



עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

פסק דין- פיצול פיזי של נחלה לעניין מס שבח ומס רכישה

נמכרה נחלה בשטח של כ-3 דונם, תמורת 2.7 מיליון ₪. בנחלה בנוי בית מגורים בשטח של 93 מ"ר. בנחלה היו קיימות גם זכויות בנייה נוספות (3 יח' דיר בשטח כולל של 650 מ"ר ו-2 יח' אירוח). המנהל ערר "פיצול פיזי" של הנחלה, וקבע כי 1.5 דונם מהווים חלקת מגורים. את בית המגורים ללא זכויות הבנייה העריך ב- 1.250 מיליון ₪, ואת חלקת המגורים (הדירה וזכויות הבנייה הצמודות לה) העריך המנהל בשווי של 1.864 מיליון ₪ בלבד. משכך, העניק המנהל למוכרת פטור ממס שבח לפי סעיף 149(א) (2) לחוק מיסוי מקרקעין ("החוק") עד לסכום של 1.864 מיליון ₪ בלבד, ולא עד תקרת הפטור (2.215 מיליון ₪ דאז). לגבי יתרת הנחלה ערך המנהל חישוב מס שבח רגיל. כמו כן, המנהל חיבב את הרוכשים בגין רכישת חלק זה, בשיעור מס רכישה לפי "קרקע" (ולא לפי "דירת מגורים"). העוררת טענה כי יש להעניק לה פטור עד לתקרת הפטור של סעיף 149 לחוק. העוררים טענו כי לא ניתן לערוך "פיצול פיזי" לעניין מס רכישה.

ועדת הערר דחתה את הערר, ופסקה כי יש לערוך "פיצול פיזי" תחילה, ורק לאחר מכן, "פיצול רעיוני" בהתאם להוראות סעיף 149 לחוק. לפיכך נקבע כי הפטור ממס שבח יחול רק על החלק הבנוי ועל זכויות הבנייה הנלוות לו, בסך של 1.864 מיליון ₪, גם אם סכום זה נמוך מתקרת הפטור שבחוק. באשר למס הרכישה, נקבע כי ניתן לבצע "פיצול פיזי" בין החלק הבנוי לחלק הפנוי, להבדיל מ"פיצול אופקי", וכי המנהל טענה כדון בבקבוע.

ו"ע 23-09-2025 7562 מיכל מישל אביבי ואח' נ' מיסוי מקרקעין נצרת



פסק דין- הטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון לא חלות בעת מכירת מניות באיגוד מקרקעין המחזיק בבכס מאושר

העוררת מכרה את מניותיה בחברה שהיוותה איגוד מקרקעין, לבעל המניות השני, בעקבות סכסוך משפטי ובהתאם לפסק דין שחיבב אותה בביצוע המכירה. במועד המכירה החזיק האיגוד בניין להשכרה שהוכר כ"נכס מאושר" לפי החוק לעידוד השקעות הון ("חוק העידוד").

העוררת טענה כי בחישוב מס השבח היא זכאית להטבת מס לפי סעיף 353 לחוק עידוד, המקנה שיעור מס מופחת בגין מכירת "נכס מאושר". לטענתה, קיימת זהות בין פעולה באיגוד מקרקעין לפעולה במקרקעין עצמם ומכאן שההטבה חלה בעניינה. לחלופין טענה כי מכירת המניות נכפתה עליה מכוח החלטת בית המשפט, ומכאן שמדובר "הפקעה", בגינה מוענק זיכוי של 50% ממס השבח.

ועדת הערר דחתה את טענות העוררת. לעניין חוק העידוד וקבעה שהטבות המס מכוח החוק מוענקות לבעל הבניין להשכרה בלבד, וכי אין תחולה לעיקרון ה"שיקוף" בעת מכירת מניות של איגודי מקרקעין המחזיק בבניין. ביחס לטענת ההפקעה, נקבע כי "הפקעה" משמעה רכישה כפויה בידי המדינה או מי מטעמה, למטרות ציבוריות מכוח חיקוק גרידא, ולפיכך כי לא מדובר בהפקעה.

ו"ע 23-09-45183 ד.ב. ניהול מקרקעין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב



הצעת חקיקה- הטלת מס רכוש על קרקע פנויה

לאחרונה פורסמה טיוטה של התכנית הכלכלית לשנת 2026. בטיטות זו הוצע בין היתר, להטיל מס רכוש בשיעור של 1.5% על קרקע פנויה, שאינה קרקע חקלאית (לרבות מלאי עסקי).

טיטות התכנית הכלכלית לשנת 2026 – צעדי התאמה



מס הכנסה

נקודות זיכוי בעבור שירות מילואים כלוחם - תיקון 283 לפקודת מס

במסגרת התיקון נוסף סעיף 339 לפקודה, הקובע כי יחיד ששירת "שירות מילואים כלוחם" יהא זכאי בשנת המס למספר נקודות זיכוי (3") בהתאם להיקף השירות בשנת המס הקודמת. הזיכוי יחושב באופן הבא: ¼ - נ"ז אם שירת 20 ימים ומעלה ובתוספת של ¼ נ"ז בעד כל 5 ימים מעבר ל-20 הימים הראשונים ועד תקרה של 4 נ"ז בשנה. בנוסף, קובעה הוראת שעה לשנות המס 2026 ו-2027, אשר קובעת חישוב זמאות שונה וכפי שיפורט להלן; שירות של 30–39 ימים יזכה ב-½ נ"ז, 40–49 ימים יזכה ב-¾ נ"ז, 50 ימים ומעלה יזכה ב-1 נ"ז מלאה, ולכל 5 ימים נוספים מעבר ל-50 ניתנת נ"ז נוספת, עד תקרת זיכוי של 4 נקודות בשנה.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 283), התשפ"ו-2025



חוזר מס - ייחוס הכנסות למרכזי מחקר ופיתוח

לחברות רב לאומיות הפועלות בישראל חשיבות רבה ותרומה משמעותית לתעשיית ההייטק, אשר מהווה נתבך חשוב ומרכזי לכלכלה הישראלית. מטרת החוזר שבנדון (להלן: "חוזר 8/2025"), לפרט נהלי עבודה אשר יש להחילם במסגרת הליכי שומה ואת עמדת רשות המיסים בנוגע להיבטי המס בגין שירותי מו"פ הניתנים מישראל, לקבוצת חברות רב- לאומית באמצעות תאגיד תושב ישראל המהווה צד קשור לקבוצה. במסגרת נהלי העבודה כאמור נקבע כי טענה כלפי נישום לפיה יש לשנות את שיטת מחירי העברה של מוסדה משית "מרווח על בסיס הוצאות" (הידוע גם כ- Cost +), תחייב אישור בעלי תפקידים בחטיבה המקצועית שברשות המיסים ובמקרים מסוימים אף לאישור בכתב מאת מנהל רשות המיסים. בנוסף, אישור בעלי תפקידים בחטיבה המקצועית יידרש גם במקום בו קיימת טענה כלפי הנישום כי יש לקבוע את גובה המרווח על בסיס הוצאות בשיעור העולה על 14%. בחלקו השני של החוזר ובמטרה לקדם וודאות מצד הנישומים, מוצע מתווה לקבלת מספר החלטות מיסוי פרטניות שניתן לבקש באמצעות פניות יזומות לחטיבה המקצועית. החלטות המיסוי שניתן לקבל במסגרת החוזר הינן: רכישת חברה ישראלית ע"י תאגיד זה, תוך מעבר למודל פעילות של מתן פטור מו"פ בסיכון מוגבל ומכירת הקניין הבלתי מוחשי של החברה הנרכשת; החלטת מיסוי פרטנית הקובעת כי השיפוי אותו מקבלת חברה ישראלית העוסקת במתן שירותי מו"פ בסיכון מוגבל לתאגיד זר קשור, הינה בהתאם לתנאי שוק; הסדר לעניין קביעת מחירי העברה בין המדינות (הסדר מס 1000 APA).

חוזר מס הכנסה 8/2025 בנושא: ייחוס הכנסות למרכזי מחקר ופיתוח



חוזר מס - מיסוי אופציות לעובדים של תושב חוץ שהיה לתושב ישראל הכנסה

החוזר שבנדון (להלן: "חוזר 9/2025") עוסק בקביעת מנגנון המיסוי של אופציות ומכשירי RSU ("מניות חסומות") של חברה זרה שאינה בגדר "מעסיק" של העובד, כך שהאופציות או ה- RSU הנוגעות לעובד בעת שהיה תושב חוץ, ומומשו לאחר ששב לישראל והפך לתושב ישראל, חוזר 9/2025 מחدد כי ברירת-המחדל היא חיוב לפי סעיף 3(ט) כ"הכנסת עבודה", על בסיס שיוך יחסי לימי עבודה בישראל מול ימי עבודה בחו"ל. החלק היחסי המיוחס לתקופת עבודה בחו"ל יזכה בפטור, ואילו החלק שנצטח בישראל יחויב במס שולי. לצד זאת, חוזר 9/2025 מאפשר מעבר למסלול הוני לפי סעיף 102 לפקודה, בכפוף לעמידה בתנאים ומינוי נאמן, כך שיתרת הרווח תחויב במס כרווח הון. החוזר מרחיב גם על אפשרות פריסה של ההכנסה עד שש שנות מס.

חוזר מס הכנסה 9/2025 בנושא: מיסוי אופציות לעובדים של תושב חוץ שהיה לתושב ישראל הכנסה



חוזר מס - קיזוז הפסדי הון

החוזר שבנדון (להלן: "חוזר 10/2025") מפרט את עמדת רשות המיסים בקשר לתיקוני חקיקה ושינויים מהותיים שחלו ברבות השנים בנוגע להכנסות הוניות וכפועל יוצא השליכו גם על הוראות קיזוז הפסדי הון. במסגרת חוזר 10/2025, סוקרת רשות המיסים את ההוראות הכלליות בקשר לקיזוז הפסדי הון, תוך התייחסות נפרדת להפסדי הון שנוצרו וקוּזוּ באותה השנה ולהפסדים שלא קוּזוּ בשנת המס בה נוצרו. חוזר 10/2025 מפרט סוגיות שעלו במהלך השנים הן בפסיקה והן במסגרת חוזרים ועמדות שפרסמה רשות המיסים ובין היתר: סדר קיזוז הפסדים; קיזוז כנגד הכנסה פטורה; קיזוז הפסד הון כנגד רכיב רווח הון בגובה הרווחים הראויים לחלוקה בחבר בני אדם; בדר קיזוז הפסדים מקום בו קיימת הקלה ממסי כפל; הפסד הון בגין הכנסה שחל עליה פטור חלקי ועוד.

חוזר מס הכנסה 10/2025 בנושא: קיזוז הפסדי הון



הוראות ביצוע - דיווח למערכת תרומות ישראל

לאחרונה הקימה רשות המיסים, את מערכת תרומות ישראל, המאפשרת למוסדות ציבור בעלי אישור לפי סעיף 46 שלפקודה לדווח ממס לעובדיהם (לעובדי רשות המיסים) על תרומות שהתקבלו באופן דיגיטלי. הוראות ביצוע 11/2025 בנושא דיווח למערכת תרומות ישראל קובעות כי החל מ-1 בינואר 2026, כל עמותה או מוסד ציבורי אשר יקבלו אישור לפי סעיף 46 לפקודה, יהיו מחויבים לדווח על כל תרומה העומדת לתשלום למאגר הדיגיטלי דרך המערכת החדשה. הדיווח יתבצע על ידי גורם מוסמך מטעם העמותה (מורשה-על) אשר יוכל לדווח בעצמו או להסמיך אחרים מטעמו. המטרה המרכזית של המערכת הינה למנוע שימוש בקבלות פיקטיביות או כפולות, להבטיח תיעוד אמין של התרומות ולאפשר לתורמים לממש את זכאותם לזיכוי מס ללא קבלות נ"ר. עמותות שלא יעמדו בחובה עלולות לאבד את אישורן לפי סעיף 46 לפקודה ולפסול את זיכוי המס לתורמים.

הוראות ביצוע 11/25 בנושא: דיווח למערכת תרומות ישראל



הוראות ביצוע - מתן זיכוי לפי סעיף 46 על ידי מעסיק לעובדיו, באמצעות תלוש שכר

תחל מיום 1 בינואר, 2026 יוכלו מעסיקים שיבחרו בכך, להתחבר למערכת "תרומות ישראל" באמצעות תוכנת השכר ולהעניק זיכוי ממס לעובדיהם ישירות בתלוש השכר בגין תרומות לעמותות בעלות אישור לפי סעיף 46 לפקודה. ההוראה קובעת כי ניתן יהיה להנות מהזיכוי רק כאשר המעסיק מוגדר כמעסיק העיקרי של העובד ובחר להתחבר למערכת, כך שהמידע יעבור אוטומטית וללא צורך בפניות ידניות לפקדי השומה. המעסיק יזכה את העובד בהתאם לדיווחים שהתקבלו, עד לתקרת תרומות שנתית של 25,000 ₪. הניתנת להזנה למערכת. תרומות שאינן מדווחות דרך המערכת לא יזכו בתלוש, אך ניתן לקבל עלות זיכוי רגיל באמצעות תשלום מס או הגשת דוח שנתי. ההוראה מדגישה כי החיבור למערכת הוא רשות בלבד אך מאפשר למעסיקים להעניק זיכוי ישירות לעובדיהם.

הוראות ביצוע 12/25 בנושא: מתן זיכוי לפי סעיף 46 על ידי מעסיק לעובדיו, באמצעות תלוש שכר



טיטות תקנות מס הכנסה (הטבות למשקיעים בניירות ערך או נכסים פיננסיים), התשפ"ו-2025

טיטות התקנות מבקשת להסדיר ולשפר את מסלולי המיסוי החלים על השקעות בשוק ההון ובקרנות השקעה, מתוך מטרה להגדיל ודאות ולעודד הזרמת הון למשק הישראלי. במסגרת התקנות המוצעות ייקבעו נהלי חידוש ביחס לסיווג הכנסות המשקיעים והשותף הכללי, פטורים למשקיעים זרים והסדרת דמי הצלחה, באופן שעשוי להשפיע על מבני השקעה קיימים ועתידיים.

הטיטות מציעה מסלול הטבות מס למשקיעים בניירות ערך ובנכסים פיננסיים, בעיקר בניירות ערך ושותפויות השקעה; רוחני משקיעים פסיביים וסיווג כרווח הון ולא הכנסה עסקית בכפוף, מוצעות תקנות והטבות למשקיעים זרים לרבות על רוחים ועל דמי ניהול; הסדרת מיסוי דמי הצלחה לשותף קמה במסלול מס מופחת.

טיטות תקנות מס הכנסה (הטבות למשקיעים בניירות ערך או נכסים פיננסיים), התשפ"ו-2025



טיטות חוזר מס הכנסה - תיקון סעיף 462 לפקודה – חברות ארנק

במסגרת תיקון 277 לפקודת מס הכנסה עודכנו הוראות סעיף 462, הידוע כ"סעיף חברות הארנק", והורחבה רשת החברות החלות תחת הוראותיו. טיטות החוזר הנוכחית, לכשתבשיל לחוזר רשמי, צפויה להחליף את חוזר מס הכנסה 10/2017, ומציעה את המצב הקיים טרם התיקון. לצד השינויים המרכזיים, תורבה האחריות של המנהל להטות את הפטור לזכויות הסעיף. הדגש המרכזי בחוזר, הינו עמדת רשות המיסים לאופן הטיפול ב"חברות עתירות יגיעה אישית", כולל דוגמאות חישוביות והתייחסות לסוגיות אשר עשויות לעלות בעת ביורו ההכנסה התייבת בהתאם להוראות הסעיף.

טיטות חוזר מס הכנסה - תיקון סעיף 462 לפקודה



פסק דין- גילום מס והולדבק בקביעת שווי מניות בעסקאות בין-חברתיות עם תושבי חוץ

פסק הדין עוסק בקביעת שווי מניות של חברה ישראלית שנרכשו על-ידי חברה קשורה תושבת חוץ, תוך הבטיח שיש רכיבים מרכזיים: גילום מס עתידי והתייחסות לתמורה נוספת המשולמת למייסדים בכפוף להמשך העסקים (הולדבק).

לעניין הגילום, בית המשפט קבע כי כאשר השווי נקבע באמצעות הערכת תזרים עתידי, יש להביא בחשבון את כלל המשתנים המשפיעים על התזרים – לרבות מיסים עתידיים. אולם כאשר השווי נבחן על בסיס עסקאות השוואה בין צדדים בלתי-קשורים, אין להוסיף לחישוב משתנים עתידיים נוספים, שכן ההנחה היא שמחירי שנקבע בעסקת השוואה כבר משקף כלל הסיכונים המשולבים, ובנוסף, שכן המיסים הצפויים.

ביחס לרכיב ההולדבק נקבע כי מדובר בתמורה המהווה תשלום עבור התחייבות המייסדים להמשך עבודה בחברה, ולכן אין להון רכיב זה לתוך שווי התמורה עבור המניות.

ע"מ 23-01-59306 הקסדהייט בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3



מע"מ

פסק דין- שלילת מע"מ אפס על שירותים לשגרירות זרה ולחברה בחו"ל

חברת יוסי כהן גיאה נדל"ן בע"מ ערערה על שומת מע"מ שהוצאה לה בגין שירותים שנתנה לקמרון ולחברה רוסית. המערערת טענה לזכאות למע"מ בשיעור אפס: ביחס לקמרון, נטען כי השירותים ניתנו ל"רפובליקה של קמרון" (תושבת חוץ) ולכן חל סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ; וביחס לחברה הרוסית, נטען כי השירותים ניתנו בחו"ל ולכן הם חייבים במע"מ אפס מכוח סעיף 30(א)3(7).

מנגד, מנהל מע"מ טען כי החברה לא הוכיחה קשר ישיר בין עמלותיה לשירותי אשפוז המזכים במע"מ אפס. עוד צוין כי ספקי השירותים – רופאים ובתי חולים – הוציאו לחברה חשבוניות עם מע"מ מלא, והחברה הכיתה את המס בתוך מס תשלומיה. עובדה זו סותרת את טענתה שכל העסקאות מזכות במע"מ בתקנה 12. גם ביחס לחברה הרוסית, נטען כי לא הוצגו מסמכים בסיסיים המעידים כי השירות אכן ניתן מחוץ לישראל.

בית המשפט המחוזי (כב' השופטת י' סרוס) דחה את הערעור במלואו. נקבע כי הראיות (חשבוניות ומכתבים) מלמדות בבירור שמקבלת השירות היא השגרירות ולא הרפובליקה, והמערערת כשלה בהרמת הטלת האחריות למע"מ אפס. גם ביחס לחברה הרוסית נקבע כי לא הוכח שהשירות ניתן בחו"ל, וכי המסמכים שהוגשו היו חסרים וחסרים.

ע"מ 23-12-2170 יוסי כהן גיאה נדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א והמרכז



פסק דין- זכאות למע"מ אפס על עמלות תיווך בתיירות מרפא

חברת טופ מרכז מומחים בע"מ העוסקת בתיווך בתחום הטיפולי, המרפא, ערערה על שומת מע"מ שהוצאה לה בגין מומחים לשנים 2015–2016. החברה טענה לזכאות לשיעור מע"מ אפס על עמלות התיווך, בהתבסס על סעיף 30(א)8(ו) לחוק מע"מ, הקובע מע"מ אפס על "אשפוז של תייר... ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז", וכן על עמדה מקלה קודמת של רשות המסים (רולינג משנת 2010).

מנגד, מנהל מע"מ טען כי החברה לא הוכיחה קשר ישיר בין עמלותיה לשירותי אשפוז המזכים במע"מ אפס. עוד צוין כי ספקי השירותים – רופאים ובתי חולים – הוציאו לחברה חשבוניות עם מע"מ מלא, והחברה הכיתה את המס בתוך מס תשלומיה. עובדה זו סותרת את טענתה שכל העסקאות מזכות במע"מ אפס ומצביעה על חיוב העמלות במע"מ מלא.

בית המשפט המחוזי (כב' השופטת י' סרוס) דחה את הערעור באופן עקרוני וקבע כי החברה לא עמדה בטל הראיה להוכיח שהעמלות נובעות משירותים ספציפיים המזכים במע"מ אפס. עם זאת, בית המשפט מתח ביקורת על אופן עריכת השומה על ידי הרשות, שהסתמכה על חזקות גורפות ודיווחים של צדדים שלישיים מבלי לבחון עסקאות ספציפיות, והורה על הפחתה של 30% מהשומה, לכל תיקון טכני בחישוב.

ע"מ 22-05-46969 טופ מרכז מומחים בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א והמרכז

