



כ"ו בכסלו תשפ"ו
16 בדצמבר 2025

לכבוד:
מר ירון גינדי, יועץ מס
נשיא לשכת יועצי המס בישראל

תוספת מס' 1 להוראת ביצוע 34/93 – עדכון לעניין "חברות מיוחדות"
הנדון: ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ

רצ"ב הודעה בנושא שבנדון,
אודה על העברתה לידיעת כלל חברי הלשכה.

בכבוד רב,
פזית קלימן, דו"ח



כ"ו כסלו תשפ"ו

16 דצמבר 2025

תוספת מס' 1 להוראת ביצוע 34/93 – עדכון לעניין "חברות מיוחדות"

הנדון: ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ

1. רקע כללי

- 1.1 בהוראת ביצוע 34/93 מיום 30.5.93 (להלן: "הוראת הביצוע") פורטו בהרחבה הכללים בדבר ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ וההליכים לקבלת אישור לאי ניכוי מס, לפטור ממס או למס בשיעור מוקטן. בהתאם לסעיף 170 לפקודת מס הכנסה, החובה לנכות מס במקור חלה הן על הגורם המשלם והן על המוסד הכספי, שבאמצעותו מועבר התשלום.
- 1.2 ביום 26.1.98 פורסמה תוספת מס' 1 להוראת ביצוע 34/93 (להלן: "התוספת") ובה בוצעה הבחנה בין "חברות מיוחדות" לבין משלמים אחרים. במסגרת התוספת פורסמו הכללים והתנאים לקבלת אישור "חברה מיוחדת" והמגבלות החלות על "חברה מיוחדת".
- 1.3 בתוספת נקבע כי תוקפן של ההוראות יהיו לתקופה של שתי שנות מס 1998-1999 ולכן מידי שנה מתפרסמת הנחיה הנותנת תוקף נוסף להנחיות אלו, הכוללת תנאים נוספים על הקיימים בתוספת וכן הקלה להוראת הביצוע.
- 1.4 לצורך אחידות תהליך מתן אישור בקשות של גופים לקבל מעמד של "חברות מיוחדות", נבנתה מערכת ממוחשבת לקליטת הבקשות, הטיפול בהן והפקת האישורים (להלן: "המערכת"). המערכת מאפשרת הפקת ארבעה סוגים שונים של מכתבים: אישור הבקשה לחברה מיוחדת, דחית הבקשה, ביטול אישור קיים ועדכון אישור לאור שינויים בחברה.
- 1.5 מטרת עדכון זה היא פירוט השינויים בהגשת בקשות למתן אישור "חברה מיוחדת" הנובעים בין היתר משימוש במערכת הממוחשבת, וטפסים שעודכנו.

2. תנאים נוספים ל"חברה מיוחדת"

- אישור "חברה מיוחדת" יהיה בכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בהוראת הביצוע, בתוספת וכן עמידה בתנאים שלהלן:
- 2.1 בביקורות שנערכו לחברות ב-3 השנים האחרונות, ביקורות ניכויים ושומה, לא התגלו ממצאים בנושא ניכוי מס במקור מהעברות לחו"ל.
 - 2.2 כנגד החברה ו/או מנהליה לא מתנהלים כל חקירה ו/או הליך בתחום הפלילי.
 - 2.3 אם החברה קיבלה אישור חברה מיוחדת בשנים קודמות – פקיד השומה יבחן טרם אישור הבקשה מחדש, כי החברה נהגה בעבר ונוהגת באופן שוטף בהתאם לסעיף 4 לתוספת וכי ביצעה את המוטל עליה באותו סעיף.



2.4 יודגש כי אם הועברו סכומים לחו"ל ללא ניכוי מס או בניכוי בשיעור מופחת, ויתברר כי היה על החברה לנכות מס במקור בשיעור גבוה מהשיעור שנוכה, תהיה החברה אחראית לתשלום המס. אישור "חברה מיוחדת" אינו גורע מהחובות המוטלות על פי דין.

3. הנחיות נוספות

- 3.1 לעניין סעיף 6.2 לתוספת – תשלומים עבור ריבית, במקום "ליבור + 2%" יבוא "SOFR + 2%". עדכון לסעיף זה ככל שיהיה יפורסם בנפרד.
- 3.2 לעניין סעיף 3.9 להוראת ביצוע – שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל על ידי נותני שירותים בחו"ל, במקום "60,000 דולר" יבוא "250,000 דולר" לכל משלם.
- 3.3 נספח ג' לתוספת "בקשה להיחשב כ"חברה מיוחדת" לעניין העברת תשלומים לתושבי חוץ" עודכן ומצורף למסמך זה **בטופס בקשה מחייב** שמספרו 615 הנמצא **בקישור המצורף**.
- 3.4 נספח ד' לתוספת "אישור חברה מיוחדת" עודכן והאישור מופק באמצעות המערכת בפורמט אחיד כדוגמת האישור המצורף.
- 3.5 נספח ה' לתוספת "ספר העברות לחו"ל" עודכן ומבנה הקובץ הנדרש כקובץ אקסל מצורף למסמך זה ונמצא **בקישור המצורף**.
- 3.6 חברה שאושרה כ"חברה מיוחדת" בעבר, אישורה כ"חברה מיוחדת" יחודש בכפוף להמצאת "ספר העברות לחו"ל".
- 3.7 נספחים ג', ד' ו-ה' לתוספת עודכנו במסגרת הנחיה זו כאמור ולפיכך החל מפרסום ההנחיה אלו הנספחים המעודכנים המחייבים.
- 3.8 במקרה של ביטול "אישור חברה מיוחדת" חובה על החברה באמצעות המורשים שאושרו לבקשתה ו/או רואה החשבון שלה ליידע מיד בכתב את הבנקים הרלוונטיים בדבר ביטול מעמדה כ"חברה מיוחדת".

4. תחולה

בהתאם להנחיה זו אישורי "חברה מיוחדת" יופקו באמצעות המערכת בפורמט אחיד וזאת **החל מאישורים לשנת 2026** וההנחיה בתוקף כל עוד לא פורסמו עדכונים אחרים.

בברכה

רשות המסים בישראל



נספח ג

615



הנדון: בקשה להחשב כ"חברה מיוחדת" לענין העברת תשלומים לתושבי חוץ

לכבוד _____
פרטי החברה:
שם: _____
מס' תיק: _____
תיק ניכויים: _____

א. הבקשה

בהסתמך על הוראות מס הכנסה, הרינו מבקשים בזאת להחשב כ"חברה מיוחדת" מאחר שנתמלאו בחברה התנאים הבאים:

1. החברה רשומה בישראל והיא תושבת ישראל.
2. החברה פעילה בישראל החל מתאריך: _____ בתחום: _____.
3. מחזור החברה ב-3 שנות המס האחרונות: (ב-ש) _____ 20 _____ 20 _____ 20 _____

ב. פרטי מנהלי החברה

מס' זהות	שם מלא	כתובת דואר אלקטרוני	תפקיד
1.			
2.			
3.			
4.			

ג. פרטי המורשים

להלן שמות האנשים המורשים ע"י החברה לחייב את החברה בעסקאות מטעמה ומבוקשת בגינם הסמכה כי יוכלו לאשר הקטנה או פטור מניכוי מס במקור בגין העברות מט"ח לתושבי חוץ:

מס' זהות	שם מלא	תפקיד	כתובת דואר אלקטרוני	טלפון	חתימה
1.					
2.					
3.					
4.					

ד. הצהרה והתחייבות

אנו מתחייבים כי אישורים כנ"ל יונפקו על ידינו רק בהתאם לדיני מס הכנסה והוראות מנהל רשות המסים כפי שיקבעו מעת לעת, וכן כי אישורים כאמור יונפקו על ידינו רק בגין העברות של חברתנו או של חברות בנות בשליטתנו המלאה (100%) שפרטיהן מצורפות בזה. אנו מקבלים על עצמנו את כל החובות וההתחייבויות של חברות הבנות הנ"ל בקשר להעברת תשלומים לחו"ל.

האישורים שיונפקו על ידינו יירשמו בפנקס כרוך לפי מספר סידורי עוקב, בו ייכללו כל הפרטים כגדרש בהוראות מס הכנסה.

אנו מתחייבים להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, כל מסמך בקשר להעברה, לרבות דוחות כספיים של גופים קשורים* בחו"ל אליהם העברנו או נעביר כספים, כולל למטרת השקעה בהון מניות ו/או הלוואות בעלים.

_____ תאריך _____ שם מלא _____ תפקיד _____ חתימה וחותמת החברה

ר"א, אגף בכיר סכנומליות דמיסיות מידע (מסדכן ל- 11.2025)

*גופים קשורים - שיש ביניהם יחסי "שליטה" כמשמעותה בסעיף 25 לפקודת מס הכנסה.



נספח ד

מדינת ישראל / אוצר
רשות המסים בישראל



תאריך: 26/04/2025
פ.ש. 99 – ת"א
כתובת: תא, בגין 125
טלפון: 074-7777777

מספר תיק: 123456789
תיק ניכויים: 987654321
מספר בקשה: 000000000

לכבוד
ישראל ישראלי בע"מ
רחוב ה מלאכה
ירושלים

הנדון: אישור "חברה מיוחדת"

בהסתמך על בקשתכם מיום 01/04/2025, ובכפוף לכך שהחברה עומדת בכל התנאים הקבועים בהוראת ביצוע 34/93 (להלן: "הוראת הביצוע"), מקיימת את כל הנדרש בתוספת מספר 1 להוראת הביצוע ועומדת בתנאים המפורטים באישורי הארכת תוקף ההוראות לתוספת 1 להוראת הביצוע המתפרסמים מעת לעת, הריני לאשר את בקשתכם להיחשב כ"חברה מיוחדת" לעניין תשלומים לתושבי חוץ.

המפורטים להלן רשאים להורות לבנקים הסוחרים המוסמכים להעביר כספים לתושב חוץ בשיעור מס מוקטן או בפטור מניכוי מס במקור על גבי נספח ו' להוראת הביצוע:

שם	מספר תעודת זהות	תפקיד
ישראל ישראלי	12345679	מנהל/ת כספים

למען הסר ספק מובהר בזאת, כי אין באישורנו זה כדי למנוע מפקיד השומה לבדוק את נכונות הניכויים במקור מתשלומים לחו"ל ולהוציא שומות בהתאם.

אם הועברו סכומים לחו"ל ללא ניכוי מס או בשיעור מס מופחת, ויתברר כי היה על החברה לנכות מס ו/או לנכות מס בשיעור גבוה מהשיעור שנוכה, תישא החברה באחריות על כל המשתמע מכך, לרבות תשלום המס.

אישור החברה כ"חברה מיוחדת" אינו גורע מהחובות המוטלים על פי דין.

על החברה להגיש לפקיד השומה לא יאוחר מיום 31.3.2026 דוחות מפורטים כנדרש בתקנה 3(ג) לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג – 1992.

תוקף אישורנו יהא מיום 26/04/2025 עד ליום 31/12/2025 אלא אם נשלחה הודעה המבטלת אישור זה.

בכבוד רב,

אבי אברהמי
פקיד שומה



נספח ה

נספח ה' - ספר העברות לחו"ל

שם החברה :

* באמצעות בנק, צ"ק בנקאי, מחשבון בנק בחו"ל, קיזוז מתקבולים המגיעים מחו"ל, אחר _____

**** יש לפרט את הבסיס החוקי כגון: ארץ אמנה, תשלום פטור, אישור פקיד שומה, אחר _____**

*** חשבונית, חוזה, הסכם ארוך טווח, פס"ד של בית משפט, רשימון יבוא, אחר _____

[illegible]