

סקירת חקיקה

מאת

מאיר קפוטא, עו"ד¹ • אופיר לוי, עו"ד ורו"ח²

מבוא

בסקירה זו נתייחס לדברי החקיקה שלהלן, אשר חלקם אושרו בכנסת וחלקם נמצאים בשלבי חקיקה שונים.

מס הכנסה

- שינויים בהסדרי המס של חברה נשלטת זרה וחברת משלח-יד זרה ;
- הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 198), התשע"ד-2013 - חישוב נפרד לבני זוג בעלי מקור הכנסה משותף ;
- תקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל) (הוראת שעה), התשע"ד-2013 ;
- תקנות הדואר (הוראות מס), התשע"ג-2013 ;
- חוק ליישום הפרוטוקול בדבר זכויות יתר וחסינויות של הארגון האירופי למחקר גרעיני, התשע"ד-2013.

מיסוי מקרקעין

- צו לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה) (דחיית מועד לעניין סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין) (שבח ורכישה) (תיקון), התשע"ד-2013 ;
- תזכיר חוק לתיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' --), התשע"ד-2013 - תיקון סעיף 15 לחוק (מקדמה על חשבון המס שחייב בו המוכר) ;
- צו מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הכרזה על מתחמים לפינוי ובינוי במסלול מיסוי), התשע"ד-2013.

מע"מ

- דיווח מקוון.

1 עו"ד מאיר קפוטא, לשעבר הממונה על הכנסות המדינה במשרד האוצר.
2 עו"ד ורו"ח אופיר לוי, שותף במשרד עורכי הדין יגאל ארנון ושות'.

עידוד השקעות הון

- תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה) (תיקון), התשע"ד-2013;
- צו לעידוד השקעות הון בחקלאות (קביעת תחומי אזורי פיתוח א' ו-ב'), התשע"ג-2013.

מס הכנסה

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' ...), התשע"ד-2013³ - שינויים בהסדרי המס של חנ"ז וחמ"ז

רקע

בשנת 2003 נכנסה לתוקף הרפורמה בשיטת המיסוי הבינלאומי של ישראל, במסגרתה אומץ עקרון המיסוי הפרסונלי המחייב את תושבי ישראל במס הכנסה על בסיס כלל-עולמי. כדי למנוע את עקיפת העיקרון הפרסונלי באמצעות ניהול הפעילות בחו"ל בידי חברה זרה, נוספו לפקודת מס הכנסה שני סעיפים חדשים המטילים מס על הכנסות של חברות זרות הנשלטות בידי תושבי ישראל.

הסעיף הראשון (סעיף 75ב לפקודת מס הכנסה) עניינו חברות נשלטות זרות (חנ"ז), שעיקר הכנסותיהן הן פסיביות (ריבית, דיבידנד, שכר-דירה ורווחי הון מסוימים). לחברות אלה נקבע מנגנון מיסוי המייחס לבעלי המניות הישראלים דיבידנד רעיוני ומחייבם במס לגבי.

הסעיף השני (סעיף 55) לפקודת מס הכנסה עניינו חברות משלח-יד זרות (חמ"ז), שמפיקות הכנסות ממשלח-יד של בעל השליטה. לחברות אלה נקבע הסדר שמטיל מס ישראלי ישירות על החברה הזרה כאילו הופקה הכנסתה בישראל.

כעת, כעשור לאחר הרפורמה, החליטה רשות המסים לערוך מקצה שיפורים בהסדרים שנקבעו ולהתאימם לשינויים שחלו בעשור האחרון בסביבת המס בעולם. כמו כן, התיקונים נועדו למנוע מספר תכנוני מס שאיפשרו לחלק מהחברות הזרות לצאת מרשת המס הישראלית.

נפרט להלן את עיקרי השינויים:

1. ביטול הזיכוי הרעיוני לגבי חנ"ז

לפי ההסדר עד כה, בעלי המניות הישראלים יכלו להקטין את סכום המס הישראלי המשתלם על הדיבידנד הרעיוני אותו ראו כמחולק בחנ"ז, באמצעות קיזוז המס

3 הצעת החוק נכללה במסגרת הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, הצעות חוק הממשלה 768, 11 ביוני 2013.

הפוטנציאלי העשוי להיות מוטל בחו"ל אם וכאשר יחולק דיבידנד בפועל (סעיף 75ב(ג) לפקודה).

אפשרות זו נוצלה לתכנוני מס שונים. כך למשל, הוקמו מבני החזקות שכל מטרתם ליצור זיכוי רעיוני המבוסס על סכום המס הזר שהיה משולם באופן תיאורטי אילו חולקו הרווחים כדיבידנד, וזאת בשעה שלא הייתה כל כוונה לחלק את הרווחים כדיבידנדים בעתיד הנראה לעין ולשלם את המס לאותן מדינות זרות (אחד התכנונים כונה "שומר מסך", ובו הוקמה חברת חיץ בין החנ"ז לחברה הישראלית, במטרה ליצור זיכוי רעיוני שיקוזז כנגד המס הישראלי).

תגובת רשות המסים לתכנוני המס הנ"ל היא ביטול האפשרות להקטין את המס בישראל באמצעות הזיכוי הרעיוני. בעקבות התיקון לא ניתן יהיה עוד, בשום מקרה, להקטין את חבות המס בישראל באמצעות קיזוז המס הפוטנציאלי שישולם בחו"ל כאשר הדיבידנד יחולק בפועל על ידי החנ"ז - וזאת כל עוד המס הזר לא שולם בפועל. **התוצאה המעשית תהיה, ברוב המקרים, הגדלה ניכרת במס ההכנסה האפקטיבי שיוטל בישראל על בעלי מניות ישראלים בחברות נשלטות זרות.**

יחד עם זאת, אם וכאשר החנ"ז תחלק בפועל דיבידנד, בעתיד הקרוב או הרחוק, יינתן בישראל זיכוי בגובה המס הזר, כדי למנוע כפל מס. במקרה שבו בעל המניות לא יוכל לקזז את מלוא המס הזר כנגד מסים בישראל (למשל, משום שבאותה שנה לא תהיה לו הכנסה חייבת במס), יוכל בעל המניות לקבל החזר של המס ששילם בעבר על הדיבידנד הרעיוני.

המשמעות המעשית של התיקון היא, לכל הפחות, הקדמה של תשלום המס הישראלי **וחיוב בעל המניות לממן מכיסו את תשלום מלוא המס, לפני שהוא מקבל בפועל את הדיבידנד.** ייתכן שהדבר ייצור תמריץ לחלוקת דיבידנדים בחברות זרות שמרבית הכנסתן היא פסיבית, וכלל לא ברור אם אחרי תשלום המס בחו"ל ייוותר בידי רשויות המס בישראל נתח מס משמעותי, שמצדיק את הסיבוך ואת הבעייתיות שבהטלת מס על הכנסה רעיונית בניגוד לעקרון המימוש ובהעדר תזרים מזומנים.

2. החלת המנגנון של דיבידנד רעיוני גם על חמ"ז

עד כה, סעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה קבע ביחס לחברת משלח-יד זרה (חמ"ז) מנגנון מיסוי ייחודי, שמטיל מס על החמ"ז כאילו הכנסתה הופקה בישראל. כוונת יוזמי הרפורמה הייתה ליצור ביחס לחמ"ז "כלל מקור" ייחודי המאפשר להתייחס להכנסות שהופקו בחו"ל "כאילו" הופקו בישראל, וכתוצאה מכך להטיל עליהן מס בישראל.

במבחן המעשה, ישראל התקשתה ליישם את כלל המקור הייחודי האמור ולמסות את הכנסת החמ"ז בכל אותם מקרים שבהם החברה הזרה הוקמה **במדינת אמנה**, שכן אמנות המס קובעות כללי מקור משלהן ביחס למקום הפקת ההכנסה, וכן כללים המונעים מישראל זכות מיסוי לגבי הכנסות עסקיות של חברות זרות שלא הופקו באמצעות מוסד קבע בישראל, וכללים אלה גוברים על כללי המקור בדין הפנימי.

מאחר שלישראל אמנות למניעת כפל מס עם עשרות רבות של מדינות, הדבר רוקן מתוכן את סעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה, משום שבמרבית המקרים לא ניתן היה להטיל מס על חברות משלח-יד זרות הרשומות בחו"ל.

התיקון מבטל לחלוטין את סעיף 5(5) לפקודת מס הכנסה, ומחליף אותו בסעיף חדש (סעיף 1ב75 לפקודת מס הכנסה), שמאמץ מנגנון מיסוי דומה לזה שחל על חנ"ז, קרי **ייחוס דיבידנד רעיוני לבעל המניות**. בעקבות התיקון, בעל שליטה בחמ"ז ישלם מס על אותו חלק מרווחי החמ"ז המיוחס לו, כאילו חולק לו כדיבידנד. **מדובר בשינוי דרמטי שמשנה מהיסוד את כללי המס החלים על חמ"ז**. במקום סעיף אנטי-תכנוני שעד כה ניתן היה להתחמק ממנו בקלות, יחול מעתה הסדר מחייב שמשלמי המס יתקשו לעקוף.

חשוב לשים לב, שלפי נוסח הסעיף החדש, שיעור המס שיחול על בעל השליטה בגין הדיבידנד הרעיוני הוא שיעור מס החברות (26.5% החל משנת 2014), גם אם בעל המניות הוא יחיד (סעיף 1ב75(ד)(1) לפקודה). כנגד המס הישראלי יינתן, כמובן, זיכוי בגובה המס הזר ששולם על ידי החמ"ז.

אם וכאשר יחולק דיבידנד בפועל על ידי החמ"ז, המס הישראלי על הדיבידנד יוקטן בהתחשב במס ששולם על הדיבידנד הרעיוני קודם לכן, ובנוסף יינתן זיכוי בגובה המס שנוכה במקור במדינת החוץ על הדיבידנד שחולק.

יודגש, כי הצעת החוק המקורית החילה את כללי החמ"ז החדשים על כל בעל מניות תושב ישראל. בנוסח הסופי נקבע, כי כללים אלה יחולו רק על תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחמ"ז, ואילו בעל מניות שאינו בעל שליטה ישלם מס רק בעת חלוקה בפועל של דיבידנד.

3. הקלה ביחס לסף המס בחו"ל שמאפשר לצאת מתחולת החנ"ז

הסעיף שעוסק בחברה נשלטת זרה הוא סעיף אנטי-תכנוני, שכוונתו למנוע התחמקות מתשלום מס בישראל באמצעות ניהול פעילות באמצעות חברה שהוקמה במדינת חוץ שבה חלים שיעורי מס נמוכים. לכן, סעיף 75 לפקודה מגביל את הטלת המס על דיבידנד רעיוני רק למקרים שבהם החנ"ז הוקמה במדינת חוץ שפוטרת ממס או מטילה מסים נמוכים על הכנסות פסיביות. הרף שהיה קבוע עד כה לצורך יציאה מתחולת הוראות החנ"ז הוא שיעור מס העולה על 20%. כלומר, רק חברה שהמס על הכנסותיה בחו"ל הוא 20% ומטה תיכנס למסגרת החנ"ז, ואילו חברה נשלטת זרה שעל הכנסותיה מוטל בחו"ל מס בשיעור העולה על 20%, לא תיכנס למסגרת הוראות החנ"ז (סעיף 75(ג) לפקודה).

השיעור של 20% נקבע בשנת 2003, כאשר מס החברות בישראל היה 36% ושיעורי מס החברות במדינות אחרות היו אף הם גבוהים יחסית. בשנים האחרונות ירד שיעור מס החברות בישראל ובמדינות רבות אחרות, ועל כן הוחלט כי יש מקום להוריד גם את שיעור המס שמהווה "סף כניסה" למסגרת הוראות חנ"ז, מ-20% ל-15%.

בעקבות התיקון, חברה שתוקם במדינה ששיעור המס בה על הכנסות פסיביות הוא מעל 15%, לא תיחשב לחנ"ז. רק חברה שתוקם במדינה שבה שיעור המס על הכנסות פסיביות הוא 15% ומטה, תיכנס למסגרת הסעיף ותיחשב לחנ"ז (בהתקיים שאר התנאים הקבועים בסעיף).

4. **החרגת דיבידנדים מסוימים מחישוב ההכנסה הפסיבית ומחשוב "רווחים שלא שולמו" בחנ"ז**

הוראות החנ"ז חלות רק על חברות זרות שמרבית הכנסותיהן הן פסיביות. סעיף 75ב(א)(5) לפקודה מגדיר את המונח "הכנסה פסיבית" ככולל, בין השאר, הכנסה מדיבידנד. התיקון ממעט דיבידנד שמקורו בהכנסה ששולם בשלה מס זר בשיעור העולה על "סף הכניסה" החדש, קרי מעל 15%.

עם זאת, הוצאת דיבידנד כזה ממסגרת ההכנסה הפסיבית תתרחש רק במקרה שבו שיעור ההחזקה, במישרין או בעקיפין, של החברה מקבלת הדיבידנד, בחברה שמשלמת את הדיבידנד, הוא 5% לפחות בחברה הנסחרת בבורסה מחוץ לישראל, או 10% לפחות בחברה אחרת.

התאמה דומה בוצעה גם לצורך עריכת החישוב של "רווחים שלא שולמו" המשמשים בסיס לחישוב הדיבידנד הרעיוני.

5. **רווח הון ממכירת מניות שהוחזקו יותר משנה ייחשב להכנסה פסיבית**

עד כה, בחישוב ההכנסה הפסיבית לא נכלל רווח הון ממכירת נכס ששימש את החברה בעסק או במשלח-יד. התיקון קובע, שמכירה של נייר ערך שהוחזק שנה או יותר, תיחשב בכל מקרה כהכנסה פסיבית. לגבי אחזקות קצרות טווח (פחות משנה) תהיה חזקה ניתנת לסתירה, לפיה מכירת נייר ערך תיחשב להכנסה פסיבית לעניין הוראות החנ"ז, אלא אם שוכנע פקיד השומה כי הנכס שימש בידי החברה בעסק או במשלח-יד.

6. **אופן חישוב ההכנסה והרווחים של החנ"ז והחמ"ז**

עד התיקון, במקרה של חנ"ז וחמ"ז שאינן תושבות מדינה גומלת (מדינה שלישאל יש עימה אמנת מס), הרווחים שעל בסיסם חושב הדיבידנד הרעיוני נקבעו על פי כללי חשבונאות מקובלים בישראל. בעקבות התיקון, הרווחים ייקבעו לפי דיני המס בישראל. כתוצאה מכך, הפרשות חשבונאיות, שעד כה הקטינו את הרווח המחושב לצורכי החנ"ז או החמ"ז, עלולות לא להיות מותרות כהוצאה, ובכך יוגדל הרווח שיראוהו כמחולק כדיבידנד רעיוני.

לגבי חנ"ז וחמ"ז שהן תושבות מדינת אמנה ומגישות בה דוח על הכנסותיהן או שהן נישומות בה, חישוב הרווחים עד כה נעשה לפי דיני המס במדינה הזרה. מעתה, לצורך החישוב נעשו מספר התאמות:

- ראשית, להכנסות החנ"ז/חמ"ז ייתווספו דיבידנד או רווח הון שקיבלה החנ"ז בחו"ל, גם אם הם פטורים בחו"ל ממס או שכלל אינם נחשבים להכנסה לפי דיני המס באותה מדינה (למשל, משטר פטור ההשתתפות).
- שנית, להכנסות החנ"ז/חמ"ז ייתווספו מספר הוצאות רעיוניות אם הן נוכח לצורכי מס במדינת המושב, בעוד שכללי החשבונאות המקובלים לא מכירים בהוצאה או בניכוי. הוצאות אלה כוללות ריבית רעיונית, תמלוגים רעיוניים, פחת בשל קביעת בסיס עלות חדש בלי שעלות זו שולמה, פחת מעבר לעלות ששולמה בפועל והוצאות נוספות שייקבעו בתקנות.

7. צמצום החריג ביחס לחברה נסחרת בבורסה

סעיף 75ב(א)(1)(א) לפקודה קבע עד כה, כי חברה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה לא תיחשב לחנ"ז, אלא אם כן נרשמו רק חלק מהמניות כאמור, ופחות מ-30% ממניותיה הוצעו לציבור. במקרים שבהם מניות הוצעו לציבור אך בסופו של דבר לא הונפקו, נשמעה טענה כי יש להחריג את החברה מהגדרת חנ"ז.

במסגרת התיקון תוקנה פסקת משנה (א) שבסעיף 75ב(א)(1)(א) והובהר, כי המחוקק התכוון להחריג חברה מהגדרת חנ"ז רק כשאותו חלק ממניותיה, כאמור, הונפק בפועל או נרשם למסחר. כמו כן נקבע, כי בעל השליטה, (היינו, תושב ישראל, המחזיק ב-10% באמצעי שליטה), במישרין או בעקיפין, לפני ההנפקה לא ייחשב כ"ציבור" לעניין ההנפקה, היינו לא יובאו במניין מניות או זכויות שהונפקו או שנרשמו למסחר, המוחזקות בידי בעל השליטה בחבר בני האדם.

8. הרחבת הגדרת "קרוב"

אחד המבחנים העיקריים כדי להיכנס למסגרת החנ"ז הוא, שלמעלה מ-50% מאמצעי השליטה בחברה מוחזקים בידי תושבי ישראל, או שלמעלה מ-40% מאמצעי השליטה מוחזקים בידי תושבי ישראל, שיחד עם קרוב של אחד או יותר מהם מחזיקים למעלה מ-50% באמצעי השליטה.

עד כה הסעיף היפנה להגדרת "קרוב" בסעיף 76(ד). התיקון מרחיב את הגדרת "קרוב", בהתאם לנוסח שמופיע בסעיף 88 לפקודה.

9. החזקת שיעור של 50% מאמצעי השליטה

סף האחזקות של תושבי ישראל בחברה הזרה, שנדרש על מנת שתיחשב חנ"ז, הוא מעל 50%. סעיף 75ב(ד)(2)(ב) לפקודה קבע עד כה, שבמקרה של שרשרת חברות, אם שיעור ההחזקה באחת החוליות פחת מ-50%, הוא ייחשב כהחזקה בשיעור אפס. עד כה לא הייתה התייחסות למקרה בו השיעור ירד ל-50% בדיוק. עניין זה תוקן, כך שהוראת הסעיף ביחס לירידת השיעור תחול כל אימת שהשיעור ירד ל-50% או פחות.

10. זיכויים והחזרי מס במקרה של חלוקה בפועל של דיבידנד

הפחתת המס בגין המס ששולם על הדיבידנד הרעיוני

התיקון קובע, כי אם וכאשר החנ"ז יחלק בפועל דיבידנד, מסכום הדיבידנד החייב במס בישראל יופחת הדיבידנד הרעיוני (בגינו שולם בעבר מס) כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נחשב הדיבידנד הרעיוני כאילו נתקבל ועד למועד התשלום בפועל (אך לא יותר מסכום הדיבידנד בפועל). הוראות אלה יחולו גם על חליפו של בעל המניות, דהיינו מי שמכר מניה לבעל המניות במכירה פטורה ממס או הוריש לו מניה. כן נקבע, כי אם קוּזָז הפסד או נוכתה הוצאה כנגד הכנסה מדיבידנד רעיוני, יראו לעניין זה כאילו שולם מס על חלק ההכנסה שקוּזָז או נוכתה ממנו הוצאה כאמור.

זיכוי או החזר המס הזר ששולם בחו"ל

בעל שליטה בחנ"ז, שקיבל דיבידנד מתוך רווחים עליהם שולם מס כדיבידנד רעיוני, יהא זכאי לזיכוי בגין מסי חוץ ששולמו בחו"ל בשל חלוקת הדיבידנד. הזיכוי יינתן תחילה כנגד המס הישראלי שחל על הכנסות החוץ של בעל המניות, שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל בשנת המס. יתרת סכום המס הזר תזוכה כנגד המס שחל על בעל המניות בשל הכנסות שהפיק בישראל בשנת המס. במידה שנותרה יתרת מס זר, היא תשולם לבעל המניות בתום שנת המס שבה שולם המס הזר בפועל.

11. הצעת תיקון שלא אושרה ע"י הכנסת

לפי סעיף 75ב(א)(1)(ב) לפקודה, אחד התנאים לקיומה של חנ"ז הוא, שרוב הכנסתה תהיה מורכבת מהכנסות פסיביות. בהצעת החוק הוצע להוריד את הרף הקיים ולקבוע, כי די יהיה בכך ששליש מהכנסותיה או מרווחיה של החברה הם פסיביים, על מנת שיחולו לגביה הוראות החנ"ז.

הצעה זו לא נכללה בנוסח החוק שאושר בוועדת הכספים, ועל כן הסף ימשיך לעמוד על יותר מ-50%.

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 198), התשע"ד-2013 - חישוב נפרד

רקע

אחרי עשרות שנים החליט משרד האוצר להיעתר לדרישות חוזרות ונשנות של הציבור לצמצם את העיוותים החלים על מיסוי בני זוג שעובדים בעסק משותף. על פי ההצעה, תינתן לחלק מהמשפחות שבהן לבני זוג יש מקור הכנסה משותף, אפשרות ליהנות ממשטר

מס דומה לזה שחל על כלל היחידים בישראל. היוזמה לתיקון נולדה בעקבות פסק-דין **מלכיאלי**⁵, בו נקבע כי לפי החוק הקיים, בכל מקרה שקיימת תלות בין מקורות ההכנסה של בני זוג, תחושב הכנסתם במשותף, ובית המשפט קרא למחוקק לשקול תיקון חקיקה בעניין זה.

עד כה, לפי סעיפים 65 ו-66 לפקודת מס הכנסה צריך היה לצרף את כלל ההכנסות של בני זוג יחד, וחל לגביהן מס כאילו היו הכנסה של אחד מבני הזוג בלבד (בן זוג רשום). כחריג לכך נקבע, שלגבי הכנסה מיגיעה אישית יוכל כל אחד מבני הזוג לבקש חישוב נפרד של המס, אך זאת רק בתנאי שאין תלות בין מקורות ההכנסה של שני בני הזוג.

במקרה שבו עבדו שני בני הזוג באותו מקום עיסוק קבוע (למשל חנות), ניתן היה לבצע חישוב נפרד רק עד הכנסה של כ-4,000 ש"ח לחודש, וגם זאת בתנאי שבן הזוג עבד לפחות 36 שעות בשבוע באותו מקום עבודה. במילים פשוטות, לפי החוק היום, במקרה שבו שני בני זוג עובדים יחד באותו מקום עבודה, או בחברה או שותפות שיש לאחד מהם זכויות בה, נפגעת זכאותם להחיל את מדרגות המס הפרוגרסיביות ואת נקודות הזיכוי, וכתוצאה מכך חבות המס שלהם גדלה.

עיקרי הצעת החוק

על פי הצעת החוק, גם בני זוג שיש להם מקור הכנסה משותף (היינו, מקור ההכנסה של בן זוג אחד תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני) יהיו רשאים לחישוב נפרד, אם התקיימו מספר תנאים מצטברים:

1. יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נחוצה לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף;
2. כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור;
3. אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית המגורים משמש דרך קבע את מקור ההכנסה המשותף ומרבית פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים.

שר האוצר יוסמך לקבוע הוראות ביצוע, לרבות חובת הגשת דוחות והודעות.

במקרה שבו נישום יערוך חישוב נפרד, ובסופו של דבר פקיד השומה יגיע למסקנה שבאותו מקרה לא הייתה זכאות לביצוע החישוב הנפרד, וההפרש בין חישוב המס הנפרד שערך הנישום לחישוב המס המאוחד שערך פקיד השומה עלה על 30%, יוכל פקיד השומה להטיל עליו קנס גירעון בגובה 30% מההפרש בין המס שהיה אמור לחול לפי החישוב הנפרד לבין המס שחל בפועל.

התיקון צפוי לחול על הכנסות שיופקו משנת 2014 ואילך.

5 ע"א 8114/09, 8297/09, 1177/10 **מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון**, "מיסים" כד/4 (אוגוסט 2012) ה-12.

הערות לתיקון

הצעת החוק מהווה שיפור לעומת המצב הקודם, אך אם תתקבל בנוסחה הנוכחי עדיין יהיו צפויים קשיים לבני זוג רבים. ראשית, בת זוג לא תוכל לעבוד מהבית ולסייע לבעלה, אם מרבית פעילות מקור ההכנסה נעשית מחוץ לבית המגורים. סייג זה ימנע חישוב נפרד בחלק ניכר מהמקרים שבהם בן הזוג עובד מחוץ לבית, ובת הזוג מסייעת לו בעבודה שמבוצעת בביתם.

שנית, הדרישות כי יגיעו האישית של כל אחד מבני הזוג נחוצה לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף, וכי כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור, יוצרות חוסר בהירות לגבי הזכאות לחישוב נפרד. עמימות כזו סופה להוליד ויכוחים בין הנישומים לפקיד השומה, שיגררו הכבדת עלויות הטיפול בתיק, ואולי גם קנסות והוצאות משפטיות. יש לקוות שבמהלך הדיון בוועדת הכספים, קריטריונים אלה יובהרו.

שלישית, הסעיף שמטיל קנס גירעון הוא בעייתי. יש חוסר בהירות בנוסח הסעיף, שכן לא ברור אם לצורך חישוב הגירעון יובא בחשבון הפרש המס של בן זוג אחד או של שני בני הזוג יחד. כמו כן, הפרש מס העולה על 30% יכול לנבוע מעיוותים שקיימים בפקודת מס הכנסה ביחס למתן נקודות זיכוי בשל ילדים במקרה של חישוב נפרד (שלא כאן המקום לפרטם). ספק אם יש מקום להטיל קנסות ולפגוע בתא המשפחתי בהקשר זה.

ולבסוף, על פי הצעת החוק, התיקון יחול רק לגבי שנות המס הבאות, החל משנת 2014. משמעות הדבר היא, שלגבי השנים הקודמות ימשיכו לחול הכללים הקודמים ובני זוג שלהם מקור הכנסה יחויבו בתשלום סכומי מס גבוהים ללא הצדקה.

עם זאת, חשוב להדגיש שכרגע מדובר בהצעת חוק בלבד, וניתן לצפות שבמהלך הדיונים בוועדת הכספים יוכנסו בה שינויים ותיקונים.

תקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל) (הוראת שעה), התשע"ד-2013⁶

בעקבות רפורמת בכר, חברות מנהלות רכשו מספר רב של קופות גמל מבנקים שונים ונוצר מצב שבו גופים מוסדיים או חברות מנהלות ניהלו מספר רב של קופות גמל זהות, כשאין הבדל בין קופה אחת לשנייה. הדבר הביא למצב בו "מרוב עצים לא רואים את היער".

ב-2009 החל מהלך לצמצום מספר קופות הגמל, כדי שלחוסכים יהיה קל יותר לבחון את הקופות ולקבל החלטה מושכלת. על פי הנחיית הממונה על שוק ההון, גוף מוסדי ינהל קופת גמל אחת מכל סוג. במסגרת אותה קופת גמל הוא יכול לפתוח מסלולי השקעה שונים, בהתאם לטעמים של החוסכים.

התקנות מיישמות את הפעימה האחרונה בתהליך צמצום מספר קופות הגמל שקיימות בשוק.

תקנות הדואר (הוראות מס), התשע"ג-2013⁷

בעת הקמת חברת הדואר החדשה לפני מספר שנים, היו ברשות הדואר עובדים שהיו זכאים לפנסיה תקציבית. לזכות עובדים אלה נצברו כספי יעודה, והם הועברו למשמורת בחברת הדואר החדשה, עד שתוקם קופת גמל מרכזית לקצבה אליה יועברו הכספים.

במסגרת תקנות קודמות ניתן פטור ממס על הריבית שנצברה בגין אותם כספים, בדומה לפטור הניתן לכספים המופקדים בקופת גמל.

התקנות הנוכחיות מאריכות את הפטור לשנים 2012 ו-2013.

חוק ליישום הפרוטוקול בדבר זכויות יתר וחסינויות של הארגון האירופי למחקר גרעיני, התשע"ד-2013⁸

בהתאם להחלטת הממשלה מספר 3159 מיום 17.4.2011 בדבר הצטרפות מדינת ישראל לארגון האירופי למחקר גרעיני (CERN), חתמה מדינת ישראל ביום 16.9.2011 על הסכם עם הארגון, המעניק לה מעמד של "חברה נלווית בארגון". ההסכם עוגן בצו חסינויות וזכויות יתר (ארגונים בין-לאומיים ומשלחות מיוחדות) (הארגון האירופי למחקר גרעיני), התשע"ב-2012.

על מנת להשלים את תהליך ההצטרפות לארגון כחברה מלאה, נדרשת ישראל להצטרף לפרוטוקול בדבר זכויות יתר וחסינויות של הארגון ("הפרוטוקול") שאליו הצטרפו כלל המדינות החברות בארגון. הפרוטוקול מקנה זכויות יתר וחסינויות לארגון ולכל בעלי התפקידים הפועלים מטעמו, ובכלל זה אלה שהם אזרחי ישראל או תושביה, וזאת, לפי דברי ההסבר לחוק, כדי לאפשר את פעולתו היעילה של הארגון ואת מילוי תפקידו תוך שיתוף פעולה עם המדינה הנוגעת בדבר.

במסגרת החוק נקבע, כי להוראות הפרוטוקול, שנוסחו בעברית מובא בתוספת לחוק, יהיה תוקף של חוק, וזאת ככל שהן באות להעניק זכויות יתר וחסינויות לארגון, לפקידיו, לנציגי המדינות החברות בו, למזכיר הכללי שלו ולכל גורם אחר הקבוע בפרוטוקול.

סעיף 6 לפרוטוקול כולל הסדרים פיסקליים והסדרי מכס. כך נקבע, כי במסגרת פעילויותיו הרשמיות, הארגון, רכושו והכנסתו יהיו פטורים ממסים ישירים.

7 טרם פורסם ברשומות.

8 ס"ח 2414 מיום 19.11.13, עמ' 42.

כמו כן נקבע, כי מדינה אשר הטילה מסים, מכסים או היטלים על טובין או שירותים המשמשים את הארגון תנקוט אמצעים מתאימים כדי להשיב מסים, מכסים או היטלים אלה, מקום שהם ניתנים לזיהוי.

עוד נקבע, כי היבוא והיצוא על ידי הארגון של טובין וחומרים לביצוע פעילויותיו הרשמיות יהיו פטורים מכל המסים, המכסים או ההיטלים האחרים על יבוא ויצוא.

מובהר בחוק, כי פטורים אלה לא יחולו לגבי טובין או שירותים המיועדים לשימוש אישי של פקידי הארגון.

תוקפן של הוראות החוק ביום 16.9.2011, הוא היום בו חתמה ישראל על ההסכם עם הארגון.

מיסוי מקרקעין

צו לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה) (דחיית מועד לעניין סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין) (שבח ורכישה) (תיקון), התשע"ד-2013⁹

תזכיר חוק לתיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' --) התשע"ד-2013 - תיקון סעיף 15 לחוק (מקדמה על חשבון המס שחייב בו המוכר)

בתיקון 70 לחוק מיסוי מקרקעין, תוקן סעיף 15 לחוק ועל הרוכש הוטלה חובת תשלום מקדמה הרוכש ע"ח מס השבח שבו חייב המוכר.

מטרת המקדמה הינה להבטיח שהרוכש יוכל לקבל אישור מס שבח לצורך רישום זכויותיו במרשם המקרקעין, בלי שיהיה תלוי בגמר הטיפול בתיק המכירה במשרד האזורי ובתשלום מס השבח ע"י המוכר. רוכש שמשלם את כל סכום המקדמה זכאי לקבל אישור לרישום זכויותיו בלשכת רישום המקרקעין.

תחולת הסעיף הוגבלה, תחילה, עד ליום 1 באפריל 2013, ולאחר מכן הוארכה עד ל-30 בספטמבר 2013.

הצו הנוכחי מאריך את תחולת הסעיף עד ל-31 בדצמבר 2013.

במקביל, רשות המסים פרסמה בימים אלה תזכיר הצעת חוק לתיקון סעיף 15, שמטרתה להפוך את הסדר תשלום המקדמות ע"י הרוכש להוראת קבע החל מתחילת שנת 2014.

תזכיר החוק כולל מספר שינויים בנוסח סעיף 15, שמטרתם לתת מענה לבעיות שהתעוררו במהלך יישום הסעיף הקיים מאז חקיקתו בשנת 2011. נפרט בקצרה את השינויים המוצעים:

כיום חלה חובת תשלום המקדמה רק אם התמורה בגין מכירת הזכות במקרקעין נקבעה בכסף בלבד. על פי הצעת החוק, יבוטל התנאי האמור וחובת תשלום המקדמה תחול גם אם התמורה לא נקבעה בכסף בלבד.

כיום, הסייג היחיד לחובת תשלום המקדמה (בנוסף לסייג שפורט בסעיף הקודם) הוא מכירת דירת מגורים לגביה הוגשה בקשה לפטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

הצעת החקיקה מוסיפה לסייג הקיים סייגים נוספים, לפיהם חובת תשלום המקדמה לא תחול גם על עסקאות הפטורות ממס לפי סעיף 72 לחוק (פטור ממס לגופים ציבוריים מסוימים) וכן על מכירת זכות במקרקעין שיקבע שר האוצר.

כיום, שיעור המקדמה תלוי במועד רכישת הזכות הנמכרת: אם היא נרכשה לפני 7.11.2001, המקדמה היא בשיעור 15%, ואם לאחר מכן - 7.5%. על פי התיקון המוצע, שיעור המקדמה שיחול במכירת זכות במקרקעין ע"י חבר בני אדם יהיה 7.5% מהתמורה - ללא קשר ליום רכישת הזכות.

מועד תשלום המקדמה יהיה 60 ימים מיום המכירה או מהמועד בו שולמו מעל 40% מהתמורה, לפי המאוחר. זאת כדי למנוע תשלום מקדמה ע"י הרוכש לפני שהמוכר דיווח על המכירה.

במקרה שהמוכר נתון לשומה לפי חלק ב' לפקודת מס הכנסה, יידרש הרוכש להעביר את המקדמה רק לאחר תשלום 80% מהתמורה, וזאת כדי לתת שהות מספקת למוכר להשיג טופס 50 מפקיד השומה.

כיום, ניתן לבקש הקטנה של המקדמה, והמנהל חייב לתת תשובה מנומקת תוך 20 ימים, ללא זכות ערעור. בתיקון מוצע לקבוע, שאם לא ניתנה תשובה לבקשה במועד, יראוה כאילו התקבלה וינתן לרוכש אישור לטאבו.

במקרה של דחיית הבקשה יוכל הרוכש לבקש לדון בה שנית. הבקשה תידון בפני מנהל משרד מיסוי מקרקעין האזורי. מי שדחה את הבקשה הראשונית, לא יוכל לדון בבקשה לעיון חוזר בה.

כיום, סעיף 15(ד)(5) קובע, שהרוכש לא יחויב בהפרשי הצמדה, ריבית וקנסות בשל פיגור בתשלום המקדמה. במסגרת התיקון מוצע לבטל את סעיף קטן (ד)(5) ולהטיל סנקציות על אי-תשלום מקדמה במועד.

צו מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הכרזה על מתחמים לפינוי ובינוי במסלול מיסוי), התשע"ד-2013¹⁰

סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין מקנה לוועדה שהוקמה עפ"י הוראות סעיף 33א(ג) לחוק התכנון והבנייה הרשאה להמליץ לממשלה להכריז בצו על שטח שיש בו עשרים וארבע יחידות לפחות כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי לצורך החלת פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 31 לחוק מס ערך מוסף.

הממשלה הכריזה על מתחם "ערבי נחל": גוש 7105 חלקות 93, 94 בגבעתיים ועל מתחם "החולה": גוש 6180 חלקות 315, 531 וגוש 6181 חלקה 638 כעל מתחמים לפינוי לשם בינוי. תחילתו של הצו הינו ביום 17.07.13 ותוקפו לשש שנים.

מס ערך מוסף

דיווח מפורט ומקוון

בחודש יוני השנה פורסמה הצעת החוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (ייעול אמצעי הגבייה והדיווח), התשע"ג-2013¹¹, והיא כוללת תיקוני חקיקה שנועדו לחזק את היכולת של רשות המסים להתמודד עם ההון השחור ועבריינות המס.

ב-19.11.2013 אישרה ועדת הכספים של הכנסת מספר תיקונים מתוך הצעת החוק:

1. תיקון סעיף 69א(ז) לחוק מע"מ, המרחיב את חובת הגשת דו"ח מפורט ומקוון למע"מ, כך שתחול על עוסקים אשר מחזור עסקאותיהם עולה על 1,500,000 ש"ח במקום 2,500,000 כיום.

במסגרת הדיווח המפורט נדרשים עוסקים למסור את פירוט החשבוניות שעליהן דיווחו כתשומות למע"מ והוא מאפשר לרשות המסים להצליב את הנתונים עם נתונים שנמסרו על ידי עוסקים אחרים ולאתר פעילות חשודה, וזאת ככלי מרכזי במאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות ובהון השחור.

בשל ההתנגדות העזה של נציגי הלשכות המקצועיות להרחבת הדיווח המפורט, מתקיימים דיונים נוספים לשינוי ההחלטה שהתקבלה, ומסתמנת אפשרות שחובת הדיווח המקוון בטווח המחזור שבין 1,500,000 ש"ח ל-2,500,000 ש"ח תחול על חברות בלבד.

2. חובת הגשת הדו"ח המפורט כדו"ח תקופתי תחול בשנת 2014 על עוסקים שמחזור עסקאותיהם 4,000,000 ש"ח ומעלה בלבד. ללא התיקון האמור, היו אמורים כלל

10 ק"ת 7289 מיום 12.9.13, עמ' 18.

11 הצעות חוק הממשלה 771, י"א בתמוז התשע"ג, 19.6.2013.

העוסקים החייבים בדיווח מפורט להגיש את הדו"ח המפורט כדו"ח תקופתי, החל מינואר הקרוב.

3. חובת הגשת דוחות שנתיים מקוונים (הן באמצעות שימוש באינטרנט והן באמצעות שידורי מייצגים באמצעות מערכות שע"מ) תחול גם על חברות. חובה זו תחול לגבי דוחות המס השנתיים לשנת המס 2014.

מסתמן כי הנושאים הנ"ל יובאו פעם נוספת בפני ועדת הכספים ובהחלטות יוכנסו שינויים לפני הבאת החוק לקריאה שנייה ושלישית בכנסת.

עידוד השקעות הון

תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה) (תיקון), התשע"ד-2013¹²

בתיקון מס' 70 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 נקבע לעניין העמידה בתנאי מפעל בר-תחרות, כהגדרתו בסעיף 18א(ג) לחוק, כי נדרש לבצע מכירות לשוק מסוים, המונה 14 מיליון תושבים לפחות, חלף 12 מיליון תושבים עובר לתיקון 70.

מטרת התיקון לתקנות דנן הינה להחיל את הרציונל העומד בבסיס תיקון 70 גם על מפעלים אשר מייצאים בעקיפין, קרי, מוכרים מוצר או נותנים זכות שימוש בתוכנה למפעל תעשייתי אחר, אשר מהווים מרכיב במוצר הסופי הנמכר על ידי המפעל האחר לשוק מסוים כהגדרתו בחוק.

לפיכך, במסגרת תיקון לתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל הזכאי להטבה), התשס"ז-2007 אומצה ההגדרה שבתיקון 70 לחוק, כך שבמקום "המונה 12 מיליון תושבים לפחות" יבוא "כמשמעותו בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק".

חשוב לציין, כי בדומה לתחולתו של תיקון 70, גם תחולת תיקון התקנות הינה רטרואקטיבית החל מיום 1.1.2012.

צו לעידוד השקעות הון בחקלאות (קביעת תחומי אזורי פיתוח א' ו-ב'), התשע"ג-2013

מדובר בצו אזורי עדיפות מתוקף חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות. הצו הופך את הצו שהיה קיים עד היום כהוראת שעה, לצו קבוע. קביעת אזורי העדיפות משליכה על גובה המענקים והטבות המס שניתנים מכוח החוק לעידוד השקעות הון בחקלאות.