

חובת דיווח מורחבת – תכנוני מס, חוות דעת ועמדות מס

אוקטובר 2017

לאה טבע עכו, רו"ח (עו"ד)-גזית גלוב בע"מ
שאול בן אמוץ, רו"ח, שותף, מחלקת מסים PwC Israel

על הפרק

1. תכנון מס החייב בדיווח

2. דיווח בגין חוות דעת

3. נקיטת עמדה חייבת בדיווח

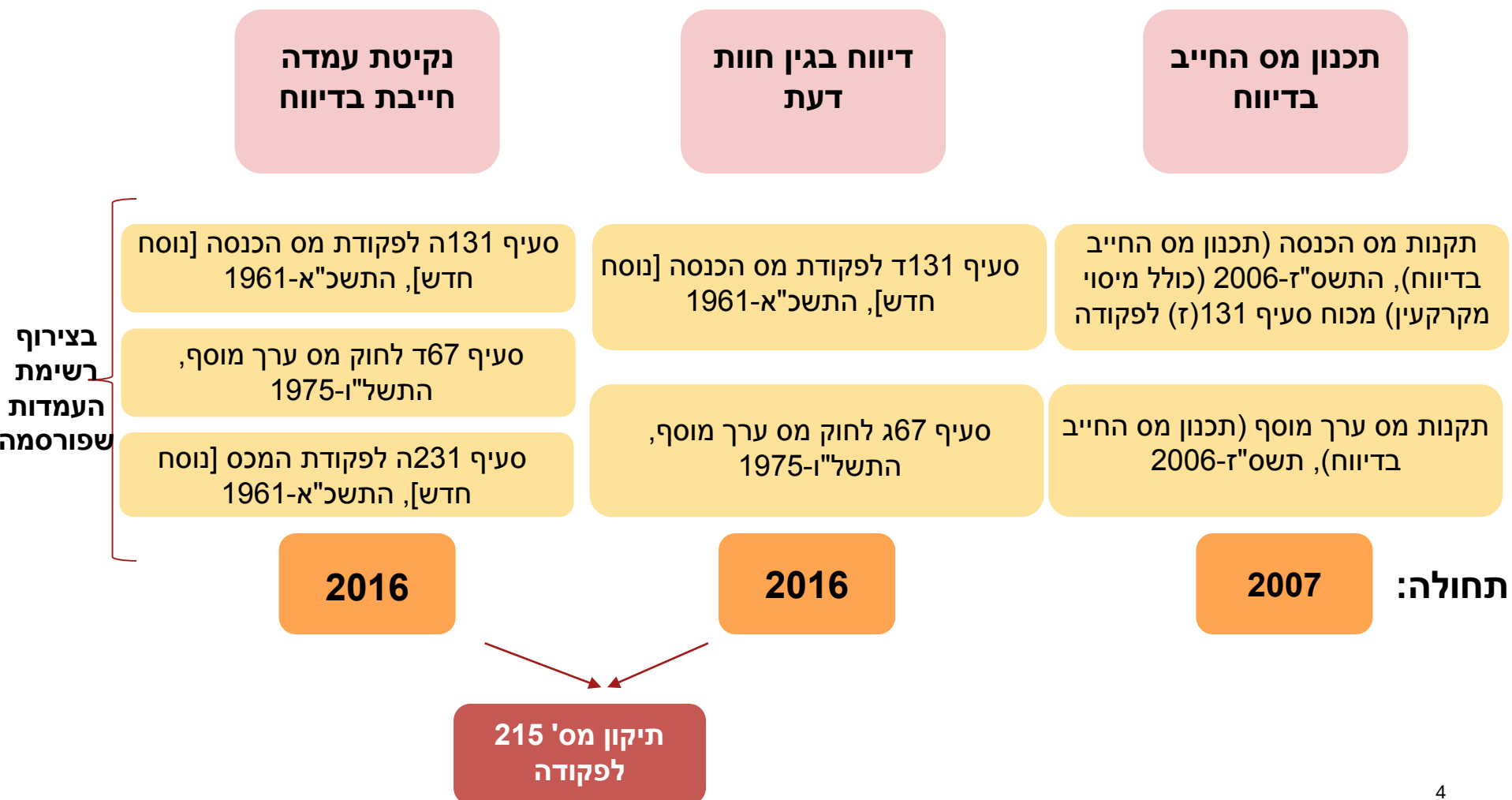


הקדמה

הרקע לחובת הדיווח המורחבת

- במסגרת תיקון 215 לפקודת מס הכנסה, בתוקף החל משנת מס 2016, חוקקו סעיפים 131ד ו-131ה העוסקים בגילוי מורחב הנדרש מנישומים מסוימים במסגרת הדיווח שלהם לרשויות המס. מכוח סעיפים אלה נדרש דיווח על חוות דעת מסוימות ו"עמדות חייבות דיווח" כפי שיפורט בהמשך.
- עשור קודם לכן פורסמו תקנות "תכנון מס החייב בדיווח" מכוח סעיף 131(ז) לפקודה יצוין, כי מדובר ברשימה סגורה של תכנונים שלא עודכנה מאז.
- רשות המיסים רשאית לפרסם עד 50 עמדות חייבות דיווח בשנה במס הכנסה (כאשר לשנים 2016-2017 ניתנת האפשרות ל-100 עמדות בכל שנה). במע"מ ובמכס ניתן לפרסם 25 עמדות חייבות בדיווח בשנה לכל אחד מהם ובשנים 2016-2017, 50 עמדות שנה.
- מכאן, שכיום קיימות שלוש מערכות שונות ונפרדות בדבר גילוי ודיווח מורחב של נישום ביחס:
 1. לביצוע פעולות מסוימות (תכנוני מס). ביחס לחלק מהפריטים קיים רף כספי;
 2. נקיטת עמדה פרשנית מיסוית מסוימת. קיים רף כספי מהותי שרק מעליו חלה חובת דיווח;
 3. קבלת חוות דעת מיסוית מסוימת.

חובות דיווח – מקור חוקי ותחולה



תכנון מס החייב בדיווח

1

תכנון מס החייב בדיווח

בפקודת מס הכנסה, בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק מס ערך מוסף ישנן הוראות הקובעות מהן הפעולות אשר ייחשבו לתכנוני מס החייבים בדיווח. רשימה קבועה/סגורה משנת 2006



2 פעולות במע"מ

גילוי בדוח התקופתי
באמצעות טופס מע"מ
872



13 פעולות במס הכנסה
ומיסוי מקרקעין

גילוי בדוח המס השנתי
באמצעות טופס 1213

חשיפה לסנקציה פלילית (מאסר ו/או קנס), ולקנס גירעון
בשיעור של 30%

לדוגמא:
דמי ניהול
לקרוב
מעל 2
מיליון ₪,
מחילות
חוב
לקרובים,
רכישת
חברה
בהפסדים

2

דיווח בגין חוות דעת

הגדרת "חוות דעת" החייבת בדיווח*

חוות דעת בכתב, חתומה בידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או

נועדה לאפשר "יתרון מס", ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

חלופת "תכנון מדף"

חלופת שכר טרחה

מניסיוננו רוב חוות הדעת הן מוטות עובדות ספציפיות ולכן אינן עונות להגדרת "תוכן אחיד"

תוכן אחיד

יזמת נותן חוות הדעת וחובת סודיות

חוות הדעת ניתנה בתוך שנתיים לשלושה לקוחות, ואינה תלויה בנסיבות מיוחדות של מקבל חוות הדעת

נותן חוות הדעת הציע למקבל מיוזמתו והמקבל חייב בחובת סודיות לגבי תוכנה

שכר טרחה עבור חוות הדעת תלוי בסכום יתרון המס* שיווצר (100,000 ש"ח לפחות בגין חיטכון המס המרבי) מיישום חוות הדעת.

* יתרון מס מוגדר כהפחתת מס, הקלת מס, דחיית מס, אי קיזוז הפסד ואי ניכוי מס במקור.

*לא חלה חובת דיווח על מי שהכנסתו אינה עולה על 3 מיליון ₪ לשנה או חוות הדעת הנוגעת לרווח

דיווח בגין חוות דעת

מס הכנסה ומע"מ

סעיף 131ד לפקודת מס הכנסה וסעיף 67ג לחוק מס ערך מוסף קובעים כי מי שפועל בהתאם לחוות דעת החייבת בדיווח ידווח על כך בדוח שהוא חייב בהגשתו



מע"מ

גילוי באמצעות טופס מע"מ
1345, בתוך 60 ימים מתום
שנת המס שבה התקבל
יתרון המס בגין חוות הדעת

תוקף הסעיף על "חוות דעת"
אשר ניתנו מיום 1 בפברואר
2016 ואילך

מס הכנסה

גילוי באמצעות טופס 1345
המצורף לדוח המס, או
בנפרד ממנו בתוך 60 ימים
מיום קבלת חוות הדעת

תוקף הסעיף על "חוות דעת"
אשר ניתנו מיום 1 בינואר
2016 ואילך

סנקציה: שקול לאי הגשת דוח (סנקציה פלילית) + חשיפה לקנס

גירעון בשיעור של 30%

(אפשרות גם לסנקציה פלילית מכוח סעיף 117(א)(1) לחוק מע"מ)

לא קיימת
חובת המצאת
חוות הדעת
בעת הדיווח

דיווח בגין חוות דעת

טופס 1345

דוח שנתי 2015
1345



דיווח בגין חוות דעת

כאמור בסעיף 131ד 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 131ד לפקודת מס הכנסה, הריני לדווח על קבלת חוות דעת כלהלן: (יש לסמן ✓ בריבוע המתאים)

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

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

3

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

הגדרה:

עמדת הנישום עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח/ עד תום שנת המס החולפת.

למעשה הנישום עלול למצוא עצמו במצב שביצע פעילות במהלך שנת המס ורק בסיומה יתברר לו שעמדתו הינה עמדה חייבת דיווח.

מס' העמדות שפורסמו נכון לשנת 2016:

31 עמדות במס הכנסה

16 עמדות במכס

11 עמדות במע"מ

מטרת הדיווח היא להקל על רשויות המס בזיהוי העמדות הננקטות בהיקפים מהותיים בדוחות המס

אין מדובר בנקיטת עמדה האסורה על פי דין כי אם מחלוקת פרשנית

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

סף כספי ואופן דיווח

סעיף 131ה לפקודת מס הכנסה, סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף וסעיפים 231 ד ו- 231 ה לפקודת המכס קובעים כי נישום העומד בסף הדיווח ונקט בעמדה החייבת בדיווח, ידווח על כך בדוח שהוא חייב בהגשתו



מע"מ

חסכון המס עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או על 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר

באמצעות טופס מע"מ
1346 באופן מקוון, בתוך
60 ימים מתום שנת המס*

מכס

חסכון המס עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או על 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר

באמצעות טופס מכס 1346
באופן מקוון, בתוך 60 ימים
מתום שנת המס

מס הכנסה

חסכון המס עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנות מס לכל היותר

באמצעות טופס 1346
המצורף לדוח המס או בתוך
60 ימים ממועד הגשת
הדוח השנתי

סנקציה: שקול לאי הגשת דוח דוח + חשיפה לקנס גירעון בשיעור של 30%

(אפשרות גם לסנקציה פלילית מכוח סעיף 117(א)(1) לחוק מע"מ)

נקיטת עמדה חייבת בדיווח הוראת הדין:

"עמדת רשות המיסים תנוסח בלשון ברורה ומובנת..."*



ביחס לעמדות מסוימות, אופן הצגת עמדת הרשות ותיאור הסביבה שבה יש להחילה מעלה שאלות, ספקות ומקשה על קבלת החלטות ודיווח יעיל. במקרים מסוימים עמדות אלו נראות כסוג של **"חקיקה מנהלית"** (בעבר כונתה כ"חקיקה באמצעות חוזר") מדובר בתופעה שאינה רצויה, אשר באה חלף הסדרת והשלמת תהליכי חקיקה.

*סעיף 131ה(ב)(2) לפקודה

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

עמדות נבחרות - מס הכנסה

העמדה	תיאור העמדה	דגשים לתשומת לב
1/2016 דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך	חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, <u>יהא הדיבידנד חייב במס חברות בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה.</u>	- בשונה מסעיף 100א1 שנועד למסות את מחלק הדיבידנד, עמדה זו דנה במיסוי מקבל הדיבידנד - כמו-כן, "רווחי שיערוך" לעניין זה עשויים לכלול גם רווחי אקוטי
2/2016 רווחי שיערוך בחברה משפחתית/ בית	בעל מניות המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית אשר מקורו <u>אינו בהכנסה החייבת המצטברת</u> - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125 ב לפקודה.	הוראות הדין ביחס לחברה משפחתית בעבר לעומת היום, היקף תחולה והיעדר הוראה מקבילה בחברת בית
4/2016 זקיפת שווי שימוש	זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987, ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.	- אימוץ תוצאות פס"ד ב.ד. מיקוד תקשורת וביטחון - Safe Tax - חוזר מס הכנסה מיום 21 באוקטובר 2014 לעניין אופן מיסוי שווי השימוש ברכבי מאגר/איגום - תחילת הליך בוועדת הכספים
7/2016 קבלת אישורים במועד הגשת הדוחות	כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מו"פ וכו') <u>ולא נמצא בידיו האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.</u>	שונה מהפרקטיקה כיום, לעיתים רבות חל עיכוב של שנים בקבלת אישורים

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

עמדות נבחרות - מס הכנסה

העמדה	תיאור העמדה	דגשים לתשומת לב
16/2016 קיצוז 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, אינו רשאי לקצז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל	סוגיית זיכוי מס זר בחלוקת דיבידנד- חוזר מס הכנסה 05/2004.
27/2016 הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות הפקודה	חשוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל, ייעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה	- פערי GAAP לצרכי מס, דיווח בישראל על פי דוחות K-1, כללי המרה, קיצוזי הפסדים, פחת, הוראות חנ"ז וכיוצ"ב. - יתרון המס נבחן בפער בין חבות המס לפי העמדה לבין חבות המס שחושבה על ידי תושב ישראל
28/2016 קיצוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ	במקרה בו ניתן לקצז הפסדים ברי קיצוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקצז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיצוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ	- בעקבות פס"ד אמות - נוצר במקרים מסוימים עיוות מס בשל אובדן זיכוי מס זר

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

עמדות נבחרות - מע"מ

העמדה	תיאור העמדה	דגשים לתשומת לב
1/2016 ניכוי מס תשומות בחברת החזקות	חברת החזקות המעניקה שירותי ניהול ומתן אשראי לחברות המוחזקות על ידה <u>רשאית לנכות מס תשומות כלהלן:</u> • בשל תשומות כלליות - ניכוי בשיעור של 25%; • בשל תשומות ישירות המשמשות לביצוע עסקאות חייבות במס - ניכוי של עד 66.67%; • בשל תשומות ישירות שאינן משמשות לביצוע עסקאות חייבות במע"מ - לא ניתן לנכות מס תשומות.	• "חברת החזקות" - חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במימוש ההוני/השקעתי (הפקת הכנסות מחברות בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות). • בהתאם לעמדה, גם חברה המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהשיעורים המצוינים, לדווח על נקיטת עמדה. • פסיקה "כלכלית" חדשה בעניין פס"ד רוזבאד רלוונטית לסיווג חברות ומודל הפעילות שלהן

העמדה מעלה סוגיה מהי
חברת החזקות?

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

עמדות נבחרות - מע"מ

העמדה	תיאור העמדה	דגשים לתשומת לב
2/2016 ייבוא שירותים מחו"ל	שירות שניתן על ידי תושב חוץ הנצרך בפועל בישראל / נועד לצריכה בישראל / ניתן בקשר לנכס בישראל <u>ייחשב כשירות מיובא לישראל וחובת תשלום המע"מ בשל הייבוא תחול על הקונה</u> שיידרש להפיק חשבונית מס עצמית ולדווח על העסקה לצרכי מע"מ (אלא אם כן הבנק ניכה מע"מ במקור בעת העברת התמורה לתושב החוץ).	• סוגיית תחולת מע"מ על יבוא שירותים לאחר ביטול חוק יבוא שירותים מצוי במבחן הפסיקה כיום.

העמדה מעלה סוגיה מהו
התוקף החוקי להליך הנדרש
ע"י הקונה?

נקיטת עמדה חייבת בדיווח

עמדות נבחרות - מע"מ

העמדה	תיאור העמדה	דגשים לתשומת לב
5/2016 ייבוא שירותים מחו"ל	שירות הניתן בגין נכס המיובא לישראל <u>אשר</u> <u>אינו חב במע"מ לצורכי מכס, יחויב בשיעור</u> <u>מע"מ מלא.</u>	

תודה על ההקשבה!

שאול בן אמוץ, רו"ח שותף מיסים
טלפון: 03-7954489
Shaul.BenAmotz@il.pwc.com

בקרו באתר
הבלוגים שלנו

www.pwcblogs.co.il

בקרו באתר
האינטרנט שלנו

www.pwc.com/il



©2017 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

At PwC, our purpose is to build trust in society and solve important problems. We're a network of firms in 158 countries with more than 236,000 people who are committed to delivering quality in assurance, advisory and tax services. Find out more and tell us what matters to you by visiting us at www.pwc.com.