

# חוות דעת, עמדות ופעולות החייבות בדיווח

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

31 באוקטובר 2017

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

<http://www.ampeli-tax.co.il/>

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות  
הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת  
צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

## נושאי המצגת

- חוות דעת החייבת בדיווח - סעיף 131ד לפקודה;
- עמדה החייבת בדיווח – סעיף 131ה לפקודה;
- פעולה החייבת בדיווח.

## עיקרי הוראות תיקון 215 לפקודה

- תיקון 215 לפקודה קובע, כי במסגרת הדוח שנישום צריך להגיש לפי סעיף 131 לפקודה יינתן "דיווח בגין חוות דעת" ו"עמדה חייבת בדיווח".
- חובות הדיווח הנ"ל מצטרפות לחובת הדיווח הקיימת משנת 2006 (במסגרת תיקון 147 לפקודה) על פעולה שהוגדרה כ"תכנון מס החייב בדיווח" (לאחר תיקון 197 משנת 2013, המונח העדכני הוא: "פעולה חייבת בדיווח").

# חוות דעת החייבת בדיווח

# חוות דעת - הגדרות

## סעיף 131ד' לפקודה:

"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.

# חוות דעת - הגדרות

## סעיף 131ד' לפקודה:

### חלופה ראשונה – שכר טרחה מותנה -

#### מהו "יתרון מס" שבהגדרת "חוו"ד החייבת בדיווח"?

- הנחה, הקלה, הפחתה, הימנעות או דחיית אירוע מס/מקדמה.
- הימנעות מחובה לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד.

#### שכר טרחה :

100,000 ₪ לפחות, שכולו או מקצתו תלוי בסכום יתרון המס שייווצר והוסכם שישולם בגין חיסכון המס המרבי שייווצר למקבל חוות הדעת.

# חוות דעת - הגדרות

## חלופה שנייה - 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, ... 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 שהציג אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

# תכנון מדף – הוראות נוספות

## הודעה ללקוח

- מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף יודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת.
- **אי הודעה כאמור, נקבעה כעבירה על פי סעיף 215ב לפקודה, ודינה מאסר שנה או קנס.**
- אם הלקוח לא קיבל הודעה, הוא לא חייב בדיווח על תכנון המדף.



# חוו"ד החייבת בדיווח - חריגים

על אף התקיימות אחת החלופות הנ"ל (שכ"ט מותנה/תכנון מדף), ישנם מספר חריגים לחובת הדיווח:

1. מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על **3 מיליון ₪**;
3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על **1.5 מיליון ₪**;
4. חוות הדעת נוגעת לסוגיות מיסוי שנדונו בהליכי שומה / השגה / ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופת ההליכים ולגבי אותן שנות מס שבנדון בלבד.

# חוו"ד החייבת בדיווח – הוראות מקבילות

בדומה לפקודת מס הכנסה, תוקנו בהתאם חוקי המס הבאים: חוק מע"מ, חוק הבלו על הדלק, פקודת המכס וחוק מס קנייה (לעת עתה, אין סעיף מקביל בחוק מיסוי מקרקעין).

- חוק מע"מ - סעיף 67ג
- חוק הבלו על הדלק - סעיף 21ב
- פקודת המכס - סעיף 231ד
- חוק מס קנייה – סעיף 5א2

תנאי סף לחובת הדיווח בכל החוקים הנ"ל:  
מחזור עסקאות של 3 מיליון ₪ לפחות

# אופן הדיווח

- 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, 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.
- קיבל אדם חוות דעת לאחר הגשת הדוח לפי סעיף 131 או 166, ידווח עליה בטופס בתוך 60 ימים מיום שקיבל אותה.
- אדם שלא דיווח כאמור, יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.
- על אי דיווח על חוות דעת כאמור יחול סעיף 191(ג) לפקודה (קנס על גרעון – עד 30% מסכום הגרעון).

# חו"ד החייבת בדיווח – טופס מ"ה 1345

דוח שנתי 2016  
1345



## דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

### פרטים אישיים

מספר זהות/ח.פ.	שם הנישום	שנת המס	פקיד שומה
----------------	-----------	---------	-----------

### פרטי המייצג

שם המייצג	מספר מייצג
-----------	------------

בהתאם לסעיף 131 לפקודת מס הכנסה, הריני לדווח על קבלת חוות דעת כלהלן: (יש לסמן  $\sqrt{\quad}$  בריבוע המתאים)

<input type="checkbox"/> 1. פעלתי עפ"י חוות דעת שניתנה לי ובהתאם לה הוגש הדוח השנתי אליו מצורפת הודעה זו.			
<input type="checkbox"/> לא פעלתי עפ"י חוות דעת שניתנה לי בהכנת הדוח השנתי אליו מצורפת הודעה זו.			
<input type="checkbox"/> קבלתי חוות דעת לאחר הגשת הדוח השנתי לשנת המס (*).			
2. הפעולה או הנכס הנידונים בחוות הדעת _____			
3. סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת:			
<input type="checkbox"/> ניכויים	<input type="checkbox"/> פחת	<input type="checkbox"/> סיווג הכנסה	<input type="checkbox"/> סיווג הוצאה
<input type="checkbox"/> סוגיה אחרת שקבע המנהל (פרט/י)			

אני, הח"מ, מצהיר/ה שכל הפרטים שמסרתי בדוח זה הם נכונים ומלאים.  
ידוע לי כי מסירת פרטים שאינם נכונים מהווה עבירה על החוק.

תאריך \_\_\_\_\_ שם הנישום/בעל התפקיד בחבר בני אדם \_\_\_\_\_ יחיד  חברה  בעל תפקיד בחבר בני אדם \_\_\_\_\_ חתימה \_\_\_\_\_

# עמדה החייבת בדיווח

# עמדה חייבת בדיווח

## סעיף 131ה' לפקודה:

"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 ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪ במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.



# עמדה חייבת בדיווח – יתרון המס

## מהו "יתרון מס" שבהגדרת "עמדה החייבת בדיווח"?

- הנחה, הקלה, הפחתה, הימנעות או דחיית אירוע מס/מקדמה.
- הימנעות מחובה לנכות מס במקור או הוצאות או להתחשב בהפסד.

פרשנות רשות המסים מיום 26.12.2016 :

- יתרון המס הנובע מעמדה מסויימת ייבחן על כלל הפעולות שבוצעו הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס אותן ביצע הנישום, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים.
- כמו כן, יתרון המס יכול להיחשב גם בדרך של יצירת הפסד שיקוזז בשנים הבאות ואז היתרון יחושב בהתאם למגן המס של הנישום ככל והוא לא קוזז בשנת המס.

## עמדה החייבת בדיווח - חריגים

על אף התקיימות תנאי הגדרת "עמדה החייבת בדיווח", ישנם מספר חריגים לחובת הדיווח:

1. מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה;
2. הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על 3 מיליון ₪;
3. הכנסת הנישום בשנת המס מרווח הון אינה עולה על 1.5 מיליון ₪.



# עמדה החייבת בדיווח – פרסום על ידי רשות המסים

• בסעיף 131ה(ב) לפקודה נקבעה המסגרת שבה רשות המסים יכולה לפרסם עמדות חייבות בדיווח:

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

(2) עמדת רשות המסים תנוסח בלשון ברורה ומובנת.

(3) (א) 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.

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

# עמדה החייבת בדיווח – הוראות מקבילות

בדומה לפקודת מס הכנסה, תוקנו בהתאם חוקי המס הבאים: חוק מע"מ, חוק הבלו על הדלק, פקודת המכס וחוק מס קנייה (לעת עתה, אין סעיף מקביל בחוק מיסוי מקרקעין).

- חוק מע"מ - סעיף 67ד
- חוק הבלו על הדלק - סעיף 21ג
- פקודת המכס - סעיף 231ה
- חוק מס קנייה – סעיף 5א3

תנאי סף לחובת הדיווח בכל החוקים הנ"ל:  
מחזור עסקאות מעל 3 מיליון ₪

# עמדה חייבת בדיווח – מס הכנסה

## עמדות חייבות בדיווח לדוח 2016, פורסמו ביום 26 בדצמבר 2016

### מס הכנסה:

- עמדה מס' 01/2016 – דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך.
- עמדה מס' 02/2016 – דיבידנד מתאגיד מיוחד.
- עמדה מס' 03/2016 – ניכוי בעד פחת.
- עמדה מס' 04/2016 – זקיפת שווי שימוש ברכב.
- עמדה מס' 05/2016 – אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי.
- עמדה מס' 06/2016 – זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד.
- עמדה מס' 07/2016 – הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות.
- עמדה מס' 08/2016 – הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר.
- עמדה מס' 09/2016 – הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר.

# עמדה חייבת בדיווח – 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 בגינו 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 100א1 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.

## עמדה חייבת בדיווח – מס הכנסה

### • עמדה מס' 02/2016 – דיבידנד מתאגיד מיוחד.

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב 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 125ב 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.



# עמדה חייבת בדיווח – מס הכנסה

## • עמדה מס' 03/2016 – ניכוי בעד פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי 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 (עניין ענבר).

## • 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 (עניין מיקוד).

## • 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 ההוצאות 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 חייבת בדיווח – מס הכנסה

• 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.

"ראו בעניין זה ע"מ 41641-01-14 + ע"מ 41708-01-14, בנימין שרגא ואח' נ' פקיד שומה חולון.

# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## מיסוי בינלאומי:

- עמדה מס' 10/2016 – הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר.
- עמדה מס' 11/2016 – "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל.
- עמדה מס' 12/2016 – שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של 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.
- עמדה מס' 14/2016 – תקרת מסי חוץ.
- עמדה מס' 15/2016 – מסי חוץ מוחזרים.
- עמדה מס' 16/2016 – קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות.
- עמדה מס' 17/2016 – יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר.
- עמדה מס' 18/2016 – דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה.
- עמדה מס' 19/2016 – הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה.
- עמדה מס' 20/2016 – הוראות סעיף 97(ב3) – זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.



# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## מיסוי בינלאומי (המשך):

- עמדה מס' 21/2016 – זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות.
- עמדה מס' 22/2016 – זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי.
- עמדה מס' 23/2016 – קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז).
- עמדה מס' 24/2016 – חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה.
- עמדה מס' 25/2016 – תשלומים של תושב ישראל באמצעות סעיף או חשבון בנק מחוץ לישראל.
- עמדה מס' 26/2016 – חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל.
- עמדה מס' 27/2016 – הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה.
- עמדה מס' 28/2016 – קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ.
- עמדה מס' 29/2016 – מחירי העברה בעסקה בין-לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח: Cost+
- עמדה מס' 30/2016 – מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג'.
- עמדה מס' 31/2016 – רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה.

# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

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

הזכאות לקבלת זיכוי בגין 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' 12/2016 - שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

"שנת ההסתגלות" 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 חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

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

סעיף 100א לפקודה לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוג 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 שייווצר 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". ראו בעניין זה ע"מ 31489-01-13, דוד קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3.



# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

• 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 שנשלטת ומנוהלת מישראל 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.

ראו בעניין זה החלטת מיסוי 1303/15 - מיסוי הכנסותיו של תושב חוזר ותיק וייחוס רווחים למוסד קבע של חברות זרות שבבעלותו

# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

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

תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation 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' 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 75ב(ד)1(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 75ב(ד)3(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 חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

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

בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, "דיבידנד נייטרלי" לא יכלול 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 חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## • 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 מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## • 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 75(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 חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## • 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 חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## • 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 חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

## • 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 (והשוו לעמדה 16/2016).

# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

• 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. ראו בעניין זה ע"מ 48642-02-14 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלי גדולים



# עמדה חייבת בדיווח – מיסוי בינלאומי

- 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 (עניין קונטירה).
- 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.

# עמדה חייבת בדיווח – מע"מ

## מע"מ:

- עמדה מס' 01/2016 – ניכוי מס תשומות בחברת החזקות.
- עמדה מס' 02/2016 – יבוא שירותים מחו"ל
- עמדה מס' 03/2016 – אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם.
- עמדה מס' 04/2016 – איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים.
- עמדה מס' 05/2016 – שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ.
- עמדה מס' 06/2016 – החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות.
- עמדה מס' 07/2016 – החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם.
- עמדה מס' 08/2016 – אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס.
- עמדה מס' 09/2016 – אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יבא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס.

# עמדה חייבת בדיווח – מע"מ ומכס

## מע"מ (המשך):

- 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.
- עמדה מס' 11/2016 – החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלומים.
- על מנת לאפשר לעוסקים/יבואנים להיערך לדיווח כאמור, ולאור העובדה כי מדובר בדיווח ראשון מסוגו (עמדות חייבות בדיווח פורסמו לראשונה בחודש דצמבר 2016), החליטה רשות המיסים לאפשר דחיית הגשת דיווח במע"מ ובמכס כאמור עד ליום 1.7.2017 או למועד הגשת הדוח השנתי לשנת המס 2016 למס הכנסה, **לפי המוקדם מביניהם** (במקום עד ליום 1.3.2017).

# עמדה חייבת בדיווח – מכס

## מכס:

### עמדות בנושא הערכת טובין מיובאים

- עמדה מס' 01/2016 - החזרם בגין הוצאות פרסום - ערך לצרכי מכס
- עמדה מס' 02/2016 - הכללת דמי הפצה בערך לצרכי מכס
- עמדה מס' 03/2016 - הכללת אחריות בערך לצרכי מכס
- עמדה מס' 04/2016 - הנחות - ערך לצרכי מכס
- עמדה מס' 05/2016 - מרכיבי ההובלה - ערך לצרכי מכס
- עמדה מס' 06/2016 - הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצורכי מכס

### עמדות בנושא סיווג טובין

- עמדה מס' 07/2016 - הספק מרבי של כלים דו/תלת גלגליים (אופנועים)
- עמדה מס' 08/2016 - סיווג כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפולגים
- עמדה מס' 09/2016 - סיווג סיגריות וסיגרים
- עמדה מס' 10/2016 - סיווג מערכת ABS וחלפים למערכת
- עמדה מס' 11/2016 - סיווג מסגרות ועדנות באריזה משותפת
- עמדה מס' 12/2016 - מוטות ופרופילים מחמרן "מוכספים או מוזהבים"
- עמדה מס' 13/2016 - אבקות על בסיס מרכיבי חלב עם מלטודקסטרין
- עמדה מס' 14/2016 - סיווג טובין בפרק 4 לצו תעריף המכס
- עמדה מס' 15/2016 - סיווג תמרים מעוכים

### עמדות בנושא פטור מותנה

- עמדה מס' 16/2016 - כוהל לייצור יין המשתחרר במסגרת פטור מותנה



# עמדה חייבת בדיווח – מע"מ

## • עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות – יישום תקנה 18

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני/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 חייבת בדיווח – מע"מ

## • 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.

# עמדה חייבת בדיווח – מע"מ

• 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.

ראו בעניין זה ע"מ 6982-09-13 א.ב. המפתח יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

## עמדה חייבת בדיווח – מע"מ

• 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 חייבת בדיווח – מע"מ

• 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.

## עמדה חייבת בדיווח – מע"מ

• עמדה מס' 08/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה 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 יבא 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.

# אופן הדיווח

- אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיפים 131 ו-166, יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שיקבע המנהל בטופס.
- על אף האמור לעיל, אדם רשאי להגיש את הטופס כאמור באותו סעיף קטן, בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד הגשת הדוח.
- אדם שלא דיווח במועד, יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.
- על אי דיווח על עמדה כאמור יחול סעיף 191(ג) לפקודה (קנס על גרעון – עד 30% מסכום הגרעון).

# עמדה החייבת בדיווח – טופס מ"ה 1346

דוח שנתי 2016  
1346

## דיווח בגין נקיטת עמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961



**פרטים אישיים**

מספר זהות/ח.פ.	שם הנישום	שנת מס	משרד השומה
----------------	-----------	--------	------------

**פרטי המייצג**

מספר מייצג	שם המייצג
------------	-----------

בהתאם להוראות סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, הריני לדווח על נקיטת עמדה חייבת בדיווח כפי שפרסמה רשות המסים, כלהלן:  
(יש לסמן V בריבוע המתאים)

מספר העמדה	נושא	
01/2016	דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך	<input type="checkbox"/>
02/2016	דיבידנד מתאגיד מיוחד	<input type="checkbox"/>
03/2016	ניכוי בעד פחת	<input type="checkbox"/>
04/2016	זקיפת שווי שימוש ברכב	<input type="checkbox"/>
05/2016	אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי	<input type="checkbox"/>
06/2016	זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד	<input type="checkbox"/>
07/2016	הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות	<input type="checkbox"/>
08/2016	הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר	<input type="checkbox"/>
09/2016	הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר	<input type="checkbox"/>
10/2016	הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר	<input type="checkbox"/>
11/2016	"מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל	<input type="checkbox"/>
12/2016	שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק	<input type="checkbox"/>
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	<input type="checkbox"/>
14/2016	תקרת מסי חוץ	<input type="checkbox"/>
15/2016	מסי חוץ מוחזרים	<input type="checkbox"/>
16/2016	קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות	<input type="checkbox"/>



# עמדה החייבת בדיווח – טופס מע"מ 1346

מע"מ/1346

**דיווח בגין נקיטת עמדה חייבת בדיווח**  
 כאמור בסעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975



## פרטים אישיים

מספר החייב במס	שם החייב במס (עוסק/מלכ"ר/מוסד כספי)	שנת המס	משרד אזורי
----------------	-------------------------------------	---------	------------

## פרטי המייצג

מספר מייצג	שם המייצג
------------	-----------

בהתאם להוראות סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 (להלן: "החוק"), הריני לדווח על נקיטת עמדה חייבת בדיווח כפי שפרסמה רשות המסים, כלהלן (יש לסמן ✓ בריבוע המתאים):

מספר העמדה	נושא	
01/2016	ניכוי מס תשומות בחברת החזקות	<input type="checkbox"/>
02/2016	יבוא שירותים מחו"ל	<input type="checkbox"/>
03/2016	אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם	<input type="checkbox"/>
04/2016	איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים	<input type="checkbox"/>
05/2016	שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממס	<input type="checkbox"/>
06/2016	החבות במע"מ בשל תקבול המשלם לעוסק מוכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות	<input type="checkbox"/>
07/2016	החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם	<input type="checkbox"/>
08/2016	אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכח מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס	<input type="checkbox"/>
09/2016	אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יובא על-ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס	<input type="checkbox"/>
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	<input type="checkbox"/>
11/2016	החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום	<input type="checkbox"/>

## הצהרה

אני הח"מ מצהיר/ה שכל הפרטים שמסרתי בדוח זה הם נכונים ומלאים  
 ידוע לי כי מסירת פרטים שאינם נכונים מהווה עבירה על החוק.

תאריך \_\_\_\_\_ שם החייב במס/בעל התפקיד בחבר בני אדם \_\_\_\_\_ חתימה \_\_\_\_\_

# עמדה חייבת בדיווח - מגמות

- הצפה של עמדות חדשות – כשמונים עמדות חדשות נמסרו כטיוטה ללשכות המקצועיות;
- מגמת הפנייה לחוזרים מקצועיים;
- אי מיצוי הכלים שניתנו עד כה לרשות;
- חובת היוועצות בלשכות המקצועיות – חובה סטוטורית;
- רשימות של תכנוני מס לקהל הרחב

# פעולה החייבת בדיווח

# פעולה החייבת בדיווח - רקע

## רקע כללי

- "תכנון המס אגרסיבי" (לפי רשות המיסים) הוא תכנון מס המתאפיין בשימוש בכלים משפטיים, תאגידיים ופיננסיים, לרבות ב"מקלטי מס" (מדינות OffShore) ו/או תוך כדי ניצול לרעה של אמנות המס (Treaty Shopping).
- חלק מתכנוני המס מבוססים על הסתרת התכנון ואי גילוי והתיישנות במסגרת ההתיישנות הכללית של שומת הנישום.

# פעולה החייבת בדיווח - רקע

- במסגרת תיקון 147 לפקודה הוטלה במסגרת פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ חובת דיווח על פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח;
- שר האוצר הוסמך לקבוע את רשימת הפעולות המהוות תכנון מס החייב בדיווח, אופן הדיווח והיקפו, זאת מתוך מטרה להפנות את תשומת לב רשויות המס לקיומו של תכנון המס ולאפשר בידן לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח.
- במסגרת תיקון 147, נכללו הוראות נוספות שמטרתן טיפול, אכיפה והטלת סנקציות במקרה של אי דיווח על פעולה כאמור.
- נקבעו הוראות מקבילות בחוק מע"מ במסגרת תיקון 30 לחוק.

# פעולה החייבת בדיווח – פקודת מס הכנסה

הסמכות לקביעת פעולות שהן פעולה (תכנון מס) החייבת בדיווח - סעיף 131(ז) לפקודה (ראה נוסח דומה בסעיף 67(ה) לחוק מע"מ):

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות החייבות בדיווח, את אופן הדיווח והיקפו; בסעיף קטן זה, "פעולה" - לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין."

סעיף 131(א)(ד5): חובת הדיווח

סעיף 131(ב1): פירוט כל פעולה בדיווח

אכיפה וסנקציות:

סעיף 145א2 – שומה חלקית, סעיף 188(א1) – קנס בגין אי-פירוט, סעיף

191(ג1) – קנס גרעון, סעיף 216(8) – סעיף עונשין בגין אי-דיווח

# פעולה החייבת בדיווח – תקנות

- רשימת תכנוני המס והדרישות בעניין הדיווח מופיעות בתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 ותקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 שפורסמו כהוראת שעה בדצמבר 2006 והפכו להוראה קבועה בדצמבר 2009.
- התקנות מפרטות רשימה סגורה של עסקאות העלולות להיות תכנון מס אגרסיבי (סעיף 2 לתקנות), וחובת הדיווח החלה עליהן.
- הדיווח הממוקד מאפשר להפנות את תשומת לב רשויות המס לקיומו של תכנון מס ובכך נותן להן אפשרות לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח.
- חריג כללי: פעולה שניתנה לגביה החלטת מיסוי, לא יראו בה "פעולה החייבת בדיווח".



# פעולה החייבת בדיווח – מס הכנסה

1. **תשלום דמי ניהול בסך 2 מיליון ₪ ומעלה בין אדם לקרובו;**
2. **מכירת נכס לקרוב תוך יצירת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה אצל המוכר**
3. **הסבת הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה ל"קרוב";**
4. **הסבת רווח ל"קרוב" לשם קיזוז מול הפסד בסך 2 מיליון ₪ ומעלה שקיים אצל מקבל הנכס;**
5. **מחילת חוב בסך 1 מיליון ₪ ומעלה ע"י חבר בני אדם ל"קרוב";**

# פעולה החייבת בדיווח – מס הכנסה

6. פירעון חוב של בעל מניות מהותי בסך 1 מיליון ₪ ומעלה בתום שנת המס ויצירתו מחדש;
7. המחאת יתרת זכות שלא שולמה במלואה;
8. רכישת חברה בהפסדים בסך 3 מיליון ₪ ומעלה;
9. פעילות באמצעות חברה זרה תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת;
10. פעילות חבר בני אדם תושב מדינת אמנה;
11. משיכת כספים מחברה משפחתית ללא חבות במס שיצרה הפסד לנישום המייצג בסך 500,000 ₪ ומעלה;

# פעולה החייבת בדיווח – מיסוי מקרקעין

12. עסקה למתן שירותי בניה תמורת רכישת זכות במקרקעין

13. מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה

- חריג: אם העסקה כאמור דווחה למנהל מיסוי מקרקעין כמכירת זכות במקרקעין, לא תחול חובת הדיווח לפקיד שומה.

- רשות המיסים פרסמה חוזר מס הכנסה 2/2008 בנושא: "תכנוני מס החייבים בדיווח", אשר דן בהרחבה בחבות הדיווח עבור כל אחת מ-13 הפעולות המופיעות בתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006.

# פעולה החייבת בדיווח – מע"מ

1. מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה

2. החזקה של מלכ"ר בעוסק

# פעולה החייבת בדיווח – אופן דיווח

- הדיווח למס הכנסה נעשה בטופס 1213 - הודעה על פעולות שהן תכנון מס המחייב בדיווח, ומצורף לדוח השנתי.
- הדיווח למע"מ נעשה במסגרת הדיווח התקופתי בטופס מע"מ 872 – דוח תקופתי – תכנוני מס.



# פעולה החייבת בדיווח – טופס מ"ה 1213

עמוד 1 מתוך 2 1213  
סמ"י ✓ בריבוע המתאים



## הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה

יש לצרף טופס זה לדוח השנתי<sup>(1)</sup>

פרטים אישיים

מספר תיק	שנת מס	שם הנישום	מספר פעולות שדווח בדוח	תאריך הגשת הנספח / /

בהתאם לתקנות מס הכנסה, (תכנון מס חייב בדיווח), תשס"ז - 2006 הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כדלהלן:

תקנה (1)2 - המשלם לקרובו<sup>(2)</sup> בשל ניהול סכום כולל של 2 מיליון ₪ לפחות

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(4)</sup>	מספר זהות/ח.פ. הקרוב	שם הקרוב	מהות הקשר	סכום ששולם/שנדרש בניכוי	הערות
	/ /					
	/ /					
	/ /					

תקנה (2)2 - המוכר נכס<sup>(5)</sup> לקרוב<sup>(2)</sup> ובמכירה נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ₪ לפחות

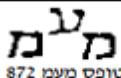
מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(6)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/ח.פ. הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שקיזז	הערות
	/ /					
	/ /					
	/ /					

תקנה (3)2 - המוכר נכס<sup>(5)</sup> לאחר, אשר הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס, מאת קרובו<sup>(2)</sup> ובמכירה לאחר נוצר הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח הניתן לקיזוז לפי הוראות הפקודה

מספר תכנון מס <sup>(3)</sup>	תאריך הפעולה <sup>(7)</sup>	הנכס הנמכר	מספר זהות/ח.פ. הקרוב	שם הקרוב	גובה ההפסד שנוצר	הערות
	/ /					

# פעולה החייבת בדיווח – טופס מע"מ 872



 מע"מ טופס מעמ 872	לתשומת לב! הנחיות למילוי הטופס ראה נא מעבר לדף	מדינת ישראל / אגף המכס ומע"מ דו"ח תקופתי - תכנוני מס
---	--	---

דו"ח תקופתי לפי סעיף 67 (ה) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 לתקופה \_\_\_\_ / \_\_\_\_  
**הודעה בהתאם לתקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז - 2006**

מספר: ח"פ/עוסק מורשה / מלכ"ר/ מוסד כספי/ ת"ז	שם החייב בדיווח	כתובת החייב בדיווח ישוב, רחוב ומספר / ת"ד	מיקוד	תחום הפעילות בו רשום החייב בדיווח במע"מ
--	-----------------	--	-------	---

בהתאם לתקנה 12(1) לתקנות, הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כמזכר הזכות במקרקעין / גורם מארגן (מחק את המיותר):  
 גוש \_\_\_\_\_ חלקה \_\_\_\_\_ תאריך חתימת ההסכם \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
 סך תמורות (צפויות) למדווח בגין העסקה \_\_\_\_\_

מספר הזיהוי של הקשור ת"ז / מספר ח"פ / עוסק / מספר מלכ"ר / מוסד כספי	שם הגורם הקשור	מהות הקשר א- בעל הקרקע ב- הגורם המארגן	סך תמורות לקשור מהעסקה (במידה וידוע)
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			

יש לסמן X להמשך בטופס נוסף \_\_\_\_\_

### דברי הסבר

- א. כל טופס יתייחס לתכנון מס אחד בלבד
- ב. בשדה "תאריך חתימת ההסכם" יצוין התאריך בו נחתם ההסכם הראשון בגין הפעולה המדווחת.
- ג. בעמודת שם הגורם הקשור יפורטו שמות כל בעלי הקרקע וכל הגורמים המארגנים הקשורים לפעולה.
- ד. בעמודת 'מהות הקשר' יסומן לכל גורם קשור מהות הקשר לפעולה (א – בעל הקרקע / ב – הגורם המארגן).

בהתאם לתקנה 22(2) לתקנות, הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כמלכ"ר / מוסד כספי / עוסק (מחק את המיותר):

מספר הזיהוי של הקשור מספר מלכ"ר / מוסד כספי / מספר עוסק	שם הגורם הקשור (א) המחזיק - שם המלכ"ר / המוסד הכספי (ב) התאגיד המוחזק - שם העוסק	ההחזקה % ההחזקה	מתאריך

שאלות ?  
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>