פרק יז

שינויי חקיקה בשנים 2010-2009

בפרק זה נסקור את שינויי החקיקה בשנים 2010-2009, לפי חלוקה לחקיקה ראשית ולחקיקת משנה. בחקיקת המשנה קיימת חלוקה לפי נושאים.

שינויי חקיקה בשנת 2009

חקיקה ראשית

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 173), התש"ע-2009[1]

מבוא

תיקון 173 לפקודה מהווה בעיקרו השלמה לתיקון מספר 3 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים שנכנס לתוקף בתחילת 2008.[2] (להלן – תיקון מס' 3) חלק מהתיקון חל באופן רטרואקטיבי מ-1 בינואר 2008, וחלק מ-1 בינואר 2009, והוא מתייחס לסכומים שהופקדו ממועדים אלו. התיקון לא משנה את הוראות המס לגבי כספים שנצברו בקופות גמל לתגמולים ובקופות גמל אישיות לפיצויים לפני תחילתו של תיקון מס' 3, היינו לפני שנת המס 2008, ולגביהם ימשיך לחול המצב החוקי כפי שהיה עד עתה.

תיקוני ניסוח – התאמה לתיקון מס' 3

תיקון מס' 3 קבע שמשנת 2008 לא ניתן יהיה להפקיד הפקדות חדשות בקופות גמל לתגמולים ובקופות גמל אישיות לפיצויים, והאישורים לקופות גמל אלה יתייחסו רק לכספים שהופקדו בקופות הנ"ל בשל שנות המס שקדמו לשנת המס 2008. חלק מהשינויים בתיקון 173 הם תיקוני ניסוח טכניים בעקבות תיקון מס' 3 – בעיקר מחיקת אזכורים שונים המתייחסים לקופת גמל לתמלוגים שלא קיימת יותר:

« כתב: לוי אופיר, עו"ד ורו"ח.

---

[1] ס"ח 2220 מיום 31.12.09, עמ' 294.

[2] חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 3), התשס"ח – 2008 (ס"ח התשס"ח, עמ' 160).

לדוגמא, סעיף 3(ה3) לפקודה מתייחס לעיתוי החיוב במס של הפרשות המעסיק לקופת גמל על חשבון תגמולים, והוא קובע שהפרשות עד לגובה תקרה מסוימת, ייראו כהכנסה כאשר העמית יקבל אותם מהקופה, בעוד שהפרשות שחורגות מעל אותה תקרה יחויבו במס כבר במועד התשלום לקופת הגמל. סכום התקרה עד כה היהמותנה בסוג הקופה לה שולמו הסכומים – קופת גמל לקצבה או לתגמולים. בעקבות תיקון 3 לפיו אין יותר הפקדות לקופות גמל לתגמולים, הותאם נוסח הסעיף ונקבע סכום תקרה אחיד בגובה ארבע פעמים השכר הממוצע במשק.

תיקון סעיף 9(7א)(א)(4)(א) לפקודה

סעיף 9(7א)(א)(4)(א) לפקודה קובע מנגנון לדחיית מס על פיצויי פיטורין ועל סכומים נוספים ששולמו במועד הפרישה (גם אם לא מדובר בכספים שהופקדו בקופת גמל בעבור העובד במהלך שנות עבודתו). לשם כך נדרש העובד עד כה להותיר את הכספים בקופת גמל לפיצויים, או להפקידם בקופה כאמור במקרה שבו מדובר בכספים שלא היו מופקדים קודם לכן בקופת גמל לפיצויים. נישום שעשה כן לא חויב במס בעת הפרישה ומועד החיוב במס נדחה עד למועד שחרור הכספים מהקופה.

התיקון הנוכחי מתאים את נוסח הסעיף לשינוי שנקבע בתיקון מס' 3, ולפיו מתחילת 2008 לא ניתן להפקיד עוד כספים בקופת גמל אישית לפיצויים, והוא קובע שדחיית המס תחול אם כספי הפרישה הופקדו במרכיב הפיצויים בקופת גמל לקצבה.

עד התיקון הנוכחי דחיית המס לא הייתה מוגבלת בסכום והדבר איפשר לבעלי תפקידים בכירים שבמסגרת פרישתם מהעבודה קיבלו מענק בסכום גבוה, להפעיל את הוראות הסעיף ולדחות את אירוע המס למועד מאוחר יותר. התיקון הנוכחי קובע שההסדר יוגבל בתקרה בגובה פיצויי הפיטורין שהעובד זכאי להם בהתאם לחוק פיצויי פיטורים, בתוספת הסכום המתקבל מהכפלת ארבע פעמים השכר הממוצע במשק במספר שנות עבודתו אצל אותו מעביד.

תיקון סעיפים 45א ו-47 לפקודה

סעיפים 45א ו-47 לפקודה קובעים סכומי זיכוי וניכוי המגיעים בשל תשלומים לביטוח ולקופות גמל לקצבה. גובה הזיכוי לפי סעיף 45א הוא 25% מן הסכומים ששילמו יחיד או בן זוגו, לביטוח, או לקופה שאינה קופת גמל לקצבה או קרן השתלמות, ו-35% מהתשלומים לקופת גמל לקצבה, והכל בכפוף לתקרות מסוימות. גובה הניכוי לפי סעיף 47 הוא בגובה עד 7% מההכנסה החייבת מוגבל בתקרות מסוימות.

בשל פיצול תהליך החקיקה בכנסת, חלק מהתקרות הנ"ל נקבעו במסגרת תיקון 152 לפקודה שנכנס לתוקף לקראת סוף שנת 2006, וחלק אחר של התקרות נקבעו במסגרת תיקון 153 לפקודה שנכנס לתוקף מספר ימים לאחר תחילת שנת 2007. מאחר שסכומי התקרות שנקבעו בתיקון 152 עודכנו על פי המדד בתחילת שנת 2007 בעוד הסכומים בתיקון 153 לא עודכנו, נוצרו פערים בין תקרות שונות הקבועות בסעיפים הנ"ל ללא כל בסיס הגיוני.

התיקון הנוכחי יוצר האחדה בגובה סכומי התקרות בסעיפים 45א ו-47, וזאת למפרע מ-1 בינואר 2009.

פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 172), התש"ע-2009 [3]

בחודש מאי 2007 אישרה מועצת השרים של ארגון ה-OECD להזמין את ישראל לפתוח בתהליך הצטרפות לארגון. אחד התנאים בהם נדרשת לעמוד מדינה המבקשת להצטרף לארגון הוא חתימה על אמנה למניעת מתן שוחד לפקידי ממשל זרים. במסגרת אמנה זו, מתחייבות המדינות לפעול למיגור השחיתות, בין היתר, על ידי קביעה מפורשת בדיניהן הפנימיים, כי הוצאות למתן שוחד לפקידי ממשל זרים לא יותרו בניכוי.

בהתאם לפרקטיקה שהתפתחה בישראל במשך השנים, לא הותרו בניכוי הוצאות ששולמו בנסיבות המהוות עבירה על חוק או תשלומי עונשין. כפועל יוצא מכך, נאסר גם ניכוי הוצאות למתן שוחד.

ביום 5.6.08 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין הידרולה בו נקבע, כי אין להתיר בניכוי הוצאות תשלום שוחד לפקיד ציבור במדינה זרה.

כחלק מתהליך הצטרפותה של ישראל לארגון ה-OECD, תוקן בשנת 2008 חוק העונשין ונקבע בסעיף 291א איסור על מתן שוחד לעובד ציבור זר, בעד פעולה הקשורה בתפקידו, כדי להשיג, להבטיח או לקדם פעולה עסקית או יתרון אחר בנוגע לפעילות עסקית.

כמהלך חקיקה משלים נחקק, במסגרת תיקון מס' 172 לפקודת מס הכנסה, סעיף 32(16) לפקודה, הקובע שתשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה-כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתינתם מהווה עבירה לפי כל דין, לא יותרו בניכוי. שלילת הזכות לניכוי לא מותנית בכך שהמשלם הורשע או הואשם בעבירה על חוק הענשין.

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 [4]

פטור ממס לרווחים שנצברו בקופת גמל הונית - תיקון סעיפים 3(ה4)(1), 9(18) ו-9(18א) לפקודה [סעיפים 165(1), 165(2)(ב) ו-(ג) ו-170(א) לחוק ההתייעלות]

עד שנת 2002, רווחים שנצברו בקופות גמל הוניות היו פטורים ממס. במסגרת תיקון 132 לפקודה תוקנו סעיפים 3(ה4) ו-9(18א) לפקודה ונקבעו בהם הוראות לעניין מיסוי רווחים הנובעים מכספים שהופקדו בקופות גמל הוניות החל בשנת המס 2003. בהתאם להוראות אלה, רווחים שנצברו בקופת הגמל בגין הפקדות החל בשנת 2003 יחויבו במס, למעט במקרה שבו מתקיימים לגביהם מספר תנאים מצטברים.

בתחילת שנת 2008, במסגרת חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 3), התשס"ח-2008 (להלן – תיקון 3), בוצעה רפורמה בשוק מוצרי החיסכון

---

[3] ס"ח 2215 מיום 26.11.09, עמ' 248.

[4] ס"ח 2203 מיום 23.7.09, בעמ' 157.

הפנסיוני, שתכליתה היתה ביטול קופות הגמל ההוניות. במסגרת הרפורמה נקבע, כי כל ההפקדות החדשות משנת 2008 ואילך, למוצרי חיסכון פנסיוני, יהיו לקופות גמל לקצבה. רווחים שנצברו מהפקדות אלה כלולים בקצבה החודשית המשתלמת מקופת הגמל לקצבה, ועל כן הוראות סעיפים 3(ה4) ו- 9(18א) האמורות אינן רלוונטיות לגביהם.

מכאן, שנוצרה מציאות שבה שאלת חיוב במס מתעוררת רק ביחס להפקדות שבוצעו בין השנים 2003 עד 2007. הדבר מחייב את הגופים המנהלים לשמור ולתעד את "ההיסטוריה" בגין ההפקדות לאורך עשרות שנים, תוך עמידה בעלויות תפעוליות.

כדי להימנע מכך, התיקון הנוכחי מבטל את המס החל על רווחים שנצברים בקופות הגמל לתגמולים, בגין הפקדות שבוצעו במהלך השנים 2003 עד 2007, ובלבד שמדובר ב"משיכה כדין" ובסכומים שאינם חייבים במס לפי סעיף 3(ד) או לפי סעיף 87 לפקודה.

תחולת התיקון היא לגבי ריבית ורווחים שמקורם בתשלומים שהעביר יחיד לקופת הגמל, שהופקדו במהלך השנים 2003 עד 2007, וששולמו לו על ידי הקופה החל ביום 1.7.2009 .

רכישת שליטה ע"י קופות גמל במסגרת הסדרי חוב – תיקון סעיף 9(2)(ג)(3) לפקודה [סעיפים 165(2)(א) ו-170(ב) לחוק ההתייעלות]

לפי סעיף 9(2) לפקודה, הכנסה של קופת גמל מתאגיד מסוים תהא פטורה ממס ובלבד שהיא מחזיקה עד 20% מאמצעי השליטה בתאגיד, או שהיא מחזיקה, יחד עם גופים פטורים אחרים, לרבות קופות גמל אחרות, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בתאגיד. הוראה זו באה לעגן את תפקידן של קופות הגמל וקרנות הפנסיה כגופים פיננסיים ולא כגופים ריאליים.

בעקבות המשבר הפיננסי העולמי, קופות גמל החלו להגיע להסדרי חוב עם גופים שהנפיקו אג"ח, במסגרתם הן מקבלות אמצעי שליטה כבטוחה להחזר החוב.

לאור זאת התעורר הצורך למנוע מצב שבו חברות מנהלות יימנעו מהסדרי חוב בעבור קופות הגמל שבניהולן, הכוללים מרכיב של המרת החוב, כולו או חלקו, בהון מניות, משיקולי מס. לכן נקבע כהוראת שעה לשנתיים, שאם בעקבות הסדר חוב קיבלה קופת גמל, חלף החוב, אמצעי שליטה בתאגיד שחייב לה את החוב נושא ההסדר, כך ששיעור "ההחזקה המהותית", כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה, של הקופה, עלה על 20% או ששיעור אחזקתן של כל קופות הגמל יחד עלה על 50%, לא יפגע הדבר בפטור שלו זכאית קופת הגמל מכוח הסעיף האמור, וזאת רק לגבי הכנסותיה הפסיביות הנובעות מהחזקתה, קרי הכנסה מדיבידנד, מריבית ומהפרשי הצמדה, ששולמו על ידי התאגיד שעמו ערכה את הסדר החוב.

התיקון ייכנס לתוקף לאחר ששר האוצר יתקין תקנות ובהן תנאים המגבילים את יכולת קופות הגמל לכוון את פעילות התאגיד, וכן תנאים בדבר צמצום שיעור האחזקה בתאגיד בתוך תקופה שתיקבע, ותנאים לגבי אופן החזקת המניות. לכשייכנס התיקון לתוקף הוא יחול על כל הסדרי החוב שייעשו בתקופה שמיום 1 באוגוסט 2008 ועד 31 ביולי 2011.

הטבות ליישובים מסוימים – תיקון סעיף 11(ב) לפקודה [סעיפים 165(3), 166 ו-170(ג) לחוק ההתייעלות]

סעיף 11 לפקודה מעניק הטבות מס לתושבי יישובים מסוימים. הטבות המס נקבעו בצורה של זיכוי ממס - משמע, הפחתה מסך המס שבו חייב הנישום על פי הדין. הפחתת המס מחושבת כמכפלה של שיעור הזיכוי בסך ההכנסה החייבת מיגיעה אישית (עד לתקרת הכנסה). שיעורי הזיכוי הקבועים כיום בסעיף 11 הם 13%, 16%, 20% ו-25%, והתקרה לצורך חישוב הזיכוי היא 142,800 ש"ח או 214,320 ש"ח, לפי העניין (הסכומים נכונים לשנת המס 2009). שיעורי הזיכוי נשארים קבועים על פני זמן ואילו התקרות מתעדכנות מדי שנה לפי שיעור עליית המדד.

במסגרת חוק ההתייעלות הופחתו שיעורי הזיכוי בצורה הדרגתית כדלקמן:

- **קריית שמונה ומצפה רמון:** בשנים 2012-2013 הזיכוי יפחת מ-25% ל-24%; בשנים 2014-2015 הזיכוי יפחת מ-25% ל-22%; החל משנת 2016 שיעור הזיכוי יפחת מ-25% ל-21%.
- **דימונה וירוחם:** בשנים 2012-2013 הזיכוי יפחת מ-20% ל-19%; בשנים 2014-2015 הזיכוי יפחת מ-20% ל-18%; החל משנת 2016 שיעור הזיכוי יפחת מ-20% ל-17%.
- **אופקים, ערוער, תל שבע ומועצה אזורית רמת הנגב:** בשנים 2012-2013 הזיכוי יפחת מ-16% ל-15%; החל משנת 2014 שיעור הזיכוי יפחת מ-16% ל-14%.
- **שאר היישובים** (כל הישובים המפורטים בתוספת הראשונה לסעיף 11 וכן אלו שמפורטים בסעיף 11(ב)(3)(ד) לפקודה): בשנים 2012 - 2013 הזיכוי יפחת ל-12%; החל משנת 2014 הזיכוי יפחת מ-13% ל-11%.

במקביל לתיקון סעיף11 לפקודה, נכלל בחוק ההתייעלות, בפרק כ"ו, תיקון בנושא אזורי עדיפות לאומית.

סעיף 151 לחוק קובע כי הממשלה רשאית להחליט כי אזור מסוים או ישוב מסוים הוא בעל עדיפות לאומית, ולשם כך רשאית הממשלה לשקול את השיקולים הבאים:

- המצב הביטחוני ביישוב או באזור.
- חוסנו הכלכלי והחברתי של היישוב או האזור ורמת השירותים בו.
- תכנון הפריסה של האוכלוסיה.
- מיקומו הגיאוגרפי של האזור או היישוב, או המרחק שלו מריכוזי אוכלוסיה וממרכז הארץ.
- הצורך בצמצום פערים בין האזור או הישוב לבין אזורים או ישובים אחרים או בין קבוצות אוכלוסיה תושבות האזור לקבוצות אוכלוסיה אחרות.
- נטל קליטת העליה על האזור או הישוב.
- שיקולים נוספים הנוגעים לצרכי האוכלוסיה באזור או בישוב שבשלהם יש לעודד פיתוח של אותו אזור או יישוב או קידומו, ובלבד שוועדת הכספים של הכנסת קידמה אותם.

סעיף 152 לחוק ההתייעלות מסמיך את הממשלה להחליט על מתן הטבות לאזור עדיפות לאומית, בתחומים שונים.

ב-22 ביולי 2009 נערכה ישיבה בועדת הכספים בנושא תיקון 146 לפקודה (שתיקן את סעיף 11 לפקודה ואת התוספת הראשונה וקבע הטבות מס ליישובי עוטף הנגב ולחמישה ישובים נוספים). בישיבה הבהיר היועץ המשפטי לממשלה את עמדתו לפיה הטבות מס ליישובי עדיפות לאומית ימשיכו להינתן מכוח סעיף 11 לפקודה, שהוא לעניין זה סעיף חקיקה ספציפי, ולא מכוח פרק כ"ו שהינו הסדר חקיקה כללי המתייחס לשאר סוגי ההטבות.

עם זאת, באותה ישיבה סוכם שבזמן הקרוב תגיש הממשלה תיקון לרשימת היישובים שזכו בהקלות מס במסגרת תיקון 146, או שתנסח מחדש את הקריטריונים על פיהם ניתנו ההטבות באותו תיקון, כך שיהיו שוויוניים. ישיבה זו נערכה בעקבות בג"צ שהוגש (בג"צ 8300/02) על כך שרשימת היישובים הזכאים להטבות לא מבוססת על קריטריונים אחידים.

הארכת תקופת הפטור ממס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים – סעיף 14 לפקודה (סעיף 165(4) - (7), וסעיף 170(ד) לחוק ההתייעלות)

במסגרת תיקון מס' 168 לפקודה הורחבו הטבות המס הניתנות לעולים חדשים גם לגבי תושבים חוזרים ותיקים, ונקבע פטור ממס ופטור מחובת דיווח על הכנסותיהם מכל המקורות שהופקו מחוץ לישראל, במשך 10 שנים, בלא נפקות לשאלה, אם הנכס ממנו מופקת ההכנסה היה ליחיד לפני שעלה או שחזר לישראל.

במסגרת התיקון האמור, לא תוקן סעיף 14(ד) לפקודה, המסמיך את שר האוצר להאריך את תקופת ההטבה ובלבד שהיחיד ביצע השקעות בישראל לפני שעלה ארצה.

כעת תוקן הסעיף באופן שמסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להאריך את תקופת ההטבות לתקופה נוספת של עד עשר שנות מס. כדי ליהנות מהארכת תקופת ההטבה כאמור, על היחיד יהיה לבצע השקעה משמעותית בישראל, שיש בה כדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה. ההשקעה צריכה להתבצע בתוך שנתיים מיום כניסתן לתוקף של תקנות שיותקנו או בתוך שנתיים ממועד הגעתו לישראל, לפי המאוחר, ואולם היא יכולה להתבצע גם טרם כניסתן לתוקף של תקנות או טרם עלייתו.

במסגרת חקיקת המשנה, יוכל השר לקבוע תקופות הארכה שונות, בהתחשב, בין השאר, בסוג ההשקעה, בהיקפה ובמיקומה הגיאוגרפי וכיו"ב תנאים שיש בהם כדי לקדם יעדים לאומיים הנוגעים למשק המדינה, הכל בתנאים ובתיאומים שיקבע השר.

התיקון לסעיף 14(ד) יחול על מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק ביום 1 בינואר 2008 ואילך. עם זאת, במקרה בו העולה או התושב החוזר ביצע את ההשקעה בישראל במהלך שנת 2007, וזאת לפני המועד בו היה לראשונה עולה או תושב חוזר, יחול התיקון מתחילת שנת 2007.

הפחתת מס על דיבידנד – סעיפים 125ב(1)-(3) ו-94ב לפקודה (סעיפים 168, 165(8) ו-170(ה) לחוק ההתייעלות)

בסעיף 168 לחוק ההתייעלות נקבע, כי שיעור המס על הכנסה מדיבידנד, ששולם החל ביום 1 באוקטובר 2009 ועד יום 30 בספטמבר 2010, ושמקורו ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד עד 31 בדצמבר 2002, יופחת לשיעור של 12%, ובלבד שמקבל הדיבידנד היה זכאי לשיעור מס של 10% לפי הוראות סעיף 94(א)(2) לפקודה אילו היה מוכר את המניות. ההטבה תינתן רק אם המניות נרכשו ע"י מקבל הדיבידנד לפני 1.1.2003.

כדי למנוע מצב שבו, עקב המיסוי הנמוך על משיכת הרווחים הראויים לחלוקה כדיבידנד, תשלום דיבידנד יהווה תחליף למשיכת שכר ותשלומים אחרים לבעלי המניות, נקבע כי תנאי לקבלת השיעור המופחת הוא, שבשנים 2009 עד 2012 לא תהא ירידה ברמת השכר והתשלומים האחרים שמשולמים לבעלי המניות בחבר-בני-האדם, בהפחתת סכום הדיבידנד שחויב במס לפי התיקון הנוכחי , לעומת ממוצע התשלומים האמורים שהתקבלו בידם מאת החברה מחלקת הדיבידנד, במישרין או בעקיפין, בשנים 2007 ו-2008.

במקביל, תוקן סעיף 94ב(א)(2) לפקודה כך שיובהר בו, כי סכום הדיבידנד שחויב בהתאם להוראת השעה שבסעיף 168 לחוק ההתייעלות, יופחת מסכום הרווחים הראויים לחלוקה שעד המועד הקובע, כדי שבגין סכום זה לא תתקבל כפל הטבה בעת מכירת המניה.

הפחתת שיעור המס על יחידים – תיקון סעיף 121 לפקודה (סעיפים 165(9), 167 ו-170(ו)-(ז) לחוק ההתייעלות)

נקבע מתווה רב-שנתי ומדורג להפחתת שיעור מס ההכנסה על יחידים עד שנת 2016. מדובר בהמשך מהלך הפחתת המיסים שהחל בשנת 2003 בעקבות חקיקת המלצות ועדת רבינוביץ', והמשיך בשנת 2005 כאשר נחקקה תכנית המשך להפחתת המיסים.

בשנת 2010 שיעורי מס ההכנסה ומדרגות המס (לגבי הכנסות מיגיעה אישית) יהיו כדלקמן:

מסכום (ש"ח לשנה)	**עד סכום** (ש"ח לשנה)	**שיעור המס**
0	55,080	10%
55,081	97,920	14%
97,921	147,000	23%
147,001	211,000	30%
211,001	454,680	33%
מעל 454,680		45%

בשנים 2011 ואילך שיעורי מס ההכנסה ומדרגות המס (לגבי הכנסות מיגיעה אישית) יהיו כדלקמן:

מסכום (ש"ח לשנה)	עד סכום (ש"ח לשנה)	מסכום (ש"ח לחודש)	עד סכום (ש"ח לחודש)	2011	2012	2013	2014	2015	2016 ואילך
0	55,080	0	4,590	10%	10%	10%	10%	10%	10%
55,081	97,920	4,591	8,160	14%	14%	14%	14%	14%	14%
97,921	159,000	8,161	13,250	23%	21%	20%	19%	18%	18%
159,001	240,000	13,251	20,000	30%	29%	28%	27%	26%	24%
240,001	454,680	20,001	37,890	33%	32%	31%	30%	28%	27%
מעל 454,680		מעל 37,890		45%	44%	43%	42%	41%	39%

על הכנסות שאינן מיגיעה אישית (הכנסות פסיביות), שיעור המס ההתחלתי יהיה 24% בלבד החל משנת 2016.

העלאת תקרות הביטוח הלאומי

במקביל לשינויים בסעיף 121 לפקודה, הוכפלה תקרת הביטוח הלאומי, מ-38,415 ש"ח ל-76,830 ש"ח החל מ-1.8.09.

כתוצאה מכך, שיעור המס הכולל (מס הכנסה וביטוח לאומי) המירבי על יחידים יגדל מ-46% כיום, ל-58%.

הפחתת שיעור מס החברות – תיקון סעיף 126(א) לפקודה (סעיפים 165(10), 169 ו-170(ח) לחוק ההתייעלות)

סעיף 126 לפקודה קובע את שיעור מס החברות. על פי תיקון 147 לפקודה, מס החברות הוא 26% בשנת 2009 ו-25% החל בשנת 2010.

החוק הנוכחי שינה את מתווה הפחתת מס החברות וקבע, שהשיעור ירד ל-18% החל משנת 2016. עד אותה שנה יחולו הוראות השעה שבסעיף 169 לחוק ההתייעלות, ולפיהן מס החברות יהיה 24% בשנת 2011, 23% בשנת 2012, 22% בשנת 2013, 21% בשנת 2014 ו-20% בשנת 2015.

שיעור המס הכולל על רווחים מחולקים (מס חברות ומס דיבידנד) יגיע בשנת 2016 לשיעור של 38.5%.

חילופי מידע עם המוסד לביטוח לאומי – תיקון סעיפים 140(א) ו-235 לפקודה (סעיפים 165(11), (12) ו- 170(ט) לחוק ההתייעלות)

סעיף 140א לפקודה מסמיך את מנהל רשות המיסים לקבל מהמוסד לביטוח לאומי כל מידע שנקבע בתקנות אך עד כה טרם הותקנו תקנות לפי סעיף זה. החוק הנוכחי תיקן את סעיף 140א וקבע בו במפורש סוגי מידע אותם ניתן יהיה לקבל מהמוסד לביטוח לאומי, ונתן לשר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ושר הרווחה והשירותים החברתיים, את הסמכות לקבוע מידע נוסף שיהיה ניתן לקבל כאמור.

לצורך שמירה על פרטיות מקבלי הגמלאות והתשלומים מהמוסד לביטוח לאומי, נקבע, כי ניתן יהיה לקבל רק מידע לגבי גמלאות ותשלומים שמשלם המוסד לביטוח לאומי לפי כל דין, ככל שהוא נדרש לרשות המיסים לצורך קביעת שומה או עריכת ביקורת.

המידע יועבר לרשות המיסים כמסר אלקטרוני, אלא אם כן הורה מנהל המוסד לביטוח לאומי על מסירה בדרך אחרת, אם מצא כי קיימת מניעה להעביר את המידע בדרך זו.

בסעיף 235(ב) לפקודה נקבע, שניתן למסור למוסד לביטוח לאומי מידע לפי סעיף 384א לחוק הביטוח הלאומי. תחילת התיקון האמור נקבעה ליום תחילתן של תקנות שיותקנו לפי סעיף 384א האמור. עד כה טרם הותקנו תקנות לפי סעיף זה. כעת תוקן סעיף 384א לחוק הביטוח הלאומי ונקבע במפורש המידע שרשאי המוסד לביטוח לאומי לקבל מרשות המיסים. בהתאם, תוקן סעיף 235(ב) ונקבע, כי על אף האיסור למסור ידיעות, כאמור לעיל, יהיה ניתן למסור מידע למוסד לביטוח לאומי ובלבד שמידע כאמור נדרש לתכליות שנקבעו באותו סעיף.

תחולת התיקונים הנ"ל תהא החל מיום תחילת החוק ההתייעלות (23.7.09), גם לגבי מידע שמתייחס לתקופה שקדמה ליום התחילה האמור.

דיווח מקוון – תיקון סעיף 240ב לפקודה (סעיף 165(13) לחוק ההתייעלות)

בסעיף 240ב לפקודה נקבע, כי נישומים מסוימים יידרשו להגיש את טופס 6111 (טופס לגבי נתוני הדוחות הכספיים, המאזן, דוח רווח והפסד ודוח ההתאמה למס) באופן מקוון. כדי שלא להכביד על כלל הנישומים יתר על המידה, נקבע כי החובה האמורה תחול רק על חברות, וכן על מי שחלה עליו חובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה ועל מי שמנהל מערכת חשבונות ממוחשבת, שכן סביר שלנישומים אלה לא יהיה קושי ממשי ביישום התיקון.

המנהל הוסמך לפטור סוגי נישומים מהגשת הטופס באופן מקוון, בשל מחזור עסקאותיהם או מטעמים מיוחדים אחרים שיירשמו, אך סמכות זו תחול רק לגבי יחידים ולא לגבי חברות.

התיקון ייכנס לתוקף ביחס לדיווחים בשל שנת המס 2010 ואילך.

מס הכנסה שלילי (סעיפים 163 - 164 לחוק ההתייעלות)

ב-27 בדצמבר 2007 פורסם החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007.

בשנים 2007-2008 החוק חל רק על תושבים של אותם אזורים בארץ בהם פועלת תכנית אורות לתעסוקה. מטעמים תקציביים הוחלט, שהיישום ההדרגתי של החוק יימשך גם בשנים 2009 ו- 2010.

גביית חובות מס

חובות לרשויות המס ייגבו ע"י המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, במקום השימוש בפקודת המיסים (גבייה). מדובר בחובות שיאושרו לצורך כך ע"י שר המשפטים וע"י שר האוצר.

העלאת שיעור המע"מ

שיעור המע"מ הכללי ושיעור מס השכר והרווח על פעילות בישראל של מוסד כספי הועלה באחוז אחד נוסף, משיעור של 15.5% לשיעור של 16.5%, וזאת כהוראת שעה החל מיום 1 ביולי 2009 ועד תום שנת 2010[5].

בשנת המס 2009, העלאת מס השכר והרווח על מוסדות כספיים תחול לגבי השכר המשתלם בעד עבודה בחודש יולי 2009 ואילך ולגבי מחצית מהרווח בשנת המס 2009.

הצו המעלה את שיעור מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים מתייחס רק לסעיף 2 לצו הדן בשיעור המס על מוסד כספי ולא לסעיף 1 הדן בשיעור המס על מלכ"ר ועל כן שיעור מס שכר על מלכ"רים ימשיך להיות 7.5%.

רפורמה בשיטת הדיווח והגבייה

הממשלה החליטה לבצע רפורמה בשיטת הדיווח והגבייה של מס ערך מוסף, שבמרכזה המעבר לדיווח מקוון, וזאת במטרה לצמצם את הונאות המע"מ ואת השימוש בחשבוניות פיקטיביות.

בדברי ההסבר להצעה נאמר, שמאז כניסתו לתוקף של חוק מע"מ ועד היום, מבנה הדוח התקופתי לא השתנה והוא מכיל את תוצאות הפעילות של העוסק לתקופת הדיווח ברמה סיכומית בלבד: סך העסקאות (בחלוקה לחייבות ופטורות/שיעור אפס), מס התשומות לקיזוז (בחלוקה לתשומות ציוד ותשומות שוטפות) והסכום לתשלום או להחזר.

שיטת דיווח ללא פירוט העסקאות שביצע העוסק וללא פירוט רכישותיו, תוך עריכת שומה עצמית ע"י העוסק, יצרה תמריץ לרמאויות בכלל ולשימוש בחשבוניות פיקטיביות, בפרט, ואיפשרה להקטין את חבות המס ע"י קיזוז מס תשומות מחד, והקטנת ההכנסה החייבת במס הכנסה עקב הגדלה של ה"הוצאות".

התיקון משנה את שיטת הדיווח למע"מ, כך שהדיווח התקופתי יכלול פירוט של חשבוניות תשומה (רכישות) וחשבוניות בגין עסקאות (מכירות). סכום המס לתשלום ייגזר מהדיווח המפורט. הדיווחים ישודרו באופן מקוון בלבד והדבר יאפשר ביצוע הצלבה

[5] צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) (הוראת שעה),התשס"ט – 2009, ק"ת 6785; צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) (הוראת שעה), התשס"ט – 2009, ק"ת 6792

ממוחשבת אוטומטית של החשבוניות. כמו כן, על מנת לאפשר מעקב יעיל ומדויק אחר החשבוניות ולמנוע הפצת חשבוניות בלתי מבוקרת, לכל עוסק יוקצו ע"י רשות המיסים מספרי חשבוניות שיהיו בתוקף לתקופה מוגדרת.

להלן עיקרי השינויים:

חתימה אלקטרונית – סעיפים 1 ו-72א לחוק מע"מ (סעיף 171(1), (8) ו-(16) וסעיף 177(ב)(1) לחוק ההתייעלות)

לחוק מע"מ נוסף סעיף 72א, הקובע כי דוחות לפי סעיפים 67(א), 70(א), 70(א) ו-(ב), 71 ו-71א יוגשו באופן מקוון, כשהם חתומים בחתימה אלקטרונית מאושרת או מאובטחת, כפי שיורה המנהל. המנהל הוסמך להרחיב את רשימת הדוחות שיוגשו באופן מקוון.

בסעיף 1 לחוק מע"מ נוספה הגדרה חדשה של חתימה אלקטרונית המפנה להגדרות המופיעות בחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001 ולהוראותיו, אשר קובעות, בין השאר, את תנאי הסף הטכנולוגיים להכרה בשימוש בחתימה כאמור ואת הנפקות המשפטית של השימוש בה.

נקבע, כי השימוש בחתימה אלקטרונית מאובטחת, להבדיל מחתימה אלקטרונית מאושרת, יתאפשר רק במקום שבו היא הונפקה על ידי המדינה או על ידי מי שהמדינה הסמיכה לכך.

על פי חוק חתימה אלקטרונית והתקנות מכוחו, חתימה אלקטרונית מאובטחת, להבדיל מחתימה אלקטרונית מאושרת, לא צריכה להיות מונפקת על ידי גורם מאשר, אשר מפוקח על ידי המדינה, ועליה לעמוד בסטנדרטים טכנולוגיים פחותים. על כן, רמת הוודאות האמורה, אשר ניתנת באמצעות חתימה אלקטרונית מאובטחת, נמוכה יותר מזו שמובטחת באמצעות חתימה אלקטרונית מאושרת. לפיכך, ככל שמנהל רשות המיסים יורה על שימוש בחתימה אלקטרונית מאובטחת, יש צורך להגביר את רמת הוודאות לגבי המידע המועבר. לאור זאת נקבע, כי יתאפשר שימוש בחתימה כאמור רק כאשר זו מונפקת על ידי המדינה.

לשר האוצר ולשר המשפטים ניתנה סמכות לקבוע הוראות לעניין אופן הנפקתה של חתימה מאובטחת ולעניין חובותיו של בעל אמצעי החתימה המאובטחת ואחריותו לשימוש בה (סעיף 145 לחוק מס ערך מוסף).

ההגדרות ייכנסו לתוקף ב-15 ביולי 2009. חובת הגשת דוחות מקוונים תיכנס לתוקף בהדרגה, החל משנת 2010. מוסדות כספיים וכן מלכ"רים גדולים, שמעסיקים 600 עובדים ומעלה, יחויבו בהגשת דוחות כאמור החל מהדוחות המתייחסים לתקופה שתחילתה ב-1 ביולי 2010. מלכ"רים שרוכשים טובין או שמקבלים שירותים מעוסק, שיעסיקו בשנת 2010 מעל 300 עובדים, יחויבו בהגשת דוחות כאמור החל משנת 2011. בשאר המקרים התיקון יחול משנת 2012.

"עוסק פטור" – סעיף 1 לחוק מע"מ (סעיף 171(1)(ד) לחוק ההתייעלות)

"עוסק פטור" הוא עוסק בעל מחזור עסקאות נמוך יחסית. עוסק כזה זכאי לפטור מהגשת דוח תקופתי ומתשלום המס לפי סעיף 31(3) לחוק מע"מ.

עד כה, מחזור העסקאות הקובע לעניין הגדרת "עוסק פטור" עמד על 70,605 שקלים חדשים. התיקון מעלה את הסכום ל-100,000 שקלים חדשים.

התיקון נועד להפחית את הנטל שמוטל על עוסקים בעלי מחזור קטן יחסית. להערכת משרד האוצר, בעקבות התיקון ייווספו כ-35,000 עוסקים לאוכלוסיית העוסקים הפטורים, שכוללת כיום כ-100,000 עוסקים.

תחולת התיקון ביום 1.1.2012.

הקצאת מספרי חשבוניות – סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(2) לחוק ההתייעלות)

1. סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע, כי עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, והוא חייב לעשות כן לפי דרישת הקונה.

   התיקון קובע, כי חשבונית מס שתוצא כאמור תהיה חשבונית שמספרה הוקצה ע"י המנהל לפי סעיף 47(ד), או חשבונית מס שמספרה לא הוקצה, במקרה שבו מדובר בחשבונית שהמנהל פטר את העוסק מפירוט לגביה לפי הוראות סעיף 69(א2).

2. סעיף 47(ב)(1) לחוק מע"מ קובע, כי חשבונית מס תכלול פרטים שקבע שר האוצר, ובלבד שיפורט בה המס בנפרד, אך המנהל רשאי להתיר ציון המילים "כולל מס" במקום פירוט המס בנפרד.

   לפי התיקון, הסמכות לקבוע אלו פרטים ייכללו בחשבונית המס תהיה של המנהל במקום שר האוצר. יש לפרט בחשבונית - בנוסף לסכום המס - גם את מספר הרישום של הקונה, למעט במקרה שבו הותר לעוסק לציין, שהמחיר כולל מע"מ ללא פירוט סכום המס ומספר הרישום.

3. לסעיף 47 לחוק מע"מ נוספה פסקה (ד) חדשה הקובעת, שמספרי חשבוניות המס יוקצו לעוסק ע"י המנהל באופן מקוון עד 30 בנובמבר של כל שנה, לשימושו בשנה שלאחר מכן.

4. תחולה: לגבי עוסק שבשנת 2010 מחזור עסקאותיו עולה על 1 מיליון ש"ח, או שחלה עליו חובה לנהל מערכת חשבונות בשיטה הכפולה, התיקון יחול מ-1 בינואר 2010. בשאר המקרים התיקון יחול מ-1 בינואר 2011, אך שר האוצר יהיה רשאי לדחות בשנה את מועד התחילה אם מצא שהדבר נדרש מטעמים תפעוליים.

מועד הגשת הדוח – סעיף 67 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(3) לחוק ההתייעלות)

1. סעיף 67(א) לחוק מע"מ קובע, כי חייב במס יגיש למנהל דוח לכל תקופה שקבע שר האוצר כתקופת דוח.

התיקון הנוכחי קובע, שתקופת הדוח תהיה בת חודש ותחילתה ב-1 לחודש. שר האוצר יהיה רשאי לקבוע, שעוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 835,000 ש"ח, יגיש דוח דו-חודשי (לגבי הסכום בסך 835,000 ש"ח נקבע מנגנון הצמדה למדד). הקביעה תהיה כללית או תתייחס לסוגי עוסקים, בהתחשב בסכום חשבוניות המס, סכומי חשבוניות הקנייה שהוצאו לעוסק, משך פעילותו ושיקולים תפעוליים.

במקרה בו החוק הוחל על עוסק לראשונה באמצע החודש, תקופת הדוח הראשונה שלו תתחיל ביום בו הוחל לגביו החוק ועד סוף אותו חודש.

2. סעיף 67(ב) לחוק מע"מ קובע, שדוח תקופתי יוגש תוך חמישה-עשר יום לאחר תקופת הדוח. הסעיף תוקן ונקבע, כי לגבי עוסק שמתקיים בו האמור בסעיף 88(א1), היינו שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 835,000 ש"ח, הדוח יוגש בתוך 25 ימים לאחר תקופת הדוח.

כמו כן נקבע, כי שר האוצר רשאי לדחות את מועד הגשת הדוח התקופתי אם מצא שהדבר נחוץ מטעמים תפעוליים, ובלבד שמועד ההגשה לא יידחה מעבר ליום ה-25 בחודש שלאחר תקופת הדוח.

פרטים שיש לכלול בדוח – סעיף 69 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(4) לחוק ההתייעלות)

1. סעיף 69(א) לחוק מע"מ קובע, כי בדוח תקופתי של עוסק ייכללו כל העסקאות שהמועד להוצאת חשבוניות עליהן חל בתקופת הדוח, אף אם החייב במס הופטר מהוצאת חשבוניות, וכן סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע, ובלבד שלא נכללו בדוח תקופתי קודם.

התיקון מגדיר מחדש את הפרטים שיש לכלול בדוח התקופתי:

(1) כל חשבוניות המס שהמועד להוצאתן חל בתקופת הדוח, ואת סכומן הכולל, אף אם העוסק הופטר מהוצאת חשבוניות.

(2) כל חשבוניות המס שהוצאו, וסכומן הכולל, אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע.

(3) כל רשימוני היבוא הנושאים את שמו של העוסק, שהותרו בתקופת הדוח, וסכומם הכולל.

(4) כל חשבוניות הקנייה שהוצאו לעוסק בתקופת הדוח וסכומן הכולל.

לגבי כל חשבונית מס וחשבונית קנייה יש לפרט את המספר הסידורי, סמל, תאריך, סכום החשבונית וסכום המס שנובע ממנה, מספר הרישום של המוכר או של נותן השירות, ומספר הרישום של הקונה. לגבי כל רשימון יבוא יש לפרט את מספרו הסידורי.

המנהל הוסמך לפטור סוגי עוסקים מלפרט חשבוניות בעלות סכום מסוים, ובלבד שהסכום הכולל של החשבוניות יפורט בדוח.

2. סעיף 69(ב) לחוק מע"מ קובע, כי במקרה שבו היו לעוסק עסקאות חייבות במס ועסקאות החייבות במס בשיעור אפס או פטורות, עליו לפרט בנפרד את סך כל העסקאות מכל סוג ואת המס החל עליהן.

הסעיף תוקן כך שבמקום פירוט של הסכום הכולל של העסקאות, הפירוט יתייחס לכל העסקאות מכל סוג, המס החל עליהן וסכומן הכולל.

דו"ח של מלכ"ר ומוסד כספי – סעיף 70 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(5) לחוק ההתייעלות)

סעיף 70 לחוק מע"מ קובע, כי בדוח תקופתי של מלכ"ר ייכלל סך כל השכר ששילם בתקופת הדוח, ובדוחות התקופתיים של מוסד כספי ייכללו, באחד – סך כל השכר ששילם, ובשני – סך כל הרווחים שהפיק.

התיקון החדש קובע, שמלכ"ר ומוסד כספי שרכשו טובין או שקיבלו שירותים מעוסק, יגישו במועד הגשת הדוח התקופתי דוח שבו יפורטו המספר הסידורי של החשבונית, הסמל שלה, תאריכה, סכומה וסכום המס שנובע ממנה, וכן מספר הרישום של המוכר או של נותן השירות.

לראשונה, מוטלת חובת דיווח תקופתית על מלכ"רים ועל מוסדות כספיים במסגרת המאמץ למנוע חשבוניות פיקטיביות.

המנהל הוסמך לפטור סוגי מלכ"רים או מוסדות כספיים מהגשת הדוח המיוחד, וכן לפטור מלכ"ר מסוים או מוסד כספי מסוים, אם מצא שקיימים טעמים מיוחדים המצדיקים זאת.

תחולה: לגבי מוסדות כספיים ולגבי מלכ"רים שמעסיקים 600 עובדים ומעלה, התיקון יחול מ-1 ביולי 2010. לגבי מלכ"רים שרוכשים טובין או שמקבלים שירותים מעוסק, ושיעסיקו בשנת 2010 מעל 300 עובדים, התיקון ייכנס לתוקף ב-1 בינואר 2011. בשאר המקרים התחולה היא משנת 2012.

דוח משלים – סעיף 71 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(6) לחוק ההתייעלות)

סעיף 71 לחוק מע"מ קובע, שבמקרה בו נשמטו מדוח תקופתי נתונים שצריכים היו להיכלל בו, החייב במס יגיש דוח משלים לאותה תקופה ולא יצרפם לדוח אחר. התיקון קובע, שהגשת דוח משלים תהיה מותנית בכך שהמנהל יתיר את הגשתו.

הגשת דוח ע"י עוסקים שנרשמו כאחד – סעיף 71א לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(7) לחוק ההתייעלות)

נוסף סעיף 71א הקובע, כי במקרה שבו מספר עוסקים נרשמו כאחד לפי סעיף 56, כל אחד מהם יגיש דוח שנתי מסכם על כל עסקאותיו, לרבות עסקאות שעשה עם העוסקים שנרשמו איתו כאחד. למנהל ניתנה סמכות לפטור סוגי עוסקים מהחובה האמורה במקרה בו מצא טעמים מיוחדים לכך.

תחילת התיקון ב-1 בינואר 2010, והוא יחול לגבי עסקאות שנעשו בשנת 2009 ואילך.

שמירת מידע – סעיף 75א לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(9) לחוק ההתייעלות)

לחוק מס ערך מוסף נוסף סעיף 75א הקובע, כי מידע המפורט בדוחות השונים יישמר כמאגר מידע במשך תקופה של עד 5 שנים ממועד הגשת הדוח. בתום התקופה יימחק המידע.

במקרה בו הורה המנהל לבדוק את פנקסי החייב במס או שהחלה חקירה בחשד של ביצוע עבירה על ידו, יישמר המידע עד סיום ההליכים.

עובדי רשות המסים הוסמכו לעשות שימוש במידע לצורך ביקורת, שומה, גבייה או חקירה לגבי חשד לביצוע עבירה על חוק מע"מ, ככל שנדרש.

לגבי מוסדות כספיים ולגבי מלכ"רים שמעסיקים 600 עובדים ומעלה יחול התיקון מ-1 ביולי 2010. לגבי מלכ"ר שהעסיק 300 עובדים בשנת 2010 ושרכש טובין או שקיבל שירותים מעוסק, התיקון יחול מ-1 בינואר 2011. בשאר המקרים התחולה היא משנת 2012.

תשלום דו חודשי – סעיף 88 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(10) לחוק ההתייעלות)

סעיף 88(א) לחוק מע"מ קובע, כי חייב במס ישלם את המס המגיע לתקופת הדוח במועד הגשת הדוח. התיקון קובע, שעוסק שמחזור עסקאותיו בשנה הקובעת לא עולה על 835,000 ש"ח, ישלם את המס אחת לחודשיים, בכל חודש זוגי. התקופה הקובעת הוגדרה כתקופת 12 חודשים רצופים שהסתיימה ב-31 באוגוסט של שנת המס שחלפה. לגבי הסכום בסך 835,000 ש"ח נקבע מנגנון הצמדה למדד.

לבקשת החייב במס רשאי המנהל להחיל עליו את הכללים הרגילים בנוגע למועד תשלום המס.

הגבלת אצילת סמכויות – סעיף 107 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(11) לחוק ההתייעלות)

סעיף 107(א) קובע סוגי סמכויות אותן המנהל לא רשאי לאצול. התיקון מרחיב את הסעיף וכולל בו את סמכות המנהל לפי סעיף 113(א1). כתוצאה מכך, המנהל לא יהיה רשאי להאציל את סמכותו לשלול הקצאת מספרי חשבוניות מס לעוסק שנוהג להוציא חשבוניות מס שלא כדין.

איסור הקצאת מספרי חשבוניות – סעיף 113 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(12) לחוק ההתייעלות)

סעיף 113 לחוק מע"מ מסמיך את המנהל לאסור על עוסק להוציא חשבוניות מס במקרה בו הוא לא מנהל פנקסי חשבונות או מנהלם בסטייה מהותית מהוראות החוק. לסעיף נוסף סעיף קטן (א1) המסמיך את המנהל לאסור הקצאת מספרי חשבוניות מס לעוסק שנוהג להוציא חשבוניות מס שלא כדין, וזאת לאחר שהיתרה בו וקיים

חשש שהעוסק ימשיך לעשות כן. לעוסק ניתנה אפשרות לערער על ההחלטה בפני בית המשפט המחוזי.

עבירות – סעיף 117 לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(13) לחוק ההתייעלות)

סעיף 117 לחוק מע"מ כולל רשימה של עבירות. לסעיף נוספה פסקה (ב26) הקובעת כעבירה מקרה בו החייב במס נמנע מלפרט בדוח התקופתי פרט שהיה עליו לפרט לפי סעיף 69(א), (א1) או (א2).

תחולת התיקון לגבי מוסדות כספיים ולגבי מלכ"רים שמעסיקים 600 עובדים ומעלה תהיה מ-1 ביולי 2010. לגבי מלכ"ר שהעסיק 300 עובדים בשנת 2010 ושרכש טובין או שקיבל שירותים מעוסק, התיקון יחול מ-1 בינואר 2011. בשאר המקרים התחולה היא משנת 2012.

העברת מידע לביטוח הלאומי – סעיף 142(א) לחוק מס ערך מוסף (סעיף 171(15) לחוק ההתייעלות)

סעיף 142(א)(3) לחוק מע"מ קובע סייג להוראות השמירה על סודיות החלות לגבי העברת מידע שהגיע לרשות המיסים אגב ביצוע החוק, ומתיר העברת המידע למוסד לביטוח לאומי. התיקון מבהיר, שהעברת מידע למוסד לביטוח לאומי בהתאם למפורט בסעיף 384א לחוק הביטוח הלאומי תיעשה ככל שהמידע נדרש לתכליות המפורטות באותו סעיף ובמידה שנדרש.

תחילת התיקון במועד תחילת חוק ההתייעלות (23.7.09) והוא יחול גם לגבי מידע שמתייחס לתקופה שקדמה לכך.

הוראת שעה – הגשת דוח מפורט נוסף (סעיפים 172 - 176 לחוק ההתייעלות)

עוסק שבשנת 2009 מחזור עסקאותיו עולה על 4 מיליון ש"ח וחלה עליו חובת ניהול ספרים בשיטה הכפולה, יגיש בשנת 2010, בנוסף לכל דוח תקופתי, דוח נוסף שבו יפרט את כל חשבוניות המס שהמועד להוצאתן חל בתקופת הדוח השנתי, וכן רשימוני היבוא הנושאים את שמו שהותרו בתקופת הדוח, וכן חשבוניות הקנייה שהוצאו לו בתקופת הדוח. בדוח יפורט כל הפרטים שצוינו לעיל, כגון מספר סידורי וכד', ביחס לכל חשבונית מס וחשבונית קנייה.

למנהל ניתנה סמכות לפטור סוגי עוסקים מטעמים מיוחדים. כמו כן, העוסק יהיה רשאי להגיש את הדוח הנ"ל במקום הדוח התקופתי, באישור המנהל ובתיאומים שיורה.

בשנת 2011 חובת הגשת הדוח כאמור תחול על כל עוסק שבשנת 2010 מחזור עסקאותיו עלה על 1 מיליון ש"ח או שהוא חייב בניהול ספרים בשיטה הכפולה.

תחולה והוראות מעבר – סעיף 177 לחוק ההתייעלות

לתיקונים השונים בחוק מע"מ נקבעה הוראת תחולה כללית, לפיה הם ייכנסו לתוקף ב-1 בינואר 2012, למעט במקרים חריגים שצוינו בגוף הסעיפים לעיל.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170), התשס"ט-2009[6]

בעקבות פסק-דין ורד פרי הוחלט להגדיל בתנאים מסוימים את מתן נקודות הזיכוי בגין ילדים חלף ניכוי הוצאות השגחה.

אי התרת הוצאות נסיעה לעבודה והוצאות השגחה

במסגרת התיקון הוחלף סעיף 32(1), שאסר על ניכוי "הוצאות הבית או הוצאות פרטיות", בהוראה רחבה יותר ולפיה לא יותרו בניכוי הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות:

א. הוצאות הבית;

ב. הוצאות פרטיות;

ג. הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו;

ד. הוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו.

"הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" הוגדרו כהוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם.

הוספת נקודת זיכוי בגין ילדים בגילאי 1-5

סעיף 40(ב)(1) מעניק חצי נקודת זיכוי בגין כל ילד בשנת לידתו ובשנה שבה מלאו לו 18, ונקודת זיכוי אחת בגין כל ילד בגילאים 2-17.

התיקון מוסיף נקודת זיכוי נוספת לכל ילד בגילאים 1-5, כאשר תחילת התיקון בשנת המס 2012 ואילך.

אין שינוי לגבי ילדים שנולדו בשנת המס ולילדים שהיו בני 6-18 בשנת המס.

הקדמת תחולתו הארצית של חוק מס הכנסה שלילי לשנת 2009

ביום 27.12.2007 פורסם החוק הנודע בשם חוק מס הכנסה שלילי. סעיף 26(ג) לחוק זה קובע, כי מענק בעד חודשי עבודה בפועל בשנים 2007-2008 ישולם רק לעובד

---

[6] ס"ח 2202 מיום 16.7.09, בעמ' 155.

שהוא תושב איזור שילוב, כהגדרתו שם. בהתאמה, קובע סעיף 27(ב) לחוק, כי מענק בעד הכנסה חודשית ממוצעת שהופקה בידי עצמאי בשנת 2008, ישולם רק לעצמאי שהוא תושב איזור שילוב.

במסגרת החלטת ממשלה מס' 170 מיום 12.5.2009 נקבע, מטעמים תקציביים, כי החלת חוק מס הכנסה שלילי באופן הדרגתי תימשך גם בשנים 2009-2010, כך שתחולה ארצית של החוק תהא בעד הכנסות מעבודה ובעד הכנסה חודשית ממוצעת, לפי העניין, בשנת 2011 ואילך.

אמהות והורים במשפחות חד-הוריות, אשר אינם מגיעים לסף המס, לא יוכלו ליהנות מתוספת נקודת הזיכוי שניתנה בגין ילדים שמלאו להם 1-5 כמתואר לעיל. על מנת לעודדם להשתלב בשוק העבודה על אף הוצאות הטיפול בילדיהם, הוקדמה תחולתו הארצית של חוק מס הכנסה שלילי כבר לגבי הכנסות בשנת 2009 ואילך, וזאת להורים שהם עובדים או עצמאיים, כמפורט בחוק, שלהם ילד שטרם מלאו לו שנתיים באותה שנת מס, ובכפוף לשאר הוראות חוק מס הכנסה שלילי, לרבות לעניין גובה ההכנסה המזכה, סכום המענק וההתחשבות בגובה הכנסת בן הזוג.

חוק מס הכנסה (תרומה לקרן לאומית או למוסד ציבורי בשנות המס 2009 ו-2010) (הוראת שעה), התש"ע-2009[7]

סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה מעניק זיכוי ממס לאדם שתרם לקרן לאומית או למוסד ציבורי. סכום הזיכוי הינו 35% מסכום התרומה לגבי תורם שהוא יחיד, או בשיעור מס חברות מסכום התמורה לגבי תורם שהוא חבר-בני-אדם.

הסכום המזערי שבגינו ניתן לקבל זיכוי כאמור הינו 400 ש"ח בשנה. הסכום המרבי שבגינו ניתן לקבל זיכוי הוא 30% מההכנסה החייבת של הנישום או 4.2 מיליון ש"ח, לפי הנמוך.

על מנת להקל על פעילותם של מוסדות ציבור ולעודד מתן תרומות, נקבע כהוראת שעה לשנים 2009 ו-2010, שסכום התרומה המזערי יוקטן ל-300 ש"ח בשנה.

כמו כן, לגבי השנים 2009 ו-2010 הוגדל הסכום המרבי ל-30% מההכנסה החייבת של הנישום או 7.5 מיליון ש"ח, לפי הנמוך.

[7] ס"ח 2212 מיום 22.12.09, עמ' 233.

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 66), התש"ע-2009[8]

בשנת 2002, במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבעו כהוראות שעה הקלות במס לגבי מספר פעולות במקרקעין שבוצעו מיום 7.11.2001 ועד ליום 31.12.2003. ההקלות נקבעו, בין השאר, לגבי הפעולות הבאות:

- מכירת אופציות לרכישת זכויות במקרקעין
- חילוף זכויות במקרקעין שהם מבנה עסקי או קרקע חקלאית
- חילוף זכויות בדירת מגורים
- מכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות
- פעולות במתחמי פינוי ובינוי

בשנת 2005, במסגרת תיקון 55 לחוק מיסוי מקרקעין הוארכו הוראות השעה שלעיל עד ליום 31.12.2006.

בשנת 2007, במסגרת תיקון 58 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבע כי הוראות השעה הנוגעות למכירת אופציות לרכישת זכויות במקרקעין ולפעולות במתחמי פינוי ובינוי יהפכו להוראות קבע. כמו כן, הוראות השעה הנוגעות לחילוף זכויות ולמכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות הוארכו עד ליום 31.12.2008.

בעקבות התפזרות הכנסת ה-17 לפני תום כהונתה, הוארך תוקפן של הוראות השעה הנוגעות לחילוף זכויות ולמכירת מקרקעין לצורך רכישת זכות בבית אבות עד ליום 23.5.09. התיקון מאריך את תוקפן של הוראות אלה עד ליום 31.12.2010.

חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 67), התש"ע-2009[9]

בשנת 2002, כחלק מתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, שבא ליישם את המלצת ועדת רבינוביץ' הראשונה, בוצע תיקון עקיף לחוק לעידוד השקעות הון ("החוק"), ובו הוראות שמטרתן הייתה להסיר חסמי מיסוי שהיקשו עד אז על ביצוע פרויקטים של בניה להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק, באופן שיגדיל את הכדאיות הכלכלית לבצעם. ההוראות החדשות חלו על "בניין חדש להשכרה", שאושר בתקופה שבין 7.11.2001 לבין 31.12.2006, או שאושר לפני תקופה זו אך הושכר לראשונה לאחר 7.11.2001.

התיקון מחדש את תוקפן של הקלות המס הניתנות לבניין חדש להשכרה, כך שהן יחולו על בניין כאמור שאושר ביום 1.1.2009 ואילך או שאושר לפני יום זה אך הושכר לראשונה לאחר יום זה. כן יחולו הקלות המס על בניין להשכרה שהחלק המושכר בו הושכר לראשונה לפני 1.1.2009 לתקופה של 5 שנים ומעלה, ולאחר יום 1.1.2009 ובתום תקופת 5 השנים האמורות הושכר, כולו או חלקו (אך לא פחות ממחצית שטחו), לתקופת השכרה נוספת של 5 שנים ומעלה.

---

[8] ס"ח 2220 מיום 31.12.09, עמ' 294.

[9] ס"ח 2218 מיום 16.12.09, עמ' 279.

אחת ההטבות הניתנות בפרק שביעי 1 לחוק מצויה בסעיף 53ג(ב1), ולפיו הוגבל שיעור המס בגין הכנסה חייבת או שבח ריאלי ממכירה או מהשכרה של בניין חדש להשכרה, כלהלן: לגבי חברה – 18%; ולגבי יחיד – 25%. התיקון מפחית את שיעורי המס הללו ל-11% ול-20%, בהתאמה.

הטבות המס במתכונתן החדשה חלות על הכנסה שהופקה בשנת 2009 ואילך.

חקיקת משנה

מיסוי בינלאומי

כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) (תיקון), התש"ע-2009[10]

כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 קובעים הוראות בדבר הכנסות של תושבי ישראל המקבלים בחו"ל משכורת ממעביד תושב ישראל, כגון הוראות בדבר שיעור המס, ניכוי במקור וכיו"ב. כלל 6(1) לכללים קובע התרת הוצאות בשל דיור, בגובה הסכומים הנקובים בתוספת או בסכום שהחזיר המעביד לעובדו, לפי הנמוך מביניהם.

הסכומים הנקובים בתוספת, לפיהם יותרו הוצאות הדיור כאמור מתעדכנים מעת לעת, בהתאם להמלצות הוועדה הבין משרדית שליד משרד החוץ. התיקון מעדכן את התוספת, בהתאם להחלטת הוועדה הבין משרדית לתקופה המתחילה ביום 1.12.2009.

להלן מספר דוגמאות לסכומים המרביים בדולרים שיותרו בניכוי כאמור בשל הוצאות דיור לחודש: ארה"ב (ניו יורק) – 6,600; ארה"ב (לוס אנג'לס) – 5,800; בריטניה – 7,500; צרפת (פריז) – 6,200; גרמניה (ברלין) – 5,000; סינגפור – 7,000; קנדה (טורונטו) – 4,200.

קביעת מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ) (קביעת משכורת בסיסית והוצאות אש"ל) (תיקון), התשס"ט-2009[11]

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

[10] ק"ת 6846 מיום 31.12.09, עמ' 404.

[11] ק"ת 6760 מיום 1.3.09, עמ' 574.

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 לא יותר מפעמיים בשנת מס לגבי כל מדינת חוץ, בהתחשב במשכורת החוץ.

קביעה זו מעדכנת את ה"משכורת בסיסית", לפי המדינות השונות, בהתאם להמלצות ועדה בינמשרדית שליד משרד החוץ, וזאת לתקופה שמיום 1.1.09 ואילך.

להלן דוגמאות ל"משכורת הבסיסית" במקומות שונים בעולם, כפי שעודכנה בקביעה זו: ארה"ב - 4,128 דולר; בריטניה - 3,140 ליש"ט; גרמניה - 3,960 יורו; צרפת - 4,100 יורו; ספרד - 3,838 יורו; איטליה - 4,300 יורו.

ניכויים במקור ומקדמות

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) (תיקון), התש"ע-2009[12]

הצו העיקרי[13] קובע רשימת גופים החייבים לנכות מס במקור מתשלומים שהם משלמים בעד נכס או שירות. שיעור הניכוי במקור הוא 20%, ואם מקבל התשלום אינו מנהל פנקסים קבילים או אינו מגיש דו"חות למס הכנסה, שיעור הניכוי הוא 30%.[14]

בין השאר, הצו מטיל חובת ניכוי במקור על מי שמחזור עסקיו בשנה קודמת עלה על סכום מינימום הקבוע בתוספת א' לצו העיקרי, וכן על אדם החייב בניהול מערכת חשבונות כפולה לפי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) התשל"ג-1973.

הצו קובע שחברה-בת הנשלטת ע"י חברה-אם וחברה-אם השולטת בחברה-בת, חייבות בניכוי במקור אם המחזור של שתיהן יחד עולה על סכום המינימום הקבוע בתוספת א'. עם זאת, חברה-בת שמחזור עסקיה אינו עולה על סכום שנקבע בתוספת ב' לא תהא חייבת בניכוי במקור.

הצו מחריג מגדר חובת הניכוי במקור תשלומים שמשלם מוסד ציבורי, אם בכל אחת משלוש השנים שלפני השנה שקדמה לשנה שבה בוצע התשלום, לא עלה מחזור עסקיו על הסכום הנקוב בתוספת ג', אלא אם העסיק בכל אחת משלוש שנים אלה למעלה מ-10 עובדים.

בשנה שעברה הצו לא תוקן, ועל כן התיקון הנוכחי מעדכן את סכומי המחזור הנקובים בתוספות לגבי שנות המס 2007 ו-2008 המהווים בסיס לחבות בניכוי מס במקור בשנים 2009 ו-2010, בהתאמה, וזאת כלהלן:

---

[12] ק"ת 6846 מיום 31.12.09, עמ' 402.

[13] צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977

[14] תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) התשל"ז-1977

שנת 2007 –

- תוספת א' - 4.7 מיליון ש"ח
- תוספת ב' - 930,000 ש"ח
- תוספת ג' - 2.9 מיליון ש"ח

שנת 2008 –

- תוספת א' - 4.9 מיליון ש"ח
- תוספת ב' - 960,000 ש"ח
- תוספת ג' - 3 מיליון ש"ח

צו מס הכנסה (הגדלת שיעורי המקדמות), התש"ע-2009[15]

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 2010 יוגדל, כך שלכל מקדמה ייווסף שיעור ממנה כמפורט לגבי כל שנה קובעת כלהלן: אם השנה הקובעת היא עד שנת 2005 – 17%; אם השנה הקובעת היא 2006 – 12%; אם השנה הקובעת היא 2007 – 9%; ואם השנה הקובעת היא 2008 – 5%.

כן מורה הצו כי סכום המס שנישום חייב לשלמו בשנת 2010 בשל דוח שהגיש לשנת 2009 יוגדל ב-2%, ובלבד שסכום המקדמות החודשיות לא יפחת מהמקדמות המוגדלות לפי הצו.

תחולת הצו על מקדמות שיש לשלמן על חשבון המס לשנת המס 2010.

---

[15] ק"ת 6823 מיום 5.11.09, עמ' 106.

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים כהכנסה) (תיקון), התש"ע-2009[16]

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 לשנות המס כלהלן:

- 2007 - 15,300,000 ש"ח
- 2008 - 15,800,000 ש"ח

שינויי מבנה

הודעת מס הכנסה (קביעת אגרה בעד בקשת אישור העברת נכסים והחלפת מניות), התש"ע - 2009[17]

החל מיום 1 בינואר 2010 עודכנו אגרות כלהלן:

- אגרת בקשה לאישור הנציב לפי סעיף 104ז(ד) לפקודה – 9,690 ש"ח
- אגרת בקשה להחלפת מניות כאמור בסעיף 104ח – 19,420 ש"ח

חישוב מס, הקלות וניכויים

תקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות רושמות) (תיקון), התש"ע-2009[18]

תקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות רושמות), התשל"ה-1975 מאפשרות ניכוי התחלתי למי שרוכש קופה רושמת, 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 2009: קופה רושמת – 7,500 ש"ח; מכונה להוצאת כרטיסי נסיעה – 4,800 ש"ח; מסופון – 10,800 ש"ח.

---

[16] ק"ת 6846 מיום 31.12.09, עמ' 403.

[17] ק"ת 6826 מיום 16.11.09, עמ' 118.

[18] ק"ת 6823 מיום 5.11.09, עמ' 105.

כללי מס הכנסה (ניכוי הוצאות חיבור למרשמי מחשב), (תיקון), התש"ע – 2009[19]

הכללים מעדכנים את סכומי הניכוי בגין חיבור למרשמי מחשב עבור שנת 2009:

א. סכומים ששילם אדם למדינה לצורך חיבור ישיר למרשמי מחשב אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"מ – 2,400 ש"ח.

ב. סכומים ששילם אדם בעד תוכנה לאבטחת מידע שאושרה בידי מנהל רשות המסים המשמשת אותו לאבטחת מידע המתקבל כדין ממרשמי מחשב אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"מ – 6,000 ש"ח.

תקנות מס הכנסה (הארכת תקופת התשלום לקופת גמל ולביטוח חיים) (הוראת שעה), התשס"ט - 2009[20]

בעקבות מבצע "עופרת יצוקה" נמנע מתושבים בדרום הארץ להפקיד לקראת סוף שנת 2008 כספים באפיקי החיסכון השונים, בהם קופות גמל, קרנות השתלמות וביטוח חיים.

על מנת לאפשר לתושבי הדרום למצות את זכויותיהם הפיסקאליות כחוסכים/מבוטחים, וזאת מבלי שאלה תיפגענה בשל המצב הביטחוני, נקבע כי יתאפשרו הפקדות של כספים כאמור גם בחודשים ינואר ופברואר 2009 ויראו אותם כאילו שולמו בשנת 2008. הוראה זו מתייחסת להטבות של ניכוי הוצאות בגין תשלומים לקרן השתלמות לעצמאיים (סעיף 17(5א) לפקודה), זיכוי בגין הפקדות לביטוח חיים וקופות גמל (סעיף 45א לפקודה) וניכוי בגין הפקדות לקופות גמל (סעיפים 47(ב) ו-(ב1) לפקודה).

התקנות מאפשרות הפקדות מאוחרות כאמור לכל הנישומים, ללא קשר לתושבותם, וזאת עקב הרצון למנוע מהחברות המנהלות את קופות גמל ומחברות הביטוח מלעסוק בהיבטים הסבוכים הכרוכים בשאלת התושבות (מיקום העסק, מגורים, מועדים ועוד).

על מנת להינות מתקנות אלה נדרש כי הנישום יגיש בקשה לכך עד יום 1.4.09 לחברה המנהלת (במקרה של קופות גמל) או לחברת הביטוח.

דוחות וניהול חשבונות

צו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין בהגשת דוח) (תיקון), התש"ע-2009[21]

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.

---

[19] ק"ת 6822 מיום 3.11.2009, עמ' 100.

[20] ק"ת 6752 מיום 11.2.09, עמ' 482.

[21] ק"ת 6823 מיום 5.11.09, עמ' 106.

בהתחשב בסף המס של הקטין, אשר זכאי ל-3.25 נקודות זיכוי ובשיעור עליית המדד, נקבע בצו כי חובת הגשת דו"ח לשנת המס 2009 לגבי קטין, תחול החל מהכנסה של 69,580 ש"ח.

תיאומים בשל אינפלציה – התאמות חקיקה שנובעות מביטול חוק התיאומים

תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) (תיקון מס' 3), התשמ"ט-1989 (תיקון), התש"ע-2009[22]

ביום 6.3.2008 פורסם תיקון 20 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) שנקבע בו שחוק תיאומים בשל אינפלציה יפסיק לחול משנת 2008 ואילך.

למרות פקיעת תוקפו של חוק התיאומים, תקנות הפחת שהותקנו מכוחו [תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986] ממשיכות לחול על פי הוראה מפורשת [סעיף 2 לתיקון 20].

תקנה 2(א) (6) ו-(7) לתקנות הפחת קובעת פחת מואץ לציוד המשמש בבית מלון ולציוד בבעלותה של חברה תעשייתית. תקופת מתן הפחת המואץ הוגבלה בזמן עד ליום 31 בדצמבר 2007. התיקון דנן מאריך את התקופה עד לתום שנת המס 2010.

מיסוי מקרקעין

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (קביעת אגרות בעד פעולות ושירותים), התש"ע-2009[23]

סעיף 115(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 מסמיך את שר האוצר לקבוע, בין היתר, אגרות ותשלומים אחרים שיש לשלמם בעד פעולות ושירותים שנותן מנהל רשות המסים לצורך ביצוע הוראות חוק זה.

כיום ניתנים, כשירות לאזרח, שירותים שונים במשרדי מנהלי מיסוי מקרקעין באין אפשרות לגבות תשלום עבורם. לעתים משרדי מיסוי מקרקעין מתבקשים לתת שירותים יותר מפעם אחת (לדוגמא אישור על מכירת המקרקעין הניתן למוכר ולמייצג של המוכר, לקונה ולמייצג של הקונה).

בתקנות אלה קבע שר האוצר מספר אגרות כלהלן עבור שירותים שונים הניתנים במשרדי מנהלי מיסוי מקרקעין, כשירות לאזרח, שאינו קשור ישירות למיסוי עסקת מקרקעין:

---

[22] ק"ת 6836 מיום 16.12.09, עמ' 268.

[23] ק"ת 6863 מיום 21.12.09, עמ' 280.

- עיון במסמכים וצילומם – בין 75 ש"ח ל-180 ש"ח
- אישור על תשלום מסים לפי החוק – בין 50 ש"ח ל-180 ש"ח
- הדמיית שומה (חישוב מס השבח הנובע ממכירה או מפעולה באיגוד מקרקעין) – 75 ש"ח
- בירור מצבת הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד מקרקעין הרשומים על שם המבקש והפקת פלט – 75 ש"ח
- בירור בדבר מכירות שעשה המבקש והפקת פלט – 75 ש"ח

סכומים אלה יתואמו למדד ב-16 בינואר של כל שנה, וסכומם המתואם יפורסם ברשומות.

תחילת התקנות ביום 20.1.2010.

מסים עקיפים

צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (הוראת שעה) (תיקון), התש"ע-2009[24]

צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) (הוראת שעה) (תיקון), התש"ע-2009[25]

הצו הראשון מפחית, כהוראת שעה, החל מיום 1.1.2010 ועד ליום 31.12.2010 את שיעור המע"מ מ- 16.5% ל- 16%.

הצו השני מפחית במקביל, את שיעור מס שכר ורווח המוטל על מוסדות כספיים מ- 16.5% ל- 16%.

לא בוצע שינוי בשיעור המס המוטל עת מלכ"רים והוא נותר 7.5%.

תקנות מס ערך מוסף (תיקון), התש"ע-2009[26]

סעיף 12(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, קובע כי תרומה, תמיכה או סיוע אחר שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו. הסעיף מסמיך את שר האוצר להחריג תקבולים או עוסקים מהוראה זו.

שר האוצר השתמש בסמכותו זו והתקין את תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, הכוללת סוגי תקבולים שניתנו לעוסק במישרין מתקציב המדינה, לאחת המטרות המפורטות בתקנה.

---

[24] ק"ת 6850 מיום 31.12.09, עמ' 534.
[25] ק"ת 6850 מיום 31.12.09, עמ' 534.
[26] ק"ת 6837 מיום 17.12.09, עמ' 276.

ביום 17.12.2006 קיבלה הממשלה החלטה (מס' 884) שכותרתה "הסדרת משק המים", ועוסקת בתמיכות לחקלאים לאור העלאת תעריפי המים.

ביום 19.2.2009 קיבלה הממשלה החלטה (מס' 180) שכותרתה "תמיכה בחקלאים עקב ירידה בכמויות המים המוקצות למטרת חקלאות", וזאת לעניין תמיכות לחקלאים, בשים לב לפגיעה הכספית הצפויה במגזר החקלאי כתוצאה מהפחתת הקצאות המים לחקלאות.

התקנות דנן מוסיפות לתקנה 3 האמורה פסקה חדשה – (יח) – שתכלול תקבול שניתן לעוסק בחקלאות לפי החלטות ממשלה, שהוא בגדר תמיכה בחקלאים עקב ירידה בכמויות המים המוקצות למטרת חקלאות או עקב ייקור תעריפי המים.

משמעות התיקון הינה כי תקבולים אלו לא ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו של מקבלו ולא ימוסו במס ערך מוסף, ומשכך, יהנה והעוסק בחקלאות ממלוא סכום התמיכה.

תחילת התיקון לגבי תקבול שניתן לעוסק מיום 1.3.2009 ואילך.

תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה) (תיקון), התש"ע-2009[27]

ביום 31.12.2008 התפרסמו ברשומות תקנות, ובהן שורת צעדים שבאו במטרה להאיץ את הפעילות במשק נוכח המיתון העולמי דאז. התכנית כללה מספר הקלות בתחום מועד החיוב והדיווח במס ערך מוסף.

א. התקנות אפשרו לעסקים קטנים ובינוניים לעבור לדיווח על בסיס מזומן, במטרה למנוע מהם להיקלע לחסרון כיס עקב תשלום המס בטרם נגבה חוב הלקוח. במסגרת התקנות תוקן סעיף 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 הורשו אף הם לדווח על בסיס מזומן.

התיקון דנן מאריך את ההקלה האמורה גם לשנת 2010.

ב. התקנות הרחיבו את האפשרות לעבור לדיווח דו-חודשי, במטרה להרחיב את מצאי האשראי למגזר העסקי. ככלל, תקופת דוח של עוסק הינה בת חודש, אך אם מחזור עסקותיו השנתי אינו עולה על 835,000 ש"ח, הוא יכול לעבור לדיווח חודשי. התקנות הרחיבו את 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.

התיקון דנן מאריך את ההקלה האמורה גם לשנת 2010.

[27] ק"ת 6837 מיום 17.12.09, עמ' 276.

צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (הוראת שעה), התשס"ט-2009 וצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) (הוראת שעה), התשס"ט-2009

כחלק מתיקוני החוק הנלווים להצעת התקציב הדו-שנתי לשנים 2009-2010, שר האוצר קבע בצו הוראת שעה לפיה, הן שיעור המע"מ על עוסקים והן שיעור מס שכר ורווח על מוסדות כספיים יועלו מ-15.5% ל-16.5% וזאת לתקופה שמיום 1.1.2009 ועד ליום 31.12.2010.

היות שהשינוי מתבצע במחצית השנה, הרי שלגבי שנת המס 2009 יחול שיעור מס שכר ורווח החדש רק לגבי השכר המשתלם בעד עבודה בחודש יולי 2009 ואילך ולגבי מחצית הרווח בשנת 2009.

עידוד השקעות הון ואזורי סחר חופשי

תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל הזכאי להטבה) (תיקון), התשס"ט-2008[28]

בתיקון מס' 60 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 משנת 2005 הוסף סעיף 18א(ג)(1) המסמיך את שר האוצר ושר התמ"ת לקבוע תנאים לפיהם גם קבלן משנה (ובלשון החוק – "מפעל המוכר מוצר המשמש רכיב במוצר המיוצר על ידי מפעל תעשיתי אחר שהוא מפעל מוטב או מפעל מאושר") ייחשב כעומד בתנאי הסף של החוק בקשר למכירות לחו"ל.

בשנת 2007 פורסמו תקנות הקובעות את התנאים לפיהם גם קבלן משנה ייחשב כעומד בתנאי הסף הנ"ל ("תקנות קבלני המשנה"). זאת, באמצעות מנגנון המבוסס על זיהוי שיעור המכירות לחו"ל של רכיב שייוצר על ידי קבלן משנה, שהוא מפעל תעשייתי, ושנמכר על ידיו למפעל תעשייתי אחר בישראל ששילב את הרכיב הזה בתוך מוצר סופי שמכר לחו"ל.

לגבי חברת מחקר ופיתוח באזור פיתוח ב' או באזור אחר נקבעו תנאי סף שונים, בהם תנאי המתייחס לכך שעל שיעור הוצאות המחקר והפיתוח של המפעל מתוך מחזורו לעמוד על 7% ומעלה. התקנות כוללות הגדרה ל"הוצאות מחקר ופיתוח" המפנה להגדרתן בחוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשיה, התשמ"ד-1984 ("חוק המו"פ"), דבר שמשמעותו צמצום ההוצאות הנ"ל רק להוצאות על פי תוכנית מאושרת מכוח חוק המו"פ ובכלל זה דרישה לאישור תקציבי, כהוראת סעיף 10 לחוק המו"פ זה ועמידה בכללים שנקבעו לענין זה.

מפעלים רבים אינם זכאים לתקציב מכוח חוק המו"פ, אך עשויים להיות זכאים להטבות מס מכוח תקנות קבלני המשנה. על מנת לאפשר למפעלים אלה להינות מתקנות קבלני המשנה מרחיב התיקון את הגדרת "הוצאות מחקר ופיתוח" על דרך

---

[28] ק"ת 6741 מיום 7.1.09, עמ' 355.

אימוץ ההגדרה שבסעיף 20א לפקודת מס הכנסה, כך שמפעלים אשר מבצעים מחקר ופיתוח בתעשיה, וקיבלו לענין זה אישור מהמדען הראשי במשרד התמ"ת (ללא צורך באישור תקציבי לטובת המפעל) יהיו זכאים להחלת הוראות תקנות קבלני המשנה גם אם הם אינם פועלים מכוח תוכנית מאושרת במסגרת חוק המו"פ.

תחילת התיקון נקבעה בהתאם לסעיף התחולה בתקנות קבלני המשנה - שנת המס 2004 ואילך הן לגבי מפעל או הרחבת מפעל, לפי הענין, שאושרה לגביו תכנית ביום 1.4.05 או אחריו, והן לגבי מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון.

תקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס) (תיקון), התשס"ט-2008[29]

סעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 קובע הוראות לייחוס ההכנסה במפעל מעורב לחלקי המפעל השונים, תוך השוואת ההכנסה למחזור בסיס, כפי שהיה לפני ההשקעה שבשלה ניתנות ההטבות. זאת, כחלק מהמנגנון המסייע לבידול ההכנסות שנוספו למפעל בגין ההשקעות החדשות, כך שההטבות על פי החוק יוענקו רק להכנסות החייבות המתייחסות לתוספת ההכנסות.

היות ובנסיבות שבהן המפעל ממשיך להשקיע ולשנות מוצרים וטכנולוגיה (בעיקר במפעלים בעלי טכנולוגיה עילית), קטנה השפעת ההשקעות המוקדמות על הכנסתו החייבת, עולה הצורך לצמצם בהדרגה את משקל מחזור הבסיס בקביעת ההכנסה החייבת שתהנה מהטבות מס. לשם כך תוקנו בשנת 2007 תקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007, וזאת מכוח סעיף 74(ה)(1) לחוק לעידוד השקעות הון.

התקנות קובעות תנאים שבהם יהיה רשאים מפעלים להפחית את מחזור הבסיס בשיעור של 10%, בהם תנאי המתייחס לכך שעל שיעור הוצאות המחקר והפיתוח של המפעל מתוך מחזורו לעמוד על 7% ומעלה.

בדומה לתיקון שנדון לעיל לגבי תקנות קבלני משנה, גם פה מרחיב התיקון את הגדרת "הוצאות מחקר ופיתוח" על דרך אימוץ ההגדרה שבסעיף 20א לפקודת מס הכנסה, כך שמפעלים אשר מבצעים מחקר ופיתוח בתעשיה, וקיבלו לענין זה אישור מהמדען הראשי במשרד התמ"ת (ללא צורך באישור תקציבי לטובת המפעל) יהיו זכאים להחלת הוראות תקנות הפחתת מחזור בסיס גם אם הם אינם פועלים מכוח תוכנית מאושרת במסגרת חוק המו"פ.

תחילת התיקון נקבעה בהתאם לסעיף התחולה בתקנות הפחתת מחזור בסיס - על מפעל מוטב בשנת המס 2004 ואילך ועל מפעל מאושר בשנת המס 2005 ואילך.

[29] ק"ת 6741 מיום 7.1.09, עמ' 355.

שינויי חקיקה בשנת 2010

חקיקה ראשית

חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 – 2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011[30]

חלק א: תיקונים בפקודת מס הכנסה, במס הכנסה שלילי ובביטוח לאומי

א. תיקון 179 לפקודה [סעיף 28 לחוק המדיניות הכלכלית]
ביטול סעיף 9(ב15) לפקודה – פטור על דיבידנד וריבית לתושב חוץ

סעיף 9(ב15) לפקודה קבע פטור ממס לדיבידנד שמשלמת חברה ישראלית נסחרת בבורסה לתושב חוץ, וכן פטור על ריבית שמקבל תושב חוץ על אג"ח נסחרות בבורסה, אם הן לתקופה של 12 שנים לפחות. הפטור היה רלוונטי בעיקר לתושבי חוץ ממדינות שאין להן אמנת מס עם ישראל, ואינם זכאים להקלה ממסי כפל בארץ מושבם, או במקרים שבהם מכוח סעיף חסך מס הקבוע באמנת מס נהנה תושב החוץ במדינת מושבו בכל מקרה מזיכוי, כאילו שילם מס על דיבידנד או הריבית (נותרו לישראל מעט מאד אמנות מס ישנות שבהן כלולות הוראות חסך מס).

מדובר בסעיף פטור ישן, שעקרונותיו לא תואמים את הכללים הנוכחיים של מודל אמנות המס של ה-OECD, ועל כן הוחלט לבטלו. ביטול הסעיף לא משליך כמובן על האפשרות של תושבי חוץ להמשיך ליהנות מפטור ממס מכוח אמנות מס או מכוח סעיפים אחרים בחוק או בתקנות.

תיקון סעיף 32(1) לפקודה – שלילת ניכוי הוצאות אש"ל

סעיף 32 תוקן ונקבע בו במפורש שהוצאות אש"ל בשל ארוחות שהוציא יחיד, בין במקום העבודה ובין מחוצה לו, אינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, ועל כן אינן מותרות בניכוי. התיקון משלים את ביטול תקנה 2(3) לתקנות ניכוי הוצאות מסוימות, שהתקבל לאחרונה, שהתירה בעבר ניכוי הוצאות אש"ל, אך הסכומים בה לא עודכנו במשך שנים, עד שהפכה בפועל לחסרת משמעות מעשית.

מתחולת האיסור הוחרגו הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי. כך למשל, אם יחיד שוהה במלון באילת במסגרת השתלמות מקצועית מוכרת כהוצאה, הוא לא יצטרך לפצל את מחיר ארוחת הבוקר ממחיר הלינה ויוכל לנכות את כל ההוצאה.

---

[30] ס"ח 2271 מיום 6.1.11, עמ' 138.

תיקון סעיף 121(ב)(1) לפקודה – ריווח מדרגת המס הראשונה

הוכנס תיקון במדרגות המס, שמרווח מעט את מדרגת המס הראשונה של 10% החלה על הכנסתו של יחיד מיגיעה אישית ועל הכנסתו של יחיד שמלאו לו 60 שנה. המשמעות המעשית של התיקון היא קטנה (הפחתת מס של כ-15 ₪ לחודש) והוא בא לעולם במסגרת "דיל" שנועד לאפשר למשרד האוצר לבטל את ההכרה בהוצאות האש"ל כמתואר לעיל. לאחר עדכון למדד, אלה מדרגות מס הכנסה מתחילת 2011:

הכנסה שנתית		הכנסה חודשית		שיעור מס הכנסה
מ-	עד	מ-	עד	
0	60,840	0	5,070	10%
60,841	103,920	5,071	8,660	14%
103,921	168,840	8,661	14,070	23%
168,841	254,880	14,071	21,240	30%
354,881	482,760	21,241	40,230	33%
מעל 482,760		40,231		45%

ב. מס הכנסה שלילי [סעיף 29 לחוק המדיניות הכלכלית]

הכללת חופשת לידה בתקופה המזכה במענק

החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), קובע כי עובד יהיה זכאי למענק מס הכנסה שלילי, בעד כל חודש עבודה בפועל בשנת המס.

בסעיף 31 לחוק המדיניות הכלכלית שולב תיקון עקיף לחוק מס הכנסה שלילי ונקבע כי מניין הימים הנכללים בביטוי "חודש עבודה בפועל" ואשר בעדם משתלם המענק, יכלול גם תקופת חופשת לידה שבעדה משתלמים דמי לידה לפי סימן ג' בפרק ג' לחוק הביטוח הלאומי.

ג. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 180), התשע"א - 2011

תיקון סעיף 88 לפקודה: הפיכת קרן נאמנות חייבת לפטורה

סעיף 88 לפקודה כולל הגדרות שונות ובהן הגדרה של "קרן נאמנות חייבת" ו"קרן נאמנות פטורה". "קרן נאמנות פטורה" הוגדרה כקרן נאמנות שבהסכם הקרן או בתשקיף נקבע, בקביעה שאינה ניתנת לשינוי, כי תהיה קרן נאמנות פטורה. בקרן נאמנות חייבת תשלום המס נעשה בידי הקרן, בעוד שבקרן נאמנות פטורה החיוב מוטל על מחזיק היחידה בקרן בעת מכירת היחידה.

בהוראות המעבר לתיקון 147 לפקודה נקבע, כי קרן נאמנות חייבת תהא רשאית לשנות את סיווגה, באופן חד-פעמי, לקרן פטורה, לא יאוחר מיום 1.1.2006.

התיקון הנוכחי מחדש את האפשרות לשנות את הסיווג מקרן חייבת לקרן פטורה והופך זאת להסדר קבע, במטרה ליצור יתר הומוגניות בשיטת מיסוי הקרנות.

במסגרת התיקון הורחבה הגדרת "קרן נאמנות פטורה" כך שתכלול גם קרן נאמנות חייבת שמנהלה הודיע למנהל רשות המסים עד 30 ימים לפני תחילתה של שנת המס, כי הקרן תהפוך לקרן פטורה החל מהיות הראשון של אותה שנת מס קרובה.

על מנת ששינוי הסיווג ייכנס לתוקף על הקרן לשלם את המס החל בגין רווחי העבר תוך 30 ימים. לצורך חישוב המס, יראו את הקרן כאילו מכרה את נכסיה ביום האחרון של שנת המס שבה הוגשה ההודעה, מבחינת בעלי היחידות, יום הרכישה לצורך חישוב רווח ההון העתידי יהיה היום האחרון של שנת המס שבה הוגשה ההודעה והמחיר המקורי יהיה שווי היחידה במועד זה.

התיקון פורסם ברשומות ב-12.1.2011 ועל כן ייכנס לתוקף במועד זה.

ד. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 181), התשע"א - 2011

מתן תוספת נקודות זיכוי לתושב חוזר

התיקון מחיל לגבי תושב חוזר את אותה הטבת מס שניתנת לעולים חדשים מכוח סעיף 35 לפקודה, קרי זיכוי מוגדל למשך 3.5 שנים מיום העלייה לישראל.

כ"תושב חוזר" יחשב כל מי ששב לישראל והפך לתושב החל מיום 16.5.2010 ועד ליום 30.9.2012, וזאת לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים רצופות. לצורך הוכחת הזכאות ניתן יהיה להסתייע בתעודת תושב חוזר של המשרד לקליטת העלייה המעידה כי היחיד שהה מחוץ לישראל 6 שנים לפחות.

סעיף התחולה קובע כי ההטבה תחול בחישוב המס החל ביום 1.1.2011 ואילך.

גובה 1 נק' זיכוי עומד בשנת 2011 על 2,508 ₪ לשנה. לכן, שווי ההטבה מסתכם בארבע וחצי נקודות זיכוי בשנה וחצי הראשונות מיום העלייה לישראל (11,286 ₪); שתי נקודות זיכוי בשנה שלאחר מכן (5,016 ₪); ונקודת זיכוי אחת בשנה האחרונה (2,508 ₪)

ה. ביטוח לאומי [סעיפים 8 – 12 לחוק המדיניות הכלכלית]

שיעור דמי הביטוח הנגבה ממעסיקים

בארבע השנים האחרונות חל גידול של כ-20% בהיקף הקצבאות שמשלם המוסד לביטוח לאומי, ובמקביל חלה ירידה של כמה מיליארדי ₪ בהיקף ההכנסות.

כדי לממן את הגירעון, הוחלט בין השאר שהחל ביום 1 באפריל 2011 יוגדל שיעור דמי הביטוח הלאומי הנגבה ממעסיקים על החלק העולה על 60% מהשכר הממוצע בשיעור של 0.47 נקודות האחוז.

תקרות הביטוח הלאומי

כמו כן, הוארכה הגדלת תקרות הביטוח הלאומי לשנים 2011 ו-2012. בתכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010 נקבע בהוראת שעה הגדלה של התקרה לתשלום דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח בריאות כך שתעמוד על הסכום הבסיסי כפול 10 לשנים 2009 ו-2010. במסגרת התיקון הנוכחי נקבע כי התקרה לתשלום דמי הביטוח בשל שכר שישולם בעד התקופה שבין 1 בינואר 2011 ועד ל-31 בדצמבר 2011 תהיה 9 פעמים

השכר הממוצע במשק (בהשוואה ל-8 פעמים בהצעת החוק), ובשל שכר שישולם בשנת 2012 התקרה תהיה 8 פעמים השכר הממוצע במשק (בהשוואה ל-7 פעמים בהצעת החוק).

למותר לציין שכמו שבחוק ההסדרים הקודם התחולה של הגדלת התקרה הייתה מוגבלת בזמן ואמורה לפוג בתחילת 2011, ולמרות זאת הוחלט להאריכה, כך אין כל ביטחון שכעת מדובר במהלך זמני, והדבר מגדיל את התמריץ לעבור להתאגד כחברה במקרים מתאימים.

חלק ב: תיקונים בחוק מס ערך מוסף

א. חוק מס ערך מוסף (מס' 39), התשע"א - 2010

פטור ממס "שכר" על מלגות לסטודנטים

ב-3 במרס 2010 פורסם תיקון 175 לפקודת מס הכנסה שכלל את תיקון 38 לחוק מע"מ בנושא פטור ממס הכנסה ומס שכר על מלגות לסטודנטים.

בשל טעות חקיקה, הפטור ממס שכר התייחס לסעיף 4(ב) לחוק מע"מ הדן במוסד כספי, במקום לסעיף 4(א) שדן במלכ"רים.

התיקון הנוכחי מתקן את הטעות, ובעקבותיו נוסח סעיף 4(א) לחוק מע"מ יהיה כלהלן:

"על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת; בסעיף קטן זה "שכר" – למעט מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה.

תחילת התיקון נקבעה רטרואקטיבית מיום תחילתו של תיקון 175 בחודש מרץ 2010.

ב. תיקון 40 לחוק מס ערך מוסף [סעיפים 33-34 לחוק המדיניות הכלכלית]

מע"מ על קבוצות רכישה

לפי חוק מע"מ, כאשר אדם פרטי רוכש קרקע מאדם פרטי, העסקה אינה חייבת במע"מ. עד היום תוצאת מס זו חלה גם כאשר מספר אנשים פרטיים רכשו יחד קרקע מאדם פרטי, במסגרת קבוצת רכישה, למרות שמבחינה מהותית רכישת קרקע במקרה כזה היא חלק משרשרת עסקאות שמצטרפות יחד לעסקת רכישת דירה.

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית נוספה פסקה (3) להגדרת "עסקת אקראי", ונקבע כי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, תיחשב אף היא לעסקת אקראי.

התיקון נועד לגרום לכך שרוכשי דירה במסגרת קבוצות רכישה יחויבו במע"מ גם על מרכיב הקרקע, וכך יושוו תשלומי המע"מ החלים על רוכשי דירות במסגרת קבוצות רכישה לאלו שחלים על רוכשי דירות חדשות מקבלן בניין.

לצורך פירוש המושג "קבוצת רכישה" נוספה הפניה להגדרה שבחוק מיסוי מקרקעין, לפיה קבוצת רכישה היא קבוצת רוכשים שמתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע באמצעות גורם מארגן שפועל בתמורה [לרבות בשווה כסף] לארגון הקבוצה לצורך הרכישה והבניה, לרבות הכנת המסגרת החוזית שעל פיה תפעל הקבוצה לקבלת הנכס הבנוי על הקרקע שרכשה.

החיוב במס ימשיך להיות מוטל על המוכר, בשל תיקון שנוסף לסעיף 21 לחוק מע"מ, ובו נקבע שבעסקת אקראי שעניינה מכירת קרקע לקבוצת רכישה לא יתאפשר להטיל את חובת תשלום המס על הרוכש במקום על המוכר, כפי שנעשה בעסקת אקראי רגילה שבה קבלן רוכש את הקרקע מאדם פרטי.

התיקון יחול על כל עסקת אקראי שנעשתה החל ביום 1 בינואר 2011, למעט "עסקת אקראי שהיא מימוש זכות לקבלת זכות במקרקעין או מימוש אופציה לפי פרק חמישי 2 לחוק מיסוי מקרקעין שדווחה למנהל עד 18 באוקטובר 2010". על עסקה כזו ימשיך לחול הדין הקודם, גם אם עסקת האקראי נעשתה לאחר מועד פרסום התיקון ברשומות.

מכאן, שבמקרה שקבוצת רכישה התארגנה לרכישת קרקע, והיזם חתם על אופציה לרכישת מקרקעין ודיווח עליה למנהל עד ליום 18.10.2010, חברי הקבוצה יוכלו ליהנות מהסדר המיסוי הקודם במע"מ גם אם מכירת המקרקעין בפועל לחברי הקבוצה התבצעה לאחר ה-1 בינואר 2011.

חלק ג: תיקונים בחוק מיסוי מקרקעין

א. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 67), התשע"א – 2010[31]

פינוי בינוי – תיקון סעיף 49כב

פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו פינוי בינוי. כיום בעל דירה שמקבל במסגרת פרויקט פינוי בינוי דירה חדשה תמורת דירתו, זכאי לפטור ממס עד לתקרה בגובה 150% משווי הדירה הנמכרת בניכוי שוויין של זכויות לבנייה נוספת ביחידת המגורים הנמכרת, או עד שווי דירת מגורים בשטח 120 מ"ר באותו מתחם, לפי הגבוה.

בתיקון 67 נוספה חלופה נוספת לתקרת השווי בגובה שווי דירת מגורים ששטחה 150% משטחה של הדירה הנמכרת, ולא יותר מ- 200 מ"ר.

התיקון נועד לאפשר להעניק לדיירים במתחם פינוי בינוי שיש להם דירות בשווי נמוך, דירה גדולה משמעותית יותר מדירתם הקיימת, בלי שעליית ערך הדירות במתחם תגרום לחריגה מתקרת השווי באופן שיביא לחיובם במס.

תיקון נוסף נועד לאפשר לבעל דירה בפרויקט פינוי בינוי להשתמש בכספי התמורה לצורך רכישת זכות למגורים בבית אבות, אם מלאו לו או לבן זוגו 60 שנים או שאחד מהם זקוק לשירותי סיעוד.

---

[31] ס"ח 2269 מיום 26.12.2010, עמ' 121.

התיקון נכלל תחילה בהצעת חוק המדיניות הכלכלית, ולאחר מכן הוא פוצל ועבר במסגרת חוק נפרד. התיקון יחול רטרואקטיבית על מי שמכר את זכויותיו החל ב-1 בינואר 2010.

ב. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 68), התשע"א – 2010 [32]

תמ"א 38, הוספת סעיפים 49לב1, 49לב2, 49לו2

בעסקאות תמ"א 38 ברוב המקרים הדיירים חותמים עם היזם על הסכם מותנה בתנאים מתלים, כגון מתן היתר בניה לפרויקט, או הסכם שמעניק ליזם אופציה לבצע את הפרויקט. חיוב הדיירים והיזם לדווח ולשלם את המס כבר בשלב מקדמי מטיל עול מיותר ועלול לגרום לתשלום ביתר או בחסר שיוצר חיכוך עם שלטונות המס.

תיקון 68 דוחה את יום המכירה עד למועד שבו התקיים התנאי המתלה או מומשה האופציה או הוחל במתן שירותי החיזוק, לפי המוקדם – ובלבד שנמסרה הודעה למנהל תוך 30 יום מחתימת ההסכם.

בנוסף, התיקון מאריך את תחולת הטבות המס לתמ"א 38 עד 31 בדצמבר 2016.

ג. תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) [סעיפים 35 – 36 לחוק המדיניות הכלכלית]

1. קבוצות רכישה – תיקון סע' 1, 9(א), 16(א)

1. תיקון סעיף 1: הוספת הגדרת "קבוצת רכישה"

בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין נוספה הגדרה למונח "קבוצת רכישה":

""קבוצת רכישה" – קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית:

(1) נכס שאינו דירת מגורים;

(2) נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

לעניין הגדרה זו –
"גורם מארגן" – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות הארגון כאמור;

"מסגרת חוזית" – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;

"תמורה" – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף;"

[32] ס"ח 2269 מיום 26.12.2010, עמ' 122.

2. תיקון סעיף 9(א): הבסיס לחישוב מס הרכישה – שווי הנכס הבנוי ולא שווי הקרקע

התיקון בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין קובע את גובה מס הרכישה שיוטל על רוכשי דירות ומבנים אחרים במסגרת קבוצות רכישה.

מבחינה משפטית, עסקת הרכישה אותה מבצעים חברי קבוצת רכישה מתייחסת למרכיב הקרקע בלבד. לאחר מכן הם בונים על הקרקע בניין מגורים באמצעות רכישת שירותי בניה. עד כה, על רכישת הקרקע הוטל מס רכישה בשיעור 5%, ואילו בניית הבניין לא חויבה במס רכישה – בשונה ממי שקנה מקבלן דירת מגורים או בניין אחר, שם מס הרכישה הוטל על מלוא מחיר הדירה או הבניין.

התיקון קובע כי במכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, שווי המכירה ייקבע בהתאם לשווי הנכס שייבנה על הקרקע. כלומר, מס הרכישה יוטל על שווי הנכס המבונה, כאילו נרכש המוצר המוגמר – דירה או מבנה אחר. התיקון תואם את ההמלצה הכלולה בסעיף 114 לדוח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה, לפיה בראייתו של הרוכש הוא רכש דירה ולא רק קרקע ולכן יש לראותו כרוכש דירה ולחייבו במס רכישה בהתאם לעלות הכוללת של הדירה שתיבנה.

3. תיקון סעיף 16(א)(2): רישום הנכס יותנה בהמצאת אישור על תשלום המע"מ

סעיף 16(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מכירת זכות במקרקעין לא תירשם בפנקס המקרקעין אלא אם אישר המנהל שהיא פטורה ממס או ששולם המס המגיע עפ"י שומה. התיקון קובע מספר שינויים בתנאים לרישום עסקאות במקרקעין. אחד החשובים שבהם מתייחס למכירת זכות במקרקעין לחברי קבוצות רכישה – שם יידרש אישור של מנהל מע"מ לכך ששולם סכום המע"מ החל על העסקה או שניתנה ערבות לתשלומו.

2. עסקה המותנית בתנאי עתידי – הוספת סעיפים 19(3א) ו-75א לחוק מיסוי מקרקעין

בעסקאות בהן התמורה מותנית בתנאי מתלה, קיימת בעיה להעריך את שווי המכירה לפני קיום התנאי, ותשלום המס בעיתוי מוקדם מכביד על המוכר והינו מיותר שכן כלל לא ברור אם התנאי המתלה יתקיים בעתיד.

דוגמא מובהקת לכך היא עסקה שכולה תלויה בשינוי יעוד תכנוני עתידי. בעסקה כזו, אין כל וודאות שהעסקה תתממש, ובוודאי שקשה לדעת מראש מה תהיה התמורה. קביעת יום המכירה בסמוך לחתימת החוזה והטלת המס במועד זה עלולה לגרום לחיוב ביתר או בחסר, ולהוביל לחיכוך בין הנישום לרשות המס.

במסגרת התיקון הנוכחי נוספה פסקה (3א) לסעיף 19 הדן ביום המכירה, ונקבע כי במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף – יום המכירה יהיה אישור התכנית.

במקביל, נוסף סעיף 75א ונקבע כי בעסקה שיום המכירה שלה נקבע על פי סעיף 19(3א), על הצדדים למסור הודעה על דבר ביצוע העסקה תוך 30 יום מהיום שהיה נקבע כיום המכירה אילו לא חל על העיסקה סעיף 19(3א).

3. הודעה על נאמנות – תיקון סעיף 74

סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין קבע עד כה כי אדם הרוכש בנאמנות זכות במקרקעין עבור פלוני, רשאי להודיע למנהל תוך שלושים יום מיום הרכישה כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשהודיע כך יראו אותו כנאמן, ולאחר מכן מכירת הזכות ממנו לנהנה תהיה פטורה ממס.

מצב זה בו לנאמן ניתנה אופציה להודיע למנהל או להימנע ממתן הודעה יצר אפיק לתכנוני מס, ולכן החוק תוקן באופן שמחייב מסירת הודעה על נאמנות ללא שיקול דעת.

4. גביית מס מחייב שהעביר את הנכס לאדם אחר – הוספת סעיף 95א

במסגרת תיקון 69 נוסף סעיף 95א הקובע כי כאשר אדם שיש לו חוב מס סופי מעביר ללא תמורה נכסים לאדם אחר, ולא נותרו לו אמצעים לתשלום חוב המס, יוכל המנהל לגבות את חוב המס ממי שקיבל את אותם נכסים. במקרה שהנכס הועבר לאדם שיש לו יחסים מיוחדים עם המעביר, ניתן יהיה לגבות ממנו את החוב גם אם הנכס הועבר בתמורה חלקית. אפשרות הגבייה כאמור תחול כל עוד לא חלפו שלוש שנים מתום השנה שבה הועברו הנכסים או מתום השנה שבה היה חוב המס לסופי, לפי המאוחר.

בכל מקרה, גביית המס תוגבל בתקרה בהתאם לשווי הנכסים שהועברו ללא תמורה או בתמורה חלקית.

חלק ד: הטבות לתעשייה עתירת ידע ותמריץ למדענים החוזרים לישראל

מבוא

פרק ז לחוק ההסדרים שעוסק בעידוד תעשייה עתירת ידע, הוא תוצר פעולת ועדה שגיבשה תכנית לקידום תעשיות עתירות ידע בישראל באמצעות הענקת הטבות מס, במטרה לעודד מציאת מקורות מימון נוספים לתעשיות עתירות הידע בישראל. מימון זה מתקבל כיום ברובו מהמגזר הפרטי, כאשר חלק משמעותי מהחברות בתעשייה ממומנות בתחילת דרכן על ידי אנג'לים וקרנות הון סיכון. כדי לעודד השקעות בחברות צעירות בשלבי ה-SEED הפרק קובע הטבות מיסוי ליחידים ולחברות המשקיעים בחברות מו"פ ישראליות בשלבים מוקדמים, שיכללו אפשרות לנכות כהוצאה לצרכי מס את ההשקעה במניות חברה עתירת מו"פ.

א. התרת השקעה במניות חברת מטרה [סעיף 20 לחוק המדיניות הכלכלית] - ניכוי הוצאה בגין השקעה במניות חברה עתירת מחקר ופיתוח

נקבע כי תותר בניכוי השקעה של יחיד במניות של חברה עתירת מו"פ בשלב ה-seed על פני 3 שנים, עד תקרה של 5 מיליון ₪.

סעיף 20א לפקודה מאפשר למשקיע לנכות כהוצאה כנגד הכנסה מכל מקור, את השתתפותו המבוצעת במישרין במימון מחקר, תמורת זכות בפירות המחקר. הסעיף לא מאפשר ניכוי ההוצאה כאשר ההשתתפות במימון המחקר נעשית בעקיפין, למשל

באמצעות השקעה במניות החברה המבצעת את המו"פ. כתוצאה מכך, עיתוי ניכוי ההוצאה נדחה עד למועד מימוש מניות החברה, ושיעור המס הנחסך הוא בגובה שיעור מס רווח הון ולא שיעור מס הכנסה פירותי.

הוראת השעה נועדה להרחיב את זכותו של יחיד לנכות את השקעתו כהוצאה גם כאשר היא מתבצעת בעקיפין באמצעות השקעה במניות החברה. ההוראה קובעת כי יחיד שישקיע עד תום 2015 השקעה שעונה על הגדרת "השקעה מזכה" במניות חברה שמוגדרת כ"חברת מטרה", יוכל לנכותה כנגד הכנסותיו מכל מקור, בפריסה על פני 3 שנות מס החל בשנת ההשקעה. הניכוי יינתן בשל סכום השקעה מירבי של 5 מיליון ₪ באותה חברה, של היחיד וקרוביו יחדיו.

כדי להיחשב "השקעה מזכה, נדרש שכנגד ההשקעה הוקצו ליחיד מניות בחברת המטרה באותה שנה.

"חברת מטרה" מוגדרת כ"חברה שהתאגדה בישראל ושהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל, שהתקיימו לגביה ולגבי ההשקעה המזכה בה כל אלה:

(1) במהלך כל תקופת ההטבה לא רשום נייר ערך כלשהו שלה למסחר בבורסה;

(2) 75 אחוזים לפחות מסכום ההשקעה של היחיד בה, אשר בשלו הוקצו לו מניות בחברה, משמשים להוצאות מחקר ופיתוח, לא יאוחר מתום תקופת ההטבה;

(3) 75 אחוזים לפחות מהוצאות המחקר והפיתוח שהוציאה החברה במהלך תקופת ההטבה הוצאו בישראל;

(4) הן בשנה שבה שולם סכום ההשקעה המזכה והן בשנה שלאחריה, לא עלו הכנסותיה של החברה על 50 אחוזים מסכום הוצאות מחקר ופיתוח; כאן יש שיפור לעומת הצעת החוק, בה המגבלה הייתה רחבה יותר וכללה את כל תקופת ההטבה.

(5) במהלך כל תקופת ההטבה הוצאות המחקר והפיתוח הוצאו לשם קידומו או פיתוחו של מפעל שבבעלות החברה;

(6) עד לשנת המס שבה התקיים התנאי האמור בפסקה (2), בכל אחת משנות המס במהלך תקופת ההטבה, לרבות שנת המס שבה התקיים התנאי האמור, הוצאות המחקר והפיתוח מהוות 70 אחוזים לפחות, מכלל הוצאות החברה; כאן יש שיפור לעומת הצעת החוק, בה נדרש שהוצאות המו"פ יהוו 75% לפלות מכלל הוצאות החברה.

משך תקופת ההטבה: כפי שצוין לעיל, תקופת ההטבה היא 3 שנות מס החל בשנת המס שבה שולם סכום ההשקעה המזכה לחברת המטרה.

סכום השקעה מירבי: ההשקעה המזכה תותר ליחיד בניכוי עד לגובה של 5 מיליון ₪ – סכום שהוגדר כסכום השקעה מירבי.

בחישוב הסכום המירבי יובאו בחשבון כלל ההשקעות המזכות של היחיד וקרוביו במישרין, בחברת המטרה.

כנגד מה יינתן הניכוי: הניכוי יינתן ליחיד כנגד כלל הכנסתו בשנת המס במשך תקופת ההטבה.

מגבלות ותנאים:

1. על היחיד להחזיק במניות שהוקצו לו בחברת המטרה בתמורה להשקעתו בה במשך כל תקופת ההטבה.
2. ההטבה ניתנת כהוראת שעה, והיא תחול על השקעה שתבוצע מתחילת 2011 ועד תום 2015.
3. ההטבה לא תינתן במקרה שבו אחת המטרות העיקריות של ההשקעה היא הימנעות ממס או הפחתת מס לא נאותה.

רווח הון

בעת חישוב רווח הון ממכירת מניות חברת המטרה, יוקטן המחיר המקורי בכל סכום השקעה שהותר בניכוי. כלומר, לא מדובר כאן בפטור או מענק אלא בהקדמת ניכוי ההוצאה ומתן אפשרות לניכוי כנגד הכנסות מכל מקור.

ב. הפחתת רכישת מניות חברה מזכה [סעיף 21 לחוק המדיניות הכלכלית]

ההוראה מעודדת השקעה של חברות ישראליות גדולות בחברות ישראליות קטנות עתירות ידע באמצעות הפחתת עלות רכישת המניות על פני 5 שנים.

לחברות גדולות בתעשייה עתירת הידע ישנה חשיבות רבה למשק הישראלי בשל ההשפעות החיצוניות החיוביות שלהן על תחומי משק אחרים. בין השפעות אלו ניתן למנות את הרחבת מעגל התעסוקה, תוך שיתוף קשת רחבה של עובדים בעלי רמות השכלה שונות, שימור חלק גדול יותר משרשרת הערך בישראל, תרומה לשיפור התחרותיות ולזליגה החיובית של עובדים ומנהלים לענפי תעשייה אחרים , וכן יציבות יחסית לעומת חברות קטנות, אשר מובילה לתשואה משקית גבוהה יותר לאורך שנים.

במטרה ליצור תנאים שיתמרצו את הצמחתן וביסוסן של חברות עתירות ידע גדולות במשק, הוחלט לעודד חברות גדולות או בינוניות לרכוש ולהשקיע בחברות ישראליות קטנות שעיסוקן בתחום תעשיות עתירות הידע באמצעות מתן הטבת מס. עד כה רכישת מניות לא נחשבה להוצאה מוכרת לצרכי מס בשנת הרכישה, והיא הובאה בחשבון רק במועד מכירת המניות.

התיקון קובע שחברה שרוכשת מניות בחברה מזכה עד תום שנת 2015, תהא רשאית לנכות את ההוצאה בפריסה על פני 5 שנים, החל מהשנה שלאחר ביצוע הרכישה. הסכום שיותר בניכוי מדי שנה לא יעלה על 20% מהשווי הנקי של ההשקעה, קרי "הסכום שהוציאה החברה הרוכשת לרכישת מניות החברה המזכה, שלא בדרך של הקצאה, בהפחתת סכום ההון העצמי של החברה המזכה".

הניכוי יעשה כנגד כלל הכנסת החברה הרוכשת בשנת המס.

הניכוי מותנה בקיום התנאים הבאים:

1. החברה הרוכשת והחברה המזכה אינן קרובות זו לזו ביום שלפני הרכישה;
2. החברה הרוכשת מקבלת לפחות 80% בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה הנרכשת.
3. בחברה הרוכשת מתקיימים התנאים הבאים:

- היא התאגדה בישראל והשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.
- בשנת הרכישה, החברה הרוכשת היא חברה מוטבת או חברה מועדפת, כהגדרתה בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון.
- בשנת הרכישה, הוצאות המחקר והפיתוח שהוציא המפעל שבבעלות החברה הרוכשת, לאחר שהופחתו מהן מענקים שהתקבלו לפי חוק לעידוד מו"פ, לא פחתו מ- 7 אחוזים ממחזור המפעל בשנת המס (ניתן לחלופין לבצע את המדידה על פני שתי שנות מס יחד – שנת הרכישה והשנה שקדמה לה).
- 20 אחוזים לפחות מכלל העובדים בחברה הרוכשת הם בעלי תואר אקדמי בתחומי ההנדסה, המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים, והם עובדים במפעל בתחום השכלתם האקדמית.
- ב- 12 החודשים שקדמו לשנת הרכישה החברה הרוכשת לא הייתה בעלת מניות בחברה המזכה בשיעור של יותר מ-25%.

4. בחברה המזכה מתקיימים התנאים הבאים:

- היא חברה שהתאגדה בישראל והשליטה והניהול בה מופעלים מישראל.
- בשנת הרכישה לא רשום שום נייר ערך שלה למסחר בבורסה.
- בשנת הרכישה היא חברה מוטבת או חברה מועדפת לפי חוק לעידוד השקעות הון.
- בשנת הרכישה הוצאות המו"פ שהוציא מפעל שבבעלותה לאחר הפחתת מענקים שהתקבלו לפי חוק המו"פ, לא פחתו מ-25% מהמחזור שלו בשנת המס. לחילופין ניתן למדוד את המחזור בשנת הרכישה ובשנה שלפניה יחד, ואז נדרש שהוצאות המו"פ לא פחתו מ-25% מהמחזור בשתי השנים יחד.
- בשנת הרכישה 40% לפחות מעובדי החברה הם בעלי תואר אקדמי בתחומי ההנדסה, המחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים, והם עובדים במפעל בתחום השכלתם האקדמית. בהצעת החוק נדרש גם עמידה בתנאי העובדים האקדמאיים בשלושת השנים שלאחר שנת הרכישה בשיעור של לא פחות מ-20%. תנאי זה נמחק בנוסח הסופי.
- כל הוצאות המו"פ שמוציאה החברה בכל אחת מ-3 שנות המס הראשונות של תקופת ההפחתה, מוצאות לקידום המפעל שבבעלותה או בבעלות החברה הרוכשת, ו-75% לפחות מהן, בכל שנה, הוצאו בישראל.
- בשנת הרכישה אין לה זכויות במקרקעין או באיגוד מקרקעין.
- בשנת הרכישה אין לה זכויות בחברה אחרת, ואם יש לה זכויות כאמור מדובר בחברה שפעילותה משנית והיא משולבת בפעילות החברה המזכה.

תנאים נוספים להתרת הניכוי:

(1) יום הרכישה הוא בתקופה שבין יום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) לבין יום י"ט בטבת התשע"ו (31 בדצמבר 2015);

(2) הרכישה היא בשיעור של 80 אחוזים לפחות בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה המזכה;

(3) ביום שלפני יום הרכישה, החברה הרוכשת והחברה המזכה אינן קרובות זו לזו;

(4) הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של רכישת אמצעי השליטה בחברה המזכה, וניתן אישור המנהל על כך;

(5) בכל שנת מס שבתקופת ההפחתה –

(א) השליטה על עסקיה של החברה הרוכשת וניהולם מופעלים בישראל ומתקיימים בה התנאים האמורים בפסקאות (1) עד (3) בהגדרה "חברה רוכשת";

(ב) השליטה על עסקיה של החברה המזכה וניהולם מופעלים בישראל, מתקיימים בה התנאים האמורים בפסקאות (1) ו-(2) בהגדרה "חברה מזכה" וכן התנאים האמורים בפסקאות (3) ו-(4) בהגדרה "חברה מזכה", בשינויים אלה: בפסקה (3), בכל מקום, במקום "לא פחתו מ-25 אחוזים", יקראו "לא פחתו מ-7 אחוזים", ובפסקה (4), במקום "40 אחוזים לפחות" יקראו "20 אחוזים לפחות";

(ג) הוצאות המחקר והפיתוח שמוציאה החברה המזכה מבוצעות לשם קידומו או פיתוחו של המפעל שבבעלותה או בבעלות החברה הרוכשת, ו-75 אחוזים לפחות מהוצאות המחקר והפיתוח האמורות הוצאו בישראל.

במקרה שבו התנאים הנ"ל התקיימו בשנת הרכישה, אך באחת השנים שלאחר מכן הם חדלו להתקיים, תאבד החברה את זכות הניכוי לאותה שנה בלי שהדבר יפגע בזכותה להטבות בשנים שקדמו או בשנים שלאחר מכן במידה והתנאים התקיימו בהן, ובלבד שלא נוכה בשנת ההפרה לא ינוכה בשנה שלאחריה.

רווח הון

לעניין חישוב רווח הון במכירת מניות החברה המזכה בידי החברה הרוכשת שהותר לה ניכויו של סכום הרכישה הנקי לפי סעיף זה, יוקטן המחיר המקורי שלהן בכל הסכום שניכויו הותר כאמור.

ג. פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי תושב מוטב [סעיף 22 לחוק המדיניות הכלכלית]

ההוראה מעניקה תמריץ להשבת מדענים ישראלים מחו"ל לישראל ולעליית מדענים לראשונה לישראל באמצעות פטור ממס להכנסה מתמלוגים.

תיקון מס 168 לפקודה מקנה הטבות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים. בין השאר, התיקון מאפשר ליחיד שעלה או ששב לישראל, המקבל תמלוגים מתושב חוץ על מוצר שפיתח,ליהנות מפטור ממס במשך עשר שנים החל מיום עלייתו או שובו לישראל. לגבי מי שהינו תושב חוזר "רגיל" (שאינו תושב חוזר ותיק), הפטור ממס על הכנסה מתמלוגים ניתן רק על הכנסה כאמור שמקורה בנכס שהיה בידי התושב החוזר בעת שהיה תושב חוץ, ולמשך 5 שנים בלבד.

סעיף 22 בחוק ההסדרים מרחיב את הפטור במטרה לעודד מדענים שנמצאים במשך מספר שנים מחוץ לישראל והעוסקים במחקר אקדמי או יישומי, לשוב לישראל על פי

הזמנת מוסד אקדמי או בית חולים, ולפתח ביחד איתו מוצרים, פטנטים ונכסים לא מוחשיים אחרים.

הסעיף קובע שתושב מוטב (מי שיעלה לישראל לראשונה בתקופה שמיום 1.1.2011 ועד לתום 2015, או שהפך אז לתושב חוזר לאחר שהיה תושב חוץ במשך 6 שנים לפחות), שהוזמן לישראל בהיותו תושב חוץ מטעם מוסד להשכלה גבוהה או בית חולים בישראל, יהיה זכאי לפטור ממס לגבי הכנסתו מתמלוגים המשתלמת לו מאת חברה ליישום של אותו מוסד, זאת במשך 5 שנות מס שתחילתן בשנת המס הראשונה בה החל לקבל הכנסה כאמור.

חברת יישום היא חברת בת של מוסד להשכלה גבוהה או בית חולים, שעוסקת בשיווק ידע ופטנטים שפותחו ע"י המוסד או בית החולים.

תנאים:

- הפטור מותנה בכך שהתושב המוטב זכאי לקבל תמלוגים על הידע שפיתח, על פי הסכם שחתם עם חברת היישום בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה עלה או חזר לישראל.
- הפטור יחול רק לגבי תמלוגים שמקורם במתן זכות שימוש במוצר שבבעלות חברת היישום, ואשר פותח או התגלה לפי ההסכם הנ"ל.
- הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של ההסכם, וניתן אישור המנהל על כך.

כדי להתאים את הפטור למסגרת ההטבות הקיימות כיום לעולים חדשים ותושבים חוזרים, החלות בעיקר על הכנסות הצומחות מחוץ לישראל, נקבע שמתוך אותם תמלוגים שמקבל היחיד מחברת היישום שמקורם באותו מוצר שפותח בהתאם להסכם, הפטור יינתן רק על אותו חלק הנובע ממתן זכות השימוש במוצר לתושבי חוץ. האישור בדבר החלק מהתמלוגים הנובע ממתן זכות השימוש לתושבי חוץ כאמור, ייערך על ידי רואה חשבון ויצורף לדוח השנתי של חברת היישום.

חלק ה: רפורמה בחוק לעידוד השקעות הון

1. כללי

חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 כולל רפורמה בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. רפורמה זו באה לאחר שבמשך מספר חודשים נערכו דיונים בוועדה משותפת של משרד האוצר ומשרד התמ"ת. הוועדה מצאה כי החוק במסגרתו הנוכחית נותן עדיפות למטרות שאינן מותאמות לאתגרים הכלכליים העדכניים של המשק הישראלי. כך, למשל, העדפת השקעה בהון פיזי על פני השקעה בהון אנושי ומתן תמריצים לפעילויות שאינן מושפעות מתחרות בין-לאומית. עוד נמצא כי מנגנון ההטבות הקיים בחוק הינו מורכב וגורם לאי ודאות בקרב משקיעים וכי חרף ההעדפה הקיימת בחוק להשקעה באזורי פיתוח. נמנעים משקיעים מהשקעה באזורים אלה.

להלן אפוא ההוראות המרכזיות הכלולות בתיקון המקיף שבוצע בחוק עידוד:

2. מטרות החוק

סעיף המטרות שבחוק עודכן לעידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית, באופן שבו תינתן עדיפות לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, שיפור יכולת המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים ויצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא.

3. מסלול מענקים

מענקים רק באזור פיתוח א'

מינהלת מרכז ההשקעות ("המינהלה") תעניק מעתה מענקים או הלוואות למפעלים תעשייתיים באזור פיתוח א' בלבד.

כפל הטבות

התיקון מאפשר למפעל תעשייתי (שאיננו בית מלון) להיות זכאי לכפל הטבות – הן מענק והן שיעור מס מופחת

מועד תשלום המענק

סעיף 40ח לחוק העידוד קובע את המועדים לתשלום המענק למפעל מאושר, ומתנה אותו בין השאר בהוכחת ביצוע התכנית והוצאת ההוצאות לרכישת נכסי המפעל או הציוד להשכרה או לייצורם.

התיקון קובע כי תשלום מענק בשל תכנית להשקעה לפי מסלול מיוחד שנקבע לפי סעיף 18ג החדש, גם הוא יינתן רק לאחר הוצאת ההוצאות לביצוע ההשקעה.

החרגת חברות ממשלתיות מהאפשרות לקבל מענקים

התיקון מבטל את אפשרותן של חברות ממשלתיות לקבל מענק לפי החוק. הסיבה לכך נעוצה בעובדה ולפיה חברות כאלה אינן יכולות להעתיק פעילותן לחו"ל אלא בהסכמת הממשלה, ולכן נמצא כי אין טעם לתמרצן בסיוע ממשלתי להשאיר פעילותן בארץ.

שיעור מענק ההשקעה לגבי מפעלים בדרום לעיבוד מחצבים

כיום, מפעלים שממוקמים דרומית לקו הרוחב 100 זכאים למענק של עד 30%, למעט מכרה או מפעל אחר להפקת מחצבים או לעיבודם. בעקבות הוצאת מכרות ומפעלים להפקת אוצרות טבע מהגדרת מפעל תעשייתי, הובהר כי לגבי מפעלים לעיבוד מחצבים לא יחול שינוי והם יהיו זכאים למענק בשיעור הקבוע לאזור פיתוח א' ככל שהם מצויים באזור כזה.

הכרה הדדית באישורים לעניין סיווג מפעל תעשייתי

מפעל שקיבל ממנהל רשות המסים אישור לפי סעיף 51ט כי הוא ממלא אחר התנאים האמורים בהגדרה "מפעל תעשייתי", תראה אותו המינהלה כמפעל תעשייתי גם לעניין קבלת הלוואה או מענק לפי חוק זה.

מפעל תעשייתי שהמינהלה אישרה לו תכנית ושקיבל מענק או הלוואה לפי חוק זה בשיעור שאינו נמוך מ-10% מגובה המענק או ההלוואה על פי התכנית, יראה אותו מנהל רשות המסים כמפעל תעשייתי גם לעניין קבלת הטבות במס לפי סימן ב1 לפרק

זה, אלא אם חלפו חמש שנים מיום מתן האישור או שהשתנו הנסיבות המהותיות הנוגעות לאישור או שלגורם המאשר לא נמסר פרט מהותי או מסמך מהותי מאלה שנדרשו לאישור או שנמסר לו נמסר פרט כוזב, שגוי או מטעה.

4. מסלולי עידוד נוספים

שר האוצר ושר התמ"ת, באישור ועדת הכספים של הכנסת ובהתייעצות עם המינהלה, הוסמכו לאשר מסלולי עידוד חדשים להגשמת מטרות החוק, ושבמסגרתם יינתנו על ידי המינהלה מענקים או הלוואות למפעלים באזור פיתוח א'.

לגבי כל אחד מהמסלולים החדשים יקבעו השרים הוראות, שיפורסמו ברשומות, ויתייחסו, בין השאר לגורמים שלהלן:

(1) יעדי המסלול לרבות הכשרת עובדים, פיתוחם והגדלת תפוקתם;

(2) שיעור המענק וההלוואה באחוזים מההשקעה של המפעל בהתאם לתכנית המאושרת, ובלבד שלא יעלה על האחוזים הקבועים בתוספת הראשונה (20%-30%). השרים יוכלו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע, לגבי מסלול שבנוגע אליו מצאו טעם מיוחד לכך, אחוזי מענק והלוואה נוספים, עד 10%;

(3) תנאים לאישור תכניות;

(4) דרכים ומועדים להגשת תכניות לאישור;

(5) התנאים והמועדים לתשלום המענק או ההלוואה.

5. הגדרת מפעל תעשייתי

החוק כלל שתי הגדרות של מפעל תעשייתי: אחת לצורך מסלול מענקים ואחת לצורך מסלול הטבות המס. הגדרת מפעל תעשייתי, לעניין מענקים, כללה גם מפעלים לכריה, להפקת מחצבים ולחיפוש נפט ולהפקתו. התיקון מבטל את ההגדרה של מפעל תעשייתי לעניין מענקים, כך שיוותר רק הגדרה אחת המצויה בסעיף 51 לחוק.

התיקון מחריג מהגדרת מפעל תעשייתי בסעיף 51 מכרה, מפעל אחר להפקת מחצבים, מפעל לחיפוש או להפקה של נפט ומפעל חקלאי.

6. תחומי אזורי הפיתוח

כללי

סעיף 40ד לחוק הסמיך את השרים לקבוע את קובע כי תחומי אזורי הפיתוח. מכוח סמכות זו הותקן בעבר צו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזורי פיתוח), התשס"ג-2002.

התיקון לחוק מחליף את סעיף 40ד לחוק (תיקון זה לא נכלל בהצעת החוק המקורית) בכך שנקבעים כעת כתוספת שנייה לחוק תחומי האזורים (חלף קביעתן בעבר בצו השרים כאמור).



עוד נקבע במסגרת סעיף 40ד לחוק כי תחומי האזורים יהיו לפי הקבוע באותה "תוספת שנייה" שהוספה לחוק. השרים יפרסמו באתר האינטרנט של משרד התמ"ת, מעת לעת, את רשימת היישובים שמתקיימים בהם התנאים הקבועים בתוספת השנייה.

כן נקבע כי השרים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יהיו רשאים לשנות את התוספת השנייה או לקבעה מחדש, ואולם לא תיקבע תוספת כאמור לתקופה שתפחת משנתיים. יישוב או אזור שנכלל בתחומי האזורים הקבועים בתוספת השנייה, והוצא ממנה עקב ביטולה, פקיעתה, אי-תחולתה או שינויה, או מאחר שאינו עומד עוד בתנאים הקבועים בה, יראו מפעל שנכלל בתחום אותו יישוב או אזור טרם הוצאתו מתחום התוספת כאמור, ועקב כך הורע מעמדו, כאילו התוספת בנוסחה הקודם ממשיכה לחול עליו או כאילו הוא ממשיך לעמוד בתנאים הקבועים בה, לפי העניין, למשך שנה נוספת.

השרים ימשיכו להיות רשאים לקבוע תחומי אזורים מיוחדים לעניין מפעלים תיירותיים.

פירוט אזור פיתוח א' לפי התוספת השנייה

- תחומי רשויות מקומיות במחוזות ירושלים, הדרום והצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה: רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3; וכן – שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 10% ומעלה. התנאי האחרון לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.
- ירושלים (רק לגבי מפעלים עתירי טכנולוגיה)
- אזורי תעשייה מרחביים בתחומי מחוז הצפון, מחוז הדרום והעיר ירושלים; יוער, כי בנפת אשקלון ייכללו כאמור רק אזורי תעשייה מרחביים בתחומי הרשויות המקומיות שבהן רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4.
- אזורי תעשייה ביישובים שבהם 80% מהתושבים אינם יהודים, על פי נתוני הלמ"ס.
- שדרות ויישובי עוטף עזה; בפסקה זו, "יישובי עוטף עזה" – היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, אשר בתיהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה וכן אזור תעשייה מרחבי שמבניו, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 ק"מ מהגדר האמורה.

פירוט אזור פיתוח ב' לפי התוספת השנייה

הרשויות המקומיות במחוזות ירושלים, הדרום והצפון ובנפת חיפה שמתקיימים בהם שני אלה: רמה חברתית כלכלית נמוכה לפי אשכול 4; וכן – שיעור אבטלה שנתי ממוצע של 8% ומעלה. התנאי האחרון לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית.

7. תיקון הגדרות בסעיף 51 לחוק העידוד

סימן ב בפרק השביעי העוסק בהטבות במס הכנסה, דן בהטבות במס למפעל מוטב. בעקבות הרפורמה, הוראות הסימן יחולו לגבי מפעלי תיירות בלבד, ואילו על מפעלים תעשייתיים יחול סימן ב1 ("מפעל מועדף") וסימן ב2 ("מפעל מועדף מיוחד").

בעקבות זאת רוכזו בסעיף 51 ההגדרות הדרושות לשלושת הסימנים:

ההגדרות "מפעל מוטב", "הכנסה מוטבת", "חברה מוטבת", "הרחבה" ו"השקעה מזערית מזכה" יחולו מעתה רק על מפעל תיירותי.

נוספה הגדרה של "מפעל מועדף", כאשר לסטטוס זה יזכה מפעל תעשייתי שהוא מפעל בר תחרות שתורם לתוצר המקומי הגולמי או שהוא בר תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת.

נוספה הגדרה של "חברה מועדפת", כאשר לסטטוס זה תזכה חברה בעלת מפעל מועדף שאינה בבעלות ממשלתית מלאה. היא תהיה זכאית להטבות המס.

נוספה הגדרה של "הכנסה מועדפת", שהיא הכנסה מהסוגים המנויים בהגדרה שהופקה מפעילות ייצורית של מפעל מועדף. לגבי הכנסה כזו יחולו שיעורי המס המוטבים. לגבי המפעלים התעשייתיים, הוספת הגדרה זו חלף ההגדרה הקודמת שחלה עליהן (הכנסה מוטבת) טומנת בחובה את השינויים הבאים:

- הוחרגו מרכיבי מוצרים שמקורם במכרה, במפעל אחר להפקת מחצבים או במפעל לחיפוש או להפקה של נפט.
- לגבי הכנסה מתמלוגים שהתקבלו בשל שימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל – הוסף הצורך באישור מנהל רשות המסים שמדובר בפעילות שהיא נלווית לפעילות הייצורית של המפעל בישראל.
- הוספה הכנסה ממו"פ תעשייתי בעבור תושב חוץ, שניתן לגביהם אישור מאת ראש המחקר למינהל ופיתוח תעשייתי.

הגדרת "חברה בהשקעת חוץ" נמחקה ומעתה לא תהיה אבחנה בין חברה בהשקעת חוץ לחברה בבעלות של ישראלים.

8. ביטול הטבות מס למפעל אסטרטגי

סעיף 51א(4) העניק פטור ממס למפעל תעשייתי שנמצא באזור פיתוח א, שהינו מפעל אסטרטגי, קרי ההשקעה בו היא לפחות 600 מיליון ש"ח.

בעקבות הרפורמה נמחק הסעיף וכן בוטל גם הפטור ממס שנקבע בסעיף 51ב(ג)(3) לדיבידנד שמחלקת חברה כזו.

9. הותרת הוראות מפעל מעורב רק לגבי בתי מלון

סעיף 74 לחוק קובע הוראות לחישוב המס על הכנסה חייבת של מפעל מעורב. התיקון מותיר הוראות אלה רק לגבי בתי מלון (מופעל מוטב), כך שלא יחולו עוד על מפעלים מועדפים.

10. אישור מראש לזכאות להטבות

האפשרות לקבלת פרה רולינג הורחבה בתיקון 51ט לחוק, כך שתחול גם על זכאות להטבות למפעל תעשייתי לפי סימנים ב1 ו-ב2 החדשים.

11. הטבות מס למפעל מועדף (סימן ב1 לחוק)

שיעורי מס חברות

התיקון לחוק קובע שיעורי מס חברות מופחתים לגבי מפעלים מועדפים, כאשר לגבי מפעל מועדף באזור פיתוח א', שיעור מס החברות יהיה 6% ולגבי מפעל מועדף בשאר הארץ, שיעור מס חברות יהיה 12%.

נקבעו הוראות שעה לשנים 2011 עד 2014 שבהן שיעור מס החברות יהיה כלהלן:

- מפעל מועדף באזור פיתוח א – 10% בשנים 2011 ו-2012 ו-7% בשנים 2013 ו-2014.
- מפעל מועדף בשאר הארץ – 15% בשנים 2011 ו-2012 ו-12.5% בשנים 2013 ו-2014.

להלן טבלה מרכזת של שיעור מס חברות לגבי מפעל מועדף:

	הוראת שעה לשנים 2011 ו- 2012	הוראת שעה לשנים 2013 ו- 2014	בשנת 2015 ואילך
אזור פיתוח א	10%	7%	6%
שאר הארץ	15%	12.5%	12%

דיבידנד

על דיבידנד ששולם ע"י חברה מועדפת שמקורו בהכנסה מועדפת יחול שיעור מס של 15%.

יוער, כי מאחר שבחלק ניכר מהאמנות החדשות נקבעו שיעורי מס נמוכים מאד על חלוקת דיבידנד, ואין החרגה לגבי דיבידנד שמקורו במפעל מועדף, התוצאה המשולבת היא שיעור מס כולל אטרקטיבי במיוחד.

מפעל מועדף – טבלה משולבת של שיעור המס "עד הכיס" החל משנת 2015:

	אזור פיתוח א'		שאר הארץ	
	יחיד	חברה ישראלית	יחיד	חברה ישראלית
הכנסה	100	100	100	100
שיעור מס חברות	6%	6%	12%	12%
מס חברות	6	6	12	12
דיבידנד	94	94	88	88
שיעור מס על דיבידנד	15%	0	15%	0
מס על דיבידנד	14.1	0	13.2	0
סכום נטו למשקיע	79.9	94	74.8	88
סה"כ שיעור מס "עד הכיס"	20.1%	6%	25.2%	12%

פחת מואץ

חברה מועדפת תהיה זכאית לפחת מואץ, בשיעורים ובתנאים הקבועים בסעיף 42, בשל נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המועדף, כלהלן:

- לגבי מכונות או ציוד – 200% מהמכסה הקבועה בתקנות הפחת;
- לגבי בניינים – 400% מהמכסה הקבועה בתקנות הפחת.

יוער, כי על סך כל הפחת שינוכה לא לעלות על המחיר המקורי של הנכס.

12. הטבות מס למפעל מועדף מיוחד (סימן ב1)

כרטיס הכניסה

1. מבחן הכנסת המפעל – סך ההכנסה המועדפת של המפעל היה 1.5 מיליארד שקלים חדשים או יותר;
2. מבחן הכנסת החברה – סך ההכנסות של החברה המועדפת היה 20 מיליארד שקלים חדשים או יותר, או שסך הכנסתה הכלולה בדוח מאוחד לפי כללי חשבונאות מקובלים יחד עם הכנסתה של חברה ממפעל בבעלותה הפועל באותו תחום שבו פועל המפעל התעשייתי שבבעלות החברה המועדפת, היה 20 מיליארד שקלים חדשים או יותר;
3. אישור מנהלים לפי תכנית עסקית – ניתן אישור משותף ע"י מנכ"ל משרד האוצר, מנכ"ל משרד התמ"ת ומנהל רשות המסים ("המנהלים") כי לפי התכנית העסקית שהוגשה להם (ראו פירוט להלן), המפעל המועדף יתרום תרומה מהותית לפעילות הכלכלית בישראל ויש בו כדי לקדם יעדים לאומיים במשק המדינה, בין השאר, בהתחשב במיקום הגיאוגרפי של המפעל המועדף וברמת השכר שצפוי שתיקבע לעובדיו.

אישור תכנית עסקית

על מפעל מועדף להגיש למנהלים כאמור תכנית שעליה לכלול אחת מהחלופות שלהלן:

1. חלופת השקעה בנכסים – השקעה ברכישת נכסים יצרניים, למעט בניינים, בהיקף של 400 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-800 מיליון שקלים חדשים באזור בשאר הארץ, בתוך שלוש שנות מס מתחילת תקופת הזכאות להטבות.
2. חלופת ההשקעה במו"פ – השקעה במחקר ופיתוח בהיקף של 100 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-150 מיליון שקלים חדשים לפחות באזור בשאר הארץ, בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות.
3. חלופת העובדים – העסקת 250 עובדים חדשים לפחות באזור פיתוח א' ו-500 עובדים חדשים לפחות באזור בשאר הארץ, בכל שנת מס במהלך תקופת הזכאות להטבות, והכל ביחס למספר העובדים בשנה שקדמה לשנה שבה החלה תקופת הזכאות להטבות.

שיעורי מס חברות

התיקון לחוק קובע שיעורי מס חברות מופחתים לגבי הכנסתה של חברה מועדפת ממפעל מועדף מיוחד, כאשר לגבי מפעל מועדף מיוחד באזור פיתוח א', שיעור מס החברות יהיה 5% ולגבי מפעל מועדף מיוחד בשאר הארץ, שיעור מס חברות יהיה 8%.

מפעל מועדף מיוחד – טבלה משולבת של שיעור המס "עד הכיס":

	אזור פיתוח א'		שאר הארץ	
	יחיד	חברה ישראלית	יחיד	חברה ישראלית
הכנסה	100	100	100	100
שיעור מס חברות	5%	5%	8%	8%
מס חברות	5	5	8	8
דיבידנד	95	95	92	92
שיעור מס על דיבידנד	15%	0	15%	0
מס על דיבידנד	14.25	0	13.8	0
סכום נטו למשקיע	80.75	95	78.2	92
סה"כ שיעור מס "עד הכיס"	19.25%	5%	21.8%	8%

פחת מואץ

חברה מועדפת תהא זכאית לפחת מואץ, בשיעורים ובתנאים הקבועים בסעיף 42, בשל נכסים יצרניים המשמשים את המפעל המועדף המיוחד שבבעלותה.

תקופת הזכאות להטבות

חברה מועדפת, שלה הכנסות ממפעל מועדף מיוחד, כאמור תהיה רשאית לבחור את שנת המס הראשונה ("שנת האפס") שבה תחל תקופת הזכאות להטבות, בהודעה שתוגש לפקיד השומה יחד עם הדוח השנתי המוגש לאותה שנה לפי הוראות סעיף 131 לפקודה, ובלבד שמתקיימים בהם באותה שנה התנאים שב"כרטיס הכניסה" כלעיל, והיא צירפה לדוח השנתי את אישור המנהלים.

תקופת הזכאות להטבות תהיה עשר שנות מס שתחילתן בשנת האפס.

סמכותו של מנהל רשות המסים לבטל את אישור המנהלים

למנהל רשות המיסים ניתנה סמכות לבחון, מעת לעת, את התאמת פעילות המפעל המועדף המיוחד והישגיו לתנאי אישור המנהלים. במידה והוא סבור כי פעילות המפעל המועדף המיוחד והישגיו אינם תואמים את תנאי אישור המנהלים, רשאי הוא לקבוע כי המפעל המועדף אינו מפעל מועדף מיוחד.

13. תחולה והוראות מעבר

כללי

התיקון חל לגבי הכנסה מועדפת שהופקה או נצמחה בידי חברה מועדפת ביום 1.1.2011 ואילך.

אפשרות בחירה למפעלים קיימים

מפעל קיים, שלא בחר במסלול הטבות חלופי, שחלה לגביו תכנית שהמינהלה אישרה לפי חוק לעידוד השקעות הון כנוסחו לפני יום התחילה, וטרם חלפה תקופת הצינון (3 שנים לגבי תכנית שאושרה לפני 1.4.2005 או 5 שנים לגבי תכנית שאושרה לאחר יום זה) מתחילת שנת ההפעלה של התכנית שבשלה התקבל מענק, יחולו עליו הוראות אלה:

1. עד תום תקופת הצינון יחולו עליו הוראות החוק הישן, ובלבד שעל ההכנסה מהמפעל המאושר בתקופת הצינון, יחול מס בשיעור מס החברות לפי סעיף 126 לפקודה.

2. בתום תקופת הצינון, רשאי המפעל לבחור כי ימשיך לחול עליו החוק הישן עד תום תקופת ההטבות.

זכאות מפעל קיים לבחור בהחלת החוק החדש

מפעל קיים רשאי לבקש עד יום 30 ביוני 2011, כי הוראות החוק החדש יחולו עליו החל מיום 1.1.2011. בקשה כאמור תימסר בטופס שקבע מנהל רשות המסים והיא תחול לגבי שנת המס 2011 ואילך, בלא זכות חזרה ממנה.

חברה מוטבת בעלת מפעל מוטב שבוצעה בו השקעה מזערית מזכה עד ליום 31.10.2010

ככלל, יחול החוק הישן ובלבד שהחברה הודיעה על שנת מס שעד לשנת המס 2012 כשנת בחירה.

לחילופין, חברה כאמור זכאית לבקש כי יחול עליה החוק החדש ("הודעת ויתור"). הודעת הויתור תוגש למנהל רשות המסים יחד עם הדוח השנתי, והיא תחול לגבי שנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדוח. אין אפשרות לחזור מהודעה זו.

כאשר חבר בני אדם קיבל דיבידנד מחברה בעלת מפעל מאושר או מפעל מוטב, ואותו דיבידנד שולם מתוך הכנסה חייבת לאחר שנוכה ממנה מס חברות בשיעורים שלפי החוק הישן, והחברה המשלמת מסרה הודעת ויתור כאמור לעיל עד ליום 30.6.2015, לא יחויב דיבידנד זה במס (יחול לגביו סעיף 126(ב) לפקודה).

חלוקת דיבידנד על ידי מפעל מאושר מתוך הכנסה פטורה

היות והתיקון אינו מתייחס בהוראות המעבר לסעיף 47(א2) לחוק, נראה כי חברה בעלת מפעל מאושר שתחלק דיבידנד מתוך הכנסה שהושגה בתקופה בה הייתה פטורה ממס תחויב במס החברות שהופטרה ממנו.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 178 והוראת שעה), התשע"א - 2010[33]

כדי לשפר את זמינות המידע בדבר הכנסות הנישומים, בין השאר לצורך ייעול מנגנון מס הכנסה שלילי ומנגנון התמיכה לפי תכנית אורות לתעסוקה, תוקן סעיף 166 לפקודה ונקבע, כי בנוסף לטופסי 0126 ו-0856, שהם טפסים שנתיים לגבי הכנסת עבודה ולגבי תשלום הכנסה חבת מס, המוגשים כיום באופן מקוון, מעביד או מנכה יגיש באופן מקוון דוח לגבי תשלום הכנסת עבודה לעובד ולגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי בשל כל תקופת דיווח שאורכה ארבעה חודשים רצופים.

הדוח יוגש עד תום שלושה חודשים לאחר תקופת הדיווח. הדוח יוגש כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת או מאובטחת (למי שהינו עוסק פטור לצורך מע"מ תינתן אפשרות להגיש את הדוח ללא חתימה אלקטרונית). בעתיד, שר האוצר יוכל לקצר את תקופת הדיווח לחודשיים בלבד.

החוק יחול משנת 2012, אך בשנה הראשונה להפעלתו הוא לא יחול על מי שמעסיק בתקופת הדיווח עד ארבעה עובדים.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 177), התש"ע - 2010[34]

סעיף 7(א) לפקודה מסמיך את המנהל לקבוע לגבי נישומים מסוימים, לפי בקשתם, שמדידת הכנסתם לצורך קביעת השומה תיעשה לא על פי תקופת שומה רגילה החופפת את השנה הקלנדרית אלא לפי תקופה של 12 חודשים שיתחילו במועד אחר במהלך השנה (להלן: תקופת שומה מיוחדת).

עד כה הסמכות לקבוע תקופת שומה מיוחדת חלה ביחס לקרנות נאמנות, חברה שמניותיה נסחרות בבורסה שהוכרה לצורך חוק להשקעות משותפות בנאמנות, חברה ממשלתית, וחברה ש-51% ממניותיה וכוח ההצבעה בה מוחזקים בידי חברה זרה שמניותיה נסחרות בבורסה בחו"ל.

התיקון הנוכחי (שהתקבל ב-12 ביולי 2010) מוסיף קבוצה נוספת של נישומים אשר לגביהם תהיה סמכות לקבוע תקופת שומה מיוחדת – מוסדות להשכלה גבוהה שדוחותיהם הכספיים מוגשים למועצה להשכלה גבוהה ב-1 באוקטובר. מוסדות אלה נדרשים כיום לפרסם דוחות כספיים מבוקרים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, לכל שנה אקדמית, היינו מיום 1 באוקטובר ועד יום 30 בספטמבר, ולכן הם מסכמים את חשבונותיהם ותקציביהם לשנה אקדמית.

על מנת שלא להטיל על מוסדות אלה נטל נוסף, הכרוך בעריכת דוחות כספיים לשנה קלנדרית, הוסמך המנהל לאפשר לאותם מוסדות תקופת שומה מיוחדת שהינה זהה

---

[33] ס"ח 2258 מיום 9.11.10, עמ' 10.

[34] ס"ח 2248 מיום 14.7.10, עמ' 571.

לשנה האקדמית. כך יוכלו להכין דוח כספי אחד לתקופת 12 החודשים שתחילתה ב-1 באוקטובר, שעל בסיסו יוכן הדיווח הן לרשות המסים והן למועצה להשכלה גבוהה.

תחולת התיקון מהדו"ח לשנת 2009. מוסד להשכלה גבוהה שטרם הגיש את הדו"ח לשנת 2009 יוכל לפנות בבקשה שתיקבע לו תקופת שומה מיוחדת שתחילתה ביום 1 באוקטובר 2009. במקרה שבקשתו תאושר, תיקבע לו תקופת שומה מיוחדת גם לגבי תקופת מעבר שתחילתה ב-1 בינואר 2009 ועד 30 בספטמבר 2009.

יצוין, שבועדת הכספים עלתה דרישה להרחיב את הסמכות לקביעת תקופת שומה מיוחדת ולהחיל אותה גם ביחס למלכ"רים נוספים שנדרשים כיום להגיש דוחות כספיים במועדים שונים לגופים שונים. סוכם כי נושא זה ייבחן.

תיקון 176 לפקודת מס הכנסה[35]

ב-7 ביוני 2010 התקבל בכנסת חוק תרומת ביציות, התש"ע – 2010, שמטרתו להסדיר תרומת ביציות למטרות הולדה ומחקר. סעיף 43 לחוק קובע כי המדינה תשלם לתורמת מתנדבת פיצוי בשל פעולת שאיבת ביציות שבוצעה בה למטרת השתלה, קרי למטרת החדרת הביציות לאברי הרבייה של אישה אחרת.

סעיף 51 לחוק מכניס תיקון עקיף לפקודת מס הכנסה, שעניינו מתן פטור ממס הכנסה לפיצוי ששולם לתורמת. הפטור נקבע בסעיף 9(30) לפקודה, בזו הלשון: "פיצוי ששולם לתורמת לפי סעיף 43 לחוק תרומת ביציות, התש"ע–2010".

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 175), התש"ע-2010[36]

התיקון קובע כסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה פטור ממס למלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר.

מקורו של התיקון בהצעת חוק פרטית, ולפי דברי ההסבר לה, היא נועדה לקדם את המוסדות האקדמיים בישראל ולמנוע מסטודנטים ומחוקרים לעזוב אותם. לפי דברי ההסבר, התיקון אך מבהיר מצב קיים שבו הוענק בשנים האחרונות פטור ממס כאמור.

ה"מלגה" אליה מתייחס הפטור הינה מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או למחיה, ובלבד שלא ניתנה בעדם תמורה מצד הסטודנט או החוקר, לרבות התחייבות למתן שירות למוסד הלימוד והמחקר.

"חוקר" הינו בעל תואר ראשון ומשמש חוקר במוסד מחקרי ולומד בו בתחומי פעילותו, או מי שמלאו לו 18 שנה ומשמש 5 שנים ומעלה חוקר במכון מחקר תורני ולומד במכון בתחומי פעילותו.

---

[35] ס"ח 2242 מיום 13.6.10, עמ' 534.

[36] ס"ח 2232 מיום 3.3.10, עמ' 407.

לגבי חוקר, קיימת תקרה שנתית של 90,000 ₪ לסכום המלגה הפטור ממס.

התיקון קובע כי הפטור ממס לא יחול על תמלוגים שקיבל הסטודנט או החוקר בגין שימוש במחקרו או בממצאיו, לרבות בדרך של פרסום ספר או פרסום שמו של המוסד כאמור במחקר.

התיקון קובע מגבלה על אורך תקופת הלימודים שבמסגרתה מענק יהיה פטור ממס, כלהלן: סטודנטים לתואר שני – 4 שנים; דוקטורנטים – 8 שנים; חוקרים – התקופה שהוגדרה על ידי המוסד המחקרי או המכון למחקר תורני, ולא יותר מ-12 שנים.

כן נכלל תיקון לסעיף 4(ב) לחוק מס ערך מוסף. סעיף זה קובע את חבותו של מלכ"ר במס שכר באחוזים מהשכר ששילם, ואת חבותו של מוסד כספי במס שכר ורווח, באחוזים מהשכר ששילם והרווח שהפיק. התיקון מחריג מהגדרת "שכר" מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה.

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 – הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), התש"ע–2010[37]

בחודש יולי 2006 אושר על ידי המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית תקן חשבונאות מס' 29. התקן קובע כי, חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 והמדווחות על פי הוראותיו, יערכו את הדוחות הכספיים, לגבי שנת הכספים 2008 ואילך לפי כללי חשבונאות בין-לאומיים (כללי IFRS). התקן אף מאפשר יישום מוקדם של כללים אלו לגבי שנת 2007.

על פי הפסיקה, כללי החשבונאות המקובלים חלים גם לצורך דיני המס, אלא אם הם אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס הנהוגה בישראל. במקרים אילו גוברים, דיני המס על כללי הרישום החשבונאיים.

בשל חוסר הניסיון החשבונאי והמיסוי ביישום כללים אלו וחוסר הוודאות באשר להשפעת אותם כללים על בסיס המס בישראל, נחקק תיקון 174 לפקודה המוסיף את סעיף 87א הקובע לאמור: "בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבונאות מס' 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדו"חות הכספיים לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009".

יודגש כי, כללי החשבונאות המקובלים האחרים, ימשיכו לחול בקביעת ההכנסה החייבת, ככל שדיני המס אינם קובעים אחרת.

[37] ס"ח 2225 מיום 4.2.10, עמ' 326.

תכנון מס החייב בדיווח

מדובר בתיקון לתקנות שקובעות אילו פעולות ייחשבו תכנון מס חייב בדיווח[38]. עד כה תחולת התקנות הוגבלה כהוראת שעה לשנים 2007-2009. התיקון הנוכחי הופך אותן לתקנות קבועות ללא הגבלת זמן.

חוק ליישום ההסכם בין ממשלת מדינת ישראל לבין ה-OECD בדבר זכויות יתר, חסינויות והקלות המוענקות לארגון, התש"ע–2010[39]

החוק הנ"ל מעניק תוקף של חוק להוראות ההסכם שנחתם בין ישראל ל-OECD, ככל שהן באות להעניק זכויות יתר, חסינויות והקלות לארגון, לפקידיו, לנושאי משרה בו, למומחים מטעמו, לנציגי המדינות או הגופים החברים בו או המשתתפים בפעילותו, ולכל גורם אחר הקבוע בהסכם.

בין השאר נקבע של-OECD תהיה אישיות משפטית בישראל, הוא יהיה בעל סמכות לעשות חוזים, לרכוש ולהעביר מיטלטלין ומקרקעין ולהגיש תביעות משפטיות. שר החוץ, באישור הממשלה ולאחר התייעצות עם היועץ המשפטי לממשלה, יוכל לקבוע בצו כי יוענקו לארגון זכויות יתר, חסינויות או הקלות מעבר לאלה הכלולות בהסכם שנחתם בינו לבין ישראל, אם מצא כי מתקיימים התנאים לכך לפי סעיף 3 להסכם.

ההסכם קובע שה-OECD ורכושו יהיו פטורים:

(א) מכל צורה של מיסוי ישיר, כולל חיובים למטרות קצבה או ביטוח לאומי; אולם הארגון לא יתבע פטור מתעריפים וממסים שאינם למעשה אלא היטלים לטובת שירותים שהם לתועלת הציבור;

(ב) ממכסים, מאיסורים או מהגבלות ביחס לייבוא או לייצוא של טובין הנרכשים על ידי הארגון לצורך תפקודו או לשם פעילויותיו, מתוך הבנה כי טובין מיובאים כאמור לא יימכרו בישראל, אלא בתנאים המוסכמים עם הממשלה;

(ג) מדמי מכס, מהגבלות או מאיסורים ביחס לייבוא או לייצוא של פרסומים או מכל מסים ביחס למכירות פרסומיו או טובין אחרים המיוצרים על ידו או שירותים אחרים שהוא מספק.

כל תשלום של מיסוי עקיף, כולל מיסים המהווים חלק מהמחיר לתשלום, על רכישת טובין ושירותים על ידי הארגון לצורך תפקודו או לשם פעילויותיו, יוחזר לארגון על ידי הממשלה. הוראה זו תחול רק כשהמחיר הכולל ששולם תמורת הטובין והשירותים האמורים שווה או עולה על 500 דולר ארצות הברית

---

[38] תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה) (תיקון), התש"ע-2009.
תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה) (תיקון), התש"ע-2009.

[39] ס"ח 2250 מיום 22.7.10, עמ' 580.

הארגון ייהנה, לצורך התקשורת הרשמית שלו, מיחס לא פחות מועדף מזה שישראל מעניקה לכל ארגון בינלאומי או ממשלה זרה, כולל נציגותה הדיפלומטית, בנוגע למסים המוטלים על אמצעי תקשורת למיניהם.

פקידי הארגון יהיו פטורים מכל תשלום של מיסוי ישיר, כולל חיובים למטרות קצבה או ביטוח לאומי, על משכורות, תגמולים, פיצויים, קצבאות או רכיב אחר של תמורה ששולם להם על ידי הארגון; כמו כן הם יהיו זכאים להביא, ללא תשלום מכס או מס, את רהיטיהם ואת חפציהם כשהם נכנסים בראשונה לתפקידם בישראל.

חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה) (תיקון מס' 2), התש"ע–2010[40]

חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז–2007, נחקק בעקבות המצב הביטחוני ששרר בשדרות וביישובי עוטף עזה. החוק מתייחס לישובים השוכנים עד 7 ק"מ מעוטף עזה וכן ליישובים נוספים שנקבעו בצו, והוא מעניק הטבות מס שכוללות פטור ממס מעסיקים וזיכוי מוגדל ממס הכנסה.

הזיכוי שניתן במסגרת הוראת שעה, הוא בשיעור של 25% מההכנסה החייבת מיגיעה אישית של תושב קו העימות, עד לסכום של 320,214 שקלים חדשים בשנה (הסכום נכון לשנת 2009), זאת במקום זיכוי בשיעור של 13%, שהיה זכאי לו לפני חקיקת החוק האמור. ההטבה האמורה נקבעה לשנת המס 2007 ותוקפה הוארך לגבי שנת המס 2008 ולגבי שנת המס 2009.

החוק הנוכחי קובע שהוראת השעה תחול גם בשנת 2010, אך שיעור הזיכוי יהיה 20% מההכנסה החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 222,480 שקלים חדשים. שר האוצר הוסמך להאריך את תחולת החוק גם לשנת 2011.

חקיקת משנה

מיסוי בינלאומי

צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (טיוואן), התש"ע-2010[41]

האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לטיוואן נחתמה ביום 24.12.09 ואושרה על ידי הממשלה בהליך מיוחד כבר ביום 10.12.09. הוראות האמנה בתוקף מיום 1.1.2010 ואילך. למרות שפורמאלית, הצדדים לאמנה הם המשרד הכלכלי והתרבותי של טיוואן בישראל והמשרד הכלכלי והתרבותי של ישראל בטייוואן, הרי שהיות שהאמנה אושרה כאמור בממשלה היא מחייבת את ישראל ככל אמנה למניעת כפל מס.

---

[40] ס"ח 2236 מיום 23.3.10, עמ' 445.

[41] ק"ת 6861 מיום 25.1.10, עמ' 698.

סעיף 196 לפקודת מס הכנסה קובע כי להוראות הסכם למניעת כפל מס יהיה תוקף, על אף האמור בכל דין, אם הוא נעשה עם מדינה פלונית. סעיף זה תוקן בשנת 2005 (תיקון מס' 144, ס"ח 1997, עמ' 346) כך ש"מדינה" תהיה "לרבות שטח מחוץ לישראל שאינו מדינה, המנוי בתוספת הראשונה". במסגרת התיקון, הוספה טייוואן לתוספת ראשונה זו.

הוראות האמנה מבוססות על אמנות המודל של ה-OECD והאו"ם ולהלן הוראותיה המרכזיות:

תושבות – לגבי יחידים, נקבע כי מרכז האינטרסים החיוניים של הנישום הוא שיהיה מבחן שובר שוויון ראשון במקרה של כפל תושבות. לגבי חברות, נקבע כי כפל תושבות של חברה ייפתר על ידי ישום מבחן הניהול האפקטיבי.

רווחי עסקים, מוסד קבע ומתן שירותים – חריג מוסד הקבע הורחב, כך שרווחים של חברה תושבת אחת המדינות המופקים באמצעות אתר בנייה במדינה השנייה או באמצעות פרויקט בנייה, התקנה או הרכבה במדינה השנייה וכן פעילויות פיקוח הקשורות אליהם, יהיו ניתנים למיסוי במדינה בה הם ממוקמים אם הם נמשכים מעל ששה חודשים. בנוסף, נקבע כי מתן שירותים (לרבות שירותי ייעוץ) במדינת המקור יצור מוסד קבע בה , במידה שמשכם של שירותים אלה עולה על ששה חודשים בכל תקופה של שנים-עשר חודשים.

דיבידנדים – נקבע שיעור מס מקסימאלי של 10% במדינת המקור. הפרוטוקול מחיל הוראת MFN (most favorable nation) ולפיה אם טייוואן תחתום על אמנת מס עם מדינת OECD ובה שיעור המס על דיבידנדים נמוך מ-10%, כי אז יאומץ שיעור מס זה אוטומטית גם באמנה שבין טיוואן לישראל.

ריבית – נקבע שיעור מס מקסימאלי של 10% במדינת המקור, כאשר לגבי ריבית המשולמת לבנק מוגבל המיסוי ל-7% בלבד.

ריבית המשתלמת לממשלת המדינה השנייה או לבנק המרכזי שלה תהיה פטורה ממס במדינת המקור. כך, גם לגבי ריבית המשתלמת על הלוואה שבוטחה ע"י חברה בבעלות מלאה של המדינה העוסקת בביטוח סיכוני סחר חוץ.

תמלוגים – נקבע שיעור מס מקסימאלי של 10% במדינת המקור. הפרוטוקול מחיל הוראת MFN לפיה אם טייוואן תחתום על אמנת מס עם מדינת OECD ובה שיעור המס על תמלוגים נמוך מ-10%, כי אז יאומץ שיעור מס זה אוטומטית גם באמנה שבין טייוואן לישראל.

רווח הון – לגבי מכירת מקרקעין, ניתנת זכות מיסוי מלאה וראשונה למדינה בה מצויים המקרקעין. לגבי מכירת מניות, נקבע פטור ממס במדינת המקור, אלא אם מדובר בחברה שנכסיה כוללים בעיקר מקרקעין, כי אז המיסוי יהיה בדומה למיסוי מכירת מקרקעין.

קצבאות – נקבעה זכות מיסוי בלעדית למדינה שתושבה מקבל פנסיה בגין עבודה לשעבר. תשלומים מכוח חקיקה לביטוח סוציאלי הקיימת באחת המדינות ימוסו רק באותה מדינה.



מורים, פרופסורים וחוקרים – במטרה לעודד חילופי מרצים וחוקרים, נקבע כי תושב אחת המדינות, השוהה במדינה השנייה במשך תקופה של עד שנתיים, למטרות הוראה או עיסוק במחקר באוניברסיטה, מכללה, בית ספר, או מוסד חינוכי מוכר אחר, יהיה פטור ממס במדינת המקור על הכנסתו מההוראה או המחקר. הוראה זו לא חלה על מחקר פרטי.

מניעת כפל מס – שיטת הזיכוי בשתי המדינות. חברה ממדינה אחת המשלמת מס במדינה השנייה בגין הכנסות שהיא מפיקה בה, זכאית לקבל זיכוי בגין מס זה כנגד המס בו היא חייבת במדינת תושבותה.

צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (אסטוניה), התש"ע-2010[42]

האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאסטוניה נחתמה ביום 29.6.09 והליך אשרורה הושלם בשתי המדינות ביום 24.12.09. הוראות האמנה בתוקף מיום 1.1.2010 ואילך.

האמנה מבוססת בעיקרה על אמנת המודל של ה-OECD ולהלן הוראותיה המרכזיות:

תושבות – לגבי יחידים, נקבע, בדומה למודל ה-OECD, כי מקום בית הקבע של הנישום הוא שיהיה מבחן שובר שוויון ראשון במקרה של כפל תושבות. לגבי חברות, ולהבדיל ממודל ה-OECD, נקבע באמנה כי במקרה כזה ישראל ואסטוניה יישבו בהסכמה הדדית את שאלת כפל תושבות של חברה. בפרוטוקול נקבע כי במקרה כזה הן יביאו בחשבון גורמים כגון מקום הניהול הממשי, מקום ההתאגדות או הכינון, וכל גורם אחר הנוגע בדבר. כן נקבע בפרוטוקול כי אם וכאשר יאומץ בדין הפנימי באסטוניה קריטריון הניהול האפקטיבי כמבחן התושבות לחברה, אזי גם האמנה בין ישראל ואסטוניה תאמץ קריטריון זה במצב של תושבות כפולה של חברה.

דיבידנדים – נקבע פטור ממס במדינת המקור לדיבידנד בין חברות, בהחזקה של 10% ומעלה וכן לדיבידנד המשולם לקרן פנסיה, בנק מרכזי או המדינה עצמה. בכל מקרה אחר מוגבל המיסוי כאמור ל-5% בלבד.

ריבית – נקבע שיעור מס מקסימאלי של 5% במדינת המקור. פטור ממס במדינת המקור יינתן לגבי ריבית המשתלמת לממשלת המדינה השנייה או לבנק המרכזי שלה, וכן לריבית המשתלמת על הלוואה שבוטחה ע"י חברה בבעלות מלאה של המדינה העוסקת בביטוח סיכוני סחר חוץ. כן נקבע פטור ממס במדינת המקור לריבית המשולמת לקרן פנסיה.

תמלוגים – אומץ העיקרון הקבוע באמנת המודל של ה-OECD ולפיו ניתנת זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות.

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

שירותים מקצועיים ופעילויות עצמאיות אחרות – הגדרת "עסק" בסעיף 1 לאמנה כוללת ביצוע שירותים מקצועיים ופעילויות עצמאיות אחרות. בכך, מאמצת האמנה

[42] ק"ת 6861 מיום 25.1.10, עמ' 698.

עם אסטוניה את התיקון לאמנת המודל של ה-OECD משנת 2000, כך שהמשמעות הינה שהכנסה משירותים אלה ממוסה במסגרת סעיף רווחי עסקים (סעיף 7).

תעבורה בינלאומית – להבדיל ממודל ה-OECD, לפיו רווחי מיזם מהפעלת ספינות או כלי טיס בתעבורה בינלאומית ממוסים במדינה שבה נמצא מקום הניהול האפקטיבי של המיזם, נקבע באמנה עם אסטוניה כי רווחים כאמור ימוסו רק במדינת התושבות של מי שמנהל את המיזם (וכאמור לעיל באשר לתושבותה של חברה לפי אמנה זו, על מקום התושבות להיקבע בהסכמה בין ישראל ואסטוניה, במקרה ושתיהן טוענות לתושבות של חברה).

שכר חברי דירקטוריון – הפרוטוקול מבהיר כי הסעיף המקנה זכות מיסוי למדינת התושבות של חברה ביחס לשכר חברי הנהלה ותשלומים דומים לא יחול לגבי ביצוע תפקיד שאינו מתוקף התפקיד של חבר הנהלה.

אמנים וספורטאים – האמנה קובעת כי הכלל לפיו למדינת המקור זכות מיסוי ראשונה לגבי הכנסות של אמנים וספורטאים בתחומה לא יחול כאשר ביקור האמן או הספורטאי באותה מדינה נתמך, כולו או רובו, על ידי קרנות ציבור של אחת המדינות או שתיהן או רשויות מקומיות שלהן, או על ידי מוסד המוכר על ידי אחת המדינות המתקשרות כמוסד ללא כוונת רווח. במקרה כזה, יחולו כללי האמנה הרגילים בגין רווחי עסקים או הכנסה ממשכורת.

קצבאות – נקבעה זכות מיסוי בלעדית למדינה שתושבה מקבל פנסיה בגין עבודה לשעבר. תשלומים מכוח חקיקה לביטוח סוציאלי הקיימת באחת המדינות ימוסו רק באותה מדינה.

מורים, פרופסורים וחוקרים – במטרה לעודד חילופי מרצים וחוקרים, נקבע כי תושב אחת המדינות, השוהה במדינה השנייה במשך תקופה של עד שנתיים, למטרות הוראה או עיסוק במחקר באוניברסיטה, מכללה, בית ספר, או מוסד חינוכי מוכר אחר, יהיה פטור ממס במדינת המקור על הכנסתו מההוראה או המחקר. הוראה זו לא חלה על מחקר פרטי.

זיכוי בגין מס זר –

אסטוניה – האמנה קובעת כי אסטוניה תיישם את שיטת הפטור לגבי הכנסה שמפיק תושב שלה בישראל, למעט שני מקרים לגביהם אסטוניה תיישם את שיטת הזיכוי: הראשון, כאשר ישראל תטיל מס בשיעור 5% על דיבידנד לפי סעיף 10(2)(ב) לאמנה; השני, כאשר ישראל תטיל מס בשיעור 5% על ריבית לפי סעיף 11(2) לאמנה.

ישראל – האמנה קובעת כי ישראל תיישם את שיטת הזיכוי לגבי הכנסה שמפיק תושב שלה באסטוניה. בנוסף, נקבע כי ישראל תעניק גם זיכוי עקיף, היינו כאשר חברה תושבת אסטוניה תחלק דיבידנד לחברה תושבת ישראל המחזיקה בה 25% ומעלה, יינתן זיכוי בישראל גם בגין המסים ששולמו באסטוניה ביחס להכנסה של החברה האסטונית.

מניעת ניצול לרעה של האמנה – הפרוטוקול לאמנה מבהיר כי ישראל ואסטוניה רשאיות להחיל את דיניהן הפנימיים לשם מניעת התחמקות ממס או הימנעות ממס.

צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (וייטנאם), התש"ע-2010[43]

ביום 4.8.09 נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לוייטנאם. תהליך אשרורה בשתי המדינות הושלם ביום 24.12.2009. הוראות האמנה בתוקף מיום 1.1.2010 ואילך.

הוראות האמנה מבוססות על אמנות המודל של ה-OECD והאו"ם ולהלן הוראותיה המרכזיות:

תושבות – לגבי יחידים, נקבע כי מרכז האינטרסים החיוניים של הנישום הוא שיהיה מבחן שובר שוויון ראשון במקרה של כפל תושבות. לגבי חברות, נקבע כי כפל תושבות של חברה ייפתר על ידי ישום מבחן הניהול האפקטיבי.

רווחי עסקים, מוסד קבע ומתן שירותים – חריג מוסד הקבע הורחב, כך שרווחים של חברה תושבת אחת המדינות המופקים באמצעות אתר בנייה במדינה השנייה או באמצעות פרויקט בנייה, התקנה או הרכבה במדינה השנייה וכן פעילויות פיקוח הקשורות אליהם, יהיו ניתנים למיסוי במדינה בה הם ממוקמים אם הם נמשכים מעל ששה חודשים. בנוסף, נקבע כי מתן שירותים (לרבות שירותי ייעוץ) במדינת המקור יצור מוסד קבע בה , במידה שמשכם של שירותים אלה עולה על ששה חודשים בכל תקופה של שנים-עשר חודשים.

דיבידנדים וריבית – נקבע שיעור מס מקסימאלי של 10% במדינת המקור.
ריבית המשתלמת לממשלת המדינה השנייה או לבנק המרכזי שלה תהיה פטורה ממס במדינת המקור. כך, גם לגבי ריבית המשתלמת על הלוואה שבוטחה ע"י חברה בבעלות מלאה של המדינה העוסקת בביטוח סיכוני סחר חוץ.

תמלוגים – נקבע שיעור מס מקסימאלי של 5% במדינת המקור לגבי תמלוגים בגין פטנט, מדגם, דוגמה, תכנית, נוסחה סודית ולגבי תמלוגים בגין שימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי. תמלוגים מכל סוג אחר ימוסו במדינת המקור בשיעור של עד 15%.

תשלומים על שירותים טכניים – המדובר בשירותי ניהול וייעוץ. נקבע שיעור מס מקסימלי של 7.5% במדינת המקור.

רווח הון – לגבי מכירת מקרקעין, ניתנת זכות מיסוי מלאה וראשונה למדינה בה מצויים המקרקעין. לגבי מכירת מניות, נקבע פטור ממס במדינת המקור, אלא אם מדובר בחברה שנכסיה כוללים בעיקר מקרקעין, כי אז המיסוי יהיה בדומה למיסוי מכירת מקרקעין.

קצבאות – נקבעה זכות מיסוי בלעדית למדינה שתושבה מקבל פנסיה בגין עבודה לשעבר. תשלומים מכוח חקיקה לביטוח סוציאלי הקיימת באחת המדינות ימוסו רק באותה מדינה.

מורים, פרופסורים וחוקרים – במטרה לעודד חילופי מרצים וחוקרים, נקבע כי תושב אחת המדינות, השוהה במדינה השנייה במשך תקופה של עד שנתיים, למטרות הוראה או עיסוק במחקר באוניברסיטה, מכללה, בית ספר, או מוסד חינוכי מוכר אחר, יהיה פטור ממס במדינת המקור על הכנסתו מההוראה או המחקר. הוראה זו לא חלה על מחקר פרטי.

---

[43] ק"ת 6861 מיום 25.1.10, עמ' 699.

מניעת כפל מס – שיטת הזיכוי בשתי המדינות. חברה ממדינה אחת המשלמת מס במדינה השנייה בגין הכנסות שהיא מפיקה בה, זכאית לקבל זיכוי בגין מס זה כנגד המס בו היא חייבת במדינת תושבותה. בנוסף, נקבע כי בעת קבלת דיבידנד בין חברות בהחזקה של 25% ומעלה, יביא הזיכוי בחשבון גם את מס החברות ששולם בגין ההכנסה ממנה חולקו הדיבידנדים.

חסך מס – הוראת שעה עד ליום 31.12.2019 – נקבעה הוראת חסך מס חד צדדית, ולפיה חברה ישראלית תהיה זכאית לקבל בישראל זיכוי ממס כאמור גם אם בפועל לא שילמה את המס בוייטנאם, וזאת למשל, בשל חוקי עידוד הבאים לקדם פיתוח כלכלי בוייטנאם. תחולת הוראת חסך מס זו הוגבלה באמנה עד ליום 31.12.2019.

חישוב מס, הקלות וניכויים

הודעה על קביעת שיעור ריבית לפי תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)), התשמ"ו-1986 [44]

סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה מטיל מס על הכנסה רעיונית במקרה בו ניתנת הלוואה בין חברות קשורות בתנאים נוחים בהשוואה לשיעור ריבית מינימאלי שנקבע בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)), התשמ"ו-1986 (להלן - "תקנות קביעת שיעור הריבית"). במקרה זה הפרש הריבית נחשב להכנסה לפי סעיף 2(4) בידי המלווה.

עד לפני מספר חודשים שיעור הריבית המינימאלי כאמור התבסס על שיעור עליית המדד. לאור ביטולו של חוק התיאומים, הוחלט לאחרונה כי שיעור הריבית על הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות יחדל להיות תלוי בשיעור עליית המדד אלא ייקבע לפי קריטריון אובייקטיבי השווה ל-75% משיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור על ידי הבנקים. בהתאם לכך נקבע בתיקון לתקנות קביעת שיעור הריבית, שפורסם ברשומות ביום 17.9.09,[45] כי שיעור הריבית החדש על הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות יהיה 3.3%. תחולת התיקון לתקנות קביעת הריבית נקבעה לגבי הלוואות ללא ריבית בין חברות קשורות שיינתנו החל מיום 1.10.09.

סעיף 5(א) לתקנות כולל מנגנון לעדכון שיעור הריבית, התלוי בשיעור העלות הכוללת הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור על ידי הבנקים, שמפרסם בנק ישראל מעת לעת[46] (להלן – "שיעור העלות לאשראי הלא צמוד"). לפי מנגנון זה, אם שיעור העלות לאשראי הלא צמוד שפורסם לאחרונה לפני חודש דצמבר בשנה פלונית שונה מ-4.40%, יהיה שיעור הריבית הקבוע בסעיף 2 לשנת המס הבאה שיעור הריבית שפורסם כאמור, כשהוא מוכפל ב-75%. כן נקבע כי שר האוצר יפרסם בהודעה ברשומות את שיעור הריבית המחושב כאמור.

---

[44] י"פ 6078 מיום 19.4.10, עמ' 2616.

[45] תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)) (תיקון), התשס"ט-2009. פורסם בק"ת 6813 מיום 17.9.09, עמ' 1344.

[46] לפי הגדרת "שיעור עלות האשראי המרבי" בסעיף 5 לחוק הסדרת הלוואות חוץ בנקאיות, התשנ"ג-1993.

ביום 26.11.2009, פרסם בנק ישראל כי שיעור העלות הממוצעת לאשראי הלא צמוד הניתן לציבור בחודש אוגוסט 2009 היה 4.01%.

לפיכך מודיע כאן שר האוצר כי החל מיום 1.1.2010 שיעור הריבית המעודכן המחושב לפי סעיף 2 לתקנות קביעת שיעור ריבית הינו 3%.

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט) (תיקון), התש"ע-2010[47]

תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט), התשמ"ט-1989 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.

בין השאר נקבעו בתקנות הוראות מיוחדות לחישוב המס של מחזיק כאמור, כגון זכותו לניכוי בשל אזילת מלאי הנפט באותה שנת מס, ניכוי הוצאות חיפוש נכס הנפט ופיתוחו, הוראה באשר למחיר המקורי של היחידה לעניין חישוב רווח ההון, ועוד.

תוקפן של התקנות פג בתום שנת 1992 והוארך מעת לעת. התיקון הנוכחי מאריך את תוקפן עד לתום שנת 2010.

אכרזת המיסים (גביה) (גבית הטבה שניתנה שלא כדין לחברת הפקות ישראלית, לפי חוק לעידוד הפקת סרטים בישראל) התש"ע-2009

ביום 5.11.2008 פורסם חוק לעידוד הפקת סרטים בישראל (הוראת שעה ותיקוני חקיקה), התשס"ט-2008. מטרת החוק לעודד מפיקים זרים להפיק סרטים בישראל, בין השאר על ידי הקטנת עלויות ההפקה.

סעיף 2 לחוק מאפשר לחברת הפקות ישראלית, הנותנת למפיק זר שירותי הפקה, או השותפה אתו בהפקה משותפת (קופרודוקציה), להשאיר בידיה סכומי מס שניכתה במקור מתשלומים שהיא משלמת לנותני שירותים להפקה בישראל, בלא להעבירם לפקיד השומה (להלן – ההטבה), בהתקיים כל התנאים המפורטים בחוק.

על מנת לאפשר לפקיד השומה לגבות מחברת הפקות ישראלית הטבה ממנה נהנתה במקרה בו לא הייתה זכאית לה לפי החוק, קבע שר האוצר כי על הטבה כאמור יחולו הוראות פקודת מס הכנסה כאילו היו "מס" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה. קביעה כאמור תאפשר להחיל את הוראות פקודת המיסים (גביה) על גבית הטבה כאמור.

[47] ק"ת 6857 מיום 14.1.10, עמ' 634.

תקנות מס הכנסה (פחת) (תיקון), התש"ע-2010[48]

התקנות קובעות כי שיעור הפחת השנתי למתקני חימום מים באמצעות אנרגיית השמש ולמתקנים לייצור חשמל באמצעות אנרגיית השמש, העושים שימוש בטכנולוגיה פוטו-וולטאית ובטכנולוגיה סולאר-תרמית, יעמוד על 25%.

התקנות יחולו לגבי מתקנים לייצור חשמל ומתקני חימום מים שיום הפעלתם חל מיום 1.1.09 ועד תום שנת המס 2013.

יצוין עוד, כי במסגרת התקנות עוגנו גם שיעורי הפחת על רכבים כחלק מרפורמת המיסוי הירוק.

דוחות וניהול חשבונות

תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התש"ע – 2010[49]

במסגרת תיקון 161 לפקודת מס הכנסה שנכנס לתוקף בתחילת 2009, נקבע בסעיף131(ב2) לפקודה שיחיד החייב בהגשת דוח שנתי למס הכנסה, שהייתה לו במהלך אותה שנה הכנסה מעסק, ממשכורת או מחקלאות, יגיש את הדוח באופן מקוון. פסקה (4) לסעיף האמור מסמיכה את שר האוצר לפטור מחובת הגשת דוח מקוון, בהתאם לקריטריונים של מצב כלכלי, גובה הכנסות ומצב בריאותי, ובלבד שפטור כאמור לא יחול על מי שהגיש תביעה למס הכנסה שלילי.

דוח ייחשב כדוח מקוון אם שודר באמצעות מערכת המחשב של רשות המיסים (שע"מ) על ידי מייצגים (רואי חשבון, יועצי מס או עורכי דין) המחוברים למחשב שע"מ, או אם שודר באמצעות האינטרנט.

ב-16.6.2010 אושרו תקנות המקנות פטור מהגשת דוח מקוון ליחידים שהכנסתם השנתית (מחזור או משכורת) וגם הכנסת בן זוגם מעסק, מחקלאות, ממשלח יד, ומעבודה, אינה עולה על 75 אלף ₪ לכל אחד, ובתנאי כי סך כל ההכנסה השנתית החייבת של היחיד אינה עולה על 75 אלף ₪. ואם יש לו בן זוג – הכנסתם הכוללת לא עולה על 150,000 ₪. כמו כן, נקבע פטור מחובת דווח ליחיד שהוא ובן זוגו הגיעו לגיל פרישה .

הפטור לא יחול על מי שהגיש בקשה למס הכנסה שלילי ועל מי שהוא או בן זוגו הינם בעלי שליטה בחברה.

תחולת התקנות מיידית, והן יחולו כבר לגבי הדוחות לשנת 2009.

לפי הערכה, התקנות יוציאו ממעגל החייבים בדיווח מקוון כ-200,000 נישומים מתוך כ-620,000 החייבים בדיווח מקוון.

---

[48] ק"ת 6892 מיום 24.5.10, עמ' 1122.

[49] ק"ת 6910 מיום 18.7.10, עמ' 1392.

הודעת מס הכנסה (סכומי עיצום כספי לעניין דוח מקוון), התש"ע - 2010[50]

סעיף 195 ב לפקודה קובע כי במקרה של אי הגשת דוח מקוון עד המועד הקבוע להגשת דוח שנתי או דו"ח ניכויים בסעיף 132 או 166 לפקודה, ניתן להטיל על המפר עיצום כספי בשל כל חודש מלא של פיגור בהגשת הדוח.

ההודעה הנדונה מעדכנת את סכומי העיצום הכספי לשנת 2010 כלהלן:

- יחיד שלא הגיש דוח עצמאי מקוון לפי סעיף 131(ב2) - 1,090 ₪.
- מעביד שלא הגיש דוח מעביד מקוון או מנכה שלא הגיש דוח מנכה מקוון, לפי סעיף 166 - 1,630 ₪.

מיסוי מקרקעין

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה) (תיקון), התש"ע-2010[51]

סעיף 71(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע נסיבות שבהן מכירת זכות במקרקעין השייכים לאיגוד מתפרק, תהיה פטורה ממס. בין השאר נדרש: א) שהמכירה תיעשה אגב פירוק האיגוד; ב) שלא ניתנה תמורה בעד הזכות; ג) שהזכויות במקרקעין הוקנו לבעלי הזכויות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק; ד) שיעוד הזכות במקרקעין לא שונה למלאי עסקי בעת המכירה או הקניה; ה) בתקופה שקדמה לפירוק לא הייתה באיגוד המתפרק הקצאה מיטיבה; הזכות במקרקעין לא נרכשה בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק.

עם זאת, בפירוק איגוד שהפך לאיגוד מקרקעין החל ביום 7 בנובמבר 2001 יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה.

כעת תוקנו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשל"ה – 1975, ונוספה תקנה 27א הקובעת שכאשר מתקבלת זכות במקרקעין במכירה פטורה ממס לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, ושולם מס הרכישה שלה בפירוק הראשון, תהא מכירתה של הזכות פטורה ממס רכישה, ובלבד שלא חלפו 6 חודשים מיום הפירוק הראשון ועד המכירה, וחל על המכירה פטור ממס לפי סעיף 71 לחוק.

התחולה של התקנות לגבי מכירה של זכות במקרקעין שנעשתה מיום 1 בינואר 2010 ואילך.

---

[50] ק"ת 6864, מיום 1.2.10, עמ' 740.

[51] ק"ת 6892 מיום 24.5.10, עמ' 1124.

עידוד השקעות הון

צו לעידוד השקעות הון (קביעת התחומים של אזורי פיתוח) (תיקון), התש"ע-2010[52]

סעיף 40ד 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"ג-2002 (להלן – "הצו") הקובע את התחומים של אזור פיתוח א' ואזור פיתוח ב'.

תוקף הצו, שהיה עד 31.3.2009, מוארך כאן עד יום 31.12.2010.

צו לעידוד השקעות הון בחקלאות (קביעת תחומי אזורי פיתוח א' ו–ב') (הוראת שעה) (תיקון), התש"ע-2010[53]

סעיף 24 לחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות קובע את שיעורי המענק למפעל חקלאי מאושר(20% באזור פיתוח א ו-10% באזור פיתוח ב).

מכוח הסעיף הותקן צו הקובע את תחומי אזורי הפיתוח, וכעת הוארך תוקפו עד תום שנת 2011.

[52] ק"ת 6855 מיום 11.1.10, עמ' 618.

[53] ק"ת 6887 מיום 26.4.10, עמ' 1043.