

הנדון: חובת הגשת דוח מס ליחיד לשנת המס 2017 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**¹.

בנוסף, מפרט החוזר את הפטורים מהגשת דוח לשנת המס 2017 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 2017

להלן המועדים להגשת דוחות מס ליחידים החייבים בהגשת דוח לשנת המס 2017:

- המועד הרגיל להגשת הדוח עבור יחיד שאינו מנהל את חשבונותיו על פי שיטת החשבונאות הכפולה הינו עד ליום 30 באפריל 2018. על פי [הודעת רשות המסים מיום 28.3.2018](#), נדחה המועד להגשה (למי שאינו חייב בהגשת דוח מקוון) **עד ליום 31 במאי 2018**.
- המועד הרגיל להגשת הדוח עבור נישום המנהל מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה הוא עד ליום 31 במאי 2018.
- על אף האמור לעיל, מועד ההגשה הרגיל ליחיד החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון (ראה בהמשך) הינו עד 31 במאי 2018. על פי [הודעת רשות המסים מיום 28.3.2018](#), נדחה המועד להגשה עד **ליום 28 ביוני 2018**.
- 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 ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת	משרד פתח תקווה	משרד נתניה	משרד נצרת
קרית המדע 3 מנדל הר חוצבים ירושלים, 914510 ת.ח. 45396	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	אלומות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	המרכז העירוני 583 ת.ד. אילת, 8810402	Deloitte Analytics 7 הטיבים ת.ד. 6712 פתח תקווה, 4959368	Seker - Deloitte ניבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה, 4250407	מרז' אבן עאמר 9 נצרת, 16100
טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il	טלפון: 073-3994163 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il	טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info@deloitte.co.il	טלפון: 073-3994455 פקס: 073-3994455 info-nazareth@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), (א5), (ג5), (ד5) ו-(6) (ראה פירוט לסעיפים הנ"ל בהמשך), שיש לו הכנסה לפי סעיף 12(1), 2(2) או 2(8), **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 בידי של הדוח האמור. **על פי עמדת 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 2017³ - יחיד שסך הכנסתו (או הכנסתו בן זוגו) הכוללת מהמקורות לעיל אינה עולה על 80,510 ש"ח ושהכנסתם החייבת ביחד אינה עולה על 161,030 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 התייעוד 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 2017 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 המחזורים 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 2,500,000 ש"ח (בשנת 2017), 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- 81,220 ש"ח (לגבי שנת המס 2017).
- (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(ג)(1), ובלבד שהיוצר לא בחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיפים

⁴ בדוח לגבי הנאמנות יימסרו פרטים לפי האמור בסעיף 131(ג) לפקודה. לעניין מיסוי נאמנויות והדיווחים הנדרשים, ראה נושא 36 בעמוד 183 [לחובת היערכות לקראת תום שנת המס 2017](#) 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 שיקול הדיווח על הנאמנויות נקבעו בסעיף 131(ג) לפקודה ויש למלאם על גבי טופס n151 או טופס 142 או 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)⁸ יחיד 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 פסיקה 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 13 בעמוד 71 לחברת היערכות לקראת תום שנת המס 2017 של משרדנו).

⁸ פסיקה 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.

[בטופס 1301](#) לשנת-המס 2017 מופיעה ההצהרה הבאה: "אינני תושב ישראל אך מתקיימת לגבי 'חזקת ימי שהייה בישראל' הנסותרת על-ידי ואני חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131(ה) לפקודה. מצ"ב טופס 1348." ¹¹

(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.¹²

(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 לפקודה¹³

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.¹⁴

ז. תקנות הפטור לגבי הדוח לשנת המס 2017

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 2017 :

¹¹ [בטופס 1348](#) שנוסף החל משנת המס 2017- הצהרת תושבות, יש למלא, בין היתר, את מספר ימי שהייה של היחיד בישראל בשנת המס, בשנה שקדמה לשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס. בנוסף, יש לציין בטופס את מדינת תושבותו של היחיד בשנת המס ולצרף אישור תושבות.

כמו כן, מתבקש היחיד לענות בטופס על מספר רב של שאלות המהוות קריטריונים לקביעת התושבות בישראל, במדינת התושבות הזרה לטענתו של היחיד, או במדינות נוספות כגון: קיומה של דירת מגורים, מקום המגורים של בן/בת הזוג והילדים הקטנים, מקום עבודה, ביטוח רפואי, בעלות על פיקדונות, בעלות על מניות, חברות בארגונים ועוד.

¹² פיסקה זו חלה החל מדוח המס לשנת 2016. הוספה בתיקון מס' 223 לפקודה- [פורסם בספר החוקים 2548 מיום 7 באפריל 2016](#).

¹³ 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 32 בעמוד 146 [לחברת היערכות לקראת תום שנת המס 2017](#) של משרדנו.

¹⁴ 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.

• **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, הכנסה מאנרגיה מתחדשת או הכנסה נוספת, או צירוף של כולן או חלקן, יהא פטור מהגשת דוח שנתית.

משכורת -

הכנסה שסכומה הכולל בשנת המס 2017 לא עלה על 643,000 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;
- (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 נוכח המס לפי סעיף 164 לפקודה ומשאר הסכומים נוכח המס בשיעור המס המירבי¹⁵ או בשיעור שנקבע 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 2017 לא עלה על 334,000 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 2017 לא עלה על 334,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת ד).
- (2) שולמה בשלה מקדמת מס¹⁶, 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.

¹⁵ שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בשנת 2017-47%) ולעניין הכנסה שנקבע לה שיעור מס נמוך יותר- השיעור הגבוה ביותר שנקבע לה.

¹⁶ 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 שנתית, ובלבד שהנישום אינו חייב להגיש דוח מסיבה אחרת.

הכנסה מקצבת חוץ -

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

- (1) אין לשלם בשלה מס נוסף בישראל בשנת המס (בשל הוראות סעיף 9ג לפקודה או הוראות חלק י' פרק שלישי לפקודה);
- (2) סכומה לא עלה בשנת המס 2017 על 334,000 ש"ח (הסכום הקבוע בתוספת ד);

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 2017 – 637,000 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 בתוספת ו'¹⁷ (בשנת המס 2017 – 2,500,000 ש"ח);

"נייר ערך" - כהגדרתו בסעיף 105 יא לפקודה¹⁸.
"נייר ערך זר" - כהגדרתו בתקנות מס הכנסה (קביעת ניירות ערך זרים והוראת שעה), התשס"ג-2002.

נציין כי, בשנת 2017 הוגדל סכום מחזור ההכנסות מניירות ערך סחירים המקנה פטור מהגשת דוחות, מאחר שטרם התיקון, הוא הפנה בשנות המס 2014 עד 2016 לסכום הקבוע בסעיף 121ב, קרי הסכום שבגיננו משלמים "מס יסף" (סכום זה היה 803,520 ש"ח בשנת המס 2016 ועמד להתעדכן בשנת 2017 ל- 640,000 ₪ בלבד).

ראה גם הוראת מעבר לגבי תקנה 3(א)(5) בהקשר לתיקון זה.

¹⁷ תוקן בקובץ התקנות 7947 מיום 6.2.2018, בתוקף החל משנת המס 2017.
¹⁸ יצוין שסעיף זה בוטל במסגרת תיקון 147 לפקודה, ובמקומו נקבעה הגדרה בסעיף 88 לפקודה.

הכנסה מאנרגיה מתחדשת¹⁹ -

הכנסה כאמור בסעיפים 2 ו-3 לחוק לעידוד השקעה באנרגיות מתחדשות (הטבות מס בשל הפקת אנרגיה מתחדשת), התשע"ז-2016, ובלבד שסך כל ההכנסה לא עלה על הסכום המרבי כהגדרתו בחוק האמור²⁰.

הכנסה נוספת -

כל אחד מאלה:

- (1) הכנסה שנוכה ממנה מלוא המס, בשיעור שאינו נמוך מהשיעור המירבי²¹, 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 2017 לא עלה על 334,000 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.

(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 17,415 ש"ח בשנת המס 2017 (שווי של 6.75 נקודות זיכוי²²).

¹⁹ נוסף בקובץ התקנות 7931 מיום 16.1.2018. תוקף רטרואקטיבי לדוחות שיש להגיש בשל שנת המס 2016 ואילך.

²⁰ סעיף 2 לחוק מעניק הטבות מס על הכנסה של צרכן ביתי בשל מכירת חשמל שהופק באמצעות מיתקן להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת. סעיף 3 לחוק מעניק הטבות מס על הכנסה של יחיד מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין שעליהם מותקן מיתקן להפקת חשמל מאנרגיה מתחדשת לצרכן ביתי.

הגדרת "הסכום המרבי" בחוק מפנה לסכום הנקוב בסעיף 1 לחוק מע"מ בהגדרת "עוסק פטור" (בשנת 2017 - 98,707 ₪).
²¹ שיעור המס הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה (בשנת 2017 - 47%) ולעניין הכנסה שנקבע לה שיעור מס נמוך יותר- השיעור הגבוה ביותר שנקבע לה.

²² נקודת זיכוי בשנת המס 2017 = 2,580 ש"ח ולכן 6.75 נקודות זיכוי = 17,415 ש"ח.

(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.

על אף האמור לעיל, לא יחול הפטור על תושב חוץ, אם הוא חייב במס נוסף בהתאם לסעיף 121ב לפקודה (סכום של 640,000 ₪ בשנת המס 2017).²⁴

(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 דוח 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.

הערה- נראה שסייג זה לא הותאם להוראות סעיף 134ב 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.

²³ יצוין כי סעיף 161 בוטל בעקבות תיקון 147 לפקודה והותקנו תחתיו תקנות העוסקות בניכוי מס במקור מריבית ודיבידנד.
²⁴ נוסף [בקובץ התקנות 7947](#) מיום 6.2.2018. בתחולה על על דוח שיש להגישו בשל שנת המס 2017 ואילך.

(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-1967.²⁵

(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%.

הוראת מעבר לשנת המס 2017²⁶ - הוראת המעבר נקבעה מאחר שתקנה 3(א)(5), קובעת כאמור, שמי שהיה חייב להגיש דוח לשנת המס הקודמת, לא יהא זכאי לפטור מהגשת הדוח לשנת המס הנוכחית, ומאחר שעד לשנת המס הקודמת (2016) חלה חובת הגשת דוח על מי שהיה לו מחזור מכירות ניירות ערך סחירים נמוך יחסית והמחזור בשנת המס 2017 המקנה פטור מהגשת דוח הוגדל משמעותית.

לפיכך, נקבעה הוראת מעבר הקובעת, שמי שהיתה לו הכנסה ממכירת ניירות ערך בשנת המס 2016 שסכומה עלה על הסכום הקבוע בסעיף 121ב (803,520 ₪ בשנת 2016), אך היה נמוך מ- 2,500,000 ₪, ואלמלא הכנסה זו היה פטור מלהגיש דוח לשנת המס 2016, לא יהיה חייב בהגשת דוח לשנת המס 2017, רק בשל תקנה זו.

²⁵ יצויין ששם הצו הוחלף לצו מס הכנסה (קביעת סוגי שכר בהכנסה), התשכ"ז-1967.

²⁶ נוספה [בקובץ התקנות 7947](#) מיום 6.2.2018.

(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 2017 הוא 1,855,000 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.

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 בתאגיד חוץ בנקאיים ביום כלשהו בשנת המס 2017 היא לפחות 1,855,000 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 לפקודה²⁷.

סעיף 121ב קובע, שמי שהכנסתו החייבת הכוללת (פרט להכנסות מסוימות כמפורט בסעיף) עולה על סכום של 640,000 ש"ח בשנה (סכום מעודכן לשנת המס 2017)²⁸, חייב במס נוסף על החלק העולה על סכום זה.

²⁷ תקנה 3(א)(8) הוספה בקובץ התקנות 7405 מיום 7.8.2014.
²⁸ הסכום המעודכן לשנת המס 2016 היה גבוה משמעותית ועמד על 803,520 ש"ח.

(ט) תקנה 5א – סייג לפטור בנאמנות

הפטור מהגשת דוח לא יחול על 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 5ב – סייג לפטור למי שחייב בדוחות נוספים²⁹

הפטורים להגשת דוח שנקבעו בתקנות, יחולו רק על מי שחייב בדיווח לפי סעיפים 131(א)(1) עד (5) לפקודה בלבד.

המשמעות: הפטור לא יחול על המקרים הבאים המחויבים בהגשת דוח לפי סעיפים 131(א)(5) עד (15) לפקודה: מי שמכר זכות במקרקעין שאינה פטורה מס ולא שילם מס שבח בשיעור המרבי; נאמנויות; בעל שליטה בחנ"ז או חמי"ז; אדם שעשה פעולה החייבת בדיווח; יחיד שמתקיימת בו "חזקת הימים" של תושבות בישראל; העברת כספים לחו"ל בסכום של חצי מיליון ש"ח ויותר; כל אדם שנדרש על ידי פקיד השומה להגיש דוח.

(יא) תקנה 6 – סייג לפטור

יחיד שנדרש להגיש דוח ע"י פקיד השומה.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס בטלפון: 03-6085532

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

²⁹ נוסף [בקובץ התקנות 7947](#) מיום 6.2.2018. בתחולה על דוח שיש להגישו בשל שנת המס 2017 ואילך.