



כנס המסים ה-54
של לשכת יועצי מס בישראל

**TAX
PRO
2025**

שולחנות דיון מקצועיים מהשטח אל השולחן

בהובלת:

חטיבת הקשר עם רשויות המס | פורום המסים המקצועי

אייל אלון - יועץ מס (משפמן)
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים המקצועי
בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זמלאי-כהן, יועצת מס
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם רשויות המס
בלשכת יועצי מס בישראל

דיון מקצועי בנושא הליכי שומה

ירון חושקובר, רו"ח, פקיד שומה עפולה
גיא חן, עו"ד ורו"ח
דקלה הררי, רו"ח, חטיבת הקשר לשכת יועצי מס



כנס המסים ה-54 של לשכת יועצי מס בישראל

TAX
PRO
2025

תחום המסים בישראל הוא אחד התחומים הדינמיים והמתפתחים ביותר במשק. הוא משתנה ללא הרף לצד ההתפתחויות הכלכליות, הרגולטוריות והטכנולוגיות, ומשקף את הפעילות העסקית הגלובלית והדיגיטלית של ימינו. השינויים החוזרים והמתעצמים – ברמות החקיקה, הפרשנות, והיישום – מחייבים את העוסקים בו לעמוד בחזית הידע, להיות דרוכים לעדכונים בזמן אמת, ולהבין את ההשלכות הרחבות של כל שינוי על ציבור משלמי המסים ועל קופת המדינה.

יועצות ויועצי המס ניצבים בחזית הקשר שבין משלמי המסים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי וכמייצגים, תפקידם לחזק את משולש הנאמנות הזה במימוש זכויותיו של האזרח ובהקפדה על מילוי חובותיו הבירוקרטיות והכספיות. זהו תפקיד משמעותי, הדורש ידע, אחריות, מקצועיות והבנה מעמיקה של המערכת על כל רבדיה.

יחד עם זאת, הקשר שבין יועצי המס המייצגים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי הוא לא רק חשוב – הוא חיוני והכרחי לשם מתן שירות מקצועי, אמין ויסודי למשלם המסים. שיתוף הפעולה הרציף והתקשורת הישירה עם הרשויות הם תנאי יסוד לעבודה מקצועית המבוססת על שקיפות, אמון ודיוק.

מחובתם המקצועית של יועצות ויועצי המס להתעדכן באופן שוטף בחקיקה המתחדשת, בהחלטות ובהוראות החדשות, ולהתאים את עצמם להתקדמות הטכנולוגית – הכול, במטרה לספק את המענה המקצועי והיעיל ביותר ללקוחותיהם, משלמי המסים.

חטיבת הקשר עם רשויות המס והפורום המקצועי בלשכת יועצי מס, פועלים ללא לאות, יום-יום, על מנת לספק מידע מקצועי ועדכונים שוטפים ליועצי המס, ולעמוד בקשר הדוק עם רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי בכל הנוגע לחידושים, חידודים, החלטות ותהליכים מקצועיים.

אנו מאחלים לכם כנס פורה, מעשיר ומלא השראה.

אייל אלון - יועץ מס (משפטן)
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים
המקצועי בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זטלאוי-כהן, יועצת מס
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם
רשויות המס בלשכת יועצי מס בישראל



**בחברת זו נעסוק באחד הנושאים המרכזיים והמשמעותיים ביותר בעולם המס
ובפעילותם היומיומית של יועצות ויועצי המס**

הליכי שומה

**תתי הנושאים שיעלו לדיון כוללים מגוון סוגיות מהותיות המשפיעות על עבודת המייצגים
ולהלן עיקריהם:**

- התנהלות נכונה בדיוני שומה וסמכויותיו של המפקח בהליך.
- החשיבות של גילוי נאות בדוחות הכספיים.
- החשיבות בקבלת אישור ניכוי מס במקור \ מסלול ירוק.
- השגה על שומה והסעדים בגינה.
- קנסות גרעון בהליכי השומה.
- הסמכות לויתור על הפרשי הצמדה ורביות.
- שיקול הדעת בהתערבות המחלקה המקצועית בדיוני שומות.
- הליכי שומה של תושב שניתק תושבות.

28 ספטמבר 2025

הנדון: כנס המסים ה- 54 של לשכת יועצי המס בישראל - חומר

מקצועי לשולחן דיון מקצועי בנושא הליכי שומה

מצורף בזאת חומר מקצועי לשולחן דיון מקצועי בנושא הליכי שומה:

נספח א - מס הכנסה למתן הקלות בחיובי הפרשי הצמדה, ריבית, קנסות ועיצום כספי;

נספח ב - הוראת ביצוע 34/93 (ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ);

נספח ג - טופס 2513/1 - הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ ובקשה להקטנת ניכוי מס במקור;

נספח ד - טופס 2513/2 - "מסלול ירוק": הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ הפטור מניכוי מס במקור;

נספח ה - מצגת הסבר על הגשת דוח ניתוק למס הכנסה וביטוח לאומי;

נספח ו - טופס 1348 הצהרת תושבות לשנת המס;

נספח ז - דוגמא להשגה על שומת מס הכנסה.

בכבוד רב ובברכה,

גיא חן, עו"ד (רו"ח)
שגיא ושות', משרד עורכי-דין

נספח א'

מס הכנסה למתן הקלות בחיובי הפרשי הצמדה, ריבית,
קנסות ועיצום כספי



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

ה' שבט תשפ"ה
03 פברואר 2025
2024-008155

אל:
פקידי שומה
מנהלי מיסוי מקרקעין

הוראת נוהל : האצלת סמכויות למתן הקלות במערכי מס הכנסה, ניכויים, מיסוי מקרקעין, מס רכוש והחוק לצמצום השימוש במזומן, תשע"ח - 2018

1. כללי:

הוראת נוהל זו מרכזת את ההנחיות למתן הקלות בחיובי הפרשי הצמדה, ריבית, קנסות ועיצום כספי (להלן: "ההקלות") במיסים ישירים: מס הכנסה, ניכויים, מיסוי מקרקעין, מס רכוש ולפי החוק לצמצום השימוש במזומן, תשע"ח – 2018.

שר האוצר עשה שימוש בסמכותו מכוח סעיפים 1 ו-229 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, (להלן "הפקודה"), והאציל סמכויות מכוח סעיף 192 וסעיף 195ד(ב) לפקודה לבעלי התפקידים שיפורטו להלן, לעניין מתן הקלות בהפרשי הצמדה, ריבית, קנסות ועיצום כספי במס הכנסה וניכויים. פורסם ברשומות ילקוט הפרסומים 5931 מיום 16.3.2009 עמוד 2925, ובילקוט הפרסומים 12907 מיום 18.11.2024 עמוד 998.

האצלת הסמכות ניתנה לבעלי התפקידים הבאים: פקיד שומה א' (להלן "פקיד שומה"), סגן פקיד שומה א' (להלן "סגן פקיד שומה"), מנהל תחום בכיר (גביה), מנהל תחום (גובה ראשי) (להלן "גובה ראשי"), מנהל תחום (רכז בכיר) (להלן "רכז חוליה"), מנהל תחום (מפקח ארצי גביה), סגן מנהל תחום (סגן גובה ראשי) (להלן "סגן גובה ראשי"), ממונה (רכז חוליה) (להלן "רכז חוליה"), ממונה (מפקח ארצי גביה), ממונה (ניכויים גביה), מרכז (גביה), מרכז (פירוקים ופשט"ר), מרכז (גביית ניכויים), מרכז (עבירות בסיסיות) (להלן "מרכז").

מתוקף סמכותו מכוח סעיף 111 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג – 1963, וסעיף 64(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א – 1961, ביום 15.01.2025 המנהל האציל סמכויות לבעלי התפקידים שיפורטו להלן, לעניין מתן הקלות בהפרשי הצמדה, ריבית וקנסות במיסוי מקרקעין (להלן "מסמ"ק") ומס רכוש.

האצלת הסמכות ניתנה לבעלי התפקידים: מנהל מיסוי מקרקעין (להלן "ממונה"), סגן מנהל מיסוי מקרקעין (להלן "סגן ממונה"), מנהל תחום (גובה ראשי) (להלן "גובה ראשי"), סגן מנהל תחום (סגן גובה ראשי) (להלן "סגן גובה ראשי"), מרכז (גביה ואכיפה-מסמ"ק) מרכז (אכיפה-מסמ"ק) (להלן "מרכז").

המנהל האציל סמכות לפי סעיף 13(ב) לחוק לצמצום השימוש במזומן, תשע"ח-2018 למתן הקלות בהפרשי הצמדה וריבית על עיצום כספי שהוטל מכוח חוק זה.



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

- א. בהוראת נוהל זו יפורטו הסמכויות לפי בעלי התפקיד, סוגי ההקלות וסכומיהן.
- ב. הסמכויות למתן הקלות הינן חלק בלתי נפרד מכלי ניהולי לגביית חובות, ועל בעל התפקיד המוסמך לעשות בכלי זה שימוש נאות ובמשורה.
- ג. הבקשה להקלות תוגש למשרד פקיד השומה או למשרד מיסוי מקרקעין (להלן: "משרד המס") בכתב, תהא מנומקת, ויצורפו לה אסמכתאות המעידות על נכונות האמור בבקשה.
- ד. אישור למתן הקלות מותנה בהסדרת תשלום כל החובות הנובעים מקנס מנהלי. במקרים חריגים, בעל התפקיד המוסמך רשאי להחליט על המשך הטיפול בבקשה לפני שהוסדר סופית תשלום מלוא החובות בקנס המנהלי תוך תיעוד הנימוקים להחלטה בתיק החייב במערכת האכיפה.
- ה. אישור למתן הקלות מותנה בהסדרת חובות החייב בכל מערכי המס ובתיקים הקשורים לחייב במערכי המס השונים. במקרים חריגים, בעל התפקיד המוסמך רשאי להחליט על המשך הטיפול בבקשה לפני שהוסדרו מלוא החובות כאמור, תוך תיעוד הנימוקים להחלטה בתיק החייב במערכת האכיפה.
- ו. יישום בפועל של ההקלות בתיק החייב יבוצע רק לאחר הסדרת מלוא החובות במערך המס הספציפי נשוא ההקלות.
- ז. בעל התפקיד המוסמך רשאי לדחות את הבקשה להקלות או לאשר הקלות בהתאם לסמכויות שהוענקו לו, במלואן או בחלקן, וזאת בהתאם לשיקול דעתו לאחר בחינת מכלול הנסיבות בתיק החייב.
- ח. יודגש, **ככלל** פניה בבקשה למתן הקלות למשרד מס או לוועדה במטה אכיפת הגביה, בראשות סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה (להלן "הוועדה בהנהלה"), אינה מעכבת או מבטלת הליכי גביה ואכיפה בתיק.

2. נוהל לטיפול בבקשה להקלה

- 2.1 בקשה להקלה תוגש בכתב תוך פירוט הנימוקים לבקשה וצירוף מסמכים המאשרים ומבססים את הנימוקים לבקשה. הבקשה תירשם בתיק החייב במערכת האכיפה, כולל שמירת המסמכים.
- 2.2 בבחינת הבקשה משרד המס יבדוק את המידע בנוגע לחייב, כגון: יכולת כלכלית, נכסים, חובות במערכים השונים, הרשעות קודמות, הקלות שניתנו בעבר, הסדרים קודמים, המחאות שלא כובדו, ביטול או הקטנת מקדמות מס הכנסה, תשלום משכורות למנהלי חברה/עמותה. ראה דוגמאות בסעיף 10 להלן.
- 2.3 ההחלטה תכלול את פירוט הנימוקים בצירוף המסמכים הרלוונטיים, כולל חתימה וחותמת של בעל התפקיד המוסמך. ההחלטה תתועד בתיק החייב במערכת האכיפה, תוך פירוט הנימוקים להקלה או לדחייה, ואת פרטי בעל הסמכות שנתן את ההחלטה.



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

3. העברה לאישור בהנהלה:

- 3.1 בקשה להקלה או ערעור על החלטת משרד המס, שיתקבלו בהנהלת רשות המסים, יועברו להתייחסות משרד המס טרם קבלת החלטה בבקשה/ ערעור.
- 3.2 המלצה להקלה, שאינה בסמכות משרד המס, תועבר לוועדה בהנהלה, תוך פירוט כלל הנסיבות להקלות והטעמים המיוחדים לכך, ובצירוף חוות דעת והמלצת מנהל משרד המס.
- 3.3 בקשה המוגשת בעניינו של עובד רשות המסים, תועבר בצירוף חוות דעת מנהל משרד המס בלבד, לטיפול הוועדה בהנהלה.

4. הודעה לחייב על ההחלטה:

ההחלטה של הוועדה בהנהלה תשלח למשרד המס, אשר יתעד את ההחלטה בתיק החייב במערכת האכיפה. משרד המס ישלח לחייב הודעה המפרטת את ההחלטה של הוועדה בהנהלה. לתשומת לב, **אין לשלוח מסמכים פנימיים לחייב.**

5. מתן הקלות בתיק בו מתקיים הליך פלילי או לאחר הגשת כתב אישום:

אין לדון בבקשה להקלה של חייב, שנפתחה נגדו חקירה פלילית או הוגש נגדו כתב אישום בקשר עם החוב נשוא הבקשה, כל עוד לא הסתיים ההליך הפלילי בתיק. במקרים חריגים הבקשה תועבר לוועדה בהנהלה, ותכלול את המלצת מנהל משרד המס, וכן חוות דעת של הגורם המשפטי הפלילי המטפל בתיק החייב.

6. מתן הקלות בתיק בו מתקיים הליך משפטי אזרחי או ניתן פסק דין חלוט:

- 6.1 במקרה של הליך משפטי שמתנהל, **רשאי מנהל משרד המס** להפעיל את סמכותו בהתאם לסמכויות שפורטו בהוראה זו, תוך ציון הנימוקים בכתב, **ובתאום מול הפרקליטות** המטפלת בתיק.
- 6.2 במקרה שניתן פסק דין חלוט – **הסמכות הינה של הוועדה בהנהלה בלבד. מנהל משרד המס יעביר את המלצתו בכתב, תוך ציון הנימוקים להקלה.**

7. מחלוקת משפטית ו/או מקצועית:

כאשר קיימת מחלוקת משפטית ו/או מקצועית, בעל התפקיד המוסמך רשאי לשקול מתן הקלות רק לאחר התייעצות עם הרפרנט המשפטי ו/או המקצועי, לפי העניין.

8. בקשה להקלות בחובות ניכויים:

בבחינת בקשה להקלה בחובות ניכויים, יש לבדוק את המשכורות והמשיכות של בעלי ומנהלי החברה או העמותה, ואחריותם על חובות המס כאמור בסעיף 165(ב) לפקודה. הנימוקים להחלטה יתועדו בתיק החייב במערכת האכיפה.



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

9. בקשה להקלות במעריך מסמ"ק - מס שבח:

בבחינת בקשה להקלה בחוב הנובע מקנס פיגור בתשלום בגין שומת מס שבח בלבד, כאשר חיוב המס לפי שומת מס השבח גבוה מחיוב המס לפי הדוח השנתי למס הכנסה הנובע מאותו השבח, בעל התפקיד המוסמך יתן הקלה בחיוב בשל קנס הפיגורים על סכום ההפרש בין חיובי המס כאמור.

10. שיקולים למתן הקלות: הפרשי הצמדה/ ריבית / קנסות / עיצום כספי:

הקלות בהפרשי הצמדה וריבית:

הפרשי הצמדה וריבית נועדו לגביית הערך הכלכלי הכולל של החוב שנוצר: הפרשי הצמדה נועדו לשמור על ערכו הריאלי של חוב קרן המס, והריבית מהווה את מחיר השימוש בכספים שהיו אמורים להיות משולמים למדינה במועד הקבוע בחוק, אולם לא שולמו ונותרו בידי החייב.

לאור האמור לעיל, ככלל, אין מקום להקלה בהפרשי הצמדה וריבית. במקרים חריגים ניתן לשקול הקלה בריבית, ורק בנסיבות מיוחדות ניתן לשקול הקלות גם בהפרשי הצמדה.

בבדיקת בקשה להקלה כאמור בסעיף 2.2, להלן דוגמאות לנסיבות למתן הקלה:

רשימת הדוגמאות אינה מהווה רשימה סגורה.

דוגמאות לנסיבות למתן הקלה בחיוב בשל הפרשי הצמדה וריבית:

- א. נכות קשה או מחלה קשה של החייב או של בן משפחה קרוב, שבגינן החייב נושא בהוצאות רפואיות חריגות.
- ב. אירועים טרגיים: שכול, נפגעי פעולות איבה, וכדומה.
- ג. שירות מילואים ממושך.
- ד. תיק בהליכי כינוס נכסים, פשיטת רגל, פירוקים.

דוגמאות לנסיבות למתן הקלה בחיוב בשל קנסות ועיצומים כספיים:

- א. הנסיבות המנויות במתן הקלות בהפרשי הצמדה וריבית כאמור לעיל.
- ב. מחלה, לרבות מחלת קרוב, שבגינה נדרש החייב להיות צמוד לחולה.
- ג. מוסר הדיווחים והתשלומים של החייב בהתנהלותו השוטפת גבוה.
- ד. הוכח להנחת דעתו של בעל התפקיד המוסמך, כי מדובר בטעות שבתום לב.



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

11. מדרג הסמכויות למתן הקלות:

א. מס הכנסה – פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961

הפרשי הצמדה וריבית			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
סעיף 192 וסעיף 190 (א)(1)(2)	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית קנס לפי 190 (א)(1) (2)	פקיד שומה	הפחתה עד 40,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 200,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		סגן פקיד שומה	הפחתה עד 30,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		גובה ראשי	הפחתה עד 20,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		סגן גובה ראשי	הפחתה עד 15,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
לפקודת מס הכנסה סעיף 13(ב)	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית בחובות של " שנה צוברת 1993 "	פקיד שומה	עד 100% הפרשי הצמדה וריבית בתנאים המצטברים הבאים: 1. תיק לא פעיל 2. קיים חוב בשנה צוברת 1993 בלבד 3. החובות אינם מפס"ד חלוט (סעיף שומה 11)
לחוק לצמצום השימוש במזומן			אין סמכות למתן הקלות בהפרשי הצמדה וריבית
192	חיובי רווח הון, דיבידנד וחייבים אחרים שלא פורטו בנוהל זה – הן חיוב מדוח שוטף והן חיוב משומה		



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

ב. ניכויים - פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961

חוב משומות ניכויים- הפרשי הצמדה וריבית			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
192 190(א)(1)	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית וקנס לפי 190(א)(1)	פקיד שומה	הפחתה עד 40,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 200,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית
		סגן פקיד שומה	הפחתה עד 30,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית
		גובה ראשי	הפחתה עד 20,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		סגן גובה ראשי	הפחתה עד 15,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.

חוב מדוחות שוטפים ניכויים- הפרשי הצמדה וריבית			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
192 190(א)(1)	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית וקנס לפי 190(א)(1)	פקיד שומה	הפחתה עד 40,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		סגן פקיד שומה	הפחתה עד 30,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		גובה ראשי	הפחתה עד 20,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		סגן גובה ראשי	הפחתה עד 15,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

חוב מדוחות שוטפים ניכויים- הפרשי הצמדה וריבית			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
חוב מדוחות שוטפים - ניכויים ושומות ניכויים הפרשי הצמדה וריבית בשנה צוברת 1993			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
192	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית בחובות של "שנה צוברת 1993"	פקיד שומה	עד 100% הפרשי הצמדה וריבית בתנאים המצטברים הבאים: 1. תיק לא פעיל 2. קיים חוב בשנה צוברת 1993 בלבד 3. החובות אינם מפס"ד חלוט (סעיף שומה 11)
192	חיובי רווח הון, דיבידנד וחובים אחרים שלא פורטו בנוהל זה – הן חיוב מדוח שוטף והן חיוב משומה		אין סמכות למתן הקלות בהפרשי הצמדה וריבית

ג. מס הכנסה וניכויים- קנסות ועיצומים כספים

סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
חוק המיסים (קנס פיגורים), התשמ"א – 1980 מס הכנסה וניכויים	קנס פיגור בתשלום	פקיד שומה	כל סכום
		סגן פקיד שומה	עד 500,000 ₪
		גובה ראשי	עד 300,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 100,000 ₪
קנס 188(א)(ז) מס הכנסה	קנס אי הגשת דוח שנתי במועד וקנס אי הגשת הצהרת הון במועד	פקיד שומה	כל סכום
		סגן פקיד שומה	עד 500,000 ₪
		רכז חוליה	עד 100,000 ₪
קנס 188(א)(ז) מס הכנסה	קנס אי הגשת דוח שנתי במועד וקנס אי הגשת הצהרת הון במועד רק במסגרת טיפול בכל החובות בתיק	גובה ראשי	עד 300,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 100,000 ₪
עיצום כספי 195 ד(ב) מס הכנסה	עיצום כספי בהליך השגה	פקיד שומה / סגן פקיד שומה	כל סכום
		רכז חוליה	עד 100,000 ₪
עיצום כספי 195 ד(ב) מס הכנסה	עיצום כספי במסגרת טיפול בכל החובות בתיק	פקיד שומה	כל סכום
		סגן פקיד שומה	עד 500,000 ₪
		גובה ראשי	עד 300,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 100,000 ₪
		מרכז	עד 20,000 ₪
קנס 190 א'	קנס בגין קיזוז ניכוי מס	פקיד שומה	כל סכום



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
מס הכנסה	במקור שלא כדין	סגן פקיד שומה	עד 500,000 ₪
		גובה ראשי	עד 300,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 100,000 ₪
קנס 188(ד) ניכויים	קנס אי הגשת דוח שנתי במועד (טופס 856/126) קנס אי הגשת דוח חודשי במועד (טופס 102)	פקיד שומה	כל סכום
		סגן פקיד שומה	עד 500,000 ₪
		גובה ראשי	עד 300,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 100,000 ₪
		מרכז	עד 20,000 ₪
עיצום כספי 195(ב) ניכויים	עיצום כספי בהליך השגה	פקיד שומה / סגן פקיד שומה	כל סכום
		גובה ראשי	עד 100,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 50,000 ₪
		מרכז	עד 5,000 ₪
קנס 191א' ניכויים	קנס בגין אי ניכוי מס במקור	פקיד שומה	כל סכום
		סגן פקיד שומה	עד 500,000 ₪
	קנס בגין אי ניכוי מס במקור רק במסגרת טיפול בכל החובות בתיק	גובה ראשי	עד 300,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 100,000 ₪

ד. מיסוי מקרקעין - חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג 1963

הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
94	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית	ממונה	הפחתה עד 40,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 200,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		סגן ממונה	הפחתה עד 30,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		גובה ראשי	הפחתה עד 20,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
94א	קנס אי הצהרה במועד	ממונה / סגן ממונה	מלוא הסכום
		גובה ראשי	עד 30,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 15,000 ₪
94ב	קנס פיגור בתשלום	ממונה / סגן ממונה	מלוא הסכום
94ג		גובה ראשי	עד 300,000 ₪



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

עד 100,000 ₪	סגן גובה ראשי	
עד 20,000 ₪	מרכז	

ה. מס רכוש - חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א 1961

הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות			
סעיף / חוק	מהות	בעלי תפקיד	הסמכות
34	הפחתת הפרשי הצמדה וריבית	ממונה *הסמכות לאחת מהחלופות בלבד	הפחתה עד 40,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 200,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
			הקלה עד 85% מהפרשי הצמדה וריבית בכפוף לתשלום מלוא יתרת החוב. *ההקלה מותנת בתשלום כל החובות במערך מיסוי מקרקעין ומס רכוש בכלל משרדי מיסוי מקרקעין.
		סגן ממונה	הפחתה עד 30,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
		גובה ראשי	הפחתה עד 20,000 ₪ ללא הגבלה או הפחתה עד 80,000 ₪ אך לא יותר מ- 50% מסה"כ יתרת הפרשי הצמדה וריבית.
34	קנס פיגור בתשלום	ממונה/ סגן ממונה	מלוא הסכום
		גובה ראשי	עד 100,000 ₪
		סגן גובה ראשי	עד 50,000 ₪
		מרכז	עד 20,000 ₪

12. הוראה זו מחליפה את הוראות נוהל "האצלת הסמכויות למתן הקלות במערכי מ"ה וניכויים מ- 11/2011", וכן נוהל "האצלת סמכות למתן הקלות במסגרת מיסוי מקרקעין מ- 11/2011", וכל ההנחיות והתוספות שיצאו מכוחן של שתי ההוראות האמורות. כמו כן, הוראה זו מחליפה את כל ההנחיות וההוראות בנושא מתן הקלות מכוח חוקים נוספים או החלטות ספציפיות לפי נושא או ענף.

בברכה,

נטע סבח

נטע סבח

העתק:

מר שי אהרונוביץ, מנהל רשות המיסים
הנהלה מצומצמת

מר ירון בן נעים, מנהל היחידה הארצית לאכיפת הגביה (הוצל"פ)
גב' ציפי יוסף, מנהלת אגף א' גביה מיסים ישירים



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

מר יצחק סבג, מנהל תחום בכיר (פיקוח ובקרה, גביה – מסים ישירים)
מר אדר ג'רבי, ראש צוות יעוץ משפטי (אכיפת הגביה, הוצל"פ)
גובים ראשיים משרדי המס

נספח ב'

הוראת ביצוע 34/93 (ניכוי מס במקור מתשלומים
לתושבי חוץ)

(049)

אל:

תפוצה א', נצי' (2), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו'
לבצוע/לידיעה - פקידי השומה, רכזי חוליות בשומה ובניכויים

הוראת ביצוע מס' 34/93 ניכויים/משפטית/מקצועית/שומה

הנדון: ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ

הוראה זו מחליפה את הוראת בצוע 43/92 והיא עוסקת בנושאים הבאים:

עמוד	סעיף
----	----
3-2	1. כללי
3	2. העברות לתושבי חוץ על ידי בנקים
6-4	3. תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת בלא ניכוי מס במקור
8-7	4. הנפקת אישורים על ידי רואה חשבון מורשה
8	5. הנפקת אישורים על-ידי משרדי השומה
9	6. הנפקת אישורים על-ידי נציבות מס הכנסה
9	7. ריבית המשולמת ע"י חברה תושבת הארץ למוסד כספי בחו"ל
10	8. העברת דיבידנדים לחו"ל
10	9. חברות בטוח
10	10. ערבויות
10	11. החזרי מס והנפקת אישורים לתושבי חוץ חסרי תיקים
11	12. דיווח, תשלום ושמירת מסמכים
11	13. שונות

12	נספח א' - טופס סמ/114 - הצהרת המשלם
17-13	נספח ב' - טופס A114 - הצהרת המקבל תושב חוץ
18	נספח ג' - רשימת המדינות שעמן יש הסכם לגבי קווי תעופה וספנות
19	נספח ד' - נוסח בקשת רו"ח לקבלת סמכות להנפקת אישורים
20	נספח ה' - נוסח הרשאה של הנציב לרו"ח
21	נספח ו' - נוסח אישור רו"ח לבנק

1. כללי

1.1. סעיף 170(א) לפקודה מטיל חובה על המשלם לתושב חוץ לנכות מס במקור מכל תשלום המהווה הכנסה חייבת, לרבות תשלום מכספים המוחזקים בחו"ל, זולת אם נוכה מס במקור מההכנסה לפי הסעיפים 161 ו-164 לפקודה.

1.2. עם תיקון סעיף 170 לפקודה, שנכנס לתקפו במרס 1992, הובהר כי חובה זו חלה הן על הגורם המשלם והן על המוסד הכספי אשר באמצעותו מועבר תשלום כאמור.

1.3. שיעור ניכוי המס במקור הינו 25% (בתוספת היטל לקליטת עליה של 5% מהמס המנוכה, כאשר המקבל הינו יחיד).

1.4. בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג-1992, מיום 14.12.92, נקבע כי משלם ראשי לנכות מס בשעור מופחת או לא לנכות מס במקור כלל, אם בידו אישור מקורי בכתב מפקיד השומה, מרו"ח שהורשה לענין זה ע"י הנציב, או אם מדובר בסוגי תשלומים שקבע הנציב כמפורט בהוראה זו ובהוראות אחרות שתיקבענה מעת לעת.

אישור כאמור, מהווה בידי הבנק או המשלם מסמך בר תוקף מחייב בדבר שיעור הניכוי המופחת או הפטור מניכוי מס במקור.

מודגש בזאת כי אין בפטור מניכוי מס בשלב הניכוי במקור כדי לקבוע עמדה סופית באשר לאי חבות התשלום כהכנסה חייבת בידי המקבל.

1.5. כן נקבעו בתקנות האמורות כללים בדבר שמירת מסמכים, מתן אישורים ודו"חות שייערכו ויוגשו לפקיד השומה.

מוסדות כספיים יערכו דו"ח לגבי כל תשלום, שיישמר בצמוד למסמכי התשלום. דו"ח זה יכלול פרטים על המשלם וכתובתו, המקבל וכתובתו, סכום התשלום, סכום המס שנוכה במקור ותאריך התשלום.

משלמים אחרים יערכו דו"ח לגבי כל תשלום, בו יפורט שם המקבל וכתובתו, מהות, סכום ותאריך התשלום, המס שנוכה, זהות המנכה, שם המוסד הכספי, ואם קיימת הקטנה בשיעור הניכוי - ציון המאשר. כמו כן יוגשו דו"חות שנתיים שיכללו פרטים על סך כל התשלומים ששולמו לאותו תושב חוץ, סך התשלומים מהם נוכה מס בשיעור של 25%, סך התשלומים מהם נוכה מס בשיעור נמוך מ-25% וסך כל התשלומים, מהם לא נוכה מס במקור.

כל משלם יתן לכל מקבל אישור בכתב על התשלום ששולם ועל המס שנוכה מתשלום זה, תוך ששים יום מיום התשלום או עד 31 במרס של שנת המס שלאחר התשלום, לפי המאוחר.

1.6. על מנת להסדיר את בדיקת החבות או הפטור ממס בדרך היעילה ביותר נקבע כי הטיפול בבקשת פטור/הקטנה מתשלום מס המתייחס להעברת תשלומים לתושבי חוץ, ייעשה באמצעות הצהרה מיוחדת (טופס סמ/0114 נוסח חדש המיועד למילוי ע"י המשלם, עפ"י נספח א', או טופס A114 - המיועד למילוי ע"י המקבל עפ"י נספח ב', לפי הענין).

טופס הבקשה כאמור יימסר ע"י הפונה לבנק או לרואה חשבון במסגרת הסמכויות שהוענקו לו, ואם יש צורך בכך, לפקיד השומה או לנציבות מס הכנסה.

בקשה לפטור או הקטנה מניכוי מס במקור תנומק ותלווה באסמכתאות, לרבות הסכם, חשבונית, רשימון יבוא וכיוצ"ב המפרטים את מהות וסכום התשלום.

1.7. הוראה זו מפרטת את המקרים, בהם ניתן להעביר תשלומים לתושב חוץ בלא צורך בקבלת אשור כלשהו, וכן את הגורמים אליהם יש לפנות לצורך קבלת אשור.

2. העברות לתושבי חוץ על ידי בנקים

2.1. במטרה לשפר את ההליכים הקשורים בהעברת כספים לחו"ל ולמנוע קשיים מיותרים, פורטו בהוראה זו סוגי תשלומים, אותם רשאי הבנק להעביר לחו"ל בלא ניכוי מס במקור על סמך הצהרת המשלם בטופס סמ/114 (נוסח מעודכן) או תחליפו כמפורט להלן, ובהתבסס על אסמכתאות כאמור.

2.2. הצהרת המשלם על גבי טופס הבנק יכולה לשמש כתחליף לטופס סמ/114, אם טופס זה יאושר ע"י הנציב, יכלול את כל הפרטים הנדרשים בטופס האמור ויצויין בו או על גבי עותק ממנו, כי הוא משמש כהצהרה לצרכי מס.

2.3. בכל סוג תשלום אחר, ינכה הבנק מס במקור בשעור 25%, אלא אם כן בידו אישור מקורי בכתב מרואה חשבון שהוסמך לכך ע"י הנציב, פקיד השומה או נציבות מס הכנסה, המורה על פטור או שעור ניכוי מופחת.

הבנקים יכבדו אישורים אלה, בתנאי שישאו חתימה, חותמת ותאריך האישור. כל אישור אחר (לרבות אישור על קיום תיק במס הכנסה לפי טופס 5549), לא ישמש את הבנקים לצורך הפקדה בחשבון פת"ח ו/או להעברת תשלומים לתושב חוץ ללא ניכוי מס.

2.4. בסוגי תשלומים, הכלולים בסעיף 3 להלן, ואלה שלגביהם קיים אישור על פטור מניכוי מס במקור או על ניכוי בשיעור מוקטן, בלא הגבלת סכום, ניתן להסתפק בהצהרה כוללת אחת של המשלם בגין כל סוג תשלום (בלא צורך במילוי סמ/114 לגבי כל העברה), בתנאי שההעברות במט"ח מתייחסות לאותו סוג תשלום ולאותו מקבל.

בסוגי תשלומים, שלגביהם אישורים כאמור, המוגבלים בסכום, ניתן להסתפק בהצהרה אחת של המשלם בתנאים שפורטו לעיל, ובלבד שסך כל ההעברות בגין כל סוג תשלום לא יעלה על הסכום שצויין באישור לאותו סוג תשלום.

3. תשלומים שהעברתם לתושב חוץ מותרת בלא ניכוי מס במקור

בהתאם לסעיף 2(3) לתקנות האמורות, מוסמך הנציב לקבוע לגבי סוגי

תשלום, ניכוי מס בשעור מוקטן או פטור מניכוי מס במקור.

סוגי התשלומים שקבע הנציב, אשר העברתם לתושבי חוץ מותרת בלא ניכוי במקור, על פי הצהרת המשלם (בטופס סמ/114, או בתחליפו כאמור בסעיף 2.1 לעיל) ו/או בהסתמך על מסמכים מאמתים, מפורטים להלן:-

3.1. רכישת טובין מוחשיים (למעט תוכנות מחשב - מאחר שבמקרים רבים מהותה האמיתית של ההתקשרות היא מתן "זכות שימוש" והתשלום הינו בגדר תמלוג החייב במס ובניכוי במקור).

3.1.1. ניתן להסתפק ברשימון היבוא כאסמכתא, בלא צורך בהצהרת המשלם.

כן ניתן להסתפק במסמכים הנדרשים ע"י המפקח על מטבע חוץ כהוכחות יבוא לביצוע תשלומים על חשבון, בלא הצהרת המשלם, ובלבד שלתשלום האחרון יצורף רשימון היבוא כאסמכתא.

3.1.2. ניתן להסתפק בהצהרת המשלם כאסמכתא, בלא צורך ברשימון יבוא, לגבי יבוא טובין שערכם הכולל אינו עולה על \$500, ובלבד שהמשלם הצהיר כי יבוא זה איננו בתחום עסקו או משלח ידו.

3.2. עמלות כתב ("קורספונדנט") לבנקים בחו"ל, בלא צורך בהצהרת המשלם.

3.3. שירותי הובלה יבשתיים, ימיים ואוויריים, המבוצעים בשלמותם בחו"ל.

3.4. שירותי נמל, פריקה, טעינה ואיחסון בחו"ל, לרבות תשלומים לעמילי מכס בחו"ל.

3.5. שירותים הניתנים לחברות ספנות ותעופה ישראליות, הפועלות בקווים בינלאומיים, למעט תשלומים בגין שירותים שבוצעו בארץ.

3.6. שירותי ספנות או תעופה בינלאומיים, המבוצעים על ידי תושב אחת המדינות אשר איתן לישראל הסכם תקף לענין זה או שלגביהן ניתן צו לפי סעיף 70 או 75 לפקודה (רשימת המדינות מפורטת בנספח ג')

המצ"ב).

- 3.7. שירותי תיירות המבוצעים בשלמותם בחו"ל.
- 3.8. שירותי ביטוח בחו"ל לכיסוי סיכונים בחו"ל.
- 3.9. שירותים שניתנו ובוצעו במלואם בחו"ל על ידי נותני שירותים בחו"ל, לרבות סוכנים, בתנאי שהמשלם הצהיר כי המקבל או מי מטעמו לא שהה בישראל לעניין ביצוע השירותים שבגינם שולם התשלום וסך התשלום בגין שירותים אלה בשנת המס על ידי אותו משלם אינו עולה על \$60,000.
- 3.10. החזר מקדמה ללקוח, ובלבד שסכום החזר אינו כולל רבית ואינו עולה על סכום המקדמה.
- 3.11. אגרות לרישום פטנט, בדיקת תקנים, רישום חברות וכיוצ"ב, לרשויות מוסמכות בחו"ל.
- 3.12. תשלומי חובה לרשויות שלטוניות בחו"ל על פי דרישה לתשלום.
- 3.13. דמי מינוי לכתבי עת המוצאים לאור בחו"ל.
- 3.14. דמי חבר לארגון בינלאומי בחו"ל.
- 3.15. דמי כניסה או דמי השתתפות בסמינר, בכנס, בקונגרס או בתערוכה המתקיימים בחו"ל.
- 3.16. הוצאות פרסום בחו"ל.
- 3.17. דמי שימוש המשולמים ע"י מציג עבור ביתן בתערוכה.
- 3.18. דמי השתתפות במכרזים בחו"ל.
- 3.19. רכישת כרטיסי טיסה בחו"ל.
- 3.20. שכר לימוד, דמי הרשמה, דמי בחינות וכיוצ"ב, המשולמים למוסדות חינוך בחו"ל.

- 3.21. דמי שכירות לצרכים פרטיים, שלא נתבעו בישראל כהוצאה לצרכי מס.
- 3.22. תמורה מעסקת מקרקעין, כאשר קיים אישור ממנהל מס שבח על תשלום מלוא מס השבח או פטור ממנו.
- 3.23. רכישת זכויות סוציאליות ממדינת חוץ או ממוסד שבשליטת מדינת חוץ.
- 3.24. קיצבאות המשולמות לתושב חוץ על פי אחד החוקים המנויים להלן:-
- א. חוק הבטוח הלאומי (נוסח משולב), התשכ"ח-1968.
 - ב. חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 (נוסח משולב);
 - ג. חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;
 - ד. חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;
 - ה. חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תשל"ל-1970;
 - ו. חוק הגימלאות לנפגעי ספר, תשי"ז-1956;
 - ז. חוק המשטרה (נכים ונספים), תשט"ו-1955;
 - ח. חוק שירות בתי הסוהר (נכים ונספים), תשל"ד-1960;
 - ט. חוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), תשי"י-1950.
- 3.25. קיצבאות - על פי מסמך מטעם המשלם (לרבות הודעת זיכוי), המפרט את מהות הזיכוי כפנסיה או קיצבה ו/או תלוש הפנסיה, במגבלת הסכום הנקוב במסמך.
- 3.26. עזבונות - על סמך צו ירושה ו/או אישור בימ"ש בעניין העיזבון, במגבלת הסכומים המיוחסים ליורשים בחו"ל.

- 3.27. דמי מזונות ששולמו לפי דין.
- 3.28. מתנות ותמיכות לקרובי משפחה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה.
- 3.29. הקצבה עבור נסיעה רפואית והוצאות לטיפול רפואי בחו"ל.
- 3.30. פדיון אגרות מדינת ישראל (בונדס).
- 3.31. תמורה ממכירה או מפדיון ני"ע הנסחרים בבורסה בתל-אביב.
- 3.32. תמורה בעד רכישת ניר ערך חוץ.
- 3.33. תמורה בגין מכירה בודדת של רכב פרטי שבבעלות יחיד.
- 3.34. העברות למקבל שהינו יחיד בסכום שאינו עולה על \$500 לשנה למשל.
- 3.35. העברות מחשבון פקדון לא תושב לחשבון פקדון לא תושב.

4. הנפקת אישורים על ידי "רואה חשבון מורשה"

בהתאם לסעיף 1 לתקנות האמורות, רשאי הנציב להסמיך רו"ח להנפיק אישור בכתב, הקובע שעור ניכוי מס מוקטן או פטור מניכוי מס במקור, בגין תשלומים לתושבי חוץ (להלן-רואה חשבון מורשה), לתקופה מסויימת ובתנאים שקבע.

ההוראות שקבע הנציב להרשאת רו"ח ולסוגי התשלומים שהוא מוסמך להנפיק בגינם אישורים, מפורטות להלן:-

4.1. רו"ח ישמש כ-"רואה חשבון מורשה", לאחר שפנה בבקשה לנציב בנוסח המפורט בנספח ד' המצ"ב וקיבל את הרשאתו בכתב (כמפורט בנספח ה' המצ"ב).

4.2. רו"ח מורשה מוסמך להנפיק אישורים כאמור, אם התמלאו כל התנאים הבאים:

4.2.1. הוא השתכנע כי בין המקבל למשלם אין יחסים מיוחדים

העלולים להשפיע על החיובים במס, לרבות יחסי קרבה כמפורט בסעיף 76 לפקודה, ושאינן בעל שליטה אחד השולט באותן חברות קשורות.

4.2.2. הוא השתכנע כי למקבל לא מתנהל תיק במערכי האגף ואינו חייב בדיווח על הכנסתו בארץ, או כי מתנהל תיק על שמו בארץ והמס המגיע ממנו שולם.

4.2.3. כאשר מדובר במקבל מארץ אמנה, הומצאו לו מסמכים המאשרים להנחת דעתו כי המקבל מדווח בחו"ל על ההכנסה המתקבלת מישראל.

4.2.4. הנישום המשלם זכאי ל-"אישור מורחב" עפ"י חוק עיסקאות גופים ציבוריים, בהתאם להוראת ביצוע 7/93.

4.3. רוח מורשה מוסמך להנפיק אישורים כאמור, בשעור ניכוי מוקטן או בפטור מניכוי מס במקור, לגבי סוגי התשלומים המפורטים להלן:

4.3.1. תשלומים מהם נוכה מס במקור ע"י המשלם ללא פטור או הקטנה כמתחייב מהוראות הסעיפים 161, 164 או 170 לפקודה.

4.3.2. תשלומים ששיעור הניכוי מהם עפ"י חוק (למעט הוראות אמנה), נמוך משעור הניכוי על פי סעיף 170 לפקודה.

4.3.3. תשלומים לתושב מדינת אמנה, בהתבסס על חוזה כתוב או מסמך מחייב אחר, בתנאי ששעור הניכוי לא יפחת מ-15% מהתשלום ברוטו.

4.3.4. תשלומים בגין תמלוגים וזכויות הפצה של סרטי קולנוע בישראל לחברות הפקת סרטים בחו"ל בשעור מס מוגבל של 8.75%, המשולמים לתושב אחת המדינות שאינן עמהן אמנה.

4.3.5. תשלומים לנותן שירותים בחו"ל, לרבות סוכנים, עבור שירות שניתן ובוצע במלואו בחו"ל, בתנאי שהמשלם הצהיר כי המקבל או מי מטעמו לא שהה בישראל לעניין זה.

4.3.6. תשלומי ריבית למוסדות פיננסיים מוכרים בחו"ל, בגין הלוואות הכלולות בספרי הנישום, בהתבסס על מסמכים מאמתים, ובלבד ששעור הניכוי לא יפחת מ-15% מן הסכומים ברוטו וסך התשלומים בשנת המס ע"י אותו משלם אינו עולה על \$60,000.

4.4. האישור המונפק ייערך עפ"י הנוסח המפורט בנספח ו' המצ"ב, ואליו תצורף הרשאת הנציב לרואה החשבון.

4.5. לגבי תשלומים מעורבים, הנוגעים בחלקם לסוגי תשלום שאינם בסמכות רו"ח מורשה, כמפורט לעיל, יש להעביר הבקשה לטיפול הגורם המוסמך, פקיד השומה או נציבות מס הכנסה, על פי העניין.

5. הנפקת אישורים על ידי משרדי השומה

5.1. פקידי השומה וסגניהם בתאום עם רכזי השומה או הניכויים, לפי העניין, ינפיקו אישורים להעברת תשלומים לחו"ל בניכוי מס מוקטן או בלא ניכוי מס, לגבי סוגי התשלומים הבאים:

5.1.1. תשלומים המפורטים בסעיף 4.3 לעיל (בלא הגבלת הסכום הנקוב בסעיף 4.3.6 לעיל).

5.1.2. תשלומים בגין שירות או יעוץ מקצועי, שבוצעו בארץ ע"י תושבי חוץ.

5.1.3. תשלומים בגין תיפעול ואחזקת משרד קבוע בחו"ל או מוסד קבע אחר, לרבות שכר עובדים.

5.2. האישור המונפק יינתן על גבי טופס 816 או 816א', לפי העניין.

5.3. פקיד השומה או סגנו (והם בלבד) רשאים להנפיק אישור שנתי המוגבל בסכום ולשנת המס בה הונפק, לגבי סוגי התשלומים שפורטו לעיל, לאחר בדיקה שתוכיח להנחת דעתם כי רמת הציות של המשלם טובה.

אישור שנתי כאמור יינתן במכתב שבו ייכללו פרטי המקבל והמוסד הכספי באמצעותו מועברים התשלומים ויצויין בו כי המשלם רשאי

להעביר תשלומיו לאותו מקבל, במיגבלת הסכום והתקופה הנקובים במכתב, בלא צורך באישורים נוספים.

5.4. האישורים לפי סעיף זה יונפקו ע"י משרד השומה, בו מתנהל תיק המשלם, ולגבי שכר עבודה - במשרד בו מתנהל תיק הניכויים של המשלם, למעט מקרים, בהם מתנהל תיק ע"ש תושב החוץ, שאז יונפק האישור ע"י משרד השומה בו מתנהל תיק המקבל.

5.5. לגבי תשלומים מעורבים הנוגעים בחלקם לסוגי תשלום שאינם כלולים לעיל, יש להעביר הבקשה לנציבות מס הכנסה.

6. הנפקת אישורים על ידי נציבות מס הכנסה

6.1. מחלקת הניכויים בנציבות מס הכנסה תנפיק אישורים לגבי סוגי התשלומים המפורטים להלן:

6.1.1. תשלומים שאינם מפורטים בסעיפים 3, 4.3 ו-5.1 לעיל.

6.1.2. תשלומים ע"י משלם שאין לו תיק במערכי אגף מס הכנסה.

6.1.3. תשלומים בגין תמלוגים, רכישת ידע, רווחי הון, תשלומים לחברות קשורות, וכן תשלומי רבית ודיבידנד ששעור הניכוי במקור מהם נמוך מ-15%.

6.1.4. תשלומי ריבית בגין הלוואה שנתקבלה מחו"ל, בכפוף לחישוב המס על ההכנסה הריאלית בחו"ל.

6.2. בקשה להנפקת אישור לפי סעיף זה תופנה למחלקת הניכויים בנציבות מס הכנסה.

6.3. מחלקת הניכויים תנפיק אישורים רק לאחר התייעצות בפקיד השומה.

7. ריבית המשולמת ע"י חברה תושבת הארץ למוסד כספי בחו"ל

7.1. חברה תושבת ישראל, המבקשת להקטין הניכוי בשל ריבית המשולמת לתושב חוץ מכוח סעיף 16(4) לפקודה, תפנה בבקשה לנציבות מס הכנסה או לפקיד השומה שהוסמך לצורך זה.

7.2. אפשרות להקטנה כאמור תינתן רק לגבי הלוואות ממוסדות כספיים מוכרים בחו"ל.

7.3. שיעור הניכוי במקור במקרים שיאושרו יהיה 15% מהריבית העולה על שער ה"ליבור" ביום תשלום הריבית.

7.4. שיעור הניכוי בשל תשלומים לתושב מדינת אמנה ייקבע בהתאם למפורט באמנה הנוגעת.

7.5. לענין סעיף זה, רבית שטרס שולמה בגין הלוואה קודמת ושהתווספה להלוואה חדשה, תיחשב כאילו שולמה במועד עריכת החוזה של ההלוואה החדשה וניכוי המס במקור יבוצע באותו מועד.

8. העברת דיבידנדים לחו"ל

8.1. ניכוי מס במקור מתשלומי דיבידנד לתושבי חוץ יבוצע ע"י החברה המשלמת באמצעות הטופס המיועד למטרה זו (טופס ב/4472), ולא באמצעות הבנקים.

8.2. העברת דיבידנדים לתושב חוץ מותנית באישור אחד הגורמים המוסמכים, כמפורט לעיל, או במסמך המעיד על תשלום המס במשרד השומה בו מתנהל תיק החברה המשלמת.

9. חברות ביטוח

חברות ביטוח ינכו מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ (החייבים בניכוי במקור), במישרין, ולא באמצעות הבנקים.

חברות הביטוח ידווחו לבנקים על העובדה שהטיפול בנושא הניכוי במקור נעשה על ידן. לאחר שתדווח חברת הביטוח לבנק כי המס נוכה על ידה במקור, יהיה פטור הבנק מניכוי מס נוסף.

10. ערבויות

מתשלום לתושב חוץ בגין מימוש ערבות ינוכה מס במקור בהתאם לחובת הניכוי במקור החלה מהתשלום על העסקה הבסיסית, בגינה נתנה הערבות.

לדוגמא: ערבות שנתנה לעסקת יבוא טובין - התשלום לפיה פטור מניכוי מס במקור, שכן עסקת יבוא טובין פטורה מניכוי מס במקור.

11. החזרי מס והנפקת אישורים לתושבי חוץ חסרי תיקים

11.1. החזר מס שנוכה ביתר מתושבי חוץ חסרי תיקים, יבוצע ע"י מחלקת הגביה בנציבות מס הכנסה.

11.2. ההחזר כאמור יבוצע ע"ש המנוכה עפ"י אישור הגורם המוסמך בנציבות מס הכנסה לאחר בדיקה במשרד פקיד השומה, בו מתנהל תיק המשלם, והוא יתאפשר רק עם הצגת מסמכי מקור, המאשרים את סכום המס שנוכה בשלב העברת התשלום לחו"ל.

11.3. כאשר מדובר בפעילות המצדיקה הגשת דו"ח מלא, ניתן יהא להתנות הטיפול בבקשת החזר בפתיחת תיק ע"ש המקבל ובהגשת דו"ח שנתי.

11.4. אישורים המיועדים לשלטונות המס בחו"ל לגבי הניכוי במקור יונפקו על ידי המשלם בהתאם לתקנות. אם מתבקש אשור שלטונות המס בארץ, הוא יינתן במשרד פקיד השומה בו מתנהל תיק המשלם לאחר אימות נתוני התשלום.

12. דיווח, תשלום ושמירת מסמכים

12.1. העברת הניכוי במקור תתבצע במסגרת תיק הניכויים הרגיל של המנכה בדו"ח החודשי בטופס 102, בסוג ניכוי 06.

12.2. משלם שאינו מוסד כספי, ינהל רישום חודשי של כל ההעברות לחו"ל וסכומי המס שניכה על גבי טופס 801 (כמו לגבי קבלן משנה).

12.3. משלם שאינו מוסד כספי, יכלול את כל התשלומים שהעביר לחו"ל במסגרת הדו"ח השנתי בטופס 856.

12.4. משלם שהוא מוסד כספי יערוך דוח לגבי כל תשלום וישמור אותו בצמוד למסמכי התשלום. משלם שאינו מוסד כספי יערוך דו"חות כאמור וישמור במרוכז.

12.5. משלם שהוא מוסד כספי ידווח על כל התשלומים שהעביר לתושבי חוץ

שעמהם הוא קשור בקשרי מסחר, בתום כל שנת מס, על גבי טופס שיקבע הנציב.

שונות

13. תחולתן של הוראות אלה מיום י"ב בסיון תשנ"ג, 1.6.93.

14. אחריות וביצוע - הגורמים המתאימים, המוזכרים בחוזר זה, אחראים כל איש בתחומו לביצוע הוראות אלה.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה

נספח ג'

אוסטריה
אורוגוואי
איטליה
ארגנטינה
בלגיה
בריטניה
ג'מאיקה
גרמניה
דנמרק
דרום אפריקה
הולנד
יוון
נורבגיה
סינגפור
פולין
פינלנד
צרפת
קנדה
שוודיה

נטו ומספר תיק ניכויים או הבנק שבאמצעותו הועברו הניכויים.

בכבוד רב

חתימה

שם רו"ח

התאריך:

הכתובת

נספח ה'

לכבוד

, רו"ח

, מר/גב',

מייצג מספר

הנדון: הרשאה לשמש כ-"רואה חשבון מורשה", כמשמעותו בסעיף 1

לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים לתושב חוץ), התשנ"ג-1992

א. ניתנת לך הרשאה לשמש כ-"רואה חשבון מורשה", כמשמעותו בתקנות שבנדון, אם תמלא אחר התנאים הבאים במלואם:-

1. אישור בכתב יונפק על ידך, רק בהתאם לתנאים וסוגי התשלומים שקבע נציב בהוראת ביצוע 93/ מיום 1.6.93 ובהוראות אחרות

שתיקבענה מעת לעת.

2. אישור כאמור יונפק על ידך, רק למשלמים אותם הנך מוסמך לייצג בפני פקיד השומה, המופיעים במחשב המתנהל במשרדי והקשור ישירות למחשב שע"מ.

3. עותק מכל אישור כאמור, יישלח על ידך לפקיד השומה שבמשרדו מתנהל תיק המשלם, בסמוך למועד הנפקתו.

4. האישורים שיונפקו על ידך יירשמו בפנקס כרוך לפי מספר סידורי עוקב שיכלול הפרטים הבאים:

שם המשלם, מספר התיק, משרד השומה בו מתנהל התיק, שם המקבל, כתובתו, מהות התשלום, סכום התשלום ברוטו, המס שנוכה, שעור הניכוי, התשלום נטו ומספר תיק ניכויים או הבנק שבאמצעותו הועברו הניכויים.

ב. תוקף האישור יפקע ביום או בתאריך מוקדם שייקבע על ידי

עפ"י הודעה בכתב, אם יימצא כי נעשה על ידך שימוש לא נאות בהרשאתי.

משה גביש

(C) כל הזכויות שמורות

נספח ג'

טופס 2513/1 - הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ
ובקשה להקטנת ניכוי מס במקור

הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ ובקשה להקטנת ניכוי ממס במקור

לפי הסעיפים 161-170 לפקודת מס הכנסה

אני, הח"מ, מבקש כי על תשלום בסך

סוג המטבע	הסכום במילים	הסכום (ברוטו לפני ניכוי מס)
-----------	--------------	-----------------------------

שאני משלם לתושב חוץ, שפרטיו רשומים להלן, יחול ניכוי מס הכנסה במקור בשיעור של % _____.

מהות התשלום (נימוקי הבקשה)

.....

.....

.....

פרטי המשלם

שם משפחה ושם פרטי / שם החברה *	משרד השומה (בו מתנהל התיק)	מס' זהות / מס' חברה (במס הכנסה)	מס' תיק ניכויים (אם קיים)
כתובת			
רחוב	מספר	עיר	מיקוד
מס' חשבון הבנק (ממנו מועבר התשלום)	שם הבנק	כתובת הסניף	

פרטים על מהות ההוצאה/ התשלום לתושב חוץ אצל המשלם (הוצאה עסקית, החזר הוצאות עסקיות, הוצאה פרטית, אחר) * (

.....

.....

.....

פרטי המקבל ופרטי החשבון (אליו מועבר התשלום)

שם משפחה ושם פרטי / שם החברה *			
כתובת			
רחוב	מספר	עיר	מדינה
מס' חשבון הבנק	שם הבנק	המדינה	העיר

המסמכים המצורפים לאימות הבקשה:

.....

.....

בוצע תשלום קודם למקבל בשנת המס (סמן | בריבוע המתאים)

תאריך התשלום	הסכום (ברוטו לפני ניכוי מס)	המהות	סוג המטבע	המס ששולם
--------------	-----------------------------	-------	-----------	-----------

 כן (פרט) לא

קיימים יחסים מיוחדים בין המשלם למקבל:

 כן (פרט) לא**הצהרת המשלם**

הריני מצהיר בזאת כי הפרטים שבטופס זה הינם מלאים ונכונים.				
תאריך	שם	תפקיד	חתימה	חותמת

נספח ד'

טופס 2513/2 - "מסלול ירוק": הצהרה בדבר תשלום
לתושב חוץ הפטור מניכוי מס במקור



הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ הפטור מניכוי ממס במקור (1)

לפי סעיף 170 לפקודת מס הכנסה

(סמך/י √ בריבוע המתאים)

טופס זה מיועד לסוגי התשלומים המפורטים בסעיף 2 בלבד, לתושבי מדינות עימם יש למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס כמפורט בסעיף 6

אני, הח"מ, מצהיר/ה בזאת כי התשלום, המפורט בטופס זה, אינו חייב בניכוי מס במקור בהתאם לסעיף 164 לפקודת מס הכנסה

1. פרטי המשלם/ת

שם המשלם/ת	מספר זהות/ח.פ.	מספר תיק ניכויים	
<input type="checkbox"/> חברה <input type="checkbox"/> יחיד <input type="checkbox"/> שותפים <input type="checkbox"/> אחר		מספר טלפון נייד	יישות
מספר חשבון הבנק של המשלם	שם הבנק	מספר הסניף	שם הסניף

2. פרטי תשלום

תאריך	סכום	קוד מטבע(2)	סוג התשלום(א3)
<p>סוג תשלום בטופס זה ניתן לדווח אך ורק על סוגי התשלום המפורטים ברשימה זו. סוגי תשלום אחרים ניתן להעביר במסלול המקובל ועפ"י ההנחיות המפורטות בהוראת ביצוע 34/93.</p> <p>01 - השקעה במניית חבר בני אדם תושב חוץ 04 - מתן הלוואה לתושב חוץ 02 - השקעה בנדל"ן בחו"ל 05 - מתן הלוואת בעלים לחבר בני אדם תושב חוץ 03 - השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד) 06 - החזר קרן הלוואה ע"י חברה באישור רו"ח 07 - השקעה בזכויות בשותפות המאוגדת בחו"ל 08 - רכישת אופציות 09 - תוספת מימוש המשולמת במימוש אופציות</p>			

3. פרטי המקבל/ת ופרטי החשבון

שם המקבל/ת	מספר יישות המקבל/ת(4)	סוג המקבל/ת	קיימים יחסים מיוחדים בין המשלם למקבל(5)
		<input type="checkbox"/> חברה <input type="checkbox"/> יחיד <input type="checkbox"/> שותפות <input type="checkbox"/> אחר <input type="checkbox"/> LLC	<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא
כתובת רחוב מספר עיר מדינה מיקוד			מדינת התושבות של המקבל/ת(6)
מספר חשבון הבנק אליו מועבר התשלום	שם הבנק	מספר הסניף	המדינה

4. הצהרת המשלם/ת

א. אני מצהיר/ה בזאת שכל הפרטים שמסרתי בטופס זה, על כל חלקיו, הם מלאים ונכונים.
 ב. ידוע לי, ואני מסכים/ה כי המידע המצויין בטופס זה ובנספחיו יועברו על-ידי הבנק לרשות המסים.
 ג. ידוע לי, כי עלי לשמור את כל האסמכתאות הקשורות בהעברה(ב3), לפי הוראות ניהול ספרים(7).
 ד. ידוע לי כי במקרה של אי התאמה בין פרטי הבקשה לעיל לבין ההעברה שבוצעה בפועל, רשאי פקיד השומה לקבוע את סכום המס שהיה צריך לנכות בהתאם לסעיף 164 או 170 לפקודת מס הכנסה.

תאריך
שם המשלם/ת
חתימה

5. הצהרת הבנק (אין צורך במילוי סעיף זה אם הטופס מולא באופן מקוון)

שם הבנק	שם הסניף	מספר הסניף	תאריך
אני _____ מאשר/ת כי פרטי המשלם בסעיף 1 לעיל מתאימים לפרטי חשבון בנק המשלם שם הפקיד/ה			
שם הבנק	שם הסניף	מספר הסניף	חתימה

בטופס זה ניתן לדווח אך ורק על סוגי התשלום כאמור, ולתושב במדינות אמנה כמפורט להלן.
מדינה שאינה נמצאת ברשימה זו, על המבקש/ת לפנות למסלול הדיווח המקובל בהתאם להוראת ביצוע 34/93

קוד מדינה	שם מדינה	קוד מדינה	שם מדינה	קוד מדינה	שם מדינה	קוד מדינה	שם מדינה
109	אוזבקיסטן	20	הונגריה	10	בולגריה	39	צרפת
1	אוסטריה	74	וייטנאם	11	בלגיה	37	צ'כיה
2	אוסטרליה	22	טורקיה	128	בלרוס	40	קנדה
61	אוקראינה	48	טייוואן	12	ברזיל	87	קרואטיה
116	אזארביג'ן	23	יוון	103	גאורגיה	42	רומניה
4	איטליה	24	יפן	15	גרמניה	43	רוסיה
7	אירלנד	26	לוקסמבורג	14	ג'מאיקה	44	שוודיה
8	אנגליה (בריטניה)	92	לטביה	16	דנמרק	45	שוויץ
82	אסטוניה	80	ליטא	17	דרום-אפריקה	55	תאילנד
9	ארה"ב	125	מולדביה	54	דרום קוריאה		
91	ארמניה	86	מלטה	64	הודו		
81	אתיופיה	78	מקסיקו	18	הולנד		
		28	נורבגיה				
		29	סין				
		30	סינגפור				
		52	סלובניה				
		49	סלובקיה				
		31	ספרד				
		106	סרביה				
		33	פולין				
		72	פורטוגל				
		34	פיליפינים				
		35	פינלנד				
		36	פנמה				

הסברים למילוי הטופס

כללי

טופס זה מיועד לכל אדם המשלם (להלן: "המשלם") לתושב מדינה עימה יש למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס (להלן: "המקבל") ומקבל התשלום איננו בעל מוסד קבע בישראל

הטופס מיועד לסוגי העברות המפורטות על גבי הטופס בסעיף 2 בלבד.

המשלם ישמור את כל המסמכים והתעוד הקשורים בתשלום כמפורט בסעיף (ב3) להלן, לפי הוראות ניהול ספרים ויצגים לרשות המסים אם יידרש לכך. הטופס מהווה הצהרה על תשלום לתושב חוץ ובקשה להקטנת ניכוי המס במקור.

כאשר התשלום לחו"ל מתבצע באמצעות נאמן בעבור מספר נהנים, ימולא טופס אחד על-ידי הנאמן בשם כל הנהנים, ללא צורך בהחתמת כלל הנהנים.

(1) **סוג המסלול** - תשלום לתושב חוץ שאינו בגדר הכנסה בישראל ואינו חייב בניכוי מס במקור.

(2) **קוד מטבע** - יש לציין את קוד המטבע, על פי הרשימה להלן:

01 - דולר, ארה"ב	12 - דולר, קנדה	09 - כתר, נורבגיה	36 - לירה, טורקיה
20 - אירו (Euro), האיחוד המוניטרי האירופי	13 - דולר, אוסטרליה	14 - רנד, דרום-אפריקה	42 - לאי, רומניה
03 - לירה סטרלינג, בריטניה	21 - דולר, ניו-זילנד	23 - לירה, מצרים	29 - פזטה, מקסיקו
24 - שקל חדש, ישראל	22 - דולר, סינגפור	39 - יואן, סין	38 - רובל, רוסיה
05 - ין, יפן	10 - כתר, דנמרק	34 - פוריינט, הונגריה	32 - זלוטין, פולין
07 - פרנק, שוויץ	08 - כתר, שוודיה	35 - קרונה, צ'כיה	30 - באט, תאילנד

(3) **סוג התשלום** - יש לציין את קוד התשלום עפ"י הרשימה להלן:

(א3) סוג התשלום	(ב3) סוג המסמך לשמירה ותיעוד אצל המשלם/ת
01 - השקעה במניות חבר בני אדם תושב חוץ	חוזה ומסמך התאגדות החברה
02 - השקעה בנדל"ן בחו"ל	חוזה רכישה
03 - השקעה בנכסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד)	חוזה רכישה וחשבונות
04 - מתן הלוואה לתושב חוץ	הסכם הלוואה
05 - מתן הלוואה בעלים לחבר בני אדם תושב חוץ	הסכם הלוואה
06 - החזר קרן הלוואה ע"י חברה באישור ר"ח	הסכם הלוואה ואישור ר"ח ^(*)
07 - השקעה בזכויות בשותפות המאוגדת בחו"ל	הסכם שותפות
08 - רכישת אופציות	חוזה רכישה
09 - תוספת מימוש המשולמת במימוש אופציות	חוזה רכישה

(*) בהעברות של החזר קרן הלוואה ע"י חברה, יקבל המשלם אישור מר"ח השתלום מהווה תשלום על חשבון קרן הלוואה.

(4) **סוג מספר מזהה של**

המקבל במדינת הושבותו: מספר זהות, מספר דרכון, מספר רישום לתאגיד וכיו"ב (ככל וקיים).
המקבל בישראל: מספר זהות, מספר דרכון, מספר רישום לתאגיד וכיו"ב.

(5) **יחסים מיוחדים:** לרבות יחסים שבין אדם לקרובו וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר (כמפורט בסעיף 85 א לפקודה).

(6) ככל שידוע למשלם.

(7) במשך 7 שנים מתום שנת המס שאליה היא מתייחסת, או במשך שש שנים מיום הגשת הדוח על הכנסה לאותה שנת מס, הכל לפי המאוחר.

נספח ה'

מצגת הסבר על הגשת דוח ניתוק למס הכנסה וביטוח
לאומי

הגשת דוח ניתוק למס הכנסה וביטוח לאומי

מרצה: גיא חן, עו"ד (רו"ח)
שגיא ושות', משרד עו"ד

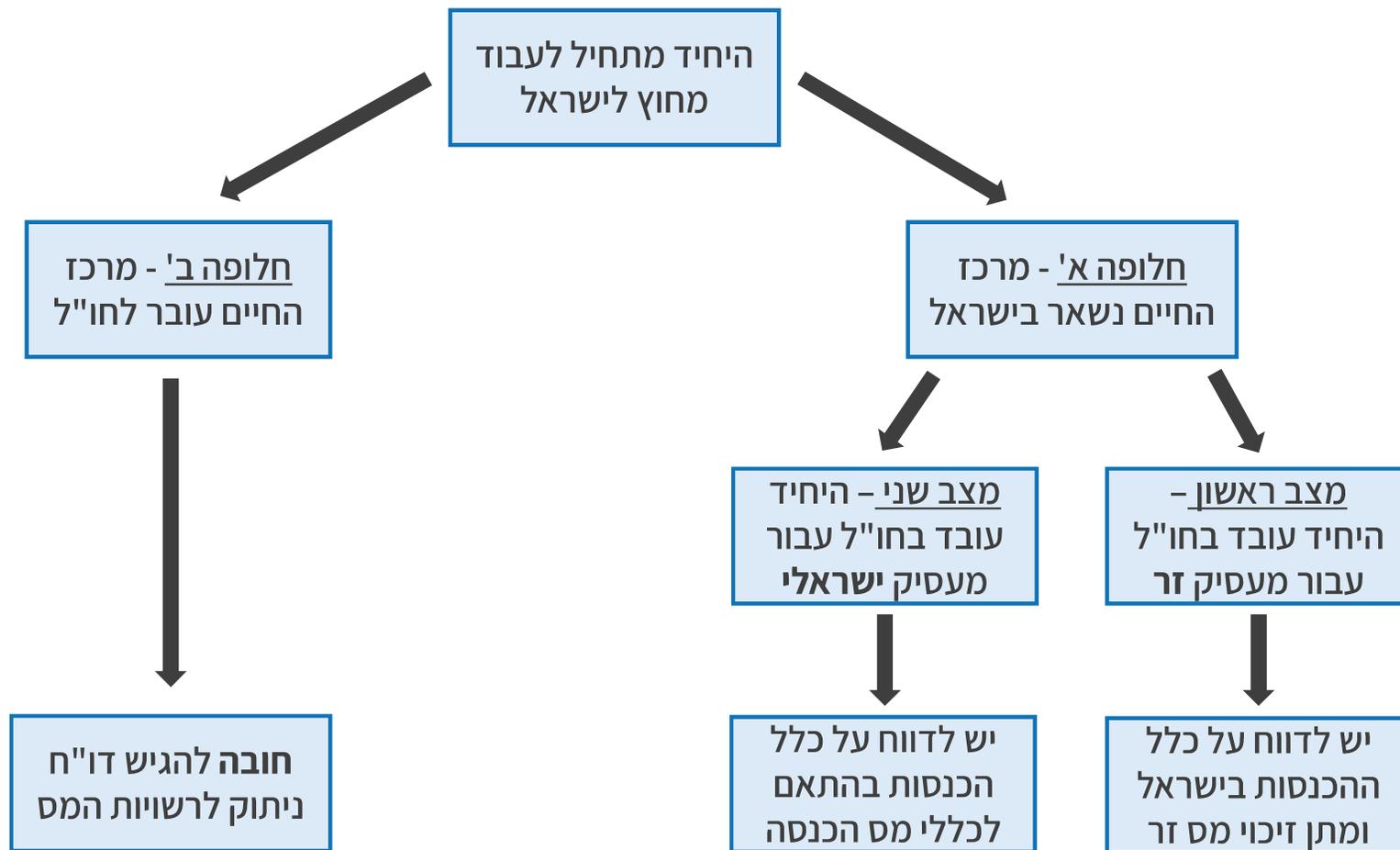
לשכת יועצי מס בישראל
INSTITUTE OF TAX
CONSULTANTS IN ISRAEL



SAGI
שגיא
LAW OFFICES

השלכות המס בגין הכנסת עבודה בחו"ל

חלופות דיווח ליחידים המפיקים שכר עבודה בחו"ל



השלכות המס בישראל בגין עבודה בחו"ל

חלופה א' - מצב ראשון - עבודה בחו"ל מטעם מעסיק זר

קיימות שתי חלופות דיווח ליחידים המפיקים שכר בגין עבודה בחו"ל:

חלופה א' - היחיד נשאר תושב ישראל

חלופה זו מתפצלת לשני המצבים הבאים:

מצב ראשון - עבודה בחו"ל מטעם מעסיק זר

במידה והיחיד בוחר שלא לנתק את תושבותו מישראל הרי שהוא ידווח על הכנסתו בישראל וימוסה לפי שיעור המס השולי שלו, תוך מתן זיכוי מס זר בגין המס ששולם במדינה משלמת המשכורת. בנוסף, גם לעובד (שכיר) יותר לנכות הוצאות מסוימות כגון: הוצאות לינה, הוצאות שכירות רכב, הוצאות חינוך ילדים והוצאות נסיעות לחו"ל בהתאם לתקרות הקיימות בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972 (סעיף 4(ב) לתקנות).



השלכות המס בישראל בגין עבודה בחו"ל

חלופה א' - מצב שני - עבודה בחו"ל מטעם מעסיק ישראלי

מצב שני - עבודה בחו"ל מטעם מעסיק ישראלי

בהתאם להוראות כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 עובדים שנשלחו לעבודה בחו"ל מטעם מעסיק ישראלי העומד בתנאים מסוימים (לרוב מדובר בגופים ביטחוניים) יוענקו להם הטבות מס בדרך של ניכוי הוצאות בגין דיור, טיפול רפואי וחינוך והחזר הוצאות נסיעה של ביקורים בישראל.

השלכות המס בישראל בגין עבודה בחו"ל

חלופה ב' - העברת מרכז החיים לחו"ל (רילוקיישן לחו"ל)

חלופה ב' - היחיד מנתק את תושבותו מישראל

אם היחיד בוחר לנתק את תושבותו מישראל, הרי שבמצב בו מתקיימת לגביו חזקת ימי השהיה (שהה בישראל מעל 183 יום או ששהה בה מעל 30 יום ויחד עם השנתיים שקדמו לה, שהה מעל 425 יום), עליו להגיש "דוח ניתוק" בהתאם לסעיף 131(א)(5) לפקודה.

הדוח הניתוק יוגש עד לתום חודש מאי שבשנה העוקבת לאחר הגירת היחיד מישראל.



השלכות המס בישראל בגין עבודה בחו"ל

חובת הגשת דוח ניתוק בהתאם לסעיף 131(א)(5) לפקודה

דוח הניתוק יכלול את שלושת המסמכים שלהלן:

- **דוח 1301** – במידה והיחיד עומד בחזקת ימי השהייה ולטענתו הינו תושב חוץ, חובה עליו להגיש דוח 1301 (גם אם אין ליחיד חובת הגשת דוח מכח דין אחר).
- **טופס 1348** - שאלון מס הכנסה לבחינת תושבות של יחידים בצירוף כל האסמכתאות הרלוונטיות ([מצ"ב קישור לטופס](#)).
- מסמך המכיל תיאור עובדתי וטענות נוספות מעבר לאלו הכלולות בטופס 1348, אשר נועדו לתמוך בטענה, כי היחיד הינו תושב חוץ. גם למסמך זה יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות.

השלכות המס בישראל בגין עבודה בחו"ל

חובת הגשת דוח ניתוק בהתאם לסעיף 131(א)(5) לפקודה

- יודגש, כי אי הגשת דוח ניתוק תושבות במקרה בו חובה להגישו, יכולה להיחשב כאי הגשת דו"ח על כל המשתמע מכך.
- כמו כן, הגשת טופס 1348 ללא צירוף כל האסמכתאות הרלוונטיות, יכולה להוביל לדחיית ניתוק התושבות מצד מס הכנסה ודרישה להגשת דוחות מס הכוללים את הכנסותיו של הנישום המופקות בחו"ל.

טופס 1348 - הצהרת תושבות לשנת המס

1348

נספח לדוח השנתי ליחיד (טופס 1301)



הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל
כאמור בסעיף 131(א)(ה5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון ⁽¹⁾
--------	-----------	----------	---------------------------

פרטי הנישום

לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.
מספר ימים בהם שהיתי בישראל: בשנת המס _____ . בשנה שקדמה לשנת המס _____ . בשנתיים שקדמו לשנת המס _____ .
בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה _____ . (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).
מספר ימים בהם שהיתי במדינה אחרת שבה אני מצהיר על עצמי כתושב לצרכי מס: בשנת המס: _____ : בשנה שקדמה לשנת המס: _____ :
ובשנתיים שקדמו לשנת המס: _____ . מספר זיהוי לצרכי מס במדינה הזרה - TIN: _____ .

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן \sqrt ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	במדינה אחרת	במדינת התושבות	בישראל	(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	דירת המגורים שבבעלותי הושכרה (יש לציין תקופת השכירות)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שכרתי דירה למגורים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בית הקבע שלי נמצא
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בן/בת זוגי התגוררו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי הקטינים מתגוררים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי מתחנכים במוסדות חינוך
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הורי ו/או אחי מתגוררים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	מקום עסוקי הרגיל או הקבוע
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שלמתי מס על הכנסות ¹
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר דרכון)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי ביטוח רפואי
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בקופת חולים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם

ניתוק תושבות מהמוסד לביטוח לאומי

ניתוק תושבות מביטוח לאומי

- על תושב ישראל המבקש לנתק את תושבותו מהמוסד לביטוח לאומי למלא בקשה לניתוק תשובות בטופס בל/627 ([מצ"ב קישור לטופס](#)).
- את הטופס יש למלא בנפרד עבור כל אחד מבני המשפחה מעל גיל 18.

תשומת לב: במידה והיחיד בוחר לנתק את תושבותו מביטוח לאומי, הוא לא יהיה זכאי עוד לקבל שירותי רפואה בישראל, לרבות קופת חולים אלמלא יהיה מבוטח בביטוח פרטי המקנה זאת. כמו כן, הוא לא יהיה זכאי עוד לקצבאות שונות מהמוסד לביטוח לאומי. לאור ההשלכות, יש להתייעץ עם מומחה טרם הגשת הבקשה לניתוק.

תודה

עו"ד (רו"ח) גיא חן

טל': 077-6467030

guy@sagilaw.com



נספח ו'

טופס 1348 הצהרת תושבות לשנת המס



הצהרת תושבות לשנת המס

דוח המפרט את העובדות בשל טענתי כי אינני תושב ישראל
כאמור בסעיף 131(א)(5) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

שם מלא	מספר זהות	מספר תיק	מספר דרכון ¹
--------	-----------	----------	-------------------------

פרטי הנישום

לידיעתך, בהתאם להוראות סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לעניין הגדרת "תושב ישראל", "יום" - הוא לרבות חלק מיום.

מספר ימי שהייה שלי בישראל: _____ בשנת המס _____ .
בשנה שקדמה לשנת המס _____ .
בשנתיים שקדמו לשנת המס _____ .
בשנת המס אני תושב/ת לצרכי מס במדינה _____ . (יש לצרף אישור תושבות לשנת המס).

השאלות הבאות מתייחסות לשנת המס (ניתן לסמן ✓ ביותר מריבוע אחד, אם יש צורך)

הערות	לא רלוונטי	במדינה אחרת	במדינת התושבות	בישראל	(יש לצרף אסמכתאות רלוונטיות, אם יש)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי דירת מגורים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	דירת המגורים שבבעלותי הושכרה (יש לציין תקופת השכירות)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שכרתי דירה למגורים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בית הקבע שלי נמצא
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בן/בת זוגי התגוררו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי הקטינים מתגוררים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ילדי מתחנכים במוסדות חינוך
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הורי ו/או אחי מתגוררים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	מקום עסוקי הרגיל או הקבוע
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	עבדתי אצל מעסיק, אשר מקום תושבותו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הגשתי דוח על הכנסותי כתושב לצרכי מס
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	שלמתי מס על הכנסות ¹
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי אזרחות ו/או דרכון (נא לציין מספר דרכון)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ברשותי ביטוח רפואי
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בקופת חולים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי פיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	הפקדתי כספים בגין שנת המס בפיקדונות ו/או תכניות חסכון ו/או חסכון פנסיוני
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת מניות בחבר בני אדם
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	קיבלתי קצבאות (ילדים ו/או תמלוגים ו/או מענקים מביטוח לאומי ו/או פנסיה)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי חשבון בנק פעיל
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בגין שנת המס שילמתי תשלומי ביטוח לאומי (אם מלאת שאלון תושבות לביטוח הלאומי בישראל, יש לצרף אותו)
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני חבר/ה בארגונים חברתיים
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	בבעלותי ו/או בבעלות בן/בת זוגי כלי רכב
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	אני בעל/ת מעמד של "עולה"/"תושב חוזר"/"תושב חוזר ותיק"
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ביקשתי "שנת הסתגלות" לשנה זו
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	קיבלתי אישור תושבות לשנה זו

הסבר מילולי להצהרת התושבות (יש לצרף אסמכתאות)

פרטים ליצירת קשר

מספר טלפון /	כתובת למשלוח דואר	דואר אלקטרוני @
--------------	-------------------	-----------------

הצהרה

ידוע לי כי הצהרתי זו כפופה לבחינתו של פקיד השומה ולקביעה אחרת. אני, הח"מ מצהיר/ה בזה שכל הפרטים שמסרתי בדוח זה הם נכונים ומלאים. ידוע לי כי מסירת פרטים שאינם נכונים מהווה עבירה על החוק.

תאריך _____ שם הנישום _____ חתימה _____

1. יש לצרף צילום דרכון בתוקף

דברי הסבר לטופס הצהרת תושבות

בסעיף 1 להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" בפקודה, נקבע לגבי יחיד:

(א)(2) "חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה."

סעיף 131 (א)(5)ה לפקודה קובע כי יחיד, שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1 לפקודה, והחזקה נסתרת לטענת היחיד בשנת המס, ידווח על העובדות עליהן מבוססות טענתו בלבד, יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם יש כאלה.

אין בהוראות אלה כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה.

הוראות אלה לא יחולו על:

א. בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור.

ב. יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף.

ג. עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א.

הדברים המובאים לעיל הם דברי הסבר ואינם באים במקום הוראות החוק, התקנות או כלל אחר שייקבע.

נספח ז'

דוגמא להשגה על שומת מס הכנסה

29 ספטמבר 2025

לכבוד
פקיד שומה רמלה
רשות המסים

במסירה ידנית

א.ג.נ.,

הנדון: מר - [REDACTED] - השגה

1. פתח דבר

- 1.1 מוגשת בזאת השגה על שומת שנת 2013 אשר הוצאה למר [REDACTED] (להלן: "הנישום").
- 1.2 כל ההדגשות המסומנות במובאות שיובאו להלן אינן במקור, אלא אם נאמר מפורשות אחרת.
- 1.3 כל הכותרות להלן הן לצורכי נוחות בלבד, הן אינן מגבשות את נימוקי ההשגה ואין לפרשן כך.

2. תמצית עובדות ההשגה

- 2.1 בשנת [REDACTED], הנישום הקים את חברת [REDACTED] (להלן: "חברת"). הנישום אחראי על כל תחום הכספים וחלק מהתפעול בחברה.
- 2.2 בנוסף, הנישום הינו סמנכ"ל כספים בחברת [REDACTED] (להלן: "החברה").
- 2.3 בשנת [REDACTED] חברת [REDACTED] בע"מ (להלן: "חברת"), אשר לה היכרות מוקדמת עם הנישום, הציעה לו, במנותק מתפקידו בחברה, להשתתף במכרז משווק אזורי [REDACTED] (להלן: "המזים"). הנישום, החליט על דעת עצמו, להציע להנהלת החברה להשתתף אף היא במזים, והיא הסכימה לכך.
- 2.4 לאחר שהחברה זכתה במכרז ולצורך תפעול המזים, הוקמה חברת [REDACTED] אשר קיבלה על עצמה את הפעלת המזים בהתאם למכרז, חברת בת של החברה (להלן: "חברת התפעול").

2.5. מאחר וחברת התפעול נכנסה למעשה לתחום חדש בתחום המיזם (בניגוד לפעילות החברה), נזקקה חברת התפעול לשירותי ייעוץ וניהול בקשר עם ניהול ותפעול המיזם. לצורך כך החליטה חברת התפעול להתקשר בהסכם למתן שירותי ייעוץ וניהול מול מספר יועצים, וביניהם גם חברת [REDACTED].

2.6. בהתאם לכך נחתם ביום [REDACTED] זכרון דברים לצורך מתן שירותי ניהול וייעוץ בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול (להלן: "זכרון הדברים").

2.7. בשומה צוין, כי יש לייחס את דמי הייעוץ שנתקבלו על ידי חברת [REDACTED], לנישום עצמו כהכנסת עבודה.

3. השומה מבצעת הרמת מסך שלא בהתאם לדיון ופוגעת בעיקרון האישית

המשפטית הנפרדת

3.1. השומה התבססה בין היתר על הטענה לפיה בין הנישום לבין החברה, התקיימו יחסי עובד מעביד.

3.2. אכן, אין חולק כי בין הנישום, [REDACTED], לבין החברה, התקיימו יחסי עובד מעביד. אולם, טענה זו אינה רלבנטית בענייננו ומתעלמת משתי נקודות עיקריות: ראשית, שירותי הניהול ניתנו לחברת התפעול (ולא לחברה). שנית, שירותי הניהול ניתנו מכוח הסכם שהצדדים לו היו מחד, חברת [REDACTED], המהווה חברה בעלת אישיות משפטית נפרדת (ולא הנישום), ומן הצד השני - חברת התפעול (ולא החברה).

3.3. מן האמור לעיל עולה, כי הכנסות הניהול שנרשמו בחברת [REDACTED], הגיעו אליה בתמורה לשירותים שהיא עצמה העניקה (ולא הנישום בעצמו) לחברת התפעול (ולא לחברה).

3.4. יצוין כבר כעת, כי בין חברת [REDACTED], שהנה הצד להסכם, לבין חברת התפעול – לא התקיימו ממילא יחסי עובד מעביד – ועל כך יפורט בהרחבה בהמשך. כמובן שבין הנישום עצמו לבין חברת התפעול – לא התקיימו יחסי עובד מעביד – וגם על כך יוסבר בהמשך.

3.5. לגופו של עניין, ייחוס הכנסות הניהול שקיבלה חברת [REDACTED] בגין מתן שירותי הניהול לחברת התפעול – לנישום, כאדם פרטי – מהווה הלכה למעשה הרמת מסך, שלא בהתאם לדיון הכללי בכלל ודיני המס בפרט, ומעקרת מתוכן את עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, שהנו עיקרון יסודי הן בדין הכללי והן בדיני המס.

3.6. נציין, כי לא בכדי יצר המחוקק את האפשרות ליתן שירותים באמצעות חברה בע"מ, וזאת על מנת שתתקיים הפרדה ברורה בין החברה לבין בעלי מניותיה. כך, לחברה קיימת אישיות משפטית נפרדת, ובהיקש לענייננו – חברת [REDACTED] היא זו שהתקשרה בהסכם, העניקה שירותי ניהול ובגינם קיבלה תמורה. ויודגש: חברת [REDACTED], ולא הנישום.

3.7. על כן, אין מקום לייחס את הכנסות הניהול של חברת [REDACTED], לאחד מבעלי מניותיה.

3.8. עוד נקבע בשומה, כי הסכם ההעסקה בין הנישום לבין החברה, משנת [REDACTED], קבע, כי על הנישום לעשות כל שביכולתו כדי לקדם את עסקיה של החברה. על רקע זה צוין בשומה, כי לא הוברר הצורך בהסכם למתן שירותי ניהול משנת [REDACTED].

3.9. בעניין זה נבהיר כדלקמן:

ראשית, הסכם ההעסקה התייחס [REDACTED] כאדם פרטי. ההסכם נחתם מול החברה בלבד. שנית, הצורך בהסכם למתן שירותי ניהול עלה מאחר והחברה נכנסה לתחום שלא היה מוכר לה, ונוקקה לצורך כך, לניהול ויעוץ. מטעם זה, בחרה חברת התפעול [REDACTED] להתקשר בהסכם למתן שירותי ניהול מול חברת [REDACTED] (ולא מול הנישום). ויודגש: הסכם הניהול נחתם בין חברת התפעול (ולא החברה), לבין חברת [REDACTED] (ולא מול [REDACTED]).

3.10. על כן, הסכם ההעסקה שבין [REDACTED] לבין החברה, חל רק בקשר עם החברה, ואינו חל בקשר עם חברת התפעול. כמו כן, הסכם ההעסקה לא חל על ההתקשרות החוזית שבין חברת [REDACTED], לבין חברת התפעול.

3.11. בשומה צוין, כי לא ניתן הסבר מניח את הדעת מדוע החברה הזדקקה לקבל את שירותי הניהול מהנישום באמצעות [REDACTED] כקבלן עצמאי, במקביל לעבודתו של הנישום כמשנה למנכ"ל החברה.

3.12. בעניין זה נבהיר, כי שירותי הניהול ניתנו לחברת התפעול, ולא לחברה. זאת ועוד, לעבודתו של הנישום בחברה, בשמשו כסמנכ"ל כספים בה – לא היה ואין כל קשר לסוג השירותים שניתנו ע"י חברת [REDACTED] לחברת התפעול (שירותי ייעוץ וניהול). יתרה מכך, נשוב ונציין כי הטענה לפיה שירותי הניהול ניתנו ע"י [REDACTED], פוגעת בעיקרון האישיות המשפטית הנפרדת ומהווה הרמת מסך שלא בהתאם לתנאי הדין. לגופו של עניין – חברת התפעול (ולא החברה) רשאית הייתה להתקשר בהסכם למתן שירותי ניהול וייעוץ מול חברת [REDACTED] (ולא מול [REDACTED]), על מנת לקבל מהחברה את השירותים הייחודיים שנדרשו לה.

4. המהות הכלכלית של העסקה היא מתן שירותים מחברת [REDACTED] לחברת

התפעול

4.1. בשומה צוין, כי הגדרת ההתקשרות בין הצדדים כיחסי קבלן עצמאי-מזמין אינה מכריעה, וכי יש לבחון את מהותה הכלכלית של העסקה. עוד צוין בשומה, כי הכנסות הניהול נרשמו [REDACTED] מטעמים של הגנה משפטית מפני תביעות.

4.2. ראשית נבהיר, כי הכנסות הניהול נרשמו בחברת [REDACTED] מאחר והחברה הייתה זו שהעניקה את השירותים שבגינם ניתן התשלום. בהתאם לזכרון הדברים, בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול, הכנסות הניהול משויכות לחברת [REDACTED] – ואינן יכולות להירשם על שם [REDACTED] כאדם פרטי. כל רישום אחר היה מנוגד למציאות העסקית והמשפטית שמתקיימת בין הצדדים, אשר במסגרתה חברת [REDACTED] זכאית להכנסות הניהול ושהן תירשמונה על שמה.

- 4.3. שנית, עצם הקמת חברת התפעול והשימוש בה בקשר עם ניהול המיזם, בוצע, בין היתר, במתכוון ועל מנת ליצור הפרדה משפטית בין החברה, לבין חברת התפעול, שנוצרה לצרכי הפעלת המיזם.
- 4.4. כך גם זכרון הדברים, שנחתם בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול – נועד להפריד בין שירותיו של הנישום כעובד של החברה, לבין שירותיה של חברת [REDACTED] כקבלן עצמאי לחברת התפעול.
- 4.5. עוד צוין בשומה, כי לא התקבל הסבר מניח את הדעת לכך שהכנסות הניהול הועברו [REDACTED], שהנה חברה בעלת פעילות ונכסים, ולא לחברה חדשה ונטולת נכסים.
- 4.6. בעניין זה נבהיר, כי לא היה כל טעם בהקמת חברה חדשה במציאות בה לנישום כבר קיימת חברה בה הוא מכהן כ- [REDACTED] שנים. שנית, במידה והיה דרוש השקעה במיזם, הרי [REDACTED] היה היכולת הכספית לכך.
- 4.7. בשומה גם צוין, כי הנישום לא משך כספים [REDACTED] באמצעות שכר או דיבידנד.
- 4.8. ראשית, לא ברור הקשר בין משיכת כספים על ידי הנישום לבין סיווג הכלכלי של העסקה. שנית, לגופו של עניין, [REDACTED] מחלקת דיבידנד מעת לעת ובהתאם ליכולת הפירעון שלה.

5. בין הנישום ו/או חברת [REDACTED] לחברת התפעול לא מתקיימים יחסי עובד

-מעביד

- 5.1. בשומה צוין, כי הכנסות הניהול אשר נרשמו כהכנסות [REDACTED] ייוחסו לנישום כהכנסת עבודה, זאת, בין היתר, בהתבסס על הטענה כי בין הנישום לחברה התקיימו יחסי עובד מעביד.
- 5.2. כפי שצוין לעיל, אין חולק על כך שבין הנישום לחברה התקיימו יחסי עובד - מעביד. אולם, הכנסות הניהול שולמו לחברת [REDACTED] עבור השירותים שסיפקה לחברת התפעול. על כן, אם בכלל, יש לבחון האם התקיימו יחסי עובד - מעביד בין חברת [REDACTED], לחברת התפעול.

חברת התפעול התקשרה עם [REDACTED] במעמד של קבלן עצמאי

- 5.3. למעלה מן הצורך נבהיר תחילה, כי בין הנישום לחברת התפעול עצמה – לא התקיימו יחסי עובד-מעביד. ההתקשרות בוצעה מול חברת [REDACTED] ולא מול הנישום, וכל טענה אחרת מהווה הרמת מסך שלא בהתאם לדיון, ופגיעה בעיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, כפי שפורט לעיל.
- 5.4. באשר ליחסיה של חברת [REDACTED] עם חברת התפעול – גם כאן לא התקיימו יחסי עובד – מעביד, כפי שפורט להלן.
- 5.5. המעורבים בחברת התפעול, חברת [REDACTED], חברת [REDACTED], החברה ויועץ נוסף (להלן: "השותפים העסקיים"), החליטו במודע, כי לא יהיו יחסי עובד מעביד בין חברת התפעול לבין, וכי השירותים שסיפקו השותפים העסקיים לחברת התפעול, יהיו שירותים של קבלן עצמאי.
- 5.6. החלטת הצדדים שלא לקיים יחסי עובד מעביד ביניהם לבין חברת התפעול, נבעה ממספר טעמים:

5.7. ראשית, השותפים העסקיים החליטו, מתוך ראייה עסקית, כי כל אחד מהם יישא בסיכון של המיזם. קרי, במידה והמיזם יצליח, השותפים העסקיים יהיו זכאים לתמורה בהתאם להסכם שנחתם מולם. אולם במקרה של כישלון, לא רק שאף אחד מהשותפים לא יהיה זכאי לתמורה בגין שירותיו, אלא כל אחד מהם היה נדרש להזרים מימון לצורך כיסוי הפסדי המיזם.

5.8. בהתאם לכך נקבע, כי חלוקת הרווחים לשותפים העסקיים – במידה והיו כאלה – תשקף הסכמה זו.

5.9. כך גם נקבע בזיכרון הדברים, שנחתם בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול, ולפיו חברת [REDACTED] תהיה זכאית ל-10% מהרווח החשבונאי לפני מס של חברת התפעול, קרי, נושאת בסיכון העסקי של המיזם.

5.10. שנית, שירותי הניהול והייעוץ ניתנו במתכוון ע"י חברת [REDACTED] ולא ע"י הנישום כאדם פרטי על מנת ליצור הגנה משפטית של חברה בערבון מוגבל במישור היחסי שבינו לבין חברת התפעול. כוונת הצדדים הייתה להגן על עצמם מבחינה משפטית שעה שמדובר בתחום שאין לצדדים ניסיון קודם בו ושמעורבת בו רגולציה רבה (הגרלות הימורים), ומשכך חשוף הוא לתביעות משפטיות בסכום גבוה.

לא קיימים יחסי עובד-מעביד בין חברת התפעול [REDACTED] ו/או לנישום על פי הפסיקה

5.11. בדין הכללי קיימים מבחנים הבוחנים את התקיימותם של יחסי עובד מעביד. נסקור את המבחנים הרלוונטיים לעניינו, וניווכח, כי בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול לא התקיימו יחסי עובד מעביד.

5.12. מבחן המרות והפיקוח, שהנו אחד המבחנים החשובים קובע, שיש לבחון האם קיים ביחס לעובד מרות ופיקוח של המעביד, הנותן הוראות כיצד לעבוד ושהעובד מחויב לציית להוראותיו. למבחן זה מספר מאפיינים (ע"א 47/48 אגושביץ נ' פוטרמן, פ"ד ה' (1) 4; דב"ע ל-311/ רון שמואל נ' בית המשותף, פד"ע 42; עמ"ה 138/71 מנאתר חברה לעבודות בע"מ נ' פ"ש ת"א 5, פד"א ה' 194; עמ"ה 80/75 בן שמעון, טוטיאן נ' פ"ש ירושלים, פד"א ח' 401; עמ"ה 999/71 ברקו נ' פ"ש ת"א 4, פד"א ו' 64; עמ"ה 133/76 סריגי ארצי נ' פ"ש ת"א 5, פד"א ט 272, עמ"ה 16/90 אוהלו נ' פ"ש טבריה, פד"א י"ט 39) - שעות העבודה מוגדרות, בדרך כלל, על ידי המעביד; מקום העבודה מוגדר וידוע (בין אם הינו במקום אחד ובין אם הינו באופן מסודר בכמה מקומות); השליטה על אופן ביצוע העבודה הינה בידי המעביד.

5.13. בעניינו, לא חברת התפעול ולא גורם אחר, לא פיקח על השירותים שהעניקה חברת [REDACTED] לחברת התפעול – לא הוגדרו שעות עבודה; החוזה בין הצדדים מצביע על כך שמדובר בחוזה מתן שירותים בין ספק ללקוח; ולמעט השתתפות בוועדת היגוי מדי שבועיים, לא הייתה מחויבות כלשהי ללוח זמנים.

5.14. גם סממנים נוספים אשר עלו בפסיקה (דב"ע נב-1433/ אלהרינאת נ' כפר רות, פד"ע כ"ד 535) מלמדים, כי אין בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול יחסי עובד-מעביד – שני הצדדים להסכם ראו את היחסים ביניהם כיחסי ספק-לקוח; חברת [REDACTED] לא הייתה זכאית להטבות

סוציאליות; לצדדים שלישיים (כגון: רשות המסים), דווחו היחסים כיחסי ספק-לקוח ולא כיחסי עובד-מעביד.

5.15. בע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פ"ש טבריה, פד"א כ"ב 219) נקבע, כי במידה ונישום נושא בסיכון כלכלי עבור שירותיו, כגון קביעת שכר שאינו קבוע, מצביע הדבר על היעדר יחסי עובד-מעביד:

"ההבדל השני אליו מתייחס אדרעי הוא ההבדל המהותי. לדעתו, הרציונל שעומד מאחורי הפקודה מכתוב הבדל מהותי בין נישום עובד לבין נישום עצמאי, והוא הסיכון הכלכלי בו עומד הנישום. לדעת אדרעי, התשובה לשאלה האם מדובר ביחסי עובד מעביד נגזרת בין היתר מהתשובות לשאלות, האם העובד נושא בנטל הכלכלי של ההוצאות, האם לנישום צפוי הפסד כתוצאה מעבודתו, האם הוא נדרש להשקיע סכומים לצורך יצירת מקור הכנסתו, כיצד נקבע שכרו, ומי משלם את הכספים בעבור הסדרים לצורך פרישה, באם נעשים הסדרים כאלו."

5.16. בענייננו, בהתאם לזכרון הדברים שנחתם בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול, חברת [REDACTED] היא זו שנשאה בסיכון הכלכלי עבור שירותיה. קרי, במידה והמיזם היה נכשל, חברת [REDACTED] לא הייתה זכאית לתמורה כלשהי בגין שירותיה, ומעבר לכך, הייתה נדרשת להזרים כספים לצורך כיסוי הפסדי המיזם. על כן, גם אופן קביעת התשלום בגין השירותים והסיכון הכלכלי, מצביע על העדר קיומם של יחסי עבודה בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול.

5.17. בנימוקי השומה, צוין ע"מ 28320-05-12 הקרן תל אביב לפיתוח נגד פקיד שומה תל אביב 5 (ניתן ביום 20.10.2014, להלן: "פס"ד הקרן לפיתוח ת"א"), אשר לכאורה יש להקיש מהאמור בו על ענייננו.

5.18. בעניין זה נבהיר, כי בין המקרה שנדון בפס"ד לבין ענייננו, קיימים הבדלים מהותיים, אשר לצורך הנוחות רוכזו בטבלה הבאה:

ענייננו	פס"ד הקרן לפיתוח ת"א	
שומת מס הכנסה לחברה/הנישום מעניק השירותים בהתאם לסעיף 164 לפקודה (2)2 לפקודה	שומת ניכויים לחברה מקבלת השירותים לפי סעיף 164 לפקודה	גדר המחלוקת
מדובר בהסכם מול חברת [REDACTED] (ולא מול הנישום). ההסכם קובע מפורשות כי השירותים יינתנו ע"י חברת [REDACTED] (בלבד). ההסכם כלל לא מזכיר את שמו של הנישום. בהסכם לא נקבעו חובותיו וזכויותיו של הנישום.	מדובר בהסכם להעסקתו של בן שושן כמנכ"ל המערערת ולא בהסכם לקבלת שירותי ניהול מהחברה שבבעלותו. מדובר בהסכם אישי ומיוחד, משרת אמון. ההסכם קובע את תנאי העסקתו של המנכ"ל, בעל חובות	מאפייני הסכם ההעסקה

ענייננו	פס"ד הקרן לפיתוח ת"א	
	וזכויות למנכ"ל. אין אינדיקציה כלל שמי שמעניק את שירותי הניהול הינו חברת בן שושן.	
בוצע תשלום לחברת [REDACTED] (ולא לנישום) כנגד חשבונית מס אחת לרבעון; לא הופק תלוש לחברת [REDACTED] (ובוודאי שלא הופק תלוש לנישום); לא התקבל שווי רכב והטבות נוספות, רכב ופדיון ימי חופשה. כמו כן, בסיום ההעסקה לא נערך גמר חשבון.	כל חודש הופק לבן שושן תלוש משכורת אשר כלל סכום של 55 אלפי ₪, שווי רכב והטבות נוספות, בן שושן מילא טופס 101, בסיום עבודתו נערך גמר חשבון בדומה בין עובד למעביד וכן קיבל פדיון של ימי חופשה, בן שושן קיבל רכב ונייד בדומה לעובדים במשרדי ממשלה.	תשלומים לגורם שמעניק את שירותי הייעוץ
שנים קודם למועד החתימה על זיכרון הדברים	לאחר הסכם העסקתו של בן שושן בקרן	יום הקמת החברה שבבעלות הנישום
הנישום אחראי על כל נושא הכספים וחלק מנושא התפעול בחברת [REDACTED]	לבן שושן לא היה כל תפקיד נוסף בחברה שבבעלותו למעט מתן שירותים למערערת	פעילות בעל המניות בחברה

5.19. יתרה מכך, בפס"ד הקרן לפיתוח ת"א מבהירה כבוד השופטת אגמון, כדלקמן: "אין באמור בכדי לקבוע כי לא ניתן, באופן עקרוני, לתת שירותי ניהול באמצעות חברה. במקרה שלפני לא כך נעשה הדבר."

5.20. מהאמור לעיל עולה, כי לא התקיימו יחסי עובד-מעביד בין חברת [REDACTED] לבין חברת התפעול, ומשכך אין מקום לסווג את השירותים שהעניקה חברת [REDACTED], כהכנסת עבודה – ובוודאי לא כהכנסת עבודה של הנישום עצמו.

6. פקודת מס הכנסה קובעת כי אין לראות את מתן השירותים כהכנסת

עבודה

6.1. מבלי לפגוע באמור לעיל, ולמעלה מן הצורך, נציין, כי אילו מקרה זה היה נבחן כיום, לאחר תיקון 235 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), הרי שבהתאם לדין זה יש לקבוע, כי ההכנסה ממתן השירותים אינה הכנסת עבודה.

6.2. סעיף 62א לפקודה "בעל מניות מהותי בחברת מעטים", קובע את המקרים בהם תסווג הכנסה ממתן שירותים על ידי חברה, כהכנסת עבודה של בעל מניותיה. הסעיף גם קובע, כי הוראותיו לא יחולו במקרה ובעל המניות כאמור הוא בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה בחברה מקבלת השירותים.

- 6.3. סעיף 88 לפקודה מגדיר בעל מניות מהותי כ: "מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם". אמצעי שליטה מוגדרים באותו סעיף, בין היתר כ"זכות לרווחים".
- 6.4. מהאמור לעיל עולה, כי מקום בו יחיד זכאי ל-10% לפחות מרווחי החברה מקבלת השירותים, הוא יוגדר כלפיה כבעל מניות מהותי, ומשכך לא תסווג הכנסתו ממנה כהכנסת עבודה.
- 6.5. בעניינו, בהתאם לזכרון הדברים, הנישום זכאי ל-10% מהרווח החשבונאי לפני מס של חברת התפעול. משכך, ובהתאם להוראות סעיף 88, הוא מהווה בעל מניות מהותי אשר סעיף 62א קובע במפורש – כי לא יראו את הכנסת היחיד כהכנסת עבודה.
- 6.6. לכן, יש לבחון את עניינו בראי החקיקה הנוכחית, אשר קובעת במפורש, כי אין לראות את מתן השירותים כהכנסת עבודה, אלא כהכנסה עסקית.

7. הכנסת חברת [REDACTED] אינה הסבה ניתנת לביטול

- 7.1. בשומה נקבע כי הכנסות הניהול הוסבו מהנישום לחברת [REDACTED], וכי הסבה זו הנה הסבה הניתנת לביטול בהתאם להוראות סעיף 84 לפקודה, מאחר ולנישום היתה היכולת לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה במישרין או בעקיפין על הכנסות הניהול מתוקף היותו בעל השליטה בחברת [REDACTED].
- 7.2. טענה זו איננה נכונה משפטית ועובדתית.
- 7.3. ראשית יובהר, כי תנאי בסיסי הנדרש לשם הסבת נכס או הכנסה, הוא כי הנכס או ההכנסה היו קודם לכן של המסב (הנישום), כי אם לא היו בידיו (אלא בידיו [REDACTED]) – כיצד יסב אותם?
- 7.4. שנית, בהתאם לקובץ הפרשנות של מס הכנסה, סעיף 84 לפקודה יחול כאשר מתקיים בהסבה אחד משני התנאים הבאים:
- במועד ההסבה הוסכם על החזרת הנכס או ההכנסה למיסב או לבן-זוגו; דהיינו, בעת ההסבה נקבע מראש שהנכס יוחזר למיסב או שההסבה תבוטל, או;
- כשלמיסב או לבן-זוגו הכוח לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה בנכס או בהכנסה. המדובר במקרים שבהם לא נקבע מראש שההסבה תבוטל, אך בידי המיסב נשאר הכוח לשלוט בנכס ובהכנסה או הכוח לבטל את ההסבה בכל עת שיחפוץ.
- 7.5. בעניינו, לא התקיים התנאי הראשון – לא הוסכם על החזרת ההכנסה מהמוסב ([REDACTED]) למיסב (הנישום) – וממילא הכנסות הניהול לא היו בידי הנישום והוא לא הסב אותם.
- 7.6. כמו כן, לא מתקיים התנאי השני – הכנסות הניהול מעולם לא היו בידי של הנישום, כי אם בידיה של חברת [REDACTED] – כך, זכרון הדברים נחתם מולה; השירותים סופקו על ידה; היא הוציאה את החשבונית; הכספים הועברו אל חשבון החברה. שינוי מצב עובדתי אינו בכוחו של הנישום אלא דורש את הסכמתה של חברת התפעול אשר חתומה על זכרון הדברים מול חברת [REDACTED].

7.7. משכך, הכנסות הניהול מעולם לא היו בידי הנישום – ולא היה בכוחו להסב אותם אל חברת

7.8. מהאמור לעיל עולה, כי לא מתקיימת בענייננו הסבה ניתנת לביטול.

8. אין מדובר בעסקה מלאכותית

8.1. בשומה אף נקבע, כי חתימת זכרון הדברים בין חברת [REDACTED] לבין חברת התפעול מהווה עסקה מלאכותית שאחת ממטרותיה היא הפחתת מס בלתי נאותה באמצעות קיזוז הפסדים כנגד הכנסות הניהול בחברת [REDACTED], ומיסוי יתרת הכנסות הניהול בשיעור מס חברות במקום שיעור מס שולי אצל היחיד.

8.2. טענה זו יש לדחות מכל וכל.

8.3. במסגרת ע"א 1211/14 **יחזקאל גוטשל ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, מיסים כט/6 (דצמבר 2015) ה-6 דן ביהמ"ש ביסודותיה של העסקה המלאכותית, שם נקבע, כי יש לבחון את סיווג העסקה באמצעות מבחן דו-שלבי: בשלב ראשון, יש לבחון את השאלה, האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי; ורק בהינתן תשובה שלילית לשאלה זו, יש לבחון, בשלב השני, את מלאכותיות העסקה, בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

8.4. עוד נקבע בפסיקה, כי נישום שביצע תכנון מס לגיטימי ניצל, הלכה למעשה, הטבת מס שהוקנתה לו במפורש בחקיקה, כאשר במצב דברים זה כלל אין זה משנה אם המניע היסודי לפעולתו של הנישום היה האפשרות להפחית את חבות המס, או שמא, הוא הונע על ידי טעם מסחרי כלשהו.

8.5. בהקשר זה, יש לבחון את לגיטימות תכנון המס בהתאם לקביעתו של בית-המשפט העליון בע"א 2965/08 **סגנון תקשוב נ' פקיד השומה** (פורסם בנבו, 21.06.2011), דהיינו על יסוד ההבחנה שהוצעה בספרות בין "תכנון מס חיובי" ובין "תכנון מס שלילי".

8.6. "תכנון מס חיובי" מתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק, שעניינה מתן פטור או הקלה במס. כך, למשל, כאשר הנישום שוקל באיזה אופן להקים את עסקיו, הרי שבחירה, מטעמי מיסוי בלבד, בין פעילות עסקית המבוצעת באמצעות חברה ובין פעילות עסקית המבוצעת שלא באמצעות חברה, מהווה תכנון מס רצוי בעיני המחוקק (ראו גם את ע"א 7566/13 **פקיד שומה למפעלים נוספים נ' ז'ורבין** (פורסם בנבו, 22.06.2015)).

8.7. "תכנון מס שלילי", לעומת זאת, מתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, ועל-דרך ניצול פרצה שהתגלתה בה, כאשר הדרך לאתר תכנון מס שלילי היא תשובה חיובית לשאלה ההיפותטית, האם המחוקק היה משנה את דבר החקיקה לנוכח תכנון המס שביצע הנישום.

8.8. בענייננו, מתן השירותים לחברת התפעול באמצעות חברת [REDACTED] לא היה עסקה מלאכותית. הטעמים למתן השירותים באמצעות חברת [REDACTED] ולא באמצעות הנישום, נסקרו לעיל.

8.9. יחד עם זאת, אף אם נניח שאחת ממטרות ההסדר היה לבצע תכנון מס, הרי שמדובר בתכנון מס לגיטימי, שבו רשאית חברת [REDACTED] לנצל את הטבת המס שהוקנתה לה מפורשות בחקיקה. ויודגש: אף אם ההסכם בין חברת [REDACTED] לחברת התפעול היה נחתם מטעמי מיסוי בלבד (ואין זה כך), הרי שבחירה, מטעמי מיסוי בלבד, בין פעילות עסקית המבוצעת באמצעות חברה ובין פעילות עסקית המבוצעת שלא באמצעות חברה, מהווה תכנון מס לגיטימי.

8.10. מן הצד השני, בענייננו ניתן לקבוע בוודאות, כי לא מתקיים תכנון מס שלילי, שכן, כמוסבר לעיל, המחוקק החריג בסעיף 62א לפקודה סיווג הכנסה כהכנסתו של בעל המניות המהותי בחברה המשלמת.

8.11. לאור כל האמור לעיל, דין השומה להתבטל (ובכלל זה קנס הגרעון שהוטל על הנישום).

8.12. עוד נדגיש, כי בהתאם לפסיקה, נטל ההוכחה במקרה של עסקה מלאכותית מוטל על פקיד השומה.

9. סכום

9.1. לאור האמור לעיל עולה, כי אין לסווג את הכנסותיה של [REDACTED] כהכנסת עבודה של הנישום.

9.2. על כן, יש לקבל ההשגה ולבטל השומות אשר יצאו לנישום, לרבות הפרשי ריבית והצמדה וכן קנסות לרבות קנסות גרעון.

9.3. נודה לקבלת זימון לדיון במשרדכם טרם החלטתכם בהשגה.

בכבוד רב ובברכה,

גיא חן, עו"ד (רו"ח)

שגיא ושות', משרד עורכי-דין