



מע"מ - "דירה להשכיר" - השכרות לטווח קצר

שנית, יש להקפיד על ניהול ספרים לפי הוראות תוספת י"א - נותני שירותים ואחרים להוראות ניהול"ס, לרבות ספרים ספציפיים הרלוונטיים לענף (כגון: "ספר אורחים").

שלישית, וכמהלך משלים לנ"ל יש לבחון הצורך בתשלום מקדמות בגין דמי ביטוח לאומי ומס בריאות למל"ל. (כאן המקום לציין כי לעניין הכנסות מדמי שכירות מהשכרה למגורים במקרה של ריבוי דירות, בדומה למקרים שעלו בפסקי דין לשם ובירן - ראה מבזקינו מס' 715 ו-731, נושא ביטוח לאומי נותר בצריך עיון).

רביעית, הנחיה חמה מהתנור, מחודש אפריל 2018, בנושא מע"מ - שהועברה מהנהלת רשות המיסים למשרדי מע"מ, מדובר בהנחיות פנימיות שטרם הופצו לציבור;

להלן הבהרות לגבי רישומם של עוסקים בענף ההשכרות לטווח קצר:

1. מי שמשכיר דירת מגורים לטווח קצר מקיים פעילות עסקית והדבר מחייב רישומו כעוסק.
2. השכרת מגורים לטווח קצר אינה "נופלת" בתקנה 13(5) לתקנות הרישום, וזאת מאחר ומדובר בהשכרה רגילה לשם מתן "שירותי אירוח" ולא בתיווך להשכרה כמשמעותה בתקנה. המשמעות הינה כי המשכיר דירה למגורים לטווח קצר יירשם כעוסק פטור או מורשה בהתאם למחזור עסקאותיו.
3. בכונת רשות המיסים לתקן את תקנה 15 לתקנות מע"מ, כך שבכישת דירת מגורים לשם השכרה לטווח קצר לא יותר בניכוי מס תשומות בעת הרכישה, בשלב ביניים ועד לסיום הליך החקיקה: מפעילי צימרים ומשכירי דוגמת אייר בי אנד בי / בוקינג (השכרות לטווח קצר) - יירשמו כעוסק פטור. עוסקים כאמור אשר במהלך השנה מחזור עסקאותיהם יעבור את רף המחזור של "עוסק פטור" - ישונה סיווגם ל"עוסק מורשה". בנוגע לניכוי מס תשומות על רכישת דירה - בימים אלו הרשות מגבשת מספר קריטריונים שבמידה

בחדש יוני 2016 ערכה רשות המסים מבצע ניהול ספרים בקרב משכירי דירות, עם דגש על השכרה לטווח קצר, באמצעות אתרי אינטרנט כדוגמת Booking, Airbnb וכיוצ"ב. ממצאי המבצע הראו כי למעלה משליש ממשכירי הדירות לא דווחו כלל על הכנסותיהם מדמ"ש.

נתונים אלו הובילו את רשות המיסים להעמקת הטיפול, תוך התייחסות לכלל ענף השכירות למגורים לטווח קצר לרבות מפעילי צימרים, בעלי דירות המשכירים את דירותיהם למגורים לטווח קצר באתרים שונים כגון Booking, Airbnb, וזאת לכלל היבטי המיסוי הנובעים מעסק זה כגון מס הכנסה, מע"מ וכו'.

קצרה היריעה בכדי לרשום את כלל האתרים המציעים השכרת דירות מגורים לטווח קצר, אתרי האינטרנט של airbnb ו- booking הינם מהמפורסמים שבהם אך קיימים עוד עשרות אתרים לדוגמה - hotels.com, yad2, homeless, atisrael, zimer4you, zimmer, weekend ועוד.

טענות שבעבר היו שגורות בפי בעלי הדירות ביניהן, כגון - חוסר ידיעה או השכרה למגורים החוסה תחת הפטור מכח חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 או השכרה במסלול מיסוי של 10% מדמ"ש כאמור בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה, כבר לא יתקבלו בברכה בידי רשות המסים, שכן חלפו כשנתיים מהמבצע האמור בו עוררה רשות המסים את הדיון בענף זה וקבעה נחרצות כי לעמדתה מדובר בהכנסה מעסק לכל דבר ועניין.

מרפרוף מהיר באתרים השונים עולה כי היצע המחירים היומי הינו 1,000 ₪ ויותר, ולכן מדובר בהכנסה משמעותית. אנחנו כמייצגים ממליצים להיערך ולדווח על פירות ההשכרה לטווח קצר כדי שתוכלו להמשיך להשכיר בראש שקט; ראשית, פתיחת תיק במס הכנסה, דיווח שוטף לעניין מקדמות ודיווח חד-שנתי על הכנסות והוצאות במסגרת הגשת דו"ח המס השנתי.

חברים נכבדים או מתכנדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 734

נושאי השבוע:

מע"מ

"דירה להשכיר" - השכרות לטווח קצר

מיסוי בינלאומי

פס"ד דויד קניג - "מס יציאה" - סיבוב שני - חלק א'

ביטוח לאומי

תמריצים ששולמו לעובדת במהלך חופשת לידה - לא נכללו בחישוב השכר הקובע לדמי לידה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן פתחונות מיסוי בע"מ



הגדרת "בית מלון" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מע"מ - מקום בו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים.

עלולה להיווצר אפליה בין העוסקים המשכירים לטווח קצר לתיירים - אלו שיענו על הגדרת בית מלון, לבין אלו, שסביר להניח שגם עסקיהם קטנים יותר, אשר לא יוכלו להיכנס לתחולת ההגדרה.

לסיכומם של דברים, כיון שמדובר בהנחיות פנימיות, תקוותינו כי הרשות תיתן דעתה בשנית, טרם יפורסמו הנחיות מחייבות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני ורו"ח (משפטן) יובל אבוהצירא, ממשרדנו.

והעוסק יעמוד בהם יותר לו ניכוי מס התשומות ששולם בגין רכישת הדירה, כגון -תשלום מס רכישה כנכס עסקי, תשלום ארנונה, היתר מהעירייה וכו'.

בעיות העלולות להתעורר כתוצאה מההנחיה דלעיל

1. תאונת מס בה מחד ישולם מע"מ עסקאות ומאידך לא יותר מס תשומות בעת רכישת הדירה. לעמדתנו, יש להתיר בניכוי מס התשומות, בהינתן עמידה בתנאים מסוימים.
2. סרבול והעמסה על המערכת - בעל דירה אחת המושכרת לטווח קצר, ייאלץ להירשם כעוסק, גם אם בפועל לא יגיע לכדי חבות במע"מ.
3. לינה של תייר בבית מלון כאמור בסעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ הינה עסקה הזכאית לשיעור מע"מ אפס, אולם לגדרו של הסעיף יכנסו רק העונים על

מיסוי בינלאומי - פס"ד דויד קניג - "מס יציאה" - סיבוב שני - חלק א'

מועד הדיווח בחלופה הראשונה

פסק הדין מציין את הידוע, לפיו בהיעדר התייצבות של נישום במסדרוני משרד פקיד השומה במועד ניתוק תושבותו לצורך דיווח ותשלום המס, חזקה שיש לראות בו כמי שבחר לדחות את תשלום המס ולחשב את ה"מס הישראלי" לפי השיטה הליניארית (המודדת את החלק החייב בישראל על בסיס תקופת החזקה בנכס) ולא לפי שיטת השווי (המודדת חלק זה על בסיס שווי הנכס במועד ניתוק התושבות). לעניין זה, נפנה לדיון בעניין מועד ההתייצבות האמור לעיל, במיוחד לאור הקושי לאתר, בזמן אמת, את המועד המדויק של ניתוק התושבות (ראה מבזקנו מספר 662), ופסק הדין לא נתן מענה לסוגיה זו.

יחד עם זאת, קובעת השופטת סרוסי כי "מבלי לקבוע מסמרות, כי אינני שוללת כי במקרים חריגים במסגרת מס היציאה תישאר הדלת פתוחה לשמוע טענות על סטייה מן הנוסחה הליניארית, מקום בו ייחוס הרווח לפי החישוב הליניארי עלול לגרום לפגיעה קשה בעקרון של גביית מס אמת". השארת אותה "דלת פתוחה" צוינה גם בהקשר של חשש לכפל מס (ראה להלן).

ואולם, לא צוין מהם מקרים חריגים.

לאחרונה פורסם פסק דינה של כב' השופטת ירדנה סרוסי בעניין דויד קניג (ע"מ 17-01-13807), המהווה "סיבוב שני" של ערכאת ערעור מחוזי, לאחר שהתיק הוחזר לשלב ההשגה בפסק הדין הראשון בעניין (ע"מ 13-01-31489, ראה מבזקנו מספר 613).

הסוגיות העולות מהמקרה הנדון והשלוכות זו בזו, נותחו בפסק הדין באופן סדור וברור, דָּבָר דָּבוּר על אָפְּיּוֹ, בין היתר - על מנת להניח את דעתו של המערער, אשר ייצג את עצמו (ועל כך נאמר "a man who is his own lawyer has a fool for a client"), כי הסוגיות נותחו באופן יסודי. המערער עצמו לא עמד בדרישות ההוכחה והראיה שנדרשו ממנו עוד בפסק הדין הראשון, לרבות הוכחות טענות משפטיות הנוגעות לדיון זה, וניהול ההליך לא היה יעיל וממצה מבחינה זו, דבר שלבטח תרם להכרעת הדין.

מבלי להתייחס לפרטי המקרה, אתייחס להלן (ובמבזק הבא) למספר הלכות שנקבעו בעניין תחולת סעיף 100א לפקודה - מס היציאה הישראלי - והתנגשותו (או אי התנגשותו) עם הוראות אמנת המס (בעניין שלפנינו - אמנת המס עם ארה"ב).

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

בכסד רב,

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



תחולתו של סעיף 100א (מס יציאה) בשילוב הוראות

האמנה

"סוגיית ההתנגשות", כפי שכונתה, בין הוראות הדין הפנימי (פקודת מס הכנסה) לבין הוראות האמנה, תופסת אף היא מקום נכבד במסגרת הניתוח שבפסק הדין, ובהקשר זה עולות תובנות מעניינות כדלקמן:

1. ראשית, נקבע בצורה מפורשת כי אירוע המס הרעיוני (מכירת נכסים בעקבות שינוי תושבות) חל **ביום שלפני** שינוי התושבות, ולפיכך מדינת המושב המקורית זכאית למסות את רווח ההון שנצמח במכירה הרעיונית, גם אם הוראות האמנה מקנות זכות מיסוי בלעדית למדינת המושב החדשה בעת המכירה בפועל של הנכס המדובר.

2. מועד אירוע המס הרעיוני ייקבע ביום שלפני ניתוק התושבות הישראלית, גם כאשר מדובר בניתוק לצורכי אמנה בלבד, כלומר: גם כאשר לפי הוראות הדין הפנימי נחשב הנישום עדיין לתושב ישראל ולא נותקה תושבותו. **מדובר בפרשנות המפורסמת לראשונה בהקשר זה!**

קיימת מנגד הטענה הידועה לפיה, סעיף מס היציאה, המצוי בתוך כותלי הדין הפנימי, יופעל רק במועד הניתוק עפ"י הדין הפנימי, ואם במועד זה נחשב הנישום לתושב המדינה האחרת עפ"י הוראות האמנה, תישמט זכות המיסוי ממדינת המושב המקורית גם באירוע המס הרעיוני המדובר. טענה נגדית זו לא התקבלה כאמור במסגרת פסק הדין. רשות המסים אינה נוקטת בעמדה עקבית, למשל, כאשר מדובר בבירור תושבותו לצרכי מתן הטבות מס לעולה חדש (ראה מבזקנו מספר 664).

3. לפי דברי השופטת סרוסי: **"אינני סבורה כי יש לייחס להעדרה של הוראה באמנה בין ישראל**

לארה"ב, המאפשרת למדינת המושב המקורית להטיל מס יציאה, כוונה לשלול את הטלתו של המס לפי הוראות האמנה. במקביל, אינני סבורה כי יש ללמוד מהעובדה שישראל כללה בחלק מאמנות המס החדשות שלה הוראה המשמרת את זכותה להטיל מס יציאה לפי סעיף 100א כי היא מנועה מלעשות כן לעניין האמנה עם ארה"ב".

עמדה זו אף מתיישבת עם עמדה חייבת בדיווח מספר 11/2016 שפרסמה רשות המיסים, הקובעת הוראה דומה. מנגד, תיתכן טענה לפיה על אף האמור, בהיעדר הוראה מפורשת באמנת המס, כן עשויה להישלל ממדינת המושב הראשונה זכות המיסוי הרעיונית (ראה מבזקנו מספר 651).

4. **סוגיית כפל המס** - פסק הדין מציין מספר אפשרויות שבעטיין עשוי להיגרם כפל מס לנישום (היעדר הסכמה על מועד שינוי התושבות, שוני בחישוב רווח ההון הנצמח לכל מדינה, וכו'), וקובע כי בעיות אלו אמורות להיפתר במסגרת הליכי ההסכמה ההדדית בין המדינות. בכל מקרה נקבע כי **"אין לקבל כי הפיתרון לבעיית כפל המס היא במניעת הטלתו של מס היציאה"**.

ניתן גם להבין מתוך פסק הדין, כי אילו היה בידי המערער להוכיח את כפל המס, בשל שיטה שונה לחישוב רווח ההון למשל, ניתן היה לסטות מהנוסחה הליניארית שבסעיף 100א לפקודה ולנקוט בשיטת השווי, אף אם חלף המועד לכך על פי סעיף 100א לפקודה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) אייל סנדו ולשאר חברי המחלקה למיסוי בינלאומי, ממשרדנו.

ביטוח לאומי - תמריצים ששולמו לעובדת במהלך חופשת לידה - לא נכללו בחישוב השכר הקובע לדמי לידה

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 17-06-21403) דחה ביום 10 במאי 2018 את תביעתה של רינה יהודה (להלן: המבוטחת) וקבע כי תמריצים ששולמו לה בחודשים בהם שהתה בחופשת לידה אינם בבחינת "תשלום נוסף" ולכן בנסיבות האירוע לא נכללו בחישוב השכר הקובע לתשלום דמי לידה.

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

בכסד רב,

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



רקע חוקי

- בהתאם לתקנות הביטוח הלאומי נקבע:

"שכר חודשי רגיל" - "שכר שנהוג לשלמו לעובד מידי חודש בחודשו".

"הפרשים" - "יראו כשכרו החודשי הרגיל של העובד, בעד החודשים שבעדם שולמו".

"תשלום נוסף" - "שכר הניתן לעובד בנוסף לשכר החודשי הרגיל לרבות תשלומים שניתנו כבונוס או כמענק השתתפות ברווחי המעביד ולמעט הפרשים".

תשלום נוסף ששיעורו 25% או יותר משכר המינימום יחולק ל-12 חודשים לאחור והסכום המתקבל מהחלוקה יצורף לשכר החודשי שבו שולם ולשכר כל אחד מ-11 החודשים שקדמו לו.

תמצית עובדתית

- המבוטחת עובדת בחברת מנורה מבטחים (להלן **החברה**) כנציגת מכירות. שכרה מורכב מתגמול בגין שעות עבודה ומעמלת מכירה, שכונתה בתלוש השכר "תמריץ מיוחד פנסיוני". התמריץ שמופיע בתלוש השכר אינו משקף את המכירות שביצע עובד באותו חודש אלא חודש קודם.

- ביום 8.12.2016 המבוטחת ילדה. מיום 7.9.2016 שהתה בשמירת הריון.

- ביום 18.12.2016 החליט המוסד לביטוח לאומי (להלן: **המל"ל**) לשלם למבוטחת דמי לידה לתקופה 9.12.2017-16.3.2017. חישוב הגמלה התבסס על שכר ב-3 החודשים שקדמו ל"יום הקובע" - יום הפסקת העבודה (8/2016-6/2016). בהתאם לנתוני השכר לאותם חודשים למבוטחת שולם בכל חודש תמריץ והוא נלקח בחשבון בחישוב הגמלה, לרבות שמירת הריון.

- ביום 20.12.2016 המבוטחת הגישה תביעה להפרשי דמי לידה ושמירת הריון לאור התמריצים שקבלה בתלושי שכר 9/2016 - 10/2016. המל"ל חישב מחדש את דמי הלידה ושולמו לה הפרשים.

- ביום 6.3.2017 פנה המל"ל למבוטחת והודיע לה כי תשלום ההפרשים בוצע ביתר ועליה להשיב למל"ל סך של 3,918 ₪.

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

בכבוד רב,

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

- לטענת המבוטחת, בחישוב דמי הלידה, יש לקחת בחשבון את התמריצים ששולמו לה בחודש 9/2016 ובחודש 10/2016, שכן אלו שולמו בגין ביצועים שביצעה בחודשים 7-8/2016, לראיה צירפה מכתב של מנהלת משאבי אנוש שאישרה את דבריה.
- לטענת המל"ל התמריץ ששולם למבוטחת מידי חודש בגין מכירות בחודשים קודמים הוא "שכר רגיל" ולא "תשלום נוסף" ולכן אין לקחת אותו בחשבון לחישוב השכר הקובע לדמי לידה.

דין והחלטה

- מתלושי השכר של המבוטחת עולה כי התמריץ שולם לה מידי חודש והתמריצים ששולמו בחודשים 6-8/2016 נלקחו בחשבון בחישוב שכרה לתשלום דמי לידה.

חישוב דמי הלידה אמור להתבצע על סמך אופיים של "התשלומים מבחינה מהותית - וללא קשר לשם שניתן להם...".

אין קשר לדרך הטכנית בה משולמים התמריצים (אחת לחודש, אחת לרבעון או בכל תדירות אחרת) או לדרך ההתייחסות אליהם בהסכם העבודה.

העובדה כי חלק מהשכר מחושב כנגזרת של עסקאות אינה שוללת את מהותו כשכר עבודה רגיל.

ביה"ד נשען על פס"ד בביה"ד הארצי (פלוגית נגד המל"ל), שם נבחן מהות המענק הרבעוני ששולם לעובדת ונגזר מכמות עסקאות שבוצעו ברבעון. ביה"ד קבע כי זה היווה למעשה דרך לחישוב שכר עבור עבודתה הרגילה כסוחרת במוצרים פיננסיים: עוד נקבע כי כשמענק רבעוני אינו מהווה הטבה הכפופה לשיקול דעת, או תוספת המותנית בתנאי אלא הסכמה בין עובד למעסיק כי השכר הרגיל יכלול סכום בסיסי קבוע ובנוסף מחלה המחושבת לפי אחוז מרווחי העסקאות - יש לראותו כ"שכר חודשי רגיל".

במקרה דנן, המבוטחת אישרה שהועסקה כסוכנות מכירות, ובתחילת העסקתה סיכמה עם המעסיק כי שכרה החודשי יהיה מורכב משכר שנתי בצרוף עמלות.



בחודשים 9-10/2016, אולם ישנה אפשרות כי בחודשים לאחר מכן יקוזז התמריץ משכרה של המבוטחת, "ולמעשה אותו התמריץ אינו בא עוד בגדר שכר".

ביה"ד הגיע למסקנה לפיה התמריצים ששולמו למבוטחת הם בגדר "שכר חודשי" ויש לראותם כשכר חודשי של המבוטחת באותו החודש שבו שולמו ובנסיבות אלו אין לקחת אותם בחשבון בחישוב שכר הקובע בחודשים 6-8/2016 את התמריצים ששולמו לה בחודשים 9-10/2016.

התביעה נדחתה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות למר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

• לא היה קיים תנאי לקבלת המריץ. ביה"ד מגיע למסקנה כי לא בהכרח התמריץ ששולם בחודשים 9-10/2016 שולמו בגין ביצועים בחודשים 7-8/2016.

• מדברי מנהלת משאבי אנוש עולה כי מועד תשלום העמלות הוא המועד בו החברה מקבלת את הכספים בגין המכירה. התמריץ ששולם בחודש 9/2016 כולל כספים שהגיעו באותו המועד: מסקנת ביה"ד כי התמריצים ששולמו למבוטחת בחודשים 9-10/2016 לא בהכרח שולמו לה בגין ביצועי מכירה בחודשים 7-8/2016 ולכן אין לזקוף אותם לאותם חודשים בחישוב הגמלה.

• ביה"ד מצייין כי קבלת תביעת המבוטחת, תביא לתוצאה בלתי ראויה לפיה, המל"ל עשוי לקחת בחשבון שכר הקובע את התמריצים ששולמו

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

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