



הרצאה לשכת רואי חשבון נספח ד' - דגשים



תומר דרור, רו"ח(משפטן), מפקח ראשי מטה, היחידה למיסוי בינלאומי

tomerd@taxes.gov.il

[פלאפון 054-7498811](tel:054-7498811)



נספח ד' - דגשים

- **קביעת ההכנסה החייבת** – מיסוי של ההכנסות שמופקות מחוץ לישראל, זהה לאופן המיסוי שחל על הכנסות שהופקו בישראל ולכן על חישוב ההכנסה החייבת וסיווגה למקורות הכנסה, יחולו כל הכללים אשר חלים על הכנסה שהופקה בישראל.
- **דרישת זיכוי במיסי חוץ באמצעות נספח ד' בלבד** - אין לרשום את המסים ששולמו בחו"ל כניכוי במקור בשדות 040,042,043
- **יש לרשום את ההכנסה החייבת שהופקה בחו"ל הן בנספח ד' והן בשדה המתאים בטופס 1214/1301/1327**

נספח ד' - דגשים

- יש להקפיד לרשום בנספח ד' את ההכנסה החייבת שהופקה בחו"ל לאחר ניכויים, פטורים וקיזוזי הפסדים שנדרשו לפי הדין בישראל.

דוגמא

תושב ישראל הינו בעל עסק למתן הלוואות.
סך מחזור הכנסותיו מריבית (עסק) בשנת המס הינו 1,000,000 ₪.
לתושב הישראלי ישנן הוצאות שכירות, משכורות, הנהלה וכלליות בסך 800,000 ₪.
ולכן הכנסתו החייבת היא 200,000 ₪.
הכנסותיו מריבית כוללות גם הכנסה בסך 100,000 ₪ שמקורה בארה"ב שממנה נוכה מס במקור בארה"ב בשיעור של 17.5% לפי האמנה בין ישראל לארה"ב (סה"כ 17,500 ש"ח). יתר הכנסותיו הופקו בישראל.
לצורך הדוגמא נייחס הוצאות באופן אחיד ואז נגיע להכנסה חייבת מארה"ב בסך 20,000 ₪.

בנספח ד' יש לרשום:
בשדה ההכנסה (שדה 467) סכום של 20,000 ₪ בלבד. כלומר, בנספח ד' נרשום רק את ההכנסה החייבת ולא את ההכנסה הכוללת מארה"ב בסך 100,000 ₪.
ושדה המס (שדה 406) ירשם סכום של 17,500 ₪.

נספח ד' - דגשים

• פירוט אסמכתאות שונות לצורך הוכחת תשלום מס וסדר המהימנות של כל אסמכתא.

לצורך קבלת זיכוי בשל מיסי חוץ על הנישום לצרף כצרופה לנספח ד' אסמכתאות המעידות על תשלום מס זר לשנה מסוימת. פירוט אפשר למצוא בהוראות ביצוע 7/2005 ו- 9/2018.

האסמכתאות הנדרשות:

- גיליון שומה מרשות המס הזרה (Transcript 1040).
- אישור מרשות המס הזרה.
- נייר חתום בידי הגורם שמשלם את ההכנסה (K1, W2).
- עותק של דוח על הכנסות שהוגש לרשות המס הזרה (עם חותמת 'נתקבל'), הכולל את המס ששולם בחו"ל.

נספח ד' - דגשים

• מתן זיכוי רק על הכנסות שהופקדו מחוץ לישראל

אין אפשרות לתת זיכוי על מס ששולם מכח אזרחות/תושבות כפולה.

דוגמא

תושב ישראל שהוא אזרח אמריקאי עובד עבור חברה תושבת ארה"ב. נניח כי במהלך השנה שהה בארה"ב 200 ימים ובישראל שהה 160 ימים. נניח כי חלק מעבודתו הוא מבצע גם מרחוק. המשכורת שלו שקיבל בארה"ב 800,000 ₪

כל המשכורת חויבה במלואה במס פדרלי ומדינתי בארה"ב שמסתכם לסכום מס של 200,000 ₪ (עבור כל המשכורת).

לצורכי דיווח בישראל יש את חלק ההכנסות הישראלי ולחייבו ללא זיכוי: 355,555 ₪ (לפי יחס הימים). יתרת ההכנסה שהופקה בארה"ב: 444,444 ₪ תהנה מזיכוי המחושב בסך 138,888 ₪.

בנספח ד' ירשם: הכנסה 444,444 ₪ והמס 138,888 ₪
ובטופס 1301 ירשם: הכנסה 800,000 ₪ (ישראל + חו"ל) ובשדה של המס ירשם 0.

נספח ד' - דגשים

- הקפדה על שיטת הסלים – ייחוס המס הזר ששולם בחו"ל למקור ההכנסה הספציפי עליו שולם.

דוגמא

לחברה ישראלית ההכנסות הבאות:

הכנסות ממתן שירותים טכניים בהודו – 1,000,000 ₪ מס ששולם בהודו 10% כלומר 100,000 ₪.
 הכנסות בישראל ממכירת תוכנה ומתן שירותים ללקוחות זרים ברחבי העולם – 7,000,000 ₪
 סך ההכנסות 8,000,000 ₪
 סך ההוצאות 6,000,000 ₪. ההוצאות מתפלגות באופן אחיד בין כל סוגי ההכנסות.

רווח 2,000,000 ₪. שיעור מס מועדף של 7.5%.
 סך מס ישראלי לפני זיכוי 150,000 ₪.

סל הכנסות שהופקו בהודו	סל הכנסות שהופקו בישראל	
250,000	1,750,000	הכנסה חייבת
18,750	131,250	מס מועדף בישראל 7.5%
100,000	0	מס ששולם בהודו
18,750	0	זיכוי בפועל - הנמוך בין המס בישראל למס בהודו
0	131,250	מס לתשלום בישראל לאחר זיכוי

נספח ד' - דגשים

- הגבלת הסכום שבשלו מחושב הזיכוי לכללים הקבועים באמנת מס הרלוונטית.
ככל ובאמנת מס יש מגבלת זיכוי, אנחנו לא ניתן זיכוי מעבר למגבלה הקבוע באמנה.
פס"ד פ.ק גנרטורים וציוד בע"מ נגד פ"ש חולון.
עמדה חייבת בדיווח 14/2016
- זיכוי יינתן רק בשל מיסים פדרליים, מדינתיים ואזוריים (קנטונליים בשוויץ) בלבד.
- עקרונות הזיכוי לפי חלק י' פרק שלישי לפקודת מס הכנסה.
 - תקרת זיכוי.
 - מיסים ששולמו רק בשל הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל.
 - שיטת הסלים.
 - סוגי המסים.

נספח ד' - דגשים

נספח ד לטופס הדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)/לנאמנויות (טופס 1327)

הכנסות מחו"ל ומס ששולם עליהן לשנת המס 2022

פירוט ההכנסות מחו"ל של שני בני הזוג שנכללו בטופס 1301 והמס ששולם בשלהן בחו"ל. חובה לצרף נספח זה לדוח השנתי בו כלולות הכנסות חו"ל⁽¹⁾

שנת המס	מספר זניק	מספר הזוג	שם המשפחה	שם פרטי
2022				
הכנסות חייבות⁽²⁾ מייגיעה אישית בשיעורי מס רגילים				
מדינה ⁽³⁾ הכנסות "בן זוג רשום"				
מדינה ⁽³⁾ הכנסות מ/בת הזוג				
סה"כ הכנסות שני בני הזוג ⁽⁴⁾				
מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה זו ^{(4),(5)}				
	401	450		מייגיעה אישית, מעסק או משלח יד (הסכום צורך להכנסות בשדות 170,150 בטופס 1301 או בשדה 265 בטופס 1327)
	403	458		ממושכורת/משכר עבודה (הסכום צורך להכנסות בשדות 172,158 בטופס 1301)
	404	445		קצבה מעבודה, הכנסות מעבודה שהתקבלו לאחר פטירה (הכנסה צורפה להכנסות בשדות 272,258 בטופס 1301)
הכנסות חייבות⁽²⁾ בשיעורי מס רגילים				
מנכס בית (הסכום צורך להכנסות בשדות 301,201 בטופס 1301)				
	405	459		
מרביית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון (הסכום צורך להכנסות בשדות 305,205 בטופס 1301)				
	406	467		
מקצבה שאינה מעבודה, ממלוג ואנונה (הסכום צורך להכנסות בשדות 305,205 בטופס 1301)				
	407	468		
מרכוש אחר (הסכום צורך להכנסות בשדות 305,205 בטופס 1301)				
	408	469		
ממקורות אחרים, פרטי/				
הכנסות חייבות⁽²⁾ בשיעורי מס מיוחדים				
פטנט או זכות יוצרים - מס מוגבל ל-40% (הסכום צורך להכנסות בשדות 314,214,061 בטופס 1301)				
	411	461		
מרביית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון - מס בשיעור 15% (הסכום צורך להכנסות בשדות 311,211,060 בטופס 1301)				
	412	460		
מרביית מניע מפקדונות ומתוכניות חיסכון, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון - מס בשיעור 20% (הסכום צורך להכנסות בשדות 328,228,067 בטופס 1301)				
	428	451		



נספח ד' - דגשים

411	461	הכנסות חייבות ⁽²⁾ בשיעורי מס מיוחדים פוטנט או זכות יוצרים - מס מוגבל ל- 40% (הסכום צורף להכנסות בשווי 314,214,061 בטופס 1301)
412	460	מריבית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון - מס בשיעור 15% (הסכום צורף להכנסות בשווי 311,211,060 בטופס 1301)
428	451	מריבית מני"ע מפקדונות ומתוכניות חיסכון, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון - מס בשיעור 20% (הסכום צורף להכנסות בשווי 328,228,067 בטופס 1301)
417	457	מריבית מני"ע מפקדונות ומתוכניות חיסכון, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון - מס בשיעור 25% (הסכום צורף להכנסות בשווי 357,257,157 בטופס 1301)
431	462	מדיבידנד והכנסות אחרות ⁽⁶⁾ - מס בשיעור 25% (הסכום צורף להכנסות בשווי 341,241,141 בטופס 1301)
413	455	דיבידנד לבעל מניות מהותי והכנסות אחרות ⁽⁶⁾ - מס בשיעור 30% (הסכום צורף להכנסות בשווי 312,212,055 בטופס 1301)
415	453	מריבית - מס בשיעור 35% (הסכום צורף להכנסות בשווי 052,051,050 בטופס 1301)
416	427	הימורים, הגרלות ופרסים - מס בשיעור 35% (הסכום צורף להכנסה בשווי 346,286,227 בטופס 1301)
	462	דמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל ⁽⁷⁾ - מס בשיעור 15% (הסכום יועבר לשווי 345,285,225 בטופס 1301)
	436	רווח הון ⁽³⁾ סך המכירות מרווח הון לפי חלקה לפקודה למעט רווח הון מני"ע סחירים (כפי שנרשם בטופס 1399 י)
420	439	סך המכירות מרווח הון מני"ע סחירים (כפי שנרשם בטופס 1322)
	443	קצבה לפי סעיף 9ג לפקודה הכנסה מקצבה לפי סעיף 9ג לפקודה
	442	מס החל בישראל על הכנסה מקצבה לפי סעיף 9ג לפקודה

ר"ר, אגף ביקור סטטליזציות דועטיליות ומידע (מסדכ"ל - 1.2023)



תודה רבה

תומר דרור, רו"ח, מפקח ראשי מטה, היחידה למיסוי בינלאומי

tomerd@taxes.gov.il

[פלאפון 054-7498811](tel:054-7498811)