

ג' בחשון, תשפ"ד  
18 באוקטובר, 2023

לכבוד  
לקוחות המשרד

## חוזר לקוחות רבעון שלישי 2023

אנו שמחים לערוך עבורכם "חוזר לקוחות" הכולל מכלול נושאים בתחומי המס השונים שהתפרסמו במהלך הרבעון השלישי של שנת 2023

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 המיסים 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 ליבכם 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 אפוא שלא להפיץ חוזר זה, או כל חלק ממנו, לצד שלישי אחר, למעט באופן כמפורט לעיל.

אנו עומדים לרשותכם להשלמות ולמתן תשובות על שאלות.

בברכה,



## תוכן עניינים

### ריכוז הנחיות רשויות המס, מאמרים ופרשנויות

#### מס הכנסה

הקלות בשל מלחמת "חרבות ברזל" – דחיית מועדי דיווח לחודש ספטמבר 2023 עד ליום 26.10.2023; ארכות לדוחות שנתיים והצהרות הון; אישורי ניכוי מס במקור;

5 הארכת טופס 161 .....

חוק מיסוי תשלומים בתקופת בחירות (תיקון מס' הוראת שעה), התשפ"ג-2023 **רו"ח אליק**

6 **גנדלמן** .....

רשות המסים תשיק מערכת מקוונת שתקל על קבלת זיכוי במס בגין תרומה לעמותות

6 וארגוני מגזר שלישי .....

7 הכנסת אישרה את החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע בישראל .....

פורסם תזכיר חוק המצמצם את אי הוודאות בנוגע לשאלה מיהו תושב ישראל לצורכי מס -

7 צעד ראשון בישום המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין לאומי .....

8 חוק האנג'לים החדש והמורחב, הוראות שעה עד שנת 2026 **רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא** .....

חוק האנג'לים החדש - זיכוי ממס למשקיעים בחברות מו"פ

10 **רו"ח רונית בר ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא** .....

חוק האנג'לים החדש: סעיף 3 לחוק - פטור ממס ליחיד בשחלוף השקעות במניות

12 של חברות טכנולוגיה **רו"ח רונית בר; רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא** .....

מענקי קורונה - הוצאות שכר הנהלה כהוצאה קבועה **רו"ח רונית בר; רו"ח (משפטן) בועז**

13 **כהן** .....

קץ העדיפות למיסוי תשואות מענף השכירות בדירות מגורים?

15 **עו"ד (רו"ח) שלומי לזר ועו"ד (רו"ח) יקיר בן-הרוש** .....

#### מיסוי מקרקעין

תיקון מס' 103 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשפ"ג-2023 – מס רכישה

16 ופטור ממס שבח ברכישת או מכירת דירה ע"י ילד יתום או בעברו .....

#### מס ערך מוסף

16 מודל חשבוניות ישראל - הקצאת מספרי חשבוניות – ה"ב 1/2023 .....

20 הזמנה לשימוש במערכת להנפקת חשבוניות מס התחשבות באופן עצמאי .....

#### ביטוח לאומי

חרבות ברזל – הודעת המוסד לביטוח לאומי: לא יבוצעו עיקולים ויבוטלו קנסות והצמדות

לעצמאיים שנמצאים באזורי הלחימה ולא יצליחו לשלם מקדמות ולמעסיקים שנמצאים

ק"מ

21 מעזה ולא ישלמו דמי ביטוח במועד .....

פתיחת תיק ברשות המיסים אינה מבטיחה לעובד עצמאי זכות לדמי פגיעה

21 **רו"ח אורנה צח-גלרס; מר חיים חיטמן; רו"ח (משפטן) ישי חיבה** .....

#### חידושי פסיקה

#### מס הכנסה



24 ..... **חוב קנס בגרעון עו"ד מאיה כרמי – לובטובסקי**

דחיית ערעור על החלטה לדחיית השבת מענקים שקיבלה

24 ..... **נישומה בעקבות מגפת הקורונה - פס"ד עו"ד תמר קידר**

נדחתה בקשה לתובענה ייצוגית נגד רשות המסים בשל

24 ..... **גביית מס בגין הטבת רכב שלא כדין - פס"ד מאנע וסיגמנט עו"ד שוש גבע**

חברת בנייה שעסקה בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות

25 ..... **נפרדות זכאית למענק קורונה - פס"ד בינפלד עו"ד שוש גבע**

העליון קבע כי חברת בנייה אינה "עוסק" ולא זכאית למענק קורונה -

25 ..... **פס"ד ברקת יזמות עו"ד שוש גבע**

אפלה ראייתית - פקיד השומה ביער את תיקו של נישום ולא יוכל לגבות מס משנת 1998 -

25 ..... **פס"ד שפיגולנט עו"ד שוש גבע**

26 ..... **דיווח כוזב על הגשת בקשה לסיווג חברה כחברה משפחתית – הכרעת דין שרגא ברוש**

### **מיסוי מקרקעין**

26 ..... **עדכוני פסיקה במיסוי מקרקעין עו"ד מאיה כרמי - לובטובסקי**

נישום שהשכיר דירה בפטור ממס הכנסה לא יוכל לנכות פחת מהשבח בעת מכירתה -

27 ..... **פס"ד קליינר עו"ד שוש גבע**

### **מס ערך מוסף**

28 ..... **חשבוניות פיקטיביות - כפל מס עסקאות**

סוחר במטבעות וירטואליים ביצע מסחר במיליונים

28 ..... **בשני חשבוניות תוך הסתרת זהותו - פס"ד ורלין עו"ד שוש גבע**

מצג תעתועים : קבלן בנייה הציג חשבוניות פיקטיביות

29 ..... **בגין עבודות של שישה קבלני משנה - פס"ד רשק עו"ד שוש גבע**

מנהל בחברה ירצה שנת מאסר בשל הפקת חשבוניות פיקטיביות

29 ..... **בסך של 2 מיליון ש"ח - פס"ד צאלח עו"ד שוש גבע**

### **בטוח לאומי**

העליון : רואה חשבון התרשל בטיפול בלקוח עצמאי

29 ..... **וגרם לדחיית תביעתו במל"ל - פס"ד דרדור עו"ד שוש גבע**

### **מומחי "חשבים" משיבים**

#### **מס הכנסה**

הצגת בית שבנתה עוסקת מתחילה בהצהרת ההון הראשונה שלה **עו"ד (רו"ח) אריאל**

30 ..... **דרייפוס**

סירוב פקיד השומה להכרה בהפסדים שדווחו בדוחות שהתיישנו ללא תיעוד מצורף **עו"ד גיא**

30 ..... **דוטמן**

מענק קורונה שנתקבל בארצות הברית לאזרח אמריקאי תושב ישראל **עו"ד אריאל**

32 ..... **דרייפוס**

הקמת חברת ארנק על ידי בן זוג של נכה בה יעבוד כשכיר כדי לייצר הפחתת מס **עו"ד קובני**

32 ..... **כהן**



מחילת חוב של בעל מניות שאפסו סיכויי החזרת הלוואה

33 שנתן לחברתו - יוכר כהפסד הון שניתן לקזזו כנגד רווח הון **רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס** .....

**מיסוי מקרקעין**

34 דירה "על הנייר" אינה נחשבת כדירת מגורים לעניין מס שבח **עו"ד ורו"ח שניר שער** .....

סוגיות פטור ממס שבח לדירת יורשים ששניים מהם תושבי חוץ

34 והעברתה ללא תמורה ליורשים תושבי ישראל **עו"ד רו"ח שוקי ג'אנה ואוהד ג'אנה משפטן** .....

36 פריסת שבח מקרקעין לעסקאות ישנות בשיעור מס קבוע **עו"ד רו"ח שניר שער** .....

**מס ערך מוסף**

התקנת עמדת טעינה לרכב חשמלי בחניית ביתו של עוסק -

36 קיזוז מס תשומות, רכוש קבוע וניכוי הוצאות רכב **רו"ח אחמד חסונה** .....

חובת הגשת דוחות ופתיחת תיק ברשויות המס על ידי נציג של חברה זרה **עו"ד (רו"ח) רן**

37 **איפרוגן** .....

38 ניכוי מס תשומות בגין שכר טרחת עורך דין **רו"ח (משפטן) אליאור בר חן** .....

39 פתיחת תיק שותפות במע"מ לחברה ולאדם פרטי **רו"ח שלמה הררי** .....

**צמצום השימוש במזומן**

דיווח בהצהרת הון על סכום מזומן שמוחזק בבית

39 והשלכתו על חוק צמצום השימוש במזומן **עו"ד אורי גולדמן** .....

**ביטוח לאומי**

חיוב בת זוג בדמי ביטוח לאומי עבור עזרה בהשגת הכנסה לתא המשפחתי **רו"ח יהושע**

40 **מיניביצקי** .....

**טבלאות**

**מס הכנסה**

שיעורי המס לשכירים ועצמאיים ממשכורת חודשית ושנתית

41 ומהכנסה מיגיעה אישית החל מינואר 2023 .....

41 הפקדות לקופות גמל וקרן השתלמות .....

42 שווי שימוש ברכב צמוד בשנת המס 2023 .....

43 שיעורי ריבית לפי סעיף 3(ט) ליום 1.1.2023 .....

43 שיעור ריבית לפי סעיף 3(ג) לפקודה 1.1.2023 .....

43 שיעורי ההפקדות לגמל על פי צו ההרחבה לביטוח פנסיוני מקיף במשק

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

44 2023 .....

**מס ערך מוסף**

44 מחזור עסקאות של עוסק פטור .....

**ביטוח לאומי**

44 ניכוי דמי ביטוח מעובדים שכירים לשנת 2023 .....

45 ניכוי דמי ביטוח מעצמאים מינואר 2023 ואילך .....



45 ..... נתונים עדכניים לשנת הביטוח 2023

45 ..... תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת אזרח ותיק לשנת המס 2023



## ריכוז הנחיות רשויות המס, מאמרים ופרשנויות

### מס הכנסה

#### הקלות בשל מלחמת "חרבות ברזל" – דחיית מועדי דיווח לחודש ספטמבר 2023

#### עד ליום 26.10.2023; ארכות לדוחות שנתיים והצהרות הון; אישורי ניכוי מס במקור; הארכת טופס 161

לאור המצב הביטחוני בו שרויה המדינה עקב מלחמת "חרבות ברזל", ועל מנת להקל על ציבור לקוחות רשות המסים, החליטה רשות המסים, על מתן ההקלות להלן:

#### 1. הגשת דוחות תקופתיים לחודש ספטמבר 2023 במע"מ, ניכויים ומקדמות מס הכנסה – יידחו ליום 26.10.2023

במקביל לא יוטלו קנסות בגין פיגור בהגשת דו"ח לדוחות שיוגשו עד לתאריך 23.11.23. יחד עם זאת, יחולו חיובים בגין הפרשי ריבית והצמדה עד למועד התשלום בפועל. במקרים חריגים תינתן אפשרות להגיש בקשה פרטנית לויתור על הפרשי ריבית והצמדה בצירוף מסמכים תומכים.

משרתי מילואים שגויסו, וכן תושבי הדרום ועוטף עזה שלא הגישו את הדוחות האמורים לחודש ספטמבר 2023 במועד, יוכלו לקבל ביטול מלא של קנסות הפרשי הצמדה וריבית. הטיפול יבוצע באמצעות פניה פרטנית באמצעות ערוצי התקשורת המקוונים.

#### 2. אורכות להגשת דוחות שנתיים והצהרות הון לשנת 2022 על פי הסדר אורכות למייצגים - המועדים המעודכנים להגשת דוחות שנתיים לשנת 2022 יהיו כמפורט:

**חברות -** מועד ההגשה הראשון שנקבע ליום 31.10.23 יידחה ליום 30.11.23 **יחידים -** מועד ההגשה השני שנקבע ליום 30.11.23 יידחה ליום 31.12.23 **הצהרות הון -** הצהרות הון שהמועד להגשתן נקבע לתאריך 1.9.23 ואילך יוארך המועד להגשה עד ליום 31.12.23, או עד למועד הגשת הדוחות לשנת 2022 בהתאם להסדר האורכות למייצגים לפי המאוחר.

#### 3. אישורי ניכוי מס במקור - יוארך תוקפם של אישורים לגבי ניכוי מס במקור שתוקפם פג ביום 30.9.2023 ואילך עד ליום 30.11.2023.

נישומים שאין בידם אישור ניכוי מס במקור, רשאים לפנות למשרד השומה באמצעות מערכת פניות הציבור (1) (מפ"ל) או באמצעות מערכת פניות למשרדים (למייצגים המקושרים לשע"מ). לפניות אלו תינתן עדיפות, ככל הניתן.

#### 4. הקפאת הליכי גביה ואכיפה - לא יוטלו עיקולים חדשים בגין חובות, וכן לא יבוצעו הליכי הוצאה לפועל ומימושי עיקולים עד ליום 20.10.23. ככל שיהיו שינויים מועד זה יעודכן. יודגש כי הפרשי הצמדה וריבית יחולו על פי החוק ואין מדובר בביטול של עיקולים קיימים או מחיקת חובות אלא רק בעצירת ההליכים האמורים.

מענה לפניות בנושא יינתן במסגרת השירותים המקוונים:

א. מערכת פניות מייצגים

ב. מערכת מפ"ל

בנוסף, למייצגים המגויסים לשירות המילואים יינתן מענה מיוחד, מלבד בערוצי הפניה הרגילים, גם בתיבת פניות ייעודית במטה אכיפת הגביה ברשות המיסים



5. הגשת אורכות להשגה וערעורים, הגשת מסמכים וניהול הליכי שומה בכלל מערכי המס
- במהלך השבועיים הקרובים רשות המיסים תגלה רגישות וגמישות ביחס לניהול הליכים קיימים ופתיחת הליכים חדשים. הנחיה מסודרת למשרדים יצאה בנדון ע"י סמנכ"לית בכירה לשומה וביקורת בתאריך 8.10.23.
6. מענה מיוחד לאנשי מילואים שגויסו - נפתחו ערוצי פניות ייעודיים במפ"ל, ולמייצגים שגויסו במערכת פניות מייצגים בכל הנושאים: מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין בכלל הנושאים. ערוץ זה נועד להבטיח ערוץ נגיש לטיפול מהיר בפניות.
7. תיעדוף פניות של תושבי הדרום ועוטף עזה - במסגרת הסיוע של רשות המיסים לתושבי עוטף עזה והדרום, יינתן תיעדוף לפניות שיוגשו על ידם בערוצים המקוונים בכלל המערכים (מערכת המייצגים ומערכת המפ"ל).
8. דיווח על פרישה מעבודה במסגרת טופס 161 "החדש" - החובה להודיע על פרישה מעבודה באמצעות טופס 161 החדש תידחה ליום 1.1.24.
9. המועד להגשת תביעות לנזק עקיף למבצע "מגן וחץ" - המועד להגשת התביעות יוארך עד ליום 31.10.23.
10. תעודות רישום לתוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת - תעודות רישום שתוקפם פג ביום 30.9.23 או לאחריו יוארכו עד ליום 30.11.23.

**פורסם באתר רשות המסים ביום 10.10.2023**

## **חוק מיסוי תשלומים בתקופת בחירות (תיקון מס' הוראת שעה), התשפ"ג-2023**

**רו"ח אליק גנדלמן**

במסגרת הוראת שעה לתיקון חוק מיסוי תשלומים בתקופת בחירות, התשנ"ו - 1996 נעשו שני שינויים: תיקון הגדרת "תקופת בחירות": לגבי בחירות מקדימות במפלגה – תקופת 30 יום המסתיימת ביום שלאחר יום הבחירות לגבי יתר סוגי בחירות (כנסת / רשויות מקומיות / מועצות מקומיות) – תקופת 60 יום המסתיימת ביום ה-14 שלאחר יום הבחירות שיעור מס ירד מ-25% ל-18% (כידוע זהו מס מיוחד, כך שלא ניתן לשלמו במדרגות מס רגילות של נישום ולא ניתן לקבל כנגדו כל הטבת מס כגון ניכוי, זיכוי או פטור) הוראת שעה בתוקף למשך שנה מ-30/7/2023

## **רשות המסים תשיק מערכת מקוונת שתקל על קבלת זיכוי במס בגין תרומה לעמותות וארגוני מגזר שלישי**

רשות המסים העבירה מכתב לעמותות המחזיקות באישור המקנה לתורמים להן זיכוי במס בסך של 35% מגובה התרומה, המבשר על כוונת הרשות להשיק בסוף השנה מערכת דיגיטלית לניהול מידע בנוגע לתרומות, אשר תאפשר לתורמים למצות את זכותם לזיכוי במס בקלות ובמהירות. במכתב מזמינה הרשות את העמותות לפנות לחברה המספקת להן את תוכנת הנהלת החשבונות, על מנת להיערך להפקת חשבוניות ממוחשבות, ולבחון את האפשרות להצטרף לפיילוט שעורכת הרשות למערכת.





על פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, אדם או חבר בני אדם שתרים בשנת מס מסוימת סכום העולה על המינימום שנקבע בפקודה (190 ש"ח לשנת 2022) לקרן לאומית, או למוסד ציבורי אשר קיבל לצורך סעיף זה אישור מרשות המסים וועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, או בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שסכום הזיכוי הכולל באותה שנת מס בגין תרומות לא יעלה על 30% מההכנסה החייבת של התורם באותה שנה, או על התקרה שנקבעה בפקודה (9.5 מיליון ש"ח לשנת 2022) לפי הנמוך מביניהם והכל בכפוף להוראות סעיף 46 לפקודה.

כיום, על מנת לממש את זיכוי המס, על התורם לאסוף קבלות המעידות על התרומות מהמוסדות להם תרם ולהגישן לפקיד השומה, יחד עם בקשה לתיאום מס, החוזר מס או דיווח שנתי למס הכנסה. המערכת הדיגיטלית החדשה שפותחה על ידי יחידת שע"מ ברשות המסים תאפשר למוסדות ציבור להעביר ישירות למאגרי המידע של הרשות את כל המידע בנוגע לתרומות שקיבלו. מידע זה יאפשר לרשות המסים להעביר לכל תורם ריכוז של כל התרומות המזכות שתרים לאורך שנת המס ישירות לאזור האישי שלו באתר רשות המסים. בעתיד, המידע יועבר גם למערכת הדיווח המקוונת להגשת דוחות שנתיים והחזר מס וליישומון תיאום מס.



באמצעות ריכוז זה, יוכלו תורמים לדרוש את הזיכוי במס שלו הם זכאים בקלות ובפשטות, באמצעות בקשה לתיאום מס או החזר מס, ללא צורך לשמור ולהציג את הקבלות בגין תרומותיהם.

פרסום רשות המסים מיום 26/9/2023

## הכנסת אישרה את החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע בישראל

מליאת הכנסת אישרה את החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע, המעניק הטבות מס למשקיעים בחברות הייטק ישראליות וכן הטבות לחברות בגין רכישת חברות אחרות או מיזוג עם חברות אחרות. מטרת החוק היא לשמר את ישראל כיעד אטרקטיבי להשקעה בחברות טכנולוגיה ולתמוך בפיתוחה של תעשייה זו.

בין ההטבות הכלולות בחוק ניתן למנות זיכוי במס למשקיעים פרטיים אשר מבצעים השקעות בחברות הזנק הנמצאות בשלבים התחלתיים של פעילותן (שלבי ה-seed וה-pre-seed), בגובה של סכום ההשקעה המוכפל בשיעור מס רווח ההון שחל על המשקיע. הטבה נוספת בחוק מעניקה דחייה של תשלום המס בגין רווח הון שמופק ממכירה של חברה טכנולוגית, לבעלי מניות המשתמשים בחלק מהתמורה ממכירת החברה לצורך השקעה בחברת הזנק.

מטרת ההטבות הללו היא לעודד את ההשקעה בחברות הנמצאות בשלבי המחקר והפיתוח הראשוניים, בפרט על ידי משקיעים אסטרטגיים אשר להם ניסיון בשוק הטכנולוגי, אותו הם מביאים יחד עם השקעתם ואשר יכול לתמוך בצמיחת החברה, במיוחד בשלבים ההתחלתיים.

הטבה שלישית הכלולה בחוק קובעת כי חברה טכנולוגית גדולה שרוכשת את השליטה בחברה טכנולוגית אחרת תוכל לנכות את ההוצאה על רכישת המניות מחבות המס שלה, בשיעורים שנתיים שווים במשך 5 שנים מיום הרכישה. זאת בשונה מהמצב כיום שבו ההוצאה על רכישת המניות מותרת בניכוי רק בעת מכירת המניות, בדרך של הקטנת רווח ההון החייב במס בעת המכירה.

כמו כן, מעניק החוק למוסדות פיננסיים זרים פטור ממס על הכנסותיהם מריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה בגין הלוואות שניתנו לחברות טכנולוגיה ישראליות. מטרת הפטור היא להוריד את העלויות המשותות על חברות טכנולוגיה ישראליות בגיוס אשראי ממוסדות פיננסיים זרים, המתמחים במתן אשראי לחברות טכנולוגיות.

פורסם ברשות המסים ביום 25/7/2023

## פורסם תזכיר חוק המצמצם את אי הוודאות בנוגע לשאלה מיהו תושב ישראל לצורכי מס - צעד ראשון בישום המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין לאומי

שר האוצר בצלאל סמוטריץ' פרסם להערות הציבור תזכיר חוק הקובע חזקות חלוטות על פיהן יקבע אם יחיד הוא תושב ישראל או תושב חוץ בעיקר בהתבסס על מספר ימי שהותו בישראל במהלך שנת המס, ללא צורך בבחינת מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים. החוק המוצע הינו צעד ראשון ביישום המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי בין לאומי והוא מבקש להגביר



את הוודאות בנוגע לקביעת תושבות לצורכי מס, לצמצם את החיכוך בין רשות המסים לבין נישומים ומייצגיהם ולצמצם את הפגיעה בקופת המדינה כתוצאה מתכנוני מס.

על פי פקודת מס הכנסה, תושבי ישראל נדרשים לשלם מס הכנסה בישראל על כלל הכנסותיהם העולמיות, בעוד שתושבי חוץ נדרשים לשלם מס בישראל רק על הכנסות שרואים את מקום הפקתן בישראל. בהתחשב בכך, הקביעה כי אדם הוא תושב ישראל היא משמעותית מאוד. כיום, יחיד נחשב לתושב ישראל אם מרכז החיים שלו הוא בישראל. בבחינת מקום מרכז החיים של יחיד, נבחנים מאפיינים איכותיים שונים, לרבות מקום בית הקבע שלו, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או מקום העסקתו הרגיל, ומרכז האינטרסים הכלכליים שלו.

לצד הקריטריונים האיכותיים הללו, קיימים גם קריטריונים כמותיים הנוגעים למספר ימי השהות של היחיד בישראל במהלך כל שנת מס. אולם, ניתן לסתור את הקביעה המבוססת על מספר ימי השהות בישראל, בהתבסס על הקריטריונים האיכותיים של מבחן מרכז החיים.

על מנת לצמצם את אי הוודאות הגלומה במצב זה מוצע כעת לקבוע חזקות חלוטות בדין, אשר בהתקיימן ייקבע כי היחיד תושב ישראל או שהיחיד הינו תושב חוץ, בהתאם לנסיבות העניין. המדובר בחזקות שבהן היחיד, או בן או בת זוגו של היחיד, שהו מספר ימים רב בישראל בתוך תקופה של מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב ישראל) או שהו מספר ימים מועט מאוד בישראל במשך מספר שנים (ואז יראו את היחיד כתושב חוץ). במקרים אשר אינם נופלים בגדר החזקות החלוטות הללו, ימשיך לחול הדין הקיים.

**פורסם באתר רשות המסים ביום 24/7/2023**

## **חוק האנג'לים החדש והמורחב, הוראות שעה עד שנת 2026**

### **רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא**

ביום 31.7.2023 פורסם בספר החוקים החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 (להלן: "חוק העידוד" או "החוק"), שבמסגרתו נקבעו מספר הטבות מס למשקיעים וחברות בענף המו"פ.

נזכיר כי עד שנת 2019 נקבעה הטבת מס ליחיד, המתירה בניכוי מההכנסה החייבת של סכום השקעתו במניות של "חברה מתחילה" כהגדרתה בחוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2011-2012.

**"תקופת הוראת השעה" – 31.7.2023-31.12.2026**

**סעיף 2 לחוק העידוד קובע מתן זיכוי ממס בשל השקעה במניות חברת מו"פ (להלן: "השקעה מזכה"):**

"משקיע" (יחיד, חברת מעטים או שותפות של אחד מאלה כהגדרתה בחוק) אשר ביצע השקעה במזומן במניות או באופציות למניות של "חברת מו"פ" (כהגדרתה בחוק על כל תנאיה) והחזיק במניות במשך שלוש שנים לפחות ממועד ההשקעה כאמור (להלן: **תקופת ההטבה**), רשאי לבקש **זיכוי ממס** בגובה מגן המס על השקעות, המחושב לפי הנוסחה הבאה:

סכום ההשקעה המזכה או סכום התקרה (ארבעה מיליון ש"ח), כנמוך שבהם, כפול שיעור המס על רווח ההון הרעיוני (אילו היה המשקיע מוכר את המניות מושא ההשקעה בשנת ההשקעה). זיכוי זה יכלול גם את השפעת מס היסוף ככל שחל (ועל החלק שחל בלבד) באותה שנת השקעה.

זיכוי מס שלא נוצל באותה שנת מס, יהיה ניתן לנצל בשנות המס הבאות בזו אחר זו.



בעת חישוב רווח ההון ממכירת המניות בפועל על ידי משקיע אשר קיבל זיכוי ממס כאמור לעיל, יופחת מעלות המניות סכום ההשקעה (או חלקה אם נמכרו חלק מהמניות) אשר ניתן בשלו זיכוי ממס כאמור.

אם חדל להתקיים אחד או יותר מתנאי הגדרת "חברת מו"פ" או מתנאי מתן הזיכוי ממס למשקיע, על החברה או המשקיע (לפי העניין) להודיע על כך לפקיד השומה אשר יבטל או יפחית למפרע את הטבת המס שלעיל באמצעות תיקון השומות של המשקיע. לא דיווחה החברה כאמור לעיל, רשאי פקיד שומה לחייב את חברת המו"פ בתשלום המס בגובה סכום הזיכוי שקיבל המשקיע בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

### **סעיף 3 לחוק העידוד מעניק פטור ממס בחילוף מניות חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי**

**יחיד** שנצמח לו רווח הון מ"מכירה מזכה" (כהגדרתה להלן) של מניות, ובתוך תקופה של 12 חודשים לאחר יום חתימת ההסכם לביצועה או ארבעה חודשים לפניו, **ביצע אותו יחיד השקעה נוספת (אחת או יותר) בחברת מו"פ** כהגדרתה בחוק זה (להלן: "**השקעה מוטבת**"), רשאי בעת חישוב רווח ההון מהמכירה האמורה **לנכות מסכום התמורה** שהתקבלה במכירה זו "סכום השקעה מוטב". סכום זה, לענין סך כל ההשקעות המוטבות של המשקיע, לא יעלה על סכום רווח ההון הריאלי שנבע למשקיע מהמכירה המזכה, ולענין כל אחת מההשקעות המוטבות **בנפרד** - סכום שלא יעלה על הנמוך מבין: הסכום ששילם המשקיע במזומן בביצוע אותה השקעה מוטבת או 5.5 מיליון ש"ח (בהפחתת השקעות אחרות באותה חברת מו"פ, שבגין קיבל המשקיע ו/או קרובו זיכוי ממס כאמור בסעיף 2 לחוק).

"מכירה מזכה" – היא מכירת מניות של חברה מועדפת שהיא בעלת מפעל טכנולוגי (כהגדרת מונחים אלו בחוק לעידוד השקעות הון) שיום חתימת ההסכם לביצועה חל בתקופה הוראת השעה.

בעתיד, כשהמשקיע יחשב רווח הון ממכירת "המניות המוקצות" (מניות/ אופציות שהוקצו למשקיע תמורת השקעה מוטבת) בחברת המו"פ - יופחת המחיר המקורי שלהן בגובה כל סכום רווח ההון הריאלי שהיה במכירה הקודמת ולא התחייב במס בשל הזיכוי האמור לעיל, ובתנאי שהמשקיע יחזיק במניות המוקצות לתקופה מינימלית של שישה חודשים ממועד ההשקעה (ואם מכרן לקרובו – במשך כל תקופת ההטבה כהגדרתה בסעיף 2 לחוק).

אם במכירה המזכה התמורה או חלקה שולמו למוכר לאחר תום 30 יום ממועד החתימה על הסכם המכירה, רשאי פקיד שומה, לבקשת המוכר, לאשר שתקופת 12 החודשים האמורה לעיל תתחיל מיום קבלת התמורה.

### **סעיף 4 לחוק העידוד – מניעת כפל הטבות:**

משקיע אשר זכאי להטבות לפי סעיפים 2 ו-3 לחוק כאמור לעיל בשל אותה השקעה בחברת מו"פ - עליו לבחור באחת מהן בלבד. ברגע שהודיע המשקיע על בחירתו - לא יוכל לחזור מבחירתו.

### **סעיף 5 לחוק העידוד מתיר השקעה במניות של חברה מזכה כהוצאה בניכוי:**

על אף אמור בכל דין, "סכום הרכישה הנקי" ששילמה "חברה רוכשת" (חברה שבשנת השגת השליטה היא חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי) בעד אמצעי שליטה ב"חברה מזכה" – יותר לה בניכוי בשיעורים שנתיים שווים מהכנסתה הטכנולוגית המועדפת בשנת המס, וזאת למשך "תקופת ההפחתה" (קרי, חמש שנות מס המתחילות בשנה העוקבת לשנת השגת השליטה או ביצוע התשלום בפועל, לפי המאוחר), ובלבד שהתקיימו כל התנאים להיותה "חברה ישראלית מזכה" או "חברת חוץ מזכה".



"סכום הרכישה הנקי" הוא הסכום ששילמה בפועל חברה רוכשת בעד רכישת אמצעי השליטה בחברה מזכה עד תום ארבע שנים מיום חתימת ההסכם לרכישתם, לאחר הפחתת: (א) "סכום ההון העצמי" (כהגדרתו בסעיף) של החברה המזכה כפול חלק החברה המזכה שנרכש כאמור (ובלבד שהוא חיובי), ו-(ב) כל סכום שהוחזר לחברה הרוכשת.

**"חברה מזכה"** – חברה ישראלית מזכה/ חברת חוץ מזכה, שבשנת הרכישה בבעלותה **נכס לא מוחשי מוטב**, לרבות פיתוח של נכס כאמור.

הניכוי האמור מותנה בתנאים רבים המפורטים בחוק העידוד, לרבות: מתן הודעות בזמן לרשות החדשנות ולפקיד שומה, אי קיום התנאים והגדרת הפרות, הגבלת ניכוי בחברת חוץ מזכה, ועוד.

וגם כאן, בעת חישוב רווח הון ממכירת המניות החברה המזכה על ידי החברה הרוכשת (אשר הותר לה ניכוי כאמור לעיל של סכום הרכישה), יופחת המחיר המקורי של המניות הנמכרות בכל גובה הסכום שניכוי הותר כאמור לעיל.

**סעיף 6 פטור ממס לריבית לגוף פיננסי זר** - שעליו נרחיב במסגרת מאמרינו הבאים.

ואחרון חביב, חוק העידוד תיקן את סעיף 92א לפקודת מס הכנסה - שחוקק בתיקון 220, וקובע הקלות לחברות מו"פ לגייס הון באמצעות הנפקה בבורסה על ידי מתן הטבות מס למשקיעים בהן, ובין היתר, ששווי השוק של החברה יתחיל מ-100 מיליון ש"ח (במקום 200 מיליון ש"ח).

מאמר זה הוא סנונית ראשונה להיכרות עם חוק האנג'לים החדש. במאמרינו הבאים נתמקד בכל מסלול הטבה בנפרד ונביא בפניכם את התובנות הנגזרות ממנו.

---

**הכותב - ממשד ארצי חיבה אלמקייס כהן פתרונות מיסוי בע"מ [WWW.AHEC-TAX.CO.IL](http://WWW.AHEC-TAX.CO.IL)**



## חוק האנג'לים החדש - זיכוי ממס למשקיעים בחברות מו"פ

### רו"ח רונית בר ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא

ביום 31.7.2023 פורסם החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 (להלן: הוראת השעה" או "החוק"), שבמסגרתו נקבעו כמה הטבות מס למשקיעים וחברות בענף המו"פ.

במאמר קודם מאת יובל אבוחצירא נתנו סקירה מקיפה על כלל ההטבות שבחוק. במבזק זה נתמקד בהטבת המס שנקבעה בסעיף 2 לחוק, ומעניק זיכוי ממס כבר בשנת ההשקעה למשקיעים אשר ישקיעו בחברת מו"פ בתקופת הוראת השעה. נפרט להלן:

**משקיע** - בסעיף 2 נקבע כי משקיע הזכאי להטבה כאמור לעיל הוא יחיד, חברת מעטים (כהגדרתה בסעיף 76 לפקודה) או שותפות. לעניין שותפות, זו הוגדרה כשותפות רשומה או שותפות שאושרה לעניין ההשקעה על ידי המנהל בתוך 90 ימים ממועד הקמתה. כמו כן, כל השותפים בה הם יחידים או חברות מעטים. נוסף על כך, נדרש כי השותפות תוקם ותפעל לצורך השקעה ייעודית בחברת מו"פ אחת.

ההשקעה תהיה בחברה שאינה קשורה למשקיע. נקבעו תנאים, ולפיהם המשקיע לא היה "קרוב" (כהגדרתו בסעיף 88) של חברת המו"פ ממועד התאגדותה ועד מועד ההשקעה. לעניין זה, אם קרוב של המשקיע ביצע בה גם הוא השקעה, אין בכך להחריג אותו מלהשקיע כ"קרוב". ואולם במקרה כאמור, סכום השקעת קרובו יופחת מתקרת סכום ההשקעה (4 מיליון ש"ח) של המשקיע המזכה אותו בהטבה על פי סעיף זה.

ההשקעה המזכה בהטבה, היא השקעה **בחברת מו"פ**, העומדת בתנאים שלהלן, והמכוונים לחברות מו"פ בתחילת דרכן:

- חברה שהתאגדה בישראל, ועיקר פעילותה והשליטה על עסקיה וניהולה - בישראל.
- החברה לא נסחרת ולא נסחרה בבורסה מעולם. היא אינה חברה משפחתית אשר מנהלת ספרים קבילים והיא או מנהליה לא הורשעו בפלילים.
- היקף ההכנסה הטכנולוגית המועדפת (כהגדרת בחוק עידוד השקעות הון) ממועד התאגדותה ועד תום השנה שקדמה לשנת ההשקעה הוא עד 4.5 מיליון ש"ח בלבד, וכן היקף ההכנסות הכולל של החברה הוא עד 12 מיליון ש"ח.
- היקף סך ההשקעות בחברה, כולל הלוואות שניתנו לה מיום התאגדותה הוא עד 12 מיליון ש"ח.
- הוצאות המו"פ של החברה היו בשיעור 7% לפחות מסך הכנסותיה, בשלוש השנים שקדמו לשנת ההשקעה (או ממועד ההתאגדות). נוסף על כך, נדרש קיום של לפחות אחד התנאים שבסעיף (2) בהגדרת "מפעל טכנולוגי מועדף" בסעיף 51כד לחוק עידוד השקעות הון.
- 70% ויותר מהוצאות החברה, ממועד התאגדותה עד תום השנה שקדמה לשנת המס, היו הוצאות לפיתוח נכס לא מוחשי מוטב (כהגדרתו בסעיף 51כד) - יקרא להלן: נכס בפיתוח.
- הנכס בפיתוח בבעלות חברת המו"פ מיום היווצרו (ישנה הקלה - אם החברה רכשה או קיבלה את מלוא הזכויות בנכס בפיתוח "לשם המשך פיתוחו של הנכס" מיחיד או ממוסד יוצר (כגון: אוניברסיטה, קרן מחקרים, בית חולים וכו') ייחשב כאילו עמדו בתנאי זה)).

**סכום ההשקעה:** עד 4 מיליון ש"ח, באותה חברת מו"פ, ששולם לחברת המו"פ **במזומן**, כנגד הקצאת מניות, או זכויות למניות (קרי, אופציות). לעניין זה יש להדגיש:



- תקרת סכום ההשקעה המרבי בסך 4 מיליון ש"ח המזכה בהטבת המס האמורה כאן היא לכל השקעה בחברת מו"פ, בנפרד. דהיינו, משקיע שישקיע בכמה חברות מו"פ, בתנאים שנקבעו, יהיה זכאי לזיכוי שיחושב על כל סכום השקעה באותה חברת המו"פ, עד לסכום השקעה מרבי של 4 מיליון ש"ח, פר אותה חברה. לפיכך, לסך כל הזיכוי ממס המגיע על פי סעיף זה לא נקבעה תקרה. המשקיע יוכל להשקיע כאמור בחברות מו"פ רבות וליהנות מזיכוי המס החל משנת ההשקעה. זיכוי שלא ינוצל יועבר לניצול בשנים הבאות, בזו אחר זו, ללא מגבלה.
- משקיע רשאי להשקיע בחברת מו"פ אחת כמה השקעות לאורך תקופת ההטבה (עד למגבלת סכום ההשקעה המרבי). גובה הזיכוי ממס יחושב לו לפי התנאים שלו בשנת המס של מועד ההשקעה. לפיכך, משקיעים שונים יהיו זכאים לזיכוי מס שונה גם אם השקיעו את אותו הסכום באותה חברת המו"פ.
- סכומים שקיבל משקיע מחברת המו"פ בתקופה שבין מועד ההשקעה עד תום תקופת ההטבה (למשל, דיווידנד), למעט הכנסות לפי סעיף 12(1) ששולמו לו, הכול במישרין או בעקיפין, יקוזזו מסכום ההשקעה המזכה.
- אם קרוב של המשקיע השקיע בחברת המו"פ, יינתן זיכוי למשקיע על סכום השקעה מרבי של עד 4 מיליון ש"ח, לאחר קיזוז סכום השקעת הקרוב שבשלה קיבל הקרוב זיכוי. כלומר, כאשר כמה קרובים משקיעים באותה חברה, יש לוודא מיקסום ההטבה. כמו כן, מסכום ההשקעה המרבי יקוזזו סכומי השקעה אשר בשלהם קיבל המשקיע ניכוי לפי סעיף 3 לחוק זה (הטבה נוספת על פי החוק).

**ההטבה: זיכוי ממס,** בסכום המחושב לפי סכום ההשקעה כשהוא מוכפל בשיעור המס על רווח הון שהיה חל על המשקיע שלו מכר את ההשקעה ברווח בשנת המס שבה בוצעה ההשקעה, ואצל יחיד – זיכוי נוסף ביחס למס יסף, ככל שחל עליו בשנת ההשקעה, ורק על החלק שעליו חל מס היסף (קרי, יחיד בעל מניות רגיל 28%, בעל מניות מהותי- 33%, וחברת מעטים - 23%).

**דוגמה:** אחיו של המשקיע השקיע 2 מיליון ש"ח בחברת מו"פ בתמורה ל-7% במניות וקיבל זיכוי ממס בשיעור 28% בהתאם לסעיף 2 לחוק, בסך 560,000 ש"ח. כעת המשקיע בעצמו מבקש להשקיע 3 מיליון ש"ח נוספים באותה חברת מו"פ בתמורה ל-9.5% ממניותיה. יחד עם אחיו, שניהם נחשבים בעלי מניות מהותיים, ולכן זכאים לזיכוי בשיעור 33%. יש לזכור כי המשקיע חרג מסכום ההשקעה המרבי (כיוון שאחיו השקיע וקיבל זיכוי על השקעה בסך 2 מיליון ש"ח), ולכן המשקיע יהיה זכאי לזיכוי ממס בשיעור של 33% מסכום השקעה של 2 מיליון ש"ח בלבד (ולא מ-3 מיליון ש"ח שהשקיע בפועל), המסתכם לסך 660,000 ש"ח. לעמדתנו, ככל ששני האחים השקיעו באותה שנת מס, יש לעדכן את סכום הזיכוי של האח (אשר השקיע ראשון) לשיעור של 33% (במקום 28%), ולהתיר לו זיכוי נוסף בסך 100,000 ש"ח. אם המשקיע ימתין עם השקעתו לשנת המס העוקבת, אזי האח יקבל זיכוי לפי 28%, אבל עדיין הזיכוי של המשקיע יוותר לפי שיעור מס של 33%.

**מועד ההשקעה** ייחשב המועד שבו שילם המשקיע את סכום ההשקעה לחברת המו"פ והוקצו לו מניות (לפי המאוחר מהם). כלומר, יש להקפיד על העברת הכספים וכן על הקצאת המניות מיד בסמוך. סכום שיינתן כהלואה או כתקבולים על חשבון מניות לא יזכה בהטבה. לדעתנו, סכום הלואה שניתן בעבר לחברת המו"פ וכעת מהווה להון כנגד הקצאת מניות ו/או פרמיה, בתקופת הוראת השעה, זכאי להטבת הזיכוי על פי החוק.

**תקופת ההטבה** היא מתחילת שנת המס שבה חל מועד ההשקעה עד תום 3 שנים ממועד זה. הוראת השעה היא בתחולה מיום 31.7.2023 עד 31.12.2026. לגבי השקעות שיבוצעו מיום 31.7.2023 ואילך בשנת 2023, יוכלו לנצל את זיכוי המס כנגד חבות המס הכוללת של המשקיע כבר בשנת המס 2023 (גם על חבויות מס בגין רווחי הון שנצמחו מ-1.1.2023).



במכירת המניות או חלקן על ידי המשקיע, יופחת מהעלות סכום ההשקעה שניתן בשלה זיכוי, או חלקו היחסי, לפי העניין.

**אישורים נדרשים:** נדרש אישור רואה חשבון כי במועד ההשקעה החברה היא חברת מו"פ כהגדרתה בחוק זה.

**אי עמידה בתנאים:** אם נודע לחברת המו"פ או למשקיע על אי עמידה בתנאים הרלוונטיים להם, על חברת המו"פ להודיע למשקיע ולפקיד השומה עד למועד הגשת הדוח ועל המשקיע להודיע לפקיד השומה על אי עמידה בתנאים לקבלת זיכוי ממס, בתוך 90 יום מיום שנודע לו. פקיד השומה יבטל את הזיכוי ממס שניתן או יקטינו בהתאם והמשקיע יחויב במס בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

נודע לפקיד השומה שחברת המו"פ אינה עומדת בתנאים והיא לא דיווחה לפקיד השומה או למשקיע כאמור, רשאי פקיד השומה לגבות את המס מחברת המו"פ, במקום מהמשקיע.

---

**הכותבים - מהפירמה ארצי חיבה אלמקייס כהן פתרונות מיסוי בע"מ [www.ahec.tax.co.il](http://www.ahec.tax.co.il)**





## חוק האנג'לים החדש: סעיף 3 לחוק - פטור ממס ליחיד בשחלוף השקעות במניות של חברות טכנולוגיה

רו"ח רונית בר; רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא

ביום 31.7.2023 פורסם החוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 (להלן: "החוק" או "הוראת השעה"), שבמסגרתו נקבעו כמה הטבות מס למשקיעים וחברות בענף המו"פ. במאמרנו הקודמים בנושא סקרנו באופן מקיף את כלל ההטבות שנקבעו בחוק. במאמר נוסף התעמקנו בהטבות למשקיעים בחברות מו"פ, בהתאם לקבוע בסעיף 2 לחוק (המעניק זיכוי ממס). במבזק זה נתמקד בהטבות המס שנקבעו בסעיפים 3 ו-4 לחוק.

סעיף 3 לחוק מעניק הטבת מס מסוג פטור ממס על רווח הון (בצורת מנגנון דחיית מס על רווח הון המוכר לנו משחלוף נכסים על פי סעיף 96 לפקודה), **שנבע ליחיד** ממכירת מניות של חברה מועדפת, שהיא בעלת מפעל טכנולוגי (להלן: "מניות החברה הטכנולוגית"), כהגדרתן בחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "מכירה מזכה") אשר ההסכם למכירתן נחתם בתקופת הוראת השעה. אם ארבעה חודשים לפני החתימה על הסכם המכר או 12 חודשים לאחריה, ביצע היחיד השקעה בחברת מו"פ (כהגדרתה להלן) או בחברות מו"פ היחיד רשאי לבחור כי בחישוב רווח ההון מהמכירה המזכה של מניות החברה הטכנולוגית ינוכה מסכום התמורה סכום ההשקעה שביצע במזומן בחברה או בחברות מו"פ (הוגדר בחוק כ"סכום השקעה מוטב").

מטרת החקיקה של הפטור האמור לפי דברי ההסבר היא "... לתמרץ משקיעים, אשר להם ניסיון בהשקעה בחברות טכנולוגיות, להשקיע בחברות מו"פ מתחילות, מתוך הנחה שמשקיעים אלה מביאים עימם ניסיון עסקי וניהולי אשר חשוב במיוחד לחברות המו"פ שמצויות בתחילת דרכן".

יש להדגיש כי המועד הקובע לעניין תחולת הסעיף הוא מועד החתימה של הסכם המכר במכירה המזכה של מניות החברה הטכנולוגית והוא נדרש להיות בתקופת הוראת השעה (קרי, מיום 31.7.2023 עד 31.12.2026). עם זאת, אם היחיד לא קיבל את תמורת המכירה או חלקה בתוך 30 יום ממועד חתימת הסכם המכר, רשאי פקיד השומה, לבקשת היחיד, לאשר כי מניין התקופה של 12 חודשים יתחיל ביום קבלת התשלום בעד המניות (שהרי נדרש כי ההשקעה בחברת המו"פ תהא במזומן).

סכום ההשקעה המוטב (הסכום הכולל, מכל ההשקעות בחברות המו"פ, שינוכה מהתמורה בחישוב רווח ההון) לא יעלה על רווח ההון הריאלי במכירה המזכה של מניות החברה הטכנולוגית. ואולם, לגבי כל אחת מההשקעות, בכל אחת מחברות המו"פ, שאת סכומה ניתן לנכות מהתמורה כאמור, נקבעה תקרה נוספת (פר השקעה) והיא מוגבלת לסכומים שלהלן (כנמוך שבהם):

1. הסכום ששילם היחיד במזומן בביצוע ההשקעה במניות חברת המו"פ;

2. סך של 5.5 מיליון ש"ח. מסכום זה יופחתו השקעות אחרות שביצע המשקיע או קרובו (במישרין או בעקיפין) באותה חברת מו"פ, ונוכו בהתאם לסעיף זה או ניתן בגינן זיכוי לפי סעיף 2 להוראת השעה.

כמו כן, מסכום ההשקעה המוטב יופחתו סכומים שקיבל היחיד מחברת המו"פ בתקופת ההטבה (כאמור בסעיף 3(ד) להוראת השעה לעניין זיכוי ממס לפי סעיף 2).

לעניין הטבת הפטור בסעיף 3, על חברת המו"פ (כהגדרתה בסעיף 1 להוראת השעה) לעמוד כאמור גם בתנאים שנקבעו בסעיף 2(ב)(1) עד (4) לחוק: ההשקעה שולמה במזומן בתמורה להקצאת מניות חברת המו"פ, רואה החשבון אישר כי במועד ההשקעה החברה היא חברת מו"פ, מטרת



ההשקעה אינה לצורך הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, ואין מדובר בהשקעת "קרוב" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

תנאי חשוב נוסף – המשקיע (היחיד) חייב להחזיק במניות המוקצות לו על ידי חברת/ חברות המו"פ לתקופה של שישה חודשים לפחות ממועד ההשקעה בה ואם מכר אותן ל"קרוב" – לתקופת ההטבה, כהגדרתה בסעיף 2 (קרי, מתחילת שנת המס שבה חל מועד ההשקעה עד תום שלוש שנים ממועד זה).

ככל שיתקיימו כל התנאים להלן, הרי המחיר המקורי של מניות חברת/ חברות המו"פ יופחת בכל סכום ההשקעה המוטב שקוזז מהתמורה לפי סעיף זה.

היחיד המשקיע שזכאי בשל אותה השקעה בחברת מו"פ להטבה הן לפי סעיף 2 (זיכוי ממס) והן לפי סעיף 3, חייב לבחור באחת מהן, ולהודיע על בחירתו לפקיד השומה. הוא אינו רשאי לחזור בו מבחירתו.

### **השיקולים להחלטה:**

1. הרכב ההכנסות ו/או רווחי ההון של היחיד: סעיף 2 מעניק ליחיד **זיכוי ממס** שניתן לקיזוז כנגד חבות המס הכוללת של המשקיע החל משנת ההשקעה. סכום שלא קוזז יועבר לשנים הבאות. מנגד, פטור המס בהתאם לסעיף 3 מוגבל לעסקת מכירת מניות של חברה מועדפת שהיא בעלת מפעל טכנולוגי, בתקופת זמן הסמוכה למועד ההשקעה בחברת/ חברות המו"פ.

2. שיעור ההחזקה (כבעל מניות מהותי או "רגיל") בחברה המועדפת בעלת המפעל הטכנולוגי (שמניותיה נמכרות, בהתאם לסעיף 3), לעומת שיעור ההחזקה בחברת המו"פ (ככל שעומדים בתקרות ובכל שאר התנאים): ככל שהוא בעל מניות מהותי בחברה המועדפת בעלת המפעל הטכנולוגי שמניותיה נמכרות ובעל מניות "רגיל" בחברת המו"פ, הוא יעדיף את ההטבה לפי סעיף 3.

3. סכום ההשקעה בחברת המו"פ (ליחיד הסגולה שעומדים בתקרות ובמגבלות האחרות ובכל שאר התנאים של שני הסעיפים): סעיף 3 מאפשר קיזוז סכום השקעה מוטב בחברת מו"פ של עד 5.5 מיליון ש"ח לעומת זיכוי ממס לפי סעיף 2 עד **לסכום השקעה מרבי** של ארבעה מיליון ש"ח, לפי סעיף 2.

4. כוונות היחיד המשקיע להחזיק את מניות חברת המו"פ המוקצות לטווח קצר בלבד: אם היחיד מתכוון להחזיק את המניות שהוקצו לו בחברת המו"פ לתקופה קצרה (בכל מקרה, לא פחות משישה חודשים), יעדיף לבחור בהטבה לפי סעיף 3. ההטבה על פי סעיף 2 דורשת, כתנאי, החזקת מניות חברת המו"פ בכל תקופת ההטבות (מתחילת שנת המס שבה חל מועד ההשקעה עד תום שלוש שנים ממועד זה). כמובן, במקרה זה, ההטבה אינה משמעותית, שהרי במכירת ההשקעה בחברת המו"פ, תוקטן העלות והדחייה בחבות המס היא קצרת מועד.

**הכתבים - מהפירמה ארצי חיבה אלמקייס כהן פתרונות מיסוי בע"מ - www.ahec tax.co.il**

## **מענקי קורונה - הוצאות שכר הנהלה כהוצאה קבועה**

**רו"ח רונית בר; רו"ח (משפטן) בועז כהן**

ביום 15.8.2023 ניתן פסק דין בנושא מענקי קורונה בעניין פרינטופ סחר בע"מ (להלן: "החברה") נ' רשות המיסים (עמ"נ 50021-08-22), ועל פיו זכתה החברה בתוספת מענקים משמעותית.



משרדנו בשיתוף עם עמיתנו עו"ד אמנון סמרה, ליווה את החברה החל משלב ההשגה, דרך הייצוג בערר ועד לפסק דין של בית המשפט המחוזי.

החברה עוסקת במכירה ובשיווק של מוצרי פרסום ומתנות לתברות וועדים, ומשרד הבטחון הוא בין לקוחותיה העיקריים. בחברה מועסקים כ-20 עובדים, בין היתר בעלת השליטה כמנכ"לית החברה ובניה כסמנכ"לים. מרבית העובדים הם עובדי יצור ומכירות. בתקופה שבין מאי 2020 ליוני 2021 החברה חוותה ירידה במחזורים בשיעור שבין 63% ועד 74%. החברה הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לנוסחה בפרק ו' לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה) (להלן: "החוק") לשבע תקופות זכאות.

רשות המיסים ביקשה להגביל את סכומי המענקים לסכום ההוצאות הקבועות וזאת לאחר שטענה כי המענקים, בהתאם לנוסחה שבחוק, עולים משמעותית על סך הוצאותיה הקבועות בתקופות הזכאות. בהוצאות אלו, לטענתה, אין לכלול את הוצאות השכר כלל. טענתה העיקרית של רשות המיסים הייתה כי הוצאות שכר אינן באות בגדר "הוצאות קבועות". זאת בהתאם לדברי ההסבר לחוק הקובעים "רכישות מספקים ותשלומי שכר" כדוגמה להוצאות משתנות.

ועדת הערר שדנה בערר החברה קבעה בפסק דין שניתן ביולי 2022 (ערר 1008-22 ונוספים) כי יש לחלק את שכר העובדים לשתי קבוצות: האחת כוללת את המנכ"לית ושני הסמנכ"לים (בעלת החברה ושני בניה) והשנייה כוללת את המזכירה, הנהלת החשבונות, גרפיקאית, נהג ומחסנאים.

ועדת הערר קבעה כי נחה דעתה כי העסקת הסמנכ"לים נחוצה לצורך הישרדות העסק ו"שמירה על הקיים" וכי גם המשך פעילותה של המזכירה היה נחוץ לפעילות הסמנכ"לים, ולפיכך פסקה כי יש בהוצאות שכרם של אלו בלבד, הוצאה קבועה (נוסף על הוצאות שכירות וכיו"ב שלגביהן לא הייתה מחלוקת). בעניין שכרה של המנכ"לית קבעה ועדת הערר כי לא הובהרה נחיצות המשך פעילותה.

מעבר לכך קבעה ועדת הערר כי "...על רקע הזיקה שבין הסמנכ"לים לבין מנהל החברה, סברנו כי בנסיבות המקרה ישנה הצדקה לכפול את הוצאות השכר במקדם ירידת המחזורים בכל אחת מתקופות הזכאות", כיון שלעמדתה "חלק מהוצאות השכר של הסמנכ"לים גולמו בהכנסות העוררת". משום כך קבעה כי אין לשלם לעוררת מענקים בגין אותו חלק בהוצאות השכר שכביכול ייצר הכנסות.

על החלטת הוועדה ערערה החברה לבית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים. בית המשפט קיבל את ערעור החברה בחלקו וקבע:

● לרשות המיסים הסמכות להתחשב בגובה ההוצאות הקבועות, במקום שבו קיים פער משמעותי בין המענק המבוקש המחושב על פי הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות של העסק.

יש להדגיש כי בית המשפט מסייג קביעה זו למקרים שבהם קיים פער משמעותי בין סכום ההוצאות הקבועות לסכום המענק המחושב על פי הנוסחה.

● לעמדת בית המשפט "אין פסול בכך שהמשיבה, ובעקבות כך הוועדה, בחנו את הוצאותיה הקבועות של המערערת, ומשעה שמצאו כי קיים פער משמעותי בין הוצאות אלו לבין סכום המענק המבוקש, סברו שיש להגבילו לגובה אותן הוצאות קבועות".

□ בנוגע לשאלה מה נכלל בהוצאות הקבועות קובע בית המשפט כי יש מקום להתערב בהחלטת ועדת הערר:

**נקודת המוצא היא כי העוסק זכאי למענקים בהתאם לנוסחה שבחוק.** לעמדת בית המשפט כך הדבר לא רק בקשר להוכחת הקשר הסיבתי, אלא גם במקרה שבו רשות המיסים



מבקשת להגביל את המענקים לסכום ההוצאות הקבועות; קל וחומר כאשר רשות המיסים מאחרת איחורים משמעותיים במתן החלטות, שאז מוטל עליה נטל מוגבר, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה, כנקבע בהלכת פודולסקי.

● בית המשפט אינו מקבל את ההבחנה שעשתה ועדת הערר בין שכר המנכ"לית לשכר הסמנכ"לים, וקבע כי לא הוכח כל הבדל בנחיצות בין העסקת הסמנכ"לים, שהוכחה נחיצותם להנחת דעתה של ועדת הערר, להעסקת מנכ"לית העומדת בראש החברה ומתווה הן את פעילות הסמנכ"לים, והן את פעילות יתר העובדים, שלא הוצאו לחל"ת.

● לשאלה אם הוצאות שכר מהוות הוצאות קבועות, קובע בית המשפט: **"איני סבור כי הוצאות שכר תחשבנה כהוצאות קבועות רק במקרים חריגים וקיצוניים, כדי מצב שבו מדובר בשכרו של מנהל עסק שסגר את שעריו והמטפל ב"כיבוי שריפות" בלבד"**.

בית המשפט מציין כי המחוקק התייחס לכך שעקב הירידה בפעילות יקטן כוח העבודה, ונתן לכך ביטוי בנוסחה ב"סכום השכר הנחסך" בשל עובדים שהוצאו לחל"ת.

העולה מכך, שהעובדים שנתרו, ובעיקר הבכירים, הם עובדים חיוניים ולכן המסקנה המתבקשת היא שהוצאות השכר שלהם הן הוצאות קבועות. בכל מקרה קובע בית המשפט כי יש לבחון כל מקרה לגופו.

● בית המשפט מבטל את קביעת ועדת הערר שהחליטה כי הוצאות השכר יוכפלו במקדם הירידה במחזורי הפעילות וקובע כי במקום שבו נקבע כי מדובר בהוצאה קבועה, אין כל מקום לערוך בה התאמות כאלה ואחרות, ויש לקבלה במלואה. לעמדת בית המשפט קביעת ועדת הערר כי גם הוצאה שנקבעה כהוצאה קבועה יש להגביל לשיעור הירידה במחזורים, יש בה משום **התערבות יתר**. יש להניח כי גם ההוצאות הקבועות "המובהקות" משמשות לשם הפקת הכנסה, ולמרות זאת יש מקום לתת את מלוא המענק בגינן. עוד מציין בית המשפט את המגבלות בתוך נוסחת המענקים של שני המקדמים שמטרתם הגבלת סכום המענקים לסכום ההוצאות הקבועות ("עד 15% מהמחזור").



לעמדתנו, מן הראוי הוא כי קביעת בית המשפט שלמנהל הסמכות לבחון את גובה ההוצאות הקבועות בעסק ולהגביל את סכום המענק לסכום זה, תיושם גם במקרים שבהם ההוצאות הקבועות גבוהות משמעותית מסכומי המענקים המחושבים על פי הנוסחה, קל וחומר כשבת המשפט מצדיק את קביעת מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות לפי ההוצאות הקבועות.

בהתייחס לכך שגם הוצאות שכר, בעיקר של הבכירים שאינם "עובד ייצור", מהוות הוצאות קבועות, פסיקת בית המשפט עשויה להיות לעזר לאותם עוסקים שטרם התקבלו החלטות סופיות בעניינם, לצערנו. ככל הנראה הם אינם רבים.

**הכותבים - מהפירמה ארצי חיבה אלמקייס כהן פתרונות מיסוי בע"מ - [www.ahec tax.co.il](http://www.ahec tax.co.il)**

## **קץ העדיפות למיסוי תשואות מענף השכירות בדירות מגורים?**

**עו"ד (רו"ח) שלומי לזר ועו"ד (רו"ח) יקיר בן-הרוש**

בהמשך לשנים רבות שבהן ניתנה עדיפות ברורה למיסוי תשואות מדירות מגורים על פני תשואות מנכסים אחרים, נראה כי לאחרונה הפנימה רשות המיסים את העיוות שנוצר ופועלת במרץ על מנת לתקנו. כיום, הכנסותיו של יחיד מהשכרת דירת מגורים בישראל, מטופלות במישור המיסוי באחד משלושה מסלולים:

**א. מסלול מס שולי** – יחיד הבוחר במסלול המס השולי ישלם מס לפי מדרגות המס השוליות שלו. במסלול זה זכאי היחיד לניכוי ההוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו מדמי השכירות, לרבות פחת. מדובר במסלול זהה לשיטת המיסוי החלה על הכנסות פירותיות אחרות.

**ב. מסלול 10%** – בחירה במסלול זה תאפשר ליחיד לשלם על הכנסותיו מס בשיעור קבוע של 10%, ללא זכות לניכוי ההוצאות שהוצאו בייצור הכנסות השכירות. יתרה מכך, בעת מכירת הדירה, לעניין מס השבח, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת (שלא נתבע בניכוי).

לדעתנו, יש לשנות את הדין החל, כך שיאפשר מסלול מס דומה, בשיעור זהה, גם באשר לאפיקי השקעה נוספים, דוגמת רווחי הון מניירות ערך הנסחרים בבורסה, לרבות השקעה בקרנות ריט (קרן שתכליתה השקעה בנדל"ן מניב). זאת, על מנת לתמרץ אלטרנטיבות השקעה נוספות לנישומים ובייחוד להשקעות בבנייה להשכרה מוסדית אשר עשויה להביא לירידה במחירי השכירות מרקיעי השחקים.

**ג. מסלול הפטור** – במסלול זה זכאי המשכיר לקבל פטור ממס על הכנסותיו משכר דירה עד לתקרה בסכום של 5,471 ש"ח לחודש נכון לשנת 2023 ("התקרה"). הכנסות השכירות אשר יעברו את התקרה, יחויבו במס לפי מדרגות המס השוליות. התקרה צמודה למדד המחירים לצרכן ונשחקת ככל שהכנסות השכירות גבוהות יותר (עד לאיפוסה של התקרה ובפועל לביטול הפטור). יודגש כי מי שהכנסתו משכר דירה נמוכה מהתקרה אינו נדרש לדווח עליה כלל (למעט מי שחייב בהגשת דוח מסיבות אחרות).

להלן סקירת התמורות הצפויות בתחום:

**1. חוק ההסדרים האחרון הוליד את התיקון הראשון לגבי הכנסות שכירות בדמות מתן אפשרות ליחיד לנכות את דמי השכירות המשולמים בעד השכרת דירת מגורים אחרת.** על פי התיקון, יחיד אשר בחר במסלול ה-10% ומשכיר את דירתו היחידה, רשאי לנכות מהכנסתו את סכום דמי השכירות שהוא משלם כשוכר, עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה



או עד לסכום של 90,000 ש"ח בשנה, לפי הנמוך מביניהם, ובלבד שהתשלום ששילם לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד. תיקון זה רלוונטי לנישומים שהם בעלי דירה יחידה, ולכן, אינו צפוי להשפיע משמעותית על ענף השכירות. חשוב לציין כי זו הפעם הראשונה שבה רשות המיסים מתירה ניכוי של הוצאות פרטיות מובהקות בחישוב ההכנסה החייבת. התיקון האמור מהווה נדבך נוסף בתפיסה הכלכלית של רשויות המס, ולפיה המס יוטל על התעשרותו האמיתית של הנישום.

2. במסגרת הצעת החוק שפורסמה, הוצע לבטל את הפטור מדיווח על הכנסות שכירות. לפי ההצעה, גם מי שהכנסתו מהשכרת דירת מגורים נמוכה מהתקרה, יהיה חייב להגיש דוח שנתי, אלא אם הגיש הצהרה מקוונת, שבה הצהיר על פרטי הדירות המושכרות וסכום הכנסות השכירות. הצעת החוק כוללת "תקופת ביניים", שבה יינקטו אמצעי אכיפה רק נגד מי שקיבל התראה בכתב ובכל זאת לא דיווח.

על פי דברי ההסבר להצעת החוק, בעלי דירה רבים נהנים מהכנסה מדמי שכירות שאינה פטורה ממס, אך אינם מדווחים על כך, מה שיוצר פערי גבייה גדולים. חובת הדיווח המוצעת תקשה את המשך היעלמות המס מהכנסות שכירות, בהנחה שהנישומים יימנעו מהגשת הצהרה כוזבת.

3 עוד במסגרת הצעת החוק כאמור, הוצע לבטל את מנגנון ההצמדה למדד של התקרה, ולקבוע אותה על סך של 5,470 ש"ח ולמעשה לשחוק את מסלול הפטור. על הצעה זו נכתב בדברי ההסבר כי לפטור עלות פיסקלית גבוהה ותוצאות רגרסיביות המטיבות עם נישומים מרובי נכסים. מעבר לכך, מתן הפטור מייצר עודף ביקוש לרכישת דירות להשקעה, בשל הפערים בתשלום המס ביחס למסלולי השקעה אחרים שבהם התשואה חייבת במס מלא.

נראה כי תכלית התיקונים האמורים היא השבת האיזון בין אפיקי ההשקעה השונים תוך ביטול ההעדפה המיסויית המובנית ששררה עד כה ביחס להכנסות שכירות. עם זאת, הדרך לאיזון מלא עוד ארוכה.

---

**הכותבים: עו"ד (רו"ח) שלומי לזר (שותף מנהל) ועו"ד (רו"ח) יקיר בן-הרוש (שותף) בבוטיק המס מאיר מזרחי עם א. רפאל ושות', עורכי-דין, המתמחה בכלל תחומי המס**

## מיסוי מקרקעין

### תיקון מס' 103 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשפ"ג-2023 – מס רכישה ופטור ממס שבח ברכישה או מכירת דירה ע"י ילד יתום או בעבורו

תוקן הנוסח של שני סעיפים בחוק מיסוי מקרקעין העוסקים בחזקת התא המשפחתי: סעיף 9(ג1)(ג4)(ג) לעניין מס רכישה, וסעיף 49(ב) לעניין מס שבח כך שלגבי מס רכישה ברכישת דירת מגורים ולגבי הזכאות לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה, ילד יתום מאחד או משני הוריו לא ייחשב לחלק מהתא המשפחתי.

---

**פורסם ברשומות ביום 13.7.2023 תחולת התיקון נקבעה לגבי רכישה או מכירה של זכות במקרקעין שנעשתה ביום 13.7.2023 או לאחריו.**



## מס ערך מוסף

### מודל חשבוניות ישראל - הקצאת מספרי חשבוניות – ה"ב 1/2023

#### כללי

בהתאם לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, החל מיום 1.1.24, עוסק יידרש לקבל מרשות המסים מספר הקצאה לחשבונית מס כתנאי לניכוי מס התשומות הגלום באותה חשבונית. בשנת 2024 רק הנפקת חשבונית בסכום העולה על 25,000 ₪ (ללא מע"מ) תחייב קבלת מספר הקצאה בן 9 ספרות מרשות המסים. הוראה זו רלוונטית לשנת 2024, בהמשך יפורסמו הנחיות לגבי השנים הבאות.

#### 1. הדרישה לקבלת מספר הקצאה

עוסק נדרש לפנות לרשות המסים, באופן מקוון (כפי שיפורט להלן), לקבלת מספר הקצאה בהתקיים ארבעה תנאים:

- א. סכום החשבונית ללא מע"מ עולה על 25,000 ₪\*.
  - ב. החשבונית כוללת רכיב מע"מ.
  - ג. הלקוח/מקבל החשבונית הינו "עוסק מורשה".
  - ד. הלקוח/מקבל החשבונית דרש מספר הקצאה.
- ביחס לחשבונית מס הכוללת רק עסקאות פטורות או חשבונית מס בשיעור אפס, לא נדרש מספר הקצאה ועל כן לא יינתן מספר כאמור.
- \*עוסק רשאי לדרוש מס' הקצאה בכל סכום חשבונית.

#### 2. מתן מספר הקצאה לחשבונית מס על ידי הרשות

בשנת 2024 רשות המסים תקצה מספר לכל חשבונית מס לגביה תוגש בקשה. בעסקאות החייבות דיווח על בסיס מזומן, לפני מתן מספר ההקצאה בפועל, ניתן להגיש בקשה למתן "אישור הקצאה" עבור מסמך מקדים לחשבונית מס, מסמך מסוג חשבון עסקה/פרופורמה.

"אישור הקצאה" יתקבל מרשות המסים כאישור עקרוני לקבלה עתידית של מספר הקצאה וגם הוא כולל מספר בן 9 ספרות.

על גבי המסמך המקדים תוצג הודעה כי אישור זה אינו מהווה מספר הקצאה ולא ניתן לקזז באמצעותו את מס התשומות.

#### 3. הפעולות הנדרשות לקבלת מספר הקצאה על ידי מוציא החשבונית

##### א. רישום למערכת הזדהות ממוחשבת

1. לצורך שימוש בשירותים המקוונים של רשות המסים, לרבות "מערכת הקצאת מספרי חשבוניות", חובה לבצע רישום ראשוני במערכת הממוחשבת דרך האזור האישי באתר האינטרנט של רשות המסים. ניתן לבצע את הרישום דרך קישור זה "רישום לקוח לשירותים דיגיטליים".
2. לצורך הרישום וטרם כניסה לקישור מומלץ להצטייד בכרטיס אשראי וטופס 106 (לשנה הקודמת) או לחלופין נתוני דיווח למס הכנסה או למע"מ, לצרכי הזדהות בלבד.



יש להירשם בהתאם לסוג העוסק, כעוסק יחיד ("רישום עבורי") או כתברה ("רישום /עדכון עבור תאגיד").

### **ב. מתן הרשאות להגשת בקשה לקבלת מספר הקצאה**

1. עוסק הרשום כתאגיד נדרש להסמיך גורמים מטעמו להגיש בקשה לקבלת מספר הקצאה.
2. עוסק יחיד ראשי גם הוא להסמיך גורמים מטעמו להגיש בקשה לקבלת מספר הקצאה.
3. טרם הענקה וקבלה של ההרשאה על ידי כל אדם בגיר, נדרשים שני הצדדים לבצע רישום ראשוני וחד פעמי לשירותי רשות המסים כאמור בסעיף א' לעיל.

#### **עוסק יחיד**

רשאי לתת הרשאה לאחרים לביצוע פעולות בשמו על פי השלבים הבאים:

- א. העוסק יירשם למערכת ההזדהות הממוחשבת כאמור לעיל.
- ב. העוסק ייכנס לקישור "מתן הרשאה לביצוע פעולות דיגיטליות" או באזור האישי באתר רשות המסים.
- ג. העוסק יבחר את הפעולה שעבורה בכוונתו לתת הרשאה לגורם אחר וירשום את פרטיו של מי שקיבל על ידו את ההרשאה לביצוע הפעולה האמורה.
- ד. הגורם שקיבל את ההרשאה על ידי העוסק, יקבל הודעה במסרון/מייל על קבלת הרשאה על ידי העוסק לביצוע הפעולה שהוגדרה ויקבל קישור למערכת מתן הרשאה לביצוע פעולות דיגיטליות באזור האישי שלו.
- ה. הגורם שקיבל את ההרשאה יזדהה במערכת הרישום והזיהוי של רשות המסים ולאחר מכן יאשר או ידחה את ההרשאה שניתנה לו על ידי העוסק.
- ו. רק לאחר שהמערכת תקלוט את מתן ההרשאה על ידי בעל העסק ואישורה על ידי הגורם שקיבל אותה, תינתן האפשרות לגורם שקיבל הרשאה לבצע את הפעולה שהוגדרה.

#### **תאגיד**

התאגיד נדרש לתת הרשאה לאחרים לביצוע פעולות בשמו על פי השלבים הבאים:

- א. התאגיד יעבור רישום וזיהוי באתר רשות המסים תחת לשונית "רישום לקוח לשירותים דיגיטליים" "עבור תאגיד".
- ב. ההרשאה תבוצע באזור האישי באתר רשות המסים על ידי אחד מבעלי התפקידים המורשים.
- ג. בעל התפקיד הרלוונטי יבחר את הפעולה שעבורה בכוונתו לתת הרשאה, ואז ירשום את פרטיו של מי שקיבל את ההרשאה על ידו לביצוע הפעולה האמורה.
- ד. הגורם שקיבל את ההרשאה על ידי התאגיד, יקבל הודעה במסרון/מייל על קבלת הרשאה על ידי העוסק לביצוע הפעולה שהוגדרה ויקבל קישור למערכת מתן הרשאה לביצוע פעולות דיגיטליות באזור האישי שלו.
- ה. הגורם שקיבל את ההרשאה יזדהה במערכת הרישום והזיהוי של רשות המסים ולאחר מכן יאשר או ידחה את ההרשאה שניתנה לו על ידי התאגיד.





ו. רק לאחר שהמערכת תקלוט את מתן ההרשאה על ידי התאגיד ואישורה על ידי הגורם שקיבל אותה, תינתן האפשרות לגורם שקיבל הרשאה לבצע את הפעולה שהוגדרה. ההרשאה תהיה בתוקף לתקופה מקסימלית של שנה או עד לביטולה על ידי נותן/מקבל ההרשאה, כמוקדם מבניהם.

#### ג. הגשת בקשה לקבלת מספר הקצאה לחשבונית מס

הגשת הבקשה תבצע באחת מהחלופות הבאות:

1. באמצעות תוכנת הנהלת החשבונות

הבקשה תוגש באמצעות תוכנת הנהלת החשבונות של העוסק. התוכנה, שתותאם למתווה החדש, תבצע פנייה אוטומטית לרשות המסים לקבלת "מספר הקצאה" (ללא שינוי בהתנהלות מפיק החשבונית). חשבונית המס שתופק לאחר הפניה לרשות, תכלול ותציג את מספר ההקצאה (יצוין כי רשות המסים פנתה ליצרני התוכנות הרשומות ופרסמה הנחיות על מנת לאפשר היערכות להפעלת ממשק מקוון לקבלת מספרי הקצאה).

2. באמצעות כניסה עצמאית ליישום אינטרנט "עוד

הבקשה תוגש באמצעות כניסה עצמאית ליישום אינטרנטי ייעודי של רשות המסים. היישום שיעלה לאוויר במהלך נובמבר 2023 יהיה זמין באתר רשות המסים. יישום זה מתאים לשימוש גם בטלפונים ניידים.

היישום נועד לעוסקים המשתמשים בפנקסי חשבוניות, ולמקרים בהם לא ניתן להשתמש בחלופה שבסעיף 1.

בחלופה זו על העוסק לציין ביישום האינטרנטי את מספר המסמך (מספר האסמכתה), מספר ע.מ.ח.פ של הלקוח, סכום לפני מע"מ, סכום המע"מ ותאריך.

העוסק יקבל את מספר ההקצאה/"אישור הקצאה" (לפי העניין) שאותו יציין על גבי חשבונית המס/המסמך המקדים.

היישום האינטרנטי מותאם גם לשימוש במכשיר טלפון נייד.

#### 4. השירותים העומדים לרשות מקבל החשבונית (דורש התשומה)

##### א. אימות נתונים על ידי מקבל החשבונית

1. על מקבל החשבונית להירשם למערכת הזדהות ממוחשבת (כאמור בסעיף 3(א) לעיל).

2. מקבל החשבונית יכול לאמת את מספר ההקצאה והנתונים הכלולים בחשבונית הספק באופן הבא:

- אימות מספר הקצאה - השירות יינתן באזור אישי ביישום הייעודי, ומאפשר למקבל החשבונית לוודא שפרטי החשבונית (מספר ההקצאה, הסכום, הספק והלקוח) תואמים את הנתונים ששידר נותן החשבונית.

- אימות "אישור הקצאה" - בעסקאות על בסיס מזומן - ככל שמדובר ב"אישור הקצאה" - לפני הוצאת חשבונית המס, ניתן לאמת שאכן קיים אישור הקצאה.

3. אימות הנתונים יתבצע על ידי מקבל החשבונית (ומי שהוסמך מטעמו), לאחר שהזדהה במערכת. הוא יזין את מספר ההקצאה או מס' אישור ההקצאה לפי העניין, ויוצגו בפניו הפרטים.



4. יובהר כי פרטי החשבונית המוצגים בפני הלקוח משקפים את הנתונים כפי שנמסרו על ידי הספק, ואין בהצגתם ביישום משום מתן אישור לאמיתות תוכנם.

### **ב. קליטת נתוני חשבונית הספק אל מערכת הנהלת החשבונות של הלקוח**

1. השירות מאפשר ללקוח לקלוט למערכת הנהלת החשבונות שלו את פרטי החשבונית כפי שדיווח הספק (סכום מע"מ, סכום לפני מע"מ, מספר המסמך (אסמכתה), ח.פ.ע.מ ותאריך).

2. לצורך קבלת שירות זה, מנהל החשבונות שקיבל הרשאה במערכת ההרשאות לפעולות דיגיטליות, יידרש לציין את סוג התנועה ולהזין את מספר ההקצאה. בהתאם לכך, נתוני החשבונית, כפי שדיווח הספק, יקלטו בצורה אוטומטית ישירות לנהלת החשבונות של הלקוח. מנהל החשבונות יוכל לקבוע את סוג ההוצאה ושיעור מע"מ שמותר לנכות בגין הוצאה זו.

### **ג. קליטת מספר ההקצאה של חשבונית הספק אל מערכת הנהלת החשבונות של הלקוח באמצעות הקלדת פרטי חשבונית הספק.**

שירות זה מאפשר ללקוח לקלוט את מספר ההקצאה בצורה אוטומטית ישירות למערכת הנהלת החשבונות שלו באמצעות הקלדת כל פרטי החשבונית (סכום המע"מ, סכום לפני מע"מ, מספר המסמך (אסמכתה), ח.פ.ע.מ ותאריך). יש לוודא שהנתונים מוזנים במערכת הנהלת החשבונות בצורה זהה לרשום ע"ג החשבונית.

### **5. ניכוי מס תשומות בגין עסקאות במקרקעין - סעיף 43 לחוק מע"מ**

במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי, זכאות החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין והשבחתם, בהסתמך על חשבונית מס המעידה על תשלום המס, מותנית בכך שהחשבונית תכלול מספר הקצאה. אותו הדין יחול לגבי מלכ"ר או מוסד כספי בנסיבות המפורטות בסעיף 43 לחוק מע"מ.

### **6. ניכוי מס תשומות של עסק בהקמה**

סעיף 40 לחוק מע"מ מחייב קיומם של שני תנאים מצטברים: שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו.

אם מדובר בחשבונית מס שסכומה לפני מע"מ עולה על המתווה בחוק, נדרש מספר הקצאה.

בהתקיים שני התנאים שצוינו, ניכוי מס התשומות יותר גם במקרים בהם חשבונית המס אינה על שם הקונה.

### **7. ניכוי מס תשומות בהסתמך על חשבונית מס ללא מספר הקצאה בנסיבות חריגות - סעיף 40 לחוק מע"מ**

למנהל שיקול דעת לאשר ניכוי מס תשומות באמצעות חשבונית מס ללא מספר הקצאה, אם התקיימו נסיבות חריגות בקשר למערכות המחשוב של רשות המסים כשמסיבות טכנולוגיות לא התאפשר מתן מספר הקצאה.

### **8. הוראות תחולה - שנת 2024**

ביום 1.1.2024 ייכנס שלב א' של מודל חשבוניות ישראל לתוקף, ויכלול את הליך מתן מספר הקצאה לחשבוניות מס. בשנה זו כל בקשה שתוגש לקבלת מספר הקצאה תאושר.

יחד עם זאת, ביחס לעסקאות שסכומן יעלה על 25,000 ₪ (ללא מע"מ), ניתן יהיה לדרוש את ניכוי מס התשומות בתנאי שהחשבונית תכלול מספר הקצאה.

ידגש, כי המפורט חל רק על חשבוניות שנושאות תאריך מאוחר מיום 1.1.2024.



במהלך שנת 2024 יפורסמו הנחיות לגבי שנת 2025 ואילך.

---

**הוראת הביצוע התפרסמה באתר רשות המסים ביום 23/9/2023**



## הזמנה לשימוש במערכת להנפקת חשבוניות מס התחשבות באופן עצמאי

רשות המסים פרסמה הנחיות לעוסקים ועסקים דלקמן:

סעיף 47(ב)2 לחוק מס ערך מוסף, קובע כי חשבונית מס אשר מוציא עוסק מורשה לעוסק, למלכ"ר או למוסד כספי הרשומים ברשות הפלסטינית, תהיה בצורה שקבע המנהל.

מכוח סעיף זה נקבעו בתקנות צורתה של החשבונית האמורה, הנקראת גם "חשבונית מס-התחשבות" (להלן: "חשבונית I").

עפ"י ההסדר כיום, על מנת שעוסק מורשה יוכל להנפיק חשבונית I בגין עסקאות שביצע מול חייבים במס הרשומים ברשות הפלסטינית, העוסק נדרש לפנות פיזית למשרד מע"מ, ולבקש הקצאת (פנקסי) חשבוניות I. במצב הנוכחי - חשבוניות אלו נרשמות על ידי העוסק באופן ידני.

במסגרת תהליכי הייעול והשיפור ברשות המסים, החל מחודש 3/2022 פועלת בהצלחה מערכת מקוונת המאפשרת הנפקת חשבוניות I. התהליך נעשה באופן ממוחשב בלבד וללא צורך בהגעה פיזית אל משרד מע"מ, ועד כה הופקו באמצעות המערכת מאות אלפי חשבוניות.

הכניסה ליישום מתאפשרת באמצעות דפדפן האינטרנט (לרבות בנייד) ניתן להנפיק חשבוניות ביישום בכל זמן נתון - 24/7.

בשלב זה השימוש ביישום הינו וולונטרי, אולם עוסק אשר הצטרף לפיילוט ובוחר להנפיק חשבונית מקוונת ביישום, מתבקש להפסיק לעשות כל שימוש בחשבוניות הנייר שברשותו. כמו כן, עוסק זה יהיה פטור מהגשת "דו"ח ריכוז חשבוניות" (טופס 879)

לרישום לפיילוט וכניסה ראשונית ליישום, יש לפנות לאחד מאנשי הקשר הבאים:

מר רונן מינאי בדוא"ל / 074-7618150

מר שמעון אלון בדוא"ל / 074-7618144

לאחר הרישום לפיילוט - הכניסה למערכת המקוונת הינה באמצעות הקישור מתוך דף הפקת חשבוניות I על ידי עוסקים ישראלים ללקוחות פלסטינים, או ע"י חיפוש באינטרנט - "הנפקת חשבוניות I אוטונומיה".

לצורך הנפקת חשבוניות I, יש להירשם למערכת "הרשאה לפעולות דיגיטליות".

לתשומת ליבכם - במידה והנכם גם לקוחות של ספקים פלסטינים, החל מחודש 3/2022 כל חשבוניות P מונפקות אך ורק במתכונת החדשה. חשבוניות P הידניות הנושאות תאריך מאוחר מתאריך 3/2022, אסורות לשימוש.

עוסקים שאינם חייבים בדיווח המפורט למע"מ ואינם עושים שימוש במערכת החדשה, חלה עליהם החובה להמשיך ולדווח בטופס 878/879 על חשבוניות P/I.

תמיכה טכנית לרישום למערכת ההסמכות וליישום עצמו, ניתן לקבל באמצעות מרכז המידע והשירותים המקוונים בימים א'-ה' בין השעות 00:16-15:08, בטלפון \*4954 או 02-5656400

**פורסם באתר רשות המסים ביום 30/8/2023**



## ביטוח לאומי

### חרבות ברזל – הודעת המוסד לביטוח לאומי : לא יבוצעו עיקולים ויבוטלו קנסות והצמדות לעצמאיים שנמצאים באזורי הלחימה ולא יצליחו

### לשלם מקדמות ולמעסיקים שנמצאים 40 ק"מ מעזה ולא ישלמו דמי ביטוח במועד

מינהל הביטוח והגבייה של הביטוח הלאומי הוציא הבוקר (שלישי) הודעה לכלל סניפי הביטוח הלאומי ולמעסיקים כי בעקבות מלחמת 'חרבות ברזל' לא יבוצעו פעולות עיקול בתקופה זו למי שלא שילם את דמי הביטוח.

יש לציין, דמי הביטוח הלאומי משולמים חודש בחודשו (כשחלקם מועברים לדמי ביטוח בריאות) והגבייה משמשת לתשלום מעגלי של 4 מיליון תשלומי קצבאות הביטוח הלאומי לכלל תושבי ישראל מידי חודש.

בנוסף, תינתן הארכה להגשת השגות ומסמכים בביקורת ניכויים עד להודעה חדשה, ובהתאם להערכות המצב הביטחוניות.

תשלום המקדמות של דמי הביטוח עבור העצמאיים ומי שאינם עובדים, שמועד החיוב הוא ב-15/10 (התשלום הוא על חודשי יולי-אוגוסט-ספטמבר), אם בשל המצב הביטחוני ישלמו מקדמות אלה באיחור – יבוטלו להם מלוא הקנסות וההצמדות והתשלום עבורם יהיה כשבועיים לאחר תום המצב הביטחוני ובהתאם להחלטות שיתקבלו בהלימה למצב הביטחוני. את הבקשה לביטול הקנסות וההצמדה ניתן להגיש באמצעות אתר האינטרנט, במוקד הטלפוני או בסניפים הפרוסים בכל הארץ.

מעסיקים שנמצאים 40 ק"מ מעזה ולא ישלמו את דמי הביטוח עבור חודש ספטמבר 2023 במועד בעקבות הלחימה, יבוטלו להם מלוא הקנסות וההצמדות על פיגור בתשלומים לחודש זה והתשלום צריך יהיה להתבצע כשבועיים מתום מצב החירום ובהתאם כאמור להחלטות שיתקבלו עם המצב הביטחוני.

הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 9.10.2023

### פתיחת תיק ברשות המיסים אינה מבטיחה לעובד עצמאי זכות לדמי פגיעה

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

בית הדין האזורי (ב"ל 54112-07-20) דחה ביום 3/8/2023 את תביעתו של רועי הררי (להלן: "המבוטח") לתשלום דמי פגיעה, בהיעדר רישום כעובד עצמאי בביטוח הלאומי (להלן: "ב"ל") טרם הפגיעה.

#### עיקרי החוק

- סעיף 77(א) לחוק הב"ל קובע שהתנאי למתן גמלה לעובד עצמאי הוא שהמבוטח היה בעת הפגיעה רשום בב"ל כעובד עצמאי, או שעשה את המוטל עליו כדי להירשם.



תקנה 2 בתקנות הביטוח הלאומי (רישום) קובעת, שיראו עובד עצמאי כרשום אם עשה אחד מאלה:

1. נרשם בב"ל על ידי מילוי טופס כאמור בתקנות.
2. הגיש דין וחשבון שממנו נובע כי הוא עובד עצמאי.
3. שילם בתקופה שקדמה לפגיעה בעבודה את כל דמי הביטוח, והתשלום נעשה בציון שמו, מענו ומספר הזהות שלו.

### תמצית עובדתית

- המבוטח החל לעבוד ב-4/2018 כנגר עצמאי.
- ביום 18/4/2018 נשלחה פנייה לרשויות המס. בסמוך קיבל ממע"מ תעודת עוסק פטור. במחצית חודש יוני קיבל הודעה מרשות המיסים כי נפתח לו תיק עצמאי מתחילתו של יוני 2018.
- ביום 11/10/2018 נפגע בעבודה ופונה לבית חולים.
- ביום 24/2/2019 הגיש תביעה להכרה בפגיעה כפגיעה בעבודה, ובו ביום הב"ל אישר את קבלת מסמך התביעה.
- ביום 25/3/2019 שלח לו הב"ל מכתב דחייה בהנמקה כי רישומו כעובד עצמאי בב"ל נעשה לאחר יום התאונה.

### עיקר טיעוני הצדדים

#### המבוטח:

- טרם תחילת עיסוקו כעצמאי פנה לרשויות המס ב-18/4/2018 וגם קיבל תעודת עוסק פטור. בהמשך קיבל אישור מפקיד השומה לפתיחת תיקו כעצמאי, והחל להוציא חשבוניות כנגד תשלומים שקיבל.
  - "ביום 15.5.18 שלח רואה חשבון של התובע למל"ל בפקס שני עמודי טופס דין וחשבון רב שנתי לפי תקנות רישום ותקנות בדבר גביית דמי ביטוח. בתאריך 16.10.18 נשלח הפקס בשנית. ככל הנראה פקסים אלה לא טופלו..."
  - ביום 11/10/2018 הוא נפגע בתאונת עבודה.
  - לטענתו עשה את המוטל עליו כדי להירשם כעובד עצמאי:
- בכך שנרשם כעצמאי ברשות המיסים, הופקה לו תעודת עוסק פטור, נפתח לו תיק בפקיד השומה, והכול לפני התאונה. כמו כן, רואה החשבון של התובע שלח את הפקסים כאמור לעיל. כל אלה מראים את תום ליבו.

#### הב"ל

- ראשית: דין התביעה להידחות בעילת התיישנות באשר חלפו יותר מ-12 חודשים מיום שקיבל מהב"ל את מכתב הדחייה (3/2019), ועד היום שהגיש את התביעה לבית הדין (7/2020). התכתבויות עם הב"ל אינן עוצרות את מרוץ ההתיישנות.
- שנית: תנאי להכרה בתביעת מבוטח הוא רישום בב"ל או עשיית המוטל עליו להירשם טרם הפגיעה. הרישום כעצמאי נעשה רק ביום 16/10/2018 והפגיעה הייתה ביום 11/10/2018.

### דין והחלטה

#### בסוגיית ההתיישנות



● טענת הבי"ל נדחתה בהסתמך על הלכת בית הדין הארצי בעניין מאלו, שם נקבע כי על פי התקנות, יש לבית הדין סמכות להארכת מועד הקבוע בדין להגשת תביעה לבית הדין כנגד החלטת הבי"ל.

וכן – מדיניות בית הדין היא שאיפה לבירור הזכויות המהותיות של הבאים בשעריו "מתוך ראיית סדרי הדין ככלים שנועדו לשרת את המטרה העיקרית שהיא בירור המחלוקות בין הצדדים והכרעה בהן".

● ובסיכום סוגיה זו פוסק בית הדין: "אנו סבורים כי יש מקום להארכת תקופת ההתיישנות, למרות האיחור, שעה שהנתבע לא הצביע על נזק כלשהו, אשר נגרם לו כתוצאה מכך שהתביעה לא הוגשה במועד; עסקינן בהליכי ביטחון סוציאלי, שבהם יש להקל על הנגישות להליך משפטי".

● בסוגיה זו, עמדת הבי"ל נדחתה.

#### בסוגיית הרישום כעובד עצמאי במועד

לא הוכח דבר מן הנטען בעניין ב"ל: לא כי בוצעו תשלומים לבי"ל לפני התאונה ולא כי נשלח טופס דיווח על רישום ושינוי מעמד בבי"ל עד מועד התאונה:

● "עיון בחקירתו הנגדית מעלה כי למרות שהעיד כי שילם לביטוח לאומי מהרגע שפתח עוסק פטור התובע לא הציג כל אסמכתא לתשלום בנוגע למועד עובר לתאונה".

● "התובע לא בירר אף פעם האם הייתה פניה לביטוח לאומי ולמעשה הסתמך רק על רואה החשבון שלו, וזאת לאחר שהרואה חשבון הסביר לתובע מה לעשות".

● "עוד עולה מעדות התובע ומהראיות שהוצגו כי ביטוח לאומי לא שלח לתובע הודעה כלשהי ממנה עולה כי אכן הוא רשום אצלה, וזאת בשונה מגופים אחרים שכן שלחו לתובע הודעה, ולמרות האמור התובע לא ביצע כל פניה בנדון ואף לא רואה החשבון מטעמו".

● "עיון בחומר הראיות מעלה כי המסמך לביטוח לאומי לא נשלח בדואר רשום ולא בדואר רגיל, ומשכך לא מתקיימת החזקה המפורטת בסעיף 10 לתקנות הביטוח לאומי (רישום) תשכ"ג-1963. יתר על כן, כלל לא ברור לאן נשלחו המסמכים שעה שלא הוכח כי מדובר בפקס של המוסד לביטוח לאומי".

● "עיון בעדות התובע וכן בעדות רואה החשבון של התובע, מעלה כי אף אחד מהם לא בדק האם הפקס הגיע ליעדו, אף אחד מהם לא ביצע בדיקה טלפונית או פנייה באתר האישי של מייצג התובע, אף אחד מהם לא הגיע לסניף גם לאחר שנראה שעברו מספר חודשים ולא התקבל כל אישור או קבלת פנקס לתשלום או אינדיקציה כלשהי, ממנה עולה כי אכן התובע רשום בנתבע כעצמאי".

בסיכום הפסק קובע בית הדין: "התובע לא הוכיח, כי נרשם כעצמאי במל"ל או כי עשה את כל המוטל עליו לרישום כעצמאי במל"ל בטרם המועד בו נפגע, משכך – עובר לפגיעה הנתענת, התובע לא היה מבוטח בביטוח נפגעי עבודה ובדין נדחתה תביעתו ע"י המל"ל".

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 שכן 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. כתובת אתר אינטרנט ל-  
[www.ornazach.co.il](http://www.ornazach.co.il); דוא"ל ליצירת קשר - [rnazachcpa@gmail.com](mailto:rnazachcpa@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](http://www.ahec-tax.co.il)





## חידושי פסיקה

### מס הכנסה

#### חיוב קנס בגרעון

עו"ד מאיה כרמי - לוברטובסקי

יינות ביתן רכשה מניות בחברה שהפעילה את רשת המרכולים "כמעט חינם", וייחסה בדיווחיה את תמורת הרכישה לשני נכסים באופן שהקנה לה הטבות מס - מניות ב"כמעט חינם" (כ-150 מיליון ש"ח) וזכות לקבלת מענקים שונים מספקים (כ-110 מיליון ש"ח). פקיד השומה טען שיש לייחס את כל תמורת הרכישה לנכס אחד – מניות "כמעט חינם", בין היתר, מכיוון שבמועד העסקה לא הייתה זכות לקבלת מענקים מהספקים, שההסכמים עמם נחתמו רק לאחר העסקה. נוסף על כך פקיד השומה הטיל על "יינות ביתן" קנס גרעון. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה, לרבות לעניין החיוב בקנס גרעון. מפסק הדין, שהתמקד בנושא קנס הגרעון, עולה כי נטל ההוכחה להיעדר התרשלות בעריכת דוח המס, מוטל על הנישום ולא על פקיד השומה, וכי חוות דעת משפטית שהתקבלה בזמן אמת ממומחי מס (להבדיל מיועצים כלכליים או חשבונאיים) עשויה לסייע לנישום לעמוד בנטל במקרים שבהם מתעוררת מחלוקת משפטית לגיטימית בין הנישום ופקיד השומה.

ע"א 3454/21 יינות ביתן נ' פקיד שומה אשקלון – חיוב בקנס גרעון

הכותבת - ממשד מאיר מזרחי ושות', עורכי דין

### דחיית ערעור על החלטה לדחיית השבת מענקים שקיבלה נישומה בעקבות מגפת הקורונה - פס"ד עו"ד תמר קידר

בית המשפט המחוזי בבאר שבע דחה את ערעורה של עו"ד תמר קידר כל כך שנדרשה להשיב מענקי סיוע בגין מגיפה הקורונה. בית המשפט קבע שלא היתה ירידה במחזורי העסקאות הרלבנטיות לאותה תקופה ובכך לא התקיימו תנאי הזכאות לקבלת המענקים

בעקבות מגפת הקורונה ניתנו מספר מענקי סיוע לעצמאיים ולשכירים בעלי שליטה, מכוח החוק לצמצום פערים, בהתאם לתנאי זכאות שנקבעו בחוק, אשר נקבעו בעיקרם על יסוד השוואת המחזוריים המדווחים למנהל מס ערך מוסף. נוכח היקף הזכאים והדחיפות במתן המענקים, ניתנו המענקים לכל מי שביקשם, לעיתים אף מבלי שנבדקו תחילה תנאי הזכאות, והתקיימותם נבחנה לעיתים רק בדיעבד. לאחר בדיקת הזכאות, אשר נערכה כאמור לעיתים בדיעבד, אפשר המנהל לכל מי שלא עמד בתנאי הזכאות להשיב את המענקים שקיבל, באופן וולונטרי, תוך עריכת הסדרי תשלומים נוחים. בתום התקופה שבה התאפשרה החזרה וולונטרית של המענקים ששולמו למי שאינו זכאי להם, דרש המנהל את החזרת המענקים האמורים, בכלל זה דרשם מהמערערת.

המערערת קיבלה 5 מענקי סיוע על פי החוק לצמצום פערים, ובדיעבד התברר שלא התקיימו בה תנאי הזכאות לקבלתם. שלושה מהמענקים הושבו על ידי המערערת, אף זאת אך לאחר שנקטו הליכי גביה מכוח פקודת המסים (גביה), ולגבי שניים מהמענקים הגישה המערערת למנהל השגה לפי סעיף 10 בחוק לצמצום פערים. משנדחתה השגתה הגישה את הערעור שלפני.

אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים ובחומר שהוגש מצאתי שיש לדחות את הערעור.



תקציר ע"מ 64222-02-23 בבית המשפט לעניינים מנהליים בבאר שבע, על ידי כב' השופט יעל ייטב המערערת: תמר קידר. המשיב: פקיד שומה אשקלון ניתן ביום 14.8.2023

## נדחתה בקשה לתובענה ייצוגית נגד רשות המסים בשל גביית מס בגין הטבת רכב שלא כדין - פס"ד מאנע וסיגמנט

עו"ד שוש גבע

בית המשפט דחה טענה שנוכח מגבלות הקורונה נמנע השימוש האישי ברכב המעסיק ועל כן לא היה מקום לזקוף לעובד הכנסה נוספת בגין הטבת הרכב. נקבע כי קביעת שווי הטבת הרכב אינה נתונה לשיקול דעת רשות המיסים או בית המשפט, וזקיפת שווי השימוש ברכב בתקופת מגבלות הקורונה נעשתה כדין.

תקציר: ת"צ 11829-04-20 בבית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב יפו ע"י כבוד השופט נטע רות. המבקשים עוזי מאנע וסיגמנט. המשיבים רשות המיסים והמוסד לביטוח לאומי. ניתן ביום 19.7.2023

## חברת בנייה שעסקה בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות נפרדות זכאית למענק קורונה - פס"ד ביננפלד

עו"ד שוש גבע

המחוזי דחה את עמדת רשות המסים ואישר את החלטת ועדת הערר לענייני קורונה בקבעו כי חברת בנייה זכאית למענק קורונה. כאשר מדובר בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות נפרדות, אשר מתומחרות ומשולמות באופן נפרד, הרי אותן עבודות נפרדות יכולות להיות מושפעות ממשבר כלכלי זמני, ולפיכך, ראוי ליתן מענק.

תקציר עמ"נ 22833-07-22 בבית המשפט המחוזי בירושלים, על ידי כב' השופט אביגדור דורות. המערערת: י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ. המשיב: מדינת ישראל ניתן ביום 28.3.2023

## העליון קבע כי חברת בנייה אינה "עוסק" ולא זכאית למענק קורונה - פס"ד ברקת יזמות

עו"ד שוש גבע

העליון קבע כי חברת בנייה אינה זכאית למענק בשל ירידה בפעילות בזמן הקורונה. מדובר בחברה שדיווחה על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה כ"קבלן מבצע", ובהתאם לחריג בחוק הסיוע הכלכלי, היא אינה זכאית למענק. לא ניתן ליהנות משיטת חישוב מס מסוימת, ולקבל מענק שנועד למי שהכנסותיו מחושבות בצורה אחרת.

תקציר בר"מ 1692/23 בבית המשפטן העליון, על ידי כב' השופטת דפנה ברק-ארז, המערערת: קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ. המשיב: רשות המסים ניתן ביום 27.7.2023



## אפלה ראייתית - פקיד השומה ביער את תיקו של נישום ולא יוכל לגבות מס משנת 1998 - פס"ד שפיגולנט

עו"ד שוש גבע

המחוזי קבע כי פקיד השומה התרשל וגרם לנזק ראייתי כאשר ביער את מסמכי הנישום, ומשכך לא יוכל לגבות מס משנת 1998. הנזק הראייתי מונע מהנישום להוכיח את העובדות הנטענות, ואינו מאפשר לבחון את התנהלות פקיד השומה. לא די בחשדות בעלמא כדי להצדיק שומה כעבור עשרות שנים.

**תקציר ע"מ 34366-10-21 בבית המחוזי מרכז לוד, על ידי כב' השופטת אבי גורמן, המערער:  
חיים שפיגולנט. המשיב: פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 14.8.2023**

### דיווח כוזב על הגשת בקשה לסיווג חברה כחברה משפחתית – הכרעת דין שרגא ברוש

נגד מר ברוש וחברת א.ל.ע.א השקעות בע"מ שבבעלותו ונגד רו"ח של החברה רו"ח בר לבב, הוגש כתב אישום שלפיו מר ברוש ורו"ח בר לבב (ששימש כרואה-החשבון של החברה ועניינו הסתיים בהסדר טיעון לפני שמיעת הראיות) תכננו לרמות את פקיד-השומה על-ידי יצירת מצג כוזב לפיו הוגשה בקשה להכיר בחברה, אשר התאגדה ביום 29.9.2014, כחברה משפחתית כאמור בסעיף 64 לפקודה, בתוך שלושה חודשים ממועד היןוסדה והגישו לשם כך טפסים ומכתב לוואי מזויפים כאילו נערכו ונחתמו ביום 13.10.2014. זאת, על-מנת שרווח ההון שיווצר לחברה ממכירת מניות חברה אחרת בה החזיקה יחויב במיסוי חד-שלבי ולא דו-שלבי. כמו כן הוגש כתב אישור נגד רו"ח בן-ברוך שהיה רואה החשבון של מר ברוש ואחיו. מניות החברה הוחזקו על-ידי האחים ברוש בחלקים שווים ביניהם.

בית-המשפט, זיכה את רו"ח בן ברוך מביצוע העבירה שיוחסה לו בכתב האישום, הרשיע את מר ברוש בביצוע שתי עבירות לפי פקודת מס הכנסה וכן זיוף מסמך בכוונה לקבל באמצעותו דבר בנסיבות מחמירות לפי סעיף 418 לחוק העונשין וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות לפי סעיף 415 לחוק העונשין כמו כן הרשיע את החברה בביצוע עבירות אלה.

**תקציר: ת"פ " 49429/07/20 מדינת ישראל נגד שרגא ברוש, א.ל.ע.א השקעות בע"מ, מיכאל בר לבב, שארישוב בן ברוך, בפני כב' השופטת דנה אמיר בבית משפט השלום בתל אביב. הכרעת הדין ניתנה ביום 16/07/2023**

## מיסוי מקרקעין

### עדכוני פסיקה במיסוי מקרקעין

עו"ד מאיה כרמי - לובטובסקי

**ו"ע (מחוזי ב"ש) 29172-01-21 נצב"א החזקות 1995 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
ב"ש – מלון הנסיכה באילת סווג כאיגוד מקרקעין**

חברת נצב"א רכשה מניות בחברת לקסן, שהיתה הבעלים של מלון הנסיכה באילת, בשתי פעימות. מנהל מיסוי מקרקעין קבע כי לקסן הייתה איגוד מקרקעין במועד רכישת המניות ועל כן פעולת הרכישה חייבת במס רכישה, שאותו קבע לפי שווי המקרקעין במועד רכישת המניות. בית המשפט



קיבל את עמדת המנהל. תחילה התייחס בית המשפט לטענת נצב"א ולפיה הפעילות העסקית של המלון מהווה נכס נפרד המוציא את לקסן מגדר איגוד מקרקעין, וקבע כי בהתאם לראיות שהוצגו בפניו, המלון לא היה פעיל במועד רכישת המניות, וכי בכל מקרה, גם אם הייתה פעילות עסקית רלוונטית, היא לא נפרדת ועצמאית מהמקרקעין. נוסף על כך נקבע כי לא הוכח שיש ללקסן נכסים אחרים עצמאיים שאינם נבלעים במקרקעין, לרבות רשימת ציוד שהציגה ביחס אליו. נקבע כי הוא בשווי זניח למקרקעין, טפל למטרת האיגוד ונטמע במקרקעין. ביחס להחלטת מיסוי 38/07 שבה נקבע כי בנסיבות העניין מלון אינו מהווה איגוד מקרקעין, קבע בית המשפט כי היא עוסקת בנסיבות ספציפיות שאינן תואמת למקרה הנדון ובכל מקרה אינה מחייבת את בית המשפט. נוסף על כך, בית המשפט קיבל את עמדת המנהל ביחס לשווי לצורך מס רכישה.

### **ו"ע (מחוזי חי') 32808-02-21 אזריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה – רכישת בית המיועד להריסה כרכישת קרקע; חיוב בקנס גירעון**

העוררים רכשו בית מגורים צמוד קרקע. במסגרת הדיווח לרשויות המס ביקשו לשלם מס רכישה בשיעור של דירה. המנהל קבע שומה של רכישת קרקע וחייב את העוררים בקנס גירעון, שכן לטענתו, כוונת העוררים במועד הרכישה הייתה להרוס את הבית הקיים ולבנות חדש תחתיו. נקבע כי העוררים לא הצליחו להרים את נטל הראיה לכך שכוונתם הסובייקטיבית הייתה לרכוש את בית המגורים שהיה בנוי בעת הרכישה למטרת מגורים בו. כן נקבע כי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה הייתה רכישת קרקע ולא רכישת דירה, ועל כן יש לחייב את העוררים בשיעור מס רכישה של רכישת קרקע. בית המשפט אף קבע כי בנסיבות המקרה מוצדק להטיל על העוררים קנס גירעון.

ראו גם ו"ע (מחוזי חי') 25210-02-21 בן עוז נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, שעסק בנסיבות דומות וגם בו נקבע כי העוררת לא הצליחה להוכיח כי כוונתה הסובייקטיבית הייתה לרכוש את בית המגורים הספציפי שהיה על המקרקעין למטרת מגורים בו, בין היתר בשל שווי הנכס, העובדה שנקטו בסמוך לרכישה הליכים מול רשויות התכנון להריסת הנכס וכי הוא מעולם לא שימש את העוררת למגורים ואף לא הושכר לצד ג' למטרת מגורים.

### **ו"ע (מחוזי חי') 69745-02-20 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה – הסכם לרכישת קרקע והסכם לרכישת שירותי בנייה כעסקה אחת לרכישת נכס מוגמר**

העוררת התקשרה בהסכם רכישת קרקע עם חברת שמיר ייזום, ובהסכם נוסף לרכישת שירותי בנייה מחברת שמיר הנדסה, חברת אם של שמיר ייזום. העוררת הגישה דיווח על רכישת קרקע בהתאם לשווי שנקבע בהסכם עם שמיר ייזום. המנהל טען כי על פי שני ההסכמים, העוררת רכשה למעשה נכס מוגמר שהשווי שלו הוא שווי הקרקע בצירוף עלויות הבנייה, ועל שווי זה יש לשלם מס רכישה. נקבע כי העוררת רכשה נכס מוגמר, בין היתר בשל כך ששני ההסכמים נחתמו באותו היום מול חברות קשורות, בשל כך שהצעה לרכוש נכס מוגמר עלתה כבר בשלב המשא ומתן שנהל מול שתי החברות כגוף אחד, ועוד. נוסף על כך, בית המשפט הותיר על כנה את החלטת המנהל להטיל על העוררת קנס גירעון.

### **ו"ע (מחוזי חי') 35301-10-19 רוטנברג נ' מנהל מסמ"ק חיפה – לא ניתן להגיש השגה על החלטה המקבלת את השומה העצמית**

העוררים הגישו שומה עצמית שבמסגרתה דיווחו על רכישת נכס מוגמר במסגרת קבוצת רכישה, ושילמו מס רכישה בהתאם. המנהל קבע את שומת מס הרכישה תוך שהוא מקבל את השומה העצמית, למעט לעניין יום המכירה. העוררים הגישו השגה שבמסגרתה טענו טענות הסותרות את השומה העצמית שלהם, ביניהן כי הממכר הוא קרקע ולא נכס מוגמר. נקבע כי לא קיימת בדין זכות להשיג על שומה עצמית שהתקבלה על ידי המנהל, וכי הדרך לעשות כן היא רק באמצעות



בקשה לתיקון השומה העצמית; גם לגופו של עניין נדחתה טענת העוררים ונקבע כי הם רכשו נכס מוגמר במסגרת קבוצת רכישה; גם טענה להיוון נדחתה שכן העוררים לא הרימו את נטל ההוכחה.

### **ו"ע (מחוזי ת"א) 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א – דחיית טענה בדבר סיווג נכס ששימש למגורים שלא כדין כדירת מגורים לצורך מס שבח**

בשנת 1996 נרכש נכס שהיווה חלק מקומת מרתף בבניין מגורים בתל אביב ושימש למגורים לפחות ממועד זה ועד מועד מכירתו. בהיתר הבנייה שניתן להקמת פרויקט תמ"א בבניין לא נכלל הנכס במניין דירות המגורים המאושרות. במסגרת הדיווח על מכירת הנכס הצהיר העורר על מכירת דירת מגורים מזכה. המנהל קבע כי לא מדובר בדירת מגורים. בית המשפט קבע כי ממכלול הראיות עולה כי הנכס אינו דירת מגורים, שכן הגם ששימש למגורים, המגורים לא היו כדין, שכן ייעודו התכנוני של הנכס אינו למגורים. נוסף על כך נקבע כי במקרה זה לא מתקיימות נסיבות חריגות (כפי שהתקיימו, למשל, בהלכת שטיין) שבעטיין ניתן לסווג את הנכס כדירת מגורים למרות השימוש למגורים שלא כדין.

*הכותבת - ממשד מאיר מזרחי ושות', עורכי דין*

### **נישום שהשכיר דירה בפטור ממס הכנסה לא יוכל לנכות פחת מהשבח בעת מכירתה - פס"ד קליינר**

**עו"ד שוש גבע**

מוכרי דירות שהשכירו את דירתם בפטור ממס הכנסה לא יוכלו לנכות כנגד השבח את הוצאות הריבית הריאלית שהוציאו לשם רכישת הדירה. תכלית שני החוקים אחת היא – עידוד השכרת דירות שעמדו ריקות, תוך הפחתת מס הכנסה ובירוקרטיה, מבלי שתהיה כוונה להיטיב עם בעל הדירה ולהגדיל את ההטבות בעת מכירתה.

**תקציר: ת"צ 10474-09-21 בבית המשפט המחוזי בתל-אביב, ע"י כב' השופטת ירדנה סרוסי, המקשים קליינר ואח', המשיבה: מדינת ישראל רשות המסים. ניתן ביום 12.7.2023**

### **מס ערך מוסף**

#### **חשבוניות פיקטיביות - כפל מס עסקאות**

מר לודמיר שלמה (להלן המערער) הגיש ערעור על החלטת מנהל מע"מ רמלה שקבע כי יש להשית עליו כפל-מס עסקאות מכוח הוראות סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין הוצאת חשבוניות פיקטיביות. מנהל מע"מ טען כי החשבוניות הוצאו על ידי המערער שלא כדין. בית המשפט דחה את הערעור של מר לודמיר שלמה.

**ע"מ 57006/11/20 לודמיר בבית המשפט המחוזי מרכז לוד, בפני כב' השופט אבי גורמן, המערער: לודמיר שלמה. המשיב: מנהל מס ערך מוסף רמלה ניתן ביום 18.7.2023**



## סוחר במטבעות וירטואליים ביצע מסחר במיליונים בשני חשבונות תוך הסתרת זהותו - פס"ד ורלין

עו"ד שוש גבע

מטבעות וירטואליים וכסף מזומן אשר נתפסו אצל סוחר מטבעות וירטואליים יוותרו בידי המדינה, משמדובר ברכוש אסור המקים פוטנציאל חילוט. הנאשם סחר במאות מיליונים בשני חשבונות שפתח על שם אחרים, במטרה להציג פעילות כספית מופחתת בחשבון הרשום על שמו, וקיים סיכוי סביר להרשתו.

---

תקציר: ת"פ 16851-07-23 בבית משפט השלום בחיפה על ידי כב' השופט זיו אריאלי.  
המאשימה: מדינה ישראל . הנאשמים: דריה ואלכסנדר ורלין. ניתן ביום 15.8.2023

## מצג תעתועים: קבלן בנייה הציג חשבוניות פיקטיביות בגין עבודות של שישה קבלני משנה - פס"ד רשק

עו"ד שוש גבע

המחוזי קבע כי קבלן דיווח וקיזז מע"מ תשומות שלא כדין באמצעות חשבוניות פיקטיביות, אשר אינן משקפות עסקאות עם הגופים שעל שמם הוצאו החשבוניות. הנישום הציג מצג תעתועים, ומסר גרסה בלתי אמינה באשר לשישה קבלני משנה שעמם טען שבא בקשרי מסחר. קבלני המשנה העידו כי כלל אינם מכירים את הנישום וכי לא עשו אתו שום עסקה.

---

תקציר: ע"מ 53721-06-20 בבית משפט המחוזי בירושלים ע"י כב' השופט אביגדור דורות.  
הנאשם: מנזר רשק. המשיב: בית המכס ומע"מ ירושלים. ניתן ביום 21.8.2023



## מנהל בחברה ירצה שנת מאסר בשל הפקת חשבוניות פיקטיביות בסך של 2 מיליון ש"ח - פס"ד צאלח

עו"ד שוש גבע

שנת מאסר וקנס בסך 50 אלף ש"ח הוטלו על בעל חברה שניכה מס מ-1,250 חשבוניות פיקטיביות שהוציא. נקבע כי העבירות בוצעו מתוך תכנון מוקדם ובתחכום, וכי הנאשם אחראי למלוא הנזק. גריעת המס מקופת המדינה חמורה הרבה יותר במקום שבו בחרו הנאשמים במודע ובכוונה תחילה להונות את רשויות המס.

---

תקציר: ת"פ 50348-05-21 בבית משפט השלום בנתניה ע"י כב' השופטת טל אוסטפלד נאוי.  
המאשימה: מדינת ישראל. הנאשם: זמירו צאלח ואח'. ניתן ביום 17.7.2023

## בטוח לאומי

### העליון: רואה חשבון התרשל בטיפול בלקוח עצמאי וגרם לדחיית תביעתו במל"ל - פס"ד דרדור

עו"ד שוש גבע

העליון קיבל תביעת רשלנות מקצועית נגד רואה חשבון שבשל מחדלו מלדווח למלי"ל על היות לקוחו עצמאי, נדחתה תביעתו כנפגע עבודה. חזקה על רואה החשבון כי ידע מה נדרש מלקוחו לעשות על מנת להבטיח את זכויותיו לפי חוק הביטוח הלאומי, ומה התוצאה הצפויה מאי דיווח על מעמדו כעצמאי במקרה של תאונה.

---

תקציר ע"א 7406/22, בבית המשפט העליון, על ידי כב' השופטים: יצחק עמית, אלכס שטיין,  
חאלד כבוב. בנימין דרדור. המשיב: שלמה לוי ניתן ביום 9.8.2023



## מומחי "חשבים" משיבים

### מס הכנסה

#### הצגת בית שבנתה עוסקת מתחילה בהצהרת ההון הראשונה שלה

##### השאלה:

עוסקת מתחילה מגישה הצהרת הון ראשונה. בבעלותה בית שנבנה על ידה וכיום היא מתגוררת בו. איך יש להציג את הערך של הבית בהצהרת ההון? ובאופן יותר ספציפי, ללקוחה יש אסמכתה על רכישת השטח והערכת שמאי שבוצעה נכון לאותה התקופה לצורך נטילת משכנתה. על יתר העלויות ששימשו לבניית הבית אין אסמכתאות. מה העלות שיש לרשום? מהי ההשפעה שיכולה להיות לכך על המכירה או העלות לצורכי שבח בעתיד?

##### עו"ד (רו"ח) אריאל דרייפוס משיב:

יש לרשום בהצהרת ההון את העלות בפועל של כל הרכיבים ששימשו לבניית הבית כמו עלות הקרקע, עלות חומרי הבנייה, עלות קבלני הבנייה וכד'. אם אין אסמכתאות, ראו חוזר מס הכנסה 2/2012 בנושא: אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות. ברם, ראו בקישור המצורף מאמר מפורט הדן בנושא ומעלה את הקשיים הנובעים מטבע הדברים במצב שכזה (רלוונטי גם לשאלה כיצד להעריך את העלויות לצורך הצגה בהצהרת הון): מדוע רשות המיסים לא מכירה בעלויות בניה הנקבעות על פי חוות דעת שמאית? - מרכז הנדל"ן (nadlancenter.co.il).

---

**המשיב - רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס, 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 או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים**

#### סירוב פקיד השומה להכרה בהפסדים שדווחו בדוחות שהתיישנו ללא תיעוד מצורף

##### השאלה:

ללקוחה שלי היו הפסדים מניירות ערך (200,000 ש"ח) בשנת 2010 (ואולי לפני) - אין לי תיעוד. בכל שנה העברתי את ההפסד בשדה 166 (הפסד מועבר). בשנת 2020 היו רווחים מניירות ערך 200,000 ש"ח וביקשתי לקזז את הרווח מההפסד המועבר.

רכזת מס הכנסה מבקשת ממני פרטים על ההפסד המועבר. במשך שנים ההפסד היה רשום בדוחות. הדוחות התיישנו ועכשיו היא מבקשת אישורים. האם החוק מחייב את הנישום להעביר אישור בכדי להכיר בקיזוז ההפסד?

##### עו"ד גיא רוטמן משיב:

דוחות שהוגשו על ידי הנישום ואושרו, מהווים שומה של רשויות המס (כשבמקרה של שומה 01 או 05 הרי הדוח מאושר לאחר בחינות ובדיקות מעמיקים יותר, ויש לראות את הנתונים שבו כמקובלים ומאושרים על יד רשות המיסים.





לכאורה השלב לבחינת ההפסדים שנדרשו היה במועד שבו נכללו בדוח בפעם הראשונה. לאחר מכן הנתונים מצוינים בכל דוח כהפסדים מועברים משנים קודמות (מדוחות שנים קודמות), אולם אינם מהווים, לטעמנו לפחות, חלק מהדוח לאותה שנה אלא רק מצוין דבר קיומם בהתבסס על דוחות עבר ושומות עבר, בהנחה שהדוחות אושרו והוצאו שומות סופיות לשנים הרלוונטיות.

לצערנו נעשתה הבחנה בין דוחות שנעשתה לגביהם פעולה שומתית והופעל שיקול דעת בשומתם לבין כאלו שאושרו ללא בחינה שומתית. עניין זה נדון במסגרת בקשה ב-עמ"ה 1022/09 רובומוטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ובו נקבע מפי כב' השופט מגן אלטוביה כדלקמן:

"כל שיוער הוא כי דו"ח שלא הופעל לגביו שקול דעת שומתי, אינו יכול לשמש בסיס לטענת הסתמכות. דו"ח שהופעל לגביו שקול דעת שומתי אולם בחר המשיב שלא לבחון חלק מהסוגיות הטמונות בו למשל משום שלא הייתה להן השלכה על חבות המס באותה שנת מס, על מנת שהנישום יוכל להסתמך על הצהרתו כאילו נבחנה ואושרה בידי המשיב בקשר עם שנות מס מאוחרות, צריך הוא לשכנע כי היה על המשיב לבחון הסוגיה ומשבחר שלא לבחון אותה, מנוע הוא מלתקוף את המצג שהוצג. ברגיל הפסד נטען שאין לו השלכה על חבות המס בשנות ההפסד, יכול ושיבחן בשנת המס שבה מבקשים לעשות בו שימוש לאחר העברתו. ברגיל אין לומר כי "חלף המועד" לבחינת ההפסד בשל שמקורו בשנת מס שהתיישנה. בחינת "התיישנות" יכולת המשיב לבחון ההפסד הוא מהמועד שבו מתבקש לעשות בו שימוש".

יצוין כי הדברים לעיל נאמרו כהערה במסגרת דיון בבקשה ולטעמנו אינם מהווים הלכה מחייבת; אולם בבקשה מקדמית בעמ"ה 42485-03-13 אי - אונליין קפיטל (אי. או. סי.) בע"מ נגד פקיד שומה תל אביב 3 הוסיף כבוד השופט מגן אלטוביה וקבע:

"ובענייננו, למעט טענה על "אי שמירת מידע ופרטים רלוונטיים בדבר העסקה נשוא ערעור זה" (סעיף 3.7 לבקשה) לא טענה המבקשת שמצבה הורע עקב התנהגותו של המשיב, וממילא אין לדבר על הסתמכות המצדיקה קבלת הערעור, בטרם בירור טענות הצדדים, אלא לכל היותר, התחשבות בטענה זו ככל שתוכח, בעת שקילת הראיות. זאת ועוד, על פי ברגיל חשבונות ומידע רלבנטי יש לשמור שבע שנים מתום שנת המס או שש שנים מיום הגשת הדו"ח ויש ומסמכים נדרש לשמורם 16 שנה. אולם כל זה יתברר בעת ברור הגופו אם יידרש ואין כאמור ב"נזק ראיתי" לכאורי זה כדי לקבל הערעור על הסף.

9. בבקשה הבחינה המבקשת בין עניינה לבין העניין שנדון בפסק הדין שניתן לאחרונה ב-עמ"ה 1022/09 רובומוטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. איני שותף להבחנות של המבקשת ואני סבור שהאמור שם נכון ביסודו גם למקרה כאן, כפי שפורט לעיל."

במקרה נשוא השאלה אין נתונים ומידע בנוגע למהות השומות וההליך השומתי שנעשה לנישום בשנת 2010, כך שאין לנו יכולת להעריך את מהות ההליכים השומתיים שבוצעו בשנה הרלוונטית.

רשות המיסים עשתה לה מנהג לבחון הפסדים רק במועד דרישת קיזוזם מול רווחים. התנהלות כזו פוגעת בנישום במיוחד כשאין מדובר בהפסדים משנה קודמת או זו שלפניה, או אם להחמיר, משנים פתוחות של הנישום או משנים שפקיד השומה יכול לפתוח את השומות בגינן, כבמקרה נשוא השאלה.

לטעמנו לפחות גם אם יסבור פקיד השומה כי ההלכה החלה היא זו שהובאה לעיל, הרי במישור המעשי יקשה עליו להצדיק דרישת מסמכים בחלוף המועד החוקי לשמירתם, או להשתמש בהיעדרם של מסמכים כאמור כנימוק יחיד לדחיית קיזוז ההפסדים, עת אלו אמורים לכאורה להימצא בידי זה מכבר.



בנסיבות המתוארות נראה לנו כי הדוחות המתייחסים להפסדים מצויים בידי פקיד השומה כמו גם התייעוד הנלווה שצורף אליהם, ואם חלף המועד לשמירת מסמכים יקשה על פקיד השומה להצדיק דרישתו זו ולבסס אותה, מה גם שמאחר וכלל דוחות הנישום מצויים בידי, לרבות ובמיוחד הדוח הרלוונטי שבו נדרשו ההפסדים לראשונה על נספחיו, הרי יכול פקיד השומה לבחון את ההפסד בהסתמך על המסמכים שבידיו, ככל שאלו צורפו לדוח בשנה הרלוונטית.

נראה לנו כי הסייג ביחס לנוקים הראייתיים שנגרמו לנישום בסיטואציה כזו תפעל לטובתו במסגרת הליכי השגה וערעור ככל שלא יתקבלו טענותיו בשלב הראשון או השני של ההליך השומתי.

---

#### **המשיב – ממשד רוטמן 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 קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים**



## מענק קורונה שנתקבל בארצות הברית לאזרח אמריקאי תושב ישראל

### השאלה:

אזרח אמריקאי שקיבל מענק קורונה בארצות הברית, נדרש להגיש דוח בישראל (תושב ישראל). האם מענק הקורונה האמריקאי ידווח כהכנסה חייבת? כיצד לסווג את ההכנסה הזו בדוח?

### רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

בארץ כעיקרון מדווחים לפי חוקי המס החלים בארץ, ולפי חוקים אלו לכאורה אין פטור למענק שמתקבל ממדינה זרה. אלא שבסעיף 3.1.1. להוראת ביצוע מס הכנסה 03/2023 בנושא: ניתוב שלב א ושינויים בשידור דוחות ושומות יחידים וחברות לשנת המס 2022 נקבע על ידי רשות המסים כדלקמן:

#### "3.1.1 מענקי קורונה מחו"ל

3.1.1.1 - מענק קורונה כפיצוי על הכנסה -

יחיד המדווח על הכנסותיו מחו"ל בדוח השנתי וקיבל מענקי קורונה מחו"ל כפיצוי בגין אותן ההכנסות, יכלול בהכנסות אלו גם את המענק ששולם לו.

3.1.1.2 - מענק לכל אזרח -

מענק קורונה שהתקבל ממדינה זרה וניתן כמענק לכל אזרח, בדומה למענקי ביטוח לאומי שחילקה מדינת ישראל לכל תושב, אינו חייב בדיווח."

---

**המשיב - רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס, 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 קונקרטיות ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים**

## הקמת חברת ארנק על ידי בן זוג של נכה בה יעבוד כשכיר כדי לייצר הפחתת מס

### השאלה:

שכיר בעל הכנסות גבוהות שאשתו נכה 100%, רוצה לפתוח חברה על שם אשתו, כדי שגם אם תוגדר חברת ארנק, לא תשלם מס בשל נכותה, והוא יעבוד בה כשכיר בשכר מינימלי וימשיך להפריש לעצמו הפרשות סוציאליות גבוהות שבגינן יחויב בשווי. האם יש מניעה לעשות מהלך כזה? האם הדבר לא חוקי או לא יעבור' במס הכנסה?

### עו"ד קובי כהן משיב:

מטרת ההטבה לנכה היא להקנותה לנכה אשר מפיק הכנסה מיגיעתו האישית, ולמסות נכה בשיעור אפס - עד לתקרה שנקבעה בחוק, בכדי להגדיל את מסת ההכנסות נטו שיהיו בידיו. המטרה היא סוציאלית, כדי להקנות לנכה תמריץ להשתתף השתתפות פעילה בשוק העבודה, וכן להותיר בידיו תמורה גדולה יותר מההכנסה, בהנחה שאם הוא נכה 100 אחוז, הוצאותיו גבוהות יותר. עד כאן מטרות החוק. כאשר בוחנים את יישום החוק, יש לבחון אם אכן מטרותיו מתקיימות בשאלת הפרשנות במקרה זה.



סעיף 62א לפקודת מס הכנסה עוסק בחברות ארנק. סעיף זה נוצר כדי להתגבר על מצבים של כליאת רווחים בחברה למי שהוא שכיר בפועל, והוא משקף את הכנסות החברה המיוצרות באמצעות יחיד בעל שליטה לבעל המניות המהותי. הסעיף קובע כי הכנסה חייבת של חברת מעטים הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה כהגדרתו בסעיף 88, תיחשב הכנסתו של היחיד. מכאן השיקוף. ההכנסה אינה של החברה אלא של היחיד, בתנאים שקובע הסעיף.

במבנה המתואר בשאלה הבעל ייחשב בעל מניות מהותי על פי הגדרות הסעיף, המפנה לסעיף 88 לפקודה וקובע כי גם מי שמחזיק יחד עם אחר ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם, נחשב בעל מניות מהותי.

גם אם אין בעל מניות, הרי עדיין הוא ואשתו יחד יקיימו את אחזקת עשרת האחוזים המקנה לו מעמד של בעל מניות מהותי (ראו ע"א 6357/90, פסי"ד שלם). במקרה זה הבעל השכיר מבקש לעבוד באמצעות חברה בבעלות מלאה של אשתו ולתת שירותים באמצעות החברה שבפועל תהא "חברת ארנק". הוראות סעיף 62א יחולו על הבעל ולא על האישה, והוא יחויב במס כאילו רווחי החברה הם רווחיו שלו.

גם אם הייתה היתכנות שהכנסות החברה יושתתו על האישה, הרי כפי הנראה תכנון המס היה נפסל מכוח הוראות סעיף 86 לפקודה הן בתכנוני מס שמטרתם היא הפחתת מס בלתי נאותה.

לבסוף יש לציין כי הסעיף דורש את פעילותו של היחיד כדי לחייבו במס, ובמקרה זה הדבר אינו מתקיים, ככל שהבעל הוא זה שמייצר את ההכנסה שתיווצר בחברה.

**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**

## מחילת חוב של בעל מניות שאפסו סיכויי החזרת הלוואה שנתן לחברתו - יוכר כהפסד הון שניתן לקזזו כנגד רווח הון

### השאלה:

בעל מניות נתן הלוואה לחברה בבעלותו. החברה, שנמצאת בהליכי פירוק, לא החזירה את הכסף. האם ניתן לרשום את ההלוואה כהפסד של בעל המניות (ואם כן איזה הפסד - הוני או פירותי)?

### רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

לגבי יתרת הזכות - אם מוכח כי אפסו הסיכויים כי בעל המניות יוכל לקבל את יתרת הזכות בחזרה והוא מוחל על כל הסכומים הללו, אזי בידי בעל המניות נוצר הפסד הון שניתן לקזזו כנגד רווח הון. מאידך גיסא, בידי החברה נוצרת הכנסה חייבת בגובה החוב הנמחל.

לגבי מע"מ - במחילת חוב מסוג זה ראו להלן את עמדת המחלקה המקצועית במע"מ שפורסמה בנושא:



"ככלל, מחילת חוב הינה בבחינת "סיוע" כהגדרתו בסעיף 12 לחוק מע"מ ופועל יוצא הוא כי גובה החוב אשר נמחל לעוסק ייחשב כחלק ממחיר עסקאותיו (ראה ע"א 141/00 תה"ל נ' מנהל מע"מ).

עם זאת, לא תחשב מחילה כ"סיוע" לעניין סעיף 12 לחוק ככל שמתקיימים במצטבר התנאים הבאים:

- מחילת החוב אינה רצונית (מבחינתו של הצד המוחל) ונובעת מהעדר כושר פירעון של העוסק החייב.
  - מחילת החוב אינה גורמת בפועל להפחתת מחיר עסקאותיו של העוסק אשר חובו נמחל.
- ככל שמתקיימים התנאים האמורים לעיל, לא תחשב מחילת החוב כסיוע החייב במס, אלא אם כן, הושפעה ההחלטה למחילת החוב מעובדת קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים."

**המשיב - רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס, 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**

## מיסוי מקרקעין

### דירה "על הנייר" אינה נחשבת כדירת מגורים לעניין מס שבח

#### השאלה:

על פי החלטת מיסוי 8838/21 ועל פי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין לעניין הגדרת "דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה... "אני מבין כי דירה על הנייר לא תצטרף למניין דירות המגורים שלי. משום כך אוכל ליהנות מפטור דירה יחידה אף על פי שאני מחזיק בעוד דירה על הנייר. לצד זאת, מכרתי דירת מגורים ליזם במסגרת פינוי-בינוי. מיום המכירה ועד יום סיום בניית הדירה החדשה, אין למוכר דירה אלא זכות חוזית (דירה על הנייר), לכן דירה זו אינה נחשבת במניין דירותיו, אם למשל הוא מבקש למכור בתקופה זו דירה אחרת שבבעלותו. האם בעקבות הדירה שמכרתי ליזם במסגרת פינוי בינוי עומדת לי הזכות לרכוש דירה נוספת בפטור דירה יחידה, בהתבסס על האמור לעיל - שכן הדירה אשר מכרתי ליזם נמצאת בגדר "דירה על הנייר"?

#### עו"ד רו"ח שניר שער משיב:

הדברים שכתבת לעניין החלטת מיסוי 8838/21, ולפיה דירה על הנייר אינה נחשבת דירת מגורים לצורך הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק, ולכן מי שיש ברשותו דירת מגורים ונוסף על כך רכש מיזם דירת מגורים "על הנייר"; וכל עוד בניית דירת המגורים שנרכשה מהיזם לא הושלמה, יש ברשותו דירה אחת בלבד לעניין הזכאות לפטור ממס שבח לדירה יחידה - הם, ככלל, נכונים. ואולם, אתה מתאר מצב שבו מכרת זכויות בדירת מגורים בעסקת פינוי בינוי ליזם שבתמורה אמור לתת לך דירת מגורים חדשה שבנייתה טרם הסתיימה, ולכן לכאורה אין ברשותך "דירת מגורים" לצורך מס רכישה. אלא שבתיקון מספר 96 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2021 חוקק סעיף 49כ1 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי:



"על אף האמור בחוק זה, נמכרה יחידת מגורים במכירה לפי סעיף 49כב, יראו זכות ליחידת מגורים חלופית שהתקבלה תמורת יחידת המגורים הנמכרת כדירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לעניין מס רכישה או כדירת מגורים לעניין מס שבח, לפי העניין."

במילים אחרות, הדירה החדשה (החלופית) שאתה אמור לקבל במסגרת עסקת הפינוי בינוי (הגם שבנייתה טרם הסתיימה) תיחשב לך כדירת מגורים (הן לעניין מס רכישה והן לעניין מס שבח), ואם תרכוש כעת דירת מגורים נוספת, הרי תשלם מס רכישה לפי דירת מגורים שאינה דירה יחידה.

---

**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**

## **סוגיות פטור ממס שבח לדירת יורשים ששניים מהם תושבי חוץ והעברתה ללא תמורה ליורשים תושבי ישראל**

### **השאלה:**

תושבת חוץ רכשה דירה בשנת 1987 מתוך כוונה לעלות לארץ. בפועל חזרה לצרפת. משנת 1991 השכירה את הדירה לבן שלה שהוא רופא. חדר אחד שימש אותו לקליניקה ושני חדרים עמדו ללא שימוש. בשנים 2013-2018 החדרים הנוספים שימשו למגורי בנותיו של הרופא. תושבת החוץ נפטרה באפריל 2020. הקליניקה נסגרה בדצמבר 2020. יש ארבעה יורשים, שניים מהם תושבי חוץ. שני תושבי החוץ רוצים לתת את חלקם במתנה לאח בארץ (נעשתה חלוקה של הירושה ועל שם כל יורש רשום רבע דירה). לתושבת החוץ הייתה דירה בצרפת. 1. האם לתושבי החוץ יש פטור ממס שבח? 2. האם הדירה נחשבת דירה לאור העובדה שרק שליש שימש לקליניקה או מכיוון שרוב התקופה לא שימשה בפועל למגורים אזי תיחשב נכס מסחרי? 3. היורשת בארץ מוכרת את חלקה לאחיה (הוא יחזיק במלוא הזכויות בדירה). האם מגיע לה חישוב מס לינארי? האם מוכרת דירה?



## עו"ד רו"ח שוקי ג'אנה ואוהד ג'אנה משפטן, משיבים:

עיקרי העובדות שעולים מהשאלה הם:

- דירת מגורים בארץ נרכשה על ידי תושבת חוץ.
- הדירה שימשה בשימוש מעורב: שליש ממנה שימש לקליניקה והיתר ללא שימוש בפועל ו/או שימש למגורים.
- החל מאפריל 2020 השימוש המעורב בדירה פסק.
- הבעלים בדירה – תושבת החוץ, נפטרה, והבעלות עברה לארבעה ילדים יורשים - שניים מהם תושבי חוץ.
- בעת פטירת הבעלים, תושבת החוץ, הייתה ברשותה דירת מגורים נוספת בחו"ל. להלן נשיב לשאלות כסדרן.

### לשאלה 1 - היורשים תושבי החוץ מעוניינים להעביר את חלקם בדירה בארץ ליורש - אחד האחים בארץ. האם הם זכאים לפטור ממס שבח?

העברת חלק הדירה בין היורשים מהווה עסקה שחייבת בדיווח לפי חוק מיסוי מקרקעין. יש כמה אפשרויות לפטור ממס שבח שצריך לבחון אותן. בקצרה:

הראשונה - פטור לפי סעיף 2ב49 – הפטור מוקנה רק במכירת דירת מגורים יחידה ורק לתושב הארץ, אלא אם מדובר במוכר שהוא תושב חוץ ואין ברשותו דירת מגורים במקום מושבו בחו"ל ואף יכול להוכיח זאת באסמכתאות רשמיות.

השנייה - פטור לפי סעיף 5ב49 – פטור במכירת דירת ירושה. הזכאות לפטור זה תלויה בכמה דרישות, וביניהן שהמוריש היה תושב ישראל וגם המוכר הוא תושב ישראל, ונוסף על כך, שאילו היה המוריש בחיים, הוא עצמו היה זכאי לפטור. הדרישות אינן מתקיימות. למוריש הייתה דירה נוספת ואין מדובר בדירה יחידה, וכן מעמדו כתושב חוץ. המסקנה שלא ניתן לבקש פטור ממס שבח לפי סעיף זה.

השלישית, פטור בהעברת זכות במקרקעין במתנה וללא תמורה על פי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין. ככל שהעברה בין היורשים נעשית במתנה וללא תמורה, ניתן לבצע את ההעברה בפטור ממס שבח שהוא למעשה דחיית מס עד למועד שבו הדירה תימכר על ידי המקבל. ראוי לציין שככלל אין העברות במתנה בין אחים לצורך הפטור לפי סעיף 62, אלא אם הדירה התקבלה מההורים – תנאי שמתקיים, ולכן לכאורה ניתן לבקש פטור מס שבח לפי סעיף 62.

### לשאלה 2 - האם הדירה נחשבת "דירת מגורים" לאור העובדה ששימשה שליש ממנה לקליניקה ו/או מכיוון שרוב התקופה לא שימשה כלל למגורים בפועל?

הואיל ורובה (מעל 50%) לא שימש לקליניקה, והואיל וגם אי שימוש למגורים בפועל, לא מוציא מהגדרת "דירת מגורים מזכה", הרי שסיווגה של הדירה נשמר והיא עדיין נחשבת דירת מגורים מזכה. כמובן, צריך שהיא תענה על המבחן - יעודה למגורים וגם ראויה לשמש למגורים – כלומר שיש בה את כל המתקנים המשמשים למגורים – מטבח, אמבטיה וכו'.

### לשאלה 3 – היורשת, האחיות שבארץ, מוכרות את החלק שלה – 1/4 מהדירה, לאחיה היורש שבארץ. האם היא זכאית לחישוב מס שבח ליניארי מוטב?

התשובה היא כן. ככל שהדירה היא "דירת מגורים" (כפי שנדון לעיל) ואף עונה להיותה "מזכה" (גם נדון לעיל במבחן השימוש למגורים), אזי המוכרת תהיה זכאית לחישוב מס שבח ליניארי מוטב.



---

המשיבים – עו"ד רו"ח שוקי ג'אנה - שמאי מקרקעין, MA במשפטים; פתרונות מיסוי חכמים -  
שירותי חשבונאות, מסים ומקרקעין; אוהד ג'אנה, משפטן – ממשרד פתרונות מיסוי חכמים -  
שירותי חשבונאות, מסים ומקרקעין

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





## פריסת שבח מקרקעין לעסקאות ישנות בשיעור מס קבוע

### השאלה:

בהגשת דוח שנתי למס הכנסה לא מתאפשרת פריסת שבח מקרקעין לעסקאות ישנות שנקבע להן שיעור מס קבוע, אלא אם כן ידווחו לפי שיעורי מס רגילים (שולי עד הקובע וכו'). האם יש לכך מקור חוקי?

### עו"ד רו"ח שניר שער משיב:

סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה), התשכ"ג-1963 קובע:

"המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן..."

(ההדגשה אינה במקור – ש"ש)

מהאמור בסעיף לעיל עולה כי רק כאשר חישוב מס השבח נעשה באופן שבו יש הפרדה בין השבח הריאלי לשבח האינפלציוני, אזי ניתן במקרה כזה (ורק במקרה כזה) לבקש פריסה על השבח הריאלי. ואולם במקום שבו נעשה חישוב מס השבח לפי המס ההיסטורי (בתקופה שיום הרכישה של הנכס הוא עד 31.3.61), אין הפרדה בין "מרכיב ריאלי" של השבח לבין "מרכיב אינפלציוני" של השבח, ולכן אין זכאות לחישוב מס השבח בדרך של פריסה - משום שכאמור לעיל רק את מרכיב השבח הריאלי ניתן לפרוס, ואילו בחישוב מס היסטורי אין מרכיב שבח ריאלי, ושיעור המס ההיסטורי חל על מרכיב השבח הנומינאלי (על כל השבח).

**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

### התקנת עמדת טעינה לרכב חשמלי בחניית ביתו של עוסק - קיזוז מס תשומות, רכוש קבוע וניכוי הוצאות רכב

עוסק התקין עמדה חשמלית לטעינת רכבו בחניית ביתו בעלות של כ-7,000 ש"ח.

### השאלות:

#### מס ערך מוסף

האם ניתן להזדכות במע"מ תשומות? אם ניתן, האם בשיעור של 2/3 או בשיעור של 100%?

#### מס הכנסה

האם ההוצאה מוכרת במס הכנסה כרכוש קבוע המהוון לרכישת הרכב או כהוצאת רכב שוטפת?

### רו"ח אחמד חסונה משיב:

מס ערך מוסף - ניכוי מס תשומות



על פי תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף ניתן להזדכות במע"מ תשומות בגין הוצאה על התקנת עמדה חשמלית לטעינת רכב בחניית ביתו של עוסק.

היות שאותה עמדה תשמש רק את הרכב, ניתן לדרוש מע"מ תשומות על פי אותו יחס שהעוסק דורש לגבי הרכב שלו.

במילים אחרות, אם רוב השימוש ברכב הוא לעסק, ניתן לדרוש שני שליש מע"מ תשומות, ואם השימוש הוא רק לצורכי העסק ניתן לדרוש מע"מ תשומות מלא.

#### מס הכנסה

1. עמדת הטענת רכב חשמלי בחנייה נחשבת לרכוש קבוע;
2. אין להוון את עלות העמדה לעלות הרכב; הוא יירשם כרכוש קבוע העומד בפני עצמו.

#### המשיב - מומחה במיסים, מצוות מומחי המס במערכת כל מס

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

### חובת הגשת דוחות ופתיחת תיק ברשויות המס על ידי נציג של חברה זרה

#### השאלה:

חברה זרה מינתה נציג בישראל לפי סעיף 68 לפקודה. האם הנציג מחויב כעת לפתוח תיק עבורו במס הכנסה, והאם הוא חייב, אגב מינויו לנציג, להגיש דוחות אישיים שנתיים למס הכנסה?

#### עו"ד (רו"ח) רן איפרגן משיב:

סעיף 60 לחוק מע"מ קובע שיש למנות נציג לחייב במס שהוא תושב חוץ ויש לו עסקים או פעילות בישראל.

תושב חוץ לעניין סעיף זה הוא:

**יחיד** - יחיד השוהה בישראל על פי אשרה או רישיון לישיבה שאינה ישיבת קבע;

**חבר בני אדם** - תאגיד שהשליטה והניהול עליו מחוץ לישראל או חברה הרשומה כחברת חוץ לפי סעיף 1 לחוק החברות, כלומר, חברה זרה המנהלת עסקים בישראל.

על תושב החוץ להודיע בתוך 30 ימים מתחילת הפעילות העסקית בישראל על זהות נציג מקומי, יחיד תושב ישראל או תאגיד הרשום בישראל (תקנה 6 לתקנות הרישום).

סעיף 60(ב) לחוק מע"מ קובע כי דינו של נציג לעניין חוק מע"מ כדין החייב במס עצמו.

סעיף 61(ג) לחוק מע"מ קובע כי אם לא מונה נציג מקומי או לא נמסרה הודעה על מינוי נציג חדש, הרי מנהל מע"מ רשאי לבטל את רישומו של החייב במס.

במסגרת תיקון 132 לפקודה נוסף סעיף 68 לפקודה, הקובע שתושב חוץ אשר לפי סעיף 60 לחוק מע"מ נדרש למנות נציג, ימנה נציג שהוא תושב ישראל (יחיד או חבר בני אדם) שיש לו עסק בישראל, גם לעניין הפקודה.



אותו נציג יהיה מיופה כוחו של תושב החוץ לעניין הדיווחים לפקיד השומה, לקבל בשמו כספים בעבור תושב החוץ, ולשלם את המס שבו חייב תושב החוץ מתוך נכסי תושב החוץ בלבד.

אם לא מונה נציג לעניין הפקודה, יראו את הנציג שמונה לפי חוק מע"מ כנציג גם לעניין הפקודה.

יש לציין כי לא נקבעו הוראות לביצוע הסעיף וכן הוראות לעניין דוחות שחייב הנציג בהגשתם.

מעבר לאמור עד כה לא נמצאו הנחיות או הוראות נוספות החלות על נציג שמונה, כלומר, לא נמצאה התייחסות באשר לחובה החלה על נציג לפתוח תיק ברשות המיסים (מס הכנסה או מע"מ) ולא נמצאה התייחסות באשר לחובה של נציג להגיש דוחות שנתיים רק בשל היותו הנציג שמונה.

סעיף 131 לפקודה שעניינו "מי חייב בדו"ח" אינו כולל הוראה ספציפית לגבי נציג שמונה בהתאם להוראות סעיף 68 לפקודה.

עוד ניתן ללמוד על העניין מפרשנות סעיף 108 לפקודה, שעניינו הטלת חבות מס על תושב חוץ שיש לו מורשה בישראל. לפי פרשנות הסעיף לתושב החוץ יפתח תיק במס הכנסה אך השומה או הצו יישלחו על שם המורשה וההליכים יינקטו נגד המורשה. מדובר בהוראה דיונית ולא בהוראה הקובעת מקור הכנסה חדש.

חשוב לציין כי סביר כי נציג שמונה, אשר מקבל שכר טרחה בגין שירותיו, חייב בלאו הכי בפתיחת תיק ברשות המיסים - כך שחלה עליו חובת הגשת דוחות בשל העובדה כי הוא פועל כעצמאי או כבעל מניות בחברה המעניקה שירותים כאמור.

נוסף על כך, סעיף 131(א)(6) לפקודה מקנה לפקיד השומה את הסמכות לדרוש מכל אדם הגשת דוח גם אם אינו חייב בכך.

**המשיב – בעלים של משרד בוטיק המתמחה במיסים, בעברו עבד שנים רבות כמפקח מס הכנסה והתמחה במחלקה הפיסקאלית בפרקליטות מחוז תל-אביב. דוא"ל: [tax.ifergan@gmail.com](mailto:tax.ifergan@gmail.com) | <https://yeshcard.co/tax.lferganRan>**

**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**

## ניכוי מס תשומות בגין שכר טרחת עורך דין

### השאלה:

רופא הרשום כעוסק מורשה מנהל קליניקה פרטית כעצמאי. בשל מצב בריאותו פנה למשרד עורכי דין כדי שיטפל בעבורו בקבלת פטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה. ההוצאה למשרד עורכי דין הינה בקשר להליכי שומה המותרים לניכוי על פי סעיף 17(11) לפקודת מס הכנסה. עם קבלת הפטור סוכם על העברת שכר טרחה וכנגד התשלום הוצאה חשבונית מס. משרד מע"מ מסרב להכיר בקיזוז מס התשומות של החשבוניות שקיבל ממשרד עורכי הדין וטוענים שזו הוצאה פרטית ואינה קשורה בייצור הכנסה. מנגד טענתי שהוצאותי כרואה חשבון בגין הכנת דוח שנתי גם אינם קשורים בייצור הכנסה, אולם מותר לי לנכותם כתשומה. לטענתם המקרה לא דומה. מה דעתכם?

**רו"ח (משפטן) אליאור בר חן משיב:**



עמדתי זו אינה מהווה חוות דעת אלא עמדה מקצועית בלבד. לטעמי, מס התשומות בקשר לעורך הדין שטיפל בהליך מול מס הכנסה צריך להיות מותר בניכוי מאחר שמדובר בתשומה לצורכי העסק. גם כאשר עוסק נמצא בהליך ביקורת ושוכר את שירותיו של עורך דין כדי שזה ייצג אותו בהליך, לא סביר שלא להתיר בניכוי את מס התשומות בקשר לאותו עורך דין.

---

**המשיב - רו"ח (משפטן) אליאור בר חן. אליאור עבד כשמונה שנים באגף המכס ומע"מ ברשות המסים, תחילה כמבקר חשבונות בכיר ובמהלך 3.5 השנים האחרונות כמנהל תחום במחלקה המקצועית מע"מ. במסגרת תפקידו כתב חוזרים מקצועיים והנחיות, הוראות ביצוע וניירות עמדה בתחומי המע"מ השונים וליווה תיקים רבים בתהליכי שומה וערעור.**

**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**



## פתיחת תיק שותפות במע"מ לחברה ולאדם פרטי

### השאלה:

חברה מעוניינת לפתוח תיק שותפות במע"מ כעוסק מורשה. האם אפשר לפתוח תיק שותפות במע"מ לחברה ולאדם פרטי?

### רו"ח שלמה הררי משיב:

ניתן לעשות זאת. אגב פתיחת התיק לשותפות אתה פותח תיק גם לאדם הפרטי - כי לחברה כבר יש תיק במע"מ.

לעיתים נדרשת פתיחת התיק במע"מ לאדם הפרטי, ולעיתים הם מוכנים שהחברה תהיה נציג השותפות, מבלי לפתוח לו תיק במע"מ.

במס הכנסה חובה לפתוח תיק לאדם הפרטי כי הרווח יעלה אליו.

### המשיב – מומחה בכל תחומי המיסים. מרצה בכיר במיסים

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

## צמצום השימוש במזומן

### דיווח בהצהרת הון על סכום מזומן שמוחזק בבית והשלכתו על חוק צמצום השימוש במזומן

### השאלה:

חוק איסור שימוש במזומן מציין את סכום העסקאות המקסימלי לשימוש במזומן. האם יש התייחסות לעניין החזקת סכום מהותי של מזומן בכספת? מה יעשה נישום שהצהיר בהצהרת ההון שלו על סכום מזומן מהותי מאוד לפני החוק? האם יכול להצהיר שוב על סכום מזומן מהותי בהצהרת ההון שלו אחרי חקיקת חוק המזומן?

### עו"ד אורי גולדמן משיב:

בחוק צמצום השימוש במזומן אין איסור על החזקת מזומן בבית/ בכספת.

בימים אלה מקדמת רשות המסים (במסגרת חוק ההסדרים) את איסור החזקת המזומן בבית מעל סכומים מסוימים, ואם החוק יעבור אכן תהיה בעיה להחזיק מזומן בבית, ולפיכך תהיה בעיה גם עם הצהרת ההון.

בשלב זה ובטרם עברה חקיקת ההסדרים, התשובה לגבי הצהרת ההון היא שאם הנתונים בהצהרות מתאימים לחוק המזומן, למשל כשמדובר בכסף שניתן לאדם כדין בטרם כניסת חוק המזומן לתוקף, אזי מבחינת חוק המזומן אין בעיה.

מעבר לצורך יצוין שיש חשיפות של חוקים ורגולציה נוספים כגון חוק איסור הלבנת הון, שגם להם יש השלכות על קבלה והחזקה של מזומן - למשל אם הכסף הופק "בעבירת מקור".



---

**המשיב - ממשרד 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 קונקרטיות ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים**



## ביטוח לאומי

### חיוב בת זוג בדמי ביטוח לאומי עבור עזרה בהשגת הכנסה לתא המשפחתי

#### השאלה:

אם אני מסמנת בטופס 1301 שאישה עזרה בהשגת הכנסה, כל ההכנסה רשומה על שם הבעל. האם בביטוח לאומי זה מספיק כדי לפצל את ההכנסה בין הבעל והאישה או שחייב להיות פיצול הכנסה בדוח 1301 עצמו? לדוגמה, אם הבעל הרוויח 200 אלף, האם עצם העובדה שסימנתי שהאישה עזרה לו ישייך אוטומטית חלק מההכנסה אליה בביטוח לאומי, או שבדוח 1301 אני חייבת לרשום שהבעל הרוויח 150 אלף והאישה 50 אלף?

#### רו"ח יהושע מיניביצקי משיב:

הסימון של אישה עוזרת בטופס 1301 הוא לצורכי מס, לבדיקת חישוב מס נפרד או משותף, אך לא לביטוח לאומי.

לצורכי ביטוח לאומי בני הזוג צריכים לבקש חלוקת הכנסה, כך שהאישה תהיה גם היא מבוטחת על הכנסה זו, כמו כל מבוטח אחר, ולכן תהיה זכאית לגמלאות מחליפות שכר.

אם לא יבקשו אחוז חלוקה ביניהם, ההכנסה תחולק לפי 50%-50%, החלוקה שהיא ברירת המחדל.

אם רוצים לבקש חלוקה אחרת יש לבקש זאת בטופס ההרשמה. בדרך כלל ניתן לבקש חלוקה של שליש ושני שליש, או לבעל או לאישה.

יש לשים לב כי במקרה של חלוקה, כל בן זוג יהיה זכאי לקבל את התקרה הנמוכה על חלק ההכנסה שיועבר אליו. ואולם אם ההכנסה היא מעל המקסימום, ייתכן שלאחר החלוקה ישלמו דמי ביטוח על החלק שמעל המקסימום, אף על פי שלפני החלוקה הם היו פטורים לגביו.

#### המשיב - ממושרד שיף הזנפרץ ושות' 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**



## טבלאות

### מס הכנסה

שיעורי המס לשכירים ועצמאיים ממשכורת חודשית ושנתית  
ומהכנסה מיגיעה אישית החל מינואר 2023

שיעור המס	הכנסה שנתית (יגיעה אישית)	שיעור המס	הכנסה חודשית (יגיעה אישית)
10%	עד 81,480	10%	עד 6,790
14%	מ-81,481 עד 116,760	14%	מ-6,791 עד 9,730
20%	מ-116,761 עד 187,440	20%	מ-9,731 עד 15,620
31%	מ-187,441 עד 260,520	31%	מ-15,621 עד 21,710
35%	מ-260,521 עד 542,160	35%	מ-21,711 עד 45,180
47%	מכל שקל נוסף	47%	מכל שקל נוסף

נקודת זיכוי – 235 ש"ח לחודש. 2,820 ש"ח לשנה.

מס יסוף – יחיד חייב במס יסוף בשיעור 3% אם הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 698,280 ש"ח או 58,190 ש"ח לחודש

### הפקדות לקופות גמל וקרן השתלמות

נכון לינואר 2023

#### תקרות קצבאות ומענקים הפטורים ממס

סכום (בש"ח)	קצבאות ממעביד או קופ"ג
9,120	הקצבה המזכה ממנה ניתן פטור
4,742	פטור מירבי לפי סעיף 9א בין השנים 2020-2024
סכום (בש"ח)	פיצויי פרישה
13,310	מענק פרישה (לשנת עבודה)
26,620	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
283,905 לשנה	הכנסה קובעת (קרן השתלמות לעצמאי)
9,400 לחודש	תקרת הכנסה מזכה שהיא הכנסת עבודה
13,300 ש"ח לחודש	תקרת הכנסה מזכה שאינה הכנסת עבודה. למי שיש הכנסת עבודה - בניכוי הכנסת העבודה או 9,400 ש"ח לפי הנמוך





## שווי שימוש ברכב צמוד בשנת המס 2023

### כלי רכב שנרשמו לראשונה עד יום 1.1.2010

שווי השימוש (בש"ח) (1)	סוג הקבוצה עפ"י רשיון רכב
2,940	1
3,190	2
4,100	3
4,920	4
6,810	5
8,830	6
11,360	7
980	אופנוע L3 (2)

### כלי רכב שנרשמו לראשונה מיום 1.1.2010 (שווי ליניארי)

מחיר הרכב (בש"ח)	שיעור שווי השימוש החודשי (1)
עד 545,550	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: 545,550  
הפחתת שווי שימוש (הוראת שעה לשנים 2022 עד 2025):

הפחתה משווי שימוש לרכב משולב מנוע (היברידי): \*530- ₪ לחודש הווארך עד 31.1.2025

הפחתה משווי שימוש לרכב פלאג אין 1,050 ₪ לחודש הווארך עד 31.1.2025

הפחתה משווי שימוש לרכב חשמלי 1,260 ₪ לחודש הווארך עד 31.1.2025



### שיעורי ריבית לפי סעיף 3(ט) ליום 1.1.2023

שיעורי ריבית לפי סעיף 3(ט) ליום 1.1.2023
מיום 1.1.2023 - 3.87%
מיום 1.1.2022 - 3.23%
מיום 1.1.2021 - 3.26%

### שיעור ריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה 1.1.2023

1.1.2021

שיעור ריבית לפי סעיף 3(י)	תאריך
2.90%	1.1.2023

### שיעורי ההפקדות לגמל על פי צו ההרחבה לביטוח פנסיוני מקיף במשק

החל מיום... ואילך	הפרשות מעביד	הפרשות עובד	הפרשות המעביד לפיצויים	סה"כ
1.1.2008	0.833%	0.833%	0.834%	2.5%
1.1.2009	1.66%	1.66%	1.68%	5%
1.1.2010	2.5%	2.5%	2.5%	7.5%
1.1.2011	3.33%	3.33%	3.34%	10%
1.1.2012	4.16%	4.16%	4.18%	12.5%
1.1.2013	5%	5%	5%	15%
1.1.2014	6%	5.5%	6%	17.5%
1.1.2015	6%	5.5%	6%	17.5%
30.6.16 - 1.1.16	6%	5.5%	6%	17.5%
1.7.2016	6.25%	5.75%	6%	18%
1.1.2017	6.5%	6%	6%	18.5%
1.1.2018	6.5%	6%	6%	18.5%



## פנסיה לעצמאים - השיעורים שיידרש עצמאי להפריש לפנסיה (קצבה) ולאבטלה לשנת המס 2023

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

שנה וחוודש	שעור ההפרשה לפנסיה לעצמאים עד מחצית השכר הממוצע במשק	שעור ההפרשה לפנסיה לעצמאים בין מחצית השכר הממוצע במשק לשכר הממוצע המלא	השכר הממוצע במשק
1/2023	4.45%	12.55%	11,870 ש"ח
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

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

### מס ערך מוסף

#### מחזור עסקאות של עוסק פטור

מיום	הסכום בש"ח
1.1.2023	107,692
1.1.2022	102,292
1.1.2021	99,893

### ביטוח לאומי

#### ניכוי דמי ביטוח מעובדים שכירים לשנת 2023

חודש	חלק העובד - בש"ח	חלק העובד - באחוזים		חלק המעביד (באחוזים)
		ביטוח לאומי	ביטוח בריאות	
1/2023	עד 7,122	0.40	3.10	סה"כ 3.55
	מ-7,123 עד 47,465	7.00	5.00	סה"כ 7.60



## ניכוי דמי ביטוח מעצמאים מינואר 2023 ואילך

מי שלא עובד ויש לו הכנסות שלא מעבודה		עצמאי מקבל קצבת אזרח ותיק בגיל מותנה או מעל לגיל		עצמאי בגיל מותנה ללא קצבת אזרח ותיק		עצמאי		
רגיל	מופחת עד 60% שכר ממוצע	רגיל	מופחת עד 60% שכר ממוצע	רגיל	מופחת עד 60% שכר ממוצע	רגיל	מופחת עד 60% שכר ממוצע	ענף
מלא עד 47,465	7,122	מלא עד 47,465	7,122	מלא עד 47,465	7,122	מלא עד 47,465	7,122	
7	4.61	0.78	0.17	10.62	2.37	12.83	2.87	סה"כ ב. לאומי
5	5	-	-	5	3.10	5	3.10	סה"כ ב.בריאות
12	9.61	0.78	0.17	15.62	5.47	17.83	5.97	סה"כ

## נתונים עדכניים לשנת הביטוח 2023

סכום	תיאור
7,122 ש"ח	הסכום לשיעור מופחת לחודש
35,616 ש"ח	הכנסת מינימום שנתית לעובד עצמאי
2,968 ש"ח	הכנסת מינימום חודשיית לעובד עצמאי
569,580 ש"ח	הכנסת מקסימום שנתית
47,465 ש"ח	הכנסת מקסימום חודשית לעובד עצמאי

## תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת אזרח ותיק לשנת המס 2023

החל ב-1.1.2023	תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת הזקנה
ש"ח לחודש	
8,719	מקבל קצבת יחיד
11,624	מקבל קצבה עם בן/בת זוג תלוי
845	בגין כל תלוי נוסף

אנחנו זמינים לכל שאלה או הבהרה במידת הצורך,



בברכה,

**דוד בן יעקב, רואה חשבון**

השקמה 5/10 קרית אונו 5545805

טלפון : 03-5351717

ישיר : 03-5356457

פקס : 03-5344061

נייד : 052-2544505

[david@dby-cpa.co.il](mailto:david@dby-cpa.co.il)

[www.dby-cpa.co.il](http://www.dby-cpa.co.il)

דוד בן יעקב, רואה חשבון  
David Ben Yaakov, C.P.A. (Ist.)

