



חוק עידוד השקעות הון – הוצאות מו"פ: אופן הניכוי (הלכת עורב), ועמידה לעניין מפעל טכנולוגיה

עיקר טענות עורב:

מאחר וחלק מהכנסותיה פטור ממס חברות, אין היא חייבת לנכות חלק יחסי מהוצאות המו"פ כנגד הכנסות אלו, שמא ניכוי הוצאות המו"פ ירד לטמיון לגבי אותו חלק, שהוא פטור ממס בלאו הכי, ויש לנכות את הוצאות המו"פ כנגד הכנסתה החייבת במס מלא, בלבד.

הוצאות המו"פ הוניות באופיין ועל כן אין מקום להביאן בחשבון אגב קביעת ההכנסה החייבת לעניין יישום הוראות סעיף 74;

הלכה למעשה, מחלקת המו"פ בקריית שדה התעופה הייתה יחידה נפרדת מאתרי הייצור בעפולה ובאלון תבור ופעילות מחלקה זו איננה מהווה חלק מן "המפעל המעורב" אשר לגביו חלו הוראות סעיף 74.

עקרי הלכת עורב בביהמ"ש העליון

כאשר הוצאה הונית מסויימת מותרת בניכוי כיוצאת דופן - כגון הוצאות מו"פ - לא ניתן לומר לגביה כי היא מנותקת מהעשייה הכלכלית של הפירמה ומן המאמץ להפיק הכנסות ולהשיא רווחים.

כאמור, לפי סעיף 20א(א)2 לפקודה הוצאות מו"פ יותרו בניכוי אך ורק אם הן "לקידום או לפיתוח של מפעלו". לנוכח הצבת תנאי זה, אשר אין חולק כי הוא התקיים במקרה דנן, נקבע כי הוצאות המו"פ "הן חלק ממנגנון ייצור ההכנסות של התוכניות וההרחבות במפעל המעורב" ולכן יש להכניסן לחישוב ההכנסה החייבת במסגרת סעיף 74 לחוק העידוד.

כמו כן, נקבע כי אין מקום לקבוע כי הוצאה בעלת אופי הוני איננה נתונה, מניה וביה, למנגנון הייחוס המוסדר בסעיף 74 לחוק העידוד, ומשהותר ניכוייה בהתאם להוראות סעיף 20א, ניכוי זה מהווה חלק מקביעת ההכנסה החייבת לכל דבר ועניין.

מעבר לכך, במקרה הקונקרטי, אין ספק כי ביצוע פעילות המו"פ באתר קריית שדה התעופה היה כרוך

ביום 1 בינואר 2023, נדחה פה אחד ובלא הנמקות מפורטות ערעורן של חברות עורב (להלן: "המערערות") (ע"א 122/21), על פסק המחוזי. הסוגיה המרכזית שעמדה בבסיסו הינה אופן ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח ב"מפעל מעורב".

במבזק זה, נסקור ממעוף הציפור את העולה מהלכת עורב זו, וכן נציף שוב עניינים שונים הקשורים במו"פ במפעל טכנולוגי מועדף.

הלכת עורב - רקע

עורב עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מערכות אבטחה לעורב היו מספר אתרי פעילות בישראל ומספר תוכניות לפי החוק לעידוד השקעות הון. לגבי חלק מהכנסתה החברה הייתה זכאית לפטור ממס ואילו לגבי חלקים אחרים היא הייתה חייבת במס חברות בשיעורים שונים.

דהיינו, לעניין חוק העידוד היא הייתה בבחינת "מפעל מעורב". ייחוס הכנסתה החייבת בין חלקי המפעל המעורב נעשה על פי סעיף 74 לחוק העידוד, כנוסחו בתקופה הרלבנטית - שנות המס 2011 עד 2014.

החברה הוציאה מדי שנה הוצאות מו"פ בקשר למוצרים שהיא ייצרה ושיווקה. הוצאות אלו הותרו בניכוי לצרכי מס על פני שלוש שנים בהתאם להוראות סעיף 20א לפקודת מס הכנסה.

החברה ביקשה לנכות את הוצאות המו"פ הנ"ל כנגד החלקים מהכנסתה שהיו חייבים בשיעור מס מלא בלבד, ולא כנגד הכנסתה שהייתה פטורה ממס.

המשיב לא הסכים לאופן זה של ניכוי ההוצאות, ולפי גישתו מנגנון הייחוס הקבוע בסעיף 74 לחוק העידוד מחייב ניכוי הוצאות המו"פ מכלל הכנסות החברה, לפני שיוך ההכנסה החייבת הנותרת לחלקי המפעל המעורב השונים.

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 953

נושאי השבוע:

חוק עידוד השקעות הון

הוצאות מו"פ: אופן
הניכוי (הלכת עורב),
ועמידה לעניין מפעל
טכנולוגי

מיסוי בינלאומי

סכום אינפלציוני כפוף
למס בידי יחיד מוטב,
האמנם?

ביטוח לאומי

דמי תאונה: עדכונים
ושינויים, חוזר ביטוח
לאומי

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



(למשל אם נרשמה ההוצאה בעלות המכר אין המשמעות בהכרח כי לא מדובר במו"פ).

נקודה נוספת שכדאי לבחון בהקשר של עמידה ביחסי מו"פ נדרשים הינה סקירת כלל פעילויות החברה - במידה ויש פעילויות נוספות, שאינן שייכות לחוק העידוד ואינן מהוות פעילות ייצורית הזכאית להטבות חוק העידוד, יש לשקול הפרדתן מהחברה על כל המשתמע (פיצול או מכירה החוצה), וגם הפוך - במידה ויש קבוצת חברות, אשר בחלקן בעלות פעילות משיקה ובחוק העידוד - יכול וחיבור בין חלק מהחברות יסייע בהשגת המטרות הנדרשות בהיבט המו"פ.

פריסת הוצאות המו"פ על פני 3 שנות מס כאמור בסעיף 20א לפקודה - לכאורה מדובר רק בשיפטינג, וההוצאה תוכר בסופו של יום במלואה, אך כאשר פריסת ההוצאה מובילה לתזרים מס משמעותי יש לשקול פניה לרשות לחדשנות להתרת הוצאות המו"פ במלואה באופן שוטף.

לסיכום

תחולת חוק העידוד על הכנסות החברה הינה הטבה משמעותית, שמסייעת לחברה ומסייעת למשק הישראלי לצמיחה ולהעסקת עובדים, על מנת שההטבה תיפגש עם הזכאים לה, יש לעבור דרך לא פשוטה של הגדרות, פרשנות, ולעיתים התאמות כאלה ואחרות הנדרשות לשם עמידה בתנאי החוק. במרבית המקרים מדובר במגוון אפור של תנאים ונסיבות ויש מקום לבחון כל תנאי בכובד ראש.

למשרדנו ניסיון רב בליווי ויעוץ מקצועי לחברות כאמור לרבות בבקשות לקבלת החלטות מיסוי ממחלקת חוקי עידוד שברשות המיסים.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני, ממשרדנו.

ושלוב בפעילות היצרנית שבוצעה באתרים בעפולה ובאלון תבור.

ביהמ"ש העליון קובע כהלכה, כי לא ניתן שלא לנכות הוצאות מו"פ גם כנגד הכנסה חייבת בשיעורים מופחתים או "פטורה".

סוגיות נוספות העוסקות במו"פ בהקשר של חוק העידוד:

נציין את מבזק 850 אשר עסק בהגדרות הנדרשות לגבי הוצאות מו"פ במפעל טכנולוגי מועדף והחלטת מיסוי 3569/20 אשר התירה הוצאות שנרשמו כחלק מעלות המכר אך במהותן היו הוצאות מו"פ, להיכלל במנין הוצאות המו"פ הנדרש.

נציין גם את מבזק מס 758 אשר עסק בצו לעידוד השקעות הון (ניכוי הכנסות המועברות לאחר במפעל טכנולוגי), התשע"ט-2018 - אשר מאפשר להפחית מהמחזור לצורך חישוב ה 7% מו"פ נדרש, הכנסה הנובעת משירותי פרסום המבוססים על התוכנה המועברת מהלקוח לספק על בסיס הסכמי התקשרות למתן שרותי פרסום.

קושי בעמידה בשיעור המו"פ הנדרש - במקרים לא מבוטלים חברות נתקלות בקשיים בעמידה בשיעור המו"פ הנדרש ממחזור ההכנסות של 7%:

לעיתים החברה מתייעלת ומפחיתה בעלויות השכר ובעובדים, לעיתים יש האצה משמעותית בקצב המכירות ולא הספיקו ליישר את יחס העובדים הנדרש בהתאמה. בסיטואציות כאלה, כל עוד החברה הינה בעלת טכנולוגיה אשר בבעלותה ובפיתוח שנעשה בכתלי החברה, ולולא מגבלת ה 7% - לא היה חולק כי מדובר במפעל טכנולוגי מועדף, על החברה לבחון טרם תום שנת המס - את היקף העובדים העוסקים במו"פ, את שכרם, לשקול העלאת שכר, לשקול העסקת עובדים נוספים ותכנון לשנת המס הבאה, וכד'.

כמו כן יש לבחון לבחון את היקף המו"פ והסיווג החשבונאי של המו"פ שכן המהות גוברת על הצורה

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בינלאומי - סכום אינפלציוני כפוף למס בידי יחיד מוטב, האמנם?

הקבועים בסעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה על יתרת הרווח!!!

ואולם, לשון הסעיף בהקשרה, השכל הישר ותכלית החקיקה מורים כי היה נכון אילו המחוקק היה פוטר ממס רווח הון את חלק רווח ההון עד למועד תום תקופת ההטבות ולא רק את חלק רווח ההון הריאלי, או חילופין לקבוע שרק חלק רווח ההון הריאלי לאחר תום תקופת ההטבות יהא כפוף לשיעורים הקבועים בסעיף 91(ב) לפקודה.

נזכיר, כי לרוב, הסכום האינפלציוני שברווח ההון, החייב והפטור – מיוחסים לתקופה בה היה היחיד המוטב, מחוץ לישראל ותושב חוץ, ואין כל הגיון מיסויי לחייב במס מרכיב זה.

אם כן, יש לקרוא את הכלל שבסעיף 97(ב) לפקודת מס הכנסה, הפוטר את רווח ההון בידי היחיד המוטב עד לתום תקופת ההטבות שלו (וכאמור רווח ההון כולל הן את הסכום האינפלציוני והן את רווח ההון הריאלי), יחד עם הוראת סעיף 97(ב) לפקודה, כך שרק חלק רווח ההון הריאלי המיוחס לתקופה שלאחר תום תקופת ההטבות יהא כפוף למס רווח הון בישראל.

היעלה על הדעת שיחיד מוטב שהיה מוכר נכס מחוץ לישראל יום לאחר תום קופת ההטבות שלו יהא ממוסה על כל הסכום האינפלציוני הצבור בנכס ממועד רכישתו בשיעורי מס רווח הון רגילים, בעוד שמכירה ביום האחרון לתום קופת ההטבות שלו הייתה פוטרת אותו מכך?

אנו סבורים כי מדובר בלקונה בלשון הסעיף וכי אין מקום לפרשנות זו החוטאת לתכלית החקיקה ומייצרת אפליה בין נישומים.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) יניב גולדשטיין ורו"ח (משפטנית) סאלי חזד גליבטר, ממשרדנו.

סעיף 97(ב) לפקודת מס הכנסה פוטר עולה חדש ותושב חוזר ותיק (יחדיו, "יחיד מוטב") ממס על רווח הון בעת מכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, לתקופה של 10 שנים החל מהמועד שבו היה לתושב ישראל ("תקופת ההטבות").

לגבי נכס מחוץ לישראל שמוכר יחיד מוטב לאחר תום תקופת ההטבות שלו, קובע סעיף 97(ב) לפקודת מס הכנסה הוראה לפיה **חלק רווח ההון הריאלי** החל ממועד רכישת הנכס ועד למועד תום תקופת ההטבות יהא פטור ממס, ויתרת רווח ההון תהא כפופה למס בהתאם לשיעור הקבוע בסעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה.

סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כי המס על רווח הון ריאלי יהא בשיעורים שלא יעלו על 30%/25%, לפי העניין (ובעניין נכס שאינו צמוד ישנה הקלה, אך לא נדון בה).

לכאורה ניתן היה לפרש בטעות את לשון הסעיף, כאילו רווח ההון כולו, בנטרול חלק רווח ההון הריאלי עד לתום תקופת ההטבות של היחיד המוטב (ההפרש להלן - "יתרת הרווח") יהיה חייב במס בשיעור של 30%/25%.

מן המפורסמות הוא כי סכום יתרת הרווח כולל בתוכו גם סכום אינפלציוני, שחלקו חייב ב-10% מס וחלקו, המיוחס מיום 1/1/1994 – אינו חייב במס כלל!!

לכאורה, במצב דברים זה, לשון הסעיף מפלה בין תושב ישראל רגיל לבין יחיד מוטב, ואף ממסה סכום אינפלציוני חייב (ככל שהוא מחושב) בשיעורי מס רווח הון רגילים במקום בשיעור של 10% הקבוע בסעיף 91(ג) לפקודת מס הכנסה. ויודגש, שהוראת סעיף 97(ב) לפקודה לא קובעת כי יחולו הוראות סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה בהתאם לעניין/ שינויים מחויבים (ובכך ניתן היה בדרך פרשנית לטעון שהמחוקק התכוון למסות את רווח ההון הריאלי), אלא היא קובעת שיחולו שיעורי המס

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



ביטוח לאומי - דמי תאונה: עדכונים ושינויים, חוזר ביטוח לאומי

עקרת בית – אם כתוצאה מהפגיעה אינה מסוגלת לעבודות משק ביתה".

עיקר השינויים שחלו בפרשנות ובנהלי ב"ל

הגדרת "גורם חיצוני" לעומת "גורם פנימי" לעניין דמי תאונה:

"עד כה, הכרנו כגורם חיצוני, רק במקרים בהם הייתה מעורבות של גורם נוסף, מעבר לגופו של האדם.

ביה"ד הרחיב את הגדרת הגורם החיצוני גם למקרים של תקלה פתאומית בלתי צפויה שאינה חלק מההתנהלות השגרתית של בני אדם, שהתרחשותה ברורה כאשר הובילה לטראומה פיסית, וקיימת לפי הגיון החיים, סבירות גבוהה שנגרמה על ידה".

הגדרת גורם חיצוני - הרחבת הפרשנות

ביה"ד הארצי בחן את הגדרת הגורם החיצוני והרחיב אותה גם למקרים של "תקלה פתאומית" בלתי צפויה, שאינה חלק מההתנהלות השגרתית של בני אדם, שהתרחשותה ברורה ואשר הובילה לטראומה פיסית וקיימת לפי הגיון החיים סבירות גבוהה שנגרמה על ידה.

קרי – גם ללא מעורבות של גורם נוסף !!

"לאור האמור, בשונה מהעבר, משטח ריצה מגרש כדורגל וכיוב' נכללים בהגדרת "גורם חיצוני" גם אם במסגרת פעילות זו נתפס שריר (שמהווה לכאורה גורם פנימי) – היות ולא מדובר בהתנהלות שגרתית, ומשטח הפעילות מהווה את הגורם החיצוני הנדרש להגדרת תאונה".

החוזר נותן דוגמאות להקלה לעניין "גורם חיצוני": סיבוב ברך, תוך כדי ריצה בפארק; פגיעה בעין תוך כדי תנועה לא זהירה עם היד; מתיחת שריר תוך כדי משחק כדורגל, גם ללא התקלות עם איש או חפץ.

בעקבות פסיקות ביה"ד הארצי, הביטוח הלאומי (להלן: ב"ל) פירסם ביום 1.1.2023 עדכון לחוזר משנת 2019, המשנה ומקל את עמדתו בעניין סף הזכאות לדמי תאונה, וכן נותן רענון ופרשנויות חדשים בעניין זה.

רקע חוקי

סעיף 150 לחוק הביטוח הלאומי מגדיר תאונה "אירוע פתאומי, שבו גורם חיצוני מביא לחבלה פיסית וכתוצאה ממנה לאובדן כושר התפקוד". שיעור דמי תאונה:

לעובד שכיר ועובד עצמאי - בהתאם לשיעור דמי הפגיעה ליום שהיו משתלמים לו לפי פרק ה (ביטוח נפגעי עבודה) קרי 75% מסך שכרו או הכנסתו הממוצעת ברבע השנה טרם התאונה.

למי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי, ועקרת בית - 25% מ"הסכום הבסיסי" (רבע מהסכום הבסיסי הוא 2,403 ₪ לחודש).

אישור הזכאות לדמי תאונה מותנה בקיום כל 4 התנאים הבאים:

קיום אירוע פתאומי - אירוע שניתן לאתר בזמן ובמקום גם בחלוף זמן מהאירוע.

קיום גורם חיצוני – גורם שאינו נובע ממצבו הפנימי הרפואי של המבוטח.

קיום חבלה פיסית – האירוע גרם נזק למבוטח אובדן כושר התפקוד – כושר התפקוד של המבוטח נפגע כתוצאה מהתאונה.

בחירת אובדן הכושר משתנה בהתאם למעמדו של המבוטח כך (על פי החוזר):

עובד שכיר ועובד עצמאי – "אם עקב הפגיעה אינו מסוגל לעבודתו, או לעבודה מתאימה אחרת"

מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי - "אם כתוצאה מהפגיעה מאושפז בבית חולים או היה מרותק לבית".

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



תשלום דמי תאונה בעד פרק הזמן שמבוטח נמצא

בחוו"ל

עפ"י החוק לא ניתן לאשר תשלום דמי תאונה בעת שהות בחוו"ל.

עם זאת החוזר קובע כי עמדת הב"ל הנוכחית היא כי יום היציאה מהארץ ויום הכניסה לארץ, יחשבו כימי שהיה בישראל, ויזכו בדמי פגיעה.

תשומת לב - מועדים

בשונה מהגשת מרבית התביעות לגמלה בב"ל שהמועד להגשתן הוא עד 12 חודשים מהיום שבו נוצרה עילת התביעה, הרי שתביעה לדמי תאונה חייבת להיות מוגשת תוך 90 יום מיום שבו נוצרה עילת התביעה.

(הב"ל רשאי, לפי שיקול דעתו, ליתן את הגמלה אם נתבעה אחרי 90 יום ככל שאישר כי האחור נבע מסיבה שמנעה מהמבוטח הגשת התביעה במועד, ובלבד שהתביעה הוגשה תוך 90 ימים מהיום שחדלה להתקיים הסיבה האמורה)

לפרטים נוספים ניתן לפנות למר חיים חיטמן ורו"ח

(משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

מנגד החוזר נותן סיווגים, כפי שלטענתו נקבע במספר הלכות ביה"ד הארצי:

מתיחת שריר תוך כדי הליכה שגרתית בדרך למקום מסויים.
קימה מהמיטה בצורה שגרמה לכאבים חדים.

כפל גמלאות

מבוטח הזכאי לתשלום, עבור תקופת אי כושר, על פי כל חיקוק לא יהיה זכאי לגמלה.

לדברי החוזר- עד ליום 31.12.2022 היתה עמדת הב"ל כי "עובד עצמאי שביטח את עצמו בקרן ביטוח או פנסיה וקיימת לו זכאות לתשלום בגין אי כושר עבודה או לתפקוד בגין התאונה – תשלל זכאותו לתשלום דמי תאונה".

החל מ-1.1.2023 הב"ל מתקן עמדתו לפי הלכת ביה"ד הארצי וקובע:

דוגמאות לתשלום על פי חיקוק אשר יקוזזו מדמי התאונה הן למשל – תשלום בשל ימי מחלה מהמעסיק או ביטוח בחברת ביטוח בגין תאונות דרכים.

"יחד עם זאת, מבוטח הזכאי לתשלום עבור תקופות אי הכושר מביטוח פרטי שעשה לעצמו ולא על פי חיקוק, יהיה זכאי לתשלום דמי תאונה..."

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ