

תזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016

פרק 1_': הגברת האכיפה וייעול הליכי המס

תזכיר זה מיישם את החלטות הממשלה מיום 11 באוגוסט 2016, והוא צפוי לעלות על סדר יומה של ועדת השרים המיוחדת לעניין התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 ביום 11 בספטמבר 2016.

א. שם החוק המוצע

תזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2016 פרק 1_': הגברת האכיפה וייעול הליכי המס

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

לסעיף 1(1), (10)

ההגדרות בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה או פקודת מס הכנסה) לעניין תושבות חבר בני אדם, מכילות כיום בעיקר מבחנים איכותיים לפיהם נקבעת התושבות לפי מקום ההתאגדות או ה"שליטה וניהול". הגדרה זו פותחת פתח לפרשנויות שונות ככל שתושבי ישראל מייסדים חברה מחוץ לישראל- באילו נסיבות יקבע שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל. לצורך הגדלת הודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם, וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס מוצע לקבוע מספר חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו שליטה וניהול עסקים של חבר בני אדם כמתקיים בישראל יובהר, כי התיקון המוצע אינו מיייתר בחינה מהותית של ניהול ושליטה בחבר בני אדם, אשר יוסיפו להתקיים לצד החזקות המוצעות. כך למשל, יתכנו מקרים בהם יראו חבר בני אדם כתושב ישראל, גם אם תושבי ישראל מחזיקים בפחות מ-50% מאמצעי השליטה באותו חבר בני אדם. בנוסף מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודת מס הכנסה ולקבוע חובת דיווח על חבר בני אדם הנוקט בעמדה לפיה החזקות כאמור אינן חלות עליו.

לסעיף 1(2)

סעיף 16א לפקודה קובע כי שר האוצר רשאי להורות על החזרת מס, כולו או מקצתו, לתושב חוץ אם סכום המס שאותו אדם שילם בישראל עולה על הסכום שהותר לו, בגלל תשלום זה, בארץ מושבו הקבוע כזיכוי מן המס שחל באותה ארץ על הכנסתו שהושגה או שנקבעה בישראל. מוצע להבהיר כי ניתן לתת את ההקלה האמורה גם באמצעות פטור, כאשר תושב החוץ טרם שילם את המס.

לסעיף 1(3), (4)

סעיף 17(1) לפקודה קובע כי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה מותרים בניכוי, אם הם השתלמו על הון ששימש בייצור הכנסה. ואולם- קיים קושי רב לקבוע האם הוצאות

כאמור השתלמו על הון ששימש בייצור הכנסה או על הון שלא שימש בייצור הכנסה, וזאת בשל הקושי לייחס את מקורותיו של הנישום לפעילותו ונכסיו השונים. אף על פי שניתנו פסקי דין רבים בנושא זה, הוא עדיין מצוי במחלוקות והליכי התדיינות רבים מול נישומים. לאור האמור, מוצע לקבוע כללים ברורים אשר יביאו לוודאות בייחוס הוצאות כאמור.

לסעיף 1(5)

סעיף 17(8) וסעיף 21 לפקודה מאפשרים לנישום לנכות פחת על נכסים שמשמשים אותו בייצור הכנסה. תקנות אשר נקבעו מכוח סעיף 21 מפרטות רשימת נכסים אשר יינתן בגינם ניכוי בשל פחת וכן את שיעור הפחת שיינתן. בהתאם לפסיקת בתי המשפט, מקום בו לא נקבע בחוק כי נכס הינו בר הפחתה – לא יותר בגינו ניכוי פחת. בהתאם לכך, ככלל, מלבד מוניטין, פטנט וידע, נכסים בלתי מוחשיים אינם מותרים כיום בניכוי פחת. מוצע לקבוע הוראות לפיהן נכס בלתי מוחשי יופחת לתקופה של 20 שנים, אם לא ניתן היה לקבוע תקופה אחרת בה ניתן היה לעשות בו שימוש, בהתאם לזכויות רשומות או זכויות חוזיות אשר היו לבעל הנכס.

לסעיף 1(6)

על פי סעיף 75ב(ב) לפקודה, בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים. לעניין זה נקבע כי "רווחים שלא שולמו" הם רווחים שמקורם בהכנסה פסיבית שהופקה בשנת המס, אשר לא שולמו לבעלי הזכויות בה במהלך אותה שנה. ואולם לעניין "הכנסה פסיבית" נקבע כי היא אינה כוללת הכנסה אשר אילו הופקה או נצמחה בישראל הייתה נחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד. הניסיון הנצבר מלמד שנישומים רבים מסווגים את הכנסת החברה מריבית, הפרשי הצמדה, תמלוגים ודמי שכירות כהכנסה מעסק, על אף שמדובר בהכנסה אשר באופן מהותי היא הכנסה פסיבית. לאור האמור מוצע לקבוע חזקות לפיהן יראו לעניין זה הכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, תמלוגים ודמי שכירות כהכנסה פסיבית, אף אם הייתה מעסק, על פי התנאים המפורטים בסעיף המוצע.

לסעיף 1(7)

ערך המלאי על פי כללי החשבונאות נקבע לפי ערך השוק של המלאי או לפי מחיר העלות-לפי הנמוך מבניהם. בתחום היהלומים ישנו קושי רב לאמוד את שווי השוק, ובמקרים רבים התברר כי הרישומים אודות שווי השוק מוטלים כלפי מטה. לאור האמור מוצע לקבוע כי הערכת המלאי בתחום היהלומים תבוצע על פי עלות בלבד. בכדי לוודא שהערכת העלות נעשית באופן אחיד מוצע להסמיק את המנהל לקבוע הוראות לעניין דרך חישוב העלות, וכן את דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה.

לסעיף 1(8), (9)

ביום 05.10.2015 פרסם ה-OECD במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) תכניות פעולה הדנות בשחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב-לאומיים. במסגרתן פורסמה גם תכנית פעולה מספר 13 (Action 13), הדנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה-מחיר העסקה בין צדדים קשורים במדינות שונות. הוראות החוק בנושא התיעוד הנדרש במחירי העברה, לא עברו שינויים מהותיים מאז נקבעו לראשונה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו. על רקע פרסומי ה-OECD האמורים ועל מנת לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום מחירי ההעברה, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה ולעדכן את דרישות התיעוד במחירי העברה, כך שהמסמכים והנתונים שידרשו יהיו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב-לאומית. בנוסף מוצע לחייב קבוצה רב לאומית אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה, יושבת בישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה הרב לאומית. דוח לשנת מס יוגש עד תום שנת מס העוקבת. עוד מוצע להסמיך את שר האוצר באישור ועדת הכספים לקבוע את הנתונים הכלולים בדוח וכן את המסמכים והנתונים שניתן יהיה לדרוש מקבוצה רב לאומית. יובהר כי במסגרת זו מוצע להעביר את הנדרש בהוראות סעיפים 85א(ג) ו-85א(ה)(3) לסעיף 85ב.

לסעיף 2

מוצע ליתן למוכר דירת מגורים מזכה, אפשרות לבחור בין מיסוי השבח במתכונת הרגילה הקבועה בחוק, לבין תשלום מס סופי בגובה 20% מהשבח הריאלי החייב במס, ללא ניכויים, קיזוזים או זיכויים, אך למעט ניכוי מס הרכישה ששולם ולמעט ניכוי פחת. במכירת דירת מגורים, פעמים רבות, המוכר לא מתעד את הוצאותיו, ועל כן מוצע להקל על המוכר, ולאפשר לו מסלול המאופיין בבירוקרטיה פחותה מהמסלול הרגיל. בנוסף, הצעה זו אף צפויה להפחית את דרגת החיכוך בין רשות המסים לבין המוכר, להקל על עבודת הרשות, ולפשט את הליך ההצהרה של מוכר במכירת דירת מגורים מזכה. יובהר, שהשיעור שנקבע הוא שיעור נמוך יותר משיעור מס השבח העומד היום ברוב המקרים על 25% לפחות, ומגלם באופן משוער את הניכויים, הקיזוזים והזיכויים אשר המוכר היה מקבל לו היה בוחר בחישוב מס השבח במתכונת הרגילה.

הכניסה למסלול תהיה על פי בחירתו של המוכר במועד ההצהרה על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין. כדי ליצור וודאות וסופיות לשומה, מוצע לקבוע כי בחירתו של הנישום תהיה סופית, כך לדוגמא, אם הנישום בחר לשלם את המס על פי המתכונת המוצעת בסעיף, הנישום לא יוכל לחזור ולבקש שימוסה בהתאם להוראות סעיף 48א(ב), אפילו אם מגלה לאחר בחירתו שהמתכונת האחרת עדיפה לו.

סעיף 122 לפקודת מס הכנסה קובע מסלול מיוחד ובו שיעור מס מיוחד בהשכרת דירה למגורים, לבחירת הנישום. על פי הסעיף האמור, ישולם מס נמוך בגובה 10%, ללא אפשרו לקיזוזים, ניכויים, זיכויים או פטורים. היות ששיעור המס הנמוך נקבע בהתחשב בכך שאם היה בוחר הנישום במסלול הרגיל היה יכול לנכות הוצאות פחת, וההכנסה החייבת שלו הייתה נמוכה יותר. כדי שלא יוכל ליהנות מניכוי הפחת במכירת הדירה, נקבע בסעיף 122(ג) לפקודה שסכום הפחת יתווסף לסכום המכירה, כך שהשבח גדל והמס המשולם יותר גבוה. מובהר בפסקה (3) שגם במסלול המוצע, יחול הסעיף האמור ולענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף 122(ג), לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף 122.

מוצע שלא להחיל את הסעיף במקרה שבו מכירת הנכס כוללת גם זכויות בנייה, מכיוון

שבמקרים כאלה בלאו הכי יש צורך בבדיקה מדוקדקת של התיק, ולכן, המסלול המהיר אינו אפשרי.

כמו כן, מוצע לקבוע שאם נוצר הפסד מיישום הוראות הסעיף לא יחול הסעיף. זאת כדי שלא לאפשר לנצל את הסעיף המוצע ליצירת הפסדים גבוהים יותר מאשר היו נוצרים בחישוב הרגיל.

לסעיף 3(1)

הגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – חוק מס ערך מוסף), כולל בפסקה הראשונה מכירת טובין או מתן שירות באקראי בעלי אופי מסחרי. מוצע לכלול בהגדרה זו גם מכירת מקרקעין בעלת אופי מסחרי בשל התכלית הזוהה המתקיימת לעניין זה.

לסעיף 3(2)

בסעיף 56 לחוק מס ערך מוסף נקבעה סמכותו של מנהל רשות המסים להתיר רישום של מספר עוסקים אשר ביקשו להירשם כאחד. במסגרת מבנה זה, המכונה "איחוד עוסקים", נקבע, כי עוסקים הרשומים באיחוד יגישו דו"ח תקופתי אחד על כל עסקאותיהם, אשר לא יכלול את העסקאות הפנימיות שעשו בינם לבין עצמם, אלא רק את העסקאות שעשו עם גורמים מחוץ לאיחוד העוסקים.

מבנה דיווח ייחודי זה מקשה מאד על ביצוע הליכי ביקורת של רשות המיסים בקרב עוסקים הרשומים במסגרת איחוד עוסקים, זאת בשל העובדה שניתוח מצב החשבון של עוסקים הרשומים במסגרת האיחוד אינו משקף באופן נאות את הערך המוסף של כל עוסק שנרשם. כמו כן, רמת הציות לתקנות החלות על העוסקים באיחוד העוסקים נמוכה מאד כיום.

לאור האמור מוצע לבטל בחוק מס ערך מוסף את רישום של עוסקים במסגרת איחוד עוסקים, החל משנת 2017.

לסעיף 4

כללי

על מנת להביא לשיפור ברמת השירות הניתן לנישומים מוצע לאפשר לרשות המסים לשלוח לנישומים, הודעות ומסמכים אשר היא שולחת מכוח חוקי המס, בכפוף להסכמתם, באמצעות דואר אלקטרוני או באמצעים מקוונים אחרים, ולקבוע לעניין זה חזקות מסירה.

לפסקאות (1) עד (4)

בהצעת חוק זו מוצע לקבוע הוראה המשותפת לכל חוקי המס ששר האוצר ממונה על ביצועם (להלן – חוק מס), ועל כן מוצע לקבוע אותה בחוק כללי המתייחס לכלל חוקי המס. החוק לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), תשכ"ז-1967 (להלן – חוק לחילופי ידיעות בין רשויות מס), קובע הוראות לעניין העברת מידע בין רשויות מס שונות, המשותפת לכל חוקי המס. מוצע להשתמש בחוק לחילופי ידיעות בין רשויות המס הקיים, לשם יצירת אכסניה בה יהיה ניתן לשכן הוראות פרוצדוראליות אשר רלוונטיות לכלל חוקי המס.

כבדי לעשות זאת מוצע לתקן את שם החוק לחוק דיני מסים (הוראות שונות), תשכ"ז-

1967. וכן, מוצע להפוך את סעיף 1 לחוק לחילופי ידיעות בין רשויות מס, לפרק שבו יפורטו הגדרות הרלוונטיות לכל החוק. לפרק זה, הכללי, גם יועבר סעיף 5 לחוק לחילופי ידיעות בין רשויות מס כנוסחו לפני התיקון, אשר קובע ששר האוצר ממונה על ביצוע החוק ומסמיך אותו להתקין תקנות בכל עניין הנוגע לביצועו. ההוראות בעניין חילופי ידיעות בין רשויות המס המפורטות בסעיפים 2 עד 4, יהיו פרק ב' של החוק החדש. וההוראות אשר מוצע להוסיף לחוק בנוגע להמצאה באמצעים מקוונים, יתווספו כפרק ג'.

לפסקה (4)

מוצע לקבוע הוראות לעניין המצאה באופן מקוון בדיני המס, ולגבי חזקת מסירה כאשר נעשית המצאה בדרך זו.

לסעיף 5 המוצע

מוצע לקבוע הגדרות שונות אשר ישמשו לצורך פרק זה. להגדרה "אזור אישי" – מדובר ביישום אשר היא מעין תיבת דואר, בתוך מערכת ממוכנת אשר מפעילה רשות המסים, אשר בו מוצגים עדכונים והודעות מטעם רשות המסים. להגדרה "אישור מסירה אלקטרוני" – יופק אישור במערכות המחשוב של רשות המסים בדבר היום והשעה ההגעה של המסר האלקטרוני לנמען, משעה זו והלאה יכול הנמען לראות את המסמך במחשב שלו.

להגדרה "אישור צפייה אלקטרוני" – אישור צפייה אלקטרוני הינו אישור שמתקבל ממערכות המחשוב של הנמען בדבר היום והשעה הראשונה שנפתח המסמך על ידי הנמען, והוא צפה בו בפועל.

להגדרה "אישור כניסה אלקטרוני" – כאשר אדם נכנס למערכת הממוכנת של רשות המסים באמצעות מנגנון ההזדהות, מערכות המחשוב של רשות המסים מקבלות חייווי על כך. אישור הכניסה האלקטרוני הוא האישור המופק על-ידי מערכת ממוכנת של רשות המסים בדבר יום ושעת הכניסה של הנמען למערכת כאמור.

להגדרה "הודעת חויב" – מוצע להגדיר הודעת חויב ככל אחת מבין ההודעות המפורטות להלן:

- (1) הודעת שומה כמשמעותה בסעיף 149 לפקודה, כלומר הודעה לנישום שמודיעה לו שהוא מופיע ברשימת שומה, ושנערכה לו שומה לפי פקודת מס הכנסה.
- (2) שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 167 לפקודה, של סכום המס שמנכה או מעביד היה צריך לנכותו במקור על פי סעיף 164 לפקודה.
- (3) הודעה המודיעה לנישום על קביעת מס למי שחייב במס ערך מוסף ולא הגיש דוח תקופתי, לפי סעיף 76 לחוק מס ערך מוסף או של שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, או על תיקון שומה וקביעת מס שעשה המנהל מכוח סמכותו לפי סעיף 79 לחוק מס ערך מוסף אם נוכח שהשומה אינה נכונה.
- (4) הודעה על קביעת מס לפי סעיף 5 לחוק מס קנייה, על שומה לפי סעיף 5 לחוק מס קנייה, או על תיקון שומה או תיקון קביעת מס לפי סעיף 5 לחוק האמור.

להגדרה "מנגנון הזדהות" – כדי לוודא שמי שמקבל את ההודעות באזור האישי הינו הנמען, הכניסה למערכת הממוכנת של רשות המס, יכולה להיעשות רק לאחר שמי שמבקש להיכנס מזדהה באמצעות תעודה אלקטרונית או באמצעות מענה על שאלות זיהוי, המאפשרות זיהוי של הנכנס.

להגדרה "מערכת ממוכנת של רשות המס" – מוצע להגדיר מערכת מחשובית המנוהלת על ידי רשות מס אשר הכניסה אליה נעשית באמצעות מנגנון הזדהות, שבאמצעותה ניתן לקבל

מסרים מאת הרשות, כמערכת ממוכנת של רשות מס. בפועל יש למערכי המס השונים מערכות אלקטרוניות שונות שניתן לתקשר באמצעותם עם רשות המס. כיום רוב מי שמחובר למערכות כאמור הם עוסקים המגישים דוחות מקוונים למס ערך מוסף, מייצגים ומנכים אשר מדווחים על הניכויים באופן מקוון, אך הציפייה היא שלקוחות רבים נוספים יצטרפו בשנים הקרובות.

להגדרה "נמען" – מוצע להגדיר שמי שלכתובתו או לאזורו האישי נשלח מסמך. הכוונה להבהיר שבמקרים שבהם נשלח מסמך אל כתובת אלקטרונית או אל אזור אישי של מייצג, המנען הינו המייצג, ואפילו אם המסמך נוגע לנישום אשר מיוצג על ידו, או שמיועד להגיע אליו בסופו של דבר.

לסעיף 6 המוצע

מוצע לקבוע שרשות מס תוכל לשלוח הודעה, דרישה או כל מסמך אחר, באופן מקוון, ואפילו אם בחוקי המס יש הוראה הקובעת אמצעי המצאה אחר, ובהתקיים התנאים הבאים:

- (1) התקבלה הסכמת הנמען לקבלת מסמכים מרשות המסים באופן מקוון. מוצע שאם נישום או מייצג שולח לרשות המס מסמך מאופן מקוון, רשות המסים תראה בכך הסכמה שכלל ההתכתבויות בינו לבין הרשות יכולים להתנהל באמצעים מקוונים, והיא תוכל לשלוח לו מסמכים באופן מקוון, בתיקים המתנהלים בכל מערכי המס. ואם מדובר במייצג, אשר הגיש דיווח בשם נישום אחד, היא תוכל לשלוח למייצג באופן מקוון גם מסמכים לגבי נישומים אחרים.
- (2) הובהר לנמען שאם יישלח לו מסמך באופן מקוון, ישנם מקרים אשר בהם יחולו חזקות לפיהם קיבל את המסמך.
- (3) רשות המסים וידאה באופן אקטיבי כי הודעות שנשלחות לתיבת הדואר של הנמען מגיעות לנמען המיועד. כמו כן, רשות המסים תוודא פעם בשנתיים לפחות שמדובר בתיבת הדואר של הנמען, כדי לוודא שהודעות שנשלחות עוד מגיעות לנמען.

לסעיף 7 המוצע

אם רשות מס שולחת מסמך לאזור האישי של הנמען (כלומר, לתיבת הדואר האלקטרוני של הנמען הנמצאת בתוך מערכת ממוכנת שבניהול רשות המסים, שאליה יכול להיכנס הנמען רק לאחר הזדהות), היא תשלח גם הודעה לכתובת הדואר האלקטרוני של הנמען, בה תודיע לו שיש לו הודעה באזור האישי, כדי שידע שעליו להיכנס לאזור האישי שלו ולראות את ההודעה.

לסעיף 8 המוצע

מוצע לקבוע חזקות מסירה במסירת הודעה באופן מקוון במקרים הבאים, לפי המוקדם. נקבע הסדר מיוחד ומחמיר לגבי הודעות שהן שומות אשר נקבעו על ידי רשות המסים באופן חד צדדי. לפי פקודת מס הכנסה, חוק מס ערך מוסף, וחוק מס קנייה, כיום הודעות כאלה נשלחות על ידי המנהל כהגדרתו בפקודת מס הכנסה בדואר רשום. לפיכך, מוצע להרחיב את ההסדר הקבוע גם לשליחת מסמכים באופן מקוון, ולקבוע לגבי הודעות מהסוג האמור חזקת קבלה רק במקרים שידוע לרשות המסים שההודעה הגיעה לידי הנמען. בפסקה 6(א)(1) נקבעה חזקה לגבי מסמך שנשלח לאזור האישי של הנמען. רשות המסים מקבלת חיווי כאשר הנישום נכנס למערכת, מוצע לקבוע חזקה לפיה ההודעה נמסרה במועד כניסת הנישום למערכת אם במועד הכניסה המסמך הוצג באזור האישי, מתוך ציפייה כי נישום הרואה שיש לו הודעה באזור האישי יקרא אותה. בנוסף לכך, לגבי מייצגים ועוסקים שחייבים בהגשת דיווח באופן מקוון למע"מ, מוצע לקבוע חזקה לפיה ההודעה התקבלה ביום השלישי שלאחר המועד שבו הגיע המסמך

לאזור האישי של הנמען. באמצעות קביעה כאמור, יתומרצו מייצגים ועוסקים כאמור להיכנס לאזור האישי שלהם לבדוק אם התקבלו הודעות באופן קבוע. יודגש, כי חזקה כאמור לא נקבעה לנישום שאינו מיוצג או שאינו מגיש באופן קבוע דיווחים מקוונים, משום שאין ציפייה מהם שיתעדכנו באופן שוטף בחשבון במערכת שלהם. יובהר, שבמקרים אלה יישלח גם הודעת דואר אלקטרוני לתיבת הדואר האישית של הנמען, המודיעה לו שהתקבל מסמך באזור האישי.

בפסקה (6)(א)(2) נקבע שאם המסמך נשלח באופן מקוון, שלא לאזור האישי (לדוגמא, בדואר האלקטרוני), החזקה תחול רק במקרה שבו התקבל אישור אלקטרוני ממחשב הנמען שהודעה הגיעה ליעדה, ונצפתה על ידי הנמען, שרשות המסים הודיעה לנמען בטלפון, בתוך 24 שעות משעת המשלוח כי נשלח לו המסמך, או אם התקבל אישור פוזיטיבי מהנמען עצמו שההודעה הגיע אליו.

להודעות אחרות ששולחות רשויות המס, אשר היום נשלחות בדואר רגיל, נקבע הסדר מקל יותר. לגבי הודעות כאלה החשיבות של היום המדויק אשר בו הגיעו לידי הנמען היא פחותה. נקבע, שמועד הקבלה של הודעות אלה יהיה המועד אשר מופיע באישור המופק על-ידי מערכת ממוכנת של רשות המס בדבר יום ושעת ההגעה של מסר אלקטרוני לכתובת הנמען.

ג. השפעת החוק המוצע על תקציב המדינה והיבטים מנהליים נוספים

מוערכת תוספת הכנסות בסך 100 מיליון ש"ח

ד. השפעת החוק המוצע על החוק הקיים

תיקון פקודת מס הכנסה;
תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963;
תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976;
תיקון חוק לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), התשכ"ז-1967.

ה. נוסח החוק המוצע

להלן נוסח החוק המוצע

1. תיקון פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] -
הכנסה

(1) בסעיף 1 לפקודה, בהגדרה "תושב ישראל", בפסקה (ב), בפסקת משנה (2), האמור בה יסומן "(א)" ואחריה יבוא:

"(ב) חזקה היא ששליטה על עסקיו של חבר בני אדם וניהולם מופעלים בישראל אם תושבי ישראל מחזיקים, בתום שנת המס, או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שאחריה, ביותר מ-50% מאמצעי השליטה, כהגדרתם בסעיף 88, במישרין או בעקיפין, וסכום המס המתחייב, אם לא רואים בו תושב ישראל, אינו עולה על 15% מכלל רווחיו, והתקיים אחד מאלה:

(1) חבר בני האדם הוא תושב מדינה שאינה מדינה גומלת, אם לא רואים בו תושב ישראל;

(2) הוא אינו חייב במס במדינה בה הוא תושב, אם לא רואים בו תושב ישראל, בגין הכנסות אשר הופקו מחוץ לה.

(ג) החזקה שבפסקת משנה (ב) ניתנת לסתירה הן על ידי חבר בני האדם והן על ידי פקיד השומה;

(2) בסעיף 16א, אחרי "החזרת מס" יבוא "או מתן פטור", אחרי "שילם" יבוא "או יחויב לשלם", אחרי "שהותר לו" יבוא "או הסכום אשר צפוי שיותר לו" ובמקום "לא הותר לו או לא ניתן לו כזיכוי" יבוא "לא ניתן להתרה או לזיכוי"

(3) בסעיף 17, בפסקה (1), אחרי פסקת משנה (א), יבוא:

"(א1) לצורך קביעה האם סכומים כאמור בפסקת משנה (א), משתלמים על הון ששימש בהשגת הכנסה, יראו הון עליו השתלמו הסכומים, כאילו שימש לרכישת כל אחד מהנכסים ששימשו את הנישום במהלך שנת המס, על פי עלותו ובהתחשב בתקופה בה שימשו במהלך שנת המס, והכל באופן יחסי לכלל הנכסים כאמור, והכל גם אם הוכח כי הון כאמור שימש לרכישת נכס מסוים המנהל רשאי לקבוע כללים לצורך ייחוס הון לנכסי הנישום, כאמור בסעיף זה. לעניין זה "נכס" – כהגדרתו בסעיף 103.

(4) בסעיף 18, אחרי סעיף קטן (ג), יבוא:

"(ג) כללה הכנסתו של אדם מנכס הכנסה ממקורות שונים או הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס ובשל אותו נכס יוחסו הוצאות לפי סעיף 17(1), יותר חלק יחסי מניכוי ההוצאות כאמור בהתאם ליחס ההכנסה לכלל הכנסתו מאותו נכס, לעניין זה "הכנסה" – לרבות תמורה, כאמור בסעיף 88.

(5) בסעיף 21, אחרי, סעיף קטן (א), יבוא:

"(א1)

(1) בסעיף זה- "נכס בלתי מוחשי" – נכס שלא נקבע לגביו שיעור פחת לצרכי מס על פי דין אחר, ולמעט קרקע, נייר ערך או אמצעי שליטה בחבר בני אדם, כהגדרתו בסעיף 88;

(2) נכס בלתי מוחשי יופחת למשך עשרים שנים, אלא אם הייתה לנישום זכות, על פי דין או מכח הסכם, לעשות בו שימוש לתקופה אחרת. לעניין זה יראו את תקופת ההפחתה על פי זכות מכח הסכם, כתקופה המרבית האפשרית על פי אותו הסכם.

(א2) האמור בסעיף קטן (א1) לא יחול ברכישה מקרוב או מתושב חוץ, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור הכנסה ונעשתה בתום לב. לעניין זה "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88

(6) בסעיף 75ב, בסעיף קטן (א), בפסקה 5(א)-

(א) במקום פרט (1) יבוא:

"(1) הכנסה מריבית או מהפרשי הצמדה, אף אם היא הכנסה מעסק, אלא אם כן הכנסה כאמור התקבלה מאדם שאינו צד קשור והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורה בעסק;

(ב) במקום פרט (3) יבוא:

"(3) הכנסה מתמלוגים, אף אם היא הכנסה מעסק, אלא אם כן התקיימו כל אלה:

(א) התמלוגים התקבלו בגין נכס שפותח
במישרין על-ידי החברה מקבלת התמלוגים;

(ב) הכנסה כאמור התקבלה מאדם שאינו צד
קשור";

(ג) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי
מקורה בעסק

(ג) במקום פרט (4) יבוא:

"(4) הכנסה מדמי שכירות, אף אם היא הכנסה מעסק,
אלא אם כן הכנסה כאמור התקבלה בגין נכס שהושכר,
או שהוצע להשכרה, לתקופה מצטברת של פחות משנה
והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי מקורה בעסק;

(7) בסעיף 85, אחרי סעיף קטן (ד) יבוא:

"(ה)

(1) על אף האמור בכללי חשבונאות מקובלים,
בקביעת ההכנסה החייבת של יהלומן, כהגדרתו בסעיף
130א, יהיה שווי המלאי העסקי מחיר העלות;

(2) המנהל רשאי לקבוע את דרך חישוב העלות וכן את
דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה";

(8) בסעיף 85-א-

(א) בסעיף קטן (ב)

(1) במקום "סעיף זה" יבוא "סעיפים 85-א-85ג";

(2) אחרי "לבד או יחד עם אחר" יבוא:

"ישות" – חבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם אשר עורכת דוחות חשבונאיים בנפרד ממנו

"קבוצה רב-לאומית" - קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר התקיימו לגביהן שני אלה:

- (1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ;
- (2) אמצעי השליטה של אחת מוחזקים במישרין או בעקיפין, על ידי אחרת כך שהתקיים אחד מאלה:

(א) מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים;

(ב) היה עליהן להכין דו"חות חשבונאיים מאוחדים, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, או שהיו נדרשות לעשות זאת, לו אחת מהן היתה נסחרת בבורסה;

(ג) סעיף קטן (ג)-בטל;

(ד) בסעיף קטן (ה), פסקה (3) תימחק.

(9) אחרי סעיף 85א יבוא:

"חובות תיעוד 85ב (א) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת במחירי העברה הכספים, הוראות לעניין רישום ותיעוד והוראות לעניין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה, אשר יחולו על נישום המתקיים לגביו אחד מאלה:

- (1) הוא משתייך לקבוצה רב לאומית;
 - (2) הוא ביצע עסקה כאמור בסעיף 85א.
- (ב) נישום כאמור בסעיף קטן (א) יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו-

(1) את כל המסמכים והנתונים הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר או לכל ישות בקבוצה רב לאומית, אשר צד לעסקה כאמור שייך לה;

(2) את דרך קביעת מחיר העסקה ותנאי העסקה;

(3) מסמכים דוחות ונתונים הנוגעים לקבוצה הרב לאומית;

(4) מסמכים דוחות ונתונים הנדרשים לעניין רישום ותיעוד כאמור בסעיף קטן (א);

(ג) מסר הנישום פרטים או מסמכים כנדרש בסעיף קטן (ב), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות שונות מההסכמות בין הצדדים.

(ד) בסעיף זה –

"ישות אם סופית" – חבר בני אדם המחזיק במישרין או בעקיפין, ברוב אמצעי השליטה בישות אחת או יותר בקבוצה רב-לאומית, כך שהיה עליו להכין דו"חות חשבונאיים מאוחדים, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, או שהיה נדרש לעשות זאת, לו היה נסחר בבורסה, ובלבד שלא מחזיק בו חבר בני אדם אחר השייך לקבוצה הרב לאומית המקיים תנאי זה.

(ב)

(1) נישום שהוא חלק מקבוצה רב-לאומית יצהיר על כך בטופס שיקבע המנהל;

(2) הצהרה כאמור בפסקה (1) תכיל פרטים הדרושים לביצוע סעיף זה ותצורף לדו"ח כאמור בסעיף 131.

דווח חברת אם
בקבוצה רב
לאומית

ג85

(ג) ישות אם סופית שהיא תושבת ישראל ושייכת לקבוצה רב לאומית שמחזור עסקאותיה עולה על 3.4 מיליארד שקלים חדשים, או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים (בסעיף זה – "ישות חייבת בדיווח"), תגיש למנהל דו"ח אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לשנת מס, באופן מקוון, בתוך שנה מתום שנת המס כאמור;

(ד) יראו ישות חייבת בדיווח אשר הפרה את חובת הדיווח, כאילו הפרה חובת דיווח לפי סעיף 131 לפקודה.

(ה)

(1) ישות חייבת בדיווח רשאית לבקש אישור מאת המנהל לכך שישות אחרת בקבוצה (להלן – "ישות אם חלופית") תגיש דו"ח כאמור בסעיף קטן (ג);

(2) ניתן אישור המנהל כאמור בפסקה (1), תהיה הישות החייבת בדיווח פטורה מחובת הדיווח כאמור בסעיף קטן (ג), ובלבד שקיבל המנהל דו"ח כאמור מאת ישות האם החלופית;

(ו) שר האוצר באישור ועדת הכספים רשאי לקבוע -

(1) פרטים אשר יכללו בדו"ח כאמור בסעיף קטן (ג);

(2) כללים לעניין אישור ישות אם חלופית;

(3) כללים לפיהם ניתן יהיה לחייב חברה בקבוצה הרב לאומית, תושבת ישראל, בהגשת דו"ח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם לא התקיימו לגביה התנאים כאמור באותו סעיף קטן

(10) בסעיף 131, בסעיף קטן (א), אחרי פסקה (15) יבוא:

"(15) חבר בני אדם שמתקיים בו החזקה הקבועה בפסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרה לטענת החברה, כאמור בפסקה (2)(ג) לאותה הגדרה – דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתה, שאליו תצרף את המסמכים התומכים בטענתה, אם ישנם כאלה.

תיקון חוק מיסוי מקרקעין 2. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, בסעיף 48, אחרי סעיף קטן (3ב) יבוא:

"(4ב)"

(1) על אף האמור בסעיף זה, במכירת דירת מגורים מזכה, יהא רשאי המוכר, על פי בקשה שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לשלם על חלק השבח הריאלי אשר חל עליו מס בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב)(1), מס בשיעור של 20%, ללא זכאות לקיזוז, לזיכוי או לפטור מהמס; לעניין חישוב השבח הריאלי לצורך החלת סעיף זה, יקראו את ההגדרות "יתרת שווי רכישה" ו-"יתרת שווי רכישה מתואמת" שבסעיף 47 כד:

"יתרת שווי רכישה" – שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39(4), ובניכוי פחת;

"יתרת שווי רכישה מתואמת" – יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39(4), כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה, ובהוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39(4) כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום ההוצאה.

(2) לעניין חוק זה בחירת המוכר לשלם את המס כאמור בפסקה (1), תהא סופית.

(3) לשווי המכירה יתווסף הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, כאמור בסעיף 122 לפקודה;

(4) האמור בסעיף זה לא יחול -

(א) במכירת דירת מגורים מזכה שלדעת המנהל
התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות
או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל
הנמכר;

(ב) במכירת דירת מגורים שנוצר בה הפסד במכירת
זכות במקרקעין."

תיקון חוק מס ערך 3. בחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1976-
מוסף

(1) בסעיף 1, בפסקה (1) להגדרה "עסקת אקראי", במקום "טובין"
יבוא "נכס";

(2) סעיף 56 – בטל.

(3) בסעיף 61 –

(א) בסעיף קטן (ב), המילים "56 או" – יימחקו;

(ב) בסעיף קטן (ד), המילה "56" – תמחק.

(4) בסעיף 64(א), המילה "56" – תמחק.

(5) בסעיף 69א(ז)(2)(ב), במקום המילים "או כמספר עוסקים אשר
ביקשו להירשם כאחד, כאמור בסעיף 56, ולגבי אחד השותפים או אחד
העוסקים, לפי העניין" יבוא "ולגבי אחד השותפים".

(6) סעיף 71א – בטל.

(7) בסעיף 128 לחוק העיקרי -

(א) בסעיף קטן (א), המילים "או שעשו מי שרואים אותם
כשותפים לפי סעיף 56" – יימחקו;

(ב) בסעיף קטן (ב), הסיפה החל במילים "זולת אם ביקשו
השותפים" – תימחק.

4. בחוק לתיקון דיני מסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), התשכ"ז-1967-

(1) בשם החוק המילה "לתיקון" – תימחק, ובמקום "(חילופי
ידיעות בין רשויות המס)" – יבוא "(הוראות שונות)".

(2) לפני סעיף 1 יבוא:

"פרק א: הגדרות וביצוע"

(3) בסעיף 1 –

(1) לפני "חוק מסים" יבוא:

"חוק מיסוי מקרקעין" – חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.¹

"חוק מס ערך מוסף" – חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.²

"חוק מס קנייה - חוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב-1952.³

(2) אחר הגדרת "מנהל" יבוא:

"הפקודה" – פקודת מס הכנסה⁴

(4) אחרי סעיף 1 יבוא:

ביצוע ותקנות 1א. שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל ענין הנוגע לביצועו.

פרק ב: חילופי ידיעות בין רשויות המס

(5) במקום סעיף 5 יבוא:

"פרק ג: המצאה באמצעים מקוונים"

הגדרות 5. לעניין פרק זה -

"אזור אישי" – תיבה בתוך המערכת

הממוכנת של רשות מס שבה ניתן

לצפות במסמך אלקטרוני אשר נשלח

על ידי רשות המס.

"אישור מסירה אלקטרוני" – אישור

המופק על-ידי מערכת ממוכנת של

השולח בדבר יום ושעת ההגעה של

מסר אלקטרוני לכתובת הנמען;

¹

²

³ ס"ח תשי"ב, עמ' 344; תשע"ו, עמ' 286.

⁴ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

""אישור צפייה אלקטרוני" – אישור המופק על-ידי מערכת המחשוב של הנמען בדבר יום ושעת הצפייה הראשונה במסמך המופיע בה;

""אישור כניסה אלקטרוני" – אישור המופק על-ידי מערכת ממוכנת של רשות המס בדבר יום ושעת הכניסה של הנמען למערכת;

"דרך מקוונת" – העברת או קבלת מסמך אלקטרוני באמצעות תקשורת בין מחשבים;

"הודעת חיוב" – כל אחת מאלה:

(1) הודעת שומה כמשמעותה בסעיף 149 לפקודה, ושומת ניכויים לפי סעיף 167(א) לפקודה.

(2) שומה לפי הוראות סעיפים 78(ב)(2) או (3) לחוק מיסוי מקרקעין או תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק האמור.

(3) הודעה על קביעת המס, על שומה או על תיקון כאמור בסעיף 80 לחוק מס ערך מוסף או החלטה בהשגה לפי סעיף 82 לחוק האמור.

(4) הודעה על קביעת המס, על שומה או על תיקון כאמור בסעיף 15 לחוק מס קניה.

""כתובת דואר אלקטרוני" – כתובת במערכת דואר אלקטרוני;

"מייצג" – מי שמייצג נישומים אל מול רשויות המס;

"מנגנון הזדהות" – מנגנון מאובטח
המאפשר את זיהוי של הנמען באופן
ייחודי;

"מערכת ממוכנת של רשות מס" – מערכת
מחשובית המנוהלת על ידי רשות מס
אשר הכניסה אליה נעשית באמצעות
מנגנון הזדהות, שבאמצעותה ניתן
לקבל מסרים מאת הרשות.

"נמען" – מי שלכתובתו נשלח מסמך.

6. (א) על אף האמור בחוקי מסים, ניתן להמציא
הודעה, דרישה, צו או כל מסמך אחר שיש
להמציאם לפי חוק מסים (להלן – המסמך) בדרך
מקוונת.

מסמכים
אלקטרוניים
והמצאתם

(ב) רשות מס תשלח מסמך בדרך מקוונת
בכפוף להתקיימות התנאים הבאים:

(1) רשות המס הבהירה לנמען את
משמעות קבלת מסמכים באופן מקוון
לעניין חזקות ההמצאה הקבועות בסעיף 8.

(2) לאחר שהובהר לנמען האמור
בפסקה (1), הסכים הנמען לקבל מסמכים
מרשויות המס בדרך מקוונת; אך לא
תידרש קבלת הסכמה כאמור בפסקה זו,
ממי שהגיש דיווח לרשות מס באופן מקוון.

(3)

(א) נשלחה הודעת ניסיון באופן
מקוון לאימות כתובת הנמען,
והנמען אישר שההודעה התקבלה;

(ב) אימות כאמור בפסקה (א)
ייערך לפני משלוח המסמך הראשון,
ולאחר מכן פעם בשנתיים לפחות.

הודעה לגבי הימצאות מסמך באזור האישי 7. הרשות לא תשלח מסמך לאזור האישי של הנמען בלא שתישלח הודעת דואר אלקטרוני לכתובת הדואר האלקטרוני של הנמען בדבר שליחת המסמך לאזור האישי של הנמען.

חזקת המצאה 8. (ס) אם המסמך הנשלח הוא הודעת חיוב –

(1) אם נשלח באופן מקוון לאזור האישי של הנמען –

(ס) יראוהו כאילו התקבל במועד כניסתו הראשונה של הנמען למערכת הממוכנת של רשות המס לאחר שהוצג המסמך באזור האישי, כפי שמצוין באישור הכניסה האלקטרוני;

(ב) אם הנמען היה מייצג, או משלם המגיש דוחות חודשיים לפי סעיף 164 לפקודה, או עוסק המגיש דוחות מקוונים לפי הוראות סעיף 72א לחוק מס ערך מוסף, יראו את המסמך כאילו התקבל שלושה ימים לאחר המועד שצוין באישור המסירה האלקטרוני, או במועד הקבוע בפסקה (א) לפי המוקדם.

(2) אם נשלח מסמך באופן מקוון בדרך אחרת מהדרך האמורה בפסקה (1), יראוהו כאילו התקבל, בהתקיים אחד מאלה:

(ס) התקבל אישור צפייה אלקטרוני, ויראו במועד אשר צוין באישור הצפייה האלקטרוני את מועד קבלת המסמך.

(ב) רשות המס הודיעה לנמען בטלפון, בתוך 24 שעות משעת המשלוח, כי נשלח לו מסמך באופן מקוון, ונערכה תרשומת על ההודעה הטלפונית, שכוללת את פרטי המסמך, מועד השיחה וזמנה, ושמו של האדם שלו נמסרה ההודעה, ויראו את מועד השיחה כמועד קבלת המסמך.

(ב) נשלח מסמך שהוא לא הודעת חיוב, יראוהו כאילו התקבל במועד אשר צוין באישור המסירה האלקטרוני."

