

פרק 16

ניכוי מס במקור

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד וספי רובין, רו"ח (עו"ד)

תוכן עניינים

עמוד

.....	מבוא	16.1
.....	ניכוי מס במקור מתשלום משכורת ושכר עבודה	16.2
.....	ניכוי מס במקור משכר המשולם לעובד זר	16.3
.....	היטל על העסקת עובדים זרים	16.4
.....	ניכוי מס במקור מתשלום סוגי שכר מסויימים - שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, שכר דירקטורים ושכר ספורטאים	16.5
.....	ניכוי מס במקור משכר דירקטורים	16.6
.....	ניכוי מס במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים	16.7
.....	ניכוי מס במקור מתשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים	16.8
.....	ניכוי מס במקור מריבית ודיבידנד לאור תיקונים 147 ו-187 לפקודה	16.9
.....	הטבות לחברת הפקות ישראלית במסגרת החוק לעידוד הפקת סרטים בישראל - חוזר ניכויים מיום 26 באפריל 2009	16.10
.....	ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ואמנות למניעת כפל מס	17.18

בהקשר זה ראה גם:

16. ניכוי מס במקור

16.1 מבוא

1. כללי

ניכוי מס במקור הינו אמצעי לגביית מס על ידי העברת מס לשלטונות המס ממקבל התשלום ישירות על ידי המשלם לו.

סעיפים 162-168 לפקודה עוסקים בחיוב ובנהלים בדבר ניכוי מס במקור מהכנסת עבודה והכנסות אחרות.

סעיף 162 עוסק בקיזוז המס שנוכה על ריבית ודיבידנד. על פי קובץ הפרשנות של מס הכנסה ("החב"ק") עולה כי בעת עריכת שומה לנישום שהכנסתו כוללת ריבית על איגרות חוב או דיבידנד, יקוזז המס שנוכה במקור מריבית או מדיבידנד על-ידי החברה המשלמת כנגד המס שהוא חייב בו על כלל הכנסתו.

על-מנת להתיר את הקיזוז, יש לוודא שהדיבידנד או הריבית הוצהרו בסכומי ברוטו, כלומר, לפני הניכוי במקור.

עלה סכום המס שנוכה במקור על המס המגיע על-פי שומה מהכנסתו הכוללת של בעל המניות או איגרות החוב, יוחזר לו עודף המס.

סעיף 163 לפקודה מעניק הקלה ממס על דיבידנד שמקבל אדם מחברה שאינה תושבת ישראל, אך יש לה הכנסות חייבות במס בישראל. ההקלה הינה על חלק הדיבידנד שהתקבל שניתן לייחסו לחלק בהכנסה שבגינה שילמה החברה מס על פי הפקודה.

סעיף 164 לפקודה מטיל חובת ניכוי במקור על כל אדם המשלם או האחראי על תשלום של ההכנסות המפורטות בסעיף.

הסעיף מטיל את החובה לנכות מס בעת תשלום הסכומים הבאים: הכנסת עבודה, מענק פרישה או מוות שאינו פטור לפי סעיף 9(א7), הכנסה לפי סעיף 5(2), השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים כאמור בסעיף 2א', סכום המתקבל מהיוון קיצבה שאינו פטור לפי סעיף 9א' או 9ב', סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב), תמורה כמשמעותה בסעיף 88, וכן כל הכנסה אחרת שקבע שר האוצר.

במסגרת תיקון 147 לפקודה הוספה לסעיף חובת ניכוי במקור גם מתשלום של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של ריבית או דיבידנד. **תחולת תיקון 147 לפקודה הינה מיום 1.1.2006.**

בגין ה"הכנסה האחרת" שלגביה יש לנכות במקור נקבעו צווים והותקנו תקנות ספציפיות לפי סוגי ההכנסות. תקנות לניכוי במקור ממשכורת ושכר עבודה אינן מלוות בצו מאחר שחובת ניכוי במקור עבורן נקבעה במפורש בסעיף זה.

הצווים והתקנות נחלקים ל-2 קבוצות עיקריות:

א. צווים ותקנות ספציפיים לגבי סוגי תשלומים מסויימים כדלהלן:

- (1) בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ.
- (2) שכר סופרים.
- (3) עמלת ביטוח.
- (4) שכר אמנים, בוחנים, מרצים, מעניקי שירותי משרד, שכר ספורטאים ושכר דירקטורים.
- (5) עבודות בנייה והובלה.
- (6) עבודות הלבשה, מתכת, חשמל, אלקטרוניקה והובלה.
- (7) תשלום בעד דמי פגיעה בעבודה ותגמול בעד שירות מילואים.
- (8) עיבוד ומסחר ביהלומים ואבנים יקרות אחרות.
- (9) עבודה חקלאית או תוצרת חקלאית.
- (10) סכומים ששולמו למעביד מאת קופת-גמל.
- (11) משכורת ושכר עבודה.
- (12) סכומים ששולמו לבעל שליטה.
- (13) סכומים ששולמו מקרן השתלמות.
- (14) שכר עובד פושט רגל או חברה בפירוק.
- (15) דמי שכירות.
- (16) תשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים.
- (17) ניכוי מריבית מדיבידנד ומרווחים מסויימים.
- (18) תמורה או תשלום או רווח הון במכירת נייר ערך או בעסקה עתידית.
- (19) דמי השאלת נייר ערך.

(20) תשלומים בשוק ההון אשר הצו והתקנות שהותקנו בגינם בוטלו מיום 1.1.2006 לאור ביטול חלק ה-3 לפקודה:

- (א) מכירת נייר ערך זר;
 (ב) תשלומים ששולמו לבעל יחידה בקרן נאמנות.

ב. צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז - 1977
 צו מס הכנסה ותקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), תשל"ז-1977 מהווים תקנת סל הכוללת בתוכה את כל סוגי התשלומים השונים שלא חלה עליהם חובת ניכוי במקור מכח הצווים והתקנות הספציפיים.

ניכוי במקור מתשלומים עבור שירותים או נכסים ייעשה רק אם הסכום ששולם לאותו מקבל עולה על סך של 4,920 ש"ח בשנה (נכון לשנת 2017).

סעיף 165 לפקודה קובע כי המס שנוכה במקור יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת של מקבל התשלום. במידה ונוכה במקור מס ביתר תוחזר יתרת המס העודפת.

סעיף 166 לפקודה קובע כי מנכה המס חייב להעביר לפקיד השומה את המס שנוכה במועד שנקבע בתקנות ולהגיש לו באותו מועד דוח כפי שנקבע.

מעביד או מנכה יגיש דוח שנתי לגבי תשלום הכנסת עבודה לעובד (טופס 126) ודוח שנתי לגבי תשלום "הכנסה חבת ניכוי" כהגדרתה בסעיף (טופס 856). בעקבות תיקון 161 לפקודה ובהתאם להודעת רשות המסים מיום 5 במרץ 2009, החל מהדוחות לשנת 2007, יוגשו דוחות כאמור באופן מקוון בצרוף הצהרה בטופס שקבע המנהל וכן פלט חתום של הדוח האמור. המועד שנקבע בסעיף הינו עד ליום 30 באפריל שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח. לפי הודעת רשות המסים מיום 25 לפברואר 2010, דוח ייחשב כדוח שהוגש רק לאחר העברת טופס הצהרה חתום על ידי המעביר/המשלם בלבד. נבקש להביא לתשומת ליבכם כי ביום 20 בספטמבר 2010 פרסמה רשות המסים הנחיות לציבור המייצגים בעניין דוחות 126 ו-856. הנחיות אלה מיועדות להדריך את המעבידים, המשלמים האחרים, לשכות השירות, בתי התוכנה, המייצגים והחשבים על אופן הדיווח של תשלום שלילי ו/או מצבים אחרים הגורמים לכאורה למס שלילי. לפירוט בנושא נא ראה הנחיות לציבור המייצגים בעניין דוחות 126 ו-856: כללי דיווח.

ביום 6 במרץ 2017 פרסמה רשות המסים הנחיות לציבור המייצגים בעניין הארכת מועד הגשת דוחות 126 ו-856 לשנת המס 2016, עד ליום 31 במאי 2017.

כחלק מתיקון מס' 215 לפקודת מס הכנסה, אשר נכלל במסגרת חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015, נוסף סעיף 166(א) לפקודה, בגדרו נקבע כי הדוח יפרט דיווח בגין חוות דעת בכתב אשר מאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, בכפוף לתנאים המנויים בסעיף 131ד לפקודה וכן "עמדה חייבת בדיווח" כהגדרת מונח זה בסעיף 131ה לפקודה (לפירוט נוסף אנא ראה פרק 9 במדריך המס).

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 178 והוראת שעה), התשע"א-2010 ("תיקון 178") הוספו סעיפים 166(ב), 166(ב2) ו-166(ב3) לפקודה, אשר תחולתם הינה מיום 1 בינואר 2013, כמו גם הוראות שעה לגבי שנת 2012. סעיף 166(ב) שנתווסף במסגרת תיקון 178 מטיל על מעביד או מנכה חובת הגשת דוח לגבי תשלום הכנסת עבודה ולגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי לגבי תקופה של ארבעה חודשים, וזאת עד תום שלושה חודשים שלאחר תקופת הדיווח שלגביה מוגש הדוח. דוח כאמור יוגש על ידי מעביר או מנכה שאינו עוסק פטור באופן מקוון ויהא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת או מאובטחת, כפי שיוורה המנהל. על אף האמור לעיל, הוענקה לשר האוצר סמכות לקבוע כי מעביד או מנכה שהינו עוסק פטור יגיש דוח רבעוני כאמור באחת הדרכים כמפורט להלן:

(א) בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל שלפיה הפרטים והידיעות שנמסרו בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט של הדוח חתום בידי מגיש הדוח;

(ב) כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת, כמפורט בסעיף.

לעניין שנת המס 2012 נקבעו הוראות שעה אשר קובעות, בין היתר, חובת דיווח כאמור בסעיף 166(ב) לפקודה, אולם מחריגות מחובה זו מעביד או מנכה אשר הינו עוסק פטור או מעביד שמעסיק לכל היותר ארבעה עובדים במועד כלשהו בתקופת הדיווח.

יש לציין כי מי שניכה במקור ולא העביר את המס למס הכנסה עובר עבירה פלילית (סעיף 219 לפקודה). בעניין זה ראה ת"פ 1223/04 ב.א. שקמה ואח' בית משפט השלום באר שבע.

יושם לב, כי במסגרת תיקון 213 לפקודת מס הכנסה אשר נכלל בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), התשע"ו-2015, שתחילתו ביום 1 בינואר 2016, בוטלו סעיפים 166(ב) – (ב3) לפקודת מס הכנסה.

עיצום כספי בשל אי הגשת דוח מקוון

בהתאם לסעיף 195ב(א) לפקודה, המנהל רשאי להטיל עיצום כספי על מעביד שלא הגיש דוח מעביד מקוון או על מנכה שלא הגיש דוח מנכה מקוון, לפי סעיף 166 לפקודה. גובה העיצום ייקבע בהתאם לסכום המפורט בסעיף (500 ₪ נכון לשנת המס 2017).

סעיף 167 לפקודה מסמיך את פקיד השומה לערוך שומה לפי מיטב השפיטה במקרים בהם לא נוכח מס במקור המתחייב מסעיף 164 לפקודה, או לא נמסר דוח כנדרש בסעיף 166 לפקודה, או שנמסר דוח אך לפקיד השומה טעמים סבירים להניח שהדוח אינו נכון. דין שומה זו הינו כדין שומה לפי סעיף 145 לפקודה.

סעיף 167(ב) לפקודה קובע כי פקיד השומה רשאי לשום לפי מיטב השפיטה גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה אליה מתייחס הדוח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות.

ע"מ 20085/11 לייב בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים 3

בפסק דין בלטינסקי אשר ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים ביום 17 ביוני 2013, נפסק, כי החבות לתשלום המס מוטלת על העובד, וכי המעביד משמש כמתווך בין העובד ובין רשויות המס. בנוסף נקבע כי אין זה רלוונטי שסוכם על שכר נטו בין העובד למעביד ואין בכך כדי לגרוע מחבות המס העקרונית שחלה על העובד.

סעיף 168 לפקודה קובע כי נישום החולק על נכונות השומה שהומצאה לו על פי סעיף 167 לפקודה רשאי למסור תוך שבועיים השגה בכתב לפקיד השומה. הוראות סעיפים 150-158 לפקודה יחולו כאילו הוגשה ההשגה לפי אותם סעיפים.

עוד קובע הסעיף כי המס שנקבע לפי שומה בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה או בערעור לפי סעיף 153 לפקודה ישולם תוך שבעה ימים מיום מסירת הודעת השומה, או מיום מתן הצו או פסק הדין.

סעיף 170 לפקודה קובע כי כל מי שמשלם לאדם שאינו תושב ישראל הכנסה חייבת שאינה הכנסה שממנה נוכח במקור לפי סעיף 164 לפקודה, חייב לנכות מההכנסה מס של 25 אגורות לכל שקל אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעורים המופיעים בסעיפים 126 ו-127 אם המקבל הוא חבר בני אדם (סעיף 127 לפקודה בוטל במסגרת תיקון מס' 82 לפקודה משנת 1990, פ.ק.).

פקיד השומה רשאי לאשר שיעור מס מופחת או לפטור מניכוי במקור במידה והוכח לו כי המס שולם או ישולם בדרך אחרת.

בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג-1992 ("התקנות"), נקבע, בין היתר, כי ינוכה מס במקור מתשלום לתושב חוץ בשיעורים המפורטים בסעיף 170 לפקודה, **אלא אם כן**

התקיים אחד מאלה:

א. המס שולם ובידי המשלם אישור על-כך בכתב מפקיד השומה;
ב. בידי המשלם אישור בכתב הקובע שיעור ניכוי מס במקור אחר או פטור מניכוי לגבי אותו תשלום;

ג. הנציב הורה לגבי אותו סוג תשלום ניכוי מס במקור בשיעור אחר או פטור מניכוי מס במקור. בהתאם לאמור לעיל, פרסמה ביום 30 במאי 1993 הוראת ביצוע מ"ה מס' 34/93, בה פורטו בהרחבה הכללים בדבר ניכוי מס במקור. הוראה זו מפרטת, בין היתר, כדלקמן:

(1) המקרים בהם ניתן להעביר תשלומים לתושב חוץ בלא צורך בקבלת אישור כלשהו מרשות המסים (סוגי התשלומים שקבע הנציב, אשר העברתם לתושבי חוץ מותרת בלא ניכוי במקור, על פי הצהרת המשלם.

(2) הגורמים אליהם יש לפנות לצורך קבלת אישור להפחתת שיעור ניכוי המס במקור או לפטור ממנו - עבור המקרים בהם נדרש אישור כזה.

(3) בנובמבר 2016 פרסמה רשות המיסים הודעה בדבר "ניכוי מס במקור מתשלומים לתושב חוץ- הקלה נוספת והוראות לעניין הארכת תוקף ההוראות שבתוספת 1 להוראת ביצוע 34/93- שנת 2017" ההודעה כללה הארכת תוקף ההוראות שבתוספת 1 להוראת ביצוע עד ליום 31.12.2017. ההארכה כאמור היא בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בהוראת ביצוע. בנוסף, ניתנה הקלה נוספת לעניין סעיף 3.9 להוראת הביצוע בעניין ניכוי מס במקור בגין תשלומים עבור שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל על ידי נותני השירותים בחו"ל, בכפוף לתנאים המפורטים בסעיף, כאשר במקום 60,000 אלף דולר ארה"ב ששולמו בשנת המס יבוא 250,000 אלף דולר ארה"ב לכל משלם. כאמור, משלם יכול להעביר בשנת מס סך כולל של 250,000 אלף דולר ארה"ב בגין תשלומים עבור שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל וזאת ללא ניכוי מס במקור בגינם, על פי הצהרת המשלם.

במסגרת תיקון 147 לפקודה נוסף סעיף 170(ג) לפקודה הקובע הוראות בנוגע לחבות ניכוי המס במקור בגין תשלומים של קרן להשקעות במקרקעין לתושב חוץ שהינו בעל מניות בקרן, על פי סעיף 4א64 לפקודה. תחילת סעיף זה הינה מיום 1.1.2006. ביום 26 בספטמבר 2017 הודיעה רשות המיסים על "מסלול הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ". במטרה להקל על תושבי ישראל המשקיעים בנכסים בחו"ל, רשות המיסים מאפשרת העברת תשלומים מסוימים בפטור מניכוי מס במקור באמצעות טופס הצהרה (2513/2) אשר ימולא בסניף הבנק בלבד (ראו הרחבה בסעיף 17.18 בפרק 17).

2. חובת ניכוי המס במקור

על פי החב"ק יש לנכות מכל תשלום החייב בניכוי מס הכנסה במקור את המס בשיעור שנקבע בפקודה או בתקנות. שיעור המס שיש לנכות מתשלום כלשהו הוא השיעור שהינו בתוקף ביום התשלום. אין להתייחס לתקופה שבעדה משתלמת ההכנסה.

יש לנכות את המס מהתשלום הכולל, לרבות החזרי הוצאות. מס ערך מוסף ששולם לנותן שירות נחשב כחלק מהתשלום שקיבל ויש לנכות ממנו מס הכנסה במקור. כל מי שחלה עליו חובת הניכוי במקור חייב בביצוע הניכוי, הן מתשלומים על חשבונו הוא והן מתשלומים על חשבון אדם אחר.

2.1 פטורים והקטנת שיעור הניכוי במקור

נישומים, שהמס שיש לנכותו על-פי התקנות גבוה משיעור המס שיחול, לדעתם, על הכנסתם, רשאים לפנות לפקיד השומה לקבלת אישור בדבר ביטול או הפחתה של שיעור הניכוי החל על הכנסתם. המשלם יפעל לפי אישור זה ובכפוף לסוג האישור שניתן (כללי או משלם ספציפי או לסוג הכנסה מסוים).

2.2 אישור למקבל, הקטנת מקדמות וקיזוזים

לאחר כל תשלום וניכוי במקור, חייב המשלם לתת למקבל אישור על הסכום ששולם לו ועל הסכום שנוכה ממנו. על סמך אישור זה, יפחית המקבל את הניכויים מהמקדמות השוטפות שהוא חייב לשלם.

המשלם חייב להגיש למס הכנסה דוח שנתי, טופס 856 (וזאת במסגרת המועד שנקבע בסעיף 166 שפורט לעיל), המרכז בתוכו את פירוט כל מקבלי התשלומים מהמשלם, מספר ח.פ. שלהם, הסכום הכולל אשר שולם להם במהלך השנה והאם נוכה מס במקור. כמו כן, למקבל התשלום ממנו נוכה מס במקור ינתן אישור שנתי על ניכויים שנוכו לו במקור. בעקבות תיקון 161 לפקודה ובהתאם להודעות רשות המסים מיום 5 במרץ 2009 ומיום 25 לפברואר 2010, יוגש טופס 856 לרשויות המס באופן מקוון בלבד.

להלן מובאות דוגמאות לניכויים במקור מסוגי תשלומים נפוצים:

16.2 ניכוי מס במקור מתשלום משכורת ושכר עבודה

פקודת מס הכנסה והתקנות שהותקנו על פיה מחייבות לנכות במקור בעת תשלום "משכורת" ו"שכר עבודה" כהגדרתם בתקנות. סעיף 5(א) לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן: "התקנות"), קובע כי מעביד (כל מי שמשלם משכורת במישרין או בעקיפין) המשלם לעובד (יחיד המקבל משכורת, "משכורת חלקית" או "משכורת בעד משרה נוספת" כהגדרתם בתקנות שעליה הצהיר העובד בטופס 101 או משכורת (רגילה/חודשית) **כאשר העובד לא מילא טופס 101 או שלא מילא את הסעיף העוסק בפרטים על הכנסות אחרות**, ינכה ממנה בעת התשלום מס בשיעור המירבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה, בשנת המס 2017 - 47%.

כמו כן, במסגרת תיקון 195 אשר תחולתו הינה מיום 1 בינואר 2013, תוקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993, כי מעביד אשר משלם משכורת העולה על 66,960 ש"ח לחודש (803,520 ש"ח לשנה) ינכה, בנוסף לשעורי המס עפ"י סעיף 121 לפקודה גם את המס הנוסף עפ"י סעיף 121 ב לפקודה (מס יסף) בשיעור של 3%.

לשם מניעת ניכוי יתר במקרים שבהם לא מגיע העובד לחבות מס בשיעור מקסימאלי, יש לערוך תיאום ניכויים באחת מן הדרכים כדלהלן:

א. **תיאום על ידי המעביד** - בהסכמת העובד והמעביד, ניתן לערוך תיאום מס על ידי המעביד ללא צורך בהפניה לפקיד השומה. העובד יצהיר לפני אחד המעבידים על כל סך הכנסותיו ממקורות אחרים וכן על ניכויי המס הנעשים על ידי משלמים אחרים, וימציא תלושי משכורת או מסמכים אחרים להוכחת נתונים אלה.

המעביד יקבע, לפי לוח הניכויים, את סך כל המס המגיע על כלל הכנסתו של העובד, יפחית מסך כל ההכנסה את המס שנוכה על ידי משלמים אחרים, וינכה מהשכר שהוא משלם את יתרת המס המגיעה.

תיאום מס על ידי המעביד מותנה באישור מוקדם שיקבל המעביד מפקיד השומה לבצע תיאומי מס עבור עובדיו.

ב. **תיאום מס על ידי פקיד השומה** - העובד ימציא לפקיד השומה טופס 116 הכולל הצהרה מפורטת על סך הכנסותיו ויבקש לקבוע את שיעור ניכוי המס.

ג. **תיאום על ידי השכיר (תיאום מס באינטרנט)** - בעלון מ"ה בעניין הקלות מס לשכירים פורסם כי במידה וההכנסה נובעת מכמה מקורות, רשאי השכיר לערוך גם תיאום מס באינטרנט.

כרטיס עובד - טופס 101

- (1) עובד, למעט עובד יומי, ולמעט עובד זר, חייב למלא בכרטיס העובד (טופס 101) את כל הפרטים, במועדים שלהלן:
 - (א) **תוך שבע ימים** מיום שהתחיל לעבוד אצל מעבידו או ביום שקיבל את משכורתו לראשונה ממעבידו, הכל לפי המועד המוקדם יותר.
 - (ב) **ביום אחד בינואר** של כל שנה שלאחר מכן.
 - (2) עובד המקבל משכורת בעד עבודה נוספת, **חייב להצהיר אצל אחד המעבידים** כי הוא מקבל משכורת בעד עבודה של יותר מחמש שעות במקום נוסף או שהוא מקבל **קיצבה** חייבת מס.
 - (3) מעביד **חייב לדרוש** כרטיס עובד מכל עובד שאינו עובד יומי, או עובד זר, **במועדים** המפורטים בסעיף (1) לעיל.
 - (4) **חל שינוי** באחד הפרטים המפורטים בכרטיס העובד (טופס 101), **חייב העובד להודיע** על כך למעבידו **תוך שבע ימים מתאריך השינוי**.
- כמו כן, על פי תקנה 2(ה) לתקנות רשאי הנציב לאשר למעביד להימנע ממילוי כרטיס עובד מדי שנה וזאת בהתאם לתנאים שקבע כפי שפורסמו על ידי נציבות מס הכנסה.
- ביום 30 בדצמבר 2012 פרסמה רשות המסים כללים והוראות להפקת טופס 101 אלקטרוני כדלהלן:
1. מעביד אשר החזיק בשנת המס 2012 אישור תקף על פטור ממילוי טופס 101 עפ"י הכללים הישנים, ימשיך הפטור לחול לגביו גם בשנת המס 2013.
 2. הכללים שפורסמו ביום 20 במאי 2012 יחולו החל משנת 2014.
 3. מעבידים רשאים להפעיל את הכללים החדשים החל משנת המס 2013, גם אם רק חלק מהעובדים ימלאו טופס 101 אלקטרוני וחלקם ימלאו באופן ידני.
- סעיף 6(ג) לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן: "התקנות"), קובע כי מעביד שהוא קופת גמל המשלם לעמית בגין היוון קצבה מוכרת, ינכה בעת התשלום מס בשעור של 15% ממרכיב הרווח היחסי כהגדרתו בסעיף 9א לפקודה.

16.3 ניכוי מס במקור משכר המשולם לעובד זר

- בשנת 2003 תוקנו התקנות בכל הקשור לעובדים זרים. עיקר התיקון מתייחס להעסקת עובדים זרים במשק בית פרטי.
1. **הגדרות**
"עובד זר" - כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אשר משולמת לו משכורת לעובד זר.
"משכורת לעובד זר" - משכורת המשולמת לעובד זר על ידי יחיד, במשק ביתו הפרטי.
 2. **הוראות הניכוי במקור החלות על מעביד המשלם משכורת לעובד זר**
תקנה 3(ד) לתקנות קובעת כי במידה ומדובר בעובד זר תושב ישראל, ינוכה המס במקור על פי הכללים החלים על תושבי ישראל כמפורט בתוספות א' או ב' לתקנות, ואילו במידה והעובד הזר הינו תושב חוץ, אזי ניכוי המס במקור יהיה בהתאם לתוספת ג' שהוספה לתקנות.
 3. **טפסים ודיווח**
חובת מילוי טופס 101 אינה חלה על עובד זר.
על פי תקנה 11(ד), מעביד המשלם משכורת לעובד זר, יגיש לפקיד השומה עד ה-15 בכל חודש אי זוגי דין וחשבון בטופס 10102, על מספר העובדים הזרים ששילם להם משכורת לעובד זר, בתקופה שבין ה-14 בחודש האי זוגי הקודם עד ה-13 בחודש הדיווח, על סכום המשכורת לעובד הזר ששילם בתקופה האמורה, בין אם נוכה ממנה מס ובין אם לאו, ועל סכום המס שניכה לפי תקנה 3 באותה תקופה, וישלם באותו מועד את סכום המס שניכה כאמור.
תקנה 12(ה) לתקנות קובעת כי חובות הרישום בטופס 101 והגשת טופס 126, לא יחולו על מעביד המשלם משכורת לעובד זר.
על פי תקנה 13(ד) מעביד ששילם משכורת לעובד זר, בין אם ניכה ממנו מס ובין אם לאו, יתן לעובד אישור על המשכורת ששילם ועל המס שנוכה, עד ל-31 במרץ של כל שנה לגבי שנת המס הקודמת שבה שולמה לעובד הזר המשכורת. אם העובד חדל להיות מועסק - יתן האישור באותו יום.

4. הבהרות נוספות

מועד הדיווח הראשון לעניין זה חל ביום 15.9.2003. השינוי מתייחס למעסיקים יחידים במשק ביתם בלבד. לא חל שינוי בהוראות הדיווח והניכוי ביחס לעובדים זרים המועסקים במסגרת עסקית (חברות, חברות כח אדם, יחידים וכדומה), למעט במקרה שחברת כח אדם, מפנה עובד זר לעבודה במשק בית פרטי, ועל פי ההסכם העובד יקבל משכורת גם ממעסיקו במשק הבית הפרטי וגם מחברת כח האדם - חובה לערוך תאום מס.

משקי בית פרטיים, המעסיקים כדין עובדים זרים בסיעוד, לא ינכו מס הכנסה במקור משכר המשולם על ידם לאותם עובדים זרים. משמעותה של העסקה כדין היא כי עובדים קיבלו אשרות כניסה ורישיון לשיבת ביקור למטרת עבודה, ובידי המעסיק נמצא אישור רשמי להעסקת אותו עובד מסויים.

לעומת זאת, חובת הניכוי במקור תמשיך לחול על חברות המעסיקות עובדים זרים, כתברות סיעוד וחברות כח אדם, גם אם העובדים הזרים מופנים על ידן לעבודה בסיעוד במשק בית, וכן תחול חובת ניכוי במקור על מעסיקי עובדים זרים בסיעוד במסגרות אחרות שאינן משקי בית פרטיים כבתי חולים ובתי אבות.

16.4 היטל על העסקת עובדים זרים

במסגרת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 ("החוק להבראת כלכלת ישראל"), מחודש יולי 2003, נקבע היטל על העסקת עובדים זרים בגובה 8% מהכנסת עבודה ששולמה להם. ההיטל ישולם עבור הכנסות עבודה מחודש יולי 2003 ואילך. החל מראשית שנת 2006 ועד ליום 31 בדצמבר 2009 שיעור ההיטל היה 10%. במסגרת תיקון מס' 13 לחוק להבראת כלכלת ישראל, החל מיום 1 בינואר 2010 שיעור ההיטל כאמור הינו 20%. ואולם, שיעור ההיטל יהא שונה בגין עובד זר המועסק בענפים הבאים, כמפורט להלן: ענף החקלאות - 10%, ענף המסעדות האתניות - 15%, ענף התעשייה - 15% וענף הבניין - 15%. על פי הוראות המעבר לתיקון מס' 13, בענף המסעדות האתניות יהא שיעור ההיטל המוטל על העסקת עובד זר כמפורט להלן: בשנת 2011 - 13.75%, בשנת 2012 ואילך - 15%.

חובת תשלום ההיטל תחול על כל משלם הכנסת עבודה, לרבות מי שדינו לעניין תשלום מסים כדין המדינה ("המעסיק"), לעובד זר. חובת תשלום ההיטל לא תחול לגבי עובד זר שהוא תושב יהודה, שומרון ועזה, שאינו אזרח ישראלי כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה; עובד זר המועסק כדין בישראל והוא אזרח מדינה הגובלת בישראל והיוצא את ישראל בתום יום העבודה למקום מגוריו באותה מדינה ועובדים זרים המועסקים כדין במתן טיפול סיעודי. עובד סיעודי ייחשב כמועסק כדין אם יש בידיו אשרת עבודה תקיפה בישראל ממשרד הפנים, ובידי המטופל אישור משירות התעסוקה, המתייחס לאותו עובד מסויים.

יודגש כי ההיטל יחול על העסקת כל עובד זר, למעט הקבוצות שפורטו לעיל, בין אם הוא עובד חוקי ובין אם לאו, (למעט חריגים, כגון מומחה חוץ המשתכר לפחות פעמים מהשכר הממוצע במשק). על פי החוק, לא ינוכה ההיטל, במישרין או בעקיפין, מהכנסת העובד הזר. המעבידים ידווחו על ההיטל בטופס 102 בסוג ניכוי 109, לרבות מעבידים החייבים במס מעסיקים. מעבידים המנכים מס במקור יוכלו לדווח על גבי טופס 102ז' גם על ההיטל. אין להקטין את עלויות השכר על פי סעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת בגין ההיטל על העסקת עובדים זרים, מאחר ואינו מס הכנסה.

ההיטל יחול על כל הכנסת עבודה ששולמה לרבות שווי רכב ורדיו טלפון נייד צמודים. פסק דין מחוזי מפי השופט ד"ר א' סטולר (ע"מ 37101-10-11 רצון ואח' נ' פקיד שומה) דן בנוגע לסוגיית חובת תשלום היטל עבור העסקת עובדים זרים. המעסיקים טענו שהעובדים הזרים שהו בישראל למעלה מ-183 ימים בשנה ועל פי הגדרת "תושב ישראלי" המוגדרת בפקודה הם נחשבים לתושבי ישראל ומכאן כי אין מקום להיטל. בית המשפט קבע כי את "שאלת התושבות" של עובד זר יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית בהתאם לחוק הכניסה לישראל וכן בהתאם לחוק עובדים זרים והקריטריונים שבהם ולא בהתאם לפקודת מס הכנסה. כאמור, עובד זר המועסק בישראל מכוח חוק עובדים זרים ומקבל היתר שהייה מוגבלת בישראל על פי חוק הכניסה לישראל- איננו תושב בישראל, למרות מגבלת הימים הקיימת בפקודה. כמו כן, על מעסיקו חלת חובת תשלום ההיטל.

ביטול חובת תשלום היטל בגין עובדים זרים בחופשה

במסגרת התיקון לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג - 2003, אשר נתפרסם ביום 16 במרץ 2011, תוקן סעיף 44(א) לחוק. בין היתר, במסגרת התיקון לעיל נוסף סוג של עובד זר אשר אין לשלם בגינו היטל על העסקת עובד זר, כמפורט להלן: עובד זר בעל אשרה ורישיון ישיבה שניתנו

לו מכוח הסכם חופשת עבודה בין מדינת ישראל ובין מדינה אחרת¹ המנוי בתוספת בחוק זה, והוא מועסק בהתאם לתנאים שבהסכם:

- (א) הגעתו של העובד לישראל היא למטרת חופשה, ועבודתו בישראל היא מטרה משנית;
- (ב) התקופה המרבית לשהות העובד בישראל אינה עולה על 12 חודשים;
- (ג) התקופה המרבית להעסקת העובד אצל מעסיק מסוים אינה עולה על שלושה חודשים;
- (ד) העובד מבוטח בביטוח רפואי בכל תקופת שהותו בישראל;
- (ה) מספר העובדים המועסקים אינו עולה על מכסת עובדים מרבית לשנה.

בפסק דין אשר נידון לאחרונה בבית משפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים (ע"א 4946/16 שלמה סעד נ. פקיד שומה אשקלון) נקבע כי היטל על העסקת עובדים זרים יחול על עובדים שהינם מסתננים מאריתראה וסודאן, אשר לעת הזאת הוחלט שלא להוציאם מישראל בשל הנסיבות בארצות מוצאם, והם מחזיקים ברישיון לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.

16.5 ניכוי מס במקור מתשלום סוגי שכר מסויימים - שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, שכר דירקטורים ושכר ספורטאים

אדם (למעט יחיד המשלם שכר כאמור שלא בתחום עסקו או משלח ידו) המשלם:
א. שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד או שכר דירקטורים - ינכה משכר זה מס בשיעור המס השולי המקסימלי ליחיד (47% נכון לשנת 2017),
ב. שכר ספורטאים - ינכה משכר זה מס בשיעור של 30%.
אלא אם כן הציג נותן השירות אישור בכתב מאת פקיד השומה בדבר ניכוי מס במקור בשיעור מופחת או בדבר פטור מניכוי מס במקור.
לפירוט הגדרות השכר כאמור, ראה צו מס הכנסה (קביעת סוגי שכר כהכנסה), התשכ"ז-1967 (להלן: "הצו").

מן הראוי לציין, כי הגדרת "שכר מעניקי שירותי משרד" בצו קובעת:

"שכר מעניקי שירותי משרד" - סכומים המשתלמים למקבל על ידי ח"יב, לרבות החזר הוצאות ולרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בעד תרגום בכתב או בעל פה, כתבנות, ניהול חשבונות, תכנון או תכנות למחשבים או למיכון, בין בכסף ובין בשווה כסף, בין בתשלומים חד-פעמיים ובין בתשלומים תקופתיים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי לפי תקנות ניכוי ממשכורת. (ההדגשות אינן במקור פ.ק.).

16.6 ניכוי מס במקור משכר דירקטורים

כללי

כידוע, במסגרת החובות המוטלות על חברות בע"מ נקבעה, בין השאר, בחוק החברות התשנ"ט - 1999 החובה למנות דירקטורים.

בסעיף 219 לחוק החברות נקבע כי בחברה פרטית יכהן לפחות דירקטור אחד, ואילו בחברה ציבורית יכהנו לפחות שני דירקטורים חיצוניים.

בעבר פורסמו ידיעות בדבר מקרים בהם דירקטורים השתמטו מחבות במס בגין תשלומים שקיבלו תמורת שירותיהם לחברות, וזאת בטענות שונות כי לא ידעו שזוהי הכנסה חייבת בידם או כי חשבו ששיעור הניכוי במקור מהתמורה מהווה את חבות המס הסופית. ברשימה זו נעמוד על השלכות המס הצפויות בגין תשלומי שכר לדירקטורים.

התמורה המתקבלת בידי הדירקטור בגין שירותיו מהווה בידי הכנסה לצרכי מס הכנסה מכח סעיפים 12(1) (משלח יד) או 102(10) לפקודה, ולעניין ביטוח לאומי נקבע כי שכר דירקטורים הינו בגדר מבוטח שאינו עובד ואינו עובד עצמאי בגין הכנסה זו.

בצו מס הכנסה (קביעת סוגי שכר כהכנסה), התשכ"ז-1967 (להלן: "הצו"), נקבעה הגדרת "שכר דירקטורים" בזו הלשון:

"סכומים המשתלמים למקבל על ידי ח"יב, לרבות החזר הוצאות ולרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בעד כהונה כדירקטור בחברה, בין בכסף ובין בשווה כסף, בין בתשלומים חד פעמיים ובין בתשלומים תקופתיים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי לפי תקנות ניכוי ממשכורת. (ההדגשות אינן במקור פ.ק.).

¹ נכון למועד כתיבת שורות אלה מדובר בהסדר בדבר תכנית לחופשת עבודה בין ממשלת ישראל לבין ממשלת ניו-זילנד.

"מקבל" מוגדר בצו, כאדם המקבל שכר דירקטורים בין עבורו ובין עבור אדם אחר, ואילו **"חייב"** מוגדר כאדם המשלם שכר דירקטורים בין על חשבונו הוא ובין מטעמו על חשבונו של אדם אחר, בין במישרין ובין בעקיפין, למעט יחיד המשלם שכר כאמור שלא בתחום עסקו או משלח ידו. הגדרת שכר דירקטורים אינה חלה על תשלום שכר לדירקטור בחברה "שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם" כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, שהינו בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 9(32) לפקודה באותה חברה, אשר לגביו חלה חובת ניכוי לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993.

הגדרת **"משכורת"** בתקנות ניכוי ממשכורת, כוללת תשלומים שמשלמת חברת מעטים לדירקטור אשר הינו בעל שליטה בה. במקרה זה, ובהתאם לתקנה 6(ב) לתקנות דלעיל, חלה על המעביד בעת התשלום חובת ניכוי מס בשיעור המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בשנת המס 2017 - 47%). לאור האמור, במקרים בהם מקבל המשלם מהדירקטור **חשבונית מס**, על המשלם לנכות מס במקור בשיעור מקסימאלי מכל הסכום המשתלם, לרבות מס ערך מוסף. בנוסף נקבע בתקנות דלעיל, כי במקרים בהם התשלום, כולו או חלקו, הינו בשווה כסף, יקבע ה"חייב" לצורך הניכוי את סכום התשלום כפי **שעלה לו או לפי מחיר השוק, לפי הגבוה**. למען הסר ספק, יובהר כי פקיד השומה רשאי להורות בכתב ל"חייב", כי ניכוי המס לפי התקנות **יוקטן או יבוטל** (בדרך כלל הקטנה כאמור אינה חלה על תשלומים בשווה כסף), אם פקיד השומה סבור כי עלול להתהוות עודף מניכוי המס. כתוצאה מכך, נראה כי הדירקטור יידרש להגיש דוח מס שנתי.

חוק עסקאות גופים ציבוריים

בנוסף לאמור לעיל, כאשר מדובר בדירקטור המכהן **בחברה ציבורית**, חל חוק עסקאות גופים ציבוריים, התשל"ו-1976, הקובע כי גוף ציבורי לא יתקשר ב"עסקה" כהגדרתה בחוק מע"מ עם תושב ישראל (למעט עסקה שמחירה אינו עולה על סכום של 4,920 ש"ח, נכון לשנת 2017), אלא אם הומצא על ידי נותן השירות (הדירקטור) לגוף הציבורי אישור **ניהול פנקסי חשבונות** או פטור מלנהלם לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים, אשר ניתן על ידי **פקיד מורשה** (פקיד שומה או מנהל המכס ומע"מ), רואה חשבון או יועץ מס.

16.7 ניכוי מס במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים

תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), התשל"ז-1977 (להלן: **"התקנות"**) קובעות את שיעור ניכוי מס במקור מ"תשלומים בעד שירותים או נכסים" המשולמים על ידי המשלם למקבל עבור אותם שירותים או נכסים כאמור. להלן שיעורי ניכוי מס במקור:

1. משלם המשלם למקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים, למעט תשלומים כאמור בעד נכס או שירות ששוויים אינו עולה על סכום 4,920 ש"ח (נכון לשנת 2017), ינכה מתשלומים אלה מס בשיעור 20%.
2. על אף האמור בסעיף 1, אם לא הוכיח המקבל להנחת דעתו של פקיד השומה, כי ניהל לגבי הכנסתו פנקסים קבילים וכי הגיש את כל הדוחות שחוייב בהגשתם בהתאם להוראות הפקודה ואין בידו אישור בכתב מפקיד השומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את הדוחות האמורים, ינוכה מס בשיעור של 30%.
3. היה התשלום האמור כולו או חלקו בשווה כסף, יקבע המשלם לצורך הניכוי את סכום התשלום כפי שעלה לו, פקיד השומה רשאי להגדיל או להקטין את הסכום האמור, והמשלם ינכה את המס לפי קביעת פקיד השומה. לעניין זה -

"משלם" - אדם המשלם תשלומים בעד שירותים או נכסים למעט יחיד או שותפות

של יחידים שפקיד השומה אישר בכתב לענין זה, כי בשנת מס פלונית לא יחשבו כמשלם, כתוצאה מהקטנה מהותית בהיקף עסקיהם.

"מקבל" - אדם המקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים, למעט אדם כמפורט בתוספת.

בתוספת מפורטים, בין היתר, מקבלים שהם המדינה, רשות מקומית, חברת ביטוח, מוסד בנקאי ועוד, שאין לנכות להם מס בהתאם לתקנות אלו.

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977 (להלן: **"הצו"**) קובע חבות בניכוי מס במקור מ"תשלומים בעד שירותים או נכסים" המשולמים על ידי הגופים המפורטים כדלהלן:

1. מוסדות כספיים, המדינה, חברות ממשלתיות, רשויות המדינה ורשויות מקומיות, בתי חולים וכו' חייבים בניכוי מס במקור מתוקף צו זה ללא קשר למחזורן.
2. חברה החייבת בחובת ניהול מערכת חשבוניות כפולה או חברה או חברת בת שמחזור עסקיהן ביחד, או של כל אחת מהן לחוד, עלה על הסכום הנקוב לגבי שנת מס פלונית כמפורט בתוספת

א', למעט חברת-בת שמחזור עסקיה לא עלה על הסכום הנקוב לגבי אותה שנת מס פלונית כמפורט בתוספת ב', וכן מי שחייב בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה או מי שמחזור עסקיו בשנת המס 1988 או לאחר מכן עלה על הסכום הנקוב בתוספת א'.
 לעניין זה -

"חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה" - חובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, כפי שנקבעה בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973, או בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות ע"י מוסד), התשנ"ב-1992.

3. שותפות שאחד או יותר מהשותפים בה הוא חבר-בני-אדם החייב בניכוי במקור לפי הצו. בהתאם לסעיף 2א לצו, ממועטים מהגדרת "תשלומים בעד שירותים או נכסים" סוגי התשלומים הבאים:

- (1) "תשלומים שמשלמים יחיד, שותפות של יחידים או חברה שאינה חברת אם או חברת בת, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס בה משתלם התשלום לא עלה מחזור עסקיהם על הסכום הנקוב בתוספת א' ושלא היו חייבים בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה;
- (2) תשלומים שמשלמת חברה שהיא חברת אם או חברת בת, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס בה משתלם התשלום, לא עלה מחזור העסקים של חברת האם יחד עם כל חברות הבת שלה, או חברת הבת יחד עם חברת האם שלה, לפי העניין, על הסכום הנקוב בתוספת א' ושלא היתה חייבת בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה;
- (3) תשלומים שמשלם מוסד ציבורי, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס שבה משתלם התשלום, לא עלה מחזור עסקיו על הסכום הנקוב בתוספת ג' אלא אם כן העסיק בכל אחת משנות המס כאמור, למעלה מ-10 מועסקים."

על פי החב"ק, להלן טבלה לדוגמא, המציגה את החבות של משלם לנכות מס במקור בגין שירותים ונכסים:

שנה	א	ב	ג	ד
1996	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה
1997	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	חייב בכפולה
1998	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה
1999	חייב בכפולה	חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה
2000	חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב בכפולה
.	↓	↓	↓	↓
.	לא חייב בניכוי במקור	לא חייב בניכוי במקור	לא חייב בניכוי במקור	חייב בניכוי במקור
2001	חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב בכפולה
.	↓	↓	↓	↓
.	חייב בניכוי במקור	לא חייב בניכוי במקור	לא חייב בניכוי במקור	חייב בניכוי במקור

16.8 ניכוי מס במקור מתשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים

במסגרת חקיקת חוק התוכנית הכלכלית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק התכנית הכלכלית"), הוסף סעיף 2א לפקודה הקובע כי השתכרות או רווח של אדם **תושב ישראל**, שהופקו או נצמחו בישראל או מחוצה לה, וכן השתכרות או רווח של אדם **תושב חוץ** שהופקו או נצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יראו לעניין הפקודה כהכנסה ויבואו בחשבון בקביעת רווחיו או הכנסתו, למעט לעניין קיזוז הפסדים.

יחד עם זאת, נקבע כי הוראות הסעיף לא יחולו על כל אחד מאלה:

- א. השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי הפקודה.
- ב. השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית.
- ג. השתכרות או רווח מהגרלות או פרסים שנקבעו על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

במקביל הוסף סעיף 28(9) לפקודה המאפשר לשר האוצר לפטור ממס השתכרות או רווח כאמור, בתנאים מסויימים.

בנוסף, הוסף לפקודה סעיף 124 לפקודה, הקובע כי החל משנת 2014 שיעור המס על ההכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2א יהיה 30%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) לפקודה או ניכוי בשל הוצאות הכרוכות בדיווח ובתשלום לפי סעיף 17(11) לפקודה. במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016, אשר פורסם ברשומות בתאריך 29 בדצמבר 2016, תוקן סעיף 124 לפקודה ונקבע להגדיל את שיעור המס ל-35%.

תחולת הוראת התיקון הינה על השתכרות או רווח שהופקו או שנצמחו ביום 1 בינואר 2017 או לאחריו.

להלן ההוראות שנקבעו בנוגע לניכוי מס במקור ודיווח על הכנסה כאמור:

1 ניכוי מס במקור בשיעור של 35% החל משנת 2017

תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים), התשס"ג-2003 (להלן: "התקנות"), מטילות חובה על אדם, המשלם תשלום המהווה השתכרות או רווח, שמקורם בהימורים, הגרלות או בפעילות נושאת פרסים, לנכות מס במקור. לעניין זה, אדם הינו למעט יחיד המשלם תשלום כאמור שלא בתחום עסקו או משלח ידו.

היה התשלום, כולו או חלקו, בשווה כסף, יקבע המשלם לצורך הניכוי את סכום התשלום על פי שווי. פקיד השומה רשאי להגדיל או להקטין את הסכום.

לעניין זה, הוגדר "תשלום" כסכום ששולם כהשתכרות או רווח שאינו פטור ממס לפי צו הפטור (ראה להלן), בין אם שולם לאדם אחד ובין אם שולם לכמה בני אדם; ויראו לעניין זה כהגדרה אחת או כהימור אחד, לפי העניין, גם הגרלה או הימור ששולבו בהם כמה ניחושים וכן כמה הגרלות או הימורים שנעשו בטופס אחד.

בהודעה שפורסמה מטעם רשויות המס נקבע כי על שוויים של פרסים שניתנו לעובדים במסגרת יחסי עובד מעביד, יחולו הוראות סעיף 2(2) לפקודה (הכנסת עבודה) ומס הכנסה ינוכה על פי תקנות ניכוי מס במקור ממשכורת. כמו כן, על פרסים או הגרלות שהוענקו לספקים ונותני שירותים במהלך הפעילות העסקית, יחולו הוראות סעיף 1(2) לפקודה ומס הכנסה ינוכה על פי התקנות הרלבנטיות (שירותים ונכסים וכדומה).

יודגש כי בתקנות נקבע כי אין בהוראותיהן כדי לפטור מקבל מלכלול את התשלום בדין וחשבון על הכנסותיו.

האמור לעיל, יחול על תשלום כאמור, בין שמקורו בפעילות חוקית ובין אם לאו.

ביום 2 בינואר 2017 תוקנו התקנות ובמסגרת התיקון נקבע כי מהתשלום ינוכה מס בשיעור הקבוע בסעיף 124 לפקודה (35% נכון לשנת 2017) וכן מס נוסף לפי סעיף 121 לפקודה, קרי מס על הכנסות העולות על ₪ 640,000 (3% נכון לשנת 2017).

2. צו הפטור - צו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים), התשס"ג-2003

בצו שהוצא מכוח סעיף 9(28) לפקודה נקבע סכום זכיה שיהיה פטור ממס.

בצו נקבע כי סכום זכיה 49,320 ש"ח(*) - נכון לשנת המס 2017 ("תקרת הפטור"), שהתקבל מהימור אחד, מהגרלה אחת, או מפרס אחד, שנעשו במסגרת חוקית, יהיה פטור ממס.

כאשר סכום זכיה, שהתקבל מהימור אחד, מהגרלה אחת, או מפרס אחד, עולה על תקרת הפטור אולם נמוך מכפל תקרת הפטור (עד 98,640 ש"ח), יהיה הסכום הפטור ממס בגובה תקרת הפטור פחות ההפרש בין סכום הזכיה לתקרת הפטור.

כאשר סכום הזכיה עולה על כפל תקרת הפטור, יהיה כל סכום הזכיה חייב במס.

כמו כן, נקבע כי סכום זכיה שנתקבל במסגרת הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים בלתי חוקיים, יהיה כולו חייב במס, ללא זכות לפטור כלשהו.

כהגרלה אחת, הימור אחד או כפרס אחד יחשבו גם הגרלה, הימור או פרס ששולבו בהם כמה ניחושים וכן כמה הגרלות או הימורים שנעשו בטופס אחד, והכל בין אם שולמו לאדם אחד או יותר.

(*) על פי הצו נקבע כי תקרת הפטור תתואם לפי הוראות סעיף 120 לפקודה, כאילו היתה תקרת הכנסה כמשמעותה באותו סעיף.

16.9 ניכוי מס במקור מריבית ודיבידנד לאור תיקונים 147 ו-187 לפקודה

ביום 29 בדצמבר 2005, פורסמו ברשומות תקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסויימים), התשס"ו-2005. תקנות אלו באו להחליף את הוראות סעיף 161 לפקודה שבוטל במסגרת תיקון 147 לפקודה, וכן את התקנות שהותקנו על פיו.

להלן עיקרי ההוראות המתייחסות לניכוי מס במקור מהכנסות מריבית ומדיבידנד שיחולו מיום 1 בינואר 2006:

במסגרת תיקון 187 לפקודה החל מיום 1 בינואר 2012, הוגדלו שיעורי המס ב-5%.

- 1. ניכוי מס מדיבידנד**
- א. תשלום דיבידנד מאת חברה ישראלית ליחיד תושב ישראל חייב בניכוי מס במקור בשיעורים הבאים:
- (1) ליחיד שהיה בעל מניות מהותי בחבר בני האדם (משלם הדיבידנד) במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לתשלום, למעט חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה (בישראל או מחוץ לישראל) - 30%.
- (2) ליחיד אחר, או ליחיד שהיה בעל מניות מהותי בחברה ישראלית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה - 25%.
- (3) לגבי דיבידנד שנקבע לו שיעור מס מוגבל לפי כל דין - לפי השיעור שנקבע.
- ב. בגין דיבידנד המשלמת חברה ישראלית לחברה ישראלית אשר לגביה נקבע שיעור מס מיוחד ינוכה מס לפי השיעור שנקבע.
- ג. בתשלום דיבידנד מאת חברה ישראלית לתושב חוץ או לזכותו יחול חיוב בניכוי מס במקור על פי השיעורים המפורטים להלן:
- (1) לגבי תושב חוץ שהיה בעל מניות מהותי בחבר בני האדם (משלם הדיבידנד) במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לתשלום, למעט חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה (בישראל או מחוץ לישראל) - 30%.
- (2) לתושב חוץ אחר, או לתושב חוץ שהיה בעל מניות מהותי בחברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה - 25%.
- ד. החל מיום 1 בינואר 2013 ניכוי מס במקור מדיבידנד כאמור לעיל אשר שילמה חברה ישראלית שמניותיה רשומות למסחר בבורסה בשל מניות שמוחזקות בחברת רישומים, יעשה באמצעות מוסד כספי.
- ה. חלוקת רווחים מקרן נאמנות תהא חייבת בניכוי מס במקור בשיעורים המפורטים להלן:
- (1) לגבי מקבל שהוא חבר בני אדם - שיעור מס החברות החל ביום התשלום.
- (2) בחלוקת רווחים ליחיד מקרן נאמנות פטורה - 25%.
- הוראות אלו לא יחולו בתשלום רווחים לתושב חוץ מקרן נאמנות להשקעות חוץ.
- 2. ניכוי מס מריבית**
- א. קופת גמל המשלמת ריבית ליחיד, תנכה מס במקור בשיעור של 20% לגבי ריבית המשולמת בשל סכומים שהופקדו אחרי ה-1.1.2006 ובשיעור של 15% לגבי ריבית המשולמת בשל סכומים שהופקדו לפני ה-1 בינואר 2006.
- ב. תאגיד בנקאי המשלם ליחיד ריבית ינכה ממנה מס בשיעור של 25% על נכס הצמוד למדד ובשיעור של 15% על נכס שאינו צמוד למדד, למעט אם הריבית פטורה ממס והוגשה על כך הצהרה במועד שנקבע בתקנה.
- ג. (1) בכל תשלום אחר של ריבית ינוכה ממנה מס בשיעור של 25% לגבי נכס הצמוד למדד ובשיעור של 15% לגבי נכס שאינו צמוד למדד (למעט על תוכנית חיסכון בפוליסה משתתפת ברווחים).
- (2) מתשלום ריבית ליחיד על איגרת חוב או מילווה מדינה שהוצאו או שהונפקו לפני ה-8 במאי 2000 (ובלבד שהריבית חייבת במס) ינוכה מס במקור בשיעור של 35%.
- (3) סעיפים (1), (2) לא יחולו על ריבית המשולמת לתושב חוץ על מלווה מדינה ופטורה ממס בתנאים שנקבעו בתקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשולמת על מלווה מדינה), התשס"ה-2004 או על ריבית המשולמת לתושב חוץ על מילווה שמשלמת המדינה ופטורה ממס לפי הוראות צו מס הכנסה (פטור כללי ממס על מלווה במטבע חוץ שמקבלת המדינה), התשנ"א-1991 או הוראות סעיף 9(ד15) לפקודה.
- ד. אף על פי סעיף ג' לעיל, תשלום ריבית יהא חייב בניכוי מס במקור בשיעור המס השולי לגבי יחיד ובשיעור מס חברות לגבי חבר בני אדם במקרים הבאים:
- (1) לבעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם משלם הריבית.
- (2) ליחיד העובד בחבר בני האדם משלם הריבית, או למי שנותן שירותים או מוכר מוצרים לחבר בני האדם משלם הריבית.
- (3) למקבל שהוא חבר בני אדם שאינו תושב חוץ.
- 3. תשלום המס שנוכה**
- תשלום המס שנוכה במקור בחודש מסויים, יועבר לפקיד השומה עד היום ה-15 של החודש העוקב, לגבי חייב שאינו מוסד כספי. מוסד כספי ישלם לפקיד השומה ב-1 בכל חודש וב-15 בכל חודש את סכום המס שניכה החל מיום התשלום הקודם.
- 4. הגשת דו"ח מיידי ודו"ח חודשי**
- חייב שאינו מוסד כספי יגיש לפקיד השומה עד ה-15 בכל חודש, יחד עם תשלום המס שניכה, דו"ח מפורט על סכום המס שניכה וכן על דיבידנד או ריבית ששילם גם אם לא נוכה מהם מס.

חייב שהוא מוסד כספי יגיש לפקיד השומה דו"ח על סכום הדיבידנד או הריבית ששילם וכן על סכום המס שנוכה מהתשלום. הדו"ח יועבר לפקיד השומה יחד עם סכום המס שנוכה.

5. אישורים אחרים

חייב שניכה מס כאמור לעיל, ייתן לכל מי ששילם לו דיבידנד או ריבית, על פי בקשתו, עד ליום 20 במרס של כל שנה, לגבי שנת המס הקודמת, אישור על הדיבידנד או הריבית ששילם לו וכן על שיעור המס שניכה.

6. תחילה ותחולה

תחולתן של התקנות המפורטות לעיל, הינו מיום 1 בינואר 2006 והן יחולו לפי ההוראות אשר מפורטות בסעיף 20 לתקנות (ההוראות מפרטות את מועדי התחולה הרלוונטיים לגבי כל קופ"ג, תכנית חסכון, פקדונות, אג"ח, מלווה מדינה, נייר ערך זר וכו').

כמו כן, הריבית שהופקה, שנצמחה או שנצברה בתקופה מסויימת תחושב, לעניין זה, על ידי חלוקת הריבית על פי היחס שבין התקופות שבשלהן שולמה לבין התקופה שבה הופקה, נצמחה או נצברה.

16.10 הטבות לחברת הפקות ישראלית במסגרת החוק לעידוד הפקת סרטים

בישראל - חוזר ניכויים מיום 26 באפריל 2009

ביום 5 בנובמבר 2008 נכנס לתוקפו החוק לעידוד הפקת סרטים בישראל (הוראת שעה ותיקון חקיקה), התשס"ט-2008, הטומן בחובו הטבה אשר מוענקת לחברת הפקות ישראלית. ביום 26 באפריל 2009 פרסמה רשות המסים חוזר ניכויים בנוגע לחוק לעידוד הפקת סרטים. בהתאם לחוק ולחוזר שבנדון, חברת הפקות ישראלית תהיה זכאית, במקרים מסוימים, להותיר בידה סכומים שניכתה מתשלומים ששילמה לנותני שירותי הפקה בישראל.

להרחבה בנושא ראה החוק לעידוד הפקת סרטים בישראל (חוזר ניכויים) אשר פורסם על ידי חטיבת שומה וביקורת של מס הכנסה ביום 26 באפריל 2009. יחד עם זאת, תוקף החוק הינו עד לתום שנת המס 2013, נכון למועד כתיבת מדריך המס טרם ניתנה הארכה לחוק.