



## פסק דין תקדימי- המדינה חויבה להשיב את מס הרכישה שגבתה מיזמיות המחיר למשתכן

אנו שמחים לבשר, כי לאחרונה פורסם פסק דין חשוב ותקדימי של ועדת הערר למיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בחיפה, לזכותה של חברת אשדר מקבוצת אשטרום המיוצגת על ידי משרדנו, בניצוחו של ראש מחלקת המיסים במשרד, עו"ד ליאור נוימן. כפי שנסביר מיד, השלכות פסק הדין הן דרמטיות ומטלטלות את תחום "המחיר למשתכן".

במסגרת פסק הדין נקבע, כי זכויות החכירה המוענקות ליזמים וקבלנים במסגרת מכרזי "מחיר למשתכן" אינן עולות לכדי "זכות במקרקעין", כהגדרתו של מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), ועל כן הן אינן חייבות במס רכישה. מדובר בהכרעה שיפוטית בעלת השלכות רחב משמעותיות, היוצרות זכאות להחזרי מס רכישה ליזמים וחברות בנייה רבות, בהיקף של מאות מיליוני שקלים.

במוקד ההליך עמדה מחלוקת עקרונית בשאלת מהות ההתקשרות במכרזי מחיר למשתכן. בתוך כך, ועדת הערר נדרשה להכריע בשאלה- האם היזם המתקשר בפרויקט "מחיר למשתכן" רוכש זכות חכירה לדורות במקרקעין (ולכן חייב במס רכישה), או שמא מדובר במערך חוזי ייחודי שבו היזם פועל כקבלן מבצע, לצורך מימוש מדיניות המדינה, באופן שאינו מקנה לו את "ההנאה הכלכלית" האופיינית לבעל זכות חכירה במקרקעין (ולכן הוא אינו חייב במס רכישה)? לאחר שבחנה לעומק את מכלול מאפייני המכרזים וההסכמים בתחום ה"מחיר למשתכן" קבעה ועדת הערר, כי הזכות המוענקת ליזמים אינה מאפשרת להם להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם לתועלתם. בתוך כך, נפסק כי המגבלות המשמעותיות המוטלות על היזם במסגרת התוכנית (לרבות כפיפות למנגנוני בקרה, לוחות זמנים הדוקים, הגבלות מהותיות ביחס למכירת הדירות וזהות הרוכשים), שוללות מן היזם מרכיבים מרכזיים של שליטה, הנאה ותועלת כלכלית מהמקרקעין, אשר מאפיינים "חוכר לדורות". כמו כן נקבע, כי גם במישור תקופת ההחזקה אין לראות ביזם כמי שמקבל זכות משפטית ודאית וברת אכיפה להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים, כנדרש לפי הדין, וזאת נוכח המבנה ה"בלט-אין" של התוכנית, אשר מחייב את היזם למכור את הדירות לזכאים בתוך פרק זמן קצר. לאור מגבלות אלו, נפסק כי הזכות המוגבלת המוקנית ליזמים במסגרת פרויקט "מחיר למשתכן" איננה מקימה חיוב במס רכישה.

חשוב לציין, כי ההליך נוהל כתיק מייצג בעניינה של אשדר, לצד ייצוגם של עשרות יזמים וקבלנים נוספים. במקביל, גובש הסדר ייחודי מול הפרקליטות אשר נועד לאפשר טיפול רוחבי ויעיל בהשבת מס הרכישה ליזמים שהצטרפו להסדר, ואלו שיצטרפו בעתיד, באמצעות מסלול פרטני מוסדר, בהתאם להוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. ההסדר כולל גם מנגנון ייעודי שיוכל לאפשר קבלת החזרי מס, אף במצבים בהם חלפו למעלה מארבע שנים ממועד השומה, והכל בהתאם להתפתחויות וליישום שייקבע בעקבות פסק הדין.

נדגיש, כי פסק דין זה עשוי לייצר בסיס להשבת מס רכישה בהיקפים משמעותיים ליזמים וקבלנים במכרזי מחיר למשתכן וכן במכרזי המשך של "מחיר מופחת" ו"מחיר מטרחה". נוכח השלכות הדרמטיות של פסק הדין, מחיר לחברות שביצעו עסקאות במסגרת התוכנית הנ"ל לבחון את אפשרויות הפעולה העומדות לרשותן, ולשקול נקיטת צעדים בהקדם.

### אכיפה פיסקאלית משולבת: המלחמה "בהון השחור" עולה מדרגה

ביום 9 בפברואר 2026 פרסמה רשות המיסים את חוזר מס הכנסה 03/2026 העוסק בתיקוני החקיקה שנושעו במסגרת חוק התוכנית הכלכלית לשנת 2025 לצמצום תופעת ההון השחור בישראל. כזכור, תכלית תיקוני החקיקה היתה להעניק לרשות המיסים כלים נוספים לצמצום ההון הלא מדווח בישראל, זאת באמצעות אכיפה פיסקאלית משולבת וסנכרון בין מערכי המס השונים, כך שהפרות בתחום פיסקאלי אחד ישליכו על מערכי המס המקבילים, באופן שיגביר את הציות בכלל המערכים. להלן תיאור עיקרי החוזר.

#### א. הוצאות שאינן מותרות בניכוי

העקרון המנחה העומד בבסיס תיקון זה הנו, כי אין להכיר בניכוי מס או בהוצאה מקום בו הפעולה שבגינה נתבעו הניכוי או ההוצאה בוצעה בניגוד לדין, ובפרט כאשר מדובר בהפרות של חובת ניכוי מס במקור או של הוראות החוק לצמצום השימוש במזומן. התשע"ח-2018. עקרון זה יושם באמצעות תיקוני חקיקה במערכי המס השונים, כפי שנופרט להלן:

- הוצאה שנתינתה מהווה הפרה לפי החוק לצמצום השימוש במזומן לא תותר בניכוי לצרכי מס הכנסה; הגבלת ניכוי הוצאה לצרכי מס הכנסה בשל עסקה שסכומה מחייב מספר הקצאה, ללא חשבונות מס אשר הוקצה לה מספר הקצאה כדין;
- שלילת התרת הוצאה לצרכי מס הכנסה בשל אי ניכוי מס במקור ו/או אי העברת סכום הניכוי לפקיד השומה;
- הגבלת ניכוי מס תשומות לצרכי מע"מ מקום בו התמורה שבשלה ניתנה החשבונות מהווה הפרה של החוק לצמצום השימוש במזומן;
- בחישוב מס השבח החל על מכירת זכות במקרקעין לא יותרו בניכוי תשלומים שהוציא עוסק, במסגרת עסקו, שהוחלט שנתינתם מהווה הפרה לפי החוק לצמצום השימוש במזומן;

#### ב. הרחבת חובת הדיווח המפורט במע"מ - הורדת רף המחזור המינימאלי ל-500,000 ₪ בשנה

חוק מע"מ מטיל חובת דיווח מפורט חודשי על עוסקים אשר עומדים בתנאים המפורטים בסעיף 69א(ז). דיווח מפורט זה כולל את כל החשבונות שהוציא העוסק וכל חשבונות המס שקיבל בתקופת הדיווח הרלוונטית. בתוך כך, בין התנאים המנויים בסעיף 69א(ז) לחוק מע"מ נקבע מחזור עסקאות מינימאלי המחייב נישום בהגשת דוח מפורט. טרם התיקון עמד רף העסקאות המינימאלי המחייב בדיווח מפורט על 2.5 מ' ₪ בשנה. במסגרת התיקון הורחבה חובת הדיווח המפורט, כך שתחול על כל עוסק שמחזור עסקאותיו השנתי עולה על 500 א' ₪.

#### ג. שינוי מודל חשבונות ישראל

כחלק מההתמודדות עם התופעה של חשבונות מס פיקטיביות תוקן חוק מע"מ במסגרת סעיף 38 לחוק ההתייעלות הכלכלית. התיקון קבע חובה לקבלת מספר הקצאה לחשבונות מס שסכומן עולה על תקרה שנקבעה, וזאת לצורך ניכוי מס התשומות הגלום בהן. כחלק מהוראות התיקון נקבע, כי כניסתו של מנגנון זה תיעשה באופן מדורג, כך שבשנת 2024 הוא יחול על חשבונות בסכום של 25 א' ₪, בשנת 2025- 20 א' ₪, בשנת 2026- 15 א' ₪, בשנת 2027- 10 א' ₪, ובשנת 2028- 5 א' ₪.

לאור הצלחת התיקון ותרומו לצמצום תופעת החשבונות הפיקטיביות הוחלט להאיץ את החלתו, כך שהסכום שלגביו יידרש מספר הקצאה לצורך ניכוי מס תשומות ירד ל-10 א' ₪ (במקום 15 א' ₪) החל מיום 1 בינואר, 2026 ותחול ירידה נוספת ל-5 א' ₪ החל מיום 31 במאי, 2026.

### פסק הדין בעניין חברת טבע - ניכוי מס תשומות בגין מערך הסעות לעובדים

לאחרונה פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בעניינה של חברת טבע תעשיות פרמצביות בע"מ. בית המשפט דחה את עיקרי ערעורה של חברת טבע ביחס לשומה שערך לה מנהל מע"מ ירושלים, במסגרתה נקבע כי טבע אינה רשאית לנכות מס תשומות בגין מערך הסעות שהיא מפעילה לשינוע עובדיה למפעליה השונים בארץ.

המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לענייננו הינה תקנה 15א לתקנות מע"מ הקובעת, כי מס תשומות שנתחייב בו עוסק בגין תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי, אלא אם הוכח שהתשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והדבר דווח כעסקה חייבת במס בדוח התקופתי (לפי שווי שוק). לעניין זה נדרש להחיל את "מבחן הנהנה הישיר והדומיננטי", ולפיו במצב בו הנהנה העיקרי מהתשומה הינו העובד, מס התשומות, ככלל, אינו מותר בניכוי (אלא אם התשומה נמכרה לעובד בשווי שוק ודווחה כעסקה חייבת במע"מ).

באי כוחה של טבע טענו בעניין זה, כי הוצאות מערך הסעות הן הוצאות עסקיות מובהקות שנועדו להבטיח רצף ייצור, החלפת משמרות מדויקת וסנכרון מלא בין עובדי הייצור, וזאת בין היתר לאור מאפייני ייצור פרמצבטי והפיקוח הרגולטורי המחמיר החל על פעילות החברה. לטענתם, החברה היא הנהנית הישירה והדומיננטית ממערך ההסעות, בעוד שהתועלת לעובדים הנה עקיפה בלבד. מנגד, מנהל מע"מ טען, כי ברוב המקרים קיימת תחבורה ציבורית סדירה וסבירה לעובדים, וכי מערך ההסעות בעיקרו חוסך לעובדים זמן, טרחה ועלויות, ומשך מדובר בטובת הנאה לעובדים החוסה תחת תקנה 15א.

בית המשפט דחה את עיקר ערעורה של חברת טבע וקבע, כי החברה לא הוכיחה שמערך ההסעות נועד בעיקרו לענות על צורך ייחודי שלה, באופן שמצדיק לראות בה הנהנית הישירה והדומיננטית מהתשומה, וזאת מהטעמים שלהלן:

- טבע לא הציגה אסמכתאות מספקות לכך שהחלפת משמרות "כמקשה אחת" היא דרישה רגולטורית מחייבת, ואף לא הוכיחה באופן משכנע כי העדרות או איחור של עובד גוררים בהכרח השבתה של קווי הייצור כטענתה;
- כאשר קיימת תחבורה ציבורית 'סבירה' גם אם כרוכה בהחלפות קווים, הסעה תיחשב, ככלל, כזאת המחליפה שימוש ברכב פרטי או בתחבורה ציבורית ובכך חוסכת לעובדים זמן, טרחה והוצאה כספית והנטייה תהיה לראות בהסעה טובת הנאה לעובד;
- הרצון של מעסיק שעובדו יגיעו בזמן למשמרת הוא אינטרס טבעי המשותף למעסיקים רבים ולא מהווה תנאי עבודה ייחודי;
- השימוש בהסעות לא הוגדר כחובה מוחלטת, אלא כ-"זכאות" לעובדים בלבד, באופן התומך במסקנה שמדובר בהטבה פרטית לעובד ולא בצורך עסקי מחייב;

בית המשפט עמד גם על כך שמנהל מע"מ כבר הכיר ביכולת לנכות תשומות ביחס להוצאות הסעה במקרים "קלאסיים" של הכרחיות כגון:

- הסעות למקומות שבהם אין תחבורה ציבורית סדירה או שקיים קושי ממשי בהגעה;
- הסעות בשעות שבהן לא ניתן להסתמך על תחבורה ציבורית - ובכלל זה משמרות בשבתות וחגים, משמרות לילה בשעות מאוחרות, וחדרה ממשמרות אחר הצהריים והערב בשעות שבהן התחבורה הציבורית אינה סדירה;

הרציונל, כפי שנקבע, הוא שכאשר לעובד אין אפשרות מעשית להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה, ההסעה הופכת לצורך ממשי של המעסיק - שאם לא כן, ספק אם ניתן יהיה לאייש את התפקידים ולשמר כוח אדם איכותי. מנגד, כאשר קיימת תחבורה ציבורית סדירה, הסעה שמקלה על ההגעה לעבודה תסווג ככלל כטובת הנאה של העובד, שהוא הנהנה הישיר והדומיננטי ממנה.

פסק הדין ממשיך ומחזק את המגמה המצמצמת בפסיקה בכל הנוגע לניכוי מס תשומות בגין תנאי העסקה והטבות לעובדים, בדגש על מערכי הסעות. במציאות שבה מעסיקים רבים מציעים לעובדים הטבות שונות כחלק מתנאי ההעסקה (הסעות, ארוחות, רווחה וכיו"ב), מומלץ לבצע בחינה מוקדמת של מאפייני הטבה, היעדר חלופות והיקף ההכרחיות בכל תשומה ותשומה.



עו"ד ליאור נוימן  
שותף וראש מחלקת מיסים  
leorn@s-horowitz.com



עו"ד מוטי סבן  
שותף מחלקת מיסים  
moti.saban@s-horowitz.com

צילום: איגנה

\*המבזק נועד להקנות לנמעניו מידע כללי בלבד, ואין לראות בו משום יעוץ מקצועי ו/או חוות דעת משפטית.

משרדנו ממשיך לעמוד לרשותכם לשאלות או הבהרות נוספות, בעניינים שנסקרו לעיל ובכלל, ואנו מאחלים לכם וליקיריכם ימים רגועים ושקטים.



The Best, for our Clients.



הסר | דווח כספאם  
ש. הורוביץ | אחד העם 31 | תל-אביב | ישראל | 5670700 (3) 972 +