

חוזר מס הכנסה 25/2004 - תכנון ומדיניות / שומה

הנדון: פטור ליחידים מהגשת דו"ח לשנת המס 2003

1. רקע

1.1. סעיף 131 לפקודה קובע את רשימת החייבים בהגשת דו"ח שנתי למס הכנסה. בהתאם להוראות הסעיף, חובת הגשת דו"ח שנתי חלה על כל יחיד תושב ישראל אשר בתחילת שנת המס 2003 מלאו לו בשנת המס 18 שנים (לרבות בן זוג של יחיד כאמור, בין שהוא מגיש דו"ח שנתי ביחד עם בן זוגו או בנפרד ממנו), וכן על כל יחיד תושב חוץ אשר היתה לו הכנסה חייבת בישראל בשנת המס.

1.2. בהתאם להוראות סעיף 131(א)(3) ולצו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין בהגשת דו"ח), התשמ"ג – 1983, גם יחיד אשר טרם מלאו לו 18 בתחילת שנת המס 2003 חייב בהגשת דו"ח שנתי, וזאת אם הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 45,780 ₪.

1.3. סעיף 134א לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות פטור מהגשת דו"ח שנתי לנישומים מסויימים המפורטים בסעיף. מכוח סמכות זו נקבעו תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח – 1988 (להלן - **תקנות הפטור**) הכוללות רשימת תנאים לפיהם יהיו יחידים מסויימים פטורים מהגשת דו"ח שנתי על הכנסותיהם.

1.4. בעקבות הרפורמה במס הכנסה שנכנסה לתוקף ביום 1.1.2003 שונתה שיטת המס הנהוגה והחל ממועד זה תושבי ישראל חייבים במס על כלל הכנסותיהם, לרבות אלו שמקורן בחו"ל. מצב זה העלה את הצורך לשנות את הוראות תקנות הפטור כדי להתאימן למצב החדש.

- 1.5. בתאריך 12.5.2004 אישרה ועדת הכספים של הכנסת תיקון לתקנות הפטור כדי להתאימן לדרישות דיווח של נישומים לגבי שנת המס 2003 ואילך¹.
- 1.6. מטרת חוזר זה לפרט את התנאים לפיהם יהיה יחיד פטור מהגשת דו"ח שנתי בהתאם לתקנות הפטור.

2. מבנה תקנות הפטור

- 2.1. **בחלק הראשון של תקנות הפטור קבועה רשימה של הגדרות לעניין הפעלת התקנות (תקנה 1).** בין יתר ההגדרות נכללה רשימה של סוגי הכנסות, ולכל אחד מהם נקבעה רשימת תנאים ותקרת הכנסות המאפשרים פטור מהגשת דו"ח. בהמשך יפורטו **בנספח א' לחוזר התנאים ותקרות ההכנסה.**
- 2.2. **החלק השני של התקנות קובע את מנגנון הפטור מהגשת דו"ח (תקנה 2).** עפ"י מנגנון זה, עמידה בתנאים ובתקרות שנקבעו לעניין סלי ההכנסות מקנה, בשלב הראשון לבחינת תחולת התקנות, פטור מהגשת דו"ח לשנת המס 2003.
- 2.3. **החלק השלישי של תקנות הפטור (תקנה 3) כולל רשימת סייגים לפטור מהגשת דו"ח ובהתקיים אחד מהם יישלל הפטור מהגשת דו"ח והיחיד יהיה חייב בהגשת דו"ח, וזאת על אף עמידתו בתנאים ובתקרות שבחלקים הראשון והשני לתקנות.** חלק מההגדרות שבתקנה 1 לתקנות הפטור נועדו לצורך בחינת סייגים אלו.
- 2.4. **החלק הרביעי של תקנות הפטור (תקנות 4-7) כולל רשימת הוראות שונות לעניין תחולת הפטור מהגשת דו"ח ולעניין הפעלת התקנות.** בין יתר ההוראות נקבעו הוראות לענין תחולת הפטור על תושב חוץ הפועל בישראל ועל תושב ישראל שהכנסותיו נמוכות במיוחד או שיצר נאמנות בשנת המס.
- 2.5. בתמצית, ומבלי לגרוע מהתנאים והסייגים שיפורטו להלן, פטורים מחובת הגשת דו"ח לשנת המס 2003 בעלי הכנסות הנובעות אך ורק מהמקורות המפורטים להלן בכפוף לתקרות:
- **"משכורת"** (עד לתקרה של 520,000 ש"ח) בתנאי שנוכה ממנה מס במקור בהתאם להוראות סעיף 164 לפקודה, או שנוכה ממנה מס בשיעור שאינו נמוך משיעור המס המירבי או שבוצע לגביה תיאום מס.

¹ תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), (תיקון), התשס"ד – 2004. במסמך זה, המונח "תקנות הפטור" ייצג את הנוסח המשולב של תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח – 1988 ביחד עם התיקון האמור.

- **"דמי שכירות"** של יחיד מהשכרת דירת מגורים בישראל (עד לתקרה של 270,000 ש"ח) ששולם עליהם מס בשיעור 10%, בתנאי שעמד בדרישות החוק.
- **"הכנסת חוץ"** (עד לתקרה של 270,000 ש"ח) ששולמה בשלה מקדמת מס במסלול "הדיווח המקוצר", ולעניין "הכנסת חוץ" שאינה ממכירת נייר ערך הנסחר מחוץ לישראל – גם אם נקבע לה פטור ממס.
- **"הכנסה מקיצבת חוץ"** (עד לתקרה של 270,000 ש"ח) שהיא הכנסה מקיצבה שאין לשלם בגינה מס נוסף בישראל בשל הוראות סעיף 9ג או עפ"י הוראות הקלה ממסי כפל.
- הכנסה מ"**ריבית**" אשר נקבע לה פטור ממס או נוכה ממנה מלוא המס. בשנת המס 2003 ללא תקרה (החל משנת מס 2004 נקבעה תקרה 520,000 ₪).
- הכנסה ממכירת נייר ערך הנסחר בבורסה ("**הכנסה מנייר ערך**"), לרבות הכנסה ממכירת נייר ערך זר, אשר נקבע לגביה פטור או שנוכה ממנה מלוא המס. הכנסה מנייר ערך הפטורה ממס או שנוכה ממנה מלוא המס בשנת המס 2003 היא ללא תקרה (החל משנת מס 2004 נקבעה תקרה 1,500,000 ₪).
- **"הכנסה נוספת"** (עד לתקרה של 270,000) שאינה הכנסה לפי סעיפים (1)2 או (2)2 לפקודה שנוכה ממנה מס שאינו נמוך מהשיעור המירבי או שנוכה מס בשיעור אחר באישור פקיד שומה ושאינו נמוך מ- 30%.

3. מנגנון הפטור מהגשת דו"ח

- 3.1 הכלל שנקבע במסגרת תקנות הפטור הינו שיחיד תושב ישראל יהיה פטור מהגשת דו"ח אם כל הכנסותיו בשנת המס עמדו בתנאים השונים של סוגי ההכנסות שפורטו בנספח א' לחוזר. הפטור יחול גם אם ליחיד צירוף של מספר הכנסות מההכנסות המפורטות לעיל ובתנאי שבכל סוג של הכנסות התקיימו כל התנאים הרלבנטיים.
- 3.2 במקרים בהם בני זוג זכאים לחישוב נפרד לפי הוראות סעיף 66 לפקודה על הכנסתם מיגיעה אישית, יחולו תקרות ההכנסות לגבי כל אחד מבני הזוג בנפרד כך שכל אחד מבני הזוג יהיה זכאי ליהנות מתקרת ההכנסות בנפרד מבן/בת זוגו, לגבי סוגי ההכנסה הבאים, ובתנאי שההכנסה הינה מיגיעה אישית:

- הכנסות "משכורת";
- הכנסות "מדמי שכירות";
- "הכנסות חוץ";
- "הכנסות מקיצבת חוץ".

3.3. לפיכך, אם על שם כל אחד משני בני הזוג יש הכנסות אשר אינן עונות על הגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" ואשר לא ניתן לחשב את המס בגינן בנפרד יחול ממילא הסייג הקבוע בתקנה 3(2) לתקנות שאינו מאפשר פטור מהגשת דוח אם חישוב המס הוא מאוחד, ובני הזוג חייבים בהגשת דו"ח.

4. סייגים לפטור מהגשת דו"ח

4.1. תקנה 3 לתקנות הפטור כוללת רשימה של סייגים לתחולת הפטור מהגשת דו"ח. הסייגים יחולו על יחיד אשר עמד בהוראות תקנה 2, קרי – זכאי לפטור מהגשת דו"ח, אולם לגביו קבע המחוקק במפורש (בתקנה 3) כי לא יוכל ליהנות מפטור מהגשת דו"ח שנתי.

רשימת הסייגים לפטור

4.2. להלן רשימת המקרים בהם יחיד לא יהיה פטור מהגשת דו"ח שנתי, וזאת על אף האמור בתקנה 2 לתקנות הפטור:

1. מקרים בהם היחיד או בן זוגו מוגדרים כ"בעלי שליטה" בחבר בני אדם כלשהו כמשמעותו בסעיף 932(9) לפקודה, כלומר – אם אחד מבני הזוג מחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו, ב- 10% ומעלה באמצעי השליטה בחבר בני האדם או בזכות לרווחים בו או אם הוא מחזיק בזכות כלשהי למנות מנהל באותו חבר בני אדם.
2. מקרים בהם הכנסת בן הזוג שאינו בן זוג רשום מצטרפת להכנסת בן הזוג הרשום ובני הזוג אינם זכאים לתבוע כי יערך חישוב מס נפרד על הכנסתם.
3. מקרים בהם הכנסת אחד מבני הזוג כוללת הכנסה שמקורה במענק פרישה או מוות, לגביה נערכה פריסה של ההכנסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה.
4. מקרים בהם הכנסת אחד מבני הזוג כוללת שכר ספורטאים, כהגדרתו בסעיף 1 לצו מס הכנסה (קביעת שכר אמנים, שכר בוחנים, שכר מרצים, שכר מעניקי שירותי משרד, ושכר ספורטאים כהכנסה), התשכ"ז – 1967.
5. מקרים בהם בני הזוג נדרשו בשנת מס קודמת להגיש דו"ח שנתי שלא בגלל קיומו של סייג זה בשנה הקודמת.
6. היחיד, בן זוגו או ילדו שטרם מלאו לו 18 שנים בשנת המס החזיקו במועד כלשהו בשנת המס באחד מאלה:
 - זכות כלשהי בחבר בני אדם תושב חוץ. הסייג לא יחול אם מדובר בזכות המוחזקת בחברה שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה.

▪ נכסי חוץ אחרים ששוויים ביום כלשהו בשנת המס לגביה נדרש הדו"ח הוא 1,500,000 ₪ ומעלה (בהתאם לשע"ח הרלבנטי באותו יום).

תקנה 1 לתקנות הפטור מגדירה "נכס חוץ" כל רכוש שהוא (מקרקעין או מטלטלין, מוחשי או לא מוחשי) המוחזק מחוץ לישראל.

7. היחיד, בן זוגו או לילדו שטרם מלאו לו 18 שנים בשנת המס החזיקו בחשבונות בתאגידי חוץ בנקאיים ובמועד כלשהו בשנת המס היתרה הכוללת בהם היתה 1,500,000 ₪ ומעלה (בהתאם לשע"ח הרלבנטי באותו מועד).

תקנה 1 לתקנות הפטור מגדירה "תאגיד חוץ בנקאיי" כבנק או מוסד כספי אחר שהואגד מחוץ לישראל כחוק, לפי דיני אותה מדינה.

4.3. הוראות מיוחדות לגבי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר

סייג 1 שפורט בסעיף 4.2 לעיל לא יחול במקרים הבאים:

4.3.1. לגבי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה נקבע כי לא יחול הסייג המתייחס למצבים בהם היחיד או בן/בת זוגו עונים להגדרת "בעל שליטה" בחבר בני אדם שהוא תושב חוץ (להלן – החבר הזר), כמפורט בפסקה 1 שבסעיף 4.2 לעיל, וזאת אם התקיימו כל התנאים הבאים:

- החבר הזר הוקם בעת שהיו היחיד או בן/בת זוגו תושבי חוץ;
- אין תושבי ישראל אחרים שהינם "בעלי שליטה" באותו חבר זר;
- היחיד ובן/בת זוגו אינם "בעלי שליטה" בחבר בני אדם תושב ישראל, בין שהוקם לפני שהיו תושבי ישראל ובין הוקם לאחר מכן.

בהתקיים האמור, היחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ובן/בת זוגו יהיו פטורים מהגשת דו"ח שנתי בשנת המס בה היו לתושבי ישראל לראשונה ובשנת המס שלאחר מכן. הפטור האמור לא יחול אם אחד מבני הזוג לא עמד בתנאי כלשהו מהתנאים המפורטים.

4.3.2. הוראה דומה נקבעה גם לגבי יחיד שהיה בעבר תושב ישראל, ובמשך 10 שנים רצופות לפחות לפני שחזר להיות תושב ישראל היה תושב חוץ. יודגש כי אין מדובר בכל יחיד שעונה להגדרת "תושב חוזר" כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה, מכיוון ששם תקופת שהות היחיד כתושב חוץ הינה 3 שנים בלבד. רק אם תקופת השהות כתושב חוץ תעלה על 10 שנים רצופות יוכל היחיד ליהנות מפטור מהגשת דו"ח בשנת המס בה חזר להיות תושב ישראל ובשנת המס

העוקבת ובהתקיים כל יתר התנאים המפורטים בסעיף 4.3.1 לעיל, הן על היחיד והן על בן/בת זוגו.

4.3.3. יובהר כי הזכאות לפטור מהגשת דו"ח נבחנת לפי תושבותו של היחיד ובן/בת זוגו. התושבות נקבעת בהתאם לסעיף 1 לפקודה.

4.4. הסייגים הנ"ל (6 ו-7 בסעיף 4.2 לעיל) לא יחולו גם על עולה חדש או תושב חוזר אשר ביחד עם בן/בת זוגם וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים בשנת המס זכאים כולם ליהנות מפטור מס לפי סעיף 14(א) או (ג) לפקודה או לפי הוראת המעבר שנקבעה בסעיף 90(ב) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב – 2002 (הוראת המעבר שליד סעיף 14(א) לפקודה).

5. הוראות שונות לעניין הפטור

5.1. פטור מהגשת דו"ח שנתי במקרים של הכנסות נמוכות במיוחד

5.1.1. תקנה 4 לתקנות הפטור קובעת כי במקרים בהם ליחיד אין הכנסות מעסק, ממשלח-יד או מעבודה ושסך הכנסותיו (למשל מריבית, מקיצבה, מדמי שכירות וכד') אינן עולות על 3 פעמים נקודות הזיכוי להן הוא זכאי לפי סעיפים 34 ו-36 לפקודה (נקודות זיכוי בעד תושבות ובעד נסיעות, ובסה"כ $6\frac{3}{4}$ נ"ז השוות ל-14,661 ₪ בשנת המס 2003) – הוא יהיה פטור מהגשת דו"ח שנתי אם לא התקיימו לגביו הסייגים 6 ו-7 האמורים בסעיף 4.2 לעיל.

5.1.2. הפטור המצוין כאמור בסעיף 5.1.1 יחול אף אם התקיימו לגבי אותו יחיד סייגים אחרים מרשימת הסייגים למעט לא יחול אם היחיד יצר נאמנות או שנהנה מפירות נאמנות, כמפורט בסעיף 5.3 להלן. הפטור גם לא יחול אם דרש פקיד השומה מאותו יחיד דו"ח באופן ספציפי, כפי שיפורט בסעיף 5.4 להלן.

5.2. פטור מהגשת דו"ח לתושב חוץ שהיתה לו הכנסה בישראל

5.2.1. לפי סעיפים 2 ו-2א לפקודה, בשילוב עם סעיף 4א לפקודה, תושב חוץ חייב במס בישראל רק על הכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.

5.2.2. בהתאם לתקנה 5 לתקנות הפטור, תושב חוץ שהיו לו בשנת המס הכנסות שמקורן בישראל בשנת המס והן אחת מההכנסות המפורטות להלן יהיה

פטור מהגשת דו"ח שנתי אם מאותן הכנסות נוכה מלוא המס לפי סעיפים 161, 164 או 170 לפקודה בהתאם למקור ההכנסה:

- הכנסות מעסק או ממשלח-יד בישראל, אם הפעילות התקיימה בשנת המס בתקופה כוללת שאינה עולה על 180 יום. לעניין זה ייספרו סך ימי הפעילות אף אם היו הפסקות מסויימות ביניהם;
- הכנסות ממשכורת בעד עבודה שבוצעה בישראל;
- הכנסות לפי סעיפים 2(4) עד 2(7) לפקודה החייבים במס בישראל בידי תושב החוץ.

5.3. חובת הגשת דו"ח למי שיצר נאמנות או נהנה מפירותיה בשנת המס

בהתאם לתקנה 5א לתקנות הפטור, כל יחיד תושב ישראל אשר יצר במהלך שנת המס נאמנות, בין שהיא נוצרה בישראל ובין שהיא נוצרה מחוץ לישראל, חייב בהגשת דו"ח.

הפטור מהגשת דו"ח לא יחול גם על יחיד שקיבל מכספי נאמנות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווה כסף, סכום העולה על 100,000 ₪. חובת הגשת הדו"ח תחול גם אם התמורה שהתקבלה מהנאמנות אינה חייבת במס בישראל.

חובת הגשת הדו"ח במקרים הנ"ל תחול גם אם היחיד היה זכאי לפטור מהגשת דו"ח לפי הוראה אחרת הכלולה בתקנות הפטור.

לעומת זאת, יחיד שהוא נהנה בנאמנות ולא קיבל ממנה כל תמורה – יהיה פטור מהגשת דו"ח, בכפוף ליתר הוראות תקנות הפטור וחוזר זה וכל עוד הוא לא יצר נאמנות בשנת המס.

5.4. חובת הגשת דו"ח בעת דרישת פקיד השומה

תקנה 6 לתקנות הפטור שומרת לפקיד השומה את הזכות לדרוש הגשת דו"ח שנתי מכל יחיד גם אם לאחר בחינה מדוקדקת של התקנות הוא זכאי לפטור מהגשת דו"ח.

לפיכך, יחיד אשר פקיד השומה דרש ממנו באופן ספציפי להגיש דו"ח יהיה חייב להגישו במועד.

5.5. תיאום סכומי התקרות בשנות המס הבאות

בכדי למנוע אי וודאות לגבי סכומי תקרות ההכנסה בשנות המס הבאות נקבעה הוראה בתקנה 6א לתקנות הפטור, לפיה הסכומים המפורטים כתקרות הכנסה

ומוזכרים בסוגי ההכנסות השונים יתואמו לפי סעיף 120ב לפקודה בהתאם לשיעור עליית המדד שהיה בשנת המס החולפת, ויעוגלו ל- 1,000 השקלים החדשים הקרובים.

האמור יחול גם על הסכומים המצויינים ברשימת הסייגים לפטור, המפורטת בפסקה 4.2 שלעיל, כלומר על הסייגים 6 ו-7 העוסקים בהחזקה בנכסי חוץ או בפקדונות בתאגידים בנקאיים מחוץ לישראל (תקרה שענקבעה לסך של 1,500,000 ₪ בשנת המס 2003).

6. תחולה

6.1. חוזר זה יחול על דוחות שיש להגיש לשנת המס 2003 ואילך.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

נספח א' - סוגי ההכנסות לעניין הפטור מהגשת דו"ח

סוגי ההכנסות לעניין הפטור מהגשת דו"ח

כאמור, תקנה 1 לתקנות הפטור כוללת רשימה של שבעה סוגים שונים של הכנסות ולגבי כל אחד מהם רשימת תנאים ותקרת הכנסה. להלן יפורטו רשימות התנאים והתקרות לגבי כל סוג של הכנסות:

1.1. הכנסת "משכורת"

הכנסה מ"משכורת" כוללת כל אחת מן ההכנסות המפורטות להלן, שנוכה ממנה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה ובלבד שסך ההכנסות המפורטות להלן אינו עולה על 520,000 ₪ בשנת המס 2003:

1. הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה;
2. הכנסה מקיצבה לפי סעיף 2(5) לפקודה, המשולמת ע"י מעביד או ע"י קופת גמל;
3. החלק החייב של מענק פרישה או מוות, כמשמעותו בסעיף 9(א7) לפקודה;
4. סכום המתקבל עקב היוון קיצבה כמשמעותו בפסקה (6) להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" בסעיף 1 לפקודה;
5. הכנסה של עובד ממימוש מניה שהוקצתה לו ושחלות במכירתה הוראות סעיף 102 לפקודה, בין אם נבחר לגביה המסלול ההוני ובין אם נבחר לגביה מסלול הכנסת עבודה.

במקרים בהם התקבלו סכומים ממספר מעבידים או מצירוף של הכנסות מבין ההכנסות המפורטות לעיל, תנאי הוא שמהכנסה אחת נוכה מס לפי סעיף 164 לפקודה (קרי – בהתאם למדרגות המס) ולגבי יתר ההכנסות נוכה מס בשיעור המירבי (השיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה) או שיעור אחר שקבע פקיד השומה, למשל בעת עריכת תיאום מס.

1.2. הכנסה מ"דמי שכירות"

הכנסה מ"דמי שכירות" כוללת הכנסה שחל עליה סעיף 122 לפקודה, קרי הכנסה של יחיד שמקיימת אחר כל התנאים המצטברים הבאים:

- מדובר בהכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירת מגורים בישראל;

- מקור ההכנסה הינו סעיף 2(6) לפקודה ולא מעסק כאמור בסעיף 2(1) לפקודה;
- היחיד שילם לפקיד השומה מס בשיעור 10% על הכנסת השכירות בתוך 30 יום מיום קבלת ההכנסה או לחילופין – היחיד שילם מקדמות לפי סעיף 175 לפקודה בגין הכנסת השכירות;
- בחישוב המס החל על הכנסת השכירות, היחיד לא תבע ניכוי הוצאות (לרבות פחת), לא קיזז הפסדים, ולא דרש פטור ממס או זיכוי מהמס החל;
- סכום ההכנסה בשנת המס 2003 לא עלה על 270,000 ₪.

1.3. "הכנסה מריבית"

הגדרה זו כוללת הכנסות מריבית, מדמי נכיון, מהפרשי הצמדה או מרווחים אחרים שמקורם הוא סעיף 2(4) לפקודה ושהופקו בישראל ושמשתלמות בתכנית חסכון, בפקדון, בקופת גמל או אם הן משתלמות עפ"י אגרת חוב הנסחרת בבורסה, מילווה מדינה או מילווה קצר מועד.

כדי שהכנסה כאמור תיחשב ל"הכנסה מריבית" לעניין הפטור מהגשת דו"ח נדרש גם שיתקיים לגביה אחד מהמצבים הבאים:

- מצב א' – ההכנסה פטורה ממס;
 - מצב ב' – התקיימו כל התנאים הבאים:
1. ההכנסה חייבת במס לפי סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודה (כלומר זכאית לשיעור המס המוגבל של 10% או 15%);
 2. נוכח מההכנסה מלוא המס החל לפי הפקודה;
 3. ההכנסות בשנת המס 2003 אינן מוגבלות בתקרה כלשהי. אולם, כבר עתה נקבעה תקרה לעניין חובת הגשת דו"ח שנתי לשנת המס 2004 (ללא קשר למבחן חובת הגשת הדו"ח לשנת 2003), לפיה סכום ההכנסה לא יעלה על 520,000 ₪.

1.4. "הכנסה מנייר ערך"

הגדרה זו כוללת הכנסות ממכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, לרבות הכנסה ממכירת נייר ערך זר או ממכירת מילווה קצר מועד (מק"מ) שמתקיים לגביהן אחד מהמצבים הבאים:

- מצב א' – ההכנסה פטורה ממס;
- מצב ב' – התקיימו כל התנאים הבאים:

1. נוכה מההכנסה מלוא המס החל לפי הפקודה ;
2. ההכנסות בשנת המס 2003 אינן מוגבלות בתקרה כלשהי. אולם, כבר עתה נקבעה תקרה לעניין חובת הגשת דו"ח שנתי לשנת המס 2004 (ללא קשר למבחן חובת הגשת הדו"ח לשנת 2003), לפיה סכום ההכנסה לא יעלה על 1,500,000 ₪.

יובהר כי מבחן תקרת ההכנסה נמדד לפי מונחי מחזור פעילות בשוק ההון ולא במונחי רווחים הנובעים מניירות ערך הנסחרים בבורסה. גם אם לא נבע רווח מהעסקאות חייב מי שלא עומד בתנאי הפטור להגיש דו"ח.

עוד יובהר כי מס שנוכה במקור בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך או בעסקה עתידית), התשס"ג – 2002 או לפי תקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת נייר ערך הנסחר בבורסה, מילווה מדינה או יחידה בקרן נאמנות), התשס"ג – 2002 ייחשב כניכוי מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה.

1.5. "הכנסת חוץ"

החל מכניסת הרפורמה במס לתוקף (תיקון 132 לפקודה), תושב ישראל חייב במס על הכנסותיו, בין שמקורן בישראל ובין שמחוץ לישראל. המס בגין הכנסות שמקורן בישראל נגבה בדרך של מקדמות או על דרך ניכוי מס במקור.

בכדי לאפשר אכיפה של הוראות החיוב במס על הכנסות מחו"ל נקבעו תקנות מס הכנסה (מקדמות בשל הכנסת חוץ), התשס"ד – 2004 (להלן - **תקנות המקדמות**). תקנות אלו קובעות חובת תשלום מקדמה בשל הכנסות מסויימות שמקורן מחוץ לישראל. באמצעות שוברי תשלום ידווח הנישום במקוצר על סכום ההכנסה מחו"ל וישלם את המס המתחייב בגינה בישראל. מסלול זה מכונה "**דיווח מקוצר**" ובמסגרתו נקבע כי יחיד אשר דיווח במקוצר על הכנסותיו מחו"ל ושילם את המס על אותה הכנסה במועד יוכל להיות פטור מהגשת דו"ח שנתי אם אינו חייב בהגשת דוח מסיבה אחרת.

"הכנסת חוץ" הינה כל אחת מבין ההכנסות הבאות:

1. הכנסות מריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה שמקורן בפקדון בתאגיד בנקאי מחוץ לישראל ;
2. הכנסות מריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה שמקורן בניירות ערך זרים ;

3. הכנסות מדיבידנד שחילקה חברה הנסחרת בבורסה בחו"ל, בין אם זו חברה תושבת חוץ ובין אם זו תושבת ישראל;
4. הכנסות מזכיות, הימורים או פעילות נושאת פרסים בחו"ל;
5. הכנסות מדמי שכירות מהשכרת נכס מקרקעין מחוץ לישראל;
6. רווחי הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה מחוץ לישראל, בין אם מדובר בניירות ערך של חבר בני אדם תושב חוץ ובין אם מדובר בניירות ערך של חבר בני אדם תושב ישראל.

כדי שהכנסה כלשהי מבין ההכנסות שפורטו לעיל תיחשב כ"הכנסת חוץ", על היחיד לקיים אחר כל התנאים הבאים:

- הסכום הכולל של כלל סוגי ההכנסות שפורטו לעיל אינו עולה על 270,000 ₪ בשנת המס 2003. לפיכך, יחיד אשר הכנסותיו האמורות עולות על תקרה זו יהיה חייב בהגשת דו"ח שנתי על כלל הכנסותיו;
- מההכנסות הנ"ל לא נוכה מלוא המס החל לפי הוראות הפקודה – מדובר בהכנסות ששיעור המס עליהן הינו מוגבל ולא נוכה במקור שיעור המס שנקבע בפקודה לגבי כל אחד מסוגי ההכנסות המפורטות. אם נוכה מלוא המס ההכנסה תשוויך לאחד מסוגי ההכנסות האחרים;
- היחיד שילם מקדמת מס בגין ההכנסות האמורות בהתאם למנגנון הדיווח המקוצר שפורט לעיל. לגבי נישומים אשר זכאים לפטור ממס על הכנסה מבין ההכנסות 5-1 המפורטות לעיל, דרישת תשלום המקדמה אינה רלבנטית, וכל עוד התקיימו כל יתר התנאים – ההכנסה תיחשב ל"הכנסת חוץ".

1.6. "הכנסה מקיצבת חוץ"

סעיף 9 לפקודה קובע כי לגבי קיצבה שמקורה מחוץ לישראל (כפי שנקבע בסעיף 4א לפקודה) שקיבל מי שעלה לישראל, והקיצבה משתלמת בשל עבודתו במדינת החוץ, סכום המס על הכנסה זו יהיה סכום המס שהיה משלם במדינת החוץ (ממנה משתלמת הקיצבה) אילו היה נשאר תושב אותה מדינה.

בהתאם להוראה האמורה ובצירוף הוראות הזיכוי בגין מסי חוץ (סעיפים 199-210 לפקודה) נוצר מצב במקרים רבים לפיו אין הנישום שמקבל את הקיצבה האמורה מחו"ל נדרש לשלם מס בישראל בעד אותה קיצבה.

לפיכך, כדי למנוע את החובה להגיש דו"ח עקב קבלת קיצבה כאמור נקבעה ההגדרה "הכנסה מקיצבת חוץ", וכדי שההכנסה האמורה תיחשב לכזו נדרש שיתקיימו לגביה כל התנאים הבאים :

- בשל הוראות סעיף 9ג או בשל הוראות הזיכוי בגין מסי חוץ (חלק י' פרק שלישי לפקודה) אין הנישום נדרש לשלם בגין אותה קיצבה מס נוסף בישראל בשנת המס.
- הסכום הכולל של הכנסות מקיצבת חוץ כאמור אינו עולה על 270,000 ₪ בשנת המס 2003.

1.7. "הכנסה נוספת"

הגדרה זו הינה מעין הגדרת סל והיא כוללת כל אחת מההכנסות הבאות :

1. הכנסות שנוכה מהן מס ב"שיעור המירבי". הכוונה לניכוי מס לפי מדרגת המס הגבוהה ביותר הקבועה בסעיף 121 לפקודה ואם מדובר בהכנסה שנקבע לה שיעור מס נמוך יותר משיעור זה – נוכה שיעור המס הגבוה ביותר שנקבע לאותה הכנסה ;
2. הכנסות לגביהן אישר פקיד השומה שיעור ניכוי מס מופחת, שאינו נמוך מ-30%, ושנוכה כנדרש ;
3. הכנסה שאינה הכנסה לפי סעיף 12(1) או 22(2) לפקודה, כלומר אינה הכנסה מעסק, ממשלח-יד, מעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי ואף לא ממשכורת, ושחל לגביה פטור ממס. בסעיף זה יוכלו להכנס למשל הכנסות שמקורן בזכיות אשר הינן פטורות ממס (בהתאם לתקנות הפטור על הכנסות מזכיות ופעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 9(28) לפקודה).

כדי שהכנסה מבין ההכנסות האמורות תהווה "הכנסה נוספת", עליה לקיים אחר כל התנאים הבאים :

- ההכנסה אינה נכנסת לאחד מסוגי ההכנסות מ"משכורת", "הכנסה מדמי שכירות", הכנסת חוץ", הכנסה מקיצבת חוץ", "הכנסה מריבית" או "הכנסה מנייר ערך".
- הסכום הכולל של ההכנסות הנוספות כאמור אינו עולה על 270,000 ₪ בשנת המס 2003.