

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (תיקון), התשע"ח – 2018

בתוקף סמכותי לפי סעיף 130 לפקודת מס הכנסה<sup>1</sup>, אני מורה לאמור:  
תיקון תוספת ט"ז

בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973<sup>2</sup> (להלן – ההוראות העיקריות), בתוספת ט"ז

–

(1) בסעיף 1 –

(א) לפני ההגדרה "יהלומן" יבוא:

"אבן יקרה" – יהלום או אבן חן;

(ב) בהגדרה "יהלומן", במקום "ביהלומים או באבני חן" יבוא "אבנים יקרות";

(ג) בהגדרה "עיבוד יהלומים", במקום "יהלומים או אבני חן" יבוא "אבנים יקרות";

(ד) אחרי ההגדרה "אבני חן" יבוא:

"אבן יקרה שניתן לזהותה באופן מסוים" – לרבות אבן יקרה שמשקלה עולה על 1 קרט או אבן יקרה שהוצאה לה תעודה;

"חבילה" – מספר אבנים יקרות המאוגדות יחדיו ונשמרות בנפרד מאבנים יקרות אחרות, ואולם לא יראו אבן יקרה שניתן לזהותה באופן מסוים, כחלק מחבילה, בעוד שאת שאר האבנים המאוגדות יחדיו יראו כחבילה;

"מספר זהות" או "מספר תעודת זהות" –

(1) לגבי יחיד שהוא תושב ישראל – מספר זהותו במרשם האוכלוסין;

(2) לגבי יחיד שאין לו מספר זהות במרשם האוכלוסין – מספר דרכון או מספר תעודת מסע ושם המדינה שבה הוצא הדרכון או תעודת המסע; היה היחיד תושב האזור, מספר הזהות יכול שיהיה גם מספר זהותו בכרטיס מגנטי שהנפיק המינהל האזרחי;

(3) לגבי תאגיד רשום – מספר הרישום במרשם המתאים;

(4) לגבי חבר בני אדם שאינו רשום – מספר הזהות של היחידים המחזיקים בו.

"תעודת קימברלי" – כהגדרתה בצו יצוא חופשי, התשס"ז-2006<sup>3</sup>.

(2) בסעיף 2(א) –

(1) אחרי פסקה (1) יבוא:

"(1א) ספר תנועת מלאי, כמפורט בסעיף 6 לתוספת.

(2) אחרי פסקה (5) יבוא:

"(5א) פתקיות קניה כמפורט בסעיף 3א לתוספת, אם לא נערכה חשבונית בשלב בו ניתנה ההתחייבות לתשלום;

(3) אחרי סעיף 3 יבוא:

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשס"ה, עמ' 52.

<sup>2</sup> ק"ת התשל"ג, עמ' 626; התשע"ה, עמ' 410.

<sup>3</sup> ק"ת – שיעורי מק"ח התשס"ז, עמ' 26.

"פתקית קניה

3א.

(א) לעניין סעיף זה –

"מוכר" – מי שמעביר אבן יקרה ומקבל את פתקית הקניה;

"פתקית קניה" – מסמך בו ניתנה התחייבות לתשלום של מחיר מוסכם תמורת אבן יקרה;

"רוכש" – מי שאבן יקרה הועברה אליו, תמורת התחייבות שלו לשלם את המחיר המוסכם;

(ב) תעוד פנים שהוא פתקית קניה, ייערך בספר כרוך במועד העברת האבן היקרה על ידי רוכש שהוא יהלומן, ויכלול –

(1) מספר עוקב;

(2) שם הרוכש ומספר תעודת הזהות;

(3) תאריך;

(4) שם המוכר ומענו; היה מענו של המוכר ידוע לרוכש – אין חובה לציינו;

(5) יצוין לגבי כל אבן יקרה שהועברה –

(א) מספר סידורי, ואם התקבלה יחד עם אבן יקרה תעודה כלשהי, יהיה קישור בין המספר הסידורי למספר התעודה;

(ב) משקל בקראט של האבן היקרה; ואם נמכרה חבילה, המשקל הכולל של האבנים היקרות בחבילה;

(ג) מחיר לקראט;

(ד) מחיר המכירה הכולל;

(ה) תיאור הצורה, הצבע והניקיון של האבן היקרה שנמכרה; תיאור כאמור יצוין גם במכירת חבילה, אם בחבילה אבנים יקרות מאותו הסוג בלבד;

(6) הסכום הכולל לתשלום;

(7) מועד התשלום.

ציון פרטים נוספים בקבלה או בחשבונית

3ב.

בנוסף לאמור בסעיפים 5 ו-9 שבפרק ב' להוראות אלה, יציין היהלומן בשובר קבלה או בחשבונית את כל אלה:

(1) מספר תעודת הזהות של המשלם, על פי הצגת התעודה;

(2) נוסף על האמור בפסקה (1), אם ניתן שובר קבלה או הוצאה חשבונית בעד פתקית קניה – את

המספר העוקב של פתקית הקניה שהוציא הרוכש, ואם לא הוצאה פתקית קניה – את הפרטים המפורטים בסעיף 3א(ב)(5);

(3) המספר הסידורי של האבן היקרה או החבילה, לפי העניין.

(4) סעיפים 4 ו-5 – בטלים.

(5) בסעיף 6 –

(א) במקום כותרת השוליים יבוא "ספר תנועת מלאי";

(ב) במקום הרישא יבוא "ספר תנועת מלאי יערך בהתאם לסעיף 13 לפרק ג' ובלבד –"

(ג) במקום פסקאות (1) עד (2) יבוא:

”(1) שמלאי האבנים היקרות ייקבע לפי סוג וגודל האבנים היקרות על ידי ספירה בעין; לצורך זה - ספירה, לרבות שקילה תוך סיווג לחבילות;

(א1)

(א) שבמועד כניסת כל אבן יקרה לעסק, יינתן לה מספר סידורי אשר ישמש לזיהוייה, ואם צורפה לאבן היקרה תעודה כלשהי, יצוין בספר תנועת המלאי קישור בין המספר הסידורי למספר התעודה ושם האדם שהוציא את התעודה;

(ב) על אף האמור בפסקה (א), נרכשה חבילה של אבנים יקרות, יכול שיינתן לחבילה כולה מספר סידורי אחד (להלן – החבילה שנרכשה); ניתן מספר סידורי אחד לחבילה כולה, והופרדו חלק מהאבנים היקרות מהחבילה שנרכשה (להלן – פירוק החבילה), יינתן לכל חבילה שנוצרה מהפירוק של החבילה שנרכשה (להלן – החבילה החדשה) מספר סידורי חדש אשר יאפשר איתור של החבילה שנרכשה שממנה פורקה; פורקה חבילה חדשה, יינתן מספר סידורי חדש לכל חבילה שנוצרה כתוצאה מפירוק החבילה החדשה אשר יאפשר איתור כאמור לעיל של החבילה החדשה והחבילה שנרכשה, וכך הלאה.

(2) שמחיר העלות של המלאי ייקבע לפי תקנות מס הכנסה (הערכת מלאי של יהלומן), התשע”ח–2018,<sup>4</sup> ובהתאם להוראות אלה:

(א) ברכישת אבן יקרה שניתן לזהותה באופן מסוים – מחיר העלות ייקבע בהתאם למסמכי הקניה;

(ב) ברכישת חבילה – עלות הרכישה של החבילה שנרכשה בהתאם למסמכי הקניה הנמצאים ברשות היהלומן, ואם פורקה החבילה, תיקבע העלות של כל אבן יקרה שפורקה מהחבילה לפי הערכתו של היהלומן, ובלבד שסך העלויות של כל האבנים היקרות שפורקו מהחבילה שנרכשה תהיה שווה לעלות החבילה שנרכשה.”

(ד) פסקה (3) – תימחק;

(ה) בפסקה (5), במקום ”שברשימת המלאי יפורט מלאי היהלומים” יבוא ”שיפורט מלאי האבנים היקרות”;

(ו) פסקה (6) – תימחק.

תחילה ותחולה

תחילתן של הוראות אלה ביום כ”ד בטבת התשע”ט (1 בינואר 2019), והן יחולו על עסקה למכירת אבן יקרה שתיעשה מיום זה ואילך.

<sup>4</sup> ק”ת התשע”ח, עמ’ 1022.

בחודש דצמבר 2011 מונתה על ידי מנהל רשות המיסים ועדה אשר הוסמכה לבחון ולהמליץ על דרכי הטיפול ביהלומנים בכל תחומי האחריות המוטלים על הרשות, קרי- מס הכנסה, מע"מ ומכס. הוועדה סברה כי אין הצדקה לקיומם של ההקלות הייחודיות והחריגות ליהלומנים בניהול ספרי חשבוניותיהם, וכחלק ממסקנותיה המליצה לבטל את אותם הקלות בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973. (להלן: "הוראות ניהול פנקסי חשבוניות").

למערך הוראות ניהול פנקסי החשבוניות אשר בנה המחוקק יש שתי מטרות עיקריות:

1. יצירת מערכת שתקשה להעלים הכנסות או לנפח הוצאות ותביא ככל הניתן לדיווח אמת.
2. מתן אפשרות קלה ונוחה למפקחי המס לעמוד בכל רגע נתון על מצב העסק תוך בדיקת נתיב ביקורת לרישום העסקאות.

עד היום, לא היה קיים נתיב ביקורת שיעזור לפקח ולבקר את פעולות היהלומנים, בשל ההקלות שנקבעו להם בהוראות ניהול פנקסי חשבוניות. שני הגורמים המרכזיים שהפריעו לנתיב הביקורת הם כדלקמן: האחד, שיטת הערכת מלאי היהלומנים שאפשרה ליהלומנים להציג את המלאי לפי עקרון "עלות או שווי שוק – כנמוך שבהם" ולמעשה להעריך את המלאי שברשותם באופן עצמאי. במצב כזה בו לא ניתן לקבוע את שווי של המלאי, מרוקנת למעשה מתוכן האפשרות לערוך ביקורת ברמה המניחה את הדעת, ואף האפשרות לעריכת שומות על בסיס בדיקות סבירות הערכת המלאי וגלגולו.

הגורם השני, קשור לתיעוד הדל שנעשה בעסקאות בענף היהלומנים בכלל, ובפרט בעסקאות עם תושבי חוץ וציון פרטיהם. הוראות ניהול פנקסים קובעים כי בכל תיעוד או ספר שנדרש ציון שם של צד לעסקה כלשהי, כאשר הצד לעסקה הוא תושב חוץ, רשאי היהלומן לא לרשום את שמו של תושב החוץ אם לא נמסרה לו זהותו, או אם לא ידועה לו זהות תושב החוץ, או אם תושב החוץ דרש שלא לגלות זהותו. הדבר יצר בעיות בפיקוח ובקרה על העסקאות עם תושבי החוץ, שכן לא היה כל תיעוד לגבי עסקאות אלו ולגבי זהות המוכרים.

לפיכך, מוצע בזאת לבצע את השינויים הבאים בתוספת טז' להוראות ניהול פנקסי חשבוניות, שהיא התוספת המתייחסת לחובת ניהול ספרים על ידי יהלומנים:

1. בסעיף 1 לתוספת, מוצע להגדיר את המונח "אבן יקרה" שיכלול יהלומים ואבני חן, מכיוון שהרבה מהוראות התוספת מתייחסות באופן אחיד גם ליהלומים וגם לאבני חן. כמו כן, מוצע להגדיר "חבילה", המאגדת בתוכה מספר אבנים יקרות. לפי ההוראות המוצעות, בעת פירוק החבילה ניתן יהיה לקבוע מחיר נפרד לכל יהלום, אך בסכומים שלא יעלו על מחיר העלות המקורי של סך החבילה. הצורך בהגדרה זו היא שבעסקי היהלומים לעתים נרכשים חבילות של אבנים יקרות כחלק מעסקה אחת, כאשר המומחיות של היהלומן היא הפרדת החבילה לאבנים בודדות, ומכירת כל יהלום במחיר המתאים לה.
2. בענף היהלומים ישנם מקרים שבהם במועד קבלת האבן היקרה לא מתבצע תשלום מהקונה למוכר בעת העברת הסחורה ולא מופקת חשבונית במועד זה. במקרים אלו היהלומן הרוכש נותן למוכר פתקית קנייה

המהווה התחייבות מצד הרוכש לתשלום התמורה עבור היהלום, וכאשר מתקבלת התמורה מפיק המוכר חשבונית. כדי לשמר את נתיב הביקורת בעסקאות מסוג זה, מוצע להוסיף את סעיף 3א שכותרתו "פתקית קנייה", ובו להסדיר את הפרטים שצריכים להיכלל בפתקית הקנייה. הפרטים אשר יש לכלול בפתקית הקנייה נקבעו בהתבסס על הנוהג הקיים בשוק היום, וככל שרוכש יהלום בוחר להעביר את התמורה ולא להשתמש בפתקית קנייה במועד קבלת היהלום, אין בחובתו להוציא פתקית קנייה".

3. מוצע להוסיף את סעיף 3ב לתוספת שעניינו "ציון פרטים נוספים בקבלה ובחשבונית". לפי ההצעה, על היהלומן יהיה לציין בשובר הקבלה או החשבונית את מספר תעודת הזהות של המשלם, ובעסקה שבה ניתנה פתקית קנייה, יציין היהלומן בחשבונית את המספר העוקב של פתקית הקנייה שהוציא הרוכש. הדבר ישפר משמעותית את האפשרות לפקח ולעקוב אחרי עסקאות היהלומנים ויהווה שיפור משמעותי לנתיב הביקורת.

4. סעיף 5 לתוספת כולל ויתור על יכולת הזיהוי של הספק/לקוח שהינו תושב חוץ, דבר שלמעשה שובר את נתיב הביקורת, וסעיף 4 לתוספת, קובע תיעוד מיוחד שבו חייבים יהלומנים כאשר מתבצעת עסקה עם תושב חוץ ואין לגביה תיעוד. לפי ההצעה ישווה המצב של יהלומנים למצב של שאר העוסקים ולכן מוצע לבטל סעיפים אלה. וזה נוסח הסעיפים שיבוטלו:

#### תעוד נוסף

4. (א) תעוד פנים שהוא תוספת לחשבונית יכלול לפחות:

- (1) שם הלקוח;
  - (2) מספר ותאריך החשבונית שאליה מתיחסת התוספת לחשבונית;
  - (3) השלמת הרישום בחשבונית בשל:
    - (א) תיאור סוג וגודל היהלומים;
    - (ב) הכמות;
    - (ג) המחיר ליחידה;
    - (ד) סכום החשבונית;
  - (4) חתימת הנישום או מטעמו.
- (ב) תעוד פנים שהוא תוספת לתעודת משלוח יכלול לפחות:
- (1) שם הלקוח;
  - (2) מספר ותאריך תעודת המשלוח שאליה מתיחסת התוספת לתעודת המשלוח;
  - (3) השלמת הרישום בתעודת המשלוח בשל:
    - (א) תיאור סוג וגודל היהלומים;
    - (ב) הכמות;
    - (ג) חתימת הנישום או מטעמו.

(ג) תעוד פנים שהוא תוספת לתעוד חוץ יכלול לפחות:

- (1) שם הספק;
- (2) פרטים מזהים של תעוד החוץ שאליה מתיחסת התוספת לתעוד חוץ;
- (3) השלמת הרישום בתעוד החוץ בשל:
  - (א) תיאור סוג וגודל היהלומים;
  - (ב) הכמות;
  - (ג) המחיר ליחידה;
  - (ד) הסכום;

(4) חתימת הנישום או מטעמו.

(ד) תעוד פנים כמפורט בסעיפים קטנים (א)-(ג) –

(1) ייערך לגבי עסקאות עם תושבי חוץ בלבד בכל מקרה שעסקה עם תושב חוץ אינה מלווה בתעוד בכלל או בכל מקרה שהרישום בתעוד המלווה עסקה עם תושב חוץ טעון השלמה, תיקון או שינוי;

(2) יירשם באותם ספרי חשבון שבהם נרשם התעוד שהוא בא להשלימו או שבהם היה חייב להרשם התעוד שהוא בא במקומו;

(3) יוכנס לשימוש בספר כרוך.

## ציון שמות

5. בכל תעוד או ספר שנדרש ציון שם צד לעסקה כלשהי כאשר הצד לעסקה הוא תושב חוץ, רשאי היהלומן לא לרשום את שמו של תושב החוץ אם לא נמסרה לו זהותו, או אם לא ידועה לו זהות תושב החוץ, או אם תושב החוץ דרש שלא לגלות זהותו.

5. סעיף 6 לתוספת, מאפשר ליהלומן לבצע את הערכת המלאי באופן עצמאי ואחת לשנה, דבר אשר פוגע בנתיב הביקורת כפי שכבר הוסבר לעיל. פתרון לבעיה הזו בהקשר של הליכי השומה ניתן בסעיף 85(ה) ובתקנות מס הכנסה (הערכת מלאי של יהלומן), התשע"ח-2018, בהם נקבע כי למעט במקרים חריגים, ערך יהלום לצרכי מס יהיה שווי עלותו, והיהלומן ינהל את המלאי שלו בניהול תמידי. מוצע בתיקון זה לתקן את הוראות ניהול פנקסי חשבונות בהתאם. לפיכך, מוצע כי במועד כניסת כל אבן יקרה לעסק יינתן לו מספר סידורי אשר ישמש לזיהוי, ואם תצורף לאבן היקרה תעודה כלשהי, יבוצע קישור בינה לבין האדם שהוציא את התעודה. כמו כן, מוצע כי מחיר העלות ייקבע לפי תקנות מס הכנסה (הערכת מלאי של יהלומן), התשע"ח-2018, ברכישת אבן יקרה – לפי מסמכי הקנייה, וברכישת חבילה – לפי עלות הרכישה של החבילה, ובהתאם למסמכי הקנייה הנמצאים ברשות היהלומן. בעת פירוק החבילה ניתן יהיה לקבוע מחיר נפרד לכל יהלום, אך סכום מחירם הכולל של כל האבנים לא יעלה על מחיר העלות המקורי של סך החבילה. מוצע לקבוע בסעיף 2(א1) חובת ניהול ספר תנועות מלאי תמידי, שיכלול פרטים אלה.