

## פרק 9

# הודעות לרשויות המס, דיווח וגביה, שומה, השגה והחלטת מיסוי

נכתב ונערך על ידי יגאל מנשרוב, רו"ח ויונתן גדלוב, עו"ד

### תוכן עניינים

#### עמוד

#### הודעות לרשויות המס

הודעה על בחירת תחולת התקנות הדולריות .....	9.1
הודעות בעניין חברה משפחתית וחברה שקופה .....	9.2
הודעה על תחילת התעסקות או שינוייה .....	9.3
הודעה על תחולת חוק התיאומים .....	9.4
הודעות לפי סעיף 102 לפקודה (החדש) .....	9.5
הודעה על ביצוע "הקצאה", כמשמעותה בהגדרת "פעולה באיגוד" בחוק מיסוי מקרקעין .....	9.6
מסירת הודעות בנוגע לנאמנויות .....	9.7
מסירת הודעות בנוגע לחברת החזקות ישראלית .....	9.8
מסירת הודעה בנוגע לקרן השקעות במקרקעין .....	9.9
מסירת הודעה בהתאם להוראות החוק לעידוד השקעות הון .....	9.10
מסירת הודעה בנוגע לבחירת "שנת הבחירה" לעניין "מפעל מוטב" על פי החוק לעידוד השקעות הון	9.10.1
מסירת הודעה ביחס לביטול מעמד "מפעל מוטב" במסגרת תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון	9.10.2
מסירת הודעה ביחס לבקשה לתשלום מס בגין "רווחים כלואים" .....	9.10.3
הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות – עמדה חייבת בדיווח מס' 7/2016 .....	9.10.4
הודעה על תביעה לחישוב נפרד לבני זוג שמקור הכנסתם אחד .....	9.11
הודעה על בחירה בשנת הסתגלות .....	9.12
חובת דיווח למוסד לביטוח לאומי בתוך 60 יום מקבלת שומת ניכויים של רשות המסים .....	9.13

### תוכן עניינים (המשך)

**עמוד****דיווח וגביה**

- 9.14 לוח מועדי דיווחים ותשלומים.....
- 9.15 תשלום יתרת המס לשנת מס שהסתיימה.....
- 9.16 דיווח ומקדמות מס על רווח הון - סעיף 91(ד) לפקודה.....
- 9.17 אופן הדיווח והעברת הניכוי בגין תשלומי דיבידנד.....
- 9.18 דיווחים מיוחדים.....
- 9.19 חובת הגשת דוח שנתי.....
- 9.20 טופס 6111 - דיווח אחיד של הדוחות הכספיים ודוח ההתאמה למס לרשויות המס.....
- 9.21 מס ערך מוסף - הרחבת חובת הדיווח התקופתי.....
- 9.22 דיווחים הנגזרים מהסכם ה-FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).....

**שומה והשגה**

- 9.23 התיישנות שומת מס הכנסה ושומת ניכויים.....
- 9.24 השגה על שומת מס הכנסה ושומת ניכויים.....
- 9.25 עריכת שומה חלקית לגבי פעולה שהינה תכנון מס החייב בדיווח.....
- 9.25.1 תכנון מס החייב בדיווח - מס הכנסה.....
- 9.25.2 תכנון מס החייב בדיווח - מס ערך מוסף.....
- 9.26 נקיטת עמדה חייבת בדיווח.....
- 9.26.1 נקיטת עמדה חייבת בדיווח - מס הכנסה.....
- 9.26.2 נקיטת עמדה חייבת בדיווח - מס ערך מוסף.....
- 9.27 דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה.....
- 9.27.1 דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה - מס הכנסה.....
- 9.27.2 דיווח בגין קבלת חוות דעת חתומה - מס ערך מוסף.....
- 9.28 הגשת דוח, מסמך, או טופס באופן מקוון.....
- 9.29 העלאת טענת מניעות כנגד רשות המסים.....
- 9.30 התיישנות התביעה לתשלום חוב דמי ביטוח לאומי.....
- 9.31 פרסום הסדרי כופר.....

## תוכן עניינים (המשך)

### עמוד

..... החלטת מיסוי	9.32
..... רקע	9.32.1
..... מתן החלטת מיסוי ב"מסלול ירוק"	9.32.2
..... החלטה מקדמית ומעמדה	9.32.3
..... הטמעת כללי ה-IFRS בישראל והשלכתם על קביעת ההכנסה החייבת	9.33
..... כללי חשבונאות מקובלים לעניין הדוחות השנתיים לפי סעיף 131 לפקודה	9.34
..... השלכות המס הנובעות מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי חדש	9.35
..... בסיס דיווח לצרכי מס - מצטבר או מזומן	9.36
..... כללי	9.36.1
..... ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נגד פשמ"ג	9.36.2
..... עמדת רשויות המס	9.36.3
..... חוזר מס הכנסה מס' - 12/2003	9.36.3.1
..... הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012	9.36.3.2

## 9. הודעות לרשויות המס, דיווח וגביה, שומה, השגה והחלטת מיסוי

### הודעות לרשויות המס

#### 9.1 הודעה על בחירת תחולת התקנות הדולריות

בהתאם לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, באפשרות חברות בהשקעת חוץ ושותפויות מסויימות להודיע כי הן אינן מחילות על עצמן את הוראות החוק האמור. ההודעה הינה לפקיד השומה, ויש לעשותה תוך 30 ימים מתחילת שנת המס הרלוונטית. יש לציין, כי ביחס לשנת המס 2008 נקבע במסגרת הוראות המעבר לגבי תום תחולת חוק התיאומים כי יש להודיע תוך 90 יום מתחילת שנת המס 2008.

במסגרת הוראות המעבר לגבי תום תחולת חוק התיאומים נקבע כי האפשרות לבחור בתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבוניות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסויימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986 (לעיל ולהלן: "התקנות הדולריות") לא תבוטל.

במאמר מוסגר, יצויין כי הגדרת המונח "השקעת חוץ" בחוק לעידוד השקעות הון, המשליכה על הגדרת "חברה בהשקעת חוץ", תוקנה במסגרת תיקון 60 לחוק האמור בתוקף מיום 1.4.2005 (בהקשר זה ראה סעיף 18.2.5.1 למדריך המס).

במקרה כזה, יחולו על החברה התקנות הדולריות. במידה ולא תינתן הודעה במועד האמור, יחולו על החברה באופן אוטומטי הוראות חוק התיאומים, ככל שהן רלוונטיות לאור ביטולן.

בהתאם לחוזר מס הכנסה 13/02, לפני משורת הדין, חברה או שותפות שהתאגדו בשנת המס והחלו את פעילותן במהלך אותה שנה, יחולו עליהן התקנות הדולריות במידה ותימסר הודעה לפקיד השומה בתוך 90 יום מיום התאגדות.

נציין, כי בין יתר השיקולים בבחירת השימוש בתקנות הדולריות, עובר לביטול חוק התיאומים, היה צורך להתחשב במבנה ההון של הפירמה ובמגמת השינוי ביחס שבין שיעור עליית מדד המחירים לצרכן בישראל לבין שיעור השינוי בשער החליפין של הדולר.

בהתאם לתקנות הדולריות, הבחור בהחלתן אינו יכול לחזור בו מתחילת התקנות לפני שהחיל אותן למשך שלוש שנים לפחות. לפיכך, אין צורך להודיע על בחירה בהחלת התקנות הדולריות בשנה השניה והשלישית. כמוכח בחוזר הני"ל, עם תום שלוש השנים במידה ובוחרים להמשיך להחיל את התקנות הדולריות, יש להודיע על כך בתוך 30 ימים מתחילת כל שנת מס.

תאגיד שחזר בו מבחירתו להחיל את התקנות הדולריות או שחדל לעמוד בתנאיהן, חייב להמשיך לנהל פנקסיו על פי התקנות הדולריות עד תום השנה שבה חזר מבחירתו או שחדל כאמור.

יש לציין כי בשל הירידה שחלה בשער הדולר פורסמו תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבוניות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסויימות וקביעת הכנסתן החייבת) (תיקון), התשס"ח-2008 אשר מתירות לתאגידים לחזור בהם מבחירתם לנהל פנקסי חשבוניות לפי תקנות אלה לשנת המס 2007 ו-2008.

בתקנות פורסם כי על תאגיד המעוניין ליישם את התקנות הדולריות להודיע על כך לפקיד השומה עד ליום 30.6.08.

תאגיד שהודיע על כך לפקיד שומה לא יוכל לחזור בו מהחלטתו החל משנת המס שלגביה חזר בו ועד שנת המס 2011.

בהקשר זה ראה פרק 15 למדריך המס.

החלה על חברות ממשלתיות – ביום 30.7.2017 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 241), התשע"ז – 2017 (ס"ח 2651), על פיו, אף באפשרות חברה ממשלתית להחיל על עצמה את התקנות הדולריות בזו הלשון:

"חברה ממשלתית, כהגדרתה בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 חברה שכל זכויותיה מוחזקות על ידי חברה ממשלתית כאמור, שמטבע הפעילות שלה, כמשמעותו בכללי חשבוניות מקובלים, הוא דולר או אירו, והמנהל, בהתייעצות עם מנהל רשות החברות הממשלתיות כמשמעותו בחוק האמור, בדק את עמידתה בכללים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת כאמור".

#### 9.2 הודעות בעניין חברה משפחתית וחברה שקופה

ביטול חברה משפחתית וקביעת חברה שקופה

1. ביום 24 ביולי 2002 התקבל בכנסת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 132), התשס"ב-2002, אשר במסגרתו בוטל מעמדה של חברה משפחתית שהוחלפה בחברה שקופה.

נציין, כי לשם ביטול החברה המשפחתית והחלת ההוראות ביחס לחברה שקופה יש להתקין תקנות.

נדגיש כי נכון למועד כתיבת מדריך זה טרם הותקנו תקנות כאמור, לפיכך בשנת המס 2018 יחולו הוראות החברה המשפחתית.

2. חברה משפחתית ערב פירסומו של תיקון 132 (4 באוגוסט 2002) או חברה משפחתית שהתאגדה מאותו היום ואילך, אשר לא חלו בה שינויי מבנה ועומדת בתנאים להיחשב לחברה שקופה -

תהפוך לחברה שקופה ביום כניסת סעיף 1א64 לתוקפו, אלא אם כן ביקשה מפקיד השומה תוך 60 ימים מכניסת החוק לתוקפו שלא להיות חברה שקופה. יובהר כי, על פי הודעת מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מיום ה-9 בדצמבר 2003 חברה רגילה, שלא הייתה חברה משפחתית ערב פירסומו של תיקון 132, לא תוכל להפוך לחברה שקופה, גם אם לאחר המועד האמור הפכה לחברה משפחתית.

3. חברה שביקשה שלא להיחשב כשקופה או חברה שביקשה להיות משפחתית לאחר פירסומו של ביטול הסעיף (4 באוגוסט 2002), תחדל מלהיות משפחתית ביום כניסתו של החוק לתוקפו.
4. במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, נקבעה רפורמה בתחום מיסוי חברות משפחתיות אשר כללה, בין היתר, שינוי ביחס לכללי הדיווח (להרחבה בעניין הרפורמה ראה פרק 19 למדריך המס).

א. **המצב עובר לרפורמה**

(1) חברה אשר ביקשה להיות חברה משפחתית בשנת המס היה עליה להגיש הודעה לפקיד השומה על בקשתה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של השנה שבגינה הוגשה הבקשה וביחס לחברה חדשה תוך 3 חודשים מיום התאגדותה.

ביחס לאמור לעיל יצוין, כי ביום 13.7.2011 ניתן בביהמ"ש המחוזי בחיפה פס"ד בעניין קליאוט (ע"מ 705/05 ו-783/05) בו קבע ביהמ"ש כי בקשה לרישום החברה כחברה משפחתית על-פי סעיף 64א לפקודה יש להגיש לפחות חודש מלא אחד לפני תחילת שנת המס המבוקשת קרי, עד ליום 30.11.

(2) חברה יכולה לחזור בה מדרישתה להיות מוכרת כ-"חברה משפחתית" באמצעות מתן הודעה עד למועד הגשת הדוח השנתי לאותה שנת מס. במקרה כזה לא תוכל חברה כאמור לחזור ולהיות חברה משפחתית לפני תום שלוש שנות מס מהשנה שבה חדלה להיות חברה משפחתית.

ביחס לאמור לעיל יצוין, כי בע"א 1325/02, אריה דגן ואח'י נ' פקיד שומה אילת, קבע ביהמ"ש העליון לעניין זה, כי המועד להגשת הודעה כי החברה חוזרת בה מבקשתה להיחשב לחברה משפחתית, הוא המועד החוקי להגשת הדוח ולא מועד הגשת הדוח בפועל.

ב. **המצב לאחר הרפורמה**

(1) **חברה חדשה** תוכל להגיש בקשה **תוך שלושה חודשים** ממועד התאגדותה להיחשב כחברה משפחתית באותה שנה ואילך. במידה ולא הגישה בקשה כאמור, לא תוכל להפוך לחברה משפחתית בעתיד.

(2) בקשה של חברה משפחתית להפוך לחברה רגילה יש להגיש לפקיד השומה לא יאוחר מחודש (עד ה- 30.11) לפני תחילתה של שנת מס פלונית.

(3) חברות קיימות שאינן חברות משפחתיות - ניתנה תקופת מעבר בת ארבעה חודשים מיום ה-1 באוגוסט 2013, בה חברה רגילה תוכל לבחור אם להפוך לחברה משפחתית לגבי שנת המס 2014 ואילך וזאת בהודעה לפקיד השומה עד ליום ה-1 בדצמבר 2013. לאחר תקופת המעבר לא תוכל חברה רגילה להפוך לחברה משפחתית.

(4) חברות קיימות שהינן חברות משפחתיות - חברות כאמור תישארנה חברות משפחתיות גם בשנת 2014 אלא אם ביקשה לחזור בה מלהיות חברה משפחתית בתוך 120 יום מיום ה-1 באוגוסט 2013 לגבי שנת 2014. לגבי שנת 2013 קיימת אי בהירות האם ניתן יהיה לחזור מסיווג כחברה משפחתית במועד הגשת הדוח (ראה לעיל) או אם תוך 120 ימים כאמור. במסגרת חוזר מס הכנסה מספר 1/2014 "הוראות סעיף 64א לעניין חברה משפחתית - בעקבות תיקון 197" שפורסם בעקבות הרפורמה מובאת דוגמא המציגה את עמדת רשות המסים כי חברה שסווגה כחברה משפחתית בשנת 2013 ומבקשת להפסיק להחשב כמשפחתית בשנת 2013 נדרשת להגיש ביחס לכך הודעה עד ליום 1 בדצמבר 2013. יצוין, כי חברה שחדלה להיות חברה משפחתית לא תוכל עוד לשוב ולהיות חברה משפחתית.

(5) בהמשך לאמור לעיל נציין כי בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז - 2016, נקבע כי על אף האמור בסעיף 64א(ב)(1) לפקודה, חברה משפחתית זכאית להודיע לפקיד השומה עד יום ד' בשבט התשע"ז (31 בינואר 2017) על חזרתה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית בשנת המס 2017.

בהקשר זה ראה פרק 19 למדריך המס.

**9.3 הודעה על תחילת התעסקות או שינויה**

**מס הכנסה**

על פי סעיף 134 לפקודה, אדם שפתח עסק או החל לעסוק במשלח יד, או החל לנהל את עסקו או משלח ידו במקום נוסף או במקום אחר או ששינה את סוג עסקו או משלח ידו יודיע על כך בכתב

לפקיד השומה לא יאוחר מיום פתיחת העסק או תחילת העיסוק (ולא תוך 90 יום מיום ההתחלה או השינוי כאמור כפי שחל עובר לתיקון 134).

#### מס ערך מוסף

עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי חייבים ברישום לעניין מע"מ לא יאוחר מהיום שבו החלו בעסקיהם או בפעילותם (תקנה 2 לתקנות הרישום). נציין כי אי רישום במועד עלול לגרום למניעת ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס או ברשימוני יבוא שהוצאו לעוסק.

#### 9.4 הודעה על תחולת חוק התיאומים

בהתאם לסעיף 28 לחוק התיאומים, בידי יחיד או שותפות שניהלו לגבי הכנסתם פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה ואינם חייבים לעשות כן, אפשרות להחיל עליהם את הוראות פרק ב' לחוק התיאומים, חלף הוראות פרק ג' לחוק האמור. הודעה על תחולת חוק התיאומים ניתנת לגבי כל שנת מס בנפרד, ויש למסרה בכתב לפקיד השומה עם הגשת דוח המס לאותה שנה.

בהקשר זה יצויין כי ככלל, תחולת חוק התיאומים הוגבלה לתום שנת המס 2007. יחד עם זאת, ההוראה לעיל לענין יחיד או שותפות, כמו גם הוראות נוספות, תמשכנה לחול כפי שנקבע במסגרת הוראות המעבר בסעיף 33א לחוק התיאומים.

בהקשר זה ראה פרק 15 למדריך המס.

#### 9.5 הודעות לפי סעיף 102 לפקודה (החדש)

##### תוכנית במסלול עם נאמן

א. בקשה - "חברה מדווחת" (כהגדרתה בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 102 לפקודה) ונאמן שאושר לצורכי תוכנית הקצאת ניירות ערך לעובדים, המבקשים כי הקצאת מניות תיחשב כהקצאת מניות באמצעות נאמן ישלחו לפקיד השומה בו מתנהל תיק הניכויים של "החברה המדווחת", **30 ימים לפחות לפני ביצוע ההקצאה**, בקשה לאישור תוכנית ההקצאה, בצירוף כל המסמכים הנדרשים לרבות מסלול המס שנבחר לאותה הקצאה. העתקים מהבקשה יישלחו למשרדי פקידי השומה בהם מתנהלים תיקי הניכויים ותיקי השומה של החברות המעבידות, שלעובדיהן הוקצו ניירות הערך במסגרת התוכנית.

ב. דיווח על ההקצאה - "חברה מדווחת" ונאמן מאושר ידווחו על ההקצאה לפקיד השומה שאצלו מתנהל תיק הניכויים של "החברה המדווחת", **בתוך 90 ימים ממועד ביצוע ההקצאה (טופס 146)**. העתק יישלח למשרדי פקידי השומה בהם מתנהלים תיקי הניכויים ותיקי השומה של החברות המעבידות, שלעובדיהן הוקצו מניות במסגרת התוכנית.

ג. דיווח שנתי - בכל שנת מס, לא יאוחר מיום 31 במרץ, חייב הנאמן להגיש לפקיד השומה, שאצלו מתנהל תיק הניכויים של חברה מעבידה, דוח שנתי שיכלול נתונים על פעילות במהלך שנת המס שחלפה, וכן דיווח על יתרות לתום שנת המס (**טופס 156**). נציין, כי בפרקטיקה דיווח לפי טופס 156 אינו מוגש לרשויות המס.

ד. דיווח על ניכוי המס במקור לפקיד השומה ולמקבל, יהא בהתאם לתקנות מס הכנסה הרלוונטיות בעניין ניכוי מס במקור.

##### תוכנית במסלול ללא נאמן

מעביד ידווח לפקיד השומה, שאצלו מתנהל תיק הניכויים שלו, על כל אלה:

א. על תוכנית הקצאת מניות לעובדים שלא באמצעות נאמן בטופס שנקבע, **בתוך 90 ימים ממועד הקצאת המניות (טופס 146 בשינויים המחייבים)**.

ב. דיווחים שנתיים בדומה לדיווחים השנתיים "בתוכנית במסלול עם נאמן", בשינויים המתחייבים, **עד ליום 31 במרס בכל שנה** לגבי שנת המס הקודמת (טופס 156 בשינויים המחייבים). נציין, כי בפרקטיקה דיווח לפי טופס 156 אינו מוגש לרשויות המס.

ג. דיווח על ניכוי המס במקור לפקיד השומה ולמקבל, יהא בהתאם לתקנות מס הכנסה הרלוונטיות בעניין ניכוי מס במקור.

ד. על המעביד לכלול בתוכנית מנגנון שיבטיח את תשלום המס למקרה שהעובד יפסיק את עבודתו בטרם מימוש המניה.

לענין זה ראה חוזר מס הכנסה 3/2003

## **9.6 הודעה על ביצוע "הקצאה", כמשמעותה בהגדרת "פעולה באיגוד" בחוק מיסוי מקרקעין**

במסגרת תיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין, הוסף סעיף 75(ג), בו נקבע כי על איגוד ובעלי הזכויות בו למסור למנהל מס שבח הודעה על ביצוע "הקצאה" באיגוד מקרקעין, כמשמעותה בהגדרת "פעולה באיגוד" בסעיף 1 לחוק האמור, וזאת בתוך 30 ימים מיום ההקצאה. נציין, כי הוראה זו תחול אף על הקצאה שבוצעה ביום 7.11.2001 ועד מועד פרסומו של התיקון (12.4.2005), אולם התקופה למסירת ההודעה הייתה 60 ימים מיום פרסומו של התיקון.

### **9.7 מסירת הודעות בנוגע לנאמנויות**

במסגרת תיקון 165 לפקודה אשר פורסם ביום 11.6.2008, תוקנו באופן מהותי סעיפי ההודעות, ההצהרות והדיווחים הרלוונטיים לנאמנויות. בהקשר זה ראה פרק 22 למדריך המס.

### **9.8 מסירת הודעות בנוגע לחברת החזקות ישראלית**

במסגרת תיקון 147 לפקודה הוספו סעיפים 67 עד 67א לפקודה, שעניינם מתן פטור השתתפות לחברת החזקות ישראלית (בהקשר זה ראה סעיף 17.15 למדריך המס). בהתאם להוראות סעיפים אלו, יש למסור את ההודעות הבאות בנוגע לחברת החזקות ישראלית:

א. סעיף 67א(7) לפקודה - חברה, המעוניינת להיחשב לחברת החזקות ישראלית, תודיע על בחירתה בהודעה, שעליה חתמו כל בעלי מניותיה, אשר נמסרה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום התאגדותה.

ב. סעיף 67ד לפקודה - חברת החזקות ישראלית רשאית להודיע למנהל, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי מניותיה, כי בחרה לחדול להיות חברת החזקות ישראלית. הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמסרה ההודעה למנהל.

תחילת התיקון הינה מיום 1.1.2006.

### **9.9 מסירת הודעה בנוגע לקרן השקעות במקרקעין**

במסגרת תיקון 147 לפקודה הוספו סעיפים 2א64 עד 11א64 לפקודה שעניינם מיסוי קרן השקעות במקרקעין. בהתאם להוראת סעיף 3א64(ד) לפקודה, קרן להשקעות במקרקעין המעוניינת לחדול להיות כזו תודיע לפקיד השומה על בחירתה זו. הודיעה כאמור, תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין מן היום שקבעה בהודעתה או מן היום ה-30 לאחר מתן ההודעה, לפי המאוחר. בנוסף, בתיקון 222 לפקודת מס הכנסה (ס"ח 2547, שפורסם ביום 7 באפריל 2016) נקבע כי מניין הימים האמור לעיל ישונה מ-30 ל-90 ימים.

סיבת התיקון היא כי מאז נחקק פרק שני 1 לפקודת מס הכנסה (שנת 2006) ועד לימים אלו לא נצפו הקמתן של מספר רב של קרנות להשקעה במקרקעין. אי לכך, החליט המחוקק לעודד ולהקל על מיסוי קרנות השקעה במקרקעין באמצעות תיקון פרק שני 1 לפקודת מס הכנסה (וכן תיקונים נוספים בדברי חקיקה אחרים הקשורים בקרנות אלו) וזאת על מנת ליצור תמריץ עסקי וכלכלי להשקעה בקרנות אלו. כחלק מהקלות שנקבעו בתיקון כאמור, נקבעו מועדי דיווח מקלים מכפי שהיו טרם התיקון. תחולת התיקון הינה כ-60 יום, מיום פרסומו.

כמו כן, לפי סעיף 3א64(א)8, לדוח שמגישה קרן להשקעות במקרקעין יש לצרף אישור רו"ח על התקיימות התנאים המנויים בסעיף 3א64(א)1-7.

תחילת התיקון הינה מיום 1.1.2006.

### **9.10 מסירת הודעה בהתאם להוראות החוק לעידוד השקעות הון**

#### **9.10.1 מסירת הודעה בנוגע לבחירת "שנת הבחירה" לעניין "מפעל מוטב" על פי החוק לעידוד השקעות הון**

במסגרת תיקון 60 לחוק לעידוד השקעות הון, ניתנו הטבות במס "מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.3.3 למדריך המס). בתיקון נקבע כי על חברה, המעוניינת בהטבות במס כאמור, לבחור את שנת המס שיראוה כ"שנת הבחירה" בהודעה שתגיש לפקיד השומה במועד להגשת דוח המס, אך לא יאוחר מתום 12 חודשים מתום אותה שנת מס, ובלבד שמתקיימים התנאים לכך כמפורט בסעיף 51ד לחוק עידוד השקעות הון. יצוין כי "שנת הבחירה" משמשת, בין היתר, בקביעת תקופה ההטבות, שבמהלכה חל שיעור מס חברות מופחת על ההכנסה החייבת הנובעת מ"המפעל המוטב".

נציין כי ב-16 בנובמבר 2008 פורסם תיקון לחוק עידוד השקעות הון במסגרתו נקבעו מספר הוראות ביחס ל"שנת הבחירה" בחברות שבבעלותן מפעל במסלול חלופי ומפעל במסלול מוטב.

## 9.10.2 מסירת הודעה ביחס לביטול מעמד "מפעל מוטב" במסגרת תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון

ביום 29 בדצמבר 2010 אושר בכנסת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012, התשע"א-2011 בקריאה שנייה ושלישית במסגרתו נכלל תיקון מס' 68 (להלן: "התיקון") לחוק לעידוד השקעות הון. בהתאם לתיקון אין צורך בהודעה ביחס לבקשה לקבלת הטבות בנוגע להטבות המוענקות ל-"חברה מועדפת".

כמו כן, יצוין כי התיקון הכניס שינויים רבים למסגרת חוק עידוד השקעות הון המתבטאים בעיקר בהקלות לגבי יכולת החלת הוראות ההטבה הקיימות במסגרת החוק.

שינויים כאמור חייבו יצירה של מסגרת הוראות חוקית אשר תאפשר טרנזקציה נוחה בין ההטבות כפי שהיו קיימות טרם התיקון ולאחריו לגבי נישומים אשר כניסתם למסגרת הוראות החוק לעידוד השקעות הון בוצעה עוד טרם התיקון.

במסגרת הוראות המעבר לתיקון ניתנה אפשרות למפעל שהיה בתחולת הוראות החוק טרם התיקון, להחיל את הוראות החוק החדש, וזאת תוך מתן הודעה שתימסר לפקיד השומה, כי הוא מוותר על ההטבות המגיעות לו מכוח הוראות החוק טרם תיקונו (להלן: "הודעת ויתור"), כמפורט להלן:

### 1. מסלול מענקים

מפעל אשר היה בידי ערב כניסת התיקון לתוקף תוכנית מאושרת ואשר מעוניין להחיל על הכנסותיו החל מיום 1 בינואר 2011 את הוראות התיקון, נדרש כאמור למסור הודעת ויתור לפקיד השומה עד ליום 30 ביוני 2011.

### 2. מסלול הטבות במס

חברה בעלת מפעל מוטב, אשר ההשקעה המזערית המזכה לשם הקמתו או הרחבתו נעשתה כולה או חלקה עד ליום 31 בדצמבר 2010, ואשר מעוניינת להחיל על הכנסותיה החל מיום 1 בינואר 2011 את הוראות התיקון, נדרשת למסור את הודעת הויתור לפקיד השומה עד למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2010. יצוין כי בהתאם להוראות סעיף 132 לפקודה, המועד להגשת הדוח השנתי ביחס לחברה שהדוח שלה מבוסס על מערכת חשבונות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה, הינו לא יאוחר מיום 31 במאי שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח.

### 9.10.3 מסירת הודעה ביחס לבקשה לתשלום מס בגין "רווחים כלואים"

ביום 24.9.2012 אישרה ועדת הכספים של הכנסת את הצעת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 68 והוראת שעה) התשע"ב – 2012 בקריאה שנייה ושלישית, במסגרתה נקבעה הוראת שעה שמטרתה לעודד חברות לשלם מס מופחת בשל רווחים פטורים שהצטברו בחברה בהתאם להוראות החוק בנוסח טרם תיקון 68.

החוק המוצע בא לאפשר לחברה לשלם מס חברות על הכנסה שהושגה בתקופה שבה היתה פטורה ממס, בשיעורים מופחתים, שלא יפחתו מ-6% שהינו שיעור המס המינימלי לפי החוק החדש למפעל מועדף רגיל, וזאת למשך שנה אחת מיום פרסום החוק המוצע.

תחולת החוק המוצע:

1. חברה רשאית לבחור לשלם מס חברות לפי הוראות החוק המוצע, בתוך שנה מיום פרסומו, בהודעה שתגיש למנהל לעניין זה.

מנהל רשות המסים רשאי לקבוע הוראות לעניין אופן מתן ההודעה על בחירה כאמור, לרבות מסמכים ואישורים שיש לצרפם בהודעה.

2. חברה שבחרה לשלם מס חברות בהתאם לחוק המוצע לא תוכל לחזור בה מבחירתה.

החברה תשלם את מס החברות כאמור בתוך 30 ימים ממועד מתן ההודעה למנהל.

בהקשר זה ראה סעיף 18.3.5 למדריך המס.

### 9.10.4 הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות – עמדה חייבת בדיווח מס' 7/2016

בהקשר זה, יש לציין, כי במסגרת עמדה מס' 7/2016 מתוך רשימת העמדות החייבות בדיווח שפורסמה על ידי רשויות מס הכנסה, נקבע כי בכל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מו"פ, אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצ"ב) – לא נמצא בידי האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.

להרחבה בעניין זה ראה סעיף 9.26 למדריך המס.



### 9.11 הודעה על תביעה לחישוב נפרד לבני זוג שמקור הכנסתם אחד

בני זוג אשר עובדים יחד בעסק משותף, זכאים לבקש חישוב מס הכנסה נפרד וזאת במסגרת סעיף 66(ה) לפקודה ובהתקיים תנאיו וכן תקרת ההכנסה המפורטת בו. בהתאם לסעיף 66(ה)(2)(ג) יש למסור הודעה לפקיד השומה חודש לפחות לפני תחילתה של התקופה שבעדה נתבע החישוב הנפרד של המס, היה ושוכנע פקיד השומה כי לא היה ניתן למסור את ההודעה עד למועד האמור, ניתן למסרה במועד אחר. תוקפה של הודעה כאמור הוא לשלוש שנות מס, שתחילתן בתחילת שנת המס הראשונה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, וכל עוד מתקיימים בבני הזוג התנאים המזכרים בחישוב נפרד. ביחס לאמור לעיל יצוין, כי במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 199), התשע"ד-2013 שונה נוסח סעיף 66(ד) לפקודה כך שבנוסחו החדש מאפשר חישוב מס נפרד לבני זוג שקיימת תלות בין מקורות ההכנסה שלהם בכפוף לכללים שנקבעו, ולפיכך הוראות סעיף 66(ה) הפכו למיותרים והסעיף בוטל וזאת בתוקף ביחס להכנסה שהופקה החל מיום 1 בינואר 2014. להרחבה נוספת בעניין זה ראה פרק 2 למדריך זה.

### 9.12 הודעה על בחירה בשנת הסתגלות

בהתאם להוראות סעיף 14(ב) לפקודה, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, יכול במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין, להמשיך ולהיחשב לתושב חוץ ובלבד שהודיע על בחירתו בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל בטופס שקבע המנהל.

### 9.13 חובת דיווח למוסד לביטוח לאומי בתוך 60 יום מקבלת שומת ניכויים של

#### רשות המסים

המוסד לביטוח לאומי פרסם דרישה לקבל מהמעסיקים באופן שוטף את ביקורות הניכויים שיבוצעו החל מיום 1/1/2009 על ידי רשות המסים, בתוך 60 יום מקבלת השומה ממס הכנסה. מעסיק שלא יפעל על פי הוראות אלה, ובמסגרת ביקורת ניכויים יחויב במס על פי שומות ניכויים מס הכנסה, יחויב בקנסות מלאים. מעסיק שכן יפעל על פי הוראות אלה, לא יחויב בתשלומי קנסות.

#### דיווח וגבייה

### 9.14 לוח מועדי דיווחים ותשלומים

טפסים במערכת הפרישה - במערכת ה-ש.ע.מ ניתן למצוא מערכת ממוכנת, המחשבת את סכום מענק הפרישה הפטור ממס לפי סעיף 9(א7) לפקודה ואת הפטור ממס המגיע לקיצבה על פי סעיף 9א לפקודה. כמו כן, המערכת מחשבת באופן ממוכן את המס המגיע כתוצאה מפריסת מענקים, בהתאם לסעיף 8(ג) לפקודה. ניתן, באמצעות המערכת, לבצע גם סימולציה למצבים שונים - דבר שיאפשר לנישומים לבחור באפשרות הטובה ביותר המותרת על פי החוק.

כחלק מהליך המיכון של חישוב המס על מענקי פרישה וקצבאות, הוכנסו לשימוש, החל מיום 1 בנובמבר 2006, טפסים חדשים, המפורטים להלן. לראשונה, הפורש עצמו (או שאיריו - במקרה של הפסקת עבודה עקב מוות) ייאלץ לספק נתונים בכתב, אם יבקש ליהנות מפטור או להודיע על רצפים. נוסח חדש של טופס 161 - הודעת מעביד על פרישה מעבודה של עובד

- טופס 161א' - הודעת עובד עקב פרישה מעבודה

- טופס 161ב' - הודעת שאירים על הפסקת עבודה עקב מוות

- טופס 161ג' - הודעה על חזרה מרצף פיזויים/קצבה

- טופס 161ג' - בקשה לפריסה על פי סעיף 8(ג) לפקודה

התוצר של המערכת הוא סידרה אחידה של פלטים, הכוללת אישורים ממוכנים המתאימים למעביד, לעובד הפורש ולכל אחת מהקופות המשלמות לעניין ניכוי מס במקור ורצפים.

## מס הכנסה

הנושא	מועד ו/או התשלום	הדיווח	הסעיף בחוק
דיווח ותשלום מקדמות מס הכנסה (*) על פי מחזור עסקאות ועל פי סכומים (חריג - מס בגין הכנסות מהשכרה למגורים). ניכויים משכר עבודה ומתשלומים אחרים (**). דיווח ותשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות.	15 לכל חודש (או חודשיים למי שקיבל אישור הנציב)		175(א) ו-175(ב) 122(א1) 164 והתקנות 181ב והתקנות
ספירת מלאי ליום 31 בדצמבר של השנה שהסתיימה.	עד חודש ימים לפני יום המאזן או אחריו. על נישום המעוניין בביצוע מפקד המלאי, יותר מעשה ימים לפני יום המאזן, או אחריו, להודיע לפקיד השומה טרם ביצוע מפקד מלאי כאמור.		ניהול הוראות ספרים
הגשת הדוח השנתי על הכנסה. עם הגשת הדוח השנתי, יש לשלם את הפרשי המס.	עד 30 באפריל		132 (א) 182
הגשת הדוח השנתי על הכנסה למי שהדוח שלו מבוסס על שיטת החשבונאות הכפולה. יחיד החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון (החל מ-1.1.2009(***)	עד 31 במאי		132(ב1) 132(ב1א)
תשלום המס, שאינו שנוי במחלוקת, על פי הודעת השומה	תוך 15 יום ממסירת הודעת השומה		183 184
הגשת הצהרת הון	תוך 120 יום, או מיום הדרישה לפי המאוחר.		135(1)
דיווח ותשלום מקדמות רווח הון	תוך 30 יום מיום מכירת נכס		91(ד)
העברת ניכוי מס במקור מריבית או מדיבידנד	עד ה-15 לחודש העוקב למועד התשלום		164 והתקנות

(\*) דיווח ותשלום מקדמות מס הכנסה :

א. סעיף 175 לפקודה קובע כי כל נישום חייב בתשלום מקדמות במהלך כל שנת מס על חשבון המס לאותה שנה. המקדמה עשויה להיות בגובה 10% מסכום המס שבו התחייב הנישום בשנה הקובעת, כהגדרתה בחוק, או לפי שיעור מ"מחזור העסקאות", כהגדרתו בחוק ובתקנות, בתקופה שבה משתלמות המקדמות.

מרבית הנישומים החייבים בתשלום מקדמות למס הכנסה משלמים את מקדמותיהם על פי מחזור העסקאות, כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף, למעט מכירות שחל עליהן חלק ה' לפקודה (רווח הון) או שחל עליהן חוק מיסוי מקרקעין (שבח מקרקעין).

ב. יחיד, שאינו חייב בהגשת דוח מס או שלא נדרש לשלם מקדמות כאמור, על פי הודעה שנשלחה אליו מטעם רשות המסים בישראל, וכן שאינו עולה חדש או תושב חוזר שכל "הכנסות החוץ" שלו באותה שנת מס פטורות ממס, יהא חייב בתשלום מקדמה שנתית עד יום 30 באפריל בשנת המס העוקבת בשל "הכנסת חוץ", שאינה פטורה ממס, לפי שיעור המס החל עליה לפי הוראות הפקודה (לגבי דמי שכירות מחו"ל והכנסה מהימורים הגרלות ופרסים נקבעה הוראה מיוחדת), בהתאם לתקנות מס הכנסה (מקדמות בשל הכנסת חוץ), התשס"ד-2004.

לעניין זה, "הכנסת חוץ" הינה הכנסה, שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, שהיא חלק מ"מחזור העסקאות" כהגדרתו בסעיף 175(ב) לפקודה (קרי, חלק ממחזור העסקאות כמשמעותו בחוק מע"מ, למעט רווח הון ושבח), לא נוכה ממנה במקור מלוא המס לפי סעיף 164 לפקודה והיא אחת מאלה: דמי שכירות בחו"ל, הכנסה מהימורים, מהגרלות ומפרסים, הכנסה מדיבידנד (אם אינה הכנסה לפי סעיף 75ב, היינו מחברה נשלטת זרה) והכנסה מריבית. כמו כן, "הכנסת חוץ" היא גם רווח הון במכירת נייר ערך זר או במכירת

נייר ערך של חברה תושבת ישראל הרשום למסחר בבורסה בחו"ל ואשר לא נוכה ממנו מלוא המס לפי סעיף 164 לפקודה.  
היחיד יוכל לקזז מסי חוץ ששילם כנגד המקדמה המחושבת על אותה הכנסה, למעט לגבי "הכנסת חוץ" שהיא דמי שכירות בחו"ל והכנסה מהימורים הגרלות ופרסים.  
לעניין זה ראו סעיף 17.7 (בפרק מיסוי בינלאומי) למדריך המס.  
(\*\*) יש לציין כי החל משנת 2005 ניתן לבדוק באינטרנט מהו שיעור הניכוי במקור שניתן לחברה/ נישום וניתן להדפיס העתק האישור אשר יהווה אסמכתא למנכה בעת ביקורת ניכויים.  
(\*\*\*) ביום 16 ביוני 2010 אישרה ועדת הכספים של הכנסת את תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התש"ע-2010 המאפשרות פטור מהגשת דוח מקוון ליחידים, כמפורט להלן:

- נתקיימו בו כל אלה:
  - כל הכנסתו בשנת המס מן המקורות המנויים בסעיף 1(2), ו- (8) לפקודה אינה עולה על 80,270 שקלים חדשים (בשנת 2016);
  - הכנסתו של בן זוגו מן המקורות המנויים בסעיף 1(2), ו- (8) לפקודה אינה עולה על 80,270 שקלים חדשים (בשנת 2016);
  - סך כל הכנסתו החייבת של היחיד אינה עולה על 80,270 שקלים חדשים בשנת 2016, ואם היה לו בן זוג - סך כל הכנסתם החייבת אינה עולה על 160,550 שקלים חדשים (בשנת 2016);
- הוא ובן זוגו הגיעו לגיל פרישה.  
יצויין כי חובת הדיווח לעיל מוחרגת בשני מקרים:
  - התקנות לעיל לא תחולנה על יחיד שהגיש תביעה למענק עבודה מכוח כללי מס הכנסה שלילי.
  - התקנות לעיל לא תחולנה על יחיד שהוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9)(א) לפקודה (או שבן-זוגו בעל שליטה כאמור).דהיינו, שני סוגי היחידים כאמור לעיל אינם פטורים מהגשת דו"ח שנתי מקוון על-פי התקנות אף אם מתקיימים לגביהם התנאים הקבועים בתקנות האמורות.  
עם זאת, לאור תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון) (תיקון), התשע"ו-2016, האפשרות הראשונה המצויינת לעיל בוטלה, כך שהסייג לפטור חל רק על הפסקה השנייה.

#### מס שבח מקרקעין

ביום 15 במרץ 2011 פורסם חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון 70), התשע"א-2011 שבמסגרתו תוקן חוק מיסוי מקרקעין. במסגרת התיקון נקבע, כי המוכר לא יהא רשאי להגיש הצהרה כי אם שומה עצמית בלבד וזאת תוך 40 ימים מיום המכירה (חלף 50 יום עובר לתיקון). כמו כן, בוטלה האפשרות להגיש דיווח שהוא הצהרה שאינה שומה עצמית וכעת כולם נדרשים להגיש הצהרה שהיא שומה עצמית.

התיקון יחול **מיום 31 במרץ 2011** לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשתה החל מיום זה.

כמו - כן, ביום 29 בדצמבר 2016 פורסם חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז - 2016, אשר במסגרתו, בסעיף 51 לחוק, נכלל חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), השתע"ג - 1963 - מס' 89, אשר על פיו המוכר נדרש להגיש את שומתו העצמית 30 ימים מיום המכירה (חלף 40 יום עובר לתיקון זה). תחילתו של החוק המוזכר לעיל (בו התיקון לחוק מיסוי מקרקעין) הינו מיום 1.1.2017 ואילך.

יצוין, כי במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין התווספה הגדרת "פעולה באיגוד" לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחה בסעיף 1 לחוק מיסוי כאשר במסגרת ההגדרה האמורה נקבע כי גם פעולת הקצאת מניות הינה "פעולה באיגוד" וזאת בשונה מההגדרה בסעיף 1 אשר ממנה מוחרגת הקצאה כאמור. לאור האמור לעיל, הרי שמיום 1 באוגוסט 2013 הקצאת מניות באיגוד מקרקעין תהא חייבת במס רכישה.

## דיווח עובר לתיקון

הנושא	מועד ו/או התשלום	הדיווח	הסעיף בחוק
חובת הגשת הצהרה שאינה שומה עצמית על מכירת/רכישת זכות במקרקעין	תוך 30 יום מיום המכירה/הרכישה של זכות במקרקעין	מיום	73 (חוק מיסוי מקרקעין)
במידה ולא הוגשה הצהרה שאינה שומה עצמית כדלעיל, קיימת חובת הגשת הצהרה שהיא שומה עצמית על מכירת/רכישת זכות במקרקעין בצרוף תשלום מס שבח/מס רכוש	תוך 50 יום מיום המכירה/רכישה של זכות במקרקעין	מיום	73 (חוק מיסוי מקרקעין)

## דיווח לאחר התיקון

הנושא	מועד ו/או התשלום	הדיווח	הסעיף בחוק
חובת הגשת הצהרה שהיא שומה עצמית על מכירת/רכישת זכות במקרקעין בצרוף תשלום מס שבח/מס רכוש	תוך 40 יום מיום המכירה/הרכישה של זכות במקרקעין לגבי מכירות שנעשו עד ליום 31.12.2016 ותוך 30 יום מיום המכירה/הרכישה של זכות במקרקעין לגבי מכירות שנעשו מיום 1.1.2017 ואילך.	מיום	73 (חוק מיסוי מקרקעין)

## 9.15 תשלום יתרת המס לשנת מס שהסתיימה

על פי סעיף 187 לפקודה, יתרות חובות מס בגין שנת מס שהסתיימה, אשר לא שולמו עד תום שנת המס נושאות החל מ-1 בינואר בשנה העוקבת הפרשי הצמדה וריבית שנתית בשיעור 4% אשר אינם מותרים בניכוי כהוצאה לצורכי מס. יצוין כי לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת תבוא לעניין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

בסעיף 187א לפקודה נקבעה הוראת **תמריץ** לתשלום יתרות המס, המאפשרת להקטין/להימנע מתשלום הפרשי הצמדה וריבית כאמור לעיל, וזאת כמפורט להלן:

- א. סכומי המס שישולמו **עד** תום החודש הראשון שלאחר תום שנת המס - **פטור מלא** מהפרשי ההצמדה וריבית.
- ב. סכומי המס שישולמו בחודש השני שלאחר תום שנת המס (1-28 בפברואר) - **פטור ממחצית** הפרשי ההצמדה וריבית.
- ג. סכומי המס שישולמו בחודש השלישי שלאחר תום שנת המס (1-31 במרס) - **פטור מרבע** הפרשי ההצמדה וריבית.

לאור האמור, מומלץ לערוך בהקדם דוח מס משוער לשנת המס שהסתיימה, ולשלם על פיו הפרשי מקדמות אם ישנם, או יתרת חוב מס, ועל ידי כך להימנע מחיוב בהפרשי הצמדה וריבית. נציין, כי ההפרש בין המקדמות ששולמו בפועל, עקב הקטנת מקדמות שבוצעה על ידי הנישום, לבין המס לפי הדוח או המקדמות שנקבעו לו לפני ההקטנה (לפי הנמוך), יחויב בריבית ובהפרשי הצמדה מאמצע שנת המס שהסתיימה (על פי סעיף 190(א)(2)).

בכדי למנוע זאת מוטב עוד בטרם סיום שנת המס לשלם את הסכום החסר.

## 9.16 דיווח ומקדמות מס על רווח הון - סעיף 91(ד) לפקודה

הודעה לפקיד השומה על רווח הון (למעט שבח מקרקעין) תהיה תוך 30 יום מ"יום המכירה". בתיקון 147 לפקודה נקבע כי יש לדווח לפקיד השומה גם אודות הפסד הון בתוך 30 ימים מיום המכירה. בתיקון 147 לפקודה נקבע כי על אף האמור, במכירת מניה בחבר-בני-אדם שהוחל בפירוקו, כאמור בסעיף 93(א) לפקודה, יגיש המוכר, בתוך 30 ימים מיום שהוחל בפירוקו, הודעה לפקיד השומה על תחילת הליכי הפירוק, וכאשר העביר המפרק נכס לחבר באותו חבר-בני-אדם, כאמור באותו סעיף, ידווח החבר על רווח ההון שהיה לו, בתוך 30 ימים מיום שהועבר אליו הנכס, וישלם מס בשיעורים שנקבעו משווי הנכס שהועבר כאמור; לעניין זה, "נכס" - כהגדרתו בסעיף 93(ב) לפקודה. אין חובת תשלום מקדמה על חשבון המס בגין רווח הון במידה ורווח ההון מקוּוּז מהפסדים מועברים משנים קודמות (חובת ההודעה חלה בכל מקרה).

לעניין דיווח ומקדמות מס בגין רווח הון שנוצר ממכירת ניירות ערך נסחרים הרשומים למסחר בבורסה ראה סעיף 12.3.5 למדריך המס.

כמו כן ראה בהקשר זה פרק 11 ופרק 12 למדריך המס.

### 9.17 אופן הדיווח והעברת הניכוי בגין תשלומי דיבידנד

החל מיום 1 באוגוסט 2006 דיווח בגין ניכוי המס במקור מדיבידנד יעשה בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית, מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005 (להלן: "התקנות"), כדלקמן:

א. חייב, המוגדר בתקנות כ"אדם המשלם דיבידנד או ריבית, בין על חשבונו הוא ובין מטעמו או על חשבונו של אדם אחר, לרבות מוסד כספי כהגדרתו בחוק מע"מ שבאמצעותו משתלמים הדיבידנד או הריבית, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, למעט קרן נאמנות, ולמעט יחיד שהעסיק פחות מ-10 עובדים בשנת המס הקודמת ושלא היה חייב לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה בשנת המס הקודמת", שאינו מוסד כספי, ישלם לפקיד השומה עד ה-15 בכל חודש את סכום המס שניכה מדיבידנד ששולם בחודש הקודם, על גבי טופס 102 מיוחד לעניין זה ואשר ניתן לקבלו במשרד השומה בו מנוהל תיק הניכויים של החברה.

ב. הדיווח השנתי יבוצע באמצעות הטפסים הנדרשים גם לגבי תשלומים שדווחו במתכונת קודמת.

ג. יובהר, כי כפועל יוצא מהנוהל דנן, חברות מסוימות, שאינן פעילות, כדוגמת חברת אחזקות, אשר בעבר לא נדרשו לפתוח תיק ניכויים, תצטרכנה עתה לפתוח תיק ניכויים על מנת שתוכלנה לדווח על ניכוי מס במקור מדיבידנד.

### 9.18 דיווחים מיוחדים

א. דיווח והעברת הניכוי לצורך ניכוי הוצאה, הקשורה לבעל שליטה, שטרם שולמה לו:

בהתאם להוראות סעיף 18(ב) לפקודה, הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית או תשלומים אחרים שמשלמת החברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם (כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה) לאחד מחבריה שהוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 932(9) - ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסוימת יותר או שולמו לו באותה שנת מס או שהוא כלל אותם בדו"ח על הכנסותיו לאותה שנת מס והמס עליהם נוכה לפי תקנות הניכויים ממשכורת לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי העניין, והועבר לפקיד השומה בתוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

ב. דיווח והעברת הניכוי לצורך ניכוי הוצאה שהיא הכנסת תושב חוץ, שטרם שולמה לו:

בהתאם להוראות סעיף 18(ה) לפקודה, הכנסה של תושב חוץ שיש לנכות ממנה מס על-פי סעיפים 164 או 170 - ניכוייה לפי סעיף 17 בשנת המס שאליה היא מתייחסת יותר רק אם שולמה בה או שהמס עליה נוכה לא יאוחר משלושה חודשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והועבר לפקיד השומה בתוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחד ועד מועד הניכוי.

### 9.19 חובת הגשת דוח שנתי

סעיף 131 לפקודה קובע חובת הגשת דוח על:

1. יחיד תושב ישראל שמלאו לו 18 שנה בתחילת שנת המס.
2. יחיד שהוא בן זוג שאיננו בן זוג רשום, שהצהיר כי ידווח על הכנסותיו בנפרד מבן הזוג הרשום.
3. יחיד תושב ישראל שטרם מלאו לו 18 שנה, אם היתה לו בשנת המס הכנסה חייבת בסכום של 65,820 ש"ח (נכון לשנת המס 2008) או יותר. נציין, כי בהתאם לצו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין בהגשת דוח) (תיקון), התשי"ע-2009 סכום זה הועלה ל-78,070 ש"ח בשנת המס 2016.
4. יחיד תושב חוץ שהייתה לו הכנסה חייבת בשנת המס.
5. חבר בני אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס.
6. אדם שבשנת המס מכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שאינן פטורות לפי חוק זה, ולא שילם מס שבח בשיעור המירבי החל לפי חוק מיסוי מקרקעין על השבח הריאלי הנובע מהמכירה או מהפעולה, לפי העניין.

## 7. נאמנות

במסגרת תיקון 165 לפקודה, בתחולה מיום 1.1.2006, נקבע שחובת הדיווח בהקשר לנאמנות תחול בכל אחד מהמקרים הבאים. כמו כן, במסגרת תיקון 197 לפקודה, בתחולה מיום 1 באוגוסט 2013, הורחבה חובת הדיווח כאמור כלהלן. בנוסף, במסגרת תיקון 223 לפקודה, בתחולה החל מהגשת הדוחות לשנת המס 2016, הורחבה חובת הדיווח כאמור להלן.

### חובת דיווח מיום 1.1.2006

- (1) נאמן בנאמנות תושבי ישראל או נאמן בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)(1), ובלבד שהיוצר לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיפים 75(ח) או 75(ה) ושלא נבחר יוצר מייצג או נהנה מייצג לפי הוראות סעיף 175, לפי העניין;
- (2) נאמן שהיו לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו;
- (3) יוצר או נהנה, לפי העניין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 75(ז) או (ח), או סעיף 75(ה) או (ו);
- (4) יוצר מייצג או נהנה מייצג, לפי העניין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 175;

### חובת דיווח מיום 1.8.2013

- (5) נהנה שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל; הוראות פסקה זו לא יחולו על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או לנהנה בנאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ;
- (6) נאמן בנאמנות נהנה תושב ישראל שסעיף 75(ד)(3) חל עליה; לכל מונח בפסקה זו תהיה המשמעות הנודעת לו בסעיף 75 או בסעיף 175 לפקודה, לפי העניין;
- (ראה להלן בסופו של סעיף זה גם את הסמכות שהוקנתה לשר האוצר לפטור נאמן שהיו לו בישראל רק הכנסות מסוימות).

### חובת הדיווח מיום 1.1.2016

- במסגרת תיקון 223 לפקודה, הוספה לסעיף 131(ב5) פסקת משנה שביעית, המרחיבה את חובת הדיווח בכל הקשור לנאמנויות, כלהלן:
- (7) נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים; לעניין זה, "נכסי הנאמנות" – לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל; אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת דיווח אחרת החלה על נהנה כאמור. בהקשר זה ראה פרק 22 למדריך המס.

8. בעל שליטה בחברת משלח יד זרה או בחברה נשלטת זרה.
9. נישום שעשה פעולה החייבת בדיווח. בתיקון 197 שתחולתו מיום 1 באוגוסט 2013 שונה לשון הסעיף מ"תכנון מס החייב בדיווח" ל-"פעולות החייבות בדיווח". להרחבה בעניין זה ראה סעיף 9.24 להלן.
10. יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה, אולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה:
- (א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;
- (ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1;
- (ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;
- בהתייחס לאמור לעיל, בהתאם לסיכום בוועדת הכספים של הכנסת עם רשות המסים, נקבע במקור כי דיווח בעניין זה ייעשה באמצעות טופס מיוחד, חלף דו"ח מלא. בטופס המיוחד, יפרט היחיד את טענתו לגבי התושבות. כמו – כן, טופס זה לא יכלול את הכנסות בן הזוג

- והילדים. עם זאת, רשות המסים טרם קבעה טופס מיוחד וכללה חובת דיווח בעניין זה במסגרת טופס 1301.
11. יחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן – "סכום לדיווח"); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה. האמור בפסקאות 10 ו-11 התווסף במסגרת תיקון 223 לפקודה, בתחולה החל מהגשת הדוחות לשנת 2016.
12. מי שפקיד השומה דרש זאת ממנו, אפילו אם אין הוא חייב בהגשת דוח בהתאם למפורט לעיל.
- יובהר כי מי שמגיש דוח על הכנסותיו, חייב לכלול בו את כל ההכנסות מכל המקורות, גם ממקורות שאילו היו הכנסה יחידה, לא היה חייב להגיש בגינם דוח על פי הפטור (כפי שיפורט בהמשך). פטור מהגשת דוח ליחיד תושב ישראל
- מכוח סעיף 134א לפקודה הותקנו תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, ובהן נקבעו נסיבות מסוימות בהן יינתן פטור מהגשת דין וחשבון. להלן, פירוט המקרים בהם יינתן פטור ליחיד תושב ישראל.
- יחיד תושב ישראל שכל הכנסתו בשנת המס היתה הכנסה ממשכורת או הכנסה מדמי שכירות, או שהיתה הכנסת חוץ, הכנסה מקיצבת חוץ, הכנסה מריבית, הכנסה מנייר ערך או הכנסה נוספת, או צירוף של כולן או חלקן, יהא פטור מהגשת דין וחשבון לפי סעיף 131 לפקודה, במידה שעמד בדרישות שיפורטו להלן.
- בני זוג הזכאים לחישוב נפרד של המס על הכנסתם מיגיעה אישית, יחולו התקרות הקבועות, בהגדרות "משכורת", "הכנסה מדמי שכירות" "הכנסת חוץ" או "הכנסה מקיצבת חוץ", לגבי כל אחד מבני הזוג, על הכנסתו מיגיעה אישית.
- בכדי להיכנס למסגרת הפטור, על ההכנסות השונות, המפורטות לעיל, יש לעמוד בדרישות ההגדרות השונות, כדלקמן:
- "משכורת" - הכנסה שסכומה הכולל בשנת המס לא עלה על 641,000 ש"ח (נכון לשנת 2016), שנוכה ממנה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה ושהיא אחת מאלה:
- (1) הכנסת עבודה.
  - (2) קיצבה לפי סעיף 2(5) לפקודה, המשולמת על ידי מעביד או קופת גמל.
  - (3) מענק פרישה או מוות כמשמעותו בסעיף 9(א7) לפקודה, החייב במס.
  - (4) סכום המתקבל עקב היוון קיצבה כמשמעותו בפסקה (6) להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" בפקודה, החייב במס.
  - (5) הכנסה של עובד ממימוש מניה שהוקצתה לו ושחלות במכירתה הוראות סעיף 102 לפקודה. התקבלו סכומים ממספר מעבידים או מצירוף של הכנסות מההכנסות המנויות בפסקאות (1) עד (5) יראו את כלל הכנסה כמשכורת רק אם מאחד הסכומים נוכה המס לפי סעיף 164 לפקודה ומשאר הסכומים נוכה המס בשיעור שאינו נמוך משיעור המס המרבי או בשיעור שקבע פקיד השומה.
- "הכנסה מדמי שכירות" - הכנסה מדמי שכירות ששולם עליה מס לפי סעיף 122 לפקודה ושסך כל ההכנסה ממנה בשנת המס לא עלה על 333,000 ש"ח (נכון לשנת 2016).
- "הכנסת חוץ" - הכנסה שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, וכן הכנסה ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל הרשום למסחר בבורסה מחוץ לישראל, שהתקיימו בה כל אלה:
- (1) סכומה לא עלה על 333,000 ש"ח (נכון לשנת 2016).
  - (2) שולמה בשלה מקדמת מס, ולעניין הכנסה כאמור שאינה ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל הנסחרת בבורסה או ממכירת נייר ערך זר - שולמה בשלה מקדמת מס או שנקבע לה פטור ממס.
  - (3) "מקדמת מס" - מקדמה לפי הוראות תקנות מס הכנסה (מקדמות בשל הכנסת חוץ), התשס"ד-2004, שצורף אליה דוח בדבר דרך קביעת המקדמה, כפי שנקבע באותן תקנות.
- "הכנסה מקיצבת חוץ" - הכנסה מקצבה כאמור בסעיף 9 לפקודה, שהתקיימו בה שני אלה:
- (1) בשל הוראות סעיף 9 לפקודה או הוראות חלק י' פרק שלישי לפקודה, אין לשלם בשלה מס נוסף בישראל בשנת המס.
  - (2) סכומה לא עלה על 333,000 ש"ח (נכון לשנת 2016).
- "הכנסה מריבית" - הכנסה מריבית, מדמי ניכיון, מהפרשי הצמדה או מרווחים שהם הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, שהופקה או שנצמחה בישראל, המשתלמת בתכנית חיסכון, בפיקדון או בקופת גמל, או המשתלמת על פי איגרת חוב הנסחרת בבורסה, מלווה מדינה או מלווה קצר מועד, ושהתקיים לגביה אחד מאלה:
- (1) נקבע לה פטור ממס.
  - (2) היא חייבת במס לפי הוראות סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודה, נוכה ממנה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה וסכומה אינו עולה על 636,000 ש"ח (נכון לשנת 2016).

- "הכנסה מנייר ערך"** - הכנסה ממכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, לרבות הכנסה ממכירת נייר ערך זר, או ממכירת מלווה קצר מועד, שהתקיים לגביה אחד מאלה:
- (1) נקבע לה פטור ממס.
  - (2) נוכח ממנה מלוא המס לפי הוראות הפקודה וסכומה אינו עולה על הסכום הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בשנת 2016 – 803,520 ש"ח ובשנת 2017 – 640,000 ש"ח (מס ייסף)).
- "הכנסה נוספת"** - כל אחד מאלה:
- (1) הכנסה שנוכה ממנה מלוא המס לפי הוראות הפקודה, בשיעור שאינו נמוך מהשיעור המרבי, או באישור פקיד השומה בשיעור שאינו נמוך מ-30%.
  - (2) הכנסה שאינה הכנסה לפי סעיף 121 או (2) לפקודה, שחל לגביה פטור ממס. והכל למעט משכורת, הכנסה מדמי שכירות, הכנסת חוץ, הכנסה מקצבת חוץ, הכנסה מרביית או הכנסה מנייר ערך, ובלבד שסך כל ההכנסה הנוספת בשנת המס לא עלה על 333,000 ש"ח (נכון לשנת 2016).
- "השיעור המרבי"** - שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה ולעניין הכנסה שנקבע לה שיעור מס נמוך יותר - השיעור הגבוה ביותר שנקבע לה.
- סייגים לפטור
- על אף האמור לעיל לא יחול הפטור מהגשת דין וחשבון על יחיד אם נתקיים לגביו אחד מאלה:
- (1) הוא או בן זוגו הם בעלי שליטה כאמור בסעיף 32(9) לפקודה.
 

סייג זה לא יחול על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, אם הוא או בן זוגו הם בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוקם בעת היותם של היחיד או בן זוגו תושבי חוץ ותושבי ישראל אחרים אינם בעלי שליטה באותו חבר בני אדם תושב חוץ, בתנאי שהוא ובן זוגו אינם בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב ישראל, והכל לגבי הדוחות שיש להגישם לשנת המס שבה היה היחיד לתושב ישראל לראשונה או לשנת המס שלאחריה.

האמור לעיל יחול, בשינויים המחויבים, גם על יחיד, שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל עשר שנים רצופות לפחות לאחר שחדל להיות תושב ישראל.
  - (2) הכנסתו החייבת כוללת הכנסה של בן זוגו והם אינם רשאים לתבוע חישוב נפרד של המס בהתאם לסעיף 66 לפקודה.
  - (3) הכנסתו או הכנסת בן זוגו, בשנת המס, כללה מענק פרישה או מוות או סכום שנתקבל עקב היוון קצבה שלגביה התיר הנציב חלוקת ההכנסות לשנים הבאות כאמור בסעיף 8(ג)(3) לפקודה.
  - (4) הכנסתו או הכנסת בן זוגו, בשנת המס, כללה שכר ספורטאים כהגדרתו בסעיף 1 לצו מס הכנסה (קביעת שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, ושכר ספורטאים כהכנסה), תשכ"ז-1967.
  - (5) היה חייב להגיש דין וחשבון לשנת המס הקודמת שלא על פי פסקה זו.
 

סייג זה לא יחול לגבי יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות ושבתנת המס הקודמת נתחייב בהגשת דוח רק משום שהיתה לו הכנסה מהשכרת דירה למגורים שעליה לא שילם מס לפי סעיף 122 לפקודה.
  - (6) היתה לו, לבן זוגו או לילדו שטרם מלאו לו 18 שנים, במועד כלשהו בשנת המס, אחד מאלה:
    - (א) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, למעט בחברה שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה.
    - (ב) נכסי חוץ אחרים ששוויים ביום כלשהו בשנת המס הוא 1,850,000 שקלים חדשים (נכון לשנת 2016), או יותר.

"נכס חוץ" - כל רכוש, בין מקרקעין בין מיטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה, ראויות או מוחזקות והכל כשהם מחוץ לישראל.
  - (7) הוא, בן זוגו או ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים הם בעלי חשבון בתאגיד בנקאי חוץ במועד כלשהו בשנת המס אם היתרה הכוללת בכל חשבונותיהם בתאגידי חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס היא 1,850,000 שקלים חדשים (נכון לשנת 2016), או יותר.
 

"תאגיד חוץ בנקאי" - תאגיד שהואגד מחוץ לישראל והוא בנק או מוסד כספי אחר, לפי דיני אותה מדינה.

"בעל חשבון בתאגיד בנקאי חוץ" - מי שרשום בתאגיד חוץ בנקאי כבעל חשבון במטבע כלשהו.
  - (8) האמור לעיל בסעיפים (6) או (7) לא יחול על יחיד, אם הוא, בן זוגו וילדו שטרם מלאו לו 18 שנים, זכאים כולם בשנת המס לפטור ממס לפי סעיף 14(א) או (ג) לפקודה או לפי סעיף 90(ב) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (ראה להלן גם פטור חדש לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים).
- הוא או בן זוגו חייבים במס נוסף בהתאם לסעיף 121 לפקודה (תקף מדוח המוגש משנת 2013).
- פטור נוסף מהגשת דוח:



נסיבות נוספות בהן יינתן פטור מהגשת דוח:

בנוסף לפטורים שפורטו לעיל, יחיד תושב ישראל יהיה פטור מהגשת דוח ובתנאי שכל הכנסותיו בשנת המס אינן מעבודה, מעסק או משלח יד, ושלא מתקיימות בו הנסיבות האמורות בפסקאות (6) או (7) ברשימת "הסייגים לפטור" שלעיל, אם סכום כל הכנסותיו אלה לא עולה על פי שלושה מסכום נקודות הזיכוי להן הוא זכאי באותה שנת מס לפי סעיפים 34 ו-36 לפקודה.

כמו כן, תושב חוץ שהיתה לו הכנסה שנצמחה או הופקה בישראל, יהא פטור מחובת הגשת דין וחשבון על פי סעיף 131 לפקודה, אם מההכנסה האמורה נוכה מלוא המס לפי סעיפים 164, או 170 לפקודה והיא הכנסה אחת מאלה:

(1) מעסק או משלח יד אשר הפעילות בהם התמשכה בשנת המס תקופה או תקופות שאינן עולות בסך הכל על 180 יום.

(2) לפי סעיף 2(2) או (5) לפקודה.

(3) הכנסה לפי סעיפים 2(4), (6) או (7) לפקודה.

**חובת הגשת דוח חרף כל האמור לעיל:**

אף אם נתקיימו כל תנאי הפטור דלעיל, תוטל חובה להגשת דוח במקרים הבאים:  
א. הגשת דוח על פי דרישת פקיד השומה

מי שנדרש על ידי פקיד השומה להגיש דין וחשבון, חייב לעשות כן גם אם הוא פטור מהגשתו בהתאם לאמור לעיל. הדבר חל גם אם לא נדרש לעשות כן בשנים הקודמות.

ב. הגשת דוח על ידי יוצר נאמנות ונהנים מסוימים בנאמנות

לא יחול פטור מהגשת דוח ליחיד תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות, או שקיבל מכספי נאמנות, במישרין או בעקיפין, סכום בכסף או בשווה כסף, העולה על 100,000 שקלים חדשים, גם אם אינו חייב במס בישראל. יצוין כי סעיף 131 לפקודה תיקן את ההוראה שהייתה קיימת בנוגע לדיווח על נאמנויות (ראה לעיל), אך התקנות הדנות בפטור מהגשת דין וחשבון לא תוקנו בהתאם, נראה כי ככל הנוגע לחובת הדיווח של הנהנה, התקנות סותרות את הפטור מדיווח לפי סעיף 131 לפקודה ולכן ככל הנראה אינן רלוונטיות.

**פטור חדש לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים:**

במסגרת תיקון 168 לפקודה (בתחולה מיום 1.1.2007) הוסף סעיף 134ב לפקודה ובו נקבע כי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, במשך 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, והכל בתנאים המנויים בסעיף.

**סמכות לפטור נאמן שהיו לו בישראל רק הכנסות מסוימות:**

במסגרת תיקון 165 לפקודה שפורסם ביום 11.6.2008, הוסף סעיף קטן (5) להוראת סעיף 134א לפקודה, לפיו רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע פטור מחובת הגשת דוח לגבי נאמן שהיו לו בישראל רק הכנסה הפטורה ממס או שנוכה ממנה מלוא המס כדין, או נכס שההכנסות ממנו פטורות. זאת, בין אם הנאמן הוא תושב ישראל ובין אם לאו.

## 9.20 טופס 6111 - דיווח אחיד של הדוחות הכספיים ודוח ההתאמה למס

### לרשויות המס

טופס 6111 הינו נספח לדוחות השנתיים המוגשים לרשות המיסים ובו מפורטים סעיפי הדוחות הכספיים וסעיפי דוח ההתאמה למס. במסגרת זו כל עסק נדרש לפרט את סעיפי הדוחות (מאזן, דוח רווח והפסד ודוח ההתאמה לצרכי מס). הדרישה החדשה לדיווח באמצעות טופס 6111 נועדה לקלוט באופן אחיד יעיל וממוחשב את סעיפי הדוח הכספי ולהעלאת הרמה המקצועית של ביקורות המס. נציין, כי החל מהדוחות המוגשים לשנת המס 2010 חלה חובה להגיש את הטופס באופן מקוון.

א. החייבים בהגשת הטופס

הדרישה לדיווח אחיד בדוחות הכספיים תחול על כל בעלי העסקים פרט לחריגים אשר לגביהם תבנה בעתיד מתכונת דיווח ספציפית כמפורט להלן:

1. כל מי שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה "חבר בני אדם שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2), או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסותו היתה פטורה ממס, או שנקבע לגביו בחיקוק שדינו לענין תשלום מיסים כדין המדינה...".

2. בנקים וחברות ביטוח.

3. חקלאים.

4. חברות ובעלי עסקים קטנים שמחזור העסקים שלהם עד 300,000 ש"ח (כולל מע"מ).

(\*) עד לדיווח בגין שנת המס 2010 גם קבלנים שחל עליהם סעיף 8א לפקודה היו פטורים מהגשת הדיווח.

ב. מי חייב בהגשת הטופס באופן מקוון

הדרישה להגשת הטופס באופן מקוון תחול על מי שחייב בהגשת הטופס, כמפורט להלן:

1. חברה.

2. מי שחלה עליו חובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסי חשבונות").
3. מי שמנהל מערכת חשבונות ממוחשבת, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות.

הטופס ניתן לשידור באמצעות האינטרנט או בשידור על ידי מייצגים המחברים למערכת המחשב של רשות המסים (שע"מ). עסק המנהל מערכת חשבונאות נפרדת לכל עסק ועסק יגיש את הטופס לכל עסק ועסק בנפרד תוך ציון הענף הכלכלי הרלוונטי המתאים. לצורך קליטה יעילה ומהירה של הנתונים בטופס, נבנתה בשע"מ מערכת ממוכנת למילוי ולקליטתו באופן ישיר ממשרדי המייצגים, באמצעות תוכנות להנהלת חשבונות המצויות בשימוש.

הטופס החדש אינו בא במקום הדוחות הכספיים הערוכים והמבוקרים על ידי רואי חשבון אלא כתוספת.

בהתאם להנחיות רשות המסים נישום אשר לו יותר מעסק אחד, יגיש את הנספח לכל עסק ועסק בנפרד. יחד עם זאת, ברשות המסים מדגישים כי הם אינם מבקשים להתערב בעקרונות החשבונאיים המקובלים ולפיכך אם מוגש דו"ח רווח והפסד אחד לשני מגזרי פעילות אזי גם יוגש טופס 6111 יחיד אשר יכלול בהתאמה את נתוני אותו דוח רווח והפסד.

#### ג. מבנה הטופס

- הטופס מורכב משלושה חלקים עיקריים: מאזן, דוח רווח והפסד ודוח התאמה למס.
1. דוח רווח והפסד - המפרט את הסעיפים התוצאתיים של העסק בשנת המס.
  2. דוח התאמה למס - מפרט את ההתאמות הנדרשות לצורך חישובי חבות המס על פי פקודת מס הכנסה.
  3. מאזן - המפרט את הנכסים וההתחייבויות וההון של העסק לתום שנת המס. המגישים דוח שנתי המדווח על בסיס מזומן ימלאו רק את חלקים 1 ו-2 ללא מאזן. נציין כי חייבת להיות התאמה בין סעיפי הדוחות הכספיים והרישום בספרים לבין הנדרשים בטופס, לכן יש להתאים בין סעיפי הדוחות הכספיים כולל הביאורים לבין סעיפי הדוח בטופס 6111 וכן להזין את הנתונים בו.
- חשוב להדגיש כי יש להגיש ביחד עם הדוח השנתי את הטופס (6111) בשלמותו לרשות המסים, גם אם ישנם חלקים אשר לא רלוונטיים לעסק מסוים ואשר לא מולאו.

#### ד. הנחיות היערכות

על פי דרישת רשות המסים, הדיווח האחיד מבוסס בעיקרו על הנהלת החשבונות ולפיכך רשות המסים הנחתה את בתי התכנה של הנהלת החשבונות ליצור קודים אחידים לכרטיסי החשבונות לפי אינדקס ארצי אחיד חדש.

### 9.21 מס ערך מוסף - הרחבת חובת הדיווח התקופתי

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט 2009, שונו הוראות סעיף 69 לחוק מע"מ ונקבע כי דיווחי מע"מ החל מחודש ינואר 2010 ידווחו באופן מקוון, חובת הדיווח המקוון תחול על כלל המשק באופן הדרגתי עד לשנת 2012, כמפורט להלן (בחינת המחזור ביחס לעוסקים תיעשה לשנה שקדמה לשנה הנבחנת ובמלכ"רים ומוסדות כספיים בשנתיים לפני כן).

יצוין, כי ביום 23 בינואר 2012 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) (תיקון מס' 10), התשע"ב-2010 לפיה יידחה מועד התחילה של חובת הדיווח המקוון על כלל המשק בשנתיים, עד ליום 1 בינואר 2014. יחד עם זאת, תורחב באופן הדרגתי אוכלוסיית החייבים בדיווח המפורט בשנים 2012 ו-2013 לעומת אוכלוסיית החייבים בדיווח כאמור בשנת 2011.

ביום 13 בפברואר 2014 פורסם חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 44), התשע"ד-2014 אשר תיקן את הוראות חוק מע"מ ביחס לחייבים בדיווח מקוון החל משנת 2014.

1. עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2009 עולה על 4 מיליון שקלים חדשים וגם חלה עליו החובה לנהל מערכת חשבונאות בשיטת החשבונאות הכפולה לפי הוראות ניהול פנקסים יהא חייב בדיווח המקוון החל מינואר 2010.

עם זאת יצוין כי מנהל מע"מ רשאי לפטור עוסקים מסוימים, גם אם ענו על התנאים שלעיל מהגשת דוח מקוון לשנת 2010 ובכפוף לקריטריונים מסויימים כפי שפורסמו ע"י רשות המסים. כמו כן, ייתכן כי עוסקים אשר מחזורם בשנת 2009 לא עלה על המחזור האמור אך במהלך שנת 2010 נוכחו כי מחזורם עלה על מחזור זה יידרשו בהגשת דוח מקוון.

2. עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2010 עולה על 4 מיליון ש"ח או חלה עליו החובה לנהל מערכת חשבונאות בשיטת החשבונאות 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 חשבונאות בשיטת החשבונאות 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 שהגיש לשנת 2010) 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 חשבונות 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. יצויין, 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. יצויין, 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 כדלקמן:**

1. במסגרת הדוח המקוון יפורטו כל נתוני הדוח התקופתי ובנוסף יפורטו כל חשבונות המס שהוצאו על-ידי עוסק בתקופת הדוח, כל חשבונות 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. בהמשך לאמור בסעיף הקודם, הרינו להביא לידיעתכם, כי ביום 1.2.2017, פרסמה רשות המסים הודעה בדבר תיקון לחוק מע"מ – מועד הגשת הדו"ח התקופתי, אשר על פיה:
1. ועדת הכספים של הכנסת אישרה ביום 23.1.2017 תיקון לסעיף 67 לחוק מע"מ, לפיו על עוסקים החייבים בהגשת דו"ח מפורט למע"מ, לשדר את הדו"ח התקופתי באופן מפורט, החל מדו"ח ינואר 2017, לא יאוחר מיום 23 לחודש שלאחר תקופת הדו"ח.
2. עוסקים שאינם חייבי הדיווח המפורט ואשר משדרים את הדו"ח התקופתי ומשלמים באופן מקוון, יהיו רשאים לדווח ולשלם לא יאוחר מיום ה-19 לחודש שלאחר תקופת הדו"ח. עם זאת, עוסק כאמור אשר יבחר להגיש דו"ח תקופתי מפורט (מתנדב), ראשי להגישו ולשלם

את המס הנובע מהדו"ח עד 23 לחודש. מובהר, היה והדו"ח לא יוגש עד 23 לחודש המועד החוקי הינו 15 לחודש.

3. עוסקים שאינם חייבי דיווח מפורט, מועד הגשת הדו"ח התקופתי ותשלום המס הנובע, הינו לא יאוחר מיום ה-15 לחודש שלאחר תקופת הדו"ח.

5. 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.

## 9.22 דיווחים הנגזרים מהסכם ה- Foreign Account Tax Compliance (FATCA) Act

א. רקע

בשנת 2010 נחקק בקונגרס האמריקאי ה-Foreign Account Tax Compliance Act (להלן: "חוק הפטקא"), אשר מטרתו למנוע התחמקות מתשלום מס על ידי תושבי ארה"ב המנהלים חשבונות פיננסיים מחוץ לארה"ב. חוק הפטקא מחייב מוסדות פיננסיים שאינם אמריקאים לעשות בדיקות נאותות לחשבונות המנהלים אצלם, לזהות בעלי חשבונות אמריקאים ולהעביר מידע פיננסי אודות חשבונות שזוהו כאמור לרשויות המס בארה"ב. לצורך אכיפת ההסדר האמור, קבע חוק הפטקא, כי מוסדות פיננסיים שלא יצייתו יהיו כפופים לניכוי של 30% מכל תקבול ממקור הכנסה אמריקאי המועבר אליהם.

ביום 30.6.2014 חתמה מדינת ישראל עם ארה"ב על הסכם בדבר שיפור ציות מס בינלאומי ויישום FATCA, מכוחו התחייבה ישראל לחייב את המוסדות הפיננסיים שבה לבצע בדיקות נאותות לחשבונות המתנהלים אצלם, לאסוף מידע אודות בעלי חשבון אמריקאים ולהעביר את המידע לרשות המסים בישראל, על מנת שזו תעבירו לרשויות המס בארה"ב.

בהסכם נקבע כי מוסדות פיננסיים מסויימים שאינם חייבים בדיווח, וכן סוגים של חשבונות פיננסיים לגביהם לא תחול חובת דיווח.

המוסדות הפיננסיים שאינם חייבים בדיווח וכן החשבונות הפיננסיים הפטורים מדיווח, מצויינים בנספח II להסכם ה-FATCA (להלן: "הנספח") המופיע בתוספת הראשונה לתקנות מס הכנסה (יישום הסכם פטקא), התשע"ו – 2016.

מוסד פיננסי שעומד בהגדרות המצויות בנספח אינו חייב בביצוע בדיקות נאותות ודיווח FATCA ויהיה חייב ברישום בלבד ברשות המסים בישראל באמצעות טופס שנקבע לשם כך.

ב. טפסים

- (1) טופס 940 – בקשה לרישום במערכת דיווחי ה-FATCA.
- (2) טופס 941 – בקשה לרישום "מוסד פיננסי ישראלי שאינו מדווח" לצורך FATCA.
- (3) טופס 942 – בקשה לרישום "מוסד פיננסי ישראלי שאינו מדווח" לצורך FATCA, מוסד פיננסי שיש לו רק חשבונות בלי ערך נמוך ("גמ"ח קטן").

ג. חובות דיווח

בהתאם לחוזר מס הכנסה 3/2017, הן ביישום הסכם ה-FATCA, ככלל מוסד פיננסי ישראלי חייב ברישום ברשות המסים בישראל. מוסד פיננסי שאינו פטור מדיווח (ראה להלן) בהתאם לנספח, חייב ברישום אף ב-IRS (רשויות המסים בארה"ב).

חובות דיווח ראשוניות:

- (1) **רישום מוסד פיננסי שאינו חייב בדיווח**  
מוסד פיננסי הפטור מדיווח בהתאם לנספח (ראה לעיל), ימלא טופס רישום כמוסד פיננסי שאינו חייב בדיווח שמספרו 941 (ראה לעיל). הטופס יכלול את פרטי הזיהוי של המוסד הפיננסי והסעיף בנספח שבגינו המוסד הפיננסי מוגדר כמוסד פיננסי פטור.
- (2) **רישום מוסד פיננסי חייב בדיווח**  
רישום מוסד פיננסי חייב בדיווח יתבצע בהתאם לשלבים הבאים:
  - רישום האתר ה-IRS (רשויות המסים בארה"ב) וקבלת מספר GIIN ייחודי. על הרישום להתבצע לפחות 45 ימים לפני הגשת טופס 940.
  - הנפקת "כרטיס חכם" בפורמט ממשל זמין.
  - פתיחת תיק במס הכנסה לצורך יישום תקנות ה-FATCA-20: יישום הוראות ה-FATCA מחייב כי כל מוסד פיננסי ישראלי יהיה רשום במס הכנסה ובעל מספר תיק. מוסד פיננסי ישראלי שאין לו תיק פעיל במס הכנסה, יפתח תיק במשרדי פקיד השומה תיק מס הכנסה באמצעות טופס 4436. על גבי הטופס ניתן לסמן ב-"אופי ההתאגדות" את האפשרות "FATCA/הסכם יישום", שמשמעותו היא פתיחת תיק מסוג 60 שכל

- חובותיו הם דיווח לצורכי FATCA לר חובת הגשת דוחות מס שנתיים, מקדמות מס וכדומה.
- יצוין, כי גוף פיננסי שיש לו כבר תיק במס הכנסה (שאינו תיק ניכויים), לר נדרש לתפוח תיק נוסף לצורך דיווחי FATCA.
  - מוסד פיננסי חייב בדיווח יררשם באמצעות טופס 940 (ראה לעיל). הטופס יכלול את מספר תיק מס הכנסה (שאינו תיק ניכויים), את מספר ה-GIIN, את מספר הזהות של בעל הכרטיס החכם ואת השנה הראשונה לגביה חלה חובת הדיווח.
  - את הטופס יש להגיש באמצעות הדואר האלקטרוני. מוסד פיננסי שהוא "תחת חסות", יצין בנוסף לאמור גם את פרטי נותן החסות לרבות מספר תיק מס הכנסה ומספר ה-GIIN רק במידה ואין בניהולו חשבונות בני דיווח ולר קיבל GIIN מה-IRS (רשויות המסים בארה"ב).
- חובות דיווח נוספות (למוסד פיננסי החייב בדיווח):**
- לאחר שהמוסד הפיננסי הישראלי המדווח ביצע את הבדיקות הנדרשות על פי התקנות, עליו להעביר דיווח מפורט בגין החשבונות בני הדיווח. יובהר כי גם מוסדות פיננסיים החייבים בדיווח שאינם מנהלים חשבונות בני דיווח מחויבים בהגשת דיווח (דיווח "0" - NIL Report).
- הדיווח יכלול את הפרטים הבאים:
1. שמו, כתובתו ומספר TIN אמריקאי של בעל החשבון ובמקרה של ישות לא פיננסית פסיבית גם שמו, כתובתו ומספר TIN אמריקאי של בעל השליטה בבעל החשבון.
  2. מס' חשבון (או נתון מזהה דומה בהיעדרו של מספר חשבון).
  3. השם וה-GIIN של המוסד הפיננסי הישראלי המדווח.
  4. יתרת סגירה של החשבון הפיננסי או שווי החשבון הפיננסי בסוף השנה הרלוונטית או ביום הפסקת פעולתו של החשבון הפיננסי, במקרה בו פסק החשבון הפיננסי מלפעול במהלך השנה.
  5. הסכום הכולל ברוטו, לגבי המוסד הפיננסי הישראלי הוא הנושה או החייב, ששולם או נזקף לחשבון בשנת הדיווח הרלוונטית לרבות סכום מצטבר על כל תשלומי פדיון לבעל החשבון.
  6. על אף האמור בסעיף 5 לעיל, לגבי חשבון למשמורת ידווחו כל אלה:
- 6.1 הסכום ברוטו של ריבית, דיבידנד והכנסות אחרות שהופקו מהנכסים המוחזקים בחשבון (בין ששולמו ובין שנזקפו לזכות החשבון) בשנת הדיווח הרלוונטית.
  - 6.2 הסכום ברוטו ממכירה או פדיון נכס ששולמו או נזקפו לזכות החשבון בשנת הדיווח הרלוונטית ושלגביהם המוסד הפיננסי הישראלי פעל כאפוטרופוס, מתווך, ממונה, או סוכן של בעל החשבון בדרך אחרת.
  7. על אף האמור בסעיף 5 לעיל, לגבי חשבון פיקדון ידווח הסכום הכולל ברוטו של ריבית ששולמה או נזקפה לזכות החשבון בשנת הדיווח הרלוונטית.
  8. על אף האמור בסעיף 1 לעיל, במידה ולא קיים ברשות המוסד הפיננסי מספר TIN של בעל חשבון קיים, ידווח המוסד הפיננסי את תאריך הלידה של בעל החשבון, במידה וזה קיים ברשותו.
- החל מיום 1.1.2017 חלה חובה על המוסד הפיננסי, בהתאם לתקנה 8 לתקנות ה-FATCA, לדרוש מבעל חשבון קיים מספר TIN אם זה לא קיים ברשומותיה. כל עוד לא עלה בידי המוסד הפיננסי לקבל את מספר ה-TIN, ידווח המוסד הפיננסי על תאריך הלידה.

**ד. מועדי דיווח**

הדוח יוגש עד ליום העשרים לספטמבר שלאחר סוף שנה שלגביה מוגש הדוח. מקום בו הועבר דוח לארצות הברית וה-IRS הודיע כי המוסד הפיננסי נדרש להגיש דוח מתוקן או משלים, יגיש המוסד הפיננסי דוח כאמור תוך 60 יום מיום שקיבל הודעה בדבר החובה להגשתו.

**ה. אופן הדיווח**

הדיווח לצרכי FATAC יבוצע בהתאם להנחיות הטכניות ולסכמות המופיעות בפורטל ה-FATCA באתר רשות המסים בישראל: (<https://www.misim.gov.il/shlogfatca/Systems.aspx>).

**שומה והשגה****9.23 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 הנ"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 הנ"ל הינן לגבי דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2013 ואילך.

**9.24 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 וההיגיון, 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 החלטה בהשגה לא יאוחר מהיום האחרון שעומד לו (3-4 שנים מיום הגשת הדו"ח או שנה מיום הגשת ההשגה), מועד קבלת החלטה, חתימת הנימוקים, שידור הצווים וכד' אינו רלוונטי עוד (לאור הרציונל העומד מאחורי פסק הדין הנ"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 המערער בדבר הוצאת השומות).

פקיד השומה ערער לבית המשפט העליון וביום 22 באפריל 2007 נתקבלה פסיקתו של בית משפט זה בעמ"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 במשרדו 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 למשרדו של 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.

### 9.25 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 145א2 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 145א2, 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 145א2(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 145א2 לפקודה.

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

#### 9.25.1 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:

א. לקרוב הפסד הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה.



- ב. שיעורי המס החלים על ההכנסה של הקרוב נמוכים מאלה שחלים על הכנסתו של האדם.
- ג. ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממס.
- ד. ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל.
- ה. 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.  
 לעניין זה "מחילה", "קרוב" ו-"החזקה" כהגדרתם בתקנות.
6. 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(ד1) 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 הומחתה 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 שהומחתה 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 כקבוצה 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.

#### 9.25.2 תכנון מס חייב בדיווח - מס ערך מוסף

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

הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס חייב 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.

#### 9.26 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

אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיפים 131 ו-166, יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שיקבע המנהל בטופס. בעניין זה, נבקש לעדכנכם כי ביום 4.1.2017, פירסמה רשות המסים טופס חדש – טופס 1346.

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

להלן רשימת העמדות בנושא מס כנסה ומיסוי בינלאומי לשנת 2016:

#### **עמדות בנושא מס הכנסה**

##### **עמדה מס' 01/2016 - דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך**

חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, היא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגיניו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.  
לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא היתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.  
לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכח סעיף 100א לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.  
"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.

"דוח כספי" - דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות").

##### **עמדה מס' 02/2016 - דיבידנד מתאגיד מיוחד**

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125 לפקודה (להלן: "בעל המניות"), המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית (להלן: "התאגיד המיוחד"), אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125 לפקודה. למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.

לעניין זה, "הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד" היא הכנסתו החייבת של התאגיד המיוחד בתוספת הכנסה פטורה ממס ובניכוי הפסדים לצורכי מס של התאגיד המיוחד שנוצרו בתקופה בה חלו עליו הוראות סעיפים 64, 64א או 62 לפקודה, לפי העניין (להלן: "תקופת ההטבה") ובהפחתת המס החל על בעלי המניות של התאגיד המיוחד בשל ההכנסה כאמור בתקופת ההטבה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.

להלן דוגמאות לחישוב ההכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד (בהנחה שהתאגיד הוקם ביום 1.1.2010):

מסקנה	סה"כ הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד ע"פ העמדה לתום שנת 2014	2014	2013	2012	2011	2010	שנת מס
דוגמה 1 כל חלוקה תהא במס חייבת	0	100	100	(100)	100	100	הכנסה חייבת מעמד התאגיד
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	
דוגמה 2 כל חלוקה תהא במס חייבת	0	100	(100)	(100)	(100)	100	הכנסה חייבת מעמד התאגיד
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	
דוגמה 3 חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-200, תהא במס חייבת	200	100	100	100	(100)	100	הכנסה חייבת מעמד התאגיד
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	
דוגמה 4 חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל-400, תהא במס חייבת	400	(300)	100	100	100	100	הכנסה חייבת מעמד התאגיד
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	

#### עמדה מס' 03/2016 - ניכוי בעת פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעת פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס. למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.

#### עמדה מס' 04/2016 - זקיפת שווי שימוש ברכב

זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987. זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.

#### עמדה מס' 05/2016 - אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר/מוטב/מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2006 הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכח חוק עידוד. עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל הוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין כאמור בסעיף 3.2.3 לחוזר כאמור, כגון: הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכח סעיף 20 לפקודה. הוצאות מימון וכיוצ"ב.

#### עמדה מס' 06/2016 - זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד

הטבות המס הקבועות בחוק עידוד, יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה. יוחסה ההכנסה החייבת לנישום החייב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, היא חייב במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק עידוד למעט מקום בו נקבע באופן מפורש שההטבה בחוק עידוד תינתן למי שחלות עליו הוראות סעיף 121 לפקודה (לדוגמה: הטבות מס ליחיד מכח פרק שביעי 1 לחוק עידוד שעניינו "הטבות במס לגבי בניינים להשכרה").

### עמדה מס' 07/2016 - הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות

כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת הימצאות אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מו"פ, אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצ"ב) - לא נמצא בידי האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.

### עמדה מס' 08/2016 - הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, בעת מכירת נכסים בידי יורשים שקיבלו בירושה נכסים מתוך עיזבון של מוריש, כאמור המוריש היה זכאי להטבת מס טרם פטירתו (כגון: הטבות לפי סעיף 14, 97(ב), או 9(5) לפקודה), היורשים לא יוכלו לנצל את ההטבה שהיה זכאי לה המוריש.

### עמדה מס' 09/2016 - הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה. נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או הנישום המבקש לנצל את ההפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מגיש הדוח.

### עמדות בנושא מיסוי בינלאומי

### עמדה מס' 10/2016 - הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקבלת זיכוי מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה לאחר לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, יורש אינו זכאי לנצל זיכוי מסי חוץ שנוצרו אצל המוריש.

### עמדה מס' 11/2016 - "מס יציאה" לגבי אדם שחזר להיות תושב ישראל

סעיף 100א לפקודה לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוב מפניהן. בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף, כשאדם מעתיק את תושבותו מישראל למדינה זרה, אף תהיה זו מדינה גומלת, הרי שרואים את נכסיו כאילו נמכרו לפני ניתוק התושבות, ובלבד שמכירת הנכס אינה חייבת במס בישראל במועד המימוש.

מבלי לגרוע מהאמור, ככל שיווצר כפל מס בעת מכירת הנכס, ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית בניסיון ליישב את בעיית כפל המס בהתאם ל"הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה".

### עמדה מס' 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

"שנת הסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק". כך למשל, יחיד ששב לישראל לאחר 9 שנים כתושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת (10 שנים) לצורך עמידה בהגדרת "תושב חוזר ותיק".

### עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש

א. הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

ב. הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנסלטה ומנוהלת בישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.

### עמדה מס' 14/2016 - תקרת מסי חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

(1) מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.

(2) יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.

(3) מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחו"ל בהתאם לשיטת "carry-back", הנהוגה במדינות שונות).

### עמדה מס' 15/2016 - מסי חוץ מוחזרים

במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.

### עמדה מס' 16/2016 - קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות

תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשדת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או Corporation S בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל (ראה סעיף 5 בחוזר מס הכנסה 5/2004).

### עמדה מס' 17/2016 - יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר

הקלות בהתאם לסעיף 163 לפקודה יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר". לעניין זה, "דיבידנד משורשר" הינו דיבידנד שחולק מחברה שאינה תושבת ישראל (להלן: "חברת החוץ"), ואשר חולק מהכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת החוץ מחברה תושבת ישראל, שמקורה בהכנסה ששולם עליה מס בהתאם לפקודה.

### עמדה מס' 18/2016 - דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים בהתאם לסעיף 175ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 175ב(ד)(3) מיוחס בעת התשלום בפועל לבעל מניות תושב חוזר שאינו בעל שליטה, לא יהיה פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. במקרים האמורים לעיל יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א). ראה סעיף 4.2.1.5 לחוזר מס הכנסה 4/2016.

### עמדה מס' 19/2016 - הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה

בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 175ב(א)(1) לפקודה, "דיבידנד נייטרלי" לא ייכלל במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. ראה סעיף 2.2.1.2 לחוזר מס הכנסה 6/2016.

לעניין זה, "דיבידנד נייטרלי" הוא דיבידנד שמקורו בהכנסה, אשר הופקה על ידי חבר בני אדם המוחזק על ידי החברה הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%.

### עמדה מס' 20/2016 - הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל

סעיף 97(ב3) מעניק פטור ממס על רווח הון לתושב חוץ, וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף. סעיף 97(ב3)(2) מונה מצבים בהם הפטור לא יוענק לתושב החוץ, ובין היתר במצב בו נייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הוא נייר ערך של חברה שעיקר שווי נכסיה, מקורו ב"זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל". לעניין זה, "זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל", לפי סעיף 97(ב3)(2)(ד) לפקודה, כוללת כל ניצול של המקרקעין, אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין במישרין ובין בעקיפין (ראה סעיף 2.4 לחוזר מס הכנסה 3/2014) ובכלל זה:

1. הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית או טורבינות רוח.
2. תחנות כוח להתפלת מים.
3. זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
4. כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

**עמדה מס' 21/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות**

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.

**עמדה מס' 22/2016 - זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי**

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכד'), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.

**עמדה מס' 23/2016 - קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)**

לעניין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חנ"ז שהיא תושבת מדינה גומלת, סעיף 175ב(ג)(1) קובע כי יש למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס. אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינה הגומלת, שבו נוצר מחיר מקורי חדש.

**עמדה מס' 24/2016 - חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה**

בקביעת הרר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94 לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסויית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים רר"ל בהתאם לסעיף 94 לפקודה.

**עמדה מס' 25/2016 - תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל**

על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל. לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין.

**עמדה מס' 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל**

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

**עמדה מס' 27/2016 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה**

חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה. יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

**עמדה מס' 28/2016 - קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ**

במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ. קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז ההפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.

**עמדה מס' 29/2016 - מחירי העברה בעסקה בין-לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח**

(Cost +)

בחברות המדווחות לפי עלות ומרווח (Cost +) יש לכלול הכנסות לפי שיטת עלות ומרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות.

**עמדה מס' 30/2016 - מחירי העברה בעסקה בין לאומית באמצעות צד ג'**

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב ישראל לצד שלישי (להלן: "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב חוץ, שהוא קרוב של אותו תושב ישראל שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב ישראל כאמור לבין תושב החוץ כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב חוץ לצד שלישי (להלן: "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב ישראל, שהוא קרוב של אותו תושב חוץ שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב החוץ כאמור לתושב ישראל כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85א לפקודה.

עמדה מס' 31/2016 - רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, בחישוב הרווחים שלא שולמו המיוחסים לו בשנת המס, יש לכלול את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנה, ולכפול אותם בתקופת החזקתו באמצעי השליטה כבעל שליטה חלקי כל השנה.

### "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 חייבת בדיווח – מס ערך מוסף

התיקון המוצע מעוגן בסעיף 67ד.

א. כללי

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.

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.

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



להלן רשימת העמדות בנושא מס ערך מוסף לשנת 2016 :  
**עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות**  
חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההונו/השקעתי, קרי הפקת הכנסות מהחברות המוחזקות על ידה בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות.  
לצורך השגת מטרה זו חברת החזקות מעניקה לחברות המוחזקות שירותים הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי.

אי לכך, חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן :  
בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.  
בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות.  
בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת/מכירת מניות - אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.  
יצוין, כי גם על חברה, המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

**עמדה מס' 02/2016 - יבוא שירותים מחו"ל**  
בהתאם להוראת סעיף 15(א) לחוק, ולתכלית החוק לפיה יש למסות את הצריכה של כלל השירותים בישראל, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השירות לבין ישראל שמקורה בזהות של נותן השירות, זהות מקבל השירות או מיקומו הפיזי של הנכס נשוא השירות. לפיכך, שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לצריכה בישראל, או מאם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.  
לדוגמה : שירותי ייעוץ הניתנים מחו"ל לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחו"ל - כל המקרים הנ"ל חבים במע"מ.  
בהתאם לתקנה 6ד לתקנות, חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה.

ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר, סעיפים 38 ו-41 לחוק. יובהר, כי מס ששולם בגין יבוא שירות לצריכה באזור סחר חופשי אילת, לא יותר בניכוי.  
**הבהרה בנושא עמדה מס' 2/2016 יבוא שירותים מחו"ל - עמדות חייבות בדיווח מע"מ**  
בהתייחס לעמדתנו בנוגע לחבות במע"מ בשל יבוא שירותים מחו"ל (עמדה מס' 02/2016), נוכח העובדה כי במקרים רבים יבוא כאמור נעשה על ידי עוסקים הרשאים על פי דין לנכות כמס תשומות את המע"מ החל בשל היבוא כאמור, כך שבסופו של דבר אין תוצאת מס אפקטיבית, הוחלט כי לגבי אותם עוסקים החובה לדווח על נקיטת העמדה מס' 02/2016 תחול לגבי יבוא שירותים שייעשה החל מיום ג' בטבת תשע"ז (1.1.2017).

**עמדה מס' 03/2016 - אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם**  
השכרת נכס לחבר בני אדם (כגון, חברה, עמותה או שותפות) אינה בבחינת השכרה למגורים. שכן, חבר בני האדם עצמו אינו יכול לעשות שימוש בנכס למגורים.  
לפיכך, השכרה לחבר בני אדם אינה חוסה תחת הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(1) לחוק, אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.

לעניין זה ראה, בין היתר, ע"א 2291/07 מע"מ אשדוד נ' ש.י סימון אחזקות בע"מ, פורסם בנבו. יצוין, כי גם על עוסק, המשכיר נכס לחבר בני אדם וסבור כי השוכר (חבר בני האדם) מהווה "צינור" באופן שחל עליו הפטור ממע"מ, לדווח על כך לשם בחינת תחולת הפטור.

**עמדה מס' 04/2016 - איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים**

רכישת דירת מגורים ע"י חברה הרשומה כ"עוסק" על פי החוק, לרבות חברה הרשומה כאמור שלא בתחום המקרקעין, ממי שאין עיסוקו במקרקעין, מהווה "עסקת אקראי" על פי החלופה השנייה להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק. על פי תקנה 6ב(א) לתקנות, החבות במס חלה על החברה ועליה להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המס הנובע מהחשבונית.

עסקת השכרת הדירה למגורים, לרבות השכרה כאמור לאורגן בחברה, הינה עסקה הפטורה ממע"מ על פי סעיף 31(1) לחוק. לפיכך, לאור סעיף 41 לחוק, החברה אינה רשאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית שהוציאה בשל רכישת הדירה.

**עמדה מס' 05/2016 - שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ**

בהתאם לסעיף 30(א)5 לחוק, על שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס המצוי בישראל חל מע"מ בשיעור אפס ככל שהתמורה עבור השירות כלולה בערך הטובין המיובאים שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.

כמו כן, בהתאם לסעיף 30(א)6 לחוק חל מע"מ בשיעור אפס על שירות שניתן בקשר לשינוע טובין, אשר תמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.

סעיפים אלה חלים רק במקרים בהם יבוא הטובין חב במע"מ, לרבות מרכיב השירות הנכלל בערך הטובין לצורכי מכס. לעומת זאת, כאשר המדובר ביבוא של טובין הפטורים ממע"מ, על השירותים כאמור לעיל חל מע"מ בשיעור מלא.

**עמדה מס' 06/2016 - החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות**

תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חב במע"מ. שכן, תקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי, אפשרות התרחשותו נצפתה מראש ואי לכך עוגנה בחוזה בין הצדדים, אין הוא מהווה פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה.

לעניין זה ראה רת"ק 4832-12-12 תשעה מיליון (איי די איי חברה לביטוח בע"מ) נ' שטרסברג ואח'.

**עמדה מס' 07/2016 - החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם**

במקרים בהם בחוזה ההתקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה בכפוף להמשך ההתקשרות עם העוסק עד למועד מוסכם, וכי במידה והלקוח יפסיק את ההתקשרות לפני המועד האמור, ישיב את סכום הנחה שקיבל בעבר, הסכומים המשולמים (מוחזרים) כאמור מהווים חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור העסקה ולפיכך חבים במע"מ בידי העוסק.

**עמדה מס' 08/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכח מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס**

סעיף 31(4) לחוק קובע פטור ממס, באופן מלא או חלקי, בהתקיים התנאים המפורטים להלן באופן מצטבר: נרכש או יבוא נכס, רכישת הנכס או יבוא הנכס היו חייבים במס, במועד הרכישה או היבוא לא ניתן היה על פי דין לנכות את מס התשומות שהוטל בשל רכישת הנכס או יבואו כאמור, כולו או חלקו.

אשר על כן, במקרים בהם עוסק ניכה מס תשומות שלא כדין בגין רכישה או יבוא של נכס, והנכס נמכר בחלוף חמש שנים ומעלה ממועד ניכוי מס התשומות, לא יחול הפטור ממס על פי סעיף 31(4) לחוק בעת מכירת הנכס אלא אם כן מס התשומות הושב תוך חמש שנים ממועד הניכוי.

**עמדה מס' 09/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יבוא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס**

מכירת נכס, שנרכש או יבוא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה פטורה ממס, והנכס שימש בעסקה החייבת במס, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 31(4) לחוק מן הטעם שבמקרה זה לא הוטל על העוסק מס תשומות בשל הרכישה/יבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

**עמדה מס' 10/2016 - עסקה של מתן שירות, אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה במע"מ**  
 במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, אינה ניתנת לפיצול, אשר על כן מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן השירות, פטורה ממע"מ על פי סעיף 31(4) לחוק.

לדוגמה - עסקה של מתן שירות שמירה ואבטחה ממונעים, הכוללת מרכיב של העמדת רכבים פרטיים לצורך מתן השירותים כאמור הינה עסקה אחת כוללת ואין להפריד בין חלקיה. על כן, מלוא התמורה המשולמת עבור עסקה זו חבה במע"מ (על אף שעל פי תקנה 14(א) לתקנות לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישת הרכבים הפרטיים).

**עמדה מס' 11/2016 - החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום**

סכום, שגובה עוסק מלקוח כהוצאות אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח, למען החזר הוצאות שנפסק בידי בית משפט או לשכת הוצל"פ, מהווה חלק ממחיר העסקה בהיותו תשלום בשל פיגור בתשלום בסעיף 27(2) לחוק, ואי לכך חב במע"מ בידי העוסק.

האמור לעיל חל גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור בתשלום נגבה מהלקוח על ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו, ואף אם התקבול ישמש לצורך תשלום שכר הטרחה על ידי העוסק לנותן שירות כאמור.

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 67(ג). ביום 6.3.2017, פרסמה רשות המסים מספר טפסים חדשים, ביניהם – טופס מע"מ 1346. כמו – כן, נבקש לעדכנכם כי על אף האמור לעיל, ביום 28.6.2017, פרסמה רשות המסים הודעה, על פיה הוחלט לדחות פעם נוספת (לאחר דחייה ראשונה מחודש ינואר 2017) את מועד הדיווח כאמור, וזאת עד ליום 1.10.2017 או למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2016 למס הכנסה, לפי המוקדם מביניהם.

ג. 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 נקיטת עמדה החייבת בדיווח.

כמו כן, בסעיף 117 נקבע כי מי שלא הודיע על תכנון מדף, כהגדרתו בסעיף 67(א), בניגוד להוראות סעיף 67(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 -

הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או הימנעות ממס; החזר של מס;

דחייה של מועד תשלום המס.

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

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

### 9.27.1 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 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 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 שייווצר 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 על ידי נותן חוות הדעת כאמור בסעיף ד' להלן;

(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, ידווח 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.  
**9.27.2 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:  
עצם קבלת חוות הדעת;  
הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת;  
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. ביום 6.3.2017, פרסמה רשות המסים מספר טפסים חדשים, ביניהם – טופס מע"מ 1345.  
"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:  
שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבל חוות הדעת;  
היא תכנון מדף;  
"תכנון מדף" – אחד מאלה:  
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.  
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 –  
הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או הימנעות ממס;  
החזר של מס;  
דחייה של מועד תשלום המס.  
ב. 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 קבלת חוות דעת חתומה.  
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.  
ג. הקלה מחובת הדיווח  
על אף האמור בסעיף א', לא יהיה אדם חב בדיווח –  
בשל תכנון מדף כאמור בפסקה (1) בלבד להגדרה "תכנון מדף" שלא ניתנה לגביו הודעה לפי סעיף ה';  
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 29(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.

#### 1. תחולה

תחילתן של ההוראות לעיל הינו לגבי דיווח שיש להגישו החל מיום 1 בפברואר 2016.

### 9.28 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.

### 9.29 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.

### 9.30 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 לתשלום (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 לתשלום.

2.2. אם לא נשלחה דרישה לתשלום החוב בתקופת ההתיישנות, ואם נשלחה אך לא ננקטו על ידי הביטוח הלאומי הליכי גבייה או לא בוצע קיזוז בתוך שבע שנים ממועד הדרישה, לא ייגבו דמי הביטוח וכל חוב הנצמח מהם לרבות בדרך של קיזוז, ואי תשלום לא יפגע בזכויות לקצבה או לגמלה.

2.3. חלה חובת דיווח לביטוח לאומי או חובת רישום במרשמי הביטוח הלאומי שלא קוימה במועדה לגבי התקופה שבעדה 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 לתשלום הינו ביום התחילה ואילך, וגם על דמי ביטוח שביום התחילה טרם חלפו שבע שנים מהמועד לתשלום.

3.2. לעניין תשלום דמי ביטוח שביום התחילה חלפו שבע שנים וטרם חלפו שש עשרה שנים מהמועד לתשלום, 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.

### 9.31 פרסום הסדרי כופר

ביום 23.9.2008 נתקבלה, בניגוד לעמדת רשות המסים, החלטה בבית המשפט העליון (עע"ס 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 לדוגמת: 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.

### 9.32 החלטות מיסוי

#### 9.32.1 רקע

במסגרת תיקון 147 לפקודה נוספו סעיפים 158ב - 158ו 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.

### 9.32.2 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 104 ח 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.
- טז. טופס 926: בקשה להחלטת מיסוי בהסכם ב"מסלול ירוק" בנושא: תכנית ESPP עם נאמן.
- יז. טופס 927: בקשה להחלטת מיסוי בהסכם ב"מסלול ירוק" בנושא: תכנית ESPP ללא נאמן.
- יח. טופס 928: בקשה להחלטת מיסוי בהסכם ב"מסלול ירוק" בנושא: החלפת אופציות/מניות שהוקצו במסגרת עסקת מכירת מניות החברה.

### 9.32.3 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.

### 9.33 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.

## 9.34 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 לרונטיות 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 החשבונאות 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 ישראליים 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 חשבונאות 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.

### 9.35 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)<sup>1</sup>.
  - 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 87א 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

<sup>1</sup> 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, ומדווחות 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.

### הכנסה מס' 7/2010 - אי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בקביעת ההכנסה החייבת בשנת המס 2007-2009 (הוראת שעה)).

בהקשר זה ראה סעיף 9.29 למדריך המס.

### 3. הטיפול החשבונאי ביישום לראשונה של כלל חשבונאי חדש והשלכות המס הנובעות מכך. ככלל, קיימים שלושה מצבים של שינויים בטיפול חשבונאי<sup>2</sup>, 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 השוואה) 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.
- **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 השוואה 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) משמעותו הצגת הדוחות הכספיים, כולל יתרות הפתיחה ומספרי השוואה 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) (לחוזר 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

<sup>2</sup> 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.

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 8 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 ההפרש 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 היוועצות 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 בפתיחת 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 והצהר), 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.

### **9.36 בסיס דיווח לצרכי מס – מצטבר או מזומן**

#### **9.36.1 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.

#### **9.36.2 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.

מסגרת 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.

#### **9.36.3 עמדת רשויות המס**

##### **9.36.3.1 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 לצורכי 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.

##### **9.36.3.2 הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012**

ביום 25 ביולי 2012 פרסמה רשות המסים 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.