

## חוזר מס הכנסה מס' 13/2002 - מקצועית

### הנדון: התקנות הדולריות

#### 1. מבוא

- 1.1 בשנים האחרונות חלה מגמה של גידול בהשקעות של משקיעי חוץ בחברות ישראליות הפועלות בעיקר בענף ההי-טק.
- 1.2 חלק ניכר ממשקיעי החוץ הנ"ל קשור במישרין או בעקיפין לחברות או גופים הנמצאים בחו"ל אשר מנהלים חשבונותיהם בדולרים.
- 1.3 מרבית החברות, כמפורט בסעיף 1.1 לעיל, אם לא כולן, מנהלות בנוסף לרישומים בשקלים גם מערכת רישום דולרית לצרכים פנימיים ודיווח למשקיעי חוץ.
- 1.4 פועל יוצא מהאמור לעיל שהולך ומתרחב, הינו השמוש בתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו – 1986 (להלן – "התקנות").
- 1.5 התקנות שנחקקו מכח סעיף 130א לפקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה"), מאפשרות לתאגידיים בהשקעות חוץ כהגדרתם בסעיף 3 להלן, לדווח לצרכי מס על בסיס דולרי בתנאי שינהלו חשבונותיהם בדולרים (בנוסף לשקלים חדשים). השימוש בתקנות מהווה אלטרנטיבה לשמוש בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985 (להלן – "חוק התיאומים"): בעוד שלפי חוק התיאומים מודדים את ההכנסה החייבת לצורכי מס ביחידת מדידה יציבה שהיא שקלים חדשים

המותאמים למדד המחירים לצרכן, בתקנות, יחידת המדידה היציבה היא דולר של ארה"ב.  
למען הסר ספק, מובהר בזאת כי ללא קשר למטבע החוץ שהושקע בתאגיד, יחידת המדידה לפי התקנות תהא תמיד דולר של ארה"ב.

- 1.6 במהלך השנים, מיום התקנת התקנות, הוצאו מספר חוזרים והוראות ביצוע בנושאים שהתייחסו לתקנות, ואלו הם:
- א. חוזר מ"ה 4/86 שענינו תחולת התקנות לשנת 1985.
  - ב. חוזר מ"ה 26/87 שענינו תיקון התקנות מיום 10.6.87.
  - ג. הוראת ביצוע 5/91 שענינה תחולה וטיפול בדוחות של תאגידים ושותפויות המנהלים פנקסים על-פי התקנות.
  - ד. חוזר מ"ה 13/2000 שענינו שינוי הסדר מיסוי ניירות ערך בתקנות.

מטרת חוזר זה לרכז, לרענן ולהבהיר את כל ההוראות השונות של התקנות.

## 2. תחולת התקנות

- 2.1 לתחולת התקנות יכול להיכנס רק "תאגיד". תקנה 1 לתקנות מגדירה את התנאים לקיומו של "תאגיד".  
לפי התקנה, "תאגיד" הינו מי שאינו מוסד כספי כהגדרתו בסעיף 22 לחוק התיאומים והוא אחד מאלה:
- 2.1.1 חברה בהשקעת חוץ כהגדרתה בסעיף 53 לחוק עידוד השקעות הון.
  - 2.1.2 שותפות שכל שותפיה הם תושבי חוץ וכל השקעותיהם בשותפות והלוואותיהם לשותפות הם במטבע חוץ, והנציב אישר אותה לצורך סעיף 130א לפקודה.
  - 2.1.3 חברה ש- 90% לפחות מהכנסותיה הן מהפעלת כלי שיט או כלי טיס בהובלה בינלאומית.

- 2.2 כל מי שעונה על הגדרת תאגיד, כאמור לעיל, ויש לו הכנסה מעסק או משלח-יד רשאי **לבחור** שיחולו עליו הוראות התקנות.
- 2.3 סעיף 27(ב)(2) לחוק התיאומים קובע שאם חברה או שותפות מחילות על עצמן את התקנות, לא יחול עליהן חוק התאומים, וזאת בתנאי שהודיעו לפקיד השומה על כך תוך 30 יום מתחילת שנת המס.
- 2.4 המסקנה היא, שאם חברה או שותפות רוצות להחיל עליהן את התקנות, הן חייבות להודיע לפקיד השומה תוך 30 יום מתחילת שנת המס.
- העדר הודעה במועד האמור, גורר תחולה אוטומטית של הוראות חוק התיאומים, והתקנות לא יחולו.
- 2.5 חברה או שותפות שהתאגדו בשנת המס והחלו פעילותן במהלך אותה שנה, לפני משורת הדין, יחולו עליהן התקנות במידה ותודענה לפקיד השומה תוך 90 יום מיום ההתאגדות.
- 2.6 תקנה 11(ג) לתקנות קובעת שתאגיד, בהנחה שהוא ממשיך לעמוד בתנאי ההגדרה האמורה לעיל, לא יוכל לחזור בו מתחולת התקנות לפני שהחיל אותן שלוש שנים לפחות. לפיכך, הוא אינו חייב להודיע לפקיד השומה בשנה השנייה והשלישית על כוונתו להחיל את התקנות. למען הסר ספק, בתום השנה השלישית, אם יבחר להמשיך להחיל את התקנות, יחויב התאגיד להודיע על כך לפקיד השומה תוך 30 יום מתחילת כל שנת מס.
- 2.7 תקנה 11(א) לתקנות קובעת שתאגיד שחזר בו מבחירתו לנהל

פנקסי חשבונותיו לפי התקנות או שחדל מלעמוד בהגדרה של תאגיד, חייב להמשיך לנהל פנקסיו ע"פ התקנות עד תום השנה שבה חזר מבחירתו או שחדל כאמור.

2.8 תקנה 11(ב) לתקנות קובעת שתאגיד לא יוכל לשוב ולבחור להחיל את התקנות לפני שחלפו שלוש שנים לפחות, מתום שנת המס שבה הוחלו לאחרונה, גם אם הסיבה לכך שהתאגיד הפסיק להחיל התקנות היתה אי-עמידתו בהגדרת תאגיד.

### 3. ההוראות האופרטיביות של התקנות

כאמור, התקנות מטפלות בשני נושאים:

- א. ניהול פנקסים.
- ב. קביעת ההכנסה החייבת.

#### 3.1 ניהול פנקסים

3.1.1 תקנה 3(א) לתקנות קובעת שתאגיד חייב במקביל לניהול ספריו בשקלים חדשים לפי הוראות מ"ה (ניהול פנקסי חשבונות)(מס' 2), התשל"ג - 1973) (להלן – "הוראות ניהול ספרים") גם ברישום שוטף בספריו של כל פעולה בדולרים, התרגום לדולר יערך לפי שער הדולר ביום הפעולה. ראוי לציין כי הנפקת התיעוד תמשיך להיעשות אך ורק בשקלים חדשים ועל התאגיד ימשיכו לחול הוראות ניהול ספרים. דוגמא: אם התאגיד ביצע מכירה ב- 100 ש"ח בהנחה ששער הדולר ביום המכירה 4 ₪, הוא ירשום שתי פקודות יומן ביומן העסק:

} ח' קופה \$25  
ז' מכירות \$25

} ח' קופה 100 ש"ח  
ז' מכירות 100 ש"ח

הרישום יכול להערך ביומן עסק ארבע טורי או בשני יומנים, אחד בש"ח ואחד בדולרים, כל עוד קיים נתיב ביקורת בין שני היומנים.

3.1.2 תקנה 3(ב) לתקנות קובעת שתאגיד חייב לנהל ספריו לפי שיטת החשבונאות הכפולה, גם אם אינו מחויב לכך לפי הוראות ניהול ספרים.

למען הסר ספק, יובהר כי על התאגיד לנהל את ספריו בהתאם לתוספת ניהול ספרים שחלה עליו.

תאגיד שלולא תחולת התקנות לא היה מחויב לנהל ספריו לפי שיטת החשבונאות הכפולה, עם כניסתו לתחולת התקנות, יחויב לנהל את הספרים המנויים בסעיף עם המחזור הקטן ביותר שמחייב בכפולה לפי התוספת החלה עליו. לדוגמא, יצרן שלא חייב לנהל כפולה לפי הוראות נהול ספרים, עם כניסתו לתקנות יחולו עליו הוראות סעיף 2(ב) לתוספת א' בהוראות נהול ספרים.

3.1.3 פועל יוצא של שתי ההוראות לעיל שבכל רגע נתון יש במערכת הנה"ח שני ערכים כספיים לכל חשבון, אחד בדולרים ואחד בשקלים חדשים.

## 3.2 קביעת ההכנסה החייבת

3.2.1 תקנה 3(ב) לתקנות קובעת שתאגיד חייב לדווח על הכנסתו לפי בסיס מצטבר.

על אף זאת, תאגיד שלאחר כניסתו לתחולת התקנות יקבל תקבולים שלא חויבו במס מאחר ודיווח על הכנסותיו על בסיס מזומן, יחויב לדווח על אותן הכנסות. תרגומן של אותן הכנסות יעשה לפי שער הדולר ביום קבלתן.

3.2.2 כאמור בסעיף 3.1.2 לעיל, במערכת הנהלת החשבונות קיימים רישומים בדולרים ובמקביל רישומים בשקלים. תקנה 4(א) לתקנות קובעת שהרשומים בדולרים יהיו את הבסיס לקביעת ההכנסה החייבת, כלומר, ההכנסה החייבת או ההפסד יקבעו לפי היתרות של החשבונות בדולרים, וכל זאת בכפוף להוראות הפקודה וכל דין אחר החל על התאגיד לרבות ההוראות של התקנות. תוצאת הפעלת הוראות התקנות, בכפוף לעריכת התיאומים השונים בדו"ח ההתאמה לצרכי מס, היא ההכנסה החייבת של התאגיד בדולרים. את התוצאה הזו יש לתרגם לשקלים חדשים לפי שער הדולר ביום האחרון של שנת המס. במידה והתוצאה היא הפסד הוא ישמר בערכו הדולרי עד שיקוזז בשנות המס הבאות.

3.2.3 בכדי לנהל ספרים בשיטה כפולה וכדי לקבוע הכנסה חייבת של תאגיד צריכים יתרות פתיחה (כגון מלאי פתיחה וכו') אך בשנה הראשונה שמחילים את התקנות לא קיימות יתרות פתיחה בדולר. תקנה 2 לתקנות קובעת שבשנה הראשונה שבה מחילים את התקנות מתרגמים את כל הערכים בשקלים שהיו במאזן של **היום הקובע** (היום האחרון של שנת המס האחרונה, לפני שהוחלו התקנות) לדולרים לפי שער הדולר ביום הקובע.

3.2.4 כדי לקבוע את ההכנסה החייבת יש לקבוע את ערך המלאי בסוף השנה. תקנה 8 לתקנות קובעת שעלות המלאי, לגבי כל פריט ופריט, תתורגם לדולר לפי שער הדולר ביום הרכישה או ביום הקובע, לפי המאוחר. הכלל הוא שמלאי מוצג בדו"חות הכספיים לפי "עלות" או "שוק" כנמוך מביניהם, לכן יש להשוות, בערכים

דולריים, את העלות כאמור למחיר השוק, לגבי כל פריט ופריט, ולהציג הנמוך מביניהם בדו"חות הכספיים.

- 3.2.5 תקנה 4 לתקנות קובעת שהיתרות המועברות משנים קודמות (לפני החלת התקנות) יתורגמו לפי שער הדולר ביום הקובע. קביעה זו רלבנטית ל:
- א. הפסדים משנים קודמות (תקנה 4(ב)).
  - ב. יתרת ניכוי בשל אינפלציה כאמור בסעיף 7(ב) סיפא לחוק התאומים (תקנה 4(ה)).

### פחת 3.3

- 3.3.1 תקנה 6 לתקנות קובעת אופן חישוב הפחת בתאגיד.
- 3.3.2 תאגיד זכאי לפחת בשעורים שנקבעו לפי תקנות הפחת מכוח סעיף 3(א) לחוק התאומים.
- 3.3.3 הפחת יחושב בדולרים, לפי השעורים כאמור לעיל, מהמחיר המקורי של הנכס המתורגם לדולרים.
- 3.3.4 מועד קביעת שער הדולר, לפיו ייערך התרגום, דומה במהותו לתאריך על פיו היינו משערכים את הפחת במידה ופרק ב' לחוק התאומים היה חל על הנישום, דהיינו:
- א. אם הנכס נרכש לאחר היום הקובע (תחולת התקנות) התרגום יערך לפי שער הדולר ביום הרכישה.
  - ב. אם הנכס לפני היום הקובע נכס מוגן לפי חוק המיסוי (מכונות וציוד), התרגום יעשה לפי שער הדולר בתאריך 1.4.1982 (תחולת חוק המיסוי) או במועד רכישת הנכס לפי המאוחר (מועד הגריעה מההון).
  - ג. אם הנכס היה לפני היום הקובע נכס קבוע לפי חוק התאומים ולא היה נכס מוגן לפי חוק המיסוי התרגום

יערך לפי שער הדולר ב- 1.4.1985 (תחולת חוק התאומים) או לפי שער הדולר במועד רכישת הנכס לפי המאוחר (מועד השינוי השלילי).

ד. אם הנכס נרכש בידי חברה זכאית כמשמעותה בסעיף 53ט לחוק עידוד השקעות הון, לפני היום הקובע, התרגום יעשה לפי שער הדולר בתחילת שנת המס 1982 או במועד הרכישה לפי המאוחר.

3.3.5 לענין השבחות שנעשו בנכס, תתורגם כל השבחה לפי שער הדולר ביום גמר ההשבחה או הגריעה או השינוי השלילי, כמוקדם מביניהם, אך לא לפני המועד שנקבע בתקנה 6(ב) לתקנות לצורך תרגום המחיר המקורי של הנכס (כאמור בסעיף 3.3.4).

#### 3.4 רווח הון

3.4.1 תקנה 7 לתקנות קובעת אופן חישוב רווח ההון.

3.4.2 חישוב רווח ההון ע"פ התקנות דומה לחישוב רווח ההון בהתאם לסעיף 88 לפקודה.

רווח ההון הראלי הינו ההפרש בין התמורה, מתורגמת לדולרים ביום המכירה, לבין יתרת המחיר המקורי בדולרים.

הסכום האינפלציוני הינו ההפרש בין יתרת המחיר המקורי הדולרי מתורגמת לשקלים ביום המכירה לבין יתרת המחיר המקורי בדולרים מתורגמת לשקלים ביום הרכישה. ראוי להדגיש שכל הסכום האינפלציוני לעיל, הינו חייב.

3.4.3 תרגום המחיר המקורי לענין תקנה זו מתבצע כאמור בסעיף 3.3.4 (בנוגע לפחת).

חריג לכלל זה, מתייחס לנכסים מוגנים לפי חוק המיסוי או נכסים שנרכשו בידי חברה זכאית לפי סעיף 53ט



לחוק עידוד השקעות הון, שנרכשו לפני שנת המס 1982.  
בעוד שמועד התרגום לדולר לצרכי פחת הוא תחילת  
שנת 1982, לצרכי רווח הון אין מגבלה כזו ומועד  
התרגום הינו ביום הרכישה.

3.4.4 ע"פ תקנה 7(ג) לתקנות יתרת המחיר המקורי בדולרים  
שווה, ליתרת המחיר המקורי בשקלים ביום הקובע,  
כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה, כשהיא מתורגמת  
לדולרים כאמור בסעיף 3.4.3 לעיל, בניכוי הפחת הנצבר  
בדולרים לפי תקנה 6 לתקנות.

3.4.5 במכירת נכס שהוא מוניטין או זכות חזקה במקרקעין  
שלא שולם בעדם, חלק מרווח ההון יחשב כסכום  
אינפלציוני ויתורגם לדולר לפי שער הדולר ביום  
המכירה.  
נוסחת החישוב של הסכום האנפלציוני המתורגם לדולר  
היא:

(שער הדולר באמצע התקופה - שער הדולר ביום המכירה) \* שער הדולר ביום המכירה \* סכום התמורה בש"ח  
שער הדולר באמצע התקופה

3.4.6 מאחר ותקנה 7 לא מתייחסת לשבח מקרקעין, השבח  
יחושב בשקלים בהתאם להוראות סעיף 47 לחוק מסוי  
מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.  
תוצאת החישוב השקלי תתורגם לדולרים לפי שער  
הדולר ביום המכירה.

### 3.5 מיסוי ניירות ערך נסחרים בבורסה

3.5.1 תקנה 5 לתקנות קובעת את אופן מיסוי הרווח או ההפסד מניירות ערך הנסחרים בבורסה.

3.5.2 בעקבות תיקון מס' 11 לחוק התיאומים שבמסגרתו תוקן סעיף 6, תוקנו הוראות תקנה 5 בתקנות וכל זאת כדי להשוות את מיסוי ני"ע לגבי מי שחלות לגביו התקנות עם הוראות חוק התאומים. התיקון לתקנה 5 לתקנות, פורסם בקובץ התקנות מספר 6038 מיום 31.5.2000 והתיקון בתחולה מיום 1.1.2000.

לאחר תיקון זה הוצא חוזר מס' 13/2000 בו הסבר מפורט לאופן מיסוי ניירות ערך נסחרים בבורסה כאמור בתקנה 5 בתקנות.

3.5.3 ההוראה העיקרית בתקנה 5 לתקנות קובעת את הכלל לפיו גם על מיסוי ניירות ערך במסגרת התקנות יחול סעיף 6 לחוק התיאומים בשינויים המחויבים.

### 3.6 הפרשי תרגום

3.6.1 תקנה 10 בתקנות מקבילה לסעיף 7 בחוק התאומים. מאחר ומטרת התקנה למדוד את ההכנסה החייבת על בסיס יציב שהינו הדולר, היא קובעת באיזה סכום יש להגדיל או להקטין את ההכנסה החייבת כדי לנטרל השפעת השינויים בכח הקניה מול הדולר. סכום זה נקרא הפרשי תרגום. בהבדל מחוק התאומים, התקנות מנטרלות את השפעת שינוי שיעור שער החליפין של הדולר באמצעות הנכסים וההתחייבויות ולא באמצעות הנכסים הקבועים וההון.

### 3.6.2 התקנה מחלקת את הפריטים במאזן לארבע קבוצות :

- א. נכסים שוטפים
  - ב. נכסים לא שוטפים
  - ג. התחייבויות
  - ד. לא התחייבות.
- סעיף 1 לתקנות, שמפנה לתוספות א' ו- ב' לתקנות, מגדיר כל אחת מהקבוצות לעיל.
- הרעיון המרכזי בתקנות הוא, שהנכסים הלא שוטפים וההון אינם מושפעים מהשינויים בשער המטבע. מנגד, הנכסים השוטפים וההתחייבויות (כגון מזומן, לקוחות, ספקים וכו') מושפעים משינויים אלו מאחר ואינם שומרים על ערכם.
- המטרה של תקנה 10 לתקנות היא לנטרל את המרכיב בהוצאות (בהכנסות) המימון, הנובע מהשינוי בשע"ח במהלך השנה. נטרול זה נעשה על ידי מתן פיצוי בצורה של **הפרשי תרגום בחובה** (ניכוי) על שחיקת הנכסים השוטפים וקביעת "סנקציה" בצורת **הפרשי תרגום בזכות** (תוספת הכנסה) על הקטנת ההתחייבויות, כתוצאה מעליית שע"ח של הדולר (ולחפך כתוצאה מירידת שע"ח של הדולר).
- נטרול המרכיב שנובע משינוי בשער החליפין יביא את ההכנסה החייבת הדולרית המדווחת לערכה הריאלי. את ההפרש בין הפרשי התרגום בזכות או בחובה יש להוסיף או להקטין מההכנסה החייבת.

3.6.3 להבדיל מחוק התאומים, אין הגבלה בתקנות על כך שהפרשי התרגום בחובה נטו יעמדו לכל היותר על 70% מההכנסה החייבת.

3.6.4 דין הפרשי התרגום כדין הכנסה או הפסד מעסק.

- 3.6.5 תקנה 10(ב) לתקנות קובעת שאם ההכנסה החייבת מעסק, מורכבת מהכנסות עם שעורי מס שונים הפרש התרגום יחולק באופן יחסי.
- למען הסר ספק, הפרשי התרגום יקוזזו רק מול הכנסה מעסק, אולם אם הפרשי התרגום עולים על ההכנסה מעסק רואים את ההפרש כהפסד מעסק שניתן לקזוז לפי הוראות סעיף 28 לפקודת מס הכנסה.
- 3.6.6 במידה ועל התאגיד חלות הוראות סעיף 18(ד) לפקודה, דין הפרשי התרגום בחובה יהיה כדין הוצאות הנהלה וכלליות ודין הפרשי תרגום בזכות יהיה כדין הכנסות אחרות.
- 3.6.7 להלן הטכניקה של ישום תקנה 10 : מתרגמים היתרות של הנכסים השוטפים וההתחייבויות (כהגדרתם בסעיף 1 לתקנות) בספרים בשקלים בסוף השנה לדולרים לפי שער הדולר בסוף השנה. לאחר מכן משווים היתרות בשקלים המתורגמות לדולר ליתרות בספרים הדולריים את ההפרש רושמים כהוצאה או כהכנסה בדו"ח רווח והפסד הדולרי. יש לציין, עם עדכון דו"ח רווח והפסד בגין פקודת היומן של הפרשי התרגום, יש לעדכן במקביל את היתרות המאזניות של הנכסים השוטפים והתחייבויות. יתרות אלו יהוו את יתרות הפתיחה של המאזן בשנת המס הבאה.
- ראה דוגמא בנספח א'.**

### 3.7 תרגום המס

באופן עקבי עם קביעת ההכנסה החייבת על בסיס דולרי מאפשרת תקנה 9 לתקנות קביעת תשלומי המס על אותו בסיס. התקנה קובעת שמקדמות שוטפות שמשולמות במהלך שנת המס יתורגמו לפי שער הדולר ביום התשלום, לעומת זאת סכומי מס שנוכו במקור מהתקבולים של התאגיד יתורגמו לדולרים לפי שער הדולר בתום החודש שלאחר החודש בו נתקבלו אותם התקבולים.

בסוף השנה, במקביל לתרגום ההכנסה החייבת לש"ח יש לתרגם היתרה הדולרית של המסים לש"ח לפי שער הדולר בסוף השנה (תקנה 9(ב)).

למען הסר ספק, יתרות בלתי מנוצלות בגין מקדמות ששולמו על הוצאות עודפות, יתואמו לפי שיעור עליית המדד בהתאם לאמור בסעיף 181ג לפקודה.

### 4. יציאה מתחולת התקנות

4.1 תקנה 11 לתקנות מתייחסת למעבר מהתקנות בחזרה לתחולת חוק התיאומים. תקנה זו תיושם רק לאחר יישום תקנה 10 באותה שנת מס.

4.2 במטרה לשמור על הרצף, קובעת תקנה 11(א)(1) לתקנות שלצרכי פחת ורווח הון המחיר המקורי של הנכס ויתרת המחיר המקורי יתורגמו בחזרה לש"ח לפי שער הדולר ששימש לתרגום לדולרים בתקנה 6 (ראה לעניין זה סעיף 3.3.4 לחוזר זה).

4.3 תקנה 11(א)(2) לתקנות קובעת שהיתרות במאזן (משמע, המאזן האחרון לפי התקנות הדולריות) של הנכסים השוטפים וההתחייבויות יתורגמו לש"ח לפי שער הדולר ביום המאזן.

4.4 תקנה 11(א)(3) לתקנות קובעת כי לצרכי חשוב הניכוי בשל פחת (לפי חוק התיאומים), במקרים בהם סכומים שולמו על חשבון רכישת נכס לאחר היום הקובע (נכסים שנרכשו בתקופת תחולת התקנות) יראו את יום התשלום כמועד השינוי השלילי.

4.5 תקנה 11(א)(5) לתקנות קובעת שהפסד מועבר יתורגם לפי שער הדולר בתום שנת המס האחרונה שהוחלו בה התקנות הדולריות.

4.6 תקנה 11(א)(6) לתקנות קובעת שהערכים של הפריטים בתוספת א' (לא התחייבויות) ובתוספת ב' (נכסים שאינם שוטפים) יקבעו לפי המאזן כפי שעולה מהרשומים בשקלים חדשים.

4.7 מאחר וההגדרות של הון ונכסים קבועים לא חופפות בין התקנות לבין חוק התיאומים יש לעשות התאמות מסוימות כאמור בתקנות 11(א)(7) ו- 11(א)(8) לתקנות.

תקנה 11(א)(7) לתקנות קובעת שרואים את ההפרש בין הערך הדולרי (לפי הרשומים בדולריים) לבין הערך השקלי (לפי הרשומים בשקלים) של מקדמה מלקוח ע"ח אספקת מלאי שטרם סופק (פריט 4 בתוספת א') כהכנסה מעסק בשנה האחרונה שבה הוחלו התקנות. מקדמה מלקוח מוגדרת בתקנות הדולריות כ"הון" (לא התחייבות) שלא כמו בחוק התיאומים.

מנגד קובעת תקנה 11(א)(8) לתקנות שההפרש בין ערכם הדולרי (לפי הרשומים בדולרים) לבין ערכם השקלי (לפי הרשומים בשקלים), של הפריטים הבאים (פריטים 11,12 ו- 13 בתוספת ב') :

א. הוצאות מראש בשנת המס.

ב. מלאי.

ג. מקדמה לספק ע"ח מלאי שטרם סופק במלואו.

ינוכה כהוצאה בשנה האחרונה בה הוחלו התקנות. דין ספציפי זה מקורו בכך שבתקנות הפריטים הנ"ל מוגדרים כנכסים שאינם שוטפים בעוד בחוק התיאומים אינם נחשבים כנכסים קבועים.

4.8 מובהר בזאת כי, תאגיד שהתפרק או הפסיק פעילותו במהלך השנה, הכנסתו החייבת תקבע לפי שער הדולר של סוף השנה ולא לפי יום הפירוק או הפסקת הפעילות.

5. השוואה בין חוק התיאומים לתקנות

<u>הנושא</u>	<u>ההוראה בחוק התיאומים</u>	<u>ההוראה בתקנות</u>
מיסוי ניירות ערך	סעיף 6	תקנה 5
פחת	סעיף 3	תקנה 6
רווח הון	סעיף 9	תקנה 7
שחיקת ההון	סעיף 7	תקנה 10

בברכה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

## נספח א'

### דוגמא ליישום התקנות הדולריות

- חברה הוקמה בתאריך 01.01.1999. החברה מחילה על עצמה את התקנות הדולריות. הונפק הון בסך 120,000 ע.ג. 1 ש"ח תמורת 120,000 ש"ח.
- במהלך שנת המס התרחשו האירועים הבאים :
1. ביום 01.01.1999 רכשה החברה חנות תמורת 20,000 ש"ח. לצורך רכישת החנות לקחה החברה הלואה במשכנתא. תנאי ההלואה הינם 5% ריבית לשנה, ללא הצמדה ולפירעון בעשר שנים. הריבית משולמת ב- 1.1 כל שנה. פחת לחנות 4% לשנה.
  2. ביום 01.03.1999 החברה רכשה מלאי תמורת 240,000 ש"ח. תנאי התשלום היו כדלקמן- 120,000 ש"ח במזומן והיתרה ביום 01.01.2000 ללא ריבית והפרשי הצמדה. באותו יום הוטל על החברה קנס ע"ס 1,000 ש"ח ע"י העירייה בגין הפעלת עסק ללא רשיון.
  3. ביום 30.06.1999 החברה החליטה לשלם דמי נהול למנכ"ל (בעל שליטה בחברה) 20,000 ש"ח דמי ניהול. דמי הניהול שולמו בפברואר 2000. המנכ"ל לא כלל סכום זה בדוח על הכנסותיו לשנת המס 1999.
  4. ביום 08.08.1999, החברה מכרה 80% מהמלאי שרכשה תמורת 450,000 ש"ח. מתוכם 300,000 ש"ח שולמו במזומן והיתרה בתאריך 01.01.2000.
  5. ביום 01.09.1999 החברה שכרה מחסן לתקופה של 28 חודשים תמורת 28,000 ש"ח. דמי השכירות שולמו מראש.
  6. ביום 31.12.2000, החברה מכרה את יתרת המלאי תמורת 150,000 ש"ח, ששולמו בפברואר 2001.
- פרט לכך לחברה לא היתה פעילות נוספת בשנת 2000.
- החברה הודיע לפ"ש בתאריך 30.10.2000 כי בכוונתה לצאת מתחולת התקנות החל משנת 2001.
- הערה: הפתרון הינו ללא יצירת הפרשה לצורך מס.



**שע"ח:**

תאריך	ש"ח	\$
01.01.1999	1	1
01.03.1999	1.2	1
30.06.1999	1.4	1
08.08.1999	1.5	1
01.09.1999	1.6	1
31.12.1999	1.8	1
01.01.2000	1.8	1
01.02.2000	1.9	1
31.12.2000	2	1

**פקודות יומן לשנת המס 1999:**

תאריך	כרטיס	התנועה בש"ח	התנועה ב-\$ לפי שער ה-\$ ביום הפעולה
1.1.99	ח' מזומן	120,000	120,000
	ז' הון מניות	120,000	120,000
1.1.99	ח' חנות	20,000	20,000
	ז' הלוואה	20,000	20,000
1.3.99	ח' קניות	240,000	200,000
	ז' מזומן	120,000	100,000
	ז' ספקים	120,000	100,000
1.3.99	ח' קנסות	1,000	833
	ז' מזומן	1,000	833
30.6.99	ח' דמי נהול	20,000	14,286
	ז' זכאים	20,000	14,286
8.8.99	ח' מזומן	300,000	200,000
	ח' לקוחות	150,000	100,000
	ז' מכירות	450,000	300,000
1.9.99	ח' הוצאות שכ"ד	4,000	2,500
	ח' בהוצאות מראש	24,000	15,000
	ז' מזומן	28,000	17,500
31.12.99	ח' פחת	800	800
	ז' פחת נצבר	800	800
31.12.99	ח' הוצאות ריבית	1,000	555
	ז' הלוואה	1,000	555

**מאזן ליום 31.12.99:**

**\$	*\$	ש"ח		** \$	* \$	ש"ח	
14,286	14,286	20,000	זכאים***	150,555	201,667	271,000	מזומן
66,667	100,000	120,000	ספקים	40,000	40,000	48,000	מלאי
11,667	20,555	21,000	הלוואה	15,000	15,000	24,000	הוצ' מראש
120,000	120,000	120,000	הון	83,333	100,000	150,000	לקוחות
<u>95,469</u>	<u>121,026</u>	<u>231,200</u>	עודפים	<u>19,200</u>	<u>19,200</u>	<u>19,200</u>	רכוש קבוע
308,089	375,867	512,200		308,089	375,867	512,200	

\* יתרות המאזן הינן לפני עדכון פקודת היומן בגין הפרשי תרגום.

\*\* יתרות המאזן לאחר עדכון פקודת היומן בגין הפרשי תרגום. יתרות אלו מהוות את יתרות הפתיחה של המאזן הדולרי, לצורך מס, שנה הבאה.

\*\*\* התחייבויות שלא שולמו בפועל ולא מותרות בניכוי כהוצאה לצרכי מס (במקרה דנן עפ"י סעיף 18(ב)), אינן התחייבות לעניין התקנות (ראה תוספת א', סעיף 4).

**דוח רווח והפסד לשנת 1999:**

\$	ש"ח	
300,000	450,000	מכירות
<u>(160,000)</u>	<u>(192,000)</u>	עלות המכר
140,000	258,000	רווח גולמי
(800)	(800)	הוצאות פחת
(833)	(1,000)	קנסות
(2,500)	(4,000)	הוצאות שכר דירה
(14,286)	(20,000)	דמי נהול
<u>(555)</u>	<u>(1,000)</u>	הוצאות מימון
121,026	231,200	רווח
<u>(25,557)</u>	--	* הפרשי תרגום
95,469	--	הכנסה חייבת בדולר

לפני דו"ח התאמה לצרכי מס

**דוח התאמה לצרכי מס הכנסה:**

95,469	הכנסה חייבת ב- \$ לפני התאמות
	<u>הוצאות לא מותרות:</u>
833	קנס
14,286	דמי ניהול (סעיף 18(ב))
110,588	סה"כ הכנסה חייבת לצורך מס ב- \$
1.8	שע"ח 31.12.1999
<u>199,058</u>	<u>הכנסה חייבת בש"ח</u>

\*חישוב הפרשי תרגום לשנת המס 1999 בהתאם לתקנה 10:

התחייבויות שוטפות (ע"פ תוספת א' לתקנה)				נכסים שוטפים (ע"פ תוספת ב' לתקנה)				
הפרשים	שע"ח ס.ש/ (1)	\$	ש"ח	הפרשים	שע"ח ס.ש/ (1)	\$	ש"ח	
(2-3)	(3)	(2)	(1)	(2-3)	(3)	(2)	(1)	
33,333	66,667	100,000	120,000	ספקים	(51,111)	150,555	201,667	271,000
8,888	11,667	20,555	21,000	הלוואה	(16,667)	83,333	100,000	150,000

פקודת היומן למציאת הפרשי התרגום ולעדכון הספרים הדולריים:

\$8,888	ח' הלוואה
\$33,333	ח' ספקים
\$51,111	ז' מזומן
\$16,667	ז' לקוחות
\$25,557	ח' הפרשי תרגום

### שנת 2000:

פקודות יומן לשנת המס 2000:

<u>התנועה ב-\$ לפי שער</u>	<u>התנועה בש"ח</u>	<u>כרטיס</u>	<u>תאריך</u>
<u>ה- \$ ביום הפעולה</u>			
1,666	3,000	ח' הלוואה	1.1.00 .1
1,666	3,000	ז' מזומן	
66,667	120,000	ח' ספקים	1.1.00 .2
66,667	120,000	ז' מזומן	
83,333	150,000	ח' מזומן	1.1.00 .3
83,333	150,000	ז' לקוחות	
10,526	20,000	ח' זכאים (דמי ניהול)	1.2.00 .4
10,526	20,000	ז' מזומן	
800	800	ח' פחת	31.12.00 .5
800	800	ז' פחת נצבר	
6,000	12,000	ח' הוצאות שכ"ד	31.12.00 .6
6,000	12,000	ז' הוצאות מראש	

75,000	150,000	ח' לקוחות	31.12.00	.7
75,000	150,000	ז' הכנסות		
40,000	48,000	ח' עלות המכר	31.12.00	.8
40,000	48,000	ז' מלאי		
500	1,000	ח' הוצאות ריבית	31.12.00	.9
500	1000	ז' הלוואה		

**מאזן ליום 31.12.2000:**

ש"ח	* \$	** \$	ש"ח	* \$	** \$
278,000	155,030	139,000	זכאים	0	0
0	0	0	ספקים	0	0
12,000	9,000	6,000	הלוואה	19,000	9,500
150,000	75,000	75,000	הון	120,000	120,000
<u>18,400</u>	<u>18,400</u>	<u>18,400</u>	עודפים	<u>319,400</u>	<u>108,900</u>
458,400	257,430	238,400		257,430	238,400

\* יתרות המאזן הינן אחרי עדכון פקודת היומן בגין הפרשי תרגום לשנת 1999 לפני עדכון פקודת היומן בגין הפרשי תרגום לשנת 2000.

\*\* יתרות המאזן לאחר עדכון פקודות היומן בגין הפרשי תרגום לשנים 1999-2000. יתרות אלו מהוות את יתרות הפתיחה של המאזן הדולרי, לצורך מס, שנה הבאה. יש לשים לב שמאחר ואנו יוצאים בתחילת שנת 2001 מהתקנות, יתרות אלו, הן גם אחרי שעברו את פקודות היומן הנדרשות ליציאה מהתקנות (בהתאם לתקנה 11).

**דוח רווח והפסד לשנת 2000:**

ש"ח	\$	
150,000	75,000	מכירות
(48,000)	(40,000)	עלות המכר
102,000	35,000	רווח גולמי
(800)	(800)	הוצאות פחת
(12,000)	(6,000)	הוצאות שכר דירה
(1,000)	(500)	הוצאות מימון
88,200	27,700	רווח
--	(15,029+3,000)	* הפרשי תרגום
--	9,671	הכנסה חייבת בדולר
		לפני דו"ח התאמה לצרכי מס

**דוח התאמה לצרכי מס הכנסה:**

הכנסה חייבת ב-\$ לפני התאמות 9,671

הוצאות שלא הותרו שנים קודמות :

(10,526)	דמי ניהול (סעיף 18(ב))
(855)	סה"כ הכנסה חייבת לצורך מס ב-\$
2	שע"ח 31.12.2000
<u>(1,760)</u>	<b>הכנסה חייבת בש"ח</b>

\*חישוב הפרשי תרגום לשנת המס 2000 בהתאם לתקנה 10 :

התחייבויות שוטפות (ע"פ תוספת א' לתקנה)					נכסים שוטפים (ע"פ תוספת ב' לתקנה)				
הפרשים	שע"ח ס.ש/ (1)	\$ (2)	ש"ח (1)		הפרשים	שע"ח ס.ש/ (1)	\$ (2)	ש"ח (1)	
(2-3)	(3)				(2-3)	(3)			
3,760	0	3,760	0	זכאים	(16,030)	139,000	155,030	278,000	מזומן
1,001	9,500	10,501	19,000	הלוואה	0	75,000	75,000	150,000	לקוחות

פקודת היומן למציאת הפרשי התרגום ולעדכון הספרים הדולרים :

\$1,001	ח' הלוואה
\$16,030	ז' מזומן
\$15,029	ח' הפרשי תרגום

התאמת כרטיס דולרי לכרטיס שיקלי :

\$3,760	ח' זכאים
\$3,760	ז' עודפים

פקודת היומן ליציאה מהתקנות הדולריות (בהתאם לתקנה 11(א)(8)) :

\$3,000	ח' הפרשי תרגום
\$3,000	ז' הוצאות מראש