

מיסוי על קצה המזלג לדירקטורים !



**סיימון יניב, עו"ד ורו"ח,
משרד עורכי דין,**

03-6245544 ; 052-3701370

הנושאים שעל הפרק

◀ מבוא – סוגי מיסים; סוגי הכנסות, סוגי הוצאות;

◀ הטבות לעובדים וחובת ניכוי מס במקור;

◀ אופציות לעובדים והוצאות עודפות;

◀ חובת דיווח לרשויות;

◀ אחריות מנהלים בדיווח לרשויות;

◀ הליכי שומה

מבוא – סוגי המסים

- מס הכנסה – מס ישיר על ההכנסה (יחיד מדורג/ חברה קבוע)
- מס שבח – מס ישיר על הרווח ממכירת מקרקעין (בישראל)
- מס ערך מוסף – מס עקיף (על הצריכה)
- מכס – מס עקיף
- מס קניה – מס עקיף
- בלו – מס עקיף
- ביטוח לאומי – כיסוי ביטוחי / סוציאלי

מבוא - סוגי ההכנסות וההוצאות השונות

סוגי ההכנסות -

➤ הכנסה פירותית – יגיעה אישית, עסק, עבודה, פסיבית, ריבית, ...

➤ הכנסה הונית - רווח הון ממכירת נכס עסקי / נכס מקרקעין

➤ מיסוי בין-לאומי – סיווג ההכנסה בהתאם לאמנות המס

סוגי הוצאות

➤ הוצאה פירותית – כזו שמשמשת לייצור הכנסה – תוכר כהוצאה בחישוב ההכנסה החייבת בשנה השוטפת.

➤ הוצאה הונית – קשורה לרכישת נכס/פעילות - תהווה לנכס ותופחת על פי תקנות הפחת.

החייבים בהגשת דוחות מס הכנסה

1. יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת המס מלאו לו 18 שנים (שכירים ומי שנוכה לו מס במקור פטורים למעט בעלי הכנסה גבוהה מ-700,000 ₪ - נכון לשנת 2022).
2. בן זוג שאיננו בן-זוג רשום שהצהיר כי ידווח על הכנסותיו בנפרד .
3. יחיד תושב ישראל שבתחילת שנת המס שטרם מלאו לו 18 שנה, שהייתה לו הכנסה גבוהה מ-84,240 ₪ (נכון ל - 2022).
4. יחיד תושב חוץ שהייתה לו הכנסה חייבת שהופקה בישראל בשנת המס (בהתאם לאמנות המס).

החייבים בהגשת דוחות מס הכנסה

5. חבר-בני-אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס.

6. בעל שליטה בחבר בני אדם – 10% (גם אם שכיר)

7. אדם שבשנת המס מכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד, כהגדרתו בחוק מס שבח מקרקעין, שאינן פטורות מהמס לפי חוק.

החייבים בהגשת דוחות מס הכנסה

8. נאמן שהייתה לו הכנסה או נכס בישראל; יותר בנאמנות תושבי ישראל או נהנה בנאמנות לפי צוואה שבחר להיות בר השומה והחיוב; יוצר נאמנות מייצג או נהנה מייצג; נהנה בנאמנות שקיבל חלוקה מנאמן; נאמן בנאמנות קרובים שבחר לדווח בשוטרף; נהנה תושב ישראל שמלאו לו 25 שנה ששווי נכס הנאמנות גבוהה מ-500,000 ₪;

9. בעל שליטה ב"חברה נשלטת זרה" או "חברה נשלטת זרה";

10. יחיד ששוהה בישראל יותר מ-183 יום בשנה או 30 ימים או יותר בשנה שביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס שהה בישראל יותר מ-425 ימים – ידווח ויסביר למה לטענתו אינו חייב בדיווח על הכנסותיו בחו"ל כמי שאינו "תושב ישראל" לצרכי מס.

החייבים בהגשת דוחות מס הכנסה

11. מי שיש לו הכנסה מניירות ערך שלא נוכה מהם מס במקור וכזה שמחזור המכירות מעל- ל-2,719,000 ₪ (לשנת 2022);

12. הכנסה מקצבה מחו"ל בשל עבודה בחו"ל שההכנסה עולה על 363,000 ₪;

13. הכנסה מאנרגיה מתחדשת (מכירת חשמל) או השכרת מקרקעין להפקת אנרגיה מתחדשת שעולה על 102,292 ₪ (לשנת 2022);

14. כל מי שפקיד השומה דרש ממנו.

*** ההוראות לעיל חלקיות וישנם חובות על נישומים במקרים נוספים**

טובות הנאה לעובדים והוצאות עודפות

טובת הנאה לעובד

◀ בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד;

◀ בחינה - האם טובת ההנאה לא ניתנת לייחוס - **לא תותר הוצאה**

◀ אם ניתנת לייחוס חובה לזקוף את טובת הנאה כהכנסת עבודה

עודפות – סוגי הוצאות מסויימות

◀ הוצאות עודפות – כללי

◀ תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסויימות) התשל"ב-1972

◀ תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה - 1995

מס בגין מקדמות בשל עודפות

◀ הוצאות עודפות- תשלום מקדמה 90%/45%

אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה

המסלולים לחיוב במס:

◀ **מסלול הוני** עם נאמן (המסלול הסטנדרטי)

◀ **מסלול פירותי** עם נאמן (כמעט ולא נעשה בו שימוש) – עד 47% והוצ' בחברה

◀ **מסלול ללא נאמן** (פירותי) (מסלול שיורי).

יתרונות של תגמול במסלול ההוני:

➤ מאפשר לחברה להעניק תשלום לעובד חלף תשלום שכר ללא עלות ישירה.

➤ שיעור המס המוטל על הכנסה זו של העובד היא 25% (+3% ייסף) וזאת חלף שיעור המס השולי.

אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה

תנאים לזכאות

- ◀ הגשת תוכניות אופציות למ"ה.
- ◀ מינוי נאמן להחזקת האופציות.
- ◀ האופציות צריכות להיות מופקדות בידי הנאמן לפחות שנתיים כתנאי לזכאות.

אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה - דגשים

- רק עובדים ונושאי משרה – שאינם בעלי שליטה, זכאים לקבל אופציות 102.
- "בעל שליטה" - מי מחזיק ב-10% (או יותר) מאמצעי השליטה או בעל זכות למנות דירקטור. מימוש לפני סוף "תקופה החסימה" פוסל את ההסדר ההוני המטיב.
- שינוי תנאי ההקצאה דורש פניה לקבלת אישור ממ"ה אחרת תהיה פסילה של המסלול ההוני, למשל:
 - שינוי מועדי או תנאי ההבשלה;
 - שינוי תוספת המימוש;
 - שינוי כמות האופציות;
 - הוספת אקסלרציה.
- כל אלו נחשבים מימוש ע"י מס הכנסה ופוסלים לעניין ההסדר ההוני בסעיף 102.
- כמו כן, יש תנאים ומגבלות בתוכנית שפוסלים את החלת סעיף במסלול ההוני (כגון אופציות רכישה של חברה או הבשלה רק בעת עסקה או הנפקה).
- לכן, צריך לבדוק כל שינוי או פעולה שנעשית באופציות 102 לוודא שזה לא פסול את ההטבה

אופציות לעובדים לפי סעיף 102 לפקודה – שינויים שכיחים בתנאי האופציות הדורשות פניה מחדש לקבל רולינג ממש הכנסה

➤ שינוי תנאי הבשלה;

➤ תמחור מחדש;

➤ שינוי מסלול;

➤ שינוי נאמן מפקח;

➤ רכש חוזר לחברה.

מועדי דיווח דוח שנתי למס הכנסה

➤ דו"ח מס של אדם (כולל חבר בני אדם) ניהל מערכת חשבונות כפולה יוגש עד **31 למאי** לשנה הקודמת אלא אם ניתנה אורכה (גורפת למייצג או דחייה לנישום באופן ספציפי)

➤ חובת דיווח ותשלום מס במקור לעובדים ולספקים ונותני שירות לפי סעיף 164 לפקודה בשיעור ובמועדים שנקבעו בתקנות מכוח הסעיף ובכלל.

מועדי דיווח עיקריים לפקיד השומה

באם לא הוגש דו"ח במועד: פקיד השומה יטיל על החייב בהגשה קנסות, עיקולים על המס שיקבע בשומה לפי **"מיטב השפיטה"** - "שומה 04", ובאיחור ניכר אף להאשים בעבירה פלילית את המנהלים ואת החברה לפי סעיף 216 ולפי סעיף 224 לפקודה.

מועדי דיווח עיקריים לרשויות המס - מע"מ

עוסק (לרבות חברה) יגיש דוח תקופתי אחת לחודש לפי סעיף 67 לחוק מע"מ או אחת לחודשיים (מחזור נמוך מ-1.5 מליון ש"ח), אלא אם נקבע אחרת ע"י שר האוצר.

מוסד כספי ומלכ"ר – יגיש בדוחות נפרדים דוחות לגבי השכר ששולם על ידם לגבי אותו החודש – לצורך תשלום מס שכר 17% / 7.5% בהתאמה.

מה יכלול הדו"ח למס הכנסה – חבר בני אדם

- דו"ח מאזן וחשבון רווח והפסד - אם הדו"ח מבוסס על-פי שיטת החשבונאות הכפולה חתום ע"י המנהל וע"י ורו"ח;
- דוח התאמת ההכנסה החשבונאית להכנסה חייבת לפי הוראות פקודת מס הכנסה – מאושר ע"י מנהל וע"י רו"ח (כמפורט בתקנות מ"ה);
- מסמכים נילווים כמחויב בחוק – למשל דיווח על החזקה בחברה זרה;
- הדוח יפרט כל פעולה שנקבעה כ"עמדה החייבת בדיווח" – **אי דיווח כאמור יחשב כאי הגשת דוח!**
- הדוח יכלול דיווח אם התקבלה "חוות דעת ברת דיווח" - **אי דיווח כאמור יחשב כאי הגשת דוח!**
- מומלץ בכל מקרה להיוועץ עם מומחה מס אם נדרש לכלול בביאורים לדוחות הכספיים ביאור מפורט לגבי עמדות שנלקחו לגבי אופן הדיווח



אחריות מנהלים לדיווח לרשויות המס – מ"ה

האחריות הפלילית להגשת דוחות המס על מנהלים ובעלי מניות מוטלת עליהם מכח סעיפים ייעודיים בפקודת מס הכנסה ובחוק מע"מ. הפרשנות הניתנת על ידי בתי המשפט, כיום, למונח "מנהל פעיל" לעניין סעיף 224א' לפקודה, הנה פרשנות מרחיבה.

סעיף 224א לפקודת מס הכנסה קובע כי מי ששימש כ"מנהל פעיל", שותף, מנהל חשבונות, או פקיד אחראי, נאמן או "בא כח" של חבר בני אדם יחשב למי שאחראי לביצוע עבירות שבוצעו על ידי אותו חבר בני אדם לפי סעיפים 220-215 לפקודה, זולת אם הוכיח אותו בעל תפקיד שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה.

סעיף 216(4) לפקודה קובע עונש של עד שנת מאסר למי שהיה חייב בהגשת דו"ח שלא הוגש, כך שבעל המניות ששימש כמנהל פעיל בחברה ובכלל זה יכול להכלל גם מי שמשמש כדירקטור, להחשב כמי שלא הגיש את הדוח בעצמו גם אם מדובר בדו"ח של החברה ולא בדוח האישי שלו, ושוב למעט במקרים שבהם יצליח אותו אדם להוכיח שהעבירה בוצעה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת ביצוע המעשה.



אחריות מנהלים לדיווח לרשויות המס – מע"מ

סעיף 119 לחוק מע"מ מהווה סעיף מקביל לסעיף 224א לפקודת מס הכנסה ומטיל את האחריות הפלילית על מנהל פעיל ובהם גם מזכיר, נאמן, בא כח, שותף פעיל, חשב, מנהל חשבונות, וכל פקיד אחראי בגין עבירות שנעברו על ידי חבר בני אדם (לרבות שותפות), למעט במקרים בהם אותו אדם יצליח להוכיח שהעבירה בוצעה שלא בידיעתו או שנקט באמצעים נאותים להבטיח את קיום הוראות החוק.

פקיד השומה ומנהל מע"מ רשאים להמיר את העבירות בקנס מנהלי ובתנאי שמדובר במחדל חד פעמי שלא חוזר על עצמו. במקרים אחרים כשמדובר במחדל חוזר ובפעילות בעלת היקף מהותי, פקיד השומה יבקש להגיש כתב אישום כנגד בעלי תפקיד בחברה.

ועל כן, אין זו רק בגדר המלצה, בכדי להימנע על פי החוק מהגשת כתב אישום כנגד בעלי תפקיד בחברה ובמיוחד כנגד בעלי מניות שמשמשים כמנהלים פעילים בחברות (להם מיוחסת בד"כ האחריות העיקרית לביצוע המחדל) לעשות כל אשר ביכולתם בכדי לקיים את הוראות החוק בחברות המנוהלות

נול ידח



אחריות מנהלים לדיווח לרשויות המס - דוגמאות

חשד: דירקטורים ובעלי מניות העלימו מיליונים במקלטי

מס

החקירה והמעצרים במסגרתה בוצעו על רקע של מידע שנחשף במסגרת מסמכי פנמה, שחשפו אלפי חשבונות בנק של ישראלים במקלט המס



משפט | TheMarker

אחרי 18 שנה זוכו מרבית הנאשמים בפרשת פרויקט הבנייה בבזל גם בפרשיות הנלוות

סך כל הקנסות שהוטלו על המורשעים 106 אלף שקל; השופטים: "לא נפריז אם נאמר שתיק שהחל בתרועה רמה הסתיים בכמעט קול דממה דקה"

אחריות מנהלים לדיווח לרשויות המס - דוגמאות

אראל מרגלית זוכה מעבירות מס בחברת סיריוס בה שימש כדירקטור מטעם JVP

חברת סיריוס, מרגלית ומנהלים בה הואשמו שלא העבירו לפקיד השומה מס בסך כ-2.8 מיליון שקל שנכסה במקור מהעובדים. ביהמ"ש הרשיע רק את דני בזל ואמיר בחזילי, שניהלו בפועל את החברה, באי-העברת הניכויים

TheMarker | בעולם

בית המשפט העליון זיכה את מנכ"ל טבע, אלי הורביץ, בפרשת פרומדיקו

הורביץ שהורשע בעבירות מס נידון ל-18 חודשי מאסר על תנאי, ולקנס של 700 אלף שקל; דן זיסקינד: זהו יום חג לטבע

קריאתון שמח

מגילת

בית המשפט העליון קיבל היום את ערעורו של מנכ"ל טבע, אלי הורביץ בפרשת עבירות המס שיוחסו לו. השופטים תאודור אור, יעקב טירקל, ויצחק אנגלרד, זיכו פה אחד את הורביץ מאשמה של עבירות מס שיוחסו לו בפרשת פרומדיקו. פסק הדין משתרע על פני 180 עמודים, והתובע במשפט עו"ד משה לזור, פרקליט מחוז ירושלים.

הורביץ הורשע בדצמבר 1998 יחד עם איש העסקים, בנימין יסלון, ומנכ"ל חברת פרומדיקו, אלכסנדר אייזנברג, בעבירות של העלמת מס הכנסה. הוא נידון לשנה וחצי מאסר על תנאי והורשע על 700 אלף שקל. יסלון ואייזנברג זוכו אף הם במשפט



שלומי גולובינסקי
התראות במייל
07 בספטמבר 2000



אחריות מנהלים לדיווח לרשויות המס - דוגמאות



כתב אישום בכפוף לשימוע נגד סניף טורקיש איירליינס על עבירות מס

החשד הוא כי הסניף הישראלי של חברת התעופה הטורקית התחמק מדיווח מלא של שכר העובדים בחברה והעלים כ-1.5 מיליון שקל הדרקנה 28.07.13 11:29

תגיות: [עבירות מס](#) [הלנת שכר](#) [רישום כוזב](#) [כתב אישום](#) [טורקיש איירליינס](#) [רשות המסים](#)

פרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה) הודיעה בסוף השבוע לסניף חברת טורקיש איירליינס בישראל ומנהלו, פאטיח דוגן, כי בכונתה להגיש נגדם בכפוף לשימוע כתב אישום על עבירות מס.

קראו עוד בכלכליסט:

- [בורסה דורטמונד תקבל חסות מטורקיש איירליינס](#)
- [רשות המסים פשטה על משרד טורקיש איירליינס בתל אביב](#)
- [הכירו את השיטה הג'ינלית להובלה עסקית](#)

החשד הוא כי הסניף הישראלי של חברת התעופה התחמק מדיווח מלא של שכר העובדים בחברה וכך לא שילם מס מלא. בדרך זו חשודה החברה כי העלימה מעל ל-1.5 מיליון שקל.

על פי חוקי המס הישראליים, על כל חברה זרה שמעסיקה עובדים בישראל, חלה חובת ניכוי מס, בשיעורים הקבועים בתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה).

TheMarker | משפט

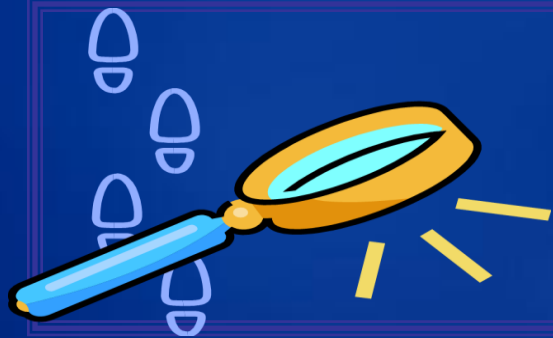
כתב אישום נגד שוחטים ומשגיחי כשרות על עבירות מס ומרמה

לפי הנטען, מנהליה ועובדיה של אגודת השוחטים הונו את רשות המסים באמצעות הנפקת תלושי שכר כוזבים עבור עובדים פיקטיביים ופיצול משכורות ■ למשכורת נוספו תשלומים בסך 18 מיליון שקל-ב-2003-2011 - שלא דווחו

קריאת זן שמרו

WhatsApp Facebook





ניהול דיוני שומה

◀ שלב קליטת הדו"ח - לאחר הגשת הדו"ח, יועבר הדו"ח לבדיקה ראשונית וישודר למחשבי מס הכנסה.

◀ שלב הניתוב - בדיקת אפשרות לשיבוץ התיק בתוכנית עבודה, או שהתיק נכנס לפי החלטה רוחבית לתוכנית עבודה.

◀ עריכת ביקורת על התיקים שבתוכנית העבודה תוך 4 שנים מתם שנת המס שבה הוגש הדו"ח, ובתם שנה מהתקופה האמורה רשאי פ"ש או לפי בקשת הנישום לתקן טעות שנפלה בחישוב הניכויים, זיכויים או פטורים אם שוכנע פ"ש שמדובר בטעות חשבונאית.

ניהול דיוני שומה – תוצאות ביקורת על הדו"ח מס



לאחר ביקורת שומה יתכנו המצבים הבאים:

➤ ביקורת ללא ממצאים : לא נמצאו ממצאים הנוגדים את עמדת מס הכנסה ואת האמור בפקודה בכלל, קבלת השומה המוצהרת על ידי הנישום - " **סעיף שומה 01**".

➤ נתגלו ממצאים בביקורת:

א. הגעה להסכמה עם הנישום ומיצגיו: חתימה על הסכם שומה ושידור " שומה בהסכם" – " **סעיף שומה 02**".

ב. באין הסכמה : הוצאת שומה ללא הסכם " שומה על פי מיטב שפיטה" – " **סעיף שומה 03**".

ניהול דיוני שומה – תוצאות ביקורת על הדו"ח מס



- ניתן להגיש השגה על שומה לפי מיטב שפיטה תוך 30 ימים מיום שנתקבלה אצל הנישום.
- דיון בהשגה יערך ע"י מפקח אחר ובמסגרתו;
 - א. אם הגיעו להסכמות - שומה בהסכם "סעיף שומה 07"
 - ב. לא הגיעו להסכמות – שומה ב"צו" "סעיף שומה 09"
 - ג. על "שומה בצו - 09" ניתן לערער לבית המשפט המחוזי תוך 30 ימים מיום קבלת הצו בידי הנישום.

ניהול דיוני שומה – תוצאות ביקורת על הדו"ח מס



➤ חובת הראיה היא בד"כ על המערער.

➤ במקרים שבהם ניהל ספרים קבילים ורו"ח ביקר את הספרים וחוות דעתו עליהם נתנה ללא הסתייגות חייבים פ"ש או המנהל להצדיק את החלטתם.

➤ לצורך הסבר קביעת השומה במקרים בהם הנישום לא ניהל ספרים תקינים ובכלל, פ"ש יקבע את שומתו על פי תוצאות הביקורת ותדריכים כלכליים של מס הכנסה.

לדוג': מאפיות, מוסכים, יצרני ניילון, יצרני עגלות, קבלנים...

תודה על ההקשבה !

עו"ד (רו"ח) סיימון יניב

052-3701370 , 03-6245544

simon@yaniv-tax.co.il

אתר המשרד: yaniv-tax.co.il

כל הזכיות שמורות

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד

להסתמכות עליו.

למרות המאמץ לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותי

להבטיח את עדכניות המידע לאחר היום בו הוא מתקבל וכן

כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול על פי

המידע הנ"ל ללא יעוץ מקצועי ומשפטי ולאחר בדיקה

