



מיסוי ישראלי - מס הכנסה - דוחות מתקנים

בהגשת הדוחות בעת החלפת מייצג היא טעות בתום לב. מטרת דיני המס היא גביית מס אמת, ולפיכך יש מקום לאפשר לתקן את דוחותיה.

טענה נוספת של המבקשת הינה כי הפסיקה שהובאה על-ידי המשיב, על מנת לשלול את קבלת הדוחות המתקנים, נגעה למקרים בהם פקיד השומה פתח בהליכים נגד נישומים ורק בעקבותיהם הנישומים ביקשו לתקן את דוחותיהם, בעוד בעניינה ביקשה המבקשת לתקן את דוחותיה באופן עצמאי לאור הטעות שהתגלתה על-ידה.

טענות המשיב

- ✓ אין לנישומים זכות אוטומטית להגשת דוחות מתוקנים.
- ✓ המקרה אינו מצוי בגדר המקרים "הנדירים" והחריגים המצדיקים את קבלת הבקשה".
- ✓ קבלת הבקשה משמעותה - שומה סופית בהתאם לדוחות המתוקנים וזאת בניגוד להסכמים עליהם חתמה המבקשת עם המפעיל.
- ✓ המבקשת לא הצביעה על שינוי עובדתי או משפטי כלשהו אשר התרחש מאז הגשת הדוחות המקוריים ועד הגשת הבקשה לתיקון הדוחות. השינוי היחיד הוא שינוי המייצג, אין מדובר בנימוק המצדיק את שינוי הצגת העסקה באופן קיצוני.
- ✓ הבקשה נועדה להפחית את חבות המס, על ידי הצגת פעילותה באופן שונה אשר תביא לפטור מס לפי סעיף 29(2) לפקודה.

דיון והכרעת בית המשפט

אין בפקודה דרך להגשת בקשות לתיקון שומה, ובמהלך השנים התגבשה על-פי הפסיקה הוראת הביצוע של רשות המיסים 3/2018 "אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה" (להלן: "הוראת הביצוע"). ברור כי הגשת בקשת תיקון על ידי נישום אינה זכות מוקנית וכי הכרעה בבקשה שכזו מסורה למשיב אשר צריך לבחון את נסיבות הגשת הבקשה.

ב 13 ביולי 2023 ניתן פסק דין בעניינה של חגי - אגודה שיתופית חקלאית להתיישבות קהילתית בע"מ ע"א 831/23, שענינו משיכת ערעור לגבי המרצת פתיחה בנושא דוחות מתקנים, ובכך קבלת ההחלטה בנושא שניתנה בהליך של המרצת פתיחה בנובמבר 2022 ה"פ 54185-12-20.

המרצת פתיחה - תמצית הרקע העובדתי

המבקשת היא אגודה שיתופית האחראית על השירותים המוניציפליים והקהילתיים בישוב בית חגי. והמבקשת מחזיקה שנים רבות בהרשאה להפעיל מחצבה לצורך הפקת חומרי חציבה (להלן: "המחצבה"). בשנת 1991 חתמה המבקשת על הסכם עם חברת מדן כבישים ומחצבות בע"מ (להלן: "המפעיל"). בהתאם להסכם, המפעיל אחראי על הקמת, מימון ותפעול המחצבה והמבקשת רושמת הכנסות מתמלוגים אותם מעביר לה המפעיל, הנגזרים כשיעור מתוך ההכנסות של המפעיל ממכירת חומרי החציבה.

עד שנת 2014 דיווחה המבקשת על הכנסותיה מהמחצבה כהכנסה מעסק בהתאם לסעיף 12(1) לפקודה. ובסמוך למועד זה, החליפה המבקשת את רואי החשבון, והם מצאו לנכון, לשנות את סיווג ההכנסות מתמלוגים כך שהם יוצגו כהכנסות פסיביות בהתאם לסעיף 9(2)(א) לפקודה.

ולכן פנתה המבקשת למשיב על מנת לתקן את דוחותיה לשנים 2011-2014 שטרם התיישנו. בין המבקשת לבין פקיד השומה (להלן: "המשיב") התנהלו הליכים שבסופם החלטת המשיב לדחות את בקשת התיקון. לאחר דחיית בקשת המבקשת לתיקון הדוחות, הוגשה המרצת הפתיחה.

טענות המבקשת

המבקשת פנתה ובקשה מהמשיב לקלוט את דו"חות המס המתקנים, וככל ולא יאשר את השומות לשנות המס, יוכל לעשות שומות בהתאם לסעיף 145(א)(2)(א) לפקודת מס הכנסה. תקופת השומה האפשרית תיקבע בהתאם להוראות הפקודה לפי מועד הגשת הדוחות המתקנים. הטעות שהתגלתה

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 979

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

מס הכנסה - דוחות
מתקנים

מיסוי בינלאומי

דיווח הכנסות מכריית
מטבעות קריפטו בארה"ב

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בפסק הדין שביט ע"א 11/1134 נאמר:

שיטת הדיווח בישראל מבוססת על שומה עצמית, על הנישום חובה להציג בפני פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש היטב בנתוניו, להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו קודם למועד הגשת הדו"חות. על בסיס דוח שהוגש אמור להיות מחושב המס לתשלום. ובכך קיים הגיון - דו"ח שמוסר נישום אינו דו"ח ראשוני אשר נתון ל"מקצה שיפורים", אלא דו"ח סופי ומוגמר אשר מהווה סופו של תהליך שנעשה על-ידי הנישום בכובד הראש הראוי ותוך הקפדה על דיווח אמיתי ומקיף.

עם זאת, אין מדובר ב"מיטת סדום". יהיו מקרים בהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן כל עוד לא הוצאה לנישום שומה בידי פקיד השומה. במקרים בהם נפלו בדו"ח המקורי טעויות סופר או טעויות חשבונאיות שנעשו בתום לב. את האפשרות להגיש דו"ח מתוקן יש לייחד למקרים נדירים ומוגבלים. (ראה גם פרשת אלוני ע"א 05/1804).

בפרשת רגיואן ע"מ 1228/05:

הגמשת היכולת לתקן דו"ח תפחית מהחשיבות שיש לייחס להצהרה שבדו"ח. חובה זו ראויה ומתוך שיתוף הפעולה בין האזרח לרשות, כמי שהופקד להוציא לפועל, את האמנה החברתית המצויה בבסיס הרעיוני של הטלת מס. לא רק באשר להיקף ההכנסות וההוצאות אלא אף באשר לסיווג של אלו. למשל, בין הון לפירות, בין מלאי לרכוש קבוע, בין רכוש אישי ורכוש המשמש בעסק, ועוד.

כך עליו לשקול מבעוד מועד מה התבנית המשפטית, עסקית או אחרת, לה הוא טוען כעולה מפעילותו. את האפשרות של תיקון דו"ח יש לייחד לאותם מקרים של טעות בתום לב, של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח, לטעות שאינה בבחינת טעות ב"כדאיות העסקה".

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

מיסוי בינלאומי - דיווח הכנסות מכריית מטבעות קריפטו בארה"ב

ניתן לקרוא בהרחבה על מודל הכרייה כאמור במבזקנו מספר 971.

במבזק זה נדון **בעיתוי** ההכרה בהכנסה ולא בסיווגה (בין אם כהכנסה מריבית, כהכנסה מעסק או בין אם כהכנסה לפי מקור אחר).

ביום 31/07/2023 פורסם רולינג מטעם ה-IRS (Rev. Rul. 2023-14) העוסק בשאלה מתי יש לדווח על הכנסות מכריית מטבעות דיגיטליים במודל POS (Proof Of Stake) כאשר נישום מדווח על בסיס מזומן.



יקרוס? אולי תתבצע מעילה לגבי אותן ההכנסות? יש למסות את הכנסות הריבית במועד שהן בחזקתנו, בעת שהבנק זיכה את חשבוננו בגין אותן ההכנסות.

אין הדבר דומה לפיקדון אשר "משתחרר" לחשבון הבנק בסוף כל תקופה ומופקד מחדש. במקרה זה ברור שאותו אדם צבר בעלות על ההכנסות ויש לדווח עליהן כדין.

הרולינג עומד בקנה אחד עם הדין האמריקאי אשר קובע כי באופן כללי הכנסות מריבית על פיקדון ברות מיסוי כאשר אדם יכול למשוך אותה ללא קנסות.

לטעמנו כל עוד ההכנסות אינן בשליטת אדם בפועל- אין למסות את אותן ההכנסות. אופן מיסוי זה תואם את הדין הישראלי. נציין כי בעולמות הקריפטו אשר רוויים בסכנות, עיתוי הכרה בהכנסות מקבל משנה תוקף. לא בכדי הביטוי "Not your keys, not your coins" שגור בפי שחקנים בשוק הקריפטו.

למשרדנו התמחות מיוחדת בנושא קריפטו, תוך ליווי משקיעים בעלי אזרחות אמריקאית ומיזמי קריפטו.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח נדב ליבנה ולרו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס, ממשרדנו.

מבלי להיכנס לדקויות הרולינג, נעדכן את קוראינו כי השורה התחתונה של הרולינג הינה שבארה"ב יש למסות את ההכנסות כאמור במועד בו יש לנישום את היכולת למכור, להחליף או להעביר לצד ג' את ההכנסות מכרייה.

קביעה זו בעייתית עבור לקוחותינו אשר צריכים להגיש דוחות הן בישראל והן בארה"ב, מן הטעם שאין בהכרח הלימה בין הדין בארה"ב לבין הדין השורר בישראל. **ייתכן מצב של דיווח על אותה הכנסה באופן שונה לשתי רשויות המס.**

בדיני המס הישראליים קיים עיקרון בסיסי שהוא עיקרון המימוש. בעוד שלעיקרון זה יש חריגים מסוימים (למשל חברה המדווחת על בסיס מצטבר, וכן סעיפי החוק כגון סעיפי 8 לפקודה), אין חולק על עיקרון זה והוא מקבל ביטוי הן בחקיקה והן בפסיקות רבות. ניתן לקרוא בהרחבה את מבזקנו מספר 243 בנוגע לעיקרון המימוש.

נסביר את הסוגייה על ידי הקבלתה לפיקדון נושא ריבית: כאשר אדם מפקיד כסף בפיקדון נושא ריבית בבנק, ואותו האדם יכול למשוך את הפיקדון/ הריבית לפי בחירה- מתי יש למסות את הכנסות הריבית?

בדין הישראלי עיקרון המימוש חשוב היות וכל עוד לא נתקבלה בפועל הריבית- לא יחול מיסוי. אולי הבנק

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ