



כ"ט כסלו תשע"ז

29 דצמבר 2016

עקרונות עזר להפעלת נוהל גילוי מרצון על יהלומנים

1 מבוא

1.1 במסגרת נוהל הגילוי מרצון מיום 7.9.2014 (להלן: "הנוהל"), רשות המיסים, בתיאום עם פרקליטות המדינה ומשרד המשפטים, מעוניינת לאפשר גם לנישומים מענף היהלומים לתקן את דיווחיהם שהוגשו בעבר ולהתחייב במס בהתאם. זאת במסגרת הסדרת מיסוי ענף היהלומים גם במישורים נוספים ובכלל זאת באמצעות עדכון התחשיב לענף היהלומים, מדידת מלאי יהלומים על פי עקרון העלות ההיסטורית וניהול מלאי בשיטת מלאי תמידית, תיקוני חקיקה ראשיים ומשניים מתאימים (נושאים שלגביהם קיים מסמך הבנות עם ראשי ענף היהלומים בישראל מיום 18.12.2016), ולצד זאת ייעול הליך הביקורת.

מסמך עקרונות זה נועד להוות כלי עזר לפקיד השומה ביישום הנוהל בענף היהלומנים ובקביעת חבות המס שתחול במישור האזרחי. הצורך בטיפול פרטני לענף היהלומים ואבני החן נובע מהמאפיינים הייחודיים והספציפיים של הענף ובין היתר מאמצעי התייעוד הקבועים כיום בפקודה ובתקנות מכוחה.

2 הגדרות

במסמך עקרונות זה:

"יהלומן" – אחד מהמפורטים להלן:

- יהלומן כהגדרתו בתוספת ט"ז להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התש"ל"ג – 1973 (להלן: "ההוראות");
- מי שעוסק או שעסק בעבר בעיבוד יהלומים או אבני חן. לעניין זה "עיבוד יהלומים" - כהגדרת המונח בסעיף 1 בתוספת ט"ז להוראות;
- יהלומן בעל רישיון לעסוק ביהלומים מהמפקח על היהלומים במשרד הכלכלה;
- יהלומן שהוא חבר בורסת היהלומים;
- מי שמדווח או היה עליו לדווח בעבר על הכנסות מיהלומים או על מלאי יהלומים בין באמצעות התחשיב ובין בדרך אחרת.

"אבני חן" - כהגדרתן בסעיף 1 לתוספת ט"ז להוראות.

"יהלומים" – "יהלומים ואבני חן".

"מלאי יהלומים" – "מלאי יהלומים ומלאי אבני חן".

"נכסים כספיים" – חשבונות בנק וחשבונות בכל מוסד פיננסי אחר.



"נכסים אחרים" – נכס כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **"הפקודה"**), זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין כהגדרתם בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963.
"נכסי הון" – נכסים אחרים ונכסים כספיים.
"יום התחילה" – 31 לדצמבר 2005.

3 תנאים להליך גילוי מרצון

- 3.1 ככלל, התנאים והמגבלות הקבועים בנוהל ובהוראת השעה על בקשות לגילוי מרצון מיום 7.9.2014, יחולו גם ביחס לנוהל הגילוי מרצון בענף היהלומנים. כמו כן, ההנחיות לפעולה שנקבעו בהוראת ביצוע 11/2014 מיום 8.12.2014 יחולו גם ביישום הגילוי מרצון בענף היהלומנים.
- 3.2 מסמך עקרונות זה חל על יהלומן כהגדרתו בסעיף 2 לעיל בלבד, וזאת ביחס לכלל הכנסותיו החייבות שלא דווחו ובפרט ביחס להכנסות שמקורן ביהלומנים, במלאי יהלומנים, בנכסים כספיים, ובנכסים אחרים.
- הטיפול ביהלומנים בהתאם למסמך עקרונות זה יחול בין אם היהלומן עוסק או עסק בתחום היהלומנים במישרין, ובין אם הוא עוסק בו באמצעות חבר בני אדם או באמצעות נאמנות.

4 עקרונות ביישום נוהל גילוי מרצון אצל יהלומן

- 4.1 **מיסוי הכנסות שהושקעו בנכסים כספיים ובנכסים אחרים**
- 4.1.1 הכנסות היהלומן מיהלומנים אשר לא דווחו לצורך מס והושקעו בנכסי הון, יתחייבו במס בהתאם לעקרונות שהונהגו בנוהל ביחס למיסוי הכנסות שמקורן בעסק או משלח יד, בהתחשב במועד הפקת ההכנסה וברמת התיעוד והאסמכתאות שהציג היהלומן במסגרת הגילוי לפקיד השומה. פקיד השומה ייתן משקל למצב המשפטי ששרר בישראל לפני כניסתו לתוקף של תיקון 132 לפקודה, שבו מרבית ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל היו פטורות ממס.
- 4.1.2 הכנסות היהלומן אשר נצמחו מנכסי הון יתחייבו במס בהתאם לעקרונות שהונהגו בנוהל ובהתאם להוראות כל דין.



4.2 הפרשים בהון העצמי וחשיפת מלאי יהלומים לא מדווח

- 4.2.1 בהתחשב בהצהרת היהלומן על סך הונו העצמי ליום 31.12.2016 המוגשת במסגרת הגילוי מרצון, יכול שיתגלו הפרשים בין ההון העצמי המדווח בספרים ליום 31.12.2015 (או מאזן ליום 31.12.2014 במקרה שהדוח ליום 31.12.2015 טרם הוגש עד ליום 31.12.2016) לבין ההון העצמי המוצהר כאמור. הפרשים אלה עשויים לנבוע מהפרשים בשווי מלאי היהלומים או אבני החן (מקרים בהם יהלומן דווח בתום שנת המס על שווי מלאי סגירה בדוחותיו בערך שנמוך מהשווי האמתי של המלאי לתום השנה), מהפרשים בגובה ההתחייבויות של התאגיד לבעליו, לקרוב של בעליו או לצד ג' כלשהו, או מהפרשים בכל סעיף מאזני אחר (להלן יקראו הפרשים המאזניים האמורים ביחד: "הפרשי הון מאזניים").
- 4.2.2 הגילוי יחול גם על ההכנסות ששימשו לרכישת יהלומים אשר מוחזקים על ידי היהלומן במועד הגילוי ואשר לא דווחו לרשות המסים ואינם מופיעים בספרי העסק של היהלומן (להלן: "הפרשי הון חוץ מאזניים").
- 4.2.3 הפרשי ההון המאזניים והפרשי ההון החוץ מאזניים (להלן ביחד: "הפרשי ההון") יתווספו להכנסה החייבת של היהלומן או של חבר בני האדם המוחזק על ידו ועוסק בתחום היהלומים.
- 4.2.4 פקיד השומה יחייב במס את הפרשי ההון בתיק היהלומן עצמו או בתיק החברות באמצעותן הוא פועל, לפי העניין.
- 4.2.5 הפרשי הון, ובכלל זה הפרשים בשווי מלאי היהלומים עשויים לנבוע מהכנסות שהופקו ו/או הוצאות שנדרשו עובר ליום התחילה. במקרים אלה, שיעור המס שיחול על הפרשי ההון יהא בהתאם לשיעור המס הרלבנטי החל במועד ההפקה של ההכנסה ובכפוף לעקרונות המנויים בסעיף 4.1.1 לעיל. לשם קביעת מועד ההפקה של ההכנסה, פקיד השומה ייתן משקל בין היתר למועד פתיחת העסק, מועד פתיחת החשבונות של העסק, מועד פתיחת הכספות המשמשות את העסק, מחזורי הפעילות בעסק לפני ואחרי יום התחילה, אופי הפעילות של העסק, וגורמים רלבנטיים נוספים.
- 4.2.6 אם פקיד השומה ישתכנע שהפרשי ההון נוצרו כולם לפני יום התחילה, או לחילופין הוא ייווכח שהפרשי ההון נוצרו כולם לאחר יום התחילה, הוא יחייב במס את הפרשי ההון בהתאם למועד שבו צמחו ההכנסות אשר מימנו את הפרשי ההון האמורים. בכל מקרה אחר, פקיד השומה יהא רשאי להניח כי הפרשי ההון נצמחו על פני שנות הפעילות העסקית של היהלומן.



4.2.7 יובהר כי לצורך קביעת חבות המס הנובעת מהפרשי ההון לא תינתן הקטנה בערך הנכסים או הגדלה בערך ההתחייבויות לעומת ההון העצמי בספרים. כמו כן, מובהר כי ככלל לא תותר הכרה בהפסד כתוצאה ממכירת המלאי שערכו השתנה במסגרת הגילוי או מלאי שהוצהר במסגרת הגילוי.

דוחות והצהרות

4.3 היהלומן יידרש להגיש תצהיר כי הדיווח על נכסי ההון ועל ההכנסות שנבעו מהם, וכן הדיווח על הפרשי ההון הוא מלא ונכון, כי מקורם של נכסי ההון והפרשי ההון אינו בפעילות בלתי חוקית, בהלוואות שקיבל היהלומן או מי מטעמו עבורו, וכי אין ברשותו נכסי הון או יהלומים נוספים אשר לא דווחו ואשר מוחזקים על ידו במישרין, בעקיפין, או בנאמנות שבה הוא היוצר או הנהנה.

דוח מלאי והערכת שווי למלאי היהלומים

4.4 יהלומן שנבעו לו הפרשי הון הנובעים ממלאי יהלומים, יגיש במסגרת הפנייה להליך הגילוי מרצון, דו"ח הכולל פירוט של מלאי יהלומים ליום 31.12.2016 (להלן: "דו"ח המלאי") לרבות כמות היהלומים, וביחס לכל יהלום פירוט סוג היהלום, מקום הימצאות היהלום, צורת היהלום, משקל היהלום, הערכת ניקיון, צבע היהלום, והערכת שווי של היהלום.

הערכת השווי של היהלום במסגרת דו"ח המלאי (להלן: "הערכת השווי") תעשה על ידי היהלומן בהתבסס על ראיות חיצוניות ולכל הפחות מחירון רפפורט ובמקרים המתאימים מחירון RAPNET. הערכת השווי תשמש לקביעת חבות המס הנובעת מהפרשי ההון הנובעים ממלאי יהלומים.

4.5 דו"ח המלאי והערכת השווי יהיו נתונים לבחינה ולשינוי על ידי פקיד השומה. לשם כך, פקיד השומה יהיה רשאי לדרוש מהיהלומן ראיה חיצונית ובכלל זאת הערכת שווי של מכון הערכה שברשותו אישור מהמפקח על היהלומים או הערכת שווי של גמולוג.

4.6 ערך המלאי שיוצג בספרי החשבונות ובדוחות השונים שמגיש היהלומן יהיה ערך המלאי בהתאם לשווי המלאי שאושר או שנקבע על ידי פקיד השומה, לפני העניין (להלן: "הערך המעודכן"). זאת, למעט במקרים בהם הערך שדווח בספרים לפני התיקון (להלן: "הערך הקודם"), גבוה מהערך המעודכן. כי אז, ערך המלאי בספרי החשבונות ובדוחות השונים שמגיש היהלומן יהיה הערך הקודם. כך שמלאי הסגירה ליום 31.12.2016 (מאזני ותוצאתי) ומלאי הפתיחה ליום 1/1/2017, יעמוד בסכום הערך המעודכן או הערך הקודם, כגבוה מבניהם. פקודת היומן לשינוי ערך המלאי בספרים תהא: ח' מלאי סגירה מאזן ז' מלאי סגירה רווח והפסד.



דו"ח נוסף בשל הפרשי הון

- 4.7 החל מדוח המס לשנת המס 2017, יגיש היהלומן נספח לדו"ח השנתי (להלן: "הדו"ח הנוסף") ובו הוא יפרט לגבי היהלומים אשר ערכם השתנה ו/או אשר דווחו לראשונה לפקיד השומה במסגרת הליך הגילוי מרצון, את כמותם והערך המעודכן של היהלומים, כמות היהלומים שמומשה במהלך שנת המס, ומחיר המכירה של היהלומים.
- 4.8 יהלומן שפנה להליך הגילוי ונצמחו לו הפרשי הון בשל מלאי יהלומים, יהא חייב בהגשת דו"ח למס לפי סעיף 131 לפקודה ובהגשת הדו"ח הנוסף לגבי כל שנת מס שבה הוא החזיק במלאי יהלומים.
- 4.9 הדו"ח הנוסף יהיה מלווה בהצהרה חתומה (להלן: "ההצהרה הנלווית") של היהלומן כי פרטי הדו"ח הנוסף הם מלאים ונכונים.

5 הנחיות כלליות

- 5.1 יתרת העודפים בדו"ח על המצב הכספי תגדל בגובה הפרשי ההון המאזניים (במקרה של הגדלת ערך המלאי – יתרת העודפים תגדל בהתאם לפקודת היומן כאמור בסעיף 4.6 לעיל).
- 5.2 יהלומן שהסדיר בעבר חלק מההון שברשותו (להלן: "ההון המוסדר") במסגרת הסכם שומה עם פקיד שומה, לא יהא רשאי להפחית את ההון המוסדר מסכום ההכנסות עליהן הוא יתחייב במס בהתאם לנוהל ולמסמך עקרוני זה. עם זאת, במקרים המתאימים, ככל שיוכח כי ההון עליו מדווח במסגרת הגילוי מרצון, כולו או חלקו, מקורו בהון המוסדר, יזוכה המס ששולם על ההון המוסדר כנגד המס המגיע החל על היהלומן בהתאם לגילוי מרצון, ובלבד שסך הזיכוי לא יעלה על המס החל על ההכנסות שדווחו במסגרת הגילוי מרצון.
- 5.3 במקרה של אי הגשת הדו"ח הנוסף או ההצהרה הנלווית כהגדרתם בסעיפים 4.7 ו-4.9 לעיל, יהא רשאי פקיד השומה לבטל למפרע את ההסכם שנחתם במסגרת הגילוי מרצון.
- 5.4 תשלום המס ייעשה תוך 30 יום ממועד החתימה על ההסכם עם פקיד השומה. בהתאם לשיקול דעת פקיד השומה, ניתן יהיה לפרוס את תשלום חוב המס עד ל-24 תשלומים חודשיים שווים בהתאם להוראות סעיף 186 לפקודה.
- 5.5 פקיד השומה אשר מוסמך לטפל בהסדרי גילוי מרצון בהתאם למסמך עקרוני זה הוא פקיד שומה גוש דן.