



חוק עידוד - סיכוני ייצור וייצוא כמדד להטבות מפעל מועדף

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 799

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

חוק עידוד - סיכוני ייצור וייצוא כמדד להטבות מפעל מועדף

מיסוי בינלאומי

השכרת דירות לטווח קצר בחו"ל

ביטוח לאומי

השפעת תקופת תשלום חלף הודעה מוקדמת על תקופת האכשרה לדמי אבטלה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

מכיוון שהחברה ראתה עצמה כיצואן ישיר, מעל 50% מהכנסותיה לשוק המונה 14 מיליון תושבים (דווח כיצואן ישיר לארה"ב), דיווחה אלברטוס בשנות המס 2012-2015 על הכנסותיה החייבות כהכנסות מועדפות ממפעל מועדף עפ"י חוק העידוד. בשנים 2013-2015 משך דורי רווחים מאלברטוס אשר סווגו כדיבי' ממפעל מועדף החייבים במס מוטב של חוק העידוד.

פ"ש לא קיבל את דיווחי אלברטוס ודורי בדוחות המס שלהם וקבע כי לאור הקשרים העסקיים ומערכת החוזים בין הצדדים הרי שלהב היא זו שהתקשרה עם חיי"א של הצבא האמריקאי (באמצעות חב' אינטרקונטקט) והיא זו שהתחייבה לספק את הרתמות לצבא האמריקאי, בעוד שאלברטוס שימשה אך ורק **קבלן משנה** של להב לצורך ייצור הרתמות בישראל, כך שאיננה נושאת בסיכוני הייצוא. כמו-כן, טען פ"ש כי רשימון הייצוא הוצא ע"ש להב/תע"ש, ואף אלברטוס הוציאה בגין שרותי הייצור חשבונית מס לתע"ש בתוספת מע"מ כחוק (ולא בשיעור מע"מ אפס כנהוג בעסקאות יצוא).

כמו-כן, פ"ש דחה טענה חלופית של אלברטוס לפיה היא "ייצואן עקיף" משום שאינה עומדת בתנאי תקנות ייצואן עקיף מכוח חוק העידוד כיוון שהרתמות לא מהוות "רכיב במוצר אחר" שמיוצא ע"י להב, וכן משום שמחזורה אינה עולה על 20 מיליון ₪ (כנדרש, דאז, מיצואן עקיף שאינו נמצא באז"פ א'), ומכאן יוצא כי הדיבי' שחולקו מרווחי אותו מפעל לא זכאים לשיעור מס מועדף כאמור לעיל.

ביהמ"ש קובע כי, אלברטוס לא התקשרה עם הצבא האמריקאי (באמצעות אינטרקונטקט) אלא להב בלבד, וכי חברת אינטרקונטקט לא הייתה צד להסכמים בין אלברטוס לבין להב. אלברטוס לא קיבלה שום תשלומים מאינטרקונטקט ואף לא הייתה מודעת לפרטי ההסכם לרבות למחירי המכירה שבינה לבין להב. כמו-כן, בדוח הכספי לשנת 2015 של אלברטוס נרשם כי שימשה כקבלן משנה של להב בפרויקט ייצור הרתמות. אומנם אלברטוס מייצרת את הרתמה, אולם הקיטים, השרטוטים והתכניות מתקבלים אצל להב אותם מתרגמים ומייצרים שרטוטים מפורטים ומדויקים יותר לעבודה הייצור. להב עושה בדיקות

ביום 29.8.2019 פורסם פס"ד של ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד בערעורם של חברת אלברטוס א.ד. מכלולים תעופתיים בע"מ (להלן - **אלברטוס/המערערות**) ובעל המניות היחיד בה, מר ששון דורי (להלן - **דורי/המערער**) בקשר לזכאות אלברטוס להטבות מס כ"מפעל מועדף" כהגדרתו בחוק עידוד השקעות הון (להלן - **חוק העידוד**), וכפועל יוצא מזה זכאותו של המערער לתשלום מס מוטב על הדיבידנד המחולקים מרווחי מפעל זה.

המערערות וחברת התעשייה האווירית לישראל בע"מ (להלן - **תע"ש**), באמצעות מפעל "להב" - חטיבת כלי הטייס של תע"ש (להלן - **להב**), חברו יחד לביצוע מספר רב של פרויקטים בתחום החיווט והכבילה התעופתית. מרבית פעילות הייצור של אלברטוס מתבצעת במפעלה ביהוד, ויתרת הפעילות מבוצעת ע"י עובדיה המוצבים במפעלי להב.

בשנות השומה שבמחלוקת (2012-2015) אלברטוס ולהב שיתפו פעולה לביצוע פרויקט ייצור רתמות עבור חיל האוויר האמריקאי שישמשו לשדרוג מטוסי F-15 של הצבא האמריקאי (להלן **הפרויקט/הרתמות**, לפי העניין).

הפרויקט נעשה במשותף כך שלהב, גוף השייך למדינה, תרמה בכל נושא ההתקשרות החוזית מול חיי"א האמריקאי ואילו אלברטוס ביצעה את העבודה בפועל (תוך שימוש בתשומות שלה: שטח עבודה, כ"א מקצועי ומיומן, פעולות ייצור, בקרה וידע מקצועי).

לפיכך, לאחר שלהב קבלה הצעות מחיר לייצור רתמות אבטיפוס ופרסמה מכרז לייצור ייתר הרתמות, בסוף שנת 2010 נחתם הסכם רשיון ייצור (MLA) בין תע"ש לבין חברת אינטרקונטקט (נציגת חיי"א האמריקאי). במסגרת הסכם זה אושרה אלברטוס כבעלת רשיון-משנה לייצור הרתמות לחיי"א האמריקאי, תחת רשיון הייצור הראשי של להב.

אלברטוס ייצרה את הרתמות, תוך שימוש בזוודים ("קיטים") שנשלחו אליה ישירות מארה"ב, מהשלב הראשון ועד להשלמתן, לרבות בדיקות תקינות שבוצעו על-ידיה לאורך כל תהליך ייצור הרתמות ועבודות אריגה ומבדק חשמלי שבוצעו במפעל להב ע"י עובדי אלברטוס שמוצבים שם.



ברצוננו להפנות **להחלטת מיסוי מס' 8973/14** (ראה מבזקנו מס' 563) שהוציאה רשות המיסים במקרה דומה בו תהליך הייצור מתפרס על שתי חברות, כך שאחת מתחילה את התהליך (ייצור החלקים) והשנייה מסיימת אותו (עיבוד החלקים) ואחראית בלעדית על היצוא לחברה זרה. כל חברה מקבלת את המוגיע לה ישירות מתושב החוץ כנגד חשבונית מס שמופקת לתושב החוץ, כך שרשימון הייצוא בכל חברה ישקף את שווי העבודה שבוצע באותה חברה.

לפיכך, על כל חברה בעלת מפעל מועדף החפצה להנות מהטבות המס עפ"י חוק העידוד כיצואן ישיר עליה בראש ובראשונה להקפיד ולוודא כי היא זו הנושאת בסיכוני הייצור והייצוא, בין היתר: התקשרות חוזית עם הלקוח בחו"ל, קבלת התשלומים מהלקוח בחו"ל, האחריות לטיב הייצור ואיכות המוצר לאחר הספקתו ללקוח, סיכוני הייצוא - ביטוח, הובלה, גבייה.

לאור תכלית החקיקה של חוק העידוד של מפעלים תעשייתיים המייצאים את מוצריהם לחו"ל בנסיבות כאלה, וההקפדה על זהות הנושא בסיכונים העסקיים והמסחריים לרבות סיכוני הייצור והייצוא - יש לבחון היטב את תנאי עמידה בתנאי חוק העידוד הן כיצואן ישיר והן כיצואן עקיף.

לפרטים נוספים, ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - השכרת דירות לטווח קצר בחו"ל

סעיף 122א' לפקודה קובע שיעור מס מוטב בגובה 15%, על הכנסה מדמי שכירות שנתקבלה מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל. המס מושת על הכנסת השכירות ברוטו, בניכוי פחת בלבד וללא זיכוי ממס זר (ראה מבזקנו מספר 606 באשר לטענה לפיה ההגבלה הכלולה בסיפא של סעיף 122א' לפקודה בעניין שלילת הזיכוי ממס זר, נסוגה בפני הוראות האמנה). במצב בו בעל הנכס משכיר בעצמו באמצעות אתרי האינטרנט השונים את הדירה למשכירים לטווח קצר, או אז (ושוב, ככל שהכנסתו אינה עולה לכדי עסק), זכאי הוא גם כן ליהנות משיעור המס הקבוע בסעיף 122 לפקודה. כלומר, כאשר משקיע ישראלי מחזיק

איכות סופיות (להוצאת "תג שמישי"), אורזת ושולחת לחו"ל. אלברטוס זכאית לתשלום מלהב מהרגע שסיפקה לה את הרתמות. האחריות על המוצר הסופי מול הלקוח (הצבא האמריקאי) היא של להב. למרות שתפקידה של אלברטוס בפרויקט הרתמות הוא מרכזי ומהותי (והיא נושאת בסיכוני ייצור הרגילים כגון: שמירת מלאי חלפים, עצם הייצור עצמו, סיכונים עסקיים לביטול/צמצום הפרויקט של לקוח עיקרי), הרי שעדיין להב היא זו שנושאת בכל סיכוני הייצור והייצוא לרבות הסיכונים המסחריים (ואיננה מהווה "צינור" שיווק בלבד).

ביהמ"ש קובע כי כבר **בפרשת נוביס** (ראה מבזקנו מס' 502) נקבע כי מנגנון ההטבות ליצואן עקיף לא נועד להרחיב את ההטבות שהניתנות עפ"י חוק ליצרן-יצואן ישיר, אלא להגן על היקף ההטבות שלו כאשר הוא נעזר ביצואן עקיף (אחרת המס המלא המוטל על יצואן עקיף יכרסמו בהטבות המס של היצואן הישיר). לעניין רשימון הייצוא ומע"מ אפס מפנה ביהמ"ש גם לפס"ד זה בו נקבע כי הרישום במכס לא מעיד באופן חד-ערכי שמדובר ביצואן לעניין חוק העידוד (ולהיפך), וזאת לאור התכליות השונות של החוקים.

לפיכך, קבע ביהמ"ש כי מפעלה של אלברטוס איננו "מפעל בר תחרות" הן כיצואן ישיר והן כיצואן עקיף, לפיכך לא זכאית להטבות המס מכוח חוק העידוד לרבות על דיבי המחולק מרווחים אלו.

בשנים האחרונות אנחנו עדים לעלייה בארץ וברחבי העולם בהשכרת דירות לטווח קצר באמצעות אתרי אינטרנט כגון Airbnb, booking ועוד, חלף שימוש במלוונות. לצד העלייה בשוק השוכרים, כך ישנה עלייה בהשקעות בדירות להשכרה לטווח קצר. בעוד שבגין דירות המושכרות לטווח קצר בישראל, עמדת רשות המיסים המפורשת היא כי הן לא זכאיות לשיעור המס המוטב בקבוע בסעיף 122 לפקודה שכן, אינן משמשות למגורים (ראה מבזקנו מספר 734 - מיסוי ישראלי "דירה להשכיר"), ברי כי טענה זו אינה רלוונטית כלל כאשר הנכס המושכר לטווח קצר הינו מחוץ לישראל.

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

בכסד רב,

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



שנית, נשאלת השאלה, האם מכיוון שלגישת רשות המיסים בעל הנכס הוא זה המנהל את פעילות השכרת הדירות (אף אם "בשלט רחוק" באמצעות אתר אינטרנט), הכנסתו הינה הכנסה מיגיעה אישית הזכאית למדרגות המס הנמוכות המופיעות בסעיף 121(ב)(1) לפקודה?

שלישית, ככל שבעל הנכס לא זקוק להכנסות השכירות השוטפות "בבית", הוא יכול לרכוש את נכס הנדל"ן באמצעות חברה זרה תושבת המדינה בה נמצאים הנכסים. או אז גישת רשות המיסים כי החזקת נכס נדל"ן אחד או נכסי נדל"ן בודדים המשמשים להשכרה לטווח קצר הינה פעילות עסקית, תעמוד למשקיע כהגנה בפני טענת החני"ז, גם אם שיעור המס האפקטיבי באותה מדינה אינו עולה על 15%. במצב זה, יכול המשקיע להמשיך ולהשקיע את כספו בנכסים נוספים מחוץ לישראל ולהתחייב במס חברות נמוך, עד למועד משיכת הכסף הביתה.

כמובן שבהשקעה מסוג זה, יש לתת את הדעת על חבות המס בעת משיכת הרווחים ועל האפשרויות השונות בעת מימוש הנכס ולמשרדנו ניסיון רב בתחומים אלו.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר, ורו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולשאר חברי הצוות הבינלאומי, ממשרדנו.

ביטוח לאומי - השפעת תקופת תשלום חלף הודעה מוקדמת על תקופת האכשרה לדמי אבטלה

• חוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות קובע את תקופת ההודעה המוקדמת לה זכאי עובד טרם פיטוריו. התקופה המרבית בחוק היא חודש אחד.

• בהלכת זפריני בביה"ד הארצי, נקבע כי תקופת ההודעה המוקדמת לה זכאי עובד לפי החוק, תיחשב כחלק מתקופת האכשרה, גם אם העובד פוטר לאלתר וקיבל בגינה פיצוי כספי (חלף תשלום הודעה מוקדמת).

• בעקבות הלכת זפריני הוציא המוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל) חוזר ביוני 2008 והוראות נוספות בינואר 2009. בהוראות מ-1/2009 צוין במפורש כי פיצוי בשל אי מתן הודעה מוקדמת, העולה על התקופה הקבועה בחוק, כגון תשלומים לפי הסכם קיבוצי, הסכם עבודה אישי וכדומה נחשבים

במספר בודד של נכסים בחו"ל המושכרים לטווח קצר, הוא זכאי לכאורה להתחייב במס על הכנסתו מהשכרת נכסים אלו במס בשיעור 15%, ודאי כך הוא האמור, במצב בו בעל הנכס משכיר אותו לחברת ניהול אשר מפעילה את הנכס ומשכירה אותו לטווח קצר לשוכרים שונים.

עם זאת, רשות המיסים הביעה לא פעם את עמדתה וטענה כי הכנסה מהשכרת דירה לטווח קצר, אף אם לבעל הנכס דירה אחת בלבד, הינה הכנסה מעסק, וראה מבזק 734.

לעניין טענה זו, עולות מספר סוגיות:

ראשית, על פי גישה זו של רשות המיסים, יחיד המשכיר לטווח קצר נכס מחוץ לישראל, אף אם מדובר בנכס אחד, חייב במס לפי שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה ויותר לו כלל ההוצאות שיצאו בייצור הכנסה זו.

בשל התרת הוצאות כאמור, ייתכן, בפרט בשנות ההפעלה הראשונות, כי לבעל הנכס יינבע הפסד מפעילות השכרה זו. כתוצאה מהאמור, נראה כי הפסד זה הינו הפסד "בעסק מחוץ לישראל שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל" כקבוע בסעיף 29(2)(ג) לפקודה או אז יכול היחיד לקזזו כנגד כל הכנסה חייבת בישראל.

ביה"ד האזורי (ב"ל 18-08-17176) דן ביום 5 בספטמבר 2019 בעניין תביעתו של ישראל בוקר (להלן: המבוטח) לתשלום דמי אבטלה: הנושא שנדון הוא האם תקופות שבהן קיבל תשלום חלף הודעה מוקדמת, מעבר לחודש ימים, נכללות בתקופת האכשרה?

רקע חוקי, ופסיקה קודמת והוראות

• אחד מתנאי הזכאות לדמי אבטלה: צבירת תקופת אכשרה של 12 חודשים שבהם שולמו דמי ביטוח אבטלה (כולל חלק של חודש) מתוך 18 חודשים שקדמו לתאריך הקובע (1 בחודש שבו החלה תקופת האבטלה, בהתאם לחוק, ובלבד שנרשם בלשכת התעסוקה כדורש עבודה ולא מצאו לו עבודה מתאימה).

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

בכבוד רב,

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



ללמוד ממנה לענייננו, על תקופת שני החודשים הנוספים.

משהובאו בחשבון חודשים 8.2016 ו-8.2017 (החודשים הראשונים לתשלום חלף הודעה מוקדמת, לאחר כל פיטורין) בתקופת האכשרה, עולה כי המבוטח השלים 10 חודשי ביטוח בלבד בתקופת 18 החודשים שבתכוף לתביעת דמי האבטלה.

דיון והחלטה

• תקופת האכשרה נקבעה באופן דווקני בחוק. תחת 12 חודשים **שבעדם שולמו דמי ביטוח אבטלה**, המבוטח צבר 10 חודשים בלבד.

• תקופת הודעה מוקדמת של מספר חודשים, היא בגדר הטבה כספית המוסכמת בחוזה ההעסקה בין עובד למעסיקו, אך אין בתקופה העולה על הנדרש בחוק כדי לקנות זכויות בביטוח הלאומי, כגון להכלילה בתקופת האכשרה.

• לדעת ביה"ד - השאלה שנדונה בהלכת זפרני היא לגבי תקופת הודעה מוקדמת על פי החוק, קרי - עד חודש ימים. הרציונל לכך הוא כי החוק קובע מיני היעדרויות שכן נכללות בתקופת האכשרה ואחת מהן היא נבצרות העובד לבצע עבודתו מסיבות שאינן תלויות בו. במקרה כזה קובע החוק כי תיווסף תקופה בת 30 ימים. כך ניתן להכליל את תקופת תשלום חלף הודעה מוקדמת, אך עד 30 יום.

• אף שיתכן ועולה מפס"ד בעניין דרור - אחרת, הרי ביה"ד דן קובע כי אין מדובר בהלכה, והאמור בו, אינו מחייב.

• התביעה נדחתה.

פרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

כפיצויי פיטורים, ויהיו פטורים מתשלום דמי ביטוח.

תמצית עובדתית

- המבוטח עבד בבנק מספר שנים עד 7.2016, ופוטר. לפי הסכם העסקתו היה זכאי לתשלום חלף הודעה מוקדמת של 3 חודשים 8-10.2016.
- המבוטח תבע וקיבל דמי אבטלה עבור התקופה 11.2016-3.2017.
- בהמשך הועסק בחודשים 4-7.2017 ופוטר. אף כאן לפי הסכם העסקתו קיבל תשלום חלף הודעה מוקדמת לתקופה 8-10.2017.
- לאחר פיטוריו, הגיש תביעה נוספת לדמי אבטלה וזו נדחתה מהטענה שלא צבר תקופת אכשרה הנדרשת בחוק (12 חודשי ביטוח מתוך 18 החודשים שקדמו לתביעה).

טיעוני הצדדים

- המבוטח טען כי יש לכלול בתקופת האכשרה את כל חודשי ההודעה המוקדמת שקיבל ממעסיקו, כך שהוא עומד בתנאי תקופת האכשרה. לביסוס טענותיו, הפנה המבוטח להלכת זפרני בביה"ד הארצי ולפס"ד יובל דרור בביה"ד האזורי.
- המל"ל טען כי אמנם יש להכליל תקופת חלף הודעה מוקדמת בתקופת האכשרה, אך רק כזו שנקבעה בחוק, קרי, עד חודש ימים ולא יותר. תשלום חלף הודעה מוקדמת העולה על התקופה הקבועה בחוק הוא חלק מחבילת התנאים שסוכמה בין העובד למעסיקו, אך התקופה העולה על חודש, אינה נכללת בתקופת האכשרה.

הלכת זפרני דנה בהכללת תקופת חודש אחד של חלף הודעה מוקדמת בתקופת האכשרה, ולכן אין

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

בכבוד רב,

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