

עמדות חדשות של רשות המסים החייבות בדיווח לשנת המס 2025

פברואר 2026
חוזר מקצועי מספר 13/26

ברצוננו לעדכןכם, כי רשות המסים פרסמה עמדות חדשות החייבות בדיווח לשנת המס 2025. עמדות אלו מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנים קודמות¹.

יצוין, כי בכוונת לשכת רואי חשבון בישראל לחדש את הדיונים עם רשות המסים על צמצום משמעותי של מספר העמדות החייבות בדיווח שקיימות כיום (105 עמדות במס הכנסה, 15 עמדות במע"מ ו-20 עמדות בנושאי מכס ובלו).

להלן העמדות החדשות החייבות בדיווח שפורסמו בנושא מס הכנסה

- **עמדה מספר 120/2025 - קיזוז הפסד הון מול הכנסה מעסק בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה**

לעניין הוראות סעיף 92(א)(4) לפקודה, כאשר ההכנסה מריבית או מדיבידנד ששולם בשל נייר ערך, עולה לכדי הכנסה מעסק, בהתאם להוראות סעיף 2(1) לפקודה, לא ניתן לקזז את ההכנסה העסקית כאמור מול הפסד הון.

- **עמדה מספר 119/2025 - דיבידנד בידי קיבוץ**
על קיבוץ שיתופי ו/או קיבוץ מתחדש, כהגדרתם בסעיף 54 לפקודה, המקבל דיבידנד מחבר בני אדם, לא יחולו הוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

- **עמדה מספר 118/2025 - אי דיווח על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף 6 להוראת השעה (מיסוי רווחים לא מחולקים)**

חברת מעטים, אשר לא ביקשה ולא קיבלה את אישור רשות המסים על העברת נכס או פירוק בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק ההתייעלות הכלכלית (מיסוי רווחים לא מחולקים), הוראת שעה - הוראת השעה האמורה לא תחול עליה.

בהעברת נכס, שלא דווחה ואושרה כאמור, יחולו הוראות הפקודה ויראו בה דיבידנד בעין לבעלי המניות. דהיינו, מכירת הנכס בשווי שוק ברמת החברה ודיבידנד בגובה תמורת הנכס ברוטו לבעל המניות.

לעניין זה, יתרון המס יימדד כהפרש שבין המס החל בגין מכירת הנכס לפי שווי שוק בתוספת ניכוי המס במקור החל על הדיבידנד לבין ניכוי המס החל על הדיבידנד בכפוף להוראת השעה. בפירוק, שלא דווח ואושר כאמור, יחולו הוראות הפקודה ויראו את נכסי החברה המתפרקת כנמכרים בשווי שוק. לעניין זה, יתרון המס יימדד כהפרש שבין המס החל בגין מכירת הנכסים לפי שווי שוק לבין ניכוי המס החל על הדיבידנד בכפוף להוראת השעה.

כמו כן, יראו את בעלי המניות כמי שמכרו את מניות החברה המתפרקת בתמורה ליתרת המזומנים לסוף הפירוק. לעניין זה, יתרון המס יימדד בגובה המס החל בגין מכירת מניות החברה המתפרקת.

עמדה זו לא תחול במקרים הבאים:

- חברות אשר ביצעו את העברת הנכס או הפירוק לפני מועד פרסום חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין 3/2025 (3 באפריל 2025).

¹ להרחבה ראו חוזרינו 8/22 ו-45/23.

- חברות, אשר הגישו את הבקשה במערכת החלטות מיסוי עד ליום 30 ביוני 2026, ובמסגרת הגשת הבקשה צורך אישור ניכוי המס במקור על הדיבידנד ששולם בעת ההעברה או ראייה ממשית אחרת המעידה על ביצוע ההעברה במועד.

• עמדה מספר 117/2025 - אי ניצול עודף זיכוי במקום בו בחרו להשתמש בשיטת הזיכוי העקיף

בנסיבות בהן חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות, חברה A תושבת מדינה a וחברה B תושבת מדינה b - אם החברה הישראלית בחרה לחשב את הזיכוי בשל מס זר לפי חלופת הדיבידנד המגולם, כמשמעותו בסעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה (להלן: "שיטת הזיכוי העקיף") - לא יובא בחשבון מס החברות הזר ו/או מיסי החוץ, שהוטלו על אותו דיבידנד ששילמה חברה A (בין אם הוטלו על חברה A ובין אם על החברה הישראלית), לצורך חישוב זיכוי בשיטת הזיכוי העקיף כנגד המס החל על הכנסה מדיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B. יובהר כי עמדה זו תחול גם כאשר חברות A ו-B הינן תושבות אותה מדינה.

למען הסר ספק, עמדה זו תחול גם במקום בו החברה הישראלית בחרה בשיטת הזיכוי העקיף הן על הדיבידנד מחברה A והן על הדיבידנד מחברה B והן במקרה בו בחרה החברה להחיל את שיטת הזיכוי העקיף רק על אחת מהן. כלומר, כאשר החברה הישראלית מבקשת ליישם את שיטת הזיכוי העקיף כנגד קבלת דיבידנד מחברה זרה - לעמדת רשות המסים יש ליישם את הוראות סעיף 126(ה) הן על רכיב מיסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד והן על רכיב מס החברות המגולם ולא ניתן לקזז מי מהם כנגד מס החייב על הכנסה אחרת, שאינה ההכנסה מאותו דיבידנד ספציפי שעליו הופעלה שיטת הזיכוי העקיף, לרבות זו שנצמחה לה בגין דיבידנד אחר מחברה זרה.

• עמדה מספר 116/2025 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה

חישוב ההכנסה החייבת הנובעת מהכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל, ייעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה.

נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר, כי לעניין סעיף זה חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין. יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

• עמדה מספר 115/2025 - יראו שתי נאמנויות או יותר אשר נוצרו על ידי אותו יוצר, כקרובות זו לזו - כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה

כל הנאמנויות אשר יצר תושב ישראל לנהנים שונים או זהים ייחשבו כקרובות זו לזו, כמשמעות המונח "קרוב" בסעיף 88 לפקודה.

• עמדה מספר 114/2025 - תחולת הוראות סעיף 75(ה) לפקודה לעניין נאמנות קרובים, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרתו של יוצר הנאמנות לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל

הוראות סעיף 75(ה) לפקודה, כנוסח הסעיף לאחר תיקון 197, יחולו, בין היתר, גם לגבי נאמנות קרובים, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל בעקבות עלייתו או חזרת אחד היוצרים בנאמנות לישראל והפיכתו מתושב חוץ לתושב ישראל במעמד של תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר - והיוצר אינו רשאי לעקוף את הוראות סעיף 75(ה) האמור באמצעות בחירה להיחשב כיוצר בר שומה ובר חיוב במס בשל הכנסות הנאמנות בהתאם לסעיף 75(ח) לפקודה.

להלן העמדות החדשות החייבות בדיווח שפורסמו בנושא מס ערך מוסף

- **עמדה מספר 15/2025 - ניכוי מס תשומות בנסיבות של שינוי ייעוד בשימוש במקרקעין**
עוסק במקרקעין ניכיה מס תשומות כדין בשל רכישת מקרקעין מתוך כוונה לבנות דירות ולמוכרן כמלאי בעסקאות החייבות במס. בשלב מאוחר יותר פנה וקיבל אישור להשכרת הדירות לפי חוק עידוד השקעות הון, תשי"ט-1959. על פי סעיף 31(א) לחוק מע"מ, מכירת הדירות פטורה ממס. לפיכך, במסגרת הדוח התקופתי השוטף, שעל העוסק להגיש סמוך לאחר קבלת האישור, עליו להשיב את מס התשומות שניכיה בשל רכישת המקרקעין ובניית הדירות.
- **עמדה מספר 16/2025 - החבות במע"מ בשל מתן שירותי בניה לביצוע מטלות ציבוריות עבור רשות ציבורית**
מתן שירותי בניה, שעניינם ביצוע מטלות ציבוריות עבור רשות מקומית, כגון בניית גן ילדים, חניון, בית כנסת או הכשרת שטחי ציבור, בתמורה לויתור של הרשות המקומית על תשלום אותו הייתה זכאית לקבל מאת הקבלן - הינם בבחינת "עסקה", כהגדרתה בחוק מע"מ החבה במס ערך מוסף ומחירה ייקבע בהתאם להוראות סעיף 10 לחוק מע"מ. זאת בדומה לביצוע עבודות פיתוח ותשתיות ציבוריות על ידי קבלן בתמורה לויתור של הרשות המקומית על היטלי פיתוח ואגרות בניה.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח זוהר קומה: 04-6002153, zohark@britcpa.co.il