

## תיקוני חקיקה בתחום המס: צמצום היקף העלמות המסים והגברת אכיפת דיני המס

### מחליטים

במטרה לצמצם את היקף העלמות המסים בישראל ולהגביר את אכיפת דיני המס, לבצע את תיקוני החקיקה הבאים:

1. לתקן את פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – פקודת מס הכנסה או הפקודה), כך שעל אף כללי החשבונאות המקובלים, קביעת ערך המלאי של יהלומן תבוצע על בסיס עלות המלאי בלבד.
2. לתקן את סעיף 1 לפקודת מס הכנסה ולקבוע חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו את שליטה וניהול עסקים בישראל של חבר בני אדם אשר התאגד מחוץ לישראל, אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה בו, או נהנים או זכאים ל-50% או יותר מהכנסותיו או רווחיו, במישרין או בעקיפין ושיעור המס הסופי המתחייב על כלל רווחיו אם לא רואים בו תושב ישראל הוא 15% או פחות והתקיים אחד מאלה:

- א. חבר בני האדם הוא תושב מדינה שבינה לבין ישראל אין אמנת מס.
  - ב. המדינה בה הוא תושב, אם לא היו רואים בו תושב ישראל, היא מדינה אשר אינה מחילה מס על הכנסות אשר הופקו מחוץ לה.
- בנוסף, לתקן את סעיף 131 לפקודה ולקבוע חובת דיווח על חבר בני אדם הנוקט בעמדה לפיה החזקות כאמור אינן חלות עליו.
3. לתקן את סעיפים 134 ו-135 לפקודת מס הכנסה, על מנת לבטל את הפטור מדיווח החל על "תושב חוזר ותיק" ו"תושב ישראל לראשונה", כהגדרתם בסעיף 14(א) לפקודה, החל מיום 1 בינואר 2017 ולבטל את סעיף 14(ד) לפקודה.
  4. לתקן את פקודת מס הכנסה, כך שתקבע בה חובת רישום, תיעוד ודיווח על פעילותם הגלובאלית של תאגידים רב-לאומיים הפועלים בישראל כדלקמן:

- א. להסמיך את שר האוצר לקבוע, באישור ועדת הכספים, הוראות לעניין רישום ותיעוד אשר יחולו על נישום המשותיך לקבוצה רב לאומית או נישום אשר ביצע עסקה כמשמעותה בסעיף 85 לפקודה.
- ב. לקבוע כי נישום כאמור בפסקה א', יהיה חייב להמציא לפקיד השומה על פי דרישתו את כל אלה:

- 1) מסמכים ונתונים החייבים ברישום ותיעוד כאמור בפסקה א'.
  - 2) מסמכים ונתונים הנוגעים לקבוצה הרב לאומית.
  - 3) את כל המסמכים והנתונים הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר או לכל ישות בקבוצה רב לאומית, אשר צד לעסקה כאמור שייך לה.
  - 4) את דרך קביעת מחיר העסקה.
- ג. לקבוע כי נישום שהוא חלק מקבוצה רב-לאומית יצהיר על כך בטופס שיקבע המנהל.
- ד. לקבוע כי ישות אם סופית שהיא תושבת ישראל ושייכת לקבוצה רב לאומית שמחזור עסקאותיה עולה על 3.4 מיליארדי שקלים חדשים, או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים תגיש למנהל דו"ח אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לשנת מס, באופן מקוון בתוך שנה מתום שנת המס כאמור. בנוסף, לקבוע כי יראו ישות אם סופית אשר הפרה את חובת הדיווח, כאילו הפרה חובות דיווח לפי סעיף 131 לפקודה.
- ה. להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים לקבוע:

- 1) פרטים אשר יכללו בדוח כאמור בפסקה ד'.
- 2) כללים לפיהם יינתן פטור מדיווח לישות אם סופית, אם הוגש דו"ח על ידי ישות אחרת בקבוצה, על פי בקשתה.
- 3) כללים לפיהם ניתן יהיה לחייב חברה בקבוצה הרב לאומית, תושבת ישראל, בהגשת דו"ח כאמור בפסקה ד', אף אם לא התקיימו לגביה התנאים כאמור בהגדרה "ישות אם סופית".

5. לתקן את פקודת מס הכנסה על מנת לקבוע מנגנון פחת עבור נכס בלתי מוחשי, כדלקמן:

- א. לקבוע כי נכס בלתי מוחשי יופחת למשך עשרים שנים, אלא אם הייתה לנישום זכות, על פי דין או מכוח הסכם, לעשות בו שימוש לתקופה אחרת. לעניין זה יראו את תקופת ההפחתה על פי זכות מכוח הסכם, כתקופה המרבית האפשרית.
- ב. לקבוע כי לא יופחת נכס בלתי מוחשי אשר פקיד השומה שוכנע כי השימוש שניתן לעשות בו אינו מוגבל לתקופה מסוימת.
- ג. לקבוע כי אם נרכשו נכסים והתחייבויות המשמשים יחד בייצור הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, ניתן יהיה להפחית את התמורה המיוחסת לסך כל הנכסים הבלתי מוחשיים למשך עשרים שנים.
6. לתקן את חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, על מנת לקבוע מנגנון מקוצר לחיוב במס שבח במכירת דירות מגורים, לפיו שיעור המס יעמוד על 20% ללא התרת ניכוי הוצאות ובניכוי פחת.
7. לתקן את חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – חוק מס ערך מוסף) ולקבוע כי הגדרת "עסקת אקראי" תכלול גם מקרקעין, נוסף על טובין ושירותים.
8. לתקן את פקודת מס הכנסה על מנת לקבוע כללים שאינם ניתנים לסתירה לעניין ההכרה בהוצאות מימון. בהתאם לכך, ייוחסו הוצאות מימון לכלל הנכסים שבבעלות הנישום, בהתאם לעלות היחסית של כל נכס ובהתחשב בתקופה בה שימש את הנישום במהלך שנת המס לאחר הייחוס האמור, ובמידה והנכס מניב הכנסה בשיעורים שונים או ממקורות שונים, ייוחסו ההוצאות באופן יחסי בהתאם לכך.
9. לתקן את סעיף 16א לפקודת מס הכנסה על מנת להבהיר כי שר האוצר יהיה רשאי לקבוע פטור ממס לתושב חוץ בתנאים הקבועים בסעיף.
10. לתקן את חוק מס ערך מוסף על מנת לבטל את סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף בעניין רישום מספר עוסקים כאחד.
- 11.
- א. לתקן את חוקי המס על מנת לאפשר לרשות המסים לשלוח את כלל דברי הדואר באמצעים מקוונים, ובכלל זאת באמצעות דואר אלקטרוני, ואם היה אמצעי המשלוח היחיד אמצעי מקוון כאמור לגבי דבר דואר מסוים - בכפוף להסכמת הנמען, לאחר שהובהרה לו משמעות הסכמתו לעניין החזקות המפורטות בפסקה ב. משלוח דבר דואר לדואר אלקטרוני ייעשה רק לאחר שנשלחה הודעה לאימות כתובת הדואר האלקטרוני של הנמען, ורשות המסים ווידאה מול הנמען באופן אקטיבי שהדואר האלקטרוני התקבל. אימות באופן האמור ייערך לפני המשלוח הראשון, ולאחר מכן פעם בשנתיים לפחות.
- ב. לקבוע חזקה לפיה דבר דואר שנשלח בדרך זו יראוהו כאילו התקבל כמפורט להלן, לפי המועד המוקדם:
- (1) לגבי הודעה שאינה הודעה המודיעה הנמען שנערכה לו שומה לפי מיטב השפיטה ואת גובהה - במועד שצוין באישור המופק על-ידי מערכת ממוכנת של רשות המסים בדבר יום ושעת ההגעה של דבר הדואר לכתובת הנמען (להלן - אישור מסירה אלקטרוני).
- (2) אם התקבל אישור צפייה מהדואר האלקטרוני של הנמען, יראוהו כאילו התקבל במועד המצוין באישור הצפייה.
- (3) אם התקבל המסמך במערכת ממוחשבת שמפעילה הרשות שהכניסה אליה על ידי הנמען נעשית באמצעות מנגנון הזדהות, יישלח מייל לכתובת הדואר האלקטרוני של הנמען המודיע לו שהמסמך התקבל במערכת, ויראוהו את המסמך כמסמך שהומצא כדין במועד הראשון שבו נכנס הנמען למערכת לאחר התקבלות המסמך במערכת. ולגבי נמען שהוא מייצג או שהוא עוסק החייב בדיווח מקוון לשלטונות מס ערך מוסף, גם ביום השלישי שלאחר המועד שצוין באישור המסירה האלקטרוני, לפי המוקדם.
12. לקבוע חזקה הניתנת לסתירה לעניין סעיף 75(ב)א(5) לפקודה לפיה יראו הכנסה מריבית, הפרשי הצמדה, תמלוגים ודמי שכירות כהכנסה פסיבית, אף אם הייתה הכנסה מעסק.

## דברי הסבר

### רקע כללי

#### סעיף 1

ערך המלאי על פי כללי החשבונאות נקבע לפי ערך השוק של המלאי או לפי מחיר העלות- לפי הנמוך מבניהם. בתחום היהלומים ישנו קושי רב לאמוד את שווי השוק, ובמקרים רבים התברר כי הרישומים אודות שווי השוק מוטים כלפי מטה. לאור האמור מוצע לקבוע כי הערכת המלאי בתחום היהלומים תבוצע על פי עלות בלבד.

#### סעיף 2

ההגדרות בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה או פקודת מס הכנסה) לעניין תושבות חבר בני אדם, מכילות כיום בעיקר מבחנים איכותיים לפיהם נקבעת התושבות לפי מקום ההתאגדות או ה"שליטה וניהול". הגדרה זו פותחת פתח לפרשנויות שונות ככל שתושבי ישראל מייסדים חברה מחוץ לישראל, באילו נסיבות יקבע שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל.

לצורך הגדלת הודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם, וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס מוצע לקבוע מספר חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו שליטה וניהול עסקים חבר בני אדם כמתקיים בישראל. בנוסף מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודת מס הכנסה ולקבוע חובת דיווח על חבר בני אדם הנוקט בעמדה לפיה החזקות כאמור אינן חלות עליו.

#### סעיף 3

הפטור הקיים היום מדיווח ל"תושב חוזר ותיק" ותושב ישראל לראשונה" מעורר קשיים רבים: ליקויים רבים של ישראל במסגרת ביקורת בינלאומית; קושי בעשיית שומות מס אמת; ניצול לרעה של הפטור מדיווח; הלבנת הון באמצעות עולים חדשים; קושי ליישם הסכמים לחילופי מידע ביחס לתושבי ישראל לראשונה ולתושבים חוזרים ותיקים, וביחס לחברות שנשלטות ומנוהלות על ידם; ליקויים אלה אף קיבלו ביטוי בדו"ח מבקר המדינה. לאור האמור מוצע לבטל את הפטור מדיווח, החל מיום 1 בינואר 2017. בנוסף מוצע לבטל את סעיף 14(ד) לפקודת מס הכנסה לעניין הארכת תקופת הפטור ל"תושב חוזר ותיק" ו"תושב ישראל לראשונה".

#### סעיף 4

ביום 05.10.2015 פרסם ה-OECD במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) תכניות פעולה הדנות בשחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב-לאומיים. במסגרתן פורסמה גם תכנית פעולה מספר 13 (Action 13), הדנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה-מחיר העסקה בין צדדים קשורים במדינות שונות.

הוראות החוק בנושא התיעוד הנדרש במחירי העברה, לא עברו שינויים מהותיים מאז נקבעו לראשונה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו. על רקע פרסומי ה-OECD האמורים ועל מנת לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום מחירי העברה, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה ולעדכן את דרישות התיעוד במחירי העברה, כך שהמסמכים והנתונים שידרשו יהיו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב-לאומית. בנוסף מוצע לחייב קבוצה רב לאומית אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה, יושבת בישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה הרב לאומית. דוח לשנת מס יוגש עד תום שנת מס העוקבת. עוד מוצע להסמיך את שר האוצר באישור ועדת הכספים לקבוע את הנתונים הכלולים בדוח.

#### סעיף 5

סעיף 17(8) וסעיף 21 לפקודה מאפשרים לנישום לנכות פחת על נכסים שמשמשים אותו בייצור הכנסה. תקנות אשר נקבעו מכוח סעיף 21 מפרטות רשימת נכסים אשר ינתן בגינם ניכוי בשל פחת וכן את שיעור הפחת שניתן. בהתאם לפסיקת בתי המשפט, מקום בו לא נקבע בחוק כי נכס הינו בר הפחתה – לא יותר בגינו ניכוי פחת. בהתאם לכך, ככלל, מלבד מוניטין, פטנט וידע, נכסים בלתי מוחשיים אינם

מותרים כיום בניכוי פחת. מוצע לקבוע הוראות לפיהן נכס בלתי מוחשי יופחת לתקופה של 20 שנים, אם לא ניתן היה לקבוע תקופה אחרת בה ניתן היה לעשות בו שימוש, בהתאם לזכויות רשומות או זכויות חוזיות אשר היו לבעל הנכס. כמו כן, מקום בו נרכשת פעילות עסקית מוצע לקבוע שיעור פחת אחיד לכלל הנכסים שאינם נכסים מוחשיים, וזאת על מנת לפשט את הליכי השומה ולהביא את הנישום לוודאות באשר לתוצאת המס וזאת, בין היתר, בשל הקושי להפריד בין התמורה המיוחסת לכל אחד מהנכסים.

## סעיף 6

במכירת דירת מגורים, פעמים רבות, המוכר לא מתעד את הוצאותיו, ועל כן מוצע להקל על המוכר, ולאפשר לו מסלול המאופיין בנטל ביורוקרטי מופחת, ביחס למסלול הרגיל. על מנת לפשט את ההליכים של ההצהרות בהם נדרשים המוכר והקונה בעסקה וכדי לפשט את הליכי חישוב השבח, מוצע, במכירת דירת מגורים, ליתן למוכר אפשרות לבחור בין מיסוי השבח במתכונת הרגילה הקבועה בחוק, לבין תשלום מס סופי בגובה 20% מהתמורה, ללא ניכויים, קיזוזים או זיכויים. השיעור שנקבע הוא שיעור נמוך יותר משיעור מס השבח העומד היום ברוב המקרים על 25% לפחות, ומגלם באופן משוער את הניכויים, הקיזוזים והזיכויים אשר המוכר היה מקבל לו היה בוחר בחישוב מס השבח במתכונת הרגילה.

## סעיף 7

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

## סעיף 8

סעיף 17(1) לפקודה קובע כי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה מותרים בניכוי, אם הם השתלמו על נכס ששימש בייצור הכנסה. ואולם – קיים קושי רב לקבוע האם הוצאות כאמור השתלמו על נכס ששימש בייצור הכנסה או על נכס שלא שימש בייצור הכנסה, וזאת בשל הקושי לייחס את מקורותיו של הנישום לפעילותו ונכסיו השונים. אף על פי שניתנו פסקי דין רבים בנושא זה, הוא עדיין מצוי במחלוקת והליכי התדיינות רבים מול נישומים. לאור האמור, מוצע לקבוע כללים ברורים אשר יביאו לוודאות בייחוס הוצאות כאמור.

## סעיף 9

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

## סעיף 10

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

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

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

## סעיף 11

על מנת להביא לשיפור ברמת השירות הניתן לנישומים מוצע לאפשר לרשות המסים לשלוח דברי דואר לנישומים, בכפוף להסכמתם, באמצעות דואר אלקטרוני ולקבוע חזקת מסירה לגבי דברי דואר שנשלחו בדרך זו, בסוגי מקרים שונים.

## סעיף 12

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

**נתונים כלכליים והשפעה על משק המדינה**  
כמפורט בדברי ההסבר.

**תקציב**  
**השפעת ההצעה על מצבת כוח האדם**  
ההצעה צפויה להביא לסגירת פרצות מס ולגידול בהכנסות המדינה.

**החלטות קודמות של הממשלה בנושא**  
אין.