

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

1. הנוסח החדש פורסם: דמ"י 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 התשי"ח, תוס' א', מס' 23, עמ' 67; ס"ח 21, התשי"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, התשי"ו, עמ' 58; ס"ח 206, התשי"ז, עמ' 82; ס"ח 223, התשי"ז, עמ' 79; ס"ח 262, התשי"ח, עמ' 197; ס"ח 307, התשי"ד, עמ' 30; ס"ח 316, התשי"ד, עמ' 89; ס"ח 239, התשכ"א, עמ' 36. תיקוני הנוסח החדש:

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"ז (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, התשי"ל (30.7.1970), עמ' 130;  
ס"ח 606, התשי"ל (3.9.1970), עמ' 153 [התשי"ל (מס' 2)];  
ס"ח 622, התשלי"א (7.4.1971), עמ' 104;  
ס"ח 652, התשלי"ב (31.3.1972), עמ' 65;  
ס"ח 691, התשלי"ג (8.4.1973), עמ' 100 (תי"ט ס"ח התשלי"ג, עמ' 174);  
ס"ח 711, התשלי"ג (2.8.1973), עמ' 238 [התשלי"ג (מס' 2)];  
ס"ח 732, התשלי"ד (12.4.1974), עמ' 64;  
ס"ח 756, התשלי"ה (31.1.1975), עמ' 42;  
ס"ח 774, התשלי"ה (20.7.1975), עמ' 168 (תי"ט ס"ח התשלי"ו, עמ' 45) [התשלי"ה (מס' 2)];  
ס"ח 792, התשלי"ו (15.1.1976), עמ' 84;  
ס"ח 806, התשלי"ו (9.4.1976), עמ' 156 [התשלי"ו (מס' 2)];  
ס"ח 819, התשלי"ו (7.7.1976), עמ' 237 [התשלי"ו (מס' 3)];  
ס"ח 860, התשלי"ז (31.3.1977), עמ' 194;  
ס"ח 862, התשלי"ז (12.5.1977), עמ' 218 [התשלי"ז (מס' 2)];  
ס"ח 867, התשלי"ז (12.8.1977), עמ' 318 [התשלי"ז (מס' 3)];  
ס"ח 879, התשלי"ח (30.12.1977), עמ' 45;  
ס"ח 895, התשלי"ח (14.4.1978), עמ' 133 [התשלי"ח (מס' 2)];  
ס"ח 905, התשלי"ח (30.7.1978), עמ' 173 [התשלי"ח (מס' 3)];  
ס"ח 908, התשלי"ח (10.8.1978), עמ' 204 [התשלי"ח (מס' 4)];  
ס"ח 910, התשלי"ח (22.8.1978), עמ' 216 [התשלי"ח (מס' 5)] [תיקוני טעויות: ס"ח 911, התשלי"ח, עמ' 232; ס"ח 933, התשלי"ט, עמ' 92];  
ס"ח 912, התשלי"ח (1.10.1978), עמ' 234 [התשלי"ח (מס' 6)];  
ס"ח 933, התשלי"ט (6.4.1979), עמ' 92;  
ס"ח 934, התשלי"ט (10.4.1979), עמ' 103 [התשלי"ט (מס' 2)];  
ס"ח 950, התשי"ם (6.12.1979), עמ' 27;  
ס"ח 954, התשי"ם (31.1.1980), עמ' 38 [התשי"ם (מס' 2)];  
ס"ח 958, התשי"ם (31.1.1980), עמ' 52 [התשי"ם (מס' 3)];  
ס"ח 967, התשי"ם (3.4.1980), עמ' 101 [התשי"ם (מס' 4)];  
ס"ח 978, התשי"ם (31.7.1980), עמ' 164 [התשי"ם (מס' 5)];  
ס"ח 982, התשי"ם (8.8.1980), עמ' 204 [התשי"ם (מס' 6) ו-(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)];

סי"ח 1026, התשמ"א (27.5.1981), עמ' 282 [התשמ"א (מס' 8)];  
סי"ח 1027, התשמ"א (28.5.1981), עמ' 289 [התשמ"א (מס' 9)];  
סי"ח 1030, התשמ"א (15.6.1981), עמ' 313 [התשמ"א (מס' 10)];  
סי"ח 1033, התשמ"ב (30.11.1981), עמ' 4;  
סי"ח 1050, התשמ"ב (7.4.1982), עמ' 158 [התשמ"ב (מס' 2)];  
סי"ח 1058, התשמ"ב (18.8.1982), עמ' 208 [התשמ"ב (מס' 3)];  
סי"ח 1061, התשמ"ב (26.8.1982), עמ' 259 [תי"ט סי"ח 1182, התשמ"ו (15.6.86), עמ' 170] [התשמ"ב (מס' 4)];  
סי"ח 1062, התשמ"ב (27.8.1982), עמ' 272 [התשמ"ב (מס' 5)];  
סי"ח 1079, התשמ"ג (30.3.1983), עמ' 59 [תי"ט סי"ח 1092, התשמ"ח, עמ' 159];  
סי"ח 1081, התשמ"ג (19.4.1983), עמ' 103 [התשמ"ג (מס' 2)];  
סי"ח 1097, התשמ"ד (4.12.1983), עמ' 14;  
סי"ח 1104, התשמ"ד (6.2.1984), עמ' 47 [התשמ"ד (מס' 2)];  
סי"ח 1107, התשמ"ד (23.2.1982), עמ' 56 [התשמ"ד (מס' 3)];  
סי"ח 1115, התשמ"ד (4.4.1984), עמ' 124 [התשמ"ד (מס' 4)];  
סי"ח 1119, התשמ"ד (20.6.1984), עמ' 161 [התשמ"ד (מס' 5) ו-(מס' 6)];  
סי"ח 1121, התשמ"ד (11.7.1984), עמ' 185 [התשמ"ד (מס' 7) ו-(מס' 8)];  
סי"ח 1135, התשמ"ה (26.2.1985), עמ' 43;  
סי"ח 1154, התשמ"ה (6.8.1985), עמ' 172 [תיקון התשמ"ה (מס' 2)];  
סי"ח 1193, התשמ"ו (13.8.1986), עמ' 240;  
סי"ח 1194, התשמ"ו (17.8.1986), עמ' 261 [התשמ"ו (מס' 2)];  
סי"ח 1195, התשמ"ו (24.8.1986), עמ' 277 [התשמ"ו (מס' 3)];  
סי"ח 1197, התשמ"ז (16.10.1986), עמ' 2;  
סי"ח 1212, התשמ"ז (9.4.1987), עמ' 89 [תי"ט סי"ח 1217, התשמ"ז, עמ' 127 וראה: סי"ח 1221, התשמ"ז, עמ' 143] [התשמ"ז (מס' 2) ו-(3)];  
סי"ח 1223, התשמ"ז, עמ' 158 [התשמ"ז (מס' 4)] [תי"ט סי"ח 1223, התשמ"ח, עמ' 4];  
סי"ח 1236, התשמ"ח (19.2.1988), עמ' 28;  
סי"ח 1260, התשמ"ח (27.7.1988), עמ' 173 [התשמ"ח (מס' 2)];  
סי"ח 1261, התשמ"ח (27.7.1988), עמ' 186 [התשמ"ח (מס' 3)];  
סי"ח 1273, התשמ"ט (7.4.1989), עמ' 36;  
סי"ח 1298, התשי"ן (10.1.1990), עמ' 36;  
סי"ח 1303, התשי"ן (8.2.1990), עמ' 52 [התשי"ן (מס' 2)] [תיקון סי"ח 1314, התשי"ן (6.4.90), עמ' 136] (ראה הוראות תחולה ומעבר בחוק המתקן);  
סי"ח 1314, התשי"ן (6.4.1990), עמ' 134 [התשי"ן (מס' 3)];  
סי"ח 1314, התשי"ן (6.4.1990), עמ' 137 [התשי"ן (מס' 4)];  
סי"ח 1344, התשנ"א (15.2.1991), עמ' 86;  
סי"ח 1370, התשנ"ב (31.10.1991), עמ' 6;  
סי"ח 1377, התשנ"ב (2.1.1992), עמ' 37 [התשנ"ב (מס' 2א)];  
סי"ח 1386, התשנ"ב (6.3.1992), עמ' 106 [התשנ"ב (מס' 2)];  
סי"ח 1394, התשנ"ב (7.4.1992), עמ' 174 [התשנ"ב (מס' 3)];  
סי"ח 1394, התשנ"ב (7.4.1992), עמ' 177 [התשנ"ב (מס' 4)] (התיקון יחול לענין שנת המס 1993 ואילך);  
סי"ח 1394, התשנ"ב (7.4.1992), עמ' 182 [התשנ"ב (מס' 5)];  
סי"ח 1405, התשנ"ג (31.12.1993), עמ' 6;  
סי"ח 1414, התשנ"ג (18.2.1993), עמ' 82 [התשנ"ג (מס' 2)];  
סי"ח 1417, התשנ"ג (26.3.1993), עמ' 97 [התשנ"ג (מס' 3)];  
סי"ח 1431, התשנ"ג (13.8.1993), עמ' 174 [התשנ"ג (מס' 4)];  
סי"ח 1433, התשנ"ג (27.8.1993), עמ' 190 [התשנ"ג (מס' 5)];  
סי"ח 1445, התשנ"ד (9.1.1994), עמ' 42 [תי"ט סי"ח 1463, התשנ"ד, עמ' 142];  
סי"ח 1452, התשנ"ד (2.3.1994), עמ' 74 [התשנ"ד (מס' 2) ו-(מס' 3)];  
סי"ח 1461, התשנ"ד (28.4.1994), עמ' 137 [התשנ"ד (מס' 4)];  
סי"ח 1475, התשנ"ד (28.7.1994), עמ' 259 [התשנ"ד (מס' 5)];  
סי"ח 1486, התשנ"ה (9.11.1994), עמ' 10;  
סי"ח 1490, התשנ"ה (2.12.1994), עמ' 22 [התשנ"ה (מס' 2)];  
סי"ח 1497, התשנ"ה (28.12.1994), עמ' 68 [התשנ"ה (מס' 3)];  
סי"ח 1505, התשנ"ה (17.3.1995), עמ' 142 ו-144 [התשנ"ה (מס' 4)];  
סי"ח 1528, התשנ"ה (21.6.1995), עמ' 336 [התשנ"ה (מס' 5)];  
סי"ח 1530, התשנ"ה (6.7.1995), עמ' 340 [התשנ"ה (מס' 6)];

סי"ח 1533, התשנ"ה (19.7.1995), עמ' 353 [התשנ"ה (מס' 7)];  
 סי"ח 1540, התשנ"ה (10.8.1995), עמ' 435 [התשנ"ה (מס' 8)];  
 סי"ח 1540, התשנ"ה (10.8.1995), עמ' 438 [התשנ"ה (מס' 9)];  
 סי"ח 1554, התשנ"ו (8.1.1996), עמ' 24;  
 סי"ח 1560, התשנ"ו (8.2.1996), עמ' 69 [התשנ"ו (מס' 2)];  
 סי"ח 1561, התשנ"ו (15.2.1996), עמ' 79 [התשנ"ו (מס' 3)];  
 סי"ח 1591, התשנ"ו (12.5.1996), עמ' 325 [התשנ"ו (מס' 4)];  
 סי"ח 1607, התשנ"ז (7.1.1997), עמ' 20;  
 סי"ח 1620, התשנ"ז (9.4.1997), עמ' 100 [התשנ"ז (מס' 2)];  
 סי"ח 1630, התשנ"ז (17.7.1997), עמ' 188 [התשנ"ז (מס' 3)];  
 סי"ח 1648, התשנ"ח (21.1.1998), עמ' 109;  
 סי"ח 1655, התשנ"ח (16.2.1998), עמ' 134 [התשנ"ח (מס' 2)];  
 סי"ח 1690, התשנ"ט (5.11.1998), עמ' 10 ועמ' 14;  
 סי"ח 1696, התשנ"ט (30.12.1998), עמ' 36 [התשנ"ט (מס' 2)];  
 סי"ח 1704, התשנ"ט (15.2.1999), עמ' 100 [התשנ"ט (מס' 3)];  
 סי"ח 1724, התש"ס (10.1.2000), עמ' 69 [ת"ט בסי"ח 1726, התש"ס, עמ' 106];  
 סי"ח 1733, התש"ס (4.4.2000), עמ' 149 [התש"ס (מס' 2)];  
 סי"ח 1749, התש"ס (6.8.2000), עמ' 257 [התש"ס (מס' 3)];  
 סי"ח 1760, התשס"א (7.12.2000), עמ' 29;  
 סי"ח 1767, התשס"א (27.12.2000), עמ' 84 [התשס"א (מס' א1)];  
 סי"ח 1768, התשס"א (27.12.2000), עמ' 89 [התשס"א (מס' 2)];  
 סי"ח 1776, התשס"א (25.2.2001), עמ' 142 [התשס"א (מס' 3)];  
 סי"ח 1786, התשס"א (4.4.2001), עמ' 240 [התשס"א (מס' 4)];  
 ק"ת 6132, התשס"ב (15.11.2001), עמ' 87;  
 סי"ח 1811, התשס"ב (25.11.2001), עמ' 20 [התשס"ב (מס' 2)];  
 סי"ח 1823, התשס"ב (15.1.2002), עמ' 96 [התשס"ב (מס' 3)];  
 סי"ח 1831, התשס"ב (17.2.2002), עמ' 166 ו-168 [התשס"ב (מס' 4)];  
 סי"ח 1838, התשס"ב (24.3.2002), עמ' 238 [התשס"ב (מס' 5)];  
 סי"ח 1842, התשס"ב (19.5.2002), עמ' 398 [התשס"ב (מס' 6)];  
 סי"ח 1850, התשס"ב (16.6.2002), עמ' 436 [התשס"ב (מס' 7)];  
 סי"ח 1863, התשס"ב (4.8.2002), עמ' 530 [התשס"ב (מס' 8)] (הוראות מעבר ותחולה לתיקון זה מפורטות בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, להלן בעמוד 10545. תיקוני טעויות לתיקון התשס"ב (מס' 8) פורסמו בסי"ח 1880, התשס"ג, עמ' 122 ותיקונים נוספים לתיקון 132 פורסמו בסי"ח 1881, התשס"ג, עמ' 126);  
 סי"ח 1882, התשס"ג (29.12.2002), עמ' 189;  
 סי"ח 1892, התשס"ג (1.6.2003), עמ' 415 [התשס"ג (מס' 2)] (ת"ט בסי"ח התשס"ה, עמ' 2);  
 סי"ח 1919, התשס"ד (18.1.2004), עמ' 49;  
 סי"ח 1920, התשס"ד (18.1.2004), עמ' 108 [התשס"ד (מס' 2)];  
 סי"ח 1923, התשס"ד (5.2.2004), עמ' 287 [התשס"ד (מס' 3)];  
 סי"ח 1936, התשס"ד (4.4.2004), עמ' 371 [התשס"ד (מס' 4)];  
 סי"ח 1943, התשס"ד (17.6.2004), עמ' 415 [התשס"ד (מס' 5)];  
 סי"ח 1947, התשס"ד (30.6.2004), עמ' 433 [התשס"ד (מס' א5)];  
 סי"ח 1949, התשס"ד (11.7.2004), עמ' 441 [התשס"ד (מס' 6)];  
 סי"ח 1961, התשס"ה (17.11.2004), עמ' 15;  
 סי"ח 1963, התשס"ה (2.12.2004), עמ' 30 [התשס"ה (מס' 2)];  
 סי"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 גזורותיו, בתואר "מנהל";  
 סי"ח 1978, התשס"ה (27.1.2005), עמ' 123 [התשס"ה (מס' 4)];  
 סי"ח 1997, התשס"ה (11.4.2005), עמ' 365 [התשס"ה (מס' 5)];  
 סי"ח 2000, התשס"ה (12.4.2005), עמ' 450 [התשס"ה (מס' 6)];  
 סי"ח 2010, התשס"ה (30.6.2005), עמ' 658 [התשס"ה (מס' 7)];  
 סי"ח 2023, התשס"ה (10.8.2005), עמ' 766 [התשס"ה (מס' 8)]. ראו הוראות תחולה ומעבר בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005 בעמ' 10546ט להלן;  
 סי"ח 2024, התשס"ה (10.8.2005), עמ' 910 ו-935 [התשס"ה (מס' 9)];  
 סי"ח 2057, התשס"ו (15.6.2006), עמ' 307;  
 סי"ח 2074, התשס"ז (28.12.2006), עמ' 32. הצ"ח - ממשלה 275, התשס"ז, 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"ז-2006, ב"דינים", להלן בעמוד 10546לט;

## חלק א': פרשנות

### הגדרות

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

סי"ח 2076, התשס"ז (4.1.2007), עמ' 44 [התשס"ז (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 275, התשס"ז, עמ' 210 ;  
סי"ח 2077, התשס"ז (11.1.2007), עמ' 64 [התשס"ז (מס' 3)]. הצי"ח - ממשלה 260, התשס"ז, עמ' 16 ;  
סי"ח 2087, התשס"ז (22.3.2007), עמ' 143 [התשס"ז (מס' 4)]. הצי"ח - כנסת 132, התשס"ז, עמ' 66 ;  
סי"ח 2097, התשס"ז (7.6.2007), עמ' 323 [התשס"ז (מס' 5)]. הצי"ח - כנסת 145, התשס"ז, עמ' 148 ;  
סי"ח 2102, התשס"ז (5.7.2007), עמ' 374 [התשס"ז (מס' 6)]. הצי"ח - כנסת 147, התשס"ז, עמ' 158 ;  
סי"ח 2109, התשס"ז (8.8.2007), עמ' 459 [התשס"ז (מס' 7)]. הצי"ח - כנסת 150, התשס"ז, עמ' 174 ;  
סי"ח 2110, התשס"ז (19.8.2007), עמ' 467 [התשס"ז (מס' 8)]. הצי"ח - ממשלה 309, התשס"ז, עמ' 676 ;  
סי"ח 2112, התשס"ח (15.10.2007), עמ' 2. הצי"ח - ממשלה 314, התשס"ז, עמ' 708 ;  
סי"ח 2116, התשס"ח (8.11.2007), עמ' 26 [התשס"ח (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 335, התשס"ח, עמ' 16 ועמ' 72. תיקון לתיקון התשס"ה (מס' 8) ;  
סי"ח 2122, התשס"ח (27.12.2007), עמ' 79 [התשס"ח (מס' 3)]. הצי"ח - ממשלה 291, התשס"ח, עמ' 324 ;  
סי"ח 2123, התשס"ח (27.12.2007), עמ' 92 [התשס"ח (מס' 4)]. הצי"ח - ממשלה 291, התשס"ח, עמ' 324 והצי"ח - כנסת 142, התשס"ח, עמ' 134 ;  
סי"ח 2129, התשס"ח (24.1.2008), עמ' 158 [התשס"ח (מס' 5)]. הצי"ח - ממשלה 348, התשס"ח, עמ' 266 ;  
סי"ח 2130, התשס"ח (28.1.2008), עמ' 167 [התשס"ח (מס' 6)]. הצי"ח - ממשלה 291, התשס"ח, עמ' 324 ועמ' 341 ;  
סי"ח 2136, התשס"ח (6.3.2008), עמ' 229 [התשס"ח (מס' 7)]. הצי"ח - ממשלה 347, התשס"ח, עמ' 258. (ת"ט בסי"ח 2147, התשס"ח, עמ' 448) ;  
סי"ח 2154, התשס"ח (11.6.2008), עמ' 524 [התשס"ח (מס' 8)]. הצי"ח - ממשלה 349, התשס"ח, עמ' 268 ;  
סי"ח 2170, התשס"ח (29.7.2008), עמ' 684 [התשס"ח (מס' 9)]. הצי"ח - ממשלה 335, התשס"ח, עמ' 16 ועמ' 74 (שני תיקונים). (ראו הוראות תחילה בסעיף 2 לתיקון) ;  
סי"ח 2175, התשס"ח (5.8.2008), עמ' 797 [התשס"ח (מס' 10)]. הצי"ח - ממשלה 392, התשס"ח, עמ' 627 ;  
סי"ח 2184, התשס"ח (16.9.2008), עמ' 902 [התשס"ח (מס' 11)]. הצי"ח - ממשלה 396, התשס"ח, עמ' 644 (ראו הוראות תחילה ומעבר בסעיף 15 לתיקון, וכן הוראות שעה לגבי חובת דיווח השר לכנסת בסעיף 16 לתיקון) ;  
סי"ח 2195, התשס"ח (31.12.2008), עמ' 128. הצי"ח - ממשלה 422, התשס"ח, עמ' 252 ;  
סי"ח 2202, התשס"ח (16.7.2009), עמ' 152 [התשס"ח (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 437, התשס"ח, עמ' 728 ;  
סי"ח 2203, התשס"ח (23.7.2009), עמ' 264 [התשס"ח (מס' 3)]. הצי"ח - ממשלה 436, התשס"ח, עמ' 348 ;  
סי"ח 2212, התשע"א (22.10.2009), עמ' 233. הצי"ח - ממשלה 434, התשס"ח, עמ' 342 ;  
סי"ח 2215, התשע"א (26.11.2009), עמ' 248 [התשע"א (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 433, התשס"ח, עמ' 340 ;  
סי"ח 2220, התשע"א (31.12.2009), עמ' 294 [התשע"א (מס' 3)]. הצי"ח - ממשלה 403, התשס"ח, עמ' 694 ;  
סי"ח 2225, התשע"א (4.2.2010), עמ' 326 [התשע"א (מס' 4)]. הצי"ח - ממשלה 391, התשס"ח, עמ' 626 ;  
סי"ח 2232, התשע"א (3.3.2010), עמ' 407 [התשע"א (מס' 5)]. הצי"ח - כנסת 235, התשס"ח, עמ' 332 ;  
סי"ח 2236, התשע"א (23.3.2010), עמ' 445 [התשע"א (מס' 6)]. הצי"ח - ממשלה 492, התשע"א, עמ' 556 ;  
סי"ח 2242, התשע"א (13.6.2010), עמ' 534 [התשע"א (מס' 7)]. הצי"ח - ממשלה 289, התשס"ח, עמ' 292 ;  
סי"ח 2248, התשע"א (14.7.2010), עמ' 571 [התשע"א (מס' 8)]. הצי"ח - ממשלה 501, התשע"א, עמ' 984 ;  
סי"ח 2258, התשע"א (9.11.2010), עמ' 10. הצי"ח - ממשלה 436, התשס"ח, עמ' 348 ו-620. התיקון חל החל בשנים 2012 ו-2013 ועל כן טרם שולב במסמך זה. ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 178 והוראת שעה), התשע"א-2010, ב"דינים" כרך 22, בעמ' 10546נו ;  
סי"ח 2271, התשע"א (6.1.2011), עמ' 161 [התשע"א (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 541, התשע"א, עמ' 6 ;  
סי"ח 2272, התשע"א (12.1.2011), עמ' 194 [התשע"א (מס' 3)]. הצי"ח - ממשלה 541, התשע"א, עמ' 6 ועמ' 86 ;  
סי"ח 2272, התשע"א (12.1.2011), עמ' 194 [התשע"א (מס' 4)]. הצי"ח - ממשלה 544, התשע"א, עמ' 276 ;  
סי"ח 2273, התשע"א (26.1.2011), עמ' 204 [התשע"א (מס' 5)]. הצי"ח - ממשלה 541, התשע"א, עמ' 6 ועמ' 85 ;  
סי"ח 2280, התשע"א (10.3.2011), עמ' 380 [התשע"א (מס' 6)]. הצי"ח - ממשלה 541, התשע"א, עמ' 6 ועמ' 65 ;  
סי"ח 2295, התשע"א (10.4.2011), עמ' 823 [התשע"א (מס' 7)]. הצי"ח - ממשלה 571, התשע"א, עמ' 526 ;  
סי"ח 2312, התשע"א (11.8.2011), עמ' 1047 [התשע"א (מס' 8)]. הצי"ח - ממשלה 552, התשע"א, עמ' 330 ;  
סי"ח 2321, התשע"א (16.11.2011), עמ' 23. הצי"ח - ממשלה 591, התשע"א, עמ' 690.  
סי"ח 2324, התשע"א (6.12.2011), עמ' 42 [התשע"א (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 573, התשע"א, עמ' 566 ;  
סי"ח 2331, התשע"א (12.1.2012), עמ' 110 [התשע"א (מס' 3)]. הצי"ח - ממשלה 587, התשע"א, עמ' 674 ;  
סי"ח 2344, התשע"א (14.3.2012), עמ' 202 [התשע"א (מס' 4)]. הצי"ח - כנסת 403, התשע"א, עמ' 228 ;  
סי"ח 2354, התשע"א (14.5.2012), עמ' 358 [התשע"א (מס' 5)]. הצי"ח - ממשלה 661, התשע"א, עמ' 382 ;  
סי"ח 2360, התשע"א (29.5.2012), עמ' 424 [התשע"א (מס' 6)]. הצי"ח - כנסת 453, התשע"א, עמ' 146 ;  
סי"ח 2368, התשע"א (17.7.2012), עמ' 506 [התשע"א (מס' 7)]. הצי"ח - ממשלה 582, התשע"א, עמ' 630 (תיקון עקיף במסגרת חוק החברות (תיקון מס' 19), התשע"ב-2012) ;  
סי"ח 2373, התשע"א (31.7.2012), עמ' 581 [התשע"א (מס' 8)]. הצי"ח - ממשלה 664, התשע"א, עמ' 402 (תיקון עקיף במסגרת חוק הדואר (תיקון מס' 11), התשע"ב-2012) ;  
סי"ח 2379, התשע"א (7.8.2012), עמ' 674 [התשע"א (מס' 9)]. הצי"ח - ממשלה 636, התשע"א, עמ' 232.  
סי"ח 2382, התשע"א (13.8.2012), עמ' 754 [התשע"א (מס' 10)]. הצי"ח - ממשלה 723, התשע"א, עמ' 1404 ;  
סי"ח 2387, התשע"א (15.11.2012), עמ' 35. הצי"ח - ממשלה 686, התשע"א, עמ' 830 ;  
סי"ח 2405, התשע"א (5.8.2013), עמ' 140, 166 ו-170 [התשע"א (מס' 2)]. הצי"ח - ממשלה 768, התשע"א, עמ' 586.

1. בפקודה זו -

- "אדם" - לרבות חברה וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה ;
- "אחוזת בית", בשטח עירוני - כמשמעותה בפקודת מס הרכוש העירוני, 1940 ;
- "בורסה" - בורסה לניירות ערך שניתן לה רישיון לפי סעיף 45 לחוק 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 ;
- "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 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 ;
- "חוק עידוד החיסכון" - חוק עידוד החיסכון, הנחות במס הכנסה וערבות למילוות, התשט"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 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 ממשלתית 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" - פגיעה בכושר עבודה בשל מחלה, נכות או תאונה, שגרמה לאבדן או להפסד של השתכרות או רווחים לפי סעיף 2(1) 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 לפחות 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 ;

"מילוות 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 הרשהו 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 גמלי", "קופת גמל לתגמולים", "קופת גמל לפיצויים", "קופת גמל לקצבה", "קופת גמל לא משלמת לקצבה", "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 פי 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 המפקח על הביטוח כמשמעותו בחוק הפיקוח על עסקי 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)]

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; שוויו 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 שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד;

(3) (בוטל);

## דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה

(4) <sup>1</sup> דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון;

## גימלאות

(5) קיצבה, מלוג או אנונה;

## 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, בנכס, 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 או מדגם 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)]

2א. (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"ו (מס' 2), התשל"ז, התשל"ח (מס' 1), התשמ"א (מס' 4), התשמ"ב (מס' 4), התשמ"ג (מס' 3), התשמ"ה, התשמ"ו (מס' 2), התשמ"ז (מס' 2), התשמ"ח (מס' 2), התשמ"ט (מס' 2), התש"ן, התש"ן]

1. 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 עליה (להלן - הסכומים), הופקו בשנות המס 1999-2002; (2) חב' החשמל הועידה את הסכומים להפקדה בקופת גמל לקיצבה, והם הופקדו בקופת גמל לקיצבה עד יום 31.12.2002 (ס"ח 1849, התשס"ב, עמ' 425).



(מס' 3), (מס' 4), התשנ"ו, התש"ס, התשס"ב (מס' 8), התשס"ד (מס' 4), התשס"ה (מס' 8), (מס' 9),  
התשס"ח (מס' 7), התשס"ט (מס' 3), התש"ע (מס' 3), התשע"א (מס' 7), (מס' 8), התשע"ב (מס' 2), (מס' 5), התשע"ג (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)<sup>1</sup> (1) אדם שבשנת מס פלונית 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 שהלוואה 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 פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח-יד, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 21 ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%.

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

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

(4) הוראות פסקאות (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 הלוואה 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, וכך 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<sup>2</sup> 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 בפסקה (1) ותשלמו לפקיד השומה תוך שבוע ימים מיום התשלום בצירוף דין-וחשבון.

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

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

(ג) (1) סכומים שקיבל מי שחייב בתשלום היטל לפי חוק מיסוי רווחי נפט, 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.

1. על אף הוראות סעיף 3(ב) (1) לפקודה, בשנת המס 2007 יהא פטור ממס סיווגו כהון עצמי של 0.17% מהסכום בסיכון הקיים למבטח ישראלי, אשר היה רשום כעתודה לסיכונים מיוחדים בדוח לשנת המס 2006 שהגיש המבטח לפי סעיף 131 לפקודה. יתרת סכום העתודה לסיכונים מיוחדים תסווג כהון עצמי בשנות המס 2007 עד שעה 2010, בחלקים שווים, והסכום המחולק ימוסה בכל אחת מהשנים האמורות בהתאם להוראות סעיף 3(ב) (1) לפקודה. לענין זה - "הסכום בסיכון" - סכום שהמפקח על הביטוח אישר למבטח ישראלי כסכום בסיכון; "המפקח על הביטוח" - כמשמעותו בסעיף 2 לחוק הפיקוח על הביטוח; "חוק הפיקוח על הביטוח" - חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981; "מבטח ישראלי" - מי שקיבל רישיון מבטח ישראלי לפי סעיף 15(א) (1) לחוק הפיקוח על הביטוח.

(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 17(5).

(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, יראום כהכנסת עבודה של העובד בעת שקיבל אותם; ואילו סכומים ששילם מעביד מעל לגבולות כאמור יראום כהכנסת-עבודה של העובד בעת ששולמו לקרן. לענין זה -

"משכורת קובעת" - 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).

(ה) (2) 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 2(4);

(3) (1) סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, לקופות 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;

(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 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" - סכום השווה לארבע פעמים השכר הממוצע במשק בחודש;

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

(4) (1) 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 על תשלומים ששולמו לקרן ההשתלמות, יראו אותם כהכנסה מהפרשי הצמדה;

(2) (נמחקה);

(3) ריבית ורווחים אחרים שמשך יחיד מקופת גמל לא משלמת לקצבה והנובעים מכספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א2) או (ב2) לחוק הפיקוח על קופות גמל, 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.

1. תחילתו של סעיף 3(4) (1) כפי שתוקן בתיקון התשס"ט (מס' 3) ביום 1.7.09, והוא יחול על ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שמקורם בתשלומי היחיד, ששולמו לקופת הגמל אחרי יום 1.1.2003, ובלבד שהתקיימו כל אלה: (1) היחיד היה זכאי לקבל את ההכנסות האמורות לפי הוראות סעיף 23 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005; (2) קופת הגמל שילמה ליחיד את ההכנסות האמורות ביום 1.7.2009 ואילך.

(5ה) 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.

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

(ו) אדם שבשנת מס פלונית 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 פי סעיף 31 אשר לפי אותן תקנות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי;

(2) סכומים שהוציא ושאינם מותרים בניכוי לפי סעיף 11(13);

(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 פלונית, אשר נצבר בידהן של קופות 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:

(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(13) שאינם פטורים ממס לפי הסעיף האמור.

(1ח) 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 12(1) 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 2(4);

לענין זה -

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 76(ד)1;

"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 בין-לאומית 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.

(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 לענין 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; לענין 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 9(2) 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 החשבונאות 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, ולענין 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: התש"ל"ח (מס' 5), התש"ן (מס' 2), התשנ"ה (מס' 3), התשס"ב (מס' 8)]

3א. (א) לענין סעיף זה -

"אזור ישראלי" - כל אחד מאלה:

(1) אזור ישראלי כמשמעותו בחוק האזרחות, התש"ב-1952 ;

(2) תושב ישראל ;

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

(4) חבר-בני-אדם שאזור ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא בעל שליטה בו ; לענין זה, "בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 32(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 "ישראלי" קרי "באזור" ;  
"רווחים" - כמשמעותם לענין מס על פי חוק המס החל באזור ;

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

(ב1) הכנסתו של אזור 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) אזור ישראלי הנמנה עם חבר-בני-אדם תושב האזור - יראו חלק מרווחי החבר, כיחס חלקו של אותו אזור בזכויות לרווחי החבר, כהכנסתו.

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

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

(ד) (בוטל).

(ה) אזור ישראלי ששילם על הכנסה כאמור בסעיף קטן (ב) או בסעיף קטן (ב1) מס לשלטונות האזור, יזוכה מהמס הישראלי בסכום המס ששילם באזור ; לגבי הכנסה כאמור בסעיף קטן (ג) יזוכה אזור ישראלי בחלק מסכום המס ששילם החבר על רווחיו, כיחס חלקו בזכויות לרווחי החבר. מס ששולם כאמור בסעיף זה לא ייחשב כמסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199.

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

#### פרק שני: המקום

##### מקום ההכנסה במכירה 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 שהחווזה 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 הריווח עלה מחמת מעשה שנעשה באותו מוצר בחוץ-לארץ - למעט טיפול, סיווג, פיסוס, 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 הריווח שהיה יכול להשיג אילו מכר את המוצר בסיטונות לחוץ-לארץ במיטב התנאים.

##### מקום הפקת ההכנסה

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

4א. (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 מקום ההכנסה

[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)]

5. על אף האמור בכל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:

- (1)-(3) (נמחקו);
- (4) (א) (נמחקו);
- (ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס, 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) (א) הכנסה שהפיקה חברת משלח יד זרה, הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד - בגובה ההכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל.
- (ב) לענין הכנסה לפי פסקה זו ודיבידנד המחולק ממנה לבעלי מניות כאמור בפסקת משנה (א), יראו את חברת משלח היד הזרה כאילו השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.
- (ג) הכנסתה, הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה כאמור בפסקת משנה (א), יחושבו בהתאם לדיני המס החלים; לענין זה, "דיני המס החלים" - אחד מאלה, לפי הענין:
  - (1) לגבי חברת משלח יד זרה שהיא תושבת מדינה גומלת כמשמעותה בסעיף 196 (בסעיף זה - מדינה גומלת) ושמיגשה דוח על הכנסותיה או שנישומה, במדינה כאמור - דיני המס באותה מדינה;
  - (2) לגבי חברת משלח יד זרה שלא מתקיים בה האמור בפסקת משנה (1) - עקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל, למעט עקרונות חשבונאיים לענין רווחי אקוויטי או הפסדי אקוויטי, ולענין שינויים בערכם של ניירות ערך.
  - (ד) על אף הוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב', לענין הזיכוי ממסי חוץ, יראו את המסים ששילמה חברת משלח היד הזרה לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסתה כאמור בפסקת משנה (א) בשל הכנסות שעל פי סעיף 4א הופקו מחוץ לישראל, כאילו הם מסי חוץ כהגדרתם בסעיף 199, ואת ההכנסה כאמור כאילו היא הכנסת חוץ כהגדרתה

באותו סעיף.

(ה) לענין פסקה זו -

"חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(1) אם הוא חברה - הוא חברה מעטים כמשמעותה בסעיף 76(א);

(2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל או בידי אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א, 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 ביחד 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, למעט רווחי והפסדי אקוויטי ושינויים בערכם של ניירות הערך, מקורם במשלח יד מיוחד;

"משלח יד מיוחד" - עיסוק או מקצוע שנקבע על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

"הכנסה של בעלי המניות תושבי ישראל" - הכנסתה החייבת של חברת משלח יד זרה הנובעת מפעילות במשלח יד מיוחד, כשהיא מוכפלת בשיעור זכותם, במישרין או בעקיפין, של בעלי מניות תושבי ישראל או אזרחי ישראל תושבי האזור כהגדרתו בסעיף 3א, ברווחי החברה; לענין זה, לא 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;

"אמצעי שליטה", "בעל שליטה" ו"קרוב" - כהגדרתם בסעיף 75ב.

#### 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)]

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 בידי חברה תושבת חוץ שמניות שלה נסחרות בבורסה מחוץ לישראל, או חברה שהזכות לקבל 51% לפחות מרווחיה היא בידי חברה תושבת חוץ כאמור;

(5)<sup>1</sup> 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.

1. ראו הוראות תחולה לענין ס"ק 7(א)5 בסעיף 2 לתיקון התש"ע (מס' 8).

## חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

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

8. (א) המנהל רשאי להתיר שדמי מפתח או פרמיה לפי סעיף 2(6), 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 או מדגם 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 2(9).
- (ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהן, 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 (3א) להגדרה "הכנסה מיגיעה 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 מיגיעה 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(אד) 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 שנסתיימה 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 כדן מקדמה על פי סעיף קטן (ג)3 או סעיף 9(אד) 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)]

8א. (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 2(1), 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 דיווח 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 2(1).

(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.

#### **דינן של הכנסות לפי סעיף 2(6) או (7)**

(תיקון התשמ"ב (מס' 4))

8. הכנסה לפי סעיף 2(6) 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))

9. 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<sup>1</sup>)

9. פטורים ממס :

##### **הנשיא**

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

##### **רשות מקומית, קופת גמל ומוסד ציבור**

(תיקונים : התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 9), התשס"ט (מס' 3), התשע"ג)

(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 מפעל הפיס, 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 בתקופת ההטבה

- פטורה ממס ; לענין זה -

"תקופת ההטבה" - שנות המס 2011 עד 2015 ;

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

"ריבית בתקופת ההטבה" - ריבית שנצברה בתקופת ההטבה, ומשולמת 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 שהוקמה לפי חוק תאגידי מים וביוב,

1. 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"ס, התש"ס (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), התשי"ן, התשי"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"ז (מס' 2), התשי"ט (מס' 8), התשס"ג, התשס"ג (מס' 2), התשס"ד, התשס"ד (מס' 4), התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), (מס' 9), התשס"ה (מס' 3), התשס"ה (מס' 9), התשס"ה (מס' 3), התשס"ה (מס' 6).

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>1</sup>;

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

(1) זכות למנות מנהל;

(2) זכות להצבעה;

(3) זכות לרווחים;

(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, למעט 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;

"החזקה מהותית"<sup>2</sup>;

(1) בידי קופת גמל אחת - החזקה או זכות להחזקה, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 20% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם;

(2) בידי כמה קופות גמל, המנוהלות או המוחזקות, במישרין או בעקיפין, בידי אדם אחד - החזקה או זכות להחזקה, במישרין או בעקיפין, יחד או לחוד בשיעור העולה על 20% באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, ואם היו מנוהלות או מוחזקות כאמור בידי בנק - בשיעור העולה על 10%; לענין זה יראו כמה קופות גמל כמנוהלות בידי אדם אחד גם אם השקעותיהן מנוהלות, במישרין או בעקיפין, על ידו ויראו כמה קופות גמל, כמוחזקות בידי אדם אחד אם בידו היכולת לכוון את פעילותן של קופות הגמל; בלי לגרוע מהוראות פסקה זו יראו כאילו מתקיימת יכולת כאמור גם אם לאותו אדם, במישרין או בעקיפין, 50% לפחות באחד או יותר מאמצעי השליטה בכל אחת מקופות הגמל;

"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 החזקת אחד 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

1. שר האוצר אישר כי מטרות ציבוריות הן: סיוע לישובים במצוקה (י"פ 3718, התש"ן, 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).

2. ראו הוראות תחולה ומעבר בסי"ח התשס"ג, עמ' 192.

הענין, אם נעשתה לתקופה שאינה עולה במצטבר על שלושה חודשים בשנת המס או על תקופה קצרה יותר שקבע השר, שבסופה ירד שיעור ההחזקה 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), החזקת אחד 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 קופת הגמל, לפי הענין, לכוון את פעילות חבר בני האדם, לרבות הוראות בענין צמצום שיעור האחזקה באותו חבר בני אדם בתוך תקופה שיקבע ולענין אופן החזקת אמצעי השליטה; לענין זה, "הסדר חוב" - קבלת אמצעי שליטה, במישרין או בעקיפים, 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.

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

(א) (א) הכנסתו של ארגון מקצועי לרבות הכנסה מדמי 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 ההוצאות 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, כמשמעותה בחוק מס שבח 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 כולל חבר שהוא ארגון מקצועי, יובאו בחשבון מספר החברים בארגון המקצועי;

(2) כל מטרתו 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 חברה 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;

#### דיפלומטים וקונסולים

(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)]

1. תחילתה של פסקה (3) לסעיף 9(ג) לפקודה - ביום תחילתן של תקנות שקבע שר האוצר לפי פסקה זו.

בסעיף קטן (א) שהופקה בשנת המס 2007 ואילך. על אף האמור, סעיף 122, למעט סעיף קטן (א) שבו, יחול גם על הכנסה מדמי שכירות שהופקה בשנת המס 2006 בידי יחיד שלא התקיימו לגבי הוצאות סעיף 122(ב) (2) לפקודה כנוסחו ערב תיקון התשס"ח, ובלבד שהמס על ההכנסה האמורה ישולם בתוך 30 ימים מיום 15.10.2007, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א לפקודה מתום שנת המס 2006 עד למועד התשלום בפועל.

(5) (א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה 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 501,500 שקלים חדשים;

(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים -

הכנסה עד לסכום של 60,120 שקלים חדשים;

לענין זה -

(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) פרק ג', פרק ו' ופרק ט' לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968;

(7)<sup>1</sup> 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;

(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממש גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 21,820 ש"ח<sup>2</sup>; 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 115,000 שקלים חדשים<sup>3</sup> או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(ג) (1) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה (א)(1) 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) ו-(ב) כסכומים שיחסם לסכומים הנקובים כאמור הוא כיחס תקופת הנכות;

(2) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה (א)(2), 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 בפסקת משנה (א)(2);

#### קצבאות לנכי מלחמה

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

(6) קיצבאות המשתלמות בשל פצעי מלחמה, פגיעת ספר<sup>4</sup> או פגיעת איבה, וקיצבאות המשתלמות מאת אוצר המדינה למי שהיה תלוי בפרנסתו בחייל שמת עקב פעולת מלחמה;

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 בנסיבות המזכרות אותו לגימלה לפי חוק נכי רדיפות הנאצים, התשי"ז-1957;

"פגיעת איבה" - כמשמעותו בחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, התש"ל-1970;

#### סכומים להחזקת רכב לנכה רגלים

(א6) סכומים שנכה ברגליו מקבל על פי דין להחזקת רכבו;

#### קיצבאות לעובדי ממשלת א"י

(ב6) קיצבאות המשתלמות מאת המדינה בשל עבודה בממשלת ארץ-ישראל;

1. חוק זה הוסף לרשימה בק"ת 6074, התשס"א, עמ' 232.

מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הנ"ל.

2. הסכום מתואם לשנת המס 1990.

3. החל ב-1.1.06 הסכום יהיה 212,040.

4. הגדרת "פגיעת-ספר" שהיתה בסעיף זה - בוטלה.

## קיצבאות נכות וזקנה מהביטוח הלאומי

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התש"ס, התשמ"א (מס' 6), (מס' 8)]

(ג6) קיצבת נכות המשתלמת על פי סימן ה' לפרק ג', פרק ו' או פרק ט' לחוק הביטוח הלאומי וקיצבת זקנה וקיצבת שאירים המשתלמות על פי פרק ב' וקצבת תלויים המשתלמת על פי פרק ג' לחוק האמור.

## הטבות לאסירי ציון

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

(ד6) הטבה סוציאלית או תגמול לאסירי ציון ולבני משפחותיהם של אסירי ציון והרוגי מלכות, מכוח חוק.

## קיצבאות נכות ממדינות חוץ

[תיקון התשל"ח (מס' 5)]

(ה6) קיצבת נכות המשתלמת מאת מדינת חוץ מכוח דיניה.

## קיצבאות שאירים

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

(ו6) (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)]

(ז6) תגמול המשולם לפי חוק התגמולים לחסידי אומות העולם, התשנ"ה-1995;

(ח6) 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"ס, התש"ס, התשס"ה (מס' 3), התש"ע (מס' 3)]

(א7) (א) (1) 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 3,900 ש"ח<sup>1</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(ה3), כשהוא מוכפל במספר שנות העבודה אצל המעביד שממנו פרש העובד, בצירוף הסכום הנדרש לכיסוי התחייבויות אותו מעביד בעבור אותו עובד לפי חוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג-1963;

(ב) נתקיים האמור בפרט משנה (א), והעובד פרש לאחר מכן מעבודתו אצל מעביד אחר בלי שנתקיימו בו הוראות

1. הסכום מתואם לשנת המס 1990.

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 ;

#### מענק עקב פרישה או מוות

[תיקונים : התשל"ח (מס' 2), (מס' 6), התש"ס, 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) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו על 7,800 ש"ח<sup>1</sup> לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל עבודה בחלק משנה ;

(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)(א), 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 לקיצבה, 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, מחולק בתקרת הפטור כפי שהיתה בעת הפרישה ;

#### 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

1. הסכום מתואם לשנת המס 1990.

הכנסה שפטורה 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 הפטר 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]

(ד15) 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 ההצמדה, 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"ו)  
(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)]

(א16) (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) סכום ששולם לקרן השתלמות לחברי קיבוץ, כהגדרתה בסעיף 58א, עד לסכום השווה ל-14,140 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)]

(א16) (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 חשבון; נפטר היחיד, יהיו הזכאים לקבלת סכומים כאמור למשכם מקרן ההשתלמות בפטור ממס; המנהל רשאי לקבוע כללים לענין הזכאות למשך סכומים לצורך השתלמות בפטור ממס; לענין זה, "ההפקדה המוטבת" - 14,140 שקלים חדשים לשנה.

- (ב) הוראות פסקה (א16) (ב) עד (ד) יחולו על משיכת סכומים לפי פסקה זו, בשינויים המחוייבים;



## כספי עובד מקופת גמל

[תיקונים: התשס"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(ה);

## 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)]

(18א) (בוטלה).

## ביטוח חיים

[תיקונים: התשס"ז, התשס"ב (מס' 8)]

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

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

(2) סכום שאינו פטור לפי פסקאות (א7) 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: התשס"ו, התשס"ז, התשס"ח (מס' 2), התשס"ח (מס' 5), (מס' 6), התשס"א (מס' 4), (מס' 6), התשס"ח (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 התשס"ח (מס' 2)]<sup>2</sup>

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

(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" - הפיצוי הניתן בשל חלק השכר שהיה משתלם כמס אילו שולם השכר במועדו;

"סכום התקרה" - סכום של 2,300 שקלים חדשים, כשהוא מתואם כאילו היה תקרת הכנסה כהגדרתה בסעיף 120א;

## דמי מזונות

[תיקון התשס"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), התשס"ב-1972;

## סכומים על פי הסכם עזבון בחיים

[תיקון התשס"ז]

(23) (א) שיעור מקיצבה שמקבל אדם על פי הסכם למתן עזבון בחיים לקרן קיימת לישראל, לקרן היסוד - המגבית

1. סעיף זה, בנוסח שתוקן בתיקון התשס"ד (מס' 4) יחול לגבי כספים שקיבל עובד על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה, בשנת המס 2005 ואילך, ואולם הוראות הסעיף, בנוסחו ערב תיקון התשס"ד (מס' 4) ימשיכו לחול על כספים שקיבל העובד על פי הביטוח, בסכום חד-פעמי, לאחר 4.4.04 בשל מקרה ביטוח שארע לפני תאריך זה.

2. תחולתו של התיקון לגבי פיצויי רווח שכר שישולמו לעובד לאחר מועד פרסומו של תיקון זה אף אם הם מתייחסים לעלות שכר בשל עבודה שבוצעה לפני המועד האמור.

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 יחזיק או לזיכוי או לניכוי לפי כל דין בשל מתן אותו עזבון בחיים.

#### **הפרשי הצמדה וריבית על מס ששולם ביתר**

[תיקונים: התשס"ב (מס' 3), התשס"ו (מס' 3), התשס"ז (מס' 4)]

(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 שבח; הוראה זו לא תחול לגבי נישום שריבית והפרשי הצמדה הן בידיו הכנסה לפי סעיף 12(1).

#### **דמי שכירות שקיבל קשיש**

[תיקון התשס"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 ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות; לענין זה, "בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים יחידים לפחות שגילם מעל 65 שנים, שניתן לו רשיון 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.

#### **הימורים הגרלות או פרסים**

[תיקון התשס"ג (מס' 2)]

(28) השתכרות או רווח, כאמור בסעיף 2א, שערכם פחת מסכום שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, והכל בתנאים ובתיאומים 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 מחקר ולומד במוסד המחקרי בתחומי פעילותו;

"מוסד לימוד ומחקר" - כל אחד מאלה:

- (1) מוסד להשכלה גבוהה, לענין סטודנט;
- (2) מוסד מחקר, לענין חוקר;
- (3) מכון מחקר תורני, לענין חוקר;

"מוסד להשכלה גבוהה" - מוסד שהוא אחד מאלה:

- (1) מוסד שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התש"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 28 לחוק המועצה להשכלה גבוהה;

"מוסד מחקר" - 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 שכר 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" - 90,000 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 בזיקה 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 לתרומת ביציות

[תיקון התשי"ע (מס' 7)]

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

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

[תיקונים : התש"ל"ג, התש"ל"ה, התש"ל"ז, התש"ל"ח (מס' 2), (מס' 6), התש"ל"ט (מס' 2), התש"ס, התשמ"ד (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התש"ס, התשס"ד, התשס"ד (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשס"ז (מס' 2), התשס"ח (מס' 6), התשע"ב (מס' 5)]

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 ;

בפסקה זו -

"השכר הממוצע במשק", "השיעור להפקדה", "משכורת" ו"סכום התקרה" - כהגדרתם בסעיף 3(ה3) ;

"מרכיב תגמולי העובד", ו"מרכיב תגמולי המעביד" - כמשמעותם לפי סעיף 21 לחוק הפיקוח על קופות גמל ;

(2) כספים שהועברו לחשבון חדש כאמור בסעיף 23(א)(א2) 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 45א או לניכוי לפי סעיף 47 ;

"קצבה מזכה" - סך כל הקצבאות שמקבל אדם, למעט קצבה מוכרת ;

"תקרת הקצבה המזכה" - 8,190 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) או על פי תקנות שהותקנו מכוח סעיף 9(ב);

"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 67% מתקרת הקצבה המזכה.

(ב1) 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) <sup>1</sup> (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; לעניין זה, "מקדם" - סכום השווה ל-35% מתקרת הקצבה המזכה כשהוא מוכפל במכפיל ההמרה להון ומחולק בסכום המתקבל מהכפלת הסכום הפטור המרבי לכל שנת עבודה כאמור בסעיף 9(א7)(א) (2) ב-32;

"מענקים פטורים" - סכום המענקים הפטורים לפי סעיף 9(א7)(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) לשוטרי או לסוהר לפי סעיף 22 לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התש"ל-1970, בכפוף לסעיף 77 לחוק האמור;

(3) לעובד שירותי הביטחון, לפי סעיף 63 לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התש"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.

(ד) (בוטל).

(ה) <sup>2</sup> (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 כהגדרתו 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) <sup>3</sup> 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.

1. על פי הוראות תיקון התשע"ב (מס' 5): הוראות סעיף 9(א) לפקודה יחולו על מי שהגיע לגיל הזכאות ביום התחילה ואילך; על מי שהגיע לגיל הזכאות לפני יום התחילה יחולו הוראות סעיף 9(א) לפקודה כנוסחו לפני 1.1.12 וההגדרה "מענק פטור". קיבל אדם לפני 1.1.12 מענק פטור שהיה מובא בחשבון לעניין סעיף 9(א) לפקודה, כנוסחו לפני 1.1.12, ואותו אדם טרם הגיע לגיל הזכאות ערב היום האמור, יחולו עליו הוראות סעיף 9(א) לפקודה, אלא אם כן בחר, בהודעה לפקיד שומה שהגיש בתוך 90 ימים מיום שיגיע לגיל הזכאות, כי לעניין חישוב הפחתת סכום הפטור החודשי של הקצבה יחולו עליו הוראות סעיף 9(א) לפקודה, כנוסחו לפני 1.1.12, וההגדרה "מענק פטור", הן לגבי המענק האמור והן לגבי מענקים נוספים שקיבל לפני 1.1.12 או שיקבל ביום 1.1.12 ואילך. קיבל אדם לפני 1.1.12 מענק פטור, ואותו מענק לא היה מובא בחשבון לעניין סעיף 9(א) לפקודה, כנוסחו לפני 1.1.12, לא יובא המענק האמור בחשבון לעניין סעיף 9(א) לפקודה. לעניין זה: "גיל הזכאות" - כהגדרתו בסעיף 9(א) לפקודה, כנוסחו בתיקון התשע"ב (מס' 5); "מענק פטור" - כהגדרתו בסעיף 9(א) לפקודה, כנוסחו לפני יום 1.1.12.

2. על פי הוראות תיקון התשע"ב (מס' 5): על אף הוראות סעיף 9(א) לפקודה, ניתן ליחיד פטור ממס בשל קצבה מזכה לפי הוראות סעיף 9(א) לפני 14.5.12, רשאי הוא להגיש לפקיד השומה בקשה כאמור באותו סעיף, בתוך 90 ימים מהתאריך האמור.

3. על פי הוראות תיקון התשע"ב (מס' 5): לעניין היוון קצבה של פורש זכאי, לפי הוראות סעיף 71(ד) לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004, לא תעלה הקצבה המזכה על תקרת הקצבה המזכה, והוראות סעיף 9(א) לפקודה, כנוסחם אחרי תיקון התשע"ב (מס' 5), לא יחולו אלא אם כן ההיוון הוא של קצבה המגיעה לאחר גיל הזכאות; בסעיף קטן זה, "קצבה מזכה" ו"תקרת הקצבה המזכה" - כהגדרתן בסעיף 9(א) לפקודה, כנוסחו אחרי תיקון התשע"ב (מס' 5).

(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 לזכותו של יחיד בחשבונו בקופת גמל לקצבה שאינה קרן ותיקה, עד למועד חישוב רווחי הקופה שקדם לגיל הזכאות של היחיד, והנובעים מתשלומים פטורים.

(1) <sup>1</sup> 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 משלמת 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 (ה)(3).

(ז) לגבי שנות המס 2012 עד 2024 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%".

#### פטור לקיצבה אחת

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

99. 35% מהכנסה לפי סעיף 5(2) שמקבל אדם בהגיעו לגיל פרישה כמשמעותו בסעיף 9א(א) ואיננה קיצבה כמשמעותה בסעיף 9א(א) או שמקבלים שאירים ואשר אינה פטורה לפי סעיף 9(16) - 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)]

99. על אף האמור בסעיפים 9א, 99 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]

ד. 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 125 או 125ה;

(2) דמי השכירות אינם משולמים על ידי קרוב, כהגדרתו בסעיף 105א, 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 62(6) 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. מועד תחילת תוקפו של סעיף 9א(ו) לפקודה ביום 1.1.2013.

- (1) יחיד שהגיע לגיל הפרישה ;
- (2) יחיד, אם הוא או בן זוגו הגיעו לגיל הפרישה ;
- ההכל אם הוא תושב ישראל ומלאו לו במועד הקובע, כהגדרתו בסעיף 88, 55 שנים ;
- "שיעור הזכאות" - שיעור של 2% לכל שנת מס שבה שימש הנכס, במישרין, 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: התשמ"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 שעיקר פעילותם בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר התעשייה והמסחר, 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 38,000 שקלים חדשים<sup>1</sup> (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))

11. (א) בסעיף זה -

"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 ;

"משכורת מיוחדת" - משכורת הכוללת תוספת פעילות רמה א' אשר שולמה במשך תקופה של שלושה חודשים רצופים לפחות ;

"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>2</sup>(1) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב המפורט בתוספת הראשונה בחלק א', זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 13% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 197,040 שקלים חדשים.

1. סכום מתואם לשנת 1990.

2. החל מיום 1.1.2016 בסעיף 11(ב)1 במקום 13% יבוא: 11% (תיקון התשס"ט (מס' 3)).

1(א) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אזור קו עימות דרומי, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 20% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 222,480 שקלים חדשים; לענין זה, "אזור קו עימות דרומי" - כהגדרתו לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007.

2(2) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב קרית שמונה או אזור קו עימות דרומי, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 25% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 197,040 שקלים חדשים; לענין זה, "אזור קו עימות דרומי" - כהגדרתו לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007.

3(3) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב המפורט להלן, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס, בשיעורים המפורטים להלן, מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 131,280 שקלים חדשים:

(א) מצפה רמון - 25%;

(ב) דימונה וירוחם - 20%;

(ג) אופקים, ערוער, תל שבע, מועצה אזורית רמת הנגב - 16%;

(ד) בן עמי, גונן, יחיעם, יסוד-המעלה, כפר ורדים, להבות הבשן, נתיב השיירה, נתיבות, עברון, עכו, שבי ציון, ושייח' דנון - 13%;

(ה) יישוב המפורט בחלק ב' בתוספת הראשונה - 13%.

4(4) על אף הוראות פסקאות (1) עד (3), מי שבמהלך שנת המס היה לתושב ביישוב המפורט באותן פסקאות או חדל להיות תושב ביישוב כאמור, זכאי לזיכוי ממס כאמור באותן פסקאות באופן יחסי לתקופת תושבותו ביישוב, ובלבד שהיה תושב היישוב 12 חודשים רצופים לפחות.

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

6(6) הסכום הנקוב בפסקאות (1) עד (3), יתואם לפי הוראות סעיף 11ב2, ויחולו עליו לענין זה ההוראות החלות על תקרת ההכנסה.

7(ג) חייל שמשולמת לו משכורת מיוחדת זכאי לזיכוי ממס בשיעור של 5% ממשכורתו המיוחדת עד לסכום ההכנסה הנקוב בסעיף קטן (ב)3 רישה, ובלבד שאם הוא זכאי לזיכוי כאמור וכן לזיכוי לפי הוראות סעיף קטן (ב), 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.

[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 3 או לגבי הכנסה כאמור בסעיף 11ג2, אם שיעור המס החל עליה אינו עולה על 15%.

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

12. (בוטל).

[תיקון התשכ"ה (מס' 8)]

13. (בוטל).

#### דיבידנד מהכנסה מועדפת

(תיקון התשכ"ג)

11א. (א) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להורות בצו, כי דין דיבידנד המשתלם על-ידי סוגים מסויימים של חברות, מתוך הכנסה מועדפת שתפורט בצו, יהא כדין הכנסה מועדפת.

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

(ב) דיבידנד, 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 הדיבידנד.

1. פסקה 11(א)1 תיקרא כחלק מהסעיף בתקופה האמורה בסעיף 7(ה) לחוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007 (שנת 2010, כשלשר האוצר אפשרות להאריכה גם לשנת 2011).

2. נוסחו של סעיף 11(ב)2 (כפי שתוקן בתיקון התשס"ז (מס' 7) יחול בשנת הכספים 2007. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוסמך להאריך את תחולתן של ההוראות האמורות לשנת הכספים 2008, ואכן כך עשה בקי"ת 6653, התשס"ח, עמ' 598. עפ"י תיקון התשס"ט (מס' 3), החל ביום 1.1.2016 במקום 25% יבוא 21%.

3. עפ"י תיקון התשס"ט (מס' 3), החל ביום 1.1.2016 השיעורים בסעיף 11(ב)3 יהיו כדלקמן: בפסקת משנה (א): 21%; בפסקת משנה (ב): 17%; בפסקת משנה (ג): 14%; בפסקאות משנה (ד) ו-(ה): 11%.

## 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)]

14. (א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממש במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם 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 ממש 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 בהחלטת 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:

(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(ה);

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

(ה) התקופה האמורה בסעיף 75(א)1 ו-2(א);

(ו) התקופה האמורה בסעיף 97(ב)1;

(ז) התקופה האמורה בסעיף 134ב;

(ח) התקופה האמורה בסעיף 135(1)ב.

(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 מחשבון 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) <sup>3</sup> (נמחק).

(ד) <sup>4</sup> (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,

1. על פי הוראות סעיף 15(ב) לתיקון התשס"ח (מס' 11), לגבי מי שהיה לתושב ישראל בשנות המס 2007, 2008 או 2009, יקראו ההגדרה "תושב חוזר ותיק" כאילו נאמר בה "חמש שנים רצופות" במקום "עשר שנים רצופות".

2. תחילת תקופה של סעיף 14(ג) - החל מיום 1.1.2009.

3. סעיף 14(ג) נחקק מלכתחילה רק לשנות המס 2003 עד 2006, ועל כן נמחק.

4. ראו הוראות תחילה ומעבר לגבי סעיף 14(ד) בסעיף 170(ד) לתיקון התשס"ט (מס' 3).



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(ה);
- (ד) התקופה האמורה בהגדרה "תושב ישראל" שבסעיף 75(א)(15);
- (ה) התקופה האמורה בסעיף 117(א) ו-117(ג)(2)(א);
- (ו) התקופה האמורה בסעיף 97(ב)(1);
- (ז) התקופה האמורה בסעיף 134ב; ו
- (ח) התקופה האמורה בסעיף 135(1)(ב).

(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. 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 לפטור ממס.

### **סמכות לפטור**

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

14. 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 הצמדה המשתלמים על מילוה שהכנסות המדינה משועבדות לו יהיו פטורים ממס, בין בכלל ובין רק לגבי הריבית והפרשי הצמדה 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 ובשביחה, או ריבית על הלואה שקיבלה הסוכנות היהודית לארץ ישראל, תהיה פטורה ממס.

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

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

15. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לפטור ממס, כולו או מקצתו, הפרשי הצמדה או ריבית 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: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8)]

15. 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 ההחזקה בנכס או על פי כל מבחן אחר.

### **פטור על ריבית מסויימת**

[תיקונים: התשכ"ג, התשכ"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 המנוכחים 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), התשס"ב (מס' 8))

16א. 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), התשנ"ה (מס' 2))

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

#### הכנסה ממכירת מים

(תיקון התשל"ח (מס' 5))

16ג. שר האוצר רשאי בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לפטור ממס בתנאים שנקבעו בצו הכנסה ממכירת מים של מי שכל עיסוקו בהספקת מים.  
(תיקון התשס"ה (מס' 8))  
16ד. (בוטל).  
(תיקון התשס"ב (מס' 8))  
16ה. (בוטל).

#### פרק שני: ניכויים וקיזוזים

##### סימן א': ניכוי הוצאות

#### הניכויים המותרים

(תיקונים<sup>1</sup>)

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))

(1) (א) 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 249, 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 שנוכה 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 מכוונת, ששימשו בהשגת ההכנסה, וכן לחידושם, לתיקונם, או לשינויים של כלי מלאכה, כלי שרת או חפצים ששימשו כאמור;

1. תיקונים: התשכ"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), התשנ"ו, התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשע"א (מס' 7).

## חובות רעים

(4) חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-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)]

(א5) סכומים ששילם יחיד לקרן השתלמות לעצמאים, לאחר שהופחת מהם סכום השווה ל-2.5% מהכנסתו הקובעת; סכומים כאמור לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת; לענין זה -

"הכנסה קובעת" - הכנסתו החייבת של היחיד מעסק או ממשלח 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 ממשלח יד;

## ניקי 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 הטבה, שיחסו לכלל הכנסתה החייבת הוא כיחס 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; נפסקו הוצאות משפטיות לטובת הנישום, יופחת סכום ההוצאות שנפסק מסכום ההוצאות שתבע;

(ב) הוצאות כאמור בפסקה זו לא יותרו בקשר להכנסות מעסק או משלח-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 פיסקת משנה (א) ואת תקופת הניכוי ;

## ניכויים אחרים

(תיקון התשל"ז)

- (14) ניכויים אחרים שייקבעו בתקנות לפי פקודה זו.
- (15) היטל ששולם לפי חוק מיסוי רווחי נפט, התשע"א-2011, על ידי מי שחב בו לפי אותו חוק.

## סייגים לניכוי הוצאות מסוימות

[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 32(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 נוכה 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.

(ב1) 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 יותרו 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 מרכיביו 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 שההכנסה ממכירתו היא הכנסה לפי סעיף 2(1) ובין שהיא ריווח הון או שבח ;

(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 בחשבונות 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" - כל הוצאה 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 כך שחלק ממנה, שהוא כיחס שבין הכנסה מועדפת כמשמעותה בסעיף 18(ג) לסך כל ההכנסות האחרות ייוחס להכנסה המועדפת כאמור.**

(ה) הכנסה של תושב חוץ שיש לנכות 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 נוכה 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 שליד 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 שנעקר, 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]

20. (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 יותרו בניכוי כך: בשנת המס שבה שולמו הוצאות - חלק יחסי מהן כיחס מספר החדשים שנתרו 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 (ב) רשאי לקזז 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)

1. א20. (א) הסכום שיותר בניכוי בשלהשתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר, לפי סעיף 20א (א) ולפיקלדין 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)

2. א20. סכום המס שהנישום הופטר מתשלומו בשל הניכוי עקב השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר, לפי סעיף 20א (א) ולפי כל דין אחר, ייוסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175.

(תיקון התשמ"ד (מס' 7))

3. א20. (בוטל).

#### **ניכוי בשל מזונות לתושב חוץ**

(תיקון התשמ"א (מס' 8))

20. 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 והנישום ניכה את המס כמס תשומות 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 לנכס בבנין ציבורי לפי סעיף 158 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 הדריס, 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 21-23 בסכום שהמעביר היה זכאי לנכותו אילו לא העביר; ואם היתה ההעברה לפני אחד באפריל 1946, ומקבל ההעברה ניכה פחת לפי סעיפים 21-23 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.

(א1) 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.

## שליטה מהי

(תיקון התשכ"ה)

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 מיהו

(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)

26א. "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 ששימשו באותו עסק או משלח-יד, יותר לו, לצורך ברור 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))

27א. (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 לזם 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 השיעור 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

(תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשמ"ז, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8), התשס"ז (מס' 3), התשע"ב (מס' 2))



28. (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 לקיזוז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קיזוז לשנים הבאות בזו אחרי זו ויקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח-יד, לרבות ריווח הון בעסק או במשלח-יד, או שיקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקיזוז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקיזוז 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 לקיזוז;
- (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 יקיזוז 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, יקיזוז 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, יקיזוז כנגד הכנסתו מאותו מטע בלבד בשנה השביעית והשמינית.
- (ו) הפסד שלא ניתן לקיזוז כאמור בסעיפים קטנים (ד) ו-(ה) יחולו עליו הוראות סעיף קטן (ב).
- (ז) לענין הסעיפים הקטנים (ד) ו-(ה) יראו מטע הדריס שניטע לאחר 30 בנובמבר של כל שנה כאילו ניטע בחודש הראשון של שנת המס שלאחריה.
- (ח) הפסד שהיה לאדם מהשכרת בנין ניתן לקיזוז 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 (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (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, יקיזוז 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 לקיזוז את כל ההפסד בשנת המס, כאמור בפסקת משנה (א) יועבר סכום ההפסד שלא קיזוז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקיזוז כנגד הכנסה הפסיבית החייבת שהופקה מחוץ לישראל באותן שנים, ובלבד שאם ניתן היה לקיזוז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקיזוז 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 יקיזוז 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), תקיזוז יתרה כאמור כנגד הכנסה פסיבית חייבת מחוץ לישראל שנוותרה 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), תקיזוז, אם ביקש זאת הנישום, כנגד הכנסה חייבת שהופקה או שנצמחה בישראל באותה שנת מס;
- (ד) מקום שלא ניתן לקיזוז את כל ההפסד באותה שנה, כאמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב), ואם בחר שהוראות פסקת משנה (ג) יחולו עליו, הפסד כאמור שלא ניתן לקיזוז לפי פסקאות משנה (א) עד (ג), יועבר סכום ההפסד שלא קיזוז כאמור לשנים הבאות, בזו אחר זו, ויקיזוז 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 ההפסד לאחר קיזוז כאמור באותה פסקת משנה ויתרת ההפסד היא מעסק נשלט, תקוזז יתרת ההפסד, 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 ההפסד.

### סימן ד': הוראות כלליות

#### סייג לניכויים

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

30. לא יותר כל ניכוי בשל הוצאות לפי סעיפים 17-27, 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 שיותר בניכוי או שיעוריהן;

(3) התנאים להתרת ההוצאות;

(4) דרכי הוכחת ההוצאות.

#### ניכויים שאין להתירם

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

32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותר ניכויים בשל -

(1) הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות 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;

(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 11,950 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) במהלך כל שנות עבודתו בחברה, כשהוא מחולק בשנות עבודתו בחברה;

"משכורת קובעת" - כהגדרתה בסעיף 3(ה);

הוראות פסקאות משנה (1) ו-2(1) 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 החזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה או בזכות לרכשם;

(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 סיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד; הוצאות, בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על פי סעיף 31, להחזקת רכב שבהחזקתו של מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת הנאה מהשימוש בו לעובד פלוני; הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים;

(12) סכומים ששולמו בעד פעולה האסורה לפי סעיפים 5 ו-35 לפקודת הטלגרף האלחוטי [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 (12)

או (2), והביטוח הוא ביטוח מועדף, יותרו ניכויים בשל הוצאה לרכישת הביטוח המועדף שהיא בסכום של עד 3.5% מההכנסה לפי סעיף (12) 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-3; 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), 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.

### סייג להתרת ניכויים והקטנת מקדמות בשל דיווח לקוי

(תיקון התשמ"ה)

33א. על אף האמור בכל דין, לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות לפי סעיף 175(ד) בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, אלא אם כן הוגש לפקיד השומה דו"ח שהנישום חייב בהגשתו על פי סעיפים 161, 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 מדויקת המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל 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 פחת, 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 וקיצבות ילדים

#### הגדרות

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

33א. בפרק זה -

"נקודת זיכוי" - סכום של 840 שקלים חדשים לשנת מס, [צמוד למדד כאמור בסעיף 120א,<sup>1</sup> המקוזז כנגד המס לאותה שנה];  
"נקודת קיצבה" - סכום השווה 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)]

35. (א) בחישוב המס של עולה יובאו בחשבון -

(1) רבע נקודת זיכוי לכל חודש משמונה-עשר החדשים הראשונים לעלייתו לישראל;

(2) 1/6 נקודת זיכוי לכל חודש בשנים-עשר החדשים שלאחריהם;

(3) 1/12 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.

1. בשנות המס 2005-2008 המילים התחומות בסוגריים מרובעים - לא ייקראו, אלא אם עלה המדד במועד כלשהו באחת משנות המס האלו ב-5% יותר מהמדד הידוע ב-1.1.04 [תיקון התשס"ד (מס' 2)].

(ג) הזיכוי האמור יינתן לשנת מס שכולה או מקצתה נמצאת בתקופת ארבעים ושניים החדשים האמורים, לפי מספר החדשים שהעולה ישב בישראל באותה שנה, ולא יינתן אלא בפעם הראשונה שנעשה לעולה; לפי בקשתו לא תובא במנין 42 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"א-1950, או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון לישיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, תושב חוזר, או מי שנמנה עם סוג בני-אדם ששר האוצר קבע שדינם כדין 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 התשי"ע (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 42 החדשים והפסקה ברציפות התקופה.

### **זיכוי בעד נסיעה למקום ההשתכרות**

(תיקון התשל"ז (מס' 3))

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  $\frac{1}{2}$  נקודת זיכוי.

### **זיכוי בעד בן-זוג**

(תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשנ"ב (מס' 4), התשס"ה (מס' 5), התשס"ו)

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 9(א5).

### **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 בפסקאות (1) עד (6) להגדרתה שבסעיף 1, יובאו בחשבון  $\frac{1}{4}$  נקודת זיכוי לפי סעיף 36,  $\frac{1}{2}$  נקודות זיכוי אם הם אינם זכאים לנקודת קיצבה לפי סעיף 40(א), ו- $\frac{3}{4}$  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), התשמ"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 חדשים של שנת המס, בהשגת הכנסתו מעסק או ממשלח-יד, יובאו בחשבון  $\frac{1}{2}$  נקודות זיכוי אם הוא איננו זכאי לנקודת קיצבה לפי סעיף 40(א) ו- $\frac{1}{4}$  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: התש"ס, התשמ"ז, התשס"ז (מס' 6))

39א. בחישוב המס על הכנסתו מיגיעה אישית של חייל משוחרר תובא בחשבון חלק מנקודת זיכוי לכל חודש משלושים וששה

1. תיקון סעיף 35(ד) בתיקון התשע"א (מס' 4) (הוספת התייחסות ל"תושב חוזר") תחול על חישוב המס של תושב חוזר לגבי התקופה שמיום 1.1.11 ואילך.
2. הסיפא לסעיף 37, החל במילים "או שהוא או בן זוגו" - הוספה בתיקון התשס"ו והיא חלה רטרואקטיבית החל מיום 1.1.2006.
3. תחילתו של תיקון התשמ"ז (הגדלת מספר החודשים מ-24 ל-36) ביום 1.1.07 והוא חל גם על חייל משוחרר שביום התחילה טרם חלפו שמונה עשר חודשים מיום שסיים את שירותו הסדיר, עד תום שלושים ושישה חודשים מתום החודש שבו סיים את שירותו הסדיר; תחילתו של

החודשים הראשונים שלאחר החודש שבו סיים את שירותו הסדיר, כמפורט להלן:

- (1) 1/6 נקודת זיכוי - אם שירת שירות סדיר של -  
(א) לגבי גבר - 23 חודשים מלאים לפחות;  
(ב) לגבי אישה - 22 חודשים מלאים לפחות;  
(2) 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.

#### נקודות קיצבה וזיכוי בעד ילדים

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התשמ"ג, התשמ"ד (מס' 5), התשמ"ח (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ד (מס' 5), התשנ"ו, התשס"ה (מס' 5), התשס"ט (מס' 2), התשע"ב (מס' 2)]

40. (א) יחיד תושב ישראל זכאי לנקודות קיצבה בשל כל אחד מילדיו כקבוע 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 ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודת זיכוי לפי סעיף 37, יובאו בחשבון, בנוסף לנקודות הקיצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו,  $\frac{1}{2}$  נקודת זיכוי בשל כל ילד, בשנת לידתו ובשנת בגרותו שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים, ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו.

(גא) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא אב לפעוט במשפחה חד-הורית ואינו זכאי לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), יובאו בחשבון, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, בשל כל פעוט כאמור, נקודות זיכוי כמפורט להלן, ואולם אם אמו של הפעוט במשפחה חד-הורית היא תושבת ישראל ואינה זכאית, בשל אותו פעוט, לנקודות זיכוי לפי פסקה (1), יובאו בחשבון נקודות הזיכוי לפי פסקת משנה זו, כנגד הכנסתה מיגיעה אישית, ולא כנגד הכנסתו של האב:

(א) נקודת זיכוי אחת בשנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים;

(ב) שתי נקודות זיכוי בשנת המס שלאחר שנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שלאחריה.

(גב) 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; היה ילדו של אותו הורה פעוט, יובאו בחשבון כנגד הכנסתו של ההורה כאמור, על אף הוראות פסקה (1א), 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;

"פעוטי" - ילד שטרם מלאו לו ארבע שנים בשנת המס;

"שנת לידה" - שנת המס שבה נולד הילד;

"שנת בגרות" - שנת המס שבה מלאו לילד שמונה עשרה שנים.

#### נקודת זיכוי לגרוש שנשא אשה אחרת

[תיקונים: התשל"ז, התשמ"ח (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4)]

44. 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)]

44. 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: התשס"ה (מס' 8), התשס"ז (מס' 5), התשע"ב (מס' 4), התשע"ג (מס' 2)]

תיקון התשס"ז (מס' 6) שהחליף את הפסקאות (1) ו-(2) לסעיף 39א - ביום 1.7.07 לענין זה, "חייל משוחרר" ו"שירות סדיר" - כהגדרתם בחוק קליטת חיילים משוחררים, התשנ"ד-1994.

340.ג1 (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.

(ג1) על אף האמור בסעיף קטן (ג), יחיד שזכאי 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 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.

### מחצית נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ו]

340.ד3 (א) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון מחצית נקודת זיכוי אם סיים לימודי מקצוע והיה זכאי לתעודת מקצוע, ובלבד שהמציא לפקיד השומה אישור על סיום לימודיו וזכאותו לתעודת מקצוע כאמור.

(ב) מחצית נקודת זיכוי כאמור בסעיף זה תובא בחשבון במספר שנות מס כמספר שנות לימודי המקצוע, ובלבד שתובא בחשבון בלא יותר משלוש שנות מס.

1. לגבי מי שסיים לימודים כאמור בסעיפים 340 או 340ד, לפי הענין, בתקופה שמיום 1.1.14 ועד יום 31.12.15, יקראו את הסעיפים האמורים בשינויים המפורטים להלן:

(1) בסעיף קטן (ב), במקום הסיפה החל במילים "במספר שנות מס" יבוא "במשך שנת מס אחת";

(2) בסעיף קטן (ג), בכל מקום, המילה "החל" - תימחק, אחרי "לתואר אקדמי ראשון" יבוא "או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי ראשון" ובסופו יבוא "או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי שני";

(3) בסעיף קטן (ג1), במקום "נקודות" יבוא "נקודת", במקום "יובאו" יבוא "תובאו" ובכל מקום, המילה "החל" - תימחק;

(4) בסעיף קטן (ד) -

(א) בפסקה (1), במקום "בשלוש שנות מס" יבוא "בשנת מס אחת", במקום "בשתי שנות מס" יבוא "בשנת מס אחת" ובסופו יבוא "או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שזכאי לקבל תואר אקדמי שלישי ברפואה או ברפואת שיניים";

(ב) בפסקה (2), בכל מקום, המילה "החל" - תימחק, במקום "ובמספר שנות מס כאמור בסעיף קטן (ב) לענין לימודי תואר אקדמי ראשון" יבוא "או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד במסלול לימודים ישיר לתואר אקדמי שלישי"; במקום "למשך שתי שנות מס" יבוא "למשך שנת מס אחת" ובסופו יבוא "או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד האמור.

2. תחילתו של סעיף 340ג1 (ג) ביום 1.1.12 והוא יחול גם על מי שבשנת 2012 טרם סיים את תקופת ההתמחות בתחום עיסוק כאמור בסעיף 340ג1, ובלבד שלא מימש את זכאותו לנקודות זיכוי לפי סעיף 340ג1 לפקודה.

3. לגבי מי שסיים לימודים כאמור בסעיפים 340 או 340ד, לפי הענין, בתקופה שמיום 1.1.14 ועד יום 31.12.15, יקראו את הסעיפים האמורים בשינויים המפורטים להלן:

(1) בסעיף קטן (ב), במקום הסיפה החל במילים "במספר שנות מס" יבוא "במשך שנת מס אחת";

(2) בסעיף קטן (ג), המילה "החל" תימחק, ובסופו יבוא "או בשנת המס שלאחריה, לפי בחירתו של היחיד שסיים לימודי מקצוע והיה זכאי לתעודת מקצוע";

(ג) מחצית 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 40ג, לפחות;

"תעודת מקצוע" - תעודה הניתנת בסיום לימודי מקצוע, המוכרת על ידי משרד ממשלתי.

#### מניעת כפל

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

40ה. יחיד שמתקיימים בו התנאים הקבועים בסעיף 40ג ובסעיף 40ד, יהיה זכאי לבחור אם יובאו בחשבון בחישוב המס שלו נקודת זיכוי אחת או מחצית נקודת זיכוי, לפי הענין, לפי סעיף 40ג או מחצית נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד.

#### נקודת זיכוי לאדם שחזר לעבודה

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

140. בחישוב המס של יחיד תושב ישראל תובא בחשבון שישית נקודת זיכוי, בעבור חודש עבודה, למשך שישה חודשי עבודה רצופים, אם התקיימו כל אלה:

(1) לפני החודש שבשלו תבע זיכוי כאמור בסעיף זה, היתה לו הכנסה מעבודה במשך ששה חודשים רצופים לפחות;

(2) עבודתו שבשלה היתה לו הכנסה מעבודה כאמור בפסקה (1), החלה בין יום כ"ד בסיון התשס"ה (1 ביולי 2005) לבין יום ד' בתמוז התשס"ו (30 ביוני 2006);

(3) לפני שהחל לעבוד כאמור בפסקה (2), לא היתה לו הכנסה במשך 12 חודשים רצופים לפחות;

(4) במהלך תקופה של 36 חדשים שקדמו לתקופה האמורה בפסקה (3), היתה לו הכנסה מעבודה במשך 12 חודשים רצופים לפחות;

לענין סעיף זה -

"הכנסה מעבודה" - הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2);

"עבודה" - לרבות עיסוק בעסק או במשלח יד.

#### בן זוג שהיה נשוי חלק מהשנה

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

41. בן זוג שאיננו בן זוג רשום שהיה נשוי בחלק משנת המס היא 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-40ב 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.

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

42. (בוטל).

[תיקון התשמ"ד (מס' 2)]

43. (בוטל).

#### זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד

[תיקונים: התש"ן (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ה (מס' 7)]

44. 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 מפגר 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]

45. (א) יחיד תושב ישראל שהיה לו בשנת המס ילד משותק, עיוור או מפגר 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.

1. סעיף זה יחול בשנות המס 2005 ו-2006.



## זיכוי בעד דמי ביטוח ותגמולים

[תיקונים: התש"ל"ח (מס' 5), התש"ל"ט (מס' 2), התשמ"ז (מס' 2), התשס"ד (מס' 4), (מס' 5א), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9), התשס"ז (מס' 2), התשס"ח (מס' 6), התש"ע (מס' 3)]

445. <sup>1</sup> (א) יחיד יזוכה ממס ב-25% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס -

(1) לביטוח חייו 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 שישולמו כאמור לביטוח קצבת שאירים.

(ב1) עמית מוטב יזוכה ממס כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) גם בשל סכומים ששילם לביטוח חייו 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) סכום של 1,632 שקלים חדשים;

(2) הסכום הנמוך מבין אלה:

(א) כלל הסכומים ששולמו כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב);

(ב) (1) לעניין 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) לעניין 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 (ב1), 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 (ב1);

(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-(ב1), 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

1. ראו הוראת שעה לגבי סעיף 445 בשנת המס 2006 בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 152 והוראת שעה), התשס"ז-2006, ב"דינים" להלן בעמוד 10546לט.

**"הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א) (1) לשנה, בניכוי סכום כאמור בפסקה (1) לאותה הגדרה או סכום הכנסתו המובטחת, 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.**

[תיקון התשי"ן  
(מס' 3)  
245. (בוטל).

#### **תרומה למוסד ציבורי**

[תיקונים: התשמ"ד (מס' 8), התשי"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), התש"ב (מס' 9)]

46.1. (א) אדם שתרם בשנת מס פלונית סכום העולה על 180 שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה - אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה - אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה או על 9,000,000 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"פ**

[תיקונים: התשמ"ד (מס' 8), התשנ"ד]

46.2. על אף האמור בכל דין, הסכום הכולל שבשלו יותר בשנת מס פלונית 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.

1. בתיקון התשי"ע נקבע כי על אף האמור בסעיף 46(א) לפקודה, לענין תרומה שתרם אדם לקרן לאומית או למוסד ציבורי, כאמור בסעיף הנ"ל - (1) בשנת המס 2009, יראו את הסעיף האמור כאילו במקום הקטע החל במילים "סכום העולה" עד המילים "שקלים חדשים לקרן" נאמר "סכום העולה על 300 שקלים חדשים לקרן" ובמקום הקטע החל במילים "או על" עד המילים "שקלים חדשים" נאמר "או על 7,500,000 שקלים חדשים"; (2) בשנת המס 2010, יראו את הסעיף האמור כאילו במקום הקטע החל במילים "סכום העולה" עד המילים "שקלים חדשים לקרן" נאמר "סכום העולה על 300 שקלים חדשים לקרן" ובמקום הקטע החל במילים "או על" עד המילים "שקלים חדשים" נאמר "או על 7,500,000 שקלים חדשים"; (3) בק"ת 7016, התשע"א, עמ' 1175, תוקנו הסכומים כך שבמקום "300" יבוא "310" ובמקום "7,500,000" יבוא "7,636,000".

ראו בנוסף הוראות תחילה ומעבר לתיקון התשע"ב (מס' 9) בהערת השוליים לסעיף 46א.

2. בתיקון התשע"ב (מס' 9) נקבע:

אושר או נקבע מוסד ציבורי לפי סעיפים 43 או 46 עד 46 לפקודה, כנוסחם לפני תחילתו של חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 65), התשמ"ד-1984 (התיקון נכנס לתוקף ביום 1.1.1984), או נקבע מוסד ציבורי לפי סעיף 46(א) לפקודה, כנוסחו לפני 7.8.2012, ותוקף האישור או הקביעה כאמור (להלן - הקביעה), אינו מוגבל בזמן, תעמוד הקביעה בתקופה עד המועד כמפורט להלן, לפי העניין:

(1) ניתנה הקביעה עד יום 31.12.82 - עד יום 31.12.14; (2) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.83 עד יום 31.12.84 - עד יום 31.12.15; (3) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.85 עד יום 31.12.85 - עד יום 31.12.16; (4) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.86 עד יום 31.12.86 - עד יום 31.12.17; (5) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.87 עד יום 31.12.91 - עד יום 31.12.18;

על אף האמור לעיל, המנהל יאריך את תוקף הקביעה של מוסד ציבורי כאמור בסעיף קטן (ב) שהגיש בקשה להארכה כאמור, ובלבד שהמוסד הצבורי הגיש בקשה לחידוש הקביעה לפני תום המועדים החלים לגבי מוסד ציבורי כאמור בסעיף קטן (ב), וטרם התקבלה החלטה בבקשה; הקביעה תעמוד בתוקפה עד לקבלת ההחלטה כאמור.

## זיכוי בשל תרומה -

### תוספת לבסיס המקדמות

[תיקון התשס"ד (מס' 8)]

46ב.1 סכום המס שאדם הופטר מתשלומו בשל הזיכוי בעד תרומות לפי סעיף 46 ולפי כל דין אחר, ייווסף 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"ס, התש"ן, התשס"ד (מס' 4), התשס"ה (מס' 4), (מס' 9), התשס"ז (מס' 2), התש"ע (מס' 3)]

47<sup>2</sup> (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 84,000 שקלים חדשים לשנה;

(2) לגבי יחיד שלא היתה לו הכנסת עבודה - עד לסכום של 118,800 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 לארבע פעמים 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(ה)3);

(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 9(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:

1. בתיקון התשע"ב (מס' 9) נקבע:

אושר או נקבע מוסד ציבורי לפי סעיפים 43 או 46 עד 46 לפקודה, כנוסחם לפני תחילתו של חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 65), התששמ"ד-1984 (התיקון נכנס לתוקף ביום 1.1.1984), או נקבע מוסד ציבורי לפי סעיף 46(א) לפקודה, כנוסחו לפני 7.8.2012, ותוקף האישור או הקביעה כאמור (להלן - הקביעה), אינו מוגבל בזמן, תעמוד הקביעה בתוקפה עד המועד כמפורט להלן, לפי הענין:

(1) ניתנה הקביעה עד יום 31.12.82 - עד יום 31.12.14; (2) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.83 עד יום 31.12.84 - עד יום 31.12.15; (3) ניתנה

הקביעה בתקופה שמיום 1.1.85 עד יום 31.12.85 - עד יום 31.12.16; (4) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.86 עד יום 31.12.86 - עד יום 31.12.17; (5) ניתנה

הקביעה בתקופה שמיום 1.1.87 עד יום 31.12.91 - עד יום 31.12.18; (6) ניתנה הקביעה בתקופה שמיום 1.1.88 עד יום 31.12.91 - עד יום 31.12.18;

על אף האמור לעיל, המנהל יאריך את תוקף הקביעה של מוסד ציבורי כאמור בסעיף קטן (ב) שהגיש בקשה להארכה כאמור, ובלבד שהמוסד הצבורי הגיש בקשה לחידוש הקביעה לפני תום המועדים החלים לגביו כאמור בסעיף קטן (ב), וטרם התקבלה החלטה בבקשה; הקביעה תעמוד בתוקפה עד לקבלת ההחלטה כאמור.

2. ראו הוראת שעה לגבי סעיף 47 בשנת המס 2006 בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 152 והוראת שעה), התשס"ז-2006, ב"דינים" להלן בעמוד 10546לט.

(א) 5% מהכנסתו המזכה שהיא הכנסת עבודה שאינה הכנסה מבוטחת ;

(ב) 5% מהכנסתו החייבת שהיא הכנסת עבודה עד לסכום השווה לארבע פעמים 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 שילם 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.

(2) סכום שנוכה לפי סעיף קטן (ב), לא יהיה ניתן לנכותו לפי סעיף קטן (1), ולהיפך.

(ג) סכום שנוכה לפי סעיף קטן (ב) או (1) 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]

447א. (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) 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 בתשלום לגבי הכנסת העבודה שלו.

(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)

.447ב. (בוטל).

### **שכר והחזר הוצאות ששולמו ליועץ פנסיוני כתשלומים לקופת גמל**

[תיקונים : התשס"ה (מס' 9), התשע"א (מס' 6)]

447ג. (א) שר האוצר רשאי לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו, לענין סעיפים 3(ה), 17(א5), 44א 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 (יעוץ, 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"אזרח ישראלי" - כהגדרתם בסעיף 3א.

### **זיכויים לעובד זר**

(תיקון התשס"ג)

448א. 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 כל הפרמיות ברוטו והריבית וכל הכנסה אחרת שקיבלה או שהיא עשויה לקבל בישראל ינוכה סך הכל הפרמיות 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, ותיווסף 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 פסקה (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 חוזים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו כהוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו 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 50-52, הכל לפי הענין.

### פרק שני: גופים שיתופיים

#### סימן א': קיבוצים

#### הגדרות

54. (א) בסימן זה -

"קיבוץ" - קיבוץ או קבוצה המאוגדים כאגודה שיתופית על פי התקנות לדוגמה שאושרו על ידי רשם האגודות השיתופיות לאגודות מאותו סוג;

"חבר", לגבי קיבוץ - יחיד שהיה חבר באותו קיבוץ בגמר שנת המס.

(ב) אין הוראות סימן זה באות לגרוע מהוראות סעיף 9(2).

### שומת קיבוץ

55. שומתם של קיבוץ ושל כל חבריו תיעשה, על אף האמור בפקודה זו, לפי הוראות הסעיפים 56-60.

### ההכנסה החייבת

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשמ"ב (מס' 4), התשנ"ב (מס' 4)]

56. שווייה של אספקת המחיה שנתן קיבוץ, מכוח החברות, לחבריו ולבני זוגם וילדיהם שאינם חברים, יראו כחלק מהכנסתו החייבת של הקיבוץ ולא כהכנסת החברים.

### המס

[תיקונים: התשל"ג, התשל"ה, התשל"ה (מס' 2), התשמ"ב (מס' 4), התשס"ד (מס' 2), התשס"ו]

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 46א 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)<sup>1</sup> (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) עד סכום של 42,000 שקלים חדשים לכל זוג נשוי מחברי הקיבוץ, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) שני בני הזוג חברי הקיבוץ עובדים בעבודה מזכה;

(ב) התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 66(ה) כלהלן -

(1) בפסקה (2) -

(א) **פסקת משנה (א), ולענין זה יקראו אותה כאילו במקום "במקום העיסוק הקבוע" נאמר "בעבודה מזכה";**

(ב) **פסקת משנה (ג);**

(2) בפסקה (3).

(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 1(2) או (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 36 שעות בשבוע, והכל בתנאים שיקבע;

בסעיף זה -

"עבודה מזכה" - עבודה בענף המניב לקיבוץ, במישרין או בעקיפין, הכנסה לפי סעיף 1(2) או עבודה שבשלה משולמת הכנסה

לפי סעיף 2(2), והכל ובלבד שאינה עבודה במתן אספקת המחיה לחברי הקיבוץ, במישרין או בעקיפין;

"קיבוץ" - כהגדרתו בסעיף 54.

### נקודת זיכוי בעד ילדים

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

58. קיבוץ יהא זכאי לנקודות הזיכוי שהיו חבריו זכאים להם לפי סעיף 38 אילו היתה כלכלת ילדיהם עליהם.

### קרן השתלמות לחבר קיבוץ

[תיקונים: התשנ"ו, התשס"ה (מס' 9)]

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 9(א16), בשינויים המחוייבים, כאילו היה חבר הקיבוץ עובד.

(ג) לענין סעיף זה -

1. תוקפו של ס"ק זה "הוצמד" לתוקפו של סעיף 66(ה) לפקודת מס הכנסה (ס"ח 1920, התשס"ה, עמ' 111). עוד נקבעו הוראות לגבי שנות המס

2004 ו-2005 (ס"ח 1920, התשס"ה, עמ' 111; ס"ח 1997, התשס"ה, עמ' 365). תיקון התשס"ו הוסיף לרישא של ס"ק (1) את המילים "עד סכום

של... מחברי הקיבוץ" ואת ס"ק (2א), וזאת רטרואקטיבית מיום 1.1.2006.

"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 ;  
 "קרן השתלמות לחברי קיבוץ" - קרן השתלמות המיועדת לחברי קיבוץ.  
 [תיקון התשל"ה (מס' 2)]  
 59. (בוטל).  
 (תיקון התשל"ג)  
 60. (בוטל).

### סימן ב' : מושבים ואגודות חקלאיות

#### מושבים שיתופיים וכד'

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

61. 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 הנהלת העסקים באגודות האמורות דומות באפיון לאלה הנהוגות בקיבוץ.

#### 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.

### סימן ג' : שותפויות וחברות-בית

#### שותפויות

[תיקונים : התשנ"ב (מס' 2), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

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 שם 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 לניירות ערך בתל-אביב או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין זה.  
 (ה) (1) המנהל רשאי להורות לענין שותפויות מוגבלות מסוימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף (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

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

64. חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בנינים, הכנסתה תיחשב, לפי בקשתה, כהכנסתם של חברי החברה, וחלוקתה של אותה הכנסה, לענין השומה, בין חברי החברה, כולם או מקצתם, תיעשה כפי שורה המנהל; הרואה עצמו מקופח על-ידי הוראת המנהל רשאי לערער עליה לפני בית-המשפט כאמור בסעיפים 153-158.

[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)]

א.64<sup>1</sup> (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה - הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)1 - רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) ייחשבו, 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 החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית; לענין זה, "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" - רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, 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 חברה; תשלומים לקופת גמל ששילמה חברה בשל שנים כאמור לא יוכרו כהוצאה ולענין סעיף 47 לא ייחשב 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, 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 החייבת, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס 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 (א3);

"רוכש" - לרבות מי שרכש מניות מהחברה המשפחתית;

(ב) הוראות סעיף 94 לא יחולו בשל שנות ההטבה;

(ג) לענין חישוב רווח ההון, ייוסף לתמורה של מוכר המניה סכום בגובה ההפסדים שיוחסו לנישום בתקופת ההטבה; הוראה זו לא תחול אם הנישום שההפסדים יוחסו לו נפטר טרם מכירת המניה; לענין זה, "הפסדים" - סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו החל משנת 2014 ואילך, ובלבד שהוא סכום שלילי;

(8) זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5), 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 כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר שתנאי כאמור מתקיים בו ושעליו הודיעה החברה בתוך 60 ימים מיום שחדל להתקיים התנאי האמור; לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות

1. ראו הוראות תחילה ומעבר מפורטות לתיקון סעיף 64 בתיקון התשע"ג (מס' 2) - בסעיף 42(ג)-(ה) לפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013.



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 להיות חברה משפחתית זכאית לפי הוראות סעיף קטן (1א) או (2א), יהיה חייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב(3), ולא יחולו הוראות סעיף 126(ב).

(2) על אף האמור בפסקה (1), דיבידנד שהתקבל בשנת המס שבה חדלה 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 126(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 9(14) ו-19 ולענין חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, למעט פרק ה' שלו.

(ד) הוראות חלק ה', למעט סעיפים 104א(א) ו-104ב(א), לא יחולו על חברה משפחתית.

#### סימן ה': חברה שקופה

##### חברה שקופה

[תיקונים: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3), התשס"ח (מס' 7)]

1A64. <sup>1</sup> (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 התאגדותה;

"שנות ההטבה" - שנות המס שבהן היתה החברה חברה שקופה.

(ב) לצורך חישוב המס, שיעור המס וקיזוז 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

1. תחילתו של סעיף 1A64, ביום כניסתו לתוקף של כל התקנות שעל שר האוצר להתקין, באישור ועדת הכספים של הכנסת, בהתאם להסמכה שניתנה לו על פי סעיף זה. על אף זאת, תחילתו של סעיף 1A64(ב)(11) לענין פירוק חברה שקופה, ביום כניסתו לתוקף של תקנות שיתקין שר האוצר לפי סעיף 1A64(ב)(11) (א) ו-(ב).

- 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 194 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 35 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 שבח" 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 אחר 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

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

2א64<sup>1</sup> (א) בפרק זה -

"אמצעי שליטה", "בעל מניות מהותי", "מחיר מקורי", "קרוב" ו"רווח הון ריאלי" - כהגדרתם בסעיף 88;

"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 שבח 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 והכנסות ממכירת זכויות בניה במקרקעין שהיו מקרקעין מניבים ביום רכישתם;

(ב) הכנסות מניירות ערך הנסחרים בבורסה, ממילווה מדינה ומפיקדון;

(ג) הכנסות שלפי סעיף 7 לחוק תיאומים בשל אינפלציה רואים אותן כהכנסות מעסק;

לענין פסקה זו, "הכנסות" - לרבות שבח מקרקעין;

"מס" - לרבות מס שבח מקרקעין לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין;

"מקרקעין" - לרבות מקרקעין מחוץ לישראל ולמעט זכות באיגוד מקרקעין;

"מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה" - מקרקעין שמיום רכישתם על ידי קרן להשקעות במקרקעין עד יום מכירתם לרבות במכירה פטורה ממס, חלפו פחות מארבע שנים;

"מקרקעין מניבים" - מקרקעין שמהשכרתם ומפעילות נלווית להשכרתם הופקה או נצמחה לקרן להשקעות במקרקעין הכנסה לפי סעיף 12(א) או 6, 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;

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

לענין הגדרה זו, "תכנית" -

(א) במקרקעין בישראל - כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;

(ב) במקרקעין מחוץ לישראל - התכנית על פי הדין במדינה שבה הם מצויים;

"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.

(ב) לכל מונח אחר בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, זולת אם נאמר במפורש אחרת.

3א64<sup>1</sup> (א) קרן להשקעות במקרקעין, היא חברה שהתקיימו בה כל אלה:

(1) היא התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל;

(2) מניותיה נרשמו למסחר בבורסה בישראל בתוך 12 חודשים מיום התאגדותה והן נסחרות בה;

(3) ממועד התאגדותה עד מועד תחילת הוראות פרק זה לגביה, לא היו לה נכסים, פעילות, הכנסות, הוצאות, הפסדים או התחייבויות, למעט לצורך פעילותה כקרן להשקעות במקרקעין;

(4) לא חלו לגבי העברת נכס אליה הוראות חלק 2, או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין;

(5) ב-30 ביוני וב-31 בדצמבר בכל שנת מס התקיימו כל אלה:

(א) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, איגרות חוב, ניירות ערך הנסחרים בבורסה, מילווה מדינה, פיקדונות ומזומנים, לא פחת מ-95% משווי כלל נכסיה;

(ב) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים ונכסי הנפקה ותמורה, לא פחת מ-75% משווי כלל נכסיה ומסכום של 200 מיליון שקלים חדשים;

(ג) שווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים בישראל לא פחת מ-75% משוויים של כלל נכסיה שהם מקרקעין מניבים;

(ד) סכום ההלוואות שנטלה, לרבות בדרך של הנפקת איגרות חוב או שטרי הון, לא עלה על סכום השווה ל-60% משווי נכסיה שהם מקרקעין מניבים, בתוספת 20% משווי נכסיה האחרים;

(6) ההחזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר מאמצעי השליטה בה, היא בידי יותר מחמישה בעלי מניות; 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;

(7) ההכנסה החייבת הועברה לבעלי המניות כאמור בהוראות סעיף 9א64;

(8) לדוח שהגישה לפי סעיף 131 צורף אישור רואה חשבון על התקיימות התנאים המנויים בפסקאות (1) עד (7).

(ב) לענין סעיף קטן (א)5, "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;

(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.

(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, יראוהו 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

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

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-30 לאחר מתן ההודעה, לפי המאוחר.

### ההכנסה מקרן להשקעות במקרקעין

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

4א64<sup>1</sup> (א) לצורך חישוב המס, שיעורי המס וקיצוץ ההפסדים, תיחשב 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.

(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 מייגיעה אישית;

(2) הכנסה בסכום הוצאות הפחת, יראו אותה כהכנסה מרווח הון או משבח, 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 תהיה פטורה ממס, ובלבד שאינה הכנסות חריגות, אם בעל המניות הוא אחד מאלה:

(1) קופת גמל לקיצבה, קופת גמל לתגמולים וקופת גמל לפיצויים;

(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 בקיצוץ כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.

### ניכוי מס

[תיקון התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

5א64 (א) בעת תשלום ההכנסה החייבת של בעלי המניות תנכה קרן להשקעות במקרקעין מס לפי הוראות אלה:

(1) משבח מקרקעין או מרווח הון, למעט ממכירת מקרקעין המוחזקים לתקופה קצרה, וכן מהכנסה בסכום הוצאות הפחת -

בשיעורים הקבועים בסעיף 91, או בסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין;

(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 קיצוץ 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)<sup>2</sup> 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, לבעל מניות כאמור

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

2. עד 1.1.14, במקום "בשיעור הקבוע בסעיף 126(א)" יבוא "בשיעור של 25%".

בסעיף 4א64(ו), לא ינוכה מס.

- (ג) (1) הועברה לבעלי 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)]

4א64<sup>1</sup> 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 לערר 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 רכישה מופחת**

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

4א64<sup>2</sup> על אף הוראות לפי חוק מיסוי מקרקעין, רכשה קרן להשקעות במקרקעין זכות במקרקעין מחברה בתמורה להקצאת מניות בקרן, תשלם הקרן מס רכישה בשיעור של 0.5%, ובלבד שהרכישה נעשתה לא יאוחר משנים עשר חודשים לאחר המועד שבו היתה לקרן להשקעות במקרקעין ולפני רישום מניותיה למסחר בבורסה, וניתן אישור מראש של המנהל למכירת המקרקעין.

#### **קיזוז הפסד שהיה לבעל מניות**

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

4א64<sup>3</sup> הפסד שהיה בשנת המס לבעל מניה במכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין, ניתן לקיזוז 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)]

4א64<sup>4</sup> (א) ההכנסה החייבת של קרן להשקעות במקרקעין תועבר לבעלי המניות בהתאם להוראות פסקאות (1) או (2), לפי הענין, במועד שנקבע בהן:

- (1) 90% לפחות מהכנסה החייבת של הקרן, למעט שבח מקרקעין או רווח הון ממכירת 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 ממכירת מקרקעין מניבים - עד תום 12 חודשים ממועד מכירת המקרקעין; הוראה זו לא תחול לענין שבח מקרקעין ממכירת 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) חילקה 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.

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.
2. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.
3. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.
4. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

## הוראות לענין חברה שחדלה להיות קרן להשקעות במקרקעין

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

10א64<sup>1</sup> 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.

## סמכות שר האוצר

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

11א64<sup>2</sup> 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.

## בן זוג רשום

[תיקונים : התשנ"ב (מס' 4), התשנ"ו, התשס"ה (מס' 3)]

- ב64. (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 שבן הזוג האחר ייחשב כבן זוג רשום ובלבד שהכנסתו בשנת המס שקדמה לשנת המס שבה ניתנה ההודעה היא לפחות בגובה של 25% מהכנסת בן זוגו ; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ד)(2), "הכנסה בשנת המס" - למעט הכנסת בן זוג הבאה ממקור הכנסה שהוא תלוי במקור ההכנסה של בן זוגו לפי סעיף 66(ד).
- (ג) בני זוג שלא היתה לאף אחד מהם 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 זוגו 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.

## פרק שלישי: הכנסת בני-זוג

### 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 שהתקבלו בשל פגיעת גוף.

### תיק על שם בני זוג

[תיקונים : התשמ"ח (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

א65. (א) התיק המנוהל בידי פקיד השומה ביחס להכנסות בני זוג ישא את שמות שני בני הזוג.

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

2. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

(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]<sup>1</sup>

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 משולמת 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 מריוח 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 שייעשה 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, 44, 47, 47א ו-121א, ההטבה במס על פי סעיף 10 וההנחה במס על פי סעיף 11 יהיו לכל אחד מבני הזוג;
  - (1א) 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  $\frac{1}{2}$  נקודת זיכוי בלבד, ולא תהא זכאות לנקודות זיכוי לפי סעיפים 38 ו-39;
  - (3) זכאות לנקודות קיצבה על פי סעיף 40(א) תהא רק לבן הזוג הרשום;
  - (4) האשה תהא זכאית ל- $\frac{1}{2}$  נקודת זיכוי לפי סעיף 36, ובנוסף וכנגד המס החל על הכנסתה מיגיעה אישית - לנקודות זיכוי בעד ילדיה כלהלן:  
(א)  $\frac{1}{2}$  נקודת זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת לידתו ובשנת בגרותו;  
(ב) נקודת זיכוי אחת בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו; לענין זה, "שנת לידה" ו"שנת בגרות" - כהגדרתם בסעיף 40(ב)(3);  
(ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים.
  - (5) הגבר יהא זכאי, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, לנקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיו שהם פעוטות, כלהלן:  
(א) נקודת זיכוי אחת בשנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים;  
(ב) שתי נקודות זיכוי בשנת המס שלאחר שנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שלאחריה;  
לענין זה, "פעוט" ו"שנת לידה" - כהגדרתם בסעיף 40(ב)(3).
- (ד) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:
- (1) עסק או משלח-יד של בן הזוג השני;
  - (2) חברה אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהחברה זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בחברה;

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

2. תחילת תוקפו של סעיף 66(ג)(3) ביום 1.1.2012 והוא יחול על הכנסה שהופקה בתאריך האמור ואילך. (תיקון התשס"ט (מס' 2)).



(3) שותפות אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה, אלא אם היתה לאשה הכנסה כאמור מהשותפות זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיה או חמש שנים לפני שלבעלה היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בשותפות.

(ה) (1) בסעיף זה, "מקום עיסוק קבוע" - מקום שבו מנהלים בני הזוג, בדרך קבע, את עסקם או משלח ידם או מקום שבו הם עובדים בדרך קבע, ובלבד שאינו דירת מגורים המשמשת למגוריהם של בני הזוג או של מי מהם, ואולם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים, שבהתקיימם ניתן יהיה להכיר בדירת המגורים כמקום עיסוק קבוע.

(2) על אף הוראות סעיף קטן (ד), רשאים בני זוג לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתם כמפורט בסעיף קטן (א), עד סכום של 42,000 שקלים חדשים, אם התקיימו כל אלה:

(א) לצורך השגת ההכנסה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, עבד כל אחד מבני הזוג במקום העיסוק הקבוע 36 שעות בשבוע לפחות, במשך תקופה של עשרה חודשים או יותר בשנת המס; נדרש החישוב הנפרד לגבי חלק משנת מס - בתנאי שכל אחד מבני הזוג עבד כאמור במשך תקופה, שהיחס בינה לבין אותו חלק משנת המס שלגביו נדרש החישוב הנפרד הוא כחיס שבין עשרת החודשים האמורים לשנת מס מלאה; לענין זה, היעדרות מהעבודה על פי דין תיחשב כעבודה;

(ב) לבני הזוג אין הכנסה אחרת לפי סעיף 2(1) או 2(2), למעט הכנסה כאמור שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(ג) הודעה על התביעה נמסרה לפקיד השומה חודש לפחות לפני תחילתה של התקופה שבעדה נתבע החישוב הנפרד של המס; שוכנע פקיד השומה שלא ניתן היה למסור את ההודעה עד למועד האמור, ניתן למסרה במועד אחר.

(3) תקופה של הודעה על תביעה לחישוב נפרד הוא לשלוש שנות מס, שתחילתן בתחילת שנת המס הראשונה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, וכל עוד מתקיימים בבני הזוג התנאים המזכירים בחישוב נפרד.

(4) עד הכנסה שלגביה נתבע חישוב נפרד כאמור בסעיף קטן זה, לא יחולו הוראות סעיפים 38 ו-39.

#### הוראות כלליות

[תיקון התשנ"ב (מס' 4)]

א.66 (א) (1) 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 בידעו 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)]

ב.66. הכנסה של משפחה אומנת שנתקבלה מן המדינה או מרשות מקומית בשל טיפול בילדים שהופנו אליה, יראו שלושה-רבעים ממנה כהכנסה מיגיעתה האישית של האשה, ורשאים היא או אישה לתבוע כי ייעשה לגביה חישוב נפרד על פי סעיף 66.

#### הכנסת איש ואשה במשק חקלאי

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ג, התשל"ד, התשל"ה (מס' 2), התשל"ז, התשמ"ח (מס' 3)]

67. (א) הכנסה שהושגה מיגיעתם האישית של איש ואשה במשק חקלאי והיא טעונת מס לפי סעיף 82(8) לגבי אחד מהם, יראוה, לענין פקודה זו כהכנסתם של האיש והאשה, בחלקים שווים ויחולו עליה הוראות סעיף 38, אולם לא יורשה חישוב המס בנפרד לפי סעיף 66.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אם הושגה הכנסה מיגיעתו האישית של בן הזוג, והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שבן זוגו עובד בעיקר מחוץ למשק, יראו שלושה רבעים מההכנסה מהמשק החקלאי כהכנסתו של מי שעובד בעיקר במשק, ורשאים האיש או האשה לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד על פי סעיף 66 לגבי שלושה רבעים או רבע מההכנסה מהמשק, לפי הענין, המיוחסים לאשה.

[תיקון התשמ"ב (מס' 2)]

## פרק שלישי 1: תושב ישראל השוה בחוץ לארץ

### תושב ישראל השוה בחו"ל

[תיקונין: התשמ"ב (מס' 2), התשמ"ד (מס' 3), התש"ן, התשס"ב (מס' 8)]

א67. 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 ההכנסה האמורה ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה היתה לו ההכנסה האמורה, הכל בהתחשב במיוחד במשך השהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייה בארץ שבה שהה אותו יחיד לצורך הפקת ההכנסה האמורה.  
[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

## פרק שלישי 2: פטור השתתפות לחברת החזקות ישראלית

### הגדרות

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

ב.67<sup>1</sup>. 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" - חבר-בני-אדם שהתקיימו בו התנאים האמורים בסעיף 67ד;

"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", בחבר-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

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

ג.67<sup>2</sup>. (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 מס; ו

(3) היא אינה חברה משפחתית שחלות עליה הוראות סעיף 64א, ואינה חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64;

(4) לא חלו בהתאגדותה הוראות חלק 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 פחות 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 הלוואות שנתנה לחברות מוחזקות;

(6) לא היתה לה הכנסה לפי סעיף 12(1), למעט הכנסה בעבור שירותים שנתנה לחברה המוחזקת ולמעט הכנסה שלפי סעיף 7 לחוק תיאומים בשל אינפלציה רואים אותה כהכנסה מעסק;

(7) בחרה שהוראות פרק זה יחולו עליה בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ושנמסרה לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום התאגדותה.

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

2. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

(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)]]

1.167. 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 החזקות 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 ייווסף 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 בהכנסות 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)]]

ה67. (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 החזקות 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 ובתיאומים שקבע.

#### **דיבידנד שחילקה חברת החזקות ישראלית**

[[תיקון התשס"ה (מס' 8)]]

167. (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;

(א) דיבידנד שחולק מהכנסות כאמור בסעיף 67(א)(3) או (4) - השיעור הקבוע בסעיף 126(א);

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

2. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

- (ב) בדיבידנד שחולק מהכנסות כאמור בסעיף 67(א)(1) או (2) - השיעור הקבוע בסעיף 126(ג);  
(ג) בדיבידנד אחר - השיעור הקבוע בסעיף 126(ב) או (ג), לפי הענין.

#### דיבידנד רעיוני

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

167. (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 או 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 שקוזזה כאמור מס לפי סעיף קטן (א).

#### הוראות מיוחדות לענין מי שהיה לתושב ישראל

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

167. על אף האמור בסעיף 167(ב) ובסעיף 167, על יחיד בעל מניות בחברת החזקות ישראלית שהחזיק במניותיה לפני שהיה לתושב ישראל לראשונה לתושב חוזר ותיק או לתושב חוזר, כאמור בסעיף 14(א) ו-1(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)]

- 167.ט. (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)]

167.י<sup>1</sup>. (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 167(ג) - השנה שקדמה לשנה שבה חדלה להתקיים התנאי המזכה, ואם חדלה לפי סעיף 167(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

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

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 67(ב), ויחולו הוראות סעיפים 167 ו-167 בהתאמה.

### **סייג לתחולת סעיף 75ב**

[[תיקון התשס"ה (מס' 8)]]

תיא. 1. (א) בסעיף זה, "חברה נשלטת זרה" ו"רווחים שלא שולמו" - כהגדרתם בסעיף 75ב(א).

(ב) היתה חברה מוחזקת חברה נשלטת זרה, לא יחולו הוראות סעיף 75ב על חברת ההחזקות 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**

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

68א. (א) חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, הנחה או פטור לפי פקודה זו, בשל היותו תושב 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)]]

68ב. (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 ממשען ישראלי**

71. בכפוף להוראות סעיף 70, ספן חוץ אשר אניה שבבעלותו או שבשכירותו 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.

1. תחילת תוקפו של סעיף זה ביום 1.1.2006.

## 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 צריך שתהא נתונה 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)]

75א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות בדבר הניכויים והזיכויים שיתורו 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, באימון או בהכנה לקראתם, למעט עיסוק כמאמן בתחום הספורט, והכל באגודת ספורט או במועדון ספורט ישראליים.

## פרק רביעי 1: חברה נשלטת זרה

### בעלי שליטה ישראלים בחברה נשלטת זרה

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

75ב. (א) בסעיף זה -

(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 הוצעו לציבור ;

(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, בהתאם לדיני המס החלים, כהגדרתם בסעיף 5(ג) ;

(ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 20% ;

(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 76(ד), שהוא תושב חוץ;
- (2) חישוב שיעור ההחזקה 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 ההחזקה בכל אחד מתברי בני האדם בשרשרת החברות המחזיקים בחבר המסוים בעקיפין על 50%, ייחשב שיעור ההחזקה בו בהתאם לשיעור ההחזקה בו במישרין;
- (ב) פחת שיעור ההחזקה באחד מתברי בני האדם בשרשרת החברות המחזיקים בו בעקיפין מ-50%, תחשב ההחזקה 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;
- (3) הכנסה מתמלוגים;
- (4) הכנסה מדמי שכירות;
- (5) תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88, שאינה ממכירת נכס ששימש בידי החברה בעסק או במשלח יד;
- (ב) הכנסה כלשהי שמקורה בהכנסות או בתמורה כאמור בפסקת משנה (א), 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;
- (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 שיעור 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, 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 20%, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה השנה; בחישוב הרווחים כאמור יופחתו המסים החלים על הכנסה הפסיבית של החברה הנשלטת הזרה, הפסדיה לאותה שנה והפסדיה המועברים משנים קודמות שמקורם בהכנסות כאמור; לענין זה, יחושבו סכומי הרווחים, המס הזר וסכומי ההפסדים, בהתאם לדיני המס החלים, כהגדרתם בסעיף 5(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 כהגדרתו 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.

(ב) (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) (1) חלה במדינת המושב של החברה הנשלטת הזרה חובת תשלום מס זר, לרבות בדרך של ניכוי במקור, בשל חלוקת דיבידנד, יינתן זיכוי מהמס בגובה המס הזר שהיה משולם אילו חולקו הרווחים שלא שולמו כדיבידנד ; ואולם, אם ההכנסה לפי סעיף זה היא הכנסה שמקורה בחברה בשרשרת חברות, שאינה מוחזקת במישרין בידי בעל השליטה, ייוסף לזיכוי האמור המס הזר שהיה משולם בשל

חלוקת הדיבידנד על ידי כל אחת מהחברות בשרשרת החברות ואשר לא ניתן לקבל בשלו זיכוי, כולו או מקצתו, אף לא באחת מהחברות בשרשרת ; לענין חישוב הזיכוי לפי פסקה זו יובא בחשבון סכום המס הזר שהיה משולם כאמור, ואשר לא ניתן לקבל בשלו זיכוי, כשהוא מוכפל בשיעור הזכויות ברווחים בכל חבר בני אדם בשרשרת החברות, המוחזק, במישרין או בעקיפין, על ידי בעל השליטה ;

(2) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (1) לא יעלה על המס שבעל השליטה חייב בו בישראל על הכנסתו החייבת על פי סעיף זה ;

(3) זיכוי כאמור בפסקה (1) יינתן על רווחים שלא שולמו בחברה נשלטת זרה אם החברה היא תושבת מדינה שאינה מדינה גומלת, רק אם הוכיח בעל השליטה להנחת דעתו של פקיד השומה, כי חלה חובת תשלום מס זר אילו חולקו הרווחים האמורים כדיבידנד באותה שנה ואת שיעור המס הזר שהיה מוטל עליו בשל חלוקה כאמור.

(ד) שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שעליהם שילם מס, הוא או חליפו, לפי הוראות סעיף קטן (ב), יינתן זיכוי כנגד המס החל על הדיבידנד ששולם בפועל ; הזיכוי יהיה בגובה המס ששולם לפי הוראות סעיף קטן (ב), אך לא יותר מסכום המס ששולם על אותו חלק מהרווחים כאמור ששולמו כדיבידנד, והוא יתואם לפי שיעור עלית המדד מתום שנת המס שבה חוייבו הרווחים לפי סעיף קטן (ב) ועד למועד תשלום הדיבידנד בפועל ; נותרה יתרת זיכוי לפי הוראות סעיף קטן זה, ניתן להפחיתה בשנות המס הבאות, בזו אחר זו, כנגד המס ששולם על הדיבידנד ששולם בפועל, באותן השנים, מתוך הרווחים שלא חולקו באותה חברה נשלטת זרה ; לענין זה, "חליפו" - מי שקיבל מניה מבעל מניות במכירה פטורה ממס.

(ה) (1) מכר בעל שליטה את אמצעי השליטה שלו בחברה נשלטת זרה, כולם או מקצתם, יינתן לו זיכוי מהמס החל במכירה זו, בסכום המס ששולם בשנות המס הקודמות כאמור בסעיף קטן (ב), על הרווחים שלא שולמו, בשל אמצעי השליטה הנמכרים ושעד למועד המכירה טרם חולקו כדיבידנד ; סכום המס ששולם כאמור בשנות המס הקודמות יתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה שולם ועד למועד מכירת אמצעי השליטה כאמור.

(2) סכום הזיכוי לא יעלה על סכום המס החל על רווח ההון כאמור, לאחר כל קיזוז וניכוי שהותרו על פי כל דין.

(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. [תיקון התשס"ה (מס' 8)]

## פרק רביעי 2: נאמנויות

### הגדרות

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

75.1<sup>1</sup> 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" - חבר-בני-אדם המחזיק בנכסי הנאמן בעבור הנאמן, במישרין או בעקיפין ;

"חלוקה" - העברת נכס או הכנסה על ידי הנאמן, לנהנה או לטובתו, במהלך קיומה של הנאמנות או בשל סיומה ;

1. ראו תיקונים לסעיף 75 בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הנ"ל.



"יוצר", של נאמנות - כמשמעותו בסעיף 75ד;

"מגן הנאמנות" (Protector) - מי שלפי מסמכי הנאמנות יש לו סמכות למנות את הנאמן או לפטרו, 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 75י;

"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", לענין יוצר - לרבות יוצר שבמועד פטירתו היה תושב חוץ;

"תושב ישראל" - לרבות אזרח ישראלי שהוא תושב אזור כהגדרתם בסעיף 3א, ולענין יוצר לרבות יוצר שבמועד פטירתו היה תושב ישראל או אזרח ישראלי כאמור.

## יוצר הנאמנות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

175. ד.1 (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 יוצר תושב חוץ נכס שמקורו בנכס שהועבר מתושב ישראל שהוא או קרובו שהוא 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)]

175. ה.2 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;
  - (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)]

175. ו.א) הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה.
- (ב) יראו את הכנסת הנאמן כהכנסת היוצר או כהכנסת הנהנה, לפי הענין, כמפורט בסעיפים 175, 175ט, 175 או 175ב.
- (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,
1. ראו תיקונים לסעיפים 175 ו-175ה בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.
  2. ראו תיקונים לסעיפים 175 ו-175ה בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.
  3. ראו תיקונים לסעיף 175 בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.

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 75, 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 75טו(ו).

(5) הוראות סעיף 75טו(ד) 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)]

175.

(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.

(2) יראו כנאמנות תושבי ישראל גם נאמנות שאינה נאמנות יוצר תושב חוץ ואינה נאמנות נהנה תושב חוץ.

(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.

(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 כנכסיו 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

1. ראו תיקונים לסעיף 175 בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.

חוזר, כאמור בסעיף 14(א) או (ג), 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.

(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 175(א) עד (ט) ו-1(א) וסעיפים קטנים (ב), (ג) ו-1(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 175 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 שכן 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), התשע"ג (מס' 2)]

175. ח75<sup>1</sup> (א) נאמנות תושבי ישראל החל במועד שלא התקיימו בה התנאים הקבועים בסעיף 175(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.

#### **נאמנות יוצר תושב חוץ**

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ח (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

175. ט75<sup>2</sup> (א) נאמנות יוצר תושב חוץ היא נאמנות שבמועד יצירתה ובשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ, או שבשנת המס כל יוצריה וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ.

(1א) נאמנות תיחשב כנאמנות יוצר תושב חוץ בין אם היא נאמנות הדירה ובין אם היא נאמנות בלתי הדירה.

(ב) על נאמנות יוצר תושב חוץ יחולו הוראות סעיף 175, למעט סעיפים קטנים (א), (ג) ו-1(ח) שבו, בשינויים המחויבים.

(ג) נאמנות יוצר תושב 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

1. ראו תיקונים לסעיפים 175 ו-75ט בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.

2. ראו תיקונים לסעיפים 175 ו-75ט בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.

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)]

175. (א) נאמנות נהנה תושב חוץ היא נאמנות שבשנת המס התקיימו בה כל אלה, ובלבד שלא מתקיים בה האמור בסעיף 75(א) (1) והיא אינה נאמנות לפי צוואה:

- (1) היא נאמנות בלתי הדירה; לענין סעיף זה לא יראו נאמנות כנאמנות הדירה רק בשל הוראות סעיף 75(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;
  - (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 175טז, 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), התשס"ט (מס' 11), התשע"ט (מס' 3)]

175. (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 175, וכן הוראות לפי סעיפים 14(א), (ג) או (ד), 16 או 97(ב) או (ב), לפי הענין, כפי שהיו חלות אילו היתה ההכנסה מופקת במישרין על ידי הנהנה שהיה לתושב ישראל.

(ב) לא הגיש הנאמן הודעה והצהרה כאמור בסעיף 175(ו), לשנת מס מסוימת, יראו כאילו באותה שנת מס היה בנאמנות נהנה תושב ישראל ויחולו הוראות סעיף 175.

(ג) מצא פקיד השומה כי על אף הצהרות היוצר והנאמן לא התקיימו התנאים האמורים בסעיף 175(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 75(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), התשס"ט (מס' 11), התשע"ט (מס' 3)]

175. (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.

1. ראו תיקונים לסעיף 75 בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.

- (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 נהנה בנאמנות כאמור לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה.
- (ה) הוראות סעיף 75 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 זוג כנהנה אחד, ובלבד שכן זוגו הוא תושב ישראל; בקשה כאמור תוגש לפקיד השומה כאמור בסעיף 75(ח) ויחולו ההוראות הקבועות בפסקאות (1) עד (3) של הסעיף האמור, בשינויים המחויבים.
- (ו) הוראות סעיף 75(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 75, 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.

### הקניה מאת חבר-בני-אדם

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

75ג. הקנה חבר-בני-אדם לנאמן נכס, יחולו הוראות אלה:

- (1) יראו את ההקניה כמכירה לענין הוראות הפקודה;
- (2) יראו את הנכס שהוקנה כדיבידנד 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)]

- 75ד. <sup>1</sup> (א) הסתיימה נאמנות תושבי ישראל או נאמנות יוצר תושב חוץ, ולאחר חלוקת נכסיה נותרו בה הפסדים שלא קוזזו ואשר אילו היו רווחים היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו הפסדים 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.
- (ב) הסתיימה נאמנות נהנה תושב חוץ או נאמנות לפי צוואה, ולאחר חלוקת נכסיה נותרו בה הפסדים שלא קוזזו ואשר אילו היו רווחים היו מתחייבים במס בישראל, ייחשבו הפסדים 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 יסווגו 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)]

- 75טו. <sup>2</sup> (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 יוצר תושב 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 119א(ד), וכן קנס שהוטל לפי פקודה זו או לפי חוק המסים (קנס פיגורים),

התשמ"א-1980.

1. ראו תיקונים לסעיף 75ד בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הנ"ל.
2. ראו תיקונים לסעיף 75טו בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הנ"ל.

## הוראות כלליות

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

1075ז. (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)]

1075ז.1. (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 העניין.

(1א) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו לגבי יוצר שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבמשך כל התקופה האמורה הקנה רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל; בתום עשר השנים האמורות יחולו הוראות סעיף קטן (א), ואולם ההודעה האמורה בו תוגש עד יום 30 באפריל בשנת המס הראשונה לאחר שתמה אותה תקופה; חלה על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131, תוגש ההודעה האמורה במועד הגשת הדוח.

(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, והתושבות 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 העניין, וכן פרטי ההכנסה שהוקנתה לנאמן מנכסים כאמור;

(3) מועד ההקניה של הנכסים או ההכנסה האמורים, לפי העניין.

(ג) (1) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), יוצר בנאמנות יוצר תושב 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 לעניין 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) על אף האמור בפסקה (1) -

(א) יוצר כאמור בפסקה (1) שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), לא יחייב בהודעה כאמור באותה פסקה, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל ושבמשך כל התקופה האמורה הוקנו לנאמן רק נכס או הכנסה כאמור; בתום עשר השנים האמורות יחולו הוראות פסקה (1), ואולם המועדים להגשת ההודעה האמורה באותה פסקה יחולו בשנת המס הראשונה לאחר שתמה התקופה האמורה, לפי העניין; הוקנו לנאמן במהלך עשר השנים האמורות נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל, יחולו הוראות פסקה (1), ואולם המועדים להגשת ההודעה האמורה באותה פסקה יחולו בשנת המס הראשונה שלאחר ההקניה כאמור;

(ב) יוצר כאמור בפסקה (1) שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), יחייב בהודעה כאמור באותה פסקה במועדים הנקובים בה, אם בעת שהיה לתושב ישראל יש לנאמן בנאמנות גם נכס בישראל או הכנסה מנכס בישראל; ואולם לעניין פרטי הנכסים וההכנסה כאמור בסעיף קטן (ב)(2), יפרט היוצר רק את פרטי הנכסים בישראל וההכנסה שמקורה בנכסים בישראל, שהקנה היוצר לנאמן בחמש השנים שקדמו לשנת המס שבה היה היוצר לתושב ישראל.

## חובת הגשת הודעה בידי נאמן

[תיקונים: התשס"ח (מס' 8), (מס' 11)]

1075ז.2. (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) שינוי סוג של נאמנות קיימת - עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה שונה סוג הנאמנות, ואולם אם

1. ראו תיקונים לסעיף 1075ז בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הנ"ל.

חלה על הנאמן חובה להגיש דוח לפי סעיף 131(א)(ב5) לגבי אותה נאמנות -

במועד הגשת הדוח; הוראות פסקה זו לא יחולו על שינוי סוג של נאמנות לנאמנות תושבי ישראל משום שיוצר אחד בה או נהנה אחד בה, לפי העניין, היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כאמור בסעיף 14(א), ובלבד שבעת שהיה לתושב ישראל כאמור יש לנאמן בנאמנות רק נכס מחוץ לישראל או הכנסה מנכס מחוץ לישראל;

(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 הסתיימה הנאמנות, ואולם אם חלה על הנאמן או על היוצר חובה להגיש דוח לפי סעיף 131(א)(ב5) לגבי אותה נאמנות - במועד הגשת הדוח; הודעה כאמור תכלול את פרטי הנכסים שחולקו לנהנים בשל סיומה של הנאמנות, ולגבי נאמנות שהיו לה נכסים בישראל בעת סיומה - פרטי הנכסים בישראל שחולקו לנהנים בשל סיומה של הנאמנות.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו על יוצר שבחר להיות בר השומה ובר החיוב, על יוצר מייצג ועל נהנה מייצג, לפי העניין, בהתאם להוראות לפי סעיפים 175, 175(ח) או 75(ב)(ה), בשינויים המחויבים.

#### חובת הגשת הודעה בידי נהנה

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

3175.31 (א) נהנה תושב ישראל שקיבל מנאמן בחלוקה נכס שאינו כסף, גם אם החלוקה אינה חייבת במס בישראל, חייב בהגשת הודעה למנהל עד יום 30 באפריל בשנת המס שלאחר שנת המס שבה היתה החלוקה כאמור, ואולם אם חלה על הנהנה חובה להגיש דוח לפי סעיף 131 - במועד הגשת הדוח.

(ב) הודעה כאמור בסעיף קטן (א) תוגש בטופס שקבע המנהל, והנהנה יפרט בה את פרטי הנכס שקיבל בחלוקה ואת מועד החלוקה.

#### סייג לתחולה

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 7)]

175. 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 9(2);
- (6) נאמן כהגדרתו בסעיף 102.

#### סמכות שר האוצר

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

175.2. 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 או יוצרים יחידים תושבי חוץ, 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 יוצר תושב חוץ או נאמנות נהנה תושב חוץ.

#### פרק חמישי: רווחי חברת-מעטים שלא חולקו

#### תחולה

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

1. החל ביום 1.1.14 סעיף 3175.31 - בטל (תיקון התשע"ג (מס' 2)).  
ראו תיקונים לסעיף 717ח בפקודת מס הכנסה (תיקון מס' 197), התשע"ג-2013 אשר ייכנסו לתוקפם ביום 1.1.14, וכן הוראות תחילה מפורטות בסעיף 42(ו) לחוק הני"ל.
2. הגדרה זו תיכנס לתוקפה החל ביום 1.1.2006.



76. (א) הוראות פרק זה חלות על כל חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי 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 אחוזי 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.

### **רווחים לא מחולקים שרואים אותם כמחולקים**

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

77. (א) ראה המנהל, כי חברת-מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי-מניותיה, עד תום שנים-עשר חודש לאחר שנת-מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעונו-מס לאותה שנת-מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו על עיסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת-מס - רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים.

(ב) ניתנה הוראה כאמור - יישמו 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) המנהל לא יתן הוראות כאמור אם חילקה החברה בתור דיבידנד, עד תום שנים-עשר חודש לאחר שנת-מס, סכום שאינו

פחות מ-75% מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת-מס.

### **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 ינהגו 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 ושיש 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 בדיבידנד להלכה -

הסכום שלא שילם יהיה חוב המגיע לממשלה מאת החברה, אשר בגלל שלא חילקה את הרווחים ניתנה הוראת המנהל לפי סעיף 77, ויירע כדרך חוב.

### **ריווח בלתי מחולק שחזרו וחילקוהו**

80. רווחים בלתי-מחולקים וטעונו-מס לפי הסעיפים 77 ו-78 שחילקו אותם לאחר מכן, לא ינהגו בהם כמו בהכנסה טעונו-מס של מקבל הרווחים.

### **ועדה מייצעת**

[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.

### פרק ששי: עיסקאות מיוחדות

#### פרשנות

[[תיקון התשס"ה (מס' 8)]]

82. (א) "הסבה", לענין הסעיפים 83 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 הכנסה, 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: התשכ"ח (מס' 2), התשמ"א (מס' 10), התשנ"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 כמשמעותו בסעיף 53 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 כמשמעותו בחוק האמור, שנבנה עליו בנין להשכרה כמשמעותו בסעיף 53 לחוק האמור;

(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 ההשקעות

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 מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, או סעיף 4 לחוק מס הכנסה (עידוד להשקרת 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.

### מחירי העברה בעסקה בין-לאומית

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

85. (א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו 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 -

"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;

"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.

(1) (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 נתינתה;

(4) פירעון ההלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק;

(ב) שטר הון או איגרת 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 ההלוואה, יובא בחשבון רק במועד פירעון ההלוואה ויחולו לגבי הוראות חלק ה'; לעניין זה, יראו את סכום ההלוואה שניתנה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של מטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה ביום מתן ההלוואה, כמחיר המקורי כהגדרתו בסעיף 88, ואת סכום פירעון ההלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע האמור ביום פירעון ההלוואה, כתמורה כהגדרתו בסעיף 88.

(3) בסעיף קטן זה, "מטבע מדינת התושבות" - גם דולר של ארצות הברית של אמריקה או אירו.

### סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

86. (א) היה פקיד השומה סבור, כי עיסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עיסקה פלונית 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 לראותן 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, וכך 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 פסקה 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)]

### פרק שביעי: תקני דיווח כספי בין-לאומיים - אי-תחולה בקביעת ההכנסה

#### החייבת לגבי שנות המס 2007 עד 2011

#### אי-תחולת תקן חשבונאות מס' 29 - הוראת שעה

[תיקונים: התש"ע (מס' 4), התשע"ב (מס' 3)]

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 2011.

#### 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)]

"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"<sup>1</sup> - 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"<sup>2</sup> - 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 לשימושו האישי או לשימושם 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 כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;
- "נכס בר-פחת" - נכס שנקבע לו שיעור פחת בתקנות לפי סעיף 21 או שניתנה בעדו הפחתה ושימש לנישום לצרכי ייצור ההכנסה;
- "מלאי עיסקי" - כמשמעותו בסעיף 85;
- "מדד"<sup>3</sup> - 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 כדן, 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 ממס לפי סעיף 97(א)(4) או (5) - יתרת המחיר המקורי של הנכס בעת שניתן במתנה על-ידי הרוכש האחרון שרכשו שלא במתנה פטורה ממס; 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

1. תחילת תוקפה של הסיפא להגדרה זו, החל במילים "על אף האמור" - החל ביום 1.1.2006.

2. תחילת תוקפה של הסיפא להגדרה זו, החל במילים "על אף האמור" - החל ביום 1.1.2006.

3. תחילת תוקפה של הגדרה זו - החל ביום 1.1.2006.

עזבוך, 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 ההוצאות 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) 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;

"פחות" - 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 שנוכו ממנו סכומי הפחתה;

"יתרת המחיר המקורי המתואם" - יתרת המחיר המקורי למעט יתרת הוצאות השבחה ומחצית יתרת הוצאות ההחזקה, 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 שבעקבותם יצא נכס בדרך כל-שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;

"נייר ערך"<sup>1</sup> - כהגדרה "ניירות ערך" בחוק ניירות ערך, לרבות איגרת חוב או מלווה 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"<sup>2</sup> - כהגדרה ניירות ערך מסחריים בחוק ניירות ערך;

"עסקה עתידית"<sup>3</sup> - 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"<sup>4</sup> ו"יחידת השתתפות בשותפות סרטים"<sup>5</sup> -

כמשמעותן בתקנות לפי סעיפים 20, 31 ו-98, לפי הענין;

"יתמורה"<sup>6</sup> - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מעבוד 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 היתמורה המחיר שנקבע; והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה; בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, יראו את הפרשי ההצמדה כחלק מהיתמורה;

"קרוב"<sup>7</sup> - 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

1. תחילת תוקפה של הגדרה זו - החל ביום 1.1.2006.

2. תחילת תוקפה של הגדרה זו - החל ביום 1.1.2006.

3. תחילת תוקפה של הגדרה זו - החל ביום 1.1.2006.

4. תחילת תוקפה של הסיפא להגדרה זו החל במילים "בפדיון איגרת חוב" - החל ביום 1.1.2006.

5. תחילת תוקפה של הסיפא להגדרה זו החל במילים "בפדיון איגרת חוב" - החל ביום 1.1.2006.

6. הנוסח המופיע בסעיף 91(2) חל בשנות המס 2012 עד 2014. לפני ואחרי תקופה זו יחול הנוסח ה"מקורי" שלהלן: "החל בשנת המס 2005, ייווסף 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) או (2), לפי הענין, יחויב רווח ההון בשיעורים לפי הוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) או (2), לפי הענין".

7. תחילת תוקפה של הסיפא להגדרה זו החל במילים "בפדיון איגרת חוב" - החל ביום 1.1.2006.

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) (בוטל) ;

(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" - רווח 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) ;

"רווח הון ריאלי לאחר המועד הקובע ועד למועד השינוי" - רווח 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 488א.

#### קרן נאמנות חייבת שהפכה לקרן נאמנות פטורה

[תיקון התשע"א (מס' 3)]

488א. 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) לעניין 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 ישראלים כמשמעותם 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, או למלאי או שהוא 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 ה1 או חלק ה3, 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 1032(א), 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"ח, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 6), (מס' 8), התשע"ב (מס' 2)]

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 שיוס 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 (2) - בשיעור שלא יעלה על 25%, ובהתקיים האמור בסעיף קטן (3) - בשיעור הקבוע באותו סעיף קטן;

(3) על יתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי -

בשיעור הקבוע בסעיף קטן (1) או (2), לפי הענין;

(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).

(1) במכירת נייר ערך שיוס 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.

(2) 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 (1) או (2), לפי הענין.

(2) לענין סעיף קטן זה, יראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת.

(2) על אף הוראות סעיפים קטנים (א), (ב) ו-(1), 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-



(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.

(2) לא הוגש לפקיד השומה דוח כאמור בפסקה (1), 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, תשולם 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) או (2), 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), ביום 31 ביולי וביום 31 בינואר של כל שנת מס, בשל מכירה של ניירות ערך בששת החודשים שקדמו לחודש שבו חל יום הדיווח; עם הגשת הדוח כאמור, תשולם 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), 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 159א(א) על ההפרש שבין הסכום ששילם לבין סכום המס שהוא חייב בו;
- (ב) (נמחקה).

(א3) חויב הנישום במקדמה לפי סעיף 48 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 מס שבח מקרקעין, ועד ליום התשלום, בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(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) או את סכום המס שהוא חייב בו לפי חוק מס שבח מקרקעין יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, תוחזר לו היתרה על פי הוראות סעיף 159א(ב) בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לתקופה שמיום התשלום ועד ליום החוזר.

(ב) הוראות סעיף 159א(ג) ו-(ד) וסעיף 160 לא יחולו על החוזר 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 לקזזו 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 שבה - בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסותו 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 מידיו.

(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 לא הגיש הנישום בקשה כאמור בפסקה (1).

(ב) חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב1) או בסעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסותו 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)<sup>1</sup> החל בשנת המס 2005, ייווסף לשיעור המס על פי פסקה (1), 1% לכל שנת מס או חלק ממנה, ואולם אם שיעור המס על רווח ההון בשנת המס 2012, לפי הוראות סעיף קטן זה, עולה על השיעור המוגבל, יחויב רווח ההון בשנת המכירה בשיעור המוגבל בתוספת השיעורים המפורטים להלן, לכל שנת מס או חלק ממנה, משנת המס 2012 עד שנת המכירה, או שיחויב רווח ההון בשיעור שהיה מחויב בו לפי הוראת הקבע, לפי הנמוך מביניהם:

(א) בשנת המס 2012 - 1%;

(ב) בשנת המס 2013 - 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקת משנה (א);

(ג) בשנת המס 2014 - 2%, נוסף על השיעור האמור בפסקאות משנה (א) ו-(ב);

בפסקה זו -

"הוראת הקבע" - הוראת פסקה זו, כנוסחה אחרי יום תחילתו של חוק לשינוי נטל המס, אילו לא הוראת השעה שבסעיף 6 לחוק האמור;

"השיעור המוגבל" - שיעור המס שהיה קבוע בסעיף קטן (ב1) או (2), לפי הענין, כנוסחו ערב תחילתו של חוק לשינוי נטל המס;

"חוק לשינוי נטל המס" - חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2011.

(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.

## קיצוץ 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)]

92<sup>1</sup> (א) (1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוץ תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוץ 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).

1. ראו הוראות תחילה, תחולה ומעבר לגבי סעיף זה בשנות המס 2003 עד 2009 בסעיף 80(ו) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

(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 יקוזז 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 יקוזז גם כנגד אלה:

(א) הכנסה מריבית או מדיבידנד ששולמו בשל אותו נייר ערך;  
(ב) <sup>1</sup> 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);  
(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 לקוזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יקוזזו כנגד רווח 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 לקוזזו הפסד ממכירת נכס מחוץ לישראל, יקוזזו 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 קיזוז הפסדים ממכירת ניירות ערך, כולם או חלקם, או איסור על קיזוז כאמור, קביעת סדר קיזוז ההפסדים וייחוס הרווחים וכן דרכי הוכחה והוראות לביצוע סעיף זה.

### 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<sup>2</sup> (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, תיחשב 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 ההון 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 ממס 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 ממס, לבין הסכום המתקבל מצירוף התמורה שהתקבלה כאמור בסעיף 93(א) ושווייה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין שמכירתה פטורה ממס 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 (1ב) ו-(2ב), תהא לכל מונח המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין, לרבות בסעיף 71 שבו, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

(4) מפרק שהעביר נכס של חבר-בני-אדם שהוחל בפירוקו לחבר בו, ינכה במועד ההעברה מס בשיעור משוויו של הנכס, כמפורט להלן:

(1) הועבר הנכס לחבר שהוא חבר-בני-אדם - בשיעור כאמור בסעיף 91(א);  
(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%;

1. עד יום 1.1.14 במקום "השיעור הקבוע בסעיף 126(א)" יבוא: 25%.

2. ראו הוראות מעבר לענין שנות המס 2006 עד 2009 בסעיף 80(ז) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

אלא אם כן אישר פקיד השומה, בכתב, שלא ינוכה מס, או שינוכה פחות מהשיעורים האמורים.

(5ב) <sup>1</sup> 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) <sup>2</sup> לענין סעיפים קטנים (א) עד (4), (ב) ו-(5ב), "נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, 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 ממס לפי סעיף 71(א) 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 1(1) או מעבודה כאמור בסעיף 2(2) (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 שנתרו בחברה, הכל כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה - העודפים), וחויבו במס בידי בעלי המניות לפי סעיפים 1(1) או 2(2);

(7) תנאים, מגבלות ותיאומים אחרים, שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) על אף הוראות פרק שלישי בחלק ה-2, לא יראו בפירוק שחלות לגביו 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 ההטבה (להלן - המניות העיקריות), יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את מניית ההטבה 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 ההטבה 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

1. ראו הוראות מעבר ותחולה בסעיף 24 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147) ובסעיף 80(ח) לחוק הני"ל.

2. ראו הוראות מעבר ותחולה בסעיף 24 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147) ובסעיף 80(ח) לחוק הני"ל.

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 ממנימוש 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 ההטבה בזכויות שהוקצו או במניות שמקורן בזכויות כאמור ;  
(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לחישוב גובה מרכיב ההטבה.

### מכירת הלוואה עם מניות

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

94א. 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)]

94ב.<sup>1</sup> (א) במכירת מניה של חברה שמניותיה 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), לפי הענין;

(2)<sup>2</sup> 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.

(א1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים, במכירת מניה של חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה, ובלבד שמוכר המניה היה בעל מניות מהותי בחברה שמניותיה 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 המניה 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 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 ודיבדנד שחולק מהם ובניכוי הפסד שנוצר בחברה שמניותיה נמכרות, אשר לא קוזז ובצירוף הרווחים שהיו חייבים במס כאמור אילולא פוטרו ממנו;

(2) הגדלת חלקו של מוכר המניה 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 הדיבדנד

[תיקון התשס"ב

(מס' 8)]

1. בסיפא להגדרה "הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע" שבסעיף 94ב(א) (2) החל במילים "בהפחתת סכום ההכנסה" (אשר נוספה בתיקון התשס"ט (מס' 3)) תיכנס לתוקפה ביום 1.10.2009.

2. תחילת תוקפה של הסיפא לס"ק 97(2), החל מהמילים "וכן על רווח הון במכירת" ביום 16.12.11 (להלן - יום התחילה), והוא יחול על רווח הון ממכירת מילווה מדינה קצר מועד ועל רווח הון מעסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מילווה מדינה קצר מועד, שיימכרו החל מיום התחילה, ואשר נרכשו לפני יום התחילה או בשנתיים שמיום התחילה. בתיקון התשע"ג (מס' 2) נמחקה הסיפא של הוראה זו החל במילים "ואשר נרכשו".

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)]

194. (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 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 הרכישה או יום תחילת שנת המס 1961, לפי המאוחר.

(ב) לענין סעיף זה, "אגודה שיתופית" - אגודה רשומה על פי פקודת האגודות השיתופיות, שעל פי מטרותיה פועלת 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, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו 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 מחוץ לישראל; 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 רווח ההון הנדחה אשר נבע מהמקרקעין הנמכרים, או על סכום המס ששולם בישראל בשל רווח ההון 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), התשל"ח (מס' 5), 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)]

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 9(2);

(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 לו מחוץ 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); לענין 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;

(ב1) (בוטל).

(2)<sup>1</sup> תושב חוץ פטור ממס על רווחי הון ממכירת 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 לתושב החוץ

1. הוראות סעיף 100א לפקודה, יחולו על נכסים מחוץ לישראל ביום כניסתן לתוקף של תקנות שיוקנו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ויקבעו הוראות למניעת מסי ככל כמשמעותם בסעיף 200 לפקודה; לעניין זה, "ישראל" - לרבות האזור.

לפטור במכירתו 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 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.

(ב3) (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

שוויים 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).

(1) 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 ריווח הון

(תיקון התשמ"ה)

98. על אף האמור בחלק זה, רשאי שר האוצר לקבוע בתקנות את השיטה לחישוב ריווח ההון, הן באופן כללי והן לצרכי הניכוי

במקור, ובלבד שקביעה באופן כללי תהיה טעונה אישורה של ועדת הכספים של הכנסת.

[תיקון התשמ"ה (מס' 8)]

א98. (בוטל).

### דרישת ידיעות

[תיקונים: התשכ"ה, התשמ"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 שבבעלותו 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 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 שערות**

[תיקון התשע"ג (מס' 2)]

100א<sup>1</sup>. (א) בסעיף זה -

"חברה" - למעט חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א ולמעט קרן להשקעות במקרקעין כמשמעותה בסעיף 64א;

"חלוקת רווחי שערות" - חלוקת דיבידנד מרווחי שערות;

"רווחי שערות" - 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, והכול על פי הדוחות הכספיים המבוקרים או הסקורים שערכה החברה בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים.

(ב) ביצעה חברה חלוקה מרווחי שערות, יראו את הנכס שבשלו נרשמו בדוחות הכספים של החברה המחלקת רווחי השערות, 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 החלוקה המגולמת" - אחד מאלה:

(א) סכום החלוקה מרווחי שערות כשהוא מחולק באחד פחות שיעור מס החברות לפי סעיף 126א;

(ב) סכום החלוקה בתוספת סכום המס, שהיה על החברה לשלם כדי שייוותר לה רווח הון השווה לסכום חלוקת רווחי השערות, אם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי המס בשל המכירה הרעיונית שונה מהאמור בפסקת משנה (א);

(2) יראו את יום חלוקת רווחי השערות כאמור ברישה 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 האינפלציוני 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

1. ראה לענין פרק 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.

המחיר המקורי המתואם תחושב בהתאם למחיר המקורי המעודכן ;

(5) במכירה נוספת ייווסף ליתרת המחיר המקורי המתואם של הנכס סכום 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, שבח ריאלי עד ליום התחילה או שבח 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 שערון" 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' א2), 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 הרישום 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 פי תשקיף שבו צויין 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 הטבה או את מרכיב ההטבה כאמור בסעיף 94, כחלק מהמניות שנרשמו, לכל דבר וענין.

(ה) על אף האמור בסעיף 394, 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

294.

(ו) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין מחיר מקורי ויום רכישה ולענין מניות שנרשמו למסחר בבורסה בלא הנפקה לציבור.

(ז) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע את ההתאמות הנדרשות לענין מניות שיום רכישתן לפני המועד הקובע או שנרשמו למסחר בבורסה לפני המועד הקובע.

#### סמכות שר האוצר

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

101א. (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 אינפלציה או הוראות לפי סעיף 130א - 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 2(א), 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 2(א), 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 2ה;

(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)]

101ב. 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 בייעוץ 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)]

102. (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 9(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 מתאמות מיום ההוצאה ועד למועד המימוש, וכך 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 - 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 2(1) או 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 ההוצאות, כהכנסה לפי סעיף 2(1) או לפי הענין, ואת יתרת שווי ההטבה כרווח הון החייב במס בשיעור של 25%, ובלבד שהסכום שנקבע כהכנסה לפי סעיף 2(1) או לפי הענין, 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 2(1) או לפי הענין.

(ג) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות שאינה הקצאה באמצעות נאמן, תחויב במס במועד ההקצאה, כהכנסה לפי הוראות סעיף 2(1) או לפי הענין, ובמועד המימוש - כהכנסה כאמור בחלק ה או חלק ה3 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 2(1) או לפי הענין.

- (ד) (1) בהקצאת מניות כאמור בסעיפים קטנים (ב)1 ו- (3) ו- (ג)1, תותר בניכוי, לחברה המעבידה שהוא עובד בה, הוצאת שכר בשל הקצאה כאמור בגובה הכנסת העובד לפי סעיף 2(1) או (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 שחדל 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>1</sup>

#### פרק ראשון: פרשנות ותחולה

#### הגדרות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 8), (מס' 9)]

103. בחלק זה - תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בחלק ה' או בחוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, זולת אם יש בחלק זה הוראה מפורשת אחרת; "מיזוג" -

- (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 80% 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;

1. התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 3).

"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 מתום שנת המס שבה חל מועד המיזוג;

"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" - צו בית משפט מוסמך לפי פקודת החברות המתיר לחברה להפחית הונה;

"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 אגודות שיתופיות, קרנות נאמנות, עמותות, חברות ממשלתיות, חברות בת ממשלתיות וחברות עתירות מחקר ופיתוח**  
[תיקונים]<sup>1</sup>

103א. (א) הוראות חלק זה יחולגם לגבי שינוי מבנה של אגודות שיתופיות ועמותות, או לגבי שינוי מבנה שאחד הצדדים לו היא

1. בעקבות תיקון התשס"ב (מס' 5) מופיע פעמיים צמד המילים "איגודי מקרקעין", כנראה בטעות.

אגודה שיתופית או עמותה, וכן על קרנות נאמנות מאותו סוג, הכל בשינויים המחוייבים וכן בשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל. (א) המנהל, בהתייעצות עם מנהל רשות החברות הממשלתיות, רשאי לאשר כי הוראות חלק זה יחולו על חברות ממשלתיות וחברות בת ממשלתיות 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), התש"י-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)]

103א. (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בתקנות להגדיל כל יחס שנקבע בסעיף 103ג, 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 שיותקנו 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 105ג(9), לקבוע מועד מיזוג אחר או מועד פיצול אחר, בתנאים שקבע.

#### **פרק שני: מיזוג חברות ואגודות שיתופיות**

##### **פטור ממסים**

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

103ב. (א) מכירת זכויות בחברה מעבירה אגב מיזוג, והעברת נכסי חברה מעבירה או התחייבויותיה לחברה קולטת אגב מיזוג, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח 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.

##### **תנאים לזכאות**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשס"ח (מס' 7)]

103ג. 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 עסקיהן;
- (ב) הימנעות ממס 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 104, 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;
- (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, בתקופה הנדרשת, יהיו לפחות 10% משווי השוק של הזכויות בחברה הקולטת במועד המיזוג;
- (ב) שווי השוק של כל אחת מהחברות המשתתפות במיזוג לא יעלה על פי ארבעה משווי השוק של חברה אחרת המשתתפת במיזוג, והכל במועד המיזוג;
- (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 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;
- (8) (א) כל אחד מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג מחזיק בתקופה הנדרשת בכל הזכויות שהיו לו מיד לאחר המיזוג בחברה הקולטת;
- (ב) בעלי הזכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקת משנה (א), אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה; לענין זה, "בעלי שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות;
- (9) על אף האמור בפסקה (8), אם התקיים אירוע מהאירועים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ג) לא יראו בכך שינוי בזכויות לאחר המיזוג, ובלבד שבשום מועד במהלך התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי זכויות בחברות המשתתפות במיזוג מ-51% מכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת:
- (א) אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברות המתמזגות מכר במכירה מרצון, בתקופה הנדרשת, פחות מ-10% מהזכויות שהיו לו בחברה הקולטת מיד לאחר מועד המיזוג, או - אם הסכימו בעלי הזכויות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד שסך הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10% מכלל הזכויות בחברה, לפני ההקצאה למי שלא היה בעל זכויות לפני המיזוג;
- (ב) הוקצו מניות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה;
- (ג) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה;
- (9א) על אף האמור בפסקה (8), ונוסף על הוראות פסקה (9), לא יראו שינוי בזכויות לאחר המיזוג אם אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברות המשתתפות במיזוג -
- (1) מכר זכויות שלא מרצון;
- (2) מכר בתקופה שתחילתה שנה ממועד המיזוג, את כל הזכויות שהיו לו בחברה הקולטת לרבות זכויות שהיו למי שהוא צד קשור לו, בתמורה למזומן בלבד; על רוכש הזכות יחולו התנאים כאמור בסעיף זה כאילו היה בעל הזכות בחברה המשתתפת במיזוג במועד המיזוג; שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים נוספים לענין זה.
- (10) (בוטל).
- (11) על אף האמור בסעיף זה, רשאי המנהל לקבוע כללים ולפיהם פיצול של חברה קולטת או העברת נכסים בידי חברה קולטת, לא ייחשבו כאי קיום תנאי מהתנאים המפורטים בסעיף זה.

#### סייג לענין קבלת תמורה במזומנים

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

- 103.ד (א) על אף האמור בסעיף 103ג(4), אם נקבע בצו המיזוג כי בעלי מניות מיעוט בחברה מעבירה, שהתנגדו לצו המיזוג בבית המשפט, יקבלו תשלום במזומנים בתמורה למניותיהם בחברה המעבירה ולא יקבלו זכויות כלשהן בחברה הקולטת, לא יהיה בכך כדי לשלול את ההטבות הקבועות בפרק זה, ובלבד שההטבות האמורות לא יחולו לגבי בעלי מניות המיעוט שקיבלו תשלום כאמור, והם יחוייבו במסים החלים לפי כל דין; לענין סעיף קטן זה -
- "בעלי מניות מיעוט" - בעלי מניות שלכולם יחד אין יותר מ-25% מזכות כלשהי בחברה ושאר אחד מהם אינו קרוב של אדם שיש לו מניות בחברה הקולטת לאחר מועד המיזוג;
- "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.

(ב) המנהל יקבע בכללים תיאומים שייעשו לענין סעיף 103ג(4) ו-5) לגבי מיזוג שבו שולמה תמורה במזומנים כאמור בסעיף זה.

#### **דין נכס שהועבר במיזוג**

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

103ה. (א) המחיר המקורי של נכס שהועבר לחברה קולטת במיזוג ויתרת המחיר המקורי, שווי הרכישה ויום הרכישה, הכל לפי הענין, לענין פקודה זו, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין, יהיו כפי שהיו בחברה המעבירה אילו לא הועבר הנכס; לגבי נכס כאמור שהוא מלאי, יראו כעלות המלאי את הסכום שנקבע כמלאי סופי לענין שומת החברה המעבירה לשנת המס המסתיימת במועד המיזוג.

(ב) העברת נכס במיזוג תיחשב מכירה לענין מנין התקופות לפי סעיף 21 לחוק עידוד התעשייה.

#### **ריווח הון ממכירת מניות**

[תיקון התשס"ב (מס' 8)]

103ו. לא היו רשומות למסחר בבורסה ביום המיזוג הזכויות בחברה הקולטת והחברה המעבירה, יחולו לגבי מניות החברה הקולטת שהוקצו במיזוג (להלן - המניה החדשה) 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 המועד הקובע, יראו לענין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, 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;

(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 מניות הנסחרות בבורסה ולענין חברות קשורות**

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

103ז. (א) שר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תיאומים הנדרשים לענין מיזוג של חברה או חברות שמניותיהן נסחרות בבורסה במועד המיזוג, או שמניותיהן נרשמו למסחר בבורסה לאחר מועד המיזוג, או שמניותיהן נמחקו ממסחר בבורסה במועד המיזוג או אחריו.

(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(ב)1, יחולו הוראות סעיף 101 אף על מניות שהקצתה החברה הקולטת, כאמור בסעיף 103ג(4), על פי תשקיף.

#### **קיצוץ הפסדים של חברה מעבירה וחברה קולטת**

[תיקון התשס"ה (מס' 3)]

103ח. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג ושניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד הכנסתה של החברה הקולטת החל בשנת המס שלאחר המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז 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 קיזוז ההפסד משנים קודמות, הכל לפי הנמוך שביניהם.

(ב) הפסד כאמור בסעיף 92 שהיה לחברה מעבירה או לחברה קולטת עד למועד המיזוג והניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד ריווח הון של החברה הקולטת החל במועד המיזוג, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז 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; תקופה של חמש שנים ממועד המיזוג לא תבוא במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

(ג) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד כאמור בו שלא ניתן היה לקזוו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מההכנסה

החייבת, יקוזזו בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזזו הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (א) העולה על 50% מההכנסה החייבת של החברה לפני קיזוז ההפסד משנים קודמות.

(2) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הפסד כאמור בו שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מריווח ההון, יקוזזו בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזזו הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (ב) העולה על 50% מריווח ההון של החברה לפני קיזוז ההפסד משנים קודמות.

(ד) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) שלא ניתן היה לקזזו עד תום השנה החמישית שלאחר מועד המיזוג, ניתן יהיה לקזזו החל בשנה השישית, בכפוף לאמור בסעיפים 28 ו-92, לפי הענין.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ב), הפסד הון שהיה לאחת החברות המתמזגות לפני המיזוג ניתן יהיה לקזזו 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 לקיזוזו 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 לקזזו לפי סעיף 28(ח).

(ז) המנהל רשאי לקבוע, בתקופת ארבע השנים המנויה לפי סעיף 103(ב), כי הפסד או הפסד הון שחל עליו האמור בסעיף זה לא ניתן יהיה לקזזו בחברה הקולטת או שניתן יהיה לקזזו רק חלק ממנו, אם שוכנע שכתוצאה מהמיזוג תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה עקב קיזוז 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 103ט(ה).

(ח) בסעיף זה -  
 "ריווח הון" - לרבות שבח;  
 "הכנסה חייבת" - לפני קיזוז הפסדים אך למעט הכנסה שקוזזו כנגדה הפסד לפי סעיף 92.

#### אישור מראש מאת המנהל לתכנית מיזוג

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3)]

103ט. (א) הוגשה הצעת מיזוג לרשם החברות בהתאם לפרק הראשון בחלק השמיני בחוק החברות, או הוגשה הבקשה לבית המשפט לצו מיזוג או לאישור המיזוג בידי בית המשפט, ניתן לפנות למנהל ולבקש אישור כי תכנית 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 שיירשמו, 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) לא יהיה ערעור.

(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 ושליטון

[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 יחוייבו 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"ס-1980 (להלן בסעיף זה - חוק מס), לגבי שנות המס שלפני מועד המיזוג, ואם נשללו ההטבות לפי סעיף קטן (א) - גם תשלומים כאמור המתחייבים 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)]

103יא. (א) המונחים בסעיף זה שלא הוגדרו במפורש בפקודה זו, יפורשו כמשמעותם בחוק תיאומים בשל אינפלציה ובחוק מיסוי בתנאי אינפלציה, לפי הענין.

(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

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

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 מס שבח 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)]

103יג. ההטבות הקבועות בחלק זה לא יחולו לגבי מיזוג שאיגוד מקרקעין צד לו; ואולם רשאי המנהל לאשר תחולת חלק זה על מיזוג בין חברות שכולן או חלקן איגודי מקרקעין (איגודי מקרקעין)<sup>1</sup>, והכל בתיאומים שיורה; לענין זה - "חברה אם" - חברה המחזיקה בכל הזכויות של חברה אחרת; "חברה בת" - חברה שכל זכויותיה מוחזקות בידי חברה אחרת; "חברה אחות" - חברה שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי הזכויות בחברה אחרת וחלקו של כל בעל זכות בה זהה לחלקו בחברה האחרת.

#### **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 אילולא המיזוג, בתיאומים כפי שיורה 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 ערב המיזוג לענין פחת, הפחתה וניכוי, והוראות חוק 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)]

103ז. 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 לגביו לפני פרסום התקנות האמורות.

#### **תקנות לענין פרטים מסויימים**

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

103ח. 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]

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, הכל כפי שיקבע 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.

1. סעיף קטן (ז) יחול רק בשנות המס 2005 עד 2007.

(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)]

103.כ. (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, לפי חוק מיסוי מקרקעין או לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, אם מתקיימים בו כל התנאים הקבועים בסעיף 103ג, בשינויים המחויבים לפי הענין, ובתנאים המפורטים להלן:

(1) החברה הקולטת מחזיקה, מיד לאחר המיזוג ובמשך התקופה הנדרשת, בכל הזכויות בחברה הנעברת שאותן החזיקה במועד המיזוג;

(2) הוגשה בקשה למנהל לאשר כי תכנית המיזוג עומדת בתנאים כמפורט בסעיף זה, ובלבד שהבקשה הוגשה 60 ימים לפחות לפני מועד המיזוג, והמנהל נתן את אישורו; קבע המנהל כי המיזוג אינו ממלא אחר התנאים הקבועים בסעיף זה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).

(ג) התקיים אירוע מהאירועים המפורטים בפסקאות (א) עד (ג) לסעיף 103ג(9), לא יראו בכך שינוי בזכויות לאחר המיזוג, ובלבד שבשום מועד במהלך התקופה הנדרשת לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי זכויות בחברות המשתתפות במיזוג ערב המיזוג, מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה הקולטת וכן, לא יפחתו זכויות החברה הקולטת מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה הנעברת.

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים לענין ההפסדים המותרים לקיזוז בחברה הקולטת ובחברה הנעברת.

(ה) האמור לפי סעיפים 103ב(ב), 103ה, 103ו, 103ז, 103ט, 103י, 103יא, 103יב 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"ח (מס' 7)]

104. בפרק זה -

"נכס" - למעט -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של פני משפחתו או של בני אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - 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)]

104.א. (א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה החברה, לא יחויב במס לפי פקודה זו, לפי חוק מס שבח מקרקעין, או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

(1) המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;

(2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;

(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) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים.

(ב1) 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, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים

ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל.

(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)]

1104. (א) שותפים בשותפות או בעלים משותפים הגורמים להעברת מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלות השותפות או המעבירים את מלוא זכויותיהם בנכס שבבעלותם המשותפת, לפי הענין, לחברה שהוקמה במיוחד לצורך כך ולא היה לאותה חברה נכס אחר או פעילות אחרת באותו מועד או לפניו, והכל תמורת הקצאת מניות בלבד באותה חברה, לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו כל אלה:

(1) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה, חלקו של כל אחד מהשותפים או הבעלים המשותפים בכל אחת מהזכויות בחברה זהה לחלק שהיה לו בכל אחד מהנכסים שהועברו כאמור או לחלקו בשותפות, לפי הענין;

(2) החברה מחזיקה בנכסים שהועברו במשך שנתיים מיום ההעברה;

(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) הועברה קרקע לחברה כאמור בסעיף קטן זה, ולאחר מכן הפכה החברה לאיגוד מקרקעין, יינתן הפטור הקבוע בסעיף זה רק אם הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שיקבע המנהל.

(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) יראו בחברה כאמור בסעיף קטן (א) גם חברה שהועבר אליה נכס לפי סעיף זה בעבר, כל עוד ממועד הקמתה של החברה ועד תום שנתיים מיום העברת נכס נוסף, לפי סעיף זה, התקיימו כל אלה:

(א) בעלי הזכויות בחברה לא השתנו;

(ב) היחס שבין שווי השוק של הזכויות שהוקצו לכל מעביר בשל העברת נכס נוסף לשווי הנכס הנוסף במועד העברתו, הוא כיחס שבין שווי השוק של חלקו של המעביר בכל

הנכסים שהעביר לחברה לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה.

(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 שחלקו 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 עסקי החברה וישארו 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 אחות), לא תחוייב בעת ההעברה במס לפי פקודה זו, לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה, או לפי חוק מס שבח מקרקעין, לפי הענין, אם התקיימו כל התנאים שקבע שר האוצר בתקנות.

(ז) <sup>1</sup> (1) חברה תושבת חוץ המעבירה את כל נכסיה וכל פעילותה לחברה תושבת ישראל שבעלי הזכויות בה זהים לבעלי הזכויות בחברה המעבירה, וחלקו של כל בעל זכויות בה זהה לזכותו בחברה המעבירה, לא תחוייב בהעברה במס לפי פקודה

1. חלק ה3 וסעיפים 105יא עד 105יט2 - בטלים החל ביום 1.1.2006. ראו הוראות תחולה ומעבר בסעיף 80ט) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

זו, אם ניתן אישור המנהל כי התקיימו התנאים וההגבלות שקבע שר האוצר לפי פסקה (2).  
(2) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי לקבוע תנאים והגבלות לענין הפטור ממס הקבוע בפסקה (1),  
לרבות לענין דחיית המס, המחיר המקורי, שיעור המס שיחול בשל רווח הון או רווחים ודיבידנד שמקורם בחברה המעבירה  
ותקופת החזקה במניות לצורך קבלת הפטור לפי סעיף זה; כמו כן רשאי הוא לקבוע הוראות ודיווחים לביצוע סעיף זה.

#### 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)]

104. (א) חברה המעבירה לבעל מניותיה את כל המניות שהיא מחזיקה בחברה אחרת (להלן - המניות המועברות) לא  
תתחייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה בשל מכירת המניות המועברות אם התקיימו כל אלה, ובלבד  
שהתקבל אישור המנהל לפני ההעברה:

- (1) בעל המניות (להלן - חברת האם) היא חברה 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) במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה לא חל שינוי בזכויות החברה, האם בחברה המעבירה;
- (5) ניתן אישור בית משפט בהתאם לסעיף 303 לחוק החברות, אם היה בו צורך;
- (6) הנכס מועבר 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, היכולה במועד ההעברה לחלק דיבידנד על פי  
סעיף 47(ב) או 51(ג) לאותו חוק, יראו את העברת המניות המועברות כחלוקת דיבידנד כאמור.

- (ג) המנהל יקבע כללים לענין התיאומים הנדרשים לצורך סעיף זה ולצורך חוק התיאומים בשל אינפלציה עקב הפעלת 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 אי תחולה של חלק מן ההוראות האמורות, על  
תאגידי בנקאיים כמשמעותם בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981, ועל חברות שבשליטתם, המעבירים בשנות המס  
1996 ו-1997, זכויות שיש להם בתאגידי ריאליים כמשמעותם בחוק האמור, ובלבד שאם המעביר הוא התאגיד הבנקאי  
לא תהיה לחברה שאליה הועברו המניות הכנסה כאמור בסעיף 1(2), במשך שנתיים ממועד ההעברה;

(2) על העברה כאמור בפסקה (1), יחולו גם התנאים האמורים בסעיף קטן (א) 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) לפקודת החברות.

(ה) 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 של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לענין החלת סעיף זה, כולו או מקצתו, על חברות  
זרות, במגבלות ובתנאים שקבע.

#### מכירת זכויות ונכסים

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3)]

104. ד. לענין סעיפים 104א עד 104ג -

(1) אם התקיים אחד מהדברים המפורטים בפסקאות משנה (א) עד (ד) להלן, לא יראו בו פגיעה בהמשך החזקה בזכויות  
בחברה, ובלבד שבשום מועד במהלך שנתיים לאחר ההעברה לא יפחתו זכויותיהם של מי שהיו בעלי הזכויות מיד לאחר  
ההעברה מ-51% בכל אחת מהזכויות בחברה:

(א) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין שהבורסה הסכימה לרישום המניות  
למסחר בה;

(ב) אחד או יותר מבעלי הזכויות בחברה שאליה הועבר הנכס מכר במכירה מרצון, במשך שנתיים ממועד ההעברה,  
פחות מ-10% מכל אחת מהזכויות המוחזקות בידו או - בהסכמת בעלי המניות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד  
שהתקיימו כל אלה:

(1) סך כל הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10% מהזכויות בחברה;

(2) כלל בעלי הזכויות בנכס לפני ההעברה לא ימכרו אחוז מהזכויות שהם מחזיקים בחברה העולה על ההפרש  
בין האחוז של זכויותיהם מיד לאחר ההעברה לבין 90% מהזכויות בחברה;

(ג) הוקצו מניות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני ההקצאה בשיעור שאינו עולה על 25% מהון המניות לפני ההקצאה;  
(ד) (בוטל);

(א) לא יראו במכירת זכויות שלא מרצון פגיעה בהמשך החזקה בזכויות בחברה;  
(2) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה לא ייכללו במנין בעלי הזכויות, לענין פסקה (1) אלא אם כן היו במועד המיזוג בעלי שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות;  
(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) על אף האמור בפרק זה, רשאי המנהל לקבוע כללים ולפיהם פיצול או מיזוג של חברה שאליה הועבר נכס כאמור בפרק זה, לא ייחשבו כאי קיום תנאי מהתנאים המפורטים בפרק זה.

#### **דרכי חישוב בעת מכירת הנכס**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8)]

104ה. (א) נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א ו-104ב, המחיר המקורי שלו, יתרת המחיר המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה, לענין פקודה זו, חוק התיאומים בשל אינפלציה וחוק מס שבח מקרקעין, יהיו כפי שהיו בידי המעביר, וניכויים שהיו מותרים למעביר אילו הוא היה מוכר את הנכס יותרו למוכר בניכוי ואולם המחיר המקורי של נכס שהועבר שהוא נייר ערך או עסקה עתידית הנסחרים בבורסה, ייקבע בהתאם להוראות סעיף 104א כאילו היו נייר הערך או העסקה העתידית מניה כאמור באותו סעיף; לענין סעיף זה, "עסקה עתידית" - כהגדרתה בסעיף 88.

(ב) העברת נכס על פי סעיפים 104א עד 104ג תיחשב מכירה לענין מנין התקופות לפי סעיף 21א לחוק עידוד התעשייה.

(ג) ריווח הון או הפסד הון שנוצר עקב מכירת נכס שהועבר כאמור בסעיפים 104א עד 104ג לא יותר לקיזוז במשך שנתיים ממועד ההעברה כנגד ריווח או הפסד, לפי סעיף 28 או 92, לפי הענין; שנתיים אלה לא יבואו במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז.

#### **מכירת המניות**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 8)]

104. 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 המועד הקובע, יראו לענין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, את יום רכישת הנכס שהועבר כיום הרכישה של המניה.

#### **הוראות שונות**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ה (מס' 3)]

104. (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:

(1) (ב) האמור בסעיף 103כפוף להוראות פסקה (2) ובסעיפים 103יב ו-103טו יחול לגבי מעביר הנכס כאילו הוא חברה מעבירה או בעל מניות בה, לפי הענין, וכאילו החברה שאליה הועבר הנכס היא חברה קולטת, הכל בשינויים המחוייבים לפי הענין.

(2) אם התברר כי לא נתקיים במועדו תנאי למתן ההטבות הקבוע בסעיפים 104א, 104ב או 104ג (להלן - הפרה), תהא העברת הנכס אשר לא חויבה במס בעת ההעברה, חייבת במס כאמור בפסקה (1), או חייבת במס לפי שווי השוק של הנכס המועבר במועד הפרה, לפי הגבוה, אלא אם כן שוכנע פקיד השומה כי אי קיום התנאי נושא הפרה אירע בשל נסיבות מיוחדות שאינן בשליטתו של המעביר; המחיר המקורי של הנכס בידי החברה יהיה השווי שנקבע כאמור בפסקה זו ויום הרכישה יהיה היום שלגביו נקבע השווי כאמור.

(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)]

104.ח. (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 החודשים 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 (א)(1) 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- ימי המסחר

הקודמים למועד תום תקופת הדחיה, מחולק ב-30;

"תמורה נוספת" - סכום במזומן שניתן תמורת המניות המועברות, נוסף על המניות המוקצות.

(ב) (1) החלפת מניות לא תיחשב, במועד ההחלפה, כמכירתן לענין חלק ה', לענין חוק מיסוי מקרקעין או לענין חוק תיאומים

בשל אינפלציה, אם התקיימו כל אלה:

(א) היחס בין שווי השוק של המניות המועברות לבין שווי השוק של החברה הקולטת מיד לאחר החלפת המניות

הוא כחיס 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) המעביר שילם מקדמה בשל התמורה הנוספת, בשיעור המס החל לפי סעיף 91(א), (ב) או (ב1), לפי הענין; על

המקדמה יחולו הוראות סעיף 91(ד) או הוראות החלות על פעולה באיגוד מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין

בשינויים המחויבים;

(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 שיותנה במתן ערבויות

להנחת דעת המנהל ובתנאים אחרים כפי שיקבע המנהל;

(ו) המניות המוקצות יופקדו בידי נאמן לצורך הבטחת תשלום המס וקיום הוראות סעיף זה;

(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, בהחלפת מניות של חברה נעברת שהיא איגוד מקרקעין, יחולו הוראות סעיף 104(ד),

בשינויים המחוייבים.

(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 התמורה הנוספת המתואמת וסכומי הדיבידנד שחולקו בשל המניות המוקצות, בתקופה שבין מועד ההחלפה לבין יום המכירה, כשהם מחולקים במספר המניות המוקצות; לענין זה, "התמורה הנוספת המתואמת" - התמורה הנוספת כשהיא מתואמת ממועד החלפת המניות ועד ליום המכירה ;

(3) הוראות סעיף 104 יחולו בשינויים המחוייבים, 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 104 ח ;

(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, על ידי תושב חוץ, יחול פטור ממס כאמור בסעיף 97(ב2), רק אם היה המעביר זכאי במועד החלפת המניות לפטור ממס כאמור אילו מכר את המניות המועברות במועד החלפתן ;

(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, מיזוג 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 394, 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) המנהל יקבע כללים 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; התקופות המנויות בפסקה זו לא יובאו במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92(ב) לגבי תקופת הקיזוז ;

(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, בתוספת התמורה הנוספת, אם ניתנה, כשהם 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(ג), 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) המקדמה כאמור בסעיף קטן (ב)(1)(ג) תתואם ממועד התשלום ועד ליום המכירה, וינתן בשלה זיכוי ממס באופן יחסי למספר המניות המוקצות שנמכרו על ידי המעביר.

(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)]

105א. 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**

[תיקון התשנ"ג (מס' 5)]

105ב. (א) מחיקת מניות חברה מתפצלת או הפחתת הונה בפיצול לפי סעיף 105א(1) והעברת נכסי חברה מתפצלת לחברה חדשה לא יחוייבו במס לפי פקודה זו, לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה או לפי חוק מס שבח 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% משווייה.

##### **תנאים לזכאות**

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"א, התשס"ב (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

(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 במשך שנתיים ממועד הפיצול, 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 ייכללו הזכויות בחברה החדשה ;
- (3) הפעילות הכלכלית העיקרית שהיתה בחברה המתפצלת בשנתיים שקדמו למועד הפיצול נמשכת בחברה החדשה או בחברה המתפצלת ממשיכה במשך שנתיים ממועד הפיצול ;
- (4) לחברה חדשה וכן לחברה מתפצלת ממשיכה יש פעילות כלכלית עצמאית שההכנסות ממנה מתחייבות במס לפי סעיף 102(1), 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 ;
- (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 הנוטרים בחברה מתפצלת ממשיכה, בכל אחת מהן, לא יפחת מ-10% משווי הנכסים של החברה המתפצלת, והכל בהתאם לשווי המפורט בדו"חות המתואמים למועד הפיצול, לענין זה - לא ייכללו 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 ארבעה משווי השוק של חברה חדשה אחרת, ואם היתה החברה המתפצלת חברה מתפצלת ממשיכה - לא יעלה שווי השוק של כל חברה חדשה על פי ארבעה משווי השוק של החברה המתפצלת, ולא יפחת מרבע 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 ובמשך שנתיים ממועד הפיצול יהיו לבעלי המניות של החברה המתפצלת בכל אחת מהחברות החדשות בפיצול על פי סעיף 105א(1) ובחברה המתפצלת ממשיכה אותן זכויות שהיו להם בחברה המתפצלת, ואותו חלק בכל אחת מהזכויות, והכל בסמוך למועד הפיצול ;
- (ב) מיד לאחר הפיצול ובמשך שנתיים ממועד הפיצול תחזיק חברה מתפצלת על פי סעיף 105א(2) במלוא הזכויות בחברה החדשה ;
- (ג) בעלי זכויות המחזיקים בזכויות הנסחרות בבורסה, לא ייכללו במנין בעלי הזכויות לענין פסקת משנה (א) אלא אם כן היו בעת הפיצול בעלי שליטה ; לענין זה, "בעל שליטה" - למעט קופת גמל וקרן נאמנות ;
- (8) על אף האמור בפסקה (7), אם התקיים אחד מהדברים המפורטים להלן, לא יראו בו שינוי בזכויות לאחר הפיצול, ובלבד שבשום מועד במהלך שנתיים לאחר מועד הפיצול לא יפחתו זכויותיהם של מי שהם בעלי הזכויות מיד לאחר הפיצול מ-50% מכל אחת מהזכויות בכל אחת מהחברות החדשות ובחברה המתפצלת, לפי הענין :
- (א) אחד או יותר מבעלי הזכויות מכר במכירה מרצון למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני הפיצול פחות מ-10% מכל אחת מהזכויות המוחזקות בידו או - בהסכמת בעלי הזכויות האחרים - אחוז גבוה יותר, ובלבד ששך הזכויות הנמכרות מאת כלל בעלי הזכויות לא יעלה על 10% מכלל הזכויות בחברה לפני הקצאה ;
- (ב) הוקצו זכויות חדשות למי שלא היה בעל זכויות בחברה לפני הקצאה ;
- (ג) הוצעו לציבור בבורסה מניות כהגדרתן בסעיף 102 על פי תשקיף שבו צויין שהבורסה הסכימה לרישום המניות למסחר בה ;
- (ד) (בוטל) ;
- (א8) על אף האמור בפסקה (7) ונוסף על הוראות פסקה (8), מכירת זכויות שלא מרצון לא יראו בה שינוי בזכויות לאחר הפיצול ;
- (9) מועד הפיצול יהיה בתום שנת מס ;

- (10) לא הועברו במסגרת הפיצול תשלומים במזומן או תמורה נוספת כלשהי בין בעלי הזכויות בחברה המתפצלת;
- (11) במשך שנתיים לאחר מועד הפיצול לא היו בין החברות החדשות לבין עצמן או בין 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) לפני הפיצול ניתן אישור המנהל כאמור בסעיף 105(ב), לתכנית הפיצול;
- (14) היתה החברה החדשה או החברה המתפצלת איגוד מקרקעין, והועברה קרקע לחברה חדשה - אם הושלמה בניית בנין בהתאם לתנאים שיקבע המנהל על אותה קרקע שהועברה בתוך 4 שנים ממועד הפיצול.
- (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 חביויות

[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 1 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 יוחסה כאמור בפסקה (1) תיוחס בהתאם ליחס שווי הנכסים באותה חברה לכלל שווי נכסי 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 ההפסד; 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 394 -

- (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) על אף האמור בפקודה זו אם היה לחברה מתפצלת על פי סעיף 105א(1) מפעל מאושר כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון, ובעת הפיצול יכולה היתה החברה המתפצלת לחלק דיבידנד על פי סעיף 47(ב)(2) או 51(ג) לאותו חוק, יחוייב במס חלק הדיבידנד שאינו עולה על עודף הנכסים שהועברו

לחברה החדשה כאמור בסעיפים האמורים, לפי הענין, בעת הפיצול כאילו חולק.

(ז) התחייבויות, חביויות 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.

#### קיזוז הפסדים של חברה מתפצלת

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

105.ה. (א) הפסד כאמור בסעיף 28 שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ושיוחס לכל אחת מהחברות כאמור בסעיף 105.ד(ב), והוא ניתן להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד הכנסת החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי הענין, החל בשנת המס שלאחר הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור או על 50% מההכנסה החייבת של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוז אותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; לענין סעיף קטן (ג)(1), "הכנסה חייבת" - לפני קיזוז הפסדים אך למעט הכנסה שקוזז כנגדה הפסד לפי סעיף 92.

(ב) הפסד כאמור בסעיף 92 שהיה לחברה מתפצלת עד למועד הפיצול ושיוחס לאחת החברות כאמור בסעיף 105.ד(ב), והוא ניתן

להעברה לשנים הבאות, יותר לקיזוז כנגד ריווח הון של החברה החדשה או החברה המתפצלת, לפי הענין, החל בשנת המס שלאחר הפיצול, ובלבד שבכל שנת מס לא יותר לקיזוז בכל חברה סכום העולה על 20% מסך ההפסד האמור, או על 50% מריווח ההון של החברה שבה הוא נמצא, לפני קיזוז אותו הפסד, לפי הנמוך שביניהם; תקופה של חמש שנים ממועד הפיצול לא תבוא במנין ההגבלה הקבועה בסעיף 92 לגבי תקופת הקיזוז לגבי הפסד כאמור.

(ג) (1) הפסד או הפסד הון כאמור בסעיפים קטנים (א) או (ב) שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מההכנסה החייבת, יותר בקיזוז בשנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (א) העולה על 50% מההכנסה החייבת, לפני קיזוז הפסד משנים קודמות.

(2) הפסד כאמור בסעיף קטן (ב) שלא ניתן היה לקזזו באותה שנה בשל ההגבלה לגבי 50% מריווח ההון, יקוזז בשנות המס הבאות, בזו אחר זו, ובלבד שלא יקוזז הפסד כאמור בפסקה זו בתוספת הפסד כאמור בסעיף קטן (ב), העולה על 50% מריווח ההון של החברה לפני קיזוז הפסד משנים קודמות.

(ד) הפסד או הפסד הון שלא ניתן היה לקזזו כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג) עד תום השנה החמישית שלאחר מועד הפיצול, ניתן יהיה לקזזו החל בשנה השישית, בכפוף לאמור בסעיפים 28 ו-92, לפי הענין.

(ה) על אף האמור בסעיף קטן (א), הפסד שהיה לחברה המתפצלת לפני הפיצול מהשכרת בנין, יותר לקיזוז לפי הוראות סעיף 28(ח).

(ו) המנהל רשאי לקבוע הגבלות לגבי קיזוז הפסד או הפסד הון, אם שוכנע שכתוצאה מהפיצול תיגרם הפחתת מס בלתי נאותה עקב הקיזוז, ובלבד שאם ביקשה החברה המתפצלת מהמנהל אישור מראש, על המנהל להודיע את החלטתו לפי פסקה זו ביחד עם מתן הודעה ביחס לאותו אישור; על החלטה לפי פסקה זו ניתן יהיה לערער כאילו חזר בו המנהל מאישור כאמור בסעיף 103(ז).

(ז) חברה מתפצלת וחברה חדשה שהתחייבו בכתב בפני המנהל במועד הפיצול כי הבעלות בהן לא תשתנה במשך שנתיים מיום הפיצול, לא יוגבלו בקיזוז ההפסדים על פי סעיף זה; התחייבות כאמור בסעיף קטן זה תהווה תנאי לפיצול, ויראו את הפרתה כהפרת אחד התנאים המפורטים בסעיף 105ג.

(ח) בסעיף זה, "ריווח הון" - לרבות שבת.

#### דין נכס שהועבר בפיצול

[תיקון התשנ"ג

(מס' 5)]

105. (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 מס שבת מקרקעין, יהיו כפי שהיו בחברה המתפצלת אילו לא הועבר הנכס ויותר 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) העברת נכס בפיצול תיחשב כמכירה לענין מנין התקופות בסעיף 21א לחוק עידוד התעשייה.

#### ריווח ממכירת מניות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ב (מס' 8)]

105. מכר אדם מניה של חברה חדשה שהוקצתה לו בפיצול (להלן - המניה החדשה) או של חברה מתפצלת, והזכויות בחברה המתפצלת ובחברה החדשה לא היו רשומות למסחר בבורסה ביום הפיצול, 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 המניות 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 ההתחייבויות 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 עד המועד הקובע, 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 ממש.

#### הוראות שונות

[תיקונים: התשנ"ג (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

105ח. (א) האמור בסעיפים 103ז, 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 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)]

105ט. המנהל רשאי לקבוע כללים שלפיהם העברת נכסים, התחייבויות והון מחברה מתפצלת לחברה שאינה חברה חדשה שהוקמה לצורך כך, או מיזוג של חברה מתפצלת או חברה חדשה לאחר הפיצול, יהיו פטורים ממש כאמור בחלק זה, ובלבד שיחולו התנאים המפורטים בפרק שני ופרק רביעי לחלק זה בשינויים המחוייבים.

#### הסמכה בענין שינויי מבנה באיגודי מקרקעין

[תיקונים: התשס"ב (מס' 5), (מס' 8)]

105י. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות לענין סעיפים 103יג, 104א(ב) ו-104ב(1), 104ב(א)(4), 104ח ו-105ג(א)(14), 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 התשס"ה (מס' 8)]

#### חלק 3: הכנסות מיוחדות משוק ההון<sup>1</sup>

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

105יא-105יט. (בוטלו).<sup>2</sup>

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

105יט-105יט1. (בוטלו).<sup>3</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.

1. בשנת 2013 ההגדרה "תקרות הכנסה" שבסעיף 120א לפקודה תיקרא כך: "תקרות הכנסה" - סכומי ההכנסה לענין קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב)(1)(א) ו-121(ב)(1)(ב), סכום ההכנסה המזערי לצורך קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב)(1)(ג), וכן הכנסה החייבת במס נוסף, כמשמעותה בסעיף 121ב.

2. בשנת 2013 ההגדרה "תקרות הכנסה" שבסעיף 120א לפקודה תיקרא כך: "תקרות הכנסה" - סכומי ההכנסה לענין קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב)(1)(א) ו-121(ב)(1)(ב), סכום ההכנסה המזערי לצורך קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב)(1)(ג), וכן הכנסה החייבת במס נוסף, כמשמעותה בסעיף 121ב.

3. בשנת 2013 ההגדרה "תקרות הכנסה" שבסעיף 120א לפקודה תיקרא כך: "תקרות הכנסה" - סכומי ההכנסה לענין קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב)(1)(א) ו-121(ב)(1)(ב), סכום ההכנסה המזערי לצורך קביעת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב)(1)(ג), וכן הכנסה החייבת במס נוסף, כמשמעותה בסעיף 121ב.

### **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, אפטרופסו, או של ועד שלו, או על שמו של מיופה-כוח, מורשה, סוכן, כונס נכסים, סניף או מנהל, בין שהם מקבלי ההכנסה ובין אם לאו, והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נשום או מחוייב אילו היה תושב ישראל ואותה הכנסה הגיעה לידו.

### **הכנסת תושב-חוץ מיפוי-כוח וכו'**

109. תושב חוץ יהא בר-שומה ובר-חיוב בשל 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 71-74, 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.

### **הנהוג במקום שאין לברר סכום הכנסתו של תושב-חוץ**

112. (א) ראה פקיד השומה, כי לא קל לברר מהו הסכום האמיתי של השתכרויותיו 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 ידיו; עשה פקיד השומה כן, יהיו הוראות הפקודה בענין מסירת דו"חות או פרטים על ידי בני-אדם הפועלים בשם זולתם חלים במקרה זה, כדי לחייב את התושב להמציא דו"חות או פרטים של העסקים האמורים, כדרך שבני-אדם הפועלים מטעמם של פסולי-דין או של תושבי חוץ חייבים למסור דו"חות 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 שמם של מיופה-כוח, סוכן, מורשה, כונס נכסים, סניף או מנהל, בשל השתכרות 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 שאיננו 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 לידי למען אותו אדם כל סכום שיספיק כדי תשלום 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 שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהוא חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות 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 לערעור 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: התשל"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, וכן 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 174-181 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, התשע"ב (מס' 8), התשס"ו, התשס"ז (מס' 2), התשע"ב (מס' 5), התשע"ב (מס' 9), (מס' 10)]

120. בחלק זה -

"הנחות סוציאליות" - הסכום הנקוב בסעיף 9(5), סכומי הפטור של מענק פרישה או מענק מוות על פי סעיף 9(א7), הסכום הנקוב בסעיף 9(א16), (א16) ו-9(א18), 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 58א(ג), הסכום הנקוב בסעיף 66(ה2) והסכומים הנקובים בסעיף 125ד;

"סכומי תרומה מוכרים" - הסכומים הנקובים בסעיף 46(א);

"תקרות הכנסה"<sup>1</sup> - סכומי הכנסה 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)]

120. (א)<sup>2</sup> ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו תקרות ההכנסה, סכומי נקודת זיכוי ונקודת 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.

### חלק ז': שיעורי המס

#### שיעור המס ליחיד

[תיקונים: התשע"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)]

1. על אף הוראות סעיף 120(א), ב-1 בינואר של שנת המס 2014 לא יתואמו תקרות ההכנסה וסכומי נקודת הזיכוי; ב-1 בינואר של שנת 2015, יתואמו לפי הוראות הסעיף האמור תקרות ההכנסה וסכומי נקודת הזיכוי כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת 2014, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס 2014.

2. החל ביום 1.1.14 יהיה השיעור בס"ק 121(א1): 32.4%; בס"ק 121(א2): 36%; בס"ק 121(א3): 50%.

121. (א) המס על הכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס יהיה כלהלן :

(1) על כל שקל חדש מ-240,000 השקלים החדשים הראשונים - 31% ;

(2) על כל שקל חדש מ-240,001 שקלים חדשים עד 501,960 שקלים חדשים - 34% ;

(3) על כל שקל חדש נוסף - 48%.

(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-62,400 השקלים החדשים הראשונים - 10% ;

(ב) על כל שקל חדש מ-62,401 שקלים חדשים עד 106,560 שקלים חדשים - 14% ;

(ג) על כל שקל חדש מ-106,561 שקלים חדשים עד 168,000 שקלים חדשים - 21% ;

(ד) על כל שקל חדש מ-168,001 שקלים חדשים עד 240,000 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)

121א. (בוטל).

### מס על הכנסות גבוהות

(תיקון התשע"ג (מס' 10))

121ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 800,000 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 800,000 שקלים חדשים (בסעיף זה - הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 2%.

(ב) על הכנסה החייבת במס נוסף 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 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין ; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013).

### השכרת דירת מגורים

(תיקונים : התשמ"ז (מס' 4), התש"ן (מס' 2), התשס"ב (מס' 8), התשס"ח)

122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא 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 121(1).

(1א) 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).

(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, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחתה או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).

(ד)-(ה) (בוטלו).

1. החל ביום 1.1.14 יהיה השיעור בס"ק 121(ב)(1)(א) : 11% ; בס"ק 121(ב)(1)(ב) : 15% ; בס"ק 121(ב)(1)(ג) : 22% ; בס"ק 121(ב)(1)(ד) : 32.4% .  
2. סעיף 122, כנוסחו לאחר תיקון התשס"ח (הוספת הסיפא לס"ק (א), הוספת ס"ק (א) וביטול ס"ק (ב)) יחול על הכנסה מדמי שכירות כמשמעותה בסעיף קטן (א) שהופקה בשנת המס 2007 ואילך. על אף האמור, סעיף 122, למעט סעיף קטן (א) שבו, יחול גם על הכנסה מדמי שכירות שהופקה בשנת המס 2006 בידי יחיד שלא התקיימו לגביה הוראות סעיף 122(ב)(2) לפקודה כנוסחה ערב תיקון התשס"ח, ובלבד שהמס על ההכנסה האמורה ישולם בתוך 30 ימים מיום 15.10.2007, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א לפקודה מתום שנת המס 2006 עד למועד התשלום בפועל.  
3. עד 1.1.14 יהיה השיעור בסעיף 121ב - 25%.

## 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 לשלם עליה מס בשיעור של 15%, במקום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 121, אם ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 121(1).

(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: התש"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 באחוזת 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 בחשון 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)]

124.ב. על אף הוראות סעיף 121, שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2א, יהיה <sup>1</sup>30%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי סעיף 11(11).

## שיעור המס על מכירת פטנט וכו'

[תיקונים: התשל"א, התשל"ג]

125. על אף האמור בסעיף 121, הכנסה שנתקבלה ממכירת פטנט או מידגם על-ידי הממציא, או ממכירת זכות יוצרים על-ידי היוצר, כשההמצאה 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 פטירתם, 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)]

125.ב. 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 9(2) - 25%;

1. ראו הוראות מעבר בנוגע לסעיף 125ג כפי שתוקן בתיקון התשע"ב (מס' 2) - בסעיף 10(ג) לתיקון.

(5) דיבידנד בידי חבר-בני-אדם שהוא תושב חוץ - 25% ואולם אם היה חבר-בני-האדם במועד קבלת הדיבידנד או במועד כלשהו ב-12 החודשים שקדמו לו בעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 - 30%.

#### שיעור המס ופטור ממס על רווחים של יחיד מקרן נאמנות

[תיקונים: התשס"ה (מס' 8), התשס"ד, התשס"ה (מס' 8), התשע"ב (מס' 2)]

125ב (א) רווחים שחילק מנהל קרן נאמנות חייבת לבעל יחידה שהוא יחיד, וההכנסה אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, פטורים ממס.

(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 15.1%.

(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 121(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-האדם ששילם את הריבית;

(4) היחיד הוא עובד בחבר-בני-האדם 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 ששיעור הריבית נקבע בתום לב ובלי שהושפע

מקיומם של יחסים כאמור בין היחיד לבין חבר-בני-האדם;

(5) הריבית שולמה מקרן השתלמות לפני שחלפו התקופות האמורות בסעיף 9(א16) או (ב16), 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 שאינה קופת גמל לתגמולים או שאינה קרן השתלמות, 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. (א) בסעיף זה -

"המועד הקובע" - יום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003);

"התקרה המוטבת" - סכום של 48,000 שקלים חדשים לשנה;

"ריבית" - ריבית המשתלמת על פיקדון בתאגיד בנקאי או על תכנית חסכון.

(ב) יחיד שהכנסתו והכנסתו בן זוגו בשנת המס לא עלתה על התקרה המוטבת, זכאי לניכוי בסך של 7,920 שקלים חדשים

(בסעיף זה - הניכוי המותר) מהכנסתו החייבת מריבית, אך לא יותר מכלל הכנסתו מריבית; ואולם, אם עלתה הכנסתו והכנסתו 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.

(ג) (1) יחיד שבשנת המס הגיעו הוא או בן זוגו לגיל פרישת חובה, כמשמעותו בחוק גיל פרישה, התשס"ד-2004 (בסעיף קטן

1. עד 1.1.14 יהיה השיעור בסעיף 126(א) - 25%.

זה - גיל פרישת חובה, ובמועד הקובע מלאו לאחד מהם 55 שנים, זכאי לניכוי בסך של 13,000 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 16,000 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 ושבח 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: התש"ל"ג, התש"ל"ד, התש"ל"ה (מס' 2), התש"ל"ז (מס' 2), התש"ל"ח (מס' 4), התשנ"ג,

התשס"ב (מס' 8), התשס"ד (מס' 6), התשס"ה (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

126. (א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 23%.

(ב) בחישוב ההכנסה 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) על אף הוראות סעיף קטן (א), על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של  $26.5\%$ <sup>1</sup>; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א); בסעיף זה -

"הדיבידנד המגולם" - סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת מס ששולם על ההכנסה 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 פי סעיף קטן (ג), יינתן זיכוי מהמס בגובה מס החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה שולמו הרווחים או הדיבידנד כאמור בסעיף קטן (א), ושיעור המס הכולל שיחול על פי סעיף קטן (ג), לא יעלה על השיעור הקבוע בסעיף קטן (א).

(ה) סכום הזיכוי כאמור בסעיף קטן (ד) ובחלק י' פרק שלישי, לא יעלה על המס החל לפי סעיף קטן (ג) ולא יחולו הוראות סעיף 205א.

(ו) קיבל חבר בני אדם דיבידנד, וכנגד וההכנסה ממנו קוזז הפסד, ולאחר מכן חילק חבר בני האדם את הדיבידנד לבעלי מניותיו, יראו לענין סעיף קטן (ג), כאילו שולם בשל הדיבידנד מס חברות בשיעור של 25%.

1. ס"ק זה בטל החל ביום 1.1.2006. הוראות מעבר לגביו פורסמו בסעיף 80(טו) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147).

## 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 שמקורה מחוץ לישראל, ששילם לה חבר בני אדם תושב חוץ ושהתקבל בידה בישראל בשנת המס 2009, למעט הכנסה כאמור מדיבידנד שמקורה ברווחים שלולא היו מחולקים לחברה או לחבר בני אדם אחר שבאותה שרשרת חברות כהגדרתה בסעיף 14(א)75(א), היו רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 12(א)75(א), 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 החזקה); לעניין זה -

- (א) יראו נייר ערך כאילו הוחזק בכל תקופת החזקה גם אם נמכר לפני תום התקופה האמורה, אם במלוא התמורה ממכירתו נרכש נייר ערך אחר הנסחר בבורסה בישראל אשר הוחזק במשך יתרת תקופת החזקה;
- (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 החזקה, יראו כאילו נעשה שימוש בישראל לפי פסקה זו בסכום האמור, אם התקופה המצטברת של ההפקדה והחזקה 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 חברת בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 126א.

- (ג) על חלק הדיבידנד שהתקבל בידי החברה כאמור בסעיף קטן (ב) ושבנו 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 75ב(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 ההכנסה מהדיבידנד האמור במס חברות לפי סעיף זה.  
[תיקון התשי"ן  
(מס' 4)  
127-128. (בוטל).]

#### **פטור אגודות שיתופיות מסוימות ממס חברות**

[תיקון התשי"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-5 אגודות שיתופיות, אם החברים הם יחידים ואגודות שיתופיות ביחד;

2) "חבר" - כולל מועמד לחברות שלא תמה שנה לתקופת-מועמדותו.

[תיקון התשי"ן  
(מס' 2)  
129א. (בוטל).]

#### **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)<sup>1</sup> (בוטל).

(ב1)<sup>2</sup> (בוטל).

(ג) (בוטל).

(ד)<sup>3</sup> (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 שההכנסה אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידי, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת. לא נקבע להכנסה שיעור מס מיוחד, תחויב ההכנסה במס בשיעור המרבי הקבוע בסעיף 121.

1. תחילת תוקפה של פסקה זו - בתום 90 יום מיום 10.8.2005.

2. תחילת תוקפה של פסקה זו - בתום 90 יום מיום 10.8.2005.

3. תחילת תוקפה של פסקה זו - בתום 90 יום מיום 10.8.2005.



(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 חיסכון**

[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 ההפרש שבין שיעור המס שהיה חל על אותה הכנסה אילו התקבלה בידי יחיד שההכנסה אינה הכנסה מעסק או ממשלח יד בידי, 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), התש"ם (מס' 3), התשנ"ב (מס' 3), התשנ"ט (מס' 2), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3), (מס' 9)]

130. (א) (1) לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי-חשבונות 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).

(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 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-קטן (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 קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום או למוסד הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו.

(ג1) החלטות פקיד השומה לפי סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לענין מוסד טעונות אישור המנהל.

(ד) (1) על החלטת פקיד השומה על פי סעיף קטן (ג) ניתן לערור לפני הועדה לקבילות פנקסים תוך 30 יום מיום קבלת ההודעה.

(2) התקופה מיום הגשת הערר לפי פסקה (1) עד קבלת החלטת הועדה לא תובא בחשבון התקופות האמורות בסעיפים 145 ו-152(ג).

(ה) הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (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 קטן (ג) ולפני שחלף המועד להגשת הערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר - לפני שניתנה בו החלטת הועדה לקבילות פנקסים.

(ז) הגשת ערר לפי סעיף זה איננה באה במקום השגה על פי סעיף

150.

(ח) לא הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד), ניתן לערער על החלטת פקיד השומה לפי סעיף קטן (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-קטן (א) לא יתפרש כמחייב אדם לגלות ידיעה סודית שנמסרה לו עקב משלח-ידו.

(יא) (1) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (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 החלטה שניתנה לפי פסקה (1), רשאי לבקש מפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום קבלת החלטה, לחזור ולעיין 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 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"ס (מס' 7), התשמ"א (מס' 6), התשמ"ב (מס' 4), התשמ"ו (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

130.א. (א) יהלומן יהיה רשאי לנהל במטבע חוץ את פנקסי החשבונות שהוא חייבניהולם על פני 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 32(9) בחברה שעסקה כאמור;

1. פרק שני-ב וסעיפים 158 עד 158 ויכנסו לתוקפם ביום 1.1.2006.

"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-(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 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959;

(3) חברה ש-90% לפחות מהכנסותיה הם מהפעלת כלי שיט או כלי טיס בהובלה בינלאומית.

(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 וחייבה, 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)]

131. (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 מס שבח מקרקעין, שאינן 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(ח) 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)(3) חל עליה;

לכל 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;

(6) כל אדם שפקיד השומה דרש זאת ממנו ואפילו אינו חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף קטן זה.

(א1) 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 בפיסקה (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.

(ב1) הדוח יפרט כל פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) כפעולה החייבת בדיווח.

(2) (1) יחיד החייב בהגשת דוח לפי סעיף קטן (א)(1) עד (4), (א5), (ג5), (ד5) ו-(6), ויש לו הכנסה לפי סעיף (1)2, (2) או (8), 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 בידיו של הדוח האמור (להלן - דוח עצמאי מקוון);

(2) יחיד 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 יחידים שיהיו פטורים מחובת הגשת דוח עצמאי מקוון, בהתאם לקריטריונים של מצב כלכלי, גובה הכנסות ומצב בריאותי, וכן מנימוקים מיוחדים אחרים, שייקבעו בתקנות, ובלבד שפטור כאמור לא יחול על יחיד שהגיש תביעה לקבלת מענק לפי חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007.

(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 בידיו 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)(ב5)(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;

(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)(ב5)(2) יפרט הנאמן כל אחד מאלה:

(א) פרטי כל היוצרים וכל הנהנים, פרטי הנאמן ומגן הנאמנות אם קיים, והתושבות של כל אחד מהם;

(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, "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)(ג5), 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 לדני המס באותה מדינה.

(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-158(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.

#### 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 131(א)(5), או שעל תושב ישראל החייב בדוח לפי סעיף 131(א)(ב5), 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 -

1) "אישר 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.

#### **המועד להגשה**

(תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשי"ם (מס' 4), התשמ"ז, התשס"ח (מס' 4))

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-חשבונות מלאה, לפי שיטת החשבונאות הכפולה, ימסור את הדו"ח לפי אותו סעיף-קטן, לא יאוחר מיום 31 במאי בכל שנה;

1א) יחיד 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 הענין, למועד שיקבע, ובלבד שמי שקיבל דחיה כאמור יגיש במועד האמור בסעיף 132(א) או (ב) הכל לפי הענין, דו"ח משוער על ההכנסה האמורה שייערך לפי מיטב אומדנו.

#### **הודעה על התחלת התעסקות או שינויה**

(תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשי"ם (מס' 3), התשס"ג (מס' 2))

134. אדם שבשנת מס פלונית 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))

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 שההכנסות ממנו פטורות ממס.

#### **פטור מדיווח**

(תיקון התשס"ח (מס' 11))

134ב. על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת

דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א) (5) - החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007).

### פרק שני: סמכות להשיג ידיעות

#### סמכות לדרוש דו"חות, ידיעות פנקסים וכו'

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ס (מס' 3), התשנ"ב (מס' 4), התשס"ח (מס' 11)]

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 שתומה בידי אותו בן זוג כי יגיש 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;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח על הונו ונכסיו שמחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות פסקת משנה זו לא יחולו על הון ונכסים שלגבי הכנסות שנבעו מהם, כולן או חלקן, ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ועל נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א) (5) - החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007).

(2) רשאי פקיד השומה, או פקיד אחר שהורשה לכך על ידיו 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 ולבדקם 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 ידיו 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 בעניינו על יסוד של מהימנות אישית לא ייחקר אלא על פי דרישתו של הנישום וכן לא יחקור פקיד השומה מיזמתו הוא את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו.

#### סמכות לדרוש ידיעות על ספקים ולקוחות

[תיקון התש"ס (מס' 3)]

135.א (א) בעלעסק 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.

#### סמכות לדרוש ממעביד דו"ח על עובדיו

136.א (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 והקצובות שניתנו 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: התש"ל"ה, התש"ס (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, התש"ע-2010. עובד שנדרש כאמור יספק את הפרטים תוך 30 יום מיום הדרישה 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)]

140א. (א) בלי לפגוע בהוראת סעיף 140 ועל אף האמור בכל דין, רשאי המנהל, אומיש הוא הסמיך לענין זה מבין עובדי רשות המסים בישראל (בסעיף זה -

הרשות), לקבל מאת המוסד לביטוח לאומי, מידע לגבי תשלומים או גמלאות שמשלם המוסד לביטוח לאומי לפי כל דין, המהווים הכנסה בידי הנישום, 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 תשלום 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 שידרשנו המנהל, ואם היה ההסכם בכתב - יצורף העתקו להודעה.

#### **חובת דיווח של חלפני כספים - הוראת שעה**

[תיקון התשע"ג (מס' 3)]

141א. (א) נותן שירותי מטבעה החייב ברישום לפי סעיף 11ג(א) עד(ו) (7) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (בסעיף זה - חלפן כספים), ידווח למנהל על כל פעולה שביצע בסכום של 50,000 שקלים חדשים ומעלה, לרבות פרטי הפעולה ופרטי הזיהוי של הצד

שעמו התקשר כדי לבצעה, ואם קיים נהנה שאינו הצד שעמו התקשר חלפן הכספים - גם פרטי הזיהוי של הנהנה; לעניין זה - "פעולה" - כל אחת מאלה:

- (1) המרת מטבע של מדינה אחת במטבע של מדינה אחרת;
- (2) מכירה או פדיון של המחאות נוסעים בכל סוג של מטבע;
- (3) קבלת נכסים פיננסיים במדינה אחת כנגד העמדת נכסים פיננסיים במדינה אחרת;
- (4) החלפת מטבע;
- (5) ניכיון שקים, שטרי חליפין ושטרי חוב;
- (6) מסירת נכסים פיננסיים כנגד מטבע;

"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 שלוש 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 יסמך 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) לעובד 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 (2ג) 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 שקבע המנהל בנהלים, 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 ייעשה 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 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 195 ב(ב) וסכומי העיצום שהוטלו עליהם.

(יד) רשם של נותני שירותי מטבע כמשמעותו בסעיף 11ב לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, ידווח בכתב, מדי חצי שנה, לוועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, על מספר חלפני הכספים הרשומים במרשם נותני שירותי המטבע כמשמעותו בסעיף האמור, בתחילת התקופה האמורה ובסופה.

(טו) סעיף זה יעמוד בתוקפו שלוש שנים מיום תחילתן של תקנות לפי סעיף קטן (יב).

## 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 מבן זוגו לחתום בשמו.

### המצאת העתק של תובענה לפקיד השומה

[תיקונים: התש"ס (מס' 3), התשס"ה (מס' 3)]

144. א. נישום המגיש לבית משפט תובענה המתבססת על גובה הכנסתו ממקור כלשהו ימציא העתק ממנה לפקיד השומה שאצלו מתנהל תיקו, ואם אין לו

תיק - ימציא את ההעתק 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"ס (מס' 3), התשמ"ד (מס' 6), התשנ"ז (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (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 שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(א) לאשר את השומה העצמית;

(ב) לקבוע לפי מיטב 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 לנהלם, 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 מיטב 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 שהזניח למסרו.

#### סמכות לשום במקרים מיוחדים

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התשס"ה (מס' 3)]

145א. רשאי פקיד השומה לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של נישום שהוא בעל עסק זעיר מסוג שקבע שר האוצר וניהל את רישומו כנדרש בהוראות המנהל לפי סעיף 130, אם סבור פקיד השומה שהכנסת הנישום לפי רישומו איננה סבירה, ובלבד שלא יראו את פנקסיו של הנישום כבלתי קבילים בשל כך.

### סמכות לשום יהלומים

[תיקונים: התש"ס (מס' 7), התשס"ה (מס' 3)]

145א. רשאי פקיד השומה, בלי לגרוע מסמכויותיו האחרות על פי פקודה זו, לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של נישום שהוא יהלומן כמשמעותו בסעיף 130א וניהל את רישומו כנדרש בהוראות המנהל לפי סעיף 130, אם סבור פקיד השומה שהכנסת היהלומן לפי רישומו איננה סבירה, ובלבד שלפני שיקבע שומה כאמור יודיע פקיד השומה ליהלומן על החלטתו לשומו כאמור ויאפשר ליהלומן לערור לוועדה לקבילות פנקסים, באחת משתי עילות אלה:

(1) התוצאה העסקית היא סבירה;

(2) היקף השימוש שלו באותן הקלות מהוראות המנהל, שקבע שר האוצר, לא היה בו כדי להשפיע באופן מהותי על התוצאה העסקית.

### שומה חלקית לענין פעולה החייבת בדיווח

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

145א2 (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 מיטב 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.

(ב) שומה לפי סעיף זה יכול שתיעשה בהתאם להסכם עם הנישום.

(ג) דין שומה חלקית לפי סעיף זה כדין שומה כאמור בסעיף 145א (א) לכל דבר וענין, לרבות לענין סעיפים 147, 150, 152, 153 או 155א, 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 ויערוך את התיאומים הנדרשים.

### פסילת ספרים בשל אי-רישום תקבולים או אי ניהול קופה רושמת

[תיקונים: התשל"ח (מס' 5), התש"ס (מס' 3), התשנ"ב (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (מס' 3)]

145ב. (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 ההחלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, 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 שהזהירו 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 דו"חותיו 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 130א(4) שפעמיים או יותר, בשנים-עשר חדשים רצופים, לא רשם תקבול שהוא חייב לרשמו על-פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130א(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"ס (מס' 7), התשס"ה (מס' 3)]

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 בחשבונאות ושני החברים האחרים יהיו רואי חשבון, שאחד מהם בלבד הוא עובד המדינה או מוסד ממלכתי אחר. בעררו של יהלומן על פי סעיף 145א ישתתף בדיונים בלבד גם נציג של היהלומנים שימנה שר האוצר על פי המלצת נציגי הענף.  
(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, או על החלטת פקיד השומה על פי סעיף 145א, 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.  
(ד) בדונה בערר על פי סעיף 145א רשאית הועדה להחליט שפקיד השומה אינו רשאי להשתמש בסמכותו לפי הסעיף האמור.  
(ה) החלטתה של הועדה בערר על פי סעיף 130(א)(2), (ד) או (ח) או על פי סעיף 145א 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 בוועדה;
- (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 התקופות 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), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד (8), 117(ב2) 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 דו"ח 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), 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 שומה 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) המקטין 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"ח (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 ידו וזכויותיו לפי סעיף 150 או סעיף 153, לפי הענין.

#### **פרק שני: השגה וערעור**

#### **זכות השגה לפני פקיד השומה**

[תיקונים: התשל"ח (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"ח (מס' 2)]

150א. 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)]

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן 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 שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, 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 ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור המנהל - בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור.

#### **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 ממשפט 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 שלערעור**

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 153-157 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)]

158א. (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 181ב. [תיקון התשס"ה (מס' 8)]

### **פרק שני-ב: החלטת מיסוי<sup>1</sup>**

#### **הגדרות**

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

158ב. <sup>2</sup> בפרק זה -

"דיני המס" - כל אחד מאלה:

- (1) פקודה זו;
- (2) חוק מס ערך מוסף;
- (3) חוק מיסוי מקרקעין;
- (4) חוק תיאומים בשל אינפלציה;
- (5) חוק לעידוד השקעות הון;

1. פרק שני-ב וסעיפים 158 עד 158 ויכנסו לתוקפם ביום 1.1.2006.

2. פרק שני-ב וסעיפים 158 עד 158 ויכנסו לתוקפם ביום 1.1.2006.

(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)]

158ג.1<sup>1</sup> (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)]

158ד.2<sup>2</sup> (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 - הטיטות 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 החלטה, 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.3<sup>3</sup> 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.4<sup>4</sup> (א) נתן המנהל החלטת מיסוי, לא יהיה רשאי לחזור בו מהחלטה, אלא אם כן מצא כי לא נמסר לו פרט מהפרטים או מסמך

1. פרק שני-ב וסעיפים 158ב עד 158ו יכנסו לתוקפם ביום 1.1.2006.

2. פרק שני-ב וסעיפים 158ב עד 158ו יכנסו לתוקפם ביום 1.1.2006.

3. 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).

4. 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);

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 שבשלהן 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

159. (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 ובפועל 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 ומובן 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 ובפועל, 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)]

159. (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>1</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 ההחזר.

(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) ההחזר 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)]

160. (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.

(ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניח 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 שבמיד; 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

מ-6% ל-4% החל מיום 15.6.1993 (ק"ת התשנ"ד עמ' 2).

1. סעיף זה בטל החל ביום תחילתן של תקנות לענין ניכוי המס מריבית ומדיבידנד.



על ההחלטה 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. (א) עלאף הוראות סעיפים 159א ו-160, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס ששולם יתר על הסכום שבוחייב הנישום על פי הדוח 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 שפיטתו 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: התש"ל (מס' 2), התשל"ד, התשל"ה, התשל"ו (מס' 2), התשמ"א (מס' 4), התשמ"ה, התשמ"ז (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.א. (1) המקבל מתושב חוץ ריבית או דיבידנד על ניירות ערך שבביל תושב ישראל או לזכותו ינכה מהם מס בשיעורים אלה:

(א) מריבית או מדיבידנד שהופקו, שנצמחו או שנצברו על ניירות ערך זרים כהגדרתם בסעיפים 105א ו-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 לזכותו 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 לזכותו 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 לזכותו 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

1. ראו הוראות לענין סעיף 166 לפקודה אשר ייכנסו לתוקפן בשנת 2013 בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 178 והוראת שעה), התשע"א-2010, ב"דינים" כרך 22, בעמ' 10546-1.

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.

#### **קיצוז המס על ריבית ודיבידנד**

[תיקונים: התשמי"ז (מס' 4), התשס"ה (מס' 8)]

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 ממס 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)]

164. כל המשלם או האחראי לתשלום 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 2(5), 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 חלה גם על המדינה.

##### **קיצוז 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) קיצוז 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**

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

1.166. (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.

(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, כפי שיורה המנהל, עד יום 30 באפריל שלאחר שנת המס שלגביה מוגש הדוח, בצירוף הצהרה בטופס שקבע המנהל שלפיה הפרטים והידיעות שמסר בדוח הם נכונים ומלאים, וכן פלט חתום בידיו של הדוח האמור (להלן - דוח מעביד מקוון ודוח מנכה מקוון, לפי העניין).

(1) (1) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (ב), מעביד או מנכה, למעט מעביד או מנכה שהם עוסק פטור או מעביד שמעסיק לכל היותר ארבעה עובדים במועד כלשהו בתקופת הדיווח, יגיש, בטופס שקבע המנהל, דוח לגבי תשלום הכנסת עבודה לעובד ולגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי, בשל כל ארבעה חודשים רצופים בשנת המס (להלן -

תקופת הדיווח), באופן מקוון, כפי שיורה המנהל, עד תום שלושה חודשים לאחר תקופת הדיווח שלגביה מוגש הדוח, כשהם חתומים בחתימה אלקטרונית מאושרת או בחתימה אלקטרונית מאובטחת, כפי שיורה המנהל.

(2) שר האוצר ושר המשפטים רשאים לקבוע הוראות לעניין אופן הנפקת חתימה אלקטרונית מאובטחת, וכן הוראות לעניין חובותיו של בעל אמצעי החתימה האלקטרונית ואחריותו לשימוש בה; הוראות כאמור יובאו לפני הממשלה והיא רשאית לאשרן או לשנותן בתוך 21 ימים מיום שהובאו לפניו; לא קיבלה הממשלה החלטה כאמור, יראו את ההוראות כאילו אושרו על ידי הממשלה בתום התקופה האמורה; תחילתן של הוראות כאמור תהיה, לכל המוקדם, ביום פרסומן.

(3) שר האוצר ידווח, עד ליום ט"ז בכסלו התשע"ג (30 בנובמבר 2012), לוועדת הכספים של הכנסת, על יישומו של סעיף זה, על ההיערכות ליישומו של החוק המתקן, על השלכותיו הצפויות מהחוק המתקן על מעביד או מנכה וכן על התועלות הצפויות מהחוק המתקן, לרבות לעניין שיפור בהעברת התשלומים שתושב זכאי להם לפי כל דין, לגבי שנות המס 2013 ואילך.

(4) בסעיף קטן זה -

"החוק המתקן" - סעיף 166 לפקודה בנוסחו בסעיף 1 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 178 והוראת שעה), התשע"א-2010;

"חוק חתימה אלקטרונית" - חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001;

"חתימה אלקטרונית מאושרת" - כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית;

"חתימה אלקטרונית מאובטחת" - כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית, ובלבד שהונפקה על ידי המדינה או מי שהמדינה הסמיכה לכך, בהתאם להוראות לפי פסקה (2);

"עוסק פטור" - כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

(ג) בסעיף זה -

"הכנסה חבת ניכוי" - תשלומים שנקבעו לפי סעיף 164 כהכנסה לעניין 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.

### פקיד שומה רשאי לשום ניכויים

[תיקונים: התשכ"ח (מס' 2), התשל"ה,

התשנ"ז (מס' 3), התשס"ג (מס' 2), התשס"ה (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 מיטב 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 מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה

1. ס"ק זה יכנס לתוקפו ביום 1.1.2006.

חייב בניכוי המס ;

(2) בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור.

(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 150-158 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 מיטב 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 מיטב 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"ס (מס' 3)]]

173א. (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 ידו בכתב -

(1) להיכנס לחצרו - למעט דירת-מגוריו שאינה משמשת לעסקו 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 ;

1. עד התקנתן של תקנות לפי סעיף 1א64, יקרא סעיף זה כך : שבמקום "שקופה" נכתב "משפחתית", ובמקום "על בעלי המניות כמשמעותם בסעיף 1א64" נכתב : "על הנישום כמשמעותו בסעיף 1א64".

(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))

173ב. 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"ס (מס' 3), התשמ"ב (מס' 2), התשמ"ז, התש"ן, התשנ"ו (מס' 3), התשנ"ח (מס' 2), התשס"ב (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 מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963. 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 32(9), 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 אילו לא 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>1</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).

1. שיעור הריבית הוא 24% לשנה. ראה צו הריבית (שינוי שיעורים), התשל"ו-1976.

## זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות

(תיקונים : התשי"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 ההוצאה העודפת.

(ג) האמור בסעיף קטן (ב) לא יחול על סכום ששולם כמקדמה בשל הוצאה עודפת על ידי חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(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 : התשמי"א (מס' 4), התשי"ן (מס' 3))

179. שר האוצר רשאי, בצו, להגדיל את שיעור המקדמות לפי סימן זה, או להקטינו, לשנות את תאריכי פרעון 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), התשי"ם (מס' 3), התשס"ז (מס' 3))

180. (א) פקיד השומה רשאי לפטור אדם ממקדמה לפי סימן זה, כולה או מקצתה, אם הוכח, להנחת דעתו, כי המס לשנת המס שבה משתלמת המקדמה, 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.

(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 וערעור, 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"ח (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 ההצהרה 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 וערעור, 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 שניכויין 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]

181. (א) חבר-בני-אדם שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותריים בניכוי, או שהוציא סכומים בשל הוצאות שניכויין אינו מותר לפי סעיף 1132 (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 3(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 מיטב שפיטתו את סכום המקדמה שאותו חבר-בני-אדם חייב לשלם 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 מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב תשלום המקדמה.

### קיצוז כנגד מס בעתיד

[תיקונים: התשל"ב, התשנ"ט]

181. 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 שבח בשנים הבאות יקוּזו הסכום העודף כנגד המס או מס השבח; הסכום העודף יתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד תום שנת המס שבה קוּזו.

## 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: התשכ"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>1</sup> כמשמעותם בסעיף 159(א);

(2) שילם הנישום פחות מדי, תשולם היתרה תוך 15 יום מיום מסירת ההחלטה, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית<sup>2</sup> כאמור,

וזולת אם קבע בית המשפט אחרת, בעד התקופה שמיום הגשת הערעור ועד למתן פסק הדין.

1. תחילת התיקון לגבי דוחו"ת לשנת המס 1981 ואילך.

2. תחילת התיקון לגבי דוחו"ת לשנת המס 1981 ואילך.

## ריבית על דחיית מועדי תשלומים

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

186. פקיד 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 159א(א).

## תשלום ריבית והפרשי הצמדה

[תיקונים: התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ס (מס' 3), התשמ"א (מס' 6), התשמ"ב (מס' 2)<sup>1</sup>, התשמ"ד (מס' 3), (מס' 6), התש"ן, התשנ"ה, התשנ"ט, התשס"ב (מס' 8)]

187. (א) 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 159א(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 159א(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 159א(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. שולמו או מס ששולם לגבי אותה שנת מס, יוטלו על החייב הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(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)]

187א. (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 187א(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;

(3) על סכום ששולם בחודש השלישי שלאחר תום שנת המס - פטור מרבע הפרשי הצמדה 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 187א(1) ינוכה מיתרת הפרשי הצמדה וריבית.

(ג) (בוטל).

## קנס על אי-הגשת דו"ח

[תיקונים: התשכ"ה, התשל"ה (מס' 2), התשל"ח (מס' 5), התש"ס (מס' 3), התשמ"ה, התשמ"ז (מס' 2), התשנ"ה, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8), התשע"ג (מס' 2)]

188. (א) לא הגיש אדם דו"ח במועד שנקבע בסעיף 132, יוטל עליו, בעד כל חודש של פיגור, קנס של 200 שקלים חדשים; אולם אם נקבע לאותו אדם מועד מאוחר יותר להגשת הדו"ח לפי סעיף 133 (להלן - המועד המאוחר), ואותו אדם לא הגיש את הדו"ח במועד המאוחר, יוטל עליו קנס של 400 שקלים חדשים בשל כל חודש של פיגור החל במועד המאוחר.

(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

1. סעיף 191(ג) לפקודה יחול לגבי גירעון שנקבע בשל דוח שהוגש לפי סעיף 131 לפקודה, לשנת המס 2013 ואילך.



שקלים חדשים.

(ה) בסעיף זה, "חודש" - חודש מלא.

(ו) אדם החייב לנכות מס במקור מסכומים שהוא משלם ולא נתן למי שמתשלומיו 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 נקבע לו בתחילה מועד 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; ותואמו תקרות ההכנסה בחודש פלוני לפי סעיף 120ב(ב), רשאי המנהל לתאם באותו חודש את הסכומים הנקובים בסעיף זה כפי שהיו ב-1 בינואר של שנת המס, כאילו היו תקרות הכנסה.  
(ט) (בטל).

#### האחריות הפלילית שמורה

[תיקון התשל"ה (מס' 2)]

189. (א) תשלום קנס לפי סעיף 188 או הגדלת שיעורי המס לפי סעיף 191ב לא 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 159א(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) פיגר אדם יותר משבעה ימים בתשלום מקדמה שהוא חייב בה או בתשלום חלק ממנה, ייוסף לסכום שבפיגור קנס בגובה הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(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 175א(א) או מהמועד הקבוע לפי סעיף 175ב(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 159א(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 20א(א) או לפי כל דין אחר ושלא בשל זיכוי 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

(תיקון התש"ס (מס' 4))

190א. מי שקיזז ממקדמותיו ניכוי במקור שלא היה לו לגביו 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"ח, התשל"ה (מס' 2), התשמ"ה, התשנ"ה, התשס"ה (מס' 3), (מס' 8) התשע"ג (מס' 2))

191. (א) בסעיף זה "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145 (ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.

(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 ידיו 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).

(ג1) 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 הגרעון 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 15 ב, 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.

(2ג) הוטל קנס כאמור בסעיף קטן (ג1), לא יוטל בשל אותו גרעון קנס לפי סעיפים קטנים (ב) או (ג).

(3ג) הוגש כתב אישום נגד הנישום בשל אחת העילות המנויות בסעיפים קטנים (ב) עד (ג1), 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 תשלומם עד יום החזרתו.

(ד) לענין סעיפים 149-152 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) ייוספו 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 לנהלם, 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 ייוספו 20% מהכנסה כאמור ובלבד שמי שחוייב בניהול פנקסים לראשונה בשנת מס פלונית והחל לנהלם 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.

1. התואר "מושל המחוז" - הוחלף.

## קנס על רישום כוזב

[תיקונים: התש"ס (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, התש"ס (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, 190א, 191א

ו-191ג 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 כדין או שהמס נוכח ממנו כדין, או ששילם את המס המגיע ממנו על פי הדו"ח עם הגשתו.

## המועד לתשלום ריבית, הפרשי הצמדה או קנס

[תיקון התשס"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

[תיקון התשכ"ח (מס' 2)]

193. 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>1</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.

### גביית מס במקרים מיוחדים

(תיקון התשל"ה)

194. (א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלוגית 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 בפסקה (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.
- (ד) נישום ששילם את המס או נתן ערובה לפי סעיף זה זכאי להגיש השגה וערעור לפי הסעיפים 158-150 והסכום ששילם יתוקן לפי התוצאות.

1. הסכומים הנקובים בסעיף 195ב(1) ו-2 הם בשנת 2010 "1,090" ו"1,630" (ק"ת 6864, התש"ע, עמ' 740) ובשנת 2011: "1,110" ו"1,660" (ק"ת 7016, התשע"א, עמ' 1176) בשנת 2011: "1,140" ו"1,710" (ק"ת 7068, התשע"ב, עמ' 502).

## 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"ס (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 חיוב 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 שקוזז על פי חוק קיזוז מסים, התש"ס-1980, כנגד חוב מס, ודין סכום שנגבה על פי פקודת המסים (גביה) 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 החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כנישום לגבי שנת מס מסויימת;

(2) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כמנכה לגבי תשלום פלוני ששילם לאדם אחר;

"סוג חיוב" - כל אחד מאלה: מס, ריבית, הפרשי הצמדה.

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

## סימן ו': עיצום כספי לעניין דוח מקוון

### עיצום כספי

[תיקונים: התשס"ח (מס' 4), התשע"ג (מס' 2)]

195ב. (א) 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 כמפורט להלן, בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח:

(1) יחיד שלא הגיש דוח עצמאי מקוון לפי סעיף 131(ב2) - 1,110 שקלים חדשים<sup>1</sup>;

(2) מעביד שלא הגיש דוח מעביד מקוון או מנכה שלא הגיש דוח מנכה מקוון, לפי סעיף 166 - 1,660 שקלים חדשים.

(ב) היה למנהל יסוד סביר להניח כי חלפן כספים לא הגיש דוח לפי סעיף 141א, רשאי הוא להטיל על המפר עיצום כספי בסכום

של 5,000 שקלים חדשים, בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח; הוראה זו תחול בתקופת תוקפו של סעיף 141א.

### דרישת עיצום כספי ותשלום

[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 יפורט, בין השאר, פרטי ההפרה שבשלה הוטל העיצום הכספי ושיעורו, וכן ייכלל בה מידע בדבר הזכות לטעון טענות בפני המנהל, כאמור בסעיף 195ד.

### כתב טענות

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

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.

(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.

1. האמור בסעיף זה כנוסחו בסעיף 38 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), התשכ"ח-1968, אזכור סעיף 166 הוא כדין וכן היה.

(ד) שולם העיצום הכספי והחליט המנהל לפי סעיף זה לבטל את הודעת החיוב, יוחזר העיצום הכספי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בחוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961 (בסימן זה - חוק פסיקת ריבית), מיום תשלומו ועד יום החזרתו.

#### **עדכון סכום העיצום הכספי**

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

1995ה. (א) עיצום כספי יהיה לפי סכומו המעודכן ביום משלוח הודעת החיוב, ואם הוגשה עתירה, ובית המשפט הדן בעתירה הורה על עיכוב תשלומו - 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**

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

1995. לא שולם עיצום כספי במועד יתווספו עליו, לתקופת הפיגור, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בחוק פסיקת ריבית, עד לתשלומו (בסימן זה - תוספת פיגורים).

#### **גביה**

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

1995. על גביית העיצום הכספי ותוספת הפיגורים תחול פקודת המסים (גביה).

#### **שמירת אחריות פלילית**

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

1995ח. (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 (א4), לא יחויב בשלה בתשלום העיצום הכספי, ואם שילם - יוחזר לו הסכום ששילם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בחוק פסיקת ריבית, מיום תשלומו עד יום החזרתו.

#### **עתירה לבית משפט לעניינים מינהליים**

[תיקון התשס"ח (מס' 4)]

1995ט. (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 כמשמעותם בחוק פסיקת ריבית, מיום תשלומו ועד יום החזרתו.

#### **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)]

1996. (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 א1.

(ד) לעניין 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 פלוגי" - 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 ממס 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 בכולו למטרה זו - ישמש להפחית את מס ההכנסה 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 פלוגי 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 פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייווסף 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 פלוגי 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 פלוגי 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 ;

"ייחס 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)]

205א. (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 ההצבעה 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 275ב ; 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(ב1), 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)]

207. קוזזו הפסד מעסק נשלט כנגד הכנסה בישראל, כאמור בסעיף 29(ג) או (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 קוזזו ההפסד ובחמש השנים שלאחריה, בזו אחר זו, עד גובה ההפסד שקוזזו 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 207 - 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 ומחו.

#### **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 לקזוז 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 באפיו, על ידי שיפטור את ההכנסה מתשלום המס, כולו או מקצתו, כפי שיפורש בצו.

(ב) הוראות סעיף זה אינן גורעות מן הסמכויות לפי סעיף 196.

#### **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.



## אי הודעה על התחלת התעסוקה או על שינוי בה

[תיקונים: התש"ס (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 ששינה 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-קיום דרישות מסוימות וכו'

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ח (מס' 5), התש"ס (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 דין-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)(5) (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 ירייה 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 חברה 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 הענשים כאחד. הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה.

## 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, וכן 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 הענשים כאחד.

## אי העברת מס שנוכה

(תיקונים: התשל"ה, התשל"ח (מס' 5), התשס"ג (מס' 2))

219. <sup>1</sup> 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"ס (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"ס (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 215-220, רשאי המנהל, בהסכמתו של האדם, לקחת מידו כופר כסף שלא יעלה על פי שניים מהקנס הגבוה ביותר שמותר 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))

1. 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.

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 אחת 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 מסוימת, 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 215-220-ו 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 בידיעתו;
- (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 שוטר על פי סעיף 17(א) לפקודת הפרוצידורה הפלילית (מאסר וחיפושים), למעט תפיסת כל רכוש שאיננו מסמכים;
- (3) (א) להשתמש בסמכות קצין ממונה כמשמעותו בסעיף 9 לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר 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 וערביו 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"ס (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, פקידי-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"ס (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"ס (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.

### עונש 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 גלויות 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 מתכנם של המסמכים לאדם ששר האוצר לא הרשהו למסור לו<sup>1</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)]

235. (א) הוראה בדיון המחייבת למסור ידיעות על רכושו 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 384א 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 60א לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ס-1980, מותר לגלות לכוונת הרשמי או לבית המשפט כמשמעותם בפקודה האמורה דו"חות, מידע או מסמכים המפורטים בסעיף האמור ובהתאם לקבוע בו.

(ד) הוראות סעיפים 231, 232 ו-234 יחולו, בשינויים המחויבים לפי הענין, על כל הממלא תפקיד רשמי לגבי ידיעות שקיבל לפי

1. צריך להיות: "סעיפים 235-235ב-235".

סעיף זה -

- (1) בביצוע חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 ;  
(2) בביצוע פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ס-1980.

#### פרשנות

(תיקון התשכ"ד)

235א. לענין הסעיפים 235ב-235ג<sup>1</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>2</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 ישימונו 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 מספר 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.

"שופט" לענין זה - לרבות שופט בית-המשפט המחוזי ושופט בית-משפט שלום<sup>3</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(א), 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 ידיו ; 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 ;

1. התואר "נשיא תורן" הוחלף.

2. התואר "שופט-שלום" הוחלף (ס"ח התשכ"ד, עמ' 140).

3. ס"ק 240(ג) ו-(ד) כפי שהוספו בתיקון התשס"ט (מס' 3) יחולו על דיווח בשל שנת המס 2010 ואילך.

(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)]]

236-א-236. (בוטלו).

[[תיקון התשס"ה (מס' 4)]]

236.1. (בוטלו).

[[תיקון התשס"ה (מס' 4)]]

236-ג-236. (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 שהרשה לכך כהלכה.  
(ב) חתימה שעל גבי הודעה הנחזית כחתימתו של אדם שנתמנה לכך, יראוה כחתימתו כל עוד לא הוכח היפוכו 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)]]

240ב. (א) בכפוף להוראות לפי סעיף 243(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 שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ג)<sup>1</sup> 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)<sup>2</sup> (1) המנהל רשאי לפטור נישום שהוא אחד מהמפורטים בפסקאות (2) או (3) שבסעיף קטן (ג), מלהגיש את טופס 6111

1. חלק ב' לתוספת, כפי שתוקן בתיקון התשס"ז (מס' 7) יחול בשנת הכספים 2007 אך שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוסמך להאריך את תחולתן של ההוראות האמורות לשנת הכספים 2008, ואכן כך עשה בק"ת 6653, התשס"ח, עמ' 598. חלק זה יחול גם בשנת הכספים 2011 (ק"ת 7022, התשע"א, עמ' 1250).

2. חלק ב' לתוספת, כפי שתוקן בתיקון התשס"ז (מס' 7) יחול בשנת הכספים 2007 אך שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוסמך

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 התש"יז)

241. תקופת שומה מיוחדת תצוין במספר השנה של ה-1 באפריל שבתוך אותה תקופת שומה מיוחדת.

#### **השפעת דיני המסחר עם האויב או עם נפקדים**

(תיקון התשס"ג (מס' 2))

242. מקום שפקודת המסחר עם האויב, 1939, או חוק נכסי נפקדים, התש"י-1950, או כל דין אחר הן 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: התשס"ב (מס' 8), התשס"ה (מס' 8))

244א. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע לענין סעיפים 5, 29, 10א64 עד 10א64, 67 עד 67א, 68א, 75 עד 75א, 75ז, 75זב, 75זג, 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.

(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, נאות מרדכי, נהריה, נטועה, סאסא, סער, ספסופה, עבדון, עין יעקב, עלמה, עמיר, עראמשה, פאסוטה, פקיעין, פקיעין החדשה, צבעון,

להאריך את תחולתן של ההוראות האמורות לשנת הכספים 2008, ואכן כך עשה בק"ת 6653, התשס"ח, עמ' 598. חלק זה יחול גם בשנת הכספים 2011 (ק"ת 7022, התשע"א, עמ' 1250).

צוריאל, ראגיר, ראש הנקרה, ריחניה, רמות נפתלי, שאר ישוב, שדה אליעזר, שדה נחמיה, שומרה, שלומי, שמיר, שניר, שתולה.

### חלק ב'<sup>1</sup>

מועצה אזורית אילות, בית שאן, חצור הגלילית, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד.

[תיקון התשס"ה (מס' 8)]

### תוספת ראשונה א'<sup>2</sup>

(סעיף 75ג)

- 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 שניה

#### הגדרות

1. בתוספת זו -

"האפוטרופוס" - הממונה על נכסי האויב שנתמנה לפי סעיף 2 לפקודת המסחר עם האויב, 1939, או האפוטרופוס 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;

"ניכס" - כמשמעותו בסעיף 9 לפקודת המסחר עם האויב, 1939, או נכס נפקד כמשמעותו בחוק נכסי נפקדים, התש"י-1950;

"ניכס חסום" - כסף או נכס שבידי האפוטרופוס;

"הכנסה חסומה" - הכנסה המשתלמת לאפוטרופוס 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-ההכנסה, ואפשר לשום את האפוטרופוס בשל אותה הכנסה, כדרך שהיה נישום בעל-ההכנסה אילו היתה נכללת בהכנסתו החייבת לאותה שנה.

#### זכותו של האפוטרופוס להקלות

3. נישום האפוטרופוס לפי סעיף 2 לתוספת, בשל הכנסה חסומה, או קיבל הכנסה חסומה ששולמה בניכוי מס, והוכח, להנחת-דעתו של פקיד-השומה, שבעל ההכנסה החסומה היה זכאי לפי תביעתו להקלה מן המס, אילולא דיני המסחר עם האויב - תוענק זכות זו גם לאפוטרופוס, 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, ראוי פקיד-השומה 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,

1. חלק ב' לתוספת, כפי שתוקן בתיקון התשס"ז (מס' 7) יחול בשנת הכספים 2007 אך שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוסמך להאריך את תחולתן של ההוראות האמורות לשנת הכספים 2008, ואכן כך עשה בק"ת 6653, התשס"ח, עמ' 598. חלק זה יחול גם בשנת הכספים 2011 (ק"ת 7022, התשע"א, עמ' 1250).
2. תחילת תוקפה של התוספת הראשונה א' - ביום 1.1.2006.



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 אילולא דיני המסחר עם האויב, הרי לאחר מכן -

- (1) יראו כל הכנסה משוחררת כאמור - כאילו היא של האדם אשר לצרכי פקודה זו היתה הכנסתו אילולא 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 ייפרע 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 2-4 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 פלוני בשנה פלונית היתה צריכה להשתלם לאפוטרופוס, אילולא העובדה שמאותו מקור לא היתה באותה שנה כל הכנסה מצויה לתשלום, אבל הכנסה זו היתה בכל זאת חייבת במס אילולא דיני המסחר עם האויב, יחולו הוראות התוספת כאילו היתה הכנסה מאותו מקור מצויה לתשלום אותה שנה ונשתלמה לאפוטרופוס.

#### **תחולה**

12. הוראות תוספת זו יחולו על שנת-השומה המתחילה באחד באפריל 1947, ועל כל שנות-השומה ושנות-המס שלאחריה. ה' באייר התשכ"א (21 באפריל 1961)

פנחס רוזן  
שר המשפטים