



עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

החזר של 1/6 ממס רכישה - הנחיה בנושא תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה - הוראות ביצוע 2/25

רשות המיסים פרסמה הוראת ביצוע שנועדה להבהיר סוגיות שהתעוררו ביחס לתקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה, המעניקה הטבת מס של החזר 1/6 ממס הרכישה ששולם, בגין רכישת קרקע שקיימת לגביה תוכנית המתיירה בנייה גם דירה אחת לפחות שניתן לגביה היתר תוך 24 חודשיים ("התקנה"). בין היתר, הובהר כי התקנה תחול גם במקרה בו רוכש זכויות במקרקעין רוכש דירה במטרה להרוס את הדירה הקיימת ולבנות תחתיה דירה חדשה; התקנה תחול גם במקרה של רכישת קרקע כמלאי; התקנה תחול גם במקרים בהם המוכר הוציא את היתר הבנייה בכפוף לכך שההיתר בתוקף ביום המכירה ושהרוכש בנה את בית המגורים לפי ההיתר האמור; הובהר באילו מקרים התקנה תחול כאשר מדובר בקרקע הנרכשת ע"י מספר רוכשים, שהתקשרו ביניהם בהסכם שיתוף וייחוד של המקרקעין; הובהר שכאשר נרכשת קרקע בייעוד מעורב של מגורים וייעוד תכנוני אחר ההחזר יינתן ביחס למס ששולם בגין רכיב המגורים בלבד; הובהר כי במקרים בהם היתר הבנייה מציין את תאריך הפקת ההיתר ותאריך נתינת ההיתר, ניתן להסתמך על התאריך המוקדם ועוד.

ניכוי הוצאות בנייה במכירת דירת מגורים מזכה בהיעדר אסמכתאות - תוספת מס' 1 להוראה מספר 3 שבהוראות ביצוע 28/87

רשות המיסים פרסמה הנחיות שקובעות אלו עלויות בנייה יותרו בניכוי מן השבח במכירת דירת מגורים מזכה, בהיעדר הצגת חשבונית מס, קבלה או אישור של פקיד השומה. על פי ההנחיות, רק נישום שהרים את נטל ההוכחה ביחס לעלויות, משמע הציג הסכם עבודה הכולל את התמורה, מסמך המעיד על תשלום ההוצאה ונותן שירות ידוע ("נטל ההוכחה"), יהיה זכאי לניכוי סכום ההוצאה כפי שהתבקש בשומתו העצמית (ככל ובוצעו עד לשנת 2014). וגם זאת, בכפוף לכך שאין פער חריג בין העלויות המבוקשות לבין מחירון עלויות הבנייה. בכל מקרה אחר ההוצאות יותרו על בסיס מחירון ואומדנים מקובלים בענף הבנייה בלבד, תוך הפחתות שונות שפורטו בהנחיות. כמו כן, בהתאם להנחיות בין אם נישום עמד בנטל ההוכחה ובין אם לאו יבוצעו הפחתות על עלויות של בנייה שבוצעה לאחר שנת 2014.

סילוק על הסף של ערר מחמת שיהיו - ו"ע 31241-09-23 - מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים נ' אברהם קליין

הנישומים הגישו בקשה להארכת מועד להגשת השגה על שומה והשגה ("הבקשה הראשונה"). המנהל דחה את בקשתם להארכת המועד ואף את טענותיהם המהותיות ("ההחלטה הראשונה"). לימים, הגישו הנישומים בקשה נוספת להארכת מועד להגשת השגה וטענו טענות מהותיות נוספות ביחס לשומה ("הבקשה השנייה"). המנהל דחה גם בקשה זו ("ההחלטה השנייה").

על ההחלטה השנייה הגישו הנישומים ערר. המנהל ביקש לסלק על הסף את הערר שהוגש מחמת שיהיו. ועדת הערר קיבלה את בקשת המנהל וקבעה שהערר הוגש באיחור ניכר, משום שהמועד להגשת הערר נמנה ממועד קבלת ההחלטה הראשונה (מול ההחלטה השנייה). כמו כן, נקבע שלא התקיימו "טעמים מיוחדים" המצדיקים את מתן הארכת המועד, וזאת חרף מצבו הרפואי של אחד הנישומים וחרף החלפת הייצוג של הנישומים בין הבקשות השונות.

דחיית בקשה לסילוק על הסף - ו"ע 60414-09-22 - מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים נ' אורן נדל"ן בע"מ

הנישומה הגישה בקשה לתיקון שומה בחלוף למעלה מ-4 שנים מיום אישור שומתה העצמית ובקשה זו נדחתה על ידי המנהל. על החלטת המנהל בבקשה הוגש ערר ומנהל מיסוי מקרקעין הגיש בקשה לסילוק על הסף של הערר, בהיעדר "סיבה מספקת" להארכת המועד לתיקון השומה. במקרה דנן, חלה מחלוקת בין הצדדים האם העובדה שמתנהל הליך ביחס לאותה סוגיה מהותית, בין צדדים אחרים, מהווה טעם מיוחד להארכת מועד. ועדת הערר דחתה את הבקשה לסילוק על הסף שהגיש המנהל וקבעה כי המחלוקת תידון במסגרת הערר.

עיון חוזר בבקשה לסילוק על הסף של ערר בעניין הארכת מועד לבקשת תיקון שומה - ו"ע 33538-09-22 - מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים נ' פסגות זיו השקעות ופיתוח (1993) בע"מ

הנישומה הגישה בקשה לתיקון שומה בחלוף למעלה מחמש שנים ממועד הוצאת השומה ובקשתה זו נדחתה, בין היתר, עקב היעדר "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה. על החלטה זו הוגש ערר והמנהל הגיש בקשה לסילוק על הסף של הערר ("הבקשה לסילוק"). ועדת הערר דחתה את הבקשה לסילוק מן הטעם שתלוי ועומד הליך אחר בפני ועדת הערר בו נדונה הסוגיה המהותית שבמחלוקת בין הצדדים, ומשכך חל לדידה טעם מיוחד להארכת המועד ("ההחלטה"). על ההחלטה הוגשה בקשה לעיון חוזר מטעם המנהל. בבקשה זו קבעה הועדה כי אין להכריע במחלוקת בדבר קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד, במסגרת בקשה לסילוק על הסף, ונקבע כי הועדה תדון ותכריע בשאלה זו במסגרת הערר שינוהל לגופו. אשר על כן, הבקשה לעיון חוזר התקבלה, אולם הבקשה לסילוק על הסף נדחתה.

מס הכנסה

סיווגם של הפרשים המחולקים במסגרת דיבידנד בין-חברתי - ע"מ 41661-10-20 - בריטיש ישראל השקעות בע"מ נ' פקיד השומה יחידה ארצית לשומה

מדובר בפסק דין נוסף בשרשרת פסקי דין העוסקים בהפרשי פחת שמחולקים במסגרת דיבידנד בין-חברתי. פסק הדין עוסק בסוגיות כדלקמן:

- המערערת טענו כי הפרשי הפחת, גם מבחינה לשונית וגם מבחינה תכליתית, אינם מהווים "רווחי שערון" אלא רווחים שמקורם ב-"הכנסה" (להבדיל מ-"הכנסה חייבת") ולכן סעיף 126(ב) לפקודה, אשר מטתייחס גם הוא ל-"הכנסות" צריך לחול בעת חלוקתם. לטענת פקיד השומה, אילו החברות היו מיישמות את מודל העלות ולא את מודל השווי ההוגן, הן היו רשומות הוצאות פחת, מה שהיה מצמצם את רווחיהן הזמינים לחלוקה. בנוסף, יש ליצור אחידות בין נישומים המיישמים את מודל השווי ההוגן לאלו שלא. בית המשפט פסק כי מדובר בפער שהוא ככל פער שנוצר בין הוצאה שמותרת לצורכי מס ובין הוצאה שאינה מוכרת בחשבונאות, והוא אינו קשור ברווחי שערון שהם רווחים "על הנייר" שמקורם בעליית ערך הנדל"ן להשקעה.
- המערערת טענו כי יש להחריג את רווחי השערון האינפלציוניים (רווחי שערון המשקפים עליית ערך אינפלציוני של נדל"ן להשקעה) מהגדרת "רווחי שערון", שכן מימוש הנכס, הפרשי הצמדה אלו, המכונים "סכום אינפלציוני", יהיו פטורים מחיוב במס. במצב זה, כאשר ידוע שהרווח החשבונאי לא יתחייב במס גם בעת מימוש הנכס - הרי אין כל הצדקה לחייב במס בעת חלוקתו כדיבידנד, מפני שאין חשש שחלוקה פטורה כאמור תוביל לברירת מס. לטענת פקיד השומה, אין כל דואריות בשיעורי המס של "יחיד" לפי סעיף 64 לפקודה, יראו אותם כאילו הם לא חולקו. בענייננו, ונשחק בשל הוצאות הפחת, עד לאיפוסו בתום ח"י הנכס. בית המשפט קבע כי מדובר ברווחי שערון שטרם מומשו ומשכך הם אינם מהווים "הכנסה", כך שסעיף 126(ב) לפקודה אינו חל עליהם.
- המערערת טענו כי רווחי המפעל המאושר, אשר נוצרו בשנים בהן סווגה אחת החברות כ"חברת בית", הכפופה למודל מיסוי חד-שלבי, מנוטרלים לצורכי מס, בעתם חלוקתם. פקיד השומה טען כי ההכנסה מדיבידנד שמקורה ברווחי המפעל המאושר חייבת במס בשיעור של 15%, לפי הוראות חוק העידוד, הגוברות על הוראות חברת הבית. בית המשפט קבע כי רק אם הרווחים מהמפעל המאושר חויבו בשיעורי המס של "יחיד" לפי סעיף 64 לפקודה, יראו אותם כאילו הם לא חולקו. בענייננו, הרווחים חויבו בשיעורי המס של החברה האם, ועל כן, יש להתייחס לרווחים כאילו חולקו במסגרת חלוקת הדיבידנדים ולכן יש למסותם בשיעור של 15%.

רווחים לא מחולקים וחברות ארנק

כפי שדייווחנו על כך בהרחבה במבזק קודם, ביום 1 בינואר 2025 נכנס לתוקפו (ברובו) חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024 החל על חברות מעטים. נסקור להלן את עיקרי החוק:

- תיקון הוראות הנוגעות לחלוקה כפיה** – סעיף 77 לפקודה מאפשר למנהל לכפות על חברת מעטים לחלק את רווחיה הנצברים לאחר התייעצות עם ועדה ציבורית ושימוע לחברה. במסגרת החוק, בוצעו מספר תיקונים לסעיף, כך, שבין היתר, הסעיף יחול על פחות חברות מעטים ועל חלק קטן יותר מהרווחים הנצברים.
- הטלת "מס קנס" של 2% –** יוטל מס שלא ניתן לניכוי כהוצאה או לקבל זיכוי כנגדו, בשיעור של 2% מרווחיה העודפים של חברת המעטים. המדובר על רווחיה הנצברים של חברת המעטים פחות הגנות מסוימות. במקום זאת, ניתן לחלק דיבידנד בשיעור של 6% (5% בשנת 2025) מרווחיה הנצברים של החברה. נקבעו הוראות נוספות והוראות מעבר, כך שאם פועלים לפיהן, המס האומדן לא יחול.
- החמרת התנאים לגבי "שכיר מתחפש" –** סעיף 62 לפקודה לפני החוק החדש עסק בשני מצבים בהם יש לייחס ליחיד את הכנסתה החייבת של חברת מעטים: (1) כאשר היחיד או חברת המעטים הינם נושאי משרה בחברה אחרת וחברת המעטים מקבלת תמורה עבור שירות כנושא המשרה ו/או עבור שירותי ניהול; ו-2) כאשר, ככלל, וכפוף לתנאים מסוימים, הכנסת החברה היא מלקוח בקשר אחד שהכנסות לפחות 70% מאותה חברת המעטים רווחיות של לפחות 25%; ו-4) אלו לא חלו יעקרי החברה הנצביות ממנו 10% בחברה המחזיקה או בחלקה, לבתי חקיקה לעניין. בחוק נקבע כי יש להחמיר את ההחרגה בנוגע לנושאי משרה, כך שהיא תחול רק בהחזקה של לפחות 25% בחברה בה חברת המעטים או חלו נושאי משרה ואילו בנוגע לחברת מעטים שיש לה לקוח על יעקרי אחד (כמפורט לעיל), נקבע כי ההחרגה בוטלה לגמרי. היינו, מלוא הכנסות החברה תמוסנה כהכנסות היחיד.
- הוספת הוראות לגבי "עצמאי מתחפש" –** בחוק נקבע כי יש לייחס ליחיד תושב ישראל חלק מהכנסתה החייבת של חברת מעטים ובלבד ש: (1) היחיד מחזיק לפחות 30% מחברת מעטים (או פחות מכך במקרה שהכנסתה של החברה נובעת מיגיעתו האישית); (2) אותה הכנסה חייבת נובעת מהכנסה בסך של לפחות 30 מיליון שקלים; (3) יש לחברת המעטים רווחיות של לפחות 25%; ו-4) ההכנסה החייבת הפוקה מיגיעתו האישית של אותו יחיד. בנוסף, לגבי יחיד המחזיק לפחות 10% מחברת המעטים: 55% מדיבידנד שמקבלת חברת מעטים מחברה בה היא מחזיקה עד 10% ייוחס ליחיד, אם ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד הפוקה על-ידו; כאשר חברת המעטים מחזיקה בשותפות, יחול אחד מהבאים: (1) אם לפחות 10% מהכנסות השותפות מיוחסות לחברת המעטים, הן יאוחדו עם הכנסתו של אותו יחיד; או (2) אחרת, 55% מההכנסה החייבת העולה מהשותפות תיוחס ליחיד בחברת המעטים, אם היא נובעת מיגיעתו האישית.
- הוראת שעה –** עד ליום 31 בדצמבר 2025 ניתן להתחיל לפרק את חברת המעטים ולהעביר את נכסיה לבעלי המניות היחידים (גם אם בשרשרת) ולא יחול רווח הון, שבח או מס רכישה. כאשר מדובר בזכות במקרקעין אף יחול מע"מ בשיעור 0%. בשל הפירוק על היחיד להיות מס על דיבידנד נובעת מהכנסת הרווחים הראויים לחלק ממע"מ בחברת המעטים. עלות הנכסים המתקבלים בפירוק תהיה, לפי בחירה: (1) עלות מניות חברת המעטים; או (2) עלות הנכס. בעת מכירת הנכסים בידי היחיד יחול חישוב לינארי, כך שבתקופה מרכישת הנכס ועד להתעברתו ליחיד יחול שיעור מס שולי ולאחריו רווח הון או שבח (ללא פטור עד דירה, ככל ורלוונטי). ניתן גם להעביר נכסים ליחיד ללא פירוק חברת המעטים (עד ליום 30.11.2025) וההוראות לעיל יחולו בהתאמות הנדרשות. יש לשים לב להיטל השבחה בעת העברת זכות במקרקעין במסגרת הליך זה.
- טיטוט תקנות –** פורסמה טיטוט תקנות אשר, בקליפת האגוז, מבקשת להסדיר את ניכוי המס במקור בשל בחירה בחלופת חלוקת הדיבידנד בשיעור של 6% (5% בשנת 2025) מהרווחים הנצברים כאשר החלוקה מתבצעת בשרשרת – החל מחברת המעטים שעל רווחיה חל החוק, דרך חברות נוספות בשרשרת ההחזקה, ועד ליחיד.

הקפאת סכומים ומס יסף על הכנסות הונית

במסגרת חוק ההתייעלות הכללית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2025) (הקפאת עדכונים מס ומס יסף), התשפ"ד-2024, הוקפאה ההצמדה למדד של סכומים שונים הקבועים בין היתר בפקודת מס הכנסה ובתקנות שהותקנו מכוחה לרבות שווי נקודות זיכוי, גובה מדרגות המס, תקרת הפטור למענק פרישה לפי סעיף 9(א7) לפקודה, תקרת הזיכוי לתרומות למסדות ציבור ועוד.

במסגרת אותו תיקון חקיקה נקבעה גם מדרגת מס יסף נוספת על הכנסה חייבת ממקורות הוניים ובלו). נישומים הנוקטים בעמדות שונות מאלו של רשות המיסים בסוגיות הכלולות ברשימת העמדות מחויבים (בנסיבות מסוימות) לדווח על נקיטת העמדה השונה בדוח המס המוגש על ידם. בשל מלחמת חרבות ברזל ולאור פניות של השלטות המקצועיות וגורמי המקצוע, רשות המיסים הודיעה כי החליטה על אי פרסום עמדות מקצועיות חדשות לשנת המס 2024. היינו יש להמשיך לנקוט כאמור על פי העמדות החייבות בדיווח כפי שפורסמו בשנים קודמות.

אי פרסום עמדות חייבות בדיווח

רשות המסים מפרסמת מידי שנה רשימה של עמדות בסוגיות מס שונות (מס הכנסה, מע"מ, מכס ובלו). נישומים הנוקטים בעמדות שונות מאלו של רשות המסים בסוגיות הכלולות ברשימת העמדות מחויבים (בנסיבות מסוימות) לדווח על נקיטת העמדה השונה בדוח המס המוגש על ידם. בשל מלחמת חרבות ברזל ולאור פניות של השלטות המקצועיות וגורמי המקצוע, רשות המסים הודיעה כי החליטה על אי פרסום עמדות מקצועיות חדשות לשנת המס 2024. היינו יש להמשיך לנקוט כאמור על פי העמדות החייבות בדיווח כפי שפורסמו בשנים קודמות.

שיעורי הריבית לגבי סעיפים 33 ו-31

ביום 25.12.2024, פורסמה ברשומות הודעת שר האוצר לפיהן שיעור הריבית בשנת-המס 2025 לעניין סעיף 33(ט) לפקודת מס הכנסה יעמוד על 6.69%. במקביל, פורסמה הודעת שר האוצר לפיה שיעור הריבית לעניין סעיף 31(3) לפקודת מס הכנסה יעמוד על 5.02%.