



מאיר מזרחי
עם א.רפאל ושות'

למס ולעניין

שי ברגר, עו"ד | יקיר בן-הרוש, עו"ד (רו"ח) | דורית הרצברג, עו"ד | יוני כהן, עו"ד

דיני מיסים | ינואר 2025

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

**מס רכישה על דירה שנייה - צו מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
(הארכת התקופה הקבועה בסעיף 9(ג1ו)(1) לחוק מיסוי מקרקעין),
התשפ"ה-2024**

ביום 24 בדצמבר, 2024, פורסם צו הקובע כי שיעור מס הרכישה על דירה שאינה דירה יחידה יעמוד על 8% על חלק השווי שעד 6,055,070 ש"ח ועל שיעור של 10% ביחס ליתרה. הצו יפוג ב-31.12.2026.

01

**מניין הימים להגשת ערעור על החלטת ועדת ערר - ע"א 4200/24
א.ע סולימאן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור נצרת**

מנהל מסמ"ק ביקש לסלק על הסף ערעור שהוגש על החלטת ועדת ערר, מחמת איחור שנפל בהגשתו. המערערים טענו מנגד, כי ימי הפגרה אינם באים במניין הימים לצורך הגשת הערעור, ומשכך לא חל איחור בהגשה. בית המשפט פסק כי במניין ימי התקופה לעניין סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין באים במניין גם ימי מנוחה, פגרה או שבתון (זולת אם הם הימים האחרונים שבתקופה), ועל כן שהערעור הוגש באיחור. אולם, התקבלה בקשתם החלופית של העוררים להארכת המועד להגשת הערעור ובקשת המנהל נדחתה.

02

**הוספת נספחים בשלב הסיכומים - ו"ע 39040-09-22 חן קרסני נ' מנהל
מסמ"ק תל אביב**

העורר צירף לסיכומיו ארבעה נספחים חדשים. באשר לאחד הנספחים טען העורר שהוא התבקש בדיון ע"י ועדת הערר עצמה ומשכך צורף לסיכומיו. ביחס ליתר הנספחים טען העורר שהיות והם מהווים "תעודות ציבוריות", הרי שניתן לצרפם גם בשלב זה. ועדת הערר סירבה לצרף את הנספחים כראיות בתיק. באשר לנספח הראשון, נקבע שהיות ותוכן המסמך אינו מסייע להכרעת המחלוקת, הרי שהשיקול של שמירת המסגרת הדיונית גובר. בנוגע ליתר הנספחים נקבע כי גם "תעודות ציבוריות" יש להגיש בשלב הראיות, וכי ממילא במקרה דנן, קיים ספק לגבי הרלוונטיות שלהם.

03

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2025) (הקפאת עדכוני מס ומס יסף), התשפ"ה-2024

לאחר שדיווחנו על הצעת החוק בנושא בעדכון האחרון של משרדנו, פורסם החוק להקפאת עדכוני המס והגדלת שיעור מס היסף אשר כולל מספר שינויים מכפי שהוצע בתחילה ולהלן עיקריו:

1. 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. יובהר כי ההצעה להרחיב את מס היסף לכל שבח שאינו פטור ממכירת דירת מגורים לא התקבלה וההוראה הקיימת בפקודה בדבר הטלת מס יסף רק על שבח העולה על סך של 5,382,285 שקלים, נותרה על כנה.

2. הקפאת תיאום סכומים לשנות המס 2025-2027: הוקפאו, עד לתום שנת 2027, תיאומי הסכומים הנערכים מדי שנה מכוח סעיף 120 לפקודה, בהתאם לשינוי מדד המחירים לצרכן. כפועל יוצא, הוקפאו תיאום הסכומים לעניין קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121 לפקודה, הכנסה החייבת במס יסף לפי סעיף 121 לפקודה, סכומי נקודות זיכוי ונקודות קצבה, הנחות סוציאליות וסכומי תרומה מוכרים. לתיקון זה תהא גם השפעה על מרבית הסכומים הקבועים בתקנות שהותקנו מכוח הפקודה, וכן על הסכום הקבוע בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990.

3. הגבלת הפטור ממס על קצבה מזכה לשיעור של 52% במשיכת קצבה פנסיונית: הצעה זו לתקן את סעיף 9א לא התקבלה במסגרת נוסח החוק הסופי, כך ששיעור הפטור החל על קצבה מזכה, על היוון קצבה ועל יתרת ההון הפטורה כאמור בסעיף 9א, אשר עומד בשנים 2020-2024 על 52%, יעלה ל-67% בשנת 2025 ולא יוותר על 52% כפי שהוצע בהצעת החוק.

הוצאות לרכישת לידים הן הוצאות פירותיות המותרות בניכוי והתייחסות להוצאות טרום עסקיות שאינן מותרות בניכוי - ע"א 5539/22 נטו משווקים פיננסיים סוכנות לביטוח פנסיוני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בית המשפט העליון קיבל את ערעורה של הנישומה וקבע כי ניתן לסווג את הוצאותיה לרכישת רשימות לידים כהוצאה פירותית שוטפת המותרת בניכוי, תוך דחיית עמדת פקיד השומה כי יש לראות בהוצאות אלו כהוניות. הובהר כי ההוצאות הללו הן חלק מפעולות שיווק שוטפות שמטרתן לשמר ולהגדיל את בסיס הלקוחות של העסק בדומה להוצאות פרסום אחרות המותרות בניכוי.

בנוסף, בית המשפט העליון דחה את הערעור בסוגיות אחרות, וקבע בין היתר, כי הוצאות ייעוץ בגין הקמת מרכז שיווק חדש ומחיקת פרסומים שליליים לא הוכחו כדבעי, ושמדובר בהוצאות טרום עסקיות שאינן מותרות בניכוי. בהקשר זה הודגש כי הוצאות טרום עסקיות נבחנות לפי טיבן ולא רק לפי מועד הקמת העסק בכללותו, ולכן נדחתה טענת הנישומה כי מדובר בהוצאות לצורך 'צירת אפיק הכנסה חדש'. בכל הנוגע להוצאות למחיקת פרסומים שליליים מהאינטרנט, נקבע כי מלבד העובדה כי ההוצאות לא נתמכו בתייעוד נדרש, הרי שלא הובהר מדוע ההוצאות היו נחוצות לנישומה.

סיווג הכנסה מהשכרת 12 דירות מגורים כפסיבית או כעסקית - ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים

הנישום היה רופא שיניים והמנהל המקצועי של חברה שעסקה ברפואת שיניים בישראל ובארה"ב והוחזקה על ידו. לצד פעילות רפואת השיניים החזיקה החברה ב-5 דירות מגורים שהושכרו על ידה. הנישום עצמו היה הבעלים של 9-12 דירות מגורים (בהתאם לשנות השומה) והשקעות אחרות בנדל"ן. דמי השכירות מדירות המגורים עמדו בממוצע על 540 אש"ח בשנה. הנישום טען שדובר בהכנסה פאסיבית ששיעור המס עליה הוא 10% בהתאם לסעיף 122 לפקודה. פקיד השומה טען שדובר בהכנסה מעסק של השכרת דירות מגורים החייבת במס בשיעור שולי. בית המשפט קבע שדובר בהכנסה מעסק בהתבסס בין היתר על השילוב שבין מספר הדירות, גובה ההכנסה, השימוש בשירותים מקצועיים לצורך ניהול הפעילות, והמעורבות של הנישום בעסקי נדל"ן נוספים וזאת למרות שהדירות נרכשו מהון עצמי (או התקבלו בירושה), הוחזקו לתקופה ארוכה, ותחלופת הדיירים בהן הייתה נמוכה יחסית.

חובת ניכוי מס במקור במסירת שיקים דחויים, לרבות על מרכיב המע"מ הכלול בהם ועריכת שומת ניכויים בגילום - ע"מ 34239-12-20 פאר הדיור בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

נדחה ערעורה של הנישומה שבמסגרת הסדר בינה לבין אחד מספקיה ("הספק") העבירה לו 60 שיקים דחויים עבור תשלום חוב. בית המשפט קבע, בניגוד לעמדת הנישומה, כי חלה חובת ניכוי מס במקור כבר במועד מסירת השיק, גם אם הוא דחוי וגם אם בדיעבד התברר כי השיק לא נפרע כלל והוחלף בשיק אחר. כמו כן, נקבע כי הניכוי במקור יחול גם על רכיב המע"מ שכלול בשיק. בנוסף, ביחס לשאלה האם שומת הניכויים תיעשה בדרך של גילום הסכומים ששולמו (כעמדת המשיב) או מתוך הסכומים ששולמו (כעמדת הנישומה), נקבע כי יש לבחון כל מקרה לגופו. בענייננו, נקבע כי בהתאם להסדר בין הצדדים הובהר כי בכוונתם היה להעביר את מלוא הסכומים לספק ועל כן יש לערוך את השומה בגילום הסכומים. לגבי תשלומים נוספים הנישומה העבירה לספק, שלא במסגרת אותו הסדר, ולגביהם לא הובהר כי כוונת הצדדים הייתה להעבירם בנטו, נקבע כי לא יבוצע גילום.

הנחיה בדבר הגשת בקשה לאישור תוכנית להקצאת מניות באמצעות נאמן לפי סעיף 102 לפקודה

05

בהמשך לעדכוני החקיקה והפסיקה לחודש נובמבר, במסגרתם פרסמנו על תיקון לכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצאת מניות לעובדים), תשס"ג-2003 ("הכללים" ו-"התיקון", בהתאמה), אשר צפוי להיכנס לתוקף ביום 1 בינואר 2025, נעדכנכם כי ביום 5 בדצמבר 2024, פורסמה הנחיה מאת רו"ח נדב נגר, מנהל החטיבה המקצועית ברשות המיסים, בדבר הגשת בקשה לאישור תוכנית להקצאת מניות באמצעות נאמן. ההנחיה מפרטת את אופן הגשת תוכנית הקצאת מניות לעובדים ואת המסמכים הנדרשים שיצורפו לה. ההנחיה מדגישה כי ההגשה, לרבות מענה לשאלון ייעודי, תבוצע באופן מקוון בלבד באמצעות מערכת ייעודית באתר רשות המיסים. כמו כן, ההנחיה מבהירה כי תוכניות הקצאה שלא יעמדו בהוראות סעיף 102 לפקודה, בכללים ו/או בהנחיה, ייחשבו כהקצאות שאינן באמצעות נאמן.

חוזר מס הכנסה 01/2024 – הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה

06

ביום 9 בדצמבר 2024, פורסם חוזר מס הכנסה 01/2024, בנושא הגשת תוכנית הקצאת מניות באמצעות נאמן על פי סעיף 102 לפקודה ("החוזר"). במסגרת החוזר, ניתן דגש על סוגיות מרכזיות הנוגעות להיבטי המיסוי בתגמול הוני ותוכניות הקצאת מניות, תוך התמקדות בתיקון. כמו כן, בחוזר מפורטים התנאים להגשת בקשה לאישור תוכנית הקצאה, סייגים שעשויים למנוע את אישור התוכנית וההנחיות לדיווחים מקוונים. לצד זאת, ניתנה תשומת לב לתוכן השאלון החדש שנלווה לתוכנית ההקצאה. תחולת החוזר הינה מיום 1 בינואר 2025, באשר לתוכניות שיוגשו החל ממועד זה.

"עולם האופציות לעובדים נחשף – רשות המסים דורשת דיווח מקוון"

ביום 11 בדצמבר 2024, פורסמה הודעת רשות המסים, לפיה, החל מיום 1 בינואר 2025, חברות שמקצות אופציות למניות בחברה לעובדיהן, ידווחו על כל תהליך ההקצאה – החל מתוכנית ההקצאה, עבור בדיווח רבעוני ועד לדיווח על המימוש על ידי העובד, באמצעות מערכת דיגיטלית חדשה. בהודעה צוין כי במהלך הגשת הדיווח, יענו נציגי החברה על שאלון ועל סמך תשובותיהם תקבע רשות המסים אם יש מקום לאשר את התוכנית או לבקש מהחברה לבצע בה שינויים. בנוסף, בהתאם להודעה, רשות המסים תממש את זכאותה לפי החוק לדרוש דיווח רבעוני מלא מכלל החברות המקצות אופציות והנאמנים המנהלים אותן, בנוגע לאופציות המוחזקות אצלם או ממומשות דרכם.

07

הודעה בדבר פרסום טופס 150 מעודכן להצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ

במהלך חודש מאי 2024, פרסמה רשות המסים גרסה מעודכנת לטופס 150 - הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ, המהווה נספח לדו"ח השנתי. בעקבות הערות שהתקבלו לאחר פרסום הטופס, הוחלט לעדכן. בהמשך לכך, ביום 11.12.2024, פרסמה רשות המסים טופס 150 מעודכן, המחליף את הטופס שפורסם בחודש מאי 2024 ("טופס 150 החדש"). בהתאם לנוסחו של טופס 150 החדש, יש לכלול בטופס מידע, בין היתר, לגבי פרטי חבר החוץ המוחזק, פרטי ההחזקה, פרטים בנוגע לדירקטוריון ומידע כספי של חבר החוץ, וכן של חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה, אם אותו תושב ישראל הוא בעל שליטה בהן.

על פי ההודעה, בדוחות שיוגשו עד ליום 31.12.2024, יהיה ניתן לדווח באחד משני הטפסים, לבחירת הנישום, כאשר החל מיום 1.1.2025, חובה לדווח ולהצהיר על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ, באמצעות טופס 150 החדש בלבד.

08

שווי נכסים בהליך גירושין – לפני או אחרי קיזוז מס עתידי – תיק 1325589/5 פלוני נ' פלונית

דובר על הליך איזון משאבים בין בני זוג, בו אחד הנכסים המרכזיים הוא מניות בחברה משפחתית שבבעלות הבעל. בית הדין הרבני הגדול דן בשאלה כיצד יש לאזן את שווי החברה בהליך הגירושין - האם לפי השווי המוערך של החברה או שוויה בהפחתת תשלום המס שישולם בעת מכירתה. נקבע כי שווי החברה אשר יחולק בין בני הזוג ייקבע לפי שווי החברה ללא קיזוז המיסים העתידיים במקרה של מכירת המניות, שכן לא ידוע אם ומתי ייווצר אירוע מס. כמו כן, נקבע כי הבעל רשאי לדרוש הטלת עיקול על הבית שיישאר ביד האישה או כל נכס אחר, כאשר ממנו ניתן יהיה לשלם את המס הנדרש. זאת, על מנת להבטיח כי תשלום המס לא יוטל אך ורק על הבעל. לחלופין, ניתן לערוך היוון של הסכום אותו תשלם האישה לבעל, כך שאם החברה תימכר בעתיד ויוטל מס רווחי הון על מכירה זו, הבעל יהיה אחראי לתשלום המס, עם סכום ההיוון שייקבע על ידי אקטואר או בהסכמה בין הצדדים.

קביעת תושבות בישראל לצד תושבות בארה"ב - בל (חי') 18491-12-23 אילה נוה נ' המוסד לביטוח לאומי

התקבלה תביעתה של התובעת להכיר בה כתושבת ישראל לצרכי הביטוח הלאומי ("התובעת"), זאת כנגד החלטת המוסד לביטוח לאומי לדחות את בקשתה של התובעת להכיר בה כתושבת ישראל החל ממועד חזרתה לישראל בינואר 2022. בית הדין קבע כי על אף שהתובעת קיימה את מבחן "מרכז החיים" בארה"ב (כך שבשנים 2022-2023: התובעת שהתה בארה"ב מספר ימים דומה או גדול ממספר הימים בהם שהתה בישראל; בן זוגה של התובעת המשיך לגור ולעבוד בארה"ב; והתובעת המשיכה לקבל טיפולים רפואיים בארה"ב) היא קיימה החל מינואר 2022 את מבחן "מרכז החיים" גם בישראל. זאת, בין היתר, מהטעם כי בתקופה הרלוונטית רוב בני משפחתה של התובעת (למעט בן זוגה) גרו בישראל; בתקופה הרלוונטית התובעת טיפלה ותמכה בבני משפחתה המבוגרים שגרו בישראל; וכן מהטעם כי ממועד החזרה לישראל, בינואר 2022, התובעת החזיקה בבעלותה בדירה ורכב בישראל.

העלאת שיעור המע"מ ל-18% ביום 1.1.2025 – הוראת פרשנות 1/2025

בהתאם לצו מס ערך מוסף שפורסם ביום 20.2.2024, החל מיום 1 בינואר, 2025, ישתנה שיעור המע"מ המוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין מ-17% ל-18%, כאשר מע"מ בשיעור 18% יחול על כל עסקה אשר מועד החיוב במס בגינה הינו החל מיום 1.1.2025.

בהמשך לכך, ביום 5.12.2024 פרסמה רשות המיסים הוראת פרשנות מס' 1/2025 בנושא "העלאת שיעור המע"מ מ-17% ל-18%" הכוללת פירוט הנחיות כלליות וכן דוגמאות למועדי החיוב במס לפי סוגים שונים של עסקאות: מכר טובין, מכר מקרקעין, מתן שירותים, השכרת נכסים, מכירת מנוי ויבוא טובין לישראל.

01

מע"מ בשיעור אפס בגין שירותים לתושב אילת - ע"מ 58543-12-20 ברכת הנדסת חשמל בע"מ נ' ממונה מע"מ - ירושלים

המערערת היא חברה העוסקת בעבודות חשמל. חברת דניה סיבוס, שהייתה אחראית על הקמתו של שדה התעופה רמון באילת, שכרה את שירותי המערערת לביצוע עבודות חשמל כהכנה למערכות מיזוג אוויר של שדה התעופה. המערערת דיווחה על עבודות אלו כעסקאות בשיעור מס אפס בגין מתן שירותים לתושב אילת, וזאת על פי תקנה 20א(2)(ב) לתקנות אס"ח אילת, שקובעת כי עסקאות למתן שירותים שהם "התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינות של מערכות מיזוג אוויר" חבות במס בשיעור אפס. המשיב דחה דיווח זה וחייב את המערערת במע"מ בשיעור מלא מפני שהעבודות שבוצעו היו שירותי אינסטלציה חשמלית בלבד ללא קשר מיוחד למערכות מיזוג אוויר.

בית המשפט צידד בעמדת המשיב וקבע כי נוכח תכלית חוק אס"ח, יש לפרש את הפטור כך שהוא ניתן רק לעוסקים ספציפיים בעלי מומחיות מיוחדת שאינם מצויים בשפע באזור אילת. בנסיבות העניין, העבודות שביצעה המערערת היו כלליות וכן לא הייתה למערערת כל מומחיות בתחום מיזוג האוויר. הערעור נדחה.

02



מאיר מזרחי
עם א.רפאל ושות'



Meir Mizrahi with
A. Rafael & Co.