

ב' טבת תשס"א
28 דצמבר 2000

מספרנו : 267/00

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

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2000 / 18 - ניכויים/גביה/משפטית

הנדון : תיקון טופס 102 בניכויים והחזרי מס הנובעים מתיקון

א. מבוא :

בהוראת ביצוע מס' 25/94 מיום 18.5.1994 פורסם נוהל להגשת דו"ח 102 מתוקן. רכזי חוליות הניכויים הונחו להקפיד על קבלת תיקונים רק על גבי הטופס המיועד לכך - טופס 102 מ'. כמו כן הונחו לבקש בכתב את תגובת רכזי השומה לבקשת התיקון, וזאת על גבי טפסים 4489 ו-4490.

התוצאה של תיקון הדיווח בטופס 102 עשויה להצמיח חבות נוספת, שאז על המתקן להגיש דווח נוסף על יתרת הניכוי או המס שלא שולמו, על גבי טופס 102 רגיל. תוצאת תיקון עשויה גם ליצור למשלם זכות להחזר ניכוי או מס ששילם בניכויים בעודף, ועם שידור הטופס המתוקן נוצרת יתרת זכות במערכת.

עם השקת שאילתה N החדשה בניכויים, התעוררה השאלה מאימתי יש לחשב ריבית והצמדה על החזר מס הנובע מתיקון טופס 102. עקב זאת אף ניתנה הוראה להקפיא את ההחזרים במשרדים, אלא אם כן ניתן אישור ע"י הנציבות.

מטרת חוזר זה להנחות כיצד לטפל בהחזר - אם מגיע - על מנת לגרום לאחידות הטיפול במשרדים.

ב. עילות לתיקון טופס 102 :

- מבחינים בין שני סוגי עילות :
1. טעות סופר.
 2. כל טעות אחרת.

ג. טעות סופר :

"טעות סופר" הינה טעות שיצאה בהסח הדעת בעת כתיבה, בדר"כ מדובר בטעות טכנית או חישובית. הטעות יכולה לנבוע מהוספת ספרה או השמטתה, מהעתקה לא נכונה משורה לשורה, מלקיחת נתונים מתקופת דיווח קודמת וכיו"ב טעויות בשגגה שברור כי היו נמנעות לו נבדק מילוי הטופס פעם נוספת, לפני הגשתו.

לדוגמא :

1. שולם לעובדים שכר עבודה בסך 90,000 ש"ח ונרשם 900,000 ש"ח.
2. נוכה מהעובדים מס בסך 455,000 ש"ח ונרשם בטעות 45,000 ש"ח.

בדיווח לחודש מרץ נלקחו על ידי ה"פקיד" (מספרי הנישום) נתונים הנכונים לחודש פברואר.

- 1 -

ד. טעות אחרת

טעות אחרת הינה כל טעות שאינה "טעות סופר", דהיינו טעות שלא יצאה בשגגה. בעת הרישום היה הכותב סמוך ובטוח בנכונות הרישום, הן עובדתית והן מבחינת הוראות החוק, וגם בדיקה נוספת לא היתה מגלה בשלב זה את הטעות. מדובר בטעויות שדרכן להתברר מאוחר יותר עקב שיקול דעת נוסף, עקב חוות דעת משפטית או מקצועית אחרת או בעקבות קבלת נתונים שלא היו ידועים בעת הדיווח.

לדוגמא:

- (1) מלכ"ר שילם מס מעסיקים בידיעה שהוא חייב בו. עקב שומה הוגדר כגוף עסקי ומגיע לו החזר מס.
- (2) מעביד ניכה מעובדו מס במקור בשיעורים הרגילים ולאחר מכן התברר כי לעובד מגיע זיכוי/ ניכוי המקטינים את חבות המס.
- (3) משלם ניכה במקור מתשלום על פי צו המחייב ניכוי של 50% ולאחר מכן סווגה ההכנסה בסיווג אחר המחייב ניכוי במקור בשיעור 30% בלבד.
- (4) מלכ"ר שילם מס שכר כי חשב שיעבור את המחזור המינימלי המחייבו בתשלום המס. לאחר מכן מתברר כי אינו חייב במס שכר.
- (5) חבר בני אדם שילם מקדמות על חשבון הוצאות עודפות ולאחר מכן התברר כי ההוצאות העודפות היו בסכום נמוך מהסכומים שהעריך כבסיס לתשלום המקדמות.

ה. החזר מס

בעקרון ראוי שהקביעה אם מגיע החזר מס תעשה רק לאחר תום השנה משהוגשו דוחות והתבררו כל הנתונים. יש לזכור כי ניכוי במקור הוא על חשבון המס בלבד ואינו קובע בהכרח את חבות המס הסופית. אם קיימים מחלוקות משפטיות או חילוקי דעות עובדתיים המשפיעים על החבות במס, דינם להתברר בשומה של המנוכה, בעקבות הגשת דו"ח בתום שנת המס.

כחריג ועל מנת למנוע מעובדים הצורך בהגשת דו"ח, הודשו המעבידים ע"י הנציב לעשות במהלך השנה חישובים מתוקנים, ולהחזיר לעובד עודף מס שנוכה ממנו. חריג זה אינו חל על עודף ניכוי מספק או נותן שירות. במקרה זה אין לעשות תיקונים במהלך השנה שכן משנוכה מס מתשלום, רשאי אדם לקזז את הניכוי ממקדמותיו, ומתן אפשרות תיקון למנכה עשויה ליצור החזר כפול.

קיימות נסיבות נוספות בהן ראוי לאפשר תיקון טעויות גם במהלך השנה, ומטרת חוזר זה לפרט ולהבהיר את אופן הטיפול בבקשות לתיקון ולהחזר, הן במהלך השנה והן לאחר תום השנה.

בכל המקרים בהם מוגשת בקשה לתיקון ולא נאמר במפורש אחרת, רכז הניכויים אחראי לבחון אם יש עילה מוצדקת לתיקון ולקבוע את התנאים לתיקון, להחזר ולמועד ממנו ישולמו ריבית והפרשי הצמדה בגין ההחזר.

טעות בדיווח על ניכוי במקור משכר עבודה :

כתוצאה מטעות סופר

במהלך השנה : המעביד רשאי לבצע בעצמו התיקון בדוחות השוטפים הבאים ורשאי לקזז את ההחזר המגיע מהניכויים השוטפים משכר.

המעביד רשאי לבקש תיקון הטופס בו נפלה טעות הסופר ויהא זכאי לריבית והצמדה על ההחזר מיום התשלום.

- 2 -

לאחר תום השנה : אם הטעות נפלה רק בטופס 102 והדוחות השנתיים תקינים (126 ו-106) המעביד רשאי לתקן את טופס 102 המוטעה ויהא זכאי לריבית והצמדה על ההחזר, מיום התשלום.

יש לדאוג לתיקון מתאים של חלק א' בטופס 126 בו מדווח ריכוז הניכויים בטופסי 102 החודשיים.

כתוצאה מטעות אחרת

במהלך השנה : המעביד רשאי לבצע בעצמו התיקון בדיווחים הבאים ולקזז את ההחזר מהניכוי השוטף משכר. אם עד לתום השנה אין די ניכויים שוטפים לקיזוז ההחזר – תעשה ההתחשבנות בשומה של העובד.

לא ניתן להגיש דו"ח 102 מתוקן ולהחזיר עודף הניכוי למעביד.

לאחר תום השנה : אם עדיין לא הונפק לעובד טופס 106, המעביד רשאי לבצע את התיקון בדו"ח נוסף ולא יהא זכאי לריבית והצמדה בגין קיזוז ההחזר המגיע.

אם כבר הונפק לעובד טופס 106 אין לאפשר תיקון טופס 102. החזר מס - אם מגיע - יתברר בשומת העובד לאחר הגשת דו"ח על ידו.

האמור בשני הסעיפים לעיל חל גם כאשר המעביד משלם שכר נטו ומגלם את המס.

טעות בדיווח על ניכוי במקור מתשלומים שאינם שכר עבודה :

טעות סופר

אם נפלה טעות סופר בטופס 102 שעה שהניכוי עצמו היה תקין וגם האישור על הניכוי היה תקין, אין מניעה לתת אישור על תיקון טופס 102 - גם אם המדובר בבקשה לתיקון לאחר תום השנה.

אם מגיע למשלם החזר מס כתוצאה מהתיקון, הוא יוחזר בתוספת ריבית והצמדה מיום התשלום המוטעה.

יש להקפיד כי יתוקן בהתאם גם חלק א' לטופס 856 בו מדווחים על ריכוז טופסי 102.

טעות אחרת

אין לאפשר תיקון, לא במהלך השנה ולא בתום השנה.

החזר – אם מגיע – יתברר בשומתו של המנוכה.

ח. טעות בדיווח על מס מעסיקים ומס שכר :

טעות סופר

במהלך השנה :

המעביד רשאי לתקן בעצמו הטעות בדיווחים הבאים במהלך השנה, ולקזז ההחזר המגיע מתשלומים שוטפים של מס מעסיקים או מס שכר - לפי העניין. כן רשאי הוא להגיש דו"ח מתוקן.

- 3 -

החזר יעשה בתוספת ריבית והצמדה מיום תשלום הדיווח המוטעה.

בתום השנה

תיקון לאחר תום שנת המס יעשה רק לאחר שרכז השומה אישר לרכז הניכויים כי הסכום המתוקן תואם את ההוצאות שנדרשו בדו"ח שהוגש בשומה.

מובן שעל רכז הניכויים לוודא כי הסכום המתוקן תואם גם את הדיווחים בטופס 126.

טעות אחרת

דין מס מעסיקים או מס שכר ביתר להתברר בשומה, ככל מס אחר. אם מתברר כי שולם עודף מס מעסיקים או מס שכר שלא בשל טעות סופר, יוחזר המס למעביד עם ריבית והצמדה רק מתום שנת המס בה שולם, כנהוג לגבי כל מס אחר ביתר. עמדה זו אף מצאה תימוכין בפס"ד הסנה נגד מדינת ישראל ה"פ 122/93 (פורסם בפד"א כג') בו קבע ביהמ"ש מ עודף מס שכר יוחזר עם ריבית והצמדה מתום שנת המס בה נוצר העודף.

בהעדר אפשרות מעשית אחרת, הליך החזר הוא בניכויים, בדרך של הגשת דו"ח 102 מתוקן.

גם במקרה זה, תנאי לתיקון הוא שרכז השומה ורכז הניכויים בדקו כי הסכום המתוקן תואם את ההוצאות שנדרשו בדוחות השנתיים, בשומה ובניכויים.

רכז הניכויים יוודא כי הריבית וההצמדה יחושבו רק מתום שנת המס בה נוצר העודף ולא מיום התשלום.

ט. טעות בדיווח על מקדמות בגין הוצאות עודפות:

טעות סופר

המשלם רשאי לתקן בעצמו הטעות בדיווחים השוטפים הבאים במהלך השנה, ולקזז את ההחזר רק בגין סוג ניכוי הוצאות עודפות (08).

לפי בקשתו של המשלם ניתן לאשר תיקון טופס 102, הן במהלך השנה והן בתום השנה, ובלבד שרכז השומה ורכז הניכויים בדקו כי הסכום המתוקן תואם את הסכומים שנרשמו בדוחות השנתיים.

החזר בגין טעות סופר יעשה בתוספת ריבית והצמדה מיום תשלום הסכום המוטעה.

טעות אחרת

במהלך השנה – אין לאפשר תיקון הטעות.

בתום השנה – דין הטעות להתברר בשומה. אם יתברר כי אכן שולמו על החשבון סכומים העולים על השיעור הנדרש מהסכומים שהוצאו בגין הוצאות עודפות אזי:

אם חבר בני האדם ברווחים:

דין העודף כדין מקדמה רגילה והוא יזקף על חשבון המס המגיע לאותה שנה. היתרה תוחזר בהתאם לסעיפים 159(א) או 160 לפקודה, לפני הענין.

- 4 -

אם החברה בהפסדים או שאין די מס מגיע לקיזוז באותה שנה:

דין העודף כדין מקדמה רגילה והוא יוחזר בהתאם לסעיפים 159(א) או 160 לפקודה, לפי הענין.

י. אופן הטיפול בטופסי 102 מתוקנים (ניכויים במקור משכר ושלא משכר)

עקב שאלות שחוזרות ועולות, מובאים בזאת עיקרי ההנחיות לטיפול בדו"חות מתוקנים כפי שפורטו בה"ב 25/94:

(1) בקשה לתיקון ט. 102 תוגש לרכז הניכויים במשרד. לבקשה יצורפו הסבר בכתב לגבי מהות התיקון ועילתו וכן מסמכים מאמתים.

(2) בטרם יאשר התיקון המבוקש, יבדוק רכז הניכויים ביחד עם רכז השומה (עצמאים או חברות, לפי הענין) אם יש צורך לתקן גם את טופסי 126, 856, 106 ו-857 לשנים הרלבנטיות.

(3) על אף האמור בסעיפים 1 ו-2 לעיל, בקשה לתיקון ט. 102 המוגשת במהלך השנה תוגש ישירות לגובה הראשי במשרד ואין צורך להעבירה לרכז הניכויים. אם מתעורר ספק לגבי מהות התיקון או לגבי מועד הצמדת ההחזר, יש להעביר הבקשה להכרעת רכז הניכויים במשרד, שיפעל כאמור בסעיפים 1 ו-2 לעיל.

(4) החליט רכז הניכויים להצמיד ההחזר ממועד שהוא מאוחר ליום התשלום, תעכב מחלקת הגביה את ההחזר לפרק זמן של 15 יום, שבמהלכו יודיע רכז הניכויים בכתב למעביד אודות החלטתו ויאפשר לו להגיב על ההחלטה.

א. אחריות:

פקידי השומה, הגובים הראשיים ורכזי הניכויים אחראים לביצוע הוראה זו. במקרה של ספק יש לפנות לנציבות, לרפרנט ניכויים או גביה.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה

ומיסוי מקרקעין