



חוק לעידוד השקעות הון - עוד על יצואן עקיף

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 972

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

חוק לעידוד השקעות הון - עוד על יצואן עקיף

מיסוי בינלאומי

שחיקת בסיס המס בקפריסין - זהירות מלכודת!

ביטוח לאומי

חלוקת הכנסות שכ"ד בין בני זוג - עד 7 שנים אחורנית!!

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

רכיב - הינו מוצר או תוכנה שניתנה לגביה זכות שימוש למפעל האחר, והמהווים **מרכיב במוצר הסופי**.

מוצר סופי - הינו מוצר שמייצר מפעל אחר בישראל ומוכר אותו או תוכנה שפיתח ומעניק לגביה זכות שימוש.

קיימת פסיקה והחלטות מיסוי - לפיהם ניתן להבין מהו רכיב בתוך מוצר סופי, ומהו אינו רכיב המשתלב במוצר, (לעניין זה ראה מבזקי מס 818, 799, 563). וניתן לומר כי ככל שמדובר בחלק המשתלב בתוך שלם אשר אינו עומד בפני עצמו STAND ALONE, וככל שמלוא האחריות והסיכונים והסיכויים בגין המוצר הסופי ומול לקוח הקצה הינם של היצואן הישיר, הרי שהיצואן העקיף יוכל להנות מהטבות חוק העידוד.

2. שיעור ייצוא

יחד עם זאת, סף הייצוא אינו פשוט של 25%, וקיימות דרישות מחמירות יותר כדלקמן;

- אם מדובר באזור פיתוח א' - נדרש ל 25% ייצוא מסך מכירותיו.
- אם מדובר באזור שאינו אז"פ א' - נדרש סף ייצוא של 50% ומחזור שאינו נמוך מ- 15 מיליון.
- אם מדובר בחברת מחקר ופיתוח - נדרש סף ייצוא של 35% ומחזור של 20 מיליון לפחות, ונדרשת עמידה בתנאי חברת מו"פ בהיקף הוצאות המו"פ ועובדי המו"פ.

3. אישור מהחברה המייצאת

החברה היצואנית הישירה נדרשת לספק אישור לחברה היצואנית העקיפה (טופס 902) בגין נתוני הייצוא כדלקמן:

חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"), הינו חלק מהיסודות של מדיניות כלכלית בישראל הרואה את החברות היצואניות הן בעלות פעילות הייצור המסורתית והן חברות טכנולוגיות (HIGH TECH, LOW TECH, START UP), כמנועי הצמיחה של המשק הישראלי בהכנסות וביצירת מקומות תעסוקה, ועל כן מתווה הקלות משמעותיות במיסים, בין השאר על מנת שישראל תוכל להתחרות מול חברות בינלאומיות.

המסלולים העיקריים בחוק הינם - מפעל מועדף ו- מפעל טכנולוגי מועדף, (קיימים גם מסלולים של מפעל מועדף מיוחד ומפעל טכנולוגי מועדף מיוחד - מדובר על חברות עם מחזורי ענק).

תנאי סף לקבלת הטבות המס - הינם כי מדובר במפעל תעשייתי וכי מתקיים ייצוא בשיעורים שונים מתוך הכנסות החברה ביחס לאזור בארץ בו מתנהלת הפעילות.

הטבות המס הן בגין ההכנסה והן בגין הדיבידנד משמעותיות ומהוות נדבך כלכלי חשוב בידי חברות וכושר הישרדותן במשק הישראלי - שיעור המס על ההכנסה בחברה יורד מ 23% מס חברות ל - 7.5%/12%/16%, ושיעור המס בגין הדיבידנד יורד מ 25%/30% ל 20%.

המחוקק מודע לכך שעל מנת להגיע למוצר מוגמר המוכן ליצוא, במיוחד ככל שהמוצר בעל מורכבות, נדרשת שרשרת ייצור הכוללת חומרי גלם ותהליכי ייצור משמעותיים. הרבה פעמים "פסי הייצור" מתפרסים על פני יותר מחברה אחת, והולכים אחורה לחברה אחרת שאינה היצואן הישיר.

ולכן המחוקק שהיה ער לסוגיה - היטיב ליתן הטבות גם ליצואנים עקיפים.

דרישות הסף מתוך תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), תשס"ז-2007:

1. שילוב של רכיב במוצר סופי

נדרש מפעל תעשייתי המוכר **רכיב** למפעל תעשייתי אחר (העומד בכל הגדרות ותנאי חוק העידוד).

1. שיעורי המכירות של רכיב שרכש מכם על ידינו בשנת המס, בסכום של ש"ח, הוא

ש"ח, הוא	שיעור מכירות לטובת מסוים	שיעור מכירות לטובת מסוים	שיעור מכירות לטובת מסוים
	% מכירות לטובת מסוים בהתאם לסעיף 18א(ג) (1) לחוק (לא כולל ישראל האזור) ⁽³⁾	% מכירות לטובת מסוים בהתאם לסעיף 18א(ג) (1) לחוק	% מכירות בישראל ⁽²⁾
	מדיון מוצרים סופיים אשר הרכיב כולל בהם או עשוי להיות כולל בהם		



מורכבות יישום וסיכום

במקרים רבים ישנן סיטואציות בהם לחברה מספר מגזרי פעילות:

פעילות שאינה זכאית לחוק עידוד, פעילות ייצורית בה מתקיים יצוא ישיר, פעילות בה מתקיים יצוא עקיף, פעילות אשר מהווה רכיב בתוך מוצר ופעילות בה אין מדובר ברכיב במוצר סופי.

מניסיוננו, יזמים רבים בוחרים לפעול ולהתאגד דווקא בישראל בזכות החוק. לכן ומכיוון שהטבות המס משמעותיות, ומכיוון שהמחוקק מבקש להעניק הטבות אלו אך במשורה, ורק למי שעומד

בקריטריונים המפורשים של החוק והתקנות מכוחו - אנו ממליצים לפנות ולהתייעץ באשר לעמידה בתנאים ואופן מימוש ההטבות.

למשדרנו ניסיון עשיר בכל הקשור לחוק העידוד על כל רבדיו, לרבות קבלת הטבות מס לבנייה להשכרה למגורים במסגרת חוק לעידוד השקעות הון, ונשמח לעמוד לרשות התעשייה הענפה בישראל - לשם סיוע מקצועי בקבלת ההחלטות וההטבות.

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

בינלאומי - שחיקת בסיס המס בקפריסין - זהירות מלכודת!

ברשימה השחורה). הרשימה השחורה המלאה של האיחוד האירופי כוללת, למשל, גם את איי מרשל ופנמה.

להלן סקירה כללית של ההוראות החדשות:

ניכוי מס במקור:

כללי: יחול ניכוי מס במקור בשיעורים המפורטים לעיל יחולו על תשלומים של חברות תושבות מס בקפריסין לחברות שהן תושבות בתחומי שיפוט הכלולים ברשימה השחורה של האיחוד האירופי; או מאוגדות/רשומות בתחום שיפוט הנכלל ברשימה השחורה של האיחוד האירופי ואינן תושבות מס בתחום שיפוט אחר כלשהו שאינו נכלל ברשימה השחורה של האיחוד האירופי (להלן: "חברות מיוחדות").

דיבידנדים: מס בשיעור של 17% יוטל על דיבידנדים המשולמים על ידי חברה קפריסאית לחברה מיוחדת, המחזיקה במישרין, לבדה או ביחד עם חברות מיוחדות קשורות, במעל 50% מההון או מזכויות ההצבעה של החברה המשלמת את הדיבידנדים; לא יחול ניכוי במקור אם מניות החברה הקפריסאית המשלמת נסחרות בבורסה מוכרת.

ריבית: מס בשיעור של 30% יוטל על ריבית המשולמת על ידי חברה קפריסאית לחברה מיוחדת; לא יחול ניכוי במקור על ניירות ערך הנסחרים בבורסה מוכרת.

תמלוגים: מס בשיעור של 10% יוטל על כל תמלוג המשולם על ידי חברה קפריסאית לחברה מיוחדת.

בעת האחרונה, אנו עדים לתנופה מחדש של מיזמים וחברות הפועלים מקפריסין, בתחומי הנדל"ן, התיירות, ההיי-טק, הרפואה ועוד.

ברצוננו להעלות שוב את המודעות לנושא חשוב מאוד שהוא מס ההגנה הקפריסאי (Defense tax contribution), המוטל על ריבית, דיבידנדים ותמלוגים המשולמים על ידי חברות קפריסאיות לחברות תושבות מדינות ברשימה השחורה, שלעתים קרובות מהוות בעלי מניות או מלווים של חברות קפריסאיות.

נסביר בקצרה: אמנם קפריסין אינה מטילה ניכוי מס במקור על דיבידנדים, ריבית ותמלוגים שמקורם בקפריסין, ולא מטילה מס הגנה על תושבי חוץ, אלא שהחל מה-31/12/2021, בהמשך להמלצות ולהנחיות של האיחוד האירופי, **חל מס הגנה בדרך של ניכוי במקור על תשלומים לחברות תושבות המדינות ברשימה השחורה, בשיעורים של 17% בגין דיבידנד, 30% בגין ריבית ו- 10% בגין תמלוגים.**

האיחוד האירופי מפרסם מעת לעת רשימת מדינות שאינן משתפות פעולה לצורכי מס (הרשימה השחורה של האיחוד האירופי), שלדעת נציבות האיחוד האירופי נחזות כמנהיגות שיטות מס פוגעניות.

זוהי רשימה דינמית, שנבדקת פעמיים בשנה עם שינויים תכופים. ב-14 בפברואר 2023 עדכנה הנציבות האירופית את הרשימה השחורה של האיחוד האירופי כך שתכלול גם את **איי הבתולה הבריטיים, קוסטה ריקה, איי מרשל ורוסיה** (המדינות החדשות

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

בכבוד רב,

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



בד בבד עם ההטבות שמעניקה קפריסין לחברות היי-טק (ראו מבזקנו מס' 935), יש לבחון בקפידה את ההנחיות החדשות ולפעול בהתאם, הן בדבר הוראות אנטי תכנוניות שונות (ראו מבזקנו מס' 790), הן בדבר מחירי העברה (ראו מבזקנו מס' 952) והן בדבר הניכוי במקור כמפורט במבזק זה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.

הגדרה של חברה תושבת מס קפריסין לעניין הוראות הניכוי במקור: יש לשים לב, שלעניין הוראות הניכוי במקור, הורחבה הגדרת תושבות של החברה המשלמת, מעבר לקריטריון השליטה והניהול, והמונח "חברה תושבת מס בקפריסין" כוללת גם חברה שהתאגדה/רשומה בקפריסין, גם אם הניהול והשליטה בה מופעלים מחוץ לקפריסין, כל עוד החברה אינה תושבת מס בשום מקום אחר בעולם.

ביטוח לאומי - חלוקת הכנסות שכ"ד בין בני זוג - עד 7 שנים אחורנית!!

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.
- 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 7 שנים למפרע, ולכן יש לאפשר בקשת חלוקת הכנסות כאמור, עד 7 שנים אחורנית.
- ס' 362(א) לחוק, הדן בהחזר תשלומים ששולמו ביתר לבי"ל, אינו קובע מגבלת שנים.
- משום שהשגות המבוטח על קביעות ועמדות הבי"ל אשר נשלחו אליו, נעשו בחלוף יותר משנה מיום שקיבל אותן, הרי שחלה התיישנות, ולא ניתן לו להשיג או לערר עליהן יותר.
- הבי"ל פעל לפי הוראות חוזר הבי"ל (כמתואר לעיל).
- יש פסיקות התומכות בעמדת הבי"ל.
- הנכס רשום ע"ש המבוטח (הבעל), ולאורך שנים הצהיר כי הכנסה זו שייכת לו.

דיון והחלטה

- המקור לשלילת בקשת המבוטחים הינו הנחיות אגף הביטוח והבריאות כפי שנקבעו בחוזר הבי"ל.

ביה"ד האזורי (בי"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: בי"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 (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" נשואה 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 (ראה מבזק מס' 907). הביטוח הלאומי טרם פרסם את עמדתו בקשר לפסק הדין ומקפואי חובות של דמי ביטוח.
4. על פי חוזר הבי"ל משנת 2004, אשר הורחב בשנת 2006 בשנה נוספת רטרואקטיבית - הבי"ל מאפשר חלוקת הכנסות שאינן מעבודה, הרשומות על שם בן זוג אחד, באופן שווה בין בני זוג, אחורנית - לשנה השוטפת בה הוגשה הבקשה לחלוקה, וכן לשנתיים שקדמו לה.

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

בכבוד רב,

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



ולא היא: הציון "הכנסות שני בני הזוג", בדוח השנתי לפקיד השומה בא לומר כי מדובר בהכנסות בחישוב מאוחד והללו יצורפו במלואן לבין הזוג שהכנסתו מיגיעה אישית, גבוהה יותר (גם אם הנכס, מקור ההכנסה, רשום על שם בן הזוג השני).

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

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

על החוזר, הינה ללא אסמכתא כלשהי בחוק.

• לא הובאה כל פסיקה תומכת לעמדת הב"ל.

• בקשת פריסת הכנסות אינה בגדר תביעה, ומשום כך הוראות השיהוי - התיישנות, של שנה אחת, אינן חלות עליה כלל.

• בשונה מטענת הב"ל, בדוחות המבוטח לפקיד השומה שנה בשנה, נמצא כי הכנסות אלו נכתבו תחת השדה של הכנסות שני בני הזוג. משכך רואה ביה"ד את בקשת הפריסה מהב"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

משביה"ד לעבודה אינו בקיא די הצורך בפקודת מס הכנסה, היה נראה לו כי ציון הכנסות השכירות בדוחות בני הזוג לפקיד השומה תחת הכותרת "הכנסות שני בני הזוג", משמעו כי פקיד השומה יצרף ויישום מחצית ההכנסות הללו לכל אחד מבני הזוג.

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

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

בכבוד רב,

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