

חוזר הערכות לקראת שנת המס

2023

לקוחות יקרים!

שנת 2022 שהסתיימה זה עתה אופיינה בעיקרה כשנת היציאה מהקורונה ועם זאת ניכרו בשנה זו במהלכים אשר השפיעו ומשפיעים על עולם העסקים כפי שהיכרנו אותו לפני הקורונה - מחסור בעובדים, עלית מחירים, עליה חדה בשיעור הריבית, משבר דיור ועוד.

אם לפני 50 שנה בעלי עסקים היו צריכים רישיון נהיגה בקורקינט, הרי שכיום הם צריכים לעבור לימודי נהיגה באוטובוס מפרקי... העולם מאתגר והשנה העומדת בפתח בהחלט מחייבת היערכות, נכונות ותכנון.

לנושא המיסוי השפעה רבה ולעיתים אף מכרעת על התוצאות העסקיות של חברות. המס עשוי להוות גורם משמעותי בכל הנוגע לקבלת החלטות ובעל חשיבות גבוהה בביצוע עסקאות. תכנון המס והגברת המודעות לחשיפות הנלוות אליו, מקבל חשיבות יתרה ומחייב חשיבה והיערכות מחדש.

בעלון זה מלוקטים מבחר נושאים המתייחסים לנושא הנדל"ן ולהשפעת הריבית, להיבטי מס שונים, תוך דגש על תכנון וצמיחה של עולם העסקים באופן נכון אשר יאפשר ניצול מקסימלי של הטבות המס ושימוש בתמריצים אשר נועדו לסייע לצמיחה העסקית ולתכנון נכון של מבנה העסק.

חשוב להדגיש כי המידע המובא בפניכם לגבי אופן תכנון המס ובחינת החלופות האופטימליות הינו כללי ונועד להפניית תשומת הלב, יש לבחון כל מקרה ספציפי לגופו ולקבל חוות דעת וייעוץ פרטני בהתאם.

אנו מקווים כי המידע שמובא לרשותכם ישמש אתכם, נשמח כמובן לעמוד לרשותכם לייעוץ פרטני וליווי מקצועי ככל שיידרש.

בהזדמנות זו נאחל לכם שנת עסקים חדשה ומבורכת וצמיחה עסקית!

בברכה
צוות BDSK



במסגרת החוזר נדון בנושאים הבאים:

1. הנדל"ן והריבית - מציאות חדשה ולא מוכרת
2. חוק לעידוד השקעות הון / הטבות במס
3. חוק עידוד השקעות פרק שביעי 1 - הטבות מס לבניה והשכרה
4. תמריצים
5. שינוי מבנה
6. נאמנויות - היבטי מיסוי וחובת דיווח
7. עדכוני פסיקה



הנדל"ן והרבית - מציאות חדשה ולא מוכרת

כתב: ד"ר רענן קופ, רו"ח (משפטן) שותף מייסד ומנהל

הנדל"ן הוא שם כולל לכלכלה המתייחסת לקרקע שעליה מפתחים, מתכננים, משביחים ובונים.

שחקני הנדל"ן הינם רבים ומגוונים -

- ◆ רוכשי דירות פרטיות;
- ◆ רוכשי חנויות ומשרדים;
- ◆ קבלני ביצוע - קבלנים ראשיים וקבלני משנה;
- ◆ יזמים;

הייזום הוא רחב -

- ◆ רוכשי קרקעות;
- ◆ יזמי תמ"א (או להרוס ולבנות או לחזק ולהרחיב את הבניין הקיים);
- ◆ פינוי בינוי - התחדשות עירונית;
- ◆ קומבינציה;
- ◆ ועוד

שוק הנדל"ן מתאפיין בעיקר בצרכי האשראי שלו כאשר התהליכים הארוכים יוצרים צורך בהשבתת הון עצמי לתקופות ארוכות מאוד (שנים של תהליך) והישענות על הלוואות בנקאיות וחץ בנקאיות כנגד הבטוחות (קרקע, הסכם דיירים וכיוצ"ב).

שוק הנדל"ן מצוי בשנים האחרונות בתנופה חסרת תקדים וייצר בשנים אלו רוח גבית ליזמות, להשקעות ולפעילות בענף הנדל"ן.

החוסרים ביחידות דיור ושטחי תעסוקה לצד אורך תהליך התכנון והבנייה יוצרים מחסור עמוק שגרמו לעליית מחירים ניכרת - מה שגורם לשחקנים רבים להכנס לשוק - הן כיזמים והן כמשקיעים.

גם חברות חוץ בנקאיות רבות הפכו שחקניות לצד בנקים וגורמים מוסדיים וכן חברות שהונפקו בבורסה וגייסו אג"חים.

בנוסף, צצו משקיעים פרטיים רבים אשר העמידו לחברות הלוואות פרטיות בסכומים של מאות אלפי שקלים למשקיע, השקעות נושאות ריבית, ואשר מאפשרות ליזמים להרחיב את הישענות על הון זר לצורך גישור התקופה הארוכה עד להיתר הבנייה ויכולת קבלת אשראי מליוני בנקאי ומכירת שטחים במהלך הבנייה.

הריבית הנמוכה ששררה בעולם במשך שנים רבות יצרה עידוד מושלם לענף הנדל"ן כאשר האלטרנטיבות לא הגיעו להישגים שהראו חברות הנדל"ן (חוץ מהשקעות בשוק ההון שלעיתים נשען ונהנה אף הוא מהצלחות ענף הנדל"ן).

מחירי הנכסים המניבים הושפעו אף הם משיעור הריבית כאשר הגורמים המוסדיים וכן משקיעים רבים אשר גייסו כסף זול וחיפשו אפיקי השקעה בטוחים הסתפקו בשיעורי תשואה נמוכים והתשואות על דירות, משרדים, חנויות ושטחי תעסוקה הלכו וירדו.

כל זה עד לאחרונה -

ואז, שיעור הרבית החל לנסוק באופן משמעותי.

מחירי הרבית בבנקים עבור הלווים יותר מהכפילו את עצמם (גם הנסיקה בשיעור ריבית הפריים וגם הגדלת המרווחים הבנקאיים).

כל אלה יוצרים שוק חדש שלא מוכר לשחקנים החדשים יחסית שנכנסו לשוק בתוך 15 השנים האחרונות (שנים בהן הרבית היתה נמוכה וכמעט אפסית).

העלייה הניכרת בריבית פוגשת את הגורמים הפועלים בשוק הנדל"ן, למעשה, בכל חזית הפעילות -

היזמים - משלמים על הלוואות הגישור מול הבנקים, המשקיעים, המוסדיים, החוץ בנקאיים וכו' - באופן משמעותי יותר (גם אם משלמים ריבית בלבד) וזה גם משנה את תחשיבי הרווחיות (שגם כך, עם התייקרויות תשומות הבניה כבר שינו את תחשיבי הרווח הצפוי מהפרוייקטים).

משקיעי נכסים מניבים - דירות ושטחי תעסוקה -

המינוף שלקח בחשבון החזר חודשי בריבית מסוימת התייקר באופן חד מה שמחייב (כאשר שיעור המינוף גבוה) להזרים השלמה חודשית ממקורות פרטיים כאשר תקבולי השכירות לא עלו בקצב עליית שיעור הריבית בפועל.

רוכשים פוטנציאליים של נכסים -

לגביהם התחשיב השתנה מה שצפוי היה לגרום להורדת מחירי נכסים (דירות ושטחי תעסוקה) כדי להתאימם לכושר החזר ההלוואות בהתאם לשיעורי הריבית המעודכנים.

מה קורה בפועל ולמעשה!?

בשל הביקושים הגוברים לדירות מגורים, התנהגות השוק לעת עתה הינה בניגוד למודל הכלכלי לפיו עליית רבית גורמת לירידת מחירי נדל"ן והמחירים נשארים יציבים עד המשך עליית מחירים.

בענף שטחי התעסוקה, השוק טרם תיקן את עצמו אך נראה שהצפי לירידת מחירים צפוי לקרות קודם להשפעה בשוק דירות המגורים ויש ציפייה לירידה במחירי המשרדים והחנויות, בשל הצפי לעליה בתשואה

השנתית על ההשקעה.

לא מן הנמנע שההשפעה החוזרת לתופעת עליית הריבית תהיה עליה במחירי השכירות אשר גם כך הגיעו לסכומים משמעותיים בהעדר דירות ושטחי תעסוקה.

נראה כי נצפה בשנה הקרובה אי ודאות רבה כאשר המודלים הכלכליים מצביעים על ציפייה לירידת מחירי מקרקעין בעוד שהביקושים וצרכי השוק ממשיכים לדחוף את המחירים למעלה.

בכל מקרה -

ליזמים - מחיר הריבית ותשומות הבניה חייב להיות מרכיב משמעותי בתכנון השקעה - לפני כניסה להשקעה בפרוייקט.

למשקיעי נכסים מניבים - יש לשקול לשנות את תמהיל ההון הזר וההון העצמי ולהתאימו להחזר החודשי בגין ההלוואות.

אכן, לאחר כמעט שני עשורים של שוק עולה וענף פורח - יתכן ונחזה בהאטה משמעותית עד עצירה הנובעת מחששות וצורך במימון רב יותר משהיינו צריכים קודם כדי ליזום ולבנות את אותו גודל פרוייקט.

יש לבחון את הצעדים בזהירות, באחריות ולהימנע מאימפולסיביות עד להתבהרות המצב החדש.



חוק לעידוד השקעות הון / הטבות במס

מטרת החוק

החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 נחקק במטרה לעודד השקעה בתעשייה בישראל (להלן: "חוק עידוד"), חלק ממטרותיו הוא הגברת תחרות המס ביחס למדינות בין ללאומיות והגברת הצמיחה הכלכלית בישראל, תהליכי חדשנות באזורי פיתוח, קידום העסקה, יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים, שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים, פיתוח כושר היצור של משק המדינה ועוד,

אחת הדרכים לעידוד השקעות הון נעשית באמצעות מערכת מיסוי אטרקטיבית, כגון הענקת מענקי השקעה, הקטנת שיעורי החיוב במס ועוד, המגדילים את הרצון להשקיע ואחוז התשואה של המשקיע גבוה יותר (ראו התייחסותנו הנרחבת בנושא תמריצים).

חוק עידוד פונה בעיקר לתחומי פעילות מסוימים כגון: תעשייה, שירותי מחקר ופיתוח, היי טק, מבנים להשכרה, מלונאות ועוד. החוק חל על תושבי ישראל והאזור, מאז ועד היום החוק עבר שינויים רבים: תיקון 60/2005, תיקון 68/2012, תיקון 73/2017 ותיקון 74/2022. נתייחס למצב החוקי היום: תיקון 73/2017 ותיקון 74/2022.

המצב החוקי היום

כיום קיימים מספר מסלולי הטבות עיקריים אשר נכללים תחת חוק עידוד השקעות הון:



תמצית חלק הטבות במס חוק עידוד

מי זכאי להטבות במס?

הטבות המס על פי חוק עידוד השקעות הון ניתנות ל"מפעל תעשייתי בר תחרות", החוק מתייחס בהרחבה להגדרות של מונחים אלו אשר בעיקרן מיועדות להעניק הטבות על מנת לעודד בעיקר **תעשייה וייצוא**. על מנת שתהיה זכאות להטבות במס על העסק לעמוד בקריטריונים המהותיים הבאים:

1. מפעל תעשייתי

"מפעל בישראל ש**עיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית**" הגדרת מפעל תעשייתי ופעילות ייצורית אינה ממוקדת ובעיקרה כוללת פעילות ייצור לרבות: יצור מוצרי תוכנה ופיתוח, מחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ וכן מחקר ופיתוח תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת.

ההגדרה אינה כוללת:

אריזה, בניה, מסחר, תחבורה, החסנה, מתן שרותי תקשורת, שירותים סניטריים ושירותים אישיים. כמו כן, נדרש כי עיקר פעילותו של המפעל - לפחות 75% מפעילות המפעל תהיה בתחומים אלו.

2. מפעל בר תחרות

מפעל בר תחרות הינו מפעל אשר מקיים את אחד מאלה:

1. מפעל אשר עוסק בתחום הננוטכנולוגיה או בביוטכנולוגיה, או אנרגיה מתחדשת.

או אחד מתנאי הייצוא:

2. הכנסותיו משוק מסוים (כלומר, מדינה מסוימת) לא עלו על 75% מסך הכנסותיו בשנה נתונה.

3. לפחות 25% מהכנסותיו מגיעות ממדינה בה מעל 14 מיליון תושבים.

יצוא עקיף

מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר (להלן: "קבלן משנה"), המיוצא לחו"ל, עשוי להיות זכאי ליהנות מההטבות הקבועות בחוק עידוד כ"יצואן עקיף", בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בתקנות לעידוד השקעות הון.

חברה בעלת מפעל מועדף נחשבת לחברה מועדפת כהגדרתה בחוק וזכאית להטבות מס על כלל הכנסותיה.

הטבות מס מפעל מועדף:

1. שיעור מס חברות מופחת בהתאם לאזור הגיאוגרפי בו פועלת החברה. אזור פיתוח א 7.5% ואזור שאינו פיתוח א 16% (במקום 23%)

2. מס מופחת על דיבידנד בשיעור של 20% (במקום 30% לבעל מניות מהותי)

3. פחת מואץ

מפעל טכנולוגי מועדף

עם התפתחות העידן הטכנולוגי ומתוך מטרה לעודד פיתוח טכנולוגי, הורחבו הגדרות החוק תוך התייחסות ספציפית לעסקים העוסקים בפיתוח טכנולוגי ובשימוש בנכסים בלתי מוחשיים.

מי זכאי להטבות במס?

על מנת שחברה תהיה זכאית להטבות במס עליה לעמוד בנוסף על תנאי "מפעל תעשייתי ובר תחרות" (כפי שפורט לעיל) גם בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף".

הגדרת מפעל טכנולוגי, כוללת מס' תנאים מצטברים:

- 1. עמידה בהוצאות מו"פ** - נדרש כי הוצאות המו"פ של המפעל, בשלוש בשנים שקדמו לשנת המס, היו בשיעור של 7% לפחות בממוצע לשנה מסך הכנסות החברה בעלת המפעל, או עלו על 75 מיליון שקלים חדשים בשנה,
- 2. תנאים נוספים** - בנוסף על החברה לעמוד באחד מתוך מספר רב של תנאים המפורטים בסעיף, ומתייחסים למספר העובדים המועסקים, גובה ההכנסות, היקף ההשקעה הטכנולוגית שלה ועוד.

בתיקון 76 משנת 2022 נקבע כי במידה ואין עמידה מלאה בתנאים מסוימים ניתן לפנות לרשות לחדשנות על מנת לקבל אישור על קיום מפעל המקדם חדשנות בדגש על מפעלי תעשייה שמוצריהם מיוצרים בטכנולוגיות מתקדמות, תוך שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.

אילו הכנסות זכאיות להטבות במס?

הכנסות המפעל מנכס לא מוחשי מוטב זכאיות להטבות במס.

נכס לא מוחשי מוטב - כולל בין השאר: זכויות יוצרים, פטנט רשום, תוכנות מחשב, או ידע שפותח בישראל בידי המפעל הטכנולוגי ואושר על ידי הרשות לחדשנות.

החוק מפרט מגוון סוגי הכנסות שזכאיות שיש להן זיקה לנכס לא מוחשי מוטב, כאשר כל אחת מאלה מהווה הכנסה טכנולוגית המזכה בהטבות מס. בין היתר:

- 1.** הכנסה ממתן זכות לשימוש בנכס לא מוחשי מוטב.
- 2.** הכנסה משרות המבוסס על תוכנה כגון: פרסום מקוון, הכנסה מהשכרת מוצר שעקרו תוכנה, הכנסה מרישיון שימוש ועוד.
- 3.** הכנסה ממוצר אשר בתהליך ייצורו עשה המפעל שימוש בנכס לא מוחשי מוטב.
- 4.** הכנסה ממוצר נלווה או תומך לתוכנת מחשב או למוצר אחר ובלבד שהמוצר היה קשור במישרין לנכס לא מוחשי מוטב.

בנוסף, קיימות מס' חלופות נוספות בחוק ובתקנות להגדרת הכנסה טכנולוגית שאינן תלויות בנכס לא מוחשי מוטב ונוגעות בעיקר לחברות בצמיחה שמחזורי הפעילות שלהן נמוכים ביחס לענף.

חישוב המס:

מתבצע עפ"י החוק והתקנות שבהן נקבעה הנוסחה לחישוב ההכנסה הטכנולוגית המזכה בהטבות מס. במידה ויש לחברה הכנסות נוספות מעבר לסכום ההכנסה המוטבת ע"פ הנוסחה, הן יחוייבו בשיעורי מס רגילים.

כללי הטבות המס לנכסים בלתי מוחשיים

- ◆ הטבות על נכסים בלתי מוחשיים יינתנו על החלק היחסי שפותח ע"י החברה הנהנת.
- ◆ שיוך רווחיות החברה בהתאם למהות הפעילות.
- ◆ שיתוף ידע ושקיפות בין המדינות בהם פועלות מס חברות יחד.

הטבות מס מפעל טכנולוגי מועדף:

1. שיעור מס חברות מופחת בהתאם לאזור הגיאוגרפי בו פועלת החברה. אזור פיתוח א 7.5% ואזור שאינו פיתוח א 12% (במקום 23%)
2. מס מופחת על דיבידנד בשיעור של 20% (במקום 30% לבעל מניות מהותי)
3. פחת מואץ

מפעל מועדף מיוחד ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד:

מפעל מועדף מיוחד ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד הינם מפעלים הנמצאים בבעלות קבוצת חברות שהכנסתה בשנת המס עולה על 10 מיליארד ₪. במידה וישנה עמידה קריטריונים המנויים בחוק, החברה זכאיות להטבות מס יתרות מעבר למה שצוין לעיל.

כיצד מקבלים את הטבות המס מכוח החוק לעידוד השקעות הון?

על מנת לקבל הטבות במס ניתן לבחור בדיווח ב"מסלול ירוק" כלומר בהודעה לרשות המיסים, או לחילופין ניתן לפנות בבקשת אישור מראש מרשויות המס על הזכאות להטבות.

במקרים מסוימים מומלצת פניה להחלטת מיסוי טרם הגשת הבקשה להטבות במסלולים השונים, לייעוץ ובחינה אישית בנושא ניתן לפנות למחלקת מיסים במשרדינו.



חוק עידוד השקעות הון פרק שביעי 1 - הטבות מס לבניה ולהשכרה

מטרת החוק

חוק עידוד השקעות הון נועד לעודד יזמות נדל"ן במטרה לעודד יזמים להשקיע בהקמה, הרחבה או ברכישת מבנה והשכרה בשכירות ארוכת טווח למגורים תמורת הטבות מס.

הערה:

חוק זה חל וניתן להגיש לגביו בקשות עד 31/12/2023.

מיום 01/01/2024 החוק משתנה וקיים מסלול הטבות חדש "שכירות מוסדית" אשר ניתן להגיש שבקשות לגביו כבר מיום 18/11/2021.

מהם התנאים לקבלת הטבות החוק?

- ◆ מחצית מהזכויות בבניין מיועד לשכירות **למגורים**
- ◆ יש לדרוש דמי שכירות בסכומים כנקבע בחוק
- ◆ הדירות יושכרו במשך 5 שנים לפחות מתוך 7 שנים מתום הבניה
- ◆ הקרקע מיועדת לשמש מגורים בלבד

הטבות המס

הטבות המס יחולו על הכנסה ממכירה או מהשכרה של בנין חדש כמפורט להלן:

- ◆ שיעור מס חברות לחברה 11%
- ◆ שיעורי מס ליחיד 20%
- ◆ 18% עבור חברה תושבת חוץ או לפי השיעורים בחוק עידוד **לפי הנמוך**
- ◆ פחות מואץ 20%
- ◆ שיעור מס דיבידנד 15%
- ◆ פטור ממע"מ במכירת דירה שהושכרה מעל 4 שנים לפחות טרם המכירה, יש לשים לב כי מס התשומות בגין מכירה זו אינו מותר בניכוי.
- ◆ פטור חלקי מאגרת היתר לבניה בהקמה של בנין להשכרה

יש לשים לב, כי **אין אפשרות לשלב** את הטבות המס שבפרק שביעי 1 עם הטבות המס בחוק מיסוי מקרקעין.

החוק החדש:

תחולת חוק זה והטבות לגביו יחולו החל מתאריך 01/01/2024

מטרת החוק

מטרת המדינה לעודד שכירות מגורים מוסדית ארוכת טווח ומאפשר לקבלת הטבות מכח פרק שביעי 1 לחוק עידוד עבור הקמה, הרחבה או רכישת בניין, שבו חלק מדירות הבניין ישמשו לשכירות מוסדית.

הגדרת שכירות מוסדית בחוק

בניין אשר הוגשה לגביו בקשה לתחולת החוק, לפני תום הבניה, בקשה לאישור תוכנית ומתקיימים לגביו התנאים כדלהלן **במצטבר**:

- יש בבניין 10 דירות לפחות, אם הוא נמצא באזור שאינו פריפריאלי, או 6 דירות לפחות, אם נמצא באזור פריפריאלי.
- המנהלה שוכנעה כי בהתאם לתוכנית שהוגשה, הדירות לשכירות מוסדית יושכרו לתקופה של **15 שנים לפחות מתוך 18 השנים שלאחר תום הבניה**.

”דירות לשכירות מוסדית” - אחד מאלה:

1. לגבי בניין הנמצא באזור פריפריאלי - הגבוה מבין אחד מאלה:

- 6 דירות
- שיעור של 30% לפחות מהדירות בבניין או מהדירות, ששטח הרצפה הכולל לא יפחת מ-30% משטח הרצפות של הבניין או חלק שאושר.

לגבי בניין הנמצא במעוד מתן האישור באזור שאינו פריפריאלי- הגבוה מבין אחד מאלה:

- 10 דירות
- שיעור של 66% לפחות מהדירות בבניין או מהדירות, ששטח הרצפה הכולל לא יפחת מ- 50% משטח הרצפות של הבניין או חלק שאושר.

2. לעניין משכיר ממשיך- כל הדירות שרכש בבניין לשכירות מוסדית

הטבות המס

- פחת מואץ 20%
- דיבידנד שמקורה בהכנסה משכירות מוסדית 20%

בעת מכירת הדירות שיעור המס כדלהלן:

חברה:

- ◆ 5 שנות השכרה ראשונות 11%
- ◆ בין 5 ל- 10 שנים 9%
- ◆ בין 10 ל-15 שנים 7%
- ◆ בין 15-20 ומעלה 5%

יחיד:

- ◆ 5 שנות השכרה ראשונות 29%
- ◆ בין 5 ל- 10 שנים 27.5%
- ◆ בין 10 ל-15 שנים 25.5%
- ◆ בין 15-20 ומעלה 24%

מי זכאי לקבלת את הטבות המס

חברות, יחידים, שותפויות, אגודה שיתופית שמקיימים את אחד מאלה:

- ◆ צפויים לקבל זכות במקרקעין שעונים להגדרת "שכירות מוסדית" עד תום תקופת הבניה.
- ◆ בעלי בניין או בעלי זכויות חכירה לדורות בבניין שעונים להגדרת "שכירות מוסדית".



תמריצים

רקע כללי

החל מאמצע שנות השמונים עבר המשק הישראלי שינוי מהותי - ממשק שבו המגזר הציבורי מהווה נתח מרכזי, לכלכלת שוק תחרותית המבוססת בעיקרה על המגזר הפרטי.

במקביל למעבר לכלכלה מבוססת מגזר פרטי, הוקמו מס' גופים בפיקוח ובמימון ממשלתי, במטרה לסייע בייצור מנועי צמיחה, לעודד השקעות בשוק המקומי ולקדם מטרות כלכליות וחברתיות שונות. זאת באמצעות מענקים, הטבות ותמריצים לעסקים.

נוסף על התמריצים בפיקוח ממשלתי, ישנם מס' גופים פרטיים שהוקמו במטרה לסייע לעסקים בשוק המקומי ולעודד שיתופי פעולה בינלאומיים.

המענקים ממוענים לעסקים (יחידים וחברות), קטנים, בינוניים וגדולים בהתאם לקריטריונים ומטרות שנקבעו בכל אחד מהם.

בין הגופים הפעילים בתחום התמריצים וסיוע לעסקים:

- ◆ הרשות להשקעות ולפיתוח הכלכלה והתעשייה
- ◆ הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית
- ◆ מנהל סחר חוץ
- ◆ המרכז להתייעלות במשאבים
- ◆ קרן BIRD

כיצד מוענקים התמריצים?

התמריצים מוענקים במס' אופנים. ביניהם:

- ◆ הטבות מס
- ◆ מענקים למטרות ייעודיות
- ◆ מימון ישיר של הוצאות ספציפיות
- ◆ מענקי השקעה שמושבים בעתיד באופן של תמלוגים כאחוז מהמכירות

מהן המטרות העיקריות של התמריצים?

כאמור, התמריצים נועדו לקדם מטרות כלכליות וחברתיות. מסלולי היעד להטבות הינם פועל יוצא של המטרות שנבחרו. בין היתר:

- ◆ השקעה בהון אנושי
- ◆ השקעות בהון פיזי (רכוש קבוע)
- ◆ התייעלות במשאבים למפעלי תעשייה יצרניים וכלכלה ירוקה
- ◆ קידום חדשנות
- ◆ עידוד יצוא ושיתופי פעולה בינלאומיים

בין התמריצים ישנם כאלה הניתנים לניצול ללא תלות בלוחות זמנים, דוגמת הטבות מס. מענקים אחרים נפתחים להגשה במועדים מסוימים במהלך השנה, כאשר עקרונות הבסיס נשמרים בדרך כלל, אולם בכל מועד הגשה נקבעים קריטריונים ספציפיים כגון: אוכלוסיות יעד מועדפות וכדו'.

סקירה כללית של מסלולי התמריצים:

להלן סקירה חלקית של מענקים ותמריצים. חשוב לציין כי ישנם מענקים נוספים הנפתחים להגשה מעת לעת, מידע מקיף ועדכני ניתן לקבל גם באתרי האינטרנט של הגופים הרלוונטיים.

ענף	הון אנושי	התייעלות כלכלית וסביבתית	תמריצים בזירה הבינלאומית	קידום חדשנות
כללי	<ul style="list-style-type: none"> תוכנית לקליטת עובדות ממזרח ירושלים תוכנית לקליטת עובדים מהאוכלוסייה הבדואית תוכנית לקליטת עובדים נוספים (מסלול אזורי עדיפות וירושלים ומסלול אוכלוסיות) 			
תעשייה	<ul style="list-style-type: none"> תוכנית למתמחים מהאוכלוסייה הערבית לתעשייה עתירת הידע תוכנית שכר גבוה באזורי עדיפות לאומית וירושלים 	<ul style="list-style-type: none"> סבסוד שעות יעוץ להתייעלות כלכלית וסביבתית בהיקף של 200-500 שעות השתתפות בעלויות חיבור והסבת המערכות לשימוש בגז טבעי, בהיקף של 250-1,000 אש"ח 		<ul style="list-style-type: none"> מסלול ייצור מתקדם - מטרת המסלול הינה הטמעה טכנולוגית בגופים יצרניים לשם הגדלת הפריון מסלול מכינת מו"פ לחברות תעשיית הייצור - מימון שירותי יעוץ של מומחים טכנולוגיים תמיכה בפיתוח תהליכי ייצור למוצרים חדשניים

ענף	הון אנושי	התייעלות כלכלית וסביבתית	תמריצים בזירה הבינלאומית	קידום חדשנות
הייטק / מחקר ופיתוח	<ul style="list-style-type: none"> תכנית למתמחים מהאוכלוסייה הערבית לתעשייה עתירת הידע תכנית שכר גבוה באזורי עדיפות לאומית וירושלים מסלול התמחות להייטק - התמחות לעובדים בעבודה ראשונה (ג'וניורים) מסלול הסדנה - להקמת תוכנית הכשרה במקצועות פיתוח מתקדמים עבור מהנדסים ואנשי פיתוח שלהן, במקביל לעבודה בתעשייה קרן הון אנושי להייטק - לקידום תכניות שעוסקות בגיוס, מיון, הכשרה, התמחות והשמה של עובדים/ות חדשים וקיימים בתעשיית ההייטק 		<ul style="list-style-type: none"> מימון שיתופי פעולה אסטרטגיים בין חברות מקומיות לחברות בחו"ל 	<ul style="list-style-type: none"> מסלול תנופה - לסיוע ליזמים בתחילת הדרך שיתופי פעולה בין חממות טכנולוגיות / מעבדות חדשנות ליזמים בתחילת הדרך, לקידום רעיונות טכנולוגיים חדשניים מסלול ה-seed - להרחבת מקורות המימון להשקעה הונית בחברות בתחילת הדרך, במקביל לגיוס משקיעים חיצוניים קרן המו"פ לתמיכה בפרוייקטים ספציפיים קרן הפיילוטים - בשת"פ עם חברות ממשלתיות
חסר			<ul style="list-style-type: none"> סיוע בבניית תוכנית יצוא ליצואנים קטנים ובינוניים והשתתפות ב% מהעלויות 	

משרדנו מתמחה בהגשת בקשות למענקים על מסלוליהם השונים, במידה ואחד מהמסלולים עשוי להיות רלוונטי לעסק שלכם, אנו ממליצים לקבוע פגישת ייעוץ עם מחלקת המיסים במשרדנו על מנת שנבחן את מסלולי ההטבה המותאמים עבורכם.



שינוי מבנה

חלק ה' לפקודת מס הכנסה התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה") קובע כי כל יציאת נכס מרשותו של אדם מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה. המשמעות הינה כי כל יציאה של נכס מרשותו של אדם טומנת בחובה אירוע מס.

כך לדוגמא, במצב שבו יחיד מעביר נכס לחברה בבעלותו המלאה, נוצר אירוע מס הוני ליחיד במועד העברת הנכס. בהתאם לחלק ה' לפקודה, התמורה בגין המכירה תהא השווי של הנכס במועד העברתו לחברה.

יחד עם זאת, בחלק ה' לפקודה שכתרתו - "שינוי מבנה ומיזוג" (להלן: "חלק ה' 2 לפקודה") נקבעה רשימה סגורה של מקרים שבהם לא יחול אירוע מס במועד "יציאת הנכס" אלא במועד מאוחר יותר, בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים שהקבוע לכל מקרה.

הוראות חלק ה2 לפקודה קובעות תנאים שונים לכל שינוי מבנה, אולם ישנם עקרונות יסוד המשותפים לכלל שינויי המבנה שבהם תינתן דחיית מס. **להלן חלק מהעקרונות:**

1. בעלות כלכלית - הבעלות הכלכלית על הנכס נשמרת
2. תכלית עסקית כלכלית - שינוי המבנה נועד לתכלית עסקית וכלכלית¹
3. הפחתת מס אינה אחת ממטרות שינוי המבנה- שינויי המבנה לא נועד להפחית את המס של הגורמים המעורבים בשינויי המבנה בהווה ו/או בעתיד.

בשנת 2017 עבר חלק ה2 לפקודה תיקון משמעותי, במסגרת תיקון 242 לפקודה (להלן: **"תיקון 242"**) אשר במסגרתו הוגמשו המגבלות החלות בעת שינויי מבנה. מנגד, נקבעו הוראות אנטי-תכנוניות אשר נועד למנוע תכנוני מס שונים במסגרת שינוי מבנה.

אירוע של שינוי מבנה העומד בהוראות חלק ה2 לפקודה מקנה הקלות מס משמעותיות כגון: דחיית אירוע המס למועד המימוש הסופי, הקלה בחבות מס רכישה בעת העברת זכות במקרקעין ו/או זכות במקרקעין² וכו'. מנגד, אי עמידה בהוראות חלק ה2 לפקודה יכולה ליצור **תאונת מס קטלנית למעורבים באירוע**, לאור העובדה כי אי עמידה בתנאי חלק ה2 יוצרת אירוע מס מלא ברמת המעביר (היחיד או החברה המעבירה), ולעיתים גם אירוע מס רכישה מלא בידי החברה הקולטת.

כאמור לעיל, המטרה המרכזית של הקלות המס בחלק ה2 לפקודה הינה לעודד שינויי מבנה אשר יהוו מנוע להנעת המשק וביצוע עסקאות. להלן נסקור מספר דוגמאות של שינויי מבנה פוטנציאליים³:

דוגמא א' - העברת מניות לחברת אחזקות:

- ◆ 3 יחידים מחזיקים בחברה א (להלן: **"חברה א'**). חברה א החזיקה במשך שנים רבות בנכס
- ◆ בשנת 2018 מכרה חברה א' את הנכס ברווח לאחר מס של 100 מיליון ₪.
- ◆ לאחר המכירה, יתרת המזומנים (להלן: **"המזומנים"**) במאזן החברה הינה 100 מיליון ש"ח כנגד יתרת עודפים.
- ◆ לאור העובדה שכל אחד מבעלי המניות רוצה להשקיע את המזומנים בפעילות שונה, החליטו בעלי המניות להיפרד.

1. יוער במאמר מוסגר, כי בשונה מיתר שינויי המבנה בחלק ה2 לפקודה, סעיפים 104א ו-104ב(א) לא קובעים במפורש שנדרשת תכלית עסקית וכלכלית לביצוע שינוי המבנה, יחד עם זאת עמדת רשות המיסים הינה שגם סעיפים אלו חוסים תחת סעיף 86 לפקודה

2. כל העברת זכות במקרקעין ו/או זכות באיגוד מקרקעין במסגרת חלק ה2 לפקודה תחויב ב-0.5% מס רכישה בלבד חלף חבות מס רכישה של 6% באירוע מס שלא חלות עליו הוראות חלק ה2 לפקודה

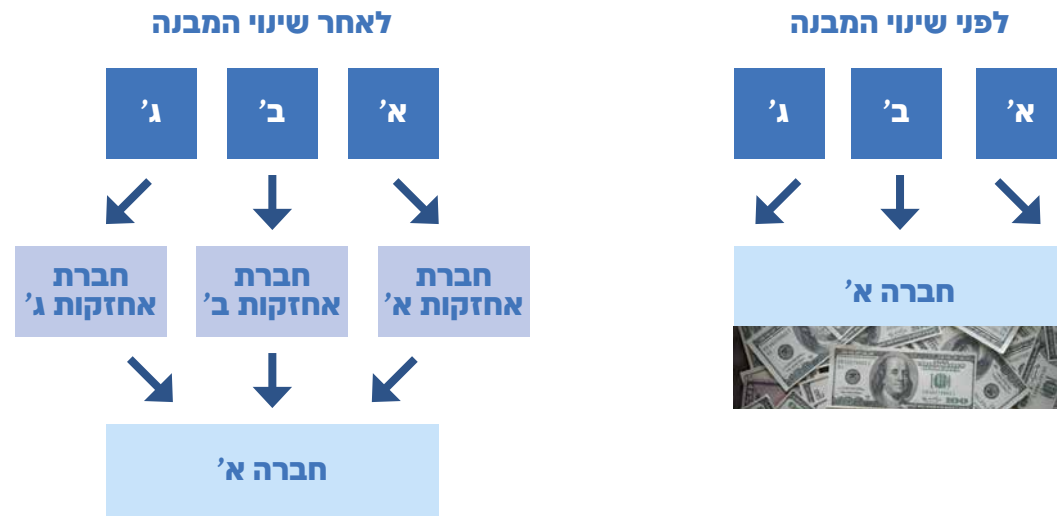
3. יוער כי מדובר במספר דוגמאות מצומצם וניתן ליישם את הוראות חלק ה2 גם במקרים אחרים

- על פניו, היפרדות בעלי המניות יכולה להיעשות בדרך של חלוקת דיבידנד מחברה א' לבעלי מניותיה, חלוקת הדיבידנד תחויב במס של 30% בהתאם לסעיף 125ב לפקודה וכן מס יסוף בשיעור מס של 3% בהתאם לסעיף 121ב לפקודה. דהיינו חבות מס של כ-33 מיליון ₪.

הפתרון:

כל אחד מבעלי המניות יקים חברת אחזקות אליה יעביר את מניות חברה א' ללא חיוב במס, בהתאם להוראות סעיף 104א' לפקודה. לאחר מכן חברה א' תחלק דיבידנד לכל אחת מחברות האחזקה, בפטור ממס בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה. בדרך זו כל אחד מבעלי המניות יוכל להשקיע את מלוא חלקו במזומנים באמצעות חברה חדשה ומבלי להתחייב במס בגין הדיבידנד.⁴

להלן תיאור מבנה אחזקות טרם ולאחר שינוי המבנה:



4. יש לציין, שנתקלנו במקרים שבהם פקידי שומה טוענים שמהלך שכזה טומן בחובו מלאכותיות ועל כן יש לחייב במס את הדיבידנד, אולם לעמדתנו שיש לה סימוכין רבים בתמציות החלטות מיסוי שניתנו על ידי רשות המיסים, במקרים שבהם כספי החלוקה ישמשו להשקעות נוספות, מודבר במהלך שיש לו תכלית עסקית וכלכלית ולא ניתן להחיל עליו את הוראות סעיף 86 ולחייב את הדיבידנד. בכל אופן מומלץ להיוועץ במומחה טרם ביצוע מהלך שכזה, על מנת שיבחן את כל ההיבטים

דוגמא ב' - פיצול חברה לצורך כניסת משקיע:

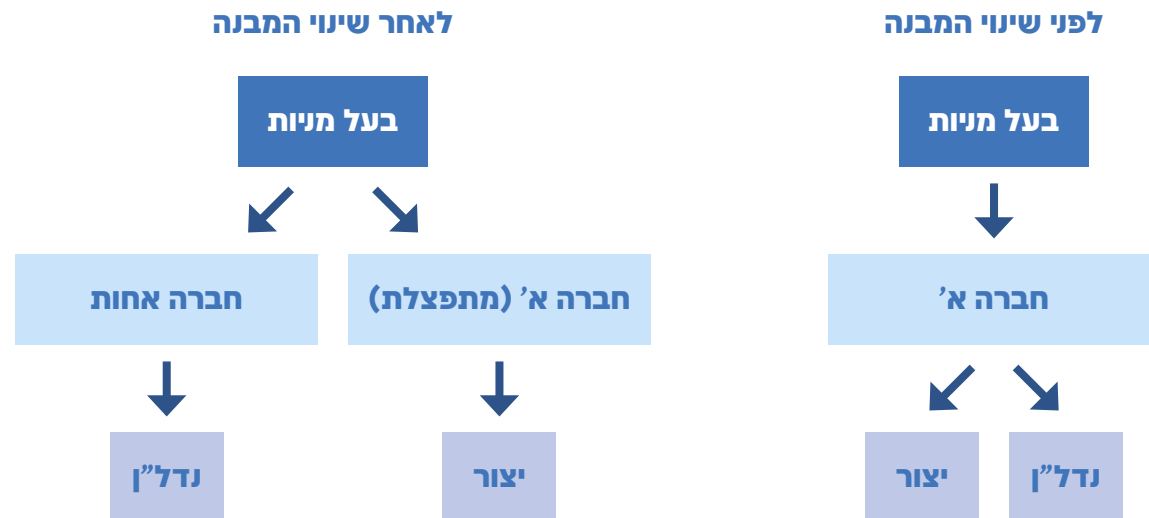
- ♦ בעל מניות מחזיק במלא הון המניות של חברה א'.
- ♦ לחברה א' שתי פעילויות, פעילות יצור ופעילות נדל"ן מניב. בעל המניות מעוניין להכניס משקיע לפעילות היצור מבלי שאותו משקיע יחזיק בפעילות הנדל"ן המניב.

הפתרון:

פיצול פעילות הנדל"ן או היצור לחברה אחת חדשה בהתאם להוראות סעיף 105א(1) (פיצול אופקי) ללא חיוב במס (למעט חיוב של 0.5% מס רכישה בגין נכסי הנדל"ן ככל והם יעברו לחברה האחות)

לאחר שינוי המבנה בעל המניות יחזיק בשתי חברות נפרדות, אחת עם פעילות הנדל"ן והשנייה עם פעילות היצור. בדרך זו יוכל בעל המניות להכניס משקיע לפעילות היצור מבלי שלמשקיע יהיו זכויות כלשהן בפעילות הנדל"ן.

להלן תיאור מבנה אחזקות טרם ולאחר שינוי המבנה:



לסיכום:

חלק ה-2 לפקודה מעניק הטבות מס משמעותיות בעת ביצוע שינוי מבנה שתכליתן עסקית וכלכלית. עם זאת, נדרשת בקיאות ותשומת לב יתרה ביישום הוראות החוק, כדי למקסם את ההטבות מחד, ולהימנע מ"תאונות" מס מאידך.

למחלקת מיסים במשרדנו ניסיון רב בביצוע שינויי מבנה, וכן בהגשת בקשות לפרה-רולינג לחטיבה המקצועית ברשות המיסים בנוגע לביצוע שינויי מבנה, בדגש על מקסום ההטבות וחשיבה ארוכת טווח על השלכות עתידיות אפשריות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח דניאל כהן ממשרדנו (לשעבר מנהל תחום במח' מיזוגים פיצולים בחטיבה המקצועית של רשות המיסים)



נאמנויות - היבטי מיסוי וחובת דיווח

בתקופות האחרונות אנו ערים לתופעה כי נישומים רבים בעלי נאמנויות (שהיו מדווחים עד כה על הכנסות הנאמנות במסגרת הדוח האישי שלהם), מקבלים דרישה מרשות המיסים לפתיחת תיק והגשת הצהרת הון לנאמנות שנוצרה על ידם או לנהנים בנאמנות.

להלן סקירה תמציתית בנושא הנאמנויות וחלופות המס הרלוונטיות, אנו ממליצים פניה לייעוץ אישי לבעלי נאמנויות על מנת לבחון את חובת הדיווח ומסלול המס שיחול.

מהי נאמנות?

נאמנות היא הסדר משפטי מוכר בעולם המשפט לפיו נכס או נכסים מוחזקים על ידי נאמן לטובת נהנה. קיימים הבדלים בין סוגי ומאפייני נאמנויות בשיטות משפט שונות, אך המשותף לכולן הוא שמדובר **במערכת יחסים משפטית** הנוצרת בחיי אדם או בעקבות פטירתו והיצרת זיקה בין נאמן לנכס לטובת נהנה כלשהו.

מושגי יסוד:

ישנם שלושה גורמים שנוגעים לנאמנות:

- ◆ **נאמן** - אדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות מנכסים, או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות.
- ◆ **יוצר הנאמנות** - אדם שהקנה לנאמן נכס, במישרין או בעקיפין.
- ◆ **נהנה** - האדם או הגוף לטובתו הוקמה הנאמנות והוא שיהנה מהרכוש או מפירותיו בהתאם לקביעת בעל הרכוש (יוצר הנאמנות).

מטרת הקמת נאמנות:

ישנן מטרות שונות שעומדות מאחורי הקמת נאמנות, ביניהן:

- ◆ חלוקת רכוש לאחר פטירה של היוצר בהתאם לרצונו
- ◆ תכנון מס לרבות מס עזבון (בחו"ל)
- ◆ הגנה על רכוש מפני תביעות נושים
- ◆ תכנון השימוש ברכוש מספר שנים קדימה

סוגי נאמנויות:

ישנם ארבעה סוגי נאמנויות עיקריים, ההבחנה בין סוגי הנאמנויות חשובה מאד לעניין חובת הדיווח, חובת תשלום המס ושיעורי המס שיחולו:

- ◆ **נאמנות תושבי ישראל** - במועד יצירת הנאמנות, יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות היו תושבי ישראל, ובשנת המס, יוצר אחד לפחות או נהנה אחד לפחות הינם תושבי ישראל.
- ◆ **נאמנות תושבי חוץ** - נאמנות אשר כל היוצרים וכל הנהנים הינם תושבי חוץ.
- ◆ **נאמנות נהנה תושב חוץ** - כאשר ישנו יוצר תושב ישראל ונהנים תושבי חוץ (וכן ישנם תנאים נוספים).
- ◆ **נאמנות על פי צוואה.**

חובת דיווח או הודעה לרשות המיסים:

חובת הודעה

בתיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 165), רשות המיסים ביצעה מעבר מחובת דיווח מלא לחובת הודעה על גבי טופס ייעודי במקרים מסוימים כגון -

- ♦ **יוצר תושב ישראל** שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס.
- ♦ **יוצר נאמנות תושבי חוץ**, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ.
- ♦ **כינונה של נאמנות לפי צוואה.**
- ♦ **שינוי סיווג של נאמנות קיימת.**

חובת דיווח

כעקרון, על נאמן בנאמנות חלה חובת דיווח ותשלום המס בגין הכנסות הנאמנות. יחד עם זאת ניתן לבחור כי היוצר או הנהנה ידווחו על הכנסות הנאמנות. במקרה כזה הנאמן לא יהיה חייב בדיווח ותשלום המס כאמור.

להלן רשימת החייבים בהגשת דו"ח שנתי לרשויות המס -

1. **נאמן** בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות לפי צוואה הנחשבת תושבת ישראל, **ובלבד שהיוצר או הנהנה לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב** (יוצר מייצג / נהנה מייצג).
2. **נאמן** שהיו לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו.
3. **יוצר או נהנה**, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב כאמור בסעיף 1.
4. **נהנה** שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל.
5. **נהנה** תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים.

מיסוי הנאמנות

מסלולי המס:

סעיף 75 לפקודה מסדיר את חובת הדיווח ואת שיעורי המס שיחולו על נאמנות, כאמור יש להבחין בין סוגי הנאמנויות השונים כדי לקבוע מהו שיעור המס שיחול.

כמו כן ישנו חוזר מס הכנסה 3/2016 שמסדיר בהרחבה את עמדת רשות המיסים לגבי סוגי הנאמנויות השונים ואופן המיסוי.

להלן תמצית שיעורי המס שיחולו בסוגי הנאמנויות השונים:

כללי:

- ◆ ככלל, רווחי הנאמנות יחויבו במס בידי הנאמן, היוצר או הנהנה לפי חובת דיווחם כפי שהוסבר לעיל, בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, בשיעור המס המירבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה.
- ◆ במקרים בהם חל שיעור מס מיוחד כמו מסלולי הפטור השונים להכנסות מדירה למגורים בידי יחיד, שיעור מופחת להכנסות מריבית או מדיבידנד או רווחי הון, יחולו שיעורי המס המיוחדים.
- ◆ הכנסות נאמנות כאמור לא תהינה זכאיות לפטורים, נכויים וזיכויים אישיים לרבות פטורים המוגבלים בתקרה (לדוגמא פטור נכה).

מיסוי נאמנות ישראלית:

כאשר מדובר בנאמנות תושבי ישראל, יש להבחין בין שני סוגי נאמנויות ישראליות:

- ◆ **נאמנות קרובים** - זוהי נאמנות אשר ישנה קרבה משפחתית בין כל היוצרים ובין כל הנהנים בה והיוצר עדיין בחיים. במקרה כזה ניתן לבחור בין שני מסלולי מיסוי:
 1. מסלול חלוקות - כלומר כאשר ישנה חלוקת כספים (משיכה) מתוך כספי הנאמנות, יחול שיעור מס של 30%.
 2. מסלול רווחים - במסלול זה יחול חיוב במס על כל רווחי הנאמנות (ללא קשר לחלוקות כספים), שיעור מה שיחול הינו 25%.
- ◆ **נאמנות שאינה נאמנות קרובים** - כאשר אין קרבה משפחתית מלאה בין כל היוצרים לבין הנהנים, יושקפו הכנסות הנאמנות לדוח של המדווח (יוצר / נהנה / נאמן) וימוסו בהתאם לסוג ההכנסה ושיעור המס החל עליה. לשיעורי המס ליחיד, בשינויים האמורים לעיל.

נאמנות תושבי חוץ:

ככל והיוצרים והנהנים כולם תושבי חוץ, חיוב המס שיחול הינו על הכנסות שהופקו בישראל בלבד, שיעור המס שיחול הינו בהתאם להוראות הפקודה, תוך ביצוע השקפה מלאה של ההכנסות כפי שפורט לעיל.

נושא הנאמנויות הינו מורכב ודורש תכנון מוקדם ודיווח כנדרש לרשויות המס, ועל כן מומלץ לפנות לייעוץ פרטני בנושא.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח בתיה גייל ממחלקת מיסים במשרדינו.



עדכוני פסיקה

להלן מובאים עדכוני פסיקה שפורסמו לאחרונה, ואשר יש להם השלכות מיסוייות במקרים מסוימים:

◆ סיווג הכנסה בידי תושב חוזר

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת

המערער שהה מחוץ לישראל למעלה מ-6 שנים ובחזרתו לישראל היה זכאי להטבות מס לתושב חוזר. בשהייתו בחו"ל הקים חברה למניעת סחר בדלק שחור בטנזניה ושימש כמנכ"ל. לאחר חזרתו, דיווח על תקבולים שקיבל מהחברה כהכנסות מדיבידנד פטורות מכוח סעיף 14(ג) לפקודה בסך של כ-9 מיליון ₪.

פקיד השומה טען שמדובר בהכנסות מיגיעה אישית אשר אינן נכללות במסגרת הפטור לתושב חוזר.

הכרעת בית המשפט

התקבולים שקיבל המערער מהווים הכנסה מדיבידנד ואין לסווג אותם כהכנסה מגיעה אישית ולכן פטורים ממס לתושב חוזר. משמעות פס"ד הינה שהמס בגין התקבולים הינו 0 חלף שיעור מס של כ-50%. נושא "הפטור" לתושב חוזר עולה חדש הינו נושא מורכב אשר דורש תכנון מוקדם ולכן מומלץ לפנות ליעוץ פרטני לגבי נושא זה.

◆ הורשת הפסדים

ע"א 1579/20 יחזקאל ואירית מלכסון נ' פ"ש ת"א 3

נישום הלך לבית עולמו, במועד פטירתו נצברו לו הפסדים עסקיים ו/או הפסדים הוניים לצורכי מס בין אם בשומה עצמית ובין אם בשומה סופית. יורשי הנישום ביקשו לקזז הפסדים אלו.

השאלה המשפטית:

האם ניתן להוריש הפסדים לצורכי מס?

הכרעת בית המשפט

לא ניתן להוריש הפסדים לצורכי מס. היכולת לקזז הפסדים לצרכי מס מהווה 'זכות אישית', אשר לא ניתן להעבירה באותה מידה, גם לא ניתן להורשה.

במקרים בהם יש לאדם פרטי הפסדים מהותיים להעברה, תכנון מוקדם יכול ליצור חיסכון מס משמעותי, כך לדוגמה מכירת נכסים בעודו בחיים וקיצוז הפסדי הון כנגד רווח ההון ממכירת הנכסים.

◆ תוקף של הסכם שומה בשנים קודמות כצופה פני עתיד

עמ 20-06-1912 - פרופ' ניצן ביצ'צ'ו, ד"ר יובל יעקובי, ד"ר בן-ציון כרמון נגד פקיד השומה ת"א 4

המערערים הם רופאי שיניים שהמציאו ופיתחו פטנט לשתל דנטלי בעל ראש מתכנס. את זכויותיהם מכרו בתמורה ל-750,000 אירו וכן לתמורות עתידיות לתקופה של עשר שנים ממועד העסקה, לפי אחוז מהמכירות של השתלים.

המערערים דיווחו על ההכנסות כרווח הון. פקיד השומה לא הסכים לסיווג תקבולי העסקה כרווחי הון, ולבסוף חתמו הצדדים על הסכמי שומה בשנת 2006 בה סווגו התקבולים כרווחי הון.

פקיד השומה הוציא שומות מס לשנים 2013-2016. בשומות אלו קבע כי תקבולי העסקה מהווים הכנסה מעסק.

המחלוקת של המערערים עם פקיד השומה נסובה על 2 סוגיות עיקריות - סיווג ההכנסה כהונית או פירותית ותוקף הסכמי השומה על הסכומים שהתקבלו לאחר שנות המס המצוינות בהסכם השומה.

הכרעת בית המשפט

לאור העובדה שמדובר "בעסקה אחת" הסכמי השומה שנחתמו בשנים קודמות חלים גם על שנות המס שבערעור, ולא רק על שנות המס המצוינות בהסכם.

◆ לא כל התעשרות כספית צריכה להיות ממוסה

ע"מ 19-02-29712 יבדייב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המערער רכש קערה בתל אביב בשנת 2003 כחפץ נוי, מבלי לדעת דבר על מקורה, גילה, או נדירותה, בסכום של כ-28,000 ₪ ומכר את הקערה למוזיאון בניו יורק בשנת 2012 בתמורה ל-1,350,000 דולר ארה"ב.

רשות המיסים טענה כי הרווח שהפיק המערער ממכירת הקערה חייב במס הכנסה וכי יש לסווג את פעולת המכר מול המוזיאון כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" (לאחר מכן נטען כי הרווח הינו רווח הון לפי חלק ה' לפקודה).

הכרעת בית המשפט

ביהמ"ש המחוזי קבע כי רכישת הקערה בכמה אלפי שקלים ומכירתה בסכום גבוה משמעותית, **פטור מתשלום מס**. נפסק כי מכירת הקערה לא הייתה בבחינת עסקת אקראי, **והקערה הייתה בבחינת מיטלטלין המוחזקים לשימוש אישי**. אין בסיס חוקי לחייב במס את הרווח שנבע מהמכירה.

◆ שיעור ניכוי מס במקור

החלטה ע"מ 21-04-26743 לי-עוז שמש ומגן שמירה ואבטחה בע"מ נ' פקיד

החל משנת 2015 ועד לשנת 2020 אישר המשיב ניכוי מס במקור בשיעור של 3%-7% לחברה.

בשנת 2020 שלל המשיב את הניכוי מס במקור של החברה.

לטענת המשיב שלילת הניכוי מס במקור נובעת מליקויים בתיק של החברה, החל משנת 2016 נפתחה חקירה פלילית כנגד החברה בגין קיזוז חשבוניות פיקטיביות ובשנת 2020 הוגש כנגד החברה כתב אישום.

השאלה המשפטית

האם שלילת הפטור לניכוי מס במקור הינה סבירה?

הכרעת בית המשפט

שלילת הפטור מניכוי מס במקור לחלוטין אינה סבירה ומידתית בפרט לאור העובדה שבשנים קודמות אישר פקיד השומה שיעור של ניכוי מס במקור בשיעור של 3%-7% (על אף שנוהלה חקירה פלילית כנגד החברה).

בית המשפט מדגיש כי מנגנון ניכוי במקור נועד להבטחת גביית המס בשנה השוטפת ולא להבטחה של תשלום חובות בגין שנות מס שקדמו לאותה שנה.

במאמר מוסגר יצוין, כי לעיתים פקידי שומה משתמשים בשלילה או בהגבלה של ניכוי במקור לצורך מטרות שונות שאינן מוצדקות כגון כפיית הנישום לחתום על הסמכי שומה וכו'. אנו תקווה, כי פקידי השומה יישמו את התובנות של פס"ד.

◆ לשון הרב לא מדבר אלי - פס"ד על עיקול

ת"א 12874-07-19 צימרמן נ' פקיד שומה אשקלון

רשות המיסים, הנתבעת בתיק זה, הטילה עיקול בחשבון הבנק של התובע, ללא כוונה, עקב טעות אנוש. על פי כתב התביעה, משנודע לתובע דבר העיקול, פנה לנתבעת לברר את מצב הדברים, ולאחר שהתחוור לנתבעת כי מדובר בעיקול שהוטל בטעות, בוטל העיקול. לטענתו, חרף העובדה שהעיקול בוטל, גרם לו הדבר לעוגמת נפש, בושה, השפלה ואף הכתים את הפרופיל הבנקאי שלו, ומכאן התביעה.

הכרעת בית המשפט

הצדדים אינם חלוקים על כך שהעיקול הוטל בטעות, ועל כן יש לקבוע כי מדובר **בעיקול שהוטל שלא כדין**. משכך, מדובר בעיקול העולה לכדי פרסום לשון הרע.

לפרטים נוספים וכן לכל שאלה בנושא זה או בנושאים אחרים ניתן לפנות לרו"ח כהן דניאל ו/או רו"ח בתיה גייל ממחלקת מיסים במשרדנו.