

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 3.2015

א.ג.ב.,

הנדון: חובת ניכוי במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים בשנת המס 2015

חובת הניכוי במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים הינה בהתאם לצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), תשל"ז - 1977 ותקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), תשל"ז - 1977.

1. מי חייב בניכוי מס במקור משירותים ונכסים

- 1.1 המדינה, גופים שדינם כדין המדינה (כגון: רשות מקומית, בנק ישראל, המוסד לביטוח לאומי וכו'), חברות ממשלתיות וחברות בנות ממשלתיות - ללא קשר לגובה המחזור.
- 1.2 מוסדות כספיים כמשמעותם בחוק מע"מ, כגון: בנקים, חברות ביטוח, חברי בורסה וכו' - ללא קשר לגובה המחזור.
- 1.3 בית חולים, קופת חולים, מוסד להשכלה גבוהה - ללא קשר לגובה המחזור.
- 1.4 חבר בני אדם שקיבל זיכיונות בקשר עם נפט, מחצבים, חשמל, מים ועריכת הגרלות או הימורים - ללא קשר לגובה המחזור.
- 1.5 חברה - לרבות אגודה שיתופית או חברות בנות שלה- שמחזור עסקיהן ביחד, של החברה האם והחברות הבנות, או של כל אחת מהן לחוד, עלה על הסכום הנקוב בטור (א) שבטבלה המצורפת כנספח א' לחוזר.

תל אביב - משרד ראשי

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

משרד חיפה	משרד ירושלים	משרד באר שבע	משרד אילת	משרד רמת-גן	טריגר פורסייט	Deloitte Analytics	Seker - Deloitte
מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	קרית המדע 3 מגדל הר חוצבים ירושלים, 9777603 ת.ח. 45396 ירושלים, 9145101	אלמוות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	הרקון 6 רמת-גן, 5252183	מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101	הסיבים 7 ת.ד. 7796 פתח תקווה, 4959368	גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה דרום, 4250407
טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-elat@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfc.co.il	טלפון: 077-8322221 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il	טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info-seker@deloitte.co.il

לעניין זה:

"מחזור" - סכום המכירות וסכום התמורה בעד שירותים, כולל מסים עקיפים (כולל מע"מ), ולרבות תקבולים שהתקבלו בשביל אדם אחר.

"חברה בת" - חברה שחברה אחרת מחזיקה ב- 50% או יותר מהערך הנקוב של הון מניות המוצא שלה או מכוח ההצבעה שבה או רשאית למנות מחצית או יותר מהמנהלים, או את המנהל הכללי שלה.

חובת הניכוי לא תחול על חברה בת שמחזורה לא עלה על הסכום הנקוב בטור (ב) בטבלה (א) אלא אם - כאמור לעיל - מחזורה ביחד עם מחזור חברות הבנות שלה עלה על הסכום הנקוב בטור (א) בטבלה). **משמע, יתכן שחובת הניכוי תחול על חברה אם בשל כך שמחזורה הכולל יחד עם חברת בת עלה על הסכום הנקוב בטור (א) ולא תחול על החברה הבת רק בשל כך שמחזורה בלבד לא עלה על הסכום הנקוב בטור (ב).**

ואולם במקרים מסוימים ניתן לצאת מתחולת התקנות - ראה סעיף 2 בהמשך.

בנספח ב' לחוזר מובאת המחשה להבהרת ההוראות שבסעיף 1.5 לעיל.

1.6 נישום החייב בניהול מערכת חשבונות כפולה, כפי שנקבע בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג - 1973 (בנספח ד' לחוזר מובא פירוט לגבי מי שחייב לנהל מערכת חשבונות כפולה על פי אותן הוראות)¹, או בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב - 1992 (בנספח ה' לחוזר מובא פירוט לגבי מוסדות שחייבים לנהל מערכת חשבונות כפולה על פי אותן הוראות).

ואולם במקרים מסוימים ניתן לצאת מתחולת התקנות - ראה סעיף 2 בהמשך.

1.7 שותפות שאחד או יותר מהשותפים בה הוא חבר בני אדם החייב בניכוי במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים.

1.8 יחיד, שותפות, מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, וכן כל התאגדות אחרת שמחזור עסקיהם בשנת המס 1988 או לאחר מכן עלה על הסכום הנקוב בטור (א) שבטבלה. ואולם במקרים מסוימים ניתן לצאת מתחולת התקנות - ראה סעיף 2 בהמשך.

¹ תשומת לבכם לכך, שבתוקף מיום 1.1.2015 עודכנו הסכומים בהוראות ניהול ספרים (במסגרת ק"ת 7457 מיום 11.12.2014), לאחר שנים רבות בהן לא עודכנו הסכומים. לפיכך, יתכן שמי שהיה חייב בעבר בניהול מערכת כפולה, כבר לא חייב בכך החל מיום 1.1.2015.

לעניין זה "מחזור" - כהגדרתו בסעיף 1.5 לעיל, בכפוף לסייגים כדלקמן:

- (א) לגבי יחיד, שותפות של יחידים, מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה - לא יובאו בחשבון תקבולים שפקיד השומה אישר בכתב כי הם הכנסה חד פעמית בידי המקבל (למשל, תרומה חד פעמית שקיבל מוסד ציבורי מקרן עיזבון וכיו"ב).
- (ב) לגבי מוסד ציבורי כאמור - יראו כמחזור את סך כל התקבולים שקיבל, בכפוף לאמור ב- (א) לעיל.
- (ג) לגבי עורך דין - לא יובאו בחשבון סכומים שקיבל כפיקדונות הרשומים בספרי העסק כפיקדונות, ומופקדים בחשבון בנק נפרד שבו מופקדים רק כספי פיקדונות.
- למען הסר ספק, נקבע במפורש כי לא יחשבו לתשלומים בעד שירותים או נכסים תשלומים שלגביהם לא חלה חובת רישום בספרי העסק, היינו, תשלומים במישור הפרטי.

2. אפשרות יציאה מחובת הניכוי במקור לנישום שמחזורו ירד

יש אפשרות של יציאה אוטומטית מחובת הניכוי במקור לנישום שהיה חייב בניכוי כתוצאה מגובה מחזורו בעבר ולאחר מכן חלה ירידה במחזורו, אם נתקיים האמור להלן:
(בנספח ג' לחוזר מובאת המחשה להבהרת הוראות ההקלה לנישום שמחזורו ירד)

2.1 יחיד, שותפות של יחידים וחברה שאינה חברה אם או חברה בת:

א. לגבי מי שחייב לנהל כפולה בשנת התשלום -

ניתן לצאת מחובת הניכוי במקור, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס שבה משתלם התשלום לא עלה מחזור עסקיהם על הסכום הנקוב בטור (א) שבטבלה (ראה נספח א' לחוזר), קרי, לגבי תשלום בשנת 2015 המחזור בשנים 2011, 2012 ו- 2013 **ושלא היו חייבים** בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה בכל שלושת השנים הנדונות.

ב. לגבי מי שאינו חייב לנהל כפולה בשנת התשלום-

ניתן לצאת מחובת הניכוי במקור, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס שבה משתלם התשלום לא עלה מחזור עסקיהם על הסכום הנקוב בטור (א) שבטבלה, קרי, לגבי תשלום בשנת 2015 המחזור בשנים 2011, 2012 ו- 2013, בלי קשר לחובת/אי חובת ניהול כפולה באותן שנים.

2.2 לגבי חברה שהיא חברת אם או חברה בת, היינו חברה בתוך קבוצת חברות (אם ובנות בלבד):

א. אם החברה המשלמת חייבת בהנהלת חשבונות כפולה בשנת התשלום-

ניתן לצאת מחובת הניכוי במקור, בתנאי שהחברה המשלמת לא הייתה חייבת בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה בשלושת השנים שקדמו לשנה שקדמה לשנת התשלום, ובתנאי שבכל אחת מאותן שנים לא עלה מחזור העסקים של חברת האם יחד עם כל החברות הבנות שלה (במקרה של תשלום על ידי חברת האם) או של חברת הבת יחד עם חברת האם שלה (במקרה של תשלום על ידי חברת הבת) על הסכום הנקוב בטור א' שבטבלה. לגבי תשלום בשנת 2015 המחזורים הרלבנטיים הינם של השנים 2011, 2012 ו- 2013.

ב. אם החברה המשלמת אינה חייבת בהנהלת חשבונות כפולה בשנת התשלום-

ניתן לצאת מחובת הניכוי במקור, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס שבה משתלם התשלום לא עלה מחזור העסקים של חברת האם יחד עם כל החברות הבנות שלה (במקרה של תשלום על ידי חברת האם) או של חברת הבת יחד עם חברת האם שלה (במקרה של תשלום על ידי חברת הבת) על הסכום הנקוב בטור א' שבטבלה, **בלי קשר לחובת/אי חובת ניהול כפולה באותן שנים.** לגבי תשלום בשנת 2015 המחזורים הרלבנטיים הינם של השנים 2011, 2012 ו- 2013.

לפיכך, חברת בת שמחזור עסקיה שלה בלבד ירד ובמשך 3 שנים לא עלה על הסכום הנקוב בטור ב' שבטבלה, תמשיך להתחייב בניכוי המס במקור, אם סה"כ המחזור שלה ביחד עם חברת האם עלה על הסכום הנקוב בטור א'.

2.3 לגבי מוסד ציבורי -

ניתן לצאת מחובת הניכוי במקור, אם בכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס שבה משתלם התשלום, לא עלה מחזור עסקיו של המוסד הציבורי (סך כל התקבולים שקיבל) על הסכום הנקוב בטור (ג) שבטבלה המפורטת בנספח א' לחוזר (קרי, לגבי תשלום בשנת 2015 המחזור בשנים 2011, 2012 ו- 2013), אלא אם כן העסיק בכל אחת משנות המס כאמור, למעלה מ- 10 מועסקים, והכל ללא קשר לחובת/אי חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה באותן שנים.

2.4 לא תחול חובת ניכוי המס במקור על יחיד או שותפות של יחידים שפקיד השומה אישר בכתב כי חלה הקטנה מהותית בהיקף עסקיהם. הוראה זו איננה תקפה לגבי חברות, אגודות שיתופיות ומוסדות.

3. הבהרות נוספות

3.1 חובת הניכוי האמורה חלה על תשלומים בעד שירותים או נכסים.

להלן רשימה סגורה של גופים, שהתשלומים שהינם מקבלים בעד שירותים או נכסים, פטורים מחובת

ניכוי מס במקור:

1. המדינה.
2. רשות מקומית.
3. איגוד ערים.
4. מועצה דתית.
5. הסוכנות היהודית לארץ ישראל.
6. ההסתדרות הציונית העולמית.
7. חברה העוסקת בישראל בעסקי ביטוח.
8. קרן הקיימת לישראל.
9. קרן היסוד.
10. המגבית היהודית המאוחדת לישראל.
11. מוסד בנקאי.
12. בנק ישראל.
13. מבקר המדינה.
14. המוסד לביטוח לאומי.
15. רשות הנמלים.
16. רשות השידור.
17. רשות שדות התעופה.
18. שירות התעסוקה.
19. האפוסטרופוס הכללי.
20. נציגות בית משותף - לגבי תשלום המתקבל בידו כהשתתפות בהוצאות החזקה וניהול הרכוש המשותף.

אין לראות כתשלומים בעד שירותים או נכסים - תשלומים אשר לגביהם נקבעה חובת ניכוי מס ספציפית בתקנות אחרות כגון: משכורת, שכר סופרים, שכר דירקטורים, שירותי משרד, עבודות בניה והובלות, ריבית, שכר דירה ועוד.

3.2 חובת הניכוי היא בעת ביצוע התשלום, לרבות מתשלום מקדמה ותשלום על חשבון.

3.3 גם תשלום בשווה כסף נחשב כתשלום החייב בניכוי.

3.4 יש לנכות מס מהתשלום הכולל, לרבות מהחזר הוצאות ומע"מ, אלא אם מדובר בנותן שירותים שהמע"מ בגינו משתלם על ידי מקבל השירותים (חשבונית עצמית), שאז לא ינוכה מס במקור ממרכיב המע"מ.

3.5 ככלל, שיעורי ניכוי המס במקור משירותים או נכסים הינם: **30%** - כאשר המקבל אינו מציג אישור בכתב מאת פקיד השומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את הדוחות שחויב בהגשתם.

20% - כאשר המקבל מציג אישור בכתב מאת פקיד השומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את הדוחות שחויב בהגשתם.
שיעור אחר או פטור מניכוי - לפי אישור בכתב מפקיד השומה. יצוין, שבאישורים המופקים על ידי רשות המסים נרשם שהפטור/ השיעור המוקטן אינו חל על תשלום בשווה כסף.

3.6 **בדיקת שיעורי הניכוי במקור הספציפיים של מקבל התשלום לפחות אחת לחודש או לפני ביצוע התשלום** - ביום 22/1/2015 פורסמה [הוראת ביצוע מס' 2/2015 של רשות המסים](#) שכותרתה אישורי ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת המס 2015. לפי ההוראה, מכיוון שהמידע זמין [באופן אלקטרוני ומקוון](#), כל משלם תשלום (החייב בניכוי מס במקור) צריך להתעדכן **לפחות אחת לחודש**, או **סמוך לפני ביצוע תשלום**, לגבי תוקף זכאותו של הספק/נותן השירותים לניכוי מס מופחת/פטור כדלקמן:

3.6.1 מערכת מיבזק - גופים המשלמים ליותר מכמות של 1000 ספקים יכולים להתחבר ללא תשלום לשירות המקוון של האישורים ויקבלו באופן אוטומטי את פרטי שיעור ניכוי מס במקור ישירות למערכות שלהם ולפיו ינכו מס מספקיהם. גוף שנכלל בהסדר זה זוכה להטבה משמעותית של פטור משמירת מסמכי אישור ניכוי מס במקור המתקבלים מספקיו.

3.6.2 מערכת 1000 - גופים המשלמים לכמות של עד 1000 ספקים יוכלו לשלוח לשע"מ באמצעות אתר האינטרנט של רשות המסים את קובץ ספקיהם. הקובץ יוחזר להם כשהוא כולל פרטי שיעור ניכוי מס במקור אותו ינכו מספקיהם.

3.6.3 הפקת מידע פרטני על ספק ספציפי - מתוך אתר האינטרנט של רשות המסים. פלט האישור יהיה תקף בתנאים הבאים: (א) רק אם הופק ונחתם על ידי המשלם (ב) האישור שהופק באמצעות האינטרנט לא יהא ניתן להעברה (ג) האישור ישמר אצל משלם התשלום לצורך ביקורת.

3.6.4 משלוח אישורים בקובץ PDF - באמצעות אתר האינטרנט של רשות המסים ניתן לקבל בדואר אלקטרוני אישורים בקובץ PDF לגבי כל נישום בעל תיק. האישורים ניתנים לשמירה במחשב וניתנים להדפסה.

ראה פרטים נוספים לגבי האמצעים המקוונים להצגת מידע בדבר האישורים, בסעיף 5 להוראת הביצוע.

3.7 תשלומים בעד נכס או שירות ששוויים אינו עולה על 4,920 ש"ח (לפני מע"מ) (סכום זה בתוקף מיום 1.1.2014 ולא חל לגביו שינוי בשנת 2015) לא חייבים בניכוי מס במקור. הסכום האמור יתעדכן כל אימת שישונה הסכום המזערי של עסקה הפוטר מהמצאת אישור לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים. על פי דברי הסבר של רשות המסים המדובר בתשלומים חד פעמיים לספק או נותן השירותים שאינו קבוע ואין לו חשבון חו"ז אצל המשלם.

3.8 **דיווח מקוון**- על פי תיקון 161 לפקודה (שתחילתו ביום 1.1.08) חלה חובה על כל מנכה להגיש דוח שנתי (באמצעות טופס 856) לגבי כל תשלום המהווה "הכנסה חבת ניכוי" (כהגדרתה בסעיף 166(ג) לפקודה) **באופן מקוון** (שידור באמצעות האינטרנט או שידור ישירות למחשב השע"מ), כפי שיורה המנהל, עד ליום 30 באפריל שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח, **בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל** שלפיה הפרטים והידיעות שמסר בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט **חתום** בידיו של הדוח האמור.

מנכה שאיחר בהגת דוח ניכויים כאמור (גם אם מילא דוח מקוון, אך לא מסר את טופס ההצהרה החתום) יחויב בעיצום כספי בסך 1,760 ₪ (סכום מעודכן החל מיום 1.1.2014 ולא חל שינוי לגביו בשנת 2015), בגין כל חודש איחור. **הדרכה ודברי הסבר על תהליך הדיווח הממוכן** מופיעים באתר של רשות המסים.

3.9 במקרה של ספק או אי-בהירות, מומלץ עד לביטול העניין, לבצע את הניכוי במקור, שכן בכל מקרה הנהנה מאי ביצוע הניכוי הינו המקבל ואילו במחיר אי הניכוי שנעשה שלא כדין נושא המשלם.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:
רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dgabbay@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

לוט: נספח א' - טבלת מחזורים לענין קביעת החבות בניכוי מס במקור
נספח ב' - המחשת הוראות חובת ניכוי מס במקור לגבי חברה אם וחברות בנות
נספח ג' - המחשת הוראות ההקלה בחובת ניכוי במקור במקרה של ירידה במחזורים
נספח ד' - הגדרות וטבלת חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים
נספח ה' - הגדרות ופירוט לגבי חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה של מוסד
נספח ו' - חובת ניהול מערכות חשבונות כפולה - תרשים בדיקה בדבר החבות לניכוי מס במקור וטבלת דוגמאות

נספח א' - טבלת מחזורים לעניין קביעת החבות בניכוי מס במקור

המועד שבו חלה לראשונה חובת הניכוי	טור (ג) (אלפי ש"ח)	טור (ב) (אלפי ש"ח)	טור (א) (אלפי ש"ח)	בשנת המס
	מוסד ציבורי, שמחזורו עלה על הסכום המפורט בטור	חברת בת, שהמחזור שלה בלבד עלה על הסכום המפורט בטור	חברה או חברות בנות שלה, שהמחזור שלהן ביחד <u>או</u> של כל אחת מהן לחוד, עולה על הסכום המפורט בטור	
מ - 1.1.15	3,300	1,040	5,300	2013
מ - 1.1.14	3,300	1,040	5,300	2012
מ - 1.1.13	3,200	1,030	5,200	2011
מ - 1.1.12	3,200	1,010	5,100	2010
מ - 1.1.11	3,100	980	5,000	2009
מ - 1.1.10	3,000	960	4,900	2008
מ - 1.1.09	2,900	930	4,700	2007
מ - 1.1.08	2,800	890	4,500	2006
מ - 1.1.07	2,700	880	4,400	2005
מ - 1.1.06	2,700	860	4,300	2004
מ - 1.1.05	2,600	840	4,300	2003
מ - 1.1.04	2,600	840	4,300	2002
מ - 1.1.03	2,700	850	4,300	2001
מ - 1.1.02	2,500	800	4,100	2000
מ - 1.1.01		790	4,000	1999
מ - 1.1.00		780	3,900	1998
מ - 1.1.99		730	3,700	1997
מ - 1.1.98 *		710	3,600	1996
מ - 1.1.97		800	4,000	1995
מ - 1.1.96		710	3,600	1994
מ - 1.1.95		660	3,300	1993

* מי שסכומים שהשתלמו על ידיו בעד שירותים או נכסים בשנת המס 1997 לא ראו בהם "תשלומים בעד שירותים או

נכסים" לא יהא חייב בניכוי במקור לפני 1.4.98.

נספח ב'

המחשת הוראות חובת ניכוי מס במקור לגבי חברת אם וחברות בנות- שנת 2015

לגבי הגדרת "חברת בת" - ראה סעיף 1.5 לחוזר.

(1) נתונים -

בכל אחת מהשנים עד וכולל שנת המס 2014 הצו לניכוי מס במקור משירותים ונכסים לא חל על אף אחת מהחברות (לפיכך יש צורך לבדוק רק את הנתונים הרלבנטיים לשנת המס 2015 בלבד).

מחזורים לשנת המס 2013:

מחזור מחייב של חברת אם – 5,300 אלפי ש"ח (טור א'), של חברת בת 1,040 אלפי ש"ח (טור ב').

מקרה 2	מקרה 1	
(אלפי ש"ח)	(אלפי ש"ח)	
2,000	3,700	חברת האם
600	1,100	חברת בת A
1,400	800	חברת בת B
4,000	5,600	סך הכול מחזור (חברת האם+B+A)
4,200	-	חברה נכדה C (בת של B)
5,600	-	סך הכול מחזור חברות C+B

(2) תחולת הוראות ניכוי מס במקור ביחס לשנת המס 2015 תהא כדלקמן:

מקרה 2	מקרה 1	
(4) לא חלה	(1) חלה	חברת האם
(5) לא חלה	(2) חלה	חברת בת A
(6) חלה	(3) לא חלה	חברת בת B
(7) חלה		חברה נכדה C (בת של B)

הבהרות:

- (1) המחזור הכולל (5,600) עולה על 5,300 אלפי ש"ח.
- (2) מחזור חברת הבת A (1,100) עולה על 1,040 אלפי ש"ח והמחזור הכולל של חברת האם והחברות הבנות שלה (5,600), עולה על 5,300 אלפי ש"ח.
- (3) המחזור של חברת הבת B (800) לא עולה על 1,040 אלפי ש"ח.
- (4) המחזור הכולל של חברת האם וחברות הבנות שלה (4,000) לא עולה על 5,300 אלפי ש"ח. אין לכלול במחזור הכולל את המחזור של החברה הנכדה.
- (5) המחזור הכולל של חברת האם וחברות הבנות שלה (4,000) לא עולה על 5,300 אלפי ש"ח. לפיכך, אין צורך לבחון מהו המחזור של חברת הבת A בפני עצמה.
- (6) המחזור הכולל של חברה B ביחד עם חברת הבת שלה C (5,600) עולה על 5,300 אלפי ש"ח.
- (7) מחזור חברת הבת C (4,200) עולה על 1,040 אלפי ש"ח והמחזור הכולל של B+C (5,600) עולה על 5,300 אלפי ש"ח.

הערה לגבי הדוגמא: בנוסף למבחן המחזור, יש לוודא גם שעל החברה המשלמת לא חלה חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה.

נספח ג' - המחשת הוראות ההקלה בחובת ניכוי מס במקור במקרה של ירידה במחזורים

במידה וההוראות חלו בעבר על המשלם, אזי אפשרות יציאה מחובת ניכוי במקור הינה, במקרה של חברת האם, רק אם מחזור העסקים שלה ביחד עם כל חברות הבנות שלה ירד אל מתחת לסכום הנקוב בטור (א), במשך 3 שנות המס שקדמו לשנת המס שלפני שנת המס שבה משתלם התשלום.

חברת בת שמחזור עסקיה שלה בלבד ירד ובמשך 3 שנים לא עלה על הסכום הנקוב בטור (ב) בטבלה, תמשיך להתחייב בניכוי המס במקור אם סה"כ המחזור שלה ביחד עם חברת האם עלה על הסכום הנקוב בטור (א), דהיינו לגבי חברת בת, הסכום הנקוב בטור (ב) אינו רלבנטי לעניין ההקלה בגין ירידה במחזור.

דוגמה להקלה בגין ירידה במחזור - שנת המס 2015:

נתונים - על כל החברות חלה חובת ניכוי במקור בשנה הקודמת (שנת המס 2014), בהתאם למחזור שלהן בשנים קודמות (עד וכולל שנת 2012).

להלן המחזורים בשנות המס 2011 - 2013 (באלפי ש"ח):

בשנת המס			
2013	2012	2011	
3,000	2,900	2,700	חברה א' (1)
900	900	900	חברה בת א' (2)
900	700	600	חברה בת ב' (3)
<u>4,800</u>	<u>4,500</u>	<u>4,200</u>	סה"כ חברה א' וחברות בנות א' ו- ב'
<u>4,800</u>	<u>4,000</u>	<u>3,700</u>	חברה נכדה ג' - חברה בת של חברה ב' (4)
<u>5,700</u>	<u>4,700</u>	<u>4,300</u>	סה"כ חברה בת ב' והחברה הבת שלה - חברה ג'
<u>5,300</u>	<u>5,300</u>	<u>5,200</u>	המחזור הקובע בטור (א) בטבלה בנספח א' לחוזר

בדיקת תחולת חובת הניכוי במקור על כל אחת מהחברות בשנת המס 2015:

- (1) חברה א' - לא חלה החל מ-1.1.2015, הואיל ובכל אחת משנות המס 2011 - 2013 לא עלה מחזור ביחד עם מחזור החברות הבנות א' ו- ב' על הסכומים בטור (א) שבטבלה בנספח א' לחוזר.
- (2) חברה בת א' - לא חלה החל מ-1.1.2015, הואיל ובכל אחת משנות המס 2011 - 2013 לא עלה מחזור ביחד עם מחזור החברה האם על הסכומים בטור (א) שבטבלה בנספח א' לחוזר.
- (3) חברה בת ב' - חלה, הואיל ובשנת המס 2013 עלה מחזור ביחד עם מחזור חברת הבת שלה - חברה ג' (5,700) על 5,300 אלפי ש"ח.
- (4) חברה נכדה ג' - חלה, הואיל ומחזור ביחד עם החברה האם שלה (חברה ב') עלה בשנת המס 2013 על 5,300 אלפי ש"ח.

הערה לגבי הדוגמה - בנוסף למבחן המחזור, יש לוודא גם שעל החברה המשלמת לא חלה חובת ניהול מערכת חשבוניות כפולה.

נספח ד'

הגדרות וטבלת חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים שנת המס 2015

הגדרות רלבנטיות מתוך הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מספר 2), התשל"ג-1973:

"מועסק" - לרבות הבעלים ובני משפחותיהם העובדים בעסק וכן שותפים העובדים בעסק;
לעניין זה -

(א) חניך או מי שעובד לא יותר מארבע שעות ביום ייחשב לחצי מועסק;

(ב) מי שעבד בעסק חלק משנת המס ייחשב לחלק ממועסק כיחס תקופת עבודתו לשנה שלמה;

"מחזור" - אחד מאלה:

(א) סכום המכירות וסכום התמורה בעד שירותים - לרבות מסים עקיפים, בשנת המס הקודמת או בשנת המס האחרונה שלגביה נערכת שומה סופית (להלן - "השנה הקובעת"), והכול לפי הסכום הגבוה, כשהוא מוכפל ב-12 ומחולק למספר חודשי פעילות העסק בשנת המס הקודמת או בשנה הקובעת, לפי העניין.

לעניין זה - "חודש" - לרבות חלק מחודש.

(ב) לגבי נישום שפנקסיו היו בלתי קבילים בשנה הקובעת - אחד מאלה, לפי הסכום הגבוה שביניהם:

(1) הסכום השווה למחזור שנקבע לצורך השומה בשנה הקובעת, כשהוא מותאם לעליית המדד, מהמדד שהתפרסם בחודש הראשון של השנה הקובעת ועד למדד שהתפרסם בחודש הראשון של שנת המס הקודמת;

(2) הסכום האמור בסעיף קטן (א);

(ג) לגבי נישום שלא היה לו מחזור, בשנת המס הקודמת - אחד מאלה:

(1) מחזור בשנת המס שלפני השנה הקודמת, כשהוא מותאם לעליית המדד מהמדד שהתפרסם בחודש האחרון של שנת המס שלפני השנה הקודמת ועד למדד שהתפרסם בחודש האחרון של שנת המס הקודמת.

(2) לא היה לנישום מחזור בשנת המס שלפני השנה הקודמת - אומדן המחזור או ההוצאות בעסק בשנת המס, לפי הגבוה ביניהם.

לעניין זה, "שומה סופית" - שומת מס הכנסה או שומת מס ערך מוסף, שנערכה לתקופה מקבילה לשנת מס, שאין עוד לגביה זכות להשגה או לערעור.

נספח ד' (המשך)

טבלת חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות ניהול ספרים בשנת המס 2014

יש לשים לב, שבתוקף מיום 1.1.2015 עודכנו הסכומים בהוראות ניהול ספרים (במסגרת ק"ת 7457 מיום 11.12.2014), לאחר שנים רבות בהן לא עודכנו הסכומים.

התוספת להוראות שחלה על הנישום	סוגי הנישומים	תנאים לחיוב במערכת חשבונות כפולה המחייבים בניכוי במקור ע"פ הצו (התנאים אינם במצטבר) הסכומים המופיעים בסוגריים הינם עד ליום 31.12.14
א	יצרנים	מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ₪ (3,450,000 ₪) או שמונה עשר מועסקים ומעלה.
ב	סיטונאים	מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ₪ (3,450,000 ₪) או ארבעה מועסקים ומעלה.
ג	קמעונאים	מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ₪ (3,450,000 ₪) או שבעה מועסקים ומעלה.
ד	קבלנים	עלות בניה או מחזור עסקים עולה על 3,800,000 ₪ (3,450,000 ₪).
ז	בעלי בתי-ספר לנהיגה	הכנסה מהפעלת 5 כלי-רכב ללימוד נהיגה או יותר.
ח	בעלי בתי-ספר	מספר התלמידים הממוצע עולה על 150.
ט	סוחרי מקרקעין	מחזור עסקים בתוספת עלות מלאי לסוף שנה קובעת עולה על 11,400,000 ₪ (10,350,000 ₪).
ט	מתווכי מקרקעין	עמלה שנתית עולה על 620,000 ₪ (560,000 ₪).
י	סוחרי רכב	מחזור עסקים עולה על 11,400,000 ₪ (10,350,000 ₪).
י	מתווכי רכב	עמלה שנתית עולה על 460,000 ₪ (420,000 ₪).
יא	נותני שירותים ואחרים	מחזור עסקים עולה על 2,150,000 ₪ (1,950,000 ₪).
יא	מוסכים	מחזור עסקים עולה על 2,950,000 ₪ (2,700,000 ₪).
יב	חקלאים	מחזור עסקים עולה על 5,100,000 ₪ (4,700,000 ₪). שטח כולל של נטיעות העולה על 375 דונם.
יד	בעלי תחנות דלק	בעל תחנת דלק (המוגדר החל מיום 1.1.07 כמי שמוכר דלק רק באמצעות משאבת דלק המחוברת למערכת חשבונות ממוחשבת) העוסק במכירת דלק, ובמתן שירותי סיכה או רחיצה <u>או</u> בעל תחנת דלק העוסק במכירת דלק בלבד.
טו	סוכנות ביטוח	סוכן של חברת ביטוח המורשה להדפסת פוליסות ביטוח.
טז	יהלומנים	כל יהלומן פרט למי שעיקר עיסוקו עיבוד יהלומים מחומר גלם של אחרים או תיווך ביהלומים.

נספח ה'
הגדרות ופירוט לגבי חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה של מוסד
שנת המס 2015

הגדרות רלבנטיות מתוך הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב-1992:

- "מחזור"** - סכום המכירות וסכום התמורה בעד שירותים בשנת המס הקודמת, לרבות מיסים עקיפים ולרבות תקבולים שאינם ממכירות ואינם תמורה בעד שירותים שנתקבלו בשנת המס הקודמת, אך למעט מכירת רכוש קבוע, למעט הלוואות שנתקבלו ולמעט תקבול שהנציב אישר, בכתב, לגביו כי הוא תקבול חד פעמי בידי המוסד, והכול מוכפל ב-12 ומחולק למספר חודשי הפעילות של המוסד בשנת המס הקודמת; לעניין זה, "חודש" - לרבות חלק ממנו;
- "מוסד"** - מוסד כמשמעותו בסעיף 130(א)(4) לפקודה, למעט מוסד החייב בניהול ספרי חשבונות מכוח דין אחר, וקיבל אישור בכתב מהנציב שלא לנהל ספרי חשבונות לפי הוראות אלה.

סעיף 130(א)(4) לפקודה מגדיר "מוסד" כאחד מהגופים הבאים:

- (א) מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.
(ב) ארגון מקצועי כהגדרתו בסעיף 9(א2) לפקודה.
(ג) מוסד ללא כוונת ריווח כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

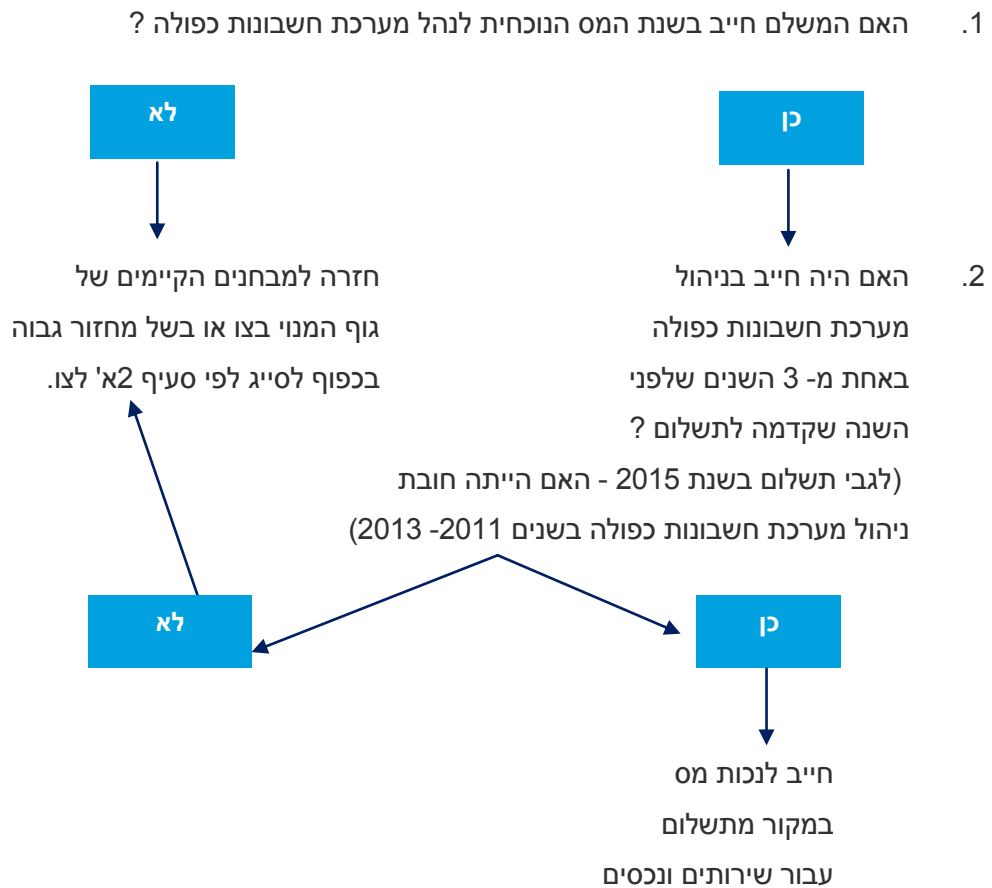
על מי חלה חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה:

על מוסד שמחזורו עולה על 500,000 ש"ח או שמעסיק מעל 10 מועסקים.

נספח ו'

חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה - תרשים בדיקה בדבר החבות לניכוי מס במקור וטבלת דוגמאות

תרשים בדיקה*



* על בסיס חוזר נציבות מס הכנסה מיום 10 באפריל 2000, אל המעבידים הממוכנים.

נספח ו'

טבלת דוגמאות- ניכוי במקור בשנות המס 2014 ו- 2015 בשל חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה

נתונים - חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה:

	דוגמה א	דוגמה ב	דוגמה ג	דוגמה ד
2010	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה
2011	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	חייב בכפולה
2012	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב בכפולה
2013	חייב בכפולה	חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	לא חייב כפולה
2014	חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב בכפולה
2015	חייב בכפולה	לא חייב בכפולה	חייב בכפולה	חייב כפולה

האם חלה חובת ניכוי במקור?

	דוגמה א	דוגמה ב	דוגמה ג	דוגמה ד
2014	לא חלה חובה	לא חלה חובה	לא חלה חובה	חייב בניכוי במקור
2015	חייב בניכוי במקור	לא חלה חובה	לא חלה חובה	חייב בניכוי במקור

(ראה הערות והסברים בעמוד הבא)

נספח ו' (המשך)

טבלת דוגמאות- ניכוי במקור בשנות המס 2014 ו- 2015 בשל חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה (המשך) הערות והסברים:

- (1) יישום הטבלה רלבנטי אך ורק למי שאינו חייב לנכות מס במקור בשל מחזור גבוה כאמור בחוזר ובנספחים לעיל.
- (2) הטבלה מפרטת את החיוב/אי החיוב לנכות מס במקור בשנים 2014 ו- 2015 בהתבסס על החיוב לנהל ספרים בשיטה הכפולה בשלוש השנים שלפני השנה שקדמה לשנת התשלום בפועל.
- (3) **להלן הסבר לכל הדוגמאות מהעמוד הקודם (והכל תחת ההנחה שאין חובת ניכוי במקור בשל מחזור גבוה):**

דוגמה א'

בשנת המס 2014 לא חלה חובת הניכוי במקור, מאחר שבכל אחת משלוש שנות המס שקדמו לשנת המס שקדמה לשנת המס 2014 (2010-2012) לא חלה חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה, וזאת למרות שלגבי שנת 2014 (בפני עצמה) חלה חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה.

בשנת המס 2015 תחול חובת הניכוי במקור, מאחר שבשנה זו וכן בשנת המס 2013, שהיא אחת משלוש שנות המס הרלבנטיות לבדיקה (2011-2013), חלה חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה.

דוגמה ב'

בשנת המס 2014 לא חלה חובת הניכוי כמוסבר בדוגמה א'.

בשנת המס 2015 לא חלה חובת הניכוי משום שבשנה זו לא חלה חובת ניהול מערכת חשבונות כפולה.

דוגמה ג'

בשנת המס 2014 לא חלה חובת הניכוי כמוסבר בדוגמה א'.

בשנת המס 2015 לא חלה חובת הניכוי, היות ובכל אחת משלוש שנות המס הרלבנטיות (2011-2013) לא חלה חובת ניהול מערכת חש' כפולה, וזאת למרות שלגבי שנת 2015 (בפני עצמה) חלה חובת ניהול מערכת חש' כפולה.

דוגמה ד'

בשנת המס 2014 חלה חובת הניכוי, היות ובשנה זו וכן בשנת המס 2011 שהיא אחת משלוש שנות המס הרלבנטיות (2010-2012), חלה חובת ניהול מערכת הנהלת חשבונות כפולה.

בשנת המס 2015 חלה חובת הניכוי, היות ובשנה זו וכן בשנת המס 2011 שהיא אחת משלוש שנות המס הרלבנטיות (2011-2013), חלה חובת ניהול מערכת הנהלת חשבונות כפולה.