



מאיר מזרחי
עם א.ראפאל ושות'

למשל ולעניין

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

דיני מיסים | ספטמבר 2025

עדכונים מקצועיים במיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומע"מ

מיסוי מקרקעין

ציפייה אינה אופציה: ועדת הערר קובעת יום רכישה חדש

הנישומים רכשו בשנת 1994 זכויות חכירה בדירת מגורים במתחם יפו העתיקה, כאשר נותרו לחכירה עוד 23 שנים. בשנת 2016 חתמו על הסכם חכירה חדש מול הפ"י לתקופה נוספת של 49 שנים ושילמו מס רכישה בגינו. בשנת 2021 מכרו את הזכויות בדירה וביקשו לחשב את השבח לפי יום רכישה בשנת 1994, כך שיהיה מהחישוב הליניארי המוטב הפוטרי שבח עד 2014. לטענתם, כבר ברכישה מ-1994 נכללה אופציה להארכת תקופת החכירה, בין היתר מכוח "תוספת האומנים". מנגד, מנהל מיסוי מקרקעין טען כי מדובר בחכירה חדשה משנת 2016, מאחר שלא הוקנתה לעוררים זכות משפטית מחייבת לארכה, אלא לכל היותר ציפייה. ועדת הערר קיבלה את עמדת המשיב וקבעה כי לא הייתה בידי הנישומים אופציה משפטית מחייבת להארכת החכירה משנת 1994, וכי ההסכם משנת 2016 מהווה חכירה חדשה. בהתאם לכך, נדחה הערר ו"יום הרכישה" נקבע לשנת 2016.

ו"ע 23-06-6603 ג'ורא הגית' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב



ועדת הערר הורתה על גבייה חלקית עד להכרעה בערר

הנישומה, מכרה בשנת 1996 מקרקעין בשטח של כ-750 דונם מבלי להגיש הצהרה. המשיב הוציא שומה בהיעדר הצהרה, במסגרתה חויבה הנישומה במס שבח של כ-15 מיליון ₪. לאחר ערעורים ופשרה מול הרוכשת, הופחת סכום השומה מספר פעמים ונקבע חוב קרן בסך כ-2.8 מיליון ₪. עם זאת, בשל אי תשלום במועד, הצטבר החוב עם קנסות והגיע לכ-11.3 מיליון ₪. לאחר שנדחו עררים קודמים, הגישה הנישומה ערר נוסף בטענה כי יש להכיר בעלות רכישה משמעותית שלא הופיעה בשומה ועשויה למעשה להפחית את חבות המס. בד בבד התבקש עיכוב הליכי הגבייה. ועדת הערר דחתה את טענת הנישומה לעיכוב אוטומטי קבועית חוב שנוי במחלוקת, אך בחנה אם קיימת "סיבה מספקת" לעיכוב ביצוע. נקבע כי ייתכן שהערר יוביל להכרה בחלק מעלות הרכישה ולצמצום משמעותי של הקנס על אי הצהרה במועד, ולכן יש סיכוי ממשי להפחתת החוב. בסופו של דבר נקבע איזון: הליכי הגבייה יימשכו ביחס ל-2 מיליון ₪ בלבד, ואילו יתירה חדשה (כ-9.3 מיליון ₪) תעוכב עד להכרעה בערר.

ו"ע 25-02-53273 יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים



מס הכנסה

נוהל גילוי מרצון

ביום 25 באוגוסט, 2025 פרסמה רשות המיסים נוהל והוראת ביצוע שמספרה 10/2025 להליך "גילוי מרצון" (להלן: **"הנוהל"**) - **"הוראת הביצוע"** בהתאמה). במסגרת הנוהל תינתן האפשרות לנישומים, תחת התנאים והמגבלות שבנוהל וההוראת הביצוע, לגלות מידע בקשר לעבירות אי דיווח הכנסה או הון ושלם את המס הנובע מאותן עבירות, ובכך להימנע מחשיפה להליכים פליליים.

הנוהל מנה מספר תנאי סף לאישור הבקשה: גילוי מלא ובתום לב; היעדר עבירות ו/או הרשעות פליליות בתחום המס וכן אי פניה קודמת להליך גילוי מרצון; העדר הליך חקירתי בעניינו של הנישום; אין בידי רשות המיסים במועד הגשת הבקשה מידע הקשור לבקשה; היעדר חקירה משטרתית כנגד הנישום או קרובו בקשר לבקשה; היעדר מידע מהותי הקשור לבקשה באמצעי התקשורת, רשות שלטונית או בערכאה שפוטית מסוימת בישראל או בחו"ל.

רשות המיסים מפרטת במסגרת הנוהל והוראת הביצוע את אופן הגשת הבקשה, הסייגים לאי נקיטת הליכים פליליים והשימוש במידע שנמסר על ידי הנישום. הטיפול בבקשות במסגרת הנוהל יבוצע בשני מסלולים: מסלול שומה מול משרד השומה הרלוונטי ("המסלול הרגיל") או מסלול הגשת דוחות מתקנים אשר יכללו את ההכנסה נשוא הגילוי ("מסלול ירוק"). המסלול הירוק נועד לזירוז הטיפול בבקשה והוא יחול על מקרים שהיה הון וההכנסה הגלומים בהם נמוכים יחסית. יש להיות ערים גם לסייגים בהם רשות המיסים איננה מתחייבת לאי נקיטת הליכים פליליים וכן לדגשים בנוגע לאופן מיסוי ההכנסה החיובית בהליך הגילוי מרצון.

הנוהל יחול מיום פרסומו ועד ליום 31 באוגוסט 2026.



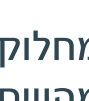
ניכוי מס במקור בגין חלוקת דיבידנד לחברה זרה, בעל הזכות שבישור וסוגיות נוספות

במרכז פסק הדין, עסקת רכישה שנערכה בין צדדים קשורים במסגרתה מכרה חברת פינדינגס את הזכויות בחברת גוטסק סווימוור לחברת הולדינגס (להלן: **"העסקה"**). נקבע כי אופן בניית העסקה, מעיד על כך שמדובר בעסקה מלאכותית אשר יש לסווגה כחלוקת דיבידנד לחברה תושבת חוץ, החייב בניכוי מס במקור. על מנת לקבוע כי שיעור המס שיש לנכות במקור יש לקבוע מי הוא **"בעל הזכות שבישור" (Beneficial Owner)** דיבידנד ומשכך לפנות לאמנת המס הרלוונטית. לאחר סקירה ארוכה ומקיפה, נקבע כי לצורך איתור בעל הזכות שבישור, יש להבחין בין "חברת צינור" אשר מחויבת להעביר את הכספים המתקבלים אצלה במעלה השרשרת וללא כל זכות לעשייה עצמאית בכספים שאיננה חלוקה במעלה שרשרת ההחזקות, לבין "חברת החזקות", אשר לה זכות עסקי עצמאי ממשי, והיא אינה מחויבת להעביר את הכספים שחולקו לה באופן "אוטומטי" לבעלי מניותיה:

"העובדה כי היחידים הם הנהנים כלכלית, אין משמעה כי פינדינגס היא חברת צינור שכל מהותה היא העברת דיבידנדים תוך התחמקות מתשלום מס. קבלת עמדת המשיב משמעה ביטול החיץ התאגידי, ביטול עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, הרמת מסך ו"עלייה" תמידית במעלה שרשרת האחזקות עד לבעל המניות. אין לקבל זאת, וגם אמנת המודל מבקשת להימנע ממצב זה."

פסק הדין עוסק בשתי סוגיות נוספות בקשר להמחאת שטר הון וניכוי הוצאות עמלה.

ע"מ 20-01-67791 גוטסק סווימוור ברנדס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים



סיווג דמי זיכיון כתמלוגים ולא כתשלום עבור שירותים

מחלוקת על סיווג דמי הזיכיון בשיעור של 3% ממחזור המכירות ששולמו לאיקאה העולמית - האם מהווים "תמלוגים" החייבים בניכוי מס במקור כטענת פקיד השומה או שמא "דיווחי עסקים" בגין שירותים כטענת הנישומה.

בית המשפט קבע כי דובר בתשלום תמלוגים החייבים בניכוי מס במקור ולא בתשלום בגין שירותים. בית המשפט ייחס משקל לסיווג התשלום כתמלוגים באחד מההסכמים שנחתמו בין הצדדים, לנוסח חשבונות המס שהוציאה איקאה העולמית שבה נרשם "Franchise Fee" ולא שירותים, ולתיאור העסקה בבידנדים לדוחות הכספיים של הנישומה. נקבע כי העובדה שהתשלום חושב כאחוז ממחזור המכירות מהווה אינדיקציה מובהקת לתמלוגים בעד שימוש בקניין רוחני, ולא לתשלום עבור שירותים, וכי ניסיונה של הנישומה להציג את השירותים כמרכיב העיקרי בעסקה להבדיל מזכות השימוש במוצא ובידע הייחודיים של איקאה העולמית לא נעמך בראיות מהותיות בהעדר נוסף פסוקי. לעומת זאת, הנישומה טענה כי איקאה העולמית. הסכמי פשרה קודמים שחתמה הנישומה עם פקיד השומה ועם אגף המכס והמע"מ לא תמכו בטענותיה של הנישומה אלא להפך.

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן



נקודות זיכוי בעד שירות מילואים - הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 283) (זיכוי בעד שירות מילואים), התשפ"ה-2025

תכלית ההסדר הינה ההכרה בתרומתם ומחויבותם של חיילי המילואים הלוחמים לביטחון המדינה באמצעות עיגון מנגנון קבוע למתן נקודות זיכוי במס. לצורך כך, מוצע להוסיף את סעיף 339 לפקודה אשר יקבע את מספר נקודות הזיכוי שיינתנו, באופן מדורג ובהתאם למספר ימי שירות המילואים שבוצעו בשנת המס הקודמת, החל מ-1/2 ב"ז עבור 39-30 ימי מילואים ועד 4 ב"ז עבור 110 ימי מילואים. תחילתו של החוק נקבעה ליום 1 בינואר, 2026.



תיקון מס' 279 לפקודה - תיקון חלק ה-2 - חוזר מס הכנסה מספר 6/2025 (להלן: "החוזר")

מטרת החוזר הינה לפרט את השינויים אשר הוכנסו בחלק ה-2 לפקודה, במסגרת תיקון 279 לפקודה ולרבות בנוגע להוראות התחולה והמעבר. החוזר מפרט את עיקרי השינויים בתיקון ובכללן, הקלות במגבלת שיעור ההחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



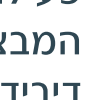
מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



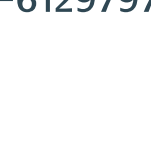
מס נוסף (מס יסף) על הכנסה מאופציות לעובדים והכנסה מדמי הצלחה לשותף הכללי בקרן השקעות - נייר עמדה מקצועי מספר 5/2025, רשות מיסים

נייר העמדה קובע את עמדת רשות המיסים בנוגע להחלת סעיף 121(א) לפקודה (להלן: **"מס נוסף פסיבי"**) על הכנסות הנובעות ממימוש אופציות לעובדים והכנסות מדמי הצלחה לשותף כללי בקרן השקעות (להלן: **"דמי הצלחה"** לרוב הן הנובעות מפרט מס' 102 לפקודה, למעט הנובעות מהחזקה במהלך "התקופה הנדרשת" כמשמעותה בהוראות חלק ה-2 לפקודה; הקלות בדרישה יחסי גודל במיזוג ובפיצול; הקלה במגבלת שיעור מרכיב המזוןאזן על סעיף 36 (ב) לחוק עיקרון השבח השלמת בנייה בתוך 5 שנים בהעברת קרקע לחברה קולטת שניהה איגוד מקרקעין; ועוד.



בית עוז, רחוב אבא הלל, 14 רמת גן 52506 | טל: 03-6129797 | פקס: 03-6129796 | office@maslaw.co.il

מאיר מזרחי עם א.ראפאל ושות'



Meir Mizrahi with A. Rafael & Co.