



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

25 נובמבר 2025



**עדכוני פסיקה ודגשים ביחס לטיוטת החוזר
בנושא סעיף 62א לפקודת מס הכנסה
אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)**

www.CapiTax.co.il

מגדל אלקטרה (קומה 49), יגאל אלון 98, תל-אביב 6789141
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | office@CapiTax.co.il



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חלק א': עדכוני פסיקה



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

א' 1. פסק-הדין בעניין אילן פלג



פסק-הדין בעניין אילן פלג

- לאחרונה פורסם פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בנוף הגליל – נצרת בעניין **אילן פלג וחווית הרוכבים בע"מ**.
 - עניינו של פסק-הדין בשלושה ערעורים שהוגשו על שומות שהוציא המשיב (פקיד-שומה נתניה) והדיון בהם אוחד בהתאם להחלטתו של בית-המשפט.
 - עניינו של הערעור הראשון שהוגש על-ידי מר אילן פלג ("**המערער**") בהחלטתו של המשיב לבטל את אישור קיזוז הפסדים שנתן למערער ביום 15.9.2019 על-מנת שזה יעבירו למנהל מיסוי מקרקעין.
- זאת, בעקבות טענת המערער כי נגרמו לו הפסדים בשל אובדן השקעת הבעלים שלו בחברת חווית הרוכבים בע"מ, המערערת 3 ("**החברה**"), אשר בבעלות המערער ואשתו ("**המעררת**").



פסק-הדין בעניין אילון פלג

- לטענת המערער, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה דחה את הדיווח שהוגש לו כמו גם את ההשגה ועל-כן המערער הגיש ערר לוועדת-הערר ובמקביל פנה למשיב בבקשה לקבל אישור לקיזוז הפסדים לאחר שהחברה רשמה הכנסה ממחילת חוב בהתאם לסעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה.
- עוד טען המערער, כי המשיב בדק את טענותיו וחתם על האישור לקיזוז הפסדים ובעקבות זאת ערר מס השבח שהוגש לוועדת-הערר נמחק בהסכמה. ברם, מאוחר יותר החליט המשיב לבטל את האישור לגבי זכאותו של המערער לקיזוז הפסדים.
- לטענת המערער, אין הצדקה לביטול האישור שניתן לאחר בדיקות לא כל שכן בחלוף שנתיים, ומדובר בהחלטה שלטונית חתומה ומאושרת.
- עוד טען המערער, כי הסתמך על אישור קיזוז הפסדים שניתן לו וכי ביטול



פסק-הדין בעניין אילן פלג

האישור בחלוף שנתיים גרם לפגיעה בזכותו הדיונית במיסוי מקרקעין, שכן מששומת מס השבח הפכה לסופית ואין עליה זכות להשגה או ערעור, ידיו קשורות לאחר שמשך בהסכמה את הערר שהגיש.

- בית-המשפט, מפי השופטת ע' הוד, דחה את הערעורים ברובם ובכלל זאת את הערעור על החלטת המשיב לבטל את אישור קיזוז ההפסדים שניתן למערער.

- בעניין זה, קבעה השופטת הוד, כי לא נפל פגם בהחלטה האמורה. לדבריה, האישור שניתן למערער בשנת 2019 היה אישור זמני והמשיב היה מוסמך לבחון האם יש מקום להותירו על כנו אם לאו.

- משלא הוכח, כי מדובר בחוב שהפך לחוב אבוד בשנת 2016 כטענת המערער, הרי שלא נפל פגם בהחלטת המשיב בנוגע לביטול האישור.



פסק-הדין בעניין אילון פלג

- וכך, בין היתר, קבעה השופטת (בפס' 114-115):
"לא עלה בידי המערער להוכיח, כי בשנת 2016 אבדו הסיכויים לגביית החוב מהחברה וכי בנסיבות אלו הוא מחל לה על החוב. בין היתר, לא הוגשה חוות דעת כלכלית אשר תומכת בטענה בדבר אי יכולת החברה לפרוע את חובה. המערער לא הוכיח, כי עמד טעם מסחרי כלשהו בבסיס מחילת החוב לחברה. מצאתי, כי מחילת החוב היא תולדה של הרצון לקזז הפסדים בשל חיובו של המערער במס שבח. כמו כן, לא שוכנעתי, כי נפלו פגמים בהליך בפני המשיב אשר היה מוסמך לבטל את האישור הזמני וככל שנפלו פגמים כאמור, הרי שהם רופאו במסגרת ההליך שלפני. לפיכך מצאתי, כי כדין קבע המשיב שמדובר בעסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה. מצאתי, כי לא נפל פגם בהחלטת המשיב בנוגע לביטול אישור קיזוז הפסדים."



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

א' 2. פסק-הדין בעניין שפירא



פסק-הדין בעניין שפירא

- כידוע, תקנה 5 לתקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, מילווה המדינה או יחידה בקרן נאמנות), תשס"ג-2002, אשר כותרתה **"הוראות מיוחדות לענין מכירת ניירות ערך שנרכשו במועדים שונים"** קובעת, כי במכירת **"ניירות ערך זהים"** שנרכשו במועדים שונים, יראו אותם, לעניין המחיר המקורי (העלות לצורכי מס) ויום הרכישה כנמכרים על-פי סדר רכישתם, מהראשון עד האחרון (FIFO) זולת אם הוכיח המוכר לפקיד-השומה את יום הרכישה והמחיר המקורי של נייר-ערך מסוים (ייחוס ספציפי).
- ואילו המונח **"ניירות ערך זהים"** מוגדר בתקנה 1 לתקנות כ"**ניירות ערך מאותו סוג ושל אותו מנפיק, הנסחרים בבורסה בישראל או יחידות באותה קרן נאמנות, או ניירות ערך זרים מאותו סוג ושל אותו מנפיק, והכל אם הם מנוהלים בידי מנהל תיק ניירות ערך אחד"**.



פסק-הדין בעניין שפירא

- תקנה 5 נדונה לאחרונה בפסק דינו של בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד בעניין **שפירא**, וזאת בעקבות המחלוקת שהתגלעה בין המערערים לבין פקיד-שומה פתח-תקווה ביחס לאופן חישוב רווח ההון שנבע להם ממכירת חלק ממניות חברת שפיר הנדסה ותעשייה בע"מ (מניות נסחרות) אשר הוקצו להם במסגרת שינוי מבנה לפי סעיף 104ב לפקודת מס הכנסה.
- בית-המשפט, מפי השופט ד"ר א' גורמן, דחה את הערעור, תוך שהוא ניתח, בין היתר, את התקנה האמורה.
- השופט גורמן התייחס לכלל הקבוע בתקנה 5 (FIFO) כמו גם לחריג לכלל (ייחוס ספציפי) והבהיר, כי החריג האמור אינו משקף באופן ברור פתרון נכון מבחינה מהותית, אלא בעיקר פיתרון טעני, מעשי ונוח.
- השופט גורמן ציין, כי בחוזר 22/2002 הוכרה האפשרות של הפקדת המניות



פסק-הדין בעניין שפירא

בחשבון מזוהה נפרד כדרך נאותה לזיהוי המניות לצורך תקנה 5; וכי אפשרות זו של זיהוי המניות הנמכרות אינה נותנת בידי המוכר הקלה או הטבה, שיש הצדקה לשלול ממנו, שכן זיהוי המניות אינו מוביל לתוצאת מס שיש בסיס לומר כי היא אינה נכונה.

■ עוד ציין השופט, כי גם אם לא הייתה נקבעת ההוראה שבסיפא לתקנה 5, דבר לא היה מונע מהנישום לפעול בדרך מעט שונה ולהגיע בדיוק לאותה תוצאה. "כך, אף ללא הוראת הסיפור של תקנה 5, נישום יכול היה כמובן לרכוש נייר ערך זהה הנסחר בבורסה, הפעם באמצעות מנהל תיק ניירות ערך אחר, ולאחר מכן למכור נייר ערך זה. במקרה כזה, כלל לא חלה תקנה 5 (שכן מדובר במניות המוחזקות אצל מנהלי תיקים שונים), ולא היה ספק בדבר יום הרכישה ושווי הרכישה שצריכים להיקבע" (פס' 38).



א' 3. פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

- ביום 16.10.2025 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין וייס.
- בבעלות המערערים, בני-הזוג דניאלה ואמנון וייס, נכסי נדל"ן מהם הפיקו הכנסות דמי שכירות בסך כולל של 4,131,666 ש"ח בשנות-המס 2015-2019 ("שנות-המס בערעור").
- על שם דניאלה וייס ("בת הזוג" או "המערערת") רשומים 8 נכסים המושכרים לשימוש מסחרי ("הנכסים המסחריים") ועוד דירת מגורים המושכרת למגורים. עיקר נכסים אלה התקבל על ידיה בירושה או במתנה מקרובי משפחה ("נכסי בת הזוג").
- ואילו על שם אמנון וייס ("בן הזוג" או "המערער") רשומות 2 דירות מגורים, בתל אביב ובנופים, המושכרות למגורים, כאשר לפי טענת בני הזוג הדירה



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

בנופים מפוצלת לשתי יחידות דיור ("נכסי בן הזוג"). בנוסף, בן הזוג מחזיק במניות חברת א.ד. וייס השקעות בע"מ ("חברת הנכסים") שבבעלותה 5 נכסים מסחריים (דמי השכירות מנכסי חברת הנכסים אינם במחלוקת בערעור).

- בן הזוג הוא נכה בשיעור 100% והוא "בן הזוג הרשום" לפי סעיף 64ב לפקודת מס הכנסה.

- בשנות-המס שבערעור ביקשו בני הזוג, כי חישוב המס על הכנסות דמי השכירות מהנכסים המסחריים ייערך בדרך של חישוב מאוחד לפי סעיף 65 לפקודה, תוך ניצול זכאותו של בן הזוג לפטור ממס לנכה לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה בגין הכנסות שהושגו ביגיעתו האישית (בכפוף לתקרת הפטור שבסעיף).



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

- לגבי הכנסות דמי השכירות מדירות המגורים, בני הזוג דיווחו עליהן כהכנסה פסיבית הזכאית לשיעור מס מופחת של 10% לפי סעיף 122 לפקודה, אולם בדיוני השומה חזרו בהם מהדיווח והסכימו כי גם ההכנסות מדירות המגורים תיחשבנה כהכנסות מיגיעה אישית.
- בשנת 2004 חתמו בני הזוג על הסכם שומה עם המשיב לגבי שנות-המס 1995-2001 ובשנת 2016 חתמו על הסכם נוסף לשנות-המס 2011-2014 ("**הסכם השומה לשנים 2011-2014**") או "**הסכם השומה**") במסגרתם הוסכם, כי בן הזוג יזקוף להכנסותיו 15% מדמי השכירות הנובעים מנכסי בת-הזוג כהכנסה מיגיעה אישית.
- אולם, בשנות-המס בערעור דיווחו בני הזוג על הכנסות דמי השכירות מהנכסים המסחריים במסגרת חישוב מאוחד כשהמערער הוא בן הזוג הרשום תוך ייחוס מלוא ההכנסות מנכסים אלו כהכנסה של נכה מיגיעה אישית



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

הפטורה ממס לפי סעיף 9(5)(א) לחוק.

- בשומה בצו שהוציא המשיב (פקיד-שומה למפעלים גדולים) נקבע, כי הסכם השומה שנחתם עם המערערים צופה פני עתיד ומהווה הודאת בעל דין; כי הכנסות דמי השכירות הן הכנסות פסיביות לפי סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה ולא הכנסות עסקיות לפי סעיף 2(1) לפקודה; כי אף אם ההכנסה מהנכסים המסחריים תסווג כעסקית, לא מדובר בעסק של המערער ובוודאי שלא בהכנסה מיגיעה אישית שלו; ולחילופין, ככל שיש למערער יגיעה אישית הרי שהיא מצומצמת מאוד.
- בנוסף, המשיב השית קנס גירעון על המערערים לפי סעיף 191(ב) לפקודה.
- מכאן הערעור.



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

- בית-המשפט, מפי השופטת י' סרוסי, דחה את הערעור.
- לענייננו, חשוב ניתוחה של השופטת סרוסי ביחס לסיווגן של הכנסות דמי השכירות מנכסי בני הזוג.
- השופטת ציינה, כי יש מקום להעיר למשיב על כי השתית את קביעתו בנימוקי השומה בצו, בדבר סיווגן הפסיבי של הכנסות דמי השכירות מהנכסים, על נימוק אחד ויחיד לפיו לא נדרשו הוצאות שכר או ניהול בשותפות. לדבריה, לא ניתן להסתפק בנימוק אחד והיה על המשיב לנמק את החלטתו כדבעי תוך שהוא מיישם את המבחנים שנקבעו בפסיקה להבחנה בין הכנסה עסקית להכנסה פסיבית.
- לגופו של עניין ותוך שהיא מפנה לפסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין **עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל ובעניין עו"ד שרגא בירן (ע"א 7204/15)**, קבעה השופטת, כי יישום מבחני הפסיקה בנסיבות ענייננו מוביל



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

למסקנה, כי הכנסות דמי השכירות מנכסי בני הזוג הן הכנסות עסקיות שהופקו ביגיעה אישית.

- זאת, לאור העובדה שבבעלות בני הזוג 12 נכסים ועוד 5 נכסים המצויים בבעלות חברת הנכסים.

- וכך קבעה השופטת: "כמות כזאת של נכסים מצריכה מנגנון עסקי לצורך הפקת הכנסת דמי השכירות [...] המערער, שמנהל את השכרת הנכסים, העיד כי הוא מעסיק איש תחזוקה קבוע, מר דוד נוי, שתפקידו לטפל בתיחזוק הנכסים ובתיקונים הנדרשים [...] לא ניתן לקבל את טענת המשיב, כי השכרה של כמות כזאת של נכסים מתבצעת כמעט מעצמה מבלי שנדרשת היערכות הכרוכה ביגיעה אישית. לפי עדות המערער, שהייתה נאמנה עליי ולא נסתרה על ידי המשיב, פעילות השכרת הנכסים



פסק-הדין בעניין אמנון ודניאלה וייס

הצריכה אותו להתעסקות שוטפת שכללה, בין היתר, פרסום הנכסים להשכרה, התקשרות עם מתווכים ובעלי מקצוע אחרים, איתור שוכרים, התנהלות מול השוכרים, פעולות לחתימת הסכמי שכירות, פעולות גביה, התחשבנויות כספיות, טיפול שוטף באחזקת הנכסים והתנהלות מול ספקים, הנהלת חשבונות מסודרת, התנהלות מול הרשות המקומית לגבי הנכס ברחוב אלנבי ועוד [...] בכל אלו יש כדי ללמד על פעילות שיטתית, תדירה, הכרוכה ביגיעה אישית. פעילות זו גם מלמדת על הבנה והתמצאות בשוק הנדל"ן המניב ועל בקיאות ומיומנות נרכשת ובקיצור, פעילות המגיעה כדי פעילות עסקית" (פס' 6-8).



חלק ב':

דגשים ביחס לטיזוטת החוזר בנושא סעיף 62א לפקודת מס הכנסה



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

ב' 1. רקע



דגשים ביחס לטיוטת החוזר בנושא סעיף 62א

- ביום 20.11.2025 פרסמה רשות המיסים טיוטה של חוזר בנושא סעיף 62א לפקודת מס הכנסה ("טיוטת החוזר" או "הטיוטה").
- החוזר נשוא הטיוטה יחליף, החל מיום 1.1.2025, את חוזר מס הכנסה מספר 10/2017 בנושא "סעיף 62א לפקודת מס הכנסה – מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים" אשר פורסם בעקבות תיקון 235 לפקודת מס הכנסה.★
- ★ **תיקון 235 לפקודת מס הכנסה חוקק כתיקון עקיף במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (קישור לחוק).**
- להלן מספר נקודות מהותיות שבטיוטת החוזר.



ב' 2. חברות ארנק – סעיף 62א(א) לפקודה



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

2.1.6. בעניין הפסדים שנבעו לחברת המעטים כתוצאה מפעילות אחרת שאינה נובעת מפעילותו של בעל השליטה בה כאמור בסעיף 62א(א) לפקודה, הרי שלא יתאפשר קיזוז הפסדים בין הפסדיה של הפעילות האחרת כנגד הכנסות הנובעות מפעילות בעל השליטה וזאת משום שרואים בהכנסתה החייבת של חברת המעטים מפעילותו של בעל השליטה כהכנסתו של בעל השליטה בה. ואולם, במקרה שבו פעילות בעל השליטה הניבה הפסדים הרי שניתן לקזזם כנגד הכנסות חברת המעטים האחרות, שכן הפסדים כאמור אינם ניתנים להעברה לבעל השליטה בחברת המעטים ויראו בהפסדים אלה כהפסדי החברה אשר ניתנים לקיזוז ברמת החברה ומועברים משנה לשנה בהתאם להוראות הפקודה ככל ולא קוזזו בשנת המס שבה נוצרו. כמו כן, ככל והיו לחברת המעטים הפסדים בשנה מסוימת מפעילות בעל השליטה בה ואלה לא קוזזו בכפוף להוראות הפקודה מול פעילות אחרת של חברת המעטים, הרי שניתן לקזזם כנגד הכנסות חברת המעטים בשנים הבאות וזו לבחירת החברה האם לקזזם כנגד הכנסות הנובעות מפעילות בעל השליטה בה או מפעילות אחרת, והכל בכפוף להוראות הפקודה בעניין קיזוז הפסדים.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

2.1.8. יצוין, כי הוראות סעיף 62א(א) לפקודה חלות הן על חברה תושבת ישראל והן על חברה תושבת חוץ, ובלבד שאם מדובר בחברה זרה היא אינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 75ב1(א) לפקודה או חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(1) לפקודה, וזאת בהתאם להגדרת חברת מעטים בסעיף 62א(ד) לפקודה.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

2.3. סעיף 62א(א)(2) לפקודה - הכנסות שמקורן בפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו

2.3.1. הכנסה חייבת של חברת המעטים הנובעת מפעילות בעל שליטה בה עבד אדם אחר לו ניתנים השירותים לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם אחר, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, תיחשב כהכנסתו של בעל השליטה היחיד, ותסווג בידי כהכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) לפקודה.
[...]

הסעיף חל באותם מקרים בהם נהוג לראות בשירותים שניתנו כפעילות שהיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו ואין חובה כי פעילות כאמור תכיל בתוכה את כל המאפיינים הקיימים ביחסי עבודה.

לדוגמה, יחיד בעל שליטה בחברת מעטים יכול להעניק שירותי מחשוב לחברה אחרת, מקבלת השירותים, וזאת מבלי לפקוד את משרדי החברה האחרת וללא מסגרת שעות עבודה קבועה. במקרה כאמור, ככל ופעילות היחיד בעל השליטה, באמצעות חברת המעטים, הינה מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו הרי שיחול סעיף 62א(א)(2) לפקודה וזאת אף מבלי שהתקיימו כל המבחנים שנקבעו בפסיקה ובספרות המקצועית לבחינת קיום יחסי עובד מעביד.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

2.4.2. יודגש כי החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה אינה יכולה להחריג חברת מעטים, אשר בעל השליטה בה מבצע פעילות עבור אדם אחר והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, מקום בו אין עמידה בכל תנאי סעיף 62א(א)(3) לפקודה או מקום בו קיימת עמידה בתנאי סעיף 62א(א)(5) לפקודה. כלומר, במקרים בהם אין עמידה בתנאי סעיף 62א(א)(3) לפקודה או שקיימת עמידה בתנאי סעיף 62א(א)(5) לפקודה תבחן עמידה בתנאי סעיף 62א(א)(2) לפקודה באופן עצמאי. למעשה, החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה יכולה רק להוסיף מקרים בהם יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו - מקום שפעולות כאמור אינן כאלה, ואין היא יכולה לשלול מקרה בו פעולות היחיד הן פעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מקום בו לא התקיימו כל תנאי החזקה.



דגשים ביחס לטיוטת החוזר בנושא סעיף 62א

דוגמה נוספת, רופא מחזיק במלוא הון המניות של חברת מעטים דרכה הוא פועל למתן שירותי רפואה על ידו. שירותי הרפואה ניתנים על ידי בעל המניות ללקוחות שתי קופת חולים, כדוגמת קופות החולים המוכרות בישראל, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו. הכנסתה והכנסתה החייבת של חברת המעטים מתחלקת באופן הבא: 60% מהכנסתה והכנסתה החייבת היא מקופת חולים אחת ו-40% מקופת החולים האחרת. גם בדוגמה זו ניתן לראות כי חברת המעטים אינה עומדת בחזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה משום שהכנסתה והכנסתה החייבת מפעילותה מול קופת החולים האחת, שמקורן בשירות שניתן לאדם אחד או לקרובו, אינן מהוות 70% או יותר מסך הכנסתה והכנסתה החייבת, בהתאמה, בשנת המס. גם במקרה זה, אין באי קיום החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה כדי להחריג את פעילות חברת המעטים מתחולת סעיף 62א(א)(2) לפקודה ולכן פעילות החברה אל מול שתי קופות החולים תיחשב כהכנסתו של בעל השליטה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) לפקודה.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

דוגמה נוספת, יחיד אשר פועל באמצעות חברת מעטים בשליטתו המלאה מעניק באמצעותה שירותים כדירקטור בחבר בני אדם אחר. בנוסף היחיד מחזיק באחד מאמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר, מקבל השירותים, בשיעור של 30%. לחברת המעטים אין הכנסות נוספות מלבד השירותים הניתנים כאמור לעיל. ניתן לראות כי על חברת המעטים לא יחול סעיף 62א(א)(1) לפקודה וזאת בשל החזקת היחיד בחבר בני האדם האחר בשיעור העולה על 25% באחד או יותר מאמצעי השליטה. ואולם, ככל וקיימת עמידה בהוראות סעיף 62א(א)(3) לפקודה יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו ויחולו הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה בעניין זה.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

חוזר מס הכנסה מס' 10/2017 - רשות המסים

בנושא: סעיף 62א לפקודת מס הכנסה- מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים

חוזר מס הכנסה מספר XX/2025 - רשות המסים בנושא: חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני

חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024

סעיף 62א לפקודת מס הכנסה

2.4.4. על פי האמור לעיל, החזקה מתייחסת להכנסות **ממתן שירותים בלבד** הניתנים על ידי היחיד בעל השליטה ו/או על ידי קרובו ו/או על ידי עובדים של חברת המעטים, גם אם אינם קרובים לבעל השליטה ו/או על ידי חברת מעטים קשורה, כאשר 70% או יותר מהכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים מקורה בשירות שניתן לאדם אחד או קרובו.

לדוגמה, סוכן ביטוח בעל חברת מעטים המפעילה סוכנות ביטוח עצמאית, שבבעלותה תיקי לקוחות, אשר מציעה ללקוחותיה כיויים ביטוחיים ופוליסות ביטוח בהתאם לצרכיהם. סוכנות הביטוח מתקשרת באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח, אולם בפועל מקבלת את הכנסותיה בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיה. במקרה כזה, לא יחולו הוראות סעיף 62א(א) לפקודה, ככל והחזקה האמורה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה אינה מתקיימת. במידה והחזקה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה מתקיימת ונניח כי 70% או יותר מהכנסות סוכנות הביטוח מתקבלות מחברת ביטוח אחת הרי שהכנסתה החייבת של חברת המעטים מאותה חברת ביטוח תיחשב כהכנסתו של היחיד בעל השליטה בה בהתאם להוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה.

על פי האמור לעיל, החזקה מתייחסת להכנסות **ממתן שירותים בלבד** הניתנים על ידי היחיד (בעל המניות המהותי) ו/או על ידי קרובו (לפי סעיף 76) ו/או על ידי עובדים של החברה, גם אם אינם קרובים לבעל המניות המהותי ו/או ע"י חברת מעטים קשורה, כאשר 70% או יותר מהכנסות החברה מקורן מאדם (או קרובו) **לו ניתן השירות**. מקום, ש- 70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא רק הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל.

לדוגמה, סוכן ביטוח בעל סוכנות ביטוח עצמאית, שבבעלותו תיקי לקוחות, אשר מתקשר באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח אולם, בפועל מקבל את הכנסתו בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיו, לא יחולו הוראות סעיף 62א לפקודה, ככל שהחזקה האמורה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה אינה מתקיימת באף אחד מלקוחותיו, וזאת מכיון והמבוטחים מקבלי השירות הם לקוחותיו של סוכן הביטוח ולא חברת הביטוח.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

חוזר מס הכנסה מס' 10/2017 - רשות המסים

בנושא: סעיף 62א לפקודת מס הכנסה- מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים

לדוגמה, סוכן ביטוח בעל סוכנות ביטוח עצמאית, שבבעלותו תיקי לקוחות, אשר מתקשר באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח אולם, בפועל מקבל את הכנסתו בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיו, לא יחולו הוראות סעיף 62א לפקודה, ככל שהחזקה האמורה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה אינה מתקיימת באף אחד מלקוחותיו, וזאת מכיוון והמבוטחים מקבלי השירות הם לקוחותיו של סוכן הביטוח ולא חברת הביטוח. בדומה, זמר המופיע באירועים ושמחות, אשר מקבל את כל הכנסותיו מאמרגן המנהל את כל ענייניו לרבות גבית הכספים עבורו.

חוזר מס הכנסה מספר XX/2025 - רשות המסים בנושא: חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2025) (מיסוי רווחים לא מחולקים), התשפ"ה-2024

סעיף 62א לפקודת מס הכנסה

דוגמה נוספת, זמר בעל חברת מעטים המאגדת את פעילות הזמר המופיע באירועים ושמחות, מקבלת את כל הכנסותיה מהאמרגן המנהל את פעילותה אל מול לקוחותיה השונים. גם כאן, ייתכן ולא יחולו הוראות סעיף 62א(א) לפקודה, ככל והחזקה האמורה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה אינה מתקיימת. במידה והחזקה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה מתקיימת ונניח כי 70% או יותר מהכנסות חברת המעטים מתקבלות מאמרגן אחד, הרי שהכנסתה החייבת של חברת המעטים מאותו אמרגן תיחשב כהכנסתו של היחיד בעל השליטה בה בהתאם להוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה.





דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

2.4.5. סעיף 62א(א)(5) לפקודה - חריג לחזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה

2.4.5.1. סעיף 62א(א)(5) לפקודה מחריג מתחולת החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3)

לפקודה חברת מעטים אשר מעסיקה ארבעה מועסקים או יותר. לעניין זה, אדם [...]

2.4.5.2. לעניין סעיף 62א לפקודה בלבד ולאור תכליתו, חברת המעטים תיחשב כמעסיק

כלפי אדם המועסק על ידה, רק במקרה שבו אותו אדם מועסק במסגרת יחסי עבודה⁵. דהיינו, עובד עשוי להיחשב כמועסק רק במידה ומתקיימים בינו לבין חברת המעטים יחסי עובד מעביד כפי שנקבע בפסיקה ובספרות המקצועית. לרוב, יראו כמועסק רק עובד אשר צורת השתכרותו הינה באמצעות שכר עבודה.

⁵ לעניין זה ראו סעיף 1 לפקודה: הגדרת "מעביד", "מעסיק" - מי שמעסיק אדם במסגרת יחסי עבודה.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

2.4.5.4. למעשה סעיף 62א(א)(5) לפקודה עשוי להחריג מתחולה הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה רק מקרים שמלכתחילה לא נכנסו לגדרו של סעיף 62א(א)(2) לפקודה וכניסתם אליו חלה רק בשל החזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה. **לדוגמה**, רופא משפחה מחזיק במלוא הון המניות של חברת המעטים דרכה הוא פועל למתן שירותי הרפואה על ידו. לחברת המעטים משרדים בבעלותה ושישה עובדים המסייעים למתן שירותי הרפואה. שירותי הרפואה ניתנים אך ורק ללקוחות קופת חולים מסוימת, כדוגמת קופות החולים המוכרות בישראל. נניח כי פעילות החברה באמצעות היחיד אל מול קופת החולים היא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו וכלל הכנסתה של חברת המעטים נובעת מפעילותה מול קופת החולים. **למעשה**, ניתן לראות כי חברת המעטים עומדת בחזקה הקבועה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה בכפוף למשך תקופת העבודה, אך הוראות סעיף 62א(א)(5) לפקודה קובעות כי בשל העסקת שישה עובדים החזקה בסעיף 62א(א)(3) לפקודה לא תחול. יחד עם זאת, משום שהכנסות חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו הרי שיחולו הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה על הכנסה זו ואין בהוראות סעיף 62א(א)(5) לפקודה כדי להחריג מהוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה.



ב' 3. רווחיות עודפת – סעיף 62א(א1) לפקודה



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

3.3.2. "הכנסה אחרת" - כל אחת מהכנסות אלה, לרבות הכנסה כאמור שנחשבת כהכנסה

מעסק;

[...]

3.3.2.1. יובהר כי תמורה ממכירת זכות במקרקעין בידי קבלן אשר מהווה אצלו הכנסה מעסק, כמשמעותה בסעיף 2(1) לפקודה, לא תחשב הכנסה אחרת. לעומת זאת, תמורה מעסקת אקראי בזכות במקרקעין תחשב כהכנסה אחרת, וכך גם תמורה ממכירת זכות לזכות במקרקעין, דהיינו אופציה במקרקעין. חריג לאמור לעניין המלאי, אם מדובר במכירת מלאי של נכסים פיננסיים, אשר תמיד תיחשב כהכנסה אחרת. כמו כן, יצוין כי הכנסה מתמלוגים אינה נכללת בהכנסות המפורטות בהגדרת הכנסה אחרת, ולפיכך בין אם מדובר בהכנסה פסיבית או הכנסה מעסק, הרי שלא תיחשב כהכנסה אחרת.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

3.3.2. "הכנסה אחרת" - כל אחת מהכנסות אלה, לרבות הכנסה כאמור שנחשבת כהכנסה

מעסק:

[...]

3.3.2.3. עם זאת, יובהר שככל והכנסה מסוימת כרוכה (אינצידנטלית) להכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית, בהתאם לעקרונות הכלליים שבפקודה, יראו אותה כחלק מההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית עצמה אף אם היא מצוינת בהגדרת "הכנסה אחרת". **לדוגמה**, בעסקה למתן שירותים או למכר מלאי, שהתמורה שהוסכם לגביה כוללת הכנסה אחרת, כגון: ריבית בשל תשלום לשיעורין או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום, הרי שההכנסה מריבית תיכלל כהכנסה עתירת יגיעה אישית.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

3.3.3. "הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית" - חלק ההכנסה החייבת הנובע

מפעילות עתירת יגיעה אישית;

[...]

3.3.3.4. יודגש, כי בהתאם לעקרון ייחוס ההוצאות שנקבע בסעיף 62א(ג1) לפקודה,

לא ניתן לקזז מהכנסה חייבת שמקורה בהכנסה מיוחדת, הפסדים שמקורם בפעילות המניבה הכנסות אחרות של החברה, בין אם מדובר בהפסד שוטף ובין אם מדובר בהפסד מועבר משנים קודמות. הפסדים שנוצרו לחברת מעטים לפני כניסת תיקון 277 לתוקף, קרי לפני 1 בינואר 2025, יקוזזו אף הם בהתאם לכללים כאמור. במישור היחיד בעל השליטה, לא יחולו המגבלות כאמור. לעניין קיזוז הפסדים ברמת חברת המעטים ראה גם סעיף 2.1.5 לעיל ובהתאמה כאשר מדובר בהכנסה שנובעת מפעילות יחיד שהוא בעל שליטה ביחס להכנסה שהיא עתירת יגיעה אישית וביחס להכנסות אחרות.



דגשים ביחס לטיטת החוזר בנושא סעיף 62א

3.3.4. "תשלומים לחברה קשורה" - תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית, אשר שולמו לחברה שיש לחברה המשלמת יחסים מיוחדים עימה (בהגדרה זו - החברה הקשורה), שמתקיים לגביהם אחד מאלה:

[...]

לדוגמה, חברה אשר מפעילה משרד אדריכלים ופעילותה כוללת את כל תהליך גיוס הלקוחות ומתן השירות האדריכלי והיא בעלת רווחיות של 30% (הכנסה בסך 100 והוצאות בסך 70) ובתנאי שעומדת ביתר תנאי סעיף 62א(1) לפקודה, הרי שהוראות הסעיף יחולו עליה. כעת החברה מפרידה פונקציות מפעילותה לחברה חדשה אחרת, כך שהחברה החדשה מעניקה שירותי גיוס לקוחות באמצעות מספר עובדים, בתמורה להכנסה שמתקבלת מהחברה אשר מבצעת את העבודה האדריכלית ומוכרת אותה ללקוחות הקצה. לאחר ההפרדה כאמור הכנסות החברה החדשה, בסך 20, מתקבלות מחברת האדריכלות. כמו כן, לחברה החדשה הוצאות בסך 14 ולכן רווחיותה עומדת על סך של 6 ובשיעור 30%. במקביל חברת האדריכלות הינה בעלת הכנסות של 100, כפי שהיה ערב הפרדת הפונקציות מפעילותה, אך הוצאותיה אינן כוללות את ההוצאות בגין הפעילות שהופרדה ממנה (14) וכוללות את התשלומים לחברה החדשה (20) ולכן סך הוצאותיה הינן 76 ובשיעור 24%. למעשה ניתן לראות כי הפרדת הפונקציות כאמור לעיל הביאה להפחתת שיעור הרווחיות של הפעילות בחברה האדריכלית כך שאינה עוד בתחולת סעיף 62א(1) לפקודה.

הפרדה כאמור עשויה לשמש אינדיקציה להימנעות ממס או להפחתת מס בלתי נאותה.

מקרים בהם תחול הפרדה מלאכותית של הפעילות ייבחנו במקביל במישור הפלילי.



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

© אלכסנדר שפירא ושות'. כל הזכויות שמורות.

מצגת זו נועדה למסירת מידע בלבד ואין להתייחס ו/או להסתמך על הכתוב בה כעל ייעוץ משפטי מקצועי או כתחליף לייעוץ כזה. הסתמכות על תוכנה של מצגת זו ו/או שימוש בו לא ייצרו בשום אופן יחסי עורך-דין – לקוח בינך לבין אלכסנדר שפירא ושות' ולא יהיה בהם כדי להטיל על אלכסנדר שפירא ושות' אחריות כלשהי לתוצאות שתיגרמנה מכך. תוכנה של מצגת זו והזכויות בה יישארו בכל עת בבעלות אלכסנדר שפירא ושות'. אין להעתיק/להפיץ מצגת זו, כולה או חלקה, ללא אישור מראש ובכתב.














נשמח לעמוד לרשותכם בתחומי ההתמחות של המשרד:

הירשמו למבזקי המיסוי של משרדנו

במסגרת פעילויותינו השונות ולמן הקמת אתר האינטרנט CapiTax.co.il בשנת 2004, אנו שולחים מבזקים שוטפים (Newsletters) בתחומי המיסוי השונים, וזאת לעשרות אלפי החברים ברשימת התפוצה של משרדנו, ובכללם רו"ח, עו"ד, יועצי מס, אנשי עסקים, שמאי מקרקעין, מנהלי כספים וחשבים וכן שופטים ועובדי הפרקליטות ורשות המיסים.

מבזקים אלה, הכוללים עדכונים שוטפים בנושאי פסיקה, חקיקה ופרקטיקה בתחום המיסוי, הפכו זה מכבר לשם דבר ולפרסום המקצועי והמוביל בתחומו בארץ.

ההרשמה בכתובת CapiTax.co.il/register

| | | | |
|--|--|---|---|
|  מיסוי תאגידים |  קבלת אישורים מראש |  חוות-דעת משפטיות |  ליטיגציה והליכי שומה |
|  מיזוגים ורכישות |  מס ערך מוסף |  מיסוי בינלאומי |  מיסוי יחידים |
|  גילוי מרצון |  תגמול עובדים ובכירים |  מיסוי שוק ההון |  מיסוי מקרקעין |