



עדכונים מקצועיים
במיסוי מקרקעין,
מס הכנסה ומע"מ

ד צ מ ב ר
2024

אנו מתכבדים להעביר לעיונכם עדכון מקצועי אודות החקיקה,
הפסיקה והוראות הביצוע בתחום מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ.
אנו מקווים שתמצאו בו עניין ותעשו בו שימוש מועיל.

בברכה,

שי ברגר, עו"ד יקיר בן הרוש, עו"ד (רו"ח)

דורית הרצברג, עו"ד יוני כהן, עו"ד

עדכונים

במיסוי מקרקעין

+

די בהיתר חפירה ודיפון לקבלת החזר של 1/6 ממס הרכישה ששולם לפי תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה בפרויקטים בהיקפים גדולים ומורכבים - נייר עמדה מקצועי מס' 04/2024

לאחרונה רשות המיסים פרסמה כי לעמדתה, במקרים מיוחדים, קבלת היתר חפירה ודיפון לבניין מגורים ייחשב לעניין תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 ("התקנות") כהיתר לבנייה של דירת מגורים. הפרשנות האמורה תחול במקרים בהם מתקיימים מספר תנאים מצטברים וביניהם: מדובר בקרקע להקמת פרויקט רחב היקף ומורכב תכנונית; הקרקע נרכשה במסגרת מכרז המחייב את הרוכש לעמוד בלוחות זמנים מפורשים; גם הבקשה לבנייה עצמה הוגשה בזמן סביר על מנת לאפשר את קבלת היתר הבנייה תוך 24 חודשים; פיצול ההיתר נעשה בהחלטת ולפי דרישת הוועדה המקומית; במהלך העבודות ניתן להשלים את קבלת ההיתר לבניית הדירות ולשמור על רצף העבודות; הבנייה תתבצע באופן רציף עד לסיום הפרויקט, ועוד.

+

תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק - ו"ע 74337-06-20 - גליס סמואל נ' מנהל מס שבח רחובות

העוררים העבירו לחברת נאמנויות ארבעה נכסים וביקשו פטור ממס בגין העברת זכויות לנאמן לפי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק"). בעוד שביחס לשני נכסים אושר הפטור האמור ממס, בגין העברת שתי דירות בתל אביב חלה מחלוקת בין העוררים לרשות המיסים ביחס לזכאות לקבלת הפטור ממס, כאשר לבסוף התקבל פסק דין של ביהמ"ש העליון שאימץ את עמדת הרשות. בעקבות האמור, ולאחר מתן פסק הדין, תוקנו גם השומות של שני הנכסים. העוררים טענו ביחס לתיקון שומות הנכסים שלא התקיימו תנאיו של סעיף 85 לחוק. ועדת הערר פסקה כי המנהל רשאי לתקן את השומות. בתוך כך, נקבע כי די ב"טעות משפטית" על מנת לתקן שומה. כמו כן, קבעה הועדה שכמעט ולא קיים אינטרס הסתמכות לעוררים במקרה דנן לנוכח קיומו של ההליך ביחס לשומות של הדירות.

+

תושב ותיק חוזר אינו זכאי להטבת מס הרכישה המוקנית ל"עולה" בהתאם לתקנה 12 לתקנות מס רכישה - ו"ע 59273-01-22 - נטע צוובנר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העוררת רכשה זכויות בדירת מגורים בעודה נחשבת כ"תושב חוזר ותיק" כמשמעות מונח זה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה. לאור האמור, ובטענה שיש להשוות את מעמדם של "תושב ישראל לראשונה" ושל "תושב חוזר ותיק", ביקשה העוררת להחיל עליה את הטבת המס המנויה בתקנה 12 לתקנות. ועדת הערר דחתה את טענת העוררת וקבעה כי תקנה 12 אינה חלה על "תושב חוזר ותיק".



שווי מכירה של מקרקעין - ו"ע 8962-06-22 - אסתר מסר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

תל אביב

העוררות התקשרו בעסקת קומבינציה עם יזם למכירת חלק מזכויותיהן במגרש בתמורה לקבלת שירותי בנייה ביחס ל-2 דירות במגרש ("עסקת הקומבינציה"). לפני שהיזם סיים את בניית הדירות, מכרו העוררות את זכויותיהן ביחס לדירות העתידיות לצד ג' ("עסקת המכר" ו-"הדירות"). לאחר מכן, עסקת הקומבינציה בוטלה, אך התחייבות העוררות למסור דירות לפי עסקת המכר נותרה על כנה. לבסוף, חתמו העוררות על הסכם מכר חדש במסגרתו מכרו לרוכש את זכויותיהן במגרש בתמורה לתשלום במזומן ובתמורה להתחייבות הרוכש לבניית הדירות ("העסקה החדשה"). בין העוררת לרשות המיסים נתגלעה מחלוקת ביחס לשווי המכירה של העסקה החדשה וכן ביחס לשאלה האם יש להתיר לעוררות בניכוי בעסקה החדשה את העלות הנוספת של בניית הדירות שלא הותרה בעסקת המכר (עלות שנוצרה בגין עליית מחירי הבנייה).

ועדת הערר פסקה שיש לקבוע את שווי המכירה לפי שווי המקרקעין הנמכרים, שווי התואם לצירוף כלל התמורות. כמו כן, נקבע כי לא ניתן לנכות את עלויות הבנייה בהן התחייבו העוררות בעסקת המכר (אף אם לא נוכו במלואן בעסקת המכר) בעסקה החדשה, בין היתר היות ואינן קשורות ברכישת או בהעלאת ערכם של המקרקעין הנמכרים. יחד עם זאת, הועדה המליצה לעוררות לפנות לפקיד השומה בבקשה להכיר בהפסד שנוצר לטענתן בגין אי ניכוי עלויות אלו.

דחיית בקשה למחיקת סעיפים מכתב התשובה - ו"ע 2523-12-23 - עדנה שושנה

רוזנשין נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המנהל דחה בקשה לתיקון שומה שהגישה העוררת בטענה שיש לסווג את הנכס הנמכר כ"דירת מגורים" ולא כ"בניין", מן הטעם שלדידו במועד המכירה הדירה הייתה הרוסה ומוזנחת ("ההחלטה"). על ההחלטה הוגש ערר ובכתב התשובה התייחס המנהל לראשונה לעניין השפעתן של זכויות הבנייה בנכס ולשווין, כטענה חלופית. משכך, העוררת ביקשה למחוק מכתב התשובה את טענותיו החדשות של המנהל בעניין. ועדת הערר דחתה בקשה זו, בהתייחס לכך שהנושא הוצף בקדם המשפט ובהתחשב בכך שחלוקת השווי בין זכויות הבנייה למבונה היוותה בסיס להידברות בין הצדדים בטרם הגשת הבקשה לתיקון השומה.

עדכון הנחיות בדבר הטבת הקלה במס רכישה לנכה, עיוור, לנפגע או לבן משפחה של

חייל שנספה במערכה - הוראות ביצוע 3/2024

רשות המיסים עדכנה את הנחיותיה ביחס לתקנה 11 לתקנות והבהירה בין היתר, באלו מקרים של רכישת דירה על ידי הורים לקטין נכה יהיו זכאים ההורים להטבת המס, באילו מקרים הורים של ילדים נכים יהיו זכאים להטבת המס ללא צורך בוועדה רפואית של מס הכנסה, באילו מקרים של נכה בגיר פסול דין המתגורר עם הוריו יהיו זכאים ההורים להטבה, לשילוב הטבת המס של נכה עם הטבת המס המנויה בתקנה 20 לתקנות, לאופן בחינת הזכאות להטבה במקרים של רכישת קרקע ועוד.

עדכונים

במס הכנסה

+

פסילת ספרים בגין אי רישום תקבול, תיאום שיעור רווח גולמי, זקיפת הכנסה בגין מימון החברה, מחילת חוב, ביטול יתרת הפסד וקנס גירעון - ע"מ 49805-02-19 - עוף טייבה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

נדחה ערעורם המאוחד של הנישומה ושל בעל מניותיה ("המערערים"), במספר נושאים למעט לעניין שיעור הרווח הגולמי שייזקף למערערים. בית המשפט קבע, בין היתר, כי ההשקעה אשר כונתה בספרים כ"שיפורים במושכר" הינה למעשה רכישת נכס מקרקעין על ידי בעל המניות, כך שאופן הרישום בדוחות החברה איננו נכון ואף מטעה. לאור זאת, נקבע כי הרכישה מומנה ע"י הנישומה ולפיכך יש לזקוף לבעל המניות הכנסת דיבידנד, תוך ביטול הרישום בספרי הנישומה.

+

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס') (נכס דיגיטלי), התשפ"ה- 2024

תזכיר החוק מציע להבהיר את אופן סיווגו ומיסויו של "נכס דיגיטלי". התזכיר מוסיף לראשונה את הגדרת "נכס דיגיטלי" לחלק העוסק במיסוי רווחי הון. ביחס לתושבי ישראל לצרכי מס במועד הרכישה, נקבע כי מקום הפקת ההכנסה במכירת הנכס הדיגיטלי יהיה בישראל. ביחס לתושבי חוץ נקבע כי רווח ההון הופק בישראל אם הנכס הדיגיטלי הנמכר משקף כולו או חלקו זכות במישרין או בעקיפין, לנכס או למלאי הנמצא בישראל, או שהוא זכות במישרין או בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל או שהוא משקף במישרין או בעקיפין זכות בחבר בני אדם תושב ישראל.

+

היעתרות לבקשת פקיד השומה לעיין בכתבי טענות בתיקים אזרחיים שנוהלו בקשר להליך בוררות - ת"א 9173-07-24 - פקיד שומה תל אביב 1 נ' דן גרטלר

פקיד השומה גילה בעקבות פרסומים בתקשורת אודות קיומו של הליך בוררות, וביקש מבית המשפט לעיין בתיקי בית המשפט שנוהלו בקשר להליך הבוררות, בטענה ש"ככל הנראה" מדובר בעניינים הקשורים להליך שומה המתנהל בפניו בימים אלו. באותו המקרה דובר על הליך בוררות שנוהל במשך 13 שנה ואף חלה לגביו תנית סודיות. בית המשפט קיבל את בקשת המשיב באופן חלקי והתיר לפקיד השומה לעיין בכתבי הטענות שהוגשו בתיקי בית המשפט הנ"ל.



הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025)

+

(מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024

הצעת החוק כוללת מספר תיקונים, שעיקרם כדלהלן:

- חברות ארנק: כיום, חלה חובה לייחס הכנסה חייבת של חברות העומדות בתנאים מסוימים לבעלי המניות בהן, ולחייב את ההכנסה החייבת בשיעור מס שולי חלף מס חברות. מוצע להרחיב את תחולת ההוראה על חברות עסקיות נוספות, בין היתר, ביחס לחברות שיש להן שיעור רווחיות גבוה מפעילות עתירת יגיעה אישית, על כאלו המעניקות שירות באמצעות שותף בשותפות וכו'.
- מיסוי רווחים לא מחולקים של חברות אחזקה: במקרים מסוימים, ועל מנת לצמצם את השימוש בחברות החזקה, מוצע להטיל מס בשיעור של 2% על הרווחים הצבורים של אותן חברות אשר אינם משמשים לפעילות עסקית ריאלית.
- מיסוי רווחים לא מחולקים: סעיף 77 לפקודה בנוסחו כיום מסמיך את מנהל רשות המסים, לאחר שהתייעץ עם ועדה ציבורית, להורות שיראו בחלק מהרווחים הלא מחולקים כאילו חולקו (ולמסות אותם בהתאם). יחד עם זאת, הדרישות המצויות בסעיף כיום מקשות על יישומו באופן יעיל. מוצעים מספר תיקונים לשם ייעול המנגנון המצוי בסעיף.

הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב

+

2025 (הקפאת עדכוני מס ומס יסף), התשפ"ה-2024

במסגרת הצעת החוק, הוצעו מספר תיקוני חקיקה. להלן עיקרי התיקונים שהוצעו בנושאי מס הכנסה:

- הקפאת תיאום סכומים לשנות המס 2025-2027: מוצע לקבוע הוראת שעה שעל פיה יוקפאו, עד לתום שנת 2027, תיאומי הסכומים הנערכים מדי שנה מכוח סעיף 120ב לפקודה, בהתאם לשינוי מדד המחירים לצרכן. כפועל יוצא, יוקפאו תיאום הסכומים לעניין קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121 לפקודה, הכנסה החייבת במס יסף לפי סעיף 121ב לפקודה, סכומי נקודות זיכוי ונקודות קצבה, הנחות סוציאליות וסכומי תרומה מוכרים. לתיקון זה תהא גם השפעה על מרב הסכומים הקבועים בתקנות שהותקנו מכוח הפקודה, וכן על הסכום הקבוע בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990.
- הגדלת שיעור מס יסף: מוצע להגדיל את שיעור מס היסף על הכנסה חייבת ממקורות "הוניים" בשיעור של 2% נוספים. מקורות "הוניים" כוללים, בין היתר: דיבידנד, ריבית, רווח הון, דמי שכירות ושבח ממכירת זכויות במקרקעין. כמו כן, מוצע להרחיב את מס היסף לכל שבח שאינו פטור ממכירת דירת מגורים.
- הגבלת הפטור ממס על קצבה מזכה לשיעור של 52% במשיכת קצבה פנסיונית: מוצע לתקן את סעיף 9א לפקודה, כך ששיעור הפטור החל על קצבה מזכה, על היוון קצבה ועל יתרת ההון הפטורה כאמור בסעיף 9א, אשר עומד בשנים 2020-2024 על 52%, יחול גם בשנת 2025 ואילך.

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' ____), התשפ"ה-2024

+

במסגרת תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' ____), התשפ"ה-2024, הוצעו מספר תיקוני חקיקה. התיקונים המוצעים כוללים, בין היתר, הסרת חסמים והרחבת פעילויות בחלק שינויי המבנה (לעניין מיזוגים, העברות נכסים תמורת מניות ופיצול חברות) ותיקונים נוספים לגבי מיסוי פעילות השקעה בישראל אשר צפויים להקנות וודאות למשקיעים, ולעודד השקעות בישראל.

+

הודעה משותפת לדוברות רשות המיסים ודוברות משרד האוצר: פיילוט במשרדי

ממשלה: זיכוי במס בגין תרומה - ישירות דרך תלוש השכר

ביום 13.11.2024, פורסמה הודעה משותפת לדוברות רשות המיסים ודוברות משרד האוצר, ולפיה, עמותות וארגונים המחזיקים באישור לפי סעיף 46 לפקודה, המקנה לתורמים לאותן עמותות זיכוי במס בגין תרומתם, יוכלו לדווח ישירות לרשות המיסים על סכומי התרומות שקיבלו, והמידע יועבר באופן אוטומטי למערכות השכר של המעסיקים ויזכה באופן אוטומטי את העובד בזיכוי המס המגיע לו, ללא צורך בתיאום מס או בקשה להחזר מס. למערכות השכר של המעסיק יועבר אך ורק סכום התרומה לצורך הזיכוי במס, ללא פרטים מזהים אודות העמותה אליה נתרם הכסף, ובכך תשמר גם פרטיות התורמים.

+

הצטרפות מדינת ישראל למודל חילופי המידע האוטומטיים למגזר הנכסים הדיגיטליים

OECD של ארגון ה-OECD

ביום 20.11.2024, פורסמה הודעה משותפת למשרד האוצר ורשות המיסים, במסגרתה הודיע שר האוצר על מחויבותו להטמיע בישראל את תקן ה-CARF (Crypto-Asset Reporting Framework) למודל חילופי המידע האוטומטיים למגזר הנכסים הדיגיטליים של ארגון ה-OECD, וזאת במטרה להגביר את השקיפות סביב החלפת המידע ודיווחים בנושא "קריפטו", ובכך לייעל את אכיפת המס על נכסים דיגיטליים (ראו גם תזכיר חוק שפורסם בנושא נכסים דיגיטליים).

עדכונים

במס ערך מוסף

+

מע"מ בגין מכירת כרטיסים לאירועים בחו"ל - 54599-03-23 - ע"מ איסתא ספורט

בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 3

המערערת הינה חברה העוסקת בשיווק ומכירה של חבילות תיירות הכוללות טיסות, בתי מלון וכניסה לאירועי ספורט שונים המתקיימים בחו"ל. השאלה נסובה סביב מכירתם ללקוחות קצה ישראלים של כרטיסים לאירועי ספורט ואירועים שונים העתידים להתקיים בחו"ל: האם נחשבים הכרטיסים לכדי מסמכים ש"אינם סחירים" כטענת המערערת ומשכך זוכים להטבת מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, או שמא הכרטיסים ממלאים את תנאי "העבירות" המהווה תנאי מרכזי לתחולת סעיף 19(ב) לחוק לצרכי הטלת חיוב במע"מ על ההכנסות הנובעות ממכירת הכרטיסים. בית המשפט דחה את הערעור תוך הפנייה לפס"ד של בית המשפט העליון בעניין "וינוקור" שעסק בין השאר בסיווג "סחירותם" של תיקי הוצאה לפועל. בית המשפט הדגיש כי אין הנדון דומה לראייה. לתיקי ההוצאה לפועל יש "סחרות מוגבלת יחסית" שמתבטאת בהליכי גבייה המעכבים את קבלת הכסף מידי החייבים. לעומת זאת, רכישת כרטיסי כניסה לאירועים, היא בדרגת סחירות גבוהה, הבאה לידי ביטוי ביכולת להעבירם ללקוח קצה אחר, ועצם אחיזתם מאפשרת לרוכש לממש מיידית רכישתו ולהיכנס בפועל לאירוע, מה שמבליט ביתר את יכולת העבירות ה"קלה" שלהם. משכך, קבע בית המשפט כי על הכנסות הנובעות ממכירת הכרטיסים יחויבו במע"מ בשיעור מס מלא, בהתאם להוראות סעיף 19(ב) לחוק.



מע"מ בשיעור אפס בגין שירותי תיירות - ע"מ 1434-03-21 - הסעות בירת נגב בע"מ נ'

+

מנהל מס ערך מוסף באר שבע

המערערת, חברה שעיסוקה בהפעלת מערך הסעות לתיירות, דיווחה על הכנסותיה ממכירת הסעות סיור ל"תיירים" במע"מ בשיעור אפס מכח סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק. לטענת מנהל מע"מ, המערערת לא עמדה בתנאים הקבועים בתקנה 12(א)(2) לתקנות מע"מ, כאשר לא נהלה תיעוד מסודר בזמן אמת אודות פרטי עסקאותיה, ובין היתר לא נרשמו פרטי שמות התיירים, מעולם הקבוע ומספר דרכונם. הערעור נדחה ונקבע, כי המערערת לא עמדה בתנאי הסף, ובכללם קיום תיעוד מפורט המוכיח ששירותי ההסעה אכן ניתנו בפועל לתיירים, והתיעוד שהציגה מתייחס ברובו המכריע לתקופה המאוחרת לתקופת השומה ומשכך אינו רלוונטי.

קבלת ערעור מע"מ על הסף - ע"מ 27997-12-23 - רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ'

+

מנהל מס ערך מוסף גוש דן

המערערת דיווחה על הכנסותיה מממן שירותי תקשורת לתושבי חוץ במע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק. השגה שהגישה המערערת על שומת מס עסקאות שהוצאה לה בשל שירותים שהעניקה לחברות תושבות ישראל התקבלה, אולם במסגרת אותה החלטה חויבה המערערת במס תשומות חלף מס העסקאות. המערערת הגישה בקשה מקדמית לקבלת ערעור על הסף וטענה כי הוצאת "שומת תשומות" במסגרת החלטה בהשגה על "שומת עסקאות", נעשתה שלא בסמכות. בית המשפט קיבל את הבקשה וקבע כי עסקין בשאלה משפטית בעיקרה והיא - האם ניתן להוציא שומת תשומות במסגרת החלטה בהשגה בשומת עסקאות, כאשר התשובה לשאלה זו בד"כ תהא שלילית. הודגש כי בשונה ממפקח מס הכנסה שיש לו סמכות לדון בשלב ההשגה גם בצד ההכנסות וגם בצד ההוצאות, הקביעה נכונה דווקא שם, בהוצאת שומה אחת הנוגעת להכנסה חייבת, המורכבת משני חלקים - הוצאות והכנסות. לעומת זאת, עת עסקין בשתי שומות מס בפרדות, ככלל, לא ניתן להוציא שומה אחת במסגרת החלטה בהשגה על שומה אחרת, ומשכך דין הבקשה להתקבל.

קיצוז מס תשומות בגין רכישת רכב מדברי - ע"מ 25670-10-22 - עמית מוסאי נ' מנהל

+

מע"מ ת"א 2

במסגרת פסק הדין, נדחה ערעורו של מורה דרך אשר ביקש לנכות מס תשומות בגין רכישת רכב ששימש להדרכות וסיורים במדבר, כאשר לטענתו הרכב אינו "פרטי" אלא רכב "מדברי" המהווה רכב "ציבורי" המותר בניכוי. נקבע, בניגוד לעמדת המערער, כי הרכב שרכש משמש כ"רכב פרטי" בהתאם לשתי החלופות הקבועות בתקנה 1 לתקנות מע"מ ובהתאם לכך ולאור ההוראה הקבועה בתקנה 14(א) לתקנות מע"מ, המערער אינו רשאי לנכות את מס התשומות שנבע מרכישת הרכב.



התוכנית הכלכלית לשנת 2025 – הצעות לתיקון חקיקה

+

הטבות מס לקרנות השקעה: לצד ההצעה לתיקונים אחרים שפורטו בעדכון האחרון, מוצע ע"י משרד האוצר לתקן את חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), באופן שייצר וודאות גבוהה יותר בתחום מיסוי פעילות השקעות בישראל ובפרט על כספים של תושבי חוץ המושקעים באמצעות קרנות השקעה הפועלות בישראל. מטרת הצעת החוק להגדיל את היתרון התחרותי של ישראל בהשקעות, להביא לצמיחת חברות בינלאומיות, ובפרט להגדיל משמעותית את תעשיית ההייטק בישראל ע"י עידוד משקיעים זרים. לפיכך, מוצע לתקן את החוק בשני מישורים:

(א) לקבוע כי דמי ניהול - ביחס להשקעותיהם של תושבי חוץ בקרנות השקעה בישראל יזכו למע"מ בשיעור אפס ובמידה ומדובר בשותפות, ההטבה תינתן בהתאם לשיעור חלקם בשותפות.

(ב) לקבוע כי על דמי הצלחה - שמפיק שותף מנהל בקרן השקעות אשר נובעים מהשקעה בנכס פיננסי מהסוג שייקבע בתקנות, יחול פטור ממס ערך מוסף (כפי הנראה, יינתן הפטור בתקנות על דמי הצלחה במקרים הדומים במהותם להטבות הניתנות לפי סעיף 2ב125 לפקודת מס הכנסה).