Deloitte.

תוכן עניינים

רשת המס



עדכונים חמים מעולם המס

גיליון מס' 51

אוקטובר 2026

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

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

אין להסתמך על תוכן חוברת זו ו/או לעשות בה שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה, שכן אין מטרת החוברת אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

© כל הזכויות שמורות.

Tax

<table>
<tr><td rowspan="20">מיסוי כללי</td><td colspan="2">חלק 1 - חקיקה</td><td></td></tr>
<tr><td></td><td>1. חובת הגשת דוח הצהרת הון באופן מקוון בלבד החל מיום 1 בינואר 2027
צו ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו- 2016) (תחילתו של סעיף 135(1)(א1) לפקודת מס הכנסה), התשפ"ו-2026</td><td>4</td></tr>
<tr><td colspan="2">חלק 2 - פסיקה</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="6">פסיקה - מס הכנסה</td><td>1. החזר הלוואה בגין רכישה ממונפת של חברה ישראלית באמצעות חברת ביניים ישראלית מוסתה כדיבידנד
ע"מ 59924-03-22 קיו סייבר טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפ"ס</td><td>5</td></tr>
<tr><td>2. ביהמ"ש העליון: דחיית חו"ד מומחה מטעם החברה המערערת אינה מחייבת אימוץ מלא של חו"ד מטעם מס הכנסה
ע"א 2699/23 סי איי סופטוור ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3</td><td>7</td></tr>
<tr><td>3. ביהמ"ש העליון: הוכר כאוטנטי תקבול בגין תניית אי-תחרות בידי בעל שליטה במכירת פעילות של חברה בשליטתו, אך ההכנסה סווגה כפירותית
ע"א 6867/22 אלי כהנא אחזקות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3</td><td>9</td></tr>
<tr><td>4. סיווג משיכות בעלים מיתרות חובה והלוואות לחברות קשורות, הכנסות מחנ"ז ומחברת בית, קיזוז הפסדים בחו"ל של עסק נשלט מישראל, עסקה מלאכותית ותיאום הוצאות מימון
ע"מ 61448-06-24 שוובל יוסף וג.מ.ש מותגים נ' פקיד שומה למפעלים גדולים</td><td>11</td></tr>
<tr><td>5. מכירת פעילות חברה בתמורה שנפרסה ל- 12 שנים: אי הכרה בהמחאת 87% מהתמורה לבעל המניות בגין התחייבותו לאי-תחרות, מועד הדיווח על רווח ההון צריך להיות בשנת המכירה, קביעת שווי הפעילות, פיצול התמורה לעסקת מכר ועסקת אשראי, עסקה מלאכותית וקנס גירעון
ע"מ 53643-01-21 פריימן הפקות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 2</td><td>14</td></tr>
<tr><td>6. מיסוי הכנסות של רב, בחינת מקור ההפקדות לחשבונות בני הזוג
ע"מ 1331-01-20 רבקה ורפאל מאמו נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה</td><td>16</td></tr>
<tr><td rowspan="2">פסיקה - ביטוח לאומי</td><td>7. התקבל ערעור המל"ל בבית הדין הארצי לעבודה: נדחתה טענה לניתוק תושבות של בני זוג ששהו ברילוקיישן במשך 3 שנים בלבד
עב"ל 44371-06-25 המוסד לביטוח לאומי נ' גיא דניאל זנדר ושרון נקר</td><td>18</td></tr>
<tr><td>8. נדחתה טענה לקביעת תושבות בישראל על ידי יחיד ששהה שנים ארוכות מחוץ לישראל
ב"ל 76733-03-26 נפתלי לוי נ' המוסד לביטוח לאומי</td><td>19</td></tr>
<tr><td></td><td>9. נדחתה תביעה להשבת דמי ביטוח ששילמה מבוטחת שביקשה לשמר את תושבותה בישראל
ב"ל 4763-01-23 דנה דקל נ' המוסד לביטוח לאומי</td><td>20</td></tr>
</table>

מיסוי כללי	**חלק 3 - חוזרים, הוראות ביצוע, החלטות מיסוי ופרסומים אחרים**		
	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס הכנסה	.1 דף מידע מרכז אודות חוזרי רשות המסים ואופן הדיווח על הכנסות של רווחים בלתי מחולקים הודעת רשות המסים מיום 13 באוקטובר 2026	22
		.2 הוראת ביצוע רווחים לא מחולקים - הלכה למעשה בדיווחים הוראת ביצוע 9/2026 של רשות המסים מיום 15 בספטמבר 2026	23
		.3 הבחירות לכנסת העשרים ושש הנחיית רשות המסים למעסיקים מיום 10 באוגוסט 2026	25
		.4 מיזוג במועד מיוחד 31.7.2026 שנקבע מכוח סמכות המנהל החלטת מיסוי 8012/26 - שינויי מבנה	26
		.5 הארכת תוקף עד ליום 31.12.2027 של נוהל הוראת שעה לקבלת כספי מסים בשל רווחי מימוש אמצעי תשלום מבוזר הודעת רשות המסים מיום 31 באוגוסט 2026	27
		.6 הנחיות פריסת הכנסה בתגמול הוני לעובדים ונותני שירותים נייר עמדה מקצועי מספר 08/2026 של רשות המסים מיום 30 ביולי 2026	28
	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מס ערך מוסף	.7 נוהל רישום שותפויות ואיחוד עוסקים הודעת רשות המיסים מיום 18 באוגוסט 2026	29
	חלק 4 - תמריצים		
		.1 מתן אפשרות לחברה טכנולוגית הרוכשת שליטה בחברה טכנולוגית אחרת לקבל זיכוי ממס או מענק חלף זכאות להפחתה הפחתה על פני 5 שנים תקנות לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ו-2026	30
		.2 נכס לא מוחשי המשמש לשיווק חוזר מס הכנסה מספר 08/2026 של רשות המסים מיום 4 באוגוסט 2026 (הודעת הסבר 4/8)	32
		.3 זהות מקבל ההטבות במסלול שכירות מוסדית מכוח החוק לעידוד השקעות הון הבהרה לנוהל של הרשות להשקעות - עדכון מיום 11 באוגוסט 2026	33
		.4 מפעל תעשייה שעיקר פעילותו ייצורית לעניין זיכוי ממס על הכנסה מעבודה במשמרות החלטת מיסוי בהסכם 6161/26 - חוקי עידוד	34
		.5 מסלול לפיצוי בעלי עסקים שנפגעו כתוצאה מסחיטת דמי חסות- תכנית פיילוט של קרן הפיצויים הודעת דוברות רשות המסים מיום 4 באוקטובר 2026	35
		.6 ייחוס רווחים ראויים לחלוקה בפיצול אופקי, יבוצע פרו-רטה לפי יחס ההון העצמי של הפעילות המועברת הן לגבי רווחים שמקורם בחוק לעידוד השקעות הון והן לגבי בין רווחים אחרים החלטת מיסוי בהסכם מס' 3001/26 – שינויי מבנה	36

מגזר הנדל"ן	פסיקה - מיסוי מקרקעין	.1 מכירת דירות מוזנחות מכוח עיזבון- ההקדש אינו נחשב ל"יחיד" ומצבן אינו מאפשר את הגדרתן כ"דירת מגורים" לצורך החישוב הליניארי המוטב במס שבח ו"ע 1701-07-24 עו"ד אייל שוורץ, מנהל עזבון המנוחה חנה יעקובי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה	37
		.2 קביעת יום ושווי רכישה בעסקת השבת קרקע לרמ"י ע"י אגודה חקלאית שיתופית ואי-ייחוס השבח לחברי האגודה בשלב שומת מיסוי מקרקעין ו"ע 24811-08-24 מושב עובדים בית הגדי - הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ) נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע	38
		.3 דירת "מעטפת" שנרכשה לפני כניסתו לתוקף של תיקון 101 לחוק חויבה במס רכישה של דירת מגורים ו"ע 15365-08-24 אריה ואפרת תוסייה כהן ונ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה	39
		.4 חיוב במס רכישה גבוה של דירת מגורים נוספת ברכישת נכס ביעוד למגורים בתהליך בניה וישנם הסכמים לסיום הבניה ו"ע 27652-05-24 דוד שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה	40
		.5 מכירת מקבץ דיור של בית אבות ודיור מוגן מהווה פעולה באיגוד מקרקעין, שווי מכירה של מניות איגוד מקרקעין בעסקת חליפין ו"ע 70763-08-23 ע.מ.ס.ת נהול והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות	41
		.6 למנהל מיסוי מקרקעין אין סמכות להאריך מועד שנקבע כתנאי לקבלת הטבות במס ו"ע 65422-01-24 רות פנינה זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה	43
	חוזרים, פרסומים והחלטות מיסוי - מיסוי מקרקעין	.7 החלת סעיף 48ג' לחוק מיסוי מקרקעין על רכיב פיצוי המשולם בגין רכישת זכויות במקרקעין טרם השלמת הליכי הפקעה החלטת מיסוי בהסכם מספר 1803/2026 – מיסוי מקרקעין	44
		.8 הארכת תחולת הוראת השעה לעניין מס רכישה דירה נוספת עד ליום 10.2.2027 לאור סעיף 38 לחוק יסוד הכנסת הודעה לציבור של רשות המסים מיום 12 באוקטובר 2026	45
המגזר הפיננסי	חוזרים ופרסומים - מס ערך מוסף	החבות במע"מ בשל עסקאות ניכיון שיקים נייר עמדה מקצועי 09/2026 של רשות המסים מיום 26 באוגוסט 2026	46
צור קשר	הצוות שלך בחטיבת המס		47

מיסוי כללי

חלק 1 - חקיקה

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

1. חובת הגשת דוח הצהרת הון באופן מקוון בלבד החל מיום 1 בינואר 2027
צו ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו- 2016) (תחילתו של סעיף 135(1)(א1) לפקודת מס הכנסה), התשפ"ו-2026
פורסם בקובץ התקנות 12523 מיום 6 בספטמבר 2026

על פי הצו שבנדון, כללי מס הכנסה (דיווח מקוון דוח הצהרת הון), התשפ"ו-2026 והודעת רשות המסים מיום 7 בספטמבר 2026, החל מיום **1 בינואר 2027** תחול חובה להגיש **הצהרת הון באופן מקוון בלבד.**

המערכת הדיגיטלית להגשת הצהרת הון תהיה **הערוץ המחייב והיחיד** להגשת הדוח.
המשמעות היא כי:

- הגשת הצהרת הון סרוקה באמצעות מערכת הפניות לא תתקבל.
- הגשה פיזית במשרדי השומה לא תתקבל.
- הגשות אלה לא ייחשבו כהגשה תקפה של הצהרת הון.

עד 31.12.2026- רק עד למועד כניסת החובה לתוקף ניתן להגיש הצהרת הון באחד משלושה מסלולים:

1. המערכת הדיגיטלית להגשת הצהרת הון .
2. מערכת הפניות המקוונת באמצעות סריקה והעלאת הטופס והמסמכים הנלווים.
3. הגשה פיזית בדלפקי השירות במשרדי השומה.

נזכיר כי במסגרת ההיערכות לפתיחת המערכת הדיגיטלית, נערכו גם עדכונים ושינויים בטופס הצהרת הון (**טופס 1219**), הכוללים הוספת סעיפי דיווח ייעודיים לנכסים דיגיטליים ונכסי נדל"ן בחו"ל, דיווח על ניירות ערך במונחי עלות בלבד, פירוט רכוש שלא בבעלות הנישום ומוחזק אצלו והון נטו שהוצהר בהצהרת הון קודמת.
בנוסף, אי דרישת נתונים הקיימים בידי רשות המיסים, כגון: תוצרת ודגם של הרכב, כתובת הבנק, תאריך יסוד העסק, כתובת העסק, מספר תיק ניכויים ועוד.

בחזרה לתפריט

חלק 2 - פסיקה

פסיקה - מס הכנסה

1. החזר הלוואה בגין רכישה ממונפת של חברה ישראלית באמצעות חברת ביניים ישראלית מוסתה כדיבידנד
ע"מ 59924-03-22 קיו סייבר טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפ"ס
רו"ח אליאס עיד

בפסק דין זה דן **בית המשפט המחוזי מרכז-לוד** (השופט גורמן) במבנה רכישה של חברה ישראלית באמצעות חברת ביניים ישראלית, אשר מומן באמצעות הלוואות מחברת אם זרה, ובשאלה האם פירעון אותה הלוואה מהווה החזר חוב לגיטימי, או שמא מדובר ב"עסקה מלאכותית" כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, שבמסגרתה יש לסווג את התשלומים כדיבידנד החייב בניכוי מס במקור בישראל. נפסק כי במקרה זה מדובר בדיבידנד.

הרקע העובדתי: בשנת 2014 ביקשה קרן ההשקעות הזרה Francisco Partners - FP ("**פרנסיסקו**") לרכוש את מניות חברת NSO Group Technologies Ltd ("**NSO**"), חברה ישראלית הפועלת בתחום הסייבר. הרכישה בוצעה באמצעות חברת OSY Technologies S.A.R.L תושבת לוקסמבורג ("**חברת האם הזרה**").
חברת האם הזרה רכשה את מניות NSO בנאמנות עבור חברה ישראלית, חברת קיו סייבר טכנולוגיות בע"מ ("**המערערת**"). העסקה בוצעה בתמורה משולבת של מזומן ומניות, כך שכ-70% ממניות NSO נרכשו תמורת כ-70 מיליון דולר במזומן, ויתר המניות (כ-30%) רכשה חברת האם הזרה במועד מאוחר יותר בתמורה למניות של חברה אחרת מקבוצת פרנסיסקו.
לצורך מימון העסקה נרשמו בספרי המערערת הלוואות שהועמדו לה על-ידי חברת האם הזרה בסך כולל של כ-87 מיליון דולר, אשר כללו הלוואה בסך של כ-70 מיליון דולר בקשר לרכישת מניות NSO וכן הלוואה נוספת בסך של כ-17 מיליון דולר שנרשמה עם השלמת רכישת יתרת המניות.
בשנים 2014-2018 הועברו לחברת האם הזרה כספים שמקורם מ-NSO, בהיקף מצטבר של יותר מ-86 מיליון דולר. בפועל, כספים אלה הועברו ישירות מ-NSO לחברת האם הזרה, ולא עברו דרך חשבון הבנק של המערערת. עם זאת, בספרי המערערת נרשמו התקבולים מ-NSO וכן נרשם פירעון ההתחייבויות של המערערת כלפי חברת האם הזרה כהחזרי הלוואה.

טענות המשיב (פקיד השומה): פקיד השומה טען כי יש לבחון את מכלול הפעולות כרצף אחד, אשר תכליתו הייתה לאפשר העברת רווחי NSO לחברת האם הזרה ללא תשלום מס החל על דיבידנדים המשולמים לחברה תושבת חוץ.
לטענתו, במועד הרכישה הייתה המערערת חברת מדף ריקה מתוכן, ללא פעילות, עובדים או חשבון בנק, וכל תפקידה היה לשמש חוליית ביניים אשר באמצעותה ניתן יהיה להעביר רווחים לחו"ל כהחזרי הלוואה. המשיב הדגיש כי הן כספי הרכישה והן הכספים ששימשו להחזר ההלוואות כלל לא עברו בפועל דרך המערערת.
עוד טען המשיב כי המערערת לא הציגה ראיות מזמן אמת מהן ניתן ללמוד כי במועד הרכישה היה קיים טעם מסחרי יסודי לשילובה במבנה העסקה.
לפיכך, מדובר בעסקה מלאכותית, כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה. על כן, יש לגבות מהמערערת מס בשל אי ניכוי במס במקור בשל חלוקת דיבידנד לחברת האם הזרה בשיעור 10% (בהתאם לאמנת המס בין ישראל ללוקסמבורג). כמו כן, חייב אותה בקנס אי ניכוי מס במקור בשיעור של 15% מכוח הוראות סעיף 191א לפקודה.
טענות המערערת: המערערת טענה כי אין מדובר בעסקה מלאכותית אלא במבנה רכישה מקובל בעולם ההשקעות הפרטיות, במסגרתו רכישת חברות מבוצעת באמצעות מינוף ומימון חוב. לשיטתה, החזרי ההלוואה לחברת האם הזרה אינם דיבידנד אלא החזר חוב לגיטימי, ולכן אין מקום למסותם כדיבידנד.
עוד טענה המערערת כי היו טעמים מסחריים ממשיים להקמתה ולשילובה במבנה הרכישה, ובהם הכוונה לרכז תחתיה רכישות נוספות בתחום הסייבר, וכן לשמש מרכז שיווק, הפצה ושירותים עבור החברות בקבוצה. לטענתה, פעילות זו אכן התפתחה בפועל והפכה לפעילות עסקית משמעותית בישראל.
בנוסף נטען כי עצם העובדה שנוצר יתרון מס אינה הופכת את העסקה לפסולה, וכי הדין אינו מחייב נישום לבחור במבנה העסקי שמוביל לנטל המס הגבוה ביותר.

החלטת בית המשפט המחוזי: בית המשפט פתח והזכיר כי לנישום עומדת הזכות לתכנן את ענייניו באופן המקטין את חבות המס שלו, אולם זכות זו מוגבלת על ידי הוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, המאפשרות להתעלם מעסקה מלאכותית שנועדה להשיג הפחתת מס בלתי נאותה. בהתאם לפסיקה, השאלה המרכזית היא' האם היה טעם מסחרי יסודי לביצוע העסקה בדרך שנבחרה, מלבד יתרון המס שהופק ממנה.

בית המשפט קיבל את עמדת המשיב כי המבנה שנבחר יצר יתרון מס ברור. נקבע כי אילו מניות NSO היו מוחזקות ישירות על ידי חברה תושבת חוץ, חלוקת רווחיה הייתה מחויבת במס דיבידנד בישראל. לעומת זאת, באמצעות שילובה של המערערת כחברת ביניים ישראלית, הועברו רווחי NSO תחילה למערערת ללא מס ולאחר מכן לחברת האם הזרה כהחזרי הלוואה.

לאחר מכן בחן בית המשפט, האם עלה בידי המערערת להוכיח כי עמדו בבסיס המבנה טעמים מסחריים יסודיים. בהקשר זה ייחס בית המשפט משקל לכך שלא הובאו לעדות גורמים מטעם פרנסיסקו אשר היו מעורבים בקבלת ההחלטה בדבר שילוב המערערת במבנה הרכישה, ובראשם גורמים אשר היו יכולים להעיד על השיקולים שעמדו בבסיס המבנה בזמן אמת. בנוסף, נקבע כי לא הוצגו מסמכים מזמן אמת אשר יכולים היו ללמד מדוע הוחלט להחזיק את מניות NSO באמצעות המערערת דווקא. בהקשר זה ציין בית המשפט בפסקה 80 בפס"ד:

"האמור לעיל אינו אומר כי לא ניתן לפעול בדרך של הקמת חברה בישראל, ומתן הלוואה לה על ידי חברת אם תושבת חוץ – לשם רכישת מניות חברה ישראלית. בהחלט ייתכן כי התנהלות מסוג שכזה תיחשב כלגיטימית, אך בהינתן מתווה המיסוי הדו-שלבי שקבע המחוקק – ייתכן גם שלא.

השאלה תלויה בטעם הנעוץ בהקמת החברה, והאופן שטעם זה התממש בפועל:

אם יש תכלית כלכלית מהותית זולת יתרון המס המושג מדרך ההתנהלות שנבחרה, יש מקום להניח כי מדובר יהיה בעסקה שאין מקום להטיל בה דופי. מנגד, אם אין לביצוע העסקה בדרך זו – תכלית עסקית מהותית זולת הפחתת המס – יחול בעניינה סעיף 86 לפקודה.

השאלה – אם כך או אחרת, היא בעיקרה שאלה ראייתית: האם יוצגו ראיות אשר ילמדו על תכלית עסקית מהותית זולת הפחתת המס, או שלא יוצגו ראיות משכנעות שילמדו על קיומה של תכלית שכזו."

בית המשפט דן גם בטענת המערערת שלפיה היא נועדה לשמש פלטפורמה לרכישות נוספות בתחום הסייבר. נקבע כי חרף הטענה שלה כי נבחנו עשרות חברות וכי בוצעו בהמשך רכישות נוספות, לא הוצגו המסמכים הרלוונטיים אשר היו יכולים לתמוך בטענה זו. בהתאם לכך, בית המשפט לא מצא כי הוכח קשר מספק בין טענה זו לבין ההחלטה המקורית לשלב את המערערת במבנה הרכישה.

אשר לפעילות העסקית שהתפתחה במערערת החל משנת 2016, בית המשפט קיבל כי אכן הייתה למערערת פעילות ממשית בתחום השיווק וההפצה וכי פעילות זו גדלה לאורך השנים. עם זאת, נקבע כי אין בפעילות המאוחרת כשלעצמה כדי להוכיח כי בעת בניית המבנה בשנת 2014 היו אלה הטעמים היסודיים שעמדו בבסיס ההחלטה לשלב את המערערת בעסקה.

לאור מכלול הנסיבות קבע בית המשפט כי המשיב עמד בנטל הראשוני להראות כי מדובר בעסקה מלאכותית שנועדה להשיג יתרון מס משמעותי, ואילו המערערת לא הצליחה להוכיח כי התקיים טעם מסחרי יסודי לביצוע העסקה במבנה שנבחר. **לפיכך נדחה הערעור, ונקבע כי יש להתעלם מיתרון המס שנבע ממבנה העסקה ולמסות את התשלומים שהועברו לחברת האם הזרה בהתאם לעמדת המשיב.**

לצד זאת, בית המשפט ביטל את קנס אי-הניכוי במקור שהוטל על המערערת, בקובעו כי אף שנמצא שמדובר בתכנון מס שאין לקבלו, אין מדובר בהתנהלות מרמתית או כוזבת המצדיקה את הטלת הקנס בנסיבות העניין.

בחזרה לתפריט

2. ביהמ"ש העליון: דחיית חו"ד מומחה מטעם החברה המערערת אינה מחייבת אימוץ מלא של חו"ד מטעם מס הכנסה
ע"א 2699/23 סי איי סופטוור ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3

רו"ח שגיא דרזון

ביהמ"ש העליון החזיר את הדיון לביהמ"ש המחוזי וכך קבע:

"לאחר שעיינו בחומר שלפנינו ושמענו טיעוני הצדדים, אני סבורים כי בית משפט קמא לא היה חייב לנקוט בכלל הכרעה בינארי ולפיו דחיית חוות דעת המומחה מטעם המערערת מחייבת אימוץ חוות דעת המומחה מטעם המשיב כפי שהיא (as is).
אשר על כן, אנו מורים על החזרת התיק לבית משפט קמא, על מנת שימנה מומחה מטעמו לבחינת ערך הקניין הרוחני שנמכר, תוך התייחסות לסוגיות הליבה שבבסיס חוות דעת המומחים, כמו אורך החיים של הקניין הרוחני שנמכר ושיעורי הצמיחה."

פסק הדין מאותת כי במקרים שבהם קיים פער מהותי בין הערכות שווי מתחרות והנחות היסוד העומדות בבסיסן, בתי המשפט בישראל עשויים להעדיף מינוי מומחה מטעמם לצורך בחינה עצמאית של הסוגיות שבמחלוקת.

נזכיר להלן את קביעת ביהמ"ש המחוזי (ע"מ 61226-06-17)- קביעת שווי קנין רוחני במכירה בין צדדים קשורים, התאמה משנית:

החברה הינה חברת תוכנה ישראלית שהוקמה בשנת 1990. בסוף שנות ה-90, נרכשה החברה על ידי CA Inc, תאגיד רב לאומי אמריקאי ("**התאגיד**"). לאורך השנים מוזגו לחברה, חברות תוכנה ישראליות נוספות שנרכשו על ידי התאגיד. במהלך שנות פעילותה פיתחה החברה מספר תוכנות לאבטחת מידע בין היתר בסיוע מענקים מהמדען הראשי ("**הקניין הרוחני**").

בשנת 2010 מכרה החברה את הקניין הרוחני שבבעלותה לתאגיד בתמורה לסך של כ-111 מיליון ש"ח, בהתאם להערכת שווי שביצעה ("**העסקה**").

פקיד השומה טען כי שווי הפונקציות, הנכסים והסיכונים ("**FAR**") שהועבר במסגרת העסקה לא תומחר כראוי וזאת בשל הנחות בסיס שגויות שנלקחו במסגרת הערכת השווי וכן בשל היעדר כל התייחסות בהערכה עצמה לקניין רוחני טכנולוגי בשם PUMP ("**PUMP**"). פקיד השומה ביסס את טיעוניו על מצגי החברה למדען הראשי במסגרת בקשות שהגישה לו בשנת 2009 ("**הבקשה**") בהתאם לסעיף 20 לפקודת מס הכנסה. במסגרת הבקשה ציינה החברה כי פיתוחיה הם חדשניים ובעלי פוטנציאל רב וכי גודל השוק למוצרי החברה ובפרט התוכנה הוא משמעותי ויכול להגיע למיליארדי דולרים. עוד ציינה החברה במסגרת הבקשה כי כחלק מהמו"פ העצמי היא מפתחת את ה-PUMP.

לאחר שינוי הנחות הבסיס והכללת שווי ה-PUMP במסגרת העסקה, טען פקיד השומה כי שווי הקניין הרוחני הנמכר בעסקה הוא בסך 667 מיליון ש"ח. פקיד השומה טען עוד, כי היות והחברה הישראלית לא קיבלה את מלוא השווי היא למעשה הלוותה כספים לתאגיד ועליה להכיר בהכנסות מריבית ("**התאמה משנית**").

החברה טענה כי פקיד השומה שגה בקביעותיו בדבר אורך החיים ופוטנציאל הצמיחה של הקניין הרוחני כשלא לקח בחשבון כי מדובר בענף הכפוף תדיר למגמות ושינויים. כמו כן טענה, כי היא אינה הבעלים של הPUMP אלא חברה אחרת בקבוצה וכי אין מדובר בפיתוח ישראלי שהחברה יכולה הייתה למכרו.

בית המשפט המחוזי (השופטת סרוסי) דחה את טענות החברה מאחר שהן עומדות בסתירה למסמכים שהוגשו למדען הראשי במסגרת הבקשה וכי החברה לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח את עמדתה. נקבע כי ההנחות בדבר אורך חיי הקניין הרוחני ושיעור צמיחתו שנלקחו בהערכת השווי שסיפקה החברה אינן תואמות את המצב העובדתי נכון למועד העסקה.

בית המשפט קבע בפסיקה חריגה סכום מס הגבוה (כמעט פי 6!) מזה שהוצהר על ידי הנישום והכל בשל מצגים של החברה למדען הראשי השונים מההנחות בהערכת השווי בדבר אורך החיים ושיעור הצמיחה הצפוי.

בית המשפט קיבל את קביעתה של רשות המיסים בקשר לאורך החיים הנצחי של הקניין הרוחני, למרות שההנחה הרווחת והמקובלת בקרב מעריכי שווי היא שמשך החיים של נכסים בלתי מוחשיים טכנולוגיים הינו מוגבל בשל החדשנות וקצב התפתחות הטכנולוגיה.

בית המשפט קבע כי הלכת קונטירה בביהמ"ש העליון בדבר התאמה משנית עומדת בעינה ועל כן פסק לטובת פקיד השומה בסוגיה זו.

הערות:

(1) נראה כי ביהמ"ש המחוזי לא בדק, האם עמדת הרשות מהווה מס אמת. קרי, האם ה-PUMP הינו אכן בבעלות החברה בהתאם לניתוח פונקציונלי והאם ההנחות בדבר אורך החיים של הקניין הרוחני ופוטנציאל צמיחתו הן סבירות במנותק משאלת המצגים למדען הראשי.

(2) לאור פסק הדין מומלץ לוודא כי מצגים שהוצגו במסמכים רשמיים לרשויות שלטוניות, כגון רשות החדשנות, תואמים את אלו המצויים בדוחות הכספיים, דוחות המס וחקרי השוק.

להרחבה לגבי פסיקת ביהמ"ש המחוזי - ראו חוזר מסים 23.2022 של משרדנו.

בחזרה לתפריט

3. ביהמ"ש העליון: הוכר כאוטנטי תקבול בגין תניית אי-תחרות בידי בעל שליטה במכירת פעילות של חברה בשליטתו, אך ההכנסה סווגה כפירותית

ע"א 6867/22 אלי כהנא אחזקות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3

רו"ח ניב ארביב

מדובר בערעור לביהמ"ש העליון על פסק הדין (ע"מ 30423-01-20) שניתן על ידי בית המשפט המחוזי (השופטת סרוסי), במסגרתו נדחו טענות המערערים במלואן.

העובדות: מר אליה כהנא (**המערער**) החזיק בעקיפין במלוא מניותיה של חברת האחים אייזנברג בע"מ (**המוכרת או החברה**), באמצעות חברה משפחתית, חברת אלי כהנא אחזקות בע"מ, שהייתה בבעלותו המלאה. המערער כיהן בחברה כדירקטור וכמנהל שכיר והיווה את הדמות הדומיננטית בה. בין החברה ובין חברת Philips Electron Optics B.V (**פיליפס**) נחתם הסכם סוכנות במסגרתו התחייבה החברה לפעול כמתווכת עצמאית מול לקוחות בישראל למכירת מוצרים וחלקי חילוף של פיליפס בתחום מיקרוסקופים אלקטרונים (**מ"א**) וכן לספק שרותי תמיכה למוצרים שנמכרו. חברת פיליפס נמנית על קבוצת FEI MICROSCOPY SOLUTIONS (**הרוכשת או FEI**) האמריקאית.

כחלק ממגמה כללית של FEI להעביר את פעילותה למתכונת של ניהול ישיר באמצעות הקמת סניפים במדינות היעד, חלף פעילות באמצעות סוכנים עצמאיים, נחתמו בתאריך 4.11.2014 שני הסכמים: **האחד**- הסכם לרכישת נכסי ופעילות החברה בתחום פעילות מ"א על ידי FEI (**הסכם רכישת הפעילות**) תמורת 3.3 מיליון דולר. בהסכם נקבעה תניית אי תחרות המחייבת את המוכרת שלא להתחרות ברוכשת בתחום מ"א לתקופה של 3 שנים, וכן נקבע כי המערער יחתום, בשמו ובשם החברה המשפחתית, על ערבות אישית לצורך הבטחת קיום התחייבויותיה של המוכרת על פי ההסכם, לרבות לעניין התחייבותה לאי תחרות; **השני**- הסכם אי תחרות בין המערער ובין FEI (**הסכם אי התחרות**) בו התחייב המערער למשך תקופה בת 3 שנים, שלא לפנות ללקוחות או לעסוק או למכור מוצרים וציוד בתחום פעילות מ"א. בתמורה להתקיימות תנאי הסכם אי התחרות, תנאי הסכם רכישת הפעילות והערבות האישית, תשלם הרוכשת למערער סך של 2.2 מיליון דולר.

המערער דיווח למשיב על תקבול בסך של 2.2 מיליון דולר כהכנסת רווח הון בשיעור מס של 25% וקיזז ממנה הפסד הון בסך של 170,000 ש"ח, בגין הלוואה שהעניק לאחיינו. לטענת המערער, עקב הדומיננטית והמומחיות שלו בפעילות מ"א בחברה, הרוכשת ביקשה למנוע ממנו להתחרות בה לאחר הרכישה. לטענתו, הרוכשת הצליחה לנטרל אותו בתקופת אי התחרות, כך שבסיומה נגדעה יכולתו להפיק הכנסות מתחום מ"א. החברה דיווחה על תקבול בסך של 3.3 מיליון דולר כחייב בשיעור מס חברות.

המשיב (פקיד השומה) קבע כי יש לסווג את העסקה באופן שונה, וכי יש לראות במלוא התקבול, בסך של 5.5 מיליון דולר ששולם על ידי הרוכשת, כחייב במס חברות בידי החברה בגין מכירת פעילותה ונכסיה בתחום פעילות מ"א, ובנוסף לחייב את המערער במס (באמצעות החברה המשפחתית) על תקבול בסך של 2.2 מיליון דולר כמשיכת דיבידנד מהחברה לפי סעיף 2(4) לפקודה או כהכנסת משכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה. לחילופין, טען המשיב כי יש לראות בפיצול התמורה בין החברה ובין המערער כפעולה מלאכותית שעיקר מטרתה הפחתת מס בלתי נאותה לפי סעיף 86 לפקודה ולכן יש לסווגה מחדש. לחילופי חילופין, טען המשיב כי יש לראות בתקבול ששולם למערער (2.2 מיליון דולר) כהכנסה פירותית בידו המהווה תחליף שכר (סעיף 2(2) לפקודה) או הכנסה ממשלח יד (סעיף 2(1) לפקודה) או הכנסה ממקור פירותי אחר (סעיף 2(10) לפקודה).

פסיקת ביהמ"ש העליון: לגופו של עניין, קבע השופט כשר, כי בנוגע לקביעת סיווגו של התקבול בגין תניית אי-תחרות שקיבל המערער מהרוכשת, יש לפעול בהתאם לכללים שנקבעו בפסיקה בעניין **ברנע** (ע"א 5083/13) ובעניין **גנגינה** (ע"א 8294/14) וליישם אותם בנסיבות המקרה דנן, כלומר, על מנת שהערעור יתקבל וסיווגם של התשלומים בגין תניית אי-תחרות תסווג כהכנסה הונית, בפני המערערים ניצבת משוכה כפולה – תחילה לקבוע כי הסכם אי-התחרות שבין החברה הרוכשת לבין המערער הינו הסכם אותנטי והתמורה שניתנה למערער משקפת את כבילתו בהסכם זה. ככל ואכן עמדו המערערים בבחינה כאמור בשלב הראשון, יש לבחון את מהותו של התקבול שהתקבל בגין תניית אי-תחרות ולקבוע כי יש לסווגו כהכנסה הונית.

לגבי השאלה בנוגע לאותנטיות של הסכם אי התחרות בין המערער לבין החברה הרוכשת, קבע השופט, בניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי, כי הסכם אי התחרות הינו אכן הסכם אותנטי, וזאת מהטעם שעלה בידי המערערים להוכיח כי החברה הרוכשת היא זו שיזמה את קיומה של התחייבות אישית נפרדת של המערערת לא להתחרות בה, ומהטעם החשוב ביותר שהוכח שמנקודת מבטה של החברה הרוכשת היה צורך אמיתי בכריתת הסכם אי תחרות כאמור.

בעת בחינה השלב השני של הבחינה הדו-שלבית, במסגרתו נבחנת מהותו של התקבול שהתקבל לצורך סיווגו כתקבול במישור ההוני או במישור הפירותי, קובע השופט כשר כי השאלה הניצבת במוקד הדיון בשלב זה, היא מהי 'הפירצה' שאותה בא התקבול שקיבל כהנא למלא? ככל שהתקבול בא למלא 'פירצה' שעניינה הכנסה הונית הרי שהתקבול יסווג כהכנסה הונית וככל שהתקבול בא למלא "פירצה" שעניינה הכנסה פירותית הרי שהתקבול גם הוא יסווג כהכנסה פירותית.

על מנת להכריע מהי 'הפירצה' אותה בא למלא התקבול שקיבל כהנא, עלינו לבחון את מאפייניו של הסכם אי-התחרות בענייננו בהתאם למשל 'העץ והפירות'. כלומר, עלינו לבחון האם בהסכם אי-התחרות וויתר כהנא על גורמי הייצור עצמם כך שמדובר ב-'גדיעת העץ' או שמא וויתר על זכותו להכנסה מגורמי הייצור לפרק זמן מסוים כך שמדובר ב-'קטיפת פירות העץ', או 'גיזום' זמני של 'ענף' מענפי העץ.
בנוגע לנסיבות המקרה דנן, נקבע כי קיים בסיס איתן לקביעה שלפיה בחינת הפרמטרים שהוצעו בעניין ברנע, מלמדת כי הסכם אי-התחרות שבו התקשר כהנא אינו עולה לכדי 'גדיעת העץ': אף שהתחולה הגיאוגרפית של ההגבלה בהסכם אי-התחרות הינה רחבה, הרי שהגבלת אי-התחרות נוגעת רק לתחום העיסוק של שוק המיקרוסקופים האלקטרוניים (ולא לכל שימוש של כהנא בהונו האנושי).
לצד זאת, ההגבלה שבתניית אי-התחרות תוחמה גם במישור הזמן לשלוש שנים בלבד. במצב דברים רגיל, הגבלה למשך זמן שכזה אינה בגדר 'גדיעת העץ', ואף לא בגדר 'גיזום הענף' לבלי יכולת לשוב ו-'להצמיח פירות'. בהתאם למשל העץ והפירות, מדובר בהגבלה על הפקת פירות למשך מספר 'עונות', אשר לאחר מכן יוכל לשוב המערער ולקטוף את פירות העץ.

בסוף דבריו העיר השופט כשר, כי לא מצא ממש בטענת המערערים כי משמעות פסק דינו של בית-המשפט המחוזי היא כי הכנסה מהסכם אי-תחרות עם בעלים של תאגיד לעולם תסווג כפירותית. לדבריו, **ככלל תניית אי-תחרות לא תעלה לכדי "גדיעת העץ", וההכנסה בגינה תסווג כהכנסה פירותית, אך ייתכנו מקרים, שהינם אכן נדירים וחריגים, שבהם תניית אי-התחרות תעלה לכדי "גדיעת העץ" וההכנסה בגינה תסווג כהונית, וכי השאלה האם תניית אי-התחרות עולה לכדי גדיעת העץ היא שאלה שבעובדה התלויה בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה.**

עוד ציין השופט כי בהתאם לכלל הקבוע בסעיף 89(ג) לפקודת מס הכנסה יש לסַווג את התקבול כהכנסה פירותית. זאת, משום שבהתאם לכלל האמור, כאשר כפות המאזניים מעוינות הרי שיש לבכר את הסיווג הפירותי. "*משכך, על מנת להעדיף את הסיווג ההוני, היה על המערערים לשכנע כי לא ניתן לסווג את התקבול כהכנסה פירותית. לשיטתי, המערערים לא עמדו ברף זה, ועל כן להשקפתי דינו של התקבול שקיבל כהנא כהכנסה פירותית, כפי שקבע בית המשפט המחוזי*".

בית המשפט העליון דחה את הערעור.

בחזרה לתפריט

4. סיווג משיכות בעלים מיתרות חובה והלוואות לחברות קשורות, הכנסות מחנ"ז ומחברת בית, קיזוז הפסדים בחו"ל של עסק נשלט מישראל, עסקה מלאכותית ותיאום הוצאות מימון
ע"מ 61448-06-24 שוובל יוסף וג.מ.ש מותגים נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

רו"ח ניב ארביב

ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב, מפי השופטת סרוסי, דן בשישה ערעורי מס הכנסה לגבי שנות המס 2015-2017 שהוגשו על-ידי מר יוסף שוובל ("**המערער**") וחברה משפחתית שבבעלותו המלאה, חברת ג.מ.ש. מותגים בע"מ ("**המערערת**"). פסק-הדין חילק את הדיון ל-6 סוגיות נפרדות, כפי שיופרט להלן:

<u>סוגיה 1 – האם המערער קיבל דיבידנדים מחברות שונות שבשליטתו</u>: סוגיה זו קשורה בחלקה לשומת ניכויים שהוצאה לחברת גוטקס סווימוור ברנדס בע"מ ("**סווימוור**") אשר נדונה ב**פסק-דין גוטקס** (ע"מ 67813-01-20) שבגינו הוגש ערעור לביהמ"ש העליון שטרם נדון. המערער ושותפו לעסקים ("**היחידים**"), החזיקו במניות חברת סווימוור, בחלקים שווים, באמצעות שרשור חברות: החזקה במישרין בחברה תושבת קנדה, שהחזיקה בחברה תושבת הולנד, שהחזיקה בחברה נוספת תושבת הולנד בשם "**פיינדינגס**", שהחזיקה במישרין במניות חברת סווימוור. לאורך השנים נוצרו חובות של היחידים וחברות הקבוצה כלפי סווימוור ("**יתרות החובה**"). בתאריך 31 בדצמבר 2012, כל יתרות החובה הומחו לפיינדינגס, כך שהיא הפכה חייבת לסווימוור בסך כל יתרות החובה (ומנגד בעלי החוב המקוריים הפכו לחייבים לפיינדינגס, "**החוב המומחה אל פיינדינגס**"). בפברואר 2013, נחתם הסכם למכירתה של סווימוור לחברה ישראלית בשם גוטקס הולדינגס ברנדס בע"מ ("**הולדינגס**"), אשר מוחזקת על-ידי היחידים בחלקים שווים. סכום של כ-309 מלש"ח שולם באמצעות המחאת החוב של פיינדינגס אל הולדינגס, כך שהולדינגס הפכה להיות החייבת לסווימוור במקומה של פיינדינגס, ויתרת התמורה על סך כ-182 מלש"ח ניתנה כהלוואת מוכר של פיינדינגס להולדינגס ("**הלוואת המוכר**"). במהלך השנים, הולדינגס פרעה את הלוואת המוכר באמצעות כספים שסווימוור העבירה לה, ומתוכם, לכל הפחות, סכום של כ-108 מיליון ש"ח עבר הלאה למערער ולחברות שבשליטתו, לכאורה, כהלוואות ("**ההלוואות מפיינדינגס**"). ב**פסק-דין גוטקס** התקבלה טענתו החלופית של המשיב כי עסקת המכירה של סווימוור להולדינגס מהווה עסקה מלאכותית וכי יש לחייב בניכוי מס במקור את הדיבידנדים שסווימוור חילקה להולדינגס כחלק מעסקת המכירה, ואולם בניגוד לטענת המשיב נפסק כי שיעור ניכוי המס במקור יעמוד על 5% בגין הדיבידנדים שחולקו כנגד החוב של חברות הקבוצה בסך של כ-208 מלש"ח ו-15% בגין הדיבידנדים שחולקו כנגד החוב של המערער ושותפו, בסך של כ-101 מלש"ח.

ביחס לחוב המומחה אל פיינדינגס, המשיב טען כי המערער לא הוכיח שיתרות החובה שהומחו אל פיינדינגס בסך של 309 מיליון ש"ח נפרעו או עתידות להיפרע וקבע כי יש לחייב את המערער כבעל שליטה בגין חלקו (154.5 מיליון ש"ח), כהכנסה מדיבידנד שקיבל המערער לפי סעיף 2(4) לפקודה, אולם לשיטתו, אם פסק-דין גוטקס יהפוך לחלוט, תתוקן השומה ויופחת ממנה חלקו של המערער ביתרות החובה שמוסו במסגרת פסק-דין גוטקס (50.5 מיליון ש"ח). **ביחס להלוואות מפיינדינגס**, המשיב טען כי המערער לא הציג אסמכתאות המוכיחות שההלוואות מפיינדינגס צפויות להיפרע על ידי המערער או על ידי החברות שבשליטתו ולפיכך יש לראות בכספים שהועברו אל המערער או אל חברות שבשליטתו כהכנסה מדיבידנד שקיבל המערער בשל היותו בעל שליטה לפי סעיף 2(4) לפקודה.

בית-המשפט **קיבל את הערעור בנוגע לחוב המומחה אל פיינדינגס ודחה את הערעור בנוגע להלוואות מפיינדינגס.** בית-המשפט ציין כי מקרה זה ודרך ניתוחו שונה מפסק-דין גוטקס, שם הנישומה הייתה סווימוור והסוגייה עסקה בניכוי מס במקור ובשאלה מי בעל הזכות שביושר בדיבידנדים שחולקו. לעומת זאת, במקרה זה הנישום הוא בעל השליטה באשכול החברות והשאלה רחבה יותר ונוגעת לשימוש שנעשה בכספים. בהתאם, יש לבחון שתי שאלות שונות: <u>הראשונה</u>, האם יתרות החובה וההלוואות מפיינדינגס מהוות הכנסה; <u>והשנייה</u>, אם ישנה הכנסה, מיהו מקבלה.
ביחס לשאלה הראשונה, בית-המשפט פסק כי יתרות החובה וההלוואות מפיינדינגס מהוות הכנסה בהיותם סכומים שעמדו בעינן במשך שנים ללא כל צפי להשבתן.
ואילו ביחס לשאלה השנייה, קבעה השופטת, כי המערער הוא מקבל ההכנסה ביחס להלוואות מפיינדינגס, אך לא ביחס לחלקו של המערער ביתרות החובה (בהפחתת החלק שחויב במס במסגרת פסק-דין **גוטקס**), שכן לגבי יתרות החובה הדבר דומה יותר למחילת חוב, כאשר ההכנסה צריכה להירשם אצל הגורם שאינו מחויב להשיב את הכספים (החברות הזרות) ולא אצל הגורם שהחליט על אי-השבתם (המערער).

סוגיה 2 – סיווג הכנסות המערער מחברה שאינה תושבת ישראל .Tisbury Trading Ltd ("**טישבורי**"): נכון לתאריך 31.12.2015 היו רשומות בספרי טישבורי יתרות זכות בסך של כ-56 מיליון דולר, בהתאם לחלוקה הבאה: סכום של כ-46 מיליון דולר לזכות אביו של המערער, שהחזיק במניות באמצעות נאמנות עד לפטירתו וסכום של כ-10 מיליון דולר בגין ריבית צבורה לזכות אביו של המערער. לטענת המערער, מקורן של יתרות הזכות הוא בהלוואת בעלים שנתן אביו לטישבורי ולאחר פטירת הוריו של המערער הועברה מלוא ההחזקה בטישבורי לידי המערער. בתאריך 31.12.2016, שונה הסיווג של יתרות הזכות כאמור לשטר הון בעלים. המערער טען כי חלה טעות ברישום יתרות הזכות שעמדו בטישבורי לטובת הוריו והסכום הנכון הוא כ-50 מיליון דולר, ולא כ-56 מיליון דולר. בשנת 2018, נחתם הסכם שומה בין פקיד שומה תל-אביב 1 ובין הנאמנות, שהסדיר את חבות המס בקשר לנכסי הנאמנות, שכלל תשלום *"סכום מס כולל וסופי"*, עד לתום שנת המס 2017 וכי חלוקות מהנאמנות שמקורות בנכסים ובהכנסות שנכללו בהסכם אינן חייבות במס ("**הסכם שומת הנאמנות**").

המשיב טען כי יתרות הזכות שהפכו לשטר הון בספרי טישבורי מהוות הכנסה מדיבידנד בידי המערער לשנת המס 2016, ובנוסף כי סכומים נוספים של כ-2.9 מיליון דולר וכ-4.7 מיליון דולר, אשר נמשכו על-ידי המערער במהלך שנות המס 2015 ו-2016, מהווים הכנסה מדיבידנד בידי המערער, או לחלופין, אם ייקבע כי יתרות הזכות מהוות הלוואת בעלים, כי יש לראות בסכומים אלו כהכנסת ריבית בידי המערער.

בית-המשפט ציין כי *"רב הנסתר על הגלוי"* והמערער לא הצליח לעמוד בנטל להראות את מקור הכספים. עם זאת, בית-המשפט קיבל את הערעור ביחס לסיווג סכום על סך 50 מיליון דולר כשטר הון בעלים, מן הטעם שהסכם שומת הנאמנות הסדיר את הנושא ומן הטעם שהמערער נכנס לנעלי הוריו כבעל המניות היחיד בטישבורי אשר זכאי ליתרות הזכות, ומשכך, המרתן של יתרות הזכות לשטר הון אינה מהווה הכנסה.
אשר לסכום של 6 מיליון דולר (ההפרש בין 56 ל- 50), השופטת דחתה את הערעור, שכן אף לשיטת המערער אין מקורו של הסכום האמור בהלוואת הבעלים שנתן אביו. לגבי משיכות המערער על סך כ-2.9 מיליון דולר וכ-4.7 מיליון דולר, בית-המשפט קיבל את טענתו החלופית של המשיב וקבעה כי מדובר בהכנסות ריבית בידי המערער בשנות המס 2015 ו-2016, בהתאמה, מפאת שהמערער בחר שלא להתייחס לטענות המשיב בסיכומיו.

סוגיה 3 האם למערער יש הכנסות מחברת קורפוטק בע"מ ("**קורפוטק**"): קורפוטק החזיקה נכס נדל"ן שהושכר לשגרירות קנדה בישראל ובשנת 2016 הנכס נמכר. קורפוטק דיווחה כ"חברת בית", כהגדרתה בסעיף 64 לפקודה, ואילו המערער דיווח בשנת 2015 על הכנסות שכירות מחברת קורפוטק ובשנת 2016 על רווח הון/שבח ממכירת הנכס כאילו היה בעל מניות בקורפוטק, על אף שלא החזיק במניותיה במישרין אלא באמצעות חברות קנדיות שבשליטתו. המערער הגיש בקשה לתיקון שומה לשנת המס 2016, בה טען כי הוא רשאי לקזז את ההכנסה מדיבידנד מהחברות הקנדיות שהחזיקו בקורפוטק כנגד יתרת זכות הרשומה לזכותו בספרי אחת מהחברות הקנדיות והמשיב לא שעה לבקשה.

בית-המשפט דחה את הערעור ופסק כי למערער הכנסות מדיבידנד מחברת קורפוטק גם בגין חלקו באותה חברה קנדית, תוך ציון כי לא הוכח שאכן עמדה למערער יתרת זכות בחברה הקנדית וכי "*נדמה שהמערער השלים עם דחיית בקשתו ואין לו כל טענה טובה בעניין*".

סוגיה 4 - האם למערער יש הכנסות מחברה הרשומה בקפריסין ("**פאריסלה**"): בשנות המס שבערעור, המערער דיווח על פאריסלה כחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב לפקודה (חנ"ז). בשנת המס 2017 פאריסלה דיווחה על הכנסה מדיבידנד בסך של כ-2.1 מיליון דולר מחברה פולנית ובמסגרת בקשה לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, המערער חזר בו מדיווחיו על פאריסלה כחנ"ז בשנת 2017, בטענה כי מקור הדיבידנד הינו מפעילות נדל"ן עסקית בפולין. המשיב טען כי שיעור המס החל על הכנסתה הפסיבית של פאריסלה מדיבידנד אינו עולה על 15%, ולמצער המערער לא הוכיח אחרת.

בית-המשפט דחה את הערעור וקבע כי הכנסתה של חברת פאריסלה בשנת 2017 מדיבידנד מהחברה הפולנית היא הכנסה פסיבית, שכן לא הוכח כי פאריסלה הייתה מעורבת בפעילות עסקית של החברה הפולנית ועקב היעדר הצגתן של אסמכתאות בגין תשלום מס בפועל בשיעור העולה על 15%, כנדרש בפקודה.

סוגיה 5 - קיזוז הפסדים מחו"ל כנגד הכנסות המערער מפעילות נדל"ן בחו"ל: המערערים פועלים בתחום הנדל"ן בקנדה ומחזיקים בחלק מהנכסים באופן ישיר ובחלק אחר מהנכסים באמצעות הסדר בדין הקנדי מסוג Prête-nom (פרט-נו) שבו מתקיימים יחסי שליחות בין בעלי הנכס ובין שלוחם, שהוא יחיד או חברה אשר "משאיל" לבעלים את שמו לצורך ביצוע העסקה. המערער קיבל רווחים שנבעו מהסדרי הפרט-נו וקיזז אותם, בין היתר, כנגד הפסדים שוטפים שהיו למערערת מהסדרי הפרט-נו שלה, בהיותו

הנישום המייצג במערערת. המשיב טען בנימוקי השומה כי פעילות המערערת אינה עולה כדי עסק, ואף אם כן, הוא אינו נשלט מישראל. עם זאת, במסגרת סיכומיו המשיב חזר בו מטענתו כי פעילות המערערת אינה עולה כדי עסק ונותר עם טענתו כי העסק אינו נשלט מישראל. בית-המשפט דחה את הערעור ופסק כי המערערים, שהנטל עליהם, לא הוכיחו כי העסק נשלט מישראל והעובדה שבעל השליטה הוא ישראלי אינה מחייבת כי העסק מתנהל מישראל. בית-המשפט ציין כי לא מן הנמנע כשיש שותפים זרים בנכסים המוחזקים בחו"ל, כבעניינו, הניהול והשליטה יתבצעו מחו"ל, וכן גם כאשר המערער מנהל את עסקי הנדל"ן כשהוא נמצא בקנדה ולפי עדותו נוסע לקנדה 6-8 פעמים בשנה, כל פעם ל-7-10 ימים.

<u>סוגיה 6 – עסקה מלאכותית ותיאום הוצאות מימון</u>: טישבורי (חברה זרה) נתנה הלוואה לחברה זרה תושבת בליז, .Velvet Properties Corp ("**וולווט**"), וזאת בריבית של 10.5%. המערערת (שהיא כאמור חברה משפחתית) קיבלה הלוואות מוולווט, בסכום כולל של כ-53 מיליון ש"ח, אשר נשאו ריבית של 10%-12% והוצמדו לדולר הקנדי, ללא שעבוד על נכסי המערערת. כמו כן, באותן השנים המערערת קיבלה הלוואות מתאגידים בנקאיים בחו"ל, בריביות של 2.8%-4.4%, שהוצמדו לדולר הקנדי. המערערת ניכתה הוצאות מימון בגין ההלוואות מוולווט בסך של כ-4.5 מלש"ח ו-5.7 מלש"ח, בשנים 2015 ו-2016, בהתאמה, ולא ניכתה מס במקור בעת תשלומן.

המשיב לא התיר את ניכוי הוצאות המימון, בטענה כי לפי סעיף 4א לפקודה, מקום ההפקת ההכנסה של וולווט הוא בישראל ולפיכך היה על המערערת לנכות מס במקור, ומשלא עשתה כן, לא ניתן לנכות את הוצאות המימון בהתאם לסעיף 18(ה) לפקודה. מנגד, המערערת טענה כי הוצאות המימון הן הוצאה של מפעל קבע שלה מחוץ לישראל, ובהתאם לסעיף 4א(ב)(2)(ב) לפקודה, רואים את מקום הפקת ההכנסה מחוץ לישראל ולפיכך היא לא הייתה צריכה לנכות מס במקור בישראל.
לחלופין, המשיב טען כי מדובר בעסקה בין צדדים קשורים ויש לראות בהלוואות מוולווט כהלוואות מצד קשור למערער, שהרי מקור הכספים הוא מטישבורי ויש להעמיד את שיעור הריבית שיוכר לצורכי מס בהתאם לשיעור הריבית הנמוך יותר שנקבע בהלוואות הבנקאיות, מכוח סעיף 85א לפקודה או מכוח סעיף 86 לפקודה.

בית-המשפט קיבל את הערעור ביחס לטענה הראשית של המשיב ודחה אותו ביחס לטענתו החלופית. המשיב בסיכומיו לא חולק על העובדה שלמערערת מוסד קבע בקנדה וכל טענתו כי המערערת לא ניכתה מס במקור בקנדה ולא ראתה בקנדה כבעלת סמכות המיסוי, ולכן היה עליה לנכות מס במקור בישראל. בית-המשפט פסק, כי בהתאם לאמנת קנדה וישראל, סמכות המיסוי נתונה לקנדה ואף אם הייתה חובה לנכות מס במקור בקנדה, אין בעובדה שהמערערת לא שילמה מס בקנדה כדי להביא למסקנה שהיא כופרת בסמכות המס הקנדית ולהקנות סמכות מס לישראל. משכך, אין להביא לשלילת ההכרה בהוצאה בישראל.

לעומת זאת, בית-המשפט אימץ את טענתו החלופית של המשיב, שכן פסק כי מדובר בעסקה שלא הייתה יכולה להתקיים בין צדדים שאינם קשורים, שאינה מקיימת את עקרון אורך הזרוע, ושהקנתה למערערת יתרון מיסויי שנעדר טעם מסחרי. המערערים לא הוכיחו את מועדי ההלוואות באסמכתה או ראיה כלשהי ולכל הפחות היה עליהם לצרף את הסכמי ההלוואות. במצב עניינים זה, לא ברור מדוע טישבורי לא נתנה את ההלוואה במישרין למערערת.
המשיב הציג את היתרון המיסויי שנצמח מבניית ההלוואות בדרך זו: בעוד שהמערערת ביקשה להפחית מן המס המשתלם לקופת המדינה בגין הוצאות המימון בשיעור גבוה, קופת המדינה אינה נהנית מהכנסות המימון שמשולמות במקביל לטישבורי, משום שבעלי השליטה בה באותו הזמן, הוריו של המערער, לא היו חייבים במס בישראל (במעמדם כתושב ישראל לראשונה וכתושב חוזר וותיק) בגין הכנסות הריבית באותה התקופה שהתקבלו מוולווט שהיא חברה זרה, ויתרון מיסויי זה לא היה מושג אילו טישוברי הייתה מַלווה את הכספים ישירות למערערת, שלא דרך וולווט.

על כן, נפסק כי מדובר בעסקה מלאכותית שנועדה להפחית מס באופן שאינו נאות. אולם, מבחינת התוצאה האופרטיבית, יש ממש בטענת המערערים כי ההלוואות מהבנקים בקנדה אינן מקבילות באופן מלא להלוואות שנלקחו מוולווט, ונפסק כי באין מקור השוואה קרוב יותר, שיעור הוצאות המימון הועמד על שיעור הריבית על ההלוואות מהבנקים בקנדה (שהיה כאמור לעיל נמוך משמעותית משיעור הריבית ששולמו לחברה הקשורה הזרה וולווט).

בחזרה לתפריט

5. מכירת פעילות חברה בתמורה שנפרסה ל- 12 שנים: אי הכרה בהמחאת 87% מהתמורה לבעל המניות בגין התחייבותו לאי-תחרות, מועד הדיווח על רווח ההון צריך להיות בשנת המכירה, קביעת שווי הפעילות, פיצול התמורה לעסקת מכר ועסקת אשראי, עסקה מלאכותית וקנס גירעון
ע"מ 53643-01-21 פריימן הפקות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 2

עו"ד דורון פסו

רקע עובדתי: פריימן הפקות בע"מ ("**החברה**" או "**המערערת**") עסקה משנת 1998 בשירותי פרסום ויחסי ציבור למגזר החרדי והפיצה שישה עיתוני פרסום ומדריכים, ובהם העיתון "לעניין", שהיה עיקר פעילותה. ביום 15.2.2015 מכרה החברה לגל ביתר שירותי פרסום והפקות בע"מ ("**הרוכשת**") את פעילותה, לרבות הזכות להוציא לאור את הפרסומים, רשימות ומאגרי לקוחות, מאגרי מידע, תוכנה, קבצי גרפיקה והמוניטין הקשור בממכר. התמורה נקבעה בסכום גלובלי של 14,560,000 ש"ח בתוספת מע"מ, לתשלום חודשי במשך 12 שנים עד שנת 2026. נוסף לכך נקבע תשלום חודשי בסך 10,000 ש"ח, כמשכורת לבעל המניות ("**המערער**") או לבת זוגו, ממועד סיום תשלום התמורה ועד סוף חייהם ("**התמורה הנוספת**"). ההסכם כלל התחייבות בלתי מוגבלת בזמן של בעל המניות ובני משפחתו לאי-תחרות בתחום הפרסום במגזר החרדי.
ביום 19.4.2015 נחתם בין החברה לבין המערער הסכם לפיו הומחתה לו 87% מהתמורה, בטענה כי התמורה כוללת רכיב בגין המוניטין האישי ואי-התחרות.

בדוח **החברה** לשנת 2015 דווחו "הכנסות ממכירת זכויות" לרוכשת בסך 1,892,800 ש"ח, שהם 13% מהתמורה ללא מע"מ וללא התמורה הנוספת; בעל המניות לא דיווח בשנת 2015 על 87% מהתמורה, ובשנת 2016 דיווח על מכירת מוניטין בסך 81,000 ש"ח, אשר קוזזה כנגד הפסד הון מחברה אחרת בשליטתו.
פקיד השומה קבע כי מלוא התמורה היא רווח הון של החברה, וכי סכומים שהגיעו לבעל המניות הם דיבידנד וכן הטיל עליהם קנסות גירעון.

בית המשפט המחוזי (השופט דורות) דחה את הערעורים ולהלן נפרט:
<u>סוגיה 1 - מהות המכירה וייחוס התמורה</u>
עמדת פקיד השומה: החברה היא שהפעילה את העיתונים ומכרה את הפעילות. הסכם המכר אינו מקצה תמורה למוניטין אישי או להתחייבות לאי-תחרות; לכן מלוא התמורה היא רווח הון של החברה, וכל סכום שהגיע לידיו של בעל המניות חייב כדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה.
טענות המערערים: בעל המניות היה הכוח המניע בחברה, יצר את מודל הפעילות והמוניטין והתחייב, עם בני משפחתו, שלא להתחרות; לפיכך 87% מהתמורה שייכים לו אישית.
הערעור נדחה. נקבע כי הצדדים להסכם המכר הם החברה והרוכשת, וכי קיימת בהסכם הפרדה מפורשת בין "המוכר" לבין בעלי מניותיו. הממכר הוגדר כפעילות ונכסי החברה, לרבות המוניטין העסקי; לא נקבעה תמורה נפרדת בגין מוניטין אישי או אי-תחרות. בית המשפט העדיף את לשון ההסכם וקבע כי הטענה שלפיה עיקר התמורה שייך לבעל המניות היא טענה בעל-פה נגד מסמך בכתב. עוד הודגש הכלל שלפיו: "מצבו של נישום במחלוקת מס נבחן רק על ידי מה שהוא בחר לעשות ולא על ידי מה שהוא יכול היה לעשות".

<u>סוגיה 2 - שווי הפעילות הנמכרת</u>
עמדת פקיד השומה: חוות דעת מעריכת השווי מטעם רשות המסים אמדה את הפעילות בטווח של 10-12.1 מיליון ש"ח ואת הערך הנוכחי של כלל התשלומים, לרבות התמורה הנוספת לפי שיעור היוון של 9%, בטווח של 10.1-12.2 מיליון ש"ח, בשיטת DCF.
טענות המערערים: יש להעדיף שיטה השוואתית שלפיה שווי הפעילות כמיליון ש"ח; כן נטען כי חוות הדעת אינה מתייחסת כראוי לענף הפרסום החרדי ולתניית אי-התחרות.
הערעור נדחה. בית המשפט קיבל את הסברי מעריכת השווי, קבע כי DCF מתאימה לניתוח עסק פעיל, ולא מצא בסיס להתערב בהערכת השווי. חוות הדעת מטעם המערערים לא שימשה בסיס לממצאים, לאחר שעורכיה לא הועמדו לחקירה. גם הסכמים אחרים שהוצגו לא נמצאו בני-השוואה לעסקה, והסיכון בהפרת התחייבויות תשלום מצד הרוכשת אינה מלמדת שהתמורה אינה הולמת את שווי הממכר.

סוגיה 3 - פיצול התמורה לעסקת מכר ולעסקת אשראי

עמדת פקיד השומה: בהסכם גלומות שתי עסקאות: עסקת מכר, שתמורתה הערך המהוון של התשלומים ביום המכירה, כ-10.1 מיליון ש"ח לפי שיעור היוון של 9%; ועסקת אשראי, שהכנסתה היא ההפרש בין התשלומים בפועל לבין התמורה המהוונת, כהכנסות מימון לפי סעיף 2(4) לפקודה.

טענות המערערים: פריסת התשלומים נועדה לשמש בטוחה לקיום התחייבות אי-התחרות ולא לשקף אשראי.

הערעור נדחה. בהסתמך על חוזר מס הכנסה 19/2018- "עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים", נקבע כי במקרה זה יש לפצל את התמורה לשני מרכיבים: עסקת מכר ועסקת אשראי.

סוגיה 4 - דיווח על בסיס מצטבר או מזומן

עמדת פקיד השומה: יום חתימת הסכם המכר, 15.2.2015, הוא יום אירוע המס, ועל החברה לדווח בשנת 2015 על מלוא שווי העסקה על בסיס מצטבר.

טענות המערערים: יש לדווח על בסיס מזומן לפי מועדי קבלת התשלומים, משום שאין ודאות לקבלת התמורה החוזית.

הערעור נדחה. אין מחלוקת שמדובר ברווח הון, ולפי חלק ה' לפקודה יום חתימת ההסכם הוא יום אירוע המס. תנאי חוזי הקובע מועד עתידי לתשלום אינו יוצר כשלעצמו אי-ודאות. גם דיווח החברה על 13% ממלוא התמורה, ולא על 13% מהתקבולים שהתקבלו רק בשנת 2015, וכן ציון בדוחות כי נערכו על בסיס מצטבר, תמכו במסקנת פקיד השומה. אי-הבאת רואה החשבון שערך את הדוחות לעדות לטענה שמדובר בטעות נזקפה לחובת המערערים.

סוגיה 5 - הסבת הכנסה ועסקה מלאכותית

עמדת פקיד השומה: הסכם בעל המניות הוא הסבה הניתנת לביטול לפי סעיף 84 לפקודה; לחלופין, פיצול התמורה הוא עסקה מלאכותית לפי סעיף 86, שנועדה להפחית מס באמצעות אי-תשלום מס חברות על 87% מהתמורה ומיסוי בעל המניות כרווח הון בשיעור 25%, במקום כדיבידנד לבעל מניות מהותי בשיעור 30%.

טענות המערערים: להסכם טעם מסחרי, שכן הגבלת עיסוקו של בעל המניות הייתה "המנוע" לעסקת המכר.

הערעור נדחה. הסכם ההמחאה נחתם כחודשיים לאחר העסקה, בין בעל השליטה לבין החברה שבשליטתו, ללא מעורבות הרוכשת. בית המשפט קבע כי הוא נועד לשנות את תוצאת המס ולהמחות לבעל המניות 87% מהכנסות החברה, ללא הסבר משכנע לקביעת שיעור זה; ההסכם הוא הסבה הניתנת לביטול. השופט מקבל גם את עמדת המשיב בשומה החלופית בה נקבע כי הפיצול השרירותי נועד להפחתת מס בלתי נאותה ולא נמצא לו טעם מסחרי זולת הטבות המס.

סוגיה 6 - קנס גירעון

עמדת פקיד השומה: החברה לא דיווחה על מלוא הכנסתה והסבה את התמורה לבעל המניות; בעל המניות לא דיווח כנדרש על הסכם ההמחאה וקיזז הפסד הון שלא כדין.

טענות המערערים: לא הייתה התרשלות, והדיווחים נערכו בסיוע מקצועי.

הערעור נדחה. לפי סעיף 191 לפקודה, הנטל להוכיח היעדר התרשלות מוטל על הנישום. בהפנותו להלכת שביט ציטט בית המשפט כי "**משקלם המצטבר של הפגמים שנמצאו בדיווחי המערערים מטה את הכף לחובתם... והתמונה הכוללת... היא של היעדר תשומת לב ראויה וחוסר תום לב בשומתם העצמית**". משנקבע שהסכם בעל המניות נועד להפחתת מס בלתי נאותה, אושר קנס הגירעון לשני המערערים.

בחזרה לתפריט

6. מיסוי הכנסות של רב, בחינת מקור ההפקדות לחשבונות בני הזוג
ע"מ 1331-01-20 רבקה ורפאל מאמו נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה
עו"ד לירז חן

המערער, הרב רפאל מאמו, הינו רב מקובל וראש ישיבה שמוקד פעילותו בקרית אתא. במהלך שנות המס שבערעור (2010–2015), פעל הרב בתחומים תורניים ודתיים מגוונים: ניהול ישיבת "שערי יהודה", עריכת "קבלת קהל" רחבת היקף בערים שונות (קריית אתא, צפת, תל אביב, בית שמש ואשדוד) שכללה מתן ברכות, עצות, קמיעות ותשמישי קדושה, וכן כתיבה והוצאה לאור של למעלה מ-20 ספרי הגות ודת.
במהלך כל שנות השומה היה הרב נשוי למערערת, גב' רבקה מאמו (שעבדה כגננת שכירה). תיק המסים המקורי שנפתח בשנת 2003 סווג על שם המערערת כ"בן זוג רשום", מאחר שפתחה גן ילדים בבעלותה, אך היא הפסיקה את פעילותה כעצמאית.
בני הזוג נפרדו והתגרשו בסמוך לאחר תקופת השומה. בגין שנות המס 2010–2015 לא הגישו בני הזוג דוחות שנתיים בזמן אמת, ושילמו מס מנוכה במקור בסך 24,758 ש"ח בלבד.

בעקבות בירורים שנערכו, הוציא פקיד השומה שומות לפי מיטב השפיטה (**שומת הפקדות**), במסגרתן יוחסה לבני הזוג הכנסה חייבת נוספת בסך כולל של כ-5.41 מיליון ש"ח לתקופת השומה. השומה התבססה בעיקרה על הפקדות בשלושה חשבונות בנק מרכזיים:

- חשבון משותף ע"ש בני הזוג – הפקדות בסך כ-1.6 מיליון ש"ח.
- חשבון ע"ש הרב ומשה שהרבני (עוזרו) – הפקדות בסך כ-1.5 מיליון ש"ח.
- חשבון ע"ש "כולל רבי יהודה בן בבא" (בהנהלת הרב כמורשה חתימה יחיד) – הפקדות בסך כ-1.3 מיליון ש"ח.

בנוסף להפקדות בבנק, נבחנו מקורות הכנסה נוספים: תקבולים מאירוע חתונת בנם של בני הזוג בשנת 2011, תמיכה חודשית מ"נדיב" תושב חוץ עבור כתיבת ספרים, סכום שנגבה מכוח ערבות שנתן הרב להלוואה, והחזרי הלוואות שניתנו על ידי הרב ללווים שונים.

טיעוני המערער: הכחיש הכנסה אישית: טען כי לא הפיק הכנסות אישיות מעבר למלגת לימודים צנועה והחזר הוצאות (3,000 - 4,000 ש"ח בחודש). לגרסתו, כל התרומות שנתקבלו משירותי הדת הופנו ישירות למוסדות התורניים ולצדקה ולא לכיסו הפרטי.
לגבי החשבון המשותף טען כי ניהול החשבון המשותף נעשה באופן בלעדי על ידי המערערת, כספים רבים הופקדו בו על ידי בני משפחתה שתמכו בה, והוא עצמו לא היה מעורב בניהולו.
לגבי חשבון הכולל: טען כי מדובר בחשבון צדקה ונאמנות ששימש לתמיכה באברכים, בישיבה ובנזקקים, ונוהל תחת פיקוח קפדני ודקדקני של הרב שמעון אלימלך ז"ל. לגבי חתונת הבן וכתיבת הספרים: טען כי מתנות החתונה היו מתנות אישיות מקובלות הפטורות ממס, וכי הכספים שנתקבלו מהנדיב בחו"ל היו בבחינת מלגה/תמיכה שהופקדה בבנק (ולכן חיובה במס יוצר כפל מיסוי).
טענות פרוצדורליות: טען לבטלות הצווים בשל פגמים בהליכי השומה, חוסר סמכות להוציא צווים בתיק הרשום ע"ש המערערת בלבד, והסתמכות על מצג מנציגי המודיעין והגבייה לפיו אין לחובתו חובות עבר.
טיעוני המערערת: טענת מידור: טענה כי הייתה ממודרת לחלוטין מהפעילות הכלכלית והעסקית של הרב, ולא הייתה לה כל נגיעה למקורות כספיו. החשבון המשותף שימש לכלכלת הבית והיה שרוי בגרעון מתמיד. לגבי סיווג כ"בן זוג רשום": טענה כי הינו שגוי ובלתי מוצדק להותירה במעמד "בן זוג רשום" ולחייבה בחובות מס הנובעים בלעדית מפעילותו של הרב. פגיעה בזכות הטיעון: טענה לפגמים קשים בהליך השומה וההשגה, שכן הוזמנה לדיון אחד בלבד ולא ניתנה לה הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיה בטרם הוצאו הצווים.

טיעוני המשיב (פקיד השומה): הרב הינו מנהיג בעל "חצר" ואלפי מאמינים, אשר סיפק שירותי דת, ברכות וקמיעות במסגרת מנגנון מסודר ומאורגן. התרומות והמתנות ניתנו בזיקה ישירה למעמדו ומשלח ידו.

שליטה בכספים וחובת הוכחה: בהעדר הנהלת חשבונות וספרים כחוק, שומת ההפקדות מבוססת כדין. הרב היה מורשה החתימה היחיד בחשבון הכולל ובעל השליטה המלאה בכספים, ועל כן בהעדר ראיות לשימוש לצדקה בלבד, יש לראות בכל ההפקדות כהכנסה חייבת.
חתונת הבן וכספי הנדיב: החתונה היוותה אירוע עסקי-קהילתי שבאמצעותו זרמו כספים רבים בשל מעמד הרב. כספי הנדיב מהווים תמורה עבור כתיבת ספרים ומשלח יד, ולא הוכח שהופקדו בבנק.
מעמד המערערת: מאחר שהמערערת היתה בן זוג רשום במועדים הרלוונטיים, החוק מאפשר לחייב ולגבות ממנה את קביעות השומה.

בית המשפט המחוזי (השופט קירש) קבע כי יש מקום לְמַתֵּן את השומה שהוציא פקיד השומה, אשר נהג ככלל בגישה מחמירה יתר על המידה, ומאידך דחה את עמדת הרב לפיה אין מקום לחיוב מס נוסף כלל. להלן עיקרי קביעות בית המשפט בכל אחד מהרכיבים:

<u>לגבי החשבון המשותף- ייחוס בשומה של 100% מההפקדות כהכנסה חייבת.</u> השופט קבע שיקלול ממתן: נטרול משכורת בת הזוג וכספי חתונה. 30% מהיתרה תיוחס למערערת (פטור ממס). מחלק הרב (70%), 30% פטור כמתנות. בשורה התחתונה: 49% מיתרת ההפקדות תיחשב כהכנסה חייבת מעסק/משלח יד.

<u>לגבי חשבון "הכולל" - ייחוס בשומה של 100% מההפקדות כהכנסה חייבת של הרב.</u> ביהמ"ש קיבל באופן עקרוני את הטיעון של המערער שהכספים יועדו ברובם לצדקה/חינוך. עם זאת, בהעדר תיעוד מתאים שבאחריות הרב כ"נאמן", נקבע אומדן לפיו 30% מכספי חשבון הכולל ייחשבו כהכנסה אישית חייבת במס של הרב.

<u>לגבי חשבון הרב ועוזרו- ייחוס בשומה של 100% מההפקדות כהכנסה חייבת.</u> ביהמ"ש אישר את עמדת המשיב: בהעדר הסבר לסתור, 100% מההפקדות ייחשבו כהכנסה חייבת של הרב.

<u>לגבי תקבולי חתונת הבן בשנת 2011</u>, המשיב קבע בשומה המתוקנת הכנסה חייבת בסך 2,137,500 ש״ח, לפני הוצאות, על בסיס רשימה חלקית של כ־350 נותני מתנות גדולות. בית המשפט דחה את התחשיב שהתמקד במתנות הגדולות בלבד, וביסס את אומדן תקבולי החתונה על דברי הרב בדבר כ־3,000 אורחים ומתנות בסך כ־3.5 מיליון ש״ח. מתוך סכום זה הוכרו 2.25 מיליון ש״ח כמתנות רגילות שאינן חייבות במס, לפי 750 ש״ח לאורח. לאחר ניכוי הוצאות בסך 160 אלף ש״ח, שיוחסו לחלק החייב, הועמדה התוספת להכנסה החייבת בגין החתונה על 1,090,000 ש״ח. בנוסף, נוטרלו כ־377 אלף ש״ח משומת ההפקדות בבנק, כדי למנוע כפל חיוב בגין אותם תקבולים.

<u>תמיכת הנדיב לכתיבת ספרים - חיוב מלא בשומה כהכנסה ממשלח יד ללא נטרול בבנק.</u> נקבע כי מלוא התקבולים, בסך כ־587 אלף ש״ח בתקופת השומה, מהווים הכנסה חייבת ממשלח יד (סע' 2(1) לפקודה). כדי למנוע כפל חיוב, בית המשפט העריך כי יש לנטרל מהשומות שליש מהתקבולים (196 אלף ש"ח).

<u>מימוש ערבות והחזרי הלוואות - הכרה חלקית בלבד בשומה (50 אלף ש"ח הלוואות).</u> ביהמ"ש קיבל את טענות הרב בחלקן: הוכר סך 260 אלף ש"ח בגין מימוש הערבות כמפחית הפקדות, וכן הוכרו החזרי הלוואות מתועדים מאת 10 לווים שונים כהסבר המפחית את השומה.

<u>מעמד המערערת וסדר הגבייה - גבייה שוויונית בשומה מנכסי המערערת כ"בן זוג רשום"</u>. נקבע כי מבחינה מהותית עיקר ההתעשרות נוצרה ע"י הרב. מכוח סעיף 156 לפקודה, נפסק כי פקיד השומה יפעל ראשית לגביית החוב מנכסי הרב, ורק אם ימוצו ההליכים ותיוותר יתרה, יוכל להיפרע מהמערערת.

<u>קנסות ושיעורי מס מוגדלים, הטלת קנס גירעון והגדלת שיעורי מס בשל אי-ניהול ספרים.</u> נקבע ע"י ביהמ"ש: ביטול מלא של קנסות הגירעון (סע' 191) וביטול הגדלת שיעורי המס (סע' 191ב), בין היתר בשל כך שאופן מיסוי שירותי דת היה מצוי בתקופה הנדונה בהתהוות ולפנים משורת הדין.

בחזרה לתפריט

פסיקה - ביטוח לאומי

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

7. התקבל ערעור המל"ל בבית הדין הארצי לעבודה: נדחתה טענה לניתוק תושבות של בני זוג ששהו ברילוקיישן במשך 3 שנים בלבד
עב"ל 44371-06-25 המוסד לביטוח לאומי נ' גיא דניאל זנדר ושרון נקר

בני הזוג גיא דניאל זנדר ושרון נקר, אזרחי ישראל, עזבו את ישראל בשנת 2018 ועברו להתגורר ולעבוד באירלנד. הם ניתקו את קשריהם מישראל, אך למרות זאת, המשיכו לשלם דמי ביטוח לאומי בישראל, בשיעור המינימלי, כדי לשמור על זכויותיהם. במהלך שהותם בחו"ל ביקרו בישראל לפרקי זמן קצרים, בעיקר לצרכי עבודה וביקור משפחה. בשנת 2021 שבו לישראל.

בעקבות שומות מס הכנסה לשנת 2019 בגין הכנסותיהם של בני הזוג מחו"ל, המוסד לביטוח לאומי דרש מהם לשלם דמי ביטוח בגין הכנסותיהם מחו"ל, בשיעורים המלאים. בני הזוג ביקשו לבטל את החיוב וטענו כי בתקופה הרלוונטית לא היו תושבי ישראל ולכן אינם חייבים בתשלום.

בית הדין האזורי לעבודה (ב"ל 18389-08-21) קיבל את עמדת בני הזוג וקבע כי בתקופה שבמחלוקת הם לא היו תושבי ישראל. לעמדת בית הדין האזורי, העובדה שבני הזוג המשיכו לשלם דמי ביטוח בישראל, מעידה אמנם על זיקה כלשהי לישראל, אולם לאור מכלול הנסיבות, אין בה, כשלעצמה, כדי להעיד על היותם תושבי ישראל שעה שכל הזיקות האחרות (הם רכשו דירה באירלנד, עזבו את הדירה שבה גרו בשכירות בישראל, התפטרו מהעבודות שבהן עבדו, בן הזוג מכר מכונית שהיתה בבעלותו ואף איבד עקב המעבר לאירלנד את כשירותו כטייס בחיל האויר הישראלי) מצביעות על כוונה ורצון להשתקע בחו"ל. לאור האמור לעיל, קבע בית הדין כי בני הזוג לא היו תושבי ישראל בתקופה הרלוונטית, יש לבטל את החיוב בדמי הביטוח הלאומי ויש להשיב להם את דמי הביטוח ששולמו!

בית הדין הארצי לעבודה הפך את עמדת בית הדין האזורי ודחה את עמדת בני הזוג בקובעו כי "אין ספק כי למשיבים היתה כוונה להגר, אך בסופו של יום כוונה זו לא התממשה. תושב ישראל העוזב אותה ואינו יכול לדעת כיצד יתקדם התהליך והאם יושלם, אך טבעי הוא כי ידאג לשמר את זכויותיו כתושב למקרה בו התהליך לא יסתיים כפי שציפו לו". בית-הדין הארצי נתן משקל שונה מהמשקל שנתן בין הדין האזורי לזיקות השונות של בני הזוג למיקום תושבותם, וקבע כי בהיבט הסובייקטיבי, התנהגותם של המשיבים כלפי המוסד וכלפי מס הכנסה (שכן בדוח המס השנתי שלהם הם דרשו נקודות זיכוי כתושבי ישראל) לימדו כי ביקשו לשמור על מעמדם כתושבי ישראל ופעולת ההגירה מישראל לא הושלמה.

הערה- נציין כי לפסק הדין חשיבות גם בהקשר של השלכות מס הכנסה בגין עובדי רילוקיישן, שכן הוא מדגיש את חשיבות הניתוק מישראל ואת בחינת מרכז החיים.

בחזרה לתפריט

8. נדחתה טענה לקביעת תושבות בישראל על ידי יחיד ששהה שנים ארוכות מחוץ לישראל
ב"ל 76733-03-26 נפתלי לוי נ' המוסד לביטוח לאומי

התובע, יליד 1955, התגורר מחוץ לישראל החל משנת 1994 והוכר כתושב חוזר בשנת 2017. בשנת 2022 אושרה לו קצבת אזרח ותיק, אף ששהה מחוץ לישראל.

בשנת 2026 בחן המוסד לביטוח לאומי מחדש את תושבותו, שלל אותה באופן רטרואקטיבי החל משנת 2022, הפסיק את זכאותו לקצבה ודרש ממנו להשיב סך של כ-268 אלפי ש"ח שקיבל עד לאותו מועד.

התובע טען כי שהותו מחוץ לישראל, בווייטנאם, נבעה מאילוץ כלכלי בלבד וכי מרכז חייו האובייקטיבי והסובייקטיבי נותר בישראל. עוד טען כי הסתמך על התנהלות המוסד, ששילם לו את הקצבה לאורך השנים.

בית הדין האזורי לעבודה דחה את התביעה וקבע כי אין להתערב בהחלטות המוסד שנבחנו בהליך. בית הדין יישם את מבחן מרכז החיים, על היבטיו האובייקטיבים והסובייקטיבים, וקבע כי בתקופה הרלוונטית מירב זיקותיו של התובע לא היו לישראל: הוא שהה בווייטנאם תקופה ממושכת, שכר שם דירה, עבד שם, ניהל קשרים חברתיים וזוגיים, ואילו בישראל לא עבד, לא החזיק נכסים ולא הוכיח זיקות ממשיות מעבר למשפחתו.

בית הדין הוסיף כי הקשר ששמר התובע עם ישראל וביקוריו בה נועדו בעיקר לשמירת הזכאות לקצבה, וכי חזרתו לישראל במהלך שנת 2026 נבעה בעיקר ממצבו הרפואי ומהרצון לקבל טיפול רפואי ולהיות בקרבת משפחתו. לפיכך נקבע כי במועד הרלוונטי התובע התגורר בחו״ל דרך קבע ולא באופן ארעי, ותביעתו נדחתה.

בחזרה לתפריט

9. נדחתה תביעה להשבת דמי ביטוח ששילמה מבוטחת שביקשה לשמר את תושבותה בישראל
ב"ל 4763-01-23 דנה דקל נ' המוסד לביטוח לאומי

התובעת, יצאה מישראל לבריטניה בשנת 2012 לצורכי לימודים. במהלך השנים השלימה תואר ראשון ושני, המשיכה ללימודי דוקטורט, עבדה בבריטניה וגידלה שם את בתה.

בשנת 2018 נשללה תושבותה בישראל עקב שהייה של יותר מחמש שנים בחו״ל, אך בעקבות פנייה נוספת למוסד לביטוח לאומי אושרה התושבות מחדש.

בשנת 2022 החליט המוסד לביטוח לאומי לבטל את תושבותה. התובעת ביקשה תחילה להמשיך ולהיחשב תושבת עד לסיום לימודיה, אך במהלך ההליך זנחה את טענת התושבות, מטעמים כלכליים, ועמדה על דרישתה להשבת דמי הביטוח ששילמה משנת 2012, ולחלופין משנת 2017.

התובעת טענה כי קיבלה מהמוסד לאורך השנים מידע והחלטות סותרים, וכי הסתמכה על המצג שלפיו תוסיף להיחשב תושבת כל עוד היא לומדת בחו״ל. המוסד טען כי החזיר לה דמי ביטוח בגין תקופות שבהן הוכח תשלום כפול בישראל ובבריטניה, בכפוף להתיישנות, וכי אין להשיב דמי ביטוח בריאות שאינם נכללים באמנה בין המדינות.

בית הדין האזורי לעבודה דחה את התביעה. נקבע כי לאורך השנים ועד שנת 2022 הייתה התובעת רשומה כתושבת ישראל ולכן חלה עליה חובה לשלם דמי ביטוח. התובעת עצמה ביקשה פעם אחר פעם לשמר את מעמדה כתושבת, והמוסד נענה לבקשותיה והאריך את ההכרה בתושבותה עד לעשר שנים לאחר יציאתה מישראל.

בית הדין קבע כי מעמד של תושב ישראל מקנה זכויות, בין אם המבוטח ניצל אותן בפועל ובין אם עמדו לרשותו באופן פוטנציאלי. לפיכך, אין לאפשר למי שביקשה להכיר בה כתושבת, ולאחר שבקשתה התקבלה נהנתה ממעמד זה, לחזור בה בדיעבד ולדרוש את השבת דמי הביטוח. התנהלות כזו הוגדרה כחסרת תום לב.



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. דף מידע מרכז אודות חוזרי רשות המסים ואופן הדיווח על הכנסות של רווחים בלתי מחולקים

הודעת רשות המסים מיום 13 באוקטובר 2026

ביום 1.1.2025 נכנס לתוקף תיקון 277 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), הקובע הטלת מס על רווחים לא מחולקים של חברת מעטים.

דף מידע זה מרכז את כלל המידע הזמין כיום באתר רשות המסים, אודות הדיווח על הכנסות אלו במסגרת הדוח השנתי למס הכנסה:

הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 9/2026 - הלכה למעשה בדיווחים: הוראה זו מפרטת למגיש הדוח בבואו לדווח על הכנסות אלו, את השדות בדוח אותם יש למלא, לרבות הטפסים, הנספחים והטבלאות הנפתחות למילוי בעת שידור הדוח המקוון.

חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מספר 3/2025: חוזר זה מעניק הסבר, דגשים והבהרות בנוגע להוראת שעה **סעיף 6 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים) התשפ"ה-2024** , המאפשרת פירוק חברות או העברת נכסים לבעלי מניות יחידים בדחיית מס ובפטור ממס רכישה.

עדכון 1 לחוזר מס הכנסה מספר 7/2025: חוזר זה מבהיר את הוראות סעיפים 81א – 81ו לפקודה, העוסקים במיסוי הרווחים של חברת מעטים שטרם חולקו לבעלי המניות בה.

חוזר מס הכנסה מספר 1/2026: חוזר זה מפרש ומבהיר את עמדת רשות המסים ביחס להוראות סעיף 76 לפקודה בכלל ותחולת הגדרת חברת מעטים בפרט .

חוזר מס הכנסה מספר 2/2026: חוזר זה נותן הסבר, דגשים והבהרות לתקנות מכוח סעיף 81ב(ב)(3)(ג) לפקודה, הקובעות את מנגנון המיסוי בעת חלוקת "דיבידנדים ששולם מס בעת חלוקתם", ולמסלולים המוצעים בהן.

הנחיות מיום 23.12.2025 בנושא מקדמות ששולמו לשנת 2025.

לצד פרסומים אלה, פורסמו גם מספר סרטוני הדרכה (עם קישורים שצורפו לכל סרטון), המסבירים כיצד למלא חלקים שונים של הדו"ח:
להודעת רשות המסים צורף גם **תיאור בכתב** של הדוגמאות המוצגות בסרטונים.

בחזרה לתפריט

2. הוראת ביצוע רווחים לא מחולקים - הלכה למעשה בדיווחים

הוראת ביצוע 9/2026 של רשות המסים מיום 15 בספטמבר 2026

מטרת הוראת ביצוע זו היא לפרט למגיש הדוח, בבואו לדווח על הכנסות אלו, את השדות בדוח אותם יש למלא, לרבות הטפסים, הנספחים והטבלאות הנפתחות למילוי בעת שידור הדוח המקוון:

- חברה עליה חלות הוראות סעיף 62א לפקודה תדווח במסגרת שידור הדוח השנתי על ייחוס הכנסותיה באופן מקוון.
- יחיד בעל מניות ידווח בדוח השנתי אם הוא בעל מניות בחברת מעטים שחלות עליה הוראות סעיף 62א לפקודה. הדיווח יתבצע באופן מקוון במסגרת נספח 1362 בהתאם לאישור שהתקבל מאת חברת המעטים.
- חברה עליה חלות הוראות סעיף 81ב לפקודה תדווח על הרווחים הנצברים והעודפים במסגרת דיווח מקוון של נספח 1281 ושל טופס 1214ב.
- יחיד בעל מניות ידווח בדוח השנתי אם קיבל "דיבידנד ששולם מס בעד חלוקתו" (דיבידנד רעיוני), בהתאם לתקנות מכוח סעיף 81ב לפקודה: תקנות מס הכנסה (דיבידנד ששולם מס בשל חלוקתם), התשפ"ה-2025 ("**תקנות הדיבידנדים**"). לשם כך ייפתח אשף בו ימולאו נתוני הדיבידנד הרעיוני.
- יחיד ידווח בדוח השנתי אם חלות עליו הוראות סעיף **6** להוראת השעה.

הוראה זו הינה הוראה תפעולית המשלימה את החוזרים המקצועיים שפורסמו בהתאם לחקיקה זו, כאמור לעיל.

דגשים והבהרות בהוראת הביצוע:

- **דוח שיוגש ללא הדיווחים לפי הסעיפים לעיל-** הובהר כי מי שחייב לשדר את הדוח בכפוף לסעיפים 62א ו/או 81ב לפקודה ולא עשה כן, ומאוחר יותר הגיש בקשה לתיקון דוח כך שיכלול את הדיווח על פי הסעיפים לעיל, ניתן לראות בבקשה כ"תיקון מהותי" בהתאם להגדרתו בהוראת ביצוע מס הכנסה מספר 3/2018. במקרה כזה, רשאי פקיד השומה לשקול את אפשרות ביטול הדוח ושידורו מחדש על ידי הנישום/מייצג (המשמעות, בין היתר, תאריך חדש של קליטת הדוח).

- **נספח 1281- דיווח בהתאם לסעיף 81א לפקודה.**
(א) הטופס ישודר באופן מקוון במסגרת הדוח השנתי של החברה.
(ב) כאשר סכום הרווחים הנצברים שצוין בשדה 169 נמוך מ- 750,000 ₪, אין חובה למלא את נספח 1281.
(ג) עם סימון חלוקה של דיבידנד מסך הרווחים הנצברים בשיעור של 6% לפחות, עוברים ישירות למילוי חלק ד': "המסלול בו בוחרת החברה ", בו יוזנו פרטי חלוקת הדיבידנד ללא צורך במילוי חלק ג' של הטופס (חישוב תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו).
(ד) ככל שחולק דיבידנד בשיעור 6% מהרווחים הנצברים (סכום הנמוך מבין חלופת המס לבין החלופה החשבונאית) ונבחרה חלופה זו או נבחרה חלופת ההפסדים, אין חובה למלא את הנתונים למעט הרווחים הנצברים (חלק ב' לטופס). עד לעדכון מערכת ניתן למלא סכום 1 ש"ח בשדה ג 4.
(ה) אם נוכה במקור מס בשיעור 35% בהתאם לתקנות הדיבידנדים, תמולא "**מחסנית**" בדוח היחיד כמוסבר בסעיף 5.4 להוראת הביצוע.
(ו) **סעיף ד' לטופס- המסלול בו בוחרת החברה.** דיבידנד שחולק, כולל חיוב בדיבידנד לפי סעיף 3(ט1) שדווח בטופס 1350 אצל בעלי המניות בשנת המס. יש לרשום בתאריך 31.12, ולציין שהמס בגין החלוקה **לא** נוכה ע"י החברה.

- **אישור לבעל המניות הסופי בחלוקת דיבידנד רעיוני (נספח ג' להוראת הביצוע).**
החברה תנפיק אישור לכל בעל מניות סופי בקשר לחלוקת דיבידנד בהתאם לתקנות.

במערכת שידור הדוח השנתי ליחיד קיים אשף לתיעוד דיבידנדים שהתקבלו או יוחסו כדיבידנד רעיוני (**"המחסנית").** בהתאם לאישור שקיבל הנישום מהחברה המוחזקת על ידו במישרין כאמור בסעיף 5.3 להוראת הביצוע, ישדר ב"מחסנית" שתיפתח לו. אשף המחסנית נפתח כאשר לפחות אחד מהשדות 123/127/083 משודר בדוח.
הנתונים במחסנית יעודכנו משנה לשנה ויוצגו לנישום גם בשנים הבאות.
בעת מכירת מניות החברה יש לעדכן את המחסנית בסכום הפחתת התמורה ממכירת המניות. סכום ההפחתה צריך להיות זהה לסכום בנספח רווח הון של הניכוי מהתמורה בגין דיבידנד רעיוני שיוחס וטרם חולק (קוד 07).

- **דיווח על חלוקת דיבידנד בשנת המס - טופס 1214ב.**
הטופס עודכן ונוסף בו סעיף בו יש למלא דיבידנד בין חברות שנוכה ממנו מס בשיעור 35%, בהתאם לתקנות הדיבידנדים.



בחזרה לתפריט

3. הבחירות לכנסת העשרים ושש

הנחיית רשות המסים למעסיקים מיום 10 באוגוסט 2026

ביום 27.10.2026 יתקיימו הבחירות לכנסת העשרים ושש. לקראת הבחירות ובמהלכן מבצעים המועמדים, המפלגות הקיימות, המפלגות החדשות וועדת הבחירות תשלומים שונים עליהם חלה חובת ניכוי במקור או חובת תשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות.

בחוק מיסוי תשלומים בתקופת בחירות ובתקנות מיסוי תשלומים בתקופת בחירות שהוצאו מכוחו, נקבעו הוראות מיוחדות למיסוי תשלומים בתקופת הבחירות ("**הוראות הדין המיוחד**").

הנחיה זו תקפה לבחירות לכנסת העשרים ושש בלבד.

בכל מקרה, הוראות הדין המיוחד אינן חלות על תשלומים שנעשו במהלך עסקו, משלח ידו או עבודתו של המקבל.

הנחיה זו כוללת הוראות הן לגבי תשלומים שעליהם חלות הוראות הדין המיוחד והן לגבי תשלומים אחרים המשולמים בגין בחירות

על תשלום בתקופת הבחירות יחול מס מיוחד שאיננו מס הכנסה כמשמעותו בפקודת מס הכנסה. **שיעור המס המיוחד הוא 18%** והוא מוטל על מלוא התשלום, ללא זכות לניכוי, קיזוז, פטור או הפחתה, גם אם מקבל התשלום פטור ממס הכנסה או נמצא בשיעור מס שולי נמוך יותר.
התשלום אינו "הכנסה" כהגדרתה בפקודת מס הכנסה, ולכן עצם קבלתו אינה מחייבת את המקבל בהגשת דוח למס הכנסה.
התשלום אינו "הכנסה" או "שכר" לעניין חוק מע"מ, חוק ביטוח בריאות ממלכתי וחוק הביטוח הלאומי, למעט לעניין ביטוח נפגעי עבודה.
הוראות הדין המיוחד אינן ניתנות להתניה. המקבל אינו רשאי לדווח על התשלומים כהכנסה רגילה ולשלם בגינם מס הכנסה לפי הפקודה.

תשלומים המבוצעים בתקופת הבחירות ועונים על כל הכללים, **אך סכומם המצטבר למקבל עולה על 19,600 ש"ח**, וכן תשלומים הניתנים במהלך עסקו, משלח ידו או עבודתו של המקבל, נחשבים "תשלומים אחרים" לגבי מלוא התשלום ועל כן ייחשבו כהכנסה לצורך פקודת מס הכנסה לכל דבר ועניין.

"**תקופת הבחירות**" היא כל אחד מאלה:
(1) תקופה של 30 ימים המסתיימת יום לאחר היום שבו נערכות הבחירות המוקדמות למועמדי המפלגות כמשמעותן בסעיף 17 לחוק המפלגות, כלומר בחירה בהליך שהוגדר בתקנון המפלגה.
(2) תקופה של 60 ימים המסתיימת ביום ה־14 שלאחר יום הבחירות, דהיינו מיום 12.09.2026 ועד ליום 10.11.2026.

ההנחיה מתייחסת, בין היתר גם לנושאים הבאים: פתיחת תיקי ניכויים, הגדרת התשלומים עליהם חלים הוראות הדין המיוחד, דוגמאות לסוגי תשלומים שכיחים עבור עבודה או שירות המתבצעים בתקופת בחירות ודוגמאות לסוגי תשלומים נפוצים שאינם נחשבים לתשלום בתקופת בחירות, דיווח ותשלום המס המיוחד, מיסוי תשלומים לנערים ועוד.

בחזרה לתפריט

4. מיזוג במועד מיוחד 31.7.2026 שנקבע מכוח סמכות המנהל

החלטת מיסוי 8012/26 - שינויי מבנה

העובדות:

חברה ב' הישראלית מחזיקה ב-100% מחברה א' הישראלית, לאחר שרכשה את מלוא מניותיה מצד ג' ביום 15.2.2022. שתיהן חברות טכנולוגיה מתקדמת בעלות פעילות עסקית ממשית ומתמשכת.

החברה הקולטת מוחזקת במלואה ע"י חברה תושבת חוץ והן חלק מקבוצה רב לאומית בעלת פריסה גלובלית העוסקת בתחום הטכנולוגיה המתקדמת.

במסגרת שינוי מבנה גלובלי של הקבוצה שיבוצע ביום 31.7.2026, הוחלט, בין היתר, למזג את חברה א' לתוך חברה ב'. מטרת המהלך המוצהרת היא פישוט מבנה ההחזקות, צמצום מספר החברות וניהול ותפעול מאוחד.

מועד המיזוג: מנהל רשות המסים הפעיל את סמכותו לפי סעיף 103א1(ב) וקבע את 31.7.2026 כמועד המיזוג, במקום 30.6.2026 בהתאם למנגנון הרגיל שבחוזר 6/2018 -קביעת מועד מיזוג פיצול ("**החוזר**").

המיזוג אושר לפי הוראות חלק ה2 לפקודה, לרבות סעיפים 103ג ו-103ט, בכפוף לעמידה בתנאים שנקבעו בהחלטה ובחוזר.

נקבע, כי לא יוקצו בשל המיזוג זכויות כלשהן בחברה הקולטת.

בעת מכירת מניות החברה הקולטת, עלות ההשקעה במניות החברה המעבירה לא תתווסף למחיר המקורי של מניות הקולטת. העלות תבוטל לחלוטין ולא תותר לצורכי מס או להיוון בדרך אחרת.

על הפסדי החברות המשתתפות במיזוג יחולו הוראות סעיף 103ח לפקודה.

עובדי החברה המעבירה יעברו לקולטת בהתאם לסעיף 103טז, ועל הנכסים המועברים יחולו הוראות סעיף 103ה.

נקבעו חובות גילוי בדוחות הכספיים ובדוחות המס, סגירת תיק החברה המעבירה באמצעות טופס 2551, וכן מגבלות ותנאים נוספים.

5. הארכת תוקף עד ליום 31.12.2027 של נוהל הוראת שעה לקבלת כספי מסים בשל רווחי מימוש אמצעי תשלום מבוזר

הודעת רשות המסים מיום 31 באוגוסט 2026

בהמשך לפרסומה של הוראת ביצוע 06/2024, ליישום ותפעול "נוהל הוראת שעה לקבלת כספי מסים בשל רווח ממימוש אמצעי תשלום מבוזר", והארכת תוקפו של הנוהל בינואר 2026, רשות המסים הודיעה על **הארכת תוקפו של הנוהל עד ל-31.12.2027.**

הנוהל, נועד לאפשר לציבור שהפיק רווחים מאמצעי תשלום מבוזר (קריפטו) לדווח ולשלם את המסים החלים עליו על פי חוק. בהתאם לנוהל, כספי המסים יופקדו לחשבון בנק של רשות המסים שיתנהל בבנק ישראל.

הנוהל חל רק ביחס לכספי מסים על פעילות באמצעי תשלום מבוזר, ובלבד שהוכח לרשות המסים שהמערכת הבנקאית המסחרית בישראל (בנק אחד לפחות) סירבה לקבלם, לרבות בדרך של סירוב לפתוח חשבון.

הטיפול ייעשה באמצעות טופס מספר 909 – "דיווח על פעילות במטבעות וירטואליים לשנת מס", באמצעותו פונה הנישום לפקיד השומה לצורך יישום הנוהל זאת במסגרת הגשת הדוח השנתי למס הכנסה. הנישום נדרש לחתום על תצהיר מתאים ולצרף אסמכתאות מתאימות כמפורט בנוהל. את הטופס ניתן להגיש גם במסגרת הגשת דו״ח שנתי מקוון מלא.

הכסף שיופקד בחשבון הבנק של רשות המסים בבנק ישראל, יופקד בשקלים בלבד, וסכום ההפקדה חייב להיות תואם לסכום המס שצוין באישור שהועבר לבנק ישראל.

מגיש הבקשה יספק את האסמכתאות ביחס למקור הכספים ששימשו לרכישת המטבעות הווירטואליים, אסמכתאות המעידות על "נתיב המטבע הווירטואלי", קרי, התנועות שבוצעו במטבעות הווירטואליים או בכתובת ארנק של מטבע וירטואלי שבה הושמו לאורך תקופת ההחזקה בהם. המבקש יספק גם אישור על הפקדת התמורה בגין מכירת המטבעות הווירטואליים לחשבונו מנותן השירותים הפיננסיים באמצעותו בוצעה המכירה. סכום המס שישולם במסגרת הנוהל לא יוחזר לנישום אף אם עומדים לזכות הנישום החזרים, הפסדים, ניכויים או זיכוים, אשר לא קיבלו ביטוי במסגרת הסכם השומה או השומה העצמית.

בחזרה לתפריט

6. הנחיות פריסת הכנסה בתגמול הוני לעובדים ונותני שירותים

[נייר עמדה מקצועי מספר 08/2026 של רשות המסים מיום 30 ביולי 2026]

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

בנייר עמדה זה פירסמה רשות המיסים את עמדתה בנוגע לאופן פריסת ההכנסה הנצמחת לעובדים/יועצים/בעלי שליטה בגין מימוש אופציות שהוקצו להם: (א) במסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודה, ו/או (ב) במסגרת הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.

<u>הענקות שחלות עליהן הוראות המסלול ההוני בסעיף 102</u>

בהתאם לסעיף 91(ה) לפקודה, רשאי העובד לבקש כי המס על ריווח ההון יחושב כאילו הוא נבע לאורך תקופת ההחזקה באופציות/מניות, אך לא יותר מ- 4 שנים. מדובר **בפריסה טכנית**, בחלקים שנתיים שווים לאורך התקופה המסתיימת בשנת המס שבה מימש העובד את המניות, וזאת אך ורק לצורך חישוב חבות המס בהתחשב בשיעורי מס נמוכים יותר ונקודות הזיכוי של הנישום במהלך שנות החזקתו באופציות/מניות.

כלומר ככל ומועד המימוש היה לדוגמא בשנת המס 2026 ניתן לפרוס לשנים 2023-2026. אך אם מדובר במימוש מניות שמועד הקצאתן היה בשנת 2024, הרי שניתן לפרוס את הרווח לשנות המס 2024-2026 בלבד.

יודגש כי לעמדת רשות המיסים:

(1) הפריסה מתייחסת אך ורק לשיעורי המס ונקודות הזיכוי של העובד, אך לא ניתן ליישם אותה לצורך שימוש בפטורים או קיזוזים מהעבר.

(2) מס יסף (מס על הכנסות גבוהות לפי סעיף 121ב לפקודה) יוטל על כל סכום הרווח בשנת המימוש עצמה, ללא קשר לפריסה.

(3) במקרים בהם ההכנסה במועד המימוש מתחייבת במס כהכנסת עבודה (בין אם מכוח הוראות סעיף 102(ב)(3) החל על חברות ציבוריות, ובין אם בגלל שהעובד מכר לפני חלוף תקופת השנתיים), לא ניתן לפרוס את ההכנסה כלל.

<u>הענקות שחלות עליהן הוראות סעיף 3(ט)</u>

בהתאם להוראות סעיף 3(ט) לפקודה, רשאי בעל השליטה/יועץ (שכן סעיף 102 לא חל עליו) לבקש לפרוס אחורה את ההכנסה ממימוש האופציות לתקופה שבה נצמחה ההכנסה (כלומר, ממועד ההקצאה ועד למועד המימוש), אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה בה האופציות מומשו. כלומר, המס יחושב כאילו ההכנסה התקבלה בחלקים שווים בכל אחת משנות הפריסה.

לעמדת רשות המיסים, הפריסה מכח סעיף 3(ט) **אינה טכנית אלא מהותית**. לכן:

(1) ניתן לנצל כנגד ההכנסה המיוחסת לשנים הקודמות גם פטורים אישיים (כגון פטור לנכה) או קיזוזים, שהיו לו באותן שנים.

(2) מס היסף יחושב בכל שנה בנפרד ויתייחס רק לחלק ההכנסה שנפרס לאותה שנת מס רלבנטית.

7. נוהל רישום שותפויות ואיחוד עוסקים

הודעת רשות המיסים מיום 18 באוגוסט 2026

חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 מתייחס לשלושה סוגים של חייבים במס – עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי ("**החייבים במס**"). חייבים במס חייבים ברישום לפי סעיף 52 לחוק המע"מ, ולכן, יורחב להלן לגבי הסדרת אופן רישום שותפויות ואיחוד עוסקים.

שותפות רשומה – שותפות שנרשמה במרשם השותפויות המתנהל על פי פקודת השותפויות (נוסח חדש), תשל"ה-1975. כשהשותפות הרשומה עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 52 לחוק המע"מ, יש לרושמה כ"עוסק". יובהר, הרישום כ"עוסק" הינה של השותפות בלבד, ועל כן, חשבוניות המס בגין עסקאות שמבצעת השותפות יוצאו רק על שם השותפות ויירשם בהן מספר השותפות. הרישום כשותפות רשומה במע"מ נסמך על רישום השותפות ברשם השותפויות. לכן, כל שינוי יתבצע על ידי רשם השותפויות בלבד. בהתאם לתקנה 4 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 ("**תקנות הרישום**") על השותפות למנות נציג מקרב השותפים בשותפות שמקום מושבו הקבוע בישראל והוא כשיר לכל פעולה משפטית ("**השותף הנציג**"). טופס הרישום יכלול בחלק ג' את פרטי כל השותפים הרשומים, את חתימתם ואת מינוי השותף הנציג. השותף הנציג יחתום בשם השותפות על טופס הרישום ועל כל דו"ח אחר הנדרש על פי חוק. כתובת ההתכתבות תהיה הכתובת של השותף הנציג או כתובת אחרת שציינה השותפות בטופס הרישום. החלפת שותף נציג תחייב חתימה של כל השותפים והגשת חלק ג' כאמור מחדש. על שותפות רשומה לציין בטופס הרישום פרטי חשבון הבנק של השותפות. בקשה לשינוי פרטי חשבון תהא חתומה על ידי השותף הנציג. ביטול רישום השותפות כ"עוסק" יתבצע באמצעות הגשת טופס 18 – "הודעה על סגירת עסק", שתהא חתומה על ידי השותף הנציג.

שותפות לא רשומה – שותפות שלא נרשמה במרשם השותפויות, אלא השותפים החליטו על הקמת שותפות עסקית אשר תקבל מספר רישום על ידי משרד המע"מ. כאשר שותפות לא רשומה עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 52 לחוק המע"מ, יש לרשמה כ"עוסק" במע"מ. התנאים הנוספים כפי שמופיעים בשותפות רשומה, מלבד התנאי לפיו כל שינוי יתבצע על ידי רשם השותפויות, חלים על שותפות לא רשומה.

רישום מספר עוסקים כאחד (איחוד עוסקים) – בהתאם לסעיף 56 לחוק המע"מ, מספר עוסקים רשאים להירשם כאחד בהתקיים כל התנאים שיפורטו להלן:
כל עוסק באיחוד עוסקים נדרש תחילה להיות רשום כעוסק מורשה לאחר שהוכיח שהוא מקיים עסק. העוסקים מקיימים ביניהם קשר עסקי מתמשך. יש לענות על התנאים בתקנה 10 לתקנות הרישום. תקנה 23ב לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, קובעת כי עוסקים הרשומים באיחוד עוסקים מגישים את דיווחיהם למע"מ במסגרת דו"ח תקופתי אחד על שם איחוד העוסקים. איחוד עוסקים יקבל ממשרד מע"מ מספר תיק נפרד לצורך הגשת הדיווח כאמור. על פי תקנה 10 לתקנות הרישום, רישום מספר עוסקים כאחד מקנה לכל עוסק את האפשרות לנהל את פנקסי החשבונות שלו בנפרד ולהוציא חשבוניות מס על שמו בשל העסקאות שהוא מבצע במסגרת האיחוד. כל עוסק הרשום באיחוד העוסקים, יציין על גבי חשבוניות המס שהוא מוציא את מספר העוסק המורשה ובנוסף את מספר איחוד העוסקים בו הוא רשום. בקשת עוסקים להירשם במסגרת איחוד עוסקים תוגש באמצעות טופס "הודעה על הקמה/הצטרפות לאיחוד עוסקים לצרכי דיווח". תקנה 10 לתקנות הרישום קובעת כי על איחוד עוסקים למנות נציג מקרב העוסקים הרשומים באיחוד העוסקים. כתובת ההתכתבות בטופס הרישום תהיה הכתובת של נציג האיחוד או כתובת אחרת שציין איחוד העוסקים בטופס הרישום. על איחוד העוסקים לצרף בטופס הרישום פרטי חשבון בנק של איחוד העוסקים על שם נציג האיחוד. בקשה לשינוי פרטי חשבון בנק תהא חתומה על ידי נציג האיחוד. הוספה של עוסק לאיחוד עוסקים תחייב הגשה מחדש של נספח לטופס מע"מ 821-821א, כשהוא חתום על ידי הנציג ועל ידי העוסק שהתווסף. גריעה של עוסק המבקש לצאת מאיחוד העוסקים: אם העוסק מפסיק את עיסוקו כליל, עליו להגיש בקשה לביטול רישומו כ"עוסק" באמצעות הגשת טופס מע"מ 18 "הודעה על סגירת עסק". אם העוסק ממשיך לקיים את עסקו, עליו לעדכן את הפרטים בטופס הרישום 821.

חלק 4 - תמריצים

1. מתן אפשרות לחברה טכנולוגית הרוכשת שליטה בחברה טכנולוגית אחרת לקבל זיכוי ממס או מענק חלף זכאות להפחתה על פני 5 שנים
תקנות לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ו-2026
פורסם בקובץ התקנות 12495 מיום 2 באוגוסט 2026
רו"ח נדים זחאלקה- תחום חוקי עידוד

רקע: חוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, התשפ"ו-2026, וחוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023 ("**החוק**"), משקפים את המגמה של מעבר מתמריצי מס המבוססים בעיקר על שיעורי מס מופחתים, לתמריצים המבוססים על זיכוי ומענק, שעשויים להיות רלוונטיים גם בעולם שבו כללי Pillar 2 מציבים רף מס אפקטיבי מינימלי לקבוצות רב-לאומיות גדולות.

תקנות לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ו-2026 ("**התקנות**") **אינן יוצרות הטבה חדשה לכל רכישת חברה טכנולוגית, אלא קובעות מנגנון חלופי למימוש ההטבה הקיימת מכוח סעיף 5 לחוק**, שמאפשר התרת השקעה במניות כהוצאה לצרכי מס לחברה אשר בשנת השגת השליטה היא חברה מועדפת בעלת מפעל טכנולוגי אשר רוכשת שליטה בחברה טכנולוגית אחרת - זרה או מקומית. ברכישה העומדת בתנאים המפורטים בסעיף, יהיה ניתן לנכות את עלות ההשקעה בשיעורים שנתיים שווים, במשך 5 שנות מס החל משנת המס שלאחר שנת השגת השליטה, כנגד הכנסתה הטכנולוגית המועדפת של החברה הרוכשת;

התקנות קובעות כי חברה רוכשת שהייתה זכאית לניכוי (כאמור לעיל) בגין רכישת אמצעי שליטה בחברה מזכה, רשאית החל משנת המס 2026, לבחור בזיכוי ממס חלף הניכוי, ובתנאים מסוימים לקבל את הזיכוי כמענק רכישה.

מטרת התקנות היא לשפר את אפקטיביות ההטבה בעסקאות רכישה מתאימות, במיוחד במקרים שבהם ניכוי בלבד אינו מעניק ערך תזרימי מספק. בכך הן עשויות לתמוך בשימור והרחבת פעילות מו"פ וקניין רוחני בישראל, מבלי לוותר על תנאי הזכאות והבקרה שנקבעו בחוק.

תנאי סף לזכאות לקבלת זיכוי או מענק – עמידת החברה הרוכשת בתנאים
התקנות קובעות כי חברה רוכשת רשאית לבחור בזיכוי ממס חלף הניכוי לפי סעיף 5 לחוק, ובלבד שבמהלך כל שנת המס שלגביה ניתן הזיכוי הייתה "חברה כשירה זכאית". מונח זה מוגדר בתקנות כחברה כשירה שהשתייכה לאותה קבוצה זכאית במהלך כל שנת המס; יתר תנאי הזכאות לניכוי מוסיפים לחול מכוח החוק.

א- החברה הרוכשת היא "חברה כשירה" לפי חוק עידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, קרי חברה או שותפות ישראלית שאינה בבעלות ממשלתית, המנוהלת מישראל, מנהלת פנקסים ומגישה דוחות כדין, ואשר היא ובעלי תפקידיה לא הורשעו בעבירות המס המנויות בחוק.

ב- החברה הרוכשת נדרשת להשתייך ל"קבוצה זכאית" כהגדרתה בחוק לעידוד ולתמרוץ מחקר ופיתוח, תשפ"ו-2026, והכנסות החברות הכשירות בקבוצה ממפעלים מועדפים או טכנולוגיים מועדפים עומדות על 100 מיליון ש"ח לפחות, ומהוות לפחות 55% מהכנסות החברות הישראליות בקבוצה. נוסף על כך, בחברות הכשירות בקבוצה נדרשת העסקה של 200 עובדים לפחות במשרה מלאה בישראל, בשנת המס או בממוצע תלת־שנתי, ובלבד שבכל אחת משלוש השנים הועסקו לפחות 150 עובדים.

עיקרי התקנות החדשות
התקנות קובעות שני מסלולים מרכזיים למימוש ההטבה:
- **מסלול זיכוי ממס:** החברה הרוכשת רשאית לבחור בזיכוי ממס חלף הניכוי שהיה מותר לה לפי סעיף 5 לחוק, ובלבד שבמהלך כל שנת המס הייתה חברה כשירה זכאית.

- **מסלול מענק רכישה:** לגבי זיכויים שלא נוצלו עד תום השנה השלישית שלאחר שנת השגת השליטה, וכן לגבי סכומי זיכוי שהחברה צופה כי תוכל לנצל בשנים מאוחרות יותר, החברה רשאית לבחור לנצלם כזיכוי בשנת המס הרביעית שלאחר שנת השגת השליטה או לקבלם כתשלום (מענק). לשם קבלת התשלום יש להגיש למנהל הודעה מקוונת במהלך השנה הרביעית, בהתאם לתנאים שנקבעו בתקנות.

הזיכוי מחושב לפי סכום הניכוי שהיה אמור להיות מותר באותה שנת מס, כשהוא מוכפל בשיעור המזכה הרלוונטי. זיכוי שניתן היה לעשות בו שימוש בשנת מס מסוימת אינו ניתן לניצול בשנת מס שלאחריה. לצד זאת, תקנה 6 קובעת מנגנון נפרד ביחס לסכומי זיכוי שלא נוצלו עד תום השנה השלישית שלאחר שנת השגת השליטה ולסכומים הצפויים להיות בני־ניצול בשנים מאוחרות יותר.

שיעורי הזיכוי לפי התקנות:

בסיס ההכנסה שכנגדה היה אמור הניכוי להיות מנוכה	שיעור הזיכוי
הכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת של **מפעל טכנולוגי מועדף** שאינו באזור פיתוח א׳	12%
ההכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת של **מפעל טכנולוגי מועדף** הממוקם ב**אזור פיתוח א׳**	7.5%
הכנסה טכנולוגית מועדפת חייבת של **מפעל טכנולוגי מועדף מיוחד**	6%

<u>אי קיום תנאים, מניעת כפל הטבות ותחולה</u>
התקנות שומרות על מנגנוני הבקרה שנקבעו בחוק. אם לא התקיים תנאי מן התנאים המנויים בסעיפים 5(ג)(4), 5(ד)(6) או 5(ד)(7) לחוק, יחולו הוראות סעיף 5(ו) לחוק, בשינויים המחויבים. כמו כן, הוראות סעיף 5(ט) לחוק בדבר אי־התרת ניכוי או הפחתה אחרים יחולו, בשינויים המחויבים, על חברה רוכשת שניתן לה זיכוי לפי התקנות. במכירת מניות החברה המזכה יופחת המחיר המקורי במלוא הסכום שניכויו היה מותר לפי סעיף 5 לחוק אילו נבחר מסלול הניכוי.
התקנות חלות על ניכוי שהיה אמור להיות מותר בשנת 2026 ואילך לפי סעיף 5 לחוק, ובלבד שרכישת החברה המזכה נעשתה בשנת המס 2026 או בשנות מס שקדמו לה. התחולה מתקיימת גם אם "סכום הרכישה הנקי" (הסכום ששולם בפועל בעד רכישת אמצעי השליטה עד תום ארבע שנים ממועד חתימת הסכם הרכישה, בניכוי חלקה הנרכש של החברה הרוכשת בהון העצמי החיובי של החברה המזכה ובניכוי סכומים שהוחזרו לחברה הרוכשת כהגדרתו בחוק) שולם בשנת 2026 או בשנות מס קודמות.

<u>סיכום והמלצות לבחינה:</u> התקנות עשויות להוות כלי משמעותי לחברות טכנולוגיה המבצעות רכישות אסטרטגיות, במיוחד כאשר מימוש ההטבה בדרך של ניכוי בלבד אינו מייצר ערך מס או תזרים אפקטיבי בטווח הקצר. האפשרות להמיר את ההטבה לזיכוי, ובמקרים המתאימים למענק רכישה, יכולה לשפר את כדאיות העסקה ולהגדיל את הוודאות הכלכלית בתכנון רכישות.

מומלץ לבחון בהקדם עסקאות רכישה קיימות ומתוכננות, לרבות עסקאות שבוצעו לפני פרסום התקנות, כדי לזהות האם קיים ניכוי שהיה אמור להיות מותר בשנת 2026 ואילך והאם ניתן לשפר את מימוש ההטבה באמצעות מסלול הזיכוי או המענק. בחינה מוקדמת חשובה במיוחד בקבוצות רב-לאומיות הפועלות בסביבת Pillar 2, שבה מבנה ההטבה ואופן סיווגה עשויים להשפיע על הערך הכלכלי הכולל של התמריץ.

בחזרה לתפריט

2. נכס לא מוחשי המשמש לשיווק

חוזר מס הכנסה מספר 08/2026 של רשות המסים מיום 4 באוגוסט 2026

רו"ח אלעד בסטקר- תחום חוקי עידוד

החוזר עוסק באופן בחינת קיומו של נכס שיווקי, במקרים שבהם לא תיוחס הכנסה לנכס שיווקי, באופן ייחוס ההכנסה אליו לצורך יישום הוראות חוק לעידוד השקעות הון, וכן בהנחיות לגבי הוצאת שומות הכוללות טענות בעניין קיומו של נכס שיווקי.

לסוגיה זו חשיבות משמעותית, שכן הכנסה המיוחסת לנכס שיווקי אינה נחשבת, ככלל, להכנסה טכנולוגית הזכאית להטבות המס הקבועות בחוק לעידוד השקעות הון, וייחוס הכנסה לנכס כאמור עשוי להשפיע על שיעור המס החל על הכנסותיהן של חברות, ועד לפרסום החוזר לא היו הנחיות אופרטיביות שהסדירו כיצד יש לבחון את קיומו של נכס שיווקי ואת היקף ההכנסה שיש לייחס לו.

החוזר החדש מבקש לצמצם את אי הוודאות בנושא, לקבוע קריטריונים מנחים ולקדם טיפול שומתי אחיד יותר בסוגיה.

החוזר משלים את ההתייחסות העקרונית שנכללה בחוזר מס הכנסה 9/2017 בנושא תיקון 73 לחוק לעידוד השקעות הון, וקובע הבהרות יישומיות לזיהוי נכס שיווקי ולבחינת היקף ההכנסה שיש לייחס לו, תוך יישום עקרונות מחירי העברה וקווי ההנחיה של ה-OECD.

החוזר מציין דוגמאות לנכסים שיווקיים, ובהן מותג, סימן מסחר, שם מסחרי, רשימות לקוחות, קשרי לקוחות ומידע על לקוחות.
לצד זאת, נקבעו בו קריטריונים התומכים **בהיעדר נכס שיווקי מהותי**, בין היתר במקרים של מכירות במודל B2B, מכירות למגזר הציבורי או לגופים ללא כוונת רווח, רכישה המבוססת בעיקר על מאפיינים טכנולוגיים או דרישות רגולטוריות, וכן במקרים שבהם החברה משמשת יצרן רכיבים או קבלן משנה והמוצר נטמע במוצר אחר.

בנוסף, החוזר מתייחס למודל רישוי טכנולוגי, לייחודיות טכנולוגית של המוצר ולהיקף הוצאות השיווק ביחס להוצאות המחקר והפיתוח כאינדיקציות רלוונטיות לבחינת תרומתו של הנכס השיווקי. החוזר מדגיש כי עצם קיומן של הוצאות שיווק ומכירה, ואף היקפן, אינם מהווים כשלעצמם הוכחה לקיומו או למהותיותו של נכס שיווקי, ויש לבחון כל מקרה בהתאם לנסיבותיו.

לאור מורכבות הסוגיה, נקבע בחוזר מנגנון בקרה מקצועי ביחס לשומות הכוללות ייחוס הכנסה לנכס שיווקי: שומת שלב א' בנושא תחייב אישור בכתב של מנהל תחום בכיר בחטיבה המקצועית, ושומת שלב ב' תחייב אישור בכתב של מנהל אגף בכיר או סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים. ההנחיה תחול גם על דיוני שומה שטרם הסתיימו במועד פרסום החוזר, אך לא על צווי שומה שיצאו קודם לכן.

להרחבה ראו מצפן מסים 19.2026 **של משרדנו.**

בחזרה לתפריט

3. זהות מקבל ההטבות במסלול שכירות מוסדית מכוח החוק לעידוד השקעות הון

הבהרה לנוהל של הרשות להשקעות - עדכון מיום 11 באוגוסט 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.

בנוסף בחוק ישנה הגדרה של "משכיר ממשיך" - מי שרכש את הדירות לשכירות מוסדית ממי שבנה את הבניין לשכירות מוסדית או ממשכיר ממשיך אחר, והתחייב לעמוד בתנאי הזכאות להטבות לפי סעיף 53ב(ב1). רוכש שעונה להגדרה "משכיר ממשיך" זכאי גם הוא למס רכישה של 0.5%.

באוגוסט 2026 הרשות להשקעות פירסמה הבהרה לגבי זהות מקבל ההטבות במסלול שכירות מוסדית לפיה:

בהתאם לחוק הזכאות להטבות במסלול "דירות לשכירות מוסדית" כהגדרתו בסעיף 53א(א)(3א2) לחוק, ניתנת לבונה הבניין או ל"משכיר ממשיך".

רוכש דירות מבונה הבניין בפועל (בין היתר ברכישה "על הנייר" מקבלן, ולמעט בנייה עצמית/הזמנת שירותי בנייה וכיו"ב) – **אינו עונה** לדרישה הקבועה בחוק כמי שבנה בניין לשכירות מוסדית ואינו זכאי להטבות לפי סעיף 53ב(ג)(1) לחוק.

בהתאם להוראות החוק, רוכש דירות מבונה הבניין בפועל יהא זכאי להטבות במסלול "דירות לשכירות מוסדית" באם הוא עונה על התנאים הנדרשים ל"משכיר ממשיך" או באם רכש 50 דירות לפחות לפי סעיף 53ב(ג)(1) ובכפוף לתנאי סעיף 53ב(ג)(3) לחוק.

בכל מקרה, יובהר, כי כל בקשה נבחנת לגופה, בהתאם להוראות החוק ונהלי הרשות.

במקרים מסוימים, בונה הבניין מוכר את 50 הדירות לרוכשת אחת שהיא קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 64א3 לפקודת מס הכנסה, כך שהקרן תשכיר את 50 הדירות בהתאם לתנאים בפרק שביעי 1 לחוק. עולה השאלה האם מס רכישה בשיעור של 0.5% מכוח סעיף 64א7א(א) לפקודה, מונע מבונה הבניין לקבל את ההטבה על השבח מכוח פרק שביעי 1 לחוק.

נזכיר כי רשות המסים פירסמה את **נייר עמדה מקצועי מס' 05/2026 מיום 9 באפריל 2026** לפיו עמדתה הינה כי מתן ההטבה של מס הרכישה בשיעור של 0.5% לקרן הרוכשת מכוח סעיף 64א7א(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

4. מפעל תעשייה שעיקר פעילותו ייצורית לעניין זיכוי ממס על הכנסה מעבודה במשמרות

החלטת מיסוי בהסכם 6161/26 - חוקי עידוד

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

העובדות: חברה פרטית הרשומה בחוץ לארץ ("**החברה**") עוסקת בייצור, בשיווק ובהפצה של מוצרי מזון ומוצרים נלווים.
פעילות הייצור מתבצעת במפעל של החברה הממוקם בישראל, והחברה פועלת במישרין ובאמצעות חברות בנות בישראל ובמדינות נוספות.
תהליך הייצור המלא מתבצע במפעל בישראל וכולל גם את אריזת המוצרים ואת בקרת האיכות הסופית.

עובדי הייצור מועסקים כשכירים באמצעות חברת בת שהתאגדה בישראל, אשר משמשת חברה ייעודית לצורכי העסקה בלבד.
עובדי הייצור מועסקים במשמרות, לרבות במשמרת השנייה ובמשמרת השלישית.

החברה אינה תובעת הטבות מכוח חוק עידוד התעשייה.

הבקשה: לאשר כי עובדים העוסקים בייצור במשמרת השנייה או השלישית במפעל בישראל זכאים לזיכוי ממס לפי סעיף 10 לפקודה והתקנות מכוחו.

הערה- תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז-1986 ("**התקנות**") מקנות זיכוי בשיעור 15% (אך לא יותר מ-12,540 ₪, נכון לשנת-המס 2026) להכנסה מעבודה במשמרת שנייה או שלישית של העובדים המפורטים להלן, העובדים במפעלי תעשיה שעיקר פעילותם בשנת-מס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשיה, אם המעביד משלם תוספת משמרות בשל העבודה במשמרת שנייה או שלישית:
(1) העובדים בייצור; (2) עובדי המינהלה ועובדי השירותים שבעל המפעל הוכיח, להנחת דעתו של פקיד-השומה, כי עבודתם במשמרת השנייה או השלישית חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל.

החלטת המיסוי
נקבע כי קיימת זכאות להטבה בגין הכנסה מעבודה במשמרת השנייה והשלישית במפעל בישראל, בכפוף לעמידה בתנאים שנקבעו להלן:
על עיקר פעילות החברה להיות פעילות יצרנית, המוגדרת כעבודות ייצור של מוצרי מזון. לעניין זה, עלויות עבודות הייצור צריכות להוות לפחות 75% מסך העלויות השוטפות של החברה.

נקבע כי העובדים אשר בגינם יינתן זיכוי ממס, כאמור בסעיף 10 לפקודה והתקנות מכוחו, הינם עובדים העובדים בייצור וכן עובדי מנהלה ועובדי שירותים אשר הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עבודתם במשמרת השנייה או השלישית חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל.

בהחלטת המיסוי לא אושרה זכאותה של החברה להטבות מכוח חוק עידוד התעשייה זכאותה של החברה להטבות מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.

בחזרה לתפריט

5. מסלול לפיצוי בעלי עסקים שנפגעו כתוצאה מסחיטת דמי חסות- תכנית פיילוט של קרן הפיצויים

הודעת דוברות רשות המסים מיום 4 באוקטובר 2026

רו"ח אביב שלו- מחלקת תמריצים

רשות המסים פתחה את האפשרות להגיש תביעות לפיצוי בגין נזק ישיר שנגרם לרכוש עסקי או לבית מגוריו של בעל עסק כתוצאה מסחיטת דמי חסות (פרוטקשן). המסלול מופעל כתוכנית פיילוט מכוח החלטת ממשלה 4299, **ויחול על נזקים שנגרמו בתקופה ה-04.10.26 ועד ל-04.12.26**.

הפיצוי מיועד לבעלי עסקים המנהלים עסק חוקי, בעלי רישיון עסק תקף ותיק פעיל ברשות המסים, שרכוש בבעלותם (מבנה, מלאי או ציוד של העסק), או בית מגוריהם, נפגע באופן ישיר בעקבות סירובם לשלם דמי חסות או בעקבות הגשת תלונה במשטרה.

הזכאות לפיצוי מותנית, בין היתר, בכך שהוגשה במשטרה תלונה שהוכרה כתלונה הקשורה לסחיטת דמי חסות, שבעל העסק לא הצליח לקבל כיסוי ביטוחי לנזקי זדון, אף שהיה מבוטח בעבר בכיסוי מסוג זה, או שתביעתו בגין הנזק נדחתה על ידי חברת הביטוח, וכן בכך שעמד בתנאי המיגון ובאמצעים להפחתת הסיכון שנדרשו ממנו על ידי חברת הביטוח. במקרה של נזק למבנה, יש להציג גם אישורים לכך שהמבנה נבנה כדין.

את התביעה יש להגיש לקרן הפיצויים ברשות המסים בתוך שבעה ימים ממועד קרות הנזק, באופן מקוון באמצעות המערכת הייעודית להגשת תביעות, ולצרף אליה את כל המסמכים הנדרשים.

אין לתקן את הנזק לפני הגשת התביעה ולפני הגעת שמאי מטעם מס רכוש לבדיקתו. ביצוע תיקונים עלול לפגוע באפשרות לבחון את הנזק ולהביא לדחיית התביעה. עם זאת, ניתן לפנות הצידה זכוכיות ושברים.

הפיצוי יינתן בגין נזק ישיר בלבד ואינו כולל נזק עקיף או נזק שנגרם לצד שלישי. תקרת הפיצוי במסגרת המסלול עומדת על 2 מיליון ש״ח. משך הטיפול בתביעה הוא עד שמונה חודשים, בכפוף להוראות הנוהל שפורסם: נוהל טיפול בתביעות סחיטת דמי חסות (פרוטקשן) – תכנית פיילוט מכח החלטת ממשלה מספר 4299.

בחזרה לתפריט

6. ייחוס רווחים ראויים לחלוקה בפיצול אופקי, יבוצע פרו-רטה לפי יחס ההון העצמי של הפעילות המועברת הן לגבי רווחים שמקורם בחוק לעידוד השקעות הון והן לגבי בין רווחים אחרים

החלטת מיסוי בהסכם מס' 3001/26 – שינויי מבנה

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

עיקרי העובדות:

חברה א' היא חברה פרטית תושבת ישראל שהוקמה בשנת 2016 ומוחזקת במלואה על ידי חברת החזקות ישראלית.
החברה מפעילה שתי פעילויות עסקיות נפרדות: פעילות A הזכאית להטבות מכוח חוק עידוד השקעות הון ("**חוק העידוד**"); פעילות B שאינה זכאית להטבות.
בכוונת החברה לבצע פיצול אופקי שבו כל פעילות B, לרבות הנכסים וההתחייבויות הקשורים אליה, תועבר לחברה אחות חדשה שבבעלות אותה בעלת מניות.
הפיצול נועד, לפי הצהרת הצדדים, לאפשר גיוס משקיעים נפרד לכל אחת מהפעילויות ואינו נועד להימנעות ממס.

הסדר המס ותנאיו:

הרווחים הראויים לחלוקה (רר"ל) יחולקו בין החברה המתפצלת לבין החברה הקולטת לפי יחס ההון העצמי של הפעילות המועברת לעומת יתר הפעילויות בחברה.
הייחוס יחול באופן יחסי (פרו-רטה) גם על רווחים רגילים וגם על רווחים שמקורם בהכנסה מועדפת לפי חוק עידוד השקעות הון.
דוגמה שמופיעה בהחלטה: אם הפעילות המועברת מהווה 30% מההון העצמי הרלוונטי, יועברו 30% מהרר"ל, הן מהרווחים שמקורם בהכנסה החייבת המועדפת והן מהרווחים האחרים.

כאשר החברה הקולטת תחלק בעתיד דיבידנד מהרווחים שמקורם בהכנסה החייבת המועדפת, שיעור המס בידי בעלי המניות יהיה כפי שהיה חל אילו הדיבידנד חולק ישירות על ידי החברה המקורית, לרבות ההוראות הרלוונטיות של חוק עידוד השקעות הון.

הערה- המשמעות היא, שלמרות שחברה הקולטת קלטה רק פעילות שלא היתה זכאית להטבות מכוח חוק העידוד, שיעור המס שיחול על בעלי המניות בעת שיחולק להם דיבידנד, בגין חלק הרווחים שמקורם לכאורה בהכנסה החייבת המועדפת (בשל הפיצול) יהיה בהתאם להוראות בחוק העידוד.

בחזרה לתפריט

מגזר הנדל"ן

רו"ח יעל אשואל, מחלקת מיסוי נדל"ן

פסיקה - מיסוי מקרקעין

1. מכירת דירות מוזנחות מכוח עיזבון- ההקדש אינו נחשב ל"יחיד" ומצבן אינו מאפשר את הגדרתן כ"דירת מגורים" לצורך החישוב הליניארי המוטב במס שבח
ו"ע 1701-07-24 עו"ד אייל שוורץ, מנהל עזבון המנוחה חנה יעקובי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עו"ד אייל שוורץ מונה כמנהל עיזבון של המנוחה חנה יעקובי ז"ל ("**המנוחה**") בצוואתה, הורתה המנוחה להקדיש את שתי הדירות שבבעלותה בחיפה לטובת "נופש לנשים מרובות ילדים".
בשל מצבן הפיזי הרעוע של הדירות והעלות הגבוהה לשיפוצן, פנה מנהל העיזבון לבית המשפט לענייני משפחה, וקיבל אישור למכור את הדירות תוך התחייבות להשתמש בתמורה למימון נופשים לנשים מרובות ילדים (בהתאם למטרת הצוואה).

בשומה העצמית שהוגשה למס השבח נעשה חישוב מס לפי חישוב ליניארי, חישוב מוטב הניתן ל"יחיד" המוכר דירת מגורים.
המנהל דחה את השומה העצמית והוציא שומה לפיה יש לשלם מס מלא. כמו כן, טען שהנכסים הנמכרים אינם עונים להגדרת דירת מגורים בעת המכירה.

טענת העורר
לעניין זהות המוכר- הנהנות מהמכירה הן נשים יחידות שהן במהות היורשות ולכן יש לקבל את הטענה שהמוכר הינו יחיד.
לעניין מהות הנכסים- המדובר בנכסים שמבחינה תכנונית ומבחינת המבנה הטכני שלהם מיועדים למגורים ולכן היותם זקוקים לשיפוץ לא מוציא אותם מכלל הגדרת דירת מגורים.

טענת המשיב
לעניין זהות המוכר- הוראת הצוואה יצרה **הקדש** (נאמנות למטרה ציבורית), שאינו "יחיד" כהגדרתו בחוק.
לעניין מהות הנכסים- הדירות היו מוזנחות לחלוטין ,לא שימשו למגורים שנים רבות ולא היו ראויות למגורים פיזית **בעת** המכירה.

יו"ר ועדת הערר השופטת ויינשטיין דחתה את טענות העורר.
לעניין זהות המוכר- לא ניתן לראות בציבור נשים אקראי ובלתי מסוים כ"יורש", המכירה הינה ע"י הקדש (גם אם בצוואה לא נעשה שימוש במונח זה ולא מונה נאמן להקדש) שאינו "יחיד" לפי חוק מיסוי מקרקעין.
לעניין מהות הנכסים- מצבן הפיזי **האובייקטיבי** של הדירות בעת המכירה רחוק מלהיות ראוי למגורים בפועל, הן עמדו ריקות במשך עשרות שנים ונדרש שיקום יסודי ומאסיבי שעל פי חוות דעת שמאיות שהוזמנו ע"י העורר עצמו עלותו מגיעה למחצית משווי הדירה . לפיכך, הדירות אינן עונות על התנאי של **"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה."**

בחזרה לתפריט

2. קביעת יום ושווי רכישה בעסקת השבת קרקע לרמ"י ע"י אגודה חקלאית שיתופית ואי-ייחוס השבח לחברי האגודה בשלב שומת מיסוי מקרקעין ו"ע 24811-08-24 מושב עובדים בית הגדי - הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ) נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

מכירת קרקע ע"י מושב עובדים בית הגדי לרמ"י במסגרת הסכם השבה. המושב שהינו אגודה שיתופית, עלה על הקרקע ביום 29.11.1949, כאשר הקרקע הוקצתה לו ללא תמורה ע"י רמ"י. לאורך השנים נחתמו "חוזי משבצת" (זכויות בקרקע) תלת-שנתיים עם רמ"י והסוכנות היהודית, כאשר ההסכם האחרון פג בשנת 2018. בפועל המושב המשיך להחזיק בקרקע ואף קיבל אישור זכויות מרמ"י בשנת 2019.

בשנת 2022 פורסמה תב"ע ששינתה את ייעוד הקרקע לטובת הרחבת פארק תעשייה. בעקבות כך, נחתם במאי 2023 "הסכם להשבה ופיצוי" בין המושב לרמ"י, לפיו הושבה הקרקע תמורת פיצוי כספי בסך כ-4.9 מיליון ש"ח ופטור ממכרז.

בשומה העצמית שהוגשה נקבע יום הרכישה לשנת 2023 ושווי הרכישה בהתאם לשווי שוק כך שהשבח במכירה הינו נמוך מאד. כמו כן התבקש החלת סעיף 62 לפקודת מס הכנסה (מיסוי אגודה שיתופית חקלאית) כך שיראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת של היחידים חברי האגודה.

טענת העורר

יום רכישת הזכויות הינו בשנת 2023 בעת החתימה על הסכם ההשבה ושווי הרכישה הינו שווי השוק באותו המועד. המושב הינו אגודה שיתופית ולכן יש להחיל על השבח את סעיף 62 לפקודת מס הכנסה.

טענת המשיב

יום רכישת הקרקע הינו מועד ההקצאה ע"י רמ"י. שווי הרכישה הינו אפס ש"ח כיוון שמדובר בהקצאה ללא תמורה. לעניין סעיף 62 לפקודה, בחוק מיסוי מקרקעין אין התייחסות דומה לזו שבסעיף 62 לפקודה ולכן המס הוא ברמת האגודה.

יו"ר ועדת הערר השופטת ייטב דחתה את טענות העורר.

יום הרכישה הינו יום קבלת הזכות, חוזי המשבצת המתחדשים אינם יוצרים "רכישה חדשה", אלא מהווים המשך של זכות היסטורית רציפה שהחלה ב-1949. הסכם ההשבה מממש ומסיים זכויות אלו. הואיל והזכויות ניתנו ללא תמורה עם הקמת המושב, שווי הרכישה לצורך חישוב מס השבח נקבע כאפס.

לעניין החלת סעיף 62 לפקודה נקבע, כי רשויות מיסוי מקרקעין יקבעו את גובה השבח לפי סעיף 48ב בחוק מיסוי מקרקעין. לאחר הגשת דוח המס של כלל הכנסתה החייבת של האגודה, לרבות בגין השבח, פקיד השומה יבחן את שיעור המס הסופי לגבי יישום סעיף 62 לפקודת מס הכנסה וייחוס כלל ההכנסה החייבת לחברי האגודה. לפיכך, אין בפסק הדין הכרעה לגבי **שיעור** המס הסופי שיחול.

בחזרה לתפריט

3. דירת "מעטפת" שנרכשה לפני כניסתו לתוקף של תיקון 101 לחוק חויבה במס רכישה של דירת מגורים
ו"ע 15365-08-24 אריה ואפרת תוסייה כהן ונ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

בדצמבר 2022 רכשו בני הזוג **אריה ואפרת תוסייה-כהן** דירה ברמת השרון מאת מוכרים פרטיים, בתמורה לסך של 9,450,000 ₪.
בשומה העצמית שהוגשה ביקשו הרוכשים לסווג את הנכס כ"דירת מעטפת"(*) ולא כ"דירת מגורים" ולהתמסות בהתאם.

(*) העסקה הינה לפני תיקון 101 לחוק מיסוי מקרקעין (בתוקף לגבי נושא זה החל מיום 1.1.2024). במסגרת התיקון נוספה בחוק הגדרה של "**דירת מעטפת" -** דירה הנמצאת בבניין המיועד גם למגורים והסתיימו בניית הקירות החיצוניים של הבניין או שלא הושלמה בניית הקירות החיצוניים אך יש התחייבות מוכר להשלמת בניית הקירות החיצוניים של הבניין בו נמצאת הדירה.
בעקבות התיקון, מס הרכישה שיחול בגין רכישת **"דירת מעטפת"** ייקבע לפי מדרגות מס הרכישה החל ברכישת דירת מגורים (יחידה/נוספת) ולא לפי נכס אחר שאינו דירת מגורים.

טענת העוררים
בעת הרכישה הדירה אינה ראויה למגורים, נדרשת השקעה של כ-חצי מיליון ש"ח בשיפוצים והשלמות גמר וזאת בשל קיומם של **ליקויי בנייה חמורים** שהפכו את הדירה לבלתי ראויה למגורים.

הנכס אינו עונה להגדרת דירת מגורים בסעיף 9(ג) לחוק, אלא המדובר בדירת מעטפת שבגינה יש לחייב במס רכישה בהתאם לתקנה 2(1) לתקנות מס הרכישה, כלומר 6%.

טענת המשיב
מדובר ב"דירת מגורים" לכל דבר, בעת הרכישה המבנה קיבל טופס 4 והיה ראוי למגורים. כיוון שזו אינה הדירה הראשונה של בני הזוג, הרכישה חייבת במדרגות מס רכישה של דירה נוספת (8%–10%).

יו"ר ועדת הערר השופט בורנשטיין דחה את טענות העוררים וקבע כי הנכס הנרכש הינו דירת מגורים.
הגדרת דירת מגורים בחוק כוללת 2 היבטים:
<u>היבט סובייקטיבי</u>, כלומר, כוונת הרוכשים. במקרה זה אין ספק שכוונת העוררים הייתה לגור בדירה, ואכן בסמוך למועד הרכישה הם עברו להתגורר בה.

<u>היבט אובייקטיבי</u>, כלומר, מצבה הפיזי. לעניין מצבה הפיזי כבר נקבע בפסיקות קודמות כי ישנה משמעות לפוטנציאל של הנכס לשמש למגורים. כך שנכס המצוי בבניין מגורים ומחובר לרשת החשמל והמים יכול להיחשב כדירת מגורים, גם אם טרם הותקנו בו מלוא המתקנים והאביזרים שניתן להוסיפם בקלות. כל עוד מבחינה **משפטית ותכנונית** מדובר בדירת מגורים שלמה ועצמאית הנכס הינו דירת מגורים.

כמו כן ציינו חברי הוועדה כי מבחינה עובדתית המצג שהציגו העוררים לגבי מצב הדירה במועד הרכישה אינו מדויק.

בחזרה לתפריט

4. חיוב במס רכישה גבוה של דירת מגורים נוספת ברכישת נכס ביעוד למגורים בתהליך בניה וישנם הסכמים לסיום הבניה
ו"ע 27652-05-24 דוד שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

הרוכשים, שני אחים ובנות זוגם, רכשו יחד בנובמבר 2022 זכויות במקרקעין שעליהם עמד מבנה דו-משפחתי בשלבי בנייה.
בהסכם הרכישה התחייבו הרוכשים לשלם למוכרים תמורה כספית ובנוסף לשלם לקבלן תמורה הן בגין החלק שכבר בנוי והן בגין החלק שנותר לבנות. במסגרת השומה העצמית דיווחו הרוכשים על רכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים וביקשו מס רכישה מופחת של 5% בלבד לפי תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (קרקע עם היתר).

רקע משפטי
הגדרת דירת מגורים בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כוללת גם **דירה שבנייתה טרם נסתיימה** וקיימת **התחייבות מצד המוכר** (או מי הבא בנעליו) לסיים את הבניה.

טענת העוררים
מדובר ברכישת קרקע עליה בנוי נכס שבנייתו טרם הושלמה, המוכר לא מחויב לסיום הבניה אלא הרוכשים ינהלו את המשך הבניה אל מול הקבלן ולכן אין המדובר בדירת מגורים.

טענת המשיב
מדובר ברכישת זכות הכוללת התחייבות לגמר הבנייה ולכן המדובר בדירת מגורים.

יו"ר ועדת הערר השופט קירש דחה את טענות העוררים וקבע כי הנכס הנרכש הינו דירת מגורים.
הוועדה בחנה את הנכס הנרכש אל מול ההגדרה בחוק וקבעה כי יש לסווגו כ"דירת מגורים" בהתחשב במכלול הנסיבות:
(1) לעוררים הומחו כלל זכויות המוכרים אל מול החברות הקבלניות אשר התחייבו בהסכם הבנייה לבצע ולהשלים את הבנייה.
(2) הבנייה הינה בשלב מתקדם, אין המדובר במצב של רכישת שלד.
(3) הסכמי המכר כורכים בצורה הדוקה בין הממכר להסכם הבנייה כך שזכויותיהן וחיוביהן של החברות הקבלניות היו עשויות להיות מושפעות ממידת קיום הסכמי המכר בין המוכרים לבין העוררים.
(4) מרבית הסכום ששולם ע"י העוררים הועבר למוכרים (כ- 14.5 מיליון) ורק סכום שולי שולם לחברה הקבלנית (כ-0.5 מיליון).
(5) בין המוכרים לבין החברות הקבלניות ישנו קשר משפחתי כך שמדובר בצדדים קשורים.
(6) התקופה שחלפה ממועד רכישת הנכס ועד מכירתו הינה קצרה (19 חודשים) והסכם הבנייה עצמו נחתם רק כחמישה חודשים לפני המכירה.

בחזרה לתפריט

5. מכירת מקבץ דיור של בית אבות ודיור מוגן מהווה פעולה באיגוד מקרקעין, שווי מכירה של מניות איגוד מקרקעין בעסקת חליפין ו"ע 70763-08-23 ע.מ.ס.ת נהול והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

מדובר (לפי טענת המשיב- מנהל מיסוי מקרקעין) בעסקה של מכירת מניות באיגוד מקרקעין כחלק מעסקת חליפין. הצדדים לעסקה ניהלו יחד 2 פעילויות משותפות (כל צד 50%). במסגרת הסכם היפרדות חילקו ביניהם את הנכסים כך שהעוררת מכרה 50% מזכויותיה במניות חברת שזר (פעילות א' - מקבץ דיור של בית אבות ודיור מוגן) וקנתה 50% בפעילות ב' (מרכז מסחרי). לטענת המשיב מכירת הזכויות במניות שזר הינה מכירת מניות באיגוד מקרקעין ובמכירה זו עוסק פסק הדין.
במסגרת הדיווח על מכירת המניות נטען לשווי מכירה של 26 מיליון ש"ח בניכוי התחייבות בסך כ- 24.3 מיליון ₪ (קרי שווי נטו של כ- 1.7 מיליון ₪) ויום מכירה ליום 31.12.2020. המשיב לא קיבל את עמדתה ועל כן העוררת השיגה על השומה ובמסגרת ההשגה גם טענה לראשונה כי אין המדובר באיגוד מקרקעין.
ההשגה נדחתה ע"י המשיב שלא קיבל את הטענה שלא מדובר באיגוד מקרקעין וגם לא את שווי המכירה וקבע שווי של כ- 36 מיליון ש"ח בהתאמה לשווי שנקבע בחלק הנוסף של עסקת החליפין (רכישת הזכויות בפעילות ב') וכן התערב בסכום ההתחייבויות שנוכה.

טענת העוררת:
שווי המכירה- העוררת הציגה טיוטת שמאות משנת 2020 לפיה שווי המקרקעין בשלמות הינו 52 מיליון ש"ח ובהתאמה קבעה את שווי המכירה למחצית.
התחייבויות לניכוי- החברה קבעה את גובה ההתחייבויות לכ- 48.6 מיליון ש"ח ובהתאמה ניכתה מחצית בחישוב השבח.
יום המכירה- 31.12.2017 או 15.11.2018 המועד בו נחתם הסכם בין הצדדים ובו מתווה להיפרדות אם תהיה.
איגוד מקרקעין- לחברת שזר פעילות עסקית אינטנסיבית. אין המדובר בהשכרה פאסיבית, החברה מתחזקת את המבנים וכן דואגת לדיירים לפעילות תרבות וכו' ובהתאם לפסיקה קודמת לעניין דיור מוגן ומלונות- חברות אלו אינן נחשבות איגוד מקרקעין.

טענת המשיב:
שווי המכירה- המדובר בעסקת חליפין. משכך ישנה שקילות כלכלית בין הנכסים המוחלפים ולכן השווי שלהם צריך להיות דומה.
יום המכירה- 05.10.2021 מועד החתימה על הסכם ההיפרדות.
התחייבויות לניכוי- גובה ההתחייבויות שנוכה אינו תואם את הנתונים בדוחות החברה.
איגוד מקרקעין- המבחן הינו מבחן נכסי. נכסי החברה הינם זכויות במקרקעין, הכנסות החברה הינם מהמקרקעין ויתר הפעילות הינה טמועה במקרקעין וטפלה למרות העיקריות של האיגוד.

יו"ר ועדת הערר השופט גורמן דחה את רוב טענות העוררת:
סוגיית איגוד מקרקעין- טענת המערערת הועלתה באיחור ולא נומקה כראוי. לגופו של עניין, בחינת נכסי החברה נעשית באמצעות מבחן דו-שלבי: ראשית, יש לבחון האם קיים נכס עצמאי ונפרד מהזכות במקרקעין, ושנית, אם נמצא נכס עצמאי שאינו זכות במקרקעין, יש לבחון האם מדובר באחד מאותם נכסים המצויים בה, והאם הם אינם משמשים לייצור הכנסה, או שמשמשים לייצור הכנסה אך הם טפלים למטרותיו העיקריות של האיגוד. בהתאם למבחן הנכסי, הנכס של החברה הינו מקבץ דיור (זכות במקרקעין) והכנסות החברה נובעות מדמי שכירות ממנו. העוררת לא המציאה ראיות התומכות בטענתה כי החברה מספקת שירותים נוספים ולפיכך פעילותה דומה למלון פעיל שאינו איגוד מקרקעין. להפך, מהדוחות הכספיים לא עולה כי ישנה פעילות נוספת בהיקף משמעותי וגם אם ישנה פעילות מסויימת היא טפלה לפעילות העיקרית שהינה השכרת מקרקעין לכן נקבע כי החברה הינה איגוד מקרקעין.

יום המכירה- לא הוגשה השגה מסודרת בעניין. בכל אופן הועדה קבעה כי ההסכם משנת 2018 אינו מהווה יום מכירה, זהו הסכם כללי שרק הוצע בו מתווה היפרדות ככל ומי מהצדדים יהיה מעוניין, ולכן יום המכירה הינו יום החתימה על הסכם ההיפרדות עצמו. ולפיכך יש לבחון את ההתחייבויות ושווי המכירה נכון למועד זה.

שווי המכירה- בסוגיה זו קיבלה הועדה את עמדת המשיב שזו עסקת חליפין ויש לבחון את השקילות בין העסקאות, אך חלקה על קביעת השווי בידי המשיב שהתעלמה מהערך הכלכלי של העסקה. כיוון שמדובר במכירת **מניות** יש לקחת בחשבון בעת קביעת שווי המכירה גם את התחייבויות החברה. לאור התנהלות העוררת בשלבים קודמים הוחלט שלא להחזיר את הדיון בשווי להליך בין המשיב לעוררת אלא הוועדה קבעה שווי מכירה הלוקח בחשבון את התחייבויות החברה.
נקבע כי השווי הנכסי של מחצית מניות שזר הינו 30 מיליון ₪ , מחצית ההתחייבויות הינן כ- 16.57 מיליון ₪ ולכן השווי נטו של מחצית המניות הינו כ- 13.43 מיליון ₪.
השווי שנקבע הינו נמוך מהשווי שקבע המשיב אך גבוה מהשווי עליו הצהירה העוררת בשומתה העצמית.



בחזרה לתפריט

6. למנהל מיסוי מקרקעין אין סמכות להאריך מועד שנקבע כתנאי לקבלת הטבות במס
ו"ע 65422-01-24 רות פנינה זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

בהתאם ללשון סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין יש לכאורה למנהל סמכות להאריך כל מועד הקבוע בחוק. בהתאם לפסיקה בעניין רייך נקבע כי אכן למנהל סמכות להאריך מועדים הקבועים בחוק לעניין פעולות מול המנהל.

הערר עוסק בשאלה, האם למנהל סמכות להאריך מועדים שקבע המחוקק כתנאי לקבלת הטבת מס- במקרה זה המדובר בתנאי של בניית דירות על קרקע תוך 42 חודשים על מנת לקבל הטבה במס שבח (מס בשיעור מופחת במקום שיעור מס שולי).

טענת העוררת
בהתאם ללשון סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין למנהל סמכות להאריך כל מועד הקבוע בחוק. מכח סעיף זה בסמכותו להאריך גם מועדים שנקבעו כתנאי לקבלת הטבה ואי שימוש בסמכות זו הינה הפרה של פסיקת בית המשפט העליון.

טענת המשיב
למנהל סמכות להאריך מועדים שנקבעו בחוק לביצוע פעולות פרוצדוריאליות מנהליות מול המנהל ולא מועדים שנקבעו כתנאי לקבלת הטבה.

יו"ר ועדת הערר השופט גורמן דחה את טענות העוררת.
נקבע כי אכן לשון סעיף 107 הינה רחבה, אך לא ניתן לקבל את הפרשנות כי למנהל סמכות להאריך כל מועד הקבוע בחוק, זוהי פרשנות שמרוקנת מתוכן את סמכות המחוקק ומעבירה את הכח לגוף מנהלי וכן פותחת פתח להתנהלות בעייתית ובלתי שוויונית. לכן, ובהתאם לפסיקות קודמות של ועדות ערר שונות, הפרשנות הינה כי הסמכות הינה להארכת מועדים פרוצדוריאליים אל מול המנהל ולא מועדים שנקבעו כתנאי להטבת מס.

בחזרה לתפריט

7. החלת סעיף 48ג' לחוק מיסוי מקרקעין על רכיב פיצוי המשולם בגין רכישת זכויות במקרקעין טרם השלמת הליכי הפקעה

החלטת מיסוי בהסכם מספר 1803/2026 – מיסוי מקרקעין

סעיף 48ג לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי בעסקאות מכר שהן הפקעה זכאי המוכר להטבה של 50% מהמס.

בהחלטה זו ניתן מענה למקרים בהם חברות ממשלתיות המקדמות פרויקטים של תשתית לאומית (כבישים, רכבת, אנרגיה), חותמות עם בעלי קרקעות על **הסכם מקדים לרכישת זכויות** תוך תשלום פיצויים ותפיסת חזקה עוד **לפני** השלמת הליכי ההפקעה הפורמליים.

במסגרת ההחלטה אישרה הרשות לראות עסקאות אלו כהפקעה המזכה בהטבה הכלולה בסעיף 48ג בכפוף למספר תנאים:

(1) כבר במועד חתימת ההסכם, המקרקעין מסומנים בייעוד ציבורי בתוכנית בניין עיר שפורסמה למתן תוקף.
(2) יום המכירה ייקבע לפי מועד העמדת תשלום הפיצויים בפועל לידי בעל הזכויות.
(3) הגוף המפקיע חייב לפרסם הודעות רכישה רשמיות (לפי פקודת הקרקעות) תוך 10 שנים לכל היותר ממועד ההסכם.
(4) הטבת המס חלה אך ורק על פיצוי בגין נטילת הקרקע ולא על פיצויי ירידת ערך לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה.

8. הארכת תחולת הוראת השעה לעניין מס רכישה דירה נוספת עד ליום 10.2.2027 לאור סעיף 38 לחוק יסוד הכנסת
הודעה לציבור של רשות המסים מיום 12 באוקטובר 2026

בהתאם להוראות סעיף 9(ג1ו)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963, חלים כהוראת שעה שיעורי מס רכישה כמפורט להלן על מי שרוכש דירת מגורים **שאינה דירה יחידה** או בכל רכישה של דירת מגורים המבוצעת על ידי מי שאינו יחיד תושב ישראל.

הוראת השעה שבסעיף נקבעה עד ליום 31.12.26, באמצעות צו מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הארכת התקופה הקבועה בסעיף 9(ג1ו)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, ולפיכך הייתה אמורה לחול על רכישות שיבוצעו עד ליום 31.12.26.

סעיף 38 (הארכת תוקפם של חוקים) לחוק יסוד הכנסת קובע: "כל חיקוק שתקפו היה פוקע תוך שני החדשים האחרונים לתקופת כהונתה של הכנסת היוצאת, או תוך ארבעה חדשים לאחר שהכנסת החליטה להתפזר, או תוך שלושת החדשים הראשונים לתקופת כהונתה של הכנסת הנכנסת – יעמוד בתקפו עד תום שלושת החדשים האמורים."

לאור פיזור הכנסת והוראות סעיף 38 לחוק יסוד הכנסת, המאריך הוראות חוק הפוקעות בתקופות המפורטת בסעיף, שהן ככלל, הוראות חוק הפוקעות מיום 10.9.2026 ועד יום 10.2.2027, מוארכת הוראת השעה בנוגע למס הרכישה כאמור לעיל **עד ליום 10.2.27 (כולל).**

לפיכך, בהתאם למצב המשפטי הקיים, יחולו מדרגות מס הרכישה להלן לפי הוראות סעיף 9(ג1ו)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 לגבי רכישות שיבוצעו עד ליום 10.2.2027 (כולל):

- על חלק השווי שעד 6,055,070 ₪ - 8%.
- על חלק השווי שמעל 6,055,070 ₪ - 10%.

המגזר הפיננסי

חוזרים ופרסומים – מס ערך מוסף

החבות במע"מ בשל עסקאות ניכיון שיקים
נייר עמדה מקצועי 09/2026 של רשות המסים מיום 26 באוגוסט 2026

עו"ד תמר לפיד דהן, מחלקת מיסוי עקיף

בהתאם לעמדת רשות המיסים, התכלית המרכזית של גופים חוץ בנקאיים, היא להציע חלופות למערכת הבנקאית המסורתית וליצור תחרות במערכת הפיננסית. אותם גופים חוץ בנקאיים מבצעים ניכיון שיקים – פעולה של המרה למזומן של שיק עם פירעון עתידי בתמורה לעמלה.

בהתאם לסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, מכירת נכס המוגדר כ"טובין או מקרקעין", על ידי עוסק במהלך עסקו מהווה "עסקה" החייבת במע"מ. ואולם, הגדרת "טובין" בסעיף האמור, מחריגה מסמכים סחירים. סעיף 1 לפקודת השטרות [נוסח חדש] מכליל שיק בהגדרת "שטר". כמו כן, בסעיף 7 לפקודה, נקבע כי כל שטר הוא סחיר למעט אם נכתב עליו שהוא אסור להעברה.

בבג"ץ 5305/10 דוד אביגדור ניהול בע"מ נ' שר האוצר, פס' 6, נקבע כי ניכיון שיקים מהווה עסקת מכר בה הממכר הוא השיק וכי העוסק בניכיון שיקים רוכש שיק מאת בעליו. בסעיף 19(ב) לחוק המע"מ נקבע הסדר ספציפי מכוחו ניתן להטיל מע"מ על מכירת מסמכים סחירים. אותו הסדר ספציפי הינו לגבי מי שעוסק ברכישה ומכירה של ניירות ערך או מסמכים סחירים, כך שמכירתם, קבלת דמי פרעונם או פדיונם, לפי העניין תיחשב כאילו הייתה שירות תיווך. זאת ועוד, סעיף 9(ב) לחוק המע"מ, המפנה לסעיף 19(ב) כאמור, קובע כי מחיר העסקה לעניין מסמכים סחירים הוא ההפרש בין מחיר מכירתם לבין מחיר רכישתם.

לאור האמור לעיל, שיק אשר סחירותו אינה מוגבלת, מהווה מסמך סחיר, ועל כן, סעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק המע"מ חלים על ניכיון שיקים. משכך, ניכיון שיקים מהווה עסקת מכר החבה במע"מ בשיעור מלא.

יובהר, כי אין מדובר בעסקת הלוואה ובהתאם, הפטור ממס הקבוע בסעיף 31(5) לחוק המע"מ שעניינו ב"הפקדת כסף מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי" אינו חל. עמדה זו מתייחסת אך ורק לסיווג עסקת ניכיון שיקים לעניין חוק המע"מ.

בחזרה לתפריט

הצוות שלך בחטיבת המס

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

ראש חטיבת המס
מיסוי בינלאומי

אלונה מירון
03-6085540
ameiron@deloitte.co.il

מיסוי בינלאומי

יצחק צ'יקורל
03-6085511
ychikorel@deloitte.co.il

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

עומרי צוקרשיין
073-3994013
ozuckerstein@deloitte.co.il

יעל אביאור
073-3994153
yavior@deloitte.co.il

תמריצים

נדב גיל
03-6085378
ngil@deloitte.co.il

מיסוי אמריקאי

יאיר זורע
073-3397440
yzorea@deloitte.co.il

מחירי העברה	**גיא אטיאס** 03-6086129 guattias@deloitte.co.il **וילי יליזרוב** 03-6085557 wielizarov@deloitte.co.il
ניוד עובדים ותגמול הוני	**גבי ויסמן** 03-6085556 gwaisman@deloitte.co.il
מיסוי ישראלי, שינוי מבנה - מיזוגים ורכישות, מיסוי נדל"ן	**אופיר סולמי** 03-6085513 osulami@deloitte.co.il
מיסוי נדלן	**יעל אשואל** 073-3656684 yashwal@deloitte.co.il
מיסוי ישראלי	**רונית בכר** 03-6085403 rbachar@deloitte.co.il **אלה כהן** 073-3994366 ellcohen@deloitte.co.il **קליימן פזית** **pkleiman@deloitte.co.il**
מסים עקיפים	**ניסים פחימה** 03-6085401 npahima@deloitte.co.il **הילה גולדיטש** 073-3994102 hgoldich@deloitte.co.il **יגאל פחימה** 073-3656728 yfahima@deloitte.co.il
מכס	**רפי גבאי** 073-3994413 rgabay@deloitte.co.il
המחלקה המקצועית	**דני גבאי** 03-6085532 dgabbay@deloitte.co.il

Deloitte Private Tax **מיסוי נאמנויות**	**כפיר אילני** 03-7181764 kilani@deloitte.co.il
מיסוי חיפה	**ריהאם פאהום** 04-8631438 rfahoum@deloitte.co.il
BPS	**לירון בר-שלום** 073-3994491 lbarshalom@deloitte.co.il

Deloitte.

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.