע"מ, ניהול ספרים, מיסוי שוקי ההון

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

טיפול בהנמקות בתקצור שומה

השאלה:

אם ישנן שומות בהנמקה 01 ו-92 ופקיד השומה מצא בהן ליקוי, האם ניתן לדון בהן ולהוציא הסכם, או שמדובר בשומות סגורות שלא ניתן לשנות ללא אישור מיוחד?

עו"ד קובי כהן משיב:

ההנמקות בתקצור השומה אינן קשורות לשאלת סופיות השומה. יש להבדיל בין קוד שומה לבין קוד הנמקה. קוד שומה מעיד על ביצוע שומה ובמקרים אלו חל הכלל של סופיות השומה על אף שקיים מסלול גם לפתיחת שומה סופית. באשר לקודי הנמקה או סמלי הנמקה, אלו הם קודים מקוצרים אשר גורמים להדפסת הודעה מסוימת לנישום בגוף הודעת השומה, ובמקרים מסוימים יוצרים עיכוב של החזר המס.

הנמקה 92 למשל, מיועדת לסימון דוח שהודעת השומה שלו תישלח למשרד פקיד השומה במקום לנישום.

משכך השומות אשר תוקצרו על פי הצהרת הנישום הן בנות שומה, ככל שלא חלף הזמן הקבוע בחוק לדון בהן ולא נדרש לשם כך כל אישור מיוחד.

הצהרת הון לבני זוג שהתגרשו

השאלה:

בני זוג הגישו הצהרת הון. מאוחר יותר התגרשו. עכשיו האישה נדרשת להגיש הצהרת הון. האם נתייחס להצהרה כהצהרה ראשונה, או כהצהרה השוואתית לעומת ההצהרה הקודמת? התיק היה על שמה בעת הגשת ההצהרה הראשונה.

עו"ד קובי כהן משיב:

המונח הצהרת הון ראשונה מתייחס להצהרת ההון שהוגשה לראשונה לרשויות המס. הרי ברור שבמהלך הפירוד קיבלה האישה חלק מהנכסים המשותפים אשר הופיעו בהצהרה הראשונה, זו שהוגשה על ידי בני הזוג. מכאן שבהתאם להסכם החלוקה בין בני הזוג אגב הליך הגירושים, ישמשו נכסי האישה בלבד נכסי בסיס לשם השוואה לנכסים המופיעים בהצהרה המאוחרת, שנדרשה מהאישה בלבד.

לפיכך בהחלט יש להתייחס להצהרה שנדרשה האישה להגיש עתה כבסיס להשוואה עם הצהרת ההון הראשונה, בנוגע לנכסים שנותרו בידיה לאחר הגירושים, ולגידול שחל או לא חל בהם.

המשיב - ממשד קובי כהן משרד עורכי דין. עו"ד קובי כהן כיהן במגוון תפקידים בכירים ברשות המסים בתחום השומה והגבייה וניסיונו הרב מאפשר ללקוחות המשרד שקט נפשי לניהול עסקיהם תוך ביצוע המהלכים של המשרד לסיום המשבר מול רשויות המס. מתמחה בתחום המיסוי ומעניק שירות וייעוץ משפטי בענייני מס הכנסה, מיסוי בין-לאומי (רילוקיישן), מיסוי פירוקים וכינוסים, גביית מיסים, מיסוי מקרקעין ונדל"ן, מיסים עקיפים (מע"מ, מס קנייה ומכס)

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

דירה בדיור ציבורי - בהצהרת הון

השאלה:

האם אפשר/ כדאי לציין בהצהרת הון – נכסים, את העובדה שהנישום מתגורר בדיור ציבורי (הדירה לא בבעלותו), כדי לתת מראש הסבר להוצאות מחיה נמוכות?

עו"ד משה גבע משיב:

הצהרת ההון כשמה כן היא. הצהרה על נכסים שיש לאדם בנקודת זמן ספציפית, ובציון המחיר המקורי שעלו לאותו אדם בעת רכישתם. במסגרת הצהרה זו צריך כמובן לציין נכסים שבבעלות גם אם התקבלו מבלי ששולם עליהם דבר (כגון: זכויות, מתנות, ירושות וכו').

השוואה בין שתי הצהרות הון שהוגשו מלמדת על שינוי בהון של אותו אדם באותה תקופה, שצריכה להיות תואמת את הכנסותיו והוצאותיו של אותו אדם באותו פרק זמן.

השאלה נוגעת לעניין הוצאות המחיה שנכללות בהוצאות שיש להביא בחשבון בעת הכנת אותה "השוואת הון". ההוצאות ככלל אינן חלק מהצהרת ההון עצמה ולכן אין מקום לציין אותן בטופס.

עם זאת, אם מצורפת להצהרת ההון השוואת הון שאותה מוסיף מגיש ההצהרה מיוזמתו, אכן כדאי לציין נסיבות כגון אלה שלעיל, שיש בהן להסביר הוצאות מחיה נמוכות מהמקובל ומהרשום בטבלאות הוצאות המחיה שבהן משתמש מס הכנסה בביצוע השוואת הון.

המשיב - עורך דין מיסים ובעל המיזם "מיסים ונכסים" הנותן ייעוץ וליווי מקצועי ומשפטי, ליחידים ולאנשי מקצוע המייצגים לקוחות הזקוקים לטיפול מיסוי. עבד ברשות המיסים במגוון תפקידים מקצועיים וניהוליים ומשמש חבר פורום מיסים בלשכת עורכי הדין. www.gevalaw.co.il, office@gevalaw.co.il

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

הטלת קנס על עצמאי בגין אי הפקדה לפנסיה לעצמאים ונוהל ביצוע תיקון הפקדה

השאלה:

עצמאי לא הפריש כספים לפנסיה ב-2021. מהו הקנס החל עליו? כיצד הוא יוכל לתקן זאת היום, עם הגשת הדוח השנתי? האם בקרן הפנסיה יש שיוך ואחר כך אישור שהופקד עבור שנה מסוימת לאחור?

רו"ח רוזט שמש משיבה:

אם עצמאי עומד בכל התנאים שנקבעו בפרק ב' לחוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (להלן: "החוק") לעניין חובת הפקדה בקופת גמל לקצבה, אך לא הפקיד בקופת הגמל לקצבה את כל הסכום שהיה עליו להפקיד בהתאם לחוק בגין שנת מס מסוימת, ונוסף על כך "הכנסתו החייבת בהפקדה" כהגדרתה בחוק, עלתה באותה שנת מס על סכום השווה ל-12 פעמים שכר המינימום באותה שנת מס, אזי תישלח אליו התראה.

בהתראה מצוין כי אם העצמאי לא יפקיד את הסכום המצוין בה (להלן: "הפקדת השלמה") בתוך 90 ימים ממועד משלוח ההתראה, אזי יוטל עליו קנס חד-פעמי בגין אותה שנה. סכום הקנס המקורי שנקבע בחוק הוא 500 ש"ח (הוא אמור להתעדכן לפי שיעור עליית המדד מדי שנת מס וסכומו העדכני מצוין בהתראה). קנס זה עשוי להיות מוטל בגין שנת המס 2018 ואילך. על העצמאי להמציא ל"מרכז גביית קנסות, אגרות והוצאות" אסמכתה לכך שהוא ביצע את הפקדת השלמה בתוך התקופה שנקבעה בהתראה, כדי שהקנס יבוטל.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

ניתן להפקיד את הסכום הנדרש עוד לפני קבלת ההתראה וכאשר תישלח ההתראה, לשלוח לגוף שלעיל את האסמכתה על הפקדה זו. לחלופין, העצמאי יכול לבחור לשלם את הקנס והדבר ישחרר אותו מחובת ההפקדה בגין שנת מס שבגינה הוא חויב בקנס.

קופת הגמל תשייך את הפקדת ההשלמה לשנה שבה הופקדה בפועל והיא תיכלל באישור השנתי של ההפקדות שיופק לגבי שנה זו (לא ניתן להפקיד רטרואקטיבית). עם זאת, הפקדת ההשלמה תשמש הן לביטול הקנס שנקבע לשנה שבגינה נשלחה ההתראה (אם נעשתה בסכום הנדרש ובתוך התקופה שנקבעה), והן תיחשב הפקדה בגין שנת המס שבה הופקדה בפועל לצורך עמידה בדרישות ההפקדה בשנת מס זו - על פי החוק ולצורך תביעת ניכוי וזיכוי ממס בשנת ההפקדה.

המשיבה - בעלת ותק של מעל 20 שנים במחלקות המסים של משרדי רואי החשבון הגדולים בארץ. מומחית בכל תחומי המיסוי הישראלי (מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין, מיסוי פרישה וקצבאות וכו'). כיום עצמאית - משרד ר.ש. רואי חשבון

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

התרת נקודות זיכוי כנגד מס ששולם על משיכה שלא כדין מקופת גמל

השאלה:

אדם מעל גיל 60 חויב במס הכנסה בגין משיכה שלא כדין מקופת גמל. האם ניתן לקבל הטבות מס כמו נקודות זיכוי, זיכוי על תרומות וכו' כנגד המס ששולם?

רו"ח אחמד חסונה משיב:

באופן עקרוני לא ניתן לקבל נקודות זיכוי כנגד המס ששולם בגין משיכה שלא כדין מקופת גמל, למעט נקודות זיכוי בסיסיות (למשל תושב ונסיעות - 2.25 לגבר ו-2.75 לאישה).

על פי סעיף 9.1 לה"ב 5/2022 ניתן לקבל נקודות זיכוי, ניכויים וקיזוזים כפי שניתן בחישוב מס על הכנסה מיגיעה אישית, אם הסכום רשום באישור מהקופה בשדה 272/258 או בגין הפקדות לאחר 1.1.2000.

ראו להלן את נוסח הסעיף:

9.1 משיכות שלא כדין

• משיכה מקופת גמל לקצבה, או משיכה מקופת גמל טרם מועד משיכתה, מהווה משיכה שלא כדין. על פי סעיף 87(ד) לפקודה והתקנות מכוחו, שיעור המס על הכנסה בגין משיכה שלא כדין הינו שיעור קבוע של 35% או מס שולי, הגבוה מבניהם. בחישוב המס בשיעור קבוע של 35% (על הכנסה הרשומה בשדות 213/313) ניתנות רק נקודות זיכוי בסיסיות (תושב ונסיעות: 2.25 נקודות לגבר ולאשה 2.75). בחישוב המס לפי שיעור מס שולי (על הכנסה הרשומה בשדות 258/272), ניתנים נקודות זיכוי, ניכויים וקיזוזים כפי שניתן בחישוב מס על הכנסה מיגיעה אישית.

• במקרים בהם קיים דיווח על משיכה שלא כדין בשדה 213/313, שמקורה בהפקדות לקופת הגמל שלאחר ה-1/2000, יש לבצע סימולציה ולבדוק אם רישום סכום המשיכה בשדות 258/272 גורם לתוצאת מס גבוהה יותר מהרישום בשדות 213/313. אם תוצאת המס בסימולציה גבוהה יותר, יש להעביר את סכום המשיכה שלא כדין לשדות 258/272.

• במקרים בהם סך ההכנסות החייבות בשיעורי מס רגילים יחד עם הדיווח בשדות 213/313 על משיכה שלא כדין, עולה על 500,000 ש"ח, הדוח יעוכב לניתוב א'.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

• יצוין, כי על משיכה שלא כדין מקופת גמל בגין הפקדות שבוצעו לפני 1.1.2000 חל שיעור מס קבוע של 35%. לפיכך, אם הנישום המציא אישור מקופת הגמל על משיכת כספים שהופקדו לפני ה-1.1.2000, אין צורך בבדיקה לגבי סכומי משיכה אלו ויש להשאירם בשדה 213/313. יש לברר במקרים אלו עם הנישום אם מדובר בהפקדות ישנות ואם כן, יש לציין בפניו שאם יביא אישור קופת הגמל לגבי ההפקדות, ייתכן שחבות המס תפחת.

המשיב – מומחה במסים; מערכת כל מס – מבית חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

מיסוי מקרקעין

פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה בישראל על ידי תושב חוץ שרכש דירה נוספת בחו"ל

השאלה:

זוג נשוי ניתק תושבות בביטוח לאומי בשנת 2020 בעקבות מעבר לאירלנד למטרת עבודה. בשנת 2022 הזוג מכר דירת מגורים יחידה בישראל שנרכשה בשנת 2010. הזוג רכש דירת מגורים בשנת 2020 באירלנד. האם ניתן להחיל את הפטור ממס שבח על מכירת הדירה בישראל מאחר שהדירה בחו"ל אינה עונה להגדרת זכות במקרקעין? האם יחול הפטור למרות ניתוק התושבות בביטוח לאומי? יצוין כי לא הוגשה למס הכנסה בקשה לניתוק.

עו"ד יוני כהן משיב:

סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") מתנה את הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה על ידי תושב חוץ בכך שאין לתושב החוץ (ובתא משפחתי של תושב חוץ - למי מביניהם) "דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב". עוד נקבע באותו סעיף, כי "לעניין זה יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס ממדינת תושבותו כי אין לו דירה כאמור.

תחילה יש לבחון אם בני הזוג נחשבים "תושב ישראל". "תושב ישראל" מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כמי שמרכז חייו בישראל. אחת החזקות למרכז חיים בישראל היא שהייה מינימלית של 183 ימים בישראל. ואולם, קיימים מצבים שבהם לאדם מרכז חיים בישראל גם אם שהה בה פחות מ-183 ימים (למשל, בסמוך לעזיבתו). מכאן עולה השאלה מתי יש לראות את היחיד כמי שניתק את תושבותו הישראלית והפך לתושב חוץ. הגדרת תושב חוץ משתלבת עם קיומו של מרכז חיים, וקובעת כי לצורך קביעת מועד ניתוק התושבות יש להתעלם מהשאלה בדבר קיומו של מרכז חיים בשתי שנות המס הראשונות (אשר בכל אחת מהן שהה מחוץ לישראל לפחות 183 ימים), ובלבד שבשתי שנות המס שלאחר מכן מרכז חייו אינו בישראל.

ככל שבסופו של דבר הזוג הוא בגדר תושב חוץ, הרי אינם זכאים לפטור ממס שבח שכן בבעלותם דירה נוספת במדינת תושבותם.

ואולם, ככל שטרם חלפו 24 חודשים מיום רכישת הדירה באירלנד ועד למכירת הדירה בישראל, ניתן לנסות לטעון לתחולת סעיף 49ג(1) לחוק הקובע כי דירה תיחשב דירה יחידה גם אם יש למוכר דירה נוספת שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-24 החודשים שקדמו למכירה. קיימת כמובן חשיפה כי מנהל מיסוי מקרקעין יטען כי סעיף 49ג לחוק לא חל על דירות בחו"ל.

המשיב – ממשד מאיר מזרחי ושות', עורכי דין

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

פריסת מס שבח ופיצול השבח בין בני זוג לאחר פטירת אחד מבני הזוג לפני המכירה

השאלה:

בני זוג בני 80. הבעל נפטר בחודש יולי 2021. האישה מכרה נכס משותף בחודש דצמבר 2021. האם ניתן לבקש פריסה ופיצול של השבח בין שני בני הזוג על אף שהבעל נפטר לפני מועד המכירה?

עו"ד שמואל אברהם משיב:

זכותו של הבעל בנכס מסתיימת ביום פטירתו וזו מועברת ליורשיו על פי דין. יש לבחון למי הוריש את זכויותיו בנכס כדי לבדוק אם ניתן לבצע פריסה למס השבח.

לדוגמה: אם הוריש את כל זכויותיו בנכס לאשתו, היא יכולה לבצע פריסה למס שבח על מלוא הזכויות בנכס, כולל אלו שהועברו בירושה, וזאת על פי פס"ד גוטצייט ו"ע 1290-09, שם נקבע כי בחישוב תקופת הבעלות במקרקעין לצורך ביצוע פריסה של מס השבח יש להביא בחשבון גם את תקופת הבעלות בידי נותן המתנה (בעניינו ירושה ולא מתנה).

המשיב - ממושרד עו"ד מאיר מזרחי ושות'

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

שינוי חלוקה בין יורשים לאחר הוצאת צו ירושה לעניין חוק מיסוי מקרקעין

השאלה:

נישום, אחיו ואחיינים אשר יורשים אח שלישי, ירשו את רכוש הסבתא. יצא צו ירושה. האם שינוי בחלוקת הנכסים בשלב זה ייחשב לחלוקה ראשונה לפי סעיף 5(ג) לחוק מיסוי מקרקעין? אם כן, האם הפטור חל גם על מס הרכישה?

עו"ד אבישי מלכא משיב:

ככלל, חלוקת נכסי מקרקעין בין שותפים, כמו גם בין יורשים, היא עסקת חליפין המהווה אירוע מס חייב על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). ואולם, בסעיף 5(ג)(4) לחוק קבע המחוקק כי חלוקת ירושה של נכסי העיזבון בין יורשים, לא יראוה כ"מכירה" לצורכי חוק מיסוי מקרקעין, ובלבד שבמסגרת החלוקה לא ניתנה כל תמורה בכסף או בשווה כסף. זאת כל עוד עסקינן "בחלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה".

לעניין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" – החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין שנעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה כמשמעותם בחוק הירושה, התשכ"ה-1965, ובין שנעשתה לאחר רישום כאמור, יראו עיזבון של שני מורשים כעיזבון אחד אם התקיימו כל אלה:

1. לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורהו;

2. טרם הסתיימה חלוקת העיזבונות;

לשם בחינת היות החלוקה חלוקה ראשונה, יש לבחון בין היתר את פרק הזמן שבין הוצאת צו הירושה להסכם החלוקה, כיצד נהגו הצדדים בנוגע לירושה (האם חולקו כספים? למי זקפו הכנסות מהנכס ככל שהושכר וכד').

באשר למס הרכישה - ככל שחל סעיף 5(ג) לחוק אזי אין מדובר במכירה ולכן מס רכישה לא חל.

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

המשיב - מומחה במיסים ובמיסוי מקרקעין

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

מס ערך מוסף ומכס

הטלת מס ערך מוסף בגין שירותים לתיירים בארץ וניכוי מס תשומות כנגדם

השאלה:

עוסקת מורשית מביאה קבוצות מבלגיה לטיולים מושקעים ויקרים – יוגה, אוכל משובח, מלון, ג'יפים, עיצוב אירוע יקר מאוד, נגנים וכו'. ההכנסות מחו"ל מהתיירים פטורות ממע"מ כי חל עליהן שיעור אפס. על אילו הוצאות ניתן לתבוע מע"מ?

עו"ד קרן מרציאנו משיבה:

בנסיבות המתוארות בשאלה מניח השואל הנחה שאינה בהכרח נכונה, לפיה על כל הכנסות החברה יחול מע"מ בשיעור אפס.

אמנם סעיף 30(א)8 לחוק מע"מ קובע מע"מ בשיעור אפס על שירותים הניתנים לתיירים בישראל. עם זאת, לא כל שירות הניתן לתיירים בישראל יהיה חייב במס בשיעור אפס.

סעיף 30(א)8 לחוק מע"מ מעניק הטבה בדמות מס בשיעור אפס על עסקת שירות שהיא לינה בבית מלון לתייר, ומתן שירותים נוספים הניתנים אגב לינה, כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, כדלקמן:

"לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הניתנים אגב לינה כאמור";

היינו, פעילות של הלנת תייר ב"בית מלון", תוך אספקת שירותים נוספים לתייר, הניתנים אגב הלינה (כפי שנקבעו על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת) הן עסקאות החייבות במע"מ בשיעור אפס.

"תייר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כדלהלן:

"יחיד השוהה בישראל על פי אשרה ורישיון לישיבת מעבר או לישיבת ביקור, לפי פסקאות (1) או (2) של סעיף 2(א) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או מי שהוראות החוק האמור אינן חלות לגביו מכוח סעיף 17 לאותו חוק, למעט מי ששוהה בישראל על פי אשרה לישיבת ביקור כדי לעבוד זמנית בשכר בישראל."

יוצא מכך כי הסעיף מאמץ כמבחן עיקרי להטבת המס בנוגע ללינה בבית מלון את מבחן זהותו של הקונה, בהיותו תייר, להשגת תכלית החקיקה בקידום כלכלת ישראל ותדמיתה בעולם ועידוד התיירות.

המונח "בית מלון" מוגדר בסעיף 1 לחוק כך:

"בית מלון" – לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח או כיוצא באלה שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים."

ואלו השירותים אשר נקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כשירותים הניתנים "אגב לינה", ומזכים את מעניקים במע"מ בשיעור אפס, פורטו בתקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), כדלהלן:

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

"אלה יהיו השירותים הנוספים לעניין סעיף 30(א)(8) לחוק, ובלבד שניתנו לתייר בבית המלון שבו הוא לן מאת בית המלון ובחשבונית המוצאת לתייר צוין בנפרד כל שירות כאמור שניתן, ולצידו מחירו:

אספקת מזון ומשקאות;

שימוש בבריכת שחיה ושימושים נלווים לשירות זה;

שירותי כביסה;

השכרת מכשיר טלוויזיה לשימוש בחדרו של התייר;

שימוש במתקן סאונה ושירותים נלווים לשירות זה;

שימוש בטלפון, בטלקס ובפקסימיליה;

שימוש במתקני ספורט ובריאות;

תרגום מסמכים, ניסוח מכתבים, עבודות הדפסה ושירותי משרד אחרים".

סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק מע"מ מעניק הטבה בדמות מס בשיעור אפס על השכרת רכב לתייר או הסעת סיור, כדלהלן:

"(ב) (1) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית;

• (2) הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן הספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה כאמור באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין ובין בעקיפין, והכל, אם לכלי הרכב האמורים ניתן רשיון או היתר להשכרה או להסעה כאמור, לפי חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, התשי"ח-1958;

הפרשנות למונח הסעת סיור שנקבעה מפי בית המשפט העליון היא פרשנות רחבה, הכוללת כל הסעה של תייר, כפי שנקבע, בין היתר, בעניין ממון^[1], כאשר דובר בהסעת תיירים בין שדה התעופה למלון ומהמלון לשדה התעופה. בית המשפט העליון קבע כדלהלן:

"הסעה הנעשית במסגרת ולצורך סיוריו בארץ של התייר מהווה חלק אינטגרלי מן השירותים האחרים המוענקים לתייר גם כאשר ההסעה היא משדה התעופה ליעד של התייר או להחזרתו מן המקום בו הוא שוהה לשדה התעופה... השכל הישר, ההיגיון המשפטי, המדיניות המשפטית המונחת בבסיס הוראות סעיף 30 בכללותו, תכליתו של הסעיף הקונקרטי, הצורך בפרשנות הומוגנית בין הוראות אותו חוק שנחקקו לאותה מטרה, כל אלה מובילים אותי למסקנה כי שירותי ההסעה בענייננו באים בגדרי "הסעת סיור של תייר" כמשמעותו בסעיף 30(א)(8)(ב)(2).

עם זאת, בפסק הדין בעניין החוויה הישראלית, נקבע כי פעילויות שטח הנלוות להסעות הסיור לא יכנסו בגדר ההטבה.

מעבר לאמור, סעיף 30(א)(8) לחוק מעניק הטבה למי שנותן שירותים של סוכנות נסיעות ובגין קיום כנס בין-לאומי כהגדרתו בחוק מע"מ.

לאור האמור, יש לבחון תחילת את תחולת ההטבות מכוח סעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ על הכנסות החברה בגין שירותים הניתנים לתיירים.

ככל שהכנסות החברה חייבות במע"מ, בין שעסקינן במע"מ בשיעור מלא ובין שבמע"מ בשיעור אפס, כפוף לתנאים הקבועים בסעיף 38 לחוק מע"מ:

"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 ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך"

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ.אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

כמו כן, כפוף לכלל הקבוע בהוראות סעיף 41 לחוק מע"מ:

"אין לנכות את מס התשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."

הערות המשיבה:

[1] ע"א 460/00, ממן מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ. מיסים יז/2 (אפריל 2003) ה-3. ראו גם ע"ש 5067/06, החווייה הישראלית-שירותי תיירות חינוכית בע"מ נ' מנהל מע"מ. מיסים כה/1 (פבר' 2011) ה-18.

חובת דיווח ותשלום מע"מ בגין כריית מטבע וירטואלי

השאלה:

האם חברה שכורה ומוכרת מטבע דיגיטלי לאנשים פרטיים ולחברות מחויבת בדיווח ובתשלום מע"מ?

עו"ד קרן מרציאנו משיבה:

עמדת רשות המסים בנוגע למטבעות וירטואליים באה לידי ביטוי, בין היתר, בחוזר מס הכנסה מספר 5/2018 שכותרתו מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (המכונים: 'מטבעות וירטואליים'): "אמצעי תשלום מבוזר הינו נכס בלתי מוחשי לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ")."

[ההדגשה אינה במקור – ק"מ]

עוד קבעה רשות המסים כי מטבע וירטואלי אינו מטבע או נייר ערך או מסמך סחיר [1] לעניין חוק מע"מ. עם זאת קבעה כי הפעילות במטבעות וירטואליים היא פעילות פיננסית במהותה.

לפיכך, עמדת רשות המסים היא כי מי שפעילותו במטבעות וירטואליים עולה כדי "עסק" על פי המבחנים שהותוו בפסיקת בית המשפט, יסווג ויירשם כ"מוסד כספי" לעניין חוק מע"מ, והכנסותיו תתחייבנה במע"מ על פי הוראות סעיף 4 לחוק מע"מ, קרי מס שכר ורווח.

המשיבה היא מייסדת והבעלים של משרד עורכי הדין קרן מרציאנו ומומחית למיסוי ישראלי ובדגש על מע"מ. משמשת יו"ר (משותף) ועדת מע"מ בלשכת עורכי הדין. התחילה את דרכה בשנת 2008, במחלקה המשפטית באגף המכס והמע"מ בהנהלת רשות המסים. ייצגה בהצלחה מגוון לקוחות בתכנון היבטי המס בעסקאות, מתן חוות דעת משפטיות מורכבות, הגשת בקשות וקבלת החלטות מיסוי. כמו כן, הובילה דיונים מול רשויות המס, בערעורי מס ובהליכים משפטיים בערכאות המשפטיות השונות, בעיקר בתחום המע"מ.

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

דין חוב מע"מ של עוסקת שנפטרה – האם נמחל או משולם בידי בן הזוג

השאלה:

להלן פרטי המקרה: 1. לכל אחד מבני זוג תיק במע"מ. 2. לבת הזוג הסדר עם מע"מ לתשלום חובות עבר. 3. בת הזוג נפטרה. האם בן הזוג חייב להמשיך ולשלם את החוב שבהסדר, או שלאחר פטירת העוסק החוב נמחל?

עו"ד עמיאל יצחק הלוי משיב:

ככלל, לאחר פטירת עוסק יחולו הוראות סעיף 106א לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שכותרתו "גביה לאחר פטירתו של עוסק", כדלקמן:

"נפטר עוסק שאילולא נפטר היה בר חיוב לגבי תקופת דיווח כלשהי, והפטירה היתה תוך שלוש שנים מאותה תקופת דיווח, יהיה נציג החוקי חייב בתשלום המס שאותו עוסק היה חייב בו אילולא נפטר, וכן יהיה אחראי לעשיית כל דבר שהעוסק היה אחראי לעשייתו על פי חוק זה אילולא נפטר, ובלבד שסכום המס שיתחייב בו על פי סעיף זה לא יעלה על שווי העזבון של הנפטר, לאחר שינוכו ממנו חובותיו של הנפטר שיש לגביהם קדימות על פני המס; לענין זה -

- 'נציג חוקי' - מנהל העזבון, היורשים או חליף אחר של הנפטר;
- 'שווי' - כמשמעותו בסעיף 106.
- בהקשר זה, ראו גם סעיף 120 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, וכן הוראות פרק שישי לחוק הירושה, התשכ"ה-1965.

המשיב – מומחה במע"מ

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים.

התנהלות בתשלום מקדמות לפני העסקה על פי החוק לצמצום השימוש במזומן

השאלה:

לקוחות משלמים מקדמה במזומן -בשטרות. עדיין אין עסקה. מהי ההתייחסות במקרה דנן? לדוגמה, לקוח פרטי שילם מקדמה לעוסק במזומן בשטרות שמונה אש"ח. לאחר זמן מה קנה טובין ב-20 אש"ח. על פי החוק צריך לשלם שני אש"ח במזומן ואת היתרה בהעברה בנקאית או בשיק. כיצד מתנהלים במקרה דנן?

עו"ד אורי גולדמן משיב:

הבחינה של "מחיר עסקה" היא לפי מלוא המחיר, כך שאם אצלך לא ניתן להפריד את הטובין, הרי ש"מחיר העסקה" הוא 20,000 ש"ח. במקרה כזה מותר לשלם רק 10% כמקדמה (= 2,000 ש"ח), יתר התשלום (= 18,000 ש"ח בדוגמה שנתת) - בהעברה בנקאית, שיק או אשראי.

אגב, אם מדובר בעסקה עם "תושב האזור", אזי בשלב זה ועד סוף שנת 2022 לא חל על עסקאות עם תושבי האזור חוק המזומן.

המשיב - ממושרד גולדמן ושות' עורכי דין

התשובות אינן מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין המומחים המשיבים או המערכת אחראים לתוצאות השימוש בהן. אין במידע המופיע באתר "כל מס" או בשירות הניתן למנויי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

טבלאות

מס הכנסה

שיעורי המס לשכירים ועצמאיים ממשכורת חודשית ושנתית ומהכנסה מיגיעה אישית החל מינואר 2022

שיעור המס	הכנסה שנתית (יגיעה אישית)	שיעור המס	הכנסה חודשית (יגיעה אישית)
10%	עד 77,400	10%	עד 6,450
14%	מ-77,401 עד 110,880	14%	מ-6,451 עד 9,240
20%	מ-110,881 עד 178,080	20%	מ-9,241 עד 14,840
31%	מ-178,081 עד 247,440	31%	מ-14,841 עד 20,620
35%	מ-247,441 עד 514,920	35%	מ-20,621 עד 42,910
47%	מכל שקל נוסף	47%	מכל שקל נוסף

נקודת זיכוי – 223 ש"ח לחודש. 2,676 ש"ח לשנה.

מס יסוף – יחיד חייב במס יסוף בשיעור 3% אם הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 663,240 ש"ח או 55,270 ש"ח לחודש.

הפקדות לקופות גמל וקרן השתלמות בשנת המס 2022

תקרות קצבאות ומענקים הפטורים ממס

סכום (בש"ח)	קצבאות ממעביד או קופ"ג
8,660	הקצבה המזכה ממנה ניתן פטור
4,503	פטור מירבי לפי סעיף 9א בין השנים 2020-2024
סכום (בש"ח)	פיצויי פרישה
12,640	מענק פרישה (לשנת עבודה)
25,290	מענק במקרה מוות (לשנת עבודה)

קופות גמל/קרן השתלמות

סכום (בש"ח)	תאור
15,712	משכורת מירבית שההפרשה בעדה לקרן השתלמות פטורה ממס בעת ההפרשה
270,000 לשנה	הכנסה קובעת (קרן השתלמות לעצמאי)
8,900 לחודש	תקרת הכנסה מזכה שהיא הכנסת עבודה
12,600 ש"ח לחודש	תקרת הכנסה מזכה שאינה הכנסת עבודה. למי שיש הכנסת עבודה - בניכוי הכנסת העבודה או 8,900 ₪ לפי הנמוך

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

שווי שימוש ברכב צמוד לשנת המס 2022

כלי רכב שנרשמו לראשונה עד יום 1.1.2010

שווי השימוש (בש"ח) לחודש (1)	סוג הקבוצה עפ"י רשיון רכב
2,800	1
3,030	2
3,900	3
4,680	4
6,470	5
8,390	6
10,790	7
930	אופנוע L3 (2)

כלי רכב שנרשמו לראשונה מיום 1.1.2010 (שווי ליניארי)

מחיר הרכב (בש"ח)	שיעור שווי השימוש החודשי (1)
עד 518,190	2.48%

שווי רכב צמוד היברידי, שווי רכב צמוד חשמלי, שווי רכב צמוד פלאג אין - המודל הליניארי:

החל משנת המס 2010 מחושב שווי השימוש ברכב צמוד, בנוגע לכלי רכב שנרשמו לראשונה מיום 1.1.2010, כשיעור מתוך מחיר המכירון של הרכב בהיותו חדש תקרת מחיר המכירון לעניין חישוב שווי השימוש 518,190 הפחתת שווי שימוש (הוראת שעה לשנים 2022 עד 2025):

הפחתה משווי שימוש לרכב משולב מנוע (היברידי): 500* - נה לחודש הוארך עד 31.1.2025
הפחתה משווי שימוש לרכב פלאג אין 1000 נה לחודש הוארך עד 31.1.2025
הפחתה משווי שימוש לרכב חשמלי 1200 נה לחודש הוארך עד 31.1.2025

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

פנסיה לעצמאים - השיעורים שיידרש עצמאי להפריש לפנסיה (קצבה) ולאבטלה לשנת המס 2022

החל משנת 2017 נדרשו עצמאים להפריש לפנסיה ולאבטלה את השיעורים הבאים
מ"הכנסה חייבת בהפקדה" כהגדרתה בחוק. להלן שיעורי ההפרשה לפנסיה לעצמאים.

שנה וחודש	שעור ההפרשה לפנסיה לעצמאים עד מחצית השכר הממוצע במשק	שעור ההפרשה לפנסיה לעצמאים בין מחצית השכר הממוצע במשק לשכר הממוצע המלא	השכר הממוצע במשק
1/2022	4.45%	12.55%	10,551 ש"ח לחודש
1/2021	4.45%	12.55%	10,551 ש"ח לחודש
1/2020	4.45%	12.55%	10,551 ש"ח לחודש
1/2019	4.45%	12.55%	10,273 ש"ח לחודש
1/2018	4.45%	12.55%	9,906 ש"ח לחודש
1/2017	4.45%	12.55%	9,673 ש"ח לחודש

יש להדגיש כי לגבי שכיר ועצמאי תהיינה ההפרשות לפנסיה לעצמאים שלעיל בניכוי סכום שהופקד עבורו כשכיר (חלק עובד וחלק מעסיק).

דוגמאות לגובה ההפקדה החודשית לפנסיה לעצמאים הנדרשת לפי החוק בהתאם להכנסה החייבת בהפקדה לשנת 2022

הכנסה חודשית חייבת בהפקדה לפנסיה לעצמאים	הכנסה חודשית חייבת בהפקדה לפנסיה לעצמאים	עד מחצית השכר הממוצע	מעל מחצית השכר הממוצע ולא יותר מ-12.55%	סה"כ הפקדה חודשית לפנסיה לעצמאים
6,000 ש"ח	235 ש"ח	235 ש"ח	91 ש"ח	326 ש"ח
7,000 ש"ח	235 ש"ח	235 ש"ח	216 ש"ח	451 ש"ח
10,000 ש"ח	235 ש"ח	235 ש"ח	593 ש"ח	828 ש"ח
10,551 ש"ח	235 ש"ח	235 ש"ח	662 ש"ח	897 ש"ח
15,000 ש"ח	235 ש"ח	235 ש"ח	662 ש"ח	897 ש"ח

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

מס ערך מוסף

מחזור עסקאות של עוסק פטור

מיום	הסכום בש"ח
1.1.2022	102,292
1.1.2021	99,893

ביטוח לאומי

ניכוי דמי ביטוח מעובדים שכירים לשנת 2022

חודש	חלק העובד - בש"ח	חלק העובד - באחוזים		חלק המעביד (באחוזים)
		ביטוח לאומי	ביטוח בריאות	
1/2022	עד 6,331	0.40	3.10	סה"כ 3.55
	מ-6,331 עד 45,075	7.00	5.00	סה"כ 7.60

ניכוי דמי ביטוח מעצמאים מינואר 2022 ואילך

ענף	עצמאי		עצמאי בגיל מותנה ללא קצבת אזרח ותיק		עצמאי מקבל קצבת אזרח ותיק בגיל מותנה או מעל לגיל מותנה		מי שלא עובד ויש לו הכנסות שלא מעבודה	
	מופחת עד 60% שכר ממוצע 6,331	רגיל מלא עד 45,075	מופחת עד 60% שכר ממוצע 6,331	רגיל מלא עד 45,075	מופחת עד 60% שכר ממוצע 6,331	רגיל מלא עד 45,075	מופחת עד 60% שכר ממוצע 6,331	רגיל מלא עד 45,075
סה"כ ב. לאומי	2.87	12.83	2.37	10.62	0.17	0.78	4.61	7
סה"כ ב. בריאות	3.10	5	3.10	5	-	-	5	5
סה"כ	5.97	17.83	5.47	15.62	0.17	0.78	9.61	12

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.

נתונים עדכניים לשנת הביטוח 2022

תיאור	סכום
הסכום לשיעור מופחת לחודש	6,331 ש"ח
הכנסת מינימום שנתית לעובד עצמאי	31,656 ש"ח
הכנסת מינימום חודשית לעובד עצמאי	2,638 ש"ח
הכנסת מקסימום שנתית	540,900 ש"ח
הכנסת מקסימום חודשית לעובד עצמאי	45,075 ש"ח
מקדמה חודשית מינימלית לעובד עצמאי	157 ש"ח
מקדמה חודשית מקסימלית לעובד עצמאי	7,286 ש"ח
מינימום דמי ביטוח בריאות	106 ש"ח

תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת אזרח ותיק לשנת המס 2022

החל ב-1.1.2022	תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת הזקנה
ש"ח לחודש	
6,749	מקבל קצבת יחיד
9,000	מקבל קצבה עם בן/בת זוג תלוי
802	בגין כל תלוי נוסף

(c) כל הזכויות שמורות לחברת חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ. אין במידע המופיע כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים אין להעתיק, להדפיס, לפרסם, לערוך, לשנות או להסיר שום מידע המופיע במסמך זה כפי שהועבר מחברת חשבים, באופן מלא או חלקי, ללא רשות מראש ובכתב מחברת חשבים והכותבים עצמם.