

הנדון: חובת הגשת דוח מס ליחיד לשנת המס 2016 ותנאים לקבלת פטור מהגשתו**א. כללי**

חוזר זה מפרט את הוראות סעיף 131 לפקודת מס הכנסה הקובעות מי חייב להגיש למס הכנסה דוח שנתי על הכנסותיו. תשומת לבכם, שעל יחיד **החייב בהגשת דוח**, חלה החובה להגיש את הדוח **באופן מקוון בלבד**.

בנוסף, מפרט החוזר את הפטורים מהגשת דוח לשנת המס 2016 בהתאם לסעיף 134ב לפקודה (לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק) ובהתאם להוראות בתקנות, לפיהן מוענק פטור מהגשת דוח כאמור לאוכלוסיה מסוימת, בהתקיים תנאים מסוימים. המדובר בעיקר בשכירים ובעלי הכנסות אחרות אשר מנוכה מהכנסותיהם מס במקור בשיעורים המרביים שנקבעו בחוק וזאת עד לתקרת הכנסה מסוימת, והכול כמפורט בחוזר.

ב. מועד הגשת דוח המס ליחיד על ההכנסה לשנת המס 2016

להלן המועדים להגשת דוחות מס ליחידים החייבים בהגשת דוח לשנת המס 2016:

- המועד הרגיל להגשת הדוח עבור יחיד שאינו מנהל את חשבונותיו על פי שיטת החשבונאות הכפולה הינו עד ליום 30 באפריל 2017. על פי [הודעת רשות המסים מיום 19.3.2017](#), נדחה המועד להגשה (למי שאינו חייב בהגשת דוח מקוון) **עד ליום 29 במאי 2017**.
- המועד הרגיל להגשת הדוח עבור נישום המנהל מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה הוא עד ליום 31 במאי 2017.
- על אף האמור לעיל, מועד ההגשה הרגיל ליחיד החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון (ראה בהמשך) הינו עד 31 במאי 2017. על פי [הודעת רשות המסים מיום 19.3.2017](#), נדחה המועד להגשה עד **ליום 29 ביוני 2017**.
- כמו כן, ניתנו ארכות מעבר לתאריכים הנ"ל למייצגים להגשת דוחות יחידים של לקוחותיהם, בהתאם למכסות כפי שנקבעו בתיאום בין לשכת רואי החשבון לבין רשות המסים.

1 ראה סעיף ג' בהמשך.

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

משרד נתניה Seker - Deloitte גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה, 4250407	משרד פתח תקווה Deloitte Analytics הטיבים 7 ת.ד. 6712 פתח תקווה, 4959368	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, 914510 ת.ח. 45396
טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info@deloitte.co.il	טלפון: 073-3994163 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@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

ג. חובת הגשת דוח של יחיד באופן מקוון

סעיף 131(ב2)(1) לפקודת מס הכנסה קובע כי יחיד החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א)(1) עד (4), (5א), (5ג), (5ד) ו-(6) (ראה פירוט לסעיפים הנ"ל בהמשך), שיש לו הכנסה לפי סעיף (1)2, (2)2 או (8)2, **יגיש את הדוח באופן מקוון**, בהתאם להוראות המנהל שנקבעו לפי סעיף 131ג(ד) כפי שיורה המנהל², בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל שלפיה הפרטים והידיעות שמסר בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט חתום בידיו של הדוח האמור. **על פי הודעת רשות המסים, יחיד כאמור לעיל שלא יגיש דוח מקוון או שימלא אותו באמצעות היישום ולא יגיש אותו חתום עם כל הצרופות והמסמכים הרלבנטיים לפקיד השומה, יראוהו כמי שלא הגיש דוח.**

פטורים מדוח מקוון לשנת 2016³ - יחיד שסך הכנסתו (או הכנסת בן זוגו) הכוללת מהמקורות לעיל אינה עולה על 80,270 ש"ח ושהכנסתם החייבת ביחד אינה עולה על 160,550 ש"ח; יחיד שהוא ובן זוגו הגיעו לגיל פרישה.

הפטור לא יחול על יחיד שהגיש תביעה לקבלת מס הכנסה שלילי או על יחיד שהוא או בן זוגו נחשבים לבעל שליטה, כהגדרתו בסעיף 32(9)(א) לפקודה.

צירוף של טופס 6111 באופן מקוון - על פי סעיף 240ב(ג) לפקודה, חלה חובה להגיש באופן מקוון כנספח לדוח השנתי גם את טופס 6111. טופס זה כולל פירוט אחיד לכל נתוני דוח רווח והפסד והמאזן וכן של דוח ההתאמה למס.

חובת ההגשה לגבי יחידים רלבנטית ל: (א) מי שחלה עליו חובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות שנקבעו לפי ס' 130 לפקודה; (ב) מי שמנהל מערכת חשבונות ממוחשבת, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות. כלומר כל מי שמנהל אחד מספרי החשבון ו/או התיעוד אשר הוא חייב לנהל לפי הוראות ניהול פנקסים וניהולם באמצעות מחשב, ייחשב כמי שמנהל מערכת חשבונות ממוחשבת לעניין הדרישה לשידור הטופס באופן מקוון. יובהר כי גם ניהול חלקי באמצעות מחשב ייחשב כניהול מערכת חשבונות ממוחשבת.

החובה לדיווח על גבי טופס 6111 חלה על כלל בעלי העסקים, למעט חריגים כמפורט להלן: כל מי שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה, בנקים, חברות ביטוח וחקלאים. על פי החלטת מנהל הרשות, יינתן פטור מהגשת הטופס בשנת המס 2016 כדלקמן: חברות ובעלי עסקים קטנים בעלי מחזור עסקי הקטן מ- 300,000 ₪ כהגדרתו בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג - 1973.

ד. דוח מקוצר ליחיד בעל עסק קטן

"בעל עסק קטן" - יחיד שהכנסתו מעסק (מחזור עסקי) יחד עם יתר הכנסותיו מיגיעה אישית אינן עולות על 60,000 ש"ח.

בעל עסק קטן יכול להגיש דוח מקוצר באמצעות טופס 137. הטופס מיועד ליחיד תושב ישראל, שהוא ו/או בן זוגו בעל עסק קטן שלגביו מתקיימים התנאים הבאים:

(1) בידי מגיש הדוח או בידי בן זוגו הכנסות ממקורות אלו בלבד: עסק, משלח יד, הכנסת עבודה, קיצבאות, מענקי פרישה, או הכנסות משוק ההון מהן נוכה מלוא המס במקור בשיעור הקבוע.

² הדוח ייחשב כדוח מקוון אם שודר באמצעות האינטרנט או שודר באמצעות מערכת המחשב של רשות המסים (שע"מ) ע"י מייצגים המחברים לשע"מ.

³ על פי תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התשע"א-2010.

- (2) מגיש הדו"ח ו/או בן זוגו הוא בעל עסק קטן שהכנסתו מעסק (מחזור עסקי) ביחד עם הכנסותיו מיגיעה אישית אינם עולים על 60,000 ₪ לפי המצבים המפורטים בסעיף 2 בדברי ההסבר לטופס (להלן: "דברי ההסבר").
- (3) לבן הזוג שאינו בעל העסק הקטן, אין הכנסה או שבידו הכנסת עבודה ו/או קיצבאות בלבד, שנוכה מהם מלוא המס ואינו חייב בגינם בהגשת דו"ח.
- (4) מי שבידו הכנסות משוק ההון מהן נוכה מלוא המס במקור וכלל הכנסותיו אינן עולות על סכום של 803,520 ש"ח (בשנת 2016), רשאי להגיש דוח מקוצר בהתאם למצבים שבסעיף 2 בדברי ההסבר.
- (5) הטופס אינו מיועד לאוכלוסיות המפורטות בדברי ההסבר.

ה. על מי חלה חובת הגשת דוח שנתי על הכנסותיו

סעיף 131 לפקודת מס הכנסה קובע מי חייב להגיש למס הכנסה דוח שנתי על הכנסותיו (בכפוף לפטורים המפורטים בהמשך), כדלקמן:

- (1) יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת המס מלאו לו 18 שנים; בן-זוג רשום רשאי שלא לכלול את הכנסת בן-זוגו, אם הגיש בן-הזוג דוח נפרד על הכנסותיו או אם צירף בן-הזוג הרשום לדוח שלו הצהרה חתומה בידי בן-זוגו שבן-הזוג ידווח על הכנסותיו בנפרד;
- (2) בן זוג שאיננו בן-זוג רשום שהצהיר כאמור בפסקה (1) כי ידווח על הכנסותיו בנפרד;
- (3) יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת המס **טרם** מלאו לו 18 שנה, אם הייתה לו באותה שנה הכנסה חייבת בסכום שאינו פחות מ- 78,070 ש"ח (לגבי שנת המס 2016).
- (4) יחיד תושב חוץ שהייתה לו הכנסה חייבת במס בישראל בשנת המס;
- (5) חבר-בני-אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס;
- (א5) אדם שבשנת המס מכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד, כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שאינן פטורות מהמס לפי חוק זה, ולא שילם מס שבח בשיעור המירבי החל לפי חוק מיסוי מקרקעין על השבח הריאלי הנובע מהמכירה או מהפעולה, לפי העניין.
- (ב5) לעניין נאמנויות⁴, כל אחד מאלה:
- (1) נאמן בנאמנות תושבי ישראל או נאמן בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג1), ובלבד שהיוצר לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיפים

⁴ בדוח לגבי הנאמנות יימסרו פרטים לפי האמור בסעיף 131(ג1) לפקודה. לעניין מיסוי נאמנויות והדיווחים הנדרשים, ראה נושא 14 בעמוד 70 [לחברת היערכות לקראת תום שנת המס 2016](#) של משרדנו.

- 75ז(ח) או 75יב(ה) ושלא נבחר יוצר מייצג או נהנה מייצג לפי הוראות סעיף 175, לפי העניין;
- (2) נאמן שהיו לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו;
- (3) יוצר או נהנה, לפי העניין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 75ז(ז) או (ח), או סעיף 75יב(ה) או (ו);
- (4) יוצר מייצג או נהנה מייצג, לפי העניין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 175;
- (5) נהנה שקיבל חלוקה מנאמן, גם אם אינה חייבת במס בישראל; הוראות פסקה זו לא יחולו על חלוקה של נכס שמקורו אינו בישראל לנהנה בנאמנות תושבי חוץ, לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או לנהנה בנאמנות לפי צוואה שכל הנהנים בה הם תושבי חוץ;
- (6) נאמן בנאמנות נהנה תושב ישראל שסעיף 75ח(ד)(3) חל עליה;
- (7) נהנה בנאמנות תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות (לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל) בסוף שנת המס אינו פחות מחצי מיליון ש"ח;⁵

לכל מונח בפסקה זו תהא המשמעות הנודעת לו בסעיף 75ג או בסעיף 175, לפי העניין.

הפרטים שיקולו הדיווח נקבעו בסעיף 131(ג) לפקודה ויש למלאם על גבי [טופס 1327](#) (ראה גם פטור לפי תקנה 5א - בהמשך).

(ג5) בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75ב, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5⁶, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב;

(ד5) אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) לסעיף 131 כפעולה החייבת בדיווח. סעיף זה יחול לגבי דוחות שיש להגישם לתקופת הדוח שלאחר המועד שבו נקבעה פעולה כחייבת בדיווח.⁷

(ה5) ⁸יחיד הטוען שאינו תושב ישראל למרות שהתקיימה בו חזקת הימים בהגדרת "תושב ישראל" לענין ימי שהות מינימליים בישראל; היחיד יגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם ישנם כאלה;⁹

הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה: (א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור; (ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפא של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל", שבסעיף 1 לפקודה¹⁰; עובד זר כהגדרתו בסעיף 48 לפקודה;

⁵ פיסקה זו חלה החל מדוח המס לשנת 2016. הוספה בתיקון מס' 223 לפקודה- [פורסם בספר החוקים 2548 מיום 7 באפריל 2016](#).

⁶ נציין כי החל מיום 1.1.2014 הגדרת חברת משלח יד זרה מופיעה בסעיף 175ב(א) לפקודה ולא בסעיף 5.

⁷ יש לדווח על הפעולות המהוות תכנון מס החייב בדיווח באמצעות [טופס 1213](#) (ראה נושא 12 בעמוד 63 [לחוברת היערכות לקראת תום שנת המס 2016](#) של משרדנו).

⁸ פיסקה זו חלה החל מדוח המס לשנת 2016. הוספה בתיקון מס' 223 לפקודה- [פורסם בספר החוקים 2548 מיום 7 באפריל 2016](#).

⁹ ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד תושב חוץ לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס.

¹⁰ הכוונה לתושב שאינו תושב ישראל לפי התנאים הרגילים של ההגדרה, אך יראו בו כתושב ישראל, אם התקיימו בו התנאים שנקבעו בתקנות כגון: הוא עובד מדינת ישראל, או עובד רשות מקומית בישראל, קק"ל, חברה ממשלתית וכדומה.

(15) יחיד תושב ישראל שהעביר במשך 12 חודשים כספים אל מחוץ לישראל בסכום העולה על חצי מיליון ש"ח ("סכום לדיווח"); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה.¹¹

(6) כל אדם שפקיד השומה דרש זאת ממנו ואפילו אינו חייב בהגשת דוח לפי כל הפסקאות לעיל.

ו. פטור מדיווח לעולה חדש ותושב חוזר ותיק- סעיף 134ב לפקודה¹²

על אף הוראות סעיף 131 (שפורטו לעיל), יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, לא יחוייב בהגשת דוח לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.¹³

ז. תקנות הפטור לגבי הדוח לשנת המס 2016

מכח סעיף 134א' לפקודה התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 (להלן: "**תקנות הפטור**"), לפיהן מוענק פטור מהגשת דוח כאמור לאוכלוסיה מסוימת, בהתקיים תנאים מסוימים. המדובר בעיקר בשכירים ובעלי הכנסות אחרות אשר מנוכה מהכנסותיהם מס במקור בשיעורים המרביים שנקבעו בחוק וזאת עד לתקרת הכנסה מסוימת.

להלן ההוראות על פטור מהגשת דוח לשנת המס 2016 :

• פטורים מהגשת דוח:

(א) תקנה 2(א)- פטור כללי

יחיד תושב ישראל שכל הכנסתו בשנת המס הייתה הכנסה ממשכורת, או הכנסה מדמי שכירות, או שהייתה הכנסת חוץ, הכנסה מקצבת חוץ, הכנסה מריבית, הכנסה מנייר ערך או הכנסה נוספת, או צירוף של כולן או חלקן, יהא פטור מהגשת דוח שנתי.

משכורת -

הכנסה שסכומה הכולל בשנת המס 2016 לא עלה על 641,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת א), נוכח ממנה מלוא המס והיא אחת מאלה:

- (1) הכנסת עבודה;
- (2) קצבה לפי סעיף 2(5) לפקודה, המשולמת על ידי מעביד או קופת גמל;
- (3) מענק פרישה או מוות כמשמעותו בסעיף 9(א7) לפקודה, החייב במס;

¹¹ פיסקה זו חלה החל מדוח המס לשנת 2016. הוספה בתיקון מס' 223 לפקודה- פורסם בספר החוקים 2548 מיום 7 באפריל 2016.

¹² הוסף במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008. תחולת הסעיף על מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק החל מיום 1 בינואר 2007. ראה גם נושא 35 בעמוד 148 לחברת היערכות לקראת תום שנת המס 2015 של משרדנו.

¹³ הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5)- החל ביום 1.1.2007.

(4) סכום המתקבל עקב היוון קצבה כמשמעותו בפסקה (6) להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" בפקודה, החייב במס;

(5) הכנסה של עובד ממימוש מניה שהוקצתה לו ושחלות במכירתה הוראות סעיף 102 לפקודה;

לגבי סכומים שהתקבלו ממספר מעבידים או מצירוף של הכנסות מההכנסות המנויות בהגדרה שלעיל, יראו את כלל ההכנסה כמשכורת, רק אם מאחד הסכומים נוכה המס לפי סעיף 164 לפקודה ומשאר הסכומים נוכה המס בשיעור המס המירבי¹⁴ או בשיעור שקבע פקיד השומה.

הכנסה מדמי שכירות -

הכנסה ששולם עליה מס לפי סעיף 122 לפקודה (הכנסה מהשכרת דירת מגורים החייבת במס סופי של 10%) ושסך ההכנסה ממנה בשנת המס 2016 לא עלה על 333,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת ב).

הכנסת חוץ

הכנסה שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל וכן הכנסה ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל הרשום למסחר בבורסה בחו"ל שהתקיימו בה כל אלה:

(1) סכומה בשנת המס 2016 לא עלה על 333,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת ד).

(2) שולמה בשלה מקדמת מס¹⁵, ולעניין הכנסה כאמור שאינה ממכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל הנסחרת בבורסה או ממכירת נייר ערך זר - שולמה בשלה מקדמת מס או שנקבע לה פטור ממס.

הכנסה מקצבת חוץ -

הכנסה מקצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל מי שעלה לישראל (או תושב חוזר ותיק), בשל עבודתו במדינת חוץ, והכל כאמור בסעיף 9 לפקודה, שהתקיימו בה שני אלה:

(1) אין לשלם בשלה מס נוסף בישראל בשנת המס (בשל הוראות סעיף 9 לפקודה או הוראות חלק י' פרק שלישי לפקודה);

(2) סכומה לא עלה בשנת המס 2016 על 333,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת ד);

¹⁴ שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בשנת 2016 - 48%) ולעניין הכנסה שנקבע לה שיעור מס נמוך יותר - השיעור הגבוה ביותר שנקבע לה.

¹⁵ מקדמה לפי הוראות תקנות מ"ה (מקדמות בשל הכנסת חוץ), התשס"ד-2004, שצורף אליה דו"ח בדבר דרך קביעת המקדמה, כפי שנקבע באותן תקנות. דיווח זה מכונה "הדיווח המקוצר". אם שולמה "מקדמת מס" כזו המתייחסת להכנסה מהשכרה (בשיעור של 15%), מריבית, מדיבידנד או מרווח הון שהוא הכנסת חוץ מנייר ערך, אשר דווחה על גבי שוברי תשלום שמספרם 351 ו-352 (לפי סוג ההכנסה) עד 30.4 בכל שנה - יחול פטור מהגשת דוח שנתי, ובלבד שהנישום אינו חייב להגיש דוח מסיבה אחרת.

הכנסה מריבית -

הכנסה מריבית, מדמי ניכיון, מהפרשי הצמדה או מרווחים שהם הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, שהופקה או נצמחה בישראל, המשתלמת בתוכנית חיסכון, בפיקדון או בקופת גמל, או על פי איגרת חוב הנסחרת בבורסה, מילווה מדינה או מק"מ ושהתקיים לגביה אחד מאלה:

- (1) נקבע לה פטור ממס;
- (2) היא חייבת במס לפי הוראות 125ג(ב) או (ג) לפקודה, נוכח ממנה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה וסכומה אינו עולה על הסכום הקבוע בתוספת ה' (בשנת המס 2016 – 636,000 ש"ח);

הכנסה מנייר ערך -

הכנסה ממכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, לרבות הכנסה ממכירת נייר ערך זר או ממכירת מילווה קצר מועד, שהתקיים לגביה אחד מאלה:

- (1) נקבע לה פטור ממס;
- (2) נוכח ממנה מלוא המס לפי הוראות הפקודה וסכומה אינו עולה על הסכום הקבוע בסעיף 121 ב לפקודה¹⁶ (בשנת המס 2016 – 803,520 ש"ח);

"נייר ערך" - כהגדרתו בסעיף 105 יא לפקודה¹⁷.
"נייר ערך זר" - כהגדרתו בתקנות מס הכנסה (קביעת ניירות ערך זרים והוראת שעה), התשס"ג-2002.

הכנסה נוספת -

כל אחד מאלה:

- (1) הכנסה שנוכה ממנה מלוא המס, בשיעור שאינו נמוך מהשיעור המירבי¹⁸, או באישור פקיד השומה בשיעור שאינו נמוך מ- 30%;
- (2) הכנסה שאינה הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה, שחל לגביה פטור ממס;

והכל למעט משכורת, הכנסה מדמי שכירות, הכנסת חוץ, הכנסה מקצבת חוץ, הכנסה מריבית או הכנסה מנייר ערך ובלבד שסך כל ההכנסה הנוספת בשנת המס 2016 לא עלה על 333,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת ב).

(ב) תקנה 2(ב) - תקרות נפרדות לשני בני הזוג

לגבי בני זוג הזכאים לחישוב נפרד של המס על הכנסתם מיגיעה אישית, יחולו התקרות הקבועות בהגדרות משכורת, הכנסה מדמי שכירות, הכנסת חוץ או הכנסה מקצבת חוץ לגבי כל אחד מבני הזוג על הכנסתו מיגיעה אישית.

¹⁶ תוקן בקובץ התקנות 7405 מיום 7.8.2014. בכך הוקטן סכום מחזור ההכנסות מניירות ערך סחירים שהקנה פטור מהגשת דוחות, שהיה ערב התיקון בסכום של 1,857,000 ₪ (בשנת 2013).
¹⁷ יצוין שסעיף זה בוטל במסגרת תיקון 147 לפקודה, ובמקומו נקבעה הגדרה בסעיף 88 לפקודה.
¹⁸ שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בשנת 2016 - 48%) ולעניין הכנסה שנקבע לה שיעור מס נמוך יותר- השיעור הגבוה ביותר שנקבע לה.

(ג) תקנה 4 - פטור בשל הכנסה נמוכה

יחיד תושב ישראל שכל הכנסותיו אינן מעבודה, מעסק או ממשלח יד ושלא מתקיימות בו הנסיבות האמורות בפסקאות (6) או (7) שבתקנה 3(א) (ראה פירוט בהמשך), ושכל הכנסתו בשנת המס לא עלתה על פי שלושה מסכום נקודות הזיכוי שהוא זכאי להן באותה שנת מס לפי סעיפים 34 ו 36 לפקודה, קרי, הכנסה בסך של 17,496 ש"ח בשנת המס 2016 (שווי של 6.75 נקודות זיכוי¹⁹).

(ד) תקנה 5 - פטור לתושב חוץ

תושב חוץ שהיתה לו הכנסה שנצמחה או שהופקה בישראל, אם נוכח ממנה מלוא המס לפי סעיפים 161, 164, 170 לפקודה והיא אחת מאלה:

- (1) הכנסה מעסק או ממשלח יד אשר הפעילות בהם התמשכה בשנת המס תקופה שאינה עולה על 180 יום;
- (2) הכנסה לפי סעיף 2(2) או 2(5) לפקודה;
- (3) הכנסה לפי סעיפים 2(4), 2(6) או 2(7) לפקודה.

(ה) תקנה 3 - סייגים לפטור (מקרים בהם תחול חובת הגשת דוח, למרות הפטור הכללי):

תקנה 3 קובעת, כי על אף האמור בתקנה 2 לא יחול הפטור מהגשת דו"ח על ידי יחיד, אם נתקיים אחד מאלה:

(א) תקנה 3(א)(1) -

היחיד או בן זוגו הינם בעלי שליטה על פי סעיף 32(9) לפקודה (החזקה של 10% ומעלה, או זכות למנות מנהל).

הסייג בתקנה 3(ג) -

האמור בתקנה 3(א)(1) לא יחול (דהיינו כן יחול הפטור מהגשת דוח) על עולה חדש (או תושב חוזר ששהה דרך קבע מחוץ לישראל לפחות 10 שנים רצופות), לגבי הדוחות לשנת המס הראשונה שבה היה היחיד לתושב ישראל לראשונה או לשנת המס שלאחריה, אם:

- (1) הוא או בן זוגו הם בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוקם בעת היותם תושבי חוץ ותושבי ישראל אחרים אינם בעלי שליטה באותו חבר בני אדם תושב חוץ.
- (2) הוא ובן זוגו אינם בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב ישראל.

¹⁹ נקודת זיכוי = 2,592 ש"ח ולכן 6.75 נקודות זיכוי = 17,496 ש"ח.
²⁰ יצוין כי סעיף 161 בוטל בעקבות תיקון 147 לפקודה והותקנו תחתיו תקנות העוסקות בניכוי מס במקור מריבית ודיבידנד.

הערה- נראה שסייג זה לא הותאם להוראות סעיף 134 ב לפקודה, שנקבע בתיקון 168 לפקודה (ראה סעיף ה' לעיל), הקובעות באופן גורף, שיחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א) לפקודה, לא יחוייב בהגשת דוח לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.

(ב) תקנה 3(א)(2) -

יחיד שהכנסתו החייבת כוללת הכנסה של בן זוגו והם אינם רשאים לתבוע חישוב נפרד.

(ג) תקנה 3(א)(3) -

יחיד שהכנסתו או הכנסת בן זוגו בשנת המס כללה מענק פרישה או מוות או סכום שנתקבל עקב היוון קיצבה שלגביה התיר הנציב חלוקת הכנסות לשנים הבאות כאמור בסעיף 8(ג)(3) לפקודה.

(ד) תקנה 3(א)(4) -

יחיד שהכנסתו או הכנסת בן זוגו בשנת המס כללה שכר ספורטאים, כהגדרתו בצו מס הכנסה (קביעת שכר אומנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, ושכר ספורטאים כהכנסה), התשכ"ז-1967.²¹

(ה) תקנה 3(א)(5) + תקנה 3(ב)-

יחיד שהיה חייב להגיש דו"ח לשנת המס הקודמת שלא על פי תקנה 3, למעט אם המדובר בחובת הגשת דוח בשנה קודמת, רק משום שהייתה לו באותה שנה הכנסה מהשכרת דירה למגורים שעליה לא שילם מס בשיעור של 10%.

(ו) תקנה 3(א)(6) -

יחיד שהיו לו, לבן זוגו או לילדו הקטין (טרם מלאו לו 18) במועד כלשהו בשנת המס, אחד מאלה:

(1) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ (למעט בחברה שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה);

(2) נכסי חוץ אחרים ששווים ביום כלשהו בשנת המס 2016 הוא 1,850,000 ש"ח או יותר.

נכס חוץ - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין וכן כל זכות או טובת הנאה, ראויות או מוחזקות והכל כשהם מחוץ לישראל.

²¹ יצויין ששם הצו הוחלף לצו מס הכנסה (קביעת סוגי שכר בהכנסה), התשכ"ז-1967.

על פי תקנה 3(ד), האמור בתקנה 3(א)(6) לא יחול (דהיינו כן יחול הפטור מהגשת דוח) על יחיד, אם הוא, בן זוגו וילדו הקטין זכאים כולם בשנת המס לפטור ממס לפי סעיף 14(א) לפקודה (פטור ל-10 שנים ליחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק), או לפי סעיף 14(ג) לפקודה (פטור לתושב חוזר לחמש שנים על הכנסות פאסיביות).

(ז) תקנה 3(א)(7) -

יחיד, בן זוגו או ילדו הקטין, אם הם בעלי חשבון בתאגיד בנקאי חוץ במועד כלשהו בשנת המס ואם היתרה הכוללת בכל חשבונותיהם בתאגידי חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס 2016 היא לפחות 1,850,000 ש"ח.

תאגיד חוץ בנקאי - תאגיד שהואגד מחוץ לישראל והוא בנק או מוסד כספי אחר לפי דיני אותה מדינה.

בעל חשבון בתאגיד בנקאי חוץ - מי שרשום בתאגיד חוץ בנקאי כבעל חשבון במטבע כלשהו.

הסייג של תקנה 3(א)(7) לא יחול אם היחיד זכאי לאחד מהפטורים המפורטים בתקנה 3(ד) (ראה פירוט לעיל).

(ח) תקנה 3(א)(8) -

היחיד או בן זוגו חייבים במס נוסף בהתאם לסעיף 121ב לפקודה²².

סעיף 121ב קובע, שמי שהכנסתו החייבת הכוללת (פרט להכנסות מסוימות כמפורט בסעיף) עולה על סכום של 803,520 ש"ח בשנה (הסכום מעודכן לשנת המס 2016), חייב במס נוסף על החלק העולה על סכום זה.

(ט) תקנה 5א -

יחיד תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות, או שקיבל מכספי נאמנות, במישרין או בעקיפין, סכום בכסף או בשווה כסף העולה על 100,000 ש"ח, גם אם אינו חייב במס בישראל.

(י) תקנה 6 -

יחיד שנדרש להגיש דו"ח ע"י פקיד השומה.

²² תקנה 3(א)(8) הוספה בקובץ התקנות 7405 מיום 7.8.2014.

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

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 244,400 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through approximately 100 partners and directors and 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.