



מאיר מזרחי
עם א.רפאל ושות'

למשל ולעניין

שי ברגר, עו"ד | יקיר בן הרוש, עו"ד (רו"ח) | דורית הרצברג, עו"ד | יוני כהן, עו"ד

דיני מיסים | נובמבר 2025

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין. מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

זכות שימוש ייחודית בשטח משבצת מהווה "זכות במקרקעין"

מן העוררת, אגודה שיתופית חקלאית, הופקעו מקרקעין ומשךך שולמו לה פיצויים כספיים. העוררת טענה כי יש למסותה לפי פקודת מס הכנסה ולא לפי חוק מיסוי מקרקעין ("החוק"), בטענה שזכויותיה אינן מהוות "זכות במקרקעין" להגדרת בחוק. בפועל, לעוררת היו זכויות במקרקעין החל משנות ה־60 מכוח הסכמים מתחדשים עם רמ"י והסכנות היהודית, שהקנו לה מעמד של בר רשות או של שוכרת לתקופות קצרות במקרקעין. כמו כן, החל משנת 2014 העוררת המשיכה להחזיק במקרקעין אף שלכאורה פג תוקפם של ההסכמים האמורים ומבלי שנחתם הסכם פורמלי חדש. ועדת הערר קבעה כי מכלול הנסיבות מלמד שמדובר בזכות מסוג של "הרשאה במקרקעי ישראל", שהיא בבחינת "זכות במקרקעין" לפי החוק, ולכן ההפקעה חייבת במס שבח לפי החוק.

ו"ע 54892-10-23 ישע - מושב עובדים נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע



מס הכנסה

חישוב רווח ההון במכירת מניות נסחרות בבורסה אשר הוקצו במסגרת שינוי מבנה

פסק הדין דן בשאלה עקרונית הנוגעת לאופן חישוב רווח ההון במכירת מניות שהתקבלו בהליך שינוי מבנה. הנישומים העבירו מניות בשתי חברות פרטיות, בעלות ימי רכישה שונים, במסגרת יישום סעיף 104ב לפקודה, בתמורה למניות של חברה ציבורית, שהוקמה במיוחד לשם כך (מניות החברה הקולטת). המערערים טענו כי במכירת חלק ממניות החברה הקולטת ניתן לזהות באופן ספציפי את המניות הנמכרות, כך שהמניות הנמכרות הן אלו שנרכשו במועד מאוחר יותר וכך ייהנו משיעור מס אפקטיבי נמוך יותר. מנגד, טען פקיד השומה כי מניות החברה הקולטת אינן ניתנות לזיהוי ספציפי ויש לחשב את רווח ההון באופן יחסי וכתולדה מכך רק חלק מהמניות ייהנו משיעור המס האפקטיבי הנמוך.

בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי לשון החוק ותכליתו תומכים בעמדת רשות המסים, הסוברת כי יום הרכישה של מניות החברה הקולטת הינו מועד שינוי המבנה ולכן אין ליישם את שיטת הזיהוי הספציפי, שכן מניות החברה הקולטת מייצגות עירוב של שתי החברות שהועברו במסגרת שינוי המבנה. פסק הדין מדגיש את עיקרון האדישות המיסוית בביצוע שינויי מבנה, המוביל למסקנה שיש לחשב את רווח ההון באופן יחסי לכלל הנכסים שהועברו.

בהערת אגב, בית המשפט לא פסל, בנסיבות המתאימות, מקרים בהם העברת הנכסים לחברה הקולטת תתבצע במועדים שונים (ולא באותו היום כבעניינינו), וכך ייוחסו למניות המוקצות של החברה הקולטת ימי רכישה שונים.

ע"מ 64822-03-23 שפירא נ' פ"ש פ"ת



מס חברות מינימלי בקבוצה רב לאומית – תזכיר חוק

תזכיר החוק עוסק ברובד ה-"פילאר 2", שהינו חלק מיישום פרויקט ה-BEPS, אשר מטרתו העיקרית הינה להבטיח כי תאגידים רב-לאומיים גדולים יחויבו בשיעור מס אפקטיבי מינימאלי של 15% על רווחיהם המצרפיים, בכל מדינה בה הם פועלים, ללא קשר למקום מושבם או מקום הפעילות.

החוק צפוי לחול על יישורת תושבות ישראל המשתייכות לקבוצות בינלאומיות שמחזורן העולמי עולה על 750 מיליון אירו, ויאומץ בשלב ראשון באמצעות מנגנון ה-QSMTT בלבד. מנגנון זה, מעניק למדינת המקור את הזכות הראשונית לגבות את המס המשלים על ההכנסות שהופקו באותה מדינה (עד לגובה מס אפקטיבי בשיעור של 15%). מטרתו העיקרית של תזכיר החוק הינה לשמר את ריבונותה הפיסקלית של מדינת ישראל ולמנוע העברת זכויות מיסוי בגין הכנסות שמקורן בישראל למדינות זרות.

תזכיר החוק קובע מנגנונים מפורטים ליישום מנגנון ה-QSMTT, חובות דיווח נרחבות, לרבות הגשת דוח ייעוץ, תוך נקיטת סנקציות בגין אי-עמידה בדרישות.

תזכיר חוק מיום 5 באוקטובר 2025



חוזר מס – סעיפים 81א – 181 לפקודת מס הכנסה – תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו (להלן: "חוזר 7/2025")

רשות המיסים פרסמה את חוזר 7/2025 העוסק ביישומו של חלק מתיקון 277 לפקודה, העוסק במיסוי רווחים של חברות. סעיפים 81א-181 לפקודה קובעים תוספת מס בשיעור של 2% על רווחיה של חברת מעטים, שכלולים לבעלי מניותיה.

החוזר מבהיר את מנגנון המס החדש ואת ההגדרות הנכללות בו, תוך מתן הסברים בדבר אופן חישוב ההווחים העודפים שעליהם תוטל תוספת המס. בנוסף, ועל מנת לאזן בין עידוד חלוקת רווחים לבין שמירה על יכולת השקעה עסקית ריאלית, נקבעו מנגנונים שונים שנועדו למנוע חיוב בתוספת המס במקרים שבהם הרווחים מושקעים בפעילות יצרנית. החוזר כולל גם התייחסות למועדי הגבייה והתשלום של תוספת המס וכן התייחסות נרחבת להוראות המעבר.

חוזר מס הכנסה 7/2025



טיטוט חוזר- סעיף 76 לפקודה – חברת מעטים

רשות המיסים פרסמה טיטוט חוזר בדבר הגדרת "חברת מעטים" שבסעיף 76א לפקודה ("ההגדרה"). טיטוט החוזר כאמור מחליפה את כלל ההוראות שפורסמו בנושא עד כה ומציגה את עמדת רשות המיסים ופרשנותה להגדרת "חברת מעטים" ביחס לכלל סעיפי הפקודה הרלוונטיים. כזכור, חברת מעטים מוגדרת כחברה שהינה בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר, ואינה בת חברה ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.

טיטוט החוזר כוללת, בין היתר, את העמדות הבאות: חברה אשר ביום כלשהו בשנת המס עמדה בהגדרה תחשב כחברת מעטים במשך כל אותה שנה, חברה המוחזקת בידי חברה ציבורית בשיעור העולה על 25% ושהדוחות הכספיים שלה מאוחדים או נכללים בדוחות חברת האם לא תחשב כחברת מעטים וזאת לעומת חברה שהנפיקה לציבור אג"ח בלבד (ולא מניות) אשר תיחשב לחברת מעטים.

טיטוט חוזר מס הכנסה 8/2025



פטור ממס לנכה על הכנסות מדמי שכירות של בן הזוג הרשום והסכם שומה צופה פני עתיד

הנישומים הם בני זוג אשר עיקר הכנסותיהם נבעו מהשכרת נכסי נדל"ן (למגורים ולמסחר). בן הזוג הרשום הוא בעל זכאות לפטור נכה מכוח סעיף 59) לפקודה, המקנה לו, בין היתר, פטור מהכנסות מיגיעה אישית עד לתקרה הקבועה בסעיף ("הפטור"). המחלוקת נתגלעה סביב שלוש שאלות עיקריות:

הראשונה, האם הכנסתו של בן הזוג הינה הכנסה מיגיעה אישית? בית המשפט בחן את הראיות וקבע כי התשובה לכך הינה חיובית לאור העובדה שקיים יחס ישיר בין מספר הנכסים המושכרים ובין היגיעה האישית הכרוכה בהפקת ההכנסות מהם. במניין הנכסים הובא בחשבון לא רק הנכסים המסחריים שהיו בבעלות הנישומים אלא גם דירות מגורים תוך התחשבות מסוימת גם בנכסים שהיו בבעלות חברה (12 נכסים, למגורים ולמסחר ועוד 5 נכסים בבעלות חברה).

השנייה, האם ניתן לייחס את ההכנסות מהנכסים שבבעלות בת הזוג לבן הזוג הרשום, כך שבגין נכסים אלו ניתן יהיה להנות מהפטור? בית המשפט קבע כי החישוב המאוחד הוא ברירת המחדל לחישוב המס של בני זוג ואילו החישוב הנפרד הוא החריג. המערערים לא ביקשו חישוב נפרד ולכן יש לייחס את מלוא דמי השכירות לבן הזוג הרשום.

יחד עם זאת, תכונת היגיעה האישית אינה ניתנת להעברה או לייחוס במסגרת החישוב המאוחד. בעניינינו, בן הזוג הרשום היה זה שהתניע על הפקת ההכנסות מנכסי חוץ, ולכן נקבע כי התקיים הקשר הסיבתי הנדרש בין יגיעתו האישית של בן הזוג הרשום ובין ההכנסה המיוחסת אליו במסגרת החישוב המאוחד.

השלישית, האם חובות של נישום לעמוד בשנים הבאות בהסכם שומות שנחתם בשנים קודמות וכלל התייחסות לשנות הבאות? נקבע כי הנישומים מחויבים להסכם השומה הכולל התייחסות מפורשת להחילו גם על השנים הבאות, וזאת בהיעדר שינוי נסיבות עובדתי או משפט המצדיק סטייה ממנו. טענות הנישומים בדבר "טעות בכדאיות ההסכם" אינן מקימות עילה לביטולו, והסטייה החד-צדדית ממנו חותרת תחת עקרונות סופיות הפשרה.

ע"מ 7265-02-23 וייס ואח' נ' פשמ"ג



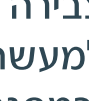
מע"מ

קיצוץ הפסדים בעסקאות "טרייד-אין" לצורכי מע"מ

טרייד מוביל בע"מ, העוסקת במסחר בכלי רכב משומשים, ערערה על החלטת רשות המיסים בנוגע לייסוי עסקאות ה"טרייד-אין", שהן עסקאות הכוללות שני רכיבים: קבלת רכב ישן מהלקוח ומכירתו, וקבלת עמלה מיבואן הרכב בגין שירות התפעול. החברה טענה כי התקבול מהיבואנים הוא בבחינת "סבסוד" שנועד לפצות על הפסדים אפשריים במכירת הרכבים המשומשים, ועל כן השתמשה ב"הודעות זיכוי" כדי להקטין את חבותה במע"מ. מנגד, רשות המסים טענה כי התקבול מהיבואנים הוא "עמלה" גילה בגין שירות וכי שיטת הדיווח של החברה מנוגדת לחוק.

בית המשפט המחוזי (כב' השופט ה' קירש) דחה את שיטת "הודעות הזיכוי" של החברה. עם זאת, בפסיקה תודעית, הוא קיבל את טענת החלופית של החברה והעריך לה לחשב את המס על בסיס פזיזת בחו"ל בעת ביצוע העסקה. חוק מע"מ. כמו כן הובהר כי מכירת נכס בודד על ידי חברה אינה כמחיבת באופן אוטומטי במע"מ, וכי במקרה דנן המכירה לא הייתה קשורה לפעילותה העיקרית של החברה כסוכנות ביטוח וכעשית של משרדים. בכך דחה בית המוסף גם את טענת הרשות המקסיית של דבר חובת דיווח על "עסקת אקראי" בשעת הרכישה של הנכס, כיוון שהרכישה לא נעשתה ככובעה של החברה כעוסק.

ע"מ 38465-02-20 טרייד מוביל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3



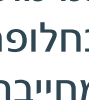
מכירת נכס נדל"ן על ידי חברה אינה בהכרח חייבת במע"מ

בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורה של חברת רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ וביטל את חיובה במע"מ בגין מכירת מגרש. החברה, שעיסוקה העיקרי הוא בתחום הביטוח ובהשכרת משרדים, טענה כי מכירת המגרש הייתה פשוטה הונית ולא "עסקה" בחוק עסקים, לטענתה, המגרש נרכש והוחזק כהשקעה לטווח ארוך במשך כחמש וחצי שנים, ולא בוצעו בו כל פעולות להפסד.

מנגד, רשות המסים טענה כי יש לראות את מכירת המגרש כחלק מפעילותה העסקית של החברה, במיוחד לאור העובדה שהיא דיווחה על "העסקות בנדל"ן" בדוחותיה הכספיים. רשות המסים אף טענה שהחברה הייתה צריכה להוציא חשבונית עצמית בעת רכישת המגרש, שכן מדובר ב"עסקת אקראי".

בית המשפט (כב' השופט א' גורמן) קיבל את טענות החברה ודחה את עמדת רשות המסים. הוא קבע שיש להבחין בין פעילות "השכרת נכסים" לבין "סחר במקרקעין", וכי מכירתו של המגרש נחשבה כמימוש השקעה הונית חד-פעמית. נקבע כי המכירה לא נעשתה "במהלך עסקו" של העוסק, כנדרש בחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בחוק מע"מ. כמו כן הובהר כי מכירת נכס בודד על ידי חברה אינה כמחיבת באופן אוטומטי במע"מ, וכי במקרה דנן המכירה לא הייתה קשורה לפעילותה העיקרית של החברה כסוכנות ביטוח וכעשית של משרדים. בכך דחה בית המוסף גם את טענת הרשות המקסיית של דבר חובת דיווח על "עסקת אקראי" בשעת הרכישה של הנכס, כיוון שהרכישה לא נעשתה ככובעה של החברה כעוסק.

ע"מ 27808-10-21 רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ נ' מנהל מע"מ רחובות



חיוב מע"מ של עמלות חברות כרטיסי האשראי בעסקאות בינלאומיות

ארבע חברות כרטיסי אשראי ערערו על שומות מע"מ שהוצאו להן לשנים 2012–2016 בגין "עמלה צולבת" ו"עמלת מט"ח" בעסקאות בינלאומיות של לקוחות ישראלים, בהיקף מצטבר של כ-253 מיליון ₪.

העמלה הצולבת היא עמלה שמשלם הסולק הזר למנפיק הכרטיס הישראלי בעבור בדיקת ואישור העסקה והבטחת התשלום לבית העסק הזר. עמלת המט"ח נגבית מהלקוח הישראלי כאחוז מסכום העסקה המטבע זר.

לטענת החברות, שירותים אלה ניתנים לסולקים ובתי עסק זרים בלבד, ולכן חל מע"מ בשיעור אפס לפי סעיפים 30א(5) או 30א(7) לחוק מע"מ, לחילופין נטען שמדובר במכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ (סעיף 30א(2) לחוק מע"מ).

רשות המסים טענה כי השירותים ניתנים בפועל ללקוחות הישראלים – מחזיקי הכרטיסים – לגבי נכסים המצויים בישראל (חשבונות בנק, מאגרי מידע והסכמי הנפקה), ולכן אין תחולה לשיעור אפס.

בית המשפט (כב' השופט ה' קירש) קבע כי מחזיקי הכרטיס הם מקבלי שירות מהותיים ביחס לעמלה הצולבת, ולכן ברירת המחדל היא חיוב במע"מ מלא. עם זאת, נקבע כי בעסקאות בהן הלקוח נמצא פיזית בחו"ל בעת ביצוע העסקה, חול מע"מ בשיעור אפס, ואילו בעסקאות מרחוק בהן לא ניתן להוכיח נוכחות בחו"ל – החיוב יהיה במע"מ, וכי במקרה דנן המכירה לא הייתה קשורה לפעילותה העיקרית של החברה כסוכנות ביטוח וכעשית של משרדים. בכך דחה בית המוסף גם את טענת הרשות המקסיית של דבר חובת דיווח על "עסקת אקראי" בשעת הרכישה של הנכס, כיוון שהרכישה לא נעשתה ככובעה של החברה כעוסק.

ע"מ 67212-03-18 כרטיסי אשראי לישראל בע"מ ואח' נ' מע"מ פתח תקווה ואח'

