

פרק 9

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

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד ויגאל מנשרוב, רו"ח

תוכן עניינים

<u>עמוד</u>	<u>הודעות לרשויות המס</u>
135	9.1 הודעה על בחירת תחולת התקנות הדולריות.....
135	9.2 הודעות בעניין חברה משפחתית וחברה שקופה.....
136	9.3 הודעה על תחילת התעסקות או שינוייה.....
136	9.4 הודעה על תחולת חוק התיאומים.....
137	9.5 הודעות לפי סעיף 102 לפקודה (החדש).....
137	9.6 הודעה על ביצוע "הקצאה", כמשמעותה בהגדרת "פעולה באיגוד" בחוק מיסוי מקרקעין.....
137	9.7 מסירת הודעות בנוגע לנאמנויות.....
138	9.8 מסירת הודעות בנוגע לחברת החזקות ישראלית.....
138	9.9 מסירת הודעה בנוגע לקרן השקעות במקרקעין.....
138	9.10 מסירת הודעה בהתאם להוראות החוק לעידוד השקעות הון.....
138	9.10.1 מסירת הודעה בנוגע לבחירת "שנת הבחירה" לענין "מפעל מוטב" על פי החוק לעידוד השקעות הון.....
138	9.10.2 מסירת הודעה ביחס לביטול מעמד "מפעל מוטב" במסגרת תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון.....
139	9.11 הודעה על תביעה לחישוב נפרד לבני זוג שמקור הכנסתם אחד.....
139	9.12 הודעה על בחירה בשנת הסתגלות.....
139	9.13 חובת דיווח למוסד לביטוח לאומי בתוך 60 יום מקבלת שומת ניכויים של רשות המסים.....
דיווח וגביה	
139	9.14 לוח מועדי דיווחים ותשלומים.....
141	9.15 תשלום יתרת המס לשנת מס שהסתיימה.....
142	9.16 דיווח ומקדמות מס על רווח הון - סעיף 91(ד) לפקודה.....
142	9.17 אופן הדיווח והעברת הניכוי בגין תשלומי דיבידנד.....
143	9.18 דיווחים מיוחדים.....

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

143	..... חובת הגשת דוח שנתי	9.19
147	..... טופס 6111 - דיווח אחיד של הדוחות הכספיים ודוח ההתאמה למס לרשויות המס	9.20
148	..... מס ערך מוסף - הרחבת חובת הדיווח התקופתי	9.21
	שומה והשגה	
150	..... התיישנות שומת מס הכנסה ושומת ניכויים	9.22
150	..... השגה על שומת מס הכנסה ושומת ניכויים	9.23
152	..... עריכת שומה חלקית לגבי פעולה שהינה תכנון מס החייב בדיווח	9.24
152	..... 9.24.1 תכנון מס החייב בדיווח - מס הכנסה	
154	..... 9.24.2 תכנון מס החייב בדיווח - מס ערך מוסף	
155	..... העלאת טענת מניעות כנגד רשות המסים	9.25
155	..... התיישנות התביעה לתשלום חוב דמי ביטוח לאומי	9.26
155	..... פרסום הסדרי כופר	9.27
155	..... החלטות מיסוי	9.28
156	..... הטמעת כללי ה-IFRS בישראל והשלכתם על קביעת ההכנסה החייבת	9.29
157	..... השלכות המס הנובעות מאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי חדש	9.30

9. הודעות לרשויות המס, דיווח וגביה, שומה, השגה והחלטה 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 חשבונות 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. כמובהר 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 חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסויימות וקביעת הכנסתן החייבת) (תיקון), התשס"ח-2008 אשר מתירות לתאגידים לחזור בהם מבחירתם לנהל פנקסי חשבונות 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.

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 2012 יחולו הוראות החברה המשפחתית. לפיכך, חברה המבקשת להיות חברה משפחתית בשנת 2012 צריכה להודיע לפקיד השומה על בקשתה כאמור עד ליום ה-30 בנובמבר 2011.

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 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.

חזרה מבקשה להיחשב כחברה משפחתית

בהתאם לסעיף 64א לפקודה, כנוסחו טרום הרפורמה במס, אשר עדיין תקף (לאור העובדה שטרם הותקנו תקנות לעניין חברה שקופה) באפשרות חברה משפחתית לחזור מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית, וזאת על ידי מתן הודעה לפקיד השומה "עד למועד הגשת הדוח על פי סעיף 131".

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 להגשת הדוח ולא מועד הגשת הדוח בפועל.

9.3 הודעה על תחילת התעסקות או שינוייה

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 יצוין 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 ישלחו למשרדי פקידי השומה בהם מתנהלים תיקי הניכויים ותיקי השומה של החברות המעבידות, שלעובדיהן הוקצו מניות 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 ישלח 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 21 למדריך המס.

9.8 מסירת הודעות בנוגע לחברת החזקות ישראלית

במסגרת תיקון 147 לפקודה הוספו סעיפים 67ב 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 כחברת 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)4 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.

כמו כן, לפי סעיף 3א64(א)8, לדוח שמגישה קרן להשקעות במקרקעין יש לצרף אישור רו"ח על התקיימות התנאים המנויים בסעיף 3א64(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 ל"מפעל מוטב" (בהקשר זה ראה סעיף 18.4 למדריך המס). בתיקון נקבע כי על חברה, המעוניינת בהטבות במס כאמור, לבחור את שנת המס שיראה 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 בידיו 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.

9.11 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 המזכים בחישוב נפרד.

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 ממש 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) יאלץ לספק נתונים בכתב, אם יבקש ליהנות מפטור או להודיע על רציפים.

- 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 פיצויים/קצבה
- טופס 161ג' - בקשה לפרישה 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

הסעיף בחוק	מועד הדיווח ו/או התשלום	הנושא
175(א)-ו(ב) 122(א1) 164 והתקנות 181 והתקנות	15 לכל חודש (או חודשיים למי שקיבל אישור הנציב)	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
הוראות ניהול ספרים	עד ה-10 בינואר של כל שנה	ספירת מלאי ליום 31 בדצמבר של השנה שהסתיימה
132(א) 182	עד 30 באפריל	הגשת הדוח השנתי על הכנסה. עם הגשת הדוח השנתי, יש לשלם את הפרשי המס
132(ב)(1) 132(ב)(א1)	עד 31 במאי	הגשת הדוח השנתי על הכנסה למי שהדוח שלו מבוסס על שיטת החשבוונאות הכפולה יחיד החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון (החל מ-1.1.2009(***)
183 184	תוך 15 יום ממסירת הודעת השומה	תשלום המס, שאינו שנוי במחלוקת, על פי הודעת השומה
135(1)	תוך 120 יום מהדרישה	הגשת הצהרת הון
91(ד)	תוך 30 יום מיום מכירת נכס	דיווח ותשלום מקדמות רווח הון
164 והתקנות	עד ה-15 לחודש העוקב למועד התשלום	העברת ניכוי מס במקור מריבית, מדיבידנד

(*) 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 מתחברה 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 17.6 (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 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:

1. נתקיימו בו כל אלה:
 - 1.1 כל הכנסתו בשנת המס מן המקורות המנויים בסעיף 12(1), (2) ו-8 לפקודה אינה עולה על 76,710 שקלים חדשים;
 - 1.2 הכנסתו של בן זוגו מן המקורות המנויים בסעיף 12(1), (2) ו-8 לפקודה אינה עולה על 76,710 שקלים חדשים;
 - 1.3 סך כל הכנסתו החייבת של היחיד אינה עולה על 76,710 שקלים חדשים, ואם היה לו בן זוג - סך כל הכנסתם החייבת אינה עולה על 153,420 שקלים חדשים;
2. הוא ובן זוגו הגיעו לגיל פרישה.

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 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.

דיווח עובר לתיקון

הסעיף בחוק	מועד הדיווח ו/או התשלום	הנושא
73 (חוק מיסוי מקרקעין)	תוך 30 יום מיום המכירה/הרכישה של זכות במקרקעין	חובת הגשת הצהרה שאינה שומה עצמית על מכירת/רכישת זכות במקרקעין
73 (חוק מיסוי מקרקעין)	תוך 50 יום מיום המכירה/רכישה של זכות במקרקעין	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

דיווח לאחר התיקון

הסעיף בחוק	מועד הדיווח ו/או התשלום	הנושא
73 (חוק מיסוי מקרקעין)	תוך 40 יום מיום המכירה/הרכישה של זכות במקרקעין	חובת הגשת הצהרה שהיא שומה עצמית על מכירת/רכישת זכות במקרקעין בצרוף תשלום מס שבח/מס רכוש

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 הצמדה וריבית.
- ב. סכומי המס שישולמו בחודש השני שלאחר תום שנת המס (1-28 בפברואר) - **פטור ממחצית** הפרשי הצמדה וריבית.
- ג. סכומי המס שישולמו בחודש השלישי שלאחר תום שנת המס (1-31 במרס) - **פטור מרבע** הפרשי הצמדה 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 בפירוק, כאמור בסעיף 93(א) לפקודה, יגיש המוכר, בתוך 30 ימים מיום שהוחל בפירוק, 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(ב6) לפקודה.

אין חובת תשלום מקדמה על חשבון המס בגין רווח הון במידה ורווח ההון מקוזז 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 מהנהלה 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 32(9) - ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסוימת יותר אם 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 הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת 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-73,460 ש"ח בשנת המס 2010.
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:

(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(ב) 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(ב) או (ו);

(4) יוצר מייצג או נהנה מייצג, לפי העניין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 175;

לכל מונח בפסקה זו תהיה המשמעות הנודעת לו בסעיף 75ג 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).

בהקשר זה ראה פרק 21 למדריך המס.

8. בעל שליטה בחברת משלח יד זרה או בחברה נשלטת זרה.
9. נישום שעשה פעולה שנקבעה בתקנות כתכנון מס החייב בדיווח.
10. 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 בגין 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, היא 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 613,000 ש"ח (נכון לשנת 2010), שנוכה ממנה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה ושהיא אחת מאלה:

- (1) הכנסת עבודה.
- (2) קיצבה לפי סעיף 5(2) 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 מממוש 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 ההכנסה 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 318,000 ש"ח (נכון לשנת 2010).

"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 318,000 ש"ח (נכון לשנת 2010).
- (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 מקצבת 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 318,000 ש"ח (נכון לשנת 2010).

"הכנסה מריבית" - הכנסה מריבית, מדמי ניכיון, מהפרשי הצמדה או מרווחים שהם הכנסה לפי סעיף 42 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, נוכח ממנה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה וסכומה אינו עולה על 607,000 ש"ח (נכון לשנת 2010).

"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 1,752,000 ש"ח (נכון לשנת 2010).

"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 12(1) או (2) לפקודה, שחל לגביה פטור ממס.

והכל למעט משכורת, הכנסה מדמי שכירות, הכנסת חוץ, הכנסה מקצבת חוץ, הכנסה מריבית או הכנסה מנייר ערך, ובלבד שסך כל ההכנסה הנוספת בשנת המס לא עלה על 318,000 ש"ח (נכון לשנת 2010).

"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 1,768,000 שקלים חדשים (נכון לשנת 2010), 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 בתאגיד חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס היא 1,768,000 שקלים חדשים (נכון לשנת 2010), 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.
- 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).

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 דוח ההתאמה לצרכי מס). הדרישה החדשה לדיווח באמצעות טופס 6111 נועדה לקלוט באופן אחיד יעיל וממוחשב את סעיפי הדוח הכספי ולהעלות הרמה המקצועית של ביקורות המס.

נציין, כי החל מהדוח 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 הכנסתו 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 8 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 חשבוונאות 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 בשימושם.

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 המיסים 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 א' וב' 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 המיסים, הדיווח האחיד מבוסס בעיקרו על הנהלת החשבונות ולפיכך רשות המיסים 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, כמפורט להלן (בחינת המחזור ביחס לעוסקים תיעשה לשנה שקדמה לשנה הנבחנת ובמלכ"רים ומוסדות כספיים בשנתיים לפני כן):

1. עוסק אשר מחזור עסקאותיו בשנת 2009 עולה על 4,000,000 שקלים חדשים וגם חלה עליו החובה לנהל מערכת חשבוונאות 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 מסוימים 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 חשבוונאות 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 מהגשת 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. מוסדות כספיים ומלכ"רים אשר מעסיקים 300 עובדים או יותר (לפי טופס 126) יהיו חייבים בדיווח המקוון החל מינואר 2011.

4. בשנת 2012 יצטרפו לדיווח המקוון כל העוסקים המורשים, המוסדות הכספיים ומלכרי"ם שמחזורם מעל 100,000 שקלים חדשים (ראה הצעה לתיקון חובת הדיווח).

מתכונת הדוח המקוון למע"מ תהא כדלקמן:

1. במסגרת הדוח המקוון יפורטו כל נתוני הדוח התקופתי ובנוסף יפורטו כל חשבוניות המס שהוצאו על-ידי עוסק בתקופת הדוח, כל חשבוניות הרכש שנכללו בדוח וכן כל רישומי היבוא הנושאים את שם העוסק.

2. הדוח המקוון יהיה חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת.

3. הדיווח המקוון אינו מחליף את הדיווח הרגיל שהיה קיים עד היום אלא מתווסף לו. עוסק שחלות עליו הוראות אלה יהיה חייב בדיווח רגיל עד ל-15 לחודש העוקב והדוח המקוון יוגש תוך 15 ימים לאחר מועד האחרון להגשת הדוח התקופתי.

4. מלכ"רים ומוסדות כספיים ידווחו בדוח המקוון על כל חשבוניות הרכש שלהם.

חייבי דיווח מפורט לשנת 2012 (עיקרי הודעת רשות המסים מיום 25 באוגוסט 2011)

ביום 25 באוגוסט 2011 פרסמה רשות המסים הודעה בדבר חייבי דיווח מפורט לשנת 2012. בהתאם להודעה, ביום 31 ביולי 2011 אישרה וועדת השרים לענייני חקיקה הצעה לתיקון חוק מע"מ, 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.

ככל ותאושר ההצעה לתיקון, חובת הדיווח המפורט תחול בשנים 2012 ו-2013 על עוסקים, מלכ"רים ומוסדות כספיים, כמפורט להלן (בחנית המחזור ביחס לעוסקים תיעשה לשנה שקדמה לשנה הנבחנת ובמלכ"רים ומוסדות כספיים בשנתיים לפני כן):

1. עוסקים אשר חייבים מכוח הדין בהכנת דוח כספי מסוג מאזן וכן במינוי רואה חשבון מבקר או מבקר חשבוניות אחר כאמור בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות, ומחזור עסקאותיהם השנתי לשנת 2011 או 2012 (בהתאמה) עלה על 500,000 שקלים חדשים.

2. עוסקים שאינם חייבים בהכנת מאזן ובמינוי רואה חשבון מבקר או מבקר חשבוניות כאמור, ומחזור עסקאותיהם לשנת 2011 או 2012 (בהתאמה) עולה על 1,000,000 שקלים חדשים.

3. מלכ"רים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 או 2011 (בהתאמה) עולה על 20 מיליון שקלים.

4. מוסדות כספיים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 או 2011 (בהתאמה) עולה על 4 מיליון.

שומה והשגה

9.22 התיישנות שומת מס הכנסה ושומת ניכויים

א. התיישנות שומות מס הכנסה

בסעיף 145(א)(2) לפקודה, נקבע כי פקיד השומה רשאי, תוך 3 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.

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.

9.23 השגה על שומת מס הכנסה ושומת ניכויים

השגה על שומת מס הכנסה

א. השגה על שומה

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

ב. השגה על שומה לפי מיטב שפיטה בהיעדר דוח

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

ג. המועד להחלטה בהשגה

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

לגבי השגה על שומה לפי מיטב שפיטה שהוצאה בהיעדר דוח לפי סעיף 145(ב) לפקודה - אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור הנציב - בתום 5 שנים מתום שנת המס כאמור. הוראה זו תחול לגבי דוחות לשנת 2002 ואילך.

בפס"ד משה סמי נ' פ"ש ירושלים עמ"ה 7050/03 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 ההחלטה בהשגה לא יאוחר מהיום האחרון שעומד לו (3-4 שנים מיום הגשת הדו"ח או שנה מיום הגשת ההשגה), מועד קבלת ההחלטה, חתימת הנימוקים, שידור הצווים וכד' אינו רלוונטי עוד (לאור הרציונל העומד מאחורי פסק הדין 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 בע"א 5954/04. בית המשפט העליון קבע, כי במציאות המשפטית העכשווית אין מקום להחיל את "הלכת ביר" (הלכה שקבעה כי שעה שקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב "נפסק מירוץ ההתיישנות"). עמדת בית המשפט היא, שיש להחיל את ההלכה החדשה גם על העבר לגבי שומות תלויות ועומדות. רשות המסים ערערה על פסיקת ביהמ"ש העליון (דנ"א 3993/07), ובפס"ד שניתן ביום 14/7/11 הוגבלה התחולה הרטרואקטיבית כך שתתייחס רק לאותם הליכים אשר בהם ניתנה החלטה בהשגה או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה מאז הינתן פסק הדין בעניין סמי (23.5.2004) ואלו לא נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים.

בעמ"ה 1080/02 פרג'וס 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 שהדיון בשאלה זו טרם נשלם:

- בעניין פרג'וס 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 הגשתה 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.

9.24 עריכת שומה חלקית לגבי פעולה שהינה תכנון מס החייב בדיווח

במסגרת תיקון 147 לפקודה, הוסמך שר האוצר לקבוע בתקנות מהן פעולות שהן תכנון מס, החייב בדיווח (סעיף 131(ז) לפקודה). בסעיף 131(א)(ד5) נקבע כי על אדם, שעשה פעולה אשר נקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, להגיש דוח מס. 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.

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

9.24.1 תכנון מס החייב בדיווח - מס הכנסה

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

הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:

1. תשלום מאדם לקרובו בסכום כולל של 2 מליון 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 לאחר מכן 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.

9.24.2 תכנון מס החייב בדיווח - מס ערך מוסף

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

הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:

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

תחולה

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

אופן הדיווח והיקפו

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

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

9.25 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.

9.26 התיישנות התביעה לתשלום חוב דמי ביטוח לאומי

כיום, המוסד לביטוח לאומי רשאי לדרוש פרעונו של חוב ללא מגבלת התיישנות.

9.27 פרסום הסדרי כופר

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

מטרת הסדרי הכופר לאפשר לנישומים החשודים בעבירות מס לשלם סכום נכבד של כסף בתמורה לכך שלא ינקטו נגדם בהליכים פלילים. עד עתה נהגה רשות המיסים לפרסם בפומבי פרטים הנוגעים להליך הכופר עצמו 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.

9.28 החלטות מיסוי

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

החלטת המיסוי עשויה להיות בהסכם עם המבקש או שלא בהסכם. על החלטת מיסוי שלא בהסכם בלבד ניתן לערער במסגרת ערר או ערעור על שומה.

המנהל רשאי לסרב ליתן החלטת מיסוי.

החלטת המיסוי עשויה להיות מוגבלת בזמן ובתנאים אחרים.

בחוק נקבעו מועדים להגשת בקשה למתן החלטת מיסוי לעניין דיני המס השונים. בקשה כאמור עשויה להיות כרוכה בתשלום אגרה, בהתאם להוראות סעיף 158 לפקודה.

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.

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 מקדמית 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.

9.29 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), התשי"ע-2010 (להלן: "תיקון 174" או "הוראת השעה") ביחס לאי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009.

ביום 30 במאי 2011 פורסמה ברשומות הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185) (אי תחולת תקני דיווח כספי בין-לאומיים - הארכת הוראת השעה לגבי שנת המס 2010), התשע"א-1961 במסגרתה מוצע להאריך את תוקף הוראת השעה גם לגבי שנת המס 2010, עד להשלמת הליכי החקיקה ליישום כללי ה-IFRS לצורך דיני המס.

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.

2. השלכות יישום תיקון 174

משמעות תיקון 174 הינו כי תאגידים אשר החילו על עצמם לשנות המס 2007, 2008 ו-2009 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 **רטוראקטיבית** ביחס לדוחות מס שהוגשו זה מכבר לשנים 2007 ו-2008.

הוראת הביצוע קובעת כי תאגידים 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 ישראליים

- 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.

9.30 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)⁵.

ב. התקינה הישראלית החדשה אשר פורסמה על ידי המוסד הישראלי לתקינה, הביאה עמה שינויים רבים ביחס לתקינה הישראלית שקדמה לה, וזאת גם לאור העובדה שמרבית התקנים החשבונאיים שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, מבוססים על כללי הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS).

2. מטרת חוזר זה

א. ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה למפרע (Retrospective Application) למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית לגבי יישום לראשונה.

ב. מטרת נייר זה הינה לדון בהשלכות המס הנובעות כתוצאה מיישום לראשונה של תקן חשבונאי ישראלי, ויודגש כי נייר זה אינו עוסק באימוץ לראשונה של כללי ה-IFRS, כפי שאומצו לפי תקן חשבונאות מס' 29 האמור, אשר לגביהם נקבע בהוראת השעה, במסגרת סעיף 87 לפקודה, שלא יחולו בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007-2009, ואשר לגביהם תיקבע בהמשך התייחסות נפרדת תוך דיון בהיבטי המס השונים. (ראו בעניין זה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 7/2010 - אי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בקביעת ההכנסה החייבת בשנת המס 2007-2009 (הוראת שעה)).

⁵ **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

בהקשר זה ראה סעיף 9.29 למדריך המס.

3. הטיפול החשבונאי ביישום לראשונה של כלל חשבונאי חדש והשלכות המס הנובעות מכך

א. ככלל, קיימים שלושה מצבים של שינויים בטיפול חשבונאי⁶, כדלקמן:

▪ **שינוי מדיניות חשבונאית** - ככלל, נקבע בכללי החשבונאות כי אימוץ לראשונה של כלל חשבונאי יהיה תוך יישום למפרע (Retrospective Application) למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם בתקן החדש הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה (חלופות אחרות לאימוץ לראשונה של כלל חשבונאי הינן גישת ההשפעה המצטברת של השינוי לתחילת התקופה שבה יאומץ התקן החדש, גישת מכאן ולהבא, וכו'. נציין כי חלופות אלו אינן מקובלות בדרך כלל כיום בתקנים החשבונאיים החדשים). יישום למפרע של כלל חשבונאי, משמעותו היא הצגת הדוחות הכספיים (לרבות יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה) באותו האופן שהם היו מיוצגים, אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם. מטרת הטיפול האמור היא לספק לצרכני הדוחות הכספיים מידע רלוונטי, מהימן, ובר השוואה לדוחות הכספיים של השנים הקודמות.

▪ **שינוי אמדן חשבונאי** - הכוונה היא למצב בו שונתה הנחה שהייתה קיימת בדוחות הכספיים הקודמים, למשל, שינוי בהערכת יתרת אורך החיים של נכס מסוים. ככלל, הטיפול החשבונאי במקרה זה יהיה על פי גישת מכאן ולהבא (Prospective Application), משמע ששינוי בהערכת יתרת אורך החיים של נכס, יטופל כך שיתרת הנכס במועד השינוי תופחת מנקודה זו ואילך בהתאם לאורך החיים המעודכן.

▪ **תיקון טעות** - הכוונה היא למצב בו נתגלתה טעות מהותית בדוחות כספיים של תקופות קודמות. ככלל, במקרה זה הטיפול יהיה בדרך של הצגה מחדש של הנתונים במספרי ההשוואה של התקופות הקודמות. יצוין כי כללי החשבונאות אינם דורשים פרסום מחדש של דוחות לשנים קודמות, ואולם, דרישה כאמור עשויה לבוא מצד גורמים רגולטוריים, וכו'.

ב. כפי שצוין לעיל, הטיפול החשבונאי במצבים בהם שונתה המדיניות החשבונאית (בד"כ כתוצאה מהחלת תקן חשבונאי חדש או כלל חשבונאי ששונה), הוא, ככלל, בדרך של יישום למפרע (Retrospective Application) שמשמעותו הצגת הדוחות הכספיים, כולל יתרות הפתיחה ומספרי ההשוואה בדוחות, בדרך שהיו מוצגים אילו יושם הכלל החשבונאי מאז ומעולם למעט מקרים מסוימים, אשר הוחרגו מהכלל האמור או שנקבעה לגביהם הוראה ספציפית בתקן החדש לגבי יישום לראשונה.

ג. משמעות הדבר היא שכתוצאה מיישום לראשונה של כלל חשבונאי, במקרים בהם לא נקבעה בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכוח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס) לגביה נקבע כלל חשבונאי מסוים, עלולים להיווצר עיוותים בדיווחי החברה לצורכי מס, כתוצאה מהחלת הכלל החשבונאי החדש למפרע.

כך למשל, יתכן ובדוחות הרווח וההפסד (חשבונאיים) שיוגשו לפקיד השומה בשנים שלאחר תחילת התקן החדש יירשמו סכומי הוצאות שכבר נרשמו בשנים הקודמות על פי התקן הקודם (מצב של כפל הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב זה גם ביחס להכנסות (מצב של כפל הכנסה). ובפן הנגדי, מצב שבו סכום הוצאה מסוים לא נרשם בדוח הרווח וההפסד על פי התקן הקודם ואף לא נרשם כעת לאור הכלל החשבונאי החדש (על פי התקן החדש סכום ההוצאה היה צריך להירשם בדוח רווח והפסד בשנים קודמות ולכן תתוקן יתרת העודפים לתחילת שנה) (מצב של העדר הוצאה). בדומה, עלול להיווצר מצב שבו סכום הכנסה מסוים לא נרשם בדוח רווח והפסד בשנים הקודמות לאור התקן הישן ולא ירשם בדוח רווח והפסד בשנים הבאות לאור התקן החדש (מצב של העדר הכנסה) (לחזור המקצועי צורף נספח א' בדבר דוגמא מספרית להמחשת האמור לעיל).

⁶ 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

4. הוראות לפעולה

א. לאור האמור לעיל, לעניין העיוותים שעלולים לבוע 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. **ושבו יודגש כי האמור לעיל חל רק במקום בו לא קיימת בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכוח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס). כך למשל, במקרה בו שונה כלל חשבונאי הנוגע להכרה בהכנסה של "קבלן בונה" אין צורך בביצוע התאמה כתוצאה מאימוץ לראשונה בדוח ההתאמה, כיוון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8א לפקודה, וממילא ההכנסה המדווחת מחושבת בהתאם להוראות הרלוונטיות בדין המס.**

ב. לאור האמור, במקרים בהם חל שינוי בכלל חשבונאי המיושם על ידי החברה המדווחת גם בקביעת ההכנסה החייבת לצורכי מס, מופנית בזאת תשומת לבכם, כדלקמן:

- יש להביא לידי ביטוי את 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 היועצות עם הרפרנט המקצועי, ובין היתר, לעניין הצורך בהארכת תקופת טיפול השומה (מתוקף הסמכות שנקבעה במסגרת סעיפים 145 ו-152(ג) לפקודה, ולאור הוראות חוזר מס הכנסה מס' 3/2009 - הארכת תקופת התיישנות שומה) או 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 והצגה), החל מיום 1.1.2006, יש לתת תשומת לב מיוחדת לנושא זה בהליכי השומה המתייחסים לשנת המס 2006. בנוסף יצוין כי עשויים לעלות גם מקרים נוספים בהם מתקיימת תופעה דומה של יישום למפרע בתקינה הישראלית ולגביהם אין אמירה מפורשת בדין המס, כגון: מדידת מלאי, מכירה באשראי חריג, הכרה בהכנסות, ריבית אפקטיבית להלוואות/אג"ח (באקטיב), ועוד.

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