

24 בפברואר 2025

הנחה במס רכישה ברכישת קרקע המיועדת לבניית דירת מגורים וניכוי הוצאות לצורך מס שבח בהעדר אסמכתאות (הוראות ביצוע 2/25 ו- 28/87) חוזר מיסים 3.25

לאחרונה פורסמו הוראות ביצוע 2/25 וכן תוספת להוראת ביצוע 28/87 שתיהן בנושא מיסוי מקרקעין. הוראת ביצוע 2/25 מבהירה סוגיות נפוצות ביחס לזכאות להנחה במס רכישה ברכישת קרקע המיועדת לבניית דירת מגורים (מס רכישה של 5% חלף 6%). תוספת להוראת ביצוע 28/87 קובעת הנחיות לפעולה במקרים בהם נדרשות בניכוי הוצאות בנייה והשבחת מקרקעין ללא אסמכתאות תומכות.

הוראת ביצוע 2/25 - הנחה ממס רכישה ברכישת קרקע המיועדת למגורים

תקנה 2 (א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשלי"ה – 1974 (להלן: "התקנות") מאפשרת החזר של 1/6 ממס הרכישה ששילם הרוכש בגין זכות במקרקעין (קרקע בלבד) הנרכשת על ידו, כך ששיעור מס הרכישה יעמוד בסופו של יום על 5% חלף 6%) וזאת בהתקיים התנאים הבאים:

1. קיימת תכנית (כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה) המתירה בנייה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים.
2. לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום רכישת הזכות התקבל היתר בנייה לדירת מגורים אחת לפחות על הקרקע.

הוראת הביצוע 2/25 מתייחסת לעמדת רשות המיסים בקשר לסוגיות נפוצות בפרקטיקה, כדלהלן:

- רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה – כאשר נרכשת דירת מגורים, והרוכש מתכנן להרוס את הדירה ולבנות דירת מגורים (אחת לפחות) במקומה, והוא מצהיר כי הוא מתכוון לעשות כן, והמנהל השתכנע בדבר כוונותיו, אזי שהתקנה תחול גם ברכישות מסוג זה. יובהר כי אין דיי רק "בכוונה" להרוס את הדירה הישנה ויש להוכיח פעולות שנעשות לשם כך.
- התקנה לא חלה במקרים של רכישת זכויות באיגוד מקרקעין אלא רק ברכישת מקרקעין באופן ישיר.
- התקנה תחול גם ברכישת קרקע הנרכשת כמלאי עסקי, ובלבד שתהיה עמידה בשאר הוראות התקנה. בהקשר זה הוראת הביצוע מבהירה שלמרות שהגדרת "דירת מגורים" אינה כוללת "מלאי", התקנה תחול על רכישת דירת מגורים שמהווה "מלאי עסקי" (ובלבד שמדובר בקרקע).
- הוראת הביצוע מבהירה כי לא יחול כפל החזר של 1/6 מס הרכישה גם במסגרת שומות מס הרכישה וגם במסגרת שומות מס הכנסה. ההבהרה נדרשת לאור העבודה כי ברכישת קרקע המהווה "מלאי עסקי" באפשרות הרוכש לבקש את ניכוי מס הרכישה גם במסגרת הדוח השנתי המוגש לפקיד השומה.
- רכישת קרקע עם היתר בנייה בתוקף – במקרים שלקרקע הנרכשת היתר בנייה בתוקף, הרוכש זכאי להטבה במס הרכישה רק כאשר מדובר ברכישת קרקע (ולא רכישת דירת מגורים כהגדרתה בס' 9 לחוק). בנוסף נדרש כי

היתר הבנייה יהיה בתוקף ביום הרכישה, ושהרוכש יבנה את הבית לפי ההיתר שהיה בתוקף ביום הרכישה ולא על פי היתר אחר.

- הוראת הביצוע מציינת כי במקרים של פרויקטים בהיקפים גדולים ומורכבים קבלת היתר לחפירה ודיפון תיחשב קבלת היתר בנייה כמשמעותו בתקנות.
- ריבוי רוכשים – ברכישת קרקע במשותף ע"י מספר רוכשים, כך שלכל אחד מיוחד חלק מסוים בקרקע במסגרת הסכם ייחוד וחלוקה, תינתן ההטבה רק לרוכש שהיתר הבניה מתייחס לחלק שיוחד לו לפי הסכם השיתוף. כנ"ל גם במקרים בהם נרכשה חלקה אחת הכוללת מספר מגרשים ולכל מגרש נדרש היתר בנייה בנפרד.
- שימוש מעורב – כאשר מדובר ברכישת קרקע שהייעוד שלה הינו מעורב (מגורים ושימוש אחר), אזי שההטבה תינתן רק על חלק הקרקע המיועד למגורים (באופן יחסי) ועל החלק האחר לא תחול התקנה.
- ככל והיתר בנייה כולל שני תאריכים (תאריך הפקה ותאריך מתן), התאריך הרלוונטי להוראות שבתקנות יהיה המוקדם מבין השניים. כמו כן, למרות שהיתר הבנייה אינו מהווה אישור להתחלת עבודות (נדרשות עוד פעולות שעל המוכר להשלים ממועד קבלת ההיתר ועד העלייה על הקרקע), מתן ההיתר הוא המועד הקובע לעניין התקנות.
- התקופה הקובעת לקבלת היתר (24 חודשים) אינה ניתנת להארכה באמצעות סעיף 107 לחוק (סמכות המנהל להאריך מועדים) שכן מדובר בתנאי מהותי לתחולת התקנות.
- רק לאחר העמידה בתנאים (קבלת היתר בנייה ועמידה ביתר התנאים) יש להגיש בקשה לתיקון שומת מס הרכישה ולדרוש את החזר.

תוספת להוראת ביצוע 28/87 - הנחיות לפעולה במקרים בהם נדרשות בניכוי הוצאות בנייה והשבחת מקרקעין

ללא אסמכתאות תומכות

סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי לשם קביעת השבח יותרו בניכוי כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה לשם השבחתם של המקרקעין הנדרשים. הוראה 3 להוראת ביצוע 28/87 קבעה את הדרכים להוכחת הוצאה שהוצאה על ידי המוכר לצורך הכרה בניכוי בחישוב מס שבח.

ביטול הפטור ליחיד במכירת דירת מגורים מזכה (פטור כל 4 שנים) וחלוקת השבח באופן לינארי הביא לגידול משמעותי בעסקאות במקרקעין בהן יש חלק שבח החייב במס.

במכירת דירת מגורים (בפרט על ידי יחיד אשר על פי רוב אינו מנהל ספרים) עולה הסוגיה של הוכחת עלויות הרכישה וההשבחה של המקרקעין בהעדר אסמכתאות נאותות. בהתאם להוראה 3 להוראת הביצוע 28/28, במקרים כאמור, המנהל יאמוד את עלויות הבנייה הניתנות לניכוי מהשבח על בסיס ניסיונו והבנתו ותוך שימוש במחירוים מקובלים וזאת לאחר שהשתכנע שהמוכר הוא זה שהוציא את ההוצאה, שהבנייה השביחה את הדירה הנמכרת וכי הוצאה זו לא נדרשה במסגרת הוראות אחרות (כגון, לצורכי מס הכנסה).

התוספת להוראה 3 להוראת הביצוע מבקשת לקבוע באופן ברור את ההנחיות לפעולה של מפקחי המס בטיפול במקרים כאמור, כדלקמן:

1. מוכר המבקש לדרוש בניכוי הוצאות בהעדר אסמכתאות נאותות נדרש לצרף הצהרה בטופס מיוחד המיועד לשם כך.
2. המפקח יבחן את הצהרת המוכר ובין היתר את סכום ההוצאה ואופן קביעתו, פירוט העבודות שבוצעו, אסמכתאות לתשלומים שבוצעו בקשר לכך, הסכמים חתומים בקשר לעבודות כאמור ומסמכים תומכים אחרים, כגון הערכת שווי שמאי לצורך ביטוח ו/או מסמכי שיעבוד הנכס הכוללים התייחסות לעלות הבניה, הסכמי הלוואות ממוסדות פיננסים לצורך מימון הבנייה, הצהרות של קבלן הביצוע וכיו"ב.
3. על המפקח לבקר בנכס ולתעד את אופי הבנייה לשם אמידת הסכום שנדרש בניכוי.
4. ככל והמוכר הרים את נטל ההוכחה ויש בידו את האסמכתאות הנדרשות כדי להעיד שהוא זה שהוציא את ההוצאה, אזי שסכום ההוצאה יוכר כדלקמן:
 - במידה והבנייה נעשתה לפני 1/2014 הסכום יותר כפי שנדרש בשומה העצמית.
 - במידה והבנייה נעשתה לאחר 1/2014 יופחת מסכום ההוצאה שנדרש בשומה העצמית מרכיב המע"מ וכן רווח קבלני בשיעור של 15%.
 - במידה ויש פער בלתי מוסבר וחריג בין ההוצאות שנדרשו לבין אומדן המפקח יותרו בניכוי ההוצאות לפי אומדן המפקח ולגביהן יחול המנגנון המוזכר לעיל לעניין שלמות ההוצאה שתותר בניכוי (עם הפחתה או ללא הפחתה בהתאם לעיתוי ההוצאה).
5. ככל והמוכר לא הרים את נטל ההוכחה אזי המפקח הוא זה שיעריך את עלויות הבנייה וזמן ביצוען, ויתיר בניכוי את ההוצאה בהתאם להערכתו ולפי התחשיב הבא:
 - במידה ולהערכת המפקח הבנייה נעשתה לפני 1/2014 יותר בניכוי סכום עלויות הבנייה המוערכות בנטרול מרכיב המע"מ ובהפחתת רווח קבלני בשיעור 15%.
 - במידה והבנייה נעשתה לאחר 1/2014 יידרש אישור רו"ח כי ההוצאה לא נדרשה בעבר ולא תידרש בעתיד כהוצאה בהתאם לפקודת מס הכנסה או במכירת נכס אחר ויותרו בניכוי רק 2/3 מעלויות הבנייה כאמור בנטרול מרכיב המע"מ ובהפחתת רווח קבלני של 15%.
 - ככל ולא יומצא אישור רו"ח והמוכר לא המציא נימוקים ראויים מדוע לא הומצא אישור כאמור לא יותרו בניכוי כלל עלויות הבנייה.
6. התוספת גם מציינת שעל המפקח להעביר את המידע בדבר פרטי נותן שירותי הבנייה שלגביו נטען כי ביצע את השירות לפקיד השומה ותחנת מע"מ באמצעות מערכת הקשר החדשה בין האגפים וזאת לאור החובה להפקת חשבוניות מס וקבלות בהתאם להוראות ניהול ספרים.
7. כמו כן, במסגרת התוספת הובהר בין היתר כי ככל שנמצא שההוצאה שולמה במזומן לאחר שנת 2019 יש להעביר את המידע לממונה מע"מ האזורי לצורך בדיקה בעמידה בתנאי החוק לצמצום השימוש במזומן.

בכבוד רב,

קנובל בלצר סוראיה ושות'
רואי חשבון

אנו עומדים לרשותכם לכל מידע נוסף, ככל שיידרש

קנובל בלצר סוראיה ושות', רואי חשבון.

חוזר זה נועד למסירת מידע כללי בלבד. אין לראות בחומר המתפרסם בחוזר זה משום ייעוץ או חוות דעת כלשהיא. לפני נקיטת צעדים כלשהם אנו ממליצים על קבלת ייעוץ מקצועי.

הודעה זו נשלחה אליך מתפוצת הדואר של קנובל בלצר סוראיה ושות', רואי חשבון. אם אינך מעוניין לקבל הודעות נוספות מהתפוצה נא לחץ כאן. לכל בעיה או שאלה נא לפנות ל- info@mgi-israel.co.il או בטלפון +972.3.600.7822