



מע"מ - השבת מע"מ תשומות במקרקעין ששונה יעודן ל"בניין להשכרה"

הדירות שיועדו להשכרה לפי חוק העידוד - בשל רכישת הקרקע.

החברה טענה כי חלה התיישנות על דרישת מנהל מע"מ להשבת מס התשומות שנוכה.

ובנוסף טענה כי אין עליה להשיב כל מס תשומות יחסי בגין עלות הקרקע (לגבי חלק יחסי של הדירות להשכרה שאושרו בחוק העידוד) שכן שינוי התב"ע והגדלת זכויות הבניה שנעשו בעתיד הרבה אחרי רכישת הקרקע שעלותה והמע"מ ששולם בגינה שיקפו את שווים לפי מצב הזכויות שהיו אז, קרי 3.5 קומות בלבד.

עקרי פסק הדין:

1. בעניין יחוס מס תשומות לדירות למגורים בחוק העידוד - "זכויות בניה כלשהן, בין אם זכויות אשר היו קיימות בעת רכישת הקרקע ובין אם זכויות אשר הצטרפו לקרקע מאוחר יותר, צמודות למקרקעין אשר עליהן תמומשה. ואף אם מדובר בשינוי יעוד בדעיבד שבו הושבח הנכס, השינוי האמור משליך אחורנית למחיר הקרקע ששולם כך שחלק יחסי של אותו מחיר ייוחס לכל דירה ודירה שנבנתה בפועל". משכך יש לייחס גם חלק מעלויות הקרקע לדירות ששמשו להשכרה לפי חוק העידוד ויש לשלול הניכוי באופן יחסי כאמור.

2. בעניין ההתיישנות - ביהמ"ש מתייחס בכובד ראש לעניין ההתיישנות כי אמנם בעת שדרש מנהל מע"מ בהשבה ישנה לכאורה התיישנות לגבי מע"מ שנוכה בשנת 2007, אך מאידך מתקבלת עמדת המנהל כי מיום שניתן כתב האישור, כלומר בדוח התקופתי לשנת 2013, היה על החברה לדווח על שינוי הייעוד ועל החזר החלק היחסי של התשומות שקיזזה בעת רכישת המקרקעין. משלא עשתה זאת, אין לה לטעון להתיישנות מאחר ומדובר בדוח התקופתי לשנת 2013 שבו לא דווח על החזר החלקי.

(יצויין כי אף שביהמ"ש מאזכר ונסמך על פסקי דין קודמים בהם נקבע כי ההשבה תתבצע

רקע מקצועי:

כידוע ובהתאם לסעיף 41 לחוק מע"מ, ניתן לקזז מס תשומות רק ו"אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". מכיוון שהשכרת "רגילה" של דירה למגורים וכן השכרה במסגרת פרק שביעי1 לחוק עידוד השקעות הון (להלן - חוק העידוד) הינן עסקאות פטורות ממע"מ על פי סעיף 131(1) ו 131(א) לחוק מע"מ בהתאמה, הרי שלא ניתן לדרוש את מס התשומות ששימשו לצורך רכישתן או בנייתן לפי העניין. סוגיית השבת מס התשומות שנוכה בעבר, ככל שבהמשך בוצע שינוי ייעוד מקרקעין מבניה לצורך מכירה, לבניה ולהשכרה במסגרת חוק העידוד נדונה במספר פסקי דין לאורך השנים.

בפס"ד בעניין אוסטיס (ע"מ 14-07-37543) נדונה סוגיה זו שוב, ועולות ממנה כמה סוגיות מעניינות, לרבות עניין ההתיישנות:

תמצית עובדות הפסק:

החברה זכתה במכרז לרכישת קרקע ושילמה את התמורה בתוספת מע"מ. בכוונתה לבנות דירות ושטחים מסחריים, למכירה. בדוח התקופתי בתחילת שנת 2007 קיזזה המערערת את מס התשומות. זכויות הבניה במועד הרכישה אפשרו להקים בניין בן 3.5 קומות ובו שטחי מסחר ו- 21 דירות מגורים. בשנת 2010 החלה המערערת בבניית הבניין על פי היתר הבניה המקורי.

מספר שנים לאחר רכישת הקרקע, פנתה החברה לרשויות לשינוי התב"ע ולהגדלת זכויות הבניה במקרקעין, בשנת 2012 ניתן אישור לתוספת בניה של 3.5 קומות נוספות שמשמעותן 21 דירות נוספות. לאחר מכן (בשנת 2012) פנתה החברה למשרד התמ"ת להכרה כ"בנין להשכרה" בהתאם לחוק העידוד, ובמסגרת כתב האישור שניתן לה לבסוף - יועדו 15 דירות מתוך 21 דירות הנוספות להשכרה למגורים, והשאר יועדו למכירה.

בשנת 2014 הוציא מנהל מע"מ החלטה בהשגה בעניין שומת מס תשומות לחברה בה קבע כי על החברה להשיב חלק יחסי של מס התשומות המתייחס לחלק

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 998

נושאי השבוע:

מע"מ

השבת מע"מ תשומות
במקרקעין ששונה יעודן
ל"בניין להשכרה"

מיסוי בינלאומי

חנ"ז - מדינה שאינה
גומלת, אך גמול לצידה

ביטוח לאומי

חוזר חדש: חלוקת הכנסות
שלא מעבודה בין בני זוג -
עד 7 שנים אחורנית ממועד
הבקשה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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



מס התשומות, לבין יום קבלת כתב האישור לשינוי
יעוד והשכרה לפי חוק העידוד, הרי שאכן היתה בעיה
שומתית לדרישת מע"מ תשומות יחסי בהשבה.
ביהמ"ש מציין בעניין זה כי נציג המנהל הודה
בהגינותו כי במקרה זה היה מקום לפשרה.

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) בועז
כהן, ממשרדנו.**

מיסוי בינלאומי - חנ"ז - מדינה שאינה גומלת, אך גמול לצידה

חוזר מ"ה 6/2016 - מתוקן, בדבר מיסוי בעל שליטה
בחברה נשלטת זרה דן בין השאר במונח "דיני המס
החלים" ובו קביעות לגבי אופן חישוב סכום ההכנסה
הפאסיבית והרווחים הפאסיביים.

בהתאם ללשון החוק ולפרשנות רשות המיסים בחוזר
האמור, דומה שחישוב סכום ההכנסה, סכום הרווחים
וסכום ההכנסה הפאסיבית, יבוצע על פי דיני המס
במדינת תושבותה של החברה הזרה הנבחנת, רק
בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- החברה היא תושבת מדינה גומלת, וכן
- החברה מגישה דו"ח על הכנסותיה או נישומה
באותה מדינה.

טלו מקרה נפוץ של השקעות בשוויץ, בו חברה
שהתאגדה במדינת נוחות (במדינה שאינה גומלת),
נישומה בשוויץ בשל הכנסות דמי שכירות שהיא
מפיקה מנדל"ן שוויצרי.

בחישוב ההכנסה החייבת לצורכי מס בשוויץ, רשאית
החברה לנכות לצורכי מס הוצאות פחת, על פי מספר
חלופות, אחת מהן היא להחיל על עצמה שיטת ניכוי
פחת בשיעור של 3% מהעלות הכוללת של הנכס, לרבות
רכיב הקרקע, בניכוי פחת שנצבר עד לתחילת שנה.

הואיל והחברה אינה עומדת בשני התנאים שלעיל,
הכנסתה החייבת ורווחיה בישראל יחושבו בהתאם
לתקנות הפחת הנהוגות בישראל ולא על פי השיטה
השוויצרית.

משכך, גובה הפחת שיותר כניכוי מהכנסתה החייבת
עשוי להיות גבוה יותר (למשל, 4% מעלות הנכס בניכוי
רכיב הקרקע).

במונחים משוערכים מיום קיזוז מס התשומות, הרי
שהוא אינו קובע כך במפורש בפסק דין, ועל פניו נראה
כי נקבע שהיה על החברה לבצע תיקון והשבת מס
תשומות דווקא בדוח לשנת 2013. יתכן וניתן לפרש
כי רק ממועד זה יחולו חיובי ריבית והצמדה.
פרשנות אחרת ודרישת תיקון הדוח לשנת 2007 בשנת
2013, תעלה כי במקרה זה, כבר חלה התיישנות (!)

עוד בעניין התיישנות מציין ביהמ"ש כי אמנם לו היה
פער שנים משמעותי בין יום רכישת המקרקעין וניכוי

חברה נשלטת זרה ("חנ"ז") יכולה להתאגד במדינה
שאינה מדינה גומלת, ובכל זאת, להיות נישומה
במדינה אחרת - מדינה גומלת - בשל ההכנסות
שהופקו באותה מדינה גומלת. נזכירכם כי מדינה
גומלת הינה מדינה החתומה עם ישראל על אמנה
למניעת כפל מס.

לצורך חישוב סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום
ההכנסה הפסיבית, מפנה סעיף 1ב75(א)(1)(ב) לפקודה
להוראות סעיפים 1ב75(ב) ו-1(ג) לפקודה:

סעיף 1ב75(ב) קובע שלגבי חבר בני אדם תושב מדינה
גומלת המגיש דוח על הכנסותיו או הנישום במדינה
כאמור, יחולו דיני המס במדינה הגומלת. לגבי חבר
בני אדם שלא חל בו האמור, יחולו דיני המס בישראל.
סעיף 1ב75(ג) קובע הוראות לגבי התאמות להכנסתה
המוצהרת של חנ"ז תושב מדינה גומלת, לפיהן לגבי
הכנסה, הכנסה חייבת ורווחיה של חנ"ז יכללו גם
רווחי הון או דיבידנדים אף אם אלו פטורים ממס או
שאינם הכנסה לפי דיני המס באותה מדינה, וכן יכללו
סכומים שנוכו לצורכי מס באותה מדינה שאינם
מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות
מקובלים, לפי הפירוט שבסעיף האמור.

נדגיש, כי מלשון סעיף 1ב75 לפקודה עולה, כי הוא
יחול רק לגבי חנ"ז שהינה חבר בני אדם תושב מדינה
גומלת.

לאור זאת עולה השאלה, האם הוראות סעיף 1ב75
לפקודה יחולו גם לגבי חישוב הכנסתה, הכנסתה
החייבת ורווחיה של חנ"ז שנישומה במדינה גומלת אך
אין היא תושבת בה?

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

בכבוד רב,

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



20 מתוך ה- 40. אם יבחר בעל השליטה לאגד את החברה במדינת האמנה, יחולו עליו הוראות החני"ז: הכנסתה החייבת של החברה לפי דיני המס במדינת האמנה היא 100, המס שישולם הוא 15, ו"שיעור המס החל" הוא 15%. לעומת זאת, אם יבחר לאגד את החברה במדינה שאינה גומלת (שתפעל באותה מדינת אמנה), העדר כללי מימון דק בישראל ימנע את תחולת הוראות החני"ז: הכנסתה החייבת של החברה לפי דיני המס בישראל היא 80, המס שישולם נותר 15, ושיעור המס החל הוא 18.75%.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולרו"ח (משפטנית) סאלי חדד- גליבטר, ממשרדנו.

או אז, הכנסתה החייבת לעניין הוראות החני"ז נמוכה יותר, ובהתאם שיעור המס החל – גבוה יותר. כך, גם אם בשוויץ שיעור מס החברות החל על החברה הינו 15% או פחות, "שיעור המס החל" עליה עשוי לעלות כדי מעל ל- 15%, ולא יחולו עליה הוראות החני"ז.

במדינות רבות קיימות הגבלות להתרת הוצאות ריבית. כך, ברוב מדינות אירופה, הוצאות הריבית המותרות לא יעלו על 30% מה-EBIDTA של החברה ("כללי מימון דק"). טלו מקרה בו בעל שליטה ישראלי מקים חברה זרה המניבה רווח פאסיבי בגובה 120 לפני הוצאות מימון בגובה 40, במדינת אמנה שבה שיעור המס הוא 15%; נניח שבאותה מדינת אמנה נהוגים כללי מימון דק השוללים הוצאות ריבית בגובה

ביטוח לאומי - חוזר חדש: חלוקת הכנסות שלא מעבודה בין בני זוג - עד 7 שנים

אחורנית ממועד הבקשה

השינוי בעקבות פס"ד בנדלי

- בחוזר שפרסם הבי"ל כאמור הוא מיידע כי החליט שלא לערער על פס"ד בנדלי לביה"ד הארצי, אלא לקבל אותו ואף לשנות את עמדת הבי"ל באופן פורמלי.
- החוזר קובע כי ניתן לבקש לבצע חלוקת הכנסות שאינן מעבודה לשנת הגשת הבקשה ועד עוד 6 שנים אחורנית.
- לגבי מבוטחים שבקשו חלוקת הכנסות בעבר ובוצעה עבורם חלוקה לשנה השוטפת ולשנתיים הקודמות בלבד, מודיע הבי"ל כי הללו יוכלו להגיש עתה בקשה חדשה, והבי"ל יבצע עבורם חלוקת ההכנסות שלא מעבודה לגבי שנת הבקשה החדשה ועד עוד 6 שנים אחורנית.
- כלומר, בהתאם לחוזר, הגשת בקשה חדשה בחודש דצמבר 2023 מאפשרת לקבל חלוקת הכנסות שלא מעבודה בין בני זוג רטרואקטיבית משנת 2017 ואילך.

השלכות חלוקת ההכנסות שלא מעבודה

- ייחוס הכנסות שלא מעבודה לאישה נשואה שאינה עובדת שכירה ואינה "עובדת עצמאית", או שיש לה

ביום 17.12.2023 פרסם הביטוח לאומי (להלן: ב"ל) חוזר ביטוח (להלן: החוזר), לפיו ניתן לחלק את ההכנסה שלא מעבודה בין בני זוג לתקופה רטרואקטיבית של עד 7 שנים.

רקע

- על פי הנחיה קודמת של הבי"ל מיום 16.8.2006, אפשר הבי"ל חלוקת הכנסות שלא מעבודה בין בני זוג (נשואים, לרבות ידועים בציבור שרשומים במעמד הזה בביטוח הלאומי), ככל שביקשו זאת - בשיעור 50%/50% לכל אחד, זאת לגבי שנת הגשת הבקשה, ועד שנתיים שקדמו לה.
- בקשה לחלוקת ההכנסות, כאשר הנכסים רשומים על שם אחד מבני הזוג למי שנישאו אחרי 1.1.1974, מחייבת מילוי הצהרת שיתוף נכסים בטופס בל/631 של הבי"ל.
- ביום 28.5.2023 ניתן פס"ד בביה"ד האזורי לעבודה בעניין בנדלי (בל 21-02-25290), ובו נקבע כי על הבי"ל לקבל בקשה לחלוקת הכנסות שלא מעבודה בין בני הזוג שבע שנים אחורנית לרבות שנת הגשת הבקשה (ראה בהרחבה מבזק מס 927).

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

בכבוד רב,

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



בשולי הדברים

בהתייחס לשינוי עמדת הב"ל כאמור, תוך שהוא מקבל את פס"ד בנדלי ומאפשר חלוקת הכנסות שאינן מעבודה בין בני זוג עד 7 שנים אחורנית, וככל שבני זוג בקשו כבר בעבר חלוקה "ארוכה" כאמור ובקשתם נתקבלה באופן חלקי ל-3 שנים בלבד, או שביקשו חלוקה ל-3 שנים בלבד בהתאם לעמדה הקודמת של הב"ל, יהיה זה ראוי מצד הב"ל לאשר תיקון וחלוקת ההכנסות ביניהם ל-7 שנים אחורנית מיום בקשתם המקורית, ולא מיום בקשה חדשה שתוגש רק כיום, כהנחיית החוזר.

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

הכנסות פסיביות בלבד, יכול להקטין באופן משמעותי את החבות בדמי ביטוח של בני הזוג. אישה נשואה לעניין זה הכוונה שהיא נשואה (או ידועה בציבור) לתושב ישראל, המבוטח כחוק לענף אזרח ותיק ושאיירים. בכל מקרה, מומלץ לבדוק מראש את התוצאה שתתקבל לאחר החלוקה, גם כאשר בת הזוג או בן הזוג עובדים.

• חשוב מאד לשים לב למקרה שאחד מבני הזוג מקבל גמלה או מתכנן לתבוע גמלה, לחלוקת ההכנסות המתוכננת, כמו למשל למבחן ההכנסות בקצבת אזרח ותיק בגיל פרישה שמותנה בהכנסות, או במצב של תלויים בנכות כללית. השינוי בהכנסה יכול להיטיב עם המבוטח או לגרוע ממנו זכויות.

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

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