



עמדות חייבות בדיווח לשנת 2022

2	מס הכנסה
2	חוקי עידוד
4	רווחים ראויים לחלוקה
6	מיסוי בין לאומי
6	זיכוי מיסי חוץ
11	חברה נשלטת זרה / חברת משלח יד זרה
16	נאמנויות
21	תושבים חוזרים / עולים חדשים
24	שונות
27	מס הכנסה- כללי
38	מס ערך מוסף
42	מכס
48	בלו

עמדה מספר 05/2016

אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר או מוטב או מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה מספר 3/2006 הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכוח חוק עידוד. עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל ההוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין כאמור בסעיף 3.2.3 לחוזר כאמור, כגון: הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכוח סעיף 20א לפקודה, הוצאות מימון וכיוצא בזאת.

עמדה מספר 06/2016

זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד

הטבות המס הקבועות בחוק עידוד, יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה. יוחסה ההכנסה החייבת לנישום החייב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, יהא חייב במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק עידוד למעט מקום בו נקבע באופן מפורש שההטבה בחוק עידוד תינתן למי שחלות עליו הוראות סעיף 121 לפקודה (לדוגמה: הטבות מס ליחיד מכוח פרק שביעי 1 לחוק עידוד שעניינו "הטבות במס לגבי בניינים להשכרה").

עמדה מספר 07/2016

הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות

כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מחקר ופיתוח (להלן - "מו"פ"), אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצא בזאת) - לא נמצא בידיו האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.

עמדה מספר 81/2020

דוחות מאוחדים עם אגודה שיתופית חקלאית

חברה תעשייתית המוחזקת על ידי אגודה שיתופית חקלאית, רשאית לאחד את דוחות המס שלה עם האגודה השיתופית החקלאית לפי החוק לעידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (בכפוף לתנאים הקבועים בו) ובלבד שהאגודה השיתופית החקלאית אינה מדווחת על הכנסותיה כשותפות בהתאם להוראות סעיף 62 לפקודה וזאת מאחר ושותפות אינה עומדת בהגדרת "חברת אם" משום שאינה חברה.

עמדה מספר 93/2021

חלוקת "רווחים כלואים"

חברה שצברה רווחים שהופטרו ממס מכוח חוק עידוד (בהתאם לנוסחו לפני ואחרי תיקון מס' 60) ואשר נכון למועד פעולת חלוקה טרם חבה בשל מלוא הסכום של אותם רווחים במס לפי סעיף 47(א2), סעיף 51(ג) או (ח) כנוסחו לפני תחילתו של תיקון מספר 60, סעיף 51ב, סעיף 52א או סעיף 52ד לחוק העידוד (להלן: "הכנסה צבורה פטורה") וביצעה אחת מהפעולות שלהלן, מחויבת להשלים את מס החברות שהופטרה ממנו:

1. חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה לרבות דיבידנד שחלו לגביו הוראות סעיף 303 לחוק החברות אשר סווג לצורכי מס כהפחתת הון;
 2. מתן סכומי כסף או שווי כסף לבעלי מניותיה של החברה במהלך פירוקה;
 3. רכישת מניות של חברה בישראל שאינה בעלת פעילות תעשייתית או של חברה מחוץ לישראל;
 4. מתן הלוואה לצד קשור לרבות בדרך של זקיפת חוב אך למעט הלוואות המסווגות כהלוואה לזמן קצר של פחות משנה או כאלו שניתנו לחברה בישראל בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד;
 5. רכישה עצמית של מניותיה או מניות של צד קשור;
- למען הסר ספק, לא מדובר ברשימה סגורה של פעולות אשר יכול שייבחנו על ידי פקיד השומה, אלא ברשימת פעולות החלות לעניין העמדה החייבת בדיווח בלבד.

בוצעה פעולת החלוקה עד ליום 14.8.2021 - העמדה בדבר השלמת מס החברות על סכום שחולק בפעולת החלוקה לא תחול אם הצביעה החברה על הכנסה חייבת ששולם בגינה מס, בניכוי המס החל עליה (בין אם מס מלא או מופחת), אשר שימשה מקור לאותו סכום (הכנסה חייבת בניכוי מס כאמור יכולה לשמש מקור לסכום המחולק בפעולת חלוקה פעם אחת בלבד). יתרון המס בגין פעולת החלוקה יחושב בגין כל סכום שהחברה לא הצביעה על מקורו כאמור כאשר הוא מוכפל בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.

בוצעה פעולת החלוקה מיום 15.8.2021 ואילך - תחול העמדה לגבי כל סכום שחולק, ואף אם קיימת בחברה הכנסה חייבת העשויה לשמש מקור לביצוע פעולת החלוקה. יתרון המס יחושב בהתאם ליחס שבין ההכנסה הצבורה הפטורה לכלל רווחי החברה, כהגדרתם בסעיף 74(ד1) לחוק העידוד, כשהוא מוכפל בסכום פעולת החלוקה המלא, וכאשר המכפלה מוכפלת בשיעור מס החברות ממנו הופטרה החברה.

יתרון המס הכולל לצרכי העמדה הוא יתרון המס הכולל של כלל פעולות החלוקה שבוצעו בשנת המס או בתקופה הנבחרת.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של [עמדה מספר 67/2019](#) במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא מחליפה את [עמדה מספר 67/2019](#) החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של [עמדה מספר](#)

[67/2019](#) לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 92/2021

רווחים ראויים לחלוקה במכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - "חוק עידוד")
הוראות סעיף 94ב לפקודה אינן חלות בעת מכירה על ידי יחיד של מניות שיום רכישתן הוא במועד הקובע (1.1.2003) או לאחריו, לרבות בעת מכירת מניות של חברה הזכאית להטבות במס מכוח חוק עידוד.

רווחים ראויים לחלוקה

עמדה מספר 36/2017

הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס

בחישוב רר"ל כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה בחברה שמניותיה נמכרות, ניתן לכלול בחישוב חלופת המס רווחים שהתחייבו במס בידי חברות המוחזקות על ידה (להלן - "רווחי חברות מוחזקות" ולהלן - "החברות המוחזקות"), על פי שיעור חלקה של החברה הנמכרת בחברות האמורות ובהתאם לכללים [בעמדה 39/2017 להלן \(אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס\)](#), וזאת רק אם נרשמו בספרי החברה שמניותיה נמכרות, רווחי אקוויטי בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method), בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 28 בגין רווחי החברות המוחזקות על ידה ובנוסף.

עמדה מספר 37/2017

רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל בחברה שמניותיה נמכרות, מקור רווחי האקוויטי אותו ניתן לכלול בחישוב הרר"ל, כמפורט לעיל [בעמדה 36/2017 לעיל \(הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי ברר"ל בחלופת המס\)](#), הינו ברווחים שחויבו במס בידי החברות המוחזקות, כך שבעת חלוקתם כדיבידנד בפועל, או במכירת מניות החברה המוחזקת, הם לא היו מחויבים במס נוסף על פי סעיף 126(ב) לפקודה או סעיף 94ב לפקודה, לפי העניין.

עמדה מספר 38/2017

רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הרר"ל

בחישוב רר"ל הכלול רווחי אקוויטי כמפורט [בעמדה 37/2017 לעיל \(רווחי אקוויטי הכלולים בחישוב הרר"ל\)](#) לעיל, לא יחשבו כרווחים שחויבו במס, רווחי חברה תושבת מדינה זרה שאילו היו מחולקים כדיבידנד לחברה הנמכרת היה חל לגבי הדיבידנד הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

עמדה מספר 39/2017

אופן חישוב רווחי אקוויטי בחלופת המס

בהמשך לעמדה 36/2017 לעיל (הזכאות לחישוב רווחי אקוויטי בר"ל בחלופת המס), חישוב חלק רווחי חברות מוחזקות שייכלל ברווחים הראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה בחלופת המס, יהיה בהתאם לכל הכללים הבאים:

א. יש לבצע חישוב ר"ל בגין רווחי החברה המוחזקת לפי החלופה החשבונאית והחלופה המיטויית, וזאת בהתאם לתקופת ההחזקה של מוכר המניות בחברה הנמכרת ובהתחשב בתקופת ההחזקה של החברה הנמכרת בחברה המחזיקה ובשיעור ההחזקה בה, והכל על פי הוראות סעיף 94ב לפקודה.

ב. הרווחים שחושבו לעיל לא יעלו על רווחי האקוויטי שנרשמו בספרי החברה הנמכרת בגין החברה המוחזקת.

ג. חישוב הר"ל בחברה המוחזקת יעשה בהתאם להוראות סעיף 94ב לפקודה. במידה והחברה המוחזקת הינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה יחול האמור בסעיף 94ב(א) לפקודה.

ד. אם מדובר בהחזקה בחברות מוחזקות בעקיפין (קרי - "שרשרת החזקות"), יש לבצע את החישוב האמור לעיל לכל אחת מהחברות שבשרשרת, החל מהחברה האחרונה בשרשרת ועד לחברה המוחזקת באופן ישיר בידי החברה שמניותיה נמכרות.

עמדה מספר 59/2019

חישוב סכום הר"ל החשבונאי כאשר מדובר בהפסדי אקוויטי

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה (להלן: "רר"ל") בחלופה החשבונאית, יש לכלול הן רווחי אקוויטי והן הפסדי אקוויטי של חברה המחזיקה בחברה אחרת ומציגה את השקעתה בהתאם לשיטת השווי המאזני (Equity Method) בדומה לאמור בתקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מס' 28 או גילוי דעת 68.

עמדה מספר 60/2019

חישוב סכום הר"ל במקרה של רכישה עצמית של מניות

בחישוב רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב לפקודה (להלן: "רר"ל") (הן בחלופה המיטויית והן בחלופה החשבונאית), יש להפחית מסכום הר"ל את סכום התמורה בעד המניות הנרכשות במסגרת רכישה עצמית של מניות החברה, וזאת לגבי רכישות כאמור שבוצעו במהלך תקופת ההחזקה של המניות על ידי המוכר (שלגביו מחושב הר"ל). האמור לא יחול מקום שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון.

רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.



מיסוי בינלאומי - זיכוי מיסי חוץ

עמדה מספר 14/2016

תקרת מסי חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

1. מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.
2. יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ-"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.
3. מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחוץ לארץ (להלן - "חו"ל") בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).

עמדה מספר 15/2016

מסי חוץ מוחזרים

במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.

עמדה מספר 28/2016

קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ

במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ. קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז ההפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.

עמדה מספר 50/2017

יישום ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004 לצורך זיכוי ממס זר בלבד

יחוס הכנסות תאגיד L.L.C לתושב ישראל אשר מחזיק בתאגיד זה ושבחר ליישם את ההסדר שנקבע [בחוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C\)](#) באופן שמאפשר לו לדווח על הכנסות התאגיד באופן אישי יהיה לצורך זיכוי ממס זר בלבד ולא לעניין אחר, לרבות קיזוז הפסדים שהתהוו בפעילות ה-L.L.C מהכנסתו החייבת של תושב ישראל וכן לרבות פטורים המיוחסים ליחיד, ושיעורי מס מיוחדים הניתנים ליחיד (כדוגמת סעיפים 122'א' ו-125'ג' לפקודה).

מבלי לגרוע מהאמור - לא ניתן לקזז מס זר ששולם בארצות הברית ע"י בעל מניות ישראלי בשל הכנסות ה-LLC המיוחסות אליו, אם לא כלל את הכנסות ה-LLC במסגרת הכנסותיו מאותו מקור בישראל כחייבות במס, כנגד המס הישראלי החל על דיבידנד המחולק לו מה-LLC אם לא בחר להחיל הוראות [חוזר מס הכנסה 5/2004 \(זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-LLC\)](#).

עמדה מספר 56/2018

לא יינתן זיכוי עקיף בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית

בפירוק חברה זרה על-ידי חברה ישראלית לא ניתן לבקש זיכוי עקיף כאמור בסעיף 126(ג) לפקודה, שכן פירוק מסווג לפי הדין הפנימי בישראל כרווח הון ולא דיבידנד.

עמדה מספר 82/2020

זיכוי ממס זר על הכנסה שהתקבלה מתאגיד זר שקיימת שונות בסיווגו בין מדינת התושבות של המחזיק בו לבין מדינת התאגדותו

לתושב ישראל החזקה בתאגיד זר (להלן: "התאגיד הזר") המסווג כתאגיד שקוף על פי הדין בישראל ומסווג כתאגיד אטום במדינת ההתאגדות של התאגיד ובמדינה השלישית שבה הופקו הכנסות התאגיד (להלן: "מדינה שלישית"). בעת זקיפת ההכנסות לתושב ישראל מהתאגיד הזר, הנובעות מהכנסות שהתקבלו ממדינה שלישית, יינתן לתושב ישראל זיכוי בגין מס זר ששולם לפי הנמוך מבין שיעור הניכוי במקור שחל בפועל בין המדינה השלישית לבין מדינת ההתאגדות של התאגיד, לבין שיעור הניכוי במקור שהיה חל בין המדינה השלישית לבין ישראל אילו חולקו ההכנסות ישירות לתושב ישראל מהמדינה השלישית.

עמדה מספר 86/2020

זיכוי ממס זר בגין הכנסת חוץ הפטורה בחלקה בישראל

במקרים של הכנסה הפטורה בחלקה וחייבת בחלקה, יינתן זיכוי ממס זר ששולם מחוץ לישראל רק בגין החלק היחסי של ההכנסה החייבת בישראל, שכן בהתאם לסעיף 201(א) לפקודה לא יינתן זיכוי בשל הכנסת חוץ הפטורה ממס בישראל.

עמדה מספר 87/2020

לא יינתן עודף זיכוי בשנה השוטפת ועודף זיכוי מועבר לשנים הבאות כשנבחרה האפשרות לזיכוי עקיף ולא זיכוי ישיר. לא יינתן עודף זיכוי כאמור בסעיף 205א לפקודה, במקרים בהם בחר הנישום ליישם את האפשרות לקבל זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיף 126(ג) לפקודה. בהתאם לאמור בסעיף 126(ה) לפקודה, הוראה זו מתייחסת הן לזיכוי הישיר בגין מיסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד, והן לזיכוי בגין מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה חולקו הרווחים או הדיבידנד האמור. יובהר כי בהתאם להוראות סעיף 203(א) לפקודה, לא יינתן עודף זיכוי כאמור בשנה השוטפת וכן לא עודף זיכוי שיועבר לשנים הבאות.

עמדה מספר 89/2020

היחס שבין הוראות אמנת המס לדין הפנימי בנוגע לזיכוי ממס זר

מתן זיכוי ממס זר ייעשה בהתאם למגבלות הקבועות בפקודת מס הכנסה ולהוראות הדין הפנימי המתייחסות לאחת או יותר מההוראות הבאות: הגדרות "מסי חוץ", "הכנסות חוץ" ו"הכנסות חוץ ממקור פלוני" כמשמעותם בסעיף 199 לפקודה, שיטת ה"סלים", תקופות המנויות בחלק י' לפקודה (לדוגמה, התקופות המנויות בהוראות סעיף 205א או סעיף 207ב לפקודה), תקרת הזיכוי כאמור בסעיף 203 לפקודה, מיסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199 וקיצוזם רק כנגד מיסים שחלה עליהם פקודת מס הכנסה בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני, מגבלת הזיכוי המנויה בסעיף 205א לפקודה, סייגים לזיכוי כאמור בסעיף 207ד לפקודה וויתור על זיכוי כמשמעותו בסעיף 208 לפקודה. מבלי לגרוע מהאמור, יודגש כי הוראות אמנות המס מכפיפות את מתן הזיכוי להוראות הזיכוי הקיימות בדין הפנימי. לדוגמה, מס זר ששילם בחו"ל נישום תושב ישראל בגין הכנסה מתמלוגים לא יהא בר זיכוי כנגד המסים המתחייבים מהכנסת חוץ אחרת שמקורה בריבית, שכן המדובר בהכנסות חוץ הנובעות ממקורות הכנסה שונים.

עמדה מספר 90/2020

זיכוי עקיף בגין דיבידנד שהתקבל ממדינה זרה אחת כנגד מס חברות ששולם במדינה זרה אחרת

במקרה בו חברה ישראלית קיבלה דיבידנד משתי חברות בנות זרות המוחזקות על ידי (חברה A וחברה B), מיסי החוץ ששולמו על ידי חברה A (מס החברות הזר) יובאו בחשבון לעניין הוראות סעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה רק לעניין דיבידנד שחולק מחברה A, ולא יובא בחשבון מס החברות הזר ששילמה חברה A לעניין הוראות זיכוי בהתאם לסעיפי 126(ג) ו-203 לפקודה בגין דיבידנד שקיבלה החברה הישראלית מחברה B.

דוגמה

1. חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") מחזיקה במלוא אמצעי השליטה בחברה זרה תושבת מדינה A (להלן: "חברה A") ובחברה זרה תושבת מדינה B (להלן: "חברה B").
2. חברה A חילקה דיבידנד לחברה, בסך 2,850 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 4,000 ₪, הנח, כי במדינת A, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
3. חברה B חילקה דיבידנד לחברה, בסך 900 ₪. ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד הינה 1,000 ₪, הנח, כי במדינת B, לא חל ניכוי מס במקור על דיבידנדים.
4. הנח, כי שיעור מס החברות בישראל הינו בשיעור של 25% וכי בחישוב ההכנסה החייבת כאמור, בחרה החברה ליישם את הוראות סעיף 126(ג) לפקודה.

חישוב המס בישראל לחברה יעשה בדרך הבאה:

סה"כ	B	A	
	100 ₪	1,150 ₪	מסי החוץ (מס חברות)
5,000 ₪	1,000 ₪	4,000 ₪	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
1,250 ₪	250 ₪	1,000 ₪	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
(1,100) ₪	(100) ₪	(1,000) ₪	זיכוי עקיף
150 ₪	150 ₪	0 ₪	מס לתשלום בישראל

לא ניתן לקזז את ההפרש שבין מסי החוץ לבין הזיכוי העקיף (בסך 150 ₪) שמקורו מחברה A כנגד המס בישראל שמקורו מהכנסה מדיבידנד מחברה B, כלומר:

לא ניתן לחשב את המס בישראל לחברה בדרך הבאה:

סה"כ	
1,250 ₪	מסי החוץ (מס חברות)
5,000 ₪	הכנסה מדיבידנד (בגובה "הדיבידנד המגולם")
1,250 ₪	חיוב המס בישראל (בשיעור 25%)
(1,250) ₪	זיכוי עקיף
0 ₪	מס לתשלום בישראל

עמדה מספר 97/2021

לא יינתן זיכוי ממיסים שאינם מיסי חוץ, אשר שולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל

לא יינתן זיכוי מס (זיכוי ישיר לפי סעיף 200 לפקודה או זיכוי עקיף לפי סעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה) בגין תשלומים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל שאינם מהווים מיסים ישירים המוטלים על הכנסה המהווים מס הכנסה או מס חברות לפי העניין, ומשכך אינם מהווים "מיסי חוץ" כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה, גם אם תשלומים אלו מחושבים כאחוז מההכנסה. כך למשל לא יינתן זיכוי בגין תשלומים כאמור לעיל כדוגמת מיסי מחזור המוטלים על פעילות כלכלה דיגיטלית (כדוגמת GST, Equalization levy), מס עירוני, מס רכישה, מס מקומי, מיסי בריאות וכד'.

עמדה מספר 98/2021

לא יינתן זיכוי עקיף בגין דיבידנד מגולם שמקורו ברווחי אקוויטי של חברת הבת הזרה

חברה תושבת ישראל שקיבלה דיבידנד מחברה זרה המוחזקת על ידי העונה על התנאים הקבועים בסעיף 126(ג) לפקודה (להלן: "החברה האחרת"), ומקור ההכנסה ממנו חולק הדיבידנד הוא ברווחי אקוויטי שנרשמו בחברה האחרת או בחברה כלשהיא שמוחזקת (במישרין או בעקיפין) בידי החברה האחרת, לא תהיה זכאית לזיכוי עקיף לפי סעיף 126(ג) בגין אותו דיבידנד מגולם בגין מיסים ששולמו בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת. כלומר, זיכוי המס הקבוע בסעיף 203(ב) לפקודה בגין דיבידנד מגולם יינתן רק לגבי אחד מאלה:

א. מיסים ששולמו בפועל על ידי החברה האחרת כמשמעותה בסעיף 126(ג) לפקודה (להלן: "החברה האחרת");

ב. מיסים ששולמו בפועל על ידי חברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור שלא יפחת מ-50% ובתנאי שההכנסות שהמס בגינן שולם כאמור, חולקו כדיבידנד בפועל לחברה האחרת.

האמור חל מהטעם שלא מדובר ב"מיסי חוץ שאינם מוטלים במישרין", כהגדרתם בסעיף 203(ג) לפקודה, המשתלמים על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד.

עמדה מספר 113/2022

זיכוי עקיף בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה ניתן רק על דיבידנד ורק לחבר בני אדם שמתחייב במס לפי סעיף 126(א) לפקודה

זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיפים 126(ג)-(ו) ו-203 לפקודה, יינתן לחבר בני אדם הזכאי לו לפי הוראות הסעיף רק בהתקיים שני אלה:

1. מקבל הדיבידנד בפועל הוא חבר בני אדם שהכנסותיו ממוסות לפי הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה;

2. הכנסת החברה נובעת מחלוקה בפועל שמסווגת "כדיבידנד" לעניין דיני המס בישראל (להבדיל, למשל מרווח הון בפירוק חברה). לעניין זה, הכנסת החברה כאמור בין אם סווגה כהכנסה לפי סעיף 2(1) ובין לפי 2(4) לפקודה.

עמדה מספר 18/2016

דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים בהתאם לסעיף 175ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 175ב(ד)(3) מיוחס בעת התשלום בפועל לבעל מניות תושב חוזר שאינו בעל שליטה, לא יהיה פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. במקרים האמורים לעיל יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א). [ראה סעיף 4.2.1.5 לחוזר מס הכנסה 5/2016](#).

עמדה מספר 19/2016

הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה

בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, "דיבידנד ניטרלי" לא ייכלל במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. ראה סעיף 2.2.1.2 לחוזר מס הכנסה 6/2016. לעניין זה, "דיבידנד ניטרלי" הוא דיבידנד שמקורו בהכנסה, אשר הופקה על ידי חבר בני אדם המוחזק על ידי החברה הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%.

עמדה מספר 23/2016

קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

לעניין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (להלן - "חנ"ז") שהיא תושבת מדינה גומלת, סעיף 175ב(ג)(1) קובע כי יש למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס. אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינה הגומלת, **שבו נוצר מחיר מקורי חדש**.

עמדה מספר 31/2016

רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה

במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, בחישוב הרווחים שלא שולמו המיוחסים לו בשנת המס, יש לכלול את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנה, ולכפול אותם בתקופת החזקתו באמצעי השליטה כבעל שליטה חלקי כל השנה.

עמדה מספר 55/2018

אי "הפשרת" או אי ייחוס עלות מניות לעניין חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות- סעיף 75ב

בעת חישוב הרווחים שלא שולמו כמשמעותם בסעיף 75ב לפקודה ובחינת מבחן הרווחים הפסיביים או ההכנסות הפסיביות. בין אם מדובר במדינה גומלת ובין אם לאו אין לייחס לנכס הנמכר על-ידי חברה נשלטת זרה או להכנסות מנכס בבעלות חברה נשלטת זרה כל חלק מהמחיר המקורי של מניות חברה נשלטת זרה, ו/או חברה המחזיקה בה במישרין או בעקיפין, שכן אין מדובר בתמורה אשר שולמה בפועל בעבור אותם נכסים ועל ידי אותה ישות.

להלן דוגמה בנושא:

1. ביום 1.1.10 (להלן: "יום הרכישה") רכשה חברה A, חברת תושבת ישראל (להלן: "חברה A"), את מלוא מניות חברת B, חברה תושבת מדינה זרה (להלן: "חברה B"), בעלות 1,000 ₪.
2. חברה B מחזיקה במלוא מניות חברת C, שהינה חברה תושבת מדינה זרה (להלן: "חברה C").
3. ביום הרכישה אין בחברה B נכסים ו/או מזומנים מלבד מניות חברת C.
4. שווי שוק חברה C ליום הרכישה הינו, 1,000 ₪. הנגזר כולו משני נכסים המוחזקים במישרין על-ידי חברה C (להלן: "הנכסים"), שווי כל אחד מהנכסים ליום הרכישה הינו 500 ₪.
5. עלות כל אחד מהנכסים כאמור בידי חברת C, הינה 100 ₪. לא קיים פחת לנכסים, כאמור, הן על-פי הדין בישראל והן לעניין הדין במדינת האמנה.
6. ביום 1.1.17 מכרה חברה C, נכס אחד מבין הנכסים, בסך 800 ₪ (להלן: "הנכס הנמכר").

ליום הרכישה:

בשנת המס 2017 חברת C הינה חברה נשלטת זרה בהתאם להוראות סעיף 75ב לפקודה.

במסגרת חישוב הרווחים שלא שולמו וסכום הרווחים הפסיביים או סכום ההכנסות הפסיביות בעניין הנכס הנמכר, אין לייחס חלק מעלות מניות חברת B לנכס הנמכר ב-C אף אם חלק מהעלות כאמור משקף את שווי הנכס הנמכר. יובהר כי הוראה זו חלה הן לעניין מימוש והן לעניין מקרה אחר בו בידי אותה חברה C הכנסה שוטפת מנכס בר פחת, ובהתאם לעמדת רשות המסים לא יוכר פחת כהוצאה שוטפת בגין עלות מניות חברת B.

דרך החישוב:

תמורה- 800 ₪

מחיר מקורי- (100) ₪

רווחים שלא שולמו- 700 ₪

אין לחשב באופן הבא:

תמורה- 800 ₪

מחיר מקורי- (500) ₪

רווחים שלא שולמו- 300 ₪

עמדה מספר 72/2019

שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב' לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(1) לפקודה.

עמדה מספר 73/2019

דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

עמדה מספר 74/2019

שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמ"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב(א) לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(א) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה (2) להגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 75ב(א) לפקודה.

עמדה מספר 75/2019

דיבידנד רעיוני בחמ"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגבי תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

עמדה מספר 77/2019

תנאי ההכנסות הפאסיביות בחברה נשלטת זרה במקרה של קבוצת חברות

בעת בדיקת סיווג ההכנסה כ"הכנסה פסיבית" כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(5) לעניין קביעת חברה נשלטת זרה בקבוצת חברות זרות (למשל חברה בת זרה וחברות נכדות זרות), במסגרת בחינת התנאים שבסעיף 75ב(א)(1)(ב), יש לבחון את סיווג ההכנסות של כל אחת מחברות הקבוצה בנפרד ולא לבחון את סיווג הכנסות חברות הקבוצה כמכלול, בין אם עיסוקה של החברה הנבחנת בקבוצת החברות זהה לעיסוקה של חברת האם בקבוצה ובין אם לאו. קרי, אין להתעלם מעקרון הייחוס הנפרדת של כל חברה ויש לבחון כל הכנסה ב"ראי" החברה שהפיקה את ההכנסה ולא ב"ראי" הקבוצה כמכלול.

עמדה מספר 80/2019

החזקה באמצעי שליטה שאינם מניות לעניין חברה נשלטת זרה

הוראת סעיף 75ב לפקודה תחול גם על מי שמחזיק באחד מ"אמצעי השליטה" בחבר בני אדם שלא בדרך של החזקה במניות ובלבד שהוא מחזיק ב"אמצעי השליטה" באותו חבר בני אדם בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 75ב לפקודה. קרי, בעת בחינת תנאי ההחזקה בחברה נשלטת זרה כמפורט בסעיף 75ב(א)(1)(ד) לפקודה, תיכלל גם החזקה בזכות אחרת שאינה מניות, המקנה למחזיק בה את אחד מאמצעי השליטה המפורטים בסעיף 88 לפקודה.

עמדה מספר 85/2020

לא ניתן לקזז הפסדים לאחור לצורך חישוב רווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה

לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפאסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה של החברה הנשלטת הזרה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור ולא יובא בחשבון קיזוז הפסדים לאחור, אף אם הדין במדינה הזרה מאפשר זאת. ככל שבמדינה הזרה קיימת אפשרות של קיזוז הפסדים לאחור אשר לא נתבעו בפועל לצורך חישוב רווחים שלא שולמו כאמור לעיל, הרי שהפסדים אלו ייבחנו לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו בחברה הנשלטת הזרה בשנה שבה נבעו.

עמדה מספר 88/2020

מסים שהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים בפועל לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה (לצורך חישוב הרווחים שלא שולמו והמס החל)

מיסים שלא הוטלו על הכנסה פסיבית בשנת המס בה הופקה ההכנסה הפסיבית של חברה נשלטת זרה ושהטלתם נדחית למועד חלוקת הרווחים לבעלי המניות לא יילקחו בחשבון לצורך יישום הוראות סעיף 75ב לפקודה. קרי, לצורך חישוב "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה, כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה, לא יופחתו מיסים כאמור בשנת המס שבה נצמחו ה"רווחים שלא שולמו" ולצורך חישוב "שיעור המס החל" כהגדרתו בסעיף 75ב(א)(13) לפקודה לא ייחשבו במסגרת המס הזר שבו חויבה החברה הנשלטת הזרה.

עמדה מספר 99/2021

קביעת דיני המס בישראל לצורך קביעת ההכנסה של חבר בני אדם זר לעניין חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

חישוב הכנסתו, הכנסתו החייבת ורווחיו של חבר בני אדם הנחשב לתושב לצרכי מס במדינה זרה גומלת אך לא מגיש בה דוח על הכנסות או לא נחשב נישום לצרכי מס באותה מדינה, לצרכי סעיפים 75ב - 75ב1 יעשה בהתאם לחלופה שבסעיף 75ב1(ב)(2) לפקודה, קרי בהתאם לדיני המס בישראל. כלומר, על מנת שתחול החלופה בסעיף 75ב1(ב)(1) לפקודה חבר בני האדם צריך להיות תושב לצרכי מס במדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, המגיש דוח על הכנסותיו במדינה כאמור או תושב מדינה גומלת לצרכי מס הנישום במדינה כאמור.

כך למשל במקרה של חברה זרה תושבת מדינת אמנה שבהתאם לדיני המס באותה המדינה לא מגישה דוחות על הכנסותיה או לא נישומה באותה מדינה והכנסותיה נכללות במסגרת דוח מאוחד של חברה זרה המחזיקה בה, הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של החברה המוחזקת יחושבו בנפרד בהתאם לדיני המס בישראל.

עמדה מספר 100/2021

סיווג חברה המוחזקת בשרשרת חברות כחברה נשלטת זרה במקרה בו שיעור המס החל על החברה המחזיקה בה עולה על 15%

חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות ייחשב כחנ"ז ככל שעומד בתנאי סעיף 75ב לפקודה, אף אם שיעור המס האפקטיבי בחבר בני האדם הזר המחזיק בו עולה על 15%. לדוגמה, חבר בני אדם זר שבשרשרת חברות, אשר שיעור המס הזר החל על הכנסתו הפסיבית נמוך מ- 15% (למשל מס אפקטיבי 10%), המוחזק במישרין ו/או בעקיפין בידי חבר בני אדם זר אחר בשרשרת ששיעור המס הזר כאמור בסעיף 75ב(א)(1)(ג) החל על הכנסתו הפסיבית עולה על 15% (למשל מס אפקטיבי 30%), ייחשב כחנ"ז ככל שעומד ביתר תנאי סעיף 75ב לפקודה.

יודגש, כי ככל שישולם דיבידנד בפועל לבעל השליטה אז יחולו הוראות סעיף 75(ד) לפקודה לעניין הזיכוי שיינתן.

עמדה מספר 101/2021

רווח או הכנסה משינוי מבנה בידי חבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב "רווחים שלא שולמו"

רווח או הכנסה שהופק במסגרת שינוי מבנה שנערך על ידי חבר בני אדם שאינו תושב מדינה גומלת ייכלל בחישוב ה"רווחים שלא שולמו", ובהתאם לסעיף 75ב(ב)(2) לפקודה יחולו עליו דיני המס בישראל. יובהר, כי בהתאם להוראות חלק ה2 לפקודה פרק שלישי, לא יינתן לחברה זרה פטור או דחיית מס בגין שינוי מבנה זה בהיעדר אישור מראש מטעם המנהל.

עמדה מספר 112/2022

קיצוז מיסי חוץ כנגד חבות המס על "דיבידנד רעיוני" מחברת משלח יד זרה

לא ניתן להפחית "מסי חוץ" ששולמו על ידי תושב ישראל המחזיק בחמ"ז כנגד המס החל על הכנסותיו של אותו תושב מחמ"ז כאמור בסעיף 75ב(ד), זאת למעט האמור בסעיף 75ב(ה).

עמדה מספר 110/2022

הפחתת סכום הדיבידנד הרעיוני המתואם מחברה נשלטת זרה מהדיבידנד שחולק בפועל

בעת חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חנ"ז מסוים בו הוא מחזיק במישרין או עקיפין, אין להפחית מסכום הדיבידנד האמור, בהתאם להוראות סעיף 75ב(ד)(1) לפקודה, סכום השווה לדיבידנד הרעיוני אשר מקורו ברווחי חנ"ז אחרת אשר מוסו בעבר בידי בעל השליטה או חליפו כדיבידנד רעיוני והכל בהתאם להוראות ולמגבלות הקבועות בסעיף 75ב(ב) לפקודה. לעניין זה, חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חנ"ז מסוים המוחזק בעקיפין ושורשר לבעל השליטה או חליפו, ייחשב כדיבידנד שחולק מאותו חנ"ז מסוים.

עמדה מספר 111/2022

הכנסות פטורות בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם בהגדרת "חברה נשלטת זרה" וחישוב ה"רווחים שלא שולמו"

בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם בהגדרת "חברה נשלטת זרה" כאמור בסעיף 75ב(א)(1) לפקודה וכן בעת חישוב ה"רווחים שלא שולמו" כהגדרת המונח בסעיף 75ב(א)(12), יש לכלול בחישוב סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית כאמור בסעיפים 75ב(ב) ו- 75ב(ג) גם את כלל ההכנסות הפסיביות הפטורות ממס לרבות אך לא רק, הכנסות שמקורן בריבית, שכירות, תמלוגים וכיוצ"ב ולא רק הכנסות פטורות מדיבידנד או מרווח הון כאמור בסעיף 75ב(ג)(1).

מיסוי בינלאומי - נאמנויות

עמדה מספר 21/2016

זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לענין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - [ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#). לענין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.



מיסוי בינלאומי - נאמנויות

עמדה מספר 22/2016

זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכדומה), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל - [ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#). לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.

עמדה מספר 48/2017

חלוקת לתושב ישראל, שמקורן בהכנסות זרות בנאמנות שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר

בנאמנות קרובים או בנאמנות שחדלה להיות נאמנות קרובים כאמור בסעיף 75ח(ט) לפקודה שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר (ולא שולם מס על הון הנאמנות ליום 31.12.13 בשיעור מס של 3%-6%), חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל, שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, גם אם מדובר בהכנסות שנצברו לפני 1.1.14, תחויב במס בשיעור של 30%, למעט אם המדובר בחלוקה שמקורה ב-"קרן" הנאמנות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

עמדה מספר 78/2019

תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר

כפי שנקבע בסעיף 5.4.2 [לחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות](#) בהתאם ל"מבחן המשולב", בנאמנות שחל עליה הדין לאחר תיקון 197 לפקודה תקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. כך למשל, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 75ז(ה), אין להאריך את תקופת ההטבות מעבר לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה, גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים. כלומר לא תיצבר תקופת הטבות נוספת חדשה מהמועד בו עלה הנהנה.

עמדה מספר 79/2019

חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה כל חלוקה, כהגדרתה בסעיף 75ג' לפקודה ובסעיף 2.8 [לחוזר מספר 3/2016](#), לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (להלן: "נהנה מוטב") שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75ח(ד)(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לנהנה מוטב לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור של 30% ללא כל הטבה.

עמדה מספר 102/2021

הקדש הפועל להשגת מטרה שאינה מטרה ציבורית בלבד לא יוחרג מפרק הנאמנויות

הקדש שאינו פועל במישרין ו/או בעקיפין למטרה ציבורית בלבד לא יוחרג מפרק הנאמנויות בהתאם לסעיף 75(ז5) לפקודה, משכך לא ייחשב כהקדש שהוא מוסד ציבורי ויחולו עליו הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.

לעניין זה, הקדש שאינו פועל במישרין ו/או בעקיפין למטרה ציבורית בלבד יהיה מי שמתקיים בו אחד מאלה:

1. ישנם נהנים בהקדש שאינם מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2).
2. ישנן העברות של נכסים או מזומנים, במישרין או בעקיפין, לקרוביו של יוצר ההקדש ו/או לצדדים הקשורים עימו בפעילות עסקית.

יודגש, כי יתרון המס הינו ההפרש שבין חבות המס הנובעת מדיווח בדרך של הקדש שהוא מוסד ציבורי לבין חבות המס הנובעת מדיווח בדרך של נאמנות שאינה פועלת למטרה ציבורית בלבד, המתחייבת במס על הכנסותיה בהתאם הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.

הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י הנאמן ו/או היוצר לפי העניין.

עמדה מספר 104/2021

תושב ישראל המקבל חלוקות בעקיפין מנאמנות שמקור הונה בנאמנות שבה הוא נהנה

נאמנות קרובים (להלן: "הנאמנות המקורית") שהיוצר בה הוא תושב חוץ והנהנים בה הם קרוביו, שלפחות אחד מהם הוא תושב ישראל (להלן: "נהנה תושב ישראל המקורי"), ושנכסיה הועברו ללא חבות במס (להלן: "ההעברה") לנאמנות חדשה שהוקמה (להלן: "הנאמנות החדשה"), שהנהנה תושב ישראל המקורי כבר לא נהנה בה. במקרה בו הנהנה תושב ישראל המקורי מקבל נכס או מזומן מהנאמנות החדשה, במישרין או בעקיפין, כתחליף לחלוקות שהיה זכאי לקבלן אלמלא ההעברה, יש לראות גם בנהנה תושב ישראל המקורי כנהנה בנאמנות החדשה שקיבל חלוקה והנאמנות החדשה תיוותר נאמנות קרובים.

עמדה מספר 105/2021

נאמנות נהנה תושב חוץ שבהתקיים תנאי יתווסף לה בעתיד נהנה תושב ישראל תסווג כנאמנות תושבי ישראל

נאמנות שהתקיימו בה במועד יצירתה התנאים האמורים בסעיף 75(א1) עד (3) לפקודה, אולם קיים תנאי שבהתקיימותו יתכן כי בעתיד יתווספו בה נהנים תושבי ישראל, אין לראות אותה כנאמנות נהנה תושב חוץ אלא כנאמנות תושבי ישראל לפי סעיף 75(א2) לפקודה.

כל חלוקה, כהגדרתה בסעיף 75'ג לפקודה ובסעיף 2.8 [לחוזר מספר 3/2016](#), לנהנה שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר (להלן: "נהנה מוטב") שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75(ד2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לנהנה מוטב לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור של 30% ללא כל הטבה.

עמדה מספר 103/2021

יום רכישה ומחיר מקורי במכירת נכס בנאמנות על ידי נאמן או נהנה תושב ישראל, שלא הוסדר הונה במסגרת הסדרי המעבר לנאמנויות

בהסדרי המעבר לנאמנויות נהנה תושב ישראל שפרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2014 (להלן - "הסדרי המעבר") נקבע כי במקרים המתאימים, ועל בסיס בקשת הפונה, פקיד השומה יוכל לחייב במס את הון הנאמנות בכפוף לשיעורים שפורטו במסגרת ההסדר תוך קביעת יום רכישה חדש ומחיר מקורי חדש לנכסי הנאמנות (להלן - "יום רכישה החדש" ו-"המחיר המקורי החדש"). יום הרכישה החדש יהיה היום שקדם ליום התחילה (31.12.2013) והמחיר המקורי החדש יהיה התמורה (כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה) שהייתה נקבעת אילו הנכס היה נמכר ביום שקדם ליום התחילה ואשר עליה שולם מס במסגרת ההסדר.

מובהר, כי אם הנאמנות לא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, יום הרכישה והמחיר המקורי של נכסי הנאמנות ייקבעו בהתאם להוראות סעיף 75(ו) - כפי שהיו בידי היוצר (כאשר מדובר בנכס שהקנה היוצר לנאמן) וסעיף 75(ד) - כפי שהיו בידי הנאמן (כאשר מדובר בנכס שחולק לנהנה ונמכר על ידי הנהנה), ולא יקבע מחיר מקורי ויום רכישה חדש ליום 31.12.13. זאת לרבות נאמנות קרובים שמקור נכסיה הוא בנאמנות אחרת שלא חויבה במס על הון הנאמנות כאמור בשיעורים המפורטים בהסדרי המעבר, ושהעבירה נכסיה ללא חבות במס לאותה נאמנות קרובים שנוצרה.

מבלי לגרוע מהאמור, לעניין עמדה זו, ככל שמדובר בנאמנות קרובים כמשמעותה בסעיף 75n לפקודה אשר הוקמה לפני יום 1.1.2003, יראו הקנייה לפני יום 1.1.2003 בנאמנות קרובים של נכס, שרווח ההון ממכירתו הופק מחוץ לישראל בהתאם להוראות סעיף 89(ב)(3), כמכירה של הנכס מהיוצר לנהנה וזאת לעניין קביעת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. כלומר, לצורך חישוב הרווח לפי סעיף 88 לפקודה, יראו את יום ההקניה כיום הרכישה של הנכס בידי הנהנה ואת שווי הנכס ביום ההקניה כמחיר המקורי של הנכס ובלבד שהקניית הנכס לנאמנות דווחה לפקיד השומה בטופס 147 עד ליום 31.12.2015, מועד האורכה הרלוונטי למתן הודעות ביחס לנאמנויות קרובים (כמפורסם בהודעה לציבור של רשות המסים מיום 29.6.2015). למען הסר ספק, מובהר כי פקיד השומה יהא רשאי לבדוק את שווי הנכס ליום ההקנייה כפי שדווח על ידי הנאמן, ונתונה לו כל סמכות בקשר לכך, כפי שנקבע בסעיף 6.1.2.3 בחוזר מס הכנסה 3/2016.

לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח, יהיה, היוצר או הנאמן או הנהנה, בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 47/2017 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2017 והיא מחליפה את עמדה מספר 47/2017 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 47/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020.

עמדה מספר 107/2021

קישור בהון המדווח של נאמנויות מסוימות בדרך של הקניה או העברה פטורה לנאמנות אחרת או דיווח חלקי

הקטנת נכסי נאמנות תושבי ישראל כהגדרתה בסעיף 75ז לפקודה, בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, ושאונה נאמנות תושבי ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיף 75ז(ה) או בסעיף 75ז(ה1) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או בסעיף 14(ג) לפקודה, לפי העניין, או הקטנת נכסי נאמנות שהינה או הייתה נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים כהגדרתה בסעיף 75ח לפקודה, מחייבות דיווח על אירוע רווח הון של מכירה בידי הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים תושבי החוץ בנכסי הנאמנות, **ובלבד שכל הנהנים בנאמנות החדשה, ככל שישנה כזאת, הינם תושבים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ**, כפי שבא לידי ביטוי במקרים המפורטים להלן:

א. בנאמנות כאמור קיים נהנה אחד או יותר תושב ישראל ונהנה אחד או יותר תושב חוץ או תושב זכאי, והנאמנות מדווחת רק על חלק מהנכסים ו/או ההכנסות המופקות מהם המשויכים לחלקם של הנהנים תושבי ישראל.

ב. נאמן בנאמנות אשר הוציא מרשותו או העביר נכס מנכסי הנאמנות לנאמן בנאמנות אחרת, ועל הנאמנות האחרת לא חל מיסוי כיחיד תושב ישראל בהתאם להוראות הפקודה, יראו בנכסי הנאמנות שהועברו כנכסים שנמכרו במועד העברתם בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

• נכס בנאמנות - למעט מזומן.

• הקטנת נכסי הנאמנות - לרבות דיווח חלקי.

יובהר כי ככל שלא דווח על אירוע רווח הון בגין הקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים, יראו בהכנסות הלא מדווחות הנובעות מהקטנת נכסי הנאמנות ו/או הכנסות הנאמנות בגובה חלקם של הנהנים הזכאים כהכנסותיה של נאמנות תושבי ישראל שאינה מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה1) לפקודה.

דוגמה:

בנאמנות תושבי ישראל שבה נהנה תושב ישראל, שלא מתקיימים בינו לבין היוצר יחסי קרבה כאמור בסעיף 75ח(ב) לפקודה, ונהנה תושב חוץ (להלן: "נאמנות 1"), נפטר היוצר היחיד שהינו תושב חוץ. הנאמן בנאמנות 1 מחזיק, באמצעות חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: "חברה להחזקת נכסי נאמנות 1") מניות חברה תושבת חוץ (להלן: "נכסי הנאמנות"). לאחר פטירת היוצר העביר הנאמן מחצית מהבעלות בנכסי הנאמנות מחברה להחזקת נכסי נאמנות 1 לחברה להחזקת נכסי נאמנות אחרת המוחזקת על ידי הנאמן בנאמנות אחרת שבה הנהנה הוא תושב חוץ בלבד (להלן: "נאמנות 2").

במועד העברת מחצית נכסי הנאמנות מנאמנות 1 לנאמנות 2 כאמור יחול אירוע מס. החל ממועד זה, נאמנות 1 תסווג כנאמנות תושבי ישראל, ונאמנות 2 תסווג כנאמנות תושבי חוץ כהגדרתה בסעיף 75ט לפקודה וזאת ככל שרווח ההון דווח כאמור לעיל.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 84/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא

מחליפה את עמדה מספר 84/2020 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר

84/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנת המס 2020.

עמדה מספר 106/2021

סיווג של נאמנות שמקורה בהקניה בנאמנות תושבת ישראל בה יוצר תושב ישראל אחד לפחות או בנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה קרובים, שלא דווח על אירוע רווח הון בהקניה

נאמנות שמקור הונה, למעט מזומן, מנאמנות תושבי ישראל, כהגדרתה בסעיף 75 לפקודה, אשר יש בה או היה בה לפחות יוצר תושב ישראל אחד, או שמקור הונה הוא מנאמנות שהינה או שהייתה נהנה תושב ישראל, שאינה נאמנות קרובים כמשמעותה או כהגדרתה בסעיף 1n75 לפקודה, הינה נאמנות תושבי ישראל (וזאת בהתאם להוראות סעיף 75ד(ב) לפקודה והוראות סעיף 1n75(ג) לפקודה). יובהר, כי במקרה בו נאמנות תושבי ישראל שבה יוצר תושב ישראל הקנתה נכס לנאמנות אחרת יראו באותו יוצר כיוצר גם בנאמנות החדשה וזאת בהתאם להוראות סעיף 75ד(ב) לפקודה ובהתאם יראו בנאמנות החדשה נאמנות תושבי ישראל שאינה נאמנות מוטבת כהגדרתה בסעיפים 75ז(ה) ו-75ז(ה) לפקודה, גם אם כלל הנהנים בנאמנות החדשה הינם נהנים זכאים ו/או נהנים תושבי חוץ כמשמעותם בסעיפים כאמור. בהתאם להוראות סעיף 1n75(ג) לפקודה תחולנה על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל ובהתאם בעקבות הקניה מנאמנות כזו יראו בנאמנות החדשה כנאמנות שיש בה יוצר תושב ישראל וכנאמנות תושבי ישראל.

חובת הדיווח בעמדה זו לא תחול ככל שבאירוע ההקניה לנאמנות החדשה דווח לרשות המסים בישראל אירוע מס חייב או בהקניה או העברה של נכס מנאמנות תושבת ישראל מוטבת כמשמעותה בסעיפים 75ז(ה) או 75ז(ה) לפקודה בתקופת ההטבות כמשמעותה בסעיף 14(א) או 14(ג) לפקודה, לפי העניין, ובלבד שההעברה כאמור של כל נכסי הנאמנות המעבירה, למעט מזומן, במועד ההקניה או ההעברה הייתה פטורה ממס בישראל לפי סעיפים 97(ב)(1) או 97(ב)(2) לפקודה.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 83/2020 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2020 והיא מחליפה את עמדה מספר 83/2020 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 83/2020 לעניין הגשת הדוחות לשנת המס 2020.

מיסוי בינלאומי - תושבים חוזרים/עולים חדשים

עמדה מספר 12/2016

שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

"שנת הסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק". כך למשל, יחיד ששב לישראל לאחר 9 שנים כתושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת (10 שנים) לצורך עמידה בהגדרת "תושב חוזר ותיק".

עמדה מספר 13/2016

יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) על ידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש

א. הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

ב. הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.

עמדה מספר 45/2017

מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי

עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(1) זאת, לאור הרציונל שבהוראות סעיף 89(ב)(3) או (ד) לפקודה, הקובעות כי רווח ההון ממכירת נכס שנמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות לנכס או לרכוש הנמצא בישראל ייחשב כרווח הון שהופק בישראל. יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

עמדה מספר 57/2018

הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר ותיק או עולה חדש בתקופת ההטבות

לא ניתן לקזז הפסד שמקורו בחוץ לארץ ושנוצר לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק, או עולה חדש בתקופת ההטבות שבסעיף 97-114(ב) לפקודה, שכן בהתאם להוראות סעיפים 29 ו-92 לפקודה, אילו היה רווח לא היה חייב במס. יובהר, כי עמדה זו לא תחול לעניין הפסדים הנובעים מהמקורות המנויים בסעיף 14 במידה ובכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 ביקש הנישום כאמור, בהתאם לסעיף 14 שלא להחיל את ההטבות מהמקורות המנויים בסעיף 14.

עמדה מספר 58/2018

הפסד הון שנוצר בעת מכירת נכס לאחר תקופת ההטבות בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר ושמותר בקיזוז

במקרה בו נמכר נכס בידי תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות ובמכירה נוצר הפסד הון, יש להכיר כהפסד הון המותר בקיזוז רק באותו חלק של ההפסד שנצמח לאחר תקופת ההטבות וזאת בדרך של חלוקה ליניארית (בדומה לחלוקה הליניארית החלה במקרה של רווח הון לפי סעיף 97(ב)(3)).

עמדה מספר 76/2019

חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

עמדה מספר 109/2021

קביעת מחיר מקורי ויום רכישה בנכס שהתקבל במתנה או בהורשה מאת תושב ישראל לראשונה/תושב חוזר ותיק/תושב חוזר

נכס שהתקבל במתנה או בהורשה בידי תושב ישראל מאת תושב ישראל לראשונה / תושב חוזר ותיק / תושב חוזר בתקופת ההטבות, לא יוצר בסיס עלות חדש ולא יוצר מועד רכישה חדש. בהתאם לכך לא יראו במועד פטירת המוריש או ביום מתן המתנה לפי העניין, כיום רכישת הנכס בידי תושב ישראל היורש או מקבל המתנה, לפי העניין. כמו כן, המחיר המקורי של הנכס בעת מכירה עתידית יהיה המחיר המקורי שהיה בידי המוריש או נותן המתנה, לפי העניין, ולא יקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום הפטירה או ביום המתנה, לפי העניין.

הדיווח על עמדה זו יבוצע ע"י היורש או מקבל המתנה בשנה בה נוצר חיסכון במס כתוצאה מנקיטת העמדה המנוגדת כגון בעת מכירת הנכס לאחר מכן על ידי היורש/מקבל המתנה, בעת ניכוי הוצאות פחת שלא בהתאם לקבוע בעמדה וכיוצ"ב.

עמדה מספר 11/2016

"מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל

סעיף 100א לפקודה לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוג מפניהן. בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף, כשאדם מעתיק את תושבותו מישראל למדינה זרה, אף תהיה זו מדינה גומלת, הרי שרואים את נכסיו כאילו נמכרו לפני ניתוק התושבות, ובלבד שמכירת הנכס אינה חייבת במס בישראל במועד המימוש.

מבלי לגרוע מהאמור, ככל שייוצר כפל מס בעת מכירת הנכס, ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית בניסיון ליישב את בעיית כפל המס בהתאם ל"הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס - נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה".

עמדה מספר 16/2016

קיזוז 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 (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל (ראה [סעיף 5 בחוזר מס הכנסה 5/2004](#)).

עמדה מספר 20/2016

הוראות סעיף 97(ב3) - זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל

סעיף 97(ב3) מעניק פטור ממס על רווח הון לתושב חוץ, וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף. סעיף 97(ב3)(2) מונה מצבים בהם הפטור לא יוענק לתושב החוץ, ובין היתר במצב בו נייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הוא נייר ערך של חברה שעיקר שווי נכסיה, מקורו ב"זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל". לעניין זה, "זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל", לפי סעיף 97(ב3)(2)(ד) לפקודה, כוללת כל ניצול של המקרקעין, אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין במישרין ובין בעקיפין (ראה [סעיף 2.4 לחוזר מס הכנסה 3/2014](#)) ובכלל זה:

1. הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית או טורבינות רוח.
2. תחנות כוח להתפלת מים.
3. זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
4. כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

עמדה מספר 24/2016

חישוב רווחים ראויים לחלוקה (רר"ל) במכירת מניות של חברה זרה

בקביעת הרר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94ב לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, יכללו בחלופה המיסויית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים רר"ל בהתאם לסעיף 94ב לפקודה.

עמדה מספר 26/2016

חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

עמדה מספר 27/2016

הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה

חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לענין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה. יתרון המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

עמדה מספר 33/2017

"משיכה" לפי סעיף 3(ט) לפקודה מחברה תושבת מדינת אמנה

בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה יראו משיכה (כהגדרתה בסעיף) על ידי בעל מניות מהותי מחברה תושבת מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה, כהכנסתו של בעל המניות המהותי מדיבידנד או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, לפי העניין. כמו כן, בחישוב המס החל על בעל המניות המהותי בשל משיכה מחברה זרה, לא יינתן זיכוי ממס זר במועד הדיווח על המשיכה ככול שהמס במדינה הזרה לא שולם בפועל לרשות המס הזרה ומתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 199-210 לפקודה.

עמדה מספר 44/2017

ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל, או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל בהתאם לסעיף 4א(א)(1) לפקודה יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל, ובפרט להוראות סעיפים 4א(ב)(2)(א), 164, 170, 32א לפקודה.

ככל שמיוחסות הוצאות כנגד הכנסת מוסד הקבע או תושב החוץ כאמור, הרי שהוצאות אלו (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה, תמלוגים, קצבה, מלוג ואנונה) המהוות הכנסות שהופקו בישראל בידי מקבלם, חייבות בניכוי מס במקור לפי סעיפי 164 ו-170 לפקודה ויחולו כל ההוראות הנוגעות לניכוי מס במקור בעניינם, לרבות סעיפים 32א לפקודה.

עמדה מספר 49/2017

פעילות העולה לכדי מוסד קבע על אף שמנויה בחריגים להגדרת מוסד קבע

בבחירת קיומו של מוסד קבע בישראל עבור תאגיד זר, שבו עיקר פעילות התאגיד הזר היא פעילות המנויה באחד מהחריגים להגדרת מוסד קבע בהתאם לאמנת המס הרלוונטית (לדוגמה: מיזם בינלאומי העוסק בתחום האחסון), יראו את הפעילות כאמור המבוצעת באמצעות הנציגות בישראל כמקיימת מוסד קבע לתאגיד הזר.

עמדה מספר 51/2017

חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+)

בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) בעסקה בינלאומית, יש לכלול הכנסות לפי שיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות וכן יש לכלול בבסיס כיסוי העלויות גם הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, ושהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

הערה: עמדה זו מהווה עמדה אחת המשלבת יחדיו את עמדה מספר 29/2016 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2016 ואין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר 29/2016 לשם הגשת הדוחות לשנת 2016.

עמדה מספר 54/2018

הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל

הכנסת עבודה של יחיד, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה או פיצויי פיטורין, תשלום מבוסס מניות או אופציות וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 רישא ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלבנטית ככל שחלה (קרי, הייתה קיימת עילת חיוב בישראל לפי הוראות האמנה במידה והתשלום היה מתקבל במהלך שהותו בישראל). היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה.

עמדה מספר 96/2021

מתנה לתושב חוץ מתושב ישראל אינה פטורה ממס מכוח סעיף 97(א)(5)

מתנה של "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה על ידי תושב ישראל לתושב חוץ מהווה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה ובהתאם לכך חייבת במס רווח הון והיא אינה פטורה ממס מכוח הוראות סעיף 97(א)(5).

עמדה מספר 108/2021

הפסד מועבר שנצמח לתושב חוץ טרם היותו תושב ישראל לא יותר בקיזוז כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר הפיכתו לתושב ישראל

אין לקזז הפסדים מועברים שנצמחו מחוץ לישראל ונוצרו לנישום תושב חוץ (יחיד, נאמנות או חבר בני אדם) עובר למועד שבו הפך להיות תושב ישראל, כנגד הכנסות שהופקו בישראל לאחר מועד זה, מאחר ואילו היה רווח, הנישום לא היה מתחייב עליו במס או לא היה נישום לפי סעיפים 29 ו-92 לפקודה וכן כיוון שהפסד שמקורו בחו"ל מותר בקיזוז לפי סעיף 29 לפקודה אך ורק ככל שמדובר בהפסד שהיה לתושב ישראל.

מס הכנסה - כללי

עמדה מספר 01/2016

דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך

חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, היא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.

לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא הייתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.

לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכוח סעיף 100א1 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.

"רווחי שיערוך" - רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.

"דוח כספי" - דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות").

עמדה מספר 03/2016

ניכוי בעד פחת

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעד פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס. למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.

עמדה מספר 02/2016

דיבידנד מתאגיד מיוחד

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה (להלן - "בעל המניות"), המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית (להלן - "התאגיד המיוחד"), אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד - יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה. למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.

לעניין זה, "הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד" היא הכנסתו חייבת של התאגיד המיוחד בתוספת הכנסה פטורה ממס ובניכוי הפסדים לצורכי מס של התאגיד המיוחד שנוצרו בתקופה בה חלו עליו הוראות סעיפים 64, 64א או 62 לפקודה, לפי העניין (להלן - "תקופת ההטבה") ובהפחתת המס החל על בעלי המניות של התאגיד המיוחד בשל ההכנסה כאמור בתקופת ההטבה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.

להלן דוגמאות לחישוב ההכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד (בהנחה שהתאגיד הוקם ביום 1.1.2010):

מסקנה	סה"כ הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד ע"פ העמדה לתום שנת 2014	שנת מס					דוגמה
		2014	2013	2012	2011	2010	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	100	100	1
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	
כל חלוקה תהא חייבת במס	0	100	(100)	(100)	(100)	100	2
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	
חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל200, תהא חייבת במס	200	100	100	100	(100)	100	3
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	
חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממס חלוקה מעבר ל400, תהא חייבת במס	400	(300)	100	100	100	100	4
		רגיל	מייוחד	מייוחד	מייוחד	מייוחד	

עמדה מספר 04/2016

זקיפת שווי שימוש ברכב

זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987. זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.

עמדה מספר 08/2016

הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, בעת מכירת נכסים בידי יורשים שקיבלו בירושה נכסים מתוך עיזבון של מוריש, כאשר המוריש היה זכאי להטבת מס טרם פטירתו (כגון: הטבות לפי סעיף 14, 97(ב), או 9(5) לפקודה), היורשים לא יוכלו לנצל את ההטבה שהיה זכאי לה המוריש.

עמדה מספר 09/2016

הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר

הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה. נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או הנישום המבקש לנצל את הפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מגיש הדוח.

עמדה מספר 34/2017

הגדרת דירה בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה

לעניין הגדרת "דירה" הקבועה בסעיף 3(ט) בפקודה, יראו כדירה בין אם היא בישראל ובין מחוץ לישראל ובין אם היא בעיקרה בשימוש בעל המניות המהותי ובין בעיקרה בשימוש קרובו כהגדרתו בסעיף 76 לפקודה.

עמדה מספר 35/2017

לא יראו הון מניות ופרמיה כיתרת זכות בחברה לפי סעיף 3(ט) לפקודה

לא יראו הון מניות ופרמיה (המהווים חלק מההון העצמי של החברה) כ"יתרת זכות" כהגדרתה בסעיף 3(ט)(1) בפקודה או כסכומים המהווים הכנסה שחויבה במלוא המס לעניין הגדרת "משיכה מחברה" בסעיף האמור.

עמדה מספר 40/2017

דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין שכלל תמורה באשראי

כללה מכירה של נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין תמורה באשראי, כל התקבולים מעבר לסכום המהוון (סכום הקרן) ידווחו ויחויבו במס בתקופות העוקבות כהכנסות מימון, על בסיס מזומן או מצטבר, בהתאם לאופן הדיווח של הנישום. הפרדת מרכיב הקרן מכלל התקבול יבוצע בהתאם ללוח שפיצר, ובהתאם לשיעור הריבית ששימש לקביעת התמורה המהוונת לעניין רווח ההון או השבח.

תמורה באשראי: תמורה שתועבר למוכר במועד המאוחר או במועדים המאוחרים ליום החתימה על ההסכם, בסכומים הנקובים מראש (בסכום שקלי או צמוד מדד או צמוד מטבע) אשר ישולמו במועדים הידועים מראש.

דוגמה:

ביום 1.1.2017 נמכר נכס. התמורה תשולם ב-10 תשלומים שנתיים שווים של 1 מיליון ₪ החל מיום 1.1.2018. תמורת התשלומים העתידיים הוונה ליום המכירה לפי שיעור היוון של 5% בהתאם לשיעור ההיוון שנקבע בין הצדדים (קיימת בהסכם המכר חלופת תשלום במזומן לפי שיעור זה), כך שהסכום המהוון שנקבע כתמורת רווח ההון עמד על 7,721,734 ₪. בכל שנת מס על המוכר לדווח על מרכיב הריבית הגלום בתשלום על פי לוח הסילוקין המחושב בהתאם ללוח שפיצר, כהכנסת ריבית שתמוסה בהתאם לשיעורי המס הקבועים על ההכנסה כאמור מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

להלן לוח שפיצר בהתאם לדוגמה ומרכיב הריבית בגין כל אחת משנות המס:

תשלום	על חשבון הקרן	על חשבון ריבית	יתרת קרן	
			7,721,734	01/01/2017
1,000,000	613,913	386,087	7,107,821	01/01/2018
1,000,000	644,609	355,391	6,463,212	01/01/2019
1,000,000	674,839	323,161	5,786,373	01/01/2020
1,000,000	710,681	289,139	5,075,691	01/01/2021
1,000,000	746,215	253,785	4,329,476	01/01/2022
1,000,000	783,523	216,474	3,545,950	01/01/2023
1,000,000	822,703	177,297	2,723,247	01/01/2024
1,000,000	863,838	136,162	1,859,410	01/01/2025
1,000,000	907,030	92,970	952,380	01/01/2026
1,000,000	952,381	47,619	-1	01/01/2027
10,000,000	7,721,734	2,278,265	-	סה"כ

עמדה מספר 41/2017

דיווח על הכנסות בתקופות העוקבות לדיווח על השבח בעסקת תמורות

דווחה עסקת שבח שהינה עסקת תמורות, כל תמורה שהתקבלה בפועל, או שנוצרה הזכאות לקבלה (בהתאם לבסיס הדיווח של הנישום) מעבר לסכום שהוכר כשווי המכירה במס שבח, תדווח בתקופה השוטפת כהכנסה חייבת במס. לעניין זה, עסקת תמורות הינה עסקה שבמסגרתה נמכרות זכויות במקרקעין בתמורה שכולה או חלקה נגזרת מן התקבולים שיתקבלו בידי הרוכש ממכירת הדירות או המבנים אשר יבנו על המקרקעין.

עמדה מספר 42/2017

רכישה עצמית של מניות - סיווג העסקה

במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית. הדיווח על עמדה זו יחול רק לגבי בעלי מניות ששיעור החזקתם בחברה עלה לאחר הרכישה העצמית של המניות. כמו כן, הדיווח לא יחול במקרה שהרכישה בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות. רכישה עצמית של מניות החברה - "רכישה" בהתאם לחלופת הרכישה בהגדרת חלוקה בסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999.

עמדה מספר 43/2017

"מניות פנטום" אינן נכנסות לגדרי סעיף 102

אין לראות במניות פנטום או תגמול דומה, כנכנסים למישור של תגמול מבוסס הון ולגדרי סעיף 102 לפקודה, כי אם תגמול מבוסס מזומן אשר ניתן כהטבה במסגרת יחסי עובד/נותן שירותים (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "עובד" - מעביד/מקבל שירותים) (להלן בעמדה זו שניהם יחד וכל אחד לחוד: "מעביד") ואשר ההכנסות הנובעות הימנו תסווגנה כהכנסה לפי סעיף 2(1) או כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כבנוס/מענק הצלחה לעובד בקרות האירוע המזכה. הדיווח על העמדה יחול הן על החברה אשר העניקה את הזכויות לעובד והן על העובד, וזאת בעת קבלת התגמול בפועל. לעניין זה, תכנית להענקת מניות פנטום (לרבות זכות לרכישת מניות) הינה חוזה בין המעביד לעובד אשר במסגרתו המעביד מעניק לעובד חלק מההטבות הגלומות בתכנית תגמול מבוססת הון מבלי להקצות מניות או אופציות בפועל, אלא על ידי הקצאה של מכשיר שידוע כ"מניות פנטום". המדובר למעשה בצורה של תגמול נדחה, במסגרתו מבטיח המעביד לתגמל את העובד במזומן בהתבסס על שווי מניות החברה, ביצועיה או כל מדד אחר המוסכם על שני הצדדים. העובד מתוגמל מבלי להיות חשוף לעלות ולסיכון הקשורים בבעלות על מניות. כאשר מגיע המועד למימוש זכותו של המשתתף, בהתאם לתנאי התכנית, או כאשר פורש המשתתף מעבודתו, הוא מקבל סכום השווה לעליית שווי של המדד הקובע, החל מן היום בו נהייה זכאי למניות הפנטום, ובנוסף לעיתים מקבל הוא סכום בגובה דיבידנד למנייה שהוכרז, אם הוכרז, על פי מספר מניות הפנטום שבעלותו ("שווה דיבידנד").

עמדה מספר 52/2018

יתרת זכות שקוזזה מעלות הדירה שהועברה לבעל מניות בחברה להוראות המעבר לסעיף 3(ט) לפקודה

בעל מניות מהותי שהעביר לרשותו דירה שהייתה בבעלותה של החברה שבבעלותו במסגרת הוראת המעבר הקבועה בסעיפים 96(ב)(3)(א)(1) או 96(ב)(4)(א)(1) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, יכול להפחית מההכנסה שנזקפה לו בהתאם להוראות כאמור, יתרת הלוואה ו/או יתרת זכות כאמור בסעיף 3(ט)(1)(6)(ב)(1) או (2), וזאת רק בתנאי כי ההלוואה תגרע ממאזן החברה מיד לאחר מכן, ויתרת הזכות שקוזזה כאמור ואשר לא נגרעה ממאזן החברה, לא תחשב עוד כיתרת זכות לצורכי מס.

עמדה מספר 53/2018

חזקת ההכנסות בחברת מעטים לפי סעיף 62א לפקודה

החזקה הקבועה בסעיף 62א(3) לפקודה בדבר פעולות שיראו בהן כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו לעניין סעיף 62א(2) לפקודה, הינה חזקה שאינה ניתנת לסתירה. קרי, ככול שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף האמור, יראו את ההכנסה שלגביה התקיימו התנאים כהכנסה שחל לגביה הוראות סעיף 62א(2) לפקודה.

עמדה מספר 62/2019

מיזוג משולש הופכי

רכישת מניותיה של חברה שבוצעה באמצעות "מיזוג משולש הופכי" בהתאם למתווה שלהלן:

שלב ראשון, (שלב מקדים לעסקת המיזוג) - הרוכש מקים חברה חדשה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ומעניק לה הלוואה/שטר הון או החברה החדשה מגייסת חוב מבנק או מגורם אחר. שלב שני, מיד בסמוך להקמת החברה החדשה, מבוצע מיזוג לפי חוק החברות התשנ"ט-1999 לפיו, החברה החדשה תמוזג עם ולתוך החברה הנרכשת. במהלך המיזוג ההלוואה או שטר ההון מועברים לחברה הנרכשת.

סכום ההלוואה או שטר ההון אשר הועברו לחברה הנרכשת, במסגרת המיזוג המשולש ההופכי, תסווג כחלוקת דיבידנד לרוכש. במקרה בו מדובר בהלוואה או בשטר הון אשר ניתן על ידי הרוכש לחברה החדשה והועבר במסגרת המיזוג לחברה הנרכשת, מועד החיוב במס יהיה בכל תשלום של קרן ההלוואה או שטר ההון לפי העניין.

במקרה בו מדובר בהלוואה מצד ג' (למשל בנק), מועד החיוב במס יהיה כבר במועד המיזוג והעברת ההתייבות לחברה הנרכשת.

הדיווח על פי העמדה לא יחול מקום שחלוקת הדיבידנד בוצעה שלא מרווחי החברה כמשמעותם בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וחלו לגביה הוראות סעיף 303 לחוק החברות והיא סווגה לצורכי מס כהפחתת הון כאמור בעמדה 61/2019 שעניינה "סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות".

בחינת הסיווג וחישוב יתרון המס יבוצעו בהתאם למועדי הדיווח כמתואר לעיל (במועד המיזוג או במועד תשלום ההלוואה/שטר ההון).

עמדה מספר 61/2019

סיווג הכנסה מחלוקה בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות

מקום שהחלוקה מקורה בכספים שהושקעו על ידי בעלי המניות בחברה (פרמיה והון מניות שמקורן אינו בהיוון רווחים) הדבר יחשב כהפחתת הון, ומקום שמקור החלוקה בחלוקת רווח/התעשרות שנצמחה בחברה, אף אם המדובר בחלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בסעיף 302 לחוק וטעונה אישור בית משפט, תסווג החלוקה כדיבידנד בידי המקבל.

חלוקה תחשב כהפחתת הון רק לאחר שחולקו כל הרווחים (לרבות קרנות שמקורן ברווח) על ידי החברה המחלקת והוכח כי חולקו סכומים מתוך כסף שהושקע בחברה בהון מניות ופרמיה.

יראו חלוקה כדיבידנד ולא כהפחתת הון, בכל אחד מהמקרים הבאים:

1. חלוקה מתוך מניות הטבה או קרנות אחרות שמקורן בהיוון רווחים.
2. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, כאשר ההסבר ליכולת הפירעון של החברה אשר מאפשר את החלוקה מבוסס על הרווחים שגלומים בנכסי החברה לרבות רווחים שמומשו במועד כלשהוא לאחר החלוקה. יובהר, כי מקום שהרווח שנצבר בחברה בתקופה האמורה הינו רווחי שערך, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערך ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
3. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות כאשר לחברה הון מניות ופרמיה (או קרנות הון אחרות) שמקורן בהנפקת הון שנעשתה בתמורה להעברת נכסים לחברה במהלך שינוי מבנה שאינו חייב במס לפי חלק ה2 לפקודה. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערך ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
4. חלוקה לפי סעיף 303 לחוק החברות, שמקורה בהון שהונפק בחברה למשקיעים במהלך שנת המס בה התבצעה החלוקה או בשנתיים שקדמו לה. במקרה זה, יראו חלוקה כחלוקת רווחי שערך בידי בעלי המניות שהחזיקו במניות החברה טרם ההנפקה האמורה ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).
5. חלוקה שלא מרווח בסכומים העולים על סך ההון העצמי כך שנוצר גרעון בהון. במקרה זה, יראו בסכומים שהתקבלו כדיבידנד שמקורו ברווחי שערך ויחול האמור [בעמדה חייבת בדיווח 01/16](#).

עמדה מספר 63/2019

הפסד מעבודה ממושכת

נישום העוסק ב"עבודה ממושכת" כהגדרתה בסעיף 8א לפקודה, זכאי לקזז הפסד על פי סעיף 8א(ב)(2) לפקודה מביצוע העבודה הממושכת רק כאשר גמר לבצע לפחות 50% מהיקף העבודה. סכום ההפסד שיותר בקיזוז יהיה בהתאם לשיעור היקף העבודה שהסתיים באותה שנה (בהתאם להיקף הכספי או להיקף הכמותי).

עמדה מספר 64/2019

ייחוס הוצאות לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה"

יחוס "הוצאות ריבית" ו"הוצאות הנהלה וכלליות" לנישום העוסק בבנייה של "יחידות עבודה" כהגדרת המונחים בסעיף 18(ד) לפקודה, יבוצע בהתאם לחזקה הקבועה בהוראות הסעיף ולא על בסיס מנגנון ייחוס הוצאות אחר, למעט במקרים העומדים בכל המבחנים אשר נקבעו [בחוזר מס הכנסה 7/2001 - מקצועית בעניין ייחוס הוצאות ריבית על פי סעיף 18\(ד\) לפקודה \(בעקבות פס"ד אינטרבילדינג\)](#).

עמדה מספר 65/2019

ניכוי בגין נזקי טבע

לא יראו בהוצאות בגין חפירה ודיפון שהוצאו במסגרת בניית מבנים כניכויים בגין נקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים המותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(6) לפקודה. הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(6) ייבחנו במהותן וינכּו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

עמדה מספר 66/2019

ניכוי בגין התקפות מהאוויר

ניכויים בגין נקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר בהתאם להוראות סעיף 17(7) לפקודה, יותרו בניכוי בהתקיים שני התנאים הבאים:

1. ההוצאות הוצאו עבור אמצעי זהירות שעיקר השימוש בו הינו לנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר וזה היה ייעודו מלכתחילה. לעניין זה, יראו בהוצאות שהוצאו להקמת חניון או הוצאות שהוצאו להקמת ממ"ד שמשמש כחדר בדירה כהוצאות שאינן משמשות בעיקרן לנקיטת אמצעי זהירות כאמור והוצאות אלו לא יותרו בניכוי בהתאם להוראות סעיף 17(7) לפקודה.

2. ההוצאות הוצאו בהקמת נכסים המהווים רכוש קבוע בידי הנישום ולא כאשר מדובר בהוצאות לבניית מלאי.

הוצאות שלא יותרו בהתאם להוראות סעיף 17(7) ייבחנו במהותן וינכּו על פי הדין הרלוונטי ככל שישנה זכאות לניכוי כאמור (לדוגמה באמצעות פחת).

עמדה מספר 69/2019

אי הכרת הוצאות פחת בגין נכס שאינו בבעלות הנישום (כגון בעסקאות BOT או PFI)

נישום שבדוחותיו הכספיים הוכרו הכנסות בגין הקמה או שדרוג של תשתית ובהתאם התשתית לא נרשמה כרכוש קבוע בידי (בהתאם להוראות פרשנות IFRIC 12 או הוראות תקן חשבונאות מספר 33), הרי שאף לצורכי מס לא יראו את הנישום כבעליו של התשתית ובהתאם לא יותרו לנישום בגין התשתית הוצאות פחת לפי סעיף 21 לפקודה והתקנות.

עמדה מספר 68/2019

מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות

יראו מניות שהוקצו לעובד, לרבות דיבידנד שהתקבל מכוחן, כמניות לעניין סעיף 102 לפקודה, רק ככל שהמניות הינן בעלות זכויות מלאות וקבועות ברווחים ובזכויות ההצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח - פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה), כך שאינן פוקעות, אינן משתנות ואינן תלויות או כפופות להחלטות דירקטוריון או אסיפה כללית.

לעניין זה יראו כל אחד מהתנאים הבאים כמי שיגרום למניה המוקצית שלא להוות מניה כמשמעותה בסעיף 102, ואת הדיבידנד המתקבל מכוחה לכאורה, להוות הכנסה לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה:

1. מניות הפוקעות בתום העסקה.
2. מניות נטולות זכויות הצבעה (מניות בעלות זכויות הצבעה אשר הוצמד להן הסכם יפוי כח - פרוקסי, יראו בהן מניות בעלות זכויות הצבעה).
3. מניות שיכול ולא ישתתפו בחלוקת דיבידנד שהוכרז לבעלי המניות הרגילים האחרים.
4. מניות שדיבידנד מכוחן מותנה בכך שהדירקטוריון יחליט לחלק לסוג מניה זה ללא חלוקה לבעלי המניות הרגילים האחרים.
5. קביעת הסדר לפיו בהתקיים תנאים מסוימים תימכר המניה על ידי המחזיק לחברה או מי מטעמה בסכום קבוע שאינו מהווה שווי שוק המניה ביום הימכרה (עמדה זו לא תחול במקרה של הסדרים בהתאם למתואר [בחוזר מס הכנסה 5/2017 שעניינו "מנגנוני שימור ומגבלות על מייסדים ועובדי מפתח"](#)).
6. הענקת אופציית רכש (CALL) מעובד למעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה ו/או הענקת אופציות מכר (PUT) לעובד ממעבידו ביחס למניות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה, למעט הסדר כאמור המתייחס למועד הפסקת העסקה וכאשר מחיר המימוש של האופציה שניתנה לעובד הינו בהתאם לשווי שוק החברה במועד המימוש (בדיקת שווי השוק תבוצע על בסיס הערכת שווי כלכלית המבוססת על עקרונות הערכות שווי מקובלות כגון: D.C.F, מכפיל שווי מקובל וכיוצ"ב).

האמור בעמדה זו יחול על מניה או אופציה המעניקה מניה שמאפייניה הם כמתואר בעמדה זו. יתרון המס ייבחן הן על מקבל המניות והן בהיבט הניכויים של החברה המחלקת. חישוב יתרון המס יבוצע בהשוואת המס הן במועד ההקצאה והן במועד המימוש תוך השוואה לחבות המס בהתאם להוראות סעיף 102 ביחס לחבות המס לפי 3(ט) או 2(2) לפקודה.

עמדה מספר 91/2021

המרה של אמצעי תשלום מבוזרים (המכונים "מטבעות וירטואליים")

הגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כוללת כל רכוש, בין אם מדובר בנכס מוחשי ובין אם מדובר בנכס לא מוחשי. "אמצעי תשלום מבוזר", הקרוי גם "מטבע וירטואלי" (כדוגמת ביטקוין, אתריום וכיוצא באלו), הינו רכושו של האדם המחזיק בו, ומשכך הוא נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה. בהתאם לכך, מכירת "מטבע וירטואלי" מהווה אירוע מס החייב במס על פי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה (רווח הון). אם פעילות מכירת "מטבעות וירטואליים" מגיעה לכדי "עסק", הרי שההכנסות ממכירת "המטבעות הווירטואליים" חייבות במס מכוח חלק ב' לפקודה.

בנוסף, "מטבע וירטואלי" אינו מהווה מטבע או מטבע חוץ כהגדרתם בחוק בנק ישראל, התשמ"ה-1985. בהתאם לכך, ולמען הסר ספק, ההפרש בין התמורה במכירה לבין עלות הרכישה לא יחשב כהפרשי הצמדה ו/או כהפרשי שער.

לעניין זה, יראו כמימוש גם פעולות של החלפת מטבע אחד באחר (ALT) גם אם לא התקבל מטבע רשמי (FIAT) כגון במצב בו מחליפים ביטקוין באת'ריום וכיוצ"ב.

לעניין עמדה זו, מדידת יתרון המס תבוצע ביחס לכל הרווחים שהיו לנישום בשנת המס מהפעילות המתוארת בעמדה, האמור בפסקה זו הוא לעניין בחינת סכום יתרון המס ואין בו בכדי לגרוע מחובת הדיווח בגין כל הכנסה בהתאם למועדה כנדרש בחוק.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 32/2017 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2017 והיא

מחליפה את עמדה מספר 32/2017 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר

32/2017 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2017 - 2020.

עמדה מספר 95/2021 - הכנסות והוצאות בגין עסקאות של גידור שאינו גידור חשבונאי

ככל שחברה ביצעה עסקת גידור שאינו גידור חשבונאי לפי IAS 39 ו/או תקן דיווח כספי בינלאומי מס' 9, כך שעסקת הגידור אינן נמדדת ומוכרת באופן מקביל ומתאים לטיפול החשבונאי בגין הנכס המגודר, הרי שאין להתיר בניכוי הוצאות או הפסדים משערוך עסקאות הגידור לשווי הוגן ומנגד לא ימוסו רווחים משיערוך העסקאות כאמור, למעט, כאשר ההכנסות מפעילות הגידור לכשעצמה, עולה כדי עסק (כגון במקרה של גופים פיננסיים שפעילות הגידור עולה אצלם לכדי עסק).

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 71/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא

מחליפה את עמדה מספר 71/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר

71/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 94/2021

תשלום מבוסס מניות שנרשם כעסקה הונית

תשלום מבוסס מניות בו הוענקו מניות חברת האם לעובדי החברה, אשר הוצג בדוחות הכספיים כעסקה המסולקת במכשירים הוניים (קרי, ההוצאה נרשמה כנגד סעיף בהון ולא כנגד התחייבות, וגובה ההוצאה נאמד כפונקציה של שווי הוגן במועד העסקה), ייחשב כהשקעת הון של חברת האם בחברה ולא חוב. כל תשלום שיועבר מהחברה לחברת האם כנגד אותה עסקה, ייחשב כדיבידנד (או הפחתת הון בהתאם לכללים הקבועים [בחוזר מס הכנסה 1/2018 שעניינו "סיווג ההכנסה לצורכי מס של חלוקת דיבידנד לפי סעיף 303 לחוק החברות"](#)) לכל דבר ועניין, ולא תשלום בעבור חוב ועל כן יש לנכות מס במקור בהתאם. לעניין זה, עסקת תשלום מבוסס מניות כמשמעותה בתקן חשבונאות ישראלי 24 או בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2. העמדה לא תחול מקום בו מתקיימים כל התנאים המפורטים להלן (ראה גם האמור בסעיף 2.3 [בחוזר מס הכנסה 1/2021 שעניינו "תשלום לחברת אם בגין הענקת מכשיריה הוניים לעובדי החברה הבת \(הסכמי recharge\) אגב עסקה בינלאומית"](#)):

1. התשלום הוא רק בגין המכשירים הוניים שהבשילו;
2. התשלום הוא לפי השווי שנקבע ביום הישום ההוצאה בדוחות הכספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים;
3. התשלום מבוצע מכח הסכם שיפוי שנחתם בין הצדדים טרם הענקת המכשירים הוניים;
4. ההוצאה נכללה בבסיס העלות/ההוצאות של החברה במסגרת יישום הוראות סעיף 85א לפקודה בהתאם להלכה קונטירה.

על עמדה זו תדווח גם החברה שלעובדיה הוענקו המכשירים הוניים על ידי חברת האם וגם החברה הישראלית העליונה בשרשרת חברות ישראליות אשר למי מהחברות שבשליטתה הוענקו מכשיריה הוניים של חברת האם ככל שמדובר בהחזקה בעקיפין באמצעות חברה ישראלית נוספת מקום בו חלות הוראות סעיף 216(ב) על דיבידנד שמחולק מהחברה שלעובדיה הוענקו המכשירים הוניים.

הערה: עמדה זו מהווה עדכון של עמדה מספר 70/2019 במסגרת עמדות חייבות דיווח שפורסמו בשנת 2019 והיא

מחליפה את עמדה מספר 70/2019 החל משנת המס 2021 ואילך. אין בה בכדי לגרוע מתוקפה של עמדה מספר

70/2019 לעניין הגשת הדוחות לשנות המס 2019 - 2020.

עמדה מספר 01/2016

ניכוי מס תשומות בחברת החזקות

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני או במישור ההשקעתי, קרי הפקת הכנסות מהחברות המוחזקות על ידה בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות. לצורך השגת מטרה זו חברת החזקות מעניקה לחברות המוחזקות שירותים הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי.

אי לכך, חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:

- בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
 - בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות.
 - בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת או מכירת מניות - אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.
- יצוין, כי גם על חברה, המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

עמדה מספר 02/2016

יבוא שירותים מחוץ לארץ

בהתאם להוראת סעיף 15(א) לחוק, ולתכלית החוק לפיה יש למסות את הצריכה של כלל השירותים בישראל, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השירות לבין ישראל שמקורה בזכות של נותן השירות, זהות מקבל השירות או מיקומו הפיזי של הנכס נשוא השירות.

לפיכך, שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לצריכה בישראל, או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.

לדוגמה: שירותי ייעוץ הניתנים מחוץ לארץ לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחוץ לארץ - כל המקרים הנזכרים לעיל חבים במע"מ. בהתאם לתקנה 6ד לתקנות, חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה. ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר, סעיפים 38 ו-41 לחוק. יובהר, כי מס ששולם בגין יבוא שירות לצריכה באזור סחר חופשי אילת, לא יותר בניכוי.

עמדה מספר 03/2016

אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם

השכרת נכס לחבר בני אדם (כגון, חברה, עמותה או שותפות) אינה בבחינת השכרה למגורים. שכן, חבר בני האדם עצמו אינו יכול לעשות שימוש בנכס למגורים.

לפיכך, השכרה לחבר בני אדם אינה חוסה תחת הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(1) לחוק, אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.

לעניין זה ראה, בין היתר, ע"א 2291/07 מע"מ אשדוד נגד ש.י. סימון אחזקות בע"מ, פורסם בנבו.

יצוין, כי גם על עוסק, המשכיר נכס לחבר בני אדם וסבור כי השוכר (חבר בני האדם) מהווה "צינור" באופן שחל עליו הפטור ממע"מ, לדווח על כך לשם בחינת תחולת הפטור.

עמדה מספר 04/2016

איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים על ידי חברה והשכרתה למגורים

רכישת דירת מגורים על ידי חברה הרשומה כ"עוסק" על פי החוק, לרבות חברה הרשומה כאמור שלא בתחום המקרקעין, ממי שאין עיסוקו במקרקעין, מהווה "עסקת אקראי" על פי החלופה השנייה להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק. על פי תקנה 6ב(א) לתקנות, החבות במס חלה על החברה ועליה להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המס הנובע מהחשבונית.

עסקת השכרת הדירה למגורים, לרבות השכרה כאמור לאורגן בחברה, הינה עסקה הפטורה ממע"מ על פי סעיף 31(1) לחוק. לפיכך, לאור סעיף 41 לחוק, החברה אינה רשאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית שהוציאה בשל רכישת הדירה.

עמדה מספר 05/2016

שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ

בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק, על שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס המצוי בישראל חל מע"מ בשיעור אפס ככל שהתמורה עבור השירות כלולה בערך הטובין המיובאים שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.

כמו כן, בהתאם לסעיף 30(א)(6) לחוק חל מע"מ בשיעור אפס על שירות שניתן בקשר לשינוע טובין, אשר תמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.

סעיפים אלה חלים רק במקרים בהם יבוא הטובין חב במע"מ, לרבות מרכיב השירות הנכלל בערך הטובין לצורכי מכס. לעומת זאת, כאשר המדובר ביבוא של טובין הפטורים ממע"מ, על השירותים כאמור לעיל חל מע"מ בשיעור מלא.

עמדה מספר 06/2016

החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חב במע"מ. שכן, תקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי, אפשרות התרחשותו נצפתה מראש ואי לכך עוגנה בחוזה בין הצדדים, אין הוא מהווה פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה.

לעניין זה ראה רת"ק 4832-12-12 תשעה מיליון (איי די איי חברה לביטוח בע"מ) נגד שטרסברג ואחיו.

עמדה מספר 07/2016

החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם

במקרים בהם בחוזה ההתקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה בכפוף להמשך ההתקשרות עם העוסק עד למועד מוסכם, וכי במידה והלקוח יפסיק את ההתקשרות לפני המועד האמור, ישיב את סכום ההנחה שקיבל בעבר, הסכומים המשולמים (מוחזרים) כאמור מהווים חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור העסקה ולפיכך חבים במע"מ בידי העוסק.

עמדה מספר 08/2016

אי תחולת הפטור שבסעיף 4)31 לחוק כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס

סעיף 4)31 לחוק קובע פטור ממס, באופן מלא או חלקי, בהתקיים התנאים המפורטים להלן באופן מצטבר: נרכש או יבוא נכס, רכישת הנכס או יבוא הנכס היו חייבים במס, במועד הרכישה או היבוא לא ניתן היה על פי דין לנכות את מס התשומות שהוטל בשל רכישת הנכס או יבואו כאמור, כולו או חלקו.

אשר על כן, במקרים בהם עוסק ניכה מס תשומות שלא כדין בגין רכישה או יבוא של נכס, והנכס נמכר בחלוף חמש שנים ומעלה ממועד ניכוי מס התשומות, לא יחול הפטור ממס על פי סעיף 4)31 לחוק בעת מכירת הנכס אלא אם כן מס התשומות הושב תוך חמש שנים ממועד הניכוי.

עמדה מספר 09/2016

אי תחולת הפטור שבסעיף 4)31 לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יבוא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס

מכירת נכס, שנרכש או יבוא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס, והנכס שימש בעסקה החייבת במס, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 4)31 לחוק מן הטעם שבמקרה זה לא הוטל על העוסק מס תשומות בשל הרכישה או היבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

עמדה מספר 10/2016

עסקה של מתן שירות, אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה במע"מ

במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, אינה ניתנת לפיצול, אשר על כן מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן השירות, פטורה ממע"מ על פי סעיף 31(4) לחוק.

לדוגמה - עסקה של מתן שירותי שמירה ואבטחה ממונעים, הכוללת מרכיב של העמדת רכבים פרטיים לצורך מתן השירותים כאמור הינה עסקה אחת כוללת ואין להפריד בין חלקיה. על כן, מלוא התמורה המשולמת עבור עסקה זו חבה במע"מ (על אף שעל פי תקנה 14(א) לתקנות לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישת הרכבים הפרטיים).

עמדה מספר 11/2016

החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום

סכום, שגובה עוסק מלקוח כהוצאות אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח, למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית משפט או לשכת הוצאה לפועל, מהווה חלק ממחיר העסקה בהיותו תשלום בשל פיגור בתשלום כאמור בסעיף 7(2) לחוק, ואי לכך חב במע"מ בידי העוסק.

האמור לעיל חל גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור בתשלום נגבה מהלקוח על ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו, ואף אם התקבול ישמש לצורך תשלום שכר הטרחה על ידי העוסק לנותן שירות כאמור.

עמדה מספר 13/2017

גמול שנקבע כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית

גמול, שנפסק על ידי בית משפט כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית, חב במע"מ בהיותו תמורה עבור עסקה של מתן שירותים משפטיים לקבוצה שבשמה מנוהלת התובענה הייצוגית. שכן, בא כוח מייצג בתובענה ייצוגית הינו שלוח של הקבוצה, אחראי על ייצוג האינטרסים של כלל חברי הקבוצה ואי לכך חב חובת נאמנות כלפי הקבוצה לפי סעיף 17 לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006.

לעניין זה ראה ת"צ 4263-03-11 אשל היאור בע"מ נגד חברת פרטנר תקשורת בע"מ.

לפיכך, על בא כוח המייצג בתובענה ייצוגית להוציא חשבונית מס מרכזת בשל מתן השירותים המשפטיים כאמור לחברי הקבוצה ולא לנתבע שנפסק כי ישלם את שכר הטרחה.

עמדה מספר 14/2022

החבות במע"מ בשל מכירת מקרקעין/דירת מגורים לאור סעיף 5(ב) לחוק מע"מ

סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע, כי מחיר העסקה בשל מכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, יהיה ההפרש בין מחיר הדירה בעת המכירה לבין מחירה בעת הרכישה.

בנסיבות בהן נרכשת דירת מגורים כאמור לעיל בידי עוסק במקרקעין (להלן – "העוסק") ומתקיימת אחת החלופות שלהלן, לא יחולו הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ מאחר, ולמעשה, מהות העסקה היא מכירת מקרקעין או דירת מגורים חדשה, לפי העניין. לפיכך, בהתקיים אחת החלופות האמורות המס יחול על מלוא מחיר המכירה ולא רק על ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה:

- (1) הריסה של הדירה הנרכשת ולאחר מכן מכירת המקרקעין על ידי העוסק;
- (2) הריסה של הדירה הנרכשת, בניית דירה חדשה תחתיה ומכירתה על ידי העוסק;
- (3) מכירת הדירה הנרכשת בידי העוסק בנסיבות בהן חלה על הדירה תכנית בתוקף להריסה, הוגשה בקשה להריסה או ניתנו לגביה היתר הריסה או צו הריסה.

מכס

עמדה מספר 01/2016

החזרים בגין הוצאות פרסום - ערך לצרכי מכס

הוצאות פרסום שהוצאו על ידי הקונה, והמוכר שיפה את הקונה בגין הוצאות אלה או חלקם, אם בדרך של מתן הנחה על הטובין המיובאים ואם בכל דרך אחרת, לא יופחתו מערך העסקה של הטובין המיובאים.

עמדה מספר 02/2016

הכללת דמי הפצה בערך לצרכי מכס

דמי הפצה מהווים חלק ממחיר הטובין, לפיכך דמי הפצה יתווספו לערך העסקה. במקרה של תשלום דמי הפצה המשולמים עבור טובין המיובאים בתקופה מסוימת, בתום התקופה יחולקו דמי הפצה למספר הטובין המיובאים לאותה תקופה. הייתה התקופה ארוכה משנה, יחולקו דמי הפצה לתשלום שנתי וסכום דמי הפצה לטובין יחולק בהתאם.

עמדה מספר 03/2016

הכללת אחריות בערך לצרכי מכס

מרכיב אחריות שמשלם הקונה למוכר עבור אחריות לטובין המיובאים שנקנו מהמוכר, נכלל בערך העסקה, אף אם הוסכם על תשלום מרכיב האחריות בחוזה נפרד מהחוזה למכירת הטובין המיובאים.

עמדה מספר 04/2016

הנחות - ערך לצרכי מכס

ההנחות תהיינה קבילות לקביעת הערך לצרכי מסי יבוא, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- א. ההנחה קשורה קשר ישיר לטובין וניתנה עבור הטובין המיובאים- הנחות שאינן ניתנות עבור הטובין אלא מסיבות אחרות (כגון: הנחות עבור טובין שיובאו בעבר, או עבור עמידה ביעדי מכירות שנתיים שנקבעו), לא תוכרנה בקביעת הערך של הטובין ולא ניתן יהיה לנכותן מהערך לצרכי מסי יבוא.
- ב. ההנחות חייבות להיות קבועות, ידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין. אם לא ניתן לקבוע את גובה ההנחה בעת הערכת הטובין, ההנחה לא תוכר.

עמדה מספר 05/2016

מרכיבי ההובלה - ערך לצרכי מכס

בהתאם לסעיף 133(א)(5) לפקודת המכס, בקביעת ערך עסקה, יש להוסיף את עלויות ההובלה של הטובין לנמל היבוא, או למקום היבוא. עלויות אלו כוללות את כל התשלומים הנוספים הקשורים בהובלת הטובין כדוגמת היטל סיכון, היטל מטבע, היטל צפיפות, כפי שהם מופיעים בחשבון המטענים, למעט דמי השהיית מכולה או דמי פיקדון תמורת המכולה.

עמדה מספר 06/2016

הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצרכי מכס

במקרים שונים יבואן חותם על הסכם לפיו הוא מקבל את הזיכיון לייבא לישראל טובין הנושאים סימן מסחרי תמורת תשלום תמלוגים (בדרך כלל כאחוז מהמכירות). התשלומים מועברים לספק הטובין או לחברה קשורה. לעיתים, הסכמים אלו כוללים התניות חוזיות המחייבות את היבואן כחלק מתנאי ההסכם, כגון הנחיות כיצד לעצב את החנות במסגרתה יימכרו הטובין המיובאים תחת הסימן המסחרי וכיוצא בזאת.

יש להוסיף תשלומים אלו לערך הטובין לצורך מסי יבוא, גם אם היבואן טוען כי מדובר בתשלומים עבור "שירותים" שונים שהספק או החברה הקשורה, לפי העניין, מספקים ליבואן.

עמדה מספר 08/2016

סיווג כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים

כוהל אתילי המשמש, בין היתר, בדרך כלל לייצור משקאות אלכוהוליים מסווג בפרט מכס 22.07.2000. כוהל אתילי מפוגל (denatured ethyl alcohol) וכוהלים אחרים מפוגלים (other denatured spirit) מכילים תוספות של חומרי פיגול רעילים במטרה למנוע את השימוש בהם לצריכה כמזון או כמשקאות.

סיווגם של כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים ייקבע בפרט מכס 22.07.2000, רק כאשר הפיגול מבוצע בהתאם לקבוע בפקודת הכהילים המפוגלים [נוסח חדש] ובתקנות הכהילים המפוגלים לרבות באמצעות חומרים ובריכוזים שנקבעו בפקודת המכס ובתקנות אלו.

במידה והטובין לא יוצרו בהתאם לתנאים הנזכרים לעיל סיווג הכוהל יקבע בפרט מכס 22.07.1099.

עמדה מספר 09/2016

סיווג סיגריות וסיגרים

לעיתים מיובאים טובין המכונים "סיגרים קטנים" אך סיווגם הוא כסיגריות בפרט 24.02.2000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מעלה טבק טבעי בלבד, הטובין יסווגו כסיגרים בפרט 24.02.1000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מטבק משוחזר ומשקל המוצר הבודד ללא מסנן עולה על 1.3 גרם (מדובר בתנאים מצטברים), הטובין יסווגו כסיגרים בפרט 24.02.1000. אם אחד התנאים אינו מתקיים, הטובין יסווגו כסיגריות בפרט 24.02.2000.

לדוגמה: סיגריות קפטן בלייק ליטל סיגר (Captain Black - Little Cigars). מדובר בטובין בהם שני חלקים: החלק האחד הינו לעישון, הוא עשוי מטבק מעובד, חתוך ועטוף בעטיפה מטבק משוחזר (Homogenized Tobacco Leaf). החלק השני הוא מסנן עשוי על פי רוב מאצטט. הטובין משווקים בחפיסה של 20 יחידות, כל יחידה באורך של 100 מילימטר, בקוטר של 8 מילימטר ובמשקל ללא פילטר שאינו עולה על 1.3 גרם. טובין אלו הינם סיגריות וסיווגם לפי צו תעריף המכס ומס קניה בפרט מכס 24.02.2000.

עמדה מספר 10/2016

סיווג מערכת ABS וחלפים למערכת

כל חלקי החילוף לרכב חבים מס קניה בשיעור 12% (ושיעור תמ"א של 60%) מלבד מספר פריטים מצומצם, ביניהם בלמים, פנסים, מערכת ABS.

מערכת ABS פטורה ממס קניה כשהיא מיובאת כמערכת מושלמת וסיווגה על פי צו תעריף המכס ומס קניה בפרט מכס 87.08.3093.

כוונת המחוקק הייתה לפטור ממס קניה אך ורק מערכת מושלמת ולא חלקיה, המיובאים לארץ כחלקים לצורך החלפה או תיקון של המערכת עצמה.

אשר על כן, החלפים למערכת ABS כגון גשש, כבל ומח, יסווגו בפרטי המכס המהותיים שלהם ויהיו חייבים במס קניה.

עמדה מספר 12/2016

מוטות ופרופילים מחמרן "מוכספים או מוזהבים"

מוטות ופרופילים מחמרן (אלומיניום) המסווגים על פי צו תעריף המכס בפרט המכס 76.04:

כאשר הם מצופים כסף או זהב סיווגם יקבע בסעיפים 76.04-1010 או 76.04-2910, לפי העניין (פטור ממכס).

מוטות ופרופילים מחמרן אחרים, לרבות בעלי צבע כסף או זהב או מצופים בצבע כסף או זהב יסווגו בשאר סעיפי פרט 76.04.

עמדה מספר 13/2016

אבקות על בסיס מרכיבי חלב עם מלטודקסטרין

המונח "ממתיק" אשר נמצא בפרטי מכס 04.02 ו-04.04, מתייחס, בין היתר, לחומר בשם מלטודקסטרין (MALTODEXTRIN) המיוצר מעמילן.

אשר על כן, חלב הכולל תוספת מלטודקסטרין יסווג בפרט 04.02 ומוצרים מורכבים מחלב טבעי הכוללים תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.04 ולא בפרט 19.01.

עמדה מספר 14/2016

סיווג טובין בפרק 4 לצו תעריף המכס

בפרק 4 מסווגים, בין היתר, חלב מיובש ואבקות על בסיס חלב ללא תוספות מלבד חומרים ממתקים.

תוספת קטנה לטובין המסווגים בפרק 4 של תחליף חלבון בשם "סודיום קזאינט" שהוא גבינין הנמס במים, אינה משנה את סיווג הטובין והם יסווגו בפרק 4.

עמדה מספר 18/2017

הכללת הוצאות פרסום בערך לצורכי מכס

תשלום אותו מעביר היבואן לספק הטובין או לגוף קשור בגין הוצאות המוגדרות על ידו כהוצאות "פרסום" או "פרסום עולמי" והמשולמות בדרך של אחוז מהמכירות או מהרכישות.

יש להוסיף לערך העסקה לצורך מסי יבוא את הסכום האמור שמשלם היבואן כאחוז מהרכישות, בהתאם לסעיף 132 (א) לפקודת המכס.

יש להוסיף לערך העסקה לצורך מסי יבוא את הסכום האמור שמשלם היבואן כאחוז מהמכירות, בהתאם לסעיף 133 (א) (4).

לדוגמה: בהסכם זיכיון של מוצרי אופנה, מופיע סעיף כי בגין השתתפות בהוצאות "פרסום עולמי" ישלם היבואן, אחת לרבעון, 2 אחוז מסך כל המכירות של הרשת בארץ. יש להוסיף תשלום זה לערך הטובין לצורך מסי יבוא.

עמדה מספר 16/2016

כוהל לייצור יין המשתחרר במסגרת פטור מותנה

פרטי המכס 22.07.1051 ו-22.07.1059, הפטורים ממס קניה, קובעים, כי ניתן לשחרר במסגרת פטור מותנה "כוהל המשמש לייצור משקה משכר ע"י בעל רישיון לייצור משקאות משכרים, ובלבד שישימש כאמור".

כוהל כאמור המשתחרר בפרטי מכס אלה במסגרת פטור מותנה לצורך ייצור יין, מותנה בכך שהיין שיוצר יעמוד בדרישות התקן הישראלי (1318). אחרת, יש לסווג את הכוהל בפרט מכס 22.07.1090.

עמדה מספר 17/2017

הכללת עלויות בגין תבניות ופריטים דומים בערך לצורכי מכס

יש להוסיף לערך לצרכי מכס את כל העלויות בגין תבניות ופריטים דומים, ששימשו בייצור הטובין, והם סופקו לספק על ידי היבואן במישרין או בעקיפין ללא תמורה או במחיר מופחת, או שהספק מתמחר אותם בנפרד, ועלויות אלו לא נכללו בחשבונות הספק שהוצאו ליבואן. זאת בהתאם לסעיפים 132 או 133 לפקודת המכס, לפי העניין.

לדוגמה:

מוצרים המיוצרים מפלסטיק כדוגמת: מגשי פלסטיק, ארגזים מפלסטיק, חלקי פלסטיק שתוכננו עבור מכשירים שונים, ועוד. ייצור מוצרים אלה נעשה בין השאר באמצעות הזרקת חומר הגלם (פלסטיק) לתוך תבנית עשויה פלדה, דבר המאפשר ייצור תעשייתי של מוצרי וחלקי הפלסטיק בכמויות גדולות.

יש להוסיף את עלות תבנית הפלדה לערך העסקה לצורך חישוב מסי יבוא.

להלן אופן העמסת העלויות כמפורט בנוהל הערכה המפורסם באתר רשות המסים:

"אופן הכללת ערך העזרים בערך הטובין -

היבואן רשאי לבחור בין 3 חלופות, בכפוף להצגת מסמכים המאמתים את הנתונים

הרלוונטיים בכל חלופה:

א. ניתן לכלול בערך הטובין שבמשלוח הראשון את הערך היחסי של העזרים לפי מספר היחידות שיובאו במשלוח זה.

ב. ניתן לכלול בערך הטובין שבמשלוח הראשון את הערך היחסי של העזרים לפי מספר היחידות שיוצרו עד למועד המשלוח הראשון.

ג. ניתן לכלול בערך הטובין שבמשלוח הראשון את מלוא ערך העזרים לפי סך היבוא הצפוי, אם קיים חוזה ליבוא הכולל.

דוגמה: יבואן מספק ליצרן תבנית האמורה לשמש בייצורם של הטובין המיובאים, וחותרם על חוזה לרכישת 10,000 יחידות. עד להגעתו של המשלוח הראשון ובו 1,000 יחידות, הספיק היצרן לייצר 4,000 יחידות.

היבואן רשאי לבקש לחלק את ערך התבנית הכולל ל-1,000 או 4,000 או 10,000 יחידות".

עמדה מספר 19/2017

הכללת תקבולים המשולמים לצדדים קשורים בערך לצרכי מכס

סעיף 133 (א)(4) לפקודת המכס קובע כי יש להוסיף לערך העסקה "ערכו של כל חלק שניתן ליחסו למוכר, במישרין או בעקיפין, בתקבולים הצפויים מכל מכירה של הטובין או משימוש בהם שבוצעו לאחר מכירתם ליצוא לישראל". גם במקרה בו צד שלישי הקשור למוכר הטובין כגון: חברת בת וכיוצא בזאת, מקבל חלק יחסי בתקבולים הצפויים ממכירת הטובין על ידי הקונה, יש להוסיף תשלומים אלו לערך העסקה לצורך חישוב מסי יבוא.

לדוגמה: חברת אם בחו"ל בעלת מותג מוצרי אופנה מתקשרת עם יבואן בהסכם זיכיון לפיו היבואן ישלם לחברת האם דמי זיכיון בגובה 3% ממחזור המכירות של אותם מוצרי אופנה. היבואן מתקשר עם חברת בת של אותה חברה בעלת המותג, לרכישת מוצרי האופנה הממותגים ומשלם לחברת הבת בגין אותם טובין. בערך העסקה לצורך תשלום מסי יבוא יש להוסיף לתמורה המשולמת לחברת הבת בגין הטובין את התשלומים המשולמים לחברת האם בעלת המותג.

עמדה מספר 20/2020

תוכנות המשמשות בטובין מיובאים - ערך לצורכי מכס

1. ערכן של תוכנות המשמשות להפעלתם של מכשירים/טובין מיובאים, המגיעות יחד עם המוצר או צרובות במכשיר/טובין מהווה חלק מערך הטובין לצורך מסי יבוא גם אם מדובר בתוכנה גנרית.
2. ערכן של תוכנות ייעודיות המשמשות בהפעלתם הראשונית של פונקציות הקיימות במכשירים/טובין ספציפיים מיובאים, מהווה חלק מהערך לצורך מסי יבוא של המכשיר/טובין, גם אם התוכנות מיובאות בנפרד מהמכשירים/מהטובין, כל זאת למעט תוכנות גנריות המיועדות להפעלת מכשירים מיצרנים שונים.

עמדה זו תחול לגבי מכשירים/טובין רק אם מוטלים עליהם מסי יבוא נוספים מלבד מע"מ (מכס ו/או מס קניה ו/או היטלי סחר), זאת מבלי לגרוע מהחבות במע"מ המוטלת על יבוא תוכנות בהתאם לחוק מע"מ.

עמדה מספר 21/2022

"דלקים / שמנים סינתטיים" המתקבלים בהליכים כימיים

תערובות של פחמימנים אליפטיים שהתקבלו בתהליכים כימיים שונים כגון "פישר-טרופש" המכונה גז לנוזלים (GTL) או בתהליכים סינתטיים אחרים הינם תחת המונח "שמנים דומים" בכלל 2 לפרק 27 לצו תעריף המכס. סיווגם של הדלקים / השמנים הסינתטיים, המתקבלים בתהליכים כאמור לעיל, יקבע בפרטי משנה של פרט 27.10 בהתאם לכללים הישראליים לפרט זה.

עמדה מספר 22/2022

סיווגם של מוצרי טבק הנתונים באריזה הכוללת שני מרכיבים שונים

סיווגם של מוצרי טבק הנתונים באריזה הכוללת שני מרכיבים שונים, המסווגים בפרטי מכס שונים, לדוגמה טבק בלתי מעובד וטבק מעובד, כאשר המרכיבים נתונים ביחד באותה אריזה כדי להשיג מטרת שימוש משותפת, ייקבע בהתאם להוראת סיווג (3)(3)(ב) לצו תעריף המכס לפי הסיווג של המרכיב המאפיין אותם ביותר.

עמדה מס' 01/2019

פעילות ייצור של חומרים החייבים בבלו או מס קניה

כל מהילה, ערבוב או כל תהליך ייצור אחר, כמשמעותו בחוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק הבלו") של חומרים שאינם חבים בבלו ו/או מס קניה, ואשר התהליך האמור הופך אותם לחומר חב בלו, לפי צו הבלו על דלק (הטלת בלו), תשס"ד-2004, מהווה ייצור כמשמעותו בחוק הבלו ומחייב קבלת רישיון יצרן דלק לפי סעיף 15 לחוק הבלו, אישור מקום ייצור לפי סעיף 16 לחוק הבלו ותשלום הבלו הנובע.