

NEWSLETTER
ניוזלטר פברואר 2016
מס' 125

התוכן

- א. הוראות ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 1/2016 – עדכון הסכומים
בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה 1
- ב. חוזר מס הכנסה מס' 4/15 פרשנות הוראות הפחת המוגבר
בתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) תשמ"ו-1986 4
- ג. שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב 8

--*-*-*-*-*-*-*-*-*

א. הוראות ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 1/2016 – עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה

עם כניסת שנת המס 2016 בוצעו בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") ותקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה") עדכוני סכומים כפי שיפורט להלן:

מס רכישה

א. דירת מגורים יחידה

בהתאם להוראות סעיף 9(ג1ג)(3) לחוק, רוכש של דירת מגורים יחידה (בהתאם להגדרות בחוק) מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) יחוייב במס רכישה בהתאם למדרגות להלן:

1. על חלק השווי שעד 1,600,175 שקלים חדשים - לא ישולם מס;
2. על חלק השווי העולה על 1,600,175 שקלים חדשים ועד 1,898,005 שקלים חדשים - 3.5%;
3. על חלק השווי העולה על 1,898,005 שקלים חדשים ועד 4,896,615 שקלים חדשים - 5%;
4. על חלק השווי העולה על 4,896,615 שקלים חדשים ועד 16,322,055 שקלים חדשים - 8%;
5. על חלק השווי העולה על 16,322,055 שקלים חדשים - 10%;

ב. דירת מגורים (שאינה דירה יחידה)

בהתאם להוראות סעיף 9(ג1ה) לחוק רוכש של דירת מגורים (שאינה דירת מגורים יחידה) מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) יחוייב במס רכישה בהתאם למדרגות להלן:

1. על חלק השווי שעד 4,896,615 שקלים חדשים - 8%;
2. על חלק השווי העולה על 4,896,615 שקלים חדשים - 10%;

א. הוראות ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 1/2016 – עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה (המשך)

ג. הקלה ל"עולה"

בהתאם לתקנה 12 לתקנות מס רכישה זכאי רוכש המוגדר כ"עולה" בהתאם להגדרה האמורה בתקנה, להקלה במס הרכישה בעת רכישת דירת מגורים ו/או בית עסק זאת במשך תקופה המתחילה בשנה שלפני עלייתו לישראל ומסתיימת 7 שנים שלאחר עלייתו לישראל.

בהתאם לעדכון הסכומים האמורים בתקנה לפי עלית המדד, יעמוד שיעור מס הרכישה החל מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) על השיעורים להלן:

1. על חלק השווי שעד 1,734,225 שקלים חדשים - 0.5% ;
2. על חלק השווי העולה על 1,734,225 שקלים חדשים - 5% ;

ד. הקלה לרוכש משק חקלאי

בהתאם לתקנה 16 לתקנות מס רכישה זכאי הרוכש "משק חקלאי" החל מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) לתשלום מס רכישה (לגבי החלק שאינו בניין המשמש למגורים אשר לגביו ישלם מס רכישה בהתאם לשיעורי מס הרכישה החלים על רכישת דירת מגורים כאמור לעיל) בהתאם לשיעורים להלן:

1. על חלק השווי שאינו עולה על 354,710 שקלים חדשים - 0.5% ;
2. על חלק השווי העולה על 354,710 שקלים חדשים - 5% ;

מס שבח

א. סעיף 49א(א1) - תקרת פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק

בהתאם להוראות תיקון מס' 76 לחוק החל מה-1.1.14 הפטור לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק מוגבל בתקרת פטור בהתאם להוראות סעיף 49א(א1) לחוק.

סכום תקרת הפטור לתקופה שבין יום כ' בטבת תשע"ו (1.1.16) ועד ב' בטבת תשע"ז (31.12.16) הוא 4,456,000 שקלים חדשים ;

ב. סעיף 49ה' לחוק

סעיף 49ה' לחוק מאפשר מכירת דירה בפטור בנוסף למכירת דירה אחרת נוספת שתמכר אף היא בפטור בכפוף להוראות הסעיף. הפטור מוגבל בסכומים. להלן הסכומים המעודכנים לתקופה שבין יום כ' בטבת תשע"ו (1.1.16) ועד ב' בטבת תשע"ז (31.12.16) :

- שווי שתי הדירות הנמכרות יחד (סעיף 49ה(א)(3)) - 2,004,000 שקלים חדשים ;
שווי מירבי של שתי הדירות (סעיף 49ה(א1)) - 3,334,000 שקלים חדשים ;

א. הוראות ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 1/2016 – עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה (המשך)

ג. סעיף 149' לחוק

סעיף 149' לחוק קובע לעניין מכירת "דירת מגורים מזכה" (בהתאם לפרק חמישי 1 לחוק) כי מקום בו התמורה מושפעת מזכויות לבנייה נוספת, יהא המוכר זכאי לפטור נוסף (או חישוב לינארי מוטב - לפי העניין) בשל הזכויות לבנייה נוספת, זאת בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין תקרת הפטור לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך.

כמו כן, נקבע כי סכום הפטור הכולל, בתנאים המפורטים בסעיף, לא יפחת מרצפת הפטור. להלן סכומי תקרת הפטור ורצפת הפטור המעודכנים:

תקרת הפטור החל מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) - 2,105,900 שקלים חדשים;

ד. סעיף 94א(א) - קנס על אי הגשת הצהרה או הודעה למנהל

סעיף 94א(א) לחוק קובע כי אדם שלא הגיש הצהרה או הודעה במועד שנקבע בחוק כמפורט להלן, יוטל עליו, בעד כל שבועיים של פיגור, קנס בסכומים האמורים בסעיף. החל מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) יעמדו הקנסות על הסכומים המפורטים להלן (ללא שינוי משנה שעברה):

1. קנס אי הצהרה - 280 שקלים חדשים;
2. קנס אי הודעה - 230 שקלים חדשים;

ה. תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (קביעת אגרות בעד פעולות ושירותים), התש"ע-2009

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (קביעת אגרות בעד פעולות ושירותים), התש"ע-2009. קובעות כי בעד פעולות ושירותים שנותן המנהל לפי בקשת מבקש ובעד פעולות במסגרת עשיית שומה, תיגבה אגרה בהתאם לסוג הפעולה או השירות כמפורט בתקנות.

החל מיום ו' בשבט תשע"ו (16.1.16) עד ליום יז' בטבת תשע"ז (15.1.17) יעמדו סכומי האגרה על הסכומים המפורטים להלן:

- תקנה 1(1)(1), 1(3), 1(4) ו-1(5) - 82 שקלים חדשים;
- תקנה 1(1)(2) ו-1(2)(1) - 193 שקלים חדשים;
- תקנה 1(2)(2) - 54 שקלים חדשים;

ב. חוזר מס הכנסה מס' 4/15 פרשנות הוראות הפחת המוגבר בתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) תשמ"ו-1986

ב.1. כללי

1. תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986 (להלן: "תקנות 1986"), קובעות בתקנות 2(א)(7) ו-2(ב)(2) פחת מוגבר לציוד בבעלותה של חברה תעשייתית המשמש במפעל תעשייתי ומופעל במשמרות.

2. מטרת חוזר זה (להלן: "החוזר") היא להבהיר את עמדת רשות המסים ביחס לפרשנות תקנות 2(א)(7) ו-2(ב)(2) לתקנות 1986 (להלן: "סעיפי הפחת המיוחדים" או "ההוראות") באשר לתחולתן על ציוד שמעצם טיבו מופעל ללא הפסקה במפעל התעשייתי. משמע, האם סעיפי הפחת המיוחדים חלים על כל הציוד במפעל התעשייתי של החברה התעשייתית, כולל על ציוד שאינו מתבלה במיוחד בשל תוספת משמרות עבודה?

ב.2. סעיפי הפחת המיוחדים

1. רקע

סעיפי הפחת המיוחדים קובעים כך:

- א. תקנה 2(א)(7) לתקנות 1986 קובעת כי שיעור הפחת בשל ציוד בבעלותה של חברה תעשייתית, המשמש במפעל תעשייתי, יגדל ככל שיש יותר משמרות במפעל בהן מופעל הציוד (משמרת אחת, שתי משמרות או שלוש משמרות).
- תקנה 2(ב)(1) לתקנות 1986 קובעת כי החברה רשאית לבחור בין חישוב הפחת לפי תקנה 2(א)(7) לאותן תקנות לבין חישובו לפי תקנה 2(ב)(2) לאותן תקנות.
- ב. תקנה 2(ב)(2) לתקנות 1986 קובעת את הפחת בשיטת היתרה הפוחתת. הפחת על הציוד בשיטה זו מושפע ממספר המשמרות בהן הציוד מופעל.

2. הוראות פחת אחרות

א. תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת") הן התקנות העיקריות החלות על כלל הנישומים שמקיימים את תנאי סעיף 21 לפקודה. בתקנה 4 לתקנות הפחת נקבעת סמכות מיוחדת לפקיד השומה להתיר פחת מוגדל בשיעור שייקבע במקרה של בליה משמעותית מחמת עבודה במשמרות נוספות.

ב. חוזר מס הכנסה מס' 4/15 פרשנות הוראות הפחת המוגבר בתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) תשמ"ו-1986 (המשך)

2. סעיפי הפחת המיוחדים (המשך)

2. הוראות פחת אחרות (המשך)

להלן תקנה 4 לתקנות הפחת:

4" הסכום שינוכה עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה בבירור ההכנסה המחייבת במס, יחושב בהתאם למכסות האחוזים המפורטים בתוספת ב' לתקנות אלה:-

בתנאי כי אם נוכח פקיד השומה במקרה כל שהוא, כי קיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות, יכול הוא להרשות כי אותם הניכויים יחושבו לפי מכסות אחוזים שימצא לנכון, ובלבד שלא יעלו על כפל מכסות האחוזים שפורטו באותה התוספת."

ב. בעניין זה תצוין הלכה שנפסקה בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413. בפסק הדין נדרש ביהמ"ש לפרשנות סעיף 4 לתקנות הפחת ביחס למוני הגז. השופטת חיות בדעת רוב קבעה כי לשון התקנה מתייחסת לאותם מקרים שבהם נעשה שימוש מאומץ במיוחד בנכס, שימוש החורג מן השימוש הרגיל בו וגורם לפחת מוגבר. השופטת קבעה כי חריג זה אינו חל על המוניים של החברה, אשר מעצם טיבם מיועדים לפעול לאורך כל שעות היממה. לפיכך, קשה לקבוע כי ציוד מסוג זה בא בגדר הציוד אשר בשל הפעלתו ב"משמרות נוספות" נגרם לו פחת "למעלה מן השיעור הרגיל".

שיקול הדעת אשר ניתן לפקיד השומה מיועד למקרים חריגים בלבד כאשר מתקיימת "כליה ובליה" למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות.

ג. הוראה נוספת העוסקת במתן פחת מואץ על ציוד בשל עבודה במשמרות היא זו הקבועה בסעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 כדלקמן:
 43" הוכח לפקיד השומה שבמפעל מאושר היה בלאי בלתי רגיל של מכונות או של ציוד כאמור בסעיף 42, מחמת שהפעילו אותם במשמרות נוספות או בתנאים קשים ביותר, יהא פקיד השומה רשאי להתיר, לפי בקשת המפעל, במקום המכסה לפי סעיף 42, ניכוי פחת על פי סעיף 21 לפקודה במכסה השווה ל-250% ממכסת הפחת הקבועה בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941. "(ההדגשה אינה במקור).

ב. חוזר מס הכנסה מס' 4/15 פרשנות הוראות הפחת המוגבר בתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) תשמ"ו-1986 (המשך)

ב.2. סעיפי הפחת המיוחדים (המשך)

בהתאם להוראת הסעיף הנ"ל, הוקנתה לפקיד השומה סמכות להתיר פחת בשיעור 250% ממכסת הפחת הקבועה בתקנות הפחת. מתן שיעור הפחת המואץ מותנה ונובע מבלאי בלתי רגיל של הנכס בשל משמרות נוספות או תנאים קשים ביותר. הגדלת הפחת היא בשיקול דעתו של פקיד השומה שמדובר בבלאי בלתי רגיל מחמת ההפעלה במשמרות.

3. ציוד המופעל בעת המשמרת

א. כאמור בתקנות 1986, הפחת המוגבר יינתן לציוד המופעל במשמרת. לשון תקנות 1986 אינה מבחינה בין ציוד המופעל במשמרת אשר הפעלתו דרושה רק בשל קיומה של אותה משמרת, לבין ציוד המופעל בשעת המשמרת אך היה מופעל כך אף ללא קיומה.

ב. מהשוואת סעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון ותקנות הפחת לתקנות 1986 עולה אפוא כי בתקנות 1986 לא קבוע תנאי דומה, וכן אין דרישה או אזכור לבלאי המכונות שהוא מוגבר מהרגיל בשל משמרות.

ג. הבדלים אלו בנוסחן של הוראות שעוסקות באותו היבט – פחת – ובמיוחד נוכח היות הוראות תקנות 1986 הוראות מאוחרות לתקנות הפחת ולחוק לעידוד השקעות הון, מעידים שכוונת המחוקק בתקנות 1986 הינה שלא להתנות את השיעורים המוגברים שקבע בבלאי בלתי רגיל. אילו רצה המחוקק לתת את הטבת הפחת המואץ בשל השימוש המוגבר בציוד, היה מציין זאת במפורש בדומה לסעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון ולתקנות הפחת.

ד. בתקנות 1986, להבדיל מסעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון ומתקנות הפחת, הפחת ניתן ללא תנאי לאישור פקיד השומה (לבליה מיוחדת). שוני כאמור מחזק את הפרשנות כי בתקנות 1986 אין דרישה להוכיח בליה מיוחדת זו. ההטבה ניתנת לכל מפעל תעשייתי באשר לציוד המופעל במשמרות.

ה. עולה אם כן כי תכלית תקנות 1986 נועדה ליתן הטבה לחברות תעשייתיות במפעליהן התעשייתיים בדרך של פחת מוגבר כתלות במספר המשמרות. לחברות הללו קיימים נכסים כגון מכונות וציוד, אשר מעצם טיבם מיועדים לפעול ברוב ואף בכל שעות היממה, ומשכך אורך חייהם הכלכלי ידוע. לפיכך, הפחת שנקבע בתקנות אלו לא נועד להתאים בהכרח לפחת הכלכלי של הנכס, אלא נועד להיטיב עם המפעלים התעשייתיים בדרך של תמריץ זה.

ב. חוזר מס הכנסה מס' 4/15 פרשנות הוראות הפחת המוגבר בתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) תשמ"ו-1986 (המשך)

ב.2. סעיפי הפחת המיוחדים (המשך)

3. ציוד המופעל בעת המשמרת (המשך)

המחוקק של תקנות 1986 ביקש ליתן הטבה לכל חברה תעשייתית בשל ציוד במפעל תעשייתי כאמור, אף אם מתקיימת בו משמרת אחת בלבד. בשל משמרת זו תהנה החברה התעשייתית, על כלל הציוד במפעל התעשייתי המופעל במשמרת משיעור פחת מוגבר לצרכי מס, כאמור בתקנה. כמו כן ניתן עידוד מיוחד למפעלים המקיימים יותר ממשמרת אחת – באמצעות שיעור פחת גבוהים יותר. נמצא כי תמרוץ פעילויות מסוימות או התחדשות ציוד בענף מסוים בדרך של פחת מואץ הוא כלי מקובל שהמחוקק השתמש בו.

4. הנחיות לפעולה

יש לאפשר את ניכוי הפחת המואץ לפי תקנות 2(א)(7) ו-2(ב)(2) לתקנות 1986, לכל ציוד בבעלותה של חברה תעשייתית, המשמש במפעל תעשייתי, בהתאם למספר המשמרות המתקיימות במפעל בהן הציוד שימש והופעל, וזאת ללא תלות בקיום בלאי יוצא מהרגיל.

ג. שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב

מובא בזאת לידיעתכם מכתב מיום 25 בינואר 2016 מאת מירי סביון סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת, אשר פורסם באתר רשות המסים ומופנה אל פקידי השומה המייצגים והמעבידים:

ביום 23/10/2011, פורסמה הנחייתנו שמספרה 827011, אשר קבעה באופן חד משמעי כי עמדתה של רשות המסים בענין שבנדון הינה כדלקמן:

1. הדרך לקביעת שווי השימוש ברכב הינה אך ורק עפ"י תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז - 1987.

2. הדרך לחישוב הוצאות הרכב המותרות בניכוי הינה אך ורק עפ"י תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה - 1995.

כמו כן, הונחו פקידי השומה להודיע בכתב את עמדתנו האמורה לכל מי שפונה בהודעה על שימוש ביומן רכב ממוחשב לחישוב שווי השימוש ברכב/הוצאות הרכב המותרות בניכוי.

יחד עם זאת, עדיין מתקבלים דיווחים על מספר חברות אשר ממשיכות לשווק את התוכנות של יומן רכב ממוחשב לחברות ו/או ועדי עובדים שונים.

יובהר, כי השימוש בתוכנות אלו לחישוב שווי השימוש ברכב/הוצאות הרכב המותרות אינו תואם את הוראות החוק המפורטות לעיל. תיקים אשר קיים בהם שימוש בתוכנות כאמור, יטופלו במסגרת ביקורת ניכויים.