

כ"ח סיון, תשס"ד
17 יוני, 2004

אל: תפוצה א', נצ(1), ב'(3), ג'(2), ד'(2), ו'

חוזר מס הכנסה 9/2004 - תכנון ומדיניות / היחידה למיסוי בינלאומי

הנדון: הרפורמה במס הכנסה - כללי המרה לשקלים חדשים

1. רקע

1.1. בחודש יולי 2002 אושר בכנסת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב – 2002 ובהמשך אושר בכנסת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132)(תיקון), התשס"ב – 2002 **(שניהם ביחד ייקראו להלן - תיקון 132 או התיקון)**.

1.2. עם המעבר לשיטת המיסוי הפרסונלית במסגרת הרפורמה במס והרחבת בסיס המס במישור הבינלאומי נוצר מצב לפיו כלל ההכנסות של תושבי ישראל שמקורן מחוץ לישראל חייבות במס לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 **(להלן - הפקודה)**.

1.3. במסגרת תיקון 132 לפקודה נחקק סעיף 240א המסמיך את נציב מס הכנסה לקבוע כללים לפיהם יתורגמו לשקלים חדשים סכומי הכנסות, הכנסות חייבות, הפסדים, הוצאות ומיסים שמקורם מחוץ לישראל, וזאת לשם יישום הוראות הפקודה המהותיות. יודגש כי אין מטרתו של סעיף זה לשנות את הוראות המס המהותיות אלא לקבוע הוראות טכניות לגבי תרגום סכומים הנקובים במטבע חוץ לשקלים חדשים. תוך שימוש בסמכות זו קבעה נציבת מס הכנסה את כללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים), התשס"ג – 2003 **(להלן - כללי המרה או הכללים)**.

1.4. מטרת חוזר זה הינה לפרט את אופן יישום הכללים שנקבעו במישורים השונים ולהמחיש את דרך היישום באמצעות דוגמאות מספריות.

2. עקרונות מרכזיים בתרגום הכנסות מחו"ל

2.1. כללי ההמרה קובעים כאמור שורה של הוראות באשר לדרך תרגומן של הכנסות, הוצאות, תשלום מסי חוץ וכו' לשקלים חדשים. להלן רשימת קווי עקרונות כלליים העולים מכללי ההמרה:

- **כללי ההמרה מכח סעיף 240א לפקודה אינם יוצרים כל שינוי בהוראות המהותיות של פקודת מס הכנסה, אינם קובעים כיצד יש לסווג הכנסה שמקורה בהפרשי שער במקרים של תרגום בשני מועדים שונים (מועד ביצוע העיסקה ומועד התזרים). כללי התרגום גם אינם מתערבים או משנים דבר בנושא עיתוי ההכרה בהכנסה ואינם משנים את שיטת הדיווח של הנישום.**
- כל אלה ייקבעו לפי ההוראות המהותיות של הפקודה בדבר ייחוס מרכיב המימון שנוצר לסעיף המתאים בדוחות הכספיים ובהתאם לכללים בדבר שיטת הדיווח על ההכנסה. כללי ההמרה משמשים ככלי טכני לשם תרגום ההכנסה לשקלים חדשים בלבד.
- המרת הכנסות והוצאות בעסק או במשלח יד לשקלים חדשים תיעשה בשני מועדים: במועד ביצוע העיסקה ובמועד התזרים, אם מדובר בשני מועדים שונים.
- "הכנסות פסיביות" שמקורן בחו"ל (שמקורן סעיפים 2(4) – 2(7) לפקודה וכן הכנסות שמקורן סעיף 2א לפקודה) יתורגמו לשקלים חדשים במועד התזרים, קרי – במועד קבלת ההכנסה, תשלום ההוצאה או המס וכו'.
- הכנסת חברת משלח יד זרה והכנסת בעל שליטה בחברה נשלטת זרה יתורגמו לפי השער היציג של מטבע מדינת המושב של החברה הזרה בתום שנת המס של חברת משלח היד הזרה או בתום תקופת השומה של החני"ז.
- רווחי הון יחושבו כך שהתמורה תתורגם לפי שער החליפין היציג ביום המוקדם שבין יום המכירה ויום קבלת התמורה בעד המכירה. המחיר המקורי יחושב לפי השער היציג במוקדם שבין יום הרכישה ויום התשלום.
- מסי חוץ יתורגמו לשקלים חדשים באחד משלושה מועדים, בהתאם למועד תשלומם:

1. אם שולמו במהלך שנת המס – התרגום יהיה לפי שער יום התשלום בפועל;

2. אם שולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה התחייבה במס הכנסת החוץ בישראל – התרגום יהיה לפי השער היציג בתום שנת המס בה התחייבה ההכנסה בישראל;

3. אם שולמו לאחר חלוף 24 החודשים האמורים - התרגום יתבצע לפי השער היציג ביום התשלום (אך הזיכוי יתאפשר רק בשנת המס בה שולמו מסי החוץ או מאוחר יותר – בכפוף לכללי הזיכוי ממסי חוץ).

▪ אם נוצרו לאחר תרגום ההכנסות וההוצאות לשקלים חדשים הפסדים ברי קיזוז, הם יועברו לשנים הבאות כשהם בשקלים חדשים ומבלי להמירם בחזרה למונחי מטבע חוץ.

▪ ככלל, השער של המטבע בו ייעשה שימוש בתהליך ההמרה הינו השער היציג שפרסם בנק ישראל למטבע בו התבצעה עיסקה, התקבלה הכנסה, שולמה הוצאה, נרכש או נמכר נכס או שולם מס זר.

3. המטבע, שער ההמרה וסכומים בשקלים

3.1. סעיף 1 לכללים מגדיר מהו שער החליפין בו ייעשה שימוש לצורך תרגום סכום מטבע חוץ לשקלים חדשים.

3.2. עפ"י הגדרת "שערו היציג של המטבע" יש לעשות שימוש בשער היציג של המטבע הרלוונטי המתפרסם ע"י בנק ישראל באותו יום עסקים, ואם לא היה מסחר באותו יום או שלא נקבע באותו היום שער יציג מסיבה כלשהי – השער היציג הידוע באותו היום. במקרה שבו בנק ישראל אינו מפרסם שער חליפין יציג למטבע מסויים, יש לעשות שימוש בשער ההמרה של אותו מטבע ביחס לדולר של ארה"ב, וממנו לתרגם שוב לשקלים חדשים. רשימת המטבעות להם מפרסם בנק ישראל שער חליפין יציג מובאת בנספח א' לחוזר.

לדוגמה:

ביום 1.3.2003 בוצעה פעולה בסכום של 100,000,000 דינרים עירקיים. להלן שערי ההמרה הרלבנטיים לחישוב סכום הפעולה בשקלים חדשים:

- שער המרת דינר עירקי לדולר ארה"ב באותו מועד – 3,248.4 דינר לדולר.
- שער ההמרה של דולר ארה"ב לשקלים חדשים – 4.8230 ₪ ל דולר.

סכום הפעולה האמורה בשקלים חדשים :

$$\frac{100,000,000}{3,248.4} * 4.8230 = \text{₪ } 148,473$$

3.3. עוד מגדיר הסעיף מהו המטבע הרלוונטי לצורך תרגום הסכומים הנקובים במט"ח לשקלים חדשים. עפ"י הגדרת "מטבע", יש לעשות שימוש בשער היציג של המטבע בו מתבצעת העיסקה, מתקבלת ההכנסה, משולם המס או ההוצאה, נרכש נכס או נמכר נכס. כך למשל עלות המלאי בעסק באנגליה שנרכש דוקא בדולרים תתורגם לשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר ולא לפי שער הליש"ט.

3.4. לגבי פעולות אשר התבצעו בשקלים חדשים קובע סעיף 9 לכללים כי אלה לא יומרו למונחי מטבע חוץ אלא יישארו בערכם השקלי לעניין חישוב ההכנסה החייבת.

4. כללי המרת הכנסות מעסק בחו"ל

4.1. בהתאם לסעיף 2 לכללים, הכנסות חוץ שמקורן בסעיף (1)2 לפקודה וכן הוצאות שהוצאו בייצורן, לרבות רכישות מלאי, יתורגמו לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע במועד שבו הופקה או נצמחה ההכנסה ובמועד שבו הוצאה ההוצאה. בשלב הבא יתורגם הסכום במועד קבלתו או במועד תשלומו בפועל, לפי העניין.

4.2. המשמעות הינה שבשלב הראשון יתרגם העסק כל פעולה ביום ביצוע העיסקה. בהמשך יהא על העסק לבצע פעולת תרגום נוספת בעת ביצוע התשלום, בין אם מדובר בהכנסה, בהוצאה, בתשלום מס וכו'. אם מדובר בעסק המדווח על בסיס מזומנים – התרגום יהיה לפי שער היציג של המטבע במועד שעל הנישום להכיר בהכנסה או בהוצאה (כלומר – כאשר זו מתקבלת או משולמת בפועל, אלא אם נקבעה הוראה אחרת בפקודה לגבי מועד הדיווח).

4.3. כאמור, כללי ההמרה אינם יוצרים כל שינוי בהוראות המהותיות של פקודת מס הכנסה, אינם מתערבים או משנים דבר בנושא עיתוי ההכרה בהכנסה ואינם

קובעים כיצד יש לסווג את ההכנסה שמקורה בהפרשי שער שבין פעולת התרגום במועד ביצוע העיסקה לבין הסכום המתקבל בפעולת התרגום במועד התזרים. כל אלה ייקבעו לפי ההוראות המהותיות של הפקודה בדבר ייחוס מרכיב המימון שנוצר לסעיף המתאים בדוחות הכספיים ובהתאם לכללים בדבר שיטת הדיווח על ההכנסה.

4.4. לפיכך, עסק המדווח על הכנסותיו מחו"ל על בסיס צבירה יידרש להתייחס גם להפרשי השער הנצמחים על יתרות החובה והזכות שבעסק ובהתאם לסיווג ההכנסה (כהכנסה מעסק אם היא אינטגרלית או כהכנסה מהפרשי שער לפי סעיף 2(4) לפקודה) לבצע את פעולת התרגום. כך למשל כאשר מדובר בהפרשי שער שהם הכנסה אינטגרלית לפעילות עסקית תידרש פעולת תרגום נוספת במועד החתך, קרי - ב- 31.12 של שנת המס, והפרשי השער יסווגו אף הם כהכנסה מעסק.

לדוגמה:

כאשר נישום מתקשר בעיסקת רכישה של מלאי עסקי במועד מסויים והתשלום בגין המלאי מתבצע במועד מאוחר יותר, ופער הזמן שבין יום העיסקה ליום התשלום הינו במסגרת ימי האשראי המקובלים בעסקים מאותו סוג הרי שיש לזקוף את הוצאות המימון לסעיף עלות המכירות ולא לסעיף המימון בדו"ח רווח והפסד.

4.5. דוגמה מקיפה לתרגום הכנסה מעסק בחו"ל מובאת בנספח ב' לחוזר.

5. כללי המרת הכנסות פסיביות

5.1. כלל הבסיס

5.1.1. סעיף 1 לכללים מגדיר "הכנסה פסיבית" ככל אחת מההכנסות החוץ שמקורן בסעיפים 2(4) עד 2(7) לפקודה או הוצאות בשלן וכן הכנסת חוץ שמקורה בסעיף 2א לפקודה, ובתנאי שלפי דיני המס הפנימיים של מדינת ישראל אין הן נחשבות להכנסה מעסק או ממשלח יד.

5.1.2. המשמעות הינה שעפ"י הפרשנות המקובלת לפקודת מס הכנסה והפסיקה הרלוונטית אין ההכנסות האמורות עולות כדי עסק 1. למשל, כשהכנסות שכירות מופקות באמצעות מנגנון מורכב המספק גם שירותים נלווים כגון

1 להרחבה בעניין זה ראה את הוראות החב"ק, עמ' ב-4.

שיפורים במושכר וכו' – ההכנסות אלה תסווגנה כהכנסות שמקורן סעיף 2(1) לפקודה ולא סעיף 2(6) לפקודה.

5.1.3. "הכנסת חוץ" תיחשב כל הכנסה שמקורה מחוץ לישראל, בהתאם לסעיפי מקום המקור הקבועים בסעיף 4 לפקודה.

5.1.4. סעיף 3(א) לכללים קובע שהכנסות פסיביות שמקורן מחוץ לישראל יתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג של המטבע ביום קבלת הכנסה או ביום תשלום הוצאה, לפי העניין.

5.1.5. על אף האמור בפסקה 5.1.4 ובהתאם להדגשה שבפסקה 4.3 לחוזר יצויין שוב כי אין הכללים משנים את שיטת הדיווח של הנישום. לפיכך, נישום אשר שיטת הדיווח שלו הינה על בסיס מצטבר, ימשיך להיות מחוייב בדיווח על ההכנסה מהפרשי שער שנצברו ממועד ביצוע ההשקעה ועד לתום שנת המס על אף שטרם התקבלו על ידו בפועל. לגבי אלה, התרגום יתבצע בהתאם לכלל 3(ג) לכללים, וכפי שיוסבר להלן (ראה פסקה 5.3 לחוזר). האמור נכון גם לגבי הוצאות שנוצרו עד לתום שנת המס למדווחים על בסיס מצטבר. כלל הבסיס הקבוע בסעיף 3(א) לכללים יתאים למדווחים על בסיס מזומנים.

לדוגמה: הכנסות שכירות המתקבלות במהלך שנת המס

רוני משכיר מבנה בחו"ל תמורת \$1,000 לרבעון, המתקבלים באופן הבא:

1.1.03	31.3.03	30.6.03	30.9.03	31.12.03	
■	■	■	■	■	
1:4.8	1:5.0	1:5.2	1:5.4	1:5.6	שע"ח
		\$1,000	\$1,000	\$2,000	שכ"ד שנתקבל
		₪ 5,200	₪ 5,400	11,200	הכנסה בש"ח
				₪	

סה"כ הכנסות שכירות בשנת 2003 בידי רוני:

₪	שע"ח	\$	פעולה	תאריך
5,200	5.2	1,000	הכנסה	30.6.2003

5,400	5.4	1,000	הכנסה	30.9.2003
<u>11,200</u>	5.6	<u>2,000</u>	הכנסה	31.12.2003
<u>21,800</u>		<u>4,000</u>		

הכנסות השכירות הינן 21,800 ש"ח, כפי שחושבו על בסיס קבלת הסכומים בפועל. לאחר קבלת ההכנסות יכול שייצברו עליהם רווחים נוספים (למשל – אילו היו מופקדים ה-\$1,000 שנתקבלו ב-30.6.03 בפקדון בנקאי בחו"ל היו נוספים הכנסות מריבית ו/או הפרשי שער). הכנסות אלה תטופלנה בהתאם לכללים הרלוונטיים למקור ההכנסה.

5.2. הרחבה לגבי ריבית והפרשי הצמדה

5.2.1. כאשר מדובר בהכנסה מריבית, הקרן המניבה את ההכנסות צוברת אף היא הפרשי שער אשר עשויים להתחייב במס גם הם. סעיף 8 לפקודה קובע שהכנסה מהפרשי שער תחוייב במס על בסיס צבירה, גם אם הנישום מדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומן.

5.2.2. סעיף 3(ב) לכללים קובע שכאשר מדובר בהכנסות שמקורן ריבית או הפרשי הצמדה, יתורגמו גם סכומי הקרן אשר הניבו את ההכנסות האמורות. התרגום במקרה זה יתבצע במספר מועדים כמפורט להלן:

- ביום ביצוע ההשקעה;
- בתום כל שנת מס בה לא נפרעה ההשקעה או ביום פרעון ההשקעה.

5.2.3. כתוצאה מכך, הכנסת הנישום שתתקבל תכלול גם את הפרשי השער שנצברו על קרן ההשקעה. במקרים מסויימים יחול על הכנסות הפרשי שער אלה הפטור הקבוע בסעיף 9(13) לפקודה.

5.2.4. גם כאן יש להדגיש כי נישום המדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומן אינו נדרש לדווח על הכנסות הנובעות מהפרשי שער שנצברו עד לתום שנת המס אם אלה טרם התקבלו על ידו בפועל. נישום כאמור יתרגם את קרן ההשקעה במועד ביצועה ואת התמורה הכוללת מפדיון ההשקעה במועד הפדיון. אם הוא פטור ממס על הפרשי השער שנצמחו לו – ינטרלם לצורך דיווח על ההכנסה החייבת לצורכי מס.

לדוגמה: פקדון מתחדש בריבית דולרית 10% לחצי שנה

1.1.2003	30.6.2003	31.12.2003	שע"ח
1:4.8	1:5.0	1:5.2	
פקדון \$100	פרעון \$110	פרעון \$121	
	פקדון \$110		

תרגום הפעולות:

ש"ח	שע"ח	\$	פעולה	תאריך
(480)	4.8	(100)	הפקדה	1.1.2003
550	5.0	110	פרעון	30.6.2003
(550)	5.0	(110)	הפקדה	30.9.2003
629	5.2	121	פרעון	31.12.2003
<u>149</u>		<u>21</u>		

סך ההכנסות הנובעות מהפקדון הינן 149 ₪. להלן פירוט הרכב ההכנסות:

הכנסות מריבית: 107 ₪

- ב- 30.6.2003 יש הכנסות ריבית בסך \$10 שהם 50 ₪ (לפי שע"ח לאותו היום).
- ב- 31.12.2003 יש הכנסת ריבית נוספת בסך \$11 שהם 57 ₪ (לפי שע"ח סוף שנה).

הפרשי שער על הקרן: 42 ₪

- השפעת שינוי בשע"ח מ- 4.8 ל- 5.0 על הקרן בסך \$100 (סה"כ 20 ₪); בתוספת –
- השפעת שינוי בשע"ח מ- 5.0 ל- 5.2 על "הקרן החדשה" בסך \$110 (סה"כ 22 ₪), שהיא למעשה הקרן המקורית ועוד הריבית שנתקבלה באמצע השנה.

ההכנסה שתדווח הינה בסך 149 ₪. ואולם, לגבי נישום אשר ההכנסות מהפרשי שער בידי פטורים ממס לפי סעיף 139(13) לפקודה 3 הדיווח יהיה כדלהלן:

הכנסות ורווחים על פקדון בנקאי בחו"ל - 149 ₪

3 סעיף 139(13) לפקודה מעניק פטור ממס ליחיד על הכנסה מהפרשי הצמדה (שאינם "הפרשי הצמדה חלקיים", כהגדרתם בסעיף) על פקדון בנקאי או תכנית חסכון, שאינם הכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודה.

מתוכם : הכנסה פטורה מהפרשי שער -
סה"כ הכנסה חייבת -

ש (42)
ש 107

ניתן לראות שמאחר ומדובר בפקדון מתחדש, אין משמעות לתרגום הסכומים ביום הפרעון מאחר וביום זה "נפתח" פקדון חדש, ותרגום הפעולות ה"הפוכות" (בדוגמה – 550 ש' מפרעון של הפקדון ו- 550 ש' מתרגום הפקדון החדש) מניב סכום זהה בכיוונים הפוכים. לכן, די יהיה אם ההכנסה היתה מתורגמת לשקלים חדשים ביום 1.1.2003 וביום 31.12.2003.

5.3. דיווח על בסיס צבירה וקבלת ההכנסה לאחר תום שנת המס

5.3.1. כאשר אדם מדווח על הכנסותיו לפי בסיס צבירה עשויים להתקיים מצבים בהם ההכנסה תדווח בשנת מס אחת ותתקבל בשנת מס מאוחרת יותר.

5.3.2. במקרים אלו קובע סעיף 3(ג) לכללים כי יש לתרגם את ההכנסה הן בתום שנת המס בה מדווחת ההכנסה, למרות שזו לא התקבלה בפועל, והן בשנת המס בה היא מתקבלת.

5.3.3. כדי שלא ימוסה חלק מן ההכנסה פעם נוספת, על המדווחים לפי בסיס צבירה לנכות מסכום ההכנסה בשנה שבה התקבלה ההכנסה בפועל סכומי ההכנסות שדווחו בשנות המס הקודמות.

5.3.4. במקרים אלו יש לשים לב האם סיווג ההכנסה אינו משתנה עד למועד הקבלה והופך להכנסה מהפרשי שער. מצבים אלו אפשריים כאשר חלף מועד התגבשות ההכנסה המקורית, חלפה תקופת האשראי המקובלת, והחוב הפך להלוואה (גישת שתי העסקאות).

לדוגמה : דמי שכירות ודיווח על בסיס מצטבר

אדם משכיר ב- 1.1.03 מבנה בחו"ל תמורת \$1,000 לרבעון, המתקבלים בסוף כל רבעון עוקב. הדיווח על ההכנסות הינו על בסיס צבירה. להלן פירוט תזרים ההכנסות המתקבלות :

1.1.03 31.3.03 30.6.03 30.9.03 31.12.03 31.3.04



1: 4.8	1: 5.0	1: 5.2	1: 5.4	1: 5.6	1: 5.8	שע"ח
		\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	שכ"ד
		₪ 5,200	₪ 5,400	₪ 5,600	₪ 5,800	הכנסה

סה"כ הכנסות השכירות שידווחו בשנת 2003 :

<u>₪</u>	<u>שע"ח</u>	<u>\$</u>	<u>פעולה</u>	<u>תאריך</u>
5,200	5.2	1,000	הכנסה	30.6.2003
5,400	5.4	1,000	הכנסה	30.9.2003
<u>11,200</u>	5.6	<u>2,000</u>	הכנסה	31.12.2003
<u>21,800</u>		<u>4,000</u>		

ההכנסה שתדווח לגבי שנת 2003 הינה בסך 21,800 ₪ (מבלי להתייחס לתשואה נוספת שעשויה להצטבר על סכומי ההכנסות המתקבלות בפועל מיום קבלתן ועד לתום שנת המס, למשל בדרך של הפקדת הכנסות השכירות המתקבלות בפקדון בנקאי בחו"ל המניב הכנסות ריבית).

הסכום שיתקבל בשנת 2004 הינו :

<u>₪</u>	<u>שע"ח</u>	<u>\$</u>	<u>פעולה</u>	<u>תאריך</u>
<u>5,800</u>	5.8	<u>1,000</u>	הכנסת שכירות דווחה ב-2003	31.3.2004

לפיכך, הדיווח לגבי הכנסות שנת 2004 יהיה כדלקמן :

₪ 5,800	סכום ההכנסה המחושבת בשנת 2004 -
₪ (5,600)	מתוך הני"ל - הכנסה שדווחה בשנת 2003 -
₪ <u>200</u>	הכנסה חייבת לדיווח בשנת 2004 -

ההכנסה שתדווח בשנת המס 2004 הינה 200 ₪. כאמור, כללי ההמרה אינם קובעים את סיווג ההכנסה. כך למשל ייתכן שמקורה יהיה סעיף 4(2) לפקודה - הכנסה מהפרשי שער, ואולם הפרשי שער אלה אינם פטורים ממס מכח סעיף 9(13) לפקודה.

6. תרגום הכנסתה של חברת משלח יד זרה

6.1. לפי סעיף 5(5) לפקודה רואים את הכנסתה של חברת משלח יד זרה הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד, כשהיא מוכפלת בשיעור זכותם, במישרין או בעקיפין, של בעלי מניות תושבי ישראל או אזרחי ישראל תושבי האיזור, כהכנסה אשר הופקה בישראל

6.2. למרות שמדובר בהכנסה שמקורה סעיף 2(1) לפקודה, לא יחול הכלל האמור בסעיף 4 לחוזר (כללי התרגום להכנסה מעסק או ממשלח יד) והתרגום לא יעשה באופן שוטף במשך שנת המס.

6.3. סעיף 4 לכללים קובע כי הכנסתה החייבת של חברת משלח יד זרה אשר רואים אותה כמופקת בישראל תתורגם לשקלים חדשים לפי שערו היציג של המטבע בתום שנת המס הרלבנטית. שנת המס לעניין זה הינה שנת המס של החברה הזרה, כלומר שנת המס שחלה במדינת המושב הזרה.

6.4. כמו כן, המטבע בו ייעשה שימוש בתהליך המרת פעילות החברה הזרה לשקלים חדשים יהיה מטבע מדינת המושב של החברה הזרה. היה ומדינת המושב הינה מדינה שבנק ישראל אינו נוהג לפרסם שערים יציגים של המטבע שלה, התרגום יהיה בדרך של המרת ההכנסה למונחי דולרים של ארה"ב והמרה נוספת לשקלים חדשים.

7. תרגום הכנסת בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שמקורם ב"רווחים שלא שולמו"

7.1. סעיף 75(ב)(1) לפקודה קובע כי "בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסיים באותם רווחים".

7.2. למרות שהגדרת "הכנסה פסיבית" כוללת גם הכנסות מדיבידנד, סעיף 5 לכללים כולל הוראה ספציפית לגבי אופן תרגום הרווחים שלא שולמו ותרגום הזיכוי הרעיוני שיש להביא בחשבון לפי הוראות סעיף 75(ג) לפקודה.

7.3. עפ"י כללי ההמרה, הכנסתו של בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שמקורה ברווחים שלא שולמו ע"י החברה תתורגם לשקלים חדשים לפי אותם כללים שחלים על הכנסת חברת משלח יד זרה, קרי:

א. תרגום רווחים שלא שולמו לשקלים חדשים לפי שערו היציג של המטבע בתום שנת המס של החברה הזרה, כלומר שנת המס שחלה במדינת המושב הזרה.

ב. המטבע בו ייעשה שימוש בתהליך המרת פעילות החברה הזרה לשקלים חדשים יהיה מטבע מדינת המושב של החברה הזרה. היה ומדינת המושב הינה מדינה שבנק ישראל אינו נוהג לפרסם שערים יציגים של המטבע שלה, התרגום יהיה בדרך של המרת ההכנסה למונחי דולרים של ארה"ב והמרה נוספת לשקלים חדשים.

לדוגמה: תרגום הכנסות בעל שליטה בחני"ז שמקורם ברווחים שלא שולמו

אדון יצחק הינו תושב ישראל המחזיק 80% מן הזכויות ב"חברה נשלטת זרה" כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה. שנת המס של החברה הזרה הינה מה- 1.4.2003 ועד 31.3.2004. להלן פרטים נוספים לגבי פעולותיה של החברה הזרה:

במהלך שנת המס של החברה הזרה היו לה ההכנסות הבאות (כל הסכומים – לאחר תשלום המס המתחייב בגין ההכנסות):

\$20,000	הכנסות אקטיביות
<u>\$60,000</u>	הכנסות פסיביות
<u>\$80,000</u>	סה"כ הכנסות החני"ז

בעת חלוקת דיבידנד ע"י החברה הזרה חלה חובת ניכוי מס במקור במדינת מושבה בשיעור של 12%. שער החליפין ביום 31.3.2004 הינו 4.5:1.

יצחק יידרש לדווח על הכנסתו הנובעת לפי סעיף 75 לפקודה באופן הבא:

\$60,000	סך ה"רווחים שלא שולמו" ע"י החני"ז -
<u>80%</u>	שיעור חלקו של יצחק ברווחים הלא מחולקים -
\$48,000	הכנסתו של יצחק לפי סעיף 75 לפקודה -
<u>4.5</u>	שע"ח בתום שנת המס של החברה הזרה -
₪ <u>216,000</u>	הכנסתו של יהודה בשקלים חדשים -
₪ <u>25,920</u>	זיכוי מס רעיוני על ההכנסה - $48,000 \times 12\% \times 4.5 =$

בדו"ח השנתי על הכנסותיו ידווח יצחק על הכנסתו הנובעת לפי סעיף 75 לפקודה בסך 216,000 ₪ תוך חיוב במס בשיעור 25% (בסך 54,000 ₪) וזיכוי רעיוני בסך 25,920 ₪.

8.1. סעיף 7 לכללים עוסק בתרגום מחירו המקורי של נכס וכן בתרגום התמורה המתקבלת בעת מכירת נכס. כללי התרגום שנקבעו בסעיף זה נועדו לשם חישוב רווח או הפסד ההון הנוצרים בעת המכירה. השימוש בכללי התרגום ייעשה גם לשם חישוב הוצאות הפחת בעד נכס המשמש בייצור הכנסה.

8.2. בהתאם לכללים, מחירו המקורי של נכס שנרכש במטבע חוץ יתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע ביום התשלום. אם מדובר בנכס שנרכש בשלבים, מחירו המקורי יתורגם לשקלים חדשים בכל אחד מן המועדים בהם שולם סכום כלשהו על חשבון רכישת הנכס.

8.3. מחירם המקורי של השבחות או שיפורים שבוצעו בנכס יתורגם לשקלים חדשים בכל אחד מן המועדים בהם שולם סכום כלשהו על חשבון ביצוע ההשבחה או השיפור, לפי העניין, אך לא יאוחר ממועד גמר ההשבחה או השיפור.

8.4. בעת מכירת נכס תתורגם התמורה המתקבלת אגב המכירה לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע ביום קבלת התמורה או ביום המכירה, לפי המוקדם שבהם.

8.5. נמכר נכס והתמורה התקבלה במועד מאוחר יותר, ייצברו הפרשי שער על סכום התמורה שזכאי המוכר לקבל מיום המכירה ועד למועד קבלת התמורה. סיווג ההכנסה ייקבע לפי העניין ובהתאם לתקופת האשראי שהועמדה לרשות הקונה.

8.6. במקרים בהם תסווג ההכנסה כהכנסת הפרשי שער שמקורה סעיף 2(4) לפקודה, יחול סעיף 8 לפקודה על הפרשי השער וההכנסה תתחייב במס לפי בסיס צבירה גם אם הנישום מדווח לפי בסיס מזומן.

9. תרגום מסי חוץ

9.1. מסי חוץ, כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, עשויים להשתלם במועדים שונים. בהתאם לכך נקבעו בסעיף 6 לכללים מועדים שונים לפיהם יתורגמו תשלומי מסי החוץ לשקלים חדשים.

9.2. מסי חוץ אשר שולמו במהלך שנת המס בגינה הם משתלמים, יתורגמו לפי שער היציג של המטבע ביום התשלום. הוראה זו משווה את מצבו של המשלם מסי חוץ לתושב ישראל המשלם מקדמות לפי סעיף 175 לפקודה מבחינת שחיקת מקדמות המס. לדוגמה, השימוש בכלל זה ייתכן כאשר לתושב ישראל יש בשנת המס 2003 הכנסה שמקורה בחו"ל אשר חייבת במס גם בישראל, ומתוך אותה הכנסה נוכה לנישום מס במקור בחו"ל. במקרה זה התרגום ייעשה בהתאם לשער היציג של המטבע ביום בו נוכה המס במקור.

9.3. סעיף 207ב לפקודה קובע כי מסי חוץ יהיו ברי זיכוי בישראל בשנת מס מסויימת רק אם שולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בגינה הם משתלמים. לדוגמה, מסי חוץ ששולמו עד ליום 31.12.05 על הכנסה שהופקה או שנצמחה במהלך שנת המס 2003 יהיו ברי זיכוי בישראל כנגד חוב המס שנוצר בגין שנת המס 2003.

9.4. בהתאם לכך נקבע בסעיף 6(2) לכללים כי מסי חוץ המשתלמים בגין הכנסת חוץ בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה חוייבה אותה הכנסה במס בישראל - תרגומם לשקלים חדשים ייעשה לפי שער היציג של המטבע בתום שנת המס בגינה הם שולמו (זאת מכיוון שמיום זה ואילך צוברים תשלומי מס ששילם הנישום הפרשי הצמדה וריבית, כמשמעותם בסעיף 159א לפקודה, וכך גם חוב המס שנוצר בישראל בגין הכנסת החוץ). לדוגמה, מסי חוץ ששולמו ביום 20.2.2005 בגין הכנסת חוץ החייבת במס בישראל בשנת המס 2003 יתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג של המטבע ביום 31.12.2003.

9.5. היה וחלפו 24 חודשים מתום שנת המס בה מתחייבת ההכנסה במס בישראל, יתורגמו מסי החוץ ששולמו לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע ביום התשלום בפועל. בהתאם להוראות פרק שלישי לחלק י' לפקודה יהיה מס זה בר זיכוי רק בשנת המס בה שולם בפועל או מאוחר יותר.

9.6. אם קיבל הנישום החזר מס בחו"ל, תרגום החזר המס ייעשה לפי אותם כללים שפורטו לעיל כאילו היה זה מס המשולם בחו"ל ע"י הנישום (הבחנה בין החזר המתקבל במהלך 24 החודשים שמתום שנת המס בגינה מתקבל החזר או לאחר מכן).

10.1. הטיפול בהפסד שמקורו בחו"ל

10.1.1. כללי ההמרה כוללים כאמור רשימת הוראות לפיהם יתורגמו לשקלים חדשים סכומי הכנסות והוצאות שהיו לנישום מחוץ לישראל. משתורגמו אלה – חישוב ההכנסה החייבת ייעשה בהתאם להוראות המהותיות של פקודת מס הכנסה. סכום ההכנסה החייבת או ההפסד הנוצר מתקבל בשקלים חדשים לאחר הפעלת הוראות הפקודה בדבר ניכוי הוצאות מההכנסה החייבת.

10.1.2. סעיף 8 לכללי ההמרה קובע כי משהתברר שנוצר הפסד שמקורו בחו"ל במונחי שקלים חדשים וניתן להעבירו לקיזוז בשנות המס הבאות, סכום ההפסד לא יוחזר למונחי מט"ח אלא יועבר כשהוא נותר בשקלים חדשים.

10.1.3. סכום ההפסד המחושב אשר יירשם בדו"ח המס של הנישום הוא זה שהתקבל במונחי שקלים חדשים וכך הוא יועבר לשנים הבאות לקיזוז, בכפוף להוראות המהותיות בפקודה.

10.2. תרגום הכנסת עבודה שמקורה בחו"ל

10.2.1. בכללי נציב אלה לא נקבעו הוראות בדבר תרגומה של הכנסת עבודה של שכיר העובד בחו"ל וחייב במס בישראל על הכנסה זו. במסגרת כללי מס הכנסה מכוח סעיף 67א לפקודה – כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב – 1982 (להלן – כללי חו"ל), ישנן כיום הוראות באשר לדרך תרגומן של הכנסות שכירים מסויימים ממשכורת בחו"ל לשם חיובן במס (ראה סעיף 8(1) לכללי חו"ל).

10.2.2. עפ"י כלל זה, התרגום ייעשה לפי השער היציג של הדולר של ארה"ב ל- 31 בדצמבר של שנת המס הרלבנטית.

11. תחולה

- 11.1. סעיף 240א לפקודה שהינו הסעיף המסמיך נוסף במסגרת תיקון 132 לפקודה ותחולתו, לרבות כללי הנציב שנקבעו מכוחו, על כל דו"ח, דיווח או תשלום המתייחסים לשנת המס 2003 ואילך.
- 11.2. לשם הבהרה, כללים אלו יחולו גם על נישום המבקש לדווח על הכנסות שהיו לו מחו"ל ולשלם את המס המתחייב בישראל בגינן במסגרת מנגנון הדיווח המקוצר. לעניין זה ראה הוראת ביצוע נפרדת המתייחסת לנושא.
- 11.3. בכל בעיה מקצועית או מחלוקת המתעוררת בנושא יש לפנות למחלקת תכנון ומדיניות או ליחידה למיסוי בינלאומי בנציבות מס הכנסה לשם קבלת סיוע.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח א'

רשימת המטבעות להם מפרסם בנק ישראל שער חליפין יציג

<u>המטבע</u>	<u>המדינה</u>
1 דולר ארה"ב	ארה"ב
1 ליש"ט	בריטניה
100 ין	יפאן
1 אירו	האיחוד האירופי
1 דולר אוסטרלי	אוסטרליה
1 כתר דני	דנמרק

1 ראנד	דרום אפריקה
1 כתר נורבגי	נורבגיה
1 דולר קנדי	קנדה
1 כתר שבדי	שבדיה
1 פרנק שוויצרי	שווייץ
1 דינר	ירדן
10 לירות	לבנון
1 לירה	מצרים

שערי המרה של מטבעות אחרים לדולר ארה"ב ניתן למצוא באתרי אינטרנט שונים.

לדוגמה:

www.foreignexchangerate.com

אתר אינטרנט לשערי חליפין שוטפים:

www.oanda.com/convert/fxhistory

אתר אינטרנט לשערי חליפין היסטוריים:

נספח ב'

דוגמה ליישום כללי התרגום להכנסת חוץ שמקורה בעסק

לתושב ישראל פעילות עסקית בבריטניה. להלן יוצגו נתונים עסקיים לשנת המס 2003, שערי החליפין ואופן התרגום בהתאם לכללים:

<u>ביאור</u>		
£ 800,000	(1)	הכנסות ממכירות
£ (400,000)	(2)	עלות המכירות

הוצאות שכר
הוצ' שכירות מבנה (3) \$ (120,000)
₪ (400,000)

(1) הכנסות ממכירות

ההכנסות מורכבות ממכירות בעסקאות בהן התמורה משולמת באופן מיידי (בעת ביצוע העסקה ולפי שער חליפין של 7.3 ₪ ל- £ 1), למעט בשתי עסקאות חריגות כדלקמן:

(א) מכירה באשראי – תשלום במהלך שנת המס

העסקה נחתמה והושלמה ב- 1.3.2003

התשלום הועבר ב- 1.8.2003

סך העסקה: £ 30,000

(ב) מכירה באשראי – תשלום בשנת המס העוקבת

העסקה נחתמה והושלמה ב- 1.10.2003

התשלום הועבר ב- 1.2.2004

סך העסקה: £ 50,000

הנחה - הכנסות מהפרשי שער בין מועד העסקה למועד התזרים הינן אינטגרליות לפעילות העסקית.

(2) עלות המכירות

התשלום בגין רכישת המלאי מתבצע ב- £, במזומן (לפי שער חליפין של 7.3 ₪ ל- £ 1).

ביום 1.5.2003 נרכש במזומן מלאי בסך \$ 80,000. סכום זה תורגם בספרי העסק לסך של £ 45,634 והוא נכלל כחלק מעלות המכר.

(3) הוצאות שכר

הסכם ההעסקה עם העובדים (\$10,000 לחודש) נקוב ב- \$ של ארה"ב ומשולם בכל 1 בחודש בגין עבודה שבוצעה בחודש הקודם.

שערי חליפין:

\$	₪	תאריך	\$	₪	תאריך	\$	₪	תאריך
4.19	7.36	1.12.03	4.12	7.17	1.7.03	3.95	6.80	1.2.03
4.20	7.40	31.12.03	4.10	7.20	1.8.03	4.00	7.00	1.3.03
4.30	7.50	1.2.04	4.10	7.25	1.9.03	4.02	7.05	1.4.03
			4.15	7.28	1.10.03	4.05	7.10	1.5.03
			4.18	7.32	1.11.03	4.03	7.15	1.6.03

תרגום תוצאות הפעילות העסקית בחו"ל:

₪ ביאור

5,842,000	(4)	הכנסות
<u>(2,913,062)</u>	(5)	עלות המכירות
2,928,938		רווח גולמי
(491,100)	(6)	הוצאות שכר
<u>(80,000)</u>	(7)	הוצ' שכירות מבנה
<u>2,357,838</u>		רווח תפעולי

ביאור (4) – תרגום ההכנסות ממכירות

ההכנסות ממכירות בסך £ 800,000 כוללות שתי מכירות שבוצעו באשראי, בסך של £ 30,000 ו- £ 50,000. שאר העסקאות יתורגמו לשקלים חדשים לפי השער היציג למועד ביצוע העסקה מאחר ובוצעו במזומן.

ש"ח	שע"ח	£	
			הכנסות ממכירות שבהן יום הפקת ההכנסה זהה ליום התשלום
5,256,000	7.30	720,000	
			הכנסות ממכירה באשראי ב- 1.3.2003 ואשר שולמו
216,000	7.20	30,000	1.8.2003 יתורגמו בהתאם לשע"ח ביום 1.8.2003
			הכנסות ממכירה באשראי ב- 1.10.2003 אשר שולמו ב-
370,000	7.40	50,000	1.2.2004 יתורגמו בהתאם לשע"ח בסוף 2003
<u>5,842,000</u>		<u>800,000</u>	סה"כ הכנסות

הערות:

- א. ההכנסות ממכירות באשראי מתורגמות בשני מועדים: ביום בעסקה וביום התזרים. בהתאם להנחה לפיה הכנסות הנובעות מהפרשי שער בין שני מועדים אלה הינן הכנסות אינטגרליות לפעילות המכירות, התרגום של המכירה באשראי ב- 1.3.2003 תורגמה מיידית לפי שע"ח ליום התזרים (1.8.2003).
- ב. תרגום ההכנסות ממכירה באשראי ב- 1.10.2003 בוצע בהתאם לשע"ח לתום שנת המס 2003. בהתאם לכלל 2 לכללים ההכנסת תתורגם גם במועד שבו התקבלה ההכנסה בפועל, קרי ב- 1.2.2004 כדי להציג את ההכנסה מהפרשי השער בין 31.12.2003 ל- 1.2.2004.

ביאור (5) – תרגום עלות המכירות

עלות המכירות בסך £ 400,000 כוללת רכישה ב- \$ ארה"ב שתורגמה ל- £ במועד הרכישה. בהתאם להגדרת "מטבע", התרגום יבוצע עפ"י שיעור של המטבע בו משולמת ההוצאה, קרי - \$ ארה"ב.

ש"ח	שיעור	\$ / £	
			רכישות שבוצעו ב- £ במזומן
2,589,062	7.30	354,666	(מחושב לפי 45,634 – 400,000)
324,000	4.05	\$ 80,000	רכישת מלאי במזומן ביום 1.5.2003 ב- \$
<u>2,913,062</u>			סה"כ עלות המכירות

ביאור (6) – תרגום הוצאות שכר

הוצאות שכר משולמות ב- \$ ארה"ב ולפיכך יתורגמו בהתאם לשיעור ביום התשלום בפועל. שכר שטרם שולם עד לתום שנת המס יתורגם לפי שיעור לתום שנת המס ובעת התשלום בפועל.

ש"ח	שיעור	\$	
39,500	3.95	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 1/2003
40,000	4.00	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 2/2003
40,200	4.02	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 3/2003
40,500	4.05	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 4/2003
40,300	4.03	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 5/2003
41,200	4.12	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 6/2003
41,100	4.10	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 7/2003
41,100	4.10	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 8/2003
41,500	4.15	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 9/2003
41,800	4.18	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 10/2003
41,900	4.19	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 11/2003
42,000	4.20	10,000	סה"כ הוצאות שכר – 12/2003
<u>491,100</u>		<u>120,000</u>	

ביאור (7) – תרגום הוצאות שכירות מבנה

הוצאות השכירות בסך 80,000 ש"ח משולמות בפועל בשקלים חדשים. בהתאם לכלל 9 לכללים, הכנסות או הוצאות שהיו בשקלים חדשים לא יתורגמו למט"ח וישארו בשקלים חדשים.