

הצעת חוק להעמקת גביית המסים ולהגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015

פרק א': מס הכנסה

1. בפקודת מס הכנסה¹ (להלן – הפקודה) –

תיקון פקודת
מס הכנסה

(1) בסעיף 3, בסופו יבוא:

"(יא) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בסעיף קטן זה – טובת הנאה) שהגיעו לידי יחיד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או מזמין השירות, או יתחרה בו בדרך אחרת, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו; לענין זה, "מרכיב הפיצויים" – כהגדרתו בסעיף 9(א)(4);";

(2) בסעיף 32, בסופו יבוא:

"(17) סכומים או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שניתנו לבעל מניות מהותי כהגדרתו בסעיף 88 אגב רכישת מניה ממנו, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה לו כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של החברה או יתחרה בה בדרך אחרת";

דבריו הסבר

העבודה וחייבים על כן במס שולי. בפסק הדין, קבעה המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור, כי יש לקבוע כלל שלפיו כל תשלום שהגיע לעובד ממעבידו במהלך יחסי העבודה יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה וימוסה בהתאם, אלא אם כן נקבע אחרת בחוק.

התיקון המוצע מתייחס גם לסכומים, מענקים או טובת הנאה אחרת שניתנו ליחיד אגב הפסקת מתן שירותים, וקובע כי אף הם יבואו בחשבון בקביעת הכנסתו. גם במקרה זה, הכוונה היא לראות בתקבולים אשר שולמו במסגרת הסכם למתן שירותים, גם אם במסגרת הפסקת ההתקשרות בין הצדדים, כתקבולים שניתנו בקשר לעסק ומשכך המיסוי לגביהם יהיה, בדומה למיסוי על הכנסה מעסק, במס שולי. יובהר, כי אין הכוונה למקרים שבהם נמכר העסק, שאז יחול הסדר מיסוי החל על רווחי הון.

כאמור, התיקון המוצע בפסקה זו קובע במפורש את סעיף 3(יא) לפקודה כנוסחו המוצע כסעיף המקור של הכנסה זו (הכנסה ממענק המשוולם לאדם אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, או אגב הפסקת מתן שירותים), וסעיף 9(א)(4) לפקודה יישאר סעיף הפטור ממס לגבי הכנסה זו.

לפסקאות (2) ו-(6)

מטרת התיקון המוצע להביא בחשבון בחישוב רווח ההון ממכירת מניות בידי בעל מניות, סכומים או טובת הנאה אחרת שניתנו למוכר כאמור, בין השאר לשם מניעת תחרות.

כללי סעיפים 1(1) עד 6(9), 2, 3, 4(1), 5 ו-6 להצעת החוק המתפרסמת בזה, התפרסמו בעבר במסגרת פרק ב' להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2015), התשע"ה-2014 (הצ"ח הממשלה התשע"ה, עמ' 318), ומתפרסמים כעת בשנית, בשינויים קלים.

סעיף 1 לפסקה (1)

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

התיקון המוצע מבוסס על הכלל שלפיו "הטפל הולך אחרי העיקר". פרשנות זו באה לידי ביטוי בעמדתו של בית המשפט העליון, בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים נסים (פורסם במסים און ליין, 2.2.2014). באותו עניין נקבע כי מענקי פיצול ומענקי הפרטה שקיבלו עובדים במסגרת הפרטת חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ, ניתנו במסגרת יחסי

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ד, עמ' 735.

(3) סעיף 51 – בטל;

(4) במקום סעיף 64 יבוא:

”חברת בית 64. (א) בסעיף זה –

”הכנסה חייבת” – לרבות שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין;

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

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

- (1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה, היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;
- (2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו;

ד ב ר י ה ס ב ר

”הוצאותיה של חברת ביטוח חיים

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

לפסקה (4)

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

לסעיף 64 המוצע

לסעיף קטן (א) המוצע

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

על פי סעיף 88 לפקודה, רווח הון הוא הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי, קרי על המחיר המקורי בניכוי סכומי פחת. מוצע, (בפסקה 6), לתקן את ההגדרה ”תמורה” בסעיף 88 לפקודה, כך שבמכירת מניות של בעל מניות מהותי, יסווג כל סכום או טובת הנאה שניתנו לבעל מניה כאמור אגב המכירה, ובכלל זה סכומים או טובת הנאה שניתנו לו לשם מניעת תחרות, כתמורה בעד המניות, וזאת, שוב, בבחינת ”הטפל הולך אחרי העיקר”, בדומה לכלל שנקבע בתיקון המוצע לעיל של סעיף 3 לפקודה (ראו דברי ההסבר לפסקה (1)).

בהתאם, מוצע כי סכומים או טובת הנאה אחרת כאמור, שנתן רוכש כתמורה בעד המניות, למוכר שהוא בעל מניות מהותי (ונכללים כאמור, על פי המוצע, בתמורה שקיבל אותו מוכר), ייחשבו לגבי אותו רוכש, בעת שהוא מוכר את מניותיו, לחלק מהמחיר המקורי.

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

לפסקה (3)

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

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

- (3) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין, של בניינים בישראל, וכל נכסיה הם בניינים כאמור;
- (4) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה;
- (5) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שעליה חתמו כל בעלי מניותיה ושמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדות החברה;
- “רווחי חברת בית” – רווחים שמקורם בהכנסה החייבת של חברת הבית בשנות ההטבה, בתוספת הכנסתה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברת הבית בשנות ההטבה ובהפחתת המס החל על בעל המניה בשל ההכנסה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם;
- “שנות ההטבה” – שנות המס שבהן החברה היא חברת בית;
- “תאגיד שקוף” – חבר בני אדם שהכנסתו מיוחסת לבעלי הזכויות בו.
- (ב) הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתם החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית, ויחולו הוראות אלה;
- (1) רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה היתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, יראו אותם כאילו לא חולקו;

ד ב ר י ה ס ב ר

- לסעיף קטן (ב) המוצע**
- מוצע להמשיך ולעגן את העיקרון הקיים של ייחוס ההכנסה החייבת, לרבות השבח (להלן בדברי ההסבר לפסקה זו – הכנסה חייבת) וההפסדים, של חברת הבית לבעלי מניותיה, לפי חלקם היחסי ברווחי החברה וזאת החל ביום התאגדותה.
- לפסקה (1) המוצעת**
- בדומה להסדר שנקבע בתיקון מס' 197 לעניין חברה משפחתית, לגבי רווחים של החברה אשר מוסו בשל ייחוסם לבעל המניות המייצג (“הנישום” כהגדרתו בסעיף 64א(א) לפקודה), מוצע לקבוע כי רווחים של חברת בית שמוסו בידי בעל מניות יחיד לא יחויבו במס נוסף בעת חלוקתם בפועל כדיבידנד לבעלי המניות, בין אם החלוקה נעשית בשעה שהחברה היא חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור. ההסדר המוצע חל רק לגבי רווחים כאמור שמוסו בשיעור המס של יחיד ולא לגבי רווחים שמוסו בשיעור מס חברות, זאת כדי להבטיח שלא תהיה בריחת מס. בחלוקת רווחים שמוסו בשיעור המס של חברה, יחול סעיף 126(ב) לפקודה, אם החלוקה היא לחברה. אם החלוקה היא ליחיד, יחול מס נוסף, לפי סעיף 125 לפקודה, במטרה להשלים את המיסוי הדרוש.

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

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

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

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

- (2) לעניין מקדמות של בעל מניות, כאמור בסעיף 175, יצורף חלקו היחסי בהכנסתה החייבת של חברת הבית למחזור המהווה בסיס למקדמות;
- (3) ניתן לגבות את המס על הכנסת חברת הבית, לרבות המקדמות, הן מחברת הבית והן מבעלי המניות, בגובה המס החל על חלקם היחסי ברווחיה של חברת הבית;
- (4) הפסדים שהיו לבעל מניות לפני שנות ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסתה של חברת הבית;
- (5) במכירת מניה של חברת בית או של חברה שהיתה חברת בית יחולו הוראות אלה:

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

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקה (5) המוצעת

לפסקת משנה (א) המוצעת

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

כאמור בדברי ההסבר לפסקה (1) המוצעת, ההסדר המוצע חל רק לגבי רווחים שמוסו בשיעורי המס של יחיד. בדומה לקבוע בפקודה לעניין חברה משפחתית מוצע לקבוע גם בהקשר זה כי יראו כרוכש גם את מי שרכש את המניות מחברת הבית.

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

לפסקה (2) המוצעת

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

לפסקה (3) המוצעת

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

לפסקה (4) המוצעת

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

- (ב) הוראות סעיף 94 לפקודה זו וסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין לא יחולו לגבי רווחים שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה;
- (ג) לעניין חישוב רווח ההון, ייווסף לתמורה של המוכר סכום בגובה ההפסדים שיוחסו למוכר בשנות הטבה; לעניין זה, "הפסדים" – סכום השווה להכנסה החייבת שיוחסה למוכר המניה בניכוי הפסדים שיוחסו לו בשנות הטבה, ובלבד שהוא סכום שלילי;
- (6) על אף הוראות פקודה זו, יחולו לעניין שומה, השגה וערעור, הוראות אלה:
- (א) נקבעה לחברת בית שומה, רשאי פקיד השומה, על אף הוראות פקודה זו, לקבוע את שומתו של בעל מניות או לתקנה, בהתאם, בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי הוא לשום את הכנסתו של בעל המניות, לפי המאוחר;
- (ב) חברת הבית רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיפים 150 או 153, לפי העניין; בעל המניות רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברת הבית;
- (7) הוראות חלק ה'2, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104ד עד 104ז, לא יחולו על חברת בית.

ד ב ר י ה ס ב ר

בתוך שנתיים מתום שנת המס שבה נקבעה שומת החברה או במועד שבו רשאי לשום את בעל המניות, לפי המאוחר. זאת, הואיל ויש קשר ישיר בין שומת החברה לשומת בעל המניות.

כמו כן מוצע לקבוע כי חברת הבית תהיה רשאית להשיג או לערער על השומה שנקבעה לה בהתאם להוראות סעיפים 150 או 153 לפקודה, לפי העניין, ואילו בעל המניות יהיה רשאי להשיג או לערער על ייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של חברת הבית ועל השפעת השומה שנקבעה לחברת הבית על הכנסתו, אך לא על השומה שנקבעה לחברת הבית, וזאת במטרה למנוע סרבול הליכים (בשל ריבוי בעלי המניות) וכן למנוע כפל הליכים.

לפסקה (7) המוצעת

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

לפסקת משנה (ב) המוצעת

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

לפסקת משנה (ג) המוצעת

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

לפסקה (6) המוצעת

מוצע לקבוע כי על אף הוראות הפקודה לעניין שומה, השגה וערעור, אם נקבעה לחברת בית שומה, רשאי פקיד השומה לקבוע את שומתו של בעל המניות או לתקנה

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

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

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

(5) בסעיף 64א –

(א) בסעיף קטן (א) –

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

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

(3) בפסקה (7) –

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

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

(ב) במקום סעיף קטן (ד) יבוא:

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

ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיפים קטנים (ג) ו-(ה) המוצעים

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

לפסקה (5)

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

בדומה להוראה שמוצע לקבוע לעניין חברת בית, בפסקה (4), מוצע להבהיר כי חברה משפחתית, אשר ביקשה מפקיד שומה להיחשב לחברה משפחתית בהתאם להוראות והתנאים הקבועים בחוק, יראוה ככזו כבר מיום התאגדותה ולא מיום הגשת הבקשה לפקיד השומה.

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

כדי למנוע תכנוני מס מוצע לקבוע כי הוראות חלק ה'2 לפקודה לא יחולו על חברת בית, למעט הוראות סעיפים 104, 104א, 104ב(א) עד (ג) ו-104 עד 104ז, העוסקים בהעברת מלוא הזכויות בנכס לחברה, כאמור לעיל בדברי ההסבר לסעיף 64ב(7) לפקודה כנוסחו המוצע בפסקה (4).

(6) בסעיף 88 –

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

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

(7) בסעיף 103א –

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

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

(8) בסעיף 129ג(א), בפסקה (1), בסופה יבוא "ואולם הכנסותיה ורווחיה של קרן נאמנות פטורה שמקורם בהכנסה חייבת מעסק של שותפות הנסחרת בבורסה בישראל, יחויבו במס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א)";

(9) בסעיף 131 –

(א) בסעיף קטן (א) –

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקה (8)

מוצע לתקן את סעיף 129ג(א) לפקודה הנוגע להכנסתה של קרן נאמנות פטורה. לפי הסעיף האמור קרן נאמנות פטורה, פטורה ממס בשל הכנסותיה ורווחיה. לפי סעיף 125ב1 לפקודה, כאשר קרן כאמור מחלקת את רווחיה ליחיד, שהכנסה זו אינה מהווה בידי הכנסה מעסק או ממשלח יד, היחיד יהיה חייב במס בשיעור של 25%. כאשר קרן נאמנות פטורה מקבלת הכנסה חייבת משותפות, היא פטורה כאמור מתשלום מס, ואילו יחיד המקבל הכנסה כאמור משותפות חייב כאמור במס בשיעור של 25%. ואולם אם אותו יחיד היה משקיע ישירות בשותפות כאמור, הוא היה משלם מס בשיעור של 50%.

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

לפסקה (9)

במסגרת המאבק בתופעת ההון השחור, מוצע להרחיב את חובת הדיווח שמוטלת היום מכוח סעיף 131 לפקודה, וכך להרחיב את בסיס המידע הנמצא בידי רשות המסים ולשפר את יכולתה לגבות מס אמת.

לפסקה (7)

מוצע לתקן את סעיף 103א(א) לפקודה כך שהוראות חלק ה'2 לפקודה, שעניינו שינויי מבנה ומיזוג, יחולו גם על שותפויות רשומות שאישר המנהל לעניין זה. חלק ה'2 לפקודה בנוסחו הקיים אינו כולל התייחסות לשינויי מבנה הנעשים באמצעות שותפויות. כך למשל, הליכים כגון העברת נכס מחברה לשותפות שבה החברה מחזיקה כמעט במלוא הזכויות, ביצוע הליך הדומה להליך מיזוג חברות או העברת נכס בין שותפויות שנמצאות בבעלות זהה וכן הליכים נוספים, אינם אפשריים במסגרת הדין הקיים.

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

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

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

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

(2) אחרי פסקה (ד5) יבוא:

"(ה5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א3) לאותה הגדרה, למעט יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א4) להגדרה האמורה ולמעט עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;

(ו5) יחיד תושב ישראל, שהעביר בשנת המס כספים אל מחוץ לישראל, בסכום כולל של 500,000 שקלים או יותר";

(ב) אחרי סעיף קטן (ג2) יבוא:

"(ג3) בדוח לפי סעיף קטן (א5) יפרט היחיד את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה הקבועה בסעיף קטן (א2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, ויצרף את המסמכים התומכים בכך; אין בהוראות סעיף קטן זה כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על היחיד לפי סעיף קטן (א4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס."

ד ב ר י ה ס ב ר

לפסקת משנה (א)

לפסקת משנה (1)

היחיד היא נסתרת, ובלבד שאין מדובר ביחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א4) שבאותה הגדרה (קרי, יחיד ששר האוצר קבע כי לא יראו אותו כתושב ישראל על אף שלפי פסקאות (1) או (2) להגדרה יש לראות בו תושב ישראל) ואינו עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א לפקודה.

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

לפסקת משנה (ב)

מוצע לקבוע כי מי שמתקיימת לגביו חזקת הימים אך החזקה נסתרת לטענתו, יפרט בדוח שהוא מגיש לפי סעיף 131(א5) לפקודה, כנוסחו המוצע, את העובדות שעליהן מבוססת טענתו לסתירת החזקה ויצרף את המסמכים התומכים בכך. נוסף על כך יובהר כי אין בהוראה המוצעת כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על היחיד לפי סעיף קטן (א4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס. כלומר, גם אם היחיד טוען כי הוא תושב חוץ, הוא יהיה חייב בהגשת דוח לגבי הכנסתו החייבת.

סעיף 131(א5) לפקודה קובע מי חייב בדיווח בכל האמור בנאמנויות. מוצע להוסיף לרשימת החייבים בדיווח כאמור כל נהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל שמלאו לו עשרים וחמש שנים, אלא אם כן אותו נהנה לא ידע כי הוא נהנה. יובהר, כי הרציונל מאחורי התיקון הוא הרחבת חובת הדיווח כדי להכניס לרשת סוגי דיווחים שיש בהם כדי להצביע על חיוב במס. נוסף על כך מוצע, כי חובת הדיווח תחול רק על נהנה בנאמנות שסך כל נכסיה עומד על 100,000 שקלים חדשים לפחות, כלומר ברירת המחדל היא שנהנה בנאמנות שהוא תושב ישראל ומלאו לו 25 שנים יהיה חייב בדיווח אלא אם כן יראה כי סך נכסי הנאמנות פחת מהסכום האמור. מוצע להגדיר לעניין זה את "נכסי הנאמנות" בצורה רחבה, כך שיכללו גם מזומן, פיקדונות, ניירות ערך ומקרקעין בארץ או בחוץ לארץ.

לפסקת משנה (2)

מוצע לחייב בהגשת דוח גם יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה (להלן – חזקת הימים), ולטענת

- פרק א' – תחילה 2. (א) תחילתו של סעיף 64א לפקודה, כנוסחו בסעיף ו(5) לחוק זה, ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013), ואולם פסקאות (1) ו(ד)(א) של סעיף 64א לפקודה, כנוסחו בסעיף ו(5)(א)(2) ו(3)(ב) לחוק זה, יחולו לגבי חלוקת רווחים, ומכירת מניה, לפי העניין, שנעשו מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014).
- (ב) סעיף 131 לפקודה, כנוסחו בסעיף ו(9) לחוק זה, יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2015 ואילך.
- פרק א' – הוראות מעבר 3. (א) חברת מעטים שחלו לגביה, ערב יום תחילתו של חוק זה (בחוק זה – יום התחילה), לפי בקשתה, הוראות סעיף 64 לפקודה, כנוסחו ערב היום האמור (בסעיף זה – סעיף 64 הקודם), יראו אותה כחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה, כנוסחו בסעיף ו(4) לחוק זה (בסעיף זה – סעיף 64 החדש), גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש.
- (ב) חברת מעטים שהתאגדה בשנת המס 2015 וערב יום התחילה התקיימו בה התנאים שבסעיף 64 הקודם אך לא הגישה בקשה לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, יראו אותה מיום התאגדותה כחברת בית לפי סעיף 64 החדש גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, ובלבד שהגישה בקשה לכך לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום התחילה.
- (ג) על אף הוראות פסקה (5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, חברה שהתאגדה לפני יום התחילה רשאית להגיש בקשה כאמור באותה פסקה בתוך שלושה חודשים מיום התחילה, ויחולו הוראות אלה:

ד ב ר י ה ס ב ר

- סעיף 2 לסעיף קטן (א)**
- מוצע לקבוע כי סעיף 64א לפקודה, כתיקונו המוצע בסעיף ו(5) להצעת החוק, שעניינו חברה משפחתית, יחול מיום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013), הוא יום תחילתו של חוק השינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן – חוק ההסדרים לשנים 2013 ו-2014), שבו תוקן סעיף 64א האמור, זאת הואיל ומדובר בתיקון מבהיר.
- עם זאת, מוצע לקבוע כי ההוראות שבפסקאות (1) ו(7)(א) של סעיף 64א לפקודה, כנוסחו המוצע בסעיף ו(5)(א)(2) ו(3)(ב) להצעת החוק, העוסקות בהגדרת "רווחים" לצורך חלוקתם או לעניין מכירת מניה אשר צבורים בה רווחים, יחולו לגבי חלוקת רווחים או מכירת מניה, לפי העניין, שנעשו מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), וזאת בהתאם לתחולת ההוראות המקוריות בחוק ההסדרים לשנים 2013 ו-2014.
- לסעיף קטן (ב)**
- מוצע כי סעיף 131 לפקודה כתיקונו בסעיף ו(9) להצעת החוק, המרחיב את חובות הדיווח מכוח סעיף 131 לפקודה, יחול על דוח שיש להגישו לגבי שנת המס 2015 ואילך (קרי דוח שמוגש בשנת 2016 ואילך).
- סעיף 3** כאמור, ההסדר המוצע לגבי חברת בית, בסעיף 64 לפקודה, כנוסחו בסעיף ו(4) להצעת החוק, מבוסס על מודל המיסוי שנקבע לעניין חברה משפחתית בתיקון מס' 197. בהתאם, מוצע לקבוע הוראות מעבר דומות לאלה שנקבעו בתיקון האמור לגבי חברות משפחתיות.
- לסעיף קטן (א)**
- מוצע לקבוע כי חברת מעטים שחלו לגביה, ערב יום תחילתו של החוק המוצע (להלן – יום התחילה), לפי בקשתה, הוראות סעיף 64 לפקודה כנוסחו ערב היום האמור (להלן – סעיף 64 הקודם), יראו אותה כחברת בית לפי סעיף 64 לפקודה כנוסחו בסעיף ו(4) להצעת חוק זו (להלן – סעיף 64 החדש), גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, כלומר, חברה שנחשבה לחברת בית לפני כניסתו לתוקף של התיקון המוצע, תוכל להמשיך להיחשב לחברת בית גם אם יש לה יותר מ-20 בעלי מניות, או שיש בין בעלי מניותיה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור את דרך המיסוי שלו, או שהיא לא הודיעה לפקיד השומה, בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה, שרצונה להיות חברת בית.
- לסעיף קטן (ב)**
- לגבי חברת מעטים שהתאגדה בשנת המס 2015, וערב יום התחילה התקיימו בה התנאים שבסעיף 64 הקודם, אך היא לא הגישה בקשה לפקיד השומה לפי הסעיף האמור, מוצע כי יראו חברה כאמור מיום התאגדותה כחברת בית לפי סעיף 64 החדש, גם אם לא מתקיימים בה התנאים שבפסקאות (1), (2) ו(5) להגדרה "חברת בית" שבסעיף 64 החדש, ובלבד שהגישה בקשה לכך לפקיד השומה בתוך 30 ימים מיום התחילה.
- לסעיף קטן (ג)**
- מוצע לאפשר לחברה שהתאגדה לפני יום התחילה ולא ביקשה להיחשב כחברת בית בתוך חודש מיום התחילה, אך התקיימו בה התנאים הקבועים בסעיף 64

- (1) יראו את החברה כחברת בית החל בשנת המס 2016;³
- (2) יראו את כל העודפים, שאילו היו מחולקים כדידידנד היו חייבים במס לפי סעיף 125 לפקודה, שנצברו בחברה עד יום י"ט בטבת התשע"ו (31 בדצמבר 2015) (בסעיף קטן זה – יום הסיום), כאילו חולקו כדידידנד לבעלי המניות; הוראת פסקה זו תחול רק אם אחד או יותר מבעלי המניות ביום הסיום היה יחיד או תאגיד שקוף כהגדרתו בסעיף 64 החדש (בסעיף קטן זה – תאגיד שקוף);
- (3) מכרה חברת הבית נכסים, לרבות זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963⁴ (בפסקה זו – חוק מיסוי מקרקעין), שהיו בבעלותה ביום הסיום, יחויב בעל מניות שהוא יחיד או תאגיד שקוף, במס בשיעור כמפורט להלן:
- (א) על רווח ההון הריאלי או השבח הריאלי, לפי העניין, כשהוא מוכפל ביחס שבין התקופה שמיום הרכישה עד יום הסיום לבין התקופה שמיום הרכישה עד יום המכירה (בפסקה זו – רווח הון ריאלי עד יום הסיום או שבח ריאלי עד יום הסיום, בהתאמה) – מס בשיעור הגבוה ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;
- (ב) על ההפרש שבין רווח ההון הריאלי לבין רווח ההון הריאלי עד יום הסיום, או ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום הסיום – מס בשיעור הקבוע בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפקודה, או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48(ב)(1) או (א) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי העניין.
- (ד) הפסדים שנצברו לחברה שהיתה לחברת בית לפי הוראות סעיף זה, בתקופה שהכנסתה לא חושבה לפי סעיף 64 הקודם, לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתם של בעלי מניותיה.

פרק ב': מס ערך מוסף

4. בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975⁴ (בחוק זה – חוק מס ערך מוסף) –
- תיקון חוק
מס ערך מוסף

ד ב ר י ה ס ב ר

הקבוע בסעיף 121 לפקודה, ועל יתרת רווח ההון ישולם מס בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 91(ב)(1) או (2) לפקודה, או מס בשיעור הקבוע בסעיף 48(ב)(1) או (א) לחוק מיסוי מקרקעין, לפני העניין. בדומה לסעיף הקודם, גם סעיף זה רלוונטי רק לגבי בעל מניות שהוא יחיד או תאגיד שקוף, שכן לגבי חברות חלות ההוראות הרגילות ואין אבדן מס כתוצאה מהפיכתה של החברה לחברה רגילה.

לסעיף קטן (ד)

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

סעיף 4 לפסקה (1)

במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (ס"ח התשע"א, עמ' 138), נערך תיקון מס' 40 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן

החדש, לבקש מפקיד השומה להיחשב לחברת בית בתוך שלושה חודשים מיום התחילה, ואם ביקשה כאמור, תוכל להיחשב לחברת בית החל בשנת המס 2016 ויחולו לגביה הוראות כמפורט להלן:

ראשית, יראו את כל העודפים שנצברו עד יום י"ט בטבת התשע"ו (31 בדצמבר 2015) (להלן – יום הסיום), שאילו היו מחולקים כדידידנד היו חייבים במס בהתאם לסעיף 125 לפקודה, כאילו חולקו כדידידנד לבעלי המניות ביום הגשת הבקשה (וזאת בניכוי רווחים שחולקו בפועל עד יום הגשת הבקשה לפקיד השומה). הוראה זו רלוונטית רק אם אחד או יותר מבעלי המניות הוא יחיד או תאגיד שקוף, שכן כאשר בעלת המניות בחברת הבית היא חברה יחולו ההוראות הרגילות באשר לחלוקת דידידנדים ומועד המיסוי שלהם.

שנית, מוצע לקבוע כי במכירת נכסים שהיו בבעלותה של חברת הבית ביום הסיום, ימוסו בעלי המניות כך: על החלק היחסי של רווח ההון הריאלי (לרבות השבח) שנצמח עד יום התחילה, ישולם מס בהתאם לשיעור הגבוה ביותר

³ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156.

⁴ ס"ח התשל"ו, עמ' 52; התשע"ה, עמ' 201.

(1) אחרי סעיף 17 יבוא:

(א) "נאמן של קבוצת רכישה" (א) אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן של קבוצת רכישה (בסעיף זה – נאמן), ימסור למוכר, במועד הרכישה, הודעה בכתב על היותו נאמן ויכלול בה את פרטי קבוצת הרכישה הנהנית; הנאמן יצרף את העתק ההודעה האמורה ואישור המוכר על קבלתה, להודעה על נאמנות שהוא מגיש למנהל לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין.

(ב) לא פעל הנאמן בהתאם להוראות סעיף קטן (א), יראוהו לעניין פסקה (3) להגדרה "עסקת אקראי" שבסעיף 1, כמוכר זכות במקרקעין לקבוצת רכישה שמתקיימים בו התנאים האמורים באותה פסקה.

(ג) בסעיף זה –

"זכות במקרקעין" ו"קבוצת רכישה" – כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין;

"חוק מיסוי מקרקעין" – חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963;

"נאמן" ו"נהנה" – כהגדרתם בסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין;"

(2) אחרי סעיף 124 יבוא:

"פרק ט"ז: עיצום כספי

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

ד ב ר י ה ס ב ר

ואסדרה שונות בישראל, מוצע לתקן את חוק מע"מ ולהסמיך את המנהל להטיל סנקציה מינהלית של עיצום כספי על הפרת הוראות הנאכפות כיום בדרך פלילית, באמצעות שתי הוראות עונשין בחוק מע"מ הקבועות בפסקאות (3) ו-(5) של סעיף 117(א) לאותו חוק. סעיף 117(א)(3) לחוק מע"מ חל על אדם המוסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת, או דוח או מסמך הכוללים ידיעה כאמור, בלא הצדק סביר, וסעיף 117(א)(5) לחוק האמור חל על מי שהוציא חשבונית מס בלי שהיה זכאי לעשות כן, או שהוציא חשבונית מס לאחר שנאסר עליו לעשות כן.

בשנים האחרונות חל גידול ניכר במספר המקרים שבהם בוצעה הפרה של ההוראות האמורות, ועל כן מוצע לקבוע חלופה של עיצום כספי בגין הפרתן. על פי המוצע, שיעור העיצום שיוטל יהיה 25% מסכום המס שלגביו בוצעה ההפרה, קרי, 25% מסכום המס החסר בשל מסירת ידיעה לא נכונה או לא מדויקת או 25% מסכום המס הכלול בחשבונית שהוצאה בידי מי שלא היה זכאי להוציאה או שנאסר עליו להוציאה, לפי העניין. במקרה של הפרה חוזרת יוטל עיצום כספי בשיעור כפל הסכום האמור.

– חוק מע"מ, ובמסגרתו תוקנה ההגדרה "עסקת אקראי" כך שתחול גם לגבי מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. כיוון שבחלק מהמקרים רוכשת הקבוצה את המקרקעין באמצעות נאמן, ואולם המוכר אינו יודע על כך ואינו מעביר מס ערך מוסף בשל העסקה וכך ניווקה קופת המדינה בסכום המס שלא מועבר, מוצע לקבוע כי אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן בעבור קבוצת רכישה, ימסור למוכר הצהרה בכתב כי הוא נאמן ואת פרטי קבוצת הרכישה הנהנית. נוסף על כך הנאמן יצרף את ההודעה האמורה ואת אישור המוכר על קבלתה, להודעה על נאמנות שהוא מגיש למנהל לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין. נאמן שלא פעל כאמור יראוהו לעניין פסקה (3) להגדרה "עסקת אקראי" בחוק מע"מ כמוכר זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, והוא יהיה חייב במס ערך מוסף בשל מכירה זו.

לפסקה (2)

כדי לשפר את האכיפה ויכולת ההרתעה, ובהתאם למגמה בתחום האכיפה החלופית בידי רשויות פיקוח

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

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

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

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

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

(2) סכום העיצום הכספי והתקופה לתשלומו;

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

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

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

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

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

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

הודעה על
כוונת חיוב

זכות טיעון

החלטת המנהל
ודרישת תשלום

ד ב ר י ה ס ב ר

כל אחד מההליכים האמורים כלפי המפר, בהתאם לנסיבות המקרה, אך לא בשניהם.

יובהר כי העיצום הכספי מופעל במסגרת הליך המקביל להליך הפלילי לפי סעיפים 117(א)(3) ו-117(א)(5) לחוק מע"מ, כאשר המנהל יהיה רשאי לנקוט

(1) להטיל על המפר עיצום כספי – ימסור לו דרישה, בכתב, לשלם את העיצום הכספי (בפרק זה – דרישת תשלום), שבה יציין, בין השאר, את סכום העיצום הכספי המעודכן ואת התקופה לתשלומי; (2) שלא להטיל על המפר עיצום כספי – ימסור לו הודעה על כך, בכתב.		
(ג) בדרישת התשלום או בהודעה, לפי סעיף קטן (ב), יפרט המנהל את נימוקי החלטתו.		
(ד) לא טען המפר את טענותיו לפי הוראות סעיף 124ג בתוך התקופה האמורה באותו סעיף, יראו את ההודעה על כוונת חיוב, בתום אותה תקופה, כדרישת תשלום שנמסרה למפר במועד האמור.		
124ה. בהפרה חוזרת ייווסף על העיצום הכספי הקבוע לאותה הפרה, סכום השווה לעיצום הכספי כאמור; לעניין זה, "הפרה חוזרת" – הפרת הוראה מההוראות לפי חוק זה, כאמור בסעיף 124א, בתוך שנתיים מהפרה קודמת של אותה הוראה שבשלה הוטל על המפר עיצום כספי או שבשלה הורשע.	124ה.	הפרה חוזרת
1124. (א) המנהל אינו רשאי להטיל עיצום כספי בסכום הנמוך מהסכומים הקבועים בפרק זה, אלא לפי הוראות סעיף קטן (ב).	1124.	סכומים מופחתים
(ב) שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים, רשאי לקבוע מקרים, נסיבות ושיקולים, שבשלהם יהיה ניתן להטיל עיצום כספי בסכום הנמוך מהסכומים הקבועים בפרק זה, ובשיעורים שיקבע.		
124ז. העיצום הכספי יהיה לפי סכומו המעודכן ביום מסירת דרישת התשלום, ולגבי מפר שלא טען את טענותיו לפני המנהל כאמור בסעיף 124ג – ביום מסירת ההודעה על כוונת חיוב; הוגש ערעור לבית משפט לפי סעיף 124יב ועוכב תשלומי של העיצום הכספי בידי המנהל או בית המשפט – יהיה העיצום הכספי לפי סכומו המעודכן ביום ההחלטה בערעור.	124ז.	סכום מעודכן של העיצום הכספי
124ח. המפר ישלם את העיצום הכספי בתוך 30 ימים מיום מסירת דרישת התשלום כאמור בסעיף 124ה.	124ח.	המועד לתשלום עיצום כספי
124ט. לא שילם המפר עיצום כספי במועד, או דחה המנהל את המועד לתשלומי לפי סעיף 116, ייווספו על העיצום הכספי לתקופת הפיגור או הדחייה, לפי העניין, הפרשי הצמדה וריבית כהגדרתם בסעיף 93 (בפרק זה – הפרשי הצמדה וריבית), עד לתשלומי.	124ט.	הפרשי הצמדה וריבית
124י. עיצום כספי ייגבה לאוצר המדינה.	124י.	גבייה
124יא. על מעשה אחד המהווה הפרה של הוראה מההוראות לפי חוק זה המנויות בסעיף 124א ושל הוראה מההוראות לפי חוק אחר, לא יוטל יותר מעיצום כספי אחד.	124יא.	עיצום כספי בשל הפרה לפי חוק זה ולפי חוק אחר

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

ערעור

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

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

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

פרסום

(1) דבר הטלת העיצום הכספי;

(2) מהות ההפרה שבשלה הוטל העיצום הכספי ונסיבות ההפרה;

(3) סכום העיצום הכספי שהוטל;

(4) אם הופחת העיצום הכספי – הנסיבות שבשלהן הופחת סכום העיצום הכספי ושיעור ההפחתה;

(5) פרטים נוספים שקבע שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים.

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

(ג) על אף האמור בסעיף זה, לא יפרסם המנהל פרטים שהם בגדר מידע שרשות ציבורית מנועה מלמסור לפי סעיף 9(א) לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1998⁵, וכן רשאי הוא שלא לפרסם פרטים לפי סעיף זה, שהם בגדר מידע שרשות ציבורית אינה חייבת למסור לפי סעיף 9(ב) לחוק האמור.

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

שמירת אחריות פלילית

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

⁵ ס"ח התשנ"ח, עמ' 226.

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

פרק ב' – תחולה 5. סעיף 17א לחוק מס ערך מוסף, כנוסחו בסעיף 4(1) לחוק זה, יחול על אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן של קבוצת רכישה, אם יום הרכישה, כמשמעותו בסעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963⁶, חל לאחר תום 30 ימים מיום פרסומו של חוק זה.

פרק ג': ביטוח לאומי

תיקון חוק הביטוח הלאומי 6. בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995⁷, בסעיף 350(א), בסופו יבוא:
 "(10) סכום, מענק או טובת הנאה אחרת (בפסקה זו – טובת הנאה) שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, ובכלל זה סכום שהופקד בעבורו למרכיב הפיצויים בקופת גמל, אך למעט טובת הנאה שניתנה לעובד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת, ולמעט פיצוי ששולם לו בשל אי-מתן הודעה מוקדמת, לפי סעיף 7(א) לחוק הודעה מוקדמת לפיטורים ולהתפטרות, התשס"א-2001⁸; לעניין זה, "מרכיב הפיצויים" – כהגדרתו בסעיף 9(א7)(א)(4) לפקודת מס הכנסה."

ד ב ר י ה ס ב ר

הלאומי, שעניינו הכנסות פטורות מדמי ביטוח ולקבוע כי לא יראו את הסכומים האמורים כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח.

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

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

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

סעיף 5 מוצע, כי סעיף 17א לחוק מע"מ, כנוסחו בסעיף 14(1) להצעת החוק, שלפיו על אדם הקונה זכות במקרקעין כנאמן של קבוצת רכישה, למסור למוכר, במועד רכישה, הודעה בכתב על היותו נאמן, יחול על רכישות שיתבצעו בחלוף 30 ימים מיום פרסומו של החוק המוצע ואילך. הוראת תחילה זו מוצעת במטרה לתת תקופת הסתגלות להסדר החדש.

סעיף 6 בהתאם לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – חוק הביטוח הלאומי), הכנסתו של עובד המחויבת בדמי ביטוח משמשת בסיס לגמלאות מחליפות שבר, אשר תכליתן להחליף את שכרו הרגיל והקבוע של העובד. מכיוון שהסכומים המשולמים לעובד עקב ניתוק יחסי עובד ומעביד, אינם חלק משכרו הרגיל והקבוע של העובד, מוצע לשמר את הדין הקיים ולפיו סכום, מענק או טובת הנאה אחרת שהגיעו לידי עובד אגב סיום יחסי עבודה, לרבות פרישה, בין במישרין ובין בעקיפין, וכן סכום שהופקד בעבורו למרכיב פיצויים בקופת גמל, אינם חייבים בדמי ביטוח לאומי. תיקון זה נדרש לאור הוספת סעיף קטן (יא) לסעיף 3 לפקודה, כמוצע בסעיף 1(1) להצעת חוק זו, וקביעת סעיף מקור למענק המתקבל עקב פרישה. לפיכך מוצע לתקן את סעיף 350 לחוק הביטוח

⁶ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156.

⁷ ס"ח התשנ"ה, עמ' 210; התשע"ה, עמ' 220.

⁸ ס"ח התשס"א, עמ' 378.

פרק ד': מיסוי מקרקעין

7. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963⁹ (בחוק זה – חוק מיסוי מקרקעין) – תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)

(1) בסעיף 9(ג1)(2)(ב), במקום "ב-24 החודשים" יבוא "ב-12 החודשים";

(2) בסעיף 49ב –

(א) בפסקה (2), בסיפה, במקום "שליש ממנה, ועל מכירת דירה" יבוא "שליש ממנה, על מכירת דירה" ואחרי "(1 בינואר 1997)" יבוא "ועל מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה";

(ב) בפסקה (5), אחרי פסקת משנה (ג) יבוא:

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

(1) אם היה בין היורשים בן זוגו של המוריש – מועד פטירתו של בן הזוג;

(2) אם ניתנה לבן זוגו של המוריש, בצוואה, זכות למגורים בדירה – המועד שבו פקעה הזכות האמורה על פי הצוואה;

(3) אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שטרם מלאו לו 21 שנים – המועד שבו מלאו לו 21 שנים;

דבריו הסבר

בתוך 12 חודשים (ולא 24 חודשים כפי שסעיף זה מאפשר היום), ייהנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על רוכש דירה יחידה, בשל רכישת הדירה החלופית. יובהר, כי התיקון המוצע אינו נוגע למועדים האמורים באותו סעיף לעניין מי שרוכש דירה מקבלן.

לצד התיקון המוצע, מוצע לערוך תיקון דומה לעניין שיעורי מס שבח, כמפורט להלן בדברי ההסבר לפסקה (3).

לפסקה (2)

מוצע כי הפטור ממס שבח, החל לפי פסקה (5) של סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין במכירת דירת מגורים שקיבל המוכר בירושה מקרובו כאמור באותה פסקה, יינתן במהלך תקופה מוגבלת. כיום, מקנה סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין פטור מוחלט במכירת דירות כאלה, בלא הגבלת זמן, וזאת בתנאי שאילו היה המוריש עדיין בחיים, ומוכר את דירת המגורים, הוא היה זכאי בשלה לפטור הניתן למוכר דירה יחידה (להלן – דירת ירושה). מוצע לקצוב את התקופה שבמהלכה אפשר למכור דירת ירושה בפטור, ולהעמידה על שנתיים. הגבלה זו צפויה לעודד יורשים למכור את דירת הירושה שהיא דירה נוספת בידם, וכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים.

כדי שלא לפגוע בבני הזוג של המוריש, בילדי המוריש שטרם מלאו להם 21 ובילדי המוריש שהם חסויים (כהגדרת "חסוי" בסעיף 80 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופוסות, התשכ"ב-1962 (להלן – חסוי)), אשר לרוב גרים בדירת

סעיף 7 במסגרת המאמצים להגדלת היצע יחידות הדיור ולהורדת מחירי הדיור, בוצעו בשנים האחרונות כמה תיקוני חקיקה בידי המס אשר נועדו למתן את הביקוש להשקעה בדיירות מגורים. כהשלמה לצעדים אלה, מוצע בסעיף זה לערוך כמה תיקוני חקיקה נוספים, אשר יובילו לייעול השימוש בהיצע הקיים של יחידות הדיור, ולהגדלת היצע יחידות הדיור.

לפסקה (1)

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

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

במטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, מוצע לתקן את סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כך שרק מי שימכור את דירתו הראשונה

⁹ ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשע"ה, עמ' 190.

(4) אם היה בין היורשים ילדו של המוריש שהיה לחסוי כהגדרתו בסעיף 80 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962¹⁰, עד תום שנתיים מיום פטירת המוריש – המועד שבו חדל להיות חסוי;

(5) קיבלו את הדירה בירושה כמה יורשים שמתקיים לגביהם האמור בפסקאות (1), (2), (3) או (4) – המועד המאוחר מבין המועדים האמורים באותן פסקאות;

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

ד ב ר י ה ס ב ר

כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר, גם אם בבעלות המוכר דירה נוספת שהיא דירת ירושה. מוצע להחריג מפטור הדירה היחידה הניתן כאמור לפי סעיף 49ב(2) לחוק האמור, גם מכירה של דירת ירושה בידי יורש, אם אותו יורש הפעיל לגבי דירת הירושה, במכירת דירה אחרת, את חזקת דירת המגורים היחידה שבסעיף 49ג(4) לאותו חוק, כדי ליהנות מפטור במכירת הדירה האחרת. כך, יורש שלא מכר את דירת הירושה בפטור ממס לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין כתיקונו המוצע בפסקה זו, לא יוכל למכור אותה בעתיד בפטור דירה יחידה, ככל שהפעיל לגביה את החזקה הקבועה בסעיף 49ג(4) לחוק כדי ליהנות מפטור במכירת הדירה האחרת שהיתה בבעלותו.

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

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

לפסקה (3)

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

כאמור, במהלך השנים האחרונות אנו עדים להתארכות תקופת ההחזקה בדירות הראשונות לאחר רכישת דירות חלופיות. במטרה להאיץ את מכירת הדירות

הירושה או נהנים מפירותיה, מוצע לקבוע הסדרים מיוחדים לדירה שיש בין יורשיה יורש כאמור.

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

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

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

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

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

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

סעיף 49ג(4) לחוק מיסוי מקרקעין קובע חזקה שלפיה, לצורך קבלת פטור דירה יחידה, יראו את הדירה הנמכרת

¹⁰ ס"ח התשכ"ב, עמ' 120.

8. (א) סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 7(1) לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו.
- (ב) סעיף 49(2) סיפה לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 7(2)(א) לחוק זה, לא יחול על מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה, אם הוחלה בשלה, לפני יום התחילה, החזקה שבסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס לפי סעיף 49(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולא הוחלה עוד החזקה האמורה אחרי יום התחילה.
- (ג) על אף הוראות סעיף 49(5)(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 7(2)(ב) לחוק זה, במכירת דירת מגורים שקיבל המוכר בירושה לפני יום התחילה, התקופה למכירת הדירה בפטור לפי אותו סעיף לא תסתיים לפני תום שנתיים מיום התחילה.
- (ד) סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 7(3) לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שעליה חלה החזקה כאמור באותו סעיף.

ד ב ר י ה ס ב ר

ובלבד שלא הפעיל את החזקה האמורה במכירת דירה אחרת לאחר יום התחילה.

לסעיף קטן (ג)

כאמור, קובע סעיף 49(5) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 7(2)(ב) להצעת החוק, כי ככלל יחול הפטור במכירת דירת ירושה לפי הסעיף האמור רק אם המכירה בוצעה בתוך שנתיים ממועד פטירת המוריש (לחריגים ראו לעיל דברי ההסבר לסעיף 7(2) להצעת החוק).

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

יובהר כי אם התקיימו ביום התחילה התנאים שבפסקאות (1) עד (4) או (5) של סעיף 49(5)(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו המוצע, ייקבע המועד שממנו תימנה התקופה בהתאם להוראות הפסקאות האמורות.

לסעיף קטן (ד)

מוצע לקבוע כי סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין כתיקונו המוצע בסעיף 7(3) להצעת החוק, יחול רק על דירה שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שבשלה הופעלה החזקה כאמור בסעיף 49(1) האמור. כך, מי שרכש דירה חלופית כאמור לפני יום התחילה, יוכל למכור את דירתו הראשונה (שהיתה דירתו היחידה לפני רכישת הדירה החלופית) בפטור ממס שבח הניתן לבעל דירה יחידה, בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.

הראשונות ולהביא להגדלת היצע הדירות למגורים, מוצע לתקן את סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שהפטור לפי סעיף 49(2) לחוק יינתן רק למי שמכר את הדירה הראשונה בתוך 12 חודשים (במקום 18 חודשים היום). תיקון דומה מוצע בפסקה (1) לעניין פטור ממס רכישת.

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

סעיף 8 לסעיף קטן (א)

מוצע לקבוע כי התיקון המוצע של סעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין, בסעיף 7(1) להצעת החוק, יחול רק על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו. כך, לבעליה של דירת מגורים יחידה אשר רכש דירה נוספת (חלופית) לפני יום התחילה, יהיו 24 חודשים מיום רכישת הדירה הנוספת שבמהלכם יוכל למכור את הדירה שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה הנוספת, וליהנות ברכישת הדירה הנוספת משיעורי מס הרכישה הניתנים לרוכש דירה יחידה.

לסעיף קטן (ב)

מוצע שלא להחיל את סעיף 49(2) סיפה לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 7(2)(א) להצעת החוק, על מכירת דירה שקיבל המוכר בירושה, אם הוחלה בשלה, לפני יום התחילה, חזקת דירת המגורים היחידה שבסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. כך, אם ביום התחילה היתה בידי המוכר דירת מגורים שהתקבלה בירושה, הוא יוכל למכור את אותה דירה בפטור ממס לפי סעיף 49(2) לחוק האמור אם היא דירתו היחידה, גם אם החיל לגביה את החזקה שבסעיף 49 לחוק, לפני יום התחילה, במכירת דירה אחרת,