

חוזר לקוחות מיסים 22.2015

א.ג.נ.,

הנדון: חובת דיווח על חוות דעת ונקיטה בעמדה הסותרת עמדה של רשות המיסים

1. כללי:

ביום 30 בנובמבר 2015 אושר בקריאה שנייה ושלישית בכנסת (טרם פורסם ברשומות) [חוק הטבות במס וייעוץ במס \(תיקוני חקיקה\), התשע"ו-2015](#) (להלן: "התיקון"), שבמסגרתו בוצעו שני תיקונים לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

- תיקון מס' 214 לפקודת מס הכנסה – עדכון זיכוי המס לתושבי יישובים מסויימים (החוזר אינו מתייחס לנושא זה)
- **תיקון מס' 215 לפקודת מס הכנסה** – החלת חובת דיווח בשל שימוש בחוות דעת מסוימות כאשר שכר הטרחה של היועץ תלוי בחסכון המס של מקבל חוות הדעת, דיווח על "חוות דעת מדף" ודיווח על עמדה הסותרת עמדה של רשות המסים. במקביל, תוקנו באופן דומה גם חוקי המסים העקיפים (מס ערך מוסף, בלו על הדלק, מכס, מס קנייה).

2. נישומים עליהם לא תחול חובת הדיווח:

חובות הדיווח החדשות לא יחולו על מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, ועל עסקים קטנים (יחיד או חבר בני אדם) בעלי הכנסה בשנת המס של עד 3 מיליון ש"ח (ללא תמורה ממכירה הונית) או עד 1.5 מיליון ש"ח בגין תמורה על מכירה הונית אם חוות הדעת ניתנה בקשר לאותה מכירה.

3. חוות דעת החייבת בדיווח:

- התיקון שאושר מגדיר "חוות דעת" כחוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר "יתרון מס".
- "יתרון מס" יוגדר בפקודת מס הכנסה כלרבות כל אחד מאלה:
- (1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;
 - (2) הימנעת מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;
 - (3) דחייה של מועד תשלום המס.

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101 ת.ד. 16593
תל אביב, 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

| | | | | | | |
|---|--|--|---|---|---|--|
| Seker - Deloitte גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה דרום, 4250407 | Deloitte Analytics הטיבים 7 ת.ד. 7796 פתח תקווה, 4959368 | טריגר פורסייט מקבוצת Deloitte מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101 | משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402 | משרד באר שבע אלומות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500 | משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502 | משרד ירושלים קרית המדע 3 מגדל הר חוצבים ירושלים, 9777603 ת.ח. 45396 ירושלים, 9145101 |
| טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info-seker@deloitte.co.il | טלפון: 077-8322221 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il | טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il | טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-ellat@deloitte.co.il | טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il | טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il | טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il |

חוות דעת בשלהן ידרש דיווח הן כלהלן:

א. **חוות דעת ששכר הטרחה בעדה תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבל חוות הדעת.** לעניין זה, "שכר טרחה" מוגדר בחוק כ"סכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המירבי הכולל שיווצר למקבל חוות הדעת";

ב. **חוות דעת "מדף"** - אחת מאלה:

(1) **תוכן אחיד** - חוות דעת בעלת תוכן אחיד בעיקרו שניתנה לשלושה לפחות בתוך תקופה של שנתיים, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת (על מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף מסוג תוכן אחיד מוטלת חובה להודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת);

(2) **יוזמת נותן חוות הדעת** - חוות דעת שנותן חוות הדעת הציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חוייב בחובת סודיות לגבי תוכנה.

דיווח בגין חוות דעת בנוגע למס הכנסה שעומדת בתנאים שפורטו בחוק, **יבוצע בדוח השנתי** שחייב בו אותו אדם שקיבל את חוות הדעת (לא יידרש דיווח ממי שאינו חייב ממילא בהגשת דוח שנתי). **הדיווח יהיה על עצם קבלת חוות הדעת, הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת, וסוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת** (ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל). **לא יידרש צירופה של חוות הדעת לרשות המסים.** יצוין, כי קבלת חוות דעת לאחר הגשת הדוח לפי סעיף 131 (דוח על הכנסה) או סעיף 166 לפקודה (דוח ניכויים) לפי העניין – תחייב דיווח על קבלתה בתוך 60 ימים מיום קבלתה.

יוטעם, כי אדם לא יהא חייב בדיווח על חוות דעת מדף עם תוכן אחיד (ראה לעיל), שלא ניתנה לגביה הודעה מטעם נותן חוות הדעת כי היא מהווה תכנון מדף.

עוד יוטעם, כי אדם לא יהא חייב בדיווח על חוות דעת שניתנה לו לגבי סוגיות שנדונו בהליך שומה, השגה או ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופה שבה מתקיימים הליכי השומה, ההשגה או הערעור, ולגבי אותה שנת מס בלבד.

4. דיווח על עמדה הסותרת את עמדת רשות המיסים:

יידרש דיווח בגין "עמדה חייבת בדיווח" הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, שהינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, **ואשר יתרון המס הנובע ממנה (ראה הגדרה לעיל) עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח במהלך 4 שנות מס לכל היותר.**

יצוין, כי מספר העמדות שתפרסם רשות המיסים (באתר האינטרנט שלה) לא יעלה על 50 בשנה, אלא בכפוף לאישור שר האוצר וועדת הכספים של הכנסת. בשנים 2016 ו-2017 רשות המיסים תהיה רשאית לפרסם 100 עמדות בכל שנה.

5. אי קיום חובת דיווח:

אדם שקיבל חוות דעת או נקט בעמדה הסותרת את עמדת רשות המסים (כהגדרתן לעיל) ולא דיווח כאמור לעיל – יראוהו כמי שלא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166 לפקודה, לפי העניין. לעניין זה, יוזכר כי מלבד הסנקציות כגון קנסות, עיצומים כספיים, ריבית והצמדה, אי הגשת דוח לפי סעיפים 131 או 166 לפקודה מהווה גם עבירה פלילית אשר עלולה להביא לידי הטלת מאסר ו/או קנס.

אי מתן דיווח על תכנון מדף מסוג תוכן אחיד בידי נותן חוות הדעת למקבל חוות הדעת יגרור הטלת מאסר שנה או קנס על נותן חוות הדעת.

6. תיקון חוקי המיסים העקיפים:

במקביל לתיקון פקודת מס הכנסה לצורך החלת חובת דיווח על חוות דעת ונקיטה בעמדה הסותרת את עמדת רשות המיסים – תוקנו במקביל גם חוקי המיסים העקיפים (מס ערך מוסף, בלו על הדלק, מכס, מס קנייה).

דיווח בגין חוות דעת שניתנה בתחום מיסים עקיפים ועומדת בתנאים שפורטו בסעיף 3 לעיל, יוגש בתוך 60 ימים מתום שנת המס בה התקבל יתרון המס בגין חוות הדעת.

דיווח על נקיטת עמדה במיסים עקיפים יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך 4 שנים.

7. תחולה:

הוראות פקודת מס הכנסה שנקבעו בתיקון יחולו לגבי חוות דעת (מהסוגים שהוגדרו לעיל) שתינתן מיום 1 בינואר 2016 ואילך, ועל עמדה חייבת בדיווח שהובאה בדוח לשנת 2016 ואילך.

התיקונים שנקבעו לגבי חוקי המיסים העקיפים יחולו לגבי דיווח שיש להגישו מיום 1 בפברואר ואילך.

לפרטים ומידע נוסף:

עו"ד ורו"ח דני גבאי, דירקטור, מנהל מחלקה מקצועית, חטיבת המס, בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

עו"ד ורו"ח לימור ליבוביץ-מלכא, מחלקת מיסוי ישראל, חטיבת המס בטלפון: 03-7181709, או בדוא"ל: lileybovich@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.
אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות