

רשות המסים פרסמה רשימת עמדות החייבות בדיווח לעניין מס הכנסה ומס ערך מוסף

פברואר 2017
חוזר מקצועי מספר 22/17

ברצוננו לעדנכם, כי במהלך חודש דצמבר 2016, פרסמה רשות המסים את רשימת העמדות החייבות בדיווח לגבי שנת המס 2016.

יודגש, כי לגבי עמדות שנקטו בשנת 2016 - יש להגיש את הדיווח עד ל-1 ביולי 2017 או עד למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2016 למס הכנסה, לפי המוקדם מבניהם.

נזכיר, כי בדצמבר 2015, דיווחנו על אישור חקיקה, שקבעה חובת דיווח על קבלת חוות דעת במקרים בהם שכר הטרחה בגינה נקבע בהתאם ליתרון המס של מקבל חוות הדעת, דיווח על "תכנון מדף" וכן על נקיטת עמדה אשר עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים¹. יודגש, כי את הדיווח בגין השנים הבאות יש להגיש עד ליום ה-1 במרץ בשנת המס העוקבת.

רשימת העמדות החייבות בדיווח מתעדכנת מידי שנה.

עמדה החייבת בדיווח לעניין מס הכנסה - עמדה הנוגדות עמדה, שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס, שלגביה מוגש הדוח, ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח בארבע שנות מס, לכל היותר.

עמדה החייבת בדיווח לעניין מע"מ - עמדה הנוגדות עמדה, שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס, שלגביה מוגש הדוח ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים, לכל היותר.

כאמור לעיל, רשות המסים פרסמה לאחרונה את רשימת העמדות החייבות בדיווח לגבי שנת המס 2016, כולל טופסי דיווח בגין נקיטת עמדה החייבת בדיווח לעניין מס הכנסה ומס ערך מוסף (טופסי 1346).

יובהר, כי יתרון המס הנובע מעמדה מסוימת ייבחן על כלל הפעולות שבוצעו, הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס, אותן ביצע הנישום, גם אם הפעולות קשורות למספר נכסים ו/או אירועים שונים. בנוסף לכך, יתרון המס יכול להיחשב גם בדרך של יצירת הפסד, שיקוזז בשנים הבאות, ואז היתרון יחושב בהתאם למגן המס של הנישום, ככל והוא לא קוזז בשנת המס.

כמו כן, יובהר, כי יש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס של השנה החולפת, זאת אף אם העסקה החלה לפני שנת המס החולפת, והכל תוך 60 יום מתום שנת המס החולפת, שבה ננקטה עמדה החייבת בדיווח.

להלן מספר עמדות עיקריות החייבות בדיווח לעניין מס הכנסה ומס ערך מוסף:

¹ ראו חזרנו 101/15.

עמדות בנושא מס הכנסה

- **עמדה מס' 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך**
"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס, שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת, ושמקורם אינו ב"הכנסה", כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצרכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.
- **עמדה מס' 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד**
בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה², המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית, אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה.
למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.
- **עמדה מס' 03/2016 - ניכוי בעד פחת**
הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה - יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעד פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו נכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בשל אותו נכס - לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס.
למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו - תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.
- **עמדה מס' 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב**
זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז-1987. זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.
- **עמדה מס' 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי**
חבר בני אדם, שבבעלותו מפעל מאושר/מוטב/מועדף, כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת, בהתאם להוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה מספר 3/2006 - ייחוס ההכנסה החייבת במפעלים - הקובע שיש לייחס את ההכנסה החייבת במפעל מעורב, על פי מבחן יחס המחזוריים, וכי יש לייחס את ההכנסה החייבת החל מהרחבה האחרונה בזמן וכלה בהרחבה הראשונה בזמן, לפי הסדר. הייחוס בדרך זו יהיה הן על הכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה ממס בהתאם לחוק עידוד השקעות הון.
עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל הוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין, בהתאם לסעיף 3.2.3 בחוזר הנ"ל, כגון הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכוח סעיף 20 לפקודה, הוצאות מימון וכדומה. סעיף זה קובע, שלצורך חישוב ההכנסה החייבת המוטבת של המפעל המעורב, יש להפעיל את "מבחן יחס המחזוריים" על ההכנסה החייבת, לאחר ניכוי כל ההוצאות לצרכי מס, לרבות פחת/פחת מואץ, ניכוי נוסף בשל פחת, ולאחר קיזוז ההפסדים לצרכי מס.

² שיעור המס על דיבידנד - 25% ובעל מניות מהותי - 30%.

- **עמדה מס' 06/2016 - זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד**
הטבות המס הקבועות בחוק עידוד, יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה. באם ההכנסה החייבת יוחסה לנישום החייב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, יהא חייב במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק עידוד, למעט מקום בו נקבע במפורש שההטבה בחוק העידוד תינתן למי שחל עליו סעיף 121 לפקודה.
- **עמדה מס' 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות**
בכל מקרה בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח, אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מחקר ופיתוח תעשייתיים לתושבי חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע", כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים אשר בהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למוצר אחר, מפעל זכאי להטבה), תשס"ז-2007 וכיוצא בזה) - באם לא נמצא בידיו האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או הטבה.

עמדות בנושא מס ערך מוסף

- **עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות**
חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:
 - בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
 - בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבת במס, החברה רשאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות.
 - בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת/מכירת מניות - אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.
- **עמדה מס' 06/2016 - החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות**
תשלום לעוסק במסגרת "עסקה", לרבות מכוח חוזה הקובע, כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה", עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חב במע"מ.