

**MACPA**

MASHIACH ATIAS & CO.

CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

# עלונידע

## לרבעון שני לשנת 2023

## חוזר לקוחות רבעון שני 2023

אנו שמחים לערוך עבורכם "חוזר לקוחות" הכולל מכלול נושאים בתחומי המס השונים שהתפרסמו במהלך הרבעון השני 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 המסים ומע"מ, פסיקות ומענה על סוגיות שונות.

### ביטוח הלאומי

סוגיות בתחום הביטוח הלאומי, פסיקות ועדכונים.

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

אין חומר זה מהווה תחליף לייעוץ אישי.

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

אנו עומדים לרשותכם להשלמות ולמתן תשובות על שאלות.

בכבוד רב,

משיח אטיאס ושות'

רואי חשבון

# תוכן עניינים

## ריכוז הנחיות רשויות המס, מאמרים ופרשנויות

### מס הכנסה

6	..... חוק הגדלת נקודות זיכוי להורים במס הכנסה והגדלת מענק עבודה (הוראת שעה) (תיקון), התשפ"ג-2023
6	..... דגשים לנוהל מתן אורכות להגשת דוחות לשנת המס 2022 – הסדר האורכות למייצגים
7	..... טופס 161 חדש - הודעה על פרישה מעבודה – דחייה ל-1 בנובמבר 2023 ודגשים נוספים
9	..... רשות המסים תאפשר גישה לכל טופסי 106 מ-6 השנים האחרונות דרך האזור האישי
9	..... מהלכים לשלילת אישורים של פטור/ הקטנה מניכוי מס במקור
10	..... הארכת תוקפן של התקנות המעניקות זיכוי בגין עבודה במשמרות <b>עו"ד מיטל דולב-בלט</b>
10	..... תיקונים בחוק התייעלות הכלכלית לשנות המס 2023-2024 – מס הכנסה, מע"מ וביטוח לאומי <b>רו"ח אליק גנדלמן</b>
12	..... הגדלת נקודות זיכוי ילדים ומענק עבודה החל משנת המס 2024 <b>רו"ח אליק גנדלמן</b>
14	..... שומה על פי מיטב השפיטה וזכות ההשגה והערעור של הנישום <b>עו"ד אלי דורון; עו"ד דורון פסו</b>
15	..... סעיף 122 לפקודה - 10% מס שכירות למגורים: הטבה חדשה מכוח חוק התייעלות הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 <b>רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא</b>
17	..... תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה מס' 2), - מסדירה מתן פיצוי למעסיקים לאור המצב הביטחוני בתקופת מבצע "מגן וחץ" מיום 9.5.2023 ועד 15.5.2023 בהתאם להגדרת "האזור המיוחד <b>עו"ד מיטל דולב בלט</b>
19	..... עודף תשלומי ביטוח לאומי שהושבו יוכר כהכנסה - תיקון חקיקה בעקבות הלכת קירשבלום <b>רו"ח רונית בר</b>
20	..... נפגעתם מזון האומיקרון? שלא יאיימו עליכם! ועדת הערר החליטה שעוסק זכאי למענק האומיקרון בניגוד לעמדת רשות המסים <b>עו"ד אפי לבקוביץ'; עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי</b>

### מיסוי מקרקעין

22	..... חוק ההסדרים לשנות המס 2023-2024 - תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין <b>עו"ד חיה זילברברג, עו"ד איתן ריקלין ועו"ד רפאל בוסידאן</b>
26	..... חידושים במיסוי פרויקטים בהתחדשות עירונית על פי חוק ההסדרים לשנים 2023-2024 <b>עו"ד עדי בן יאיר-יוסף</b>
29	..... הארכת תוקף הטבות המס בפרוייקט התמ"א – עד 2033 דירת מגורים או מחסן ששימש למגורים בחישוב מס שבח <b>עו"ד רו"ח רמי אריה</b>

### מס ערך מוסף

31	..... תנאים להחזר מע"מ בגין חובות אבודים <b>עו"ד רו"ח רמי אריה</b>
32	..... רשות המסים תפעיל מערך בקרה על חשבונות בעסקאות בין עוסקים כדי למנוע הפצה של חשבונות פיקטיביות

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

- 32 ..... "עוסקים זעירים" יוכלו לנכות הוצאות בגובה של 30% בלי להגיש דו"ח שנתי
- 33 ..... עדכון סכומים בחוק מע"מ ותקנותיו החל מיום 01.07.2023
- 33 ..... תקרת מחזור עוסק פטור לשנת המס 2023
- 33 ..... עדכון סכום מחזור העסקאות לפי חוק מע"מ לעניין דיווח חודשי ודו חודשי

### ביטוח לאומי

- בשורה לאזרחים: הביטוח הלאומי יכיר וישלם פיצוי  
 לנפגעי תאונות אישיות המבוטחים בביטוח הפרטי
- 33 .....  
 חלוקת הכנסות שכר דירה בין בני זוג - עד שבע שנים אחורנית  
 34 ..... **דו"ח אורנה צח - גלרט; מר חיים חיטמן; דו"ח (משפטן) ישי חיבה**

### שכר מינימום

- 36 ..... שר העבודה חתם על העלאת שכר המינימום

## חידושי פסיקה

### מס הכנסה

- דיון נוסף, אותה המסקנה: כספים שהושגו בעבירה וחולטו  
 37 ..... אינם הוצאה המותרת בניכוי - פס"ד חיון **עו"ד שוש גבע**
- נדחתה בקשה לתביעה ייצוגית נגד רשות המסים בטענה כי היא גובה מס שלא כדין על  
 37 ..... הכנסות בחו"ל - פס"ד חוסטצקי ואח' **עו"ד שוש גבע**
- חברת בנייה שעסקה בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות נפרדות  
 37 ..... זכאית למענק קורונה - פס"ד בינפלד **עו"ד שוש גבע**

### מיסוי מקרקעין

- עדכונים במיסוי מקרקעין **עו"ד מאיה כרמי לונרטובסקי**
- רכישת בית, הריסתו ובניית בית אחר תחתיו, לא תיחשב  
 40 ..... "דירת מגורים" לצורך מס רכישה - פס"ד אזריאל **עו"ד שוש גבע**
- הארכת מועד להגשת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין מחייבת הצדקה מיוחדת - פס"ד גלבוע  
 40 ..... **עו"ד שוש גבע**
- לא ניתן להפקיד ערובה אפסית לשם רישום נכס בעסקה פטורה ממס וללא תמורה -  
 40 ..... פס"ד פנחצ'ל בע"מ **עו"ד שוש גבע**

### מס ערך מוסף

- סקירת פסיקה במע"מ **עו"ד מאיה כרמי**
- פושט רגל שהורשע בהעלמת מס יקבל הפטר על חלק מחובו למע"מ - פס"ד אל סוס  
 41 ..... **עו"ד שוש גבע**

### מס רכוש וקרן פיצויים

- חברת כוח אדם אינה זכאית לפיצוי ממס רכוש ב'מסלול המחזוריים' בשל נזקי צוק איתן -  
 42 ..... פס"ד איבריקה אינטרנשיונל **עו"ד שוש גבע**

### בטוח לאומי

- 42 ..... צעד נוסף בדרך לשוויון - בן זוג בקשר חד מיני שאינו עובד הוכר כ"עקר בית" **עו"ד שוש גבע**

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

## מומחי "חשבים" משיבים

### מס הכנסה

- תעודה רפואית בגין ילד נטול יכולת מיום לידתו אל מול יום הכרתו כנכה בביטוח לאומי  
43 ..... **עו"ד משה גבע**
- בקשה לווייתור והעברת זכות קצבת פנסיית שאירים מהיורש לאחר כדי לקבל הטבת מס  
44 ..... **רו"ח עופר קירו**
- הכרה בהוצאות הבית לאזרחי ישראל שעובד כשכיר מביתו בישראל עבור חברה זרה  
44 ..... **רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס**
- חוקיות ביצוע ביקורת מס הכנסה בטלפון הנייד של בעל העסק - אפליקציית "ביט"  
45 ..... **עו"ד קובי כהן**
- עובד שטוען בביתו את הרכב החשמלי שבו הוא נוהג **עו"ד רו"ח אריאל דרייפוס**  
45 .....
- חובת מסירת פרוטוקולי שומה למייצג **עו"ד משה גבע**  
46 .....
- תיקון קביעת זכאות לקבלת מענק קורונה עקב תשלום הפרשי ארנונה שגרמו לירידה במחזורים  
47 ..... **עו"ד רו"ח מאורי עמפלי ורו"ח אפי לבקוביץ'**
- קיצוץ הפסד הון לאחר שנים מיום סגירת התיק במס הכנסה **רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס**  
47 .....
- כללי ההפקדה לקרן השתלמות בניהול אישי **רו"ח עופר קירו**  
48 .....
- תקופת 30 החודשים בחברת ארנק על פי סעיף 62א בפקודת מס הכנסה **רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס**  
48 .....
- דיווח על עסקאות מסחר בקריפטו על פי היקפי העסקאות וסוג הפעילות **רו"ח נטלי שולקין**  
49 .....

### מיסוי מקרקעין

- יום הרכישה הקובע לנכה ברכישת דירה לעניין פטור ממס רכישה לפי סעיף 11 לתקנות מס רכישה  
50 ..... **עו"ד יוני כהן**
- פריסת שבח מקרקעין לעסקאות ישנות בשיעור מס קבוע **עו"ד רו"ח שניר שער**  
50 .....

### מס ערך מוסף

- סמכות המנהל לוותר על קנסות מע"מ **רו"ח (משפטן) אליאור בר חן**  
51 .....
- היבטי מע"מ בחלוקת רווחים ממכירת שותפות ליורשיו של שותף שנפטר  
51 ..... **רו"ח (משפטן) אליאור בר חן**
- חבות מע"מ בגין הכנסות לתושב ישראל מכתובת קורסים לפלטפורמה בחו"ל **רו"ח שלמה הורי**  
52 .....
- מועד הוצאת חשבונית עצמית ברכישת חנות מאדם פרטי – האם בעת התשלום הראשון  
52 ..... **רו"ח שלמה הורי**

### צמצום השימוש במזומן

- דיווח בהצהרת הון על סכום מזומן שמוחזק בבית והשלכתו על חוק צמצום השימוש במזומן  
53 ..... **עו"ד אורי גולדמן**

### ביטוח לאומי

- סוגיית חברת ארנק לגבי שירותי ניהול שמספקת חברה אחת לחברה אחרת ולהן בעל מניות מהותי  
53 ..... **עו"ד ורו"ח יובל כהן רו"ח יהושע מיניביצקי**

## טבלאות

### מס הכנסה

55	..... שיעורי המס לשכירים ועצמאיים ממשכורת חודשית ושנתית ומהכנסה מיגיעה אישית החל מינואר 2023
55	..... הפקדות לקופות גמל וקרן השתלמות
56	..... שווי שימוש ברכב צמוד בשנת המס 2023
57	..... שיעורי ריבית לפי סעיף 3(ט) ליום 1.1.2023
57	..... שיעור ריבית לפי סעיף 3(ג) לפקודה 1.1.2023
57	..... שיעורי ההפקדות לגמל על פי צו ההרחבה לביטוח פנסיוני מקיף במשק
58	..... פנסיה לעצמאים - השיעורים שיידרש עצמאי להפריש לפנסיה (קצבה) ולאבטלה לשנת המס 2023

### מס ערך מוסף

58	..... מחזור עסקאות של עוסק פטור
----	---------------------------------

### ביטוח לאומי

58	..... ניכוי דמי ביטוח מעובדים שכירים לשנת 2023
59	..... ניכוי דמי ביטוח מעצמאים מינואר 2023 ואילך
59	..... נתונים עדכניים לשנת הביטוח 2023
59	..... תקרת הכנסה מעבודה שאינה פוגעת בקצבת אזרח ותיק לשנת המס 2023

# ריכוז הנחיות רשויות המס, מאמרים ופרשנויות

## מס הכנסה

### חוק הגדלת נקודות זיכוי להורים במס הכנסה והגדלת מענק עבודה (הוראת שעה) (תיקון), התשפ"ג-2023

החוק שבנדון מאריך את תוקפו של חוק הגדלת נקודות זיכוי להורים במס הכנסה (הוראת שעה) התשפ"ב-2022 (להלן – הוראת השעה המקורית) עד ליום 31.12.2023.

יוזכר שבהוראת השעה המקורית, תוקנו סעיפים 40 ו-66 לפקודת מס הכנסה כך שניתנה נקודת זיכוי נוספת להורה לילד שמלאו לו 6 עד 12 שנים בשנת המס 2022. לפי החוק שבנדון אותם הסדרים יחולו גם בשנת המס 2023 לגבי הורה לילד שמלאו לו 6 עד 12 שנים בשנת 2023.

**הוראת השעה תחול רטרואקטיבית מיום 16.2.2023.** נקודות הזיכוי הנוספות יינתנו במשך כל שנת המס במלואה.

בעקבות חקיקה זו שהגדילה את נקודות הזיכוי בגין ילדים רטרואקטיבית מיום 16.2.2023, ישנם מעסיקים שהמס שניכר ביתר מעובדיהם מתחילת השנה ועד היום ואשר יוחזר לעובדים במשכורת הקרובה יהיה גבוה מסכום המס שעליהם להעביר בחודש הקרוב, ולכן לא ניתן יהיה לקזזו במלואו כנגד חבות המס בחודש זה.

ביום 29.5.2023 הודיעה רשות המסים כי תיאומי מס שהונפקו במהלך שנת 2023 בשל היותכם הורים לילדים בגיל 6 עד 12, ותוקפם הוגבל עד ל-31.5.2023 או עד ל-28.2.2023, יהיו בתוקף עד תום שנת 2023 או עד למועד מאוחר יותר, בהתאם להודעת הרשות ואין צורך לערוך תיאום מס חדש.

### מתוך הודעות רשות המסים מיום 19.4.2023 ומיום 29.5.2023

### דגשים לנוהל מתן אורכות להגשת דוחות לשנת המס 2022 – הסדר האורכות למייצגים

במסגרת הפעולות בהן נוקטת רשות המסים למתן הקלות לציבור המייצגים לגבי מועדי הגשת הדוחות השנתיים ובתיאום מוקדם עם נציגי הלשכות המקצועיות, לשכת רואי החשבון ולשכת יועצי המס, אישר מנהל רשות המסים, מר ערן יעקב, את הסדר האורכות למייצגים להגשת דוחות לשנת 2022, בהתאם למכסות ולמועדים שיפורטו להלן:

#### א. יחידים

שלב א	יום ב' 31.7.2023	מכסה 15%
שלב ב	יום ה' 30.11.2023	מכסה 50%
שלב ג	יום ה' 29.2.2024	מכסה 100%

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

שלב א	יום ג' 31.10.2023	מכסה 15%
שלב ב	יום ד' 31.1.2024	מכסה 45%
שלב ג	יום ג' 30.4.2024	מכסה 100%

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

## ג. דגשים ועקרונות ליישום הסדר האורכות למייצגים לשנת דוח 2022

המועדים שנקבעו בהסדר זה הינם סופיים ולא ישונו במהלך השנה. מייצג שלא יעמוד בהסדר האורכות שנקבע, יוכל לפנות בפניה פרטנית בצירוף נימוקים ואסמכתאות, לקבלת אורכה חריגה.

מדידת האורכות נעשית רק לגבי לקוחות של מייצגים ראשיים.

במדידת הדוחות שהוגשו, לצורך עמידה במכסה הנדרשת לכל מועד, יכללו רק דוחות ששודרו והוגשו באמצעות המערכת לשידור דוח מקוון מלא, או דוחות שהוגשו ידנית בצירוף דוח חתום על ידי הנישום וכל הצרופות (לאחר שידור או ללא שידור למי שאינו חייב בדוח מקוון), ושהגשתם אושרה במשרד השומה.

הבהרה: דוחות שישודרו ויוגשו באמצעות מערכת דוח מקוון מלא עד ליום האחרון של חודש מסוים שנקבע בהסדר, ימדדו באותו החודש לעניין הסדר הארכות.

כך למשל: דוח של חבר בני אדם שישודר ויוגש במערכת דוח מקוון מלא עד 31.1.2024, יחשב כדוח שהוגש במועד ויימדד במכסת ההגשה בשלב ב'.

## פורסם באתר רשות המסים ב – 30.3.2023

## טופס 161 חדש - הודעה על פרישה מעבודה – דחייה ל-1 בנובמבר 2023 ודגשים נוספים

בהמשך להנחיה מיום 19 באפריל 2023 ולאור בקשות לדחיית מועד כניסתה לתוקף של הודעה על פרישה מעבודה באמצעות טופס 161 חדש (להלן: "הטופס החדש") וזאת לצורך השלמת ההיערכות, הריני לעדכן כי החל מתאריך ה-1 בנובמבר 2023 (להלן: "מועד התחולה"), החובה להודיע על פרישה מעבודה תהא באמצעות הטופס החדש, וזאת ביחס לאירועי פרישה החלים ממועד זה ואילך. חובה כאמור תחול גם ביחס לאירועי פרישה שהתרחשו לפני המועד, אך דווחו לראשונה על ידי המעסיק ממועד התחולה ואילך. יובהר, המעסיק רשאי להודיע על אירוע הפרישה באמצעות הטופס החדש גם טרם מועד התחולה.

בנוסף, ולאור שאלות שעלו, להלן הבהרות ודגשים נוספים בנוגע לטופס החדש:

### א. חלק א' - הודעת המעסיק

#### 1. חלק א.13 - סכומים מרביים לפרישה - נתוני עזר לפורש

יובהר כי הנתונים אותם נדרש המעסיק למלא בחלק א.13 בטופס החדש הם אינפורמטיביים ואין לראות בהצגתם כהמלצה או ייעוץ של המעסיק לעובד.

2. הערת שוליים 26 בעניין "סכום לרצף קצבה" הובהרה באופן הבא: הסכום המרבי אותו ניתן לייעד לרצף קצבה, מורכב מכל הסכומים המפורטים להלן:

א. מתוך חלק א.9 - הסכומים בקופות הגמל לקצבה (קוד משלם 5 או 6), שמקורם מהפקדות המעסיק לקופת גמל, אשר נעשו בהתאם לתקנה 19 בתקנות מס הכנסה (כללים לניהול ואישור קופת גמל), התשכ"ד-1964, וכן בהשלמות לרכיב הפיצויים, בהתאם לסעיף 3(ה3)(ב1) לפקודת מס הכנסה.

ב. סה"כ חלק א.10 - הפקדות המעסיק שהעובד חויב עליהם במס במועד ההפקדה, לרבות רווחים ליום הפרישה.

ג. סה"כ חלק א.11 - סכום הפיצויים שעל בסיסו חושבה הקצבה שהעובד החל לקבל טרם הפרישה.

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



## ב. חלק ג' - חישוב המעסיק והנחיות לקופות הגמל

1. המעסיק ימלא את חלק ג.1 או חלק ג.2, לפי העניין.
2. חלק ג.1 - המעסיק ינחה את קופות הגמל בנוגע לדרך אפיון הכספים וניכוי המס באמצעות מילוי חלק זה וזאת, בכל המקרים בהם מתקיימת אחת משתי החלופות שלהלן. המעסיק יסמן בטופס החדש את החלופה שמתקיימת:
  - א. חלופה א' - במקרה **והעובד לא העביר** למעסיק את חלק ב' ובהתקיימותם של שני התנאים המצוינים על גבי הטופס החדש, קופת הגמל תראה בסכומים שהופקדו ככאלה שיועדו לרצף קצבה, אלא אם העובד יעביר לקופת הגמל אישור פקיד שומה הקובע אחרת.
  - ב. חלופה ב' - במקרה **והעובד העביר** למעסיק את חלק ב' ובהתקיימותם של כל ששת התנאים המפורטים על גבי הטופס, יש לראות בבקשות העובד בחלק ב.1 ובאישור המעסיק, כהודעת העובד על ייעוד הכספים לרצף קצבה ו/או מענק פטור ו/או מענק חייב, לפי העניין. לתשומת לבכם, חלק מהתנאים בטופס החדש הובהרו ולנוכח עדכון הערת שוליים 26, הושמט מהטופס החדש תנאי 4.
3. חלק ג.2 - אירועי פרישה בהם ההנחיות יינתנו על ידי פקיד השומה:

באירוע פרישה בו לא מתקיימת אף לא אחת מהחלופות המפורטות בחלק ג.1, על המעסיק לציין בחלק ג.2 את מספרי התנאים שלא התקיימו ולהפנות את העובד לפקיד שומה, על מנת שזה ייתן הנחיות למעסיק ולקופות הגמל ביחס לסכומים המדווחים בטופס החדש;

א. חלופה א' לא תתקיים כאשר העובד **לא** העביר למעסיק את חלק ב' **ובנוסף לא** מתקיימים שני התנאים המנויים בחלופה א'.

ב. חלופה ב' לא תתקיים כאשר העובד **העביר** למעסיק את חלק ב' בטופס אך מתקיים אחד או יותר מהתנאים המפורטים להלן:

- 1) העובד הוא בעל שליטה במעסיק או קרובו של בעל השליטה במעסיק.
- 2) במקרה של תשלום מענק פרישה עקב פטירה, והמענק כאמור או חלקו, חייבים במס.
- 3) העובד חויב בשווי בגין הפקדות המעסיק לרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה.
- 4) בחירות העובד בחלק ב.1 לא נעשו במגבלת הסכומים המרביים המפורטים בחלק א.13.
- 5) בקשת העובד כוללת בקשות נוספת בחלק ב.2 - בקשה לפריסת המענק החייב או בקשה לייעד סכום לרצף פיצויים, שמקורו מהמעסיק או מקופה מרכזית.
- 6) העובד לא סימן בחלק ב.3 כי התקיימו לגביו כל ההצהרות ובנוסף, העובד ביקש למשוך סכום מענק בפטור ממס.

פועל יוצא מהאמור - אירועי הפרישה המורכבים ימשיכו להיות מטופלים במשרדי השומה וביחס אליהם המעסיקים אינם נדרשים לאשר את בחירות העובד, אלא עליהם להפנות את העובד לפקיד השומה.

### ג. דגשים נוספים

1. בנוגע לאירוע פרישה של עובד זר, יחול המפורט להלן:

בנסיבות בהן מדובר בעובד זר שחלות עליו תקנות עובדים זרים (פיקדון לעובדים זרים), תשע"ו-2016 ושמעסיקו אינו נדרש לשלם לו בעת פרישתו מענק פרישה מעבר לסכומים שהופקדו בחשבון הפיקדון, אין צורך בדיווח על פרישת העובד הזר. בכל מקרה אחר בו המעסיק משלם לעובד זר מענק פרישה, בין אם ישירות ובין אם באמצעות קופת גמל, יש לדווח על הפרישה באמצעות טופס 161 (בדומה לכל אירוע פרישה).
2. באשר לפרק הזמן הרצוי שבין מועד העברת הטופס החדש על ידי המעסיק לעובד (לצורך מילוי חלק ב'), לבין מועד השלמת חלק ג' בטופס על ידי המעסיק; נראה כי על מנת שהמעסיק יוכל לעמוד בחובה המוטלת עליו מכוח

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

הדין לעניין מועד תשלום פיצויי הפיטורים ומאידך, על מנת שלרשות העובד יעמוד פרק זמן סביר לקבל את החלטותיו, על המעסיק למלא את חלק ג' בטופס החדש במועד המוקדם מבין:

א. המועד שבו העובד החזיר למעסיק את הטופס החדש.

ב. 10 ימים מהיום שבו העביר המעסיק לעובד את הטופס החדש.

## חוזר רשות המסים מיום 28.6.2023

### רשות המסים תאפשר גישה לכל טופסי 106 מ-6 השנים האחרונות דרך האזור האישי

החל מיום 6.7.2023, לקוחות רשות המסים בישראל, יכולים להיכנס לאזור האישי שלהם, באתר הרשות ולהפיק טופסי 106 עד 6 שנים אחורה. המהלך יהווה הקלה משמעותית בתהליך הגשת בקשות להחזר מס ויתרום למיצוי הזכויות של הזכאים.

טופס 106 הינו אישור שנתי שמופק לשכיר על ידי כל מעסיק בנפרד, ומרכז את נתוני המשכורת וניכויי המס וההפרשות הסוציאליות מכל החודשים בשנת המס. בהתאם לחוק, הטופס נמסר לשכיר על ידי המעסיק ברבעון הראשון של השנה, עבור השנה החולפת. עד היום, שכירים שנדרשו למסמך זה והוא לא היה עוד בידיהם, הצטרכו לפנות למעסיק על מנת לשחזרו ואם לא ניתן היה לשחזרו אצל המעסיק (אם בשל סגירת מקום העבודה או מכל סיבה אחרת), היו נדרשים אותם עובדים לפנות למשרד מס הכנסה באזור מגוריהם לשחזור הטופס או לשאת בתשלום למייצג שישגי עבורם את הטופס. השירות שהושק היום לציבור, מייתר למעשה את הצורך לפנות למעסיק או למשרד מס הכנסה או למייצג על מנת להשיג את הטופס.

השירות החדש נועד לסייע ולהקל על ציבור משלמי המס למצות את זכויותיהם לקבלת החזרי מס ששולם על ידם ביתר, בין השאר בשל נסיבות אישיות שלא מצאו את ביטויין בחישוב המס של המעסיק למשל, עזיבת מקום עבודה במהלך השנה, קבלת אישור נכות רטרואקטיבי בשיעור המזכה בפטור ממס ועוד. יודגש, מימוש הזכויות הינו באמצעות הגשת דו"ח שנתי למס הכנסה. שכירים שאינם חייבים בהגשת דו"ח שנתי, יכולים להגיש בקשה להחזר מס עד שש שנים אחורה.

## חוזר רשות המסים מיום 6.7.2023

### מהלכים לשלילת אישורים של פטור/ הקטנה מניכוי מס במקור

במסגרת פעילות רשות המסים להגברת האכיפה והעמקת הגבייה, מבצעת הרשות מהלכים של שליחת מכתבי התראה לשלילת אישורים של פטור/הקטנה מניכוי מס במקור, בשל ליקויים שיש בתיק הנישום. בימים אלו נשלחים מכתבי התראה לנישומים, שיש להם אחד או יותר מהליקויים המפורטים להלן ובידיהם אישור בתוקף:

- **לא הוגש דו"ח מפורט למע"מ**, בהתאם לקריטריונים המפורטים בסעיף 5.2.3 בהוראת הביצוע 1/2023 בנושא אישורי ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת המס 2023.
- **קיימים מחדלים בתחום הגבייה**, דהיינו, קיום חובות בהרשאה, של מעל 10,000 ש"ח, וחובות קנס מנהלי במס הכנסה, ניכויים, מע"מ ומסמ"ק.
- נישומים בענפי כוח אדם, קבלנים, הובלות, מסחר במתכות, שמירה וניקיון עם מחזור במע"מ בשנים עשר החודשים האחרונים של מעל מיליון ש"ח, **ללא תיק ניכויים או שתיק הניכויים שלהם סגור או בלתי פעיל**.

במכתבי ההתראה צוינו הליקויים שהתגלו וניתנו לנישום 30 ימים להסרתם.

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

לאחר תקופה זו, ככל שלא יוסרו הליקויים, יישלל האישור ותשלח הודעה לנישומים לגבי תוקף האישור. ניתן לעיין ברשימת הלקוחות שקיבלו מכתבי התראה במערכת אישורים החדשה בשאלתא 213 בלשונית "התפלגות לפי מצב" תחת עמודת "אישור + התראה".

## חוזר רשות המסים מיום 5.6.2023

### הארכת תוקפן של התקנות המעניקות זיכוי בגין עבודה במשמרות

#### עו"ד מיטל דולב-בלט

- ביום 11.5.2023 פורסמו ברשומות תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות) (תיקון), התשפ"ג-2023 (להלן: "התיקון").
- במסגרת התיקון הוארך תוקפן של תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז-1986 (להלן: "התקנות"), אשר יעניקו זיכוי בגין עבודה במשמרות, עד ליום 31.12.2024.
- החל מיום 1.1.2023 הסכומים בהתאם ללוח עזר לחישוב מס הכנסה ממשכורת ושכר עבודה, הם כדלקמן:
- תקרת הכנסה – 11,540 ש"ח לחודש.
- זיכוי בשיעור 15% - עד 1010 ש"ח לחודש.

הכותבת – מנהלת "כל עובד" מבית חשבים ה.פ.ס מידע עסקי בע"מ

### תיקונים בחוק התייעלות הכלכלית לשנות המס 2023-2024 – מס הכנסה, מע"מ וביטוח לאומי

#### רו"ח אליק גנדלמן

#### "בעל עסק זעיר" – "עוסק זעיר" – תיקון בפקודת מס הכנסה

- סעיף 87ב לחוק ההסדרים מוסיף את חלק די פרק שמיני לפקודת מס הכנסה, ומגדיר בעל עסק זעיר כך:
- יחיד, תושב ישראל, המפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד ומתקיימים לגביו כל אלה:
- (1) מחזור העסקאות הכולל הנובע ממשלח ידו ומכל עסקיו בשנת המס אינו עולה על הסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף;
- (2) פקיד השומה רשום אותו לפי סעיף 87ג בחוק ההסדרים (רישום כעסק זעיר)
- המחוקק בא לקראת בעלי עסקים קטנים על ידי הקטנת הליכים בירוקרטיים וקביעת כללי דיווח פשוטים. בעלי עסקים קטנים יוכלו לדווח לרשויות באופן עצמאי, ללא צורך בפנייה לאנשי מקצוע כגון רואי חשבון ויועצי מס (תוך הקטנת פרנסתם). כללים חדשים ייכנסו לתקוף החל משנת 2024.

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

להלן התייחסות לנאמר לעיל:

א. הגדלת תקרת עוסק פטור

תקרת עוסק פטור תעלה ל 120,000 ש"ח החל משנת 2024.

ב. עסק זעיר

מי שמחזור עסקו נמוך מתקרת עוסק פטור (אשר תעלה ל 120,000 ש"ח כאמור לעיל) רשאי ליהנות מכללי "עסק זעיר". עסק זעיר אינו חייב להיות עוסק פטור במע"מ, כך שבעלי עסקים שאינם רשאים להיות עוסקים פטורים במע"מ (מקצוע חופשי, אמנים וכו') זכאים אף הם להיות עסקים זעירים.

תנאים נוספים – רישום כעסק זעיר על ידי פקיד שומה, כאמור בסעיף הבא.

ג. רישום כעסק זעיר

מי שרשום במע"מ כעוסק פטור – מס הכנסה יסווג אותו אוטומטית כעסק זעיר. ניתן לוותר על סיווג כעסק זעיר. מי שלא רשום כעוסק פטור אך מחזור עסקו נמוך מתקרת עוסק פטור רשאי להירשם כעסק זעיר לפני מועד הגשת דוח שנתי או עם הגשת דוח שנתי.

ד. ניכוי הוצאות נורמטיבי

עסק זעיר רשאי לנכות הוצאה נורמטיבית של 30% ממחזור עסקו, כלומר שיעור הוצאות אחיד, ללא קשר לגובה הוצאות בפועל. כאמור לעיל עוסק רשאי לוותר על סיווג כעסק זעיר ולנכות הוצאות שהוציא בפועל במקום הוצאה נורמטיבית. עסק זעיר לא זכאי לניכוי בגין דמי ביטוח (52% מדמי ביטוח ששילם במהלך שנת מס) הן לצורכי מס הכנסה והן לצורכי ביטוח לאומי. עסק זעיר זכאי לניכוי בגין תשלומים לקרן השתלמות.

מי שביקש לעבור למסלול "רגיל" (כלומר לנכות הוצאות בפועל במקום לנכות הוצאה נורמטיבית של 30%) לא יהיה רשאי לחזור למסלול ניכוי הוצאה נורמטיבית בשנתיים הבאות.

מי לא זכאי לניכוי הוצאה נורמטיבית (30% מהמחזור)

- מי שמעסיק עובדים
- אינו מנהל ספרים קבילים
- בעל הכנסה מעסק שלא מיגיעה אישית (עסק שבו הוא אינו עובד בעצמו)
- ההכנסה התקבלה ממעסיקו (קרי הוא מקבל משכורת והכנסה עסקית מאותו מקור)
- ההכנסה מתקבלת מחברה משפחתית
- יותר מ-25% מההכנסה העסקית התקבלו מאחד מאלה:
- קרובו, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה
- מי שהיה מעסיקו בשלוש שנות המס הקודמות
- הוא בעל שליטה בחברה כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה
- הוא אינו עומד בתנאים נוספים שקבע שר האוצר

ה. מקדמות

פקיד שומה רשאי לפטור עסק זעיר ממקדמות בהתחשב בסכום המס שהוא צפוי לשלם בשנת המס.

ו. הגשת דוח

שר האוצר רשאי לפטור עסק זעיר מהגשת דוח. צפוי שעסקים זעירים יידרשו להגיש דוח מצומצם שאינו דורש ידע מקצועי.

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

• **קיצוץ תשלום שכר דירה כנגד הכנסה מהשכרת דירה אחרת – תיקון סעיף 122 לפקודת מס הכנסה**

התיקון בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה נעשה כך שניתן יהיה לקזז מהכנסה מהשכרת דירה יחידה הוצאה לצורך תשלום עבור השכרת דירת מגורים אחרת או תשלום לבית אבות עד 90 אלף ש"ח. ההפרש חייב במס בשיעור 10%. ההטבה נכנסה לתוקף החל משנת 2023.

• **הקצאת מספרי חשבוניות – תיקונים בחוק מס ערך מוסף**

רשות מס ערך מוסף מנסה פעם נוספת להוציא לפועל תכנית להקצאת מספרי חשבוניות כדי להתגבר על הפצת חשבוניות פיקטיביות. חוק מע"מ לאחר התיקון מתיר ניכוי מס תשומות מחשבוניות בסך 25 אלף ש"ח ומעלה רק לאחר הקצאת מספר חשבונית על ידי מנהל מע"מ, כלומר לפני הוצאת חשבונית בסך 25 אלף ש"ח המוכר יפנה למנהל מע"מ בבקשה להקצאות מספר לחשבונית:

אם מנהל מע"מ יסכים להקצאת מספר חשבונית, הקונה יהיה רשאי לקזז תשומות.

אם מנהל מע"מ לא יסכים להקצאות מספר חשבונית (עקב חשש לחשבונית פיקטיבית) – יוצע לקונה להוציא חשבונית עצמית. לחלופין המוכר רשאי לערער על החלטת מנהל מע"מ לא להקצות לו מספר חשבונית.

בשנת 2024 למנהל מע"מ לא תהיה סמכות לסרב להקצאות של מספר חשבונית (שר האוצר רשאי להאריך מצב זה בשנה נוספת).

סכום החשבונית המחייב הקצאת מספר (25 אלף ש"ח) ירד בהדרגה לחמשת אלפים ש"ח.

התיקון שלעיל נכנס כהוראת שעה לשנים 2024-2028, לשר האוצר הסמכות לדחות את מועד התחילה, וגם להפסיק את הוראת השעה לפני 2028.

• **חיוב מס על החזר דמי ביטוח לאומי – תיקונים בחוק הביטוח הלאומי**

בפס"ד מנחם קירשבלום נקבע כי אין לחייב במס החזר דמי ביטוח שמקבל עצמאי, אף שקיבל ניכוי לצורכי מס של 52% מדמי ביטוח בשנה שבה שולמו דמי הביטוח ביתר. כדי לעקוף פסיקה זו תוקן סעיף 47א לפקודה, כך ש-52% מסכום החזר דמי הביטוח יתחייב במס. ריבית והצמדה שמתווספים להחזר פטורים ממס. התיקון שלעיל ייכנס לתוקף בשנת 2025.

---

**הכותב - מומחה בכל תחומי המסים עורך הירחון "ידע למידע" מבית חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ**

## **הגדלת נקודות זיכוי ילדים ומענק עבודה החל משנת המס 2024**

### **רו"ח אליק גנדלמן**

ביום 7.6.2023 פורסם ברשומות חוק הגדלת נקודות זיכוי להורים במס הכנסה והרחבת מענק עבודה, התשפ"ג-2023, שבגדרו נכלל תיקון מס' 267 לפקודת מס הכנסה אשר מתקן בין היתר את הסעיפים בפקודה העוסקים במתן נקודות זיכוי להורים בעד ילדים. באמצעות התיקון באה המדינה להיטיב עם ההורים על ידי הוספת נקודות זיכוי לבעלי הכנסות גבוהות והגדלת מענק עבודה לבעלי הכנסות נמוכות.

### **נקודות זיכוי**

כידוע בשנים 2022 ו-2023 נוספה נקודת זיכוי אחת לאב ולאם נשואים וחד הוריים על כל ילד בטווח הגילאים 6-12. התיקון החדש מרחיב את נקודות זיכוי לגילאים 6-17. התיקון ייכנס לתוקף החל מ-1/1/2024, בתנאי שעד מועד זה יעבור חוק התקציב. אין שינוי בנקודות הזיכוי בטווח הגילאים 0-5 ובגיל 18.

---

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

## להלן פרוט החוק שייכנס לתוקף החל מ-1.1.2024

1. הורים נשואים (לעניין נקודות הזיכוי - גם בני זוג ידועים בציבור המנהלים משק בית משותף נחשבים נשואים, לרבות בני זוג חד מיניים)
  - 1.1 אם  
אם תקבל כנגד הכנסה מיגיעה אישית שתי נקודות זיכוי בגין כל ילד בטווח הגילאים 6-17.
  - 1.2 אם  
אם יקבל כנגד הכנסה מיגיעה אישית נקודת זיכוי אחת בגין כל ילד בטווח הגילאים 6-17.
2. משפחה חד הורית  
הורה במשפחה חד הורית יקבל שתי נקודות זיכוי על כל ילד בטווח הגילאים 6-17.
3. אם במשפחה חד הורית, שהילד לא בחזקתו  
אם במשפחה חד הורית שהילד לא בחזקתו יקבל כנגד הכנסה מיגיעה אישית נקודת זיכוי אחת על כל ילד בטווח הגילאים 6-17.
4. הורה יחיד (כאשר ההורה שני נפטר או שהילד רשום במשרד הפנים ללא ההורה השני)  
הורה יחיד עם ילד בטווח הגילאים 6-17 יקבל כנגד הכנסתו מיגיעה אישית נקודת זיכוי אחת על כל ילד, נוסף על נקודת הזיכוי כמפורט בסעיף 2.
5. גבר שנישא לאלמנה  
גבר שנישא לאלמנה יקבל נקודות זיכוי על ילדיה כמו גבר נשוי (סעיף 1 לעיל).

### טבלה מסכמת החל משנת המס 2024:

הורה יחיד	לא נשוי ילד לא בחזקתו	חד הורי ילד בחזקתו	אב נשוי	אם נשואה	
3 על כל ילד +1	1.5*	1.5 על כל ילד +1	1.5 על כל ילד	1.5 על כל ילד	נולד השנה
5 על כל ילד +1	2.5*	2.5 על כל ילד +1	2.5 על כל ילד	2.5 על כל ילד	1-5
3 על כל ילד +1	1*	2 על כל ילד +1	1 על כל ילד	2 על כל ילד	17-6
0.5 על כל ילד +1		0.5 על כל ילד +1		0.5 על כל ילד	18

\*עשוי להיות זכאי לנקודת זיכוי נוספת על השתתפות בכלכלה

### • הגדלת מענק עבודה - החל מינואר 2024

- קודם לתיקון הייתה אם עובדת זכאית להגדלת מענק בשיעור 50%, בעקבות התיקון גם אב עובד יהיה זכאי להגדלת מענק ב-50%. האמור לעיל יחול גם על עצמאים.
- סעיף 6ב לחוק (מענק להורה יחיד) יחול גם על גברים.
- מענק לעצמאי שיש לו ילדים יינתן החל מגיל 21 במקום מגיל 23.

**הכותב - מומחה בכל תחומי המסים עורך הירחון "ידע למידע" מבית חשבים ה.פ.ו. מידע עסקי בע"מ**

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

## שומה על פי מיטב השפיטה וזכות ההשגה והערעור של הנישום

### עו"ד אלי דורון; עו"ד דורון פסו

פקודת מס הכנסה יוצאת מהנחת מוצא כי דוח שמסר אדם מהווה דוח אמת לצורך קביעת ההכנסה שלו, ולפיו מחושב המס שבו הוא חייב, ומהווה "שומה עצמית". פקיד השומה ישלח לאדם הודעה בדבר סכום המס שעליו לשלם לפי השומה העצמית, והוא רשאי לתקן טעות חשבון בתוך שישה חודשים ממועד הגשת הדוח.

**לאחר הגשת הדוח רשאי פקיד השומה לעשות אחד מאלה:**

1. **לאשר את השומה העצמית, אם לאחר שבדק אותה ואם ללא בדיקה כלל.**

2. **לקבוע על פי מיטב שפיטתו את סכום ההכנסה של אותו אדם ואת הסכומים שהוא יהיה רשאי לקזז או לנכות לשם חישוב ההכנסה שחייבת במס, אם הוא סבור כי השומה העצמית אינה נכונה באופן מהותי. יצוין כי פקיד השומה רשאי לקבוע שומה על פי מיטב השפיטה גם לאדם שלא מסר דוח אם הוא סבור כי אותו אדם חייב במס.**

פקיד השומה רשאי לבדוק את השומה העצמית בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח (לדוגמה דוח לשנת 2021 שהוגש בשנת 2023 - לפקיד השומה סמכות לבדוק את הדוח עד 31.12.2027). **בחלוף ארבע השנים תחול התיישנות** ויראו את השומה העצמית כשומה שאושרה, למעט אפשרות שקיימת לפקיד השומה או לנישום לבקש תיקון טעות חשבונתית שקרתה בחישוב של ניכויים, זיכויים או פטורים, בתוך שנה נוספת מתום ארבע השנים.

במקום שבו פקיד שומה מבקש לקבוע שומה על פי מיטב השפיטה, **חובה עליו לתת תחילה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו**, לתת הסברים, ולהציג אסמכתאות ונימוקים בקשר לשומה שהוא מבקש לקבוע. קרי, לקיים עם הנישום דיון וביור מעמיק בטרם תיקבע השומה על פי מיטב השפיטה (הלך זה מכונה "שלב א").

**נציין כי הנחיית רשות המיסים היא כי אין להתחיל דיונים ברגע האחרון, קרי בחודשיים האחרונים לפני תום תקופת התיישנות, שכן אין בכך משום הזדמנות סבירה לנישום.**

לאחר קיום דיונים כאמור יכול והצדדים יגיעו לידי הסכם בדבר השומה שיש לקבוע (**שומה 02**). ככל שלא הגיעו פקיד השומה והנישום להסכם, יוציא פקיד השומה שומה לפי מיטב שפיטתו - "**שומה 03**". עליו לצרף פירוט לדרך שלפיה נעשתה השומה ולהציג נימוקים לאי קבלת השומה העצמית.

### הזכות להגיש השגה

אם הוצאה לנישום שומה על פי מיטב השפיטה או אף נקבעה שומה בהסכם, עומדת בפני הנישום הזכות להגיש השגה בכתב ולחלוק במסגרתה על הקביעות של פקיד השומה ולבקש ממנו לחזור ולעיין ולשנות את השומה, **תוך הצגת מלוא הנימוקים ובצירוף מלוא האסמכתאות**. קיימת חשיבות רבה להגשת השגה מפורטת מנומקת, שכן נטל ההוכחה כי השומה מופרזת או לא נכונה הוא על הנישום. במסגרת זו יש לבקש גילוי מסמכים מלא, לטעון טענות מקדמיות ואף בקשר לזכות השימוע ההוגנת והסבירה ככל שנפגעה.

**מועד הגשת ההשגה** הוא בתוך 30 ימים מהמועד שבו הומצאה הודעת השומה לנישום, כאשר לפקיד יש שומה סמכות להאריך את המועד ככל שהדבר סביר, בהתאם לנסיבות כגון מצב בריאותי, היעדרות מהארץ או כל סיבה סבירה אחרת. יצוין כי השגה על שומה לפי מיטב שפיטה שהוצאה בשל אי הגשת דוח, מחייבת הגשת דוח לאותה שנה שתהווה את ההשגה - אלא אם יוכח כי לא הייתה חובה להגיש דוח.

במסגרת ההשגה חל הכלל כי **מי שערך את השומה בשלב א' לא יהיה זה שידון בה**, וזאת כדי להבטיח בחינה אובייקטיבית ובנפש חפצה של ההשגה. על הנישום להקפיד שהדבר אכן יתקיים, לרבות בחינת רמת המעורבות של מי שדן בהשגה בשלב א'.

בשלב ההשגה נערכת בחינה מחדש של הדברים ופקיד השומה רשאי לדרוש מהנישום פרטים נוספים שנראים לו כדי לברר את טענותיו ובקשר להכנסתו, ורשאי לזמן כל אדם להעיד בעניין השומה ואף לחקור אותו. הנישום רשאי להציג בפני פקיד השומה כל עדות או תצהיר של מי שיכול לתמוך בטענותיו.

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

במסגרת הליך ההשגה יכולים הצדדים להגיע להסכם בדבר סכום המס שישלם הנישום והשומה תתוקן בהתאם.

ככל שהצדדים לא הגיעו להסכמות מלאות או חלקיות יקבע פקיד השומה את השומה מחדש בדרך של **מתן "צו" בכתב ("שומה 09") ועליו לצרף פירוט לדרך שלפיה נעשתה השומה ולהציג נימוקים לאי קבלת השומה העצמית**. הצו יכול יהיה זהה לשומה שעליה הוגשה ההשגה או שונה ממנה.

גם במסגרת ההשגה **חובה על פקיד השומה לתת לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו**, לתת הסברים, להציג אסמכתאות ונימוקים ולקיים עם הנישום דיון וביורור מעמיק בטרם תיקבע השומה על פי מיטב השפיטה.

**כאמור, הנחיית רשות המיסים היא כי אין להתחיל דיונים ברגע האחרון, קרי בחודשיים האחרונים לפני תום תקופת ההתיישנות שכן אין בכך משום הזדמנות סבירה לנישום.**

**תקופת התיישנות של השגה:** על פקיד השומה לקבל החלטה בהשגה בתוך שנה מיום הגשתה - לקבלה, לדחותה או להגיע להסכם, אחרת ההשגה תתיישן ויראו אותה כאילו התקבלה. בהשגה שהוגשה על שומה שנערכה בשל אי הגשת דוח תחול התיישנות רק לאחר חלוף חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה.

### הזכות להגיש ערעור לבית משפט

לנישום עומדת הזכות לפנות לבית המשפט המחוזי ולהגיש ערעור על הצו שהוציא לו פקיד השומה לאחר שלב ההשגה. הערעור נדון בפני שופט יחיד, על פי רוב בדלתיים סגורות. חשוב להגיש את הערעור לבית המשפט שלו הסמכות המקומית לדון, קרי לבית המשפט שבאזור שיפוטו פועל פקיד השומה. חשוב לציין, כי **הנטל להבאת הראיות** כי השומה שנקבעה אינה נכונה **חל על הנישום** המערער, כאשר מנגד **על פקיד השומה להצדיק את החלטה שקיבל**.

אם החלטתם כי יש מקום להגיש השגה או להגיש ערעור על השומה שהוצאה לכם, הרי מומלץ להיוועץ בבעל מקצוע בתחום המס אשר בקיא בהליכים הדיוניים והמשפטיים כדי שניתן יהיה לכלכל את הצעדים בצורה הטובה ביותר ולבחון את הראיות שנדרשות, את הכשלים של פקיד השומה ואת הטענות המשפטיות האפשריות בצורה מקסימלית, ולא די בטענות בעלמא ללא ביסוס ראייתי או משפטי.

---

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

## **סעיף 122 לפקודה - 10% מס שכירות למגורים: הטבה חדשה מכוח חוק ההתייעלות הכלכלית לשנים 2023 ו-2024**

### **רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא**

כידוע לכל העוסקים בענייני המס, סעיף 122 לפקודה מאפשר ליחיד לשלם מס בשיעור מופחת (10%) על הכנסות דמי שכירות מדירה המשמשת למגורים בישראל. ואולם, כקבוע בסעיף 122(ג) לפקודה, ללא אפשרות לנכות הוצאות שיצאו בייצור דמי השכירות שלעיל (לרבות פחת או הפחתה בשל הדירה). כמו כן, היחיד לא יהיה זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה משכר דירה או מהמס החל עליה. דהיינו, היחיד ישלם (עד תום החודש העוקב לסיום שנת המס) מס בשיעור 10% על מחזור ההכנסות משכר דירה למגורים כאמור לעיל.

ביום 31.5.2023 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023 (להלן: "חוק ההסדרים") אשר במסגרתו תוקן, בין היתר, סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, וזאת כפי דברי ההסבר כדלקמן:

**"בכדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר, כאשר באותה תקופה הוא שוכר דירת מגורים אחרת, מוצע לקבוע אפשרות לנכות מהכנסות השכירות מדירת המגורים את הוצאות השכירות שמשלם אף על פי שאלה**

---

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



הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות להיות מנוכות לפי עקרונות מס ההכנסה הרגילים. ההטבה המוצעת נועדה לצורך הקלה על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת".

לאור האמור, הוסף בחוק ההסדרים הסדר חדש ומבורך בדמותו של סעיף 122(ו) לפקודה הקובע כי על אף האמור בסעיף 122(ג) לפקודה, הרי לעניין חישוב ההכנסה החייבת מדמי השכירות מהשכרת דירת המגורים היחידה שלו בישראל, רשאי היחיד לנכות לצורכי מס הוצאות פרטיות (אשר אינן משמשות בייצור הכנסתו מדמי שכירות) והמוגדרות בסעיף "דמי שכירות מוטבים" (כמפורט להלן) ששילם באותה השנה לשכירת דירת מגורים אחרת, והכול בתנאים הבאים:

#### 1. מדובר בהכנסות דמי שכירות של היחיד מהשכרת דירתו היחידה.

1. יובהר כי "דירה יחידה" היא כהגדרתה בסעיף 9(ג1) (4) לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, יש לשים לב כי במסגרת הגדרה זו נכללות דירות בישראל או באזור, המשמשות או המיועדות לשמש למגורים, וכן דירות הנמצאות במהלך בנייה (ויש התחייבות מצד הקבלן/ המוכר לסיים את הבנייה). עם זאת, במסגרת בחינת היותו של היחיד בעל דירה יחידה לא ייכללו דירות בשכירות מוגנת (שהושכרו כאמור לפני 1.1.1997) או חלקי דירות מגורים שחלקו של היחיד בהן אינו עולה על שליש (ואם התקבלו בירושה אינו עולה על 50%).

2. לעומת זאת, יש לציין כי אם ליחיד דירה יחידה והוא בעל שליטה בחברה אשר מחזיקה בדירת מגורים אחת או יותר – במצב דברים כזה הוא עדיין ייחשב לבעל דירה יחידה בישראל לעניין סעיף 122 לפקודה.

#### 2. "דמי שכירות מוטבים"

• דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו או תשלום שנתי ששולם בעד החזקת המשלם או בן זוגו המתגורר עימו בבית אבות (כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין) או בבית חולים גריאטרי (כהגדרתו בסעיף 29 לפקודת בריאות העם, 1940), בשנת המס.

• דמי השכירות או התשלום השנתי, לפי העניין וכאמור לעיל, לא שולמו ל"קרוב" כהגדרתו בפסקאות (1) ו-(2) בסעיף 88 לפקודה.

3. הניכוי מוגבל לסכום תקרה – הכנסה מדמי השכירות למגורים באותה השנה או 90,000 ש"ח בשנה (קרי, 7,500 ש"ח לחודש), כנמוך שבהם.

4. תשלום שכר דירה ששילם או חלקו – לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד או אדם אחר.

יש לשים לב, שלפי נוסח ההוראה הרי יחידים (בדרך כלל עצמאים) שעובדים מהבית ודורשים חלק יחסי מהוצאות הבית כניכוי בדוח המס שלהם (ובכללן גם הוצאות שכר דירה שמשלמים) יכול וייפסלו מלהנות מהקלה זו. לפיכך, פרשנות ראויה לטעמנו, יכולה להיות שרק החלק שלא נדרש בניכוי כאמור לעיל יוכל להיכנס לחישוב הניכוי.

עקרון התא המשפחתי – יראו כתשלום ששילם יחיד או כהכנסת היחיד גם תשלום או הכנסה, והכול לפי העניין, של בן זוגו ו/או ילדיו (עד גיל 18) המתגוררים עימו, ואת כולם יראו כבעלים אחד. הגדרת "בן זוג" כמשמעותה בחוק מסמ"ק. למשל, לרבות ידועה/ בציבור. תחולה – על הכנסות שכירות שהתקבלו החל מיום 1.1.2023 ואילך.

**לדוגמה:** משפחת לוי מתל אביב (בבעלותם דירת מגורים יחידה) החליטה לעבור להתגורר בחיפה. לפיכך, נאלצו להשכיר את בית מגוריהם בתל אביב תמורת 9,000 ש"ח לחודש, ולשכור בחיפה דירת מגורים בדמי שכירות חודשיים בסך 7,000 ש"ח בחודש.

אם יבחרו בתשלום מס על פי חוק הפטור (בהנחה שתקרת הפטור היא כ-5,500 ש"ח לחודש) – הרי כ-2,000 ש"ח יהיו פטורים וכ-7,000 ש"ח יהיו חייבים במס שולי (שיכול להתחיל משיעור 10%/30%, בהתאם לנסיבות). אם יבחרו במסלול סעיף 122 לפקודה (הישן) – ישלמו מס בשיעור 10% מסכום של 9,000 ש"ח. היינו, 900 ש"ח עבור כל חודש.

כיום, על פי החוק החדש, תוכל משפחת לוי לנכות את הוצאות שכר הדירה שהיא משלמת עבור הדירה בחיפה כנגד הכנסות שכר דירה שהיא מקבלת בגין השכרת הדירה בתל אביב, והכנסתה משכר דירה לעניין סעיף 122 לפקודה תהיה 2,000 ש"ח בלבד לחודש החייב במס 10%. היינו, 200 ש"ח בלבד עבור כל חודש.

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

**לסיכום**, החל משנת המס 2023 ואילך, יחידים המשכירים את דירתם היחידה בישראל ושוכרים דירת מגורים אחרת תחתיה לצורך מגוריהם, יוכלו לנכות משכר הדירה המתקבל אצלם את הוצאות שכר הדירה שהם משלמים, ורק על היתרה ישלמו מס בשיעור 10% על פי סעיף 122 לפקודה.

**הכותב - ממשד ארצי חיבה אלמקייס כהן פתרונות מיסוי בע"מ WWW.AHEC-TAX.CO.IL**

## **תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה מס' 2), - מסדירה מתן פיצוי למעסיקים לאור המצב הביטחוני בתקופת מבצע "מגן וחץ" מיום 9.5.2023 ועד 15.5.2023 בהתאם להגדרת "האזור המיוחד**

### **עו"ד מיטל דולב בלט**

ביום 29.6.2023 פורסמו ברשומות תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה מס' 2), התשפ"ג-2023 (להלן: "הוראת השעה").

תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג-1973 (להלן: "התקנות") מסדירות את תשלום הפיצויים בעד נזק עקיף ומגדירות מהו שוויו של נזק עקיף. הוראת השעה באה לתקן את ההגדרות המצויות בתקנות. להלן עיקרי הוראת השעה בהתייחס לפיצוי בגין תשלום שכר:

הוראת השעה מסדירה מתן פיצוי למעסיקים לאור המצב הביטחוני בתקופת מבצע "מגן וחץ", מיום 9.5.2023 ועד ליום 15.5.2023, בהתאם להגדרת "האזור המיוחד".

בהתאם להוראת השעה, כאשר נגרם נזק כתוצאה מנזק מלחמה, מחמת אי אפשרות לנצל נכסים או מחמת הפסקת פעילות, לרבות נזק שנגרם בשל תשלום שכר עבודה, ניזוק זכאי לפיצויים לפי אחד מהמסלולים הקבועים בתקנות, לפי בחירתו:

1. מסלול שכר עבודה

2. מסלול מחזוריים

3. מסלול חקלאות

### **מסלול שכר עבודה**

לגבי ניזוק שאינו קיבוץ או שאינו מוסד ציבורי זכאי, הפיצוי יהיה 500 ₪ לכל יום עבודה ששולם ע"י המעסיק בעד יום היעדרות של העובד בשל המצב הביטחוני.

לגבי ניזוק שהוא קיבוץ, שווי הנזק מוכפל בסך כל ימי היעדרות בשל המצב הביטחוני ששולמו לעובד שאינו חבר קיבוץ, בתוספת שווי הנזק מוכפל בסך כל ימי היעדרות בשל המצב הביטחוני של חברי הקיבוץ העובדים בתעשייה, במסחר, בשירותים בחקלאות או בתיירות בקיבוץ, ולמעט חברי הקיבוץ העוסקים במתן שירותים לחברי הקיבוץ עצמם.

לגבי ניזוק שהוא מוסד ציבורי זכאי – השיעור המתקבל מחלוקת סכום הכנסתו לשנת הבסיס, כפי שדווחה בדוח שהגיש לפי סעיף 131 לפקודה, שלא מתמיכות ותרומות בסכום הכנסתו האמורה כולל תמיכות ותרומות, מוכפל בשווי הנזק ששילם בעד יום היעדרות של העובד בשל המצב הביטחוני.

יום היעדרות בשל המצב הביטחוני, הינו יום שבו עובד לא עבד בעבודתו אצל ניזוק בכל מקום שהוא בשל המצב הביטחוני, למעט יום שהעובד נעדר בשל מחלה, תאונה, חופשה שנתית, מילואים, או בשבת ובחג וביום שישי (למעט מי שעובד באופן רגיל בימים אלה):

1. העובד מתגורר באזור שבין 0 ל-7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה והוא נעדר בשל המצב הביטחוני.

2. העובד אינו מתגורר באזור שבין 0-7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה והוא נעדר בשל אחת מאלה:

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

- 2.1 הוא נעדר מעבודתו עקב הוראה על סגירת מוסד החינוך שבו העובד מועסק או בשל איסור על התקהלות.
- 2.2 הוא אדם עם מוגבלות כהגדרתו בסעיף 5 לחוק שוויון זכויות לאנשים עם מוגבלות, התשנ"ח-1998, או שהוא הורה של אדם כאמור שנעדר מעבודתו לצורך השגחה עליו, ובלבד שמתקיימים בו שני אלה:
- 2.2.1 מוגבלותו או מוגבלות ילדו ידועה למעסיק או שהוא או שהוא המציא למעסיק אישור או תיעוד רפואי המעיד עליה.
- 2.2.2 הוא אינו יכול להגיע למקום העבודה או לשהות בו משום שמוגבלותו או מוגבלות ילדו שעליו הוא משגיח, לפי העניין, מונעת ממנו לפעול לפי הנחיות פיקוד העורף בתקופת הזכאות.
- 2.3 הוא נעדר מעבודתו לצורך השגחה על ילדו הנמצא עמו, עקב סגירת מוסד החינוך שבו לומד או שוהה הילד ובלבד שמוסד החינוך מצוי באזור המיוחד, אף אם המוסד לא היה פעיל בתקופת הזכאות והכל, ובלבד שאין במקום העבודה של העובד או של בן זוגו מסגרת נאותה להשגחה על הילד, ומתקיים אחד מאלה:
- 2.3.1 הילד נמצא בהחזקתו הבלעדית של העובד או שהעובד הוא הורה עצמאי של הילד.
- 2.3.2 בן זוגו של העובד הוא עובד או עובד עצמאי, ולא נעדר מעבודתו, מעסקו או מעיסוקו במשלח ידו, לצורך השגחה על הילד, ואם בן הזוג אינו עובד או עובד עצמאי – נבצר ממנו להשגיח על הילד.
- "אזור מיוחד" – כל אחד מאלה, אשר מוכרז בזה יישוב ספר בתקופת הזכאות:

1. אזור שבמרחק של בין 0 ל- 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה, או בישוב מהיישובים המפורטים בתוספת הראשונה המצוי באזור א'.
2. אזור שבמרחק העולה על 7 ק"מ אך אינו עולה על 40 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה, או ביישוב מהיישובים המפורטים בתוספת הראשונה המצוי באזורים ב' או ג'.

"תקופת הזכאות" –

לעניין אזור מיוחד 1 – 9.5.23-15.5.23

לעניין אזור מיוחד 2 – 9.5.23 – 13.5.23

עובד שלא עבד בחלק מיום העבודה, יהיה הנזק החלק היחסי משכר העבודה היומי, שיחסו לכלל שכר העבודה היומי הוא כיחס מספר השעות שבהן לא עבד העובד כאמור, לסך כל שעות העבודה הרגילות ביום של העובד, ובלבד שמספר השעות בהן לא עבד העובד גדול משעה אחת.

#### מועד הגשת התביעה

תביעה לפיצויים תוגש למנהל באופן מקוון החל מיום 16.7.2023 ועד 15.10.2023.

#### הכותרת – מנהלת מחלקת "כל עובד" מבית חשבים ה.פ.ס. מידע עסקי בע"מ.

אין במידע המופיע באתר "כל עובד" 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.

## עודף תשלומי ביטוח לאומי שהושבו יוכר כהכנסה - תיקון חקיקה בעקבות הלכת קירשבלום

### רו"ח רונית בר

במאמר קודם כתבנו על אודות פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין קירשבלום, שבו דחה בית המשפט את ערעורי הצדדים על קביעת בית המשפט המחוזי, שאישר תביעה ייצוגית נגד רשות המיסים, בשל כך שהיא מחייבת במס כהכנסה, עודף מקדמות ביטוח לאומי ששילם נישום עצמאי למוסד לביטוח לאומי בשנים קודמות, אשר הושב לו.

בית המשפט העליון קבע כי נוסחו של סעיף 47א אינו מאפשר את הפרקטיקה שלפיה נהגה רשות המיסים, ולפיה עודף תשלומי ביטוח לאומי שהושב (העולה על הסכום ששולם בשנה השוטפת), מהווה הכנסה חייבת בידי הנישום בשנת המס שבה הושב, ולא בדרך של הקטנת הניכוי שקיבל הנישום, מתוך תיקון הדוח לשנת המס שבה נתבע. בהתאם קבע שרשות המיסים הייתה אמורה לקדם תיקון חקיקה בנושא ומשלא עשתה כן, פעלה שלא בסמכות:

**"... גם אם נקבל את טענת רשות המיסים שלפיה ההיגיון המיסויי מחייב את הקטנת הניכוי בדרך כלשהי, אחרת עלול להיווצר מצב של מיסוי בחסר, הצדק עם בית המשפט המחוזי שיישום מנגנון כזה יכול שייעשה רק בחקיקה מתאימה. בית המשפט המחוזי עמד על כך כבר בהחלטת האישור שניתנה לפני למעלה מ-5 שנים, אולם רשות המיסים מסיבותיה שלה לא קידמה חקיקה בנושא במשך כל אותן שנים. והדרך עודנה פתוחה בפני רשות המיסים לעשות כן."**

ביום 2.3.2023 פורסם תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, שבמסגרתו מוצע לתקן את סעיף 47א לפקודת מס הכנסה, בהתאם לעמדת רשות המיסים בהלכת קירשבלום, והפרקטיקה שלפיה נהגה, עד לפסיקה בית המשפט העליון.

### בהתאם לתזכיר החוק יתוקן סעיף 47א ויוסף סעיף (ב1) הקובע כי:

- יחיד שקיבל בשנה מסוימת החזר דמי ביטוח לאומי ששילם ביתר בשנת המס קודמת, יותר לו ניכוי של 52% מדמי הביטוח לאומי ששילם בשנה השוטפת, לאחר שהופחת מהם סכום החזר שקיבל באותה שנה (מתשלומים עודפים בשנים קודמות).
- אם סכום החזר עלה על סכום דמי הביטוח ששילם, יראו ב-52% מסכום ההפרש, הכנסה מעסק או משלח יד בשנה שבה קיבל את החזר.
- התיקון יחול החל משנת המס 2024.
- נציין כי תזכיר החוק נועד לייעל את הדיווח, מבלי שהנישום נדרש לתקן את דוחותיו לשנים קודמות, כיוון שכאמור, פסיקת בית המשפט העליון לא קבעה שההפרש שהושב מהווה הכנסה פטורה, אלא שהפרקטיקה שלפיה נהגה רשות המיסים ללא תיקון חקיקה, אינה בסמכות.
- כפי הנראה, תזכיר החוק והחקיקה הצפויה יתקנו את המעוות.

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

## נפגעתם מזן האומיקרון? שלא יאיימו עליכם! ועדת הערר החליטה שעוסק זכאי למענק האומיקרון בניגוד לעמדת רשות המיסים

עו"ד אפי לבקוביץ'; עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

עמדתה העקרונית של רשות המיסים היא כי על מנת להיות זכאים לפיצוי מכוח חוק האומיקרון, פגיעת האומיקרון צריכה להתבטא בחזרה לשגרת מחזוריים ביולי 2021 ועד דצמבר 2021, כפי שהיו ערב הקורונה בשנת 2019. קרי, רק אם קיימת ירידה ספציפית בינואר-פברואר 2022, יהיו העוסקים זכאים למענק, מתוך בחינה של המחזוריים של העסק גם בחודשים שלאחר ינואר-פברואר 2022.

למעשה, טענת רשות המיסים היא כי עסקים שלא חזרו לעצמם מיד לאחר תקופת הקורונה, אינם יכולים לטעון שנגיף האומיקרון הוא זה שהביא לירידת המחזוריים בחודשים ינואר-פברואר 2022.

והנה, ממש לאחרונה התפרסמו שתי החלטות של ועדות ערר אשר דוחות באופן עקרוני את עמדת רשות המיסים. האחת ניתנה על ידי ועדת הערר בעניין **דיגיטל ניוז** (23-1363) מיום 24 במאי 2023. באותו עניין דובר על עוררת המפעילה אתרי חדשות מקומיים אשר הגישה בקשה למענק מכוח חוק האומיקרון. רשות המיסים דחתה את בקשתה והשגתה, בהתאמה, בטענה שלא קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת ובין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות זן האומיקרון.

בהחלטתו התייחס יו"ר הוועדה, ד"ר **ערן בר**, הן לעניין נטל ההוכחה וקביעת רשות המיסים בדבר היעדר קשר סיבתי, והן להתנהלות הכוחנית של רשות המיסים אשר חזרה על עצמה לא פעם במהלך הטיפול במענקים.

ביחס לנטלי ההוכחה יישמה הוועדה את אשר נקבע בהחלטות הקודמות ובפסיקות בתי המשפט בקשר לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן: "**חוק הסיוע**"), אשר עסק בזכאות לקבלת פיצוי בגין הקורונה, וציינה כי גם לעניין חוק האומיקרון הנטל הראשוני המוטל על העוסק להוכיח את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזוריים לבין חוק האומיקרון, מתבסס כולו על הירידה במחזוריים ההכנסות בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק האומיקרון. משום כך, ככל שרשות המיסים סבורה כי לא קיים קשר סיבתי, עליה הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.

רשות המיסים ביקשה ללמוד דין דומה מפסיקת בית המשפט העליון בעניין **פודלסקי (בר"מ 7502/22)**, שממנו עולה לכאורה כי די לרשות המיסים להראות כי חלה ירידה בפעילות העוסק בשנת 2019 על מנת להעביר את הנטל בחזרה לכתפי העוררת. ועדת הערר דחתה עמדה זו וקבעה כי העובדה שהעוררת לא הצליחה לחזור להיקף ההכנסות שהיו לה לפני משבר הקורונה ביחס לחודשים יולי-דצמבר 2021, אין בה כשלעצמה כדי לשלול את ההנחה שפעילותה נפגעה בעקבות משבר הקורונה ואף בעקבות התפשטות זן האומיקרון. קרי, רשות המיסים לא הצביעה על כל ראיה לכאורה לסתירת החזקה הקבועה בחוק האומיקרון ואינה יכולה ללמוד דין דומה בין שנת 2019 לשנת 2021, בפרט כאשר לא קבעה אמות מידה לסטייה מהנוסחה בנושא מענקי האומיקרון (ממש כפי שלא קבעה לעניין המענקים מכוח חוק הסיוע).

אדרבה, על בסיס פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **מאגמה** (עמ"נ 48298-11-21) הוועדה סבורה כי כל עוד לא ניתן להצביע על ראיה לניתוק הקשר הסיבתי באופן מוחלט, אין מקום לברר מהו החלק בירידת המחזוריים שיש לייחס לנגיף הקורונה, ובלשון הוועדה: "**זה המקום לציין כי לא בכדי הן בחוק התוכנית לסיוע כלכלי והן בחוק האומיקרון נקבע מנגנון של השוואת מחזוריים לשם קביעת הזכאות למענק. ישנו קושי אינהרנטי להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות הושפעה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה או האומיקרון בלבד. בעניין מאגמה, בית המשפט שב והדגיש כי ככל שלא נמצאה ראיה לניתוק הקשר הסיבתי באופן מוחלט, אין כל מקום לברר מהו החלק בירידת המחזוריים שיש לייחס להשפעת מגפת הקורונה ומהו החלק שיש לייחס לגורמים אחרים כגון תנודתיות. קביעה זו נכונה שבעתים בעת שהמשיבה מבקשת לחרוג מהמנגנון הקבוע בחוק, ולשלול זכאות עוסק למענק לפי חוק האומיקרון. במקרים אלו, ישנו קושי ממשי להוכיח באיזו מידה נפגע העוסק כתוצאה מנגיף האומיקרון והאם הכנסותיו בתקופת הזכאות פחתו בעקבות ההשפעה של נגיף הקורונה או נגיף האומיקרון בלבד. האינדיקציות המועלות על ידי המשיבה לאי קיומו של קשר סיבתי שונות מעוסק לעוסק. נימוקים כגון, אי חזרה למחזוריים הבסיס בחודשים שלאחר תקופת הזכאות, אינם יכולים להוות נימוק בלעדי לשלילת המענק.**"

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

כמו כן, את קצב ההתאוששות של כל עסק יש לבחון אליבא דהוועדה, בהתאם למאפייניו הספציפיים ובלשונה "קצב ההתאוששות" של עסקים מושפע מגורמים שונים הקשורים בעיקר לאופי פעילותם. דינו של עוסק שמקור הכנסותו ממכרזים מגופים ממשלתיים אינו כדין חנות לממכר מזון. לעוסק זה החזרה לפעילות סדירה צפויה להימשך זמן ארוך יותר באופן משמעותי. כאמור, נסיבה נוספת שעלולה להשפיע על קצב ההתאוששות של עוסק קשורה להעסקת עובדים והוצאתם לחל"ת בתקופת הקורונה. ייתכן ועוסקים שהוציאו עובדים לחל"ת ייתקלו בקשיים בהחזרת העובדים לעבודה, גיוס עובדים חדשים והכשרתם, כך שקצב ההתאוששות של עוסקים אלה צפוי להיות ארוך יותר".

הנה כי כן, ועדת הערר לא נותנת יד להפרדה המלאכותית אשר יוצרת רשות המיסים בין נגיף הקורונה לבין האומיקרון. משמע, ייתכן כי טרם נגיף האומיקרון (ובפרט בחודשים יולי-דצמבר 2021) העוסק לא יחזור להיקף המחזוריים כמו בשנת 2019 ועדיין יהיה זכאי לקבלת מענק לחודשים ינואר-פברואר 2022 מכוח חוק האומיקרון.

על בסיס עקרונות אלו דחתה ביום 28 במאי 2023 ועדת הערר באותו מותב את הערר בעניין **יערה תקשורת** (23-1252).

באותו עניין דובר בעוררת אשר הכנסותיה נובעות מהתקשרויות במכרזים מול משרד הביטחון. בדומה לעניין **דיגיטל ניוז** טענת רשות המיסים הייתה כי לעוררת לא הייתה ציפייה לחזור לאותם היקפי פעילות כפי שהיו לה בתקופת הבסיס, קרי ינואר-פברואר 2019 ולכן לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזוריה לבין השפעתו הכלכלית של נגיף האומיקרון.

העוררת טענה כי אין ביכולתה להציג ראיות התומכות בטענה שהירידה במחזור העסקאות נובעת אך ורק בשל התפשטות זן האומיקרון, כאשר לשיטתה, די היה בהצגת ירידה בהכנסות בין מחזור הבסיס למחזור תקופת הזכאות. עוד טענה העוררת כי אין מקום לבחון ראיות ספציפיות על מנת לערוך הבחנה אם הירידה במחזור העסקאות נובעת ממשבר הקורונה או מהתפשטות זן האומיקרון.

ועדת הערר הדגישה כי תכלית החוק היא מתן פיצוי לעוסקים שנפגעו בשל התפשטות נגיף האומיקרון, ולא רק בעקבות ירידה בין מחזור תקופת הזכאות בהשוואה למחזור תקופת הבסיס, וכי רשות המיסים צודקת שאין מדובר בתקופת זכאות נוספת במסגרת חוק הסיוע, אלא בפיצוי לעוסקים שנפגעו בעקבות התפשטות זן האומיקרון.

משם עברה הוועדה לבחון את דיווחי העוררת, וציינה כי בחינת דיווחי ה-ESNA של העוררת מלמדת כי משנת 2019 חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה. ירידה זו מתבטאת גם ברמה השנתית, כאשר בשנת 2019 הכנסות העוררת הסתמכו בסך של כ-1.3 מיליון ש"ח ואילו בשנת 2020 הכנסותיה הסתמכו בסך של כ-872,000 ש"ח בלבד. לעניין זה ציינה ועדת הערר כי ככל שהעוררת אכן הייתה נפגעת מהתפשטות זן האומיקרון, היה מצופה כי לאחר תקופות של סגרים ומגבלות, תחול עלייה מסוימת בהכנסות העוררת. והנה מדוח ה-ESNA לשנת 2021 עולה כי לאחר שהמשק שב לפעילות סדירה, דווקא בחודשים יוני-אוקטובר 2021 חלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת. זאת ועוד, זן האומיקרון החל להתפשט בחודש נובמבר 2021, ובאופן מפתיע, בחודש דצמבר 2021 העוררת דיווחה על הכנסות הגבוהות פי שלושה מאלה שדווחו על ידה בחודש אוקטובר 2021. כמו כן, גם לאורך שנת 2022 דיווחה העוררת על הכנסות זעומות.

לאור האמור ובנסיבות המקרה מצאה ועדת הערר כי רשות המיסים עמדה בנטל לסתור את החזקה העובדתית וכי ירידת המחזוריים לא נגרמה בשל זן האומיקרון. קרי, הירידה במחזורי העוסק כבר בשנת 2019 והיעדר ההתאוששות לאורך השנים 2020-2022 עם קפיצה בלתי מוסברת לכאורה במחזוריו בחודשים נובמבר-דצמבר 2021, יצרו מסה קריטית אשר הייתה בעוכריו של העורר באותו עניין.

ניתן ללמוד אפוא משתי ההחלטות הסותרות כי מענק האומיקרון יישלל מהעוסק רק אם מחזוריו מצביעים, באופן שאינו משתמע לשתי פנים, על אי קשר סיבתי בין נגיף האומיקרון לבין הירידה במחזוריים. הנטל הוא על רשות המיסים, ולא די בטענה של אי חזרה למחזורי הבסיס בחודשים שלאחר תקופת הזכאות או לפנייהם כדי לעמוד בנטל זה.

רצוי להזכיר בעניין זה את דברי בית המשפט המחוזי בעניין **וטרמטיק** (עמ"נ 33553-01-22), אשר ראה לנכון לציין כי קיימת תנודתיות רבה בשימוש של רשות המיסים בטיעון בדבר תנודתיות מחזורי העסקאות של עוסקים, וכדבריו: "התנודתיות הפכה לטיעון-סל שהמשיבה עושה בו שימוש, בלא העמקה והנמקה ממשית".

## **סיכום והרהורים נוספים**

עינינו הרואות אפוא כי ועדות הערר שהחלו לדון בהחלטות בהשגה בחוק האומיקרון אימצו את חזקת הקשר הסיבתי שפותח על ידי ועדות הערר ובתי המשפט ביחס לחוק הפיצוי. כולנו תקווה שהן תאמצנה את הקווים המנחים שהוצגו על

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

ידי ועדת הערר בעניין **דיגיטל ניוז**, בפרט כאשר יש לזכור כי חוק האומיקרון חל על תקופת זכאות אחת (ינואר-פברואר 2022).

מעניין יהיה לעקוב אפוא אחר החלטות נוספות אשר יינתנו בתקופה הקרובה על ידי ועדות הערר בסוגיה. כדרכה בקודש דומה כי רשות המיסים לא תוותר ותגיש ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת ועדת הערר בעניין **דיגיטל ניוז**. אנו קוראים לציבור העוסקים אשר נדחה על ידי רשות המיסים בקשר למענק מכוח חוק האומיקרון, לעמוד על זכויותיו ולא לוותר על המענק אשר מגיע לו מכוח הדין.

לבסוף ולא פחות חשוב, יצוין כי הן בעניין **דיגיטל ניוז** והן בעניין יערה תקשורת "שתלה" רשות המיסים איום מרומז בגוף החלטתה בהשגה שבו היא מציינת כי הממצאים בהחלטתה יכולים להשפיע על המענקים האחרים אשר כבר אושרו לעוררות מכוח חוק הסיוע. ועדת הערר ביקרה התנהלות פסולה זו של הרשות וציינה לעניין זה בקשר ל**דיגיטל ניוז** כדלקמן: "זה המקום להתייחס להתנהלות המשיבה, שפעם נוספת החליטה לכלול בהשגה "איום מרומז" כלפי עוסק, שאם ינקוט בהליכים נוספים יהיה בכך להביא לתיקון הזכאות למענקים אשר אושרו לו בעבר. המדובר בהתנהלות חמורה אשר יש בה לפגוע בזכות הגישה לערכאות. ככל שהמשיבה סבורה שהיא מקום להורות על תיקון החלטות למענקים קודמים, היה עליה לבצע זאת על סמך נימוקים ענייניים בלבד. רצונו של עוסק לממש את זכותו על פי חוק להגשת ערעור על החלטת רשות מנהלית אינו מהווה נימוק ענייני לתיקון החלטות קודמות בגין מענקים להם הוא נמצא זכאי. המדובר בהתנהלות פסולה שעל המשיבה לחדול ממנה לאלתר. לאחרונה, התנהלות זו, הובאה לידיעת מותב זה ומותבים אחרים במספר תיקי ערר. נראה כי המשיבה בוחרת לנקוט בניסוחים שיש בהם להטיל דופי בציבור העוסקים, ואף להרתיעם מלממש את זכותם על פי חוק..."

אין לנו אלא להצר על התנהלותה הדורסנית של רשות המיסים, אשר כרשות מנהלית אמורה לשמש נאמן הציבור ולא כאויבו, וקוראים לה לחדול לאלתר מהתנהלות חמורה זו.

הכותבים - ממשד עמפלי עריכת דין מיסים

## מיסוי מקרקעין

### חוק ההסדרים לשנות המס 2023-2024 - תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין

#### עו"ד חיה זילברברג, עו"ד איתן ריקלין ועו"ד רפאל בוסידאן

במסגרת חוק ההסדרים תוקנו כמה סעיפים בחוק מיסוי מקרקעין. להלן פירוט והסבר:

#### 1. הוראת שעה להטבות מס במכירת קרקע המיועדת לבנייה למגורים

נקבעה הוראת שעה ולפיה תינתן הטבת מס במכירת קרקעות פרטיות שתבוצע עד יום 31.12.2027, וקיימת לגביהן תכנית המתירה בנייה של שמונה דירות מגורים לפחות. ההוראה תחול גם בעסקת קומבינציה שבמסגרתה תימכר קרקע לחלק מהיחידות, ובלבד שהתוכנית הכוללת מתירה בנייה של שמונה דירות לפחות. בהתאם להוראת השעה, אם יום הרכישה של הקרקע הוא בתקופה שבין 1.4.1961 ועד ליום 6.11.2001 יחולו שיעור מס מופחת של 25% - במקום 47% כיום, וזאת על השבח הריאלי שנצבר מיום הרכישה ועד ליום 6.11.2001.

ההטבה תהיה מדורגת בהתאם להתארכות תקופת הבנייה של הדירות. לדוגמה – אם הבנייה הסתיימה בתוך 48 חודשים מיום המכירה, תינתן ההטבה על 100% מהשבח הריאלי שנצבר עד ליום 6.11.2001. ככל שתקופת הבנייה מתארכת, שיעור השבח הריאלי שייחנה מהטבת המס הולך וקטן עד לתקופה מקסימלית של 96 חודשים שאז ההטבה עומדת על 50%. ואם תקופת הבנייה תעלה על 96 חודשים מיום המכירה, תישלל ההטבה לחלוטין.

התיקון יהיה בתוקף מיום 1.6.2023 ועד ליום 31.12.2027

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

## 2. קיצור התקופה למכירת הדירה הישנה למשפרי דור

על מנת להגדיל את היצע הדירות בשוק ולהוריד את מחירי הדירות, קוצרה התקופה למכירת דירה ישנה בפטור ממס שבח לדירה יחידה, כאשר נרכשה לפני כן דירה חלופית והרוכש מבקש לקבל ברכישת דירה זו מדרגות מס רכישה לדירה יחידה, כך שהטבות המס (שבח ורכישה) יינתנו רק אם הרוכש ימכור את הדירה הישנה בתוך 18 חודשים מרכישת הדירה החלופית (במקום 24 חודשים כיום).

קיצור התקופה יהיה בתוקף למשך שנתיים החל מיום 1.6.2023.

## 3. שלילת זכאות לחישוב לינארי מוטב במכירת דירת מגורים על קרקע פנויה

עד היום מוכר דירת מגורים מזכה יכול היה לעשות שימוש בשיעור המס הליניארי המוטב (שלפיו מוענק פטור ממס שבח לתקופה שמיום הרכישה עד ליום 1.1.2014) כמעט ללא מגבלה. כך, מי שרכש קרקע פנויה (ששיעור המס הליניארי המוטב לא חל עליה) יכול היה לבנות עליה דירת מגורים וליהנות משיעור המס המוטב בעת מכירת דירת המגורים, וזאת מיום רכישת הקרקע הפנויה.

כעת נשללה את הזכאות לשיעור מס זה במקרה של מכירת דירת מגורים שנבנתה על קרקע פנויה כאמור, אך במטרה לעודד בנייה למגורים על קרקעות פנויות, שיעור המס הליניארי המוטב לא יישלל בכל אחד מן המקרים הבאים:

(1) במועד רכישת המקרקעין או ביום 1.6.23 היתה קיימת במקרקעין דירת מגורים.

(2) כאשר הושלמה בניית דירת מגורים עד ליום 31.12.30.

## 4. מיסוי דירות מעטפת כדירות מגורים

נקבע מפורשות כי מיסוי רכישת דירות מעטפת (דירות הנמכרות על ידי הקבלן ללא שנעשו בהן עבודות פנים) יהיה לפי שיעורי מס רכישה הקבועים לדירות מגורים (8%-10% למי שזו אינה דירתו היחידה) ולא לפי שיעור מס הרכישה הקבוע לנכס שאינו דירת מגורים (5%-6%), וזאת על ידי הוספת "דירת מעטפת" להגדרת "דירת מגורים". תיקון זה נועד לשים סוף לתכנון המס של משקיעים הרוכשים דירת יוקרה במצב של "דירת מעטפת" על מנת לשלם מס מופחת.

תיקון זה ייכנס לתוקף החל מיום 1.1.2024.

## תיקוני חקיקה במיסוי התחדשות עירונית

## 5. תמורה כספית בפינוי בינוי – פטור לדירה אחת למוכר

עד התיקון, בעלים של דירת מגורים אחת או יותר במתחם פינוי בינוי זכאי להטבות פינוי בינוי על כל הדירות בבעלותו, ובכלל זה פטור ממס שבח בגין קבלת תשלום במזומן נוסף על דירת התמורה, וזאת עד תקרת הפטור הקבועה בחוק.

לאחר התיקון, תמורה במזומן תהא פטורה ממס שבח עד תקרת הפטור אך ורק לדירה אחת במתחם למוכר. על כל דירה נוספת, התמורה כספית תהיה חייבת במס שבח.

תחולה – עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023 ואילך.

## 6. הגדרת הטבות מס במתחמי עיבוי בינוי

עד התיקון, מתחם פינוי בינוי הוגדר בחוק גם כמתחם של עיבוי ובינוי, אולם לא הייתה התייחסות ספציפית בחוק לתקרות הפטור.

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



לאחר התיקון, הטבות המס הוסדרו בחוק ונקבעו תקרות פטור לעיבוי ובינוי. כך למשל, בניגוד לחיזוק ושיפוץ ניתן לתת לבעלים דירה חדשה במתחם כנגד הדירה הקיימת, ונוסף על כך אף ניתן לתת תמורה כספית עד תקרת הפטור בדומה לפינוי בינוי (ביחס לדירה אחת במתחם).  
תחולה – עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023 ואילך.

#### 7. שיעור הבעלות בדירת התמורה

עד התיקון, בעלי דירת מגורים בפרויקט תמ"א 38/2 ופינוי בינוי היו זכאים לפטור ממס שבח בגין קבלת דירת תמורה חדשה כנגד הדירה הקיימת, ובלבד ששיעור זכות הבעלים בדירת התמורה לא יהיה נמוך משיעור זכותו בדירה הקיימת.

לאחר התיקון, על שיעור הבעלות ביחידת התמורה להיות שווה לשיעור הבעלות ביחידה הקיימת. החריג לכלל הוא בדירה שהתקבלה במלואה בירושה, או אז שיעור הבעלות ביחידת התמורה לא יפחת משיעור הבעלות ביחידה הקיימת.

התיקון נועד למנוע תכנוני מס באופן כזה ששני בעלים בדירה אחת לא יוכלו לקבל בפטור ממס שתי דירות, אחת לכל אחד מהם (שיעור בעלותם עולה מ-50% בדירה הקיימת ל-100% בדירת התמורה), אולם המחוקק מחריג דירה שהתקבלה בירושה שכן מדובר למעשה בבעלות משותפת שנכפתה על הבעלים.

תחולה – עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023 ואילך.

#### 8. הסבת זכויות בין יזמים והקצאת מניות

עד התיקון, במכירת זכות בפרויקט פינוי בינוי או תמ"א בין יזמים (הסבת זכויות) כאשר טרם הגיע יום המכירה לא היה מדובר בעסקה במקרקעין, שכן לפני יום המכירה אין מדובר בזכות במקרקעין (פס"ד איווגה).

לאחר התיקון, מכירה כאמור בין יזמים תהווה מכירת זכות במקרקעין, ואולם תהיה חייבת במס רכישה בהתאם לשווי הערכת התמורה בפועל (שווי המקרקעין פחות התחייבויות).

בהקצאת מניות – שווי המכירה לעניין מס רכישה יהיה אפס.

תחולה – עסקאות שנעשו מיום 1.6.2023 ואילך.

#### 9. העברת דירה ללא תמורה בעסקאות תמ"א 38/2 ופינוי בינוי

עד לתיקון, כאשר הדירה הקיימת הועברה לקרוב בפטור ממס בשנתיים שקדמו לחתימה על הסכם התמ"א היתה נשללת הזכאות לפטור ממס שבח במכירה ליזם (בעסקאות פינוי בינוי לא הייתה התייחסות לתקופת צינון).

לאחר התיקון, בתקופה של שנתיים לפני החתימה על ההסכם ועד ליום המכירה רואים את נותן המתנה ואת קרובו כמוכר אחד לעניין אותן יחידות – כלומר בוחנים את הזכאות לפטור של שניהם. המטרה היא למנוע תכנוני מס בהעברת הדירה הקיימת במתנה כאשר המעביר אינו זכאי לפטור.

תחולה ביחס לפינוי בינוי – עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023 ואילך.

תחולה ביחס לתמ"א 38/2 – העברה שנעשתה מיום 1.6.2023 ואילך.

#### 10. תמ"א – הגדרת דירת מגורים

התיקון קובע בהגדרת "דירת מגורים" בעסקאות תמ"א כי לשם קבלת הפטור על הדירה לשמש למגורים במשך שנתיים רצופות לפחות, לפני מועד החתימה על ההסכם הראשון בבניין שבו נמצאת הדירה.

תחולה – עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.

#### 11. תמ"א 38 – פטור לשתי דירות קיימות

עד לתיקון, היקף הזכאות לפטור ממס בעסקאות תמ"א 38/2 ניתן ליחידת מגורים קיימת אחת בלבד למוכר.

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

לאחר התיקון, הורחב היקף הזכאות לפטור התמ"א לשתי דירות מגורים, כל עוד כאמור שיעור הבעלות בדירת התמורה יהיה שווה לשיעור הבעלות בדירה הקיימת (חריג – דירה שהתקבלה בירושה, ואז שיעור הבעלות בדירה התמורה לא יפחת משיעור הבעלות בדירה הקיימת).

בעל דירה באזור מוטב (כהגדרתו בחוק) או קשיש יהיו זכאים לפטור ביחס לשתי דירות שהתקבלו כנגד דירה קיימת אחת.

תחולה ביחס לפטור – עסקאות ש"יום המכירה" לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.

תחולה ביחס לשינויים בשיעור הבעלות – עסקאות שנעשו מיום 1.10.2023 ואילך.

## **12. אזור פריפריאלי/ דזור ציבורי – פטור ביחס לכל הדירות**

לטובת קידום עסקאות התחדשות עירונית באזורי הפריפריה הורחב היקף הזכאות לדירות באזור פריפריאלי (הגדרה חדשה בחוק) ולדירות בדזור ציבורי, כך שהזכאות לפטור אינה מוגבלת למספר הדירות הקיימות בבניין.

תחולה – עסקאות ש"יום המכירה" לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.

## **13. הגדרת "מוכר מוטב" – פטור על תמורה כספית**

עד לתיקון, בעסקאות תמ"א 38 תמורה כספית הייתה תמיד חייבת במס שבח.

לאחר התיקון, תמורה כספית תהיה פטורה ממס כאשר מדובר ב"מוכר מוטב".

מוכר מוטב – קשיש כהגדרתו החדשה בחוק או מי שדירתו במתחם מהווה עבורו "דירה יחידה" לעניין פטור דירה יחידה כמשמעותה בסעיף 49ב(2).

תחולה – עסקאות ש"יום המכירה" לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.

## **14. הארכת תוקף פטור התמ"א – עד 2033**

תוקף הטבות המס המצויות בפרק חמישי 5 לחוק פקע ביום 31.12.2021.

ביום 16.05.2023 פורסם ברשומות תיקון 99 לחוק לפיו תוקף הטבות מס אלה יוארך עד ליום 18.05.2026 (רטרואקטיבית מיום 1.1.2022).

במסגרת התיקון בחוק ההסדרים מוארך תוקף הפטור עד לסוף שנת 2033.

## **15. הטבות מס לקשיש**

### **15.1 החלת הטבות קשיש בתמ"א 38/2**

- התיקון מחיל את הטבות המס שקשיש זכאי להן בעסקאות פינני בינוי גם על עסקאות תמ"א 38/2.

### **15.2 החלת הטבות המס לקשיש גם על חולה סיעודי בדרגות קשות**

- התיקון מחיל את הטבות המס שקשיש זכאי להן כאמור, גם על חולה סיעודי בדרגות קשות, כך שהגדרת "קשיש" החדשה כוללת גם את מי שנזקק לשירותי סיעוד בדרגות הקשות (כהגדרתו בסעיף 2(ג) לחוק פינני ובינוי (עידוד מיזמי פינני בינוי) התשס"ו-2006).

### **15.3 מועד מכירת דירת הקשיש לצד ג' – עד ששה חודשים ממועד הפינוי**

- סעיף 49כב'1 קובע כי מכירת זכותו של הקשיש לדירת התמורה לצד ג' תהא פטורה ממס ובלבד שהוא משתמש בכספי התמורה כדי לרכוש לעצמו דירה במקום אחר על פי התנאים המפורטים בסעיף.
- עד לתיקון, היה חוסר בהירות באשר למועד האחרון שבו הקשיש יוכל למכור זכות זו לשם קבלת הפטור, כאשר לפי לשון החוק יכול הקשיש למכור את הדירה גם אחרי שהסתיים הפרויקט ואף אחרי שהקשיש עבר להתגורר בדירת התמורה.
- לאחר התיקון, החוק מגדיר כי הזכאות לפטור מותנית בכך שהקשיש ימכור את הזכות לדירת התמורה עד שישה חודשים אחרי מועד הפינוי של יחידת המגורים הקיימת.

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

- עד לתיקון, ההקלה לקשיש במכירת הדירה הקיימת לזים (ולא לצד ג') מותנית בכך שהיא נמכרת "בסמוך" לקבלת הדירה מהזים.
- לאחר התיקון, ההקלה מותנית בכך שהקשיש ימכור לזים את דירתו הקיימת עד לקליטת הבקשה להיתר בנייה מכוח תכנית פינוי בינוי לגבי הבית המשותף שבו נמצאת הדירה.
- תחולה ביחס לסעיפים 11.1-11.4 – עסקאות ש"יום המכירה" לגביהן נקבע ליום 1.6.2023 ואילך.

הכותבים - ממשד עו"ד מאיר מזרחי ושות'

## חידושים במיסוי פרויקטים בהתחדשות עירונית על פי חוק ההסדרים לשנים 2023-2024

### עו"ד עדי בן יאיר-יוסף

בתיקון מספר 100 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), חלו שינויים ועדכונים משמעותיים בנושא התחדשות עירונית, אשר נקבעו בחוק ההסדרים לשנים 2023-2024 שערב בכנסת ביום 31.5.2023. להלן יוצגו כמה תיקונים הנוגעים לסוגיות מיסוי מקרקעין בפרויקטים מסוג התחדשות עירונית:

### עסקאות פינוי בינוי

סעיף הפטור החל בעסקאות פינוי בינוי הוא סעיף 49כב לחוק. סעיף זה מעניק פטור ממס בגין מכירת זכויות במקרקעין מן הבעלים לזים בפרויקט מסוג פינוי בינוי.

התנאי לזכאות לפטור הוא כי התמורה המתקבלת בידי הבעלים מהזים בגין מכירת זכויותיהם עומדת "בתקרת השווי" על פי הגדרתה בסעיף זה.

מהי אותה תמורה מהזים? לרוב יהיה זה מתן של דירה חלופית חדשה, וכן יכולים להיות מקרים שבהם אף תינתן דירה חלופית קטנה יותר בשטחה בתוספת תמורה במזומן, כלומר שדרוג מטה.

אם כן, ולפי המצב החוקי שקדם לתיקון לחוק, התמורה בכללותה - בין שזו דירה חלופית ובין שזו דירה חלופית ותוספת מזומן - הייתה צריכה לעמוד ב"תקרת השווי" שהיא למעשה תקרת הפטור על פי סעיף זה.

נדגיש כי אותה "תקרת שווי" תיקבע בהתאם לחלופה המתאימה מבין שלוש החלופות בסעיף 49כב(א) לחוק, לפי הגבוהה מביניהן.

נוסף על התמורות שלעיל, הפטור יחול גם על תמורות עקיפות הניתנות מהזים לבעלים במסגרת פרויקט פינוי בינוי, ובכלל זה: דמי השכירות שישולמו לבעלים לתקופת ביצוע העבודות בבניין, שכר טרחת עורך דין מטעם הבעלים, שכר המפקח על הבנייה מטעם הבעלים וכיו"ב.

עד כאן הדין הישן. בניגוד לאמור לעיל, המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק הוא כי מתן תמורה כספית במזומן, נוסף על הענקת דירה חלופית בפרויקט, אשר עד לתיקון לחוק שלעיל הייתה בפטור ממס, תהיה מעתה מוגבלת למכירה של דירה אחת בלבד במתחם, ולבעלים יחיד.

לפיכך, רק בגין מכירת דירת אחת במתחם תעמוד לבעלים הזכאות לקבלת תמורה כספית מהזים בפטור ממס וזאת עד לתקרת השווי, כקבוע בסעיף החדש שנקבע בחוק סעיף 49כב(א3).

ומה לגבי בעלים שימכור יותר מדירה אחת במתחם לזים בפרויקט ותמורתן יקבל תמורה כספית? התיקון לחוק קובע לגבי כי תשלום תמורה כספית מעבר לדירה אחת במתחם ימוסה כבר במעמד עסקת פינוי הבינוי - כלומר, ברגע שהבעלים נפגש עם המזומן הוא יחויב במס שבח, ולא רק בעתיד בבואו למכור את הדירה לצד שלישי.

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

באופן מעשי, מרכיב המזומן אשר ישולם לבעלים כאמור לעיל, ומהווה השלמה עד לגובה "תקרת השווי" מעבר למכירה של דירה אחת במתחם (שלגביה יחול הפטור כאמור בסעיף החדש 49כב(א3) לחוק), ימוסה במס שבח לפי סעיף 48א(ב1) לחוק - כלומר בשיעור של 25%.

עוד קובע התיקון כי ישונה סעיף 49כב(ב) לחוק, שהיטיב מאוד עם בעלים המחזיקים בחלק יחסי מהדירה הנמכרת ליזם במסגרת הפרויקט. במצב שקדם לתיקון לחוק, העניק סעיף זה לבעלים שהחזיק בחלק מדירה, זכאות לקבל תמורת מכירתה ליזם דירה חלופית שלמה בפטור ממס. לדוגמה, לפי המצב החוקי הקודם, שני שותפים שהחזיקו בדירה יחד באופן שווה היו זכאים לקבל בגין מכירתה ליזם תמורה של שתי דירות חדשות בבניין שיוקם, לכל אחד דירה שלמה, וזאת בפטור מס מלא.

ואולם לפי המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק, נדרש כי שיעור אחזקתו של הבעלים בדירה הנמכרת יהיה זהה לשיעור אחזקתו בדירה החלופית המתקבלת מהיזם. כלומר, בדוגמה שלנו, במקרה ששני שותפים שווים ימכרו את דירתם ליזם במסגרת הפרויקט, לפי סעיף 49כב(ב) החדש לחוק, הם יהיו זכאים לקבל בפטור ממס רק דירה אחת שבה יידרשו להחזיק בשיעורים שווים.

זאת למעט במקרה שבו מדובר בזכויות שהתקבלו בירושה בידי בעליהן ואז הדין הישן ימשיך לחול לגבי מוכרים מסוג זה, והם ימשיכו להיות זכאים לקבל פטור ממס גם אם שיעור אחזקתם בדירת המגורים החלופית, שהתקבלה כנגד מכירת דירתם ליזם, לא יהיה זהה, ובלבד שלא יפחת משיעור אחזקתם בדירה הנמכרת.

בנוגע להעברות בין קרובים, לפי המצב החוקי החדש, בעקבות התיקון לחוק, ככל שתבוצע העברת יחידה לקרוב בפטור ממס בתקופת המיזם - שהיא 24 חודשים - לפני חתימת ההסכם ועד להגעת יום המכירה, שהוא גם מועד התקיימות התנאים המתלים, אזי יראו במעביר ובקרובו מוכר אחד לעניין אותה יחידה שהועברה, כלומר אילו לנותן המתנה הייתה זכאות לפטור, אזי גם לקרובו תעמוד הזכאות לפטור. התיקון האמור נקבע בסעיף חדש: 49כב(ג) לחוק.

תחולה: תחולתם של התיקונים שלעיל, בסעיפים 7-11, תהא רק לגבי עסקאות שנעשו ארבעה חודשים לאחר התיקון לחוק זה, כלומר החל מיום 01.10.2023. זאת מאחר שמדובר בהוראה אשר "פוגעת" בנישומים.

במכירה בידי קשיש של הדירה החלופית שהתקבלה בידיו במיזם, יהיה הקשיש זכאי לפטור ממס בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 49כב(ב) וכן 49כב(א) לחוק. המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק הוא כי הפטור שלעיל מותנה, בין היתר, בכך שהדירה החלופית תימכר עד שישה חודשים לאחר מועד פינויה של יחידת המגורים הנמכרת ליזם על ידי הקשיש. כלומר, רשות המיסים רוצה לוודא שהפטור שניתן לקשיש מקיים את הרציונל שבסעיף הפטור שהוא לדאוג לקשיש למקום מגורים חלופי מידי עקב פינויה של הדירה, ולא יאוחר משישה חודשים לאחר מכן, וכן כי ההטבה תינתן למי שכבר מכר את דירתו הישנה ואינו מחזיק בו זמנית בשני נכסים. תחולה: האמור נקבע בסעיף חדש לחוק, סעיף 49כב(ב)5, ותחולתו תהא לגבי עסקאות שיום המכירה בהן נקבע לפי סעיף 49כב לחוק - ככל שחל ביום תחילתו של חוק זה, 01.06.2023, או לאחריו.

### **עסקאות לפי תוכנית חיזוק בדרך של הריסה ובנייה מחדש**

הפטור בעסקאות מסוג חיזוק בדרך של הריסה ובנייה מחדש קבוע בסעיף 49לג לחוק. במצב החוקי הקודם, הפטור היה מוגבל למכירה של דירה אחת בבניין לכל אחד מהבעלים. לפי המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק, הגבלת הפטור תורחב עד למכירה של שתי (2) דירות בבניין בידי כל אחד מהבעלים ובלבד ששיעור אחזקת הבעלים בדירות החלופיות שיוענקו בתמורה מהיזם, יהיה זהה לשיעור אחזקתם בדירות שנמכרו ליזם. זאת למעט במקרה שבו מדובר בבעלים אשר ירש את זכויותיו במקרקעין ולכן יהיה זכאי לדירה חלופית אף בשיעור אחזקה גדול יותר, אך שלא יפחת משיעור אחזקתו בדירה הנמכרת. תחולה: תחילת התיקון שלעיל תהא לגבי עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע לפי סעיף 49לב לחוק שחל ביום התחולה של חוק זה, 01.06.2023, או לאחריו. מכאן שההטבה להענקת הפטור בגין מכירת שתי (2) דירות ליזם תחול רק לגבי עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע לפי סעיף 49לב לחוק, היינו יום התקיימות התנאים המתלים שחל לאחר יום 01.06.2023. זאת גם אם העסקה נחתמה במועד שקדם לתיקון זה. יובהר כי הסיפה של התיקון בנוגע לשיעור אחזקתם של הבעלים בדירה הנמכרת והחלופית, יחול רק לגבי עסקאות שנעשו ארבעה חודשים לאחר התיקון לחוק זה, כלומר החל מיום 01.10.2023. זאת מאחר שמדובר בהוראה אשר "פוגעת" בנישומים.

כמו כן, בעקבות התיקון לחוק במצב החדש יהיו בעלים העונים על הגדרת קשיש או שהם בעלים בדירה המצויה בבניין ב"אזור מוטב" על פי החוק, זכאים לקבלת שתי (2) דירות חלופיות בתמורה למכירת זכויותיהם בדירת מגורים אחת (1)

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

ליזם בפטור ממס גם בפרויקטים של חיזוק בדרך של הריסה, זאת בדומה להטבה הניתנת בפרויקטים מסוג פינני ובינוי. לגבי מכירת זכויות בדירה המוחזקת על ידי המדינה לצורך דיור ציבורי וכן במקרה שבו מדובר בדירה באזור פריפריאלי (הגדרה חדשה אשר התווספה גם היא לחוק וכוללת את אזורי הנגב או הגליל), הפטור ממס יחול ללא הגבלה על מספר היחידות בבניין שיימכרו ליזם במסגרת הפרויקט. שינויים אלו נקבעו בסעיף החדש 149לג(ג)(2) לחוק.

תחולה: תחילת השינויים האמורים תהא לגבי עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע לפי סעיף 149לב לחוק, שחל ביום התחולה של חוק זה, 01.06.2023, או לאחריו. מכאן, שעסקה שבה הבעלים בדירות הם "קשיש" או המדינה המחזיקה בהן לצורך דיור ציבורי, ויום המכירה לגביהן נקבע לפי סעיף 149לב לחוק, היינו יום התקיימות התנאים המתלים חל לאחר יום 01.06.2023, אזי שתיקון לחוק יחול לגבי אותה עסקה. זאת גם אם נחתמה במועד שקדם לתיקון זה.

התיקון שלעיל מהווה בשורה גדולה ליזמים ולבעלים בפרויקטים מסוג חיזוק בדרך של הריסה והוא בהחלט עתיד לשחרר חסמים רבים שאנחנו עדים להם בבניינים שיש בהם דירות רבות המוחזקות על ידי המדינה לטובת הדיור הציבורי, ונטל המס הכבד שחל בגין מכירתן ליזם היווה מכשול להוצאתם לפועל, וכן בשל זכאותם של בעלים העומדים בהגדרת "קשיש" ו/או המצויים באזור מוטב, לקבלת שתי (2) דירות בתמורה מהיזם - בדומה לפרויקטים של פינני ובינוי.

התיקון לחוק מטביע מושג חדש בשם "מוכר מוטב", שהוא למעשה מי שדירתו במתחם הפרויקט היא דירתו היחידה, והיה זכאי לפטור ממס אילו היה מוכר את דירתו לצד שלישי, בהתאם להוראות סעיף 149ב(2) לחוק. המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק הוא כי מכירת דירה ליזם על ידי "מוכר מוטב" בפרויקט מסוג חיזוק בדרך של הריסה, תהיה פטורה ממס גם אם בתמורה ליחידה הנמכרת ניתנה לבעלים יחידה חלופית ותמורה כספית, וזאת בלבד שהתמורה בכללותה תעמוד בתקרת השווי, כאמור בסעיף החדש 149כב(א3) לחוק בשינויים המחויבים. תיקון זה נקבע בסעיף חדש 149לג(ג) לחוק. תחולה: תחילתו של תיקון זה תהא לגבי עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע לפי סעיף 149לב לחוק שחל ביום התחולה של חוק זה, 01.06.2023, או לאחריו. מכאן, שעסקה שיום המכירה לגביה נקבע לפי סעיף 149לב לחוק, היינו שיום התקיימות התנאים המתלים חל לאחר יום 01.06.2023, התיקון לחוק יחול לגבי אותה עסקה. זאת גם אם נחתמה במועד שקדם לתיקון זה.

לפיכך, מדובר בחידוש ולפיו בפרויקטים מסוג זה של חיזוק בדרך של הריסה ובנייה מחדש יהא ניתן להעניק לבעלים תמורה כספית, אף על פי שבעבר המצב החוקי לא העניק פטור בגין קבלת תמורה כספית, אלא רק בגין קבלת תמורה מסוג דירה חלופית בבניין החדש שיוקם במסגרת המיזם. ואולם יש להדגיש כי החידוש שלעיל רלוונטי רק לגבי מי שעונה על הגדרת "מוכר מוטב" כאמור לעיל, ומכאן שלמעשה ממילא היה פטור ממס אילו היה מוכר את דירתו לצד שלישי. משום כך מוכנה רשות המיסים להתיר הענקת פטור גם על תמורה במזומן, ובלבד שהדירה החלופית והתמורה הכספית גם יחד עומדות בתקרת השווי, בהתאם לאמור בסעיף 149כב(א3) לחוק, בשינויים המחויבים.

בנוגע להעברות בין קרובים, לפי המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק, ככל שתבוצע העברת דירת מגורים לקרוב בפטור ממס בתקופת המיזם, שהיא 24 חודשים לפני חתימת ההסכם ועד להגעת יום המכירה שהוא יום התקיימות התנאים המתלים, אזי יראו במעביר ובקרובו מוכר אחד לעניין אותה דירה שהועברה, כלומר אילו לנותן המתנה הייתה זכאות לפטור, אזי גם לקרובו תעמוד הזכאות לפטור. התיקון האמור נקבע בסעיף 149לג(ד) לחוק. תחולה: תיקון זה יחול על העברה של יחידת מגורים לקרוב שנעשתה מיום תחילתו של חוק זה, 01.06.2023, ואילך.

עוד קובע התיקון לחוק כי לפרק חמישי 5 תתווסף הגדרה חדשה של "דירת מגורים" בסעיף 149לב לחוק, שהיא למעשה דירה או חלק מדירה אשר שימשה למגורים לפחות שנתיים רצופות לפני המועד שבו נחתם הסכם המכירה הראשון בבניין שבו נמצאת הדירה. אם כן, המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק עורך השוואת תנאים לפרויקטים של פינני ובינוי, ומעתה על מנת להיות זכאים לפטור לפי פרק זה נדרשת עמידה בתנאי של שימוש למגורים בפועל בדירת המגורים הנמכרת בתקופה של 24 חודשים לפני חתימת ההסכם על ידי ראשון הבעלים בבניין. תחולה: תחילתו של התיקון תהא לגבי עסקאות שיום המכירה לגביהן נקבע לפי סעיף 149לב לחוק שחל ביום התחולה של חוק זה, 01.06.2023, או לאחריו. מכאן, שעסקה שיום המכירה לגביה נקבע לפי סעיף 149לב לחוק, היינו יום התקיימות התנאים המתלים החל לאחר יום 01.06.2023, יחול לגביה התיקון לחוק, זאת גם אם נחתמה במועד שקדם לתיקון זה.

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

עסקאות של התחדשות עירונית הן עסקאות שאורכות זמן רב וכרוכות בסיכונים רבים ובקשיים החל משלב חתימת ההסכם בין הבעלים לזים ועד הוצאתו לפועל של הפרויקט. משום כך, משך הזמן והעלויות עלולים להביא לשינוי במצבם של הזמים ולקשיים כלכליים עד כדי מצב שיצטרכו למכור את הפרויקט. בנסיבות אלו, במקרים שבהם יזמים מוכרים את זכויותיהם בפרויקט לזים ממשיך, המצב החוקי החדש בעקבות התיקון לחוק קובע כי מכירת זכויות היזם בפרויקט לזים אחר בתקופת הביניים שבין מועד התקשרות ראשון הבעלים בהסכם ועד להגעת יום המכירה, תהווה בכל מקרה אירוע מכירה של "זכות במקרקעין". במקרה כזה שווי המכירה בעסקה שבין היזם היוצא לזים הממשיך ייקבע לפי גובה התמורה החוזית ששולמה על ידי היזם הממשיך, בניכוי התחייבויות היזם היוצא בעסקה המקורית מול הבעלים בפרויקט. תחולה: הוראות אלו נקבעו בסעיפים חדשים לחוק: 49כ"א ו-34ל"ב, ותחולתם של סעיפים אלו תהא על עסקאות שנעשו מיום התחילה של חוק זה, 01.06.2023, ואילך.

הכותרת מומחית בכל תחומי המס. משרד: דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס ושות' עורכי דין, שותפה - מיסים, נדל"ן והתחדשות עירונית

## הארכת תוקף הטבות המס בפרויקט התמ"א – עד 2033

תוקף הטבות המס המצויות בפרק חמישי 5 לחוק פקע ביום 31.12.2021.  
ביום 16.05.2023 פורסם ברשומות תיקון 99 לחוק לפיו תוקף הטבות מס אלה יוארך עד ליום 18.05.2026 (רטוראקטיבית מיום 1.1.2022).  
במסגרת התיקון בחוק ההסדרים מוארך תוקף הפטור עד לסוף שנת 2033.

## דירת מגורים או מחסן ששימש למגורים בחישוב מס שבח

### עו"ד רו"ח רמי אריה

ייתכן שמחסן ייחשב לדירת מגורים ויזכה במכירתו לחישוב ליניארי מוטב, וייתכן כי הוא ייחשב רק לזכות במקרקעין ולא ייחשב לדירת מגורים ולא יזכה במכירתו לפטור ליניארי מוטב, אלא יחויב במס שבח על מלוא השבח שנצמח עליו. כך בעניין דוד גיא (ו"ע 49897-11-21, דוד גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 14.6.2023) מפרטת ועדת הערר את ההבחנה הדקה בין הכרה במחסן ששימש למגורים כדירת מגורים לבין אי הכרה בו כדירת מגורים.

אימו של העורר רכשה בשנת 1996 חלק בקומת מרתף בבניין מגורים ברחוב מזא"ה בתל אביב. ביום 7.9.2011 העורר ושאר בעלי הזכויות בבניין התקשרו בהסכם תמ"א 38/1 (חיזוק ועיבוי) עם שתי חברות יזמיות.

בסוף הפרויקט התברר כי העירייה מסרבת לתת לו טופס 4, היות שלטענתה חלל המגורים במרתף נבנה ללא היתר בנייה. החברות היזמיות רכשו את הנכס מהעורר ודיווחו כי מדובר בעסקת מכירת דירת מגורים מזכה.

מנהל מיסוי מקרקעין הוציא לעורר שומה לפי מיטב השפיטה, לפיה הנכס אינו דירת מגורים.

בית המשפט הפנה לסוגית ההכרה במחסן כדירת מגורים שבה ניתן פסק דין של בית המשפט העליון בעניין שטיין (ע"א 1073/20, מנהל מיסוי מקרקעין נ' שטיין, ניתן ביום 14.11.2022), שבו נפסק כי בנסיבות מיוחדות ובמקרים נדירים יהיה מקום להחריג נכסים מסוימים מהכלל ולפיו רק נכס ששימש למגורים ומיועד למגורים לפי כל דין, ייחשב דירת מגורים מזכה, ויזכה לחישוב ליניארי מוטב על השבח שנצמח ממנו.

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

בעניין דוד גיא עלה כי הנכס הוא חלק מקומת המרתף ולא ניכלל כדירת מגורים בהיתר הבנייה. בעת רכישת הנכס בשנת 1996 הוא הוגדר במפורש "מחסן במרתף". בהסכם התמ"א משנת 2011 הנכס לא הוגדר "דירת מגורים בבניין". גם בדיעבד סירבה העיריה לתת לפרויקט התמ"א 38/1 טופס 4 לאור השימוש בנכס למגורים.

העורר טען כי אף אם מבחינה אובייקטיבית תכנונית אין מדובר בדירת מגורים, הרי נסיבות המקרה מצדיקות התייחסות לנכס כאל דירת מגורים, בדומה לנסיבות הלכת שטיין.

בית המשפט ניתח את הלכת שטיין, שבה דובר רק על מקרים חריגים ומובחנים. לדידו של בית המשפט מדובר באותם מקרים שבהם בעל הנכס היה משוכנע - והיה לו על מה להתבסס סובייקטיבית ואובייקטיבית - כי מדובר בדירת מגורים. זאת בדומה לבחינת כשרות ניכוי מס תשומות בחשבונות מע"מ - תחילה יש לבחון אם מדובר בחשבונות שמקיימות את כל הוראות הדין מבחינה אובייקטיבית, ואם יימצא שלא, יש לבחון האם המקרה נופל בגדר החריג הסובייקטיבי המצומצם שבו על הנישום להוכיח שהיה תם לב ושלא גילה ושלא היה יכול לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונות לא היה זכאי להוציאה (וראו למשל ע"מ (מחוזי ת"א) 23602-06-17 אלימלך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3, פס' 8 ואילך (26.7.2018); ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 7699/18 אלימלך נ' מס ערך מוסף תל אביב 3 (18.6.2020)). זאת כמובן בשינויים המחויבים של עוסק מורשה בעל מומחיות מסוימת אל מול אדם פרטי.

בעניין דוד גיא התלבט בית המשפט בהכרעה, היות שמחומר הראיות עלה כי בעניינו יש פנים לכאן ולכאן.

מחד גיסא, הנכס משמש למגורים לכל הפחות משנת 1996; הבניין שבו נמצא הנכס הוא בניין מגורים; העירייה חייבה את הנכס בארנונה כדירת מגורים; הנכס מוגדר כ"חלל מגורים" בתסריט היתר הבנייה לתמ"א; אמו של המשיב דיווחה בשנת 1996 בשומתה העצמית על רכישתה של דירת מגורים; השומה העצמית של אימו של המערער הפכה סופית ונציג המשיב אף ביקר בבניין באותו הזמן.

מאידך גיסא, העורר ידע, ולכל הפחות היה עליו לדעת, קודם למכירה כי הנכס אינו מיועד למגורים. כך, כאמור לעיל, צוין בהסכם התמ"א משנת 2011 כי העלות בגין "הכשרת" דירת המרתף כדירת מגורים לכל דבר ועניין תושט על העורר; במסגרת פירוק השיתוף בחברת אחוזת שמואל בשנת 2015 הנכס סווג כנכס אחר ולא כדירת מגורים; בשנת 2017 העורר ניהל ערר מול המשיב בסוגיה זהה - האם מחסן בקומת מרתף ברחוב ביאליק בתל אביב, שהיה בבעלות העורר וששימש למגורים שלא כדון, נכלל בהגדרת דירת מגורים שבחוק (ו"ע (מינהליים ת"א) 34577-08-17 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (12.8.2019); נספח 20 לתצהיר המשיב); העורר היה המשיב 2 בעתירה המנהלית שהוגשה על ידי החברות היזמיות ובה נטען במפורש כי הנכס אינו מיועד למגורים; והעורר מכר את הנכס לחברות היזמיות ולא בכדי - הוא היה מודע היטב לאי-התאמת הנכס להיתר הבנייה.

בשקלול האמור קבע בית המשפט כי בנסיבות המקרה דגן אין להחיל את החריג. לו היה מדובר אך בנישום שהתגורר בנכס שנים רבות והסתמך על קביעת המשיב משנת 1996 ותו לא - אזי ייתכן שהיה מקום להחלת החריג. אולם אין זה המקרה. כאמור, העורר היה מודע לכל הפחות משנת 2011 כי הנכס אינו דירת מגורים "רגילה".

צא ולמד, מחסן יכול שייחשב דירת מגורים בנסיבות מסוימות, ולא ייחשב דירת מגורים בנסיבות אחרות. בגלל משקל ההבדל בחבות המס בין שתי האפשרויות, מוצע לבחון את העניין מראש עם מומחה מס, לפני ביצוע עסקת המכר.

---

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

---

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

## מס ערך מוסף

### תנאים להחזר מע"מ בגין חובות אבודים

#### עו"ד רו"ח רמי אריה

עסק שהוציא חשבוניות מס ללקוחותיו ומאוחר יותר התברר כי לא ניתן לגבות את סכומי החיוב שבחשבוניות והם הפכו להיות חובות אבודים, זכאי לדרוש את החזר המע"מ שנכלל בחשבוניות, לפי ההוראות והתנאים שנקבעו בחוק ובתקנות מע"מ. זכות זו יכולה להיות גמישה ולא לכודה בתנאים הנוקשים שנקבעו בתקנות.

כך נקבע על ידי בית המשפט העליון בעניין צנציפר (ע"א 3498/21, צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ מנהל מע"מ, ניתן ביום 5.6.2023) אשר עוסקת בייבוא תבואות ומספוא לענף ייצור המזון.

בין לקוחותיה של צנציפר היו מגדלים מרצועת עזה. בשנת 2007, כאשר תנועת החמאס השתלטה על רצועת עזה, נפגעו יחסי המסחר בין הצדדים. עם זאת המשיכה צנציפר ביחסי המסחר עם הלקוחות ברצועת עזה, במינון נמוך, ואף הצליחה לגבות מהם חלק מהחובות.

עשר שנים מאוחר יותר, בשנת 2017, הגישה צנציפר הודעות זיכוי בקשר לחובות שלא נפרעו על ידי הלקוחות ברצועת עזה בטענה כי מדובר בחובות אבודים ודרשה החזר מע"מ בסך של 2,230,055 ש"ח, בגין החובות האבודים שעמדו על סך של 14,177,880 ש"ח.

מנהל מע"מ טען כטענה עיקרית כי תקנה 24א(ג) לתקנות מע"מ אינה מאפשרת דרישת החזר מע"מ לאחר חלוף שלוש שנים ממועד הוצאת החשבוניות ללקוחות.

בית המשפט היפנה לסעיף 49 לחוק מע"מ המאפשר לעוסק לבטל או לתקן את החשבונית שהוצאה על ידו אם העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או התבטלה או חלה טעות בחשבונית.

יישום סעיף 49 לחוק נעשה באמצעות תקנה 24א לתקנות מע"מ הקובעת את התנאים לקבלת החזר מע"מ כאשר חוב של לקוח הפך להיות אבוד. תקנת משנה 24א(ג) לתקנות קובעת לכאורה מסגרת נוקשה לקבלת החזר המע"מ עד שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית המקורית לאותו לקוח. תקנת המשנה מאריכה את תקופת תביעת החזר בגין החוב האבוד בתקופה שמיום הגשת תביעת החוב או מיום הגשת התביעה לבית המשפט ועד קבלת פסק דין חלוט לגבי התביעה.

אלא שבפועל קיימים מקרים רבים שבהם הגילוי כי מדובר בחובות אבודים נמשך תקופה ארוכה יותר משלוש שנים, היות שהעוסקים אינם ממהרים להגיש תביעה משפטית כנגד לקוח עקב הרגישות העסקית והחשש לאבד אותו, או כאשר נראה כי יש היתכנות להגיע להסדרי גבייה עם הלקוח, לפחות באופן חלקי, עד שמתברר סופית כי אכן מדובר בחוב אבוד.

בפסק הדין התקדימי בעניין צנציפר קובע בית המשפט העליון בדעת רוב כי קיימת לעוסק זכות לבקש הארכת מועד לתביעת החזר מע"מ בשל חוב אבוד של לקוח, גם אם ביקש את החזר לאחר שלוש שנים, בדרך של בקשה להארכת מועד על פי סמכות מנהל מע"מ להאריך מועדים הקבועה בסעיף 116א(א) לחוק מע"מ.

הארכת המועד תינתן אם לעוסק לא הייתה דרך לדעת בתוך שלוש השנים כי אכן מדובר בחוב אבוד מוחלט שלא ניתן לגבותו. כך, כאשר הוא ממתין לפירעון חוב הלקוח, כדי לא לאבד אותו, הוא מגיע איתו להסדרי פירעון החוב אשר מהווים אמת מידה להנחה כי החוב ייפרע, ולכן הוא אינו ממחר לנקוט הליכים משפטיים כנגד אותו לקוח.

פסיקה זו מאפשרת גמישות רבה יותר בקבלת החזרי מע"מ בגין חובות אבודים של לקוחות, אשר ברבות הזמן מתברר כי כבר לא ניתן לגבות אותם.

---

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

---

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



## רשות המסים תפעיל מערך בקרה על חשבוניות בעסקאות בין עוסקים כדי למנוע הפצה של חשבוניות פיקטיביות

### עליית מדרגה במאבק בהון השחור

אושרה בחוק התכנית לצמצום השימוש בחשבוניות פיקטיביות, שקודמה על ידי שר האוצר, בצלאל סמוטריץ', ורשות המסים במסגרת התוכנית הכלכלית לשנים 2023 – 2024. במסגרת התוכנית תפעיל רשות המסים מערך בקרה דיגיטלי על עסקאות בין עוסקים, באמצעות הקצאת מספרי אישור לחשבוניות במועד הוצאתן.

מטרת התוכנית היא לסכל מראש הוצאה של חשבוניות מס שלא כדין וכך לצמצם את התופעה של הפצת חשבוניות מס פיקטיביות, אשר גורמת בשנים האחרונות לנזק של מיליארדי ₪ בשנה לקופת המדינה. חשבוניות מס פיקטיביות הן חשבוניות שיצאו שלא כדין וכל מטרתן היא לאפשר ללקוח לקזז את מס התשומות הגלום בהן וכך להפחית את חבות המס הכוללת שלו.

בהתאם לתוכנית שאושרה, החל מ-1 בינואר 2024, רשות המסים תקצה באופן מקוון מספר ייחודי לחשבוניות מס שערכן עולה על 25,000 ₪, במתווה יורד על פני חמש שנים, כך שבתאריך ה-1 בינואר 2028 הסכום יעמוד על 5,000 ₪. מראשית יישום התוכנית תחול חובה לקבל מספר הקצאה מרשות המסים לחשבוניות בסכומים שנקבעו וחשבונית מס ללא אישור הקצאה לא תותר בניכוי מס התשומות.

לאחר תום תקופת מעבר בת שנה עד שנתיים (פיילוט), באישור שר האוצר וועדת הכספים של הכנסת, מנהל רשות המסים יהיה רשאי, בהתאם לשיקולים המפורטים בחוק, לסרב לבקשה להקצות מספר ייחודי לחשבונית, בטרם הוצאת החשבונית ושליחתה ללקוח, ובכך למנוע את קיזוז מס התשומות בגין חשבוניות אלו.

פורסם באתר רשות המסים בתאריך 14.05.2023

### "עוסקים זעירים" יוכלו לנכות הוצאות בגובה של 30% בלי להגיש דו"ח שנתי

הקלה משמעותית לעסקים קטנים במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2023-2024. החוק מסדיר את רפורמת "עוסק זעיר" שקודמה על ידי שר האוצר, בצלאל סמוטריץ', ורשות המסים במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 – 2024. במסגרת הרפורמה, החל משנת 2024 עסקים שמחזורם השנתי אינו עולה על כ-120 אלף ₪ יהיו זכאים לנכות מהכנסותיהם שיעור הוצאה נורמטיבי של 30% מהמחזור במקום לדרוש ניכוי הוצאות בפועל.

רפורמה זו תצמצם את הנטל הביורוקרטי על מאות אלפי עסקים קטנים בישראל, בכך שבמקרים רבים היא תפטור את בעלי העסקים מחובות שונות כמו הגשת דו"ח שנתי ותשלום מקדמות. בכך יחסכו בעלי עסקים קטנים זמן רב שמוקדש כיום למיצוי זכויות ודיווח ובמקרים רבים גם יחסכו את ההוצאה על ייצוג מקצועי מול רשות המסים. חישוב שיעורי המס, הטבות מס, נקודות זיכוי וכדומה, יתבססו על מערכת תיאומי המס הקיימת כיום, באמצעותה מחושב ניכוי המס לשכירים בעלי הכנסה נוספת.

כמו כן, במסגרת הרפורמה תגדל תקרת ההכנסה המאפשרת לעצמאים להירשם כ"עוסקים פטורים" לצורך מע"מ, מכ-108 אלף ₪ בשנה לכ-120 אלף ₪ בשנה, כך שעוסקים רבים יוכלו להיחשב כ"עוסקים פטורים" לצורך מע"מ וכ"עוסקים זעירים" לצורך מס הכנסה וכך לצמצם משמעותית את נטל הדיווח שלהם לרשות המסים.

בנוסף, סוכם כי התקרה השנתית של 120 אלף ₪ לא תתעדכן בהתאם לשינוי במדד המחירים לצרכן בשנים 2024 ו-2025 ורק החל משנת 2026 תוצמד למדד. קבלת מעמד "עוסק זעיר" מול מס הכנסה תהיה פעולה וולונטרית ובעלי עסקים שיבקשו להמשיך לדווח במסלול הקיים יוכלו לעשות זאת. בנוסף, נקבעו תנאים שונים לקבלת מעמד "עוסק זעיר" שנועדו למנוע מקרים של ניצול לרעה של ההטבה.

פורסם באתר רשות המסים ביום 9/5/2023

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

## עדכון סכומים בחוק מע"מ ותקנותיו החל מיום 01.07.2023

1. סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 – סכומי המינימום והמקסימום לפיהם חייב במס חייב לדרוש מהמוכר הוצאת חשבונית מס :  
עלה ערך הנכסים או השירותים על : 336 ₪ (במקום 327 ₪).  
אך לא הגיע ל : 26,951 ₪ (במקום 26,304 ₪).
2. סעיף 94 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 - קנס על איחור בהגשת דו"ח,  
יהיה 233 ₪ (במקום 223 ₪).
3. סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 - קנס על אי ניהול ספרים יהיה  
350 ₪ (במקום 334 ₪).
4. תקנה 23(ג) לתקנות מע"מ, התשל"ו-1976 – סכום מינימלי להגשת דו"ח להחזר במשרד האזורי יהיה 20,105 ש"ח,  
(במקום 19,623 ₪).

---

### הודעת רשות המסים מיום 1.7.2023

## תקרת מחזור עוסק פטור לשנת המס 2023

עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 107,692 ₪ יחשב לעוסק פטור החל מינואר 2023

## עדכון סכום מחזור העסקאות לפי חוק מע"מ לעניין דיווח חודשי ודו חודשי

בהתאם לסעיף 67(א2)(1) לחוק מס ערך מוסף, החל מ-1.1.2023 סכום מחזור העסקאות של עוסק לעניין דיווח חודשי או דו חודשי לשנת 2023 יהיה 1,615,000 ש"ח במקום 1,535,000 ש"ח.

---

### הודעת רשות המסים מיום 26.1.2023

## ביטוח לאומי

### בשורה לאזרחים: הביטוח הלאומי יכיר וישלם פיצוי לנפגעי תאונות אישיות המבוטחים בביטוח הפרטי

גמלת תאונות אישיות ניתנת למי שנפגע בביתו, בחופשה או בשעות הפנאי ובעקבות הפציעה איבד את יכולתו להשתכר. תנאי הזכאות, בין היתר, לגמלה הם: אזרח שעבר את גיל 18 ועדיין לא הגיע לגיל פרישה, תאונה שפגעה בכושר התפקוד הן לשכיר, הן לעצמאי, למי שאינו עובד כלל ולעובדים במשק בית. בעבר, במיוחד עצמאיים, שהחוק לא מעניק להם 'ימי מחלה', והיו מבטחים את עצמם בביטוחים פרטיים - היו מקבלים פיצוי רק מהביטוח הפרטי. כיום ניתן להגיש בקשה לביטוח הלאומי, גם אם ישנו פיצוי מביטוח פרטי ולקבל תשלום מהארגון.

---

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

בנוסף, הוחלט כי כל מי שפנייתו נדחתה בעבר, בקשתו תיבחן בשנית וישולם לו רטרואקטיבית ובאופן אוטומטי הפיצוי לחשבון הבנק. מבדיקה של הביטוח הלאומי נמצאו מאות תיקים, ש-75% מהם נמצאו זכאים וישולמו לאזרחים עשרות אלפי ₪ בגינם.

מבין התיקים שכבר שולמו - נמצא מקרה של תאונה אישית של אזרחית שנפצעה במהלך חופשה ונחבלה בצלעותיה, קיבלה פיצוי מהביטוח הפרטי ולאחר בדיקה חוזרת של התיק הופקדו לה מעל ל-18,000 ₪ לחשבון.

בביטוח הלאומי מציינים כי גמלת תאונות אישיות כמעט ולא מנוצלת ואינה מבוקשת על ידי אזרחים ישראלים וכי היו מעוניינים שהציבור יממש את זכאותו לקבלת גמלה במקרים של תאונות אישיות שמתרחשות לעיתים.

במקביל להטבה הנוספת בה ניתן לקבל פיצוי מהביטוח הפרטי במקביל לגמלה.

ירונה שלום, מ"מ מנכ"ל הביטוח הלאומי: "הביטוח הלאומי בוחן כל העת כיצד לשפר את השירות ואת הסיוע הנלווה לו.

קצבת תאונות אישיות היא קצבה שבדרך כלל זכאותה אינה מוכרת על ידי תושבי ישראל וחשוב שידעו כי הם מבוטחים בה ויש באפשרותם לקבל סעד במקרה של פגיעה שקרת בבית או בחופשה וכתוצאה ממנה נמנע מהאזרח לחזור לעבודתו ולהתפרנס. לעצמאיים מדובר בבשורה של ממש כיוון שההטבה הזו יכולה להעניק להם כסוי כפול הן בביטוח לאומי והן בביטוח פרטי ומדגיש בפניהם את העובדה שהמוסד סבור שיש לתת מענה כולל לעצמאיים בישראל".

**הודעת המוסד לביטוח לאומי מיום 31.5.2023**

## **חלוקת הכנסות שכר דירה בין בני זוג - עד שבע שנים אחורנית**

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

בית הדין האזורי (ב"ל 21-02-25290) קיבל ביום 28/5/2023 את תביעתם של דוד ואהובה בנדלי (להלן: "המבוטחים") בדבר חלוקת הכנסות מדמי שכירות של נכס בית (שאינו למגורים) בין בני הזוג אחורנית בשנת 2019, רטרואקטיבית משנת 2013 ואילך, בניגוד לעמדת הביטוח הלאומי (להלן: ב"ל) שמאפשרת חלוקת הכנסות אחורנית כאמור, לשנה השוטפת ולשנתיים שקדמו לה, ותו לא.

### **רקע חוקי ונהלים**

1. דמי שכירות למגורים בישראל (שאינם מגיעים כדי עסק) פטורים מדמי ביטוח לאומי ומדמי ביטוח בריאות (להלן: "דמי ביטוח") ללא הגבלת סכומים (ראו חוזר ביטוח 1314 מיום 26.10.2004 וחוזר ביטוח 1368 מיום 13.5.2008).
2. דמי שכירות לעסקים (שאינם עסק) חייבים בדמי ביטוח כהכנסה שאינה מעבודה עד גיל הפרישה, בשיעור של עד 12%. "עקרת בית" שנסואה למבוטח, פטורה מחבות כאמור על כל הכנסה שאינה מעבודה.
3. דמי שכירות (שאינם מגיעים כדי עסק) מחו"ל, לפי הלכת אולך, פטורים אף הם מדמי ביטוח. הביטוח הלאומי טרם פרסם את עמדתו בקשר לפסק הדין ומקפא חובות של דמי ביטוח.
4. על פי חוזר הב"ל משנת 2004, אשר הורחב בשנת 2006 בשנה נוספת רטרואקטיבית, הב"ל מאפשר חלוקת הכנסות שאינן מעבודה ורשומות על שם בן זוג אחד, באופן שווה בין בני זוג, אחורנית – לשנה השוטפת שבה הוגשה הבקשה לחלוקה, וכן לשנתיים שקדמו לה.

### **תמצית עובדתית**

למבוטח נכס בית שאינו למגורים, הרשום על שמו, ובגינו חויב בדמי ביטוח מדי שנה ובגינו שולמו דמי ביטוח.

בשנת 2019 הגיש בקשה לפצל את ההכנסות הללו בינו לבין אשתו שהיא עקרת בית, אחורנית משנת 2018. כך נעשה.

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

בהמשך הגיש בקשה מתוקנת וביקש פיצול כאמור החל משנת 2013. הבי"ל נענה לתוספת פיצול של שנה אחת נוספת בלבד, שנת 2017. זאת על פי החוזר האמור לעיל.

### עיקר טיעוני הצדדים

#### המבוטחים

הבי"ל גובה דמי ביטוח בגין שבע שנים למפרע, ולכן יש לאפשר בקשת חלוקת הכנסות כאמור, עד שבע שנים אחורנית. סעיף 362(א) לחוק, הדין בהחזר תשלומים ששולמו ביתר לב"ל, אינו קובע מגבלת שנים. משום שהשגות המבוטח על קביעות ועמדות הבי"ל אשר נשלחו אליו, נעשו בחלוף יותר משנה מיום שקיבל אותן, הרי חלה התיישנות, ולא ניתן לו להשיג או לערור עליהן יותר. הבי"ל פעל לפי הוראות חוזר הבי"ל (כמתואר לעיל). יש פסיקות התומכות בעמדת הבי"ל. הנכס רשום על שם המבוטח (הבעל), ולאורך שנים הצהיר כי הכנסה זו שייכת לו.

#### דין והחלטה

המקור לשלילת בקשת המבוטחים הוא הנחיות אגף הביטוח והבריאות כפי שנקבעו בחוזר הבי"ל. לא הובאה כל פסיקה תומכת לעמדת הבי"ל. בקשת פריסת הכנסות אינה בגדר תביעה, ומשום כך הוראות השיהוי - התיישנות, של שנה אחת, אינן חלות עליה כלל. בשונה מטענת הבי"ל, בדוחות המבוטח לפקיד השומה שנה בשנה, נמצא כי הכנסות אלו נכתבו בשדה של הכנסות שני בני הזוג. משכך רואה בית הדין את בקשת הפריסה מהבי"ל כדיווח שדווח כבר בזמן אמת לרשות מס אחרת, כהכנסה השייכת לשני הזוג, וניתן להיסמך עליה. בסופו של דבר נפסק כי בקשת המבוטחים לחלוקת ההכנסות ביניהם החל משנת 2013 - נתקבלה.

#### הערת אגב

משום שבית הדין לעבודה אינו בקיא די הצורך בפקודת מס הכנסה, היה נראה לו כי ציון הכנסות השכירות בדוחות בני הזוג לפקיד השומה בכותרת "הכנסות שני בני הזוג", משמעו כי פקיד השומה יצרף וישום מחצית ההכנסות הללו לכל אחד מבני הזוג, ולא היא. הציון "הכנסות שני בני הזוג" בדוח השנתי לפקיד השומה בא לומר כי מדובר בהכנסות בחישוב מאוחד, והללו יצורפו במלואן לבן הזוג שהכנסתו מיגיעה אישית גבוהה יותר (גם אם הנכס, מקור ההכנסה, רשום על שם בן הזוג השני).

זאת במובחן מן הציון "הכנסות שכירות שמקורן בירושה או משנה לפני הנישואין" – שאז מחויב פקיד השומה לאפשר את חיובן של הכנסות אלו בידי אחד מבני הזוג שהכנסות אלו שייכות דווקא לו.

מכל מקום, אין ציון כזה או אחר בדוח השנתי מאפשר חלוקה של אותן הכנסות בין שני בני הזוג. לשם חלוקת הכנסות נדרש לרשום במפורש מחצית הכנסה מסוימת בטור הרלוונטי של כל אחד מבני הזוג, ככל שפיצול ההכנסות אפשרי בכלל לפי הוראות הפקודה והפסיקה.

---

**הכותבים:** רו"ח אורנה צח-גלרט - בעלת משרד רואי חשבון אורנה צח, שב-30 השנים האחרונות מעניק ייעוץ והדרכות בתחומי הביטוח הלאומי למעסיקים, לעצמאים, ליחידים בעלי הכנסות, לרואי חשבון, ליועצי מס, לעורכי דין, לחשבי שכר ולאנשי מקצוע. משמשת בהתנדבות כיו"ר ועדת הקשר של לשכת רואי חשבון עם הביטוח הלאומי מאז 1994, וכן פעילה בחקיקה בכנסת בנושאי הביטוח הלאומי כנציגת לשכת רואי חשבון מאז 1996. כתובת אתר אינטרנט ל- [www.ornazach.co.il](http://www.ornazach.co.il); דוא"ל ליצירת קשר - [ornazachcpa@gmail.com](mailto:ornazachcpa@gmail.com) חיים חיטמן - משרד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ רו"ח (משפטן) ישי חיבה - שותף במשרד ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן - פתרונות מיסוי בע"מ [tax.co.il](http://tax.co.il)

---

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

## שכר מינימום

### שר העבודה חתם על העלאת שכר המינימום

שר העבודה, יואב בן צור, חתם ביום 23.3.23 על העלאת שכר המינימום, והחל מיום 1.4.2023 גובה שכר המינימום לחודש יעמוד על סך 5,571.75 ₪ לעומת 5300 ₪, עד כה.

לגבי עובדים שעתיים, שכר המינימום לשעה לא יפחת מ-30.61 ₪ לשעה, לפי צו ההרחבה בדבר קיצור שבוע עבודה ל 42 שעות.

חוק שכר מינימום מחשב את השכר לשעה על בסיס 186 שעות, ולכן תשלום שכר לשעה שהוא פחות מ-29.95 ₪ ייחשב כעבירה פלילית והפרה מינהלית, שתאכף על ידי משרד העבודה.

---

**פורסם באתר משרד העבודה מיום 23.3.2023**

---

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

# חידושי פסיקה

## מס הכנסה

### דיון נוסף, אותה המסקנה: כספים שהושגו בעבירה וחולטו אינם הוצאה המותרת בניכוי - פס"ד חיון

עו"ד שוש גבע

העליון שב וקבע במסגרת דיון נוסף בעניין חיון כי כספים שהושגו בעבירה וחולטו בתום הליך פלילי אינם הוצאה המותרת בניכוי מהכנסתו החייבת של הנישום שהורשע. אין לאפשר ניכוי הוצאות שמקורן בפעילות עבריינית. חילוט הכספים נושא בעיקרו אופי עונשי, ומשכך אין מקום להתיר ניכוי של סכומי החילוט כהוצאה.

תקציר דנ"א 4004/22, המשפט העליון על ידי כב' השופטים אסתר חיות, עוזי פוגלמן, יצחק עמית, נעם סולברג, דוד מינץ. ניתן ביום 28.6.2023. המבקש: רועי חיון נגד פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

### נדחתה בקשה לתביעה ייצוגית נגד רשות המסים בטענה כי היא גובה מס שלא כדין על הכנסות בחו"ל - פס"ד חוסטצקי ואח'

עו"ד שוש גבע

המחוזי דחה טענת נישום כי על המדינה לזכות, עוד בשלב ניכוי המס במקור, את מלוא סכום המס ששולם למדינה זרה בגין הכנסות מדיווידנדים. נקבע כי אין כל סיבה שהליכי החזר המס שנוכה במקור ביתר במדינה הזרה, יתבצעו דווקא בישראל, מטעמי נוחות ומתוך כספי הציבור בישראל. יש לפנות לרשות הזרה לקבלת החזר.

תקציר ת"צ 20739-06-21 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו, על ידי כב' השופטת ירדנה סרוסי חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל. ניתן ביום 14.5.2023

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

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. מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ. ניתן ביום 28.3.2023

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

# מיסוי מקרקעין

## עדכונים במיסוי מקרקעין

### עו"ד מאיה כרמי לוברטובסקי

#### מיסוי רכישה עצמית של מניות כחלוקת דיווידנד לבעלי המניות הנותרים בחברה

בית המשפט העליון קבע ברוב דעות כי רכישה עצמית של מניות על ידי חברות שהן "מעין שותפויות" תמוסה כחלוקת דיווידנד לבעלי המניות שנותרו בחברה. הדיווידנד הוא למעשה הגדלת חלקם של בעלי המניות הנותרים בחברה, ושוויו, החייב במס, הוא המכפלה של כספי החברה ששימשו לרכישה העצמית, בשיעור האחזקות של בעלי המניות שנותרו בחברה ערב העסקה. פסק הדין משפיע כמובן גם על רכישה עצמית של מניות באיגודי מקרקעין.

ע"א 9308/20 פקיד שומה עכו ל' בית חוסן בע"מ

#### פטור מוסד ציבורי לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין לעמותה בפירוק

היעדרו של אישור מוסד ציבורי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה אינו שולל את הפטור ממס שבח למוסד ציבורי לפי סעיף 61 לחוק. מי שעומד בהגדרת מוסד ציבורי לפי סעיף 61 יכול לקבל את הפטור ממס שבח בהתקיים יתר תנאיו, גם אם אינו נכנס להגדרה שבפקודה. במקרה זה דובר בעמותה שהפעילה בית ספר ונכנסה להליכי פירוק. בתקופת הפירוק המשיך המבנה שבבעלות אותה עמותה לשמש בית ספר, והופעל על ידי עמותות אחרות שעמן התקשר המנהל המיוחד שמונה לעמותה שבפירוק. נקבע כי הפעלת המוסד החינוכי בעזרת עמותות אחרות לא ניתקה את העוררת מן הפעילות הציבורית וכי בעת המכירה (בשנת 2018), המקרקעין נמכרו "בידי מוסד ציבורי" כנדרש בסעיף 61(ב) לחוק.

העוררים מכרו מקרקעין שירשו מאביהם, ועליהם עומד מבנה מאז שנת 1974, וביקשו לנכות את עלויות הבנייה, ללא פחת, בטענה שהאב לא ניכה פחת מהכנסתו במהלך השנים. המנהל דחה את בקשת העוררים בטענה כי עלויות הבנייה הופחתו במלואן, וכי לא הוכח שאביהם של העוררים לא ניכה פחת. נקבע כי העוררים לא הרימו את הנטל להוכיח שהאב לא ניכה פחת מהכנסתו, ועל כן יש לנכות את הפחת מעלויות הבנייה במכירת הנכס.

ו"ע (מחוזי י-ם) 14419-08-20 מוסדות חזון ישעיה (בפירוק) ל' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

#### שיעור מס רכישה ברכישת בית שהרוכשים התכוונו להרוס ולבנות תחתיו בית חדש

בני זוג רכשו קרקע ועליה בית מגורים ישן. בית המשפט קבע כי כאשר קיימת כוונה להרוס את הדירה הקיימת בעת רכישת הנכס, לא מתקיים המבחן הסובייקטיבי הנדרש בהגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה, ולפיו הרוכש מתכוון לייעד את הדירה למגורים, ולכן הנכס ייחשב לזכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. במקרה זה נקבע כי הראיות מלמדות על כוונה ברורה להרוס את הבית כבר בסמוך למועד הרכישה, ולכן אין מדובר ברכישה של דירת מגורים.

ו"ע (מחוזי מרכז) 6584-05-21 דביר ל' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

#### עסקת תמ"א 38/1 – תשלום החזר דמי שכירות כהוצאה כרוכה בכפוף להוכחת הכרחיות הפינני ותוך קביעת תקופת פינני סבירה בנסיבות המקרה

במסגרת עסקת תמ"א 38/1 סוכם בין היזם לבעלים כי ישולם לבעלים החזר דמי שכירות בשל הצורך לפנות את דיירי הבניין במהלך ביצוע הפרויקט. המנהל טען כי החזר דמי השכירות אינו פטור ממס, שכן הפינני לא היה הכרחי, ועל כן לא ניתן לסווג את החזר דמי השכירות כהוצאה כרוכה לפי הוראת ביצוע 11/09. בית המשפט קבע כי העוררים הוכיחו שהפינני היה הכרחי, אך לא הוכחה התקופה שנדרשה לכך בפועל. נקבע כי משך הפינני הנחוץ בנסיבות המקרה הוא 18 חודשים, ועל כן רק דמי שכירות ששולמו לבעלים על תקופה זו יהיו פטורים ממס. יתר דמי השכירות לא ייחשבו הוצאה כרוכה ולא יהיו פטורים ממס.

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

נוסף על כך, בעניין יום המכירה נקבע כי "המועד שבו הוחל במתן שירותי הבנייה" מתייחס למועד תחילת הבנייה בפועל, ולא די בתשלום אגרות והיטלים כדי ליצור התחלת מתן שירותי בנייה.

**ו"ע (מחוזי ת"א) 15379-04-19 קלדרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א –**

### **לא ניתן לקבל הטבת מס שהתנאים לה התקיימו לאחר מועד העסקה**

בעניין זה נדונה בקשה לתיקון שומה בעסקה שבה נתבקש להחיל את הטבות המס מכוח הוראת השעה לפי חוק הגדלת ההיצע לדירות מגורים. העוררים ביקשו לתקן את מסלול המיסוי מכוח הוראת השעה למסלול שלא היו זכאים לו במועד העסקה. בית המשפט דחה את הערר וקבע שמאחר שתנאי הזכאות להטבת המס לפי המסלול החדש התמלאו רק לאחר העסקה, העוררים אינם זכאים להטבות המס לפי מסלול זה. גם בקשתם החלופית של העוררים להארכת מועד לסיום בנייה, שהיה תנאי לקבלת הטבת המס לפי מסלול המס המקורי שלפיו דווחה העסקה, נדחתה, ונקבע כי לא ניתן להאריך את המועד לסיום הבנייה מכוח סעיף 107 לחוק, מאחר שמדובר ב"תנאי" לקבלת הטבת מס שבח ולא ב"מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק.

**ו"ע (מחוזי חי') 55881-11-20 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין**

### **שלילת שימוש בשיעור המס הליניארי המוטב במכירת דירה שהתקבלה אגב פירוק**

סעיף 72 לחוק שולל מבעל מניות המוכר דירה שקיבל אגב פירוק איגוד, ובמשך כל תקופת פעילותו או מיום 1.1.1985, לפי המאוחר, לא היה איגוד מקרקעין, את האפשרות למכור את הדירה בפטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק. נקבע כי סעיף זה שולל גם את הזכאות לשימוש בשיעור המס הליניארי המוטב במכירת הדירה באותן נסיבות.

**ו"ע (מחוזי י-ם) 56572-08-19 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**

### **יש לנכות פחת משווי הרכישה במכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור**

נקבע כי בחישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה במסלול הפטור המלא מדמי שכירות, יש לנכות פחת משווי הרכישה (ראו גם פסה"ד בעניין וימן (ו"ע 10216-07-14)). בית המשפט הבהיר כי קביעה זו אינה סותרת את הלכת PIV (ע"א 5883/18) אלא מתיישבת עמה. עוד נקבע כי ההחלטה שנתנה בעניין רשף חן (ת"צ 42666-01-20) ובמסגרתה אושרה תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים באותה סוגיה, אינה מחייבת, שכן אמנם בית המשפט העליון דחה את בקשת רשות הערעור של רשות המיסים על ההחלטה, אך לא דן לגופו של עניין בסוגיה ועל כן לא קיימת הלכה פסוקה של בית המשפט העליון בסוגיה זו.

**ו"ע (מחוזי חי') 8935-09-22 בצלאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**

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

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



## **רכישת בית, הריסתו ובניית בית אחר תחתיו, לא תיחשב "דירת מגורים" לצורך מס רכישה - פס"ד אזריאל**

**עו"ד שוש גבע**

ועדת הערר קבעה כי בני זוג שרכשו דירה במצב רעוע, הרסו אותה ובנו בניין, אינם זכאים להטבה במס רכישה בשל דירת מגורים. יש לתת משקל ניכר לתפקידו של העורר כיו"ר הוועדה המקומית לתו"ב בקריות, ולהיכרותו את האפשרויות התכנוניות של הנכס. המהות הכלכלית האמיתית של הסכם המכר היא של רכישת קרקע.

---

**תקציר ו"ע 32808-02-21, בבית המשפט המחוזי בחיפה, על ידי כב' השופטת: אורית וינשטיין אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה 4 ניתן ביום 29.5.2023**

## **הארכת מועד להגשת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין מחייבת הצדקה מיוחדת - פס"ד גלבוע**

**עו"ד שוש גבע**

התקבלה בקשה לסילוק על הסף של ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין שהוגש בשיהוי ניכר. נקבע כי הארכת המועד להגשת ערר, אשר המועד להגשתו נקצב במפורש בחוק מיסוי מקרקעין, אינה נעשית באופן אוטומטי, אלא נדרש "טעם מיוחד" לשם כך, המחייב קיומה של הצדקה מיוחדת למתן ארכה.

---

**תקציר ו"ע 52360-10-22, בבית המשפט המחוזי בבאר שבע, על ידי כב' השופטת: יעל ייטב. אור גלבוע נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע ניתן ביום 8.5.2023**

## **לא ניתן להפקיד ערובה אפסית לשם רישום נכס בעסקה פטורה ממס וללא תמורה - פס"ד פנחצ'ל בע"מ**

**עו"ד שוש גבע**

בעת העברת מקרקעין מחברה, אגב פירוקה, בפטור ממס וללא תמורה לבעלי מניותיה, לא ניתן להפקיד ערבות בסכום אפס לשם רישום הנכס. בהיעדר תמורה, כאשר הפטור טרם אושר, לא חלה חובה להסתפק ב"ערובה" של אפס. המצאת ערבות נועדה להשלים אך את חלופת תשלום המס על פי שומה שנעשתה, ולא את חלופת הפטור

---

**תקציר ו"ע 46076-08-21, בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו, על ידי כב' השופט: הרי קירש פנחצ'ל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב 3.4.2023**

---

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

## מס ערך מוסף

### סקירת פסיקה במע"מ

עו"ד מאיה כרמי

#### תשומות "בשל עובד" – קו גבול ברור

חברת אמדוקס שוכרת קומפלקס משרדים, שבתוכו הקצתה שטח לטובת חדר האוכל לעובדיה. הארוחות מסופקות לעובדים בידי חבי' הסעדה (קייטרינג) חיצונית. לשיטת המנהל, חלק יחסי בהוצאותיה של אמדוקס (שכירות קומפלקס המשרדים, חשמל, מים ואחזקה) מיוחס לחדר האוכל, באשר הן חלק אינטגרלי "מארוחה" ולפיכך מהווה "הטבה לעובד" שאינה מותרת בניכוי לפי תקנה 15א לתקנות מע"מ. בית המשפט דחה את טענת המנהל, וקבע כי יש להחיל את תקנה 15א על תשומות הקשורות באופן מובהק ובלעדי לארוחה, כגון: חומרי גלם ועבודה. כן הוטעם כי המחוקק לא התכוון להרחיב את גבולות התקנה ולאסור בניכוי חלק מדמי השכירות המשולמים בגין שכירת מבנה המפעל/ המשרדים בכללותו, רק בשל העובדה שבמקום העבודה קיימים אזורים כלשהם שבהם מתבצעת פעילות שאינה עבודה ממש במסגרת שעות העבודה וכחלק משגרת יומו של העובד. בית המשפט העליון אימץ את פסק דינו של בית המשפט המחוזי (ע"מ 17-09-22467) ודחה את הערעור.

ע"א 2180/21 מנהל מע"מ נתניה נ' אמדוקס ישראל בע"מ

#### תחולת סעיף 30(א) סיפה לחוק מע"מ אינה דורשת תשלום מס בפועל

המערערת מספקת לחברות קוסמטיקה, שהן תושבות חוץ, שירותי קידום מכירות ודיילות למכירת מוצריהן בדיוטי פרי - גיימס ריצ'רדסון. המערערת דיווחה על שירותיה אלה כחייבים במע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א) לחוק מע"מ. לשיטתה, במקרה הנוכחי חלה הסיפה לסעיף 30(א) לחוק, המקנה מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ, גם במקום שבו נוסף על תושב החוץ מקבל שירות גם תושב ישראל בישראל, ובלבד שתמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין בהתאם לפקודת המכס. נקבע כי החלת הסיפה שבסעיף שלעיל אינה כרוכה בתשלום מס בפועל בעת יבוא הטובין או מכירתם.

ע"מ (מחוזי ת"א) 19-11-21657 הגשמה קוסמי ניהול פרויקטים בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א מרכז

הכתבת - ממשד מאיר מזרחי ושות', עורכי דין

## פושט רגל שהורשע בהעלמת מס יקבל הפטר על חלק מחובו למע"מ - פס"ד אל סוס

עו"ד שוש גבע

פושט רגל שניהל עסק מבלי שנרשם כעוסק והעלים מס במיליונים, יזכה להפטר בגין מס התשומות שיכול היה לנכות. משלא נעשה שימוש בחשבונות פיקטיביות, החייב היה זכאי לנכות את מס התשומות, שהיה אמור להיות בידו. אין מניעה לקבוע במקרים המתאימים כי הפטר יחול לגבי הסכום שהיה אמור להיות מנוכה כמס תשומות.

תקציר פש"ר 15-02-56378, בבית המשפט המחוזי מרכז לוד, על ידי כב' השופט: אבי סתיו. המבקשת: רשות המסים – אגף המכס ומע"מ המשיבים: אל סוס ואח'

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

## מס רכוש וקרן פיצויים

### חברת כוח אדם אינה זכאית לפיצוי ממס רכוש ב'מסלול המחזורים' בשל נזקי צוק איתן - פס"ד איבריקה אינטרנשיונל

עו"ד שוש גבע

המחוזי דחה ערעור של חברת כוח אדם על ההחלטה לדחות תביעת פיצויים שהגישה למס רכוש בשל נזקי צוק איתן. התקנות קובעות כי 'מסלול המחזורים' לא יחולו על שורה של ניזוקים, ביניהם קבלן כוח אדם. למנהל לא מסורה הסמכות להעניק פיצוי בניגוד לתנאים שנקבעו בחוק מס רכוש ולפיו, אף לא בדרך של 'לפנים משורת הדין'.

---

תקציר ע"מ 47942-10-22, בבית המשפט המחוזי בבאר שבע, על ידי כב' השופטת: יעל ייטב. המערערת: איבריקה אינטרנשיונל בע"מ, המשיב מנהל מס רכוש וקרן פיצויים ניתן ביום 16.5.2023

## בטוח לאומי

### צעד נוסף בדרך לשוויון - בן זוג בקשר חד מיני שאינו עובד הוכר כ"עקר בית"

עו"ד שוש גבע

בית הדין לעבודה קבע כי יש להשוות את הזכויות והחובות של תא משפחתי שבו בני זוג מאותו המין לאלו של התא המשפחתי המסורתי, ולסווג את התובע כ"עקר בית" לעניין חוק הביטוח הלאומי. הטבה סוציאלית זו צריכה להיות מוענקת לכל תא משפחתי, כך שלכל זוג תהיה בחירה להותיר את אחד מבני הזוג במשק הבית.

---

תקציר ב"ל 18838-10-21, בבית הדין האזורי לעבודה תל-אביב, ניתן ביום 1.5.2023, התובע: פלוני הנתבע: המוסד לביטוח לאומי

---

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

# מומחי "חשבים" משיבים

## מס הכנסה

### תעודה רפואית בגין ילד נטול יכולת מיום לידתו אל מול יום הכרתו כנכה בביטוח לאומי לצורך החזר מס הכנסה שנים אחורה

#### השאלה:

אב לילדה עם גידול מלידה (N.F) הגיש תביעה לקצבה מביטוח לאומי באוגוסט 2022 ואישרו לו קצבה מאוגוסט 2021. מומחית לרפואת ילדים מהדסה עין כרם קבעה (בתעודה רפואית טופס 127) שיש לילדה מלידה נזירופיברומטוזיס + 1 ליקוי למידה. הוסבר לו שניתן לקבל אחורה שנה בלבד. הוא פנה למס הכנסה לקבל זיכוי "נטול יכולת" ואישרו לו משנת 2021 - בטענה שזה מה שאושר על ידי ביטוח לאומי. לדעתי מגיעות לו שש שנים אחורה כיוון שנקבע שהמצב הזה הוא מלידה. ביטוח לאומי פועל לפי הכללים שלו המאפשרים תשלום קצבה לשנה אחורה בלבד. מה דעתכם? האם יש פסיקה בנדון?

#### עו"ד משה גבע משיב:

מס הכנסה פועל בנושא זה בהתאם להוראת ביצוע מס הכנסה מספר 10/2012 שעסקה בזכאות לנקודות זיכוי מכוח סעיף 45 לפקודת מס הכנסה.

להלן ההנחיה בהוראת הביצוע שלעיל:

#### 3.4 ילד נטול יכולת הסובל מפיגור התפתחותי עקב מחלה קשה

3.4.1 ילד שהוכר על ידי המוסד לביטוח לאומי כזכאי ל"גמלת ילד נכה" ומתקבלת בגינו גמלה כאמור ייחשב ל"נטול יכולת" בהתאם לתקופת הזכאות לגמלה. לגבי ילד זה, ההורים יצרפו לטופס 127 העתק מההודעה להורים מהמוסד לביטוח לאומי על הזכאות האמורה.

#### 3.4.2 ...

**תקופת הזכאות:** בהתאם לתקופת הזכאות לגמלה / לתקופה המצויינת באישור של המוסד לביטוח לאומי. להבנת, זו בדיוק הסיטואציה שעלתה בשאלה, ולכן למרות הזכאות הכללית שיש לכל אדם להגיש בקשות להחזר מס עד שש השנים האחרונות, מס הכנסה אינו יכול לחרוג לפי דעתו מהאישור של ביטוח לאומי.

עם זאת, אני סבור שיש כאן בעיה, כיוון שהאישור מביטוח לאומי אינו תואם את האישור הרפואי שקובע כי הנכות היא מלידה - מה שלכאורה מקים זכאות מלשון החוק בפקודת מס הכנסה, הקובעת כדלקמן:

45. (א) יחיד תושב ישראל שהיה לו בשנת המס ילד משותק, ילד עיוור או ילד עם מוגבלות שכלית- התפתחותית או שהיה לבן זוגו ילד כאמור, יובאו בחשבון בחישוב המס שלו או של בן זוגו שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד כאמור.

פרקטית - הדרך להתעמת עם הפרשנות הפנימית של רשות המיסים לחוק, שאינה מחייבת את הכלל אלא מנחה את עובדי מס הכנסה, היא להגיש את הדוחות להחזר שש שנים אחורה בצירוף התעודה הרפואית, וככל שלא יאושרו הדוחות - יחלו הליכי שומה, שם ניתן יהיה לתקוף את עמדת רשות המיסים, ואף לשקול פנייה לערכאות.

---

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

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

---

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

## בקשה לויתור והעברת זכות קצבת פנסיית שאירים מהיורש לאחר כדי לקבל הטבת מס

### השאלה:

לנפטר שלפי צו ירושה יש לו יורש אחד, יש ילדים נוספים. הנפטר קיבל קצבה עם תקופת הבטחה כך שהיורש אמור להמשיך לקבל את הקצבה למשך תקופה. היורש מבקש להוון את קצבת השאירים ומכיוון שיש לו הכנסה גבוהה מס הכנסה הוציאו לו הנחיה ל-35% מס על הכספים. האם הוא יכול לותר על זכותו ולהעביר לאח שלו שאין לו הכנסה בכלל, כדי לחסוך במס?

### רו"ח עופר קירו משיב:

ככלל, היוון פנסיית שאירים אינו זכאי לפטור ממס (הגבוה יחסית) שמוענק במקרה של קבלת קצבה כאמור מדי חודש, מה גם שאם המקבל אינו בן/בת זוג או ילד עד גיל 21 או הורה התלוי לפרנסתו בנפטר, לא קיימת זכאות לקבלת הפטור ממס גם אם הקצבה מתקבלת באופן חודשי ולא באמצעות היוון.

לגבי העברת הזכות, כאשר אין בהוראות המס הנחיה מפורשת שמתירה את העברת הזכות לקבלת הטבת מס לאחר – בדרך כלל בן זוג (כמו למשל זיכוי בגין הפקדות לקופת גמל או ביטוח חיים), לא ניתן להעביר את הזכות החוקית למקבל אחר רק כדי לקבל הטבת מס. מס הכנסה ימשיך לראות בהכנסה הכנסתו של המקבל החוקי.

ייתכן שכדאי להתייעץ עם עורך דין באשר לקיום אפשרות חוקית להעברת הזכות לקבלת קצבה במישרין לאחיו של היורש, ככל שהוא יחשב היורש. הדבר עשוי לחזק את הטענה להעברת ההכנסה עצמה לאח, אולם אין ביטחון שמש הכנסה יקבל זאת.

---

**המשיב - רו"ח עצמאי. בעל ניסיון של למעלה מ-20 שנה. לשעבר מנהל מחלקת קופות גמל במשרד BDO זיו האפט ורכז קופות גמל באגף שוק ההון במשרד האוצר.**

**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**

## הכרה בהוצאות הבית לאזרח ישראלי שעובד כשכיר מביתו בישראלי עבור חברה זרה

### השאלה:

אזרח ישראלי עובד בחברה זרה (בארצות הברית) כשכיר. כל העבודה מתבצעת בביתו בישראל. האם ניתן להכיר בחלק מהוצאות הבית כמו ארנונה חשמל וכו', לצורך חישוב המס?

### רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

על פי סעיף 17 רישה לפקודה, בכדי שהוצאה תהיה מוכרת היא צריכה לשמש לייצור הכנסה. כאשר שכיר משתמש במחשב, טלפון, חשמל וכד' הוא נחשב כמי שמפיק הכנסות עבור מעסיקו בעוד הוא מקבל משכורת, ולכן אלו לא הוצאות המשמשות אותו להפקת הכנסתו שלו. משום כך הוא לא יכול לקזז הוצאות אלו כנגד הכנסתו, מאחר שהמעסיק אמור להעמיד לרשותו את כל הנדרש לו לצורך עבודתו.

---

**המשיב – מומחה בתחומים: מיסוי בינלאומי, מס הכנסה יחידים וחברות, מיסוי מקרקעין, מע"מ, ניהול ספרים, מיסוי שוקי ההון מומחה מס בתחום מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ**

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

---

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

## חוקיות ביצוע ביקורת מס הכנסה בטלפון הנייד של בעל העסק - אפליקציית "ביט"

### השאלה:

בעל עסק עצמאי מקבל חלק מתקבולי העסק באמצעות אפליקציית התשלומים "ביט". בביקורת מס הכנסה בעסק ביקשו ממנו מבקרי המס להיכנס לאפליקציית "ביט" בטלפון הנייד שלו כדי לבדוק את היסטוריית התקבולים ולהשוות לרישומים בקופה הרושמת. בדוח הביקורת המבקרים הקפידו לציין שהבדיקה בטלפון הנייד הייתה בהסכמת בעל העסק. האם קיימת התייחסות בחוק לכניסה לטלפון הנייד במקרה כזה? כלומר: האם בעל העסק היה חייב לאפשר למבקרי המס כניסה לטלפון הנייד שלו לבדיקת היסטוריית תקבולי ה"ביט" (כמו שהוא חייב למשל לאפשר בדיקת הקופה הרושמת, פנקסי חשבוניות וכו')?

### עו"ד קובי כהן משיב:

אין אפשרות לבצע חיפוש עצמאי בטלפון הנייד ולקבל גישה לאפליקציית המצויות בו ללא קבלת צו חיפוש (פקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], תשכ"ט-1969 והתייחסות ספציפית בסעיף 23א לחוק). זו הסיבה שהמבקרים ציינו שהבדיקה נעשתה בהסכמת בעל העסק.

אילו המבוקר היה מסרב, לא היה ניתן לקחת לו את הטלפון, לתפוס אותו או לערוך עליו חיפוש ללא צו שיפוטי.

עם זאת, המבוקר נדרש להמציא את כל ספרי העסק וכחלק מספרי העסק נמצא תיעוד החוץ הכולל גם נתונים ממוחשבים על הכנסות המתקבלות באמצעות אפליקציית ביט.

לפיכך התשובה היא שבעל העסק היה חייב להראות למבקרים את נתוני הכניסות לאפליקציית ביט, ככל שהיא משרתת את פעילות העסק. מנגד כאמור למבקרים לא הייתה אפשרות לבצע חיפוש בטלפון הנייד ללא אישור של בעל העסק מבלי שיש בידם צו מתאים לכך.

ברמה הפרקטית, אם בעל העסק מסר למבקרים שיש בידו אפליקציית ביט המשמשת אותו לקבלת תקבולים בעסק, הרי אי מתן גישה לאפליקציה במעמד הביקורת לא היה מסייע לו במאומה ורצוי היה לשתף פעולה.

---

**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 ייעוץ 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**

## עובד שטוען בביתו את הרכב החשמלי שבו הוא נוהג

### השאלה:

לעובד שנוהג ברכב חשמלי נזקף שווי בשכר מדי חודש בחודשו. העובד טוען את הרכב בביתו כל יום, ודורש מהמעסיק החזר הוצאות על בסיס רישום ידני (אין מחשב ברכב ליסינג במקרה הספציפי). האם ההוצאה מוכרת? האם יש הוראות הקשורות לנושא?

### עו"ד רו"ח אריאל דרייפוס משיב:

הנושא נדון בהרחבה בעמ"ה 1184/06 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות. בפסק הדין נקבע כי כל הוצאה שמוציא העובד עבור המעסיק היא הוצאה של המעסיק והעובד הוא רק שליח של המעסיק לצורך תשלום ההוצאה, לכן ניתן להחזיר לעובד את ההוצאה ב"נטו".

---

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

מאחר שעל מנת שהחוזר לא יחויב במס עליו להיות באופן מלא ומוחלט החוזר בגין הוצאה שהעובד הוציא אך ורק לצורך המעסיק, הטיל בית המשפט את מלוא נטל ההוכחה על הנישום, וקבע כי על הנישום להוכיח באופן ברור וחד משמעי כי ההוצאות שהעובד הוציא אכן הוצאו אך ורק לצורך המעסיק. אין קביעה מעשית בפסק הדין כיצד ניתן להוכיח זאת ובפועל אכן מדובר בבעיה טכנית קשה - כי פקיד השומה נוטה מטבע הדברים שלא לקבל את הוכחות המעסיק. ניתן לנסות להגיע להבנות פרטניות מול פקיד השומה בכל מקרה לגופו.

---

**המשיב – מומחה בתחומים: מיסוי בינלאומי, מס הכנסה יחידים וחברות, מיסוי מקרקעין, מע"מ, ניהול ספרים, מיסוי שוקי ההון מומחה מס בתחום מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ**

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

## חובת מסירת פרוטוקולי שומה למייצג

### השאלה:

אני מייצג (רואה חשבון), ונכנסתי בשלב ההשגה. היה דיון על עסקאות נוספות שבו השתתפתי. סורבתי לקבל פרוטוקולים. האם יש חובה של המפקח לתת פרוטוקולים? היה וסירב, מהן האפשרויות העומדות בפניי?

### עו"ד משה גבע משיב:

נציין כי אין אמירה ברורה של המחוקק בנושא, אלא החלטות שיפוטיות במסגרת תיקים שהתנהלו מול רשות המיסים ושם נבחנו אספקטים שונים של הסוגיה.

מצד אחד, יש נטייה לראות בהכנת פרוטוקול של דיון חובה הנובעת מזכותו של נישום לטיעון והנמקה, ויש להעביר את ההעתק שלו לנישום בתום הדיון או בתוך זמן קצר וסביר, גם אם לא הוחתם על הפרוטוקול.

מאידך גיסא מצא בית המשפט כי יש להבחין בין "תרשומת" לבין "תרשומת פנימית" שעורך המפקח לעצמו תוך כדי דיון - וכי אין הכרח לחשוף בפני הנישום תכתובת מסוג זה. נציין שממילא המשקל של תרשומת פנימית מעין זו כראיה בהליך שיפוטי הוא נמוך עד אפסי.

אז מה עושים? עצות פרקטיות:

1. אי אפשר לחייב למסור ניירת כלשהי כל עוד אינכם מצויים בהליך משפטי, לכן מוצע לתעד את הבקשות לקבלת חומר בכתב ולהתעקש על תשובות בכתב למען התייעוד לתיק בבית המשפט (ככל שהתיק יגיע לשם).
2. הנישום ו/או מייצגו יכולים לתעד את הפגישה בעצמם בכל דרך שימצאו לנכון.
3. אם מוצג פרוטוקול לחתימה, לא למהר לחתום לפני שבודקים שכל מה שנכתב שם תואם את מה שקרה בדיון. אם יש בעיה - לא לחתום, או לדרוש להוסיף הערות הבהרה טרם החתימה.
4. לדרוש לקבל העתק מהפרוטוקול מיד בתום הדיון כדי לוודא שלא נעשים בו "שיפוצים" בשלב מאוחר יותר.

---

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

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

---

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

## תיקון קביעת זכאות לקבלת מענק קורונה עקב תשלום הפרשי ארנונה שגרמו לירידה במחזורים

### השאלה:

עסק קיבל מענק קורונה בשנת 2021 ובשנת 2022 החזיר את המענק. כמו כן בשנת 2022 שולמו הפרשים עבור שנת 2021 בגין הארנונה. האם ניתן לדרוש את המענק אם לאור התשלומים יש עמידה בתנאים של הזכאות למענק?

### עו"ד רו"ח מאורי עמפלי ורו"ח אפי לבקוביץ' משיבים:

המענקים עבור שנת 2021 ניתנו לעוסקים מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן: "חוק הסיוע").

במצב המתואר לעיל ובהנחה שהייתה ירידת מחזורים מזכה לעניין חוק הסיוע, ניתן לנסות ולפנות לרשות המסים לפי סעיף 12(ב) לחוק הסיוע אשר כותרתו "קביעת זכאות למענק" ואשר מורה כדלקמן: "המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו."

[ההדגשה אינה במקור – מי"ע וא"ל]

כלומר, ניתן לפנות בפנייה יזומה למנהל לתקן את קביעתו כאמור בטענה כי התגלו עובדות חדשות (תשלום הארנונה עבור שנת 2021) אשר יש בהן כדי להביא את העוסק לסטטוס בו הוא זכאי למענק.

הסעיף אינו קובע לכאורה מגבלת זמנים להגשת הפנייה מצד העוסק ולתיקון הקביעה מצד מנהל. מובן כי רצוי לקבל ייעוץ פרטני טרם הגשת הבקשה.

### לחלופין

ככל שלאחר תשלום הפרשי הארנונה קיימת זכאות למענק לאור ירידת מחזורים מזכה במענקים, והמענק לא התקבל מסיבות אחרות כגון חוסר בהוצאות קבועות, הרי העוסק יכול לפנות לעירייה ולבקש הנחה בארנונה לאותה שנת מס (2021) בהתאם לפרק ט' לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993.

### המשיבים – ממשד עמפלי עריכת דין מיסים

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

## קיצוץ הפסד הון לאחר שנים מיום סגירת התיק במס הכנסה

### השאלה:

לנישום נוצר הפסד הוני בשנת מס. לאחר מכן הוא מחליט לסגור את התיק במס הכנסה. האם יוכל לקזז את ההפסד לאחר כמה שנים - כשיפתח מחדש, או שיש דרישה להגיש דוח כל שנה כדי לשמר את ההפסד?

### רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

סעיף 92 לפקודה קובע כדלקמן:

"סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסוימת, יקוזז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה ההפסד ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה ההפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132."

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



לפי נוסח זה אין חובה להגיש דוח לכל שנה אלא רק לשנה שבה נוצר ההפסד, אך במקרים רבים פקיד השומה מבקש הגשת דוחות לכל השנים עד שנת הקיזוז בכדי לבחון כי אכן לא ניתן היה לקזז את ההפסד במהלך השנים.

---

**המשיב – מומחה בתחומים: מיסוי בינלאומי, מס הכנסה יחידים וחברות, מיסוי מקרקעין, מע"מ, ניהול ספרים, מיסוי שוקי ההון מומחה מס בתחום מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ**

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

## כללי ההפקדה לקרן השתלמות בניהול אישי

### השאלה:

האם לפי התקנות אפשר לפתוח קרן השתלמות בניהול אישי? מהו מקסימום ההפרשה לקופה כזו, מהו המס על רווחי קרן כזו, ומתי הוא משולם?

### רו"ח עופר קירו משיב:

אפשר לפתוח קרן השתלמות בניהול אישי.

כללי ההפקדה בקרן השתלמות אישית זהה לכללים בקרן רגילה. גם המיסוי זהה לקרן רגילה - כספים שהופקדו עד ה"תקרה המוטבת" פטורים ממס בעת המשיכה אם נמשכו לאחר שש שנים (או שלוש שנים אם הגיע העובד לגיל פרישה, או לצורך השתלמות). סכומים שהופקדו מעבר לתקרה זאת, יחויבו במס בשיעור 25% ריאלי על הרווחים בעת המשיכה בלבד. כמו כן, לגבי עמית שכיר, סכומים שהופקדו מעל התקרה לשכיר על חשבון המעסיק (7.5% משכר העובד, עד תקרה של 15,712 ש"ח בחודש), יחויבו במס בעת ההפקדה.

קיימת מגבלה לגבי הסכום שניתן לנהל בקרן השתלמות בניהול אישי, כך שלא יעלה על 1,440,450 ש"ח בכל החשבונות בקרן השתלמות אישית, נכון ל-2023. הסכום צמוד למדד.

---

**המשיב - רו"ח עצמאי. בעל ניסיון של למעלה מ-20 שנה. לשעבר מנהל מחלקת קופות גמל במשרד BDO זיו האפט ורכז קופות גמל באגף שוק ההון במשרד האוצר.**

**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**

## תקופת 30 החודשים בחברת ארנק על פי סעיף 62א בפקודת מס הכנסה

### השאלה:

האם תחולת סעיף 62א כפופה ל-70 אחוזים הכנסה לפחות גם בשנים קודמות או רק בשנת המס? לדוגמה, חברה נותנת שירות במשך חמש שנים לאותו לקוח, אבל רק בשנת 2022 אחוז הכנסה הוא למעלה מ-70% (בשנים קודמות היה עוד לקוח מהותי ולכן ההכנסה מאותו לקוח הייתה נמוכה מ-70%). האם יש להחיל ב-2022 את סעיף 62, או צריך לחכות לשנים הבאות כדי לראות אם יהיו 30 חודשים שבהם ההכנסה תהווה 70% ואם כן - לתקן אחורה ואם לא - להשאיר כך?

---

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

## רו"ח עו"ד אריאל דרייפוס משיב:

תקופת 30 החודשים היא חזקה שכאשר היא מתקיימת מדובר בחברת ארנק. עדיין ייתכן מצב שבו יהיה מדובר בחברת ארנק מבחינה מהותית גם ללא קיומה של החזקה. סעיף 2.3 לחוזר מ"ה 10/2017 בנושא סעיף 62א לפקודת מס הכנסה - מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים, קובע כי יש לבחון את הנושא מבחינה מהותית ולא טכנית, ולכן יש לבחון בכל שנה האם החברה עונה להגדרה מבחינה מהותית.

---

**המשיב – מומחה בתחומים: מיסוי בינלאומי, מס הכנסה יחידים וחברות, מיסוי מקרקעין, מע"מ, ניהול ספרים, מיסוי שוקי ההון מומחה מס בתחום מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ**

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

## דיווח על עסקאות מסחר בקריפטו על פי היקפי העסקאות וסוג הפעילות

### השאלה:

אדם סוחר בתחום הקריפטו (מטבעות וירטואליים). 1. על מה הוא חייב לדווח במקרה של עסקה חד פעמית, ועל מה אם הוא סוחר בהיקף עסקי? 2. בהנחה כי הוא סוחר בהיקף עסקי, איך הוא אמור לנהל את הספרים שלו? אילו הוראות ניהול ספרים חלות עליו?

### רו"ח נטלי שולקין משיבה:

עבור עסקה חד פעמית וגם כאשר היקף המסחר גבוה, מחשבים רווח הון פר טרנזקציה בכל אחד מהארנקים וזירות מסחר. החישוב נעשה בעזרת תוכנה ייעודית. העבודה עם התוכנה דורשת בדיקות והבנה שההגדרות וסיווג העסקאות תקינים, במיוחד בתיקים שכמות הטרנזקציות בהם גבוהה.

כי לקבוע אם מדובר בפעילות עסקית או הונית צריך לבחון מספר פרמטרים ולא רק את כמות עסקאות. באופן כללי, מסחר בקריפטו מאופיין בפעולות רבות יותר בהשוואה לשוק ההון - בגלל אופי המסחר, פיצול טרנזקציות, מעבר בין הארנקים וכדומה.

אין הנחיה ספציפית לניהול ספרים בקריפטו.

---

**המשיבה - רו"ח נטלי שולקין, ממשרד רו"ח שולקין. משנת 2018 מתמחה במיסוי מטבעות מבוזרים ומטבעות דיגיטליים. משרד רו"ח שולקין מלווה מאות לקוחות בתהליך חישוב רווח הון על מטבעות דיגיטליים ומבוזרים ודיווח על ההכנסה לרשות המיסים ובשטף מתעדכנים בחידושים טכנולוגיים ורגולטוריים בתחום.**

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

---

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

## מיסוי מקרקעין

### יום הרכישה הקובע לנכה ברכישת דירה לעניין פטור ממס רכישה לפי סעיף 11 לתקנות מס רכישה

#### השאלה:

מהו המועד הקובע לעניין הגדרת "נכה" בתקנות מיסוי מקרקעין בעסקת רכישה דירה מקבלן? האם מדובר במועד חתימת החוזה או במועד קבלת הדירה בפועל/ מועד קבלת טופס 4, לשם שיכונו של הנכה?

#### עו"ד יוני כהן משיב:

יום הרכישה הוא היום שבו התגבש ההסכם המשפטי כדי הסכם מחייב, קרי מועד החתימה על ההסכם.

סעיף 11 לתקנות מס רכישה: התאריך הקובע להגדרת נכה וכו' יוענק למי שניתן להגדירו כנכה, נפגע או בן משפחה של נספה ביום הרכישה.

שינוי בהגדרת המבקש, הן לקולא והן לחומרא, שחל לאחר תאריך הרכישה, לא ישפיע על זכאותו של הקונה לפטור (לדוגמה - מי שנעשה נכה לאחר תאריך הרכישה אינו זכאי לפטור, ולעומת זאת אלמנה שנישאה, ומעמדה השתנה לאחר יום הרכישה - תהא זכאית לפטור).

#### המשיב - מומחה במיסוי מקרקעין ממשרד מאיר מזרחי ושות' עורכי דין

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

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

## מס ערך מוסף

### סמכות המנהל לוותר על קנסות מע"מ

#### השאלה:

האם בסמכות פקיד מע"מ לבטל קנסות מע"מ? האם קיימת מניעה לביטול קנסות פיגור לפי סעיף 96?

#### רו"ח (משפטן) אליאור בר חן משיב:

סעיף 100 לחוק מס ערך מוסף קובע שבסמכות המנהל לוותר על קנסות או להמיר קנסות שניתנו לפי סעיף 96 בהפרשי הצמדה וריבית, כאמור בסעיף 97. הקביעה מי רשאי לעשות זאת היא בהתאם לסכום הקנס, והחל מסגן מנהל מדור ומעלה.

---

**המשיב – רו"ח (משפטן) אליאור בר חן 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**

### היבטי מע"מ בחלוקת רווחים ממכירת שותפות ליורשיו של שותף שנפטר

#### השאלה:

שותף בשותפות מורשית (לא חברה) נפטר, והשותפות המשיכה לפעול תקופה מסוימת באמצעות השותף הנוטר. עכשיו השותף הנוטר מעוניין למכור את העסק לחברה בע"מ ולחלק את תמורת המכירה חצי אליו וחצי ליורשי השותף שנפטר. האם כל עסקת המכירה חייבת בע"מ, או שיש להפריד את חלק היורשים מהמכירה לפני הדיווח למע"מ? כיצד יש למסות את היורשים על קבלת התמורה? האם הדבר נחשב ירושה עבורם?

#### רו"ח (משפטן) אליאור בר חן משיב:

ככל שמדובר במכירת פעילות השותפות, על השותפות להוציא חשבונית מס לחברה הרוכשת בגין "מכירת פעילות". חלוקת הכספים לאחר מכן אינה בגדר אירוע לצורכי מע"מ, בין שמדובר בחלק שקיבלו היורשים ובין שמדובר בחלק שקיבל השותף הנוטר.

---

**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**

---

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

## חבות מע"מ בגין הכנסות לתושב ישראל מכתבת קורסים לפלטפורמה בחו"ל

### השאלה:

ישראלי כותב קורסים ומעלה אותם לפלטפורמה לא ישראלית. הפלטפורמה מוכרת את הקורסים, גובה את הכסף ובסוף כל חודש מעבירה את כספי הגבייה בניכוי עמלתה. האם הישראלי חייב במע"מ בגין מכירות אלה? הוא אינו יודע מי הקונים.

### רו"ח שלמה הררי משיב:

בהנחה שהקורסים נמכרים לחו"ל, ובהנחה שהקורס אינו בעברית, אפשר לטעון ליצוא נכס לא מוחשי ולחייב במע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(2) לחוק.

---

### 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

## מועד הוצאת חשבונית עצמית ברכישת חנות מאדם פרטי – האם בעת התשלום הראשון או בעת מסירת הנכס

### השאלה:

עוסק מורשה רכש חנות מאדם פרטי לצורך השכרתה כחלק מעסקיו, ויצטרך להוציא חשבונית עצמית. הוא שילם את התשלום הראשון כעת אך יקבל את החנות רק בעוד כמה חודשים, בעת התשלום השני. האם צריך להוציא כעת חשבונית עצמית על התשלום הראשון?

### רו"ח שלמה הררי משיב:

בוודאי. צריך להוציא כעת חשבונית עצמית על התשלום הראשון. בעסקה במקרקעין כל תשלום הוא אירוע, כל עוד לא נמסר הנכס.

נמסר הנכס - חל מועד החיוב על יתרת הסכום שלא הוצאה בגינו חשבונית.

המקור - סעיפים 9 ו-28 לחוק מע"מ.

---

### 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

---

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

## 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 - ממשד 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 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

## ביטוח לאומי

### סוגיית חברת ארנק לגבי שירותי ניהול שמספקת חברה אחת לחברה אחרת ו להן בעל מניות מהותי בשיעור החזקות שונה בין החברות

#### השאלה:

אדם בן 58 מקבל קצבת נכות כללית - 6,000 ש"ח בחודש, והוא גם בעלים 100% של חברה א. חברה א הוקמה בשנת 2014 וכעת הפכה פעילה. חברה א מחזיקה ב-50% מחברה ב. לחברה ב כמה פרויקטים של נדל"ן והיא אמורה לראות רווחים השנה. חלק מהרווחים יצאו כדיווידנדים לחברה א (כ-350,000 ש"ח בשנה). עד היום הבעלים משך דמי ניהול מחברה ב על סך 70,000 ש"ח בשנה, ויתרות זכות שעמדו לרשותו בחברה ב. החל מהחודש חברה א תקבל רווחים מחברה ב. לחברה א אין הכנסות נוספות מלבד זאת. החל מהחודש העוסק יחייב את חברה א (במקום את חברה ב) בדמי הניהול על סך 70,000 ש"ח בשנה. 1. האם חברה א נחשבת חברת ארנק? 2. האם ביטוח לאומי יכול לטעון טענה להחזרה מלאה או חלקית של תגמולי הנכות?

#### עו"ד ורו"ח יובל כהן משיב לעניין מס הכנסה:

נתוני השאלה מצביעים על כך שחברה א מספקת שירותי ניהול לחברה ב, ושהיחיד בעל המניות המהותי מחזיק 100% בחברה א, שבתורה מחזיקה ב-50% בחברה ב.

ככלל, כאשר מדובר בשירותי ניהול שניתנים באמצעות חברה – יש לראות בהכנסות אלו, שמפיקה החברה, הכנסות של בעל המניות המהותי, ולסווגן כהכנסה לפי סעיף 12(1), (2) או (10) לפקודה, לפי העניין.

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

ואולם, הסיפה של סעיף 62א(א)(1) לפקודה ממעט מתחולת פסקה זו מצבים שבהם שירותי הניהול ניתנו באמצעות החברה (במקרה שלפנינו – חברה א) לחבר בני אדם אחר (במקרה שלפנינו – חברה ב), אם אותו יחיד מהווה "בעל מניות מהותי" בחבר בני האדם האחר – במישרין או בעקיפין.

מאחר שבמקרה שלפנינו היחיד מחזיק בחברה א בשיעור 100%, והיא מחזיקה בחברה ב בשיעור 50% - הרי היחיד הוא בעקיפין בעל מניות מהותי גם בחברה ב, ועל כן שירותי הניהול שניתנים לחברה ב באמצעות חברה א אינם מייצרים "חברת ארנק" ביחס להכנסות אלו.

יצוין כי גם לו היה מדובר במצב שבו ההכנסות בחברה א מקורן בלקוח אחד בלבד (לעניין מבחן החזקה הקבוע בסעיף 62א(א)(3) לפקודה), הרי לאור הגדרת "אדם אחר" הכלולה בסעיף 62א(א)(2) לפקודה - גם פסקה זו לא הייתה חלה על אותן הכנסות; שכן גם לצורך מבחן החזקה ממעטים מצבים שבהם השירות ניתן באמצעות חברה אחת (חברה א) לחברה אחרת (חברה ב), שבה אותו בעל מניות מהותי מחזיק ב-10% ומעלה – במישרין או בעקיפין.

### **רו"ח יהושע מיניביצקי משיב לעניין ביטוח לאומי:**

לפי חוק לרון, מקבל קצבת נכות כללית יכול גם לעבוד ולהמשיך לקבל קצבת נכות כללית. אך הוא תלוי במבחן הכנסות. באתר הביטוח הלאומי ישנה טבלה בה מפורטים סכומי ההפחתה מהקצבה בהתאם לגובה ההכנסה מעבודה. בטבלה ניתן לראות כי ההפחתה שונה בהתאם למצב המשפחתי של מקבל קצבת נכות כללית.

## **תשלום דמי ביטוח בישראל שחייבת חברה בריטית שיושבת בבריטניה ומעסיקה עובדים בישראל**

### **השאלה:**

חברה בריטית היושבת בבריטניה מעסיקה עובדים בישראל ומדווחת בישראל למס הכנסה ולביטוח לאומי. עובד חדש במעמד של תושב חוזר מארצות הברית לישראל, שואל אם ניתן לשלם עבורו לביטוח לאומי בארצות הברית במקום בישראל, לאור האמנות בין המדינות. אם יהיה ניתן לעשות זאת, מהן ההשלכות?

### **רו"ח יהושע מיניביצקי משיב:**

אם החברה הבריטית מנכה ביטוח לאומי בארץ, המשמעות היא כי היא נרשמה לביטוח לאומי כמעביד זר, ולכן היא חייבת לשלם ביטוח לאומי כמו כל מעביד ישראלי בגין העובדים תושבי ישראל, וכך גם יהיה לגבי התושב החוזר. לישראל יש אמנה עם בריטניה, כך שאם החברה הבריטית מנכה גם ביטוח לאומי בבריטניה, עליה לפנות למחלקת האמנות במשרד הראשי בירושלים כדי לקבל אישור שתציג בבריטניה. עם ארצות הברית אין אמנה ובכל מקרה לא ניתן לשלם ביטוח לאומי שלא בישראל.

### **המשיב – ממשד שייף 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 למנוי האתר כדי להוות ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטי ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים**

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

# טבלאות

## מס הכנסה

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

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



## 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 המחירון של הרכב בהיותו חדש  
תקרת מחיר המחירון לעניין חישוב שווי השימוש: 545,550  
הפחתת שווי שימוש (הוראת שעה לשנים 2022 עד 2025):

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

הפחתה משווי שימוש לרכב פלאג אין 1,050 ש"ח לחודש הווארך עד 31.1.2025

הפחתה משווי שימוש לרכב חשמלי 1,260 ש"ח לחודש הווארך עד 31.1.2025

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

## 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%

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

## 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 וחודש	שעור ההפרשה לפנסיה לעצמאים	שעור ההפרשה לפנסיה לעצמאים	השכר הממוצע במשק
	עד מחצית השכר הממוצע במשק	בין מחצית השכר הממוצע במשק לשכר הממוצע המלא	
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

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

## 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 מותנה		עצמאי בגיל מותנה ללא קצבת אזרח ותיק		עצמאי		
רגיל מלא עד	מופחת עד 60% שכר ממוצע	רגיל מלא עד	מופחת עד 60% שכר ממוצע	רגיל מלא עד	מופחת עד 60% שכר ממוצע	רגיל מלא עד	מופחת עד 60% שכר ממוצע	ענף
47,465	7,122	47,465	7,122	47,465	7,122	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

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