



וובינר בנושא: עדכונים וחידושים במע"מ

רו"ח (עו"ד) אסף בהר
דירקטור מס

פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel

Asaf.behar@il.gt.com

יוני 2026



מס ערך מוסף



פסיקה, החלטות מיסוי ועמדות חדשות

□ פסיקה חדשה במע"מ -

▪ מקרקעין

➤ פס"ד רזאל – ע"מ 27808-10-21;

➤ פס"ד עגיב – ע"מ 15616-07-20;

➤ פס"ד חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ;

➤ פס"ד אברהם בן עמי;

▪ הטבות לעובדים

➤ הסעה מאורגנת – פס"ד טבע – ע"מ 50845-06-22

□ מודול חשבוניות ישראל

□ נייר עמדה מקצועי מספר 01/2024 – ניכוי מס תשומות ברכישה או יבוא של רכב מסוג 'האמר';

□ החלטות מיסוי מקדמיות –

➤ החלטת מיסוי 1108/25 – החבות במע"מ, מחיר העסקה ואופן הדיווח למע"מ בשל מתן שירותי שיווק ופרסום באמצעות מכירת שוברים – החלטת מיסוי שאינה בהסכם

➤ החלטת מיסוי 6033/25 – החבות במס בשל מתן שירותים לתושב חוץ לתיקון מוצרים הנמכרים על ידי תושב חוץ ללקוחות תושבי ישראל במסגרת תקופת אחריות – החלטת מיסוי בהסכם

➤ החלטת מיסוי 8808/25 – מחיר העסקה בשל מכירת בגדים משומשים – החלטת מיסוי בהסכם

➤ החלטת מיסוי 8933/25 – שיעור המס החל בשל אשפוז של תייר בבית חולים ושירותים נוספים אגב האשפוז – החלטת מיסוי בהסכם.

□ יבוא שירותים לרבות קבלת הלוואות מחו"ל

פסיקה חדשה - פסק דין רזאל (מחוזי, מיום 30.08.2025)

- המערערת, חברת רזאל (ע.צ.) סוכנויות בע"מ עוסקת בתחום הביטוח. בעל המניות ומנהל המערערת הוא בעל רישיון לפעול כסוכן ביטוח.
- ביום 17.12.2004 רכשה המערערת מבעל המניות משרד בשווי 210,000 ש"ח; אשר נמצא בקניון ערי החוף (ברחוב סחרוף 19 ראשון לציון) בראשון לציון. **משרד;**
- ביום 10.7.14 רכשה המערערת מקרקעין בשטח של 600 מ"ר בשווי 3 מיליון ש"ח (להלן: "המקרקעין שבמחלוקת" ו/או "המגרש בראשון לציון"); מקרקעין אלה נמכרו כעבור 5.5 שנים בתמורה לסך של 4.28 מיליון ש"ח; **המשיב מנהל מע"מ סבור שמכירת מקרקעין אלה חייבת במע"מ – ועל כך הערעור.** מע"מ עסקאות לחיוב בסך של 621,880 ש"ח;
- ביום 2.11.14 רכשה המערערת משרד נוסף בקניון בתמורה לסך של 832,500 ש"ח; **משרד;**
- ביום 2.11.14 רכשה המערערת משרד נוסף בקניון בתמורה לסך של 777,000 ש"ח; **משרד;**
- ביום 2.11.14 רכשה המערערת משרד נוסף בקניון בתמורה לסך של 612,000 ש"ח; **משרד;**
- ביום 30.09.16 רכשה המערערת מקרקעין בישוב רעות בשווי של 3,940,000 ש"ח – מגרש בשטח של 430 מ"ר עליו בנוי בית מגורים ברעות (המקרקעין ברעות);
- ביום 16.10.17 רכשה המערערת משרד נוסף בקניון בתמורה לסך 1,031,425 ש"ח; **משרד;**
- 5 המשרדים הנמצאים באותו מבנה בקניון בראשון לציון מושכרים ומניבים הכנסות שכירות. הכנסות החייבות במע"מ. דמי שכירות של כ- 30,000 ש"ח בחודש.
- המקרקעין ברעות – משמש למגורי בעל המניות במערערת ומשפחתו.
- המגרש בראשון לציון (המקרקעין שבמחלוקת) נרכש ביום 10.7.14 מאדם פרטי [המערערת לא הפיקה חשבונית מס עצמית] בתמורה לסך של 3 מיליון ש"ח; מדובר במגרש שהוא קרקע ריקה, בשטח של 600 מ"ר, המצוי בשכונת מגורים ואשר ניתן היה לבנות על גביו שני בתי מגורים. לדברי בעל המניות המגרש נרכש מתוך מחשבה לבנות עליו את בית משפחתו אולם בסופו של דבר החליטה המשפחה שלא לעשות כן והמגרש נותר ריק – בדיוק כפי שנרכש. אין מחלוקת כי לא בוצעה כל פעולת של המקרקעין מכל סוג שהוא. ביום 23.12.19 כעבור כחמש וחצי שנים ממועד רכישתם, מכרה המערערת את המקרקעין שבמחלוקת בתמורה לסך של 4.280 מיליון ש"ח;

פסיקה חדשה - פסק דין רזאל (מחוזי, מיום 30.08.2025)

תקנה 6ב לתקנות מע"מ:
(א) "במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, **יהיה הקונה חייב בתשלום המס.**
(ב) החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א) –
(1) אם הוא עוסק, יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו הוא, וידווח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו."

- סעיף 2 (סעיף מקור החיוב במע"מ):
"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה...";
- המונח "עסקה" מוגדר בחוק מע"מ:
"עסקה" – כל אחת מאלה:
(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
(2)
(3) עסקת אקראי;
- המונח "עסקת אקראי" מוגדר, בין היתר:
(1) "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן....."

פסיקה חדשה - פסק דין רזאל (מחוזי, מיום 30.08.2025)

▪ כבוד השופט -

"בשורה התחתונה, הפסיקה קבעה כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מע"מ לפי הפירוש שניתן לו בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה שבהון להכנסה שבפירות";

▪ "חוק מע"מ, חל אפוא (בחלקו הנדון כאן) על פעילות פירותית עסקית, אך לא על השקעה הונית (שאינה מכירה של "ציד" – עניין אליו כאמור אתייחס בהמשך)."

המבחנים לפעילות עסקית:

טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; ידענותו ובקיאות הנישום בתחום; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי ניכר; ומבחן הגג – הנסיבות האופפות את העסקה.

"ציד" - נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק;"

"כפי שהתברר במהלך הדיון, המשיב אינו חלוק על כך כי פלוני עשוי להיחשב כעוסק בתחום פעילות אחד, ולצד זה לבצע השקעה הונית בתחום אחר. במקרה כזה, ביחס לפעילות העסקית – הרי שמדובר בעסקאות החבות במע"מ, ואילו ההשקעה ההונית (אם אין מדובר ב"ציד") לא תחויב ככלל במע"מ. כך הדין בין אם מדובר בעוסק שהוא אדם פרטי, ובין אם מדובר בעוסק שהוא חברה בע"מ. לצורך הדוגמא, אם חברה בע"מ העוסקת בתחום המחשוב רוכשת מקרקעין כהשקעה הונית ואלה אינם משמשים אותה בייצור הכנסתה העסקית, על אף שהיא "עוסק" בתחום המחשוב, רכישת המקרקעין ומכירתם לא יניבו ככלל חבות במע"מ (אלא אם מתקיימים החלקים האחרים של הגדרת "עסקה", כגון כשנוכה מס תשומות ברכישה או אם מדובר בעסקת אקראי – מה שלא רלוונטי לעניינינו)."

"בהקשר שלנו, אין כל קשר מהותי בין מכירת המקרקעין שבמחלוקת לבין השכרת המשרדים, והדבר כלל לא נטען על ידי המשיב, וודאי שלא הוצגה כל ראייה לכך."

"היות המערערת חברה בע"מ, אינו שולל אפוא את האפשרות כי תרכוש מקרקעין להשקעה הונית, אשר מכירתם לא תחויב במע"מ."

פסיקה חדשה - פסק דין רזאל (מחוזי, מיום 30.08.2025)

▪ כבוד השופט -

"המשיב הלין על כך שהמערערת לא דיווחה על רכישת המקרקעין כ- 'עסקת אקראי', תוך שהוא מציין כי אם הייתה המערערת עושה כן – היא הייתה מקזזת את מס התשומות בחשבונית העצמית שהייתה מוציאה במועד הרכישה, וכתוצאה מכך במועד המכירה – לא הייתה מחלוקת כי יש חבות במע"מ. אלא שטענה זו יוצאת מנקודת הנחה כי הרכישה של המקרקעין הייתה חלק מהפעילות העסקית של המערערת. אם אין הדבר כך והרכישה היא רכישה הונית של מקרקעין להשקעה, הרי שאין מדובר במי שרוכש את המקרקעין בכובעו כעוסק – וממילא אין מדובר בעסקת אקראי ולא חלה תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף."

החלופה השנייה להגדרת "עסקה" – "מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר";

"עסקת אקראי" כוללת בין היתר: "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין,..."

פסיקה חדשה - פסק דין רפאל עגיב (מחוזי, מיום 26.5.2026)

- המערער, רפאל עגיב, הינו רו"ח ובעל הכשרה אקדמית בשמאות וניהול נכסים והוא אף היה אחד הבעלים של קבוצת הפועל ת"א בכדורגל.
- המערער שימש כבעל שליטה בחברת תל אביב החדשה ייזום וייעוץ בע"מ (להלן "תל אביב החדשה") – החל משנת 2006, פעילותה היחידה של תל אביב החדשה התמצתה ברכישה ובסיחור של אופציה במסגרת עסקת פרדס חנה (אופציה במקרקעין חקלאית). נוסף על כך, המערער היה בעל שליטה, בעקיפין, בחברת רמדש קפיטל בע"מ (להלן "רמדש"), שעיסוקה בתחום רכישה ושיווק של קרקעות.
- המשיב (מנהל מע"מ פתח-תקווה) ערך למערער ביקורת בסופה נקבע כי המערער הוא "עוסק" במקרקעין, אשר ביצע בתקופת הביקורת שלוש עסקאות במקרקעין "במהלך עסקיו" בגינם חויב במס עסקאות:

1) עסקת יהודה מכבי;

2) עסקת חדרה;

3) עסקת פרדס חנה.

- **עסקת יהודה מכבי:** ביום 22.7.2007 רכש המערער בניין בן שתי קומות ברח' יהודה המכבי 83 בת"א (להלן: "הבניין"), הכולל דירת מגורים, שלוש חנויות ומחסן, תמורת \$925,000. ביום 17.12.2007 מכר המערער 25% מהזכויות בבניין לאדם פרטי תמורת 1,556,300 ש"ח; ביום 23.1.2018 [כעבור כ- 10.5 שנים] מכרו המערער והאדם הפרטי את מלוא זכויותיהם בבניין, כל אחד לפי חלקו, תמורת 15,903,000 ש"ח. חלקו של המערער בתמורה הינו בסך של 11,927,250 ש"ח (75%).
- **עסקת חדרה:** ביום 10.2.2014 נחתם הסכם אופציה בין שיליאן רובן הבעלים של מקרקעין חקלאיים בחדרה בשטח של 4,542 מ"ר, לבין חברת ג'י או נדל"ן בע"מ (להלן: "ג'י או נדל"ן"), לרכישת המקרקעין. ביום 4.3.2014 רכש המערער מג'י או נדל"ן את האופציה לרכישת הקרקע משיליאן תמורת 100,000 ש"ח בתוספת מע"מ ולמימוש עד ליום 1.6.2014. בתקופת האופציה חתם המערער על 31 הסכמי סיחור אופציה במקרקעין ביחס לרכישת חלקים במקרקעין, עם 44 רוכשים שונים (חלקם בני זוג) ואת החלק הנותר הותיר בידו ובידי אישתו. הרווח שנוצר למערער בגין סיחור האופציה עמד על סך של 5,593,120 ש"ח;
- **עסקת פרדס חנה:** המערער רכש אופציה לרכישת זכויות במקרקעין חקלאיים בשטח של 22,003 מ"ר בפרדס חנה-כרכור. המערער סיחר את האופציה ל- 12 רוכשים, תמורת 2,737,000 ש"ח.

פסיקה חדשה - פסק דין רפאל עגיב (מחוזי, מיום 26.5.2026)

15
16 11. מלבד העסקאות נשוא השומה, התייחס המשיב לעסקאות נדליין נוספות בהן היה מעורב
17 המערער בין בעצמו ובין באמצעות חברות שבשליטתו בשנים שקדמו לתקופת השומה (סי'
18 17-29 לתצהיר המשיב):
19
20 - 1993 – רכישת 1/4 ממקרקעין (בניין ישן) ברחוב הס בת"א (גוש 6910, חלקה 54)
21 תמורת 859,161 ₪. הבניין נהרס ונבנה במקומו בניין חדש בן 5 קומות ו-9 דירות
22 באמצעות תל אביב החדשה. בניית הבניין הסתיימה בשנת 2002 והמערער קיבל 3
23 דירות בבניין. העסקאות שביצע המערער בבניין הן כדלקמן: ביום 18.6.2003 רכש
24 דירה (תת חלקה 6) תמורת 2,304,000 ₪, וביום 7.12.2010 מכר אותה תמורת
25 2,575,000 ₪; ביום 10.9.2006 מכר דירת מגורים תמורת 2,302,650 ₪ (תת חלקה 9);
26 ביום 16.5.2007 מכר דירת מגורים תמורת 1,320,000 ₪ (תת חלקה 7); ביום 4.6.2007
27 מכר דירת מגורים תמורת 771,170 ₪ (תת חלקה 2); ביום 5.6.2007 רכש דירת מגורים
28 תמורת 2,234,650 ₪ (תת חלקה 3) אותה מכר ביום 28.2.2011 תמורת 2,655,500 ₪;
29 ביום 26.6.2007 רכש דירת מגורים תמורת 1,491,700 ₪ (תת חלקה 4) אותה מכר ביום
30 23.1.2008 תמורת 1,420,000 ₪ (הפסד).
31 - 1994 – רכישה באמצעות חברת רפדר נכסים ואחזקות בע"מ (להלן: "רפדר")
32 שבבעלותו, נכס מקרקעין בפרויקט נאות גולף בקיסריה (דירת נופש) אשר נמכר בחלוף
33 כשנתיים וחצי.

פסיקה חדשה - פסק דין רפאל עגיב (מחוזי, מיום 26.5.2026)

תיק חיצוני:

- 1 - בשנים 2004 ו-2006 רכש המערער חלקים בקרקע ברחוב הלח"י 15-21 ברמה"ש (גוש 6599 חלקה 659) אותם מכר בסוף שנת 2006 עד מרץ 2007.
- 2 -
- 3 - ינואר 2005 ומאי 2007 – רכישה ומכירה (לטענת המערער בנאמנות עבור חברת גינדי עגיב ייזום בע"מ) יחד עם חן ואיתי גינדי, של קרקע ברחוב הלח"י 43-45 ברמה"ש (גוש 6599, חלקה 666).
- 4 -
- 5 -
- 6 - 7.11.2006 – רכישת קרקע ברחוב האצל 14 ברמה"ש (גוש 6599, חלקה 698) תמורת 1,896,579 ₪, עליה בנה המערער בית מגורים ומכר אותו ביום 13.8.2008 תמורת 5,075,000 ₪.
- 7 -
- 8 -
- 9 - 29.11.2006 – רכישה באמצעות רפדר של נכס ברח' הירקון בת"א בעבור 7,134,960 ₪, אשר נמכר ביום 17.1.2008 תמורת 9,935,800 ₪.
- 10 -
- 11 - 3.5.2007 – רכישת דירת מגורים ברחוב האלוניס 12 ר"ג (גוש 6109 חלקה 109) אותה מכר ביום 2.5.2010.
- 12 -
- 13 - 27.8.2007 רכישת קרקע ברחוב שער הים 23 בהרצליה (גוש 6669 חלקה 285) עליה בנה בית מגורים פרטי אותו מכר ביום 22.10.2009.
- 14 -
- 15 - 8.10.2007 רכישת דירת מגורים (בית פרטי ישן) ברחוב קהילת יאסי 23 – פנחס רוזן 31 ת"א (גוש 6636 חלקה 106), אותו העביר המערער לשירלי ללא תמורה ביום 14.12.2009.
- 16 -
- 17 -

פסיקה חדשה - פסק דין רפאל עגיב (מחוזי, מיום 26.5.2026)

□ בית המשפט המחוזי קובע:

24
25 42. בעניין גיבשטיין קבע בית המשפט העליון כי ההגדרות של המונחים "עסקה" ו-"עוסק"
26 לוקות במידה מסוימת במעגליות: "העוסק" הוא מי שמוכר נכס במהלך עסקיו, ואילו
27 "העסקה" היא מכירת הנכס על ידי עוסק זה במסגרת עסקיו. לפיכך, נקבע כי יש לפרש את
28 המונח "עסק" שבחוק מס ערך מוסף בהתאם לפירוש שניתן למונח זה בדיני מס הכנסה,
29 ולהחיל לצורך כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה שבהון לבין הכנסה שבפירות.

4
5 מבחן טיב הנכס ואופיו – האם מדובר בנכס השקעתי לטווח ארוך או בנכס למסחר שוטף;
6
7 מבחן תקופת החזקה בנכס – ככל שתקופת החזקה בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה
8 יותר, הדבר מצביע על אופי פירותי של הפעולה, ואילו החזקה ממושכת יותר מצביעה על
9 אופי הוני;
10
11 מבחן אופן מימון העסקה – מימון העסקה באמצעות הון עצמי מרמז על אופי הוני, ואילו
12 מימון באמצעות הון זר מעיד על אופי עסקי;
13
14 מבחן תדירות העסקאות והיקפן – ככל שתדירות הפעילות רבה יותר וההיקף גדול יותר,
15 הדבר מצביע על פעילות עסקית;
16
17 מבחן בקיאות הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה – ככל שבקיאותו של הנישום
18 בתחום העסקה רבה יותר, כך ניטה לראות בה פעילות עסקית או פירותית. בקיאות זו אינה
19 חייבת להיות עילאית או אישית, ויכולה להיות גם בקיאות שילוחית;
20
21 קיומו של מנגנון ומבחן ההשבחה – אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינו קיומו של
22 מנגנון שיאפשר את הפעולות הרלוונטיות. במסגרת מבחן זה תיתכנה פעולות השבחה בנכס
23 לקראת מכירתו, אשר עשויות ללמד על פעילות מסחרית.
24
25 מבחן ה"גג" - בבחינת מכלול הנסיבות ומבחני העזר כדי לקבוע אם הפעילות המדוברת
26 היא עסקית או פרטית.

פסיקה חדשה - פסק דין רפאל עגיב (מחוזי, מיום 26.5.2026)

□ בית המשפט המחוזי קובע: עסקת יהודה מכבי אינה חייבת במס - לא בוצעה על-ידי עוסק; מאידך עסקת חדרה ופרדס חנה חייבות במע"מ כפעילות של עוסק במהלך עסקו.

4
3 44. אקדים ואומר, כי יישום מבחני העסק, ובראש ובראשונה מבחני טיב הנכס ומשך החזקתו
4 בכל הנוגע לנכס ביהודה המכבי, מובילים למסקנה שאין לראות בעסקת יהודה המכבי
5 כחייבת במס. על פניו ברור שלא התנהל בנכס "עסק" להשכרת נכסים, אלא עסק פסיבי של
6 השכרה, ודומה כי אף המשיב אינו טוען אחרת. כך עולה מהפסיקה, ובפרט מהניתוח שנערך
7 בעניין **נבוק**, וזאת אף ביתר שאת, נוכח העבודה כי בעניין **נבוק** נרשמה השותפות שמכרה
8 את הנכס כ"עוסק", מה שאין כן במקרה שלפנינו. מכל מקום, בעניין **נבוק** נקבע כי ההכרעה
9 בשאלת קיומו של "עסק" אינה נגזרת מנתון כמותי יחיד, אלא מבחינה כוללת של מאפייני
10 הפעילות, ובראשם מידת האקטיביות, ההשקעה והסיכון הכרוכים בה. סבורני, כי בענייננו,
11 מכלול הנסיבות כפי שתואר לעיל – החזקה ממושכת בנכס, היעדר תחלופה מהותית של
12 שוכרים, היעדר מנגנון ניהולי, היעדר השקעה שוטפת או פעולות השבחה, והיעדר סיכון
13 מסחרי – מוביל למסקנה ברורה כי מדובר בהשכרה פסיבית מובהקת, אשר אינה עולה כדי
14 "עסק".

פסיקה חדשה - פסק דין רפאל עגיב (מחוזי, מיום 26.5.2026)

□ בית המשפט המחוזי קובע: עסקת יהודה מכבי אינה חייבת במס - לא בוצעה על-ידי עוסק; מאידך עסקת חדרה ופרדס חנה חייבות במע"מ כפעילות של עוסק במהלך עסקו.

6

7 47. אשר לעסקת חדרה ועסקת פרדס חנה - מסקנתי אחרת. מבחינת טיב הנכס ומשך ההחזקה,

8 כמו גם מבחינת תדירות העסקאות והיקפן, יש להביא בחשבון את העובדה כי מדובר

9 במקרקעין חקלאיים ובעסקאות רבות לסיחור אופציות. רכישת ומכירת אופציות

10 במקרקעין חקלאיים – ובפרט כאשר מדובר בנכסים הטעונים חלוקה עתידית או שינוי

11 ייעוד – נתפסת כפעילות בעלת אופי ספקולטיבי. פעילות מעין זו, אשר תכליתה הפקת רווח

12 מעליית ערך עתידית, הנובעת משינוי ייעוד או מהליכי פיתוח, ראויה דרך כלל להיות

13 מסווגת כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" (במקרה של עסקה בודדת) או כפעילות

14 עסקית כשמדובר בכמה עסקאות (ראו הערעור בעניין לוי). לעניין זה יש להביא בחשבון

15 את מספרם המשמעותי של מקבלי האופציות, את היקפן הכספי של העסקאות, ואת זמן

16 ההחזקה הקצר יחסית, שבו הוחזקו הזכויות על ידי המערער עד למכירתן או סיחורן של

17 האופציות.

פסיקה חדשה – חברת נוף נאה בגוש 7650 ברעננה בע"מ (מחוזי, מיום 10.02.2026)

- בשנות ה-40 וה-50 רכשה הגב' ציפורה חבס ז"ל זכויות במקרקעין **חקלאיים** ברעננה (להלן: המקרקעין). בשנת 1962 העבירה את המקרקעין ללא תמורה למערערת, חברת נוף, שהתאגדה באותה שנה. מאז הקמתה מניותיה מוחזקות על ידי בני משפחת חבס; לא בוצעו כל פעולות פיתוח, השבחה או יזמות ולמעשה בעיקר החזיקה במקרקעין.
- ביום 2.3.2016 אישרה ועדת התכנון המחוזית תוכנית מתאר כוללית לרעננה, אשר שינתה את ייעוד המקרקעין, מיעוד חקלאי לייעוד לבנייה. בעקבות פרסום התוכנית פעלה המערערת באמצעות מתווכת למכירת המקרקעין – מכירות ל-80 רוכשים באמצעות 15 הסכמי מכר בפרק זמן של 13 חודשים (בתקופה 9.5.16 ועד ליום 21.6.17 בתמורה לסך של כ-29.2 מיליון ש"ח;
- בעקבות עסקאות אלו החליט המשיב (מנהל מע"מ) לרשום את החברה כעוסק ולחייבה במע"מ בגין המכירות כאמור.
- בית המשפט המחוזי –
- "קבע, כי יש לסווג את המכירות כפעילות עסקית. מסקנה זו נובעת מריבוי המכירות והיקפן, מביצוען תוך פרק זמן קצר ומדרך ביצוען - באופן מקצועי המאפיין פעילות עסקית בתחום הנדל"ן. כל זאת, על רקע היותם של בעלי מניות המערערת ומנהליה - אנשי נדל"ן מהמובהקים בישראל, לאורך עשרות שנים - אשר זהו מקצועם. לנוכח זאת, ומבלי להתעלם ממשך ההחזקה הארוך ומטענות נוספות שהעלתה המערערת, נמצא כי סיווג הפעילות כעסקית - נכון."

פסיקה חדשה - אברהם בן עמי (מחוזי, מיום 04.03.2025)

עוסק במקרקעין שבונה עבור עצמו (גם באמצעות קבלני משנה) דירות המיועדות להשכרה למגורים – חב במס כ"שימוש לצורך עצמי" לפי תקנה (1)(2)(ג)(1), והחוב במס חל לאחר חלוף 24 חודשים של השכרה הפטורה ממס.

□ תקנה 1 לתקנות מע"מ – "קביעת נכסים לענין שימוש לצורך עצמי"

1. "יראו כשימוש לצורך עצמי גם שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק כמפורט להלן:

(2) שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה.

פסקה זו לא תחול בכל אחד מאלה:

א- אם החלק המיועד להשכרה הוא בניין שאושר כבניין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, ושמכירתו פטורה ממס לפי סעיף 31(א) לחוק, כל עוד מתמלאים תנאי הפטור;

ב- אם החלק המיועד להשכרה הוא בבניין להשכרה כהגדרתו בחוק לעידוד בניית דירות להשכרה, התשס"ז-2007, ונתקיימו התנאים שבסעיף 6 לחוק האמור, לפי העניין;

ג- אם נעשה שימוש במקרקעין לשם השכרה פטורה ממס לפי סעיף 31(1) לחוק, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

(1) **תקופת ההשכרה המצטברת של המקרקעין, לאותו שוכר או לכמה שוכרים, לא תעלה על 24 חודשים; עלתה תקופת ההשכרה כאמור על עשרים וארבעה חודשים, יראו בשימוש במקרקעין שימוש לצורך עצמי בתום עשרים וארבעה חודשים מתחילת תקופת ההשכרה;**

(2) דמי השכירות הם בסכום שיש לצפות לו מהשכרת אותם מקרקעין על ידי משכיר מרצון לשוכר מרצון;

(3) לא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין בתמורה מלבד זכות השכירות לתקופה כאמור.

➤ סעיף 31 לחוק מע"מ – "פטור לעסקאות מסוימות" (1) השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון"

➤ סעיף 41 לחוק מע"מ – "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

➤ **עמדת מע"מ – עוסק שבונה בעצמו דירות למגורים – ינכה מס תשומות. ובחלוף 24 חודשי השכרה יפיק חשבונית עצמית על שווי השוק של הדירות.**

פסיקה חדשה - הסעות עובדים - טבע (מחוזי, מיום 28.01.2026)

- ערעור על שומת תשומות בה נקבע כי המערערת לא תוכל לנכות מס תשומות בו נשאה בגין הוצאותיה עבור מערך ההסעות שהיא מפעילה להסעת עובדי הייצור למפעליה השונים בישראל ובחזרה מהם. וזאת מכוח תקנה 15א לתקנות מע"מ לפיה –
"מס תשומות על טובות הנאה" - בתקנה זו –
"תשומה", בשל עובד – נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו;
מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי...."
- המשיב (מנהל מע"מ) הסכים לניכוי בגין הסעות עובדים למפעל ב"נאות חובב" ולמשמרות הלילה בכל מפעלי הייצור של המערערת.
- החלטת מיסוי 2937/16 – ניכוי מס תשומות בשל הסעות עובדים – החלטת מיסוי בהסכם

ג. מס תשומות בגין הסעה של עובדים יותר בניכוי אם מתקיימים כל התנאים הבאים:

1. ההסעה מאורגנת ע"י המעביד.
 2. המעביד משלם במישרין עבור ההסעה.
 3. ההסעה הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקום אתרי העבודה.
- ההסעה תיחשב כהכרחית, אם היא נעשית בשל אחת מהסיבות הבאות:
- א. אין שירות תחבורה סדיר ותדיר מבית העובד למקום עבודתו.
 - ב. שעות העבודה הן כאלה, שאין אפשרות להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה או סיום העבודה הוא בשעה שאין תחבורה ציבורית סדירה באותה שעה.
 - ג. תנאי עבודה מיוחדים מכתיבים הסעת עובדים במרוכז ע"י המעביד.

פסיקה חדשה - הסעות עובדים - טבע (מחוזי, מיום 28.01.2026)

□ בית המשפט המחוזי -

- "ואולם, מאחר ולא פעם טובת הנאה שמעסיק מעניק לעובדיו מצמיחה גם תועלת למעסיק, קבע בית המשפט, כי אין בתועלת זו של המעסיק כדי לשלול את תחולת התקנה. כדי להכריע בשאלה מתי תחשב טובת הנאה שניתנת לעובד ככזו שהתקנה חלה עליה גם אם יש בה גם תועלת למעסיק, ומתי יראו באותה טובת הנאה ככזו שמשרתת את המעסיק באופן שהתקנה לא תחול עליה, נקבע בפסיקה מבחן הנהנה הישיר והדומיננטי מהתשומה.
- בהתאם לכך, אם התשומות שנרכשו הינן לטובת המעביד, כגון הסעות מאורגנות הבאות לענות על צרכיו המיוחדים של המעביד, אין הוראת תקנה 15א לתקנות חלה עליהן, והמעביד יוכל לנכות את מס התשומות גם מבלי שיהיה חייב למכור את ההטבה לעובד ולשלם מע"מ עליה.
- בית המשפט הגיע למסקנה כי על פי הראיות, ההסעות שהמערערת מספקת לעובדיה, אינן ממלאות אחר התנאים שנקבעו בהחלטת מיסוי להכרה במס תשומות בגין הסעות עובדים, שכן אין מדובר בהסעה הכרחית ואין אצל המערערת תנאי עבודה מיוחדים המכתיבים הסעת עובדים במרוכז על ידי המעביד.7
- ההסעות שמספקת המערערת לעובדיה גם אינן ממלאות אחר התנאים שנקבעו בפסיקה - מבחן הישירות והדומיננטיות. לא עלה בידיה להוכיח כי היא הנהנית הישירה והדומיננטית מההסעות, ושמטרת הסעות למפעליה שונה מהסעות שמפעילים מעסיקים אחרים שההנאה הישירה והדומיננטית היא של העובדים שמגיעים לעבודה במפעלים, מהר יותר ובטרח מופחתת. מדובר בעובדים שאין כל מניעה שהם יגיעו לעבודה בתחבורה ציבורית או ברכב פרטי. לכן, גם אם המערערת אף היא נהנית מכך במידה כלשהי, כאמור כמו כל מעסיק ששמח בכך שכלל עובדיו מגיעים בזמן לעבודה, בכלל או כזו הנעשית המשמות בפרט, אין לאפשר הכרה במס תשומות בגין ההסעות."

נייר עמדה מקצועי מספר 01/2024 - ניכוי מס תשומות ברכישה או יבוא של רכב מסוג האמר

תקנה 1(1)(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") מגדירה "רכב פרטי" כלהלן:
"רכב פרטי" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד
כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א 1961 ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו
עולה על 3,500 ק"ג, וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט גיפ המועסק
דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל.

תקנה 14(א) לתקנות אוסרת ניכוי מס תשומות בשל רכישת "רכב פרטי" בידי עוסק, למעט חריגים המנויים
בתקנה 14(ב) לתקנות.

מס תשומות בשל רכישה או יבוא של רכב מסוג האמר חשמלי - GMC HUMMER EV ורכבים דומים לו, אשר
סיווגו ברישיון הרכב הוא M2 פרטי נוסעים או שסיווגו הוא N2 משא פתוח, (להלן יקראו סוגי הרכב – "רכב
האמר"), אסור בניכוי כמפורט להלן.

נייר עמדה מקצועי מספר 01/2024 - ניכוי מס תשומות ברכישה או יבוא של רכב מסוג האמר

רכב האמר' המסווג ברישיון הרכב כרכב מסוג N2 משא פתוח, גם הוא בבחינת "רכב פרטי", אף כי משקלו מעל 3,500 ק"ג, מהנימוקים המפורטים להלן:

- ✓ רכב האמר' דומה במהותו לרכבים המפורטים בתוספת הרביעית – מדובר ברכב יוקרתי עם חמישה מקומות ישיבה, עם מאפייני נוחות ועם ארגז קטן יחסית;
- ✓ מבדיקה שנערכה לרכבים מהדגמים האמורים, קיימים להם מאפיינים של רכבים העונים לשימוש פנאי – כגון נוחות, התאמה לשטח קשה, חוויית נהיגה, חלון בגג, בקרת שיוט אדפטיבית, עיצוב חיצוני ופנימי, מולטימדיה מתקדמת וכד';
- ✓ כפי שעולה מאתרי אינטרנט של היצרן והיבואן, רכבים מדגמים אלה מופנים לקהל לקוחות שמחפש רכב נוח, חדשני המתאים למטרות בילוי ומשווקים ככלי רכב לשימוש פרטי ולא ככלי רכב לעבודה;

- ✓ מבדיקת קטגוריית הבעלים של כלי רכב מהדגמים האמורים, נכון לחודש אוגוסט 2024, עולה כי 57% מהבעלים הנם פרטיים, ורק 43% הנם עסקיים ואין רכבים מסוג זה הרשומים על שם עמותות, רשויות מוניציפליות וכד';
- ✓ המשקל המרבי בק"ג המותר להעמסה על הרכב (להלן – "משקל מורשה") תואם את המשקל המורשה המותר לרכב נוסעים פרטי ו/או לרכבים המפורטים בתוספת הרביעית.

לאור כל האמור לעיל, רכב האמר' עונה להגדרת "רכב פרטי" כהגדרתו בתקנה 1(ב)1 לתקנות, בין אם סיווגו הוא M2 פרטי נוסעים ובין אם סיווגו הוא N2 משא פתוח שמשקלו מעל 3,500 ק"ג. כפועל יוצא מהאמור, מס התשומות שהוטל על מכירתו לעוסק או על ייבואו בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי, למעט מקרים בהם רכב האמר' מועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל, או השימוש בו הוא אך ורק לשימושים המנויים בתקנה 14(ב)2 לתקנות.

השוואה בין הרכבים שמשקלם מעל 3.5 ק"ג



נייר עמדה מקצועי מספר 01/2026 - מחיר העסקה בעסקאות עליהן חל סעיף 5(א) לחוק מע"מ

□ סעיף 5(א) לחוק מע"מ -

" שר האוצר רשאי לקבוע סוגים של דברי אמנות ושל נכסים משומשים למעט דירת מגורים שהמס עליהם, כשהם נמכרים בידי מי שעסקו מכירת נכסים כאלה, יהיה לא ממחרם המלא אלא מההפרש שבין מחירם בעת המכירה לבין מחירם בעת הרכישה. ..."

בשנים האחרונות התפתח בשוק המסחר ענף מסחר משני של עסקאות חילוף (להלן - "עסקת הטרייד-אין"). החברות מאפשרות ללקוחותיהן לבצע עסקת טרייד - אין, כך שחברה המעוניינת למכור ללקוח פריט חדש (להלן: "המכשיר החדש"), מקבלת מהלקוח פריט דומה משומש (להלן - "המכשיר המשומש"), ובנוסף מקבלת בכסף את ההפרש בין שווי השוק של המכשיר החדש לבין שווי של המכשיר המשומש.

בעת ביצוע עסקת הטרייד-אין, החברה מוציאה ללקוח חשבונית מס בשל מכירת המכשיר החדש, ובד בבד מוציאות הודעת זיכוי על שם הלקוח עבור המכשיר המשומש, בסכום שנקבע מראש בהתאם למחיר מחירון של המכשיר המשומש שמציגות החברות ללקוחותיה (להלן: "מחיר המחירון"). בדרך זו החברה מפחיתה את מחיר העסקה של מכירת המכשיר החדש בגובה הודעת הזיכוי.

בנוסף לאמור לעיל, לאחר ביצוע עסקאות הטרייד-אין, המכשירים המשומשים נמכרים על ידי החברות באופן מרוכז בארץ ו/או מיוצאים לחו"ל (להלן - "הרוכשות"), כך שעם מכירתם החברות מוציאות חשבונית מס לרוכשות בגובה מחיר המחירון שלהם. באופן זה, לחברות שרכשו ומכרו את המכשירים המשומשים, לא נוצר רווח מהטעם שהמחיר בו הן זיכו את הלקוח בגין המכשיר המשומש זהה למחיר בו הן מוכרות את אותם מכשירים משומשים לרוכשות.

אחד מתחומי המסחר בו נפוצות עסקאות מסוג זה הוא מכירת טלפונים סלולריים.

לצורך המחשת עמדתנו, להלן דוגמה מספרית:

מחיר המכשיר החדש – ₪ 5,000

מחיר המכשיר המשומש – ₪ 2,000

העסקה הראשונה – מכירת המכשיר החדש

סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מע"מ") קובע כדלקמן:

"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה....."

לפי הדוגמה, התמורה שהוסכם עליה בין החברה לבין הלקוח בעת מכירת המכשיר החדש הינה בסכום של ₪ 5,000. לפיכך, ובהתאם להוראות סעיף 45 וסעיף 47 לחוק מע"מ, בגין מכירת המכשיר החדש על החברה להוציא ללקוח חשבונית על מלוא התמורה (₪ 5,000).

נייר עמדה מקצועי מספר 01/2026 - מחיר העסקה בעסקאות עליהן חל סעיף 5(א) לחוק מע"מ

העסקה השלישית – מכירת המכשיר המשומש

סעיף 5(א) לחוק מע"מ קובע את מחיר העסקה של מכירת דברי אומנות ונכסים משומשים בזה הלשון:
"א) שר האוצר רשאי לקבוע סוגים של דברי אומנות ושל נכסים משומשים למעט דירת מגורים שהמס עליהם, כשהם נמכרים בידי מי שעסקו מכירת נכסים כאלה, יהיה לא ממחירם המלא אלא מההפרש שבין מחירם בעת המכירה לבין מחירם בעת הרכישה. קבע שר האוצר כאמור לא ינוכה מס התשומות שהוטל על מכירתם לעוסק או על יבואם בידיו."

מכוח סעיף 5(א) לחוק מע"מ הותקנו תקנות מס ערך מוסף (מכירת רהיטים משומשים), התשל"ט-1979 (להלן – "תקנות רהיטים משומשים") הקובעות את תכולת סעיף 5(א) לחוק מע"מ, את התנאים ואופן הרישום בעסקאות של מכירת נכסים משומשים.

בהתאם, כאשר החברה מוכרת את המכשיר המשומש לצד ג', יש לקבוע את מחיר העסקה בהתאם להוראות סעיף 5(א) לחוק מע"מ יחד עם תקנות רהיטים משומשים. דהיינו, מחיר העסקה ייקבע לפי ההפרש שבין מחיר המכשיר המשומש בעת המכירה לבין מחירו בעת הרכישה, בכפוף לכל התנאים כפי שפורטו בהחלטת מיסוי 8808/25.

יצוין, כי בנסיבות העניין בשל מכירת המכשירים המשומשים על החברה להוציא לרוכשות חשבונית במחיר אפס, שכן בהתאם להוראות סעיף 5 לחוק מע"מ, מחיר העסקה הוא ההפרש בין מחיר המכירה (בדוגמה – 2,000 ₪) לבין מחיר הרכישה (בדוגמה – 2,000 ₪).

מודול חשבוניות ישראל

- הקריטריון לבקשת מספר הקצאה ודיווח בדוח המפורט הינו סכום המע"מ כנגזרת של הסכום הקבוע בחוק. כלומר, לשנת 2025 נדרש מספר הקצאה רק כאשר סכום המע"מ גבוה מ-3,600 ₪, החל מיום 1.1.2026 נדרש מספר הקצאה רק כאשר סכום המע"מ גבוה מ-1,800 ₪, והחל מיום 1.6.2026 נדרש מספר הקצאה רק כאשר סכום המע"מ גבוה מ-900 ₪.

ניכויים שאין להתירם -

סעיף 32 (18) לפקודת מס הכנסה – "הוצאה שהוציא עוסק בעד עסקה שמש התשומות ששולם בגינה לא הותר בניכוי לפי סעיף 38(א) לחוק מע"מ"

סעיף 38(א) לחוק מע"מ: "על אף האמור בסעיף קטן (א), לא יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית מס שסכומה, בלא המס, עולה על, ושאינה כוללת מספר שהקצה לה המנהל..."

מודול חשבוניות ישראל

- הקריטריון לבקשת מספר הקצאה ודיווח בדוח המפורט הינו סכום המע"מ כנגזרת של הסכום הקבוע בחוק. כלומר, לשנת 2025 נדרש מספר הקצאה רק כאשר סכום המע"מ גבוה מ-3,600 ₪, החל מיום 1.1.2026 נדרש מספר הקצאה רק כאשר סכום המע"מ גבוה מ-1,800 ₪, והחל מיום 1.6.2026 נדרש מספר הקצאה רק כאשר סכום המע"מ גבוה מ-900 ₪.
- בעת הגשת בקשה למספר הקצאה ללקוח שרשום באיחוד עוסקים, האם מותר לשדר את מספר העוסק של האיחוד (557)?
מאחר והלקוח/הספק האמיתי הינו החבר באיחוד, ולא איחוד העוסקים, חובה לציין בקובץ 874PCN את מספר החבר ולא את מספר האיחוד (עודכן 4.24). החל מדוח 1/2025 תחסם אפשרות לדיווחי PCN בהם צוין מספר האיחוד בשדה "נגדי", ולפיכך מומלץ כבר עתה לעדכן את מספר העוסק של לקוחות וספקים בהתאם, ולבקש ההקצאות ללקוח ה"אמיתי" (עודכן 8.24).
- מה לעשות אם לא קיבלתי מספר הקצאה?
בפני מבקש ההקצאה יוצגו לבחירה 4 החלופות הבאות:
 1. ביטול הבקשה למספר הקצאה;
 2. המשך העסקה ללא קבלת מספר הקצאה;
 3. היפוך חיוב – הצעה לקונה לקבל על עצמו את תשלום המס. מבקש ההקצאה יבחר בחלופה זו – כאשר בחירה בחלופה זו תתאפשר רק בתנאי שהקונה רשום כעוסק מורשה.
- להלן התהליך בבחירת חלופה 3:
 - המבקש יבטל את החשבונית שסורבה.
 - המבקש יפיק חשבונית חדשה עם פרטים זהים לחשבונית שסורבה, למעט הערך בשדה המס ערך מוסף - שיהיה אפס, ומספר אסמכתא יהיה אחר. לחשבונית החדשה יתקבל מספר הקצאה מיוחד שיודפס ע"ג החשבונית ויימסר ללקוח. הספק ידווח על החשבונית במע"מ אפס לרבות מספר ההקצאה הייחודי; הלקוח יפיק חשבונית עצמית וידווח על מספר ההקצאה שקיבל הספק.
 - 4. פנייה ליחידת הבקרה וקביעת מועד לשימוע.
- לצורך ייעול תהליך הפניה, המבקש ימסור נתונים שיידרשו, מסמכים וכדומה, יועבר למערכת לניהול תורים, ויידרש לקבוע מועד לקיום הבירור מול חדר הבקרה. **בירור באמצעות שימוע יתקיים תוך 2 ימי עוסקים ממועד אי קבלת מספר ההקצאה.**

החלטות מיסוי חדשות

- **החלטת מיסוי מספר 6033/25** - החבות במס בשל מתן שירותים לתושב חוץ לתיקון מוצרים הנמכרים על ידי תושב חוץ ללקוחות תושבי ישראל במסגרת תקופת אחריות.
- **החלטת מיסוי מספר 1108/25** - החבות במע"מ, מחיר העסקה ואופן הדיווח למע"מ בשל מתן שירותי שיווק ופרסום באמצעות מכירת שוברים.
- **החלטת מיסוי מספר 8933/25** - שיעור המס החל בשל אשפוז של תייר בבית חולים ושירותים נוספים אגב אשפוז.
- **החלטת מיסוי מספר 8805/25** - מחיר העסקה בשל מכירת בגדים משומשים.

מודול חשבוניות ישראל

- פסיקה חדשה – ע"מ 38465-02-20, טרייד מוביל בע"מ (מיום 15.09.2025) – יישום סעיף 5(א) לחוק מע"מ באופן מצרפי ולא ברמה של כלי רכב בודד – ביחס לעסקאות שבוצעו באותה תקופת דיווח.
 - רכב משומש א' נרכש על-ידי המערערת בתמורה ל- 60,000 ש"ח; ונמכר תמורת 63,000 ש"ח;
 - רכב משומש ב' נרכש בתמורה ל- 60,000 ש"ח; ונמכר תמורת 58,000 ש"ח;
- בהתאם לגישת מע"מ: המערערת נדרשת לשלם מע"מ בגין ההפרש החיוב – סך של 3,000 ש"ח (כולל מע"מ);
מע"מ = 458 ש"ח;
- גישת המערערת (שהתקבלה על-ידי ביהמ"ש): חישוב מצרפי – מע"מ על 1,000 ש"ח בלבד; מע"מ = 153 ש"ח.

תודה על ההקשבה!

