

2. עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2010 עולה על 4 מיליון ש"ח או חלה עליו החובה לנהל מערכת חשבוונאות בשיטת החשבוונאות הכפולה לפי הוראות ניהול פנקסים יהא חייב בדיווח המקוון החל מינואר 2011.
- יודגש כי בהתאם להוראות סעיף 69 לחוק מע"מ, סך המחזור לשנת 2010 בגינו חלה חובת הדיווח כמפורט לעיל, עומד על סך של 1 מיליון ש"ח. אולם בהתאם להודעת רשות המסים מיום 18 באוקטובר 2010 הועלה סכום המחזור לשנת 2010 לסך של 4 מיליון ש"ח על מנת להקל על הטמעת מהלך הדיווח המקוון.
- כמו כן ובדומה לאמור לעיל ביחס לשנת 2010 מנהל מע"מ עשוי לפטור עוסקים מסוימים מהגשת דוח וכן לחייב עוסקים אחרים בהגשת דוח במידה ובמהלך שנת 2011 נוכחו שמחזורם יעלה על מחזור של 4 מיליון ש"ח, אף על שמחזורם בשנת 2010 היה קטן מ- 4 מיליון ש"ח.
3. עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2011 או 2012 עולה על 2.5 מיליון ש"ח או חלה עליו החובה לנהל מערכת חשבוונאות בשיטת החשבוונאות הכפולה לפי הוראות ניהול פנקסים יהא חייב בדיווח המקוון החל מינואר 2012 ו- 2013, בהתאמה.
4. מלכ"רים אשר מעסיקים 300 עובדים או יותר (לפי טופס 126) יהיו חייבים בדיווח המקוון החל מינואר 2011.
5. מלכ"רים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 או 2011 (בהתאמה) עולה על 20 מיליון שקלים יהיו חייבים בדיווח המקוון החל מינואר 2012 או 2013 (בהתאמה).
6. מוסדות כספיים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 עולה על 4 מיליון שקלים יהיו חייבים בדיווח המקוון החל מינואר 2011.
7. מוסדות כספיים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 או 2011 (בהתאמה) עולה על 4 מיליון שקלים יהיו חייבים בדיווח המקוון החל מינואר 2012 או 2013 (בהתאמה).
8. בתקופה מיום 1 במרץ 2014 ועד יום 31 בדצמבר 2014 תחול חובת הדיווח המקוון על עוסק אשר מחזור עסקאותיו השנתי עולה על 2,000,000 ש"ח ומתקיים לגביו אחד מאלה:
- 8.1 חייב להכין מאזן, וכן חייב במינוי רואה חשבון מבקר או מבקר אחר כאמור בסעיף 20 לפקודת האגודות השותפויות.
- 8.2 העוסק רשום כשותפות לפי חוק מע"מ או איחוד עוסקים לפי סעיף 56 לחוק מע"מ, ולגבי אחד השותפים או אחד העוסקים, לפי העניין, התקיים האמור בסעיף 8.1 לעיל.
9. מיום 1 בינואר 2015 תחול חובת הדיווח המקוון כמפורט בסעיף 8.1 לעיל על עוסק אשר מחזור עסקאותיו השנתי עולה על 1,500,000 ש"ח ומתקיימים לגביו שאר התנאים שבסעיף כאמור.
10. עוסק אשר מחזור עסקאותיו השנתי עולה על 2,500,000 ש"ח ו/או עוסק החייב בניהול ספרי חשבוונות בשיטה הכפולה לפי הוראות ניהול ספרים ימשיך להיות חייב בדיווח מקוון כפי שהיה עובר לתיקון 44.
11. מוסד כספי אשר מחזורו השנתי גבוה מ- 4,000,000 ש"ח יהיה חייב בדיווח מקוון החל מיום 1 בינואר 2014. יצוין, כי סך המחזור השנתי ייבחן ביחס למחזור שחל לפני שנתיים שקדמו לשנה הרלוונטית.
12. מלכ"ר אשר מחזורו השנתי גבוה מ- 20,000,000 ש"ח ימשיך להיות חייב בדיווח מקוון כפי שהיה עובר לתיקון. יצוין, כי סך המחזור השנתי ייבחן ביחס למחזור שחל לפני שנתיים שקדמו לשנה הרלוונטית.
13. עם זאת, יודגש כי חובת הדיווח המפורט אינה מותנית בקבלת הודעה מרשות המיסים, ואין באי משלוח ו/או קבלת ההודעה כאמור כדי לפטור מקיום החובות על פי החוק.
- מתכונת הדיווח המקוון למע"מ תהא כדקלמן:
1. במסגרת הדוח המקוון יפורטו כל נתוני הדוח התקופתי ובנוסף יפורטו כל חשבוניות המס שהוצאו על-ידי עוסק בתקופת הדוח, כל חשבוניות הרכש שנכללו בדוח וכן כל רישומי היבוא הנושאים את שם העוסק.
2. הדוח המקוון יהיה חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת.
3. הדיווח המקוון אינו מחליף את הדיווח הרגיל שהיה קיים עד היום אלא מתווסף לו. עוסק שחלות עליו הוראות אלה יהיה חייב בדיווח רגיל עד ל-15 לחודש העוקב והדוח המקוון יוגש תוך 15 ימים לאחר מועד האחרון להגשת הדוח התקופתי.
4. מלכ"רים ומוסדות כספיים ידווחו בדוח המקוון על כל חשבוניות הרכש שלהם.
- יצוין, כי בהתאם להוראות התיקון עוסק שיבחר בשנים 2012 ו- 2013 להגיש דוח מפורט במקום דוח תקופתי, יהיה רשאי להגישו ולשלם את המס הנובע ממנו עד ליום ה- 22 לחודש.

שומה והשגה

9.22 התיישנות שומת מס הכנסה ושומת ניכויים

א. התיישנות שומות מס הכנסה

בסעיף 145(א)(2) לפקודה, נקבע כי פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח, ובאישור המנהל - תוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולאשרו או להוציא שומה לפי מיטב שפיטה (אשר אפשר שתיערך בהסכמת הנישום). הוראה זו חלה לגבי דוח מס לשנת 2002 ואילך.

במסגרת תיקון 211 לפקודה, הוארכה התקופה שבה פקיד השומה רשאי לבדוק את השומה ולקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו לארבע שנים ובמקביל לבטל את השנה הנוספת שבסמכות המנהל. הוראות התיקון הני"ל הינן לגבי דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך.

ב. התיישנות שומות ניכויים

בסעיף 167(א) לפקודה נקבע כי פקיד השומה רשאי לשום ניכויים תוך המאוחר, מבין התקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס, ובין 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 164 או 243 לפקודה, ובאישור המנהל - בתוך 4 שנים מתום שנת המס כאמור. הוראה זו תחל על דוחות לשנת 2002 ואילך.

במסגרת תיקון 211 לפקודה, נקבע כי יינתנו לפקיד השומה לשום ניכויים במשך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים האחרון השנתי האחרון של החייב. הוראות התיקון הני"ל הינן לגבי דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך.

9.23 השגה על שומת מס הכנסה ושומת ניכויים

השגה על שומת מס הכנסה

א. השגה על שומה

בסעיף 150(א) לפקודה נקבעה זכות ההשגה על שומה. את הודעת ההשגה יש להגיש בכתב, בצירוף הנימוקים להשגה, וזאת תוך 30 יום מיום המצאת השומה. בשיקול דעת פקיד השומה, ניתן בנסיבות מסויימות להאריך מועד זה.

ב. השגה על שומה לפי מיטב שפיטה בהיעדר דוח

בסעיף 150(ב) לפקודה נקבע כי אם נישום לא הגיש דוח לשנת מס מסויימת והוצאה לו שומה לפי מיטב שפיטה (לפי סעיף 145(ב) לפקודה) לאותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו. הוראה זו תחול לגבי השגה שהוגשה מ-1.7.03 ואילך.

ג. המועד להחלטה בהשגה

בסעיף 152(ג) לפקודה נקבע כי יראו השגה כאילו נתקבלה אם לא הושג הסכם בין הנישום לפקיד השומה, ופקיד השומה לא קבע את המס בצו תוך המאוחר מבין 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח, ובאישור הנציב - 4 שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה ממועד הגשת ההשגה, לפי המאוחר מביניהם.

לגבי השגה על שומה לפי מיטב שפיטה שהוצאה בהיעדר דוח לפי סעיף 145(ב) לפקודה - אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור הנציב - בתום 5 שנים מתום שנת המס כאמור.

הוראה זו תחול לגבי דוחות לשנת 2002 ואילך.

בהתאם לתיקון המוצע במסגרת הצעת חוק ההסדרים 2015-2016 מוצע לתקן את הוראות סעיף 152(ג) ולקבוע כי יראו השגה כאילו התקבלה רק בחלוף ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, ואם היא על שומה שנערכה למי שלא הגיש דוח - בתום חמש שנים, ובמקביל לבטל את השנה הנוספת אשר בסמכות המנהל.

בעמ"ה 7050/03 משה סמי נ' פ"ש ירושלים קבע בית המשפט המחוזי בהתאם למבחן "היציאה משליטה", קרי מועד משלוח הצווים (לא מועד קבלתם על ידי הנישום) קוטע את מרוץ ההתיישנות, ולא המועד שבו מפעיל פקיד השומה את שיקול דעתו ביחס לשומה, מאחר ולפי מידת הצדק וההגייון, על הנישום לדעת תוך תקופה סבירה וקצובה מה עלה בגורל השגתו וכיצד להמשיך ולכלכל את מעשיו. לכן לאור פס"ד משה סמי על פקיד השומה לסיים את מלאכתו ולשלוח בדואר או באמצעות שליח את ההחלטה בהשגה לא יאוחר מהיום האחרון שעומד לו (4-3 שנים מיום הגשת הדו"ח או שנה מיום הגשת ההשגה), מועד קבלת ההחלטה, חתימת הנימוקים, שידור הצווים וכד' אינו רלוונטי עוד (לאור הרציונל העומד מאחורי פסק הדין הני"ל - החשיבות של ידיעת הנישום על גורל השגתו - נפסק בבית המשפט המחוזי בעמ"ה 8027/04 א. לביא שמירה ושירותים בע"מ כי די בידיעת הנישום על גורל השגתו כדי שמירוץ ההתיישנות ייפסק; על פי עובדות פסה"ד, פקיד השומה יידע את מייצג המערערת בדבר הוצאת השומות).

פקיד השומה ערער לבית המשפט העליון וביום 22 באפריל 2007 נתקבלה פסיקתו של בית משפט זה בע"א 5954/04. בית המשפט העליון קבע, כי במציאות המשפטית העכשווית אין מקום להחיל את "הלכת ביר" (הלכה שקבעה כי שעה שקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב "נפסק מירוץ ההתיישנות"). עמדת בית המשפט היא, שיש להחיל את ההלכה החדשה גם על העבר לגבי שומות תלויות ועומדות. רשות המסים ערערה על פסיקת ביהמ"ש העליון (דנ"א 3993/07), ובפס"ד שניתן ביום 14/7/11 הוגבלה התחולה הרטרואקטיבית כך שתתייחס רק לאותם הליכים אשר בהם ניתנה החלטה בהשגה או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה מאז הינתן פסק הדין בעניין סמי (23.5.2004) ואלו לא נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים.

בעמ"ה 1080/02 פרגיוס יעקב נ. פקיש שומה חולון, בית המשפט המחוזי דן בשאלה ממתי מתחיל "מרוץ ההתיישנות" הנוגע להשגה, האם מיום שהתקבלה ההשגה במשרד פקיד שומה בכלל או שמא, מיום שהתקבלה ההשגה במשרדו של פקיד השומה המטפל ספציפית בתיק. נראה שהדין בשאלה זו טרם נשלם:

- בעניין פרגיוס קבע השופט אלטוביה כי, לא צריכה להיות מניעה כי מועד הגשת ההשגה תרשם במועד שבו מתקבלת חותמת "נתקבל", ואין זה משנה אם ההשגה נתקבלה במשרדו של פקיד השומה המטפל או במשרדו של פקיד שומה אחר.
- לעומת זאת, בעניינו של דוד מושביץ ואחרים נ. פשמ"ג (עמ"ה 1174/00 ועמ"ה 1172/00) קבעה השופטת ברכה אופיר תום כי לעניין ההתיישנות, תקופת השנה מיום הגשת ההשגה תחל מאותו יום שבו הגיעה ההשגה למשרדו של פקיד השומה המטפל בתיק הרלוונטי. נציין, כי בעניין דוד מושביץ ואחרים נ. פשמ"ג ההשגה הוגשה לפקיד שומה אחר ללא ציון העובדה כי היא מיועדת לפשמ"ג.
- ביום 26 ביוני 2006 ניתנה החלטת ביהמ"ש המחוזי בבש"א 9591/05 קלנסקי אביבה נ. פקיד שומה גוש דן, לפיה מועד הגשת ההשגה ראוי כי ימנה מיום הגשתה באחד ממשרדי המשיב ובלבד שהגשתה במשרד אחר שאינו המשרד המטפל דרך קבע בתיקו של המשיג, נעשתה בתום לב וכי בהשגה מצוי מידע מדויק בקשר עם זהות המשיג, זהות פקיד השומה המטפל בתיקו וכיוצ"ב פרטים בסיסיים המתחייבים מעצם מהותה של ההשגה והטיפול בה. נקבע, כי במקרים בהם הוגשה השגה שאינה מנומקת, ניתן לראות במועד בו הגיעה ההשגה לידי פקיד השומה הספציפי והרלוונטי כמועד הראשון שבו היה באפשרותו לבדוק אותה. נקבע כי מקום שמוגשת השגה "סתמית" לא תעמוד למשיג הטענה כי מועד השגתה במשרדי מי מפקידי השומה הוא מועד "קבלתה" בידי פקיד השומה ויראו את פקיד השומה כמי שהפעיל את סמכותו שבסעיף 150(א) לפקודה ובחר לדחות את מועד קבלת ההשגה למועד שבפועל הגיעה היא למשרדי פקיד השומה אשר בהם מתנהל תיקו של המשיג, היות ומי שהגיש "היה מנוע מלהגיש את הבקשה מכל סיבה אחרת".

השגה על שומת ניכויים

סעיף 168 לפקודה קובע, כי נישום החולק על שומת הניכויים רשאי להגיש בתוך שבועיים ממועד מסירת הודעת השומה השגה בכתב לפקיד השומה. סעיפים 150 - 158 לפקודה המסדירים את הכללים בעניין השגה וערעור יחולו גם על השגה לפי סעיף 168 לפקודה.

יש לשים לב, כי השגה לפי סעיף 168 יש להגיש בתוך שבועיים ממועד מסירת הודעת השומה, ולא כמו בהשגה על שומת הכנסה שיש להגיש בתוך 30 יום ממועד מסירת הודעת השומה.

חוזר מס הכנסה מספר 3/2009

כזכור בתיקון 114 לפקודה, קוצר פרק הזמן שניתן לפקיד השומה להוצאת שומה ל-3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח. בתיקון 134 הוסף תיקון המאפשר לפקיד השומה להאריך את המועד בשנה אחת נוספת, בכפוף לאישור מנהל רשות המיסים. הארכת התקופה רלוונטית, הן להוצאת שומה, שומת ניכויים, והן להחלטה בהשגה על שומות אלו. ביום 11 בנובמבר 2009 פורסם על-ידי רשויות המס חוזר מס הכנסה מספר 3/2009 ביחס לפרצודרה הפנימית על פיה יפנה פקיד השומה למנהל רשות המיסים בבקשה להארכת תקופת התיישנות שומה, או החלטה בהשגה (להלן: "החוזר"). במסגרת החוזר נקבע כי פנייה להארכת השומה, תעשה זמן סביר לפני תום תקופת ההתיישנות הרגילה של השומה ובמקרים כגון:

- (1) במסגרת הליך הביקורת בתיק, קיים קושי אובייקטיבי באיסוף מידע חיוני לביסוס השומה עד לתום תקופת ההתיישנות הרגילה (לרבות מקרה בו לא הוגשה הצהרת הון או שהוגשה באיחור, במידה כזו המעכבת את הליך השומה, ועל פניו עולים הפרשי הון בלתי מוסברים מאותו דו"ח);
- (2) במהלך הטיפול השוטף בתיק, התגלו עובדות חדשות העשויות להשפיע באופן מהותי על קביעת השומה ונדרש זמן נוסף לבירור עובדות אלה;

- (3) במקרים בהם מתבצעת ביקורת שומה בקבוצת חברות קשורות כאשר הוצאת שומה בחברה מסוימת עשויה להשפיע על השומות בחברות אחרות, יש לשקול להאריך את תקופת ההתיישנות בכדי לא לפגוע בשומות של החברות הקשורות;
- (4) במקרים בהם מתקיימת בדיקה ו/או חקירה, גלויה או סמויה, או שנדרשה התערבות פקיד שומה לחקירות בטרם יינקט הליך שומה אזרחי (אשר עלול לסכל את החקירה/הבדיקה הצפויה);
- (5) במקרים בהם במהלך ביקורת בתיק קיים קושי לקבל מידע מגורמים חיצוניים, כגון משטרה, הרשות להלבנת הון, שלטונות מס זרים וכדומה, יש לשקול להאריך את תקופת ההתיישנות;
- (6) במסגרת שומה לפי סעיף 152(ג) לפקודה קיים צורך בבדיקות נוספות לשם ביסוס עובדתי לקראת הוצאת צו;
- במסגרת השיקולים להארכת תקופת ההתיישנות, יש להביא בחשבון את מהותיות הסוגיות העולות בתיק.

9.24 עריכת שומה חלקית לגבי פעולה שהינה תכנון מס החייב בדיווח

במסגרת תיקון 147 לפקודה, הוסמך שר האוצר לקבוע בתקנות מהן פעולות שהן תכנון מס, החייב בדיווח (סעיף 131(ז) לפקודה). בסעיף 131(א)(ד5) נקבע כי על אדם, שעשה פעולה אשר נקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, להגיש דוח מס. סעיף 131(ב1) לפקודה קובע כי על הדו"ח לכלול כל פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח. בסעיף 2א145 לפקודה נקבע כי פקיד השומה רשאי לערוך שומה חלקית לאדם כאמור ולקבוע בה, לפי מיטב שפיטתו, את סכום הכנסתו של האדם הנוגעת לאותה פעולה, בהתעלם מתכנון המס החייב בדיווח, ובלבד שעד לאותו מועד לא הוצאה שומה לפי סעיף 145 לפקודה לאותה שנת מס. אין בשומה החלקית כדי לפגוע בסמכות פקיד השומה לערוך בעתיד שומה ליתרת הכנסתו של האדם באותה שנת מס.

יצוין, כי במסגרת תיקון 197 לפקודה ותיקון 43 לחוק מע"מ שונה לשון הסעיף מ"תכנון מס החייב בדיווח" ל-"פעולה החייבת בדיווח". ביחס לאמור לעיל יצוין, כי בהתאם לדברי ההסבר לתיקון 197 (אשר במקור כלל תיקון רחב יותר אשר צומצם במסגרת התיקון בפועל) הכוונה הינה להרחיב את חובת הדיווח ביחס לחובת הדיווח הקיימת.

מאחר וההוראות שבגינן חלה חובת הדיווח הינן במסגרת התקנות, כפי שיפורט להלן, הרי שסביר להניח כי יבוצע תיקון לתקנות האמורות לצורך ההרחבה כאמור.

כמו כן יצוין, כי במסגרת ההצעה לתיקון נכללה הגדרת "פעולה החייבת בדיווח" (ביחס להצעה לתיקון של הפקודה וחוק מע"מ) אשר בעיקרה כללה התייחסות לפעולות אשר הינן בחריגה מההוראות שפרסמה רשות המסים לעניין פירוש ויישום הוראות החוק (מע"מ והפקודה) (בהתאם להצעת החוק הכוונה הינה לפרסם הוראות כאמור במסגרת אתר רשות המסים) וכן, פעולות אחרות כפי שיקבע שר האוצר אשר בעיקרן "חשודות" (לעמדת רשות המסים) כפעולות אשר מטרתן להפחית את חבות המס החלה על הנישום.

יצוין, כי במסגרת הצעת חוק ההסדרים 2015-2016 נכללה הצעה לתיקון הוראות סעיף 2א145, בה הוצע לקבוע כי הסמכות לערוך שומה חלקית כאמור תינתן לפקיד השומה גם לגבי פעולות אחרות (מעבר לאלו שדיווח עליהן הנישום כנדרש), אם לדעתו נכון לערוך להן שומה באופן מיידי. תיקון זה אושר בהליך חקיקה מלא והוראה כאמור מצויה כיום בסעיף 2א145(ג) לפקודה. כמו – כן, בעקבות התיקון לעיל, אף הוצע לבטל את ההסמכה לערוך שומה חלקית מאחר ובכל מקרה פקיד השומה רשאי לערוך שומה לפי שיקול דעתו (בהתאם לדברי ההסבר להצעה האמורה). הצעה זו לא התקבלה בסופו של דבר ולא תפסה מקומה במסגרת סעיף 2א145 לפקודה.

ביום 25 בדצמבר 2006, פורסמו התקנות שהתקין שר האוצר לעניין זה והמפורטות מה הן הפעולות המהוות תכנון מס חייב בדיווח, כדלקמן:

9.24.1 תכנון מס החייב בדיווח - מס הכנסה

תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות")

הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:

1. תשלום מאדם לקרובו בסכום כולל של 2 מיליון ש"ח לפחות בשנת המס בשל ניהול, אם בעקבות התשלום פחת סכום המס שהיה משתלם על התשלום האמור אלמלא הועבר לקרוב בשל אחד מאלה:

- לקרוב הפסד הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה.
 - שיעורי המס החלים על ההכנסה של הקרוב נמוכים מאלה שחלים על הכנסתו של האדם.
 - ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס.
 - ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל.
 - התשלום אינו מהווה הכנסה בידי הקרוב.
- לעניין זה "ניהול" ו"תשלום" כהגדרתם בתקנות.

2. מכירת נכס לקרוב, שיצרה הפסד בר קיזוז למוכר בסכום של 2,000,000 ש"ח לפחות, שקוזז כולו או חלקו בשנת המכירה או עד 24 חודשים לאחר תום שנת המכירה.
3. מכירת נכס בתוך 3 שנים מיום שהגיע בפטור ממס מקרוב, ובמכירתו כאמור נוצר הפסד בסכום של 2,000,000 ש"ח לפחות הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה.
4. מכירת נכס בתוך 3 שנים מיום שהגיע בפטור ממס מקרוב, אשר כנגד רווח או הכנסה ממכירתו קוזז הפסד בסכום של 2,000,000 ש"ח לפחות. לעניין זה "קרוב" כהגדרתו בתקנות.
5. מחילת חוב לקרוב, אם התקיימו כל אלה:
 - א. המוחל הוא חבר בני אדם.
 - ב. המחילה היא בסכום של 1,000,000 ש"ח לפחות.
 - ג. בשל המחילה פחת סכום המס שהיה משתלם על סכום המחילה, אלמלא הייתה מחילה כאמור, בשל אחד מאלה:
 - (1) לקרוב הפסד הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה.
 - (2) שיעורי המס החלים על ההכנסה של הקרוב נמוכים מאלה שחלים על הכנסתו של המוחל.
 - (3) ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל.
 - (4) המחילה אינה מהווה הכנסה בידי הקרוב.
 - (5) ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס.
6. לעניין זה "מחילה", "קרוב" ו-"החזקה" כהגדרתם בתקנות. פירעון יתרת חובה בסכום של 1,000,000 ש"ח לפחות, של יחיד בעל מניות מהותי בחברה ברבעון האחרון של שנת המס, ובלבד שברבעון העוקב גדלה יתרת החובה של בעל המניות המהותי בחבר או של קרובו כהגדרתו בסעיף 76(ד)(1) לפקודה, לחבר, ב-25% לפחות מסכום החוב שנפרע. לעניין זה "בעל מניות מהותי" כהגדרתו בתקנות.
7. רכישת אמצעי שליטה בחבר בני אדם, אם התקיימו כל אלה במשך תקופה של 12 חודשים:
 - א. נרכשו אמצעי שליטה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה בחבר בני אדם.
 - ב. לרוכש או לקרובו הומחטה זכותו של אחר כלפי חבר בני אדם.
 - ג. ההתחייבות של חבר בני אדם לאחר, שולמה, שלא במלואה, על ידי רוכש אמצעי השליטה, במישרין או בעקיפין או על ידי מוכר אמצעי השליטה.
 - ד. לחבר בני אדם נוצר חוב כלפי רוכש אמצעי השליטה בחבר, במישרין או בעקיפין, הנובע מהזכות שהומחטה לפי סעיף ב', בסכום העולה על סכום ההתחייבות ששולם כאמור בסעיף ג'.
8. רכישת לפחות 50% מאמצעי השליטה של חברה בתקופה של 24 חודשים (לרבות רכישה בשיעורין), כשלחברה הפסד בר קיזוז בסכום של 3,000,000 ש"ח לפחות.
9. א. רכישה או החזקה, במישרין או בעקיפין, של תושב ישראל ב-25% או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני-אדם מיוחד (תושב מדינה שאינה מדינה גומלת) ובלבד ששיעור המס שיוטל על החבר במדינת תושבותו נמוך מ-20%.
 - ב. קבלת תקבולים, במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווי כסף, בידי בעל מניות מהותי בחבר בני אדם תושב מדינה שאינה מדינת אמנה, בסכום של 1,000,000 ש"ח לפחות מאת החבר.
10. א. רכישה או החזקה, במישרין או בעקיפין, (לרבות רכישה בשיעורין), של תושב ישראל ב-25% או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני-אדם תושב מדינת אמנה, שמעל 50% משווי נכסיה או השימוש בהם נעשה בישראל, במישרין או בעקיפין.
 - ב. קבלת תקבולים, במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווי כסף, בידי בעל מניות מהותי בחבר בני אדם תושב מדינת אמנה שמרבית נכסיו בישראל, לרבות זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס בישראל, או שמרבית הכנסותיו נובעות משימוש בנכסי החבר בישראל בסכום של 1,000,000 ש"ח לפחות מידי חבר בני אדם.
11. תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על ידה כהוצאה בשנת המס, ושיצר באותה שנת מס הפסד לחברה, הנחשב כהפסדו של הנישום, בסכום שלא פחת מ-500,000 ש"ח.
12. התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למתן שירותי בניה על המקרקעין או למתן שירותי מימון לבניה אמור, שהתמורה להם, כולה או חלקה, מחושבת לפי התמורה ממכירת הזכות במקרקעין.
13. התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת לקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן.

תחולה

תחולת התקנות הנה בגין פעולות שיבוצעו החל מיום 1 בינואר 2007 ועד יום ה-31 בדצמבר 2009. ביום 31 בדצמבר 2009 התקנה הפכה מהוראת שעה להוראת קבע. כמו כן, נקבעו נסיבות שבהן לא יראו בפעולות "תכנון מס חייב בדיווח".

אופן הדיווח והיקפו

פעולה שהיא תכנון מס חייב בדיווח תפורט בטופס 1213 שיצורף לדוח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה, לרבות הצדדים לפעולה, במישרין או בעקיפין, סכומים ששולמו בשלה בכסף או בשווה כסף ולמי שולמו.

9.24.2 תכנון מס החייב בדיווח - מס ערך מוסף

תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006

הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:

1. התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות "גורם מארגן", בין אם הוא פועל לארגון הקבוצה רק לצורך רכישת הזכות במקרקעין ובין אם הוא פועל לארגונה גם לצורך רכישת שירותי בניה על המקרקעין.
2. החזקה, במישרין או בעקיפין, של מלכ"ר או מוסד כספי, באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות; לענין זה, היה העוסק מוחזק על ידי יותר ממלכ"ר אחד או מוסד כספי אחד, ימנה שיעור החזקה של כל אחד מן המחזיקים האמורים במאוחד.

תחולה

תחולת התקנות הנה בגין פעולות שיבוצעו החל מיום 1 בינואר 2007 ועד יום ה-31 בדצמבר 2009. ביום 31 בדצמבר 2009 התקנה הפכה מהוראת שעה להוראת קבע. כמו כן, נקבעו נסיבות שבהן לא יראו בפעולות "תכנון מס חייב בדיווח".

אופן הדיווח והיקפו

פעולה שהיא תכנון מס חייב בדיווח תפורט בדוח התקופתי לפי סעיף 67 לחוק מע"מ, בהתאם לתקופה שבה בוצעה לרבות הצדדים לפעולה, במישרין או בעקיפין, סכומים ששולמו בשלה בכסף או בשווה כסף ולמי שולמו.

הדיווח הראשון (לאור דחיית תקופת הדיווח הראשונה) הוחל החל מהדוח התקופתי שצריך להגישו ב-15 ביולי 2007 והוחל על כל הפעולות שבוצעו עד ל-30 ביוני.

9.25 דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה

ביום 9.12.2015, התקבל בכנסת חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו – 2015 (בסעיף זה: "החוק"). במסגרת פרק ב' לחוק נקבעו הוראות המחייבות דיווח בעת שימוש או הסתמכות על חוות דעת חתומה, כאשר שימוש והסתמכות כאמור, מייצר יתרון מס. הוראות החוק הני"ל ביחס לקבלת חוות דעת חתומה, קובע הוראות הנוגעות, בעקיפין או במישרין, לחוקי המס המפורטים להלן:

1. הפקודה.
 2. חוק מע"מ.
 3. חוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958.
 4. פקודת המכס.
 5. חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952.
- להלן נתייחס לעיקרי ההוראות הרלוונטיות ביחס לפקודה וחוק מע"מ. יצויין תחילה, כי הצעת חוק ההסדרים 2015-2016, כללה אף התייחסות להוראות חוק מיסוי מקרקעין בהקשר זה, אך לבסוף הושלם הליך החקיקה מבלי שינויים בחוק האמור.
- #### 9.25.1 דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה – מס הכנסה
- התיקון המוצע מעוגן במסגרת סעיף 131ד לפקודה.

א. חובת הדיווח, אופייה והיקפה

מי שקיבל חוות דעת ידווח על כך בדוח שהוא חייב בו לפי סעיפים 131 ו-166, המוגש לשנת המס שלגביה מובא בחשבון יתרון המס, בטופס שיקבע המנהל (ראה להלן), ובלבד שלא תידרש מסירתה של חוות הדעת לרשות המסים;

בדיווח כאמור יפורטו כל אלה בלבד:

- (1) עצם קבלת חוות הדעת;
- (2) הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת;
- (3) סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת;

לעניין זה – **"סוגיית המיסוי"** - ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל.

להלן יפורטו ההגדרות הרלוונטיות לעניין זה:

"חוות דעת" – חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבל חוות הדעת;

(2) היא תכנון מדף;

"תכנון מדף" – אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף ה', שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה -

"קרוב" - כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88;

"אמצעי שליטה" ו"שליטה" - כהגדרתם בסעיף 85א;

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

"יתרון מס" – לרבות כל אחד מאלה -

(1) הנחה או הקלה מן המס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום המקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או התחייבות לנכות מס או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס.

"שכר טרחה" – סכום של 100,000 ש"ח לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שיווצר למקבל חוות הדעת.

ב. סנקציה

אדם שלא דיווח כאמור, יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.

ג. הקלה מחובת הדיווח

על אף האמור בסעיף א', לא יהיה אדם חב בדיווח -

(1) בשל תכנון מדף כאמור בפסקה (1) בלבד להגדרה "תכנון מדף" שלא ניתנה לגביו הודעה;

(2) בשל חוות דעת שניתנה לו לגבי סוגיות שנדונו בהליך שומה, השגה או ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופה שבה מתקיימים הליכי השומה, ההשגה או הערעור, ולגבי אותה שנת מס בלבד.

בלי לגרוע מהוראות סעיף ג(2) לעיל, קיבל אדם חוות דעת לאחר הגשת הדוח לפי סעיף 131 או 166, דיווח עליה בטופס כאמור בסעיף א', בתוך 60 ימים מיום שקיבל אותה.

לעניין זה יצוין, כי ביום 28.3.2016 פרסמה רשות המסים טופס חדש – טופס 1345.

ד. חובת הודעה

מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף לפי פסקה (1) להגדרה "תכנון מדף" יודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת.

ה. תנאי סף

(1) הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה.

(2) הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:

(א) הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים;

(ב) הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בקשר לאותה הכנסה.

ו. תחולה

תחילתן של ההוראות דלעיל הינו לגבי חוות דעת שניתנה מיום 1.1.2016 ואילך.

9.25.2 דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה – מס ערך מוסף

התיקון המוצע מעוגן במסגרת סעיף 67ג.

א. חובת הדיווח, אופייה והיקפה

מי שקיבל חוות דעת, ידווח על כך בטופס שיקבע המנהל, באופן מקוון, בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה התקבל יתרון המס בגין חוות הדעת, ובלבד שלא תידרש מסירתה של חוות הדעת לרשות המסים; בדיווח כאמור יפורטו כל אלה בלבד:

- (1) עצם קבלת חוות הדעת ;
- (2) הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת ;
- (3) סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת, כפי שקבע המנהל.
- קיבל אדם חוות דעת לאחר תום שנת המס, ידווח עליה בטופס כאמור לעיל, בתוך 60 ימים מיום שקיבל אותה.
- "חווה דעת"** – חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה :
- (1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שייווצר למקבל חוות הדעת ;
- (2) היא תכנון מדף ;
- "תכנון מדף"** – אחד מאלה :
- (1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה חייבים במס לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף ה', שאינם קרובים, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של כל חייב במס ; לעניין זה –
- "קרוב"** – כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88.
- (2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.
- "יתרון מס"** – לרבות כל אחד מאלה -
- (1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או הימנעות ממס ;
- (2) החזר של מס ;
- (3) דחייה של מועד תשלום המס.
- ב. סנקציה**
- בהתאם להוראות סעיף 96 לחוק מע"מ במידה ונקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף ש"ח או 50% מהמס שבו חל חיוב המס רשאי המנהל להטיל עליו קנס בשיעור של 30% אם האדם לא דיווח על קבלת חוות דעת חתומה.
- כמו כן, בסעיף 117 נקבע כי מי שלא הודיע על תכנון מדף, כהגדרתו בסעיף 67(א), בניגוד להוראות סעיף 67(ב), דינו מאסר שנה או קנס הקבוע בסעיף 61(א) (2) לחוק העונשין.
- ג. הקלה מחובת הדיווח**
- על אף האמור בסעיף א', לא יהיה אדם חב בדיווח -
- (1) בשל תכנון מדף כאמור בפסקה (1) בלבד להגדרה "תכנון מדף" שלא ניתנה לגביו הודעה לפי סעיף ה' ;
- (2) בשל חוות דעת שניתנה לו לגבי סוגיות שנדונו בהליך שומה, השגה או ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופה שבה מתקיימים הליכי השומה, ההשגה או הערעור, ולגבי אותה תקופת דיווח בלבד.
- ד. חובת הודעה**
- מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף לפי פסקה (1) להגדרה "תכנון מדף", יודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת.
- ה. תנאי סף**
- הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, על חבר בני אדם כאמור בפסקה (2) להגדרה מלכ"ר, ועל עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3 מיליון שקלים חדשים.
- ו. תחולה**
- תחילתן של ההוראות לעיל הינו לגבי דיווח שיש להגישו החל מיום 1 בפברואר 2016.
- 9.26 נקיטת עמדה החייבת בדיווח**
- ביום 9.12.2015, התקבל כאמור לעיל החוק בכנסת. במסגרת פרק ב' לחוק נקבעו הוראות המחייבות דיווח בעת נקיטת עמדה המנוגדת לעמדתה הרשמית של רשות המסים, כאשר נקיטת עמדה כאמור, מייצרת יתרון מס. הוראות החוק הנ"ל ביחס לנקיטת עמדה החייבת בדיווח, קובע הוראות הנוגעות, בעקיפין או במישרין, לחוקי המס המפורטים להלן :
1. הפקודה.
2. חוק מע"מ.
3. חוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958.
4. פקודת המכס.

5. חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952. להלן נתייחס לעיקרי ההוראות הרלוונטיות ביחס לפקודה וחוק מע"מ. יצויין תחילה, בהצעת חוק ההסדרים 2015-2016, כללה אף התייחסות להוראות חוק מיסוי מקרקעין בהקשר זה, אך לבסוף הושלם הליך החקיקה מבלי שינויים בחוק האמור.

9.26.1 נקיטת עמדה החייבת בדיווח – מס הכנסה

התיקון המוצע מעוגן במסגרת סעיף 131ה.

א. חובת הדיווח אופייה והיקפה

(1) אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיפים 131 ו-166, יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שיקבע המנהל בטופס.

(2) על אף האמור בסעיף (1), אדם רשאי להגיש את הטופס כאמור באותו הסעיף, בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד הגשת הדוח.

ב. פרסום עמדת רשות המסים

(1) עמדת רשות המסים כאמור בפסקה (1) להגדרה "עמדה חייבת בדיווח" תפורסם במקום נפרד באתר האינטרנט של רשות המסים, לאחר שניתנה ללשכת עורכי הדין, לשכת רואי חשבון בישראל וללשכה כהגדרתה בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005, הזדמנות סבירה לטעון את טענותיהם לגביה טרם פרסומה.

(2) עמדת רשות המסים תנוסח בלשון ברורה ומובנת.

(3) מספר העמדות שתפרסם רשות המסים לא יעלה על 50 בשנה; ביקשה רשות המסים לפרסם עמדות נוספות באותה שנה, יגיש שר האוצר לאישור ועדת הכספים של הכנסת את מספר העמדות הנוסף המבוקש כאמור.

(4) על אף האמור בפסקת משנה (3), בשנים 2016 ו-2017 רשות המסים תהיה רשאית לפרסם 100 עמדות בכל שנה.

"יתרון מס" – לרבות כל אחד מאלה -

(1) הנחה או הקלה מן המס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום המקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או התחייבות לנכות מס או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס.

"עמדה חייבת בדיווח" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 10 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

ג. סנקציה

אדם שלא דיווח במועד ובאופן כאמור בסעיף א(1) או (2), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.

ד. תנאי סף

(1) הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2).

(2) הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:

(א) הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים;

(ב) הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים.

9.26.2 נקיטת עמדה החייבת בדיווח – מס ערך מוסף

התיקון המוצע מעוגן בסעיף 167ד.

א. כללי

(1) עמדת רשות המסים כאמור בפסקה (1) להגדרה "עמדה חייבת בדיווח" (ראה להלן), תפורסם במקום נפרד באתר האינטרנט של רשות המסים, לאחר שניתנה ללשכת עורכי הדין, לשכת רואי חשבון בישראל וללשכה כהגדרתה בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005, הזדמנות סבירה לטעון את טענותיהם לגביה טרם פרסומה.

(2) מספר העמדות שתפרסם רשות המסים לא יעלה על 25 בשנה; ביקשה רשות המסים לפרסם עמדות נוספות באותה שנה, יגיש שר האוצר לאישור ועדת הכספים של הכנסת את מספר העמדות הנוסף המבוקש כאמור.

(3) על אף האמור בפסקת משנה (2), בשנים 2016 ו-2017 רשות המסים תהיה רשאית לפרסם 50 עמדות בכל שנה.

ב. חובת הדיווח

אדם הנוקט עמדה חייבת בדיווח ידווח על כך בטופס שיקבע המנהל, בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה חייבת בדיווח כאמור; על דיווח לפי סעיף קטן זה יחולו הוראות סעיף 67ג(ג).

ג. סנקציה

בהתאם להוראות סעיף 96ב לחוק מע"מ במידה ונקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף ש"ח או 50% מהמס שבו חל חיוב המס רשאי המנהל להטיל עליו קנס בשיעור של 30% אם האדם לא דיווח על נקיטת עמדה החייבת בדיווח.

כמו כן, בסעיף 117 נקבע כי מי שלא הודיע על תכנון מדף, כהגדרתו בסעיף 67ג(א), בניגוד להוראות סעיף 67ב(ו), דינו מאסר שנה או קנס הקבוע בסעיף 61(א)2 לחוק העונשין.

ד. תנאי סף

הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, על חבר בני אדם כאמור בפסקה (2) להגדרת מלכ"ר, ועל עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3 מיליון ש"ח.

לעניין זה –

"יתרון מס" – לרבות כל אחד מאלה –

(4) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או הימנעות ממס;

(5) החזר של מס;

(6) דחייה של מועד תשלום המס.

"עמדה חייבת בדיווח" – עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

1. היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

2. יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 5 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

9.27 הגשת דוח, מסמך, או טופס באופן מקוון

1. במסגרת הצעת חוק ההסדרים 2015-2016 מוצע לקבוע כי כדי לשפר את השירות הניתן לציבור הנישומים ולהגביר את נגישות השירותים של רשות המסים לציבור, וכן בכדי להביא להתייעלות עבודת רשות המסים, מוצע לבצע בפקודה תיקונים המרחיבים את חובת הדיווח האלקטרוני. התיקונים מציעים כי שר האוצר (להלן: "השר") יהיה רשאי לקבוע שדוחות ומסמכים, כולם או חלקם, יוגשו בצורה אלקטרונית. עם זאת, מאחר וייתכן שבידי חלק מהציבור אין אפשרות להגשת מסמכים באמצעים אלקטרוניים, מוצע לאפשר לשר לקבוע חריגים לחובת ההגשה האלקטרונית ולפטור נישומים או חייבים במס מסוימים מחובה זו, לפי קריטריונים שייקבעו.

החובה על הגשה אלקטרונית לא תיכנס לתוקף עובר לקביעת חריגים על ידי השר, ככל שימצא שיש הצדקה לקבוע פטור כאמור בהתאם לקריטריונים שייקבעו.

יצוין, כי במסגרת הצעת חוק ההסדרים מוצע אף לקבוע הוראות לעניין הגשה באופן מקוון, בדומה לתיקון האמור בפקודה, בשינויים המחויבים, גם בחוקים אלו:

1. חוק מע"מ.

2. חוק מיסוי מקרקעין.

3. חוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958.

4. פקודת המכס.

5. חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952.

2. סעיף 2(א) לחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001 (להלן: "חוק חתימה אלקטרונית"), קובע כי מקום בו נדרשת חתימתו של אדם על מסמך לפי חיקוק, ניתן לקיים דרישה זו, לגבי מסמך שהוא מסר אלקטרוני, רק באמצעות חתימה אלקטרונית מאושרת, כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית. על אף האמור, ועל מנת להגביר את נגישות השירותים המקוונים של רשות המסים לציבור ולשפר את השירות לציבור, מוצע לאפשר למנהל לקבוע בכללים אילו אמצעים ישמשו לשליחה ו/או לחתימה על דו"חות ומסמכים אשר יוגשו באופן אלקטרוני לרשות המסים, וזאת על אף האמור בסעיף 2(א) לחוק חתימה אלקטרונית (להלן: "הכללים"). יובהר, כי במקרים שבהם ייקבע שההגשה לא תיעשה באמצעות חתימה מאושרת או מאובטחת לפי חוק חתימה אלקטרונית, לא יחולו סעיפיו האחרים של חוק חתימה

אלקטרונית על המסר המוגש, שבהם סעיפים 3 ו-6 לחוק, אשר עוסקים בקבילות חתימה ובמעמדו של פלט.

עם זאת, אין מניעה להגיש פלט של מסר אלקטרוני שיוגש לרשות המסים כראיה בבית המשפט, כל עוד המסר האלקטרוני המקורי שנקלט נשמר במערכות המחשב של רשות המסים.

9.28 העלאת טענת מניעות כנגד רשות המסים

עמ"ש 230/98 חברה לבניין מריו לזניק בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - אזור ת"א

בערר זה נדונה, בין היתר, הסוגיה האם הוראה מקצועית, המפורסמת בקובץ ההוראות המקצועיות של רשות המסים, התקפה ביום ביצוע עסקה פלונית, וקובעת עמדה פרשנית, הפועלת לטובת הצדדים לעסקה, מונעת ממנהל מיסוי מקרקעין לנקוט עמדה פרשנית הפוכה. ועדת הערר קבעה כי כל עמדה פרשנית אותה יקבע מנהל מס שבח אינה יכולה לחייב ערכאה שיפוטית כלשהי.

עוד קבעה ועדת הערר כי ניתן להעלות בהצלחה טענת מניעות כנגד רשות מסים מקום בו זו הביעה את עמדתה בתחום סמכותה, בפני נישום מסויים ביחס לתוצאות המס של עסקה מסויימת והיא מבקשת לחזור בה מעמדה זו לאחר שהנישום הסתמך עליה ושינה את מצבו לרעה.

לעומת זאת, קשה לקבל עמדה לפיה ניתן להעלות בהצלחה טענת מניעות כנגד רשות מסים על בסיס חוזר מקצועי פנימי כללי, שאינו מתייחס לעסקה ספציפית, שזו פרסמה והיא מבקשת להתנער ממנו. מכל מקום, על מנת להגיע למסקנה כי הרשות מנועה מלחזור בה גם במקרה השני הקשה יותר, סביר לדרוש עמידה קפדנית בתנאי הבסיס לטענת המניעות. אחד מתנאי בסיס אלה הינו הנחת תשתית ראייתית חדה וברורה כי הטוען את הטענה הסתמך על מצג של הרשות כלפיו.

9.29 התיישנות התביעה לתשלום חוב דמי ביטוח לאומי

ביום 6 באוגוסט 2014 פורסם בספר החוקים חוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 159), התשע"ד – 2014 (להלן: "התיקון") לתיקון חוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח לאומי"), אשר לפיו תחול התיישנות על גביית חובות על ידי הביטוח הלאומי, כלומר ניתן לדרוש תשלום חוב דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות (להלן: "דמי ביטוח") תוך 7 שנים לכל היותר מהמועד לתשלוםם (להלן: "תקופת ההתיישנות").

1. עובר לתיקון

- 1.1. חוק הביטוח הלאומי אינו מגביל את המועד שבו המוסד לביטוח לאומי רשאי לדרוש את תשלום דמי הביטוח.
- 1.2. לפיכך, מבוטח עשוי לקבל דרישה לתשלום דמי ביטוח בחלוף שנים רבות מהמועד שבו נוצר החוב, כשכבר חלות עליו תוספות פיגורים.

2. התיקון

- 2.1. על פי התיקון תחול התיישנות על גביית חובות על ידי הביטוח הלאומי, כלומר הביטוח הלאומי יחויב לדרוש את תשלום דמי הביטוח לכל המאוחר עד תום שבע שנים מהמועד לתשלוםם.
- 2.2. אם לא נשלחה דרישה לתשלום החוב בתקופת ההתיישנות, ואם נשלחה אך לא ננקטו על ידי הביטוח הלאומי הליכי גביה או לא בוצע קיזוז בתוך שבע שנים ממועד הדרישה, לא ייגבו דמי הביטוח וכל חוב הנצמח מהם לרבות בדרך של קיזוז, ואי תשלוםם לא יפגע בזכויות לקצבה או לגמלה.
- 2.3. חלה חובת דיווח לביטוח לאומי או חובת רישום במרשמי הביטוח הלאומי שלא קוימה במועדה לגבי התקופה שבעה נדרשים דמי הביטוח בהתאם להוראות חוק ביטוח לאומי, תתחיל תקופת ההתיישנות כמפורט להלן:
 - א. מהמועד שבו קוימה החובה או מהמועד בו קיבל הביטוח הלאומי את המידע לעניין החבות בדמי הביטוח, לפי המוקדם.
 - ב. במקרים בהם קביעת דמי הביטוח הלאומי תלויה בקביעת שומה סופית על ידי מס הכנסה, תחול תקופת ההתיישנות להימנות ממועד קביעת השומה הסופית על ידי מס הכנסה.

3. תחולת התיקון

- 3.1. תחילתו של התיקון החל מיום 1 בינואר 2015 (להלן: "יום התחילה") והוא יחול על תשלום דמי ביטוח שהמועד לתשלוםם הינו ביום התחילה ואילך, וגם על דמי ביטוח שביום התחילה טרם חלפו שבע שנים מהמועד לתשלוםם.
- 3.2. לעניין תשלום דמי ביטוח שביום התחילה חלפו שבע שנים וטרם חלפו שש עשרה שנים מהמועד לתשלוםם, רשאי המוסד לביטוח הלאומי לשלוח דרישות חיוב רק עד ליום 30 ביוני 2016 באמצעות הדואר.

3.3 אם לא נשלחה דרישת תשלום כאמור בסעיף 3.2 לעיל, לא ננקטו הליכי גבייה או לא בוצע קיזוז של החוב עד ליום 30 ביוני 2016, לא ייגבו דמי הביטוח וכל חוב הנצמח ממי שחייב בתשלום, לרבות בדרך של קיזוז, ואי תשלום לא יפגע בזכויות לקצבה או לגמלה.

9.30 פרסום הסדרי כופר

ביום 23.9.2008 נתקבלה, בניגוד לעמדת רשות המסים, החלטה בבית המשפט העליון (עע"ם 398/07) כי על רשות המיסים לפרסם מעתה ואילך (לגבי בקשות לכופר שהוגשו לאחר פרסום פס"ד) את שמות הנישומים אשר הגיעו להסדר כופר עם הרשות.

מטרת הסדרי הכופר לאפשר לנישומים החשודים בעבירות מס לשלם סכום נכבד של כסף בתמורה לכך שלא ינקטו נגדם בהליכים פלילים. עד עתה נהגה רשות המיסים לפרסם בפומבי פרטים הנוגעים להליך הכופר עצמו לדוגמה: מקצועו של החשוד, סעיף העבירה, היקף העבירה וכדומה, למעט שם ופרטים מזהים נוספים של אותו הנישום.

עתה על הנישומים והמייצגים אותם לדעת כי חתימתם על "הסכם כופר" מהווה את הסכמתם לפרסום שמם ופרטי העבירות שלכאורה בוצעו על-ידם.

9.31 החלטות מיסוי

9.31.1 רקע

במסגרת תיקון 147 לפקודה נוספו סעיפים 158ב - 158א לפקודה, לפיהם מנהל רשות המסים בישראל רשאי, לבקשת מי שמעוניין בכך, ליתן החלטה בכל הנוגע לחבות המס של המבקש, לתוצאת המס או להשלכה על חבות המס שלו, בשל פעולה שביצע או בשל הכנסה, רווח, הוצאה או הפסד שהיו לו (להלן: "החלטת מיסוי"). לעניין זה, "מס" הוא מס לפי כל סוגי דיני המס (הפקודה, חוק מיסוי מקרקעין, חוק מע"מ וכן הלאה).

החלטת המיסוי עשויה להיות בהסכם עם המבקש או שלא בהסכם. על החלטת מיסוי שלא בהסכם בלבד ניתן לערער במסגרת ערר או ערעור על שומה. המנהל רשאי לסרב ליתן החלטת מיסוי. החלטת המיסוי עשויה להיות מוגבלת בזמן ובתנאים אחרים.

בחוק נקבעו מועדים להגשת בקשה למתן החלטת מיסוי לעניין דיני המס השונים. בקשה כאמור עשויה להיות כרוכה בתשלום אגרה. המנהל יהא רשאי לפרסם תמצית של החלטות מיסוי שנתן ללא זיהוי המבקש על מנת להביאן לידיעת ציבור הנישומים. המנהל השתמש בסמכות זו והחל לפרסם החלטות מיסוי באתר רשות המסים באינטרנט.

תחילת התיקון הינה מיום 1.1.2006.

9.31.2 מתן החלטת מיסוי ב"מסלול ירוק"

ביום 13 בינואר 2010 פרסמה רשות המיסים הודעה ביחס להשקת מסלול חדש לציבור – "מסלול ירוק" למתן החלטות מיסים, אשר הינו הליך קצר ומזורז המתייחס לבקשות בנושאים החוזרים על עצמם ואשר רמת מורכבותם מאפשרת מסגרות וקריטריונים, שיאפשרו מתן החלטת מיסוי מהירה על סמך הצהרות והתחייבויות מצד המבקש.

יודגש כי אין מדובר באישור אוטומטי של הסדר המס, הבקשה תועבר לחטיבה המקצועית וזו תחליט באופן פוזיטיבי על אישור הסדר המס המוצע בפרק זמן סביר. הנושאים שבגינם ניתן להגיש בקשה לאישור מקדמי ב"מסלול ירוק" הינם, כמפורט להלן:

- א. טופס 903: מיזוג קרנות נאמנות חייבות.
- ב. טופס 904: מיזוג קרנות נאמנות פטורות.
- ג. טופס 905: קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בעת קבלת נכס חו"ל Step Up.
- ד. טופס 906: הקצאת יחידות למניה-RSU.
- ה. טופס 907: חישוב שיעור ניכיון משוקלל.
- ו. טופס 911: תמחור מחדש של אופציות לעובדים.
- ז. טופס 912: מימוש נטו של אופציות לעובדים (Net Exercise).
- ח. טופס 913: עמידה בתנאים לקבלת מעמד כתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.
- ט. טופס 914: בקשה לפי סעיף 104(ב)(1) (ה) לפקודה לאישור מראש מאת המנהל כי החלפת מניות של חברה פרטית עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 104ח לפקודה.
- י. טופס 915: בקשה לאישור ניכוי מס במקור לבעלי זכויות בחברה הנעברת ובקשה לרצף מס בהחלפת אופציות.
- יא. טופס 916: בקשה מראש למנהל רשות המסים להחלפת מסלול אופציות 3(ט) למסלול 102 הוני באמצעות נאמן.
- יב. טופס 917: בקשה מראש למנהל רשות המסים להחלפת מסלול אופציות ללא נאמן למסלול באמצעות נאמן.
- יג. טופס 922: מנגנוני התאמה בשינויים בהון, בחלוקת מניות הטבה ודיבידנד.
- יד. טופס 923: מימוש נטו של אופציות לעובדים (Net Exercise) בחברה פרטית.
- טו. טופס 924: הצעת רכש חליפין רכישה עצמית של אגרות חוב הנסחרות בבורסה.

9.31.3 החלטה מקדמית ומעמדה

בע"א 1804/05 אהוד אלוני נגד פקיד שומה כפר סבא המערער אהוד אלוני טען כי יש לו זכות לדחות את הסדר המס שניתן לו על ידי פקיד השומה. בית המשפט העליון קבע ביום 31.1.08 כי בעניין שבנדון ההחלטה המקדמית הינה חוזה אשר השתכלל במלואו בפעולת המערער בהתאם לתנאים שהוצעו לו בהסדר המס. אמנם נישום אינו חייב לפעול לפי החלטה מקדמית שניתנה לו, אלא שהמערער בחר לפעול לפי חוזה"ד ולאחר יישומה הוא ביקש לחזור בו. אין לנישום זכות לסגת מהסדר המס באופן אוטומטי לאחר שבחר ליישמו בפועל. בין הצדדים התנהל מו"מ שהתגבש לכדי הסכם מחייב ממנו לא יכול המערער לסגת, בו הסדר המס הוא ההצעה שהוצעה למערער והקיבול התבטא בפעולתו של המערער בהתאם לתנאים שנקבעו בהסדר המס. המו"מ הבשיל להסכם, שכן הוא כולל את היסודות הדרושים להתגבשות חוזה: היתה הצעה למערער להתקשר בחוזה (הסדר מס), שכללה גמירות דעת ומסוימות. לאור האמור, המערער מנוע מלבטל את ההסכם ע"י תיקון דו"ח.

9.32 הטמעת כללי ה-IFRS בישראל והשלכתם על קביעת ההכנסה החייבת

1. כללי

ביום 4 בפברואר 2010 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 – הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), התש"ע-2010 (להלן: "תיקון 174" או "הוראת השעה") ביחס לאי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009. ביום 9 בינואר 2012 התקבל בכנסת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 188), התשע"ב-2012 אשר האריך את תוקף הוראת השעה אף לגבי שנות המס 2010 ו-2011. ביום 21 ביולי 2014 התקבל בכנסת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 202), התשע"ד-2014 אשר האריך את תוקף הוראת השעה עד לשנת 2013.

ביום 15 ביוני 2010 פרסמה רשות המסים הוראת ביצוע (ה"ב 7/10) שמטרתה להורות על אופן יישומו של התיקון האמור (להלן: "הוראת ביצוע").

יצוין, כי לאחר בחינה מעמיקה שנערכה במסגרת וועדה שמינה מנהל רשות המסים פורסם ביום 2 בנובמבר 2011 תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, המונה מספר תיקונים מוצעים לפקודה, אשר יהא בהם כדי להבהיר ולקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת ועיתויה במקרים שבהם קיימת אי בהירות וכללי ה-IFRS אינם עולים בקנה אחד עם עקרונות שיטת המס בישראל. כמו כן יצוין, כי במהלך שנת 2014 פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, במסגרתו הוצעו מספר תיקונים בפקודה אשר, בהתאם לאמור בתזכיר, יהא בהם להבהיר ולקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת ועיתויה במספר מקרים בהם קיימת אי בהירות וכללי ה-IFRS אינם עולים בקנה אחד עם עקרונות שיטת המס בישראל.

2. השלכות יישום תיקון 174

משמעות תיקון 174 הינו כי תאגידי אשר החילו על עצמם לשנות המס 2007-2013 את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), ולצורך דוח ההתאמה למס, עשו שימוש בדוחות הכספיים הערוכים לפי תקני ה-IFRS כנקודת מוצא לשם קביעת ההכנסה החייבת מתוך הרווח החשבונאי האמור, נדרשים כעת להגיש דוח התאמה מתוקן שתוצאתו הינה קביעת ההכנסה החייבת של החברה תוך נטרול תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS). מן האמור עולה כי הוראת השעה הינה בעלת תחולה רטרואקטיבית ביחס לדוחות מס שהוגשו זה מכבר לשנים 2007 ו-2008. הוראת הביצוע קובעת כי תאגידי אשר הגישו בעבר דוחות התאמה לצורכי מס וביצעו בהם את התיאומים הנדרשים למעבר לרווח חשבונאי (סולו) על פי תקינה חשבונאית ישראלית (קרי, ללא יישום תקן 29), אינם נדרשים להגשת דוח התאמה מתוקן.

3. הוראות ליישום תיקון 174

הוראת הביצוע קובעת **שלוש חלופות** לאופן הגשת דוח ההתאמה לצורכי מס המתוקן, כמפורט להלן:

יודגש כי בכל אחת מהחלופות, יש לצאת מרווח (הפסד) החשבונאי, לפני מס, של חברת האם **בנפרד (דוחות סולו)** ולא רווח והפסד מאוחד של הקבוצה.

חלופה א' - קביעת ההכנסה החייבת בהתאם לדוחות כספיים (סולו) הערוכים לפי תקני חשבונאות ישראלים

חלופה ב' - קביעת ההכנסה החייבת בהתאם לדוחות כספיים (סולו) הערוכים לפי תקני דיווח בינלאומיים (IFRS) תוך ביצוע התאמות לרווח בהתאם לתקני החשבונאות הישראלים ולאחר מכן התאמת הרווח לצרכי מס

חלופה ג' - התאמת הרווח החשבונאי שנקבע בהתאם לדוחות הערוכים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לרווח לצרכי מס.

4. מועד הגשת הדוחות המתקנים

דוח ההתאמה המתוקן (על פי דוחות כספיים סולו) לשנות המס 2007 ו-2008 יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום עד ליום 31 באוקטובר 2010.

ביחס לדוחות לשנת המס 2009, דוח ההתאמה המתוקן (על פי דוחות כספיים סולו), לדוחות שהוגשו או יוגשו עד ליום 15 ביולי 2010 יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום עד ליום 31 באוקטובר 2010, ואילו דוחות לשנת המס 2009 שיוגשו לאחר 15 ביולי 2010, על החברות להגיש את הדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה במתכונת המפורטת בהוראת הביצוע במועד החוקי להגשת הדוח השנתי (כולל אורכות).

הוראת הביצוע מציינת כי נישומים אשר יגישו את דוח ההתאמה המתוקן כאמור, במסגרת פרק הזמן הנ"ל, תאריך הגשת הדוח השנתי המקורי יישאר בעינו. מקום בו יוגש דוח ההתאמה המתוקן לאחר המועד הנקוב, ייקבע מועד הגשת הדוח השנתי של הנישום לפי מועד הגשת דוח ההתאמה המתוקן.

9.33 כללי חשבונאות מקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה (עיקרי חוזר מ"ה 1/2013)

ביום 13 בינואר 2013 פורסם חוזר מ"ה 1/2013 העוסק, בין היתר, בקביעת כללי החשבונאות המקובלים לעניין הדוחות הכספיים המוגשים לפקיד-השומה יחד עם דוחות המס השנתיים.

1. רקע כללי

1.1 סעיף 131 לפקודה קובע הוראות לגבי אוכלוסיית החייבים בהגשת דוח על ההכנסות לפקיד השומה, וכן קובע הוראות לגבי הפירוט הנדרש במסגרת הדוח על ההכנסות (לרבות צירוף מאזן ודוח רווח והפסד, וכו'), והוראות רלוונטיות נוספות. בתוך כך נקבע במסגרת הוראות הסעיף האמור כי דוח של חבר בני אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס, יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי החשבון, תשט"ו-1955.

1.2 במסגרת הוראות חוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות"), נקבע כי על חברות לערוך את הדוחות הכספיים, לפי המפורט להלן:

1.2.1 לגבי חברה שהינה תאגיד מדווח (כהגדרת המונח בחוק החברות) - נקבע במסגרת סעיף 171 לחוק זה, כי חברה כאמור תערוך דוחות כספיים עפ"י הנדרש בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (להלן: "חוק ני"ע"). בהתאם לכללי הרשות לני"ע, הדוחות הכספיים ייערכו עפ"י "תקני דיווח כספי בין-לאומיים" (להלן: "תקני ה-IFRS"), ויחד עם זאת, במקרים מסוימים תאגיד מדווח רשאי לערוך דוחות כספיים לפי אחד מאלו:

1.2.1.1 כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב.

1.2.1.2 תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי.

1.2.1.3 הוראות המפקח על הבנקים והנחיותיו.

1.2.1.4 תקנות הפיקוח על עסקי ביטוח (פרטי דין וחשבון), התשנ"ח-1998.

1.2.2 לגבי חברה פרטית שאינה תאגיד מדווח - במסגרת סעיף 172 לחוק החברות, נקבע כי חברה שאינה תאגיד מדווח, תערוך את דוחותיה הכספיים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים. בעניין זה יודגש כי המונח כללי חשבונאות מקובלים לא הוגדר במסגרת חוק החברות, ויצוין כי במהלך השנים הכיר בית המשפט בסמכותו של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות להתקין תקנים שהינם בגדר כללי חשבונאות מקובלים בישראל (בפרט ראו בעניין זה את פסיקתו של בית המשפט בעניין חברת החשמל לישראל בע"מ נ' המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות).

1.3 בשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים בכללי חשבונאות רבים, הן במסגרת שינויים בתקינה הישראלית בעקבות פרסום תקנים חדשים ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (חלק גדול מהשינויים מבוססים על תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים), והן במסגרת החלה גורפת של כללי ה-IFRS, אשר אומצו בישראל לגבי חברות הכפופות לחוק ני"ע, במסגרת תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים IFRS יצוין כי בהתאם להוראות התקן האמור, הוקנתה האפשרות גם לתאגידים שאינם כפופים לחוק ניירות ערך לאמץ את תקני ה-IFRS.

1.4 לאור השינויים כאמור שחלו בשנים האחרונות בכללי החשבונאות השונים, ולאור העובדה שהמונח כללי חשבונאות מקובלים לא הוגדר בפקודת מס הכנסה, עולה השאלה מהם כללי החשבונאות המקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה.

2. כללי חשבונאות מקובלים לעניין הגשת דוחות לפי סעיף 131 לפקודה

2.1 על רקע האמור בסעיף 1 לעיל, עמדת רשות המסים היא שכללי החשבונאות המקובלים (לעניין הדוחות הכספיים המוגשים לפקיד השומה), הם תקני חשבונאות ישראלים או תקני

- דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS) או תקן דיווח כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS FOR SME's), לפי בחירת הנישום, ובלבד שבחירה זו תיושם באופן עקבי.
- 2.2 על אף האמור בסעיף 2.1 לעיל, ולאור הפרקטיקה שנצברה בנושא כללי חשבונאות מקובלים, במקרים חריגים שיפורטו להלן, תקבל רשות המסים כדוח חשבונאי שנתי, גם דוחות חשבונאיים הערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי או כללי חשבונאות אחרים הנדרשים באותה מדינה (מחברות הנסחרות בבורסה באותה מדינה) או כלל חשבונאות שנקבעו בהתאם לדרישת חוק/רגולטור מקומי בישראל, לפי העניין, והכול כפי שמפורט להלן (ראו גם פירוט במסגרת הטבלה המצורפת בנספח א' לחוזר זה). בהתאם לאמור, יובהר ויודגש, כי סטייה מהכלל האמור בסעיף 2.1 לעיל, תתרחש במצבים המפורטים להלן:
- 2.2.1 כאשר הנישום עורך את דוחותיו הכספיים בהתאם לדרישת חוק/רגולטור בישראל, באחת מהאפשרויות המפורטות להלן בהמשך פסקה זו - במקרה זה לא תתאפשר בחירה לנישום, ויהיה עליו להגיש את הדוח לפקיד השומה בהתאם לאופן בה ערך את דוחותיו הכספיים כאמור. האמור לעניין דרישת חוק/רגולטור בישראל, יחול אך ורק לגבי אחד מהמקרים המפורטים להלן:
- 2.2.1.1 הוראות דיני ניירות ערך והרשות לניירות ערך - בהתאם לאמור בחוק ני"ע ותקנות מכוחו, לעניין תאגיד מדווח (כאמור בסעיף 1.2.1 לעיל).
- 2.2.1.2 הוראות המפקח על הבנקים והנחיותיו.
- 2.2.1.3 הוראות המפקח על הביטוח - בהתאם לאמור בתקנות הפיקוח על עסקי ביטוח (פרטי דין וחשבון), התשנ"ח-1998.
- 2.2.2 כאשר הנישום הוא חברה הנסחרת רק בבורסה בחו"ל (בין אם נתאגדה בישראל ובין אם נתאגדה בחו"ל) לרבות חברה מאוחדת/כלולה של חברה כאמור, ניתן להגיש לפקיד השומה דוח ערוך בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, המפורטים כדלקמן:
- 2.2.2.1 דוח ערוך עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי, לפי העניין, ובלבד שזהו הדיווח הנדרש מהחברה הנסחרת בחו"ל ע"י הבורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה.
- 2.2.2.2 בכפוף לקבלת אישור מראש - ניתן להגיש דוח ערוך עפ"י כללי חשבונאות מקובלים אחרים הנדרשים באותה מדינה, ובלבד שמדובר בכללים הנדרשים מחברה הנסחרת בבורסה (כהגדרת המונח בסעיף 1 לפקודה) בחו"ל, בהתאם לכללים שנקבעו ע"י אותה בורסה בחו"ל ו/או רשות ניירות ערך של אותה המדינה. בקשה לאישור מראש כאמור, תוגש לחטיבה המקצועית ברשות המסים.
- 2.2.3 כאשר הנישום הוא חברה פרטית אשר רוב אמצעי השליטה בה, מוחזקים, במישרין או בעקיפין בידי תושבי חוץ, לרבות חברה מאוחדת/כלולה של חברה כאמור - ניתן להגיש לפקיד השומה דוח הערוך עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב או תקני דיווח כספי בין-לאומיים כפי שאומצו ע"י האיחוד האירופי, לפי העניין, ובלבד שזהו הדיווח הנדרש מהחברה במדינת התאגדותה או מדינת עיקר-פעילותה או מדינת המושב של בעלי מניותיה העיקריים. יודגש כי לגבי חברה כלולה כאמור, ניתן יהיה לקבל דוח ערוך עפ"י כללי החשבונאות האמורים, אך ורק בכפוף לקבלת אישור מראש מהחטיבה המקצועית ברשות המסים.
- יצוין, כי במסגרת סעיף 3.1 לחוזר צוין, כי במפורט לעיל בכדי להוות עמדה ביחס לעריכת דוח ההתאמה לצרכי מס. דוח ההתאמה לצרכי מס יערך בהתאם להוראות דיני המס, ויתאים את הרווח החשבונאי להכנסה החייבת או להפסד לצורכי מס.
- יצוין, כי במסגרת החוזר נקבעו הוראות נוספות הקשורות, בין היתר, לדו"חות כספיים בשפה האנגלית, תיקון טעות בדו"חות הכספיים ושינוי מדיניות.

9.34 השלכות המס הנובעות מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי חדש (עיקרי חוזר מקצועי מיום 19 באוגוסט 2010)

1. **רקע**
- א. בשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים בכללי חשבונות רבים. שינויים אלו נעשו הן במסגרת שינויים בתקינה הישראלית בעקבות פרסום תקנים חדשים על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, והן במסגרת החלה גורפת של כללי ה-IFRS, אשר אומצו בישראל לגבי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, במסגרת תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)¹.
- ב. התקינה הישראלית החדשה אשר פורסמה על ידי המוסד הישראלי לתקינה, הביאה עמה שינויים רבים ביחס לתקינה הישראלית שקדמה לה, וזאת גם לאור העובדה שמרבית התקנים החשבונאיים שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, מבוססים על כללי הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS).
2. **מטרת חוזר זה**
- א. ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה למפרע (Retrospective Application) למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית לגבי יישום לראשונה.
- ב. מטרת נייר זה הינה לדון בהשלכות המס הנובעות כתוצאה מיישום לראשונה של תקן חשבונאי ישראלי, ויודגש כי נייר זה אינו עוסק באימוץ לראשונה של כללי ה-IFRS, כפי שאומצו לפי תקן חשבונאות מס' 29 האמור, אשר לגביהם נקבע בהוראת השעה, במסגרת סעיף 87 לפקודה, שלא יחולו בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007-2009, ואשר לגביהם תיקבע בהמשך התייחסות נפרדת תוך דיון בהיבטי המס השונים. (ראו בעניין זה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 7/2010 - אי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בקביעת ההכנסה החייבת בשנת המס 2007-2009 (הוראת שעה)).
- ב. בהקשר זה ראה סעיף 9.29 למדריך המס.
3. **הטיפול החשבונאי ביישום לראשונה של כלל חשבונאי חדש והשלכות המס הנובעות מכך**
- א. ככלל, קיימים שלושה מצבים של שינויים בטיפול חשבונאי², כדלקמן:
 - **שינוי מדיניות חשבונאית** - ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה תוך יישום למפרע (Retrospective Application) למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה (חלופות אחרות לאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי הינן גישת ההשפעה המצטברת של השינוי לתחילת התקופה שבה יאומץ התקן החדש, גישת מכאן ולהבא, וכו'. נציין כי חלופות אלו אינן מקובלות בדרך כלל כיום בתקנים החשבונאיים החדשים). יישום למפרע של כלל חשבונאי, משמעותו היא הצגת הדוחות הכספיים (לרבות יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה) באותו האופן שהם היו מיוצגים, אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם. מטרת הטיפול האמור היא לספק לצרכני הדוחות הכספיים מידע רלוונטי, מהימן, ובר השוואה לדוחות הכספיים של השנים הקודמות.
 - **שינוי אמדן חשבונאי** - הכוונה היא למצב בו שונתה הנחה שהייתה קיימת בדוחות הכספיים הקודמים, למשל, שינוי בהערכת יתרת אורך החיים של נכס מסוים. ככלל, הטיפול החשבונאי במקרה זה יהיה על פי גישת מכאן ולהבא (Prospective Application), משמע ששינוי בהערכת יתרת אורך החיים של נכס, יטופל כך שיתרת הנכס במועד השינוי תופחת מנקודה זו ואילך בהתאם לאורך החיים המעודכן.

1 **תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)**, אשר פורסם בחודש יולי 2006 ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, קובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, ומדוחות לפיו, יערכו את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), החל מתקופות הדיווח המתחילות ביום 1 בינואר 2008. התקן מאפשר גם לחברות כאמור לאמץ את תקני ה-IFRS ביישום מוקדם, לגבי דוחות שפורסמו לאחר יום 31 ביולי 2006. כמו כן, התקן מאפשר גם לחברות שאינן כפופות לחוק ניירות ערך, לאמץ את תקני הדיווח הכספי הבינלאומי ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם על פי כללים אלה.

2 להרחבה בעניין זה ראו תקן חשבונאות בינלאומי IAS 8 - מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, תקן חשבונאות ישראלי מספר 6 - גילוי ההשפעה של תקני חשבונאות חדשים בתקופה שלפני יישומם.

- **תיקון טעות** - הכוונה היא למצב בו נתגלתה טעות מהותית בדוחות כספיים של תקופות קודמות. ככלל, במקרה זה הטיפול יהיה בדרך של הצגה מחדש של הנתונים במספרי ההשוואה של התקופות הקודמות. יצוין כי כללי החשבונאות אינם דורשים פרסום מחדש של דוחות לשנים קודמות, ואולם, דרישה כאמור עשויה לבוא מצד גורמים רגולטוריים, וכו'.
- ב. כפי שצוין לעיל, הטיפול החשבונאי במצבים בהם שונתה המדיניות החשבונאית (בד"כ כתוצאה מהחלת תקן חשבונאי חדש או כלל חשבונאי שונה), הוא, ככלל, בדרך של יישום למפרע (Retrospective Application) שמשמעותו הצגת הדוחות הכספיים, כולל יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה בדוחות, בדרך שהיו מוצגים אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה. ג. משמעות הדבר היא שכתוצאה מיישום לראשונה של כלל חשבונאי, במקרים בהם לא נקבעה בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכוח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס) לגביה נקבע כלל חשבונאי מסוים, עלולים להיווצר עיוותים בדיווחי החברה לצורכי מס, כתוצאה מהחלת הכלל החשבונאי החדש למפרע.
 - כך למשל, יתכן ובדוחות הרווח וההפסד (חשבונאיים) שיוגשו לפקיד השומה בשנים שלאחר תחילת התקן החדש יירשמו סכומי הוצאות שכבר נרשמו בשנים הקודמות על פי התקן הקודם (מצב של כפל הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב זה גם ביחס להכנסות (מצב של כפל הכנסה). ובפן הנגדי, מצב שבו סכום הוצאה מסוים לא נרשם בדוח הרווח וההפסד על פי התקן הקודם ואף לא נרשם כעת לאור הכלל החשבונאי החדש (על פי התקן החדש סכום ההוצאה היה צריך להירשם בדוח רווח והפסד בשנים קודמות ולכן תתוקן יתרת העודפים לתחילת שנה) (מצב של העדר הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב שבו סכום הכנסה מסוים לא נרשם בדוח רווח והפסד בשנים הקודמות לאור התקן הישן ולא ירשם בדוח רווח והפסד בשנים הבאות לאור התקן החדש (מצב של העדר הכנסה) (לחזור המקצועי צורף נספח א' בדבר דוגמא מספרית להמחשת האמור לעיל).
- 4. **הוראות לפעולה**
 - א. לאור האמור לעיל, לעניין העיוותים שעלולים לנבוע כתוצאה מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי החל גם בקביעת ההכנסה החייבת לצורכי מס, היה מקום לכלול בדוח ההתאמה לצורכי מס בשנת היישום לראשונה של התקן החדש גם התאמות מצטברות של הוצאות או הכנסות בגין שנים שקודמות לשנת היישום לראשונה של התקן, על מנת למנוע את העיוותים שתוארו לעיל. **ושוב יודגש כי האמור לעיל חל רק במקום בו לא קיימת בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכוח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס). כך למשל, במקרה בו שונה כלל חשבונאי הנוגע להכרה בהכנסה של "קבלן בונה" אין צורך בביצוע התאמה כתוצאה מאימוץ לראשונה בדוח ההתאמה, כיוון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8א לפקודה, וממילא ההכנסה המדווחת מחושבת בהתאם להוראות הרלוונטיות בדין המס.**
 - ב. לאור האמור, במקרים בהם חל שינוי בכלל חשבונאי המיושם על ידי החברה המדווחת גם בקביעת ההכנסה החייבת לצורכי מס, מופנית בזאת תשומת לבכם, כדלקמן:
 - יש להביא לידי ביטוי את הפרש המצטבר, במסגרת דוח ההתאמה לשנת המס הראשונה בה חל השינוי החשבונאי.
 - במקרים בהם לא הביא הנישום לידי ביטוי את ההשפעה האמורה במסגרת דוח ההתאמה למס בשנת המס הרלוונטית, יש לשקול היועצות עם הרפרנט המקצועי, ובין היתר, לעניין הצורך בהארכת תקופת טיפול השומה (מתוקף הסמכות שנקבעה במסגרת סעיפים 145 ו-152(ג) לפקודה, ולאור הוראות חוזר מס הכנסה מס' 3/2009 - הארכת תקופת התיישנות שומה) או בפתירת שומה (על פי הוראות סעיף 147 לפקודה), וכמו כן במקרה בו קיים חשש שאימוץ הכלל החשבונאי החדש בשילוב עם הוראה זו נעשה בעיקרו לצורך הפחתת מס בלתי נאותה.
 - לאור ההיקף המשמעותי של השינוי בטיפול בהלוואות ובאג"ח סטרייט שהונפקו על ידי חברות (בפאסיב) (על פי תקן חשבונאות ישראלי מס' 22 - מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה), החל מיום 1.1.2006, יש לתת תשומת לב מיוחדת לנושא זה בהליכי השומה המתייחסים לשנת המס 2006. בנוסף יצוין כי עשויים לעלות גם מקרים נוספים בהם מתקיימת תופעה דומה של יישום למפרע בתקינה הישראלית ולגביהם אין אמירה מפורשת בדין המס, כגון: מדידת מלאי, מכירה באשראי חריג, הכרה בהכנסות, ריבית אפקטיבית להלוואות/אג"ח (באקטיב), ועוד.

במסגרת נספח א' לחוזר המקצועי מובאת דוגמא להמחשת האמור לעיל.

9.35 בסיס דיווח לצרכי מס – מצטבר או מזומן

9.35.1 כללי

במסגרת הפקודה לא נקבעה התייחסות מפורשת לעניין בסיס הדיווח על ההכנסות של הנישום-מזומן או מצטבר, למעט מקרים חריגים כדוגמת סעיף 8 לפקודה בו נקבע למעשה כי הכנסות דמי שכירות שנתקבלו מראש ידווחו על בסיס מזומן.

בשל היעדר הוראות מפורשות, עלתה סוגיה זו לדיון במספר פסקי דין, כדוגמת פס"ד קבוצת השומרים (ע"א 494/87) ובמספר חוזרים מקצועיים שפורסמו על ידי רשות המיסים, בעקבות פסק הדין האמור, בהם נקבעו עקרונות מנחים לעניין זה כמפורט להלן.

9.35.2 ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נגד פשמ"ג

חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ הינה חברה העוסקת במתן שירותי שמירה ונקיון בהיקפים גדולים, ללקוחות שהינם בעיקר מוסדות גדולים. לחברה אין מלאי עסקי והיא אינה עוסקת ביצור או במסחר. הוצאותיה העיקריות הן משכורות לעובדים המשולמות מידי חודש בחודשו והכנסותיה מהשירותים שהיא מספקת מתקבלות באיחור של 60-75 יום בממוצע.

במסגרת פסק דין, אשר ניתן ע"י בית המשפט העליון, נקבע כי אין לגזור מהוראת ניהול ספרים את שיטת הדיווח הנדרשת לצרכי מס. עוד נקבע, כי באין הוראה מחייבת בפקודה בדבר שיטת הרישום או העיתוי הקובע לעניין הכנסה או הוצאה, מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי החשבון. בית המשפט קובע האפשרות לדיווח על בסיס מזומן ניתנת כאשר לעסק אין מלאי או שהמלאי אינו מהותי.

9.35.3 עמדת רשויות המס

9.35.3.1 חוזר מס הכנסה מס' - 12/2003

לאחר פרסום פסק דין אגודת השומרים, פרסמה רשות המיסים מספר חוזרים בנושא לצורך אופן יישום הילכת אגודת השומרים.

במסגרת חוזר 12/2003 "דיווח בשיטת מזומן או מצטבר – עדכון" רשויות המס קבעו, בין היתר, כי אם שיטת הדיווח בדו"ח הכספי החשבונאי הינה השיטה המצטברת, אין לאפשר מעבר לדיווח על בסיס מזומנים בדו"ח ההתאמה לצרכי מס.

לעמדת רשויות המס אם על-פי כללי חשבונאות מקובלים יש לערוך דוח כספי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן.

בשלב מאוחר יותר, במסגרת הודעה לעיתונות שפרסמה רשות המיסים ביום 9 במרץ 2005, נקבע כי ניתנת האפשרות לדווח לצרכי מס הכנסה לפי בסיס מזומן גם אם הדוחות הכספיים נערכים לפי בסיס מצטבר, וזאת במידה והחברה עוסקת במתן שירותים ואין לה מלאי עסקי, והכול עד שתבוצע בחינה מחודשת של הסוגיה.

9.35.3.2 הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012

ביום 25 ביולי 2012 פרסמה רשות המיסים את הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012 בנושא: בסיס דיווח לצרכי מס - מזומן או מצטבר בה נקבעה מדיניות חדשה בכל הנוגע לקביעת בסיס הדיווח לצרכי מס.

בהתאם להוראת הביצוע האמורה בעקבות השינויים המשמעותיים שחלו בכללי החשבונאות בשנים האחרונות ולאור הצורך במתן וודאות בנושא ובקביעת טיפול שומתי אחיד ולאחר בחינה מחודשת של הסוגיה הרי שכאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן יהיה לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחס להכנסה זו בלבד.

הוראת הביצוע קובעת, כי לגבי דוחות התאמה לצרכי מס המוגשים לשנים עד וכולל שנת המס 2011, תמשיך לחול המדיניות שהייתה נהוגה בשנים האחרונות, על פיה ניתן להמשיך ולדווח לצרכי מס על בסיס מזומן גם אם הדוחות הכספיים ערוכים על בסיס מצטבר, ובלבד שהחברה עוסקת במתן שירותים ואין לה מלאי עסקי.