



## עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

### מיסוי מקרקעין

#### רכישת זכויות מגורים בנחלה – עסקה חייבת במס רכישה

נישומה התקשרה עם רמ"ו לרכישת מלוא זכויות המגורים בנחלה, שילמה דמי רכישה והיוון, ונחתם עמה חוזה מכירה חדש. לטענתה, מדובר בעיגון זכויות קיימות, אך ועדת הערר קבעה כי העסקה מקנה זכויות חדשות: זכויות בנייה, הזכות לפיצול מגרשים, השכרה לצדדים שלישיים ופטור מדמי הסכמה. נפסק כי שינוי בזכות החכירה מתקיים גם בהיעדר שינוי תכנוני, כאשר משתנה השימוש המותר לפי ההסכם. לפיכך, מדובר ברכישת "זכות במקרקעין" החייבת במס רכישה.

ו"ע 21-04-41704 דינה מנטינה אבידיני נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע



#### עסקת תמ"א – התנאים המתלים דוחים את "יום המכירה"

במסגרת עסקה לרכישת זכויות בפרויקט תמ"א 38, קבעה ועדת הערר כי "יום המכירה" בעסקת התמ"א טרם הגיע כל עוד לא התקיימו תנאים מתלים מהותיים – ובראשם חתימת הסכם ליווי בנקאי. נקבע כי אף שניתנו היתרי בנייה ונמכרו דירות, לא נתגבשה זכות במקרקעין על פי הדין במועד הרלוונטי – לפני תיקון 100 לחוק, מאחר שההסכם תלוי באישורים חיצוניים חיוניים. בכך נדחתה עמדת רשות המסים, שזיגה כי זכות החכירה מתקיים גם בהיעדר שינוי תכנוני, כאשר משתנה השימוש המותר לפי גיבושה המשפטי של זכות מחייבת במקרקעין.

ו"ע 22-04-1915, אבני דרך י.י. בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים



#### הבהרה לגבי פטור ממס על דמי שכירות המתקבלים במסגרת עסקאות התחדשות עירונית – נייר עמדה מס' 4/25

רשות המסים פרסמה הבהרה לפיה דמי שכירות המשולמים לבעלי דירות על ידי יזמים במסגרת פרויקטים של פינוי-בינוי ותמ"א 38/2 (הריסה ובנייה), פטורים ממס הכנסה ואינם כפופים לניכוי מס במקור. הפטור חל גם כאשר הדירה הושכרה לצד ג' ערב העסקה ודמי השכירות דווחו כהכנסה חייבת בעבר, או כאשר בעל הדירה הוא תושב חוץ. הפטור נגזר ישירות מהוראות סעיפים 49 ו-49א לחוק מיסוי מקרקעין, והוא חל על התקופה שבין פינוי הדירה ועד למסירת הדירה החדשה בפרויקט.



#### פעולה אחת במקרקעין כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

שמאי מקרקעין רכש עם אחרים דירות בבניין לצורך קידום תמ"א 38 ומכר את הנכס לזים כיחידה אחת. בית המשפט קבע כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, החייבת במס הכנסה: ההתארגנות המשותפת, הסכם השיתוף, אי תשלום שכר טרחה, המומחיות המקצועית של הנישום ומשך ההחזקה הקצר – כל אלו העידו על פעילות יזמית מכוונת להשאת רווח, ולא על השקעה פרטית פאסיבית.

ע"מ 22-05-55781 ערן בנטל נ' פקיד שומה חיפה



#### פטור לעולה – גם לאחר עיכוב ממושך בכניסה לדירה

הנישום, עולה חדש, ביקש פטור ממס רכישה לפי תקנה 12 בגין דירה שרכש והתגורר בה רק לאחר 3.5 שנים עקב פינוי דיריים. רשות המסים דחתה את בקשתו בטענה לאיחור בלתי סביר, אך חזרה בה במסגרת הליך הערר. ועדת הערר קיבלה את בקשת הנישום לחיוב בהוצאות, בקבעה כי פעל כדין וכי העיכוב נבע מאילוץ חיצוני ולא מהעדר כוונה להתגורר. נקבע כי עצם הזמן שחלף אינו שולל את הזכאות לפטור וכן כי אין לצפות מהנישום להתחשב בשינויים מאוחרים בנוהלי הרשות.

ו"ע 23-12-688, יואל טולידאנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים



#### מבנה נטוש ומסחרי – אינו "דירת מגורים מזכה"

נישום טען כי מכר דירת מגורים מזכה, אך הוועדה קבעה כי מדובר במבנה נטוש ובלתי ראוי למגורים, ששימש במשך עשרות שנים לעסק ומסחר. לא הוכח שימוש ממשי למגורים, לא הוצגו תשתיות בסיסיות, וחסרה חוות דעת תומכת. הוועדה הדגישה כי ייעוד תכנוני למגורים או פוטנציאל שיקומי אינם מספיקים – וכי יש להוכיח קיום דירה ראויה למגורי קבע בפועל. מאחר שהנכס שימש כנכס עסקי, הפטור ממס שבח לא חל, והעסקה חויבה במלוא המס.

ו"ע 22-07-23653, ויקטור אסולין נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים



### מס הכנסה

#### תושבות יחיד לצורכי מס – קיצו של מבחן מרכז החיים?

הגדרת יחיד, כ-"תושב ישראל" בהתאם להוראות הפקודה היוותה כר פורה למחלוקות בין רשות המיסים וציבור הנישומים. כך, בהעדר כלל מוחלט, נדרשו הצדדים לדון במשקל הראוי שיש ליחס לנסיבותיו של כל נישום ביחס לקשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים.

במסגרת תזכיר חוק בנושא תושבות יחיד לצורכי מס שפרסמה רשות המיסים, מוצע לקבוע, בין היתר, חזקה חלוטה (שאינה ניתנת לסתירה), לפיה, בהתקיים מספר ימי שהייה מצומצם בישראל בשנת המס וכן מספר "ימי שהייה משוקללים" ב-"תקופת שלוש השנים", יוגדר היחיד כתושב ישראל, גם אם יתר הקריטריונים במבחן מרכז החיים מצביעים אחרת. כפועל יוצא, מבחן "מרכז החיים" יישמש רק לבחינת אותם מקרים שאינם חוסים בגדרי החזקה החלוטה. בנוסף, מוצע לראות בשנה הראשונה לתחילת התושבות או לניתוק התושבות, כשנים בהן היה היחיד לתושב ישראל רק בחלק משנת המס.

ככל והתזכיר יתקבל במתכונתו הנוכחית, הוא מהפכה, במסגרתה הבחינה האילונית תיסוג בפני נוקשות מניין הימים.



#### טיפול החשבונאי בעסקאות התחדשות עירונית – עמדת הרשות לניירות-ערך

ביום 7 ביולי 2025 פרסמה הרשות לניירות-ערך את עמדת הסגל בנוגע לטיפול החשבונאי בעסקאות התחדשות עירונית ("הפרסום"). במסגרת הפרסום מפרטת הרשות לניירות-ערך את עמדתה בנוגע לפרקטיקה החשבונאית הנהוגה בישראל ולאופן הטיפול בסוגיות שונות כגון: חלופות למדידת שווי הקרקע במועד ההכרה לראשונה, עיתוי מדידת שווי הקרקע בעסקאות קומבינציה, מועד ההכרה לראשונה בקרקע, מדידת התחייבות לתשלום דמי שכירות, מועד ההכרה לראשונה בנכס בגין עלויות טרום ביצוע, הקצאת עלויות טרום ביצוע, מדידת רכיב המימון המשמעותי, פיצול הכנסות ועלות המכר.

לפרסום עשויה להיות השפעה באותם מקרים בהם מיושם כלל העקיבה החשבונאית, בהיעדר דין מס פסופי.



#### בסיס דיווח חשבונאי, טענת השתק פלוגתא, הרחבת חזית וקנס גירעון

מדובר במחלוקת שהינה המשכו של הליך קודם שנדון בבית המשפט המחוזי והעליון אשר דחו את ערעורי הנישומה. המחלוקת הנוכחית התייחסה לשנים העוקבות סביב אותו מקור הכנסה – הכנסות שכירות אשר הופחתו למחצית. בית המשפט קבע בין היתר כי:

- מכיוון שההליך הנוכחי הועברת שונות, אין מקום לקבל את טענת ההשתק של רשויות המס.
- הרחבת חזית מצד הרשויות המס ביחס לבסיס הדיווח – הטענה התקבלה שכן חלק מהטענות הועלו לראשונה בשלב חקירתו הנגדית של נציג רשות המיסים.
- בסיס הדיווח (מזומן או מצטבר) – "בהעדר מלאי, המערערת רשאית להגיש את דוחותיה על בסיס מזומן". קביעה זו, המתייחסת לקיום מלאי בלבד, הינה מצמצמת ועשויה לאזן את עמדתה הנוקשה של רשות המיסים מאז פרסומו של פס"ד **מיקוד ישראל אבטחה אשתיים וכה אדם בע"מ** (ע"מ 63590-02-20).
- בית המשפט מבקר את רשויות המס בטענה ל"גרסה מתפתחת": "גישתו איננה קוהרנטית ואיחידה".
- השכרה מסחרית – על מנת לקבל את הפטור הקבוע בסעיף 2(9) לפקודה, נכסי המוסד הציבורי צריכים להשתק המטרה הציבורית. אין די בהשכרת נכסים בבעלות הנישומה, גם במחיר מופחת ממחיר השוק (45%), ועל הנישומה לקיים את הפעילות בעצמה.

ע"מ 22-02-41231 ועידת המדעים וההשכלה האיסלמית נ' פקיד שומה ירושלים



#### עדכון הטבות מס ביישובים – תזכיר לתיקון סעיף 11 לפקודת מס הכנסה

דיני המס כוללים הטבות מס לתושבים של יישובים מוטבים. על מנת להימנע משלילת ההטבה כתוצאה מצמיחה טבעית של האוכלוסייה, מוצע במסגרת התזכיר לעדכן את תנאי תקורת גובה האוכלוסייה בהגדרת "**יישוב מוטב**" בסעיף 11 לפקודה מ-85,000 ל-100,000 תושבים.

בנוסף, מוצע להגדיר "יישוב סמוך לחבל תקומה" וליתן הטבות מס לכל היישובים שחוק התקומה מיפה, ובין היתר, קביעת הוראת שעה עד סוף שנת 2029, כך שבידי תושב יישוב הסמוך לחבל תקומה, תהא גם האפשרות להנות מהטבת מיסוי מס פרוטו של 7% מהכנסתו החייבת במיגיעה אישית, עד לתקרת הכנסה של 146,640 ש"ח.



### מע"מ

#### סילוק על הסף של תביעה נגד רשויות מע"מ בשל היעדר יריבות ואי-מיצוי הליכים

בית משפט השלום בפ"ת דן בבקשה לסילוק תביעה אזרחית שהגיש מר חממי נגד מנהל מע"מ רחובות. חממי תבע השבת כספים ששילם לרשויות מע"מ בעסקת מקרקעין, בטענה שהמוכרים גרמו לו לשלם למע"מ סכום שלא היה חייב בו וכי קיים ביניהם הסכם פשרה בו המוכרים ממחים לחממי את זכותם לכספי המכירה. מנהל מע"מ טען להיעדר יריבות ולאי-מיצוי הליכים, שכן רק החייבים במס (במקרה דנן – המוכרים) רשאים לתבוע השבה, וזאת באמצעות הליכי ההשגה והערר שנקבעו בחוק. בית המשפט קיבל את עמדת מנהל מע"מ וקבע כי חממי אינו בעל מעמד לתבוע את ההחזר הנטען באופן ישיר וכי עליו למצות הליכים למול החייבים במס, ומשכך הורה על מחיקת התביעה.

ת"א 25-01-73354, מדינת ישראל - מנהל מע"מ רחובות נ' ארז חממי



#### החלטת מיסוי 8808/25: מחיר העסקה במכירת בגדים משומשים

בהחלטת מיסוי חדשה (מס' 8808/25), נקבע כי מס ערך מוסף על מכירת בגדים משומשים יוטל רק על הרווח (ההפרש בין מחיר הקנייה למחיר המכירה), ולא על מחיר העסקה המלא, בהתאם להוראות סעיף 5(א) לחוק מע"מ. ההחלטה מרחיבה את הגדרת "רהיטים" ו"חפצי בית" כך שהיא תכלול גם בגדים משומשים, ועוד סוגי חפצים משומשים כמו כלים, מכשירים לשימוש ביתי, ספרים ותקליטים. כדי להגות מהטבה זו, על העוסקים לעמוד בתנאים של ניהול תיעוד מפורט של כל עסקת רכישה ומכירה, בהתאם לתקנות החלות על מכירת רהיטים משומשים. בהחלטה הודגש כי במכירה במחיר הפסד, המס ייחשב כאפס ש"ח וכי לא ניתן יהיה לקזז הפסדים מול רווחים ממכירות אחרות. אי עמידה בתנאי החלטת המיסוי תוביל להטלת מע"מ על המחיר המלא של הפריט.

