

פרק 1

שינויים עיקריים בשנת 2011

סקירת מנהלים

נכתב ונערך על ידי גילת קרן, רו"ח וחוליאנה חמואל-פל, רו"ח (משפטנית)

תוכן עניינים

עמוד		
5	..... כללי	1.1
5	..... מס הכנסה	1.2
5	..... שיעורי מס החברות	1.2.1
5	..... שיעורי המס ליחידים	1.2.2
6	..... הלוואות לצדדים קשורים בארץ ובחו"ל - תיקון 185 לפקודה	1.2.3
6	..... 1.2.3.1 תיקון הוראות סעיף 85א לפקודה	
6	..... 1.2.3.2 תיקון הוראות סעיף 3(ט) לפקודה	
6	..... 1.2.3.3 תיקון הוראות סעיף 3(י) לפקודה	
7	..... רפורמה בחוק לעידוד השקעות הון - תיקון מס' 68 לחוק לעידוד השקעות הון	1.2.4
7	..... עידוד תעשייה עתירת ידע	1.2.5
7	..... 1.2.5.1 התרת השקעה של יחיד במניות חברה עתירת מו"פ כניכוי	
8	..... 1.2.5.2 התרת השקעה של חבר-בני-אדם במניות חברה מזכה כניכוי	
8	..... 1.2.5.3 פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי תושב מוטב או תושב חוזר	
8	..... תיקון 174 לפקודה - קביעת ההכנסה החייבת ביחס לחברות המיישמות את כללי ה-IFRS	1.2.6
8	..... תיקון תקנות סעיף 3(ט)	1.2.7
9	..... אי התרת ניכוי בגין הוצאות אש"ל	1.2.8
9	..... שווי שימוש בגין כלי רכב אשר נרשמו החל מיום 1 בינואר 2010 (הרפורמה במיסוי ירוק)	1.2.9
9	..... הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הכרה בהוצאות לימודים ליחיד בעל עסק)	1.2.10
9	..... פטור ממס על הכנסה ממלגה	1.2.11
9	..... קופות גמל	1.2.12

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

9	1.2.12.1 מענק פרישה - חוזר מס הכנסה מס' 10/2011	
9	1.2.12.2 חוק הפיקוח על השירותים הפיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 5 והוראת שעה), התשע"א-2010	
10	1.2.13 הודעות דיווח וגביה	
10	1.2.13.1 מתן הודעה ביחס לביטול מעמד "מפעל מוטב" במסגרת תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון	
10	1.2.13.2 הצהרה על עסקה במקרקעין	
10	1.2.13.3 קיזוז הפסדים מניירות ערך נסחרים בשלב ניכוי המס במקור ..	
10	1.2.13.4 שינוי סיווג קרן נאמנות חייבת לקרן נאמנות פטורה	
10	1.2.13.5 עיצום כספי בשל אי הגשת דוח מקוון	
10	1.2.13.6 מע"מ- דיווח מקוון	
11	1.3 מיסוי בינלאומי	
11	1.3.1 אמנות למניעת כפל מס	
11	1.3.2 ביטול פטורים שונים הניתנים לתושבי חוץ בגין רווחי הון וריבית הנובעים מניירות ערך מסוימים	
11	1.3.2.1 תקנות מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון מעסקה עתידית) (תיקון) התשע"א-2011	
11	1.3.2.2 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 186), התשע"ב-2011	
12	1.3.2.3 תקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מלווה מדינה) (תיקון) התשע"א-2011	
12	1.3.2.4 תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ) (תיקון) התשע"א-2011	
12	1.3.3 ביטול הפטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממסי כפל	
12	1.4 מע"מ	
12	1.4.1 שיעור המע"מ, מס שכר ומס רווח	
12	1.4.2 מעבר לדיווח לפי בסיס מזומן לגבי מתן שירותים	
12	1.4.3 קבוצות רכישה	
13	1.5 מיסוי מקרקעין	
13	1.5.1 הרפורמה החדשה במיסוי דירות מגורים	
13	1.5.1.1 פטור ממס שבח במכירת "דירת מגורים מזכה"	
13	1.5.1.2 פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים שאינה "דירת מגורים מזכה"	
13	1.5.1.3 מכירת דירת מגורים מזכה בפטור ממס בחלוף 8 שנים ממועד מכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס	
13	1.5.1.4 העלאת שיעורי מס הרכישה לדירה שאינה דירה יחידה	

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

14	1.5.1.5 ריווח מדרגות מס הרכישה ליחיד הרוכש דירת מגורים שהינה דירתו היחידה.....	
14	1.5.1.6 הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים.....	
14	1.5.2 "קבוצת רכישה" - מס רכישה	
14	1.5.3 תשלום מקדמה על ידי הרוכש.....	
15	1.6 ביטוח לאומי.....	
15	1.7 עיקרי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי - ועדת טרכטנברג.....	
15	1.7.1 מיסוי חברות.....	
15	1.7.2 מיסוי יחידים.....	
15	1.7.3 מיסוי רווחי הון בידי יחידים.....	
16	1.7.4 הוראות מעבר לשנים 2012-2014 בשל מכירת נכסי הון "היסטוריים" בידי יחיד.....	
16	1.7.5 מיסוי הכנסות מריבית בידי יחידים.....	
17	1.7.6 מיסוי הכנסות מדיבידנד בידי יחידים.....	
17	1.7.7 מיסוי מקרקעין.....	
17	1.7.7.1 מיסוי שבח בידי יחידים.....	
17	1.7.7.2 תשלום מקדמה על ידי הרוכש.....	
17	1.7.7.3 הוראות מעבר לשנים 2012-2017 ביחס למכירת נכסי מקרקעין "היסטוריים" בידי יחיד.....	
17	1.7.8 מיסוי יחידים בעלי הכנסות גבוהות.....	
17	1.7.9 מתן נקודות זיכוי לאבות.....	
18	1.7.10 ביטוח לאומי.....	
18	1.7.10.1 תקרת הביטוח הלאומי.....	
18	1.7.10.2 העלאת חלק המעביד בתשלומי הביטוח הלאומי.....	
18	1.7.11 אי החלת מס ירושה.....	
18	1.7.12 הקמת צוות המשך לבחינת סוגיית חברות "משלח יד", חברות החזקה פרטיות ואופציות לעובדים.....	
18	1.8 המלצות ועדת הריכוזיות.....	
18	1.9 עדכוני פסיקה.....	
18	1.9.1 פריסת מענק פרישה לשנים הבאות תוך ניצול פטור לנכה - ע"א 8958/07 ועמ"ה 1017/06 שרל שבטון נ' פ"ש ת"א 5.....	
19	1.9.2 הודעות בעניין חברה משפחתית - ע"מ 705/05 ו- 783/05 חיים קליאוט בע"מ נ' פקיד שומה חיפה.....	
19	1.9.3 הוצאות אש"ל - בג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארז ואח' נגד שר האוצר ואח'..	

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

19	1.9.4 התרת ניכוי הוצאות כלי רכב - ע"מ 131/08 עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים 2
19	1.9.5 מענק ששולם לעובד בגין שינוי מבני- ע"מ 859/08 חיים ניסים נגד פקיד שומה חיפה
20	1.9.6 Dividend Stripping - ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נגד פקיד שומה פתח-תקווה
20	1.9.7 שירותי פעילויות שטח הניתנים לתיירים חייבים במע"מ בשיעור אפס - ע"ש 5067/06 החויה הישראלית - שירותי תיירות חינוכית בע"מ נ' מנהל מע"מ
20	1.9.8 אי-תחולת מע"מ בשיעור אפס על תשלום לחברת ייעוץ ישראלית בגין ייעוץ פיננסי שניתן לבעלי מניות תושבי חוץ - ע"מ 1058/07 נ.ד.ל.א. ייעוץ ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ

1. שינויים עיקריים בשנת 2011 - סקירת מנהלים

1.1 כללי

שנת 2011 מסתמנת כשנה המאופיינת בתהפוכות כלכליות ומחאה חברתית. תוצאות המחאה החברתית באו לידי ביטוי בהקמתן של ועדות שונות אשר מטרתן להציע דרכים לשינוי של המגמות הקיימות כיום במשק הישראלי. כך, ולאור המחאה החברתית, מונתה ועדה ברשות של פרופסור מנואל טרכטנברג לשינוי חברתי כלכלי (להלן: **"ועדת טרכטנברג"** או **"הוועדה"**) שהמלצותיה הפכו, נכון למועד כתיבת שורות אלו, לכדי תזכיר חוק לשינוי חברתי כלכלי (תיקוני חקיקה) (מיסים) התשע"ב-2011 (להלן: **"תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי"**) אשר פורסם ב-2 בנובמבר 2011. כמו כן, פורסמו מסקנותיה של **"הוועדה להגברת התחרותיות במשק"** (להלן: **"ועדת הריכוזיות"**) אשר מטרתה מתן המלצות לשינוי הריכוזיות המאפיינת את המשק בישראל.

עוד הושלם במהלך שנת 2011 הליך החקיקה אשר היווה תוצאה ישירה של מסקנות הוועדה לבחינת מדיניות הטבות המס והמענקים הניתנים לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: **"החוק לעידוד השקעות הון"**) אשר כונסה עוד בשנת 2010. במטרה לגבש את הדרכים למיזוי המיטבי של התקציב המיועד לעידוד השקעות בתעשייה ומתוך ניסיון להתאים את המצב החקיקתי אל האתגרים הכלכליים של המשק הישראלי חוקק חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (להלן: **"חוק ההסדרים לשנים 2011-2012"**) אשר כלל בתוכו את תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: **"תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון"**). תיקון זה שינה בצורה משמעותית את מנגנון מתן הטבות לחברות תעשייתיות במשק.

יובהר כי לאור העובדה שנכון למועד כתיבת שורות אלו, המלצות ועדת טרכטנברג ותזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי טרם באו לידי ביטוי במסגרת חקיקה מחייבת, הרי שפרקי המדריך ככלל אינם כוללים את ההשפעות האפשריות של המלצות הוועדה ותזכיר החוק, אלא אם נאמר במפורש אחרת. עיקרי תזכיר החוק מוצגים במסגרת סעיף 1.7 להלן.

ברשימה להלן נסקור באופן תמציתי את עיקרי ההתפתחויות והשינויים שחלו בשנה זו, וכן צפי לשנת המס הבאה.

1.2 מס הכנסה

1.2.1 שיעורי מס החברות

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (להלן: **"חוק ההסדרים לשנת 2009"**) נקבע כי שיעור מס החברות יופחת בהדרגה עד לרמה של 18% בשנת 2016, כמפורט להלן:

שנה	שיעור המס
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015	20%
2016	18%

עם זאת, במסגרת תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי, מוצע לבטל את מתווה ההפחתה האמור ולקבוע כי החל משנת 2012, שיעור מס החברות שיחול יהא 25%.

1.2.2 שיעורי המס ליחידים

כפי שנקבע בחוק ההסדרים לשנת 2009, שיעור המס השולי המרבי החל על יחידים, יופחת בהדרגה על פי המתווה הבא:

שנה	שיעור המס השולי המרבי
2011	45%
2012	44%
2013	43%
2014	42%
2015	41%
2016	39%

עם זאת, במסגרת תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי, מוצע לקבוע כי החל משנת המס 2012 שיעור המס השולי המרבי שיחול יהיה 48%. כמו כן מוצע לקבוע מס נוסף בשיעור של 2% על הכנסה חייבת העולה על מליון ש"ח.

1.2.3 הלוואות לצדדים קשורים בארץ ובחו"ל - תיקון 185 לפקודה

ביום 3 באוגוסט 2011 נכנס לתוקף החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185), התשע"א-2011 (להלן: "תיקון 185"). במסגרת תיקון 185 תוקנו סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), כמפורט להלן. ציוין כי תיקון 185 יחול ככלל באופן רטרואקטיבי החל מיום 1 בינואר 2008 ואילך.

1.2.3.1 תיקון הוראות סעיף 85א לפקודה

1. ככלל, בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודה, עסקה בינלאומית בין צדדים שמתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים תדווח בהתאם לתנאי השוק. במסגרת תיקון 185 לפקודה נקבע כי הוראות סעיף 85א לפקודה לא יחולו על הלוואות שהתקיימו בהן מלוא התנאים כמפורט להלן:

- א. מקבל ההלוואה הינו חבר-בני-אדם בשליטתו של נותן ההלוואה.
 - ב. ההלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי. לעניין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה. כ"מטבע מדינת התושבות" יראו גם דולר ארה"ב ואירו.
 - ג. ההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש שנים ממועד נתינתה.
 - ד. פירעון ההלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק.
2. כן נקבע כי הפרשי שער הנובעים מהלוואה כאמור יובאו בחשבון רק במועד פירעון ההלוואה ויחולו עליהם הוראות חלק ה' לפקודה, כמפורט בתיקון 185.
3. בנוסף, נקבע כי הוראות סעיף 85א לפקודה לא יחולו על שטרי הון או איגרות חוב שהנפיק חבר-בני-אדם עד למועד ביטולו של חוק התיאומים ואשר נחשבו, או עשויים היו להיחשב, לנכס קבוע בידי המלווה, כמפורט בסעיף.
4. במסגרת תיקון 185 נקבעה הוראת שעה לפיה בשנות המס 2008, 2009 ו-2010 לא יחולו הוראות סעיף 85א לפקודה על שטר הון או איגרת חוב שהנפיק חבר-בני-אדם עד תום שנת המס 2010, אם אינם צמודים למדד כלשהו ואינם נושאים ריבית או תשואה כלשהי. בהקשר זה, לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה כאמור שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה (או בדולר ארה"ב או באירו), והסכום הנובע משינוי בשער המטבע כאמור ידווח כרווח או הפסד הון במועד פירעון שטר ההון.

1.2.3.2 תיקון הוראות סעיף 3(ט) לפקודה

סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה קובע כי אדם שקיבל הלוואה בלא ריבית או בריבית בשיעור נמוך משיעור הריבית שקבע לעניין זה שר האוצר, יראו את הפרש הריבית כהכנסה בידי המקבל. במסגרת תיקון 185 לפקודה תוקנה הגדרת הלוואה לעניין סעיף 3(ט) לפקודה כך שמועטו מתוכה סוגי ההלוואות הבאות:

1. הלוואה שהינה עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה.
2. הלוואה שניתנה עד ליום 5 במרץ 2008 שהייתה ביום 31 בדצמבר 2007 או ביום מתן ההלוואה "נכס קבוע" בידי המלווה כהגדרתו בחוק התיאומים, אילו הוראות חוק התיאומים היו חלות באותה התקופה.
3. הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם שאינו חברה משפחתית או חברה שקופה. ציוין כי בתיקון זה, הוסרה אי הבהירות שהייתה קיימת עד לתיקון 185, ביחס לאי תחולת סעיף 3(ט) לפקודה על הלוואות כאמור.

1.2.3.3 תיקון הוראות סעיף 3(י) לפקודה

סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה קובע כי אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, יראו את הפרש הריבית כהכנסה בידי נותן ההלוואה.

במסגרת תיקון 185 תוקן סעיף 3(י) לפקודה ונקבע, בין היתר, המפורט להלן:

1. סעיף 3(י) לפקודה יחול אך ורק ביחס להלוואות אשר בין מעניק ההלוואה למקבל ההלוואה מתקיימים "יחסים מיוחדים" (יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה (החזקה של צד אחד במשנהו בשיעור של 5% ומעלה) של צד אחד להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר).

2. יוחרגו מהגדרת הלוואה, גם שטרי הון או איגרות חוב שניתנו בתקופה שמיום 1 בינואר 2008 ועד ליום 5 במרץ 2008, אשר היו מסווגים ככנס קבוע בידי נותן ההלוואה אילו הוראות חוק התיאומים היו חלות לגבי אותה תקופה, וזאת בנוסף לשטרי הון כאמור שסווגו ככנס קבוע עד ליום 31 בדצמבר 2007.

1.2.4 רפורמה בחוק לעידוד השקעות הון - תיקון מס' 68 לחוק לעידוד השקעות הון

ביום 29 בדצמבר 2010 אישרה הכנסת את חוק ההסדרים לשנים 2011-2012, במסגרתו נכלל תיקון מס' 68 לחוק לעידוד השקעות הון, הכולל רפורמה מהותית בחוק זה. תיקון זה משנה בצורה מהותית את ההטבות להן היו זכאים עד כה מפעלים מאושרים ומפעלים מוטבים. במסגרת תיקון 68 שונו מטרות החוק באופן ששם דגש על פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, שיפור יכולת המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בינלאומיים ויצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא. העדיפות שניתנה בעבר להשקעות חוץ בוטלה במסגרת התיקון.

במסגרת תיקון 68 בוטלו כל מסלולי ההטבות במס להשקעה במפעלים תעשייתיים ונקבעו הסדרים חדשים במסגרתם יוטל שיעור מס מופחת ואחיד על כלל ההכנסות של מפעלים העומדים בקריטריונים שנקבעו, לתקופה שאינה מוגבלת בזמן. כמו כן, בוטלה הדרישה להשקעה מזערית מזכה. דיבידנד שיחולק מתוך הכנסה מועדפת יחויב במס בשיעור של 15% בידי יחיד תושב ישראל ותושב חוץ, בעוד שחברה ישראלית שתקבל דיבידנד כאמור תהיה פטורה ממס בדומה למצב בו מחולק דיבידנד מהכנסה רגילה.

כמו כן שונתה מפת אזורי העדיפות באופן שנותרו שני אזורים בלבד - אזור פיתוח א' ושאר האזורים. איזור פיתוח ב' בוטל, למעט ביחס למפעלים תיירותיים.

מענקים יינתנו למפעלים תעשייתיים באזור פיתוח א' בלבד וזאת לגבי השקעות שאינן בהון פיזי דווקא, אלא בתחומים נוספים שיש בהם כדי לפתח את התעשייה, כגון הכשרת עובדים ופיתוחם. התיקון כאמור מאפשר ליהנות במקביל גם ממסלול מענקים וגם ממסלול הטבות במס.

לשם היעילות והאחידות, אישור שניתן על ידי רשות המיסים בדבר היות המפעל "מפעל תעשייתי" לצורך מסלול הטבות המס, יחול גם לעניין בחינת זכאותו לקבלת מענק או הלוואה במסלול מענקים ולהיפך.

1.2.5 עידוד תעשייה עתירת ידע

במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2011-2012, פורסמה הוראת שעה לעניין תעשייה עתירת הידע, אשר קובעת הטבות מס שמטרתן לעודד פעילות של חברות העוסקות בתעשיות עתירות ידע בשלבים שונים של צמיחתן (להלן: "הוראת השעה"). יצויין כי בעקבות הוראת השעה, פירסמה רשות המסים את חוזר מס' 12/2011.

1.2.5.1 התרת השקעה של יחיד במניות חברה עתירת מו"פ כניכוי

בהתאם להוראת השעה, "סכום השקעה מזכה" של יחיד במניות של "חברת מטרה" עד לגובה של 5 מיליון ש"ח, יותר ליחיד בניכוי מכלל הכנסתו בשנת המס, במשך שלוש שנות מס החל בשנת המס שבה "סכום השקעה המזכה" שולם ל"חברת המטרה" (להלן: "תקופת ההטבה") (*) ובלבד שהתקיימו התנאים המפורטים להלן:

1. סכום ההשקעה שולם בתקופה שבין 1 בינואר 2011 ועד ל-31 בדצמבר 2015;
 2. היחיד החזיק במניות שהוקצו לו בתמורה להשקעתו בחברת המטרה במשך כל תקופת ההטבה;
 3. הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של ההשקעה.
- (*) בשל חוסר הבהירות בהוראות השעה ביחס לפריסת ההוצאה בשל המניות המזכות על פני שנות המס בתקופת ההטבה, צויין בחוזר מס הכנסה 12/2011 כי יחיד יוכל לנכות את כל סכום ההשקעה המזכה במניות המזכות בכל אחת משנות המס שבתקופת ההטבה על פי בחירתו וזאת כבר בשנת המס הראשונה לתקופת ההטבה.

1.2.5.2 התרת השקעה של חבר בני אדם במניות חברה מזכה כניכוי

בהתאם להוראת השעה, "סכום הרכישה הנקי", כהגדרתו במסגרת הוראת השעה, ששולם על ידי "חברה רוכשת" לרכישת אמצעי שליטה ב"חברה מזכה" יותר לה בניכוי בשיעורים שנתיים שווים מכלל הכנסתה בשנת המס במשך חמש שנות מס החל בשנה שלאחר שנת הרכישה, בהתקיים מספר תנאים הכוללים, בין היתר, את המפורט להלן:

1. יום הרכישה הוא בתקופה שבין ה-1 בינואר 2011 לבין ה-31 בדצמבר 2015;
2. הרכישה היא בשיעור של 80% לפחות בכל אחד מאמצעי השליטה בחברה המזכה;
3. ביום שלפני יום הרכישה, החברה הרוכשת והחברה המזכה אינן קרובות זו לזו (החזקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי שליטה);
4. הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות אינן בין המטרות העיקריות של רכישת אמצעי השליטה בחברה המזכה, וניתן אישור המנהל על כך.

1.2.5.3 פטור ממס על הכנסה מתמלוגים בידי תושב מוטב או תושב חוזר

במסגרת הוראת השעה ניתן פטור ממס ל"תושב מוטב" או ל"תושב חוזר" על הכנסות מתמלוגים שנצמחו לתושב כאמור, שהוזמן לעבוד במוסד אקדמי בהיותו תושב חוץ, ואשר שולמו לו על ידי "חברת יישום שבבעלות המוסד". הפטור ניתן במשך 5 שנות מס החל מהשנה הראשונה שבה החל לקבל את ההכנסות האמורות. עיקרי התנאים הקבועים במסגרת הוראת השעה:

1. הכנסות התמלוגים הפטורות ממס הינן הכנסות תמלוגים אשר מקורן בהכנסות אשר שולמו בעד מתן זכות שימוש במוצר לתושבי חוץ במוצר.
2. המוצר פותח או התגלה במסגרת ההסכם אשר נחתם עם חברת היישום תוך שנתיים מתום שנת המס בה עלה לישראל או חזר לישראל.

"תושב חוזר" ו"תושב מוטב" הינו יחיד שעלה לישראל לראשונה או שב לישראל לאחר שהיה מחוץ לישראל במשך 6 שנים רצופות לפחות, לפי העניין, החל מיום 1 בינואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2015.

1.2.6 תיקון 174 לפקודה - קביעת ההכנסה החייבת ביחס לחברות המיישמות את כללי ה-IFRS

ביום 4 בפברואר 2010 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 - הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), התש"ע-2010 (להלן: "הוראת השעה") ביחס לאי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009.

ביום 30 במאי 2011 פורסמה ברשומות הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185) (אי תחולת תקני דיווח כספי בין-לאומיים - הארכת הוראת השעה לגבי שנת המס 2010), התשע"א-1961 אשר במסגרתה מוצע להאריך את תוקף הוראת השעה גם לגבי שנת המס 2010, עד להשלמת הליכי החקיקה ליישום כללי ה-IFRS לצורך דיני המס.

יחד עם זאת, ולאחר בחינה מעמיקה שנערכה במסגרת ועדה שמינה מנהל רשות המסים, פורסם ביום 2 בנובמבר 2011 תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, המונה מספר תיקונים מוצעים לפקודה, אשר יהא בהם כדי להבהיר ולקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת ועיתויה במקרים שבהם קיימת אי בהירות וכללי ה-IFRS אינם עולים בקנה אחד עם עקרונות שיטת המס בישראל.

1.2.7 תיקון תקנות סעיף 3(ט)

ביום 2 בנובמבר 2011 פורסם תיקון לתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית), התשמ"א-1985 הקובע כי החל מיום 2 בדצמבר 2011 (30 יום מיום הפרסום), שיעור הריבית לענין סעיף 3(ט) לפקודה יהא 5.24%, חלף שיעור הריבית אשר חל עד לאותו המועד שהינו, שיעור עליית המדד בתוספת 4%.

1.2.8 אי התרת ניכוי בגין הוצאות אש"ל

ביום 30 בנובמבר 2010 ביטל שר האוצר, בתוקף סמכותו, את תקנה 3(2) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 לעניין הוצאות אש"ל. בהתאמה, תוקן סעיף 1(32) לפקודה ונקבע כי הוצאות אש"ל לא יותרו בניכוי. תחולת התיקון הינה מיום 1 בינואר 2011 ואילך. ראה בהקשר זה האמור בפסקה 1.9.3 להלן.

1.2.9 שווי שימוש בגין כלי רכב אשר נרשמו החל מיום 1 בינואר 2010 (הרפורמה במיסוי ירוק)

בהתאם להודעת רשות המסים מיום 17 בינואר 2011 שיעור שווי השימוש עבור כלי רכב צמודים יעודכן משנת 2011 ואילך ל-2.48% ולא ל-2.5% כפי שתוכנן. ההחלטה על כך התקבלה על ידי מנהל רשות המסים על בסיס החקיקה ולאחר משא ומתן עם הארגונים הכלכליים והסתדרות העובדים.

1.2.10 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הכרה בהוצאות לימודים ליחיד בעל עסק)

ביום 22 במרץ 2011 הונחה על שולחן הכנסת, הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הכרה בהוצאות לימודים ליחיד בעל עסק), התשע"א-2011 (להלן: "ההצעה"). בהתאם להצעה, יותרו בניכוי החל משנת המס 2012 הוצאות לימוד לנישום יחיד כאמור, ובלבד שיש בכך כדי לשפר מיומנויות הדרושות לו בעיסוקו בדרך כלל, או לחילופין במידה ולקוחותיו או החוק מחייבים אותו בכך.

1.2.11 פטור ממס על הכנסה ממלגה

ביום 3 במרץ 2010 פורסם תיקון 175 לפקודה, במסגרתו הוסף סעיף 29(9) לפקודה הקובע פטור ממס על הכנסה ממלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר. ביום 23 במאי 2011, פרסמה רשות המיסים חוזר מ"ה 7/2011 המתייחס לתיקון 175 לפקודה ותיקון 38 לחוק מס ערך מוסף. מטרת החוזר היא מתן הנחיות ליישום התיקונים ועיקרי סעיף 29(9) לפקודה.

1.2.12 קופות גמל

1.2.12.1 מענק פרישה - חוזר מס הכנסה מס' 10/2011

מענק הון שנתקבל עקב מוות יהיה פטור ממס מכוח סעיף 9(א7)(ב) לפקודה, עד סכום השווה למשכורת של שני חודשי עבודה לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה. עלה סכום המענק על שיעור האמור, רשאי הנציב לפטור את העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפטירה.

ביום 13 ביולי 2011, פורסם על ידי רשות המיסים חוזר מס הכנסה מס' 10/2011 אשר עוסק בין היתר במענקי פרישה המתקבלים לאחר פטירתו של אדם. בחוזר קיימת התייחסות לסכום מענק הפרישה החייב במס הכנסה אשר משתלם לשאירים ולאופן חיובו במס.

1.2.12.2 חוק הפיקוח על השירותים הפיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 5 והוראת שעה), התשע"א-2010

על פי חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 3), התשס"ח-2008 נקבע, בין היתר, כי החל משנת 2008, ניתן יהיה להפקיד רק לקופות גמל לקצבה.

בשל המצב שנוצר על פיו פורשים רבים השאירו כספיהם בקופות הגמל ללא ידיעה כי הכספים יהפכו קצבתיים, נקבעה הוראת שעה על פי חוק הפיקוח על השירותים הפיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 5 והוראת שעה), התשע"א-2010 (להלן: "הוראת השעה").

על פי הוראת השעה, עד ליום 31 בדצמבר 2011 רשאי כל אדם המפורט ברשימת זכאים שפורסמה, לבקש החזר של היתרה אשר נצברה בקופת גמל שאינה משלמת לקצבה. יתרה זו תוחזר לזכאי לאחר ניכוי מס מהרווחים הריאליים שנוצרו בתקופה מינואר 2008 ועד למועד החזר.

1.2.13 הודעות דיווח וגביה

1.2.13.1 מתן הודעה ביחס לביטול מעמד "מפעל מוטב" במסגרת תיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון

במסגרת הוראות המעבר לתיקון 68 לחוק לעידוד השקעות הון, ניתנה אפשרות למפעל שהיה בתחולת הוראות החוק טרם התיקון, להחיל את הוראות החוק החדש כנוסחו לאחר תיקון 68 לחוק עידוד השקעות הון, ביחס לשנת המס 2011, וזאת תוך מתן הודעה שתימסר לפקיד השומה, בהתאם למועדים המפורטים להלן, כי הוא מוותר על ההטבות המגיעות לו מכוח הוראות החוק טרם תיקונו:

1. מסלול הטבות במס (מוטב, אסטרטגי ואירלנד) - עד ליום 31 במאי 2011.

2. מסלול מענקים (לגבי מי שטרם חלפה לגביו תקופת הצינון) - עד ליום 30 ביוני 2011.

יודגש כי הודעת ויתור כאמור הינה ללא זכות חזרה.

1.2.13.2 הצהרה על עסקה במקרקעין

ביום 15 במרץ 2011 פורסם חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון 70), התשע"א-2011 (להלן: "תיקון 70 לחוק מיסוי מקרקעין"), שבמסגרתו תוקן חוק מיסוי מקרקעין ונקבע, כי המוכר לא יהא רשאי להגיש הצהרה כי אם שומה עצמית בלבד וזאת תוך 40 ימים מיום המכירה (חלף 50 יום עובר לתיקון). כמו כן, בוטלה האפשרות להגיש דיווח שהוא הצהרה בלבד וכעת נדרשים להגיש הצהרה שהיא שומה עצמית.

1.2.13.3 קיזוז הפסדים מניירות ערך נסחרים בשלב ניכוי המס במקור

ביום 31 באוגוסט 2011 תוקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית) (תיקון) התשס"ג-2002 ונקבע כי החל מיום 1 בינואר 2012 בעת חישוב רווח ההון במכירת ניירות ערך נסחרים לצורך ניכוי המס במקור על ידי המוסד הכספי, יותר בקיזוז הפסד מניירות ערך שנוצר במהלך שנת המס (והיו בנייהולו של המוסד הכספי) בין אם נוצר לפני מועד יצירת הרווח ובין אם בחודשים לאחריו.

1.2.13.4 שינוי סיווג קרן נאמנות חייבת לקרן נאמנות פטורה

ביום 3 בינואר 2011 התקבל בכנסת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 180), התשע"א-2011 המאפשר לבצע שינוי סיווג מ"קרן חייבת" ל"קרן פטורה", בהודעה אשר תימסר לפקיד השומה באופן חד פעמי עד 30 ימים לפני תחילתה של שנת מס. הקרן תהפוך לקרן נאמנות פטורה החל מהיום הראשון של שנת המס שאחרי שנת המס שבה הוגשה ההודעה. יובהר כי הוראה כאמור נקבעה כהוראה של קבע.

1.2.13.5 עיצום כספי בשל אי הגשת דוח מקוון

בהתאם לסעיף 195ב(2) לפקודה, המנהל רשאי להטיל עיצום כספי על מעביד שלא הגיש דוח מעביד מקוון או על מנכה שלא הגיש דוח מנכה מקוון, לפי סעיף 166 לפקודה. גובה העיצום ייקבע בהתאם לסכומים המפורטים בסעיף (בשנת 2011: 1,660 ש"ח). עם זאת, ביום 19 בספטמבר 2011 פרסמה רשות המסים הודעה בדבר היערכות לקראת הטלת עיצום כספי למאחרי וסרבני הגשת דוח שנתי מקוון. בהתאם להודעה, בשל הצורך בהיערכות מיוחדת ומתוך התחשבות בציבור הנישומים, המעבידים והמנכים, נדחתה הפעלת מנגנון חיוב העיצום הכספי על מאחרי וסרבני הגשת דוח שנתי מקוון, עד ליום 30 בנובמבר 2011 והכול כמפורט בהודעה.

1.2.13.6 מע"מ - דיווח מקוון

א. הרחבת חובת הדיווח המקוון

כחלק מהחלת חובת הדיווח המקוון לצרכי מע"מ על כלל המשק בישראל כפי שנקבע במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2009, בשנת 2012 אמורים להצטרף לדיווח המקוון כלל העוסקים המורשים, המוסדות הכספיים ומלכ"רים שמחזור עסקאותיהם השנתי עלה על 100,000 שקלים חדשים.

ב. הצעת חוק לדחיית מועד הדיווח המקוון

עם זאת, ביום 25 באוגוסט 2011 פרסמה רשות המסים הודעה בדבר חייבי דיווח מפורט לשנת 2012. בהתאם להודעה, ביום 31 ביולי 2011 אישרה וועדת השרים לענייני חקיקה הצעה לתיקון חוק מס ערך מוסף, לפיה יידחה מועד התחילה של חובת הדיווח המקוון על כלל המשק בשנתיים, עד ליום 1 בינואר 2014. יחד עם זאת, תורחב באופן הדרגתי אוכלוסיית החייבים בדיווח המפורט בשנים 2012 ו-2013 לעומת אוכלוסיית החייבים בדיווח כאמור בשנת 2011.

ככל ותאושר ההצעה לתיקון, חובת הדיווח המפורט תחול בשנים 2012 ו-2013 על עוסקים, מלכ"רים ומוסדות כספיים, כמפורט להלן (בחנית המחזור ביחס לעוסקים תעשה לשנה שקדמה לשנה הנבחנת ובמלכ"רים ומוסדות כספיים בשנתיים לפני כן):

1. עוסקים אשר חייבים מכוח הדין בהכנת דוח כספי מסוג מאזן וכן במינוי רואה חשבון מבקר או מבקר חשבונות אחר כאמור בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות, ומחזור עסקאותיהם השנתי לשנת 2011 או 2012 (בהתאמה) עלה על 500,000 שקלים חדשים.
2. עוסקים שאינם חייבים בהכנת מאזן ובמינוי רואה חשבון מבקר או מבקר חשבונות כאמור, ומחזור עסקאותיהם לשנת 2011 או 2012 (בהתאמה) עולה על 1,000,000 שקלים חדשים.
3. מלכ"רים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 או 2011 (בהתאמה) עולה על 20 מיליון שקלים חדשים.
4. מוסדות כספיים אשר מחזורם השנתי לשנת 2010 או 2011 (בהתאמה) עולה על 4 מיליון שקלים חדשים.

1.3 מיסוי בינלאומי

1.3.1 אמנות למניעת כפל מס

להלן אמנות מס חדשות עליהן חתמה ממשלת ישראל:

1. אמנה חדשה בין ישראל למלטה נחתמה בראשי תיבות אולם טרם נכנסה לתוקף.
2. אמנה חדשה בין ישראל לפנמה נחתמה בראשי תיבות אולם טרם נכנסה לתוקף.

1.3.2 ביטול פטורים שונים הניתנים לתושבי חוץ בגין רווחי הון וריבית הנובעים מניירות ערך מסוימים

לאור החשש לפיו פטורים מסוימים שניתנו לתושבי חוץ בגין רווחי הון וריבית מניירות ערך מסוימים מנוצלים למטרות עשיית רווח לטווח קצר, דבר שגרם לתיסוף המטבע ולפגיעה בכושר התחרות ארוך הטווח של המשק, אישרה ועדת הכספים של הכנסת ביטול פטורים מסוימים שניתנו לתושבי חוץ כמפורט להלן:

1.3.2.1 תקנות מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון מעסקה עתידית) (תיקון) התשע"א-2011

ביום 15 ביוני 2011 נכנס לתוקף תיקון לתקנות (פטור ממס לתושב חוץ על רווח הון מעסקה עתידית), התשס"ג-2002. בהתאם לתיקון בוטל הפטור שהוענק לתושבי חוץ ממס על רווחי הון הנובעים מעסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין אגרת חוב או מלווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם. ביטול הפטור הינו מיום 7 ביולי 2011.

1.3.2.2 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 186), התשע"ב-2011

ביום 16 בנובמבר 2011, פורסם ברשומות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 186), התשע"ב-2011, אשר עיקרו תיקון הוראות סעיף 97(ב2) לפקודה. בהתאם לתיקון האמור לא יחול פטור בידי תושב חוץ במכירת איגרות חוב או מלווה של מדינת ישראל או בערבותה הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפדיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם (להלן: "מלווה מדינה קצר מועד") ועל עסקה עתידית שנכס הבסיס שלה הוא במישרין או בעקיפין מלווה מדינה קצר מועד.

יום התחילה של ההוראות האמורות הינו מיום 16 בדצמבר 2011.

1.3.2.3 תקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מלווה מדינה) (תיקון) התשע"א-2011

בהתאם לתיקון לתקנות מס הכנסה (פטור ממס לריבית המשתלמת על מלווה מדינה), התשס"ה-2004, אשר נכנס לתוקף ביום 15 ליוני 2011, בוטל הפטור על הכנסות ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה בידי תושב חוץ על מלווה מדינה (איגרת חוב או מלווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה ביום 8 במאי 2000 ואילך, הרשומים למסחר בבורסה, ושהמועד לפידיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם). התיקון קובע הוראות מעבר ביחס לניירות ערך כאמור שנרכשו ערב כניסת התיקון לתוקף. ביטול הפטור הינו מיום 7 ביולי 2011.

1.3.2.4 תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ) (תיקון) התשע"א-2011

ביום 15 ביוני 2011 נכנס לתוקף תיקון לתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הכנסות מסוימות של קרן נאמנות חייבת לתושבי חוץ), התשס"ג-2003. בין היתר, במסגרת התיקון בוטל הפטור על רווח הון בידי קרן תושבי חוץ על מלווה מדינה כהגדרתו בתיקון - איגרת חוב או מלווה שהוצאו על ידי המדינה או בערבותה הרשומים למסחר בבורסה בישראל ושהמועד לפידיונם אינו עולה על 13 חודשים מלאים מיום הוצאתם. ביטול הפטור הינו מיום 7 ביולי 2011.

1.3.3 ביטול הפטור לתושב חוץ שאין לו הקלה ממסי כפל

במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2011-2012, בוטל סעיף 9(ב15) לפקודה, במסגרתו הוענק פטור ביחס להכנסות שהפיק תושב חוץ מדיבידנד או מריבית על נייר ערך (מניה או איגרת חוב לתקופה של שנים-עשרה שנים לפחות שהוצאו על ידי חברה והנסחרות באמצעות בורסה), אשר רכש תושב החוץ במטבע חוץ, ואשר לא קיבל בגינן הקלה ממסי כפל בארץ מושבו או שעל פי אמנה למניעת כפל מס רואים אותו בארץ מושבו כאילו שילם את המס שהיה משלם אילו לא הוראות הפטור שלפי הסעיף.

1.4 מע"מ

1.4.1 שיעור המע"מ, מס שכר ומס רווח

ביום 14 בדצמבר 2010 פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (הוראת שעה), התשע"א-2010 הקובע כי החל מיום 1 בינואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2012 יחול מס ערך מוסף בשיעור של 16%.

ביום 24 בפברואר 2011 פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) (הוראת שעה), התשע"א-2011 ונקבע כי שיעור מס שכר ומס רווח שיחול על מוסדות כספיים יעמוד על 16% מיום 1 בינואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2012.

שיעור מס שכר החל על מלכ"ר העומד על 7.5% יוותר ללא שינוי.

1.4.2 מעבר לדיווח לפי בסיס מזומן לגבי מתן שירותים

ביום 15 ביוני 2011 פורסם חוק מס ערך מוסף (תיקון מספר 41), התשע"א-2011 הקובע כי בשירות שניתן על ידי עוסק אשר חלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ושמחזור העסקאות שלו נמוך מ-15 מיליון ש"ח בשנה, יחול החיוב במס ערך מוסף עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל, קרי לפי בסיס מזומן.

1.4.3 קבוצות רכישה

במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2011-2012, הורחבה הגדרת "עסקת אקראיי" לעניין לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), כך שהיא תכלול מכירת "זכות מקרקעין" ל-"קבוצת רכישה", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, על ידי מי שאין עיסוקו במכירת מקרקעין.

בנוסף, תוקן סעיף 21 לחוק מע"מ אשר עיקרו חיוב הקונה בתשלום המס, כך שלא יחול על מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה על ידי מי שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. לפיכך, יחויב המוכר בתשלום המס במכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה כאמור.

ככלל, תחולת המפורט לעיל הינה ביחס למכירת זכות במקרקעין החל מיום 1 בינואר 2011.

1.5 מיסוי מקרקעין

1.5.1 הרפורמה החדשה במיסוי דירות מגורים

במטרה לעודד מכירת דירות מגורים ולהגדיל את היצע הדירות עבור זוגות צעירים מחד ולהקטין את הכדאיות ברכישת דירות מגורים למטרות השקעה מאידך, נקבעו מספר הוראות כמפורט להלן:

1. ביום 16 בפברואר פורסם חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011.

2. ביום 1 באוגוסט 2011 התקבל בכנסת חוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה)(הוראת שעה), התשע"א-2011.

להלן יפורטו עיקרי הנושאים שנכללו בהוראות המפורטות לעיל.

1.5.1.1 פטור ממס שבח במכירת "דירת מגורים מזכה"

במכירתן של עד שתי דירות מגורים, העונות להגדרת "דירת מגורים מזכה", בתקופה שמיום 1 בינואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2012, יחול פטור ממס שבח מלא או חלקי. תקרת הפטור בגין כל "דירת מגורים מזכה" (בנפרד) הינה עד לסך של 2.2 מיליון ש"ח. היה והתמורה עלתה על תקרת הפטור, יחול חיוב במס בהתאם למנגנון שנקבע בחוק.

1.5.1.2 פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים שאינה "דירת מגורים מזכה"

על מנת לעודד מכירתן של דירות מגורים שהוסבו לשימוש עסקי נקבע כי במכירתן של עד שלוש דירות מגורים שאינן נכנסות בתחולת הגדרת "דירת מגורים מזכה", בתקופה שמיום 1 באוגוסט 2011 ועד ליום 30 ביוני 2013, יחול פטור ממס שבח מלא או חלקי. תקרת הפטור בגין כל "דירת מגורים שאינה מזכה" (בנפרד) הינה עד לסך של 2.2 מיליון ש"ח. היה והתמורה עלתה על תקרת הפטור, יחול חיוב במס בהתאם למנגנון שנקבע בחוק. יודגש כי במסגרת הסכם המכירה יש לקבוע כי על הדירה לשמש למגורים במשך שנתיים רצופות וכי לרוכש ידוע כי יחויב בתשלום מס רכישה בשיעור של 15% אם לא יתקיים תנאי המגורים כאמור.

1.5.1.3 מכירת דירת מגורים מזכה בפטור ממס בחלוף 8 שנים ממועד מכירת דירת מגורים אחרת בפטור ממס

במסגרת תיקון 71 לחוק מיסוי מקרקעין נקבע כהוראת שעה כי בתקופה שמיום 1 בינואר 2013 ועד ליום 1 בינואר 2021 ניתן יהיה למכור "דירת מגורים מזכה" בחלוף 8 שמונה שנים בהתאם להוראות סעיף 9ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") מהמועד שבו נמכרה דירת מגורים אחרת בפטור ממס, חלף תקופה של 4 שנים אשר הינה בתוקף עד ליום 31 לדצמבר 2012.

1.5.1.4 העלאת שיעורי מס הרכישה לדירה שאינה דירה יחידה

יחיד הרוכש דירת מגורים מיום 21 בפברואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2012, שאינה דירתו היחידה, ישלם מס רכישה בשיעורים מוגדלים מהשיעורים הקבועים בסעיף 9(א1)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כמפורט להלן:

סעיף 9(א1)(1)		רכישת דירת מגורים מיום 21/2/2011 ועד ליום 31/12/2012	
עד 969,330 ש"ח	3.5%	עד 1 מיליון ש"ח	5%
מעל 969,330 ש"ח	5%	מ- 1 מיליון ש"ח עד 3 מיליון ש"ח	6%
		מעל 3 מיליון ש"ח	7%

1.5.1.5 ריווח מדרגות מס הרכישה ליחיד הרוכש דירת מגורים שהינה דירתו היחידה

יחיד הרוכש דירת מגורים, שהינה דירתו היחידה, מיום 21 בפברואר 2011 ועד ליום 31 בדצמבר 2012, ישלם מס רכישה חלף מדרגות מס הרכישה הקבועות בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, כמפורט להלן:

סעיף 9(ג1א)(2)		רכישת דירת מגורים מיום 21/2/2011 ועד ליום 31/12/2012	
עד 1,139,320 ש"ח	פטור	עד 1,350,000 ש"ח	פטור
מ- 1,139,320 ש"ח עד 1,601,210 ש"ח	3.5%	מ- 1,350,000 ש"ח עד 1,601,210 ש"ח	3.5%
מעל 1,601,210 ש"ח	5%	מעל 1,601,210 ש"ח	5%

1.5.1.6 הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים

מכירת זכות במקרקעין מיום 15 בנובמבר 2010 ועד ליום 31 בדצמבר 2011 בידי יחיד (לרבות חברה משפחתית), תהא חייבת במס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שיעור מס של עד 20% ללא חלוקה ליניארית), בכפוף לתנאים המפורטים להלן:

- א. יום הרכישה של הזכות במקרקעין חל בתקופה שמיום 1 באפריל 1961 ועד ליום 6 בנובמבר 2001;
- ב. המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, המתירה בנייה על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים;
- ג. לא יאוחר מתום 36 חודשים מיום המכירה, הסתיימה בנייתן על הקרקע של 80% לפחות מהדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה החלה על הקרקע במועד סיום הבנייה או של 8 דירות המיועדות לשמש למגורים, לפי הגבוה מביניהם.

1.5.2 "קבוצת רכישה" - מס רכישה

ביום 6 בינואר 2011 פורסם תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין במסגרתו תוקן סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין ונקבע, כי במכירת זכות במקרקעין מיום 1 בינואר 2011 לרוכשים המתארגנים במסגרת "קבוצת רכישה" יראו את "שווי המכירה" ככולל את שווי המקרקעין בתוספת המבנה המוגמר, ועליו ישולם מס הרכישה בהתאם לשיעור הרלוונטי. לעניין זה, "קבוצת רכישה" - קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס (נכס שאינו דירת מגורים או נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים) באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית.

1.5.3 תשלום מקדמה על ידי הרוכש

במסגרת תיקון 70, תוקן סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין ונקבע, כי מבלי לגרוע מהחובה החלה על הרוכש, במכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה בכסף בלבד, שאינה דירת מגורים מזכה שהתבקש בשלה פטור, יהא הרוכש חייב בתשלום מקדמת מס בגין המוכר, כמפורט להלן:

- א. במכירת זכות במקרקעין שיום רכישתה חל לפני 7 בנובמבר 2001 - 15% מהתמורה;
 - ב. במכירת זכות במקרקעין שיום רכישתה הינו מיום 7 בנובמבר 2001 ואילך - 7.5% מהתמורה;
- חובת תשלום המקדמה תחול לאחר ששולם למוכר 40% מהתמורה.

תחולת תיקון 70 הינה מיום 31 במרץ 2011 לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשתה החל מיום זה.

יצוין, כי בהתאם להודעת רשות המסים בכל מקרה בו קבלן מוכר זכות במקרקעין, שיעור המקדמה יעמוד על 7.5% מהתמורה ללא תלות במועד רכישת המקרקעין. כמו כן, נקבע כי ברכישת זכות במקרקעין מקבלן אשר קיבל מפקיד השומה אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (טופס 50) תופעל אוטומטית סמכות המנהל להקטנת שיעור המקדמה והרוכש לא יהא חייב בתשלום המקדמה למנהל.

יצוין כי על פי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי מוצע ששיעורי המקדמות יעודכנו ל-18.5% ול-9.5%, בהתאמה.

1.6 ביטוח לאומי

הכנסה מרבית לתשלום דמי ביטוח

כחלק מהצעדים בחוק ההסדרים לשנת 2009, וכהוראת שעה מאוגוסט 2009 ועד דצמבר 2010, הוכפלה ההכנסה המרבית תשלום דמי ביטוח לסך של 10 פעמים הסכום הבסיסי. ההכנסה המרבית לגמלאות נותרה 5 פעמים הסכום הבסיסי ללא שינוי.

ההכנסה המרבית לתשלום דמי ביטוח לא עודכנה לרמתה שלפני חוק ההסדרים לשנת 2009 אשר נקבעה לשיעור של 5 פעמים הסכום הבסיסי אלא ירדה בהדרגה.

בשנת 2011 נקבעה ההכנסה המרבית לסך של 9 פעמים הסכום הבסיסי (סך של 73,422 ש"ח), ובשנת 2012 לסך של 8 פעמים הסכום הבסיסי.

יצוין כי על פי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי מוצע להחזיר החל משנת 2012 את תקרת ההכנסה המרבית לתשלום דמי ביטוח לאומי ל-5 פעמים הסכום הבסיסי.

1.7 עיקרי תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי - ועדת טרכטנברג

ועדת טרכטנברג העלתה מספר הצעות לתיקוני חקיקה לרבות שינויים תקציביים. לאור החלטת הממשלה מיום 30 באוקטובר 2011 לאמץ את מסקנות הוועדה, פורסם ביום 2 בנובמבר 2011, תזכיר חוק לשינוי חברתי כלכלי המבטא את התיקונים הנדרשים בפקודה לצורך יישומן של המלצות הוועדה הלכה למעשה.

ככלל, יום התחילה המוצע במסגרת תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי נקבע ליום 1 בינואר 2012 והן יחולו על הכנסות שנצמחו החל מיום זה ואילך בכפוף להוראות המעבר.

יובהר כי ההליך החקיקתי אשר יביא לידי כניסתן לתוקף של המלצות ועדת טרכטנברג טרם הושלם ובהתאם מדריך מס זה אינו מתייחס באופן ישיר לשינויים הצפויים לחול במידה ויושלם הליך החקיקה האמור, אלא מתמקד בהוראות החוק ככל שהן בתוקף במועד כתיבת שורות אלו.

יחד עם זאת ולאור ההשלכות המשמעותיות אשר צפויות לנבוע ממתן תוקף חוקי למלוא או לחלק מהמלצות ועדת טרכטנברג, מצאנו לנכון להביא בפניכם את פירוט המלצות הוועדה כלפי שבאו לידי ביטוי במסגרת תזכיר החוק האמור כדלקמן:

1.7.1 מיסוי חברות

כאמור חוק ההסדרים לשנת 2009 תיקן את הוראות סעיף 126 לפקודה, כך ששיעור מס החברות יופחת בהדרגה החל משנת המס 2011 ועד לשנת המס 2016 לשיעור של 18%. בהתאם שיעור מס החברות בשנת 2011 עמד על 24%.

תזכיר החוק מציע לבטל את מתווה הפחתת מס החברות כאמור בסעיף 126 לפקודה וקביעתו לשיעור של 25% החל משנת 2012 ואילך.

1.7.2 מיסוי יחידים

במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2009 תוקנו הוראות סעיף 121 לפקודה, כך שהחל משנת המס 2010 רווחו מדרגות המס וכן, הופחתו בהדרגה עד לשנת המס 2016 שיעורי המס כך ששיעור המס השולי המרבי בשנת 2016 יעמוד על 39%. בהתאם מדרגת המס השולי המרבית בשנת 2011 עמדה על שיעור של 45%.

תזכיר החוק מציע לבטל את מתווה הפחתת המס השולי האמור וכן קובע כי מדרגת המס העליונה בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודה, המתחילה בהכנסה חודשית בסך של 40,231 ש"ח (במחירי שנת 2011) תועלה ב- 3% ותעמוד על 48% החל משנת 2012 ואילך.

1.7.3 מיסוי רווחי הון בידי יחידים

בהתאם לתזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי החל מיום 1 בינואר 2012 (להלן: "יום השינוי") שיעור המס החל על הכנסות מרווח הון צפוי לעלות לשיעור של 25% (חלף 20%). כמו כן שיעור המס במכירת נייר ערך בידי יחיד שהינו "בעל מניות מהותי" (מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, ב- 10% או יותר מאמצעי השליטה בחברה בתקופה הקבועה בפקודה) יועלה מ- 25% ל- 30%.

נציין כי, העלאת שיעורי המס כמפורט לעיל, לא תחול ביחס לניירות ערך שהינם אג"ח, נייר ערך מסחרי, מלווה מדינה או הלוואה שאינם צמודים למדד או לשער החליפין, ולפיכך, שיעורי המס

שיחולו במקרה כאמור יוותרו 15% ביחס ליחיד שאינו בעל מניות מהותי ו-20% ביחס לבעל מניות מהותי.

בחישוב חבות המס בגין רווח הון ביחס לנכסים שאינם נסחרים ואשר נרכשו לפני יום השינוי, ייערך חישוב ליניארי לצורך קביעת שיעור המס אשר יחול על רווח ההון ואשר יביא בחשבון תקופות החזקה בנכס שבהן חל שיעור מס שונה כדלקמן:

א. חלק רווח ההון המשויך לתקופה שעד ליום 31.12.2002 - יחויב לפי שיעור המס שולי החל על המוכר במועד המכירה.

ב. חלק רווח ההון המשויך לתקופה שמיום 1.1.2003 ועד ליום 31.12.2011 - יחויב בשיעור מס של 20% או 25% ביחס לבעל מניות מהותי.

ג. חלק רווח ההון המשויך לתקופה שמיום 1.1.2012 ועד ליום המכירה - יחויב בשיעור מס של 25% או 30% ביחס לבעל מניות מהותי.

נציין כי בתזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי מוצע, לקבוע הוראה אשר תאפשר לנישום למכור במהלך חודש דצמבר 2011, ניירות ערך נסחרים אשר גלום בהם רווח, שהיו בידי לפני יום השינוי, במכירה רעיונית אשר תאפשר לו לקבל מחיר רכישה ושווי רכישה חדשים (כך שאם ביקש כאמור יחול מס בשיעור של 25% או 30% ביחס לבעל מניות מהותי, רק לגבי חלק רווח ההון שנצבר החל מיום השינוי).

כמו כן נקבע ששיעור המס במכירת ניירות ערך ביחס למי שתבע הוצאות ריבית ריאלית והפרשי הצמדה יעלה ל-30% (חלף 25%).

1.7.4 הוראות מעבר לשנים 2012-2014 בשל מכירת נכסי הון "היסטוריים" בידי יחיד

סעיף 91(ו)(2) לפקודה קובע כי החל בשנת המס 2005, לשיעור המס במכירת נכס שנרכש עד שנת המס 1960, החייב לפי סעיף 91(ו)(1) לפקודה במס בשיעור שבין 12% ל-24%, בהתאם לשנת הרכישה, ייוסף 1% לכל שנת מס, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על תקרה של 20% או 25% (ביחס לבעל מניות מהותי).

לאור העלאת שיעורי המס, ומכאן להעלאת התקרה, מוצע במסגרת תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי, לקבוע כהוראת שעה, כי בשנים 2012-2014 ולגבי יחיד בלבד, מי ששיעור המס שלו בשנת 2012 לפי הדין הקיים עולה על 20% או 25% (לבעל מניות מהותי) ולולא התיקון שיעור המס שלו היה נקבע לפי שיעורי מס אלה כתקרה מרבית, אזי רווח ההון שלו יחויב בשיעור של 20% או 25% בתוספת של 1% בשנת 2012 וב-2% נוספים בשנים 2013 ו-2014 עבור כל שנה, עד להגעה לתקרה מרבית לפי שיעורי המס המוצעים (25%-ו-30% לבעל מניות מהותי).

1.7.5 מיסוי הכנסות מריבית בידי יחידים

בהתאם לתזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי, החל מיום השינוי, שיעור המס שיחול על הכנסות מריבית ודמי ניכיון מנכס הצמוד במלואו למדד או לשער החליפין, יועלה ל-25% (חלף 20%).

ככלל, תחולת השינוי הינה ביחס להכנסות כאמור שנצמחו החל מיום השינוי בהתאם לחלוקה ליניארית. יחד עם זאת, ובהתאם להוראות המעבר הקיימות בתזכיר חוק לשינוי חברתי כלכלי, לגבי תוכניות חסכון ופקדונות שאושרו ונפתחו לפני יום השינוי, יחול שיעור המס כאמור על ריבית שהופקה ונצמחה לאחר המועד שבו היה ניתן למשוך סכומים מהתוכנית או מהפקדון לאחר יום השינוי, מבלי שהמשיכה תהיה כרוכה בהרעת תנאי החסכון כפי שהוגדרו בתנאי התוכנית או הפקדון.

יצוין כי שיעור המס שיחול על הכנסות מריבית בגין נכס שאינו צמוד למדד או לשער החליפין, יוותר 15%.

יוזכר כי ריבית בידי בעל מניות מהותי תתחייב במס עובר ליום השינוי ואף לאחריו (אם ההוראות הקבועות בתזכיר החוק יתקבלו), בהתאם לשיעור המס השולי החל על הכנסותיו.

1.7.6 מיסוי הכנסות מדיבידנד בידי יחידים

בהתאם לתזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי, שיעור המס שיחול על הכנסות מדיבידנד שיחולק מיום השינוי ואילך יהיה 25% (חלף 20%) ביחס ליחיד שאינו "בעל מניות מהותי" ו-30% (חלף 25%) ביחס ליחיד שהינו "בעל מניות מהותי".

1.7.7 מיסוי מקרקעין

1.7.7.1 מיסוי שבח בידי יחידים

תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי קובע כי שיעור המס שיחול על הכנסה משבח מקרקעין, לרבות מכירת ניירות ערך של איגוד מקרקעין, בידי יחיד, יהא 25% (חלף 20%). בנוסף, נקבע כי במכירת נייר ערך של איגוד מקרקעין בידי יחיד שהוא "בעל מניות מהותי" במועד המכירה או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו למכירה כאמור יחול חיוב במס בשיעור של 30%.

בחישוב חבות המס בגין השבח ביחס לנכסים שנרכשו לפני יום השינוי, ייערך חישוב ליניארי לצורך קביעת שיעורי המס אשר יחולו על השבח בהתאם לתקופות: מיום הרכישה ועד ליום 7 בנובמבר 2001 (מס שולי), החל מיום 8 בנובמבר 2001 ועד ליום 31.12.2011 (מס בשיעור של 20%), החל מיום השינוי ועד ליום המכירה (מס בשיעור של 25% או 30% ביחס לבעל מניות מהותי).

1.7.7.2 תשלום מקדמה על ידי הרוכש

תזכיר החוק לשינוי חברתי כלכלי קובע כי שיעור המקדמות אותם חייב הרוכש לשלם בעבור המוכר (כאמור בפסקה 1.5.3 לעיל) יועלה לשיעור של 18.5% (חלף 15%) מהתמורה במכירת זכות במקרקעין שיום רכישתה הינו לפני 7 בנובמבר 2001 ו-9.5% (חלף 7.5%) מהתמורה במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה הינו מיום 7 בנובמבר 2001 ואילך.

1.7.7.3 הוראות מעבר לשנים 2012-2017 ביחס למכירת נכסי מקרקעין "היסטוריים" בידי יחיד

סעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בשיעור המס החל במכירת נכסים שנרכשו בין השנים 1948 ו-1960. פסקת משנה (2) קובעת, כי החל בשנת המס 2005, לשיעור המס במכירת זכות במקרקעין לאחר יום התחילה בידי יחיד שקיבל זכות במקרקעין בפירווק החברה, החייבת לפי סעיף קטן (1) במס בשיעור שבין 12% ל-24%, בהתאם לשנת הרכישה, ייווסף 1% לכל שנת מס, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על 20%. פסקה (3) חלה על מי שפסקה (2) אינה חלה עליו, וקובעת מתווה של תוספת לשיעור המס לפי פסקה זו של 1% לשנות המס 2011 ו-2012 ותוספת של 2% החל בשנת המס 2013, ובלבד ששיעור המס לא יעלה על שיעור של 20%.

לאור העלאת שיעורי המס והעלאת התקרה שנקבעה עובר לתיקון המוצע לשיעור של 20%, מוצע לקבוע עלייה מדורגת של שיעור המס עד להגעה לשיעור מס מרבי בהתאם לשיעורי המס החדשים (25% או 30% לבעל מניות מהותי). לאור האמור, מוצע לקבוע כהוראת שעה, לגבי יחיד בלבד, כי בשנים 2012-2017 מי ששיעור המס שלו לפי הדין הקיים בשנת 2012 עולה על 20%, ולולא התיקון שיעור המס שלו היה נקבע ל-20% כתקרה מרבית, השבח יחויב בשיעור של 20% בתוספת של 1% נוסף בשנת 2012 וב-2% נוספים בשנת 2013 ואילך, עד להגעה לתקרה המרבית לפי שיעורי המס המוצעים (25% ו-30% לבעל מניות מהותי).

1.7.8 מיסוי יחידים בעלי הכנסות גבוהות

בהמשך לאמור בסעיף 1.7.2 ביחס להעלאת מדרגת המס השולית המרבית ובסעיפים 1.7.3 ועד 1.7.7 ביחס להעלאת שיעורי המס החלים על הכנסות ריבית, דיבידנד, רווחי הון ושבח בידי יחידים מומלץ במסגרת התזכיר לקבוע מס נוסף בשיעור אחיד של 2% מסכום ההכנסה החייבת של אדם מכלל המקורות (לרבות יגיעה אישית, הון ושבח) שמעל סף הכנסות של מיליון ש"ח לשנה.

1.7.9 מתן נקודות זיכוי לאבות

ככלל, הוראות הפקודה אינן מתירות נקודות זיכוי לאבות עבור ילדיהם. יחד עם זאת מומלץ בתזכיר החוק על מתן שתי נקודות זיכוי לאבות, עבור כל ילד עד להגיעו לגיל 3 על פי הסדר מיסויי דומה לזה החל על נשים כיום לעניין זה.

1.7.10 ביטוח לאומי

1.7.10.1 תקרת הביטוח הלאומי

במסגרת תזכיר החוק מוצע לקבוע שמיום 1 בינואר 2012 תחזור ותעודכן ההכנסה המרבית לעניין תשלום דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות ותעמוד על חמש פעמים הסכום הבסיסי. כמו כן מובהר במסגרת תזכיר החוק כי אין באמור כדי להגדיל את התקרה לעניין תשלום הגמלאות.

1.7.10.2 העלאת חלק המעביד בתשלומי הביטוח הלאומי

בהתאם להוראות חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 הפרשת המעביד על חלק השכר העולה על 60% מהשכר הממוצע במשק עומדת כיום על שיעור של 5.9%. ועדת טרכטנברג המליצה על העלאת הפרשות המעביד לביטוח לאומי על חלק השכר הגבוה מ-60% מהשכר הממוצע במשק ב-1.6% (מ-5.9% ל-7.5%) במהלך מדורג על פני שלוש שנים. יחד עם זאת נציין כי לא ניתן לעניין זה ביטוי במסגרת תזכיר החוק.

1.7.11 אי החלת מס ירושה

ועדת טרכטנברג דחתה את ההצעה להטיל מס ירושה.

1.7.12 הקמת צוות המשך לבחינת סוגיית חברות "משלח יד", חברות החזקה פרטיות ואופציות לעובדים

הוועדה המליצה להקים צוות בראשות מנהל רשות המסים לבחינת הסדרי המס ביחס לחברות "משלח יד" אשר עיקר הכנסתן נובעת משירותים הניתנים על ידי יחידים (חברות אשר הוקמו לאור הגדלת תקרת הביטוח הלאומי), חברות המרכזות החזקה בחברות אחרות וכן את הסדרי המס החלים על אופציות לעובדים ובעיקר ביחס ל"מסלול הוני" במסגרת סעיף 102 לפקודת מס הכנסה.

1.8 המלצות ועדת הריכוזיות

המלצה 15 להמלצותיה של ועדת הריכוזיות, כפי שפורסמו במהלך חודש ספטמבר 2011, מציעה לאמץ את הצעתה של רשות המסים ולבטל את התמריץ המיסוי לרכישת חברות בהון זר. בהתאם, הוצע לקבוע כי הוצאות מימון בחבר-בני-אדם אשר רכש מניות כאמור ייחוסו על פי הסדר הבא:

- א. להכנסה מדיבידנד שיתקבל מחבר-בני-אדם אחר בו המקבל הינו "בעל מניות מהותי";
 - ב. היה והוצאות המימון בשנת מס מסוימת גבוהות מההכנסה מדיבידנד באותה שנה, יותר ההפרש בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודה;
 - ג. היה ונותרו הוצאות מימון לאחר ייחוס כאמור בסעיפים (א) ו-(ב) לעיל, יותר ההפרש בניכוי רק כנגד הכנסות מדיבידנד אשר יחולקו בשנים שלאחר מכן;
 - ד. הפרש כלשהו שנותר מן המפורט מעלה במועד מכירת המניות, ייוסף לעלות המניות לעניין חישוב רווח/הפסד ההון במכירתן.
- לעניין זה נבקש להדגיש כי נכון למועד כתיבת שורות אלו המדובר במסגרת המלצה בלבד של ועדה ממשלתית, אשר נעדרת תוקף חוקי מחייב.

1.9 עדכוני פסיקה

1.9.1 פריסת מענק פרישה לשנים הבאות תוך ניצול פטור לנכה - ע"א 8958/07 ועמ"ה 1017/06 שרל שבטון נ' פ"ש ת"א 5

בלב המחלוקת בין הצדדים עמדה השאלה, האם הוראות סעיף 8(ג)(3) לפקודת מס הכנסה, המתיר לחלק את ההכנסה ליותר משנה אחת חלה גם לעניין הפטורים והזיכויים ולא רק לעניין שיעורי המס החלים על הנישום.

בית המשפט המחוזי קבע כי תכלית הסעיף הנה פריסת ההכנסה בהיותה מנגנון מתקן לעיוות הנוצר בכך שפלוני מקבל בבת אחת הכנסה שניתן לייחסה למספר שנים, ועל כן, מדובר בפריסת הכנסה. מוסיף ואומר בית המשפט כי לו מעוניין היה המחוקק לצמצם את תחולת הפטור האמור לעיל, היה עושה זאת במפורש. בעקבות פסק הדין, הוגש על ידי רשות המיסים ערעור לבית המשפט העליון.

ביום 18 באוגוסט 2011, ניתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון בגין שני ערעורים אשר נידונו במשותף, האחד שרל בטון והשני יעקב בן אריה באותו נושא.

בית המשפט העליון, דחה את ערעור רשויות המס. בפסק הדין נקבע כי סעיף 8(ג)3 לפקודה מאפשר פריסה של הכנסה ממענקי פרישה אשר נתקבלה בידי שבטון ובן אריה, לשנים קדימה.

בשני המקרים, הייתה זכאות לפטור מכח סעיף 9(5) לפקודה ובפסק הדין נקבע כי הפטור כאמור יחול בכל אחת משנות הפריסה.

1.9.2 הודעות בעניין חברה משפחתית - ע"מ 705/05 ו- 783/05 חיים קליאוט בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ביום 13.7.2011 ניתן בביהמ"ש המחוזי בחיפה פס"ד בעניין קליאוט בו קבע ביהמ"ש כי בקשה לרישום החברה כחברה משפחתית על-פי סעיף 64א לפקודה יש להגיש לפחות חודש מלא אחד לפני תחילת שנת המס המבוקשת קרי, עד ליום 30 בנובמבר של השנה שקדמה לשנה המבוקשת.

1.9.3 הוצאות אש"ל - בג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארז ואח' נגד שר האוצר ואח'

ביום 13 ביולי 2011 פורסם בג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארז ואח' (להלן: "המערערים") נגד שר האוצר ואח' שעניינו עדכון הסכומים המרביים לניכוי הוצאות אש"ל הקבועים בתקנה 2(3) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "התקנה").

בהתאם לתקנה ניתן לדרוש הוצאה שתותר בניכוי בשנת המס בסך של 1 ש"ח לארוחת בוקר, בסך של 4 ש"ח לארוחת צהרים ובסך של 2 ש"ח לארוחת ערב (הסכומים האמורים הינם בכפוף להוכחת ההוצאה באמצעות קבלות). סכומים שלא הוכחו באמצעות קבלות יותרו בניכוי בסך של 1 ש"ח לארוחת בוקר, בסך של 3 ש"ח לארוחת צהרים ובסך של 1 ש"ח לארוחת ערב.

הסכומים האמורים לעיל לא מודדו משנת 1985, על אף כי הייתה הסמכות בידי שר האוצר לעדכן, מעת לעת, את הסכומים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל.

בשל היעדר שימוש שר האוצר בסמכותו, הגישו המערערים עתירה לבג"ץ, ובה נטען, כי הימנעות שר האוצר משימוש בסמכותו מאז 1985 ועד היום הינה בלתי סבירה.

בג"ץ קבע כי על שר האוצר להפעיל את סמכותו ולעדכן את הסכומים המרביים לניכוי הוצאות אש"ל הקבועים בתקנה ביחס לתקופה שמתחילה מיום 1 במרץ 2009 ועד ליום 31 בדצמבר 2010. יצוין, כי ביום 20 בנובמבר 2011 פורסם תיקון לסכומים המותרים בניכוי בתקופה האמורה לעיל. יושם אל לב, כי בעקבות העתירה לבג"ץ, ביום 30 בנובמבר 2010 בוטלה התקנה ולפיכך, לא ניתן יהיה לדרוש הוצאות אש"ל משנת המס 2011 ואילך.

1.9.4 התרת ניכוי הוצאות כלי רכב - ע"מ 131/08 עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים 2

ביום 1 במאי 2011, פורסם פס"ד מפי בית המשפט המחוזי בירושלים שעניינו בהתרת הוצאות בגין כלי רכב תפעוליים ביחס לתקופה שלפני שנת 2008, בה עדיין חלו התקנות הישנות שקבעו את החלק הלא מוכר, קרי: את ההוצאה העודפת, על פי יחס הקילומטרים.

נפסק כי זכותו של נישום להוכיח את הנסיעות העסקיות בפועל ולשלם מס אמת ע"י שימוש ביומן רכב ממוחשב. בית המשפט מאפשר לנישום לסתור את החזקה הקיימת בדין באשר להכרה בהוצאות הרכב לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995. לכן התקבל בחלקו ערעורה של עיריית מעלה אדומים בקשר לשווי רכב של רכבי ביטחון למרות שאינם מסווגים כ"רכב ביטחון" בתקנות התעבורה וברישיון הרכב. נפסק שהעירייה הוכיחה כי "רכבי הביטחון" שבצי הרכב העירוני שמשו בפועל למטרות העבודה ולא למטרות פרטיות הגם שרכבים אלו משמשים לנסיעה מהבית לעבודה וחזרה.

1.9.5 מענק ששולם לעובד בגין שינוי מבני - ע"מ 859/08 חיים ניסים נגד פקיד שומה חיפה

בהתאם לעמדתו של בית המשפט המחוזי מפי כבוד השופט רון סוקול, כפי שפורסמה ביום 26 בינואר 2011, סכומים אשר שולמו לעובדי בתי זיקוק לנפט כפיצוי בעקבות עריכת שינוי מבנה במקום עבודתם מהווים תקבול הוני חלף הכנסת עבודה וזאת, בהיותם תקבול בגין ויתור על הזכות להמשיך לעבוד אצל המעסיק הקודם ובגין ויתור על הזכות למנוע את השינוי. לעניין זה קבע כבוד השופט כי מועד רכישת זכויות כאמור הינו רק במועד קבלת ההחלטה של השינויים המבניים.

1.9.6 Dividend Stripping - ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נגד פקיד שומה פתח-תקווה

עסקאות מסוג Dividend-Stripping, הינן עסקאות במהלכן חברה רוכשת מניות של חברות ישראליות הנסחרות בבורסה לאחר שאלו הכריזו על חלוקת דיבידנד (קבלת הדיבידנד בין חברות כאמור בשיעור 0%), ומכירתן מיד לאחר חלוקת הדיבידנד בהפסד. תכנון מס כאמור נחסם על ידי המחוקק באמצעות הוראות סעיף 94 לפקודה, אולם בית המשפט הגדיל לעשות וקבע כי יש להחיל את עקרונות סעיף 94 לפקודה גם בשומות של שנים בהן ההוראות האמורות טרם נכנסו לתוקף (קרי טרם 2003).

1.9.7 שירותי פעילויות שטח הניתנים לתיירים חייבים במע"מ בשיעור אפס – ע"ש 5067/06 החוויה הישראלית - שירותי תיירות חינוכית בע"מ (להלן: "המערעת") נ' מנהל מע"מ (להלן: "המשיב")

המערעת הינה בעלת רישיון לסוכנות נסיעות המספקת לתיירים שירותי לינה ופעילויות שטח (ספורט אתגרי כגון: סנפלינג, טיולי ג'יפים וטיולי אופניים) באמצעות ספקים. התמורה בגין השירותים משולמת למערעת על ידי התיירים. המערעת לא חייבה במע"מ את התיירים ביחס לכלל השירותים.

טענתה העיקרית של המערעת הינה, כי השירותים אשר הוענקו על ידה חייבים במס בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א)(8)(א) לחוק מע"מ מאחר והם שירותים שהוענקו אגב לינה בבית מלון.

לעמדת המערעת, שירותי הלינה בשטח אשר הוענקו באמצעות אוהלים מסודרים, מרווחים ומצוידים כמוהם כבית מלון שכן הגדרת "בית מלון" במסגרת סעיף 1 לחוק מע"מ הינה רחבה יותר מהגדרת "בית מלון" בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976. בנוסף, טענה המערעת כי את שירותי הספורט האתגרי ניתן לכלול בגדרה של תקנה 12ב(7) (שימוש במתקני ספורט).

לעמדת המשיב, שירותי הספורט האתגרי חייבים במע"מ בשיעור מלא בהיותם שירותים העומדים בפני עצמם וכי הם אינם מוענקים אגב הלינה וכי הם מהווים לפי טיבם אירוע מרכזי העומד בפני עצמו.

בית המשפט קיבל את עמדת המערעת וקבע כי שירותי הספורט האתגרי הינם שירותים המוענקים אגב לינה ולפיכך, חייבים במס בשיעור אפס.

1.9.8 אי-תחולת מע"מ בשיעור אפס על תשלום לחברת ייעוץ ישראלית בגין ייעוץ פיננסי שניתן לבעלי מניות תושבי חוץ – ע"מ 1058/07 נ.ד.ל.א. ייעוץ ושירותים בע"מ (להלן: "המערעת") נ' מנהל מע"מ (להלן: "המשיב")

המערעת העניקה שירותי ייעוץ לבעלי מניות של חברה תושבת ישראל בקשר לעסקת מניות עם חברה זרה. יצוין, כי בעלי המניות הינם תושבי ישראל ותושבי חוץ.

המערעת פנתה לרשויות המס בישראל לקבלת אישור מקדמי לקביעת חבויות המס שיחולו בישראל ביחס לעסקה.

בגין השירותים שהעניקה, הוציאה המערעת לבעלי המניות תושבי ישראל חשבונית מס עם מע"מ בשיעור מלא, ולבעלי מניות תושבי חוץ הוציאה חשבונית מס עם מע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

לגישת המערעת, השירותים שנתנה לבעלי מניות תושבי חוץ אינם מתייחסים לנכס בישראל ולחילופין, טענה המערעת כי מניות מוחרגות מהגדרת נכס בחוק מע"מ ולפיכך, לא חל עליה הסייג הקבוע בתקנה 12א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 לפיו, לא יחול מע"מ בשיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל.

המשיב טען כי השירותים שניתנו על ידי המערעת הינם ביחס לקביעת חבות המס אשר מהווה זכות לתשלום מס נכון בישראל. לגישת המשיב, הזכות לתשלום מס נכון בישראל היא נכס בישראל ולפיכך, חל הסייג הקבוע בתקנה ובהתאמה, השירות שניתן לתושבי חוץ חייב במע"מ בשיעור מלא.

בית המשפט קיבל את עמדת המשיב וקבע כי השירות שניתן על ידי המערעת לתושבי חוץ חייב במע"מ בשיעור מלא.