

שינויי חקיקה בשנת 2008

בפרק זה נסקור את שינויי החקיקה בשנת 2008, לפי חלוקה לחקיקה ראשית ולחקיקת משנה. בחקיקת המשנה קיימת חלוקה לפי נושאים.

חקיקה ראשית

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 169 והוראת שעה), התשס"ט-2009

התיקון כולל מתן תמריצים כלהלן להשקעה בישראל, וזאת על רקע המשבר הכלכלי העולמי:

- פטור ממס לתושבי חוץ ביחס לריבית על אג"ח קונצרניות נסחרות;
 - פטור ממס לתושבי חוץ ביחס לרווח הון ממכירת נייר ערך בחברות ישראליות;
 - שיעור מס מופחת לחברות ישראליות על דיבידנד מחברות זרות.
- בנוסף, התיקון כולל הארכה של הטבות המס לשדרות וליישובי הנגב המערבי לשנת 2009.

להלן פירוט ההטבות:

הוספת סעיף 9(15) לפקודה - פטור לריבית על אג"ח קונצרניות

התמריץ הראשון הוא מתן פטור ממס לתושבי חוץ על ריבית (וכן הפרשי הצמדה ודמי ניכיון) המשתלמת על אג"ח קונצרניות נסחרות בבורסה בישראל, שהונפקו ע"י חבר בני אדם תושב ישראל.

בכך הושווה הסדר המס על אג"ח קונצרניות להסדר הקיים זה מכבר ביחס לריבית על אג"ח ממשלתיות המשתלמת לתושבי חוץ, שהינה פטורה ממס.

« כתב: לוי אופיר, מנהל מחלקה (מיסוי בינלאומי), מינהל הכנסות המדינה.

¹ ס"ח 2195 מיום 31.12.08, עמ' 128.

היקף ההשקעה הנוכחי של תושבי חוץ באג"ח קונצרניות סחירות הוא אפסי עד זניח, ומגיע כדי 0.2% - 0.4% (בהשוואה ל-3.5% מתוך ההון הרשום למסחר של אג"ח ממשלתיות, וכ-18% בהון הרשום למסחר של מניות הרשומות בבורסה בתל אביב)

הפטור ממס עשוי לעודד תושבי חוץ להשקיע באגרות חוב קונצרניות סחירות, ולהביא "לעירוי חיצוני" של נזילות לשוק זה, וכתוצאה מכך לגידול במחזורי המסחר בהן.

הפטור לא יחול במקרה שבו תושב החוץ קשור לחברה המנפיקה - בין שהוא בעל מניות מהותי (כהגדרתו בסעיף 88) או קרוב. הסייג נומק בכך שמטרת החוק לעודד תושבי חוץ להשקיע בשוק ההון בישראל כהשקעה פיננסית, ועל כן אין צורך לעודד בעלי מניות מהותיים או קרובים תושבי חוץ של חברות תושבות ישראל לסייע לחברות הקשורות אליהן, ואין מקום להפחית בדרך זו את המס על הלוואות שקרובים אלה ייתנו לחברות הקשורות.

כמו כן, נקבע שההטבה לא תחול במקרה שבו בין החברה המנפיקה למקבל הריבית מתקיימים יחסי עובד מעביד או נותן שירותים ומקבלם, או מערכת של יחסים מיוחדים אחרים, אלא אם כן הוכח ששיעור הריבית נקבע במנותק מאותה מערכת יחסים. מטרת ההוראה למנוע מתן תמורה בעבור השירותים או הטובין בדרך של תשלום ריבית על איגרת חוב, שתהא פטורה ממס הכנסה.

הסייגים הנ"ל לפטור ממס יחולו בנוסף להוראה הקבועה בסעיף 68א לפקודה, ולפיה חבר בני אדם תושב חוץ לא יהיה זכאי להטבת מס, להנחה או לפטור לפי הפקודה בשל היותו תושב חוץ, אם תושבי ישראל הם בעלי השליטה בו, או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של תושב החוץ, במישרין או בעקיפין.

תיקון סעיף 97(ב3) לפקודה - פטור לתושב חוץ על רווח הון ממכירת מניות בחברה ישראלית

בשנת 2005 הוספה לפקודה הוראת שעה (סעיף 97(ב3) לפקודה) המקנה לתושב חוץ ממדינה גומלת (מדינה החתומה על אמנה למניעת כפל מס עם ישראל) פטור ממס על רווח הון ממכירת ניירות ערך של חברה תושבת ישראל או ממכירת זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ שעיקר נכסיו הם זכויות בנכסים הנמצאים בישראל.

מתן הפטור הותנה בתנאים שונים:

- הפטור חל רק על ניירות ערך שנרכשו בתקופה שמ-1 ביולי 2005 עד 31 בדצמבר 2008;
- הפטור ניתן רק למוכר שהיה תושב המדינה הגומלת ברציפות ב-10 השנים שקדמו למכירה (סעיף 97(ב3)(1)(ב));
- בתוך 30 ימים מרכישת נייר הערך הוגש דיווח על כך לפקיד השומה (סעיף 97(ב3)(1)(ד));
- הרכישה לא הייתה מקרוב ולא חלו לגביה הוראות חלק ה-2 או הוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין (סעיף 97(ב3)(1)(ג));
- רווח ההון אינו במפעל קבע של המוכר בישראל (סעיף 97(ב3)(1)(א));

- המוכר דיווח על המכירה לשלטונות המס במדינת מושבו (סעיף 97(ב3)(1)(ה));
- הוגשה בקשה לפטור לפקיד השומה במועד הדיווח על המכירה;
- הפטור לא חל על רווח הון ממכירת מניות בחברה שעיקר שווייה של נכסיה הם מקרקעין (במועד המכירה ובשנתיים שקדמו לה).

ברקע חקיקת הוראת השעה בשנת 2005 עמד הרעיון לקרב את ישראל לתפיסת מודל ה-OECD לפיו מס רווח הון על מכירת מניות יוטל במדינת המושב ולא במדינת המקור. חלק מהסייגים אז הוספו מטעמי זהירות של מניעת ניצול לרעה של הפטור, ומתוך מחשבה שלאחר שייצבר ניסיון בהפעלת הוראת השעה ניתן יהיה לשקול ביטול הסייגים.

במסגרת תיקון 169 הפכה הוראת השעה להוראת קבע, וחלק מהסייגים הוסרו: מעתה הפטור ניתן לכל תושב חוץ ולא רק לתושבי מדינת אמנה; על כן נמחק התנאי לפיו המוכר היה תושב מדינת אמנה ב-10 השנים שקדמו למכירה. כמו כן הוסר התנאי המחייב את המוכר לדווח על המכירה לשלטונות המס במדינת מושבו, וכן הוסרה חובת דיווח בתוך 30 ימים לפקיד השומה בישראל.

התיקון קובע שהוראות סעיף 97(ב3) לא יחולו לגבי מכירת ניירות ערך נסחרים בבורסה, ולגביהם יחולו הוראות סעיף 97(ב2) הקובע פטור כללי על רווח הון של תושב חוץ ממכירת ניירות ערך נסחרים בבורסה בישראל.

התיקון מתאים את פסקה (3) שבסעיף 97(ב3) לחוק לתיקון 168 לפקודת מס הכנסה וקובע כי ההטבה תחול גם על יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, אם במועד רכישתו של נייר הערך הוא היה תושב חוץ. זאת לעומת המצב עד כה שלפיו חל הפטור רק על יחיד שהיה לתושב ישראל לאחר שהיה עשר שנים תושב מדינת אמנה.

תיקון 169 מוסיף עוד שני תיקונים לסעיף 97 לפקודה, שנדרשו לצורך התאמה: סעיף 97(ב1) לפקודה קבע כי תושב חוץ פטור ממס על רווח הון ממכירת מניה אשר הוקצתה לו בשנת המס 2003 ואילך תמורת השקעתו הכספית של תושב החוץ בחברה, אם במועד ההקצאה הייתה החברה חברה עתירת מחקר ופיתוח, כהגדרתה בתקנות שקבע שר האוצר. מאחר שתיקון 169 העניק פטור כללי ממס רווח הון הנובע ממכירת נייר ערך של כל חברה תושבת ישראל, לא היה עוד צורך בהוראה המיוחדת לגבי מכירת מניה בחברה עתירת מחקר ופיתוח והיא נמחקה.

כמו כן, תוקן סעיף 97(ב2) לפקודה כדי להבהיר כי החיוב על חלק רווח ההון של נייר ערך שנסחר בבורסה, שהיה נצמח אילו היה נייר הערך נמכר לפני יום רישומו למסחר בבורסה, יחול רק ככל שעל אותו רווח ההון לא היה ניתן פטור לפי הוראות סעיף 97(ב3) אילולא נרשם למסחר כאמור.

הוספת סעיף 126א לפקודה - הטבה במס לדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל

תיאור ההטבה

כדי לעודד העברת כספים מחו"ל לישראל והשקעתם בישראל, נקבע, כהוראת שעה לשנת המס 2009, שהכנסה חייבת של חברה מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, ששילם

לה חבר בני אדם תושב חוץ, ושהתקבל בידה בישראל בשנת 2009, תהיה חייבת, לפי בקשת החברה, במס חברות בשיעור של 5%, במקום שיעור של 25%, הקבוע בסעיף 126(ג) לפקודה.

תנאי מרכזי: שימוש בכספי הדיבידנד בישראל

ההטבה תחול רק אם כספי הדיבידנד שימשו בישראל בשנת 2009 לשימור עסקים בישראל, תמרוץ השקעות חדשות וסיוע לאפשרות במתן האשראי בישראל. הסעיף מפרט דרכים שונות שייחשבו "שימוש בישראל":

1. תשלום לתושב ישראל בעד שירותים שנתן בישראל או בעד עבודה שביצע בישראל;

2. תשלום בעד רכישה או שכירות של נכסים שהשימוש בהם יהיה בישראל, וכן תשלומים לתושב ישראל בעד רכישה או שכירות של נכסים, אף אם השימוש בהם יהיה מחוץ לישראל;

3. תשלום לשם השבחה או החזקה של נכסים בישראל;

4. השקעה במחקר ופיתוח בישראל;

5. פירעון חוב לתושב ישראל. במקרה שבו פירעון החוב הוא לחברה הקשורה לחברה מקבלת הדיבידנד, יראו כשימוש בכספי הדיבידנד בישראל את פירעון החוב לחברה האמורה, רק אם החברה ששולם לה החוב עשתה בו שימוש בישראל. קביעה זו נדרשת כדי לוודא שהשימוש בכספים ישרת את מטרת החוק;

6. תשלום ריבית, דמי ניכיון או הפרשי הצמדה על איגרת חוב הנסחרת בבורסה בישראל וכן רכישה של איגרת חוב כאמור שהונפקה על ידי החברה מקבלת הדיבידנד;

7. הפקדת פיקדון בישראל בתאגיד בנקאי שהוא תושב ישראל, במשך שנה אחת לפחות, וכן רכישת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל והחזקתם במשך שנה אחת לפחות; יראו את החברה כעומדת בתנאי של תקופת החזקה בת שנה אחת לפחות, גם במקרה של שחלוף בין ניירות ערך או פיקדונות. אין מניעה לרכוש ניירות ערך אחרים בחלק מכספי הפדיון ולא בכולו, ואולם לצורך עמידה בתנאי ההגדרה "שימוש בישראל" בדרך של החזקת ניירות ערך, יובא בחשבון רק החלק שבו נרכשו ניירות הערך האחרים;

8. תשלום דיבידנד לחברה תושבת ישראל, ובלבד שאותה חברה תעשה בו שימוש בישראל.

סייגים למתן הטבה

1. לא ייחשב כשימוש בישראל תשלום, במישרין או בעקיפין, ליחיד שהוא בעל שליטה בחברה מקבלת הדיבידנד, מאחר שמטרת הפחתת המס אינה מתן הטבה, במישרין או בעקיפין, ליחידים בעלי השליטה בחברה, אלא עידוד פעילות או השקעות בישראל.

2. ההטבה לא תחול על הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחים שלולא היו מחולקים לחברה או לחבר בני אדם אחר שבאותה שרשרת חברות כהגדרתה בסעיף 75(ב)(א)(14), היו רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75(ב)(א)(12). רווחים כאלה היו ממילא

מיוחסים לבעל השליטה כדיבידנד גם לולא היה הדיבידנד משולם בפועל, וממילא היה משולם בגינם מס גם אם לא חולקו בפועל. מכיוון שכך, אין צורך בתמריצי מס נוספים כדי להעביר את הכספים לישראל.

3. ההטבה לא תחול אם החברה שקיבלה את הדיבידנד היא חברת בית כמשמעותה בסעיף 64, חברה משפחתית כהגדרתה בסעיף 64 א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף 64 א 1. חברות אלה הן אמנם חברות לפי חוק החברות, אך לצורכי מס רואים את הכנסתן כאילו חולקה לחברי החברה ולכן זוהי למעשה הכנסת היחיד.

4. כדי למנוע העברה סיבובית של כסף מישראל והחזרתו כדיבידנד בשיעור מס נמוך, נקבע כי במקרה שבו החברה מקבלת הדיבידנד היא בעלת שליטה בחבר בני האדם משלם הדיבידנד, יופחתו מההכנסה הזכאית להטבה סכומים אלה:

- סכום הלוואה שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לחבר בני אדם הקשור אליו, בתקופה שמיום 1 בדצמבר 2008 עד יום 31 בדצמבר 2010 (להלן - התקופה הקובעת) שטרם נפרע בתקופה הקובעת;

- סכום ערבות שנתנה החברה לחבר בני האדם משלם הדיבידנד או לקרובו בשל הלוואה שלקח חבר בני האדם בתקופה הקובעת, ובלבד שהערבות מומשה בתקופה האמורה;

- סכום ששילמה החברה בתקופה הקובעת, לרכישת ניירות ערך של חבר בני האדם משלם הדיבידנד או של קרובו;

תחילת התקופה נקבעה ליום 1 בדצמבר 2008, כיוון שזה המועד שבו התכנית הובאה לידיעת הציבור (תזכיר החוק הופץ ביום 2.12.2008). מכאן שהחל ממועד זה יכלו חברות לבצע את העסקה הסיבובית שהחוק מבקש למנוע, קרי מתן הלוואות כדי שאלה ישמשו לחלוקת דיבידנד. התאריך שנבחר לסיום התקופה נועד למנוע, ככל האפשר, עסקאות סיבוביות כאמור, שלפיהן החברה תקבל את הדיבידנד אמנם בשנת 2009, ואולם המימון לצורך חלוקת הדיבידנד יינתן במהלך שנת המס העוקבת. מאותה סיבה נקבע שיש להפחית מסכום הדיבידנד שקיבלה החברה את הסכום ששילמה בעבור ניירות ערך שרכשה בחבר בני האדם משלם הדיבידנד בתקופה כאמור לעיל, שכן רכישת ניירות ערך מהווה תחליף למימון חלוקת דיבידנד בדרך של מתן הלוואה או ערבות כאמור.

דיבידנד שלא עומד במלוא התנאים

על חלק הדיבידנד שבו לא נעשה שימוש בישראל יחולו שיעורי המס הרגילים החלים על דיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, כלומר מס בשיעור של 25% (או שיעור מס החברות, לפי העניין), וניתן יהיה לקבל כנגדו זיכוי בשל מיסים ששולמו על הדיבידנד בחו"ל, בהתאם להוראות הפקודה ולהסכמים למניעת כפל מס.

זיכוי

כנגד הכנסה מדיבידנד שיחול עליה מס בשיעור של 5% יינתן רק זיכוי ישיר, קרי רק בגין מיסים שנוכו במקור מסכום הדיבידנד בעת תשלומו, וזאת עד לגובה של 5%, ולא זיכוי עקיף כנגד מיסים אחרים ששולמו במדינת המקור. חברה תהא רשאית לבחור שלא יחול על הדיבידנד שהיא מקבלת שיעור המס המופחת, אלא שיעור המס הרגיל,

ובמקרה כזה יחולו הכללים הרגילים בעניין זיכוי עקיף. בנוסף, על הזיכוי לא יחולו הוראות סעיף 205א לפקודה המאפשרות להעביר עודף זיכוי שלא נוצל בשנת מס מסוימת לשנת המס הבאה.

חזקת שימוש

מכיוון שלא ניתן "לצבוע" את הכסף, ולהוכיח שדווקא בכספי הדיבידנד נעשה שימוש בישראל כנדרש, נקבעה חזקה ולפיה אם היה שימוש בישראל, במהלך שנת 2009, בסכום מסוים, כמפורט בסעיף, יראו כאילו הכספים שבהם נעשה השימוש בישראל הם כספי הדיבידנד שהתקבל מחו"ל, זאת גם אם כספי הדיבידנד התקבלו בפועל לאחר שנעשה השימוש האמור. המשמעות היא שדי אם החברה תוכיח שעשתה שימוש בישראל בשנת 2009 בסכום מסוים, כדי שתינתן ההטבה על כספי הדיבידנד בסכום זה.

"רפורמת העולים" - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח 2008²

מקורו של חוק זה ביוזמה משותפת של משרדי האוצר והקליטה, ובמסגרתו ניתנות הקלות במס לעולים חדשים ותושבים חוזרים, במטרה לעודד עלייה לישראל וכן חזרה של ישראלים החיים בחו"ל. חוק זה כולל הקלות בקשר לחבות המס וכללי הדיווח לגבי הכנסות שמופקות מחוץ לישראל על ידי עולים חדשים ותושבים חוזרים שיסווגו כ"עולים" לצורכי מס.

תיקון הגדרת "תושב חוץ"

תיקון זה חורג מעבר להוראות החלות על עולים חדשים ותושבים חוזרים והוא רלבנטי לכל תושבי החוץ. החוק כולל תיקון להגדרת "תושב חוץ" בפקודה ולפיו יחיד ייחשב לתושב חוץ גם אם שהה בחו"ל 183 יום ומעלה בשנת המס ובשנה שלאחריה ובשני שנות המס שלאחריהן מרכז חייו לא היה בישראל. כך, למשל, אם בשנים 2009 ו-2010 היחיד שהה בחו"ל 190 יום ו-210 בהתאמה, וכן בשנים 2011 ו-2012 מרכז חייו היה בחו"ל, הרי שהוא לא ייחשב תושב ישראל בשנת 2009.

ניתן לראות בתיקון זה סדק ב"חומה הבצורה" של מבחן מרכז החיים שהיה המבחן הדומיננטי בשנים האחרונות לקביעת תושבותו של יחיד. מדובר בפישוט הגדרת התושבות של יחידים והסתמכות הולכת וגדלה על מבחן ימי השהיה, העולה בקנה אחד עם מבחני התושבות במדינות רבות.

פטור ממס לתקופה של 10 שנים לעולה חדש או תושב חוזר ותיק על כל סוגי מקורות ההכנסה בחו"ל

כיום, בהתאם לסעיף 14 לפקודת מס הכנסה, ניתן פטור ממס לעולה חדש למשך 5 שנים רק על הכנסות פאסיביות מנכסים שרכש בחו"ל (ריבית, דיבידנד, קיצבה, תמלוגים ודמי שכירות). כמו כן, עולה חדש זכאי לפטור ממס במשך 4 שנים על הכנסות מעסק בחו"ל שהיה בבעלותו לפחות 5 שנים טרם עלייתו. במקביל, ניתן לפי סעיף

² ס"ח 2184 מיום 16.9.08, עמ' 902.

97(ב) לפקודה פטור ממס למשך 10 שנים, על הכנסות ממימוש הנכסים וההשקעות בחו"ל שהניבו את אותן הכנסות פטורות.

התיקון יוצר מעמד חדש - "תושב חוזר ותיק", שהינו יחיד שחזר להיות תושב ישראל לאחר שהיה רצופה של 10 שנים בחו"ל. סעיף 14 לפקודה מתוקן, כך שיינתן לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק פטור ממס על הכנסותיהם מכל המקורות שבסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה, שהופקו בחו"ל, או שמקורן בנכסים בחו"ל, למשך 10 שנים מיום עלייתם/חזרתם לישראל.

תושב חוזר - הטבות חדשות להכנסות ורווחים בתיק ניירות ערך

תושב חוזר זכאי להטבות שונות על הכנסותיו הפסיביות שמקורן בנכסים בחו"ל שאותם רכש בחו"ל בזמן שהיה תושב חוץ. הטבות אלה כוללות פטור למשך 5 שנים על הכנסות פסיביות שונות ופטור למשך 10 שנים על רווח הון. עד התיקון, הטבות אלה לא חלו על נכסים שרכש בחו"ל לאחר מועד חזרתו ארצה לחילוף נכסים שרכש בתקופת היותו תושב חוץ. בשל טיבם של תיקי ניירות ערך, בהם קיימת תחלופה רבה של נכסים, הפטור לא היה אפקטיבי משום שהוא חל רק על ניירות הערך שנרכשו לפני העליה לישראל ולא על ניירות שנרכשו לאחר מכן. בהתאם לחוק, הפטור יחול גם על הכנסות מריבית, דיבידנד ורווח הון שמקורן בניירות ערך הנסחרים בבורסה והמנוהלים מחשבון בבנק זר וכן על ריבית, דיבידנד ורווח הון שמקורם בניירות ערך שנרכשו מתוך הכנסות אלה שהופקדו באותו חשבון.

חריג לגבי הכנסות ורווחי הון שמקורם בנכס שהתקבל מקרוב בפטור ממס

התיקון קובע כי ההטבות המוענקות להכנסות ולרווחי הון של עולה חדש או תושב חוזר ותיק אינן חלות על הכנסות ורווחי הון שמקורם בנכס מחוץ לישראל שהגיע לעולה החדש או לתושב החוזר הוותיק בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) לפקודה, היינו נכס שהיחיד קיבל מקרובו בפטור ממס.

פטור ממס לחברות המנוהלות על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק

חברה הנשלטת ומנוהלת מישראל נחשבת כתושבת ישראל לצרכי מס. על מנת לאפשר ליחיד שבשליטתו חברות ברחבי העולם להמשיך וליהנות מאי חבות במס בישראל ברמת החברה, גם לאחר עלייתו לישראל, לגבי הכנסות המופקות בחו"ל, נקבע כי חברות הנשלטות על ידי עולים חדשים או תושבים חוזרים ותיקים לא יסווגו במהלך 10 שנים כחברות תושבות ישראל אילו היו מסווגות כחברות תושבות חוץ אלמלא עליית היחיד לארץ.

קביעת פטור מחובת דיווח על הכנסה שמקורה בחו"ל

התיקון קובע כי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים לא יהיו חייבים במשך 10 שנים בהגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה לגבי הכנסותיהם מחו"ל (הפטורות ממילא). יובהר, כי הכנסות אחרות שלהם, ביניהן הכנסות מפעילות בישראל ומהשקעות בנכסים ישראליים, שיופקו לאחר עלייתם לישראל או חזרתם אליה יהיו חייבים בדיווח ויתחייבו במס בהתאם לדין הרגיל. כמו כן, הם יהיו פטורים במשך תקופה זו מהגשת דוח לפי סעיף 135 לפקודה לגבי הון ונכסים מחוץ לישראל.

קביעת מסלול התאקלמות

כדי לאפשר לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק תקופה מסוימת בה יוכל להסתגל לישראל ולחזור בו מבלי שיאלץ להיחשב כתושב ישראל, נקבע כי תחול לגבי תקופת הסתגלות בת שנה אחת ממועד הגעתו ארצה אשר בה, לבקשתו, לא יחשב תושב ישראל לצרכי מס הכנסה. על היחיד להודיע לפקיד השומה בתוך 90 ימים מיום הגעתו על בחירתו בשנת הסתגלות זו. אי היותו תושב ישראל לצרכי מס יביא לכך שהוא לא יהיה חייב במס בישראל על הכנסתו מחו"ל, לא יימנה במספר תושבי ישראל אם הוא בעל מניות בחמי"ז או בחנ"ז, וכן יזכה בפטורים השונים המוענקים לתושבים זרים על הכנסות המופקות בישראל.

יחידים שעלו לישראל מיום 1.1.2007 ועד ליום 16.9.08 (יום פרסום החוק) ומבקשים שלא להיחשב כתושבי ישראל בשנה הראשונה להיותם בישראל ("שנת הסתגלות") נדרשו להודיע על רצונם זה עד ליום 15.12.08.

תושב חוזר - הארכת תקופת השהיה הנדרשת בחו"ל משלוש שנים לשש שנים

כיום, על מנת שתושב חוזר ייהנה מהטבות מס (פטור ממס במשך 5 שנים על הכנסות פסיביות שמקורן בחו"ל ופטור ממס במשך 10 שנים על רווח הון מנכסים בחו"ל) נדרש כי תקופת שהייתו בחו"ל הייתה 3 שנים ומעלה. התיקון קובע החמרה בתנאי זה - שלא הופיעה בהצעת החוק המקורית - ומאריך את תקופת השהיה הנדרשת בחו"ל משלוש שנים לשש שנים.

סיכום - תושבים חוזרים

משמעות התיקונים לגבי תושבים חוזרים הינם כלהלן:

- תושבים חוזרים שתקופת שהייתם בחו"ל הייתה קצרה משש שנים לא ייהנו מהטבות מס.
- תושבים חוזרים שתקופת שהייתם בחו"ל עלתה על שש שנים אך לא הגיעה כדי עשר שנים יקבלו את ההטבות שהיו קבועות לגבי תושבים חוזרים לפני תיקון זה, היינו פטור ממס על הכנסות פסיביות במשך חמש שנים ופטור ממס על רווחי הון מנכסים בחו"ל במשך עשר שנים.
- תושבים חוזרים ששהו בחו"ל עשר שנים ומעלה (או תושבים חוזרים ששהו בחו"ל חמש שנים ומעלה ושוב לישראל בשנים 2007-2009) ייחשבו כאמור ל"תושבים חוזרים ותיקים" ויהנו מסל הטבות המס הניתן לעולים חדשים (הכולל תקופת פטור של עשר שנים לגבי הכנסות פסיביות ואקטיביות מחו"ל וכן על רווחי הון מנכסים בחו"ל).

חובת דיווח לכנסת

החוק כולל הוראת שעה למשך תקופה של 3 שנים לפיה על שר הקליטה לדווח לכנסת מדי שנה על היקף השפעת חוק זה על עולים חדשים ותושבים חוזרים, לרבות מספר התושבים שבחרו בשנת הסתגלות.

תחולה

ההטבות יחולו על מי שעלה לישראל או שחזר אליה כתושב חוזר ותיק או כתושב חוזר ביום 1.1.2007 ואילך.

לפי החוק, מי שחזר לישראל לאחר ששהה בחו"ל עשר שנים ומעלה זכאי להטבות זהות לאלה של עולה חדש (נקבע מעמדו כ"תושב חוזר ותיק"), העולות על ההטבות המוקנות לתושב חוזר. על מנת לעודד שיבה לישראל של תושבים חוזרים ששהו פחות מעשר שנים בחו"ל, נקבע כי ששהה בחו"ל חמש שנים ומעלה וחזר לישראל בשנים 2007-2009 ייחשב כתושב חוזר ותיק, ומכאן כי יהא זכאי להטבות כשל עולה חדש.

חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (תיקון מס' 20), התשס"ח - 2008³

בשנות השמונים שררה אינפלציה גבוהה ביותר בישראל, בשיעורים שהגיעו כדי מאות אחוזים בשנה. על מנת למסות את ההכנסה הריאלית של הנישום ולנטרל את השפעות האינפלציה בחישוב ההכנסה החייבת, נחקק בשנת 1982 חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982 ובשנת 1985 בא בעקבותיו חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985. עם השנים חלה ירידה בשיעורי האינפלציה, עד שבשנים האחרונות האינפלציה הינה נמוכה והצפי הינו, כי הדבר יימשך גם בשנים הבאות. לאור זאת, השארת הוראות חוק התיאומים על כן לא הצדיקה את הטרחה ואת עלויות הפעלת החוק.

סיום תחולת חוק התיאומים בתום שנת 2007

סעיף 32 לחוק התיאומים קובע כי תחולת החוק הינה לגבי שנת 1985 ואילך. בתיקון חוק זה מופסקת תחולתו של חוק התיאומים בתום שנת 2007, כך שהחל משנת 2008 לא חלים עוד הוראותיו, למעט הוראות מעבר ומספר הוראות קבע ספציפיות, כפי שיפורט.

הוראות מעבר

1. הותרת תקנות הפחת - מכוח סעיף 3(א) לחוק הותקנו תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986 (להלן - תקנות הפחת של חוק התיאומים) המקנות לנכסים קבועים שיעורי פחת גבוהים יותר מאלו שבתקנות הפחת הרגילות (תקנות מס הכנסה (פחת), 1941). היות שהחל משנת 2008 בוטל הניכוי בשל הפחת, שהוא בעצם שיעורכו לאינפלציה, הושאר על כנו סעיף 3(א) לחוק ובכך מחד גיסא, הנישום נפגע מביטול הניכוי בשל הפחת, אך מאידך גיסא הוא ממשיך להיות זכאי לפחת לפי תקנות הפחת של חוק התיאומים.

2. ניכוי בשל פחת על נכסים שהיו בידי הנישום עד תום שנת 2007 - סעיף 3 לחוק מעניק לנישום ניכוי בשל פחת המהווה, למעשה, הקטנת ההכנסה החייבת בסכום הפחת הריאלי של נכסי הנישום. זאת, במקביל להגדלת ההכנסה החייבת בסכום השווה לגידול הריאלי בעלות הנכס (תוספת בשל אינפלציה). הגם שהחוק מפסיק את הניכוי בשל פחת בתום שנת 2007, במקביל להפסקת חישוב התוספת בשל אינפלציה, הרי שלגבי נכסים שהיו בידי הנישום באחת מן השנים 2002 עד 2007, יובא בחשבון ניכוי בשל פחת עד תום שנת 2007. זאת משום שבגינם חויב הנישום בתוספת בשל אינפלציה עד תום שנת 2007.

³ ס"ח 2136 מיום 6.3.2008, עמ' 227.

3. ניכוי מועבר בשל אינפלציה - סעיף 7(ב) לחוק התיאומים קובע, כי סכום ניכוי בשל אינפלציה שלא נוכה מההכנסה בשנת מס יועבר מתואם לשנה הבאה וינוכה מההכנסה בשנה זו, ואם נוצר הפסד בשנה זו - הוא ייראה כהפסד מעסק (ומשכך יוכל להתקזז מול כל הכנסה). לגבי ניכוי בשל אינפלציה שלא נוכה בשנת 2007, קובע התיקון כי הוא יועבר נומינלית לשנת 2008 ואם ייצור הפסד - יראוהו כהפסד מעסק, שיקוזז לפי הוראות סעיף 28 לפקודת מס הכנסה.

4. ניכוי שנזקף ליחידות עבודה או קרקע שהן מלאי עסקי - סעיף 7(ה) לחוק התיאומים קובע, כי ניכוי בשל אינפלציה שנזקף ליחידות עבודה או קרקע שהן מלאי עסקי, יתואם עד תום שנת המס שבה הייתה מכירתו וינוכה מההכנסה מהמכירה. התיקון קובע כי תיאום זה יחול רק עד תום שנת 2007, גם לגבי מכירות שיבוצעו לאחר מכן, וינוכה מתמורת המכירה בשנת המס בה היא דווחה.

5. הפסדים ריאליים - סעיף 9 לחוק התיאומים מתיר הפסד ריאלי במכירת נכס קבוע שאינו רכב פרטי. התיקון קובע כי סכום ההפסד הריאלי יחושב על ידי תיאום לתום שנת 2007 בלבד.

6. הוצאות ריבית בגין נכס שטרם הופעל - סעיף 11 לחוק התיאומים מתיר בניכוי ריבית ריאלית על הון ששימש לרכישת רכוש קבוע, וזאת בגין התקופה בה נכס עדיין לא החל לשמש בייצור הכנסה. על מנת למנוע כפל הוצאה, נקבע, כי סכום ניכוי זה לא יתווסף למחיר הנכס לצורך פחת ולצורך חישוב רווח הון בעת מכירתו. התיקון קובע כי הוצאות אלה ייוותרו על כן לגבי הוצאות ריבית שהותרו בניכוי כאמור עד תום שנת 2007.

7. ניכוי נוסף בשל פחת - סעיף 18 לחוק התיאומים קובע מנגנון לחישוב ניכוי נוסף בשל פחת בגין נכסים לפי סעיף 11 לפקודה (הקלות ליישובים) ובגין קופות רושמות ומכונות להוצאת כרטיסי נסיעה ברכב. התיקון קובע כי הניכוי הנוסף יינתן רק על נכסים שהיו בידי הנישום בתום שנת 2007 וכי התיאום יבוצע רק עד תום שנת 2007.

8. אי חובת קיזוז ניכוי מועבר בשל אינפלציה כנגד סכום אינפלציוני - סעיף 7(ב) לחוק קובע כי סכום ניכוי בשל אינפלציה שלא נוכה מההכנסה בשנת מס יועבר מתואם לשנה הבאה וינוכה מההכנסה בשנה זו. ניכוי בשל אינפלציה שלא נוכה בשנת 2007 יועבר נומינלית לשנת 2008. החוק קובע הוראה מיטיבה שלא הופיעה בהצעת החוק המקורית ולפיה אם ההכנסה החייבת בשנת 2008 כללה סכום אינפלציוני אזי הנישום רשאי שלא לנכות כנגדה את הניכוי האמור בשל אינפלציה.

הוראות הממשיכות לחול גם בעתיד

1. סנקציה בגין אי ניהול פנקסים קבילים - סעיף 20(א)(1) ו-7(ב) לחוק התיאומים קובע סנקציה על קביעת פקיד השומה לפיה לא נוהלו פנקסים קבילים או שלא נוהלו פנקסים בשיטה הכפולה, מקום שהיה חובה לעשות כן. הסעיף מקנה לנישום זכות ערעור על קביעה זו של פקיד השומה. במקרה שפקיד השומה קובע כאמור, הסנקציה הינה כי רווח הון שנוצר באותה שנת המס יהיה כולו רווח ריאלי, ומכאן - כי ימוסה כולו, גם אם חלק מהרווח אינו רווח "אמיתי" אלא נובע אך מעליית האינפלציה. היות שהוצאות אלה אינן קשורות לתיאום לאינפלציה, הן נשארות על כן.

2. הפחתת הכנסה עד הסכום המוצהר - נותר על כנו סעיף 21 לחוק התיאומים הקובע, כי הסכומים שיש להפחית מהכנסה לפי חוק התיאומים לא יעלו על ההכנסה המוצהרת בדוח השנתי.

3. הגשת דוח תיאום אינפלציוני מקוצר וביטול הדרישה לאישור רואה-חשבון

- סעיף 25 לחוק התיאומים קובע חובת הגשת דוח התאמה לאינפלציה כשהוא מאושר בידי רואה-חשבון. לאור צמצום חוק התיאומים, ניתנת הקלה על חובת הדיווח על ידי ביטול הדרישה לאישור בידי רואה-חשבון.

4. אי תחולת חוק התיאומים - סעיף 27 לחוק התיאומים קובע את אי תחולת החוק לגבי נישומים מסוימים. סעיף זה נותר על כנו, לאור הישארות תקפותן של חלק מהוראות החוק.

5. שותפות או יחיד שמנהלים פנקסים בשיטה הכפולה - סעיף 28 לחוק התיאומים קובע כי יחיד או שותפות שניהלו פנקסים לפי השיטה הכפולה, למרות שלא היו חייבים לעשות זאת, יחול עליהם פרק ג' לחוק, אלא אם ביקשו מפקיד השומה שיחול עליהם פרק ב', שאז יחול עליהם פרק זה. סעיף זה נותר על כנו לאור השארת חלק מהוראות חוק התיאומים בתוקף.

6. המשך תחולה של התקנות הדולריות - סעיף 27 לחוק התיאומים קובע את אי תחולת החוק לגבי נישומים מסוימים. כך, לגבי חברה בהשקעת חוץ אשר לגביה נקבע כי היא תהא רשאית לדווח לצרכי מס על בסיס דולרי בהתאם לתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעות חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986 ("התקנות הדולריות"). התיקון משאיר סעיף זה על כנו לאור הישארות תקפותן של חלק מהוראות החוק. ככלל, רשאיות חברות בהקשר זה לבקש תוך 30 ימים מתחילת שנת המס כי יחולו עליהן התקנות הדולריות ולא יחולו עליהן הוראות חוק התיאומים. לגבי שנת 2008 מאריך החוק דנן את התקופה הזו עד 90 ימים מתחילת שנת המס.

תיקונים לפקודת מס הכנסה (תיקון 164 לפקודה)

לאור העובדה, כי תחולת חוק התיאומים תסתיים בתום שנת 2007, נדרשו מספר התאמות בפקודת מס הכנסה:

1. תיקון סעיף 3(ט) והחלפת סעיף 3(י)

א. ביטול החריג של הלואה שהיא "נכס קבוע" לפי חוק התיאומים - סעיף 3(ט) לפקודה, הזוקף במקרים מסוימים הכנסה רעיונית, קובע כי הוא לא חל על הלואה המהווה נכס קבוע לפי חוק התיאומים. סעיף 3(י) לפקודה, המחייב נותן הלואה זולה במס בשיעור 40% מהפרש הריבית (ההפרש בין הריבית לפי הלואה זו לבין ריבית השוק), קובע אף הוא, כי הוא לא חל על הלואה המהווה נכס קבוע לפי חוק התיאומים. לאור סיום תחולת חוק התיאומים, מבוטלות החרגות אלו בסעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה.

ב. הרחבת החריגים מגדר הלוואה לפי סעיף 3(י) - התיקון מרחיב את רשימת המקרים המוצאים מגדר "הלוואה" לפי סעיף 3(י) ומוסיף להם כלהלן:

- הלוואה שהיא עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף 85 לפקודה;
- הלוואה נחותה - נקבע כי הלוואה נחותה לא תיחשב כהלוואה - המדובר בהלוואה לא צמודה וללא ריבית, שנתן חבר-בני-אדם לחבר בני אדם שבשליטתו⁴ כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של חמש שנים לפחות, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה והפירעון נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרכוש בפירוק;
- שטרי הון ואג"ח שהנפיק חבר בני אדם אחר והינם לתקופה של שנה אחת לפחות והריבית השנתית עליהם אינה עולה על 30% משיעור עליית המדד בשנת-המס ושהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום 31.12.2007.

2. ייחוס הוצאות של קבלנים לנכס קבוע - סעיף 18(ד) לפקודה דן בייחוס הוצאות מימון והנהלה וכלליות, שלא ניתנות לייחוס ספציפי אצל נישום העוסק בעבודות בנייה. הסעיף קובע, כי כאשר הפרויקט מדווח, ההוצאה תותר באותה השנה. אם הפרויקט איננו בר-דיווח בשנת המס, ההוצאה תועמס לעלות הפרויקט. כמו כן, קובע הסעיף מנגנון ייחוס הוצאות ריבית ליחידת עבודה, קרקע והכנסות אחרות וכן מנגנון ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות ליחידת עבודה ולהכנסות אחרות. הכנסות אחרות אינן כוללות הכנסה ממכירת נכס קבוע לפי חוק התיאומים, היינו לא ניתן לייחס הוצאות ריבית והנהלה וכלליות להכנסות ממכירת נכס קבוע. לאור סיום תחולת חוק התיאומים מבוצעת הפניה להגדרה חדשה ל"נכס" בסעיף 104 לפקודה, הדומה במהותה להגדרת "נכס קבוע" שבחוק התיאומים.

3. תחולת חוק התיאומים על חברה שקופה - סעיף 164א לפקודה, שטרם נכנס לתוקף, עוסק בחברה שקופה ומתייחס, בין השאר, לחברה שקופה שחל עליה פרק ב' לחוק התיאומים. לאור סיום תחולת חוק התיאומים בתום שנת 2007, לא יוכל להיווצר מצב שבו יחול פרק ב' לו על חברה שקופה ולכן נמחקת התייחסות זו לחוק התיאומים.

4. הקצאת מניות לעובדים - התיקון מבטל את סמכות המנהל, הקבועה בסעיף 102(ח)(3) לפקודה לקבוע תיאומי הון שהיו מרכיב בחישוב הניכוי בשל אינפלציה לפי חוק התיאומים.

5. החלפת הגדרת נכס בסעיף 104 - הגדרה זו מפנה להגדרת נכס קבוע בחוק התיאומים. התיקון קובע הגדרה חדשה, הדומה להגדרת נכס בסעיף 88, בלא החריג של זכות מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין. כלומר, בניגוד להגדרת נכס בסעיף 88 לפקודה, ממנה מועטה זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין (בשל הרצון שלא למסות מכירת זכות זו בגדר חלק ה' לפקודה), אין מקום להחריג זכות זו בחלק ה' לפקודה במסגרתו מתייחסות ההוראות בנוגע לשינוי מבנה ומיזוג לכלל החברות ואינן יוצרות חיוב במס על רווח הון בדומה לסעיף 88 לפקודה).

⁴ בתיקון מאוחר יותר שפורסם בס"ח 2147 מיום 8.4.2008, עמ' 448, תוקנה טעות סופר והוספו המילים "לחבר בני אדם שבשליטתו".

תיקון לחוק מע"מ - ניכוי מס שכר ממס רווח וניכוי דמי ביטוח לאומי ממס שכר

בתיקון עקיף לחוק מע"מ נקבע כי בחישוב הרווח לצורך חיובם של מוסדות כספיים במס רווח, יותר בניכוי מס השכר המוטל עליהם. כמו כן, בחישוב השכר לצורך חיובם של אלה במס שכר, יובא בחשבון סכום תשלום דמי ביטוח לאומי ששילם מעביד בעד עובדו, בניכוי דמי הביטוח שהמעביד ניכה משכר עובדו לפי הוראות סעיף 342(ג) לחוק הביטוח הלאומי.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 162), התשס"ח - 2008⁵

עד לתיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה בשנת 2003, ריבית על פקדונות ותכניות חסכון היתה פטורה ממס. תיקון מס' 132 לפקודה קבע מיסוי בשיעור של 10% על הכנסות ריבית בתכניות חסכון ובפקדונות שאינם צמודים למדד ושיעור מס של 15% על ריבית בתכניות חסכון ובפקדונות הצמודים למדד. הגדרת "מדד" שהוספה בתיקון זה לסעיף 105⁶ לפקודה כללה את שער המטבע, לגבי נכס שערכו צמוד למט"ח או שהוא נקוב במט"ח.

בתיקון מס' 147 לפקודה, שנכנס לתוקף ביום 1.1.2006, תוקן סעיף 125 לפקודה, כך שהועלה שיעור המס מ-15% ל-20% על ריבית המשתלמת על פיקדונות ועל תוכניות חיסכון הצמודים במלואם למדד, והועלה שיעור המס מ-10% ל-15% על ריבית המשתלמת על פיקדונות ועל תוכניות חיסכון שאינם צמודים במלואם למדד.

בתיקון מס' 147 לפקודה נפלה טעות בהגדרת "מדד" שלא כללה, גם את עליית הערך בשל הפרשי שער.⁶ טעות זו תוקנה בתיקון 158 לפקודה, כהוראת שעה עד תום שנת 2007, כך שההוראה המתקנת הינה כי מוטל מס בשיעור 20% על הריבית הריאלית המשתלמת על פקדונות ועל תכניות חסכון הצמודים במלואם למדד, לרבות לשער המטבע.⁷ לעומת זאת, מוטל מס בשיעור של 15% על ריבית המשתלמת על פקדונות ותכניות חסכון שאינם צמודים במלואם למדד או לשער המטבע.

אבחנה כאמור בין נכסים צמודים ללא צמודים קיימת בפקודה גם לענין רווח הון הנובעים ממכירת ניירות ערך, וזאת ללא מגבלת זמן להוראות החוק בענין רווחי הון. לפיכך, קובע התיקון כהוראת קבע, שיראו את שער המטבע כמדד כאשר מדובר בנכסים שערכם צמוד למט"ח או שהם נקובים במט"ח.

⁵ ס"ח 2129 מיום 24.1.2008, עמ' 158.

⁶ תוצאת טעות זו היתה שריבית שנצמחה בשל הצמדה למט"ח, והיתה אמורה להיחשב כריבית על מכשיר צמוד וככזו להתמסות בשיעור מס של 20%, נחשבה לכאורה כריבית על מכשיר שאינו צמוד, הממוסה לפיכך בשיעור מס של 15% בלבד.

⁷ הפרשי הצמדה או הפרשי שער בגין קרן פיקדון או תכנית חסכון כאמור פטורים ממס לפי סעיף 9(13) לפקודה.

חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2008), התשס"ח-2008⁸

ביטול חוק מס מעסיקים

חוק מס מעסיקים הטיל בעבר חובת תשלום מס על כלל המעסיקים, אך עם השנים הוא צומצם וכיום מוטלת חובת תשלום מס מעסיקים בשיעור 4% מהשכר המשולם על ידי עמותות ורשויות מקומיות בלבד. חוק ההסדרים דן מבטל את מס המעסיקים החל משנת 2008, במקביל להפחתת התמיכות התקציביות המוענקות למוסדות אלה בתקציב אליו צמוד חוק הסדרים זה. העלות השנתית של ביטול מס מעסיקים נאמדת בכ- 1.4 מיליארד ש"ח.

הארכת תוקפו של מסלול המענקים בחוק עידוד השקעות הון עד 31.12.2008

במסגרת תיקון 60 לחוק לעידוד השקעות הון, ששולב בחוק ההסדרים לשנת 2005, נקבע כי מנהלת מרכז ההשקעות במשרד התמ"ת תוכל לאשר עד ליום 31 בדצמבר 2007 תכניות שיוגשו לה, הזכאיות למענק (להלן - מסלול המענקים), בהתאם לקריטריונים שפורטו בתיקון לחוק ובמסגרת התקציבית שתאושר לה.

במהלך שנת 2007 נערכו דיונים במשרד האוצר בשאלת הצורך להאריך את תוקפו של מסלול המענקים בחוק העידוד. בהצעת חוק ההסדרים לשנת 2008 שהוגשה לכנסת לא נכללה התייחסות לשאלה זו. בשלב הדיונים בהצעת החוק בוועדת הכספים של הכנסת הוחלט על ידי שר האוצר ושר התמ"ת להאריך את תוקפו של מסלול המענקים בשנה אחת נוספת, היינו עד תום שנת 2008, ולהגדיל את תקציב מרכז ההשקעות לכ- 500 מיליון ש"ח (לעומת 120 מיליון ש"ח בשנת 2007).

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 62 - הוראת שעה), התשס"ח-2008⁹

החוק מבקש לעודד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה באמצעות פטור ממס שבח וממס מכירה במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה שניתנו לפי תכנית מיתאר לחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38) שאושרה על ידי הממשלה בשנת 2005.

החוק מבקש להקל על המבקשים לחזק מבניהם, וזאת על ידי מתן אמצעי מימון לביצוע עבודות החיזוק. מעשית, קבלן שיבצע עבודות חיזוק אלה יוכל לקבל זכויות בניה בבנין (למשל, זכויות לבניית קומה נוספת) ולכשימכור את זכויות המקרקעין שלו (למשל דירות) יהיה פטור ממס שבח וממס מכירה עד גובה שווין של זכויות הבניה שניתנו לו כאמור.

פטור זה לא חל על מלאי עסקי ואף אינו שולל פטור אחר כגון הפטור במכירת דירת מגורים.

⁸ ס"ח 2125 מיום 1.1.2008, בעמ' 104.

⁹ ס"ח 2136 מיום 6.3.2008, עמ' 221.

תנאי למתן הקלה זו הוא כי לא שולמה בשל אותה מכירה תמורה בכסף או בשווה כסף, למעט שירותי בניה לפי תכנית החיזוק. כמו כן, נדרש כי שירותי הבניה יהיו חיזוק אותו מבנה מפני רעידות אדמה, הרחבת יחידות הדיור הקיימות בו, התקנת מעלית או עיצוב המבנה ושיפוצו או תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי בניה אלה כפי שיקבע מנהל מס שבח. מכאן, שעל חלק מזכויות הבניה שבעדן שולמה תמורה בכסף או בשווה כסף שאינו שירותי בניה לפי תכנית החיזוק כאמור, יחול חיוב במס שבח ובמס מכירה.

נוסח החוק כולל הוראה שאינה כלולה בהצעת החוק לפיה ניתן בתנאים המפורטים בחוק פטור ממס שבח וממס רכישה במכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף במבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית לחיזוק מבנים.

כמו כן כולל החוק תיקון לחוק מע"מ ולפיו ניתן פטור ממס ערך מוסף לעסקה של מתן שירותי בניה לפי תכנית החיזוק בתמורה למכירת הזכות הנמכרת הפטורה ממס לפי התיקון הנוכחי לחוק מיסוי מקרקעין.

תחולת התיקון לחוק מיסוי מקרקעין והתיקון לחוק מע"מ כלעיל הינה על מכירת זכות במקרקעין ומתן שירותי בניה לפי תכנית החיזוק שנעשו בין יום 18.5.2005 ועד ליום 31.12.2016.

חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008¹⁰

מס המכירה הוטל לפי פרק שישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, החל משנת 2000, כתחליף למס רכוש. הכנסות המדינה מגביית מס מכירה עמדו בשנת 2005 על 36 מיליון ש"ח.

בעקבות רפורמת רבינוביץ' הראשונה (תיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין) צומצמה תחולתו של מס המכירה כך שהוא חדל מלחול על מכירת זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד מקרקעין שמועד רכישתן היה לאחר 7.11.2001. כמו כן בוטלה בתיקון 50 החבות בשיעור 0.8% במס מכירה לגבי מכירת דירת מגורים שהיא מלאי עסקי וכן לגבי מכירת דירת מגורים בידי מי שהיה זכאי להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון.

מתוך מטרה לעודד את שוק הנדל"ן ומתוך הכרה בבעייתיותו של מס המכירה כמס המוטל על מחזור ולא על רווח, מבטל התיקון מבטל את מס המכירה לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו ביום 1.8.07 ואילך.

בהתאם, חל כעת גם שינוי בשם החוק והוא ייקרא מעתה חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

¹⁰ ס"ח 2134 מיום 18.2.2008, עמ' 202.

חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 60), התשס"ח-2008¹¹

בתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין בוטלו בהדרגתיות שיעורי מס השבח ההיסטוריים החלים לגבי מי שרכש נכס בשנים 1948 עד 1960, אך זאת רק לגבי חברה שהכנסתה מעסק או יחיד שקיבל את הנכס בפירוק חברה כאמור.

בדומה לביטול שיעורי מס רווח הון ההיסטוריים בסעיף 91(ו) לפקודה, ולאור הפחתת שיעורי מס השבח החל על יחידים, מבטל התיקון את שיעורי מס השבח ההיסטוריים לגבי כל מי שמוכר זכות במקרקעין שנרכשה בשנים 1948 עד 1960. זאת, על ידי כך שלגבי מכירות בשנת 2011 ייוסף לשיעור המס ההיסטורי 1%; לגבי מכירות בשנת 2012 - 1% נוסף; ולגבי מכירות בשנת 2013 ואילך, ייוספו לשיעור המס ההיסטורי 2% נוספים על השיעורים הקודמים לכל שנת מס עד שנת המכירה.

בכל מקרה, כך נקבע בתיקון, לא יעלה שיעור המס על 25% לגבי חברה או על 20% לגבי יחיד.

חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 65), התשס"ט-2008¹²

הארכת תוקפו של מסלול המענקים בחוק עידוד השקעות הון עד 1.8.2009

במסגרת תיקון 60 לחוק לעידוד השקעות הון, ששולב בחוק ההסדרים לשנת 2005, נקבע כי מנהלת מרכז ההשקעות במשרד התמ"ת תוכל לאשר עד ליום 31 בדצמבר 2007 תכניות שיוגשו לה, הזכאיות למענק (להלן - מסלול המענקים), בהתאם לקריטריונים שפורטו בתיקון לחוק ובמסגרת התקציבית שתאושר לה. בשלב הדיונים בהצעת חוק ההסדרים לשנת 2008 בוועדת הכספים של הכנסת הוחלט על ידי שר האוצר ושר התמ"ת להאריך את תוקפו של מסלול המענקים בשנה אחת נוספת, היינו עד תום שנת 2008.

בתיקון כאן מוארך תוקפו של מסלול המענקים עד ליום 1.8.2009. בימים אלה נערכים בממשלה דיונים על הצעת התקציב לשנת 2009 כאשר טרם ידוע כעת בכמה יסתכם תקציב מרכז ההשקעות לשנת 2009.

ייחוס הכנסות למי שפועל במספר אזורי פיתוח - בהחלטת מיסוי

סעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון שתוקן מהותית בשנת 2005 (תיקון 60 לחוק) דן במפעל מעורב, שהוא מפעל שנעשתה בו הרחבה, אחת או יותר, והמורכב מחלק שזכאי להטבות לפי החוק (מפעל מאושר, מפעל מוטב וכו') וחלק שאינו זכאי כאמור. הסעיף קובע הוראות לענין ייחוס ההכנסה החייבת לחלקי המפעל השונים לשם חישוב המס על הכנסתו החייבת של המפעל המעורב.

כאשר חברה פועלת באזורי פיתוח שונים או פועלת באזור פיתוח ובאזור אחר, קיים צורך לייחס הכנסותיה בין האזורים השונים. החוק לא קבע עד היום הוראות כיצד לבצע ייחוס זה, אלא הסתפק במתן סמכות לקבען לשר האוצר ושר התמ"ת ("השרים"). קביעת הוראות אלה הינה מסובכת ביותר ולכן הוראות אלה טרם נקבעו עד היום. עם

¹¹ ס"ח 2134 מיום 18.2.2008, עמ' 202.

¹² ס"ח 2190 מיום 16.11.2008, עמ' 85.

זאת, קיים צורך במתן מענה לחברות, הפועלות כאמור במספר אזורי, והמבקשות לדעת כיצד לייחס הכנסות כאמור בין אזורי הפעילות השונים.

התיקון לחוק מאפשר למנהל רשות המיסים להיענות לבקשות כאמור ולהחליט בהחלטת מיסוי (ותחת הוראות הפקודה החלות על החלטת מיסוי) על ייחוס הכנסות בכל מקרה ומקרה (ולגבי מפעל מאושר - נדרש גם אישור מינהלת מרכז ההשקעות).

כן נקבע כי הסמכות לקביעת כללים תינתן למנהל רשות המיסים במקום לשרים, מתוך הראיה כי מדובר בסמכות ביצוע והפעלת החוק.

הארכת תקופת הביצוע של מפעלים מאושרים באזור הצפון, שדרות ועוטף עזה

סעיף 94(א5) לחוק לעידוד השקעות הון קובע כי על מפעלים מאושרים בענף התעשייה לבצע את התכנית שבכתב האישור שקיבלו ממינהלת מרכז ההשקעות בתוך 5 שנים ממתן כתב האישור. באזור שדרות ועוטף עזה הוכרז מצב מיוחד בעורף החל מיום 20.5.2007 ובאזור הצפון הוכרז מצב כאמור בתקופת מלחמת לבנון השנייה (15.7.2006-13.8.2006). המצב הביטחוני באזורים אלה גרם לעיכובים בביצוע תכניות שאושרו על ידי מינהלת מרכז ההשקעות, ועל מנת למנוע פגיעה בהטבות מכוח חוק לעידוד השקעות הון למפעלים באזורים אלה ניתנת סמכות למינהלת מרכז ההשקעות להאריך את תקופת הביצוע של התכניות שבכתב האישור לתקופה נוספת, עד שנה.

קיצור תקופת הצינון במסלול הטבות המס - תיקון הוראות המעבר של תיקון

60

1. מעבר בין מסלול חלופי ישן למסלול חלופי חדש -

■ **קיצור תקופת המעבר בין המסלולים -** במסגרת תיקון 60 לחוק נקבע בסעיף 151ד(2) כי תקופת הצינון בין קבלת הטבות במסלול הטבות המס ("המסלול החלופי") הינה 3 שנים. עם זאת, הוראת המעבר לתיקון 60 (כפי שהופיעה בסעיף 50(ב) לחוק ההסדרים לשנת 2005) קבעה דרישת תקופת צינון מחמירה יותר של 4 שנים לגבי מעבר ממסלול חלופי ישן (לפני תיקון 60) למסלול חלופי חדש (לאחר תיקון 60). התיקון מקל ומתקן את הוראת המעבר האמורה כך שתקופת הצינון האמורה תהיה 3 שנים, ואם ההשקעה המזערית המזכה נעשתה תוך שנתיים - תקופת צינון של שנתיים.

■ **הארכת המועד להגשת הודעה על שנת בחירה -** כמו כן, לפי סעיף 151ד לחוק לעידוד השקעות הון יש להודיע על שנת בחירה במועד להגשת הדוח השנתי או בתום 12 חודשים מתום שנת המס, לפי המאוחר. לגבי הרחבות של תוכניות ששנות ההפעלה שלהן הן 2002, 2003 או 2004 (שהרי הוראות מסלול הטבות המס החדש - לאחר תיקון 60 - חלות על הרחבות ששנת הבחירה שלהן היא 2004 ואילך) עבר לכאורה המועד הסופי להגשת הודעה כאמור, וגם הארכת המועד ליום 31.12.2006, כפי שהופיעה בהצעת החוק המקורית - פגה, אין כיום אפשרות מעשית לנישום להודיע כאמור לפקיד השומה. לפיכך, נקבע לגבי הרחבות אלה כי ניתן יהיה להגיש הודעה על שנת בחירה עד ליום 14.2.2009 (90 יום מפרסום התיקון ברשומות שהיה 16.11.2008).

2. **תקופת הזמן בין מסלול מענקים ישן למסלול חלופי חדש -** כיום, מפעל מוטב שקיבל בעבר מענק והמבקש ליהנות ממסלול הטבות המס החדש נדרש לתקופת

צינון של 5 שנים (מתחילת שנת ההפעלה של התכנית בשלה התקבל מענק). היות שזוהי דרישה חדשה, שלא היתה קיימת לפני תיקון 60, הרי שחברות שקיבלו מענקים לפני תיקון 60 לא ידעו כי יעמדו בפני דרישת תקופת צינון זו. לפיכך, נקבע לגבי חברות כאמור, שקיבלו כתב אישור במסלול מענקים לפני 1.4.2005 (יום כניסת תיקון 60 לתוקף) כי יוכלו לבחור לגבי הרחבה שביצעו שנת בחירה במסלול הטבות המס החדש בחלוף 3 שנים מתחילת שנת ההפעלה של התכנית בשלה התקבל המענק.

קבלני משנה - הארכת המועד להגשת הודעה על שנת בחירה

סעיף 18א(ג)(2) לחוק עידוד מסמין את השרים לקבוע תנאים שיאפשרו לקבלני משנה להינות מהוראות חוק עידוד חרף אי עמידתם בתנאי היצוא הנדרש בחוק. השרים עשו שימוש בסמכותם זו והתקינו בשנת 2007 את תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007. תחולת התקנות נקבעה לגבי מפעל מוטב לשנת 2004. לפי סעיף 151 לחוק לעידוד השקעות הון יש להודיע על שנת בחירה במועד להגשת הדוח השנתי או בתום 12 חודשים מתום שנת המס, לפי המאוחר. יוצא, שלא ניתן להחיל דה-פקטו על קבלני משנה את התקנות, שהרי בשנת 2004 הם לא ידעו על ההחלה העתידית של הוראות החוק עליהם, וממילא לא עמדו בחובת ההודעה של שנת בחירה כנדרש לפי סעיף 151 האמור.

על מנת לאפשר יישום של התקנות על קבלני משנה כבר לגבי שנת המס 2004 (כפי שנקבע בתקנות) נקבע בתיקון זה לחוק כי אלה יהיו רשאים לבחור כשנת בחירה את שנת המס 2004, 2005 או 2006 ובלבד שהודיעו על שנת בחירה כאמור לפקיד השומה עד יום 14.2.2009 (90 יום מפרסום התיקון ברשומות שהיה 16.11.2008) ושעמדו בתקופות הצינון הכלליות הקבועות בסעיף 151 לחוק.

יצוין כי פרסום התיקון לחוק לפני תום שנת 2008 היה חיוני בעיקר לגבי שנת המס 2004 שדוחות המס בגינה יתיישנו בתום שנת 2008.

חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פגמים חברתיים (מס הכנסה שלילי) (תיקון), התשס"ח-2008¹³

בסוף שנת 2007 נחקק החוק הנ"ל שנועד ליישם בישראל את שיטת מס הכנסה שלילי, שעיקרו מתן מענקים לבעלי הכנסות נמוכות המשתכרים מתחת לסף המס. התיקון הנוכחי נועד לתקן מספר בעיות שהתגלו לאחר שהחוק העיקרי התקבל בכנסת. להלן השינויים המרכזיים:

תיקון סעיף 4

סעיף 4 לחוק מס הכנסה שלילי קובע מנגנון להפחתת סכום המענק למי שיש לו הכנסה נוספת מקצבה או גמלת ביטוח לאומי, בנוסף להכנסת עבודה או הכנסה מעסק ומשלח יד. בשל טעות, סכום ההפחתה שנקבע בחוק העיקרי מתייחס להכנסה הנוספת השנתית בעוד שצריך היה להתייחס להכנסה הנוספת החודשית. החוק הנוכחי מתקן

¹³ ס"ח 2175 מיום 5.8.08, עמ' 796.

זאת באמצעות הפניה ל"הכנסה נוספת ממוצעת" שהיא סך כל ההכנסות הנוספות בשנת המס כשהוא מחולק ב-12.

תיקון סעיף 5

סעיף 5 לחוק העיקרי מתייחס להפחתת המענק במקרה שבו ההכנסה המצטברת של שני בני הזוג עולה על רמה מסוימת. מטרת הסעיף למנוע מתן הטבה למי שהכנסתו אמנם נמוכה, אך הכנסת משק הבית כולו גבוהה יחסית משום שלבן זוגו הכנסה גבוהה יחסית. הסעיף קובע מנגנון הפחתה הדרגתי כפונקציה של "ההכנסה העודפת" כהגדרת מונח זה בסעיף 5, במטרה למנוע מצב שבו חריגה קטנה תביא לביטול מוחלט של הזכאות של משק הבית לקבלת המענק - דבר שעלול ליצור תמריץ שלילי ליציאה לעבודה.

לאחר חקיקת החוק העיקרי הסתבר שמנגנון ההפחתה שנקבע בסעיף מבוסס על נוסחה מתמטית שגויה, והדבר תוקן בתיקון הנוכחי.

תיקון סעיף 7

סעיף 7 לחוק קובע תנאים לקבלת המענק ובהם הגשת דוח שנתי במקרה בו חלה על העובד חובת הגשת דוח. התיקון הוסיף כתנאי גם הגשת דוח ע"י בן הזוג של מקבל המענק במקרה שבו חלה עליו חובת הגשת דוח. התיקון נדרש כדי לספק לרשויות המס את כל המידע הדרוש להם לצורך קביעת הזכאות.

תיקון סעיף 8

סעיף 8 מתייחס לעדכון הסכומים הקבועים בחוק. התיקון הוסיף הוראה לעניינם עיגול הסכומים המעודכנים.

תיקון סעיף 9

סעיף 9 קבע כי משהגיש עובד למנהל תביעה לקבלת מענק, יקבע המנהל את זכאותו תוך 90 ימים או עד 1 באוגוסט, לפי המאוחר. התיקון קיצר את התקופה בשבועיים, כך שההחלטה תתקבל בתוך 90 ימים או עד 15 ביולי.

תיקון סעיף 12

סעיף 12 קובע את אופן תשלום המענק ומועדי התשלום. מהנוסח הקודם ניתן היה להבין לכאורה שמועדי התשלום תלויים רק במועד הגשת התביעה, בלי קשר להחלטת המנהל בדבר זכאותו של התובע לקבלת מענק. התיקון מבהיר שמועדי התשלום הקבועים בסעיף יחולו רק לאחר קביעת הזכאות למענק וקביעת סכום המענק.

תיקון סעיף 24

הסעיף מתקן את סעיף 131(ב) לפקודה ומוסיף פסקה (4) לפיה שר האוצר רשאי לפטור מחובת הגשת דוח עצמאי מכוון סוגי יחידים בהתאם לקריטריונים של מצב כלכלי, גובה הכנסות ומצב בריאותי, אך הסמכות לתת פטור כאמור לא תחול לגבי יחיד שהגיש תביעה לקבלת מענק לפי חוק מס הכנסה שלילי.

תיקון סעיף 26

הסעיף קובע שבשנת 2008 ו-2009 הזכות לקבלת מענק תחול רק לגבי עובד שמתגורר בישובים שנקבעו כאזור שילוב (היינו ישובים שמופעלת בהם תכנית ויסקונסין). בנוסח

הקודם לא היה ברור מה דינם של ישובים כאמור שהוכרזו כאזור שילוב במהלך אותה תקופה ולכן הם עומדים בתנאי האמור רק בחלק מהשנים 2008 - 2009. התיקון מבהיר שבמקרה כזה המענק ישולם רק לגבי אותם חודשים שבהם נקבע האזור כאזור שילוב.

תיקון נוסף בסעיף 26 מאריך את המועדים להגשת תביעה בעד חודשי עבודה בפועל בשנת 2007. מועד הגשת התביעה יוארך עד 31 בדצמבר 2008. אם התביעה הוגשה עד 30 ביוני 2008 המענק ישולם עד 31 באוגוסט 2008, ואם התביעה הוגשה לאחר מכן המענק ישולם בתשלום אחד עד ליום 15 באפריל 2009.

חוק לעידוד הפקת סרטים בישראל (הוראת שעה ותיקון חקיקה), התשס"ט-2008¹⁴

כללי

תעשיית הסרטים בעולם מצויה בשנים האחרונות בתהליך פיתוח, והיא בעלת פוטנציאל כלכלי משמעותי. מדובר בתחום עתיר כוח אדם, ופיתוחו יכול לשמש כמנוף לפיתוח תעסוקה בתחומים רבים. מחקרים מראים כי השקעות בתעשיית הסרטים הביאו לתנופה כלכלית, לתוספת במקומות עבודה, להגדלת רמת הפעילות - הן בענף הסרטים והן בענפים תומכים, ולגידול בצריכה הפרטית.

ישראל אינה מהווה מוקד להפקות זרות של סרטים, חרף העובדה שיש לה יתרונות יחסיים רבים בתחום תעשיית הסרטים, בהם מגוון נופים בקרבה גיאוגרפית, מזג אויר נוח, אתרי צילום ייחודיים והיסטוריים, תשתית טובה של מתקנים ושירותי הפקה, מערכות שירותים יעילות, בעלי מקצוע מיומנים ומאגר זמין של בוגרי בתי ספר לקולנוע מהמובילים בעולם.

בחודש פברואר 2007 מינה מנכ"ל משרד האוצר, מר ירום אריאב, ועדה בין-משרדית בראשות רו"ח פרידה ישראלי, הממונה על הכנסות המדינה (בפועל), כדי לבחון את הדין והפרקטיקה הנוהגים בישראל בנוגע לעידוד תעשיית סרטים ולהמליץ על אמצעים לעידוד תעשיית סרטי הקולנוע בישראל. הוועדה התבקשה לשים דגש על משיכת הפקות זרות לישראל.

בחודש נובמבר 2007 הגישה הוועדה את המלצותיה שכללו אמצעים שונים לעידוד הפקת סרטים בישראל. אמצעי העידוד שהציעה הוועדה הביאו בחשבון את מגוון השיקולים שבפניהם עומד מפיק סרטים בבואו להחליט מה יהיה אתר הצילום שבו יצלם את סרטיו, ונכללות בה המלצות המאפשרות הפחתת עלויות, ייעול הטיפול הממשלתי בתעשיית הסרטים והמלצות בתחום המיסוי, שמטרתן למשוך מפיקים מהעולם להפיק סרטים בישראל. הוועדה דנה גם בעידוד הפקות משותפות (קופרודוקציות) של מפיקים זרים ושל מפיקים ישראליים, והמליצה על דרכים להוזלת הפקות קופרודוקציה בישראל.

החוק שלהלן נועד ליישם את המלצות הוועדה ובמסגרתו נקבעו שני סוגים של הטבות מס לעניין הפקת סרטים בישראל, לצורך הקטנת עלויות הפקה ועידוד הפקה בידי תושבי חוץ:

¹⁴ ס"ח 2185 מיום 5.11.08, עמ' 2.

■ מתן אפשרות לחברת הפקות ישראלית הנותנת למפיק זר שירותי הפקה או השותפה איתו בהפקה משותפת (קופרודקציה), להשאיר בידיה סכומים שניכתה במקור מתשלומים שהיא משלמת לנותני שירותי הפקה בישראל, בלי להעבירם לפקיד השומה.

■ מס ערך מוסף בשיעור 0% על שירותים שנותנת חברת הפקות ישראלית למפיק הזר.

הטבה לחברת הפקות ישראלית

מפיק תושב חוץ, הבא להפיק סרט בישראל, עושה זאת על פי רוב באמצעות חברת הפקות ישראלית, שעיסוקה הפקת סרטים, ולעיתים אף בשיתוף עמה. חברת ההפקות הישראלית מספקת למפיק הזר את השירותים הנדרשים לצורך הפקת הסרט, הן שירותים הניתנים על ידי בעלי מקצוע הקשורים ישירות להפקת הסרט, כגון צלמים, מאפרים ומלבישים, והן שירותים נלווים כגון שירותי לינה, הסעות וארוחות.

כדי לעודד הפקת סרטים בישראל בידי מפיקים תושבי חוץ, מוענקת הטבה לחברת ההפקות הישראלית עבור תשלומי הפקה בישראל שהיא משלמת לצורך הפקה זרה או הפקה משותפת - שהן כאמור הפקות הנעשות בידי תושב חוץ או שתושב חוץ שותף להן. הטבה זו מטרתה להקטין את עלויות ההפקה, דבר שיבוא לידי ביטוי גם בהסכם ההתקשרות שבין המפיק תושב החוץ לחברת ההפקות הישראלית, ובכך ימשוך מפיקים תושבי חוץ להפיק סרטים בישראל ולא במדינות אחרות המתחרות עמה.

ההטבה האמורה חלה רק לגבי תשלומי הפקה בישראל שחלים עליהם הוראות סעיף 164 לפקודה (חובת ניכוי במקור), זאת בשל הדרך שנקבעה למימוש ההטבה. שיעור ההטבה נגזר משיעור ההשקעה של תושב החוץ בהפקת הסרט בישראל, זאת כדי לעודד השקעה כאמור - ככל ששיעור השקעתו של תושב החוץ גבוה יותר, כך שיעור ההטבה שיינתן גבוה יותר: בהפקה זרה - 17% מתשלומי ההפקה בישראל שסעיף 164 לפקודה חל לגביהם; בהפקה משותפת כשחלקם של תושבי החוץ בהשקעה בתקציב הסרט הוא 75% לפחות - 13% מתשלומי ההפקה כאמור; ובהפקה משותפת אחרת - 9% מתשלומי ההפקה כאמור.

מהי "הפקת סרט"?

המונח "הפקת סרט" כולל את כל הפעולות שמטרתן להביא ליצירת עותק ראשון, שלם, של סרט המוכן להקרנה מסחרית, וכן חלק מהפעולות כאמור. בקביעה זו ברור כי הכוונה בהפקת סרט היא רק לפעולות שהן חלק מתהליך יצירת הסרט עצמו אך לא פעולות לשכפול, לשיווק וכד'. כמו כן הקביעה כי הפקת סרט מתייחסת גם לחלק מפעולות כאמור, מאפשרת לתת את הטבות המס גם כאשר חלק מפעולות ההפקה נעשות בישראל, ובלבד שחלק ההפקה שנעשה בישראל עומד בתנאים הקבועים בחוק, כלומר שמדובר ב"הפקה זרה" או ב"הפקה משותפת", ושמתיקיימים התנאים הנדרשים לקבלת ההטבות.

מהם תשלומי הפקה בישראל?

התשלומים שביחס אליהם תינתן ההטבה הינם תשלומים ששולמו לתושב ישראל, עבור רכישה או שכירות של נכסים או שירותים בישראל, הנדרשים לצורך הפקת הסרט, ובלבד שהשימוש בנכסים אלה יהיה בישראל. הכוונה היא לכלל ההוצאות

הנכללות בתקציב הפקת הסרט, כלומר לא רק להוצאות הקשורות ישירות למלאכת ההפקה, כגון הוצאות עבור תאורה, צילום, איפור והלבשה, אלא גם להוצאות אחרות הנכללות בתקציב הפקת הסרט, כגון הוצאות עבור לינה, ארוחות והסעות. יחד עם זאת התשלומים שלגביהם תינתן ההטבה אינם כוללים תשלומים ששולמו לרכישת נכס המיועד לפי טיבו לשימוש גם לאחר הפקת הסרט, למשל - תשלומים שהוצאו לרכישת מקרקעין שישמשו את משרדי ההפקה, תשלומים לרכישת ריהוט משרדי, תשלומים לרכישת ציוד לצילום שישמשו גם לצילום סרטים בעתיד וכד'. מאידך, תשלומים ששולמו לרכישת ביגוד שישמש את השחקנים לצילומי הסרט ייכללו בגדר "תשלומי הפקה בישראל" שכן סביר להניח כי לצורך הפקת סרט אחר, בעתיד, יהיה צורך ברכישת תלבושות חדשות.

מיהו "תושב חוץ"?

המדובר ב"תושב חוץ" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, כלומר מי שאינו תושב ישראל כהגדרתו שם, אך למעט חבר בני אדם שתושבי ישראל הם בעלי השליטה בו או הנהנים או הזכאים ל-25% או יותר מההכנסות או מהרווחים של אותו חבר. החרגה זו באה להבטיח כי גם כשתושב החוץ הוא חבר בני אדם תקוים מטרת החוק - למשוך מפיקים תושבי חוץ להפיק סרטים בישראל ולא במדינות אחרות המתחרות עמה. החרגה דומה קיימת גם בסעיף 68א לפקודה, הקובע תנאים למתן הקלות לפי הפקודה, לתושב חוץ.

דרישה לסכומי הוצאות הפקה מהותיים

כדי לוודא שההשקעה הכספית בסרט תהיה משמעותית, נקבע בהגדרה "הפקה זרה" כי סכום תשלומי ההפקה בישראל שהוצאו לצורך הפקת הסרט בידי תושב החוץ, יהיה 8 מליון שקלים חדשים לפחות וכי להפקת הסרט לא ניתנה תמיכה מגוף הנתמך מתקציב המדינה. כמו כן, מכיוון שלפעמים נעשית הפקת סרט כהפקה משותפת בידי תושב חוץ ותושב ישראל (ראו חלק כללי לדברי ההסבר), מוגדרת "הפקה משותפת" כהפקה של סרט שתושב חוץ ותושב ישראל שותפים בהשקעה בתקציב הפקתו, בזכות היוצרים בו ובהכנסות ממנו, כשחלקם של תושבי החוץ בהשקעה בתקציב הסרט הוא 50% לפחות מכלל ההשקעה בתקציב הסרט. כדי להשוות את הדרישה להשקעה מינימלית שבהגדרה "הפקה זרה" (8 מליון שקלים חדשים) לדרישה כאמור לענין "הפקה משותפת", נקבע שתושב החוץ, שחלקו בהפקה משותפת צריך להיות, כאמור לעיל, 50% לפחות, יידרש להשקיע בישראל, לצורך הפקה משותפת של סרט, סכום של 4 מליון שקלים חדשים לפחות. עוד נקבע כי לא יראו כהפקה משותפת הפקה של סידרת טלוויזיה בישראל. סדרות טלוויזיה, בדרך כלל, ממומנות מדמי מנוי שמקבלת משדרת הסדרה, או מתשלום עבור פרסומות שהיא מקבלת או מאגרות, לפי העניין. לפיכך, לא נראה שנדרש תמריץ נוסף לעידודן של סדרות כאמור. אף על פי כן, אם הסדרה מופקת רק על ידי תושב חוץ, לא יחול החרגה, וזאת לאור ההשקעה הגדולה על ידי תושב החוץ.

מתוך מטרה לבחון את ישימות הסכומים הללו עם הפעלת החוק בעתיד, נקבע כי תינתן לשר האוצר סמכות לקבוע בצו סכומים נמוכים מהסכומים הקבועים כאמור לגבי הפקה זרה והפקה משותפת.

ניהול פנקסים קבילים

החוק קובע כי תנאי לקבלת ההטבה לפיו הוא כי ניהול פנקסים קבילים בידי חברת ההפקות הישראלית ובהם חשבון נפרד לגבי כל סרט שהיא מפיקה, כפי שנעשה גם לגבי הטבות מס אחרות (למשל לעניין שיעורים נמוכים לניכוי מס במקור לפי תקנות מכוח סעיף 164 לפקודה).

חובת מסירת הודעות לפקיד השומה ולספקים

תנאי נוסף לקבלת ההטבה הינו כי על חברת הפקות הישראלית המבקשת לקבל הטבה למסור הודעות על כך, מראש, לפקיד השומה ולמקבלי תשלומי ההפקה (ראו דברי הסבר לסעיפים האמורים).

החרגת סכומים "מעל לקו"

החוק קובע כי ההטבה לא תחול על תשלומים המשולמים למפיק, לבמאי לתסריטאי או לשחקן הראשי או למי מטעמם, שכן בחירתם נעשית משיקולים מקצועיים בשל כישוריהם, ולא נדרש לה עידוד לפי החוק. בנוסף מוחרגים תשלומים לקרוב, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, של חברת ההפקות הישראלית או של מי מהמנויים לעיל, כדי למנוע העסקה פיקטיבית של הקרוב והשארית כספי ההטבה בידי חברת ההפקות הישראלית. בנוסף מוחרגים תשלומים שמשלמת חברת ההפקות הישראלית בעד רכישת זכות יוצרים ביצירה הספרותית שעליה מבוסס הסרט או בעד זאת השימוש בה, שכן גם רכישה כאמור נעשית משיקולים מקצועיים בלבד.

אופן מימוש ההטבה

חברת ההפקות הישראלית תנכה בשעת התשלום של תשלומי ההפקה בישראל, שהוראות סעיף 164 לפקודה חלים לגביהם, מס לפי שיעור המס שיש לנכות ממקבל התשלומים לפי סעיף 164 האמור, או סכום בשיעור ההטבה המתייחס לאותה הפקה לפי החוק, לפי הגבוה מביניהם, אך לא תצטרך להעביר לפקיד השומה את סכום המס שנוכה, אלא רק את היתרה העולה על סכום ההטבה האמור, ככל שישנה. כך, אם למקבל התשלומים יש אישור מפקיד השומה, בהתאם לתקנות שנקבעו מכוח סעיף 164 לפקודה, לפטור מניכוי מס במקור, ינוכה מהתשלום המגיע לו סכום ההטבה שלו זכאית חברת ההפקות הישראלית, בשל אותה הפקה (ומקבל התשלום יהיה זכאי לקבלת החזר מרשות המיסים בסוף שנת המס). לעומת זאת אם שיעור המס שיש לנכות ממקבל התשלומים לפי התקנות האמורות הוא 20%, תנכה ממנו חברת ההפקות הישראלית מס בשיעור 20%, אך תעביר לפקיד השומה רק את חלק המס העולה על סכום ההטבה.

הודעות לפקיד השומה ולמקבל התשלומים

החוק קובע כי חברת הפקות הישראלית המבקשת לקבל את ההטבה לפי החוק תודיע על כך לפקיד השומה לפני תחילת הפקת הסרט בישראל, בצירוף אישורים והצהרות כמפורט בחוק, וכן תמסור הודעה בכתב, לכל מי שמקבל ממנה תשלומי הפקה בישראל שלגביהם היא מבקשת הטבה, על כוונתה לקבל הטבה כאמור ולנכות מהם מס. חובת מסירת ההודעות לפי החוק מטרתה להבטיח שפקיד השומה יהיה מודע לכך שהמס המנוכה במקור מנותני השירותים לא יועבר לידיו, וליידע מראש את נותני השירותים על כך שחברת ההפקות הישראלית תנכה מהם מס בשיעור של 9%, 13% או 17%, לפי

העניין אף אם הם זכאים לניכוי מס במקור בשיעורים נמוכים משיעורים אלה או אפילו לפטור מניכוי מס במקור לפי תקנות מכוח סעיף 164 לפקודה.

אי קבלת הטבה

אם לא מסרה חברת ההפקות הישראלית לפקיד השומה ולמקבל תשלומי ההפקה בישראל, הודעות כאמור בחוק, יראו אותה כמי שבחרה שלא לממש את הזכאות להטבה לפי החוק. לעניין זה מובהר כי אם חברת ההפקות לא קיימה את חובת ההודעה רק לגבי חלק מתשלומי ההפקה בישראל שהיא משלמת (למשל לא מסרה הודעה למקבל תשלומים מסוים), יראו אותה כמי שבחרה שלא לממש את הזכאות להטבה לגבי אותו חלק מתשלומיה. לעניין יתר תשלומי ההפקה ששילמה החברה, שלגביהם נמסרו הודעות לפי החוק, כן תחול ההטבה.

הפחתת סכום ההטבה מהוצאות הפקת הסרט

מכיוון שסכום ההטבה שאינו מועבר לפקיד השומה מקטין את העלויות של חברת ההפקות הישראלית, מובהר כי סכום זה יופחת מהוצאות הפקת הסרט המותרות לניכוי לפי כל דין.

תיקון לחוק מע"מ - מע"מ בשיעור אפס על שירות לתושב חוץ לשם הפקת סרט בישראל

ככלל, בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מס ערך מוסף), עסקה למתן שירותים בישראל חייבת במס ערך מוסף. במקרים שבהם מקבל השירות הוא תושב חוץ, חל בתנאים מסוימים מס ערך מוסף בשיעור אפס לפי סעיף 30(א) לחוק האמור.

כאשר מפיק זר מקבל שירותים מתושב ישראל לגבי סרט המופק בישראל, עסקה זו תיחשב כעסקה רגילה של מתן שירות בישראל החייבת במס ערך מוסף בשיעור מלא. במצב זה, כיון שהמדובר במפיק זר שיש לו פעילות בישראל או שהוא שוהה בעצמו בישראל, לא יחולו לגבי מתן שירות זה ההטבות של מס ערך מוסף בשיעור אפס, החלות על מתן שירותים לתושב חוץ לפי סעיף 30(א) לחוק מס ערך מוסף, זאת מכיוון שלפי סעיף 30(ג) לחוק האמור ההטבות יינתנו רק במקרים שבהם תושב החוץ שוהה מחוץ לישראל.

כדי לעודד הפקות זרות של סרטים בישראל, נקבע בתיקון לחוק מס ערך מוסף כי על מתן שירותים לתושב חוץ בקשר להפקת סרט בישראל, שאינו סרט ישראלי כהגדרתו בחוק הקולנוע, התשנ"ט-1999, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס, וזאת גם אם תושב החוץ שוהה בישראל לצורכי הפקת הסרט.

תחולה - עד תום שנת 2013

הוראות החוק יחולו על תשלומי הפקה בישראל המשתלמים עד תום שנת המס 2013. בתקופה זו תיבחן יעילות החוק בכל הקשור לעידוד הפקת סרטים בישראל בידי מפיקים זרים. יחד עם זאת נקבע כי התיקון לחוק מס ערך מוסף יהיה תיקון של קבע. זאת, כחלק מהשירותים הניתנים לתושב חוץ, שנקבע לגביהם מס ערך מוסף בשיעור 0%, והדומים במהותם ליצוא טובין או שירותים שחל עליהם מס בשיעור 0% לפי חוק מס ערך מוסף.

חקיקת משנה

מיסוי בינלאומי

צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (סלובניה), התשס"ח-2008¹⁵

אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לסלובניה נכנסה לתוקף ביום 1.1.2008. האמנה נחתמה רשמית בירושלים ביום 30.1.2007, לאחר שנחתמה בראשי תיבות בסלובניה ביום 13.12.2005. המשלחת הישראלית לסבב הדיונים בסלובניה כללה את עו"ד טליה דולן-גדיש, היועצת המשפטית למינהל הכנסות המדינה (יו"ר המשלחת), רו"ח ועו"ד אופיר לוי - מנהל מחלקה (מיסוי בינלאומי) במינהל הכנסות המדינה, עו"ד חיה ויטלסון - סגנית בכירה ליועץ המשפטי ברשות המיסים, עו"ד לילך אשורוב - מנהלת תחום ביחידה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים, ועו"ד הדסה גרינברג ממשרד החוץ.

להלן ההוראות העיקריות באמנה

האמנה מבוססת בעיקרה על אמנת המודל של ה-OECD וקובעת, בין היתר, שיעורי ניכוי מס במדינת המקור כלהלן:

■ **ריבית** - שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-5%.

■ **דיבידנד** -

שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-5%, אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה ישירות ב-10% ומעלה בחברה משלמת הדיבידנדים.

שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-10%, אם בעל הזכות שביושר הוא חברה שמחזיקה ישירות 10% ויותר בהון החברה משלמת הדיבידנד, והדיבידנדים משולמים מרווחים אשר לאור הדין במדינת תושבות החברה המשולמת הינם פטורים ממס חברות או כפופים למס חברות בשיעור הנמוך משיעור המס הרגיל באותה מדינה. הפרוטוקול לאמנה מבהיר, כי משמעות המונח "דין" לגבי ישראל הינו החוק לעידוד השקעות הון, ולגבי סלובניה, החוק הסלובני על אזורים כלכליים (חוק סלובני זה הינו בתוקף עד שנת 2009).

בכל מקרה אחר, שיעור ניכוי המס במקור מדיבידנד מוגבל ל-15%.

■ **תמלוגים** - שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-5%.

■ **רווח הון** - אומץ העיקרון הקבוע באמנת המודל של ה-OECD, כך שהוענק פטור ממס רווח הון במדינת המקור, אלא אם מדובר במקרקעין או במניות בחברה שלמעלה מ-50% משווייה הוא ממקרקעין.

■ **מיסים מכוסים** - מעבר לסעיף הרגיל המפרט את המיסים המכוסים על ידי האמנה, מבהיר הפרוטוקול, כי במידה שיוטל בעתיד בסלובניה מס מטעם יחידות-משנה מדיניות, שתי המדינות יפעלו להתאים את ההוראות הרלוונטיות באמנה, כך שהטיפול במיסים המוטלים על ידי סלובניה ועל ידי רשויות המקומיות יהיה זהה (הסעיפים הרלוונטיים לכך הם סעיף המיסים המכוסים עצמו, סעיף 4(1) (תושבות), סעיף 11(3)

¹⁵ק"ת 6639 מיום 9.1.2008, בעמ' 342.

(ריבית), סעיף 16(3) (אמנים וספורטאים), סעיף 18 (שירות ממשלתי) וסעיף 26(1) (חילופי מידע)).

מוסד קבע - אתר בנייה או פרויקט של בנייה, הרכבה או התקנה או פעילות פיקוח הקשורה להם ייחשבו מוסד קבע במדינה בה הם ממוקמים רק אם הם נמשכים מעל 12 חודשים.

מבחן תושבות של חברה - בדומה למודל ה-OECD, נקבע באמנה, כי במקרה של תושבות כפולה של חברה תיקבע התושבות לפי מקום הניהול האפקטיבי של החברה (effective management).

שירותים מקצועיים ופעילויות עצמאיות אחרות - הגדרת "עסק" בסעיף 1 לאמנה כוללת ביצוע שירותים מקצועיים ופעילויות עצמאיות אחרות. בכך, מאמצת האמנה עם סלובניה את התיקון לאמנת המודל של ה-OECD משנת 2000, כך שהמשמעות הינה שהכנסה משירותים אלה ממוסה במסגרת סעיף רווחי עסקים (סעיף 7).

האמנה כוללת את ההוראות הבאות השונות מאמנת המודל של ה-OECD:

הגדרת דין - בדומה לאמנת ה-OECD נקבע באמנה, כי מונח שלא הוגדר במפורש באמנה יפורש בהתאם למשמעותו באותה עת לפי דיני המדינה. בהקשר זה, נקבע בפרוטוקול לאמנה דנן, כי לגבי ישראל, המונח "דין" כולל כללים, תקנות, הנחיות מינהליות והחלטות בתי משפט של מדינת ישראל.

מחירי העברה - כאשר מדינה חייבה במס מיזם שלה, ורווחים אלה מוסו גם במדינה האחרת (עקב יישום מדיניות מחירי העברה), קובעת האמנה, כי על מדינה זו לבצע התאמה ראויה של סכום המס שחויב בה, אם היא רואה הצדקה לכך. מטרת הוראה זו היא, למנוע מסי כפל כלכליים על קבוצת החברות כולה.

ריבית - האמנה אינה כוללת אשראי ספקים בגדר הגדרת ריבית. המשמעות הינה, כי מרכיב הריבית במכירה באשראי ייחשב כחלק מרווחי העסקים (וימוסה בהתאם להוראות סעיף 7). כמו כן, האמנה מעניקה פטור ממס במדינת המקור לגבי ריבית המשולמת על ידי תושב אותה מדינה לממשלת המדינה האחרת או לרשות מקומית שלה או לבנק המרכזי שלה, או בקשר להלוואה שניתנה או שנערכה על ידי מי מגופים אלה, או שהיא משולמת בקשר להלוואה שנעשתה, אושרה, נערכה או בוטחה על ידי מוסד לביטוח או מימון עסקאות בינלאומיות, ככל שהוא פועל בשם המדינה האחרת.

שני דירקטורים - האמנה מאמצת את ההסדר הקבוע באמנת ה-OECD ומעניקה זכות מיסוי גם למדינת המקור. הפרוטוקול מבהיר, כי לגבי סלובניה הכוונה גם לחבר במועצה מפקחת ("supervisory board"). לפי חוק החברות הסלובני, קיימת מועצה מפקחת מעל לדירקטוריון.

אמנים וספורטאים - האמנה מחילה את כללי רווחי עסקים והכנסת העבודה לגבי ביקור של אמן או ספורטאי במדינה מתקשרת, אם ביקור זה ממומן ברובו, ישירות או בעקיפין, מקרנות ציבור של מדינת התושבות שלו או של רשות מקומית שלה. משמעות הוראה זו הינה חיזוק זכותה של מדינת התושבות למסות הכנסות של אמנים וספורטאים המופקות בנסיבות כאמור במדינה השניה.

קצבאות ביטוח לאומי - האמנה קובעת, כי קצבאות ותשלומים אחרים לפי חקיקת הביטוח הסוציאלי במדינה מתקשרת ימוסו רק במדינה זו.

הקלה למרצים ולחוקרים - האמנה עם סלובניה כוללת הוראה שאינה מצויה באמנת המודל של ה-OECD אך מוצגת כאפשרות בדברי ההסבר לאמנת המודל של האו"ם, ולפיה ניתנת הקלה למרצים ולחוקרים המוזמנים לעבוד במשך תקופה מסוימת במוסד אוניברסיטאי מוכר במדינה השניה. האמנה קובעת, כי אם אותו אדם שוהה במדינה השניה במשך תקופה של עד שנתיים למטרות הוראה או עיסוק במחקר, הוא יהיה פטור בה ממס על הגמול שלו בגין ההוראה או המחקר. הפטור לא יחול אם מדובר במחקר המתבצע לא לטובת הציבור אלא לתועלתם הפרטית של אדם מסוים או בני אדם מסוימים. יצוין, כי הרציונל של הקלה זו הוא לעודד מרצים וחוקרים ממדינה אחת לעבוד במשך תקופה מסוימת במדינה השניה ולחסוך מהם את המגע עם רשות מס זרה. הפטור ממס עצמו הינו במדינת המקור בלבד, היינו במדינה בה מתבצעים ההוראה או המחקר כאמור, כאשר מדינת התושבות של אותו אדם רשאית למסותו כרגיל מכוח דיניה היא.

זיכוי בגין מס זר - שתי המדינות מיישמות לפי האמנה את שיטת הזיכוי, כאשר ישראל מעניקה גם זיכוי עקיף, היינו כאשר חברה תושבת סלובניה תחלק דיבידנד לחברה תושבת ישראל המחזיקה בה 25% ומעלה, יינתן זיכוי בישראל גם בגין המיסים ששולמו בסלובניה על ההכנסות מהן חולק דיבידנד זה.

אי הכללת סעיף סיוע בגביית מיסים - האמנה אינה כוללת את סעיף הסיוע בגביית מיסים הקיים במודל ה-OECD.

מניעת ניצול לרעה של האמנה - מובהר בפרוטוקול לאמנה, כי היא לא תמנע מהמדינות להחיל את הדין הפנימי שלהן על מניעת התחמקות ממס או הימנעות ממס. כמו כן מובהר, כי ההטבות לפי האמנה לא יינתנו לאדם שאינו בעל הזכות שביושר של פריט ההכנסה.

הקלה במס - הפרוטוקול לאמנה מבהיר, כי הקלה הניתנת לפי הוראות האמנה לתושב מדינה אחת על ידי רשויות המס של המדינה השניה, תהיה מותנית בהצגת תעודת תושב והצהרה על ההכנסה הנוגעת בדבר, בחתימת רשויות המס של המדינה הראשונה.

צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (פורטוגל), התשס"ח-2008¹⁶

ביום 1.1.2008 נכנסו לתוקף הוראותיה של אמנה למניעת כפל מיסים בין ישראל לבין פורטוגל. לגבי מיסים המנוכים במקור נכנסו הוראותיה לתוקף ביום 24.3.2008. האמנה נחתמה רשמית בירושלים ביום 26.9.2006 והליך אשרור האמנה הסתיים בישראל ביום 22.2.2007 ובפורטוגל ביום 15.1.2008.

האמנה מבוססת בעיקרה על אמנת המודל של ה-OECD וקובעת, בין היתר, שיעורי ניכוי מס במדינת המקור כלהלן:

¹⁶ ק"ת 6658 מיום 30.3.2008, עמ' 643.

■ **ריבית ותמלוגים** - שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-10%.

■ **דיבידנד** -

שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה 25% ומעלה בהון החברה משלמת הדיבידנדים.

שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-10% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה 25% ומעלה בהון החברה משלמת הדיבידנד, והדיבידנד משתלם מרווחים הכפופים למס בישראל בשיעור נמוך מהשיעור הרגיל של מס החברות הישראלי, היינו מפעל מאושר;

בכל מקרה אחר (קרי, דיבידנד ליחיד או לחברה שאינה בעלת שליטה) שיעור ניכוי המס במקור מדיבידנד מוגבל ל-15%.

■ **רווח הון** - אומץ העיקרון הקבוע באמנת המודל של ה-OECD כך שהוענק פטור ממס רווח הון במדינת המקור, אלא אם הרווח הופק ממכירת מקרקעין או ממכירת מניות או זכות דומה בחברה שלמעלה מ-50% משוויה הוא ממקרקעין. סעיף 8 לפרוטוקול מבהיר כי המונח "זכות דומה" פירושו כל זכות ביחס למניה ביישות מקרקעין, לרבות אופציה, בין אם היא מוענקת על ידי מזכר ההתאגדות והתקנון של יישות המקרקעין, על ידי הסכם בין חברה או באופן אחר.

מיסים מכוסים - מעבר לסעיף הרגיל המפרט את המיסים המכוסים על ידי האמנה, מבהיר הפרוטוקול כי במידה ובעתיד ינהיגו פורטוגל או ישראל מס על הון, ייועצו המדינות על מנת להגיע להסכם ביחס להרחבת החלת האמנה גם למיסים על הון.

מוסד קבע - אתר בניה או פרויקט של בניה או התקנה ייחשבו מוסד קבע במדינה בה הם ממוקמים רק אם הם נמשכים מעל 12 חודשים.

מבחן תושבות של חברה - בדומה למודל ה-OECD, נקבע באמנה עם פורטוגל כי במקרה של תושבות כפולה של חברה תיקבע התושבות לפי מקום הניהול האפקטיבי של החברה (place of effective management).

האמנה כוללת את ההוראות הבאות השונות מאמנת המודל של ה-OECD:

הגדרת דין - בדומה לאמנת ה-OECD נקבע באמנה עם פורטוגל כי מונח שלא הוגדר במפורש באמנה יפורש בהתאם למשמעותו באותה עת לפי דיני המדינה. בהקשר זה, נקבע בפרוטוקול לאמנה דנן כי לגבי ישראל, המונח "דין" כולל כללים, תקנות, הנחיות מינהליות והחלטות בתי משפט של מדינת ישראל. הוראה זו מרחיבה את אפשרויותיה של ישראל לפרש מונחים הקבועים באמנה שאינם מוגדרים מפורשות בדין הישראלי, בהסתמך על הוראות ביצוע וחוזרים מקצועיים של רשות המיסים.

הכנסה ממקרקעין - סעיף 6 לאמנה עם פורטוגל, המעניק למדינת המקור זכות מיסוי ראשונה לגבי הכנסה ממקרקעין בתחומה שמפיק תושב המדינה השנייה, הוא רחב יותר מאשר מקבילו באמנת המודל של ה-OECD והוא חל גם על הכנסה ממטלטלין הקשורים לשימוש או לזכות השימוש במקרקעין וכן על הכנסה משירותים הקשורים

לשימוש או לזכות השימוש במקרקעין. יש כאן אימוץ של גישת האינצידנטליות, שקיימת בתחומים אחרים של דיני המיסים.

ספנות וכלי טיס - סעיף 4 לפרוטוקול קובע כי כאשר חברות ממדינות שונות הסכימו לנהל יחד עסק של תובלה אווירית בצורת קונסורציום, אזי הוראות האמנה המעניקות זכות מיסוי בלעדית למדינה שבה מצוי הניהול האפקטיבי של מיזם ספנות או כלי טיס יחולו רק על אותו חלק מרווחי הקונסורציום התואם את האחזקה בהשתתפות באותו קונסורציום שבידי חברה שהיא תושבת ישראל או פורטוגל.

מחירי העברה - כאשר מדינה חייבה במס מיזם שלה, ורווחים אלה מוסו גם במדינה האחרת (עקב ישום מדיניות מחירי העברה) אזי נקבע בסעיף 9(2) לאמנה ובסעיף 5 לפרוטוקול כי על מדינה זו לבצע התאמה ראויה של סכום המס שחויב בה, אם היא רואה הצדקה לכך. מטרת הוראה זו למנוע מסי כפל כלכליים על קבוצת החברות כולה.

דיבידנדים - סעיף 6 לפרוטוקול מבהיר כי המונח "דיבידנדים" כולל גם רווחים המיוחסים לפי הסכם להשתתפות ברווחים (בפורטוגל - *associação em participação*).

ריבית - מובהר בסעיף 7 לפרוטוקול כי אשראי ספקים לא ייחשב כריבית. המדובר בריבית המשולמת למוכר בקשר למכירה, של כל ציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או כל סחורה שהוא מוכר באשראי, כאשר תקופת האשראי לא עולה על 6 חודשים. יצוין, כי משמעות קביעה זו הינה כי מרכיב הריבית במכירה באשראי ייחשב כחלק מרווחי העסקים וימוסה בהתאם להוראות סעיף 7 (כלומר יהיה פטור ממס בהעדר מוסד קבע במקום להתחייב בניכוי במקור כריבית).

כמו כן, מעניקה האמנה פטור ממס במדינת המקור לגבי ריבית המשולמת ביחס להלוואה שניתנה או הובטחה על ידי ממשלת המדינה השניה, יחידת משנה מדינית או מינהלית שלה, או הבנק המרכזי שלה או אם היא משולמת למוסד המבטח סיכוני סחר חוץ, במידה שהוא פועל מטעם המדינה השניה.

שירותים אישיים עצמאיים - בדומה לאמנת האו"ם, ובשונה מאמנת ה-OECD, כוללת האמנה עם פורטוגל סעיף בדבר שירותים אישיים עצמאיים. בהתאם לסעיף זה, ניתן למסות הכנסה שמפיק יחיד משירותים מקצועיים (בתחומים כדוגמת רפואה ורפואת שיניים, עריכת דין, ראיית חשבון, הנדסה ואדריכלות) רק במדינת תושבותו של היחיד, אלא אם כן יש לו במדינה האחרת בסיס קבוע (fixed base) העומד לרשותו באופן סדיר לצורך ביצוע פעילויותיו, שאז ניתן לחייב במס את ההכנסה שניתן לייחסה לאותו בסיס קבוע.

בשונה מאמנת האו"ם, לא כוללת האמנה עם פורטוגל הבהרה לפיה שהייה מצטברת של 183 ימים בתקופה של שנה המתחילה או מסתיימת בשנת המס נחשבת כבסיס קבוע באותה מדינה.

יובהר כי סעיף ה"שירותים אישיים עצמאיים" נמחק בשנת 2000 מאמנת המודל של ה-OECD, ובהתאם לה, ממוסים הכנסות משירותים אישיים עצמאיים כאמור במסגרת סעיף רווחי העסקים הרגיל (סעיף 7), כאשר הגדרת "עסק" בסעיף 1 לאמנת המודל של ה-OECD כוללת שירותים אלו.

שכר דירקטורים - האמנה עם פורטוגל מאמצת את ההסדר הקבוע באמנת ה-OECD ומעניקה זכות מיסוי גם למדינת המקור לגבי שכר חברי הנהלה ותשלומים דומים אחרים שמפיק תושב מדינה אחת בתוקף תפקידו כחבר מועצת מנהלים או מועצה מפקחת או גוף דומה אחר של חברה שהיא תושבת המדינה השניה. סעיף 9 לפרוטוקול מבהיר כי הוראה זו לא תחול על גמול כלשהו המשולם לחבר מועצה או גוף כלשהם בזיקה לביצוע תפקיד כלשהו שאיננו תפקידו כחבר גוף כאמור.

עוד מובהר בפרוטוקול כי המונח "מועצה מפקחת" מתייחס לגוף המפקח העליון של תאגיד (בפורטוגל - conselho fiscal או fiscal único).

אמנים וספורטאים - האמנה עם פורטוגל מחילה את כללי רווחי עסקים (לגבי חברה) וכללי הכנסות משירותים אישיים עצמאיים (לגבי יחיד) לגבי ביקור של אמן או ספורטאי תושב אחת המדינות במדינה השניה כולו, או בחלקו העיקרי, על ידי קרנות ציבוריות של המדינה הראשונה. משמעות הוראה זו הינה חיזוק זכותה של מדינת התושבות למסות הכנסות של אמנים וספורטאים המופקות בנסיבות כאמור במדינה השניה.

הקלה למרצים וחוקרים - האמנה עם פורטוגל כוללת הוראה שאינה מצויה באמנת המודל של ה-OECD אך מוצגת כאפשרות בדברי ההסבר לאמנת המודל של האו"ם, ולפיה ניתנת הקלה למרצים וחוקרים המוזמנים לעבוד במשך תקופה מסוימת במוסד אוניברסיטאי מוכר במדינה השניה. האמנה קובעת כי אם אותו אדם מבקר במדינה השניה במשך תקופה של עד שנתיים למטרות הוראה או מחקר באוניברסיטה, מכללה, בית ספר, או מוסד דומה לחינוך או מחקר מדעי, המוכר כמלכ"ר על ידי ממשלת אותה מדינה, או במסגרת תכנית רשמית של קשרי גומלין תרבותיים, חינוכיים או מדעיים הוא יהיה פטור בה ממס על הכנסתו מההוראה או המחקר. פטור זה לא יחול אם מדובר במחקר המתבצע לא לטובת הציבור אלא לתועלתם הפרטית של אדם מסוים או בני אדם מסוימים.

יצוין כי הרציונל של הקלה זו הוא לעודד מרצים וחוקרים ממדינה אחת לעבוד במשך תקופה מסוימת במדינה השניה ולחסוך מהם את המגע עם רשות מס זרה. הפטור ממס עצמו הינו במדינת המקור בלבד, היינו במדינה בה מתבצעים ההוראה או המחקר כאמור, כאשר מדינת התושבות של אותו אדם רשאית למסותו כרגיל מכוח דיניה היא.

זיכוי בגין מס זר -

■ **פורטוגל -** האמנה קובעת כי פורטוגל תיישם את שיטת הזיכוי לגבי הכנסה שמפיק תושב שלה בישראל. עם זאת, כאשר חברה פורטוגלית מקבלת דיבידנד מחברה שהיא תושבת ישראל שאיננה פטורה ממס חברות בישראל, אזי פורטוגל תתיר בניכוי כנגד הכנסה זו סכום השווה ל-95% מדיבידנד זה הכלול בבסיס המס בפורטוגל. זאת, בתנאי שהחברה הפורטוגלית החזיקה במישרין 25% ומעלה מהון החברה הישראלית, והחזקה זו הייתה רצופה בשנתיים שקדמו למועד קבלת הדיבידנד או למועד ההתאגדות של החברה הישראלית, כמאחר.

■ **ישראל -** האמנה קובעת כי ישראל תיישם את שיטת הזיכוי לגבי הכנסה שמפיק תושב שלה בפורטוגל. בנוסף, נקבע כי ישראל תעניק גם זיכוי עקיף, היינו כאשר חברה תושבת פורטוגל תחלק דיבידנד לחברה תושבת ישראל המחזיקה בה 25%

ומעלה, יינתן זיכוי בישראל גם בגין המיסים ששולמו בפורטוגל ביחס להכנסה של החברה הפורטוגלית.

אי הכללת סעיף סיוע בגביית מיסים - האמנה אינה כוללת את סעיף הסיוע בגביית מיסים הקיים במודל ה-OECD.

קביעת מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) (קביעת משכורת בסיסית והוצאות אש"ל) (תיקון מס' 2), התשס"ח-2008¹⁷

בכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982, (להלן - הכללים העיקריים) נקבעו הוראות שונות בנוגע ליחידים תושבי ישראל העובדים במדינת חוץ אצל מעביד תושב ישראל (לרבות המדינה).

כלל 5 לכללים העיקריים קובע כי 50% מהמשכורת הבסיסית יהיו פטורים ממס אם ההכנסה ממשכורת חוץ אינה עולה על 2,000 דולר בחודש; כי 45% מהמשכורת הבסיסית יהיו פטורים ממס אם ההכנסה ממשכורת החוץ הינה בין 2,000 דולר ל-6,000 דולר בחודש; וכי 10% מהמשכורת הבסיסית יהיו פטורים ממס אם משכורת החוץ עולה על 6,000 דולר בחודש, הכל בהתאם לתנאים הקבועים בכלל האמור.

"משכורת חוץ" כוללת גם כל תוספת המשתלמת בשל עבודה במדינת חוץ ולרבות כיסוי הוצאות, או תשלומים בכל צורה שהיא. "משכורת בסיסית" מוגדרת ככלל כסכום שקבע שר האוצר אך לא יותר מפעמיים בשנת מס לגבי כל מדינת חוץ, בהתחשב במשכורת החוץ.

קביעה זו מעדכנת את ה"משכורת בסיסית" לגבי קפריסין, בהתאם להמלצות ועדה בינמשרדית שליד משרד החוץ, וזאת לתקופה שמיום 1.1.08 ואילך, כך שהיא תעמוד על 3,611 יורו (במקום 2,112 לירות קפריסאיות).

תקנות מס הכנסה (הוראות לעניין תיקון שומת הכנסת הנאמן וקביעת רווח הון בידיו בעקבות חלוקה לנהנה תושב חוץ), התשס"ח-2008¹⁸

סעיף 275(א)(1) לפקודת מס הכנסה קובע כי יראו נאמנות כנאמנות תושבי ישראל אם במועד יצירתה יוצר אחד לפחות בה ונהנה אחד לפחות בה היו תושבי ישראל ובשנת המס היה לפחות יוצר אחד בה או נהנה אחד בה תושב ישראל.

סעיף 175 לפקודה קובע כי הכנסת הנאמן תחויב במס בשנת המס שבה הופקה. הכנסה זו תחויב כהכנסה בידי תושב ישראל.

כיון שלעתים יש נהנה תושב חוץ בנאמנות, מופעלת סמכות שר האוצר לפי סעיף 75(ד), הקובע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע

¹⁷ ק"ת 6652 מיום 28.2.2008, עמ' 587.

¹⁸ ק"ת 6682 מיום 23.6.2008, עמ' 1022.

"הוראות למיסוי הכנסת הנאמן באופן יחסי בהתאם לשיעור של נהנים יחידים תושבי חוץ או יוצרים יחידים תושבי חוץ, בתנאים שקבע, ואת התיאומים הנדרשים, ולצורך זה הוראות לענין חיוב במס רווח הון בשל הקניה; תיקון שומות וקביעת הכנסה גם לאחר המועדים הקבועים בפקודה זו".

מכוח סעיף 75(3) לפקודה, הותקנו התקנות דנן המאפשרות ייחוס הכנסות הנאמן בנאמנות תושבי ישראל לנהנים תושבי חוץ ומיסויין כהכנסת תושב החוץ, תוך תיקון שומת הכנסת הנאמן אשר חוייבה במס כהכנסות של יחיד תושב ישראל. תנאי להחלת ההטבה האמורה הינו קביעת רווח הון בידי הנאמן עם כניסתו לתחולת התקנות לגבי נכסים שרואים אותם כאילו הם נכסי הנהנה הזר וכן קביעת רווח הון בידי היוצר לגבי כל הקניה שהוא מבצע לאחר החלת התקנות על הנאמנות, כאילו היה הנכס מועבר מהיוצר לנהנה הזר במישרין.

תקנות מס הכנסה (ייעוד הכנסה ליחיד תושב חוץ וקביעת רווח הון בנאמנות מיועדת), התשס"ח-2008¹⁹

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ח-2005 (להלן: "תיקון מס' 147"), הוסף, בין היתר, פרק רביעי 2 בחלק ד' לפקודת מס הכנסה שנושא - נאמנויות. תחילתו של הפרק האמור נקבעה ליום 1.1.2006. עוד נקבע, כי הוראות פרק הנאמנויות יחולו גם לגבי נאמנויות שהוקמו לפני 1.1.2006 וזאת על הכנסות נאמן שהופקו או שנצמחו מהמועד האמור ואילך.

פרק הנאמנויות האמור קובע הוראות לענין מיסוי הנאמנויות. "נאמנות" מוגדרת בסעיף 75 לפקודה כ"הסדר שעל פיו מחזיק נאמן בנכסי הנאמן לטובת נהנה, שנעשה בישראל או מחוץ לישראל, בין אם הוא מוגדר על פי הדין החל עליו כנאמנות ובין אם הוא מוגדר אחרת".

סעיף 75 לפקודת מס הכנסה קובע מהי "נאמנות תושבי ישראל" שהכנסותיה נחשבות כהכנסות יחיד תושב ישראל ולפיכך חייבת במס בישראל על כלל הכנסותיה, בין שהופקו בישראל ובין שהופקו בחו"ל.

כיון שהנאמנות היא כאמור הסדר שלפיו הנאמן מחזיק בנכסים עבור הנהנה, התקנות דנן מאפשרות לנאמן להודיע לפקיד השומה כי שיעור מסוים מהכנסתו ושיעור מסוים מנכסיו ייועד לנהנה תושב חוץ מסוים - נהנה מיועד.

התקנות מגדירות "נהנה מיועד" כנהנה יחיד שזהותו ידועה והוא אחד מאלה:

- (1) נהנה בנאמנות תושבי ישראל שבעת יצירת הנאמנות היה תושב חוץ ובשנת המס הוא תושב חוץ.
- (2) נהנה בנאמנות תושבי ישראל שהוא תושב חוץ בשנת המס אף אם לא היה תושב חוץ במועד יצירת הנאמנות ובלבד שכל היוצרים תושבי ישראל נפטרו.
- (3) נהנה בנאמנות תושבי ישראל שבעבר היתה נאמנות תושבי חוץ ובלבד שבמועד שבו שונה מעמד הנאמנות כאמור היה הנהנה תושב חוץ.
- (4) נהנה תושב חוץ בנאמנות לפי צוואה.

¹⁹ ק"ת 6682 מיום 23.6.2008, עמ' 1025.

כן נקבע כי נאמן בנאמנות מיועדת שנתן הודעה על יעוד הכנסה לנהנה מסוים יוכל לחשב את המס החל על ההכנסה המיועדת לאותו נהנה כאילו היתה הכנסת אותו נהנה. כיון שהנהנה הוא תושב חוץ יראו את ההכנסה כהכנסה שהופקה בידי תושב חוץ.

תנאי להחלת התקנות הוא שיראו את שיעור הנכסים המיועדים לנהנה המיועד כאילו נמכרו ב-31 בדצמבר של השנה שקדמה לשנת תחילת החלת התקנות על אותה נאמנות (להלן - המכירה הרעיונית) וזאת כדי שישולם מס רווח הון לגבי התקופה שבה היו הנכסים בידי תושב ישראל ולפיכך היו חייבים במס רווח הון לפי סעיף 89(ב) לפקודה; ולגבי נכס שבמכירתו היה חל פטור ממס רווח הון, אילו היה נמכר על ידי היוצר ישירות, יחול הפטור האמור גם לגבי רווח ההון שנוצר בשל המכירה הרעיונית.

ככלל, נקבע כי הודעה על יעוד הכנסה ושיעורי היעוד שנקבעו בה יעמדו בתוקפם עד לסיום הנאמנות; עם זאת, נקבע כי אם חדל הנהנה תושב החוץ המיועד להיות תושב חוץ, או אם נפטר, החל מאותה שנת מס לא יראו את חלקו כחלק מיועד, אך לא יתוקנו שומות רווח ההון שנערכו בעת המכירה הרעיונית ויחולו לגבי החלק של אותו נהנה שחדל להיות תושב חוץ הוראות הפקודה החלות על עולה חדש או על תושב חוזר, לפי הענין. אם חדל הנהנה להיות תושב ישראל, או שנולד נהנה שהוא תושב חוץ לאחר הצהרת הנאמן על יעוד ההכנסות לתושבי החוץ, יראו את החלק המיועד לאותו נהנה כחלק מיועד, החל בשנת המס שבה הפך לתושב חוץ או שבה נולד כתושב חוץ, לפי הענין, ואת הנכסים המיועדים לו כאילו נמכרו ב-31 בדצמבר בשנת המס שקדמה לשנה שבה היה לתושב חוץ.

בדיקת נכונות החלק המיועד שהוצהר על ידי הנאמן תיבחן על פי החלוקות שנעשו לכלל הנהנים בנאמנות, וזאת על ידי פקיד השומה, בכל ארבע שנים ממועד החלת התקנות שבנדון על נאמנות מסוימת. אם ייווכח פקיד השומה שהשיעור שהועבר לנהנה המיועד מן החלוקות שנעשו נמוך מהשיעור שיועד לו בהודעה על יעוד הכנסה, תיוסף להכנסת הנאמן בשנת הבדיקה הכנסה שיראוה כהכנסה של יחיד תושב ישראל בגובה ההפרש בין השיעורים כאמור שהוא מוכפל בסכום כלל החלוקות כאמור. על ההפרש שבין החלק המיועד לבין סכום שהועבר לנהנה בפועל ישולם מס בשיעור של 70%, ללא זכות לקיזוז, לפטור או להקלה כלשהי.

אם הנהנה המיועד קיבל בפועל חלק גדול יותר מהחלק המיועד לו, לא יהיה בכך כדי לשנות את שומת הנאמן, ואולם החלק העודף יועבר לשנות הבדיקה הבאות ויופחת מההפרש שיווצר בהן, אם השיעור שיועבר בהן לנהנה המיועד יהא נמוך משהוצהר.

תחילת התקנות הינה ביום 1 בינואר 2006 - המועד שבו נכנסו לתוקף הוראות פרק רביעי 2 לפקודה לעניין נאמנויות.

הודעה על יעוד הכנסה שהיה צריך לפי הוראות התקנות להגישה לפני מועד פרסומן של התקנות נדרש להגישה בתוך 90 ימים מיום פרסומן ואולם שנת התחילה לא תהיה לפני שנת המס 2006. אם הוגשה הודעה על יעוד הכנסה בתוך 90 ימים מיום פרסום התקנות לגבי שנים 2006, 2007 או 2008 יראו את שיעור הנכסים המיועדים כאילו נמכרו ב-1 בינואר של שנת המס שלגביה נתן הנאמן הודעה על יעוד הכנסה כאמור.

ניכויים במקור ומקדמות

צו מס הכנסה (הגדלת שיעור המקדמות), התשס"ט-2008²⁰

סעיף 175(א) לפקודה קובע כי נישום חייב לשלם ביום ה-15 של כל אחד מהחודשים פברואר עד נובמבר, מקדמה על חשבון המס לאותה שנה, וזאת בשיעור 10% מהמס החל עליו בשנה הקובעת - זו השנה האחרונה שלגביה נישומה הכנסתו עד ה-1 בינואר של שנת המס שבשלה משולמות המקדמות.

סעיף 180(ב)(1) לפקודה קובע כי אם סכום המס שנישום חייב לשלמו על פי דוח שהגיש בתוך שנת המס עולה על סכום המקדמות שהוא חייב בו לאותה שנה, רשאי פקיד השומה להגדיל את סכום המקדמות כדי ההפרש האמור. כן קובע הסעיף כי שר האוצר רשאי לקבוע שיעור שבו יוגדל סכום המס האמור.

בהתאם לסמכות שר האוצר, הקבועה בסעיפים 179 ו-180(ב) לפקודה, מעודכנות בצו המקדמות בהן חייב הנישום לפי השיעורים שנקבעו לכל שנה קובעת. השיעורים נקבעו על פי אומדן עליית ההכנסה הממוצעת מאז שנות הבסיס המפורטות בצו ועד היום. כך, נקבע בצו כי שיעור המקדמות החודשיות לשנת 2009 יוגדל, כך שלכל מקדמה ייוסף שיעור ממנה כמפורט לגבי כל שנה קובעת כלהלן: אם השנה הקובעת היא עד שנת 2004 - 18%; אם השנה הקובעת היא 2005 - 14%; אם השנה הקובעת היא 2006 - 10%; ואם השנה הקובעת היא 2007 - 8%.

כן מורה הצו כי סכום המס שנישום חייב לשלמו בשנת 2009 בשל דוח שהגיש לשנת 2008 יוגדל ב-3%, ובלבד שסכום המקדמות החודשיות לא יפחת מהמקדמות המוגדלות לפי הצו.

חישוב מס, הקלות וניכויים

תקנות מס הכנסה (פחת מואץ לצידוד המשמש בפעילות מזכה) (הוראת שעה), התשס"ח-2008²¹

כללי

התקנות באות לעודד השקעות בענפי התעשייה, החקלאות, הבנייה והמלונאות, לאור ההתרחשויות הכלכליות האחרונות בעולם, היחלשות שער הדולר, ההאטה בשווקים בחו"ל והתחזיות לצמיחה מתונה יותר מאשר בשנים האחרונות. זאת, על ידי הגדלת שיעור הפחת לצרכי מס הניתן לצידוד בענפים אלה, והעמדתו על שיעור זהה וגבוה לתקופת זמן קצובה.

תקופת הפחת המואץ

- הפחת המואץ יחול לגבי צידוד שיירכש בתקופה הקובעת, החל מיום 1.6.2008 ועד יום 31.5.2009.

²⁰ ק"ת 6731 מיום 18.12.08, עמ' 211.

²¹ ק"ת 6693 מיום 17.7.08, עמ' 1138.

למי יינתן הפחת המואץ

- הזכות לפחת מואץ תינתן לנישום שעיקר פעילותו בשנת המס מוגדרת כ"פעילות מזכה", ועיקר הכנסתו (למעט הכנסה ממכירת נכס או זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין) היא הכנסה מפעילות מזכה.
- הפחת יחול לגבי ציוד בר פחת שנרכש בידי נישום כאמור במהלך התקופה הקובעת והמשמש במישרין בפעילותו המזכה. כמו כן, מדובר בציוד שהחל לשמש בישראל בייצור הכנסה בתוך 6 חודשים מיום רכישתו או עד ליום 31.5.2009, לפי המאוחר.
- "פעילות מזכה" כוללת פעילות ייצור בישראל בכל אחד מתחומי התעשייה, לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, חקלאות ובניה, וכן הפעלת בית מלון או חניון בישראל.
- מההגדרה הוצאו במפורש פעילויות של אריזה, מסחר, תחבורה והחסנה. כמו כן, מתן שירותים בתחום התקשורת, בתחום הסניטרי ובתחום האישי אינם נחשבים ל"פעילות מזכה".
- הגדרת "ציוד" כוללת מכונות ורכב עבודה, למעט משאית.

תיאור ההטבה

- העיקרון שנקבע הוא האצת קצב הפחת הרגיל, כך שתהליך הפחתת הנכס יסתיים בתוך שנתיים. הנישום יהיה זכאי לבקש בעד הציוד האמור פחת בשיעור של 50% ממחירו המקורי של הציוד.

פחת מואץ ולא ניכוי נוסף בשל פחת

- סך כל הפחת בגין הציוד לא יעלה על המחיר המקורי של הציוד.

סייגים למתן ההטבה

- נישום שבחר לתבוע פחת מואץ, בחירתו תחול על כל הציוד שנרכש בתקופה בה רשאי הוא לתבוע פחת מואץ.
- נישום שבחר לתבוע פחת מואץ לא יהיה זכאי לפחת לפי חוק לעידוד השקעות הון או לפחת לפי תקנות הפחת מכוח פקודת מס הכנסה או חוק התיאומים.
- ההטבה לא תחול לגבי רכישת ציוד מקרוב, רכישה בלא תמורה, רכישת מלאי עסקי לפי סעיף 85 לפקודת מס הכנסה ורכישה במסגרת שינוי מבנה.
- הפחת המואץ מותנה בכך שהציוד שימש בייצור הכנסה בידי הנישום בפעילות המזכה בכל התקופה החל מהמועד בו החל השימוש בציוד ועד תום השנה שבה נתבע הפחת המואץ.
- מתן הפחת המואץ מותנה בכך שהנישום יציג אישור מאת מייצג על התקיימות התנאים הנדרשים למתן ההטבה.
- הפחת המואץ לא יינתן לנישום שקיבל זיכיון או זיכיון משנה מהמדינה ולנישום שהמדינה משתתפת ב-20% או יותר מתקציבו בשנים 2008, 2009 או 2010 (למעט מענקים לפי חוק לעידוד השקעות הון).

- במקרה בו ציוד שנתבע בגינו פחת מואץ לפי תקנות אלה נמכר לקרוב בתוך 4 שנים מיום רכישתו, יראו את המחיר המקורי של הציוד בידי הרוכש הקרוב כאפס.

תקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות רשומות) (תיקון). התשס"ט-2008²²

תקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות רשומות), התשל"ה-1975 מאפשרות ניכוי התחלתי למי שרוכש קופה רשומת, מכונה להוצאת כרטיסי נסיעה או מסופון. הניכוי הוא בסכום קצוב בשנת השימוש הראשונה, כקבוע בתוספת לתקנות. יתרת המחיר מופחתת במשך 4 השנים שלאחר מכן.

גובה הסכום הקצוב משתנה בהתאם לשנת רכישת המכשיר ומותאם לאינפלציה מדי שנה.

התקנות שבנדון קובעות את סכומי הניכוי שלהלן למי שרכש את אחד המכשירים בשנת 2008: קופה רשומת - 7,300 ש"ח; מכונה להוצאת כרטיסי נסיעה - 4,700 ש"ח; מסופון - 10,500 ש"ח.

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) (תיקון). התשס"ח-2008²³

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977 קובע רשימה של גופים החייבים לנכות מס במקור כשהם משלמים תשלומים בעד נכס שרכשו או בעד שירות שקיבלו. שיעור הניכוי במקור נקבע בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) התשל"ז-1977 ל-20%, ואם מקבל התשלום אינו מנהל פנקסים קבילים או אינו מגיש דו"חות למס הכנסה, שיעור הניכוי יהיה 30%.

החייבים בניכוי במקור הם כל אחד מהגופים המנויים בצו ואדם בעל מחזור עסקים העולה על סכום מינימום הקבוע בתוספת א' לצו העיקרי, וכן אדם החייב בניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) התשל"ג-1973.

חברה-בת הנשלטת ע"י חברה-אם וחברה-אם השולטת בחברה-בת, יהיו חייבות בניכוי במקור אם המחזור של שתיהן יחד עולה על סכום המינימום הקבוע בתוספת א' לצו העיקרי (בשנת 2005 - 4.4 מיליון ש"ח). עם זאת, חברה-בת שמחזור עסקיה אינו עולה על סכום שנקבע בתוספת ב' לצו העיקרי (בשנת 2005 - 880,000 ש"ח) לא תהא חייבת בניכוי במקור.

הצו העיקרי מחריג מגדר חובת הניכוי במקור תשלומים שמשלם מוסד ציבורי, אם בכל אחת משלוש השנים שלפני השנה שקדמה לשנה שבה בוצע התשלום, לא עלה

²² ק"ת 6731 מיום 18.12.08, עמ' 210.

²³ ק"ת 6642 מיום 20.1.2008, בעמ' 404.

מחזור עסקיו על הסכום הנקוב בתוספת ג' (בשנת 2005 - 2.7 מיליון ש"ח), אלא אם העסיק בכל אחת משלוש שנים אלה למעלה מ-10 עובדים.

בהתחשב בשינוי בין מדד חודש אוגוסט 2007 לעומת מדד חודש אוגוסט 2006 מעדכן הצו שבנדון את סכומי המחזור הנקובים בתוספות לגבי שנת המס 2006 המהווים בסיס לחבות בניכוי מס במקור בשנת 2008, וזאת כלהלן: תוספת א' - 4.5 מיליון ש"ח; תוספת ב' - 890,000 ש"ח; תוספת ג' - 2.8 מיליון ש"ח.

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים כהכנסה) (תיקון), התשס"ח-2008²⁴

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים כהכנסה), התשנ"ג-1992 קובע את חובת הניכוי במקור מתשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים, וזאת כאשר מחזורו של המשלם בשלוש השנים שקדמו עולה על הסכום הנקוב בתוספת.

הצו קובע סכום מחזור מעודכן לשנת המס 2006 - 14,500,000 ש"ח.

תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות) (תיקון), התשס"ח-2008²⁵

בתקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז - 1986 נקבע זיכוי ממס בשיעור של 15% מהכנסה מעבודה במשמרת שניה ושלישית של עובדים במפעלי תעשייה, אשר עיקר פעילותם היא פעילות ייצורית.

תקרת ההכנסה בגינה ניתנת עומדת על 106,320 ש"ח לשנה. סכום הזיכוי עצמו מוגבל ל-9,300 ש"ח לשנה. סכומים אלה נכונים לשנת 2007.

תוקף התקנות הוארך מאז חקיקתן בתום כל שנת מס. תוקף התקנות הוארך כאן לגבי שנת המס 2008.

דוחות וניהול חשבונות

צו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין בהגשת דוח), התשס"ט-2008²⁶

סעיף 131(א)(3) לפקודת מס הכנסה קובע שיחיד תושב ישראל, שבתחילת שנת המס טרם מלאו לו 18 שנים, יהיה חייב בהגשת דוח שנתי אם הייתה לו באותה שנה הכנסה חייבת בסכום שאינו נמוך מסכום שיקבע שר האוצר.

²⁴ ק"ת 6642 מיום 20.1.2008, בעמ' 404.

²⁵ ק"ת 6660 מיום 31.3.2008, בעמ' 404.

²⁶ ק"ת 6731 מיום 18.12.2008, בעמ' 211.

בהתחשב בסך המס של הקטין, אשר זכאי ל-3.25 נקודות זיכוי ובשיעור עליית המדד, נקבע בצו כי חובת הגשת דו"ח לשנת המס 2008 לגבי קטין, תחול החל מהכנסה של 65,820 ש"ח.

תיאומים בשל אינפלציה - התאמות חקיקה שנובעות מביטול חוק התיאומים

להלן שורה של תיקוני חקיקה שמטרתם להתאים את חקיקת המיסים לביטול של חוק התיאומים שנכנס לתוקף בתחילת שנת 2008.

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות) (תיקון). התשס"ח-2008²⁷

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות) (תיקון מס' 2). התשס"ח-2008²⁸

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986 ("התקנות הדולריות") מאפשרות לגופים שונים לנהל את פנקסי החשבונות שלהם במטבע חוץ וכוללות הוראות שונות לענין קביעת הכנסתן החייבת. גופים אלה הינם שותפות של תושבי חוץ שכל השקעותיהם וההלוואות שהם נתנו להם במט"ח ושאושרה ע"י מנהל רשות המיסים; חברה בהשקעת חוץ לפי חוק לעידוד השקעות הון; וחברה ש-90% ומעלה מהכנסותיה הן מספנות בינלאומיות או מתעופה בינלאומית.

סעיף 27(ג) לחוק התיאומים קובע כי הוראותיו אינן חלות על חברה שניהלה פנקסים במטבע חוץ לפי התקנות הדולריות, ושביקשה תוך 30 יום מתחילת שנת המס שלא להחיל עליה את חוק התיאומים לגבי אותה שנה.

התיקון הראשון לתקנות הדולריות

תקנה 11 לתקנות הדולריות קובעת הוראות שונות לענין תאגיד שחזר בו מבחירתו לנהל פנקסי חשבונות לפי התקנות הדולריות. כך, נקבע, בין היתר, כי על אותו תאגיד יחולו תקנות אלה עד תום שנת המס שבה חזר בו כאמור וכן כי זכות התאגיד לחזור בו צומחת לו רק בתום 3 שנים מתחילת השנה הראשונה שבה חלו עליו תקנות אלה. לאור ביטולו של חוק התיאומים בתום שנת 2007 נקבע בתיקון הראשון כי תאגיד שהוראות התקנות הדולריות החלו לחול עליו בשנים 2005, 2006 או 2007 יוכל לחזור בו מרצונו להחיל עליו את התקנות הדולריות לשנת המס 2007, או לשנת המס 2008, לפי בחירתו,

²⁷ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 930.

²⁸ ק"ת 6682 מיום 23.6.08, בעמ' 1022.

אף אם לא עברו שלוש שנים כפי הנדרש כאמור בתקנה 11. כמו כן, נקבע כי עליו להודיע לפקיד השומה על מחזרה בו מרצונו, וזאת עד ליום 31.5.2008.

התיקון השני לתקנות הדולריות

לאור הרצון להתיר גם לתאגידים עליהם חלו התקנות הדולריות למעלה משלוש שנים לחזור בהם מלהחיל עליהם את התקנות הדולריות בשנת המס 2007 או 2008 (אפשרות שאינה קיימת היום בשל החובה המוטלת על תאגיד שחזר בו מרצונו להחיל עליו את התקנות להמשיך ולהחילן באותה שנת מס) ובכדי למנוע את האפליה בין אלה המחילים את התקנות הדולריות במשך פחות משלוש שנים לאלה המחילים זאת במשך שלוש שנים או יותר, נקבע בתיקון השני לתקנות הדולריות כי כלל התאגידים יוכלו לחזור בהם מרצונם להחיל על עצמם את התקנות הדולריות בשנת המס 2007, או בשנת המס 2008, לפי בחירתם. כמו כן נדחה מועד ההודעה לפקיד השומה מיום 31.5.2008 (כפי שנקבע בתיקון הראשון) ליום 30 ביוני 2008.

תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הון, נכסים קבועים וניכוי נוסף בשל פחת לגבי אגודות שיתופיות מסוימות) (ביטול), התשס"ח-2008²⁹

תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (הון, נכסים קבועים וניכוי נוסף בשל פחת לגבי אגודות שיתופיות מסוימות), התשמ"ט-1989 (להלן - התקנות העיקריות) כוללות הוראות שונות המגבילות את הניכוי בשל פחת הניתן לגבי נכסים שונים של קיבוץ, מושב עובדים, כפר שיתופי ואגודה שיתופית חקלאית. ההגבלה באה לידי ביטוי בכך שלגבי חלק מנכסים לא מותר כלל ניכוי כאמור, לגבי נכסים מסוימים מותר ניכוי מוגבל, ולגבי נכסים אחרים מותר ניכוי מלא לפי סעיף 3 לחוק התיאומים.

לאור ביטולו של חוק התיאומים בתום שנת 2007 והמשך החלת ניכוי בשל פחת לגבי נכסים קבועים שבידי הנישום שהיו נכסים כאמור בידיו באחת משנות המס 2002 עד 2007, אך צמצום התיאום רק לתקופה שמיום הבאתו בחשבון של הנכס כנכס קבוע ועד לתום שנת המס 2007, מבוצע תיקון דומה לתקנות. כך, נקבע כי התקנות יבוטלו, ואולם כהוראת המעבר נקבע כי לגבי נכסים קבועים בידי אגודה שיתופית שהיו נכסים כאמור בידיה, באחת או יותר משנות המס 2002 עד 2007, ימשיכו לחול ההגבלות על הניכוי בשל פחת כפי שהיו קבועות בתקנות עובר לביטולן.

תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (ניכוי נוסף בשל פחת לגבי מטעים ונכסים קבועים המשמשים בייצור הכנסה ממטעים) (תיקון), התשס"ח-2008³⁰

סעיף 18(ג) לחוק התיאומים מסמך את שר האוצר לקבוע באישור ועדת הכספים של הכנסת דרך להתרת ניכוי נוסף בשל פחת לגבי מטע ונכסים קבועים. המשמשים בייצור הכנסה ממטע. מכוח סעיף זה הותקנו בשנת 1986 תקנות מס הכנסה (תיאומים

²⁹ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 927.

³⁰ ק"ת 6692 מיום 15.7.08, בעמ' 1134.

בשל אינפלציה) (ניכוי נוסף בשל פחת לגבי מטעים ונכסים קבועים המשמשים בייצור הכנסה ממטעים), התשמ"ו-1986.

לאור ביטולו של חוק התיאומים בתום שנת 2007 בוצע תיקון לתקנות המתיר את הניכוי בשל פחת רק בשל השקעות במטע שבוצעו עד תום שנת 2007 מתואמות ממועד ההשקעה ועד תום שנת 2007.

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בחיפוש נפט (תיקון), התשס"ח-2008³¹

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות לחיפוש נפט) התשמ"ט-1988 קובעות כללים מיוחדים לחישוב המס שיחויב בו מחזיק ביחידה נסחרת בבורסה המקנה זכות בשותפות רשומה, המאושרת על ידי המנהל, אשר עיקר הוצאותיה הן בשל חיפוש נכסי נפט ופיתוחם (להלן "יחידה" ו-"מחזיק זכאי").

תקנה 2(ב) לתקנות קובעת כי על מחזיק זכאי יחולו סעיף 63 לפקודה, הדין במיסוי שותפויות לפי הפקודה וסעיף 13 לחוק התיאומים, הקובע הוראות שיחולו על פי החוק בקביעת הכנסתה של שותפות שהוראות פרק ב' לחוק התיאומים חלות בקביעת הכנסתה. לאור סיום תחולתו של חוק התיאומים בתום שנת המס 2007 מבטל התיקון את ההתייחסות לסעיף 13 האמור.

תקנה 2(ג) לתקנות העיקריות קובעת כי סעיף 6 לחוק התיאומים לא יחול על היחידות וכי לא יראו ביחידות "נכס קבוע" לענין החוק. סעיף 6 לחוק התיאומים בוטל בתיקון 147 לפקודה, בתחילה מ-1 בינואר 2006 ולקביעה כי לא יראו ביחידות "נכס קבוע" לא תהיה נפקות עם סיום תחילת חוק התיאומים בתום שנת 2007. לפיכך, מבטל התיקון את סעיף 2(ג) האמור.

תקנה 3 לתקנות העיקריות מחילה הוראות שונות מחוק התיאומים במכירת יחידת השתתפות בשותפות לחיפוש נפט. לאור ביטול חוק התיאומים בתום שנת 2007 הרי שגם לתקנה זו לא תהיה נפקות בשנת המס 2008 ואילך, ולכן התיקון מבטלה.

תקנות מס הכנסה (ניכויים מיוחדים למשתמש בציד בשכר מכר) (תיקון), התשס"ח-2008³²

כחריג לכלל לפיו הוצאות הוניות אינן מותרות בניכוי, מסמיך סעיף 20(א)(4) לפקודה את שר האוצר לקבוע כללים לניכוי הוצאות הוניות. מכוח סעיף זה הותקנו בעבר תקנות מס הכנסה (ניכויים מיוחדים למשתמש בציד בשכר מכר), התשמ"ט-1989 הקובעות את אופן הניכוי של דמי שימוש ששילם משתמש בשל שימוש ב"ציד מוכר", כהגדרתו בתקנות, לייצור הכנסתו. "משתמש" מוגדר בתקנות כנישום שחל עליו פרק ב' או פרק ג' לחוק התיאומים.

³¹ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 929.

³² ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 928.

לאור ביטול חוק התיאומים בתום שנת 2007 מתוקנת הגדרת "משתמש", כך שבמקום ההפניה לפרקים האמורים בחוק התיאומים תבוצע התייחסות לדרך ניהול הספרים על ידי הנישומים, כך שיהיה מדובר בכל יחיד או שותפות (בין אם ניהלו פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או לאו) וכן בחבר בני אדם (שאיננו שותפות) שניהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה.

תקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח) (תיקון), התשס"ח-2008³³

תקנות מס הכנסה (שינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח), התשנ"ד-1994 קובעות הקלות במס בשינוי מבנה של חברות עתירות מחקר ופיתוח.

אחד התנאים למתן הקלות אלה קבוע בתקנה 3(1) ולפיו מדובר בחברות שניהלו ספרים קבילים בשיטת החשבונאות הכפולה ושהכנסתן נקבעה על פי פרק ב' לחוק התיאומים או לפי תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986 (הידועות בשמן "התקנות הדולריות").

לאור ביטולו של חוק התיאומים בתום שנת 2007, מבטל התיקון את התנאי של קביעת ההכנסה לפי פרק ב' לחוק התיאומים, כך שנותר התנאי של ניהול ספרים קבילים בשיטת החשבונאות הכפולה. בנוסף, היות שתנאי להחלת התקנות הדולריות הוא החובה לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, הרי שהופכת מיותרת גם הדרישה לניהול חשבונות לפי התקנות הדולריות.

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת המושכר) (תיקון), התשס"ח-2008³⁴

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת מושכר), התשנ"ח-1998 קובעות כללים לניכוי הוצאות שהוציא שוכר לשם התאמת מושכר לשימוש לצורך ייצור הכנסתו.

תקנה 2(ג) קובעת כי הוצאות להתאמת המושכר נחשבות כנכס קבוע לפי חוק התיאומים (ולפיכך זכאי בגין הנישום לניכוי בשל אינפלציה). לאור ביטולו של חוק התיאומים בתום שנת 2007 קובע התיקון כי רק הוצאות כאמור שהוצאו עד תום שנת 2007 ייחשבו כנכס קבוע לפי חוק התיאומים.

³³ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 929.

³⁴ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 928.

תקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים) (תיקון), התשס"ח-2008³⁵

תקנות מס הכנסה (מיזוג חברות שמתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים), התשס"ח-1995 קובעות הקלות במס לענין מיזוג חברות אחיות ומיזוג של חברה מחזיקה וחברה מוחזקת.

אחד התנאים לזכאות להקלות המס במיזוג של חברות אחיות הוא כי כל הכנסתה של כל חברה נקבעה על פי פרק ב' לחוק התיאומים או לפי תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986 (הידועות בשמן "התקנות הדולריות").

לאור ביטולו של חוק התיאומים בתום שנת 2007, מבטל התיקון את התנאי של קביעת ההכנסה לפי פרק ב' לחוק התיאומים, ומוסיף את התנאי של ניהול ספרים קבילים בשיטת החשבונאות הכפולה. היות שתנאי להחלת התקנות הדולריות הוא החובה לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, הרי שמתאינת גם הדרישה לניהול חשבונות לפי התקנות הדולריות.

צו מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה) (תיקון), התשס"ח-2008³⁶

צו מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה), התשמ"ד-1984 קובע פטור ממס להפרשי ההצמדה במקרים שונים המנויים בצו.

סעיף 2(א)(8) לצו קובע פטור ממס להפרשי הצמדה על יתרות הזכות החודשיות של יחיד, שלא חל עליו פרק ב' לחוק התיאומים, באגודה שיתופית חקלאית שהוא חבר בה. לאור ביטולו של חוק התיאומים מתום שנת 2007 מבטל התיקון את ההתייחסות לפרק ב' לחוק התיאומים כאמור.

³⁵ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 930.

³⁶ ק"ת 6676 מיום 29.5.08, בעמ' 930.

תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה), התשס"ט-2008³⁷

התקנות מעגנות תכנית שיזם משרד האוצר, ובה שורת צעדים להאצת הפעילות במשק נוכח המיתון העולמי. התכנית כוללת את ההקלות שלהלן בתחום מועד החיוב והדיווח במס ערך מוסף:

מעבר עסקים קטנים ובינוניים לדיווח על בסיס מזומן

החובה להעביר את תשלומי המע"מ לרשויות המס עוד לפני שהמוכר מקבל את התשלום מהקונים היא בעייתית, במיוחד בתקופה שבה יש קושי לקבל אשראי למימון תשלומי המס.

כדי להקל על מצוקת האשראי של עסקים קטנים ובינוניים בענף השירותים, ולמנוע מהם להיקלע לחסרון כיס עקב תשלום המס בטרם נגבה חוב הלקוח, מבוצע כאן תיקון לסעיף 7 לתקנות מע"מ (הדן בעסקאות בהם יחול החיוב במס לפי בסיס מזומן) כך שבשנת 2009 עוסקים בענף השירותים שמחזור עסקיהם השנתי אינו עולה על 15 מיליון ש"ח יוכלו אף הם לדווח על בסיס מזומן.

הרחבת האפשרות לעבור לדיווח דו-חודשי

ככלל, תקופת דוח של עוסק הינה בת חודש. הקלה לכך ניתנת לעוסק שמחזור עסקותיו השנתי אינו עולה על 835,000 ש"ח, כאשר לגביו חלה חובה להגיש דוח רק אחת לחודשיים.

במטרה להרחיב את מצאי האשראי למגזר העסקי, הורחבה קשת העוסקים שיהיה באפשרותם להגיש בשנת 2009 דוח דו-חודשי, על ידי הגדלת תקרת המחזור השנתי האמור מ-835,000 ש"ח ל-1.5 מיליון ש"ח.

תקנות מס ערך מוסף (תיקון), התשס"ח-2008³⁸

התקנות קובעות שמענקים לסרטים מטעם קרנות סיוע לא יחויבו במס ערך מוסף.

תיקון זה הינו חלק מתיקוני חקיקה שגובשו בעקבות המלצות ועדת ישראלי לבחינת עידוד תעשיית הסרטים בישראל, שנתבקשה, בין השאר להמליץ על אמצעים לעידוד תעשיית סרטי הקולנוע בישראל.

שאלת חיובם במע"מ של מענקים הניתנים על ידי קרנות סיוע לגופים המפיקים סרטים (על פי רוב - חברות או שותפויות) עולה בקשר לסעיף 12 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 הקובע כי על מחיר עסקאותיו של עוסק (בעניינו - הגוף המפיק) לכלול תרומה, תמיכה או סיוע אחר.

במשך השנים שאלה זו לא זכתה למענה ברור, אך בעקבות ע"ש 933/83 גרין הפקות סרטים מקובל היה כי אם המענק עשוי להיות מוחזר למשקיע ואף להקנות לו זכות

³⁷ ק"ת 6736 מיום 31.12.08, עמ' 286.

³⁸ ק"ת 6655 מיום 10.3.2008, עמ' 616.

להשתתפות ברווחי הסרט, הרי שאין מדובר בתרומה, תמיכה או סיוע גרידא, ומשכך לא חל עליו סעיף 12 לחוק מע"מ ומקבלו לא חייב בגינו במע"מ. גם שלטונות המס נטו בד"כ לראות במענקים שניתנו על ידי הקרנות לגופים המפיקים השקעה שאיננה חייבת במע"מ.

הוועדה סברה כי ראוי לקבוע הסדר שיסייע לתעשיית הסרטים הישראליים, ולא יצריך היזקקות לבדיקות סבירות תקופתיות בדבר שאלת אופי המענקים הניתנים לסרטים הישראליים - האם השקעה או תמיכה. לפיכך, ולשם הבהרת הענין, הוחלט להוסיף לתקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, הכוללת סוגי תרומות, תמיכות, או סיוע אחר, שניתנו לעוסק מתקציב המדינה, ושלא ייחשבו כחלק מהמחיר לצורך מע"מ, גם תמיכות הניתנות על ידי קרנות לעידוד הקולנוע הישראלי.

לא נקבעה הוראת תחולת לתיקון זה, ולכן תחולתו מיום פרסומו ברשומות - 10.3.2008, אך כאמור, מדובר בתיקון מבהיר.

תקנות מס ערך מוסף (תיקון מס' 2), התשס"ח-2008³⁹

התקנות מעדכנות את הסכום המירבי של מחזור העסקאות של עוסק שרשאי לדווח למע"מ אחת לחודשיים במקום אחת לחודש.

סעיף 20(2) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1986 קובע כי תקופת דוח של עוסק הינה בת חודש. חריג לכך מצוי בס"ק (3) ולפיו אם מחזור עסקאותיו של עוסק ב-12 החודשים המסתיימים ב-31 באוגוסט של שנת המס הקודמת ("השנה הקובעת") אינו עולה על סכום מסוים, הניתן לעדכון שנתי של שר האוצר, אזי תקופת הדוח תהיה בת חודשיים. תחילתה של תקופת הדוח הינה באחד בחודש של כל אחד מהחודשים: ינואר, מרס, מאי, יולי, ספטמבר ונובמבר.

סכום העסקאות לשנה הקובעת מעודכן כאן ל-800,000 ש"ח.

צו המיסוי על יבוא ויצוא (סיוע למדינת חוץ) (שינוי התוספת לחוק), התשס"ח-2008⁴⁰

חוק המיסוי על יבוא ויצוא (סיוע למדינת חוץ), התשנ"ב-1992 כולל הוראות לענין החלפת מידע לגבי מסי יבוא ויצוא (לגבי ישראל - בעיקר מע"מ, מכס ומס קניה) בין רשויות מס במקרים בהם נחתם הסכם סיוע בין המדינות.

סעיף 6 לחוק מחיל את הוראות החוק גם על סיוע בין מדינת ישראל לבין ארגון בין-לאומי, בין-ממשלתי או ישות אחרת המוכרת על ידי מדינת ישראל בשל מעמדה המיוחד בתחום הסחר הבין-לאומי, המנויים בתוספת, שעמם יש לישראל הסכם סיוע. שר האוצר מוסמך, בהסכמת שר המשפטים ושר החוץ ובאישור ועדת חוקה חוק ומשפט של הכנסת, לשנות את התוספת.

במסגרת הצו מתווספת לתוספת גם שטח המכס הנפרד של טיוואן, פנגהו, קינמן ומצו.

³⁹ ק"ת 6669 מיום 30.4.2008, עמ' 866.

⁴⁰ ק"ת 6684 מיום 30.6.08, עמ' 1052.

עידוד השקעות הון ואזורי סחר חופשי

צו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזורי פיתוח) (תיקון), התשס"ח-2008⁴¹

סעיף 40 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 מסמיך את שר האוצר ושר התמ"ת לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, את תחומי האזורים המנויים בתוספת לחוק. מכוח הוראה זו חוקק צו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזורי פיתוח), התשס"ח-2002 (להלן - "הצו") הקובע את התחומים של אזור פיתוח א' ואזור פיתוח ב'.

העיר חיפה נחשבה כמצויה באזור פיתוח ב' לגבי מפעלים עתירי טכנולוגיה. התיקון לצו מוציא אותה מאזור פיתוח ב' החל מיום 16.1.2008. משמעות שינוי זה הינו שכעת, מפעלים מוטבים בחיפה יזכו להטבות מס פחותות יותר. למשל - פטור ממס חברות לתקופה של שנתיים ולא לתקופה של 6 שנים.

כמו כן, מוסיף התיקון לצו לתחומי אזור פיתוח א' את אזורי התעשייה המרחביים של עוטף עזה שמבניהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה. אזור תעשייה מרחבי הוא אזור תעשייה ששטחו, בהתאם לתב"ע מאושרת המיועדת לתעשייה הוא 100 דונם ומעלה.

תוקף הצו שהיה עד 15.1.2008 מוארך כאן עד 31.3.2009.

⁴¹ ק"ת 6693 מיום 17.7.08, עמ' 1139.