



דיני מיסים | מאי 2025

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

01 הגדרת דירת מגורים מזכה לצורכי מס שבח – ו"ע 10100-07-22 אפרים אוריון נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

במסגרת כינוס נכסים נמכר נכס ב"נווה צדק". הנישום ביקש פטור ממס שבח על חלק מהתמורה עד תקרת הפטור, לצד חישוב לינארי מוטב על יתרת התמורה. לטענתו, הנכס יועד למגורים וניתן היה להפכו לראוי למגורים באמצעות שיפוצים קלים. מנגד, מנהל מיסוי מקרקעין טען כי בעת המכירה הנכס לא היה ראוי למגורים בשל היעדר תשתיות בסיסיות כמו חיבורי מים, חשמל ושירותים.

בית המשפט קבע כי פטור ממס שבח יינתן רק לנכס המוגדר כדירת מגורים מזכה, כלומר כזה **שראוי למגורים** בפועל **במועד המכירה**. עוד נקבע כי עצם העובדה שהנכס לא קיבל **טופס 4** – אישור רשמי המחייב חיבור למערכות ההנדסיות – מהווה אינדיקציה לכך שאינו ראוי למגורים. עם זאת, הודגש כי היעדר טופס 4 לבדו אינו מספיק לשלול את הפטור, אלא יש לבדוק האם הדירה כוללת את כל האביזרים והתשתיות ההכרחיים למגורים. במקרה זה, מאחר שהנכס לא עמד בדרישה זו, נדחה הערעור. פסק הדין מדגיש את חשיבות בדיקת מצבו הפיזי של הנכס ואת עמידתו בדרישות הרגולטוריות טרם הגשת בקשה לפטור ממס שבח.

02 התחייבויות ניתנות להורשה – זכויות להקלות במס, לא תמיד – ו"ע 24-03-20627 בלה כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

המוריש, אביהן של הנישומות, רכש דירה חדשה אך נפטר לפני שמכר את דירתו הקודמת – מכירה שהייתה תנאי לקבלת הטבת מס רכישה עבור דירת מגורים יחידה. הנישומות, מכרו את הדירה הקודמת תוך פרק הזמן שנקבע בחוק. בית המשפט קבע כי הנישומות, שפעלו בנעלי המנוח, מילאו את התחייבותו של המנוח ולכן הן זכאיות לחישוב מס הרכישה לפי מדרגות דירה יחידה.

עם זאת, בכל הנוגע לפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק, נקבע כי אין זכאות לפטור – מאחר שבמועד פטירתו היו למוריש 2 דירות, והתנאי להחלת הפטור (בעלות בדירה יחידה) לא התקיים.

מס הכנסה

01 הוראת שעה למיסוי רווחים לא מחולקים - חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מספר 03/2025

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024, הטיל המחוקק מס נוסף על רווחים לא מחולקים. לצד זאת, נקבעה הוראת שעה המאפשרת פירוק חברות או העברת נכסים לבעלי מניות יחידים תוך דחיית מס ובפטור ממס רכישה ("**הוראת השעה**"). ככלל, הוראת השעה כוללת שני מסלולים: פירוק מלא של החברה אגב העברת הנכסים לבעלי המניות ("**פירוק**") והעברת נכס ספציפי לבעל המניות בחברה וזאת ללא פירוק ("**העברת נכס**").

ביום 6 באפריל 2025, פורסם חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מספר 03/2025 ("**החוזר**"), הכולל הסברים, תנאים ודגשים יישומיים באשר לתחולת הוראת השעה ושני המסלולים המוצעים בה. יישום הוראת השעה דורש תכנון קפדני בייחוד מקום בו החוזר אינו נותן מענה לכלל הסוגיות.

02 חוזרי מס הכנסה מס' 04/2025 ו-05/2025 בנושא הטבות במס לגבי בניינים להשכרה ובניינים לשכירות מוסדית

ביום 7.4.2025 פורסם חוזר מס הכנסה מס' 04/2025 בנושא הטבות במס לגבי בניינים להשכרה, העוסק במסלול ההטבות הישן שהיה קבוע בחוק לעידוד השקעות הון. כמו כן, ביום 9.4.2025 פורסם חוזר מס הכנסה מס' 05/2025 בנושא הטבות במס לגבי בניינים לשכירות מוסדית, העוסק במסלול ההטבות החדש בחוק העידוד.

במסגרת החוזרים, סקרו רשויות המס את סוגיות המס העיקריות העולות מתוך הוראות החוק הרלוונטיות לכל אחד ממסלולי ההטבות המפורטים לעיל. בין היתר, החוזרים מפרטים את התנאים לקבלת ההטבות, ההגדרות המרכזיות, הטבות המס האפשריות, היבטי המע"מ, הוראות מעבר וכו'.

03 מועד ההכרה בהכנסת ריבית לפי בסיס מצטבר – ע"מ 21237-03-22 נכסי עמיגב בע"מ נ' פ"ש ת"א 4

הנישומה, אשר מדווחת על הכנסותיה על בסיס מצטבר, העניקה הלוואות לחברות מקבוצת פרי. ואולם, נמנעה מרישום הכנסות ריבית בגין ההלוואות בשנות המס 2018-2015, בטענה לספק ממשי בגבייתן. ואכן, בשנת 2020, החברות הלוות נקלעו להליכי חדלות פירעון.

המשיב טען כי בשנות השומה, לא התקיים חשש אמיתי לגבייה, ומשכך, לא הייתה הצדקה להימנע מרישום ההכנסות. השאלה שניצבה במסגרת פסק הדין הייתה מהם התנאים לאי רישום הכנסות ובאילו מועדים יש לבחון אותם?

בית המשפט פסק כי ביחס לשנים 2017-2015, לא התקיימו נסיבות המצדיקות הימנעות מרישום הכנסות ריבית עד למועד החתימה על הדוחות הכספיים לאותן שנים. לעומת זאת, במהלך 2019, ובטרם אושרו הדוחות הכספיים לשנת 2018, אכן חל שינוי מהותי (כגון: חילול שיקים, מימוש בטוחה והוספת ביאור בדוחות הכספיים), אשר הצדיק הימנעות מרישום הכנסה בדוחות הכספיים לשנת 2018.

לבסוף, קנס הגירעון שהוטל על הנישומה בוטל, לאור קבלת הערעור באופן חלקי תוך שנקבע כי הנישומה לא התרשלה בהגשת דוחותיה.

04 פיצול אגודה שיתופית חקלאית לאגודה שיתופית חקלאית חדשה – החלטת מיסוי בהסכם 3977/25

עניינה של ההחלטה, בבקשתה של אגודה שיתופית חקלאית ("**האגודה המתפצלת**"), העוסקת בשתי פעילויות ממשיות שונות ממועד הקמתה (מתן שירותי אירוח מחד וייצור מזון מאידך), המתחייבות במס לפי סעיף 102) לפקודת מס הכנסה ("**הפקודה**"), לאשר כי פיצול אופקי של אחת מפעילותיה (פעילות ייצור המזון), לאגודה שיתופית חדשה שתוקם לצורך הפיצול ("**האגודה הקולטת**"), יהיה פטור ממס וכן לקבוע את מועד הפיצול ליום 31.12.2024.

בהחלטה נקבע כי הפיצול עומד בתנאי סעיף 105(ג)(א) ו-5) לפקודה ולכן יהיה פטור ממס, תוך הטלת המגבלות הרלוונטיות הן על האגודה השיתופית החדשה והן על האגודה המתפצלת. ההחלטה כוללת תנאים והוראות נוספות.

05 הוצאות שלא יותרו בניכוי – תיקון עקיף מס' 280 לפקודת מס הכנסה

במסגרת החוק להשגת יעדי התקציב וליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2025 (תיקוני חקיקה), התשפ"ה-2025 ("**החוק**"), בוצע תיקון עקיף מס' 280 לפקודה, שעניינו הרחבת ההגבלות על תורת הוצאות בניכוי לצרכי מס. במסגרת זו, עודכנו סעיפים 32 ו-32א לפקודה, כדלקמן:

1. תיקון סעיף 32 לפקודה – נוספו שני סוגי הוצאות שלא יותרו בניכוי: (א) סעיף 32(א16) לפקודה: תשלומים שניתנו בניגוד להוראות החוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018, ואשר בגינם הוטל עיצום כספי לפי סעיף 9 לאותו חוק – לא יותרו בניכוי. עם זאת, ככל שהתקבל ערעור על הטלת העיצום, יוחזר המס ששולם ביתר בתוספת ריבית והפרשי הצמדה; (ב) סעיף 32(18) לפקודה: הוצאה שנעשתה בעד עסקה שמס התשומות בגינה לא הותר בניכוי לפי סעיף 38(א1) לחוק מס ערך מוסף (חשבונית מס אשר נדרש בגינה מספר הקצאה אך אינה עומדת בתנאי זה) – לא תותר אף היא בניכוי.

2. תיקון סעיף 32א לפקודה – נקבע תנאי חדש להתרת הוצאה או הקטנת מקדמות בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי מס במקור, לפיו נדרש כי נוכה המס והועבר בפועל לפקיד השומה וכן הוגש דיווח המאפשר לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום. עם זאת, הוראות הסעיף לא יחולו במקרים הבאים:

- התשלומים נכללו בדוח המס של מקבל התשלום ואף שולם המס בגינם.
- סכום המס נוכה והועבר בהתאם לאישור מפקיד השומה.
- אין חובת ניכוי מס במקור בשל התשלום כאמור.

