

## פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]<sup>1</sup>

<sup>1</sup> הנוסח החדש פורסם: רמ"ב 6, התשכ"א, עמ' 120. הנוסח הקודם ותיקוניו: ע"ר 1947, תוס' 1, מס' 1568, עמ' 93; ע"ר 1948, תוס' 1, מס' 1657, עמ' 5; ע"ר התש"ח, תוס' א', מס' 23, עמ' 67; ס"ח 21, התש"ט, עמ' 161; ס"ח 108, התשי"ב, עמ' 298; ס"ח 135, התשי"ג, עמ' 169; ס"ח 162, התשי"ד, עמ' 166; ס"ח 178, התשט"ו, עמ' 58; ס"ח 206, התשט"ו, עמ' 82; ס"ח 223, התשי"ז, עמ' 79; ס"ח 262, התשי"ח, עמ' 197; ס"ח 307, התש"ך, עמ' 30; ס"ח 316, התש"ך, עמ' 89; ס"ח 239, התשכ"א, עמ' 36.

ס"ח 366, התשכ"ב (5.4.1962), עמ' 60;

ס"ח 380, התשכ"ב (17.8.1962), עמ' 129 [התשכ"ב (מס' 2)];

ס"ח 393, התשכ"ג (5.4.1963), עמ' 73;

ס"ח 423, התשכ"ד (2.4.1964), עמ' 86;

ס"ח 426, התשכ"ד (12.6.1964), עמ' 114 [התשכ"ד (מס' 2)];

ס"ח 442, התשכ"ה (10.1.1965), עמ' 28;

ס"ח 466, התשכ"ה (7.8.1965), עמ' 290 [התשכ"ה (מס' 2)];

ס"ח 475, התשכ"ו (29.3.1966), עמ' 34;

ס"ח 476, התשכ"ו (8.4.1966), עמ' 38 [התשכ"ו (מס' 2)];

ס"ח 491, התשכ"ו (9.3.1967), עמ' 18;

ס"ח 503, התשכ"ז (20.7.1967), עמ' 94 [התשכ"ז (מס' 2)];

ס"ח 524, התשכ"ח (1.4.1968), עמ' 46;

ס"ח 534, התשכ"ח (9.8.1968), עמ' 171 [התשכ"ח (מס' 2)];

ס"ח 600, התש"ל (30.7.1970), עמ' 130;

ס"ח 606, התש"ל (3.9.1970), עמ' 153 [התש"ל (מס' 2)];

ס"ח 622, התש"א (7.4.1971), עמ' 104;

ס"ח 652, התש"ב (31.3.1972), עמ' 65;

ס"ח 691, התש"ג (8.4.1973), עמ' 100 (ת"ט ס"ח התש"ג, עמ' 174);

ס"ח 711, התש"ג (2.8.1973), עמ' 238 [התש"ג (מס' 2)];

ס"ח 732, התש"ד (12.4.1974), עמ' 64;

ס"ח 756, התש"ה (31.1.1975), עמ' 42;

ס"ח 774, התש"ה (20.7.1975), עמ' 168 (ת"ט ס"ח התש"ו, עמ' 45) [התש"ה (מס' 2)];

ס"ח 792, התש"ו (15.1.1976), עמ' 84;

ס"ח 806, התש"ו (9.4.1976), עמ' 156 [התש"ו (מס' 2)];

ס"ח 819, התש"ו (7.7.1976), עמ' 237 [התש"ו (מס' 3)];

ס"ח 860, התש"ז (31.3.1977), עמ' 194;

ס"ח 862, התש"ז (12.5.1977), עמ' 218 [התש"ז (מס' 2)];

ס"ח 867, התש"ז (12.8.1977), עמ' 318 [התש"ז (מס' 3)];

ס"ח 879, התש"ח (30.12.1977), עמ' 45;

ס"ח 895, התש"ח (14.4.1978), עמ' 133 [התש"ח (מס' 2)];

ס"ח 905, התש"ח (30.7.1978), עמ' 173 [התש"ח (מס' 3)];

ס"ח 908, התש"ח (10.8.1978), עמ' 204 [התש"ח (מס' 4)];

ס"ח 910, התש"ח (22.8.1978), עמ' 216 [התש"ח (מס' 5)] [תיקוני טעויות: ס"ח 911, התש"ח, עמ' 232; ס"ח 933, התש"ט, עמ' 92];

ס"ח 912, התש"ח (1.10.1978), עמ' 234 [התש"ח (מס' 6)];

ס"ח 933, התש"ט (6.4.1979), עמ' 92;

ס"ח 934, התש"ט (10.4.1979), עמ' 103 [התש"ט (מס' 2)];

ס"ח 950, התש"ם (6.12.1979), עמ' 27;

ס"ח 954, התש"ם (31.1.1980), עמ' 38 [התש"ם (מס' 2)];

ס"ח 958, התש"ם (31.1.1980), עמ' 52 [התש"ם (מס' 3)];

ס"ח 967, התש"ם (3.4.1980), עמ' 101 [התש"ם (מס' 4)];

ס"ח 978, התש"ם (31.7.1980), עמ' 164 [התש"ם (מס' 5)];

ס"ח 982, התש"ם (8.8.1980), עמ' 204 [התש"ם (מס' 6) ר"מס' 7] [תיקוני טעויות: ס"ח 985, התשמ"א, עמ' 3 ו-4, ס"ח 991, התשמ"א, עמ' 37];

ס"ח 985, התשמ"א (20.10.1980), עמ' 3;

ס"ח 988, התשמ"א (11.11.1980), עמ' 18 [התשמ"א (מס' 2)];

ס"ח 997, התשמ"א (11.1.1981), עמ' 68 [התשמ"א (מס' 3)];

ס"ח 1003, התשמ"א (5.2.1981), עמ' 88 [התשמ"א (מס' 4)];

ס"ח 1005, התשמ"א (12.2.1981), עמ' 111 [התשמ"א (מס' 5)];

ס"ח 1014, התשמ"א (31.3.1981), עמ' 154 [התשמ"א (מס' 6)];

ס"ח 1015, התשמ"א (3.4.1981), עמ' 160 [התשמ"א (מס' 7)];

ס"ח 1026, התשמ"א (27.5.1981), עמ' 282 [התשמ"א (מס' 8)];

ס"ח 1027, התשמ"א (28.5.1981), עמ' 289 [התשמ"א (מס' 9)];

ס"ח 1030, התשמ"א (15.6.1981), עמ' 313 [התשמ"א (מס' 10)];

ס"ח 1033, התשמ"ב (30.11.1981), עמ' 4;

ס"ח 1050, התשמ"ב (7.4.1982), עמ' 158 [התשמ"ב (מס' 2)];

ס"ח 1058, התשמ"ב (18.8.1982), עמ' 208 [התשמ"ב (מס' 3)];

ס"ח 1061, התשמ"ב (26.8.1982), עמ' 259 (ת"ט ס"ח 1182, התשמ"ז (15.6.86), עמ' 170) [התשמ"ב (מס' 4)];

ס"ח 1062, התשמ"ב (27.8.1982), עמ' 272 [התשמ"ב (מס' 5)];

ס"ח 1079, התשמ"ג (30.3.1983), עמ' 59 (ת"ט ס"ח 1092, התשמ"ח, עמ' 159);

ס"ח 1081, התשמ"ג (19.4.1983), עמ' 103 [התשמ"ג (מס' 2)];

ס"ח 1097, התשמ"ד (4.12.1983), עמ' 14;

ס"ח 1104, התשמ"ד (6.2.1984), עמ' 47 [התשמ"ד (מס' 2)];

ס"ח 1107, התשמ"ד (23.2.1982), עמ' 56 [התשמ"ד (מס' 3)];

ס"ח 1115, התשמ"ד (4.4.1984), עמ' 124 [התשמ"ד (מס' 4)];

ס"ח 1119, התשמ"ד (20.6.1984), עמ' 161 [התשמ"ד (מס' 5) ר"מס' 6];  
ס"ח 1121, התשמ"ד (11.7.1984), עמ' 185 [התשמ"ד (מס' 7) ר"מס' 8];  
ס"ח 1135, התשמ"ה (26.2.1985), עמ' 43;  
ס"ח 1154, התשמ"ה (6.8.1985), עמ' 172 [תיקון התשמ"ה (מס' 2)];  
ס"ח 1193, התשמ"ו (13.8.1986), עמ' 240;  
ס"ח 1194, התשמ"ו (17.8.1986), עמ' 261 [התשמ"ו (מס' 2)];  
ס"ח 1195, התשמ"ו (24.8.1986), עמ' 277 [התשמ"ו (מס' 3)];  
ס"ח 1197, התשמ"ז (16.10.1986), עמ' 2;  
ס"ח 1212, התשמ"ז (9.4.1987), עמ' 89 (ת"ט ס"ח 1217, התשמ"ז, עמ' 127 וראו: ס"ח 1221, התשמ"ז, עמ' 143 [התשמ"ז (מס' 2) ר"3]);  
ס"ח 1223, התשמ"ז, עמ' 158 [התשמ"ז (מס' 4)] (ת"ט ס"ח 1223, התשמ"ה, עמ' 4);  
ס"ח 1236, התשמ"ח (19.2.1988), עמ' 28;  
ס"ח 1260, התשמ"ח (27.7.1988), עמ' 173 [התשמ"ח (מס' 2)];  
ס"ח 1261, התשמ"ח (27.7.1988), עמ' 186 [התשמ"ח (מס' 3)];  
ס"ח 1273, התשמ"ט (7.4.1989), עמ' 36;  
ס"ח 1298, התש"ן (10.1.1990), עמ' 36;  
ס"ח 1303, התש"ן (8.2.1990), עמ' 52 [התש"ן (מס' 2)] (תיקון ס"ח 1314, התש"ן (6.4.90), עמ' 136) (ראה הוראות תחולה ומעבר בחוק המתקן);  
ס"ח 1314, התש"ן (6.4.1990), עמ' 134 [התש"ן (מס' 3)];  
ס"ח 1314, התש"ן (6.4.1990), עמ' 137 [התש"ן (מס' 4)];  
ס"ח 1344, התשנ"א (15.2.1991), עמ' 86;  
ס"ח 1370, התשנ"ב (31.10.1991), עמ' 6;  
ס"ח 1377, התשנ"ב (2.1.1992), עמ' 37 [התשנ"ב (מס' א2)];  
ס"ח 1386, התשנ"ב (6.3.1992), עמ' 106 [התשנ"ב (מס' 2)];  
ס"ח 1394, התשנ"ב (7.4.1992), עמ' 174 [התשנ"ב (מס' 3)];  
ס"ח 1394, התשנ"ב (7.4.1992), עמ' 177 [התשנ"ב (מס' 4)] (התיקון יחול לענין שנת המס 1993 ואילך);  
ס"ח 1394, התשנ"ב (7.4.1992), עמ' 182 [התשנ"ב (מס' 5)];  
ס"ח 1405, התשנ"ג (31.12.1993), עמ' 6;  
ס"ח 1414, התשנ"ג (18.2.1993), עמ' 82 [התשנ"ג (מס' 2)];  
ס"ח 1417, התשנ"ג (26.3.1993), עמ' 97 [התשנ"ג (מס' 3)];  
ס"ח 1431, התשנ"ג (13.8.1993), עמ' 174 [התשנ"ג (מס' 4)];  
ס"ח 1433, התשנ"ג (27.8.1993), עמ' 190 [התשנ"ג (מס' 5)];  
ס"ח 1445, התשנ"ד (9.1.1994), עמ' 42 (ת"ט ס"ח 1463, התשנ"ד, עמ' 142);  
ס"ח 1452, התשנ"ד (2.3.1994), עמ' 74 [התשנ"ד (מס' 2) ר"מס' 3];  
ס"ח 1461, התשנ"ד (28.4.1994), עמ' 137 [התשנ"ד (מס' 4)];  
ס"ח 1475, התשנ"ד (28.7.1994), עמ' 259 [התשנ"ד (מס' 5)];  
ס"ח 1486, התשנ"ה (9.11.1994), עמ' 10;  
ס"ח 1490, התשנ"ה (2.12.1994), עמ' 22 [התשנ"ה (מס' 2)];  
ס"ח 1497, התשנ"ה (28.12.1994), עמ' 68 [התשנ"ה (מס' 3)];  
ס"ח 1505, התשנ"ה (17.3.1995), עמ' 142 ר"144 [התשנ"ה (מס' 4)];  
ס"ח 1528, התשנ"ה (21.6.1995), עמ' 336 [התשנ"ה (מס' 5)];  
ס"ח 1530, התשנ"ה (6.7.1995), עמ' 340 [התשנ"ה (מס' 6)];  
ס"ח 1533, התשנ"ה (19.7.1995), עמ' 353 [התשנ"ה (מס' 7)];  
ס"ח 1540, התשנ"ה (10.8.1995), עמ' 435 [התשנ"ה (מס' 8)];  
ס"ח 1540, התשנ"ה (10.8.1995), עמ' 438 [התשנ"ה (מס' 9)];  
ס"ח 1554, התשנ"ו (8.1.1996), עמ' 24;  
ס"ח 1560, התשנ"ו (8.2.1996), עמ' 69 [התשנ"ו (מס' 2)];  
ס"ח 1561, התשנ"ו (15.2.1996), עמ' 79 [התשנ"ו (מס' 3)];  
ס"ח 1591, התשנ"ו (12.5.1996), עמ' 325 [התשנ"ו (מס' 4)];  
ס"ח 1607, התשנ"ז (7.1.1997), עמ' 20;  
ס"ח 1620, התשנ"ז (9.4.1997), עמ' 100 [התשנ"ז (מס' 2)];  
ס"ח 1630, התשנ"ז (17.7.1997), עמ' 188 [התשנ"ז (מס' 3)];  
ס"ח 1648, התשנ"ח (21.1.1998), עמ' 109;  
ס"ח 1655, התשנ"ח (16.2.1998), עמ' 134 [התשנ"ח (מס' 2)];  
ס"ח 1690, התשנ"ט (5.11.1998), עמ' 10 ועמ' 14;  
ס"ח 1696, התשנ"ט (30.12.1998), עמ' 36 [התשנ"ט (מס' 2)];  
ס"ח 1704, התשנ"ט (15.2.1999), עמ' 100 [התשנ"ט (מס' 3)];  
ס"ח 1724, התש"ס (10.1.2000), עמ' 69 (ת"ט בס"ח 1726, התש"ס, עמ' 106);  
ס"ח 1733, התש"ס (4.4.2000), עמ' 149 [התש"ס (מס' 2)];  
ס"ח 1749, התש"ס (6.8.2000), עמ' 257 [התש"ס (מס' 3)];  
ס"ח 1760, התשס"א (7.12.2000), עמ' 29;  
ס"ח 1767, התשס"א (27.12.2000), עמ' 84 [התשס"א (מס' א1)];  
ס"ח 1768, התשס"א (27.12.2000), עמ' 89 [התשס"א (מס' 2)];  
ס"ח 1776, התשס"א (25.2.2001), עמ' 142 [התשס"א (מס' 3)];  
ס"ח 1786, התשס"א (4.4.2001), עמ' 240 [התשס"א (מס' 4)];  
ק"ת 6132, התשס"ב (15.11.2001), עמ' 87;  
ס"ח 1811, התשס"ב (25.11.2001), עמ' 20 [התשס"ב (מס' 2)];  
ס"ח 1823, התשס"ב (15.1.2002), עמ' 96 [התשס"ב (מס' 3)];  
ס"ח 1831, התשס"ב (17.2.2002), עמ' 166 ר"168 [התשס"ב (מס' 4)];  
ס"ח 1838, התשס"ב (24.3.2002), עמ' 238 [התשס"ב (מס' 5)];

ס"ח 1842, התשס"ב (19.5.2002), עמ' 398 [התשס"ב (מס' 6)];  
ס"ח 1850, התשס"ב (16.6.2002), עמ' 436 [התשס"ב (מס' 7)];  
ס"ח 1863, התשס"ב (4.8.2002), עמ' 530 [התשס"ב (מס' 8)] הוראות מעבר ותחולה לתיקון זה מפורטות בחוק לתיקון מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, להלן בעמוד 10545. תיקוני טעויות לתיקון התשס"ב (מס' 8) פורסמו בס"ח 1880, התשס"ג, עמ' 122 ותיקונים נוספים לתיקון 132 פורסמו בס"ח 1881, התשס"ג, עמ' 126;  
ס"ח 1882, התשס"ג (29.12.2002), עמ' 189;  
ס"ח 1892, התשס"ג (1.6.2003), עמ' 415 [התשס"ג (מס' 2)] (ת"ט בס"ח התשס"ה, עמ' 2);  
ס"ח 1919, התשס"ד (18.1.2004), עמ' 49;  
ס"ח 1920, התשס"ד (18.1.2004), עמ' 108 [התשס"ד (מס' 2)];  
ס"ח 1923, התשס"ד (5.2.2004), עמ' 287 [התשס"ד (מס' 3)];  
ס"ח 1936, התשס"ד (4.4.2004), עמ' 371 [התשס"ד (מס' 4)];  
ס"ח 1943, התשס"ד (17.6.2004), עמ' 415 [התשס"ד (מס' 5)];  
ס"ח 1947, התשס"ד (30.6.2004), עמ' 433 [התשס"ד (מס' 5א)];  
ס"ח 1949, התשס"ד (11.7.2004), עמ' 441 [התשס"ד (מס' 6)];  
ס"ח 1961, התשס"ה (17.11.2004), עמ' 15;  
ס"ח 1963, התשס"ה (2.12.2004), עמ' 30 [התשס"ה (מס' 2)];  
ס"ח 1968, התשס"ה (30.12.2004), עמ' 52 [התשס"ה (מס' 3)] (ראו הוראות מיוחדות לגבי קרנות נאמנות בסעיף 10 לתיקון); בתיקון זה הוחלף התואר "נציב", על כל נגודותיו, בתואר "מנהל";  
ס"ח 1978, התשס"ה (27.1.2005), עמ' 123 [התשס"ה (מס' 4)];  
ס"ח 1997, התשס"ה (11.4.2005), עמ' 365 [התשס"ה (מס' 5)];  
ס"ח 2000, התשס"ה (12.4.2005), עמ' 450 [התשס"ה (מס' 6)];  
ס"ח 2010, התשס"ה (30.6.2005), עמ' 658 [התשס"ה (מס' 7)];  
ס"ח 2023, התשס"ה (10.8.2005), עמ' 766 [התשס"ה (מס' 8)]. ראו הוראות תחולה ומעבר בחוק לתיקון מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005 בעמ' 10546 ט להלן;  
ס"ח 2024, התשס"ה (10.8.2005), עמ' 910 ו-935 [התשס"ה (מס' 9)];  
ס"ח 2057, התשס"ו (15.6.2006), עמ' 307;  
ס"ח 2074, התשס"ו (28.12.2006), עמ' 32. הצ"ח - ממשלה 275, התשס"ו, עמ' 210. חלקו "הקבוע" של התיקון שולב במסמך זה. רובו של התיקון, המתייחס אך ורק לשנת המס 2006, שולב במסמך נפרד: חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 152 והוראת שעה), התשס"ו-2006, ב"דינים", להלן בעמוד 10546 לט;  
ס"ח 2076, התשס"ו (4.1.2007), עמ' 44 [התשס"ו (מס' 2)]. הצ"ח - ממשלה 275, התשס"ו, עמ' 210;  
ס"ח 2077, התשס"ו (11.1.2007), עמ' 64 [התשס"ו (מס' 3)]. הצ"ח - ממשלה 260, התשס"ו, עמ' 16;  
ס"ח 2087, התשס"ו (22.3.2007), עמ' 143 [התשס"ו (מס' 4)]. הצ"ח - כנסת 132, התשס"ו, עמ' 66;  
ס"ח 2097, התשס"ו (7.6.2007), עמ' 323 [התשס"ו (מס' 5)]. הצ"ח - כנסת 145, התשס"ו, עמ' 148;  
ס"ח 2102, התשס"ו (5.7.2007), עמ' 374 [התשס"ו (מס' 6)]. הצ"ח - כנסת 147, התשס"ו, עמ' 158;  
ס"ח 2109, התשס"ו (8.8.2007), עמ' 459 [התשס"ו (מס' 7)]. הצ"ח - כנסת 150, התשס"ו, עמ' 174;  
ס"ח 2110, התשס"ו (19.8.2007), עמ' 467 [התשס"ו (מס' 8)]. הצ"ח - ממשלה 309, התשס"ו, עמ' 676;  
ס"ח 2112, התשס"ו (15.10.2007), עמ' 2. הצ"ח - ממשלה 314, התשס"ו, עמ' 708;  
ס"ח 2116, התשס"ו (8.11.2007), עמ' 26 [התשס"ו (מס' 2)]. הצ"ח - ממשלה 335, התשס"ו, עמ' 16 ועמ' 72. תיקון לתיקון התשס"ה (מס' 8);  
ס"ח 2122, התשס"ו (27.12.2007), עמ' 79 [התשס"ו (מס' 3)]. הצ"ח - ממשלה 291, התשס"ו, עמ' 324;  
ס"ח 2123, התשס"ו (27.12.2007), עמ' 92 [התשס"ו (מס' 4)]. הצ"ח - ממשלה 291, התשס"ו, עמ' 324 והצ"ח - כנסת 142, התשס"ו, עמ' 134;  
ס"ח 2129, התשס"ו (24.1.2008), עמ' 158 [התשס"ו (מס' 5)]. הצ"ח - ממשלה 348, התשס"ו, עמ' 266;  
ס"ח 2130, התשס"ו (28.1.2008), עמ' 167 [התשס"ו (מס' 6)]. הצ"ח - ממשלה 291, התשס"ו, עמ' 324 ועמ' 341;  
ס"ח 2136, התשס"ו (6.3.2008), עמ' 229 [התשס"ו (מס' 7)]. הצ"ח - ממשלה 347, התשס"ו, עמ' 258. (ת"ט בס"ח 2147, התשס"ו, עמ' 448);  
ס"ח 2154, התשס"ו (11.6.2008), עמ' 524 [התשס"ו (מס' 8)]. הצ"ח - ממשלה 349, התשס"ו, עמ' 268;  
ס"ח 2170, התשס"ו (29.7.2008), עמ' 684 [התשס"ו (מס' 9)]. הצ"ח - ממשלה 335, התשס"ו, עמ' 16 ועמ' 74 (שני תיקונים). (ראו הוראות תחילה בסעיף 2 לתיקון);  
ס"ח 2175, התשס"ו (5.8.2008), עמ' 797 [התשס"ו (מס' 10)]. הצ"ח - ממשלה 392, התשס"ו, עמ' 627;  
ס"ח 2184, התשס"ו (16.9.2008), עמ' 902 [התשס"ו (מס' 11)]. הצ"ח - ממשלה 396, התשס"ו, עמ' 644 (ראו הוראות תחילה ומעבר בסעיף 15 לתיקון, וכן הוראות שעה לגבי חובת דיווח השר לכנסת בסעיף 16 לתיקון);  
ס"ח 2195, התשס"ו (31.12.2008), עמ' 128. הצ"ח - ממשלה 422, התשס"ו, עמ' 252;  
ס"ח 2202, התשס"ו (16.7.2009), עמ' 152 [התשס"ו (מס' 2)]. הצ"ח - ממשלה 437, התשס"ו, עמ' 728;  
ס"ח 2203, התשס"ו (23.7.2009), עמ' 264 [התשס"ו (מס' 3)]. הצ"ח - ממשלה 436, התשס"ו, עמ' 348;  
ס"ח 2212, התש"ע (22.10.2009), עמ' 233. הצ"ח - ממשלה 434, התשס"ו, עמ' 342;  
ס"ח 2215, התש"ע (26.11.2009), עמ' 248 [התש"ע (מס' 2)]. הצ"ח - ממשלה 433, התשס"ו, עמ' 340;  
ס"ח 2220, התש"ע (31.12.2009), עמ' 294 [התש"ע (מס' 3)]. הצ"ח - ממשלה 403, התשס"ו, עמ' 694;  
ס"ח 2225, התש"ע (4.2.2010), עמ' 326 [התש"ע (מס' 4)]. הצ"ח - ממשלה 391, התשס"ו, עמ' 626;  
ס"ח 2232, התש"ע (3.3.2010), עמ' 407 [התש"ע (מס' 5)]. הצ"ח - כנסת 235, התשס"ו, עמ' 332;  
ס"ח 2236, התש"ע (23.3.2010), עמ' 445 [התש"ע (מס' 6)]. הצ"ח - ממשלה 492, התש"ע, עמ' 556;  
ס"ח 2242, התש"ע (13.6.2010), עמ' 534 [התש"ע (מס' 7)]. הצ"ח - ממשלה 289, התשס"ו, עמ' 292;  
ס"ח 2248, התש"ע (14.7.2010), עמ' 571 [התש"ע (מס' 8)]. הצ"ח - ממשלה 501, התש"ע, עמ' 984;  
ס"ח 2258, התש"ע (9.11.2010), עמ' 10. הצ"ח - ממשלה 436, התשס"ו, עמ' 348 ו-620;  
ס"ח 2271, התש"ע (6.1.2011), עמ' 161 [התש"ע (מס' 2)]. הצ"ח - ממשלה 541, התש"ע, עמ' 6;  
ס"ח 2272, התש"ע (12.1.2011), עמ' 194 [התש"ע (מס' 3)]. הצ"ח - ממשלה 541, התש"ע, עמ' 6 ועמ' 86;  
ס"ח 2272, התש"ע (12.1.2011), עמ' 194 [התש"ע (מס' 4)]. הצ"ח - ממשלה 544, התש"ע, עמ' 276;  
ס"ח 2273, התש"ע (26.1.2011), עמ' 204 [התש"ע (מס' 5)]. הצ"ח - ממשלה 541, התש"ע, עמ' 6 ועמ' 85;  
ס"ח 2280, התש"ע (10.3.2011), עמ' 380 [התש"ע (מס' 6)]. הצ"ח - ממשלה 541, התש"ע, עמ' 6 ועמ' 65;  
ס"ח 2295, התש"ע (10.4.2011), עמ' 823 [התש"ע (מס' 7)]. הצ"ח - ממשלה 571, התש"ע, עמ' 526;  
ס"ח 2312, התש"ע (11.8.2011), עמ' 1047 [התש"ע (מס' 8)]. הצ"ח - ממשלה 552, התש"ע, עמ' 330;  
ס"ח 2321, התש"ע (16.11.2011), עמ' 23. הצ"ח - ממשלה 591, התש"ע, עמ' 690.

ס"ח 2324, התשע"ב (6.12.2011), עמ' 42 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 573, התשע"א, עמ' 566;  
ס"ח 2331, התשע"ב (12.1.2012), עמ' 110 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - ממשלה 587, התשע"א, עמ' 674;  
ס"ח 2344, התשע"ב (14.3.2012), עמ' 202 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - כנסת 403, התשע"א, עמ' 228;  
ס"ח 2354, התשע"ב (14.5.2012), עמ' 358 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - ממשלה 661, התשע"ב, עמ' 382;  
ס"ח 2368, התשע"ב (29.5.2012), עמ' 424 [התשע"ב (מס') 6]. הצ"ח - כנסת 453, התשע"ב, עמ' 146;  
ס"ח 2368, התשע"ב (17.7.2012), עמ' 506 [התשע"ב (מס') 7]. הצ"ח - ממשלה 582, התשע"ב, עמ' 630;  
ס"ח 2373, התשע"ב (31.7.2012), עמ' 581 [התשע"ב (מס') 8]. הצ"ח - ממשלה 664, התשע"ב, עמ' 402;  
ס"ח 2379, התשע"ב (7.8.2012), עמ' 674 [התשע"ב (מס') 9]. הצ"ח - ממשלה 636, התשע"ב, עמ' 232.  
ס"ח 2382, התשע"ב (13.8.2012), עמ' 754 [התשע"ב (מס') 10]. הצ"ח - ממשלה 723, התשע"ב, עמ' 1404;  
ס"ח 2387, התשע"ב (15.11.2012), עמ' 35. הצ"ח - ממשלה 686, התשע"ב, עמ' 830;  
ס"ח 2405, התשע"ב (5.8.2013), עמ' 140, 166 ו-170 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 768, התשע"ב, עמ' 586;  
ס"ח 2422, התשע"ב (25.12.2013), עמ' 158. הצ"ח - ממשלה 768, התשע"ב, עמ' 651;  
ס"ח 2426, התשע"ב (31.12.2013), עמ' 238 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 825, התשע"ב, עמ' 172;  
ס"ח 2426, התשע"ב (31.12.2013), עמ' 249 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - ממשלה 813, התשע"ב, עמ' 100;  
ס"ח 2458, התשע"ב (15.7.2014), עמ' 590 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - ממשלה 771, התשע"ב, עמ' 911;  
ס"ח 2463, התשע"ב (30.7.2014), עמ' 656 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - ממשלה 768, התשע"ב, עמ' 586 ועמ' 651 (שני תיקונים);  
ס"ח 2466, התשע"ב (6.8.2014), עמ' 703 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - ממשלה 635, התשע"ב, עמ' 176;  
ס"ח 2467, התשע"ב (7.8.2014), עמ' 735 [התשע"ב (מס') 6]. הצ"ח - ממשלה 771, התשע"ב, עמ' 911;  
ס"ח 2507, התשע"ב (5.11.2015), עמ' 26. הצ"ח - ממשלה 939, התשע"ב, עמ' 868;  
ס"ח 2509, התשע"ב (26.11.2015), עמ' 34 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 951, התשע"ב, עמ' 1566 ועמ' 1604;  
ס"ח 2511, התשע"ב (30.11.2015), עמ' 219 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - ממשלה 951, התשע"ב, עמ' 1566;  
ס"ח 2513, התשע"ב (9.12.2015), עמ' 270 ו-274 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - ממשלה 951, התשע"ב, עמ' 1566 ועמ' 1604 (שני תיקונים);  
ס"ח 2521, התשע"ב (5.1.2016), עמ' 332 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - ממשלה 986, התשע"ב, עמ' 302;  
ס"ח 2523, התשע"ב (14.1.2016), עמ' 340 [התשע"ב (מס') 6]. הצ"ח - כנסת 609, התשע"ב, עמ' 22;  
ס"ח 2534, התשע"ב (6.3.2016), עמ' 610 [התשע"ב (מס') 7]. הצ"ח - כנסת 586, התשע"ב, עמ' 38;  
ס"ח 2539, התשע"ב (21.3.2016), עמ' 638 [התשע"ב (מס') 8]. הצ"ח - ממשלה 1022, התשע"ב, עמ' 552;  
ס"ח 2540, התשע"ב (28.3.2016), עמ' 648 [התשע"ב (מס') 9]. הצ"ח - ממשלה 1026, התשע"ב, עמ' 584;  
ס"ח 2543, התשע"ב (6.4.2016), עמ' 687 [התשע"ב (מס') 10]. הצ"ח - ממשלה 1003, התשע"ב, עמ' 390;  
ס"ח 2547, התשע"ב (7.4.2016), עמ' 722 [התשע"ב (מס') 11]. הצ"ח - ממשלה 1000, התשע"ב, עמ' 360;  
ס"ח 2548, התשע"ב (7.4.2016), עמ' 753 [התשע"ב (מס') 12]. הצ"ח - ממשלה 1003, התשע"ב, עמ' 753;  
ס"ח 2552, התשע"ב (12.4.2016), עמ' 876 [התשע"ב (מס') 13]. הצ"ח - ממשלה 883, התשע"ב, עמ' 892;  
ס"ח 2554, התשע"ב (7.6.2016), עמ' 885 [התשע"ב (מס') 14]. הצ"ח - ממשלה 1029, התשע"ב, עמ' 874;  
ס"ח 2560, התשע"ב (5.7.2016), עמ' 951 [התשע"ב (מס') 15]. הצ"ח - ממשלה 1041, התשע"ב, עמ' 1012;  
ס"ח 2561, התשע"ב (14.7.2016), עמ' 954 [התשע"ב (מס') 16]. הצ"ח - ממשלה 1016, התשע"ב, עמ' 480;  
ס"ח 2570, התשע"ב (1.8.2016), עמ' 1129 [התשע"ב (מס') 17]. הצ"ח - ממשלה 975, התשע"ב, עמ' 202;  
ס"ח 2582, התשע"ב (21.8.2016), עמ' 1261 [התשע"ב (מס') 18]. הצ"ח - ממשלה 1032, התשע"ב, עמ' 890;  
ס"ח 2590, התשע"ב (29.12.2016), עמ' 46. הצ"ח - ממשלה 1101, התשע"ב, עמ' 718;  
ס"ח 2592, התשע"ב (29.12.2016), עמ' 221, 224, 245, 272, 274, 282 ו-314 (6 תיקונים) [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 1083, התשע"ב, עמ' 433;  
ס"ח 2596, התשע"ב (10.1.2017), עמ' 330 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - כנסת 665, התשע"ב, עמ' 12;  
ס"ח 2606, התשע"ב (27.2.2017), עמ' 427 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - ממשלה 1062, התשע"ב, עמ' 1052;  
ס"ח 2633, התשע"ב (6.4.2017), עמ' 695 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - ממשלה 1062, התשע"ב, עמ' 1160;  
ס"ח 2638, התשע"ב (16.5.2017), עמ' 954 [התשע"ב (מס') 6]. הצ"ח - ממשלה 1133, התשע"ב, עמ' 1110;  
ס"ח 2651, התשע"ב (30.7.2017), עמ' 1048 [התשע"ב (מס') 7]. הצ"ח - כנסת 709, התשע"ב, עמ' 184;  
ס"ח 2651, התשע"ב (30.7.2017), עמ' 1050 [התשע"ב (מס') 7א]. הצ"ח - כנסת 723, התשע"ב, עמ' 228;  
ס"ח 2656, התשע"ב (6.8.2017), עמ' 1092 [התשע"ב (מס') 8]. הצ"ח - ממשלה 1116, התשע"ב, עמ' 900;  
ס"ח 2656, התשע"ב (6.8.2017), עמ' 1109 [התשע"ב (מס') 9]. הצ"ח - כנסת 723, התשע"ב, עמ' 230;  
ס"ח 2662, התשע"ב (7.8.2017), עמ' 1199 [התשע"ב (מס') 10]. הצ"ח - ממשלה 928, התשע"ב, עמ' 696;  
ס"ח 2677, התשע"ב (28.12.2017), עמ' 84. הצ"ח - ממשלה 1144, התשע"ב, עמ' 1174;  
ס"ח 2684, התשע"ב (17.1.2018), עמ' 118 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 1003, התשע"ב, עמ' 393;  
ס"ח 2702, התשע"ב (12.3.2018), עמ' 278 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - ממשלה 1150, התשע"ב, עמ' 1230;  
ס"ח 2713, התשע"ב (22.3.2018), עמ' 514 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - ממשלה 1196, התשע"ב, עמ' 598;  
ס"ח 2748, התשע"ב (26.7.2018), עמ' 940 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - כנסת 793, התשע"ב, עמ' 216;  
ס"ח 2748, התשע"ב (26.7.2018), עמ' 940 [התשע"ב (מס') 6]. הצ"ח - כנסת 790, התשע"ב, עמ' 208;  
ס"ח 2782, התשע"ב (13.1.2019), עמ' 293 ו-294. הצ"ח - ממשלה 1090, התשע"ב, עמ' 624;  
ס"ח 2802, התשע"ב (16.6.2020), עמ' 86. הצ"ח - ממשלה 1311, התשע"ב, עמ' 168;  
ס"ח 2830, התשע"ב (21.7.2020), עמ' 244 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 1309, התשע"ב, עמ' 156;  
ס"ח 2835, התשע"ב (29.7.2020), עמ' 321 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - ממשלה 1341, התשע"ב, עמ' 432;  
ס"ח 2836, התשע"ב (29.7.2020), עמ' 330 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - ממשלה 1350, התשע"ב, עמ' 624;  
ס"ח 2870, התשע"ב (24.11.2020), עמ' 96. הצ"ח - כנסת 850, התשע"ב, עמ' 60;  
ס"ח 2932, התשע"ב (15.11.2021), עמ' 73. הצ"ח - ממשלה 1443, התשע"ב, עמ' 1290;  
ס"ח 2933, התשע"ב (18.11.2021), עמ' 248 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 1443, התשע"ב, עמ' 840;  
ס"ח 2958, התשע"ב (8.2.2022), עמ' 744 [התשע"ב (מס') 2א]. הצ"ח - ממשלה 1498, התשע"ב, עמ' 492;  
ס"ח 2959, התשע"ב (8.2.2022), עמ' 746 [התשע"ב (מס') 3]. הצ"ח - ממשלה 1468, התשע"ב, עמ' 218;  
ס"ח 2972, התשע"ב (18.5.2022), עמ' 844 [התשע"ב (מס') 4]. הצ"ח - ממשלה 1515, התשע"ב, עמ' 634;  
ס"ח 2993, התשע"ב (5.7.2022), עמ' 996 [התשע"ב (מס') 5]. הצ"ח - ממשלה 1424, התשע"ב, עמ' 996;  
ס"ח 2994, התשע"ב (5.7.2022), עמ' 1000 [התשע"ב (מס') 6]. הצ"ח - כנסת 880, התשע"ב, עמ' 18;  
ס"ח 3018, התשע"ב (12.2.2023), עמ' 30. הצ"ח - ממשלה 1594, התשע"ב, עמ' 90;  
ס"ח 3039, התשע"ב (20.4.2023), עמ' 132 [התשע"ב (מס') 2]. הצ"ח - ממשלה 1604, התשע"ב, עמ' 158;

## חלק א': פרשנות

### הגדרות

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ו, התשל"ז, התשמ"ה, התשמ"ו, התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ג (מס' 5), התשנ"ד (מס' 8), התשס"א, התשס"ב (מס' 5), (מס' 8) התשס"ד, התשס"ה (מס' 4), התשס"ו (מס' 2), (מס' 3), (מס' 8), (מס' 9), התשס"ז, התשס"ח (מס' 4), (מס' 11), התשס"ט (מס' 3), התשע"ב (מס' 5), התשע"ד (מס' 5), התשע"ו, התשע"ז (מס' 14), (מס' 18), התשע"ז (מס' 2), (מס' 5)]

1. בפקודה זו -

"אדם" - לרבות חברה וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה;

"אחוזת בית", בשטח עירוני - כמשמעותה בפקודת מס הרכוש העירוני, 1940;

"בורסה" - בורסה כהגדרתה בחוק ניירות ערך, או בורסה לניירות ערך מחוץ לישראל, שקיבלה אישור מידי מי שרשאי לתיתו על פי דין במדינה שבה היא מתנהלת, וכן שוק מוסדר, בישראל או מחוץ לישראל, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת; שר האוצר רשאי, בצו, לקבוע תנאים או הגבלות לעניין הגדרה זו;

"בן זוג" - אדם נשוי החי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו;

"בן זוג רשום" - בן זוג שנקבע או נבחר לפי סעיף 64ב;

"בנין תעשייתי", בשטח שאינו עירוני - כמשמעותו בפקודת מס הרכוש החקלאי, 1942;

"גיל הפרישה" - גיל הפרישה כמשמעותו בחוק גיל פרישה, התשס"ד-2004;

"הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;

"הכנסה חייבת" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;

"הפרשי הצמדה" - כל סכום שנוסף לחוב או לסכום תביעה - עקב הצמדה לשער המטבע, למדד המחירים לצרכן או למדד אחר, לרבות הפרשי שער, ואולם לענין פטור ממס יראו כהפרשי הצמדה כל סכום שנוסף לחוב או לסכום תביעה עקב הצמדה לשער המטבע או למדד המחירים לצרכן, לרבות הפרשי שער;

"הפרשי הצמדה וריבית" - כמשמעותם בסעיף 159א(א);

"הפרשי שער" - סכום שנוסף עקב שינוי בשער החליפין לקרן מילווה, שהיא פקדון במטבע חוץ או שהיא הלוואה שיש להחזירה במטבע חוץ;

"הכנסת עבודה" - הכנסה לפי סעיף 2(2);

"זכות באיגוד מקרקעין" - כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין;

"זכות במקרקעין" - כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין;

"חבר-בני-אדם" - כל גוף ציבורי, מאוגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות;

"חברה" - חברה שהואגדה או שנרשמה על פי כל דין בר תוקף בישראל או במקום אחר, לרבות אגודה שיתופית;

"חודש" - לרבות חלק ממנו;

"חוק מיסוי בתנאי אינפלציה" - חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982;

"חוק תיאומים בשל אינפלציה" - חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), התשמ"ה-1985;

"חוק לעידוד השקעות הון" - חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959;

"חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני" - חוק לחלוקת חיסכון פנסיוני בין בני זוג שנפרדו, התשע"ד-2014;

"חוק מיסוי מקרקעין" - חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963;

"חוק מס ערך מוסף" - חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975;

"פקודת החברות" - פקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983;

"חוק החברות" - חוק החברות, התשנ"ט-1999;

ס"ח 3045, התשפ"ג (31.5.2023), עמ' 177 [התשפ"ג מס' 3]. הצ"ח - ממשלה 1612, התשפ"ג, עמ' 866;

ס"ח 3048, התשפ"ג (7.6.2023), עמ' 400 [התשפ"ג מס' 3א]. הצ"ח - ממשלה 1616, התשפ"ג, עמ' 1002;

ס"ח 3052, התשפ"ג (21.6.2023), עמ' 420 [התשפ"ג מס' 4]. הצ"ח - כנסת 954, התשפ"ג, עמ' 60;

ס"ח 3071, התשפ"ג (31.7.2023), עמ' 564 [התשפ"ג מס' 5]. הצ"ח - ממשלה 1577, התשפ"ב, עמ' 1404;

ס"ח 3105, התשפ"ד (7.11.2023), עמ' 64. הצ"ח - כנסת 983, התשפ"ד, עמ' 2;

ס"ח 3180, התשפ"ד (18.3.2024), עמ' 614 [התשפ"ד מס' 2]. הצ"ח - ממשלה 1708, התשפ"ד, עמ' 501;

ס"ח 3184, התשפ"ד (20.3.2024), עמ' 630 [התשפ"ד מס' 3]. הצ"ח - ממשלה 1711, התשפ"ד, עמ' 528;

ס"ח 3205, התשפ"ד (7.4.2024), עמ' 786 [התשפ"ד מס' 4]. הצ"ח - ממשלה 1726, התשפ"ד, עמ' 694;

ס"ח 3262, התשפ"ד (25.7.2024), עמ' 1124 [התשפ"ד מס' 5]. הצ"ח - כנסת 1039, התשפ"ד, עמ' 256;

ס"ח 3287, התשפ"ד (14.8.2024), עמ' 1490 [התשפ"ד מס' 6]. הצ"ח - ממשלה 1496, התשפ"ב, עמ' 420;

ס"ח 3336, התשפ"ה (22.12.2024), עמ' 136. הצ"ח - ממשלה 1799, התשפ"ה, עמ' 18;

ס"ח 3342, התשפ"ה (26.12.2024), עמ' 150 [התשפ"ה מס' 2]. הצ"ח - ממשלה 1799, התשפ"ה, עמ' 18;

ס"ח 3343, התשפ"ה (31.12.2024), עמ' 154 [התשפ"ה מס' 3]. הצ"ח - ממשלה 1808, התשפ"ה, עמ' 88. ראו הוראות תחולה והוראות שעה בסעיפים 2 ו-7 לתיקון;

ס"ח 3384, התשפ"ה (27.3.2025), עמ' 391, 393, 395, 408 ו-423 [התשפ"ה מס' 4]. הצ"ח - ממשלה 1822, התשפ"ה, עמ' 248 ו-348 (ת"ט בס"ח 3449, התשפ"ה, עמ' 788);

ס"ח 3461, התשפ"ו (23.11.2025), עמ' 26. הצ"ח - ממשלה 1890, התשפ"ה, עמ' 1008;

ס"ח 3476, התשפ"ו (31.12.2025), עמ' 79 [התשפ"ו מס' 2]. הצ"ח - ממשלה 1909, התשפ"ו, עמ' 272 (תיקון מס' 284);

ס"ח 3509, התשפ"ו (31.3.2026), עמ' 346 [התשפ"ו מס' 3]. הצ"ח - ממשלה 1940, התשפ"ו, עמ' 949 (תיקון מס' 285);

ס"ח 3511, התשפ"ו (31.3.2026), עמ' 415 [התשפ"ו מס' 4]. הצ"ח - ממשלה 1924, התשפ"ו, עמ' 949 (תיקון מס' 286, 287 ו-288);

ס"ח 3514, התשפ"ו (31.3.2026), עמ' 466 [התשפ"ו מס' 5]. הצ"ח - ממשלה 1901, התשפ"ו, עמ' 158 (תיקון מס' 289 ו-290);

ס"ח 3515, התשפ"ו (31.3.2026), עמ' 468 [התשפ"ו מס' 6]. הצ"ח - כנסת 1165, התשפ"ו, עמ' 36 (תיקון מס' 291).

"חוק עידוד החיסכון" - חוק עידוד החיסכון, הנחות במס הכנסה וערבות למילווה, התש"ז-1956;  
"חוק ניירות ערך" - חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968;  
"חוק העמותות" - חוק העמותות, התש"ם-1980;  
"חוק עידוד התעשייה" - חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969;  
"חוק הפיקוח על קופות גמל" - חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005;  
"חוק ההתייעלות הכלכלית 2017 ו-2018" - חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018),  
התשע"ז-2016;  
"חוק השקעות משותפות" - חוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994;  
"סכום מתואם" - סכום כלשהו בתוספת אותו סכום כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד;  
"בורסה" - (בוטלה);  
"תושב ישראל" או "תושב" -

(א) לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

- (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:
    - (א) מקום ביתו הקבוע;
    - (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
    - (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
    - (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
    - (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;
  - (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
    - (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
    - (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
- לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;
- (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;
  - (4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:
    - (א) הוא עובד מדינת ישראל;
    - (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
    - (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
    - (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
    - (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
    - (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע.

(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

- (1) הוא התאגד בישראל;
  - (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;
- "תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
- (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
  - (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א) (1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);
- "הכנסה מיגיעה אישית" - לרבות -

- (1) קיצבה המשתלמת מאת מעביד לשעבר;
- (2) קיצבה המשתלמת מאת קופת גמל לקיצבה בשל עבודה, או מכוח חברות בה במשך חמש שנים לפחות, לאדם שבחמש השנים שקדמו לתחילת תשלום הקיצבה היתה מרבית הכנסתו החייבת מיגיעה אישית;
- (3) קיצבה המשתלמת לשאיריו של מי שחלות עליו פסקאות (1) או (2) מכוח זכאותו לקיצבה כאמור בהן;
- (3א) קצבת אבדן כושר עבודה המשתלמת מקופת גמל לקצבה או מקופת גמל לתגמולים או המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה; לענין זה, "אבדן כושר עבודה" - פיגועה בכושר עבודה בשל מחלה, נכות או תאונה, שגרמה לאבדן או להפסד של השתכרות או רווחים לפי סעיף 1(2) או (2);
- (4) קיצבה חבת-מס המשתלמת מאת מוסד לביטוח לאומי;
- (5) מענק שנתקבל עקב פרישה או עקב מוות;
- (6) סכום המתקבל עקב היוון קיצבה מהקיצבאות האמורות בפסקאות (1) עד (4);
- (7) סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת

הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד; לענין זה, "אדם" – לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו.

"מדד" – מדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

"שיעור עליית המדד", בתקופה פלונית – ההפרש בין המדד שפורסם לאחרונה לפני סוף התקופה לבין המדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה, מחולק במדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה;

"מילווה מועדפים" – מילווה, או פקדונות על פי תכניות חסכון, שהריבית עליהם פטורה מהמס כולו או מקצתו על פי דין, זולת אם נאמר אחרת באותו דין וכן תעודת השתתפות בהן;

"מנהל" – המנהל שנתמנה לפי סעיף 229, לרבות סגן המנהל;

"מס הכנסה" – או "מס" – בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על פי פקודה זו;

"מסי חוץ" – כהגדרתם בסעיף 199;

"מדינה גומלת" – כמשמעותה בסעיף 196;

"משלח-יד" – מקצוע וכל משלח-יד אחר שאינו עסק;

"נייר ערך" – כהגדרתו בסעיף 88;

"נישום" – אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס;

"עסק" – לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשיה;

"פלט" – כהגדרתו בחוק המחשבים, התשנ"ה-1995;

"פנקסים קבילים" – פנקסי חשבונות שפקיד השומה לא סירב לקבלם ולא פסל אותם, או שסירב לקבלם או פסלם אולם ועדה כאמור בסעיף 146 או בית המשפט ביטלו את החלטתו ובלבד שלא יראו פנקסים כקבילים אם הנישום הודה כי אינם קבילים ואישר בכתב שהוסברו לו התוצאות המשפטיות הנובעות מהודאתו;

"פסולי-דין" – קטין, שוטה, חולה-רוח וכל מי שאינו כשר לפעולה משפטית;

"פקיד שומה" – פקיד ששר האוצר הרשה לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב לשמש בסמכות פלונית של פקיד-שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד-שומה, של סגן פקיד שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור יפורסם ברשומות;

"פיקדון" – סכום שהופקד בתאגיד בנקאי, או במוסד בנקאי מחוץ לישראל המתנהל על פי הדין במדינה שבה הוא מתנהל;

"קופת גמל", "קופת גמל לתגמולים", "קופת גמל לפיצויים", "קופת גמל לקצבה", "קופת גמל לחיסכון", "קרן פנסיה", "קופת גמל מרכזית לקצבה", "קופת גמל להשקעה", "קרן השתלמות", "קרן ותיקה", "קופת ביטוח" ו"תכנית ביטוח" – כהגדרתן בחוק הפיקוח על קופות גמל;

"קרקע", בשטח עירוני – כמשמעותה בפקודת מס הרכוש העירוני 1940; בשטח שאינו עירוני – כמשמעותה בפקודת מס הרכוש החקלאי, 1942; "ריבית על איגרות חוב" – ריבית שגוף מואגד חייב לשלם לפי איגרות חוב או לפי שטר נאמנות על איגרות חוב, או מכוחם, בין בצורת משכנתה ובין בצורת מסמך או תעודה מסוג אחר שיש בהם הודאה בחבות;

"רשות מקומית" – עיריה, מועצה מקומית או רשות אחרת כיוצא באלה, שנתכוננה לפי כל חוק בר-תוקף אותה שעה המורה על הקמתן של רשויות שלטון מקומיות, ולרבות אגודה שיתופית וכל גוף אחר הממלאים אותה שעה תפקידה של רשות מקומית;

"שוק מוסדר" – מערכת שבאמצעותה מתנהל מסחר בניירות ערך, על כללים שנקבעו על ידי מי שרשאי לקבעם על פי דין במדינה שבה הוא מתנהל; "שטח עירוני" – שטח שחייבים בו לשלם מס רכוש עירוני לפי פקודת מס הרכוש העירוני, 1940;

"שנת מס" – תקופה של שנים עשר חדשים רצופים, שתחילתה ב-1 בינואר ואם נקבעה תקופת שומה מיוחדת – תקופת השומה שנקבעה כאמור; "תאגיד בנקאי" – כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;

"תכנית חיסכון" – בתאגיד בנקאי, לרבות תכנית חיסכון שאושרה לפי חוק עידוד החיסכון וכן מרכיב החיסכון בפוליסה לביטוח חיים, או תכנית חיסכון שצורפה לפוליסה כאמור ושאושרה על ידי הממונה כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981.

#### חלק ב': הטלת המס

#### פרק ראשון: המקור

#### מקורות הכנסה

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ה (מס' 2), התשס"ב (מס' 4), (מס' 8), התשע"ז (מס' 10)]

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

#### עסק ומשלח-יד

(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;

#### עבודה

(2) (א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו;

תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;

(ב) שר אוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד;

(3) (בוטל);

#### דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה

(4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון;

<sup>2</sup> המנהל רשאי לפטור את חב' החשמל ממס המוטל על הכנסתה לפי סעיף קטן זה ובלבד שהתקיימו כל אלה: (1) ההכנסה וכן הריבית, הפרשי ההצמדה ורווחים אחרים שנצמחו

**אחוזת-בית וקרקע**

(6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת בית או בקרקע או בבנין תעשייתי; בנה אדם אחוזת בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור;

**נכסים אחרים**

(7) השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי;

**חקלאות**

(8) השתכרות או ריווח שמקורם בחקלאות, בעבודת אדמה, בייעור או בגידולי קרקע, לרבות שווייה של תוצרת המתקבלת בשל השימוש בהון, נכנס, בזרעים או בחיות-בית לצרכי מקורות ההכנסה האמורים בפיסקה זו, ולרבות חלק ברווחים המתקבלים מן השימוש כאמור;

**פטנט וזכות יוצרים**

(9) תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט, מדגם או עיצוב על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר;

**מקורות אחרים**

(10) השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפיסקאות (1) עד (9), אך לא מוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר.

**השתכרות או רווח מהימורים מהגרלות או מפרסים**

[תיקון התשס"ג (מס' 2)]

א. (א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו בחשבון בקביעת רווחיו או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:

(1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו;

(2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;

(3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

**הכנסות אחרות**

[תיקונים: התשכ"ב, התשכ"ה, התשכ"ו (מס' 2), התשכ"ח (מס' 2), התשל"ב, התשל"ד, התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), התשמ"א (מס' 4), התשמ"ב (מס' 4), התשמ"ד (מס' 3), התשמ"ה, התשמ"ה (מס' 2), התשמ"ו (מס' 2), התשמ"ז, התשמ"ז (מס' 2), התש"ן, התש"ן (מס' 3), (מס' 4), התשנ"ו, התשנ"ו, התשס"ב (מס' 8), התשס"ד (מס' 4), התשס"ה (מס' 8), (מס' 9), התשס"ה (מס' 7), התשס"ט (מס' 3), התשע"א (מס' 3), התשע"א (מס' 7), (מס' 8), התשע"ב (מס' 2), (מס' 5), התשע"ג (מס' 2), התשע"ד (מס' 5), התשע"ו (מס' 3), (מס' 14), התשע"ז (מס' 2), התשע"ח (מס' 2)]

3. (א) סכום שהגיע לידי אדם על פי ביטוח מפני הפסד רווחים או על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, יבוא בחשבון לקביעת רווחיו או הכנסתו. לענין זה, "ביטוח מפני אבדן כושר עבודה" - ביטוח מפני פגיעה בכושר עבודה, אבדן השתכרות או הפסד רווחים, הנובעים ממחלה, מנכות או מתאונה, והכל בין אם הכספים על פי הביטוח שולמו בסכום חד-פעמי ובין אם שולמו בתשלומים תקופתיים, בין אם שולמו בידי קופת גמל ובין אם שולמו בידי אחר.

(ב) (1) אדם שבשנת מס פלוגית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה.

(2) אדם שניתנה לו הלוואה אשר אילו היה ניתן במקומה מענק היה המענק בגדר הכנסה, ונותן הלוואה נתן לו מענק לפני שההלוואה נפרעה או תוך שנה מיום שנפרעה, יראו את המענק עד לסכום הלוואה כחלק מההכנסה של מקבלו בשנת המס שבה ניתן; לענין זה יראו מחילת הלוואה כמתן מענק.

(3) (א) אדם שבשנת מס פלוגית נמחל לאושומטלו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק אוממשלח-יד, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פיסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20 ו-21 (ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואתו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%.

(ב) לפי בקשתו של אדם שהיתה לו הכנסה כאמור בפיסקת משנה (א), יראוה לענין סעיף 28 (ב) כהכנסה מעסק.

(ג) מס על פי פיסקת משנה (א), יראוה לענין סעיף 92 (א) כמס על ריווח הון.

(4) הוראות פיסקאות (2) ו-(3) לא יחולו על מענק או על הלוואה שנמחלה או שומטה, שנתנו המדינה, קרן קיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, הסוכנות היהודית לארץ-ישראל, ההסתדרות הציונית העולמית או חברה להתיישבות חקלאית ועירונית "רסקו" בע"מ, לאגודה שיתופית שרשם האגודות השיתופיות סיווג אותה כאגודה שיתופית חקלאית או לחבר באגודה כאמור, אולם אם היה לאגודה או לחבר הפסד כאמור בסעיף 28 יוקטן סכום ההפסד בסכום המענק או ההלוואה שנמחלה או שומטה.

(5) לענין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו.

(ג) (1) אדם שקיבל סכומים מפדיון של מניות הניתנות לפדיון שהוצאו על ידי חברה ללא תשלום, וכן אדם שקיבל מפדיון של מניות הניתנות

לפדיון סכומים העולים על הסכום ששולם בעדם לחברה (בסעיף זה – סכום ההכנסה), למעט פדיון מניות באגודה שיתופית במקרה של פרישת חבר באגודה כאמור, מותו או פירוק האגודה, ולמעט סכומים מפדיון של מניות שהוקצו לעובד או למספק שירותים כמשמעותם בסעיף 3(ט), יהיה חייב במס בשיעור של 35% על חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע, גם אם הוא פטור ממס או ששיעור המס שהוא חייב בו נמוך מ-35%, ועל יתרת סכום ההכנסה – בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), ואם הוא יחיד – בשיעור של 25%, ואולם אם היה יחיד בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 – בשיעור של 30%, גם אם הוא פטור ממס או ששיעור המס שהוא חייב בו נמוך מהשיעור האמור; לענין סעיף זה –

"חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע" – חלק מסכום ההכנסה שיחסו לכלל סכום ההכנסה הוא כיחס שבין התקופה שמיום ההנפקה של המניה ועד למועד הקובע לבין התקופה שמיום ההנפקה של המניה ועד ליום הפדיון שלה;

"יתרת סכום ההכנסה" – הסכום המתקבל מהפחתת חלק מסכום ההכנסה שעד למועד הקובע, מסכום ההכנסה; "המועד הקובע" – כהגדרתו בסעיף 88;

(2) החברה המשלמת תנכה את המס בעת תשלום הסכומים כאמור בפיסקה (1) ותשלמו לפקיד השומה תוך שבע ימים מיום התשלום בצירוף דין-וחשבון.

(3) הסכומים כאמור בפיסקה (1) ששולמו על-ידי החברה לא יינתנו כניכוי לפי הסעיפים 17, 127 ו-128.

(4) החיוב על פי פסיקאות (1) ו-(2) לא יחול על סכומים שקיבל תושב חוץ כתוספת לסכומים ששילם לחברה בעד המניות עקב שינוי בשער החליפין הרשמי.

(1ג) סכומים שקיבל מי שחייב בתשלום היטל רווחי נפט או היטל רווחי יתר לפי חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011, המוחזרים לו בשל תשלום היטל ביתר, יראו אותם כהשתכרות או כרווח מעסק או ממשלח יד של מי שקיבל אותם, בעת שקיבל אותם.

(ד) (1) סכומים ששולמו למעביד מאת קופת גמל כמשמעותה בסעיף 47, לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים, ושמקורם בתשלומי המעביד לאותה קופה, יובאו בחשבון בקביעת הכנסתו; לענין זה, "סכומים ששולמו למעביד" – לרבות סכומים שהמעביד נהג בהם כאילו נתקבלו מהקופה והופקדו בה מחדש, ותבע ניכויים לפי סעיף 517.

(2) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין מתן פטור ממס בשל סכומים שהועברו מקופת גמל לקופת גמל אחרת, או בשל סכומים ששונה ייעודם באותה קופה.

(ה) סכומים ששילם מעביד לקרנות השתלמות בשביל עובדו בגבולות שנקבעו בהסכם קיבוצי כמשמעותו בחוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957 (להלן – הסכם קיבוצי), ולגבי עובד שאין הסכם קיבוצי החל עליו – בגבולות שנקבעו בהסכם קיבוצי החל על עובד שמקצועו, הוותק שלו ותנאי העבודה שלו דומים, אך לא יותר מ-8.4% מהמשכורת הקובעת לגבי עובד הוראה ולא יותר מ-7.5% מהמשכורת הקובעת לגבי כל עובד אחר, יראו כהכנסת עבודה של העובד בעת שקיבל אותם; ואילו סכומים ששילם מעביד מעל לגבולות כאמור יראו כהכנסת-עבודה של העובד בעת ששולמו לקרן. לענין זה –

"משכורת קובעת"<sup>3</sup> – הכנסת עבודה – למעט תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, שכר שעות נוספות ותשלומים בשל מאמץ מיוחד או אירוע מסויים – אך לא יותר מכפל הסכום המהווה תקרה לענין תשלום תוספת היוקר כפי שהוא נקבע מעת לעת בהסכם בין לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים לבין ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל;

"עובד הוראה" – חבר באחת מקרנות השתלמות אלה:

(א) קרן השתלמות למורים וגננות בע"מ;

(ב) קרן השתלמות למורים על יסודיים, מורי סמינרים ומפקחים בע"מ;

(ג) קרן השתלמות למורים על יסודיים בע"מ.

"קרן השתלמות" – (נמחקה).

(1ה) (נמחקה).

(2ה) סכומים שקיבל יחיד מקרן השתלמות לעצמאים כהגדרתה בסעיף 17(א5), לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים ולמעט סכומים שהפקיד, שלא הותרו בניכוי לפי סעיף 17(א5), יראו אותם כהשתכרות או כרווח מעסק או ממשלח יד של היחיד בעת שקיבל אותם, ואולם סכומי ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שקיבל מקרן ההשתלמות במועדים הקבועים בסעיף 9(ב16), יראו אותם כהכנסה מריבית כאמור בסעיף 4(2);

(3ה) (1) סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקופת גמל לקצבה, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, העולים על השיעור להפקדה כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בסכום התקרה, לפי הנמוך מביניהם, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שבו שולמו לקופות הגמל; סכומים ששולמו כאמור, לקופות הגמל, אשר אינם עולים על שיעור ההפקדה כשהוא מוכפל כאמור, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שקיבל אותם;

(א1) (א) סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקופות גמל לקצבה, על חשבון מרכיב הפיצויים, העולים על תקרת הפיצויים, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שבו שולמו לקופות הגמל; סכומים ששולמו כאמור, לקופות הגמל, אשר אינם עולים על תקרת הפיצויים, יראו אותם כהכנסה של העובד, במועד שקיבל אותם.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקרן ותיקה, העולים על תקרת הפיצויים, יראו אותם כהכנסה של העובד, במועד שקיבל אותם.

(ג) החל משנת המס 2018 וב-1 בינואר של כל שנת מס שלאחר מכן, יתואם הסכום הנקוב בתקרת הפיצויים לפי שיעור עליית השכר הממוצע במשק, כשהוא מעוגל ל-100 שקלים חדשים.

(ב1) סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקופות גמל לקצבה על חשבון השלמה לפיצויים, העולים על תקרת ההשלמה לפיצויים, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שבו שולמו לקופות הגמל; סכומים ששולמו כאמור לקופות הגמל, אשר אינם עולים על תקרת ההשלמה לפיצויים, יראו אותם כהכנסה של העובד, במועד שקיבל אותם;

(2) בסעיף קטן זה –

"השכר הממוצע במשק" – השכר הממוצע כפי שהוא מחושב לצורך גמלאות ודמי ביטוח לפי סעיף 2(ב) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, כפי שמפרסם המוסד לביטוח לאומי;

"השיעור להפקדה" – השיעור הקבוע לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, להפקדה על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, או השיעור ממשכורתו של העובד שאותו הפקיד המעביד בקופת הגמל, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, לפי הנמוך מביניהם;

"מרכיב הפיצויים" – כמשמעותו לפי סעיף 21 לחוק הפיקוח על קופות גמל;

"מרכיב תגמולי מעביד" – כמשמעותו לפי סעיף 21 לחוק הפיקוח על קופות גמל;

"משכורת" – כמשמעותה לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, שבשלה שילם המעביד לקופת גמל;

"סכום התקרה"<sup>4</sup> – סכום השווה לשתי פעמים וחצי השכר הממוצע במשק בחודש;

"סכומים צבורים החייבים במס" – סכומים שנצברו במרכיב הפיצויים של עובד בקופת גמל לקצבה, אף אם נמשכו בידי העובד, אשר רואים אותם כהכנסה של העובד לפי פסקה (א1) או (ב1), במועד שקיבל אותם;

"שנות העבודה" – השנים או החלק היחסי מתוכן, שבהם היה העובד מועסק;

"תקרת הכנסה מזכה" – הסכום הנקוב בפסקה (1) שבהגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47, לפי הענין;

"תקרת השלמה לפיצויים" – הסכום המתקבל מהכפלת תקרת הפיצויים בשנות העבודה אצל אותו מעביד, בניכוי סכומים צבורים החייבים במס ששולמו בידי כל מעבידיו של העובד, בעד שנות העבודה כאמור;

"תקרת הפיצויים" – משכורת העובד ביום ההפקדה או 45,600<sup>5</sup> שקלים חדשים, לפי הנמוך.

(1)(4) ריבית ורווחים אחרים, שקיבל יחיד מקרן השתלמות, במועדים הקבועים בסעיף 9(א16) או (ב16), לפי הענין, יראו אותם כהכנסה מריבית; ואולם רווחים שקיבל כאמור בסכום הפרשי הצמדה שחושבו עלתשלומים ששולמו לקרן ההשתלמות, יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה;

(2) (נמחקה);

(3) ריבית ורווחים אחרים שמשך יחיד מקופת גמל לקצבה שאינה קרן פנסיה או קופת גמל מרכזית לקצבה והנובעים מכספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א2) או (ב2) לחוק הפיקוח על קופות גמל או שמשך יחיד מקופת גמל להשקעה, יראו אותם כהכנסה מריבית, ואולם רווחים שקיבל כאמור בסכום הפרשי הצמדה שחושבו על הכספים כאמור יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה; משך יחיד חלק מהכספים כאמור, יראו אותם כאילו נמשכו על חשבון קרן, ריבית והפרשי הצמדה, באופן יחסי.

(5) רווחים שקיבל יחיד מתכנית חיסכון בפוליסת ביטוח חיים, יראו אותם כהכנסה מריבית, ואולם רווחים שקיבל כאמור בסכום הפרשי הצמדה שחושבו על תשלומים ששולמו לתכנית החיסכון, יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה.

(6) הכנסה מהפרשי הצמדה חלקיים, יראו אותה כהכנסה מריבית; בסעיף קטן זה, "הפרשי הצמדה חלקיים" – כהגדרתם בסעיף 9(13)(1), ואולם לענין זה יראו כמדד את מדד המחירים לצרכן, שער המטבע, לרבות הפרשי שער, או כל מדד אחר.

(7) (1) סכומים שהועברו לחשבון חדש בקופת גמל לקצבה על שם בן זוג לשעבר של עמית בקופה, לפי הוראות סעיף 6(א) או (ה)1(א) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, יראו אותם כהכנסה שהתקבלה בידי העמית.

(2) סכומים ממרכיב פיצויים בקופת גמל לקצבה של עמית שהועברו לקופת גמל לקצבה שאינה קרן פנסיה או קופת גמל מרכזית לקצבה על שם בן זוג לשעבר של העמית, לפי הוראות סעיף 6(ה)1(ג) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, יראו אותם כהכנסה שהתקבלה בידי העמית.

(3) לענין סעיף קטן זה, "עמית" ו"בן זוג לשעבר" – כהגדרתם בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני.

(8) סכומים מקופת גמל לקצבה שמשך יחיד לפי סעיף 23(ב3) לחוק הפיקוח על קופות גמל, יראו אותם כהכנסה כאמור בסעיף 12(1) או (8) שהתקבלה בידי היחיד.

(ו) אדם שבשנת מס פלוגית נפסקה התעסקותו והכנסתו נקבעת בשומה לפי בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חוייבו בידי אותו אדם במס לפני ההפסקה מחמת קביעת ההכנסות על בסיס מזומנים כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם ולענין זה "הפסקת התעסקות" – לרבות שינוי התעסקות או פטירה; אולם סכומים כאמור שנכללו בעזבונו של אותו אדם, יופחתו לענין מס עזבונו על פי חוק מס עזבונו, התשי"ט-1949, בסכום המס המגיע עליהם לפי סעיף 125א.

(ז) חבר בני אדם, שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2), או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסתו היתה פטורה ממס או שנקבע לגביו בחיקוק שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה, יהיה חייב על הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם:

(1) סכומים שהוציא למטרות המפורטות בתקנות על פיסעיף 31 אשר לפי אותן תקנות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי;

(2) סכומים שהוציא ושאינם מותרים בניכוי לפי סעיף 11(32);

(3) סכומים ששילם לקופת גמל לפיצויים והעולים על הסכומים שהיו מותרים לו בניכוי אילולא היה פטור ממס.

(ח) קיבל אדם סכומים כריבית על איגרת חוב – ולגבי איגרת חוב שלא בשל מילווה מועדף, ריבית – לרבות הפרשי הצמדה – בשל תקופה שהאיגרת היתה בבעלותו של אחר (להלן – ריבית צבורה) יחולו הוראות אלה:

(1) אם הריבית הצבורה איננה מהווה אצל מקבלה הכנסה לפי סעיף 12(1) – יראו את הריבית הצבורה כהכנסה שאין לגביה זכות לפטור, למעט פטור שניתן על הריבית עצמה, לזיכוי, לניכוי או לקיזוז כל שהם; הוראה זו לא תחול על אותו חלק מריבית צבורה שמקבלת קופת גמל פלוגית, אשר נצבר בידיה של קופת גמל אחרות, כל עוד יש רציפות במכירה מקופת גמל אחת לשנייה; לענין זה, "קופת גמל" – קופת גמל פטורה ממס לפי סעיף 9(2).

(2) אם הריבית הצבורה מהווה אצל מקבלה הכנסה לפי סעיף 12(1), ובאיגרת חוב צמודה – אם נתקיימו שתי אלה:

<sup>4</sup> "סכום התקרה" לשנת 2026 הוא 34,423 ש"ח.

<sup>5</sup> סכום "תקרת הפיצויים" מתואם לשנת 2026.

(א) הריבית נצברה לגבי תקופה העולה על שנה;  
(ב) איגרת החוב נרכשה בתוך שנה וחצי לפני פדיונה או לפני המועד לתשלום הריבית;  
ובאיגרת חוב בלתי צמודה - אם נתקיימו שתי אלה:  
(א) הריבית נצברה לגבי תקופה העולה על שלושה חדשים;  
(ב) איגרת החוב נרכשה בתוך שלוש שנים לפני פדיונה או לפני המועד לתשלום הריבית.  
לא יובא בחשבון, לענין חישוב הריווח או ההפסד של מקבל הריבית ממכירת האיגרת או מפדיונה, אותו חלק מהסכום שהוציא לרכישת האיגרת השווה לריבית הצבורה, בניכוי המס החל עליה.  
האמור בסעיף קטן זה לגבי ריבית, יחול, בשינויים המחוייבים לפי הענין, גם על דמי נכיון כהגדרתם בסעיף 9(ב13) שאינם פטורים ממס לפי הסעיף האמור.  
(ח) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הוראות סעיף קטן (ח) לא יחולו על סוגי השקעות או על סוגי נישומים, והכל בתנאים ובתיאומים שיקבע.

(ט) (1) מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש -

(א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה;  
(ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים - כהכנסה לפי סעיף 1(2) זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק;  
(ג) בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו - כהכנסה לפי סעיף 4(2);

לענין זה -

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 76(ד1);

"בעל שליטה" - מי שמחזיק או זכאי לרכוש, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו, אחד מאלה:

(1) 5% לפחות מהון המניות שהוצא;

(2) 5% לפחות מכוח ההצבעה בחברה;

(3) זכות לקבל 5% לפחות מרווחי החברה או מנכסיה בעת פירוק;

(4) זכות למנות מנהל.

לענין סעיף קטן זה -

"הלוואה" - לרבות כל חוב; למעט אחת מאלה:

(1) עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א;

(2) הלוואה שניתנה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיתה נכס קבוע בידי המלווה לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיתה נכס קבוע בידי המלווה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;

"ריבית" - לרבות הפרשי הצמדה.

(2) לפי בקשת הנישום יחושב המס על הפרש במימוש זכות כאמור כאילו היה הכנסה שנתקבלה בחלקים שנתיים שווים שמספרם כמספר השנים שמיום מתן הזכות ועד למימושה אך לא יותר משש שנים המסתיימות בשנת המימוש.

(3) שר האוצר רשאי לקבוע את דרך חישוב ההפרש האמור בפסקאות (1) ו-(2) וכן את דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה.

(4) (נמחקה);

(5) הוראות פסקה (1) (ג) לא יחולו על הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם שאינו חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64.

(10) (1) בסעיף קטן זה -

"בעל מניות מהותי" - כהגדרתו בסעיף 88 למעט חברה שאינה תאגיד שקוף כהגדרתו בפסקה (9);

"דירה" - כהגדרתה בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973;

"יתרת זכות" - יתרה הניתנת לקיזוז על פי דין, לרבות שטר הון שהונפק לתקופה של עד חמש שנים;  
"מועד החיוב" - אחד מאלה:

(1) במשיכת כספים מחברה - בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו;

(2) בהעמדת נכס לשימוש - בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש, ובתום כל שנה לאחר מכן עד למועד שבו הושב הנכס;

"משיכה מחברה" - משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימוש, והכול במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

"משיכה של כספים מחברה" - לרבות כל אחד מהמפורטים להלן, ובלבד שלא יראו כמשיכה של כספים מחברה סכום משיכות מצטבר, שלא עלה ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלפניה, על מאה אלף שקלים חדשים:

(1) הלוואה, לרבות השאלה או כל חוב אחר;

- (2) מזומנים, ניירות ערך, פיקדונות וכל ערובה אחרת שהחברה העמידה כבטוחה כלשהי לטובת בעל המניות המהותי; לעניין זה, "ערובה" – ערבון, ערבות, התחייבות או בטוחה בכל צורה אחרת, והכול עד לסכום שהועמד לטובתו; "נכס" – כל אחד מאלה:
- (1) דירה שעיקר השימוש בה הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי, ולרבות תכולתה;
- (2) חפצי אמנות או תכשיטים;
- (3) כלי טיס וכלי שיט שעיקר השימוש בהם הוא לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי;
- (4) נכס אחר שקבע שר האוצר לעניין זה, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- "עלות נכס" – הגבוה מבין אלה: יתרת שווי הרכישה כאמור בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, או עלות הנכס בדוח על המצב הכספי של החברה;
- "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88;
- (2) יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי –
- (א) מדיבידנד, אם היו רווחים בחברה ובהתאם לחלקו בהם; לעניין זה, "רווחים" – כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות;
- (ב) במשיכה שפסקת משנה (א) אינה חלה עליה, אם מתקיימים יחסי עובד מעביד – כהכנסת עבודה;
- (ג) במשיכה שפסקת משנה (ב) אינה חלה עליה – כהכנסה מעסק או ממשלח יד;
- (3) כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שנמשך מחדש כאילו לא הושבו, למעט אם נמשכו מחדש באופן חד-פעמי, והוחזרו בתוך 60 ימים;
- (4) נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב, ולאחר מכן הועמד לשימושו מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שבו הושב, יראו אותו כאילו לא הושב;
- (5) יתרת זכות שנוכחה מהכנסה כאמור בפסקה (6)(א) או (6)(ב) ונפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכחה, יראו אותה, עד גובה הסכום שנפרע, כאילו לא נוכחה;
- (6) לעניין חישוב ההכנסה כאמור בפסקה (2), יחולו הוראות אלה:
- (א) נמשכו מהחברה כספים, יראו כהכנסה במועד החיוב, את סכום משיכת הכספים בניכוי הסכומים האמורים בפסקאות משנה (1) ו-(2) שלהלן כשהם בערכי מועד החיוב:
- (1) יתרת זכות של בעל המניות המהותי שביצע את המשיכה, בדוח על המצב הכספי של החברה;
- (2) סכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, ובעל המניות המהותי הוא שנושא בכל עלויות הלוואה, ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה;
- (ב) הועמד נכס לשימוש בעל המניות המהותי, יראו כהכנסתו במועד החיוב, את עלות הנכס בניכוי הסכומים האמורים בפסקאות משנה (1) ו-(2) שלהלן כשהם בערכי מועד החיוב:
- (1) יתרת זכות של בעל המניות המהותי אשר הנכס הועמד לשימוש, בדוח על המצב הכספי של החברה;
- (2) בנכס שהוא דירה – יתרת הלוואה מתאגיד בנקאי בלבד שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה, אם השעבוד הוא לתקופה של שלוש שנים לפחות, שמוטל על אותה דירה שהועמדה לשימוש בעל המניות המהותי;
- (7) בגין השימוש בנכס עד להשבתו לחברה, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסה מסעיף 2(2) או (10), לפי העניין, בשיעורים הקבועים בסעיף 121, לפי הגבוה מבין שווי השוק בגין השימוש בנכס או השיעור שנקבע לפי סעיף 3(ט) (1) לעניין הלוואה, כשהוא מוכפל בעלות הנכס, והכול בניכוי תשלומים בגין השימוש בנכס ששילם בעל המניות המהותי;
- (8) הוראות סעיף קטן (ט) יחולו על משיכה של כספים מחברה עד למועד החיוב;
- (9) לא יראו הלוואה שניתנה לחברה אחרת המשמשת לתכלית כלכלית ככלכלית בחברה המקבלת את הלוואה כמשיכה מחברה בעקיפין, ובלבד שהחברה המקבלת אינה תאגיד שקוף; לעניין פסקת משנה זו, "תאגיד שקוף" – חברה שהכנסתה או הכנסתה החייבת מיוחסת לבעלי הזכויות בה, למעט אם כל בעלי הזכויות בה הן חברות החייבות במס לפי סעיף 126(א).
- (י) (1) אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 4(2) בידי נותן הלוואה ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן הלוואה לבין מקבל הלוואה; לעניין פסקה זו –
- "ריבית" – לרבות הפרשי הצמדה;
- "הלוואה" – לרבות כל חוב שאיננו אחד מאלה:
- (1) חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים;
- (2)-(3) (נמחקו);
- (4) הלוואה שסעיף קטן (ט) חל עליה;
- (5)-(7) (נמחקו);
- (8) הלוואה שנתן מוסד ציבורי, כהגדרתו בסעיף 219 לפקודה לשם מטרתו הציבורית;
- (9) הלוואה שהיא עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף 85א;
- (10) הלוואה שאינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי, שנתן חבר בני אדם לחבר בני אדם שבשליטתו כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של חמש שנים לפחות, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה והפירעון נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרכוש בפירוק;
- (11) שטרי הון ואיגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם אחר, בתנאים הקבועים בפסקה (5) שבהגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי נותן הלוואה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי נותן הלוואה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי

אותה תקופה;

(12) הלוואה שנתן אדם עד יום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007) שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה לא היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבוונאות הכפולה, והוראות פרק ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה לא יחולו בקביעתה; "יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

"שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-5% או יותר, באחד או יותר מאמצעי השליטה, ביום אחד לפחות בשנת המס, ולעניין פסקה (10) להגדרה "הלוואה" – החזקה ב-25% לפחות מכוח ההצבעה או מהזכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס;

"אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" – כהגדרתם בסעיף 88;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד).

(2) שר האוצר רשאי לקבוע את דרך חישוב הפרש הריבית וכן את דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה.

#### הכנסה מאזור

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התש"ן (מס' 2), התשנ"ה (מס' 3), התשס"ב (מס' 8), התשע"ו (מס' 15)]

א.3. (א) לענין סעיף זה –

"אזרח ישראלי" – כל אחד מאלה:

(1) אזרח ישראלי כמשמעותו בחוק האזרחות, התשי"ב-1952;

(2) תושב ישראל;

(3) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התשי"י-1950, והוא תושב אזור;

(4) חבר-בני-אדם שאזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא בעל שליטה בו; לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 93(9);

"אזור" – כל אחד מאלה: יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר התשנ"ד (4 במאי 1994);

"תושב אזור" – כהגדרת "תושב ישראלי" או "תושב" בסעיף 1, אלא שבכל מקום שנאמר שם "ישראל" קרי "באזור";

"רווחים" – כמשמעותם לענין מס על פי חוק המס החל באזור;

(ב) הכנסתו של אזרח ישראלי שהופקה או שנצמחה באזור, יראו אותה כהכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.

(1א) הכנסתו של אזרח ישראלי תושב האזור שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל ומחוץ לאזור, יראו אותה כאילו היתה הכנסתו של תושב ישראל שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל.

(ג) (1) אזרח ישראלי הנמנה עם חבר-בני-אדם תושב האזור – יראו חלק מרווחי החבר, כיחס חלקו של אותו אזרח בזכויות לרווחי החבר, כהכנסתו.

(2) לענין האמור בפסקה (1), הופקה הכנסתו של חבר בני אדם בישראל או באזור – יראו את הכנסתו של האזרח הישראלי כאילו הופקה בישראל; הופקה הכנסתו של החבר מחוץ לישראל ומחוץ לאזור, יראו את הכנסתו של האזרח הישראלי כאילו היתה הכנסתו של תושב ישראל שהופקה מחוץ לישראל;

(3) דיבידנד שקיבל אזרח ישראלי מתוך רווחים ששילם עליהם מס לפי סעיף קטן זה – פטור ממס.

(ד) (בוטל).

(ה) אזרח ישראלי ששילם על הכנסה כאמור בסעיף קטן (ב) או בסעיף קטן (1ב) מס לשלטונות האזור, יזכה מהמס הישראלי בסכום המס ששילם באזור; לגבי הכנסה כאמור בסעיף קטן (ג) יזכה אזרח ישראלי בחלק מסכום המס ששילם החבר על רווחיו, ביחס חלקו בזכויות לרווחי החבר. מס ששולם כאמור בסעיף זה לא ייחשב כמסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199.

(ו) בכפוף להוראות סעיף זה, יחולו על אזרח ישראלי שהוא תושב אזור או פועל באזור, הוראות פקודה זו כאילו היה תושב ישראל, בשינויים המחוייבים לפי הענין.

(ז) בלי לגרוע מהוראות סעיף זה, תושב ישראל, או אזרח ישראלי שהוא תושב האזור, שיש לו הכנסה שהופקה או שנצמחה באזור, והוא זכאי למענק לעידוד השקעות הון בשל המפעל שממנו הופקה או נצמחה אותה הכנסה, לפי ההסדר המינהלי החל באזור, זכאי, בשל אותה הכנסה, להטבות המס הניתנות בישראל לפי חוקי עידוד השקעות הון, בתנאים ובהיקף הקבועים באותם חוקים ובשינויים המחוייבים; לענין זה –

"ההסדר המינהלי החל באזור" – הסדר מינהלי שנקבע בהחלטת ממשלה, הקובע זכאות למענקים לעידוד השקעות הון באזור, והמקביל בפרטיו להסדר לפי חוקי עידוד השקעות הון הקובע זכאות למענקים כאמור בישראל;

"חוקי עידוד השקעות הון" – חוק לעידוד השקעות הון, חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980, והתקנות לפיהם.

#### פרק שני: המקום

##### מקום ההכנסה במקרה לחוץ לארץ

4. אדם העוסק בישראל במפעל חקלאי או תעשייתי או בכל מפעל יצרני אחר, יחולו עליו הוראות אלה:

(1) מכר האדם מוצר של מפעלו בסיטונות בחוץ-לארץ, או לשם מסירה בחוץ-לארץ, בין שהחווה נערך בישראל ובין בחוץ-לארץ, יראו את כל הרווחים שמקורם במכר כהכנסתו שנצמחה או שהופקה בישראל, אלא שאם יוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הרווח עלה מחמת מעשה שנעשה באותו מוצר בחוץ-לארץ – למעט טיפול, סיווג, פיסום, מיון, אריזה או הסבה – לא יראו עליית ריווח זו כהכנסה שנצמחה או שהופקה בישראל;

(2) אם בדרך אחרת הסב האדם בחוץ-לארץ מוצר של מפעלו או השתמש בו או עסק בו, יראו כריווח שמקורו בפעולה האמורה וכהכנסתו שנצמחה או שהופקה בישראל, את הרווח שהיה יכול להשיג אילו מכר את המוצר בסיטונות לחוץ-לארץ במיטב התנאים.

##### מקום הפקת ההכנסה

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ג (מס' 2)]

א.4. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה –

- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
  - (2) לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
  - (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
  - (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
  - (5) לגבי ריבית, דמי נכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;
  - (6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;
  - (7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;
  - (8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;
  - (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה;
  - (10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;
  - (11) לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א - מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור;
- (ב) (1) על אף האמור בפסקאות (4) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה, לפי הפסקאות האמורות, בישראל, אם המעביד הוא אחד הגופים המפורטים בפסקה (א) (4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1, ובתנאי שיחסי העבודה עם מעביד כאמור החלו כאשר העובד היה תושב ישראל.
- (2) על אף האמור בפסקאות (5), (7) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה לפי אלה:
- (א) בישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב חוץ - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב החוץ בישראל;
- (ב) מחוץ לישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב ישראל - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב ישראל מחוץ לישראל.
- (ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע -
- (1) לגבי הכנסה שהופקה ביותר ממקום אחד ולא נקבעה לגביה הוראה אחרת - כללים לייחוס הפקת ההכנסה למקומות שונים;
  - (2) את מקום הפקת ההכנסה במקרים מסוימים שלגביהם לא נקבעו הוראות אחרות.

#### הוראות מיוחדות לענין חכירת כלי שיט או כלי טיס

[תיקונים: התשכ"ו (מס' 2), התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ד (מס' 3), התשס"ב (מס' 8), התשס"ח (מס' 11), התשע"ד] 5. (1)-(3) (נמחקו);

- (4) (א) (נמחק);
- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממש, כולו או מקצתו ובתנאים שיקבע, דמי שכירות כאמור ששולמו לחכירת כלי טיס או כלי שיט הפועלים בקווים בין-לאומיים וכן ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות לרכישתם; פטור זה יכול שיהא כללי או לסוגים של חכירות או של הלוואות.
- (5) (נמחק).

#### פרק שלישי: תקופת השומה

##### שנת מס

6. המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה.

##### תקופת שומה מיוחדת

- [תיקונים: התשמ"ז, התשס"ה (מס' 3), התש"ע (מס' 8), התשע"ד (מס' 5)]
7. (א) על אף האמור בסעיף 6, רשאי המנהל לקבוע, לבקשתם של הנישומים המפורטים להלן, שהמס לגבי כל שנת מס יוטל על הכנסתם בתקופה של שנים עשר חדשים רצופים, שתחילתה במועד אחר מ-1 בינואר (להלן - תקופת שומה מיוחדת):
- (1) קרן להשקעות משותפות בנאמנות כמשמעותה בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, התשכ"א-1961;
  - (2) חברה ממשלתית כמשמעותה בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975;
  - (3) חברה שמניות שלה רשומות למסחר בבורסה שהוכרה לענין חוק להשקעות משותפות בנאמנות, התשכ"א-1961;
  - (4) חברה ש-51% לפחות מהון מניותיה ומכוח ההצבעה בה מוחזקים במישרין או בעקיפין בידי חברה תושבת חוץ שמניות שלה נסחרות בבורסה מחוץ לישראל, או חברה שהזכות לקבל 51% לפחות מרווחיה היא בידי חברה תושבת חוץ כאמור;
  - (5) מוסד להשכלה גבוהה אשר דוחותיו הכספיים המוגשים למועצה להשכלה גבוהה, מתייחסים לתקופת דיווח בת שנים עשר חודשים המתחילה ב-1 באוקטובר; לענין זה, "מוסד להשכלה גבוהה" - כהגדרתו בסעיף 9(29).
- (ב) בנוסף לאמור בסעיף קטן (א), רשאי המנהל לקבוע תקופת שומה מיוחדת גם לנישום שיש לו יחסים מיוחדים, בין במישרין ובין בעקיפין, עם חברה או מוסד להשכלה גבוהה שנקבעה להם תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (א) (2) עד (5), ובלבד שיקבע כאמור רק אם הסכים לכך הנישום.
- (ג) קבע המנהל לנישום תקופת שומה מיוחדת לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), יוטל המס לכל תקופה כאמור בכפוף לכל תיאום שהמנהל יראהו צודק וסביר.
- (ד) המנהל רשאי להתנות קביעת תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף זה בתנאים, ורשאי הוא שלא לקבוע תקופת שומה מיוחדת לחברה או למוסד להשכלה גבוהה כאמור בסעיף קטן (א) (2) עד (5) אם לנישום שיש לו יחסים מיוחדים עמם, בין במישרין ובין בעקיפין, לא נקבעה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף קטן (ב).
- (ה) קבע המנהל תקופת שומה מיוחדת, רשאי הוא לבטל קביעתו, בין לבקשתו של הנישום ובין שלא לבקשתו, והכל אם ראה טעמים סבירים לעשות כן, ורשאי הוא לקבוע לענין הביטול כל תיאום שייראה לו צודק וסביר; ביטול כאמור, שנעשה שלא לבקשת הנישום, ייכנס לתקפו בתום תקופת השומה המיוחדת שבה נעשה הביטול.

##### חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

[תיקונים: התשל"ז, התשס"ה (מס' 3), התשס"ב (מס' 5), התשע"ז (מס' 10)]

8. (א) המנהל רשאי להתיר שדמי מפתח או פרמיה לפי סעיף 6(2), שהיא דמי השתתפות בהוצאות בנין, או תשלום בדומה לכך, יחולקו בתור הכנסה לכל תקופת חוזה השכירות או לכל תקופה אחרת שיקבענה המנהל.

(ב) הכנסה ממכירת פטנט, מדגם או עיצוב על-ידי הממציא או ממכירת זכות יוצרים על-ידי היוצרים, רשאי המנהל להתיר חלוקתה לתקופה שיקבע המנהל; הוראה זו לא תחול על הכנסה לפי סעיף 9(2).

(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה – בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לענין זה, "קצבה" – קצבה המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו בסעיף 9(16), וכן קצבה כאמור בפסקאות (2) עד (3) להגדרה "הכנסה מייגיעה אישית" שבסעיף 1.

(2) דמי פדיון חופשה שקיבל עובד – בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על שש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו, אך לא יותר משנות עבודתו;

(3) הכנסה מייגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 – בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין, אך בלא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה.

(ד) התיר המנהל לפי סעיף זה או לפי סעיף 9(ד) חלוקתה של הכנסה ומת הנישום, או שהוחל בפירוקה של החברה הנישומה, לפני תום התקופה שקבע המנהל, תיווסף להכנסת הנישום בשנת המס שבה מת, או להכנסת החברה בשנת המס שבה הוחל בפירוקה, כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס; אולם לפי בקשתם של יורשי הנישום, מנהל עזבונו או המוציא לפועל של צוואתו, תחולק כל ההכנסה כולה חלוקה חדשה לתקופת השנים שנתיימה בשנת המס שבה מת הנישום או, לפי בקשתם של יורשי הנישום, תיחשב כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס כהכנסתם של יורשי הנישום בשנים אלה, לפי שיעור חלקיהם בעזבונו הנישום, לאחר שנתנו ערובה, להנחת דעתו של המנהל, לתשלום המס שיגיע מהם לפי חישוב זה, ובלבד שאם שילם כדון מקדמה על פי סעיף קטן (ג) או סעיף 9(ד) או אם נוכח מס במקור לפי סעיף 164 – יראו את סכום המקדמה ששולם או את סכום המס שנוכה, כאמור, המתייחסים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע.

#### חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה

[תיקון התשמ"ב (מס' 4)]

א.8. (א) בסעיף זה –

"עבודה ממושכת" – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו;

"הכנסות מעבודה ממושכת" – הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 1(12), בין מביצוע ובין ממכירה.

(ב) נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:

(1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן ידווח בשנים הקודמות;

(2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה, רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז ההפסד, או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;

(3) נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או ההפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.

(ג) (1) בסעיף קטן זה –

"בנין" – בנין שבנה בעלו ואשר משך בנייתו עולה על שנה;

"בנין ראוי לשימוש" – בנין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל או בנין שנתמלאו לגביו התנאים לקבלת תעודת גמר בניה על פי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן – חוק התכנון);

"הכנסות מבנין" – הכנסות ממכירת הבנין שהן הכנסות לפי סעיף 1(12).

(2) נישום שיש לו הכנסות מבנין יחולו לגביו הוראות אלה:

(א) בשנת המס הראשונה שבה היה הבנין ראוי לשימוש ידווח הנישום על כל ההכנסות שהיו לו מהבנין עד לאותה שנת מס ובאותה שנת מס, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שהיו לו מהבנין באותה שנת מס;

(ב) לענין קביעת הכנסתו החייבת של נישום ממכירת חלק מבנין ראוי לשימוש, יובא בחשבון חלק מעלות הבנין כולו כיחס חלקו של השטח שנמכר באותה שנת מס לשטח הבנין כולו, כפי שהוא מפורט בהיתר הבניה שניתן לגביו על פי חוק התכנון, ובלבד ששטחי חניה שנמכרו לא ייכללו לענין זה בשטח שנמכר;

(ג) הפסד מבנין לא יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה היה הבנין ראוי לשימוש.

#### דין של הכנסות לפי סעיף 6(2) או (7)

[תיקון התשמ"ב (מס' 4)]

8. הכנסה לפי סעיף 6(2) או (7) תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל גם אם היא הכנסה מראש, וההוצאות שהוצאו בשנות מס שלאחריה בייצורה של הכנסה לפי ההוראות האמורות יותרו בניכוי מכל מקור בשנת המס שבה הוצאו, ובלבד שאם לא ניתן לנכות את ההוצאות בשנת המס שבה הוצאו הן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתוקנת בהתאם לכך, ואולם לא תחול בשל כך חובת תשלום ריבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א.

#### מועד החיוב של הכנסה מהפרשי שער

[תיקון התשמ"ב (מס' 4)]

8. הכנסתו של אדם מהפרשי שער תיחשב כהכנסה בשנת המס שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים.

### חלק ג': חישוב ההכנסה לענין מס

#### פרק ראשון: פטור

#### סימן א': פטור על פי הדין

#### הכנסות פטורות

[תיקונים: התשכ"ה, התשכ"ז, התשכ"ח, התשכ"ח (מס' 2), התשל"א, התשל"ג (מס' 2), התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ו, התשל"ו (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), (מס' 3), (מס' 5), (מס' 6), התש"ם, התש"ם (מס' 3), התשמ"א (מס' 4), (מס' 6), התשמ"ב (מס' 3), (מס' 4), (מס' 5), התשמ"ד (מס' 3), (מס' 7), התשמ"ו (מס' 3), התשמ"ז, התשמ"ז (מס' 2), התשמ"ח, התשמ"ח (מס' 3), התש"ן, התש"ן (מס' 2), (מס' 3), התשנ"ג (מס' 3), (מס' 4), התשנ"ד (מס' 4), התשנ"ה (מס' 2), (מס' 8), (מס' 9), התשנ"ו, התשנ"ו (מס' 3), התשנ"ט (מס' 2), התש"ס, התש"ס (מס' 8), התש"ס"ג, התש"ס"ג (מס' 2), התש"ס"ד, התש"ס"ד (מס' 4), התש"ס"ה (מס' 3), (מס' 8), (מס' 9), התש"ס"ח (מס' 9), התש"ס"ט, התש"ס"ט (מס' 3), התש"ע (מס' 3), (מס' 7), התש"ע"א (מס' 2), התש"ע"ב (מס' 5), (מס' 6), התש"ע"ו, התש"ע"ו (מס' 7), (מס' 9), התש"ע"ז, התש"ע"ז (מס' 2), התש"פ"ד, התש"פ"ה (מס' 4)]

9. פטורים ממס:

#### הנשיא

[תיקון התשע"ח (מס' 5)]

(1) תשלומים, שירותים וטובות הנאה המשתלמים או הניתנים מאוצר המדינה לנשיא או לנשיא לשעבר או לשאיריו בקשר למילוי תפקידו כנשיא, למעט משכורת וקיצבה;

#### ראש הממשלה

[תיקון התשע"ח (מס' 5)]

(1א) תשלומים, שירותים וטובות הנאה המשתלמים או הניתנים מאוצר המדינה לראש הממשלה או לראש הממשלה לשעבר או לשאיריו בקשר למילוי תפקידו כראש הממשלה, למעט משכורת וקיצבה;

#### רשות מקומית, קופת גמל ומוסד ציבור

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 9), התשס"ט (מס' 3), התשע"ג, התשע"ו (מס' 9), התשע"ז, התשע"ג (מס' 4), התשפ"ה (מס' 4), התשפ"ו (מס' 4)]

(2) (א) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס, ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק וכן הכנסתה של קופת גמל אם לא הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית; אך שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית, או על ידי מוסד ציבורי שהוא קופה לגמילות חסדים, מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור;

(1א) על אף האמור בפסקת משנה (א), הכנסתה של רשות מקומית מדיבידנד בתקופת ההטבה ומריבית והפרשי הצמדה בתקופת ההטבה – פטורה ממס; לענין זה –

"תקופת ההטבה" – שנות המס 2011 עד 2026;

"דיבידנד בתקופת ההטבה" – דיבידנד מרווחי תאגיד מים וביוב המחולק בתקופת ההטבה לרשות מקומית המחזיקה באמצעי שליטה באותו תאגיד;

"ריבית והפרשי הצמדה בתקופת ההטבה" – ריבית והפרשי הצמדה שנצברו בתקופת ההטבה, ומשולמים בתקופת ההטבה על ידי תאגיד מים וביוב לרשות מקומית שמחזיקה באמצעי שליטה באותו תאגיד, בשל הלוואה שנתנה אותה רשות מקומית לאותו תאגיד מים וביוב;

"תאגיד מים וביוב" – חברה או חברת ביוב כהגדרתן בחוק תאגידי מים וביוב, התשס"א-2001, שרשות מקומית, אחת או יותר, מחזיקה בכל אמצעי השליטה בה";

(ב) בפיסקה זו –

"קופת גמל" – למעט קופת ביטוח;

"הכנסה", לענין קופת גמל לגיל פרישה – לרבות שבח ממכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין;

"מס", לענין קופת גמל לגיל פרישה – לרבות מס לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין;

"קופת גמל לגיל פרישה" – קופת גמל לקיצבה, קופת גמל לתגמולים או קופת גמל לפיצויים;

"מוסד ציבורי" – חבר-בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לענין זה,

"קרוב" – כמשמעותו בסעיף 76(ד);

"מטרה ציבורית" – מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכל מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית<sup>7</sup>;

"אמצעי שליטה", בחבר בני אדם – כל אחד מאלה:

(1) זכות למנות מנהל;

(2) זכות להצבעה;

(3) זכות לרווחים;

<sup>7</sup> שר האוצר אישר כי מטרת ציבוריות הן: סיוע לישובים במצוקה (י"פ 3718, התש"ז, עמ' 484); עידוד התיישבות מעבר לקו הירוק (י"פ 4731, התשנ"ט, עמ' 1894); שמירה על איכות הסביבה (י"פ 4760, התשנ"ט, עמ' 3451).

(4) זכות ליתרת נכסים בעת פירוקו של החבר לאחר סילוק חובותיו;

"שליטה" – היכולת, בין לבד ובין יחד עם אחרים, לכוון את פעילותו של חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין; בלי לגרוע מכלליות האמור, יראו יכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בחבר בני אדם, כשליטה בו, למעטי יכולת למנוע החלטות עסקיות מהותיות; לענין זה, "החלטות עסקיות מהותיות" – החלטות שענינן הנפקה של אמצעי שליטה בחבר בני אדם או מכירה או חיסול של רוב עסקי אותו חבר בני אדם או שינוי מהותי בהם; בלי לגרוע מכלליות האמור יראו כאילו מתקיימת יכולת כאמור ברשות מקומית, במפעל הפיס, בקופת גמל או במוסד ציבורי, בהתקיים אחד מאלה:

(1) בידי רשות מקומית, מפעל הפיס או מוסד ציבורי – הכוח למנות, במישרין או בעקיפין, מנהל באותו חבר, או הזכות, במישרין או בעקיפין, ל-25% לפחות מכוח ההצבעה בו או מיתרת נכסיו בעת פירוקו לאחר סילוק חובותיו או למרבית רווחיו; (2) (נמחקה);

(3) בידי כמה גופים מגופים אלה: רשות מקומית, מפעל הפיס, מוסד ציבורי או קופת גמל – החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם;

(4) על אף האמור בפסקה (3), לענין הכנסתה של קופת גמל מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה שהתקבלו מאת חבר בני אדם – לא יראו כשליטה כאמור באותה פסקה, החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה בחבר בני האדם בידי כמה קופות גמל, בשיעור שאינו עולה על 75% מאמצעי השליטה בחבר בני האדם;

"החזקה מהותית" – החזקה בחבר בני אדם שהיא בשיעורים העולים על שיעורי החזקה שקופת גמל רשאית להחזיק מכוח הוראות לפי סעיפים 126 ו-39(ב) לחוק הפיקוח על קופות גמל כפי שהיו ביום תחילתו של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2026), התשפ"ו-2026, או החזקה שאינה עומדת בתנאים והגבלות לפי אותן הוראות, אלא אם כן שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע שיעורים, תנאים והגבלות אחרים לענין החזקה כאמור;

"בנק" – כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981, ויראו כמה בנקים כבנק אחד אם לאחד היכולת לכוון את פעילותו של האחר, במישרין או בעקיפין, או אם לאדם אחד היכולת לכוון את פעילותם כאמור, הכל אם לא התקיימו בהם מערכות נפרדות לניהול קופות גמל, כפי שנקבע לפי סעיף 26 לחוק הפיקוח על קופות גמל;

(ג) (1) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוראות לחישוב שיעור השליטה בעקיפין והחזקה המהותית בעקיפין של קופות גמל בחבר בני אדם;

(2) שר האוצר רשאי לקבוע, כי החזקה אחת או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, בידי כמה גופים כאמור, בשיעור המביא אותם לשליטה בחבר בני האדם או להחזקה מהותית בו, לא תהווה שליטה או החזקה מהותית, לפי הענין, אם נעשתה לתקופה שאינה עולה במצטבר על שלושה חודשים בשנת המס או על תקופה קצרה יותר שקבע השר, שבסופה ירד שיעור החזקה לשיעור שאינו מביא אותם לשליטה או להחזקה מהותית, לפי הענין, הכל בהתאם לכללים שקבע.

(3) לענין הכנסתה של קופת גמל מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה שהתקבלו מאת חבר בני אדם – על אף האמור בפסקה (3) להגדרה "שליטה" ובפסקה (1) להגדרה "החזקה מהותית", שבפסקת משנה (ב), החזקה אחת או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני האדם בידי קופת גמל או בידי כמה קופות גמל, בשיעור המביא אותם לשליטה בחבר בני האדם או להחזקה מהותית בו, לא תהווה שליטה או החזקה מהותית, לפי הענין, אם השינוי בשיעור נעשה בעקבות הסדר חוב עם חבר בני האדם, ובלבד שמתקיימים תנאים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לשם הגבלת היכולת של קופת הגמל או קופות הגמל, לפי הענין, לכוון את פעילות חבר בני האדם, לרבות הוראות בענין צמצום שיעור החזקה באותו חבר בני אדם בתוך תקופה שיקבע ולענין אופן החזקה אמצעי השליטה; לענין זה, "הסדר חוב" – קבלת אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, כחבר בני אדם, במועד החל בתקופה שתחילתה ביום י"א באב התשס"ט (1 באוגוסט 2009) וסיומה בתום שנתיים מהמועד האמור, חלף חוב שאותו חבר בני אדם חב לקופת הגמל לפני יום תחילתה של התקופה האמורה, כולו או חלקו.

[תיקונים: התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

(א) (א) הכנסתו של ארגון מקצועי לרבות הכנסה ממדי חבר, ובלבד שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מכל הכנסה מחבר בני אדם שבשליטתו העוסק בעסק, לרבות מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה;

(ב) (1) על אף האמור בפסקת משנה (א), יתרת ההכנסה של הארגון המקצועי העולה על שיעור של 50% מהוצאותיו, לא תהיה פטורה ממס;

(2) סכום הוצאות העולה על סכום הכנסות בשנת מס מסוימת יראו כאילו היה סכום הוצאות שהוצא בשנת המס הבאה אחריה, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הבאה כאמור;

(3) לענין זה –

"יתרת ההכנסה" – ההכנסות הפטורות לפי פסקת משנה (א) לאחר שהופחתו מהן הוצאות שהוצאו בייצור אותן הכנסות; "הוצאות" – הוצאות המותרות לניכוי, למעט פחת, וכן הוצאות לרכישת נכס בר-פחת המשמש למטרות הארגון או ליצירת נכס כאמור; "נכס בר-פחת" – כהגדרתו בסעיף 88 לרבות זכות במקרקעין, כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין;

(ג) בפסקה זו, "ארגון מקצועי" – חבר בני אדם שאישר המנהל ושהתקיימו בו כל אלה:

(1) חברים בו שבעים חברים לפחות או שחברה בו המדינה ועשרה חברים לפחות; במנין מספר החברים בחבר בני אדם שבין חבריו כלול חבר שהוא ארגון מקצועי, יובאו בחשבון מספר החברים בארגון המקצועי;

(2) כל מטרות קידום ענינים מקצועיים משותפים, השתלמות מקצועית או ייצוג ציבורי של ציבור בעלי משלח יד מסוים או של עוסקים בענף או במגזר כלכלי מסוים, וכל נכסיו והכנסותיו משמשים לקידום מטרות אלה;

(3) פעילותו אינה לשם הגדלת רווחיהם של חברים מסוימים בו;

(4) הוא מגיש דו"ח שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, להנחת דעתו של פקיד השומה, על פי תקנות שהתקין שר האוצר;

#### אגודה שיתופית

(3) הכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, אם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עסקיה של האגודה הם בהספקת טובין, ציוד או שירותים לשימוש ביתי או פרטי בלבד, ולא לצורך עסקו או משלח-ידו של אותו חבר או אדם;

(4) סכומים המשתלמים לנציגים דיפלומטיים ולפקידים קונסולריים בשירות סדיר של מדינה זרה בעד משרותיהם או בעד שירותיהם בתפקידם הרשמי, במידה שאותה מדינה זרה גומלת פטורים כאלה למדינת ישראל;

**עיוור ונכה 100%**

[תיקונים: התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), (מס' 6), התשמ"ב (מס' 5), התשס"ב (מס' 8), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 8), התשע"ז (מס' 6), התשע"ז (מס' 2), התשפ"ב] (א) ה' הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שזכאי לתגמול חודשי לפי חוק הנכים (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1958 [נוסח משולב] או לפי חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, התש"ל-1970, ונקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר - הכנסה עד לסכום של 684,000 שקלים חדשים;

(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים - הכנסה עד לסכום של 81,960 שקלים חדשים;

לענין זה ולענין פסקת משנה (א) -

(א) נקבע אחוז נכותו של נכה על פי אחד החוקים שלהלן תחול הקביעה האמורה:

(1) חוק הנכים (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1959 [נוסח משולב];

(2) חוק נכי המלחמה בנאצים, התשי"ד-1954;

(3) חוק נכי רדיפות הנאצים, התשי"ז-1957;

(4) חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, התש"ל-1970;

(5) (בוטל);

(6) פרקים ה', ט', י"ג או י"ג לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

(7) חוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994;

שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להוסיף על החוקים האמורים;

(ב) לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור ייקבע על פי תקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(1א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שאינו זכאי לתגמול חודשי לפי החוקים האמורים בפסקת משנה (א) רישה, שנקבעה לו נכות של 90% לפחות, אף אם נכותו כאמור נקבעה מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים, ובלבד שנקבעה לו נכות בשיעור של 40% לפחות בשל ליקוי אחד, כמפורט להלן:

(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר - הכנסה עד לסכום של 445,200 שקלים חדשים;

(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים - הכנסה עד לסכום כאמור בפסקת משנה (א)(2).

(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממס גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 81,960 ש"ח; ואולם אם היתה לו הכנסה מריבית המשולמת מכספים שהופקדו בפקדון, בתכנית חסכון או בקופת גמל, אשר מקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שקיבל היחיד בשל פגיעת גוף - עד לסכום כולל של 337,200 שקלים חדשים או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(ג) (1) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקאות משנה (א)(1) או (א)(1א) לגבי חלק משנת המס, יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס, שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיחס שבין מספר הימים בשנת המס שלגביהם נקבעה הנכות לבין 365 (בפסקה זו - יחס תקופת הנכות), ויקראו את הסכומים הנקובים בפסקאות משנה (א)(1), (א)(1א) ו-(ב) כסכומים שיחסם לסכומים הנקובים כאמור הוא כיחס תקופת הנכות;

(2) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקאות משנה (א)(2) או (א)(2א), יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיחס תקופת הנכות, ואולם אם תקופת הנכות שנקבעה לו חלה בשתי שנות מס, סך הסכום הפטור בשתי שנות המס לא יעלה על הסכום הנקוב בפסקאות משנה (א)(2) או (א)(2א);

(5א) תשלומים המשולמים לאומן לפי סעיף 46(א) לחוק אומנה לילדים, התשע"ו-2016, והחזר הוצאות לפי סעיף 46(ד) או (ז) לחוק האמור;

**קצבאות נכי מלחמה**

[תיקונים: התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), התשמ"ב (מס' 5), התשפ"ד]

(6) קיצבאות המשתלמות בשל פצעי מלחמה, פגיעת ספר<sup>11</sup> או פגיעת איבה, וקיצבאות המשתלמות מאת אוצר המדינה למי שהיה תלוי בפרנסתו בחייל שמת עקב פעולת מלחמה ובכלל זה קצבאות המשתלמות לפי חוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1950, לפי חוק תגמולים לבני משפחה של חטופים ונעדרים בפעולת איבה, התשפ"ד-2023, ולפי סעיף 2 לחוק מימון הוצאות למשפחות שבויים, חטופים ונעדרים, התשס"ח-2008, בתקופת תוקפו של אותו סעיף;

לענין זה -

"פצעי מלחמה" - מחלה, החמרת מחלה או חבלה שאירעו ליחיד בתקופת שירותו עקב שירות צבאי כמשמעותו בחוק הנכים (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1959 [נוסח משולב], או עקב שירות מלחמתי כמשמעותו בחוק נכי המלחמה בנאצים, התשי"ד-1954, או בניסבות המזכות אותו לגימלה

<sup>8</sup>. הסכומים הנקובים בסעיף 9(א) מתואמים לשנת 2026.

<sup>9</sup>. הסכום הנקוב בסעיף 9(א) מתואם לשנת 2026.

<sup>10</sup>. הסכומים הנקובים בסעיף 9(ב) מתואמים לשנת 2026.

<sup>11</sup>. הגדרת "פגיעת-ספר" שהיתה בסעיף זה - בוטלה.

לפי חוק נכי רדיפות הנאצים, התשי"ז-1957;  
"פגיעת איבה" - כמשמעותו בחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, התש"ל-1970;

#### סכומים להחזקת רכב לנכה רגלים

(א) סכומים שנכה ברגליו מקבל על פי דין להחזקת רכבו;

#### קיצבאות לעובדי ממשלת א"י

(ב) קיצבאות המשתלמות מאת המדינה בשל עבודה בממשלת ארץ-ישראל;

#### קצבאות נכות ואזרח ותיק מהביטוח הלאומי

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התש"ם, התשמ"א (מס' 6), (מס' 8), התשע"ז (מס' 2), (מס' 4)]

(ג) קצבת נכות המשתלמת לפי סימן ה' לפרק ה', פרק ט', פרק י"ג או פרק י"ג לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995, קצבת אזרח ותיק וקצבת שאירים המשתלמות לפי פרק י"א לחוק האמור, וקצבת תלויים המשתלמת לפי פרקים ה', י"ג או י"ג לאותו חוק;

#### הטבות לאסירי ציון

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

(ד) הטבה סוציאלית או תגמול לאסירי ציון ולבני משפחותיהם של אסירי ציון והרוגי מלכות, מכוח חוק.

#### קיצבאות נכות ממדינות חוץ

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

(ה) קיצבת נכות המשתלמת מאת מדינת חוץ מכוח דינה.

#### קיצבאות שאירים

[תיקונים: התשמ"ד (מס' 3), (מס' 7), התשע"ב (מס' 5)]

(ו) (א) קצבת שאירים הנובעת מתשלומים פטורים.

(ב) קצבת שאירים שאינה נובעת מתשלומים פטורים, המשתלמת מקופת גמל לקצבה או בהתאם לתכנית ביטוח, או המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית, והכל בסכום שאינו עולה על תקרת הקצבה המזכה; לעניין פסקה זו -

"הסדר פנסיה תקציבית" - הסדר לפי דין או הסכם לרבות הסכם קיבוצי, שלפיו תשולם קצבה מדי חודש בחודשו באופן רציף, מקופת המעביד, לעובד שפרש מעבודתו, במשך כל ימי חייו, ולאחר מותו - לשאירו;  
"קצבת שאירים" - קצבה המשולמת עקב פטירתו של אדם, לאחד מאלה:

- (1) בן זוגו של הנפטר בעת הפטירה, לרבות מי שהיה הידוע בציבור כבן זוגו של הנפטר;
- (2) ילדו של הנפטר, לרבות ילדו המאומץ, וכן ילדו של בן זוגו של הנפטר, ובלבד שטרם מלאו לו 21 שנים או שאין לו כושר להשתכר מעבודה או ממשלח יד;
- (3) הורה של הנפטר שכל פרנסתו על הנפטר ערב פטירתו, ואין לו כושר להשתכר מעבודה או ממשלח יד;

"תקרת הקצבה המזכה" ו"תשלומים פטורים" - כהגדרתם בסעיף 9א;

[תיקון התשנ"ה (מס' 9)]

(ז) תגמול המשולם לפי חוק התגמולים לחסידי אומות העולם, התשנ"ה-1995;

(ח) תגמול ליתום, המשתלם על פי חוק התגמולים (ילד שנתייתם עקב מעשה אלימות במשפחה), התשנ"ה-1995;

#### פיצויים כוללים

(7) כל סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה;

#### מענקים

[תיקונים: התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), (מס' 6), התש"ם, התש"ס, התשס"ה (מס' 3), התש"ע (מס' 3), התשע"ד (מס' 5), התשע"ז (מס' 2)]

(א) (א) (א) מענק הון שנתקבל עקב פרישה - עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה;

(2) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 13,750 ש"ח<sup>12</sup> לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה;

(3) לענין פסקת משנה זו "פרישה" - לרבות שינוי מעמדו של עובד באגודה שיתופית משכיר לחבר בה;

(4) (א) עובד שעם פרישתו ממעבידו עמדו לזכותו בקופת גמל לפיצויים או במרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה כספים המיועדים למענק פרישה או שקיבל מענק פרישה, ובעת פרישתו הודיע למנהל כי הוא בוחר בהחלת הוראות פרט זה, לא יראו את הסכומים שהשאיר בקופת גמל כאמור או שהפקיד מיד עם פרישתו במרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה, כאילו נתקבלו בידו, אם תוך שנה מפרישתו החל בעבודה אצל מעביד אחר המשלם בעדו תשלומים לפיצויים למרכיב הפיצויים בקופת גמל כאמור, והכל עד לסכום התקרה; לעניין זה -

"מרכיב הפיצויים" - כהגדרתו בחוק הפיקוח על קופות גמל;

"סכום התקרה" - סכום השווה לארבע פעמים השכר הממוצע במשק, כהגדרתו בסעיף 3(ה), כשהוא מוכפל במספר שנות העבודה אצל המעביד שממנו פרש העובד, בצירוף הסכום הנדרש לכיסוי התחייבויות אותו מעביד בעבור אותו עובד לפי חוק פיצויי פטורים, התשכ"ג-1963;

(ב) נתקיים האמור בפרט משנה (א), והעובד פרש לאחר מכן מעבודתו אצל מעביד אחר בלי שנתקיימו בו הוראות פרט משנה (א) (להלן - המעביד האחרון), יחולו לגביו פרטים (1) עד (3) בכפוף להוראות אלה;

(I) תקופות עבודתו אצל המעבידים השונים שכללו פרישות רצופות כאמור בפרט משנה (א) יצורפו, ויראוהו כאילו עבד במשך כל שנות עבודתו האמורות אצל המעביד האחרון;  
(II) הסכומים העומדים לזכותו בקופת הגמל לפיצויים, בעת פרישתו מהמעביד האחרון, שמקורם במענקים בשל פרישות כאמור בפרט משנה (א), לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים עליהם (להלן בפרט זה – רווחים על מענק), ייחשבו כחלק ממענק הפרישה של המעביד האחרון;  
(בא) נתקיים האמור בפרט משנה (א) והעובד נפטר, יחולו לגביו הוראות פסקת משנה (ב) בכפוף להוראות (I) ו-(II) של פרט משנה (ב) ובשינויים המחוייבים לפי הענין;  
(ג) עובד אשר בעת פרישתו כאמור בפרט משנה (א) קיבל חלק ממענק הפרישה שנצטבר לזכותו יהיה חייב במס על הסכום שקיבל;

(ד) עובד שבחר בהחלת הוראות פרט זה רשאי לחזור בו מבחירתו תוך שנתיים, ואם חזר בו כאמור יראו את הרווחים על המענק כחלק מהמענק; ולענין הפטור תהיה משכורתו האחרונה משכורתו כפי שהיתה בעת פרישתו כשהיא מוגדלת בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה מפרישתו ועד חזרתו מבחירתו, ותקרת הפטור תהיה כפי שהיתה בעת חזרתו מבחירתו, אולם תקופת עבודתו לאחר פרישתו מהמעביד האחרון לא תובא בחשבון; בכפוף לאמור, כל סכום שמשך מקופת גמל לפיצויים או ממרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה לפני פרישתו מהמעביד האחרון, ושמקורו במענקי פרישה כאמור בפרט משנה (א) והרווחים עליהם – חייבים במס;

(5) על אף האמור בסעיף 164, יהא מי שמשלם מענק פרישה הפטור על פי פרט (4) פטור מחובת ניכוי המס, ובלבד שקיבל על כך אישור מהמנהל או ממי שהמנהל הסמיך לכך;

(1א) סכומים שראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה, לפי סעיף 3(ה3)(א1) או (ב1), אשר התקבלו כמענק הון עקב פרישה, יחולו הוראות אלה:

(1) על ריבית ורווחים אחרים שמקורם בסכומים האמורים, אשר נמשכו מהקופה בידי העובד או בעקבות פטירתו, יוטל מס בשיעור הקבוע לפי סעיף 125ג(ג);

(2) בכל משיכה מהקופה בידי העובד של חלק מהסכומים האמורים יראו כאילו נמשכו גם ריבית ורווחים אחרים כאמור בפסקת משנה (1), בהתאם לחלקם היחסי ביתרה הצבורה;

(3) הסכומים האמורים וכן ריבית ורווחים אחרים שמקורם בסכומים אלה, אשר נמשכו מהקופה בידי המעביד, יחויבו במס כהכנסה בידי המעביד וינוכה מהם סכום השווה לסכום המתקבל מהכפלת שיעור המס המרבי לפי סעיף 121 בסכומים שנמשכו;

(4) סכום שנוכה כאמור בפסקת משנה (3) –

(א) יישאר במרכיב הפיצויים בקופת הגמל של העובד;

(ב) יראו אותו כסכום שהופקד בידי העובד במועד שבו נמשכו הסכומים בידי המעביד;

(ג) יראו אותו כמס שנוכה במקור לפי סעיף 164, על ידי הקופה, מהכספים ששולמו למעביד.

#### מענק עקב פרישה או מוות

[תיקונים: התשל"ח (מס' 2), (מס' 6), התש"ם, התשס"ה (מס' 3)]

(ב) (1) מענק הון שנתקבל עקב מוות – עד סכום השווה למשכורת של שני חודשי עבודה לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה; עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפטירה;

(2)<sup>13</sup> בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 27,520 ש"ח לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה;

(ב1) סכומים שראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופת גמל לקצבה, לפי סעיף 3(ה3)(א1) או (ב1), אשר התקבלו כמענק הון עקב מוות, וכן ריבית וכל רווח אחר הנובעים מהם;

(ג) היה המנהל סבור כי המשכורת הוגדלה סמוך למועד הפרישה באופן בלתי סביר כדי להגדיל את סכום המענק הפטור, רשאי הוא לקבוע אם סכום המענק הפטור בלי להתחשב בהגדלה;

(ד) היתה המשכורת האחרונה בשל עבודה חלקית, תבוא בחשבון, לגבי השנים שבהן עבד העובד עבודה מלאה, המשכורת האחרונה שהיתה משתלמת בעד עבודה מלאה;

(ה) על החלטת המנהל לפי פסקאות משנה (א) עד (ג) ניתן לערער בהתאם לסעיפים 153 עד 158;

(ו) מעביד ששילם מענק עקב פרישה או מוות, יצרף אל הדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 116 לחודש שבו שולם המענק, פרטים בדבר המענק כפי שנקבעו;

(ז) בכפוף לאמור בפסקת משנה (א)(4), רואים מענק הון עקב פרישה וכן מענק הון עקב מוות כמענק שנתקבל גם אם נשאר מופקד בקופת גמל; הוראה זו לא תחול על סכומים העומדים לזכותו של עובד שפרש בקופת גמל לקצבה, אם בעת פרישתו הודיע למנהל על רצונו להמשיך ולהשאירם למטרת תשלום קיצבה; הודיע כאמור, רשאי הוא לחזור בו על ידי הודעה למנהל; חזר בו כאמור, יראו את כל הסכום – בכפוף לפסקה (17) – כולל ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים עליו, כמענק פרישה ויחולו לגביו ההוראות הבאות:

(1) לא קיבל מענק בעת פרישתו – יהיה זכאי לפטור על פי פסקת משנה (א), ותקרת הפטור תהיה כפי שהיתה בעת חזרתו מבחירתו;

(2) קיבל מענק בעת פרישתו, תופחת תקרת הפטור בשיעור השווה לסכום המענק לכל שנת עבודה, מחולקת בתקרת הפטור כפי שהיתה בעת הפרישה;

(1ז)<sup>14</sup> לענין פסקת משנה (ז), יראו עובד שפרש והסכומים העומדים לזכותו במרכיב הפיצויים בכל קופות הגמל לקצבה בשל עבודתו

<sup>13</sup>. הסכום הנקוב בסעיף 9(א7)(ב)2 מתואם לשנת 2026.

<sup>14</sup>. הסכום הנקוב בסעיף 9(א7)(ז)11 מתואם לשנת 2026.

אצל אותו מעביד אינם עולים על 405,900 שקלים חדשים או על תקרת הפיצויים כהגדרתה בסעיף 3(ה)2 לכל שנת עבודה – לפי הגבוה, כאילו הודיע למנהל, בעת פרישתו, על רצונו להמשיך ולהשאירם למטרת תשלום קצבה, אלא אם כן הודיע למנהל אחרת;

(ח) הוראות פסקה זו לא יחולו על סכומים ממרכיב הפיצויים שחל עליהם סעיף 6(ה)1 לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני ובן זוג לשעבר של עמית בחר להעבירם לפי הוראות אותו סעיף ולא יראו בסכומים כאמור מענק פרישה, אלא אם כן הודיע העמית למנהל, בהסכמת בן זוגו לשעבר, כי על כספים שבחר בן הזוג להעבירם לפי סעיף 6(ה)1(א) לחוק האמור יחולו הוראות פסקת משנה (א)1 עד (3); העברת הסכומים לפי בחירת בן הזוג לשעבר בהתאם להוראות סעיף 6(ה)1(א) האמור, לא יראו בה חזרה של העמית מבחירתו בהחלת פסקת משנה (א)4 על הכספים שנותרו בידי העמית, ככל שבחר בהחלה, או מהודעתו לפי פסקת משנה (ז) לעניין הכספים שנותרו בידיו, ככל שהודיע כאמור; לעניין פסקת משנה זו, "בן זוג לשעבר" ו"עמית" – כהגדרתם בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני;

(זב) (א) הסכום הנמוך מבין אלה:

- (1) סכומים מקופת גמל לקצבה שמשך יחיד לפי סעיף 23(ב) לחוק הפיקוח על קופות גמל;
- (2) הסכום הנקוב בפסקה (א)7(א)2, כשהוא מוכפל במספר שנות העבודה שבהן הפקיד העצמאי תשלומים לקופת גמל לקצבה, ולאחר שהופחתו ממנו סכומים שמשך בפטור ממס לפי פסקה (א)7 בגין אותן שנות עבודה.
- (ב) המנהל יקבע כללים לדיווח ולחישוב הסכום הפטור לפי פסקה זו.
- (ג) בפסקה זו –

"עצמאי" – כהגדרתו בסעיף 2 לחוק ההתייעלות הכלכלית 2017 ו-2018;

"שנת עבודה" – כל שנה החל משנת המס שבה החל עצמאי להפקיד למרכיב חיסכון למצב אבטלה לפי פרק ב' לחוק ההתייעלות הכלכלית 2017 ו-2018, לראשונה, או החל משנת המס שלאחר השנה שבה ביצע משיכה ללא חבות מס לפי פסקה זו, לפי המאוחר; ולעניין עצמאי שהחל להפקיד לקופת גמל לקצבה במעמד עצמאי לפני מועד תחילתו של החוק האמור – כל שנה החל משנת המס שבה החל להפקיד לראשונה כעצמאי, או החל משנת המס שלאחר השנה שבה ביצע משיכה בלא חבות מס, לפי המאוחר.

#### ספן חוץ

(8) רווחיו של בעל אניות שאינו תושב ישראל בכפוף לאמור בסעיף 70;

#### בעל זכיון

(9) הכנסה שהפיק אדם מזכיון שניתן לו מאת המדינה, במידה שפטרוה ממס לפי תנאי הזכיון; אך שום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כבא לפטור ממס כל דיבידנד, ריבית, הפרשי הצמדה, הטבה, משכורת או שכר שקיבל אדם, כולם או מקצתם, מתוך הכנסה שפטרוה כאמור;

#### ריבית למדינת חוץ

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

(10) ריבית המשתלמת למדינת חוץ, או למי ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הכיר בו כפועל בשם מדינת חוץ ובשבילה;

[תיקון התשנ"ה (מס' 8)]

(11) (בוטלה).

[תיקון התשנ"ה (מס' 8)]

(12) (בוטלה).

#### הפרשי הצמדה על פיקדון בנקאי או על תכנית חיסכון

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 5)]

(13) הפרשי הצמדה שקיבל יחיד בשל נכס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

- (1) הפרשי הצמדה אינם הפרשי הצמדה חלקיים; לענין זה, "הפרשי הצמדה חלקיים" – כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- (2) היחיד לא תבע ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס;
- (3) הפרשי הצמדה אינם הכנסה לפי סעיף 12(1) ואינם רשומים בפנקסי חשבונותיו או חייבים ברישום כאמור;

#### הפרשי הצמדה בשל הפקעה

[תיקון התשמ"ד (מס' 3)]

(13א) הפרשי הצמדה ששולמו בשל הפקעת נכס שאיננו מלאי עסקי כמשמעותו בסעיף 85;

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

(13ב) (בוטלה).

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

(14) (בוטלה).

[תיקון התשמ"ב (מס' 4)]

(14א) (בוטלה).

#### הפרשי שער בידי חברה בשליטת תושבי חוץ

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

(14ב) הפרשי שער על פקדון של חברה במטבע חוץ הנובע מתשלומי תושבי חוץ על חשבון רכישת מניות בה, במידה שטרם נעשה שימוש בכספי הפקדון, ובלבד שרוב הון המניות של החברה, רוב זכויות ההצבעה בה ורוב הזכויות לרווחים בה הם בידי תושבי חוץ;

#### הפרשי שער על הלוואה

[תיקון התשמ"ב (מס' 4)]

(15) הפרשי שער על הלוואה שנתן תושב חוץ למעט הלוואה שניתנה על ידי מפעל הקבע שלו בישראל;

#### ביטוח מפני שינוי שער

[תיקון התשל"ו (מס' 2)]

15א) סכום שקיבל תושב חוץ על פי פוליסה לביטוח הלוואה מפני שינוי שער החליפין של הלירה והמתייחס לקרן הלוואה שנתן במטבע חוץ שהחזיק כדין או בלירות שנבעו מהמרה כדין של מטבע חוץ ואשר לפי תנאיה יש להחזירה בלירות ללא הפרשי הצמדה, ובלבד שהסכום הפטור לא יעלה על סכום השווה להפרש הנובע משינוי שער החליפין;

**פטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממס כפל**  
[תיקונים: התשל"ח (מס' 3), התשע"א (מס' 2)]  
(15ב) (בוטלה).

**ריבית על איגרת חוב שרכש תושב חוץ**  
[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

15ג) ריבית על איגרת חוב שהוצאה מכוח חוק הפטור את בעלה ממס על הריבית אם הוא תושב חוץ והיא משתלמת למי שהיה תושב חוץ כאשר רכש את האיגרת;

**ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בידי תושב חוץ**  
(תיקון התשס"ט)

15ד) ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה המשולמים לתושב חוץ על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, שהנפיק חבר בני אדם תושב ישראל (בפסקה זו - חבר בני האדם המנפיק), ובלבד שההכנסה אינה במפעל קבע של תושב החוץ בישראל; בפסקה זו, "תושב חוץ" - מי שהוא תושב חוץ ביום קבלת הריבית, דמי הניכיון או הפרשי הצמדה, לפי העניין, למעט אחד מאלה:

- 1) בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88, בחבר בני האדם המנפיק;
  - 2) קרוב כהגדרתו בפסקה (3) להגדרה "קרוב" שבסעיף 88, של חבר בני האדם המנפיק;
  - 3) מי שעובד בחבר בני האדם המנפיק, נותן לו שירותים, מוכר לו מוצרים, או שיש לו יחסים מיוחדים אחרים עמו, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה ששיעור הריבית או דמי הניכיון, לפי העניין, נקבע בתום לב ובלי שהושפע מקיומם של יחסים כאמור בין תושב החוץ לבין חבר בני האדם המנפיק;
- (תיקון התשנ"ז)  
(16) (נמחקה);

**משיכת תשלומי מעביד מקרן השתלמות**

[תיקונים: התשמ"ד (מס' 3), התש"ן, התשנ"ו, התשס"ב (מס' 8), התשס"ד, התשס"ה (מס' 9)]

16א) (א) סכומים שמשך עובד מחשבונו בקרן השתלמות, לרבות הפרשי הצמדה, וכן ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה המוטבת; אם חלפו 6 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו החשבון, ולגבי עובד שהגיע לגיל הפרישה - אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו חשבון; ולגבי סכומים ששימשו את העובד לצורך השתלמותו - אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו החשבון; נפטר העובד, יהיו הזכאים לקבלת הסכומים כאמור רשאים למשכם מקרן ההשתלמות בפטור ממס;

(ב) הפטור לפי פסקה זו מותנה בכך שאם משך עובד סכום כלשהו מחשבונו, ייסגר החשבון לתשלומים נוספים; נסגר החשבון כך, יחולו הוראות פסקת משנה (א) לגבי משיכת יתרת הסכום שבחשבון; ובלבד שאם נמשך לשם השתלמות בישראל סכום שאינו עולה על שליש הסכום שעמד לרשות בעל החשבון בעת המשיכה, ולא קדמה למשיכה זו משיכה אחרת של סכום כאמור ב-12 החדשים שקדמו למשיכה האמורה, לא יראוה כמשיכה לענין זה;

(ג) לענין פסקה זו, "מועד התשלום הראשון" - המוקדם מבין אלה:

(1) סוף החודש שבו שולם התשלום הראשון;

(2) סוף החודש שלגביו שולם התשלום הראשון, אך לא לפני תחילת שנת המס שבה שולם;

"הפקדה מוטבת" - כל אחד מאלה:

(1) סכום ששילם מעביד, עד גובה הסכום או השיעור שאין רואים אותו, לפי סעיף 3(ה), כהכנסת עבודה בעת ששולם לקרן;

(2) סכום ששילם העובד שהוא אחד מאלה:

(א) סכום שאינו עולה על שליש מהסכום ששילם המעביד בשיעור הקבוע בסעיף 3(ה), בשל משכורתו הקובעת של העובד כהגדרתה בסעיף האמור;

(ב) סכום בשיעור שאינו עולה על 2.5% ממשכורתו הקובעת של העובד;

(ג) סכום בשיעור אחר שנקבע לתשלומי העובד בהסכם קיבוצי שאושר לפי חוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957, לפני יום ב' בתמוז התשס"ב (12 ביוני 2002);

(3)<sup>15</sup> סכום ששולם לקרן השתלמות לחברי קיבוץ, כהגדרתה בסעיף 58א, עד לסכום השווה 20,566 שקלים חדשים לשנה;

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות כללים לענין סגירת חשבון לתשלומים נוספים ולענין תנאים שבהם חשבונות שונים של עובד בקרן השתלמות אחת או יותר ייחשבו לחשבון אחד לצורך פסקה זו;

(ה) (בוטלה);

**משיכה מקרן השתלמות לעצמאים**

[תיקונים: התשנ"ו, התשס"ב (מס' 8), התשס"ד, התשס"ה (מס' 3)]

16ב) (א) סכומים שמשך יחיד מחשבונו בקרן השתלמות לעצמאים כהגדרתה בסעיף 17(א5), לרבות הפרשי הצמדה, וכן ריבית ורווחים אחרים שמקורם בהפקדה המוטבת - אם חלפו 6 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו חשבון, ולגבי יחיד שהגיע לגיל הפרישה, אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו חשבון, ולגבי סכומים ששימשו את היחיד לצורך השתלמותו - אם חלפו 3 שנים ממועד התשלום הראשון לאותו החשבון; נפטר היחיד, יהיו הזכאים לקבלת סכומים כאמור למשכם מקרן ההשתלמות בפטור ממס; המנהל רשאי לקבוע כללים

לענין הזכאות למושך סכומים לצורך השתלמות בפטור ממס; לענין זה, "ההפקדה המוטבת" – 20,566<sup>16</sup> שקלים חדשים לשנה.  
(ב) הוראות פסקה (א16) (ב) עד (ד) יחולו על משיכת סכומים לפי פסקה זו, בשינויים המחוייבים;

(ג16)<sup>17</sup> (בוטל).

#### כספי עובד מקופת גמל

[תיקונים: התשמ"א, (מס' 4), התשס"ב (מס' 8), התשס"ד (מס' 4), התשס"ה (מס' 9)]

(17) כספים שקיבל עובד, למעט כספים שקיבל על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה כהגדרתו בסעיף 3(א), עד גובה תשלומי המעביד לקופת גמל לתגמולים וכספים אלה אינם חייבים במס על פי סעיף 87, ובלבד שלגבי תשלומים שנעשו משנת המס 1964 ואילך יהיו פטורים רק אותם כספים עד גובה תשלומי המעביד בגבולות הסכומים על פי השיעורים שנקבעו לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל וכן כספים שחוייבו במס על פי סעיף 3(ה3);

#### חלוקת כספים מקופת גמל לבן זוג לשעבר

[תיקונים: התשע"ד (מס' 5), התשע"ו (מס' 14)]

(א17) (א) סכומים שהועברו לחשבון חדש על שם בן זוג לשעבר של עמית בקופת גמל לקצבה לפי הוראות סעיף 6(א) או (ה)1(א) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני (להלן – הסכום המועבר) עד לגובה הסכום כמפורט להלן:

(1) היתה היתרה הצבורה עד גובה התקרה – הסכום המועבר כולו;

(2) היתה היתרה הצבורה גבוהה מהתקרה – הסכום המועבר בניכוי ההפרש שבין היתרה הצבורה ובין התקרה, ולא פחות מ־0.0. (ב) נכללו בסכום המועבר סכומים מהיתרה הכוללת שהם תשלומים פטורים וסכומים בחשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א של העמית, לרבות הרווחים שנצמחו מהם – יירשמו אצל בן הזוג לשעבר כקרן וכרווחים ביחס השווה ליחס שלפני העברתם, ויראו אותם כרווחים בידי בן הזוג לשעבר ממועד צבירתם אצל העמית לפני ההעברה, וסכומים שלפני העברתם היו בחשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א על שם העמית – יועברו לחשבון חדש במשמעותו כאמור על שם בן הזוג לשעבר.

(ג) על אף האמור בפסקאות משנה (א) ו־(ב), פטור כאמור יינתן לכל מרכיב בסכום המועבר בהתאם לחלקו היחסי ביתרה הכוללת.  
(ד) לענין פסקה זו –

"בן זוג לשעבר", "חיסכון פנסיוני באמצעות צבירת זכויות", ו"עמית" – כהגדרתם בחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני;

"חשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א" – חשבון חדש כמשמעותו בפסקה (2) להגדרה "תשלומים פטורים" בסעיף 9א;

"יתרה כוללת" – היתרה בכל קופות הגמל לקצבה שיש ליחיד, המחושבת לפי הוראות סעיף 6(ב) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני, למעט חיסכון פנסיוני באמצעות צבירת זכויות;

"יתרה צבורה" – יתרה כוללת למעט תשלומים פטורים, סכומים בקופת גמל להשקעה וסכומים בחשבון חדש כמשמעותו בסעיף 9א, לרבות הרווחים שנצמחו מהם המחושבים לפי הוראות סעיף 6(ב) לחוק לחלוקת חיסכון פנסיוני;

"תקרה" – מכפלת תקרת הקצבה המזכה במכפיל ההמרה להון;

"מכפיל ההמרה להון", "תקרת הקצבה המזכה" ו"תשלומים פטורים" – כהגדרתם בסעיף 9א.

#### משיכת יתרה צבורה נמוכה לפי חוק הפיקוח על קופות גמל

[תיקון התשע"ו]

(ב17) סכומים שמשך יחיד מכל מרכיבי החשבון על פי הוראות סעיף 23(ב)1(א) לחוק הפיקוח על קופות גמל.

#### רווחים מקופת גמל לתגמולים

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), (מס' 9), התשס"ט (מס' 3)]

(18) ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שאינם חייבים במס לפי סעיף 3(ד) או סעיף 87, שקיבל יחיד מקופת גמל לתגמולים, אשר מקורם בסכומים שהפקידו היחיד או מעבידו לקופת הגמל;

#### ריבית ורווחים בגיל הזכאות

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ד, התשס"ה (מס' 9), התשס"ט (מס' 3)]

(א18) (בוטלה).

#### רווחים מקופת גמל להשקעה

[תיקון התשע"ו (מס' 2)]

(ב18) ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים (בפסקה זו – רווחים), שקיבל יחיד מקופת גמל להשקעה, אשר מקורם בסכומים שהופקדו לקופת גמל להשקעה, ואשר התקיימו לגביהם התנאים שבסעיף 22(א1) לחוק הפיקוח על קופות גמל (בפסקה זו – סכומים) והתנאים המנויים בפסקאות (1) עד (3) להלן; נפטר היחיד והתקיים לגביו התנאי המנוי בפסקה (3) טרם פטירתו, יהיו הרווחים שנצברו עד תום שלושה חודשים ממועד הפטירה, פטורים:

(א) חלפו 5 שנים לפחות ממועד התשלום הראשון של סכומים לאותו חשבון;

(ב) היחיד הגיע לגיל 60;

(ג) היחיד הציג את אישור המנהל כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שלא רכש דירת מגורים, במישרין או בעקיפין, מיום ט"ז בכסלו התשע"ז (16 בדצמבר 2016) ועד 5 שנים ממועד התשלום הראשון של סכומים לחשבון, לענין זה –

(1) אם רכש היחיד דירה, לאחר י"א בתשרי התשע"ח (1 באוקטובר 2017), וב-18 החודשים שלאחר רכישת הדירה או ב-18 החודשים

שלפני רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת, יראו אותו כאילו לא רכש דירה, ובלבד שמכירת הדירה לא נעשתה לפני התשלום

<sup>16</sup>. הסכום הנקוב בסעיף 9(ב16) (א) מתואם לשנת 2026.

<sup>17</sup>. סעיף 9(ג16) חל בתקופה שמיום 10.8.20 עד יום 9.2.21 [תיקון התש"ף (מס' 3)].

האחרון לאותו חשבון;

(2) על אף האמור בכל דין ובכל הסכם, יראו יחיד ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים כרוכש אחד.

#### ביטוח חיים

[תיקונים: התשל"ז, התשס"ב (מס' 8)]

(19) סכום המתקבל על פי פוליסה לביטוח חיים, למעט -

(1) סכום שקיבל אדם בשל ביטוח חיים של אחר למעט קרובו כמשמעותו בסעיף 88 שהפרמיה לביטוחו לא הותרה למבטח כהוצאה;

(2) סכום שאינו פטור לפי פיסקאות (7א) או (17) או שחייבים עליו במס על פי סעיפים 9(ד) או 87;

בפסקה זו, "סכום המתקבל על פי פוליסה לביטוח חיים" - סכום המתקבל במותו של המבוטח על חלק הסיכון למקרה מוות בלבד, שבפוליסה לביטוח חיים, למעט סכום שהתקבל ממרכיב החיסכון או הנובע ממנו.

#### הנחות ומתנות מעביד לעובדו ושוויה של הסעה מאורגנת

[תיקונים: התשל"ו, התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), (מס' 6), התשמ"א (מס' 4), (מס' 6), התש"ן (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

(20) שוויה של נסיעת העובד מביתו למקום העבודה ובחזרה בהסעה מרוכזת המאורגנת וממומנת בידי המעביד, אם המנהל או מי שהוא הסמיך לכך קבע שהסעה מרוכזת של העובדים למקום העבודה היא הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקומו של מקום העבודה, וההסעה היא בהתאם לתנאים שקבע;

#### פיצויי הלנת שכר

[תיקון התש"ן (מס' 2)]

(21) (א) סכום שקיבל עובד כפיצויי הלנת שכר על פי חוק הגנת השכר התשי"ח-1958, בגבולות סכום הפרשי הצמדה וריבית על השכר המולך;

(ב) על אף האמור בפסקת משנה (א), לגבי מי שהכנסתו החייבת בחודש כלשהו מ-24 החדשים שקדמו לקבלת הפיצוי עלתה על סכום התקרה לאותו חודש, מרכיב המס שבפיצויי הפטור ישולם כמס;

(ג) בפסקה זו -

"מרכיב המס" - הפיצויי הניתן בשל חלק השכר שהיה משתלם כמס אילו שולם השכר במועדו;

"סכום התקרה"<sup>18</sup> - סכום של 9,000 שקלים חדשים, כשהוא מתואם כאילו היה תקרת הכנסה כהגדרתה בסעיף 120א;

#### דמי מזונות

[תיקון התשמ"ד (מס' 3)]

(22) דמי מזונות שמקבל יחיד ממי שהיה נשוי לו או ממי שהוא נשוי לו וחי בנפרד ממנו, ודמי מזונות שמקבל יחיד בעד ילדיו מההורה האחר,

או תשלום שמקבל יחיד, בשבילו או בשביל ילדיו, מהמוסד לביטוח לאומי על פי חוק המזונות (הבטחת תשלום), התשל"ב-1972;

#### סכומים על פי הסכם עזבון בחיים

[תיקון התשל"ז]

(23) (א) שיעור מקיצבה שמקבל אדם על פי הסכם למתן עזבון בחיים לקרן קיימת לישראל, לקרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל או לכל מוסד אחר שקבע שר האוצר, כמפורט להלן:

(1) אם לנותן העזבון בחיים לא מלאו 50 שנה בעת נתינתו - 50%;

(2) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 50 שנה אך לא מלאו לו 60 שנה - 60%;

(3) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 60 שנה אך לא מלאו לו 70 שנה - 75%;

(4) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 70 שנה אך לא מלאו לו 80 שנה - 80%;

(5) אם בעת נתינת העזבון בחיים מלאו לנותן 80 שנה - 90%;

(ב) הפטור שלפי פסקת משנה (א) הוא במקום הפטור שלפי סעיף 9ב, ונותן העזבון לא יהא זכאי לזיכוי או לניכוי לפי כל דין בשל מתן אותו עזבון בחיים.

#### הפרשי הצמדה וריבית על מס ששולם ביתר

[תיקונים: התשמ"ב (מס' 3), התשמ"ו (מס' 3), התשל"ז]

(24) ריבית והפרשי הצמדה שקיבל נישום בשל מס ששולם ביתר, ריבית והפרשי הצמדה שקיבל עוסק לפי סעיף 105 לחוק מס ערך מוסף,

התשל"ו-1975, וריבית והפרשי הצמדה שקיבל נישום מכוח סעיף 103א לחוק מס שבת; הוראה זו לא תחול לגבי נישום שריבית והפרשי הצמדה הן בידי הכנסה לפי סעיף 12(1).

#### דמי שכירות שקיבל קשיש

[תיקון התשמ"ז (מס' 4)]

(25) הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה למגורים שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות בשל הדירה שבה גר לפני כניסתו לבית האבות - עד

לסכום מחצית התשלום השנתי ששולם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות; לענין זה, "בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים יחידים לפחות שגילם מעל 65 שנים, שניתן לו רישיון על פי חוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965.

#### תרומה למועמד בבחירות מוקדמות

[תיקון התשנ"ג (מס' 4)]

(26) תרומה למועמד בבחירות מוקדמות המותרת לפי פרק ב' לחוק המפלגות, התשנ"ב-1992.

[תיקון התשנ"ד (מס' 4)]

(27) כספים שקיבלה הקרן או שקיבל חייל משוחרר לפי חוק קליטת חיילים משוחררים, התשנ"ד-1994.

<sup>18</sup>. "סכום התקרה" הנקוב בסעיף 9(ג) מתואם לשנת 2026.

(28) השתכרות או רווח, כאמור בסעיף 2א, שערכם פחות מסכום שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, והכל בתנאים ובתאומים שקבע.

**מלגה לסטודנט או לחוקר**

[תיקונים: התש"ע (מס' 5), התשע"א (מס' 5)]

(29) מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר, ולגבי חוקר – עד לסכום התקרה; בפסקה זו –

"חוקר" – כל אחד מאלה:

- (1) מי שמלאו לו 18 שנים והוא משמש חמש שנים לפחות חוקר במכון מחקר תורני ולומד במכון בתחומי פעילותו;
  - (2) מי שהוא בעל תואר אקדמי ראשון לפחות ממוסד להשכלה גבוהה בישראל, או ממוסד אקדמי בחוץ לארץ המוכר על ידי משרד החינוך, המשמש חוקר במוסד מחקרי ולומד במוסד המחקרי בתחומי פעילותו;
- "מוסד לימוד ומחקר" – כל אחד מאלה:

(1) מוסד להשכלה גבוהה, לעניין סטודנט;

(2) מוסד מחקרי, לעניין חוקר;

(3) מכון מחקר תורני, לעניין חוקר;

"מוסד להשכלה גבוהה" – מוסד שהוא אחד מאלה:

(1) מוסד שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958 (להלן – חוק המועצה להשכלה גבוהה);

(2) מוסד שקיבל תעודת היתר או אישור לפי סעיף 21א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;

(3) מוסד שהתואר שהוא מעניק הוכר לפי סעיף 28א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;

"מוסד מחקרי" – מוסד ציבורי שמקדם, עורך או מקיים מחקרים בתחומי הפעילות והלימודים המתקיימים בו, ומפרסם מחקרים בפרסומים היוצאים לאור על ידו או בסיוע או בשיתוף עם מוסדות להשכלה גבוהה, ושאינו מוסד להשכלה גבוהה;

"מכון מחקר תורני" – מוסד ציבורי, שמקדם עורך או מקיים מחקרים בתחומי לימודים תורניים, והוא זכאי לתמיכה ממשרד התרבות לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985;

"מוסד ציבורי" – כהגדרתו בפסקה (2) של סעיף זה;

"מלגה" – מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שחר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור;

"סטודנט" – מי שלומד במוסד להשכלה גבוהה בתחומי הלימודים המתקיימים בו;

"סכום התקרה"<sup>19</sup> – 109,000 שקלים חדשים; יראו את הסכום האמור כסכום כמשמעותו בסעיף 120ב;

"שימוש במחקר" – שימוש של מוסד הלימוד והמחקר במחקרו או בממצאיו של הסטודנט או החוקר, לרבות בדרך של פרסום ספר או פרסום שמו של המוסד כאמור במחקר;

"תמורה" – לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו; ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה:

(1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר והכל במוסד הלימוד והמחקר;

(2) שימוש במחקר;

(3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או ביזקה אליו;

"תקופת הלימודים" –

(1) לגבי סטודנט – תקופת הלימודים של סטודנט שהוגדרה בתקנון המוסד להשכלה גבוהה לגבי סוג הלימודים האמור, ולגבי המנויים להלן, תקופת הלימודים לא תעלה על –

(א) לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שני – תקופה של ארבע שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;

(ב) לגבי מי שלומד לתואר אקדמי שלישי – תקופה של שמונה שנות מס מהיום שהחל את לימודיו לתואר האמור;

(2) גבי חוקר – תקופת המחקר כפי שהוגדרה על ידי המוסד המחקרי או המכון למחקר תורני, ובלבד שלא תעלה על 12 שנים.

**פיצוי לתורמת ביציות**

[תיקון התש"ע (מס' 7)]

(30) פיצוי ששולם לתורמת לפי סעיף 43 לחוק תרומת ביציות, התש"ע-2010.

**בעד זכייה בתחרות**

[תיקון התשפ"ב (מס' 3)]

(31) מענק ששילמו משרד התרבות והספורט, הוועד האולימפי הישראלי או ההתאחדות איל"ת – התאחדות ישראלית לספורט תחרותי שאינו אולימפי, לזוכה במקום הראשון, השני או השלישי בתחרות שהתקיימה במסגרת המשחקים האולימפיים, המשחקים הפאראולימפיים או משחקי העולם, או לזוכה כאמור בתחרות לבוגרים שהתקיימה במסגרת אליפות עולם, אליפות אירופה או אליפות מוכרת, והכול בעד זכייה בתחרות כאמור; לעניין פסקה זו, "אליפות מוכרת" – אליפות חלופית לאליפות עולם או לאליפות אירופה, בענפי ספורט שבהם לא מתקיימת אליפות כאמור, שהוכרה על ידי משרד התרבות והספורט, בהתייעצות עם היחידה לספורט הישגי או היחידה לספורט תחרותי, לפי העניין.

## פטור לקיצבה המשתלמת מאת מעביד או קופת גמל ולקצבה המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה

[תיקונים: התשל"ג, התשל"ה, התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), (מס' 6), התשל"ט (מס' 2), התש"ם, התשמ"ד (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשס"ו, התשס"ז, התשס"ח (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשס"ז (מס' 2), התשס"ח (מס' 6), התשע"ב (מס' 5), התשע"ד (מס' 5), התשע"ו, התשע"ז (מס' 14), התשע"ז (מס' 2), התשפ"ה] 9א. (א) לענין סעיף זה -

"קיצבה" - קיצבה המשתלמת מאת מעביד, או המשתלמת מאת קופת גמל וכן קצבה המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, כהגדרתו בפסקה (א3) להגדרה "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1 והכל למעט קצבת שאירים כהגדרתה בסעיף 9(16);  
"קיצבה מוכרת" - חלק מקצבה המשולמת על ידי קופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה, הנובע מתשלומים פטורים;  
"תשלומים פטורים" - כל אחד מאלה:

- (1) סכומים ששולמו לקופת גמל לקצבה -  
(א) על ידי מעבידו של עובד, בעבור העובד, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, העולים על השיעור להפקדה כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בסכום התקרה, לפי הנמוך;  
(ב) על ידי העובד על חשבון מרכיב תגמולי העובד, העולים על השיעור המרבי להפקדה של מרכיב תגמולי העובד לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, כשהוא מוכפל במשכורתו של העובד או בשכר הממוצע במשק לחודש, לפי הנמוך;  
(ג) על ידי מעבידו של עובד, בעבור העובד, על חשבון מרכיב הפיצויים, אשר ראו אותם כהכנסת עבודה של העובד במועד שבו שולמו לקופות גמל לקצבה לפי סעיף 3(ה)1(א) או 1(ב1);

בפסקה זו -

- "השכר הממוצע במשק", "השיעור להפקדה", "משכורת" ו"סכום התקרה" - כהגדרתם בסעיף 3(ה3);
- "מרכיב הפיצויים", "מרכיב תגמולי העובד", "מרכיב תגמולי המעביד" - כמשמעותם לפי סעיף 21 לחוק הפיקוח על קופות גמל;
- (2) כספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א)2 או (ב2) לחוק הפיקוח על קופות הגמל;
- (3) סכומים ששילם יחיד בעד עצמו לקופת גמל לקצבה, בלא תשלום מקביל מטעם מעביד, ושהיחיד אינו זכאי בשלהם לזיכוי לפי סעיף 44א או לזיכוי לפי סעיף 47;
- (4) סכומים ששילם יחיד בעד עצמו לקופת גמל להשקעה;  
"קצבה מזכה" - סך כל הקצבאות שמקבל אדם, למעט קצבה מוכרת;  
"תקרת הקצבה המזכה"<sup>20</sup> - 9,430 שקלים חדשים;
- "גיל הזכאות" - גיל הפרישה או הגיל שבו החל יחיד לקבל קצבה מזכה, כולה או חלקה, לפי המאוחר;
- "גיל פרישה" - כהגדרתו בסעיף 1, ואולם לענין סעיף זה יראו אדם כאילו הגיע לגיל פרישה אף אם:

- (1) (נמחקה);
- (2) הוא פרש פרישה מוקדמת בשל נכות יציבה בדרגה של 75% או יותר שנקבעה על פי אחד החוקים המפורטים לסעיף 9(א)5 או על פי תקנות שהותקנו מכוח סעיף 9(ב)5;
- "מכפיל ההמרה להון" - 180 או מכפיל אחר שקבע שר האוצר בצו, באישור ועדת העבודה הרווחה והבריאות של הכנסת;  
"מענק פטור" - (בוטלה);

(ב) קצבה מזכה שמקבל יחיד שהגיע לגיל פרישה, תהיה פטורה ממס עד לסכום שלא יעלה על 57.5% מתקרת הקצבה המזכה.

(1ב) הקצבה המוכרת שמקבל אחד מאלה פטורה ממס:

- (1) יחיד שמלאו לו 60 שנים;
  - (2) יחיד שפרש פרישה מוקדמת כאמור בפסקה (2) להגדרה "גיל פרישה" שבסעיף קטן (א).
- (ג) (1) בסעיף קטן זה -

- "יתרת ההון הפטורה" - הסכום המתקבל מהפחתת הסכום האמור בפסקת משנה (ב) מהסכום האמור בפסקת משנה (א) -
- (א) סכום השווה ל-67% מתקרת הקצבה המזכה כשהוא מוכפל במכפיל ההמרה להון;
  - (ב) המענקים הפטורים כשהם צמודים למדד מהיום שבו התקבלו עד יום 1 בינואר בשנה שבה חל גיל הזכאות, ומוכפלים במקדם; לענין זה, "מקדם" - סכום השווה ל-35% מתקרת הקצבה המזכה כשהוא מוכפל במכפיל ההמרה להון ומוחלק בסכום המתקבל מהכפלת הסכום הפטור המרבי לכל שנת עבודה כאמור בסעיף 9(א)7(א)2 ב-3;
- "מענקים פטורים" - סכומים פטורים לפי סעיף 9(ב7) שקיבל יחיד וכן סכום המענקים הפטורים לפי סעיף 9(א)7(א) שקיבל יחיד בעד שנות עבודתו שקדמו לגיל הזכאות, ולא יותר מ-32 שנות עבודה, ולמעט אלה:
- (א) מענקים שקיבל יחיד שחלה עליו פסקה (2) להגדרה "גיל פרישה" שבסעיף קטן (א);
  - (ב) מענק נוסף לקצבה ששולם -

- (1) לפי סעיף 15 לחוק שירות הקבע בצבא הגנה לישראל (גמלאות) [נוסח משולב], התשמ"ה-1985;
  - (2) לשוטר או לסוחר לפי סעיף 22 לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התשל"ל-1970, בכפוף לסעיף 77 לחוק האמור;
  - (3) לעובד שירותי הביטחון, לפי סעיף 63 לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התשל"ל-1970.
- (2) על אף הוראות סעיף קטן (ב), נישום הזכאי לפטור ממס לפי הסעיף הקטן האמור, שקיבל גם מענקים פטורים, לא יעלה סכום הפטור לגביו, לפי אותו סעיף קטן, על יתרת ההון הפטורה כשהיא מעודכנת לפי הוראות פסקה (3), ומחולקת במכפיל ההמרה להון.
  - (3) ב-1 בינואר של כל שנת מס, החל ב-1 בינואר של השנה שבה חל גיל הזכאות, תתואם יתרת ההון הפטורה בהתאם להוראות סעיף 120ב.

<sup>20</sup>. סכום "קצבה מזכה" בסעיף 9(א) מתואם לשנת 2026.

<sup>21</sup>. השיעור הנקוב בסעיף 9(ב) מתואם לשנת 2026.

(ד) (בוטל).

(ה) (1) סכום שקיבל יחיד עקב היוון קצבאות - פטור ממס עד לסכום כולל שלא יעלה על 67% ממכפלת תקרת הקצבה המזכה במכפיל ההמרה להון, ואם קיבל היחיד מענקים פטורים כאמור בסעיף קטן (ג) - עד ליתרת ההון הפטורה כהגדרתה בסעיף הקטן האמור, ובלבד שהיחיד הגיש לפקיד השומה בקשה לקבלת פטור על סכום מהוון לפי פסקה זו, בטופס שקבע המנהל, לא יאוחר מתום 90 ימים מהיום שבו ניתן לו לראשונה פטור ממס בשל קצבה מזכה לפי סעיף זה.

(2) ניתן פטור ממס לפי פסקה (1), יופחת סכום הפטור לפי סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) בסכום השווה לסכום הפטור לפי פסקה (1) כשהוא מחולק במכפיל ההמרה להון.

(3) על אף הוראות סעיף 121, על סכום שהתקבל עקב היוון קצבה מוכרת, אשר אינו פטור ממס לפי פסקה (1), יוטל מס רק בשל מרכיב הרווח היחסי, בשיעור של לעניין זה -

"מרכיב הרווח היחסי" - הסכום המתקבל מחלוקת הסכום האמור בפסקת משנה (א) בסכום האמור בפסקת משנה (ב) -

(א) הסכום שהתקבל עקב היוון קצבה מוכרת, כשהוא מוכפל בהפרש החיובי שבין היתרה הצבורה לבין התשלומים הפטורים;

(ב) היתרה הצבורה;

"היתרה הצבורה" - הכספים שנצברו ליזמותו של יחיד בחשבונו בקופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה, עד למועד חישוב רווחי הקופה שקדם לגיל הזכאות של היחיד, והנובעים מתשלומים פטורים.

(4) יחיד שמשך סכומים מקופת גמל כהיוון קצבה שמקורה במרכיב הפיצויים, שהופקדו בלא מרכיב תגמולי המעביד כהגדרתם בסעיף 3(ה3), יראו אותו כמי שחזר בו מכוונתו להשאיר את הכספים למטרת קצבה, ויחולו הוראות סעיף 9(א7)(ז).

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ה), על היוון קצבה מוכרת הנובעת מכספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א2)(א) או (ב2) לחוק הפיקוח על קופות גמל, יחול האמור בסעיף 3(ה4)(3).

(ו) (1) יחיד שנפטר לאחר שמלאו לו 75 שנים וטרם החל לקבל קצבה מוכרת, יראו אותו כמי שהיוון את הקצבה המוכרת ערב פטירתו ויחולו על היוון כאמור הוראות סעיף קטן (ה).

(2) על אף האמור בפסקה (1), תשלומים פטורים שהיו בקופת הגמל של היחיד בעת שנפטר (בפסקה זו - תשלומים פטורים בעת הפטירה) וכן ריבית ורווחים הנובעים מהם, שהועברו לקופת גמל לקצבה של מוטב כהגדרתו בחוק הפיקוח על קופות גמל (בסעיף קטן זה - מוטב) לשם משיכתם כקצבה מוכרת, יהיו פטורים ממס אם נמשכו כקצבה, ואולם אם ביקש המוטב להוונם יחולו על ההיוון הוראות סעיף קטן (ה) ויראו לעניין זה כתשלומים פטורים רק את התשלומים הפטורים בעת הפטירה.

(3) יחיד שנפטר לאחר שהתחיל לקבל קצבה מוכרת מקופת גמל לקצבה והובטח לו מספר מזערי של תשלומי קצבה שישולם לו, ולאחר פטירתו - למוטביו, יראו ביתרת התשלומים המשולמים למוטביו כקצבה או כקצבת שאירים, לפי העניין, ואולם אם ביקש המוטב להוון את יתרת התשלומים יחולו על ההיוון הוראות סעיף קטן (ה3). לעניין סעיף זה, "יתרת התשלומים" - לרבות הסכום שנותר בקופת הגמל שממנו היו עתידים להשתלם תשלומי הקצבה המוכרת.

(ז) לגבי שנות המס 2012 עד 2027 יקראו סעיף זה כך:

(1) לגבי שנות המס 2012 עד 2015 - בכל מקום, במקום "67%" יקראו "43.5%";

(2) לגבי שנות המס 2016 עד 2019 - בכל מקום, במקום "67%" יקראו "49%";

(3) לגבי שנות המס 2020 עד 2024 - בכל מקום, במקום "67%" יקראו "52%";

(4) לגבי שנת המס 2025 - בכל מקום, במקום "67%" יקראו "57%";

(5) לגבי שנת המס 2026 - בכל מקום, במקום "67%" יקראו "57.5%";

(6) לגבי שנת המס 2027 - בכל מקום, במקום "67%" יקראו "62.5%".

(ח) לעניין סעיף זה, יראו כתשלומים פטורים כספים שהועברו לחשבון חדש בקופת גמל לקצבה על שם בן זוג לשעבר על פי הוראות סעיף 9(א17) והיו תשלומים פטורים בידי העמית בקופת הגמל לקצבה שממנה הועברו;

#### פטור לקצבה אחת

[תיקונים: התשל"ג, התש"ם, התשמ"ד (מס' 3), התשע"ב (מס' 5)]

9ב. 35% מהכנסה לפי סעיף 5(2) שמקבל אדם בהגיעו לגיל פרישה כמשמעותו בסעיף 9(א) ואיננה קיצבה כמשמעותה בסעיף 9(א) או שמקבלים שאירים ואשר אינה פטורה לפי סעיף 9(ו6) - פטורים ממס; סכום המתקבל עקב היוון הקיצבה פטורה לפי סעיף זה - פטור ממס.

#### הנחה לקצבה של תושב ישראל לראשונה ושל תושב חוזר ותיק

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ח (מס' 11)]

9ג. על אף האמור בסעיפים 9א, 9ב ו-121, לפי העניין ובכפוף לאמור בסעיף 14(א), סכום המס על קצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על סכום המס שהיה משלם על אותה קצבה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

#### פטור להכנסה מדמי שכירות מסויימים

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ד]

9ד. (א) 35% מהכנסת שכירות מוטבת שמקבל יחיד זכאי, פטורים ממס, אם התקיימו כל אלה:

(1) ליחיד או לבן זוגו לא היו הכנסות מקצבה, שחלות עליה הוראות סעיפים 9א או 9ב, או הכנסות מריבית, שחלות עליה הוראות סעיפים 125ד או 125ה;

(2) דמי השכירות אינם משולמים על ידי קרוב, כהגדרתו בסעיף 105יא, או על ידי חבר בני אדם שהיחיד הוא בעל שליטה בו.

(ב) פטור לפי סעיף קטן (א) יינתן לאחד מבני הזוג בלבד.

(ג) בסעיף זה -

"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(9);

"הכנסת שכירות מוטבת" - הכנסה חייבת מדמי שכירות לפי סעיף 6(2) או (7) שמקבל יחיד מהשכרת נכס שהיה בבעלותו, ששימש בידיו במישרין להפקת הכנסתו מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד בישראל, עד לתקרת ההכנסה, כשהיא מוכפלת בשיעור הזכאות;

"יחיד זכאי" – כל אחד מאלה:

(1) יחיד שהגיע לגיל הפרישה;

(2) יחיד, אם הוא או בן זוגו הגיעו לגיל הפרישה;

והכל אם הוא תושב ישראל ומלאו לו במועד הקובע, כהגדרתו בסעיף 88, 55 שנים;

"שיעור הזכאות" – שיעור של 2% לכל שנת מס שבה שימש הנכס, במישורין, בידי היחיד להפקת הכנסה מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד בישראל, אך לא יותר מ-70%;

"תקרת ההכנסה" – הסכום הנקוב בהגדרה "קצבה מזכה" שבסעיף 9א, כשהוא מוכפל ב-12.

#### סימן ב': סמכות לפטור

#### הנחה ממס על הענקה בעד פריון עבודה ושכר עבודה בעד עבודה במשמרות

[תיקונים: התשס"ו, התש"ן (מס' 3)]

10. (א) בסעיף זה –

"הטבה במס" – זיכוי ממס או ניכוי מהכנסה או שיעורי מס נמוכים מהשיעורים הקבועים בסעיף 121;

"הענקה בעד פריון עבודה" – הענקה, הטבה או פרמיה, שהיא הכנסת עבודה המשתלמת על פי חוזה עבודה שאושר לענין סעיף זה כפי שנקבע בתקנות, בנוסף על המשכורת או השכר המקובלים הקבועים בחוזה העבודה, בעד פריון עבודה העולה על הפריון הרגיל ואשר נקבע על פי נורמות מדודות שאישר המכון לפריון העבודה והייצור, או גוף אחר שקבע לענין זה שר האוצר על פי המלצת המכון;

"משמרת שניה ושלישית" – כפי שהגדיר שר האוצר בתקנות, לאחר התייעצות עם שר העבודה והרווחה.

(ב) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות הטבה במס, לגבי הכנסה מעבודה במשמרת שניה או שלישית או מהענקה המשתלמת בעד פריון עבודה, במפעלי תעשייה שיקר פעילותם בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר התעשייה והמסחר<sup>22</sup>, ויכול שיקבע לענין זה מפעלים מסויימים או לפי ענפי תעשייה.

(ג) מי ששך כל ההכנסה שהוא זכאי לה מאת מעביד המשלם לו הכנסה כאמור בסעיף קטן (ב) עולה על 143,040 שקלים חדשים (להלן – סכום התקרה), לא יהא זכאי להטבה לפי סעיף זה בשל חלק ההכנסה העולה על סכום התקרה, ולענין זה יראו את הכנסתו שחל עליה סעיף קטן (ב) כהכנסתו הגבוהה ביותר בסולם הכנסותיו; סכום התקרה יתואם כאילו הוא תקרת הכנסה כהגדרתה בסעיף 120א.

(ד) בתקנות כאמור בסעיף קטן (ב) ניתן לקבוע –

(1) שהטבה במס תחול לגבי כל ההכנסה כאמור בו או לגבי חלק ממנה;

(2) הטבה במס בשיעורים שונים או בסכומים שונים, לענפי תעשייה שונים, למקצועות שונים ולסוגי נישומים שונים;

(3) כללים ותנאים להחלת ההטבה במס;

(4) סוגי עובדים שעל הכנסתם לא תחול ההטבה במס.

#### הטבות מס ביישובים

[תיקונים: התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 2), (מס' 3), (מס' 7), התשס"ז (מס' 7), התשס"ט (מס' 3), התש"ע (מס' 6), התשע"ו (מס' 4), התשע"ז (מס' 7א), התשע"ח (מס' 6), התשפ"א, התשפ"ו (מס' 5)]

11. (א) בסעיף זה –

"דירת מגורים" – כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין;

"חייל" – חייל המשרת על פי התחייבות לשירות קבע בצבא-הגנה לישראל, שוטר, לרבות שוטר במשמר הגבול שבמשטרת ישראל, סוהר וכן עובד בשירות הביטחון הכללי או במוסד למודיעין ולתפקידים מיוחדים, ובלבד שהם משרתים במערך הלוחם;

"יישוב מוטב" – יישוב שב-31 בדצמבר שלפני שנת המס שלגביה ניתן הזיכוי לפי סעיף זה, מתקיימים בו כל אלה:

(1) הוא יישוב סמוך לגבול או יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות מצפון לקו רוחב 750, מזרע לקו רוחב 610 או ממזרח לקו אורך 250, למעטי יישוב שעלתו שביחלות הוראות סעיף 11 לחוקאזרסחרחופשיבאילת(פטורים והנחות ממסים), התשס"ה-1985;

(2) אוכלוסייתו מונה פחות מ-100,000 תושבים, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

(3) הוא משויך לאשכול 8 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, אלא אם כן הוא יישוב סמוך לגבול;

(4) הקמתו אושרה על פי כל דין;

(5) הניקוד הכולל שלו הוא 25 נקודות לפחות;

"יישוב סמוך לגבול" – יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות עד 7 קילומטרים מגבול ישראל עם ירדן, סוריה או מצרים או מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה, או עד 9 קילומטרים מגבול ישראל עם לבנון, והכול בקו אווירי;

"יישוב עירוני" – עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית;

"יישוב עירוני בנגב" – עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, המשתייכות למחוז הדרום כפי שנקבע בהודעה על חלוקת שטח המדינה למחוזות ונפות ותיאור גבולותיהם, לפי סעיף 3 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948;

"יישוב עירוני סמוך לגבול עימות בצפון" – עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, המשויכת לאשכול 6 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, המשתייכת למחוז הצפון כפי שנקבע בהודעה על חלוקת שטח המדינה למחוזות ונפות ותיאור גבולותיהם לפי סעיף 3 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948, ושדירות המגורים בתחומה, כולן או חלקן, שוכנות עד 9 קילומטרים מגבול ישראל עם לבנון, והכול בקו אווירי, ובלבד שאינה יישוב צמוד לגבול עימות בצפון;

"יישוב צמוד לגבול עימות בצפון" – יישוב שדירות המגורים בתחומו, כולן או חלקן, שוכנות עד 2 קילומטרים מגבול ישראל עם סוריה או לבנון,

<sup>22</sup> סמכויות שר הכלכלה והתעשייה (מקודם: שר התעשייה, המסחר והתעסוקה) הועברו לשר הרווחה והשירותים החברתיים (י"פ 7394, התשע"ז, עמ' 1312).

<sup>23</sup> הסכום הנקוב בסעיף 10(ג) מתואם לשנת 2026.

והכול בקו אווירי;

"יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון" - עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, המשויכות לאשכול 6 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, ושדירות המגורים בתחומן, כולן או חלקן, שוכנות עד 2 קילומטרים מגבול ישראל עם סוריה או לבנון, והכול בקו אווירי; "מדד הפריפריאליות" - אשכול הפריפריאליות של רשויות מקומיות לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, לגבי כל יישוב, ולגבי יישוב במועצה אזורית - לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי כל יישוב במועצה האזורית או לגבי המועצה האזורית, לפי הנמוך; "המדרג החברתי-כלכלי" - אפיון רשויות מקומיות וסיווגן באשכול לפי הרמה החברתית-כלכלית של האוכלוסייה לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי כל יישוב, ולגבי יישוב במועצה אזורית - לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לגבי כל יישוב במועצה האזורית או לגבי המועצה האזורית, לפי הנמוך; "משכורת מיוחדת" - משכורת הכוללת תוספת פעילות רמה א' אשר שולמה במשך תקופה של שלושה חודשים רצופים לפחות; "ניקוד כולל", של יישוב - הניקוד הכולל של היישוב המתקבל מחיבור הניקוד החברתי-כלכלי, ניקוד הפריפריאליות וניקוד הסמיכות לגבול של אותו יישוב, מעוגל למספר השלם הקרוב; "ניקוד חברתי-כלכלי" - 35% ממספר הנקודות כמפורט להלן, לפי העניין:

| מספר נקודות | אשכול במדרג החברתי-כלכלי |
|-------------|--------------------------|
| 100         | 1                        |
| 90          | 2                        |
| 80          | 3                        |
| 60          | 4                        |
| 30          | 5                        |
| 15          | 6                        |
| 0           | 7 ומעלה                  |

"ניקוד סמיכות לגבול" - 25% ממספר הנקודות כמפורט להלן, לפי העניין:

| מספר נקודות | יישוב            |
|-------------|------------------|
| 100         | יישוב סמוך לגבול |
| 0           | יישוב אחר        |

"ניקוד פריפריאליות" - 40% ממספר הנקודות כמפורט להלן, לפי העניין:

| מספר נקודות | אשכול במדד הפריפריאליות |
|-------------|-------------------------|
| 100         | 1 או 2                  |
| 80          | 3                       |
| 55          | 4                       |
| 30          | 5                       |
| 10          | 6                       |
| 0           | 7 ומעלה                 |

"פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה" - הנתונים המופיעים בפרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה הידועים ב-31 בדצמבר שלפני שנת המס שלגביה ניתן האיכוף לפי סעיף זה; הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה תפרסם, עד יום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017), מדד פריפריאליות ומדרג חברתי-כלכלי לגבי כל אחד מהיישובים הנמצא בתחום שיפוטה של מועצה אזורית, בנפרד; "תוספת פעילות רמה א'" - תוספת שכר המשולמת לחייל בשל פעילות במערך הלוחם בשטח פיתוח, המוגדרת על פי הדין החל לגבי החייל כתוספת רמה א' ושאישר המנהל לענין זה; "שטח פיתוח" - כל אחד מאלה:

(1) אזור יהודה, שומרון וחבל עזה;

(2) כל מקום צפונה מקו הרוחב 270;

(3) כל מקום דרומה מקו הרוחב 070, לרבות אזור ים המלח;

"תושב", ביישוב מסוים – יחיד שמרכז חייו באותו ישוב;

(ב)<sup>24</sup> (1) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא בין 25 נקודות ל-49 נקודות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 7% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 146,640 שקלים חדשים.

(2) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא בין 50 נקודות ל-59 נקודות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 10% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 180,000 שקלים חדשים.

(3) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא 60 נקודות לפחות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 12% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 213,240 שקלים חדשים.

(א3) (א) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני בנגב, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 6% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 30,000 שקלים חדשים; ואולם אם היישוב האמור משויך לאשכול 3 או לאשכול נמוך יותר במדרגה חברתי-כלכלי, ייוסף סכום נוסף כאמור של 42,000 שקלים חדשים.

(א1) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 2% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית, ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 42,000 שקלים חדשים;

(ב) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב צמוד לגבול עימות בצפון, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 2% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 6,000 שקלים חדשים.

(ג) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 6% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 36,000 שקלים חדשים; אין בזכאות לפי פסקת משנה זו כדי לגרוע מזכאות לפי פסקת משנה (ב).

(ד) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני המשויך לאשכול 4 או לאשכול נמוך יותר במדרגה חברתי-כלכלי, ולאשכול 4 או לאשכול נמוך יותר במדרג הפריפריאלי, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי פסקאות (1) עד (3), לפי העניין, שיעור של 5% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית, ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בפסקאות (1) עד (3), לפי העניין, של 36,000 שקלים חדשים, ובלבד ששך שיעור הזיכוי ממס לתושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני לפי חוק זה לא יעלה על 12% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 168,000 שקלים חדשים; תושב ביישוב מוטב שהוא יישוב עירוני שזכאי לזיכוי כאמור בפסקת משנה זו וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם; הוראות פסקת משנה זו וההגדרה "יישוב עירוני" יחולו בתקופה שמיום כ"ה בסיוון התשפ"ף (17 ביוני 2020) עד יום ז' בטבת התשפ"ג (31 בדצמבר 2022)<sup>25</sup>; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך בצו את התקופה האמורה כך שתחול לגבי שנות מס נוספות.

(4) מי שבמהלך שנת המס היה לתושב ביישוב המפורט בסעיף קטן זה או חדל להיות תושב ביישוב כאמור, זכאי לזיכוי ממס כאמור בסעיף קטן זה באופן יחסי לתקופת תושבותו ביישוב, ובלבד שהיה תושב היישוב 12 חודשים רצופים לפחות.

(א4) תושב של יישוב שחדל להיות יישוב מוטב, זכאי בשנת המס שבה חדל היישוב להיות יישוב מוטב (בפסקה זו – שנת ההפסקה) ובשנת המס שלאחריה, לזיכוי ממס על פי הניקוד הכולל של היישוב בשנת המס שקדמה לשנת ההפסקה, ובלבד שהיה תושב היישוב האמור במהלך כל שנת המס שקדמה לשנת ההפסקה ושנת המס שלגביהן מתבקש הזיכוי לפי פסקה זו, ולא יחולו לעניין זה הוראות פסקה (4); חזר היישוב להיות יישוב מוטב בשנת המס שלאחר שנת ההפסקה לא יינתן באותה שנת מס זיכוי ממס לפי פסקה זו.

(5) סכום הזיכוי לפי סעיף זה לא יעלה על סכום המס שהנישום חייב בו, בשל ההכנסה שלגביה ניתן הזיכוי.

(6) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו, החל משנת המס 2020 לפי הוראות סעיף 120ב, ויחולו עליהם לענין זה ההוראות החלות על תקרת ההכנסה.

(ב)<sup>26</sup> מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אזור קו עימות דרומי זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 20% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 259,920 שקלים חדשים, ובלבד שאם הוא זכאי לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם; לעניין זה, "אזור קו עימות דרומי" – כהגדרתו לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007.

(ב)<sup>27</sup> מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב הסמוך לחבל התקומה, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור כאמור בפסקה (1) שבסעיף קטן (ב) ועד גובה התקרה הקבועה באותה פסקה, ובלבד שאם הוא זכאי באותה שנה לזיכוי ממס לפי סעיף קטן (ב), ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי אותו סעיף קטן, שיעור של 7% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית, ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע לפי אותו סעיף קטן של 36,000 שקלים חדשים, ובלבד ששך שיעור הזיכוי ממס לתושב כאמור לפי סעיף קטן זה לא יעלה על 14% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 180,000 שקלים חדשים; תושב ביישוב הסמוך לחבל התקומה שזכאי לזיכוי כאמור בסעיף קטן זה וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם; לעניין זה, "יישוב הסמוך לחבל התקומה" – יישוב אשר ביום תחילתו של חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני

<sup>24</sup> הסכומים הנקובים בסעיף 11(ב) מתואמים לשנת 2026.

<sup>25</sup> הוראות סעיף 11(ב)(א3) לפקודה וההגדרה "יישוב עירוני" שבסעיף 11(א) לפקודה, יחולו גם לגבי שנות המס 2023 עד 2027 (ק"ת 10624, התשפ"ג, עמ' 1270 וק"ת 12202, התשפ"ו, עמ' 776).

<sup>26</sup> ס"ק 11(ב) חל בשנות המס 2017 עד 2026 [תיקון התשע"ז (מס' 7) והתשפ"ב (מס' 2)]. הסכום הנקוב בו מתואם לשנת 2026.

<sup>27</sup> ס"ק 11(ב) חל לגבי שנות המס 2026 עד 2029 [תיקון התשפ"ו (מס' 5)].

חקיקה), התשפ"ו-2026, היה יישוב הסמוך לחבל התקומה כמשמעותו בפרק ד' לחוק שיקום נרחב לחבל התקומה כאזור מיקוד לאומי וסיוע ליישובים הסמוכים אליו, התשפ"ה-2025.

(ב) 28 מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב עירוני מעורב מוטב כהגדרתו בחוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה), התשפ"ו-2026, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור כאמור בפסקה (3) שבסעיף קטן (ב) עד לתקרת הכנסה של 226,560 שקלים חדשים, ובלבד שאם הוא זכאי באותה שנה לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם.

(ג) 29 חייל שמשולמת לו משכורת מיוחדת זכאי לזיכוי ממס בשיעור של 5% ממשכורתו המיוחדת עד לסכום של 178,320 שקלים חדשים, ובלבד שאם הוא זכאי לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע ניכוי נוסף בשל נכסים של מפעל הנמצא בשטח התיישבות חדשה או באזור פיתוח כפי שקבע, ובתנאים שקבע.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לעניין הוכחת מרכז חיים ביישוב לשם קבלת הטבת מס לפי סעיף זה.

(ו) המנהל יפרסם ברשומות ובאתר האינטרנט של רשות המסים, עד ה-15 בינואר של כל שנת מס, את רשימת היישובים המוטבים<sup>30</sup> וכן את הניקוד הכולל של כל יישוב כאמור, לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה; ברשימה כאמור יפרסם המנהל גם את היישובים שחדלו להיות יישובים מוטבים באותה שנת מס.

(ז) בתוך שלוש שנים מיום כ' בטבת התשע"ה (1 בינואר 2016) יערוך בנק ישראל מחקר לבחינת השפעתן של הטבות המס על יישובים מוטבים ויגישו עם מסקנותיו לוועדת הכספים של הכנסת; המחקר יבחן, בין השאר, את אלה:

- (1) השפעות מתן ההטבות במס ליישובים על תחומי רווחה וחינוך;
- (2) השינוי בגודל האוכלוסייה ביישוב, לפי פילוח של האוכלוסייה והיישובים;
- (3) שינויים שחלו במעמדו החברתי-כלכלי של היישוב.

[תיקון התשס"ג (מס' 2)]

11א-11ב. (בוטל).

#### הגבלה על הנחה או הטבה

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

11ג. הנחה או הטבת מס לפי סעיפים 11, 11א או 11ב לא יינתנו לגבי הכנסה כאמור בחלק ה3 או לגבי הכנסה כאמור בסעיף 125ג, אם שיעור המס החל עליה אינו עולה על 15%.

[תיקון התש"ה (מס' 2)]

12. (בוטל).

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

13. (בוטל).

#### דיבינד מכהנסה מועדפת

[תיקון התשכ"ג]

13א. (א) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להורות בצו, כי דין דיבינד המשתלם על-ידי סוגים מסויימים של חברות, מתוך הכנסה מועדפת שתפורט בצו, יהא כדין הכנסה מועדפת.

בסעיף זה, "הכנסה מועדפת" - הכנסה מריבית או מדיבינד שעליה ניתנה הקלה או פטור ממס לפי כל חיקוק.

(ב) דיבינד, המשתלם על-ידי חברה כאמור בסעיף קטן (א) בשנת מס מסויימת, יראוהו ככולל הכנסה מועדפת בשיעור שהוא כיחס שבין ההכנסה המועדפת לבין כלל הכנסתה של החברה בשנה שבה נוצרה ההכנסה שממנה מחולק הדיבינד.

#### תושב ישראל לראשונה ותושב חוזר

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 11), התשס"ט (מס' 3), התשפ"ד (מס' 4)]

14. (א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיופטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיולתושב בישראל כאמור, עלהכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן; בסעיף זה -

"נכס" - למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)5 החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);

"תושב חוזר ותיק" - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.

(ב) (1) על אף האמור בפסקה (א) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", לא יראו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין (בסעיף קטן זה - שנת ההסתגלות), ובלבד שהיחיד הודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל כאמור, בטופס שקבע המנהל, על בחירתו בהחלת הוראות סעיף קטן זה.

(2) על אף הוראות פסקה (1), הודיע יחיד על בחירתו בשנת ההסתגלות, כאמור באותה פסקה, תבוא שנת ההסתגלות במניין לעניין התקופות המפורטות להלן:

<sup>28</sup> ס"ק 11(ב3) חל לגבי שנות המס 2026 עד 2029 [תיקון התשפ"ו (מס' 6)]. לעניין זה -

"יישוב עירוני מעורב" - עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, ששיעור תושביה שאינם יהודים הוא בין 35% ל-55% מכלל תושביה או ששיעור תושביה היהודים הוא בין 35% ל-55% מכלל תושביה, לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

"יישוב עירוני מעורב מוטב" - יישוב עירוני מעורב המשויך לאשכול 5 או לאשכול נמוך יותר במדד הפריפריאליות; "מדד הפריפריאליות" ו"פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה" - כהגדרתם בסעיף 11(א) לפקודת מס הכנסה.

<sup>29</sup> הסכום הנקוב בסעיף 11(ג) מתואם לשנת 2026.

<sup>30</sup> הודעה ברבר רשימת היישובים המוטבים עפ"י ס"ק (ו) לשנת 2026 פורסמה בק"ת 12212, התשפ"ו, עמ' 830.

(א) תקופת הפטור האמורה בסעיף קטן (א);

(ב) התקופה האמורה בפסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב";

(ג) התקופה האמורה בפסקה (2) להגדרה "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 1ב75(א), והתקופה האמורה בפסקה (4) בסעיף 1ב75(ד);

(ד) התקופה האמורה בהגדרה "תושב ישראל" שבסעיף 75(א)15;

(ה) (בוטלה)<sup>32</sup>;

(ו) התקופה האמורה בסעיף 97(ב)1;

(ז) - (ח) (בוטלו)<sup>33</sup>.

(ג) תושב חוזר יהיה פטור ממש במשך חמש שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, על הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, שאינן הכנסות מעסק, כמפורט להלן, אלא אם כן ביקש אחרת, לעניין ההכנסות, כולן או חלקן:

(1) הכנסות מקצבה, מתמלוגים, מדמי שכירות, מריבית ומדיבידנד, שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל;

(2) הכנסות מריבית ומדיבידנד שמקורן בנכסים מחוץ לישראל שהם ניירות ערך מוטבים;

בסעיף קטן זה -

"ניירות ערך מוטבים" - ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר בתקופת שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל, המנוהלים מחשבונו במוסד בנקאי, וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה, שרכש התושב החוזר מתוך הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים, שהופקדה באותו חשבון;

"בורסה" - בורסה לניירות ערך מחוץ לישראל, שקיבלה אישור מידי מי שרשאי לתיתו על פי דין במדינה שבה היא מתנהלת, וכן שוק מוסדר מחוץ לישראל;

"חשבון במוסד בנקאי" - חשבון במוסד בנקאי שלא בוצעו בו הפקדות לאחר שהתושב החוזר היה לתושב ישראל, פרט להפקדה של הכנסה שהיא ריבית או דיבידנד שמקורם בניירות ערך מוטבים או הכנסה שהיא רווח הון ממכירת ניירות ערך מוטבים;

"תושב חוזר" - יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות לפחות.  
(1ג) (נמחק).

(ד) (1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך את התקופות המפורטות בפסקאות משנה (א) עד (ח), כולן או חלקן, לגבי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לגבי תושב חוזר ותיק, לתקופה שלא תעלה על עשר שנות מס, ובלבד שביצע השקעה משמעותית בישראל שיש בה כדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, בתוך שנתיים מהמועד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, לפי העניין, או בתוך שנתיים מיום כניסתו לתוקף של תקנות לפי פסקה זו, לפי המאוחר מביניהם, ורשאי שר האוצר לקבוע תקופות הארכה שונות, בהתחשב בין השאר, בסוג ההשקעה, בהיקפה ובמיקומה הגאוגרפי, והכל בתנאים ובתיאומים שקבע:

(א) תקופת הפטור האמורה בסעיף קטן (א);

(ב) התקופה האמורה בפסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב";

(ג) התקופה האמורה בפסקה (2) להגדרה "חברת משלח יד זרה", ובהגדרה "הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל", שבסעיף 5(5)ה);

(ד) התקופה האמורה בהגדרה "תושב ישראל" שבסעיף 75(א)15;

(ה) (בוטלה)<sup>35</sup>;

(ו) התקופה האמורה בסעיף 97(ב)1;

(ז) - (ח) (בוטלו)<sup>36</sup>.

(2) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי תקנות שנקבעו לפי פסקה (1), יחולו גם על יחיד כאמור באותה פסקה שביצע את ההשקעות בישראל לפני המועד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק או לפני כניסתו לתוקף של תקנות שנקבעו לפי הפסקה האמורה, בתנאים ובתיאומים שיקבע.

#### הכנסות חברה שהשליטה על עסקיה היא מחוץ לישראל

[תיקון התשל"ח (מס' 3)]

14.א. חברה שהשליטה על עסקיה ועל הנהלתה היא מחוץ לישראל, שקיבלה בישראל הכנסה שהושגה או שנבעה מחוץ לישראל, רשאי שר האוצר, לפי בקשתה, להורות שהיא תשלם מס בשיעור שלא יעלה על 15% מאותה הכנסה, במקרים מיוחדים - אף לפטרה ממש.

#### סמכות לפטור

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

<sup>31</sup>. ראו הוראות תחולה לענין ס"ק 14(ב)(2) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

<sup>32</sup>. ראו הוראות תחולה לענין ס"ק 14(ב)(2) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

<sup>33</sup>. ראו הוראות תחולה לענין ס"ק 14(ב)(2) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

<sup>34</sup>. סעיף 14(ג) נחקק מלכתחילה רק לשנות המס 2003 עד 2006, ועל כן נמחק.

<sup>35</sup>. ראו הוראות תחולה לענין ס"ק 14(ד)(1) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

<sup>36</sup>. ראו הוראות תחולה לענין ס"ק 14(ד)(1) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

14. ב.שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לתת הקלה במס לגבי הכנסה בעלת אופי סוציאלי או לגבי פיצוי, שקיבל יחיד תושב ישראל, אם שולמו לו על ידי מדינה זרה או רשות רווחה שלה, וכן רשאי הוא לפטור ממס הכנסה כאמור, הכל כפי שיקבע.

#### מילוה המדינה

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

15. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להורות כי הריבית והפרשי ההצמדה המשתלמים על מילוה שהכנסות המדינה משועבדות לו יהיו פטורים ממס, בין בכלל ובין רק לגבי הריבית והפרשי ההצמדה המשתלמים לתושבי חוץ. וכן רשאי הוא, באישור כאמור, להורות כי הריבית המשתלמת על מילוה שערבים להחזרתו מדינת חוץ או מי ששר האוצר הכיר בו כפועל בשמה של מדינת חוץ ובשבילה, או ריבית על הלוואה שקיבלה הסוכנות היהודית לארץ ישראל, תהיה פטורה ממס.

#### סמכות לפטור הפרשי הצמדה וריבית על פיקדון, תכנית חיסכון ואיגרות חוב

[תיקונים: התשמ"ג (מס' 2), התשמ"ד (מס' 6), התשמ"ב (מס' 8)]

15. א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס, כולו או מקצתו, הפרשי הצמדה אוריבית בגובה הפרשי הצמדה המשתלמים על סוגי פיקדונות, סוגי תכניות חיסכון וסוגי איגרות חוב של סוגי נישומים; בהתאם לתנאים שקבע באישור כאמור.

#### חישוב הריבית הריאלית

[תיקונים: התשמ"ב (מס' 8), התשמ"ה (מס' 8)]

15. ב. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע שיטה לחישוב חלק הריבית העולה על שיעור עליית המדד, בתנאים ובתיאומים שקבע, ורשאי הוא לקבוע כאמור לענין סוגי נכסים או לענין סוגי נישומים, והכל על פי תקופת החזקה בנכס או על פי כל מבחן אחר.

#### פטור על ריבית מסויימת

[תיקונים: התשמ"ג, התשמ"ח (מס' 2), התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ה]

16. שר האוצר רשאי להורות, בצו שיפורסם ברשומות -

- (1) כי הכנסה מריבית המשתלמת על איגרות חוב שהוצאו לתושב חוץ שאינו מנהל עסק או משלח-יד בארץ, תהא פטורה מסכום המס העודף על 25% מן הריבית המנוכח לפי סעיף 161(א) לפקודה, וכי הפרשי הצמדה המשתלמים על איגרות חוב כאמור יהיו פטורים ממס, כולו או מקצתו;
- (2) כי יינתנו פטור או הנחה ממס על הכנסה מריבית המשתלמת על ידי המדינה או המשתלמת, באישור המפקח על מטבע חוץ, על-ידי מוסד בנקאי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, התשי"ד-1954 על פקדונות במטבע חוץ המוחזקים אצלם;
- (3) כי הכנסה מריבית המשתלמת על איגרות חוב שהוצאו על-ידי לווה ישראלי לבנק הבין-לאומי לשיקום ופיתוח, תהא פטורה ממס גם כשהיא בידי תושב חוץ שאיגרות החוב הועברו אליו;
- (4) כי ריבית שמשלם חבר-בני-אדם תושב ישראל בשל הלוואה שקיבל במטבע חוץ מתושב חוץ שאינו מנהל עסק או משלח יד בארץ, כאשר ההלוואה משמשת למטרה מהמטרות המפורטות בסעיף 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, תהא פטורה מהמס כולו או חלקו.

#### סמכות להחזיר מס לתושב חוץ

[תיקונים: התשל"ח (מס' 3), התשמ"ב (מס' 8)]

16. א. שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לאדם שאינו תושב ישראל אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנבעה בישראל. גם אם הסכום לא הותר לו או לא ניתן לו כזיכוי בארץ מושבו, בשל הוראות קיזוז הפסדים באותה הארץ.

#### הפרשי הצמדה מסויימים

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשמ"א (מס' 4), התשמ"ד (מס' 3), התשמ"ה (מס' 2)]

16. ב. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס הפרשי הצמדה כולם או חלקם שנוספו לסכום חוב או תביעה מסוגי חובות אותביעות שנקבעו. לענין זה, "הפרשי הצמדה" - לרבות ריבית, בסכום כולל שאינו עולה על הסכום שהיה צריך להוסיפו לפי שיעור עליית מדד המחירים לצרכן כאמור בסעיף 159(א), אילו היו החוב או התביעה צמודים למדד בתקופה המתאימה.

#### הכנסה ממכירת מים

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

16. ג. שר האוצר רשאי בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לפטור ממס בתנאים שנקבעו בצו הכנסה ממכירת מים של מי שכל עיסוקו בהספקת מים.

[תיקון התשמ"ה (מס' 8)]

16. ד. (בוטל).

[תיקון התשמ"ב (מס' 8)]

16. ה. (בוטל).

#### פרק שני: ניכויים וקיזוזים

#### סימן א': ניכויי הוצאות

#### הניכויים המותרים

[תיקונים: התשמ"ח (מס' 2), התשל"ב, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ז (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ב (מס' 3), (מס' 4), התשמ"ו, התשמ"ה (מס' 3), (מס' 9), התשמ"א (מס' 7)]

17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו - זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות -

#### ריבית והפרשי הצמדה

[תיקונים: התשל"ז (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ב (מס' 4)]

(א) (1) סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת ההכנסה;

(ב) נישום התובע ניכוי ריבית או הפרשי הצמדה על פי פסקת משנה (א) בשנה שבה קיבל ריבית או הפרשי הצמדה פטורים ממס על פי סעיף 24(9), לא יותר לו לניכוי סכום השווה לסכום הריבית והפרשי ההצמדה הפטורים כאמור, למעט הגבוה משני אלה:  
(1) סכום שקיבל בשל מס יתר ששילם משום שפקיד השומה דרש ממנו לשלמו או שנוכח ממנו במקור;  
(2) סכום שקיבל בשל אותו חלק ממס היתר שאינו עולה על 15% מהמס המגיע ממנו על פי שומתו העצמית;

#### דמי שכירות

(2) דמי שכירות ששילם שוכר קרקע או בנין שהיו תפוסים בידו לשם השגת ההכנסה;

#### תיקונים

(3) סכומים שהוצאו לתיקונים של חצרים, מוצבה או מכונות, ששימשו בהשגת ההכנסה, וכן לחידושם, לתיקונם, או לשינויים של כלי מלאכה, כלי שרת או חפצים ששימשו כאמור;

#### חובות רעים

(4) חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלה-יד והוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפני כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו בתקבוליו של העסק או משלח היד לאותה שנה;

#### תשלומי מעביד לקופת גמל

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ה (מס' 5), (מס' 9)]

(5) סכומים ששילם מעביד - בתנאים ובשיעורים שנקבעו לפי סעיף 22 לחוק הפיקוח על קופות גמל, בתור השתתפות שנתית סדירה לקופת גמל, וכן סכומים בשיעורים ובתנאים כאמור אך בשינויים המחוייבים על פי הענין ששילם מעביד למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר לענין זה, לשם שמירת זכות הפנסיה של עובדו, וכן כל סכום או חלק ממנו ששילם מעביד - באישור המנהל - לקופת גמל כאמור או למוסד או לגוף כאמור שלא בתור השתתפות שנתית סדירה;

#### תשלומים לקרן השתלמות לעצמאים

[תיקונים: התשנ"ו, התשס"ה (מס' 9), התשע"ז (מס' 2)]

(5א) סכומים ששילם יחיד לקרן השתלמות לעצמאים לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת; לענין זה - "הכנסה קובעת" - הכנסתו החייבת של היחיד מעסק או ממשלה יד, לפני הניכוי לפי פסקה זו, ועד לסכום של 156,000 שקלים חדשים בשנה; "קרן השתלמות לעצמאים" - קרן השתלמות המיועדת ליחיד שיש לו הכנסה מעסק או ממשלה יד;

#### נזקי טבע

(6) הוצאות בנקיטת אמצעים למניעת סחף קרקע, ונגד שטפונות ופגעי טבע אחרים שייקבעו;

#### התקפות מהאוויר

(7) הוצאות בנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מן האוויר;

#### פחת

(8) ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב;

#### הטבות באגודה שיתופית

[תיקון: התשס"ה (מס' 3)]

(9) סכומים שאגודה שיתופית החזירה לחבריה בתור הטבה שנתית, לפי יחס עסקאותיה עם כל חבר, ובלבד -  
(א) שלא יותר ניכוי בסכום העולה על אותו חלק מהכנסתה החייבת לפני החזרת ההטבה, שיחסו לכלל הכנסתה החייבת הוא כחיס סכום עסקאותיה עם חבריה לסך כל עסקאותיה;  
(ב) שההטבה ניתנה לחברים תוך תשעה חדשים מתום שנת החשבון שאליה היא מתייחסת או במועד מאוחר יותר שקבעו המנהל;  
(ג) שההטבות ייחשבו כאילו נתקבלו על-ידי החברים ביום תום שנת החשבון שאליה הן מתייחסות;

[תיקון: התשמ"ב (מס' 3)]

(10) (בוטלה).

#### הוצאות הכרוכות בתשלום המס

(11) (א) הוצאות בקשר להכנת הדו"חות והטיפול בקשר למס בכל הליכי שומה וערעור, אולם אם קבעו בית-משפט או ועדה לקבילות פנקסים שהיה בערעור או בערר משום הטרה ולא היה צידוק סביר להגשתם לא יותרו הוצאות משפטיות הכרוכות בהם; נפקו הוצאות משפטיות לטובת הנישום, יופחת סכום ההוצאות שנפסק מסכום ההוצאות שתבע;  
(ב) הוצאות כאמור בפיסקה זו לא יותרו בקשר להכנסות מעסק או משלה-יד שלגביהם לא נוהלו פנקסי חשבונות או אם הדו"ח לא בוסס על פנקסי חשבונות;

#### דמי שכירות שמשלם יחיד שעבר זמנית

[תיקון: התשמ"א (מס' 3)]

(12) דמי שכירות ששילם יחיד בעד דירה ששכר בישראל ושאליה עבר לגור לרגל עבודתו או עיסוקו, במשך חמש שנים מיום שעבר לגור בדירה האמורה; דמי שכירות אלה יותרו לניכוי מדמי השכירות שהוא מקבל בשל השכרת דירת הקבע שלו באותה תקופה;

#### דמי לינה או שכירות באיזור פיתוח

[תיקון: התשל"ז]

(13) (א) סכומים ששילם נישום בעד לינה או שכירת דירה באזור שנקבע כשטח פיתוח על פי סעיף 11, אשר בו עובד הנישום דרך קבע אך אינו

גר בו עם משפחתו שעמה היה גר אילולא עבד שם;  
(ב) שר האוצר רשאי לקבוע את תקרת הסכום שיותר לניכוי על פי פסקת משנה (א) ואת תקופת הניכוי;

## ניכויים אחרים

(תיקון התשל"ז)

(14) ניכויים אחרים שייקבעו בתקנות לפי פקודה זו.

[תיקון התשע"ו (מס' 3)]

(15) היטל רווחי נפט או היטל רווחי יתר, ששולם לפי חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011, על ידי מי שחב בו לפי אותו חוק.

## סייגים לניכוי הוצאות מסויימות

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ב (מס' 4), התשמ"ד (מס' 4), התשמ"ה, התשמ"ז, התשס"ה (מס' 9), התשס"ח (מס' 7)]

18. (א) מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה – ניכויים לפי סעיף 17 יותר רק בשנת המס שבה שולמו לזכאי להם או לקופת גמל, ובלבד שתשלומים כאמור ששולמו לקופת גמל לגבי החודש האחרון של שנת המס, יראו כאילו שולמו בתוך שנת המס אם שולמו לה תוך חודש מתום שנת המס.

(ב) הכנסת עבודה, דמי ניהול, הפרשי הצמדה או ריבית, או תשלומים אחרים, שמשלמת חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם כמשמעותה בסעיף 76 לאחד מחבריה שהוא בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 932(9) – ניכויים לפי סעיף 17 בשנת מס מסויימת יותר אם שולמו לו באותה שנת מס או שהוא כלל אותם בדו"ח על הכנסותיו לאותה שנת מס והמס עליהם נוכח לפי תקנות הניכויים ממשכורת לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי הענין, והועבר לפקיד השומה בתוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

(16) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, שהוראות סעיף קטן (ב) לא יחולו על סוגי תשלומים המהווים הכנסה פטורה בידי בעל שליטה, ורשאי הוא באישור כאמור להתנות את קביעתו בתנאים.

(ג) כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן – הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותר לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות.

(ד) (1) בסעיף זה –

– "יחידת עבודה" –

(1) מבנה שמשך בנייתו עולה על שנה כולל מרכיבו שמשך ביצועם כאמור ולרבות עבודות כאמור בפסקה (2) המהוות חלק ממנו, ואם הוא נכס הון – כשטרם החל לשמש בייצור הכנסה במחצית הראשונה של שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והכל בין שהכנסה ממכירתו היא הכנסה לפי סעיף 12(1) ובין שהיא ריווח הון או שבת;

(2) עבודות חפירה, ביוב, סלילת כבישים או דרכים, ועבודות עפר – שמשך ביצועם עולה על שנה;

"הוצאות ריבית" – ריבית והפרשי הצמדה המותרים בניכוי על פי סעיף 17 וכן ריבית והפרשי הצמדה בשל הון ששימש לבנייה או לרכישה של נכס הון, בניכוי הכנסה מריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה, לרשות מקומית, לחברה ממשלתית, לחברת בת ממשלתית, או לאדם אחר שקבע שר האוצר;

"הכנסות אחרות" – הכנסות שלא מאחד מאלה:

(1) מכירת יחידת עבודה;

(2) מכירת קרקע;

(3) ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות שניתנו למוסד כספי, למדינה, לרשות מקומית, לחברה ממשלתית, לחברת בת ממשלתית, או לאדם אחר שקבע שר האוצר;

(4) (א) בתקופת תחולתו של חוק מיסוי בתנאי אינפלציה – מכירת נכס הון שאיננו ניירות ערך נסחרים בלתי מוגנים כמשמעותו בחוק האמור;

(ב) בתקופת תחולתו של חוק תיאומים בשל אינפלציה – מכירת נכס קבוע כמשמעותו בחוק האמור;

(ג) בתקופה שלאחר תחולתו של חוק תיאומים בשל אינפלציה – מכירת נכס כהגדרתו בסעיף 104;

ובלבד שלגבי הכנסה מניירות ערך כאמור בפסקה זו, יובא בחשבון ההכנסות האחרות רק סכום שינוי הערך שלהם או הריווח מהם, לפי הענין;

– "מוסד כספי" –

(1) חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת פקדונות כספיים בחשבונו עובר ושב על מנת לשלם מהם בשיק לפי דרישה;

(2) חברה המשתמשת כדין במלה "בנק" כחלק משמה, למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה;

"הוצאות הנהלה וכלליות" – כלהוצאה שאיננה בגדר הוצאות ריבית והנישום איננו נוהג ליחסה במישרין ליחידת עבודה, לקרקע או להכנסות אחרות.

(2) נישום שעיסוקו הוא בנייה של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות ההנהלה וכלליות והוצאות ריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור, כלהלן:

(א) לכל יחידת עבודה ייזקף חלק יחסי מהוצאות הנהלה וכלליות, שהוא כיחס שבין סכום ההוצאות שהוציא הנישום בשנת המס לביצוע אותה יחידת עבודה, לבין סך כל ההוצאות שהוציא באותה שנת מס לביצוע כל יחידות העבודה בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס;

(ב) (1) לכל יחידת עבודה או קרקע ייזקף חלק יחסי מהוצאות הריבית, שהוא כיחס שבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא הנישום עד תום שנת המס לביצוע אותה יחידת עבודה או לרכישת אותה קרקע, לבין סך כל ההוצאות המצטברות שהוציא עד

תום שנת המס לביצוע כל יחידות העבודה ולרכישת כל הקרקעות בתוספת סכום ההכנסות האחרות שהיו לו בשנת המס;

לענין זה, "הוצאות לביצוע יחידת עבודה ולרכישת קרקע" – לרבות הוצאות שיש לזקפן ליחידת עבודה ולקרקע על פי סעיף זה,

עד תום שנת המס הקודמת;

(2) יתרת הוצאות ריבית שלא נזקפה כאמור בפסקה (1) תותר בניכוי כשחלק ממנה, שהוא כיחס שבין הכנסה מועדפת כמשמעותה בסעיף 18(ג) לסך כל ההכנסות האחרות ייוחס להכנסה המועדפת כאמור.

(ה) הכנסה של תושב חוץ שיש לכנות ממנה מס על פי סעיפים 164 או 170 – ניכוייה לפי סעיף 17 בשנת המס שאליה היא מתייחסת יותר רק אם שולמה בה או שהמס עליה נוכח לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והועבר לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

19. (בוטל).

#### סמכות לקבוע כללים בדבר ניכויים מסויימים

[תיקונים: התשל"ז, התשמ"ד (מס' 3)]

20. (א) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים בדבר ניכוי של סכומים כמפורט להלן, כולם או מקצתם, משך תקופתו ושיעורו השנתי:

- (1) סכומים ששילם בעלו של בנין המושכר כולו או חלקו בשכירות מוגנת בשל פינוי דייר מוגן, או כהשתתפות בבניית המדרכה או הכביש שלידי הבנין או הניקוז הקשור לבנין וכיוצא באלה;
  - (2) סכומים ששילם חוכר מקרקעין בשל החכירה או בשל השקעה במקרקעין החכורים או בקשר אליהם;
  - (3) סכומים שהוציא נישום לצורך שינטוע;
  - (4) הוצאות הוניות אחרות.
- (ב) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים –
- (1) בדבר מתן תוספת פחת בשל בנין המושכר כולו או חלקו בשכירות מוגנת, שיעורה ומשך תקופת נתינתה;
  - (2) בדבר הפחתת היתרה הבלתי מופחתת של מטע שנקער, כולו או חלקו, אם בעלו נטע מטע אחר לפני או אחרי העקירה, ובדבר דינה של ההפחתה לקביעת המחיר המקורי לענין פחת ולענין ריווח הון של המטע החדש.

#### ניכויים לחקירות מדעיות

[תיקונים: התשל"ח (מס' 3), התשמ"א (מס' 8), התשמ"ד]

20א. (א) (1) בקביעת הכנסתו החייבת של אדם, שהוציא הוצאות, כולל הוצאות הון, למחקר מדעי בתחומי התעשייה, החקלאות, התחבורה או האנרגיה שאושר לענין זה בידי מי שהסמיך השר הממונה על המשרד שבתחום פעולתו נוגע המחקר, יותר לו ניכוי מכלל הכנסתו בשנת המס שבה שולמו ובלבד שנתקיימה אחת מאלה:

- (א) המחקר מבוצע בידי בעל מפעל שהוא בתחום הענפים האמורים או בהזמנתו לשם פיתוחו או קידומו של מפעלו;
- (ב) ההוצאות הן של מבצע המחקר שאיננו בעל מפעל בתחומים האמורים, או שהן מהוות השתתפות במימון מחקר שמבצע אדם אחר תמורת זכות בפרי תוצאותיו של המחקר שהיא סבירה ביחס להשתתפותו בהוצאות המחקר, והכל כאשר המדינה משתתפת במימון המחקר על ידי מענק; "מענק", לענין זה – לרבות הלוואה מסוג שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ובלבד שהוצאות המהוות השתתפות

כאמור ויתרו בניכוי כך: בשנת המס שבה שולמו ההוצאות – חלק יחסי מהן כיחס מספר החדשים שנותרו מהחודש שלאחר החודש שבו שולמו ועד לתום שנת המס, מחולק ב-12, והיתרה – בשנת המס שלאחריה; ולענין חישוב החלק היחסי כאמור, יראו התחייבות מראש לשלם הוצאות בשנים עשר תשלומים חדשיים שווים כהוצאות ששולמו כולן עם התשלום הראשון.

(א1) משתתף במימון מחקר שמבצע אדם אחר כאמור בפסקה (1)(ב) רשאי לקיזז את המס שנחסך כנגד המס המנוכה במקור מהכנסת עבודה או כנגד מקדמות שהוא חייב בהן על פי סעיף 175 החל מהחודש שלאחר החודש שבו שילם את ההוצאות; נותרה לגבי שנת מס פלונית יתרה לקיזוז, יותר הקיזוז עם הגשת הדו"ח לאותה שנה; לענין זה, "המס שנחסך" – סכום המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי על פי פסקה (1), ואולם לענין קיזוז כנגד מקדמות בלבד, יחושב המס שנחסך לפי שיעור מס של 55% – לגבי נישום שהוא יחיד, ולפי שיעור המס הממוצע לשנת המס הקודמת – לגבי נישום שהוא חבר-בני-אדם;

(ב1) לענין סעיף 190א, דין קיזוז כנגד הניכוי במקור או המקדמות על פי פסקה (א1) כדין קיזוז סכום שנוכה במקור כאמור בסעיף 177; (ג1) אם מבצע מחקר שאישר מי שהוסמך כאמור בפסקה (1) לאשרו גייס ממשקיעים במחקר ופיתוח סכומים שביחד עם הסכום שהוא עצמו משקיע במחקר האמור עולים על הסכום שהוציא לביצוע אותו מחקר, יראו את הסכום העודף על הסכום שהוציא, כהכנסה חייבת בידו, ששיעור המס החל עליה הוא 100%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם, ומועד תשלומו, לענין קביעת ריבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א, הוא היום שבו נוצר הסכום העודף; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע כללים לחישוב הסכום העודף והיום שבו נוצר.

(2) הוצאות הון למחקרים מדעיים שהוציא אדם לקידום או לפיתוח של מפעלו, שפסקה (1) איננה חלה עליהן, יותר בשלושה שיעורים שנתיים שווים החל בשנת המס שבה שולמו.

(3) סכום מענק כאמור בפסקה (1)(ב) שנתנה המדינה לצורך מימון מחקר מדעי יופחת מסכום ההוצאות שניכוי הותר על פי סעיף קטן זה.

(ב) לא יותר לניכוי לפי סעיף קטן (א) כל סכום של הוצאה שהושקעה בנכס שיש עליו ניכוי פחת לפי סעיף 21.

#### תקרה כוללת לניכוי בשל מחקר ופיתוח

[תיקון התשמ"ד]

20א1. (א) הסכום שיותר בניכוי בשל השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר, לפי סעיף 20א(א) ולפי כל דין אחר, לא יעלה על 40% מהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה שולמו ההוצאות.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי סכומי השתתפות של חברת אחזקה תעשייתית בחברה שבשליטתה; לענין זה –

"חברת אחזקה תעשייתית" – חברה שלפחות 80% מנכסיה במשך כל שנת המס – למעט נכסים שמקורם מכספים שנתקבלו מהנפקה בבורסה בחוץ לארץ עד תום שנה ממועד ההנפקה – מושקע בהון מניות של חברה תעשייתית, או בהלוואות לשלוש שנים לפחות שנתנה לחברה תעשייתית;

"חברה תעשייתית" - כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969;  
"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 25.

#### ניכוי בשל מחקר ופיתוח - תוספת לבסיס המקדמות

(תיקון התשמ"ד)

20א. סכום המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי עקב השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר, לפי סעיף 20א(א) ולפי כל דין אחר, ייווסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175.

[תיקון התשמ"ד (מס' 7)]

20א.3. (בוטל).

#### ניכוי בשל מזונות לתושב חוץ

[תיקון התשמ"א (מס' 8)]

20ב. בקביעת הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל ששילם מזונות לתושב חוץ על פי פסק דין של רשות שיפוטית מוסמכת בחוץ לארץ שניתן בעת היות המשלם גם הוא תושב חוץ, יותר לו ניכוי של חלק מסכום המזונות ששילם, העולה על סכום שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ואינו עולה על סכום עליון שנקבע כאמור.

#### סימן ב': ניכוי פחת

##### פחת נכסים

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), התשמ"ח (מס' 2)]

21. (א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינוונטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נטיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה; לענין סעיף זה דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין בעלות בהם. וכן יראו כבעל נכס מי שעל אף שהסב אותו הוא חייב עליו במס על פי סעיפים 83 או 84, ומי שהעביר את הנכס אך השאיר לעצמו את הזכות ליהנות מפירותיו, ובלבד שהפחת שיותר לו יהיה הפחת שהיה מותר לו אילו לא ההסבה או ההעברה כאמור.

(ב) נתקבל מענק בשל רכישת נכס, שבעדו זכאים לניכוי פחת על פי סעיף קטן (א), או שנמחל או שומט חוב שמקורו בהלוואה לרכישת נכס כאמור תוך חמש שנים משנת קבלתה, או שולם מס ערך מוסף בשל רכישת נכס שהנישום ניכה את המס כמסתשומות לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, יהיה המחיר המקורי של הנכס הן לענין זה והן לענין סעיף 88 מחירו כאמור פחות סכום המענק, החוב או מס התשומות, לפי הענין; הוראה זו לא תחול על סכום שחוייב במס על פי סעיף 3(ב)(2).

(ג) מי שהוציא הוצאות לצורך מילוי הוראות שניתנו לו להתקנת סידורים מיוחדים לנכים בבנין ציבורי לפי סעיף 158ג לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, יותר לו ניכוי ההוצאות האמורות בעד פחת בשיעור של 16½% לשנה; הוראה זו לא תחול על מי שהוציא הוצאות כאמור בבנין שבנייתו נסתיימה אחרי כ"ה באדר ב' התשמ"א (31 במרס 1981).

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ושבעליה אינו זכאי בשלה להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה.

##### זקיפת פחת משנה לשנה

22. אם בשנת מס פלונית אי-אפשר היה לנכות את הפחת, כולו או מקצתו, משום שלא היתה אותה שנה מן המקור שעליו נדרש הפחת כל הכנסה או שהיתה הכנסה קטנה מן הסכום שמותר לנכותו כאמור, יראו את הסכום שלא נוכה כהפסד לענין סעיף 28; הוראה זו לא תחול אם המקור שעליו נדרש הפחת אינו עסק או משלח-יד, ובמקרה זה יראו את הסכום שלא נוכה כהפסד הניתן לקיזוז בשנים הבאות בזו אחר זו, כנגד אותו מקור בלבד.

##### סייג לניכוי פחת

(תיקון התשל"ז)

23. סך כל ניכויי פחת שהותרו לפי הפקודה, ביחד עם סך כל הבלאי בתקופה שלפני תחילת התאריך שבו הותר הפחת על פי פקודה זו, כשהוא מחושב לפי השיעורים שנקבעו, לא יעלה על המחיר המקורי שעלו לנישום הנכסים האמורים בסעיף 21, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין; ואולם לענין המחיר המקורי של מטע הדירים, לא יובאו בחשבון ניכויי הפחת והבלאי בתקופה שקדמה לשנת 1950.

##### פחת בהעברת נכס שאין עמה העברת שליטה

[תיקונים: התשכ"ו (מס' 2), התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ב (מס' 4), התשס"ה (מס' 3)]

24. (א) הועבר נכס בר-פחת מאדם לאדם, ונוכח המנהל והחליט, שהשליטה במועבר נשארה לאותו אדם שבידו היתה לפני המועד הקובע, יהיה סכום הפחת שמקבל ההעברה זכאי לנכותו לפי סעיפים 23-21 כסכום שהמעביר היה זכאי לנכותו אילו לא העביר; ואם היתה ההעברה לפני אחד באפריל 1946, ומקבל ההעברה ניכה פחת לפי סעיפים 23-21 בסכום העולה על הסכום שהיה זכאי לנכותו לפי הוראות סעיף זה - לא יראו את העודף כאילו נוכה שלא כדין, אבל הוא יבוא בחשבון בשעת חישוב סך כל סכומי הפחת המותרים לפי סעיף 23.

(1א) נמכר נכס בר פחת והמוכר רכשו מחדש, יהיה סכום הפחת שהמוכר זכאי לנכותו לפי סעיפים 21 עד 23 לאחר הרכישה החוזרת בסכום שהיה זכאי לנכותו אילו לא מכרו.

(ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול על העברת נכסים מאת שני בני-אדם או יותר לאדם אחר, כשם שהוא חל על העברה כזו מאדם אחד לאחר, אם נוכח המנהל והחליט, שהשליטה במועבר נשארה בכללותה לאותם בני-אדם שבידי כל אחד מהם לחוד היתה בחלק מן המועבר לפני המועד הקובע.

(ג) הוראות סעיף זה לא יחולו אם ההעברה נתחייבה במס רווחי הון לפי חלק ה'; או כשריווח ההון קוזז כנגד הפסד, ובלבד שסכום השווה לסכום אינפלציוני כמשמעותו בסעיף 88 ששולם עליו מס בשיעור של 10% יופחת מהמחיר המקורי; ההפחתה תובא בחשבון גם לענין הגדרת "מחיר מקורי" בסעיף 88.

(ד) על החלטת המנהל לפי סעיף זה ניתן לערער לפי הסעיפים 153-158.

25. "שליטה" לענין סעיף 24 – שליטה ישירה או עקיפה או היכולת לשלוט או הזכות לרכוש שליטה כאמור, ובמיוחד – אך בלי לגרוע מן הכלל האמור

- (1) כשהשליטה היא מכוח מניות – החזקת מרבית הון המניות, או מרבית הון המניות שהוצא, או מרבית כוח ההצבעה, או הזכות להחזיק באלה או לרכושם, וכן הזכות לקבלת מרבית הרווחים, או למנות מרבית המנהלים, או הזכות לרכוש זכות כאמור;
- (2) כשהשליטה היא בדרך אחרת – הזכות למרבית ההון, למרבית הרווחים, למרבית כוח ההצבעה או למנות מרבית המנהלים או הזכות לרכוש זכות כאמור.

**בעל שליטה מהו**  
(תיקון התשכ"ה)

26. (א) כשבאים לקבוע אם השליטה לענין סעיף 24 היא בידי אדם פלוני או היתה בידי, יראו את קרובו, כמשמעותו בסעיף 76(ד), כאילו הוא אותו אדם עצמו.
- (ב) אם ביום מן הימים תוך 3 שנים לאחר ההעברה נמצאת השליטה במועבר שוב בידי המעביר, יראו כאילו נשארה בידי מלכתחילה.

**המועד הקובע מהו**  
(תיקון התשכ"ה)

26. "המועד הקובע", לענין סעיף 24 – מועד ההעברה של עסק או נכס או מועד עשיית העסקה שהעברה האמורה היא חלק ממנה או מחוברת אליה, או המועד שבו נעשתה הראשונה שבעסקאות שהעברה האמורה היא חלק מהן או מחוברת אליהן, הכל לפי הענין.

**ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד**

27. (א) אדם העוסק בעסק או במשלח-יד כלשהם, שהוציא בשנת מס פלונית סכום פלוני לחילוף מכונות וציוד המשמשים או ששימושו באותו עסק או משלח-יד, יותר לו, לצורך בירור הכנסתו החייבת, ניכוי בסכום השווה להוצאות שהוציא לרכישת המכונות והציוד הישנים פחות סך כל הפחת שניכה בעד אותם המכונות והציוד והסכום שקיבל במכירתם, או השווה לסכום שהוציא על המכונות והציוד החדשים, הכל לפי הסכום הקטן יותר; נוכח סכום לפי סעיף קטן זה, יוקטן בסכום זה כל הפסד שניתן לקזזו לפי חלק ה' בשל מכירת המכונות והציוד הישנים.
- (ב) סעיף קטן (א) לא יחול על רכב מנוע פרטי כמשמעותו בפקודת התעבורה.

**ניכוי בעד פחת בחילוף מקרקעין ובפינוי ובינוי**  
[תיקון התשס"ה (מס' 6)]

27. (א) בסעיף זה תהא לכל מונח המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.
- (ב) בחילוף זכות במקרקעין, לפי פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין, יחולו לענין ניכוי בעד פחת וכן לענין ניכוי נוסף בשל פחת או הפחתה כמשמעותם בסעיף 3 לחוק תיאומים בשל אינפלציה, הוראות אלה:
  - (1) המחיר המקורי של הזכות החלופית יהיה אחד מאלה, לפי הענין:
    - (א) היה שווי הזכות החלופית המתואם בגובה שווי המכירה של הזכות הנמכרת – יתרת המחיר המקורי של הזכות הנמכרת;
    - (ב) פחת שווי הזכות החלופית המתואם משווי המכירה של הזכות הנמכרת – יתרת המחיר המקורי של הזכות הנמכרת הפטורה;
    - (ג) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין מכירה ליזם של יחידה אחרת במתחם, שתמורתה התקבלה יחידה אחרת כאמור בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, עד גובה תקרת השווי;
  - (2) המחיר המקורי של חלק הזכות החלופית יהיה יתרת המחיר המקורי של הזכות הנמכרת;
  - (3) המחיר המקורי של הזכות החלופית הנוספת יהיה – שוויה ביום רכישתה;
  - (4) שיעור הפחת יהיה שיעור שנקבע לניכוי בעד פחת בשל הזכות החלופית או הזכות החלופית הנוספת, לפי הענין;
  - (5) פחת כאמור בסעיף זה, יינתן רק אם הזכות החלופית, חלק הזכות החלופית או הזכות החלופית הנוספת, לפי הענין, הם נכסים בני פחת.

**סימן ג': קיזוז הפסדים**

**קיזוז הפסד**

28. [תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשמ"ז, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשס"ו (מס' 3), התשע"ב (מס' 2), התשע"ז (מס' 8)]
  - (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.
  - (ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחרי זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח-יד, לרבות ריווח הון בעסק או במשלח-יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזז בשנה שלאחריה:
    - (1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
    - (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
    - (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).
  - (ג) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), אם ביקש זאת הנישום לא יקוזז הפסד לפי סעיף זה כנגד ריווח הון שהוא סכום אינפלציוני ולגבי יחיד, גם כנגד, רווח הון, ריבית או דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 25%.
  - (ד) הפסד שהיה לאדם במטע הדריס שניטע מורכב, בשנים החמישית והששית מתחילת שנת המס שבה ניטע, יקוזז כנגד הכנסתו מאותו מטע בלבד בשנה הששית והשביעית.
  - (ה) הפסד שהיה לאדם במטע הדריס שניטע לא מורכב, בשנים הששית והשביעית מתחילת שנת המס שבה ניטע, יקוזז כנגד הכנסתו מאותו

מטע בלבד בשנה השביעית והשמינית.

- (ו) הפסד שלא ניתן לקזזו כאמור בסעיפים קטנים (ד) ו-ו (ה) יחולו עליו הוראות סעיף קטן (ב).
- (ז) לענין הסעיפים הקטנים (ד) ו-ו (ה) יראו מטע הדרים שניטע לאחר 30 בנובמבר של כל שנה כאילו ניטע בחודש הראשון של שנת המס שלאחריה.
- (ח) הפסד שהיה לאדם מהשכרת בנין ניתן לקזזו כנגד הכנסתו מאותו בנין בשנים הבאות.
- (ט) (בוטל).
- (י) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" ו"ריווח הון" – לרבות שבח כמשמעותו לפי סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – שבח מקרקעין).

#### הפסד שהיה מחוץ לישראל

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

29. על אף האמור בסעיף 28, על הפסד שמקורו מחוץ לישראל, יחולו הוראות אלה:

- (1) (א) הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל בשנת המס ושאלו היה רווח היה חייב במס כהכנסה פסיבית, יקוזז כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל, ואולם הפסד מדמי שכירות מהשכרת בנין שמקורו בפחת, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין; לענין סעיף זה, "הכנסה פסיבית" – הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה, מדיבידנד, מדמי שכירות או מתמלוגים, שאינה הכנסה מעסק או ממשלח יד;
- (ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת המס, כאמור בפסקת משנה (א) יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד הכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה ואולם, הפסד מדמי שכירות מהשכרת בנין שמקורו בפחת, המועבר משנים קודמות, יותר בקיזוז גם כנגד רווח הון במכירת אותו בנין;
- (2) הפסד שהיה לתושב ישראל בעסק או במשלח יד, מחוץ לישראל, ושאלו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו לגביו הוראות אלה:
- (א) הפסד שהיה בשנת המס יקוזז תחילה כנגד הכנסתו החייבת לרבות רווח הון, באותה שנת מס מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל;
- (ב) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז כאמור בפסקת משנה (א), תקוזז היתרה כאמור כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל שנותרה באותה שנת מס לאחר קיזוז כאמור בפסקה (1)(א);
- (ג) נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז הפסד כאמור בפסקאות משנה (א) ו-ב, ויתרת הפסד כאמור הינה בעסק מחוץ לישראל שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל (בסעיף זה – העסק הנשלט), תקוזז, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בישראל באותה שנת מס;
- (ד) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד באותה שנה, כאמור בפסקאות משנה (א) ו-ב, ואם בחר שהוראות פסקת משנה (ג) יחולו עליו, הפסד כאמור שלא ניתן לקזזו לפי פסקאות משנה (א) עד (ג), יועבר סכום ההפסד שלא קוזז כאמור לשנים הבאות, בזו אחר זו, ויקוזז כנגד הכנסתו החייבת של הנישום, לרבות רווח הון, באותן שנות מס, מעסק או ממשלח יד מחוץ לישראל;
- (ה) על אף האמור בפסקת משנה (ד), נותרה יתרת הפסד לאחר קיזוז כאמור באותה פסקת משנה ויתרת הפסד היא מעסק נשלט, תקוזז יתרת הפסד, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסתו החייבת, לרבות רווח הון או שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, מעסק או ממשלח יד בישראל; סכום שקוזז כאמור, לא יועבר לקיזוז לשנות המס הבאות לפי הוראות פסקת משנה (ד);
- (ו) (נמחקה);
- (3) לא יותר בקיזוז הפסד שהיה לתושב ישראל מחוץ לישראל, שאילו היה רווח לא היה משולם בשלו מס בישראל;
- (4) סעיף 28(ג) יחול, בשינויים המחוייבים, גם לענין סעיף זה;
- (5) הפסד כאמור בסעיף זה, יותר בקיזוז רק אם הוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה נוצר ההפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132;
- (6) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות לענין הדרכים להוכחת הפסד.

#### סימן ד': הוראות כלליות

#### סייג לניכויים

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

30. לא יותר כל ניכוי בשל הוצאות לפי סעיפים 27-17, בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום; ובכל שאלה לענין סעיף זה יכריע המנהל; ובלבד ששום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כמונע כל אדם הרואה עצמו מקופח על-ידי החלטת המנהל מלערער עליה בהתאם לאמור בסעיפים 153-158.

#### תקנות בדבר ניכוי הוצאות

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ב]

31. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות – בין בדרך כלל ובין לסוגים של נישומים – בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסויימות לפי סעיפים 17 עד 27, ובמיוחד בדבר –
- (1) שיטת החישוב או האומדן של ההוצאות;
- (2) סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי או שיעוריהן;
- (3) התנאים להתרת ההוצאות;
- (4) דרכי הוכחת ההוצאות.

#### ניכויים שאין להתיירם

[תיקונים: התשכ"ה (מס' 2), התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), (מס' 5), (מס' 6), התשל"ט (מס' 2), התש"ם, התשמ"ב, התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ו, התשס"ד (מס' 4), (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשס"ו, התשס"ז (מס' 2), התשס"ח (מס' 6), התשס"ט (מס' 2), התשע"א (מס' 2), התשע"ב (מס' 2), התשע"ו (מס' 3), (מס' 13), התשפ"ה (מס' 4), התשפ"ז (מס' 2)]

32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

- (1) הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה

עליו; בפסקה זו -

"הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" - הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם;

"הוצאות אש"ל" - הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי;

(2) תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד;

(3) הון שניטל או סכום כסף המשמש, או נועד לשמש, הון;

(4) עלות ההשבחה;

(5) כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים;

(6) דמי שכירות ועלות תיקונים, של חצרים או של חלק מהם, ששולמו או שנגרמו שלא לשם ייצור ההכנסה;

(7) סכומים ששולמו או שיש לשלם, כמס הכנסה או כמס מקומי משלים כהגדרתו בחוק מס חברות מזערי בקבוצה רב-לאומית, התשפ"ו-2025;

(8) (בוטל);

(9) (א) (1) תשלום סכומי מענק עקב פרישה או עקב מוות הפטורים ממס לפי סעיף 9(א7) ששילמה חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם, כמשמעותה בסעיף 76, לבעל שליטה שהוא חבר בה או לאחר במקומו, בשל שנות עבודה עד שנת 1975;

(2) תשלומים לקופת גמל לקצבה, בעד מרכיב הפיצויים כהגדרתו בחוק הפיקוח על קופות גמל, ששילמה חברה כאמור בפסקת משנה (1) בשל חבר, בסכום העולה על 13,750 שקלים חדשים, ותשלומים לקרן השתלמות בסכום העולה על 4.5% ממשכורתו הקובעת של החבר;

(3) קצבה ששילמה חברה כאמור בפסקת משנה (1) למי שהיה עובד בחברה ובעל שליטה בה או לקרובו, העולה על משכורתו הממוצעת בתקופת עבודתו ומוכפלת ב-1.5% בשל כל שנת עבודה; בפסקה זו, "משכורת ממוצעת" - סך כל הכנסתו של העובד מעבודה כאמור בסעיף 2(2) במהלך כל שנות עבודתו בחברה, כשהוא מחולק בשנות עבודתו בחברה;

"משכורת קובעת" - כהגדרתה בסעיף 3(ה);

הוראות פסקאות משנה (1) ו-2(2) יחולו גם לגבי מי שטרם חלפו שנתיים מיום שחדל להיות חבר. על אף האמור בפסקה זו רשאי המנהל להורות אחרת אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות; לענין פסקה זו -

"בעל שליטה" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת מאלה:

(א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה;

(ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה או בזכות לרכוש;

(ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;

(ד) בזכות למנות מנהל;

"קרוב" - כמשמעותו בסעיף 76(ד);

"חבר" - בעל שליטה שיש לו לבדו או יחד עם בן-זוגו, או שיש לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, לפחות 5% מהון המניות שהוצא או מכוח ההצבעה או מהזכות להחזיק או לרכוש כל אחד מאלה או מהזכות לקבל רווחים; ובלבד שלא יובאו בחשבון לענין זה זכויותיו של בן-זוג שנרכשו לפני הנישואין או שנתקבלו בירושה;

(ב) האמור בפסקת משנה (א) לא יחול על סכום מענק עקב מוות הפטור ממס לפי סעיף 9(א7) או על סכום מענק עקב מוות שאינו עולה על 3,900 ש"ח לכל שנת עבודה, הכל לפי הסכום הקטן;

(10) (א) פרמיות ששילמה חברה לטובת עצמה לביטוח חייו של בעל שליטה בה כמשמעותו בפסקה (9) למעט פרמיות כאמור ששולמו לקופת גמל;

(ב) פרמיות ששילמה שותפות לטובת עצמה לביטוח חייו של שותף בה, או ששילם שותף לטובת עצמו לביטוח חייו של שותפו, כשיש למבוטח 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה;

(11) הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד; הוצאות, בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על פי סעיף 31, להחזיקת רכב שבהחזקתו של מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת הנאה מהשימוש בו לעובד פלוני; הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא יראו כהכנסת עבודה בידי העובדים;

(12) סכומים ששולמו בעד פעולה האסורה לפי סעיפים 5 ו-5 לפקודת הטלגרף האלחוטני [נוסח חדש], התשל"ב-1972;

(13) תשלומים ששולמו כתוספת לפי סעיף 179 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968;

(14) (א) הוצאה לרכישת ביטוח מפני אבדן כושר עבודה;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), היתה ההכנסה שבשלה נרכש ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, הכנסה לפי סעיף 1(2) או (2), והביטוח הוא ביטוח מועדף, יותר וניכויים בשל הוצאה לרכישת הביטוח המועדף שהיא בסכום של עד 3.5% מההכנסה לפי סעיף 1(2) או ממשכורתו של העובד, לפי הענין, שהיא הכנסה חייבת ובלבד שניכויים לפי פסקת משנה זו, לא יותרו בשל הכנסה כאמור, העולה על סכום השווה לסך כל השכר הממוצע במשק בשנת המס כשהוא מחולק ב-4.8; ואולם אם שילם המעביד בעבור עובדו לקופת גמל, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד, סכום בשיעור העולה על 4% ממשכורתו של העובד, יופחת מהשיעור הנקוב ברישה, לגבי הכנסה לפי סעיף 2(2), ההפרש שבין השיעור ששילם המעביד כאמור, לבין 4%;

לענין פסקה זו -

"ביטוח מועדף" - ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, ואם נרכש הביטוח בטרם מלאו למבוטח 60 שנים, התקיימו לגבי הביטוח גם שני אלה:

- (1) תקופת הביטוח, למעט ביטוח קבוצתי, נמשכת עד שימלאו למבוטח 60 שנים לפחות;
- (2) אם יקרה מקרה הביטוח בטרם ימלאו למבוטח 60 שנים, ישתלמו הכספים על פי הביטוח ממועד קרות מקרה הביטוח ועד תום תקופת אבדן כושר עבודתו או עד שימלאו למבוטח 60 שנים לפחות, לפי המוקדם;
- "ביטוח מפני אבדן כושר עבודה" - כהגדרתו בסעיף 3(א);
- "השכר הממוצע במשק" ו"מרכיב תגמולי המעביד" - כהגדרתם בסעיף 3(ה)2;
- "משכורת" - הכנסת עבודה למעט שווי של שימוש ברכב שהועמד לרשותו של העובד;
- "קופת גמל" - (נמחקה);

(15) הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים;

(16) תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שניתנתם מהווה עבירה לפי כל דין;

(16א) תשלומים שהוחלט שניתנתם מהווה הפרה לפי חוק לצמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018, ובשל ההפרה כאמור הוטל עיצום כספי לפי סעיף 9 לאותו חוק; התקבל ערעור שהוגש לבית המשפט על החלטה להטיל עיצום כספי כאמור, יוחזר המס ששולם ביתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו עד יום החזרתו;

(17) (א) הוצאה בשל עלות שכר שנשא בה תאגיד פיננסי, במישרין או בעקיפין, בשנת המס, בעד נושא משרה בכירה או עובד, העולה על התקרה לתשלום (בפסקה זו - ההוצאה העודפת).

(ב) חישוב עלות השכר לעניין פסקת משנה (א), לגבי נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי, יכלול את עלות השכר שנשאו בה הן התאגיד הפיננסי והן תאגידים קשורים לתאגיד הפיננסי בעד אותו נושא משרה בכירה או עובד (בפסקה זו - עלות השכר הכוללת); ההוצאה העודפת תיוחס לתאגיד הפיננסי ולתאגידים קשורים לו, בהתאם ליחס בין עלות השכר שנשא בו כל אחד מהם לעלות השכר הכוללת.

(ג) לעניין חישוב עלות השכר לפי פסקת משנה (א), יראו את ההוצאה בשל מענקי פרישה, כאילו הוצאה בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולמת ההוצאה (בפסקה זו - תקופת העבודה); עלתה ההוצאה בשל עלות השכר בגין שנת המס שקדמה למועד ההוצאה בשל מענקי פרישה על התקרה לתשלום, ייוסף לעלות השכר בשנת ההוצאה בשל עלות פרישה החלק שבו עלתה ההוצאה האמורה על התקרה לתשלום באותה שנת מס, כשהיא מוכפלת בתקופת העבודה.

(ד) הסכומים הנקובים בפסקה זו יתואמו לפי הוראות סעיף 120ב.

(ה) בפסקה זו -

"הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבלת מניות" - סך ההוצאה השנתית שיש לרשום בדוחות הכספיים בשל הענקה של מניות או זכות לקבלת מניות, לנושא משרה בכירה או לעובד, והכול בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים;

"הוצאה בשל מענקי פרישה" - הוצאה בעד תשלומי מעביד לקופת גמל כמשמעותם בסעיף 17(5) או בעד מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7);

"כללי החשבונאות המקובלים", "נושא משרה בכירה", "תאגיד פיננסי", ו"תאגיד קשור" - כהגדרתם בחוקתגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016;

"עודף עלות שכר" - הפער שבין עלות שכר לשני מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שעלות השכר עולה על שני מיליון וחצי שקלים חדשים;

"עלות שכר" - שכר, וכן כל סכום ששילם מעביד לקרן השתלמות או לקופת גמל, גם אם לפי סעיף 3 לא רואים אותו כהכנסת עבודה במועד ששולם לקרן ההשתלמות או לקופת הגמל, וכן סכום תשלום דמי ביטוח ששילם מעביד בעד עובדו לפי חוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995;

"שכר" - כל אחד מהמנויים בפסקאות (1) עד (3) שלהלן, למעט זכות לרכישת נכס כמשמעותה בסעיף 3(ט) ומניה כהגדרתה בסעיף 102, אשר ניתן לנושא משרה בכירה או לעובד בקשר עם עבודתו או כהונתו בתאגיד פיננסי, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות באמצעות חברה שבשליטתו -

(1) הכנסה כאמור בסעיף 2(2);

(2) מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 9(א7);

(3) השתכרות או רווח כמשמעותם בסעיף 12(1) ו-10;

"תקרה לתשלום"<sup>38</sup> - 2,810,280 שקלים חדשים לשנה וחלק יחסי מסכום זה בשל חלק משנה, בניכוי הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבלת מניות, ובניכוי עודף עלות שכר;

(18) הוצאה שהוציא עוסק בעד עסקה שמש התשומות ששולם בגינה לא הותר בניכוי לפי סעיף 38(א1) לחוק מס ערך מוסף; לעניין זה, "עוסק" - כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

#### סייג להתרת ניכויים והקטנת מקדמות בשל דיווח לקוי

[תיקונים: התשנ"ה, התשפ"ה (מס' 4)]

32א. (א) על אף האמור בכל דין, לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות לפי סעיף 17(ד) בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, אלא אם כן נוכח המס והועבר לפקיד השומה, וכן הוגש לפקיד השומה דו"ח שהנישום חייב בהגשתו על פי סעיפים 166 או 171, לפי הענין, שבו צוינו שמו, מענו ומספר תעודת הזהות של האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים ובחבר - בני - אדם - מספר מזהה אחר, והכל בצורה מדוייקת המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אם הנישום הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי התקיים אחד מאלה:

(1) האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים כלל את התשלומים האמורים בדוח על הכנסתו לפי סעיף 131 ושילם את סכום המס

החל בשלהם;

(2) סכום המס נוכח והועבר בהתאם לאישור פקיד שומה לפי סעיפים 166 או 171;

(3) אין חובת ניכוי במקור בשל התשלום.

#### הגבלת ניכויים, זיכויים וקיצוזים בשל פנקסים בלתי קבילים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ן (מס' 3)]

33. (א) פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו.

(ב) נישום שבשנת מס פלונית לא ניהל פנקסים קבילים לא יותר לו קיצוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס, ואם הוא חייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ופנקסיו נמצאו בלתי קבילים בנסיבות מחמירות, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיצוזים בשל חובות אבודים והפסדים ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה.

(ג) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ולא ניהלם או שניהלם אך לא ביסס את הדו"ח שלו עליהם, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיצוזים בשל פחות, ריבית, חובות אבודים והפסדים, ולא יוכר לו הפסד לאותה שנה.

(ד) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ולא ניהל פנקסים קבילים, לא יותר לו באותה שנת מס זיכוי ממס לפי סעיף 121א.

#### פרק שלישי: ניכויים, זיכויים וקיצבאות ילדים

##### הגדרות

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ד (מס' 5), התשנ"ז]

33א. בפרק זה –

"נקודת זיכוי"<sup>39</sup> – סכום של 2,904 שקלים חדשים לשנת מס, צמוד למדד כאמור בסעיף 120א, המקוזז כנגד המס לאותה שנה;

"נקודת קיצבה" – סכום השהה לסכום נקודת זיכוי כערכה ביום כ"א בטבת התשנ"ז (31 בדצמבר 1996), כשהוא מתואם לפי הוראות סעיף 120ב לענין נקודת קיצבה ומחולק בשנים עשר.

##### זיכוי לתושב ישראל

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

34. בחישוב המס של יחיד שהיה תושב ישראל בשנת המס יובאו בחשבון שתי נקודות זיכוי.

##### זיכוי לעולה

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשנ"ב (מס' 4), התשע"א (מס' 4), התשפ"ב (מס' 6)]

35.<sup>40</sup> (א) בחישוב המס של עולה יובאו בחשבון –

(1) אחד חלקי שניים עשר נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החודשים הראשונים מעלייתו לישראל;

(1א) רבע נקודת זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החודשים שלאחריהם;

(2) שישית נקודת זיכוי לכל חודש בשנים-עשר החדשים שלאחריהם;

(3) אחד חלקי שניים עשר נקודת זיכוי לכל חודש משנים-עשר החדשים שלאחריהם.

(ב) בחישוב מס של בן זוג רשום שהכנסתו החייבת כוללת הכנסה של בן זוגו שהוא עולה, והמס על הכנסתם מחושב במאוחד, יובאו בחשבון נקודות הזיכוי כאמור בסעיף קטן (א), ובלבד שאם הכנסתו של בן הזוג שאינו בן זוג רשום איננה עולה על סכום שהוא פי חמישה מסכום נקודות הזיכוי האמורות בסעיף קטן (א) ובסעיף 38, לא תיכלל הכנסת בן הזוג שאינו בן זוג רשום בחישוב הכנסתו החייבת של בן הזוג הרשום, ובחישוב המס של בן הזוג הרשום לא יובאו בחשבון נקודות הזיכוי האמורות.

(ג) הזיכוי האמור יינתן לשנת מס שכולה או מקצתה נמצאת בתקופת 54 החודשים האמורים, לפי מספר החדשים שהעולה ישב בישראל באותה שנה, ולא יינתן אלא בפעם הראשונה שנעשה לעולה; לפי בקשתו לא תובא במנין 54 החדשים תקופת היעדרות רצופה מהארץ שאיננה פחותה מששה חדשים ואיננה עולה על שלוש שנים.

(ד) בסעיף זה –

"עולה" – מי שבידו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות, התשי"ב-1950, או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון לשיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, תושב חוזר, או מי שנמנה עם סוג בני-אדם ששר האוצר קבע שדינם כדיון עולה לענין זה, אך למעט מי שאזרחותו הישראלית התבטלה על פי סעיף 10(ד) לחוק האזרחות, התשי"ב-1952;

"תושב חוזר" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל בתקופה שמיום ג' בסיוון התשע"ו (16 במאי 2010) עד יום י"ד בתשרי התשע"ג (30 בספטמבר 2012), לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות; לענין זה יראו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל שש שנים לפחות, כמי שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ג) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע –

(1) כללים למתן הזיכויים על פי סעיף קטן (א) למי שהיה בעבר בגדר "עולה";

(2) דרך כלל או במקרים מסויימים, הוראות אחרות לגבי תחילת תקופת 54 החדשים והפסקה ברציפות התקופה.

##### זיכוי בעד נסיעה למקום ההשתכרות

[תיקון התשל"ז (מס' 3)]

<sup>39</sup>. סכום "נקודת זיכוי" שבסעיף 33א מתואם לשנת 2026.

<sup>40</sup>. נוסח זה של סעיף 35 חל על מי שנעשה עולה לראשונה ביום 1.1.2022 ואילך. על מי שנעשה עולה לפני כן חל הנוסח הקודם שעל פיו יותאמו בחשבון רבע נקודת זיכוי לכל חודש ב"ש 18 החודשים הראשונים, 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש ב"ש 12 החודשים שאחריהם, ו-1/12 נקודת זיכוי לכל חודש ב"ש 12 החודשים שאחריהם. בהתאמה – בסעיפים 33(ג) ו(ה) ההתייחסות היא ל-42 חודשים ולא 54 [תיקון התשפ"ב (מס' 6)].

36. בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון  $\frac{1}{4}$  נקודת זיכוי כזיכוי נסיעה.

#### זיכוי לאשה

(תיקון התשנ"ו)

36א. בחישוב המס של אשה תובא בחשבון 0.5 נקודת זיכוי.

#### זיכוי בעד בן-זוג

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשנ"ב (מס' 4), התשס"ה (מס' 5), התשנ"ו, התשפ"ב]

37. בחישוב המס של יחיד מוטב תושב ישראל, שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי בשנת המס שכלכלת בן זוגו היתה עליו, תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת; לענין סעיף זה, "יחיד מוטב" – יחיד שהוא או שבן זוגו הגיע לגיל פרישה, או שהוא או שבן זוגו, עיוור או נכה כמשמעותם בסעיף 1.75(א) או (א)59(א).

#### זיכוי בעד בן-זוג עובד

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ד, התשס"ה (מס' 5)]

38. (א) בחישוב הכנסתו של יחיד תושב ישראל שהוא בן זוג רשום והכנסתו החייבת כוללת את הכנסת בן זוגו, והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הכנסת בן זוגו הושגה מיגיעתו האישית מעסק או משלח יד או מעבודה לרבות הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפיסקאות (1) עד (6) להגדרתה שבסעיף 1, יובאו בחשבון 0.25 נקודת זיכוי לפי סעיף 36, 1.5 נקודות זיכוי אם הם אינם זכאים לנקודת קיצבה לפי סעיף 40(א), ו-1.75 נקודות זיכוי אם הם זכאים לנקודות קיצבה כאמור, ולענין יחיד מוטב כהגדרתו בסעיף 37 תובא בחשבון גם נקודת זיכוי כאמור באותו סעיף.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אם הכנסתו של בן הזוג שאינו בן זוג רשום איננה עולה על סכום שהוא פי חמישה מסכום חלקי נקודות הזיכוי האמורות, לפי הענין, לא תיכלל הכנסתו של בן הזוג הרשום, ובחישוב המס של בן הזוג הרשום לא יובאו בחשבון חלקי נקודות הזיכוי האמורות.

#### זיכוי בעד בן-זוג עוזר

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 2), התשנ"ז, התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ד, התשס"ה (מס' 5)]

39. בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שבן זוגו היה עוזר לו, לפחות 24 שעות בכל שבוע בתוך 9 חודשים של שנת המס, בהשגת הכנסתו מעסק או ממשלח-יד, יובאו בחשבון 1.5 נקודות זיכוי אם הוא איננו זכאי לנקודת קיצבה לפי סעיף 40(א) ו-1.75 נקודת זיכוי אם הוא זכאי לנקודת קיצבה כאמור, ולענין יחיד מוטב כהגדרתו בסעיף 37 תובא בחשבון גם נקודת זיכוי כאמור באותו סעיף, ובלבד שאם הוא זכאי בשל בן זוגו, גם לזיכויים שעל פי סעיף 38, יינתנו לו הזיכויים לפי אחד משתי הסעיפים, לפי בחירתו.

#### זיכוי לחייל משוחרר

[תיקונים: התשס"ט, התשס"ז, התשס"ז (מס' 6)]

39א. בחישוב המס על הכנסתו מיגיעה אישית של חייל משוחרר תובא בחשבון חלק מנקודת זיכוי לכל חודש משלושים וששה החודשים הראשונים שלאחר החודש שבו סיים את שירותו הסדיר, כמפורט להלן:

(1)  $\frac{1}{6}$  נקודת זיכוי – אם שירת שירות סדיר של –

(א) לגבי גבר – 23 חודשים מלאים לפחות;

(ב) לגבי אישה – 22 חודשים מלאים לפחות;

(2)  $\frac{1}{12}$  נקודת זיכוי – אם שירת שירות סדיר של פחות מ–

(א) לגבי גבר – 23 חודשים מלאים;

(ב) לגבי אישה – 22 חודשים מלאים;

לענין זה, "חייל משוחרר" ו"שירות סדיר" – כהגדרתם בחוק קליטת חיילים משוחררים, התשנ"ד-1994.

#### זיכוי בעד שירות מילואים כלוחם

(תיקון התשפ"ו)

39ב.<sup>41</sup> (א) בחישוב המס לשנת המס של יחיד ששירת שירות מילואים כלוחם בשנת המס שקדמה לה (להלן – שנת המס הקודמת), יובאו בחשבון נקודות זיכוי כמפורט להלן:

(1) חצי נקודת זיכוי – אם שירת שירות מילואים כלוחם בין 30 ל-39 ימים בשנת המס הקודמת;

(2) שלושת-רבעי נקודת זיכוי – אם שירת שירות מילואים כלוחם בין 40 ל-49 ימים בשנת המס הקודמת;

(3) נקודת זיכוי אחת – אם שירת שירות מילואים כלוחם 50 ימים ומעלה בשנת המס הקודמת;

(4) תוספת רבע נקודת זיכוי בעד כל חמישה ימים נוספים ששירת שירות מילואים כלוחם מעבר ל-50 הימים האמורים בפסקה (3), ובלבד שסך נקודות הזיכוי לפי סעיף זה לא יעלה על 4 נקודות זיכוי.

(ב) בסעיף זה –

"לוחם" – לפי פקודות הצבא כהגדרתן בחוק השיפוט הצבאי, התשט"ו-1955;

"שירות מילואים" – כהגדרתו בחוק שירות המילואים, התשס"ח-2008.

#### נקודות קיצבה וזיכוי בעד ילדים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשנ"ג, התשנ"ד (מס' 5), התשנ"ה (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ד (מס' 5), התשנ"ז, התשס"ה (מס' 5), התשס"ט (מס' 2), התשפ"ב (מס' 2), התשפ"ז (מס' 6), התשפ"ח (מס' 4), התשפ"ב (מס' 4), התשפ"ג (מס' 2), (מס' 3א), התשפ"ד (מס' 3)]

40. (א) יחיד תושב ישראל זכאי לנקודות קיצבה בשל כל אחד מילדיו קבוע בסעיף 109 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968; תשלום נקודות הקיצבה ייעשה בידי המוסד לביטוח לאומי לפי חוק הביטוח הלאומי.

(ב) (1) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא הורה במשפחה חד-הורית שהיו לו ילדים שבשנת המס טרם מלאו להם תשע-עשרה שנה

<sup>41</sup> תחילת תוקפו של סעיף 39 ביום 1.1.26. עפ"י תיקון התשפ"ו, הנוסח הנ"ל של סעיף 39 חל בשנים 2026 ו-2027. החל ב-1.1.28 במקום פסקאות (1) – (4) בס"ק (א), יבוא:

(1) שלושת-רבעי נקודת זיכוי – אם שירת שירות מילואים כלוחם 20 ימים ומעלה בשנת המס הקודמת;

(2) תוספת רבע נקודת זיכוי בעד כל חמישה ימים נוספים ששירת שירות מילואים כלוחם מעבר ל-20 הימים האמורים בפסקה (1), ובלבד שסך נקודות הזיכוי לפי סעיף זה לא יעלה על 4 נקודות זיכוי.

ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודות זיכוי לפי סעיף 37, יובאו בחשבון, בנוסף לנקודות הקיצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו, 2.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת לידתו ו-0.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת בגרותו, 4.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שנתיים, 3.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים, 2.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנות המס שבהן מלאו לו ארבע שנים וחמש שנים ושתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו.

(א1) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא אב לילד במשפחה חד-הורית ואינו זכאי לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), יובאו בחשבון, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, בשל כל ילד כאמור, נקודות זיכוי כמפורט להלן, ואולם אם אמו של הילד במשפחה חד-הורית היא תושבת ישראל ואינה זכאית, בשל אותו ילד, לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), יובאו בחשבון נקודות הזיכוי לפי פסקת משנה זו, כנגד הכנסתה מיגיעה אישית, ולא כנגד הכנסתו של האב:

(א) 2.5 נקודות זיכוי בשנת לידתו של הילד;

(ב) 4.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שנתיים, 3.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים ו-2.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנות המס שבהן מלאו לו ארבע שנים וחמש שנים;

(ג) נקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו.

(א1) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(א1), אמו של ילד תהיה זכאית לבחור אם נקודת זיכוי אחת מתוך נקודות הזיכוי שלהן היא זכאית כאמור באותן פסקאות, לפי העניין, בשנת הלידה, תובא בחשבון בשנת המס שבה נולד הילד או בשנת המס שלאחריה;

(ב1) במשפחה חד-הורית שבה ילד להורה אחד ואותו הורה זכאי לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), תובא בחשבון כנגד הכנסתו מיגיעה אישית של אותו הורה, נקודת זיכוי אחת נוספת; וכן יובאו בחשבון כנגד הכנסתו של ההורה כאמור, על אף הוראות פסקה (א1), גם נקודות הזיכוי לפי אותה פסקה;

(2) הורים החיים בנפרד יקבל ההורה הזכאי לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), נקודת זיכוי אחת נוספת ואם כלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יקבל ההורה שאינו זכאי לנקודות זיכוי על פי פסקה (1) נקודת זיכוי אחת או חלק ממנה לפי חלקו בהוצאות הכלכלה.

(3) לענין סעיף קטן זה -

"ילד להורה אחד" - ילד שבשנת המס טרם מלאו לו תשע עשרה שנים ואחד מהוריו נפטר בשנת המס או קודם לכן או שהוא רשום במרשם האוכלוסין בלא פרטי אחד ההורים;

"פעוט" - (נמחקה);

"שנת לידה" - שנת המס שבה נולד הילד;

"שנת בגרות" - שנת המס שבה מלאו לילד שמונה עשרה שנים.

(ג) <sup>42</sup> (בוטל).

#### נקודת זיכוי לגרוש שנשא אשה אחרת

[תיקונים: התשל"ז, התשמ"ח (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4)]

440. בחישוב המס של גרוש שהוא או בן זוגו משלם מזונות לבן זוגו לשעבר, והוא נשוי לבן-זוג אחר, תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת.

#### נקודת זיכוי לנער

[תיקונים: התשמ"א (מס' 6), התשנ"ב (מס' 4)]

440. בחישוב המס של יחיד שמלאו לו או לבן-זוגו 16 שנים אך לא 18 שנים תובא בחשבון נקודת זיכוי.

#### נקודות זיכוי ליחיד שסיים לימודים לתואר אקדמי

[תיקונים: התשמ"ה (מס' 8), התשס"ז (מס' 5), התשע"ב (מס' 4), התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 3), התשע"ח (מס' 4)]

440. (א) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל (בסעיף זה - יחיד) תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת אם הוא זכאי לקבל תואר אקדמי ראשון ומחצית נקודת זיכוי אם הוא זכאי לקבל תואר אקדמי שני, ממוסד להשכלה גבוהה.

(ב) נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה, לפי הענין, תובא בחשבון במספר שנות מס שהן כמספר שנות לימודיו האקדמיות, ובלבד שתובא בחשבון בלא יותר משלוש שנות מס עבור לימודי תואר אקדמי ראשון ובלא יותר משתי שנות מס עבור לימודי תואר אקדמי שני.

(ג) נקודת זיכוי אחת כאמור בסעיף זה עבור לימודי תואר אקדמי ראשון תובא בחשבון החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר אקדמי ראשון, ומחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה בעבור לימודי תואר אקדמי שני - החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר אקדמי שני.

(1) על אף האמור בסעיף קטן (ג), יחיד זכאי לקבל תואר אקדמי ראשון או שני בתחום עיסוק שנדרשת בו התמחות והשלמתו היא תנאי להתמחות, זכאי לבחור אם נקודות זיכוי כאמור בסעיף קטן (א) יובאו בחשבון החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי האמור או החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה סיים את התמחותו, ובלבד שתקופת ההתמחות תחל לא יאוחר משנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי האמור.

(ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) -

(1) היה היחיד זכאי לקבל תואר אקדמי שלישי ברפואה או ברפואת שיניים תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת, בשלוש שנות מס, ומחצית נקודת זיכוי, בשתי שנות מס, החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר האקדמי השלישי;

(2) למד היחיד במסלול לימודים ישיר לתואר אקדמי שלישי תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת עבור לימודי תואר ראשון, החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר הראשון, ובמספר שנות מס כאמור בסעיף קטן (ב) לענין לימודי תואר אקדמי ראשון; כמו כן, תובא בחשבון מחצית נקודת זיכוי, למשך שתי שנות מס, החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו לתואר אקדמי שלישי.

(ה) נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה, לפי הענין, תובא בחשבון עבור לימודים לתואר אקדמי ראשון אחד או לתואר

<sup>42</sup>. תוקפו של ס"ק 440 (ג) מיום 1.1.2022 עד יום 31.12.2023 [תיקון התשפ"ב (מס' 4) והתשפ"ג (מס' 2)].

אקדמי שני אחד, בלבד, ולאחר שהיחיד המציא לפקיד השומה אישור על סיום לימודיו וזכאותו לתואר כאמור.  
(ו) בסעיף זה -

"חוק המועצה" - חוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958;  
"מוסד להשכלה גבוהה" - כמשמעותו בחוק המועצה;  
"תואר אקדמי" - תואר מוכר כמשמעותו לפי חוק המועצה.

#### נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ו, התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 3), התשע"ז (מס' 2), התשע"ח (מס' 4)]

440. (א) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון נקודת זיכוי אחת אם סיים לימודי מקצוע והיה זכאי לתעודת מקצוע, ובלבד שהמציא לפקיד השומה אישור על סיום לימודיו וזכאותו לתעודת מקצוע כאמור.

(ב) נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה תובא בחשבון במספר שנות מס כמספר שנות לימודי המקצוע, ובלבד שתובא בחשבון בלא יותר משלוש שנות מס.

(ג) נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה תובא בחשבון החל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה הסתיימו לימודיו.

(ד) בסעיף זה -

"לימודי מקצוע" - לימודים לרכישת מקצוע מסוים, בהיקף שעות לימוד הזהה ל-1700 שעות לימוד הנהוגות במוסד להשכלה גבוהה, כהגדרתו בסעיף 440, לפחות;

"תעודת מקצוע" - תעודה הניתנת בסיום לימודי מקצוע, המוכרת על ידי משרד ממשלתי.

#### מניעת כפל

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ז (מס' 5), התשע"ז (מס' 2)]

440. יחיד שמתקיימים בו התנאים הקבועים בסעיף 440 ובסעיף 440, יהיה זכאי לבחור אם יובאו בחשבון בחישוב המס שלו נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי, לפי הענין, לפי סעיף 440 או נקודת זיכוי לפי סעיף 440.

#### נקודת זיכוי לאדם שחזר לעבודה

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

440. (ב) (בוטל).

#### בן זוג שהיה נשוי חלק מהשנה

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

441. בן זוג שאיננו בן זוג רשום שהיה נשוי בחלק משנת המס יהא זכאי, לענין חישוב המס שהוא חייב בו -

(1) בעד תקופה שבה לא היה נשוי - ל-1/12 מנקודות הזיכוי לפי סעיפים 34, 36, 40(ב) ו-440 כפול במספר החדשים בשנת המס שבהם לא היה נשוי;

(2) בעד התקופה שבה היה נשוי - ל-1/12 מנקודות הזיכוי לפי סעיף 66 כפול במספר החדשים בשנת המס שבהם היה נשוי.

#### דיווח לכנסת

[תיקון התשע"ח (מס' 4)]

441. בתקופה החל ביום תחילתו של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2019), התשע"ח-2018, יבחנו המנהל הכללי במשרד האוצר והמנהל, תוך היוועצות עם גורמים שונים באקדמיה, את מתן נקודות הזיכוי לתא המשפחתי, בהתאם לניסיון שנצבר בישראל ובעולם, וידווחו לוועדת הכספים של הכנסת על ממצאיהם לא יאוחר מיום כ"ז בסיון התשע"ט (30 ביוני 2019).

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

442. (בוטל).

[תיקון התשמ"ד (מס' 2)]

443. (בוטל).

#### זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד

[תיקונים: התש"ן (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ה (מס' 7), התשע"ז (מס' 3)]

444. בחישוב הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל ששילם בשנת המס בעד החזקתם במוסד מיוחד של ילד, בן זוג או הורה משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם, וכן בשל החזקת ילד עם מוגבלות שכלית-תפתחותית במוסד מיוחד, יותר לו זיכוי ממס של 35% מאותו חלק מהסכומים שהוא או בן זוגו שילם העולה על 12.5% מהכנסתו החייבת. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות תנאים לזכאות לזיכוי ממס על פי סעיף זה.

#### זיכוי בעד נטולי יכולת

[תיקונים: התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), התשל"ט (מס' 2), התשמ"ח (מס' 3), התשנ"ה (מס' 7), התשס"ג, התשע"ז (מס' 3)]

445. (א) יחיד תושב ישראל שהיה לו בשנת המס ילד משותק, ילד עיוור או ילד עם מוגבלות שכלית-תפתחותית או שהיה לבן זוגו ילד כאמור, יובאו בחשבון בחישוב המס שלו או של בן זוגו שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד כאמור.

(ב) (בוטל).

(ג) יחיד יהיה זכאי לנקודות הזיכוי על פי סעיף קטן (א) רק אם לא קיבל זיכוי ממס עבור אותו ילד על פי סעיף 44.

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע תנאים לזכאות לנקודות זיכוי על פי סעיף זה.

#### זיכוי בעד דמי ביטוח ותגמולים

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשל"ט (מס' 2), התשמ"ז (מס' 2), התשמ"ד (מס' 4), (מס' 5א), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשס"ז (מס' 2), התשס"ח (מס' 6), התש"ע (מס' 3), התשע"ז

445.א (א) יחיד יזוכה ממס ב-25% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס -

(1) לביטוח חיייו או חיי בן-זוגו בחברת ביטוח אם הוא תושב ישראל;

(2) (נמחקה);

(ב) יחיד יזוכה ממס ב-35% מן הסכומים ששילמו הוא או בן-זוגו בשנת המס לקופת הגמל לקיצבה, או ששילמו כאמור למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר, לשם שמירת זכות הפנסיה שלו או של בן-זוגו או ששילמו כאמור לביטוח קצבת שאירים.

(1ב) עמית מוטב יזוכה ממס כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) גם בשל סכומים ששילם לביטוח חיי ילדו בחברת ביטוח, לקופת גמל לטובת ילדו או לשם שמירת זכויות הפנסיה של ילדו, בכפוף לתנאים האמורים באותם סעיפים קטנים, לפי הענין, ובלבד שגילו של אותו ילד, בשנת המס, היה 18 שנים ומעלה.

(ג) בסעיף זה -

"ביטוח חיים" - ביטוח מפני הסיכון למקרה מוות של המבוטח, בלא מרכיב החיסכון שאינו כולל תשלומי פנסיה לשאירים;  
"ביטוח קצבת שאירים" - ביטוח מפני הסיכון למקרה מוות של המבוטח, בלא מרכיב החיסכון, הכולל תשלומי פנסיה לשאירים;  
"הכנסה מבוטחת", "הכנסה מזכה" ו"עמית מוטב" - כהגדרתם בסעיף 47;

"פנסיה מקיפה" - (נמחקה).

(ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), הסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי ליחיד שאינו עמית מוטב בעד סכומים ששולמו כאמור באותם סעיפים קטנים, לא יעלה על הגבוה מבין הסכומים המפורטים להלן:

(1)<sup>44</sup> סכום של 2,268 שקלים חדשים;

(2) הסכום הנמוך מבין אלה:

(א) כלל הסכומים ששולמו כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב);

(ב) (1) לענין יחיד שלא היתה לו בשנת המס הכנסת עבודה - 5% מהכנסתו המזכה, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו המזכה של היחיד.

(2) לענין יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסת עבודה - 7% מהכנסתו המזכה, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו המזכה של היחיד, ושהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סך הסכומים ששולמו לביטוח חיים כאמור בסעיף קטן (א)1, לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) ובשל הכנסה שאינה מעבודה, לא יעלה על 5% מהכנסתו המזכה של היחיד.

(ה) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ב)1, הסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי לעמית מוטב בעד סכומים ששולמו כאמור באותם סעיפים קטנים, לא יעלה על הגבוה מבין הסכומים המפורטים להלן:

(1) הסכום האמור בסעיף קטן (ד)1;

(2) הסכום הנמוך מבין אלה:

(א) כלל הסכומים ששולמו כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ב)1;

(ב) (1) לענין עמית מוטב שלא היתה לו בשנת המס הכנסה מבוטחת - 5% מהכנסתו החייבת עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)1 לשנה ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו המזכה של העמית המוטב;

(2) לענין עמית מוטב שהיתה לו בשנת המס הכנסה מבוטחת - הסכום המתקבל מצירוף הסכומים המפורטים להלן:

(א) 7% מהכנסתו המזכה שהיא הכנסה מבוטחת, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו כאמור, ושהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סך הסכומים ששולמו לביטוח חיים לפי סעיפים קטנים (א)1 ו-(ב)1, ולביטוח קצבת שאירים לפי סעיף קטן (ב) לא יעלה על 5% מהכנסתו כאמור;

(ב) 5% מהכנסתו החייבת שאינה הכנסה מבוטחת, עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)1 לשנה, בניכוי סכום כאמור בפסקה (1) לאותה הגדרה או סכום הכנסתו המבוטחת, לפי הנמוך מביניהם ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו החייבת שאינה הכנסה מבוטחת.

(ו) יחיד שלא נוכח לו סכומים בעד רכישת ביטוח מועדף מפני אבדן כושר עבודה לפי סעיף 32(14)ב, יזוכה ממס בשיעור של 35% מן הסכומים שהפקיד לקופת גמל לקצבה בעבור עצמו כעמית עצמאי ולא זוכה בשלחם ממס לפי סעיף קטן (ב), עד לשיעור של 0.5% מהכנסתו מעסק או ממשלח יד עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)1 בניכוי הכנסתו המבוטחת.

[תיקון התש"ן (מס' 3)]

445.ב (בוטל).

#### תרומה למוסד ציבורי

[תיקונים: התשמ"ד (מס' 8), התש"ן, התשנ"ב (מס' 3), התשנ"ג (מס' 3), התשנ"ד, התשס"א (מס' 1א), התשס"ב, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשס"ז (מס' 3), התשע"ב (מס' 9), התשע"ז (מס' 2)]

46. (א) אדם שתורם בשנת מס פלונית סכום העולה על 207 שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29) שקבע לענין זה שר האוצר<sup>46</sup> באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה - אם הוא יחיד, ובשיעור

<sup>44</sup> הסכום הנקוב בסעיף 445א(1) מתואם לשנת 2026.

<sup>45</sup> הסכומים הנקובים בסעיף 46(א) מתואמים לשנת 2026.

<sup>46</sup> השר אצל סמכותו לפי סעיף 46 - למנהל רשות המסים ("פ" 6890, התשע"ה, עמ' 2).

הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה - אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלוניית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה או על 10,354,816 שקלים חדשים, לפי הנמוך שביניהם (להלן - התקרה לזיכוי); סכום העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף זה בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי.

(1א) מוסד ציבורי כאמור בסעיף קטן (א) שלא הגיש שני דוחות שנתיים ברציפות, או שמן הדוחות שהגיש עולה כי אינו מנהל פנקסים כדין או שחלק מהותי מפעילותו אינו להשגת המטרה הציבורית, רשאי שר האוצר לבטל את קביעתו לענין סעיף קטן (א).

(2א) חידושה של קביעה שבוטלה לפי סעיף קטן (1א) טעון אישורה של ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) (בוטל).

(ג) בסעיף זה, "קרן לאומית" - הסוכנות היהודית לא"י, ההסתדרות הציונית העולמית, המגבית המאוחדת לישראל והקרן הקיימת לישראל.

(ד) (1) נקבעו פנקסיו של מוסד ציבורי כבלתי קבילים קביעה שאינה ניתנת לערר או לערעור, רשאי המנהל לבטל את הקביעה שלפי סעיף קטן (א) מאותו יום ואילך.

(2) המוסד יודיע לציבור על ביטול כאמור, בדרך ובמועד שקבע המנהל.

#### תקרה כוללת להטבות מס לתרומות ולמו"א

[תיקונים: התשמ"ד (מס' 8), התשנ"ד]

46א. על אף האמור בכל דין, הסכום הכולל שבשלו יותר בשנת מס פלוניית זיכוי בשל תרומות על פי סעיף 46 וניכוי בשל השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר על פי סעיף 20א ועל פי חוק מס הכנסה (הטבות להשקעה בניירות ערך שתמורתם נועדה למחקר מדעי), התשמ"ד-1983 לא יעלה על 50% מהכנסתו החייבת של נישום באותה שנה; לענין זה, "הכנסה חייבת" - לפני הניכוי בשל השתתפות במחקר ופיתוח.

#### זיכוי בשל תרומה - תוספת לבסיס המקדמות

[תיקון התשמ"ד (מס' 8)]

46ב. סכום המס שאדם הופטר מתשלומו בשל הזיכוי בעד תרומות לפי סעיף 46 ולפי כל דין אחר, ייוסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175.

#### ניכוי תשלומים בעד תגמולים או קיצבה

[תיקונים: התשל"ג (מס' 2), התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), (מס' 5), (מס' 6), התש"ם, התש"ז, התש"ס"ד (מס' 4), התש"ס"ה (מס' 4), (מס' 9), התש"ז (מס' 2), התש"ע (מס' 3), התשע"ו (מס' 3)]

47.47 (א) בסעיף זה -

(1) "הכנסה מזכה" - סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א, כמפורט להלן, לפי הענין:

(1) לגבי יחיד שהיתה לו רק הכנסת עבודה - עד לסכום של 116,400 שקלים חדשים לשנה;

(2) לגבי יחיד שלא היתה לו הכנסת עבודה - עד לסכום של 164,400 שקלים חדשים לשנה;

(3) לגבי יחיד שהיו לו הכנסת עבודה והכנסה שאינה הכנסת עבודה, בשל הכנסת עבודה - עד לסכום האמור בפסקה (1) ובשל הכנסה שאינה הכנסת עבודה - עד לסכום האמור בפסקה (2) בניכוי הכנסת העבודה שלו, או בניכוי הסכום האמור בפסקה (1), לפי הנמוך מביניהם, ובלבד שתובא בחשבון, תחילה, הכנסת העבודה שלו;

(2) (נמחקה);

(3) "הכנסה לעמית עצמאי" - סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א עד לסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה, בניכוי הכנסתו המבוטחת;

(4) "הכנסה מבוטחת" - הכנסת עבודה שבשלה שילם מעביד בעד עובדו, בשנת המס, סכומים לקופת גמל לקצבה, וכן הכנסת עבודה שבשלה זכאי העובד לקצבה על פי דין או חוזה;

(5) "הכנסה נוספת" - הסכום הנמוך מבין אלה:

(1) סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א שאינה הכנסה מבוטחת, עד לסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה;

(2) סך כל הכנסתו החייבת של יחיד לפני הניכוי על פי סעיף זה ועל פי סעיף 47א עד לסכום השווה לשתי פעמים וחצי הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" לשנה, בניכוי הכנסתו המבוטחת או הסכום האמור בפסקה (1) לאותה הגדרה, לפי הגבוה מביניהם;

(6) (נמחקה);

(7) "עמית מוטב" - יחיד שבשל הכנסתו שולמו בעדו, בשנת המס, סכומים לקופת גמל לקצבה, בסכום שלא פחת מ-16% מסך כל השכר הממוצע במשק באותה שנת מס;

(8) "השכר הממוצע במשק" - בהגדרתו בסעיף 3(ה3);

(ב) יחיד שאינו עמית מוטב, שבשנת המס שילמו הוא או בן זוגו סכומים לקופת גמל לקצבה בלבד, לטובת אחד מהם, והכל גם אם ציווה שלאחר מותו תועבר זכותו לטובת מוסד שהוכר כמוסד ציבורי לענין סעיף 29(2), או ששילמו כאמור למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר, לשם שמירת זכות הפנסיה של אחד מהם יותר ניכוי הסכומים ששולמו כאמור ובלבד שהניכוי לא יעלה על -

(1) 7% מהכנסתו המזכה שאיננה הכנסת עבודה; ואולם אם שילם סכום העולה על 12% מהכנסתו כאמור, יותר לו, בשל החלק העולה על 12% כאמור, ניכוי נוסף עד ל-4% מאותה הכנסה;

(2) הסכום הנמוך מבין אלה:

(א) 5% מהכנסתו המזכה שהיא הכנסת עבודה שאינה הכנסה מבוטחת;

(ב) 5% מהכנסתו החייבת שהיא הכנסת עבודה עד לסכום השווה לשתי פעמים וחצי הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה"

לשנה, בניכוי הכנסתו המבוטחת.

(1) לעמית מוטב שבשנת המס שילמו הוא או בן זוגו סכומים לקופת גמל לקצבה לטובת העמית המוטב, ולעמית מוטב שבשנת המס שילמו סכומים כאמור לטובת ילדו שגילו, בשנת המס, 18 שנים ומעלה, יותר ניכוי הסכומים ששולמו כאמור, ובלבד שהניכוי לא יעלה על אלה, לפי הענין:

(1) בשל סכומים ששולמו כאמור - 11% מההכנסה לעמית עצמאי;

(2) בשל סכומים ששולמו כאמור וששולם לא הותר ניכוי לפי פסקה (1) - 7% מההכנסה הנוספת; ואולם אם הסכומים ששולמו כאמור עולים על 12% מהכנסתו הנוספת, יותר לו בשל החלק העולה על 12% כאמור, ניכוי נוסף שלא יעלה על 4% מההכנסה הנוספת, והכל בלבד שלא יינתן ניכוי לפי פסקה זו בשל סכומים שהופקדו בעד העמית המוטב שסכומם אינו עולה על 16% מהשכר הממוצע במשק.

(2ב) סכום שנוכה לפי סעיף קטן (ב), לא יהיה ניתן לנכותו לפי סעיף קטן (1ב), ולהיפך.

(ג) סכום שנוכה לפי סעיף קטן (ב) או (1ב) לא יובא בחשבון לצורך סעיף 45א.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע ניכויים בשיעורים גבוהים מהאמורים בסעיף קטן (ב) לסוג מסויים של בני אדם ובתנאים בסייגים שיקבע.

#### ניכוי בשל תשלומי ביטוח לאומי ומס מקביל

[תיקונים: התש"ן (מס' 3), התשנ"ו (מס' 3), התשנ"ז, התשפ"ג (מס' 3)]

47א. (א) יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968 (להלן - חוק הביטוח), ומס מקביל לפי חוק מס מקביל, התשל"ג-1973 (להלן - מס מקביל), בשל הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם, למעט תוספת לפי סעיף 179א(1) לחוק הביטוח, ובלבד שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת שלפני הניכוי.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם לגבי יחיד שמעבידו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו או בתשלום דמי ביטוח לאומי בעדו והוא חייב בתשלומם לגבי הכנסת העבודה שלו.

(1)48 על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), קיבל יחיד בשנת מס מסוימת החזר מהמוסד לביטוח לאומי בשל תשלום ביתר של דמי ביטוח ששילם בשנת מס קודמת, כאמור בסעיף 362 לחוק הביטוח (בסעיף קטן זה - החזר), יותר לו ניכוי של 52% מסכום דמי הביטוח ששילם בשנת המס המסוימת לאחר שהופחת מהם סכום החזר שקיבל באותה השנה; עלה סכום החזר שקיבל יחיד בשנת מס מסוימת על סכום דמי הביטוח ששילם באותה שנת מס, יראו 52% מההפרש, לענין פקודה זו, כהשתכרות או כרווח מעסק או ממשלח יד של מי שקיבל אותם, בעת שקיבל אותם; לענין זה, "סכום החזר" - למעט תוספת ששולמה לפי סעיף 362 לחוק הביטוח.

(ג) יחיד שמעבידו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו וגם הוא עצמו אינו חייב בתשלום מס מקביל, וכן יחיד אחר הפטור מתשלום מס מקביל, יותר לו ניכוי של 52% מהסכומים ששילם בעד ביטוח רפואי שאינו ביטוח רפואת שיניים, לגוף שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר הבריאות, עד לסכום המס המקביל שהיה חל לגביו אילו היה חייב בתשלום.

(ד) הוראות סעיף זה לענין חוק מס מקביל יחולו רק בעד התקופה המסתיימת ביום כ"א בטבת התשנ"ז (31 בדצמבר 1996).

[תיקון התש"ן (מס' 3)]

47ב. (בוטל).

#### שכר והחזר הוצאות ששולמו ליועץ פנסיוני כתשלומים לקופת גמל

[תיקונים: התשס"ה (מס' 9), התשע"א (מס' 6)]

47ג. (א) שר האוצר רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו, לענין סעיפים (3)א, (5)א, 45א ו-47, שכר והחזר הוצאות ששולמו ליועץ פנסיוני, כתשלומים ששולמו לקופת גמל; קבע שר האוצר כאמור, יחולו התנאים, התקרות, והמגבלות הקבועים בסעיפים האמורים, בשינויים המחויבים, על שכר והחזר הוצאות ששולמו כאמור.

(ב) בסעיף זה, "יועץ פנסיוני" - כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ייעוץ, שיווק ומערכת סליקה פנסיוניים), התשס"ה-2005.

#### זיכויים לתושבי האזור

[תיקון התשנ"ה (מס' 3)]

48. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בצו כי הוראות סעיפים 34, 36 ו-37, כולן או מקצתן, יחולו, בשינויים המחויבים, גם לגבי תושבי אזור שאינם אזרחים ישראלים, כולם או חלקם, כאילו היו תושבי ישראל; לענין זה, "אזור", "תושב אזור" ו"אזרחי ישראל" - כהגדרתם בסעיף 3א.

#### זיכויים לעובד זר

[תיקון התשס"ג]

48א. שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לענין זיכויים, כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע; לענין זה, "עובד זר" - כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו.

#### חלק ד': חישוב ההכנסה במקרים מיוחדים

##### פרק ראשון: חברות ביטוח

#### חברת ביטוח כללי

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

49. (א) על אף האמור בפקודה זו, חברה העוסקת בביטוח כללי, בין שהשתכרויותיה או רווחיה נובעים כולם מישראל ובין שמקצתם מישראל ומקצתם מחוץ-לארץ, יהיו השתכרויותיה או רווחיה הטעונים מס נקבעים בדרך זו:

(1) מסך כלהפרמיות ברוטו והריבית וכלהכנסה אחרת שקיבלה או שהיא עשויה לקבל בישראל לניכוסה הכלהפרמיות שהחזירה למבוטחים וששילמה בעד ביטוח משנה;

- (2) היתרה שנתקבלה כאמור תנוכה ממנה עתודה לסיכונים שלא חלפו בסוף שנת המס, מחושבת לפי התאחוז המקובל באותה חברה לסיכונים אלה לגבי כלל עסקיה, ותיוסוף עליה העתודה, מחושבת כאמור לסיכונים שלא חלפו בתחילת שנת המס, ובלבד שהתאחוז המקובל לא יעלה על התאחוז שהוא סביר ומתאים בכל מקרה ומקרה;
- (3) מן הסכום נטו שנתקבל לפי פיסקה (2) ינוכו -
- (א) סכום ההפסדים למעשה, פחות הסכום שנגבה בשל הפסדים אלה על פי ביטוח משנה;
- (ב) הוצאות הנהלה וסוכנות בישראל;
- (ג) חלק יחסי הוגן מהוצאות המשרד הראשי הנמצא בחוץ-לארץ.
- (ב) הפסיקה החברה למעשה, בתקופה מסוימת שבתוך שנת המס או בשנה שלפניה, את עסקיה בישראל בסוג פלוני של ביטוח, לא תנוכה עתודה לאותו ביטוח.

#### חברת ביטוח חיים

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 5)]

50. על אף האמור בפקודה זו, חברה העוסקת בביטוח חיים בלבד או בנוסף על ביטוח כללי (להלן - חברת ביטוח חיים) רואים את רווחיה מעסקי ביטוח חיים כשווים לסכום הרווחים כשהם מחושבים לפי סעיף 49, אגב קביעת העתודות לפי חישוב אקטוארי ובשינויים המחוייבים לפי העניין, ובלבד שלא יותרו עתודות בסכום העולה על סכום העתודות המחושבים לפי בסיס החישוב האקטוארי שהוא סביר ומתאים בכל מקרה ומקרה.

#### הוצאותיה של חברת ביטוח חיים

51. הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חוזה לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו כהוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו ליכותו של הסוכן, בין אם החברה זקפה הוצאות אלה בחשבון ריווח והפסד שלה לחובת אותה שנה ובין אם לאו.

#### חברת ביטוח חיים המקבלת פרמיות מחוץ-לארץ

52. חברת ביטוח חיים שקיבלה רוב הפרמיות מחוץ-לארץ, רואים כרווחיה חלק יחסי מכלל הכנסותיה מהשקעות, שהוא כיחס שבין סכום הפרמיות שקיבלה בישראל לבין סך כל הפרמיות שקיבלה, או את הכנסתה למעשה מהשקעות בישראל, הכל לפי הסכום הגדול יותר, לאחר שנוכו מסכום הרווחים הוצאות הסניף או הסוכנות בישראל וחלק יחסי הוגן של הוצאות המשרד הראשי של החברה הנמצא בחוץ-לארץ.

#### מבטח-חוץ שקיבל פרמיות מביטוח בישראל

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

53. אדם שאינו תושב ישראל העוסק בעסקי ביטוח ושולמו לו פרמיות בקשר לביטוח נכסים בישראל, או בקשר לביטוח מפני מקרה העשוי לקרות בישראל בלבד, או ששולמו ע"י מבוטחים שהם תושבי ישראל, שלא באמצעות סניף או מורשה בישראל שהורשו להוציא פוליסות בשמה - רואים אותו כאילו השיג רווחים בישראל מאותם עסקי ביטוח, ואת סכום רווחיו כשווה ל-10% מהסכום הכולל של הפרמיות ששולמו לו כאמור; אולם אם הגיש האדם לפקיד השומה דו"ח של רווחיו מן העסקים האמורים והדו"ח מניח את דעתו של המנהל, יחושבו רווחים אלה בהתאם להוראות סעיפים 49 או 52-50, הכל לפי העניין.

[תיקון התשפ"ד (מס' 5)]

#### פרק ראשון 1: הפקדות לעצמאים המשרתים בשירות מילואים ולבני זוגם

##### מילואים ולבני זוגם הארכת תקופה לעניין הפקדות לקרן השתלמות ולקופת גמל לקצבה לעצמאי המשרת בשירות מילואים ולבן זוגו

[תיקון התשפ"ד (מס' 5)]

53א. על אף האמור בפקודה זו, לעניין סעיפים 9(ב16), 17(א5), 45(א) ו-47, יחיד שהוא או בן זוגו שירת בשירות מילואים בתקופה שתחילתה ביום כ"ב בתשרי התשפ"ד (7 באוקטובר 2023) וסופה ביום י"ט בטבת התשפ"ד (31 בדצמבר 2023), ויש לו הכנסה מעסק או ממשלח יד, ששילם בשנת המס 2024 בעבור עצמו כעמית עצמאי לקרן השתלמות לעצמאים או לקופת גמל לקצבה, רשאי לבקש מגוף מוסדי כי יראו סכומים ששילם כאמור, כולם או חלקם, כאילו שולמו בשנת המס 2023; לעניין סעיף 9(ב16) יראו את מועד התשלום הראשון ביום כ"ב בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024); בסעיף זה -

"בן זוג" - כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

"גוף מוסדי" - כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981;

"קרן השתלמות לעצמאים" - כהגדרתה בסעיף 17(א5);

"שירות מילואים" - כהגדרתו בחוק שירות המילואים, התשס"ח-2008.

[תיקון התשע"ז (מס' 2)]

#### פרק שני: גופים שיתופיים

[תיקון התשע"ז (מס' 2)]

##### סימן א': קיבוצים שיתופיים או מתחדשים

#### הגדרות

[תיקון התשע"ז (מס' 2)]

54. (א) בסימן זה -

"חבר" - לעניין קיבוץ שיתופי - יחיד, שעל פי תקנון הקיבוץ חלו לגביו חובות וזכויות חבר קיבוץ, בגמר שנת המס, לרבות מועמד לחברות, ולעניין קיבוץ מתחדש - יחיד כאמור שמלאו לו 21 שנים, למעט חבר בעצמאות כלכלית, כמשמעותו בתקנה 10 לתקנות ערבות הדדית;

"קיבוץ מתחדש" - אחד מאלה:

(1) אגודה שסווגה כ"קיבוץ מתחדש" בהתאם לתקנות סוגי אגודות שיתופיות, ויראו אגודה כאמור כקיבוץ מתחדש החל משנת המס

שבמרביתתה היא סווגה כאמור או שבמרביתתה היתה בתוקף הוראה בתקנונה באחד מהעניינים המפורטים בתקנה 5(ב) לתקנות סוגי

אגודות שיתופיות, לפי המוקדם;

(2) קיבוץ שיתופי אשר הגיש למנהל בקשה, לפני שנת המס, שיחולו עליו הוראות החלות לפי סימן זה על קיבוץ מתחדש; הגיש קיבוץ שיתופי בקשה כאמור, לא יהיה רשאי לחזור בו ממנה;

"קיבוץ שיתופי" – אגודה שסוגה כ"קיבוץ שיתופי" בהתאם לתקנות סוגי אגודות שיתופיות, למעט אגודה כאמור שהתקיים לגביה האמור בפסקה (2) להגדרה "קיבוץ מתחדש";

"תקנות סוגי אגודות שיתופיות" – תקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995;

"תקנות ערבות הדדית" – תקנות האגודות השיתופיות (ערבות הדדית בקיבוץ מתחדש), התשס"ו-2005.

(ב) אין הוראות סימן זה באות לגרוע מהוראות סעיף 9(2).

#### שומת קיבוץ שיתופי וחבריו

[תיקון התשע"ז (מס' 2)]

55. (א) שומתם של קיבוץ שיתופי ושל כל חבריו תיעשה, על אף האמור בפקודה זו, לפי הוראות סימן זה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), שומתו של חבר קיבוץ שיתופי על הכנסה שהוא לא העביר לקיבוץ, תיעשה לפי הוראות סימן זה, ובשומה כאמור לא יובאו בחשבון שיעורי המס ונקודות הזיכוי אשר הובאו בחשבון בשומתו של הקיבוץ וכן הפסדיו של הקיבוץ.

#### ההכנסה החייבת

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשמ"ב (מס' 4), התשנ"ב (מס' 4), תיקון התשע"ז (מס' 2)]

56. שווייה של אספקת המחיה שנתן קיבוץ שיתופי, מכוח החברות, לחבריו ולבני זוגם ולילדיהם שאינם חברים, יראו כחלק מהכנסתו החייבת של הקיבוץ ולא כהכנסת החברים.

#### המס בקיבוץ שיתופי

[תיקונים: התשל"ג, התשל"ה (מס' 2), התשמ"ב (מס' 4), התשנ"ב (מס' 2), התשס"ו, התשע"ד (מס' 3), תיקון התשע"ז (מס' 2)]

57. (א) קיבוץ ישלם מס בסכום השווה לסך כל המס שחבריו היו חייבים לשלם, אילו היתה כל הכנסתו החייבת מתחלקת ביניהם בחלקים שווים והיתה הכנסתם היחידה החייבת; ולענין זה יחולו סעיפים 34 עד 46 ו-47 והוראות הפרק השלישי לחלק ד', למעט סעיף 66 שבו, בהתאם להרכב המשפחות של חברי הקיבוץ; ואולם לענין התרת ניכויים על פי סעיף 47 לא תובא בחשבון הכנסה של החבר מחוץ לקיבוץ שבעדה הוא זכאי לתגמולים, למענק או לקיצבה.

(ב) (1) לצורך חישוב המס שחייב בו קיבוץ, רשאי הקיבוץ לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד על הכנסתו החייבת לאחר שחולקה בין חבריו לפי סעיף קטן (א) ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) עיקר עבודתם של שני בני הזוג חברי הקיבוץ הוא בעבודה מזכה;

(ב) עבודתו של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה לקיבוץ;

(ג) הקיבוץ ערך רישום מדויק לגבי עבודתם של כל חברי הקיבוץ, הן במסגרת הקיבוץ והן מחוצה לו;

לענין פסקה זו יראו כהכנסה חייבת שבשלה רשאי הקיבוץ לתבוע חישוב נפרד, את הכנסתו החייבת של הקיבוץ, כפי שחושבה לענין סעיף קטן (א), בהפחתת הכנסה חייבת שאינה הכנסה לפי סעיף 112(1) או 2(2);

(2) על אף האמור בסעיף קטן (א), הוראות סעיף 66(ג), יחולו לגבי החישוב הנפרד;

(2א) על הכנסה שלגביה נתבע חישוב נפרד כאמור בסעיף קטן זה, לא יחולו הוראות סעיפים 38 ו-39;

(3) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ותיאומים נוספים לרבות לענין ההכנסה החייבת שבשלה רשאי הקיבוץ לתבוע חישוב נפרד, לענין החלת הוראות סעיף 66(ג), ובכלל זה יהא רשאי לקבוע סוגי עובדים אשר יראו בהם כמי שעבדו בעבודה מזכה והכל בתנאים שיקבע;

בסעיף זה –

"עבודה מזכה" – עבודה בענף המניב לקיבוץ, במישרין או בעקיפין, הכנסה לפי סעיף 112(1) או עבודה שבשלה משולמת הכנסה לפי סעיף 112(2), והכל ובלבד שאינה עבודה במתן אספקת המחיה לחברי הקיבוץ, במישרין או בעקיפין;

"קיבוץ" – כהגדרתו בסעיף 54.

(ג) קיבוץ שיתופי יגיש דוח כאמור בסעיף 131, באופן מקוון, ובו פירוט הכנסתו.

#### נקודת זיכוי בעד ילדים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשע"ז (מס' 2)]

58. קיבוץ שיתופי יהא זכאי לנקודות הזיכוי שהיו חבריו זכאים להם לפי סעיף 38 אילו היתה כלכלת ילדיהם עליהם.

#### קרן השתלמות לחבר קיבוץ שיתופי

[תיקונים: התשנ"ו, התשס"ה (מס' 9), התשע"ז (מס' 2)]

58א. (א) בחישוב ההכנסה החייבת של קיבוץ יותרו בניכוי סכומים ששילם הקיבוץ לקרנות השתלמות לחברי הקיבוץ המתנהלות על שם חברי הקיבוץ, לאחר שהופחת מהם סכום השווה ל-2.5% מהכנסתו הקובעת של הקיבוץ; הסכומים כאמור לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת של הקיבוץ.

(ב) יראו סכומים ששולמו לחבר קיבוץ מקרן השתלמות לחברי קיבוץ, כאמור בסעיף קטן (א), כהכנסה לענין סימן זה במועד קבלתם, ויחולו הוראות סעיף 169(א), בשינויים המחוייבים, כאילו היה חבר הקיבוץ עובד.

(ג) לענין סעיף זה –

"הכנסה קובעת" – ההכנסה החייבת של הקיבוץ לפני הניכוי לפי סעיף קטן (א) ועד לסכום השווה ל-156,000 ש"ח בשנה, מוכפל במספר חברי הקיבוץ שעבורם משלם הקיבוץ לקרן השתלמות לחברי קיבוץ;

"חבר קיבוץ" – חבר כהגדרתו בסעיף 54, ובלבד שמתקיימים לגביו תנאים אלה:

(1) מלאו לו 21 שנים, וטרם מלאו לו 70 שנים, בשנת המס;

(2) לא מופקדים עבורו סכומים בקרן השתלמות בנוסף לסכומים כאמור בסעיף קטן (א);

(3) עובד בקיבוץ או מטעמו באופן סדיר וקבוע;

"קיבוץ" - קיבוץ שיתופי;

"קרן השתלמות לחברי קיבוץ" - קרן השתלמות המיועדת לחברי קיבוץ.

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

59. (בוטל).

(תיקון התשל"ג)

60. (בוטל).

### המס בקיבוץ מתחדש

[תיקון התשע"ז (מס' 2)]

60א. (א) בסעיף זה -

"הכנסה חייבת של קיבוץ מתחדש" - הכנסתו החייבת של קיבוץ מתחדש, לרבות כלל ההכנסות החייבות במס אצל יחיד שהופקו על ידי חבר הקיבוץ שאינן מעבודתו במסגרת הקיבוץ, ולרבות חלק ההכנסה הפטור ממס אצל יחיד אשר לא הועבר לחבר הקיבוץ שהפיק הכנסה זו, ויחולו לעניין זה הוראות אלה:

- (1) הכנסה שהובאה בחשבון הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש וניתנה כתקציב חבר לא תובא בחשבון בשנית בחישוב הכנסתו החייבת של הקיבוץ;
- (2) עבודת חבר הקיבוץ המתחדש בעבור חבר אחר באותו קיבוץ לא תיחשב כעבודה במסגרת הקיבוץ;
- (3) מההכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש יופחתו ניכויים לקופות גמל, קרנות השתלמות וביטוחי חיים על פי דין;

"טובת הנאה" - לרבות בכסף, בשווה כסף, במוצר או בשירות;

"יתרת הכנסה חייבת של קיבוץ מתחדש" - הכנסה חייבת של קיבוץ מתחדש בניכוי סך כל תקציבי החבר המגולמים;

"תקציב חבר" - סכומים שקיבל חבר קיבוץ מתחדש, או שקיבל קרובו שאינו חבר בשל היותו קרובו, ולרבות כל טובת הנאה החייבת במס על פי דין, שניתנה לו על ידי מעבידו או על ידי הקיבוץ המתחדש, למעט טובת הנאה הניתנת על ידי הקיבוץ לכלל חבריו, וכן למעט סכומים פטורים ממס אצל יחיד אשר התקבלו בגין אותו חבר אצל הקיבוץ; לעניין זה, להכנסה הפטורה ממס שמקורה בנכסי הקיבוץ המתחדש לא ייוחס פטור נוסף אצל חבר בתקציבו;

"תקציב חבר מגולם" - תקציב חבר בתוספת דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, ודמי ביטוח בריאות כמשמעותם בחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד-1994, שהיה מתחייב בהם החבר בגין רכיבי התקציב המגולם, ובתוספת סכום המס שהיה עליו לשלם כדי שיוותר לו תקציב חבר, כאילו היתה זו הכנסתו היחידה; חישוב תוספת סכום המס, דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח בריאות כאמור ייעשה בהתאם להכנסה שהופקה או נצמחה בידי אותו חבר, ושיעורי המס החלים לגביה.

(ב) (1) שומתם של קיבוץ מתחדש ושל כל חבריו תיעשה, על אף האמור בפקודה זו, לפי הוראות סעיף זה.

(2) על אף האמור בפסקה (1), שומתו של חבר קיבוץ מתחדש על הכנסה שלא דווחה על ידי החבר לקיבוץ, לא תיעשה לפי הוראות סעיף זה, ובשומה זו לא יובאו בחשבון שיעורי המס ונקודות הזיכוי אשר הובאו בחשבון בשומתו של הקיבוץ המתחדש וכן הפסדיו של הקיבוץ.

(3) חבר קיבוץ מתחדש אשר אלמלא היה חבר קיבוץ היה חייב בניהול פנקסי חשבונות לפי סעיף 130 ובהגשת דוח לפי סעיף 131, יהיה חייב בניהול פנקסי חשבונות ובהגשת דוח כאמור באותם סעיפים, ובלבד שחישוב המס ותשלומי בגין תקציב החבר והכנסות שדיווח לקיבוץ המתחדש ייעשו במסגרת שומת הקיבוץ.

(4) חבר קיבוץ מתחדש אשר לא דיווח לקיבוץ על מלוא הכנסותיו, יהיה חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131 על מלוא הכנסותיו, לרבות החלק המיוחס לו ביתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש וחלקו ברווחים החייבים במס בשנת המס על ידי הקיבוץ; לצורך חישוב יתרת החיוב במס יובא בחשבון המס ששולם בגין הכנסת חבר הקיבוץ.

(ג) קיבוץ מתחדש ישלם מס השווה לסך כל המס שחבריו היו חייבים לשלם, אילו הכנסתו החייבת של הקיבוץ היתה מיוחסת לחברי הקיבוץ

בהתאם להוראות אלה:

(1) לכל אחד מחברי הקיבוץ המתחדש ייוחס תקציבו המגולם, בהתאם להכנסה שהופקה או נצמחה בידי אותו חבר, ושיעורי המס החלים לגביה;

(2) יתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש, לרבות הפסדים, תיוחס לכל אחד מחברי הקיבוץ בחלקים שווים, ויראו לעניין זה כאילו נצמחה או הופקה ההכנסה האמורה אצל כל אחד מהחברים בהתאם למקורות ההכנסה ושיעורי המס החלים לגבי ההכנסה אצל החבר.

(ד) (1) קיבוץ מתחדש יגיש, באופן מקוון, דוח לפי סעיף 131, ויצרף לו הצהרה, בטופס שקבע המנהל, הכוללת את שמותיהם ומענם של חברי הקיבוץ, את החלק לו זכאי כל אחד מהם בהכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש, על פי מקורות ההכנסה כאמור, ואת שיעור המס המיוחס לכל אחד מהם.

(2) לא כללה הצהרה שהוגשה לפי פסקה (1) את מלוא הפרטים הנדרשים באותה פסקה לגבי חבר פלוני של הקיבוץ המתחדש והמצויים בידיעתו של הקיבוץ, יראו את אותו קיבוץ כמי שחייב בתשלום שיעור המס המרבי לפי סעיפים 121 ו-121ב על חלקו של אותו חבר ביתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ ובתוספת הרווחים החייבים במס ששולמו לחבר באותה שנה; טען הקיבוץ המתחדש כי לא ידע על כך שהצהרה שהגיש לפי פסקה (1) לא כללה את מלוא הפרטים הנדרשים - עליו הראיה.

### שומת קיבוץ מתחדש ושומת חבריו לפי החלטת הקיבוץ

[תיקון התשע"ז (מס' 2)]

60ב. (א) בסעיף זה, "הכנסה של חבר קיבוץ מתחדש" - הכנסתו של חבר קיבוץ מתחדש, למעט חלק ההכנסה שמקורו בנכסי הקיבוץ.

(ב) (1) על אף האמור בסעיף 60א, שומותיהם של קיבוץ מתחדש וחבריו יהיו בהתאם להוראות סעיף זה, ובלבד שהאסיפה הכללית של הקיבוץ המתחדש החליטה כאמור וניתנה הסכמתם בכתב של רוב חברי הקיבוץ.

(2) הודיע הקיבוץ המתחדש על החלטתו כאמור בפסקה (1) לפקיד השומה, לא יהיה רשאי הקיבוץ לחזור בו מהחלטה.

(ג) השומה על הכנסתו של חבר קיבוץ מתחדש תהיה שומתו של החבר.

(ד) תשלומים שקיבוץ מתחדש משלם לחבר הקיבוץ, בשל עבודה או שירות, או בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית, ייחשבו כהכנסה

לפי סעיף 2(2) או (5), לפי העניין, ולעניין סעיף 164 יראו את הקיבוץ המתחדש כמי שאחראי לתשלומה של הכנסה כאמור.

(ה) מהכנסתו החייבת של חבר קיבוץ מתחדש יופחתו סכומים אשר ניתן לגביהם אישור מאת הקיבוץ המתחדש כי החבר שילם אותם לקיבוץ כמקור להספקת צרכים בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית, ובלבד שהחבר דרש זאת בדוח שהגיש לפקיד השומה לפי סעיף 131 או 160, לפי העניין, ושהקיבוץ נהג בכספים בהתאם לכללים שקבע לעניין זה המנהל; חבר קיבוץ מתחדש הפטור מהגשת דוח לפי סעיף 131 רשאי, על פי בקשתו, לדרוש הפחתת סכומים כאמור בסעיף קטן זה באמצעות דוח שהקיבוץ יגיש לפקיד השומה; סכומים שהופחתו מהכנסת החבר בהתאם לסעיף קטן זה, יראו אותם כהכנסת הקיבוץ המתחדש.

(ו) (1) קיבוץ מתחדש יגיש, באופן מקוון, דוח לפי סעיף 131, על הכנסה שמקורה בנכסיו, ויצרף לו הצהרה, בטופס שקבע המנהל, הכוללת את שמותיהם ומענם של חברי הקיבוץ, את החלק לו זכאי כל אחד מהם בהכנסת הקיבוץ, על פי מקורות ההכנסה כאמור, ואת שיעור המס המיוחס לכל אחד מהם.

(2) לא כללה הצהרה שהוגשה לפי פסקה (1) את מלוא הפרטים הנדרשים באותה פסקה לגבי חבר פלוני של הקיבוץ המתחדש, יראו את אותו קיבוץ כמי שחייב בתשלום שיעור המס המרבי לפי סעיפים 121 ו-121ב על הכנסתו מנכסי הקיבוץ.

(ז) קביעת שיעור המס על הכנסה שמקורה בנכסי הקיבוץ המתחדש כאמור בסעיף קטן (ו), תיעשה בהתחשב בהוראות הפרק השלישי לחלק ד', ולעניין זה יובאו בחשבון הכנסתו של חבר הקיבוץ המתחדש כאמור בסעיפים קטנים (ג) ו-(ד) וחלק הכנסת הקיבוץ המיוחס לחבר, וכן פטורים וזיכויים אישיים שלהם זכאי חבר הקיבוץ, ובלבד שלא הובאו בחשבון בשומתו של חבר הקיבוץ על הכנסתו; מקורות הפקת הכנסת הקיבוץ כאמור בסעיף קטן זה ייחוסו באופן יחסי לכל אחד מחבריו.

(ח) התברר כי המס על חלק מהכנסות הקיבוץ המתחדש מנכסיו שיוחס לחבר פלוני של הקיבוץ לא תאם את נתוני האמת לגבי הכנסתו, תתוקן שומתו של אותו חבר בהתאם.

### סימן ב': מושבים ואגודות חקלאיות

#### מושבים שיתופיים וכד'

[תיקונים: התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 2)]

61. (א) המנהל רשאי, לפי שיקול דעתו, להורות, כי הוראות סימן א' יופעלו לגבי שומתם של מושבים שיתופיים או של אגודות שיתופיות אחרות להתיישבות חקלאית ושל חבריהן, אם הוכח, להנחת דעתו, שדרכי הנחלת העסקים באגודות האמורות דומות באופיין לאלה הנהוגות בקיבוץ שיתופי או בקיבוץ מתחדש, לפי העניין.

(ב) המנהל רשאי, לפי שיקול דעתו, להורות, כי הוראות סימן א' לעניין קיבוץ שיתופי יופעלו לגבי שומתו של קיבוץ עירוני ושל חבריו, אם הוכח להנחת דעתו שדרכי הנחלת העסקים בקיבוץ העירוני דומות באופיין לאלה הנהוגות בקיבוץ שיתופי; לעניין זה, "קיבוץ עירוני" - אגודה שסווגה כ"קיבוץ עירוני" בהתאם לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995.

#### אגודה שיתופית חקלאית

[תיקון התשנ"א]

62. דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לענין פקודת מס הבולים, יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות לענין פקודה זו, אם האגודה תבעה כך בדו"ח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס, המפרט את שמותיהם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם בהכנסתה החייבת באותה שנת מס, ובלבד שהחלטה על תביעה כאמור נתקבלה באסיפה הכללית של האגודה בהתאם לתקנות וניתנה לה הסכמתם בכתב של רוב חברי האגודה.

[תיקונים: התשע"ז (מס' 2), התשפ"ה (מס' 3)]

### סימן ב'1: בעל שליטה בחברת מעטים

#### בעל שליטה בחברת מעטים

[תיקונים: התשע"ז (מס' 2), התשפ"ה (מס' 3)]

62א. (א) הכנסה חייבת של חברת מעטים למעט הכנסה חייבת שיוחסה לחברת המעטים מהכנסת שותפות שהיא שותפה בה, שאינה חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 175ב, הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל שליטה בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד כמפורט להלן:

(1) הכנסה מייגיעה אישית לפי סעיף 12(1), (2), או 10(1), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות בצד קשור לאותו חבר בני אדם, כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיצוא באלה, והיחיד או חברת המעטים היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם; הוראות פסקה זו לא יחולו על יחיד שמחזיק, במישרין או בעקיפין, ב-25% או יותר באחד מאמצעי השליטה בחבר בני האדם האחר ביום כלשהו בשנת המס;

(2) הכנסה מייגיעה אישית לפי סעיף 12(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו;

(3) לעניין פסקה (2), יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 22 חודשים לפחות, מתוך תקופה של שלוש שנים, ובלבד שבתום 22 החודשים יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות, וזאת לצורך דיני המס בלבד; לעניין זה -

"הכנסות מיוחדות" - הכנסות כמשמעותן בסעיף 89, שווי המכירה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או דיבידנד;

"רווחים מיוחדים" - רווח הון, שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, או רווח מדיבידנד;

(4) (נמחקה);

(5) הוראות פסקה (3) לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה ארבעה מועסקים או יותר; לעניין זה -

(א) הועסק אדם לא יותר מארבע שעות ביום - ייחשב לחצי מועסק, ואם הועסק אדם חלק משנת המס - ייחשב לחלק ממועסק כיחס תקופת עבודתו לשנה שלמה;

(ב) אדם וקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) ו-(2) לסעיף 88 ייחשבו למועסק אחד.

(1א) (1) הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת מעטים בהפחתת סכום השווה למכפלה של 25% בסכום המתקבל מההפרש שבין ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים ובין תשלומים לחברה קשורה ייחשב כהכנסתו החייבת מייגיעה אישית

של יחיד בעל מניות פעיל בה, לפי סעיף 12(1), בהתאם לחלקו היחסי של בעל המניות האמור בזכויות לרווחי חברת המעטים, בהתקיים כל אלה:

(א) ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים בשנת המס נמוכה מהמכפלה של 30 מיליון שקלים חדשים במספר בעלי השליטה בחברת המעטים באותה שנה; לעניין זה, בעל שליטה וקרובו, כהגדרתו בסעיף 76(ד1), יימנו כאחד;  
(ב) בשנת המס, שיעור הרווחיות של חברת המעטים עלה על 25%.

(2) על אף האמור בפסקה (1) -

(א) נחשב חלק מההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים כהכנסתו החייבת של בעל שליטה לפי סעיף קטן (א), יופחת החלק האמור מההכנסה החייבת שמיוחסת לו לפי סעיף קטן זה מאותה הכנסה חייבת של חברת מעטים;  
(ב) הייתה לחברת המעטים הכנסה חייבת שיוחסה לה מהכנסת שותפות -

(1) אם החלק שיוחס לחברת המעטים בשנת המס מהכנסת השותפות, במישרין או בעקיפין (בסעיף זה - חלק חברת המעטים בהכנסות השותפות), היה 10% לפחות - לעניין פסקה (1), יובאו בחשבון הכנסות והוצאות השותפות, כשהן מוכפלות בחלק חברת המעטים בהכנסות השותפות;

(2) אם חלק חברת המעטים בהכנסות השותפות היה פחות מ-10% - לא יחולו הוראות פסקה (1), ויחולו הוראות סעיף קטן (2א).

(ג) הוראות פסקה (1) לא יחולו לגבי חברת מעטים שיש בה מחזיק מהותי אם הוכח לפקיד השומה שאף אחד מהמחזיקים המהותיים בה אינו מחזיק בעל רווחים, או בהתקיים שני אלה:

(1) אין בין בעלי השליטה בה יחיד שהוא בעל שליטה בחברה אחרת; לעניין זה, חברה לא פעילה כמשמעותה בסעיף 342מא לחוק החברות לא תיחשב כחברה אחרת, ובלבד שאין לה רווחים נצברים;

(2) סכום הרווחים הנצברים, כהגדרתם בסעיף 77(א), של חברת המעטים בסוף שנת המס הקודמת לא עלה על 750 אלף שקלים חדשים;

לעניין פסקת משנה זו -

"מחזיק בעל רווחים" - מחזיק שבכל החברות שהוא מחזיק מהותי בהן, יחד, סכום הרווחים הנצברים, כהגדרתם בסעיף 77(א), בסוף שנת המס הקודמת לא עלה על 750 אלף שקלים חדשים;

"מחזיק מהותי" - יחיד תושב ישראל, שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברת מעטים; לעניין זה, "יחד עם אחר" - כהגדרתו בסעיף 88.

(2א) 55% מההכנסה החייבת של שותפות המיוחסת לחברת מעטים שהיא שותפה בה, בניכוי הכנסה של בעל השליטה בחברת המעטים לפי סעיף 12(1) או (2), לפי העניין, ששולמה לו על ידי חברת המעטים, תיחשב כהכנסתו החייבת מיגיעה אישית של בעל השליטה בה לפי סעיף 12(1), בהתאם לחלקו היחסי בזכויות לרווחי חברת המעטים, אם הכנסת השותפות, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית של בעל השליטה האמור, ובלבד שחלק חברת המעטים בהכנסות השותפות היה פחות מ-10%.

(3א) 55% מסכום הדיבידנד שחולק לחברת מעטים שבעל שליטה בה הוא בעל מניות פעיל בחברה מחלקת הדיבידנד, ייחשב כהכנסה מדיבידנד של בעל השליטה, ובלבד שחברת המעטים אינה בעלת שליטה בחברה מחלקת הדיבידנד; לעניין זה, "בעל מניות פעיל" - בעל מניות שהכנסת החברה מחלקת הדיבידנד, כולה או חלקה, הופקה מיגיעתו האישית, לרבות מי שמשותף בניהול החברה מחלקת הדיבידנד ולמעט חבר דירקטוריון בלבד.  
(ב) לעניין מקדמות לפי סעיף 175, של יחיד כאמור בסעיף זה, תצורף ההכנסה כאמור בסעיף זה למחזור העסקאות המהווה בסיס לסכום שלפיו מחושבות המקדמות.

(ג) ניתן לגבות את המס על הכנסה לפי סעיף זה, לרבות המקדמות, הן מחברת המעטים והן מהיחיד.

(1ג) כללה הכנסתה של חברת מעטים הכנסה שנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל שליטה בה או הכנסה שהיא הכנסה עתירת יגיעה אישית (בסעיף זה - הכנסה מיוחדת), יותרו לניכוי לפי סעיף 17 כנגד הכנסה זו רק ההוצאות שבהן עמדה חברת המעטים לשם השגת ההכנסה המיוחדת; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המיוחדת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמדה חברת המעטים בייצור כלל הכנסתה, כיחס ההכנסה המיוחדת לכלל הכנסתה.

(2ג) ראו חלק מהכנסת חברת מעטים כהכנסתו החייבת של בעל מניות בה לפי סעיף זה, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את התשלום ששולם לחברת המעטים כחלק מהכנסת חברת המעטים באותה שנה (בסעיף קטן זה - ההכנסה);

(2) יראו כאילו שולמה הכנסה ליחיד על ידי חברת המעטים תמורת שירותים אשר נתן לה, וההכנסה תבוא בחשבון בקביעת הכנסתו;

(3) יראו את התשלום כאמור בפסקה (2) כהוצאה של חברת המעטים;

(4) יראו את רווחי חברת המעטים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, כאילו לא חולקו;

(5) על אף האמור בפסקאות (2) עד (4), ובלי לפגוע בהוראות חוק החברות, בחרה חברת מעטים לחלק סכום לבעל המניות כדיבידנד באותה שנה, יקוּזָזוּ מס החברות ששולם על ההכנסה לפי חלקו של בעל המניות והמס אשר נוכה במקור בתשלום הדיבידנד מהמס שבעל המניות חייב בו לפי סעיף זה.

(ד) בסעיף זה -

"אמצעי שליטה" - אמצעי שליטה המנויים בפסקאות (1) עד (4) להגדרה "אמצעי שליטה" בסעיף 88;

"בעל מניות פעיל" - יחיד תושב ישראל שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-30% לפחות מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחברת מעטים או בעל מניות בחברת מעטים שהכנסתה, כולה או חלקה, נובעת מיגיעתו האישית, ובכלל זה מי שמשותף בניהול החברה, למעט חבר דירקטוריון בלבד; לעניין זה, "יחד עם אחר" - כהגדרתו בסעיף 88;

"בעל שליטה" - בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75(א3) שהוא יחיד תושב ישראל, ולעניין סעיף קטן (3א) לרבות חברה;

"הכנסה אחרת" - כל אחת מהכנסות אלה, לרבות הכנסה כאמור שנחשבת כהכנסה מעסק:

(1) הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה או מדמי ניכיון;

(2) הכנסה מדיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה;

(3) הכנסה מדמי שכירות;

(4) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88;

(5) הכנסה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88 המהווה מלאי עסקי;

(6) תמורה ממכירת זכות במקרקעין, לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לרבות איגוד שבעלותו במקרקעין, שאילו היו בישראל היה איגוד מקרקעין;

"הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית" - חלק ההכנסה החייבת הנובע מהכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית;

"הכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית" - הכנסה שאינה הכנסה אחרת;

"חברת מעטים" - כמשמעותה בסעיף 76, ובלבד שבשנת המס היא אינה אחת מאלה: חברת משלח יד זרה כהגדרתה בסעיף 1ב75(א), חברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב(א)1, חברה מועדפת או חברה מוטבת כהגדרתן בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק האמור;

"יחסים מיוחדים" - כהגדרתם בסעיף 85א(ב);

"נושא משרה" - אחד מאלה, לפי העניין:

(1) בחברה - נושא משרה כהגדרתו בחוק החברות;

(2) בעמותה - נושא משרה כהגדרתו בסעיף 30א(4) לחוק העמותות;

(3) בחבר בני אדם אחר - אדם הממלא תפקיד מקביל לאלה המנויים בפסקאות (1) ו-(2);

"צד קשור" - כהגדרתו בסעיף 103;

"שותף" - שותף הזכאי לחלק בהון העסק וברווחיו, וחב להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים של השותפות;

"שיעור רווחיות" - השיעור המתקבל מחלוקת האמור בפסקה (1) באמור בפסקה (2) שלהלן;

(1) ההכנסה החייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים, בתוספת תשלומים לחברה קשורה;

(2) ההכנסה מפעילות עתירת יגיעה אישית של חברת המעטים;

"תשלומים לחברה קשורה" - תשלומים המותרים בניכוי בחישוב הכנסה חייבת מפעילות עתירת יגיעה אישית, אשר שולמו לחברה שיש לחברה המשלמת יחסים מיוחדים עימה (בהגדרה זו - החברה הקשורה), שמתקיים לגביהם אחד מאלה:

(1) אחת המטרות העיקריות של הקמת החברה הקשורה או מתן התשלום היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה;

(2) החברה המשלמת לא הצהירה שהתשלומים לא נועדו להימנעות ממס או להפחתת מס בלתי נאותה;

(3) תשלומים ששר האוצר קבע, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

#### סימן ג': שותפויות וחברות-בית

#### שותפויות

[תיקונים: התשנ"ב (מס' 2), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 5)]

63. (א) הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח יד פלוני עוסקים שני בני אדם או יותר, יחד -

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות, - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה; אם אין איש מן השותפים תושב ישראל, יערוך וימסור את הדוח מיופה-כוח, סוכן, מנהל או עמיל של הפירמה היושב בישראל;

(3) על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים בהודעת פקיד שומה.

(ב) לא הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על-ידי שני בני-אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח-יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו, והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה השומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר-בני-אדם לענין סעיף 162.

(ג) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג, בערעור בהתאם לסעיפים 153-158, על החלטת פקיד השומה בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו בסעיף זה.

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לענין פקודה זו כחברה; קבע כאמור, יראו את השותפות לענין פקודה זו כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדיבידנד; לענין זה, "שותפות" - שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בחוק ניירות ערך או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין זה.

(ה) (1) המנהל רשאי להורות לענין שותפויות מוגבלות מסוימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 12(1), כי יראו את הכנסתו החייבת של שותף מוגבל, שהתקיימו לגביו התנאים שקבע המנהל, כולה או חלקה, כרווח הון לפי חלק ה', למשך תקופה שאינה עולה על 183 ימים, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה; לענין זה, "שותפות מוגבלת" ו"שותף מוגבל" - כמשמעותם בפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975.

(2) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי, בתקנות, להאריך את תקופת תוקפה של הוראה שנתן המנהל לפי פסקה (1) לתקופה, בתנאים ובתיאומים שקבע.

#### חברות בית

[תיקונים: התשס"ה (מס' 3), התשע"ח (מס' 2)]

64. (א) בסעיף זה -

"הכנסה חייבת" - לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

"זכות" - זכות בחבר בני אדם, כהגדרתה בסעיף 103;

"חברת בית" - כמשמעותה בסעיף קטן (ב);

"רווחי חברת בית" - רווחים שמקורם בהכנסה חייבת של חברת הבית בשנות ההטבה, בתוספת הכנסתה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם;

"שנות ההטבה" - שנות המס שבהן החברה היא חברת בית;

"תאגיד שקוף" - חבר בני אדם שרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו.

(ב) חברת בית היא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה -

(א) היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;

(ב) יראו כבעל מניות אחד בחברה -

(1) קרובים לפי פסקאות (1) או (2), להגדרה "קרוב", בסעיף 88;

(2) חברים בקיבוץ שיתופי, או בקיבוץ מתחדש, כהגדרתם בסעיף 54, במושב שיתופי כמשמעותו בסעיף 61 או במושב עובדים

כמשמעותו בתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995;

(2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו, ואולם לעניין זה יחולו הוראות אלה:

(א) יראו את החברה כחברת בית אם יש בין בעלי המניות בחברה אגודה שיתופית חקלאית כמשמעותה בסעיף 62, ובלבד שהאגודה הודיעה בכתב למנהל בתוך 30 ימים ממועד הקמת חברת הבית או ממועד רכישתה על בחירתה כי דינה, מתחילת שנת המס שבה ניתנה ההודעה ואילך, יהיה כדין שותפות או לא יהיה כדין שותפות; הודיעה אגודה שיתופית חקלאית כאמור וחזרה בה מהודעתה כאשר היתה בעלת מניות בחברה, לא יראו בחברה חברת בית;

(ב) לא יראו את החברה כחברת בית אם יש בין בעלי מניותיה אגודה שיתופית חקלאית שנתנה הודעה כאמור בפסקת משנה (א), ולאחר שמכרה את מניותיה בחברת בית ביקשה בדוח לפי סעיף 131 כי דינה יהיה שונה מהאמור באותה הודעה;

(3) כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה:

(א) בניין או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע; המנהל רשאי להאריך את התקופה הנדרשת להשלמת הבנייה כאמור בשנתיים, מטעמים מיוחדים שיירשמו; לעניין זה, "השלמת בנייה" - השלמת בניית מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח הניתן לבנייה לפי התכנית החלה עליהם;

(ב) מזומנים המשמשים אותה לרכישת נכסים כאמור בפסקת משנה (א), ובלבד שתחזיק במזומנים לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו בחברה, או מזומנים בשל רווחים שלו חולקו היו חלות עליהם הוראות סעיף קטן (ג)(1);

(ג) מניות בחברה שמתקיימים בה כל שאר התנאים בסעיף קטן זה;

(ד) מניות באגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שנרכשו מאדם אחר, ובלבד שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ-50% מאמצעי השליטה, כהגדרתם בסעיף 88, באגוד;

(4) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע כאמור בפסקה (3)(א);

(5) לגבי חברה תושבת חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהן היא תושבת;

(6) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה, לעניין הטבות מס הניתנות גם ליחיד;

(7) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.

(ג) הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי המניות, בהתאם לחלקם

בזכויות לרווחי חברת הבית, ויחולו הוראות אלה:

(1) יראו את רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה היתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, כאילו לא חולקו;

(2) לעניין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של חברת הבית למחזור המהווה בסיס למקדמות;

(3) ניתן לגבות את המס על הכנסת חברת הבית, לרבות המקדמות, הן מחברת הבית והן מבעלי המניות, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחי חברת הבית;

(4) הפסדים שהיו לבעל מניות לפני שנות ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתה החייבת של חברת הבית;

(5) במכירת מניה של חברת בית או של חברה שהיתה חברת בית יחולו הוראות אלה:

(א) לעניין סעיף 88, יופחת מהתמורה לגבי מוכר המניה ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, סכום השווה לחלק הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה, שהצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניה, שיחסו לכלל הרווחים שחויבו והצטברו כאמור הוא כיחס חלקה של המניה הנמכרת בזכויות לרווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה לכלל הזכויות לרווחיה שחויבו בשיעורי המס כאמור; לעניין זה, "רוכש" - לרבות מי שרכש מניות מחברת הבית, או שחברת הבית הקצתה לו מניות;

(ב) הוראות סעיף 94 לפקודה זו וסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה;

(ג) (1) לעניין חישוב רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי, ייוספו לתמורה של המוכר סכום בגובה הפסדים שיוחסו למוכר בשנות ההטבה; לעניין זה, "הפסדים" - סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי.

(2) נוסף סכום בגובה הפסדים לתמורה כאמור בפסקת משנה (1), וההפסדים ניתנים לקיזוז לפי סעיף 28 או 92, לפי העניין, וטרם קוזזו על ידי המוכר לפני מועד המכירה המניה - רשאי המוכר לקזזם כנגד רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי בשל המכירה.

(ד) חדל להתקיים בחברת בית, בתוך שנת המס, תנאי אחד או יותר מהתנאים המנויים בסעיף קטן (ב), תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור; ההוראה האמורה לא תחול לעניין התנאים המנויים בסעיף קטן (ב)(3) או (4) אם חברת הבית מכרה בניין במהלך שנת המס ועד תום השנה לא היו ברשותה בניינים או מזומנים כאמור בסעיף קטן (ב)(3), והתקיים אחד מאלה:

(1) במהלך שנת המס העוקבת רכשה בניין כאמור בסעיף קטן (ב)(3)(א) או מניות כאמור בסעיף קטן (ב)(3)(ג) או (ד);

(2) במהלך שנת המס העוקבת החברה התפרקה.

(ה) חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלוגית, שהיא

חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית; הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת בית, מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור.

(ו) חברה שחדלה להיות חברת בית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.

(ז) על אף הוראות פקודה זו, לעניין שומה, השגה וערעור, יחולו הוראות אלה:

- (1) נקבעה לחברת בית שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל מניות או לתקנה, בהתאם לשומת חברת הבית, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;
- (2) חברת הבית רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיף 150 או 153, לפי העניין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברת הבית.

(ח) הוראות חלק ה'2, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104 ד עד 104ז, לא יחולו על חברת בית.

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

## סימן ד': חברות משפחתיות

### חברות משפחתיות

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשמ"א (מס' 4), התשס"ב (מס' 8), התשע"ג (מס' 2) התשע"ח (מס' 2)]

64א. (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה - הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88 (להלן - חברה משפחתית) ייחשבו מיום התאגדותה, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה - תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד חייב במס לפי סעיף קטן (3א) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית; לעניין זה, "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" - רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתקופת ההטבה, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברה בתקופת ההטבה, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם.

(2) (נמחקה);

(3) מענק פרישה או מענק מוות ששילמה החברה לחבריה בשל השנים שבהן היתה חברה משפחתית לא יותרו לה כהוצאה ולא ייחשבו כהכנסה בידי חבריה; תשלומים לקופת גמל ששילמה חברה בשל שנים כאמור לא יוכרו כהוצאה ולענין סעיף 47 לא יתייחס משכורתם של חבריה כהכנסת עבודה;

(4) לענין מקדמות, יצורפו הסכומים המהווים בסיס למקדמות של הנישום ושל החברה;

(5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;

(6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;

(7) במכירת מניה של חברה משפחתית או של חברה שהיתה חברה משפחתית, יחולו הוראות אלה:

(א) לענין סעיף 88, מהתמורה לגבי מוכר המניה ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, יופחת סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בשנות ההטבה ולא חולקו, שיחסו לכלל הרווחים שלא חולקו הוא כיחס חלקה של המניה בזכויות לרווחי החברה המשפחתית לכלל הזכויות לרווחיה;

לענין זה -

"רווחים" - רווחים שמקורם בהכנסה חייבת, בתקופת ההטבה, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברה המשפחתית בתקופת ההטבה ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם, והכול לרבות רווחים שמקורם בדיבידנד שחויב במס לפי סעיף קטן (3א);

"רוכש" - לרבות מי שרכש מניות מהחברה המשפחתית או מי שהחברה המשפחתית הקצתה לו מניות;

(ב) הוראות סעיף 94ב לא יחולו בשל שנות ההטבה;

(ג) (1) לענין חישוב רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי, ייוסף לתמורה של מוכר המניה סכום בגובה הפסדים שיוחסו לנישום בתקופת ההטבה; פסקת משנה זו לא תחול אם הנישום שהפסדים יוחסו לו נפטר טרם מכירת המניה; לענין זה, "הפסדים" - סכום השווה להכנסה חייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו החל בשנת 2014 ואילך, ובלבד שהוא סכום שלילי;

(2) נוסף סכום בגובה הפסדים לתמורה, כאמור בפסקה (1), והפסדים ניתנים לקיזוז לפי סעיף 28 או 92, לפי העניין, וטרם קוזזו על ידי הנישום לפני מועד מכירת המניה - רשאי המוכר לקיזוז כנגד רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי בשל המכירה;

(8) זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים (5)9, (14)א או (ג) או (97)ב, או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי פקודה זו לתושב חוץ בשל היותו תושב חוץ, יינתנו ההטבות רק לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

(1א) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי האמור, לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות חברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות סעיף קטן (א) (להלן - חברה משפחתית זכאית) מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור.

(2א) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בחברה תנאי כאמור בסעיף קטן (א), תחדל החברה להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

(3א) (1) דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיף קטן (1א) או (2א), יהיה חייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב(3), ולא יחולו הוראות סעיף 126ב(ב).

(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה חברה להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיף קטן (1א) או (2א) בשל פטירת חבר בה או בשל רכישה של 25% מהזכויות בה על ידי מי שאינו צד קשור לה או לחברה, יהיה חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126ב(ב); לענין זה -

"צד קשור" - כהגדרתו בסעיף 103;

"רכישה" - לרבות בדרך של הקצאת מניות.

- (ב) (1) חברה משפחתית זכאית רשאית להודיע לפקיד השומה, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית זכאית; משהודיעה חברה משפחתית כאמור תחדל להיות חברה משפחתית זכאית, מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור.
- (2) חברה שחדלה להיות חברה משפחתית זכאית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברה זכאית.
- (ג) אין בהוראות סעיף זה כדי להוציא חברה משפחתית מגדר חברה לענין סעיפים 149 ו-19 ולענין חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, למעט פרק ה' שלו.
- (ד) הוראות חלק ה'2, למעט הוראות סעיפים 104,104,104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104 עד 104ז, לא יחולו על חברה משפחתית.

#### סימן ה': חברה שקופה

##### חברה שקופה

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), התשס"ח (מס' 7)]

1.164. (א) בסעיף זה -

"בעל מניות" - חבר בחברה שקופה;

"הכנסה חייבת" - לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

"חברה שקופה" - חברה תושבת ישראל שהתקיימו בה כל אלה:

- (1) היא אינה חברה ציבורית כהגדרתה בסעיף 1 לחוק החברות, ולא ניתן לפי תקנונה לשנות את סיווגה לחברה ציבורית;
  - (2) מספר בעלי מניותיה אינו עולה על 50, או על מספר גבוה יותר אם אישר זאת המנהל, בתנאים שקבע, ולענין זה יראו בני זוג וילדיהם, יורשים של בעל מניות, או רוכשים מבעל מניות במכירה שלא מרצון, כבעל מניות אחד;
  - (3) כל בעלי מניותיה הם יחידים תושבי ישראל;
  - (4) מניותיה הן מאותו סוג, למעט מניות המקנות זכויות הצבעה, ואין לבעלי המניות אפשרות לשנות את הזכויות המוקנות מכוח המניות, למעט שינוי בזכויות ההצבעה;
  - (5) הזכות לרווחי החברה מוקנית מכוח המניות בלבד;
  - (6) זכותו של בעל מניות לרווחים זהה לזכותו לנכסי החברה בעת פירוקה;
  - (7) החברה אינה מוסד כספי, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף;
  - (8) החברה ביקשה להיחשב כחברה שקופה, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה, שנמסרה לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום ההתאגדותה; "שנות ההטבה" - שנות המס שבהן היתה החברה חברה שקופה.
- (ב) לצורך חישוב המס, שיעור המסוקיזא ההפסדים וכן לענין פטורים ממס, תיחשב הכנסתה החייבת של חברה שקופה, לרבות הכנסתה מדיבידנד והפסדיה, כהכנסתם או כהפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקיהם בזכויות לרווחים בחברה, ויחולו הוראות אלה:
- (1) רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה השקופה, לא יראו אותם כהכנסה;
  - (2) לענין זה, "רווחים שחולקו" - ההכנסה החייבת, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם;
  - (3) (א) הפסדיה של החברה השקופה בשנת המס אשר יוחסו לבעל מניות יקוזזו תחילה כנגד הכנסותיו של בעל המניות מהחברה השקופה, בהתאם להוראות הפקודה;
  - (ב) הפסדים אשר יוחסו לבעל מניותיה בשנות המס הקודמות יותרו בקיזוז רק כנגד הכנסתו החייבת של אותו בעל המניות, ולא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתה של החברה השקופה;
  - (ג) (נמחקה);
  - (4) סיווגם של ההכנסה החייבת או של ההפסד, לפי הענין, שיוחסו לבעל מניות כאמור בסעיף זה, למקור הכנסה, יהיה בהתאם למקור ההכנסה שממנו הופקה או נצמחה בידי החברה השקופה, ואולם הכנסה זו לא תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית, אלא אם כן מילא בעל המניות תפקיד פעיל בחברה;
  - (5) לענין הזיכוי בשל מסי חוץ, כהגדרתם בסעיף 199, זכאי בעל המניות לחלקו היחסי במס החוץ ששילמה החברה השקופה;
  - (6) לענין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של החברה השקופה לרבות בהכנסתה מדיבידנד או בהפסדיה, למחזור המהווה בסיס למקדמות.
  - (7) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה השקופה, לרבות המקדמות, הן מהחברה והן מבעלי מניותיה, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של החברה השקופה;
  - (8) במכירת מניה של חברה שקופה, יחולו הוראות אלה:
- (א) לענין סעיף 88, יופחת מהתמורה לגבי המוכר ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, סכום השווה לחלק מסכום הרווחים שהצטברו בחברה בשנות ההטבה ולא חולקו, שיחסו לכלל הרווחים שלא חולקו הוא כיחס חלקה של המניה, בזכויות לרווחי החברה השקופה לכלל הזכויות לרווחיה;
- לענין זה -
- "רווחים" - הכנסתה החייבת של החברה השקופה בשנות ההטבה, בניכוי ההפסדים שהיו לה באותן שנים, ובלבד שהתוצאה המתקבלת לא תהיה בסכום שלילי;
- "רוכש" - לרבות מי שרכש מניות מהחברה השקופה;
- (ב) לא יחולו הוראות סעיף 94 בשל שנות ההטבה;
- (ג) לענין חישוב רווח ההון, יופחת מהמחיר המקורי המתואם סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר המניה בשנות ההטבה, עד גובה המחיר המקורי המתואם, לענין זה, "הפסדים" - סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה לבעל המניות, בניכוי ההפסדים שיוחסו לו, ובלבד שהוא סכום שלילי;

(9) בעל מניות שמכר מניות בחברה שקופה יודיע לחברה השקופה, על המכירה בתוך 90 ימים מיום המכירה;  
(10) הוראות חלק ה-2 למעט פרק שלישי שבו, לא יחולו על חברה שקופה;

(11) (א) העברת נכסים מחברה שקופה שהוחל בפירוקה לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין (בפסקה זו – המסים), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה יעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 ובסעיף 5ב לחוק מיסוי מקרקעין; ואולם מקום שבו לא מתחייבת המכירה במס שבה בשל האמור בפסקה זו, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5%; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקרים שבהם לא יחול פטור מהמסים לפי פסקת משנה זו בפירוק החברה, בתנאים שיקבע; לענין זה, "מס שבה" ו"מס רכישה" – כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין;

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים, הוראות ומגבלות לענין פסקה זו, לרבות לענין קביעת המחיר המקורי של נכסי החברה השקופה המתפרקת, יום הרכישה ושווי הרכישה כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, וכן הוראות לענין הפסדים וחלוקת הכנסות וכן מקרים שבהם תחוייב במס עליית ערך של נכסים.

(ג) (1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין חברה שקופה שהפסיקה למלא אחרי התנאים וההוראות הקבועים בסעיף זה, ובכלל זה לקבוע כי החברה תחדל להיות חברה שקופה; קבע כאמור, לא תוכל לחזור ולהיחשב כחברה שקופה.  
(2) חברה שחדלה להיות שקופה, כתוצאה מהפרת הוראה מהוראות סעיף זה, רשאית, באישור המנהל ובתנאים שקבע, לבקש להתפרק, בהתאם להוראות סעיף קטן (ב) (11), בתוך שנה מתום שנת המס שבה בוצעה הפרה כאמור; לענין זה, יראו את יום ההפרה כיום שבו החלו הליכי הפירוק.

(ד) על אף הוראות פקודה זו, יחולו לענין שומה, השגה וערעור, הוראות אלה:

(1) נקבעה לחברה השקופה שומה, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות פקודה זו, לקבוע את שומתו של בעל המניות או לתקנה, בהתאם, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;

(2) החברה השקופה רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיף 150 או 153, לפי הענין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער כאמור על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה השקופה, ועל השפעת השומה שנקבעה לחברה השקופה על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברה.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים, הוראות, תנאים ומגבלות לענין סעיף זה, ובכלל זה –

(1) קביעת מחיר מקורי;

(2) תמורה;

(3) הליכי שומה;

(4) זכות ערעור והליכי ערעור;

(5) קביעת מקדמה לחברה, על אף הוראות סעיף קטן (ב) (6), לפי בסיס המקדמות המחושב של החברה, בשיעור שיקבע, כללים ליחוס מקדמה כאמור לבעלי המניות, וכללים לקיזוז מקדמה בשל הוצאות עודפות כאמור בסעיף 181ב;

(6) ייחוסה של ההכנסה וחלוקתה בהתאם לזכות לרווחים, וכללים לעיגול חלקם היחסי של בעלי המניות בזכויות לרווחים;

(7) חבות ותשלום המס בנסיבות שבהן נמכרות מניות החברה במהלך השנה;

(8) דוחות שיגישו החברה השקופה ובעלי מניותיה;

(9) הוראות בדבר הגבלת קיזוז הפסדים;

(10) הוראות לענין בעל תפקיד פעיל בחברה, כאמור בסעיף קטן (ב) (4).

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

### פרק שני 1: קרן להשקעות במקרקעין

#### הגדרות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ז (מס' 11), התשפ"ב (מס' 2), התשפ"ג (מס' 3), (התשפ"ו (מס' 3)]

2A64. (א) בפרק זה –

"אמצעי שליטה", "בעל מניות מהותי", "מחיר מקורי", "קרוב" ו"רווח הון ריאלי" – כהגדרתם בסעיף 88;

"בקשה לתוספת זכויות" – הגשת תכנית למוסד התכנון המוסמך לפי חוק התכנון והבנייה להגדלת השטח הכולל המותר לבנייה במגרש המיועד למגורים לפי סעיפים 14א(א)62, (1א)2 או 2א62 לאותו חוק או להוספת שימוש או להגדלת השטח הכולל המותר לבנייה במגרש המיועד לתעסוקה או למסחר לפי סעיף 14א(א)62, (1א)2 לחוק האמור, והכול לשם השכרה לטווח ארוך; לענין זה יראו תכנית כאמור כתכנית שהוגשה אם התקיימו לגביה התנאים שנקבעו לפי סעיף 1א83 לחוק האמור;

"הכנסה בסכום הוצאות הפחת" – הכנסה בסכום הוצאות הפחת שניתן לנכות לפי הוראות פקודה זו או לפי הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה, בשל מקרקעין מניבים;

"הכנסה חייבת" – לרבות שבה מקרקעין;

"הכנסות חריגות", של קרן להשקעות במקרקעין – הכנסותיה אלה:

(1) הכנסה ממכירת מלאי עסקי;

(2) הכנסות למעט הכנסות כמפורט בפסקאות משנה (א) עד (ג), ששיעורן הכולל עולה על 5% מכלל הכנסותיה של הקרן בשנת המס:

(א) הכנסות ממקרקעין מניבים, הכנסות ממקרקעין בהקמה, הכנסות ממקרקעין לצורכי דיור להשכרה והכנסות ממכירת זכויות בנייה במקרקעין שהיו מקרקעין מניבים ביום רכישתם; לענין פסקת משנה זו, "הכנסות ממקרקעין לצורכי דיור להשכרה" – למעט הכנסות ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" אם נמכרו בטרם הסתיימה תקופה של 20 שנים לפחות שבה שימשו יחידות הדיור למטרת השכרה, בהתאם לאותה פסקה, ובלבד שלא נמכרו בדרך של מכירה למשכיר;

(ב) הכנסות מניירות ערך הנסחרים בבורסה, ממילות מדינה ומפיקדון;

(ג) הכנסות שלפי סעיף 7 לחוק תיאומים בשל אינפלציה רואים אותן כהכנסות מעסק;

(3) הכנסה ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה", אם נמכרו בטרם הסתיימה תקופה של 20

שנים לפחות שבה שימשו יחידות הדיור למטרת השכרה, בהתאם לאותה פסקה, ובלבד שלא נמכרו בדרך של מכירה למשכיר;  
(4) הכנסות ממכירת מקרקעין שבעת רכישתם היו מקרקעין בהקמה, אם נמכרו בטרם חלפו ארבע שנים לפחות מהמועד שבו החלו לשמש למטרת השכרה;

לעניין פסקאות (2) עד (4) "הכנסות" - לרבות שבח מקרקעין ולמעט שבח מקרקעין בשל מכירה כאמור בסעיפים 49כב, 49לג או 49לגג לחוק מיסוי מקרקעין;

"השכרה לטווח ארוך" - השכרה של יחידת דיור למגורים שהסכם השכירות החל עליה יהיה בכתב ויכלול לפחות את האמור בפסקאות (1) עד (4) להגדרה "השכרה לטווח ארוך" שבתוספת השישית לחוק התכנון והבנייה;

"החברה הממשלתית לדיור להשכרה" - החברה הממשלתית לדיור להשכרה שהוקמה מכוח החלטת הממשלה מס' 770 מיום ה' בחשוון התשע"ד (9 באוקטובר 2013);

"חוק התכנון והבנייה" - חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965;

"מועד הרישום למסחר בבורסה" - מועד הרישום למסחר בבורסה בישראל לראשונה כאמור בסעיף 3א64(א)(2);

"מכירה למשכיר" - מכירה של כל יחידות המגורים המושכרות כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" לרוכש אחד שהתחייב להשכיר את יחידות המגורים כאמור לתקופה של 10 שנים נוספות לפחות, ובלבד שלפני המכירה לאותו רוכש, שימשו יחידות הדיור האמורות למטרת השכרה למגורים, בהתאם לאותה פסקה לתקופה של 10 שנים לפחות;

"מס" - לרבות מס שבח מקרקעין לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין;

"מקרקעין" - לרבות מקרקעין מחוץ לישראל ולמעט זכות באיגוד מקרקעין שלא חל לגביה האמור בסעיף 7א64לג;

"מקרקעין בהקמה" - מקרקעין המיועדים לשמש כמקרקעין מניבים, שהבנייה בהם טרם הושלמה למטרה זו, ובלבד שביום רכישתם חלה עליהם תוכנית שלפיה הם יוכלו להפוך למקרקעין מניבים;

"מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה" - מקרקעין שמתקיים בהם אחד מאלה:

(1) הם אינם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, ומיום רכישתם בידי קרן להשקעות במקרקעין עד יום מכירתם, לרבות במכירה פטורה ממס, חלפו פחות מארבע שנים;

(2) הם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, שנמכרו בידי קרן להשקעות במקרקעין לפני שחלפו ארבע שנים מיום שהפכו למקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה, למעט מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה";

"מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" - מקרקעין שנרכשו במהלך התקופה שמיום א' בסיוון התשע"ו (7 ביוני 2016) עד יום ט' בטבת התשצ"ד (31 בדצמבר 2033) בידי קרן להשקעות במקרקעין, בתקופה שממועד רכישתם עד להפיכתם למקרקעין מניבים או עד תום חמש שנים מיום רכישתם, ובאזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה - וכן מקרקעין שהוגשה לגביהם בקשה לתוספת זכויות בתוך שנתיים ממועד הרכישה - עד תום שבע שנים, לפי המוקדם, ואם אישר זאת המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, עד תום תקופה נוספת על התקופות האמורות שלא תעלה על שלוש שנים, ולעניין מקרקעין שנועדו להיבנות עליהם מעל 250 יחידות דיור למגורים - שלא תעלה על שבע שנים, מטעמים מיוחדים שיירשמו; ובלבד שמתקיים לגביהם אחד או יותר מאלה:

(1) המקרקעין נרכשו במסגרת מכרז שפורסם על ידי המדינה או החברה הממשלתית לדיור להשכרה כשהיא פועלת בשם המדינה, שלפי תנאיו מחצית לפחות מיחידות הדיור שייבנו במקרקעין ישמשו להשכרה למגורים בלבד, לתקופה שנקבעה בתנאי המכרז שלא תפחת מ-15 שנים, ואולם יראו רק את יחידות הדיור שלפי תנאי המכרז ישמשו להשכרה למגורים בלבד כאמור ואת החלק היחסי של הרכוש המשותף הצמוד להן, כמקרקעין לצורכי דיור להשכרה;

(2) חלה על המקרקעין תכנית להשכרה למגורים אשר אושרה לפני תום התקופה שמיום א' בסיוון התשע"ו (7 ביוני 2016) עד יום ט' בטבת התשצ"ד (31 בדצמבר 2033);

(3) המקרקעין שוקו על ידי החברה הממשלתית לדיור להשכרה, למטרה של השכרה למגורים בלבד לתקופה של 15 שנים לפחות, ומטרה זו הובטחה באמצעות ההסכם שנחתם עם החברה האמורה לרכישת המקרקעין;

(4) מתקיים לגבי המקרקעין אחד מהתנאים המפורטים להלן, והכול אם אישרה החברה הממשלתית לדיור להשכרה כי יחידות הדיור ישמשו למטרה של השכרה לטווח ארוך בלבד ואם נתנה החברה האמורה בתום כל שנת מס אישור כי כל יחידות הדיור שימשו להשכרה לטווח ארוך כאמור, בשנת המס שחלפה:

(א) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 20 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום חמש שנים מיום רכישת המקרקעין, ובמקרקעין שהוגשה לגביהם בקשה לתוספת זכויות בתוך שנתיים מיום הרכישה - עד תום שבע שנים;

(ב) נבנו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור למגורים לפחות עד תום שבע שנים מיום רכישת המקרקעין בידי הקרן, ובלבד שהמקרקעין נרכשו במכרז שפרסמה המדינה או החברה הממשלתית לדיור להשכרה כשהיא פועלת בשם המדינה, והוכח להנחת דעתו של המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שלא היה ניתן להוציאה היתר בנייה בתוך תקופה של 30 חודשים מיום רכישת המקרקעין;

(ג) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 15 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 15 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום שבע שנים מיום רכישת המקרקעין, ובלבד שהן מצויות במקרקעין באזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה;

"מקרקעין מניבים" - מקרקעין שמהשכרתם ומפעילות נלווית להשכרתם הופקה או נצמחה לקרן להשקעות במקרקעין הכנסה לפי סעיף (1) או (6), למעט הפסקה ארעית בהפקת הכנסה כאמור ובלבד שבנויים עליהם מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח הניתן לבניה לפי התכנית החלה עליהם, לרבות מיטלטלין המשמשים במישרין לפעילות באותם מקרקעין, למעט אלה:

(1) מקרקעין לשימוש שקבע שר האוצר, אם שירותי הניהול באותם מקרקעין ניתנים על ידי אותה קרן להשקעות במקרקעין או על ידי קרוב שלה;

(2) מקרקעין שהם מלאי עסקי בידי הקרן;

לעניין פרק זה, "תכנית" -

(א) במקרקעין בישראל - כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965;

(ב) במקרקעין מחוץ לישראל - התכנית על פי הדין במדינה שבה הם מצויים;

"מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה" – מקרקעין מניבים שנרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין במהלך התקופה שמיום א' בסיון התשע"ו (7 ביוני 2016) עד יום ט' בטבת התשצ"ד (31 בדצמבר 2033), המושכרים על ידי הקרן למגורים בלבד, ושמתיקיים לגביהם האמור באחת או יותר מפסקאות (1) עד (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה";

"נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל; "נכסי הנפקה ותמורה" – מילווה מדינה, פיקדון או מזומנים, שמקורם בכספים כמפורט בפסקאות (1) עד (3) בהגדרה זו, המוחזקים במשך תקופה שאינה עולה על התקופה כמפורט באותן פסקאות:

- (1) כספים שהתקבלו מהנפקה ראשונה של ניירות ערך של הקרן שנרשמו למסחר בבורסה בישראל – במשך שנתיים מיום ההנפקה;
- (2) כספים שהתקבלו מהנפקה נוספת של ניירות ערך של הקרן שנרשמו למסחר בבורסה בישראל – במשך שנה מיום ההנפקה;
- (3) תמורה ממכירת מקרקעין – במשך שנה מיום המכירה;

"קרן להשקעות במקרקעין" – חברה שהתקיימו בה התנאים האמורים בסעיף 3א64;

"תכנית להשכרה למגורים" – תכנית המייעדת מקרקעין להשכרה למגורים בלבד לתקופה של 15 שנים לפחות; לעניין זה, יראותכנית המייעדת מקרקעין להשכרה למגורים וכן לשימושים נלווים למגורים, כתכנית המייעדת מקרקעין להשכרה למגורים בלבד; "התקופה הקובעת" – תקופה של שבע שנים מיום תחילתו של חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 222), התשע"ו-2016. (ב) לכל מונח אחר בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, זולת אם נאמר במפורש אחרת.

#### קרן להשקעות במקרקעין

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ו (מס' 11), התשפ"ג (מס' 3), התשפ"ו (מס' 3)]

3א64. (א) קרן להשקעות במקרקעין, היא חברה שהתקיימו בה כל אלה:

- (1) היא התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל;
- (2) מנייתה נרשמו למסחר בבורסה בישראל בתוך 24 חודשים מיום התאגדותה ואולם אם בתום המועד האמור ובתום 36 חודשים מיום התאגדותה, שווי נכסיה שהם מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה לא פחת מ-30% משווי כלל נכסיה – מנייתה נרשמו למסחר בבורסה בישראל בתוך 48 חודשים ממועד התאגדותה;
- (3) ממועד התאגדותה ועד מועד הרישום למסחר בבורסה, לא היו לה נכסים, פעילות, הכנסות, הוצאות, הפסדים או התחייבויות (בפסקה זו – פעילות), למעט פעילות שמתקיימים בה התנאים הנקובים בפסקה (5);
- (3א) ממועד הרישום למסחר בבורסה ואילך מנייתה נסחרות בבורסה בישראל;
- (4) לא חלו לגבי העברת נכס אליה הוראות חלק ה-2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;
- (5) ב-30 ביוני וב-31 בדצמבר בכל שנת מס החל ממועד התאגדותה ועד מועד הרישום למסחר התקיימו כל אלה:

(א) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, מקרקעין בהקמה שעלות רכישתם ששולמה בפועל אינה עולה על 20% משווי כלל נכסיה באותו מועד, מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, איגרות חוב, ניירות ערך הנסחרים בבורסה, מילווה מדינה, נכסים שיש לכלול בסעיף "לקוחות" בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, פיקדונות ומזומנים, לא פחת מ-95% משווי כלל נכסיה;

(ב) (נמחקה);

(ג) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים ומקרקעין לצורכי דיור להשכרה בישראל לא פחת מ-75% משוויים של כלל נכסיה שהם מקרקעין מניבים ומקרקעין לצורכי דיור להשכרה;

(ד) (נמחקה);

(א5) ב-30 ביוני וב-31 בדצמבר בכל שנת מס, החל ממועד הרישום למסחר, התקיימו התנאים האמורים בפסקה (5), וכן התקיימו כל אלה:

(א) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, מקרקעין לצורכי דיור להשכרה ונכסי הנפקה ותמורה, לא פחת מ-75% משוויים של כלל נכסיה ומסכום של 200 מיליון שקלים חדשים;

(ב) סכום ההלוואות שנטלה, לרבות בדרך של הנפקת איגרות חוב או שטרי הון, לא עלה על סכום השווה ל-60% משווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים שאינם מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה, בתוספת 80% משווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, ובתוספת 20% משווי נכסיה האחרים;

(6) מתום שלוש שנים ממועד הרישום למסחר בבורסה ואילך, לא החזיקו חמישה בעלי מניות או פחות, במישרין או בעקיפין, ב-70% או יותר מאמצעי השליטה בה, ומתום חמש שנים ממועד הרישום למסחר ואילך (להלן – המועד השני) – ב-50% או יותר מאמצעי השליטה בה; ואולם מתום המועד השני ואילך לא יהיה בעל מניות אחד המחזיק ביותר מ-30% מאמצעי השליטה, ומתום שלוש שנים לאחר המועד השני ואילך – לא יהיה בעל מניות אחד המחזיק ביותר מ-20% מאמצעי השליטה בה; לענין זה –

(א) יראו עמיתים בקופת גמל, מבוטחים בחברת ביטוח לענין השקעות מבוטחיה, וכן בעלי יחידה בקרן נאמנות כהגדרתה בסעיף 88, כבעלי המניות בקרן;

(ב) אדם וקרובו ייחשבו כבעל מניות אחד;

(ג) "החזקה" – כהגדרתה בחוק ניירות ערך;

(7) ממועד הרישום למסחר בבורסה ההכנסה החייבת הועברה לבעלי המניות כאמור בהוראות סעיף 9א64;

(8) לדוח שהגישה לפי סעיף 131 לגבי כל אחת משנות המס החל ממועד התאגדותה צורף אישור רואה חשבון על התקיימות התנאים המנויים בפסקאות (1) עד (7).

(ב) לענין סעיף קטן (א) (5) ו-(א5), "שווי", של נכס – אחד מאלה, לפי בחירת הקרן, ובלבד שבחירתה לגבי כל שנת מס תחול על כל נכסיה:

(1) המחיר המקורי או שווי הרכישה של הנכס, לפי הענין, כשהסכום מתואם מיום הרכישה עד למועד שלגביו נבדק השווי;

(2) המחיר שיש לצפות לו במכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום;

והכול בניכוי הוצאות שהוציאה הקרן להשכחת חלק המקרקעין הלא מנוצל, וזאת עד שהופקה או נצמחה לקרן הכנסה לפי סעיף (1) או (6) מאותו החלק; לענין זה, "חלק המקרקעין הלא מנוצל" – חלק של המקרקעין המניבים שאינו בנוי וניתן לבנייה לפי התכנית החלה על המקרקעין.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין קביעת השווי, לרבות לענין קביעת נכסים שיובאו או שלא יובאו

בחשבון לענין סעיף קטן (א)(5) ו-(א5).

(1ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ומגבלות לענין השיעור המזערי של מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שמחזיקה קרן להשקעות במקרקעין, כדי שיחולו עליה הטבות המס בפרק זה החלות רק לגבי מקרקעין כאמור.

(2ג) (1) לא התקיים האמור בסעיף קטן (א)(6) סיפה, לא יקנו מניותיו של בעל מניות המחזיק ביותר מ-30% מאמצעי השליטה בקרן להשקעות במקרקעין מתום המועד השני או מ-20% מאמצעי השליטה בה מתום שלוש שנים לאחר המועד השני זכויות כלשהן, והן יהיו מניות רדומות כמשמעותן בסעיף 308 לחוק החברות, כל עוד הן מוחזקות בידי, עד להתקיימות האמור בסעיף קטן (א)(6) סיפה.

(2) לא התקיים האמור בסעיף קטן (א)(6) רישה גם לאחר שהמניות הפכו לרדומות כאמור בפסקה (1), לא יקנו מניותיו של בעל מניות מהותי בקרן להשקעות במקרקעין זכויות כלשהן, והן יהיו מניות רדומות כמשמעותן בסעיף 308 לחוק החברות, כל עוד הן מוחזקות בידי, עד להתקיימות האמור בסעיף קטן (א)(6) רישה.

(3) היו בקרן כמה בעלי מניות מהותיים כאמור בפסקה (2), יחול האמור באותה פסקה באופן יחסי לחלקם במניות הקרן.

(4) על אף האמור בפסקה (3), שיעור החזקותיו של בעל מניות מהותי לא יפחת מ-9.99% ממניות הקרן שאינן רדומות כתוצאה מכך שחלק ממניותיו הפכו לרדומות על פי סעיף זה.

(ד) (1) חדל להתקיים בחברה תנאי מהתנאים המנויים בסעיף קטן (א), תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין.

(2) על אף האמור בפסקה (1), לא התקיים תנאי מהתנאים המפורטים לפי סעיף קטן (א)(5), באחד מהמועדים הקבועים בו, יראהו כאילו התקיים במועד, אם חזר להתקיים בתוך שלושה חודשים והמשיך להתקיים ברציפות במשך שנה לפחות; לא חזר והמשיך להתקיים כאמור, תחדל החברה להיות קרן להשקעות במקרקעין במועד המפורט בסעיף קטן (א)(5) שבו לא התקיים לראשונה התנאי כאמור.

(3) הוחל בפירוקה של החברה, תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין.

(4) החברה רשאית להודיע לפקיד השומה כי בחרה שלא להיות קרן להשקעות במקרקעין; הודיעה כאמור, תחדל להיות קרן להשקעות במקרקעין מן היום שקבעה בהודעתה, או מן היום ה-90 לאחר מתן ההודעה, לפי המאוחר ובלבד שהחלטה שלא להיות קרן להשקעות במקרקעין טעונה אישור של האסיפה הכללית של הקרן, שיתקיים בו אחד מאלה:

(1) במניין קולות הרוב באסיפה הכללית ייכללו שלושה רבעים מכלל קולות בעלי המניות שאינם בעלי השליטה בחברה או בעלי עניין אישי באישור ההחלטה, המשתתפים בהצבעה; במניין כלל הקולות של בעלי המניות האמורים לא יובאו בחשבון קולות הנמנעים; על מי שיש לו עניין אישי יחולו הוראות סעיף 276 לחוק החברות;

(2) סך קולות המתנגדים מקרב בעלי המניות האמורים בפסקה (1) לא עלה על שיעור של 2% מכלל זכויות ההצבעה בחברה;

לענין סעיף קטן זה -

"שליטה" - כהגדרתה בסעיף 268 לחוק החברות;

"עניין אישי" - כהגדרתו בחוק החברות.

#### ההכנסה מקרן להשקעות במקרקעין

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ו (מס' 11)]

4א64. (א) לצורך חישוב המס, שיעורי המס וקיצוץ הפסדים, יתייחס ההכנסה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין, שהועברה לבעלי המניות כאמור בסעיף 9א64, כהכנסתם החייבת של בעלי המניות (בפקודה זו - ההכנסה החייבת של בעלי המניות).

(ב) ההכנסה החייבת של בעלי המניות תחויב במס במועד שבו הועברה אליהם.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), לענין שיעורי המס -

(1) הכנסות חריגות יחויבו במס בשיעור של 70%, בלא זכאות לפטור, לניכוי לזיכוי או לקיצוץ;

(2) הכנסה חייבת ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה תחויב במס כאמור בסעיפים 121 או 126, לפי הענין;

(3) הכנסה חייבת ממכירת מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שאינם מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה, וכן שבחריאלי ממכירת מקרקעין כאמור, יחויבו במס בשיעור של 20%;

(ד) סיווגה של ההכנסה החייבת של בעלי המניות למקור הכנסה, יהיה בהתאם למקור ההכנסה שממנו הופקה או נצמחה בידי הקרן, ויחולו לענין זה הוראות אלה:

(1) ההכנסה לא תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית;

(2) הכנסה בסכום הוצאות הפחת, יראו אותה כהכנסה מרווח הון או משבת, לפי הענין;

(3) סכומים שהועברו לבעלי המניות מעבר לסכום ההכנסה החייבת של הקרן ולסכום הוצאות הפחת כאמור בסעיף 9א64(ב), יחויבו במס כהכנסה מרווח הון או משבת, לפי הענין;

(ה) הכנסה חייבת של קרן להשקעות במקרקעין שאינה הכנסה חייבת של בעלי המניות, תחויב במס לפי הוראות אלה:

(1) הכנסה חייבת ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה תחויב במס בשיעור הקבוע בסעיף 126;

(2) הכנסות חריגות יחויבו במס בשיעור של 60%;

(3) הכנסה חייבת אחרת תחויב במס בהתאם להוראות כל דין.

(ו) ההכנסה החייבת של בעל מניות שהיה פטורה ממס, ובלבד שאינה הכנסות חריגות או הכנסות ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (2) להגדרה "מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה", אם בעל המניות הוא אחד מאלה:

(1) קופת גמל לגיל פרישה או מוסד ציבורי - ובלבד שלענין הכנסתו של המוסד הציבורי ממכירת מקרקעין יינתן פטור של מחצית המס; בפסקה זו, "קופת גמל לגיל פרישה" ו"מוסד ציבורי" - כהגדרתם בסעיף 9(2);

(2) תושב מדינה גומלת, המנהל תכנית חיסכון לגיל פרישה או תכנית חיסכון לטווח ארוך, הדומה במהותה לקופת גמל, וכן קרן פנסיה שהיא תושבת מדינה גומלת או המנוהלת על ידי תושב מדינה גומלת, ובלבד שבמדינת המושב פטורים הרווחים שקיבלו ממס, בשל היותם רווחים על חיסכון לגיל פרישה.

(ז) מסי חוץ ששילמה קרן להשקעות במקרקעין יותרו בניכוי מההכנסה שבשלה שולמו, ועל אף האמור בהוראות פקודה זו לא יינתן לקרן או לבעלי מניותיה זיכוי בשלהם.

- (ח) הפסדים שהיו לקרן להשקעות במקרקעין לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.  
(ט) על קרן להשקעות במקרקעין לא יחולו הוראות פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון.

#### ניכוי מס

[תיקון התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 11)]

5א64. (א) בעת תשלום ההכנסה החייבת של בעלי המניות תנכה קרן להשקעות במקרקעין מס, או באישור המנהל – ינכה תאגיד בנקאי או חבר בורסה מס, לפי הוראות אלה:

(1) משבח מקרקעין או מרווח הון, למעט ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה ומקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שאינם מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה, וכן מהכנסה בסכום הוצאות הפחת – בשיעורים הקבועים בסעיף 91, או בסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין;

(1א) מהכנסה חייבת ממקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה שאינם מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה, לרבות שבח ריאלי ממכירת מקרקעין כאמור – בשיעור של 20%;

(2) מהכנסות חריגות – בשיעור של 70%;

(3) מהכנסה חייבת אחרת – בשיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 או בשיעור מס אחר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, או בשיעור המס הקבוע בסעיף 126(א), לפי הענין;

(4) מהכנסה חייבת שהועברה לבעל מניות שהוא קרן נאמנות פטורה כהגדרתה בסעיף 88 – כמפורט בפסקאות משנה (א) עד (ג) שבפסקה זו, לפי הענין, ועל אף האמור בסעיף 129ג, יראו מס ששולם לפי פסקה זו כמס סופי שקרן הנאמנות הפטורה חייבת בו והיא לא תהיה זכאית לכל פטור, ניכוי, זיכוי או קיזוז בשלו:

(א) משבח מקרקעין או מרווח הון, למעט משבח או מרווח ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה – לא ינוכה מס;

(ב) מהכנסות חריגות – בשיעור של 60%;

(ג) מהכנסה חייבת אחרת – בשיעור של הקבוע בסעיף 126(א).

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), בעת תשלום ההכנסה החייבת של בעלי המניות, שאינה הכנסות חריגות או הכנסות ממכירה כאמור בפסקה

(2) להגדרה "מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה", לבעל מניות כאמור בסעיף 4א64(ו), לא ינוכה מס.

(ג) (1) הועברה לבעל מניות הכנסה חייבת שלפני ההעברה חויבה במס לפי הוראות סעיף 4א64(ה), יראוה כהכנסה מדיבידנד ולא יחולו

עליה הוראות סעיף קטן (א), והמס שתנכה הקרן יהיה המס שעליה לנכות בתשלום דיבידנד לבעלי מניותיה או בתשלום דיבידנד לבעלי מניות מהותיים בה, לפי הענין.

(2) כנגד המס ששילמה הקרן כאמור בסעיף 4א64(ה) לא יינתן זיכוי לבעלי מניותיה.

(ד) פקיד השומה רשאי להתיר בכתב שלא ינוכה מס כאמור בסעיף קטן (א), או שינוכה פחות מהשיעורים הקבועים בו, אם היה סבור שההכנסה

החייבת של בעל המניות אינה חייבת במס או שהמס עליה הוא פחות מהשיעורים הקבועים בסעיף קטן (א).

(ה) הסכומים שינוכו ישולמו לפקיד השומה במועד שנקבע ויצורף אליהם דין וחשבון כפי שנקבע.

#### שומה, השגה, ערר, ערעור וגביה

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

6א64. על אף הוראות פקודה זו והוראות חוק מיסוי מקרקעין, יחולו לענין שומה, השגה, ערר, ערעור וגביה, הוראות אלה:

(1) פקיד השומה או המנהל כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, רשאים לקבוע, בהתאם להוראות הפקודה או החוק האמור, את הכנסתה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין ולשום את המס שבו היא חבה גם לאחר שהועברה ההכנסה החייבת לבעלי המניות;

(2) הקרן להשקעות במקרקעין בלבד רשאית להשיג, לערער או לערור על השומה שנקבעה לה, בהתאם להוראות הפקודה או החוק האמור; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על השפעת השומה שנקבעה לקרן להשקעות במקרקעין על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לקרן;

(3) תוספת המס בשל ההכנסה החייבת של בעלי המניות בעקבות הליכי שומה, תיגבה מן הקרן להשקעות במקרקעין בלבד, והחזר מס בשל ההכנסה האמורה יוחזר לקרן בלבד.

#### מס רווחי הון על העברת מקרקעין ומס רכישה מופחת לקרן ביסוד

[תיקון התשע"ו (מס' 11)]

7א64. (א) בסעיף זה –

"העברת מקרקעין" – העברת מקרקעין מוטבים לחברה שהפכה לאחר מכן לקרן להשקעות במקרקעין, בתמורה להקצאת מניות באותה חברה, בין שניתנה תמורה נוספת שלא במניות ובין אם לאו, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) היחס בין שווי השוק של המניות המוקצות לשווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין שווי השוק של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(2) ההעברה נעשתה לפני מועד הרישום למסחר בבורסה;

(3) כל הזכויות במקרקעין המוטבים הועברו לחברה במסגרת העברת המקרקעין;

(4) ניתן אישור מראש של המנהל להעברה;

"המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות" – החלק של המקרקעין שהועברו לחברה במסגרת העברת מקרקעין, שהועבר תמורת הקצאת מניות בלבד; "מייסד" – מי שביצע העברת מקרקעין לחברה, ובלבד שבתוך 180 ימים מיום היווסדות החברה או לאחר ההעברה, לפי המוקדם, ועד לרישום המניות

למסחר בבורסה הוא בעל מניות מהותי בחברה, ואם העברת המקרקעין היא של מקרקעין לצורכי דיור להשכרה – לאחר ההעברה ועד לרישום המניות למסחר בבורסה הוא בעל מניות מהותי בחברה;

"מניות מוקצות" – מניות של חברה שהוקצו למייסד תמורת מקרקעין מוטבים שהוא העביר לה;

"מקרקעין מוטבים" – מקרקעין מניבים או מקרקעין לצורכי דיור להשכרה.

(ב) לכל מונח אחר בסעיף זה ובסעיפים 7א64 עד 7א64 תהיה המשמעות הנודעת לו בחלק ה' או בחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

(ג) העברת המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות לא תחויב במס שבח כמכירה במועד ההעברה, ויחולו לענין מכירת המניות המוקצות הוראות

חלק ה', והוראות סעיף זה, ולעניין זה יראו כאילו:

- (1) המחיר המקורי של המניות המוקצות הוא יתרת שווי הרכישה של המקרקעין בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין, באופן יחסי למקרקעין שהוקצו בשלהם המניות;
- (2) יום הרכישה של המניות המוקצות הוא יום הרכישה של הזכות במקרקעין בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין;
- (3) יתרת המחיר המקורי המתואם של המניות המוקצות יחושב בהתאם ליתרת שווי רכישה מתואמת כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהיה אילו היה המייסד ממשיך ומחזיק במקרקעין.
- (ד) הועברו מקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, והתקיים אחד מהמפורטים להלן, יראו את הוראות סעיף קטן (ג) כאילו לא חלו, החל ממועד ההעברה, על מי שהיה מייסד, והוא יחויב במס שהיה פטור ממנו, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד ההעברה עד מועד התשלום:
  - (1) מניות החברה לא נרשמו למסחר בבורסה במועד הקבוע בסעיף 3א64(א)(2);
  - (2) מי שהיה המייסד חדל להיות בעל מניות מהותי בחברה על פי האמור בהגדרה "מייסד".
- (ה) בהעברת מקרקעין יחולו לגבי החברה הוראות אלה:

- (1) החברה תשלם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין שהועברו לה, ובלבד שאם ניתנה בעד המקרקעין תמורה נוספת שלא במניות העולה על 50% מכלל התמורה בשל אותם מקרקעין, תשלם החברה מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, ומס רכישה לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין משווי המקרקעין שניתנה תמורתם תמורה נוספת שלא במניות;
- (2) על אף האמור בפסקה (1), לא נרשמו מניות החברה למסחר בבורסה בהתאם להוראות סעיף 3א64(א)(2), תהיה החברה חייבת בתשלום הפרש מס הרכישה בהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על המקרקעין ביום רכישתם לפי חוק מיסוי מקרקעין, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין מיום הרכישה עד יום התשלום;
- (3) יתרת שווי הרכישה בידי החברה של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, תהיה יתרת שווי הרכישה שלהם בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין, באופן יחסי למקרקעין שהוקצו בשלהם המניות, ויום הרכישה של המקרקעין האמורים יהיה יום הרכישה של הזכות במקרקעין כפי שהיה בידי המייסד לפי חוק מיסוי מקרקעין אילו לא הועבר הנכס.

#### **מס רכישה מופחת על מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או על מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה**

[תיקונים: התשע"ו (מס' 11), התשפ"ב (מס' 2), התשפ"ו (מס' 3)]

7א64.א. (א) קרן להשקעות במקרקעין שרכשה מקרקעין לצורכי דיור להשכרה או מקרקעין מניבים לצורכי דיור להשכרה, תשלם מס רכישה בשיעור של 0.5% משווי המקרקעין האמורים, ובלבד שאם התקיים אחד מהמפורטים להלן, תהיה חייבת הקרן בתשלום הפרש מס הרכישה בהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על המקרקעין ביום רכישתם לפי חוק מיסוי מקרקעין, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין מיום הרכישה עד יום התשלום:

- (1) מניותיה לא נרשמו למסחר בבורסה בהתאם להוראות סעיף 3א64(א)(2);
  - (2) המקרקעין לא הפכו למקרקעין מניבים בתוך חמש שנים מיום רכישתם בידי הקרן, ובאזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה וכן מקרקעין שהוגשה לגביהם בקשה לתוספת זכויות בתוך שנתיים ממועד הרכישה – בתוך שבע שנים ואם אישר המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, תקופה נוספת כאמור בהגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" – בתום תקופה נוספת כאמור;
  - (3) המקרקעין הפכו למקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה.
- (ב) רכשה קרן להשקעות במקרקעין קרקע שרק חלק מיחידות הדיור המתוכננות להיבנות עליה הן לצורכי דיור להשכרה, יקבע המנהל את שווי הרכישה.

#### **העברת נכסים תמורת מניות**

[תיקון: התשע"ו (מס' 11)]

7א64.ב. (א) בסעיף זה –

"העברת מקרקעין" – העברת מקרקעין מוטבים לקרן להשקעות במקרקעין, בתמורה להקצאת מניות באותה קרן, בין שניתנה תמורה נוספת שלא במניות ובין אם לא, ובלבד שהעברת המקרקעין נעשתה בתקופה הקובעת והתקיימו כל אלה:

- (1) היחס בין שווי השוק של המניות המוקצות לשווי השוק של כלל הזכויות בקרן מיד לאחר ההקצאה הוא כחיס שבין שווי השוק של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;
  - (2) כל הזכויות במקרקעין המוטבים הועברו לקרן במסגרת העברת המקרקעין;
  - (3) ההעברה נעשתה לאחר מועד הרישום למסחר בבורסה, כאמור בסעיף 3א64(א)(2);
  - (4) המניות המוקצות יופקדו בידי נאמן לצורך הבטחת תשלום המס וקיום הוראות סעיף זה;
- "המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות" – החלק של המקרקעין שהועברו לקרן במסגרת העברת מקרקעין, שהועבר תמורת הקצאת מניות בלבד; "יום המכירה" – המוקדם מבין אלה:

(1) המועד שבו נמכרו המניות המוקצות;

(2) מועד תום תקופת הדחייה;

"מועד תום תקופת הדחייה" – 60 חודשים מהעברת המקרקעין;

"מעביר" – מי שביצע העברת מקרקעין לקרן להשקעות במקרקעין, ובלבד שאינו בעל מניות מהותי בקרן מיד לאחר ההעברה;

"מניות מוקצות" – מניות של קרן להשקעות במקרקעין שהוקצו למעביר תמורת מקרקעין מוטבים שהוא מעביר לה;

"מקרקעין מוטבים" – מקרקעין מניבים או מקרקעין לצורכי דיור להשכרה;

"נאמן" – מי שהמנהל אישרו כנאמן לצורך סעיף זה;

"שווי במועד תום תקופת הדחייה" – הסכום המתקבל מחיבור סכום שווי המניה בבורסה בסיכום המסחר בכל יום מ-30 ימי המסחר הקודמים למועד תום תקופת הדחייה, מחולק ב-30.

(ב) העברת חלק המקרקעין שהוקצה בשלהם מניות לא תחויב במס שבח כמכירה במועד ההעברה, ויחולו לעניין מכירת המניות המוקצות הוראות חלק ה', ויראו את המניות המוקצות כנמכרות ביום המכירה, והתמורה תחושב כלהלן:

- (1) נמכרו המניות המוקצות, כולן או חלקן, לפני מועד תום תקופת הדחייה, תהיה התמורה – תמורת המכירה;
- (2) לא נמכרו המניות המוקצות, כולן או חלקן, עד מועד תום תקופת הדחייה, תהיה התמורה – שווי המניות במועד תום תקופת הדחייה;
- (3) לעניין פסקאות (1) ו-(2), יראו כאילו –
  - (א) המחיר המקורי של המניות המוקצות הוא יתרת שווי הרכישה של המקרקעין בידי המעביר לפי חוק מיסוי מקרקעין, באופן יחסי למקרקעין שהוקצו בשלהם המניות;
  - (ב) יום הרכישה של המניות המוקצות הוא יום הרכישה של הזכות במקרקעין בידי המעביר לפי חוק מיסוי מקרקעין;
  - (ג) יתרת המחיר המקורי המתואם של המניות המוקצות יחושב בהתאם ליתרת שווי רכישה מתואמת כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהיה אילו היה המעביר ממשיך ומחזיק במקרקעין.
  - (ד) במכירת המניות בידי יחיד יחול לעניין שיעורי המס סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.
  - (ד) בהעברת מקרקעין שווי הרכישה בידי הקרן של המקרקעין שהוקצו בשלהם מניות, יהיה שוויים מיד לאחר העברתם לקרן, ויום הרכישה של המקרקעין האמורים יהיה יום הרכישה של הזכות במקרקעין בידי הקרן לפי חוק מיסוי מקרקעין.
  - (ה) מכר המעביר את המניות המוקצות אחרי מועד תום תקופת הדחייה, יראו את –
    - (1) המניות המוקצות כאילו נרכשו מחדש במועד תום תקופת הדחייה;
    - (2) התמורה לפי סעיף קטן (ב) (2) כמחיר המקורי של המניות המוקצות.
  - (ו) (1) הנאמן יודיע לפקיד השומה בכתב על מועד תום תקופת הדחייה.
  - (2) בעת המכירה ינכה הנאמן מס בהתאם להוראות סעיף קטן (ב) ו-(ג) מהתמורה ויעבירו לפקיד השומה בתוך שבעה ימים.

#### החזקה באיגוד מקרקעין

[תיקונים: התשע"ו (מס' 11), התשע"ח (מס' 2)]

67אג. (א) לעניין פרק זה –

- "איגוד מקרקעין" – כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, לרבות איגוד שבבעלותו מקרקעין שאילו היו בישראל היה איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק האמור או איגוד מקרקעין שהזכויות בו היו רשומות למסחר בבורסה במועד כלשהו טרם הרכישה, אך במועד הרכישה לא היו רשומות עוד כאמור, ובלבד שמתקיימים בו כל אלה:
    - (1) מספר בעלי המניות בו אינו עולה על עשרה;
    - (2) אם הוא תושב ישראל – הוא אינו תאגיד שקוף אלא אם כן היה תאגיד שקוף מיום היווסדו והתקיים לגביו אחד מאלה:
      - (א) אין בין בעלי המניות בו תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו, למעט אחד מאלה:
        - (1) חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א, ובלבד שהודיעה לפקיד השומה בתוך 30 ימים ממועד רכישת המניות על בקשתה כי ממועד תחילת שנת המס שבה נרכשו המניות ואילך יחולו עליה הוראות סעיף 64א ולא תהיה רשאית לחזור בה מהודעתה כל עוד היא בעלת מניות באיגוד המקרקעין;
        - (2) אגודה שיתופית חקלאית כמשמעותה בסעיף 62, ובלבד שהודיעה בכתב למנהל בתוך 30 ימים ממועד הקמת חברת הבית או רכישתה על בחירתה כי דינה, מתחילת שנת המס שבה ניתנה ההודעה ואילך, יהיה כדין שותפות או לא יהיה כדין שותפות, ולא תהיה רשאית לחזור בה מהודעתה כל עוד היא בעלת מניות באיגוד המקרקעין;
      - (ב) אין בין בעלי המניות שלו חברה משפחתית או אגודה שיתופית חקלאית, לפי העניין, שנתנה הודעה כאמור בפסקת משנה (א), ולאחר שמכרה את מניותיה באיגוד המקרקעין בחרה כי דינה יהיה שונה מהאמור באותה הודעה;
  - בסעיף זה, "תאגיד שקוף" – חבר בני אדם שהכנסתו מיוחסת לבעלי הזכויות בו;
  - (3) הוא מחזיק בזכויות במקרקעין במישרין בלבד;
  - (4) לא חלות ולא חלו עליו הוראות חוק לעידוד השקעות הון;
  - (5) הוראות חלק ה'2 וסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו על איגוד מקרקעין לפי סעיף זה;
- "מועד הרכישה" – המועד הראשון שבו חל האמור בסעיף קטן (ב) (1).
  - (ב) על החזקה של קרן להשקעות במקרקעין באיגוד מקרקעין יחולו הוראות סעיף קטן (ג), בהתקיים כל אלה:
    - (1) לפחות 50% מאמצעי השליטה באיגוד המקרקעין נרכשו על ידי הקרן שלא בדרך של הקצאה ולא חלו ברכישה הוראות חלק ה'2 וסעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, והם מוחזקים על ידה;
    - (2) היה איגוד המקרקעין תושב חוץ, תחזיק הקרן בזכויות בו רק אם קיבלה את אישור המנהל מראש, בתנאים ובתיאומים שקבע, ובלבד שאיגוד המקרקעין הוא תאגיד שקוף לצורכי מס במדינה או במדינות שבהן הוא תושב.
  - (ג) החזיקה קרן להשקעות במקרקעין בזכות באיגוד מקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות אלה על הקרן:
    - (1) לעניין ההוראות לפי פרק זה, יראו את ההכנסה החייבת וההפסדים של איגוד המקרקעין, ממועד הרכישה כהכנסה החייבת וההפסדיה של הקרן, וכל נכסיו והתחייבויותיו של האיגוד ייחשבו לנכסיה ולהתחייבויותיה של הקרן, כפי חלקה בהחזקה באיגוד המקרקעין;
    - (2) רכשה הקרן זכות באיגוד מקרקעין במהלך שנת המס, יחול האמור בפסקה (1) לגבי ההכנסה החייבת וההפסדים של איגוד המקרקעין באופן יחסי לחלק השנה מיום הרכישה ועד תום שנת המס, ביחס לכל שנת המס;
    - (3) הפסד שנוצר באיגוד המקרקעין טרם רכישתו על ידי הקרן ניתן לקיזוז כנגד הכנסה מאותו איגוד בלבד;
    - (4) על הפסד שנוצר באיגוד לאחר רכישתו, שמקורו מחוץ לישראל, יחולו הוראות סעיף 29, בשינויים המחויבים;
    - (5) היו באיגוד המקרקעין בעת רכישתו על ידי הקרן רווחים שטרם חולקו, שנצברו באיגוד מיום היווסדו עד למועד הרכישה, יראו אותם כדיבידנד במועד העברתם לבעלי המניות בקרן, ויחולו עליהם שיעורי המס הקבועים בסעיף 125ב או 126, לפי העניין; בסעיף זה, "רווחים שטרם חולקו" – רווחים שנצברו באיגוד וטרם חולקו, מיום היווסדו של האיגוד ועד למועד הרכישה, שהתחייבו במס לרבות מס שבח בתקופה האמורה בניכוי המס עליהם ודיבידנד שחולק מהם ובניכוי הפסד שנוצר באיגוד שמניותיו נמכרות, אשר לא קוּזַז ובצירוף הרווחים שהיו חייבים במס כאמור אילולא פוטרו ממנו;
    - (6) סכום ששילמה קרן להשקעות במקרקעין לרכישת זכות באיגוד המקרקעין לא ייחשב יתרת מחיר מקורי או יתרת שווי רכישה, לפי העניין, לצורך חישוב פחת, רווח הון או שבח, ויראו את יתרת המחיר המקורי או את יתרת שווי הרכישה, לפי העניין, ואת יום הרכישה

של נכסי האיגוד כיתרת המחיר המקורי או יתרת שווי הרכישה, לפי העניין, ויום הרכישה, כפי שהם בידי איגוד המקרקעין;  
(7) על מסי חוץ ששילם איגוד מקרקעין יחולו הוראות סעיף 4א64(א);

(8) במכירת מניה של איגוד מקרקעין, לעניין חישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של הקרן סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לה בשנות ההטבה;  
לעניין זה –

"הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה לבעלי המניות בקרן בניכוי הפסדים שיוחסו לקרן בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי;

"שנות ההטבה" – השנים שבהן חלו על איגוד המקרקעין הוראות סעיף קטן זה;

(9) חדלה קרן להשקעות במקרקעין להחזיק בזכות באיגוד מקרקעין, לא יחולו הוראות סעיף קטן (ג), ויחולו על איגוד המקרקעין הוראות פקודה זו או הוראות חוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

(ד) החזיקה קרן להשקעות במקרקעין בזכות באיגוד מקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות סעיף קטן (ג) ו-(4) על בעלי מניות אחרים באיגוד, וכן הוראות סעיף קטן (ה).

(ה) הכנסתו החייבת והפסדיו של איגוד המקרקעין ייחשבו, ממועד הרכישה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיו, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי האיגוד, ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחי איגוד מקרקעין שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה חלו על האיגוד הוראות סעיף קטן זה ובין לאחר שחדלו לחול עליו, יראו אותם כאילו לא חולקו;

(2) לעניין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסת איגוד המקרקעין למחזור המהווה בסיס למקדמות;

(3) רווחים שטרם חולקו המיוחסים לבעלי המניות האחרים לפי חלקם בהחזקה באיגוד, שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125 בפקודה, שנצברו באיגוד עד מועד הרכישה (בסעיף קטן זה – יום המעבר), יראו אותם כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות;

(4) המועד לתשלום המס בהתאם להוראות פסקה (3) יהיה עד לתום ארבע שנים ממועד הרכישה (בסעיף קטן זה – תקופת הדחייה), ולא יחולו עליו הפרשי הצמדה וריבית לתקופה זו; לא שולם המס עד תום תקופת הדחייה, יחולו עליו הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לתקופה שתחילתה לאחר תום תקופת הדחייה עד למועד התשלום בפועל;

(5) מכר איגוד המקרקעין נכסים, לרבות זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, שהיו בבעלותו ביום המעבר, יחויב בעל מניות שהוא יחיד או חבר בני אדם תושב חוץ, או מי שחל לגביו פטור ממס לפי סעיף 29(2) במס, בשיעור כמפורט להלן:

(א) על רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי, לפי העניין, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה של הנכס עד מועד הרכישה לבין התקופה שמיום הרכישה של הנכס עד יום מכירתו (בפסקה זו – רווח הון ריאלי עד יום המעבר או שבח ריאלי עד יום המעבר, בהתאמה) – מס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121, ולגבי מי שחל לגביו סעיף 29(2) – מס לפי סעיף 126א(א);

(ב) על ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין רווח ההון הריאלי עד מועד הרכישה, או ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום המעבר – מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב) או (2), או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב) או (1) או (א1) לחוק מיסוי מקרקעין, או מס לפי סעיף 126א(א), לפי העניין;

(6) במכירת מניה של איגוד מקרקעין או של תאגיד שהיה איגוד מקרקעין יחולו הוראות אלה:

(א) לעניין סעיף 88, יופחת מהתמורה לגבי המוכר ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש סכום השווה לחלק הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה, והצטברו באיגוד ולא חולקו עד למועד מכירת המניה, שיחסו לכלל הרווחים שחויבו והצטברו כאמור הוא כחס חלקה של המניה הנמכרת בזכויות לרווחי איגוד המקרקעין שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה לכלל הזכויות לרווחיו שחויבו בשיעורי המס כאמור; לעניין זה, "רוכש" – לרבות מי שרכש מניות מאיגוד המקרקעין;

(ב) הוראות סעיף 94 בפקודה זו וסעיף 71א לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה;

(ג) לעניין חישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לה בשנות ההטבה; לעניין זה –

"הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי;  
"שנות ההטבה" – השנים שבהן חלו על איגוד המקרקעין הוראות סעיף קטן (ג);

(7) הפסדים שהיו לבעלי מניות לפני יום הרכישה על ידי הקרן אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתו החייבת של בעל המניות שמקורה באיגוד המקרקעין.

(ו) על אף הוראות פקודה זו, יחולו לעניין שומה, השגה וערעור לעניין סעיף זה, הוראות אלה:

(1) נקבעה לאיגוד המקרקעין שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל מניות או לתקנה בהתאם, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת האיגוד או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;

(2) איגוד מקרקעין רשאי להשיג או לערער על השומה שנקבעה לו בהתאם להוראות סעיפים 150 או 153, לפי העניין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתו החייבת או הפסדיו של האיגוד ועל השפעת השומה שנקבעה לאיגוד על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לאיגוד.

#### קייזו הפסד שהיה לבעל מניות

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

8א64. הפסד שהיה בשנת המס לבעל מניה במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין, ניתן לקייזו כאמור בסעיף 92 או כנגד ההכנסה החייבת של בעלי המניות שהקרן העבירה אליו באותה שנה, למעט מהכנסות חריגות שהועברו אליו.

#### העברת הכנסה חייבת לבעלי המניות, וחלוקת רווחים

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

9א64. (א) ההכנסה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין תועבר לבעלי המניות בהתאם להוראות פסקאות (1) או (2), לפי העניין, במועד שנקבע בהן;

(1) 90% לפחות מהכנסה החייבת של הקרן, למעט שבח מקרקעין או רווח הון במכירת מקרקעין מניבים, בתוספת הכנסות פטורות ובניכוי הוצאות שאינן מותרות בניכוי – עד יום 30 באפריל בשנה שלאחר השנה שבה ההכנסה הופקה או נצמחה;

- (2) רווח הון או שבח מקרקעין שהיה לקרן במכירת מקרקעין מניבים - עד תום 12 חודשים ממועד מכירת המקרקעין; הוראה זו לא תחול לענין שבח מקרקעין במכירת זכות במקרקעין, אם התקיימו שני אלה:
- (א) השבח היה פטור ממס כאמור בהוראות פרק חמישי 3 לחוק מיסוי מקרקעין, בשל חילוף הזכות שמכרה הקרן בזכות במקרקעין במקרקעין מניבים אחרים;
- (ב) החילוף נעשה בתוך התקופה הקבועה בהוראות האמורות.
- (ב) (1) על אף האמור בהגדרה "רווחים" שבסעיף 302(ב) לחוק החברות, קרן להשקעות במקרקעין רשאית לבצע חלוקה גם מתוך הכנסה בסכום הוצאות הפחת, ובלבד שהחלוקה בוצעה עד יום 30 באפריל של השנה שלאחר השנה שבה ההכנסה הופקה או נצמחה.
- (2) חילוקה הקרן הכנסה כאמור בפסקה (1), תופחת ההכנסה בסכום הוצאות הפחת שחולקו מהרווחים שניתן לחלקם לבעלי המניות לפי הוראות חוק החברות וכן מרווח ההון או שבח המקרקעין ממכירת אותם מקרקעין מניבים.

#### הוראות לענין חברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

10א64. חדלה חברה להיות קרן להשקעות במקרקעין, יחולו הוראות אלה:

- (1) הוראות פרק זה יחולו על הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בידי הקרן עד ליום שבו חדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין (בסעיף זה - יום הסיום) ועל ההכנסה החייבת שהועברה לבעלי המניות עד ליום 30 באפריל של השנה שלאחר השנה שבה הופקה או נצמחה;
- (2) הוראות פרק זה לא יחולו על הכנסה שהופקה או שנצמחה בידי החברה לאחר יום הסיום.

#### מס רכישה במכירה למשכיר

[תיקון התשפ"ב (מס' 2)]

- 10א64.א (א) מכרה קרן להשקעות במקרקעין, במכירה למשכיר, את יחידות הדיור האמורות בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה" שבסעיף 2א64, בטרם הסתיימה תקופה של 20 שנים לפחות שבה שימשו יחידות הדיור למטרת השכרה למגורים בהתאם לאותה פסקה, יהיה הרוכש חייב, בשל רכישת יחידות הדיור, בתשלום מס רכישה בשיעור של 15% משווי המכירה של הזכות הנמכרת, אלא אם כן אישרה החברה הממשלתית לדיור להשכרה כי יחידות הדיור ישמשו למטרה של השכרה למגורים בלבד לתקופה של 10 שנים לפחות, ונתנה, בתום כל שנת מס, אישור כי כל יחידות הדיור שימשו להשכרה למגורים בשנת המס שחלפה, למעט הפסקות ארעיות.
- (ב) רוכש כאמור בסעיף קטן (א) ישלם במועד הקבוע בסעיף 90א לחוק מיסוי מקרקעין את מס הרכישה שיהיה עליו לשלם אם ישכיר את יחידות הדיור שרכש לתקופה של 10 שנים לפחות בהתאם להוראות אותו סעיף קטן, וימציא ערובה להבטחת תשלום מס הרכישה בשיעור האמור באותו סעיף קטן, אם יחוב בו, להנחת דעתו של המנהל.

#### סמכות שר האוצר

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

11א64. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע, לענין הכנסות של קרן להשקעות במקרקעין ולענין הכנסות המועברות לבעל מניות בה, לרבות לענין שבח מקרקעין, הוראות בעניינים אלה:

- (1) מיסוי הכנסה חייבת שקיבל בעל מניה בשל התקופה שבה היתה המניה בידי אדם אחר, לרבות קביעה שלא תהיה לגבי הכנסה כאמור זכות לפטור ממס ולרבות קביעת שיעור המס שיחול על הרווחים, כולם או חלקם, והשיעור שיחול בניכוי המס על אף האמור בסעיף 5א64;
- (2) סיווג חלק רווח ההון במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין כהכנסה שחלות עליה הוראות חלק ב, בתנאים ובתיאומים שנקבעו;
- (3) העברת ההכנסה החייבת לבעלי המניות, סדר העברתה וייחוסה להכנסות הקרן, לרווחיה או לשבח מקרקעין שהיא זכאית לו, וכן הוראות לשלילת קיזוז הפסדים;
- (4) תנאים ותיאומים אחרים הנדרשים לביצוע פרק זה, לרבות לענין חברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין.

#### פרק שלישי: הכנסת בני-זוג

#### בן זוג רשום

[תיקונים: התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ו, התשס"ה (מס' 3), התשע"ד (מס' 3)]

- 164.ב (א) פקיד השומה רשאי לקבוע, בהודעה לכל שני בני זוג, כי אחד מהם הוא בן זוג רשום לענין חוק זה, באשר הכנסתו החייבת בשנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המס הנדונה לראשונה לענין זה היתה למעלה מ-50% מסך כל ההכנסה החייבת של שני בני הזוג.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאים בני זוג ביחד להודיע בכתב לפקיד השומה, לפחות שלושה חדשים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הם בוחרים שכן הזוג האחר ייחשב כבן זוג רשום ובלבד שהכנסתו בשנת המס שקדמה לשנת המס שבה ניתנה ההודעה היא לפחות בגובה של 25% מהכנסת בן הזוג; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ד)2, "הכנסה בשנת המס" - למעט הכנסה ממקור הכנסה משותף לפי סעיף 66(ד) שלא מתקיימות לגביה הוראות אותו סעיף.
- (ג) בני זוג שלא היתה להם הכנסה חייבת בשנת המס האמורה בסעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לקבוע אחד מהם לבן זוג רשום, ולא יהיה בכך כדי לגרוע מזכותם לפעול לפי סעיף קטן (ב).
- (ד) (1) בכפוף לאמור בסעיף קטן (ב), קביעה או בחירה של בן זוג רשום תעמוד בתקפה לא פחות מחמש שנות מס זולת אם בני הזוג אינם עוד בני זוג, או על פי החלטת המנהל.
- (2) על אף הוראות פסקה (1), היתה בשנת מס הכנסתו של בן הזוג הרשום לפי בחירה פחותה מ-25% מהכנסת בן הזוג באותה שנת המס, רשאי פקיד השומה לקבוע בן זוג רשום לאותה שנת מס.
- (ה) המנהל רשאי לקבוע בכללים דרכי קביעה ובחירה של בן זוג רשום.

#### חישוב מאוחד

[תיקונים: התשנ"ב (מס' 4), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8)]

65. הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו ולענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64 והכנסות מריבית, מדמי ניכיון או מהפרשי הצמדה (לענין סעיף זה - ריבית) וכן מהכנסה שהועברה מקרן להשקעות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, או מרווח הון, יראו את הכנסותיו כאמור של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים, אלא אם כן הנכסים שמהם היתה ההכנסה מריבית, מקרן להשקעות במקרקעין או מרווח הון, התקבלו בירושה, או שמקורם בפיצויים או בכספי ביטוח

**תיק על שם בני זוג**

[תיקונים: התשמ"ח (מס' 2), התשל"ג (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

65א. (א) התיק המנוהל בידי פקיד השומה ביחס להכנסות בני זוג ישא את שמות שני בני הזוג.

(ב) הוראת סעיף קטן (א) לא תחול עד סוף שנת המס 1998 על תיקים שנפתחו לפני כ"ד בטבת התשמ"ט (1 בינואר 1989) אלא לפי החלטת המנהל או לפי בקשה בכתב שהגישו בני הזוג או אחד מהם לפקיד השומה.

**חישוב נפרד**

[תיקונים: התשמ"ח (מס' 2), התשל"א, התשל"ב, התשל"ג, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 2), (מס' 5), התשמ"ג, התשמ"ז, התש"ן (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ה (מס' 8), התשנ"ו, התשס"א (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 5), (מס' 8), התשס"ו, התשס"ט (מס' 2), התשע"ב (מס' 2), התשע"ד (מס' 3), התשע"ו (מס' 3), התשע"ז (מס' 6), התשע"ח (מס' 5), התשפ"ב (מס' 4), התשפ"ג (מס' 2), (מס' 3א), התשפ"ד (מס' 3)]

66. (א) על אף האמור בסעיף 65 –

(1) רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה, לרבות הכנסתו מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (1) עד (7) להגדרתה שבסעיף 1, ובלבד שלגבי הכנסה כאמור שהיא קיצבה ייעשה חישוב נפרד אם היא משולמת בשל הכנסת עבודה שלגביה היה בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום זכאי לחישוב נפרד, או אם בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום היה זכאי בחמש השנים האחרונות שלפני תחילת תשלום הקיצבה לחישוב נפרד בשל ההכנסה שמכוחה משתלמת הקיצבה;

(2) לענין חישוב המס תיווסף ההכנסה החייבת שאינה מיגיעה אישית של בני הזוג להכנסה החייבת של בן הזוג שהכנסתו החייבת מיגיעה אישית גבוהה יותר; לא היתה לבני הזוג הכנסה חייבת מיגיעה אישית, יראו את ההכנסה שאינה מיגיעה אישית כהכנסת בן הזוג הרשום;

(3) לענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64, הכנסות מקרן להשקעות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, והכנסות מריבית או מריבוי הון, יראו את הכנסותיו של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים; לענין סעיף זה, "ריבית" – כמשמעותה בסעיף 65.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) ובסעיף 65, בן זוג שהיתה לו הכנסה מרכוש שהיה בבעלותו שנה לפני נישואיו או מרכוש שקיבל בירושה בתקופת נישואיו, רשאי לתבוע שיעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו האמורה, ובלבד שאם היתה לבן הזוג האמור הכנסה אחרת לגביה נערך חישוב מס נפרד, תיווסף ההכנסה על פי סעיף קטן זה להכנסה האחרת.

(ג) אלה ההוראות שיחולו לגבי החישוב הנפרד:

(1) הזכאות לניכויים, לזיכויים ולנקודות זיכוי לפי סעיפים 34, 35, 36, 45א, 47, 47א ו-121א, ההטבה במס על פי סעיף 10 וההנחה במס על פי סעיף 11 יהיו לכל אחד מבני הזוג;

(א1) בן זוג רשאי, אף אם לבן זוגו אין הכנסה מיגיעה אישית, לבקש חישוב נפרד על הכנסתו מיגיעה אישית, ויהיה זכאי, כנגד המס החל על הכנסתו זו, לנקודות זיכוי כאמור בפסקאות (4) או (5);

(2) לענין זכאות לפי סעיף 37 של יחיד מוטב, כהגדרתו באותו סעיף, תובא בחשבון 0.5 נקודות זיכוי בלבד, ולא תהא זכאות לנקודות זיכוי לפי סעיפים 38 ו-39;

(3) זכאות לנקודות קיצבה על פי סעיף 40א(א) תהא רק לבן הזוג הרשום;

(4) האשה תהא זכאית ל-0.5 נקודות זיכוי לפי סעיף 36א, ובנוסף וכנגד המס החל על הכנסתה מיגיעה אישית – לנקודות זיכוי בעד ילדיה כלהלן:

(א) 2.5 נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת לידתו, ו-0.5 נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת בגרותו, 4.5 נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שנתיים, 3.5 נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים, 2.5 נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנות המס שבהן מלאו לו ארבע שנים וחמש שנים, ושתי נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו; לענין זה ולענין פסקה (5), "שנת לידה" ו"שנת בגרות" – כהגדרתן בסעיף 40א(ב)(3);

(א1) על אף האמור בפסקת משנה (א), אמו של ילד תהא זכאית לבחור אם נקודות זיכוי אחת מתוך נקודות הזיכוי שלהן היא זכאית כאמור באותה פסקה, בשנת הלידה, תובא בחשבון בשנת המס שבה נולד הילד או בשנת המס שלאחריה;

(ב) – (ג) (נמחקו);

(ד)<sup>50</sup> (נמחקה).

(א4) בחישוב המס של אישה שנישאה לאלמן יובאו בחשבון נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיו, כאמור בפסקה (4);

(5) הגבר יהא זכאי, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, לנקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיו, כלהלן:

(א) 2.5 נקודות זיכוי בשנת לידתו של הילד;

(ב) 4.5 נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שנתיים, 3.5 נקודות זיכוי בשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים, ו-2.5 נקודות זיכוי בשנות המס שבהן מלאו לו ארבע שנים וחמש שנים;

(ג) נקודת זיכוי אחת בעד כל אחד מילדיו החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו.

(א5)<sup>51</sup> (נמחקה);

(6) בחישוב המס של גבר שנישא לאלמנה יובאו בחשבון נקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיה כאמור בפסקה (5).

(ד) (1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף, רק אם התקיימו כל אלה:

(א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;

<sup>50</sup>. תוקפו של ס"ק 66(ג)(4) (ד) מיום 1.1.2022 עד יום 31.12.2023 [תיקון התשפ"ב (מס' 4) והתשפ"ג (מס' 2)].

<sup>51</sup>. תוקפו של ס"ק 66(ג)(א) (א) מיום 1.1.2022 עד יום 31.12.2023 [תיקון התשפ"ב (מס' 4) והתשפ"ג (מס' 2)].

(ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;

(ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג – בית המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;

(2) לעניין סעיף קטן זה, "מקור הכנסה משותף" – מקור הכנסה של בן זוג התלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני.  
(ה) (בוטל).

#### הוראות כלליות

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

א.66. (א) לכל ענין שבפקודה זו רשאי גם בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום להשיג ולערער לגבי חלקו בהכנסה.

(2) השיג או ערער אחד מבני הזוג, לא יוכל האחר לעשות כן, לגבי אותה שנת מס, אלא תוך שלושים ימים מהיום שבו הודיע פקיד השומה לשני בני הזוג על השגה או ערעור שהגיש אחד מהם.

(ב) הוראות פקודה זו לענין גביה ועונשין יחולו גם על בן הזוג שאינו בן הזוג הרשום לגבי חלקו בהכנסה, ובלבד שבן זוג שאינו בן זוג רשום לא יאשם בעבירה ולא יחוייב בתשלום קנס מינהלי בשל מעשה או מחדל שהחובה לעשותו או להימנע ממנו מוטלת על בן הזוג הרשום, אם הוכיח שהמעשה או המחדל נעשו שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים למניעתם.

(ג) פקיד השומה יודיע לבן הזוג שאינו בן זוג רשום על כל פעולה של פקיד השומה העשויה להשפיע על חיובו במס, והזמנים לענין הליכים שבהם רשאי אדם לנקוט לפי פקודה זו יימנו לענין זה מיום קבלת ההודעה.

(ד) הודיעו בני זוג על בחירת בן זוג רשום לפי סעיף 64(ב), ניתן לגבות את חובות המס שנוצרו בתקופת הנישואין ממי שהיה הנישום או מבן הזוג הרשום הקודם או מבן הזוג הרשום בעת ביצוע הגביה; הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחוייבים, גם על החזרי מס.

#### הכנסת משפחה אומנת

[תיקונים: התשל"ז, התשנ"ב (מס' 4), התשע"ו (מס' 7)]

ב.66. (בוטל).

#### הכנסת איש ואשה במשק חקלאי

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ג, התשל"ד, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשמ"ח (מס' 3), התשע"ד (מס' 3)]

67. (א) הכנסה שהושגה מיגיעתם האישית של איש ואשה במשק חקלאי והיא טעונת מס לפי סעיף 2(8) לגבי אחד מהם, יראוה, לענין פקודה זו כהכנסתם של האיש והאשה, בהתאם להוראות סעיף 66(ד).

(ב) (בוטל).

[תיקון התשנ"ב (מס' 2)]

#### פרק שלישי: תושב ישראל השוהה בחוץ לארץ

##### תושב ישראל השוהה בחו"ל

[תיקונים: התשמ"ב (מס' 2), התשמ"ד (מס' 3), התש"ן, התשס"ב (מס' 8)]

א.67. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיתרו ליחיד תושב ישראל שיש לו הכנסה מיגיעה אישית שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, לרבות הכנסה כאמור שיוחסה לבעל מניות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64, ובדבר שיעור המס שיחול על הכנסה האמורה ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה היתה לו ההכנסה האמורה, הכל בהתחשב במיוחד במשך השחייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל לצורך הפקת הכנסה האמורה ובתנאי המחייבה בארץ שבה שהה אותו יחיד לצורך הפקת הכנסה האמורה.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

#### פרק שלישי 2: פטור השתתפות לחברת החזקות ישראלית

##### הגדרות

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

ב.67. בפרק זה –

"בעל מניות מהותי" ו"קרוב" – כהגדרתם בסעיף 88;

"הכנסה" – לרבות שבח מקרקעין;

"חברת החזקות ישראלית" – חברה שהתקיימו בה התנאים המזכים האמורים בסעיף 67(א);

"חברה מוחזקת" – חברת בני-אדם שהתקיימו בו התנאים האמורים בסעיף 67;

"חבילת מניות" – מניות בחברה מוחזקת המקנות זכות לרווחים בשיעור של 10% לפחות, ואשר הוחזקו בידי חברת החזקות ישראלית במשך 12 חודשים רצופים לפחות;

"מניה מזכה" – מניה שהיא חלק מחבילת מניות;

"מניות", בחברת בני-אדם שאינו חברה – זכויות לרווחים ממנו או זכויות הצבעה בו;

"נכס" – כהגדרתו בסעיף 2א64;

"רווחים שלא חולקו", של חברת החזקות ישראלית – כל אלה:

(1) הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בשנת המס;

(2) שבח ממכירה בשנת המס של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין;

(3) הכנסה שהיתה פטורה ממס בשנת המס;

והכל לאחר שהופחתו מן ההכנסה המסים ששולמו בשלה בישראל או מחוץ לישראל, ורווחים שחולקו ממנה באותה שנה;

"שרשרת חברות" – שני חברי-בני-אדם או יותר, המחזיקים, במישרין או בעקיפין, האחד במשנהו.

#### חברת החזקות ישראלית

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ז (מס' 8)]

67.g. (א) חברת החזקות ישראלית היא חברה שהתקיימו בה כל התנאים האלה (בפרק זה - התנאים המזכים):

- (1) היא התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל בלבד;
- (2) היא אינה חברה ציבורית כהגדרתה בסעיף 2 לחוק החברות, ואינה מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף;
- (3) היא אינה חברה משפחתית שחלות עליה הוראות סעיף 164א, ואינה חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 164א;
- (4) לא חלו בהתאגדותה הוראות חלק ה-2, ולא חלו בהעברת נכס אליה הוראות החלק האמור או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;
- (5) במשך 300 ימים או יותר בכל שנת מס, החל משנת המס שלאחר השנה שבה התאגדה, התקיימו שני אלה:
  - (א) המחיר המקורי של מניותיה בחברות מוחזקות, בתוספת יתרת הלוואות שנתנה לחברות מוחזקות, לא פחת מ-50 מיליון שקלים חדשים;
  - (ב) המחיר המקורי של מניותיה בחברות מוחזקות, בתוספת יתרת הלוואות שנתנה לחברות מוחזקות, הוא 75% או יותר מהמחיר המקורי של כלל נכסיה, לרבות יתרת ההלוואות שנתנה לחברות מוחזקות;
- (6) לא היתה לה הכנסה לפי סעיף 12(1), למעט הכנסה בעבור שירותים שנתנה לחברה המוחזקות;
- (7) בחרה שהוראות פרק זה יחולו עליה בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ושנמסרה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום התאגדותה.
  - (ב) לא התקיים בחברה תנאי מזכה בשנת התאגדותה ובשנה שאחריה, יראו אותה כאילו מעולם לא היתה חברת החזקות ישראלית.
  - (ג) חדל להתקיים בחברת החזקות ישראלית תנאי מזכה אחרי התקופה האמורה בסעיף קטן (ב), תחדל להיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים התנאי המזכה.
  - (ד) חברת החזקות ישראלית רשאית להודיע למנהל, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה, כי בחרה לחדול להיות חברת החזקות ישראלית; הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת החזקות ישראלית החל מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמסרה ההודעה למנהל.

#### חברה מוחזקת

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

67.חבר-בני-אדם שהתקיימו בו כל אלה הוא חברה מוחזקת:

- (1) הוא תושב חוץ שמקום מושבו במדינה גומלת והוא מגיש באותה מדינה דוח על הכנסותיו, או שהוא תושב חוץ שמקום מושבו במדינה ששיעור המס החל בה על הכנסות של חבר-בני-אדם מפעילות עסקית היה 15% או יותר במועד שבו רכשה חברת ההחזקות הישראלית את מניותיו לראשונה;
- (2) 75% או יותר מהכנסתו בשנת המס, שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, היא הכנסה שאילו היתה חייבת במס בישראל היתה חייבת כהכנסה מעסק לפי סעיף 12(1); בחישוב ההכנסה כאמור ייוסף לה חלק יחסי מהכנסות חברות קשורות, ואולם לא תובא בחשבון הכנסה מדמי ניהול ששולמו מקרוב, תמורה ממכירת נכס ודיבידנד מהכנסות חברות קשורות; לענין פסקה זו - "נכס" - למעט נייר ערך הנסחר בבורסה, שהנפיקה חברה שבה החברה המוחזקת אינה בעלת שליטה;
- "חלק יחסי מהכנסות חברות קשורות" - חלקו היחסי של חבר-בני-אדם, בהכנסה של חבר-בני-אדם תושב חוץ, שבו יש לו זכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, בהתאם לחלקו בזכות לרווחים, ובלבד שלא תובא בחשבון זכות לרווחים בשיעור הנמוך מ-10%; חלקו של חבר-בני-אדם בזכויות כאמור בעקיפין, יחושב על ידי הכפלה של שיעורי הזכויות ברווחים בכל חבר-בני-אדם שבשרשרת החברות, המוחזק על ידו במישרין או בעקיפין;
- (3) עלות נכסיו בישראל אינה עולה על 20% מהעלות של כלל נכסיו בכל שנת המס; לענין פסקה זו, "נכסים בישראל" - לרבות זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל;
- (4) הכנסתו בשנת המס, לרבות ממכירת מקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין, שהופקה או שנצמחה בישראל, אינה עולה על 20% מכלל הכנסותיו בשנת המס.

#### פטור להכנסתה של חברת החזקות ישראלית

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

67.g. (א) חברת החזקות ישראלית תהיה פטורה ממס על כל אלה:

- (1) רווח הון במכירת מניה מזכה;
  - (2) דיבידנד שקיבלה בשל מניה מזכה, אם חולק במהלך תקופה שלא פחתה מ-12 חודשים רצופים שבה היתה חברת ההחזקות הישראלית בעלת מניות מהותית בחברה המוחזקת;
  - (3) ריבית, דיבידנד ורווח הון מניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל;
  - (4) ריבית והפרשי הצמדה שקיבלה ממוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.
- (ב) לא יינתן זיכוי בשל מסי חוץ על הכנסה פטורה ממס לפי הוראות סעיף קטן (א).
- (ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע פטור ממס לריבית שקיבלה חברת החזקות ישראלית מחברה מוחזקת אם הריבית שולמה במהלך תקופה שקבע ובשיעור ריבית שקבע, והכל בתנאים ובתאומים שקבע.

#### דיבידנד שחילקה חברת החזקות ישראלית

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ז (מס' 5)]

167.g. (א) דיבידנד שקיבל בעל מניות תושב חוץ מחברת החזקות ישראלית יחויב במס בשיעור של 5%.

(ב) דיבידנד שקיבל בעל מניות תושב ישראל מחברת החזקות ישראלית יחויב במס בשיעורים כאמור בפסקאות (1) או (2), לפי הענין:

(1) אם מקבל הדיבידנד הוא יחיד - השיעור הקבוע בסעיף 125ב, לפי הענין;

(2) אם מקבל הדיבידנד הוא חבר בני אדם - השיעור הקבוע בסעיף 126.

#### דיבידנד רעיוני

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

167.g. (א) תושב ישראל שהיה בתום שנת המס בעל מניות, במישרין או בעקיפין, בחברת החזקות ישראלית, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד, בתום שנת המס, את חלקו היחסי ברווחים שלא חולקו, והוא יחויב במס על רווחים אלה כאמור בסעיף 167(ב).

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על בעל מניות שהיה בעל מניות בעקיפין בחברת החזקות ישראלית באמצעות בעל מניות תושב ישראל אחר, אם חלו על בעל המניות האחר הוראות סעיף קטן (א), וזאת לגבי החלק ברווחים שלא חולקו שעליו חויב בעל המניות האחר במס לפי סעיף קטן (א).

(ג) קיבל בעל מניות תושב ישראל דיבידנד שמקורו, במישרין או בעקיפין, בהכנסותיה של חברת החזקות ישראלית, לא יחויב הדיבידנד במס אם שולם בשלו מס לפי הוראות סעיף קטן (א) על ידי מי שממנו קיבל את המניות במכירה פטורה ממס או בהורשה; קוזז הפסד כנגד הכנסה כאמור בסעיף קטן (א), יראו לענין סעיף קטן זה, כאילו שולם על הכנסה שקוזה כאמור מס לפי סעיף קטן (א).

#### הוראות מיוחדות לענין מי שהיה לתושב ישראל

[תיקון: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 11)]

67. על אף האמור בסעיף 167(ב) ובסעיף 167, עליהם בעל מניות בחברת החזקות ישראלית שהחזיק במניותיה לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) ו-(ג), יחולו הוראות אלה:

(1) דיבידנד שקיבל מחברת החזקות ישראלית בתקופה שבה הוא זכאי להטבות לפי סעיף 14(א) או (ג), לפי הענין, יחויב במס בשיעור של 5%;

(2) הוראות סעיף 167 לענין חלקו היחסי ברווחים שלא חולקו, לא יחולו על רווחים כאמור שמקורם בדיבידנד שקיבלה חברת החזקות הישראלית מחברה תושבת חוץ שאת מניותיה רכשה לפני שהיה לתושב ישראל כאמור בסעיף 14(א) או (ג), ועל רווחים שמקורם ברווח הון שהיה לחברת החזקות הישראלית במכירת מניות בחברה תושבת חוץ שמניותיה נרכשו כאמור, והכל בתקופה שעל פי סעיפים 14(א) או (ג) או 97(ב) היו הכנסות כאמור פטורות ממס בידי בעל המניות אילו היו מתקבלות בידי מישרין.

#### מכירת מניה בחברת החזקות ישראלית

[תיקון: התשס"ה (מס' 8)]

67. (א) במכירת מניה של חברת החזקות ישראלית על ידי תושב ישראל, יינתן לו זיכוי מהמס החל על רווח ההון, בסכום השווה למס ששילם הוא או מי שממנו קיבל את המניות במכירה פטורה ממס או בהורשה, על הרווחים שלא חולקו לפי סעיף 167 בשל המניה שנמכרה, ובלבד שטרם קיבל אותם כדיבידנד; סכום המס ששולם כאמור יתואם לפי שיעור עלית המדד מתום שנת המס שבה רואים את הרווחים שלא חולקו כאילו התקבלו כדיבידנד, עד מועד מכירת המניה, ובלבד שלא יינתן זיכוי בסכום העולה על המס החל במכירת המניה.

(ב) הוראות סעיף 94ב לא יחולו במכירת מניה בחברת החזקות ישראלית לגבי רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם בסעיף 94ב, אשר בשלהם שילם המוכר מס לפי סעיף 167(א).

#### חברה שחדלה להיות חברת החזקות ישראלית

[תיקון: התשס"ה (מס' 8)]

67. (א) לענין סעיף זה -

"חלק רווח ההון הריאלי המזכה" - רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד תום שנת הסיום לבין התקופה שמיום הרכישה עד ליום המכירה;

"יתרת רווח ההון הריאלי" - ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין חלק רווח ההון הריאלי המזכה;

"שנת הסיום", לענין חברה שחדלה להיות חברת החזקות ישראלית - אם חדלה לפי סעיף 67(ג) - השנה שקדמה לשנה שבה חדל להתקיים התנאי המזכה, ואם חדלה לפי סעיף 67(ד) - השנה שבה ניתנה ההודעה לפי הסעיף האמור.

(ב) חדלה חברה להיות חברת החזקות ישראלית, יחולו הוראות אלה:

(1) מכרה החברה, בשנה כלשהי שלאחר שנת הסיום, נכס שאילו היה נמכר בהיותה חברת החזקות ישראלית היתה החברה פטורה ממס במכירתו בהתאם להוראות סעיף 67(א), תהיה החברה פטורה ממס על חלק רווח ההון הריאלי המזכה וחייבת במס על יתרת רווח ההון הריאלי;

(2) דיבידנד שחילקה החברה לתושב חוץ בשנה כלשהי שלאחר שנת הסיום, שמקורו ברווחים שנצברו בחברה בשנים שבהן היתה חברת החזקות ישראלית, או שמקורו בחלק רווח ההון הריאלי המזכה, יחויב במס בשיעור של 5%;

(3) יראו תושב ישראל שהוא בעל מניות בחברה, במישרין או בעקיפין, כאילו בתום שנת המס שבה מכרה החברה נכס כאמור בפסקה (1), קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי בחלק רווח ההון הריאלי המזכה, והוא יחויב עליו במס כאמור בסעיף 167(ב), ויחולו הוראות סעיפים 167 ו-167 בהתאמה.

#### סייג לתחולת סעיף 75

[תיקון: התשס"ה (מס' 8)]

67. (א) בסעיף זה, "חברה נשלטת זרה" ו"רווחים שלא שולמו" - כהגדרתם בסעיף 75(א).

(ב) היתה חברה מוחזקת חברה נשלטת זרה, לא יחולו הוראות סעיף 75 על חברת החזקות הישראלית המחזיקה בה ועל בעל שליטה בה שהוא תושב ישראל, לגבי רווחים שלא שולמו מהחברה המוחזקת; לא יראו בעל מניות כתושב ישראל רק בשל היותו בעל מניות בחברת החזקות ישראלית.

#### פרק רביעי: תושבי חוץ

[תיקון: התשס"ב (מס' 8)]

68. (בוטל).

#### תנאים למתן הקלות לתושב חוץ

[תיקון: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8)]

68. (א) חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, הנחה או פטור לפי פקודה זו, בשל היותו תושבי חוץ, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו, או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של תושב החוץ, במישרין או בעקיפין.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע דרכי הוכחה לענין סעיף זה.

(ג) בסעיף זה -

"אמצעי שליטה" ו-"יחד עם אחר" - כהגדרתם בסעיף 88;

"בעלי שליטה" – בעלי מניות המחזיקים, במישרין או בעקיפין, לבד, יחד עם אחר, או יחד עם תושב ישראל אחר, באחד או יותר מאמצעי השליטה בשיעור העולה על 25%.

#### מינוי נציג

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

68.ב. (א) תושב חוץ הנדרש למנות נציג לפי סעיף 60 לחוק מס ערך מוסף, ימנה נציג שהוא יחיד תושב ישראל או חבר בני אדם תושב ישראל שיש לו עסק בישראל, גם לענין הפקודה.

(ב) הנציג יהיה מיופה כוח לדווח לפקיד השומה, לקבל בעבור תושב החוץ הכנסות ורווחים, ולשלם את המס שבו חייב תושב החוץ מתוך נכסי תושב החוץ בלבד.

(ג) לא מינה תושב החוץ נציג כאמור בסעיף קטן (א), יהיה הנציג שמונה על פי חוק מס ערך מוסף, נציגו לענין הפקודה.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע הוראות לביצוע סעיף זה וכן הוראות לענין דוחות שחייב הנציג בהגשתם.

#### שאינם תושבים

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

69. לענין יחיד שאינו תושב ישראל בשנת המס, רשאי שר האוצר להתקין כללים כדי לקבוע –

(1) אילו ניכויים וזיכויים אפשר להתיר ליחיד כאמור;

(2) היחיד או סוגי היחידים שלגביהם יחולו אותם ניכויים או זיכויים.

#### פטור ספן חוץ

[תיקון התשמ"ד (מס' 6)]

70. רווחיו של אדם שאינו תושב ישראל והוא עוסק בעסקי בעל אניות או שוכר אניות (בפקודה זו – ספן חוץ), פטורים ממס, במידה שהפטור נקבע בהסכם בין המדינה שאליה משתייך ספן החוץ ובין מדינת ישראל, או אם אישר שר האוצר שאותה מדינה נוהגת כאילו היה בינה לבין מדינת ישראל הסכם הקובע פטור כאמור.

#### רווחי ספן-חוץ ממוטען ישראלי

71. בכפוף להוראות סעיף 70, ספן חוץ אשר אניה שבעלותו או שבשכירתו סרה לנמל ישראל, יראו את מלוא רווחיו שמקורם בהסעת נוסעים, דואר, חיות בית או טובין (לכולם ייקרא להלן – מטען) שהוטענו בישראל, כהכנסה שנצמחה בישראל; הוראה זו לא תחול על טובין שהובאו לישראל לשם שטעון בלבד.

#### חישוב רווחיו של ספן-חוץ שבידו תעודה

72. (א) הראה ספן-חוץ תעודה מטעם רשות מס-הכנסה כל-שהיא המעידה על שני אלה:

(1) היחס שבין רווחיו או הפסדיו מעסקי-ספנות בתקופת חשבון פלונית, כפי שחושב על ידי אותה רשות לצורך מס-הכנסה, וללא ניכוי פחת, ובין סך-כל תקבוליו מהסעת-מטען;

(2) היחס שבין סכום הפחת המנוכה, כפי שחושב על ידי אותה רשות, ובין סך-כל תקבוליו מהסעת-מטען, יהיו רווחיו שמקורם בישראל מעסקי-הספנות שלו באותה תקופה, לפני כל ניכוי פחת, סכום, שיחסו לתקבוליו מהסעת-מטען שהוטען בישראל הוא כיחס סך-כל רווחיו לפי התעודה באותה תקופה לסך-כל תקבוליו מהסעת-מטען.

(ב) התעודה האמורה צריכה שתהאנתונה מטעם רשות מס-הכנסה שפקיד השומה נוכח לגביה, להנחת-דעתו, שהיא מחשבת ושמה את כלל-רווחיו של הספן מעסקי-ספנות שלו על יסוד שאינו שונה שינוי ממשי מן היסוד שנקבע בפקודה זו.

#### חישוב רווחי ספן-חוץ במקרים אחרים

73. לא ניתן, מכל סיבה שהיא, להחיל באופן המניח את הדעת הוראות סעיף 72 בזמן השומה, מותר לחשב את הרווחים שמקורם בישראל לפי תאחוז הוגן ממלוא סכום התקבולים מהסעת-מטען שהוטען בישראל; אלא שאם נישום בשנת-מס פלונית על יסוד תאחוז כאמור, יהא זכאי במשך שש שנים לאחר תום אותה שנת-מס לתבוע בכל עת, שחבותו במס של אותה שנה תחושב שנית על היסוד שנקבע בסעיף 72.

#### אניה שבאה באקראי

74. החליט פקיד השומה, כי אניה השייכת לספן-חוץ פלוני סרה לנמל בישראל באקראי וכי אין להניח שאניה זו או אניות אחרות שבאותה בעלות יסורו לישראל, לא יחולו הוראות סעיפים 71-73 על הרווחים מאותה אניה ולא יוטל עליהם מס.

#### מפעילי תובלה אווירית ומפעילי אלחוט

[תיקון התשמ"ז]

75. אדם שאינו תושב ישראל, והוא עוסק בעסקי תובלה אווירית או ממסר ידיעות בכבל או באלחוט, יהא נישום למס כאילו היה ספן-חוץ; הוראות סעיפים 70 עד 73 יחולו, בשינויים המחוייבים לפי הענין, על חישוב רווחים והשתכרויות מאותם עסקים.

#### עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ

[תיקונים: התשנ"ו (מס' 3), התשנ"ז (מס' 2)]

75.א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות בדבר הניכויים והזיכויים שיותרו לעיתונאי חוץ מעבודה עיתונאית, וכן בדבר שיעור המס שיחול על הכנסתו האמורה וכן להתקין תקנות כאמור לגבי ספורטאי חוץ על הכנסתו מעיסוק בספורט; לענין זה –

"עיתונאי חוץ" – תושב חוץ הרשום בהתאגדות עיתונאי החוץ בישראל, שהגיע לישראל כדי לעסוק בעבודה עיתונאית, והכנסתו מעבודה עיתונאית מתקבלת מתושב חוץ;

"עבודה עיתונאית" – הכנת כתבה עיתונאית בעיתון או כתבה משודרת באמצעי תקשורת המוני אלקטרוני, או סיוע בהכנת כתבה כאמור. "ספורטאי חוץ" – תושב חוץ שהגיע לישראל על מנת לעסוק בספורט;

"עיסוק בספורט" – השתתפות באופן סדיר במשחקים או בתחרויות ספורט, באימוון או בהכנה לקראתם, למעט עיסוק כמאמן בתחום הספורט, והכל באגודת ספורט או במועדון ספורט ישראליים.

[תיקון התשע"ד]

(1) "חברה נשלטת זרה" - חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(א) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה, ואולם אם נרשמו בחלקן, פחות מ-30% מהמניות או מהזכויות של אותו חבר בני אדם הונפקו לציבור או נרשמו למסחר; לענין זה, לא יובאו במניין מניות או זכויות שהונפקו או שנרשמו למסחר, המוחזקות בידי בעל השליטה בחבר בני האדם;

(ב) רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית, ובחבר בני אדם שבשרשרת חברות, המוחזק, במישרין בידי חברה עסקית (בסעיף זה - חבר מוחזק), וכן בכל חבר בני אדם המוחזק, במישרין או בעקיפין, בידי החבר המוחזק, אם מרבית הכנסותיה או רווחיה הכוללים של החברה העסקית נובעת מהכנסה פסיבית; לענין זה, יחושבו סכום ההכנסה, סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית, בסעיף 175(ב) ו-(ג);

(ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 15%;

(ד) (1) למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי תושבי ישראל או שלמעלה מ-40% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים בידי תושבי ישראל שיחד עם קרוב של אחד או יותר מהם מחזיקים בלמעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו, או שלתושב ישראל הזכות למנוע קבלת החלטות ניהוליות מהותיות בו, לרבות החלטות לענין חלוקת דיבידנד או פירוק, והכל באחד ממועדים אלה:

(א) בתום שנת המס;

(ב) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;

לענין זה, "קרוב" - כאמור בסעיף 88, שהוא תושב חוץ;

(2) חישוב שיעור החזקה כאמור בפסקת משנה (1), לענין החזקה בעקיפין, בחבר בני אדם מסוים הנמצא בשרשרת חברות (בסעיף זה - החבר המסוים), ייעשה לפי הוראות אלה:

(א) עלה שיעור החזקה בכל אחד מחברי בני האדם בשרשרת החברות המחזיקים בחבר המסוים בעקיפין על 50%, ייחשב שיעור החזקה בו בהתאם לשיעור החזקה בו במישרין;

(ב) היה שיעור החזקה באחד מחברי בני האדם בשרשרת החברות המחזיקים בו בעקיפין 50% או פחות, תחשב החזקה בו בעקיפין באמצעות אותה שרשרת חברות כהחזקה בשיעור אפס;

(2) "אמצעי שליטה" - כהגדרתם בסעיף 88;

(3) "בעל שליטה" - תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, באחד ממועדים אלה:

(1) בתום שנת המס;

(2) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;

(4) "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו וכן יחד עם מי שאינו קרובו, אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין;

(5) "הכנסה פסיבית" -

(א) כל אחת מהכנסות אלה, למעט הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל היתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד:

(1) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה;

(2) הכנסה מדיבידנד; לענין זה לא יובא בחשבון דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור החזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה מקבלת הדיבידנד בחברה משלמת הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת;

(3) הכנסה מתמלוגים;

(4) הכנסה מדמי שכירות;

(5) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88, שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או במשלח יד או שאינה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88;

(א) תמורה ממכירת נייר ערך, כהגדרתו בסעיף 88, אף אם היא הכנסה מעסק, אלא אם כן נייר הערך הוחזק בידי החברה פחות משנה והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי שימש בידי החברה בעסק או במשלח יד;

(ב) הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור בפסקת משנה (א) או (א1), אף אם היא הכנסה מעסק או ממשלח יד.

(6) "הכנסות ורווחים כוללים", של חברה עסקית - הכנסותיה ורווחיה וכן חלקה היחסי, במישרין או בעקיפין, בהכנסות וברווחים של כל חבר בני אדם בשרשרת החברות שבו היא מחזיקה, במישרין או בעקיפין; לענין זה, שיעור חלקה היחסי של החברה העסקית בעקיפין בהכנסות וברווחים כאמור, יחושב על ידי הכפלת שיעורי הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם בשרשרת החברות שבו מחזיקה החברה העסקית בעקיפין;

(7) "חברה עסקית" - חבר בני אדם תושב חוץ שרוב הכנסותיו ורווחיו אינם הכנסות פסיביות;

(א7) "חליף" - מי שמכר מניה לבעל המניות במכירה פטורה ממס או הורשה לו;

(8) "חלק יחסי של בעל שליטה ברווחים שלא שולמו" - חלק יחסי מכלל הרווחים שלא שולמו בהתאם לשיעור חלקו במישרין ובעקיפין של בעל השליטה בזכויות לרווחים, בחברה הנשלטת הזרה ביום האחרון של שנת המס שלה; לענין סעיף זה, שיעור חלקו בעקיפין של בעל השליטה ברווחים שלא שולמו, יחושב על ידי הכפלת שיעורי הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם שבשרשרת החברות המוחזק על ידו בעקיפין;

(9) (בוטלה);

(10) "מס זר" - מס שחייבים בו על הכנסה במדינה זרה לפי דיני המס החלים באותה מדינה;

(11) "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 88, שהוא תושב ישראל;

(12) "רווחים שלא שולמו" – רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית של חברה נשלטת זרה שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה, למעט רווחים שמקורם בדיבידנד שהתקבל מחבר בני אדם תושב חוץ ואשר הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורו בהכנסה ששולם עליה מס זר בשיעור העולה על 15%, ובלבד ששיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה הנשלטת הזרה מקבלת הדיבידנד בחבר בני האדם משלם הדיבידנד הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל או 10% לפחות בחברה אחרת; בחישוב הרווחים כאמור יופחתו המסים החלים על ההכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור; לענין זה, יחשבו סכומי הרווחים, המס הזר וסכומי ההפסדים, כאמור בסעיף 14(ב) ו-14(ג); (13) "שיעור המס החל" – סכום המס הזר שבו חויבה חברה נשלטת זרה בשל הכנסותיה הפסיביות בשנת המס, כשהוא מחולק בסכום כלל רווחיה שמקורם בהכנסה פסיבית באותה שנה;

(14) "שרשרת חברות" – שני חברי בני אדם או יותר, המחזיקים, במישרין או בעקיפין, האחד במשנהו;

(15) "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראל תושב האזור שהגדרתו בסעיף 3א, ולמעט מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור.

(1) בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים; (2) נרכשו אמצעי שליטה במהלך השנה, יחושב חלקו היחסי של בעל השליטה ברווחים שלא שולמו, לפי תקופת ההחזקה היחסית באמצעי השליטה במהלך שנת המס שבה נרכשו;

(3) הוראות פסקאות (1) ו-2 לא יחולו על בעל שליטה המחזיק בבעל שליטה אחר לענין רווחים שלא שולמו של החברה הנשלטת הזרה, אם חלו על בעל השליטה האחר, לענין הרווחים שלא שולמו, הוראות הפסקאות האמורות. (ג) (בוטל).

(ד) (1) שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שנראו כאילו התקבלו בידיו או בידי חליפו לפי הוראות סעיף קטן (ב) (בסעיף זה – דיבידנד רעיוני), יופחת מסכום הדיבידנד ששולם בפועל הדיבידנד הרעיוני כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל ועד למועד התשלום בפועל, אך לא יותר מסכום הדיבידנד בפועל, ובלבד ששולם המס בשל הדיבידנד הרעיוני.

(2) קוזה הפסד או נוכחה הוצאה כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני, כולה או חלקה, יראו לענין פסקה (1) כאילו שולם מס על חלק ההכנסה שקוזה או שנוכחה ממנו הוצאה.

(1ד) שולם דיבידנד בפועל לבעל שליטה בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שבשלהם שילם מס כאמור בסעיף קטן (ב), ושולם מס זר בפועל בשל חלוקת הדיבידנד לרבות בדרך של ניכוי מס במקור (בסעיף זה – סכום המס הזר), יחולו הוראות אלה:

(1) זיכוי סכום המס הזר יינתן תחילה כנגד המס החל על הכנסות החוץ של בעל המניות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל בשנת המס; (2) זיכוי יתרת סכום המס הזר שלא ניתן בשלה זיכוי כאמור בפסקה (1), יינתן כנגד המס החל על בעל המניות בשל הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל בשנת המס;

(3) יתרת סכום המס הזר שלא ניתן בשלה זיכוי כאמור בפסקאות (1) ו-2, תשולם לבעל המניות בתום שנת המס שבה שולם המס הזר בפועל;

(4) זיכוי סכום המס הזר כאמור בפסקאות (1) ו-2 או התשלום לבעל המניות כאמור בפסקה (3), לא יעלה על סכום המס שהיה ניתן לקבל בשלו זיכוי לפי סעיף 126(ג) ובכפוף לסעיף 126(ה), או לפי הוראות חלק י' פרק שלישי סימן ב', לפי העניין, אלמלא הפחתת הדיבידנד כאמור בסעיף קטן (ד) וכן לא יעלה על סכום המס ששולם בפועל על הדיבידנד שהתחייב במס לפי הוראות סעיף קטן (ב), שלא על דרך של קיזוז הפסד או ניכוי הוצאה כשסכום המס כאמור מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל ועד למועד תשלום הדיבידנד בפועל;

(5) נוצרה יתרה של סכום המס הזר, אשר לא זוכתה או הוחזרה, בשלהמגבלות בפסקה (4), ושמקורה במסי חוץ שהוטלו על הדיבידנד, יחולועליה הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב', והיא תיחשב לענין זה כמסחוץ ששולם בשנה שבה נתקבל הדיבידנד בפועל, בשל הכנסת חוץ שאינהפטורה ממס בישראל; לענין פסקה זו, "מסי חוץ שהוטלו על הדיבידנד" – מסי חוץ שהוטלו על אותו דיבידנד למעט מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין כאמור בסעיף 203 (ב) או 126(ג).

(ה) (1) מכר בעל שליטה את אמצעי השליטה שלו בחברה נשלטת זרה, כולם או מקצתם, יופחת מהתמורה במכירה זו סכום הדיבידנד הרעיוני שנראה כאילו נתקבל על ידו או על ידי חליפו, ובלבד ששולם עליו המס בשל ההחזקה באמצעי השליטה הנמכרים, ושעד למועד המכירה הואטרם חולק כדיבידנד, כשהוא מתואם מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל לפי סעיף קטן (ב) ועד למועד המכירה.

(2) קוזה הפסד או נוכחה הוצאה כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני, כולה או חלקה, יראו לענין פסקה (1) כאילו שולם מס על חלק ההכנסה שקוזה או שנוכחה ממנו הוצאה.

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין נאמנות וכן הוראות לביצוע סעיף זה, כללים לענין דיווח של בעל שליטה על אמצעי השליטה שלו בחברה נשלטת זרה ולענין הדיווח על הכנסות החברה הנשלטת הזרה.

#### בעלי מניות ישראלים בחברת משלח יד זרה

(תיקון התשע"ד)

1.ב75. (א) בסעיף זה –

"אמצעי שליטה", "בעל שליטה" ו"קרוב" – כהגדרתם בסעיף 75ב;

"חברת משלח יד זרה" – חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(1) אם היא חברה – היא חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

(2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל; לענין זה יחושב שיעור ההחזקה בעקיפין באמצעי השליטה, בהתאם לאמור בסעיף 75(א)1(ד)2, ולא יובא בחשבון שיעור זכותו, במישרין או בעקיפין, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור;

(3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;

(4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד;

"חליף", של בעל מניות - מי שקיבל מניה מבעל המניות במכירה פטורה ממס או בהורשה;

"חלק יחסי של בעל מניות ברווחים ממשלח יד מיוחד" - חלק יחסי מכלל הרווחים ממשלח יד מיוחד שהופקו או נצמחו בשנת המס מחוץ לישראל בהתאם לשיעור חלקו במישרין ובעקיפין, של בעל מניות תושב ישראל בזכויות לרווחים בחברת משלח היד הזרה ביום האחרון של שנת המס; "משלח יד מיוחד" - עיסוק או מקצוע שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת; "רווחים ממשלח יד מיוחד" - רווחים שמקורם בהכנסה חייבת של חברת משלח יד זרה שהופקה או נצמחה בשנת המס מחוץ לישראל והנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד;

"תושב ישראל" - לרבות אזרח ישראל תושב האזור כהגדרתו בסעיף 3א.

(ב) לעניין סעיף זה, יחושבו הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה בהתאם לדיני המס החלים; לעניין זה, "דיני המס החלים" - אחד מאלה, לפי העניין:

(1) לגבי חבר בני אדם שהוא תושב מדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 (בסעיף זה - מדינה גומלת) המגיש דוח על הכנסותיו או הנישום במדינה כאמור - דיני המס באותה מדינה;

(2) לגבי חבר בני אדם שלא מתקיים בו האמור בפסקה (1) - דיני המס בישראל; המנהל רשאי לקבוע כללי המרה שלפיהם יומרו לשקלים חדשים תשלומים לפי סעיף זה.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), בחישוב ההכנסה, ההכנסה החייבת והרווחים של חברת משלח יד זרה שהיא חבר בני האדם תושב מדינה גומלת כאמור ייכללו גם אלה:

(1) דיבידנד או רווח הון גם אם הם פטורים ממס או שאינם הכנסה לפי דיני המס באותה המדינה, למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחית אירוע מס ואינו כולל חילופי מקרקעין במקרקעין, לרבות שינוי מבנה מסוג שקבע המנהל; לעניין זה יחושב רווח הון בהתאם להוראות חלק ה';

(2) סכומים שנוכו לצורך מס באותה מדינה שאינם מוכרים כהוצאה או כניכוי לפי כללי חשבונאות מקובלים, כאמור בפסקאות משנה (א) עד (ה) שלהלן:

(א) ריבית רעיונית;

(ב) תמלוגים רעיוניים;

(ג) פחת בשל קביעת בסיס עלות חדש בלי שעלות זו שולמה;

(ד) פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל;

(ה) הוצאות נוספות כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ד) (1) בעל מניות תושב ישראל 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, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א).

(2) לעניין קיזוז הפסד כמשמעותו בסעיף 28 יראו את הדיבידנד כהכנסה ממשלח יד.

(3) לעניין בעל מניות שאינו בעל שליטה יחולו הוראות סעיף זה רק במועד התשלום בפועל.

(4) בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו הטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.

(ה) (1) חלה במדינת המושב של חברת משלח היד הזרה חובת תשלום מס חברות זר, יינתן זיכוי כנגד המס החל לפי סעיף קטן (ד), בגובה המס הזר ששולם בפועל בידי החברה, כשהוא מוכפל בשיעור הזכויות של בעל המניות תושב ישראל ברווחים ממשלח יד מיוחד של חברת משלח היד הזרה.

(2) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על המס שבעל מניות חייב בו בישראל על הכנסתו החייבת על פי סעיף זה.

(ו) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (ד), שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות או לחליפו בחברת משלח יד זרה מתוך רווחים ממשלח יד מיוחד, יחולו הוראות אלה:

(1) היה בעל המניות חברה תושבת ישראל שאינה חברת בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א, או חברה להחזקת נכסי נאמנות כהגדרתה בסעיף 75 -

(א) יופחת מהדיבידנד המס ששולם בפועל על ידי בעל המניות לפי סעיף קטן (ג) לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממס זר לפי סעיף קטן (ה), אם לא חייב את החברה לשלמו; הדיבידנד לאחר ההפחתה כאמור יחויב במס בהתאם להוראות סעיף 126(ב);

(ב) בעת תשלום דיבידנד בפועל ליחיד בעל שליטה בחברה תושבת ישראל, כאמור ברישה, מתוך רווחים ממשלח יד מיוחד ששולם עליהם מס לפי סעיף קטן (ד), יינתן זיכוי בגובה המס הזר ששילמה חברת משלח היד הזרה בשל חלוקת הדיבידנד לחברה תושבת ישראל;

(2) היה בעל המניות חברת בית, חברה משפחתית או חברה להחזקת נכסי נאמנות כמשמעותן בפסקה (1), או יחיד, יופחת מהדיבידנד המס ששולם בפועל על ידי בעל המניות לפי סעיף קטן (ד) לאחר שהופחת ממס זה הזיכוי ממס זר לפי סעיף קטן (ה), אם לא חייב את החברה לשלמו; הדיבידנד לאחר ההפחתה כאמור יחויב במס לפי הוראות סעיף 125 ויחולו הוראות סעיף 204, ובלבד ששיעור המס ששולם לפי פסקה זו ולפי סעיף קטן (ד), לא יעלה על השיעור המרבי הקבוע בסעיף 121 ובתוספת המס הקבוע בסעיף 121.

#### הוראות לעניין חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת

(תיקון התשע"ד)

2675. המנהל רשאי לקבוע הוראות, לרבות בדרך של החלטת מיסוי לפי סעיף 158ג, לגבי כל אלה:

(1) חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת לפי סעיף 75(ד) ר(ה);

(2) חישוב ההכנסה וההכנסה החייבת כאמור בסעיף 175(ב);

והכול אם נוכח שמחמת הפרשים שנוצרו מעיתוי מועד ההכרה בהכנסה או במועד ההכרה בהוצאה, עולה סכום הרווחים שעליהם ישולם מס בישראל לפי סעיף 75(ב) או 175(ד) על סכום הרווחים שנוצר בפועל לפי שאר דיני המס בישראל, לבעל שליטה בחברה נשלטת זרה או לבעל מניות תושב

## פרק רביעי 2: נאמנויות

### הגדרות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

175. בפרק זה –

"אמצעי שליטה", "בעל מניות מהותי", "קרוב" ו"תמורה" – כהגדרתם בסעיף 88;

"הכנסת הנאמן" – הכנסה שהופקה או שנצמחה מנכסי הנאמן;

"הקניה" – העברת נכס לנאמן בנאמנות, בלא תמורה;

"חברה להחזקת נכסי נאמנות" – חברה המחזיקה בנכסי הנאמן בעבור הנאמן, במישרין או בעקיפין, שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא הוקמה לשם החזקת נכסי הנאמנות בלבד;

(2) לעניין חברה המחזיקה בנכסי נאמנות תושבי ישראל או בנכסי נאמנות נהנה תושב ישראל או בנכסי נאמנות לפי צוואה שיש בה נהנה שהוא תושב ישראל או בנכסי נאמנות שהם בישראל – על התאגדותה ומעמדה ככזו נמסרה הודעה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום ההתאגדות;

(3) הנאמן מחזיק בכל מניותיה, במישרין או בעקיפין; לעניין פסקה זו, "החזקה בעקיפין" – רק החזקה באמצעות חברה אחרת שהיא חברה שמתקיימות בה הוראות פסקאות (1) ו-(2) והנאמן מחזיק בכל מניותיה;

"חלוקה" – העברת נכס או הכנסה על ידי הנאמן, לנהנה או לטובתו, במהלך קיומה של הנאמנות או בשל סיומה; "יוצר", של נאמנות – כמשמעותו בסעיף 75ד;

"מגן הנאמנות" (Protector) – מי שלפי מסמכי הנאמנות יש לו סמכות למנות את הנאמן או לפטר, לתת לנאמן הוראות, או שאישורו נדרש לפעולות של הנאמן;

"נאמן" – אדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות מנכסים, או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות; בכל מקום בפרק זה שבו מדובר בנאמן, משמעו הנאמן בתפקידו זה, בנאמנות שבה מדובר; לענין זה יראו הקניה לחברה להחזקת נכסי נאמנות כהקניה לנאמן ויראו תאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' כנאמן; שר האוצר רשאי להוסיף בצו תאגידים לתוספת השניה;

"נאמנות" – הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת;

"נאמנות בלתי הדירה" – נאמנות שאינה נאמנות הדירה, ובלבד שנמסר לפקיד השומה תצהיר מאושר כדין של יוצר הנאמנות ושל הנאמן על היותה נאמנות בלתי הדירה, בטופס ובמועד שקבע המנהל;

"נאמנות הדירה" – נאמנות שמתקיים בה לפחות אחד מאלה:

(1) קיימת אפשרות לבטלה או להעביר או להחזיר נכס או הכנסה, ליוצר, לבן זוגו, לעיזבונו או לחבר-בני-אדם מוחזק, והכל במישרין או בעקיפין;

(2) אחד או יותר מן הנהנים הוא היוצר או בן זוגו, או שהיוצר או בן זוגו יכול להפוך לנהנה;

(3) אחד או יותר מן הנהנים הוא ילדו של היוצר שבשנת המס טרם מלאו לו 18 שנים, או שקיימת אפשרות להעביר נכס או הכנסה לילדו כאמור, במישרין או בעקיפין, ובלבד שהיוצר או בן זוגו עודו בחיים;

(4) אחד או יותר מן הנהנים הוא חבר-בני-אדם, שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), ש-10% או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו מוחזקים בידי היוצר, בידי בן זוגו או בידי ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים אם היוצר או בן זוגו עודו בחיים, והכל במישרין או בעקיפין (בהגדרה זו – חבר-בני-אדם מוחזק);

(5) הנאמן או מגן הנאמנות הוא היוצר או חבר-בני-אדם מוחזק;

(6) הנאמן או מגן הנאמנות הוא קרובו של היוצר, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של המנהל כי היתה הצדקה מיוחדת למינוי הקרוב כנאמן וכי אין במינוי כדי להעיד על יכולת לכוון את פעילות הנאמן או לתת לו הוראות לענין הנאמנות; לענין הגדרה זו, "קרוב" – כהגדרתו בפסקאות (1) עד (3) של ההגדרה "קרוב" בסעיף 88;

(7) ליוצר או לקרובו היכולת לכוון את פעילות הנאמן, או לתת לו הוראות בענין אופן ניהול הנאמנות, נכסיה, שינוי הנהנים בה, או חלוקת נכסי הנאמן והכנסת הנאמן לנהנים, או שאישורו נדרש לפעולות של הנאמן, או שיש לו היכולת להורות על ביטול הנאמנות או על החלפת הנאמן שלא בשל עילה שבדין, והכל במישרין או בעקיפין;

(8) זהותו של אחד או יותר מן הנהנים אינה ידועה, או שזהותו של בעל מניות, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם אינה ידועה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שאותו נהנה אינו יכול להיות היוצר, בן זוגו, ילדו של היוצר שטרם מלאו לו 18 שנים, או חבר-בני-אדם מוחזק;

(9) הנהנים בנאמנות הוחלפו או שנוספו חדשים, מבלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות;

(10) לא נמסר תצהיר מאושר כדין בטופס ובמועד שקבע המנהל, כאמור בהגדרה "נאמנות בלתי הדירה";

"נאמנות יוצר תושב חוץ" – נאמנות כאמור בסעיף 75ט;

"נאמנות לפי צוואה" – נאמנות כאמור בסעיף 75ב;

"נאמנות נהנה תושב חוץ" – נאמנות כאמור בסעיף 75ז;

"נאמנות נהנה תושב ישראל" – נאמנות כאמור בסעיף 75ח1;

"נאמנות קרובים" – נאמנות כאמור בסעיף 75ח1(ב);

"נהנה לצורכי ציבור" – גוף המנוי בסעיף 97(א)4, תאגיד דומה לו הפטור ממס לפי דין בישראל או גוף ציבורי שקבע המנהל, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

"נאמנות תושבי ישראל" – נאמנות כאמור בסעיף 75ז;

"נהנה", בנאמנות – כמשמעותו בסעיף 75ה;

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;  
"נכסי הנאמן" - נכסים שהוקנו לנאמן או שנרכשו או התקבלו על ידו, לרבות כשהם מוחזקים בעבורו בידי חברה להחזקת נכסי נאמנות, אף אם הם רשומים על שמה;  
"תושב חוץ" - (בוטלה);  
"תושב ישראל" - לרבות אזרחי ישראל שהוא תושב אזור כהגדרתם בסעיף 3א.

#### יוצר הנאמנות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75ד. (א) יוצר של נאמנות הוא אדם שהקנה לנאמן נכס, במישרין או בעקיפין, ויראו כיוצר גם את אלה:

- (1) מי שהיה בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס;
  - (2) מי שהחזיק באחד או יותר בסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בחבר-בני-אדם במועד שבו חבר-בני-אדם הקנה לנאמן את הנכס, והוא או קרובו הם נהנים באותה נאמנות;
  - (3) הקנה נאמן נכס או הכנסה לנאמן אחר לאחר שנפטר אחרון היוצרים או ששוננו הנהנים בנאמנות, והכל בלי שניתנה על כך הוראה במסמכי הנאמנות, יראו גם את הנהנה כיוצר בנאמנות שלפיה פועל הנאמן האחר או בנאמנות שבה שוננו הנהנים כאמור, לפי העניין, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שלנהנה לא היתה כל השפעה על הקניה כאמור או על חילופי הנהנים;
  - (4) היתה לנהנה יכולת לשלוט או להשפיע, במישרין או בעקיפין, על אופן ניהול הנאמנות, על נכסי הנאמן, על קביעת הנהנים שלא מכוח קביעה של היוצר, על מינוי הנאמנים או על החלפתם, או על חלוקת נכסי הנאמן או הכנסת הנאמן לנהנים, יראו גם את הנהנה כיוצר;
  - (5) הוקנה לנאמן בנאמנות קרובים נכס שמקורו בנכס שהועבר מתושב ישראל שהוא או קרובו הוא תושב ישראל נהנה בנאמנות, יראו את תושב ישראל האמור כיוצר באותה נאמנות.
- (ב) הקנה נאמן נכס או הכנסה לנאמן אחר יראו את היוצר שהקנה לנאמן את הנכס או ההכנסה כמי שהקנה אותם לנאמן האחר, ולא יראו את הנאמן כיוצר.

#### נהנה בנאמנות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75ה. נהנה בנאמנות הוא מי שזכאי ליהנות מנכסי הנאמן או מהכנסת הנאמן, במישרין או בעקיפין, לרבות אלה:

- (1) מי שיהיה זכאי להיות נהנה כאמור בהתקיים תנאי או בהגיע מועד שנקבע במסמכי הנאמנות; ואולם לא יראו כנהנה את מי שזכויותיו מותנות בפטירתו של היוצר או של נהנה אחר, כל עוד היוצר או הנהנה האחר עודו בחיים;
- (2) נהנה שטרם נולד;
- (3) נהנה בעקיפין באמצעות שרשרת נאמנויות או באמצעות נהנה אחר באותה נאמנות;
- (4) מי שמחזיק באחד או יותר, מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפין, בנהנה שהוא חבר-בני-אדם שאינו מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2).

#### חיובה של הכנסת הנאמן במס

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75ו. (א) הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה.

- (ב) יראו את הכנסת הנאמן כהכנסת היוצר או כהכנסת הנהנה, לפי העניין, כמפורט בסעיפים 75ז, 75ח, 75ט, 75י או 75יב.
- (ג) בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן יהיה הנאמן.
- (ד) שיעור המס שבו תחויב הכנסת הנאמן הוא שיעור המס המרבי שנקבע בסעיף 121.
- (ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), נקבע לסוג הכנסה של יחיד שיעור מס מיוחד, תחויב הכנסת הנאמן מאותו סוג בשיעור המס שנקבע כאמור.
- (ו) על הכנסת הנאמן לא יחול פטור ממס הניתן להכנסה מוגבלת בתקרה, וכן לא יחולו לגביה הוראות סעיף 11 או הוראות הפרק השלישי בחלק ג.
- (ז) קביעת הכנסת הנאמן או הכנסתו החייבת תיעשה על פי הוראות פקודה זו, גם אם הנאמן הוא תושב חוץ וגם אם הנאמנות היא על פי דין זר או שחלות עליה הוראות דין זר.
- (ח) הפסדים שהיו לנאמן (בפרק זה - הפסדי הנאמן) אינם ניתנים לקיזוז מהכנסתו של היוצר או של הנהנה, והמס החל על הכנסת הנאמן אינו ניתן לקיזוז כנגד המס החל על הכנסות היוצר או הנהנה, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.
- (ט) הפסדי היוצר והנהנה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת הנאמן, והמס החל על הכנסת היוצר והנהנה אינו ניתן לקיזוז כנגד המס החל על הכנסת הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.
- (י) לענין חישוב רווח הון במכירה על ידי הנאמן של נכס שהקנייתו לנאמן היתה פטורה ממס או לא היתה חייבת במס, שהוקנה לו בלא תמורה, ולענין חישוב הפחת בשל נכס כאמור, ייקבעו המחיר המקורי של הנכס, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה של הנכס, כפי שהיו בידי היוצר, וסכום הפחת יהיה הסכום שהיוצר היה רשאי לנכות בשל אותו נכס;
- (יא) תושבותו של נהנה שטרם נולד תיקבע לפי תושבות הוריו.

#### חיובה של הכנסת הנאמן בידי היוצר או הנהנה

[תיקון: התשס"ח (מס' 8)]

175. (א) על אף האמור בסעיף 75(ג), בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן -

- (1) בנאמנות תושבי ישראל - יהיה יוצר תושב ישראל בשנת המס, ואם היה יותר מיוצר אחד תושב ישראל בשנת המס, רק אחד מהם (להלן - יוצר מייצג);
  - (2) בנאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)1 - יהיה נהנה תושב ישראל בשנת המס, ואם היה יותר מנהנה אחד תושב ישראל בשנת המס, רק אחד מהם (להלן - נהנה מייצג);
- ובלבד שהתקיימו בנאמנויות האמורות כל התנאים המפורטים בסעיף קטן (ב), לפי העניין, ויחולו ההוראות שבסעיף קטן (ג).

- (ב) (1) אין נאמן תושב ישראל בנאמנות.
- (2) הנאמן בנאמנות הודיע על בחירתו בהחלת הוראות סעיף זה והצהיר כי הוא מתחייב למסור ליוצר המייצג או לנהנה המייצג, לפי העניין, כל מידע הנדרש לו כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסות הנאמן או נכסי הנאמן.
- (3) לגבי נאמנות תושבי ישראל – כל היוצרים, לרבות היוצר המייצג, הודיעו על בחירתם ביוצר המייצג כבר השומה ובר החיוב ובהחלת הוראות סעיף זה.
- (4) לגבי נאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)(1) – כל הנהנים, לרבות הנהנה המייצג, הודיעו על בחירתם בנהנה המייצג כבר השומה ובר החיוב ובהחלת הוראות סעיף זה.
- (5) הודעה כאמור בפסקאות (2) ו-(3) או (4), תוגש בטופס שקבע המנהל לפקיד השומה יחד עם הדוח לפי סעיף 131(א)(ב5)(4) לשנת המס הראשונה שבה בחרו הנאמן וכל היוצרים או הנאמן וכל הנהנים, לפי העניין, בהחלת הוראות סעיף זה.
- (ג) (1) בחירתם של הנאמן והיוצר או הנאמן והנהנה, לפי העניין, תחול גם בשנות המס הבאות שלאחר שנת המס הראשונה כאמור בסעיף קטן (ב)(5), והם לא יהיו רשאים לחזור בהם מבחירתם אם היוצר המייצג או הנהנה המייצג, לפי העניין, עודו בחיים והוא תושב ישראל וכל עוד אין נאמן תושב ישראל בנאמנות.
- (2) על היוצר המייצג או על הנהנה המייצג, יחולו הוראות סעיף 175, למעט סעיף קטן (ג) שבו, לפי העניין, והכל בדרך ובסכום שהנאמן היה נישום או מחויב אילולא הבחירה בהוראות סעיף זה.
- (3) הוראות כל דין לעניין תשלום המס, דיווח, גבייה ועונשין יחולו על היוצר המייצג או על הנהנה המייצג, לפי העניין, בשל הכנסת הנאמן ובשל נכסי הנאמן.
- (4) ניתן לגבות חוב מס סופי של היוצר המייצג או של הנהנה המייצג, לפי העניין, מהנאמן, ולגבי חוב מס סופי של היוצר המייצג – גם מכל אחד מהיוצרים, גם אם חדל להיות תושב ישראל; לעניין זה, "חוב מס סופי" – כהגדרתו בסעיף 75(טו).
- (5) הוראות סעיף 75(טו) יחולו, ובלבד שבמקום "היה לנאמן" יקראו "היה ליוצר המייצג או לנהנה המייצג, לפי העניין".
- (ד) בכל מקום בסעיף זה שבו מדובר ביוצר מייצג ובנהנה מייצג משמעו בנאמנות שבה מדובר.

#### נאמנות תושבי ישראל

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), התשס"ח (מס' 11), התשס"ט (מס' 3), התשע"ג (מס' 2)]

75. (א) (1) נאמנות תושבי ישראל היא נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות בה היו תושבי ישראל, ובשנת המס היה יוצר אחד או נהנה אחד לפחות בה תושב ישראל וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס נהנה אחד לפחות בה הוא תושב ישראל.
- (2) יראו כנאמנות תושבי ישראל גם נאמנות שאינה נאמנות תושבי חוץ, אינה נאמנות נהנה תושב חוץ ואינה נאמנות קרובים.
- (3) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(2), לא יראו נאמנות לפי צוואה כנאמנות תושבי ישראל.
- (4) נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי ישראל בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.
- (ב) בנאמנות תושבי ישראל יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של היוצר ואת נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר. בנאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל.
- (ג) נאמנות תושבי ישראל תיחשב כתושבת ישראל, גם אם חדל היוצר להיות תושב ישראל, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים של יחיד תושב ישראל.
- (ד) הקניה לנאמן בנאמנות תושבי ישראל על ידי יחיד, שנעשתה בלא תמורה, לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.
- (ה) היתה הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג) (בסעיף קטן זה – תושב זכאי), יחולו על הכנסת הנאמן, נוסף על הוראות סעיף 175, גם ההוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין ובלבד שכל הנהנים הם תושבים זכאים שההוראות האמורות חלות עליהם או תושבי חוץ.
- (ה1) סעיף קטן (ה) יחול גם על נאמנות תושבי ישראל שכל היוצרים בה הם תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), והיא הוקמה בתקופה כמשמעותה בסעיף 14(א).
- (ו) חלוקה של נכס בנאמנות תושבי ישראל תחויב במס, או תהיה פטורה ממס, לענין הוראות חלק ה כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה במישרין; לענין זה, יראו את היוצר כתושב ישראל גם אם במועד החלוקה היה תושב חוץ; היו בנאמנות כמה יוצרים והעברה לפחות מאחד מהם לנהנה היתה מחויבת במס אילו היתה נעשית במישרין, תחויב החלוקה במס.
- (ז) הוראות סעיף 75(א) עד (ט) ו-(יא) וסעיפים קטנים (ב), (ג) ו-(ה) לא יחולו על הכנסת הנאמן בנאמנות תושבי ישראל שהיא נאמנות בלתי הדירה, שחולקה לנהנה תושב ישראל, ויראו אותה כהכנסת הנהנה, והכל אם התקיימו כל אלה:
- (1) החלוקה נעשתה לפני תום שישה חודשים מסוף שנת המס שבה הופקה ההכנסה או נצמחה, או עד מועד הגשת הדוח לשנת המס האמורה, לפי המוקדם;
- (2) ההכנסה נכללה בדוח שהגיש הנאמן לפי סעיף 131 כהכנסה שחולקה ולא הובאה בחשבון בחישוב הכנסת הנאמן או הכנסתו החייבת;
- (3) ההכנסה נכללה בדוח שהגיש הנהנה לפי סעיף 131 לאותה שנת מס;
- (4) הנאמן והנהנה צרפו לדוח שהגישו לפי פסקאות (2) ו-(3), לפי הענין, הודעה על החלוקה ועל בחירתם שיראו את הכנסת הנאמן שחולקה כהכנסת הנהנה.
- (5) אם הופקה ההכנסה או נצמחה ממקורות הכנסה שונים – יראו את החלוקה כאילו נעשתה באופן יחסי מכל מקור הכנסה כאמור, אלא אם כן נקבע בכתב הנאמנות כי ההכנסה שחולקה מיועדת לאותו נהנה שחולקה לו.
- (ח) הוראות סעיף 75 וסעיפים קטנים (ב) עד (ה) לא יחולו לגבי נאמנות תושבי ישראל שהיא נאמנות הדירה שבה יוצר אחד בלבד, שהוא תושב ישראל, אם היוצר והנאמן הודיעו על בחירתם כי בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן יהיה היוצר; לענין זה, יראו יוצר ובן זוגו כיוצר אחד, ובלבד שבו זוגו הוא תושב ישראל; בקשה כאמור תוגש לפקיד השומה יחד עם הדוח לפי סעיף 131 לשנת המס שבה נוצרה הנאמנות; הוגשה בקשה כאמור, יחולו הוראות אלה:
- (1) בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת הנאמן יהיה היוצר והוא יהיה חייב להגיש עליה דוח לפי סעיף 131 כל עוד היוצר בחיים;
- (2) חוב מס סופי בשל הכנסת הנאמן שהיה ליוצר, ניתן לגבותו גם מנכסי הנאמן ומהכנסת הנאמן;
- (3) בחירתם של היוצר והנאמן תחול גם בשנות המס הבאות והם לא יהיו רשאים לחזור בהם מבחירתם כל עוד היוצר עודו בחיים והינו

## תושב ישראל;

הוראות סעיף קטן זה יחולו כל עוד היוצר הוא תושב ישראל.

(ט) הוראות סעיף 100א לא יחולו לגבי נאמנות תושבי ישראל ביום שבו חדל היוצר להיות תושב ישראל, כל עוד הנאמנות היא נאמנות כאמור.

### נאמנות שחדלה להיות נאמנות תושבי ישראל

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75ח. (א) נאמנות תחדל להיות נאמנות תושבי ישראל החל במועד שלא התקיימו בה התנאים הקבועים בסעיף 75א(א) (בסעיף זה – יום הסיום).

(ב) חדלה נאמנות להיות נאמנות תושבי ישראל והיתה לנאמנות נהנה תושב חוץ, יראו לענין הוראות חלק ה, את נכסי הנאמן כאילו נמכרו ביום הסיום לתושב חוץ.

(ג) חדלה הנאמנות להיות נאמנות תושבי ישראל והיתה לנאמנות יוצר תושב חוץ, יחולו הוראות סעיף 100א ביום הסיום, בשינויים המחויבים.

(ד) נפטר אחרון היוצרים בנאמנות תושבי ישראל שהוא תושב ישראל, וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ, יחולו על הנאמנות הוראות סעיף 75ב.

### נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים

[תיקון התשע"ג (מס' 2)]

75ח1. (א) נאמנות נהנה תושב ישראל היא נאמנות שממועד יצירתה ועד שנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל; לענין סעיף זה, לא יראו נהנה לצורכי ציבור כנהנה.

(ב) נאמנות קרובים היא נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה כמפורט בפסקאות (1) או (2):

(1) היוצר הוא הורה, הורה הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה;

(2) בין היוצר והנהנה מתקיימים יחסי קרבה כאמור בפסקאות (1) או (2) של ההגדרה "קרוב" שבסעיף 88, שאינם כאמור בפסקה (1), ופקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניית לנאמנות היו בתום לב וכי הנהנה לא נתן תמורה בעד זכותו בנכסי הנאמנות.

(ג) על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים יחולו ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל, ואולם על אף האמור בסעיף 75ב(ב), בנאמנות כאמור יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל.

(ד) על נאמנות קרובים יחולו הוראות אלה:

(1) הנאמן יודיע לפקיד השומה על היות הנאמנות נאמנות קרובים, בתוך 60 ימים מיום הקמתה או מיום הפיכתה לכזו;

(2) חלוקה מהנאמן לנהנה תושב ישראל שמקורה בהכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל תחויב במס בשיעור של 30%; ואולם אם הוכיח הנאמן כי החלוקה לנהנה, כולה או חלקה, היא של נכס שהוקנה לנאמן ושאלו היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין היה פטור ממס (בסעיף זה – הקרן), תהיה החלוקה של אותו נכס פטורה ממס; לענין זה –

(א) יראו את החלוקה שאינה של הקרן, כאילו נעשתה לפני חלוקת הקרן;

(ב) נעשתה החלוקה לכמה נהנים, יראו כאילו חלוקת הקרן לנהנה תושב ישראל נעשתה בהתאם לחלקו היחסי בחלוקה;

(3) על אף הוראות פסקה (2) הנאמן רשאי לבחור, בהודעה שיגיש לפקיד השומה בתוך 60 ימים מיום הקמת הנאמנות או מיום הפיכתה לכזו, לפי המאוחר, כי הכנסת הנאמנות המיועדת לחלוקה לנהנה תושב ישראל, כפי שיפרט בהודעתו, אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, כהכנסה של תושב ישראל, ויחול עליה מס בשיעור של 25%; שולם המס כאמור על הכנסת הנאמנות המיועדת יהיה חלק החלוקה בגובה ההכנסה המיועדת פטור מהמס כאמור בפסקה (2) במועד החלוקה; הודיע הנאמן על בחירה כאמור, לא יוכל לחזור בו כל עוד הנאמנות היא נאמנות קרובים.

(4) על הכנסתו של הנאמן בנאמנות קרובים אשר הופקה או נצמחה בישראל יחולו הוראות סעיף 75א(א), (ד) ו-(ה).

(ה) נאמנות תיחשב לנאמנות נהנה תושב ישראל בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

(ו) לענין הוראות חלק ה, בהקנייה לנאמן בנאמנות קרובים יראו את הנכס כאילו הועבר במישרין מהיוצר לנהנה.

(ז) היתה הנאמנות לנאמנות קרובים לאחר שנהנה אחד בה היה לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר כאמור בסעיף 14א(א) או (ג) (בסעיף קטן זה – נהנה זכאי), יחולו על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14א(א) או (ג) או 97ב(ב) או (ג), לפי הענין; הוראות סעיף קטן זה יחולו גם על נאמנות קרובים שהוקמה על ידי תושב חוץ לטובת נהנים זכאים בלבד, למשך יתרת התקופה כמשמעותה בסעיפים האמורים, לפי הענין, החלה לגביהם.

(ח) נפטר אחד היוצרים בנאמנות קרובים, תהפוך הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל מיום הפטירה ואילך; ואולם על אף האמור בסעיף 75ב(ב), בנאמנות כאמור יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של יחיד תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסיו של יחיד תושב ישראל; היה בנאמנות נהנה אחד או יותר שהוא נהנה זכאי כאמור בסעיף קטן (ז), ימשיכו לחול על הכנסת הנאמן או הנהנה, לפי חלקו של אותו נהנה, ההוראות לפי סעיפים 14א(א) או (ג), 16 או 97ב(ב) או (ג), לפי הענין; הוראות סעיף קטן זה לא יחולו כל עוד בן זוגו של היוצר כאמור שנפטר עודו בחיים, ובלבד שהיה בן זוגו במועד אחת הקניות הנכסים לנאמנות.

(ט) חדלה נאמנות להיות נאמנות קרובים שחלות עליה הוראות סעיף קטן (ד)1, והפכה לנאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים או לנאמנות מסוג אחר כאמור בפרק זה, יחולו על חלוקות, שמקורן ברווחים שהופקו לפני היום שבו חדלה הנאמנות להיות נאמנות קרובים, לנהנה שהיה תושב ישראל במועד הפקת אותם רווחים, הוראות סעיף קטן (ד)1, בשינויים המחויבים, ויראו כל חלוקה כאילו מקורה ברווחים שהופקו לפני היום האמור, אלא אם כן הוכח אחרת.

(י) המנהל רשאי לקבוע טפסים לענין סעיף זה וכן הוראות לענין אופן חישוב חלק הקרן בחלוקה.

### נאמנות תושבי חוץ

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75ט. (א) נאמנות תושבי חוץ היא נאמנות שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ או שכל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה, וכן נאמנות שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה בשנת המס הם תושבי חוץ, או שכל יוצריה נפטרו וכל הנהנים בה הם נהנים לצורכי ציבור או תושבי חוץ, ולא היו בה נהנים תושבי ישראל ממועד יצירתה.

(1א) נאמנות תיחשב כנאמנות תושבי חוץ בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

(ב) על נאמנות תושבי חוץ יחולו הוראות סעיף 75ז, למעט סעיפים קטנים (א), (ג) ו-(ח) שבו, בשינויים המחויבים.

(ג) נאמנות תושבי חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ; היו היוצרים תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמן כמוחזקים באופן יחסי על ידי יחידים תושבי מדינות תושבותם של היוצרים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי יחידים תושבי אותן מדינות, בהתאם לשווי הנכסים שהוקנו לנאמן על ידי כל יוצר, כפי שהיה במועד ההקניה.

#### נאמנות נהנה תושב חוץ

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75. (א) נאמנות נהנה תושב חוץ היא נאמנות שבשנת המס התקיימו בה כל אלה, ובלבד שלא מתקיים בה האמור בסעיף 75ז(א) והיא אינה נאמנות לפי צוואה:

- (1) היא נאמנות בלתי הדירה; לענין סעיף זה לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיף 75ז(א)(3) או (4);
  - (2) כל הנהנים בה הם יחידים תושבי חוץ, שזהותם ידועה; לענין זה יראו נהנה שטרם נולד כנהנה שזהותו ידועה;
  - (3) יוצר אחד לפחות בה הוא תושב ישראל; לענין זה יראו יוצר תושב ישראל גם יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל;
  - (4) אם התקיימו במועד יצירתה התנאים האמורים בפסקאות (1) עד (3), התקיימו גם אלה -
    - (א) נקבע במסמכי הנאמנות במפורש שלא ניתן לצרף לה נהנה תושב ישראל;
    - (ב) בהודעה שהגיש היוצר לפי סעיף 175ז, הוצהר כי אין בה נהנה תושב ישראל, או נהנה תושב ישראל שזכאותו בנאמנות מותנית בחדלותו להיות תושב ישראל, ולא ניתן לצרף אליה נהנה כאמור.
- (ב) בנאמנות נהנה תושב חוץ, יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנה.
- (ג) נאמנות נהנה תושב חוץ תיחשב כתושבת חוץ, ויראו את נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי יחיד תושב חוץ ואת הכנסת הנאמן כהכנסה של יחיד תושב חוץ; היו הנהנים תושבי כמה מדינות חוץ, יראו את נכסי הנאמן כמוחזקים באופן יחסי על ידי תושבי מדינות תושבותם של הנהנים ואת הכנסת הנאמן כאילו הופקה או נצמחה באופן יחסי על ידי תושבי אותן מדינות, על פי חלקם היחסי בהכנסת הנאמן ובנכסי הנאמן.
- (ד) לענין הוראות הפקודה, הקניה לנאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ תחויב במס כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה תושב החוץ במישרין.
- (ה) חלוקה לנהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.
- (ו) הנאמן יצרף, מדי שנה, לדוח שהגיש לפי סעיף 131, הודעה בטופס שקבע המנהל, על כל חלוקה שנעשתה בשנת המס, לרבות שמות הנהנים והסכומים שחולקו להם, וכן הצהרה כאמור בסעיף קטן (א)(4)(ב), ואולם אם הנאמן אינו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס - יגיש לפקיד השומה הצהרה כאמור עד יום 30 באפריל של השנה שלאחר שנת המס.

#### נאמנות שחדלה להיות נאמנות נהנה תושב חוץ

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), (מס' 11), התשס"ט (מס' 3)]

75. (א) היה אחד מן הנהנים בנאמנות לתושב ישראל לראשונה לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג), תחדל הנאמנות להיות נאמנות נהנה תושב חוץ; החל באותו מועד יחולו לגבי הנאמנות הוראות סעיף 75ז, וכן הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין, כפי שהיו חלות אילו היתה ההכנסה מופקת במישרין על ידי הנהנה שהיה לתושב ישראל.

(ב) לא הגיש הנאמן הודעה והצהרה כאמור בסעיף 75ז(ו), לשנת מס מסוימת, יראו כאילו באותה שנת מס היה בנאמנות נהנה תושב ישראל ויחולו הוראות סעיף 75ז.

(ג) מצא פקיד השומה כי על אף הצהרות היוצר והנאמן לא התקיימו התנאים האמורים בסעיף 75ז(א)(4)(ב) או כי הנאמנות היתה נאמנות הדירה, יראו את הנאמנות כאילו לא היתה מלכתחילה נאמנות נהנה תושב חוץ ופקיד השומה ישום את הכנסת הנאמן בהתאם לכך; לענין סעיף זה, לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיף 75ז(א)(3) או (4); היו לנאמן בעת קביעת השומה כאמור שומות סופיות לשנים קודמות, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות כל דין, לשום את הכנסת הנאמן באותן שנים, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה מצא כאמור.

#### נאמנות לפי צוואה

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), (מס' 11), התשס"ט (מס' 3)]

75. (א) נאמנות לפי צוואה היא נאמנות שהתקיימו בה כל אלה:

- (1) הנאמנות נוצרה לפי צוואה;
  - (2) כל יוצרי הנאמנות הם המצווים שהיו במועד פטירתם תושבי ישראל.
- (ב) בנאמנות לפי צוואה יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של הנהנה ואת נכסי הנאמן כנכסי הנהנה.
- (ג) (1) היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל אחד לפחות, תיחשב הנאמנות כתושבת ישראל, ויראו את הכנסת הנאמן כהכנסה של תושב ישראל ואת נכסי הנאמן כנכסים המוחזקים בידי תושב ישראל.
- (2) לא היה בנאמנות לפי צוואה נהנה תושב ישראל, יחולו על הנאמנות הוראות סעיפים קטנים (ג) ו-(ה) של סעיף 75.
- (ד) הקניה לנאמן בנאמנות לפי צוואה וחלוקה לנהנה בנאמנות כאמור לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.
- (ה) הוראות סעיף 75ז וסעיף זה, למעט סעיפים קטנים (ד) ו-(ז), לא יחולו לגבי נאמנות לפי צוואה שבה נהנה אחד בלבד, שהוא תושב ישראל, אם הנהנה והנאמן ביקשו כי בר השומה ובר החיוב במס יהיה הנהנה; לענין זה, יראו נהנה וכן יוגו כנהנה אחד, ובלבד שכן יוגו הוא תושב ישראל; בקשה כאמור תוגש לפקיד השומה כאמור בסעיף 75ז(ח) ויחולו ההוראות הקבועות בפסקאות (1) עד (3) של הסעיף האמור, בשינויים המחויבים.
- (ו) הוראות סעיף 75ז(ז) יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין נאמנות לפי צוואה.
- (ז) היה בנאמנות לפי צוואה נהנה אחד לפחות לתושב ישראל לראשונה, לתושב חוזר ותיק, או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג), ולא היה בשנת המס נהנה אחר בנאמנות שהוא תושב ישראל, יחול על הכנסת הנאמן, נוסף על הוראות סעיף 75ז, גם הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב3), לפי הענין.
- (ח) חדל הנהנה בנאמנות לפי צוואה להיות תושב ישראל, יחולו באותו מועד הוראות סעיף 100א, בשינויים המחויבים.

75. הקנה חבר-בני-אדם לנאמן נכס, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את ההקניה כמכירה לענין הוראות הפקודה;

(2) יראו את הנכס שהוקנה כדיבדנד שחולק לבעלי המניות היחידים המחזיקים בזכויות באותו חבר-בני-אדם, במישרין או בעקיפין.

#### חלוקה לנהנים לאחר סיום הנאמנות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75. (א) הסתיימה נאמנות תושבי ישראל או נאמנות תושבי חוץ, ולאחר חלוקת נכסיה נותרו בה הפסדים שלא קוזזו ואשר אילו היו רווחים היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו ההפסדים כהפסדים של היוצר; היו בנאמנות כמה יוצרים, ייחשב חלק יחסי בהפסדים כהפסדו של כל אחד מהיוצרים, בהתאם לשווי הנכסים שהוקנו לנאמן כפי שהיה בעת ההקניה. לענין סעיף קטן זה, "נאמנות תושבי ישראל" – למעט נאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו לפני שנת המס.

(ב) הסתיימה נאמנות נהנה תושב חוץ, צוואה, נאמנות נהנה תושב ישראל, או נאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו לפני שנת המס, ולאחר חלוקת נכסיה נותרו בה הפסדים שלא קוזזו ואשר אילו היו רווחים היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו ההפסדים כהפסדים של הנהנה; היו בנאמנות כמה נהנים ייחשב חלק יחסי בהפסדים כהפסדו של כל אחד מהנהנים, על פי חלקו היחסי בחלוקת הנכסים וההכנסות, כפי שהיתה בתקופה של ארבע שנים המסתיימת בתום השנה שבה הסתיימה הנאמנות.

(ג) בעת סיום הנאמנות יסווג הפסדי הנאמן למקור ההכנסה בהתאם לסיווגם בידי הנאמן, ויראו את הפסדי הנאמן המועברים משנות מס קודמות כהפסדים מועברים של היוצר או של הנהנה, לפי הענין.

(ד) לענין חישוב רווח הון בידי נהנה שחולק לו נכס ולצורך חישוב הפחת בשל הנכס, יראו את מחירו המקורי של הנכס, את יתרת מחירו המקורי, ואת יום רכישתו, כפי שהיו בידי הנאמן, וסכום הפחת יהיה הסכום שרשאי היה הנאמן לנכות בשל אותו נכס.

#### הוראות לענין תשלום המס, גביה, דיווח ועונשין

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

75. (א) הוראות כל דין לענין תשלום המס, דיווח, גביה ועונשין יחולו על הנאמן בשל הכנסת הנאמן ובשל נכסי הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת.

(ב) בנאמנות תושבי ישראל ניתן לגבות חוב מס סופי של הנאמן מכל אחד מן היוצרים, גם אם חדל להיות תושב ישראל.

(ג) הוראות סעיף קטן (ב) יחולו גם אם מצא פקיד השומה לגבי נאמנות נהנה תושב חוץ כי על אף הצהרות היוצר והנאמן לא התקיימו התנאים האמורים בסעיף 75(א)(4)(ב).

(ד) היה לנאמן חוב מס סופי, ניתן לגבותו גם מכל נהנה שנעשתה לטובתו חלוקה לאחר תחילת שנת המס שבשלה קיים החוב, בין אם הסתיימה הנאמנות ובין אם לאו, ובלבד שלא יגבו מן הנהנה יותר מחוב המס הסופי או מהסכום או השווי של הנכסים שקיבל בחלוקה, לפי הנמוך.

(ה) נאמן בנאמנות תושבי חוץ, נאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ, וכן נאמן בנאמנות לפי צוואה שלא היה בה נהנה תושב ישראל, לא יהיה חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 על הכנסת הנאמן שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, גם אם הנאמן הוא תושב ישראל וגם אם הגיש דוח לפי סעיף 131 על הכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.

(ו) בסעיף זה, "חוב מס סופי" – כהגדרתו בסעיף 19א(ד), וכן קנס שהוטל לפי פקודה זו או לפי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980.

#### הוראות כלליות

[תיקון: התשס"ה (מס' 8)]

75. (א) היו בנאמנות יותר מנאמן אחד, חייבים הנאמנים במס החל על הכנסת הנאמן יחד ולחוד.

(ב) חברה להחזקת נכסי נאמנות לא תחויב להגיש דוח לפי סעיף 131 או לשלם מס בשל הכנסת הנאמן או בשל נכסי הנאמן המוחזקים בידיה בעבור הנאמן.

(ג) אין בהיותו של נאמן תושב ישראל כדי להטיל חיוב במס או חיוב להגיש דוח בשל הכנסת הנאמן, נוסף על החיובים המפורטים בפרק זה, שלא היה קיים אילו כל הנאמנים היו תושבי חוץ.

#### חובת הגשת הודעה בידי יוצר

[תיקונים: התשס"ח (מס' 8), (מס' 11), התשע"ג (מס' 2), התשפ"ד (מס' 4)]

75. (א) יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לנאמן בשנת המס נכס או הכנסה מנכס, חייב בהגשת הודעה למנהל בתוך 90 ימים מיום יצירת הנאמנות או מיום ההקניה, לפי הענין.

(א1) (בוטל)<sup>52</sup>.

(ב) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) תוגש בטופס שקבע המנהל, ויפורטו בה –

(1) פרטי כל אחד מהיוצרים וכל אחד מהנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתשובות של כל אחד מהם;

(2) פרטי הנכסים שהוקנו לנאמן או שהכנסה מהם הוקנתה לנאמן, לרבות המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה כהגדרתם בסעיף 88, שווי הרכישה ויום הרכישה כמשמעותם בפרק השלישי לחוק מיסוי מקרקעין ויתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק האמור, לפי הענין, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור;

(3) מועד ההקניה של הנכסים או ההכנסה האמורים, לפי הענין.

(ג) (1) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), יוצר בנאמנות תושבי חוץ, שהפכה לנאמנות תושבי ישראל או לנאמנות נהנה תושב חוץ, משום שהיוצר היה לתושב ישראל, חייב בהגשת הודעה למנהל עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל, ואולם אם חלה על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131 – במועד הגשת הדוח; הודעה כאמור תוגש בטופס שקבע המנהל ויפורטו בה הפרטים האמורים בסעיף קטן (ב), ואולם לענין פרטי הנכסים וההכנסה כאמור בסעיף קטן (ב)(2), יפרט היוצר את פרטי הנכסים וההכנסה שהקנה היוצר לנאמן בחמש השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל.

(2) (בוטלה)<sup>53</sup>.

<sup>52</sup>. ראו הוראות תחילה לענין ביטול ס"ק 1275(א1) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

## חובת הגשת הודעה בידי נאמן

[תיקונים: התשס"ח (מס' 8), (מס' 11), התשפ"ד (מס' 4)]

2175. (א) נאמן בנאמנות יגיש הודעה למנהל, בטופס שקבע המנהל, בעניינים אלה:

- (1) כינונה של נאמנות לפי צוואה - בתוך 90 ימים ממועד התקיימות הוראות הצוואה בדבר כינון הנאמנות;
- (2)<sup>54</sup> שינוי סוג של נאמנות קיימת - עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה שונה סוג הנאמנות, ואולם אם חלה על הנאמן חובה להגיש דוח לפי סעיף 131(א)(ב) לגבי אותה נאמנות - במועד הגשת הדוח;
- (3) סיום של נאמנות תושבי ישראל, סיום של נאמנות לפי צוואה שנחשבת כתושבת ישראל לפי סעיף 75(ג)(1) או סיום של נאמנות שהיו לה נכסים בישראל בעת סיומה - עד יום 30 באפריל של שנת המס שלאחר שנת המס שבה השליטה בנאמנות והתושבות של כל אחד מהם; בסעיף קטן זה, "בעל שליטה" - כהגדרתו בפסקה (3) להגדרה "בעל שליטה" בסעיף 135.
- (2) הוגשה הודעה כאמור בפסקה (1), והשתנו בעלי השליטה בנאמנות, יגיש הנאמן הודעה למנהל, בטופס שקבע המנהל, עד 30 באפריל של שנת המס שלאחר שנת המס שבה השתנו בעלי השליטה בנאמנות, ויפרט בה את פרטי בעלי השליטה בנאמנות לאחר השינוי ואת התושבות שלהם.
- (3) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לגבי נאמן כאמור בפסקה (1) הוראות לעניין זיהוי בעל שליטה, והוראות לעניין רישום, תיעוד, שמירת מסמכים וניהול רישומים לגבי פרטי הזיהוי כאמור.

## חובת הגשת הודעה בידי נהנה

[תיקונים: התשס"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

3175. (בוטל).

## סייג לתחולה

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 7)]

7175. הוראות פרק זה לא יחולו על כל אחד מאלה:

- (1) קרן נאמנות כהגדרתה בסעיף 88, וכן קרן להשקעות משותפות מחוץ לישראל;
- (2) קופת גמל;
- (3) נאמנות שנוצרה לצורך הבטחת קיומו של חיוב מסוים;
- (4) מנהל עיזבון, אפוטרופוס שמונה על ידי בית משפט, נאמן בפשיטת רגל, בעל תפקיד לפי הפרק השלישי לחלק התשיעי לחוק החברות, מפרק חברה, כונס נכסים;
- (5) הקדש שהוא מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2);
- (6) נאמן כהגדרתו בסעיף 102.

## סמכות שר האוצר

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

7175. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע:

- (1) הוראות לענין מתן זיכוי לנאמן, ליוצר, או לנהנה בשל מסים ששילם למדינת חוץ נאמן, יוצר או נהנה באותה נאמנות, על הכנסות שחויבו במס הן בישראל והן מחוץ לישראל;
- (2) הוראות לענין חישוב ההכנסה החייבת של הנאמן או רווח ההון במכירת נכסי הנאמן לרבות לענין קביעת מחיר מקורי ויום הרכישה;
- (3) הוראות למיסוי הכנסת הנאמן באופן יחסי בהתאם לשיעור חלקם של נהנים יחידים תושבי חוץ של יוצרים יחידים תושבי חוץ או של תושבים זכאים כמשמעותם בסעיף 75(א), בתנאים שקבע, ואת התיאומים הנדרשים, ולצורך זה הוראות לענין חיוב במס רווח הון בשל הקניה, תיקון שומות וקביעת הכנסה גם לאחר המועדים הקבועים בפקודה זו;
- (4) תנאים, מגבלות, הוראות ותיאומים לענין פרק זה, לרבות לענין נאמנות שחדלה להיות נאמנות תושבי ישראל, נאמנות תושבי חוץ או נאמנות נהנה תושב חוץ.

## פרק חמישי: רווחי חברת-מעטים שלא חולקו

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

### סימן א': תחולה

#### תחולה

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

76. (א) הוראות פרק זה חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חברים בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי

<sup>53</sup>. ראו הוראות תחילה לענין ביטול ס"ק 1175(ג)(2) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

<sup>54</sup>. ראו הוראות תחילה לענין מחיקת הסיפא לס"ק 1175(א)(2) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

בה (להלן - חברת-מעטים).

(ב) "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר", לענין פרק זה - חברה שחמישה בני-אדם או פחות מזה, ביחד, שולטים שליטה ישירה או עקיפה בעניניה של החברה, או יכולים לשלוט, או זכאים לרכוש שליטה כאמור, ובפרט - אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - כשהם, ביחד, מחזיקים או זכאים לרכוש, רוב של הון-המניות או של כוח-ההצבעה של החברה, או רובו של הון-המניות שהוצא, או אותו חלק ממנו שהיה מזכה, במקרה של חלוקת כל הכנסת החברה בין החברים, לקבל את רובו של הסכום המתחלק.

(ג) "בת-חברה", לענין סעיף זה - חברה שמניות שלה, המייצגות לא פחות משמונים אחוז של הון-מניותיה, הן בידיהן או בשליטתן של חברה או חברות שאין הוראות פרק זה חלות עליהן.

(ד) כשבאים לקבוע, אם חברה נמצאת בשליטתם של חמישה בני-אדם או לא, ייחשבו לאדם אחד -

(1) אדם וקרובו; "קרוב", לענין זה - בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי-הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

(2) אדם ובא-כוחו;

(3) שותפים בשותפות.

(ה) שום דבר האמור בפרק זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158 על החלטתו של המנהל בהשתמשו בכוח שניתן לו בסעיפים

77 ו-78.

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

### סימן ב': רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

#### רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים

[תיקונים: התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 2), התשפ"ה (מס' 3)]

77. (א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מתוך רווחיה לשנת מס פלונית, לבעלי מניותיה, עד תום חמש שנים לאחר שנת המס הפלונית, וכי רווחיה הנצברים עולים על עשרה מיליון שקלים חדשים, ויש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, לאחר התייעצות עם הוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, לתת הוראה לפקיד השומה לנהוג בחלק של עד 50% מרווחיה לשנת המס, לאחר שהופחת מהם סכום הדיבידנד שחילקה מרווחי אותה שנת מס, כאילו חולקו בתור דיבידנדים, ובלבד שלאחר הוראת המנהל לא יפחתו רווחיה הנצברים לתום אותה שנה ולתום שנת המס שקדמה להוראת המנהל, משישה מיליון שקלים חדשים; לענין זה -

"רווחים נצברים" - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה ועד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה עד תום שנת המס הפלונית ובניכוי הפסד שנוצר בחברה, אשר לא קוזז, ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו; ואולם, לענין חברה שיש לה זכויות בתאגיד שקוף - ובלבד שסכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות בתוספת רווחים שהונו ובתוספת רווחי התאגיד השקוף, ככל שלא נכללו במסגרת סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות; לענין זה -

"רווחי התאגיד השקוף" - סכום השווה לחלק הרווחים של תאגיד שקוף שיוחסו לחברה, שהצטברו בתאגיד השקוף ולא חולקו עד תום שנת המס, בניכוי המס החל עליהם;

"תאגיד שקוף" - חבר בני אדם שיש לחברת המעטים זכויות בו בתום שנת המס ושרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו;

"רווחיה לשנת מס פלונית" - רווחים נצברים לתום שנת המס הפלונית בניכוי רווחים נצברים לתום שנת המס שקדמה לה ובתוספת דיבידנד שחולק בשנת המס הפלונית.

(ב) ניתנה הוראה כאמור - יישומו בעלי המניות הנוגעים בדבר, או ששומתם תתוקן, כאילו היו אותם סכומים, שרואים אותם כמחולקים, דיבידנדים שנתקבלו על ידי בעלי המניות בתאריכים שהמנהל יראה מן הצדק לקבעם, בהתחשב עם התאריכים שבהם חילקה החברה דיבידנדים, אם חילקה (להלן - דיבידנד להלכה).

(ג) (בוטל).

#### דיבידנד להלכה לחברת מעטים

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

78. דיבידנד להלכה מאת חברת-מעטים פלונית (להלן - החברה הראשונה) לבעל-מניות, שגם הוא חברת-מעטים (להלן - החברה השניה) - לא יהיה חייב במס בתור הכנסה של החברה השניה, אלא ינהוג בו כאילו חילקה אותו החברה השניה כדיבידנד בתאריך שקבע המנהל לפי סעיף 77, ולפי זה יישומו בעלי-המניות של החברה השניה או ששומתם תתוקן; ואם גם בעל-מניות של החברה השניה הוא חברת-מעטים - יחולו הוראות סעיף זה, בשינויים המחוייבים לפי הענין, על הדיבידנד להלכה, כאילו כל המדובר בחברה הראשונה מתייחס לחברה השניה, וכל המדובר בחברה השניה - מתייחס לאותו בעל-מניות, וכן הלאה, לפי אותו עקרון, עד שלא יישאר שום חלק של רווחים בלתי-מחולקים שעליהם ניתנו הוראות המנהל ויש לנהוג בהם כאילו חולקו לחברת-מעטים.

#### מס שלא שולם יהיה חוב החברה

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

79. אדם שנישום למס, או ששומתו תוקנה לפי הוראות הסעיפים 77 או 78 ולא שילם במועדו את המס, כולו או מקצתו, המתייחס לחלקו כדיבידנד להלכה - הסכום שלא שילם יהיה חוב המגיע לממשלה מאת החברה, אשר בגלל שלא חילקה את הרווחים ניתנה הוראת המנהל לפי סעיף 77, וייפרע כדרך חוב.

#### ריווח בלתי מחולק שחזרו וחילקוהו

80. רווחים בלתי-מחולקים וטעוני-מס לפי הסעיפים 77 ו-78 שחילקו אותם לאחר מכן, לא ינהגו בהם כמו בהכנסה טעונת-מס של מקבל הרווחים.

#### ועדה מייצגת

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

81. ועדה של חמישה, ובהם שלושה לפחות שאינם עובדי המדינה, תייעץ למנהל בענין השימוש בסמכות שהוענקה לו בפרק זה; הועדה תיבחר על ידי המנהל בשעת הצורך מתוך רשימה שתיערך על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות.

**סימן ג': תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו****הגדרות - סימן ג'**

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

81א. בסימן זה -

"הלוואה" - לרבות השאלה או כל חוב אחר;

"רווחים נצברים" - כהגדרתם בסעיף 77א(א) בהפחתת סכום הרווחים הנצברים שיוחסו להכנסתו של בעל מניות של חברת המעטים לפי פקודה זו, לרבות לפי סעיפים 3(ט1), 62א, 64 או 64א;

"רווחים נצברים חייבים" - ההפרש שבין רווחים נצברים ובין רווחים נצברים פטורים;

"רווחים נצברים פטורים" - אחד מאלה, לפי בחירת הנישום:

(1) הסכום המתקבל מצירוף כל אלה, בהפחתת עלות נכסים מיוחדים:

- (א) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של החברה שהיא הכנסה מוטבת כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, הכנסה של מפעל מועדף כהגדרתו באותו סעיף שהיא מהסוגים המפורטים בפסקאות (1) עד (5) להגדרה "הכנסה מועדפת" שבסעיף האמור, הכנסה טכנולוגית כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק האמור או הכנסה של מפעל מאושר כמשמעותו בסעיף 21 לחוק האמור;
- (ב) סכום הרווחים הנצברים של חברה שהיא בעלת מפעל תעשייתי כהגדרתו בחוק עידוד התעשייה, שמקורם בהכנסת החברה שהיא הכנסה ממכירות המפעל כמשמעותה בסעיף 18א(ד1) לחוק לעידוד השקעות הון, ובלבד שלא נכללים בפסקת משנה (א);
- (ג) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסות מבניין של החברה שהוראות סעיף 8א(ג) חלו בחישובן;
- (ד) סכום הרווחים הנצברים שמקורם בהכנסה של חברה שהיא מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, מפעילות של המוסד הכספי;

(2) הסכום המתקבל מצירוף כל הרווחים הנצברים בפסקה (1), שהופקו בשבע שנות המס שקדמו לשנת המס.

**תוספת למס על רווחי חברת מעטים שלא חולקו**

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

81ב. (א) חברת מעטים תהיה חייבת בתשלום תוספת למס, לכל שנת מס, בשיעור של 2% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים, כפי שחושבו לפי סעיף 81א, לאחר שנוכה מהם סכום דיבידנד שחולק בשנת המס (בסימן זה - תוספת למס).

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא תשולם תוספת למס לשנת מס שהתקיים בה אחד מאלה:

- (1) סכום הפסדי חברת המעטים בשנת המס לפי סעיפים 28, 29 או 92, עולה על 10% מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;
- (2) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם, שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, עולה על 50% מסכום הרווחים העודפים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת;
- (3) סכום הדיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם שחברת המעטים חילקה לבעלי מניותיה, הוא בשיעור של 6% או יותר מסכום הרווחים הנצברים של חברת המעטים בתום שנת המס הקודמת; בסעיף זה, "דיבידנדים ששולם מס בשל חלוקתם" - אחד מאלה:
- (א) דיבידנד, למעט דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב);
- (ב) דיבידנד שלא נכלל בהכנסת מקבל הדיבידנד בשל הוראות סעיף 126(ב), ושלגביו בחרה החברה המחלקת בשל חלוקתו ישולם מס בשיעור הגבוה ביותר החל על תשלום דיבידנד לפי סעיפים 125ב ו-121ב, בהתאם להוראות שקבע שר האוצר לפי פסקת משנה (ג);
- (ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע בתקנות הוראות לעניין תשלום וגביית המס על דיבידנד כאמור בפסקה זו; כן יקבע השר בתקנות האמורות הוראות לעניין חישוב ההכנסה החייבת של אדם שקיבל דיבידנד כאמור או רווח ההון במכירת מניה של חברה שקיבלה דיבידנד כאמור.

**חישוב הרווחים העודפים של חברת מעטים**

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

81ג. (א) סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים יחושב, לעניין סימן זה, לגבי כל שנת מס, בתום אותה שנה, כהפרש שבין סכום הרווחים הנצברים החייבים בתום שנת המס הקודמת ובין הסכום הגבוה מאלה:

- (1) 750 אלף שקלים חדשים; היה יחיד שהוא בעל שליטה בחברת המעטים בעל שליטה בחברות מעטים נוספות, יחולק הסכום האמור במספר חברות המעטים שבשליטתו, אולם אם אחת החברות שבשליטתו הודיעה לפקיד השומה שהיא מוותרת על חלקה בסכום, יחולק הסכום במספר חברות המעטים שבשליטתו שלא ויתרו על חלקן בסכום; לעניין זה, "שליטה" - שליטה כהגדרתה בסעיף 85א, לבדו או יחד עם אחר כהגדרתו בסעיף 88;
- (2) סכום ההוצאות של חברת המעטים בשנת המס או סכום שהוא ממוצע ההוצאות השנתיות של החברה בשנת המס ובשנתיים שקדמו לשנת המס, לפי הגבוה שבהם; ואולם, הוקמה החברה בשנה שקדמה לשנת המס, יובאו בחשבון, לעניין חישוב הסכום שהוא ממוצע ההוצאות השנתיות של החברה, ההוצאות השנתיות של החברה בשנת המס ובשנה שקדמה לשנת המס; לעניין זה, "הוצאות" - ההוצאות המותרות בניכוי, למעט הוצאות לרכישת נכסים מיוחדים כהגדרתם בפסקה (3);
- (3) עלות נכסי החברה בהפחתת עלות נכסים מיוחדים, הון עצמי ויתרת הלוואה מצד קשור כהגדרתו בסעיף 103, ובתוספת עלות חבר בני אדם מוחזק, והכול בתום שנת המס; לעניין זה -

"אמצעי שליטה" - כהגדרתם בסעיף 62א;

"הון עצמי" - הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות;

"זכות במקרקעין" - למעט בניין שבחישוב ההכנסות הנובעות ממכירתו חלות הוראות סעיף 8א(ג) או קרקע שמיועדת לבניית בניין כאמור; "חבר בני אדם מוחזק" - חבר בני אדם שחברת המעטים מחזיקה בו, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% לפחות מהזכות לרווחים בו, למעט חבר בני אדם שרוויו, במישרין או בעקיפין, מקורו בנכסים מיוחדים מוחזקים; לעניין זה, "נכסים מיוחדים מוחזקים" - נכסים מיוחדים, למעט נייר ערך שמוחזק במישרין בשיעור של יותר מ-10%;

"מלאי עסקי" – כהגדרתו בסעיף 85;

"נכסי החברה" – מזומן, שווי מזומן, כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכול בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;  
"נכסים מיוחדים" – כל אחד מאלה:

- (1) נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88, לרבות נייר ערך שהוא מלאי עסקי, ולגבי חברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין – למעט נייר ערך שחברת המעטים מחזיקה בו לשם עמידה בדרישות הון עצמי לפי דין;
- (2) נכס פיננסי כאמור בפסקאות (1) עד (7) להגדרה "נכס פיננסי" שבסעיף 11א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016, לרבות נכס פיננסי כאמור שהוא מלאי עסקי;
- (3) נכס בלתי מוחשי שעיקר ההכנסה הנובעת ממנו היא הכנסה מתמלוגים;
- (4) זכות במקרקעין, לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה זכות במקרקעין, ולמעט כל אחד מאלה:
  - (א) זכות במקרקעין כאמור לשימוש עצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים, אף אם הזכות במקרקעין בבעלות ישות אחרת בקבוצה כהגדרתה בסעיף 51כד לחוק לעידוד השקעות הון;
  - (ב) בניין להשכרה כהגדרתו בסעיף 53א(א)(3) לחוק לעידוד השקעות הון או בניין לשכירות מוסדית כהגדרתו בסעיף 53א(א)(3) לחוק האמור;
- (5) מילווה, הלוואה, פיקדון, מזומן או שווי מזומן, למעט כל אחד מאלה:
  - (א) מזומן או שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי כהגדרתו בחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה-1974 (בסעיף זה – הסכם למתן ליווי פיננסי), כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;
  - (ב) הלוואה לחבר בני אדם מוחזקת המשמשת בידי אותו חבר בני אדם מוחזקת כמזומן או שווי מזומן המשועבד או מופקד בהתאם לחובה הקבועה בהסכם למתן ליווי פיננסי, כפי שאושר לעניין זה על ידי רואה החשבון של החברה;
  - (ג) מזומן או שווי מזומן שחברת מעטים שנדרשת לשמירת הון עצמי לפי דין מחזיקה בהם לשם עמידה בדרישות הון עצמי לפי דין;
  - (ד) הלוואה לחבר בני אדם מוחזקת עד גובה ההפסדים המועברים של חבר בני האדם המוחזקת מוכפל בחלקה של חברת המעטים באמצעי השליטה של חבר בני האדם המוחזק;
- (6) נכס אחר להשקעה שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;  
"עלות" – עלות מלאי עסקי, יתרת המחיר המקורי כהגדרתה בסעיף 88, או יתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בתוספת הפחת, לפי העניין.

- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות את דרך החישוב של ההוצאות של חברת מעטים לעניין סעיף קטן (א)(2), ואת סוגי ההוצאות שלא יכללו במסגרת סכום ההוצאות כאמור.
- (ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), סכום הרווחים העודפים של חברת מעטים שיש לה רווחים נצברים פטורים, שבחירה לחשב את גובה הרווחים הנצברים הפטורים בהתאם לפסקה (1) בהגדרה "רווחים נצברים פטורים", יחושב, לעניין סימן זה, לגבי כל שנת מס, בתום אותה שנה, כהפרש שבין סכום הרווחים הנצברים החייבים בתום שנת המס הקודמת ובין הסכום הגבוה מהסכומים הקבועים בפסקאות (1) או (2) שבסעיף קטן (א).

#### תוספת למס אינה מותרת בניכוי

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

81ט. סכומים ששולמו, או שיש לשלמם, כתוספת למס לפי סימן זה, לא יותרו בניכוי בבירור הכנסתה החייבת של חברת מעטים.

#### דיווח על תוספת למס

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

81ה. חברת מעטים תדווח במסגרת הדוח שהיא חייבת בו לפי סעיף 131, על סכום התוספת למס שהיא חייבת בו לפי סימן זה, או אם אינה חייבת בתשלום תוספת למס לפי סימן זה, וכן תפרט את החישוב שעליו בוסס הדיווח האמור.

#### דין התוספת למס

[תיקון התשפ"ה (מס' 3)]

81ו. (א) דין התוספת למס כדין מס חברות, לכל דבר ועניין, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת, ובלבד שלעניין חישוב המס לפי הפקודה, לא יראו את התוספת למס כחלק ממס חברות.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), ההוראות בדבר תשלום מקדמות לפי סימן א' לפרק שני בחלק י' לא יחולו לעניין התוספת למס; ואולם, שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקדמות על חשבון התוספת למס, וכן רשאי הוא בדרך האמורה לקבוע כי ההוראות לפי סעיפים 180 ו-190 יחולו, בשינויים המחויבים, על המקדמות לפי סעיף קטן זה.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א) ובסעיף 187א(א), על תוספת למס שלא שולמה עד למועד הגשת דוח לפי סעיף 132 או עד לתום שנת המס שלאחר שנת המס, לפי המוקדם (בסעיף זה – מועד אי-התשלום), יוטלו על הנישום בעד התקופה שממועד אי-התשלום ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א).

#### פרק ששי: עיסקאות מיוחדות

#### פרשנות

[תיקון התשפ"ה (מס' 8)]

82. (א) "הסבה", לענין הסעיפים 83 ו-84 ו-86 – לרבות הקנאה, חוזה, הסכם, הסדר או העברה של נכסים.

(ב) שום דבר האמור בסעיפים 83 ו-84 אינו בא למנוע במקרים שאין סעיפים אלה חלים עליהם מלנהוג בהכנסה מכוח הסבה, לענין מס, כאילו היתה הכנסתו של המסב.

## הסבה לטובת צעירים

83. היתה הכנסה משתלמת לאדם או לטובתו בשנת-מס פלונית מכוח הסבה שנעשתה בחייו של המסב או בעקבותיה, והמסב עודנו בחיים, ובתחילת אותה שנת-מס טרם מלאו לאותו אדם 20 שנה ולא היה נשוי - ינהגו באותה הכנסה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב לאותה שנת-מס ולא הכנסה של זולתו; ואין נפקא מינה לענין זה, אם ההכנסה משתלמת במישרין או בעקיפין, אם לידי האדם או לטובתו, בהווה או בעתיד, אם היא משתלמת לאחר קיום תנאי או לאחר מאורע פלוני שאירועו ספק, או כתוצאה מן השימוש של פלוני בסמכות או בכוח הכרעה שניתנו לו ואם בדרך אחרת, ואם היא הכנסה שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו האדם קיבל אותה כאמור.

## הסבה הניתנת לביטול

84. (א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת-מס שהיא, מכוח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, בין שנעשתה לפני תחילת פקודה זו ובין לאחריה, וכן הכנסה כאמור שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו נתקבלה על ידי האדם - ינהגו בה לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.

(ב) לענין סעיף-קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת.

## הערכת מלאי עסקי במקרים מסויימים

[תיקונים: התשפ"ח (מס' 2), התשמ"א (מס' 10), התשנ"ב (מס' 2) התשע"ז (מס' 8), התשע"ח, התשפ"ב (מס' 2)]

85. (א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:

(1) מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או שהועבר;

(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק.

(ב) לענין סעיפים 21 ו-88, לגבי מלאי עסקי שהפכוהו לנכס קבוע ונראה כנמכר כאמור בסעיף-קטן (א), יהיה סכום השווי המחיר המקורי. (ג) בסעיף זה -

"מלאי עסקי" - כל נכס מטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק, או שהיה נמכר כך אילו הבשיל או הגיע לגמר ייצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס;

"עסק" - לרבות חלק מעסק;

"סכום השווי" - הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד המלאי נקבע בתום-לב בלי שהושפע, במישרין או בעקיפין, מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - יהא סכום השווי המחיר שנקבע.

(ד) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א)(2), יראו מלאי עסקי כמפורט להלן, כנמכר בסכום העלות:

(א) בנין שהפכוהו לבנין להשכרה או לבניין לשכירות מוסדית כהגדרתם בסעיף 53א לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן בסעיף קטן זה - חוק העידוד);

(ב) מגרש שנכלל בתכנית מאושרת על פי חוק העידוד למטרת בניית בנין להשכרה או בניין לשכירות מוסדית כהגדרתם בסעיף 53א לחוק האמור, שנבנה עליו בניין להשכרה או בניין לשכירות מוסדית כאמור, בהתאמה;

(ג) בנין או מגרש כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), שהועבר לבעלותה של חברה שחברים בה כל בעלי העסק באופן המקנה להם זכויות לנכס כזכויותיהם בעסק, אם ההעברה לחברה היתה בהתאם לדרישת מינהלת מרכז השקעות כמשמעותה בחוק העידוד.

(2) בנין או מגרש שהוקם עליו בנין, אשר לאחר שהחילו לגביהם את הוראות פסקה (1) נמכרו כולם או חלקם, בידי מי שקיבל אותם בנסיבות האמורות בה, ועל המכירה חלים חוק מיסוי מקרקעין, או סעיף 4 לחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981 או פרק שביעי לחוק העידוד, יהיו יום הרכישה ושווי הרכישה בידי המוכר לענין החוקים האמורים, היום והשווי שהיו נקבעים אילו נמכר הנכס בידי מי שהעבירם למוכר; לענין זה, "בנין" - גם אם טרם נסתיימה בנייתו.

(ה) (1) בקביעת הכנסתו החייבת של יהלומן, יימדד המלאי העסקי לפי עלותו; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע את אופן מדידת עלות המלאי, והוא רשאי לקבוע בדרך האמורה, לסוגי יהלומים, בתנאים ולפי הוראות שיקבע, כי המלאי העסקי יימדד שלא לפי עלותו, ואת אופן המדידה.

(2) בסעיף קטן זה -

"יהלומן" - מי שעסקו או חלק מעסקו עיבוד יהלומים, מסחר ביהלומים או תיווך ביהלומים;

"יהלום" - לרבות אבן חן מסוג אודם, ברקת או ספיר או אבן חן אחרת שקבע שר האוצר לענין זה, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת; "עיבוד" - לרבות ליטוש, ניסור, חיתוך, ביקוע, ניקוי ומיון.

## מחירי העברה בעסקה בין-לאומית

[תיקונים: התשפ"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), התשפ"א (מס' 8), התשפ"ב (מס' 5)]

85א. (א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או נקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם.

(ב) לענין סעיף זה וסעיפים 85 ו-85א -

"אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" - כהגדרתם בסעיף 88;

"אשראי" - לרבות כל חוב;

"יחסים מיוחדים" - לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

"ישות" - חבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם שלגביה נערכים דוחות כספיים נפרדים;

"קבוצה רב-לאומית" – קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר מתקיימים לגביהן שני אלה:

- (1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ;
  - (2) אחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה:
    - (א) יש ביניהן יחסים מיוחדים;
    - (ב) בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים או בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן הייתה נסחרת בבורסה;
- "שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס; "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד).
- (ג) (1) נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידי הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה;
  - (2) מסר הנישום מסמכים כאמור בפסקה (1) ומסמכים שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים.
  - (ד) (1) צד לעסקה רשאי לפנות למנהל, ולבקש אישור מוקדם כי מחיר של עסקה מסוימת או של סדרת עסקאות דומות, כפי שהוסכם בין הצדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, הוא בהתאם לתנאי השוק.
  - (2) הבקשה תכלול את כל העובדות המהותיות והפרטים הנוגעים לעסקה וכן לדרך קביעת מחירה, ויצורפו לה מסמכים, אישורים, חוות דעת, הצהרות, הערכות, הסכם העסקה או טיוטה שלו וכל מסמך או פרט אחר, הכל כפי שיקבע המנהל בכללים.
  - (3) המנהל רשאי לדרוש כל מסמך או פרט נוסף שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.
  - (4) המנהל יודיע את החלטתו ונימוקיו בתוך 120 ימים מיום שהגיעה אליו הבקשה וכל המסמכים כאמור בפסקאות משנה (2) ו-(3), ואולם רשאי הוא, מטעמים שיירשמו, להאריך את המועד האמור עד 180 ימים, ובלבד שהודיע למבקש על ההארכה לפני חלוף המועד המקורי.
  - (5) לא השיב המנהל על הבקשה בתוך המועד שנקבע בפסקת משנה (4), יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק.
- (ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע:
- (1) לגבי כלל הנישומים או סוגי נישומים, דרכים ושיטות להכרה במחיר העסקה או בתנאיה כמחיר שוק או כתנאי שוק, לפי הענין, וכן הוראות לענין ייחוס הכנסות, הוצאות, ניכויים, זיכויים ופטורים, והכל במקרים שחלות לגביהם הוראות סעיף קטן (א);
  - (2) קביעת אגרת בקשה לאישור כאמור בסעיף קטן (ד) בסכום שיקבע ורשאי הוא לקבוע שהאגרה תהיה בשיעור משווי העסקה;
  - (3) הוראות לענין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה והוראות רישום ותיעוד.
- (11) (1) המנהל רשאי לקבוע בכללים שהוראות שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), כולן או חלקן, לא יחולו על עסקה בין-לאומית, בתנאים שיקבע, אם התקיימו בה שני אלה:

- (א) העסקה היא עסקה חד-פעמית או שהיקף העסקה קטן;
  - (ב) החשש לקביעת מחיר העסקה שלא בתנאי שוק בנסיבות האמורות אינו מצדיק את תחולת ההוראות האמורות.
- (2) עסקה שמתקיים לגביה האמור בפסקה (1) תדווח כאילו המחיר או התנאים, לפי הענין, נקבעו בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים.
- (ו) (1) הוראות סעיף זה לא יחולו על הלוואה שהיא אחת מאלה:
- (א) הלוואה שמתקיימים בה כל אלה:
    - (1) מקבל הלוואה הוא חבר בני אדם בשליטתו של נותן הלוואה;
    - (2) הלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי; לענין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה;
    - (3) הלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים ממועד ניתנה;
    - (4) פירעון הלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק;
  - (ב) שטר הון או אגרת חוב שהנפיק חבר בני אדם, בתנאים הקבועים בפסקה (5) להגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה, עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה.
- (2) על אף האמור לפי פקודה זו, סכום הנובע משינוי בשער מטבע החוץ בעסקה בין-לאומית שהיא הלוואה כאמור בפסקה (1), שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה, יובא בחשבון רק במועד פירעון הלוואה ויחולו לגבי הוראות חלק ה'; לענין זה, יראו את סכום הלוואה שניתנה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער הציג של מטבע מדינת התושבות של מקבל הלוואה ביום מתן הלוואה, כמחיר המקורי כהגדרתו בסעיף 88, ואת סכום פירעון הלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער הציג של המטבע האמור ביום פירעון הלוואה, כתמורה כהגדרתה בסעיף 88.
  - (3) בסעיף קטן זה, "מטבע מדינת התושבות" – גם דולר של ארצות הברית של אמריקה או אירו.

#### חובות תיעוד לענין קבוצה רב-לאומית

[תיקון התשפ"ב (מס' 5)]

85. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע, לגבי כלל הנישומים או סוגי נישומים, הוראות לענין רישום ותיעוד והוראות לענין דוחות, מסמכים ונתונים שיוגשו לפקיד השומה, אשר יחולו על נישום המשתייך לקבוצה רב-לאומית.
- (ב) נישום כאמור בסעיף קטן (א) ימציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, דוחות, מסמכים ונתונים כאמור באותו סעיף קטן.
  - (ג) מסר הנישום דוחות, מסמכים או נתונים כנדרש בסעיף קטן (ב), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות שונות מההסכמות בין הצדדים.

#### דיווח ישות-אם בקבוצה רב-לאומית

[תיקון התשפ"ב (מס' 5)]

85. (א) בסעיף זה, "ישות-אם סופית" – חבר בני אדם המחזיק, במישרין או בעקיפין, ברוב אמצעי השליטה בישויות האחרות בקבוצה רב-לאומית,

כך שהיה עליו להכין דוחות כספיים מאוחדים, לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל, או שהיה נדרש לעשות זאת אם היה נסחר בבורסה, ובלבד שלא מחזיק בו חבר בני אדם אחר הנכלל בקבוצה הרב-לאומית שמתקיים בו התנאי האמור.

(ב) נישום שהוא ישות בקבוצה רב-לאומית, יצהיר על כך בטופס שיקבע המנהל; ההצהרה כאמור תכלול פרטים הדרושים לביצוע סעיפים 85א עד 85ג ותצורף לדוח כאמור בסעיף 131.

(ג) ישות-אם סופית שהיא תושבת ישראל ושייכת לקבוצה רב-לאומית שמחזור עסקאותיה בשנה שקדמה לשנת הדיווח עלה על 4 מיליארד שקלים חדשים או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר לעניין זה באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה - ישות חייבת בדיווח), תגיש למנהל, באופן מקוון, בטופס שיקבע המנהל, דוח על אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לכל שנת מס, בתוך שנה מתום שנת המס.

(ד) יראו ישות חייבת בדיווח אשר הפרה את חובת הדיווח לפי סעיף קטן (ג), כאילו הפרה חובת דיווח לפי סעיף 131 לפקודה.

(ה) ישות חייבת בדיווח רשאית לבקש אישור מאת המנהל לכך שישות אחרת בקבוצה (בסעיף זה - ישות-אם חלופית) תגיש דוח כאמור בסעיף קטן (ג); נתן המנהל אישור כאמור, תהיה הישות החייבת בדיווח פטורה מחובת הדיווח כאמור בסעיף קטן (ג), ובלבד שהמנהל קיבל דוח כאמור.

(ו) ישות תושבת ישראל בקבוצה רב-לאומית רשאית להגיש למנהל דוח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם אינה ישות חייבת בדיווח; על ישות כאמור יחולו, לגבי שנת המס המדווחת, הכללים החלים על ישות חייבת בדיווח לפי הפקודה.

(ז) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע -

(1) כללים לעניין אישור ישות-אם חלופית;

(2) כללים שלפיהם המנהל יהיה רשאי לחייב ישות בקבוצה הרב-לאומית, שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם לא התקיימו לגביה התנאים כאמור באותו סעיף קטן.

#### סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

86. (א) היה פקיד השומה סבור, כי עיסקה פלוגית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית אובדויה, או שהסבה הפלוגית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עיסקה פלוגית היא הימנעות ממס או הפחתת-מס בלתי-נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העיסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת-מס ניתן לראותה כבלתי-נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה "עיסקה" - לרבות פעולה.

(ב) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158 על החלטתו של פקיד השומה בהשתמשו בשיקול-הדעת שניתן לו בסעיף-קטן (א).

#### הפרשות לקרן שלא אושרה ותשלומים שלא כדין

[תיקונים: התש"ס, התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשע"ב (מס' 5)]

87. (א) לגבי כספים כמפורט להלן רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות כללים בדבר חיוב במס, החייב בו ושיעוריו; ואלה הם:

(1) כספים ששולמו על ידי מעביד שהכנסתו פטורה ממס, לקרן או לתכנית ביטוח המיועדות לתשלום תגמולים, קיצבה, פיצויים, דמי מחלה, דמי חופשה או למטרה אחרת כיוצא באלה, שלא ניתן לגביהן אישור קופת גמל לפי חוק הפיקוח על קופות גמל, וכן כספים ששולמו לקופת גמל שאישורה כאמור בוטל או המנוהלת בידי חברה שאין בידה רישיון חברה מנהלת לפי החוק האמור, ובלבד שלא יוטל מס על הכספים ששולמו לקופת הגמל לפני היום שנקבע כיום ביטול האישור שניתן לה או כיום ביטול רישיון החברה המנהלת, לפי הענין;

(2) כספים ששולמו על ידי קופת-גמל לחבריה בניגוד להוראות לפי סעיף 23 לחוק הפיקוח על קופות גמל, או במקרה של פירוק הקופה אם לדעת המנהל בהתייעצות עם הממונה כהגדרתו בחוק האמור לא היתה סיבה מוצדקת לפירוקה; הכרעת המנהל לפי פיסקה זו דינה, לענין סעיפים 153-158, כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ב) (בוטל).

(ג) (בוטל).

(ד) תקנות לפי סעיף קטן (א) לא יחולו על כספים שסכום המס החל עליהם לפי הוראות פקודה זו גבוה מסכום המס שיחול עליהם בשל החלת התקנות כאמור, ויחולו לגביהם הוראות פקודה זו.

[תיקונים: התש"ע (מס' 4), התשע"ב (מס' 3), התשע"ד (מס' 5)]

#### פרק שביעי: תקני דיווח כספי בין-לאומיים - אי-תחולה בקביעת ההכנסה החייבת לגבי שנות המס 2007 עד 2013

##### אי-תחולת תקן חשבונאות מס' 29 - הוראת שעה

[תיקונים: התש"ע (מס' 4), התשע"ב (מס' 3), התשע"ד (מס' 5)]

87א. בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבונאות מס' 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס 2007 עד 2013.

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

#### פרק שמיני: בעל עסק זעיר

##### הגדרות

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

87ב. בפרק זה -

"בעל עסק זעיר" - יחיד, תושב ישראל, המפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד ומתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור העסקאות הכולל הנובע ממשלח ידו ומכל עסקיו בשנת המס אינו עולה על הסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף;

(2) פקיד השומה רשם אותו לפי סעיף 87ג;

"מחזור עסקאות" - מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

## רישום כבעל עסק זעיר

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

187. (א) יחיד המבקש להירשם כבעל עסק זעיר יגיש בקשה לכך לפקיד השומה לא יאוחר ממועד הגשת הדוח לפי סעיף 131 או במסגרת הדוח כאמור; ואולם אם היה היחיד עוסק פטור כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, ירשום אותו פקיד השומה כבעל עסק זעיר אף בלא הגשת בקשה כאמור; רשם פקיד השומה עוסק פטור כבעל עסק זעיר בלא הגשת בקשה כאמור, יודיע על כך לעוסק הפטור, ויצוין בהודעתו כי העוסק הפטור רשאי לבקש כי רישומו כבעל עסק זעיר יבוטל כאמור בסעיף קטן (ב).

(ב) רשם פקיד השומה יחיד כבעל עסק זעיר, יהיה הוא רשאי לבקש מפקיד השומה, עד המועד שבו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 או במסגרת הדוח כאמור, לבטל את רישומו כאמור.

(ג) פקיד השומה יבטל את רישומו של יחיד כבעל עסק זעיר באחת מאלה:

(1) הוא לא עומד בתנאי כאמור בפסקה (1) להגדרה "בעל עסק זעיר";

(2) הוא לא עומד בתנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה;

(3) הוא הגיש בקשה כאמור בסעיף קטן (ב).

## חישוב ההכנסה לבעל עסק זעיר

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

187. (א) על אף האמור בפקודה זו, לשם בירור הכנסתו החייבת של בעל עסק זעיר בשנת מס, ינוכה מהכנסתו מהעסק או ממשלח היד סכום השווה ל-30% ממחזור העסקאות שלו באותה שנה (בפרק זה - סכום הניכוי), ובלבד שהתקיימו בבעל העסק הזעיר התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה; על ההכנסה החייבת של בעל עסק זעיר מעסק או ממשלח יד לא יחולו הוראות סעיפים 17 עד 27 למעט סעיף 17(א5) לעניין הוראות פרק זה וכן לא תחול הוראת סעיף 47 לעניין תשלומי ביטוח לאומי ומס מקביל.

(ב) לעניין חישוב מס רווח הון או מס שבח החלים במכירת נכס אשר שימש בהפקת ההכנסה מהעסק או ממשלח היד, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שהיה ניתן לנכותו לפי כל דין, אילולא הוראות סעיף קטן (א), לשנות המס שבהן ניכה את סכום הניכוי.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), יחיד שהיה רשום בתחילת שנת המס כבעל עסק זעיר וחדל להיות בעל עסק זעיר באותה שנת מס, רשאי לנכות את סכום הניכוי לשם בירור הכנסתו החייבת באותה שנת מס, אף אם לא התקיימו לגביו התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה, ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על 30% מהסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, ושלא התקיימו לגביו התנאים שבסעיף 87ה(א)(2), (4) ו(6) ו(ב).

## תנאים לניכוי

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

187. (א) בעל עסק זעיר לא יהיה רשאי לנכות את סכום הניכוי כאמור בסעיף 87ד אם מתקיים אחד מאלה:

(1) הוא מעסיק עובדים;

(2) הוא אינו מנהל פנקסים קבילים;

(3) הייתה לו בשנת המס הכנסה מעסק או ממשלח יד שלא הופקה מיגיעה אישית;

(4) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבל מאדם שהוא מעסיקו בשנת המס;

(5) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד יוחס אליו מתאגיד שקוף כהגדרתו בסעיף 64(א);

(6) יותר מ-25% מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבלו מאחד מאלה:

(א) מקרובו; בפסקת משנה זו, "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 88;

(ב) ממי שהיה מעסיקו במועד כלשהו בשלוש שנות המס הקודמות;

(7) הוא בעל שליטה בחברה כאמור בסעיף 9132(9);

(8) הוא אינו עומד בתנאי אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) בעל עסק זעיר שניכה את סכום הניכוי בשנת מס מסוימת, ובשנת המס שלאחריה הייתה לו הכנסה מעסק או ממשלח יד, ולא ניכה את סכום הניכוי, לא יוכל לנכות את סכום הניכוי גם בשתי שנות המס שלאחר אותה שנת מס; לעניין זה, יראו מי שהיה זכאי לנכות את הניכוי רק בשל הוראות סעיף 87ד(ג) כאילו לא ניכה את הניכוי.

## פטור ממקדמות

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

187. פקיד השומה רשאי לפטור בעל עסק זעיר ממקדמות כמשמעותן בחלק י' לפרק שני בסימן א', ובלבד שסבר שהתועלת מגביית המקדמות מאותו בעל עסק נמוכה, בהתחשב בסכום המס שצפוי שישלם ובסיכון שלא יהיה ניתן לגבות את המס בסוף השנה.

## תקנות

[תיקון התשפ"ג (מס' 3)]

187. <sup>55</sup> (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות סוגי עסקאות, הכנסות או מכירות שיוספו או יוחרגו ממחזור העסקאות, בדרך כלל או לסוגי נישומים, והכול בתנאים שקבע.

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לשנות בצו את השיעור הקבוע בסעיף 87ד(א) ו-1(ג).

## חלק ה': רווחי-הון

## הגדרות

[תיקונים: התשכ"ה, התשכ"ח (מס' 2), התשל"ב, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשמ"א (מס' 7), התשמ"ב (מס' 4), התשמ"ד (מס' 4), התשנ"ג (מס' 5), התשנ"ד, התשנ"ה (מס' 2), (מס' 4), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשע"א (מס' 3), התשע"ב (מס' 2) התשע"ז (מס' 8)]

"אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם - כל אחת מאלה:

- (1) הזכות לרווחים;
  - (2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
  - (3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;
  - (4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
  - (5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו;
- והכל, בין שהיא מכח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, ובין בכל דרך אחרת, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות;
- "בעל מניות מהותי" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם;
- "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין;
- "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -
- (1) מטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
  - (2) מלאי עיסקי;
  - (3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שבישור - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
  - (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילו לא הפטור לפי החוק האמור;
- "נכס בר-פחת" - נכס שנקבע לו שיעור פחת בתקנות לפי סעיף 21 או שניתנה בעדו הפחתה ושימוש לנישום לצרכי ייצור ההכנסה;
- "מלאי עיסקי" - כמשמעותו בסעיף 85;
- "מדד" - מדד המחירים לצרכן כפי שפורסם לאחרונה לפני היום שבו מדובר מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ולגבי התקופה לפני שנת 1951 - המדד שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת; ואולם מי שבהיותו תושב חוץ רכש נכס במטבע חוץ כדין, רשאי לבקש שיראו את שער המטבע שבו נרכש הנכס כמדד. על אף האמור, לענין נייר ערך בידי יחיד, הנקוב במטבע חוץ או שערכו צמוד למטבע חוץ, יראו את שער המטבע כמדד;
- "מועד קובע" - כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003);
- "פחת מתואם מהמועד הקובע" - (נמחקה);
- "מחיר מקורי" -
- (1) בנכס שנקנה - סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;
  - (2) בנכס שנתקבל בחליפין - התמורה בעת החליפין;
  - (3) בנכס שנתקבל במתנה -
- (א) לפני יום ד' בכסלו התשי"ב (3 בדצמבר 1951) - שווי הנכס בעת שנתקבל על-ידי הנישום;
  - (ב) מיום ד' בכסלו התשי"ב (3 בדצמבר 1951) ועד יום ב' בניסן התשכ"ח (31 במרס 1968) - יתרת המחיר המקורי של הנכס בעת שניתן במתנה על-ידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה; ולענין סעיף 21 יותר ניכוי הפחת כאילו לא ניתן הנכס במתנה;
  - (ג) מיום ג' בניסן התשכ"ח (1 באפריל 1968) ואילך -
- (I) אם הנכס נתקבל במתנה שלא מקרוב - התמורה ביום המכירה; וסכום התמורה כאמור יהא המחיר המקורי גם לענין סעיף 21;
  - (II) אם הנכס נתקבל במתנה הפטורה ממש לפי סעיף 97(א)(4) או (5) - יתרת המחיר המקורי של הנכס בעת שניתן במתנה על-ידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממש; ולענין סעיף 21 יותר הפחת כאילו לא ניתן הנכס במתנה;
- (4) בנכס שנתקבל בירושה - שווי הנכס ביום פטירת המוריש; נקבע שוויו של נכס לצורך מס עזבון כמשמעותו בחוק מס עזבון, התש"ט-1949, יהיה הוא השווי לענין זה, ואולם אם נפטר המוריש אחרי כ"ה באדר ב' התשמ"א (31 במרס 1981) - יהיה השווי שהיה נקבע אילו מכר המוריש את הנכס; השווי כאמור יהא המחיר המקורי גם לענין סעיף 21;
  - (5) בנכס שיצר הנישום - הסכום שהוציא הנישום ליצירת הנכס;
  - (6) בנכס שהגיע אל הנישום בכל דרך אחרת - הסכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;
- והכל בתוספת הוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להחזקתו מיום שרכשו ועד יום מכירתו, ובלבד שלא הותרו בניכוי בעבר בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום (להלן - הוצאות השבחה או החזקה, לפי הענין);
- "יום הרכישה" - היום שבו, בדרך כלשהי, הגיע הנכס לידי הנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, לפי המוקדם; ואולם -
- (1) אם הנכס הגיע לנישום או שהנישום נעשה זכאי לו, בדרך מתנה, לפני יום ג' בניסן התשכ"ח (1 באפריל 1968), או אף לאחר מכן אם הנכס הגיע לידי הנישום במתנה הפטורה ממש לפי סעיף 97(א)(4) או (5) - היום שבו הגיע הנכס לידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממש;
  - (2) אם הנכס הגיע לנישום בדרך ירושה ממוריש שנפטר אחרי כ"ה באדר ב' התשמ"א (31 במרס 1981) או בדרך ויתורו של אחר על זכותו לרשת ירושה ממוריש כאמור - היום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו מכר המוריש את הנכס;
- "פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21, וכן הסכומים שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס;
- "יתרת המחיר המקורי" - המחיר המקורי של נכס לאחר שניכו ממנו סכומי הפחת;
- "יתרת המחיר המקורי המתואם" - יתרת המחיר המקורי למעט יתרת הוצאות השבחה ומוחזקות יתרת הוצאות החזקה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובתוספת יתרת הוצאות כל השבחה כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום גמר השבחה;
- "מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון וכן כל פעולה או אירוע אחרים שעקבותם יצא נכס בדרך כל-שהיא מרשותו

של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

"נייר ערך" – כהגדרה "ניירות ערך" בחוק ניירות ערך, לרבות איגרת חוב או מילווה של מדינת ישראל או בערבותה, איגרת חוב של מדינת חוץ, יחידה, יחידת השתתפות בשותפות נפט, יחידת השתתפות בשותפות סרטים, זכות באיגוד מקרקעין, נייר ערך שהונפק מחוץ לישראל וכן עסקה עתידית;

"נייר ערך מסחרי" – כהגדרה ניירות ערך מסחריים בחוק ניירות ערך;

"עסקה עתידית" – התחייבות או זכות למסור או לקבל בעתיד כל אחד מאלה: הפרשים בין שערי מטבע חוץ, הפרשי מדד, הפרשי ריבית, נכס או מחיר נכס, והכל בכמות, בסכום, במועד ובתנאים הקבועים בהתחייבות או בזכות, לפי הענין, וכן מכירה של נייר ערך שטרם נרכש על ידי המוכר;

"יחידת השתתפות בשותפות נפט" ו"יחידת השתתפות בשותפות סרטים" – כמשמעותן בתקנות לפי סעיפים 20, 31 ו-98, לפי הענין;

"תמורה" – המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס נקבע בתום-לב ובלי שהושפע, במישרין או בעקיפין, מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה – ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב – תהא התמורה המחיר שנקבע; והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה; בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, יראו את הפרשי ההצמדה כחלק מהתמורה;

"קרוב" – כל אחד מאלה:

(1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

(2) צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה;

(3) חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר-בני-אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בו; לענין הגדרה זו, "החזקה"

– במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה;

(4) נאמן כהגדרתו בסעיף 75ג, לגבי היוצר בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות הדירה וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה;

ואולם לענין פטור ממס לפי סעיף 97 יראו כקרוב רק את המנויים בפסקאות (1) ו-(2);

"ריווח הון" – הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי;

"סכום אינפלציוני" –

(1) חלק ריווח ההון השווה לסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם על יתרת המחיר המקורי;

(2)–(3) (בוטלו);

"סכום אינפלציוני חייב" – כל אחד מאלה:

(1) (בוטלו);

(2) הסכום שהיה נחשב בסכום האינפלציוני אילו נמכר הנכס ביום י"ז בטבת התשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כשהתמורה היא יתרת המחיר המקורי המתואם;

"ריווח הון ריאלי" – ריווח ההון פחות הסכום האינפלציוני;

"ריווח הון ריאלי עד המועד הקובע" – ריווח הון ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד ליום שקדם למועד הקובע לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;

"מועד השינוי" – יום ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012);

"ריווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי" – ריווח הון ריאלי, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמהמועד הקובע או מיום הרכישה, לפי המאוחר, עד ליום שקדם למועד השינוי, לבין התקופה שמיום הרכישה עד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;

"יתרת רווח הון ריאלי לאחר מועד השינוי" – ההפרש שבין רווח הון ריאלי לבין הסכום המתקבל מצירוף רווח הון ריאלי עד המועד הקובע ורווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי;

"הפסד הון" – הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה;

"שוק מוסדר" – (בוטלה);

"קרן להשקעות במקרקעין" – כהגדרתה בסעיף 2א64;

"קרן נאמנות", "יחידה", "בעל יחידה", "הסכם קרן" ו"תשקיף" – כמשמעותם בחוק השקעות משותפות בנאמנות;

"קרן נאמנות חייבת" – קרן נאמנות שבהסכם הקרן או בתשקיף נקבע, כי תהיה קרן נאמנות חייבת;

"קרן נאמנות פטורה" – כל אחת מאלה:

(1) קרן נאמנות שבהסכם הקרן או בתשקיף נקבע, בקביעה שאינה ניתנת לשינוי, כי תהיה קרן נאמנות פטורה;

(2) קרן נאמנות חייבת שמנהלה הודיע למנהל, עד 30 ימים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הקרן תיחשב לקרן נאמנות פטורה החל ביום הראשון של שנת המס האמורה, ומנהל הקרן שילם את המס כאמור בסעיף 488.

#### קרן נאמנות חייבת שהפכה לקרן נאמנות פטורה

[תיקון התשע"א (מס' 3)]

88א. הגיש מנהל קרן נאמנות חייבת הודעה למנהל, כאמור בפסקה (2) להגדרה "קרן נאמנות פטורה", יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את כל נכסיה של הקרן כנמכרים ביום האחרון של שנת המס שבה הוגשה ההודעה ואת הכנסותיה כאילו התקבלו ביום האמור, ומנהל הקרן ישלם את המס בשל הכנסות אלה בתוך 30 ימים מהיום האמור;

(2) לענין בעל יחידה בקרן, שרווח ההון במכירתה פטור ממס בידי, יראו את היום האחרון של שנת המס שבה הוגשה ההודעה כיום הרכישה, והמחיר המקורי שלה יהיה שווייה ביום האמור.

#### דין תמורה ודין ריווח הון

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה, התש"ן (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8)]

89. (א) דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה.1.

- (ב) (1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל; לענין זה, "תושב ישראל" - לרבות אזרחי ישראל כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה "אזרחי ישראל" בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור;
- (2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל;
- (3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:
- (א) הנכס הנמכר נמצא בישראל;
- (ב) הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, אולם לאי אשה או זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;
- (ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;
- (ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.
- (ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה, חלק ה' או חלק ה'3, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי מכירות מסוימות של זכויות בנכס לא מוחשי לתקופות שקבע, יסווגו כהכנסה לפי הפרק הראשון לחלק ב', והכל בתנאים שקבע.
- (ד) סכום המתקבל על פי פוליסה לביטוח חיים שהפרמיות בעדה לא הותרו כהוצאה על פי סעיף 32(10) יראוהו, בניכוי אותן פרמיות, כחייב במס לפי חלק זה בלבד.
- (ה) על אף האמור בסעיף קטן (ג), הפרשי הצמדה המתקבלים בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, שההכנסה מהם אינה מהווה הכנסה מעסק או ממשלח יד, יראו אותם כחייבים במס לפי הוראות חלק זה בלבד.
- [תיקון התשס"ח (מס' 7)]
90. (בוטל).

### המס על ריווח ההון

- [תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשמ"ב (מס' 2), התשמ"ד (מס' 3), (מס' 6), התשמ"ז (מס' 2), התש"ן (מס' 4), התשנ"ג, התשנ"ד, התשנ"ה (מס' 2), (מס' 4), התשנ"ה, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 6), (מס' 8), התשע"ב (מס' 2), התשע"ו (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]
91. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי בשיעור הקבוע בסעיף 126(א).
- (ב) (1) יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת;
- (2) על אף האמור בפסקה (1), רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, במכירת נייר ערך בחבר-בני-אדם שבו המוכר הוא יחיד שהוא בעל מניות מהותי במועד מכירתו של נייר הערך או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה, יחויב במס בשיעור שלא יעלה על 30%.
- (3) (א) על אף האמור בפסקאות (1) ו-(2), רווח הון במכירת איגרת חוב, נייר ערך מסחרי, מילווה או הלוואה, שאינם צמודים למדד, יחויב במס בשיעור שלא יעלה על 15%, או של 20% לענין בעל מניות מהותי, ויראו את כל רווח ההון כרווח הון ריאלי.
- (ב) שר האוצר רשאי לשנות בצו את שיעור המס הקבוע בפסקת משנה (א), בהתאם לשינוי במדד.
- (ג) לענין פסקה זו, "אינם צמודים למדד" - ערכם הנקוב או סכומם אינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, והכל עד לפדיון או להחזר.
- (1) (1) על אף הוראות סעיף קטן (ב), לגבי נכס שיום רכישתו חל לפני מועד השינוי, למעט נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו, יחולו הוראות אלה:
- (א) נרכש הנכס לפני המועד הקובע, יחויב רווח ההון הריאלי במס בשיעורים כמפורט להלן:
- (1) על רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע - כאמור בסעיף 121;
- (2) על רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי - כאמור בסעיף 121 בשיעור שלא יעלה על 20%, ואולם אם מתקיים האמור בסעיף קטן (ב)(2) - בשיעור שלא יעלה על 25%, ובהתקיים האמור בסעיף קטן (ב)(3) - בשיעור הקבוע באותו סעיף קטן;
- (3) על יתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי - בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1), (2) או (3), לפי העניין;
- (ב) נרכש הנכס לאחר המועד הקובע, יחויבו רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי ויתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי, במס, בהתאם להוראות פסקת משנה (א)(2) ו-(3).
- (א1) במכירת נייר ערך שיום רכישתו לפני המועד הקובע, לענין חישוב רווח ההון הריאלי שעד המועד הקובע ולענין יתרת רווח ההון, יראו את רווח ההון הריאלי כרווח ההון הריאלי לאחר שהופחתו ממנו הרווחים הראויים לחלוקה שחושבו כאמור בסעיף 94ב.
- (ב1) הוראות סעיף קטן זה לא יחולו במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה ושנרשמו למסחר לפני מועד השינוי וכן במכירת יחידה בקרן נאמנות פטורה, ויחולו הוראות סעיף קטן (ב)(1) או (2), לפי העניין.
- (2) לענין סעיף קטן זה, יראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.
- (2) על אף הוראות סעיפים קטנים (א), (ב) ו-(1ב), במכירת יחידת השתתפות בשותפות נפט ובמכירת יחידת השתתפות בשותפות סרטים, חלק רווח ההון הריאלי בגובה ניכוי אזילה, בגובה ניכוי הוצאות חיפוש ופיתוח או בגובה הוצאות הפקת סרט, שהותרו בתקנות לפי סעיפים 20, 31 ו-98, לפי הענין, יחויב במס כאמור בסעיף 121 - לגבי יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) - לגבי חבר-בני-אדם.
- (ג) המס על הסכום האינפלציוני החייב יהיה 10%.
- (ד) (1) נמכר נכס, יגיש המוכר לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום המכירה, דוח בטופס שקבע המנהל, שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון שהיה לו וחישוב המס החל במכירה כאמור, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח לפי סעיף זה.
- (א1)<sup>56</sup> דוח כאמור בפסקה (1) יוגש במועד שנקבע באותה פסקה, באופן מקוון, בהתאם להוראות שקבע המנהל לפי סעיף 131ג(ד), והוראות

<sup>56</sup>. תחילת תוקפו של ס"ק 91(ד)(א) ביום שקבע שר האוצר, בצו, לאחר שנקבעו כללים לפי סעיף 131ג(ד) לפקודה.

סעיף 131ג יחולו.

(2) לא הוגש לפקיד השומה דוח כאמור בפסקה (1) או (א1), לפי הענין, ופקיד השומה סבור שאדם פלוני מכר נכס וחייב בתשלום מקדמה, רשאי הוא לדרוש הגשת הדוח ותשלום המקדמה בתוך 7 ימים מיום הדרישה, ואם לא נענה, רשאי הוא לקבוע את המחיר המקורי של הנכס הנמכר, את התמורה שהתקבלה ואת סכום המקדמה שבו חייב המוכר בשל רווח ההון; קבע פקיד השומה כאמור, תשלום המקדמה בתוך 7 ימים מיום שהומצאה הקביעה למוכר.

(א2) היה לפקיד השומה טעם סביר להניח כי המקדמה שעל המוכר לשלם על רווח ההון עולה ב-20% לפחות על סכום המקדמה שפורט בדוח שהוגש לפי הוראות פסקה (1), (א1) או (2), לפי העניין, רשאי הוא להגדיל את סכום המקדמה בגובה ההפרש הצפוי; קבע פקיד השומה כאמור, ישולם ההפרש בתוך 30 ימים מיום שניתנה החלטתו.

(ב2) דין החלטה כאמור בפסקאות (2) ו-(א2), לענין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145(ב), ואולם השגה על החלטה לפי פסקה (2) תוגש רק בדרך של הגשת דוח כאמור בפסקה (1).

(ג2) (א) הוראות סעיף קטן זה לא יחולו על רווח הון במכירת נייר ערך הרשום למסחר בבורסה או במכירת יחידה, אם במועד המכירה נוכח מס מרווח ההון לפי סעיף 164.

(ב) לא נוכח המס כאמור בפסקת משנה (1) והמוכר חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131, יוגש הדוח על רווח ההון, על אף האמור בפסקה (1) או (א1), לפי הענין, ביום 31 ביולי וביום 31 בינואר של כל שנת מס, בשל מכירה של ניירות ערך בששת החודשים שקדמו לחודש שבו חל יום הדייוו; עם הגשת הדוח כאמור, תשלום מקדמה בסכום המס החל לפי הוראות פקודה זו על רווח ההון בשל המכירה.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקרים נוספים שלגביהם יחולו חובת דיווח ותשלום מקדמה כאמור בפסקה זו, הן לענין סוגי נכסים והן לענין סוגי נישומים, והכל בתיאומים, בתנאים ובשינויים שנקבעו.

(ד2) על אף האמור בפסקה (1) או (א1), לפי הענין, במכירת מניה בחבר-בני-אדם שהוחל בפירוקו כאמור בסעיף 93(א), יגיש המוכר, בתוך 30 ימים מיום שהוחל בפירוק, הודעה לפקיד השומה על תחילת הליכי הפירוק; העביר המפרק נכס לחבר באותו חבר-בני-אדם, כאמור באותו סעיף, ידווח החבר על רווח ההון שהיה לו, כאמור בסעיף קטן זה, בתוך 30 ימים מיום שהועבר אליו הנכס, וישלם מס בשיעורים הקבועים בסעיף זה, לפי הענין, משווי הנכס שהועבר כאמור; לענין פסקה זו, "נכס" - כהגדרתו בסעיף 93(ב6).

(ה2) פקיד השומה רשאי, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך, להאריך את המועד לתשלום המקדמה, וכן רשאי הוא לדחות את תשלום המס או להקטין את סכום המקדמה אם ראה שיש טעמים סבירים לכך שלא יחול מס על רווח ההון או שהמס שיחול יהיה בסכום אחר.

(3) לא שילם הנישום את המקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) כולה או מקצתה, במועד, או ששילם מקדמה כאמור והתברר שהמס שהוא חייב בו עולה על המס ששילם, יהא חייב, מתום שלושים הימים האמורים ועד ליום התשלום:

(א) בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) על ההפרש שבין הסכום ששילם לבין סכום המס שהוא חייב בו; (ב) (נמחקה).

(א3) חויב הנישום במקדמה לפי סעיף 48א לחוק מס שבח מקרקעין, או שנעשתה לו שומה עצמית או שומה סופית לפי אותו חוק, והתברר שהמס שהוא חייב בו עולה על המס שבו חויב לפי חוק מס שבח מקרקעין (להלן - הסכום לתשלום), יהא חייב, מתום התקופה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, ועד ליום התשלום, בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א), על ההפרש שבין הסכום לתשלום לבין המס שהוא חייב בו.

(4) מי שנתחייב בהפרשי הצמדה ובקנס לפי פסקה (3) לא יהיה חייב, לגבי אותם הסכומים והתקופות, בתשלומים האמורים בסעיפים 187 ו-190.

(5) (א) שילם הנישום מקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) את סכום המס שהוא חייב בו לפי חוק מיסוי מקרקעין יתר על הסכום שהוא חייב בו על הפי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, תוחזר לו היתרה על פי הוראות סעיף 159(ב) בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) לתקופה שמיום התשלום ועד ליום החזר.

(ב) הוראות סעיף 159(ג) ו-(ד) וסעיף 160 לא יחולו על החזר כאמור בפסקת משנה (א).

(6) סכום שנוכה לפי סעיפים 93(ב4), 164 ו-170 בשל רווח ההון, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמה שהנישום חייב בה והוא יהיה זכאי לקיזוז מהמקדמה, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי; ואולם קיזוז כנגד המס שחייב בו בעל מניות מהותי ייעשה רק לאחר שהסכום שנוכה שולם לפקיד השומה, זולת אם בעל המניות המהותי מחזיק בסוג כלשהו של אמצעי השליטה בשיעור נמוך מ-50%, והוא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא ידע כי הסכום שנוכה לא שולם לפקיד השומה או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת התשלום.

(ה) (1) לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח - בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידי.

(2) במכירת נכס שיום רכישתו לפני המועד הקובע או במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין לפי הענין, היה לפני יום התחילה, יחולו הוראות פסקה (1) בשינויים אלה:

(א) רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי, יתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי, השבח הריאלי עד יום התחילה, השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי, לפי הענין, יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו הגיש הנישום בקשה כאמור בפסקה (1).

(ב) חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב1) או בסעיף 48(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שלהן הוא זכאי, כאמור בפסקה (1).

(ג) בסעיף קטן זה, "זכות במקרקעין", "זכות באיגוד מקרקעין", "מס שבח", "שבח ריאלי" עד יום התחילה, "יתרת השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי" ו"יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי" - כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין.

(3) הוראות פסקה (1) לא יחולו על רווח הון במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה.

(ו) (1) לגבי נכס שנרכש עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מריווח ההון, ולגבי נכס שנרכש בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס

על 12% מריווח ההון ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה.

(2) החל בשנת המס 2005, ייוסף לשיעור המס על פי פסקת משנה (1), 1% לכל שנת מס, או חלק ממנה, ואולם אם שיעור המס על רווח ההון בשנת המכירה לפי הוראות סעיף קטן זה עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב) (1) או (2), לפי הענין, יחויב רווח ההון בשיעורים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) (1) או (2), לפי הענין.

(ז) המס שיחול על ריווח הון בהפקעת נכס הוא מחצית המס המתחייב על פי סעיפים קטנים (א) עד (ו).

(ח) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לענין אירועים מיוחדים או נסיבות מיוחדות שבהן הועברו נכסים בין בעלי שליטה או צדדים קשורים, יחולו, על אף הוראות סעיף זה, שיעורי המס כאמור בסעיפים 121 או 126, לפי הענין.

#### קיוזו הפסד הון

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה (מס' 2), התשמ"ב (מס' 4), התשנ"ב (מס' 5), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2), התשע"ז (מס' 2)]

92. (א) (1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלוניית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוּזו תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוּזו כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין.

(2) (בוטל).

(3) היה לאדם הפסד הון במכירת נכס מחוץ לישראל, ושאלו היה רווח היה מתחייב עליו במס בישראל, יחולו עליו הוראות פסקה (1), אולם הפסד הון מנכס כאמור יקוּזו תחילה כנגד רווח הון מחוץ לישראל.

(4) היה לאדם הפסד הון במכירת נייר ערך בשנת המס, יחולו עליו הוראות פסקאות (1) או (3), לפי הענין, ואולם הפסד ההון יקוּזו גם כנגד אלה:

(א) הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך;

(ב) הכנסה מריבית או מדיבידנד בשל ניירות ערך אחרים, ובלבד ששיעור המס החל על הריבית או הדיבידנד שקיבל אותו אדם לא עולה על השיעור הקבוע בסעיף 126(א) אם הוא חבר בני אדם, ועל השיעור הקבוע בסעיפים 125(ב) או 125(ג), לפי הענין, אם הוא יחיד.

(5) הוצאות בשל ניירות ערך, כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שלא נוכח בשנת המס, ייחשבו לענין סעיף זה כהפסד הון מניירות ערך.

(ב) סכום שלא ניתן לקוּזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יקוּזו כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה ההפסד, ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה היה ההפסד, כאמור בסעיפים 131 ו-132. היה הסכום שלא ניתן לקוּזו הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוּזו ההפסד תחילה כנגד רווח הון ממכירת נכס מחוץ לישראל.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה והוראות לענין דוחות ודרכי הוכחה של הפסדים כאמור, וכן לקבוע הוראות לענין הגבלת קיוזו הפסדים ממכירת ניירות ערך, כולם או חלקם, או איסור על קיוזו כאמור, קביעת סדר קיוזו ההפסדים וייחוס הרווחים וכן דרכי הוכחה והוראות לביצוע סעיף זה.

#### הכרה בהפסד הון בשל השקעה בחברת מחקר ופיתוח - הוראת שעה

[תיקונים: התשע"ו (מס' 9), התשפ"ג (מס' 5)]

92א. (א) בסעיף זה -

"הון המניות המונפק" - השקעה כמשמעותו בחוק החברות;

"השקעה מזכה" - במזומן בחברת מחקר ופיתוח בשנת מס כלשהי, אשר בשלה הוקצו למשקיע מניות באותה חברה, באותה שנה; "חברת מחקר ופיתוח" - חברה שהתאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל, שהתקיימו לגביה כל אלה:

(1) החברה הונפקה לראשונה לציבור בבורסה בישראל במהלך התקופה הקובעת;

(2) החברה לא הונפקה למסחר בבורסה זרה טרם הנפקתה לראשונה בבורסה בישראל;

(3) בעת ההנפקה לראשונה כאמור בפסקה (1), החברה הוגדרה כחברת מחקר ופיתוח בהתאם לתקנון הבורסה, ולא נקבע כי היא אינה חברת מחקר ופיתוח עד מועד ההשקעה המזכה;

(4) שווי השוק של החברה הוא בין 100 מיליון שקלים חדשים למיליארד שקלים חדשים, או שווי אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(5) בעד כל אחת משנות המס מיום הנפקת החברה כאמור בפסקה (1) עד מועד ההשקעה המזכה הראשונה, התקבל אישור של הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית כי 70% לפחות מהוצאות החברה באותה שנה, הוצאו, במישרין או בעקיפין, בקשר למוצר המבוסס על מחקר ופיתוח שבוצעו בחברה;

"יחידת הנפקה" - ניירות ערך המוצעים ביחידות הכוללות ניירות ערך מסוגים שונים או בתנאים שונים;

"המחיר המזערי של המניה" - המחיר שנקבע למניה בתשקיף ההנפקה הראשונה, ואם המניה הוצעה במסגרת יחידת הנפקה - מחיר יחידת ההנפקה בתשקיף בניכוי ערכם של כתבי האופציה ואופציות הרכישה הכלולים בה כהגדרתם בתקנון הבורסה, בהתאם לנוסחאות החישוב כמשמעותן בהגדרה "מחיר אפקטיבי של מניה" בתקנון הבורסה;

"מניה" - כהגדרתה בחוק החברות;

"הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית" - כמשמעותה בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ"ד-1984;

"שווי השוק של החברה" - מספר המניות בהון המניות המונפק של החברה ערב ההנפקה הראשונה לציבור בתוספת מספר המניות המוצעות לציבור בתשקיף במסגרת ההנפקה הראשונה, כשהמספר הכולל של המניות כאמור מוכפל במחיר המזערי של המניה;

"התקופה הקובעת" - התקופה שמיום כ"ה בסיוון התשע"ו (1 ביולי 2016) עד יום כ"ז בסיוון התשע"ט (30 ביוני 2019) וכן התקופה שמיום תחילתו של חוק לעידוד תעשייה עתירת ידע (הוראת שעה), התשפ"ג-2023, עד יום כ"א בטבת התשפ"ז (31 בדצמבר 2026);

"תקופת ההטבה" - (נמחקה);

"תקנון הבורסה" - כמשמעותו בסעיף 46 לחוק ניירות ערך;

"תשקיף" - כמשמעותו בחוק ניירות ערך.

(ב) סכום השקעה מזכה בחברת מחקר ופיתוח, עד לגובה של 5 מיליון שקלים חדשים (בסעיף זה - סכום ההשקעה המרבי), יוכר למשקיע כהפסד הון בשנת המס שבה ביצע את ההשקעה או בשנות המס שלאחריה, ויחולו לגבי הפסד ההון האמור הוראות סעיף 92, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) סכום ההשקעה שולם במסגרת הנפקה לציבור של החברה בבורסה בישראל במהלך התקופה הקובעת;

(2) הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של ההשקעה.

(ג) בחישוב סכום ההשקעה המרבי יובאו בחשבון כלל ההשקעות המיטיבות שאותו משקיע השקיע במישרין בחברת המחקר והפיתוח, וכן השקעות כאמור שביצע קרובו.

(ד) לעניין חישוב רווח הון במכירת מניות של חברת מחקר ופיתוח, בידי משקיע שסכום ההשקעה המזכה הוכר לו כהפסד לפי סעיף זה, יוקטן המחיר המקורי של המניות בסכום ההשקעה שהוכר כהפסד כאמור.

(ה) השקיע משקיע בחברת מחקר ופיתוח השקעה מזכה, תבחן הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, בתום שנת המס הראשונה לאחר מועד ההשקעה, אם 70% לפחות מהוצאות החברה באותה שנה, הוצאו, במישרין או בעקיפין, בקשר למוצר המבוסס על מחקר ופיתוח שבוצעו בחברה.

(ו) מצאה הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית בבחינה לפי סעיף קטן (ה), כי התנאי כאמור באותו סעיף קטן לא מתקיים בחברה, תהיה החברה חייבת במס על מלוא סכום ההשקעות המיטיבות שהושקעו בה, בשיעור הקבוע בסעיף 125ב(2), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד שבו מצאה הרשות כי התנאי חדל להתקיים כאמור עד מועד התשלום בפועל.

(ז) על חוב החברה לפי סעיף קטן (ו) יחולו הוראות פקודה זו לעניין שומה וגבייה.

### ריווח הון בחבר בני אדם שנתפרק

[תיקונים: התשכ"ה, התשכ"ה (מס' 2), התשס"ב (מס' 5), (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 6), התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 2)]

93. (א) בחבר - בני - אדם שהוחל בפירוקו, יחולו הוראות אלה:

(1) ריווח ממכירת נכס על ידי המפרק יראו כריווח הון החייב במס על ידי אותו חבר - בני - אדם;

(2) היתה המכירה בדרך העברת נכסים על ידי המפרק מחבר - בני - אדם לחבר בו, יתישב התמורה כפי שהיתה ביום המכירה;

(3) מניות או זכויות אחרות של חבר באותו חבר - בני - אדם יראו כאילו נמכרו, והנכסים שקיבל חבר מהמפרק ייחשבו כתמורה בעד המניות או הזכויות האמורות.

(4) חישוב ריווח הון לגבי חבר באותו חבר - בני - אדם ייעשה לאחר חלוקת כל הנכסים; אולם אם החלוקה לא הושלמה תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק, יראו את הנכסים כאילו חולקו בתום אותה תקופה, ובלבד שהמנהל רשאי להאריך את התקופה האמורה אם הוכח, להנחת דעתו, שהחלוקה לא הושלמה כאמור מחמת סיבה סבירה.

(ב) (בוטל).

(1ב) הוראות סעיף זה יחולו גם בפירוק איגוד מקרקעין.

(2ב) היתה העברת זכות במקרקעין מהמפרק לחבר פטורה ממש לפי הוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את המחיר המקורי של המניות כמחיר המקורי, בהפחתת המחיר המקורי כשהוא מוכפל ביחס שבין שווייה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, לפי הענין, שמכירתם היתה פטורה ממש, לבין הסכום המתקבל מצירוף התמורה שהתקבלה כאמור בסעיף 93א(3) ושווייה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין שמכירתה פטורה ממש כפי שהיתה ביום שבו הוחל בפירוקו של האיגוד;

(2) לענין הוראות סעיף 94 לפקודה, יופחת מהרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם באותו סעיף, סכום השווה לרווח הנוסף, כפי שהיה אילו נמכרה הזכות במקרקעין ביום שבו הוחל בפירוקו של האיגוד, ובלבד שהרווח הנוסף כאמור הוא בסכום חיובי.

(3ב) לענין סעיפים קטנים (ב) ו-(ב2), תהא לכל מונח המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, לרבות בסעיף 71א שבו, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

(4ב) מפרק שהעביר נכס של חבר - בני - אדם שהוחל בפירוקו לחבר בו, ינכה במועד ההעברה מס בשיעור משווי של הנכס, כמפורט להלן:

(1) הועבר הנכס לחבר שהוא חבר - בני - אדם - בשיעור כאמור בסעיף 91א;

(2) הועבר נכס לחבר שהיה יחיד בעל מניות מהותי בחבר - בני - אדם במועד שבו הוחל בפירוקו או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למועד האמור - בשיעור של 30%;

(3) הועבר נכס ליחיד שלא מתקיים בו האמור בפסקה (2) - בשיעור של 25%;

אלא אם כן אישר פקיד השומה, בכתב, שלא ינוכה מס, או שינוכה פחות מהשיעורים האמורים.

(5ב) מס כאמור בסעיף קטן (4ב), ישולם לפקיד השומה בתוך 7 ימים מהיום שבו הועבר הנכס לחבר; לתשלום יצורף דין וחשבון על הנכס שהועבר והמס שנוכה; בתוך המועד האמור יעביר המפרק לחבר אישור בדבר הניכוי, בטופס שקבע המנהל.

(6ב) לענין סעיפים קטנים (א) עד (4), (4ב) ו-(5ב), "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטליו, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין שהועברו לחבר בפטור ממש לפי סעיף 71א לחוק מיסוי מקרקעין.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות מיוחדות לענין ההגדרות "נכס" ו"תמורה" וכן לקבוע כי סעיף זה יחול על פירוק איגודי מקרקעין כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, ואת התיאומים הנדרשים בשל קביעות כאמור.

### הוראות מיוחדות לענין פירוק בשנת המס 2003

[תיקונים: התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

93א. (א) הוראות סעיף 93 לא יחולו בפירוק מרצון של חברה שהחל והסתיים בשנת המס 2003, ומכירת הנכסים או הפעילות לא תחויב במס לפי פקודה זו או לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, לפי הענין, בהתקיים כל אלה:

(1) החברה התאגדה בתקופה החל בשנת המס 2002 עד יום א' בסיון התשס"ג (1 ביוני 2003), או שהתאגדה לפני התקופה האמורה אך לא היו לה נכסים, פעילות, הכנסות, הוצאות או הפסדים, לפני תקופה זו;

(2) החברה התאגדה על ידי יחיד שהכנסתו ממשלח יד כאמור בסעיף 112 או מעבודה כאמור בסעיף 212 (בסעיף זה - נותן שירותים),

שהוא בעל השליטה באותה חברה;

(3) פעילותו של נותן השירותים הועברה לחברה, ואם הועברו גם נכסים או זכויות במקרקעין, כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין - לא שונה יעודם אגב ההעברה;

(4) מכירת הנכסים או הפעילות היא מכירה בלא תמורה לאותם בעלי המניות שמהם הועברו הנכסים או הפעילות לחברה, בהתאם לחלקם היחסי בזכויות בחברה, ולא שונה יעודם אגב המכירה;

(5) החברה ובעלי המניות ביקשו כי יחולו הוראות סעיף זה על הליכי הפירוק;

(6) במהלך הליכי הפירוק שולמו לבעלי המניות כל הרווחים הראויים לחלוקה, כל העודפים וכל סכומי הכסף שנותרו בחברה, הכל כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה - העודפים), וחויבו במס בידי בעלי המניות לפי סעיפים 12(א) או 22(2);

(7) תנאים, מגבלות ותיאומים אחרים, שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) על אף הוראות פרק שלישי בחלק ה2, לא יראו בפירוק שחלות לגבי הוראות סעיף זה, הפרת התנאים הקבועים בו.

(ג) המנהל רשאי לאשר החלת הוראות לפי סעיף זה על פירוק מרצון של חברה אף אם הסתיים לאחר שנת המס 2003, ובלבד שהתקיימו התנאים שבסעיף קטן (א) וכן שניים אלה:

(1) לחברה לא היו הכנסות לאחר שנת המס 2003;

(2) עד תום שנת המס 2003 נמכרו לבעלי המניות כל הנכסים והפעילות של החברה כאמור בסעיף קטן (א)4) וכן שולמו להם כל העודפים כאמור בסעיף קטן (א)6).

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה וכן תנאים ותיאומים, לרבות לענין מחיר מקורי, יום רכישה, קיזוז הפסדים, חישוב העודפים וחישוב רווח ההון, וכן רשאי הוא לקבוע כי כנגד המס החל על העודפים ינתן זיכוי מהמס ששולם על ידי החברה אם היה לה הפסד שניתן להעבירו לשנת המס 2004 שמקורו בעודפים, והכל בתנאים שקבע שר האוצר ובלבד שלא ינתן זיכוי הגבוה מסכום המס החל.

### מניות הטבה וכתבי אופציה

[תיקונים: התשכ"ה, התשנ"ה (מס' 2), (מס' 4), התשס"ב (מס' 8)]

94. (א) מכר אדם מניות הטבה שהוקצו לו, או את המניות שעליהן הוקצו מניות הטבה (להלן - המניות העיקריות), יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את מניית הטבה כאילו נרכשה ביום בו נרכשה המנייה העיקרית;

(2) המחיר המקורי לענין מניית הטבה יחידה או מנייה עיקרית יחידה, יהיה סכום שיחסו למחיר המקורי של סך כל מניות הטבה והמניות העיקריות האמורות כיחס ערכה הנקוב של אותה מנייה יחידה לערך הנקוב של סך כל המניות האמורות.

הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, על יחידה בקרן נאמנות כמשמעותה בחוק השקעות משותפות; (ב) (בוטל).

(ג) מכר אדם כתב אופציה בחברה שניירות הערך שלה אינם רשומים למסחר בבורסה, או מכר את המניות שקיבל כתוצאה ממימוש כתב האופציה, יקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, את המחיר המקורי ואת יום הרכישה של ניירות הערך שמכוחם הוקצה כתב האופציה, של כתב האופציה ושל ניירות הערך שקיבל כתוצאה ממימוש כתב האופציה.

(ד) בסעיף זה -

"כתב אופציה" - נייר ערך המקנה לבעליו זכות לרכוש מניות שהוצאו על ידי חברה תמורת תוספת מימוש במחיר או בתנאים הקבועים בכתב האופציה.

"מניות הטבה" - לרבות מרכיב הטבה בזכויות שהוקצו או במניות שמקורן בזכויות כאמור;

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לחישוב גובה מרכיב הטבה.

### מכירת הלוואה עם מניות

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

94.א. במכירת הלוואה בלתי צמודה, שלוש שנים לפחות לאחר נתינתה מאת בעל מניות לחברה, יחד עם מניות או זכויות אחרות שלו באותה חברה, יראו כתמורה בעד ההלוואה אותו חלק מהתמורה הכוללת בעד המניות וההלוואה השווה למחיר המקורי המתואם של ההלוואה; הפסד הון במכירת המניות כתוצאה מחישוב כאמור יקוזז כנגד ריווח ההון מההלוואה, שקל כנגד שקל.

### רווחים ראויים לחלוקה

[תיקונים: התשל"ז, התשל"ח, התשל"ח (מס' 3), התשמ"ב (מס' 4), התשנ"ד, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשס"ט (מס' 3)]

94.ב. (א) במכירת מניה של חברה שמנייתה אינן רשומות למסחר בבורסה על ידי יחיד, אם יום רכישת המניות הנמכרות היה לפני המועד הקובע, או על ידי חבר בני-אדם, יחולו הוראות אלה:

(1) שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה, כיחס שבין חלקו של המוכר בזכות לרווחים בחברה על פי המניה לכלל הזכויות לרווחים בחברה, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבדנד בסמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126ב(ב), לפי הענין;

(2) על אף הוראות פסקה (1), שיעור המס על רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה כאמור בפסקה (1) עד המועד הקובע, יהיה 10%; לענין סעיף זה, "הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע" - הסכום שהיה נחשב כרווחים ראויים לחלוקה אילו נמכרה המניה במועד הקובע בהפחתת סכום ההכנסה מדיבדנד שחויבה במס לפי הוראות סעיף 168 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009.

(א) הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים, במכירת מניה של חברה שמנייתה רשומות למסחר בבורסה, ובלבד שמוכר המניה היה בעל מניות מהותי בחברה שמנייתה נמכרות, במועד המכירה או ביום כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למכירה.

(ב) לענין סעיף קטן (א) -

(1) "רווחים ראויים לחלוקה" - רווחים כאמור שנצטברו בחברה מתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המנייה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה שלה, ובפירוק - עד ליום סיום הליכי הפירוק, ובלבד שלא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה כאמור, שנצברו לפני יום ט' בטבת התשנ"ו (1 בינואר 1996), הכל לפי המאזן של החברה לתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה או ליום התחלת הפירוק, לפי הענין, לרבות רווחים שהונו; אולם סכומים שנצטברו בקרן לייצוב ההון כמשמעותה בסעיף 53א לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959,

או סכומים שניכויים הותר על פי סעיף 53 לז' לחוק האמור, או רווחים כאמור באגודה שיתופית באותן שנים שבהן חלו בחישוב הכנסתה סעיפים 56, 57, 61 ו-62 ואותם רווחים נכללו ביתרת המחיר המקורי, לא יהיו בגדר רווחים הראויים לחלוקה, וסכום הרווחים הראויים לחלוקה לא יעלה על סכום הרווחים שנתחייבו במס לרבות מס שבח בתקופה האמורה בניכוי המס עליהם ודיבידנד שחולק מהם ובניכוי הפסד שנוצר בחברה שמניותיה נמכרות, אשר לא קוזזו ובצירוף הרווחים שהיו חייבים במס כאמור אילולא פוטרו ממנו;

(2) הגדלת חלקו של מוכר המנייה בזכות לרווחים בחברה בתוך שנתיים שלפני המכירה לא תובא בחשבון.

(ג) הוראות סעיף קטן (א) יחולו אם המוכר המציא לפקיד השומה חישוב המראה את הרווחים הראויים לחלוקה כאמור בסעיף קטן (ב).

#### הפחתת הדיבידנד

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

94. במכירת מניה על ידי חבר בני אדם, יופחת מסכום הפסד ההון בשל מכירת המניה סכום דיבידנד שקיבל חבר בני האדם בשל המניה במשך 24 החודשים שקדמו למכירה אך לא יותר מסכום ההפסד; לענין זה - "דיבידנד" - למעט דיבידנד ששולם עליו מס בשיעור של 15% או יותר; "מס" - למעט מס ששולם מחוץ לישראל;

#### פדיון מניה באגודה שיתופית

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

94. (א) בפדיון מניה של חבר באגודה שיתופית על ידי האגודה, שנעשה עם פרישתו של חבר האגודה לאחר 25 שנות עבודה או חברות באגודה, או עם פרישתו של החבר מהאגודה עקב אבדן כושר עבודתו או עם פטירתו, ואשר יום רכישתו לפני המועד הקובע, יחולו הוראות אלה:

(1) סכום הפדיון, כשהוא מוכפל ביחס שבין מספר החודשים שמיום רכישת המניה ועד המועד הקובע ובין מספר החודשים שמיום רכישתה ועד ליום הפדיון (בסעיף זה - יחס תקופת הפטור) יהיה פטור ממס עד לסכום של 317,000<sup>58</sup> שקלים חדשים, ויתרת סכום הפדיון תהיה חייבת במס;

(2) המחיר המקורי של יתרת סכום הפדיון, יהיה המחיר המקורי בניכוי המחיר המקורי כשהוא מוכפל ביחס תקופת הפטור;

(3) יום הרכישה של יתרת סכום הפדיון יהיה יום הרכישה של המניה, ואולם אם הסכום הפטור לפי פסקת משנה (1), בניכוי המחיר המקורי המתואם של המניה, נמוך מ-317,000 שקלים חדשים, יהיה יום הרכישה, יום תחילת שנת המס 1961, לפי המאוחר.

(ב) לענין סעיף זה, "אגודה שיתופית" - אגודה רשומה על פי פקודת האגודות השיתופיות, שעל פי מטרתה הפועלת באחד מתחומים אלה: תחבורה, תובלה, יצור או שירותים.

#### ריווח הון ממכירה תמורת מניות בחברה

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה (מס' 2), התשנ"ג (מס' 5)]

95. (א) הגיע לאדם או למספר בני-אדם ריווח הון ממכירת נכס לחברה תמורת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייב ריווח ההון במס אם מיד לאחר המכירה היה בידי המוכר או המוכרים, 90 אחוז לפחות מכוח ההצבעה של אותה חברה.

(ב) במכירת הנכס שנרכש על-ידי חברה כאמור בסעיף קטן (א), וכן במכירת המניות שנתקבלו על-ידי המוכר תמורת הנכס האמור, ייחשב כמחיר המקורי שלהם - יתרת מחירו המקורי של הנכס בידי המוכר כאמור בסעיף קטן (א), ויראו את יום הרכישה של הנכס ביום שבו רכש אותו מי שמכרו לחברה.

(ג) סעיף זה יחול על ריווח הון שהגיע לאדם או למספר בני אדם מנכס שנמכר עד ליום י"ח בטבת התשנ"ד (1 בינואר 1994).

#### ריווח הון מנכס שנקבע לו פחת

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

96. (א) נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים-עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס שמכר, ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש; ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש, לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום. על סכום שהוקטן כאמור, השווה לרווח הון שנצבר בחלקו לפני המועד הקובע, יחולו לגבי אותו חלק מרווח ההון, שיעורי המס הקבועים בסעיפים 121 או 126, לפי הענין; לענין סעיף זה, "חלק רווח ההון שנצבר לפני המועד הקובע" - חלק רווח ההון שיחסו לכלל רווח ההון הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד למועד הקובע כשהוא מחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי רווח הון ממכירת נכס שהוא אחד מאלה:

(1) רכב נוסעים פרטי כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ששימש בידי המוכר להחכרה או להשכרה אחרת;

(2) זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל;

(3) נכס שנמכר במכירה רעיונית כאמור בסעיף 1א100.

(ג) נבע לנישום רווח הון ריאלי ממכירת זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל כאמור בסעיף קטן (ב)(2) (להלן - המקרקעין הנמכרים), ובמדינה שבה נמצאים המקרקעין הנמכרים לא שולם מס חוץ, כהגדרתו בסעיף 199, רק בשל הוראות הדין הזר ביחס לדחיית רווח הון בחילוף המקרקעין הנמכרים במקרקעין אחרים הנמצאים באותה מדינה (להלן - המקרקעין הנרכשים), יחולו הוראות אלה:

(1) שולמו מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, במדינת החוץ שבה נמצאים המקרקעין הנרכשים בשל מכירתם, יינתן זיכוי בשל מסי החוץ ששולמו על חלק רווח ההון שנדחה, כנגד המס החל על הנישום בשנת המס שבה שולמו מסי החוץ, תחילה בשל רווח הון שהופק מחוץ לישראל, והיתרה כנגד הכנסות אחרות שהופקו או נצמחו בישראל; לא היה ניתן לקבל זיכוי כנגד הכנסות חוץ כאמור, יינתן הזיכוי כנגד המס החל על הכנסות שהופקו או נצמחו בישראל מכל מקור שהוא; סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כנגד מסי החוץ ששולמו בשל המקרקעין הנרכשים, יוחזר לנישום בתום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;

(2) הזיכוי כאמור בפסקה (1) יחול בהתקיים תנאים אלה:

- (א) על חילוף המקרקעין היו חלות הוראות סעיף זה אילו המקרקעין הנמכרים לא היו נכס שהוא מקרקעין מחוץ לישראל;
- (ב) הנישום הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, שחילוף המקרקעין במדינת החוץ לא התחייב במס בשל הוראות הדין הזר במדינת המקור הדומות במהותן להוראות סעיף זה;
- (3) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על מסי החוץ שהיה ניתן לקבל בשלהם זיכוי לפי הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב' בשל רווחההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, או על סכום המס ששולם בישראל בשל רווחההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום 30 ימים לאחר מכירת המקרקעין הנמכרים ועד תום שנת המס שבה נמכרו המקרקעין הנרכשים;
- (4) נותרה יתרה של מסי החוץ אשר לא ניתן בשלה זיכוי לפי הוראות פסקאות (2) ו-(3), יחולו עליה הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב'.

#### פטור ממס

[תיקונים: התשכ"ה, התשכ"ח (מס' 2), התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 2), התשמ"ז (מס' 3), התשנ"ה (מס' 2), (מס' 4), (מס' 5), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 9), (מס' 11), התשס"ט, התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 11)]

97. (א) ריווח הון יהיה פטור ממס אם הוא נובע מאחד מאלה:

- (1) מכירת איגרת חוב שאינה המירה למניה, הנסחרת בבורסה בישראל, ובלבד שאיגרת החוב הונפקה לפני יום ג' באייר התש"ס (8 במאי 2000), ונרשמה למסחר בבורסה בישראל לפני המועד הקובע;
- (2) מכירת איגרת חוב או איגרת מילווה שהוצאו על ידי המדינה או בעבורה ובלבד שהאיגרת הונפקה או הוצאה לפני יום ג' באייר התש"ס (8 במאי 2000);
- (3) (בוטל);
- (4) מתנה למדינה, לרשות מקומית, לקרן קיימת לישראל, לקרן היסוד – המגבית היהודית המאוחדת לישראל, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29; (בוטל);
- (5) מתנה לקרוב וכן מתנה ליחיד אחר, אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ;
- (6) (בוטלה);
- (7) רווח הון שהיה ליחיד במכירה או בפדיון של יחידה בקרן נאמנות חייבת.

(ב) (1) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לומחז לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל; לעניין זה, "נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף קטן (א) (5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007).

- (2) תושב חוזר כהגדרתו בסעיף 14(ג) פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שרכש מחוץ לישראל בתקופת היותו תושב חוץ, אם הנכס, לרבות הזכות או הזכות בחבר בני אדם תושב חוץ, אינו זכות במישרין או בעקיפין, לנכס שהיה מצוי בישראל, והכל אם מכרו בתוך עשר שנים מיום שהיה לתושב חוזר; לעניין זה, "נכס" – לרבות נכסים מחוץ לישראל שהם ניירות ערך מוטבים כהגדרתם בסעיף 14(ג).
- (3) נמכר הנכס כאמור בפסקאות (1) או (2) לאחר שחלפו 10 שנים מיום שהיה היחיד לתושב ישראל כאמור באותן פסקאות, יהיה חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור פטור ממס, ויתרת רווח ההון, חייבת במס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב); לעניין זה, "חלק רווח ההון הריאלי עד תום תקופת הפטור" – רווח ההון הריאלי כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד למועד תום 10 שנים מיום שהיה לתושב ישראל ומחולק בתקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה;
- (11) (בוטל).

(22) תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון במכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, אם רווח ההון אינו במפעל הקבע שלו בישראל. היה יום רכישתו של נייר הערך לפני יום רישומו למסחר בבורסה, ואילו נמכר לפני רישומו כאמור לא היה זכאי תושב החוץ לפטור ממכירתו לפי סעיף קטן (ב3), יחויב חלק רווח ההון שהיה נצמח אילו היה נייר הערך נמכר לפני יום רישומו למסחר בבורסה ולא יותר מסכום רווח ההון במועד מכירת נייר הערך, במס בשיעור הקבוע בסעיף 91, ובלבד ששווי ביום הרישום גבוה משווי ביום רכישתו ושהתמורה במועד מכירתו גבוהה משווי ביום רכישתו; הוראת סעיף זה לא תחול על רווח הון במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין או בחברה שחללה להיות קרן להשקעות במקרקעין וכן על רווח הון במכירת איגרת חוב או מילווה של מדינת ישראל או בערבותה, הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם (בסעיף זה – מילווה מדינה קצר מועד) ועל עסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מילווה מדינה קצר מועד.

(33) (1) תושב חוץ פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, אם התקיימו כל אלה:

(א) רווח ההון אינו במפעל קבע שלו בישראל;

(ב) (בוטל);

(ג) הרכישה של נייר הערך לא היתה מקרוב ולא חלו לגביה הוראות חלק ה2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;

(ד) (בוטל);

(ה) (בוטל);

(ו) נייר הערך לא נסחר בבורסה בישראל במועד המכירה.

(2) הוראת פסקה (1) לא תחול על רווח הון במכירת נייר ערך של חברה שביום רכישתו ובשנתיים שקדמו למכירתו, עיקר שווי של הנכסים שהיא מחזיקה, במישרין או בעקיפין, מקורו באחד או יותר מאלה:

(א) זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 ולרבות כל זכות אחרת במקרקעין כמשמעותה בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969;

(ב) זכות שימוש במקרקעין או בכל נכס המחובר למקרקעין בישראל;

(ג) זכות לניצול משאבי טבע בישראל;

(ד) זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל.

(3) הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף

14(א), ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ, ויחולו לענין רווח ההון הוראות סעיף קטן (ב) כאילו נייר הערך היה נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל כאמור.

(4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים, הגבלות והוראות לענין סעיף זה. (ג) (בוטל).

(1ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בצו לפטור מתשלום המס, כולו או מקצתו, רווח הון שהוא אחד מאלה:

- (1) רווח הון הנובע מסוגים של עסקאות, ובלבד שאינן בנכסים הנסחרים או הרשומים למסחר בבורסה או בשוק מוסדר או לגבי נכסים הנסחרים או הרשומים למסחר כאמור;
- (2) רווח הון ממכירת איגרת חוב המירה למניה הנסחרת בבורסה או בשוק מוסדר, בישראל או מחוץ לישראל, בין בכלל ובין לסוגי נישומים, והכל בתנאים שקבע.

#### שיטת-חישוב רווח הון

(תיקון התשמ"ה)

98. על אף האמור בחלק זה, רשאי שר האוצר לקבוע בתקנות את השיטה לחישוב רווח ההון, הן באופן כללי והן לצרכי הניכוי במקור, ובלבד שקביעה באופן כללי תהיה טעונה אישורה של ועדת הכספים של הכנסת.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

98א. (בוטל).

#### דרישת ידיעות

[תיקונים: התשכ"ה, התשס"ה (מס' 3)]

99. המנהל רשאי לדרוש ממוסד בנקאי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, התשי"ד-1954, מאדם שעסקו או חלק מעסקו הוא מסחר בניירות ערך בשביל אחרים, או ממי שמחזיק בניירות ערך בשמו הוא בשביל פלוני שימסרו לו פרטים מלאים לגבי המסחר בניירות הערך או החזקתם כאמור.

#### העברת נכס למלאי עסקי

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ה]

100. שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבעלותו לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה:

- (1) חלפו ארבע שנים מיום שרכש הנישום את הנכס עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי האמור, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס בסכום העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה;
- (2) לא חלפו ארבע שנים כאמור, לא יראו את ההעברה כמכירה ויראו את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום.

#### אדם שחדל להיות תושב ישראל

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

100א. (א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל.

- (ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב; ואולם, הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א ייוספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.
- (ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב).
- (ד) לענין סעיף זה -

"חלק הרווח החייב" - רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל בתקופת החזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימושו;

"מימוש" - מכירת הנכס בפועל;

"נכס" - לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות הוראות למניעת כפל מס ולענין הגשת דוחות.

#### חלוקה מרווחי שערוד

[תיקון התשע"ג (מס' 2)]

100א. <sup>59</sup> (א) בסעיף זה -

"חברה" - למעט חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 64א;

"חלוקת רווחי שערוד" - חלוקת דיבידנד מרווחי שערוד;

"רווחי שערוד" - עודפים שלא התחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, בסכום העולה על 1,000,000 שקלים חדשים שיחושב באופן מצטבר מיום רכישתו של הנכס; לענין זה, "עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה שאינם הון מניות או פרמיה כהגדרתה בחוק החברות, והכולעלפיה דוחות הכספיים המבוקרים או הסקורים שערכה החברה בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים.

(ב) ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערוד, יראו את הנכס שבשלו נרשמו בדוחות הכספיים של החברה המחלקת רווחי שערוד, כאילו נמכר ביום החלוקה (בסעיף זה - מכירה רעיונית) ונרכש מחדש ביום האמור (בסעיף זה - רכישה רעיונית); על מכירה רעיונית ורכישה רעיונית יחולו הוראות חלק זה בשינויים אלה:

(1) התמורה בשל המכירה הרעיונית תהיה סכום החלוקה המגולמת בתוספת יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר; לענין זה, "סכום

<sup>59</sup>. הוראות סעיף 100א לפקודה, יחולו על נכסים מחוץ לישראל ביום כניסתן לתוקף של תקנות שיותקנו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ויקבעו הוראות למניעת מסי כפל כמשמעותם בסעיף 200 לפקודה; לענין זה, "ישראל" - לרבות האזור.

החלוקה המגולמת" - אחד מאלה:

- (א) סכום החלוקה מרווחי שערך כשהוא מחולק באחד פחות שיעור מס החברות לפי סעיף 126(א);
- (ב) סכום החלוקה בתוספת סכום המס, שהיה על החברה לשלם כדי שיוותר לה רווח הון השווה לסכום חלוקת רווחי השערך, אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המס בשל המכירה הרעיונית שונה מהאמור בפסקת משנה (א);
- (2) יראו את יום חלוקת רווחי השערך כאמור ברישעה כיום רכישה חדש של הנכס ומחירו המקורי יהיה התמורה כאמור בפסקה (1);
- (3) לצורך חישוב פחת בשל הנכס לאחר הרכישה הרעיונית, יופחת מהמחיר המקורי סכום השווה לסכום האינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88, שחושב לצורך המכירה הרעיונית (בסעיף זה - המחיר המקורי המעודכן);
- (4) בחישוב סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 במכירה בפועל של הנכס או במכירה רעיונית נוספת לאחר הרכישה הרעיונית (בסעיף זה, כל אחת מהן - מכירה נוספת), ייקבע המחיר המקורי בהתאם למחיר המקורי המעודכן, ויתרת המחיר המקורי המתואם תחושב בהתאם למחיר המקורי המעודכן;
- (5) במכירה נוספת ייוסף ליתרת המחיר המקורי המתואם של הנכס הפסד ריאלי מהמכירה הרעיונית; לעניין זה, "הפסד ריאלי מהמכירה הרעיונית" - הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם של הנכס בעת המכירה הרעיונית על התמורה שחושבה בהתאם להוראות פסקה (1);
- (6) בחישוב הפסד הון במכירה הנוספת, יופחת מהפסד ההון סכום אינפלציוני שחושב לצורך המכירה הרעיונית, אך לא יותר מסכום הפסד ההון במכירה הנוספת אלמלא הוראות סעיף קטן זה;
- (7) על אף האמור בפסקה (2), במכירה נוספת על ידי חברת בית כמשמעותה בסעיף 64, על ידי אגודה שיתופית חקלאית כמשמעותה בסעיף 62, או על ידי בעלי זכויות באיגוד מתפרק לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, של נכס שאילו היה נמכר בפועל במועד המכירה הנוספת בהתעלם מכל המכירות הרעיוניות או הרכישות הרעיוניות, היה חייב במס, כולו או חלקו, לפי סעיף 91(ב1), או לפי סעיף 48 א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, יראו כיום הרכישה, לעניין חישוב רווח הון ריאלי עד המועד הקובע, רווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי, שבת ריאלי עד ליום התחילה או שבת ריאלי שלאחר יום התחילה ועד למועד השינוי, את יום רכישת הנכס בפועל על ידי החברה או האגודה או האיגוד המתפרק, בהתעלם מהמכירה הרעיונית ומהרכישה הרעיונית.
- (ג) חברה המבצעת חלוקת דיבידנד לפי סעיף זה, רשאית לבחור את סדר החלוקה מתוך העודפים הקיימים לה.
- (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לשנות בצו את הסכום הנקוב בהגדרה "רווחי שערך" שבסעיף קטן (א), ובלבד שהשינוי הראשון לא ייעשה לפני יום כ"ט בתמוז התשע"ט (1 באוגוסט 2019).

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

100.ב. (בוטל).

#### הפיכת מניות פרטיות למניות הנסחרות בבורסה

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשנ"ב (מס' 2א), התשנ"ה (מס' 2), (מס' 4), התשנ"ט, התשס"א, התשס"ב (מס' 2), (מס' 8)]

101. (א) (1) רישום מניות של חברה בבורסה בישראל או רישום מניות של חברה תושבת ישראל בבורסה מחוץ לישראל, שנעשה לפני שנת המס 2006, ייחשב כמכירת מניות החברה ביום הרישום, זולת אם בעל המניות ביקש שלא ייחשב כך שעה שהגיש לראשונה לאחר הרישום דוח לפי סעיף 131;
- (2) ביקש בעל המניות שרישומן של המניות לא ייחשב כמכירתן, כאמור בפסקה (1), יחויב במס בעת מכירת המניות לראשונה ולא יחולו הוראות סעיף 97(ב2);
- (3) על אף האמור בפסקה (2), רשאי בעל המניות לחזור בו מהבקשה בשעת מכירת המניות לראשונה ולשלם את המס שהיה מגיע בשל הרישום, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א), החל במועד שבו היה עליו לשלם את המס כאמור בפסקה (1) אילולא ביקש כאמור, בתוספת המס החל ביום רישומן לבורסה ועד ליום המכירה כקבוע בסעיפים 91א(א) או (ב) או 97(ב2), לפי הענין; חויב בעל המניות במס כאמור בפסקאות (1) ו-(3), יראו את יום רישום המניות למסחר בבורסה כיום רכישת המניות, ואת התמורה שנקבעה לענין אותן פסקאות כמחיר המקורי שלהן.
- (ב) לענין סעיף קטן (א) -
- (1) "מניות" - לרבות זכויות למניות ולמעט מניות או זכויות כאמור, שנרכשו לאחר שהוצעו למכירה לציבור על פיתשקיף שבוציין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;
- (2) נמכרו המניות לאדם (להלן - המקבל), כשעל המכירה חל פטור ממס או שהמכירה לא חויבה במס - לא יראו בכך מכירה; מכר אותן המקבל - יראו בכך מכירה לראשונה.
- (ג) (1) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי מניות שנרשמו למסחר לאחר יום כ"ה בטבת התשנ"ב (31 בדצמבר 1991), שבעת מכירתן חל לגביהן סעיף 6(ז1) לחוק תיאומים בשל אינפלציה ולגבי מניות שנרשמו למסחר לאחר יום כ"ב בטבת התש"ס (31 בדצמבר 1999), שבעת מכירתן חלים על בעליהן הכללים לפי סעיף 130א.
- (2) האמור בפסקה (1) לא יחול לגבי מכירת מניות כאמור בפסקה האמורה אשר בעת רישומן לא חלו על בעליהן פרק ב' לחוק התיאומים בשל אינפלציה או הכללים לפי סעיף 130א, ובלבד שבשעת מכירת המניות בחר בעליהן לחזור מהבקשה כאמור בסעיף קטן (א).
- (ד) הונפקו לאחר הרישום למסחר בבורסה, מניות הטבה כהגדרתן בסעיף 94, בשל מניות שנרשמו למסחר כאמור בסעיף זה, יראו את מניות ההטבה או את מרכיב ההטבה כאמור בסעיף 94, כחלק מהמניות שנרשמו, לכל דבר וענין.
- (ה) על אף האמור בסעיף 94, במכירת מניה לפי סעיף זה יחולו הוראות אותו סעיף על רווחים ראויים לחלוקה שנצברו בחברה החל בתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד לתום שנת המס שקדמה למועד רישומה למסחר בבורסה; ואולם, אם ביקש בעל המניות שרישומן של המניות לא ייחשב כמכירתן ולא חזר בו במועד מכירת המניה, יחולו הוראות הסעיף על רווחים ראויים לחלוקה עד לתום שנת המס שקדמה למועד מכירתה של המניה בפועל; לענין סעיף זה, "רווחים ראויים לחלוקה" - כהגדרתם בסעיף 94.
- (ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין מחיר מקורי ויום רכישה ולענין מניות שיוס רכישתן לפני המועד הקובע או בלא הנפקה לציבור.
- (ז) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע את ההתאמות הנדרשות לענין מניות שיוס רכישתן לפני המועד הקובע או שנרשמו למסחר בבורסה לפני המועד הקובע.

- 101.A. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין רווח הון במכירת נייר ערך, הוראות בענינים אלה:
- (1) הדרך והשיטה לחישוב רווח ההון ורווח ההון הריאלי, קביעת עיתויו וחישוב המס, דרך כלל או לצורך ניכוי המס, לרבות לענין קיזוז הפסדים בעת ניכוי המס;
  - (2) התרת הוצאות ואופן ייחוסן;
  - (3) לגבי נכס שיום רכישתו לפני המועד הקובע, או שיום רכישתו לפני מועד רישומו למסחר בבורסה, או שחלו לגביו הוראות חוק תיאומים בשל אינפליציה או הוראות לפי סעיף 130 א - תיאומים והוראות מעבר, לרבות הוראות בדבר שיעור המס, חישוב רווח ההון וקיזוז הפסדים;
  - (4) נסיבות ותנאים שבהם תיחשב הכנסה ממכירת נייר ערך כהכנסה לפי סעיף 112), דרך כלל או לפי משך החזקה בנייר הערך;
  - (5) השיטה לחישוב דמי הניכיון, לרבות קביעת סוגי מקרים שבהם יצורפו דמי הניכיון לתמורה;
  - (6) סוגי מקרים שבהם תיחשב עסקה עתידית כעסקת גידור ונסיבות שבהן תחשב עסקה כאמור כעסקה שהכנסה ממנה היא הכנסה לפי סעיף 112), או שבהן תצורף תוצאתה לנכס או להתחייבות המגודרים, בתנאים שנקבעו; לענין פסקה זו, "עסקת גידור" - עסקה עתידית שנעשתה לשם הגנה על ערך של נכס או של התחייבות, קיימים או עתידים, ובלבד שדווח עליה בהתאם לכללים שנקבעו;
  - (7) לענין עסקה עתידית, ולענין עסקת השאלה או שאילה של נייר ערך, מכירה בחסר של נייר ערך, וכן עסקאות כאמור בין צדדים קשורים - נסיבות שבהן תיחשב העסקה כמכירה והדרך לחישוב ההכנסה ועיתויה;
  - (8) פטור ממס או שיעור מס מופחת על הכנסות של תושב חוץ מנייר ערך הנסחר בבורסה או בתאגיד בנקאי, ממכירת יחידה או מפדיונה או על רווחים שקיבל בשל יחידה;
  - (9) הוראות ותנאים אשר בהתקיימם יותר ניכוי הוצאות ריבית ריאלית, והפרשי הצמדה, השיטה לחישובם, הגבלת שיעור הריבית הריאלית שיותר בניכוי כאשר מתקיימים יחסים מיוחדים בין המלווה ללווה, וכן דרכי ההוכחה של ייחוס ההלוואה ושל הוצאות הריבית הריאלית והפרשי הצמדה, לנייר ערך;
  - (10) הוראות ותנאים לענין מכירות ועסקאות בין קרובים או בין צדדים למכירה או לעסקה שמתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, לרבות הוראות לענין קביעת התמורה, המחיר המקורי ויום הרכישה;
  - (11) תנאים ונסיבות שבהתקיימם יראו בעל מניות כבעל מניות מהותי, בנוסף על האמור בסעיף 88, אם חלו לגבי החברה הוראות חלק ה2;
  - (12) מקרים שבהם יראו יחידה בקרן נאמנות פטורה כנמכרת וכנרכשת מחדש לענין בעלי יחידה מסוימים או לענין כלל בעלי היחידות, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה.
- (ב) עד לקביעת הוראות כאמור בסעיף קטן (א)9), תבע יחיד ניכוי הוצאות ריבית ריאלית והפרשי הצמדה יחויב רווח הון שהיה לו במכירת ניירות ערך במס בשיעור של 30%.

#### סמכות המנהל

[תיקון התשס"ה (מס' 10)]

- 101.B. המנהל רשאי, לענין רווח הון במכירת נייר ערך, לקבוע כללים בדבר דוחות שיוגשו לפקיד השומה על ידי הנישום ועל ידי חבר בורסה, תאגיד בנקאי, מנהל תיקי השקעות וקרן להשקעות במקרקעין, וכן אישורים שעליהם למסור לנישום; בסעיף זה, "מנהל תיקי השקעות" - כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק ביעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995.
- [תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

#### חלק ה'1: הקצאת מניות לעובדים

##### הקצאת מניות לעובדים

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשס"ח (מס' 7), התשע"ו (מס' 9), התשע"ז (מס' 8)]

102.A. (א) בסעיף זה -

- "בחירה" - בחירה של חברה מעבידה באחד משני מסלולי מיסוי להקצאת מניות לעובדים באמצעות נאמן, מסלול הכנסת עבודה או מסלול רווח הון;
- "בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(9);
- "הקצאת מניות באמצעות נאמן" - הקצאת מניות של חברה מעבידה לעובד, ובלבד שהעובד אינו בעל שליטה בה במועד ההקצאה או בעקבותיה והתקיימו בה כל אלה:
- (1) המניות, לרבות כל זכות המוקנית מכוחן, הופקדו במועד ההקצאה בידי נאמן עד תום התקופה לפחות;
  - (2) החברה הודיעה לפקיד השומה על בחירתה במסגרת בקשתה לאישור התכנית, שהוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד ההקצאה;
  - (3) תכנית ההקצאה והנאמן אושרו על ידי פקיד השומה, ואולם אם לא השיב פקיד השומה בתוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה, יראו את תכנית ההקצאה או את הנאמן לפי הענין, כמאושרים;
- "חברה מעבידה" - כל אחד מאלה:
- (1) מעביד שהוא חברה תושבת ישראל או חברה תושבת חוץ שיש לה מפעל קבע או מרכז מחקר ופיתוח, בישראל, אם אישר זאת המנהל (לענין זה - המעביד);
  - (2) חברה שהיא בעלת שליטה במעביד או שהמעביד בעל שליטה בה;
  - (3) חברה שאותו אדם הוא בעל שליטה במעביד ובה;
- "מועד מימוש" -
- (1) לגבי הקצאת מניות באמצעות נאמן - מועד העברת המניה מהנאמן לעובד או מועד מכירת המניה על ידי הנאמן, לפי המוקדם מביניהם;
  - (2) לגבי הקצאת מניות שלא באמצעות נאמן - מועד מכירת המניה לרבות מכירת מניה שמקורה בזכות לרכישתה;
- "מניה" - לרבות זכות לרכישת מניה;
- "מניה הרשומה למסחר בבורסה" - לרבות מניה בחברה שמניותיה, כולן או חלקן, רשומות למסחר בבורסה בישראל או מחוץ לישראל;

"נאמן" - מי שפקיד השומה אישרו כנאמן לצורך סעיף זה, לרבות עובד;

"עובד" - לרבות נושא משרה בחברה, אך למעט בעל שליטה;

"שווי ההטבה" - התמורה או השווי במועד המימוש, בניכוי הוצאות שהוציא העובד ברכישת המניה כשהן מתואמות מיום ההוצאה ועד למועד המימוש, וכן הוצאות שהוציא העובד בשל המכירה;

"תום התקופה" - כל אחד מאלה:

- (1) בחרה החברה במסלול הכנסת עבודה - תקופה של 12 חודשים מיום שבו הוקצו המניות והופקדו בידי נאמן;
  - (2) בחרה החברה במסלול רווח הון - תקופה של 24 חודשים מיום שבו הוקצו המניות והופקדו בידי נאמן;
  - (3) במכירה שלא מרצון כהגדרתה בסעיף 103 או במכירה מסוג אחר שקבע השר - מועד מכירה כאמור.
- (ב) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות בחברה מעבידה באמצעות נאמן לא תחויב במס בעת ההקצאה ויחולו במועד המימוש הוראות אלה:
- (1) בחרה החברה המעבידה במסלול הכנסת עבודה, יראו את הכנסתו של העובד כהכנסה לפי סעיף 12(1) או 2(2) לפי הענין, בסכום שווי ההטבה;
  - (2) בחרה החברה המעבידה במסלול רווח הון, והנאמן החזיק במניות עד תום התקופה לפחות, יראו את הכנסתו של העובד כרווח הון בסכום שווי ההטבה, והוא יחויב עליו במס בשיעור של 25%;
  - (3) על אף האמור בפסקה (2), היתה המניה המוקצית מניה הרשומה למסחר בבורסה, או מניה בחברה שמניותיה נרשמו למסחר בתוך 90 ימים ממועד ההקצאה, יראו את חלק שווי ההטבה בגובה ממוצע שוויון של מניות החברה בבורסה בתום שלושים ימי המסחר שקדמו להקצאה, או בתום שלושים ימי המסחר שלאחר הרישום למסחר כאמור, לפי הענין, בניכוי הוצאות, כהכנסה לפי סעיף 12(1) או 2(2) לפי הענין, ואת יתרת שווי ההטבה כרווח הון החייב במס בשיעור של 25%, ובלבד שהסכום שנקבע כהכנסה לפי סעיף 12(1) או 2(2) כאמור, לא עלה על שווי ההטבה במועד המימוש; לענין תיאום ההוצאות שהוציא עובד ברכישת המניה המוקצית, יוכפלו הוצאות כאמור במדד יום ההקצאה או יום הרישום למסחר, לפי הענין, ויחולקו במדד יום ההוצאה, והכל יתואם מיום ההקצאה או הרישום, לפי הענין, ועד למועד המימוש.
  - (4) על אף האמור בסעיף זה, בחרה החברה במסלול רווח הון ומועד המימוש חל לפני תום התקופה, יראו את הכנסתו של העובד כהכנסה לפי סעיף 12(1) או 2(2) לפי הענין.
- (ג) (1) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות שאינה הקצאה באמצעות נאמן, תחויב במס במועד ההקצאה, כהכנסה לפי הוראות סעיף 12(1) או 2(2) לפי הענין, ובמועד המימוש - כהכנסה כאמור בחלק ה או חלק ה 3 לפי הענין.
- (2) על אף האמור בפסקה (1), הכנסתו של עובד מהקצאה של זכות שאינה רשומה למסחר בבורסה לרכישת מניה שלא באמצעות נאמן, לא תחויב במס במועד ההקצאה, ובמועד המימוש תחויב במס כהכנסה לפי סעיף 12(1) או 2(2) לפי הענין.
- (ד) (1) בהקצאת מניות כאמור בסעיפים קטנים (ב) 1(1)-ו(ג) 1(1), תותר בניכוי, לחברה המעבידה שהוא עובד בה, הוצאת שכר בשל הקצאה כאמור בגובה הכנסת העובד לפי סעיף 12(1) או 2(2) או בגובה סכומי ההשתתפות שבהם חויבה בשל התחייבותה לחברה המעבידה המקצה, לפי הנמוך, והכל בשנת המס שבה נוכח המס בשל הכנסת העובד והועבר לפקיד השומה.
- (2) לא תותר לחברה הוצאה במכירת מניה שלגביה בחרה החברה המעבידה במסלול רווח הון, גם אם נמכרה המניה לפני תום התקופה כאמור בסעיף קטן (ב) 4.
- (ה) הוראות סעיף 3(ט) לא יחולו על הקצאת מניות לעובדים בחברה מעבידה לרבות על התחייבות להקצאה כאמור;
- (ו) על אף האמור בסעיף 100א, שיעור המס שיחול על חלק הרווח החייב בידי עובד שחל להיות תושב ישראל, כהגדרתו באותו סעיף, יהיה לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 121, בכל אחד מאלה:
- (1) בהקצאת מניות באמצעות נאמן שלגביה בחרה החברה במסלול הכנסת עבודה;
  - (2) בהקצאת מניות באמצעות נאמן שלגביה בחרה החברה במסלול רווח הון אולם המניה מומשה לפני תום התקופה;
  - (3) בהקצאת מניות שלא באמצעות נאמן שעליה חלה הוראת סעיף קטן (ג) 2;
- (ז) בחירה לפי סעיף זה תחול על כל עובד אשר לו הוקצו המניות, ועל כל הקצאת מניות שבוצעה בשנה שלאחר תום השנה שבה היתה ההקצאה הראשונה ואילך, כל עוד לא בחרה החברה אחרת; חברה לא תהיה רשאית לבחור אחרת אלא אם כן חלפה שנה לפחות מתום השנה שבה היתה ההקצאה הראשונה שנעשתה לאחר הבחירה הקודמת.
- (ח) המנהל רשאי לקבוע, כל אחד מאלה:
- (1) תנאים לענין ההקצאה;
  - (2) הוראות לגבי חיוב העובד במס כשלא נתמלאו לגבי התנאים שנקבעו בסעיף זה או לפיו, כולם או מקצתם, בשל מימוש מניות במכירה שלא מרצון;
  - (3) (נמחקה);
  - (4) כללים לענין הקצאת מניות לעובד שהוא תושב חוץ, לגבי תקופת עבודתו בישראל;
  - (5) כללים לניכוי מס במקור ולהגשת דוחות על ידי החברה המעבידה והנאמן וקביעת מועדים להגשתם.

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

**חלק ה' 2: שינוי מבנה ומיזוג<sup>60</sup>**

**פרק ראשון: פרשנות ותחולה**

#### הגדרות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 8), (מס' 9), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

103. בחלק זה - תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בחלק ה' או בחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת;

<sup>60</sup> . ראו לענין חלק זה את תקנות מס הכנסה (סייג לשלילת הטבות בשינוי מבנה), התשנ"ו-1996, ואת כללי מס הכנסה (מניעת כפל מס עקב שלילת הטבות בפיצול), התשנ"ו-1996.

- (1) העברת כל הנכסים וההתחייבויות של חברה או של מספר חברות (להלן - חברה מעבירה) לחברה אחרת (להלן - חברה קולטת), וחיסול החברה המעבירה ללא פירוק, בהתאם לצו מיזוג או בהתאם לפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות;
- (2) לענין סעיף 103כ, העברה של 70% לפחות מן הזכויות בחברה או בכל אחת מהחברות (להלן - חברה נעברת) לחברה אחרת בתמורה למניות שיוקצו בחברה האחרת, ובלבד שבעלי הזכויות והצדדים הקשורים להם, שהעבירו זכויותיהם בחברה הנעברת, העבירו את כל זכויותיהם בהעברה כאמור, לחברה האחרת (להלן - תיקרא גם החברה האחרת "חברה קולטת");
- (3) ביצוע שרשרת מיזוגים;

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל;  
"צו מיזוג" - צו שניתן לפי סעיף 351 לחוק החברות;  
"מועד מיזוג" -

- (1) לענין מיזוג על פי צו מיזוג - תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או תום שנת המס שקדמה לה, ובלבד שלא יקדם למועד הגשת הבקשה למתן צו המיזוג;
- (2) לענין מיזוג לפי הפרק הראשון בחלק השמיני לחוק החברות - תום שנת המס שבה חל המיזוג, ובלבד שלא יקדם למועד החלטת האסיפה הכללית של כל אחת מהחברות המתמזגות לפי סעיף 320(א) לחוק החברות;
- (3) לענין מיזוג לפי סעיף 103כ - מועד החלפת המניות;

"מיזוג מאושר" - מיזוג שבית המשפט אישר לפי סעיף 321 לחוק החברות או מיזוג שעל פי החלטת בית המשפט לפי סעיף 319 לחוק החברות, אין לעכבו ואין למנוע את ביצועו במועד שקבע בית המשפט;  
"התקופה הנדרשת" -

- (1) לענין מיזוג על פי פסקה (1) להגדרה "מיזוג" - התקופה הארוכה מבין שני אלה: תקופה של שנתיים המתחילה במועד המיזוג או תקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנה לאחר תום שנת המס שבה ניתן צו המיזוג או אושר המיזוג, לפי הענין;
- (2) לענין מיזוג על פי פסקה (2) להגדרה "מיזוג" - התקופה שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנתיים מהמועד האמור;
- (3) לענין העברת נכסים לפי סעיפים 104א עד 104ג, או פיצול - תקופה של שנתיים מיום ההעברה או ממועד הפיצול, לפי הענין;
- "שרשרת מיזוגים" - מיזוג נוסף אחד או יותר (להלן - מיזוג נוסף), שבו משתתפת חברה שהשתתפה במיזוג קודם, המתבצע במהלך התקופה הנדרשת של המיזוג הקודם, ובלבד שמתקיימים שני אלה:

- (1) תנאי הזכאות לפי סעיף 103ג מתקיימים לגבי כל אחד מהמיזוגים;
- (2) התנאים הקבועים לפי סעיף 103ג(6) היו מתקיימים גם אילו המיזוג הראשון בשרשרת המיזוגים וכל מיזוג נוסף, היו מתבצעים כמיזוג אחד במועד המיזוג הנוסף; לשם כך יובא בחשבון שווי השוק של כל אחת מהחברות שהשתתפו במיזוג במועד המיזוג הראשון ובכל אחד ממועדי המיזוגים הנוספים, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד, ממועד אותו מיזוג שבו השתתפה כל אחת מהחברות עד למועד המיזוג הנוסף האחרון;

"צד קשור", לחבר בני אדם (בהגדרה זו - תאגיד), או ליחיד - מי שמתקיים בו אחד מאלה:

- (1) קרוב כהגדרתו בסעיף 76;
- (2) בעל שליטה בתאגיד;
- (3) חבר בני אדם שהתאגיד או שהיחיד בעלי שליטה בו;
- (4) לתאגיד ולחבר בני האדם יש אותו בעל שליטה;
- "זכות בחבר - בני אדם" - זכות בחבר - בני אדם, המקנה זכות מהזכויות המנויות להלן, המוענקת בין במסמכי ההתאגדות של חבר - בני האדם או על פיהם ובין בהסכם עם חבר הנמנה עם חבר - בני האדם:

- (1) חברות בחבר - בני אדם או זכות לנכסיו בפירוק או זכות לרווחיו או זכות לניהולו או זכות להצבעה בו, וכן כל זכות אחרת בחבר;
- (2) זכות ברירה או זכות תביעה ביחס לכל אחת מהזכויות המפורטות בפסקה (1), מהחבר או מבעל זכות מהזכויות האמורות;
- (3) זכות להורות, במישרין או בעקיפין למחזיק בכל אחת מהזכויות המפורטות בפסקאות (1) ו-(2), על הדרך להפעיל את זכותו;

"קרן נאמנות" - (נמחקה);

"קופת גמל" - (נמחקה);

"פיצול" - העברת נכסים והתחייבויות של חברה (להלן - החברה המתפצלת) לחברה אחרת או למספר חברות אחרות (להלן - החברה החדשה);  
"צו הפחתת הון" - (בוטל);

"שווי שוק" - הסכום שאפשר היה לקבל במכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון שאין ביניהם יחסים מיוחדים;

"מכירה שלא מרצון" - מכירה שהיא אחת מאלה:

- (1) הורשה;
- (2) מכירה במסגרת הליכי פירוק שלא מרצון לפי פקודת החברות;
- (3) מכירה במסגרת הליכי פשיטת רגל;
- (4) מכירה מסוג אחר שקבע שר האוצר בתקנות;

"בורסה" - (נמחקה);

"שוק מוסדר" - (נמחקה);

"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 3(ט)(1)(ג);

"שינוי מבנה" - מיזוג, פיצול או העברת נכסים תמורת מניות, הכל לפי חלק זה.

תחולה על שותפויות רשומות, אגודות שיתופיות, קרנות נאמנות, עמותות, חברות ממשלתיות, חברות בת ממשלתיות וחברות עתירות מחקר ופיתוח

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), התשע"ו (מס' 10)]

103א. (א) הוראות חלק זה יחולו גם לגבי שינוי מבנה של שותפויות רשומות, אגודות שיתופיות ועמותות, או לגבי שינוי מבנה שאחד הצדדים

לו היא שותפות רשומה, אגודה שיתופית או עמותה, וכן על קרנות נאמנות מאותו סוג, הכל בשינויים המחוייבים וכן בשינויים נוספים שיוורה עליהם המנהל. בסעיף קטן זה, "שותפות רשומה" – שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975, שאושרה בידי המנהל לעניין זה. (1א) המנהל, בהתייעצות עם מנהל רשות החברות הממשלתיות, רשאי לאשר כיהוראות חלק זה יחולו על חברות ממשלתיות וחברות בתממשלות בשינויים שקבע, לרבות אי תחולה של חלק מהוראות חלק זה, ובלבד ששיעור ההחזקה של המדינה או של רשות הפיתוח כמשמעותה בחוק רשות פיתוח (העברת נכסים), התשי"ב-1950, בזכויות לרווחים ובזכויות לנכסים בפירוק, בחברות כאמור, במישרין או בעקיפין, לא יפחת במועד שינוי המבנה, מ-90%; בסעיף קטן זה, "מנהל רשות החברות", "חברה ממשלתית", ו"חברה בת ממשלתית" – כהגדרתם בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975. (ב) מותר להורות, בתקנות באישור ועדת הכספים של הכנסת, כי הוראות חלק זה יחולו לגבי שינויי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח, כפי שיוגדרו בתקנות, בשינויים המפורטים בהן.

#### סמכות לשינוי תנאים

[תיקונים: התשס"א, התשס"ה (מס' 3)]

1.103. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בתקנות להגדיל כל יחס שנקבע בסעיף 1.03ג, לשנות את שיעורי ההחזקה הנדרשים באותו סעיף או לקצר את התקופה הנדרשת, והכל לענין התנאים לזכאות להטבות המס לפי חלק זה; תקנות לפי סעיף זה יכול שיוקנו לסוגים מסוימים של שינויי מבנה או לסוגים מסוימים של שינויי מבנה בחברות מסוימות בשים לב לייחודיות חברות כאמור במשק. (ב) המנהל רשאי, על אף האמור בהגדרה "מועד מיזוג" שבסעיף 103 ועל אף הוראת סעיף 1.05ג(9), לקבוע מועד מיזוג אחר או מועד פיצול אחר, בתנאים שקבע.

#### פרק שני: מיזוג חברות ואגודות שיתופיות

#### פטור ממסים

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשע"ז (מס' 8)]

1.103. (א) מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיזוג, והעברת נכסי חברה מעבירה או התחייבויותיה לחברה קולטת אגב מיזוג, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין. (ב) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על שבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משווייה. (1) (1ב) על אף האמור בסעיף קטן (ב), מכר בעל זכויות בחברה קולטת שהיה, ערב המיזוג, בעל זכויות באיגוד מקרקעין שהשתתף במיזוג (בסעיף קטן זה – בעל הזכויות), במהלך התקופה הנדרשת, זכויות בחברה הקולטת, שהיו בידי מיזוג לאחר המיזוג, כולן או חלקן, לכל אחד מאלה (בסעיף קטן זה – הזכויות הנמכרות), תהיה החברה הקולטת חייבת בתשלום הפרש מס הרכישה בשל הזכויות הנמכרות, בהתאם לשווי המקרקעין שהוחזקו על ידי איגוד המקרקעין ערב המיזוג ובהתאם לשיעורי מס הרכישה שחלו על פעולה באיגוד מקרקעין במועד המיזוג לפי חוק מיסוי מקרקעין, והכול בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בחוק האמור ממועד המיזוג עד מועד התשלום: (א) החברה הקולטת; (ב) בעל זכות בחברה הקולטת; (ג) צד הקשור לגורם כאמור בפסקת משנה (א) או (ב). (2) הוראות פסקה (1) לא יחולו על מכירת זכויות בחברה קולטת אשר בעת המכירה הייתה איגוד מקרקעין.

#### תנאים לזכאות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשס"ח (מס' 7), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

1.103. ההטבות לפי פרק זה יחולו לגבי מיזוג, אם מתקיימים כל אלה:

- (1) (א) החברות מבקשות להתמזג לתכלית עסקית וכלכלית כאשר המטרה העיקרית של המיזוג הינה לאפשר ניהול ותפעול מאוחד של פעילותן; (ב) הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של המיזוג;
- (2) רוב הנכסים שהועברו אל החברה הקולטת במסגרת המיזוג מכל אחת מהחברות המעבירות ורוב הנכסים שהיו ברשותה ערב המיזוג, לא נמכרו בתקופה הנדרשת, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל, בנסיבות הענין, במהלך עסקי החברה; לענין זה – (א) "נכס" – נכס כהגדרתו בסעיף 1.04, למעט ניירות ערך, הנסחרים בבורסה, שאינם מוחזקים בידי בעלי שליטה; (ב) "רוב הנכסים" – נכסים שבמועד המיזוג שווי השוק שלהם היה למעלה מ-50% משווי השוק של כלל נכסי החברה באותו מועד; (ג) לענין פסקת משנה (ב), לבקשת החברות המתמזגות, לא ייכללו במנין רוב הנכסים, נכסים שהמנהל אישר את מכירתם, או סוגי נכסים שקבע המנהל, והכל בתנאים שקבע, לרבות קביעת אחוז גבוה מהאחוז הקבוע בפסקת משנה (ב); (ד) לענין פסקת משנה (ב) לא יראו חילוף נכסים שהוחל עליו סעיף 96 או סעיף 27 כמכירת נכסים, ובלבד שלצורך קביעת רוב הנכסים יראו את הנכסים החדשים כאילו היו הנכסים המוחלפים; (ה) "מכירה" – למעט מכירה שלא מרצון;
- (3) בחברה הקולטת נמשכת, בתקופה הנדרשת, הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בכל אחת מהחברות המתמזגות ערב המיזוג; לענין זה יראו פעילות כלכלית כפעילות שהכנסות ממנה מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס, לפי העניין, לפי סעיף 1.12, או שההכנסות ממנה מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס, לפי העניין, לפי סעיף 2 למעט פסקה (1) שבו שהמנהל אישר כי הן הכנסות הנובעות מפעילות כלכלית כאמור; בקשה לאישור כאמור תוגש לפני המיזוג;
- (4) במהלך המיזוג הקצתה החברה הקולטת מניות שוות זכויות לכל בעלי הזכויות בחברה המעבירה בהתאם לחלקם היחסי בכלל הזכויות בחברה המעבירה, ולא ניתנה תמורה נוספת כלשהי במהלך המיזוג מאת החברה הקולטת או מאת כל אדם אחר, בין במישרין ובין בעקיפין;
- (5) הזכויות שיש בחברה הקולטת אחרי המיזוג, לכלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, הן בהתאם ליחס שבין שווי השוק במועד המיזוג של החברה שהם היו בעלי מניותיה ערב המיזוג, לבין שווי השוק במועד המיזוג של כלל החברות המשתתפות במיזוג; המנהל יקבע את התיאומים הנדרשים כאשר חברה קולטת היא בעלת מניות בחברה מעבירה;
- (6) (א) סך הזכויות של כלל בעלי הזכויות בכל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג, במועד המיזוג יהווה לפחות 5% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת במועד האמור ובלבד שאם סך הזכויות האמור, במועד המיזוג, עמד על 5% לפחות ולא עלה על 10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת, המנהל אישר מראש כי תוכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף זה; (ב) שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי 19 משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, והכל במועד

המיזוג ובלבד שאם שווי השוק האמור, במועד המיזוג, היה פי 9 לפחות משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, ולא עלה על פי 19 משווי השוק של החברה האמורה, המנהל אישר מראש כי תוכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף זה; (ג) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע סוגי מיזוגים שבהם יחולו מגבלות שונות מהאמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב);

(7) החברה הקולטת היא אחת מאלה:

(א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל לפי פקודת האגודות השיתופיות;

(ב) חברה שאישרה בידי המנהל לענין זה והיא חברה תושבת חוץ או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע המנהל;

(7א) הוגשו הדוחות והמסמכים שיש להגישם לפי סעיף 103(א);

(8) (א) כל בעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג מחזיקים יחד, מיד לאחר המיזוג, במלוא הזכויות בחברה הקולטת;

(1א)(בוטלה);

(ב) (בוטלה);

(9) (נמחקה);

(9א) (נמחקה).

(10) (נמחקה).

(11) (נמחקה).

### סייג לענין קבלת תמורה במזומנים

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

103.ד. (א) על אף האמור בסעיף 103(4) ר(5), רשאים בעלי זכויות בחברה מעבירה לקבל תמורה במזומן מהחברה הקולטת, בתמורה לזכויותיהם בחברה המעבירה, ולא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שבמהלך המיזוג התקיימו שני אלה:

(1) בעלי הזכויות וקרוביהם מכרו את כל מניותיהם בחברה המעבירה;

(2) בעלי הזכויות וקרוביהם לא קיבלו זכויות כלשהן בחברה הקולטת.

(1א) על אף האמור בסעיף קטן (א), רשאים בעלי זכויות בחברה מעבירה לקבל תמורת זכויותיהם, נוסף על המניות שהקצתה החברה הקולטת במהלך המיזוג, גם תמורה במזומן מאת החברה הקולטת, ולא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות האמורות בפרק זה, והכול אם מתקיימים כל אלה:

(1) ניתן לכך אישור המנהל על פי בקשה שהוגשה לו לפני מועד המיזוג;

(2) במהלך המיזוג שילמה החברה הקולטת לכל אחד מבעלי הזכויות בחברה המעבירה תמורה במזומן בשיעור שווה בהתאם לחלקו היחסי בזכויות בחברה המעבירה, שאינו עולה על 49% מסך התמורה שניתנה לו;

(3) החברה הקולטת, בעלי הזכויות בה או צד הקשור אליהם אינם מחזיקים, ערב המיזוג, בזכויות בחברה המעבירה בשיעור של 10% או יותר;

(4) החברה המעבירה, בעלי הזכויות בה או צד הקשור אליהם אינם מחזיקים, ערב המיזוג, בזכויות בחברה הקולטת, בשיעור של 10% או יותר.

(2א) התקבלה תמורה במזומן כאמור בסעיף קטן (א) או (1א) -

(1) לא יחולו לגבי בעלי הזכויות שקיבלו תמורה כאמור ההטבות הקבועות בפרק זה, בקשר לאותה תמורה, והם יחויבו במסים החלים לפי כל דין;

(2) החברה הקולטת תחויב, לגבי זכויות באיגוד מקרקעין ששולמה בעדן תמורה במזומן, במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין;

(3) הזכויות ששולמה בעדן תמורה במזומן והמחיר המקורי שלהן, יחושבו בהתאם ליחס שבין שווי התמורה ששולמה במזומן לשווי התמורה הכוללת שניתנה בעד כל הזכויות בחברה המעבירה.

(ב) המנהל יקבע בכללים תיאומים שיעשו לענין סעיף 103(4) ו- (5) לגבי מיזוג שבו שולמה תמורה במזומנים כאמור בסעיף זה.

(ג) בסעיף זה, "קרוב" - כל אחד מאלה:

(1) קרוב כהגדרתו בסעיף 88;

(2) מי שהוא בעל שליטה בחבר בני אדם שהוא בעל מניות בחברה הקולטת;

(3) מי שבעל מניות בחברה הקולטת הוא בעל שליטה בו.

### דין נכס שהועבר במיזוג

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשע"ז (מס' 8)]

103.ה. (א) המחיר המקורי של נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג ויתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכל לפי הענין, לענין פקודה זו ולענין חוק מיסוי מקרקעין, יהיו כפי שהיו בחברה המעבירה אילו לא הועבר הנכס והכול בין ששולמה במסגרת המיזוג תמורה במזומן כאמור בסעיף 103(ד) או (1א), ובין שלא שולמה תמורה כאמור; לגבי נכס כאמור שהוא מלאי, יראו כעלות המלאי את הסכום שנקבע כמלאי סופי לענין שומת החברה המעבירה לשנת המס המסתיימת במועד המיזוג.

(ב) (בוטל).

### ריווח הון ממכירת מניות

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

103.ו. במכירת מניות החברה הקולטת שהוקצו במיזוג (להלן - המניה החדשה) יחולו הוראות אלה:

(1) יראו כמחיר המקורי של המניה החדשה, את המחיר המקורי של הזכויות שהיו למעביר בחברה המעבירה (להלן - המניה הישנה), כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מיום רכישתה ועד למועד המיזוג, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכרה המניה במועד המיזוג, ובלבד שלא יפחת מהמחיר המקורי של המניה הישנה (להלן - המחיר המתואם); ההפרש בין המחיר המקורי של המניה הישנה לבין המחיר המתואם ייקרא להלן "הפרש התיאום"; לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של המניה מהמחיר המקורי המתואם שלה;

- (2) הפרש התיאום המהווה חלק מן המחיר המקורי של המניות הנמכרות יתווסף לתמורה ממכירת המניות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;
- (3) יראו כמועד הרכישה של המניה החדשה את מועד המיזוג ואולם במכירת מניה חדשה שהתקבלה תמורת מניה ישנה אשר נרכשה עד מועד השינוי, יראו, לעניין החיוב במס על רווח ההון הריאלי לפי סעיף 91(ב1) או החיוב במס על השבת הריאלי לפי סעיף 48(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, את יום הרכישה של המניה הישנה כיום הרכישה של המניה החדשה;
- (4) היה בעל המניה תושב חוץ במועד המיזוג, והוא ביקש בעת המכירה של המניה החדשה כי יראו את שער המטבע שבו נרכשה המניה הישנה כמדד לצורך חישוב המחיר המתואם, יהיה הפרש התיאום פטור ממס;
- (4א) במכירת המניה החדשה, לראשונה, בידי מי שהיה בעל זכויות בחברה המעבירה ערב המיזוג, יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97 או לפי סעיף 105(דא), רק אם בעל הזכויות האמור היה זכאי עובר למועד המיזוג לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה הישנה עובר למועד המיזוג; ואולם התנאי לפי פסקה זו לא יחול על פטור ממס כאמור בסעיף 97(א5);
- (4ב) לא היה בעל הזכויות כאמור בפסקה (4א) זכאי, עובר למועד המיזוג, לפטור ממס כאמור באותה פסקה, והיה זכאי לפטור לפי סעיף 97(2ב) במועד מכירת המניה החדשה, יחויב במס בשיעור הקבוע בסעיף 91, חלק רווח ההון שהיה נצמח, אילו היתה המניה החדשה נמכרת לפני היום שבו היה זכאי בעל הזכויות האמור לפטור ממס לפי סעיף 97(2ב), ולא יותר מסכום רווח ההון במועד מכירת המניה;
- (4ג) לעניין שיעור המס שיחול במכירת המניה החדשה בידי מי שהיה בעל מניות מהותי בחברה המעבירה במועד המיזוג או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למועד המיזוג, יחולו הוראות אלה:
- (א) חלק רווח ההון עד למועד המיזוג יחויב במס בשיעור שהיה חל אילו היה המוכר בעל מניות מהותי במועד מכירת המניה החדשה; לעניין זה, "חלק רווח ההון עד למועד המיזוג" - רווח ההון, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה של המניה הישנה עד למועד המיזוג ומחולק בתקופה שמיום הרכישה כאמור ועד ליום המכירה של המניה החדשה;
- (ב) היה המוכר בעל מניות מהותי בחברה המעבירה, במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו למועד המכירה של המניה החדשה, יראו אותו כבעל מניות מהותי בחברה הקולטת לעניין אותה מכירה.
- (5) המנהל יקבע כללים לענין קביעת רווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב, שנצברו בחברה הקולטת או בחברה המעבירה עד למועד המיזוג, שיחושבו בחברה הקולטת.

#### תיאומים לענין חברות קשורות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשע"ז (מס' 8)]

103. (א) (בוטל).

- (ב) שר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תיאומים הנדרשים לענין מיזוג של חברות שאחת מהן מחזיקה בזכויות בחברה האחרת.
- (ג) על אף האמור בסעיף 101(ב1), יחולו הוראות סעיף 101 אף על מניות שהקצתה החברה הקולטת, כאמור בסעיף 103ג(4), על פי תשקיף.

#### קיצוץ הפסדים של חברה מעבירה וחברה קולטת

[תיקונים: התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

- 103ח. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 או 29 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג ושניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיצוץ כנגד הכנסתה של החברה הקולטת החל בשנת המס שלאחר המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיצוץ כאמור סכום העולה על 20% מסך כל ההפסדים של החברות המעבירות והחברה הקולטת או על 50% מהכנסתה החייבת של החברה הקולטת באותה שנת מס לפני קיצוץ ההפסד משנים קודמות, הכל לפי הנמוך שביניהם.
- (ב) הפסד כאמור בסעיף 92 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג ושניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיצוץ כנגד ריווח הון של החברה הקולטת החל במועד המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיצוץ סכום העולה על 20% מסך כל הפסדי ההון של החברה המעבירה והחברה הקולטת או על 50% מריווח ההון של החברה הקולטת, הכל לפי הנמוך ביניהם.
- (ג) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד כאמור בו שלא ניתן היה לקצוץ באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מהכנסה החייבת, יקוצו בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוצו הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (א) העולה על 50% מהכנסה החייבת של החברה לפני קיצוץ ההפסד משנים קודמות.
- (2) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הפסד כאמור בו שלא ניתן היה לקצוץ באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מריווח ההון, יקוצו בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוצו הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (ב) העולה על 50% מריווח ההון של החברה לפני קיצוץ ההפסד משנים קודמות.
- (ד) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) שלא ניתן היה לקצוץ עד תום השנה החמישית שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לקצוץ החל בשנה השישית, בכפוף לאמור בסעיפים 28, 29 ו-92, לפי הענין.
- (ה) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הפסד הון שהיה לאחת החברות המתמזגות לפני המיזוג ניתן יהיה לקצוץ במלואו כנגד ריווח הון או שבח של החברה הקולטת שנבע ממכירת נכס שהיה ערב המיזוג בבעלות החברה האמורה, או שהיה לחברה הקולטת לפני מועד המיזוג, לפי הענין; על יתרת הפסד שלא ניתן לקיצוץ על פי סעיף קטן זה יחולו הוראות סעיפים קטנים (ג) ו-(ד).
- (ו) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד שהיה לאחת החברות שהתמזגו מהשכרת בנין לפני יום המיזוג, ניתן יהיה לקצוץ לפי סעיף 28(ח).
- (ז) המנהל רשאי לקבוע, בתקופת ארבע השנים המנויה לפי סעיף 103(יב), כי הפסד או הפסד הון שחל עליו האמור בסעיף זה לא ניתן יהיה לקצוץ בחברה הקולטת או שניתן יהיה לקצוץ רק חלק ממנו, אם שוכנע שכתוצאה מהמיזוג תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה עקב קיצוץ ההפסד האמור; על קביעת המנהל ניתן לערער ויראוה לצורך זה כאילו נשללו ההטבות כאמור בסעיף 103(ז), ובלבד שאם ביקשו החברות המתמזגות מהמנהל אישור מראש לפי סעיף 103ט, על המנהל להודיע את החלטתו לפי פסקה זו ביחד עם מתן ההודעה לפי סעיף 103(ה).
- (1א) המגבלות על קיצוץ הפסד או הפסד הון לפי סעיף זה לא יחולו על הפסדים כאמור של חברה קולטת שהחזיקה, ערב המיזוג, במלוא הזכויות בחברה המעבירה וששווי השוק שלה עלה באותו מועד על פי תשעה משווי השוק של החברה המעבירה; המנהל רשאי לקבוע בכללים נסיבות נוספות שבהתקיימן לא יחולו המגבלות על קיצוץ הפסדים לפי סעיף זה.

(ח) בסעיף זה -

"ריווח הון" - לרבות שבח;

"הכנסה חייבת" – לפני קיזוז הפסדים שנוצרו לפני מועד המיזוג לפי סעיף זה, אך למעט הכנסה שקיזז כנגדה הפסד לפי סעיף 92.

#### אישור מראש מאת המנהל לתכנית מיזוג

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

103ט. (א) הוגשה הצעת מיזוג לרשם החברות בהתאם לפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות, או הוגשה בקשה לבית המשפט לצו מיזוג או לאישור המיזוג בידי בית המשפט, ניתן לפנות למנהל ולבקש אישור כיתכנית המיזוג עומדת בתנאים המפורטים בסעיף 103ג, ובלבד שהבקשה למנהל הוגשה לפני מועד המיזוג.

(ב) המבקש אישור לפי סעיף זה ישלם אגרת בקשה בסכום שיקבע שר האוצר בתקנות, ורשאי השר לקבוע שהאגרה תהיה בשיעור משווי נכסי החברות המתמזגות או מהונן המתואם לאינפלציה או לפי חישוב אחר.

(ג) הבקשה תכלול את כל הפרטים והעובדות המהותיים הנוגעים למיזוג הצפוי, ויצורפו אליה מסמכים, אישורים, חוות דעת, הצהרות, הערכות, חוזה המיזוג או טיוטה סופית שלו, בקשת המיזוג שהוגשה לבית המשפט וכל פרט מהותי אחר, הכל כפי שיקבע המנהל בכללים; המנהל רשאי לדרוש כל פרט נוסף שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.

(ד) המנהל רשאי לאשר כי פרטי תכנית המיזוג עומדים בתנאים המפורטים בסעיף 103ג, או כי יעמדו בהם אם יתמלאו תנאים או יינקטו פעולות שיקבע המנהל, וכן רשאי הוא להתנות את מתן האישור האמור בתנאים שיקבע.

(ה) המנהל יודיע לחברות את החלטתו ואת נימוקיו תוך 90 ימים מיום שהגיעו אליו הבקשה וכל המסמכים כאמור בסעיף קטן (ג), ואולם הוא יהיה רשאי, מטעמים שירשמו, להאריך את המועד האמור עד 180 ימים, ובאישור שר האוצר – לתקופה נוספת, ובלבד שהודיע לחברות על ההארכה לפני חלוף המועד המקורי.

(ו) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (ה) ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ז) לא השיב המנהל על הבקשה תוך המועד שנקבע לפי סעיף קטן (ה), יראו בכך אישור לכאורה שהמיזוג עומד בתנאים המפורטים בסעיף 103ג.

(ח) (1) אישר המנהל כי פרטי תכנית מיזוג ממלאים אחר התנאים הקבועים בסעיף 103ג, לא יוכל לחזור בו מאישור זה, אלא אם כן נתברר כי פרטים שנמסרו לו אינם נכונים או אינם מלאים באופן מהותי או שנתברר כי פרטים מהותיים שפורטו כאמור לא נתקיימו או כי תנאים מהותיים שהתנה המנהל כאמור בסעיף קטן (ד) לא נתקיימו.

(2) החלטת המנהל לחזור בו מאישור ניתן לערער עליה כאילו היא צו לפי סעיף 152(ב).

(ט) נתן המנהל אישור כאמור בסעיף קטן (ד), יחולו ההטבות הקבועות בפרק זה החל במועד המיזוג וכל עוד נתמלאו פרטי תכנית המיזוג כפי שהוגשו למנהל והתנאים הקבועים בסעיף 103ג.

#### מתן ההטבות ושילתן

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

103י. (א) ניתנו ההטבות לפי פרק זה בשנה פלונית, ולאחר מכן נתברר כי לא נתקיים במועדו תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ג, יודיע על כך פקיד השומה לצדדים למיזוג; ניתנה הודעה כאמור, יבוטלו ההטבות למפרע ממועד נתינתן, והצדדים למיזוג ובעלי מניותיהם יחויבו במסים ובתשלומי החובה שניתן להם פטור מהם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד מועד התשלום; לענין סעיף קטן זה יקבע המנהל כללים למניעת כפל מס.

(ב) (1) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) וכן דרישה להגיש דו"חות מהצדדים למיזוג או מבעלי מניותיהם (להלן – דו"חות המיזוג), יינתנו תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לפקיד השומה דו"ח לפי סעיף 131 שענינו שנת המס שלגביה טוען פקיד השומה לאי קיום תנאי כאמור; ניתנה הודעה כאמור יערוך פקיד השומה שומות מתוקנות לצדדים למיזוג ולבעלי מניותיהם, לכל אחד מהם, לא יאוחר משנתיים מתום שנת המס שבה הגיש דו"ח מיזוג, או תוך שנה נוספת אם אישר זאת המנהל.

(2) שומה לפי סעיף קטן זה דינה לענין השגה וערעור כדין שומה לפי סעיף 145.

(ג) מסים, אגרות ותשלומי חובה אחרים שהחברה המעבירה חייבת לפי חוק מס כמשמעותו בחוק קיזוז מסים, התש"ם-1980 (להלן בסעיף זה – חוק מס), לגבי שנות המס שלפני מועד המיזוג, ואם נשללו ההטבות לפי סעיף קטן (א) – גם תשלומים כאמור המתייחסים לשנות המס שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לגבותם מכל אחד מאלה ובסדר זה:

(1) מהחברה הקולטת;

(2) ממי שהיה בעל שליטה בחברה המעבירה ערב המיזוג וקיבל במסגרת המיזוג מניות בחברה הקולטת; ואולם לא ניתן יהיה לגבות

ממנו סכום העולה על חלק יחסי מהתשלומים האמורים בהתאם לחלקו בחברה המעבירה ערב המיזוג, כפי שנקבע לענין סעיף 103ג(4).

(ד) סכום שניתן היה לחייב בו אדם או לגבות ממנו על פי חוק מס אילולא המיזוג, רשאי האחראי על ביצוע אותו חוק לחייב בו אותו או לגבותו

ממנו גם לאחר המיזוג.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ב), אם בשנת מס פלונית ניתנו הטבות לפי חלק זה ובשנת מס מאוחרת יותר לא נתקיים תנאי מהתנאים הקבועים בסעיף 103ג שהמועד לקיומו הוא באותה שנה, רשאי המנהל לקבוע כי ההטבות לא יישללו לגבי החברות המתמזגות או חלק מהן או לגבי בעל מניות פלוני, אם שוכנע כי אי קיום התנאי נגרם מחמת פעולה חד-צדדית של מיעוט בעלי המניות, שלא בידיעה או שלא בשליטה של רוב בעלי המניות, או כי אי קיום התנאי נגרם שלא בידיעה או שלא בשליטה של בעלי המניות.

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות כי לגבי בעלי מניות שונים יחולו תוצאות שונות לפי מידת אחריותם לאי קיום התנאי שבשלו נשללו ההטבות.

(ז) על החלטה לשלול הטבות לפי סעיף זה ניתן יהיה לערער במסגרת הערעור על השומה לשנת המס, ואם לא נעשתה שומה לאותה שנת מס במהלך שנה מיום מסירת ההודעה האמורה בסעיף קטן (ב) (להלן – יום ההודעה), ניתן יהיה לערער עליה בנפרד כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב) תוך שלושים ימים מיום ההודעה.

#### הפעלת חוק תיאומים בשל אינפלציה

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשנ"ט, התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 7), התשע"ז (מס' 8)]

103יא. (א) המונחים בסעיף זה שלא הוגדרו במפורש בפקודה זו, יפורשו כמשמעותם בחוק תיאומים בשל אינפלציה.

(ב) נכס שהיה נכס מוגן או נכס קבוע, לפי הענין, והועבר לחברה קולטת במיזוג, יראוהו ככזה מהמועד שהיה חל לענין זה אילו נשאר הנכס

בידי החברה המעבירה ולא הועבר לחברה הקולטת.

(ג) (בוטל).

(ד) לענין חישוב תיאומי הון כאמור בסעיף 3 לתוספת א' לחוק תיאומים בשל אינפלציה, בחברה קולטת, יראו רישומים שנעשו בפנקסי חברה מעבירה או בדו"חות שהגישה לתקופה שעד מועד המיזוג, כאילו נעשו בפנקסי החברה הקולטת ובדו"חות שהגישה.

(ה) על יתרת ניכוי בשל אינפלציה שיש לחברה קולטת ולחברות מעבירות, שמקורה בתקופה המסתיימת במועד המיזוג, יחולו הוראות סעיף 103ח, ואולם על יתרת ניכוי כאמור שלא הותרה בניכוי בשל מגבלת התקרה הקבועה בסעיף 7(ב) לחוק תיאומים בשל אינפלציה או בשל הוראות סעיף 7(ה) לחוק התיאומים בשל אינפלציה, לא יחולו לגביה המגבלות הקבועות בסעיף 103ח; לענין סעיף קטן זה, "הכנסה חייבת" – כהגדרתה בסעיף 7 לחוק התיאומים בשל אינפלציה.

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות תיאומים נוספים הנדרשים לענין פרק שביעי 3 לחוק לעידוד השקעות הון ולגבי מי שמנהל את ספריו במטבע חוץ.

#### שינוי הייעוד של נכס

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשע"ז (מס' 8)]

103יב. (א) שונה ייעודו של נכס בעת העברתו מחברה מעבירה לחברה קולטת, לא יחול הפטור הקבוע בסעיף 103ב לגבי העברת אותו נכס, ויחולו הוראות סעיפים 85 או 100 לפקודה זו או סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, כאילו נרכש הנכס מלכתחילה בידי החברה הקולטת.

(ב) שונה ייעודו של נכס שהועבר במסגרת מיזוג, תוך שנתיים ממועד המיזוג, וסכום המס שחייבים בו בשל מכירה של נכס כאמור קטן מסכום המס הכולל שהיו חייבים בו במועד המיזוג ובעת המכירה אילו נעשה שינוי הייעוד במועד המיזוג, יראו כאילו שונה הייעוד במועד המיזוג, והמס החל בשל כך ישולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד המיזוג ועד יום התשלום בפועל.

#### דין איגוד

[תיקונים: התשס"א, התשס"ב (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

103יג. (בוטל).

#### מקדמות של חברה קולטת

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3)]

103יד. (א) מקדמות המס שחברה קולטת חייבת בהן לשנת המס שתחילתה במועד המיזוג, יחושבו לפי המקדמות שהיתה חייבת לאותה שנה החברה המעבירה והחברה הקולטת אילו לא המיזוג, בתיאומים כפי שיוורה המנהל.

(ב) היה מועד המיזוג בתום שנת מס שקדמה לשנה שבה ניתן צו המיזוג, או היה מועד המיזוג בתום שנת מס שקדמה למועד שבו נעשה המיזוג מאושר, יחושבו המקדמות בהתאם לאמור בסעיף קטן (א), החל ביום שבו ניתן צו המיזוג או ביום שבו נעשה המיזוג מאושר, לפי הענין, ועד תום שנת המס שלאחר אותה שנה.

#### דין נכסים שהועברו במיזוג

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

103טו. המנהל יקבע כללים לגבי נכסים שהועברו במיזוג, ורשאי הוא לקבוע כי הדין שחל על המיזוג לענין פחת, הפחתה וניכוי, והוראות חוקת תיאומים בשל אינפלציה, ימשיכו לחול לגביהם גם אחרי מועד המיזוג או שיחולו בתיאומים ובשינויים כפי שיקבע.

#### דין עובד שעבר לחברה קולטת

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

103טז. (א) הפטור הקבוע בסעיף 9(א7) לא יחול לגבי עובד של חברה מעבירה העובר לעבוד בחברה קולטת עקב מיזוג של החברות, ולא יראו העברתו כפרישה לענין הסעיף האמור; אולם תקופת עבודת העובד בחברה המעבירה תובא בחשבון לענין חישוב הפטור לפי הסעיף האמור בעת פרישתו מהחברה הקולטת.

(ב) המנהל יקבע בכללים תיאומים לענין סעיף 102 בקשר לחברה קולטת, לחברה מעבירה ולעובדים, ורשאי הוא לקבוע תיאומים כאמור לכל ענין אחר שבסעיף 102.

#### סמכות לשלול הטבות בנסיבות מסויימות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

103יז. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות נסיבות שבהתקיימן לא יותרו ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שלא יהא בקביעה כאמור כדי לשלול את ההטבות לגבי מיזוג שצו המיזוג לגביו או אישור המנהל לפי סעיף 103ט ניתנו לגבי לפני פרסום התקנות האמורות.

#### תקנות לענין פרטים מסויימים

[תיקון: התשנ"ג (מס' 5)]

103יח. שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע בתקנות פרטים שחייבים להיכלל בחוזה המיזוג ובתזכיר ובתקנות של החברה הקולטת, כתנאי לקבלת ההטבות הקבועות בפרק זה.

#### דו"חות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשע"ז (מס' 8)]

103יט. (א) החברות המתמזגות ובעלי הזכויות בהם יגישו לפקיד השומה, תוך שלושים ימים מהיום שבו ניתן צו המיזוג, או מהמועד שבו נעשה המיזוג מאושר או ממועד המיזוג, לפי הענין ולפי המאוחר שביניהם, או תוך שישים ימים אם אישר זאת פקיד השומה מראש, דין וחשבון הכולל את כל הפרטים והעובדות הנוגעים למיזוג, במישרין או בעקיפין, וכן את צו המיזוג, החלטת בית המשפט לגבי מיזוג המאושר על ידו, חוזה המיזוג, אישורים, חוות דעת, הצהרות, דו"חות כספיים, דו"ח על ייעוד הנכסים המועברים במסגרת המיזוג, פירוט הערכות השווי שנעשו לקראת המיזוג ובמהלכו וכל דו"ח או פרט אחר, שקבע שר האוצר בתקנות.

(ב) מי שחייב בהגשת דו"ח על פי סעיף זה ולא הגישו, יראוהו כאילו לא הגיש דו"ח על פי סעיף 131.

(ג) לענין סעיף זה, "בעלי הזכויות" – למעט בעלי זכויות הרשומות למסחר בבורסה שאינם בעלי שליטה.

#### מיזוג על דרך של החלפת מניות

[תיקונים: התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

103כ. (א) לענין סעיף זה, "מיזוג על דרך החלפת מניות" – מיזוג כהגדרתו בפסקה (2) להגדרה "מיזוג" שבסעיף 103.

(ב) מיזוג על דרך החלפת מניות לא יחויב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, אם מתקיימים בו כל התנאים הקבועים בסעיף 103ג, בשינויים המחויבים לפי הענין, ובלבד שהחברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג, בכל הזכויות בחברה הנעברת שהועברו לה אגב המיזוג, ושמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות כאמור שבהחזקתה מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת.

(1ב) רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת מניות החברה הנעברת בידי החברה הקולטת לא יותר לקיזוז בשנת המס שבה חל מועד המיזוג ובמשך שנתיים שלאחריה, כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת, והכול לפי סעיף 28, 29 או 92, לפי הענין, ובשלוש השנים הבאות לא יותר לקיזוז רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות כאמור כנגד רווח או הפסד שנוצר ממכירת נכסים שיום רכישתם קדם למועד המיזוג.

(2ב) הוראות סעיף 103ח(ז) יחולו לענין קיזוז הפסד או הפסד הון שהיה לחברה הקולטת לפני מועד המיזוג, בשינויים המחויבים.  
(ג) (בוטל).  
(ד) (בוטל).

(ה) האמור לפי סעיפים 103ב(ב), ר(ב1), 103ד, 103ה, 103ו, 103ז, 103ט, 103י, 103יז, 103יח ו-103יט, יחול לגבי מיזוג על דרך החלפת מניות בשינויים המחויבים לפי הענין, כל עוד לא נקבע אחרת בסעיף זה; ובלבד שלענין סעיף 103 יראו את הזכויות בחברה הנעברת כנכסים המועברים.

### פרק שלישי: העברת נכסים תמורת מניות

#### הגדרות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3), התשס"ה (מס' 7)]

104. בפרק זה -

"נכס" - נכס, למעט -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימוש האישי של פני משפחתו או של בני אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שבישור - המשמשים לצורכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח;

"חברה" -

(1) חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות או אגודה שיתופית שהתאגדה בישראל לפי פקודת האגודות השיתופיות;

(2) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול ויותנה במתן ערבויות ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;

"ריווח הון" - לרבות שבח.

#### העברת מלוא הזכויות בנכס

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 5), (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

104א. (א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

(1) (א) המעביר מחזיק מיד לאחר יום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;

(ב) (נמחקה).

(2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה בתקופה הנדרשת;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כיחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(4) (נמחקה).

(ב) (בוטל).

(1ב) הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס.

(ג) (בוטל).

#### העברת נכס על ידי מספר בני אדם

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 5), (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

104ב. (א) שותפים בשותפות או בעלים משותפים הגורמים להעברת מלוא זכויותיהם בנכס שבעלות השותפות או המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס שבעלותם המשותפת, לפי הענין, לחברה תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו כל אלה:

(1) (א) הועבר הנכס לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת במועד ההעברה או לפניו (בפסקה זו - חברה חדשה) - חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה, מיד לאחר ההעברה, זהה לחלק שהיה לו לפני ההעברה בכל נכס שהועבר כאמור או בשותפות, לפי הענין;

(ב) הועבר הנכס לחברה שאינה חברה כאמור בפסקת משנה (א) (בפסקה זו - חברה קיימת) - בעלי הזכויות בחברה הקיימת היו, לפני ההעברה, בעלי הזכויות בנכס או בשותפות ומיד לאחר ההעברה החזיק כל אחד מהם בחלק בזכויות בחברה הקיימת הזהה לחלק שהיה לו בזכויות באותה חברה ולחלקו בנכס או בשותפות, לפי הענין, לפני ההעברה;

(ג) (נמחקה);

(2) החברה מחזיקה בנכסים שהועברו בתקופה הנדרשת;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו לכל אחד מהשותפים או הבעלים, לכלל שווי השוק של החברה מיד לאחר ההקצאה, הוא כיחס שבין שווי השוק של חלקו של השותף או הבעל בנכס לשווי השוק של החברה מיד לאחר מועד ההעברה;

(4) (נמחקה).

(ב) הועברו מספר נכסים בבעלות משותפת או שהועבר נכס בבעלות משותפת ונכס שהוא בבעלות של שותפות, יחול האמור בסעיף קטן (א)

רק אם חלקו של כל אחד מהבעלים המשותפים בכל אחד מהנכסים המועברים זהה לחלקו בכל שאר הנכסים, ובמקרה של שותפות - גם לחלקו בשותפות.

- (ג) (1) לענין סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יראו זכויות בחברה אחת כנכס אחד ואת בעלי הזכויות כשותפים בנכס זה;  
(2) (נמחקה).

(ד) מספר יחידים שכל אחד מהם מעביר באותו מועד נכס בר פחת לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך, תמורת הקצאת מניות בלבד, ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו בעת ההעברה אם נתקיימו כל אלה:

- (1) מטרת ההעברה היא ניהול ותפעול מאוחד של הנכסים המועברים;  
(2) תמורת העברת הנכס או הנכסים הוקצו מניות לכל אחד מהיחידים שחלקן מכלל מניות החברה שווה ליחס שבין שווי השוק של הנכס שהעביר לשווי השוק של כלל הנכסים שהועברו על פי סעיף קטן זה;  
(3) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויותיהם של בעלי המניות בחברה שהוקמה;  
(4) הנכסים המועברים ישמשו בחברה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקיה החברתיים שארו בה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;  
(5) לא יתאגדו במסגרת חברה, על פי סעיף קטן זה, יותר מעשרה יחידים, אולם רשאי המנהל לאשר כי באגודה שיתופית יתאגדו מספר רב יותר של יחידים;  
(6) שווי השוק של נכס שהעביר כל אחד מהיחידים לא יעלה על פי ארבעה משווי השוק של נכס שהעביר יחיד אחר, והכל במועד ההעברה; המנהל רשאי לשנות את השיעור האמור, מטעמים שיירשמו;  
(7) לא יועבר במסגרת סעיף קטן זה נכס שהוא זכות במקרקעין.

(ה) האמור בסעיף קטן (ד) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים.

(ו) חברה המעבירה נכס לחברה אחרת שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי הזכויות בחברה המעבירה, וחלקו של כל בעל זכויות בה זהה לחלקו בחברה המעבירה (להלן - חברה אחת), לא תחוייב בעת ההעברה במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו התנאים שקבע שר האוצר.

(11) (בוטל).

(12) (בוטל).

#### העברת מניות לחברה אם

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשנ"ו (מס' 4), התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ד (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

104ג. (א) חברה המעבירה לכל בעלי מניותיה, באופן יחסי בהתאם לשיעור אחזקותיהם בחברה המעבירה, את כל המניות שהיא מחזיקה בחברה אחרת (להלן - המניות המועברות) לא תחוייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין בשל מכירת המניות המועברות אם התקיימו כל אלה, ובלבד שהתקבל אישור המנהל לפני ההעברה:

- (1) בעל המניות או בעלי המניות, לפי הענין (להלן - חברת האם), הם חברה אחת או יותר המחזיקה בכל הזכויות בחברה המעבירה;  
(2) לא ניתנה תמורה בשל המניות המועברות בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין;  
(3) המניות המועברות יישארו בחברת האם שנתיים לפחות מיום ההעברה;  
(4) (נמחקה);

(5) ניתן אישור בית משפט בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות, אם היה בו צורך;

(6) המניות מועברות למטרה עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של ההעברה.

(ב) היה לחברה המעבירה מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק והחברה יכולה במועד ההעברה לחלק דיבידנד על פי סעיף 47(א2) ו-47(ב) או 51(א) ו-47(ג) לאותו חוק, יראו את העברת המניות המועברות כחלוקת דיבידנד כאמור.

(ג) המנהל יקבע כללים לענין התיאומים הנדרשים לצורך סעיף זה, לענין החברה המעבירה וחברת האם, לענין קביעת מחיר מקורי או התמורה או לכל ענין אחר.

(ד) (בוטל).

(ה) (1) הוראות סעיפים קטנים (א) עד (ג) יחולו בשינויים שיוורה המנהל, לרבות איתחולה של חלק מן ההוראות האמורות, על תאגידים בנקאיים כמשמעותם בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981, ועל חברות שבשליטתם, המעבירים בשנות המס 1996 ו-1997, זכויות שיש להם בתאגידים ריאליים כמשמעותם בחוק האמור, ובלבד שאם המעביר הוא התאגיד הבנקאי לא תהיה לחברה שאליה הועברו המניות הכנסה כאמור בסעיף 112, במשך שנתיים ממועד ההעברה;

(2) על העברה כאמור בפסקה (1), יחולו גם התנאים האמורים בסעיף קטן (א) 3) ו-4), למעט במכירת זכויות בתאגיד ריאלי שהועבר לחברת אם שהיא התאגיד הבנקאי או במכירת זכויות בתאגיד הריאלי המעביר, כאשר מכירות אלו נעשות לצורך קיום הוראות חוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;

(3) מבלי לגרוע מהוראות כל דין, החלטות לענין העברת מניות כאמור בסעיף קטן זה טעונות אישור האסיפה הכללית של התאגיד המעביר ודין כדין החלטה מיוחדת כמשמעותה בסעיף 115(א) 3) לפקודת החברות.

(1ה) לא אישר המנהל את העברת המניות לפי הוראות סעיף קטן (א), ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים שלהכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין החלת סעיף זה, כולו או מקצתו, על חברות אחרות, במגבלות ובתנאים שקבע.

#### מכירת זכויות ונכסים

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

104ד. לענין סעיפים 104א עד 104ג -

(1) (נמחקה);

- (א1) (נמחקה);  
 (2) (נמחקה);  
 (3) לא יראו כמכירת נכס, חילוף נכסים שהוחל עליו סעיף 96 או סעיף 27 או מכירתם שלא מרצון;  
 (4) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על השבח, מחמת האמור בפרק זה, תתחייב המכירה במס רכישה בשעור של 0.5% משווייה;  
 (5) (נמחקה).

#### דרכי חישוב בעת מכירת הנכס

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשע"ז (מס' 8)]  
 104ה. (א) נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א-104ב, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, יום הרכישה ושוי הרכישה, לענין פקודה זו, ולענין חוק מיסוי מקרקעין, יהיו כפי שהיו בידי המעביר, וניכויים שהיו מותרים למעביר אילו הוא היה מוכר את הנכס יותרו למוכר בניכוי.  
 (ב) (בוטל).

(ג) על קיזוז ריווח הון או הפסד הון שנוצר עקב מכירת נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א עד 104ג יחולו הוראות סעיף 103(ב1) ו-103(ב2), בשינויים המחויבים, ואולם לא יחולו לענין זה הוראות סעיף 103(ב2) אם נרכשו אמצעי שליטה בשיעור העולה על 50% בחברה אליה הועבר הנכס, לאחר שחלפו לפחות שלוש שנות המס שקדמו למועד תחילת שנת המס שבה הועבר הנכס.

#### מכירת המניות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשע"ז (מס' 8)]  
 104ו. (א) במכירת מניות שנתקבלו תמורת נכס כאמור בסעיפים 104א ו-104ב, יחולו הוראות אלה:

(1) יראו כמחיר המקורי של המניות את יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר, כשהוא מתואם מיום רכישת הנכס בידי המעביר ועד למועד ההעברה, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכר הנכס במועד העברתו, ובלבד שלא יפחת מיתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר (להלן – המחיר המתואם); ההפרש בין יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר לבין המחיר המתואם ייקרא להלן "הפרש התיאום"; לענין זה, "הפסד ריאלי" – הסכום שבו נמוך שווי השוק של הנכס מיתרת המחיר המקורי המתואם שלו;  
 (2) הפרש תיאום המהווה חלק מן המחיר המקורי של מניות הנמכרות, יתווסף לתמורה ממכירת המניות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;  
 (3) יראו כמועד הרכישה של המניות את מועד ההעברה של הנכס ואולם במכירת מניות שהתקבלו תמורת נכס שנרכש עד מועד השינוי, יראו לענין החיוב במס על רווח ההון הריאלי לפי סעיף 91(ב1) או החיוב במס על השבח הריאלי לפי סעיף 48(א1) לחוק מיסוי מקרקעין, את יום רכישת הנכס שהועבר כיום הרכישה של המניה;

(4) במכירת המניה בידי המעביר יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97, או לפי סעיף 105(א), רק אם המעביר היה זכאי, עובר למועד העברת הנכס, לפטור ממס כאמור, אילו מכר את הנכס עובר למועד העברת הנכס; ואולם התנאי לפי פסקה זו לא יחול על פטור ממס כאמור בסעיף 97(א5).

(ב) מכר בעל מניות, במהלך התקופה הנדרשת, מניה של חברה אחת אשר קיבלה נכס בהעברה לפי סעיף 104(ב1), או מניה של חברה מעבירה אשר העבירה נכס לפי הוראות אותו סעיף, בפטור ממס לפי סעיף 97, כאמור בסעיף קטן (א)4, יראו את חלקו היחסי בעלות הנכס כאילו חולק לו כדיבידנד במועד העברת הנכס כאמור; חלקו היחסי של בעל המניות בעלות הנכס יחושב לפי חלקו היחסי בזכויות בחברה המעבירה במועד ההעברה.

(ג) על אף האמור בפקודה זו, היה לחברה מעבירה, שהעבירה נכס לחברה אחת כאמור בסעיף 104(ב1), מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק, ובעת ההעברה היתה החברה המעבירה יכולה לחלק דיבידנד לפי סעיף 47(א2) ו-103(ב2) או 51(א) ו-103(ג) לחוק האמור, יחויב במס חלק הדיבידנד שאינו עולה על עלות הנכסים שהועברו לחברה האחות כאמור באותם סעיפים, לפי הענין, בעת ההעברה כאילו חולק.

#### הוראות שונות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]  
 104ז. (א) האמור בסעיפים 104א עד 104ג יחול רק אם מעביר הנכס הודיע לפקיד השומה תוך 30 ימים ממועד העברת הנכס על העברתו, וצירף להודעה דו"חות, הצהרות ופרטים, הכל כפי שקבע שר האוצר בתקנות.

(ב) (1) האמור בסעיפים 103, 103(ב1) ו-103(ב2) יחול לגבי מעביר הנכס כאילו הוא חברה מעבירה או בעל מניות בה, לפי הענין, וכאילו החברה שאליה הועבר הנכס היא חברה קולטת, הכל בשינויים המחויבים לפי הענין. אין בהוראות פסקה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 104(ג) (2) (נמחקה).

(ג) העבירה חברה נכס יחולו לגבי ולגבי החברה שאליה הועבר, במשך שנתיים ממועד ההעברה, ההוראות של חוק התיאומים בשל אינפלציה ושל סעיף 130א שהיו חלות בחברה שהעבירה את הנכס, והכל בתיאומים שיוורה המנהל.

(ד) המבקש אישור לפי פרק זה ישלם אגרת בקשה בסכום שיקבע שר האוצר ורשאי השר לקבוע אגרה שונה לסוגי העברות שונים בהתחשב, בין השאר, בשווי הנכסים המועברים או בדרך העברתם.

#### החלפת מניות

[תיקונים: התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשע"ז (מס' 8)]  
 104ח. (א) בסעיף זה –

"החלפת מניות" – העברת מניות של חברה (בסעיף זה – חברה נעברת), לרבות זכויות לרכישת מניות (בסעיף זה – המניות המועברות), בתמורה להקצאת מניות רשומות למסחר בבורסה, בחברה אחרת, בין בצירוף תמורה נוספת ובין בלעדית (בסעיף זה – החברה הקולטת והמניות המוקצות); "המעביר" – מי שהעביר את המניות המועברות לחברה הקולטת;

"מניה חסומה" – מניה אשר מכירתה מוגבלת לחלוטין, על פי הוראות דין או על פי הוראות הרשות המוסמכת על פי דין לקבוע כללים לגבי מסחר בניירות ערך, לתקופה שנקבעה (בסעיף זה – תקופת החסימה); "יום המכירה" – המוקדם מבין אלה:

- (א) המועד שבו נמכרה המניה המוקצית;  
 (ב) מועד תום תקופת הדחיה; לענין זה, "מועד תום תקופת הדחיה" –

(1) לענין מניות מוקצות שאינן מניות חסומות -

(א) לגבי מחציתן - עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה; לענין חישוב המחצית, יובאו בחשבון המניות המוקצות, לרבות המניות החסומות, שנמכרו עד לתום עשרים וארבעה חודשים כאמור;

(ב) לגבי יתרתן - ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה;

(2) לענין מניות חסומות -

(א) לגבי מחציתן - עשרים וארבעה חודשים מיום ההחלפה או תום 6 חודשים מתום תקופת החסימה, לפי המאוחר, ובלבד שיובאו בחשבון תחילה המניות החסומות שתקופות חסימתן קצרות יותר מתקופות חסימה אחרות שנקבעו לגבי יתרת המניות החסומות; לענין חישוב המחצית, יובאו בחשבון המניות שנמכרו כאמור בפסקת משנה (1) (א) עד לאותו מועד;

(ב) לגבי יתרתן - ארבעים ושמונה חודשים מיום ההחלפה או תום 6 חודשים מתום תקופת החסימה, לפי המאוחר;

"נאמן" - מי שהמנהל אישרו כנאמן לצורך סעיף זה;

"שווי במועד תום תקופת הדחיה" - הסכום המתקבל מחיבור סכום שווי המניה בבורסה בסיום המסחר בכל יום מ-30 ימי המסחר הקודמים למועד תום תקופת הדחיה, מחולק ב-30;

"תמורה נוספת" - סכום במזומן שניתן תמורת המניות המועברות, נוסף על המניות המוקצות.

(1) (ב) החלפת מניות לא תיחשב, במועד ההחלפה, כמכירתן לענין חלק ה' או לענין חוק מיסוי מקרקעין, אם התקיימו כל אלה:

(א) היחס בין שווי השוק של המניות המועברות לבין שווי השוק של החברה הקולטת מיד לאחר החלפת המניות הוא יחס שבין שווי השוק של המניות המוקצות, לרבות התמורה הנוספת, לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה הקולטת מיד לאחר החלפת המניות;

(ב) החברה הקולטת הקצתה מניות שוות זכויות לכל המעבירים מאותה חברה;

(ג) (נמחקה);

(ד) כל המניות וכן כל הזכויות לרכישת מניות של המעביר ושל צד קשור לו בחברה הנעברת, הועברו במסגרת החלפת המניות, אלא אם כן אישר המנהל אחרת, בתנאים שקבע;

(ה) הוגשה בקשה למנהל לאשר כי החלפת המניות עומדת בתנאים כמפורט בסעיף זה, ובלבד שהבקשה הוגשה 30 ימים לפחות לפני מועד החלפת המניות והמנהל נתן את אישורו; אישור לפי פסקה זו יכול שיתונה במתן ערבויות להנחת דעת המנהל ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;

(ו) המניות המוקצות יופקדו בידי נאמן לצורך הבטחת תשלום המס וקיום הוראות סעיף זה;

(א1) כללה החלפת מניות צירוף תמורה נוספת, יחולו הוראות אלה:

(א) לא יחולו לגבי בעלי הזכויות שקיבלו תמורה כאמור ההטבות הקבועות בסעיף זה, בקשר לאותה תמורה, והם יחויבו במסים החלים לפי כל דין;

(ב) הזכויות ששולמה בעדן תמורה במזומן והמחיר המקורי שלהן, יחושבו בהתאם ליחס שבין שווי התמורה ששולמה במזומן לשווי התמורה הכוללת שניתנה בעד כל הזכויות בחברה הנעברת.

(2) קבע המנהל כי החלפת המניות אינה ממלאת אחר התנאים הקבועים בסעיף זה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב);

(3) על אף האמור בסעיף קטן זה, החלפת מניות של חברה נעברת שהיא איגוד מקרקעין, תיחשב, במועד ההחלפה, למכירתן לענין החיוב במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין.

(ג) התקיימו התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את המניות המוקצות כנמכרות ביום המכירה;

(2) התמורה תחושב על פי הוראות אלה:

(א) נמכרה המניה המוקצית לפני מועד תום תקופת הדחיה - תמורת המכירה;

(ב) לא נמכרה המניה המוקצית עד מועד תום תקופת הדחיה - שווייה במועד תום תקופת הדחיה;

והכל בתוספת סכומי הדיבידנד שחולקו בשל המניות המוקצות, בתקופה שבין מועד ההחלפה לבין יום המכירה, כשהם מחולקים במספר המניות המוקצות;

(3) הוראות סעיף 104 יחולו בשינויים המחויבים, ולענין זה יראו את המניות המועברות כנכס;

(4) (נמחקה);

(5) במכירת המניות המוקצות יחולו הוראות אלה:

(א) חלק רווח ההון עד למועד החלפת המניות יחויב במס בשיעור המס שהיה חל אילו לא היו חלות במועד החלפת המניות הוראות סעיף 104ח;

(ב) חלק רווח ההון ממועד החלפת המניות ועד ליום המכירה יחויב במס לפי הוראות סעיף 91(א) או (ב), לפי הענין;

(ג) במכירת המניה המוקצית יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97, או לפי סעיף 105(ד) (א), רק אם המעביר היה זכאי, עובר למועד החלפת המניות, לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניות האמורות עובר למועד החלפתן; ואולם התנאי לפי פסקת משנה זו לא יחול על פטור ממס כאמור בסעיף 97(א) (5);

(ד) לענין פסקה זו, "חלק רווח ההון עד למועד החלפת המניות" - רווח ההון, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה של המניות המועברות עד למועד החלפת המניות ומחולק בתקופה שמיום הרכישה כאמור ועד ליום המכירה של המניות המוקצות;

(6) מכר המעביר את המניות המוקצות אחרי מועד תום תקופת הדחיה יראו את המניות המוקצות כנרכשות מחדש, את מועד תום תקופת הדחיה כיום הרכישה ואת השווי במועד תום תקופת הדחיה כמחיר מקורי;

(7) על אף האמור בכל דין, מייזוג או פיצול בחברה הקולטת אחרי החלפת המניות לא ייחשב כמכירת המניות המוקצות והמנהל רשאי לקבוע בכללים הוראות מיוחדות לענין זה;

(8) (א) במכירת המניות המוקצות יראו כרווחים ראויים לחלוקה, לענין סעיף 94ב, רווחים ראויים לחלוקה כהגדרתם באותו סעיף שנצברו בחברה הנעברת מתום שנת המס שקדמה לשנה שבה נרכשו המניות המועברות בידי המעביר ועד תום שנת המס שקדמה לשנה שבה

בוצעה החלפת המניות (להלן – שנת ההחלפה), ובלבד שלא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לפני יום ט' בטבת התשנ"ו (1 בינואר 1996);

(ב) המנהליקבעכללים לענין קביעת רווחים ראויים לחלוקה בהחלפת מניות כאשר המניות המוקצות הן מניות בחברה תושבת ישראל; (9) סכום מס ששילם המעביר לפקיד השומה על הכנסה מדיבידנד בשל המניות המוקצות, שחולק בתקופה שבין מועד ההחלפה לבין יום המכירה, יתואם ממועד תשלום המס ועד יום המכירה, ויחולק במספר המניות המוקצות, שבשלהן חולק הדיבידנד, וינתן בשלו זיכוי כנגד המס החל על רווח ההון במכירת המניות המוקצות;

(10) הוקצו מניות הטבה למעביר בתקופה שבין מועד החלפת המניות ליום המכירה, יראו אותן כמניות מוקצות;

(11) (א) היה המעביר תושב ישראל במועד החלפת המניות, יראו אותו כתושב ישראל גם ביום המכירה;

(ב) היה המעביר תושב חוץ וסעיף 89(ב) היה חל אילו מכר את המניות המועברות במועד החלפת המניות, יראו את המניות המוקצות כנכס בישראל.

(ד) התקיימו התנאים האמורים בסעיף קטן (ב), יחולו לגבי המניות המועברות שבידי החברה הקולטת הוראות אלה:

(1) רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות המועברות לא יותר לקיזוז בשנת המס שבה הוחלפו המניות ובמשך שנתיים שלאחריה, כנגד הפסד או רווח בחברה הקולטת, והכל לפי סעיפים 28 או 92, לפי הענין, ובשלוש השנים הבאות לא יותר לקיזוז רווח או הפסד שנוצר עקב מכירת המניות המועברות כאמור כנגד רווח או הפסד שנוצר ממכירת נכסים שיום רכישתם לפני מועד החלפת המניות;

(2) (א) כיום הרכישה של המניות המועברות ייחשב מועד החלפת המניות, וכמחיר מקורי של המניה המועברת ייחשב שווי השוק של המניות המוקצות בעת החלפת המניות, כשהוא מחולקים במספר המניות המועברות;

(ב) על אף האמור בפסקת משנה (א), אם ערב החלפת המניות, המעביר והחברה הקולטת הם צדדים קשורים, רשאי פקיד השומה לקבוע –

(1) כי מחירן המקורי של המניות המועברות יהיה התמורה כאמור בסעיף קטן (ג) (2), וכיום רכישתן ייחשב יום המכירה של המניות המוקצות כפי שנקבע למעביר, אף אם החברה הקולטת מכרה את המניות המועברות לפני יום המכירה;

(2) כי אם נמכרו המניות המוקצות בכמה מועדים, יהיה המחיר המקורי של המניות המועברות סכום התמורה הכוללת של כל מכירות המניות המוקצות, וכיום הרכישה של המניות המועברות ייחשב יום המכירה האחרון שנקבע למי מהמניות המוקצות, אף אם החברה הקולטת מכרה את המניות המועברות לפני יום המכירה האחרון כאמור.

(ה) לענין סעיף 102(ב), החלפת מניות לא תיחשב כמכירת המניות המועברות; המנהל רשאי לקבוע בכללים הוראות מיוחדות בדבר תחולתן של הוראות סעיף זה, כולן או מקצתן, בשינויים המחויבים.

(ו) (בוטל).

(ז) (1) הנאמן יודיע לפקיד השומה בכתב על מועד תום תקופת הדחיה;

(2) בעת המכירה ינכה הנאמן מס בשיעור האמור בסעיף 91(א), (ב) או (ב1), לפי הענין מהתמורה או בשיעור נמוך יותר כפי שקבע פקיד השומה ויעבירו לפקיד השומה בתוך שבעה ימים.

(ח) נתברר כי פרטים שנמסרו למנהל אינם נכונים או אינם מלאים באופן מהותי, או נתברר כי פרטים מהותיים שפורטו בבקשה למנהל לא ממלאים אחר התנאים הקבועים בסעיף קטן (ב) (1), רשאי פקיד השומה, לפי שיקול דעתו, לקבוע כי התמורה שקיבל המעביר בעבור המניות המועברות היא התמורה כפי שהיא מחושבת על פי סעיף זה, או שווי השוק של המניות המועברות במועד החלפת המניות, לפי הגבוה; פקיד השומה יערוך את התיאומים הנדרשים לענין המחיר המקורי ויום הרכישה של המניות המועברות בידי החברה הקולטת.

#### **פרק רביעי: פיצולי חברות, אגודות שיתופיות ועמותות**

#### **הגדרות**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א]

105. בפרק זה –

"חברה" – לרבות עמותה שהתאגדה בישראל לפי חוק העמותות;

"דו"חות מתואמים" – דו"חות כספיים ערוכים ומתואמים לפי גילויי דעת של לשכת רואי החשבון בישראל ומבוקרים בידי רואה חשבון או פקיד ברית פיקוח כמשמעותו בסעיף 131;

"חברת החזקות" – חברה שכל נכסיה הם זכויות בחברות, או נכסים שלא ניתן להעבירם על פי דין, ואין לה הכנסות פרט להכנסות שמקורן בחלוקת דיבידנד או בנכסים שלא ניתן להעבירם על פי דין;

"חברה מתפצלת ממשיכה" – חברה מתפצלת שאינה חברת החזקות, ולא הועדו ממנה כל הנכסים וההתחייבויות שלה.

#### **דרכי הפיצול**

[תיקון: התשנ"ג (מס' 5)]

105. א. פיצול יכול שיתבצע באחת מדרכים אלה:

(1) העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול והזכויות בה בידי אותם בעלי זכויות שבחברה המתפצלת וחלקו של כל בעל זכויות בחברה החדשה זהה לחלקו בחברה המתפצלת;

(2) העברת נכסים והתחייבויות של חברה מתפצלת לחברה חדשה שהוקמה לצורך הפיצול והיא בבעלות מלאה של החברה המתפצלת.

#### **פטור ממסים**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשע"ז (מס' 8)]

105. ב. (א) מחיקת מניות חברה מתפצלת או הפחתת הונה בפיצול לפי סעיף 105(א) והעברת נכסי חברה מתפצלת לחברה חדשה לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, או לפי חוק מיסוי מקרקעין, והכל אם התקיימו התנאים שבפרק זה.

(ב) בכל מקום שבו לא מתחייבת מכירה במס על השבח מחמת האמור בסעיף קטן (א), תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5% משוויה.

#### **תנאים לזכאות**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

(א) ההטבות על פי פרק זה יחולו לגבי פיצול אם מתקיימים כל אלה:

- (1) החברה מבקשת להתפצל לתכלית עסקית וכלכלית והימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן מהמטרות העיקריות של הפיצול;
- (2) רוב הנכסים שנתרו בידי החברה המתפצלת ורוב הנכסים שהועברו לחברה החדשה במסגרת הפיצול לא נמכרו בידי כל אחת מהן במהלך התקופה הנדרשת, ונעשה בהם בתקופה האמורה שימוש מקובל בנסיבות הענין במהלך עסקי החברה; לענין זה – "נכס" ו"רוב נכסים" – כמשמעותם בסעיף 103ג(2), אולם במנין הנכסים של חברה מתפצלת בפיצול לפי סעיף 105א(2), לא יכללו הזכויות בחברה החדשה;
- (3) הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בחברה המתפצלת בשנתיים שקדמו למועד הפיצול נמשכת בחברה החדשה או בחברה המתפצלת הממשיכה במהלך התקופה הנדרשת;
- (4) לחברה חדשה וכן לחברה מתפצלת ממשיכה יש פעילות כלכלית, שמקורה בפעילות החברה המתפצלת, ואם החברה המתפצלת היא עמותה או אגודה שיתופית, נמשכת בה או בחברה החדשה הפעילות שהיתה לפני הפיצול בעמותה או באגודה השיתופית, לפי ענין ובלבד שההכנסות מפעילות זו מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס, לפי הענין, לפי סעיף 12(1), או שההכנסות מפעילות זו מתחייבות במס או צפויות להתחייב במס, לפי הענין, לפי סעיף 2 למעט פסקה (1) שבו שהמנהל אישר כי הן הכנסות הנובעות מפעילות כלכלית כאמור; בקשה לאישור כאמור תוגש לפני הפיצול;
- (5) החברה המתפצלת והחברה החדשה הן אחת מאלה:

- (א) תושבת ישראל שהתאגדה בישראל לפי פקודת החברות, חוק החברות, פקודת האגודות השיתופיות או חוק העמותות;
- (ב) חברה שאושרה בידי המנהל לענין זה והיא חברה תושבת חוץ, או תושבת ישראל שהיא חברת חוץ כהגדרתה בפקודת החברות או בחוק החברות; אישור כאמור יכול שיהיה מותנה במתן ערבות ובתנאים אחרים, כפי שיקבע המנהל;
- (6) (א) שווי הנכסים המועברים מחברה מתפצלת לכל אחת מהחברות החדשות במהלך פיצול או הנותרים בחברה מתפצלת ממשיכה, בכל אחת מהן, לאיפחית-מ-10% משווי הנכסים של החברה המתפצלת, והכל בהתאם לשווי המפורט בדו"חות המתואמים למועד הפיצול, לענין זה – לא יכללו במנין הנכסים זכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בפיצול לפי סעיף 105א(2) בחברה חדשה;
- (ב) מיד לאחר פיצול לפי סעיף 105א(1) לא יעלה שווי השוק של חברה חדשה על פי תשעה משווי השוק של חברה חדשה אחרת, ואם היתה החברה המתפצלת חברה מתפצלת ממשיכה – לא יעלה שווי השוק של כל חברה חדשה על פי תשעה משווי השוק של החברה המתפצלת, ולא יפחת מתשיעית משווי השוק של החברה המתפצלת;
- (ג) על פי בקשת החברה רשאי המנהל מטעמים שיירשמו לקבוע כי חברה מתפצלת תחלק נכסיה שלא כאמור בפסקאות משנה (א) או (ב), אם הוכח להנחת דעתו כי האמור בהן עלול לפגוע במטרת הפיצול, והכל בתנאים שיקבע;
- (7) (א) מיד לאחר הפיצול יהיו לבעלי המניות של החברה המתפצלת בכל אחת מהחברות החדשות בפיצול על פי סעיף 105א(1) ובחברה המתפצלת הממשיכה אותן זכויות שהיו להם בחברה המתפצלת, ואותו חלק בכל אחת מהזכויות, והכל בסמוך למועד הפיצול;
- (ב) מיד לאחר הפיצול תחזיק חברה מתפצלת על פי סעיף 105א(2) במלוא הזכויות בחברה החדשה ובמהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך זכויותיה בחברה החדשה;
- (ג) (נמחקה);
- (8) (נמחקה);
- (א8) (נמחקה);
- (9) מועד הפיצול יהיה בתום שנת מס;
- (10) לא הועברו במסגרת הפיצול תשלומים במזומן או תמורה נוספת כלשהי בין בעלי הזכויות בחברה המתפצלת;
- (11) במהלך התקופה הנדרשת לא היו בין החברות החדשות לבין עצמן או בינן לבין החברה המתפצלת, לפי הענין, העברות של מזומנים או נכסים, מתן ערבויות או כל פעילות אחרת, אלא במהלך העסקים הרגיל;
- (12) לאחר הפיצול עולה שווי הנכסים על שווי ההתחייבויות בכל אחת מהחברות החדשות ובחברה המתפצלת, לפי הענין, והכל לפי דו"חות מתואמים למועד הפיצול;
- (13) לענין פיצול כאמור בסעיף 105א(1) – לפני הפיצול ניתן אישור המנהל כאמור בסעיף 105ח(ב), לתכנית הפיצול ולענין פיצול כאמור בסעיף 105א(2) – הוגשו הדוחות והמסמכים שיש להגישם לפי סעיף 103יט(א) כפי שהוחל לענין פיצול כאמור בסעיף 105ח(א);
- (14) (נמחקה).
- (ב) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע תנאים וכללים נוספים לביצוע הפיצול, וכן סוגי פיצולים שלא יהיה בהם צורך באישור של המנהל כאמור בסעיף קטן (א)13.

#### חלוקת חבויות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשנ"ד, התשנ"ה, התשס"א, התשס"ה (מס' 8)]

105.ד. (א) התחייבויות החברה המתפצלת יחולקו בין החברות החדשות, או בין חברה מתפצלת ממשיכה לחברה החדשה, לפי הענין, בהתאם לכללים הבאים:

- (1) התחייבויות שאינן מהוות הון עצמי לפי סעיף 1א לתוספת א' לחוק התיאומים בשל אינפלציה, שניתן לייחס אותן לנכס מסויים או לפעילות מסויימת, ייוחסו לחברה המחזיקה בנכס, אולם לא תיוחס לנכס התחייבות העולה על שווי הנכס, והכל על פי הדו"חות המתואמים למועד הפיצול;
- (2) יתרת ההתחייבויות שלא ייוחסה כאמור בפסקה (1) תיוחס בהתאם ליחס שווי הנכסים באותה חברה לכלל שווי הנכסי החברה המתפצלת לפני הפיצול על פי דו"חות מתואמים למועד הפיצול; לענין זה, "שווי נכסים" – שווי הנכסים בניכוי התחייבויות שיוחסו כאמור בפסקה (1) ובניכוי שווי הזכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בחברה חדשה.
- (ב) הפסדי חברה מתפצלת ממשיכה לפי סעיפים 28 ו-92, לפי הענין, יחולקו בין החברות החדשות או בין החברה המתפצלת לחברה החדשה בהתאם ליחסי ההון העצמי שלהן (להלן – יחס ההון העצמי), ובלבד שהפסדים לפי סעיף 28(ח) יהיו בחברה שבה נמצא הנכס שממנו נבע הפסד; לענין סעיף זה, "הון עצמי" – הסכום שבו עודף שווי הנכסים של החברה למעט שווי זכויות שמחזיקה חברה מתפצלת בחברה חדשה, על שווי ההתחייבויות שיוחסו לחברה כאמור בסעיף קטן (א), והכל לפי דו"חות מתואמים למועד הפיצול.
- (ג) רווחים ראויים לחלוקה כמשמעותם בסעיף 94ב –
- (1) בפיצול לפי סעיף 105א(1) יחולקו בין החברה המתפצלת הממשיכה לחברה החדשה או בין החברות החדשות, לפי הענין, בהתאם

ליחס ההון העצמי;

(2) בפיצול לפי סעיף 105א(2) יישארו בידי החברה המתפצלת;

(3) המנהל יקבע כללים לענין חישובם.

(ד) (בוטל).

(ה) ניכוי בשל אינפלציה כמשמעותו בסעיף 7 לחוק התיאומים בשל אינפלציה יחולק בהתאם ליחס ההון העצמי, אולם ניכוי כאמור שיוחס לפי סעיף 7(ה) לחוק האמור ליחידת עבודה כהגדרתה בסעיף 18(ד) יהיה בחברה בה נמצאת יחידת העבודה.

(ו) (1) על אף האמור בפקודה זו אם היה לחברה מתפצלת על פי סעיף 105א(1) מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון או מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק, ובעת הפיצול יכולה היתה החברה המתפצלת לחלק דיבידנד על פי סעיף 47(א2) ו-(ב)2 או 51(א) ו-(ג) לאותו חוק, יחוייב במס חלק הדיבידנד שאינו עולה על עודף הנכסים שהועברו לחברה החדשה כאמור בסעיפים האמורים, לפי הענין, בעת הפיצול כאילו חולק.

(2) מכר בעל מניות מניה של חברה חדשה שהוקצתה לו בפיצול, או מניה של חברה מתפצלת, בפטור ממס לפי סעיף 97, במהלך התקופה הנדרשת, יראו את עודף הנכסים כאמור בפסקה (1), כפי חלקו במועד הפיצול, כאילו חולק לו כדיבידנד במועד האמור.

(ז) התחייבויות, חבויות מותנות, הכנסות, הוצאות, ניכויים או כל כיוצא באלה שלא היו רשומים בדו"חות החברה המתפצלת במועד הפיצול, ומקורם בפעילותה לפני מועד הפיצול, יחולקו בין החברה המתפצלת הממשיכה לחברה החדשה או בין החברות החדשות, לפי הענין, בהתאם להוראות המנהל.

#### קיצוץ הפסדים של חברה מתפצלת

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

105ה. (בוטל).

#### דין נכס שהועבר בפיצול

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשע"ז (מס' 8)]

105ו. (א) נכס שהועבר לחברה חדשה בפיצול, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכל לפי הענין, לענין פקודה זו, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מיסוי מקרקעין, יהיו כפי שהיו בחברה המתפצלת אילו לא הועבר הנכס ויתרו לחברה החדשה בעת המכירה בניכוי ניכויים שהיו מותרים לחברה המתפצלת אילו היא היתה מוכרת את הנכס; לגבי נכס כאמור שהוא מלאי, יראו כעלות המלאי את הסכום שנקבע לענין שומת החברה המתפצלת במועד הפיצול.

(ב) (בוטל).

#### ריווח ממכירת מניות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ב (מס' 8), התשע"ז (מס' 8)]

105ז. מכר אדם מניה של חברה חדשה שהוקצתה לו בפיצול (להלן - המניה החדשה) או של חברה מתפצלת, יחולו הוראות אלה:

(1) בפיצול לפי סעיף 105א(1) יראו כמחיר המקורי של מניות החברה החדשה את החלק היחסי של המחיר המקורי של מניות החברה המתפצלת בהתאם ליחס ההון העצמי כאמור בסעיף 105ד(ב), כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מיום רכישת המניות בחברה המתפצלת ועד למועד הפיצול, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכר החלק היחסי של המניה במועד הפיצול, ובלבד שלא יפחת מהחלק היחסי של המחיר המקורי של מניות החברה המתפצלת (להלן - המחיר המתואם); ההפרש בין המחיר המקורי של החלק היחסי של מניות החברה המתפצלת לבין המחיר המתואם כאמור ייקרא להלן - "הפרש התיאום"; המחיר המקורי של מניות החברה המתפצלת יופחת בהתאם ליחס ההון העצמי כאמור בסעיף 105ד(ב); לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של המניה מהמחיר המקורי המתואם שלה;

(2) בפיצול לפי סעיף 105א(2) ייקבע המחיר המקורי של מניות החברה החדשה בהתאם לעודף הנכסים שהועברו אליה, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכרו הנכסים וההתחייבויות יחדיו במועד הפיצול (להלן - המחיר המתואם); לענין זה -

"הפרש התיאום" - ההפרש בין יתרת המחיר המקורי של הנכסים המועברים לבין יתרת המחיר המקורי המתואם שלהם;

"עודף נכסים" - עודף יתרת המחיר המקורי המתואם של הנכסים על התחייבויות בהתאם לדו"חות המתואמים למועד הפיצול;

"הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של הנכסים וההתחייבויות המועברים יחדיו מיתרת המחיר המקורי המתואם שלהם בניכוי ההתחייבויות;

(3) הפרש תיאום כאמור בפסקאות (1) ו-(2) המהווה חלק מן המחיר המקורי של המניות הנמכרות, יתווסף לתמורה ממכירת המניות, לפי הענין, ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;

(4) יראו את מועד הפיצול כיום הרכישה של מניות החברה החדשה, ואולם לצורך חישוב ריווח ההון הריאלי לפי סעיף 91(ב) או לצורך חישוב השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, עד מועד השינוי, יראו כיום הרכישה של מניות החברה החדשה את יום הרכישה של מניות החברה המתפצלת;

(5) בפיצול לפי סעיף 105א(1), אם היה בעל המניות תושב חוץ בעת הפיצול, וביקש בעת המכירה של מניות החברה החדשה שיראו את שער המטבע שבו נרכשו מניות החברה המתפצלת כמדד לצורך חישוב המחיר המתואם, יהיה הפרש התיאום פטור ממס.

(6) במכירת המניה החדשה יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97, או לפי סעיף 105ד(א), רק אם המוכר היה זכאי עובר למועד הפיצול, לפטור ממס כאמור, אילו מכר את המניה בחברה המתפצלת עובר למועד הפיצול; ואולם התנאי לפי פסקה זו לא יחול על פטור ממס כאמור בסעיף 97(א)5.

#### הוראות שונות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

105ח. (א) האמור בסעיפים 103, 103ט עד 103יב ו-103יד עד 103יט יחול לגבי פיצול, בשינויים המחוייבים, לפי הענין, ולענין זה, בכל מקום שבו -

(1) כתוב "מיזוג" קרי "פיצול";

(2) כתוב "מועד המיזוג" קרי "מועד הפיצול";

(3) כתוב "חברה מעבירה" קרי "חברה מתפצלת";

(4) כתוב "חברה קולטת" קרי "חברה חדשה";

(ב) על אף האמור בסעיף 103ט, לעניין פיצול כאמור בסעיף 105א(1), לא יינתנו ההטבות הקבועות בסעיף 105ב, אם לא התקבל אישור המנהל לפני הפיצול; קבע המנהל כי הפיצול אינו ממלא אחר התנאים שבפרק זה, ניתן יהיה לערער על החלטתו כאילו היה צו לפי סעיף 152. (ג) התפצלה חברה, יחולו לגביה, אם אינה חברת החזקות, ולגבי החברות החדשות לאחר הפיצול הוראות סעיף 130א אם חל סעיף זה בחברה המתפצלת לפני הפיצול.

#### פיצול לחברה קיימת

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 8)]

105ט. (א) העברת נכסים, התחייבויות והון מחברה מתפצלת לחברה שאינה חברה חדשה שהוקמה לצורך כך, יהיו פטורים ממש כאמור בחלק זה, אם ניתן לכך אישור המנהל, על פי בקשה שהוגשה לו לפני מועד הפיצול כאמור; המנהל ייתן אישור כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי מתקיימים התנאים המפורטים בפרק שני ובפרק רביעי לחלק זה, בשינויים המחוייבים. (ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

#### הסמכה בענין שינוי מבנה באיגודי מקרקעין

[תיקונים: התשס"ב (מס' 5), (מס' 8) התשע"ז (מס' 8), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ה (מס' 4)]

105י. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות לענין סעיפים 104א(1) ו-104ח, והוא רשאי להתנות את הפטור לפיהם בתנאים, לרבות שינוי התקופות או התנאים הקבועים בסעיפים האמורים, וכן רשאי הוא לקבוע נסיבות שבהן לא יחולו הוראות הסעיפים האמורים. [תיקון התשע"ז (מס' 8)]

#### פרק חמישי: שינוי מבנה נוסף

##### שינוי מבנה נוסף

[תיקון התשע"ז (מס' 8)]

105י<sup>62</sup>. (א) על אף האמור בחלק זה, חברה שהשתתפה בשינוי מבנה (בסעיף זה – שינוי מבנה קודם), ומבקשת להשתתף, במהלך התקופה הנדרשת, בשינוי מבנה נוסף, אחד או יותר (בסעיף זה – שינוי מבנה נוסף), למעט שינוי מבנה לפי סעיף 104ח, שיש בו כדי לגרום לכך שלא יתקיים תנאי מהתנאים לפי חלק זה המזכירים בהטבות בשל שינוי המבנה הקודם, לא יראו בהשתתפותה בשינוי מבנה נוסף כאמור משום אי-קיום תנאי מהתנאים כאמור, אם אישר זאת המנהל על פי בקשה שהוגשה לו לפני שינוי המבנה הנוסף; המנהל ייתן אישור כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי מתקיימים כל אלה:

(1) תנאי הזכאות להטבות לפי חלק זה היו מתקיימים לגבי שינוי המבנה הנוסף אילו התבצע בתום התקופה הנדרשת;

(2) לשינוי המבנה הנוסף תכלית עסקית וכלכלית;

(3) הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותה אינן מהמטרות העיקריות של שינוי המבנה הנוסף, ואם הוגשה בקשה לפי סעיף זה לגבי יותר משינוי מבנה אחד – של כל אחד משינויי המבנה הנוספים או של כולם יחד.

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ג) הוראות סעיף זה לא יחולו על מיזוג שחברה מבקשת להשתתף בו לאחר שהשתתפה במיזוג קודם.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

#### חלק ה3: הכנסות מיוחדות משוק ההון<sup>63</sup>

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

105יא-105יט. (בוטלו).<sup>64</sup>

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

105יט-105יט2. (בוטלו).<sup>65</sup>

#### חלק ו': חיוב במס על ידי נציג

##### נאמנים וכו' של פסולי דין

106. מפרק או כונס נכסים שנתמנו על ידי בית משפט או לפי כל דין בר-תוקף בישראל, וכן נאמן, אפוטרופוס לגוף או לרכוש, או ועד, שבידם ההנחיה, השליטה או ההנהלה ברכוש או במפעל מטעמו של אדם פסול-דין, יהיו בני חיוב במס בדרך ובסכום שאותו אדם היה חייב בו אילו לא היה פסול-דין.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

107. (בוטלו).

##### תושב-חוץ שמורשהו בארץ

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

108. תושב חוץ, בין שהוא אזרח ישראל ובין אם לאו, יהא בר-שומה ובר-חיוב על שמו של נאמנו, אפוטרופוסו, או של ועד שלו, או על שמו של מיופה-כוח, מורשה, שוכן, כונס נכסים, סניף או מנהל, בין שהם מקבלי ההכנסה ובין אם לאו, והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נשום או מחוייב אילו היה

<sup>62</sup>. הוראות סעיף 105י לפקודה, כנוסחו כנוסחו בתיקון התשע"ז (מס' 8), יחולו, באישור המנהל, על שינוי מבנה נוסף שנעשה ביום 6.8.17 ואילך, אף אם שינוי המבנה הקודם נעשה ערב יום הפרסום; לעניין זה, "שינוי מבנה נוסף" ו"שינוי מבנה קודם" – כהגדרתם בסעיף האמור.

<sup>63</sup>. חלק ה3 וסעיפים 105יא עד 105יט2 – בטלים החל ביום 1.1.2006. ראו הוראות תחולה ומעבר בסעיף 80(ט) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

<sup>64</sup>. חלק ה3 וסעיפים 105יא עד 105יט2 – בטלים החל ביום 1.1.2006. ראו הוראות תחולה ומעבר בסעיף 80(ט) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

<sup>65</sup>. חלק ה3 וסעיפים 105יא עד 105יט2 – בטלים החל ביום 1.1.2006. ראו הוראות תחולה ומעבר בסעיף 80(ט) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

תושב ישראל ואותה הכנסה הגיעה לידו.

#### **הכנסת תושב-חוץ מיפוי-כוח וכו'**

109. תושב חוץ יהא בר-שומה ובר-חיוב בשלה הכנסה שמקורה, במישרין או בעקיפין, ביפוי-כוח, מסוכנות, מהרשאה, מכינוס נכסים, מסניף או מהנהלה, או דרך אחד מאלה, ויהא בר-שומה ובר-חיוב על שמו של אותו מיופה כוח, סוכן, מורשה, כונס נכסים, סניף או מנהל, הכל לפי הענין.

#### **רב-חובל**

110. רב-חובל של אניה, שבעלה או שוכרה הוא תושב חוץ בר-חיוב לפי הסעיפים 74-71, רואים כמורשהו של אותו תושב חוץ לענין פקודה זו, בלי להוציא כל מורשה אחר של אותו תושב חוץ.

#### **עסקים עם תושב-חוץ**

111. מקום שתושב חוץ עוסק עם תושב ופקיד השומה רואה, כי מחמת הקשר ההדוק שבין השניים והשליטה הממשית שבידי תושב חוץ על התושב, אפשר שמהלך העסקים ביניהם יהא מסודר, והוא מסודר, באופן שהעסקים הנעשים על ידי התושב, בעקבות קשריו עם תושב החוץ, אינם מביאים לו כל ריווח, או פחות מן הריווח הרגיל שיש לצפות לו מאותם עסקים - יהא תושב החוץ בר-שומה ובר-חיוב על שמו של התושב כאילו היה התושב מורשהו.

#### **הנוהג במקום שאין לברר סכום הכנסתו של תושב-חוץ**

112. (א) ראה פקיד השומה, כי לא קל לברר מהו הסכום האמיתי של השתכרוותיו או רווחיו של תושב חוץ פלוני שהוא בר-חיוב על שמו של תושב - רשאי הוא לשום ולחייב את תושב החוץ באחוז הוגן וסביר ממחזור העסקים שעשה תושב החוץ עם התושב כאמור או על ידי; עשה פקיד השומה כן, יהיו הוראות הפקודה בענין מסירת דוחות או פרטים על ידי בני-אדם הפועלים בשם זולתם חלים במקרה זה, כדי לחייב את התושב להמציא דוחות או פרטים של העסקים האמורים, כדרך שבני-אדם הפועלים מטעמם של פסולי-דין או של תושבי חוץ חייבים למסור דוחות או פרטים על הכנסה חייבת.

(ב) שיעור האחוז האמור ייקבע על ידי פקיד השומה, בכל מקרה, בהתחשב עם טיב העסק הנדון, ולאחר שייקבע יהא נתון לערעור, כאמור בסעיפים 153-158.

#### **עסקאות בין תושבי-חוץ**

113. תושב חוץ המבצע מכירות או עסקאות עם תושבי חוץ אחרים בנסיבות שהיו עושות אותו בר-חיוב לפי סעיפים 110 ו-111 על שמו של תושב - אין עובדה זו כשלעצמה עושה אותו בר-חיוב על כל השתכרות או ריווח שמקורם במכירות או בעסקאות האמורות.

#### **שומת הכנסתו של תושב-חוץ ממכירת תוצרת-חוץ**

114. מקום שתושב חוץ נתחייב במס על שמו של מיופה-כוח, סוכן, מורשה, כונס נכסים, סניף או מנהל, בשל השתכרוות או רווחים שמקורם בממכר טובין או מוצרים שיוצרו או הופקו בחוץ לארץ בידי אותו תושב חוץ - רשאי האדם שעל שמו נתחייב תושב החוץ לפנות אל פקיד השומה בבקשה לערוך את השומה בשל אותה הכנסה, או לתקן אותה, על יסוד הרווחים שלפי הנחה סבירה היה מרוויח, סוחר, או קמעונאי הקונה כאמור במישרין מן היצרן או מן המפיק - אם היו הטובין או המוצרים נמכרים על ידיהם או מטעמם בקמעונות - ולאחר שיוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, סכום הרווחים האלה, תיערך השומה או תתוקן בהתאם לכך.

#### **תושב-חוץ לא יישום על שם סוכן שאינו מורשהו**

115. שום דבר האמור בסעיפים 108-114 אינו בא לחייב במס תושב-חוץ על שמו של מתווך או סוכן עמיל כללי או סוכן אחר בשל השתכרות או ריווח שמקורם במכירה או בעסקה שנעשו על ידיהם, אם אינם מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתו של תושב-חוץ, או אם אינם מורשים בהתאם לסעיפים 110-112.

#### **פעולות שהן חובה על נאמנים וכו'**

116. מי שהוא בר-שומה ובר-חיוב בשל פסול-דין, או מי שתושב-חוץ הוא בר-חיוב על שמו, יהיה אחראי לכל דבר שעשייתו נדרשת על פי פקודה זו בשביל שומת הכנסתו של האדם שלמענו הוא פועל ובשביל תשלום המס המוטל עליו.

#### **מנהלו של חבר בני-אדם**

117. המנהל או כל פקיד ראשי אחר של חבר-בני-אדם מואגד יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת על פי פקודה זו בשביל שומת אותו חבר-בני-אדם ובשביל תשלום המס.

#### **רשימות שהנציג או סוכן חייבים בהכנתן**

118. אדם שקיבל, מכל כוח שהוא, כסף או שווה-כסף שהם הכנסה מאחד המקורות הנקובים בפקודה זו והשייכת לאדם שהוא בר-חיוב על אותה הכנסה, או שהיה בר-חיוב עליה אילו היה תושב ישראל ולא היה פסול-דין, יכין וימסור, כל אימת שפקיד השומה ידרוש זאת ממנו בהודעה ותוך הזמן הנקוב באותה הודעה, רשימה חתומה בידו המכילה הצהרה אמיתית ונכונה על כל ההכנסה האמורה ואת שמו ומענו של כל אדם שההכנסה שייכת לו; על רשימה כאמור יחולו הוראות פקודה זו בענין אי-מסירת רשימות ופרטים על פי הודעה מפקיד השומה.

#### **שיפוי לנציג**

119. אדם האחראי על פי פקודה זו לתשלום מס למען אדם אחר, רשאי לעכב מתוך כספים המגיעים לידו למען אותו אדם כל סכום שיספיק כדי לתשלום המס האמור; וניתן לו בזה שיפוי כנגד כל אדם בשל כל תשלום ששילם בעקבותיה ומכוחה של פקודה זו.

#### **גביית מס בנסיבות מיוחדות**

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשנ"ב (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 2), (מס' 3), (מס' 8)]

119א. (א) (1) היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור.

(2) היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר, שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בפסקה זו - החבר האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו מהחבר האחר;

(3) בלי לגרוע מהוראות פסקאות (1) ו-(2), היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא התפרק או הפסיק את פעילותו בלי ששילם את חוב

המס האמור, יראו את הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את חוב המס, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה.

(ב) היה ליחיד חוב מס סופי לשנת מס פלונית והוא העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית לקרובו או לחברה שהוא בעל שליטה בה, בלי שנתרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהוא חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בניסיון כאמור, כל עוד לא עברו שלוש שנים מתום שנת המס שבה היה חוב המס לסופי, או שבה הועברו הנכסים, לפי המאוחר.

(ג) לא יגבו ממי שקיבל את הנכסים או הפעילות לפי סעיף קטן (א) או (ב) יותר משווי הנכסים או הפעילות שקיבל ללא תמורה או מההפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות, ואם שילם מס בקשר להעברת נכסים כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור פחות סכום המס ששילם.

(1ג) הורשע מנהל בחבר בני אדם, שהוא בעל שליטה באותו חבר, בשל אי העברת מס שנוכה, לפי סעיפים 219 או 224א, ולא ניתן עוד לערער על הרשעתו, ניתן לגבות ממנו את המס שנוכה כאמור ולא הועבר לפקיד השומה.

(2ג) נקבעה לחבר בני אדם שומה בשל מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 220 וערעור החבר על השומה נדחה על ידי בית המשפט בפסק דין שאינו ניתן עוד לערער או שלא הוגש ערעור לבית המשפט, ניתן לגבות את חוב המס שלא שולם על ידי החבר גם ממי שהיה בעל תפקיד באותו חבר בעת ביצוע מעשה כאמור, אם יש בידי פקיד השומה ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו של בעל התפקיד, אלא אם כן הוכיח אותו בעל תפקיד שהוא נקט את כל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה.

(ד) בסעיף זה –

"חוב מס" – כמשמעותו בסעיף 195א, למעט חוב מקדמות;

"חוב מס סופי" – חוב מס שאין לגביו עוד זכות להשגה, לערר או לערער;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88;

"בעל שליטה" – מי שהוא, לבדו או יחד עם קרובו, מחזיק לפחות בעשרים וחמישה אחוזים בזכות מהזכויות המנויות בהגדרת "בעל שליטה" שבסעיף 32(9)א;

"בעל תפקיד" – מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה.

(ה) על גביית סכומים לפי סעיף זה תחול פקודת המסים (גביה).

(ו) על החלטה לגבות חוב מס לפי סעיף זה ניתן להשיג לפני המנהל תוך 21 ימים מיום שנמסרה הודעה עליה. על החלטת המנהל לפי סעיף קטן זה ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי, בתוך 30 ימים מיום שנמסרה ההחלטה.

#### שומת הכנסתו של נפטר

[תיקונים: התשכ"ה (מס' 2), התשנ"ו (מס' 3)]

120. (א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חיוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם תוך שלוש שנים לאחר תום שנת מס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה – יהיה נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב בתשלומו, וכך יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים.

(ב) מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העזבון כהכנסתם של היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העזבון.

(ג) היו היורשים או אחדים מהם או חלקיהם בהכנסות העזבון, כולם או מקצתם, בלתי ידועים, ישלם הנציג האישי החוקי של הנפטר מתוך העזבון מס בשיעור של 40% על חשבון המס המגיע מהיורשים על ההכנסה של העזבון.

(ד) הוראות סעיפים 181–174 יחולו לגבי תשלום על חשבון המס לפי סעיף קטן (ג), בשינויים המחוייבים לפי הענין.

(ה) לאחר חלוקתה של הכנסת העזבון וצירופה להכנסתו של כל יורש, יקוזז המס ששולם כאמור על-ידי הנציג האישי החוקי כנגד המס על הכנסתם של היורשים לפי חלקו של כל אחד מהם בהכנסות העזבון.

(ו) לענין סעיף זה, "הנציג האישי החוקי" – לרבות יורש, מנהל העזבון, המוציא לפועל של צוואת הנפטר וכל אדם הרשאי, על פי דין או על פי החלטה של בית משפט, לטפל בנכסי העזבון.

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשע"ב (מס' 9)]

#### חלק ו'1: הצמדת תקרות ההכנסה, נקודות זיכוי ונקודות קיצבה, הנחות סוציאליות וסכומי תרומה מוכרים

#### הגדרות

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ו (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 5), (מס' 6), התשל"ט (מס' 2), התשמ"ז, התשמ"ז (מס' 2), התש"ן (מס' 3), התשנ"ו, התשס"ב (מס' 8), התשס"ו, התשס"ז (מס' 2), התשע"ב (מס' 5), התשע"ב (מס' 9), (מס' 10), התשע"ז (מס' 2)]

120א. בחלק זה –

"הנחות סוציאליות" – הסכום הנקוב בסעיף 9(5), הסכומים הנקובים בסעיף 9(א7), הסכום הנקוב בסעיף 9(א16), (ב16) ו-18(א), הסכום הנקוב בסעיף 9(א18), הסכום הפטור על פי סעיף 9(20), תקרת הקצבה המזכה כהגדרתה בסעיף 9(א), הסכום הנקוב בסעיף 17(א5), הסכום הנקוב בסעיף 32(9), הסכום הנקוב בסעיף 44(א1) כתקרת הסכומים שבשלהם יותר זיכוי, הסכומים הנקובים בסעיף 45א, הסכומים הנקובים בסעיף 47, הסכום הנקוב בסעיף 57(ב1), הסכום הנקוב בסעיף 58(אג), הסכום הנקוב בסעיף 66(ה2) והסכומים הנקובים בסעיף 125ד;

"סכומי תרומה מוכרים" – הסכומים הנקובים בסעיף 46(א);

"תקרות הכנסה" – סכומי ההכנסה לענין קביעת שיעורי המס על פי סעיף 121 וכן הכנסה החייבת במס נוסף, כמשמעותה בסעיף 121ב.

#### הצמדה

[תיקונים: התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ז, התשע"ב (מס' 9), התשפ"ה (מס' 2)]

120ב. (א) ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו תקרות ההכנסה, סכומי נקודות זיכוי ונקודות קיצבה וכן ההנחות הסוציאליות וסכומי התרומה המוכרים (לכל אלה ייקרא בסעיף זה – הסכומים), שהיו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת.

(ב) נקבע בהסכם בין לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים לבין ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל, כי תשולם תוספת יוקר לשכירים במשק, לגבי עבודה שבוצעה בחודש פלוני ואילך, יתואמו באותו חודש סכומי נקודת הקיצבה שהיו ב-1 בינואר של שנת המס, לפי שיעור עליית המדד מתחילת שנת המס עד תום החודש האמור.

(ג) (בוטל).

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול סכומים שתואמו לפי סעיף זה.

(ה) על אף הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב) -

(1) ב-1 בינואר של שנת המס 2025 עד 2027 לא יתואמו הסכומים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב), והסכומים באותן שנות מס יהיו כפי שהיו ביום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) לאחר עיגולם לפי סעיף קטן (ד);

(2) ביום ב' בטבת התשפ"ח (1 בינואר 2028) יתואמו לפי סעיפים קטנים (א) ו-(ב) הסכומים כפי שהיו ביום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) טרם עיגולם לפי סעיף קטן (ד), ולעניין זה המדד בשנת המס הקודמת שיובא בחשבון לצורך תיאומם יהיה המדד של שנת המס 2027.

#### חלק ז': שיעורי המס

##### שיעור המס ליחיד

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ג (מס' 2), התשס"ד (מס' 3), (מס' 6), (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 3), (מס' 10), התשס"ט (מס' 3), התשע"א (מס' 2), התשע"ב (מס' 2), (מס' 10), התשע"ג (מס' 2), התשע"ד (מס' 2), התשע"ז (מס' 4)]

121.66 (א) המס על הכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס יהיה כלהלן:

(1) על כל שקל חדש מ-301,200 השקלים החדשים הראשונים - 31%;

(2) על כל שקל חדש מ-201,301 שקלים חדשים עד 560,280 שקלים חדשים - 35%;

(3) על כל שקל חדש נוסף - 47%.

(ב) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א) (1) ובכפוף לאמור בפסקה (2), לגבי הכנסה חייבת בשנת המס מיגיעה אישית ולגבי הכנסה חייבת בשנת המס של יחיד שמלאו לו 60 שנים, יחולו שיעורים אלה:

(א) על כל שקל חדש מ-84,120 השקלים החדשים הראשונים - 10%;

(ב) על כל שקל חדש מ-84,121 שקלים חדשים עד 120,720 שקלים חדשים - 14%;

(ג) על כל שקל חדש מ-120,721 שקלים חדשים עד 228,000 שקלים חדשים - 20%;

(ד) על כל שקל חדש מ-228,001 שקלים חדשים עד 301,200 שקלים חדשים - 31%.

(2) השיעורים המופחתים הקבועים בפסקה (1) לא יחולו על הכנסה שחייבים לגביה בניהול פנקסי חשבונות ולא נוהלו לגביה פנקסים קבילים.

(תיקון התשנ"ד)

121.A. (בוטל).

##### מס נוסף על הכנסות גבוהות

[תיקונים: התשע"ג (מס' 10), התשע"ז (מס' 2), התשפ"ה (מס' 2)]

121.B.67 (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 721,560 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 721,560 שקלים חדשים, בשיעור של 3%.

(1) נוסף על האמור בסעיף קטן (א), יחיד אשר הכנסתו החייבת ממקורות הוניים בשנת המס עלתה על הסכום הקבוע באותו סעיף קטן, יהיה

חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת ממקורות הוניים העולה על הסכום האמור, בשיעור של 2%.

(ב) על הכנסה חייבת במס נוסף לפי סעיפים קטנים (א) או (א1) לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

(ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

(ד) הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף זה.

(ה) בסעיף זה -

"הכנסה חייבת" - הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור - רק אם שווי מכירתה עולה על 5,385,285 שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ז' בשבט התשפ"ז (15 בינואר 2027);

"הכנסה חייבת ממקור הוני" - הכנסה חייבת, למעט כל אחת מאלה:

(1) הכנסה לפי סעיף 12(1) או (2);

(2) הכנסה מיגיעה אישית שאינה הכנסה כאמור בפסקה (1).

##### השכרת דירת מגורים

[תיקונים: התשמ"ז (מס' 4), התש"ן (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה, התשפ"ג (מס' 3)]

122.A (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), היא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121, אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 12(1).

(1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה

שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ב) (בוטל).

66. הסכומים הנקובים בסעיף 121 מתואמים לשנת 2026.

67. הסכומים הנקובים בסעיף 121 מתואמים לשנת 2026.

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).

(ד)-(ה) (בוטלו).

(ו) על אף האמור בסעיף קטן (ג), לענין חישוב ההכנסה מדמי שכירות שהופקה על ידי היחיד מהשכרת דירתו היחידה, רשאי היחיד לנכות מהכנסתו כאמור את סכום דמי השכירות המוטבים ששילם באותה שנה, עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף שקלים חדשים בשנה, לפי הנמוך, ובלבד שהתשלום ששילם, או חלקו, לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד או אדם אחר; לענין סעיף זה -

(1) "דמי שכירות מוטבים" - דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו, או תשלום שנתי ששולם בעד החזקת המשלם או בן זוגו המתגורר עימו בבית אבות כהגדרתו בסעיף 419 לחוק מיסוי מקרקעין או בבית חולים גריאטרי כהגדרתו בסעיף 29 לפקודת בריאות העם, 1940, בשנת המס, ובלבד שדמי השכירות או התשלום השנתי, לפי הענין, לא שולמו לקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88;

(2) "דירה יחידה" - כהגדרתה בסעיף 9(ג1)4 לחוק מיסוי מקרקעין;

(3) יראו כתשלום ששילם יחיד או כהכנסת היחיד גם תשלום או הכנסה, לפי הענין, של בן זוגו המתגורר עימו או של ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים המתגורר עימו, ויראו יחיד ובן זוגו כאמור, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, כבעלים אחד; לענין זה, "בן זוג" - כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין.

#### הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

122.א. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 15%, במקום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 121, אם ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 121.

(ב) יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), אינו זכאי לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי שכירות, למעט פחת, וכן אינו זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה, לרבות זיכוי כאמור בחלק י' פרק שלישי.

(ג) לענין סעיף זה, "מקרקעין" - לרבות חלק מהם.

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

123. (בוטל).

#### שיעור המס על דמי מפתח ופרמיה

[תיקונים: התשל"ל (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ן]

124. על אף האמור בסעיפים 161, 126 ו-127 לא יעלה המס על הכנסה מדמי מפתח או מפרמיות שמקורם באחוזות בית על 35%, אם שילם הנישום לפקיד השומה מס על הכנסה זו בשיעור האמור תוך 30 יום מיום קבלתה. ואם הנישום מדווח על הכנסתו על פי בסיס מצטבר - במועד שנקבע בסעיף 132 להגשת הדו"ח או תוך 30 יום מיום קבלתה, לפי המוקדם.

#### שיעור המס על מכירת זכויות שחוק הגנת הדייר חל עליהן

[תיקון התשס"ב (מס' 5)]

124.א. (א) בסעיף זה -

"היום הקובע" - יום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001);

"התקופה הקובעת" - התקופה שמהיום הקובע ועד סוף שנת המס 2003.

(ב) על אף הוראות סעיף 121, דייר המחזיק ביום הקובע בנכס שחוק הגנת הדייר חל עליו, המוכר בתקופה הקובעת את מלוא זכויותיו בנכס לבעל הזכות באותו נכס, יהיה חייב במס על רווח ההון הריאלי, בשיעורים שלא יעלו על האמור להלן:

(1) במכירה בתקופה שבין היום הקובע ועד תום שנת המס 2002 - 15%;

(2) במכירה בשנת המס 2003 - 20%. ובלבד שלאחר המכירה חדל חוק הגנת הדייר לחול על אותו נכס.

#### שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפרסים

[תיקונים: התשס"ג (מס' 2), התשע"ג (מס' 2), התשע"ז (מס' 2)]

124.ב. על אף הוראות סעיף 121, שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נישאת פרסים, לפי סעיף 2א, יהיה 35%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי סעיף 17(11).

#### שיעור המס על העברה לבן זוג לשעבר של עמית

[תיקון התשע"ד (מס' 5)]

124.ג. על אף האמור בסעיף 121, שיעור המס על הכנסה לפי סעיף 3(ה7)1, יהיה בשיעור האמור בסעיף 21(ב)1(ג) בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(17)א.

#### שיעור המס על מכירת פטנט וכנ'

[תיקונים: התשל"א, התשל"ג, התשע"ז (מס' 8)]

125. על אף האמור בסעיף 121, הכנסה שנתקבלה ממכירת פטנט מיידגם או עיצוב על-ידי הממציא, או ממכירת זכות יוצרים על-ידי היוצר, כשהמצאה או היצירה היו שלא בתחום עיסוקם הרגיל, לא יעלה שיעור המס עליה על 40%.

#### המס על הכנסה לאחר פטירה

[תיקונים: התשל"א, התשל"ג, התשל"ה]

125.א. על אף האמור בסעיף 121, הכנסתו של אדם, שחל עליה סעיף 3(ו) והכנסת עבודה של אדם, שנתקבלו לאחר פטירתו, לא יעלה שיעור המס עליהם על 40%. לענין זה, הכנסת עבודה - לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7).

## שיעור המס על דיבידנד

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 2)]

125ב.68 על אף האמור בסעיפים 121 ו-126, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד יהיה כלהלן:

- (1) דיבידנד בידי יחיד - 25%;
- (2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד בידי יחיד שהיה במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לו, בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 בחבר-בני-אדם ששילם את הדיבידנד - 30%;
- (3) דיבידנד בידי חברה משפחתית - 25%, ואולם אם היה הנישום כמשמעותו בסעיף 64א בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את הדיבידנד - 30%;
- (4) דיבידנד שאינו פטור ממש בידי מוסד ציבורי או בידי קופת גמל כהגדרתם בסעיף 219(2) - 25%;
- (5) דיבידנד בידי חבר-בני-אדם שהוא תושב חוץ - 25% ואולם אם היה חבר-בני-אדם במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו לו בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 - 30%.

## שיעור המס ופטור ממש על רווחים של יחיד מקרן נאמנות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 2)]

125ב.11(א) רווחים שחילק מנהל קרן נאמנות חייבת לבעל יחידה שהוא יחיד, וההכנסה אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, פטורים ממש.

- (ב) רווחים שחילק מנהל קרן נאמנות פטורה לבעל יחידה שהוא יחיד וההכנסה אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד חייבים במס בשיעור של 25%.
- (ג) לכל מונח בסעיף זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחלק ה.

## שיעור המס על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ז (מס' 8), התשס"ח (מס' 5), התשע"ב (מס' 2), (מס' 5)]

125ג.1(א) בסעיף זה -

- "בעל מניות מהותי" - כהגדרתו בסעיף 88;
- "מדד" - מדד המחירים לצרכן כפי שפורסם לאחרונה מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפני היום שבו מדובר, ובנכס שערכו צמוד למטבע חוץ או שהוא נקוב במטבע חוץ - שער המטבע;
- "ריבית" - לרבות דמי ניכיון.

- (ב) יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את הכנסתו זו כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת.
- (ג) (1) על אף האמור בסעיף קטן (ב), שולמה הריבית על נכס שאינו צמוד למדד, או שהוא צמוד בחלקו לשיעור עליית המדד, כולו או חלקו, או שאינו צמוד למדד עד לפדיון או עד להחזר, תחויב הכנסתו של היחיד מריבית במס בשיעור של 15%.
- (2) שר האוצר רשאי לשנות בצו את שיעור המס הקבוע בפסקה (1), בהתאם לשינוי במדד.
- (ד) על אף האמור בסעיפים קטנים (ב) ו-(ג), יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור הקבוע בסעיף 121, אם התקיים אחד מאלה:
  - (1) הריבית היא הכנסה לפי סעיף 112(1) או שהיא רשומה בספרי חשבונותיו או שהיא חייבת ברישום כאמור;
  - (2) היחיד תבע ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בשל הנכס שעליו משולמת הריבית;
  - (3) היחיד הוא בעל מניות מהותי בחבר-בני-אדם ששילם את הריבית;
  - (4) היחיד הוא עובד בחבר-בני-אדם ששילם את הריבית, או שהוא נותן לו שירותים או מוכר לו מוצרים, או שיש לו יחסים מיוחדים אחרים עמו, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה בשיעור הריבית נקבע בתום לב ובלי שהושפע מקיומם של יחסים כאמור בין היחיד לבין חבר-בני-אדם;
  - (5) הריבית שולמה מקרן השתלמות לפני שחלפו התקופות האמורות בסעיף 9(16א) או (16ב), או ששולמה מקופת גמל לתגמולים וחלו עליה הוראות סעיף 3(ד);
  - (6) מתקיים תנאי אחר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.
- (ה) הוראות סעיף זה לא יחולו על כספים המשולמים מקופת גמל לתגמולים או שאינה קופת גמל לתגמולים, וכן לא יחולו על כספים המשולמים מקופת גמל לתגמולים המחויבים במס לפי הוראות סעיף 87 ואולם הוראות סעיף זה יחולו על ריבית ורווחים אחרים שרואים אותם כהכנסה מריבית לפי הוראות סעיף 3(ה4)(3).

## ניכוי מריבית

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ד, התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 2)]

125ד.69 (א) בסעיף זה -

- "המועד הקובע" - יום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003);
- "התקרה המוטבת" - סכום של 69,840 שקלים חדשים לשנה;
- "ריבית" - ריבית המשתלמת על פיקודון בתאגיד בנקאי או על תכנית חסכון.
- (ב) יחיד שהכנסתו והכנסת בן זוגו בשנת המס לא עלתה על התקרה המוטבת, זכאי לניכוי בסך של 10,920 שקלים חדשים (בסעיף זה - הניכוי המותר) מהכנסתו החייבת מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית; ואולם, אם עלתה הכנסתו והכנסת בן זוגו בשנת המס על התקרה המוטבת, יהיה זכאי לניכוי מתואם; לענין זה, "ניכוי מתואם" - הניכוי המותר, לאחר שהופחת ממנו הסכום שבו עלתה הכנסתו החייבת בשנת המס של היחיד ושל בן זוגו, על התקרה המוטבת.

68. ראו הוראות שעה לענין רווחים שנצברו עד 31.12.16 ובשנות המס 2017 עד 2019, בסעיף 97 לתיקון התשע"ז (מס' 2).

69. הסכומים הנקובים בסעיף 125ד מתואמים לשנת 2026.

- (ג) (1) יחיד שבשנת המס הגיעו הוא או בן זוגו לגיל פרישת חובה, כמשמעותו בחוק גיל פרישה, התשס"ד-2004 (בסעיף קטן זה – גיל פרישת חובה), ובמועד הקובע מלאו לאחד מהם 55 שנים, זכאי לניכוי בסך של 15,000 שקלים חדשים מהכנסתו מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית;
- (2) יחיד שבשנת המס הגיעו הוא ובן זוגו לגיל פרישת חובה, ובמועד הקובע מלאו להם 55 שנים, זכאי, במקום הניכוי כאמור בפסקה (1), לניכוי בסך של 18,360 שקלים חדשים מהכנסתו מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית.

#### ריבית מוטבת

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ד, התשס"ה (מס' 8)]

125ה. (א) בסעיף זה –

"ריבית מזכה" – הנמוך מבין אלה:

- (1) הכנסה של יחיד ושל בן זוגו מריבית כהגדרתה בסעיף 125ד(א) (בסעיף זה – ריבית);
- (2) הכנסה מריבית בגובה ההפרש שבין הסכום הנקוב בהגדרה "קצבה מזכה" בסעיף 9א, כשהוא מוכפל ב-12, לבין הכנסתו החייבת של יחיד או של בן זוגו, לפי הגבוה מביניהם; לענין זה, "הכנסה חייבת" – לרבות הכנסה פטורה לפי סעיפים 9א ו-9ב ולמעט הכנסה מריבית, הכנסה מהשכרת דירה למגורים הפטורה ממס, רווח הון ושבת כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.
- (ב) 35% מריבית מזכה פטורים ממס בידי אלה:
- (1) יחיד שהגיע לגיל הפרישה;
- (2) יחיד אם הוא או בן זוגו הגיעו לגיל הפרישה;
- והכל, אם מלאו להם במועד הקובע 55 שנים.

#### סייג

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

125ו. ניכויים לפי סעיף 125ד ופטור ממס לפי סעיף 125ה, יינתנו לאחד מבני הזוג בלבד.

#### מס חברות

[תיקונים: התשל"ג, התשל"ד, התשל"ה (מס' 2), התשמ"ז (מס' 2), התש"ן (מס' 4), התשנ"ג, התשס"ב (מס' 8), התשס"ד (מס' 6), התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 5), התשע"ז (מס' 2)]

126א. (א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 23%.

- (ב) בחישוב הכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו, במישרין או בעקיפין, מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד.
- (ג) בחישוב הכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) תיכלל הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל הכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את הכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם; בסעיף זה –

"הדיבידנד המגולם" – סכום הכנסה מדיבידנד בתוספת מס ששולם על הכנסה שממנה חולק הדיבידנד;

"החברה הנישומה" – חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה ב-25% או יותר מאמצעי השליטה (להלן בסעיף זה – החברה האחרת);

"הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" – לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות; "אמצעי שליטה" – כהגדרתם בסעיף 88.

- (ד) בחישוב המס החל על הכנסה מדיבידנד כאמור בסעיף קטן (ג), יינתן זיכוי מהמס בגובה מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על הכנסה שממנה שולמו הרווחים או הדיבידנד כאמור בסעיף קטן (א).
- (ה) סכום הזיכוי כאמור בסעיף קטן (ד) ובחלק י פרק שלישי, לא יעלה על המס החל על הכנסה מדיבידנד כאמור בסעיף קטן (ג) ולא יחולו הוראות סעיף 205א.
- (ו) קיבל חבר בני אדם דיבידנד, וכנגד וההכנסה ממנו קוזה הפסד, ולאחר מכן חילק חבר בני האדם את הדיבידנד לבעלי מניותיו, יראו לענין סעיף קטן (ג), כאילו שולם בשל הדיבידנד מס חברות בשיעור הקובע בסעיף קטן (א).

#### הטבה במס על הכנסה מדיבידנד שמקורה מחוץ לישראל – הוראת שעה לשנת המס 2009

[תיקון התשס"ט]

126א. (א) בסעיף זה –

"בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 3(ט);

"הכנסה מדיבידנד", של חברה – הכנסתה החייבת של חברה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, ששילם לה חבר בני אדם תושב חוץ ושהתקבל בידיה בישראל בשנת המס 2009, למעט הכנסה כאמור מדיבידנד שמקורו ברווחים שלולא היו מחולקים לחברה או לחבר בני אדם אחר שבאותה שרשרת חברות כהגדרתה בסעיף 75ב(א)(14), היו רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(12), ובלבד שאם החברה היא בעלת שליטה בחבר בני האדם משלם הדיבידנד יופחתו מההכנסה כאמור סכומים אלה:

- (1) סכום הלוואה שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו בתקופה שמיום ד' בכסלו התשס"ט (1 בדצמבר 2008) עד יום כ"ד בטבת התשע"א (31 בדצמבר 2010) (בהגדרה זו – התקופה הקובעת), שטרם נפרע בתקופה הקובעת;
- (2) סכום ערבות שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו בשל הלוואה שלקח חבר בני האדם בתקופה הקובעת, ובלבד שהערבות מומשה בתקופה האמורה;
- (3) סכום ששילמה החברה בתקופה הקובעת, לרכישת ניירות ערך של חבר בני האדם משלם הדיבידנד או של קרובו;
- "קרוב" – כהגדרתו בפסקה (3) להגדרה "קרוב" שבסעיף 88;
- "שימוש בישראל" – שימוש שהוא אחד מאלה, למעט תשלום, במישרין או בעקיפין, ליחיד שהוא בעל שליטה בחברה מקבלת הדיבידנד:
- (1) תשלום לתושב ישראל בעד שירותים שנתן בישראל או בעד עבודה שביצע בישראל;
- (2) תשלום בעד רכישה או שכירות של נכסים שהשימוש בהם יהיה בישראל, וכן תשלומים לתושב ישראל בעד רכישה או שכירות של נכסים;

לעניין זה, "נכס" - למעט נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88;  
(3) תשלום לשם השבחה או החזקה של נכסים בישראל;

(4) השקעה במחקר ופיתוח בישראל;

(5) פירעון חוב לתושב ישראל, ואם פירעון החוב הוא לחבר בני אדם קרוב - בתנאי שאותו חבר בני אדם יעשה בכספי פירעון החוב שימוש בישראל;

(6) תשלום ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל, וכן רכישה בידי החברה מקבלת הדיבידנד של איגרת חוב כאמור שהונפקה על ידה;

(7) הפקדת פיקדון בישראל, בתאגיד בנקאי שהוא תושב ישראל, במשך שנה אחת לפחות (בהגדרה זו - תקופת הפיקדון), או רכישת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל והחזקתם במשך שנה אחת לפחות (בהגדרה זו - תקופת ההחזקה); לעניין זה -

(א) יראו נייר ערך כאילו הוחזק בכל תקופת ההחזקה גם אם נמכר לפני תום התקופה האמורה, אם במלוא התמורה ממכירתו נרכש נייר ערך אחר הנסחר בבורסה בישראל אשר הוחזק במשך יתרת תקופת ההחזקה;

(ב) הופקד סכום מסוים בפיקדון כאמור בפסקה זו למשך תקופה הקצרה מתקופת הפיקדון ונרכשו והוחזקו ניירות ערך כאמור בפסקה זו, באותו סכום, למשך תקופה הקצרה מתקופת ההחזקה, יראו כאילו נעשה שימוש בישראל לפי פסקה זו בסכום האמור, אם התקופה המצטברת של ההפקדה וההחזקה כאמור היא שנה אחת לפחות;

(8) תשלום דיבידנד לחברה תושבת ישראל, ובלבד שאותה חברה תעשה בו שימוש בישראל.

(ב) על אף ההוראות לפי פקודה זו, על הכנסה מדיבידנד של חברה שנעשה בה שימוש בישראל במהלך שנת המס 2009, או בתוך שנה אחת מיום קבלת הדיבידנד בפועל, לפי המאוחר, יוטל מס חברות בשיעור של 5%, על פי בקשת החברה, ובלבד שהחברה שקיבלה את הדיבידנד אינה חברה בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64.

(ג) על חלק הדיבידנד שהתקבל בידי החברה כאמור בסעיף קטן (ב) ושב לא נעשה שימוש בישראל יחולו הוראות סעיף 126.

(ד) על אף ההוראות לפי פקודה זו, ביקשה חברה כי יוטל עליה מס חברות לפי סעיף זה על הכנסתה מדיבידנד, יינתן כנגד המס האמור זיכוי בשל ניכוי מס במקור מההכנסה האמורה, ובלבד שלא יעלה על סכום המס לפי סעיף זה, ולא יינתן כנגדו זיכוי בעד מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין, כהגדרתם בסעיף 203(ג).

(ה) הוראות סעיף 205א לא יחולו על מסי החוץ, כהגדרתם בסעיף 199, ששולמו על הכנסה מדיבידנד שחויבה במס חברות לפי סעיף זה.

(ו) הוכיחה חברה אשר ביקשה כי יוטל עליה מס חברות לפי סעיף זה, כי עשתה שימוש בישראל בתקופה מהתקופות האמורות בסעיף קטן (ב), בסכום כלשהו, חזקה כי השימוש בישראל באותו סכום נעשה מתוך הכנסתה מדיבידנד, אף אם אותה הכנסה התקבלה אצל החברה לאחר שעשתה שימוש כאמור.

(ז) לעניין פסקת משנה (ב) בהגדרה "חברה נשלטת זרה" שבסעיף 75(א1), לא תובא בחשבון הכנסה שהתקבלה אצל חבר בני אדם תושב חוץ בשנת המס 2009, אשר חולקה כדיבידנד לחברה תושבת ישראל באותה שנת מס, אם חויבה הכנסה מהדיבידנד האמור במס חברות לפי סעיף זה.

[תיקון התש"ן (מס' 4)]

127-128. (בוטלו).

#### **פטור אגודות שיתופיות מסוימות ממס חברות**

[תיקון התש"ן (מס' 2)]

129. (א) אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר בה הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, ושעסקיה כאמור מרביתם הם שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של חבריה, תהא חייבת במס בשיעור של 20% על אותו חלק מהכנסתה החייבת הנובע מאחד מאלה:

(1) שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של חבריה;

(2) הספקת תשומות וציוד חקלאיים לחבריה;

(3) הכנסתה מחקלאות, ובלבד שיותר מ-90% מהכנסות חבריה מחקלאות מקורם בשיווק תוצרת חקלאית באמצעותה;

הסכום שעליו יחול שיעור מס מופחת כאמור לא יעלה על 3% ממחזור עסקיה באותה שנה, אך רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להגדיל בצו את השיעור האמור.

(ב) אגודה שיתופית שחילקה או החזירה לחבריה, במישרין או בעקיפין, רווחים שעליהם שילמה מס מופחת עקב הוראות סעיף קטן (א), תהא חייבת לשלם את סכום המס בשיעור שהופחת כאמור תוך 30 יום מיום החלוקה או ההחזרה.

(ג) בסעיף זה -

(1) "אגודה שיתופית" - אגודה שיתופית שחבריה הם אגודות שיתופיות או יחידים ב-51% מחבריה, הכנסתו של כל אחד מהם מרביתה היא מחקלאות, ובלבד שמספר החברים לא יפחת -

(א) מ-40 אם החברים הם יחידים בלבד;

(ב) מ-5 אגודות שיתופיות שהמספר הכולל של חבריהן כאמור הוא 200 לפחות, אם החברים הם אגודות שיתופיות בלבד;

(ג) מ-30 יחידים ו-1 אגודות שיתופיות, אם החברים הם יחידים ואגודות שיתופיות ביחד;

(2) "חבר" - כולל מועמד לחברות שלא תמה שנה לתקופת-מועמדותו.

[תיקון התש"ן (מס' 2)]

129א. (בוטלו).

#### **הכנסה ממקרקעין ומניירות ערך זרים בידי קופת גמל**

[תיקונים: התשנ"ב (מס' 3), התשנ"ד (מס' 3), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), (מס' 9)]

129ב. (א) על אף האמור בסעיף 126, על הכנסתה החייבת של קופת גמל מעסק של השכרת בנינים שבנתה בעצמה או באמצעות אחרים ושבנייתם החלה בשנת המס 1991 או לאחר מכן, יחול מס בשיעור של 20%.

(ב)70 (בוטל).

(ב1)71 (בוטל).

(ג) (בוטל).

(ד)72 (בוטל).

#### הכנסה של קרן נאמנות

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8)]

129ג. (א) על אף האמור בסעיף 126 -

(1) הכנסותיה ורווחיה של קרן נאמנות פטורה פטורים ממס.

(2) על הכנסתה החייבת של קרן נאמנות חייבת, יחולו שיעורי המס שהיו חלים על רווחים או על הכנסות כאמור אילו היו מתקבלים על ידי יחיד שהכנסה אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידיו, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת. לא נקבע להכנסה שיעור מס מיוחד, תחויב ההכנסה במס בשיעור המרבי הקבוע בסעיף 121.

(3) (בוטל).

(4) בחישוב הכנסותיה ורווחיה של קרן נאמנות, לא יותרו בניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה;

(5) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין הכנסות של קרן נאמנות חייבת:

(א) (בוטלה);

(ב) מקדמות חודשיות בשל הכנסתה במקום המקדמות הקבועות לפי פקודה זו; על מקדמה שנקבעה כאמור יחולו הוראות סעיפים 177, 180 ו-190, לפי הענין;

(ג) הוראות מיוחדות לענין פטור ממס או שיעור מס מיוחד, להכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת המיועדת לבעלי יחידות שהם תושבי חוץ, בהתאם לשיעור המס שהיה חל על ההכנסות אילו התקבלו בידי תושבי חוץ;

(ד) השיטה לחישוב ההצמדה או הסכום האינפלציוני בהתאם להשקעותיה או לנכסיה של קרן הנאמנות.

(ב) בסעיף זה, "קרן נאמנות", "קרן נאמנות פטורה" ו"קרן נאמנות חייבת" - כהגדרתן בסעיף 88.

#### הוראה מיוחדת לענין קיזוז הפסדים בקרן נאמנות חייבת

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

129ד. הפסד הון מניירות ערך זרים שהיה לקרן נאמנות חייבת עד ליום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) (בסעיף זה - ההפסד הצבור), יועבר לשנים הבאות, בזו אחר זו, לצורך קיזוז מרווח הון ממכירת ניירות ערך זרים, ובלבד שבכל אחת משנות המס 2003 ו-2004 לא יותר בקיזוז הפסד הגבוה מ-40% מההפסד הצבור; ואולם, אם קיזוז בשנת המס 2003 הפסד צבור הנמוך מ-40% מההפסד הצבור, יותר בקיזוז בשנת המס 2004 גם הפרש ההפסד הצבור; לענין סעיף זה, "הפרש ההפסד הצבור" - סכום השווה ל-40% מההפסד הצבור, בניכוי סכום ההפסד הצבור שקיזוז בשנת המס 2003.

#### סמכות שר האוצר לענין מיסוי תכניות חסכון

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

129ה. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע את שיעור המס שישלמו תאגיד בנקאי או חברת ביטוח, על הכנסות מסוימות מכספים שהופקדו בתכנית חיסכון, המיוחסות על פי תנאי תכנית החיסכון לחוסך, ובלבד ששיעור המס שיקבע לא יעלה על הפרש שבין שיעור המס שהיה חל על אותה הכנסה אילו התקבלה בידי יחיד שהכנסה אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידיו, לבין 15%; וכן רשאי הוא לקבוע הגבלת ניכוי הוצאה, הפרשה או קיזוז הפסד כנגד אותן הכנסות, והכל בתנאים שקבע.

(ב) מס כאמור בסעיף זה, ינוכה מהכנסות המיוחסות על פי תכנית החיסכון לחוסך, והתאגיד הבנקאי או חברת הביטוח, לפי הענין, לא יהיו זכאים לניכוי, לזיכוי או לקיזוז בשל מס זה.

(ג) על אף האמור בכל דין, חוסך בתכנית חיסכון כאמור בסעיף זה, אינו זכאי להחזר מס או לזיכוי בשל מס ששילמו התאגיד הבנקאי או חברת הביטוח, לפי הענין.

#### חלק ח': דו"חות, הודעות וידיעות

##### פרק ראשון: הכנת דו"ח והגשתו

#### סמכות לחייב בניהול פנקסים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשס"ב (מס' 3), התשנ"ט (מס' 2), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9)]

130א. (1) לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי-חשבוניות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול-הפנקסים לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות; ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות, או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן.

(2) המנהל רשאי, לפי בקשת נישום, לאשר לו שינוי מההוראות החלות עליו, בתנאים ולתקופה שיקבע; דחה המנהל את בקשת הנישום, רשאי הוא לערור, תוך שלושה חדשים לפני ועדה שהוקמה לפי סעיף 146 (להלן - ועדה לקבילות פנקסים).

<sup>70</sup> ס"ק זה בטל החל ביום 1.1.2006. הוראות מעבר לגבי פורסמו בסעיף 80(טו) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

<sup>71</sup> ס"ק זה בטל החל ביום 1.1.2006. הוראות מעבר לגבי פורסמו בסעיף 80(טו) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

<sup>72</sup> ס"ק זה בטל החל ביום 1.1.2006. הוראות מעבר לגבי פורסמו בסעיף 80(טו) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

3) המנהל רשאי, לפי בקשת נישום שהוא בעל עסק זעיר כמשמעותו בסעיף 145א, ולאחר קבלת חוות דעתה של ועדה שמינה לענין זה, לפוטרו מחובת ניהול פנקסים אם נתקיימו לגבי הנישום דרישות שקבע המנהל בכללים שפורסמו ברשומות, בדבר מצב גופני או נפשי או אנאלפבתיות, שבגללם אין הנישום יכול למלא את חובת ניהול הפנקסים; הודעה על הרכבה של ועדה שמונתה לענין פסקה זו תפורסם ברשומות.

4) לצורך ביצוע פקודה זו רשאי המנהל להורות על ניהול פנקסים לגבי הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), ארגון מקצועי כהגדרתו בסעיף 9(2א), או מוסד ללא כוונת ריווח כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - מוסד), וכן רשאי הוא לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב המוסד לדרוש ממי שאיתו הוא מקיים קשר כלשהו למסור למוסד את פרטיו האישיים ולהזדהות; המנהל רשאי להורות כאמור דרך כלל או לסוג מסויים של מוסדות, ותחילתן של ההוראות תהיה שלושה חדשים מיום פרסומן או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל; ביטולן של הוראות כאמור או קביעת הוראות מקילות יכול שתחילתן תהיה פחות משלושה חדשים מיום פרסומן.

5) לצורך ביצוע פקודה זו רשאי המנהל להורות לחברה מנהלת, כהגדרתה בחוק הפיקוח על קופות גמל, לנהל פנקסים לגבי הכספים המופקדים בקופת גמל שבניהולה.

ב) ניתנו הוראות לפי סעיף 9(א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי-חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת הכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים.

ג) סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף 9(ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום או למוסד הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו.

1ג) החלטות פקיד השומה לפי סעיפים קטנים (ב) ו-1(ג) לענין מוסד טעונות אישור המנהל.

ד) 1) על החלטת פקיד השומה על פי סעיף 9(ג) ניתן לערור לפני הוועדה לקבילות פנקסים תוך 30 יום מיום קבלת ההודעה.

2) התקופה מיום הגשת הערר לפי פסקה 1(1) עד קבלת החלטת הוועדה לא תובא בחשבון התקופות האמורות בסעיפים 145 ו-152(ג).

ה) הוגש ערר כאמור בסעיף 9(ד) ונדחה, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין ערעור על השומה.

ו) לא יוצא צו לפי סעיף 152(ב) המבוסס על אי קבלת פנקסים או פסילתם כאמור בסעיפים קטנים (ב) או (ג), לפני שנשלחה הודעה על כך לנישום לפי סעיף 9(ג) ולפני שחלף המועד להגשת הערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר - לפני שניתנה בו החלטת הוועדה לקבילות פנקסים.

ז) הגשת ערר לפי סעיף זה איננה באה במקום השגה על פי סעיף 150.

ח) לא הוגש ערר כאמור בסעיף 9(ד), ניתן לערער על החלטת פקיד השומה לפי סעיף 9(ג) לפני בית המשפט המחוזי יחד עם הערעור על פי סעיף 153.

ט) האמור בסעיפים קטנים (ג) עד (ו) יחול גם על החלטת המנהל לפי סעיף 147.

י) שום דבר האמור בהוראות שניתנו לפי סעיף 9(א) לא יתפרש כמחייב אדם לגלות ידיעה סודית שנמסרה לו עקב משלח-ידו.

יא) 1) ניתנו הוראות לפי סעיף 9(א), ונעשה אחד מאלה יראו את הפנקסים כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת למעשה כאמור:

א) שימוש בחשבונית שהוצאה ללא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" - כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף;

ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 לא נכללה הכנסה בסכום מהותי;

ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית, או הוצאה ללא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי;

2) אדם החולק על החלטת שניתנה לפי פסקה 1(1), רשאי לבקש מפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה, לחזור ולעיין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את החלטתו, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו או יחד עם הערעור על השומות שנערכו לאותה שנת מס; לענין פסקה זו, "פקיד שומה" - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי.

#### ניהול פנקסים במטבע חוץ וקביעת ההכנסה בהתאם לכך

[תיקונים: התש"ם (מס' 7), התשמ"א (מס' 6), התשמ"ב (מס' 4), התשמ"ו (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשע"ז (מס' 7)]

130א. (א) יהלומן יהיה רשאי לנהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהוא חייב בניהולם על פי סעיף 130, לגבי עסקו ביהלומים, לפי כללים שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת שיכללו את התנאים שבהם יהיה רשאי מי שבחר לנהל פנקסים כאמור לחזור בו מבחירתו; לענין זה -

"יהלומן" - מי שעסקו או חלק מעסקו עיבוד יהלומים, מסחר ביהלומים או תיווך בהם, וכן בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 9(9) בחברה שעסקה כאמור;

"עסק ביהלומים" - עיבוד יהלומים, מסחר ביהלומים או תיווך בהם, ולגבי יהלומן שהוא בעל שליטה בחברה שהיא יהלומן - כל פעולה המשפיעה על הרכוש, ההתחייבויות או ההון שהשקיע או קיבל בחברה האמורה או מחברה שהיא יהלומן, שבשליטתו.

ב) נישום שיש לו מפעל קבע בחוץ לארץ שלא באזור כהגדרתו בסעיף 3א, ינהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהוא חייב בניהולם על פי סעיף 130 לגבי הכנסותיו ממפעלו האמור, לפי כללים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

ג) בנוסף לאמור בסעיפים קטנים (א) ו-1(ב) רשאים המפורטים להלן לנהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהם חייבים בניהולם לפי סעיף 130, לפי כללים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שיכללו את התנאים שבהם יהיה רשאי מי שבחר לנהל פנקסים כאמור לחזור בו מבחירתו:

1) שותפות שכל שותפיה הם תושבי חוץ וכל השקעותיהם וכל ההלוואות שנתנו לשותפות הם במטבע חוץ, והמנהל אישר אותה לענין סעיף זה;

2) חברה בהשקעת חוץ כהגדרתה בסעיף 53 חס לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959;

- (3) חברה ש-90% לפחות מהכנסותיה הם מהפעלת כלי שיט או כלי טיס בהובלה בינלאומית;
- (4) חברה ממשלתית, כהגדרתה בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975, או חברה שכל זכויותיה מוחזקות על ידי חברה ממשלתית כאמור, שמטבע הפעילות שלה, כמשמעותו בכללי חשבונאות מקובלים, הוא דולר או אירו, והמנהל, בהתייעצות עם מנהל רשות החברות הממשלתיות כמשמעותו בחוק האמור, בדק את עמידתה בכללים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת כאמור.
- (ד) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע לגבי יהלומן שבחר לנהל פנקסים כאמור בסעיף קטן (א), ולגבי נישום שיש לו מפעל קבע בחוץ לארץ כאמור בסעיף קטן (ב), ולגבי חברה או שותפות שבחרו לנהל פנקסים כאמור בסעיף קטן (ג), כללים לקביעת הכנסתו החייבת וחישובה, ובמיוחד לענין ההוצאות, ההכנסות והפחת, וכללים בדבר חיוב במס ותשלום מס והפרשי הצמדה וריבית עליו, הכל בהתחשב בניהול הפנקסים במטבע חוץ כאמור; כללים לפי סעיף קטן זה יחולו על האמור בכל דין.

#### מי חייב בדו"ח

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ט (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 4), (מס' 8), (מס' 10), התשע"ג (מס' 2), התשע"ד (מס' 3), (מס' 4), (מס' 8), (מס' 12), התשע"ז (מס' 8), התשפ"ד (מס' 4)]

131.1 (א) אלה חייבים להגיש דו"ח:

- (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 דו"ח נפרד על הכנסותיו, או אם צירף בן הזוג הרשום לדו"ח 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 היתה לו באותה שנה הכנסה חייבת בסכום שאינו פחות מ-12,000 ש"ח או מסכום אחר שקבע שר האוצר לענין זה;
  - (4) יחיד תושב חוץ שהיתה לו הכנסה חייבת בשנת המס;
  - (5) חבר-בני-אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס;
- (א5) אדם שבשנת המס מכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד, כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שאינו פטורות מהמס לפי חוק זה, ולא שילם מס שבח בשיעור המרבי החל לפי חוק מיסוי מקרקעין על השבח הריאלי הנובע מהמכירה או מהפעולה, לפי הענין;
- (ב5) לענין נאמנויות, 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 75(א) או 75(ב) ושלא נבחר יוצר מייצג או נהנה מייצג לפי הוראות סעיף 175, לפי הענין;
- (2) נאמן שהיו לו בישראל הכנסה או נכס, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו;
- (3) יוצר או נהנה, לפי הענין, שבחר להיות בר השומה ובר החיוב לפי הוראות סעיף 75(ז) או (ח), או סעיף 75(ב) או (ו);
- (4) יוצר מייצג או נהנה מייצג, לפי הענין, 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 75(ד)1(3) חל עליה;
- (7) נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנים, בדבר היותו נהנה, אלא אם כן הוא לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששווי נכסי הנאמנות בסוף שנת המס אינו פחות מ-500,000 שקלים חדשים; לענין זה, "נכסי הנאמנות" – לרבות מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל; אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת דיווח אחרת החלה על נהנה כאמור לפי סעיף קטן (א);

כלל מונח בפסקה זו תהיה המשמעות הנודעת לו בסעיף 75 או בסעיף 175, לפי הענין;

(ג5) בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 75, בחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 5, או בחברה נשלטת זרה, כהגדרתה בסעיף 75;

(ד5) אדם שעשה פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כפעולה החייבת בדיווח;

(ה5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)2(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)3(3) לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם יש כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)4, אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; 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" או "תושב", שבסעיף 1;
- (ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;

(ו5) יחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן – סכום לדיווח); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה;

(6) כל אדם שפקיד השומה דרש זאת ממנו ואפילו אינו חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף קטן זה.

(1א) הוגש דו"ח הכולל את ההכנסות של שני בני זוג, יחתום כל אחד מבני הזוג על הדו"ח לאישור נכונות המוצהר על חלקו.

(ב) הדו"ח יפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, ויצורפו אליו –

- (1) מאזן וחשבון ריווח והפסד – אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה;
- (2) פירוט החישוב שעליו בוססה ההכנסה המוצהרת – אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות שאיננה כאמור בפסקה (1);
- (3) פירוט אומדן המחזור, ההוצאות או אחוז הריווח או מסמכים או נתונים אחרים שעליהם בוססה ההכנסה המוצהרת – אם הדו"ח איננו מבוסס על פנקסי חשבונות.

(1ב) הדוח יפרט כל פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כפעולה החייבת בדיווח.

(1א1) הדוח יפרט דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד ועמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131ה;

(2) (1) <sup>73</sup> יחיד החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א)1 עד (4), (א)5, (ג)5, (ד)5 ר"ו(6), ויש לו הכנסה לפי סעיף 112(2), או (8) או חבר בני אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א)5, יגיש את הדוח לפי הוראות סעיף זה באופן מקוון, כפי שיורה המנהל, בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל שלפיה הפרטים והידיעות שמסר בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט חתום בידי של הדוח האמור (להלן – דוח עצמאי מקוון);

(2) יחיד או חבר בני אדם כאמור בפסקת משנה (1) שלא הגיש דוח עצמאי מקוון, יראוהו, לענין הוראות לפי פקודה זו, כמי שלא הגיש דוח;

(3) הוראות לפי פקודה זו, לענין דוח לפי סעיף 131, יחולו על דוח עצמאי מקוון, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת;

(4) על אף האמור בפסקה (1) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע סוגי חבר בני אדם שיהיו פטורים מחובת הגשת דוח עצמאי מקוון, בהתאם לקריטריונים של אופי פעילותם או היקפת, וכן סוגי יחידים שיהיו פטורים כאמור בהתאם לקריטריונים של מצב כלכלי, גובה הכנסות ומצב בריאותי, וכן מנימוקים מיוחדים אחרים, שייקבעו בתקנות.

(ג) דין וחשבון על פי סעיף קטן (א)5 למעט דו"ח של שותפות יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, ומתואם בידי לצרכי המס, אלא שבחבר-בני-אדם שהוא אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח, רשאי לאשר את הדו"ח ולהתאימו לצרכי המס גם פקיד ברית פיקוח שנרשם כדין אצל רשם האגודות השיתופיות.

(1) (1) בדוח כאמור בסעיף קטן (א)5(ב)1, (3), (4) או (6) יפרט הנאמן, היוצר, היוצר המייצג, הנהנה או הנהנה המייצג, לפי העניין, כל אחד מאלה:

(א) פרטי כל היוצרים וכל הנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתושבות של כל אחד מהם ואם מי מאלה אינו יחיד – גם פרטי יחיד שהוא בעל שליטה בו;

(ב) פרטי הנכסים שהוקנו לנאמן או שהכנסה מהם הוקנתה לנאמן, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור, ומועד הקניית הנכס או ההכנסה כאמור;

(ג) פרטי הנכסים שחולקו ופרטי ההכנסה שחולקה, וכן מועד החלוקה.

(2) בדוח כאמור בסעיף קטן (א)5(ב)2 יפרט הנאמן כל אחד מאלה:

(א) פרטי כל היוצרים וכל הנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתושבות של כל אחד מהם ואם מי מאלה אינו יחיד – גם פרטי יחיד שהוא בעל שליטה בו;

(ב) פרטי הנכסים בישראל שהוקנו לנאמן או שהכנסה מהם הוקנתה לנאמן, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור, ומועד הקניית הנכס או ההכנסה כאמור;

(ג) פרטי הנכסים בישראל שחולקו ופרטי ההכנסות שחולקו מנכסים בישראל, וכן מועד החלוקה.

(3) בסעיף קטן זה –

"בעל שליטה" – כהגדרתו בפסקה (1) או (2) להגדרה "בעל שליטה" בסעיף 135ב;

"פרטי הנכסים" – לרבות המחיר המקורי, יתרת המחיר המקורי ויום הרכישה, כהגדרתם בסעיף 88, שווי הרכישה ויום הרכישה כמשמעותם בפרק השלישי לחוק מיסוי מקרקעין ויתרת שווי הרכישה כהגדרתה בסעיף 47 לחוק האמור, לפי העניין.

(2) לדוח לפי סעיף קטן (א)5, של בעל שליטה בחברת משלח יד זרה, יצורף דוח כספי מבוקר של חברת משלח היד הזרה, בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל, ואם היא חברה המגישה דוח או נישומה במדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196, דוח הערוך לצרכי מס בהתאם לדיני המס באותה מדינה.

(3) בדוח כאמור בסעיף קטן (א)5 יפורטו פרטי כל מי שהיו בעלי השליטה בחבר בני האדם במהלך שנת המס והתושבות של כל אחד מהם; לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 135ב.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לחיוב שותפות בהגשת דו"ח מאושר בידי רואה חשבון ומתואם בידיו לצרכי המס.

(ה) שר האוצר רשאי לקבוע בצו את נוסח האישור וההתאמה כאמור בסעיף קטן (ג).

(ו) אדם שלא צירף לדו"ח את המסמכים כמפורט בסעיף קטן (ב), או שהדו"ח שהגיש לא היה מאושר ומתואם כאמור בסעיף קטן (ג), יראוהו לענין סעיפים 145(ב) ו-158א(ג) כאילו לא הגיש דו"ח, זולת אם הגיש מסמכים כאמור במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה.

(ז) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות החייבות בדיווח, את אופן הדיווח והיקפו; בסעיף קטן זה, "פעולה" – לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין.

(ח) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לגבי חייב בהגשת דוח לענין פרטי בעל השליטה כאמור בסעיפים קטנים (1) ו-33, הוראות לענין זיהוי בעל שליטה והוראות לענין רישום, תיעוד, שמירת מסמכים וניהול רישומים לגבי פרטי הזיהוי כאמור.

#### דו"חות נוספים

[תיקונים: התשכ"ג, התשמ"ז, התשס"ב (מס' 8)]

131א. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות דו"חות נוספים שעל חבר-בני-אדם החייב בדו"ח לפי סעיף 131א(5), או שעל תושב ישראל החייב בדוח לפי סעיף 131א(5), לצרף לדו"ח על פי אותו סעיף.

#### דו"ח מרואה חשבון ופקיד ברית פיקוח

(תיקון התשכ"ג)

131ב. פקיד השומה רשאי, אם ראה טעם סביר לכך, לדרוש בכתב מרואה-חשבון, או מפקיד ברית-פיקוח, שאישר מאזן או תיאם ואישר חשבון-התאמה לחבר-בני-אדם לפי סעיף 131, שימסור לו דו"ח על היקף הביקורת שערך וממצאיה, לגבי אותם פרטים שצוינו בדרישה כאמור של פקיד השומה.

בסעיף זה –

<sup>73</sup> עפ"י תיקון התשע"ו (מס' 3) הסיפא לס"ק 131(2)1(1) החל במילים "כפי שיורה המנהל", תוחלף במילים "בהתאם להוראות המנהל שנקבעו לפי סעיף 131ג(ד) (להלן – דוח עצמאי מקוון), והוראות סעיף 131ג יחולו", וזאת החל ביום שקבע שר האוצר, בצו, לאחר שנקבעו כללים לפי סעיף 131ג(ד) לפקודה.

(1) "אשר מאזן" -

(א) לגבי חברה, שאינה אגודה שיתופית המסונפת לברית-פיקוח - עריכת דו"ח כמצויין בסעיף 109 לפקודת החברות;

(ב) לגבי אגודה שיתופית המסונפת לברית-פיקוח - עריכת ביקורת לפי סעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות;

(2) "פקיד-שומה" - למעט עוזר פקיד-שומה וגובה ראשי;

(3) "פקיד ברית-פיקוח" - כאמור בסעיף 131.

#### הגשה באופן מקוון

[תיקון התשע"ו (מס' 3)]

131ג. (א) בסעיף זה -

"הגשה באופן מקוון" - הגשת דוח, מסמך או טופס, באמצעות מסר אלקטרוני;

"חוק חתימה אלקטרונית" - חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001;

"מסר אלקטרוני" - כהגדרתו בחוק חתימה אלקטרונית.

(ב) נוסף על האמור בסעיפים 91(ד)(א), 131(ב), 135(1)(א), 166(ב) ו-240(ג), שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי דוחות, מסמכים או טפסים נוספים שיש להגיש לפקיד השומה או למנהל לפי פקודה זו, כולם או חלקם, יוגשו באופן מקוון, כאמצעי דיווח יחיד, ורשאי הוא לקבוע כאמור גם לגבי מי שלא חלה עליו חובת הגשה באופן מקוון אך בחר בכך.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי חייבים בדיווח שיהיו פטורים מחובת הגשה באופן מקוון.

(ד) המנהל רשאי לקבוע כללים לגבי הגשה באופן מקוון, בעניינים אלה:

(1) הליכי הזיהוי לצורך ההגשה;

(2) אופן ההגשה;

(3) הארכת מועד ההגשה;

(4) הטפסים והמסרים האלקטרוניים שיש להשתמש בהם לצורך ההגשה.

(ה) על אף האמור בסעיף 2(א) לחוק חתימה אלקטרונית, יראו דוח, מסמך או טופס שהוגשו באופן מקוון בהתאם לכללים שקבע המנהל לפי סעיף זה, כאילו נחתמו.

(ו) דוח, מסמך או טופס שהיתה חובה להגישם באופן מקוון ולא הוגשו בדרך זו, יראו אותם כאילו לא הוגשו.

#### דיווח בגין חוות דעת

[תיקון התשע"ו (מס' 4)]

131ד. (א) בסעיף זה -

"חוות דעת" - חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שייווצר למקבל חוות הדעת;

(2) היא תכנון מדף;

"יתרון מס" - לרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס;

"שכר טרחה" - סכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שייווצר למקבל חוות הדעת;

"תכנון מדף" - אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף קטן (ז), שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה -

"קרוב" - כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) בסעיף 88;

"אמצעי שליטה" ו"שליטה" - כהגדרתם בסעיף 85א;

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

(ב) מי שקיבל חוות דעת ידווח על כך בדוח שהוא חייב בו לפי סעיפים 131 ו-166, המוגש לשנת המס שלגביה מובא בחשבון יתרון המס, בטופס שיקבע המנהל, ובלבד שלא תיגדש מסירתה של חוות הדעת לרשות המסים; בדיווח כאמור יפורטו כל אלה בלבד:

(1) עצם קבלת חוות הדעת;

(2) הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת;

(3) סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת; בסעיף זה, "סוגיית המיסוי" - ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל.

(ג) אדם שלא דיווח כאמור בסעיף קטן (ב), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ב), לא יהיה אדם חב בדיווח -

(1) בשל תכנון מדף כאמור בפסקה (1) בלבד להגדרה "תכנון מדף" שלא ניתנה לגבי הודעה לפי סעיף קטן (ו);

(2) בשל 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.

(ה) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (ד)2, קיבל אדם חוות דעת לאחר הגשת הדוח לפי סעיף 131 או 166, ידווח עליה בטופס כאמור בסעיף

קטן (ב), בתוך 60 ימים מיום שקיבל אותה.

(ו) מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף לפי פסקה (1) להגדרה "תכנון מדף" יודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת.

(ז) (1) הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29(2).

(2) הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:

(א) הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים;

(ב) הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בקשר לאותה הכנסה.

#### נקיטת עמדה חייבת בדיווח

[תיקון התשע"ו (מס' 4)]

131ה. (א) בסעיף זה -

"יתרון מס" - כהגדרתו בסעיף 131ד;

"עמדה חייבת בדיווח" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 10 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

(ב) (1) עמדת רשות המסים כאמור בפסקה (1) להגדרה "עמדה חייבת בדיווח" תפורסם במקום נפרד באתר האינטרנט של רשות המסים, לאחר שניתנה ללשכת עורכי הדין, ללשכת רואי חשבון בישראל וללשכה כהגדרתה בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005, הזדמנות סבירה לטעון את טענותיהם לגביה טרם פרסומה.

(2) עמדת רשות המסים תנוסח בלשון ברורה ומובנת.

(3) (א) מספר העמודות שתפרסם רשות המסים לא יעלה על 50 בשנה; ביקשה רשות המסים לפרסם עמדות נוספות באותה שנה, יגיש שר האוצר לאישור ועדת הכספים של הכנסת את מספר העמודות הנוסף המבוקש כאמור.

(ב) על אף האמור בפסקת משנה (א), בשנים 2016 ו-2017 רשות המסים תהיה רשאית לפרסם 100 עמדות בכל שנה.

(ג) אדם החייב בהגשת דוח לפי סעיפים 131 ו-166, יפרט בדוח אם נקט עמדה חייבת בדיווח, כפי שיקבע המנהל בטופס.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ג), אדם רשאי להגיש את הטופס כאמור באותו סעיף קטן, בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח, ואם עשה כן, יראו את הטופס כאילו הוגש במועד הגשת הדוח.

(ה) אדם שלא דיווח במועד ובאופן כאמור בסעיף קטן (ג) או (ד), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 או 166, לפי העניין.

(ו) (1) הוראות סעיף זה לא יחולו על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29(2).

(2) הוראות סעיף זה יחולו רק על יחיד או חבר בני אדם, שהוראות פסקאות משנה (א) או (ב) להלן חלות עליו:

(א) הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על 3 מיליון שקלים חדשים;

(ב) הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89, בשנת המס, עולה על מיליון וחצי שקלים חדשים.

#### המועד להגשה

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התש"ם (מס' 4), התשמ"ו, התשס"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3)]

132. (א) דו"ח לפי סעיף 131 יימסר לפקיד השומה לא יאוחר מיום 30 באפריל של כל שנה.

(ב) על אף האמור בסעיף-קטן (א) -

(1) אדם שהדו"ח שלו מבוסס על מערכת-חשבוניות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ימסור את הדו"ח לפי אותו סעיף-קטן, לא יאוחר מיום 31 במאי בכל שנה;

(א1) יחיד או חבר בני אדם החייב בהגשת דוח עצמאי מקוון - יגיש אותו עד יום 31 במאי שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) אדם שנקבעה לו תקופת שומה מיוחדת, חייב למסור את הדו"ח כאמור לא יאוחר מתום חמישה חדשים מהיום שבו נסתיימה אותה תקופת שומה מיוחדת.

#### דחיית המועד

(תיקון התשל"ה)

133. פקיד השומה רשאי, אם הוכח, להנחת דעתו, שקיימת סיבה מספקת לכך, לדחות את הגשת הדו"ח לפי סעיף 132(א) או (ב), הכל לפי העניין, למועד שיקבע, ובלבד שמי שקיבל דחיה כאמור יגיש במועד האמור בסעיף 132(א) או (ב) הכל לפי העניין, דו"ח משוער על ההכנסה האמורה שיערך לפי מיטב אומדנו.

#### הודעה על התחלת התעסקות או שינויה

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התש"ם (מס' 3), התשס"ג (מס' 2)]

134. אדם שבשנת מס פלוגית פתח עסק או החל לעסוק במשלח-יד או החל לנהל את עסקו או משלח-ידו במקום נוסף או במקום אחר או ששינה את סוג עסקו או משלח-ידו, יודיע על כך בכתב לפקיד השומה שבתחום סמכותו נמצא העסק או מתנהל משלח-היד, לא יאוחר מיום ההתחלה או השינוי כאמור.

#### סמכות לפטור מהגשת דו"ח

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשמ"ז (מס' 3), התשנ"ב (מס' 3), התשס"ח (מס' 8), התשפ"ג (מס' 3)]

134א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור, בתנאים או ללא תנאים, מחובת הגשת דו"ח את המפורטים להלן:

(1) מי שעיקר הכנסתו היא הכנסת עבודה, קיצבה או הכנסה ששילם עליה מס לפי סעיף 122;

(2) מי שהכנסותיו אינן מעבודה, מעסק או משלח-יד והן לא עלו על סכום שהוא פי שלושה מסכום נקודות הזיכוי שעל פי סעיפים 34

ו-36;

(3) תושב חוץ;

- (4) מי שקיבל הכנסה שנוכה ממנה מס במקור כדין או שחל לגביה פטור ממס, וללא הכנסה זו היה פטור מחובת הגשת דין וחשבון;  
 (5) נאמן, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם לאו, שהיו לו בישראל רק הכנסה הפטורה ממס או שנוכה ממנה מלוא המס כדין, או נכס שהכנסות ממנו פטורות ממס;  
 (6) בעל עסק זעיר כהגדרתו בסעיף 87ב.

#### פטור מדיווח

[תיקונים: התשל"ח (מס' 11), התשפ"ד (מס' 4)]  
 134ב. (בוטל)<sup>74</sup>.

#### פרק שני: סמכות להשיג ידיעות

##### סמכות לדרוש דו"חות, ידיעות פנקסים וכו'

[תיקונים: התשל"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ם (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשס"ח (מס' 11), התשע"ו (מס' 3), התשפ"ד (מס' 4)]  
 135. כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –

(1) (א) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם, או של בן זוגו ושל ילדיהם שהם זכאים בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות קצבה או על נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר; ואולם רשאי אותו אדם לא לכלול בדו"ח את הונו ונכסיו של בן זוגו, אם צירף הצהרה חתומה בידי אותו בן זוג כי גיש דו"ח נפרד על הונו ונכסיו; הוגשה הצהרה כאמור, יוגש הדו"ח במועד שבו חייב בן הזוג להגיש את הדו"ח כאמור; כל דו"ח לפי פסקה זו יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה ובלבד שלגבי דו"ח על הון לא ייקבע מועד שהוא לפני תום 120 יום מהמועד שהצהרת ההון צריכה להתייחס אליו או מיום הדרישה, לפי המאוחר וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו – בעצמו או על ידי נציגו – וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו, ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבונות ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך, אך פקיד השומה – למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי – רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם;

(א1)<sup>75</sup> דוח כאמור בפסקת משנה (א) יוגש במועד שנקבע באותה פסקת משנה, באופן מקוון, בהתאם להוראות שקבע המנהל לפי סעיף 131ג(ד), והוראות סעיף 131ג יחולו.

(ב) (נמחקה)<sup>76</sup>.

(2) רשאי פקיד השומה, או פקיד אחר שהורשה לכך על ידי בכתב, להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד ולבדוק מלאי עסקי, קופה, מכונות, פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח יד, ולדרוש הסברות בקשר לכך, וכן רשאי הוא לדרוש מבעל-העסק או משלח-היד או מפקיד אחראי שלהם לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבונות ומסמכים כאמור ולהיכנס למקום הימצאם ולבדוקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות;

(3) רשאי פקיד השומה, או מי שהורשה לכך על ידי בכתב, שעה שהוא עורך בדיקה כאמור בפסקאות (1) או (2), לתפוס ספרים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד, אם הוא משוכנע שהדבר דרוש כדי להבטיח ביצועה של פקודה זו או למנוע התחמקות ממילוי הוראותיה; ובלבד שדבר שנתפס –

(א) לא יוצא אל מחוץ למקום התפיסה אלא על פי הוראה של פקיד השומה, ולענין זה, "פקיד שומה" למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי;

(ב) יוחזר תוך שלושה חדשים מתאריך התפיסה, אם לא הוגשה לפני כן תביעה פלילית בשל עבירה על פקודה זו.

(4) רשאי פקיד השומה להזמין כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום והיכול, לפי דעתו, להעיד בענין ההכנסה, שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ולדרוש מאדם כאמור למסור לו מסמכים הנוגעים לאותה הכנסה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא יחקר אלא על פי דרישתו של הנישום וכן לא יחקר פקיד השומה מיזמתו הוא את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו.

##### סמכות לדרוש ידיעות על ספקים ולקוחות

[תיקון התש"ם (מס' 3)]

135א. (א) בעל עסק או משלח-יד חייב, אם דרש זאת ממנו פקיד השומה, למסור לפקיד השומה ידיעות ומסמכים בנוגע לקשריו העסקיים עם ספקיו, לקוחותיו או מי שיש לו אתו קשרים עסקיים, אף-על-פי שידיעות ומסמכים אלה אינם דרושים לבירור הכנסתו הוא; ואולם אם הודיע לפקיד השומה תוך 15 יום מיום קבלת הדרישה, כי הדבר כרוך בעבודה מנהלית רבה, חייב הוא לאפשר לפקיד השומה לאסוף בעצמו את הידיעות והמסמכים האמורים.

(ב) האמור בסעיף קטן (א) אין בו כדי לחייב עורך דין, רופא או פסיכולוג לגלות ידיעות או מסמכים שלגביהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי כל דין.

##### חובת הגשת דוח על ידי חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בידי תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה

[תיקון התשפ"ד (מס' 4)]

135א1. (א) בלי לגרוע מהוראות פרק זה, פקיד השומה רשאי לדרוש בהודעה בכתב מחבר בני אדם שלפני פסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" לא רואים אותו כתושב ישראל משום שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה

<sup>74</sup>. ראו הוראות תחולה לגבי ביטול סעיף 134ב בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

<sup>75</sup>. תחילת תוקפו של ס"ק 135(1)(א) ביום שקבע שר האוצר, בצו, לאחר שנקבעו כללים לפי סעיף 131ג(ג) לפקודה.

<sup>76</sup>. ראו הוראות תחולה לגבי ביטול ס"ק 135(1)(ב) בסעיף 12 לתיקון התשפ"ד (מס' 4).

לתושב חוזר ותיק, או בידי מי מטעמו (בסעיף זה - חבר בני האדם), למסור לו דוח או מידע לפי סעיף 131 או סעיף 135; דוח או מידע כאמור לפי סעיף זה ימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה, ובלבד שלגבי דוח לפי סעיף 131, לא ייקבע מועד שהוא לפני תום 90 ימים מיום הדרישה, ולגבי דוח לפי סעיף 135 - לפני תום 120 ימים מיום הדרישה.

(ב) לשם הגשת דיווח לפי סעיף זה, יקיים חבר בני אדם תיעוד בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים.

#### הגדרות לעניין סעיפים 135ג עד 135ז

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

135ב. בסעיפים 135ג עד 135ז -

"ארה"ב" - ארצות הברית של אמריקה;

"בעל חשבון", לגבי חשבון פיננסי שאינו חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה - מי שרשום כבעל החשבון או מי שהמוסד הפיננסי הישראלי המדווח מזהה כבעל החשבון, ואם מחזיק אדם, שאינו מוסד פיננסי, בחשבון פיננסי של אדם אחר או לטובתו של אדם אחר, יראו את האדם האחר כבעל החשבון האמור; ולגבי חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה -

(1) עד להתגבשות הזכות לתשלום על פי החוזה - מי שרשאי למשוך את ערך הפדיון או לשנות את המוטב, ואם אין אדם כאמור, כל אחד מאלה;

(א) מבוטח או אדם המצוין בחוזה כבעל החוזה;

(ב) בעל זכות בלתי חוזרת לתשלום לפי החוזה;

(2) עם התגבשות הזכות לתשלום על פי החוזה - כל אדם הזכאי לתשלום על פי החוזה;

"בעל שליטה" -

(1) בחבר-בני-אדם מואגד - כהגדרתו בחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000;

(2) בחבר-בני-אדם שאינו מואגד - כאמור בפסקה (1), בשינויים המחויבים;

(3) בנאמנות שחל עליה פרק רביעי 2 בחלק ד - היוצר, הנאמן, מגן הנאמנות או הנהנה כהגדרתם בסעיף 75ג, ואם מי מאלה אינו יחיד - היחיד שהוא בעל שליטה בו כאמור בפסקאות (1) או (2), לפי העניין;

(4) בהסדר משפטי שאינו נאמנות כאמור בפסקה (3) - יחיד שמעמדו בהסדר המשפטי דומה למעמד של מי מהמנויים בפסקה (3);

"הסכם בין-לאומי" ו"הסכם לחילופי מידע" - כהגדרתם בסעיף 214א;

"הסכם יישום" - הסכם ליישום חילופי מידע מכוח הסכם בין-לאומי, המבוסס על הנוהל לחילופי מידע אוטומטיים של חשבונות פיננסיים שפרסם הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי (ה-OECD);

"הסכם פטקא" - הסכם בין מדינת ישראל לבין ארה"ב בדבר שיפור ציות מס בין-לאומי ויישום חוק פטקא, שנחתם ביום ב' בתמוז התשע"ד (30 ביוני 2014);

"זכות בהון" - זכות בהון מניית, זכות לרווחים וזכויות כיוצא באלה, ולעניין מוסד פיננסי שהוא שותפות - זכות בהון השותפות או זכות לרווחי השותפות; במוסד פיננסי שהוא נאמנות רואים זכות בהון כמוחזקת בידי כל מי שנחשב כיוצר או כנהנה של הנאמנות, כולה או חלקה, או כל יחיד אחר שיש לו שליטה בפועל בנאמנות;

"חוזה ביטוח" - חוזה שלפיו המבטח מתחייב לשלם סכום כסף בקרות מקרה מוות של אדם, תאונה, מחלה, נכות, אבדן של נכס או נזק לנכס, או חבות כספית בשל אחריות לצד שלישי, למעט חוזה קצבה או אנונה;

"חוזה ביטוח בעל ערך פדיון" - חוזה ביטוח המקנה ערך פדיון, שאינו חוזה שיפוי בין שתי חברות ביטוח, ולעניין הסכם פטקא - חוזה ביטוח כאמור המקנה ערך פדיון מעל סכום בשקלים חדשים השווה ל-50,000 דולרים של ארה"ב, לפי שער החליפין; לעניין זה, "ערך פדיון" - הגדול מבין הסכומים לפי פסקאות (1) או (2), ולמעט סכום שניתן לשלם לפי חוזה הביטוח לפי פסקה (3)א עד ג):

(1) הסכום שבעל פוליסה יכול לקבל בעת ביטול חוזה הביטוח או עם סיומו, שיחושב בלי להביא בחשבון עמלות פירעון מוקדם או הלוואות;

(2) הסכום שבעל הפוליסה יכול ללוות לפי חוזה הביטוח או בהתייחס אליו;

(3) (א) פיצוי בשל נזק שנגרם לאדם ממחלה או מתאונה, או תשלום אחר שיפוי או פיצוי בשל נזק כלכלי מקרות מקרה הביטוח;

(ב) החזר פרמיה ששולמה לפי חוזה ביטוח שאינו חוזה לביטוח חיים, כתוצאה מסיום חוזה הביטוח או ביטולו, ירידה בחשיפה לסיכון בתקופת הביטוח או חישוב מחדש של פרמיה בשל תיקון שגיאה בפרסום של תעריף, טעות בסיווג או טעות דומה; לעניין פסקת משנה זו, "ביטוח חיים" - כמשמעותו בסעיף 41 לחוק חוזה הביטוח, התשמ"א-1981;

(ג) בחוזה ביטוח קבוצתי - תשלום השתתפות ברווחים בהתבסס על רווחי חיתום ביחס לחוזה הביטוח או הקבוצה המבוטחת בחוזה הביטוח;

"חוזה קצבה או אנונה" - חוזה שלפיו המנפיק מתחייב לשלם תשלומים בתקופה שנקבעה, במלואה או בחלקה, ביחס לתוחלת החיים של יחיד, אחד או יותר, לרבות חוזה הנחשב לפי הדין או הנהג בישראל כחוזה קצבה או אנונה, שלפיו המנפיק מתחייב לשלם תשלומים במשך תקופה קצובה;

"חוק פטקא" - החוק של ארה"ב בדבר ציות בענייני מס לגבי חשבונות זרים - The Foreign Account Tax Compliance Act (סעיפים 1471 - 1474 Internal Revenue code);

"חשבון למשמורת" - חשבון לטובת אדם אחר, שבו מוחזק חוזה לצורך השקעה או נכס פיננסי כמשמעותו לפי כללי חשבונאות מקובלים, למעט חוזה ביטוח או חוזה קצבה או אנונה;

"חשבון פיננסי" - חשבון המוחזק במוסד פיננסי, לרבות כל אחד מאלה:

(1) חשבון פיקדון;

(2) חשבון למשמורת;

(3) לעניין ישות השקעות שהיא מוסד פיננסי רק בשל היותה ישות השקעות - כל זכות בהון או זכות בחוב באותה ישות השקעות, שאינה נסחרת בקביעות בשוק ניירות ערך מוסדר;

(4) לעניין מוסד פיננסי שאינו ישות השקעות כאמור בפסקה (3) - כל זכות בהון או זכות בחוב במוסד הפיננסי שאינה נסחרת בקביעות בשוק ניירות ערך מוסדר, אם מתקיימים לגביה שני אלה:

(א) ערך הזכות בהון או הזכות בחוב נקבע, במישרין או בעקיפין, בעיקר בהתייחס לנכסים שמהכנסות מהם יש לנכות מס במקור

בארה"ב;

(ב) ניתן להוכיח שסוג הזכויות נקבע במטרה להימנע מדיווח לפי הסכם פטקא או הסכם יישום;

(5) חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה, המונפק על ידי מוסד פיננסי או מוחזק בו; ואולם לא יראו כחשבון פיננסי חוזה המממן הטבה פנסיונית או הטבת נכות שניתנה ליחיד מחשבון שהוחרג מהגדרת חשבון פיננסי בהסכם עם המדינה הזרה ושמתיימרים בו כל אלה;

(א) הוא לא ניתן להעברה;

(ב) הוא אינו תלוי תשואה;

(ג) הוא לקצבת חיים מיידית; לעניין זה, "קצבת חיים מיידית" – קצבה למשך חיי אדם אחד או יותר, ובלבד שתשלומי הקצבה מתחילים להיות משולמים במועד שאינו מאוחר משנה לאחר מועד ההפקדה הראשונה בחשבון ותשלומי הקצבה שווים ומשולמים אחת לשנה או בתדירות גבוהה יותר;

הכול למעט חשבון כאמור בפסקאות (1) עד (5) שהוחרג מהגדרת חשבון פיננסי לצורך הסכם פטקא או הסכם יישום, לפי העניין; לעניין פסקאות (3) ו-(4) יראו זכות בהון או זכות בחוב כנסחרת בקביעות בשוק ניירות ערך מוסדר, אם קיים היקף משמעותי של מסחר בה באופן שוטף בבורסה המוכרת ומפוקחת בידי רשות ממשלתית במדינה שבה השוק נמצא, וערך שנתי משמעותי של מניות נסחר בה; ואולם לא יראו זכות בהון או זכות בחוב במוסד פיננסי כנסחרת בקביעות כאמור ויראו אותה כחשבון פיננסי, אם המחזיק בה, שאינו מוסד פיננסי המשמש כמתווך, רשום בספרי המוסד הפיננסי, למעט אם היא נרשמה אצל המוסד הפיננסי לפני יום ג' בתמוז התשע"ד (1 ביולי 2014);

"חשבון פיקדון" – חשבון חיסכון, חשבון מסחרי, חשבון עו"ש, פיקדון לזמן קצוב או חשבון שהעדות לו היא תעודת פיקדון, תעודת חיסכון, תעודת השקעה, תעודת חוב, או מכשיר דומה אחר המוחזק במוסד פיננסי במהלך הרגיל של עסקים בנקאיים או עסקים דומים, לרבות חוזה עם חברת ביטוח המבטיח תשואה או חוזה דומה אחר לתשלום ריבית;

"ישות" – חברת-בני-אדם או הסדר משפטי;

"מוסד פיננסי" – מוסד לפיקדונות, מוסד למשמורת, ישות השקעות או חברת ביטוח מסוימת, כהגדרת כל אחד מאלה בפסקאות (1) עד (4), למעט אם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, החרג אותה מהגדרה זו, ורשאי הוא להחריגו כאמור לצורך הסכם פטקא או הסכם יישום; לעניין זה –

(1) "מוסד לפיקדונות" – ישות המקבלת פיקדונות מאחר, במהלך עסקי הבנקאות שלה או במהלך עסקים דומים, ולרבות תאגיד בנקאי, והחברה הבת כמשמעותה בסעיף 88 לחוק הדואר, התשמ"ו-1986, בנותנה את השירותים הכספיים כהגדרתם באותו חוק;

(2) "מוסד למשמורת" – ישות המחזיקה נכסים פיננסיים בשביל אחרים והכנסתה מהחזקתם ומשירותים פיננסיים קשורים היא 20 אחוזים או יותר מכלל הכנסתה בתקופה שמיוחסת לה או בתקופת שלושה השנים שהסתיימה ב-31 בדצמבר או ביום האחרון שלהתקופה החשבונאית שלה המסתיימת במועד אחר, שקדמה לשנה שבה נבדק אם היא ישות כאמור, לפי התקופה הקצרה מביניהן;

(3) "ישות השקעות" – ישות העוסקת באחד או יותר מאלה למען לקוח, או ישות המנוהלת בידי ישות העוסקת כאמור:

(א) מסחר במכשירים בשוק הכספים, לרבות בהמחאות, בשטרות, בתעודות פיקדון ובנגזרים; מטבע חוץ; מכשירי חליפין; מכשירי שיעור ריבית ומכשירי מדד; ניירות ערך הניתנים להעברה; מסחר בחוזים עתידיים לגבי סחורות;

(ב) ניהול תיק השקעות, אישי או קבוצתי;

(ג) השקעה או ניהול של כסף בדרך אחרת בעבור אחר;

לרבות תאגיד בעל רישיון מנהל תיקים כהגדרתו בסעיף 1 לחוק הסדרת העיסוק ביעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995, קופת גמל וחברה מנהלת כהגדרתן בחוק הפיקוח על קופות גמל, קרן להשקעות משותפות בנאמנות ומנהל הקרן, כמשמעותם בסעיפים 3 ו-4 לחוק השקעות משותפות, וחברה בעלת רישיון זירה כהגדרתו בסעיף 44 לחוק ניירות ערך;

(4) "חברת ביטוח מסוימת" – כל אחת מאלה, ובלבד שהיא מנפיקה חוזה ביטוח בעל ערך פדיון או חוזה קצבה או אנונה או מחויבת לשלם כסף בקשר לחוזים כאמור:

(א) חברת ביטוח, לרבות מי שקיבל רישיון מבטח ישראלי לפי סעיף 15(א) לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981;

(ב) חברה המחזיקה בחברה כאמור בפסקת משנה (א);

"מוסד פיננסי ישראלי" – כל אחד מאלה:

(1) מוסד פיננסי תושב ישראל, למעט סניף של מוסד פיננסי כאמור הנמצא מחוץ לישראל ומחוץ לאזור כהגדרתו בסעיף 3א;

(2) סניף של מוסד פיננסי תושב חוץ הנמצא בישראל;

"מוסד פיננסי ישראלי מדווח" – מוסד פיננסי ישראלי, למעט – לעניין יישום הסכם פטקא או הסכם יישום – מוסד פיננסי כאמור שלפי הוראות אותו הסכם אינו חייב לדווח על חשבונות פיננסיים;

"מוסד פיננסי שאינו משתתף" – כל אחד מאלה:

(1) מוסד פיננסי שאינו מקיים את הוראות חוק פטקא, אינו פטור מיישום חוק פטקא ואינו תושב מדינה שהתקשרה בהסכם עם ארה"ב ליישום חוק פטקא;

(2) מוסד פיננסי תושב מדינה שהתקשרה בהסכם עם ארה"ב ליישום חוק פטקא, אך רשויות המס בארה"ב מתייחסות אליו כאל מוסד פיננסי שאינו משתתף;

"מידע" – לרבות נתונים, הצהרות ומסמכים אחרים;

"שער החליפין" – השער היציג של הדולר של ארה"ב שמפרסם בנק ישראל.

**זיהוי בעל חשבון ומסירת פרטים**

[תיקונים: התשע"ו (מס' 16), התש"ף מס' 2]

135ג. (א) מוסד פיננסי ישראלי מדווח ידרוש מבעל חשבון או ממי שמבקש להיות בעל חשבון, למסור לו את המידע הדרוש לשם בירור זהותו ומדינת תושבותו לצורכי מס או אזרחותו, ואם הוא ישות – גם מידע הדרוש לשם סיווגה ובירור זהותו של בעל שליטה בה ומדינת תושבותו

לצורכי מס או אזרחות, ויערוך לגבי בעל חשבון או מי שמבקש להיות בעל חשבון ולגבי בעל שליטה בישות את הבדיקות הדרושות לצורך קביעת מקום תושבותו לצורכי מס או אזרחותו וסיווג הישות כאמור, ככל שהמידע האמור דרוש לצורך יישום הסכם פטקא, הסכם יישום או היערכות לקראת הסכם כאמור, לפי העניין; שר האוצר יקבע הוראות לעניין סעיף קטן זה בהתאם להוראות הסכם פטקא או הסכם יישום, לפי העניין.

(ב) מוסד פיננסי ישראלי יפעל כנדרש לשם זיהוי כזה בידי המנהל ורשויות מס זרות, והכול כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

(ג) מוסד פיננסי ישראלי מדווח יעביר למנהל מידע בדבר בעל חשבון ובעל שליטה בישות בעלת חשבון ובדבר חשבון פיננסי, שעל המנהל להעביר לרשות מס במדינה זרה, והכול כפי שיקבע שר האוצר בתקנות.

(ד) תקנות לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג) יותקנו בהתייעצות עם נגיד בנק ישראל, יושב ראש רשות ניירות ערך ושר המשפטים, ובאישור ועדת הכספים של הכנסת.

#### הודעה ללקוח בדבר העברת מידע למנהל וממנו לרשות מס זרה

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

135ד. (א) לצורך יישום הסכם פטקא או הסכם יישום, יקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוראות בדבר מתן הודעה בידי מוסד פיננסי ישראלי מדווח, למי שהמוסד הפיננסי סיווג אותו כאזרח או כתושב של מדינה זרה על כך שמידע עליו ועל חשבון פיננסי שבבעלותו או בבעלות ישות שבשליטתו צפוי להיות מועבר למנהל לצורך העברתו בידי המנהל לרשות המס באותה מדינה בהתאם להוראות הסכם פטקא או הסכם יישום, לפי העניין.

(ב) ההודעה תכלול מידע על אפשרויות העומדות לפני מקבל ההודעה לשנות את סיווגו כאזרח או כתושב כאמור בהתאם להוראות הסכם פטקא או הסכם יישום.

(ג) ההודעה תישלח 30 ימים לפחות לפני העברת המידע למנהל לפי סעיף 135ג.

(ד) אחת לשנתיים ישלח מוסד פיננסי ישראלי מדווח הודעה נוספת למי שנשלחה אליו הודעה כאמור בסעיף קטן (א), על העברת מידע בעניינו למנהל.

#### הוראות ליישום הסכם פטקא

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

135ה. לצורך יישום הסכם פטקא יקבע שר האוצר, בהתייעצות עם נגיד בנק ישראל ועם יושב ראש רשות ניירות ערך ובאישור ועדת הכספים של הכנסת -

- (1) מצבים ותנאים שבהתקיימם יסגור מוסד פיננסי ישראלי מדווח חשבון פיננסי שנפתח אצלו אחרי יום ב' בתמוז התשע"ד (30 ביוני 2014), שלגביו לא עלה בידי המוסד הפיננסי לקבל מידע הנדרש לו לקיום חובתו לפי סעיף 135ג(א) וכן נסיבות שבהן יראו חשבון פיננסי כסגור;
  - (2) מצבים ותנאים שבהתקיימם על מוסד פיננסי ישראלי מדווח לנכות סכומים מתשלום בר-ניכוי ממקור הכנסה אמריקני שהוא מעביר למוסד פיננסי לא משתתף;
  - (3) מצבים ותנאים שבהתקיימם ימסור מוסד פיננסי ישראלי מדווח מידע שייקבע, למי שמשלם תשלום בר-ניכוי ממקור הכנסה אמריקני למוסד פיננסי לא משתתף;
- לעניין פסקאות (2) ו-(3), "תשלום בר-ניכוי ממקור הכנסה אמריקני" - כל תשלום של ריבית, דיבידנד, שכר דירה, שכר, משכורת, פרמיה, אנונה, פיצוי, תגמול, מענק וכל תשלום אחר, קבוע או משתנה, המשתלם בכל שנה או בכל תקופה אחרת, שמקורו בארה"ב, למעט תשלום שאינו תשלום שיש לנכות ממנו מס במקור לפי הדין בארה"ב.

#### הוראות ליישום הסכמים - הוראת שעה

[תיקון התשע"ט]

135ה1. (א) על אף האמור בסעיפים 135ג ו-196, בתקופה שמיום כ' באב התשע"ח (1 באוגוסט 2018) ועד יום תחילתו של חוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על ידי מוסדות לגמילות חסדים, התשע"ט-2019 (בסעיף זה - חוק מוסדות לגמילות חסדים), יראו עמותה או חברה לתועלת הציבור שעיסוקה במתן אשראי שאינו נושא ריבית ליחיד או לאחר שעיסוקו במתן אשראי כאמור, כמוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2) לעניין יישום הסכם בין-לאומי, הסכם לחילופי מידע, הסכם יישום או הסכם פטקא, אם נמסר למוסד הפיננסי המדווח אישור של רואה חשבון על הגשת דין וחשבון שנתי לרשות המסים לפי סעיף 29(ב); לעניין זה, "ריבית" - כהגדרתה בסעיף 25א לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016.

(ב) דחה שר האוצר את תחילתו של חוק מוסדות לגמילות חסדים בהתאם לסעיף 109(ג) לאותו חוק, תוארך התקופה האמורה בסעיף קטן (א) בהתאמה.

#### הגבלת שימוש במידע

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

135ו. (א) המנהל לא ישתמש במידע שהתקבל לפי סעיף 135ג(ג), למעט לצורך העברתו לרשויות מס במדינות זרות לפי סעיף 135ז.

#### סמכות יישום הסכמים

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

135ז. על אף האמור בסעיפים 231 ו-234, המנהל או מי שהוא הסמיך לכך יעביר מידע לרשויות מס במדינות זרות ויפעל בכל הנוגע לכך, ככל הנדרש בהתאם להסכם פטקא והסכם יישום, והוראות סעיף 214 יחולו.

<sup>77</sup>. עפ"י תיקון התש"ף (מס' 2): בתקופה שמיום 21.7.2020 ועד 31.12.2020, בס"ק 135ג(ג) יקראו כך שבמקום "בהתייעצות עם נגיד בנק ישראל, יושב ראש רשות ניירות ערך ושר המשפטים, ובאישור" יבוא "באישור".

<sup>78</sup>. במקור פורסם סעיף 135 עם ס"ק (א) בלבד.

135. בתקופה של ארבע שנים מיום תחילתו של חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 227), התשע"ו-2016, ידווח הכלכלן הראשי והממונה על הכנסות המדינה במשרד האוצר לוועדת הכספים של הכנסת, אחת לשנה, על יישום הוראות החוק האמור.

**סמכות לדרוש ממעביד דו"ח על עובדיו**

136. (א) כל מעביד חייב, אם נדרש לכך על ידי פקיד השומה בהודעה, להכין ולמסור תוך הזמן שנקבע בהודעה, דו"ח לשנה פלונית שיכיל שמם ומקום מושבם של בני-אדם המועבדים אצלו והתשלומים שהועברו להם בשל עבודתם אצלו; על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים על ידי פקיד שומה, ובלבד שלא ייענש מעביד על השמטת שמו ומקום מושבו של עובד אצלו שאינו מועבד בעבודה אחרת, אם נראה לפקיד השומה, לאחר בירור, שאין לאותו עובד הכנסה חייבת.

(ב) היה המעביד חבר-בני-אדם, רואים את המנהל או פקיד ראשי אחר כמעביד לענין פרק זה, וכל דירקטור של החברה, או אדם המועסק בהנהלתה, רואים כמועבד אצלה.

**סמכות לדרוש דו"ח על הכנסה המתקבלת או המשתלמת לאחר**

137. מקום שאדם - ואין נפקא מינה בתור מה - מקבל רווחים או הכנסה שחלה עליהם פקודה זו והם שייכים לפלוני, או שהוא משלם רווחים או הכנסה כאמור לפלוני או לפקודתו, רשאי פקיד השומה למסור לאותו אדם הודעה שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל גילוי אמיתי ונכון של כל אותם רווחים והכנסה ואת שמו ומענו של אותו פלוני.

**סמכות לדרוש דו"ח מתופס בית**

138. פקיד השומה רשאי למסור לכל אדם התופס אחוזת בית, קרקע או בנין תעשייתי, הודעה בכתב שבה יידרש להגיש תוך זמן סביר דו"ח המכיל את שמו ומענו של בעל אחוזת הבית, הקרקע או הבנין התעשייתי, וכן גילוי אמיתי ונכון של דמי השכירות המשתלמים וכל תמורה אחרת הניתנת בעדם.

**סמכות לדרוש דו"ח על מתגוררים ודיירים**

139. פקיד השומה רשאי למסור לאדם הודעה בכתב שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל את שמו של כל מתגורר או דייר היושב בביתו, במלונו או במוסדו ביום ההודעה והיה יושב שם כל שלושת החדשים שקדמו לאותו יום, חוץ מהעדרים זמניים.

**סמכות לדרוש ידיעות רשמיות**

[תיקונים: התשל"ה, התש"ם (מס' 3), התשע"ב (מס' 8)]

140. על אף האמור בכל דין אחר רשאי פקיד השומה לדרוש מכל עובד של גוף ציבורי שיספק כל פרט הנדרש לענין פקודה זו והוא בידיעתו או ברשותו של אותו עובד, אך אין לחייב מכוח סעיף זה עובד כאמור לגלות פרטים שעליהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי פקודת הסטטיסטיקה, 1947, או לפי חוק בנק הדואר, התשמ"ו-1986, או לפי חוק בנק ישראל, התשע"א-2010. עובד שנדרש כאמור יספק את הפרטים תוך 30 יום מיום הדרשה או במועד אחר שצויין בדרישה. לענין סעיף זה, "גוף ציבורי" - המדינה, כל גוף העומד לביקורתו של מבקר המדינה וכל גוף אחר ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע אותו כגוף ציבורי.

**קבלת מידע מהמוסד לביטוח לאומי**

[תיקונים: התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשס"ט (מס' 3), התשע"ו (מס' 3)]

140. (א) בלי לפגוע בהוראת סעיף 140 ועל אף האמור בכל דין, רשאי המנהל, או מי שהוא הסמיך לענין זה מבין עובדי רשות המסים בישראל (בסעיף זה - הרשות), לקבל מאת המוסד לביטוח לאומי (בסעיף קטן זה - המוסד), מידע לגבי תשלומים או גמלאות שמשלם המוסד לפי כל דין, המהווים הכנסה בידי הנישום וכן רשאי הוא לקבל מאת המוסד דין וחשבון שקיבל המוסד לפי סעיף 355(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, והכול ובלבד שמידע כאמור נדרש לצורך קביעת שומה או עריכת ביקורת, ובמידה שנדרש.

(ב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, ושר הרווחה והשירותים החברתיים ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מידע נוסף על האמור בסעיף קטן (א), שהמנהל, או מי שהוא הסמיך לענין זה מבין עובדי הרשות, יהא רשאי לקבל מאת המוסד לביטוח לאומי, ובלבד שמידע כאמור נדרש לצורך קביעת שומה או עריכת ביקורת, ובמידה שנדרש.

(ג) מידע לגבי תשלומים או גמלאות כאמור בסעיף קטן (א) ומידע שנקבע לפי הוראות סעיף קטן (ב), יימסר לרשות כמסר אלקטרוני, כהגדרתו בחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001, ואולם רשאי מנהל המוסד לביטוח לאומי להורות כי פרטי מידע מסוימים יימסרו לרשות בדרך אחרת, אם מצא כי קיימת מניעה להעבירם כמסר אלקטרוני כאמור.

**חובת הודעה על הסכם לתשלום נטו**

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

141. התחייב אדם בהסכם לשלם לאחר הכנסת עבודה שלא תפחת מסכום פלוני, לאחר ניכוי מס לפי סעיף 164, חייבים גם המשלם גם המקבל למסור על כך הודעה למנהל תוך שלושים יום מיום עשיית ההסכם, ולפרט בה את פרטי ההסכם וכל פרט אחר הנוגע לו שידרשו המנהל, ואם היה ההסכם בכתב - יצורף העתקו להודעה.

**חובת דיווח של חלפני כספים**

[תיקונים: התשע"ג (מס' 3), התשע"ו (מס' 17), התשפ"ג, התשפ"ו (מס' 4)]

141. (א) מי שחייב ברישיון לפי חוק שירותים פיננסיים מוסדרים (בסעיף זה - חלפן כספים), ידווח למנהל על כל פעולה שביצע בסכום של 50,000 שקלים חדשים ומעלה, לרבות פרטי הפעולה ופרטי היהוי של הצד שעמו התקשר כדי לבצעה, ואם קיים נהנה שאינו הצד שעמו התקשר חלפן הכספים - גם פרטי היהוי של הנהנה וכן ידווח, לא יאוחר מ-10 בחודש, בכל אחד מהחודשים אפריל, יולי, אוקטובר וינואר, בעבור הרבעון הראשון, השני, השלישי והרביעי של שנת המס, בהתאמה, אם ביצע פעולה החייבת בדיווח כאמור או שלא ביצע פעולה כאמור (להלן - דוח אי-ביצוע פעולה); לענין זה -

"חוק שירותים פיננסיים מוסדרים" - חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016;

"פעולה" - שירות בנכס פיננסי או מתן אשראי כהגדרתם בחוק שירותים פיננסיים מוסדרים;

"נהנה" - אדם שבעבורו או לטובתו נעשית הפעולה.

(ב) מידע המפורט בדוח לפי סעיף קטן (א) ייאגר במאגר מידע כמשמעותו בחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981 (בסעיף זה - חוק הגנת הפרטיות), שהוא מאגר ייעודי, בנפרד מכל מאגר מידע אחר (בסעיף זה - מאגר המידע), לתקופה של שבע שנים; בתום התקופה האמורה יימחק המידע.

(ג) מאגר המידע ומערך האיסוף וקליטת הדיווחים המקוונים אליו יעוצבו בדרך שתמזער את הסיכון לפגיעה בפרטיותם של נושאי המידע, בשים לב, ככל האפשר, לחלופות הטכנולוגיות המקובלות, בהתייעצות עם הרשם כהגדרתו בסעיף 7 לחוק הגנת הפרטיות (בסעיף זה - רשם מאגרי מידע).

(ד) המנהל יסימך מבין עובדי רשות המסים בישראל מורשי גישה למאגר המידע שיהיו אחראים לניהול המאגר, לעיבוד המידע שבמאגר ולהעברת מידע מהמאגר למי שרשאים לעשות בו שימוש לפי סעיף קטן (ה); מורשה גישה שהוסמך כאמור (בסעיף זה - מורשה גישה) לא ימלא תפקיד אחר מלבד תפקידו האמור.

(ה) מורשה גישה לא יעבד מידע ולא יעביר מידע ממאגר המידע אלא לפי הוראות חוק זה ובמידה שנדרש לכך; מורשה גישה רשאי להעביר מידע ממאגר המידע לגורמים ולמטרות המפורטים להלן בלבד:

(1) לעובדי רשות המסים בעל סמכויות חקירה (בסעיף זה - חוקר מס), לשם קיומו של הליך פלילי - אם התעורר אצל חוקר מס חשד לביצוע אחת או יותר מהעבירות המפורטות להלן:

(א) עבירה לפי סעיף 220;

(ב) עבירות לפי סעיף 98 (ג) לחוק מיסוי מקרקעין;

(ג) עבירות לפי סעיף 117 (ב) ו-(ב1) לחוק מס ערך מוסף;

(2) לפקיד שומה - לצורך שומה כאמור בסעיף 145, אם יש לפקיד השומה יסוד סביר להניח כי לא דווחו הכנסות בסכום העולה על 500,000 שקלים חדשים;

(3) למנהל - לצורך קביעת מס ולצורך שומה כאמור בסעיפים 76 ו-77 לחוק מס ערך מוסף (בסעיף זה - מנהל מע"מ), לפי העניין, אם יש למנהל מע"מ יסוד סביר להניח כי לא דווחו עסקאות בסכום העולה על 500,000 שקלים חדשים, או כי נוכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, אשר הסכום המופיע בה עולה על הסכום האמור;

(4) למנהל כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין - לצורך שומה כאמור בסעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה - מנהל מיסוי מקרקעין), אם יש למנהל מיסוי מקרקעין יסוד סביר להניח כי ההצהרה לפי אותו סעיף אינה נכונה, והסטייה מאחד הפרטים שלגביהם ניתנה היא בסכום העולה על 500,000 שקלים חדשים;

(5) לגורם המנוי בפסקאות (1) עד (4) - בהתקיים כל אלה:

(א) מורשה הגישה ראה כי בוצעו פעולות המצדיקות בדיקה נוספת, בהתאם לאמות מידה שקבעה מנהל הבנהלים, בהסכמת שר המשפטים;

(ב) מורשה הגישה הצליב את המידע על הפעולות כאמור בפסקת משנה (א) עם מידע אחר על מבצע הפעולות שבידי רשות המסים, שיקבע שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים;

(ג) מורשה הגישה השתכנע כי יש חשד לביצוע עבירה, לאי-דיווח על הכנסות, לאי-דיווח על עסקאות, לניכוי מס תשומות או למסירת הצהרה לא נכונה כאמור בפסקאות (1) עד (4).

(ו) העברת מידע לפי סעיף קטן (ה) (1) עד (4), תהיה על פי בקשה מנומקת של חוקר מס, פקיד שומה, מנהל מע"מ או מנהל מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

(ז) מידע שהועבר לחוקר מס, לפקיד שומה, למנהל מע"מ או למנהל מיסוי מקרקעין, לפי סעיף זה, לא יעשה בו שימוש אלא לשם המטרות המפורטות בסעיף קטן (ה).

(ח) חוקר מס, פקיד שומה, מנהל מע"מ ומנהל מיסוי מקרקעין לא יעבירו מידע שקיבלו לפי סעיף זה; ואולם -

(1) ראה פקיד שומה, מנהל מע"מ או מנהל מיסוי מקרקעין כי מידע שקיבל ממאגר המידע מעורר חשד לביצוע עבירה לפי סעיף קטן (ה) (1), רשאי הוא להעבירו לחוקר מס לשם קיומו של הליך פלילי;

(2) ראה חוקר מס כי מידע שקיבל ממאגר המידע מעורר חשד לאי-דיווח על הכנסות, אי-דיווח על עסקאות, ניכוי מס תשומות או מסירת הצהרה לא נכונה כאמור בסעיף קטן (ה) (2) עד (4), רשאי הוא להעבירו לפקיד שומה, למנהל מע"מ או למנהל מיסוי מקרקעין, לצורך שומה כאמור בסעיף 145, בסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף או בסעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין, או לצורך קביעת מס כאמור בסעיף 76 לחוק מס ערך מוסף, לפי העניין.

(ט) אדם שהגיע אליו מידע לפי סעיף זה, תוך כדי מילוי תפקידו או במהלך עבודתו ישמרנו בסוד, לא יגלה אותו לאחר ולא יעשה בו כל שימוש אלא לפי הוראות סעיף זה או לפי צו בית משפט.

(י) המגלה לאחר מידע שהגיע אליו לפי סעיף זה או העושה בו שימוש, בניגוד להוראות סעיף קטן (ט), דינו - מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א) (3) לחוק העונשין, התשל"ז-1977; הגורם ברשלנות לגילוי מידע לאחר, בניגוד להוראות סעיף קטן (ט), תוך הפרת הוראה מההוראות שנקבעו לאבטחת מידע לפי סעיף זה, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א) (2) לחוק האמור.

(יא) (1) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע כי חלפן כספים החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א), יגיש את הדוח באופן מקוון בדרך שיוורה, ובלבד שחלפן הכספים מדווח לרשות המסים על הכנסתו באופן מקוון, ורשאי הוא לקבוע כי החובה תחול לגבי חלפני כספים מסוימים, בהתאם למחזור העסקים שלהם.

(2) נקבעה חובה להגשת דוח מקוון כאמור בפסקה (1), רשאי המנהל לקבוע הוראות ביצוע באשר לדרך הגשת הדוח, ובלבד שהוראות לעניין הגנה על המערכות המשמשות לאיסוף ולעיבוד המידע כהגדרתו בסעיף 7 לחוק הגנת הפרטיות אצל חלפן הכספים ולהעברת הדיווח המקוון ייקבעו בהתייעצות עם רשם מאגרי מידע.

(3) נקבעה חובה להגשת דוח מקוון לפי סעיף קטן זה, יראו את מי שלא הגיש דוח באופן מקוון, לעניין ההוראות לפי פקודה זו, כמי שלא הגיש דוח.

(יב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, יקבע הוראות בעניינים אלה:

(1) המועדים לדיווח לפי סעיף קטן (א), ובלבד שחובת הדיווח לא תעלה על אחת לרבעון;

(2) מהם פרטי הפעולה ופרטי הזיהוי שייכללו בדיווח לפי סעיף קטן (א);

(3) מקרים שבהם יראו כמה פעולות המבוצעות בסמיכות אצל אותו חלפן כספים, ויש ביניהן קשר, כפעולה אחת לצורך חישוב הסכום הקבוע בסעיף קטן (א);

- (4) כללים להגשת הדוח לפי סעיף קטן (א);
- (5) איסופו של המידע לפי סעיף זה, שמירתו ואבטחתו, בהתייעצות עם רשם מאגרי מידע;
- (6) קביעת המורשים לקבל מידע ממורשה הגישה וכללים להעברת המידע לפי הוראות סעיפים קטנים (ה) ו-(ח);
- (7) מהו המידע שבידי רשות המסים שמורשה גישה רשאי להצליב עם מידע על פעולות המצדיקות בדיקה נוספת לפי סעיף קטן (ה)(5).
- (יג) המנהל ידווח בכתב, מדי חצי שנה, לוועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת על כל אלה:
- (1) מספר הדיווחים שהתקבלו במאגר המידע, לפי סוגי הפעולות המפורטות בסעיף קטן (א);
- (2) מספר העברות המידע ממאגר המידע לגורמים הרשאים לקבל ממנו מידע, לפי סיווג זה: חוקר מס, פקיד שומה, מנהל מע"מ ומנהל מיסוי מקרקעין;
- (3) השימוש שנעשה במידע שהועבר לחוקר מס לפי הסיווג שלהלן, תוך הבחנה בין מידע שהועבר ממורשה גישה על פי בקשתו של חוקר המס, ממורשה גישה על פי חשד של מורשה הגישה, ומפקיד שומה, ממנהל מע"מ או ממנהל מיסוי מקרקעין:
- (א) שיעור העברות המידע שנעשה בו שימוש בפועל בחקירה בלבד, ושיעור העברות המידע שהוביל להגשת כתבי אישום, והעונשים שהוטלו בהליכים כאמור שהסתיימו בהרשעה;
- (ב) מידת התרומה של השימוש במידע לקידום ההליך הפלילי ולחומרת הענישה, ככל שהיתה;
- (4) השימוש שנעשה במידע שהועבר לפקיד שומה, למנהל מע"מ ולמנהל מיסוי מקרקעין לפי הסיווג שלהלן, תוך הבחנה בין מידע שהועבר להם ממורשה גישה על פי בקשתם, ממורשה גישה על פי חשד של מורשה הגישה ומחוקר מס:
- (א) שיעור העברות המידע שנעשה בו שימוש בפועל בשומות לפי סעיף 145, לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף ולפי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין, מספר השומות, סכום השומות, וסכומי המס שנגבו ממי שהוצאו לגביהם שומות כאמור;
- (ב) מידת התרומה של השימוש במידע לגובה השומה, ככל שהיתה;
- (5) מספר חלפני הכספים שהוטל עליהם עיצום כספי לפי סעיף 195ב(ב) וסכומי העיצום שהוטלו עליהם.
- (יד) המפקח על נותני שירותים פיננסיים שמונה לפי חוק שירותים פיננסיים מוסדרים, ידווח בכתב, מדי חצי שנה, לוועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, על מספר הרשומים במרשם נותני השירותים הפיננסיים המתנהל לפי סעיף 25 לחוק האמור, בתחילת התקופה האמורה ובסופה. (טו) (בוטל).

#### חובת דיווח על נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי שעלות השכר שלו עולה על התקרה לתשלום

[תיקון התשע"ו (מס' 13)]

- 141ב.79 (א) תאגיד פיננסי ידווח למנהל, במועד האמור בסעיף 132 ובטופס שיקבע המנהל, על כל נושא משרה בכירה או עובד אשר עלות השכר המשולמת לו בידי התאגיד הפיננסי, בעצמו או יחד עם תאגידי קשורים לו, עולה על התקרה לתשלום; התאגיד הפיננסי יצרף לדיווח האמור את אופן חישוב עלות השכר או עלות השכר הכוללת והתקרה לתשלום ויפרט לגבי כל תאגיד את החלק המשולם על ידו.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אם יש לתאגיד הפיננסי האמור באותו סעיף קטן תאגיד שליטה, תחול חובת הדיווח לגבי עלות שכר כוללת, על תאגיד השליטה.
- (ג) העתק הדיווח לפי סעיף קטן (א) יועבר לתאגידי קשורים לתאגיד הפיננסי.
- (ד) בסעיף זה -
- "עלות השכר הכוללת" - כמשמעותה בסעיף (17)32(ב);
- "תקרה לתשלום" - כהגדרתה בסעיף (17)32(ה);
- "תאגיד פיננסי" ו"תאגיד שליטה" - כהגדרתם בחוק תגמול לנושאי משרה בתאגידי פיננסיים (אישור מיוחד ואי-התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו-2016.

#### פרק שלישי: שונות

##### פקיד שומה רשאי לדרוש מילואים או הוספות

142. פקיד השומה רשאי למסור לאדם - כל שעה וכל כמה שיראה צורך בכך - הודעה בכתב שבה יידרש לספק תוך זמן סביר שנקבע באותה הודעה, דו"חות מלאים יותר או נוספים בכל ענין שעליו הוא נדרש או חייב על פי פקודה זו למסור דו"ח.

##### עריכת דו"ח על-ידי אחר

143. אדם המסייע לאחר, תמורת תשלום, לערוך דו"ח, הודעה, טופס או מסמך אחר לצורך פקודה זו, חייב להצהיר על אותה תעודה, כי הוא סייע בעריכתה.

##### יש לראות דו"ח כאילו ניתן בהרשאה כהלכה

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

144. (א) דו"ח, אימרה או טופס, הנחזים כניתנים לפי פקודה זו על ידי אדם פלוני או בשמו, רואים אותם לכל ענין כאילו ניתנו על ידי אותו אדם או בהרשאתו, זולת אם הוכח היפוכו של דבר, וכל החותם על כל דו"ח, אימרה או טופס כאלה רואים אותו כמי שיודע כל ענין שבהם.

(ב) חתם בן הזוג הרשום בלבד על הדו"ח, האמרה או הטופס, יראו אותו כמי שהצהיר שבידו יפוי כוח מבין זוגו לחתום בשמו.

##### המצאת העתק של תובענה לפקיד השומה

[תיקונים: התש"ם (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

144א. נישום המגיש לבית משפט תובענה המתבססת על גובה הכנסתו ממקור כלשהו ימציא העתק ממנה לפקיד השומה שאצלו מונחל תיקו, ואם אין לו תיק - ימציא את העתק למנהל.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

## חלק ט': שומת הכנסה, החלטת מיסוי, השגה וערעור

### פרק ראשון: השומה

#### סמכות לשום

[תיקונים: התשכ"ז (מס' 2), התש"ם (מס' 3), התשמ"ד (מס' 6), התשנ"ז (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשע"ו (מס' 3)]  
145. (א) (1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן – שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח לו הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149.

(2) פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:  
(א) לאשר את השומה העצמית;

(ב) לקבוע לפי מייטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום.

(2א) פקיד השומה רשאי, ביוזמתו או לבקשת הנישום, תוך שנה מתום התקופה האמורה בפסקה (2), לתקן כל טעות שנפלה בחישוב הניכויים, הזיכויים או הפטורים בשומה לפי פסקה (2) (ב), אם שוכנע שמדובר בטעות חשבונית.

(3) על אף האמור בפסקה (1), רשאי פקיד השומה, תוך ששה חדשים מיום קבלת דו"ח שהוא שומה עצמית, לעשות כמפורט להלן, ויוסיפו לראות את הדו"ח כשומה עצמית גם לאחר שפקיד השומה עשה כאמור:

(א) לתקן טעות חשבון שנפלה בדו"ח;

(ב) ליישם הוראות כל דין החלות על הנישום בהיותו חייב בניהול פנקסי חשבונות לשנת מס פלונית או לחלק ממנה ולא ניהלם, או שניהלם רק בחלק מהתקופה שבה היה חייב לניהלם, או לא ביסס את הדו"ח שלו על פנקסי החשבונות;

(ג) ליישם הוראות כל דין החלות על הנישום לאחר שנקבע בקביעה סופית כי פנקסיו אינם קבילים; לענין זה "קביעה סופית" – קביעה שאין עוד עליה זכות ערר או ערעור.

(ב) לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי הוא לקבוע לפי מייטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות אחרת של אותו אדם על שלא מסר דו"ח או שהזינח למסרו.

#### סמכות לשום במקרים מיוחדים

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

145. רשאי פקיד השומה לקבוע לפי מייטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של נישום שהוא בעל עסק זעיר מסוג שקבע שר האוצר וניהל את רישומיו כנדרש בהוראות המנהל לפי סעיף 130, אם סבור פקיד השומה שהכנסת הנישום לפי רישומיו איננה סבירה, ובלבד שלא יראו את פנקסיו של הנישום כבלתי קבילים בשל כך.

#### סמכות לשום יהלומנים

[תיקונים: התש"ם (מס' 7), התשס"ה (מס' 3), התשע"ה]

145. (בוטל).

#### שומה חלקית

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 3)]

145. (א) דיווח אדם בדוח לפי סעיף 131 על פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) של הסעיף האמור כפעולה החייבת בדיווח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מייטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגעת לאותה פעולה, וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מההכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שעד לאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145 לאותה שנת מס.

(1א) (1) הגיש אדם דוח לפי סעיף 131 ומצא פקיד השומה שנכון לערוך שומה לגבי נושא אחד או נושאים מהדוח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מייטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגע לאותו נושא או נושאים וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מהכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שבאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145.

(2) שומה לפי פסקה (1) ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס.

(3) פקיד השומה יודיע לנישום על הנושא או הנושאים שבכוונתו לבחון בטרם יחליט אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן זה.

(ב) שומה לפי סעיף זה יכול שתיעשה בהתאם להסכם עם הנישום.

(ג) דין שומה חלקית לפי סעיף זה כדין שומה כאמור בסעיף 145 (א) לכל דבר וענין, לרבות לענין סעיפים 147, 150, 152, 153 או 158 א, ואולם אין בשומה חלקית כדי לפגוע בסמכויות פקיד השומה או בזכויות הנישום לענין שומת יתרת הכנסתו של הנישום, בהתאם להוראות פרק זה.

(ד) נקבעו לגבי אותה שנת מס שומה חלקית ושומה לגבי כלל הכנסותיו של הנישום, לרבות שומה שנקבעה בהסכם, בצו או בפסק דין, יקבע פקיד השומה את השלכותיהן זו על זו וערוך את התיאומים הנדרשים.

#### פסילת ספרים בשל אי-רישום תקבולים או אי ניהול קופה רושמת

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התש"ם (מס' 3), התשנ"ב (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

145. (א) (1) נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום;

אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130 (יא) (2), בתוך 30 ימים מיום קבלת החלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את החלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לפי סעיף 152 (ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו;

(2) (א) נישום שפעמיים או יותר בשנת מס אחת או בשנים עשר חדשים רצופים בשתי שנות מס לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו כאמור בפסקה (1), מהן פעם אחת לפחות לאחר שהזיירו פקיד השומה בכתב, חזקה שפנקסיו אינם קבילים גם בשתי שנות המס שקדמו

לשנה שבה לא רשם פעמיים תקבול כאמור, או גם בשנת המס שקדמה לשנה הראשונה שבתוך שנים עשר החדשים שבהם לא רשם פעמיים תקבול כאמור, אף אם דוחותיו נתקבלו והשומות נערכו לפיהם, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי רישום; שומה מתוקנת לשנות המס כאמור בעקבות אי רישום התקבולים יכול שתיעשה בידי פקיד השומה ויראו אותה כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב).

(ב) על החלטת פקיד השומה שלא לקבל את הסיבה לאי רישום כמספקת, ניתן לערער יחד עם הערעור על השומות שנערכו בעקבות אי רישום התקבולים; לא קיבל בית המשפט את הערעור לענין ההחלטה האמורה אך קיבל את הערעור על השומות, במלואו, לגבי קביעת פקיד השומה בשל אי רישום התקבולים, לא תחול חזקת אי הקבילות האמורה לגבי השנים שקדמו לשנה שבה נתגלה אי רישום התקבול.

(ב) נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים.  
(ג) (1) מוסד כמשמעותו בסעיף 130(א) (4) שפעמיים או יותר, בשנים-עשר חדשים רצופים, לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו על-פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130(א) (4), יראו את פנקסיו כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת לאי-רישום.  
(2) על החלטת המנהל שלא לקבל את הסיבה לאי-רישום כמספקת ניתן לערער, כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), בתוך 60 ימים מיום שנמסרה הודעה עליה למוסד.

(ד) מצא פקיד השומה כי תקבול לא נרשם, כאמור בסעיף זה, בסכום העולה על סכום שקבע שר האוצר, רשאי הוא לתפוס ולחלט מחצית מסכום התקבול שלא נרשם כאמור, זולת אם שוכנע כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום; על החלטתו של פקיד השומה ניתן לערער כאילו היתה צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה בתוך 60 ימים מיום מתן ההחלטה; לענין סעיף קטן זה, "פקיד שומה" - למעט סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה וגובה ראשי.

#### ועדות לקבילות פנקסים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 2), התש"ם (מס' 7), התשס"ה (מס' 3), התשע"ח]

146. (א) (1) שר האוצר, בהתייעצות עם שר המשפטים, ימנה אנשים שמהם ירכיב המנהל ועדות לקבילות פנקסי חשבונות.  
(2) כל ועדה כאמור תהיה של שלושה חברים; היושב ראש שלה יהיה איש ציבור מומחה בחשבוונאות ושני החברים האחרים יהיו רואי חשבון, שאחד מהם בלבד הוא עובד המדינה או מוסד ממלכתי אחר.  
(3) הודעה על מינויים כאמור תפורסם ברשומות.  
(ב) בערר על החלטת פקיד השומה לפי סעיף 130(ג) או על החלטת המנהל לפי סעיף 147 בקשר לקבילות פנקסי חשבונות, חייבים הם להצדיק את החלטתם.  
(ג) בדונה בערר על החלטת המנהל לפי סעיף 130(א) (2), רשאית הועדה לאשר את החלטתו של המנהל או לדחותה, או להחליט באופן אחר כפי שתמצא לנכון.  
(ד) בדונה בערר על החלטת פקיד השומה לפי סעיף 130(ג) או על החלטת המנהל לפי סעיף 147 בקשר לקבילות פנקסי חשבונות, רשאית הועדה לעשות אחת מאלה:

(1) לאשר את החלטתו של פקיד השומה; אגב כך רשאית היא לקבוע שהפנקסים הם בלתי קבילים בנסיבות מחמירות;  
(2) לבטל את החלטת פקיד השומה ולהורות לו לקבל את הפנקסים, בין משום שלא היו בהם ליקויים או סטיה מהוראות המנהל ובין משום שהליקויים או הסטיה שהיו בפנקסים הם בלתי מהותיים לענין קביעת הכנסתו של הנישום.  
(1ד) (בוטל).  
(ה) החלטתה של הועדה בערר על פי סעיף 130(א) (2), (ד) או (ח) תהא סופית, אולם רשאית היא להביא שאלה משפטית לחוות דעתו של בית המשפט המחוזי.  
(ו) הועדה מוסמכת לאסוף ראיות לשם הפעלת סמכויותיה על פי פקודה זו.  
(ז) הועדה רשאית לפסוק בדבר הוצאות הערר, לרבות שכר טרחה של נציג הנישום והוצאות נסיעה ושכר בטלה של עדים.  
(ח) שר המשפטים רשאי להתקין תקנות בדבר -  
(1) נהלי זימון ועדות הערר;  
(2) סדרי הדין בועדה;  
(3) האגרות שישולמו בשל ההליכים לפני הועדה;  
(4) שכר חברי הועדה.

#### סמכות המנהל לעיין ולתקן

[תיקונים: התשכ"ז (מס' 2), התשנ"ז (מס' 3), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשס"ז (מס' 3)]

147. (א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופה שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג), לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו.  
(2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216(ב), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב) (1), או (3) עד (8), 117(ב) או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר.  
(3) מסר אדם דוח לפי סעיף 145(א) (1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א) (2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216(ב) או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221.  
(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על-ידי המנהל או על-ידי מי שהוסמך לכך על ידי ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.

(ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.  
(ד) צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה, דינו לענין ערעור, כדין צו לפי סעיף 152(ב).

(ה) צו לפי סעיף קטן (א) המקטיין את השומה, שניתן לפני תום המועד להגשת ערעור על השומה, אך לפני שהוגש ערעור, לא תהיה לנישום עוד זכות לערער על אותה שומה, אלא רשאי הוא לערער על הצו כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).

(ו) ניתן צו לפי סעיף קטן (א) לאחר שהוגש ערעור על השומה אך בטרם נסתיימו ההליכים בערעור, ידונו בו כאילו היה ערעור על הצו.

#### רשימות נישומים והודעות שומה

148. (א) פקיד השומה יכין בהקדם האפשרי רשימות בני אדם שנישמו לענין מס.

(ב) רשימות כאמור (להלן – רשימות שומה) יכילו שמם ומענם של הנישומים למס, סכום ההכנסה החייבת של כל אחד מהם, סכום המס שהוא משלם ושאר פרטים שנקבעו.

(ג) מקום שהעתקים שלמים מכל הודעות השומה ומכל ההודעות המתקנות שומה מתוייקים בלשכת פקיד השומה, יהיו הם רשימות השומה לענין פקודה זו.

#### הודעת שומה לנישום

[תיקון: התשל"ה (מס' 5)]

149. פקיד השומה יביא לידי כך שכל אדם ששמו מופיע ברשימת שומה ושנערכה לו שומה לפי פקודה זו, תומצא לו ביד או בדואר רשום הודעה שלוחה אליו לפי מען מקום מגוריו או מקום עסקו הרגילים, שבה יפורטו סכום הכנסתו החייבת, סכום המס המשתלם על ידיו וזכויותיו לפי סעיף 150 או סעיף 153, לפי הענין.

#### פרק שני: השגה וערעור

#### זכות השגה לפני פקיד השומה

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשנ"ז (מס' 3), התשס"ג (מס' 2)]

150. (א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.

(ב) לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו.

#### הדיון בהשגה

[תיקון: התשל"ה (מס' 2)]

150. מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה.

#### סמכות פקיד השומה בהשגה

151. משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיג למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לענין הכנסתו של הנישום ולהגיש לו כל הפנקסים או תעודות אחרות שבמשמורתו או ברשותו והנוגעים לאותה הכנסה, ורשאי הוא להזמין כל אדם היכול, לפי דעתו, להעיד בענין השומה, שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא ייחקר אלא על פי דרישתו של הנישום; אין בסעיף זה כדי לגרוע מכל סמכות חקירה לפי כל דין אחר.

#### הסכם או החלטה בהשגה

[תיקונים: התשכ"ז (מס' 2), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ז (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשע"ו (מס' 3)]

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.

(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.

(ג) אם בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה.

#### זכות ערעור

153. (א) מי שרואה עצמו מקופח על-ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאזור שיפוטו פעל פקיד השומה.

(ב) הערעור יוגש ויהא נדון בהתאם להוראות הפקודה ובהתאם לתקנות סדרי הדין שהותקנו לפיה ופקיד השומה יהיה המשיב בערעור.

#### בית המשפט שלערעור

154. (א) ערעורים לפי סעיף 153 יהיו נדונים לפני שופט אחד או יותר, כפי שיקבע נשיא בית המשפט המחוזי באופן כללי או לצרכי ערעור מסויים.

(ב) על פי בקשת המערער רשאי בית המשפט שלפניו הוגש ערעור להורות שהערעור, או שלב מסויים של הדיון בו, יהיה נדון במקום מושבו של בית משפט מחוזי אחר.

(ג) כל ערעור לפני בית משפט המחוזי לפי פרק זה יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט הוראה אחרת לפי בקשת המערער.

#### חובת הראיה

[תיקונים: התשכ"ג, התשל"ה (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

155. חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער, אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על-ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם.

## סמכות בית המשפט שלערוור

156. בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר, כפי שיראה לנכון, והודעה על ההכנסה החייבת ועל סכום המס, אשר על המערער לשלם - לפי החלטת בית המשפט - תימסר לשני הצדדים.

## ערעור לפני בית המשפט העליון

157. החלטת בית המשפט המחוזי לפי סעיף 156 ניתנת לערעור לפני בית המשפט העליון כבית משפט לערעורים אזרחיים.

## תקנות לסדרי דין בערעור

158. שר המשפטים רשאי להתקין תקנות סדרי דין בכל דבר הנוגע להגשת ערעורים לפי הסעיפים 157-153 והדיון בהם, לרבות תשלום אגרת משפט, מתן ערבות, הפקדה בידי בית המשפט והגשת הוכחות.

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

## פרק שני - א: שמיעה והנמקה במיטב השפיטה

### שמיעת טענות ומתן נימוקים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ו (מס' 2), התשנ"ו (מס' 3)]

158.א. (א) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.

(ב) בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה.

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול אם הנישום לא הגיש דו"ח כאמור בסעיפים 131, 135, 161, 166, 171 או 181.ב.

[תיקון התשל"ה (מס' 8)]

## פרק שני-ב: החלטת מיסוי

### הגדרות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ח (מס' 3)]

158.ב. בפרק זה -

"דיני המס" - כל אחד מאלה:

(1) פקודה זו;

(2) חוק מס ערך מוסף;

(2א) פקודת המכס;

(2ב) חוק מס קנייה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952;

(2ג) פקודת תעריף המכס והפטורים, 1937;

(3) חוק מיסוי מקרקעין;

(4) חוק תיאומים בשל אינפלציה;

(5) חוק לעידוד השקעות הון;

(6) חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980;

(7) חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1968;

(8) כל הוראה לענין מס בחוק או על פיו, המתייחסת לאחד או יותר מן החיקוקים המנויים בפסקאות (1) עד (7);

"החלטת מיסוי" - החלטה בכל הנוגע לחבות המס של מבקש, לתוצאת המס או להשלכה על חבות המס שלו, בשל פעולה שביצע או בשל הכנסה, רווח, הוצאה או הפסד שהיו לו;

"החלטת מיסוי בהסכם" - החלטת מיסוי שניתנה בדרך של הסכם עם המבקש;

"מבקש" - מי שביקש מהמנהל לתת החלטת מיסוי, לפי הוראות פרק זה;

"מס" - מס שהוטל לפי אחד מדיני המס;

"פעולה" - לרבות עסקה ומכירה;

"רווח" - לרבות שבח מקרקעין.

### סמכויות לענין החלטת מיסוי

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

158.ג. (א) המנהל רשאי, לבקשת מבקש, ליתן החלטת מיסוי, וכן רשאי הוא ליתן החלטת מיסוי בהסכם.

(ב) הוגשה בקשה למתן החלטת מיסוי, רשאי המנהל להתנות את מתן החלטה בצירוף אדם נוסף כמבקש, וכן רשאי הוא לסרב ליתן החלטת מיסוי או לקבוע כי תשובה לבקשה תינתן על ידי פקיד השומה שלא בדרך של החלטת מיסוי.

(ג) החלטה לפי סעיף קטן (א) יכול שתהיה מוגבלת בזמן ובמגבלות אחרות או מותנית בתנאים, כפי שנקבע בה.

(ד) לא תינתן החלטה לפי סעיף קטן (א) אלא לאחר שניתנה למבקש הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.

(ה) על החלטת מיסוי בהסכם לא יהיה ערעור; על החלטת מיסוי שלא בהסכם ניתן לערער כחלק מערר או ערעור על השומה.

### בקשה להחלטת מיסוי

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

158.ד. (א) בקשה למתן החלטת מיסוי, למעט בקשה בענין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין, ניתן להגיש לפני מועד ביצוע הפעולה או אחריה, ובלבד שתוגש לפני המועד הקבוע בסעיפים 132 או 133 להגשת דוח לפי סעיף 131, שבו הובאו בחשבון הפעולה, ההכנסה, הרווח, ההוצאה או ההפסד נושא הבקשה.

(ב) בקשה למתן החלטת מיסוי בענין מס לפי חוק מס ערך מוסף או לפי חוק מיסוי מקרקעין תוגש לפני מועד ביצוע הפעולה נושא הבקשה.

(ג) הבקשה תכלול את כל העובדות והפרטים המהותיים הנוגעים לה, ויצורפו אליה כל המסמכים, האישורים, חוות הדעת, ההצהרות, ההערכות, החוזים, ואם טרם נחתמו חוזים – הטיטוטות שלהם, וכל פרט מהותי אחר, כפי שקבע המנהל, ויצורף אליה אישור על תשלום האגרה שנקבעה לפי סעיף 158ה.

(ד) המנהל רשאי לדרוש כל פרט או מסמך שייראה לו דרוש לענין החלטתו בבקשה.

(ה) לא פורטו בבקשה שמו ומספר זהותו של המבקש, יימסרו פרטים אלה מאוחר יותר, ולא תינתן החלטת מיסוי לפני מסירתם.

(ו) המבקש לא יהיה רשאי לחזור בו מבקשתו לפני מתן ההחלטה, אלא באישור המנהל.

(ז) נקבעו בדיני המס הוראות אחרות בענין בקשה למתן החלטת מיסוי על ידי המנהל, יחולו הוראות פרק זה, בשינויים המחויבים, ככל שאינן עומדות בסתירה להוראות האחרות.

#### אגרת בקשה

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

158ה. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע אגרה לבקשה למתן החלטת מיסוי, בסכום או בשיעור מדורג ובזיקה לשווי העיסקה או להכנסתו של המבקש או למבחן אחר.

#### הוראות נוספות

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

158ו. (א) נתן המנהל החלטת מיסוי, לא יהיה רשאי לחזור בו מההחלטה, אלא אם כן מצא כי לא נמסרו לופרטמה פרטים אומסמך מהמסמכים הדרושים להחלטה, אם שונו הנסיבות הנוגעות להחלטה, או אם נמסר לו פרט כוזב, שגוי או מטעה.

(ב) נתן המנהל החלטת מיסוי בהסכם, ימלא המבקש את התנאים וההוראות שנקבעו בה, אלא אם כן לא נעשתה הפעולה נושא בקשתו, או לא התקבלה ההכנסה או לא הוצאה ההוצאה שבשלחן הוגשה הבקשה.

(ג) על אף האמור בדיני המס, המנהל רשאי לפרסם תמצית של החלטות מיסוי שנתן, בדרך ובנוסח שקבע, גם אם המבקש לא הסכים לכך; תמצית החלטה שפורסמה לא תכלול את שמו של המבקש ואת מספר זהותו.

(ד) המנהל רשאי לקבוע כללים לענין החלטת מיסוי ונסיבות שבהן לא תינתן החלטה.

#### פרק שלישי: טעויות והחזרת מס

#### פגמים וטעויות שאינם פוסלים

159א. (א) שומה, פקודת תשלום או כל הליך אחר הנחזים כעשויים בהתאם להוראות פקודה זו, לא יבוטלו, ולא יראו אותם כבטלים מעיקרם או כניתנים לביטול, מחמת פגם שבצורה, ולא ייפגעו מחמת טעות, פגם או השמטה שחלו בהם, אם הם בעצם ובפעולת תואמים את האמור בפקודה זו, או בכל פקודה המתקנת אותה, או את כוונתן ומשמעותן, ואם האדם הנישום או העומד להיות נישום או הנפגע נקוב בהם לפי פשוטן ומובנן הרגיל של המלים.

(ב) שומה לא תיפגם ולא תיפגע מחמת טעות שחלה בה בשמו או בשם משפחתו של אדם חייב מס, או בתיאורה של הכנסה, או בסכום המס שהוטל, או מחמת שוני שבין השומה לבין ההודעה עליה; ובלבד שהודעת השומה הומצאה כהלכה, לאדם שעליו עומדים להטיל המס והיא מכילה, בעצם ובפעולת, את הפרטים שעל פיהם נעשתה השומה.

#### החזר מס יתר בעקבות דו"ח

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ד (מס' 3), התשמ"ז, התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ז (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

159א. (א) בסעיף זה, "הפרשי הצמדה וריבית" – תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4%<sup>80</sup> לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים – אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש החזר.

(ב1) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף 135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן – מועד החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי המנהל לעכב את החזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות האמורים.

(ג) החזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום החזר, ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

(ד) הוחזרו לנישום סכומים על פי סעיף זה והתברר שלא הגיעו לו, יראו אותם, למעט הפרשי הצמדה וריבית, כחוב מס המגיע מהנישום מתום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח שעל פיו הוחזרו.

#### החזר מס יתר בעקבות שומה

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשנ"ז (מס' 3)]

160א. (א) הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע הסכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום החזר.

<sup>80</sup>. שינוי שער הריבית: מ-12% ל-8% החל מיום 1.7.1989 (ק"ת התשמ"ט עמ' 1107);

מ-8% ל-6% החל מיום 1.3.1991 (ק"ת התשנ"א עמ' 744);

מ-6% ל-4% החל מיום 15.6.1993 (ק"ת התשנ"ד עמ' 2).

- (ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניה למסרו, או שעליה נישום בסכום העולה על הסכום שבדו"ח שלו וקיבל הודעה על השומה שנערכה לו אותה שנה, אלא אם הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שאי-המסירה או ההזנחה למסור דו"ח אמיתי ונכון אין מקורן מרמה או מעשה או מחדל שבמזיד; אין הוראה זו חלה על סכומים שיש להחזירם לאחר השגה או ערעור.
- (ג) כל הוראה עצמו מקופח בהחלטתו של פקיד השומה בדבר הסכום שיש להחזירו לפי סעיף זה, תהיה לו אותה זכות לערעור על החלטה שהיתה לו אילו היה רואה עצמו מקופח בשומה שנעשתה לו.
- (ד) הוחזרו לנישום סכומים על סעיף זה והתברר שלא הגיעו לו, יראו אותם, למעט הפרשי הצמדה וריבית, כחוב מס המגיע מהנישום מתום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח שעל פיו הוחזרו.

#### עיכוב החזר מס בהליך שומה

[תיקון התשס"ג (מס' 2)]

160. (א) על אף הוראות סעיפים 159א או 160, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס ששולם יתר על הסכום שבו חייב הנישום על פידוח או השומה, כאמור באותם סעיפים, עד גובה מחצית מהסכום המגיע לנישום כאמור או עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, לפי הנמוך מביניהם, אם הורה פקיד השומה לבדוק את הדוח.
- (ב) עיכוב החזר המס כאמור בסעיף קטן (א), יחול עד 90 ימים ממועד קבלת הדוח; ואולם אם קבע פקיד השומה את השומה לפי מיטב שפיתו כאמור בפרק ראשון בחלק ט', לפני שחלפו 90 ימים כאמור, רשאי הוא לעכב את החזר עד גובה מחצית מסכום המס שקבע בשומה כאמור, למשך 90 ימים נוספים, ואם הוגשה השגה לפי סעיף 150 - למשך תקופה נוספת שלא תעלה על 180 ימים נוספים מהיום שבו הוגשה ההשגה.
- (ג) ניתנה החלטה בהשגה, לפי סעיף 152 בתוך 180 ימים ממועד שהוגשה, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס עד גובה סכום המס שנקבע בשומה כאמור, עד המועד שבו ניתן לגבות את חוב המס על פי השומה שקבע, לפי פקודת המסים (גביה) אלא אם כן קבע אחרת בית משפט שלפניו הוגש ערעור לפי סעיפים 154 או 158.

#### חלק י': תשלומים וגבייה

##### פרק ראשון: ניכויים על חשבון מס

##### סימן א': ניכוי מדיבידנד ומריבית

#### ניכוי מס מריבית ומדיבידנד

[תיקונים: התשל"ל (מס' 2), התשל"ד, התשל"ה, התשל"ו (מס' 2), התשמ"א (מס' 4), התשמ"ה, התשמ"ו (מס' 2), (מס' 4), התש"ן, התשנ"ב (מס' 5), התשנ"ו (מס' 3), התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8)]

- 161.<sup>81</sup> (א) המקבל מתושב חוץ ריבית או דיבידנד על ניירות ערך בשביל תושב ישראל או ליזמותו ינכה מהם מס בשיעורים אלה:
- (א) מריבית או מדיבידנד שהופקו, שנצמחו או שנצברו על ניירות ערך זרים כהגדרתם בסעיפים 105א או 129ב עד תום שנת המס 2004 - 35%;
- (ב) מריבית שהופקה, שנצמחה או שנצברה על ניירות ערך זרים כאמור בפסקת משנה (א) בשנת המס 2005 ואילך - 15%;
- (ג) מריבית או מדיבידנד אחרים - 25%;
- (2) חבר-בני-אדם תושב ישראל המשלם לתושב חוץ או ליזמותו דיבידנד על מניות, ינכה מס במקור בשיעור של 25%;
- (2א) חבר-בני-אדם המשלם ריבית שנקבע לגביה פטור מלא או חלקי על פי סעיף 16(4), ינכה מס במקור בשיעור שייקבע;
- (3) (נמחקה);
- (3א) חבר בני אדם תושב ישראל המשלם לתושב ישראל דיבידנד על מניות, ינכה מס במקור בשיעורים אלה:
- (א) לגבי דיבידנד שנקבע לו שיעור מס מוגבל לפי כל דין, למעט השיעור שנקבע לפי סעיף 125ב - לפי השיעור שנקבע;
- (ב) לגבי דיבידנד אחר למעט דיבידנד שחל עליו סעיף 126(ב) - 25%;
- (4) החייב בניכוי כאמור ישלם לפקיד השומה, במועד שקבע שר האוצר, את הסכומים שניכה ויצרף דין וחשבון עליהם; כן יתן עם הניכוי למקבל הריבית או הדיבידנד או לאדם שבשבילו או ליזמותו נתקבלו תעודה שבה רשומים הסכומים ששולמו או נתקבלו והמס שנוכה;
- (5) בסעיף זה -
- "ריבית" - לרבות הפרשי הצמדה שאינם פטורים ממס ולרבות דמי נכיון.
- (ב) רשאי פקיד השומה להתיר, בכתב, שלא ינוכה מס או שינוכה פחות מהשיעורים הקבועים בסעיף קטן (א) אם היה סבור שהכנסתו של מקבל הריבית או הדיבידנד או של האדם שבשבילו או ליזמותו נתקבלו הריבית או הדיבידנד אינה חייבת במס, או שהמס עליה הוא פחות מהשיעורים הקבועים בסעיף קטן (א).
- (ג) היתה המדינה מקבלת ריבית או דיבידנד כאמור יחולו לגביה הוראות סעיף קטן (א) ופקיד השומה רשאי לקבוע, בכתב, שלא ינוכה מס או שינוכה פחות מהשיעורים הקבועים בסעיף קטן (א).
- (ד) ניירות-ערך נושאי ריבית, שהוצאו על ידי המדינה, על ידי הסוכנות היהודית לארץ-ישראל או על ידי רשות מקומית - למעט ניירות-ערך שהריבית עליהם פטורה ממס הכנסה - דינם כדין איגרות חוב והחובות המוטלות על חבר-בני-אדם בסעיף קטן (א) יחולו לענין ניירות-ערך אלה על האדם הממונה על תשלום הריבית עליהם.
- (ה) דין וחשבון שחבר-בני-אדם חייב להגישו לפי סעיף קטן (א) יוגש על ידי המנהל או פקיד ראשי אחר.
- (ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין ניכוי במקור מריבית או מדיבידנד, לרבות את שיעור הניכוי כאמור וכן רשאי הוא לקבוע כי המנהל ישיב מס שנוכה ביתר, לסוגי נישומים שקבע, בתנאים ובדרכים שקבע, וכן כי לצורך ביצוע ההשבה ימסור המנהל לתאגיד בנקאי רשימות נישומים, והכל כפי שיידרש.

#### קיזוז המס על ריבית ודיבידנד

[תיקונים: התשמ"ז (מס' 4), התשס"ה (מס' 8)]

<sup>81</sup>. סעיף זה בטל החל ביום תחילתן של תקנות לענין ניכוי המס מריבית ומדיבידנד.

162. ניכה חבר-בני-אדם מס מריבית או מדיבידנד ואותם ריבית או דיבידנד או חלק מהם נכללים בהכנסתו של מקבלם, יקוזז המס שנוכה כנגד המס המוטל על הכנסתו.

#### הקלה ממש על דיבידנד של חברות-חוץ מהכנסה ישראלית

163. (א) אדם ששולם לו דיבידנד רגיל, שהוא חייב עליו במס לפי פקודה זו, והוא מוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה כי הדיבידנד שולם על ידי חברה שאינה תושבת ישראל וכי הכנסת החברה שממנה שולם הדיבידנד (להלן - ההכנסה הנדונה) כוללת בתוכה הכנסה שעליה שילמה החברה מס לפי פקודה זו, בין בדרך ניכוי ובין בדרך אחרת (להלן - הכנסה ישראלית) - יהיה זכאי להקלה מן המס בשל חלק יחסי מן הדיבידנד, שהוא כחלק היחסי של ההכנסה הישראלית בכל ההכנסה הנדונה (להלן - הדיבידנד הישראלי).

(ב) שיעור ההקלה יהיה כשיעורו של המס ששילמה החברה לפי פקודה זו, או כשיעור המס החל על הדיבידנד הישראלי כשהוא נחשב לשלב העליון של סולם הכנסתו של האדם, הכל לפי השיעור הקטן יותר.

(ג) מי שניתנה לו הקלה לפי סעיף זה בשל דיבידנד ישראלי, יראו כהכנסתו שנתקבלה מאותו דיבידנד את סכום ההקלה ואת סכום הדיבידנד כאחד.

(ד) כל הקלה הניתנת לפי סעיף זה יראוה לענין סעיף 201 כאילו היא מפחיתה את סכום המס המוטל לפי הפקודה בשל הדיבידנד הנדון.  
(ה) לענין סעיף זה, "דיבידנד רגיל" - דיבידנד על מנייה שאינה מניית בכורה וכן אותו סכום דיבידנד על מניית בכורה שאינו משתלם לפי שיעור ברוטו למאה; "מניית בכורה" - מנייה המקנה זכות לדיבידנד בשיעור ברוטו קבוע למאה עם זכות קדימה לפני כל דיבידנד על סוג אחר של מניות, בין שיש עמה גם זכות השתתפות נוספת ברווחים ובין שאין עמה זכות כזאת; "מס" - למעט מס חברות.

#### סימן ב': ניכוי מהכנסת עבודה ומהכנסה אחרת

##### חובת ניכוי במקור

[תיקונים: התשכ"ד (מס' 2), התשכ"ח (מס' 2), התשל"ה, התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 8), התשע"ד (מס' 5)]

164. כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה, לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7) של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם, או של הכנסה לפי סעיף 52(5), או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראה זו תלה גם על המדינה.

##### יקוזז הניכוי

(תיקון התשל"ה)

165. (א) הניכוי האמור יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת של מקבל ההכנסה בשנת המס שבה נעשה הניכוי או בשנת המס שלאחריה לפי ברירת פקיד השומה בשעת השומה או לפנייה.

(ב) יקוזז על פי סעיף קטן (א) כנגד המס שחייב בו בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9), ייעשה רק אחרי שהסכום שנוכה שולם לפקיד השומה, זולת אם יש לבעל השליטה שליטה פחותה מ-50% והוא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא ידע כי הסכום שנוכה לא שולם לפקיד השומה או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת התשלום.

##### חובת המנכה

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3), (מס' 4)]

166. (א) ניכה אדם מס לפי סעיף 164, חייב הוא לשלם לפקיד השומה במועד שנקבע בתקנות את סכום המס שניכה ולהגיש לו באותו מועד דו"ח כפי שנקבע.

(א1) הדוח יפרט דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד ועמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131ה.

(ב) מעביד או מנכה יגיש דוח כאמור בסעיף קטן (א) לגבי תשלום הכנסת עבודה לעובד (טופס 0126) ולגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי (טופס 0856), באופן מקוון, עד יום 30 באפריל שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח, בהתאם להוראות שקבע המנהל שנקבעו לפי סעיף 131ג(ד) (להלן - דוח מעביד מקוון ודוח מנכה מקוון, לפי העניין), והוראות סעיף 131ג יחולו.

(1ב) (בוטל).

(ג) בסעיף זה -

"הכנסה חבת ניכוי" - תשלומים שנקבעו לפי סעיף 164 כהכנסה לענין הסעיף האמור, כמפורט להלן:

- (1) עמלת ביטוח;
- (2) שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, שכר דירקטורים ושכר ספורטאים;
- (3) שכר סופרים;
- (4) תשלום בעד עבודה חקלאית או תוצרת חקלאית;
- (5) תשלומים בעד עבודות בנייה או עבודות הובלה;
- (6) תשלומים בעד עבודות הלבשה, עבודות מתכת, עבודות חשמל ואלקטרוניקה ועבודות הובלה;
- (7) תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים;
- (8) תשלומים בעד שירותים או נכסים;

"עובד" - למעט עובד העובד במשק ביתו הפרטי של יחיד.

<sup>82</sup> סכומים ששולמו מקופת גמל לקצבה לעמית עצמאי במצב אבטלה יהיו הכנסה לענין סעיף 164 לפקודה. לענין זה: "סכומים ששולמו מקופת גמל לקצבה לעמית עצמאי במצב אבטלה" - סכומים ששולמו ליחיד בהתאם לסעיף 23(ב3) לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005, ובהתאם לתקנות הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (משיכת כספים של עמית-עצמאי במצב אבטלה) (הוראת שעה), התשפ"א-2021 (ק"ת 9436, התשפ"א, עמ' 3358).

## פקיד שומה רשאי לשום ניכויים

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ה, התשנ"ז (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשע"ו (מס' 3)]

167. (א) אדם שהוראות סעיף 161 או 164 חלות עליו ולא ניכה מס כאמור בהם או לא מסר דו"ח כאמור בסעיף 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון – רשאי פקיד השומה לשום לפי מייטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה, בתקופה האמורה בפסקה (1) או בפסקה (2), לפי המאוחר:

(1) בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מייטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס;

(2) בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243.

(ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות.

## זכות השגה

168. החולק על נכונות השומה לפי סעיף 167, רשאי למסור תוך שבועיים לפקיד השומה השגה בכתב, והוראות סעיפים 158–150 יחולו כאילו הוגשה ההשגה לפי אותם סעיפים; סכום המס שנקבע לפי השומה בצו לפי סעיף 152 (ב) או בערעור לפי סעיף 153 ישולם תוך שבעה ימים מיום מסירת הודעת השומה, או מיום מתן הצו או פסק הדין, הכל לפי הענין, או במועד אחר שנקבע בתקנות.

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

169. (בוטל).

## סימן ג': ניכוי מתושב חוץ

### חובת המשלם לתושב-חוץ

[תיקונים: התשנ"ב (מס' 5), (התשס"ה (מס' 8)]

170. (א) כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164 חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25 אגורות לכל לירה אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר-בני-אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב, אך רשאי פקיד השומה להתיר את תשלום ההכנסה ללא ניכוי מס, אם הוכח, להנחת דעתו, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת. לענין זה, "משלם" – לרבות מוסד כספי כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שבאמצעותו משתלמת ההכנסה, אלא אם כן בידי המוסד הכספי אישור מפקיד השומה הפוטר אותו מחובת ניכוי במקור.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על אדם המשלם הכנסה כאמור בסעיף קטן (א) והוא אחראי בעצמו לתשלום מס עליה לפי סעיפים 108–115.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 המעבירה לאדם שאינו תושב ישראל הכנסה חייבת של בעלי מניות כמשמעותה בסעיף 4א64, תנכה ממנה מס בשיעור המס שבו היא מחויבת לפי הסעיף האמור.

### חובת המנכה מתושב-חוץ

171. ניכה אדם מס לפי סעיף 170 (א) חייב הוא לשלם לפקיד השומה, תוך שבעה ימים מיום שניכה, את סכום המס שניכה ולהגיש לו דו"ח שבו יציין את שמו ומענו של האדם אשר לו או בשבילו שולמה ההכנסה.

### קיצוז הניכוי

172. סכום הניכוי לפי סעיף 170 יקוזז – לצרכי גבייה – כנגד המס שיוטל על האדם שקיבל את ההכנסה האמורה.

## פקיד השומה רשאי לשום את הניכוי

[תיקון התשנ"ז (מס' 3)]

173. אדם שחייב לפי הוראות סימן זה לנכות מס ולא ניכה את הסכום, כולו או מקצתו, או לא מסר דו"ח כאמור בסעיף 171 או מסר כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להאמין כי הדו"ח אינו נכון, רשאי פקיד השומה לשום לפי מייטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ודין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145; פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מייטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס. אין שומה זאת פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי הפקודה.

## סימן ד': סמכויות עזר

### סמכות להכנס לחצרים, לבדוק ולחקור

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התש"ם (מס' 3)]

173. (א) ראה פקיד השומה צורך בכך כדי להבטיח קיומן של הוראות פרק זה או הוראות כל שהן בדבר ניכוי מס במקור או כדי למנוע השתמטות מקיומן, רשאי הוא או עובד הציבור שהורשה לכך על ידיו בכתב –

(1) להיכנס לחצרי – למעט דירת-מגוריו שאינה משמשת לעסק או למשלח-ידו – של כל אדם החייב בניכוי מס במקור או שברשותו הספרים והמסמכים הנוגעים לניכוי מס במקור, ולבדוק כל פנקס, רשומה, תעודה או מסמך אחר הנוגע לניכוי מס במקור והנמצא ברשותם;

(2) לחקור כל אדם החייב בניכוי מס במקור או שברשותו הספרים והמסמכים הנוגעים לניכוי מס במקור או שחייבים לנכות מס מהכנסתו.

לענין פיסקאות (1) ו-(2), "ניכוי מס במקור" – ניכוי מס על פי סעיפים 161, 164 או 170.

(ב) אדם הנחקר – או שבחצרו נערכת בדיקה – לפי סעיף קטן (א), יתן לחוקר או לבודק כל אפשרות לעשות כן וישיב תשובה מלאה ונאמנה על כל השאלות שנשאל.

(ג) אין בהוראות סעיף זה כדי לגרוע מסמכויותיו של פקיד השומה או עובד הציבור לפי פקודה זו.

## סימן ה': הוראות שונות

### דחיית מועדים בשל חג או חול המועד

[תיקון התשנ"ח (מס' 2)]

173. המועד האחרון להגשת דין וחשבון לפי פרק זה יידחה אם בחמשת הימים שקדמו למועד האמור היו לפחות שלושה ימי מנוחה, והוא יהיה ביום החול הרביעי שמתום ימי המנוחה הבאים ברצף; לענין זה, "ימי מנוחה" – ימי המנוחה הקבועים במדינת ישראל כמשמעותם בסעיף 18א(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948, וכן חול המועד.

#### פרק שני: גבייה סימן א': מקדמות

##### הגדרות

(תיקון התשמ"ז)

174. בסימן זה –

"השנה הקובעת" – שנת המס האחרונה שלגביה נשומה הכנסת הנישום עד אחד בינואר של שנת המס, בין אם הוגשה השגה ובין אם לאו.

##### חזקה

(תיקון התשמ"ב (מס' 4))

174א. בני זוג ייחשבו, לענין סימן זה, כנישום אחד; אין בהוראה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 66א.

##### מקדמות

[תיקונים: התשל"ט (מס' 2), התש"ם (מס' 3), התשמ"ב (מס' 2), התשמ"ז, התש"ו, התשנ"ו (מס' 3), התשנ"ח (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשע"ז (מס' 8)]

175. (א) כל נישום חייב לשלם ביום החמישה עשר של כל אחד מעשרת החדשים מפברואר עד נובמבר של כל שנת מס, על חשבון המס לאותה שנה, מקדמה של 10% מסכום המס שנתחייב בו לשנה הקובעת; אולם אם הותר לאותו נישום לחשב את הכנסתו לפי תקופה מיוחדת כאמור בסעיף 7, ישלם את המקדמה האמורה על חשבון המס לשנת המס שבה מסתיימת התקופה המיוחדת הכוללת בתוכה את מועד המקדמה האמורה.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, דרך כלל או לגבי סוגי נישומים, מקדמות חדשיות שיהיו בשיעור ממחזור העסקאות של הנישום בתקופה שבה משתלמות המקדמות; שיעור המקדמות ייקבע על פי היחס שבין סכום מחזור העסקאות של הנישום בשנת המס הקובעת לבין המס שחוייב בו לאותה שנה על אותו מחזור;

לענין זה, "מחזור עסקאות" – סך כל העסקאות כמשמעותן בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט מכירות שחל עליהן חלק ה' או חוק מיסוי מקרקעין. שר האוצר רשאי בכללים להוסיף או לגרוע סוגי עסקאות, הכנסות או מכירות, בדרך כלל או לסוגי נישומים, והכל בתנאים שקבע.

(ג) חבר-בני-אדם, שבשנת המס הקובעת שילם ליחיד שהוא בעל שליטה בו, כמשמעותו בסעיף 9(32), סכומים כאמור בסעיף 18(ב), למעט משכורת חודשית רגילה והחזר הוצאות (להלן בסעיף זה – תשלומים לבעל שליטה), יהיה סכום המקדמות שלו כסכום שהיה משתלם באותה שנה אילולא שולמו התשלומים לבעל השליטה.

(ד) סכום המקדמות של חבר-בני-אדם יוקטן בסכום המס שהוא ניכה על פי סעיף 164 מתשלומים לבעל שליטה.

(ה)<sup>83</sup> קיבלה חברה שקופה דיבידנד, יוסף לסכום המקדמה שעליה או על בעלי המניות, כמשמעותם בסעיף 164א לשלם לראשונה לאחר קבלתו, סכום בשיעור של 25% מסכום הדיבידנד.

(ו) המועד האחרון לתשלום לפי סעיף זה יידחה אם בחמשת הימים שקדמו למועד האמור היו לפחות שלושה ימי מנוחה, והוא יהיה ביום החול הרביעי שמתום ימי המנוחה הבאים ברצף; לענין זה, "ימי מנוחה" – ימי המנוחה הקבועים במדינת ישראל כמשמעותם בסעיף 18א(א) לפקודה סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948, וכן חול המועד.

(תיקון התשל"ט (מס' 2))

176. (בוטל).

##### זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות

[תיקונים: התש"ם (מס' 4), התשנ"ה (מס' 2), (מס' 4), התשנ"ט, התשס"ב (מס' 8)]

177. (א) סכום שנוכה בשנת המס במקור, לפי סעיפים 161 ו-170-164, מהכנסתו של הנישום באותה שנה, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175 בשל אותה הכנסה שממנה נוכה המס וזכאי הוא לקזז ממקדמותיו סכום שנוכה במקור באותה שנת מס שלגביה משתלמות המקדמות, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי.

(ב) סכום ששולם כמקדמה לפי סעיף 181ב, בשל הוצאה עודפת שהוצאה באותה שנת מס, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175, וזכאי הוא לקזזו ממקדמותיו, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר תשלום המקדמה בשל הוצאה עודפת.

(ג) האמור בסעיף קטן (ב) לא יחול על סכום ששולם כמקדמה בשל הוצאה עודפת על ידי חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 18(ז) חלות עליו.

##### ספק לגבי מס השנה הקובעת

178. היה סכום המס לשנה הקובעת שנוי במחלוקת אך עולה על סכום המס שנקבע לאחרונה קביעה סופית, תחושב המקדמה לפי סכום המס לשנה הקובעת שאינו שנוי במחלוקת או לפי סכום המס שנקבע כאמור, הכל לפי הסכום הגדול יותר; "קביעה סופית", בסעיף זה – קביעה שאיננה ניתנת להשגה או לערעור.

##### שר האוצר רשאי לשנות שיעורים ומועדים

[תיקונים: התשמ"א (מס' 4), התש"ן (מס' 3)]

179. שר האוצר רשאי, בצו, להגדיל את שיעור המקדמות לפי סימן זה, או להקטין, לשנות את תאריכי פרעונן או לקבוע כי המקדמות ישולמו אחת לחודשיים או אחת לתקופה אחרת שיקבע; כן רשאי הוא לקבוע שיעורי מקדמות שונים לגבי שנים קובעות שונות, ובאישור ועדת הכספים של הכנסת – לגבי כל אחת מהמקדמות בתוך שנת המס או לגבי סוגים שונים של נישומים.

##### פקיד השומה רשאי לפטור או להגדיל

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התש"ם (מס' 3), התשס"ז (מס' 3), התש"ף (מס' 3)]

180. (א) פקיד השומה רשאי לפטור אדם ממקדמה לפי סימן זה, כולה או מקצתה, אם הוכח, להנחת דעתו, כיהמס לשנת המס שבה משתלמת המקדמה,

<sup>83</sup> עד התקנתן של תקנות לפי סעיף 164א, יקרא סעיף זה כך: שבמקום "שקופה" נכתב "משפחתית", ובמקום "על בעלי המניות כמשמעותם בסעיף 164א" נכתב: "על הנישום כמשמעותו בסעיף 164א".

ושלגביה עשוי אותו נישום להיות חייב במס, יהיה פחות מן המס שהוא חייב בו בשנה הקובעת, ובלבד שלא יפטור כאמור את מי שחייב לנהל פנקסי חשבונות ואינו מנהלם.

(1א)<sup>84</sup> (1) על אף האמור בהוראות חלק ט' בפרק השלישי, פקיד השומה יחזיר תשלום מקדמה ששולמה בעד חודשים ינואר ופברואר 2020, כולה או חלקה, למעט סכום שרואים אותו כתשלום על חשבון מקדמה לפי סעיף 177, על פי בקשת הנישום (בסעיף קטן זה – הבקשה), אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המס שהנישום עשוי להיות חייב בו לשנת המס 2020, יהיה פחות מסכום המקדמות שהוא חייב בו לשנה זו, והתקיימו כל אלה:

(א) הוגשו כל דוחות המקדמה בעד החודשים שמועד הגשתם חל לפני הגשת הבקשה;

(ב) הנישום ניהל פנקסי חשבונות, אם חייב היה לנהלם;

(ג) אם לנישום נקבעה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף 7 והיא כוללת את חודשים ינואר ופברואר – 2020 במועד הבקשה טרם הסתיימה תקופת השומה המיוחדת כאמור.

(2) לחלק ההחזר שנישום זכאי לו לפי פסקה (1) בשל המקדמות ששולמו בעד החודשים ינואר ופברואר 2020 ייוספו הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א, לפי סדר תשלום המקדמות, החל מהתשלום המאוחר ביותר, לתקופה שמיום התשלום ועד יום ההחזר.

(3) בקשה כאמור בפסקה (1) תוגש פעם אחת בלבד, לא יאוחר מיום י"א בתשרי התשפ"א (29 בספטמבר 2020).

(4) פקיד השומה ייתן את החלטתו בבקשה בתוך 60 ימים ממועד הגשתה.

(ב) (1) היה סכום המס שנישום חייב לשלמו על פי דו"ח שהגיש לפי סעיף 131 בתוך שנת המס – ולענין זה רשאי שר האוצר לקבוע שיעור שבו יוגדל סכום המס האמור – עולה על סכום המקדמות, שהוא חייב בו לאותה שנה, רשאי פקיד השומה להגדיל את סכום המקדמות לפי סימן זה כדי להפרש האמור.

(2) היו לפקיד השומה טעמים סבירים להניח כי המס שיגיע מנישום לשנת מס פלונית יעלה ב-20% לפחות או ב-500,000 שקלים חדשים לפחות, לפי הנמוך מביניהם, על סכום המקדמות שהוא חייב בו לאותה שנה, רשאי הוא להגדיל את סכום המקדמות לפי סימן זה כדי להפרש; דין החלטה כאמור, לענין השגה ורעור, כדין שומה לפי סעיף 145.

(ג) יחיד שניהל פנקסי חשבונות בשנת המס ובשנה שקדמה לה, אך לא ניהל ולא היה חייב לנהל פנקסי חשבונות בשנה ששימש הבסיס לקביעת המקדמות בשנת המס, והמס שהוא חייב בו לשנת המס הקודמת, על פי הדו"ח שהגיש והמבוסס על פנקסי חשבונות, נמוך מסכום המקדמות – יוקטן סכום המקדמות שהוא חייב בו לאותה שנה עד לסכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח.

#### דין מי שעדיין לא נישום

[תיקון התשל"ה (מס' 5)]

181. נישום שהיתה לו הכנסה חייבת ולא נתחייב בתשלום מס בעבר, או לא נשום בעבר, ישלם את המקדמות לפי סעיפים 175 או 176, הכל לפי הענין, באחוזים מסכום המס המשוער שהוא עשוי, לפי אומדנו, להיות חייב בו לשנת המס על אותה הכנסה, ויגיש לפקיד השומה עם התשלום הראשון הצהרה על המס המשוער האמור והצהרה נוספת כעבור ששה חדשים מעת הגשת הצהרה הראשונה; לא מסר הצהרות כאמור, או מסר הצהרות כאלה ויש לפקיד השומה טעמים סבירים להאמין כי ההצהרות אינן נכונות, רשאי פקיד השומה לקבוע לפי מיתב שפיתתו את סכום המקדמה שאותו נישום חייב לשלמו, ודין קביעה כאמור, לענין השגה ורעור, כדין שומה לפי סעיף 145.

#### סמכות למתן הנחה

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

181א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בתקנות הנחות שיינתנו למי ששילם מקדמות לפי סימן זה לפני המועד שנקבע לתשלומן או למי ששילם מקדמות בסכום העולה על המגיע ממנו, והכל בשיעורים ובתנאים שקבע, אם דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים.

[תיקון התשל"ב]

#### סימן א1: מקדמה בשל הוצאות שניכוין אינו מותר

#### מקדמה בשל הוצאות עודפות

[תיקונים: התשל"ב, התשל"ה (מס' 2), התשמ"א (מס' 4), התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ז (מס' 3), התשנ"ט]

181ב. (א) חבר-בני-אדם שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי, או שהוציא סכומים בשל הוצאות שניכוין אינו מותר לפי סעיף 32(1) (בחוק זה – הוצאות עודפות); ישלם לפקיד השומה, במועד שנקבע, מקדמה כמפורט להלן מההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש לו באותו מועד דו"ח וכן יגיש לו דו"ח שנתי המפרט ומסכם את כלל ההוצאות העודפות שהוציא באותה שנה, והכל כפי שנקבע:

(1) חבר-בני-אדם שסעיף 32(ז) חל עליו – 90%;

(2) חבר-בני-אדם אחר – 45%.

לענין סעיף זה, "חבר-בני-אדם" – למעט שותפות שאין בה אף שותף שהוא חבר-בני-אדם שסעיף זה חל עליו.

(ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול על סכומים ששולמו כהכנסת עבודה ואשר המשלם אותם או האחראי לתשלומם ניכה מהם מס על פי סעיף 164.

(ג) לא שילם חבר-בני-אדם את המקדמה כאמור בסעיף קטן (א) או לא מסר דו"ח על פי אותו סעיף קטן או מסר דו"ח כאמור אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון – רשאי פקיד השומה לשום לפי מיתב שפיתתו את סכום המקדמה שאותו חבר-בני-אדם חייב לשלמו ואין שומה זו פוטרת אותו מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיתב שפיתתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב תשלום המקדמה.

#### קיצוז כנגד מס בעתיד

[תיקונים: התשל"ב, התשנ"ט]

<sup>84</sup> ס"ק 180(א) ייקרא כחלק מהפקודה בתקופה שמיום 29.7.2020 ועד יום 31.12.2021 [תיקון התש"ף (מס' 3)].

181.ג. שילם חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(ז) אינן חלות עליו מקדמות על פי סעיף 181ב, לשנת מס פלונית, בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר לו הסכום העודף, אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלח-יד יהיה חייב במס לרבות מס שבה בשנים הבאות יקוזז הסכום העודף כנגד המס או מס השבח; הסכום העודף יתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד תום שנת המס שבה קוזז.

### סימן ב: המועדים לתשלום המס

#### תשלום עם הגשת הדו"ח

182.א. חבר-בני-אדם ישלם בעת שהוא מגיש את הדו"ח לפי סעיף 131, או את הדו"ח המשוער לפי סעיף 133, את סכום המס המגיע ממנו לפי אותו דו"ח.

ב. לגבי נישומים אחרים, למעט יחיד שלפחות 75% מהכנסתו היא הכנסה חייבת לפי סעיף 2 פסקאות (2) או (5), רשאי שר האוצר לקבוע, בצו, כי נישום שעליו חל אותו צו חייב לשלם, בעת שהוא מגיש את הדו"ח לפי סעיף 131 או את הדו"ח המשוער לפי סעיף 133, את סכום המס המגיע ממנו לפי אותו דו"ח.

#### תשלום לאחר הודעת שומה

183. נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 149, חייב הוא, תוך 15 יום מיום מסירת הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה, ואם הגיש השגה לפי סעיף 150 - את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת.

#### תשלום לאחר השגה

184. נמסרה לאדם הודעת שומה מתוקנת לפי סעיף 152(א), או צו לפי סעיף 152(ב), חייב הוא, תוך 15 יום מיום מסירת ההודעה או הצו, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיהם - ואם הגיש ערעור לפי סעיף 153 - את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת.

### סימן ג: ריבית וקנסות

#### תיאום התשלום לאחר פסק-דין

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ה, התשל"ה (מס' 2)]

185. נמסרה לאדם החלטת בית המשפט המחוזי לפי סעיף 156 או החלטת בית המשפט העליון לפי סעיף 157, יחולו הוראות אלה:

- (1) שילם הנישום יותר מדי, יוחזר לו סכום העודף בצירוף הפרשי הצמדה וריבית<sup>85</sup> כמשמעותם בסעיף 159(א);
- (2) שילם הנישום פחות מדי, תשולם היתרה תוך 15 יום מיום מסירת ההחלטה, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית<sup>86</sup> כאמור, זולת אם קבע בית המשפט אחרת, בעד התקופה שמיום הגשת הערעור ועד למתן פסק הדין.

#### ריבית על דחיית מועדי תשלומים

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

186. לפקיד השומה רשאי, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך, להאריך את המועדים לתשלום המס, כולו או מקצתו, הנקבעים לפי סימן ב, או את המועדים לתשלום לתקופה שימצא לנכון, ובלבד שהנישום ישלם לתקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א).

#### תשלום ריבית והפרשי הצמדה

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשל"ט (מס' 3), התשמ"א (מס' 6), התשמ"ב (מס' 2), התשמ"ד (מס' 3), (מס' 6), התש"ז, התשנ"ה, התשנ"ט, התשס"ב (מס' 8)]

187.א. (1) על סכומי מס לשנת מס פלונית, שלא שולמו עד תום שנת המס, יוטלו על הנישום בעד התקופה שמתום שנת המס ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א); לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת תבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

(2) הוראות סעיף קטן זה יחולו גם על חוב מס על פי סעיף 159(ג).

ב. הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי תקופה שחייבים בה בהפרשי הצמדה וריבית על פי סעיף 185(2) או 186.

ג. (1) על סכומי מס שהיתה חובה לנכותם ולא נוכו או שנוכו או לא הועברו לפקיד השומה במועד שנקבע לכך, יוטלו על החייב בניכוי הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א), בעד התקופה המתחילה ביום ה-14 לחודש שקדם ליום שבו היה חייב להעביר את הסכומים שניכה ולא העבירם או שהיה חייב להעביר אילו ניכה במועד ועד להעברתם לפקיד השומה; ואולם אם הסכום החייב בניכוי איננו מתייחס למועד מסויים ובשל כך נקבע כסכום כולל לתקופה מסויימת, יוטלו הפרשי הצמדה והריבית בעד התקופה המתחילה במחצית התקופה האמורה.

(2) הוכיח החייב בניכוי כי מי שמהכנסתו צריך היה לנכות את הסכומים שלא נוכו, כלל את הסכומים האמורים בדו"ח על הכנסתו, יבוא במקום מועד ההעברה של הסכומים לפקיד השומה - תום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח האמור.

ד. על מקדמות בשל הוצאות עודפות שהיתה חובה לשלמן לפי סעיף 181ב ולא שולמו לפקיד השומה במועד שנקבע, ואשר אילו שולמו במועד לא ניתן היה לקזז אותן כנגד מקדמות. ששולמו או מס ששולם לגבי אותה שנת מס, יוטלו על החייב הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) בעד התקופה שמתום שנת המס עד ליום התשלום.

#### תמריץ להקדמת הגשת דו"ח ותשלום

[תיקונים: התשמ"א (מס' 6), התשמ"ב (מס' 2), (מס' 3), התשמ"ד (מס' 6)]

187.א. (א) נישום שישלם סכום כלשהו על חשבון המס המגיע ממנו לשנת מס פלונית לפני המועד האחרון הקבוע בסעיף 132 להגשת הדו"ח על פי סעיף 131, זכאי לגבי אותו סכום, לפטור מהפרשי הצמדה וריבית החלים עליו לפי סעיף 187(א) כמפורט להלן:

(1) על סכום ששולם עד תום החודש הראשון שלאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת (להלן בסעיף זה - שנת המס) - פטור ממלוא הפרשי הצמדה וריבית;

(2) על סכום ששולם בחודש השני שלאחר תום שנת המס - פטור ממחצית הפרשי הצמדה וריבית;

<sup>85</sup>. שיעור הריבית הוא 24% לשנה. ראה צו הריבית (שינוי שיעורים), התשל"ו-1976.

<sup>86</sup>. שיעור הריבית הוא 24% לשנה. ראה צו הריבית (שינוי שיעורים), התשל"ו-1976.

(3) על סכום ששולם בחודש השלישי שלאחר תום שנת המס – פטור מרבע הפרשי ההצמדה וריבית.

(1א) שר האוצר רשאי בצו להגדיל את שיעורי הפטור האמורים בסעיף קטן (א).

(ב) ההקלה שלפי סעיף קטן (א) תחושב תחילה וסכום ההקלה שלפי הסיפה לסעיף 187(א) ינוכה מיתרת הפרשי ההצמדה וריבית.  
(ג) (בוטל).

#### קנס על אי-הגשת דו"ח

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ב (מס' 3), התשמ"ה, התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ה, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 3)]  
188. (א) לא הגיש אדם דו"ח במועד שנקבע בסעיף 132, יוטל עליו בעד כל חודש של פיגור קנס של 500 שקלים חדשים.

(1א) לא פירט אדם בדוח שהגיש לפי סעיף 131, פעולה שנקבעה לפי הסעיף האמור כפעולה החייבת בדיווח, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס של 500 שקלים חדשים בעד כל חודש שבו לא דיווח כאמור.

(ב) (בוטל).

(ג) לא הגיש אדם דו"ח במועד שנקבע בסעיפים 161 או 171, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס של 200 ש"ח בעד כל חודש של פיגור.

(ד) לא הגיש אדם במועד דו"ח מן הדו"חות שנקבעו לענין הסעיפים 164 עד 166, יוטל עליו, בעד כל חודש של פיגור, קנס של 200 שקלים חדשים.

(ה) בסעיף זה, "חודש" – חודש מלא.

(ו) אדם החייב לנכות מס במקור מסכומים שהוא משלם ולא נתן למי שמתשלמו נוכח מס את הטפסים המעידים על הסכומים ששולמו לו והמס שנוכה, במועד שנקבע לכך, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בסכום של 100 ש"ח בשל כל אדם שלא נמסר לו הטופס.

(ז) לא הגיש אדם במועד דו"ח על סעיף 135(1), יוטל עליו, בעד כל חודש של פיגור, קנס של 200 שקלים חדשים; אולם אם נקבעו בתחילה במועד להגשת הדו"ח לפי סעיף 135(1), ועל פי בקשת אותו אדם נקבע לו לאחר מכן מועד מאוחר יותר להגשת הדו"ח (להלן – המועד המאוחר), ואותו אדם הגיש את הדו"ח לאחר המועד המאוחר, יוטל עליו קנס של 400 שקלים חדשים בעד כל חודש של פיגור החל במועד המאוחר.

(ח) ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו הסכומים הנקובים בסעיף זה כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת; תואמו תקרות ההכנסה בחודש פלוני לפי סעיף 120(ב), רשאי המנהל לתאם באותו חודש את הסכומים הנקובים בסעיף זה כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת המס, כאילו היו תקרות הכנסה.

(ט) (בוטל).

#### האחריות הפלילית שמורה

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

189. (א) תשלום קנס לפי סעיף 188 או הגדלת שיעורי המס לפי סעיף 191 בלא יגרעו מאחריותו הפלילית של אדם לפי פקודה זו.

(ב) הוגשה נגד אדם תביעה פלילית על אי הגשת דו"ח, לא יחוייב בתשלום קנס לפי סעיף 188 על אותה עבירה, ואם שילם קנס כאמור – יוחזר לו; הוגשה תביעה פלילית כאמור והנאשם זוכה, ישולמו לו הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) מיום תשלום הקנס ועד להחזרתו.

#### קנס על פיגור בתשלום

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשמ"ד (מס' 6), התשמ"ז, התשנ"ה, התשנ"ח (מס' 2), התשנ"ט]

190. (א) (1) (א) פיגור אדם יותר משבעה ימים בתשלום מקדמה שהוא חייב בה או בתשלום חלק ממנה, ייוסף לסכום שבפיגור קנס בגובה הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) (להלן – הפרשי הצמדה וריבית) מהמועד שנקבע לתשלום ועד לתשלום הסכום שבפיגור, או עד תום שנת המס שלגביה נדרשה המקדמה, לפי המוקדם (להלן – תום תקופת הקנס);

(ב) לקנס כאמור בפסקת משנה (א) ייוספו הפרשי הצמדה וריבית מתום תקופת הקנס ועד למועד תשלום הקנס ויראו את הקנס כחוב מס לענין סעיף 195א.

(ג) על אף האמור בפסקת משנה (א), נדחה המועד לתשלום מקדמה לפי סעיף 175(ו), ופיגר אדם יותר משבעה ימים בתשלום מקדמה מהמועד הקבוע בסעיף 175(א) או מהמועד הקבוע לפי סעיף 175(ב), ולא שילם מקדמה עד ליום הקבוע בסעיף 175(ו), ייוסף הקנס לסכום שבפיגור לפי הוראת פסקת משנה (א).

(ד) לא ציין אדם את המועד לתשלום המקדמה ובשל כך נקבעה המקדמה כסכום כולל לכל התקופה, יראו את המועד לתשלום, לענין חישוב הקנס לפי סעיף זה, כמחצית התקופה שלגביה נקבעה המקדמה.

(2) ביקש אדם הפחתה מסכום מקדמותיו והתברר, לפי הדו"ח שהגיש, שהמס על פי הדו"ח עולה על היתרה לאחר ההפחתה, ישלם על סכום ההפחתה – אך לא יותר מאשר על ההפרש שבין הסכום שעליו הצהיר בדו"ח לבין יתרת המקדמות לאחר ההפחתה – הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) החל במחצית שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד לתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, ולגבי תשלום פלוני – עד מועד התשלום, לפי המוקדם; לענין זה, אם שולם סכום כלשהו על חשבון המקדמות, יזקפוהו תחילה על חשבון היתרה.

(3) לענין הפחתת סכום המקדמות כאמור בפסקה (2), בשנת מס פלונית, שלא בשל ניכוי עקב השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר לפי סעיף 20(א) או לפי כל דין אחר ושלא בשל ניכוי בעד תרומות לפי סעיף 46א או לפי כל דין אחר, לא יובא המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי או הזיכוי האמורים בחשבון המס שעל פי הדו"ח.

(4) נישום שלא הודיע על התחלת התעסקות או שינויה בהתאם לסעיף 134, ובשל כך לא נדרש לשלם מקדמות כאמור בסעיף 181, או שבשל כך לא הוגדל סכום מקדמותיו כאמור בסעיף 180, יחוייב בהפרשי הצמדה וריבית בשל התקופה הקובעת, על מלוא סכום המקדמות שהיה חייב בהן או על הסכום שבו רשאי היה פקיד השומה להגדיל את מקדמותיו, לפי הענין; לענין זה, "התקופה הקובעת" – התקופה המתחילה במחצית התקופה שבין פתיחת העסק או שינויו ועד לסוף שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והמסתיימת בסוף השנה או התקופה כאמור, לפי הענין.

(5) לענין תשלום הפרשי הצמדה וריבית ולענין סדר זקיפת תשלומים על פי סעיף 195א, ייראו הפרשי הצמדה וריבית על פי פסקאות (2) עד (4), כחוב מס, בתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, לפי הענין.

(ב) (בוטל).

(ג) (בוטל).

(ד) קנס שהוטל לפי סעיף זה לא יראוהו כחלק של המס ששולם לענין תביעת הקלה לפי כל הוראה מהוראות פקודה זו.

## קנס על קיזוז ניכוי במקור שלא כדין

[תיקונים: התשל"ה (מס' 4)]

190א. מי שקיזז ממקדמותיו ניכוי במקור שלא היה לו לגבי אישור בכתב או שנוכה שלא בתקופה המותרת על פי סעיף 177, יוטל עליו קנס בסכום של פי שלושה מסכום הניכוי שקיזז שלא כדין.

## קנס על גרעון

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשמ"ה, התשנ"ה, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8) התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 4), התשפ"ה (מס' 3)]

191א. (א) בסעיף זה -

"גירעון" - כל אחד מאלה, לפי העניין:

- (1) הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדוח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דוח כאמור, והכול לפי העניין; לעניין זה, "מס" - למעט התוספת למס;
  - (2) לעניין תוספת למס - הסכום שבו התוספת למס שנישום חייב בו עודפת על התוספת למס שהוא חייב על פי הדוח שלו לפי סעיף 131, או סכום התוספת למס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דוח כאמור, והכול לפי העניין;
- "תוספת למס" - כמשמעותה בסעיף 81ב(א).

(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי-מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון;

(ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על ידי טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, ייוסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).

(1א) נישום שלגביו נקבע גרעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

- (1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;
- (2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 15ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;
- (3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86;
- (4) חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף;
- (5) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה בסעיף 131ה(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף.

(2א) הוטל קנס כאמור בסעיף קטן (ג), לא יוטל בשל אותו גירעון קנס לפי סעיפים קטנים (ב) או (ג).

(3א) הוגש כתב אישום נגד הנישום בשל אחת העילות המנויות בסעיפים קטנים (ב) עד (ג), לא יחויב בשל אותו מעשה בקנס על הגירעון, ואם שילם קנס על הגירעון - יוחזר לו סכום הקנס ששילם, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א) מיום תשלומו עד יום החזרתו.

(ד) לענין סעיפים 152-149 דין הוספת קנס על גרעון לפי סעיף זה כדין שומה.

(ה) על קנס שהוטל לפי סעיף קטן זה אחרי יום ז' באדר התשמ"ה (28 בפברואר 1985) ייווספו הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או נעשתה שומה לפי סעיף 145(ב) או מיום ז' באדר התשמ"ה (28 בפברואר 1985), לפי המאוחר, ועד למועד תשלום הקנס, ויראו את הקנס כסוג חיוב לענין סעיף 195א.

## קנס על אי-ניכוי

[תיקונים: התשל"ה, התשנ"ה]

191א. מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164 או 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה.

## הגדלת שיעורי המס בשל אי-ניהול פנקסים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ו (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 5)]

191ב. (א) נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות לשנת מס פלונית או לחלק ממנה ניהלם, או שניהלם רק בחלק מהתקופה שבה היה חייב לניהלם, או שלא ביסס את הדו"ח שלו על פנקסי חשבונות, ייוסף למס שהוא חייב בו לאותה שנה 10% מההכנסה החייבת שלגביה הוא חייב בניהול חשבונות, ולכל שנה שלאחר מכן שבה לא ניהל פנקסי חשבונות כאמור ייווספו 20% מההכנסה כאמור ובלבד שמי שחוייב בניהול פנקסים לראשונה בשנת מס פלונית והחל לניהלם לאחר המועד שהיה חייב להתחיל בניהולם, יחולו התוספות האמורות רק לגבי התקופה שבה חייב בניהול הפנקסים ולא ניהלם.

(ב) חוייב נישום לשנת מס פלונית בתוספת למס, יוגדלו המקדמות לשנה שבה נעשתה השומה לגבי אותה שנה פלונית ב-20% אם התוספת למס היתה 10%, וב-40% אם התוספת למס היתה 20%, ובלבד שאם חוייב בתוספת גם לשנת המס שלפיה נקבעו המקדמות יפחת שיעור הגדלת המקדמה בכפל שיעור התוספת למס; הוראה זו לא תחול אם הוכיח הנישום, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בשנת המס שבה נעשתה השומה כאמור ניהל פנקסי חשבונות או לא היה חייב בניהולם.

## קנס על רישום כוזב

[תיקונים: התשל"ה (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

191ג. נישום החייב על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 לרשום, לגבי קונה ששילם במזומנים, את פרטי זהותו על פי תעודה שהציג, ולא רשם אותם או שרשם פרטים בלתי נכונים, יוטל עליו קנס של 5% מסכום המכירה שלגביה הפר הוראה כאמור או קנס של 500 לירות, לפי הגבוה.

## סמכות למנהל להקטין ריבית או קנס

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 3), (מס' 4), התשס"ה (מס' 3)]

192. המנהל רשאי להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה וריבית לפי הסעיפים 186, 187, ו-190 ואת סכום הקנס לפי סעיפים 188, 190, 191א, 191ב או לוותר עליהם לחלוטין, אם הוכח, להנחת דעתו, כי הפיגור שגרם לחובת התשלום לא נגרם על-ידי מעשה או מחדל התלויים ברצונו של הנישום, ורשאי המנהל, על פי שיקול דעתו המוחלט, להקטין או לוותר כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי הנישום לא ידע את סכום המס

המדוייק המגיע ממנו בטרם הגיש את הדו"ח; ואולם המנהל לא יהא רשאי להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה וריבית לפי סעיפים 186, 187 ו-190 בשל כך בלבד שהנישום שילם את מקדמותיו כדן או שהמס נוכח ממנו כדן, או ששילם את המס המגיע ממנו על פי הדו"ח עם הגשתו.

#### המועד לתשלום ריבית, הפרשי הצמדה או קנס

[תיקון התשמ"ב (מס' 2)]

192א. המועד לתשלום ריבית, הפרשי הצמדה וריבית או קנס שחייב בהם נישום על פי פקודה זו הוא תוך שלושים ימים מיום משלוח ההודעה על החיוב בהם.

#### סימן ד': אכיפת תשלום

##### פקיד השומה רשאי לאכוף תשלום

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשע"ד (מס' 4)]

193א. כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי פקיד השומה לאכוף תשלומו לפי ההוראות שלהלן, או לפי פקודת המסים (גבייה), והוראות אותה פקודה, חוץ מסעיף 12 שבה, יחולו על גביית כל סכום כאמור כאילו היה מס כמשמעותו באותה פקודה; אלא שאם פקיד השומה איננו הממונה על המחוז<sup>87</sup> ישלח פקיד השומה לממונה על המחוז שבו יושב הנישום, או שבו הוא עוסק בעיסוקו, תעודה בחתימת פקיד השומה ובה יפורש סכום הפיגורים המגיע מאת הנישום, והממונה על המחוז, משקיבל את התעודה, יאכוף את התשלום לפי הוראות פקודת המסים (גבייה) החלות על גביית סכום כאמור.

ב) לשם אכיפת תשלום לפי הוראות סעיף קטן (א), רשאי פקיד שומה לעקל בהתאם להוראות סעיף 15(1) לפקודת המסים (גבייה), גם רכב של החייב החונה ברשות הרבים, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:

(1) הרכב חונה סמוך לחצריו של החייב;

(2) אם הרכב אינו חונה סמוך לחצריו של החייב - מתקיימים תנאים אלה:

(א) לעיקול קדם עיקול ברישום של הרכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12 לפקודת המסים (גבייה);

(ב) פקיד השומה עשה מאמץ ממשי להודיע, סמוך לפני העיקול, לחייב, ואם הוא תאגיד - למי שנוהג דרך קבע ברכב, לבא כוחו של החייב או למשרד הרשום של התאגיד, על הכוונה לעקל את הרכב;

(ג) הרכב אינו רשום כרכב של נכה על פי הרישום במשרד הרישוי.

##### ערב לתשלום חוב מס

[תיקון התשע"ד (מס' 4)]

193א. ניתנה לפקיד השומה ערובה, על דרך של מתן ערבות, להבטחת תשלום חוב שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, כתנאי להארכת המועד לתשלום החוב בהתאם לסעיף 186, רשאי פקיד השומה לאכוף את מילוי הערבות לפי פקודת המסים (גבייה) או באמצעות בית המשפט המוסמך לכך; ואולם לא יינקטו הליכים לפי פקודת המסים (גבייה) אלא אם כן התקיימו כל אלה:

(1) פקיד השומה רשאי לגבות את החוב מאת החייב לפי סעיף 193;

(2) החוב הוא לפי פרק ראשון בחלק י';

(3) אין מניעה לדרוש את קיום החיוב מהערב לפי הוראות חוק הערבות, התשכ"ז-1967;

(4) הוסבר לערב בעל פה ובכתב, בטופס שקבע המנהל והערב חתם עליו, כי מילוי הערבות יאכף בדרך זו.

##### גביית מס במקרים מיוחדים

[תיקונים: התשל"ה, התשע"ד (מס' 4)]

194א. היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא -

(1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה, או שהוא חייב לגביה בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום או המקדמות שהוא חייב בהן;

(2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;

(3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור דו"ח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו, בהודעה בכתב, לערוך מיד דו"ח ולאחר מכן יהא פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפיסקה (2).

ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.

ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום -

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ;

(2) על עיקול רכשו ואם נוכח כי יש חשש סביר שהמס לא ייגבה וכי אין די בעיקול כדי להבטיח את גבייתו - על תפיסת רכשו.

194ב. היה הנישום חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, רשאי בית המשפט המוסמך להורות לפי הוראות סעיף קטן (ג)(1) על עיכוב יציאתו מהארץ של כל מנהל פעיל בחברה או מנהל עסקים או חבר המחזיק מניות המזכות אותו ב-25% לפחות מכוח ההצבעה בה או ב-25% לפחות מהונה במקרה של פירוק, ובלבד שעיקוב היציאה מהארץ נדרש לשם גביית מס בנסיבות מיוחדות לפי סעיף 119א או לשם חקירה או פעולה אחרת הדרושה להבטחת תשלום המס, ובית המשפט שוכנע כי היציאה מהארץ עלולה לסכל גבייה, פעולה או חקירה כאמור וכי לא ניתן להטיל ערובה מתאימה להבטחת קיומן.

ד) נישום ששילם את המס או נתן ערובה לפי סעיף זה זכאי להגיש השגה וערעור לפי הסעיפים 158-150 והסכום ששילם יתוקן לפי התוצאות.

<sup>87</sup>. התואר "מושל המחוז" - הוחלף.

## בקשה לרשם לענייני המרכז להטלת הגבלות

[תיקון התשע"ד (מס' 6)]

194א. (א) החלו הליכים לפי פקודת המסים (גבייה), לגביית סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי המנהל לפנות לרשם לענייני המרכז במחוז שבו נמצא מקום מגוריו או מקום עסקו של החייב, בבקשה להטיל על החייב הגבלה, אחת או יותר, לפי סעיף 7א(ג) לחוק המרכז לגביית קנסות, לשם גביית החוב, ובלבד שבמועד הבקשה יובאו לפני הרשם לענייני המרכז כל חובות המס של אותו חייב שהחלו הליכים לגבייתם לפי פקודת המסים (גבייה) בשל חוב לפי פקודה זו, לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי חוק מס ערך מוסף, לפי פקודת המכס, לפי חוק מס קנייה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952, ולפי חוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958, והחלטת הרשם תחול על כל החובות האמורים.

(ב) על בקשת המנהל להטיל הגבלה כאמור בסעיף קטן (א) ועל החלטות, הליכים וסדרי דין לעניין הגבלה כאמור, יחולו סעיפים 7א עד 7ז לחוק המרכז לגביית קנסות, בשינויים המחויבים ובשינויים אלה: בסעיף 7א(א)(2) לחוק האמור, במקום "שנה" יקראו "חודש" ואחרי "הוראות סעיף 5" יקראו "וחלפה שנה, או יותר, מהמועד שבו ניתן כתב הרשאה לגביית החוב האמור, לפי סעיף 4 לפקודת המסים (גבייה)".

(ג) על אף האמור בסעיף 231א(א), רשאי המנהל למסור לרשם לענייני המרכז כל מידע הדרוש לו לצורך הפעלת סמכויותיו לפי סעיף זה.

(ד) בסעיף זה -

"רשם לענייני המרכז" - כמשמעותו בסעיף 6א לחוק המרכז לגביית קנסות;

"חוק המרכז לגביית קנסות" - חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995.

## תביעה על ידי פקיד השומה

195. מס יכול להיות נתבע ונפרע עם כל ההוצאות מאת האדם החייב בו על ידי פקיד השומה בשמו הרשמי בבית-משפט מוסמך, כאילו היה חוב לממשלת ישראל ויכול שיהא נתבע ונפרע על ידיו בדרכים שנקבעו בסעיף 193.

[תיקון התש"ם (מס' 3)]

## סימן ה': זקיפת תשלומיו של נישום

### זקיפת תשלומים

[תיקון התשמ"ד (מס' 3)]

195א. (א) אדם ששילם סכום כלשהו על חשבון חוב מס, ייזקף כנגד כל סוג חוב שבאותו חוב מס, חלק יחסי מהסכום ששילם כיחס חלקו של הסכום שבאותו סוג לסך כל חוב המס; לענין זה -

(1) אם לא פירש האדם אם הסכום ששילם הוא על חשבון חובו כנישום או כמנכה, ייזקף הסכום לחובו כמנכה;

(2) דין החזר מס שקיבל על פי חוק קיזוז מסים, התש"ם-1980, כנגד חוב מס, ודין סכום שנגבה על פי פקודת המסים (גבייה) או בדרך אחרת - כדין סכומים ששילם אדם.

(ב) (1) שילם אדם סכום על חשבון חוב מס שחב כנישום ולא פירש את שנת החוב, ייזקף הסכום לחובות המס שלו כנישום לפי שנת היווצרם, החל משנת המס המוקדמת ביותר;

(2) שילם אדם סכום על חשבון חוב מס שחב כמנכה, ייזקף הסכום לחובות המס שלו כמנכה לפי סדר היווצרם החל מהמוקדם ביותר.

(ג) בסעיף זה -

"חוב מס" - כל אחד מאלה:

(1) סך כל הסכומים מכל סוגי החוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כנישום לגבי שנת מס מסויימת;

(2) סך כל הסכומים מכל סוגי החוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כמנכה לגבי תשלום פלוני ששילם לאדם אחר;

"סוג חוב" - כל אחד מאלה: מס, ריבית, הפרשי הצמדה.

[תיקון התשס"ה (מס' 4)]

## סימן ו': עיצום כספי לעניין דוח מקוון

### עיצום כספי

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ג (מס' 2), התשע"ו (מס' 3), התשפ"ג, התשפ"ו (מס' 4)]

195ב. (א)<sup>88</sup> על אף הוראות סימן ג, היה למנהל יסוד סביר להניח כי לא הוגש דוח מקוון, עד המועד האמור בסעיף 132 או 166, לפי העניין (בסימן זה - ההפרה), רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום של 600 שקלים חדשים בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח.

(ב) היה למנהל יסוד סביר להניח כי חלפן כספים לא הגיש דוח לפי סעיף 141א, רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום של 6,000 שקלים חדשים, בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח.

(ג) היה למנהל יסוד סביר להניח כי חלפן כספים לא הגיש דוח אי-ביצוע פעולה לפי סעיף 141א(א), רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום כאמור בסעיף קטן (א), בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח.

### דרישת עיצום כספי ותשלומי

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

195ג. עיצום כספי על הפרה לפי סעיף 195ב ישולם לפי דרישה בכתב של המנהל, בטופס שקבע (בסימן זה - הודעת החיוב), בתוך 30 ימים מיום משלוח הודעת החיוב; בהודעת החיוב יפורטו, בין השאר, פרטי ההפרה שבשלה הוטל העיצום הכספי ושיעורו, וכן ייכלל בה מידע בדבר הזכות לטעון טענות בפני המנהל, כאמור בסעיף 195ד.

### כתב טענות

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3)]

195ד. (א) יחיד, מעביד או מנכה, שנשלחה לו הודעת חיוב רשאי, בתוך 30 ימים מיום משלוח ההודעה כאמור, להגיש למנהל, בכתב, את טענותיו לעניין הטלת העיצום הכספי ושיעורו (בסעיף זה - כתב טענות); לכתב הטענות יצורף תצהיר המאמת את העובדות המפורטות בו.

<sup>88</sup>. סכומי העיצום הכספי הנקובים בסעיף 195ב עודכנו לאחרונה בק"ת 12173, התשפ"ו, עמ' 672, החל מיום 1.1.2026.

(ב) הגיש יחיד, מעביד או מנכה, כתב טענות למנהל, יחליט המנהל על יסוד כתב הטענות והתצהיר האם להשאיר את הודעת החיוב על כנה, או לבטלה, ורשאי הוא, לשם קבלת החלטה כאמור, לזמן את מגיש כתב הטענות, לדיון בפניו; הודעה על החלטת המנהל לפי סעיף קטן זה תישלח למגיש כתב הטענות.

(ג) אין בהגשת כתב טענות לפי סעיף זה כדי לעכב את תשלום העיצום הכספי במועד האמור בסעיף 195ג.

(ד) שולם העיצום הכספי והחליט המנהל לפי סעיף זה לבטל את הודעת החיוב, יוחזר העיצום הכספי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א) מיום תשלומם ועד יום החזרתו.

#### עדכון סכום העיצום הכספי

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

195ה. (א) עיצום כספי יהיה לפי סכומו המעודכן ביום משלוח הודעת החיוב, ואם הוגשה עתירה, ובית המשפט הן בעתירה הורה על עיכוב תשלומם – לפי סכומו המעודכן ביום ההחלטה בעתירה.

(ב) סכום העיצום הכספי יתעדכן ב-1 בינואר של כל שנה (בסעיף זה – יום העדכון), לפי שיעור עליית המדד הידוע ביום העדכון לעומת המדד שהיה ידוע ביום העדכון בשנה שקדמה לו, ולעניין יום העדכון הראשון – לעומת המדד שהיה ידוע ב-1 בינואר 2008; הסכום האמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

(ג) המנהל יפרסם, בהודעה ברשומות, את סכום העיצום הכספי המעודכן.

#### הפרשי הצמדה וריבית

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3)]

195ו. (בוטל).

#### גביה

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3)]

195ז. על גביית העיצום הכספי תחול פקודת המסים (גביה).

#### שמירת אחריות פלילית

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3)]

195ח. (א) תשלום עיצום כספי לא יגרע מאחריותו הפלילית של יחיד, מעביד או מנכה, בשל ההפרה.

(ב) הוגש נגד יחיד, מעביד או מנכה, כתב אישום על עבירה לפי סעיף 216(4) או 14(א), לא יחויב בשלה בתשלום העיצום הכספי, ואם שילם – יוחזר לו הסכום ששילם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א), מיום תשלומם עד יום החזרתו.

#### עתירה לבית משפט לעניינים מינהליים

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ו (מס' 3)]

195ט. (א) אין בהגשת עתירה לבית משפט על חיוב בתשלום עיצום כספי לפי סימן זה, בהתאם לפרט 32(5) בתוספת הראשונה לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000, כדי לעכב את תשלום העיצום הכספי, אלא בהסכמת המנהל או אם בית המשפט הורה על כך.

(ב) התקבלה עתירה כאמור בסעיף קטן (א) לאחר ששולם העיצום הכספי, יוחזר העיצום הכספי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א), מיום תשלומם ועד יום החזרתו.

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

#### סימן ז': עיצום כספי לעניין יישום הסכם בין-לאומי

##### עיצום כספי בשל אי-זיהוי פרטים או בשל פגם בהעברתם

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

195י.<sup>89</sup> (א) בסעיף זה, "בעל חשבון", "מוסד פיננסי ישראלי מדווח" ו"מידע" – כהגדרתם בסעיף 135ב.

(ב) היה למנהל יסוד סביר להניח כי מוסד פיננסי ישראלי מדווח לא דרש מבעל חשבון למסור לו מידע או לא ערך לגבי בעל חשבון את הבדיקות הדרושות, בניגוד להוראות סעיף 135ג(א), רשאי הוא להטיל על המוסד הפיננסי עיצום כספי בסך של 5,950 שקלים חדשים.

(ג) היה למנהל יסוד סביר להניח כי מוסד פיננסי ישראלי מדווח לא דרש ממנו שמבקש להיות בעל חשבון למסור לו מידע או לא ערך לגבי מבקש כאמור את הבדיקות הדרושות, בניגוד להוראות סעיף 135ג(א), רשאי הוא להטיל על המוסד הפיננסי עיצום כספי בסך של 59,500 שקלים חדשים.

(ד) היה למנהל יסוד סביר להניח כי מוסד פיננסי ישראלי מדווח לא העביר למנהל מידע או שהעביר מידע חלקי, בניגוד להוראות סעיף 135ג(ג), רשאי הוא להטיל עליו עיצום כספי בסך של 29,750 שקלים חדשים.

##### הודעה על כוונת חיוב

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

195יא. היה למנהל יסוד סביר להניח כי אדם הפר הוראה מההוראות לפי חוק זה, כאמור בסעיף 195י (בסימן זה – המפר), ובכוונתו להטיל עליו עיצום כספי לפי אותו סעיף, ימסור למפר הודעה על הכוונה להטיל עליו עיצום כספי (בסימן זה – הודעה על כוונת חיוב); בהודעה על כוונת חיוב יציין המנהל, בין השאר, את אלה:

(1) המעשה או המחדל (בסימן זה – המעשה) המהווה את ההפרה;

(2) סכום העיצום הכספי והתקופה לתשלומם;

(3) זכותו של המפר לטעון את טענותיו לפני המנהל לפי הוראות סעיף 195יב;

(4) הסמכות להוסיף על סכום העיצום הכספי בשל הפרה חוזרת לפי הוראות סעיף 195יד.

##### זכות טיעון

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

<sup>89</sup>. סכומי העיצום הכספי הנקובים בסעיפים 195י(ב), (ג) ו(ד) עורכנו לאחרונה בק"ת 12173, התשפ"ו, עמ' 672, החל מיום 1.1.2026.

195יב. מפר שנמסרה לו הודעה על כוונת חיוב לפי הוראות סעיף 195יא רשאי לטעון את טענותיו, בכתב, ולפי בקשתו במסגרת טענותיו כאמור – גם בעל־פה, לפני המנהל, לעניין הכוונה להטיל עליו עיצום כספי ולעניין סכומו, בתוך 30 ימים ממועד מסירת ההודעה, ורשאי המנהל להאריך את התקופה האמורה בתקופה נוספת שלא תעלה על 30 ימים.

#### **החלטת המנהל ודרישת תשלום**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195יג. (א) המנהל יחליט, לאחר ששקל את הטענות שנטענו לפי סעיף 195יב, אם להטיל על המפר עיצום כספי, ורשאי הוא להפחית את סכום העיצום הכספי לפי הוראות סעיף 195טו.

(ב) החליט המנהל לפי הוראות סעיף קטן (א) –

(1) להטיל על המפר עיצום כספי – ימסור לו דרישה בכתב לשלם את העיצום הכספי (בסימן זה – דרישת תשלום), שבה יצוינו, בין השאר, סכום העיצום הכספי המעודכן, והתקופה לתשלום;

(2) שלא להטיל על המפר עיצום כספי – ימסור לו הודעה על כך, בכתב.

(ג) בדרישת תשלום או בהודעה לפי סעיף קטן (ב) יפרט המנהל את נימוקי החלטתו.

(ד) לא טען המפר את טענותיו לפי הוראות סעיף 195יב בתוך התקופה האמורה באותו סעיף, יראו את ההודעה על כוונת חיוב, בתום אותה תקופה, כדרישת תשלום שנמסרה למפר במועד האמור.

#### **הפרה חוזרת**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195יד. בהפרה חוזרת ייוסף על העיצום הכספי הקבוע לאותה הפרה סכום השווה לעיצום הכספי כאמור; לעניין זה, "הפרה חוזרת" – הפרת הוראה מהוראות לפי חוק זה כאמור בסעיף 195י, בתוך שנתיים מהפרה קודמת של אותה הוראה שבשלה הוטל על המפר עיצום כספי.

#### **סכומים מופחתיים**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195טו. (א) המנהל אינו רשאי להטיל עיצום כספי בסכום הנמוך מהסכומים הקבועים בסימן זה, אלא לפי הוראות סעיף קטן (ב).

(ב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע מקרים, נסיבות ושיקולים שבשלהם ניתן להטיל עיצום כספי בסכום הנמוך מהסכומים הקבועים בסימן זה, בשיעורים שיקבע.

#### **סכום מעודכן של העיצום הכספי**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195טז. (א) העיצום הכספי יהיה לפי סכומו המעודכן ביום מסירת דרישת התשלום, ולגבי מפר שלא טען את טענותיו לפני המנהל כאמור בסעיף 195יב – ביום מסירת ההודעה על כוונת החיוב; הוגש ערעור לבית המשפט לפי סעיף 195כא והמנהל או בית המשפט עיכב את תשלומו של העיצום הכספי – יהיה העיצום הכספי לפי סכומו המעודכן ביום ההחלטה בערעור.

(ב) סכום העיצום הכספי יתעדכן ב-1 בינואר בכל שנה (בסעיף זה – יום העדכון), בהתאם לשיעור שינוי המדד הידוע ביום העדכון לעומת המדד שהיה ידוע ב-1 בינואר של השנה הקודמת; הסכום האמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

(ג) המנהל יפרסם ברשומות הודעה על סכום העיצום הכספי המעודכן לפי סעיף קטן (ב).

#### **המועד לתשלום העיצום הכספי**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195יז. המפר ישלם את העיצום הכספי בתוך 30 ימים מיום מסירת דרישת התשלום כאמור בסעיף 195יג.

#### **הפרשי הצמדה וריבית**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195יח. לא שילם המפר עיצום כספי במועד, ייוספו על העיצום הכספי, לתקופת הפיגור, הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 159א(א) (בסימן זה – הפרשי הצמדה וריבית), עד לתשלומו.

#### **גבייה**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195יט. עיצום כספי ייגבה לאוצר המדינה, ועל גבייתו תחול פקודת המסים (גבייה).

#### **עיצום כספי בשל הפרה לפי חוק זה ולפי חוק אחר**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195כ. על מעשה אחד המהווה הפרה של הוראה מההוראות לפי חוק זה המנויות בסעיף 195י ושל הוראה מההוראות לפי חוק אחר, לא יוטל יותר מעיצום כספי אחד.

#### **ערעור**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195כא. (א) על החלטה סופית של המנהל לפי סימן זה ניתן לערער לבית משפט השלום שבו יושב נשיא בית משפט השלום; ערעור כאמור יוגש בתוך 30 ימים מיום שנמסרה החלטה.

(ב) אין בהגשת ערעור לפי סעיף קטן (א) כדי לעכב את תשלום העיצום הכספי, אלא אם כן הסכים לכך המנהל או שבית המשפט הורה על כך.

(ג) החליט בית המשפט לקבל ערעור שהוגש לפי סעיף קטן (א), לאחר ששולם העיצום הכספי, והורה על החזרת סכום העיצום הכספי ששולם או על הפחתת סכום העיצום הכספי, יוחזר הסכום ששולם או כל חלק ממנו שהופחת, לפי העניין, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו או הפקדתו עד יום החזרתו.

#### **פרסום**

[תיקון התשע"ז (מס' 16)]

195כ.ב. (א) הטיל המנהל עיצום כספי לפי סימן זה, יפרסם באתר האינטרנט של רשות המסים את הפרטים שלהלן, בדרך שתבטיח שקיפות לגבי הפעלת שיקול דעתו בהחלטה להטיל עיצום כספי:

- (1) דבר הטלת העיצום הכספי;
  - (2) מהות ההפרה שבשלה הוטל העיצום הכספי ונסיבות ההפרה;
  - (3) סכום העיצום הכספי שהוטל;
  - (4) אם הופחת העיצום הכספי - הנסיבות שבשלהן הופחת ושיעור ההפחתה;
  - (5) פרטים על המפר הנוגעים לעניין;
  - (6) שמו של המפר - אם הוא תאגיד.
- (ב) הוגש ערעור לפי סעיף 195כ.א, יפרסם המנהל את דבר הגשת הערעור ואת תוצאותיו בדרך שבה פרסם את דבר הטלת העיצום הכספי.
- (ג) על אף האמור בסעיף זה, לא יפרסם המנהל פרטים שהם בגדר מידע שרשות ציבורית מנועה מלמסור לפי סעיף 9(א) לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1998, וכן רשאי הוא שלא לפרסם פרטים לפי סעיף זה שהם בגדר מידע שרשות ציבורית אינה חייבת למסור לפי סעיף 9(ב) לחוק האמור.
- (ד) פרסום לפי סעיף זה בעניין עיצום כספי שהוטל על תאגיד יהיה לתקופה של ארבע שנים.
- (ה) השר רשאי לקבוע דרכים נוספות לפרסום הפרטים האמורים בסעיף זה.

#### שמירת אחריות פלילית

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

- 195כ.ג. (א) תשלום עיצום כספי לפי סימן זה לא יגרע מאחריות פלילית של אדם בשל הפרת הוראה מההוראות לפי חוק זה המנויות בסעיף 195י, המהווה עבירה.
- (ב) שלח המנהל למפר הודעה על כוונת חיוב בשל הפרה המהווה עבירה כאמור בסעיף קטן (א), לא יוגש נגדו כתב אישום בשל אותה הפרה, אלא אם כן התגלו עובדות חדשות המצדיקות זאת.
- (ג) הוגש נגד אדם כתב אישום בשל הפרה המהווה עבירה כאמור בסעיף קטן (א), לא ינקוט נגדו המנהל הליכים לפי סימן זה בשל אותה הפרה, ואם הוגש כתב האישום בנסיבות האמורות בסעיף קטן (ב) לאחר שהמפר שילם עיצום כספי, יוחזרו לו הסכום ששולם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלום הסכום עד יום החזרתו.

#### הוראת שעה לעניין סימן ז'

[תיקון התשע"ו (מס' 16)]

- 195כ.ד. (א) בתקופה שמיום תחילתו של סימן זה עד תום שנתיים מהמועד האמור, לא ימסור המנהל למפר הודעה על כוונת חיוב אלא אם כן דרש ממנו לתקן את ההפרה והתרה בו, בכתב, כי אם לא תתקן ההפרה בתוך 60 ימים ממועד מסירת ההתראה תימסר לו הודעה על כוונת חיוב.
- (ב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך את התקופה האמורה בסעיף קטן (א) לתקופות נוספות של שנה בכל פעם, ובלבד שסך כל תקופות ההארכה יחד עם התקופה האמורה בסעיף קטן (א) לא יעלו על חמש שנים.

#### פרק שלישי: הקלה ממסי-כפל

#### סימן א': הסכם גומלין בין-לאומי

#### צו הנותן תוקף להסכם

[תיקונים: התשס"ה (מס' 5), (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

196. (א) משהודיע שר האוצר, בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לענין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק.
- (ב) צו שניתן לפי סעיף זה עשוי להיות מופקע בצו מאוחר ממנו.
- (ג) בסעיף זה, "מדינה" - לרבות שטח מחוץ לישראל שאינו מדינה, המנוי בתוספת ראשונה 1א.
- (ד) לענין הסכם לפי סעיף זה, חברה להחזקת נכסי נאמנות כהגדרתה בסעיף 75ג לא תיחשב תושבת ישראל.

#### חובת הסודיות כשיש הסכם

197. משניתן תוקף להסכם כאמור בסעיף 196 לא תמנע חובת הסודיות לפי סעיף 234 מלגלות לפקיד מורשה של המדינה הגומלת כל ידיעה שיש לגלותה לפי ההסכם.

#### סמכות להתקין תקנות

198. שר האוצר רשאי להתקין תקנות לביצוע הוראותיו של הסכם.

#### סימן ב': קביעת סכום ההקלה

#### הגדרות

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

199. בפרק זה -

- "מס הכנסה" - למעט מס חברות;
- "מסי ישראל" - מס הכנסה ומס חברות;
- "מסי חוץ" - מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מסים עירוניים;
- "הכנסות חוץ" - הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל;
- "הכנסות חוץ ממקור פלוני" - הכנסות חוץ כשהן מסווגות לפי מקורות ההכנסה, הקבועים בסעיף 2, בחלק ה או בחלק ה3, בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן, הכל לפי הוראות הפקודה.

## הוראות לזיכוי מסי כפל

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3)]

200. (א) מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן זה.
- (ב) לא יזוכו מסי ישראל לשנת מס מסוימת אלא אם כן היה האדם שהכנסתו חייבת באותם מסים, תושב ישראל באותה שנת מס.
- (ג) המנהל רשאי לקבוע כללים לביצוע הוראות סימן זה וכללים לענין דוחות.

## הפחתת מסי חוץ

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

201. (א) לא יופחתו מסי חוץ ששולמו בשל הכנסת חוץ הפטורה ממש בישראל.
- (ב) הקלה הניתנת לפי סעיף 163 בשל דיבידנד, יראוה כמפחיתה את סכום המס החל לפי הפקודה על אותו דיבידנד.

## זיכוי מס חברות קודם לזיכוי מס הכנסה

202. היה ההסכם מתיר לזכות מס-חברות ומס-הכנסה, ישמש סכום הזיכוי תחילה להפחית את מס החברות שעל אותה הכנסה, ובמידה שאין להשתמש בכלול למטרה זו - ישמש להפחית את מס הכנסה שעליה התיר ההסכם זיכוי מס-הכנסה בלבד, יפורש סעיף 201 כאילו היה כתוב בו "מס-הכנסה" במקום "מסי-ישראל".

## סכום הזיכוי ממס חברות

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

203. (א) סכום הזיכוי ממס חברות שלו זכאי חבר בני אדם תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על סכום מס החברות שבו הוא חייב בשל אותן הכנסות.
- (ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126(ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), או שעל פיה הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייוספו הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות החברה וינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו דיבידנד, בתוספת מסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס החל על דיבידנד כאמור.
- (ג) בסעיף זה -
- "מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" - מסים המשתלמים על ידי חבר בני אדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד;
- "דיבידנד מגולם" - סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס במקור, בתוספת המס שנוכה במקור ובתוספת מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין.

## סכום הזיכוי ממס הכנסה

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

204. (א) סכום הזיכוי ממס הכנסה, שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי בשל אותן הכנסות.
- (ב) סכום הזיכוי ממס הכנסה שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד, לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות.
- (ג) בסעיף זה -
- "הכנסה רגילה" - הכנסה חייבת שלא הוטל עליה שיעור מס מיוחד;
- "יחס ההכנסה" - היחס המתקבל מחלוקת סכום הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות, בסכום כלל הכנסתו הרגילה;
- "שיעור מס מיוחד" - שיעור מס החל בישראל, השונה משיעור המס הקבוע בסעיף 121;
- "תקרת הזיכוי" - הסכום המתקבל מהכפלת יחס ההכנסה, בסכום מס ההכנסה על כלל הכנסתו הרגילה של יחיד, לפני מתן זיכוי לפי סימן זה.

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

205. (בוטל).

## עודף זיכוי בשנת מס

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

205. (א) עלה סכום מסי החוץ ששולמו בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני על סכום הזיכוי הניתן בשלהן כנגד מסי ישראל (בסעיף זה - עודף הזיכוי), זכאי הנישום להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו המקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת; הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לסעיף זה, תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחויבים.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), נוצר עודף זיכוי בשל קיזוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני, כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר, ניתן יהיה להפחיתו בחמש השנים הבאות בזו אחר זו גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד כאמור, כשהוא מתואם כאמור באותה פסקה.

## כללים בחישוב ההכנסה לענין זיכוי

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

206. בחישוב הכנסת החוץ החייבת במס בישראל, לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מסי חוץ.

## זיכוי לחשבון מס דיבידנד במקרים מיוחדים

207. מקום שההסכם קובע לגבי סוגים מסויימים של דיבידנדים - הם ולא סוגים אחרים - כי מסי-חוץ שאינם מוטלים עליהם במישרין או בדרך ניכוי יבואו בחשבון לענין זיכוי מסי-ישראל שעליהם, ושולם דיבידנד שאיננו מן הסוגים המסויימים כאמור - הרי אם הדיבידנד שולם לחברה שיש לה שליטה ישירה או עקיפה על מחצית לפחות של כוח הצבעה בחברה המשלמת את הדיבידנד, יותר הזיכוי, כאילו היה הדיבידנד מאותם הסוגים המסויימים.

## זיכוי בשל דיבידנד

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

207א. (א) קיבל חבר בני אדם תושב ישראל דיבידנד מחבר בני אדם הנחשב כתושב ישראל רק בשל היות עסקיו נשלטים ומנוהלים בישראל (בסעיף זה - החבר האחר) ונוכה מס במקור מהדיבידנד במדינת החוץ, יהיה זכאי החבר האחר, לזיכוי בסכום המס שנוכה במקור כאמור, כנגד מס החברות החל עליו; סכום הזיכוי לא יעלה על מס החברות החל באותה שנת מס, ואולם עודף זיכוי שלא נוצל, ניתן יהיה לנצל כנגד מס החברות אשר יוטל על החבר האחר בחמש שנות המס הבאות, בזו אחר זו.

(ב) קיבל יחיד תושב ישראל דיבידנד מהחבר האחר ונוכה מס במקור במדינת החוץ, יהיה זכאי היחיד לזיכוי בסכום המס שנוכה במקור כנגד המס החל על הכנסתו מדיבידנד כאמור, והכל בכפוף להוראות פרק זה.

## זיכוי בשל מסי חוץ

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

207ב. מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, למעט מס שהיה אמור להיות משולם על רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב; מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור, ויחולו עליו הוראות פרק זה, בשינויים המחויבים; במקרה של חילוקי דעות בדבר סכום הזיכוי, נתונה למבקש הזיכוי זכות השגה וערעור, כאמור בסעיפים 150 ו-153, במסגרת ההשגה והערעור על השומה שנקבעה לו.

## זיכוי בשל מסי חוץ - עובד של מעביד מסויים

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

207ג. היתה ליחיד הכנסה שמקום הפקתה בישראל, רק בשל הוראות סעיף 4א(ב)1, יראו לענין הוראות סימן זה את הכנסתו של היחיד כהכנסת חוץ ואת המסים ששולמו לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל בשל אותה הכנסה, כמסי חוץ.

## סייג לזיכוי

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

207ד. קיזז הפסד מעסק נשלט כנגד הכנסה בישראל, כאמור בסעיף 29(2)ג(ה), לא יינתן זיכוי לפי פרק זה כנגד מסי ישראל שבהם חייב תושב ישראל על הכנסה חייבת שהיתה לו מעסק מחוץ לישראל בשנתיים שקדמו לשנת המס שבה קיזז ההפסד ובחמש השנים שלאחריה, בזו אחר זו, עד גובה ההפסד שקיזז כאמור.

## ויתור על זיכוי

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

208. לא יינתן זיכוי ממסי ישראל שאדם חייב בהם בשנת מס, אם ביקש שלא יינתן זיכוי להכנסתו באותה השנה; ביקש כאמור - לא יחולו הוראות סעיף 205א.

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

209. (בוטל).

## טעות בחישוב הזיכוי

210. נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר, בעקבות שינוי שחל בסכום המס המשתלם בישראל או בחוץ-לארץ או בשל הוראות סעיף 207ד - כל הוראה שבכל חיקוק, המגבילה את הזמן לעריכת שומה או לתביעת הקלה, לא תחול על שומה או על תביעה הנובעת מן השינוי, אם נערכה לא יאוחר מתום שנתיים לאחר השומות והשינויים ושאר החלטות, בישראל או בחוץ-לארץ, שיש להן חשיבות לגבי השאלה אם יש זיכוי ומהו.

## סימן ג': הוראות שונות

### הגדרות

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

211. בסימן זה -

"הקלת מסי-כפל" - כל זיכוי בשל מס הכנסה בחוץ-לארץ, שהותר לענין מס הכנסה לפי פקודה זו, לרבות כל זיכוי או הקלה שהובאו בחשבון בקביעת השיעור הישראלי הנקי המוטל על הדיבידנדים שנתקבלו;

"שיעור ההקלה" - השיעור שהוא עודף שיעור המס המנוכה מן הדיבידנד על השיעור הישראלי הנקי.

### השפעת הקלה על קיזוז ועל החזרה

212. היה המס המשתלם על ידי חברה מושפע מהקלת מסי-כפל, יופחת - לפי הכללים שלהלן - הסכום שיש לקיזוז לפי סעיף 136, או להחזירו לפי סעיף 160, בשל המס שניכתה החברה מדיבידנד ששילמה, ואלה הכללים:

(1) אם מקבל הדיבידנד איננו חייב במס עליו, תהא ההפחתה בסכום השווה למס שעל הדיבידנד הגלום מחושב לפי שיעור ההקלה החלה עליו;

(2) אם שיעור המס החל על המקבל בשל הדיבידנד הוא פחות משיעור ההקלה החלה עליו, תהא ההפחתה סכום השווה למס שעל הדיבידנד הגלום מחושב לפי השווה להפרש שבין שני השיעורים.

### מקומו של דיבידנד בסולם ההכנסה

213. לענין סעיף 212 -

- (1) מקום שההכנסה כוללת דיבידנד אחד כאמור בסעיף 212, יראו אותו כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה;
- (2) מקום שההכנסה כוללת דיבידנדים אחדים כאמור, יראו כל דיבידנד ששיעורו הישראלי הנקי נמוך משל חברו כשלב גבוה ממנו בסולם ההכנסה;
- (3) מקום שהמס על דיבידנד מוטל בשיעורים שונים על חלקיו השונים, או מקום שהמס מוטל על חלק אחד של הדיבידנד ואינו מוטל על חלק אחר - יראו כל חלק שונה כדיבידנד נפרד.

## הקלת מסי כפל על הכנסת-חוץ של תושב

214.א) שר האוצר רשאי ליתן הקלת מסי-כפל להכנסה של תושב ישראל שמקורה בחוץ-לארץ והוטל עליה במקור מס הכנסה או מס דומה לו באפיון על ידי שיפטור את ההכנסה מתשלום המס, כולו או מקצתו, כפי שיפורש בצו.  
ב) הוראות סעיף זה אינן גורעות מן הסמכויות לפי סעיף 196.

### פרק רביעי: חילופי מידע לפי הסכם בין-לאומי

#### הגדרות

[תיקון התשע"ו (מס' 2)]

214.א. בפרק זה -

"הסכם בין-לאומי" - הסכם שניתן לגביו צו לפי סעיף 196 וכן הסכם לחילופי מידע;

"הסכם לחילופי מידע" - הסכם בין מדינת ישראל לבין מדינה זרה שעניינו מתן סיוע, לרבות באמצעות חילופי מידע, לשם אכיפת חוקי המס של מדינת ישראל או דיני המס של המדינה הזרה;

"חוק מס" - חיקוק הדן בהטלת מס או בתשלום חובה ששר האוצר ממונה על ביצועו;

"מדינה" - כהגדרתה בסעיף 196(ג).

#### העברת מידע על פי הסכם בין-לאומי

[תיקונים: התשע"ו (מס' 2), (מס' 16), התשפ"ד (מס' 4)]

214.ב. (א) על אף האמור בסעיפים 231 ו-234, המנהל או מי שהוא הסמיך לעניין פרק זה (בפרק זה - המנהל) רשאי להעביר מידע לרשות מס במדינה זרה, בהתאם להסכם בין-לאומי, בכפוף לסייגים שבהסכם, ובלבד שמתקיימים כל אלה:

(1) לעניין העברת מידע ביוזמת המנהל - המידע דרוש למדינה הזרה לצורך אכיפת דיני המס שלה;

(2) לעניין העברת מידע בהתאם לבקשה של רשות מס של מדינה זרה, המנהל שוכנע בהתאם לבקשה שהמידע דרוש למדינה הזרה לצורך אכיפת דיני המס שלה;

(3)<sup>90</sup> רשות המסים היתה רשאית לעשות שימוש באותו מידע לצורך אכיפת חוק מס; תנאי זה לא יחול לגבי מידע שנדרש לצורך יישום הסכם פטקאאוהסכם יישום כהגדרתם בסעיף 135 באולגבי מידע שהאפרטיזיהו של מקבל לשירות לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, הנדרש לצורך יישום הסכם בין-לאומי;

(4) בהסכם הבין-לאומי נקבע כי המדינה הזרה מחויבת בשמירת סודיותו של המידע ובאבטחתו;

(5) העברת המידע הותנתה בכך שרשות המס של המדינה הזרה תעשה שימוש במידע שיתקבל אך ורק לצורך אכיפת דיני המס שלה, לא תעבירו לגורם אחר באותה מדינה שלא לצורך אכיפת דיני המס שלה, ולא תעבירו למדינה אחרת.

ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא יועבר מידע לרשות מס של מדינה זרה לפי הסכם בין-לאומי, אם העברת המידע עלולה לפגוע בביטחונה של מדינת ישראל, בשלום הציבור או בביטחונה, בחקירה תלויה ועומדת, בתקנת הציבור או בעניין חיוני אחר של מדינת ישראל, ורשאי המנהל לסרב לבקשה להעביר מידע לרשות מס של מדינה זרה לפי הסכם בין-לאומי, אם רשות המס של אותה מדינה נמנעה, בלא הצדק סביר, מהעברת מידע לפי ההסכם למנהל, או שלא קיימה תנאי אחר בהסכם.

ג) לעניין העברת מידע בהתאם לבקשה של רשות מס של מדינה זרה, לצורך אכיפת דיני המס של אותה מדינה על תושב ישראל מסוים, המנהל יודיע לתושב ישראל כאמור על הכוונה להעביר מידע לגביו לפחות 14 ימים לפני העברת המידע, אלא אם כן רשות המס של המדינה הזרה ביקשה שלא להודיע כאמור.

ד) הסמכה לפי סעיף קטן (א) תפורסם ברשומות.

#### איסוף מידע לצורך הסכם בין-לאומי

[תיקונים: התשע"ו (מס' 2), התשפ"ד (מס' 4)]

214.ג. (א) מיישנותו של הסמכות להסמכות האמורות גם לצורך איסוף מידע לפי הסכם בין-לאומי, ובלבד שלא ייאסף מידע שלא ניתן להעבירו לפי סעיף 214.ב.

ב) הפעלת הסמכות כאמור בסעיף קטן (א) תיעשה באופן שבו מופעלות אותן הסמכויות לצורך ביצוע הפקודה ובכפוף לתנאים, להגבלות ולאיסורים החלים לעניין הפעלתן.

ג)<sup>91</sup> המנהל לא ישתמש במידע שהוא פרטי זיהוי של מקבל שירות לפי פרק ג' לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, למעט לצורך העברתו לרשות מס במדינה זרה בהתאם להסכם בין-לאומי; מידע כאמור יועבר, ובלבד שהוא דרוש לצורך יישום הסכם בין-לאומי כאמור בהתאם לבקשה בכתב שהגישה רשות מס במדינה זרה ביחס למקבל שירות שלגביו נדרש המידע.

#### פרסום ברשומות

[תיקון התשע"ו (מס' 2)]

214.ד. נעשה הסכם לחילופי מידע, יפרסם על כך שר האוצר הודעה ברשומות.

#### חלק י"א: עונשין

#### עבירות שאין עליהן עונש מפורש

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2)]

215. אדם שעבר על פקודה זו או על תקנה שהותקנה לפיה, ולא נקבע לאותה עבירה עונש מפורש אחר, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (בחלק זה - חוק העונשין), או שני העונשים כאחד.

<sup>90</sup>. תחילת תוקפה של הסיפא לס"ק 214(א)(3) החל במילים "או לגבי מידע" - ביום 1.10.24 [תיקון התשפ"ד (מס' 4)].

<sup>91</sup>. תחילת תוקפו של ס"ק 214(ג) ביום 1.10.24 [תיקון התשפ"ד (מס' 4)].

## אי הודעה על התחלת התעסוקה או על שינוי בה

[תיקונים: התש"ם (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 2)]

215א. (א) אדם שפתח עסק או החל לעסוק במשלח-יד, ולא הודיע על כך במועד לפקיד השומה ואף לא הגיש במועד את הדו"ח השנתי הראשון שהיה עליו להגיש לאחר האירועים האמורים, דינו - מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, ופי אחד וחצי מסכום המס שנתחייב בו.

(ב) אדם שפתח עסק במקום נוסף או החל לנהל משלח-יד במקום נוסף או שינה את מקום עסקו או מקום משלח-ידו, ולא הודיע על כך במועד לפקיד השומה ואף לא הגיש במועד את הדו"ח השנתי הראשון שהיה עליו להגיש לאחר האירועים האמורים, דינו - מאסר שמונה עשר חדשים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, ופי אחד וחצי מסכום המס שנתחייב בו.

## אי-הודעה על תכנון מדף

[תיקון התשע"ו (מס' 4)]

215ב. מי שלא הודיע על תכנון מדף כאמור בסעיף 131ד(ו), דינו - מאסר שנה או הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין.

## אי-קיום דרישות מסויימות וכו'

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ח (מס' 5), התש"ם (מס' 3), התשמ"ז, התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשס"ח (מס' 4), התשע"ג (מס' 2)]

216. אדם אשר בלי סיבה מספקת עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד:

- (1) לא קיים דרישה הכלולה בהודעה שניתנה לו לפי פקודה זו;
- (2) לא התייצב, כפי שנדרש לכך בהודעה לפי פקודה זו, או שהתייצב אך לא השיב לשאלה שנשאל כדין;
- (3) סירב לקבל הודעה שנשלחה לו לפי פקודה זו;
- (4) לא הגיש במועדו דיר-וחשבון לפי הסעיפים 132 או 133;
- (4א) לא הגיש במועדו דוח מנכה מקוון או דוח מעביד מקוון, לפי הוראות סעיף 166;
- (5) לא ניהל פנקסי חשבונות בהתאם להוראות המנהל שניתנו על פי סעיף 130(א);
- (6) השמיד או הסתיר מסמכים שיש להם ערך לענין השומה;
- (7) מי שרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרושמו על פי אותן הוראות. לא נרשם התקבול בידי עובדו של הנישום, או בידי שלוחו של הנישום שאיננו עובדו, יאשם בעבירה העובד או השלוח ויאשם בה גם הנישום אם לא הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה;
- (8) לא דיווח בדוח על פעולה שהיא פעולה החייבת בדיווח כאמור בסעיף 131(ז), בניגוד להוראות סעיף 131(א)(ד5) או (ב1), או (ז).

## תקיפה או הפרעה בשעת מילוי תפקיד

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2)]

216א. (א) מי שתוקף אדם הממלא תפקיד בביצוע פקודה זו או מועסק בביצועה, בכוונה להכשילו, או כשהתוקף מזויין בכלי יריה או כלי אחר, דינו - מאסר חמש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין.

(ב) העושה מעשה המכוון להפריע לאדם כאמור בסעיף קטן (א) מלמלא את תפקידו כדין או להכשילו בכך, דינו - מאסר שלוש שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין.

## העברת נכסים בכוונה למנוע גביית מס

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2)]

216ב. (א) אדם שהעביר את נכסיו לאחר בלא שהעביר את השליטה בהם, מתוך כוונה למנוע גביית מס שהיה חייב בו או שהוא עתיד להתחייב בו לגבי תקופה שקדמה להעברה או בשנת ההעברה או לגבי סוג הכנסה שהפקתה התחילה אך נמשכת מספר שנים, ובמעביר שהוא חבר-בני-אדם - מי שהביא להעברה כאמור, דינו - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין.

(ב) חילק אדם מנכסי חברה בין חבריה מתוך כוונה למנוע גביית מס שהחברה חייבת בו או שהיא עתידה להתחייב בו לגבי תקופה שקדמה להעברה או בשנת ההעברה או לגבי סוג הכנסה שהפקתה התחילה אך נמשכת מספר שנים, דינו - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין, ובלבד שלא יעלה סכום הקנס על סכום החוב.

## ייצוג שלא כדין

[תיקונים: התשנ"ו (מס' 3), התשס"ה (מס' 4)]

216ג. העובר על הוראה מהוראות סעיף 236, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, התשל"ז-1977, או שני העונשים כאחד.

## דו"ח וידיעות לא נכונים

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2)]

217. אדם אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, או מתוך שרשם אותה בחסר, או אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל ענין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות, דינו - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין וסכום החסר בהכנסה שנקבע מחמת אותם דו"ח או ידיעות לא נכונים או שעלולה היתה להיקבע, אילו נתקבלו הדו"ח או הידיעות כנכונים, או שני העונשים כאחד. הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראייה.

## אי-ניכוי מס

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2)]

218. מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164 או 170, וכך מי שקיבל הכנסת עבודה או הכנסה לפי סעיף 2(5) בידעו שלא נוכה ממנה מס לפי אותם סעיפים, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הסכומים שלא נוכו, או שני העונשים כאחד.

## אי העברת מס שנוכה

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2)]

219. נוכה מס על פי סעיפים 161, 164 או 170, ובלי הצדק סביר לא שולם לפקיד השומה כאמור בסעיפים 161, 166 או 171, דינו של החייב לנכות - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הניכויים האמורים או שני הענשים כאחד; הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה.

## מרמה וכו'

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ם (מס' 3), התשס"ג (מס' 2)]

220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני הענשים כאחד, ואלו הן:

- (1) השמיט מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;
- (2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אימרה או תרשומת כוזבות;
- (3) השיב תשובה כוזבת, בעל-פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;
- (4) הכין או קיים, או הרשה לאדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;
- (5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;
- (6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו.

## הצמדת הסכום שעליו מוטל הקנס

[תיקון התש"ם (מס' 3)]

220א. לענין קנס על פי חלק זה או חלק י, שבסיסו הוא סכום הכנסה, יוגדל הבסיס לפי שיעור העליה של מדד המחירים לצרכן בין המדד האחרון שהתפרסם לפני תום שנת המס שאותו בסיס מתייחס אליה לבין המדד האחרון שהתפרסם לפני הטלת הקנס.

## תשלום קנס או כופר שהוטל על הזולת

[תיקון התשנ"ב (מס' 3)]

220ב. לא ישלם חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין, קנס או כופר כסף שהוטל על זולתו בשל עבירה לפי סעיפים 215 עד 220; העובר על הוראה של סעיף זה, דינו - קנס פי שלושה מסכום הקנס או הכופר ששולם; לענין זה, "חבר בני אדם" - למעט חבר בני אדם שחבריו חייבים להעמיד לרשותו את מלוא כוח עבודתם ולהעביר לו את נכסיהם.

## כופר כסף

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

221. אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 220-215, רשאי המנהל, בהסכמתו של האדם, לקחת מיידו כופר כסף שלא יעלה על פי שניים מהקנס הגבוה ביותר שמוותר להטיל על אותה עבירה, ואם עשה כן - ייפסק כל הליך נגדו על אותה עבירה, ואם היה עצור עליה - ישוחרר.

## חובת הראיה

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

222. (א) מי שהואשם בעבירה לפי סעיף 216(4) עליו הראיה שאין הוא חייב במסירת דו"ח.  
(ב) מי שהואשם בעבירה לפי סעיף 216(6) עליו הראיה שהמסמכים שהשמיד או הסתיר אין להם ערך לענין השומה.  
(ג) מי שחלות עליו הוראות הסעיפים 161, 164 או 170 והואשם בעבירה לפי הסעיפים 218 או 219 עליו הראיה שקיים את ההוראות האמורות.

## חזקת אשמה

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשנ"ב (מס' 4)]

223. מי שהואשם בעבירה על שהשמיט הכנסה או על רישומה בחסר לפי סעיף 217 יראו כאילו הוכחה לכאורה אשמתו בעבירה, אם הוכח אחרת מאלה:

- (1) הוצאות הבית או הוצאות פרטיות שהוצאו בשנת המס עלו על ההכנסה שעליה הגיש דו"ח לפקיד השומה;
- (2) הונו או הונם של בן זוגו או של ילדיהם שלמטה מגיל 20 גדל בתקופה מסויימת, שאינה עולה על חמש שנים, בסכום העולה על סכום ההכנסה שעליה הגישו בני הזוג או אחד מהם דו"ח או דו"חות לפקיד השומה לאותה תקופה, בניכוי המס ששולם.

## אחריות המסייע לעריכת דו"ח

224. מי שסייע לאחר לערוך דו"ח, הודעה או מסמך אחר לצורך פקודה זו, שהוא יודע שאותו דו"ח, הודעה או מסמך כולל ידיעה לא נכונה, או אדם שהתייצב כנציגו של נישום ומסר ידיעה לצורך פקודה זו כשהוא יודע שאינה נכונה, יראוהו, לענין הסעיפים 217-215 ו-220 כאילו עשה את הדברים האמורים.

## אחריות מנהל וכו'

[תיקון התשכ"ג]

224א. חבר-בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 220-215, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא-כוח של אותו חבר, אם לא הוכיח אחת משתי אלה:

- (1) העבירה נעברה שלא בידעתו;
- (2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה.

## התיישנות

225. לא תוגש תביעה פלילית לפי פקודה זו כעבור שש שנים משנת המס שבה נעברה העבירה, ובמקרה של עבירה על הוראות סעיף 220 - כעבור עשר שנים משנת המס שבה נעברה העבירה.

## הליכים לענישה אינם פוטרים מתשלום מס

226. פתיחת הליכים להטלת עונש, קנס או מאסר לפי הפקודה, או הטלתם לפיה, אינה פוטרת אדם מן החיוב לשלם מס שנתחייב בו או שהוא עשוי להתחייב בו.

## חקירות וחיפושים

(תיקון התשנ"ב)

227. שר המשטרה רשאי להסמיך פקיד-שומה לערוך חקירות או חיפושים לשם מניעת עבירות על פקודה זו או לשם גילוי, ופקיד-שומה שהוסמך כאמור יהא רשאי -

- (1) להשתמש בכל הסמכויות הניתנות לקצין-משטרה בדרגת מפקח ומעלה לפי סעיף 2 לפקודת הפרוצידורה הפלילית (עדות) וסעיפים 3 ו-4 לפקודה האמורה יחולו על הודעה שרשם כאמור;
- (2) להשתמש בסמכויות שוטרה על פיסעיף 117(א) לפקודת הפרוצידורה הפלילית (מאסרו חיפושים), למעט תפיסת כלרכוש שאינו מסמכים;
- (3) (א) להשתמש בסמכות קצין ממונה כמשמעותו בסעיף 9 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצרו וחיפוש) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969, לשחרר אדם בערובה, וסעיפים 10 עד 15 לפקודה האמורה יחולו לענין זה;
- (ב) שוחרר חשוד בערובה לפי פסקת משנה (א) ולא הוגש נגדו כתב אישום תוך מאה ושמונים ימים מיום שחרורו, יופטרו הוא וערבו מערבותם, ולענין זה יחולו הוראות סעיף 55(ב) לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982.

## חוקים אחרים שמורים

228. הוראות פקודה זו לא ישפיעו על כל הליך פלילי לפי חוק אחר.

## פרסום רשימת עבריינים

[תיקונים: התש"ם (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

228א. המנהל רשאי לפרסם אחת לשנה רשימה של כל הנישומים שהורשעו בשנה הקודמת בפסק דין חלוט בעבירה על פי סעיף 220; פרסום כאמור ייעשה בשני עתונים יומיים לפחות.

## חלק י"ב: הוראות כלליות

### מינוי רשות מבצעת

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

229. לביצוע הפקודה כראוי רשאי שר האוצר למנות מנהל, פקיד-שומה ופקידים אחרים או בני-אדם אחרים, הכל לפי הצורך.

### סמכויות המנהל

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

230. סמכויותיו של פקיד-השומה יהיו נתונות גם למנהל.

### צו התייצבות

[תיקון התש"ם (מס' 3)]

230א. נדרש אדם כדין, לפחות פעמיים, שביניהן חלפו 30 יום אך לא יותר משנה, להתייצב לפני פקיד השומה ולא עשה כן, ולא הודיע לפקיד השומה על סיבה סבירה לאי-התייצבותו, רשאי שופט או רשם של בית משפט שלום, לפי בקשת פקיד השומה, ליתן צו המחייב אותו להתייצב לפני פקיד השומה במועד ובמקום שצויינו בצו.

### חובת סודיות

[תיקונים: התש"ם (מס' 6), התשמ"ז]

231. (א) הממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה, או המועסק בביצועה, חייב לראות כל תעודה, ידיעה, דו"ח, רשימת-שומה או העתק מהם, והם מתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו, כדבר שבסוד ושבמהימנות אישית ולנהוג בהם על דרך זו.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), זכאים איש ואשה לגילוי כל פרט בדו"ח שהגיש בן זוגם על פי סעיף 131 או על פי סעיף 135, וכן לגילוי סכום ההכנסה שקבע פקיד השומה או בית המשפט, והכל לגבי התקופה שבה היו נשואים וחיו ביחד.

### עובד מס הכנסה לא יידרש לגלות סוד

232. מי שנתמנה לפי הוראות הפקודה, או מי שמועסק בביצועה, לא יידרש להראות לבית-משפט כל דו"ח, תעודה או שומה, או לגלות לבית-המשפט או להודיע לו, כל דבר שהגיע לידיעתו אגב מילוי תפקידו לפי הפקודה, אלא במידה שדרוש לעשות כן להפעלת הוראות הפקודה או מתוך כוונה לתבוע לדין על עבירה שנעברה במס-הכנסה, או תוך כדי בירור תביעה כאמור.

### פרסום רשימת נישומים

233. (א) שר האוצר רשאי לפרסם בדרך ובמקום שיקבע, רשימה של כל הנישומים, ובה יפורש סכום ההכנסה החייבת של כל אחד מהם, לשנת-מס פלונית, כפי שנמסר בדו"ח שהגיש, או כפי שנקבע על ידי פקיד-השומה או על ידי בית-המשפט, הכל לפי הענין, ואם חל שינוי ברשימה האמורה - עקב השגה או ערעור שהוגשו על ידי הנישום - תתוקן הרשימה, לפי בקשת הנישום, בהתאם לכך; כל אדם רשאי, במועדים ובמקומות שנקבעו, לעיין ברשימה שפורשה כאמור וכן לקבל, תמורת אגרה שנקבעה, העתק מאושר מהרשימה, כולה או מקצתה.

(ב) על אף האמור בסעיף-קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להימנע מלכלול סוג מסויים של נישומים ברשימת הנישומים שתפורסם כאמור.

### עונש על גילוי סוד הכנסה

234. מי שבחזקתו או בשליטתו תעודות, ידיעות, דו"חות, רשימות-שומה או העתקן המתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו, והוא מסר

בכל עת שהיא או ניסה למסור ידיעה כאמור, או משהו מתכנן של המסמכים לאדם ששר האוצר לא הרשהו למסור לו<sup>93</sup>, או שמסר אותם לא לצורך פקודה זו, דינו – מאסר ששה חדשים, או קנס מאה לירות.

#### סייג לחובת מסירת ידיעות

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 4), התשנ"ו (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשס"ג (מס' 2), התשס"ט (מס' 3), התשע"ז (מס' 2), התש"ף, התש"ף (מס' 4), התשפ"ה (מס' 4)]  
235. (א) הוראה בדין המחייבת למסור ידיעות על רכוש או הכנסתו של אדם אחר, למעט הוראה כאמור על פי פקודת הסטטיסטיקה [נוסח חדש] התשל"ב-1972, לא תחול על מי שממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה או המועסק בביצועה, מלבד אם נאמר כך במפורש בפקודה זו.

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), מותר למסור למוסד לביטוח לאומי מידע המפורט בסעיף 384 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, או בתקנות לפיו, ובלבד שמידע כאמור נדרש לתכליות האמורות באותו סעיף, ובמידה שנדרש.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), ניתן צו לפי סעיף 60 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ם-1980, מותר לגלות לכונס הרשמי או לבית המשפט כמשמעותם בפקודה האמורה דו"חות, מידע או מסמכים המפורטים בסעיף האמור ובהתאם לקבוע בו.

(1ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), מותר להעביר למרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות מידע לפי סעיף 9 לחוק ההתייעלות הכלכלית 2017-2018.

(2ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), מותר להעביר לשירות התעסוקה מידע לפי סעיף 13(ג) לחוק מענק לעידוד תעסוקה (הוראת שעה – נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020.

(3ג) <sup>94</sup> (בוטל).

(4ג) <sup>95</sup> (1) על אף האמור בסעיף קטן (א), מותר להעביר לחשב הכללי במשרד האוצר או למי שהוא הסמיך לפי סעיף 10(ג) לחוק להשתתפותם של העובדים ובעלי תפקיד בשירות הציבורי, בצעדים לייצוב המצב הפיסקלי במדינה במהלך השנים 2025 ו-2026 (הוראת שעה), התשפ"ה-2025 (בסעיף זה – חוק להפחתת שכר בשירות הציבורי), מידע שהתקבל או הופק מדוח של מעסיק שהוגש לפי סעיף 166, אשר נדרש לשם ביצוע אומדן כאמור בסעיף 10(ג) האמור, ובמידה שנדרש.

(2) בסעיף קטן זה, "מידע" – למעט מידע אישי כהגדרתו בחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981.

(ד) הוראות סעיפים 231, 232 ו-234 יחולו, בשינויים המחויבים לפי הענין, על כל הממלא תפקיד רשמי לגבי ידיעות שקיבל לפי סעיף זה –

(1) בביצוע חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

(2) בביצוע פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ם-1980;

(3) בביצוע פרק ב' לחוק ההתייעלות הכלכלית 2017 ו-2018;

(4) בביצוע חוק להפחתת שכר בשירות הציבורי.

#### פרשנות

(תיקון התשכ"ד)

235א. לענין הסעיפים 235ב-235ה<sup>96</sup> –

"סוד מקצועי" – חילופי דברים בין לקוח לבין עורך-דין שיש להם קשר עניני לשירות המקצועי שניתן ע"י עורך-הדין ללקוח, בין שהדברים נאמרו בעל-פה ובין שהועלו על הכתב, לרבות רשימות שערך עורך-הדין לשימושו הוא, ובלבד שיש להם קשר עניני לשירות המקצועי כאמור;

"מסמך חסוי" – מסמך שיש בו סוד מקצועי;

"בית-משפט" – בית-המשפט המחוזי שבתחום-שיפוטו נמצא משרדו של עורך-הדין הטוען טענת-חסיון;

"שופט" – הנשיא או סגן הנשיא<sup>97</sup> של בית-המשפט.

#### סמכות לדרוש מסמכים מעורך דין

(תיקון התשכ"ד)

235ב. על אף האמור בחוק לשכת עורכי-הדין, התשכ"א-1961, חייב עורך-דין, אם נדרש לכך על ידי פקיד-שומה, למסור לו כל מסמך שברשותו ולאפשר לו לבדוק ולתפוס כל מסמך כאמור וכן להרשות לו לעשות כל פעולה אחרת בקשר למסמך כאמור, הכל על פי הסמכויות הנתונות לו לפי פקודה זו, אך אין עורך-דין חייב לעשות כן אם הוא טוען שהמסמך חסוי.

#### טענת חסיון

(תיקון התשכ"ד)

235ג. (א) טוען עורך-דין כי המסמך המבוקש על ידי פקיד-השומה הוא חסוי, יקח פקיד-השומה את המסמך ובלי לעיין בו ישימנו מיד בחבילה בנוכחותו של עורך-הדין, יסגרנה, ירשום עליה את שם הלקוח שאליו מתייחס המסמך, יחתום עליה וימסור אותה לידי בית-המשפט, היתה טענת-חסיון לגבי מסמך מסמכים המתייחסים לאותו לקוח, ישים כולם בחבילה אחת. עורך-הדין רשאי, אם ירצה בכך, לחתום אף הוא על החבילה וכן להתלוות אל פקיד-השומה במסירת החבילה לבית-המשפט; "חבילה" לענין זה – מעטפה או כלי-קיבול אחר.

(ב) אם מטעם כל שהוא היה זה מן הנמנע למסור את החבילה לבית-המשפט, ימסרנה פקיד-השומה לידי שופט וזה ימסרנה לבית-המשפט.

<sup>93</sup>. היתר כללי לגילוי ידיעות פורסם ב"פ 4636, התשנ"ח (9.4.1998), עמ' 3130. אצילת סמכות השר למנהל רשות המיסים פורסמה ב"פ 5418, התשס"ה, עמ' 3497.

<sup>94</sup>. ס"ק 235(ג3) חל בתקופה שמיום 29.7.2020 ועד יום 28.2.2022.

<sup>95</sup>. ס"ק 235(ג4) חל מיום 1.4.25 עד יום 30.6.27. עוד נקבע כי עד יום 14.8.25 (יום כניסתו לתוקף של תיקון מס' 13 לחוק הגנת הפרטיות) ייקרא ס"ק 235(ג4)(2) כך: "בסעיף קטן זה, "מידע" – למעט מידע וידיעה על ענייניו הפרטיים של אדם כמשמעותם בחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981."

<sup>96</sup>. צריך להיות: "סעיפים 235ב-235ד".

<sup>97</sup>. התואר "נשיא תורן" הוחלף.

"שופט" לענין זה - לרבות שופט בית-המשפט המחוזי ושופט בית-משפט שלום<sup>98</sup>.

(ג) לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבו נלקח מסמך כאמור בסעיף-קטן (א), רשאי הלקוח או עורך-הדין שממנו נלקח המסמך, לפנות אל בית-המשפט בבקשה להחליט ולהודיע אם המסמך הוא חסוי.

#### החלטת בית המשפט

(תיקון התשכ"ד)

235ד. (א) שופט שבמחוז-שיפוטו נתקבלה בקשה כאמור בסעיף 235ג(ג), ידון בבקשה ויבדוק את המסמך לא יאוחר משבעה ימים שלאחר התאריך שבה נתקבלה הבקשה; השופט ישמע את עורך-הדין והוא רשאי לשמוע גם את פקיד-השומה מבלי שיראה לו את המסמך או שיגלה לו את תכנו.

(ב) החליט השופט שהמסמך חסוי, יחזירו לעורך-הדין שממנו נלקח; החליט שאינו חסוי, ימסור אותו לפקיד-השומה.

(ג) החליט השופט שהמסמך הוא חסוי בחלקו, יורה למסור לפקיד-השומה העתק החלק שאינו חסוי מאושר על ידי; העתק כאמור שנמסר לפקיד-השומה יתקבל כראיה בכל הליך משפטי, כאילו היה המקור.

(ד) לא קיבל בית-המשפט בקשה כאמור בסעיף 235ג(ג) לגבי מסמך שבחבילה שנמסרה לו, יראה את המסמך שלגביו לא הוגשה בקשה כאמור, כבלתי-חסוי והוא ימסר לפקיד-השומה.

(ה) הדיון בבקשה לפי סעיף זה יהיה בדלתיים סגורות והחלטת השופט תהיה סופית.

#### רשות לייצג נישומים

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשס"ה (מס' 4)]

236. אלה רשאים לייצג נישומים, ולענין זה, ייצוג - לרבות לפני ועדה לקבילות פנקסים:

(1) רואה-חשבון כמשמעותו בחוק רואי-חשבון, התשט"ו-1955;

(2) יחיד הראוי לערוך ביקורת על פנקסי אגודה שיתופית לפי סעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות;

(3) יועץ מס מייצג כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005;

הוראה זו אינה באה לפגוע בזכותו של עורך-דין על פי חוק לשכת עורכי-הדין, התשכ"א-1961.

[תיקון התשס"ה (מס' 4)]

236א-236ב. (בוטלו).

[תיקון התשס"ה (מס' 4)]

236ב1. (בוטלו).

[תיקון התשס"ה (מס' 4)]

236ג-236ט. (בוטלו).

#### החתימה על הודעות

(תיקון התשמ"ז)

237. (א) כל הודעה שפקיד השומה חייב למסרה או לשלחה לפי פקודה זו תהא חתומה בידו, או בידי מי שהוא מינה לכך, וכל הודעה שחתימה כאמור מודפסת או כתובה עליה או ששמו של פקיד השומה כתוב בה, היא בת תוקף; ואולם כל הודעה לפי פקודה זו שבה נדרשת התייצבותם של אדם או של עד לפני פקיד השומה, תהא חתומה בידו של פקיד השומה או של אדם שהרשהו לכך כהלכה.

(ב) חתימה שעל גבי הודעה הנחזית כחתימתו של אדם שנתמנה לכך, יראוה כחתימתו של דבר.

#### המצאת הודעות

238. (א) הודעה ניתנת להמציאה לאדם, בין לידו ובין בדואר רשום, לפי מען עסקו או מענו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה; נשלחה בדואר רשום, יראוה כהודעה שהומצאה ביום הששי שלאחר יום המשלוח, אם נשלחה לבני-אדם בישראל, או למחרת היום שבו היתה ההודעה מגיעה על-ידי הדואר בדרך הרגילה, אם נשלחה לבני-אדם שמחוץ לישראל, ולהוכחת המצאה בדרך זו דיה הוכחה שהמכתב המכיל את ההודעה נשלח כראוי ומוען כראוי.

(ב) הודעה שנשלחה כאמור בסעיף קטן (א) והנמען סירב לקבלה, יראוה כאילו הומצאה כדין.

[תיקון התשס"ד (מס' 2)]

239. (בוטלו).

#### עיגול סכומים

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

240. בחישוב סכום הכנסה חייבת וכל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, יוגדל או יופחת עד ללירה השלמה הקרובה ביותר.

#### כללי המרת הכנסה והפסדי חוץ

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3)]

240א. המנהל רשאי לקבוע כללי המרה שלפיהם יתורגמו לשקלים חדשים הכנסה, הכנסה חייבת, הפסדים, הוצאות ותשלומי מס של נישום, שמקורם מחוץ לישראל.

#### טפסים, מידע ודיווח

[תיקונים: התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), התשס"ט (מס' 3), התשע"ו (מס' 3)]

240ב. (א) בכפוף להוראות לפי סעיף 1243(1), רשאי המנהל לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע פקודה זו; טפסים כאמור אין חובה לפרסמם ברשומות והם יפורסמו בדרך שיוורה המנהל; קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם.

(ב) נישום שנדרש למסור מידע או דיווח לפי פקודה זו, ימסור את המידע או הדיווח באמצעי מגנטי, אם דרש זאת המנהל, והכל כפי שקבע

<sup>98</sup>. התואר "שופט-שלום" הוחלף "ס"ח התשכ"ד, עמ' 140).

שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ג) נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (1) עד (3), יגיש את הטופס לגבי נתוני הדוחות הכספיים, המאזן, דוח רווח והפסד ודוח ההתאמה למס (להלן – טופס 6111), שנקבע לפי סעיף 243, באופן מקוון, כפי שיוורה המנהל, לא יאוחר מהיום שבו הוא מגיש את הדוח לפי הוראות סעיף 132:

- (1) חברה;
  - (2) מי שחלה עליו חובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות שנקבעו לפי סעיף 130 (בסעיף קטן זה – הוראות ניהול פנקסי חשבונות);
  - (3) מי שמנהל מערכת חשבונות ממוחשבת, בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות.
- (ד) (1) המנהל רשאי לפטור נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (2) או (3) שבסעיף קטן (ג), מלהגיש את טופס 6111 באופן מקוון, בשל סכום מחזור עסקאותיו; פטור לפי פסקה זו יכול שיינתן דרך כלל או לסוגים של נישומים כאמור, הכל כפי שיקבע המנהל; לעניין זה, "מחזור עסקאות" – כהגדרתו בהוראות ניהול פנקסי חשבונות.
- (2) נוסף על הוראות פסקה (1), רשאי המנהל לקבוע לגבי נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (2) או (3) שבסעיף קטן (ג), כי הוא רשאי להגיש את טופס 6111 באופן ממוכן, מטעמים מיוחדים שיירשמו, ובלבד שהטופס יוגש במשרדי רשות המסים בישראל כפי שיקבע המנהל.

#### ציון תקופת שומה מיוחדת

(תיקון התשמ"ז)

241. תקופת שומה מיוחדת תצויין במספר השנה של ה-1 באפריל שבתוך אותה תקופת שומה מיוחדת.

#### השפעת דיני המסחר עם האויב או עם נפקדים

(תיקון התשמ"ג (מס' 2))

242. מקום שפקודת המסחר עם האויב, 1939, או חוק נכסי נפקדים, התש"י-1950, או כל דין אחר הדין במסחר עם האויב או עם נפקדים, משפיעים על אדם או על הכנסה או על נכס, יחולו ההוראות שבתוספת השניה.

#### סמכות להתקין תקנות

243. שר האוצר רשאי להתקין תקנות לביצוע הוראות פקודה זו, ובכלל זה, במיוחד, תקנות בדבר –

- (1) טפסים של דו"חות, תביעות, הצהרות והודעות לפי פקודה זו;
- (2) ניכוי ותשלומי במקור של מס על גמולות וקיצבאות המשתלמות מאוצר המדינה, על הכנסת עבודה או על הכנסה לפי סעיף 5(2);
- (3) כל ענין שהפקודה מסמיכה לקבוע בו.

#### סמכות לשנות ניכויים וזיכויים

244. שר האוצר רשאי, בצו הטעון אישור הכנסת בדרך החלטה, לשנות את שיעורי הניכויים והזיכויים הנקובים בפקודה זו.

#### סמכות מיוחדת

(תיקונים: התשמ"ב (מס' 8), התשמ"ה (מס' 8))

244א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין סעיפים 5, 29, 1א64 עד 10א64, 67 עד 67א, 68א, 75 עד 75ז, 75ב, 85א, 91, 92, 100א, 102, וחלק י' פרק שלישי, תנאים ותיאומים נדרשים.

#### איסור מתן הנחות והקלות

(תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ו (מס' 2), (מס' 3), התש"ן (מס' 3))

245. (א) לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק, או מכוח סמכות מוגדרת בחוק.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות למתן הקלות כאמור, אולם תקפן יפקע בתום שלושה חדשים מיום פרסומן; ובלבד ששר האוצר, באישור כאמור, רשאי להאריך את תקפן עד תום שנת המס שבה פורסמו.

(ג) (1) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לכל שנת מס תקרה להטבות מס שיינתנו לפי סעיפים 20 ו-20א בשנת המס, ורשאי הוא לקבוע תקרות נפרדות לסוגי הטבות; תקרה לענין הטבות בשל חיפושי נפט תיקבע לאחר התייעצות עם שר האנרגיה והתשתית.

(2) לא יותקנו תקנות ולא יינתן אישור לפי סעיפים 20 או 20א בשנת מס פלונית, אם יש בהם כדי להגדיל את סך כל הטבות המס הניתנות באותה שנה מכוח הסעיפים האמורים, מעבר לתקרת סכום שקבע שר האוצר לאותה שנת מס.

#### סכום ההשתתפות שיש לשלמו לפקיד השומה לפי חוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים – הוראת שעה

(תיקון התשפ"ד (מס' 2))

246<sup>100</sup>. סכום ההשתתפות שיש לשלמו לפקיד השומה לפי סעיף 6 לחוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2024 לשם תקצוב הטבות לחיילי מילואים, התשפ"ד-2024, יראו אותו לענין ההוראות לפי פקודה זו כמס שנוכה במקור לפי סעיף 164 במועד שבו משולמים דמי הבראה לעובד בשנת 2024, ולענין נושא משרה שלא משולמים לו דמי הבראה בשנת 2024 – במועד תשלום משכורתו בחודש יולי 2024, ואשר יש לשלמו לפקיד השומה לפי סעיף 166; לענין זה, "נושא משרה", "סכום ההשתתפות" ו"עובד" – כהגדרתם בחוק האמור.

<sup>99</sup>. עפ"י תיקון התשע"ו (מס' 3), בסעיף 240ב(ג) במקום "כפי שיוורה המנהל", יבוא "בהתאם להוראות שקבע המנהל לפי סעיף 131ג(ג), והוראות סעיף 131ג יחולו, וזאת החל ביום שקבע שר האוצר, בצו, לאחר שנקבעו כללים לפי סעיף 131ג(ג) לפקודה.

<sup>100</sup>. סעיף 246 חל מיום 18.3.24 עד יום 31.12.29 [תיקון התשפ"ד (מס' 2)].

247.<sup>101</sup> סכום ההשתתפות שיש לשלמו לפקיד השומה לפי סעיף 5 לחוק הקפאה והפחתה של דמי הבראה בשנת 2025, התשפ"ה-2025, יראו אותו לעניין ההוראות לפי פקודה זו כמס שנוכה במקור לפי סעיף 164 במועד שבו משולמים דמי הבראה לעובד בשנת 2025, ולעניין עובד ששולמו לו מלוא דמי הבראה כאמור בסעיף 3(א)(2) לאותו חוק, ולעניין נושא משרה שלא משולמים לו דמי הבראה בשנת 2025 – במועד תשלום משכורתו בחודש יולי 2025, ואשר יש לשלמו לפקיד השומה לפי סעיף 166; לעניין זה, "נושא משרה", "סכום ההשתתפות" ו"עובד" – כהגדרתם בחוק האמור.

[תיקונים: התשס"ה (מס' 7), התשס"ז (מס' 7)]

#### תוספת ראשונה

(סעיף 11)

##### חלק א'

אביבים, אבירים, אבן מנחם, אדמית, אור הגנוז, אילון, אלקוש, בית הלל, ברעם, בצת, בר יוחאי, גורן, גוש חלב, געתון, גרנות הגליל, גשר הזיו, דובב, דישון, דלתון, דן, דפנה, הגושרים, הילה, זיו הגליל, זרעית, חוסן, חניתה, חורפיש, יערה, יפתח, יראון, כברי, כפר בלום, כפר גלעדי, כפר יובל, כפר סאלד, כרם בן זמרה, לימן, מטולה, מירון, מלכיה, מנות, מנרה, מעונה, מעיליה, מעין ברוך, מעלות תרשיחא, מצובה, מרגליות, משגב עם, מתת, גאות מרדכי, נהריה, נטועה, סאסא, סער, ספטופה, עברון, עין יעקב, עלמה, עמיר, עראמשה, פאסוטה, פקיעין, פקיעין החדשה, צבעון, צוריאל, ראג'ר, ראש הנקרה, ריחניה, רמות נפתלי, שאר ישוב, שדה אליעזר, שדה נחמיה, שומרה, שלומי, שמיר, שניר, שתולה.

##### חלק ב'

מועצה אזורית אילות, בית שאן, חצור הגלילית, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

#### תוספת ראשונה א'

(סעיף 175ג)

(1) FOUNDATION – לפי חוקי הולנד, ליכטנשטיין, פנמה, איי בהמה או האנטילים ההולנדים;

(2) ESTABLISHMENT – לפי חוקי ליכטנשטיין;

(3) REG. TRUST – לפי חוקי ליכטנשטיין.

[תיקונים: התשס"ה (מס' 5), (מס' 8)]

#### תוספת ראשונה א'1

(סעיף 196)

1. טריטוריית מכס נפרדת של טיוואן, פנגו, קינמן ומטסו

(Seperate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu).

[תיקון התשס"ג (מס' 2)]

#### תוספת שנייה

##### הגדרות

1. בתוספת זו –

"האפטרופוס" – הממונה על נכסי האויב שנתמנה לפי סעיף 2 לפקודת המסחר עם האויב, 1939, אוהאפטרופוס על נכסי נפקדים כמשמעותו בחוק נכסי נפקדים, התש"י-1950;

"דיני המסחר עם האויב" – פקודת המסחר עם האויב, 1939, או חוק נכסי נפקדים, התש"י-1950, או כל דין אחר הנוגע למסחר עם האויב, או עם נפקדים, וכל מקום שמדובר בתוספת זו על כסף או נכס או הכנסה שקיבל הממונה או שהם בידו – לרבות כסף ונכס או הכנסה המוחזקים לפקודתו;

"נכס" – כמשמעותו בסעיף 9 לפקודת המסחר עם האויב, 1939, או נכס נפקד כמשמעותו בחוק נכסי נפקדים, התש"י-1950;

"נכס חסום" – כסף או נכס שבידי האפטרופוס;

"הכנסה חסומה" – הכנסה המשתלמת לאפטרופוס ושהיתה נכללת בהכנסתו החייבת של אדם לשנת-מס פלונית, אילולא דיני המסחר עם האויב, ו"בעל-הכנסה" – אדם כאמור.

##### מס על הכנסה חסומה

2. הכנסה חסומה יראו כהכנסתו החייבת של בעל-הכנסה, ואפשר לשום את האפטרופוס בשל אותה הכנסה, כדרך שהיה נישום בעל-הכנסה אילו היתה נכללת בהכנסתו החייבת לאותה שנה.

##### זכותו של האפטרופוס להקלות

3. נישום האפטרופוס לפי סעיף 2 לתוספת, בשל הכנסה חסומה, או קיבל הכנסה חסומה ששולמה בניכוי מס, והוכח, להנחת-דעתו של פקיד-השומה, שבעל הכנסה החסומה היה זכאי לפי תביעתו להקלה מן המס, אילולא דיני המסחר עם האויב – תוענק זכות זו גם לאפטרופוס, אם דרך של החזרת-תשלום ואם בדרך אחרת.

##### שומת יחיד בעל הכנסה

4. היה פקיד-השומה סבור, לפי ידיעות שבידו, שהכנסתו החייבת של יחיד פלוני בעל-הכנסה, היתה צריכה לכלול הכנסה שאינה חסומה, רשאי פקיד-השומה

<sup>101</sup> סעיף 247 חל מיום 27.3.25 עד יום 31.12.30 [תיקון התשפ"ה (מס' 4)].

לשום אותו אדם בשל אותה הכנסה שאינה חסומה ללא הודעת-שומה.

#### חובת האפוטרופוס לשלם מס בשל הכנסה חסומה

5. מס שנשום בו האפוטרופוס לפי סעיף 2 לתוספת בשל הכנסה חסומה, ישלם האפוטרופוס בעצמו או על ידי אחר, מתוך כספי בעל-ההכנסה שבידו.

#### חובת האפוטרופוס לשלם כל מס המגיע מבעל הכנסה חסומה

6. מתוך כספי יחיד בעל-הכנסה שבידי האפוטרופוס ישלם האפוטרופוס – אם אין הוראה אחרת מפורשת בתוספת זו – כל מס המגיע על פי דרישת פקיד-השומה, מאותו יחיד לכל שנת-שומה או שנת-מס, וכל סכום ששולם כאמור יראוהו כאילו שולם על ידי אותו יחיד; בדרישה כאמור, רשאי פקיד-השומה לכלול גם סכום שהשומה בנוגע אליו עדיין משמשת, או עשויה לשמש, נושא להשגה או לערעור.

#### התוצאות של שחרור הכנסות

7. שחרר האפוטרופוס לאדם או לטובתו או לבא-כוחו החוקי כל אשר בידו שאותו אדם היה זכאי לו אילו לא דיני המסחר עם האיוב, הרי לאחר מכן –
  - (1) יראו כל הכנסה משוחררת כאמור – כאילו היא של האדם אשר לצרכי פקודה זו היתה הכנסתו אילו לא אותם הדינים;
  - (2) יראו כל מס ששילם האפוטרופוס בדרך ניכוי או בדרך אחרת, בשל אותה הכנסה – כאילו שולם על ידי האדם האמור ויראו כל הקלה שניתנה לאפוטרופוס, בשל אותה הכנסה – כאילו ניתנה לאדם האמור;
  - (3) האדם האמור או בא-כוחו יהא רשאי להגיש השגות וערעורים על השומה שנשום בה האפוטרופוס, בשל אותה הכנסה – כאילו נשום הוא.

#### בעל הכנסה ששחרר אחראי לשומה שלפני השחרור

8. אפוטרופוס שנשום לפי הוראות תוספת זו, ולפני השומה או לאחריה, שילם או העביר או שחרר את ההכנסה או חלקה לאדם אחר, או הרשה לעשות כן, יהא אותו חלק מן המס שיש לשלמו לפי השומה ואין האפוטרופוס יכול לשלמו לפי הוראות תוספת זו – חוב המגיע למדינה מאת האדם שרואים אותו כבעל אותה הכנסה לפי סעיף 7 לתוספת, או בא-כוחו החוקי, אם היה זה מקרה שסעיף זה חל עליו, או מן האדם אשר לו שולמה או הועברה או שוחררה ההכנסה, ואותו חלק ייפדע לפי זה והאפוטרופוס יחדל מהיות אחראי למס.

#### הקלת ההגבלות בזמן

9. על אף ההגבלות שבפקודה זו לעריכת-שומה, להשגות ולערעורים, מותר לערוך שומות לפי הסעיפים 2 ו-4 לתוספת בכל עת לפני התאריך שקבע שר האוצר, ולהגיש השגה וערעור על שומה כאמור ותביעה להקלה ממס, בכל עת לפני אותו תאריך.

#### בני-אדם שהם בחזקת בעל הכנסה

10. חזקה היא לענין הסעיפים 4–2 לתוספת – זולת אם הוכח היפוכו של דבר – שמאז השלישי בספטמבר 1939 לא חל שום דבר שהיה בו כדי להחליף בעל הכנסה חסומה או בעל נכס חסום ובכל שומה לפי סעיף 2 לתוספת יפורש שמו של בעל-ההכנסה.

#### מס על הכנסה שנצמחה וטרם שולמה

11. מקום שהכנסה ממקור פלוגי בשנה פלוגית היתה צריכה להשתלם לאפוטרופוס, אילו לא הועברה שמאותו מקור לא היתה באותה שנה כל הכנסה מצויה לתשלום, אבל הכנסה זו היתה בכל זאת חייבת במס אילו לא דיני המסחר עם האיוב, יחולו הוראות התוספת כאילו היתה הכנסה מאותו מקור מצויה לתשלום אותה שנה ונשתלמה לאפוטרופוס.

#### תחילה

12. הוראות תוספת זו יחולו על שנת-השומה המתחילה באחד באפריל 1947, ועל כל שנות-השומה ושנות-המס שלאחריה.

#### הוראות תחילה, הוראות מעבר ושמיירת תוקף לתיקון התשע"ו (מס' 4)

#### תחילה, הוראות מעבר ושמיירת תוקף

[תיקונים: התשע"ו (מס' 4), התשע"ז (מס' 9), התשע"ט, התשפ"א]

3. (א) תחילתו של פרק זה ביום כ' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2016) (בסעיף זה – יום התחילה).
  - (ב) תושב של יישוב שערב יום התחילה היה זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11 לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, והיישוב חדרל להיות יישוב מוטב לפי הוראות סעיף 11, כנוסחו בחוק זה, זכאי בשנות המס 2016, 2017 ו-2018 לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11 לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, ובלבד שהוא היה תושב היישוב האמור בשנת המס 2016, שנת המס 2017 או שנת המס 2018, לפי העניין.
  - (ג) תושב של יישוב שערב יום התחילה היה זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11 לפקודה כנוסחו ערב יום התחילה, ובשנות המס 2016, 2017 ו-2018 הוא זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 11(ב)1 לפקודה כנוסחו בחוק זה, ייוסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו בשנות המס האמורות שיעור של 2% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית ולתקרת ההכנסה ייוסף סכום נוסף על הסכום הקבוע בסעיף 11(ב)1 לפקודה כנוסחו בחוק זה בסך של 24,000 שקלים חדשים.
  - (ד) תושב של יישוב במועצה אזורית שלפחות מחצית מיישוביה הם יישוב מוטב כהגדרתו בסעיף 11 לפקודה כנוסחו בחוק זה ומתקיימים לגבי אותו יישוב הוראות פסקאות (2) עד (4) להגדרה "יישוב מוטב" יהיה זכאי בשנות המס 2016, 2017 ו-2018 לזיכוי ממס בשיעור ובתקרה כאמור בסעיף 11(ב)1 לפקודה כנוסחו בחוק זה, אם הוא היה תושב היישוב האמור בשנת המס 2016, שנת המס 2017 או שנת המס 2018, לפי העניין.
  - (ה) מי שהיה במשך כל שנת המס 2015 תושב היישובים מזרעה, בית ג'ז, כסרא סמיע, ערד, בית שאן, חצור הגלילית או יישוב בתחום שיפוט של המועצה האזורית אילות או המועצה האזורית ערבה תיכונה, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 11% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 160,560 שקלים חדשים.
- (ו) תושב של יישוב שהיה זכאי לזיכוי ממס בשנת 2018 לפי הוראות סעיפים קטנים (ב) עד (ד), ימשיך להיות זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות אותם סעיפים קטנים עד יום כ"ז בסיוון התשע"ט (30 ביוני 2019), אם היה תושב היישוב האמור בשנת 2019 עד המועד האמור.
- (ז) תושב של יישוב שהיה זכאי לזיכוי ממס בשנת 2019 לפי הוראות סעיפים קטנים (ב) עד (ד), ימשיך להיות זכאי לזיכוי ממס לפי הוראות אותם סעיפים קטנים עד יום ט"ז בטבת התשפ"א (31 בדצמבר 2020), אם היה תושב היישוב האמור בשנת 2020 עד המועד האמור.

(2) שר האוצר ימנה צוות, שיכלול את נציג משרד האוצר, נציג משרד המשפטים ונציג רשות המסים, שיבחן את הוראות סעיפים קטנים (ב) עד (ד); המלצות הצוות יועברו לוועדת הכספים של הכנסת.

ה' באייר התשכ"א (21 באפריל 1961)

פנחס רוזן  
שר המשפטים