



חטיבת שומה וביקורת

כ' אדר ב', תשס"ה
31/3/2005
מספרנו: PBT.00007404

אל:
תפוצה א', נצ(1), ב(3) ג(1) ד(2) ו'

לפעולה/ פקידי שומה, רכזי חוליות הניכויים

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 5/2005 - שומת ניכויים

הנדון: תוכנית עבודה בתחום הניכויים לשנת 2005

1. תוכנית העבודה בניכויים נועדה לקביעת מסגרת עבודה לעובדי ביקורת הניכויים בשנת 2005. מטרת התוכנית היא יישום מדיניות האגף בתחום הניכויים ואכיפת הוראות הפקודה, הצווים והתקנות על מעבידים ומנכים אחרים.

יעדי התכנית הם, בין היתר, העמקת פעילות חוליות הניכויים, הגברת התיאום בין הניכויים ליתר היחידות, טיפול בתיקים גדולים בעלי פוטנציאל אשר יניבו תשואת מס גבוהה, טיפול בענפים נבחרים ובתחומים בהם היו בשנה האחרונה שינויים בחקיקה או במדיניות האגף.

היקפו הנמוך יחסית של פוטנציאל הטיפול בניכויים מחייב בחירת תיקים קפדנית לביקורת, כך שיושגו במקביל המטרות ההרתעה והאכיפה ופועל יוצא מהן תשואת מס גבוהה.

2. מבנה התוכנית

2.1 מכסת תיקים למפקח

לכל עובד ביקורת ניכויים יוקצו בשנת 2005 – 130 תיקים משוקללים (במונחי גודל תיק 5). השקלול לוקח בחשבון משתנים כמו: גודל תיק, מספר שנים המבוקרות וסוג תיק.

להלן המשקלות:

גודל תיק	1	2	3	4	5
המשקל במונחי סוג תיק קטן (5)	4.9	3.65	1.75	1.24	1

המכסה אחידה לכל המשרדים למעט, חוליות הפשמ"ג בת"א 5 להן נקבעה מכסה של 100 תיקים משוקללים.



מכסת התיקים מבוססת על מספר עובדי הביקורת בחוליה וניתן להתאימה לשינויים בכוח אדם ביחידות במהלך השנה. שינוי המכסה כאמור, יעשה ע"י מחלקת פיקוח ובקרה- בחטיבת השומה בעניין זה יש לפנות אל גב' סימה לוי, מנהלת תחום.

יודגש, המכסה אינה כוללת תיקים בשלב ב' (השגה). תיקים אלו נכנסים אוטומטית לתוכנית בעת רישום ההשגה ומועברים משנה לשנה עד לסיום הטיפול בהם.

2.2 בחירת התיקים

כאמור לכל עובד ביקורת ניכויים הוקצו בשנת 2005 - 130 תיקים משוקללים (ראה הסבר סעיף 2.1)

תוכנית העבודה בנויה כדלקמן:

50% נבחרו ע"י המטה – כתיקי חובה.
50% יבחרו ע"י המשרדים, כבחירת שדה.

התיקים שנבחרו לתוכנית העבודה הינם תיקים פעילים בלבד שלא נערכה בהם ביקורת ניכויים משנת 2001 ואילך ואשר נפתחו לפני 1.1.2001. למעט תיקים המסומנים ב- ה'.

מתוך מגמה של שילוב ביקורת שומה וביקורת ניכויים ניתנה עדיפות במסגרת תוכנית עבודה בשומה לתיקים בעלי פוטנציאל אשר נבחרו לביקורת ניכויים.

בכל מקרה, הוחלט כי בתיקים אלה תיעשה ביקורת ניכויים לפני עריכת ביקורת שומה.

2.3 גודל התיק

גודל התיק מתעדכן באופן אוטומטי עפ"י הדוחות הקיימים במאגר הנתונים של שע"מ מטופסי 102.

לעניין שכר עידוד יילקחו בחשבון גודל התיק כפי שהוא מופיע בשאילתא N,230.

בסמכות הרכז בלבד לשנות את סיווג התיק במקרים בהם שוכנע כי גודל התיק אינו תואם את הממצאים בשטח. הרכז יוכל לבצע זאת במסך ממצאי ביקורת וזאת על פי מספר עובדים ולא מנוכים.

3 בחירת מטה

תיקי חובה נבחרים ע"י המטה, בהתאם ליעדים שנקבעו, וממוינים על-פי קריטריונים של גודל התיק, מועד הביקורת האחרונה וענפים נבחרים.

בשנים האחרונות קטן מספר תיקי הניכויים שבוקרו ואחת ההשלכות של מצב זה היא ריבוי תיקים גדולים ובינוניים בהם חלה התיישנות של שנת מס אחת או יותר.

ניסיון העבר מלמד כי תשואת המס בתיקים אלה גבוהה ולכן יקפידו הרכזים לוודא עריכת ביקורת בתיקים אלו במהלך שנת המס.



3.1 להלן הקריטריונים לתיקי חובה:

קריטריון 1

תיקים בגודל 1 ו-2 אשר הועברו מתוכנית עבודה של שנת 2004 וסומנו ב-ה' (התחלת עבודה).

קריטריון 2

תיקים בגודל 1 ו-2 (פרט למלכ"רים ס.ת. 70 ומעלה).

תיקים בגודל 1 ו-2 של "חברות מיוחדות" לעניין העברת כספים לחו"ל נכללו בתוכנית העבודה ומסומנים ב- * (כוכבית).

קריטריון 3

- תיקים בגודל 3, שלא בוקרו משנת 1997 וקודם לכן, השנה חולקו התיקים בגודל ל-3 תתי קבוצות על בסיס מספר עובדים כמפורט להלן:

א.	61-99 עובדים
ב.	41-60 עובדים
ג.	20-40 עובדים

לתוכנית העבודה – מטה נבחרו תיקים מקבוצה (א) לביקורת חובה.

- תיקים בגודל 3 – אשר קיים מידע על העברת כספים לחו"ל.

קריטריון 4

- תיקים בגודל 3 קבוצה ב' (ראה קריטריון 3 כמפורט לעיל).

- תיקים בגודל 3 – של "חברות מיוחדות" לעניין העברת כספים לחו"ל נבחרו כתיקי חובה ומסומנים ב- * (כוכבית).

קריטריון 5

- תיקי חברות בגודל 3 לפי רשימת הענפים המפורטת להלן:

- 5.1 – חברות היי-טק (ענפים 7200-7280)
- 5.2 - חברות אלקטרוניקה (ענפים 3200-3430)
- 5.3 – בנייה (ענפים 4551-4556, 4523, 4521)
- 5.4 - ספורט – (ענף 9480)

קריטריון 6

תיקים בגודל 3 קבוצה ג' (ראה קריטריון 3 כמפורט לעיל) ושלא בוקרו משנת 1993 ואילך.

תיקים בגודל 4 – לפקיד שומה ירושלים 2.



4 בחירת תיקי שדה

מכסת התיקים לבחירת שדה למבקר הוגדרה גם היא במונחי תיקים משוקללים, סה"כ 65 תיקים.

תיקי השדה יבחרו ע"י הרכז לאור ההיכרות הקרובה שלו עם מאגר התיקים המצוי בחוליה במשרד. בעת בחירת התיקים ייקח הרכז בחשבון פניות של רכזי השומה ויחידות שונות באגף.

הרכז יוכל להסתייע בבחירת התיקים ברשימה המומלצת הבאה:

- 4.1 תיקים הנכללים בקריטריוני החובה אך לא נבחרו בשל מגבלת המכסה.
- 4.2 תיקים בגודל 1,2,3 - מלכ"רים ומוסדות כספיים (ס.ת 70 ומעלה), שלא נבחרו בבחירת מטה.
- 4.3 תיקים לגביהם התקבל מידע מיחידות אחרות כמו: חקירות, שומה וכו' המחייב טיפול בתחום הניכויים.
- 4.4 אגודות ספורט – אגודות בליגות גבוהות בתחום הכדורגל וכדורסל מומלץ לבקר תיקים שלא בוקרו בשנתיים האחרונות.
- 4.5 מלכ"רים ומוסדות כספיים שלא שילמו מס שכר (לפי רשימות שהועברו למשרדכם ע"י מחלקת מודיעין).
- 4.6 תיקי חברות בהפסדים – רשימת תיקים ניתן לקבל באמצעות שאילתא N-230 מסך/ רשימות כלליות.
- 4.7 תיקים המועמדים לסגירה.

5 תכנון עבודת המפקח/הרכז

הרכז יקצה תיקים למפקח. באמצעות כלי זה הרכז יוכל לוודא שסדר העדיפות שקבע מיושם בפועל.

הרכז יקצה את התיקים למפקח וטרם התחלת עבודת הביקורת יכין המפקח תוכנית ביקורת לתיק. התוכנית תועבר לאישור הרכז.

וכך הרכז ישתתף בקביעת תוכנית הביקורת, יהיה מעודכן במהלכה ויסייע במידת האפשר בטיפול בתיקים מורכבים.

השינויים בחקיקה ובהוראות המקצועיות מחייבים דיון במשרד. הרכז יקיים, לפחות אחת לחודש, ישיבת צוות לחוליית הניכויים. בישיבה זו ישתתפו גם עובדי האישורים, ותיאומי מס ובמסגרתה יועבר מידע על השינויים בתפעול מערך הניכויים ומערכת האישורים-זיכויים ותיאומי המס. כמו-כן, ידונו בשינויים בחקיקה, בחוזרים מקצועיים והוראות ביצוע, מכתבים ותיקים מיוחדים ואף יוחלף מידע בין העובדים.

6 תיקון 134 לפקודה

6.1 במסגרת התוכנית הכלכלית להבראת כלכלת ישראל (תיקון 134) נוספו הוראות מיוחדות המשפרות את יכולת האכיפה, שומה והגביה של הרשות. תוקנו סעיפים 167,152,150,145, לפקודת מס הכנסה העוסקים בהליכי שומה.

בסעיפים 145 (א)2 ו- 167 (א)2 – באישור הנציב ניתן להאריך את תקופת השומה ל- 4 שנים.



סעיף 152(ג) הוארכה התקופה לטיפול בהשגה משנה – מיום הגשת ההשגה (על פי תיקון 114). היום תקופת ההשגה היא 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח או 4 שנים מתום שנת המס באישור הנציב או בתום שנה מיום שהוגשה ההשגה, לפי המאוחר מביניהם.

פקיד שומה הוסמך על פי סעיף 145 לפקודה לשום את הכנסת המנכה תוך 3 שנים מתום שנת המס בה הוגש הדוח על ההכנסות.

היום לסעיף 167 (א) נוספו פסקאות 1 ו-2 המחליפות את הסיפא של הסעיף, על פיהן תקופת השומה היא המאוחרת שבין התקופה בה ניתן לשום את סכום הכנסת הנישום או תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243, ובאישור הנציב בתוך 4 שנים מתום שנת המס כאמור.

מן התיקון עולה, כי הדוחות הסוף שנתיים בניכויים (טופסי 126 ו-856) קיבלו מעמד זהה למעמדו של הדוח על ההכנסות, לעניין סוגיית ההתיישנות.

תחולתם של תיקונים אלה היא על דוחות שהוגשו לשנת המס 2002 ואילך.

6.2 על שנות המס 2001 - 1997 חלים הליכי השומה שקדמו לתיקון ושנות המס הפתוחות לביקורת ניכויים, לגבי נישומים שדוחותיהם הוגשו במועד, הן 2001-2004. הדוח הקובע לעניין זה הוא הדוח על ההכנסות.

7 שומת ניכויים

7.1 שומה בשלב ראשון

מדיניות הרשות היא כי תוצא שומה אחת לכל שנת מס.

בהעדר הסכמה על כל הנושאים תקבע שומה על פי מיטב השפיטה (שומה 03). הנישום ו/או המייצג יחתמו על הסעיפים המוסכמים והשגה תרשם רק על הסעיפים השנויים במחלוקת.

שומה 04 – שומה לפי מיטב השפיטה, על פי סעיף 167 לפקודה שומה זו תיעשה במקרים בהם לא הוגשו דוחות על פי הסעיפים 161 ו-166 לפקודה. שומה זו תיעשה גם באותם מקרים בהם לא הוצגו למפקח הניכויים ספרי חשבונות ו/או לא ניתן ליצור קשר עם הנישום.

שומת ניכויים תוצא לשנים הפתוחות לביקורת ניכויים ואשר לגביהן לא חלה התיישנות.

שומות בשל מקדמות בגין הוצאות עודפות לא תוצאנה לנישומים להם שומה סופית על הכנסתם. למעט, דרישת מקדמות מחברות בהפסדים אשר תיאמו הוצאות עודפות בדוחות ההתאמה לצורכי מס. בכל מקרה, היה ונקבעו במסגרת השומה הסופית הוצאות עודפות תידרשנה מקדמות בגינן.

7.2 שומה בשלב שני

על פי סעיף 168 לפקודה ניתן להגיש השגה בניכויים תוך שבועיים.

יש לרשום השגה רק אם התקבלה בכתב ומנומקת, ובלבד שהוגשה במועד החוקי.

רישום השגה לאחר המועד יהא רק אם קיימת סיבה מוצדקת – ניתן להאריך את המועד כפוף להוראות סעיף 150 (א) לפקודה.

תקופת הטיפול בהשגה הוארכה, כאמור בסעיף 6.1, לדוחות משנת המס 2002 ואילך.

יש לוודא כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה, על פי הוראת סעיף 150 לפקודה.



7.3 צווים ופתיחת שומה

בסוגיות מהותיות ועקרוניות בתחום הניכויים מומלץ להיעזר ברפרנטים העומדים לרשות המשרד. הוצאת צו תאושר על ידי פקיד השומה/סגנו והרפרנט המשפטי ובתיאום עם הרפרנט מחטיבת השומה. פתיחת שומה תיעשה על-ידי הרפרנט מחטיבת השומה ובתיאום עם רכז הניכויים ופקיד השומה.

8 הנחיות מיוחדות

8.1 "חברות מיוחדות" (*) הינן חברות הרשאיות להעביר לח"ל כל תשלום שמותר להעבירו על פי הוראת הביצוע מס' 34/93 ותוספת מס' 1 בלי אישור מוקדם מרשויות המס, למעט 2 סוגי תשלום כמפורט להלן:

1. תשלומים על פי חוזה/חוזים בקשר לנכסים בלתי מוחשיים, כמו דמי ניהול והשתתפות בהוצאות חברה קשורה והכל בשווי של \$ 100,000 ומעלה לעסקה כוללת.

2. תשלומים עבור ריבית, ששיעורה בעת ההתקשרות עולה על ליבור+2% לשנה.

חובה על המבקר לבדוק בתיקי "חברות מיוחדות" את סוגיית ניכוי מס במקור מהעברות לח"ל – האם נוכח מס כדן ו/או על פי אישור שהונפק במשרדי השומה והאם קויימו הוראות הביצוע דלעיל.

8.2 העברות לח"ל

יש לבדוק ניכוי במקור מתשלומים המועברים לח"ל. בתוכנית העבודה הרכזים יכללו תיקים אשר הפעילות הכלכלית שלהם כרוכה ביבוא ויצוא.

מידע בדבר אישורים שהוצאו קיים בשאלתא N-240.

8.3 אגודות ספורט

בתוכנית העבודה נכללו תיקי ניכויים הומלץ לבחור כתיקי שדה אגודות ספורט בליגות העליונות בתחום הכדורגל והכדורסל.

בעריכת ביקורת יבדקו, בין היתר, ניכוי מס מתשלומים ששולמו לשחקנים, לרבות שחקנים זרים, בין בכסף ובין בשווה כסף, תשלומים בגין השאלת שחקנים (תמלוגים), תשלומי מס מעסיקים ומס שכר וכדומה.

9. שינויים בשאלתא N - 230 (שומת ניכויים)

9.1 תיקון 118 לפקודה – מקדמות בגין הוצאות עודפות

מסך 27.3 בשאלתא N-230. הטיפול במקדמות בשל הוצאות עודפות והבסיס לחישוב הקנס - ראה הסברים ופרוט במכתבה של גב' רחל קליין מיום 31/8/04.

* - תיקים של "חברות מיוחדות" מסומנים ב- * (כוכבית) בתוכנית העבודה.



אחריות .10

פקידי - שומה, סגני פקידי שומה ורכזי חוליות הניכויים אחראים ליישום הוראות ביצוע זו.

לבירורים והבהרות נוספות ניתן לפנות למחלקת פיקוח ובקרה בנציבות מס הכנסה, אל הגב' תרצה גורטלר, ר"ח – מנהלת מחלקת פיקוח ובקרה טלפון 02-6559194, או לגב' סימה לוי – מנהלת תחום – מחלקת פיקוח ובקרה - 02-6559351.

בנושא העברת תשלומים לחו"ל ניתן לפנות אל מר פואד ג'ודם, ר"ח – מנהל תחום בכיר – שומת הפרט.

ב ב ר כ ה,

רשות המיסים בישראל