



כ' אייר תשס"ח  
25 מאי 2008

## הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 5/2008 - חטיבת שומה וביקורת

### הנדון: תקופת שומה מיוחדת- סעיף 7 לפקודה

#### רקע

סעיף 7 לפקודת מס הכנסה מעניק סמכות למנהל לאשר תקופת שומה מיוחדת, תקופה המוגדרת כתקופה של שנים עשר חדשים רצופים שתחילתה במועד אחר מ-1 בינואר, במקרים המפורטים בסעיף.

עד לאחרונה, נוהל בקשת האישור לתקופת שומה מיוחדת כלל פניה למנהל. על נישום הפונה היה להגיש בקשה על גבי טופס 2604 "בקשת הנישום לאישור תקופת שומה מיוחדת" ופקיד השומה התבקש לחוות דעתו על הבקשה, לפני שתקבל החלטת המנהל.

לאור ניסיון העבר והעובדה כי פקיד השומה הוא זה שהיה העורך, בפועל, את הבדיקה וממליץ למנהל על סמך הנתונים הרלבנטיים הכלולים בטופס 2604 ועל סמך תיק השומה המתנהל במשרדו, הוסמכו פקידי השומה, באופן שמי, לשמש בתפקיד סגן מנהל לעניין סעיף 7 לפקודה, כך שלפקיד השומה הסמכות, ממועד הסמכות ואילך, לקביעה/לאישור/לדחייה/לביטול קביעת שנת מיוחדת, על פי שיקול דעתו.

לאור האמור לעיל ולאור הסמכתם של פקידי השומה כאמור לעיל, הבקשות תופנינה ישירות אל משרדי השומה.

#### הנחיות לפעולה

פקיד השומה יבדוק את קיום הדרישות הקבועות בסעיף 7 לפקודה עפ"י האמור להלן:

1. סוגי התאגידים / הנישומים לגביהם ניתן לאשר תקופת שומה מיוחדת יהיו רק אלה המפורטים בסעיף 7(א) ו-7(ב) לפקודה, עפ"י הפירוט הבא:

א. קרן להשקעות משותפות בנאמנות, כמשמעותה בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א – 1961.

ב. חברה ממשלתית כמשמעותה בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה – 1975.

ג. חברה שמניות שלה רשומות למסחר בבורסה שהוכרה לעניין חוק להשקעות משותפות בנאמנות, התשכ"א - 1961.

ד. חברה ש- 51% לפחות מהון מניותיה ומכוח ההצבעה בה מוחזקים בידי חברה תושבת חוץ שמניות שלה נסחרות בבורסה מחוץ לישראל, או חברה שהזכות לקבל 51% לפחות מרווחיה היא בידי חברה תושבת חוץ כאמור.

ה. בנוסף לאמור בסעיף (א) לעיל, רשאי המנהל לקבוע תקופת שומה מיוחדת גם לנישום שיש לו יחסים מיוחדים, בין במישרין ובין בעקיפין, עם חברה שנקבעה לה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיפים קטנים (א2) עד (א4) דלעיל ובלבד, שיקבע כאמור רק אם הסכים לכך הנישום.

לשם כך, כאשר ישנה פניה, על פקיד השומה לבחון האם ישנן תאגידיים נוספים להם יחסים מיוחדים עם החברה הנדונה וליזום במקרה הצורך, שינוי מועד שנת מס.



1. לא ניתן לאשר תקופת שומה מיוחדת למי שאינו עומד בכל תנאי הסעיף.
2. במקרה של בדיקת עמידה בתנאי סעיף 7(א)4 לפקודה, כאשר מוגשת בקשה לתקופת שומה מיוחדת של חברה תחת הנימוק ש- 51% מהון מניותיה ומכוח ההצבעה בה או, הזכות לקבל 51% לפחות מרווחיה הם בידי חברה תושבת חוץ שמניותיה נסחרות בבורסה מחוץ לישראל, יש צורך לדרוש לצורך הבדיקה המצאת הוכחות לכך, לרבות תרשים אחזקות. הדבר נכון גם כאשר מדובר בשרשרת של חברות.
3. יודגש שסעיף 7(א)4 עוסק בהחזקה במישרין בלבד. זאת, באבחנה מסעיף ב' העוסק ביחסים מיוחדים בין הנישום לחברה אחרת, במישרין או בעקיפין, העומד בפני עצמו ומהווה את סמכות פ"ש לדרוש שנת מס מיוחדת במקרים מסוימים.
4. במקרים בהם מדובר בקבוצת חברות קשורות כאשר חלק מהן פנו בבקשה לאישור תקופת שומה מיוחדת, יש מקום לשקול הפעלת סמכותו של המנהל ולהתנות את אישור הבקשה למבקשות האישור ליתר חברות הקבוצה לפי סעיף 7(ד) לפקודה.
5. לפי סעיף 7(ד) רשאי המנהל להתנות תנאים לקביעת תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף זה ואף רשאי הוא שלא לקבוע תקופת שומה מיוחדת לחברה, כאמור בסעיף קטן (א)2(2) עד (4), אם לא נקבעה לנישום, שיש לו יחסים מיוחדים עימה, בין במישרין ובין בעקיפין, תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (ב). יוזכר שסעיף קטן ב' עוסק בקביעת שנת מס מיוחדת למי שיש לו יחסים מיוחדים עם החברה.
6. סעיף 7(ה) קובע, כי אם קבע הנציב תקופת שומה מיוחדת, רשאי הוא לבטל את קביעתו, גם עפ"י בקשת החברה והכול, אם ראה טעמים סבירים לעשות כן, ורשאי הוא לקבוע בהקשר לביטול כאמור, כל תיאום שייראה לו צודק וסביר: ביטול כאמור, שנעשה שלא לבקשת הנישום, ייכנס לתוקפו בתום תקופת השומה המיוחדת שבה נעשה הביטול.
7. ככלל, בקשות לתקופת שומה מיוחדת לא יאושרו באותם מקרים בהם סבור פקיד השומה כי בקשה פלונית מפחיתה או עלולה להפחית את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של בקשה פלונית היא הימנעות כלשהיא ממס או הפחתת מס, כלשהיא, בלתי נאותה.
8. לדוגמא: תכנון פעילות ומועדי דיווח עם צדדים קשורים, הקדמת הפסדים או דחיית הכנסות, דחיית שנת ההפעלה לעניין חוקי עידוד השקעות הון ועוד.
9. במקרים בהם אישור שנת מס מיוחדת יוצר עיוותי מס, כדוגמת שינויים בשערי מס בין שנות מס, הניתנים לנטרול ע"י תאומים מסוימים, קיימת לפקיד השומה סמכות בסעיף 7(ג) להטיל מס לכל תקופה, בכפוף להתאמות ו/או עריכת תיאומים מסוימים.
10. בנוסף לבדיקת התנאים המנויים בסעיף 7 ובדיקה בדבר העדר תכנון מס אפשרי יש להקפיד שהבקשה תהיה לשם התאמת תאריכי דוחות ולא לשם נוחות בלבד.
11. דגשים במסגרת אישור תקופת שומה מיוחדת:
  - א. לכל בקשה, חובה שיצורף טופס 2604.
  - ב. תקופת שומה מיוחדת תצוין לפי השנה הקלנדרית בה חל האחד באפריל שבתוך אותה קופת שומה מיוחדת לפי סעיף 241 לפקודה.
  - ג. באישור אשר יופק ע"י פקיד השומה יפורטו יום תחילת שנת המס בתקופת השומה המיוחדת.



- ד. מועד הגשת הדוח יהיה בהתאם לסעיף 132 (ב)2 לפקודה ומועד הטיפול בדוחות והתיישנות, סמכויות פקיד השומה יהיו בהתאם לסעיפים 145 לפקודה ו-152 לפקודה ויום סיומה.
- ה. קנסות בגין אי הגשת דוח יוטלו בהתאם לקבוע בסעיף 188 לפקודה.
- ו. על פ"ש להתאים את המועדים הקבועים בסעיפים השונים בפקודה לעניין שנת מס לתקופת השומה המיוחדת וזאת לעניין קביעת המקדמות, ניצול מקדמות בשל הוצאות עודפות, חישובי ריבית והפרשי הצמדה לעניין הגביה וכו'.
- ז. ציון תקופת שומה מיוחדת נמצא בשאלת ITAM תחת הנתון חודש מאזן מיוחד. המספר שמופיע בשאלתא מציין את החודש האחרון של שנת המס. לעניין הוראות מעבר לשנת מס קלנדרית וסמכויות המנהל ופקיד השומה לעניין שנת מס מיוחדת, יש לשים לב לפרק הוראות מעבר וסמכויות לשנת מס קלנדרית (תיקון מס' 71 ו-72 לפקודת מס הכנסה).
6. על האישור של פקיד השומה להתייחס לתיאומים שונים הנדרשים, ולציין אותם, ככל שהדבר דרוש, באישור שיוצא על ידו (לעניין זה ראה סעיף 7(ד) לפקודה).
7. יש להגביל את תוקף האישור לתקופה של 5 שנים ולהכניס את התיק לתוכנית עבודה במיוחד במקרים בהם מתבקש אישור נוסף.
- האמור אינו יחול במקרים בהם מדובר בקרנות נאמנות אשר לגביהן תקופת מס מיוחדת נקבעת עפ"י חוק השקעות משותפות בנאמנות, התשכ"א – 1961.
8. במסגרת בקורת בתיק בו אושרה בעבר תקופת שומה מיוחדת, יש לבדוק האם הנישום עדיין עומד בתנאי הסעיף. יש לבטל אישורים קודמים אם לא התקיימו לגבי הנישום התנאים שבסעיף.
9. לנוחותכם – רצ"ב:
- א. בקשה למילוי טופס 2604 – נספח א'
- ב. נוסח מכתב אישור – נספח ב' – נוסח מומלץ – תיק חדש – שנת פעילות ראשונה.
- ג. נוסח מכתב אישור – נספח ג' – נוסח מומלץ – תיק קיים – שינוי תקופת שומה מיוחדת.
10. להלן הבהרות ביחס לתקופות לקביעת שנת מס:
- א. שנת מס קלנדרית תחל ביום 1 בינואר ותסתיים ב-31 בדצמבר ויכולה להמשך עד 31/3 כלומר, 15 חודשים לכל היותר, ותחשב לאותה שנת מס.

#### לדוגמא:

- בשנת 2006 הוגשה בקשה לשנת מס מיוחדת.  
ב-1 בפברואר - 31/1 של השנה העוקבת.  
לפיכך, שנת המס הנוכחית תהא 1/1/2006 בינואר ועד 31/1/2007 ותכלול, איפוא, 13 חודשים.
- ב. שנת מס יכולה להתחיל ביום 1 באפריל ולהסתיים ב-31 במרץ של השנה העוקבת, ותחשב כשנת המס הנוכחית.

#### לדוגמא:

- שנת המס 2006 נקבעה כשנת מס מיוחדת תחילתה ב-1/4/2006 וסופה ב-31/3/2007.  
והיא תחשב כשנת מס 2006.



ג. שנת מס יכולה להתחיל בכל מועד שבין ה- 1 בינואר ועד ה- 1 באפריל ולהסתיים, לכל המאוחר, ב- 31 במרץ של השנה העוקבת, ותיחשב כשנת המס הנוכחית.

#### לדוגמא:

שנת המס 2006 נקבעה בשנת מס מיוחדת תחילתה 1/2/2006 וסופה ב- 31/3/2007 והיא תחשב כשנת מס 2006.

ד. שנת מס שתחל לאחר חודש אפריל (מאי/יוני ועוד) ותסתיים לאחר ה- 30 באפריל של השנה העוקבת תחשב לשנת המס הבאה.

#### לדוגמא:

שנת המס שתחילתה מה- 1/5/2006 וסופה 30/4/2007 תחשב כשנת מס 2007.

11. האישור במחשבי שע"מ מופק עפ"י חודשים מלאים. לפיכך, על אף שכתוב באישור לדוגמא: שנת מס שתחל מ- 15/2/06 ועד 14/1/07 יופיע בשאילתא ITAM ו/או בשאילתא 181, 002 (תל"ם) מועד שנת מס "01" בהתאם לחודש של תום שנת המס (שנת מס שתחל ב- 1/1 ותסתיים ב- 31/12 יופיע מועד שנת המס "12").

האישור בדבר מועד שנת מס מסוימת – יהא על סמך החודש האחרון של שנת המס.

#### לדוגמא:

שנת מס שמסתיימת בחודש אפריל תסומן כמועד שנת מס "04" וכי"ב.

12. בתיק בו אושר בעבר שנת מס לתקופות מיוחדות והחברה ביקשה לחזור לשנה קלנדרית רגילה יופיע באישור החדש מיום - יום לאחר תום התקופה המיוחדת ועד לתום שנת המס דהיינו 31/12/00

13. העתקים מהאישור יש להעביר לראש צוות דלפק סיוע תל"מ בטלפון: 5688375/5688389 - פקס

14. עם פרסום הוראת ביצוע זו, הוראת ביצוע 31/86 מבוטלת.

**ב ב ר כ ה**

**רשות המסים בישראל**



## נספח ג' – תיק קיים (ישן)

תאריך: עברי \_\_\_\_\_  
לועזי \_\_\_\_\_

לכבוד

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

א.נ.,

הנדון: שם החברה \_\_\_\_\_ + תיק מספר \_\_\_\_\_  
בקשה לאישור שנת מס מיוחדת  
סימוכין: שלכם מיום \_\_\_\_\_

לאור האמור במכתבכם שבסימוכין ובתוקף סמכותי לפי סעיף 7(א) לפקודת מס הכנסה, הריני לאשר לחברה שבנדון תקופת שומה מיוחדת החל משנת המס \_\_\_\_\_.

- א. שנת המס \_\_\_\_\_, תחל ביום \_\_\_\_\_ תסתיים ביום \_\_\_\_\_ ותכלול איפא, \_\_\_\_\_ חודשים.
- ב. החל משנת המס \_\_\_\_\_ 200 תחל שנת המס ביום \_\_\_\_\_ ותסתיים ביום \_\_\_\_\_ של השנה העוקבת.
- ג. בכל מקרה, בו חל שינוי בעובדות שהיוו בסיס לקביעה ובהתאם להוראות סעיף 7(א) לפקודת מס הכנסה, יש להודיע לפקיד השומה.

**בכבוד רב**

**פקיד השומה**

העתק: מר אהרון אליהו, רו"ח – סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת  
" : גבי תרצה גורטלר, רו"ח – מנהלת מחלקת פיקוח ובקרה  
" : מר/גבי \_\_\_\_\_ - גובה ראשית  
" : מר/גבי \_\_\_\_\_ - רכזת חוליה  
" : גבי יפה אוסדון, שע"מ



## נספח ב' תיק חדש (שנת פעילות ראשונה)

תאריך: עברי \_\_\_\_\_  
לועזי \_\_\_\_\_

לכבוד

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

א.נ.,

הנדון: שם החברה + תיק מספר  
בקשה לאישור שנת מס מיוחדת  
סימוכין: שלכם מיום \_\_\_\_\_

לאור האמור במכתבכם שבסימוכין ובתוקף סמכותי לפי סעיף 7(א) לפקודת מס הכנסה, הריני לאשר לחברה שבנדון תקופת שומה מיוחדת החל משנת המס \_\_\_\_\_.

א. שנת המס \_\_\_\_\_, השנה הראשונה לפעילות, תחל אם כן ביום הקמת החברה ותסתיים ביום \_\_\_\_\_ ותכלול איפא, \_\_\_\_\_ חודשים.

ב. לאחר מכן, תחל שנת המס \_\_\_\_\_, 200, תחל ביום \_\_\_\_\_ ותסתיים ביום \_\_\_\_\_ של השנה העוקבת.

ג. בכל מקרה, בו חל שינוי בעובדות שהיוו בסיס לקביעה ובהתאם להוראות סעיף 7(א) לפקודת מס הכנסה, יש להודיע לפקיד השומה.

**בכבוד רב**

**פקיד השומה**

העתק: מר אהרון אליהו, רו"ח – סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת  
" : גבי תרצה גורטלר, רו"ח – מנהלת מחלקת פיקוח ובקרה  
" : מר/גבי \_\_\_\_\_ - גובה ראשית  
" : מר/גבי \_\_\_\_\_ - רכזת חוליה  
" : גבי יפה אוסדון, שע"מ