



תוכן עניינים

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו- 2024), התשפ"ג-2023,

פרק _ : חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית 2

א. שם החוק המוצע 2

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים 2

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על הדין הקיים 2

ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב 2

ה. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקנים במשרדי הממשלה וההיבט המינהלי 2

ו. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר 3

פרק __ : חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית 4

1. תיקון פקודת מס הכנסה 4

2. תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 4

3. תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 5

4. תחולה 6

דברי הסבר 6

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, פרק __ : חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית

תזכיר זה כולל תיקוני חקיקה שצפויים להיכלל במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024, ואשר מפורטים בטיטת הצעת החלטה לממשלה, אשר הופצה להערות הציבור ביום 15 בפברואר 2023 ביחד עם יתר הצעות ההחלטה לעניין התכנית הכלכלית האמורה.

עוד יצוין כי תזכיר דומה הופץ כחלק מגיבוש התכנית הכלכלית לשנים 2021 ו-2022.

א. שם החוק המוצע

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק __ : חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית.

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

מוצע לקבוע כי במקרים בהם מחזור הנישום עומד על לפחות 30 מיליון ₪ לאחת משנות המס בעניינה ניתנה החלטת רשות המסים בהשגה, או במקרים בהם סכום המס השנוי במחלוקת עומד על לפחות 30 מיליון ₪, הגשת ערעור מס לבית המשפט לא תדחה את חובת תשלום המס בו חייב הנישום על פי החלטת רשות המסים בהשגה, אלא שעם הגשת ערעור מס לבית המשפט ישלם הנישום 30% מסכום המס השנוי במחלוקת שנקבע בהחלטה. הסדר זה צפוי להביא לצמצום משמעותי בהליכי סרק בהם העברת סכומי המסים לקופת המדינה מעוכבת ולהגדלת שיעור המסים הנגבים בפועל.

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על הדין הקיים

יתוקנו פקודת מס הכנסה, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב

פעולות אלו צפויות להוביל להגדלת הכנסות בהיקף של כ-1 מיליארד ₪ בשנת 2023, בהיקף של 0.7 מיליארד ₪ בשנת 2024 ובהיקף של 0.4 מיליארד ₪ בשנת 2025.

ה. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקנים במשרדי הממשלה וההיבט המינהלי
אין.

ו. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

תזכיר חוק התוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק ____: חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית

פרק ____: חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית

1. תיקון פקודת מס הכנסה
בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]¹, בסעיף 184-

(1) האמור בו יסומן "א" ובו, במקום הסיפה החל במילים "ואם הגיש ערעור" יבוא "הגיש ערעור לפי סעיף 153 – ישלם את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת, ואם נתקיים תנאי מהתנאים שלהלן, ישלם גם שיעור של 30% מיתרת המס השנויה במחלוקת:

(1) סכום מחזור העסקאות של האדם בשנת המס שלגביה נמסר לו צו כאמור, ואם נמסרו כמה צווים באותו מועד - באחת לפחות משנות המס שלגביהן נמסרו, עולה על 30 מיליון שקלים חדשים; בפסקה זו, "מחזור עסקאות" – כהגדרתו בסעיף 175;

(2) יתרת המס השנויה במחלוקת בהתייחס לשנת המס שלגביה נמסר לו צו כאמור, ואם נמסרו כמה צווים באותו מועד – בהתייחס לכל שנות המס שלגביהן נמסרו, יחד, עולה על סכום של 30 מיליון שקלים חדשים."

(2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(ב) לעניין סעיף קטן (א), יראו צווים שנמסרו לאדם לפי סעיף 152(ב) בתוך תקופה שאינה עולה על 30 ימים, החל ממועד מסירת הצו הראשון מביניהם, כצווים שנמסרו באותו מועד."

2. בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975², בסעיף 91-
תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975

(1) בסעיף קטן (א), ברישה, במקום "המשיג או המערער" יבוא "המשיג, או המערער – בכפוף לאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(2)";

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120
² ס"ח תשל"ו מס' 791

(2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא :

"(1א) הוגש ערעור על החלטה בהשגה, ישלם המערער, אם נתקיים לגביו תנאי מהתנאים המפורטים בסעיף קטן (2א), שיעור של 30% מהמס השנוי במחלוקת (בסעיף זה – חובת התשלום); ואולם, חובת התשלום לא תחול אם הורה המנהל שלא להחזיר עודף מס או עודף מס תשומות או לעכב סכום המגיע למערער, בשיעור העולה על 30% מהמס השנוי במחלוקת, ואם הורה כאמור בשיעור שאינו עולה על 30% מהמס השנוי במחלוקת – ישלם המערער את ההפרש שבין חובת התשלום לבין הסכום שלא הוחזר או שעוכב כאמור;

(2א) חובת התשלום לפי סעיף קטן (1א) תחול על מערער שמתקיים לגביו תנאי מתנאים אלה :

(1) מחזור העסקאות בשנת המס שבה נכללה תקופת הדיווח שלגביה ניתנה ההחלטה בהשגה, ואם נכללו תקופות דיווח ביותר משנת מס אחת – מחזור העסקאות בשנת מס אחת מהן לפחות, עולה על 30 מיליון שקלים חדשים; בפסקת משנה זו, "מחזור עסקאות" – מחזור עסקאות של עוסק;

(2) המס השנוי במחלוקת בהתייחס לכל תקופות הדיווח הכלולות בהחלטה בהשגה עולה על 30 מיליון שקלים חדשים."

בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963³, בסעיף 91(ב), בסופו יבוא " ואם נתקיים תנאי מהתנאים שלהלן, ישלם במועד האמור גם שיעור של 30% מסכום המס השנוי במחלוקת :

3. תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

(1) שווי המכירה במכירת הזכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, לפי העניין, עולה על 30 מיליון שקלים חדשים;

(2) סכום המס השנוי במחלוקת עולה על 30 מיליון שקלים חדשים."

הוראות סימן זה יחולו על מי שמבקש לערער על צו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]⁴ או על החלטה בהשגה לפי סעיף 82(ב) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975⁵ או על המבקש לערור על החלטה בהשגה לפי סעיף 87(ד) ו-ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963⁶, שניתנו אחרי יום הפרסום של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023⁷, לפי העניין.

דברי הסבר

פקודת מס הכנסה, חוק מע"מ וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (בסימן זה – חוק מיסוי מקרקעין) (כולם יחד בסימן זה – חוקי המס), קובעים כי הליך בירור שומה במסגרת רשות המסים הוא הליך דו שלבי, אשר נקודת המוצא שלו היא דיווח עצמי של הנישום על הכנסותיו לרשות המסים, כלומר: שומה עצמית. כאשר קיימת מחלוקת בעניין השומה העצמית, ניתנת החלטה של פקיד השומה המתקנת את השומה העצמית שדווחה לו ("שומה" – שלב א'), ואם חולק הנישום על השומה, הוא רשאי להגיש השגה ובמסגרתה תבחן החלטה מחדש ("השגה" – שלב ב'). לאחר קבלת החלטה בהשגה רשאי החייב במס לערער עליה בפני בית המשפט המחוזי (בערעורים לפי פקודת מס הכנסה ולפי חוק מע"מ) או בפני ועדת ערר לענייני מיסוי מקרקעין בראשות שופט מחוזי (בערעורים לפי חוק מיסוי מקרקעין) (בסימן זה – ערעור מס).

ככלל, חייב הנישום לשלם את סכום המס שנקבע בהחלטה בהשגה, בסמוך לאחר קבלתה. עם זאת, על פי חוקי המס, בעת הגשת ערעור לבית המשפט נדחית החובה לשלם את סכום המס שבמחלוקת עד למתן ההחלטה בערעור. המשמעות היא כי תשלום סכום המס השנוי במחלוקת מעוכב עד לאחר תום ההליכים המשפטיים, היכולים להמשך גם שנים. מצב דברים זה אף עלול לעוות את התמריצים של הנישומים לנקוט ערעורי מס ובין השאר לתמרץ אותם לנהל הליכים מתוך שיקולים כלכליים אסטרטגיים שיכול שלא היו ננקטים בחלק מהמקרים אלמלא התמריץ הכלכלי.

עקב האמור ולצורך ייעול גביית המס והקצאת המשאבים ברשויות האכיפה, מוצע לתקן את חוקי המס כך שבמקרים שיפורטו להלן, הגשת ערעור מס לבית המשפט או לוועדת הערר לא תדחה את מלוא חובת תשלום המס השנוי במחלוקת. חלף זאת, מוצע לקבוע כי עם הגשת ערעור מס לבית המשפט המחוזי או לוועדת הערר ישלם החייב 30% מסכום המס השנוי במחלוקת שנקבע בהחלטה, וזאת במקרים שבהם מדובר בנישומים בעלי אורך נשימה כלכלי, אשר הינם בעלי יכולת משמעותית יותר להביא את טענותיהם כבר בשלב המנהלי.

לפיכך מוצע כי חובת תשלום המס כאמור תחול על חייבים שמתקיים לגביהם אחד מהתנאים כפי שיפורטו

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

⁵ ס"ח התשל"ו, עמ' 239, התשע"ה, עמ' 103

⁶ ס"ח תשכ"ג מס' 405

⁷ ס"ח התשפ"ג, (יוסף כשיפורסם).

להלן בהתייחס לסעיפי הפרק המוצע. בצד האמור יצוין, למען הסר ספק, כי אם יתברר על פי הכרעת בית המשפט כי נגבה סכום ביתר, הוא יושב לנישום בתוספת ריבית והפרשי הצמדה מלאים. הסדר זה צפוי להביא לצמצום משמעותי בהליכי סרק שבהם העברת סכומי המסים לקופת המדינה מעוכבת או מופחתת.

יובהר עוד כי אין בתיקון המוצע כדי לגרוע מיכולתו של נישום לפנות לבית המשפט לצורך קבלת סעדים במסגרת הדין הכללי הקיים אם ימצא לנכון.

סעיף 1 לעניין שומה לפי פקודת מס הכנסה, מוצע כי חובת תשלום 30% מהמס השנני במחלוקת תחול על חייבים שמחזור העסקאות שלהם לפי פקודת מס הכנסה עומד על 30 מיליון שקלים חדשים לפחות, לאחת משנות המס שבעניין ניתן הצו, ולחילופין, חייבים שיתרת המס השנויה במחלוקת שנקבעה בצו שנמסר להם עומדת על 30 מיליון שקלים חדשים לפחות. בהקשר הזה יובהר כי את התקיימות התנאים בוחנים בהתייחס לכל השנים שלגביהן נמסרו לחייב צווים באותו מועד, וזאת לשם שיקוף הפרקטיקה הנהוגת ולפיה שומות, החלטות בהשגות וצווים ניתנים בעת ובעונה אחת בהתייחס למספר שנים ועל פי רוב נדונים יחד. משכך, מוצע לקבוע כי לעניין בחינת מחזור העסקאות השנתי, מספיק שיתקיים התנאי באחת מהשנים שלגביהן ניתנו הצווים יחדיו ובעניין הוגש הערעור. באופן דומה, לגבי התנאי השני יובהר כי יתרת המס השנויה במחלוקת שלגביה חלה חובת התשלום מתייחסת באופן מצרפי לכל שנות המס שלגביהן ניתנו הצווים כאמור והוגש הערעור, ובכלל זה צווים נוספים שנתנו לגבי שנים נוספות, אם ניתנו באותו מועד.

מוצע לקבוע בנוסח סעיף 184(ב) המוצע כי לעניין בחינת התנאים לחיוב התשלום במס השנני במחלוקת, יראו צווים כאילו ניתנו באותו מועד גם אם נמסרו בפרק זמן שאינו עולה על 30 ימים ממועד מסירת הצו הראשון מבניהם. בכך, גם אם צו נמסר בחלקים או שבמהלך 30 הימים לאחר מסירתו נמסרו לחייב השלמות, יש לראותם יחד לצורך בחינת עמידה בתנאים כאמור. עוד יובהר כי אין בהסדר המוצע כדי לשנות מהמצב הקיים לפיו ככל שלא הוגש ערעור על ידי הנישום תוך פרק הזמן הקבוע בחוק, חלה עליו החובה לשלם את מלוא יתרת המס השנויה במחלוקת.

סעיף 2 לעניין שומה לפי חוק מע"מ, מוצע כי חובת תשלום 30% מהמס השנני במחלוקת תחול על חייבים שמחזור העסקאות שלהם לפי חוק מע"מ עולה על 30 מיליון שקלים חדשים בהתייחס לאחת לפחות משנות המס שלגביהן ניתנה ההחלטה בהשגה, ולחילופין – אם סכום המס השנני במחלוקת שנקבע בהחלטה בהשגה עולה על 30 מיליון שקלים חדשים. גם בהקשר הזה מוצע כי התנאים ייבחנו לפי מספר שנות המס שבהן נכללו תקופות הדיווח המהוות בסיס להחלטה בהשגה, כך שאם נכללו מספר תקופות דיווח על פני יותר משנת מס אחת, ייבחנו התנאים בהתאם: התנאי הראשון, המתייחס למחזור עסקאות, ייבחן על סמך אחת מבין השנים שלגביהן מתייחסת ההחלטה בהשגה, לפחות, ואילו התנאי השני שעניינו סכום המס השנני במחלוקת ייבחן על סמך הסכום המצרפי של תקופות הדיווח הרלבנטיות הכלולות בהחלטה.

עוד מוצע לקבוע כי במקרה שבו הפעיל מנהל מע"מ את סמכותו לעכב או שלא להחזיר סכומים המגיעים לנישום לפי סעיף 91 לחוק מע"מ, ומתקיים לגבי אותו עוסק תנאי מהתנאים שפורטו לעיל, אזי תחול החובה לשלם את סכום המס השנני במחלוקת ("חובת התשלום") באופן הבא: אם לא הוחזר או עוכב סכום בשיעור נמוך מ-30% מסכום המס השנני במחלוקת, ישלים העוסק את הפרש המס השנני

במחלוקת עד גובה 30% ממנו ; אם לא הוחזר או שעוכב סכום בשיעור העולה על 30%, אזי לא תחול חובת התשלום בנוסף, כלומר לא יהיה על הנישום לשלם סכום נוסף טרם הערעור. למען הסר ספק, יובהר כי אם לא עשה מנהל מע"מ שימוש בסמכות שלא להחזיר סכום המגיע לנישום או לעכבו, תחול חובת התשלום. יצוין עוד כי אין בתיקון המוצע כדי לשנות מהמצב הקיים שלפיו במקרה שבו הוגש ערעור רשאי המנהל שלא להחזיר או לעכב סכומים המגיעים לעוסק עד מלוא הסכום השנוי במחלוקת, לפי סעיף 91 לחוק מע"מ.

סעיף 3 לעניין שומה לפי חוק מיסוי מקרקעין, מוצע כי חובת תשלום 30% מהמס השנוי במחלוקת תחול על חייבים שביצעו עסקה או פעולה באיגוד מקרקעין בשווי העולה על 30 מיליון שקלים חדשים, ולחילופין, סכום המס השנוי במחלוקת שנקבע בהחלטה בהשגה בעניינם עומד על 30 מיליון שקלים חדשים לפחות. יצוין כי לעומת ההוראות המקבילות בפקודת מס הכנסה ובחוק מע"מ כמפורט לעיל, בחוק מיסוי מקרקעין מחושב המס לפי עסקה או פעולה באיגוד מקרקעין ולא על פני תקופה, ומשכך בחינת התנאים בהתקיימם יחוב הנישום בתשלום 30% מסכום המס השנוי במחלוקת תיעשה על בסיס העסקה או הפעולה האמורות.

סעיף 4 מוצע לקבוע כי ההוראות האמורות בעניין תשלום מס עם הגשת ערעור או ערר, יחולו לגבי חייבים אשר ניתנו להם החלטות בהשגה מכוח חוקי המס לאחר יום הפרסום של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023.