



דיני מיסים | יוני 2025

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

החזר מס שבח – לא אחרי 30 שנה – ו"ע 35941-03-23 דוד בכר נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

הנישומים מכרו דירה בשנת 1988, אך העסקה בוטלה שנה לאחר מכן בשל הפרת חוזה מצד הרוכשים. רק בשנת 2019, לאחר מאבק משפטי מתמשך שבמסגרתו הדירה חזרה לידי הנישומים, ביקשו הנישומים החזר של מס שבח ששולם בשנת 1988. תחילה דחה המנהל את הבקשה בטענה שהעסקה "השתרשה במציאות", אך לבסוף – ובנסיבות חריגות – השיב לנישומים את המס ששולם בגין העסקה שבוטלה. משם, ביקשו הנישומים להרחיב את הערר ולטעון גם להשבה של סכום נוסף, שלטענתם היה על המנהל להשיב להם כבר בשנת 1989 בעקבות קבלת השגה שהפחיתה את חבות המס המקורית, אך ההחזר לא הועבר בפועל לידיהם. ועדת הערר קבעה כי טענותיהם של הנישומים בנוגע להחזר מ-1989 התיישנו מזמן, והן ממילא אינן בסמכות הוועדה. הנישומים קיבלו את הסעד שביקשו – החזר בגין ביטול העסקה – אך ניסו להרחיב את ההליך לטענות נוספות, ללא בסיס דינוי או משפטי. לאור זאת הערר נדחה על הסף מחמת התיישנות וחוסר סמכות.



דחיית ערר בשל העדר סיבה מספקת להארכת מועד ולתיקון שומה ישנה – ו"ע 43011-08-24 סמיר חאג' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

הנישומים הגישו בקשה לתיקון שומת מס שבח ישנה, והארכת מועד מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, בטענה ל"טעות משפטית" בקביעת יום הרכישה. לטענתם, היה על המנהל לקבוע את יום הרכישה לפי מועד פטירת הסב (1951) ולא האב (1977), שכן הנכסים לא נרשמו על שם האב והועברו ישירות לנכדים לפי הסכם חלוקה מ-1997. הבקשה הוגשה לאחר יותר מ-4 שנים, בטענה שההסכם הרלוונטי נמצא באיחור בקלסר ישן. הוועדה דחתה את הנימוק, והבהירה: הטענה בדבר מציאת ההסכם על ידי הנישום (עו"ד במקצועו) במשרדו, לא די בה כשלעצמה כדי להוות "סיבה מספקת". וועדת הערר הדגישה, בהסתמך על הלכת חוגי, כי לאחר חלוף 4 שנים – סופיות השומה גוברת על עקרון גביית מס אמת. עוד נקבע כי הסכם בין יורשים אינו יכול לעקוף את עקרון "הנפילה המיידית" שבחוק הירושה – ולפיו המוריש הוא האב, ולא הסב. פסק הדין חייד את האיזון: למרות החשיבות הרבה של עקרון מס אמת, לא ניתן לפתוח שומות ישנות ללא הצדקה חריגה וברורה.



מס הכנסה

החלפת מניות לפי סעיף 104 לחוק מס הכנסה – החלטת מיסוי בהסכם מס' 6702/25

עניינה של ההחלטה בהחלפת מניות לפי סעיף 104 לחוק. ההחלטה עוסקת בבעלי מניות יחידים, תושבי ישראל, אשר החזיקו במניות של חברת פרטית תושבת ישראל ("חברה א"), ואשר כשנה וחצי טרם החלטת המיסוי, החליפו את מניותיהם בחברה א' במניות של חברה ציבורית, תושבת ישראל, הנסחרת בישראל ("חברה ב"), וזאת בהסתמך על אישור המנהל שניתן לפי סעיף 104 לחוק ("ההחלפה הראשונה"). במסגרת החלטת המיסוי, ובטרם הגיע "יום המכירה" של המניות המוקצות כהגדרתו בהוראות חלק ה'2 לפקודה ביחס להחלפה הראשונה, ביקשו בעלי המניות להחליף את מניותיהם בחברה ב' במניות של חברה ציבורית נוספת, תושבת ישראל שמניותיה נסחרות בארה"ב ("ההחלפה השנייה"). רשות המסים אישרה כי ההחלפה השנייה לא תיחשב כמכירה של מניות חברה ב' בידי בעלי המניות אך תוך קביעת מגבלת זמן לדחיית המס: לגבי מחציתן – עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה הראשונה; לגבי יתרתן – ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה הראשונה. במסגרת ההחלטה נקבעו נתאים נוספים ביחס לבעלי מניות אשר שינו את תושבותם עד ליום המכירה, חישוב התמורה והשפעתה של חלוקת דיבידנדים עד ליום המכירה וכן הוראות נוספות.



אי תחולת הוראות סעיף 8 לפקודה על הכנסות מראש המהוות הכנסה מעסק לפי סעיף 2(ו) לפקודה בידי הנישום - נייר עמדה מקצועי מס' 03/2025

ביום 6 במאי 2025, פורסם נייר עמדה מקצועי מס' 03/2025, העוסק בפרשנות תחולת סעיף 8 לפקודה על הכנסות מראש המהוות הכנסות מעסק ("נייר העמדה"). סעיף 8 לפקודה קובע כי נישום שמדווח על בסיס מצטבר והפיק הכנסה מהמקורות המנויים בסעיפים (6)2 או (7)2 לפקודה שמהווה הכנסה מראש, ידווח על כלל ההכנסה במועד קבלתה. קרי, הדיווח על ההכנסה יתא במועד קבלתה בפועל, או על בסיס צבירה, על פי המוקדם מבניהם. על פי נייר העמדה, סעיף 8 לפקודה אינו חל מקום בו מדובר בהכנסה מכוח סעיף (2)2 לפקודה, כאשר הנישום מנהל ספרים בשיטת הצבירה וזו גם שיטת הדיווח הנהוגה על ידו לאותן הכנסות לצרכי מס.



טיטות תקנות מס הכנסה (רווחי שערך), התשפ"ה-2025

ביום 19 במאי, 2025, פורסמה טיטות תקנות מס הכנסה (רווחי שערך), התשפ"ה-2025 ("טיטות התקנות"). לפי הגדרת "רווחי שערך" בסעיף 100א(א) לפקודה, רווחי שיערוך הם "עודפים שלא התחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת". בהיעדר הגדרה לרווחים אלה, הסעיף טרם נכנס לתוקף. בנוסף, לפי סעיף 42(ז) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, תנאי לכניסתו של הסעיף לתוקף לגבי נכסים מחוץ לישראל הוא התקנת תקנות על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הקובעות הוראות למניעת מס' כפל כמשמעותם בסעיף 200 לפקודה, אשר טרם הותקנו עד כה. טיטות התקנות כוללת סוגים של רווחים חשבונאיים אשר יכללו בתחולת סעיף 100א(א) לפקודה וכן הוראות למניעת מס' כפל.



עתירה לפרסום הנחיה מנהלית בנושא יום מכירת נכס - בג"ץ 69014-11-24 משה הר שמש נ' מנהל רשות המסים

עניינה של העתירה, בבקשתו של העותר להורות לרשות המסים לפרסם הנחיה מנהלית בעניין הגדרת "יום מכירת הנכס" במכירת זכויות כנגד תמורה עתידית – סוגיה שטרם ניתנה התייחסות לגביה, על אף שבחוזר מס הכנסה מס' 19/2018 נכתב כי כוונת החטיבה המקצועית של רשות המסים לפרסם בעתיד חוזר מקצועי בנושא. לטענת העותר, קיים צורך בפרסום ההנחיה, בין היתר, לשם טיפול אחיד בסוגיות הנובעות מכך, ומשהצהירה רשות המסים בעבר על כוונתה, עליה לפרסם את עמדתה בנושא. בית הדין הגבוה לצדק דחה את העתירה, בקובעו כי פרסום חוזרים מטעם רשות המסים הינו כלי וולונטרי, הנתון לשיקול דעת הרשות בלבד ואין חובה לפרסמם. עוד נקבע כי בית המשפט לא ימיר את שיקול דעתה של הרשות בשיקול דעתו, וכי סעד של התערבות בהחלטה הקשורה בגיבוש ובפרסום הנחיות פנימיות, לא יינתן כעניין שבשגרה, שכן הרשות היא בעלת המומחיות והידע בנושא.



מע"מ

רישום במע"מ של עסק בהקמה בעקבות רכישת אופציה – ע"מ 27555-11-23 סנטר המושבה 975 בע"מ נ' מנהל מע"מ

האם חברה אשר רכשה אופציה לרכישת חלק מהזכויות במקרקעין המיועדים להקמת מיזם מסחרי זכאית להירשם במע"מ כבר בשלב זה בתור "עסק בהקמה" ולדרוש לקזז את מס התשומות הנובע מרכישת האופציה? זאת השאלה אשר עמדה במרכז הדיון בבית המשפט. בעקבות סירובו של מנהל מע"מ לאשר פתיחת תיק עוסק לחברה, הוגש על ידה ערעור לבית המשפט המחוזי לפי סעיף 64(א) לחוק מע"מ, על מנת לאכוף על מנהל מע"מ פתיחת תיק כעוסק. בפסק דין מנומק נקבע כי יש לפרש את הסמכות שיש למנהל מע"מ לרשום "עסק בהקמה" כחובה המוטלת עליו לפתיחת תיק עוסק, ככל שהוצגה לפניו תשתית עובדתית המצביעה על כוונה בתום לב להקמת עסק ועל מעשים או פעולות המעידים על קידום מעשה או פעילות כלכלית. בנסיבות אלה, אין ממש בטענת מנהל מע"מ שיש להמתין עד למימוש של האופציה בפועל לצרכי פתיחת התיק, זאת מאחר שכל פתיחת עסק טומנת בחובה סיוכני אי ודאות. כך גם ציין בית המשפט כי הכלל בתוק מע"מ הוא חובת רישום, עוסק הסמכות לסרב לרישום הינה בגדר חריג בלבד. ההוראה הקבועה בסעיף 40 לחוק מע"מ בדבר זכאות לדרישת ניכוי מס תשומות בהקמה אינה מהווה תחליף לפתיחת תיק מקום בו הניח העוסק להנחת דעתו של המנהל כי הלה מתכוון לבצע פעילות עסקית בעתיד ומכאן חובתו של המנהל לאשר כבר בשלב זה פתיחת תיק עוסק מורשה.



חובת תשלום מע"מ למי שאינו בגדר "תושב אזור אילת" – ע"מ 64274-03-22 עופר רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

פטור ממע"מ לפי סעיף 5(ה) לחוק אזור סחר חופשי אילת, מוקנה, בין היתר, למי שמוגדר כ"יחיד שמקום מגוריו הקבוע הוא בתחום העיר אילת". במקרה דנן, נרשם העוסק כתושב אילת לצרכי ביצוע עסקאות של מתן שירותי בניה לפרויקטים בעיר. בית המשפט פסק כי לא עלה בידי העוסק להוכיח כי בשנות המס הרלוונטיות מרכז חייו הועתק לעיר אילת. זאת בהסתמך על בחינת פעילותו העסקית באילת לעומת היקף הפרויקטים אשר נוהלו במקביל על ידו מחוץ לעיר אילת, לקשר עם בני משפחתו אשר נותרו מחוץ לאילת ולעובדה שהגיע לאילת באופן זמני, בלא ששינה את מרכז חייו. כך גם נקבע כי עצם הרישום כעוסק באזור אילת אינו קונסטטיטויבי ואינו יוצר את התושבות ואף אינו מעיד עליה. משכך הוטל על העוסק חיוב במע"מ מלא על מלוא עסקאותיו אשר דווחו כעסקאות הפטורות ממע"מ.

