

## עמדות חדשות של רשות המסים החייבות בדיווח החל משנת המס 2022

אפריל 2023  
חוזר מקצועי מספר 45/23

ברצוננו לעדכנכם, כי רשות המסים פרסמה את רשימת העמדות החדשות החייבות בדיווח החל משנת המס 2022. עמדות אלו מתווספות לעמדות החייבות בדיווח שהתפרסמו בשנים קודמות<sup>1</sup>.

בשנת המס 2022 התווספו 4 עמדות חדשות בנושא מס הכנסה, עמדה חדשה אחת בתחום המע"מ ו-2 עמדות חדשות בתחום המכס. לצד העמדות החדשות שפורסמו בוטלו במקביל גם 8 עמדות חייבות בדיווח בתחום מס הכנסה והמכס. לא פורסמו עמדות חדשות בנושא הבלו על הדלק.

הדיווח הנדרש בחוק הוא בגין עמדה הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה ובדיווחים התקופתיים במיסוי העקיף (מע"מ, מכס ובלו), העומדת בניגוד לעמדות שפרסמה רשות המסים עד לתום שנת המס 2022.

### להזכירכם:

- עמדה החייבת בדיווח לעניין מס הכנסה - עמדה הנוגדות עמדה, שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ש"ח באותה שנת מס או על 10 מיליון ש"ח בארבע שנות מס, לכל היותר.

על פי סעיף 131ה' לפקודת מס הכנסה, יש לדווח (באמצעות טופס 1346) על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים, יחד עם הגשת הדוח השנתי או לכל המאוחר עד 60 יום מיום הגשת הדוח השנתי.

הסעיף יחול על יחיד או חבר בני אדם, שהכנסתם בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון), עולה על 3 מיליון ש"ח, או על יחיד או חבר בני אדם, שהכנסתם כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון), בשנת המס, עולה על 1.5 מיליון ש"ח.

יצוין, כי הסעיף לא חל על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה.

- עמדה החייבת בדיווח לעניין מס ערך מוסף - עמדה הנוגדות עמדה שפרסמה רשות המסים, עד תום שנת המס החולפת, ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים, לכל היותר.

על פי סעיף 67ד' לחוק מס ערך מוסף, יש לדווח (באמצעות טופס 1346) על עמדה החייבת בדיווח לעניין מס ערך מוסף, תוך 60 יום מתום שנת המס.

הסעיף לא יחול עוסק, שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3 מיליון ש"ח בשנה, וכמו כן הסעיף לא יחול על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

יובהר, כי יתרון המס, הנובע מעמדה מסוימת, ייבחן על כלל הפעולות, שבוצעו על ידי הנישום, הנוגעות לעמדה שפורסמה במהלך שנת המס, גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים.

<sup>1</sup> ראו חזרנו 8/22.

נציין, כי במהלך שנת 2023 אמור להיפתח ממשק טכנולוגי שיאפשר דיווח מקוון של העמדות החייבות בדיווח.

כמו כן, באתר רשות המסים פורסם קובץ "עמדות חייבות בדיווח בחלוקה למערכים [ונשאים](#)", המקל על זיהוי העמדות הרלבנטיות לנישום המיוצג (בין הנושאים: חוקי עידוד, רווחים ראויים לחלוקה, מיסוי בינלאומי, מס הכנסה כללי, מס ערך מוסף, מכס, בלו).

### להלן עמדות עיקריות חדשות לעניין מס הכנסה, החייבות בדיווח החל משנת המס 2022:

- עמדה מספר 110/2022 - הפחתת סכום הדיבידנד הרעיוני המתואם מחברה נשלטת זרה מהדיבידנד שחולק בפועל

בעת חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חברה נשלטת זרה בו הוא מחזיק במישרין או בעקיפין, אין להפחית מסכום הדיבידנד האמור, בהתאם להוראות סעיף 75ב(ד)(1) לפקודת מס הכנסה, סכום השווה לדיבידנד הרעיוני אשר מקורו ברווחי חברה נשלטת זרה אחרת אשר מוסו בעבר בידי בעל השליטה (או חליפו) כדיבידנד רעיוני והכל בהתאם להוראות ולמגבלות הקבועות בסעיף 75ב(ב) לפקודה. לעניין זה, חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חברה נשלטת זרה המוחזק בעקיפין ושורשר לבעל השליטה (או חליפו), ייחשב כדיבידנד שחולק מאותה חברה נשלטת זרה.

- עמדה מספר 111/2022 - הכנסות פטורות בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם בהגדרת "חברה נשלטת זרה" וחישוב ה"רווחים שלא שולמו"

בעת בחינת עמידתו של חבר בני אדם בהגדרת "חברה נשלטת זרה", כאמור בסעיף 75ב(א)(12) לפקודה וכן בעת חישוב ה"רווחים שלא שולמו" כהגדרת המונח בסעיף 75ב(א)(12) - יש לכלול בחישוב סכום ההכנסה, את סכום הרווחים וסכום ההכנסה הפסיבית כאמור בסעיפים 75ב(ב) ו-75ב(ג) וכן, את כלל ההכנסות הפסיביות הפטורות ממס, לרבות אך לא רק, הכנסות שמקורן בריבית, שכירות, תמלוגים וכיוצא בזה ולא רק הכנסות פטורות מדיבידנד או מרווח הון כאמור בסעיף 75ב(ג)(1).

- עמדה מספר 112/2022 - קיזוז מיסי חוץ כנגד חבות המס על "דיבידנד רעיוני" מחברת משלח יד זרה

לא ניתן להפחית "מסי חוץ" ששולמו על ידי תושב ישראל המחזיק בחברת משלח יד זרה כנגד המס החל על הכנסותיו של אותו תושב מחברת משלח יד זרה כאמור בסעיף 75ב(ד), זאת למעט האמור בסעיף 75ב(ה).

- עמדה מספר 113/2022 - זיכוי עקיף בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה ניתן רק על דיבידנד ורק לחבר בני אדם ש מתחייב במס לפי סעיף 126(א) לפקודה

זיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיפים 126(ג)-(ה) ו-203 לפקודה, יינתן לחבר בני אדם הזכאי לו לפי הוראות הסעיף רק בהתקיים שני אלה:

(1) מקבל הדיבידנד בפועל הוא חבר בני אדם שהכנסותיו ממוסות לפי הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

(2) הכנסת החברה נובעת מחלוקה בפועל שמסווגת "כדיבידנד" לעניין דיני המס בישראל (להבדיל, למשל מרווח הון בפירוק חברה).  
לעניין זה, הכנסת החברה כאמור בין אם סווגה כהכנסה לפי סעיף 2(1) ובין לפי סעיף 2(4) לפקודה.

## להלן עמדה חדשה בתחום מס ערך מוסף החייבת בדיווח החל משנת 2022:

### • עמדה מספר 2022/14 - החבות במע"מ בשל מכירת דירת מגורים מכוח סעיף 5(ב) לחוק מע"מ

סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע, כי מחיר העסקה בשל מכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין, שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, יהיה ההפרש בין מחיר הדירה בעת המכירה לבין מחירה בעת הרכישה. בנסיבות בהן נרכשת דירת מגורים כאמור לעיל בידי עוסק במקרקעין ומתקיימת אחת החלופות שלהלן, לא יחולו הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ מאחר, ולמעשה, מהות העסקה הינה מכירת מקרקעין או דירת מגורים חדשה, לפי העניין.

לפיכך, בהתקיים אחת החלופות האמורות המס יחול על מלוא מחיר המכירה ולא רק על ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה:

- (1) הריסת הדירה הנרכשת ולאחר מכן מכירת המקרקעין על ידי העוסק;
- (2) הריסת הדירה הנרכשת, בניית דירה חדשה תחתיה ומכירתה על ידי העוסק;
- (3) מכירת הדירה הנרכשת בידי העוסק בנסיבות בהן חלה על הדירה תכנית בתוקף להריסה, הוגשה בקשה להריסה או ניתנו לגביה היתר הריסה או צו הריסה.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לר"ח זוהר קומה: 04-6002153, [zohark@britcpa.co.il](mailto:zohark@britcpa.co.il)