



רשומות

הצעות חוק

ה מ מ ש ל ה

13 בינואר 2016

1003

ג' בשבט התשע"ו

עמוד

382	הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 54), התשע"ו-2016
387	הצעת חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 85) התשע"ו-2016
390	הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 219), התשע"ו-2016
393	הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 220), התשע"ו-2016

הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 54), התשע"ו-2016

1. הוספת סעיף 17א
- בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975¹ (להלן – החוק העיקרי), אחרי סעיף 17 יבוא:
- ”נאמן של קבוצת רכישה
רכישה”
- א.17 (א) אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן של קבוצת רכישה (בסעיף זה – נאמן), ימסור למוכר, במועד הרכישה, הודעה בכתב על היותו נאמן ויכלול בה את פרטי קבוצת הרכישה הנהנית; הנאמן יצרף את העתק ההודעה האמורה ואישור המוכר על קבלתה, להודעה על נאמנות שהוא מגיש למנהל לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין.
- (ב) לא פעל הנאמן בהתאם להוראות סעיף קטן (א), יראוהו לעניין פסקה (3) להגדרה ”עסקת אקראי” שבסעיף 1, כמוכר זכות במקרקעין לקבוצת רכישה שמתקיימים בו התנאים האמורים באותה פסקה.
- (ג) בסעיף זה –
- ”זכות במקרקעין” ו”קבוצת רכישה” – כהגדרתן בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין;
- ”חוק מיסוי מקרקעין” – חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ”ג-1963²;
- ”נאמן” ו”נהנה” – כהגדרתם בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין.”
2. אחרי סעיף 124 לחוק העיקרי יבוא:

”פרק ט”ז:1: עיצום כספי

- עיצום כספי
- 124א. הפר אדם הוראה מההוראות לפי חוק זה, כמפורט להלן, רשאי המנהל להטיל עליו עיצום כספי לפי הוראות פרק זה בשיעור של 25% מסכום המס שלגביו בוצעה ההפרה:

ד ב ר י ה ס ב ר

מקרקעין. נאמן שלא פעל כאמור יראוהו לעניין פסקה (3) להגדרה ”עסקת אקראי” בחוק מע”מ כמוכר זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, והוא יהיה חייב במס ערך מוסף בשל מכירה זו.

סעיף 2 כדי לשפר את האכיפה ויכולת ההרתעה, ובהתאם למגמה בתחום האכיפה החלופית בידי רשויות פיקוח ואסדרה שונות בישראל, מוצע לתקן את חוק מע”מ ולהסמיך את המנהל להטיל סנקציה מינהלית של עיצום כספי על הפרת הוראות הנאכפות כיום בדרך פלילית, באמצעות שתי הוראות עונשין בחוק מע”מ הקבועות בפסקאות (3) ו-(5) של סעיף 117(א) לאותו חוק. סעיף 117(א)(3) לחוק מע”מ חל על אדם המוסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת, או דוח או מסמך הכוללים ידיעה כאמור, ללא הצדק סביר, וסעיף 117(א)(5) לחוק האמור חל

סעיף 1 במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע”א-2011 (ס”ח התשע”א, עמ’ 138), נערך תיקון מס’ 40 בחוק מס ערך מוסף, התשל”ו-1975 (להלן – חוק מע”מ), ובמסגרתו תוקנה ההגדרה ”עסקת אקראי” כך שתחול גם לגבי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. כיוון שבחלק מהמקרים רוכשת הקבוצה את המקרקעין באמצעות נאמן, ואולם המוכר אינו יודע על כך ואינו מעביר מס ערך מוסף בשל העסקה וכך ניזוקה קופת המדינה בסכום המס שלא מועבר, מוצע לקבוע כי אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן בעבור קבוצת רכישה, ימסור למוכר הצהרה בכתב על כך שהוא נאמן ואת פרטי קבוצת הרכישה הנהנית. נוסף על כך, הנאמן יצרף את ההודעה האמורה ואת אישור המוכר על קבלתה, להודעה על נאמנות שהוא מגיש למנהל לפי סעיף 74 לחוק מיסוי

¹ ס”ח התשל”ו, עמ’ 52; התשע”ו, עמ’ 278.

² ס”ח התשכ”ג, עמ’ 156.

(1) מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר או שמסר דוח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כזו, כאמור בסעיף 117(א)3; בפסקה זו, "ידיעה", "דוח" ו"מסמך" – ידיעה, דוח או מסמך, אשר היה על המפר למסור למנהל לפי הוראות פרק י"א;

(2) הוציא חשבונית מס בלי שהיה זכאי לעשות כן לפי סעיף 47 או לאחר שנאסר עליו לעשות כן לפי סעיף 113, כאמור בסעיף 117(א)5.

124.ב. (א) היה למנהל יסוד סביר להניח כי אדם הפר הוראה מזהוראות לפי חוק זה כאמור בסעיף 124א (בפרק זה – המפר), ובכוונתו להטיל עליו עיצום כספי לפי אותו סעיף, תימסר למפר הודעה על הכוונה להטיל עליו עיצום כספי (בפרק זה – הודעה על כוונת חיוב).

(ב) בהודעה על כוונת חיוב יציין המנהל, בין השאר, את אלה:

(1) המעשה או המחל (בפרק זה – המעשה) המהווה את ההפרה;

(2) סכום העיצום הכספי והתקופה לתשלומו;

(3) זכותו של המפר לטעון את טענותיו לפני המנהל, לפי הוראות סעיף 124ג;

(4) הסמכות להוסיף על שיעור העיצום הכספי בשל הפרה חוזרת, בהתאם להוראות סעיף 124ה.

124.ג. מפר שנמסרה לו הודעה על כוונת חיוב לפי הוראות סעיף 124ב ראוי לטעון את טענותיו, בכתב, לפני המנהל, לעניין הכוונה להטיל עליו עיצום כספי ולעניין סכומו, בתוך 30 ימים ממועד מסירת ההודעה.

124.ד. (א) (1) המנהל יחליט, לאחר ששקל את טענות המפר שנטענו לפי הוראות סעיף 124ג, אם להטיל על המפר עיצום כספי, ורשאי הוא להפחית את סכום העיצום הכספי לפי הוראות סעיף 124ו;

(2) הוגשו טענות כאמור בפסקת משנה (1) ובאותו מועד היתה תלויה ועומדת השגה שהגיש המפר על שומה, כאמור בסעיף 82, הנובעת מאותן נסיבות, רשאי המנהל להתלות את החלטתו בעניין הטלת עיצום כספי עד לקבלת החלטה בהשגה.

(ב) החליט המנהל לפי הוראות סעיף קטן (א) –

ד ב ר י ה ס ב ר

לקבוע חלופה של עיצום כספי בגין הפרתן. על פי המוצע, שיעור העיצום שיוטל יהיה 25% מסכום המס שלגביו בוצעה ההפרה, קרי, 25% מסכום המס החסר בשל מסירת ידיעה לא נכונה או לא מדויקת או 25% מסכום המס הכלול

על מי שהוציא חשבונית מס מבלי שהיה זכאי לעשות כן, או שהוציא חשבונית מס לאחר שנאסר עליו לעשות כן. בשנים האחרונות חל גידול ניכר במספר המקרים שבהם בוצעה הפרה של ההוראות האמורות, ועל כן מוצע

- (1) להטיל על המפר עיצום כספי – ימסור לו דרישה, בכתב, לשלם את העיצום הכספי (בפרק זה – דרישת תשלום), שבה יציין, בין השאר, את סכום העיצום הכספי המעודכן ואת התקופה לתשלומו;
- (2) שלא להטיל על המפר עיצום כספי – ימסור לו הודעה על כך, בכתב.
- (ג) בדרישת התשלום או בהודעה, לפי סעיף קטן (ב), יפרט המנהל את נימוקי החלטתו.
- (ד) לא טען המפר את טענותיו לפי הוראות סעיף 124ג בתוך התקופה האמורה באותו סעיף, יראו את ההודעה על כוונת חיוב, בתום אותה תקופה, כדרישת תשלום שנמסרה למפר במועד האמור.
- הפרה חוזרת 124ה. בהפרה חוזרת ייווסף על העיצום הכספי הקבוע לאותה הפרה, סכום השווה לעיצום הכספי כאמור; לעניין זה, "הפרה חוזרת" – הפרת הוראה מזהוראות לפי חוק זה, כאמור בסעיף 124א, בתוך שנתיים מהפרה קודמת של אותה הוראה שבשלה הוטל על המפר עיצום כספי או שבשלה הורשע.
- סכומים מופחתים 124ו. (א) המנהל אינו רשאי להטיל עיצום כספי בסכום הנמוך מהסכומים הקבועים בפרק זה, אלא לפי הוראות סעיף קטן (ב). (ב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע מקרים, נסיבות ושיקולים, שבשלהם יהיה ניתן להטיל עיצום כספי בסכום הנמוך מהסכומים הקבועים בפרק זה, ובשיעורים שיקבע.
- סכום מעודכן של העיצום הכספי 124ז. העיצום הכספי יהיה לפי סכומו המעודכן ביום מסירת דרישת התשלום, ולגבי מפר שלא טען את טענותיו לפני המנהל כאמור בסעיף 124ג – ביום מסירת ההודעה על כוונת חיוב; הוגש ערעור לבית משפט לפי סעיף 124יב ועוכב תשלומו של העיצום הכספי בידי המנהל או בית המשפט – יהיה העיצום הכספי לפי סכומו המעודכן ביום ההחלטה בערעור.
- המועד לתשלום עיצום כספי 124ח. המפר ישלם את העיצום הכספי בתוך 30 ימים מיום מסירת דרישת התשלום כאמור בסעיף 124ד.
- הפרשי הצמדה וריבית 124ט. לא שילם המפר עיצום כספי במועד, או דחה המנהל את המועד לתשלומו לפי סעיף 116, ייווספו על העיצום הכספי לתקופת הפיגור או הדחייה, לפי העניין, הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 93 (בפרק זה – הפרשי הצמדה וריבית), עד לתשלומו.
- גבייה 124י. עיצום כספי ייגבה לאוצר המדינה.
- עיצום כספי בשל הפרה לפי חוק זה ולפי חוק אחר 124יא. על מעשה אחד המהווה הפרה של הוראה מזהוראות לפי חוק זה המנויות בסעיף 124א ושל הוראה מזהוראות לפי חוק אחר, לא יוטל יותר מעיצום כספי אחד.

124יב. (א) על החלטה סופית של המנהל לפי פרק זה ניתן לערער לבית משפט מחוזי; ערעור כאמור יוגש בתוך 30 ימים מיום שבו נמסרה למפר הודעה על ההחלטה.

(ב) אין בהגשת ערעור לפי סעיף קטן (א) כדי לעכב את תשלום העיצום הכספי, אלא אם כן הסכים לכך המנהל או אם בית המשפט הורה על כך.

(ג) החליט בית המשפט לקבל ערעור שהוגש לפי סעיף קטן (א), לאחר ששולם העיצום הכספי, והורה על החזרת סכום העיצום הכספי ששולם או על הפחתת העיצום הכספי, יוחזר הסכום ששולם או כל חלק ממנו שהופחת, לפי העניין, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מיום תשלומו עד יום החזרתו.

124יג. (א) הטיל המנהל עיצום כספי לפי פרק זה, יפרסם באתר האינטרנט של רשות המסים את הפרטים שלהלן, בדרך שתבטיח שקיפות לגבי הפעלת שיקול דעתו בקבלת ההחלטה להטיל עיצום כספי:

- (1) דבר הטלת העיצום הכספי;
- (2) מהות ההפרה שבשלה הוטל העיצום הכספי ונסיבות ההפרה;
- (3) סכום העיצום הכספי שהוטל;
- (4) אם הופחת העיצום הכספי – הנסיבות שבשלהן הופחת סכום העיצום הכספי ושיעור ההפחתה;
- (5) פרטים נוספים שקבע שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, אם קבע.

(ב) הוגש ערעור לפי סעיף 124יב, יפרסם המנהל את דבר הגשת הערעור ואת תוצאותיו.

(ג) על אף האמור בסעיף זה, לא יפרסם המנהל פרטים שהם בגדר מידע שרשות ציבורית מנועה מלמסור לפי סעיף 9(א) לחוק חופש המידע, התשנ"ח–1998³, וכן רשאי הוא שלא לפרסם פרטים לפי סעיף זה, שהם בגדר מידע שרשות ציבורית אינה חייבת למסור לפי סעיף 9(ב) לחוק האמור.

124יד. (א) תשלום עיצום כספי לפי פרק זה לא יגרע מאחריותו הפלילית של אדם בשל הפרת הוראה מההוראות לפי חוק זה, המנויות בסעיף 124א, המהווה עבירה.

(ב) שלח המנהל למפר הודעה על כוונת חיוב בשל הפרה המהווה עבירה כאמור בסעיף קטן (א), לא יוגש נגדו כתב אישום בשל אותה הפרה, אלא אם כן התגלו עובדות חדשות המצדיקות זאת.

³ ס"ח התשנ"ח, עמ' 226.

(ג) הוגש נגד אדם כתב אישום בשל הפרה המהווה עבירה כאמור בסעיף קטן (א), לא ינקוט נגדו המנהל הליכים לפי פרק זה בשל אותה הפרה, ואם הוגש כתב אישום בנסיבות האמורות בסעיף קטן (ב) לאחר שהמפר שילם עיצום כספי – יוחזר לו הסכום, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלום הסכום עד יום החזרתו.”

תחולה 3. סעיף 17 לחוק העיקרי, בנוסחו בסעיף 1 לחוק זה, יחול על אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן של קבוצת רכישה, במועד רכישה, כמשמעותו בסעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, החל בחלוף 30 ימים מיום פרסומו של חוק זה.

ד ב ר י ה ס ב ר

רכישה, הודעה בכתב על היותו נאמן, יחול על רכישות שיתבצעו בחלוף 30 ימים מיום פרסומו של החוק המוצע ואילך. הוראת תחילה זו מוצעת במטרה לתת תקופת הסתגלות להסדר החדש.

התיקונים המוצעים בהצעת חוק זו פורסמו בעבר במסגרת הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (הצעות חוק הממשלה - 965, התשע"ו, עמ' 124), ומוצעים כעת פעם נוספת, בשינויים קלים.

בחשבונית שהוצאה בידי מי שלא היה זכאי להוציאה או שנאסר עליו להוציאה, לפי העניין. במקרה של הפרה חוזרת יוטל עיצום כספי בשיעור כפל הסכום האמור.

יובהר כי העיצום הכספי מופעל במסגרת הליך המקביל להליך הפלילי לפי סעיפים 117(א) ו-117(א5) לחוק מע"מ, כאשר המנהל יהיה רשאי לנקוט כל אחד מההליכים האמורים כלפי המפר, בהתאם לנסיבות המקרה, אך לא את שניהם.

סעיף 3 מוצע, כי סעיף 17 לחוק מע"מ, בנוסחו בסעיף 1 להצעת החוק, שלפיו על אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן של קבוצת רכישה, למסור למוכר, במועד

הצעת חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 85), התשע"ו-2016

1. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963¹ (להלן – החוק העיקרי), בסעיף 9 תיקון סעיף 9(ג1)(2)(ב), במקום "ב-24 החודשים" יבוא "ב-12 החודשים".
2. בסעיף 449 לחוק העיקרי –
 - (1) בפסקה (2), בסיפה, במקום "שליש ממנה, ועל מכירת דירה" יבוא "שליש ממנה, על מכירת דירה" ואחרי "1 בינואר 1997") יבוא "ועל מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה";
 - (2) בפסקה (5), אחרי פסקת משנה (ג) יבוא:

"(ד) המכירה בוצעה בתוך שנתיים ממועד פטירת המוריש, ואולם אם התקיים האמור בפסקה מהפסקאות שלהלן – בתוך שנתיים מהמועד כמפורט בה:

 - (1) אם היה בין היורשים בן זוגו של המוריש – מועד פטירתו של בן הזוג;
 - (2) אם ניתנה לבן זוגו של המוריש, בצוואה, זכות למגורים בדירה – המועד שבו פקעה הזכות האמורה על פי הצוואה;
 - (3) אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שטרם מלאו לו 21 שנים – המועד שבו מלאו לו 21 שנים;

ד ב ר י ה ס ב ר

לצד התיקון המוצע, מוצע לערוך תיקון דומה לעניין שיעורי מס שבח, כמפורט להלן בדברי ההסבר לסעיף 3 להצעת החוק.

סעיף 2 מוצע כי הפטור ממס שבח, החל לפי פסקה (5) של סעיף 449 לחוק במכירת דירת מגורים שקיבל המוכר בירושה מקרובו כאמור באותה פסקה, יינתן במהלך תקופה מוגבלת. כיום, מקנה סעיף 449(5) לחוק פטור מוחלט במכירת דירות כאלה, בלא הגבלת זמן, וזאת בתנאי שאילו היה המוריש עדיין בחיים, ומוכר את דירת המגורים, הוא היה זכאי בשלה לפטור הניתן למוכר דירה יחידה (להלן – דירת ירושה). מוצע לקצוב את התקופה שבמהלכה אפשר למוכר דירת ירושה בפטור, ולהעמידה על שנתיים. הגבלה זו צפויה לעודד יורשים למוכר את דירת הירושה שהיא דירה נוספת בידם, וכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים.

כדי שלא לפגוע בבני הזוג של המוריש, בילדי המוריש שטרם מלאו להם 21 וביילדי המוריש שהם חסויים (כהגדרת "חסוי" בסעיף 80 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962 (להלן – חסוי)), אשר לרוב גרים בדירת הירושה או נהנים מפירוטה, מוצע לקבוע הסדרים מיוחדים לדירה שיש בין יורשיה יורש כאמור.

במכירת דירת ירושה אשר בין יורשיה בן זוג של המוריש, מוצע לקבוע כי התקופה שבמהלכה יוכלו היורשים למוכר את הדירה בפטור ממס שבח, תימשך עד תום שנתיים ממותו של בן הזוג היורש. במקרה כזה, ייהנו כל היורשים מפטור ממס שבח אם ימכרו את דירת הירושה עד תום שנתיים ממועד פטירתו של בן הזוג.

כללי במסגרת המאמצים להגדלת היצע יחידות הדיור ולהורדת מחירי הדיור, נעשו בשנים האחרונות כמה תיקוני חקיקה בידי המס אשר נועדו למתן את הביקוש להשקעה בדירות מגורים. כהשלמה לצעדים אלה, מוצע בהצעת חוק זו לערוך כמה תיקוני חקיקה נוספים, אשר יובילו לייעול השימוש בהיצע הקיים של יחידות הדיור, ולהגדלת היצע יחידות הדיור.

סעיף 1 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – החוק), קובע, בסעיף 9, כי מי שרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה ייהנה משיעורים מופחתים של מס רכישה. עוד קובע הסעיף האמור, כי למי שבעדו דירת מגורים יחידה (להלן – הדירה הראשונה), הרוכש דירה חלופית, יינתן פרק זמן של 24 חודשים, שאם ימכור במהלכו את הדירה הראשונה, ייחשב, לצורך חישוב מס הרכישה בשל רכישת הדירה החלופית, לבעל דירה יחידה, וייהנה משיעורי המס המופחתים.

במהלך השנים האחרונות אנו עדים להתארכות תקופת ההחזקה בדירות הראשונות לאחר רכישת דירות חלופיות. התארכות זו מוסברת בין השאר על רקע הציפייה להמשך עליית מחירי הדירות ולהפקת רווח נוסף ממכירת הדירה הראשונה.

במטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, מוצע לתקן את סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק, כך שרק מי שימכור את דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים (ולא 24 חודשים כפי שסעיף זה מאפשר היום), ייהנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על רוכש דירה יחידה, בשל רכישת הדירה החלופית. יובהר, כי התיקון המוצע אינו נוגע למועדים האמורים באותו סעיף לעניין מי שרוכש דירה מקבלן.

¹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשע"ו, עמ' 242.

- (4) אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שהיה לחסוי כהגדרתו בסעיף 80 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962², עד תום שנתיים מיום פטירת המוריש – המועד שבו חדל להיות חסוי;
- (5) קיבלו את הדירה בירושה כמה יורשים שמתקיים לגביהם האמור בפסקאות (1), (2), (3) או (4) – המועד המאוחר מבין המועדים האמורים באותן פסקאות³;

תיקון סעיף 49ג 3. בסעיף 49ג לחוק העיקרי, בפסקה (1), במקום "ב-18 החודשים שקדמו למכירה" יבוא "ב-12 החודשים שקדמו למכירה".

ד ב ר י ה ס ב ר

דירה יחידה, ככל שהפעיל לגביה את החוקה הקבועה בסעיף 49ג(4) לחוק כדי ליהנות מפטור ממכירת הדירה האחרת שהייתה בבעלותו.

ההסדר המוצע נועד למנוע מצב שבו יורש דירת ירושה שבבעלותו דירת מגורים יחידה (להלן – הדירה היחידה), ושלא מכר את דירת הירושה בתקופה שמוצע לקצוב למכירה בפטור ממס שבח על פי התיקון המוצע בפסקה זו, ימכור קודם את דירתו היחידה בפטור דירה יחידה, תוך שימוש בחוקת דירת המגורים היחידה שבסעיף 49ג(4) לחוק, ולאחר מכן ימכור גם את דירת הירושה, שתהיה באותה עת דירתו היחידה, בפטור דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק.

יובהר כי יורש שמכר את דירתו היחידה בלי להשתמש בפטור דירה יחידה, יוכל למכור את דירת הירושה בפטור דירה יחידה (לפי סעיף 49ב(2) לחוק).

סעיף 3 סעיף 49ג(1) לחוק מעניק למי שבבעלותו דירת מגורים יחידה, הרוכש דירה חליפית, פרק זמן שבמהלכו הוא יכול להיחשב לבעלים של דירה יחידה לצורך קבלת הפטור ממס שבח הניתן לבעלי דירה יחידה (לפי סעיף 49ב(2) לחוק), הגם שבפועל בבעלותו שתי דירות.

כאמור, במהלך השנים האחרונות אנו עדים להתארכות תקופת ההחזקה בדירות הראשונות לאחר רכישת דירות חלופיות. במטרה להאיץ את מכירת הדירות הראשונות ולהביא להגדלת היצע הדירות למגורים, מוצע לתקן את סעיף 49ג(1) לחוק כך שהפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק יינתן רק למי שמכר את הדירה הראשונה בתוך 12 חודשים (במקום 18 חודשים היום). תיקון דומה מוצע בסעיף 1 להצעת החוק לעניין פטור ממס רכישה.

יובהר כי לאור ההגדרה "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, רכישת דירה חלופית מקבלן שבנייתה טרם הסתיימה, תימנה התקופה שבמהלכה אפשר למכור את הדירה הראשונה בפטור רק מהמועד שבו הסתיימה בנייתה של הדירה החלופית.

כמו כן מוצע לקבוע כי אם ניתנה בצוואה זכות למגורים לכן זוג של המוריש (שאינו יורש זכות בדירה), התקופה של שנתיים שבמהלכה יינתן הפטור ממס במכירת דירת הירושה, תימנה רק מהמועד שבו תמה התקופה שבה ניתנה לכן הזכות למגורים.

לגבי דירת ירושה שיש בין יורשיה ילד של המוריש שהוא חסוי, מוצע לקבוע כי התקופה שבמהלכה יינתן לכל היורשים הפטור ממכירת דירת הירושה תימשך עד תום שנתיים מהמועד שבו הפסיק אותו יורש להיות חסוי.

אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שטרם הגיע לגיל 21, מוצע להתחיל למנות את השנתיים האמורות רק מהמועד שבו כל ילדי המוריש אשר ירשו חלק בדירת הירושה הגיעו לגיל 21, כך שהיורשים יוכלו למכור את דירת הירושה בפטור עד תום שנתיים מאותו מועד.

לבסוף, מוצע לקבוע כי אם קיבלו את הדירה בירושה כמה יורשים שהם יורשים כאמור בפסקאות משנה (1) עד (4) של סעיף 49ב(5)(ד) לחוק כנוסחו המוצע, קרי יורשים שהוארכה בשלהם התקופה למכירת דירת ירושה בפטור, תסתיים התקופה למכירה בפטור במועד המאוחר ביותר לפי אותן פסקאות משנה.

להשלמת התיקון, מוצע לתקן את פסקה (2) של סעיף 49ב לחוק, אשר קובעת פטור ממס שבח במכירת דירה שהיא דירתו היחידה של המוכר, בתנאים האמורים באותה פסקה (להלן פטור דירה יחידה).

סעיף 49ג(4) לחוק קובע חוקה שלפיה, לצורך קבלת פטור דירה יחידה, יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר, גם אם בבעלות המוכר דירה נוספת שהיא דירת ירושה. מוצע להחריג מפטור הדירה היחידה הניתן כאמור לפי סעיף 49ב(2) לחוק, גם מכירה של דירת ירושה בידי יורש, אם אותה יורש הפעיל לגבי דירת הירושה, במכירת דירה אחרת, את חוקת דירת המגורים היחידה שבסעיף 49ג(4) לחוק, כדי ליהנות מפטור ממכירת הדירה האחרת. כך, יורש שלא מכר את דירת הירושה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(5) לחוק כתיקונו המוצע בסעיף זה, לא יוכל למכור אותה בעתיד בפטור

² ס"ח התשכ"ב, עמ' 120.

4. (א) סעיף 9(ג1)2(ב) לחוק העיקרי, בנוסחו בסעיף 1 לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום תחילתו של חוק זה (בסעיף זה – יום התחילה) או לאחריו.
- (ב) סעיף 49ב(2) סיפה לחוק העיקרי, בנוסחו בסעיף 1(2) לחוק זה, לא יחול על מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה, אם הוחלה בשלה, לפני יום התחילה, החוקה שבסעיף 49ג לחוק העיקרי, במכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק העיקרי ולא הוחלה עוד החוקה האמורה אחרי יום התחילה.
- (ג) על אף הוראות סעיף 49ב(5)(ד) לחוק העיקרי, בנוסחו בסעיף 2(2) לחוק זה, במכירת דירת מגורים שקיבל המוכר בירושה ממוריש שנפטר לפני יום התחילה, התקופה למכירת הדירה בפטור לפי אותו סעיף לא תסתיים לפני תום שנתיים מיום התחילה.
- (ד) סעיף 49ג(1) לחוק העיקרי, בנוסחו בסעיף 3 לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שעליה חלה החוקה כאמור באותו סעיף.

ד ב ר י ה ס ב ר

מוצע לקבוע הוראת מעבר אשר תסדיר את הפטור ממס במכירת דירת ירושה שקיבל המוכר ממוריש שנפטר לפני יום התחילה. על פי המוצע, במכירת דירת מגורים כאמור, התקופה למכירת הדירה בפטור לפי אותו סעיף לא תסתיים לפני תום שנתיים מיום התחילה, וזאת כדי לאפשר ליורשים כאמור ליהנות ממלוא התקופה שמוצע לקבוע למכירה בפטור.

יובהר, כי אם התקיימו ביום התחילה התנאים שבפסקאות (1) עד (4) או (5) של סעיף 49ב(5)(ד) לחוק, בנוסחו המוצע בסעיף 2(2) להצעת החוק, ייקבע המועד שממנו תימנה התקופה בהתאם להוראות הפסקאות האמורות.

לסעיף קטן (ד)

מוצע לקבוע כי סעיף 49ג(1) לחוק כתיקונו המוצע בסעיף 3 להצעת החוק, יחול רק על דירה שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שבשלה הופעלה החוקה כאמור בסעיף 49ג(1) האמור. כך, מי שרכש דירה חלופית כאמור לפני יום התחילה, יוכל למכור את דירתו הראשונה (שהיתה דירתו היחידה לפני רכישת הדירה החלופית) בפטור ממס שבח הניתן לבעל דירה יחידה, בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.

התיקונים המוצעים בהצעת חוק זו פורסמו בעבר במסגרת הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו–2015 (הצעות חוק הממשלה – 965, התשע"ו, עמ' 124), ומוצעים כעת פעם נוספת, בשינויים קלים.

סעיף 4 לסעיף קטן (א)

מוצע לקבוע כי התיקון המוצע של סעיף 9(ג1) לחוק, בסעיף 1 להצעת החוק, יחול רק על דירת מגורים שנרכשה ביום תחילתו של החוק המוצע (להלן – יום התחילה) או לאחריו. כך, לבעליה של דירת מגורים יחידה אשר רכש דירה נוספת (חלופית) לפני יום התחילה, יהיו 24 חודשים מיום רכישת הדירה הנוספת שבמהלכם יוכל למכור את הדירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה הנוספת, וליהנות ברכישת הדירה הנוספת משיעורי מס הרכישה הניתנים לרוכש דירה יחידה.

לסעיף קטן (ב)

מוצע שלא להחיל את סעיף 49ב(2) סיפה לחוק, בנוסחו בסעיף 1(1) להצעת החוק, על מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה, אם הוחלה בשלה, לפני יום התחילה, חזקת דירת המגורים היחידה שבסעיף 49ג לחוק. כך, אם ביום התחילה היתה בידי המוכר דירת מגורים שהתקבלה בירושה, הוא יוכל למכור את אותה דירה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק אם היא דירתו היחידה, גם אם החיל לגביה את החוקה שבסעיף 49ג לחוק, לפני יום התחילה, במכירת דירה אחרת, ובלבד שלא הפעיל את החוקה האמורה במכירת דירה אחרת לאחר יום התחילה.

לסעיף קטן (ג)

כאמור, קובע סעיף 49ב(5) לחוק, בנוסחו בסעיף 2(2) להצעת החוק, כי ככלל יחול הפטור במכירת דירת ירושה לפי הסעיף האמור רק אם המכירה בוצעה בתוך שנתיים ממועד פטירת המוריש (לחריגים ראו לעיל דברי ההסבר לסעיף 2 להצעת החוק).

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 219), התשע"ו-2016

1. תיקון סעיף 3 בפקודת מס הכנסה¹ (להלן – הפקודה), בסעיף 3, בסופו יבוא:
- ”(יא) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בסעיף קטן זה – טובת הנאה) שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירות, או יתחרה בו בדרך אחרת, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו; לענין זה, ”מרכיב הפיצויים” – כהגדרתו בסעיף 9(א7)(א)(4).”
2. בסעיף 32 לפקודה, בסופו יבוא:
- ”(17) סכומים או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שניתנו לבעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 אגב רכישת מניה ממנו, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת.”
3. ביטול סעיף 51 בסעיף 51 לפקודה – בטל.
4. בסעיף 88 לפקודה –

ד ב ר י ה ס ב ר

במסגרת הסכם למתן שירותים, גם אם במסגרת הפסקת ההתקשרות בין הצדדים, כתקבולים שניתנו בקשר לעסק ומשכך המיסוי לגביהם יהיה, בדומה למיסוי על הכנסה מעסק, במס שולי. יובהר, כי אין הכוונה למקרים שבהם נמכר העסק, שאו יחול הסדר מיסוי החל על רווחי הון.

כאמור, התיקון המוצע בפסקה זו קובע במפורש את סעיף 3(יא) לפקודה כנוסחו המוצע כסעיף המקור של הכנסה זו (הכנסה ממענק המשולם לאדם אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים), וסעיף 9(א7)(א)(1) לפקודה יישאר סעיף הפטור ממס לגבי הכנסה זו.

סעיפים התיקון המוצע מטרתו להביא בחשבון בחישוב 2 ו-4 רווח ההון ממכירת מניות בידי בעל מניות, סכומים או טובת הנאה אחרת שניתנו למוכר כאמור, בין השאר לשם מניעת תחרות.

על פי סעיף 88 לפקודה, רווח הון הוא הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי, קרי על המחיר המקורי בניכוי סכומי פחת. מוצע, בסעיף 4 להצעת החוק, לתקן את ההגדרה ”תמורה” בסעיף 88 לפקודה, כך שבמכירת מניות של בעל מניות מהותי, יסווג כל סכום או טובת הנאה שניתנו לבעל מניה כאמור אגב המכירה, ובכלל זה סכומים או טובת הנאה שניתנו לו לשם מניעת תחרות, כתמורה בעד המניות, וזאת, שוב, בבחינת ”הטפל הולך אחרי העיקר”, בדומה לכלל שנקבע בתיקון המוצע לעיל של סעיף 3 לפקודה (ראו דברי ההסבר לסעיף 1 להצעת החוק).

בהתאם, מוצע כי סכומים או טובת הנאה אחרת כאמור, שנתן רוכש כתמורה בעד המניות, למוכר שהוא

סעיף 1 סעיף 3 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) מונה שורה של סכומים שיש להביא בחשבון לצורך קביעת רווחיו או הכנסתו של אדם, שלגביהם חייב אותו אדם במס. עקב טענות שלפיהן תשלומים המשולמים אגב סיום יחסי עבודה ולא במהלכם חייבים במס רווח הון (ולא במס שולי), מוצע להבהיר, כי כל סכום או מענק, או טובת הנאה אחרת (להלן – טובת הנאה), שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירותים או יתחרה בו בדרך אחרת, או סכומים שהופקדו בעבורו למרכיב הפיצויים (כהגדרתו בסעיף 9(א7)(א)(4) לפקודה) בקופת גמל, יבוא בחשבון בקביעת הכנסתו וימוסה במס שולי.

התיקון המוצע מבוסס על הכלל שלפיו ”הטפל הולך אחרי העיקר”. פרשנות זו באה לידי ביטוי בעמדתו של בית המשפט העליון, בע”א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ’ חיים נסים (פורסם במסים און לייג, 2.2.2014). באותו עניין נקבע כי מענקי פיצול ומענקי הפרטה שקיבלו עובדים במסגרת הפרטת חברת בתי זיקוק לנפט בע”מ, ניתנו במסגרת יחסי העבודה וחייבים על כן במס שולי. בפסק הדין, קבעה המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ’ נאור, כי יש לקבוע כלל שלפיו כל תשלום שהגיע לעובד ממעבידו במהלך יחסי העבודה יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה וימוסה בהתאם, אלא אם כן נקבע אחרת בחוק.

התיקון המוצע מתייחס גם לסכומים, מענקים או טובת הנאה אחרת שניתנו ליחיד אגב הפסקת מתן שירותים, וקובע כי אף הם יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו. גם במקרה זה, הכוונה היא לראות בתקבולים אשר שולמו

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס”ח התשע”ו, עמ' 332.

(1) בהגדרה "מחיר מקורי", בפסקה (1), בסופה יבוא "ואם הנכס הוא מניה שנרכשה מבעל מניות מהותי – כל סכום או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שנתן הנישום לבעל המניות המהותי אגב מכירת המניה, ובכלל זה טובת הנאה שנתן לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת";

(2) בהגדרה "תמורה", בסופה יבוא "במכירת מניה בידי בעל מניות מהותי, יראו כל סכום או טובת הנאה אחרת (בהגדרה זו – טובת הנאה) שניתנו לבעל המניות המהותי אגב מכירת המניה, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת, כחלק מהתמורה".

תיקון סעיף 103א

5. בסעיף 103א לפקודה –

(1) בכותרת השוליים, אחרי "תחולה על" יבוא "שותפויות רשומות";

(2) בסעיף קטן (א), אחרי "שינויי מבנה של" יבוא "שותפויות רשומות", אחרי "שאחד הצדדים לו הוא" יבוא "שותפות רשומה" ובסופו יבוא "בסעיף קטן זה, "שותפות רשומה" – שותפות רשומה לפי פקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975², שאושרה בידי המנהל לענין זה".

6. בסעיף 129ג(א) לפקודה, בפסקה (1), בסופה יבוא "ואולם הכנסותיה ורווחיה של קרן

נאמנות פטורה שמקורם בהכנסה חייבת מעסק של שותפות הנסחרת בבורסה בישראל, יחויבו במס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א)".

ד ב ר י ה ס ב ר

ומיזוג, יחולו גם על שותפויות רשומות שאישר המנהל לענין זה. חלק ה'2 לפקודה בנוסחו הקיים אינו כולל התייחסות לשינויי מבנה הנעשים באמצעות שותפויות. כך למשל, הליכים כגון העברת נכס מחברה לשותפות שבה החברה מחזיקה כמעט במלוא הזכויות, ביצוע הליך הדומה להליך מיזוג חברות או העברת נכס בין שותפויות שנמצאות בבעלות זהה וכן הליכים נוספים, אינם אפשריים במסגרת הדין הקיים.

יצוין, כי בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ ואח', פד"י נה(4) 89 (2001) (להלן – עניין שדות), פורסם חוזר מס הכנסה 14/2003, שהתייחס להיבטי המס השונים הנובעים מיישום פסק הדין האמור, וקבע, בין השאר, כי העברת נכס לשותפות על ידי השותפים נחשבת לאירוע מס חייב לפי הפקודה. מאחר שטרם נעשו ההתאמות הנדרשות לאימוץ פסק הדין בעניין שדות במסגרת הוראות חלק ה'2 לפקודה, מוצע להחיל את הוראות חלק זה גם על שותפויות רשומות, וזאת בשינויים המחויבים ובשינויים נוספים שיורה עליהם המנהל, והכול בהתאם להוראות הכלליות של חלק ה'2 האמור.

סעיף 6 מוצע לתקן את סעיף 129ג(א) לפקודה הנוגע להכנסתה של קרן נאמנות פטורה. לפי הסעיף האמור קרן נאמנות פטורה, פטורה ממס בשל הכנסותיה ורווחיה. לפי סעיף 125ב לפקודה, כאשר קרן כאמור מחלקת את רווחיה ליחיד, שהכנסה זו אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, היחיד יהיה חייב במס בשיעור של 25%. כאשר קרן נאמנות פטורה מקבלת הכנסה חייבת משותפות, היא פטורה כאמור מתשלום

בעל מניות מהותי (ונכללים כאמור, על פי המוצע, בתמורה שקיבל אותו מוכר), ייחשבו לגבי אותו רוכש, בעת שהוא מוכר את מניותיו, לחלק מהמחיר המקורי.

במקביל, ולהשלמת התמונה מוצע, בסעיף 2 להצעת החוק, לתקן את סעיף 32 לפקודה, כך שלא תותר הוצאה שוטפת בידי הרוכש בגין רכישת המניה מבעל המניות המהותי, אלא במכירת המניה, כאמור בתיקון המוצע לסעיף 88.

סעיף 3 סעיף 51 לפקודה קובע, כי "הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חוים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו להוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו של הסוכן", קרי יותרו כהוצאה שוטפת.

מוצע לבטל את הסעיף האמור, כך שלא אמירה מפורשת בפקודה לגבי סיווג הוצאות אלה לצורכי מס, יחולו הכללים החשבונאיים הרגילים והוראות המפקח על הביטוח, וניכוי ההוצאות ייפרס על פני 15 שנים. וזה נוסחו של סעיף 51 לפקודה שמוצע לבטל:

"הוצאותיה של חברת ביטוח חיים

51. הוצאות שהוציאה חברת ביטוח חיים ברכישת חוים לביטוח חיים, ובכלל זה תשלומים לסוכן, ייחשבו כהוצאות בשנה שבה הוצאו או הועברו לזכותו של הסוכן, בין אם החברה זקפה הוצאות אלה בחשבון ריווח והפסד שלה לחובת אותה שנה ובין אם לאו".

סעיף 5 מוצע לתקן את סעיף 103א(א) לפקודה כך שהוראות חלק ה'2 לפקודה, שעיינו שינוי מבנה

² דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 28, עמ' 549.

בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995³, בסעיף 350(א), בסופו יבוא: "10) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, אך למעט טובת הנאה שניתנה לעובד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת, ולמעט פיצוי ששולם לו בשל אימתן הודעה מוקדמת, לפי סעיף 7(א) לחוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות, התשס"א-2001⁴; לעניין זה, "מרכיב הפיצויים" – כהגדרתו בסעיף 7(א7)(א)(4) לפקודת מס הכנסה."

ד ב ר י ה ס ב ר

עם זאת, מוצע כי ההחגרה לא תחול לגבי טובת הנאה שניתנה לעובד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת, וכן לגבי פיצוי בשל אימתן הודעה מוקדמת המשולם לפי סעיף 7(א) לחוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות, התשס"א-2001. סכומים אלה החייבים בדמי ביטוח, ישמשו בסיס לגמלאות מחליפות שכה.

התשלום בגין אי-תחרות בא להבטיח למעסיק כי העובד לא יעסוק בתחום עיסוקו ומקצועו ולא יתחרה בו. המדובר בתשלום שבא להחליף את שכרו של העובד בתקופה שבה הוא מנוע מלעסוק במקצועו ובעיסוקו, ועל כן יש לראות בכך תוספת להכנסתו של העובד החייבת בדמי ביטוח.

לעניין פיצוי בשל אימתן הודעה מוקדמת, החיוב בדמי ביטוח נעשה כיום בהתאם לפסיקתו של בית הדין הארצי לעבודה בעב"ל 123/07 המוסד לביטוח לאומי נ' קריטרו ואח' (תק-אר 2008 (1) 787) (2008)), ומוצע לעגנו בחוק.

התיקונים המוצעים בהצעת חוק זו התפרסמו בעבר במסגרת הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (הצעות חוק הממשלה – 965, התשע"ו, עמ' 124), ומוצעים כעת פעם נוספת, בשינויים קלים.

מס, ואילו יחיד המקבל הכנסה כאמור משותפות חייב כאמור במס בשיעור של 25%. ואולם אם אותו יחיד היה משקיע ישירות בשותפות כאמור, הוא היה משלם מס בשיעור של 50%.

מוצע לתקן עיוות זה ולקבוע חיוב במס במתווה דו-שלבי כאשר מדובר בהכנסות ורווחים של קרן נאמנות פטורה שמקורם בהכנסה מעסק של שותפות נסחרת.

סעיף 7 בהתאם לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – חוק הביטוח הלאומי), הכנסתו של עובד המחויבת בדמי ביטוח משמשת בסיס לגמלאות מחליפות שכה, אשר תכליתן להחליף את שכרו הרגיל והקבוע של העובד. מכיוון שהסכומים המשולמים לעובד עקב ניתוק יחסי עובד ומעביד, אינם חלק משכרו הרגיל והקבוע של העובד, מוצע לשמר את הדין הקיים ולפיו סכום, מענק או טובת הנאה אחרת שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב פיצויים בקופת גמל, אינם חייבים בדמי ביטוח לאומי. תיקון זה נדרש עקב הוספת סעיף קטן (יא) לסעיף 3 לפקודה, כמוצע בסעיף 1 להצעת חוק זו, וקביעת סעיף מקור למענק המתקבל עקב פרישה. לפיכך, מוצע לתקן את סעיף 350 לחוק הביטוח הלאומי, שעניינו הכנסות פטורות מדמי ביטוח, ולקבוע כי לא יראו את הסכומים האמורים כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח.

³ ס"ח התשנ"ה, עמ' 210.

⁴ ס"ח התשס"א, עמ' 378.

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 220), התשע"ו-2016

החלפת סעיף 64

1. במקום סעיף 64 לפקודת מס הכנסה' (להלן – הפקודה), יבוא:

"חברת בית" 64. (א) בסעיף זה –

"הכנסה חייבת" – לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

"זכות" – זכות בחבר בני אדם, כהגדרתה בסעיף 103;

"חברת בית" – חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה, יהיה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;
- (2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו;
- (3) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין, של בניינים בישראל, וכל נכסיה הם בניינים כאמור;
- (4) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה;
- (5) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ושמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדות החברה;

ד ב ר י ה ס ב ר

ראשית, מוצע כי חברת בית תוכל להיות בבעלות של 20 בעלי מניות לכל היותר, במטרה להבטיח כי הסדר המס יהיה פשוט יחסית. לעניין זה מוצע לקבוע, כי אם יש בין בעלי הזכויות תאגיד שקוף, המוגדר על פי המוצע כחבר בני אדם שהכנסתו מיוחסת לבעלי הזכויות בו, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה.

תנאי שני שמוצע לקבוע הוא שאין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו. הכוונה בתנאי זה היא גם לתאגידים זרים (LLC).

כמו כן, נדרש כי החברה עוסקת רק בהחזקה, באופן ישיר, של בניינים בישראל, כך שאינה יכולה למשל להחזיק במניות של חברה אחרת, וכי כל נכסיה הם בניינים בישראל.

תנאי נוסף הוא כי על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור, שעניינו הטבות מס לגבי בניינים להשכרה, יכול שיחול עליה. לבסוף מוצע כי על החברה לבקש להיחשב כחברת בית בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, וזאת באמצעות מתן הודעה לפקיד שומה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה.

סעיף 1 חברת בית, לפי סעיף 64 לפקודה, היא חברת מעטים שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים. סעיף 64 לפקודה הוא הסעיף המסדיר את מיסוי חברת הבית. זהו סעיף לקוני שסביבו התפתחו פרשנות ונוהג לגבי הטיפול בחברות הבית. לאור תיקון מודל המיסוי של החברה המשפחתית בתיקון מס' 197 לפקודה, במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (ס"ח התשע"ג, עמ' 116) (להלן – תיקון מס' 197), מוצע להחליף את סעיף 64 לפקודה ולקבוע מודל דומה גם לחברת הבית. בנוסף, תכונני מס רבים מתבצעים בתפר ובמעבר בין חברה רגילה לחברת בית, ולכן מוצע לטפל במעברים אלה בדרך דומה לזו שנקבעה לגבי החברה המשפחתית. בהתאם לכך גם מוצע לקבוע הוראות מעבר, כפי שיפורט להלן.

לסעיף 64 המוצע

לסעיף קטן (א) המוצע

מוצע להגדיר חברת בית כחברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה (חברה הנמצאת בשליטתם של 5 בני אדם לכל היותר ואיננה בחברה, כהגדרתה באותו סעיף, ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה), שמתקיימים בה חמישה תנאים מצטברים כפי שיפורט להלן.

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ו, עמ' 274.

”רווחי חברת בית” – רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של חברת הבית בשנות ההטבה, בתוספת הכנסתה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם;

”שנות ההטבה” – שנות המס שבהן החברה היא חברת בית;
”תאגיד שקוף” – חבר בני אדם שהכנסתו מיוחסת לבעלי הזכויות בו.

(ב) הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית, ויחולו הוראות אלה:

- (1) רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה היתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, יראו אותם כאילו לא חולקו;
- (2) לעניין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של חברת הבית למחזור המהווה בסיס למקדמות;
- (3) ניתן לגבות את המס על הכנסת חברת הבית, לרבות המקדמות, הן מחברת הבית והן מבעלי המניות, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של חברת הבית;

ד ב ר י ה ס ב ר

החלוקה היא ליחיד, יחול מס נוסף, לפי סעיף 125ב לפקודה, במטרה להשלים את המיסוי הדו-שלבי.

כדי להבהיר מהם אותם רווחים שניתן למשוך בלא מס נוסף, מוצע להגדיר (בסעיף קטן (א) המוצע) את רווחי חברת הבית כרווחים שמקורם בהכנסה החייבת של החברה בשנות ההטבה (שנות המס שבהן החברה היא חברת בית), בתוספת הכנסתה הפטורה ממס ובניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה.

לפסקה (2) המוצעת

לעניין מקדמות של בעל מניות מוצע, בדומה לקבוע לגבי חברה משפחתית, כי יצורף חלקו היחסי של בעל המניות בהכנסתה החייבת של חברת הבית למחזור המהווה בסיס למקדמות.

לפסקה (3) המוצעת

מוצע לאפשר את גביית המס, בגובה המס החל על החלק היחסי של בעל המניות ברווחיה של חברת הבית, הן מבעל המניות והן מחברת הבית.

לסעיף קטן (ב) המוצע

מוצע להמשיך ולעגן את העיקרון הקיים של ייחוס ההכנסה החייבת, לרבות השבח (להלן בדברי ההסבר לסעיף זה – הכנסה חייבת) וההפסדים, של חברת הבית לבעלי מניותיה, לפי חלקם היחסי ברווחי החברה וזאת החל ביום התאגדותה.

לפסקה (1) המוצעת

בדומה להסדר שנקבע בתיקון מס' 197 לעניין חברה משפחתית, לגבי רווחים של החברה אשר מוסו בשל ייחוסם לבעל המניות המייצג "הנישום" כהגדרתו בסעיף 64א(א) לפקודה, מוצע לקבוע כי רווחים של חברת בית שמוסו בידי בעל מניות יחיד לא יחויבו במס נוסף בעת חלוקתם בפועל כדיבידנד לבעלי המניות, בין אם החלוקה נעשית בשעה שהחברה היא חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור. ההסדר המוצע חל רק לגבי רווחים כאמור שמוסו בשיעור המס של יחיד ולא לגבי רווחים שמוסו בשיעור מס חברות, זאת כדי להבטיח שלא תהיה בריחת מס. בחלוקת רווחים שמוסו בשיעור המס של חברה, יחול סעיף 126(ב) לפקודה, אם החלוקה היא לחברה. אם

- (4) הפסדים שהיו לבעל מניות לפני שנות ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתה של חברת הבית;
- (5) במכירת מניה של חברת בית או של חברה שהיתה חברת בית יחולו הוראות אלה:

(א) לענין סעיף 88, יופחת מהתמורה לגבי מוכר המניה ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, סכום השווה לחלק הרווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה, שהצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניה, שיחסו לכלל הרווחים שחויבו והצטברו כאמור הוא כיחס חלקה של המניה הנמכרת בזכויות לרווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה לכלל הזכויות לרווחיה שחויבו בשיעורי המס כאמור; לענין זה, "רוכש" – לרבות מי שרכש מניות מחברת הבית;

(ב) הוראות סעיף 94 לפקודה זו וסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה;

(ג) לענין חישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של המוכר סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר בשנות ההטבה; לענין זה, "הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות ההטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי;

ד ב ר י ה ס ב ר

המס של יחיד לפי סעיף זה לכלל הזכויות לרווחיה שחויבו בשיעורי המס כאמור.

כאמור בדברי ההסבר לפסקה (1) המוצעת, ההסדר המוצע חל רק לגבי רווחים שמוסו בשיעורי המס של יחיד.

בדומה לקבוע בפקודה לענין חברה משפחתית מוצע לקבוע גם בהקשר זה כי יראו כרוכש גם את מי שרכש את המניות מחברת הבית.

לפסקת משנה (ב) המוצעת

מוצע כי הוראות סעיף 94 לפקודה וסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), הקובעים הוראות לענין רווחים ראויים לחלוקה ורווחים בפירוק, בהתאמה, לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי ההסדר המוצע, וזאת לאור ההתחשבות ברווחים שלא חולקו כאמור בפסקת משנה (א) המוצעת.

לפסקת משנה (ג) המוצעת

מוצע כי בחישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של המוכר סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר בשנות ההטבה, וזאת כדי למנוע כפל הטבה בקשר להפסדים אלה.

לפסקה (4) המוצעת

בדומה לקבוע בסעיף 64א(א)(6) לפקודה לענין קיזוז הפסדים של חברה משפחתית, מוצע לקבוע גם לגבי חברת בית, כי הפסדים שהיו לבעל מניות בחברת בית לפני שנות ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת חברת הבית.

לפסקה (5) המוצעת

לפסקת משנה (א) המוצעת

בדומה לאמור בפסקה (1) המוצעת, ולהסדר שנקבע בפקודה לגבי חברה משפחתית, ולפיו רווחים של החברה אשר מוסו בשל ייחוסם לבעל המניות המייצג לא יתחייבו במס נוסף בעת חלוקתם בפועל (סעיף 64א(א)(1) לפקודה), מוצע לקבוע הסדר דומה גם לגבי מכירת מניות של חברת בית או חברה שהייתה חברת בית בידי בעל המניות, שגלומים בהן רווחים שכבר מוסו. על פי המוצע, בעת מכירת המניות, יופחת מהתמורה לגבי המוכר ומהמחיר המקורי לגבי הרוכש, סכום השווה לחלק רווחי החברה שחויבו בשיעורי המס של יחיד, שהצטברו בחברה ולא חולקו עד למועד מכירת המניה, שיחסו לכלל הרווחים שחויבו והצטברו כאמור הוא כיחס חלקה של המניה הנמכרת בזכויות לרווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי

(6) על אף הוראות פקודה זו, יחולו לעניין שומה, השגה וערעור, הוראות אלה:

(א) נקבעה לחברת בית שומה, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות פקודה זו, לקבוע את שומתו של בעל מניות או לתקנה בהתאם, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;

(ב) חברת הבית רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיפים 150 או 153, לפי העניין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברת הבית;

(7) הוראות חלק ה'2, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104ד עד 104ז, לא יחולו על חברת בית.

(ג) חדל להתקיים בחברת בית, בתוך שנת המס, תנאי אחד או יותר מהתנאים המנויים בהגדרה "חברת בית" שבסעיף קטן (א), תחדל החברה מלהיות חברת בית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

(ד) חברת בית רשאית להודיע לפקיד השומה, לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת מס פלונית, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית; הודיעה כאמור, תחדל להיות חברת בית, מתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הודיעה כאמור.

(ה) חברה שחדלה להיות חברת בית, לא תוכל לשוב ולבקש להיות חברת בית.

ד ב ר י ה ס ב ר

לחברת הבית, וזאת במטרה למנוע סרבול הליכים (בשל ריבוי בעלי המניות) וכן למנוע כפל הליכים.

לפסקה (7) המוצעת

כדי למנוע תכנוני מס מוצע לקבוע כי הוראות חלק ה'2 לפקודה לא יחולו על חברת בית, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104ד עד 104ז, העוסקים בהעברת מלאי הזכויות בנכס לחברה.

לסעיפים קטנים (ג) ו-(ה) המוצעים

מוצע לקבוע כי במקרה שבו חדל להתקיים בחברת בית תנאי אחד או יותר מהתנאים המנויים בסעיף קטן (א) המוצע, במהלך שנת מס, יראו אותה כאילו חדלה להיות חברת בית כבר מתחילת שנת המס שבה חדל התנאי להתקיים, ואותה חברה לא תוכל לשוב ולבקש, במועד מאוחר יותר, להיחשב שוב לחברת בית.

לפסקה (6) המוצעת

מוצע לקבוע כי על אף הוראות הפקודה לעניין שומה, השגה וערעור, אם נקבעה לחברת בית שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל המניות או לתקנה בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו הוא רשאי לשום את בעל המניות, לפי המאוחר. זאת, הואיל ויש קשר ישיר בין שומת החברה לשומת בעל המניות.

כמו כן מוצע לקבוע כי חברת הבית תהיה רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיפים 150 או 153 לפקודה, לפי העניין, ואילו בעל המניות יהיה רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה

(1) בסעיף קטן (א) –

(א) ברישה, אחרי "ייחשבו" יבוא "מיום התאגדותה";

(ב) בפסקה (1), בהגדרה "רווחים שחולקו מהכנסות החברה", במקום "בתוספת ההכנסה הפטורה ממס" יבוא "בתקופת ההטבה, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברה בתקופת ההטבה";

(ג) בפסקה (7) –

(א) ברישה, אחרי "משפחתית" יבוא "או של חברה שהיתה חברה משפחתית";

(ב) בפסקת משנה (א), בהגדרה "רווחים", במקום "בתוספת ההכנסה הפטורה ממס" יבוא "בתקופת ההטבה, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברה המשפחתית בתקופת ההטבה";

(2) במקום סעיף קטן (ד) יבוא:

"(ד) הוראות חלק ה'2, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו־74 עד 104ז, לא יחולו על חברה משפחתית."

(1) בסעיף קטן (א) –

(א) בפסקה (ב5), אחרי פסקת משנה (5) יבוא:

ד ב ר י ה ס ב ר

סעיף 131 לפקודה, וכך להרחיב את בסיס המידע הנמצא בידי רשות המסים ולשפר את יכולתה לגבות מס אמת.

לפסקה (1)

לפסקת משנה (א)

סעיף 131(א)(ב5) לפקודה קובע מי חייב בדיווח בכל האמור בנאמנויות. מוצע להוסיף לרשימת החייבים בדיווח כאמור כל נהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל שמלאו לו עשרים וחמש שנים, אלא אם כן אותו נהנה לא ידע כי הוא נהנה. יובהר, כי הרציונל מאחורי התיקון הוא הרחבת חובת הדיווח כדי להכניס לרשת סוגי דיווחים שיש בהם כדי להצביע על חיוב במס. נוסף על כך מוצע, כי חובת הדיווח תחול רק על נהנה בנאמנות שסך כל נכסיה עומד על 100,000 שקלים חדשים לפחות, כלומר ברירת המחדל היא שנהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל ומלאו לו 25 שנים יהיה חייב בדיווח אלא אם כן יראה כי סך נכסיה הנאמנות פחת מהסכום האמור. מוצע להגדיר לעניין זה את "נכסיה הנאמנות" בצורה רחבה, כך שיכללו גם מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין בארץ או בחוץ לארץ.

סעיף 2 מוצע לערוך כמה תיקונים בסעיף 64א לפקודה המסדיר כאמור את המיסוי החל על חברה משפחתית, אשר בדומה לחברת הבית, היא חברה שההכנסה שלה מיוחסת לבעלי המניות.

בדומה להוראה שמוצע לקבוע לעניין חברת בית, בסעיף 1 להצעת החוק, מוצע להבהיר כי חברה משפחתית, אשר ביקשה מפקיד שומה להיחשב לחברה משפחתית בהתאם להוראות והתנאים הקבועים בחוק, יראוה ככזו כבר מיום התאגדותה ולא מיום הגשת הבקשה לפקיד השומה.

עוד מוצע להבהיר לעניין חישוב הרווחים כי מההכנסה החייבת המצטברת של החברה המשפחתית יש לקזז הפסדים שהועברו לנישום המייצג בתקופת ההטבה.

כדי למנוע תכנוני מס מוצע לקבוע כי הוראות חלק ה'2 לפקודה לא יחולו על חברת בית, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו־104ד עד 104ז, העוסקים בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה, כאמור לעיל בדברי ההסבר לסעיף 64(ב)7 לפקודה בנוסחו המוצע בסעיף 1 להצעת החוק.

סעיף 3 במסגרת המאבק בתופעת ההון השחור, מוצע להרחיב את חובת הדיווח שמוטלת היום מכוח

"(א5) נהנה תושב ישראל, שמלאו לו 25 שנים, אלא אם כן לא ידע שהוא נהנה, ובלבד ששך כל נכסי הנאמנות אינו פחות מ-100,000 שקלים חדשים; לעניין זה, "נכסי הנאמנות" – לרבות מזומן, פקדונות, ניירות ערך ומקרקעין, בישראל או מחוץ לישראל";

(ב) אחרי פסקה (ד5) יבוא:

"(ה5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)2 להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)3 לאותה הגדרה, למעט יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)4 להגדרה האמורה ולמעט עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א; (ו5) יחיד תושב ישראל, שהעביר בשנת המס כספים אל מחוץ לישראל, בסכום כולל של 500,000 שקלים או יותר";

(2) אחרי סעיף קטן (ג2) יבוא:

"(ג3) ברוח לפי סעיף קטן (א)5ה יפרט היחיד את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה הקבועה בסעיף קטן (א)2 להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, ויצרף את המסמכים התומכים בכך; אין בהוראות סעיף קטן זה כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על היחיד לפי סעיף קטן (א)4, אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס."

תחילה ותחולה 4. (א) תחילתו של סעיף 64א לפקודה, כנוסחו בסעיף 2 לחוק זה, ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013), ואולם פסקאות (1) ו-7(א) של סעיף 64א לפקודה, כנוסחן בסעיף 2(ב) ו-7(ג) לחוק זה, יחולו לגבי חלוקת רווחים, ומכירת מניה, לפי העניין, שנעשו אחרי יום כ"ח בטבת התשע"ד (31 בדצמבר 2013).

ד ב ר י ה ס ב ר

כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על היחיד לפי סעיף 131(א)4 לפקודה, אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס. כלומר, גם אם היחיד טוען כי הוא תושב חוץ, הוא יהיה חייב בהגשת דוח לגבי הכנסתו החייבת.

סעיף 4 לסעיף קטן (א)

מוצע לקבוע כי סעיף 64א לפקודה, כתיקונו המוצע בסעיף 2 להצעת החוק, שעניינו חברה משפחתית, יחול מיום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013), הוא יום תחילתו של חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן – חוק ההסדרים לשנים 2013 ו-2014). שבו תוקן סעיף 64א האמור, זאת הואיל ומדובר בתיקון מבדיה.

עם זאת, מוצע לקבוע כי ההוראות שבפסקאות (1) ו-7(א) של סעיף 64א לפקודה, כנוסחן המוצע בסעיף 2(1)(ב) ו-7(ג) להצעת החוק, העוסקות בהגדרה "רווחים" לצורך חלוקתם או לעניין מכירת מניה אשר צבורים בה רווחים, יחולו לגבי חלוקת רווחים או מכירת מניה, לפי העניין, שנעשו מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), וזה בהתאם לתחולת ההוראות המקוריות בחוק ההסדרים לשנים 2013 ו-2014.

לפסקת משנה (ב)

מוצע לחייב בהגשת דוח גם יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)2 להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה (להלן – חוקת הימים), ולטענת היחיד היא נסתרת, ובלבד שאין מדובר ביחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)4 שבאותה הגדרה (קרי, יחיד ששור האוצר קבע כי לא יראו אותו כתושב ישראל על אף שלפי פסקאות (1) או (2) להגדרה יש לראות בו תושב ישראל) ואינו עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א לפקודה.

כמו כן מוצע לחייב בהגשת דוח שנתי גם יחיד תושב ישראל, אשר בשנת המס העביר אל מחוץ לישראל כספים בסכום כולל של חצי מיליון שקלים או יותר, וזאת, שוב, במסגרת קביעת פרמטרים "איכותיים" להרחבת חובת הדיווח.

לפסקה (2)

מוצע לקבוע כי מי שמתקיימת לגביו חוקת הימים אך החזקה נסתרת לטענתו, יפרט ברוח שהוא מגיש לפי סעיף 131(א)5ה לפקודה, כנוסחו המוצע, את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה ויצרף את המסמכים התומכים בכך. נוסף על כך יובהר כי אין בהוראה המוצעת

(ב) סעיף 131 לפקודה, כנוסחו בסעיף 3 לחוק זה, יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2015 ואילך.

5. (א) חברת מעטים שחלו לגביה, ערב יום תחילתו של חוק זה (בסעיף זה – יום התחילה), לפי בקשתה, הוראות סעיף 64 לפקודה, כנוסחו ערב היום האמור (בסעיף זה – סעיף 64 הקודם), יראו אותה כחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה, כנוסחו בסעיף 1 לחוק זה (בסעיף זה – סעיף 64 החדש), גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו-(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש.

(ב) חברת מעטים שהתאגדה בשנת המס 2016 וערב יום התחילה התקיימו בה התנאים שבסעיף 64 הקודם אך לא הגישה בקשה לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, יראו אותה מיום התאגדותה כחברת בית לפי סעיף 64 החדש גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו-(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, ובלבד שהגישה בקשה לכך לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום התחילה.

(ג) על אף הוראות פסקה (5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, חברה שהתאגדה לפני יום התחילה רשאית להגיש בקשה כאמור באותה פסקה בתוך שלושה חודשים מיום התחילה, ויחולו הוראות אלה:

(1) יראו את החברה כחברת בית החל בשנת המס 2016;

(2) יראו את כל העודפים, שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125ב לפקודה, שנצברו בחברה עד יום י"ט בטבת התשע"ו (31 בדצמבר 2015) (בסעיף קטן זה – יום הסיום), כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות; הוראת פסקה זו תחול רק אם אחד או יותר מבעלי המניות ביום הסיום היה יחיד או תאגיד שקוף כהגדרתו בסעיף 64 החדש (בסעיף קטן זה – תאגיד שקוף);

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ב)

בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, שרצונה להיות חברת בית.

לסעיף קטן (ב)

לגבי חברת מעטים שהתאגדה בשנת המס 2016, וערב יום התחילה התקיימו בה התנאים שבסעיף 64 הקודם, אך היא לא הגישה בקשה לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, מוצע כי יראו חברה כאמור מיום התאגדותה כחברת בית לפי סעיף 64 החדש, גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו-(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, ובלבד שהגישה בקשה לכך לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום התחילה.

לסעיף קטן (ג)

מוצע לאפשר לחברה שהתאגדה לפני יום התחילה ולא ביקשה להיחשב כחברת בית בתוך חודש מיום התחילה, אך התקיימו בה התנאים הקבועים בסעיף 64 החדש, לבקש מפקיד השומה להיחשב לחברת בית בתוך שלושה חודשים מיום התחילה, ואם ביקשה כאמור, תוכל להיחשב לחברת בית החל בשנת המס 2016 ויחולו לגביה הוראות כמפורט להלן:

ראשית, יראו את כל העודפים שנצברו עד יום י"ט בטבת התשע"ו (31 בדצמבר 2015) (להלן – יום הסיום), שאילו היו מחולקים כדיבידנד היו חייבים במס בהתאם

מוצע כי סעיף 131 לפקודה כתיקונו בסעיף 3 להצעת החוק, המרחיב את חובות הדיווח מכוח סעיף 131 לפקודה, יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2015 ואילך (קרי דוח שמוגש בשנת 2016 ואילך).

סעיף 5 כאמור, ההסדר המוצע לגבי חברת בית, בסעיף 64 לפקודה, כנוסחו בסעיף 1 להצעת החוק, מבוסס על מודל המיסוי שנקבע לעניין חברה משפחתית בתיקון מס' 197. בהתאם, מוצע לקבוע הוראות מעבר דומות לאלה שנקבעו בתיקון האמור לגבי חברות משפחתיות.

לסעיף קטן (א)

מוצע לקבוע כי חברת מעטים שחלו לגביה, ערב יום תחילתו של החוק המוצע (להלן – יום התחילה), לפי בקשתה, הוראות סעיף 64 לפקודה כנוסחו ערב היום האמור (להלן – סעיף 64 הקודם), יראו אותה כחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה כנוסחו בסעיף 1 להצעת חוק זו (להלן – סעיף 64 החדש), גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו-(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש. כלומר, חברה שנחשבה לחברת בית לפני כניסתו לתוקף של התיקון המוצע, תוכל להמשיך להיחשב לחברת בית גם אם יש לה יותר מ-20 בעלי מניות, או שיש בין בעלי מניותיה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור את דרך המיסוי שלו, או שהיא לא הודיעה לפקיד השומה,

(3) מכרה חברת הבית נכסים, לרבות זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963² (בפסקה זו – חוק מיסוי מקרקעין), שהיו בבעלותה ביום הסיום, יחויב בעל מניות שהוא יחיד או תאגיד שקוף, במס בשיעור כמפורט להלן:

(א) על רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי, לפי העניין, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד יום הסיום לבין התקופה שמיום הרכישה עד יום המכירה (בפסקה זו – רווח הון ריאלי עד יום הסיום או שבח ריאלי עד יום הסיום, בהתאמה) – מס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;

(ב) על ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין רווח ההון הריאלי עד יום הסיום, או ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום הסיום – מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפקודה, או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48(ב)(1) או (א1) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ד) שבסעיף 64 החדש, רשאית חברת בית להודיע לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום התחילה, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית; הודיעה כאמור, יראו אותה כאילו חדלה להיות חברת בית מתחילת שנת המס 2016.

(ה) הפסדים שנצברו לחברה שהיתה לחברת בית לפי הוראות סעיף זה, בתקופה שהכנסתה לא חושבה לפי סעיף 64 הישן, לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיף קטן (ד)

מוצע לאפשר לחברת בית להודיע לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום תחילתו של החוק המוצע, שהיא חוזרת בה מבקשתה להיחשב חברת בית. חברה שפעלה כאמור, יראו אותה כאילו חדלה להיות חברת בית כבר מתחילת שנת המס 2016. חברה שלא פעלה כאמור, תצטרך לפעול בהתאם להוראות סעיף קטן (ד) שבסעיף 64 החדש. חברה כאמור תחדל להיחשב חברת בית רק החל בשנת המס שלאחר השנה שבה הודיעה לפקיד השומה כי היא חוזרת בה מהבקשה.

לסעיף קטן (ה)

מוצע להבהיר כי חברת בית שהיו לה הפסדים שנצברו בתקופה שהכנסתה לא חושבה לפי סעיף 64 הקודם (כלומר בתקופה שבה לא נחשבה לחברת בית לפי סעיף 64 הקודם), הפסדים אלה לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסותיהם של בעלי מניותיה.

התיקונים המוצעים בהצעת חוק זו פורסמו בעבר במסגרת הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 (הצעות חוק הממשלה – 965, התשע"ו, עמ' 124) ומתפרסמים כעת פעם נוספת, בשינויים קלים.

לסעיף 125 לפקודה, כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות ביום הגשת הבקשה (וזאת בניכוי רווחים שחולקו בפועל עד יום הגשת הבקשה לפקיד השומה). הוראה זו רלוונטית רק אם אחד או יותר מבעלי המניות הוא יחיד או תאגיד שקוף, שכן כאשר בעלת המניות בחברת הבית היא חברה יחולו ההוראות הרגילות באשר לחלוקת דיבידנדים ומועד המיסוי שלהם.

שנית, מוצע לקבוע כי במכירת נכסים שהיו בבעלותה של חברת הבית ביום הסיום, ימוסו בעלי המניות כך: על החלק היחסי של רווח ההון הריאלי (לרבות השבח) שנצמח עד יום התחילה, ישולם מס בהתאם לשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה, ועל יתרת רווח ההון ישולם מס בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפקודה, או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48(ב)(1) או (א1) לחוק מיסוי מקרקעין, לפני העניין. בדומה לסעיף הקודם, גם סעיף זה רלוונטי רק לגבי בעל מניות שהוא יחיד או תאגיד שקוף, שכן לגבי חברות חלות ההוראות הרגילות ואין אבדן מס כתוצאה מהפיכתה של החברה לחברה רגילה.

² ס"ח התשכ"ג, עמ' 156.