



עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

האם פסה"ד שקובע כי הזכויות במקרקעין יועברו לנתבע או למי שהוא יורה - נחשב כאופציה או כרכישת זכויות במקרקעין – ו"ע 32099-11-20 יוסף עמרם נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

הערר עוסק בשומות מס רכישה בגין פס"ד בתביעה אזרחית שהוגשה לאחר הליך כינוס נכסים לעניין רכישת מקרקעין לא מוסדרים. במסגרת התביעה האזרחית, נקבע כי הזכויות במקרקעין יועברו לנישום או למי שיוורה. הנישום העביר את הזכויות לרמות קודש (שבה הוא מחזיק 50%). הנישום טען כי מדובר בסיחור אופציה שאינו חייב בידו במס רכישה. השופט דורות דחה את הערעור, בקובעו כי בנסיבות פסק הדין הזכויות במקרקעין הועברו לנתבע והעברה זו חייבת במס רכישה. בנוסף, נקבע כי העברת הזכויות לאחר מכן לרמות קודש – מהווה עסקה נוספת וחייבת במס רכישה נוסף.

סילוק ערר על הסף עקב הסכמה שהתגבשה במהלך ההשגה - ו"ע 11737-07-24 עבד אלקאדר זועבי נ' מנהל מס שבח נצרת

פסק דין זה עוסק בבקשת מנהל מס שבח לסילוק ערר על סף. הנישומים הגישו ערר על שווי העסקה שקבע המנהל, בטענה שהוא התבסס על הנחות שגויות לגבי תכנית איחוד וחלוקה. המנהל טען כי שווי העסקה נקבע במסגרת הסכם פשרה שהושג בשלב ההשגה, ולכן אין מקום לערער עליו ויש לסלק את הערר על הסף.

הוועדה קבעה כי יש לדחות את הערר, מאחר שמדובר בהסכם פשרה, והשומה תוקנה בהתאם לו. בנוסף, הודגש כי לא ניתן לערער על הסכמים שנערכים בהליך השגה, אלא אם יש עילות פגם בהסכם עצמו, כמו טעות או כפייה.

מס הכנסה

הנחיות בעניין היבטי המס שיחולו בהשקעה בחברה באמצעות SAFE

ביום 29 בינואר 2025 פרסמה רשות המסים הנחיות מעודכנות בנוגע לעמדתה בקשר להשקעות באמצעות Simple Agreement for Future Equity (SAFE) אשר מחליפות את ההנחיות הקודמות משנת 2023.

מטרת ההנחיות היא לקבוע מתי, בהתאם לעמדת רשות המסים, השקעות באמצעות SAFE ייחשבו כתשלום מקדמה עבור מניות – כלומר, מכשיר הוני שלרוב אינו יוצר חבות מס בישראל – ולא כמכשיר חוב שעשוי להוביל להכרה בהכנסה מריבית לצורכי מס בישראל, אשר עשויה לגרום חבות מס בישראל.

להלן עיקרי ההנחיות החדשות:

- ההנחיות החדשות חלות על סכום השקעה מקסימלי של עד 20 מיליון דולר למשקיע, לעומת 40 מיליון שקלים (כ-11 מיליון דולר) בהנחיות הקודמות.

- ההנחיות החדשות מאפשרות עד שלוש רמות של שיעור הנחה בעת הקצאת המניות, כאשר ניתן להתנות את שיעור ההנחה בכל רמה בזמן שחלף מאז ההשקעה או בהשגת אבני דרך. מדובר בהקלה שלא הייתה קיימת בהנחיות הקודמות.

- מעמד משקיעי SAFE הובהר במקרים שבהם הקצאת המניות מתבצעת במסגרת אירוע גיוס הון של חברה, כך שלפחות 25% מההון שגויס אינו מגיע ממשקיעי ה-SAFE.

- הקצאת המניות במסגרת SAFE חייבת להתבצע, בין היתר, במהלך גיוס הון המוגדר ב-SAFE כ-"גיוס מזכה". מדובר בגיוס הון העולה על 40% מההון המונפק בדילול מלא של החברה בה בוצעה ההשקעה או יותר מפי 10 מהסכום המצטבר של כל ה-SAFE-הפתוחים של החברה. בכך מובהר חוסר הוודאות שהיה בהנחיות הקודמות, שלא הגדירו מהו גיוס הון.

- נוספה התייחסות למקרים שבהם תאריך הקצאת המניות נקבע מראש. במקרים אלו, ההמרה חייבת להתבצע לפי שווי מוסכם מראש או על בסיס סבב הגיוס האחרון, ללא הנחה או עם הנחה שאינה על בסיס משתנה שנקבעה מראש.

חוזר מס הכנסה 1/2025 – דוח ישות אם סופית (CBCr)

ב-11 לפברואר 2025 פורסם על ידי רשות המסים חוזר מס הכנסה מספר 1/2025 בנושא מחירי העברה – תיקון 261 לפקודת מס הכנסה – דוח ישות אם סופית ("CBCr"). החוזר מתייחס לחובות הדיווח החלות על ישויות תושבות ישראל שהן חלק מקבוצה רב לאומית שמחזור העסקאות המאוחד שלה בשנה שקדמה לשנת המס עולה על 3.4 מיליארד ש"ח (750 מיליון יורו לפי שער החליפין ב-1 לינואר 2015). מתכונת דוח CBCr מפורטת בטופס 1685 התואם את קווי ההנחיה של ה-OECD והמועד להגשת הדוח הוא לא יאוחר מ-12 חודשים מתום שנת המס של ישות האם הסופית של הקבוצה. על פי החוזר כאשר ישות האם הסופית של הקבוצה הרב לאומית היא תושבת ישראל הקבוצה רשאית להגיש את הדוח בישראל או למנות ישות אם חלופית לצורך הגשת הדוח במדינה אחרת בתנאי שקיים הסכם רשויות מוסמכות עם המדינה האחרת ובכפוף לידוע של מנהל רשות המסים והצגת אסמכתא על הגשת הדוח במדינה האחרת עד שנה מתום שנת המס הרלבנטית. החוזר כולל בין היתר התייחסות למקרים שבהם הקבוצה מחזיקה בחברה ישראלית אך ישות האם הסופית של הקבוצה אינה תושבת ישראל, לסמכות מנהל רשות המסים לחייב ישות בקבוצה רב לאומית להגיש דוח CBCr בישראל בתנאים מוסימיים, והוראות טכניות לגבי אופן הגשת הדוח באמצעות מערכת חילופי מידע אוטומטי (פורטל חמ"א).

מכון מיון מועמדים ללימודים אקדמיים איננו "מוסד ציבורי" – ע"מ 48870-02-21 מרכז ארצי לבחינות ולהערכה נ' פקיד שומה ירושלים 3

הנישומה, עמותה שהוקמה על ידי שבע אוניברסיטאות בישראל, עוסקת בעריכת מבחני קבלה וברירת מועמדים ללימודים אקדמיים. מאז הקמתה ב-1983 ועד 2013, סווגה הנישומה כמוסד ציבורי ונהנתה מפטור ממס על הכנסותיה. בשנת 2014, פקיד השומה שינה את סיווגה בטענה שהיא איננה "מוסד ציבורי" הפטור ממס הכנסה, אלא גוף המפיק הכנסות מעסק, וזאת בהתבסס על הלכת ויפאסנה, לפיה המונח "מטרה ציבורית" פורש באופן מצומצם. לטענת פקיד השומה, פעילות הנישומה אינה מהווה מטרה ציבורית שהיא בגדר "חינוך" מאחר שאינה מקנה ידע אלא מספקת שירותי מיון לסטודנטים בתשלום. בנוסף, נטען כי העמותה פועלת במודל עסקי, מתחרה בגופים פרטיים בתחום דומה, ושומרת על רווחים ניכרים (כ-40 מיליון ש"ח). הנישומה טענה כי מטרתה היא לסייע למוסדות אקדמיים ולשפר את איכות מערכת ההשכלה הגבוהה בישראל. היא הדגישה כי אינה מתחרה בגופים פרטיים, מאחר ואין בשוק גורם אחר שמבצע את אותו תהליך מיון.

בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי פעילות העמותה אינה נחשבת "חינוך", שכן היא אינה מקנה ידע או מלמדת חומר לימודי. נקבע כי ניתן לקיים מערכת השכלה גבוהה גם ללא מבחן פסיכומטרי, ולכן לא ניתן לראות בו "מטרה ציבורית" במובן החוק. בנוסף, נדחו טענותיה של הנישומה כי היא פועלת במטרה ציבורית מסוג "מדע" וכי היא מסייעת למוסדות ציבוריים אחרים, שכן עיקר פעילותה משרתת את ציבור הסטודנטים ולא את המוסדות עצמם. בהתאם לכך, נקבע כי הכנסות העמותה חייבות במס חברות. עם זאת, בית המשפט האיר את איכות מערכת ההשכלה הגבוהה בישראל. מאחר שפעלה בהתאם למעמד שניתן לה במשך 30 שנה ולא ניתן לייחס לה רשלנות בדיווחיה.

ייחוס הכנסות של "מפעל מועדף" לאחר תיקון 73 לחוק וקביעת "רכיב במוצר אחר" - החלטת מיסוי 2956/25

עניינה של ההחלטה, בבקשתה של חברה פרטית, הפועלת כקבלנית משנה בייצור רכבים, חיתוך בלייזר וריתוכים ("המוצרים"), לאשר כי מפעלה הינו מפעל תעשייתי, כי הכנסות החברה מהוות "הכנסה מועדפת", וכי המוצרים המיוצרים כמפעל ה"החוק" ("החוק"), והתקנות שהותקנו ממנו. בהחלטת המיסוי נקבע, בחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 ("החוק"), עסקאות המכירה היא פעולה חריגה ואינה חלק ממנהל העסקים הנוסף של החברה. מכירה זו מהווה "הכנסה חריגה" כהגדרתה בסעיף 2א64(א) לפקודה. החברה ביקשה לקבוע כי ההכנסה החריגה, תחול על השבב המכירת המקרקעין, כהגדרתו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא על "שווי המכירה" כהגדרתו בסעיף 17 לחוק. בהחלטת המיסוי נקבע כי הגדרת "הכנסות חריגות" מתייחסת ל"הכנסות" (ולא ל"הכנסות חייבות"). יחד עם זאת, הסיפה של ההגדרה, מתייחסת למונח הכנסות "לעניין פסקאות (2) ו-(3)", ככאלו שהן "לרבות שבב מקרקעין". לפיכך, נקבע כי במכירת המקרקעין, ימוסה השבב, כהכנסה חריגה בשיעור מס של 60%/70%, ולא שווי המכירה. כמו כן, הובהר כי על החברה להישא את מס הרכישה בגין העסקה. עוד נקבע כי ככל שהמכירתו של הרכ, כישורי האישיים, לא תחול החלטת המיסוי.

מיסוי השבב כהכנסה חריגה - החלטת מיסוי 6261/25

החלטת המיסוי עוסקת במכירת מקרקעין על ידי חברה הפועלת ורשומה כקרן להשקעות במקרקעין. רכישת המקרקעין על ידי החברה, בוצעה מתוך כוונה לבנות על המקרקעין יחידות דיור להשכרה לטווח ארוך, בהתאם להוראות סעיף 2א64(א) לפקודה, ולפיכך, נהנתה החברה משיעור מס רכישה מופחת. עם זאת, הנתבע טענה כי הכנסות החברה מהוות "רכיב במוצר אחר", כמשמעות מונחים אלה בחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 ("החוק"), והתקנות שהותקנו ממנו. בהחלטת המיסוי נקבע, בהתבסס על הצהרות החברה שפורסמו בה, כי מפעל החברה הינו "מפעל תעשייתי", כי הכנסות החברה ממכירת המוצרים המיוצרים כ"הכנסה מועדפת" וכי כלל ההכנסה החייבת של החברה ממכירת המוצרים, תיוחס לפעילות הייצור של המפעל (בכפוף להצהרות החברה). נוסף על כך, נקבע כי המוצרים המיוצרים במפעל החברה מהווים "רכיב במוצר אחר", בהתאם להוראות החוק והתקנות.

מחיקת ערעור בהסכמה – ע"א 8099/22 אבוחצירא נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה

נזכיר כי ביום 19 באוגוסט 2022, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין אבוחצירא (ע"מ 15-01-18767 אבוחצירא נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה). פסק הדין עסק בשאלה האם יש לראות בתקבולים שהתקבלו על ידי הנישומים, הרב ברוך אבוחצירא והרב יהודה אבוחצירא, שהינם נצר לשושלת רבים ידועה וירשיו של הרב המוכר בכינוי "הבאבא סאלי", כמתנות פרטיות שאינן חייבות במס או כהכנסות מעסק משלם. יד. על פי עובדות פסק הדין, בשנות השומה, הרב ברוך קיים קבלת קהל סדירה, השתתפות באירועים, קיום הילולות ועוד, תוך הסתייעות במערך עובדים ועוזרים. במסגרת פעילות זו, קיבל הרב תקבולים בהיקפים של מיליוני ש"ח בשנה. בהתבסס על גובה הסכומים, תדירות ההעברות, והמערכת הענפה אשר אפשרה, קבע בית המשפט המחוזי כי מדובר בפעילות המוגהה לכדי עסק או משלח יד, וזאת לאור מעמדו והכשרתו של הרב, כישורי האישיים, המוניטין שלו וייחוסו המשפחתי. בהתאם לכך, נקבע כי התקבולים מהווים הכנסה מעסק או משלח יד בידי הנישומים.

לאחר שהנישומים ערערו על פסק הדין לבית המשפט העליון, נעדכנכם כי ביום 10 בפברואר 2025, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון, ולפיו – לבקשת הנישומים, ובהסכמת פקיד השומה, הערעור נמחק ללא צו להוצאות.

מע"מ

חבות במע"מ בגין עבודות ציבוריות של יזם בפרויקט התחדשות עירונית - ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס - רשות המיסים

בית המשפט דן בערעור שהגישה אאורה השקעות בע"מ כנגד חיובי מע"מ שהוטלו עליה בגין עבודות שביצעה במסגרת פרוייקט התחדשות עירונית בקריית אונו. החברה התקשרה עם העירייה בהסכם פיתוח, לפיו החברה תשפיקה להם בוטיק - שימור מבנים בע"מ (המבקשת). בהתאם להסכם קיבלו על חניון ציבורי, מבנה ציבור ושיפוץ בית ספר. חוק מע"מ מגדיר "שירות" כ"עשייה בתמורה למען הזולת", המחלוקת המרכזית הייתה האם העבודות שביצעה אאורה נעשו "למען הזולת" (העירייה) והאם התקבלה תמורה בגינן.

אאורה טענה כי העבודות שביצעה היו לצרכיה בלבד, שכן הן נועדו לפנות שטחים לבנייה חדשה, ולא כדי להעניק שירות לעירייה. מנגד, רשות המיסים טענה כי מדובר בעבודות ציבוריות שהעירייה נהנתה מהן באופן ישיר.

בית המשפט קבע כי יש לראות בעבודות כ"שירות" משום שהעירייה קיבלה לידיה תשתיות חדשות ומשודרגות, ובכך הפיקה תועלת משמעותית. כמו כן, נקבע כי הוועייה של העירייה על גביית תשלום מהאאורה חלף ביצוע עבודות הבנייה, הוא התמורה. בית המשפט הבהיר כי מטרת החיוב במע"מ היא למנוע אפליה בין יזמים פרטיים לבין מי שמבצע עבודות ציבוריות תחת התחייבויות דומות.

יחד עם זאת, בית המשפט קיבל חלקית את ערעור אאורה לעניין גובה החיוב. נמצא כי מספר מקומות התניה (עם שויה של כל חניה) שקיבלו בסיס לחיוב החברה ע"י רשות המיסים, היו מופרזים, ונקבע כי יש להוריד מהחיוב חניות שנבנו עבור הדיירים ולא הועברו לעירייה.

לגבי שיפוץ בית הספר, נקבע כי מדובר בשירות לעירייה ולכן חייב במע"מ, אך נדחתה עמדת רשות המיסים כי אישור האכלוס שקיבלה אאורה מהווה תמורה.

חבות במע"מ בעסקת קומבינציה - רע"א 4584/24 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

בהסכם קומבינציה נקבע כי בעליהם של שני בניינים בתל אביב (המשיבים), יישאו בתשלום המע"מ על שירותי הבנייה שסיפקה להם בוטיק - שימור מבנים בע"מ (המבקשת). בהתאם להסכם קיבלו על עצמם הבעלים לשלם את המע"מ במישרין לשלטונות מע"מ, כאשר המע"מ ששולם על ידם עמד על סך של 381,277 ש"ח.

רשויות המע"מ העריכו את שווי שירותי הבנייה בסכום של 8,600,623 ₪ כאשר סכום המע"מ הנגזר מכך הוא 1,462,106 ש"ח.

ממשיכו המשיבים לשלם את מלוא המע"מ, נאלצה המבקשת לשלם את ההפרש בעצמה. בהליך קודם שהתנהל בין הצדדים, נקבע כי ככל שהמשיבים סברו שהערכת רשויות מע"מ היתה מופרזת, היה עליהם להשיג על השומה, ומשלא עשו דבר להקטנת השומה, עליהם להשיב למבקשת את הפרש המע"מ ששולם על ידה.

בהליך נוסף שהתנהל בין הצדדים לאחר זכייתה בתביעה הקודמת, דרשה הפעם המבקשת מהמשיבים להנפיק חשבונית מס עבור עסקת מכירת המקרקעין.

בית המשפט פסק כי על המשיבים להנפיק חשבונית מס כדין בגין מכירת הקרקע למבקשת וזאת בהתאם לשווי הקרקע שנקבע על ידי רשויות מע"מ. כך גם נקבע כי אין המבקשת תמצאי אסמכתא מאת רשויות מע"מ לפיה היא מנועה מלעשות שימוש בחשבונית מס לצרכי ניכוי מס התשומות הכלול בה (בשל חלוף הזמן הרב מאז המועד החוקי להוצאת החשבונית - קרוב ל-7 שנים ממועד החיוב במס),

יטל על המשיבים לפצות את המבקשת בסכום השווה לגובה המע"מ שלא ניתן היה לדרוש עוד לניכוי. בעקבות טעות סופר שנפלה בהחלטת בית המשפט המחוזי באשר לגובה המע"מ שהיה למשיבים לשלם למבקשת, הוגש ערעור לבית המשפט העליון שהתקבל ונקבע כי אכן נפלה טעות בפסק הדין המחוזי ועל המשיבים להנפיק חשבונית בסך 8,600,623 ש"ח - בתוספת מע"מ - ולא "כולל מע"מ".