

רשת המס

עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 49

מאי 2026

נערך על-ידי רון ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס, Deloitte

דף הבית של חטיבת המס לארכיון חוזרים מקצועיים 2026 הצוות שלך בחטיבת המס



		חלק 1 - חקיקה	מיסוי כללי
6	1. ריווח מדרגות המס ליחידים רטרואקטיבית מיום 1.1.2026 תיקון 288 לפקודה במסגרת פרק ג' לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026		
7	2. הקלות במיסוי הכנסות מיגיעה אישית ליחידים שהפכו/יהפכו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים החל מיום 5 בנובמבר 2025 ועד תום שנת 2026 פרק ד' לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026		
8	3. תיקונים והארכת הטבות המס לתושבים ביישובי הנגב המערבי א. חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני חקיקה) ב. חוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה)		
9	4. פטור מדמי ביטוח לאומי לעולים חדשים מארה"ב חוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 262 - הוראת שעה), התשפ"ו-2026		
10	5. "שאגת הארי" – מתווה הפיצויים לעסקים חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה) (סיוע לעסקים ולמוסדות ציבור), התשפ"ו-2026		
		חלק 2 - פסיקה	
13	1. דיבידנד בגין מניות בכורה שהוקצו במסגרת עסקת מכירת מניות מהווה חלק מהתמורה, אי-הכרה בהפסד הון ממחילת חוב לחברה קשורה, ניתן להכיר בשטר הון רטרואקטיבי מיום הזרמת הכספים ע"מ 52941-01-21 א.א.א. אימפריה נכסים (2011) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה רחובות		
15	2. ביהמ"ש העליון הפך את פסיקת המחוזי: דיבידנד מרווחי מפעל מוטב המחולק לעובדים להם הוקצו מניות במסלול רווח הון עם נאמן, אינו זכאי לשיעור מס מופחת ע"מ 4077/23 א' פקיד שומה רחובות נ' קונדויט בע"מ		
16	3. היבטים שונים לעניין סעיף 3(ט) לפקודה: יתרת חובה שלא נפרעה תיחשב כהכנסה בידי בעל המניות המהותי החדש גם אם משיכת הכספים בוצעה ע"י בעמ"נ הקודם, דחיית הטענה לסיווג מחדש של היתרה ע"מ 35772-01-23 שי שמעון חרוש ואח' נ' פקיד שומה באר שבע		
18	4. הכרה בהפסדים בתחום פעילות שונה, הכנסה ממחילת חוב, הכרה בחובות אבודים, הסתמכות על חוות דעת משפטית מסויגת ע"מ 15224-02-22 יהלומי גפני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן		
20	5. חובת ניכוי במקור חלה על תשלום לשחקנים תושבי ארה"ב הנמוכים מ- 400 דולר ליום ובגין סכומי אש"ל ופיצויי פרישה שלא הוכחו ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המסים-אזור השרון		
21	6. פקיד השומה רשאי להוציא שומת ניכויים למשלם התשלום בטרם נקט הליכים כנגד מקבל התשלום ע"מ 68163-01-23 גולד דלק (2012) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 2	פסיקה - מס הכנסה	

22	7. הפקדות של חלק מהשכר לפוליסות פרט שאינן קופות גמל מאושרות, יחויבו כהכנסת עבודה במועד ביצוע וינוכה מהן מס במקור ע"מ 01-23-60005 סאפ לאבס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ת"א 5 ואח'	פסיקה - מס הכנסה
23	8. ניתן להתחשב בחלופה החשבונאית של רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94ב לפקודה במכירת מניות חברה, גם אם יש לה יתרת עודפים שלילית במועד המכירה ע"מ 07-23-36830 אב-של השקעות ומסחר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה	
24	9. יותר ניכוי תשומות בגין הסעות מאורגנות לעובדים רק כשהנהנה העיקרי הוא המעביד: קושי בהגעה בתחבורה ציבורית סדירה, שבתות וחגים, שעות הלילה ורק לכיוון אחד אם לכיוון השני ניתן להגיע בתחב"צ ע"מ 06-22-50845 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים	פסיקה - מס ערך מוסף
25	10. במסגרת פעילות רכישה ומכירה עצמאית של זכויות שימוש בתוכן, מכירת ספרי לימוד דיגיטליים שמקורם ממלכ"ר עולה כדי עסקה החייבת במע"מ ואינה בבחינת "צינור" למתן שירות בין הספקים ללקוחות ע"מ 10-23-55957 קלאסו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א-מרכז	
26	11. חיוב דמי ביטוח לאומי בגין הכנסה שמקורה ב"חברת ארנק" – דחיית בקשה לתובענה ייצוגית נגד הביטוח הלאומי ת"צ 06-22-67288 רימון ולבר נ' המוסד לביטוח לאומי	פסיקה - ביטוח לאומי
חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים		
27	1. שינוי במועד הדיווח על חלוקות דיבידנד ופרסום נוסח מעודכן לחוזר מס הכנסה בנושא סעיפים 81א-81 לפקודה - תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו הודעה לציבור של רשות המסים מיום 8 בפברואר 2026	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס הכנסה
29	2. תיקוני חקיקה לצמצום תופעת ההון השחור - עדכון בעקבות תיקוני חקיקה במסגרת חוק התכנית הכלכלית לשנת 2025 חוזר מס הכנסה 03/2026 של רשות המסים מיום 9 בפברואר 2026	
31	3. הנחיות למילוי טופס 150 - אופן הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ חוזר מס הכנסה 04/2026 של רשות המסים מיום 18 בפברואר 2026	
32	4. מערכת מקוונת לדיווח ותשלום מס על הכנסות מהשכרת נכסים בישראל הוראת ביצוע 5/2026 של רשות המסים מיום 3 בפברואר 2026 + תוספת 1 מיום 8 במרץ 2026	
33	5. פתיחת תיק לקטין במשרד השומה הוראת ביצוע מס הכנסה 4/2026 של רשות המסים מיום 3 בפברואר 2026	
34	6. קיזוז הפסדים בהתאם להוראות חלק ה2 לפקודת מס הכנסה- שינויי מבנה חוזר מס הכנסה מס' 05/2026 של רשות המסים מיום 25 במרץ 2026	
35	7. העברת זכות בשותפות רשומה מחברה מעבירה לחברת אם בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה החלטת מיסוי בהסכם 6116/26 - שינוי מבנה	
37	8. מיזוג חברה עם ולתוך שותפות רשומה החלטת מיסוי בהסכם מס' 8998/26 - שינוי מבנה	

מיסוי כללי

39	9. הסדר ניכוי מס במקור בעסקה לרכישת מניות חברה ישראלית הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל החלטת מיסוי מס' 3986/26 - שוק ההון	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס הכנסה	מיסוי כללי
41	10. טופס 161ד מעודכן ומדריך מפורט לקיבוע זכויות הודעת רשות המסים מיום 5 בפברואר 2026		
42	11. הנחיות למתן הפטור ממס על הקצבה המזכה בהתאם לסעיף 9א(ב) לפקודה לשנת המס 2026 הודעת רשות המסים מיום 2 בפברואר 2026		
43	12. הנפקת אישורי תושב לצורך הטבת מס - הבהרה והקלה שתי הודעות רשות המסים מיום 27 באפריל 2026		
44	13. טיפול בבקשות לתיקוני שומה בידי מחזיקי יחידות השתתפות של שותפויות לחיפוש נפט הוראת ביצוע רשות המסים מספר 06/2026 מיום 23 במרץ 2025		
45	14. מחיר העסקה בעסקאות טרייד אין, עליהן חל סעיף 5(א) לחוק מע"מ נייר עמדה מקצועי של רשות המסים מס' 01/2026 מיום 2 בפברואר 2026	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף	
חלק 4 - תמריצים			
46	1. מתן תמריצים לעידוד מו"פ החוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026		
47	2. הפרדת מפעלים לעניין בחינת "מפעל בר תחרות" במפעל מועדף בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון החלטת מיסוי 1189/26 - חוקי עידוד		
49	3. הסדר מיסוי לעניין הכנסה מתמלוגים בגין זכות שימוש בפטנט ב"מפעל מועדף" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון החלטת מיסוי 4306/26 - חוקי עידוד		
50	4. ייחוס הכנסות של "מפעל טכנולוגי מועדף" לנכסים טכנולוגיים החלטת מיסוי 2801/26 - חוקי עידוד		
51	5. קבלת רולינג במסלול ירוק למפעל טכנולוגי העוסק בפיתוח תוכנה עדכון שפורסם ביום 4 במרץ 2026 לטופס 975 של רשות המסים (גרסה 2.2026)		
52	1. מיסוי קרן להשקעה במקרקעין (קרן ריט: סעיפים 2א64 - 11א64 לפקודה) - מתן אפשרות להשקיע במקרקעין בהקמה חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 285), התשפ"ו-2026	חקיקה - מיסוי מקרקעין	מגזר הנדל"ן
54	2. התקשרות בהסכם חכירה מול רמ"י בפרויקט "מחיר למשתכן" אינה מהווה רכישה של "זכות במקרקעין" ולכן אינה חייבת במס רכישה ו"ע 26310-08-21 אשר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח'	פסיקה - מיסוי מקרקעין	
56	3. מס רכישה על רכישת זכויות במקרקעין כאשר קיימת התחייבות קודמת מול קבלן להזמנת שירותי בניה, ישולם בגין שווי הקרקע ולא בגין שווי דירות מוגמרות ו"ע 2651-05-23 מייק מנשה מיכאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין		

57	4. נדחתה בקשה לתובענה ייצוגית בגין הטלת מס רכישה על רכבים מסוימים בהוצאות פיתוח: שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות והקמת מבני ציבור ת"צ 47519-02-23 נוף מיגדל בנייה בע"מ נ' מדינת ישראל	פסיקה - מיסוי מקרקעין	מגזר הנדל"ן
58	5. שלילת פטור ממס שבח במכירת דירת הורשה אשר נהרסה במסגרת הליך התחדשות עירונית לפני מכירתה וקביעת שווי המכירה ו"ע 28295-10-20 האחים סבג נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים		
59	6. ביטול עסקת קומבינציה לאחר 18 שנים "שהכחה שורשים", מהווה "מכר חוזר" ולא ביטול עסקה ו"ע 39712-06-21 מצלאוי חברה לבנין בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז		
60	7. אושר הסדר פשרה בתביעה ייצוגית לפיו עוסק יזכה להשבה בשיעור של 8.5 אחוזים מגובה הוצאות הפיתוח הנוספות ששילם לרמ"י ולא קיבל חשבונית מס ומכאן ואילך יופקו חשבוניות בגין כל רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות ת"צ 63442-02-24 הגבעה פרויקטים הנדסיים בע"מ ואח' נ' רשות מקרקעי ישראל ואח'	פסיקה - מע"מ	
61	8. מכירת מקרקעין מהווה פעילות עסקית החייבת במע"מ, וזאת על אף שומות קודמות של מנהל מיסוי מקרקעין שסיווגו את העסקאות כהוניות, ועל אף שיהיו ניכר בהחלטת מנהל מע"מ ע"מ 21734-11-22 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה		
62	9. בפרשנות לביטוי "עוסק במקרקעין" המופיע בסעיף 5(ב) לחוק מע"מ יש לכלול גם את מי שפעילותו בתחום המקרקעין עולה כדי עסק הנלווה לפעילות עסקית אחרת ע"מ 29130-08-23 א.ג.ד.ד.ר רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ-השרון		
63	10. התקופה שבמהלכה יכולים משפרי דיור להיחשב כבעלי דירה יחידה הוארכה בשלושה חודשים בעקבות מלחמת "שאגת הארי" הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2026 של רשות המסים מיום 30 במרץ 2026	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מיסוי מקרקעין ותמריצים	
65	11. מכירת דירה שהתקבלה בירושה לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין לגביה נחתם הסכם בעסקת התחדשות עירונית נייר עמדה מיסוי מקרקעין 03/2026 של רשות המסים מיום 19 במרץ 2026		
66	12. פטור ממס שבח למלון לפי פרק פינוי בינוי יינתן רק כיחידה אחת ולא בגין כל אחד מחדרי המלון בנפרד החלטת מיסוי שלא בהסכם 3032/26 – מיסוי מקרקעין		
67	13. תחולת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (זכויות בנייה) במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בעסקאות התחדשות עירונית לאחר תיקון 96 לחוק נייר עמדה מיסוי מקרקעין 02/2026 של רשות המסים מיום 14 באפריל 2026		
68	14. תחולת הטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון עקב מכירת "בניין להשכרה" ורכישתו ע"י קרן להשקעות במקרקעין נייר עמדה מקצועי מס' 05/2026 של רשות המסים מיום 9 באפריל 2026		
69	1. יש להחיל מס רכישה על עירייה בעת קבלת מקרקעין לצרכי ציבור, שכן לא מדובר בהפקעה ו"ע 12989-06-23 עיריית רעננה נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה	המגזר הציבורי	

המגזר
הפיננסי

70	1. תשלום מיוחד על רווחי בנקים בשנים 2026 ו-2027 פרק ה' בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
71	2. צמצום ההון השחור – הגבלה על החלפת שטר במזומן וחובת דיווח רבעוני של נותני שירותים פיננסיים פרק א' בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
72	3. מיסוי קופות גמל – הקלות והתאמת הפטור ממס להשקעות מותרות לפי חוק הפיקוח תיקון 287 לפקודה במסגרת פרק ב' בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
73	4. הקלות מע"מ לבנק חברתי ולבנק חדש תיקון מס' 67 לחוק מס ערך מוסף במסגרת פרק י"א לחוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
74	5. מוסד כספי- בחישוב מס רווח לא ניתן להקטין את מרכיב התגמול החריג שלא הותר בניכוי לפי סעיף 32(17) לפקודה, אופן חישוב מס שכר ע"מ 30293-01-22 שומרה חב' לביטוח בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ואח'



מיסוי כללי

חלק 1 - חקיקה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. ריווח מדרגות המס ליחידים רטרואקטיבית מיום 1.1.2026
תיקון 288 לפקודה במסגרת פרק ג לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
[פורסם בספר החוקים 3511 מיום 31 במרץ 2026](#)

שיעורי המס עבור ההכנסה השנתית מיגיעה אישית שבסעיף 121 הותאמו והורחבו באופן שיביא לריווח מדרגות המס ולהפחתת נטל המס לשכבות הביניים, כך שהטווחים של מדרגות המס החייבים במס בשיעורים של 20% ו-31% יורחבו.

להלן מדרגות המס השנתיות על הכנסה מיגיעה אישית שיחולו רטרואקטיבית מיום 1.1.2026 על הכנסה שהופקה או נצמחה החל ממועד זה:

שיעור המס	טווח הכנסה שנתית חייבת- מדרגות קודמות	טווח הכנסה שנתית חייבת- מדרגות חדשות
10%	עד 84,120 ש"ח	עד 84,120 ש"ח
14%	120,720-84,121 ש"ח	120,720-84,121 ש"ח
20%	193,800-120,721 ש"ח	228,000-120,721 ש"ח
31%	269,280-193,801 ש"ח	301,200-228,001 ש"ח
35%	560,280-269,281 ש"ח	560,280-301,201 ש"ח
47%	721,560-560,281 ש"ח	721,560-560,281 ש"ח

*מעל לסכום של 721,560 ש"ח יחול מס נוסף (מס יסף) של 3%.

רשות המסים הוציאה מספר הודעות בנושא:

(א) [הודעה מיום 30.3.2026 לפקדי השומה, מעסיקים ולשכות השירות](#) ובה הנחיות לתיקוני דוחות 102 והארכת תוקף אישורי תיאומי מס עד ליום 13.5.2026.

(ב) [הודעת דוברות מיום 12.4.2026](#) לפיה מערכת תיאומי המס עודכנה למדרגות החדשות.

מי שכבר ביצע תיאום מס לגבי שנת 2026, רשות המסים תבצע עבורו את העדכון באופן יזום מצידה.

בחזרה לתפריט

2. הקלות במיסוי הכנסות מיגיעה אישית ליחידים שהפכו/יהפכו לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים החל מיום 5 בנובמבר 2025 ועד תום שנת 2026
פרק ד' לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3511 מיום 31 במרץ 2026

נקבעו הקלות במיסוי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים (קרי, יחידים שהיו תושבי חוץ במשך 10 שנים לפחות), כדלקמן:

יחידים שהפכו / יהפכו להיות עולים חדשים או תושבים חוזרים ותיקים החל מיום 5 בנובמבר 2025 ועד תום שנת 2026 ("התקופה הקובעת") ייהנו מהטבת מס משמעותית, במסגרתה הם יהיו פטורים ממס, בשנים 2026 ועד 2030, על הכנסותיהם מיגיעה אישית שהופקו או נצמחו בישראל, עד תקרת הכנסה שנתית, כדלקמן:

- בשנת 2026 הפטור יינתן עד להכנסה של 600,000 ש"ח
- בשנים 2027 ו-2028 הפטור יינתן עד להכנסה של 1,000,000 ש"ח
- בשנת 2029 הפטור יינתן עד להכנסה של 350,000 ש"ח
- בשנת 2030 הפטור יינתן עד להכנסה של 150,000 ש"ח

נציין כי:

1. הפטור יינתן ליחיד על "הכנסה מזכה" שהינה הכנסה חייבת מיגיעה אישית לפי סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה, שאינה "הכנסה אחרת" כהגדרתה בסעיף 62א(ד) לפקודה (כלומר הכנסות פסיביות כגון ריבית, דיבידנד, דמי שכירות, רווח הון) ואינה הכנסה המיוחסת מתאגיד שקוף המיוחסת לו לפי סעיף 62א ("חברת ארנק").
2. בשנת 2026, הטבת המס תחול עד לתקרת הכנסה שתחושב באופן יחסי לתקופת התושבות במהלך השנה.
3. לעניין בחינת המועד שבו עלה היחיד לישראל או שהפך לתושב חוזר ותיק, לא יחולו הוראות "שנת הסתגלות".
4. במידה שההכנסות כאמור התקבלו מ"קרוב" של הזכאי לפטור, הטבת המס תחול בשנים 2026 ועד 2029, והיא תוגבל עד להכנסה של 140,000 ש"ח לשנה, בלבד.
5. הטבת המס לא תחול על מי שחדל להיות תושב ישראל במהלך אחת משנות המס 2028 או 2029 ושהה בישראל פחות מ 75 ימים באחת מאותן השנים.
6. הטבה זו תינתן בנוסף, ובמקביל, להטבות המס הקיימות כבר כיום לעולים חדשים ותושבים חוזרים, כגון פטור ממס על הכנסות מחוץ לישראל לתקופות מסוימות, ונקודות זיכוי במס.
7. בנוסף, נקבע פטור ממס בשנות המס 2026 עד 2030 על הכנסותיו של חבר בני אדם תושב חוץ, אשר הופקה בישראל בשל יגיעתו האישית של עולה או תושב חוזר שעלו/שבו בתקופה הקובעת, ובלבד שלאותו חבר בני אדם לא היתה הכנסה מעסק שהופקה בישראל אלמלא יגיעתו האישית של העולה או התושב החוזר הוותיק.

תחילה ותחולה - תחילתו של החוק ביום 1 בינואר 2026 והוא יחול על הכנסות מזכות שהופקו או שנצמחו בישראל של עולה או תושב חוזר ותיק בתקופה הקובעת, מהיום שבו העולה היה לתושב ישראל לראשונה או שהתושב החוזר הוותיק היה לתושב ישראל.



3. תיקונים והארכת הטבות המס לתושבים ביישובי הנגב המערבי
א. חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני חקיקה), התשפ"ו-2026
ב. חוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה), התשפ"ו-2026

בסוף חודש מרץ 2026 פורסמו שני חוקים המבצעים תיקונים ומאריכים את תוקף הטבות המס לתושבים ביישובי הנגב המערבי. להלן נפרט:

חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני חקיקה), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3514 מיום 31 במרץ 2026

בהתאם לחוק זה נקבעו שני תיקונים עקיפים לפקודת מס הכנסה:

- במסגרת תיקון 289 לפקודה תוקנה הגדרת "יישוב מוטב" כך שההטבות יינתנו גם ליישוב שאוכלוסייתו מונה פחות מ- 100,000 תושבים (במקום 85,000 לפני התיקון). לפיכך, צמיחה טבעית של יישובים לא תביא לשלילת ההטבות מתושבים של אותו יישוב.
- במסגרת תיקון 290 לפקודה נקבעה הוראת שעה לשנים 2026 עד 2029 לפיה נעשו שינויים המשפיעים על שיעורי ההטבה והתקרות לחלק מיישובי חבל תקומה ויישובים סמוכים לחבל התקומה. וכמו כן, במסגרת הוראת השעה נוספה העיר אשקלון לרשימת היישובים המוטבים.

כמו כן, הוארכה תקופת הוראת השעה לפי חוק סיוע לשדרות ויישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007 לתקופה נוספת של ארבע שנים עד וכולל לשנת 2029.

חוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה), התשפ"ו-2026
ספר חוקים 3515 מיום 31 במרץ 2026

בהתאם לחוק זה נקבעה הוראת שעה לתיקון פקודת מס הכנסה לשנים 2026 עד 2029 לפיה מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב עירוני מעורב מוטב כהגדרתו בחוק יהיה זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור 12% עד לתקרת הכנסה של 226,560 שקלים חדשים. במסגרת הוראת שעה זו נוסף היישוב נוף הגליל לרשימת היישובים המוטבים.

לפירוט כלל ההטבות לתושבי יישובים מסוימים- ראו [לוח עזר של רשות המסים לחישוב מס הכנסה ממשכורת ושכר עבודה לחודש ינואר 2026 ואילך מעודכן לאפריל 2026](#).



בחזרה לתפריט

4. פטור מדמי ביטוח לאומי לעולים חדשים מארה"ב
חוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 262 - הוראת שעה), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3501 מיום 1 במרץ 2026

תיקון זה לחוק הביטוח הלאומי קובע הוראת שעה לתקופה של 10 שנים מיום 1.1.2026 עד 31.12.2035 ("תקופת הוראת השעה"), לפיה תושב ישראל שהוא "עולה חדש" יהיה פטור מתשלום דמי ביטוח בעד הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודת מס הכנסה, שהוא משלם בעדה דמי ביטוח סוציאלי במדינה שממנה עלה, בהתאם לדין החל בה.

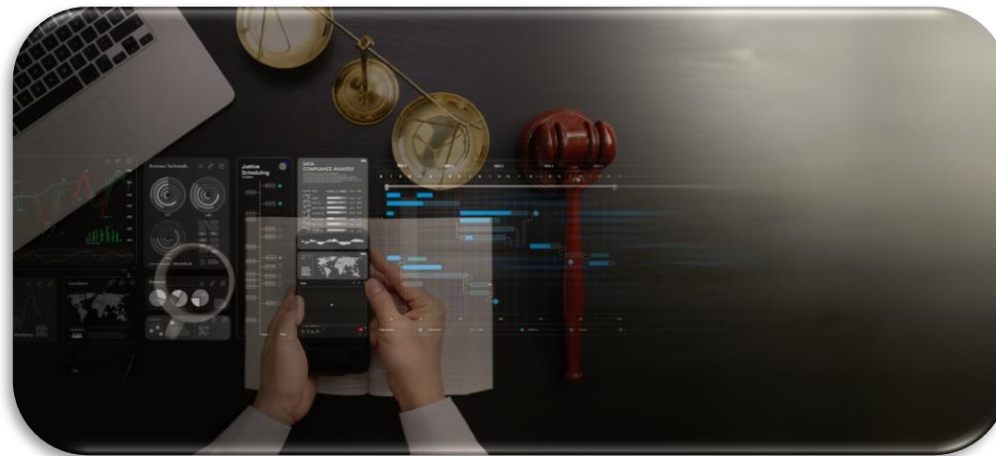
"עולה חדש" - מי שעלה ממדינה המנויה בלוח ט"ז לחוק וטרם חלפו חמש שנים מיום שניתנה לו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות, התש"ו-1950, או תעודה שמנפיק משרד העלייה והקליטה למי שנמצא זכאי לסיוע כעולה לפי נוהלי המשרד.

בלוח ט"ז שפורסם ביחד עם חוק זה, כלולה בשלב זה רק ארה"ב (נציין כי לא קיימת אמנה למניעת כפל תשלומי ביטוחים סוציאליים בין ישראל לארה"ב ועל כן בעקבות התיקון, יימנע תשלום כפל מעולים חדשים מארה"ב באמצעות תשלום ביטוח לאומי בישראל).

כדי למנוע פגיעה בזכויות לקבלת גמלאות, נקבע כי יראו לעניין אותה גמלה, כאלו ההכנסה בעד תקופה שבה היה תושב ישראל פטור מתשלום דמי ביטוח, כאמור לעיל, היא הכנסה ששולמו בעדה דמי ביטוח.

השרים הרלוונטיים רשאים להאריך את תקופת הוראת השעה בשתי תקופות נוספות שכל אחת מהן לא תעלה על חמש שנים.

חוק זה חל לגבי דמי ביטוח המגיעים בעד חודש ינואר 2026 ואילך.



5. "שאגת הארי" – מתווה הפיצויים לעסקים
חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה) (סיוע לעסקים ולמוסדות ציבור), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3525 מיום 4 במאי 2026

רו"ח אביב שלו, מחלקת תמריצים

במסגרת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה) (סיוע לעסקים ולמוסדות ציבור), התשפ"ו-2026, נקבע מתווה הפיצויים לעסקים בגין הנזק העקיף שנגרם להם במערכה "שאגת הארי".

א. מהו המתווה?

- יינתנו פיצויים לעסקים בכל רחבי הארץ במסלול "הוצאות מזכות" (המשכיות עסקית) המוכר מחודשי מלחמת "חרבות ברזל" אוק'-דצמ' 2023 וממערכת "עם כלביא" יוני 2025.
- הפיצוי יינתן כמענק דיפרנציאלי, כך שעסקים שחוו פגיעה משמעותית יותר במחזור הפעילות יהיו זכאים לפיצוי גבוה יותר, המשקף הוצאות קבועות והוצאות שגר.
- יינתן מענה גם לעצמאים בעלי מחזור שנתי של עד 300 אלפי ש"ח, אשר אינם נושאים בהוצאות קבועות או בהוצאות שגר, בדרך של סכום קבוע שייקבע בהתאם לשיעור הפגיעה במחזור.
- המענק הוא חד פעמי בגין הפגיעה בחודשים מרס-אפריל 2026 יחדיו.
- **יודגש כי עסקים הממוקמים בגבול הצפון זכאים למסלולים מיטיבים יותר: מסלול אדום או מסלול מחזורים או שגר**, בהתאם לפירוט הבא:
ביישובים הממוקמים באזורי גליל עליון, גולן צפון ובקדמת צבי וקצרין, יינתן מתווה פיצויים בגין אובדן רווח לבעלי העסקים במסלול מחזורים או שגר. בין היישובים שייכללו בה: כרמיאל, עכו, צפת, ראש פינה (עסקים באזור שעד כ-25 ק"מ מהגבול עם לבנון). הגשת בקשות במסלולים מחזורים או שגר תתאפשר לאחר אישור תקנות בוועדת הכספים.
ביישובי קו העימות תינתן האפשרות להגיש פיצוי במסלול האדום או במסלול מחזורים. עסקים אלו יכולים כבר להגיש בקשה למקדמה באתר קרן הפיצויים.

ב. מהו לוח הזמנים?

המערכת של קרן הפיצויים צפויה להיפתח ביום 17/05/2026.
תתאפשר הגשת בקשות לקבלת מקדמות, אשר תחושב בהתאם לנזקים שנגרמו לעסקים ב"חרבות ברזל" ובמהלך מבצע "עם כלביא".

ג. אילו עסקים זכאים?

- תנאי הסף הבסיסיים הם:
1. מחזור שנתי של 12 אלפי ש"ח ועד 400 מיליון ש"ח בשנת 2025 וגם-
 2. ירידה של לפחות 25% במחזור העסקאות המדווח למע"מ בחודשים מרס-אפריל 2026, בהשוואה לחודשים מרס-אפריל 2025. הבחינה הדו-חודשית היא גם עבור עסקים שמדווחים חד חודשי.
- לעסקים מיישובים שפוננו בתקופת ההשוואה, לעסקים מתחום המלונאות וכן לעסקים אחרים, יחולו מועדי השוואה מותאמים.

ד. פיצויים לעסקים עם מחזור של עד 300 אלפי ש"ח

עסקים עם מחזור שנתי של עד 300 אלפי ש"ח יהיו זכאים **לכפל מענק** בסכומים קבועים, בהתאם לטבלה הבאה ובהתחשב באחוז הירידה בהכנסות (במונחי ש"ח):

תקרת מחזור שנתי/ אחוז הירידה	25%-40%	40%-60%	60%-80%	80%-100%
עד 50,000	1,864	1,864	1,864	1,864
50,001-90,000	3,356	3,356	3,356	3,356
90,001-120,000	4,475	4,475	4,475	4,475
120,001-150,000	2,823	4,235	6,775	8,469
150,001-200,000	3,329	4,994	7,990	9,987
200,001-250,000	4,261	6,392	10,226	12,783
250,001-300,000	4,980	7,470	11,952	14,940

ה. נוסחת הפיצוי לעסקים עם מחזור שנתי של 300 אלפי ש"ח ועד 400 מיליון ש"ח

לעסקים אלו חישוב הפיצוי מבוסס על נוסחה מורכבת יותר, הלוקחת בחשבון הוצאות שכר והוצאות קבועות. העסק יקבל 75% מהוצאות השכר כפול גובה הפגיעה במחזור (עד לתקרת השכר הממוצע במשק), בתוספת מקדם קבוע מהתשומות הממוצעות של שנת 2025 של בין 7% עד 22% בהתאם לשיעור הפגיעה. להלן נוסחת הפיצוי:

שיעור הפגיעה	פיצוי בגין רכיב התשומות	פיצוי בגין רכיב השכר
25%-40%	7%	75% מהוצאות השכר כפול 1.25 כפול גובה הפגיעה במחזור (ולא יותר מהשכר הממוצע במשק כפול מספר העובדים)
40%-60%	11%	
60%-80%	15%	
80%-100%	22%	

ו. תקרת הפיצויים

- הפיצויים לעסקים עבור החודשים מרץ-אפריל עם מחזור עסקאות של 300 אלש"ח עד 100 מיליון ש"ח בשנת 2025 - יהיו כפופים לתקרת פיצוי של 1.2 מיליון ש"ח.
- לעסקים עם מחזור של 100-300 מיליון ש"ח: תקרת הפיצוי תעלה בהדרגה עד ל- 2.4 מיליון ש"ח.
- עסקים עם מחזור עסקאות של 300-400 מיליון ש"ח: יהיו כפופים לתקרת פיצוי של 2.4 מיליון ש"ח.

ז. במסגרת המתווה ניתנה התייחסות ספציפית, בין היתר, לעצמאים מילואימניקים, לבני ובנות זוג של משרתי מילואים, לעסקים המדווחים על בסיס מזומן ושעיקר הכנסותיהם מתקבל בתנאי שוטף +30, ליהלומנים, לעוסקים במסחר סיטונאי או קמעונאי בדלק, לקבלני ביצוע, למוסדות ציבור, למוסדות חינוך (לרבות גני ילדים), לענף המלונאות ועוד.

ח. בנוסף, יינתן פיצוי לעסקים שפעילותם הושבתה בעקבות נזק ישיר כתוצאה מאירועי המערכה (נזק למבנה, מלאי וציוד עסקי) ופיצוי למשכירי דירות בגין אובדן הכנסות משכר דירה כתוצאה מנזק ישיר.

ט. פיצוי לעסקים לעניין מרכיב שכר בגין עובדים ייתכן לעסק רק לגבי עובד שלגביו מתקיים אחד מהבאים:

- עובד שלא הופסקה העסקתו במהלך חודשים מרץ ואפריל 2026 או
- עובד שהופסקה העסקתו במהלך חודש מרץ 2026 לתקופה שלא עלתה על 10 ימים ודווח על כך למוסד לביטוח לאומי עד יום 28/04/2026 וכן שלא הופסקה העסקתו במהלך חודש אפריל 2026.

י. המנגנון יהיה בתוקף לחמש שנים ויאפשר הפעלה מהירה (ללא חקיקה) במקרה של מערכה צבאית נוספת ויעניק וודאות לעסקים.

יא. אושרה גם תוספת למתווה החופשה ללא תשלום (חל"ת) לפיה: תקופת היעדרות המזכה בח"ת תתאפשר גם לחמשת ימי המערכה הראשונים. כלומר, עובדים יקבלו פיצוי לחל"ת גם לחמישה ימי היעדרות הראשונים שתחילתם ב- 28 בפברואר או ב- 1 במרס, ולא רק ל-10 ימי היעדרות רצופים במערכה.

קיימת חשיבות גבוהה לצורת ואופן ההגשה, במטרה למקסם את הפיצוי וסיכויי ההצלחה. אנחנו מזמינים אתכם לפנות אלינו לכל שאלה או התלבטות ונשמח לסייע במימוש הזכאות לקבלת פיצויי נזק עקיף במסגרת ממתווה זה.



בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. דיבידנד בגין מניות בכורה שהוקצו במסגרת עסקת מכירת מניות מהווה חלק מהתמורה, אי-הכרה בהפסד הון ממחילת חוב לחברה קשורה, ניתן להכיר בשטר הון רטרואקטיבי מיום הזרמת הכספים
ע"מ 52941-01-21 א.א.א. אימפריה נכסים (2011) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה רחובות
עו"ד לירד חן

העובדות: האחים יצחק ואברהם זינו החזיקו בנפרד במלוא הבעלות באחת משתי החברות המערערות. כל אחת מהמערערות החזיקה 50% ממניות חברת א.ד.י מערכות סטריאו ואזעקות לרכב בע"מ ("אדי מערכות"). ביום 7.8.2016 נחתמה עסקה עם מפעלי ע. שנפ ושות' בע"מ ("שנפ"). המערערות מכרו כל אחת לשנפ 25% ממניותיהן בא.ד.י מערכות תמורת 42.5 מיליון ש"ח (ביחד). במקביל אדי מערכות הקצתה לשנפ 25% נוספים תמורת הלוואה בסך 32.5 מיליון ש"ח. בסוף התהליך: שנפ מחזיקה 50% ואילו המערערות יחד מחזיקות 50%.
בד בבד, אדי מערכות העמידה למערערות הלוואות בסך כולל של 32.5 מלש"ח. בהמשך ההלוואות נפרעו באמצעות דיבידנד מכוח מניות בכורה שהוקצו למערערות, עם זכות קדימות לקבלת דיבידנד עד 32.5 מלש"ח בתוספת ריבית ("הדיבידנד המועדף").

המערערות דיווחו לרשות המיסים על תמורת מכירה של 42.5 מלש"ח ושילמו מס רווח הון על סכום זה. הן לא דיווחו על ה-32.5 מלש"ח שלטענתן התקבלו כדיבידנד כנגד פירעון הלוואה שקיבלו מאדי מערכות.
פקיד השומה קבע בשומות, כי למעשה שנפ רכשה מהמערערות 50% מאדי מערכות בתמורה כוללת של 75 מלש"ח, ולכן יש למסות גם את רכיב ה-32.5 מלש"ח כרווח הון (או לחלופין מדובר בעסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה).
בנוסף נדונו גם שני נושאים נוספים (כמפורט בהמשך)

ביהמ"ש המחוזי (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור ברובו (פרט לקבלת הערעור לגבי נושא שטר ההון).

נושא ראשון- האם סכום התמורה כולל גם את מרכיב הלוואה/הדיבידנד על מניות הבכורה שהוקצו במסגרת עסקת מכירת המניות?

הכרעת בית המשפט: אין חולק שמבחינת שנפ מדובר ברכישת 50% מאדי מערכות בתמורה כוללת של 75 מלש"ח, ומכיוון שלפני העסקה המערערות החזיקו במלוא ההון, יש לראות בכל אחת מהן כמי שמכרה לשנפ את חלקה כך שבפועל התמורה הכוללת לעסקה היא 75 מלש"ח.
בית המשפט הסתמך באופן משמעותי על דוחות שנפ ועל ביאורים בדוחות אדי מערכות המתארים במפורש רכישה של 50% בתמורה כוללת 75 מלש"ח, כאשר רכיב ה-32.5 מלש"ח קשור למהלך הלוואה/הקצאה.

נקבע שמנגנון "הלוואות הדדיות" (משנפ לאדי מערכות 32.5 מלש"ח; מאדי מערכות למערערות 32.5 מלש"ח באותו יום) הוא מערכת אחת "מהודקת", שמשמעותה המעשית: שנפ היא שמימנה בפועל את העברת ה-32.5 מלש"ח למערערות כחלק מהעסקה.
מנגנון מניות הבכורה העניק למערערות זכות קדימות לדיבידנד עד לסכום של 32.5 מלש"ח עם ריבית קבועה וההסכם אף החריג דיבידנד זה מאיסורים בתקופת הביניים (דברים שחזקו בעיני בית המשפט את המסקנה שמדובר ברכיב בעל ודאות מסחרית גבוהה ותלות הדוקה בעסקת המכירה. בפועל הדיבידנד חולק בתוך שנה-שנתיים "סופו מעיד על תחילתו").

לכן נקבע: הסכומים שכוננו "הלוואה" ו"דיבידנד" אינם הלוואה ואינם דיבידנד לצרכי מס, אלא תמורה נוספת עבור המניות. יש למסות את המערערות בהתאם (כחלק מתמורת מכירת המניות/רווח הון).

סעיף 86 לפקודה (עסקה מלאכותית): השופט ציין שאינו נדרש לסעיף 86 כדי להגיע לתוצאה, משום שהגיע כבר כאמור למסקנה שיש לסווג את מרכיב הלוואה/דיבידנד באופן שונה וכחלק מהתמורה. למעלה מן הצורך הוסיף: גם אם היה נותן משקל מכריע לכותרות הפורמליות, מדובר בעסקה מלאכותית לפי סעיף 86, שכן אחת המטרות העיקריות של המבנה (הלוואות + מניות בכורה) הייתה הקטנת מס רווח הון והמערערות לא הוכיחו טעם עסקי לביצוע העסקה באופן בו הם הציגו אותה.

נושא שני - הכרה בהפסד הון בשל אובדן השקעה בחברה אנגלית וקיזוזו כנגד רווח ההון מעסקת שנפ

לטענת המערערות, השקעה בחברה אנגלית ירדה לטמיון כבר ב-2015. קיימים מסמכים חלופיים המעידים על חוב אבוד, גם בלי דוחות מלאים של החברה האנגלית. **לטענת פקיד השומה**, הפסד הון לא הוכח (מועד/ויתור מוחלט/ראיות). קיימים יחסים מיוחדים ועיתוי חשוד של מחיקת החוב לחברה האנגלית ממש בסמוך למועד עסקת שנפ שבגינה נוצר רווח הון.

בית המשפט קבע שהמערערות לא הוכיחו קיומו של הפסד הון בשנות המס הרלוונטיות ולא את התנאים להכרה ב"חוב אבוד/מחילת חוב". השופט הדגיש כי "מחילת חוב ללא תמורה" היא פעולה חשודה במיוחד כשיש יחסים מיוחדים, עיתוי סמוך לרווח הון, והימנעות מהצגת דוחות החברה הזרה שיכלו להבהיר את התמונה. גם הזרמת כספים נוספת לחברה הזרה וניסיון להכניס משקיע חדש הקשו לקבל טענת אובדן מוחלט באותה עת. לכן המשיב צדק כששלל את הקיזוז.

נושא שלישי- ריבית רעיונית על הלוואות, לרבות בגין שטרי הון שהונפקו רטרואקטיבית

זקיפת ריבית 3(י) לפקודה על הלוואות המערערות לחברת הבת של אדי מערכות - שטרי הון שהונפקו רטרואקטיבית

המשיב דרש לחייב ריבית 3(י) לפקודה, בגין הלוואות שנתנו המערערות לחברת הבת של אדי מערכות. לטענת המערערות, כנגד הלוואות הונפקו שטרי הון ל-5 שנים, ולכן אין לזקוף ריבית רעיונית, וזאת למרות ששטרי הון הונפקו רטרואקטיבית.

הערעור בנושא זה התקבל. נקבע שניתן להחיל את חריג שטר הון ל-5 שנים (סעיף 3(י)1(10) לפקודה) גם כשהשטר הונפק רטרואקטיבית, בנסיבות העניין, ולכן אין לזקוף ריבית רעיונית בגין הלוואות אלה.

השופט ציין שהמערערות הציגו מסמך הכולל אישור בכתב-יד של נציב מס הכנסה דאז, לדברים שנכתבו בפנייה אליו מטעם לשכת רואי החשבון משנת 1993. בהתאם לאמור באותו מסמך, שטר הון שייחשב כחלק מההון העצמי (במקרה זה – לצורך חוק התיאומים), יכול שיהיה מונפק באופן רטרואקטיבי, כל עוד מדובר בסכומים שנתקבלו בחברה עד למועד התאריך הנקוב בשטר הון. בנסיבות אלה, בהתחשב בכך כי בסופו של דבר הונפקו שטרי הון, וכן בהתחשב בעמדה שהוצגה על ידי נציב מס הכנסה בהתייחס לאפשרות הנפקת שטרי הון באופן רטרואקטיבי, עמדה שהמשיב אינו חולק עליה, נראה כי העובדה ששטרי הון בגין הלוואות לא הונפקו במקביל למתן הלוואות, אינה שוללת את האפשרות להחיל עליהם את החריג האמור בסעיף 3(י)1(10) לפקודה, ולא לייחס למערערות ריבית רעיונית בגינן.

זקיפת ריבית 3(י) לפקודה על הלוואות של אחת המערערות (זינו אחזקות) לשלוש חברות ויחיד

לטענת זינו אחזקות, היא לא זקפה ריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה לאותן הלוואות מאחר שבהתאם למצבם הכספי הם לא יכלו להחזיר את הלוואות.

הערעור בנושא זה נדחה. נקבע שהטענות לאי-זקיפת ריבית נטענו בעלמא וללא תשתית. בערעור מס הנטל על המערער, וזינו אחזקות לא עמדה בו, ולכן זקיפת הריבית ע"י המשיב נותרה בעינה.

סיכום: הערעורים נדחו בעיקרם: עסקת שנפ; הכרה בהפסד הון וקיזוז כנגד רווח הון; ריבית על הלוואות של זיו אחזקות לצדדים שלישיים.

התקבל רק רכיב אחד של הערעור: ביטול זקיפת ריבית רעיונית על הלוואה לאדי שירותי רכב.

2. ביהמ"ש העליון הפך את פסיקת המחוזי: דיבידנד מרווחי מפעל מוטב המחולק לעובדים להם הוקצו מניות במסלול רווח הון עם נאמן, אינו זכאי לשיעור מס מופחת
ע"א 4077/23 פקיד שומה רחובות נ' קונדויט בע"מ

רו"ח גבי ויסמן, שותף, מנהל מחלקת תגמול הוני וניוד עובדים

פסק הדין של בית המשפט העליון (השופט מינץ) עסק בדיבידנדים שחילקה חברת קונדויט בע"מ ("החברה") מרווחי מפעל מוטב שבבעלותה, כמשמעות המונח בחוק עידוד השקעות הון ("חוק העידוד"). בין יתר בעלי המניות להם שולם הדיבידנד, היו גם עובדי החברה המחזיקים, באמצעות נאמן, מניות שהוקצו להם במסגרת המסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודת מס הכנסה.

השאלה שנדונה בפסק הדין היתה לגבי שיעור המס שיחול על הדיבידנד שהתקבל בידי העובדים. האם יחול שיעור מס מופחת של 15% החל על דיבידנדים המחולקים מרווחי מפעל מוטב, או שיעור מס של 25% לפי סעיף 102?

פקיד השומה טען כי סעיף 102 לפקודה מהווה הסדר ספציפי וכולל, המחיל במסלול ההוני שיעור מס אחיד של 25% בגין כל התמורות הנובעות מהן, לרבות דיבידנדים.

בית המשפט המחוזי (ע"מ 12626-01-21) דן בסוגיה לפני מספר שנים ודחה את עמדת פקיד השומה, בקובעו שמשעה שלא קיים בסעיף 102 לפקודה הסדר ספציפי לגבי מיסוי דיבידנד, יחול ההסדר הפרטני הקבוע בהוראות חוק העידוד.

על פסיקה זו הגיש פקיד השומה ערעור לבית המשפט העליון שהפך את החלטת בית המשפט המחוזי וקבע ששיעור המס שיחול על דיבידנד המחולק בגין מניות הכפופות למסלול ההוני שבסעיף 102 יעמוד על שיעור מס של 25%, גם כאשר מקורו מרווחים של מפעל מוטב. לעמדת בית המשפט, חלוקת דיבידנד כמוה כמימוש חלקי של המניות, ועל כן שיעור המס שיחול על חלוקת דיבידנד הינו אותו שיעור מס החל בעת מימוש המניות.

אמנם אין בסעיף 102 התייחסות ספציפית לגבי מיסוי דיבידנדים, אולם תחת התפיסה שחלוקת דיבידנד כמוה כמימוש חלקי של המניות, כלל אין צורך בהתייחסות ספציפית לדיבידנדים, שהרי הסעיף קובע בצורה מפורשת ששיעור המס החל על מימוש המניות הינו 25%, וממילא הוראה זו גוברת על ההוראה שבחוק העידוד, בהיותה הסדר מס פרטני לעניין מיסוי מניות שהוקצו בהתאם להוראות סעיף 102 לפקודה.



בחזרה לתפריט

3. היבטים שונים לעניין סעיף 3(ט) לפקודה: יתרת חובה שלא נפרעה תיחשב כהכנסה בידי בעל המניות המהותי החדש גם אם משיכת הכספים בוצעה ע"י בעמ"נ הקודם, דחיית הטענה לסיווג מחדש של היתרה
ע"מ 35772-01-23 שי שמעון חרוש ואח' נ' פקיד שומה באר שבע

רו"ח ספיר זהר

רקע עובדתי: עד ליום 8 בנובמבר 2017 החזיק יעקב, אביו של המערער, ב-67% מהון מניות החברה, והמערער החזיק ב-33%. ביום 8 בנובמבר 2017 העביר יעקב את מלוא מניותיו למערער, ומאותו מועד מחזיק המערער ב-100% מהון המניות. בשנים 2012-2016 נבנה מפעל על מקרקעין הרשומים על שם יעקב. עלויות הבנייה נרשמו בדוחות החברה כ"משיכת בעלים", ובמאזן לשנת 2016 הוצגה יתרת חובה בסך של כ-940 אלפי ש"ח. במאזן לשנת 2017 הוצגו יתרות של "חייבים אחרים" (ששיקפו סיווג מחדש של משיכת הבעלים) בסך כ-833 אלפי ש"ח וכן "משיכת בעלים" בסך כ-55 אלפי ש"ח. יתרות אלו לא הושבו לחברה.

המסגרת הנורמטיבית והשומה: ביום 1 בינואר 2017 נכנס לתוקף סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, המסדיר את הטיפול המיסוי במשיכות כספים מחברה בידי בעל מניות מהותי. לפי הוראות המעבר, יתרות כספים משנת 2016 שלא הושבו עד לתום שנת 2017 ייראו כהכנסתו של בעל המניות המהותי בשנת 2017. ככל שלחברה היו רווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות הסיווג יהיה דיבידנד, ככל שמתקיימים יחסי עובד-מעביד הסיווג יהיה הכנסת עבודה ובכל מקרה אחר הסיווג יהיה הכנסה מעסק או משלח יד. בענייננו, מאחר שליום 31 בדצמבר 2017 לחברה יתרת עודפים בסך של כ-1,730 אלפי ש"ח והמערער החזיק ב-100% ממניותיה, פקיד השומה קבע כי יש לראות ביתרת החובה כהכנסת דיבידנד של המערער בשנת המס 2017. בנוסף הושת קנס גירעון בשיעור של 15% בהתאם לסעיף 191(ב) לפקודת מס הכנסה.

טענות המערער: (א) בעקבות תיקון החקיקה, יעקב פנה מיוזמתו למס הכנסה בבקשה לתקן את הדוח שלו, כך שיראו ביתרת החובה כשכר עבודה, אך הוא לא זכה לקבל תשובה ממשית וללא נימוקים; (ב) יתרת החובה נוצרה בתקופה שבה יעקב היה בעל מניות הרוב, ולכן אין לייחס אותה למערער רק משום שהפך לבעל מניות יחיד לקראת סוף שנת 2017; (ג) החלת סעיף 3(ט) בנסיבות העניין אינה מתיישבת עם תכליתו, משום שהכספים שימשו לבניית מפעל לצורכי פעילות החברה ולא למשיכה פרטית; (ד) ניתן היה לרשום את העלויות כ"שיפורים במושכר" ולא כ"משיכת בעלים", ולכן מדובר ב"טעות נגררת" בדוחות. (ה) יש להכיר כנגד יתרת החובה ביתרת זכות בהתאם לסעיף 3(ט)6(א) לפקודה, שכן לצורך ההלוואה שנלקחה בחברה, יעקב שעבד את המקרקעין: (ו) מדובר במחלוקת מקצועית לגיטימית ולכן אין מקום להטלת קנס גרעון.

בית המשפט המחוזי (השופט הוד) דחה את הערעור ברובו, וקיבל אותו באופן נקודתי רק לעניין קנס הגרעון. נקבע כי ביום 31 בדצמבר 2017 המערער היה בעל המניות היחיד. משהתקיימה במועד זה יתרת חובה שלא הושבה, ולחברה היו רווחים, יש לחייב את המערער במס ולסווג את ההכנסה כדיבידנד בשנת 2017.

נימוקי בית המשפט:

- **פרשנות סעיף 3(ט) לפקודה, תחולתו וישומו על המקרה:** בית המשפט קבע כי בהתאם להוראות סעיף 3(ט) והוראות המעבר, המבחן הוא מצב היתרות במועד 31 בדצמבר 2017. משהיתרות משנת 2016 לא הושבו עד תום 2017, ולחברה היו רווחים, יש לראות בהן הכנסת בעל המניות המהותי ולסווג כדיבידנד. נקבע שאין נפקות מכרעת לטענה שהכספים שימשו לצרכי החברה, כל עוד בדוחות מדובר ביתרת חובה שלא נפרעה במועד.
- **סוגיית שיוך החוב – למערער או ליעקב:** מאחר ויעקב לא עמד בהוראות המעבר, לא השיב לחברה את יתרת הכספים עד לתום שנת 2017 ואף לא דאג להשיבם לפני העברת המניות למערער, יש למסות את בעל המניות בחברה. בית המשפט קבע שלפי לשון סעיף 3(ט) לפקודה, מאחר והמערער היה בעל המניות היחיד ביום 31 בדצמבר 2017, הוא החייב במס והוא שיישא בנטל.
- **טענות ל"טעות נגררת" בדוחות הכספיים וכי יש להציגם כ"שיפורים במושכר":** בית המשפט דחה את הטענה כי מדובר בטעות חשבונאית שניתן "לתקן בדיעבד" באמצעות סיווג מחדש של העלויות כ"שיפורים במושכר". נקבע כי הדוחות נערכו והוגשו במשך שנים באופן עקבי, ושינוי רטרואקטיבי כדי לזכות בהטבת מס או לשנות מצב עובדתי קודם, צריך לעמוד בנטל הוכחה גבוה ומחייב תשתית ראייתית שלא הוצגה.

- **טענה שיש לסווג את החוב מחדש כשכר של יעקב: הבקשה לתקן את הרישום נדחתה.** מאחר ויעקב בעל אחוזי נכות וזכאי לפטורים הוא ביקש שהחוב ירשם כהכנסת עבודה. משום שמשכורתו השנתית של יעקב נמוכה בהרבה מסכום החוב, לא יתכן שיתוקן הדוח בדיעבד ויירשם כאילו היה זכאי לשכר עבודה גבוה ביחס למשכורת שקיבל, שינוי שמטרתו היא הימנעות ממס ולא שיקוף יגיעה אישית אמיתית.
- **טענה של יצירת יתרת זכות שניתן לקזזה כנגד יתרת החובה:** בית המשפט דחה את הטענה לפיה יש לקזז את יתרת החובה בגין משיכת הבעלים כנגד יתרת הזכות הנובעת מערבות שהעמיד בעל המניות לטובת החברה. נקבע כי מאחר שהחברה לא רשמה את יתרת הזכות בדוחותיה הכספיים, ומאחר שההטענות לגבי צורת הרישום לא נתמכו בחקיקה או בפסיקה, לא ניתן לקזז את "יתרת הזכות" לכאורה מול יתרת החובה בהתאם לסעיף 3(ט)(6).
- **טענות לביטול קנס הגרעון:** על אף שנפל פגם בדיווח, לא הוכח כי המערער התרשל בדוחותיו במזיד, ועל כן **נקבע שיש לבטל את קנס הגירעון** מהנימוקים הבאים: השופטת התרשמה שהמערער ואביו פעלו ליישר את ההדורים מול פקיד השומה, העברת המניות לרשות המערער רק זמן קצר לפני מועד החיוב (31.12.2017), מדובר במחלוקת בדבר יישום סעיף חדש בפקודה לגבי התקבל ייעוץ מקצועי של רואי חשבון ועורכי דין.



רקע: יהלומי גפני בע"מ הינה חברה פרטית העוסקת במסחר ביהלומים. בעל מניותיה ומנהלה בשנות המס הרלוונטיות (2016–2017) היה מר יובל גפני ז"ל. בשנים 2007–2017 השקיעה החברה בתשעה מיזמי נדל"ן בחו"ל, בהיקף כולל של כ-11.47 מיליון דולר. בדוחות לשנת 2016 (שנערכו בדיעבד בשנת 2018), טענה החברה כי כלל ההשקעות ירדו לטמיון. רואי החשבון המבקרים נמנעו ממתן חוות דעת, בשל היעדר יכולת לאמת נתונים מהותיים בדוחות. המחלוקת המשפטית בין הצדדים כללה חמש סוגיות מס עיקריות ולהלן נפרט.

טענות הצדדים והכרעת בית המשפט המחוזי (השופט קירש) בסוגיות שבמחלוקת (במרבית הסוגיות נדחה הערעור)

(1) ניכוי הפסדים עסקיים לפי סעיף 28 לפקודת מס הכנסה, בגין אובדן השקעות נדל"ן (כ-11.9 מיליון דולר):
המערערת טענה שבשנת 2016 ירדו כל השקעותיה במיזמי הנדל"ן לטמיון ונוצרו הפסדים בהיקף של כ-11.9 מיליון דולר. לשיטתה, מדובר בהפסדים עסקיים, שכן פעילות ההשקעה היוותה פעילות משלימה לפעילות היהלומים, ומקור ההשקעה היה מעסק היהלומים המעיד על אופיין העסקי של ההשקעות, לפיכך, ביקשה לקזז את ההפסדים כנגד הכנסות מעסק.

המשיב טען כי לא הוכח מימוש ההשקעות דווקא בשנת 2016, ובכל מקרה לא הוכח כי פעילות ההשקעות עולה כדי עסק. לשיטתו מדובר בהשקעות הוניות או פסיביות, ללא מנגנון עסקי, בקיאות או מעורבות ניהולית, וכי מקור הכספים אינו קובע את טיב ההשקעה.

בית המשפט דחה את טענות המערערת הן לעניין מימוש ההפסדים והן לטענה שמדובר בהפסדים עסקיים. נקבע שלהכרה בהפסד עסקי נדרשים שני תנאים: מימוש ההפסד והוכחת אופיו העסקי. במנותק מסוגיית המימוש, המערערת לא הרימה את נטל השכנוע להוכחת האופי העסקי של ההשקעות. לא הוצגו ראיות לקיומו של עסק נדל"ן: לא בוצעו מימושים, לא הוכחה מעורבות פעילה, לא הוצג מנגנון עסקי, והטענות נשענו בעיקר על מסקנות כלליות ללא תימוכין.

עצם מקור הכספים בעסק אינו הופך את ההשקעות ל"עסקיות", ולא הוברר קשר כלכלי אינצידנטלי בין תחום פעילות היהלומים לתחום הנדל"ן.

(2) חיוב בהכנסה ממחילת חובות לספקים לפי סעיף 3(ב)(1) לפקודה (סך חובות ספקים: כ-22.6 מיליון דולר):
המערערת טענה כי חלק מהחובות לספקים בסך כ-4.8 מיליון דולר מתוך ה-22.6 מיליון דולר לא נמחלו, אלא לא נפרעו זמנית, והייתה לה כוונה לפרוע אותם ככל שיתאפשר. עוד נטען כי המשיב לא הוכיח שהחובות נובעים מהוצאות שנוכו בעבר לצורכי מס, וכי אין לראות באי-פירעון מחילה.

המשיב טען כי בשנת 2016 יש לראות כמחילה את מלוא יתרת החובות לספקים. המערערת עצמה מחקה חלק ניכר מהחובות ורשמה הכנסה לפי סעיף 3(ב)(1) לפקודה בהתאם לדין – ובפרט להגדרת "מחילה" המורחבת – יש לראות גם ביתרה שנתרה כחוב שנמחל.

בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי יש לראות את מלוא יתרת החוב כמחולה עד סוף שנת 2016. נטל השכנוע מוטל על המערערת, שלא הסבירה מדוע מחקה את רוב החובות תוך הותרת חלק קטן בלבד. העובדה שהמערערת הכירה מיזמתה בהכנסה ממחילת חלק מהחובות כמוה כהודאה בכך שמדובר בחובות שנבעו מהוצאות שנוכו בעבר. בהיעדר ראיות לפירעון בפועל במועד מאוחר של יתרת החובות, אושרה השומה במלואה.

(3) ניכוי חובות אבודים לפי סעיף 17(4) לפקודה (כ- 5.6 מיליון דולר):

המערערת טענה שמחקה חובות של חייבים כחובות אבודים בהתאם לנוהג בענף לפיו הליכי גבייה מתנהלים בעיקר במסגרת מוסדות הבורסה ולא באמצעות הליכים משפטיים רגילים. לתמיכה בטענות הוצג מכתב של היועצת המשפטית לבורסת היהלומים המתאר סנקציות על חלק מהחייבים.

המשיב הכיר בחלק מהחובות כחובות אבודים, אך טען כי ביחס ליתר לא הוכח שהחובות נעשו רעים עד סוף 2016, בנימוק שלא הוכח מועד היווצרות החובות והיעדר ראיות לפעולות גבייה או חדלות פירעון מצד המערערת.

בית המשפט קיבל באופן חלקי את הערעור. בהישען על ההלכה כי יש להוכיח נקיטת הליכי גבייה או היעדרם בשל חוסר כושר פירעון, קבע כי המשיב נקט גישה נוקשה מדי ביחס לחלק מהחייבים, והמערערת הרימה את הנטל ביחס לחמישה חייבים נוספים. לפיכך הורה להתיר ניכוי נוסף של חובות אבודים בסך כולל של כ- 903 אלפי דולר, תוך דחיית היתר.

(4) חיוב בהכנסה בגין מחיקת מקדמות מלקוחות (כ- 0.9 מיליון דולר):

המערערת טענה כי מחיקת יתרת המקדמות מלקוחות נבעה מטעות רישומית, ולמעשה מדובר בכספים שהוזרמו על ידי בעל המניות ונרשמו בשגגה כמקדמות מלקוחות. משכך, אין לראות במחיקה כהכנסה.

המשיב טען כי מדובר במחילת חוב חייבת במס, ולחלופין כהכנסה מעסק, והמערערת לא הציגה אסמכתאות כלשהן להוכחת טענותיה.

בית המשפט דחה את טענת המערערת וקבע שלא הוצגה כל אסמכתא להזרמת כספים מצד בעל המניות או למועד הטעות. התיקון בוצע בדיעבד במסגרת הוראות רישום גורפות בשנת 2018.

(5) הטלת קנס גירעון על המערערת:

המערערת טענה שפעלה בהסתמך על חוות דעת משפטית שניתנה לה בשנת 2018, שעסקה בניכוי חובות אבודים ובהפחתת ערך השקעות הנדל"ן, ולפיכך אין מקום להטלת קנס גירעון.

בית המשפט דחה את הערעור גם בנושא זה. נקבע שחוות הדעת הייתה מסויגת ביותר בנושאים רבים והתבססה על הנחות עובדתיות שנמסרו לנותן חוות הדעת ללא בדיקה עצמאית. הודגש כי חוות הדעת ניתנה לאחר שבוצעו הרישומים החשבונאיים, ולא שימשה בסיס אמיתי לקבלת ההחלטות תוך הסתמכות עליה. בנוסף, רואי החשבון נמנעו ממתן חוות דעת על פריטים שונים בדוחות הכספיים. טענות המערערת בסוגיות המרכזיות (כ- 87% מההיקף הכספי של הסוגיות) לא נתמכו בראיות מספקות, ובנסיבות אלה לא הוכח היעדר רשלנות המצדיק ביטול קנס הגירעון.



בחזרה לתפריט

5. חובת ניכוי במקור חלה על תשלום לשחקנים תושבי ארה"ב הנמוכים מ- 400 דולר ליום ובגין סכומי אש"ל ופיצויי פרישה שלא הוכחו ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המסים-אזור השרון

רו"ח רונן סולימן

העובדות: בשנות המס 2017-2020 שיחקה קבוצת כדורסל בני הרצליה המנוהלת על ידי בני השרון כדורסל בע"מ ("המערערת") בליגת העל בכדורסל בישראל. המערערת מעסיקה עובדים ישראלים וזרים ביניהם גם שחקני כדורסל אמריקאים.

המערערת העניקה פטור מתשלום מס בישראל על שכרם של השחקנים האמריקאים ששכרם היומי אינו עולה על 400 דולר ליום, לרבות פטור על הוצאות האש"ל.

בית המשפט המחוזי (השופט בורנשטיין) דחה את הערעור במלואו בכל הסוגיות עליהן הוגש הערעור כלהלן:

(1) האם יש לנכות מס במקור משכר השחקנים הזרים בהתאם לאמנה למניעת כפל המס בין ישראל לארה"ב והאם עומדת למערערת טענת הסתמכות על עמדת רשויות המס והמשיב? האם על פי האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין ארה"ב קיים פטור ממס לספורטאים אמריקאים בגין הכנסה שאינה עולה על 400\$ ליום?

בית המשפט הגיעה למסקנה הברורה כי סעיף 18 לאמנת המס שבין ישראל לארה"ב לא התכוון לצמצם את יריעת החיוב במס, תוך שהוא מסתמך על פסק הדין של בית המשפט העליון **בעניין הפועל תל אביב** (ע"א 8416/21) שפסק את הדברים החד משמעיים הבאים:

"סעיף 18 לאמנת המס ישראל - ארה"ב נועד להרחיב את רשת המס שאין..... באפשרותה למסותם בהתאם לסעיפים אחרים באמנת המס. לשם הגשמת תכלית זו נקבע שהוראות סעיף 18 יחולו על אף האמור בסעיפים 16 ו-17. אין משמעות הדבר שהכנסה הנמוכה מהרף הכספי (400\$ ליום) פטורה כליל ממס".

נקבע שהמערערת ידעה לכל הפחות החל מהמועד שניתן פסק הדין בעניין אליצור אשקלון, דהיינו בשנת 2008 כי מדיניות רשות המיסים היא לא להכיר בפטור מס לשחקנים הזרים, ודי בדברים האמורים כדי לדחות את טענת הסתמכות על מדיניות רשות המיסים.

נדחתה טענת המערערת על הסתמכות על ביקורת הניכויים הקודמת שנערכה, בשל העובדה שהסוגייה כלל לא נדונה בתיק "מחוסר ידיעה" ולא מסיבות של מדיניות.

(2) האם סכומי האש"ל ששולמו לשחקני החוץ מהווים תוספת להכנסה בגינה יש לחייב במס?

בית המשפט אימץ את פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **הפועל ניר רמת השרון** (ע"א 4603/22) וכך נקבע שם:

"לשון התקנה פשוטה ברורה וחד משמעית, ונובע ממנה כי רק הוצאות שהוצאו בפועל על ידי ספורטאי החוץ יותרו בניכוי" במסגרת ההליך דנן לא הוצגו מסמכים או קבלות רלוונטיים ואף לא הצהרות בדבר הוצאות על ארוחות.

(3) האם פיצויים שניתנו הינם מענק פרישה פטור ממס או תוספת להכנסת עבודה החייבת במס?

סעיף 1(א) לחוק פיצויי פטורים קובע: "מי שעבד שנה אחת ברציפות - ובעובד עונתי שני עונות בשתי שנים רצופות..... זכאי לקבל ממעסיקו שפיטרו פיצוי פטורים". בעניינו נקבע שלא הוכח שמרכיב פיצויי פטורים מעוגן בהסכמי העסקה של השחקנים ועל כן הם אינם פטורים ממס.

הערה: במקביל לפסק הדין בעניין בני השרון כדורסל בע"מ ניתן פסק דינו של השופט בורנשטיין בעניין **עמותת נס ציונה כדורסל 2006** (ע"מ 59555-01-23) שבו נדונו סוגיות דומות.

בחזרה לתפריט

**6. פקיד השומה רשאי להוציא שומת ניכויים למשלם התשלום בטרם נקט הליכים כנגד מקבל התשלום
ע"מ 68163-01-23 גולד דלק (2012) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 2**

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

הרקע העובדתי: המערערת, חברת גולד דלק (2012) בע"מ, עוסקת במסחר כללי לרבות מכירת סולר, שמן, צמיגים ומכשור לתחנות דלק. במסגרת ביקורת ניכויים שנערכה לשנות המס 2016–2019 נמצא כי המערערת לא ניכתה מס במקור מתשלומים לספקים שנדרשו כהוצאות בדוחותיה. המשיב הוציא שומה בצו ביום 29.12.2022 בסכום כולל של כ- 14.4 מיליון ש"ח.

טענות המערערת: המערערת טענה כי היו בידיה אישורי פטור או הפחתה בניכוי מס במקור עבור שני ספקים וכי פעלה בהתאם אליהם. עוד טענה כי אין חובה חוקית לבדוק את שיעור הניכוי באופן רציף או לפני כל תשלום לספק, וכי תקלות במערכת הממוחשבת מנעו ממנה לעקוב אחר שינויים בכל הקשור לשיעור המס במקור ולכן הסתמכה על האישורים שהחזיקה בידיה. עוד הוסיפה המערערת כי האחריות לביצוע ניכוי מס במקור מוטלת בראשונה על המקבל- כלומר הספקים, ולא על המשלם, ושמדובר בכפל מס.

בנוסף טענה כי היה על המשיב למצות הליכים מול הספקים טרם הוצאת שומה כנגדה וכי הסמכות להוצאת שומת ניכויים היא סמכות שברשות ולא הוצגו שיקולים מספקים להפעלתה.

הקנס שהוטל עליה בשל אי ניכוי במקור בשל ספק נוסף אינו מבוסס ואינו נתמך בשיקולים מספקים.

בית המשפט המחוזי (השופט דורות) דחה את הערעור.

חובת בדיקת שיעור הניכוי: בית המשפט קיבל את עמדת המשיב וקבע כי הוראת ביצוע 2/2018 מטילה חובה ברורה על כל משלם להתעדכן בשיעור הניכוי סמוך לפני ביצוע תשלום או לפחות אחת לחודש. בית המשפט ציין כי למרות שמעמד הנורמטיבי של הנחיות מנהליות אינו זהה לחוק, יש להן מעמד דומה למעמדו של החוק, והן נועדו להכווין את האזרח וליצור אחידות וודאות, בהסתמך על פסיקת בית המשפט העליון (ע"מ 6329/20 זומר; ע"מ 9187/07 לוזון). טענות המערערת בדבר תקלות אינטרנט נדחו כבלתי מוכחות, ונקבע כי היה באפשרותה לפנות לגורמים חלופיים או ישירות לרשות המסים. עדות מנהל המערערת בחקירה נגדית חיזקה את המסקנה שלא בוצעו בדיקות סדירות.

לגבי טענת כפל המס: ככל שהספקים היו מגישים דוחות ומשלמים את המס שהמערערת הייתה צריכה לשלם באמצעות ניכוי המס במקור, המשיב היה מסתפק בהטלת קנס אי- ניכוי במקור בלבד וכך היה מתבטל החשש מהטלת כפל מס.

אין חובה למצות הליכים מול הספקים: בית המשפט דחה את הטענה כי על המשיב למצות הליכים שומתיים כנגד הספקים כתנאי מוקדם להוצאת שומת ניכויים למערערת. בהסתמך על עמ"ה 636/02 בעניין כהן ועל ע"מ 34239-12-20 בעניין פאר הדיור, נקבע כי שומת הניכויים היא נפרדת ועצמאית משומת הכנסותיו של הספק, אינה תלויה בה וניתן להשיג עליה בנפרד.

העדר פעולה של פקיד השומה בתיק הספק אינה פוטרת את המערערת מחובתה כמשלמת/מנכה במקור. בית המשפט ציין כי המשיב חב בחובת סודיות לפי סעיף 231 לפקודה ואינו יכול למסור פרטים על טיב הבדיקה כלפי הספקים.

קנס אי-ניכוי בגין תשלום לחברת אלחטיב: נדחתה טענת המערערת כי הקנס שהוטל בגין התשלום לאלחטיב אינו מבוסס. בית המשפט קבע כי המערערת לא הציגה כל אישור פטור מניכוי מס במקור בגין דמי שכירות עבור חברה זו ולא צירפה לתצהירה מסמך המעיד על ניכוי כנדרש. בהסתמך על ע"א 438/90 הד הקריות, נקבע כי הפרת חובת הניכוי מצמיחה, בין היתר, חבות בעלת אופי הרתעתי-מינהלי המאפשרת הטלת קנסות לפי סעיף 191א לפקודה.

בחזרה לתפריט

7. הפקדות של חלק מהשכר לפוליסות פרט שאינן קופות גמל מאושרות, יחויבו כהכנסת עבודה במועד ביצוען וינוכה מהן מס במקור
ע"מ 60005-01-23 סאפ לאבס בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ת"א 5 ואח'
רו"ח דני שוורצמן

החברות המעסיקות מקבוצת סאפ לאבס ישראל ("קבוצת סאפ" ו/או "המערערות") הנהיגו הסדר לעובדים בכירים בעלי שכר גבוה. לפי ההסדר, כספים שהיו יכולים להיות משולמים לעובד כרכיב שכר או כרכיב סוציאלי, הופקדו עבורו בפוליסות פרט (שאינן קופות גמל מאושרות). הכספים לא נרשמו על שם העובדים כבעלות מיידית מלאה, אלא נותרו בשליטת המעסיקות. כלומר, הן יכלו לבחור את חברת הביטוח, את אופן ההשקעה ואף לשנות את מסלול ההפקדה. רק בעת פרישת העובדים בפועל נמשכו הכספים מהפוליסה, נוכח מס רווחי הון, והיתרה שולמה לעובדים. מטרת ההפקדות היו לשמש את העובדים כתשלום מענקי פרישה הזכאים להטבות מס משמעותיות לעומת תשלום שכר רגיל (פטור על פיצויים, אפשרות פרישה).

המחלוקת נשוא פסק הדין היתה, האם מדובר בהכנסת עבודה החייבת במס כבר במועד ההפקדה (בדומה לתשלום שכר עבודה ו/או שווי מס בגין הפקדות שמעל התקרה אילולא הכספים היו מופקדים כרגיל דרך תלוש השכר), או רק בעתיד - כאשר הכספים ישולמו בפועל לעובדים עם פרישתם?

טענת המערערות הייתה כי כל עוד העובדים לא קיבלו את הכסף בפועל, וכל עוד אין להם זכות מיידית למשוך את הכספים, אין לראות בהם כמי "שנהנה" מהכנסת עבודה במועד ההפקדה. לשיטתן, מדובר לכל היותר בזכות חוזית עתידית, ולכן אירוע המס צריך להידחות למועד התשלום בפועל (כלומר, חיוב על בסיס מזומן). עוד נטען ע"י המערערות כי לא כל זכות בעלת ערך כלכלי היא בהכרח "שווה כסף" שמתחייב במס מיד עם היווצרותה.

בית המשפט המחוזי (השופט אלטוביה) דחה את הערעור בעיקרו וקבע כי השאלה איננה טכנית - האם הכסף עבר לחשבון הבנק של העובדים - אלא מהו התוכן הכלכלי של ההסדר? כלומר, אם מדובר בכספים שהם חלק שכר עבודה או חלק זכויות סוציאליות שמקורן ביחסי עובד מעביד, ואם מבחינה כלכלית טובת ההנאה כבר יוחסה לעובדים, אזי יש לראות בהפקדה עצמה כהכנסת עבודה לעובדים. בית המשפט הדגיש כי בדיני המס יש להבחין בין הכנסה שטרם התגבשה לבין הכנסה שהתגבשה, אך הנישום בחר לוותר עליה או להפנותה למסלול אחר (קרי, "הסבת הכנסה") במקרה כזה, החבות במס אינה נעלמת.

בהקשר זה קבע בית המשפט כי לעובדים כן הייתה יכולת ממשית להשפיע על גורל הכספים, לפחות במובן זה שהייתה להם אפשרות לבחור בהצטרפות להסדר במקום קבלת שכר שוטף. לכן, מבחינה מהותית, לא מדובר בכסף זר לחלוטין לעובד, אלא בהכנסה שנוצרה עבורו והוסטה, בהסכמתו, לאפיק חיסכון. עוד נקבע שאין כאן קושי נזילות מיוחד המצדיק דחיית מס, משום שהעובדים היו רשאים מלכתחילה לבחור בקבלת הסכום כשכר שוטף ולשאת במס השולי החל עליו.

נדחתה טענת המערערות שפס"ד **דר (ע"א 7034/99)** תומך בעמדתן וקבע שדחיית המס שנקבעה שם, היתה בעיקר מאחר שהשוויו באותו מועד לא היה ניתן לקביעה.

על בסיס ניתוח זה, הערעור נדחה לגופו בשאלת סיווג ההכנסה ועיתוי המס, **בית המשפט פסק כי יש לראות בהפקדות כהכנסת עבודה כבר במועד ביצוען, וכי היה על המעסיקות לנכות מס במקור באותו מועד.**

עם זאת, בית המשפט קיבל את עמדת קבוצת סאפ בנקודה אחת, וקבע כי אי-ניכוי המס לא נעשה "בלי הצדק סביר", וזאת במיוחד לאור החלטת מיסוי 8845/18 בעניין חברת החשמל לפיה הותרו הפקדות כספים לפוליסות פרט, ולכן לא הוטל עליהן קנס לפי סעיף 191א לפקודה (קנס אי ניכוי).

הערה - פסק הדין מאמץ גישה מהותית-כלכלית שלפיה מעסיק המפקיד עבור עובדים בכירים כספים שהם למעשה תחליף שכר למסלול חיסכון ייעודי, אין בכך כדי לדחות את אירוע המס. והחיוב במס יחול כבר במועד ההפקדה בפועל.

בחזרה לתפריט

8. ניתן להתחשב בחלופה החשבונאית של רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94ב לפקודה במכירת מניות חברה, גם אם יש לה יתרת עודפים שלילית במועד המכירה
ע"מ 36830-07-23 אב-של השקעות ומסחר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
עו"ד דורון פסו

רקע: אב-של השקעות ומסחר בע"מ הגישה ערעור על שומה בצו לשנת המס 2017 שעניינה מכירת מניות שהחזיקה בחברת מספנות ישראל בשיעור של 19%. במסגרת הדיווח על המכירה, המערערת חישה רווח הון וטענה כי יש להביא בחשבון רווחים ראויים לחלוקה לפי סעיף 94ב לפקודה. לפי תחשיבה, בתקופת הר"ל חל קיטון בהפסד הצבור של מספנות ישראל, כך שנצברו רווחים חשבונאיים בסך כ- 238 מיליון ש"ח, מהם חלקה היחסי של המערערת עמד על כ- 45.3 מיליון ש"ח, וזאת על אף שבסוף השנה שקדמה למכירה נותרה החברה ביתרת הפסד צבור (יתרת עודפים שלילית).

המחלוקת המשפטית: האם ניתן להכיר ב"רווחים ראויים לחלוקה" לפי החלופה החשבונאית שבסעיף 94ב(ב)(1) לפקודת מס הכנסה, כאשר בתום שנת המס שקדמה למכירת המניות לחברה הנמכרת הייתה יתרת עודפים שלילית, אך במהלך תקופת חישוב הר"ל (תום השנה שקדמה לרכישת המניות ועד תום השנה שקדמה למכירתן) חל קיטון בהפסד הצבור עקב רווחים שהפיקה החברה?

המערערת טענה כי החלופה החשבונאית מבוססת על רווחים שנצברו לאורך תקופת הר"ל, ולכן אין לדרוש כתנאי סף קיומה של יתרת עודפים חיובית במועד הסיום. **המשיב** טען כי כאשר החברה מצויה בהפסד צבור בתום התקופה, סכום הר"ל בחלופה החשבונאית הוא אפס ועל כן, לצורך חישוב רווח ההון, מאחר שמביאים בחשבון את הנמוך מבין החלופה המיסיית והחלופה החשבונאית, הר"ל יהיה אפס.

בית המשפט המחוזי (השופט ויינשטיין) קיבל את הערעור וקבע כי יש לפרש את סעיף 94ב בהתאם לתכליותיו – מניעת מיסוי יתר ויצירת אדישות מיסיית בין חלוקת דיבידנד לפני מכירת מניות לבין הותרת הרווחים בחברה עד למכירה.

בית המשפט מנמק קביעותיו בכך שלשון הסעיף מתמקדת ברווחים שנצטברו במהלך תקופת הר"ל ולא במצב נקודתי של יתרת העודפים בתום התקופה בלבד, שכן "נצטברו" מלמד על בחינה תהליכית ודינמית של תנועת הרווחים לאורך זמן, ולא על דרישת סף ליתרת עודפים חיובית במועד המכירה בלבד, ולכן נדחתה עמדתו של פקיד השומה ההופכת את המנגנון למבחן תוצאה נקודתי.

תכלית סעיף 94ב לפקודה שונה מתכלית דיני החלוקה בחוק החברות בכך שאינה דורשת הוכחת יכולת חלוקה בפועל במועד מכירת המניה. בנוסף, מיסוי לפי עמדת המשיב יביא למיסוי כפול של רווחים שכבר מוסו במס חברות בסתירה לתכלית סעיף 94ב למנוע מיסוי יתר, וכן תפגע בעקרון האדישות המיסיית לחלוקת דיבידנד. לעמדת בית המשפט, די שהרווחים נצברו ושולם בגינם מס חברות לצורך סעיף 94ב לפקודה, ואין נדרשת חלוקה בפועל.

נפסק כי אין לצמצם את החלופה החשבונאית למקרים שבהם קיימת יתרת עודפים חיובית דווקא בתום השנה שקדמה למכירה, וכי גם מקום שבו החברה מצויה בהפסד צבור, עדיין ייתכנו רווחים ראויים לחלוקה שנצברו בתקופת הר"ל ושולם בגינם מס חברות.

עם זאת, מאחר שבמקרה הקונקרטי החלופה המיסיית הניבה סכום נמוך יותר, נקבע כי חישוב רווח ההון ייעשה לפי החלופה המיסיית, שאינה שנויה במחלוקת בין הצדדים.

בחזרה לתפריט

9. יותר ניכוי תשומות בגין הסעות מאורגנות לעובדים רק כשהנהנה העיקרי הוא המעביד: קושי בהגעה בתחבורה ציבורית סדירה, שבתות וחגים, שעות הלילה ורק לכיוון אחד אם לכיוון השני ניתן להגיע בתחב"צ
ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

חברת טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ("המערערת" ו/או "החברה" בהתאמה) הנה תאגיד רב לאומי-ישראלי לייצור והפצה של תרופות. לחברה מפעלי ייצור הממוקמים באזורים רבים ושונים בארץ והיא מעסיקה עובדים רבים, בניהם עובדי ייצור אשר מגיעים מישובים שונים למפעליה ברחבי הארץ.

הדיון בערעור עסק בשומה שהוצאה ע"י מנהל מע"מ ירושלים ("המשיב"), בה נקבע כי המערערת אינה רשאית לנכות את מס התשומות בגין הוצאותיה עבור מערך ההסעות הפועל לטובת הגעתם של עובדי הייצור למפעליה, זאת בשל כך שלא הוכח כי הוצאות אלו נעשו מתוך מטרה עסקית גרידא, דהיינו על מנת להבטיח ייצור רציף ותקין, כי שנטען על ידה. בתוך כך, המחלוקת העיקרית נשוא הערעור מתמקדת בפרשנות הניתנת לתקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("תקנות מע"מ"), לפיהן "מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו, אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח התקופתי של העוסק כעסקאות החייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק (מע"מ)".

בית המשפט המחוזי (השופט סלע) דחה את רוב הערעור. סבר כי השאלה איננה אם העוסק נהנה מההסעה ככלל, אלא מי הנהנה העיקרי. נקבע כי מערך ההסעות במקרה דנן, אינו ממלא אחר התנאים שנקבעו בהחלטת מיסוי 2937/16 להכרה במס תשומות בגין הסעות עובדים, עליה נסמכה המערערת בטענותיה, משום שלא מדובר בהסעה הכרחית או בתנאי עבודה מיוחדים המכתיבים הסעת עובדים מרוכזת למפעליה.

זאת ועוד, המערערת טענה כי יש לבטל את החלטת המשיב מכוח השתק. ואולם, בית המשפט קבע כי המשיב הכיר בהוצאות ההסעה במשך שנים, בהתאם להוראת התאמ"ו, בה נקבעו הוראות זהות בעיקרן להוראות החלטת המיסוי, אך בהבדל אחד לפיו ככל שמקום העבודה מרוחק מבית העובד כך שהנסיעה מצריכה שימוש בתחבורה ציבורית של יותר משני קווי אוטובוסים, או שהנסיעה אורכת יותר מ-15 ק"מ, אזי שניתן להכיר בניכוי מס התשומות.

בית המשפט קבע כי הכרחיות הנסיעה עומדת במבחן וככל שקיימת תחבורה ציבורית נגישה לכיוון נסיעה אחד, אין הצדקה להכיר בהוצאה זו של המעסיק, אף אם כיוון הנסיעה השני אינו כולל תחבורה ציבורית סדירה. בהקשר זה יצוין, כי בית המשפט החרג והתיר את ניכוי מס התשומות בגין הסעות העובדים של המערערת למפעלה בנאות חובב וכן, הסעות בכל מפעלי הייצור שנועדו למשמרות הלילה, שבתות וחגים.

כך לפי דבריו של השופט: "במקרה זה כפי שעלה, ההסעות שמספקת המערערת לעובדיה גם אינן ממלאות אחר התנאים שנקבעו בפסיקה- מבחן הישירות והדומיננטיות. לא עלה בידי המערערת להוכיח כי היא הנהיית הישירה והדומיננטיות מההסעות, ושמטרת הסעות למפעליה שונה מהסעות שמפעילים מעסיקים אחרים שההנאה הישירה והדומיננטית היא של העובדים שמגיעים לעבודה במפעלים, מהר יותר ובטרח מופחתת. כאמור מדובר בעובדים שאין כל מניעה שהם יגיעו לעבודה בתחבורה ציבורית או ברכב פרטי ולכן, גם אם המערערת אף היא נהנית מכך במידה כלשהי, כאמור כמו כל מעסיק ששמח בכך שכלל עובדיו מגיעים בזמן לעבודה".

בחזרה לתפריט

10. במסגרת פעילות רכישה ומכירה עצמאית של זכויות שימוש בתוכן, מכירת ספרי לימוד דיגיטליים שמקורם ממלכ"ר עולה כדי עסקה החייבת במע"מ ואינה בבחינת "צינור" למתן שירות בין הספקים ללקוחות
ע"מ 55957-10-23 קלאסוס בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א- מרכז

חברת קלאסוס בע"מ ("המערערת") מפתחת ומפעילה פלטפורמה דיגיטלית להפצת ספרי לימוד. המערערת מציעה "חנות ספרים" מקוונת לבתי ספר ולרשויות מקומיות המאפשרת להם להזמין ממנה ספרי לימוד דיגיטליים לתלמידיהם. המערערת משיגה את התוכן הדיגיטלי ממוציאים לאור שונים באמצעות רשיונות הפצה ("הספקים"). הפלטפורמה של המערערת מאפשרת לתלמידים גישה מלאה לספרים דיגיטליים כאמור, כולל הורדה למכשירים ניידים ועבודה במצב לא מקוון, וכן כוללת כלים אינטרקטיביים.

ככלל, המערערת מדווחת על הסכומים הנגבים מבתי הספר והרשויות כעסקאות החייבות במע"מ בשיעור מלא. מנגד, הספקים מוסיפים מע"מ בשיעור מלא לסכומים שהם גובים מידי המערערת עבור אספקת התוכן. משכך, המערערת מנכה את מס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהיא מקבלת מן הספקים ממס העסקאות עליו היא מדווחת. ואולם, למערערת ספק עיקרי אחד- המרכז לטכנולוגיה חינוכית חברת הוצאה לאור ("מט"ח"), אשר רשום כמוסד ללא כוונת ריווח (מלכ"ר). ספק זה מפיק למערערת חשבוניות בלבד ללא הוספת מע"מ. דהיינו, לגבי ספרי מט"ח לא קיים סכום מס תשומות לניכוי.

בתוך כך, המערערת דיווחה על סכום הגבייה המיוחס לספרים שמקורם במט"ח כסכום הפטור ממע"מ. כלומר, לא שולם מס עסקאות על הפצת ספרי מט"ח. מנהל מע"מ תל אביב-מרכז ("המשיב") לא הסכים לשיטת הדיווח הנ"ל וקבע כי המערערת פועלת כמפיצה שרוכשת תוכן דיגיטלי באמצעות רישיונות שימוש המוענקים לה מהספקים ומוכרת את התוכן ללקוחות באמצעות חנות ספרים מקוונת. לפיכך, המערערת כעוסק, חייבת במע"מ על כלל עסקאותיה וזאת מכוח סעיפים 2 ו-16(1) לחוק מע"מ, ללא קשר לזהות הספקים.

כאמור לעיל, המחלוקת המרכזית בין הצדדים לערעור נבעה מהחיוב במע"מ על מכירת ספרים דיגיטליים שמקורם במלכ"ר כאשר המערערת דיווחה על העסקאות הנ"ל כפטורות ממע"מ וזאת בניגוד לעמדת המשיב שדרש חיוב מלא. לטענת המערערת, מעמדה הוא של 'נותן שירות' למט"ח וכי שירות זה הוא גם בבחינת שליחות. עוד טענה המערערת שהיא "צינור" להעברת התכנים של מט"ח ללקוחות.

בית המשפט המחוזי (השופט קירש) דחה את הערעור וקבע כי המערערת פועלת כמפיץ של מוציאים לאור רבים ולא כסוכן ו/או צינור. המערערת רוכשת ומוכרת זכויות שימוש בתוכן הדיגיטלי על חשבונה ובשמה, ואינה פועלת בשליחות הספקים או בשליחות הלקוחות. כמו כן, נקבע כי המערערת פועלת באופן מסחרי במקרה של ספקים המוגדרים כעוסקים מורשים ואילו בקשר לספק המלכ"ר היא פועלת אחרת, וכי ההבדל הנ"ל כלל לא הוכח בדוחותיה הכספיים ובתפיסה החשבונאית במסגרת הביקורת שהתנהלה במשרדה.

עוד קבע השופט כי המערערת בחרה במודע להתקשר עם המלכ"ר וכי החוק מספק לכך פתרונות נקודתיים של 'שיבוש מודל המע"מ, אך המקרה הנוכחי לא נכלל בהם: **"אכן קיומו של מלכ"ר כחוליה בשרשרת אספקה מסחרית עלולה להביא לשיבוש המודל הקלאסי של מיסוי הערך המוסף, אולם המערערת קיבלה החלטה מודעת להתקשר עם מט"ח חרף מעמדו כמלכ"ר...אמנם יש לשאוף להטלת מס אמת במונח זה שהמס יושב בכפוף להוראות החוק ובהתחשב בתכליות החוק ובשים לב למהות הכלכלית של פעולות הנישום. אולם כאמור מס אמת הוא עדיין מס על פי חוק ובמקרה זה לא מצאתי עיגון או הצדקה לאופן המיסוי שאומץ על ידי המערערת."**

בחזרה לתפריט

11. חיוב דמי ביטוח לאומי בגין הכנסה שמקורה ב"חברת ארנק" – דחיית בקשה לתובענה ייצוגית נגד הביטוח הלאומי ת"צ 67288-06-22 רימון ולבר נ' המוסד לביטוח לאומי

עו"ד דורון פסו

רקע: פסק הדין עוסק בבקשה לאישור תובענה ייצוגית שעניינה גביית דמי ביטוח לאומי מבעלי שליטה בחברת מעטים, בגין הכנסה שיוחסה להם מכוח סעיף 62א לפקודת מס הכנסה המתייחס ל"חברות ארנק" (נציין כי פסק הדין עוסק בתקופה שקדמה לתיקון נוסח הסעיף החל משנת המס 2025). המבקש, רימון ולבר, הוא בעל שליטה בחברת אלרווי שיווק בע"מ, אשר בשנת המס 2017 יוחסה לה הכנסה חייבת בסך 695,525 ש"ח, מתוכה יוחסה למבקש הכנסה לפי סעיף 62א בסך 530,525 ש"ח.

המבקש טען כי גביית דמי הביטוח נעשתה שלא כדין, שכן סעיף 62א קובע ייחוס הכנסה לצורכי מס בלבד, ואינו מהווה מקור חוקי לחיוב בדמי ביטוח לאומי, בדומה לפסיקה שנקבעה ביחס לחברות משפחתיות וחברות בית (דב"ע (ארצי) מט-098/ בעניין וייס וע"ע (ארצי) 1117/01 בעניין ברק יוסף). עוד נטען כי המוסד לביטוח לאומי השתהה בפרסום הנחיותיו לעניין סעיף 62א.

המשיב טען מנגד כי סעיף 62א מהווה חריג למודל המיסוי הדו-שלבי ונועד לייחס ליחיד הכנסה שהיא במהותה הכנסתו האישית, אף אם שולמה לחברה שבשליטתו, ומשכך יש לראות בה כהכנסה החייבת גם בדמי ביטוח לאומי. לשיטתו, בשונה מחברה משפחתית וחברת בית, בהן מדובר בהכנסת החברה המיוחסת ליחיד מכוח בחירה, **סעיף 62א לפקודה קובע חזקה חלוטה אנטי-תכנונית**. עוד נטען כי, אם תאושר תובענה ייצוגית הרי שזו תועיל למבקש אך לא בהכרח תועיל ליתר חברי הקבוצה מטעמה מוגשת התובענה (תנאי סף לצורך הגשת תובענה ייצוגית).

בית הדין האזורי לעבודה דחה את בקשת אישור התובענה הייצוגית.

בית הדין סקר בהרחבה את הדין הישראלי לעניין מיסוי חברות: חברה רגילה כפופה למודל מיסוי דו-שלבי; חברה משפחתית וחברת בית מהוות חריגים המאפשרים שקיפות מס, אך אינן מסירות את מסך ההתאגדות לצורכי ביטוח לאומי אלא במועד חלוקת ההכנסה בפועל. לעומתן, סעיף 62א נועד להתמודד עם תכנוני מס של "חברות ארנק", ולייחס ליחיד הכנסה מיגיעה אישית החייבת במס חד-שלבי ובדמי ביטוח לאומי. נקבע כי כך גם ביחס ל-LLC אשר סיווגה בישראל נעשה לפי הדין הישראלי.

בית הדין קבע כי תכלית סעיף 62א – מניעת התחמקות מתשלום מסים ודמי ביטוח – מחייבת פרשנות שלפיה ההכנסה המיוחסת ליחיד חייבת בדמי ביטוח לאומי.

נקבע עוד כי אישור התובענה אינו לטובת הקבוצה, שכן הוא עלול לפגוע בזכויות סוציאליות עתידיות.

לעניין השיהוי בפרסום הנחיות המוסד נקבע כי אכן נפל פגם מנהלי, אך אין בו כשלעצמו כדי להצדיק אישור תובענה ייצוגית.

לסיכום, בית הדין פירש את הדין כך שיאפשר גביית דמי ביטוח מהכנסת יחיד הנובעת מחברת ארנק על פי סעיף 62א לפקודה.

בחזרה לתפריט

חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים

חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס הכנסה

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. שינוי במועד הדיווח על חלוקות דיבידנד ופרסום נוסח מעודכן לחוזר מס הכנסה בנושא סעיפים 81א-181 לפקודה - תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו

הודעה לציבור של רשות המסים מיום 8 בפברואר 2026

בהודעת רשות המסים, מפנים לעדכון לחוזר מס הכנסה מספר 7/2025 בנושא סעיפים 81א – 181 לפקודת מס הכנסה – תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו. הנוסח המעודכן מחליף את החוזר בנושא זה שפורסם בתאריך 19 באוקטובר 2025 ("החוזר המקורי"). בגרסה המעודכנת בוצעו השינויים הבאים:

1. שינוי מועדי הדיווח והתשלום של חלוקת הדיבידנד- מועדי הדיווח ותשלום המס בגין חלופות התשלום הקבועות בסעיפים 81ב(2) ו-3 לפקודה שהיו עד ליום 30 באפריל של שנת המס העוקבת לשנת המס הנבדקת שונו כך שהחברה המחלקת תוכל לדווח על בחירתה לפי המוקדם מבין מועד הגשת דוח המס לשנת המס הנבדקת או תום שנת המס העוקבת לשנת המס הנבדקת.

כמו כן, צוינו מועדי תשלום המס לעניין חלוקות לפי סעיפים 81ב(3)א ו-ב לפקודה. האמור לעיל מצוין בסעיפים 5.4 ו-5.5 לחוזר המעודכן. במקביל נמחקה ההוראה שנקבעה בסעיף 3.7 לחוזר המקורי בעניין דיבידנד שחולק ביתר/ דיבידנד עודף וזאת בשל שינוי מועדי הדיווח והתשלום כאמור לעיל. כתוצאה מכך, נמחקה גם דוגמה מספר 3 בעניין דיבידנד שחולק ביתר שכן היא איננה רלוונטית עוד.

2. בדוגמה מספר 5 בחוזר המקורי (דוגמה מספר 4 בחוזר המעודכן) בוצע תיקון כך שמלאי הקרקע אינו נחשב לנכס מיוחד, שכן החברה הנבדקת עוסקת בפעילות שמקורה בהכנסות מבניין כהגדרתן בסעיף 8א(ג) לפקודה.

3. בנוסף בוצעו תיקונים בדוגמאות ותיקוני ניסוח שונים.

להלן נביא מספר דגשים לגבי פרשנותה של רשות המסים, במספר נושאים:

"הרווחים הנצברים" יחושבו כנמוך מבין חלופת המס לבין החלופה החשבונאית. בשל הקושי לחשב את חלופת המס בדוחות ישנים (לפני שנת 1996) בהיעדר אסמכתאות, חוזר רשות המסים (סעיף 2.5) מתיר להניח שהסכום המיסוי שהצטבר עד לתום שנת 1995 הינו יתרת העודפים בדוח הכספי לתום שנת 1995.

מספר הערות לגבי חישוב החלופה החשבונאית של "הרווחים הנצברים" מתוך החוזר, שאינן מופיעות בלשון החוק:

- סעיף 302(ב) לחוק החברות מגדיר "רווחים" כגבוה מבין יתרת העודפים ("העודפים המצטברים") או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות ("חלופת השנתיים"). בסעיף 2.4 לחוזר ניתנה פרשנות מקלה לפיה, לעניין החלופה החשבונאית, היתרה תחושב לפי יתרת העודפים המצטברים, בהתעלם מהאפשרות של חלופת השנתיים.
- על פי סעיף 2.2.4 לחוזר - בעת חישוב החלופה החשבונאית, יש לנטרל רווחי/ הפסדי אקוויטי (ראו גם דוגמה מס' 1 לחוזר).

- על פי סעיף 2.2.5 לחוזר (בכפוף לאמור בסעיף 2.2.4), יש לכלול בחלופה החשבונאית כל הכנסה שנרשמה בספרים אף אם היא תואמה לצורך מס (כגון רווחי שערור).
- על פי סעיף 2.6 לחוזר, דיבידנד שהוכרז ולא חולק בפועל, יופחת מהעודפים בחלופה החשבונאית רק אם חולק בפועל כמוקדם מבין: 12 חודשים מיום ההכרזה או מועד הגשת הדוח של שנת המס שבה הוכרז הדיבידנד.

רווחים נצברים פטורים - סכום הרווחים הנצברים של חברה שהיא בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה, שמקורם בהכנסת החברה (על פי סעיפים 2.7 + 2.9.3 לחוזר רשות המסים, **לרבות רווחים של חברת בת שיוחסו לחברת האם בדוח מס מאוחד לצרכי מס** לפי החוק לעידוד התעשייה), שהיא הכנסה ממכירות המפעל כמשמעותה בסעיף 18א(ד)(1) לחוק עידוד השקעות הון ואשר לא נכללו בפסקה (א) – הכנסות שמקורן בהטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון.

לעניין "מגן הוצאות" - יובאו בחשבון רק ההוצאות המותרות בניכוי לצורכי מס, למעט הוצאות לרכישת "נכסים מיוחדים". דוגמאות על פי סעיף 4.3 לחוזר: הוצאות פחת בגין נכס מיוחד או הוצאות מימון בגין הלואה שמימנה רכישת נכס מיוחד.

לעניין "מגן הנכסים" יש להפחית "הון עצמי" - הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות. על פי סעיף 4.4 לחוזר גם סעיפי הון אחרים.

בסעיפים 2.17 עד 2.21 לחוזר ניתנו הבהרות ביחס ל"נכסים מיוחדים", בין היתר, לגבי יתרת לקוחות שיש לה מאפיינים של הלואה או הוצאות מראש שיש להם זיקה ל"נכס מיוחד", שטרי הון שהונפקו עד או אחרי 31.12.2024, נכס המשמש בחלקו כנכס מיוחד. ראו דוגמה 3 בחוזר רשות המסים. **מזומן או שווה מזומן שחברת מעטים נדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין**, לא ייחשבו ל"נכסים מיוחדים". לפי סעיף 2.16.5.3 לחוזר: "לעניין זה יובהר כי המונח "לפי דין" כולל רק הוראות מכוח חקיקה ראשית או חקיקת משנה. ערובה או פיקדון המוקמים מכוח קביעה שיפוטית (החלטת ביניים או פסק דין), או מכוח דרישה של מוסד כספי, לא תהווה דרישה לשמירת הון עצמי, כהגדרתם לעניין זה".

הלואה לחבר בני אדם מוחזק עד לגובה ההפסדים המועברים של חבר בני האדם המוחזק לא תיחשב ל"נכסים מיוחדים". לפי סעיף 2.16.5.4 לחוזר, גובה ההפסדים ייבחן בתום השנה הנבדקת. ההפסדים הם לפי סעיפים 28, 29 ו-92 לפקודה. שיעור החזקה ייבחן ביום האחרון של שנת המס וכן יש בחוזר התייחסות לשיעור החזקה בעקיפין.



2. תיקוני חקיקה לצמצום תופעת ההון השחור - עדכון בעקבות תיקוני חקיקה במסגרת חוק התכנית הכלכלית לשנת 2025
חוזר מס הכנסה 03/2026 של רשות המסים מיום 9 בפברואר 2026

החוזר של רשות המסים סוקר את ההוצאות והתשומות שלא יותרו בניכוי לפי חוקי מס שונים, בעקבות תיקוני החקיקה שבוצעו במסגרת סימן ד' לחוק להשגת יעדי התקציב וליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2025 (תיקוני חקיקה), התשפ"ה-2025 מיום 27.3.2025.

סימן ד' לחוק: סעיפים 13-16 שכותרתו "הוצאות שלא מותרות בניכוי" כולל תיקונים לחוקי המס הבאים: תיקון 280 לפקודת מס הכנסה ("הפקודה"), תיקון 105 לחוק מיסוי מקרקעין ותיקון 66 לחוק מס ערך מוסף.

ככלל, תחילת התיקון (פרט לתיקון ספציפי) הינה החל מיום 1 בינואר 2026 ("יום התחילה") והוא יחול על תשלומים והוצאות ששולמו ביום התחילה ואילך.

להלן עיקרי התיקון:

א. אי התרת הוצאות ותשומות שהוחלט שנתינתם מהווה הפרה לפי החוק לצמצום השימוש במזומן ("חוק המזומן")

- **סעיף 32(א16)** לפקודה - לא יותרו תשלומים, שהוחלט שנתינתם מהווה הפרה לפי חוק המזומן, ובשל ההפרה כאמור הוטל עיצום כספי לפי סעיף 9 לאותו חוק (אם התקבל ערעור שהוגש לבית המשפט על החלטה להטיל עיצום כספי כאמור, יוחזר המס ששולם ביתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו עד יום החזרתו).
כך למשל, תשלום ששולם בסכום של למעלה מ-6,000 ש"ח, הוא תשלום שנתינתו מהווה הפרה של חוק המזומן, ועל כן, תשלום כאמור לא יותר בניכוי בחישוב מס ההכנסה שלו.
- **סעיף 46(ב)** לחוק מיסוי מקרקעין - באופן ובניסוח דומה לסעיף 32(א16) בפקודה שלעיל, התווסף סעיף 46(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע שלא תתאפשר הקטנת מס שבח מקרקעין שבו חייב מוכר מקרקעין באמצעות ניכוי הוצאות שהוחלט שנתינתם מהווה הפרה לפי חוק המזומן ובשל ההפרה הוטל עיצום כספי.
- **סעיף 38(א2)** לחוק מע"מ - באופן ובניסוח דומה לסעיף 32(א16) בפקודה שלעיל, התווסף סעיף 38(א2) לחוק מע"מ, הקובע שעוסק לא יהיה זכאי לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית מס, אם התמורה שבשלה ניתנה אותה חשבונית היא תשלום שהוחלט שנתינתו מהווה הפרה לפי חוק המזומן ובשל ההפרה הוטל עיצום כספי.

ב. סעיף 32(18) לפקודה - אי התרת הוצאה לצורכי מס הכנסה בגין עסקה שמש התשומות לא הוכר בגינה בשל אי-הקצאת מספר חשבונית מרשות המסים לצורכי חישוב ההכנסה החייבת, לא יהיה ניתן לנכות הוצאה שהוציא עוסק בשל עסקה שמש התשומות ששולם בגינה לא הותר בניכוי לפי סעיף 38(א1) לחוק מע"מ. המשמעות היא שלא יהיה ניתן לנכות הוצאה בשל עסקה שסכומה גבוה מהסכום המחייב מספר הקצאה, ללא חשבונית מס אשר הוקצה לה מספר הקצאה מרשות המסים (בנוסף לכך שלא יותר ניכוי מס התשומות לעניין חוק מע"מ).

בניגוד לתחילה של כלל התיקון, **תחילתו של סעיף זה ביום 1 באוגוסט 2025**, והוא יחול על הוצאות ששולמו באותו מועד ואילך.

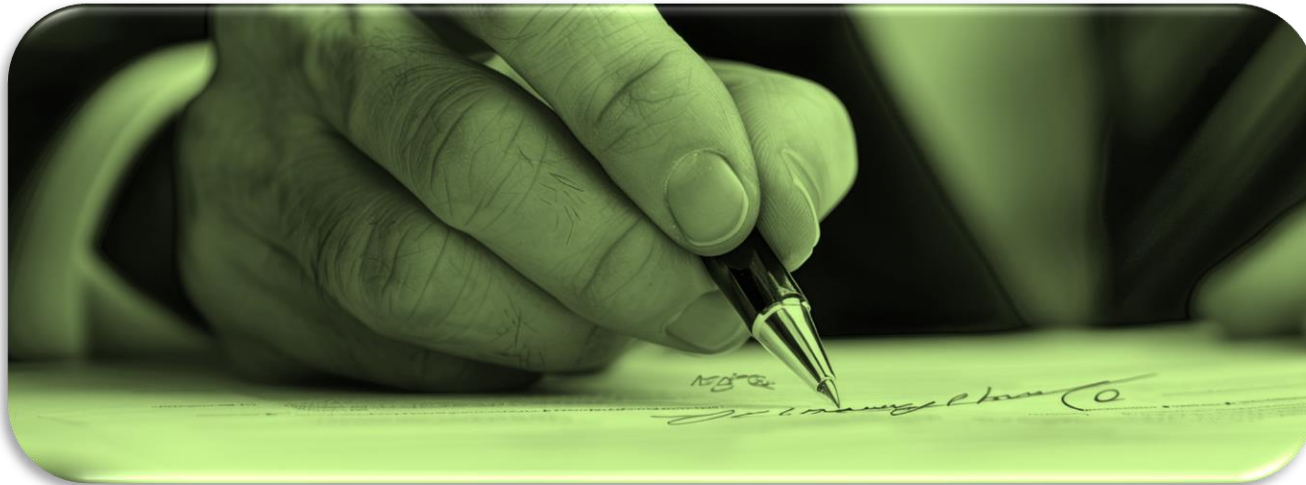
ג. סעיף 32א לפקודה- יותר ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות, רק אם הועבר לפקיד השומה סכום ניכוי במקור שהיה חובה לנכות (בהסתייגויות מסוימות)

▪ סעיף 32א(א) לפקודה קבע עד כה כלל האוסר על נישום לנכות הוצאות או להקטין מקדמות בגין תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור, אם לא הגיש לפקיד השומה דוח ובו צוינו פרטי מקבל התשלום המפורטים בסעיף. ההכרה בהוצאה אינה מותנית בביצוע חובת ניכוי מס במקור והעברת הסכום לפקיד השומה.

הסעיף תוקן כך שנוסף על הדיווח, תנאי להתרת הוצאה שחלה לגביה חובת ניכוי הוא העברת סכום המס שלגביו חלה חובת הניכוי על ידי משלם ההוצאה לפקיד השומה.

▪ הוספת סעיף 32א(ב) לפקודה- הסעיף קובע כי הוראות סעיף קטן (א) לעיל לא יחולו אם הנישום הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי התקיים אחד מהתנאים הבאים: (1) האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים כלל את התשלומים האמורים בדוח על הכנסתו לפי סעיף 131 ושילם את סכום המס החל בשלהם; (2) סכום המס נוכה והועבר בהתאם לאישור פקיד שומה לפי סעיפים 166 או 171; (3) אין חובת ניכוי במקור בשל התשלום;

ד. סעיף 47(א2) לחוק מע"מ- עוסק מורשה יורשה לבקש מהמנהל להקצות מספר לחשבונית המס גם לאחר הוצאת החשבונית, אולם אין בכך כדי לשנות מהמועד הקבוע בסעיף 38(א) לחוק מע"מ.



בחזרה לתפריט

3. הנחיות למילוי טופס 150 - אופן הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ
חוזר מס הכנסה 04/2026 של רשות המסים מיום 18 בפברואר 2026

רקע כללי: טופס 150 ("הטופס") הינו טופס המהווה נספח לדו"ח על ההכנסות השנתי. הטופס מיועד להצהרה על החזקה בזכויות בחבר בני אדם תושב חוץ על ידי חברה או על ידי יחיד שהם תושבי ישראל ("**הנישום**").
חבר בני אדם תושב חוץ, הינו תאגיד אשר התאגד מחוץ לישראל והשליטה והניהול על עסקיו הם מחוץ לישראל ("**חבר חוץ**"). כמו כן לצורך הוראות הטופס יחשב חבר חוץ גם לשותפות שהתאגדה מחוץ לישראל וכן כל תאגיד אשר התאגד מחוץ לישראל, שהשליטה והניהול על עסקיו הם מחוץ לישראל, בין אם הוא שקוף לצרכי מס ובין אם הוא לא שקוף לצרכי מס בישראל או מחוץ לישראל.
הצהרה כאמור באמצעות הטופס שנלווה לדו"ח השנתי, נדרשה החל משנת 2007. במהלך השנים עבר הטופס מספר תיקונים והרחבות. מטרת חוזר זה היא להדריך ולתת הבהרות בנוגע לאופן הדיווח באמצעות **הטופס אשר פורסם ביום 8 לדצמבר 2024**.

הטופס נועד לדווח על החזקה של תושב ישראל בזכויות של חבר החוץ שעלולה לייצר השלכות מס בישראל ביחס להכנסותיו או ביחס להכנסותיו של חבר החוץ. להלן מספר דוגמאות:

א. במקרים בהם ימצא כי השליטה והניהול על עסקיו של חבר החוץ מבוצעים מישראל, יסווג התאגיד כתושב ישראל ויחויב במס בישראל בשל הכנסותיו שהופקו בישראל או מחוץ לישראל.

ב. במקרים שחלק מפעילותו של חבר החוץ מבוצע בישראל, חלק מהכנסתו תסווג כהכנסה שהופקה בישראל ותחוייב במס בישראל בכפוף לאמנות למניעת כפל מס שעליהן חתמה ישראל.

ג. במקרים שהסיווג לצורך מס של חבר החוץ יוצר חבות מס לנישום בישראל, כגון חבר החוץ שהוא חברה נשלטת זרה, חברת משלח יד זרה, תאגיד שחלות עליו הוראות סעיף 62א לפקודה או תאגיד שקוף לצורך מס בישראל, החלק הרלוונטי של רווחיו יתחייב במס בישראל בידי הנישום.

ד. במקרים בהם קיימות עסקאות בין הנישום לחבר החוץ, יש לבחון האם חל סעיף 85א לפקודה והאם הנישום הצהיר ודיווח בהתאם.

ה. במקרים בהם קיימות משיכות כספים מחבר החוץ על ידי הנישום, יש לבחון סיווג המשיכות.

בשל האמור לעיל, חייב המחוקק נישום שמחזיק במניות/זכויות של חבר החוץ להגיש דו"ח על הכנסותיו בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה ובכפוף לפטורים הניתנים על פי התקנות מכוח סעיף 134א לפקודה. במסגרת עבודת הביקורת על דוחותיו של הנישום, בוחן פקיד השומה את השלכות המס האמורות במטרה ליישם את הוראות הפקודה. לצורך ביצוע הליכי הביקורת כאמור, ועל מנת לשפר את איכות הדיווח והציות, קבע המנהל מכוח סמכותו לפי סעיף 243 והתקנות מכוחו ומכח סעיף 240ב(א) לפקודה את אופן הדיווח על החזקה בחבר חוץ באמצעות הטופס כפי שפורט בחוזר רשות המסים.

החוזר כולל 33 עמודים לפי תוכן העניינים הבא (רשימת הנושאים הראשיים בלבד): רקע כללי, החייב במילוי הטופס, פרטי החזקה, פירוט והסברים לגבי הנתונים הנדרשים למילוי הטופס, דוגמאות מסכמות, נספח א- טופס 150.

בחזרה לתפריט

4. מערכת מקוונת לדיווח ותשלום מס על הכנסות מהשכרת נכסים בישראל
הוראת ביצוע 5/2026 של רשות המסים מיום 3 בפברואר 2026 + תוספת 1 מיום 8 במרץ 2026

רשות המסים השיקה מערכת מקוונת חדשה באתר הרשות המאפשרת לציבור ולמייצגים, לפתוח תיק ולדווח ולשלם מס על הכנסות מהשכרת נכסים בישראל.

המערכת מיועדת ליחידים ומאפשרת לבחור את אחד המסלולים הבאים:

- א. **השכרת נכס למגורים** - פתיחת תיק לדיווח ותשלום מס על שכר דירה למגורים במסלול המוטב (סוג תיק 95 - לא חייב בהגשת דוח) הקבוע בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה (שיעור מס 10%).
- ב. **משכיר ששוכר במקביל דירת מגורים** - דיווח ותשלום מס בשיעור 10% על יתרת ההכנסה משכר דירה למגורים, לאחר קיזוז "דמי שכירות מוטבים" (סוג תיק 95 החל משנת המס 2023) לבעלים של דירת מגורים יחידה כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין.
- ג. **השכרת נכס עסקי** - קיימת חובת הגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה. ככל ולא קיים תיק מס הכנסה למדווח, המערכת תפתח עבורו תיק 94 באופן אוטומטי, המחייב הגשת דוחות שנתיים.

תהליך הדיווח והתשלום במערכת המקוונת יבוצע ע"י כניסה למערכת "פתיחת תיק ודיווח על הכנסות מהשכרת נכסים" באתר רשות המסים או דרך פורטל המייצגים, ומחייב הזדהות. במקרה של כניסה ישירה למערכת התשלומים, תבוצע העברה אוטומטית להשלמת הדיווח במערכת.

הוראת הביצוע 5/2026 מסבירה את מסכי המערכת ובין היתר נאמר שיש להזין את פירוט ההכנסות, פרטי הנכסים המושכרים **וכן את החוזים של הנכסים המושכרים** (ושל הנכס השכור במקרה של קיזוז דמי שכירות מוטבים).

בתוספת 1 להוראת הביצוע, נקבעו הנחיות משלימות למקרים בהם לא קיים חוזה שכירות חתום.

חלופות להגשת חוזה שכירות: ככלל, יש לצרף חוזה שכירות למערכת המקוונת. במידה ולא קיים חוזה שכירות בידי המשכיר, ניתן לפעול באחת משתי הדרכים הבאות:

1. **תצהיר מטעם המשכיר:** יש לצרף תצהיר חתום בפני עורך דין.
2. **הצהרה מטעם המייצג:** המייצג רשאי להגיש הצהרה בשם הלקוח (המשכיר).

על התצהיר (בין אם הוגש על ידי המשכיר ובין אם על ידי המייצג) לכלול את הפרטים הבאים: פרטי המשכיר והשוכר, תקופת השכירות המדוברת, גובה שכר הדירה החודשי.

הנחיה זו נועדה להקל על תהליך הדיווח במקרים שבהם קיים קושי טכני בהצגת החוזה המקורי, תוך שמירה על רמת הפירוט הנדרשת לצורכי המס

5. פתיחת תיק לקטין במשרד השומה
הוראת ביצוע מס הכנסה 4/2026 של רשות המסים מיום 3 בפברואר 2026

בהוראת הביצוע פורטו הכללים להחלת סעיף 131(א)(3) לפקודת מס הכנסה ולטיפול בפתיחת תיק פעיל לקטין במס הכנסה.

סעיף 131 131(א)(3) לפקודה קובע - יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת מס, טרם מלאו לו 18 שנים (להלן: קטין), אם הייתה לו באותה שנה הכנסה חייבת העולה על סכום ההכנסה שנקבעה בסעיף האמור לאותה השנה, או מסכום אחר שקבע שר האוצר לעניין זה, חייב הוא להגיש דוח למס הכנסה בגין אותה שנת מס.

בקשות לפתיחת תיק במס הכנסה לקטין, אשר הוגשו על ידי אפוטרופוס/נציג רשמי של הקטין, בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודה, בשל הכנסה חייבת העולה על סכום ההכנסה שנקבעה בסעיף כאמור תטופלנה בהתאם למפורט בהוראת הביצוע.

בהוראת הביצוע יש פירוט לאופן פתיחת תיק לקטין במשרד השומה ובמידת הצורך גם לפתיחת תיק ניכויים.



6. קיזוז הפסדים בהתאם להוראות חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה- שינויי מבנה
[חוזר מס הכנסה מס' 05/2026 של רשות המסים מיום 25 במרץ 2026](#)

חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה כולל רשימה סגורה של שינויי מבנה שניתן לבצעם ללא חבות במס, וזאת בכפוף לעמידה בתנאים ומגבלות הקבועים בו. כך למשל, חלק זה מאפשר למזג חברות, להעביר נכסים לחברה, לפצל חברות, ולבצע עסקאות של החלפת מניות ("שינוי מבנה") והכל ללא חבות במס במועד ביצוע שינוי המבנה אלא במועד מאוחר יותר ("דחיית מס").

ביום 6.8.2017 נכנס לתוקפו **תיקון 242** לפקודה. במסגרת תיקון זה תוקנו באופן מהותי, הוראות חלק ה-2 לפקודה. להרחבה בעניין תיקון זה והשינויים שהוכנסו בו בחלק ה-2 לפקודה ראו **[חוזר מס הכנסה מספר 8/2018](#)**.

ביום 1.5.2025 נכנס לתוקפו **תיקון 279** לפקודה שגם במסגרתו תוקנו הוראות חלק ה-2 לפקודה. להרחבה בעניין תיקון 279 והשינויים שהוכנסו בו בחלק ה-2 לפקודה ראו **[חוזר מס הכנסה מספר 6/2025](#)**.

במסגרת תיקונים 242 ו-279, הוגמשו המגבלות והתנאים החלים על שינויי המבנה המוסדרים בחלק ה-2, הורחבו באופן ניכר האפשרויות לביצוע שינויי מבנה ובכלל זה שינויי מבנה מורכבים, הוגמשו התנאים למימוש זכויות לאחר שינויי המבנה ולכניסת משקיעים, ובנוסף, נקבע הסדר אחיד, ככל האפשר, לעניין המגבלות החלות על שינויי המבנה השונים וזאת מתוך כוונה לפשט את הוראותיו של חלק ה-2 לפקודה.

לצד ההקלות, משולבות בחלק ה-2 הוראות שונות שעניינן קיזוז הפסדים, אשר נועדו למנוע ניצול לרעה של חלק זה בפקודה לצורך ביצוע תכנוני מס אשר תכליתם היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

מטרת חוזר זה, הינה להבהיר ולחדד את עמדת רשות המסים ביחס להוראותיו של חלק ה-2 העוסקות בקיזוז הפסדים, וזאת בהתייחס לכל אחד משינויי המבנה הקבועים בחלק זה.

תוכן העניינים של החוזר כולל את הכותרות הראשיות הבאות: הקדמה, מיזוג סטוטורי של חברות על פי סעיפים 103ב ו-103ג, מיזוג בדרך של החלפת מניות על פי סעיף 103כ, העברת נכסים, החלפת מניות על פי סעיף 104ח, פיצול חברות, שינוי מבנה נוסף, הערות כלליות, **נספח דוגמאות**.



בחזרה לתפריט

7. העברת זכות בשותפות רשומה מחברה מעבירה לחברת אם בהתאם להוראות סעיף 104ג לפקודה
החלטת מיסוי בהסכם 6116/26 - שינוי מבנה

העובדות:

חברה א' הינה חברה פרטית תושבת ישראל ("**חברת האם**" ו/או "**החברה הקולטת**") העוסקת בתחום פעילות A. פעילות A הינה פעילות עסקית, ממשית ומתמשכת שההכנסות הנובעות ממנה מתחייבות בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה. חברת האם מחזיקה במלוא (100%) הון המניות המונפק והנפרע של חברה ב', אשר הוקמה בשנת 2010 ("**החברה המעבירה**"). החברה המעבירה נרכשה על ידי החברה בתחילת שנת 2025 ("**רכישת מניות החברה המעבירה**"). החברה המעבירה עוסקת בתחום פעילות B שהינה פעילות עסקית, ממשית ומתמשכת שהכנסותיה מתחייבות בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה. תחום פעילות B הינו תחום פעילות שונה מתחום פעילות A.

החברה המעבירה מחזיקה ב-99.99% מהזכויות בשותפות רשומה ("**השותפות**" ו/או "**הזכויות המועברות**"). פעילותה העסקית של השותפות הינה סינרגטית ומשיקה לתחום פעילות A שבו עוסקת חברת האם.

בכוונת חברת האם והחברה המעבירה לבצע ביום 1.1.2026 שינוי מבנה שבמסגרתו זכויותיה של החברה המעבירה בשותפות תועברנה לחברה הקולטת, וזאת ללא חבות במס ובהתאם להוראת סעיף 104ג לפקודה, כך שלאחר שינוי המבנה תחזיק החברה הקולטת במלוא הזכויות בשותפות ("**שינוי המבנה**"). ערב שינוי המבנה, המחיר המקורי של הזכויות בשותפות המוחזקות בידי החברה המעבירה הינו זניח.

החברה, החברה המעבירה והשותפות ייקראו יחד להלן: "**הישויות המשתתפות בשינוי המבנה**". הישויות המשתתפות בשינוי המבנה מצהירות כי:
(1) שינוי המבנה נועד לתכלית עסקית וכלכלית, ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. (2) בעקבות שינוי המבנה תחזיק חברת האם במלוא הזכויות בשותפות ויתאפשר לה לנהל ולתפעל את פעילות השותפות בצורה מיטבית. (3) לחברה המעבירה אין מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק. (4) לצורך ביצוע שינוי המבנה אין צורך בקבלת אישור ביהמ"ש בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות. (5) לא ניתנה תמורה לגורם כלשהו בשל שינוי המבנה בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין. (6) לאחר מועד שינוי המבנה כהגדרתו להלן, עולה שווי הנכסים על שווי ההתחייבויות בחברה המעבירה. (7) כל הכנסתה החייבת של השותפות בניכוי המס ששולם על ידי השותפים בשותפות, תחולק, עובר למועד שינוי המבנה לחברה המעבירה. (8) התקבלו כל האישורים הדרושים לרבות אישורים רגולטוריים לביצוע שינוי המבנה (ככל וישנם), וכי לא קיימת מניעה רגולטורית כלשהי לבצעו. (9) השותפות אינה איגוד מקרקעין. (10) הפעילות העסקית הקיימת בחברה ובשותפות צפויה להימשך בהן בשנים הקרובות, כמו כן אין בכוונת החברה הקולטת והשותפות לממש באופן מהותי נכסים כהגדרתם בסעיף 103ג(2) לפקודה. (11) במסגרת שינוי המבנה לא תינתן כל תמורה, בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין לחברה המעבירה ולכל צד קרוב לה.

הבקשה:

לאשר כי שינוי המבנה כהגדרתו לעיל לא יחויב במס בהתאם להוראת סעיף 104ג לפקודה. לקבוע את מועד שינוי המבנה.

הסדר המס ותנאיו:

נקבע, כי מועד שינוי המבנה יהא 1.1.2026 בכפוף לכך שבמועד זה יועברו הזכויות בשותפות מהחברה המעבירה לחברה הקולטת.

הובהר כי על שינוי המבנה יחולו הוראות ותנאי חלק ה-2 לפקודה כנוסחו לאחר תיקון 279 לפקודה.

ניתן אישור להעברת הזכויות בשותפות לחברה הקולטת, כל זאת בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בסעיף 104ג לפקודה ולתנאים נוספים שנקבעו בהחלטת המיסוי.

נקבע, כי בעקבות שינוי המבנה יחולו על הישויות המשתתפות בשינוי המבנה ההוראות הבאות:

"שווי יחסי" – הינו שווי השוק של הזכויות המועברות ביחס לשווי שוק החברה המעבירה (לפני העברת הזכויות המועברות, כולל שווי הזכויות המועברות).
"המחיר המקורי בחברה המעבירה" – המחיר המקורי של מניות החברה המעבירה, כפי שהיה בידי החברה הקולטת ערב העברת הזכויות.

הוראות שיחולו על החזקת זכויות השותפות בידי החברה הקולטת:

(1) המחיר המקורי של הזכויות בשותפות בידי החברה הקולטת לאחר שינוי המבנה יהא המחיר המקורי של מניות החברה המעבירה כשהוא מוכפל בשווי היחסי ("המחיר המקורי החדש של הזכויות המועברות") וכשהוא מתואם מיום רכישת מניות החברה המעבירה בידי החברה הקולטת ועד למועד שינוי המבנה ("המחיר המקורי המתואם של הזכויות המועברות").

(2) ההפרש בין המחיר המקורי החדש של הזכויות המועברות לבין המחיר המקורי המתואם של הזכויות המועברות, יתווסף לתמורה ממכירת הזכויות המועברות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף.

(3) יום הרכישה של הזכויות בשותפות בידי החברה הקולטת יהא מועד שינוי המבנה.

(4) המחיר המקורי של הזכויות בשותפות בידי החברה המעבירה עובר למועד שינוי המבנה יימחק לצרכי מס ולא יותר בניכוי, קיזוז ו/או היוון.

(5) על החזקתה של החברה הקולטת בזכויות השותפות תחול מגבלת קיזוז ההפסדים הקבועה בסעיף 104ה(ג) לפקודה.

הוראות שיחולו על החזקת מניות החברה המעבירה בידי החברה הקולטת:

(6) המחיר המקורי של מניות החברה המעבירה בידי החברה הקולטת, לאחר שינוי המבנה יהא המחיר המקורי של מניות החברה המעבירה בניכוי המחיר המקורי החדש של הזכויות המועברות כאמור בסעיף (1) לעיל ("המחיר המקורי של החדש של החברה המעבירה") כשהוא (המחיר המקורי החדש של החברה המעבירה) מתואם מיום רכישת מניות החברה המעבירה בידי החברה הקולטת ועד למועד שינוי המבנה ("המחיר המקורי המתואם של החברה המעבירה").

(7) ההפרש בין המחיר המקורי החדש של החברה המעבירה לבין המחיר המקורי המתואם של החברה המעבירה, יתווסף לתמורה ממכירת מניות החברה המעבירה, ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף.

(8) יום הרכישה של החברה מעבירה יהא מועד שינוי המבנה.

נקבע, כי מאחר והעברת זכויות השותפות מהחברה המעבירה לידי החברה הקולטת משמעותה השקפת תוצאות הפעילות של השותפות בהתאם להוראות סעיף 63 לפקודה לחברה הקולטת, ולנוכח סמכות המנהל הקבועה בסעיף 103א(א) לפקודה, יחולו על הפסדי החברה הקולטת, ככל שישנם, למועד שינוי המבנה, הוראות סעיף 103ח לפקודה.

הוראות כלליות: במסגרת האישור שניתן נקבעו הוראות נוספות ובכלל זה הוראות בדבר מתן ביאור בצדדים לשינוי המבנה בדבר שינוי המבנה ותנאיו, הוראות אשר יחולו במקרה של הפרת הוראות סעיף 104ג לפקודה, הוראות בדבר הגשת טפסים וכיו"ב.

בחזרה לתפריט

העובדות והצהרות שנמסרו:

חברת רונית בע"מ הינה חברה פרטית, תושבת ישראל ("חברת האם"), מוחזקת על ידי מספר בעלי מניות יחידים תושבי ישראל ("בעלי המניות"). לחברת האם פעילות עסקית ממשית ומתמשכת החייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה.

החל משנת 2016 מחזיקה חברת האם ב-99.99% מהזכויות בשותפות הרשומה גלית ("השותפות" ו/או "השותפות הקולטת"), לשותפות הקולטת פעילות עסקית ממשית ומתמשכת בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה, הכנסות השותפות מדווחות על ידי חברת האם בהתאם להוראות סעיף 63 לפקודה.

חברת האם מחזיקה במלוא הון המניות של חברת דלית בע"מ, חברה פרטית תושבת ישראל ("חברת הבת" ו/או "החברה המעבירה"), מלוא הון המניות של חברת הבת נרכש על ידי חברת האם מצד ג' במהלך שנת 2025. לחברת הבת פעילות עסקית ממשית ומתמשכת, החייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה, תחום פעילותה של חברת הבת חופף וסינרגטי לתחום הפעילות שבו עוסקת חברת האם והשותפות הקולטת.

בכוונת חברת האם, חברת הבת והשותפות הקולטת לבצע ביום 31.12.2025 רה-ארגון במסגרתו תמוזג חברת הבת עם ולתוך השותפות, תוך חיסולה ללא פירוק וללא חבות במס, כך שכל פעילותה של חברת הבת, נכסיה, עובדיה והתחייבויותיה יועברו לשותפות, ללא תמורה כלשהי. במסגרת המיזוג יוקצו לחברה האם זכויות נוספות בשותפות הקולטת חלף מניות החברה הבת שהוחזקו על ידה ("הזכויות המוקצות"), והכל ללא חבות במס ובהתאם להוראות סעיפים 103ב, 103ג ו-103א(א) לפקודה ("המיזוג" ו/או "שינוי המבנה").

חברת האם, חברת הבת ושותפות ייקראו יחד להלן: "הישויות המשתתפות בשינוי המבנה". הישויות המשתתפות בשינוי המבנה מצהירות כי:

- (1) שינוי המבנה נעשה לתכלית עסקית וכלכלית, ולא לשם הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.
- (2) מטרת שינוי המבנה הינה ניהול ותפעול מאוחד של פעילותן הסינרגטית של חברת הבת והשותפות בישות משפטית אחת.
- (3) התקבלו כל האישורים (ובכלל זה אישורים רגולטורים) הדרושים לצורך ביצוע שינוי המבנה.
- (4) אין בבעלות הישויות המשתתפות בשינוי המבנה זכויות במקרקעין או זכויות באיגודי מקרקעין.
- (5) בעקבות שינוי המבנה לא יחול שינוי במודל הפעילות העסקית של הישויות המשתתפות בשינוי המבנה, והשותפות הקולטת תעמוד בתנאים הקבועים בסעיפים 103ג(2) ו-103 לפקודה.
- (6) חברת הבת והשותפות הקולטת מצהירות כי הן עומדות ביחסי הגודל הקבועים בסעיף 103ג(6) לפקודה, וזאת בהתאם להערכת שווי מומחה, כהגדרתו בכללי מס הכנסה (בקשה לאישור מראש לתכנית מיזוג), התשנ"ה-1995 ("הכללים"), שהוגשה על ידן.
- (7) במסגרת שינוי המבנה לא תינתן כל תמורה, בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין לחברה המעבירה ולכל צד קרוב לה, לעניין זה, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

הבקשה:

לאשר, כי שינוי המבנה לא יתחייב במס לפי הוראות סעיף 103 לפקודה.
לקבוע את מועד שינוי המבנה.

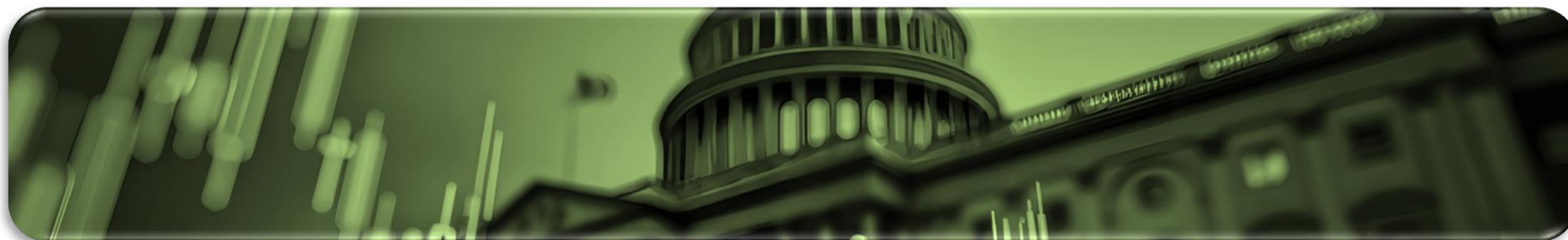
הסדר המס ותנאיו:

- (1) בכפוף לנכונות העובדות וההצהרות שנמסרו, ולנוכח העובדה שלאחר המיזוג מלוא הזכויות בשותפות הקולטת תוחזקנה ע"י חברת האם אשר הינה חברה שהכנסתה מתחייבת בידיה במס חברות בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה ואינה מתמסה בידי בעלי המניות ומתוקף סמכות המנהל לפי סעיף 103א(א), ניתן אישור כי המיזוג עומד בתנאים המפורטים בסעיפים 103ג(1) ו-7 לפקודה, בשינויים המחויבים.
- (2) הובהר, כי על הישויות המשתתפות במיזוג יחולו הוראות חלק ה-2 כנוסחו לאחר תיקון 279 לפקודה.
- (3) נקבע, כי מועד המיזוג יהא 31.12.25 ("מועד המיזוג").
- (4) נקבע, כי על הנכסים כהגדרתם בסעיף 103 המועברים מהחברה המעבירה לשותפות הקולטת יחולו הוראות סעיף 103 לפקודה, ולא ייוחס להם סכום נוסף מעבר למחירם המקורי, כפי שהיה בידי החברה המעבירה.
- (5) הובהר, כי במסגרת המיזוג לא ייווצרו נכסים חדשים מכל סוג שהוא לצרכי מס בידי גורם כלשהו, כגון: מוניטין וכו'.
- (6) הודגש, כי על פעילותן של החברה המעבירה והשותפות הקולטת ועל נכסיהן כהגדרתם בסעיף 103ג(2) לפקודה עובר למועד המיזוג יחולו במהלך התקופה הנדרשת כהגדרתה בסעיף 103 לפקודה הוראות סעיפים 103ג(2) ו-3 לפקודה בהתאמה.
- (7) הודגש, כי חלף המניות שהיו לחברה האם בחברה המעבירה, יוקצו לה זכויות בשותפות הקולטת בהתאם להוראות סעיפים 103ג(4) ו-5 לפקודה.
- (8) הובהר כי מחירן המקורי ויום רכישתן של הזכויות המוקצות יקבע בהתאם להוראות סעיף 103ו לפקודה.
- (9) הובהר, כי כל מכירה של זכויות השותפות הקולטת לאחר מועד המיזוג, אם וכאשר תתבצע, תעשה פרו-רטה. קרי, בכל מכירה יראו כנמכרות בחלקים יחסיים את זכויות של השותפות הקולטת שהיו בידי חברת האם ערב המיזוג ואת הזכויות המוקצות בשותפות הקולטת במהלך המיזוג, וכן זכויות נוספות בשותפות הקולטת שיוקצו, במידה ויוקצו לחברה האם.
- (10) קבע, כי מאחר ומיזוג החברה המעבירה עם ולתוך השותפות הקולטת משמעותו השקפת תוצאות הפעילות של החברה המעבירה בהתאם להוראות סעיף 63 לפקודה לחברת האם, ולנוכח סמכות המנהל הקבועה בסעיף 103א(א) לפקודה, יחולו על הפסדי החברה המעבירה וחברת האם, ככל שישנם, למועד המיזוג, הוראות סעיף 103ח לפקודה.

הוראות כלליות:

במסגרת האישור שניתן נקבעו הוראות נוספות ובכלל זה הוראות בדבר העברת עובדים, מתן ביאור בדוחות הכספיים של החברה המעבירה וחברת האם בדבר שינוי המבנה ותנאיו, הוראות אשר יחולו במקרה של הפרת הוראות סעיף 103ב לפקודה, הוראות בדבר הגשת טפסים, דיווחים וכיו"ב.

נקבעו הוראות נוספות לעניין מכירת הזכויות בשותפות הקולטת וחלוקת רווחים מהשותפות הקולטת.



בחזרה לתפריט

9. הסדר ניכוי מס במקור בעסקה לרכישת מניות חברה ישראלית הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל החלטת מיסוי מס' 3986/26 - שוק ההון

העובדות כפי שנמסרו בבקשה

חברה תושבת ישראל ("החברה") הנפיקה ורשמה את מניותיה למסחר בבורסה לניירות ערך מחוץ לישראל ("בורסה בחו"ל") בשנת 2015. מניות החברה נסחרות ממועד הרישום בבורסה בחו"ל.

החברה עוסקת בתחום פיתוח תוכנה ואין ברשותה נכסים, במישרין או בעקיפין, כדלקמן: (1) זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין. (2) זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל. (3) זכות לניצול משאבי טבע בישראל. (4) זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.

מניות החברה מוחזקות באופן הבא:

- (1) מניות הנסחרות בבורסה בחו"ל, שנרכשו על ידי מוסדות כספיים זרים ומוחזקות אצל חברה זרה לרישומים, על שם המוסדות הכספיים הזרים.
- (2) מניות הנסחרות בבורסה בחו"ל, שנרכשו על ידי חברי בורסה ישראליים באמצעות מוסדות כספיים זרים ומוחזקות על ידי אותם מוסדות כספיים זרים אצל חברה זרה לרישומים, על שם חברי הבורסה הישראליים.
- (3) בעלי מניות הרשומים במרשם בעלי המניות של החברה באופן ישיר ולא באמצעות חברה זרה לרישומים.

בכוננת חברת X ("החברה הרוכשת") לרכוש את מלוא הון המניות של החברה בתמורה למזומן ("העסקה"). מיד לאחר השלמת העסקה, החברה תמחק ממסחר בבורסה בחו"ל ותהפוך לחברה פרטית בבעלות מלאה של החברה הרוכשת. העסקה תבצע כעסקה מחוץ לבורסה בחו"ל ותבוצע במלואה מכספי החברה הרוכשת ולא מכספי החברה, בדרך כלשהי, במישרין ו/או בעקיפין.

על פי הצהרת החברה, אין באפשרותה לזהות את בעלי המניות שמחזיקים במניות כמפורט בסעיפים (1) ו-(2) לעיל, בכדי לסווגם לצרכי קביעת שיעור המס החל עליהם בשלב ניכוי המס במקור.

במסגרת העסקה, תעביר החברה הרוכשת את מלוא תמורת העסקה ("התמורה") לתאגיד זר שישמש בעסקה כנאמן משלם ("הנאמן המשלם הזר"). בנוסף, לצורך ניכוי המס במקור והעברתו לרשות המסים בישראל, מונתה חברה לנאמנות תושבת ישראל ("הנאמן לצרכי מס"). הנאמן המשלם הזר, והנאמן לצרכי מס יקראו להלן יחדיו: "הנאמנים המשלמים".

הבקשה: קביעת הסדר ניכוי מס במקור בלבד, ביחס לתמורה שתשולם לבעלי המניות מהציבור בלבד, כהגדרתם להלן.

החלטת המיסוי ותנאיה: בכפוף לנכונות מלוא העובדות כפי שאלה הוצהרו בבקשה, נקבע כדלקמן:

(1) החלטת המיסוי עוסקת, אך ורק, באופן ניכוי המס במקור מהתמורה לבעלי המניות שמלוא מניותיהם מוחזקות כמתואר בסעיפים (1) ו-(2) לעיל, ובלבד ששיעור החזקתם נמוך מ-5% מהון המניות של החברה ושרכשו את מלוא מניותיהם לאחר הנפקת החברה בבורסה בחו"ל ("בעלי המניות מהציבור").

(2) ניכוי המס במקור מהתמורה לבעלי המניות מהציבור יהא בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה ולשיעורים המפורטים בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית), תשס"ג - 2002 ("תקנות ניכוי במקור"), ובכפוף לאמור בהוראות החלטת המיסוי.

(3) העברת התמורה המיוחסת לבעלי המניות מהציבור, מהחברה הרוכשת לנאמן המשלם הזר, בגין העסקה, תהא פטורה מניכוי מס במקור.

(4) ניכוי המס במקור על ידי הנאמנים המשלמים המיוחס לבעלי המניות מהציבור יהא כדלקמן:

(א) התמורה המשולמת לבעלי המניות מהציבור, אשר להצהרתם הם תושבי חוץ המחזיקים במניות החברה, באופן המפורט בסעיף (1) לעיל, ושהצהירו לנאמן לצרכי מס, במסגרת נספח ייעודי, בין היתר, על תושבותם לצרכי מס ועל זכאותם לפטור ("הנספח הייעודי"), תהא פטורה מניכוי מס במקור. במסגרת הנספח הייעודי ידרשו בעלי המניות מהציבור כאמור לספק אסמכתאות שונות, בין היתר, כתלות בגובה התמורה ובמאפיינים הספציפיים של בעל המניות מהציבור. במקרה בו התמורה המשולמת לבעל המניות מהציבור המצהיר שהוא תושב חוץ, עולה על גובה התמורה שנקבעה בנספח הייעודי, על בעל המניות מהציבור להמציא אישור לפטור מניכוי מס במקור מרשות המסים בישראל.

לאחר קבלת המסמכים, בדיקתם ואישורם על ידי הנאמן לצרכי מס, יעביר הנאמן המשלם הזר, בהתאם להנחיית הנאמן לצרכי מס, את חלק התמורה המיוחסת לתושב החוץ המצהיר, לחברה הזרה לרישומים, אשר תעביר לו, בצירוף הודעה, כי מדובר בתמורה ברוטו, אשר לא נוכה ממנה מס ישראלי במקור.

(ב) התמורה המשולמת לחברי בורסה ישראליים, אשר להצהרתם הם מחזיקים במניות החברה, באופן המפורט בסעיף (2) לעיל, ושהצהירו לנאמן לצרכי מס, במסגרת הנספח הייעודי בין היתר, כי הם חברי בורסה ישראליים המחזיקים במניות עבור בעלי המניות מהציבור, תהא פטורה מניכוי מס במקור.

לאחר קבלת המסמכים, בדיקתם ואישורם על ידי הנאמן לצרכי מס, יעביר הנאמן המשלם הזר, בהתאם להנחיית הנאמן לצרכי מס, את חלק התמורה המיוחסת לחבר הבורסה הישראלי, בצירוף הודעה כי מדובר בתמורה ברוטו, שלא נוכה ממנה מס במקור. חבר הבורסה הישראלי יהיה אחראי על ניכוי המס במקור בהתאם להוראות הפקודה ולשיעורים המפורטים בתקנות הניכוי במקור.

(ג) מהתמורה המשולמת לבעלי המניות מהציבור שלא מתקיים לגביהם סעיפים (א) ו-(ב) לעיל והחלטת המיסוי חלה לגביהם (ככל וישנם כאלה), ינוכה מס במקור על ידי הנאמנים המשלמים בהתאם להוראות הפקודה והתקנות מכוחה.

(5) העברת כספי ניכוי המס במקור לרשות המסים, תבוצע באמצעות הנאמן לצרכי מס, אשר יהא ה"חייב" ביחד ולחוד עם החברה הרוכשת, כהגדרת המונח בתקנות ניכוי במקור, לגבי סכומי ניכוי המס במקור שיועברו אליו על ידי הנאמן המשלם הזר. הנאמנים המשלמים והחברה הרוכשת יישאו לגבי סכומים אלו במלוא האחריות לניכוי מס במקור לפי החלטת מיסוי זו והעברתו לפקיד שומה ניכויים ולרשות המסים והכול בהתאם להוראות הקבועות בפקודה ובתקנות ניכוי במקור. יובהר, כי לעניין התמורה המשולמת לחברי הבורסה בישראל, כמפורט בסעיף (ב) לעיל, האחריות לניכוי המס במקור תוטל על חברי הבורסה בישראל, והכל בהתאם ובכפוף להוראות הקבועות בפקודה ובתקנות מכוחה.

(6) החלטת המיסוי ניתנה לצרכי ניכוי מס במקור בלבד ואינה ממצה את חבות המס הסופית של בעלי המניות מהציבור. אין באמור בהחלטת המיסוי בכדי לגרוע מזכאותו של בעל המניות מהציבור, הרואה עצמו זכאי להחזר מס כאמור, לפנות ישירות לפקיד השומה הרלוונטי, על מנת לבחון את זכאותו להחזר מס, אשר נוכה במקור והועבר לפקיד שומה ניכויים. יובהר, כי האמור לעיל יעשה אך ורק באמצעות הגשת דו"ח, כמשמעותו בסעיף 131 לפקודה. מובהר, כי אין באמור לעיל בכדי לגרוע מהסמכות הנתונה בפקודה לפקיד השומה ורשות המסים.

(7) במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים ומגבלות נוספים.

בחזרה לתפריט

10. טופס 161ד מעודכן ומדריך מפורט לקיבוע זכויות
הודעת רשות המסים מיום 5 בפברואר 2026

רשות המסים פרסמה גרסה מעודכנת של בקשה לקיבוע זכויות - **טופס 161ד**. הטופס המעודכן כולל מבנה דיווח מפורט וברור יותר, שיסייע לגמלאים במיצוי מרבי של הטבות המס בעת מימוש החסכון הפנסיוני.

לצד עדכון הטופס, פרסמה הרשות באתר האינטרנט שלה **מדריך מקיף ומפורט** לקיבוע זכויות, המספק הסברים ודוגמאות מספריות ביחס לאופן חישוב הפטור ממס על הקצבה המזכה ולהיוון קצבה במסגרת הליך קיבוע זכויות. על גבי טופס 161ד המעודכן יופיע קוד סריקה (QR). סריקת הקוד תוביל את המשתמש ישירות אל המדריך ותאפשר גישה מיידית למידע מקצועי ועדכני בכל שלב של מילוי הבקשה.

הטופס המעודכן, יחד עם המדריך הנגיש בסריקה בנייד, נועדו לפשט ככל הניתן את המורכבות המיסויית הכרוכה בהליך קיבוע הזכויות, תוך הנגשת המידע לציבור וזאת לשם מיצוי הפטור ממס על הקצבה המזכה ולהיוון קצבה מזכה.

במדריך יש לשונויות עם הסברים, לרבות למי המידע רלוונטי:
"מידע זה רלוונטי אליך אם התקיימו לגביך **כל** אלה:

1. הגעת לגיל הזכאות לאחר 1.1.2012.

" **גיל הזכאות** " - **"גיל פרישה"** או מועד קבלת קצבה מזכה לראשונה, לפי המאוחר.

- **"גיל פרישה"** - גבר 67, אישה 62-65 בהתאם לתוספות המיוחדות בחוק גיל פרישה או **"פרישה מוקדמת מחמת נכות יציבה בשיעור העולה על 75%"**.
- **"פרישה מוקדמת מחמת נכות יציבה בשיעור העולה על 75%"** - פרישה מוקדמת בשל נכות יציבה בדרגה של 75% או יותר שנקבעה על פי החוקים המפורטים בסעיף 9(א) לפקודה או על פי התקנות שהותקנו מכוח סעיף 9(ב) לפקודה.

2. אתה מקבל קצבה מזכה.

"קצבה מזכה" - קצבה המשולמת מאת קופת גמל, קרן פנסיה, מעסיק לשעבר (פנסיה תקציבית), חברת ביטוח (ביטוח מנהלים וכן קצבת אובדן כושר עבודה, למעט קצבת שאירים וקצבה מוכרת).

3. מנוכה לך מס על הקצבה המזכה או על הכנסות נוספות כדוגמת משכורת (ככל ויש לך הכנסות נוספות) **או** שברצונך למשוך כספים מקופת גמל בסכום חד פעמי בדרך של היוון קצבה פטור ממס.

אם התקיים לגביך כל האמור לעיל, כדאי שתגיש לפקיד השומה בקשה לקיבוע זכויות וזאת על מנת שתוכל למצות באופן מרבי את הטבות המס המגיעות לך בעת מימוש החסכון הפנסיוני.

יש להגיש לפקיד השומה בקשה לקיבוע זכויות באמצעות טופס 161ד וזאת לצורך מיצוי הטבות המס המגיעות לך בהגיעך לגיל הזכאות, על הקצבה המזכה, מענקי הפרישה ועל היוון קצבה.

בחזרה לתפריט

11. הנחיות למתן הפטור ממס על הקצבה המזכה בהתאם לסעיף 9א(ב) לפקודה לשנת המס 2026
הודעת רשות המסים מיום 2 בפברואר 2026

סעיף 9א(ב) לפקודה קובע כי על הכנסה מ"קצבה מזכה", שמקבל נישום שהגיע ל"גיל פרישה" (כהגדרת המונחים בסעיף 9א לפקודה), יחול פטור ממס בשיעור שנקבע בסעיף האמור. עד ליום 31.12.2011 קבע סעיף 9א(ב) כי על הקצבה המזכה יחול פטור ממס בשיעור מרבי של 35% מסכום הקצבה המזכה ובכפוף לתקרה.

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון 190 והוראת שעה), התשע"ב-2012, שנכנס לתוקף ביום 1.1.2012 ("יום התחילה"), נקבע כי בנוסף לשיעור הפטור המרבי העומד על 35% מ"תקרת הקצבה המזכה" (כהגדרת המונח בסעיף 9א לפקודה) ("הפטור הבסיסי"), שיעור הפטור על הקצבה המזכה יגדל וזאת במסגרת מספר פעימות עד לשנת המס 2025 ("הפטור הנוסף"). כך, שבשנת המס 2025 שיעור הפטור, הנגזר מתקרת הקצבה המזכה, היה צריך לעמוד על 67% מתקרה זו.

ואולם, במסגרת **תיקון 275 לפקודה** (פרסם ביום 22.12.2024), נקבע שהפעמה האחרונה בהגדלת שיעור הפטור הנוסף, שהייתה אמורה לעמוד בשנת המס 2025 על 15%, תפוצל על פני ארבע שנות מס, וזאת לפי הפירוט הבא:

שנות המס	גידול בשיעור הפטור הנוסף	שיעור הפטור הנוסף	שיעור הפטור הכולל (בסיסי ונוסף)
2025	5%	22%	57%
2026	0.5%	22.5%	57.5%
2027	5%	27.5%	62.5%
2028 ואילך	4.5%	32%	67%

בשנת 2026 תקרת הקצבה המזכה עומדת על סכום חודשי של 9,430 ₪, וסך הפטור ממס הינו 5,422 ₪.

הנחיית רשות המסים נועדה ליתן הוראות למשלמי הקצבה המזכה באשר לאופן חישוב ניכוי המס במקור בעת תשלום הקצבה, תוך התחשבות בפטור ממס על הקצבה המזכה, וכן כלולות בה הנחיות לעניין הפעולות הנדרשות ממשלמי הקצבה, באשר לשיפור תהליך מיצוי זכויות הגמלאים.



בחזרה לתפריט

12. הנפקת אישורי תושב לצורך הטבת מס - הבהרה והקלה שתי הודעות רשות המסים מיום 27 באפריל 2026

ביום 27 באפריל 2026 פרסמה רשות המסים שתי הודעות בנושא דומה:

(1) הודעה לראשי הרשויות המקומיות: הנפקת אישורי תושב לצורך הטבת מס - הבהרה.

סעיף 11 לפקודת מס הכנסה מקנה הטבות מס לתושבים שמרכז חייהם בישובים מוטבים כמפורט בסעיף. לצורך מימוש ההטבה, על התושב למלא טופס 1312, לצרף מסמכים מאמתים ולהגישם לרשות המקומית.

לחילופין, רשות מקומית המעוניינת בכך, יכולה להפיק אישורי תושבות במהלך מרוכז בהתאם להנחיה מיום 7.11.2017. לאחר קבלת האישור החתום מהרשות המקומית, על התושב לחתום על הצהרה בדבר תושבות בטופס 1312 א' ולהגיש למעסיק למימוש ההטבה.

מטרת הבהרה זו היא להדגיש כי על כל רשות מקומית המנפיקה אישורי תושבות, בין אם לאחר בקשת התושב ובין אם במהלך מרוכז, **לבדוק ולמלא בשלמות את כל הפרטים המופיעים באישור התושבות כפי שמפורט בטופס 1312 א'**, לרבות ציון תאריך תחילת תקופת התושבות ולציון באישור התושבות המונפק על ידה את כל התנאים הנדרשים המפורטים להלן:

- קיים רישום כתושב היישוב במרשם התושבים.
 - תשלום ארנונה ביישוב.
 - קיים חשבון מים פעיל.
 - קיים רישום במחלקת החינוך ביישוב על כך שלפחות אחד מילדי המבקש/ת לומדים במוסד חינוכי (גן, בית ספר יסודי, חטיבת ביניים ו/או תיכון) ברשות המקומית. תנאי זה חל רק לגבי תושבים שיש להם ילדים בגילאים המתאימים.
- יובהר כי אישור תושבות יונפק לשנת מס אחת.

(2) הודעה למעסיקים ומנכים אחרים: מתן הטבות מס בגין תושבות ביישוב מוטב – הקלה.

ביום 28.12.2020 פורסמו הנחיות רשות המסים למתן הטבת מס בגין תושבות ביישוב מוטב המנחות את המעסיקים כיצד עליהם לפעול למתן הטבת מס זו. כמו כן, פורסמה הבהרה (ראו לעיל) לראשי הרשויות המקומיות באשר להנפקת אישורי תושב לצורך הטבת מס.

עם זאת, הובא לידיעת רשות המסים כי מספר רשויות מקומיות הנפיקו לתושביהם אישורי תושבות לא כפי שנדרש ולכן במטרה לאפשר לרשויות המקומיות להיערך לצורך הנפקת אישורי תושבות כנדרש הוחלט לאפשר למעסיקים לפעול באחת מהדרכים המוצעות להלן:

1. לאשר את מתן הטבת המס בהתבסס על אישור התושבות כפי שיוצג (גם אם לא הונפק כנדרש) וזאת עד להגשת אישור תושבות תקין ולא יאוחר מיום 30.6.2026.
2. במידה ובאישור המקורי חסר אישור על חשבון מים פעיל בלבד, ניתן לקבל מתושבי הישובים המוטבים לא יאוחר מיום 30.6.2026, אישור חשבון מים פעיל המתייחס לשנת 2026 וזאת בנוסף לאישור התושבות שיוצג על ידם ובכך לאשר את מתן הטבת המס.

תושב שהגיש למעסיקו אישור תושבות לא תקין ולא מילא את חובותיו הנוספים מול מעסיקו עד ליום 30.6.2026, כלומר לא הציג חשבון מים פעיל לשנת 2026 או לא הציג אישור תושבות תקין – **על המעסיק לשלול ממנו את הטבת המס שניתנה לו מכוח סעיף 11 לפקודת מס הכנסה רטרואקטיבית מיום 1.1.2026**. על המעסיקים להביא לידיעת העובדים הרלוונטיים את תוכן הנחיה זו.

בחזרה לתפריט

13. טיפול בבקשות לתיקוני שומה בידי מחזיקי יחידות השתתפות של שותפויות לחיפושי נפט
הוראת ביצוע רשות המיסים מספר 06/2026 מיום 23 במרץ 2025

רו"ח (עו"ד) דני שפר

רקע

לשותפות נפט כהגדרתה בתקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט), תשמ"ט-1988, חל מנגנון מיסוי ייחודי, לפי התקנות וסעיף 19 לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011.

במסגרת המנגנון, במקרים שנקבעו בתקנות:

- א. תוצאות השותפות מיוחסות למחזיקי יחידות השתתפות ("**מחזיק זכאי**").
- ב. תשלום המס בגין מחזיק זכאי נעשה באמצעות השותף הכללי.
- ג. בעת מכירת יחידת השתתפות עשויה להידרש התאמה למחיר המקורי/עלות לצורכי חישוב המס.

תוצאות השותפות המיוחסות למחזיק הזכאי רלוונטיות הן לחישוב רווח הון בעת מימוש, והן לקביעת השומה בדוח השנתי. למרות גביית המס דרך השותף הכללי, יכול להיווצר פער בין המס ששולם בפועל על ידו לבין המס שבו חייב המחזיק הזכאי.

כדי לאפשר דיווח נכון, לאחר שומה סופית, מפורסמת (באמצעות הבורסה) תעודת מס סופית, חתומה על-ידי פקיד שומה למפעלים גדולים, המפרטת בין היתר את חלק המחזיק הזכאי בהכנסה/הפסד, המס ששולם על חשבונו וחלוקות רווחים (חלוקות רווחים מפורטות החל משנת המס 2017). לעיתים מתפרסמת קודם לכן תעודת מס זמנית.

הנישום רשאי להסתמך בשומה העצמית על תעודת מס (סופית או זמנית) ואף לבקש תיקון דוח המבוסס עליה. בפועל, פרסום תעודת מס יכול להיות לאחר הגשת הדוח ואף לאחר מועד ההתיישנות לפי סעיפים 145 ו-152 לפקודת מס הכנסה.

הנחיות לפעולה

בשל ההסדר הייחודי וזמן ההמתנה האפשרי עד לפרסום תעודות המס, הטיפול בבקשות לתיקוני דוחות בעקבות פרסום תעודת מס יהיה כלהלן:

- א. ניתן להגיש בקשה לתיקון דוח בשל פרסום תעודת מס עד המאוחר מבין: מועד ההתיישנות החל על הדוח לפי סעיפים 145 ו-152 לפקודה או 120 יום ממועד פרסום תעודת המס. ("**תקופת הגשת בקשה לתיקון**").
- ב. תיקון הדוח יאושר רק אם הנישום שיבץ את נתוני התעודה כפי שהם.

תחולה

הנחיה זו תחול על בקשות לתיקוני דוחות שהוגשו או שיוגשו בעקבות פרסום תעודת מס, ובלבד שהן עומדות בתקופה הגשת הבקשה לתיקון (ראו לעיל).

בחזרה לתפריט

חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף

עו"ד יעל כפיר, מחלקת מיסוי עקיף

14. מחיר העסקה בעסקאות טרייד אין, עליהן חל סעיף 5(א) לחוק מע"מ נייר עמדה מקצועי של רשות המסים מס' 01/2026 מיום 2 בפברואר 2026

רשות המיסים פירסמה נייר עמדה מקצועי חדש שעוסק בהתפתחות של עסקאות חילוף, דהיינו עסקאות "טרייד-אין" בשוק המסחר. בתוך כך, לדוגמה, כאשר חברה מוכרת ללקוחותיה פריטים חדשים ומקבלת בתמורה פריטים ישנים, משומשים, למשל בענף הטלפונים הסלולריים, החברה מקבלת בשווי כסף את הפרש שבין מחיר הפריט החדש לבין המחיר של הפריט הישן.

למעשה מתקיימות שלוש עסקאות: מכירת הפריט החדש (**עסקה ראשונה**), רכישה של הפריט המשומש מהלקוח (**עסקה שנייה**), מכירת הפריט המשומש לצד ג' (**עסקה שלישית**). לצורך המחשה הובאו בנייר העמדה המחירים הבאים בדוגמה הבאה: מחיר המכשיר החדש - 5,000, מחיר המכשיר הישן - 2,000. המכשיר הישן נמכר לצד ג' באותו מחיר שנרכש מהלקוח בעסקה השנייה - 2,000.

כיום, בעת ביצועה של "עסקת טרייד-אין", החברה מפיקה ללקוחותיה חשבונית מס בגין מכירת הפריט החדש וכן, מפיקה הודעת זיכוי לספריה וזאת, על שם הלקוח ובעבור הפריט הישן. הסכום בעסקה זו נקבע מבעוד מועד ובהתאם למחיר הפריט הישן. כך למעשה, החברה מפחיתה את שווי המחיר של העסקה במכירת הפריט החדש בגובה הודעת הזיכוי.

בתוך כך, נייר העמדה החדש קובע כי על פי הוראות סעיף 49 לחוק מע"מ וכן תקנה 23 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות) ("**הוראות ניהול ספרים**"), ניתן להפיק הודעת זיכוי רק כאשר מתקיימים אחד או יותר מהתנאים שלהלן: (א) בוטלה העסקה, כולה או מקצתה, (ב) העסקה לא יצאה לפועל או התבטלה, (ג) תנאי העסקה שונו, (ד) נתגלתה טעות בחשבונית, (ה) שונה סכום החשבונית. על פי האמור לעיל, "הודעת הזיכוי" שהופקה ללקוח בעסקת טרייד-אין אינה עומדת בתנאים להפקת הודעת זיכוי לספרים לפי הוראות החוק והוראות ניהול ספרים.

בגין העסקה הראשונה יש להוציא חשבונית במחיר המלא של המכשיר החדש בד בבד עם עסקת הפריט החדש, החברה רוכשת מהלקוח פריט ישן בהתאם לשווי כפי שהוסכם מראש במחיר המחירון, כאמור לעיל. כך, בסופו של דבר הלקוח משלם לחברה (5000 ש"ח לפי הדוגמה) עבור רכישת פריט חדש ומקבל מהחברה סכום כסף (2000 ש"ח לפי הדוגמה) בגין הפריט הישן. דהיינו, הלקוח משלם את הפרש בין מחיר הפריט הישן לבין מחירו של הפריט החדש (3,000 ש"ח לפי הדוגמה) ובנוסף, נותן לחברה את הפריט הישן.

נייר העמדה מצוין כי כאשר חברה מוכרת את הפריט הישן לצד ג', כלומר, מתקיימת העסקה השלישית, אזי שיש לקבוע את מחיר העסקה בהתאם להוראות סעיף 5(א) לחוק מע"מ המתייחס למכירת נכסים משומשים, יחד עם תקנות מע"מ למכירת רהיטים משומשים, כך שמחיר העסקה ייקבע בהתאם להפרש שבין מחיר הפריט הישן בעת מכירתו, לבין מחירו של הפריט הישן בעת רכישתו, בכפוף לכל התנאים שפורטו ב**החלטת מיסוי 8808/25**.

עוד צוין כי ככל שמחיר המכירה של הפריט הישן (בדוגמה - 2,000 ש"ח) זהה למחיר רכישתו מהלקוח (בדוגמה - 2,000 ש"ח) שביצע את עסקת הטרייד-אין, החברה תפיק ללקוח בעסקה השלישית, כלומר במכירת הפריט הישן, חשבונית במחיר אפס, שכן בהתאם להוראות סעיף 5 לחוק מע"מ, מחיר העסקה כעת הוא הפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה (מחירים זהים).

בחזרה לתפריט

חלק 4 - תמריצים

רו"ח נדים זחאלקה, מחלקת תמריצים

1. מתן תמריצים לעידוד מו"פ החוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026 פורסם בספר החוקים 3510 מיום 31 במרץ 2026

במסגרת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026, נכלל פרק י': "החוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026" ("החוק").

החוק נועד לחזק את מערך תמריצי המס בישראל, כדי לשפר את האפקטיביות והאטרקטיביות של משטר המס בישראל לנוכח שינויים במשטר המס הגלובלי, ובראשם חקיקה המחייבת במס חברות מזערי בהתאם למודל פילאר 2 שמוביל ארגון ה-OECD ("פילאר 2"), שאומץ בישראל במסגרת חוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, התשפ"ו-2025.

החוק מאפשר ל"חברה כשירה" שהוציאה בשנת המס "הוצאות מחקר ופיתוח מזכות" והיא משתייכת לאותה "קבוצה זכאית" לקבל זיכוי ממס או מענק והכל בהתאם לכללים והתנאים שנקבעו בחוק.

סכום הזיכוי או המענק שיקבע יחושב במאוחד לכלל החברות הכשירות ב"קבוצה הזכאית", בהתאם להוצאות המחקר והפיתוח המזכות שאושרו על ידי רשות החדשנות והוצאו על ידי חברות כשירות בעלות "מפעל תעשייתי" ב"אזור פיתוח א" או "מפעל מחקר ופיתוח מיוחד" או "מפעל מחקר ופיתוח", כאשר ניתן ל"נייד" זיכוי או מענק בין החברות הזכאיות.

הוראות התחולה בחוק נקבעו כך שתחילתו תהא ביום 1 בינואר 2026, והוא יחול לגבי "הוצאות מחקר ופיתוח מזכות" שהוצאו החל משנת המס שהחלה ביום התחילה או לאחרי.

לזיכוי או המענק הניתנים במסגרת החוק, יש חשיבות משמעותית מנקודת המבט של הפילאר 2, ניתן לדון בכך עם צוות הפילאר 2 שלנו.

להרחבה- ראו [מצפן מסים 15.2026](#) של משרדנו.

בחזרה לתפריט

**2. הפרדת מפעלים לעניין בחינת "מפעל בר תחרות" במפעל מועדף בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון
החלטת מיסוי 1189/26 - חוקי עידוד**

העובדות:

1. חברה פרטית תושבת ישראל עוסקת בייצור, שיווק ומכירה של מרכיבי גלילות ("המוצרים") ללקוחות בישראל ומחוץ לישראל.
2. המוצרים של החברה מיוצרים בשני מפעלים נפרדים בבעלותה של החברה ("מפעלי החברה" ו/או "המפעלים"), כלהלן:
 - 2.1 מפעל המייצר ממרחים שומניים ("מפעל הממרחים השומניים") המרכיבים את הטעמים של הגלידה ("מוצרי מפעל הממרחים השומניים").
 - 2.2 מפעל המייצר תערובות מפוסטרות ("מפעל התערובות המפוסטרות") המהוות "בסיס" לגלידה ("מוצרי מפעל התערובות המפוסטרות").
3. מודל הכנסות של החברה: הכנסות ממכירת מוצרים - לחברה נובעות הכנסות ממכירת המוצרים ללקוחות בישראל ומחוץ לישראל, כלהלן.
 - 3.1 הכנסות ממכירת מוצרי מפעל הממרחים השומניים - נובעות ממכירת מוצרי מפעל הממרחים השומניים ללקוחות.
 - 3.2 הכנסות ממכירת מוצרי מפעל התערובות המפוסטרות — נובעות ממכירת מוצרי מפעל התערובות המפוסטרות ללקוחות.
4. החברה מצהירה, בין היתר, כדלקמן:
 - 4.1 כל אחד ממפעלי החברה מייצר את מוצריו על ידי עובדיו בלבד.
 - 4.2 מפעלי החברה פועלים במתחמי ייצור נפרדים זה מזה.
 - 4.3 העובדים המועסקים במפעלי החברה הם עובדים שונים, שעברו הכשרה שונה, ואין תחלופת עובדים בין מפעלי הייצור. לכל מפעל ישנו מנהל תפעול נפרד.
 - 4.4 המוצרים המיוצרים בכל אחד ממפעלי החברה שונים באופן מהותי.
 - 4.5 הציוד המשמש בייצור, טכנולוגיות הייצור, תהליכי הייצור ואחסון המוצרים שונה בין המפעלים.
 - 4.6 הספקים העיקריים וחומרי הגלם המשמשים בתהליכי הייצור הינם שונים בין מפעלי החברה.
 - 4.7 לקוחות החברה מבצעים רכישות מכל אחד מהמפעלים בנפרד, קרי ניתן בהחלט לרכוש ממפעל אחד ללא קשר למפעל השני. מוצרי החברה השונים מסופקים ללקוחות במועדים שונים ובכמויות שונות, על-פי דרישת הלקוחות.
 - 4.8 החברה מנהלת רישום חשבונאי נפרד לכל אחד מהמפעלים, ופעילות של כל אחד מהמפעלים מהווה מרכז רווח בפני עצמו.

פרטי הבקשה:

1. לאשר כי מפעלי החברה הם "מפעל תעשייתי", כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 ("החוק").
2. לאשר כי מפעל הממרחים השומניים ומפעל התערובות המפוסטרות מהווים "מפעלים נפרדים" לצורך יישום הוראות החוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעלי החברה הינם "מפעל תעשייתי", כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק.
2. נקבע כי בכפוף למצגים ולהצהרותיה של החברה בסעיף 4 לעיל, וכן בכפוף להתקיימות כל התנאים שלהלן, מפעל הממרחים השומניים ומפעל התערובות המפוסטרות ייחשבו מפעלים שונים ונפרדים:
 - 2.1 הפעילות הייצורית תתבצע בשני מפעלים נפרדים.
 - 2.2 החברה תנהל הנה"ח נפרדת לכל אחד מהמפעלים כאמור. לשם ביצוע הפרדה וקביעת ההכנסה החייבת של החברה, הנובעת מכל אחד ממפעלי החברה בנפרד, תבצע החברה הפרדה בהנהלת החשבונות שלה בין פעילויות אלה ובכלל זה זיהוי הכנסות והוצאות לכרטיסים המיוחסים לכל אחד ממפעלי החברה בנפרד. עלויות התקורה של החברה, שאינן ניתנות לייחוס באופן ספציפי לאחד מן המפעלים, תיוחסנה לכל מפעל על פי מפתחות מקובלים.
 - 2.3 פקיד השומה יהא רשאי לבחון את התקיימות התנאים האמורים, ובהתאם, לקבוע את סיווג הוצאות והכנסות בין המפעלים השונים בחברה.

3. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו תנאים ומגבלות נוספים.

הערה: חשיבות הפרדת המפעלים עולה במיוחד במצבים שבהם לחברה שתי פעילויות ייצור נבדלות, ובבחינה ברמת החברה כולה לא מתקיים תנאי הייצוא לעניין "מפעל בר-תחרות" (למשל, כאשר היקף המכירות לחו"ל נמוך מ-25% מסך מחזור המכירות). במקרים אלה, בחינת התנאים ברמת כל מפעל בנפרד עשויה לשנות את התוצאה: ייתכן שאחד המפעלים עומד בעצמו ברף המכירות לחו"ל, אף שהחברה בכללותה אינה עומדת בו. בהתאם, ניתן יהיה להחיל את ההטבות לפי החוק על החלק ברווחי החברה המיוחס למפעל שעמד בתנאי.



בחזרה לתפריט

3. הסדר מיסוי לעניין הכנסה מתמלוגים בגין זכות שימוש בפטנט ב"מפעל מועדף" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון
[החלטת מיסוי 4306/26 - חוקי עידוד](#)

העובדות כפי שהוצגו על ידי החברה:

1. חברה פרטית תושבת ישראל עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק מערכות לגילוי אש וגזים ("מוצרי החברה"). מוצרי החברה מבוססים על פטנטים שפותחו בחברה ובעלותה.
2. הכנסותיה של החברה נובעות ממכירת מוצריה וכן מתמלוגים בגין מתן זכות שימוש בפטנטים.

פרטי הבקשה:

3. לאשר כי מפעל החברה הינו "מפעל תעשייתי" כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 ("החוק").
4. לאשר כי הכנסות החברה מהוות "הכנסה מועדפת" כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

4. נקבע כי מפעלה של החברה הינו "מפעל תעשייתי" כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק.
5. נקבע כי הכנסות החברה ממכירת מוצרים, תיחשבה "הכנסה מועדפת" לצורכי החוק כמשמעותה בסעיף 51 לחוק.
6. נקבע כי הפטנטים שמפתחת החברה מהווים "נכס לא מוחשי מוטב" כהגדרתו בסעיף 51כד לחוק.
7. נקבע כי הכנסותיה של החברה מתמלוגים בשל מתן זכות שימוש בפטנטים, מהוות "הכנסה מועדפת" לצורכי החוק, רק אם לא תקטן פעילותה של החברה ביחס לממוצע השנתיים שקדמו לשנה בה החברה החלה לתת זכות שימוש בפטנט כאמור ("ממוצע השנים"), כדלקמן:
 - 7.1 מספר עובדי הייצור בישראל בשנת המס (בה תובעים הטבות) לא היה קטן ב-20% או יותר מממוצע מספר עובדי הייצור בישראל ביחס לממוצע השנים.
 - 7.2 עלות שכר עובדי הייצור בישראל בשנת המס (בה תובעים הטבות) לא היה קטן ב-20% או יותר מממוצע עלות שכר עובדי הייצור בישראל ביחס לממוצע השנים.
 - 7.3 סך הכנסות החברה מתמלוגים בגין זכות השימוש בפטנטים לא יעלה על 25% מהכנסתה המועדפת של החברה הנובעת ממכירת המוצרים. עלו הכנסות החברה מתמלוגים בגין זכות שימוש בפטנטים על 25% מהכנסתה המועדפת של החברה הנובעת ממכירת המוצרים, תחויב במס חברות מלא בהתאם לסעיף 126 לפקודה על חלק ההכנסה מתמלוגים שעלה על 25%.
8. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו תנאים ומגבלות נוספים.



בחזרה לתפריט

4. ייחוס הכנסות של "מפעל טכנולוגי מועדף" לנכסים טכנולוגיים

[החלטת מיסוי 2801/26 – חוקי עידוד](#)

העובדות כפי שהוצגו על ידי החברה:

1. חברה פרטית תושבת ישראל ("החברה") עוסקת בפיתוח וייצור מכשור רפואי מורכב שכולל מערכות טכנולוגיות מתקדמות שמשלבות תוכנה ("המוצרים"). המוצרים מיועדים למוסדות רפואיים ובתי חולים. ייצור המוצרים מבוסס על פטנטים בבעלות החברה.
 2. החברה הינה חלק מקבוצת חברות רב לאומית ("הקבוצה") שעוסקת בפיתוח וייצור טכנולוגיות מתקדמות בתחום מכשור רפואי.
 3. מודל ההכנסות של החברה הינו כלהלן:
 - 3.1 הכנסות ממכירת מוצרים - לחברה נובעות הכנסות ממכירת המוצרים. החברה מוכרת את מוצריה באמצעות רשת ההפצה של הקבוצה. המוצרים נמכרים לחברות ההפצה בקבוצה, חברות קשורות מחוץ לישראל, וחברות ההפצה מתקשרות עם הלקוחות.
 - 3.2 הכנסות ממתן שירותי ייצור - החברה מעניקה שירותי ייצור לחברת האם במודל קוסט פלוס.
 4. לעניין הכנסות ממכירת המוצרים, החברה מצהירה, כדלקמן:
 - 4.1 הלקוחות שרוכשים את מוצרי החברה הינם מוסדיים, בעיקר בתי חולים ממשלתיים ופרטיים.
 - 4.2 ההתקשרות של הלקוחות לצורך רכישת המוצרים של החברה מתבססת על קריטריונים טכניים, כגון: מפרט טכנולוגי, פונקציות של המוצרים, פתרונות טכנולוגיים, עלות וכד'.
 - 4.3 מכירת מוצרי החברה נעשית באמצעות רשת ההפצה של הקבוצה על פי מודל הפעילות של הקבוצה העולמית.
 - 4.4 הוצאות השיווק של החברה זניחות.
 - 4.5 פעילות השיווק של החברה שולית.
 5. לעניין הכנסות ממתן שירותי ייצור, החברה מצהירה, כדלקמן:
 - 5.1 החברה נותנת שירותי ייצור כקבלן משנה לחברת האם.
 - 5.2 בהתאם להסכמים עם חברת האם, מלוא הזכויות הכלכליות הנובעות מהקניין הרוחני (ה-IP) שבבסיס שירותי הייצור הינו בבעלות מלאה של חברת האם.
- פרטי הבקשה:** 1. לאשר כי מפעל החברה הינו "מפעל טכנולוגי מועדף", כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק; 2. לאשר כי הכנסות החברה ממכירת המוצרים מהוות "הכנסה טכנולוגית", כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק; 3. לאשר כי הכנסות החברה ממתן שירותי ייצור מהוות "הכנסה מועדפת", כהגדרת המונח בסעיף 51 לחוק.

החלטת המיסוי ותנאיה:

1. נקבע כי מפעלה של החברה הינו "מפעל טכנולוגי מועדף".
2. נקבע כי הכנסות החברה ממכירת המוצרים מיוחסות ל-IP הטכנולוגי (פטנטים ותוכנה) ונחשבות "הכנסה טכנולוגית", וכן מיוחסות לייצור, בהתאם לתקנה 6(א) לתקנות לעידוד השקעות הון (הכנסה טכנולוגית מועדפת ורווח הון למפעל טכנולוגי), התשע"ז-2017, ונחשבות "הכנסה מועדפת" כמשמעותה בסעיף 51 לחוק, בהתקיים הצהרות כלהלן:
 - החברה מוכרת את מוצריה באמצעות חברות ההפצה בקבוצה, אשר מתקשרות עם הלקוחות;
 - מוצרי החברה מיועדים לשוק המוסדי (B2B - Business to Business);
 - הרכישה מבוססת על סמך מפרטים טכניים של המוצר;
 - הוצאות השיווק של החברה זניחות;
3. נקבע כי ההכנסות ממתן שירותי ייצור מיוחסות במלואן לפעילות הייצור של המפעל ותיחשבה "הכנסה מועדפת" לצורכי החוק כמשמעותה בסעיף 51 לחוק.
4. במסגרת החלטת המיסוי, נקבעו תנאים ומגבלות נוספים.

בחזרה לתפריט

5. קבלת רולינג במסלול ירוק למפעל טכנולוגי העוסק בפיתוח תוכנה
עדכון שפורסם ביום 4 במרץ 2026 לטופס 975 של רשות המסים (גרסה 2.2026)

רקע:

1. טופס 975 הוא טופס "בקשה להחלטת מיסוי" במסלול ירוק, שמטרתו לאפשר לחברות שעיקר פעילותן פיתוח תוכנה לקבל ודאות מס מראש לגבי סיווג המפעל, ההכנסה והקניין הרוחני, במסגרת חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"); זאת על ידי הגשת בקשה מובנית בהליך מהיר יותר מבקשות רולינג במסלול הקלאסי ("הטופס" או "טופס 975").
2. באמצעות הטופס במסלול הירוק, מבקשים החלטת מיסוי שתאשר כי המפעל עומד בהגדרות הרלוונטיות. המדובר בהליך מקוצר להשגת החלטת מיסוי, אך אינו "אישור אוטומטי"; הבקשה נבחנת והאישור הוא פוזיטיבי. היעד הוא החלטה בתוך עד חודשיים מהגשה; לרשות המסים שמורה אפשרות להתנות בביקור במפעל החברה.
3. טופס 975 מיועד לחברות שמפיקות הכנסות מהתוכנה שהן מפתחות (למשל מתן זכות שימוש, שירות מבוסס תוכנה ושירותים או מוצרים נלווים); נדגיש כי טופס 975 לא מיועד למפעלים שמייצרים מוצרים מוחשיים אף אם מוטמעת בהם תוכנה.

4. עיקר העדכון בגרסה שפורסמה ביום 4.3.2026:

- 4.1. נוספה אפשרות להגיש בקשה גם בגין "מפעל מבוזר" - כלומר פעילות תעשייתית המתבצעת בשני אתרים או יותר בישראל, כאשר יש שונות בין האתרים לעניין סיווג מיקום הפעילות כאזור פיתוח א' לעומת אזור שאינו אזור פיתוח א'. עד לגרסה המעודכנת, טופס 975 והמסלול הירוק נתפסו (ולפחות לא הוסדרו במפורש) כמכוונים למפעל שמתנהל באתר אחד, או לכל הפחות למבנה שבו מיקום הפעילות "אחיד" מבחינת הסיווג הגאוגרפי (אזור פיתוח א'/לא אזור פיתוח א').
- 4.2. הורחב מודל ההכנסות האפשרי במפעל, כך שנכללו גם הכנסות ממתן שירותי פיתוח - ובלבד ששיעורן אינו עולה על 15% מהכנסות המפעל. עד לגרסה המעודכנת, לא הייתה אחיזה מפורשת וברורה בתוך מודל ההכנסות של הטופס לכך שרכיב של שירותי פיתוח הנמכר ללקוחות (כלומר, הכנסה משירותי מו"פ כפעילות עסקית) יכול להיכלל כחלק מההכנסות הרלוונטיות בטופס שאפשר להגיש במסלול הירוק.



בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

חקיקה - מיסוי מקרקעין

1. מיסוי קרן להשקעה במקרקעין (קרן ריט: סעיפים 2א64 - 11א64 לפקודה) - מתן אפשרות להשקיע במקרקעין בהקמה חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 285), התשפ"ו-2026 פורסם בספר החוקים 3509 מיום 31 במרץ 2026

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

הרקע לתיקון

פרק שני 1 של חלק ד' לפקודת מס הכנסה (סעיפים 2א64 – 11א64) קובע את ההסדר החל על קרנות להשקעה במקרקעין (קרנות ריט), במטרה לאפשר השקעה ציבורית בנדל"ן מניב באמצעות קרן סחירה ושקופה. טרם התיקון התקיימו שני חסמים מבניים עיקריים שפגעו בהתפתחות הקרנות:

- מגבלת הייזום, שלפיה ניתן להחזיק שיעור מצומצם מאוד של נכסים מניבים, מקשה על הקרנות להקים נכסים חדשים בעצמן ומגבילה את האפשרות האורגנית שלהן. בפועל, הדבר הביא לכך שהקרנות נדרשות לרכוש בעיקר נכסים מוכנים, במקום ליזום ולהקים נכסים מניבים כחלק מפעילותן השוטפת.
- מגבלה בתחום הדיור להשכרה לטווח ארוך- התקופות שנקבעו עד כה להשלמת הבנייה אינן תואמות תמיד את המציאות התכנונית והביצועית, עיכובים שאינם בשליטת הרוכש עלולים להביא לכך שהמקרקעין יאבדו את מעמד כ"מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", ולגרור תוצאות מס משמעותיות.

לפיכך, בתיקון החדש, נוספה קטגוריה חדשה של "מקרקעין בהקמה", שתאפשר לקרנות להחזיק בשיעור רחב יותר של מקרקעין המצויים בשלבי הקמה, ולקבוע מנגנוני איזון שיבטיחו כי פעילות הקרנות תישאר פעילות של החזקה והשכרה לטווח ארוך.

התיקון

תיקון סעיף 2א64(א)

הוספה הגדרה חדשה של "מקרקעין בהקמה", לפיה מדובר במקרקעין המיועדים לשמש כמקרקעין מניבים, אשר הבנייה בהם טרם הושלמה למטרה זו, ובלבד שביום רכישתם חלה עליהם תוכנית המאפשרת את הפיכתם למקרקעין מניבים. הוספת ההגדרה נועדה להבהיר כי גם מקרקעין המצויים בשלבי פיתוח, תכנון או הקמה עשויים להיחשב כחלק מפעילותה השוטפת של הקרן בפיתוח נכסים מניבים. יובהר כי לעניין זה, הביטוי "שטרם הושלמה הבנייה בהם למטרה זו" אינו מתייחס רק למקרקעין שבהם החלה כבר בנייה בפועל, אלא כולל גם מקרקעין פנויים שטרם החלה בהם הבנייה, ובלבד שעל פי תוכנית, כפי שהוגדרה בהגדרה בסעיף 2א64 לפקודה, ניתן להקים עליהם מקרקעין מניבים.

תוקנה ההגדרה "הכנסות חריגות" כך שתכלול גם התייחסות להכנסות מ"מקרקעין בהקמה". תיקון זה נועד לעגן במנגנון הסיווג הקיים גם את המקרקעין בהקמה, ולהבהיר כיצד יסווגו הכנסות הנובעות ממקרקעין המצויים בשלבי הקמה או פיתוח, ובכלל זה להבהיר כי הכנסות לוואי המופקות מהמקרקעין בטרם הושלמה בנייתם והם הפכו ל"מקרקעין מניבים", כגון השכרת שטחי פרסום על גדות אתר הבנייה, מכירת חומרי בנייה עודפים או שימוש זמני בשטח המקרקעין כחניון מוסדר, לא יסווגו כהכנסות חריגות וזאת כדי לאפשר לקרן להפיק ערך כלכלי שוטף מהנכס כבר בשלבי הייזום בלי להיחשף למיסוי העונשי החל על הכנסות חריגות.

נקבע כי מכירת מקרקעין שבעת רכישתם היו מקרקעין בהקמה תיחשב כהכנסה חריגה אם נמכרו בטרם הסתיימה תקופה של ארבע שנים לפחות שבה שימשו למטרת השכרה. קביעת תקופה של ארבע שנים לאחר תחילת ההשכרה נועדה להבטיח כי גם לאחר שלב ההקמה, הנכס יוחזק בפועל כנכס מניב במשך פרק זמן מהותי, ולא יימכר מייד לאחר השלמתו.

תוקנה ההגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" באופן שיסמיך את מנהל מיסוי מקרקעין, להאריך את התקופות הקבועות כיום להשלמת הבנייה ממועד רכישת המקרקעין, אשר בהתקיימן נשמר מעמדם כ"מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", לתקופה נוספת שלא תעלה על שלוש שנים, ובמיזמים הכוללים יותר מ-250 יחידות דיור למגורים במקרקעין – לתקופה נוספת שלא תעלה על שבע שנים. הארכה כאמור תינתן מטעמים מיוחדים שיירשמו. הסדר זה נועד לתת מענה נקודתי לפרויקטים רחבי היקף, שבהם מורכבות ההקמה עלולה להביא להתמשכות חריגה בלוחות הזמנים.

תיקון סעיף 3א64(א)(5)

סעיף 3א64(א)(5) לפקודת מס הכנסה קובע כי במועדים הקבועים בחוק, על קרן להשקעות במקרקעין לעמוד בדרישה שלפיה שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, וכן נכסים פיננסיים מסוימים, לא יפחת מ-95% משווי כלל נכסיה. מבחן זה נועד להבטיח כי עיקר פעילותה של הקרן תתמקד בהחזקה ובהשכרה של נכסים מניבים, וכי לא תהפוך לגוף העוסק בפעילות יזמית או מסחרית רחבת היקף בנדל"ן. עם זאת, במסגרת הדין הקיים טרם התיקון, היקף הנכסים שאינם מניבים שבהם רשאית הקרן להחזיק הוא מצומצם ביותר. מצב זה מקשה על הקרן לפתח נכסים חדשים כחלק מהתרחבות טבעית של פעילותה, שכן כל רכישה של מקרקעין בשלבי תכנון או בנייה עלולה להביא לאי-עמידה במבחן הנכסים ולהשלכות מיסוי משמעותיות.

לפיכך תוקנו רשימת הנכסים הרלוונטיים למבחן ה-95% והוספו לו גם "מקרקעין בהקמה שעלות רכישתם ששולמה בפועל, אינה עולה על 20% משווי כלל נכסי הקרן לאותו מועד".

באופן זה מתאפשר לקרן להחזיק חלק מוגבל מנכסיה בשלבי פיתוח והקמה, תוך שמירה על כך שעיקר נכסיה ימשיכו להיות נכסים מניבים. התיקון מבקש ליצור איזון בין שמירה על אופייה של הקרן כקרן להשקעה בנדל"ן מניב לטווח ארוך, לבין הצורך לאפשר לה ליזום ולפתח נכסים חדשים בהיקף סביר, ובכך להרחיב את פעילותה ואת היצע הנכסים המניבים שבבעלותה.

תיקון סעיף 7א64(א)(2)

לעניין התקופות הקבועות בסעיף 7א64(א)(2) להפיכת המקרקעין למקרקעין מניבים, הובהר כי באשר לעמידה בתקופות אלה תובא בחשבון גם ארכה שנתן המנהל כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, אם ניתנה, בהתאם לסמכות שנקבעה בהגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה". תיקון זה נועד לשמור על עקביות פנימית בין הוראות פרק שני 1 לפקודה, ולהבטיח כי ארכה שניתנה כאמור תובא בחשבון גם לעניין הוראות הסעיף המדובר.

תחילה

ההוראות המתקנות את ההגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" בסעיף 2א64, ובסעיף המתקן את סעיף 7א64(א)(2), בנוגע להארכת התקופות הקבועות להשלמת הבנייה ולהפיכת המקרקעין למקרקעין מניבים, יחולו גם לגבי מקרקעין שנרכשו ערב יום התחילה, ובלבד שביום התחילה טרם חלפה התקופה הקבועה להשלמת הבנייה ממועד רכישת המקרקעין כפי שנקבעה בהגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" שבסעיף 2א64 כנוסחה ערב יום התחילה, או טרם חלפה התקופה להפיכת המקרקעין למקרקעין מניבים כאמור בסעיף 7א64(א)(2) כנוסחה ערב יום התחילה, לפי העניין.

הסדר תחולה זה נועד לאפשר הקלה בלוחות הזמנים גם על מיזמים פעילים שטרם חרגו מהתקופות הקבועות בדין הקיים, בלי להחיל את התיקון רטרואקטיבית על מקרים שבהם המועד להשלמת תקופת הבנייה על פי הדין הקיים טרם התיקון כבר הסתיים.

בחזרה לתפריט

2. התקשרות בהסכם חכירה מול רמ"י בפרויקט "מחיר למשתכן" אינה מהווה רכישה של "זכות במקרקעין" ולכן אינה חייבת במס רכישה ו"ע 26310-08-21 אשר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח'

העוררת זכתה במכרזי "מחיר למשתכן" ובמסגרתם דיווחה על עסקאות אלו לרשויות מיסוי מקרקעין והגישה שומות עצמיות. במסגרת שומותיה העצמיות היא דיווחה על רכישת "זכות במקרקעין" מרמ"י ובהתאם לכך שילמה מס רכישה. מאוחר יותר הגישה העוררת בקשה לתיקון שומה. במסגרת הבקשה לתיקון שומה ביקשה העוררת כי יקבע שהתקשרותה עם רמ"י, לאחר זכייתה במכרז "מחיר למשתכן", אינה מהווה רכישה של "זכות במקרקעין" בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין ועל כן אינה חבה בתשלום מס רכישה. במסגרת הבקשות לתיקון שומה ביקשה העוררת להשיב את הכספים ששולמו (מס הרכישה) במסגרת שומותיה העצמיות. ביום 20.6.21 דחה המשיב את הבקשה לתיקון שומה בנימוק כי לא מתקיימות עילות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין המאפשרות לתקן את השומה, ולגופו של עניין קבע כי מדובר ברכישת "זכות במקרקעין".

ועדת הערר דנה בשלושה עררים אשר הדיון בהם אוחד. על ועדת הערר להכריע בשתי מחלוקות במסגרת פסק הדין: **הראשונה, עניינה במישור הפרוצדורלי של הבקשה לתיקון שומה**, והיא, האם לעוררת עומדת עילה לתיקון השומות העצמיות לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, בשל טעות משפטית שנקלעה אליה. לטענת העוררת היא לא קיבלה ייעוץ משפטי בטרם דיווחה על זכיותיה במכרזי "מחיר למשתכן" ועל כן דיווחה אותם כרכישת "זכות במקרקעין". מנגד, לטענת המשיב יש לדחות את הבקשה לתיקון שומה שכן בהתאם לסעיף 85(א) לחוק מלוא העובדות והנתונים היו ידועים לעוררת במועד הגשת השומות העצמיות.

השנייה, עניינה במישור בטיעון לגופו של עניין, והיא האם רכשה העוררת מרמ"י "זכות במקרקעין", על פי המהות המשפטית והכלכלית האמיתית של המערכת ההסכמית שנחתמה בין העוררת למדינה לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן".

עמדת העוררת היא כי מכלול התנאים בהסכמים שנחתמו בינה לבין המדינה במכרזי מחיר למשתכן, לאור מאפייניהם הייחודיים של מכרזים אלו ותכליתה של התוכנית מחיר למשתכן מובילה למסקנה ברורה לפיה לא רכשה "זכות במקרקעין". העוררת לא קיבלה זכות משפטית ודאית לתקופה העולה על 25 שנים. העוררת התחייבה למכור את הדירות בהתאם לכללים, תנאים ומועדים שהמדינה קבעה והכתיבה. בהתאם לכך הכוח להחליט נמסר למדינה ולא לעוררת. כמו כן, גם בתקופה הקצרה בה מחזיקה העוררת כחוכרת במקרקעין, מעמדה אינו כשל "חוכרת" כמשמעות המונח בחוק, וזאת לאור המגבלות הרבות והמשמעותיות שהוטלו עליה על פי ההסכמים. בנוסף, לטענתה, המודל של מחיר למשתכן והסיכונים הנלווים לזכייה בפרויקט כזה דומים יותר למאפיינים של ביצוע עבודות תכנון בנייה והקמה של פרויקטים מאשר קבלת "זכות במקרקעין".

לעמדת המשיב העסקאות הינן עסקאות מובהקות בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין ומדובר ברכישת "זכות במקרקעין". התנאים של מכרז מחיר למשתכן אינם שונים מהותית מכל מכרז אחר. ההגבלות בהסכמים הן הגבלות שהסנקציה עליהן היא כספית ולא של ביטול חוזה. כמו כן טענתה של העוררת כי לא קיבלה מעמד של חוכרת מנוגד למסכת ההסכמים עליהם היא חתומה בתור חוכרת.

ועדת הערר, מפי היו"ר השופטת וינשטיין קיבלה את הערר במלואו. השופטת סקרה בפסק דינה את פרויקט "מחיר למשתכן", מטרותיו ודרכי היישום שלו, את התשתית העובדתית שאינה שנויה במחלוקת, את טענות הצדדים, בטרם פנתה לדיון והכרעה.

במסגרת הדיון קבעה השופטת כי לגבי המחלוקת הפרוצדוראלית יש לקבל את עמדת העוררת ולאפשר את תיקון השומה בהתאם לתנאי סעיף 85(א)(3) לחוק. סוגיית משמעותם ופרשנותם של מכרזי "מחיר למשתכן" במישור דיני המס לא נידונה עד כה בפסיקה. העקרון של גביית מס אמת מקבל משנה תוקף וחשיבות במקרה זה

בשל הצורך בבירור שאלת יסוד בדבר קיומה או היעדר קיומה של רכישת "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. כמו כן נקבע כי גם כאשר מדובר בטעות משפטית, הנובעת משיקול דעת מוטעה, ניתן לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק. במקרה של טעות משפטית אין העוררת צריכה להוכיח כי הטעות הינה טעות "שלא יכולה הייתה לדעת עליה" קודם להגשת ההצהרה והשומה העצמית. אין להטיל עליה נטל שכנוע כבד וחריג.

לצורך ההכרעה בשאלה המרכזית, האם העוררת רכשה "זכות במקרקעין" יש תחילה לבדוק האם מדובר ב"חכירה" לתקופה העולה על 25 שנים. שכן ככל ולא קיבלה העוררת זכות חכירה מהמדינה, הרי כל יתר הטענות מתייתרות ממילא. עצם העובדה שניתנה על ידי הצדדים כותרת "זכות חכירה" או "זכות במקרקעין" אין משמע כי אכן מדובר בזכויות אלה ונדרשת בחינה עניינית. נדרש כי הזכות המוענקת תכלול את החזקה הייחודית בנכס המקרקעין ללא סייגים משמעותיים מצד המחכיר. זאת ועוד, נדרש שלחוכר תהא האפשרות המקסימאלית לקבוע את מהות והיקף השימוש שיעשה במקרקעין בכדי שיוכל להנות מהם הנאה כלכלית מיטבית. צמצום משמעותי של הנאה זו יכול להוציא את חוכר המקרקעין מגדר "חכירה".

ועדת הערר בחנה את מכלול ההסכמים עליהם חתמה העוררת והגיעה לידי מסקנה כי אין בידי העוררת את הזכויות והכוחות המאפיינים בעל זכות "חכירה". אין לה שליטה ממשית במקרקעין: היא אינה יכולה לקבוע איזה סוג שימוש יעשה במקרקעין, האם למכור או להשכיר את המקרקעין, את עיתוי השימוש במקרקעין, את זהות רוכשי הדירות, את מחיר המכירה ועוד. מכאן, שהמהות המשפטית האמיתית של התקשרות בין המדינה לבין העוררת היא של התקשרות עם פרויקטור מבצע, המהווה את ידה הארוכה של המדינה, כאשר התשלום לפרויקטור כזה בא לידי ביטוי בפער שבין מחיר הקרקע לבין המחיר למ"ר דירתי שהוצע על ידי העוררת במכרז "מחיר למשתכן".

העובדה כי התמורה לעוררת, אינה משולמת על ידי מזמינת הבנייה (המדינה), אלא על ידי גורם אחר, כביכול צד ג'- רוכש הדירה, אינה מעלה או מורידה מבחינת המהות המשפטית האמיתית, מקום בו זהותו של אותו "צד ג'" אף היא נקבעת על ידי המדינה, והמחיר אף הוא.

לגבי הטענה החלופית של העוררת, כי לא קיבלה זכות להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים- גם אם היה נקבע כי העוררת "חוכרת", הרי שתקופת החכירה לא עולה על 25 שנים ולכן אינה מוגדרת "מכירה" בהתאם לחוק. מקובלת על השופטת טענת העוררת כי היא מעולם לא קיבלה לזכותה זכות חכירה לתקופה של 98+ 98 שנים, שכן בפועל מרגע זכייתה במכרז הייתה העוררת כפופה ללוח זמנים מוגדר. בהתאם ללוח זמנים זה העוררת יכולה הייתה להחזיק במקרקעין לצרכי הבנייה והעברת הדירות לידי הרוכשים לתקופה של שנים ספורות, ולכל היותר לחמש שנים. לכן, היא לא החזיקה בפועל בזכות משפטית תקפה לחכירת המקרקעין העולה על 25 שנים.

לפיכך התקבל הערר גם מבחינה עניינית ונקבע שלא מדובר ברכישת זכות במקרקעין.

הערה- לוועדות ערר שונות בכל רחבי הארץ הוגשו למעלה מ- 100 עררים בסוגיות דומות של תשלום מס רכישה במכרזים של "מחיר למשתכן" שבהם הגיעו להסדרים דיוניים לפיהם הוסכם שהפסיקה בעניין אשדר תחול ותחייב גם את העררים האחרים.

3. מס רכישה על רכישת זכויות במקרקעין כאשר קיימת התחייבות קודמת מול קבלן להזמנת שירותי בניה, ישולם בגין שווי הקרקע ולא בגין שווי דירות מוגמרות ו"ע 2651-05-23 מייק מנשה מיכאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין

מר בן מאיר ("המוכר") רכש בשנת 2005 במושע חלקים בלתי מסוימים המהווים כ-80 מ"ר בגבעת שמואל ("המקרקעין"). בשנת 2015 נחתם הסכם שיתוף בין הבעלים המחזיקים במשותף בכלל המקרקעין לפיו הוסכם כי יבנה על המקרקעין בניין בן 94 דירות. הסכם השיתוף הסדיר מנגנון לניהול הפרויקט, בחירת ליווי בנקאי, שמאים וכו'. בשנת 2018 התקשרו הבעלים בהסכם "קומבינציה ושירותי בניה" עם חברת שיכון ובינוי ("הקבלן" ו"ההסכם עם הקבלן" בהתאמה). כאשר במסגרת הסכם זה הוגדלו זכויות הבניה ל-106 דירות וניתנה אפשרות לבחור בין עסקת קומבינציה לבין עסקת להזמנת שירותי בניה עם הקבלן. המוכר בחר באפשרות של הזמנת שירותי בנייה. בשנת 2020 מכר המוכר את זכויותיו במקרקעין למייק מנשה מיכאלי ("העורר"), בכפוף להתחייבותו להיכנס לנעלי המוכר ביחס לכל ההתחייבויות בהסכם השיתוף וההסכם עם הקבלן. התמורה עמדה על סך של כ-1.8 מיליון ₪ בהתאם לתוכנית המאפשרת בנייה של 111 דירות, כאשר חלקו של המוכר הינו כ-3 דירות. בשנת 2022 נחתם פרוטוקול ייחוד וחלוקה והוצמדו לעורר זכויות בדירת 3 חדרים ודירת פנטהאוז.

בדיווח למיסוי מקרקעין של העורר בדבר הרכישה, דווחה רכישת קרקע ובהתאם לכך הצהיר העורר על שיעור מס רכישה של 6%. מנהל מיסוי מקרקעין הוציא לעורר שומה לפי מיטב השפיטה וקבע כי שווי המכירה הינו כ-2.6 מיליון ₪. בהליך השגה נקבע שוב שווי מכירה זה והעורר לא ערר על כך. בשנת 2022 תיקן מנהל מיסוי מקרקעין מיוזמתו את השומה, וזאת לאור הליך ערר אחר **שהגיש המוכר**, בעקבותיו התברר למשיב כי העורר נכנס לנעלי המוכר אשר חתם על הסכם עם הקבלן. לאור זאת הוציא המנהל שומה לפיה יש למסות את העורר בגובה שווי מכירה של דירות מוגמרות בסך של כ-6 מיליון ₪, ובמדרגות מס רכישה של דירות מגורים. ערר זה הוגש בעקבות החלטת מנהל מיסוי מקרקעין לתקן את השומה ובעקבות השגה אשר הותירה את החלטת המנהל על כנה.

לטענת העורר תיקון השומה נעשה בחוסר סמכות; שווי המכירה צריך להיות מוגדר באופן אחיד למוכר ולרוכש; לא עומדים בהגדרת דירת מגורים בחוק; הסכם הקבלן הינו הסכם לקבלת שירותי בניה וככזה אין למסות את העורר במס רכישה של דירות מוגמרות. **המשיב טען** כי בהגדרת דירת מגורים בחוק גם דירה שטרם נסתיימה בנייתה תיחשב כדירת מגורים ובלבד שקיימת התחייבות מצד המוכר להשלים את הבנייה; יש לבחון את מהות הזכות הנמכרת במועד המכירה וכאשר היא כוללת התחייבות להשלמת הבנייה, להבדיל מהתחייבות של הרוכש עצמו, יש לראות בה כמכירת דירת מגורים; ההסכמים עליהם חתם העורר מלמדים כי מדובר ברכישת זכויות בדירות מגורים.

השאלה המונחת להכרעת ועדת הערר הינה, האם מי שרכש זכות במקרקעין, מבעלים של קרקע, שהזמין שירותי בניה מקבלן לבניית דירות מגורים (ובאופן יותר ממוקד כאשר הזמנת שירותי הבנייה הייתה במסגרת הסכם שבו קיימת אפשרות לבחור בעסקת קומבינציה או בעסקת הזמנת שירותי בניה) – רכש קרקע או רכש דירת מגורים? ובהתאם מהו שווי המכירה ושיעור מס הרכישה שיחול. כמו כן יש לבחון בראי **פס"ד לסמן**, האם יש מקום להבחין בין עסקת קומבינציה לעסקת שירותי בניה.

עסקת קומבינציה הינה עסקה בה בעל זכויות במקרקעין מוכר חלק מהמקרקעין שברשותו בתמורה לדירה/דירות שמקים הקבלן. עסקה זו חייבת במס שבח ומס רכישה. עסקת שירותי בניה אינה כוללת אלמנט של מכר זכויות, אלא מדובר בהזמנת שירותי בניה מקבלן. לכן, אין חבות במס שבח ומס רכישה. עם זאת בעסקה שכזו בידי בעל הקרקע נותרים סיכונים רבים הקשורים לקרקע (וככל ולקבלן זכויות נרחבות ביחס למקרקעין יתכן וזו עסקת מכר במסווה של שירותי בניה).

ועדת הערר (מפי היו"ר השופט בורנשטיין) קיבלה את הערר. הועדה קבעה כי העסקה הנדונה היא עסקת שירותי בניה. הועדה מדגישה כי המשיב הכיר בקיומה של עסקה להזמנת שירותי בנייה בין המוכר לקבלן, וממילא אין מקום למסות את העורר בגין רכישת דירות מגורים מהקבלן או מהמוכר. העורר נכנס בנעלי המוכר. על כן, העורר רכש מהמוכר קרקע, שיעור מס הרכישה הינו 6% משווי המכירה שנקבע. עוד קבע השופט כי עניין לסמן הינו מקרה של עסקת קומבינציה. יש להתייחס לפסק דין זה בהקשרו- יש לראות במי שרכש זכות במקרקעין מאדם אחר שהתקשר עם קבלן בעסקה לבניית דירה, כמי שרכש דירת מגורים, רק מקום בו מדובר באופן מובהק בעסקת קומבינציה.

4. נדחתה בקשה לתובענה ייצוגית בגין הטלת מס רכישה על רכיבים מסוימים בהוצאות פיתוח: שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות והקמת מבני ציבור ת"צ 47519-02-23 נוף מיגדל בנייה בע"מ נ' מדינת ישראל

החלטה זו דנה בבקשה לאישור תובענה ייצוגית שעניינה בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין לגבות מס רכישה בגין תשלומים עבור הקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות במסגרת רכישת זכויות במקרקעין. מדובר במכרזים אשר פורסמו על ידי רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון, במסגרתם זכתה נוף מיגדל בנייה בע"מ ("המבקשת") במכרז לחכירת מתחם וכחלק מתנאי המכרז התחייבה לשאת בתשלום של כ-6.5 מיליון ₪ בגין כלל "הוצאות הפיתוח" לפי הרכיבים השונים: (1) הוצאות פיתוח הכללי, (2) שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות, (3) השתתפות בהקמת מבני ציבור.

טענות המבקשת הינן כי ביחס להוצאות הפיתוח הכלליות (הכוונה להוצאות לפיתוח השכונה בה נמכרת הקרקע, קרי סלילת כבישים, ריצוף מדרכות, תשתיות תאורה, ביוב וכו') עליה לשלם מס רכישה בהתאם לחלק היחסי שבוצע בפועל, לטענתה הביצוע עמד על כ-65%. כמו כן, כי יש לכלול בעקרון צירוף כלל התמורות רק את החלקים בגין הזכות במקרקעין שנמכרה בעסקה ואין לכלול את הוצאות הפיתוח מעבר לחלק היחסי שבוצע בפועל. כלומר, אין לכלול את הוצאות הפיתוח בגין שדרוג שכונות ותיקות והקמת מבני ציבור כלל. לחלופין, ככל ואלו יחושבו כחלק מהתמורה לצרכי מס רכישה יש לאפשר לנטרל או להפחית את המע"מ הכלול ברכיבים אלו.

לטענת המשיבה, לצורך החיוב במס רכישה יש לבחון את כלל התמורות שהתחייבה הרוכשת לשלם בגין הזכות במקרקעין, בין תשלום למוכר במישרין או למי מטעמו. לטענת המשיבה מחלוקת זו טיבה להתברר בערר ולא במסגרת תובענה ייצוגית.

השופט דורות סוקר את הפסיקה בנושא וקובע כי בהתאם לעקרון כלל התמורות, יש לקבוע שהתשלומים עבור פיתוח שכונות ותיקות והקמת מבני ציבור שהחברה התחייבה לשאת בהם כחלק מהתמורה ששולמה על ידה במכרז הינם כדין. **לפיכך אין מדובר בתשלום מס רכישה "שלא כדין"** ומשום כך לא מתמלאים התנאים שבסעיף 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות. לעניין הגשת הבקשה לבית המשפט במסגרת תובענה ייצוגית בטרם מיצוי ההליך ופנייה לערר, קבע בית המשפט כי מדובר בסוגיה בעלת חשיבות עקרונית אשר ראויה להיכלל בגדר החריגים לכלל, בהיותה נוגעת לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס לציבור רחב של נישומים, כך שהליך פרטני לא היה מייתר את ההליך הייצוגי. **הבקשה לאישור תובענה ייצוגית נדחת.**



בחזרה לתפריט

5. שלילת פטור ממס שבח במכירת דירת הורשה אשר נהרסה במסגרת הליך התחדשות עירונית לפני מכירתה וקביעת שווי המכירה ו"ע 20-10-28295 האחים סבג נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

העובדות: מדובר במכירת דירת המגורים של המנוח סבג. 8 ילדיו, העוררים, הינם הבעלים של מחצית מזכויות הבעלות בדירה כאשר יתרת הזכויות שייכות לאחיו של המנוח. העוררים מכרו בשנת 2019 (לפני תיקון 96 לחוק מיום 18.11.2021) את זכויותיהם בדירה בשתי פעימות לרוכש אילוז, כאשר סה"כ התמורה עמדה על 900,000 ₪ (לפי שווי של 1.8 מיליון ₪ לכל הדירה). בפעימה הראשונה מכרו עוררים 4-1 את זכויותיהם בדירה ובפעימה השנייה מכרו עוררים 8-5 את זכויותיהם בדירה.

העוררים הגישו הצהרה למס שבח בהתאם לסעיף 49(ב)5 אשר מעניק פטור ממס שבח במכירת דירת ירושה. עבור דירה זו של המנוח נחתמה עסקת פינוי בינוי, ובזמן מכירת הדירה לאילוז הדירה הייתה הרוסה.

המשיב דחה את הצהרת העוררים וקבע כי הדירה אינה דירה מזכה וכי השווי שהוצהר הינו שווי נמוך ועדכן אותו לסך של 3,643,000 ₪ (לכל הדירה). מכאן הערר לפינוי.

לטענת העוררים מדובר בדירת מגורים מזכה. גם כשמדובר בדירת מגורים בפרויקט פינוי בינוי. בתחילת הפרויקט ישנה דירת מגורים ובסוף הפרויקט ישנה דירת מגורים. לכן הפרספקטיבה של העסקה הינה כי מדובר בדירת מגורים מזכה. לטענתם, הזמן בו הדירה הרוסה הינו אילוז. ביחס לטענת שווי המכירה, לטענתם לא ניתן להשוות עסקת מכר רגילה לעסקת מכר מרובת מוכרים, כאשר המכירה נעשית בשני מועדים שונים, ובכל מועד מול מוכרים אחרים.

לטענת המשיב, בעת מכירת הדירה, הדירה לא הייתה קיימת (הרוסה) ולכן לא מדובר במכירה של דירת מגורים מזכה, אלא עסקת אופציה לזכות לדירה חדשה לכשתיבנה. לכן, לדעת המשיב, יש להעריך את שווי העסקה (מכירת זכות עתידית לדירה חדשה) כשווי של דירה חדשה בנויה.

ועדת הערר, מפי היו"ר השופט דורות, קבעה כי בבחינת "דירת מגורים מזכה" על מנת ליהנות מהפטור ממס שבח יש צורך בקיומו של נכס פיזי. החקיקה ומבחני הפסיקה תומכים בכך. לכן בידי העוררים "זכות אחרת" ולא "דירת מגורים מזכה".

בבחינת שווי הזכות הנמכרת, אין לראות בזכות הנמכרת על ידי העוררים כשווי של דירה חדשה כפי שהמשיב קבע, אלא יש לראות את השווי כשילוב התמורה האובייקטיבית והסובייקטיבית. במעגל הסובייקטיבי, כאשר בוצעה מכירה בתום לב ללא כוונת התחמקות ממס אין להתערב בשווי העסקה שנקבע בין קונה מרצון למוכר מרצון. יש לקבל את שווי העסקה כפי שהוצהר על ידי העוררים.

הערה- חשוב לציין כי ביום 19.3.2026 פורסם [נייר עמדה מיסוי מקרקעין 3/2026](#) של רשות המסים (ראו בהמשך חוברת זו), הן במצבים אלו של דירות ירושה בפרויקטים של פינוי בינוי ובמצבים בהם לא יישלל הפטור בהתאם לסעיף 49(ב)5 לפני ואחרי תיקון 96 לחוק מיום 18.11.2021. כאמור, פסק דין זה שפורסם ביום 26.3.2026, מספר ימים אחרי פרסום נייר העמדה אינו מתייחס לנייר עמדה זה.

6. ביטול עסקת קומבינציה לאחר 18 שנים "שהכתה שורשים", מהווה "מכר חוזר" ולא ביטול עסקה ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

העובדות: בשנת 1996 רכשה חברת לורנצי נכסים בע"מ ("לורנצי") זכויות בחלקה 380 ברמת גן. בשנת 2000 רכשה חברת מצלאוי חברה לבנין בע"מ ("מצלאוי") זכויות חכירה במקרקעין הגובלים בחלקה 285. בשנת 2001 התקשרו שתי החברות בהסכם קומבינציה לפיו מצלאוי תרכוש מלורנצי 60% מזכויותיה בחלקה 380, בתמורה לשירותי בניה על יתרת הזכויות שנותרות בידיה, קרי 40%. מצלאוי תקים על שתי החלקות מגדל משרדים ותדאג לקידום התב"ע בחלקות. כמו כן, תדאג שלורנצי תקבל הלוואה מבנק מסחרי.

המקרקעין (2 החלקות) הושכרו לחברת יאיר השחר חניונים לצורך הפעלת חניון ובתמורה לתשלום חודשי. מצלאוי התנהלה מול חברת החניונים והציגה עצמה כבעלים של שתי החלקות. כאשר בפועל, מצלאוי השכירה רק את חלקה במקרקעין, והתמורה בגין כך חולקה בין מצלאוי ללורנצי.

בשנת 2016 מכרה מצלאוי לחברת צח.ק.ר.סו בע"מ ("צח") את זכויותיה בחלקה 285 בתמורה לסך של כ-63 מיליון ₪. בנוסף, במסגרת הסכם זה העניקה מצלאוי לצח אופציה לרכישת זכויותיה והתחייבותיה מכוח הסכם הקומבינציה עם לורנצי בחלקה 380 כנגד תמורה של 1,000 ₪.

לטענת שתי העוררות מצלאוי ולורנצי, הסכם הקומבינציה לא יצא אל הפועל והחזקה במקרקעין לא הועברה למצלאוי ועל כן בשנת 2017 לורנצי הודיעה למצלאוי כי ההסכם מבוטל. בשנת 2019 הצדדים חתמו על הסכם ביטול. הסכם זה הוא שעומד בבחינה במסגרת העררים דנן.

בשנת 2020 הגישו לורנצי ומצלאוי את הבקשה לביטול עסקת הקומבינציה למנהל מיסוי מקרקעין, אותה דחה המנהל. להשלמת התמונה, יצוין כי יומיים לאחר החתימה על הסכם הביטול, חתמה לורנצי עם צח על הסכם לפיו היא מוכרת לה את מלוא זכויותיה בחלקה 380 בתמורה ל-41 מיליון ₪.

לטענת העוררות עסקת הקומבינציה לא התממשה בשל סכסוכים רבים בין הצדדים ובשל נסיבות חיצוניות שלא היו בשליטת הצדדים ועל כן מדובר בביטול עסקה. לטענת מנהל מיסוי מקרקעין, לא מדובר בביטול עסקה אלא ב"מכר חוזר". עסקה זו "הכתה שורשים".

ועדת הערר (מפי היו"ר השופט בורנשטיין) דחתה פה אחד את העררים. השופט סקר את סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין אשר עוסק בהחזרת המס במקרה של ביטול מכירת זכות במקרקעין. לא כל מקרה ביטול מעניק החזר מס זה. יש לבחון האם אכן מדובר בעסקת ביטול או במכירה חוזרת. כמו כן בחן השופט את מבחני הפסיקה שהוטמנו בפסק דין **זמר** (ע"א 304/85), לפיו יש לבחון האם העסקה נקלטה או שלחה שורשים בקרקע המציאות.

חלפו כ-18 שנים ממועד חתימת הסכם הקומבינציה ועד לחתימת הסכם הביטול. תקופה זו הינה תקופה ארוכה אשר מצביעה שהביטול אינו אמיתי. כל שכן, תקופה ארוכה זו גרמה לעליית ערך המקרקעין. כמו כן התקיימו נסיבות רבות אשר מהוות הוצאתה לפועל של עסקה: נרשמה הערת אזהרה על שם מצלאוי, החזקה נמסרה, מצלאוי הרסה מבנה על המקרקעין, מצלאוי קידמה את התב"ע במקרקעין, מצלאוי התנהגה מנהג בעלים במקרקעין בהשכרתו לצרכי חניה וכן במתן אופציה לגבי זכויותיה במקרקעין. בנוסף לורנצי ומצלאוי התחשבו כספית ביניהן והסדירו הלוואות. לפיכך, מדובר בעסקה אשר הכתה שורשים ועל כן מדובר ב"מכר חוזר".

השופט התייחס לנטל הראייה שהינו על הנישום, עליו להוכיח כי אכן מדובר בביטול עסקא גרידא. החברות לא הרימו את נטל הראיה ביחס לכך.

בחזרה לתפריט

7. אושר הסדר פשרה בתביעה ייצוגית לפיו עוסק יזכה להשבה בשיעור של 8.5 אחוזים מגובה הוצאות הפיתוח הנוספות ששילם לרמ"י ולא קיבל חשבונית מס ומכאן ואילך יופקו חשבוניות בגין כל רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות ת"צ 63442-02-24 הגבעה פרוייקטים הנדסיים בע"מ ואח' נ' רשות מקרקעי ישראל ואח'

חברת "הגבעה פרוייקטים הנדסיים בע"מ" וחברת "תצפית מכרזים 2021 בע"מ" ("החברות" ו/או "המבקשות" בהתאמה), הינן חברות המוגדרות כ"עוסק מורשה" לפי חוק מע"מ, אשר טענו כי נמנע מהן ניכוי מס תשומות בגין תשלומי הוצאות פיתוח לרשות מקרקעי ישראל. החברות הגישו שתי בקשות נפרדות לאישור תובענות ייצוגיות אשר אוחדו לדיון משותף, כנגד רשות מקרקעי ישראל ורשות המיסים ("המשיבות").

עניינן של שתי התובענות הייצוגיות עסק בשאלת חבותם במע"מ של תשלומים ששולמו לרשות מקרקעי ישראל ("רמ"י") במסגרת מכירת זכויות במקרקעין, עבור "הוצאות פיתוח נוספות" בגין מבני ציבור ושדרוג של תשתיות בשכונות ותיקות. טענתן המרכזית של החברות הייתה כי רמ"י הפיקה קבלות במקום חשבוניות מס, בגין תשלומי הוצאות פיתוח נוספות במכרזים ובכך מנעה מהחברות אפשרות ניכוי של מס תשומות וגרמה לגביית מס יתר שלא כדין.

עוד טענו המבקשות שקיימת סתירה פנימית בעמדת רשות המיסים בנושא. לטענתן, אם הוצאות הפיתוח הנוספות נחשבות לחלק משווי רכישת הזכויות במקרקעין לצרכי מס רכישה, הרי שאין הצדקה שלא יחשבו הוצאות כחלק ממחיר העסקה בהתאם לחוק מס ערך מוסף אשר מחייב הפקת חשבונית מס. כלומר, החברות טענו כי ההתנהלות הנ"ל התקיימה בניגוד להוראות סעיף 7 לחוק לפיו: **"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות- (1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה אך למעט מס על רווחי הון..."** ובניגוד להוראות סעיף 47 לחוק מע"מ, לפיו: **"עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה..."**

במסגרת הבקשות הועלו מספר עילות התביעה שלהלן: הפרת חובה חקוקה, עשיית עושר שלא במשפט, הפרת חובות הגינות ותום לב וכן, רשלנות וגביית מס באופן המנוגד לחוק יסוד: משק המדינה. בתוך כך, הצדדים הגיעו להסדר פשרה לפיו תחול השבה בשיעור של 8.5 אחוזים מגובה הוצאות הפיתוח הנוספות וכן, נקבע כי מכאן ואילך יופקו חשבוניות בגין כל רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות.

הסדר הפשרה אושר בבית המשפט המחוזי וכך נקבע (השופט גורמן): **"במידה הנדרשת לשלב זה של ההליך, עלה בידי המבקשות להציב תשתית ראייתית מספקת לתמיכה בטענותיהן. לצד זה, בפי המשיבות טענות כבדות משקל ולא ניתן להתעלם מהסיכון (לצד הסיכוי כמובן) שלאור זאת היה כרוך בניהול ההליך עד תומו. סיכוי וסיכון זה מצאו את ביטויים בהסדר פשרה באופן מאוזן, המניב תועלת לטובת חברי הקבוצה, ולכן יש לאשרו."**

**8. מכירת מקרקעין מהווה פעילות עסקית החייבת במע"מ, וזאת על אף שומות קודמות של מנהל מיסוי מקרקעין שסיווגו את העסקאות כהוניות, ועל אף שיהוי ניכר בהחלטת מנהל מע"מ
ע"מ 21734-11-22 חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה**

חברת נוף נאה בגוש 7650 בע"מ ("המערערת"), התאגדה בשנת 1962 במטרה לעסוק ברכישה ופיתוח של קרקעות בעיר רעננה. מניות החברה מוחזקות על ידי בני משפחת חבס (שמחזיקים במקביל במספר רב של חברות בתחום הנדלן ובהם אף חברה ציבורית – חבס השקעות). לאחר שינוי ייעוד המקרקעין לבנייה בשנת 2016, המערערת מכרה מקרקעין לכ-80 רוכשים ב-15 עסקאות שונות, זאת בתוך 13 חודשים ובסכום כולל של 29.2 מיליון ש"ח. מנהל מיסוי מקרקעין סיווג את העסקאות כהוניות. לאחר 6 שנים החליט מנהל מע"מ נתניה ("המשיב") לרשום את המערערת "כעוסק" מכוח סעיף 54 לחוק מע"מ וכן, לחייבה במע"מ בגין עסקאות אלו, בטענה שמדובר בפעילות עסקית. על כן, הוגש הערעור שלפנינו.

בית המשפט המחוזי (השופט גורמן) דחה את הערעור. השאלה המרכזית שנידונה בפסק הדין היא האם מכירת המקרקעין ברעננה על ידי המערערת מהווה "עסקה" החייבת במע"מ כהגדרתה בחוק מע"מ והאם היא נעשתה "בידי עוסק במהלך עסקו". בית המשפט דן במבחני הפסיקה לצורך הבחנה בין פעילות עסקית (פירוטית) לפעילות הונית, כפי שמשמשים בדיני מס הכנסה. נקבע כי מכירת המקרקעין במקרה דנן היא פעילות עסקית, בשל ריבוי המכירות והיקפן, אופיין העסקי בתחום הנדל"ן וביצוען בזמן קצר. כמו כן, בית המשפט קבע שהחברה הוקמה במטרה לרכוש ולפתח קרקעות ובכך הגשימה את ייעודה.

בנוסף, בית המשפט בחן וקבע כי מנהל מע"מ מוסמך להורות על רישום מסוג "עוסק", בהתאם לסעיף 54 לחוק מע"מ, תוך מתן הזדמנות לטעון טענות לפי סעיף 62 לחוק מע"מ. צוין כי הגדרות "עסקה" ו"עוסק" בחוק מע"מ הינן "מעגליות ואינן מבהירות את תוכנן, ולכן, יש לפנות למבחנים שנקבעו בדיני מס הכנסה לצורך הבחנה בין פעילות עסקית להונית".

המערערת טענה כי החלטת מנהל מע"מ סותרת את שומות מיסוי המקרקעין שסיווגו את העסקאות כהוניות. בית המשפט דחה טענה זו וקבע כי מנהל מיסוי מקרקעין עוסק במס ישיר ובמקרה של חברה בע"מ, שיעור מס החברות זהה, בין אם מדובר במכירה הונית או פירוטית. בתוך כך, נקבע כי החלטת מנהל מע"מ אינה מבטלת את שומות מנהל מיסוי מקרקעין, אלא קובעת סיווג שונה לצרכי מע"מ.

המערערת טענה לשיהוי ניכר בהחלטת מנהל מע"מ שניתנה כ-6 שנים לאחר דיווח העסקאות למנהל מיסוי מקרקעין ומשכך דרשה לבטלה. בית המשפט מתח ביקורת על רשות המיסים בגין היעדר פעולה מערכתית להעברת מידע מהירה בין הגורמים השונים. יחד עם זאת, קבע כי השיהוי בנסיבות העניין אינו מצדיק את ביטול ההחלטה לרישום החברה כ"עוסק". עוד קבע כי עקרון ההקבלה הקבוע בסעיף 31(4) לחוק מע"מ, לפיו זכותו של עוסק לנכות מס תשומות מותנית בחובתו לשלם מס ערך מוסף על עסקה, אינו חל על המערערת, זאת משום שלו היו נציגי החברה מבקשים להירשם "כעוסק", הם לא היו נתקלים בסירוב כפי שטענה המערערת.

כך לפי דבריו של השופט גורמן: "מדובר בגורמים שביצוע עסקאות נדל"ן – היא מלאכתם. בנסיבות שכאלה – ואם אין המדובר בדירת מגורים אישית, נקודת המוצא היא כי הפעילות היא חלק מאותה פעילות עסקית בתחום הנדל"ן...מכלול הנסיבות מראה, אפוא, כי חברה שהוקמה לצורך ביצוע השקעות בנדל"ן ובסופו של יום הגזימה את ייעודה בעזרת מנהליה, ביצעה שורה של מכירות אשר אין הצדקה שלא לראותן בהקשר הכללי והרחב של פעילות נדל"נית מקצועית ומתמשכת שמבצעים אותם גורמים, ולקבוע כי בנסיבות אלה צדק המשיב בקביעתו כי מדובר בפעילות עסקית".

בחזרה לתפריט

9. בפרשנות לביטוי "עוסק במקרקעין" המופיע בסעיף 5(ב) לחוק מע"מ יש לכלול גם את מי שפעילותו בתחום המקרקעין עולה כדי עסק הנלווה לפעילות עסקית אחרת
ע"מ 29130-08-23 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ- השרון

חברת א.ג. דיור רעננה בע"מ ("המערערת") מעניקה שירותי שיקום בקהילה לאוכלוסיית "מתמודדי נפש" ("המתמודדים"). המערערת רשומה כ"עוסק" לפי הגדרתו בחוק מע"מ החל משנת 2002 במע"מ השרון ("המשיב"). מערך השירותים שמציעה המערערת כולל ליווי מקצועי באמצעות עובדים סוציאליים ומדריכים העוסקים בשיקום וכן, טיפול אישי מותאם במסגרת התאמת תוכנית שיקומית לכל מתמודד. התוכנית השיקומית כוללת תעסוקה, בריאות, השכלה, דיור ועוד. מטרת השיקום היא להכשיר את המתמודדים להשתלבות מיטבית בקהילה במגוון תחומים. השירותים המוענקים על ידי המערערת הינם בסיבסוד משרד הבריאות (כחלק מהתקשרות בין המערערת למשרד הבריאות) אשר עומד על סך 2,000-3,000 ש"ח לכל מתמודד.

כאמור, המערערת מעניקה בסל שירותיה גם סיוע בדיור. בתוך כך, בתקופת הביקורת שנערכה במשרדיה, עלה כי המערערת העניקה שירותים ל-162 מתמודדים, כאשר 75 מתוכם השתמשו בדירות שהמערערת שכרה מבעלות פרטית והשכירה להם. בתוך כך, המערערת משלמת לבעלי הדירות את דמי השכירות שהיא גובה מהדיירים-מתמודדי הנפש. בד בבד, מתמודדים מסויימים זכאים לקבלת סיוע חודשי קבוע ממשרד הבינוי והשיכון המיועד להשתתפות בתשלום שכר דירה בסך 770 ש"ח לחודש ("קצבאות דיור"). אשר על כן, במסגרת הסכמי הדיור נקבע כי קצבאות הדיור יועברו למערערת כדמי שכירות מאת המתמודדים.

במסגרת הליך ביקורת מע"מ, נמצא כי המערערת דיווחה על התקבולים ממשרד הבריאות כעסקאות החייבות במס, בעוד שבגין התקבולים ממשרד השיכון והבינוי דיווחה כהכנסות פטורות מכוח סעיף 31(1) לחוק מע"מ (פטור ממס בעסקה להשכרת מגורים). משכך, המשיב הוציא למערערת שתי שומות עסקאות: האחת בגין הדירות שהמערערת שוכרת, לפיו המערערת היא "עוסק" וכאשר היא שוכרת מקרקעין מאדם פרטי מדובר בעסקת "אקראי" לפי סעיף 1 לחוק מע"מ ולכן היה עליה להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המע"מ. השומה השניה, בגין קצבאות הדיור ממשרד השיכון והבינוי לפיו, השכרת הדירות היא חלק ממכלול השירותים אותם מעניקה המערערת ובהתאם לעקרון "העסקה בכללותה", אין מקום להבחנה בין התמורות ממשרד הבריאות ומשרד השיכון והבינוי.

הערעור על השומות דלעיל הוגש והמחלוקת העיקרית עסקה בחובתה של המערערת להוציא חשבוניות עצמיות בגין שכירת הדירות ולהכיר בזכותה לנכות סכומים אלה כמס תשומות. עוד טענה המערערת כי שומת העסקאות מתייחסת לדמי השכירות שהתקבלו במסגרת קצבאות הדיור ממשרד השיכון והבינוי וכי החברה המערערת מהווה "צינור" בין בעלי הדירות הפרטיים למתמודדים הנפש השוכרים ולכן, אין לחייבה במס. עוד טענה כי גם אם יש חבות במס, זו תחושב לפי סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, דהיינו רק על הפרש בין דמי השכירות המושלמים על ידה לבין דמי השכירות שהיא גובה מהמתמודדים, הדיירים. במסגרת הסיכומים בערעור לבית המשפט, צומצמה המחלוקת בין הצדדים רק לעניין תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק.

בית המשפט המחוזי (השופט גורמן) קיבל את הערעור וקבע כי תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ מותנית בקיומם של שלושה תנאים מצטברים: מכירת דירת מגורים, המוכר הינו עוסק במקרקעין וכי על הדירה להירכש מאת אדם פרטי או מעוסק שלא ראשי לנכות את התשומות בעת רכישת הדירה על פי דין. לדברי השופט, ניתן להרחיב את השימוש במונח "עוסק במקרקעין" גם למי שפעילותו בתחום המקרקעין עולה כדי עסק נלווה לפעילות אחרת. וכך קבע השופט: **"אכן, מוכן אני להניח כי כוונתו הסובייקטיבית של המחוקק, בעת חקיקת החוק, הייתה בעיקר אל מי שמכירת מקרקעין היא כל עיסקו. זה המקרה השכיח. ולכן כנראה לכך בעיקר נועד המענה בתיקון החקיקה, אלא שגם אם כך היה, הביטוי "עוסק במקרקעין" בו עשה המחוקק שימוש, הוא רחב יותר, והוא יכול ללא קושי לכלול אף את מי שפעילותו בתחום המקרקעין עולה כדי עסק- הנלווה לפעילות עסקית אחרת שהוא מבצע"**.

בחזרה לתפריט

חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מיסוי מקרקעין ותמריצים

עו"ד ליאל בן-סימון, מחלקת מיסוי נדל"ן

10. התקופה שבמהלכה יכולים משפרי דיור להיחשב כבעלי דירה יחידה הוארכה בשלושה חודשים בעקבות מלחמת "שאגת הארי" הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 2/2026 של רשות המסים מיום 30 במרץ 2026

בעקבות מלחמת "שאגת הארי" שהחלה ביום 28.2.26 פורסמה לאחרונה הוראת שעה בעניין חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה-חרבות ברזל) (אישורים רגולטוריים, עיצומים כספיים ובדיקות מתקני גז) (תיקון), התשפ"ו-2026 (להלן: "חוק הארכת המועדים"). במסגרתו הוארכו תקופות מסוימות הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין.

הארכת התקופות מאפשרת בעיקר הקלות מס שבח ומס רכישה למשפרי דיור, כך שיוכלו להיחשב כבעלי דירת מגורים יחידה למרות שהחזיקו באופן זמני בשתי דירות.

הארכת התקופות מתייחסת לסעיפים הפרטניים בחוק מיסוי מקרקעין:
סעיף 9(ג1ג)(2)(ב), 9(ג1ג)(2)(1ב)(2)(ב), 9(ג1ג)(4)(ב), 9(ג1ג)(1) ו-49(א)(2) ו-4. בסעיף 1 לחוק הארכת מועדים הוגדרה התקופה הרלוונטית להארכה: "התקופה הקובעת השנייה", שהינה התקופה מיום 28.2.26 ועד 31.3.26.

אם התקופה חלה כולה או חלקה (לפחות יום אחד) בתקופה הקובעת השנייה, יידחה היום האחרון של התקופה המוגדרת בשלושה חודשים שתחילתם במועד המפורט להלן, לפי המאוחר:

(1) היום האחרון של התקופה הקובעת השנייה (כלומר המועד יוארך עד ליום 31.8.26)

(2) היום האחרון של התקופה המוגדרת לפי הסעיפים הפרטניים אלמלא הוראות חוק הארכת מועדים.

רשות המסים פרסמה את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 02/2026 ("הוראת הביצוע") המבהירה את הוראות חוק הארכת מועדים בליווי דוגמאות.

נבקש לציין כי:

1. יחיד שהינו משפר דיור ומבקש לרכוש דירת מגורים חלופית כתחליף לדירה הקודמת, יהיה זכאי למדרגות מס רכישה של דירה יחידה ובלבד שבתוך התקופות הנקובות בחוק מיסוי מקרקעין (18/24) חודשים ממועד רכישת הדירה, או 12 חודשים ממועד קבלת החזקה בדירה כשנרכשה מקבלן), מכר את הדירה הקודמת עד מועד רכישת הדירה החלופית.

חוק הארכת מועדים מאריך את המועדים הללו לפי המאוחר מבין השניים: יום 31.8.26 או שלושה חודשים מתום המועד הקבוע בסעיפי חוק מיסוי מקרקעין (18/24) חודשים ממועד רכישת הדירה, או 12 חודשים ממועד קבלת החזקה בדירה כשנרכשה מקבלן).

עקרון זה חל ביחס לקבלת הפטור ממס שבח במכירת דירה יחידה אשר נרכשה תמורתה דירה חלופית. הוראת הביצוע מפרטת דוגמאות ליישום ההוראות לעיל.

2. קבוצת רכישה- הוראת הביצוע מבהירה את המועדים גם לעניין מכירת דירה יחידה שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה, כאשר נרכשת דירה חלופית תחתיה. בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, זכאי אותו מוכר למדרגות מס רכישה של דירה יחידה ברכישת הדירה החלופית, אם ימכור את הדירה הקודמת תוך 18 חודשים ממועד השלמת הבנייה. לאור חוק הארכת המועדים תקופה זו מתארכת.

3. עולה חדש/תושב חוזר ותיק- הוראת הביצוע מבהירה את המועדים לעניין רכישת דירה יחידה של "תושב ישראל" בהתאם לסעיף 9(ג1)(4)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לצורך קבלת מדרגות מס רכישה של דירה יחידה. בהתאם לסעיף "תושב ישראל", אדם ייחשב גם אם בתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היחידה היה לתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק. בהתאם לחוק הארכת המועדים תקופה זו מוארכת בהתאם.
4. הוראת הביצוע מתייחסת גם לסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין המתייחס לרכישות דירה חליפית במקום 2 דירות.
5. בהוראת הביצוע פורטו הוראות לאופן הדיווח וכן לאופן יישום החוק במשרדי מיסוי מקרקעין.
- 5 במסגרת החוק לשר האוצר שמורה הסמכות להאריך את המועדים בתקופות נוספות שלא יעלו אל 3 חודשים כל אחת, ובלבד שמשך ההארכה הכוללת של התקופה הקובעת השנייה לא יעלה על 9 חודשים.



11. מכירת דירה שהתקבלה בירושה לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין לגביה נחתם הסכם בעסקת התחדשות עירונית
נייר עמדה מיסוי מקרקעין 03/2026 של רשות המסים מיום 19 במרץ 2026

רשות המיסים פרסמה נייר עמדה על מנת לתת הבהרה בנושא הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה בהתאם לסעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק"), כאשר דירת ירושה זו נמכרת ליזם במסגרת עסקת התחדשות עירונית, מתקבלת תמורתה דירה חליפית, וזו נמכרת חזרה בשוק החופשי.

הפטור הייעודי לגבי דירת מגורים שהתקבלה בירושה הינו סעיף 49ב(5) לחוק. סעיף זה מאפשר ליורש כניסה לנעלי המוריש ומכירת הדירה בפטור ממס תוך עמידה במספר תנאים מצטברים: (1) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש; (2) על המוריש להיות בעל דירה אחת בעת פטירתו; (3) אילו המוריש היה בחיים הוא היה זכאי לפטור ממס זה.

עסקאות התחדשות עירונית מאופיינות במכירת דירת מגורים ליזם, כאשר בתמורה למכירת דירת המגורים מתקבלת דירת מגורים חליפית. קיים פער זמנים בין הריסת הבניין ועד להשלמתו, שבהם לא קיימת פיזית דירת מגורים. כמו כן עסקאות התחדשות עירונית מאופיינות בדחיית מס, בהתאם להגדרת "יום המכירה" בחוק מיסוי מקרקעין. קיים פער זמנים בין יום החתימה על הסכם ההתחדשות העירונית ועד למועד "יום המכירה".

נייר העמדה סוקר בקצרה את תיקון 96 לחוק אשר נחקק על מנת להקל על עסקאות התחדשות עירונית ולהסיר חסמי מס. במסגרת תיקון זה נחקקו סעיף 49כז1 ו-49לו, כאשר החקיקה מתייחסת לעסקאות אשר "יום המכירה" הגיע לאחר 18.11.2021. במסגרת תיקון זה, בעת שדירה נהרסה ועל אף שבפועל לא קיימת דירה, ראו בזכות לדירה חליפית כדירת מגורים לעניין מס שבח ומס רכישה, ולאפשרות להשתמש בפטורים ממס שבח. החשיבות הינה שעל אף שבפועל לא הייתה קיימת דירת מגורים, ניתן היה למכור את הזכות לדירה חליפית חדשה במסגרת עסקת החדשות עירונית תוך שימוש בפטורים האישיים. נייר העמדה סוקר את סעיף 49ב(5) תוך הבחנה של ירושת הדירה לפני "יום המכירה" ואחרי "יום המכירה".

כאשר הירושה הגיעה בטרם הגיע "יום המכירה" ליזם הרי שבהתאם להוראות דחיית יום המכירה, רואים את היורש ככנס בנעלי המוריש, והיורש חייב במס ביום המכירה. במקרה כזה, ככל וינוצלו הפטורים בהתאם לפרק חמישי 4 או פרק חמישי 5 (פטורים ייעודיים להתחדשות עירונית), אזי יוכל היורש במכירת הדירה החליפית לשרשר את הפטור האישי ביחס לירושה, סעיף 49ב(5), ולמכור את הדירה החליפית בפטור ממס שבח. השלכת תיקון 96- ככל שהמכירה על ידי היורש הינה לאחר שהדירה נהרסה ובטרם הושלמה בנייתה, הרי שהזכאות תיבחן בהתאם להוראות התחולה של תיקון 96.

כאשר הירושה הגיעה לאחר "יום המכירה" ליזם, הרי שהיורש ירש את הזכות לקבל את הדירה החליפית. ככל שהירושה מתרחשת לפני שבניית הדירה הסתיימה, הזכאות לפטור תיבחן בהתאם להוראות תיקון 96. ירושה לפני סיום בניית הדירה החלופית ולאחר יום התחולה של תיקון 96, תיחשב כירושה של דירת מגורים מזכה ויהיה ניתן למכור אותה בפטור בהתאם לסעיף 49ב(5), לפני או אחרי סיום בנייתה של הדירה החלופית. לעומת זאת, ירושה כאמור לפני יום התחולה של תיקון 96, לא תחשב כירושה של דירת מגורים מזכה ולא תאפשר שימוש בפטור בהתאם לסעיף 49ב(5).

לסיכום, עמדת רשות המיסים מוגבלת באופן בלעדי לעסקאות התחדשות עירונית במקרה של מכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה לפי סעיף 49ב(5), שתמורתה מתקבלת דירת מגורים אחת בפטור מלא ממס לפי הוראות פרק חמישי 4 או פרק חמישי 5.

12. פטור ממס שבח למלון לפי פרק פינוי בינוי יינתן רק כיחידה אחת ולא בגין כל אחד מחדרי המלון בנפרד [החלטת מיסוי שלא בהסכם 3032/26 - מיסוי מקרקעין](#)

רשות המיסים פרסמה החלטת מיסוי שלא בהסכם בהתאם לעובדות הבאות: חברה הינה בעלת זכויות במקרקעין עליהם מצוי מלון ובו 77 חדרים. הרשות המקומית מקדמת במתחם עליו מצוי המלון תכנית פינוי בינוי ביעוד משרדים, מגורים ומלונאות, אך המתחם טרם הוכרז כמתחם "פינוי בינוי" בהתאם לסעיף 14 לחוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית תשע"ו-2016. תחת מסגרת זו, יזם מבקש להתקשר עם החברה בעסקת פינוי בינוי כאשר במסגרתה ייהרס המלון הישן וייבנה תחתיו מלון בן 120 חדרים, כאשר בנוסף לכך תינתן תמורה כספית במזומן.

הבקשה הינה לקבוע כי מכירת המלון במסגרת עסקת פינוי בינוי חוסה תחת הפטור הייעודי לפי פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין בגין כל אחד מחדרי המלון כ"יחידה נפרדת".

החלטת המיסוי קובעת כי, לצרכי פרק חמישי 4 לחוק ניתן לראות את בית המלון בכללותו כ"יחידה אחרת" אחת בלבד ולא להסתכל על כל חדר וחדר כ"יחידה אחרת", כך שמכירת המלון ליזם תזכה את החברה בפטור ממס לפי החוק בהתאם לחלופה הראשונה הקבועה בסעיף 49(א)כב(1) לחוק. "יחידה אחרת" מוגדרת בסעיף 49(א)ט לחוק.

סעיף 49(א)כב(1) לחוק הינו סעיף הפטור ממס בעסקת פינוי בינוי במכירת יחידת מגורים אחת תחתיה מתקבלת יחידת מגורים חליפית אחת, כך שניתן פטור ממס במקרה בו הדירה החליפית אינה עולה על תקרת השווי הקבועה בסעיף זה.

בנוסף נקבע בהחלטת המיסוי כי לא יינתן פטור לתמורה כספית נוספת, אם ניתנה, ובמכירת המלון לא יחול פטור ממס או שיעור מס מופחת או דחיית מס.

הפטור בהתאם לחלופה לעיל יחול בכפוף להוראות סעיף 49(א)כב(ב), כלומר שלאחר השלמת הפרויקט תהיה החברה הבעלים היחיד בבית המלון הרשום כ"יחידה נפרדת".

החלטת המיסוי קובעת תנאים נוספים.



בחזרה לתפריט

13. תחולת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (זכויות בנייה) במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בעסקאות התחדשות עירונית לאחר תיקון 96 לחוק נייר עמדה מיסוי מקרקעין 02/2026 של רשות המסים מיום 14 באפריל 2026

נייר העמדה של רשות המסים מתייחס לסעיף 49 לחוק במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בעסקאות התחדשות עירונית לאחר תיקון 96 לחוק. תיקון זה נכנס לתוקף ביום 18.11.2021 ולפיו הזכות ליחידת מגורים חלופית נחשבת ל"דירת מגורים" הן למס שבח והן למס רכישה גם אם בנייתה טרם נסתיימה. המשמעות הינה שכאשר הגיע "יום המכירה" אך בניית הדירה טרם נסתיימה עדיין קיימת למוכר הזכאות לפטורים והטבת המס בהתאם לפרק חמישי 1 לחוק ולסעיף 48א(ב) לחוק (החישוב הלינארי).

בעסקת התחדשות עירונית כאשר מגיע "יום המכירה", נמכרות ליזם כל זכויות הבנייה ביחידת המגורים הנמכרת (כולל זכויות בניה), כך שלא נותרות בידי המוכר זכויות בנייה. לנוכח האמור, יחידת המגורים החלופית שמתקבלת חלף מכירת דירת המגורים הישנה (הכוללת זכויות בניה), לא מושפעת מזכויות בניה ולכן לא יחולו הוראות סעיף 49 לחוק במכירת דירת המגורים החלופית לאחר יום המכירה ובטרם הסתיימה בניית הדירה.

סעיף 49 לחוק מסדיר את תחשיב המס לגבי זכויות הבנייה הנוספות והפטורים הניתנים.

במכירת דירת מגורים לאחר סיום הבנייה, החלת סעיף 49 לחוק תיבחן בהתאם למצב התכנוני במועד המכירה.

הערה- ראו גם בחוברת זו תקצירים של נייר עמדה 03/2026 בנושא מכירת דירה שהתקבלה בירושה לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין לגביה נחתם הסכם בעסקת התחדשות עירונית, וכן של פס"ד האחים סבג שבו נשלל פטור ממס שבח במכירת דירת הורשה (לפני תיקון 96 לחוק) אשר נהרסה במסגרת הליך התחדשות עירונית לפני מכירתה.



**14. תחולת הטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון עקב מכירת "בניין להשכרה" ורכישתו ע"י קרן להשקעות במקרקעין
נייר עמדה מקצועי מס' 05/2026 של רשות המסים מיום 9 באפריל 2026**

רו"ח אביב שלו- מחלקת תמריצים

פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון התשי"ט-1959 ("החוק") עוסק במתן הטבות במס לגבי בניינים להשכרה למגורים. המטרה של חקיקת פרק שביעי 1 לחוק הייתה להגדיל את היצע הדירות המיועדות להשכרה. קבלת הטבות המס הניתנות במסגרת פרק זה כרוכה בפנייה לרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה ("ההטבות", "הרשות להשקעות", בהתאמה)

סעיף 53ב(ג)1 לחוק מסדיר את מתן ההטבות לחברה המוכרת 50 דירות ("50 הדירות") לרוכש אחד, לפני שחלפה התקופה הנדרשת להשכרה בהתאם לחוק, ובתנאי שהמנהלה, כהגדרתה בסעיף 1א לחוק, אישרה את המכירה לפני תום הבנייה (סיום בנייה כהגדרתו בסעיף 19(4)ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963). סעיף 53ב(ג)4 לחוק קובע כי בעת מכירת הבניין להשכרה מהבונה לרוכש, הרוכש זכאי למס רכישה בשיעור של 0.5% ובתנאי שבונה הבניין ויתר על ההטבות להן הוא זכאי בעת מכירת 50 הדירות לרוכש.

סעיף 7א64א(א) לפקודה קובע כי קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 3א64 לפקודה ("הקרן") זכאית לתשלום מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין לצרכי דיור להשכרה ולא זכאית (הקרן) להטבות מכוח עידוד השקעות הון לפי סעיף 4א64(ט) לפקודה.

במקרים מסוימים, בונה הבניין מוכר את 50 הדירות לרוכשת אחת שהיא הקרן, כך שהקרן תשכיר את 50 הדירות בהתאם לתנאים בפרק שביעי 1 לחוק. עולה השאלה האם מס רכישה בשיעור של 0.5% מכוח סעיף 7א64א(א) לפקודה, מונע מבונה הבניין לקבל את ההטבה על השבח מכוח פרק שביעי 1 לחוק.

עמדת רשות המסים, כפי שהתפרסמה במסגרת נייר העמדה הנוכחי, הינה כי מתן ההטבה של מס הרכישה בשיעור של 0.5% לקרן הרוכשת מכוח סעיף 7א64א(א) לפקודה, לא תשלול מבונה הבניין את קבלת ההטבות מכוח סעיף 53ב(ג) לחוק במכירת הדירות, וזאת בתנאי שבונה הבניין יקבל את אישור המנהלה למכירת 50 הדירות לקרן לפני תום הבנייה. יובהר, כי הפנייה למנהלה לקבלת אישור תהא לפני מכירת הדירות. לא נעשתה פנייה כאמור, לא יינתן אישור למכירת הדירות ולקבלת ההטבות מכוח פרק שביעי 1 לחוק.



בחזרה לתפריט

המגזר הציבורי

1. יש להחיל מס רכישה על עירייה בעת קבלת מקרקעין לצרכי ציבור, שכן לא מדובר בהפקעה ו"ע 12989-06-23 עיריית רעננה נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה עו"ד ליאל בן-סימון, מחלקת מיסוי נדל"ן

לפנינו ערר שהגישה עיריית רעננה כנגד שומת מס רכישה בסך כ-413 אלף ₪ שהוציא לה מנהל מיסוי מקרקעין. שומה זו יצאה בעקבות דיווח שהגישה העוררת אודות מקרקעין שהועברו אליה בעקבות תכנית מפורטת שנערכה במקרקעין ואשר כללה הקצאה של מקרקעין לצרכי ציבור לטובת העירייה.

המקרקעין הנמצאים בפארק גב ים רעננה היו נתונים לחברת שופרסל אשר קידמה תכנית מפורטת על מנת לאפשר על המקרקעין תכנית בהיקף בנייה ניכר בייעוד תעסוקה ובעלי שימושים משניים של מסחר, מבנים ומוסדות ציבור. במסגרת התכנית נקבע כי יוקצו חלק מהמקרקעין לעוררת. בכדי להוציא את התכנית לפועל חתמו העירייה ושופרסל על "כתב התחייבות בלתי חוזרת" ביום 13.4.21.

ביום 20.4.21 הגישה העוררת דיווח על רכישת הזכויות במקרקעין ולפיו המכירה בוצעה ביום 13.4.21. בתיאור הכללי של הדיווח נכתב "הפקעת זכויות לצרכי ציבור" וכן נטען לתחולת של הפטור "למכירות מסוימות", כך שמס הרכישה הועמד על אפס. ביום 29.7.21 נחתם בין שופרסל לבין העוררת והוועדה המקומית לתכנון ובניה רעננה "חוזה לקמה ושימוש בשטח ציבורי וחניות ציבוריות". המשיב הוציא צו לעוררת לפי שווי מכירה של כ-7 מיליון ₪.

ביום 12.6.23 הגישה העוררת את הערר במסגרתו טענה כי היא לא צריכה להתחייב במס רכישה בשיעור 0.5% בהתאם לתקנה 8 החלה במקרה של רכישת זכות במקרקעין ע"י רשות מקומית שבהם שוכנע המנהל שאין עמם ולא תהיה בהם בעתיד הכנסה. במסגרת כתב התשובה הסכים המשיב להחיל מס רכישה בשיעור 0.5% בהתאם לתקנה 8, אך הצדדים לא הצליחו להגיע לפשרה ביניהם.

העוררת טענה כי המקרקעין הוקנו לה מכוח תכנית ולא מכח הסכמים והסכמות עם שופרסל. עיקר טענתה היא כי העברת המקרקעין נעשתה בדרך של הפקעה. טענות המשיב הינן כי אין ממש בטענה כי התכנית הקצתה את המקרקעין ישירות לעוררת. עיון בתכנית ובהסכמים בין הצדדים מלמד כי זכויות הבנייה הוקצו לשופרסל וזו התחייבה להעביר את החלק שיועד לשימוש הציבורי אל העוררת. כמו כן, אין מדובר בהפקעה, שכן מדובר בתכנית שיזמה שופרסל, לרווחתה ומשיקוליה תוך שהיא מקבלת באמצעותה זכויות בהיקף נרחב מאוד. עוד נטען כי כעניין שבעובדה לא בוצע הליך הפקעה.

ועדת הערר מפי השופט גורמן קבעה בדעת רוב כי דין הערר להידחות. הזכויות מכוח התכנית הוקנו לשופרסל, היא הייתה בעלת המקרקעין באותה העת. רק לאחר מכן הועברו המקרקעין לעירייה. בהתייחסותו לטענת ההפקעה, קבע כי מבחינה עובדתית, אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי לא ננקט כל הליך של הפקעה בהתאם לסעיפים המסדירים הליך זה בחוק התו"ב או בכל דבר חקיקה אחר. כמו כן סוקר השופט את טענת ההפקעה ומגיע למסקנה כי הליך ההפקעה שראה מחוקק דיני המס לנגד עיניו הוא הליך שיוזמת הרשות, במסגרתו נכפה על בעל מקרקעין להעביר לידי הרשות חלק ממקרקעיו, במועד שבחרה הרשות ובהתאם לשיקוליה. במקרה לפנינו נעדר אלמנט הכפייה ואיננו בהליך הפקעה. השופט קיבל גם את דרישתו של המשיב לקבל תצהיר בתוך 90 יום, של גורם מוסמך מטעמה, במסגרתו יובהר כי לא תופק במקרקעין הכנסה.

השמאית בלטר הביעה דעת מיעוט, לפיה יש לראות את תכנית המתאר הכוללנית כפעולה שנעשתה בכפייה בדומה לפעולות הפקעה ויש לראות ב"הפרשות המבונות" הנמסרות לרשות המקומית ללא תמורה כמנגנון המחליף הפקעה לצרכי ציבור. כמו כן, ניתן גם לראות במנגנון זה כדומה למנגנון איחוד וחלוקה ללא תמורה. **בחזרה לתפריט**

המגזר הפיננסי

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית, חטיבת המס

1. תשלום מיוחד על רווחי בנקים בשנים 2026 ו-2027 פרק ה' בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026 פורסם בספר החוקים 3511 מיום 31 במרץ 2026

חוק תשלום מיוחד לשם השגת יעדי התקציב (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2024 ("חוק תשלום מיוחד"), קבע כי בנק, שאינו "בנק בעל היקף פעילות קטן", ישלם לאוצר המדינה תשלום שנתי בסכום השווה ל-6% מהרווח (כהגדרתו בחוק מע"מ) שהפיק על פעילותו בישראל ("סכום התשלום השנתי"). סכום התשלום השנתי ישולם בגין התקופה מיום תחילתו של חוק זה (1.4.2024) ועד ליום 31.12.2025 ("התקופה הקובעת"). בשנת המס 2024 יחול סעיף זה לגבי החלק היחסי מהרווח בשנת מס זו. סכום התשלום השנתי לא יוכר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.

"בנק בעל היקף פעילות קטן" מוגדר כבנק ששווי נכסיו נמוך מ-5% משווי הנכסים של כלל הבנקים בישראל. כמו כן, "שווי נכסים" של בנק מוגדר באותו סעיף כשווי נכסיו של הבנק כפי שמופיע במאזן הבנק בדוח הכספי השנתי האחרון שנערך על בסיס מאוחד על פי כללי החשבונאות המקובלים החלים עליו, בצירוף שווי נכסים כאמור של בנק ששולט בו, ובלבד שבשווי הנכסים כאמור לא יימנה אותו נכס יותר מפעם אחת ("שווי נכסים").

התיקון החדש לגבי השנים 2026-2027

התיקון החדש מתקן את חוק תשלום מיוחד ומוסיף לו "תקופה קובעת שנייה", שהיא התקופה שמיום 1 באפריל 2026 ועד ליום 31 בדצמבר 2027.

נקבע שלגבי התקופה הקובעת השנייה, בנק (שאינו בנק בעל היקף פעילות קטן) ישולם תשלום כדלקמן:

- (1) בשנת 2026 - תשלום בסכום השווה ל-12% מהרווח שהפיק על פעילותו בישראל. בשנת המס 2026 יחול סעיף זה לגבי החלק היחסי מהרווח בשנת מס זו.
- (2) בשנת 2027 - תשלום בסכום השווה ל-0.5% מהרווח שהפיק על פעילותו בישראל.

סכום התשלום השנתי לא יוכר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.

עוד נקבע (בדומה למנגנון שנקבע לגבי השנים הקודמות) כי, ככל ויעלה סכום התשלום השנתי של כלל הבנקים המשלמים בהתאם לחוק זה, לגבי שנת 2026 על סכום של 3 מיליארד ₪ או אם יעלה סכום התשלום לגבי שנת 2027 על 0.125 מיליארד ₪, יוחזר לבנק משלם ההפרש שבין סכום התשלום השנתי של כלל הבנקים המשלמים ובין הסכום המרבי לשנת 2026 או לשנת 2027, לפי העניין, כשהוא מוכפל בחלק היחסי של הבנק המשלם האמור מהתשלום השנתי של כלל הבנקים המשלמים.

בחזרה לתפריט

2. צמצום ההון השחור – הגבלה על החלפת שטר במזומן וחובת דיווח רבעוני של נותני שירותים פיננסיים
פרק א' בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3511 מיום 31 במרץ 2026

תיקון חוק צמצום השימוש במזומן – הגבלת החלפת שטר במזומן

חוק צמצום השימוש במזומן תוקן, כך שהמגבלה החלה טרם התיקון על עשיית עסקות במזומן, העומדת על סכום שמעל 6,000 ש"ח, תחול גם על החלפת שטר למזומן, לרבות בדרך של ניכיון, פריטה או המרה.

יחד עם זאת, תתאפשר החלפת שטר למזומן מול גוף פיננסי מפוקח עד לסכום של 25,000 ₪, אם הציג לגוף, בשל העסקה שבשלה ניתן השטר, חשבונית הכוללת מספר הקצאה מרשות המסים וקבלה בהתאם להוראות ניהול ספרים.

תיקון הוראות הדיווח החלות על נותני שירותים פיננסיים (תיקון 286 לפקודה)

הוראות הדיווח החלות על נותני שירותים פיננסיים תוקנו באופן הבא:

- א. תיקון סעיף 141א לפקודה - **החלת חובת דיווח רבעונית על נותן שירותים פיננסיים, כי בוצעה פעולה החייבת בדיווח או שלא בוצעה פעולה באמצעותו ("דוח אי-ביצוע פעולה") בסך של למעלה מ-50,000 ש"ח** כדי להגביר את הציות להוראות החוק, ועל מנת שיהיה בידי רשות מסים מידע מלא לצורך אכיפתו ובכך ניתן יהיה לקבל תמונה מלאה לגבי נותני השירותים הפיננסיים החייבים בדיווח.
- ב. הוספת סעיף 195ב(ג) לפקודה- על חייב בדיווח שלא הגיש דוח אי-ביצוע פעולה, תבחן לגביו הטלת עיצום כספי בהתאם להוראות הסעיף.
- ג. הוארך **משך שמירת המידע המתקבל במאגר המידע הייעודי לדיווחים אלה מתקופה של 3 שנים לתקופה של 7 שנים**, כך שניתן יהיה לעשות בו שימוש יעיל הן לצורך שומה אזרחית והן במישור הפלילי במקרים המתאימים.
- ד. הוראות הדיווח המעודכנות יחולו ממועד הדיווח של הרבעון השלישי בשנת המס 2026 ואילך.



בחזרה לתפריט

3. מיסוי קופות גמל – הקלות והתאמת הפטור ממס להשקעות מותרות לפי חוק הפיקוח
תיקון 287 לפקודה במסגרת פרק ב' בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3511 מיום 31 במרץ 2026

מטרת התיקון

התיקון בוצע במטרה ליצור הלימה בין הוראות הפטור להשקעות של קופות גמל לפי פקודת מס הכנסה לבין כללי ההשקעה שבהוראות הוראות רשות שוק ההון, ביטוח וחסכון ("הוראות הפיקוח") לפי חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005 ("חוק הפיקוח") שעניין הסדרת השקעות המותרות לקופות גמל.

תיקון הגדרת "שליטה"

בהתאם למצב המשפטי טרם התיקון, בהגדרה "שליטה" שבסעיף 9(2)(ב) לפקודה (לצורך בחינת השאלה אם הכנסתה של קופת הגמל נובעת משליטה בחבר בני אדם העוסק בעסק), קיימת חזקה, בפסקה (3) שבהגדרה, שלפיה החזקה משותפת של כמה גופים פטורים, באותו חבר בני אדם, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה, מהווה שליטה; כלומר במקרה כזה יראו אותם כבעלי יכולת לכונן את פעילותו של חבר בני האדם, והכנסת קופת הגמל מחבר בני האדם לא תהיה פטורה ממס. לחזקה זו קיים חריג, הקבוע בפסקה (4) שבהגדרה האמורה, ולפיו החזקה משותפת של כמה קופות גמל (במובחן מהגופים הפטורים האחרים) בקרן טכנולוגיה עילית, לא תהווה שליטה, כל עוד ההחזקה אינה עולה על שיעור של 75%.

התיקון: הורחב ההסדר הקבוע בפסקה (4) שבהגדרה "שליטה" לעניין קרן טכנולוגיה עילית, באותם תנאים, **לכל חבר בני אדם העוסק בעסק**; כלומר החזקה מצרפית של כמה קופות גמל בחבר בני אדם העוסק בעסק בשיעור שאינו עולה על 75% לא תביא לתחולת חזקת השליטה. בנוסף חודד נוסח פסקה (4) האמורה כדי להבהיר שההחרגה היא לעניין חזקת השליטה בלבד, אך התנאי הראשוני- שלפיו כל עוד קיימת שליטה לפי הגדרתה הכללית, דהיינו שליטה כיכולת לכונן את פעילות התאגיד, הפטור אינו חל- נותר על כנו.

יצוין, בנוגע לפסקה (3) שבהגדרה "שליטה", כי מאחר שהפסקה עוסקת בהחזקה של גופים שונים, שאינם בהכרח קופת גמל (גם אם ביחד עם קופת גמל), וייתכן כי קיימים לגביהם שיקולי מדיניות ייחודיים, לא בוצע שינוי בהסדר הקבוע בפסקה זו.

תיקון הגדרת "החזקה מהותית"

כאמור לעיל, קופת גמל אינה פטורה ממס לעניין הכנסה המתקבלת מחבר בני אדם העוסק בעסק, שהיא מחזיקה בו החזקה מהותית. במצב המשפטי הקודם לתיקון, בהגדרת המונח "החזקה מהותית" שבסעיף 9(2)(ב) לפקודה, נקבעו חזקות שונות, כגון החזקה בשיעור של 20% בחבר בני אדם, או החזקה מצרפית של 20%, עם תנאים שונים שפורטו בהגדרה.

כאמור, מטרת התיקון הינה לעקוב אחר הוראות הפיקוח מבחינת שיעורי החזקה המאפשרים לקופת גמל לקבל פטור ממס, לצד שמירה על העקרונות המיסויים והכלכליים העומדים בבסיס הפטור.

על כן הוחלפה ההגדרה "**החזקה מהותית**" שבסעיף 9(2)(ב) לפקודה, ונקבע שהחזקה מהותית הינה החזקה העולה על שיעורי ההשקעה המותרים מכוח הוראות לפי סעיפים 29 ו-39(ב) לחוק הפיקוח, אלא אם קבע שר האוצר באישור ועדת הכספים, שיעורים, תנאים והגבלות אחרים.

בחזרה לתפריט

4. הקלות מע"מ לבנק חברתי ולבנק חדש
תיקון מס' 67 לחוק מס ערך מוסף במסגרת פרק י"א לחוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026
פורסם בספר החוקים 3511 מיום 31 במרץ 2026

עו"ד יעל כפיר, מחלקת מיסוי עקיף

חוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026 ("חוק התוכנית הכלכלית"), כולל בין היתר חוקים שונים ותיקונים להם. בתוך כך, פרק יא לחוק התוכנית הכלכלית עיגן את סעיף 7 לחוק לקידום התחרות בשוק הבנקאות-תיקוני חקיקה, שבמסגרתו בוצעו התיקונים הבאים בחוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1976 ("תיקון 67 לחוק מע"מ").

החרכת בנק חברתי מהגדרת מוסד כספי והוספתו להגדרת מלכ"ר
בסעיף 1 לחוק מע"מ הוספה ההגדרה של המונח "בנק חברתי" בזו הלשון: "חברה לתועלת הציבור כהגדרתה בחוק החברות, התשנ"ט-1999 שבידיה רישיון בנק לפי חוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981, או אגודה שיתופית שבידיה רישיון למתן שירותי פיקדון ואשראי כהגדרתו בסעיף 25א בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים מוסדרים, התשע"ו-2016, ובלבד שאין עיסוקו למטרות ריווח".

נקבע כי יש להוסיף את המונח "בנק חברתי" כפי שהוגדר לעיל, ולהחריג את המונח "מוסד כספי" מהחלופה השניה להגדרת המונח "מוסד ללא כוונת ריווח" או "מלכ"ר", כך: "מוסד ללא כוונת ריווח או מלכ"ר- (2) חבר בני אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי, לרבות בנק חברתי, ולמעט מוסד כספי".

הקלות בקיזוז הפסדים לבנק חדש
במסגרת התיקון התווסף סעיף קטן (ג) לסעיף 4 לחוק מע"מ, על פיו סכום הפסד שצבר בנק (כהגדרתו בחוק הבנקאות) בחמש שנים הראשונות ממועד רישומו כמוסד כספי, ואשר לא קוזז כנגד השכר ששילם לשנת המס שבה נוצר הפסד, יועבר לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד הריווח של הבנק באותן שנים.

יצוין, כי ככל שהפסד נוצר או גדל כתוצאה מהקיזוז, אזי יחול האמור לעיל לעניין קיזוז הפסד כנגד השכר ששילם באותה שנת המס וביחס להפסד המצטבר. כל זאת, בלבד שאם ניתן לקזז את הפסד באחת השנים, אזי שלא יותר לקזזו בשנים שלאחריה.

במסגרת התיקון, צוינו גם הוראות התחולה שבחוק מע"מ, לפיהן הוראות הקיזוז לפי סעיף 4(ג) לחוק מע"מ, בנוסח המופיע דלעיל, יחולו לגבי הפסד שנוצר לבנק החל מחמש שנות המס שקדמו ליום תחילתו של החוק, דהיינו מיום 31.3.2026.

בחזרה לתפריט

5. מוסד כספי- בחישוב מס רווח לא ניתן להקטין את מרכיב התגמול החריג שלא הותר בניכוי לפי סעיף 32(17) לפקודה, אופן חישוב מס שכר ע"מ 30293-01-22 שומרה חב' לביטוח בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ואח'

עו"ד לירד חן

המערערות שומרה חב' לביטוח ("שומרה") ומנורה מבטחים ביטוח הן חברות ביטוח תושבות ישראל, בבעלות מלאה של מנורה מבטחים החזקות בע"מ. לצורכי חוק מס ערך מוסף, הן מסווגות כ"מוסד כספי", ולכן חבות במס שכר ומס ריווח (ולא במע"מ החל על "עוסק").
הערעור נסב על שומות לפי חוק המע"מ, לשנות המס 2016-2018. לאחר הסכם שומות חלקי נותרו להכרעה שתי סוגיות. **בית המשפט המחוזי (השופט אלטוביה) דחה את הערעור בשתייהן.**

סוגייה ראשונה- אופן חישוב מס שכר

שומרה דיווחה בשנת 2016 על הפסד לצורכי חוק מע"מ (35 מיליון ₪) תוך ניכוי מלוא מס השכר ששולם באותה שנה; המשיב קבע שיש להביא בחשבון רק את מס השכר הסופי ששילמה, כלומר לאחר התחשבות בהחזר מס שכר הנובע מקיזוז ההפסד (ריווח שלילי) כפי שמורה חוק מע"מ.

שומרה טענה לגבי סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, כי ההפסד צריך להימדד לפי נתוני השנה לפני פעולת הקיזוז, בלי להביא בחשבון את החזר מס השכר הנובע מהקיזוז עצמו. הקיזוז הוא שלב מאוחר שאינו משנה בדיעבד את ההפסד. לשון ההגדרה "אחרי ניכוי המס על השכר" מתייחסת למס השכר כפי ששולם בפועל במהלך השנה. מס השכר מדווח ומשולם בדיווח חודשי "עצמאי" ואינו "מקדמה". לכן החזר מאוחר לא "מתקן" את השומות החודשיות. לטענתה, פרשנות המשיב יוצרת מעגליות חישובית בלתי סבירה ומעצימה עיוותים במיסוי מוסדות כספיים (ממילא הקיזוז מוגבל לשכר בלבד).

המשיב טען כי מס שכר וריווח הוא מנגנון משולב (מס אחד בעל שני רכיבים), שהחבות הסופית בו מתגבשת בסוף שנת המס לאחר קיזוזים. ההפסד לקיזוז הוא הפסד סופי שמביא בחשבון את החזר מס השכר. ההחזר הוא קיטון הוצאה שמשפיע על "הכנסה חייבת" ועל מדידת הריווח/הפסד. יש להחיל סימטריה במצב של הפסד למצב של רווח ולהשתמש בחילוף מתמטי.

בית המשפט דחה את הערעור ואימץ את המסגרת שנקבעה בעניין פס"ד **איילון** (ע"מ 46772-06-22), לפיה ה"הפסד" בסעיף 4(ב) הוא "ריווח שלילי" לפי הגדרת "ריווח". הביטוי "ואחרי ניכוי המס על השכר" אינו הוראה כרונוולוגית אלא הוראת מדידה מהותית. יש לנכות את מס השכר הסופי כחלק מההתחשבות השנתית. מאחר שהחזר מס השכר הוא ביטול או הקטנת הוצאה, יש להביאו בחשבון במדידת ההפסד. המעגליות היא מובנית ונפתרת באמצעות "נוסחת חילוף" (כפי שנעשה גם ברווח). נקבע שהדיווחים החודשיים על מס השכר הם על חשבון החבות השנתית, כי רק בסוף שנה ניתן ליישם את קיזוז ההפסד כנגד השכר.

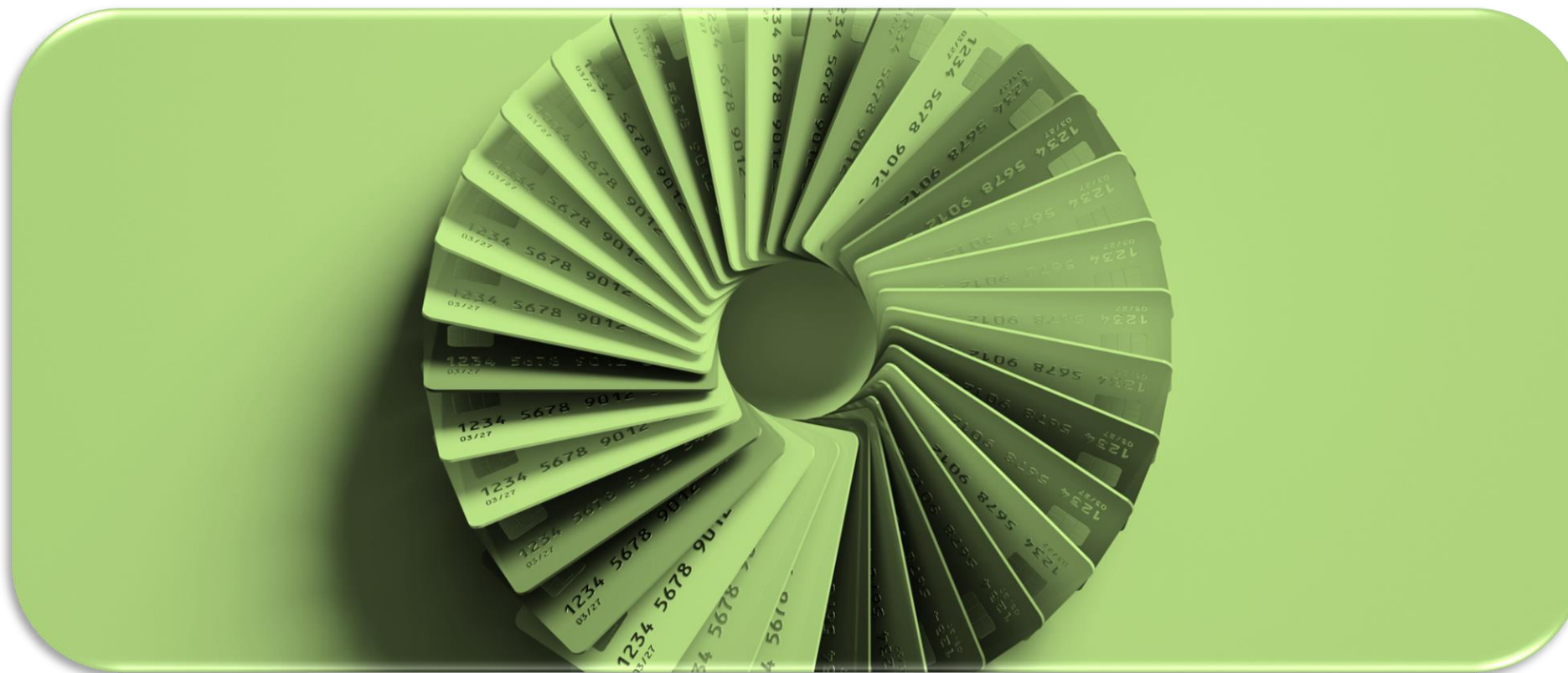
סוגייה שניה- האם בחישוב מס הריווח ניתן להקטין מרכיב תגמול חריג שלא הותר בניכוי לפי סעיף 32(17) לפקודה?

המערערות שילמו בשנים 2017-2018 שכר בכירים מעל התקרה לפי חוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), תשע"ו-2016 ("חוק התגמול"). החלק העודף הוגדר כהוצאה שאינה מותרת בניכוי למס הכנסה לפי סעיף 32(17) לפקודת מס הכנסה, אך המערערות ביקשו להתירו בניכוי לצורך חישוב ותשלום מס ריווח במע"מ. המשיב לא קיבל את עמדתן.

המערערות טענו כי שלילת ניכוי השכר העודף גם לצורך מס ריווח יוצרת כפל מס (גם מס שכר וגם מס ריווח) ללא עיגון מפורש. חוק התגמול הוא אקסוגני לדיני מע"מ ואין להרחיבו מעבר לשלילת ניכוי במס הכנסה. "הכנסה חייבת" בהגדרת ריווח אינה מחייבת אימוץ מלא של כל התאמות המס הספציפיות, אלא משקפת את הריווח הכלכלי. בנוסף, נטענה פגיעה בניטרליות/שוויון מול גופים פיננסיים שהם "עוסקים".

המשיב טען כי הגדרת "ריווח" מפנה במפורש להגדרת "הכנסה חייבת" לפי הפקודה. לכן, הוצאה שנשללה לפי סעיף 32(17) לפקודה אינה מותרת גם לצורך מס ריווח, בהיעדר חריג מפורש בחוק מע"מ. אין כפל מס, כי החוק קובע שריווח מחושב אחרי ניכוי מס השכר, כך שמשם השכר (גם על החלק העודף) מופחת מבסיס מס הריווח. מגבלת הניכוי נועדה להגשים תכלית חברתית והמחוקק רשאי להשתמש בכלי מס להכוונת התנהגות.

בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי נקודת המוצא של "ריווח" היא הכנסה חייבת לפי הפקודה, עם סטיות מפורשות בלבד. בהיעדר סטייה מפורשת בחוק מע"מ ביחס לסעיף 32(17), הוצאה העודפת אינה מותרת בניכוי גם לצורך מס ריווח. טענת כפל המס נדחתה, בין היתר, משום שמשם השכר מנוכה במפורש מבסיס הריווח. בית המשפט מצא שתכלית חוק התגמול היא הכוונת התנהגות באמצעות דיני המס, והמחוקק היה מודע להשלכות (כולל ביחס למס שכר/ריווח). טענות שוויון/ניטרליות לא התקבלו, תוך הסתמכות גם על ההנמקות שנדונו בפסיקה החוקתית בעניין חוק התגמול.



בחזרה לתפריט

הצוות שלך בחטיבת המס

למידע נוסף על שירותי חטיבת המס ניתן ליצור קשר עם המומחים שלנו:

אלונה מירון 03-6085540 ameiron@deloitte.co.il	ראש חטיבת המס מיסוי בינלאומי
יצחק צ'יקורל 03-6085511 ychikorel@deloitte.co.il	מיסוי בינלאומי
גלעד שריר 073-3994400 gsharir@deloitte.co.il	
אבירם גואטה 073-3994017 agueta@deloitte.co.il	
גיא בלאו 03-6070525 gblau@deloitte.co.il	
יונתן שטרק 073-3994375 ystark@deloitte.co.il	
נדב גיל 03-6085378 ngil@deloitte.co.il	תמריצים
יאיר זורע 073-3397440 yzorea@deloitte.co.il	מיסוי אמריקאי
גיא אטיאס 03-6086129 guattias@deloitte.co.il	מחירי העברה
וילי יליזרוב 03-6085557 wielizarov@deloitte.co.il	
גבי ויסמן 03-6085556 gwaisman@deloitte.co.il	ניוד עובדים ותגמול הוני
אופיר סולמי 03-6085513 osulami@deloitte.co.il	מיסוי ישראל, שינוי מבנה - מיזוגים ורכישות, מיסוי נדל"ן

<p>ליאל בן סימון 073-3656892 libensimon@deloitte.co.il</p>	מיסוי נדלן
<p>רונית בכר 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il</p> <p>אלה כהן 073-3994366 ellcohen@deloitte.co.il</p>	מיסוי ישראלי
<p>ניסים פחימה 03-6085401 npahima@deloitte.co.il</p> <p>הילה גולדיטש 073-3994102 hgoldich@deloitte.co.il</p> <p>יגאל פחימה 073-3656728 yfahima@deloitte.co.il</p>	מיסים עקיפים
<p>רפי גבאי 073-3994413 rgabay@deloitte.co.il</p>	מכס
<p>דני גבאי 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il</p>	המחלקה המקצועית
<p>כפיר אילני 03-7181764 kilani@deloitte.co.il</p>	Deloitte Private Tax מיסוי נאמנויות
<p>ריהאם פאהום 04-8631438 rfahoum@deloitte.co.il</p>	מיסוי חיפה



www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Israel & Co. is a firm in Deloitte Global Network. Deloitte Israel Group a leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. The firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US, European and foreign capital markets.

© 2026 Deloitte Israel & Co.