

## טיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

טיוטת חוק תהתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024),  
התשפ"ג-2023 פרק \_\_\_\_: גביה ממשלתית.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

מטרת החוק המוצע היא לייעל ולשפר את מערך הגבייה הממשלתית, לקצר את משך הזמן שחולף עד לנקיטה בהליכים לגביית חובות, ולחקל את הנטל הרגולטורי והבירוקרטי המוטל על אזרחים ועסקים בכל הקשור במערך האגרות הממשלתיות.

לצורך כך, מוצע לתקן את חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995 (להלן – חוק המרכז לגביית קנסות), ולחסמך את המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות (להלן – המרכז לגביית קנסות) לגבות חובות בשל קנסות והוצאות המוטלים על ידי ועדות משמעת לטובת המדינה, למספר מקצועות מוסדרים, וכן אגרות חבולות אגרות רישוי לעיסוק במקצועות, רישום והנפקת רישיונות, מכוח החוקים המפורטים בטיוטת החוק.

כן מוצע לתקן את חוק המרכז לגביית קנסות ולבטל את החובה המוטלת על המרכז לגביית קנסות לשלוח דרישה לתשלום חוב בדואר רגיל, כך שעל מנת לנקוט בהליכי גבייה, יידרש המרכז לשלוח דרישה אחת בלבד לתשלום החוב, בהמצאה לפי פרק י"ט לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018. בנוסף, חיות שתחילתו של התיקון המוצע בטיטוה זו קודמת לחוק פניה לגופים ציבוריים באמצעי קשר דיגיטליים (תיקון מס' 2 וחוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן – התיקון העקיף), שמתקן אף הוא את סעיף 5 לחוק המרכז, מוצע לתקן את התיקון העקיף כך שישקף רק את השינויים הנספים שאינם באים לידי ביטוי בתיקון זה.

לבסוף, מוצע להסמך את מנהל המרכז לגביית קנסות וסגנו לחזרות על ביצוע תחליף המצאה, ללא צורך לפנות לרשם המרכז לגביית קנסות, בגסיבות המפורטות בטיוטת החוק וזאת במטרה לייעל את הליכי גביית החובות.

### ג. השמעת החוק המוצע על חוקים קיימים

יתקן חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995 ;  
יתקן בתיקון עקיף חוק פניה לגופים ציבוריים באמצעים דיגיטליים (תיקון מס' 2 וחוראת שעה),  
התשפ"ב-2022.

### ד. השפעה החוק המוצע על התקציב

השינויים המוצעים צפויים לחוביל לייעול חגבייה הממשלתית בסך של כ-25 מיליון שקלים בשנה.

### ה. השפעת החוק המוצע על התקן המינהלי

אין.

## 1. הערות המשרדים

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלחן לא הוטמעו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפרט בטבלה מרכות לכל טיוטות החוק שחוללו על סדר יומה של ועדת השרים לתיקוני חקיקה חנדרשים ליישום החלטות שהתקבלו במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 והצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כלכלי) אישר כי אין מניעה משפטית להעלאת טיוטת החוק לאישור ועדת השרים לתיקוני חקיקה.

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיוטת החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.

טיוטת חוק החתימולות הכלכלית (תיקוני חקיקה לחשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024),  
התשפ"ג-2023, פרק \_\_: גבייה ממשלתית

פרק \_\_: גבייה ממשלתית

1. תיקון חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות  
בחוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995:

(1) בסעיף 1, בהגדרה "חוב" -

(א) בפסקה (7), בסופה יבוא:

"(ז) חוק המנוי בתוספת הרביעית;"

(ב) אחרי פסקה (16א) יבוא:

"(16ב) קנס או הוצאות שהטילו ועדת משמעת או בית דין מכוח חוק המנוי בתוספת החמישית;"

(2) בסעיף 2(ב1), בסופו יבוא:

"(6) הסמכות לתורות על ביצוע תחליף המצאה לפי סעיף 5(ג);"

(3) בסעיף 5 -

: סייח התשנ"ה, עמ' 170; התשפ"ב, עמ' 1010.

(א) בסעיף קטן (א), אחרי "תשלח לחיוב" יבוא "בהמצאה לפי פרק י"ט לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018" (להלן - המצאה), אחרי "לשלם את החוב" יבוא "להלן - הדרישה לתשלום החוב", והסיפה החל במילים "לא שילם החייב את החוב" - תימחק;

(ב) בסעיף קטן (ב), המילים "או את דרישת התשלום הנוספת" - יימחקו, ובמקום "דרישת התשלום הנוספת לענין אותו חוב" יבוא "הדרישה לתשלום החוב";

(ג) במקום סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ג) מצא מנהל המרכז או סגנו שלא ניתן לבצע המצאה של דרישת התשלום לחייב כאמור בסעיף קטן (א) בכל אחת מן הכתובות של החייב אשר יש באפשרות מנהל המרכז לקבל לפי סעיף 6 לחוק זה, רשאי הוא לחזור על ביצוע תחליף המצאה של דרישת תשלום החוב כאמור בסעיף 164 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018; מנהל המרכז או סגנו יורה על דרך ביצוע תחליף ההמצאה בדרך הנראית לו מתאימה ביותר להבאת דרישת התשלום לידיעת החייב, לאחר שבתן את מאפייני החייב ואת הסיבות למניעת ההמצאה, וינמק החלטתו.";

(ד) בסעיף קטן (ד)(1), במקום "דרישת תשלום או דרישת תשלום נוספת" יבוא "דרישה לתשלום החוב";

(4) בסעיף 6, בסעיף קטן (ב)(4), במקום "או דרישת תשלום נוספת" יבוא "החוב";

(5) בסעיף 7א(א)(2), במקום "בהמצאה מלאה דרישה נוספת לתשלום, לפי הוראות סעיף 5" יבוא "בהמצאה מלאה, דרישה לתשלום החוב לפי הוראות סעיף 5";

(6) בסעיף 13, האמור בו יסומן "(א)" ואחרי יבוא:

"(ב) בלי לגרוע מהאמור בפסקאות (13) ו-(14) להגדרת "חוב" שבסעיף 1, שר המשפטים רשאי, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, לשנות בצו את התוספת הרביעית והחמישית."

(7) אחרי התוספת השלישית יבוא:

"תוספת רביעית

(פסקה (7)(ז) להגדרה "חוב" בסעיף 1)

- (א) פקודת המדידות;<sup>1</sup>
- (ב) פקודת המיילדות;<sup>2</sup>
- (ג) פקודת המכס [נוסח חדש];<sup>3</sup>
- (ד) פקודת המכרות;<sup>4</sup>
- (ה) פקודת בריאות העם, 1940;<sup>5</sup>
- (ו) חוק כלי חירייה, התשי"ט-1949;<sup>6</sup>
- (ז) חוק הנפט, התשי"ב-1952;<sup>7</sup>
- (ח) חוק החשמל, התשי"ד-1954;<sup>8</sup>
- (ט) חוק הפיקוח על קידוחי מים, התשט"ז-1955;<sup>9</sup>
- (י) חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955;<sup>10</sup>
- (יא) חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, התשי"ח-1957;<sup>11</sup>
- (יב) חוק רישום ציוד הנדסי, התשי"ז-1957;<sup>12</sup>
- (יג) חוק תבלו על הדלק, התשי"ח-1958;<sup>13</sup>
- (יד) חוק המים, התשי"ט-1959;<sup>14</sup>
- (טו) חוק הספנות (כלי שיט), התשי"ך-1960;<sup>15</sup>

---

<sup>1</sup> ס"ח התשע"ט, עמ' 422.  
<sup>2</sup> חוקי אי"ן כרך ב', עמ' 1368.  
<sup>3</sup> חוקי אי"ן כרך ב', עמ' 903.  
<sup>4</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 3, עמ' 39.  
<sup>5</sup> חוקי אי"ן כרך ב', עמ' 910.  
<sup>6</sup> ע"ר 1940, תוס' 1, עמ' 191.  
<sup>7</sup> ס"ח התשי"ט, עמ' 143.  
<sup>8</sup> ס"ח התשי"ב, עמ' 322.  
<sup>9</sup> ס"ח התשי"ד, עמ' 190.  
<sup>10</sup> ס"ח התשט"ו, עמ' 84.  
<sup>11</sup> ס"ח התשט"ז, עמ' 26.  
<sup>12</sup> ס"ח התשי"ח, עמ' 24.  
<sup>13</sup> ס"ח התשי"ז, עמ' 145.  
<sup>14</sup> ס"ח התשי"ט, עמ' 160.  
<sup>15</sup> ס"ח התש"י, עמ' 169.  
<sup>16</sup> ס"ח התשי"ך, עמ' 70.

- (טז) חוק רישוי שירותי התעופה, התשכ"ג-1963<sup>104</sup>;
- (יז) חוק הפטנטים, התשכ"ז-1967<sup>105</sup>;
- (יח) חוק רישוי עסקים, תתשכ"ח-1968<sup>106</sup>;
- (יט) חוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-1969<sup>107</sup>;
- (כ) פקודת הנמלים [נוסח חדש] התשל"א-1971<sup>108</sup>;
- (כא) חוק חוקרים פרטיים ושירותי שמירה, התשל"ב-1972<sup>109</sup>;
- (כב) פקודת הטלגרף האלחוטי [נוסח חדש], התשל"ב-1972<sup>110</sup>;
- (כג) חוק הספנות (ימאים), התשל"ג-1973<sup>111</sup>;
- (כד) חוק הטטרונים, התשל"ו-1976<sup>112</sup>;
- (כה) חוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976<sup>113</sup>;
- (כו) פקודת הרופאים [נוסח חדש], התשל"ו-1976<sup>114</sup>;
- (כז) חוק הפסיכולוגים, התשל"ז-1977<sup>115</sup>;
- (כח) פקודת רופאי השיניים [נוסח חדש], התשל"ט-1979<sup>116</sup>;
- (כט) פקודת חיבוא והיצוא, [נוסח חדש], התשל"ט-1979<sup>117</sup>;
- (ל) פקודת הרוקחים [נוסח חדש], התשמ"א-1981<sup>118</sup>;

"סייח התשכ"ג, עמ' 104.  
 "סייח התשכ"ז, עמ' 148.  
 "סייח התשכ"ח, עמ' 204.  
 "סייח התשכ"ט, עמ' 218.  
 "דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 20, עמ' 443.  
 "סייח התשל"ב, עמ' 90.  
 "דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 25, עמ' 505.  
 "סייח התשל"ג, עמ' 329.  
 "סייח התשל"ו, עמ' 196.  
 "סייח התשל"ז, עמ' 228.  
 "דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 30, עמ' 594.  
 "סייח התשל"ז, עמ' 158.  
 "דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 32, עמ' 614.  
 "דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 32, עמ' 625.  
 "דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 35, עמ' 694."

- (לא) פקודת התעבורה [נוסח חדש], התשמ"א-1981<sup>33</sup>;
- (לב) חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981<sup>34</sup>;
- (לג) חוק השימוש בהיפנוזה, התשמ"ד-1984<sup>35</sup>;
- (לד) פקודת מחלות בעלי חיים [נוסח חדש], התשמ"ה-1985<sup>36</sup>;
- (לה) חוק חגז (בטיחות ורישוי), התשמ"ט-1989<sup>37</sup>;
- (לו) חוק העיסוק באופטומטריה, התשנ"א-1991<sup>38</sup>;
- (לז) חוק הרופאים הווטרנרים, התשנ"א-1991<sup>39</sup>;
- (לח) חוק החומרים המסוכנים, התשנ"ג-1993<sup>40</sup>;
- (לט) חוק המתווכים במקרקעין, התשנ"ו-1996<sup>41</sup>;
- (מ) חוק חעובדים הסוציאליים, התשנ"ו-1996<sup>42</sup>;
- (מא) חוק שירותי חובלה, התשנ"ז-1997<sup>43</sup>;
- (מב) חוק שמאי מקרקעין, התשס"א-2001<sup>44</sup>;
- (מג) חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005<sup>45</sup>;
- (מד) חוק הקרינה תבלתי מייננת, התשס"ו-2006<sup>46</sup>;
- (מה) חוק הגנה על בריאות הציבור (מזון), התשע"ו-2015<sup>47</sup>;

---

<sup>33</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 7, עמ' 173.

<sup>34</sup> ס"ח התשמ"א, עמ' 208.

<sup>35</sup> ס"ח התשמ"ד, עמ' 170.

<sup>36</sup> ס"ח התשמ"ה, עמ' 84.

<sup>37</sup> ס"ח התשמ"ט, עמ' 108.

<sup>38</sup> ס"ח התשנ"א, עמ' 191.

<sup>39</sup> ס"ח התשנ"א, עמ' 76.

<sup>40</sup> ס"ח התשנ"ג, עמ' 28.

<sup>41</sup> ס"ח התשנ"ו, עמ' 70.

<sup>42</sup> ס"ח התשנ"ו, עמ' 152.

<sup>43</sup> ס"ח התשנ"ו, עמ' 222.

<sup>44</sup> ס"ח התשס"א, עמ' 436.

<sup>45</sup> ס"ח התשס"ה, עמ' 889.

<sup>46</sup> ס"ח התשס"ו, עמ' 158.

<sup>47</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 36, עמ' 749.

(מו) חוק הפיקוח על שירותים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016<sup>48</sup>;

(מו) חוק רישוי שירותים ומקצועות בענף הרכב, התשע"ו-2016<sup>49</sup>.

### תוספת חמישית

(מסקה (16) להגדרה "חוב" בסעיף 1)

(א) חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955<sup>50</sup>;

(ב) חוק חוקרים פרטים ושירותי שמירה, התשל"ב-1972<sup>51</sup>;

(ג) חוק הנוטריונים, התשל"ו-1976<sup>52</sup>;

(ד) חוק המתווכים במקרקעין, התשנ"ו-1996<sup>53</sup>;

(ה) חוק שמאי מקרקעין, התשס"א-2001<sup>54</sup>.

בחוק פנייה לגופים ציבוריים באמצעי קשר דיגיטליים (תיקון מס' 2 והוראת שעה), התשפ"ב-2022<sup>55</sup>, בסעיף 17 -

תיקון חוק פנייה לגופים ציבוריים באמצעי קשר דיגיטליים

(1) במקום פסקה (1) יבוא:

"(1) בסעיף סטן (א), אחרי "התשע"ט-2018" יבוא "או בדרך שמתקיימים לגביה התנאים הקבועים בסעיפים 30 או 31 לחוק תקשורת דיגיטלית עם גופים ציבוריים, תשע"ח-2018"<sup>56</sup>;

(2) פסקה (2) – תימחק.

### דברי הסבר

סעיף 1 לפסקאות (1), (6) ו-(7) במסגרת החלטת ממשלה מס' 4813 מיום ט"ו בטבת התש"ף (12 בינואר 2020), שעניינה תכנית לשיפור מערך האגרות הממשלתיות וביטול החלטת ממשלה, הסמיכה

<sup>48</sup> סייח התשע"ו, עמ' 1098.  
<sup>49</sup> סייח התשע"ו, עמ' 970.  
<sup>50</sup> סייח התשט"ו, עמ' 26.  
<sup>51</sup> סייח התשל"ב, עמ' 90.  
<sup>52</sup> סייח התשל"ו, עמ' 196.  
<sup>53</sup> סייח התשנ"ו, עמ' 70.  
<sup>54</sup> סייח התשס"א, עמ' 436.  
<sup>55</sup> סייח התשפ"ב, עמ' 870.  
<sup>56</sup> סייח התשע"ח, עמ' 902.

הממשלה את החשב הכללי לבחון את שיפור חליכי גביית האגרות בכל משרדי הממשלה. בין סוגי האגרות השונות שנבחנו היו גם אגרות המקצוע – אגרות רישוי לעיסוק במקצועות, רישום והנפקת רישיונות. כיום, קיימות 723 אגרות מקצוע.

במסגרת הדיונים שנערכו, נמצא כי לא קיימת מתודולוגיה סדורה בכל הקשור לטיפול באגרות המקצוע במשרדי הממשלה. כתוצאה מכך, נוצרו חוסר תיאום ואי אחידות בין פעילות המשרדים, כך שכיום אגרות המקצוע נגבות בדרכים שונות ולעיתים אינן נגבות כלל. במצב הקיים, כדי שהמרכז לגביית קנסות יהיה רשאי לגבות אגרה כלשהי, יש צורך בהסמכה לפי פסקה (13) או (14) להגדרת "חוב" שבסעיף 1 לחוק המרכז לגביית קנסות. אם בדין שבו נקבע הסכום שיש לשלמו למדינה, נקבע שחוב ייגבה על פי פקודת חמסים (גביה), הרי שגדרש אישור משותף של שר המשפטים והשר הנוגע בדבר, אשר מסמיך את המרכז לגביית קנסות לגבות את החוב. ככל שלא נקבע בדין שניתן לגבות את האגרה לפי פקודת חמסים (גביה), הרי ששר המשפטים, בהסכמת השר הנוגע בדבר לעניין אותה אגרה, צריכים לקבוע בצו שיאושר על ידי ועדת חוקה חוק ומשפט של הכנסת, כי המרכז לגביית קנסות מוסמך לגבות את אותה האגרה. תהליך זה של הוצאת אישור הגבייה או קביעת הצו, לפי העניין, הוא, אם כן, תהליך ארוך ומורכב.

כדי לשפר את מערך גביית האגרות הממשלתיות, ולחקל את הנטל הרגולטורי וחבירוֹקְרטי המוטל על אזרחים ועסקים בכל הקשור בכך, מוצע להסמיך את המרכז לגביית קנסות לגבות חובות בשל אגרות ממשלתיות, הכלולות אגרות רישוי לעיסוק במקצועות, רישום והנפקת רישיונות, וכן חובות בשל קנסות והוצאות המוטלים על ידי ועדות משמעת או בתי דין, לטובת המדינה, למספר מקצועות מוסדרים. זאת, מכוח רשימת החוקים המפורטים בתוספת הרביעית והחמישית המוצעות.

לאור האמור מוצע לתקן את חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995 (להלן – חוק המרכז לגביית קנסות), ולהוסיף להגדרת "חוב" שבסעיף 1 לחוק תאמור הפנייה לתוספת הרביעית ולתוספת החמישית, בהן מפורטים החוקים אשר המרכז לגביית קנסות יחיה מוסמך לגבות חובות בשל האגרות, הקנסות וההוצאות הקבועות בהם.

בהמשך לכך מוצע להסמיך את שר המשפטים, באישור ועדת חוקה חוק ומשפט של הכנסת, לתקן את התוספת הרביעית ואת התוספת החמישית. סמכות זו מאפשרת לשמור על גמישות עתידית ביחס לרשימת החוקים שבתוספות המוצעות ולצורך גבות את החובות בשל האגרות, הקנסות וההוצאות הקבועות בהם. מוצע להבהיר כי אין בסמכות זו כדי לגרוע מסמכותו של שר המשפטים לפי פסקה (13) או (14) להגדרת "חוב" שבסעיף 1 לחוק.

**למסקאות (3)(א) ו-(ב), (4) ו-(5) קיימת כפילות בין גביית החובות במשרדי הממשלה, ובין גביית החובות על ידי המרכז לגביית קנסות. ככלל, על משרדי הממשלה לשלוח דרישות תשלום לחייב, אשר מידעוֹת אותו על קיום החוב וכי אם החוב לא ישולם, הוא יועבר לגבייה במרכז לגביית קנסות. במצב הקיים חיים, בטרם נקייטת הליכים לגביית חוב על ידי המרכז לגביית קנסות, על המרכז לשלוח לחייב שתי דרישות לתשלום חוב, האחת בדואר רגיל והשנייה בהמצאה לפי פרק י"ט לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן – תקנות סדר הדין האזרחי). כפילות זו גורמת להארכת פרק הזמן שחולף מיום היווצרות החוב ועד לנקיטת החליכי גביית חוב על ידי המרכז לגביית קנסות.**

במטרה למנוע את הכפילות האמורה, וכדי לקצר את משך הזמן שחולף עד לנקיטת החליכי גביית חובות, מוצע לתקן את סעיפים 5, 6 ו-7 לחוק המרכז לגביית קנסות ולבטל את החובה לשלוח דרישה לתשלום חוב בדואר רגיל, כך שעל מנת לנקוט בחליכי גבייה, המרכז יידרש לשלוח דרישה אחת בלבד לתשלום החוב, בהמצאה לפי פרק י"ט לתקנות סדר הדין האזרחי. בחותרת החובה להמצאה של הדרישה לתשלום החוב על פי הוראות פרק י"ט לתקנות סדר הדין האזרחי, מבטיח התיקון המוצע כי החייב יקבל את ההתראה על קיום החוב בטרם נקייטת חליכי גביית החוב.



**למסקאות (2) ו-(3)ג)** כיום, חוק המרכז לגביית קנסות מאפשר למנהל המרכז לגביית קנסות לפנות אל הרשם לענייני המרכז בבקשה לחזרות על ביצוע תחליף המצאה. זאת במקרה שבו מצא כי לא ניתן לבצע המצאה של דרישת תשלום החוב לחייב. נוכח מספר המקרים שבהם לא ניתן לבצע מסירה לחייב (כ-17,000 מקרים בממוצע מדי שנה), הצורך בפנייה לרשם לענייני המרכז לשם חזרה על ביצוע תחליף המצאה במקרים האמורים, גורם לעומס ניכר בעבודת רשמי המרכז ולהארכת משך הזמן של חליכי גביית החובות.

במסגרת להפחית את עומס העבודה המוטל על רשמי המרכז וליתפל את חליכי הגבייה, מוצע לתקן את סעיף 5(ג) לחוק המרכז לגביית קנסות ולהסמיך את מנהל המרכז או סגנו לחזרות על ביצוע תחליף המצאה, כאמור בסעיף 164 לתקנות סדר הדין האזרחי, מבלי לפנות לרשם המרכז לשם כך. מוצע לקבוע כי מנהל המרכז או סגנו יוכלו לחזרות על תחליף המצאה כאמור במקרה בו ימצא כי לא ניתן לבצע המצאה של דרישת תשלום החוב לחייב, כאמור בסעיף 5(א), בכל אחת מן הכתובות של החייב אשר יש באפשרות מנהל המרכז לקבל לפי סעיף 6 לחוק המרכז לגביית קנסות. מנהל המרכז או סגנו יורה על דרך ביצוע תחליף החמצאה בדרך הנראית לו מותאימה ביותר להבאת דרישת התשלום לידיעת החייב, לאחר שבחן את מאפייני החייב ואת הסיבות למנעת ההמצאה, וינקט החלטות.

לנוכח העובדה כי מדובר בעברת סמכות לגורם מינהלי, מוצע לתקן את סעיף 2(ב1) לחוק ולחזיר את הסמכות האמורה מרשימת הסמכויות אשר ראשי מנהל המרכז לאצול לעובד המרכז, שאינו סגנו.

**סעיף 2** ביום כ"ח בסיוון תתשפ"ב (27 ביוני 2022) פורסם חוק פנייה לגופים ציבוריים באמצעי קשר דיגיטליים (תיקון מס' 2 והוראת שעה), התשפ"ב-2022 (סי"ח התשפ"ב, עמ' 870). תחוק האמור תיקן, בתיקון עקיף, את סעיף 5 לחוק המרכז לגביית קנסות כך שדרך ההמצאה של דרישת תשלום החוב לחייב תהיה בדרך הקבועה בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 או בדרך שמתקיימים לגביה התנאים הקבועים בסעיפים 13 או 13 לחוק תקשורת דיגיטלית עם גופים ציבוריים, התשע"ח-2018. כמו כן, תוקן סעיף קטן (ג) לסעיף 5 לחוק המרכז, כך שימנה לתקנות סדר הדין האזרחי המעודכנות. תחילתו של תיקון עקיף זה נקבעה לשבעה חודשים מיום הפרסום ותקופה זו חוארכה בצו עד יום ה' בתמוז התשפ"ג (27 ביוני 2023).

היות שהתיקון המוצע כבר קובע תיקון לסעיף 5 לחוק המרכז לגביית קנסות ולעניין דרך ההמצאה של דרישת תשלום החוב תוך הפנייה לתקנות סדר הדין האזרחי המעודכנות, והיות שתחילתו של התיקון המוצע קודמת לתחילתו הנדחית של התיקון העקיף, מוצע לתקן את התיקון העקיף האמור כך שיקבע רק את השינויים הנוספים בסעיף 5 לחוק שאינם באים לידי ביטוי בתיקון זה.

## טיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

טיוטת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023 - פרק \_\_\_\_': רפורמה במיסוי עסקים עצמאים בעלי מחזור נמוך.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

מגזר העסקים הקטנים הינו מגזר רחב ומגוון, שכולל עסקים במגוון תחומי פעילות, בהיקפים משתנים ובצורות התארגנות שונות. בשנים האחרונות, הצטרפו למגזר זה עסקים זעירים רבים. ציבור העסקים שמחזור עסקאותיהם מכל עסקיהם כעצמאים וכבעלי עסק (בלא להתייחס להכנסות אחרות, כגון: שכר עבודה או פנסיה), מאפשר רישום כעוסק פטור לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מס ערך מוסף**), אשר נכון לשנת 2023 עומד על סך של 107,692 שקלים חדשים (להלן – **בעל עסק זעיר**), הוא ציבור משמעותי בתוך ציבור העסקים הקטנים ובעל מאפיינים ייחודיים. נוכח היקף הפעילות של עוסקים אלה, הרי שהם זקוקים במיוחד למערכת מיסוי ברורה ולממשקים פשוטים ובהירים, שיאפשרו להם לדעת ולהבין מהן החובות שחלות עליהם וכיצד עליהם למלא אותן. לאור האמור, ביום 19 בנובמבר 2020, הקים מנהל רשות המסים ועדה בראשות המשנה למנהל רשות המסים, אשר מטרתה הייתה להמליץ על צעדים לשיפור הממשקים בין רשות המיסים לבעלי עסקים זעירים, ולפעול ליישומם (להלן – **הוועדה לסיוע לעוסקים זעירים**).

הוועדה לסיוע לעוסקים זעירים מצאה שהקושי העיקרי שקיים לבעלי עסק זעיר, בהיבט המיסוי, נוצר בשל הכללים שחלים על הכרה בהוצאות לצרכי מס. דיני המס שחלים על הכרה בהוצאות הם מסובכים, ובמקרים רבים דורשים סיוע של איש מקצוע לצורך מילוי החובות ומיצוי הזכויות, הכרוך בעלויות של כסף וזמן. בנוסף, בשל הצורך לעקוב ולדווח על הוצאותיהם, עוסקים אלו נדרשים להגיש דוחות ומסמכים שונים, כגון: דו"ח שנתי מלא, דו"ח רווח והפסד והצהרות הון, וכן לשמור את כל המסמכים הרלוונטיים. כדי להקל על עוסקים אלו, הוועדה לסיוע לעוסקים זעירים בחנה מספר רב של חלופות, ולבסוף המליצה על מודל מיסויי ייחודי עבורם אשר יקל עליהם באופן משמעותי. המודל מורכב משינוי עיקרי בשיטת התרת ההוצאות, בהתבסס על מודל כלכלי. לפי המודל המוצע, עוסקים זעירים יהיו זכאים לנכות מהכנסותיהם שיעור הוצאה נורמטיבי מהמחזור כחלק לדרישת ניכוי הוצאות בפועל.

הכרה בניכוי נורמטיבי, כאמור, תקל באופן משמעותי על הבירוקרטיה שעוסקים אלה נדרשים אליה במהלך השנה לצורך דיווח ותשלום מס הכנסה, מכיוון שלא יידרשו להכיר את ההוראות המורכבות של ניכוי הוצאות בפקודה, ומכיוון שיהיו יכולים לנהל את

ספרי העסק שלהם בצורה הרבה יותר פשוטה. כחלק מניהול הסיכונים בבניית המודל המיסוי, ובהתחשב בחשש מאבדן מס משמעותי כתוצאה מהמהלך, הוחלט לקבוע את שיעור ניכוי ההוצאות הנורמטיבי על גובה של 20% ממחזור העסקאות. שיעור זה משקף סכום הוצאות סביר לעוסקים אלה, כאשר ההנחה היא שמי שיש לו הוצאות גבוהות יחסית יבחר במיסוי מדויק, בהתאם לכללים הקיימים היום (להלן – **המסלול החדש או המודל המוצע**).

בצעד משלים לכך, הוחלט בתוך רשות המסים על שינוי תפיסה בהיבט התפעולי, שמפשט במידה ניכרת את הרגולציה והבירוקרטיה על עסקים אלה. כל זאת, כדי שיוכלו למצות את זכויותיהם ולמלא את חובותיהם באופן עצמאי ובדרך פשוטה ונגישה. כך, כחלק ממהלך זה, מפורסם במקביל לתזכיר זה גם הצעה לתיקון תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), אשר במסגרתה תינתן הקלה בירוקרטיה נוספת מחובת הגשת דוח שנתי למס הכנסה. בנוסף, מוצע לאפשר לפקיד השומה לפטור עוסקים אלה מתשלום מקדמות במקרים המתאימים לכך.

ויובהר, כי מדובר במודל שהוא בעיקרו וולונטארי. קרי, בעל עסק זעיר שיש לו הוצאות עסקיות גבוהות, ומעדיף להישאר בדין הקיים על אף הנטל הבירוקרטי הגבוה, יוכל להגיש דו"ח שנתי בהתאם לדין הקיים, ולחשב את הכנסתו החייבת בהתאם להוראות שמפורטות בפקודה, ובתקנות שהותקנו מכוחה.

כחריג לכלל האמור, לפיו מדובר במסלול וולונטארי, מוצע לאחד את המסלול החדש לעוסק זעיר במס הכנסה עם המסלול הקיים במס ערך מוסף לעוסקים פטורים. כך, מוצע לקבוע שמי שרוצה להיות עוסק הפטור מתשלום מס ערך מוסף יוכל לדרוש במס הכנסה הוצאות רק לפי המסלול הנורמטיבי. היתרון של חיבור המסלולים הינו בפשטות של המסלול המאוחד. מסלול כזה יקל על עוסקים זעירים להבין ולמלא את חובותיהם מול רשות המסים, חובות שיהפכו לפשוטים וברורים בעקבות המסלול החדש. בנוסף, הקביעה הקיימת בחוק מס ערך מוסף, לפיה עוסק פטור אינו חייב בתשלום מס ערך מוסף, מתבססת על ההנחה שיש לפטור עסקים אלה מהקושי הבירוקרטי הנדרש לצורך דיווח ותשלום מס ערך מוסף. אותו רציונל עומד בבסיס קביעת המנגנון המוצע לבעל עסק זעיר במס הכנסה. לפיכך, יש הצדקה פחותה לאפשר למי שבחר באופן וולנטרי להיכנס למסלול בירוקרטי במס הכנסה, להמשיך וליהנות מהיתרון התחרותי שניתן לעסקים זעירים במס ערך מוסף, כאשר אפשרות זאת ניתנה במקור לצורך מניעת בירוקרטיה.

### ג. השפעת החוק המוצע על חוקים קיימים

תתוקן פקודת מס הכנסה ;

יתוקן חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

**ד. השפעה החוק המוצע על התקציב**

אין.

**ה. השפעת החוק המוצע על התקן המינהלי**

אין.

**ו. הערות המשרדים**

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלהן לא הוטמעו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכזת לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת השרים לענייני חקיקה הנדרשים ליישום החלות שהתקבלו במסדרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 והצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

**ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כלכלי) אישר להעלות את טיוטת החוק לאישור ועדת השרים לחקיקה.**

**ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיטת החוק המוצעת.**

**ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.**

סיוטת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה לחשגת יעדי התקציב לשנים 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023

פרק \_\_\_\_': רפורמה במיסוי עסקים עצמאים בעלי מחזור נמוך

1. תיקון פקודת מס הכנסה  
בפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> –

(1) בחלק ד', אחרי סעיף 87א יבוא:

"פרק שמיני: בעל עסק זעיר

הגדרות 87ב. בפרק זה –

"בעל עסק זעיר" – יחיד, תושב ישראל, המפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד ומתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור העסקאות הכולל הנובע ממשלח ידו ומכל עסקיו בשנת המס אינו עולה על הסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף<sup>2</sup>;

(2) פקיד השומה רשם אותו כבעל עסק זעיר לפי סעיף 87ג;

"מחזור עסקאות" – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף.

רישום כבעל עסק 87ג. (א) יחיד המבקש להירשם כבעל עסק זעיר יגיש בקשה לכך לפקיד השומה לא יאוחר ממועד הגשת הדוח לפי סעיף 131; ואולם, אם היה היחיד עוסק פטור כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, ירשום אותו פקיד השומה כבעל עסק זעיר אף בלא הגשת בקשה כאמור.

(ב) רשם פקיד השומה יחיד כבעל עסק זעיר, יהיה הוא רשאי לבקש מפקיד השומה, עד המועד שבו חייב להגיש דוח לפי סעיף 131, לבטל את רישומו כאמור.

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשפ"ג, עמ' 30.  
<sup>2</sup> ס"ח התשל"ו, עמ' 52.

(ג) פקיד השומה יבטל את רישומו של יחיד  
כבעל עסק זעיר באחת מאלה:

(1) הוא לא עומד בתנאי כאמור בפסקה  
(1) להגדרה "בעל עסק זעיר";

(2) הוא לא עומד בתנאים לניכוי כאמור  
בסעיף 87ה;

(3) הוא הגיש בקשה כאמור בסעיף קטן  
(ב).

חשוב ההכנסה 87ד. (א) על אף האמור בפקודה זו, לשם בירור  
לבעל עסק זעיר  
הכנסתו החייבת של בעל עסק זעיר בשנת מס, ינוכה  
מהכנסתו מהעסק או ממשלח היד סכום השווה ל-  
20% ממחזור העסקאות שלו באותה שנה (בפרק זה  
- סכום הניכוי), ובלבד שהתקיימו בבעל העסק  
הזעיר התנאים לניכוי כאמור בסעיף 87ה; על  
ההכנסה החייבת של בעל עסק זעיר לא יחולו  
הוראות סעיפים 17 עד 27 למעט סעיף 17(א5) לעניין  
הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה וכן לא תחול  
הוראת סעיף 47א לעניין תשלומי ביטוח לאומי ומס  
מקביל.

(ב) לעניין חישוב מס רווח הון או מס שבח  
החלים במכירת נכס אשר שימש בהפקת ההכנסה  
מהעסק או ממשלח היד, יתווסף לשווי המכירה  
הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה  
לנכותו לפי כל דין, אילולא הוראות סעיף קטן (א),  
לשנות המס שבהן ניכה את סכום הניכוי.

תנאים לניכוי 87ה. (א) בעל עסק זעיר לא יהיה רשאי לנכות את  
סכום הניכוי כאמור בסעיף 87ד אם מתקיים אחד  
מאלה:

(1) הוא מעסיק עובדים;

(2) הוא אינו מנהל פנקסים קבילים;

(3) הייתה לו בשנת המס הכנסה מעסק או ממשלח יד שלא הופקה מיגיעה אישית;

(4) חלק שאינו זניח מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבל מאדם שהוא מעסיקו בשנת המס;

(5) חלק מהכנסתו מעסק או ממשלח יד יוחס אליו מתאגיד שקוף כהגדרתו בסעיף 64(א);

(6) יותר מ- 25% מהכנסתו מעסק או ממשלח יד התקבלו מאחד מאלה:

(א) מקרובו; בפסקת משנה זו, "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 88;

(ב) ממי שהיה מעסיקו במועד כלשהו בשלוש שנות המס הקודמות;

(7) הוא בעל שליטה בחברה כאמור בסעיף 32(9);

(8) הוא אינו עומד בתנאי אחר שקבע שר האוצר.

(ב) בעל עסק זעיר שניכה את סכום הניכוי בשנת מס מסוימת, ובשנת המס שלאחריה לא ניכה את סכום הניכוי, לא יוכל לנכות את סכום הניכוי גם בשתי שנות המס שלאחר אותה שנת מס.

187. פטור ממקדמות פקיד השומה רשאי לפטור בעל עסק זעיר ממקדמות כמשמעותן בחלק י' לפרק שני בסימן א', ובלבד שסבר שהתועלת שמגביית המקדמות מאותו בעל עסק נמוכה, בהתחשב בסכום המס שצפוי שישלם ובסיכון שלא יהיה ניתן לגבות את המס בסוף השנה.

תקנות 187. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות סוגי עסקאות, הכנסות או מכירות שיוספו או יוחרגו ממחזור העסקאות, בדרך כלל או לסוגי נישומים, והכל בתנאים שקבע.

(2) בסעיף 134א, אחרי פסקה (5) יבוא:

"(6) בעל עסק זעיר כהגדרתו בסעיף 187ב".

2. תיקון פקודת מס זכנסה - תחילה תחולה  
תחילתם של סעיפים 187ב עד 187ז ושל סעיף 134א לפקודת מס הכנסה, כנוסחם בסעיף \_ לחוק זה, בכ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) והם יחולו על הכנסות של בעל עסק זעיר שהופקו מיום זה ואילך.

3. תיקון חוק מס ערך זוסף  
בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975<sup>3</sup>, בהגדרה "עוסק פטור", בסופה יבוא "ובלבד שניכה את סכום הניכוי כמשמעותו בסעיף 187ד לפקודת מס הכנסה".

4. זוק מס ערך מוסף - תחילתו של סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, כנוסחו בסעיף \_ לחוק זה - נחילה

(1) לגבי מי שנרשם כעוסק לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף אחרי יום פרסומו של חוק זה - ביום א' בטבת התשפ"ה (1 בינואר 2025);

(2) לגבי מי שנרשם כעוסק לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף לפני יום פרסומו של חוק זה - ביום ב' בטבת התשפ"ח (1 בינואר 2028).

תיקון חוק	בסעיף 345(ב)(1)(א) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995.
הביטוח הלאומי	בסופו יבוא - "ובלבד שלא חלות עליו ההוראות לעניין הסכום הניכוי לבעל עסק זעיר כמשמעותו בסעיף 187ב(ב) לפקודת מס הכנסה".

תחילה ותחולה	תחילתו של סעיף 345(ב)(1)(א) לחוק הביטוח הלאומי כנוסחו בסעיף 5 לחוק זה, ביום בכ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) והוא יחול על דמי ביטוח המשתלמים בעד שנת המס 2024 ואילך.
חוק הביטוח הלאומי	

## דברי הסבר

### כללי

מגזר העסקים הקטנים הינו מגזר רחב ומגוון, שכולל עסקים במגוון תחומי פעילות,

<sup>3</sup> ס"ח התשל"ו, עמ' 52; התשפ"ב, עמ' 247.



בהיקפים משתנים ובצורות התארגנות שונות. בשנים האחרונות, הצטרפו למגזר זה עסקים זעירים רבים. החובות לפי דיני מס הכנסה, שחלות על כלל סוגי העסקים, מכוונות לוודא את נכונות הדיווחים ותשלום המסים כנדרש. בחלק גדול מהמקרים אין הבדל משפטי ותפעולי בין עוסקים זעירים לעוסקים גדולים יותר. כך, מרבית החוקים, התקנות והכללים השונים שחלים על עוסקים גדולים חלים גם על עוסקים זעירים. כידוע, הרגולציה, לצד היותה כלי חשוב להבטחת הסדר הציבורי, מייצרת גם סרבול ועומס בירוקרטי, שעלולים להיות מכבידים במיוחד בעבור עסקים זעירים. קשיים אלה, עלולים לגרום בטווח הארוך לירידה בצייתנות שנובעת מחוסר הבנה או חוסר יכולת (כלכלית או ארגונית) לעמוד בדרישות החוק או אף לוותר על פעילות עסקית.

ציבור העוסקים שמחזור עסקאותיהם הנובע מכל עסקיהם כעצמאים וכבעלי עסק (בלא להתייחס להכנסות אחרות, כגון שכר עבודה או פנסיה), מאפשר רישום כעוסק פטור לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (בפרק זה – **חוק מס ערך מוסף**), אשר נכון לשנת 2023 עומד על סך של 107,692 שקלים חדשים (בפרק זה – **בעל עסק זעיר**), הוא ציבור משמעותי בעל מאפיינים ייחודיים. לפי נתוני רשות המסים, מדובר על כ-400 אלף עוסקים קיימים, אשר אליהם מתווספים כ-60 אלף עוסקים חדשים מדי שנה – כשליש מכלל העסקים במשק. לנוכח היקף הפעילות של עוסקים אלה, הם זקוקים במיוחד למערכת מיסוי ברורה ולממשקים פשוטים ובהירים, שיאפשרו להם לדעת ולהבין מהן החובות שחלות עליהם וכיצד עליהם למלא אותן.

לנוכח האמור, בתאריך ג' בכסלו התשפ"א (19 בנובמבר 2020), הקים מנהל רשות המסים ועדה בראשות המשנה למנהל רשות המסים, אשר מטרתה הייתה להמליץ על צעדים לשיפור הממשקים בין רשות המיסים לבעלי עסקים זעירים, ולפעול ליישומם (בפרק זה – **הוועדה לסיוע לעוסקים זעירים או הוועדה**).

הוועדה מצאה שהקושי העיקרי שקיים לבעלי עסק זעיר, בהיבט המיסוי, נוצר בשל הכללים שחלים על הכרה בהוצאות לצרכי מס. דיני המס שחלים על הכרה בהוצאות הם מסובכים, ובמקרים רבים דורשים סיוע של איש מקצוע לצורך מילוי החובות ומיצוי הזכויות, הכרוך בעלויות ובזמן. בנוסף, בשל הצורך לעקוב ולדווח על הוצאותיהם, עוסקים אלו נדרשים להגיש דוחות ומסמכים שונים, כגון דוח שנתי מלא, דוח רווח והפסד והצהרות הון, וכן לשמור את כל המסמכים הרלוונטיים.

כדי להקל על עוסקים אלו, הוועדה לסיוע לעוסקים זעירים בחנה מספר רב של חלופות, ולבסוף המליצה על מודל מיסוי ייחודי בעבורם אשר יקל עליהם באופן משמעותי. המודל מורכב הן משינוי בשיטת התרת ההוצאות, בהתבסס על מודל כלכלי, והן על שינוי תפיסה ברשות המסים בהיבט התפעולי, שמפשט במידה ניכרת את הרגולציה והבירוקרטיה על עסקים אלה. כל זאת, כדי שיוכלו למצות את זכויותיהם ולמלא את חובותיהם באופן עצמאי ובדרך פשוטה ונגישה.

לפי המודל המוצע, תתוקן פקודת מס הכנסה (בפרק זה – **הפקודה**) ועוסקים זעירים יהיו זכאים לנכות מהכנסותיהם שיעור הוצאה קבוע חלק דרישת ניכוי הוצאות בפועל. הכרה

בניכוי קבוע כאמור, תקל באופן משמעותי על הבירוקרטיה שעוסקים אלה נדרשים אליה במהלך השנה לצורך דיווח ותשלום מס הכנסה, מכיוון שלא יידרשו להכיר את ההוראות המורכבות של ניכוי הוצאות בפקודה, ומכיוון שיהיו יכולים לנהל את ספרי העסק שלהם בצורה הרבה יותר פשוטה.

כחלק מניהול הסיכונים בבניית המודל המיסויי, ובהתחשב בחשש מאבדן מס משמעותי כתוצאה מהמהלך, הוחלט לקבוע את שיעור ניכוי ההוצאות הנורמטיבי על גובה של 20% ממחזור העסקאות. שיעור זה משקף סכום הוצאות סביר לעוסקים אלה, כאשר ההנחה היא שמי שיש לו הוצאות גבוהות יחסית יבחר במיסוי מדויק, בהתאם לכללים הקיימים היום (בפרק זה – המסלול החדש או המודל המוצע).

כחלק ממהלך זה, תקודם בהמשך להצעה זו גם הצעה לתיקון תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, אשר במסגרתה תינתן הקלה בירוקרטית נוספת מחובת הגשת דוח שנתי למס הכנסה. על פי המודל המוצע הממשקים של עוסקים אלו עם רשות המסים, יהיו דומים לאלה של שכירים שעובדים בעבודה נוספת, בהתאמות הרלבנטיות. חישוב שיעורי המס, הטבות המס, נקודות הזיכוי וכדומה, יתבססו על מערכת תיאומי המס הקיימת כיום, שבאמצעותה מבוצע חישוב ניכוי המס לשכירים עם הכנסה נוספת. בהקשר זה, יצוין, כי מערכת תיאומי המס לשכירים, שעליה יתבסס חלק משמעותי מממשק הלקוח, היא מערכת שעברה חידוש משמעותי בשנה האחרונה והיא מהמערכות המתקדמות ברשות המסים ובמגזר הציבורי, המאפשרת מיצוי קל ויעיל של זכויות האזרח. מבחינה מעשית, לפי המתוכנן, ברובם של המקרים, יהיה על בעל העסק הזעיר להיכנס למערכת תיאומי המס במהלך שנת המס, ולדווח על מחזור עסקאותיו המשוער ועל פרטים שונים הרלוונטיים לעניין קבלת זיכויים שונים בהתאם להנחיות המערכת (מדובר על פרטים שדומים במהותם לפרטים שנדרשים בטופס 101 שעובד ממלא בתחילת כל שנה אצל כל מעסיק). המערכת תחשב באופן עצמאי את שיעור המס לתשלום, בהתחשב הן בנתונים האישיים של בעל העסק, שמאפשרים הטבות מס שונות, והן בניכוי ההוצאות הנורמטיבי. ביצוע פעולה כאמור, במערכת המחשבת את המס המשוער, יאפשר את מתן הפטור לאותם עוסקים מחובת הגשת דוח שנתי, והוא אפשרי מכיוון שלפי המודל המוצע לא יידרשו הוצאות מפורטות, והעוסק לא יידרש לחשב ולדרוש את סכום ההוצאות שהיו לו במהלך השנה. על כן, אם בעל העסק הזעיר ייכנס במהלך השנה למערכת שתיועד לצורך כך וידווח על מחזור עסקאותיו בפועל, לאחר תום שנת המס הוא יוכל לשלם באופן פשוט את המס בהתאם לשיעור המס שנקבע לו במועד תיאום המס שביצע במהלך השנה. מי שידווח במערכת וישלם את המס שנדרש לשלם, יהיה פטור מהגשת דוח שנתי מלא למס הכנסה, ובמקרים רבים גם מתשלום מקדמות.

יובהר כי מדובר במודל שהוא בעיקרו וולונטארי. קרי, בעל עסק זעיר שיש לו הוצאות עסקיות גבוהות, ומעדיף להישאר בדין הקיים, על אף הנטל הבירוקרטי הגבוה, יוכל להגיש דוח שנתי בהתאם לדין הקיים, ולחשב את הכנסתו החייבת בהתאם להוראות שמפורטות בפקודה, ובתקנות שהותקנו מכוחה.

כחריג לכלל האמור, שלפיו מדובר במסלול וולונטארי, מוצע לקשור את המסלול החדש לעוסק זעיר במס הכנסה עם המסלול הקיים במס ערך מוסף לעוסקים פטורים. כך, מוצע לקבוע שמי שרוצה להיות עוסק הפטור מתשלום מס ערך מוסף יוכל לדרוש במס הכנסה הוצאות רק לפי המסלול הנורמטיבי. היתרון של חיבור המסלולים הינו בפשטות של המסלול המאוחד. מסלול כזה יקל על עוסקים זעירים להבין ולמלא את חובותיהם מול רשות המסים, חובות שיהפכו לפשוטים וברורים בעקבות המסלול החדש. בנוסף, הקביעה הקיימת בחוק מס ערך מוסף, שלפיה עוסק פטור אינו חייב בתשלום מס ערך מוסף, מתבססת על ההנחה שיש לפטור עסקים אלה מהקושי הבירוקרטי הנדרש לצורך דיווח ותשלום מס ערך מוסף. אותו רציונל עומד בבסיס קביעת המנגנון המוצע לבעל עסק זעיר במס הכנסה. לפיכך, יש הצדקה פחותה לאפשר למי שבחר באופן וולנטרי להיכנס למסלול בירוקרטי במס הכנסה, להמשיך וליהנות מהיתרון התחרותי שניתן לעוסקים זעירים במס ערך מוסף, כאשר אפשרות זאת ניתנה במקור לצורך מניעת בירוקרטיה. המשפט לא כח ברור. תוכלו לנסות לנסח אחרת? או להסביר לי בטלפון

לצורך מתן זמן להערכות העוסקים במשק, שילוב המסלולים ייעשה בראשית רק לגבי עוסקים חדשים שירשמו כ"עוסק פטור" במס ערך מוסף לאחר מועד פרסומו של החוק. לצד זאת, מוצע לקבוע הוראות מעבר גם בעבור העוסקים הפטורים הקיימים, כך, שבשנת 2028 הם יהיו חייבים לעבור למסלול המיועד לבעל עסק זעיר במס הכנסה, ולנכות את הניכוי הנורמטיבי.

לבסוף, בכדי למנוע ניצול לרעה של המודל, מוצע לקבוע הוראות שמטרתן מניעת תכנון מס פסול וכן התאמות תפעוליות שונות. הכל כמפורט בדברי ההסבר לסעיפי ההצעה.

#### סעיף 1

**לפסקה (1)** מוצע להוסיף לחלק ד' לפקודה, אשר עוסק בחישוב ההכנסה במקרים מיוחדים, פרק שמיני אשר יעסוק בבעל עסק זעיר.

**לסעיף 287 המוצע** מוצע לקבוע הגדרות למונחים שנעשה בהם שימוש בפרק המוצע. **להגדרה "בעל עסק זעיר"** – הוראות הפרק יחולו על מי שיעמוד בתנאי ההגדרה "בעל עסק זעיר". לפי המוצע, התנאי הבסיסי להיותו של אדם בעל עסק זעיר הוא, שמדובר ביחיד, תושב ישראל, המפיק הכנסה מעסק או ממשלח יד, שמחזור העסקאות הכולל הנובע ממשלח ידו ומכל עסקיו בשנת המס אינו עולה על הסכום הקבוע בהגדרה "עוסק פטור" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (107,692 שקלים חדשים נכון לשנת 2023). יודגש, כי אין הכרח שבעל העסק הזעיר יהיה בעל עסק פטור בחוק מס ערך מוסף, אלא רק שמחזור עסקאותיו לא יהיה גבוה מהמחזור הקבוע בהגדרה עוסק פטור כאמור. כך לדוגמה, לפי תקנה 13(1) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976, בעל מקצוע חופשי ירשם כעוסק מורשה גם אם על פי סכום מחזור עסקאותיו הוא היה נחשב כעוסק פטור. אין ברישומו של אותו בעל מקצוע חופשי כעוסק מורשה כדי למנוע ממנו להיות בעל עסק זעיר לענין סעיף זה.

תנאי נוסף להיותו של יחיד בעל עסק זעיר, הוא שפקיד השומה רשם אותו כבעל עסק זעיר, בהתאם להוראות סעיף 287 המוצע, שעניינו רישום בעל עסק זעיר.

**להגדרה "מחזור עסקאות"** – מוצע שמחזור העסקאות לעניין בעל עסק זעיר יחושב באותו האופן שבו מחושב מחזור העסקאות לעניין היותו של יחיד עוסק פטור. זאת בכדי לייצר אחידות בין ההוראות החלות על בעל עסק זעיר לענין מס הכנסה ועל עוסק פטור לעניין חוק מס ערך מוסף.

**לסעיף 87 המוצע** כאמור בהגדרה "בעל עסק זעיר" אחד התנאים להיותו של יחיד בעל עסק זעיר הוא שהוא נרשם על ידי פקיד השומה. בסעיף זה מוצע להסדיר את הוראות הרישום כאמור.

מכיוון שמדובר במסלול שהוא בעיקרו וולנטארי, מוצע לקבוע שיחיד המבקש להירשם כבעל עסק זעיר יגיש בקשה לפקיד השומה לצורך רישומו, וכן, שבעל עסק כאמור יוכל לבקש לבטל את רישומו כעוסק זעיר עד המועד שבו הוא מחויב להגיש דוח שנתי למס הכנסה. מכיוון שלפי המוצע, עוסק פטור לפי חוק מס ערך מוסף ייחשב כבעל עסק זעיר לעניין פקודת מס הכנסה, מוצע לקבוע שפקיד השומה ירשום מי שנרשם כעוסק פטור גם כבעל עסק זעיר, וזאת אף בלא שהגיש בקשה להירשם ככזה. יצוין, שסעיף זה יחול אף לגבי עוסק פטור שאינו מחויב לנכות את הניכוי לעוסק זעיר, בתקופה שטרם שנת 2028. אולם, לגבי עוסק פטור כאמור יחול הוראות סעיף קטן (ב), והוא יהיה רשאי לבקש מפקיד השומה לבטל את רישומו.

נוסף על האמור, מוצע לקבוע שפקיד השומה יבטל את רישומו של עוסק כעוסק זעיר אם המחזור שלו גבוה מהמחזור המאפשר רישום כעוסק זעיר או אם אינו עומד בתנאים לניכוי שמוצע לקבוע בסעיף 87ה.

**לסעיף 87 המוצע** סעיף זה עומד בלב ההסדר וקובע כי מהכנסתו מעסק או משלח יד של בעל עסק זעיר ינוכה סכום השווה ל-20% ממחזור העסקאות שלו באותה שנה. כאמור בחלק הכללי של דברי ההסבר מדובר בניכוי נורמטיבי, אשר אינו תלוי בהוצאות אשר הוציא אותו בעל עסק. הניכוי הנורמטיבי נקרא בנוסח החוק "סכום הניכוי".

בהקשר זה יובהר, שהניכוי הנורמטיבי יינתן רק מהכנסה מעסק או משלח יד, ולא מהכנסה מעבודה. ויודגש, שהסיווג, לצרכי מס, בין הכנסה מעבודה, לבין הכנסה מעסק או משלח יד היא שאלה עובדתית, שהתשובה לה תינתן בהתבסס על כלל הנסיבות שסובבות את הפקת ההכנסה, וכי שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס.

הניכוי הנורמטיבי ניתן חלף שאר הניכויים המותרים לבעל העסק הזעיר, ועל כן מוצע לקבוע כי בעל העסק הזעיר שניכה את הניכוי הנורמטיבי לא יהיה זכאי לנכות מהכנסתו הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה לפי הוראות סעיפים 17 עד 27. כמו כן, מוצע לקבוע כי לא יותרו לבעל עסק כאמור ניכוי בשל תשלומי ביטוח לאומי ומס מקביל כאמור בסעיף 47א. הניכוי בשל תשלום דמי ביטוח לאומי ניתן לרוב המוחלט של העוסקים הזעירים, והוא נלקח בחשבון בחישוב שיעור הניכוי הנורמטיבי המוצע.

כמו כן, ובדומה למקרים אחרים שבהם ניתנת הטבת מס חלף ניכויים (ראו לדוגמא סעיף 122 לפקודה), מוצע לקבוע כי לעניין חישוב מס רווח ההון או מס השבח החל במכירת

נכס אשר שימש בהפקת ההכנסה מעסק זעיר, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא ניכה בעל העסק הזעיר את הניכוי הנורמטיבי. הוראה זו נקבעת במקרים מעין אלה מכיוון שרכיב הפחת שוכלל בשיעור הניכוי הנורמטיבי המוצע (ההטבה), ולפיכך יש לראות את המצב כאילו ניתן ניכוי נורמטיבי חלקי פחת במהלך שנות הפעילות של העסק הזעיר. אילו היו מתחשבים גם בעלות הנכס לצורך הפחתת רווח ההון במכירת הנכס, אזי בעל העסק הזעיר היה מקבל כפל הטבה.

מובהר כי ניכויים והטבות אשר רשאי לקבל בעל העסק הזעיר מכוח הוראות אחרות שלא מצוין באופן מפורש בסעיף שאינן חלות, יינתנו ליחיד נוסף על הניכוי הנורמטיבי. כך לדוגמא, בעל עסק זעיר יהיה רשאי לנכות ניכוי לפי סעיף 17(א5) המאפשר ניכוי סכומים ששילם יחיד לקרן השתלמות לעצמאים, וכן יהיה זכאי לקבל את הטבות המס הניתנות בשל הפקדות פנסיוניות.

**לסעיף 87 המוצע** מוצע לקבוע מספר הוראות שיגבילו את אפשרות קבלת הניכוי לבעל עסק זעיר. לפי המוצע, כדי שבעל עסק יוכל לנכות את סכום הניכוי נדרש שהוא לא יעסיק עובדים, שינהל פנקסים קבילים, שכל הכנסתו של היחיד מעסק או משלח יד בשנת המס תהיה הכנסה שהופקה מיגיעה אישית, וכן שאף חלק מהכנסתו לא יוחסה אליו מתאגיד שקוף. הרציונל להוראה האחרונה הוא שכאשר תאגיד שקוף מפיק את ההכנסה הוא מנכה את ההוצאות המותרות לפני ייחוס ההכנסה לבעל הזכויות בו, ועל כן אין הצדקה למתן ניכוי נורמטיבי נוסף למי שהכנסתו יוחסה אליו מאותו תאגיד.

בנוסף, מוצע לקבוע שלצורך קבלת הניכוי יידרש שכל הכנסתו של היחיד מעסק או ממשלח יד במהלך שנת המס, למעט חלק זניח, היא הכנסה שלא התקבלה ממי שהוא מעסיקו. ההחרגה של מי שקיבל הכנסה ממעסיקו נועדה למנוע תכנוני מס שבמסגרתם חלק מהכנסת העבודה של העובד משולמת ליחיד כעוסק לצורך ניצול הניכוי הנורמטיבי. לעניין זה, הכוונה בחלק זניח היא ליצור כלל של זוטי דברים, שלפיו אין למנוע מאדם להיות בעל עסק זעיר אם ההכנסה מהמעסיק היא שולית ומקרית. כך לדוגמא, אם בעל העסק הזעיר מפיק את הכנסתו ממכירת מוצרים בעלי שווי נמוך לעשרות או מאות לקוחות במהלך השנה, ואחד מהלקוחות הוא במקרה גם המעסיק שלו, הדבר לא יגרום לכך שלא יוכל לנכות את סכום הניכוי הנורמטיבי.

הוראות נוספות שמוצע לקבוע לצורך מניעת תכנוני מס לא לגיטימיים הן כי היחיד לא יהיה זכאי לנכות את הניכוי הנורמטיבי במקרים שבהם יותר מ-25% מהכנסתו מעסק או משלח יד התקבלה מקרובו או ממי שהיה מעסיקו במועד כלשהו בשלוש שנות המס הקודמות; וכן במקרה שהיחיד הוא בעל שליטה בחברה כהגדרת מונח זה בסעיף 9(32) לפקודה.

לבסוף, מכיוון שמדובר במסלול חדש לחלוטין, ייתכנו מקרים נוספים שנישומים יבקשו לזכות בהקלות לבעל עסק זעיר באופן שאיננו לגיטימי, ושרשויות המס אינן יכולים לצפות בעת הזאת. על כן, מוצע להקנות לשר האוצר סמכות לקבוע תנאים נוספים שבהתקיימם יחיד לא יהיה רשאי לנכות את הניכוי הנורמטיבי או להיחשב כבעל עסק זעיר לצורך סעיף

זה.

בסעיף קטן (ב) המוצע, מוצע לקבוע כי אם יחיד ביקש בשנת מס מסוימת לנכות את הניכוי הנורמטיבי, ובשנת המס האמורה או בשנת מס שלאחריה חדל מלהיות בעל עסק זעיר או שבחר שלא לנכות מהכנסתו את סכום הניכוי לבעל עסק זעיר, הוא לא יוכל לשוב ולבקש לנכות את הניכוי הנורמטיבי לבעל עסק זעיר למשך שנתיים נוספות. הוראה זו נדרשת כדי להקשות על האפשרות להסיט הוצאות משנה שבה נדרש ניכוי הוצאות נורמטיבי לבעל עסק זעיר, לשנה שבה נדרשו הוצאות מפורטות.

**לסעיף 187 המוצע** ככלל, לפי הוראות חלק י' לפרק שני בסימן א' לפקודה, מי שיש לו הכנסה מעסק או משלח יד נדרש לשלם מקדמות על חשבון המס לאותה שנה. מוצע לקבוע שפקיד השומה יהיה רשאי לפטור ממקדמות כאמור יחיד שהודיע שבכוונתו לבקש שמהכנסתו מאותה שנה ינוכה סכום הניכוי לבעל עסק זעיר, אם הוכח להנחת דעתו שהתועלת שמגביית המקדמות מאותו בעל עסק נמוכה, בהתחשב בסכום המס שצפוי שישלם אותו בעל עסק ובסיכון שלא יהיה ניתן לגבות את המס בסוף השנה. מכיוון שבמקרים רבים חבות המס של בעלי עסקים זעירים נמוכה, צפוי שפקידי השומה ישתמשו בסמכות זו ומירב בעלי העסקים הזעירים יקבלו פטור מלא מתשלום מקדמות. מנהל רשות המסים אף יוציא הנחיות לפקידי השומה בנושא, בכדי לקבוע מדיניות אחידה של הרשות בעניין זה.

**לסעיף 187 המוצע** כאמור בהגדרה "מחזור העסקאות", מוצע לקבוע שחישוב מחזור העסקאות לענין פרק זה, יהיה באותו האופן שבו מחושב מחזור העסקאות לענין חוק מס ערך מוסף. על אף האמור, מוצע להסמיק את שר האוצר להוסיף או לגרוע סוגי עסקאות, הכנסות או מכירות, בדרך כלל או לסוגי נישומים, והכל בתנאים שקבע, וזאת בדומה לסמכות הנתונה לו בסעיף 175(ב) לפקודה.

## לפסקה (2)

סעיף 134א לפקודה מקנה סמכות לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לפטור, בתנאים או בלא תנאים, מחובת הגשת דוח, את אותם יחידים שמפיקים הכנסות מהסוג כמפורט בפסקאות הסעיף. כיום, לפי סעיף 134א האמור, אין סמכות לשר האוצר לפטור תושב ישראל שיש לו הכנסות מעסק או משלח יד מהגשת דוח שנתי. לאור התכלית של הפחתת הבירוקרטיה לעוסקים זעירים, ובהמשך למתן הניכוי הנורמטיבי כמוצע בהצעה זו, מוצע להוסיף סמכות לשר האוצר לפטור בעל עסק זעיר מהגשת דוח שנתי.

## סעיף 2

מוצע לקבוע שתחילתו של פרק זה יהיה בכ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024), והוא יחול על הכנסה של בעל עסק זעיר שהופקה מיום זה ואילך.

## סעיפים 3 ו-4

בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף מוגדר "עוסק פטור" כעוסק שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על סך מסוים הקבוע בסעיף. סכום זה עומד, נכון לשנת 2023, על 107,692 שקלים חדשים.

לפי סעיף 31(3) לחוק מס ערך מוסף, עסקאות של עוסק פטור פטורות ממס ערך מוסף. פטור זה נקבע בעיקר בשל טעמים תפעוליים, ומתוך מטרה להקל על הבירוקרטיה של עסקים זעירים ועל אכיפת החוק על ידי רשות המסים. מוצע לקשור בין המסלול של עוסק פטור במס ערך מוסף והמסלול המוצע לבעל עסק זעיר לעניין מס הכנסה, ולקבוע שרק מי שדרש הוצאות במס הכנסה לפי המסלול הנורמטיבי, יהיה רשאי להירשם כעוסק פטור. כך למעשה, בפני יחיד הבא לפתוח עסק, אם הוא רשאי להירשם כעוסק פטור, יעמדו שני מסלולים שהוא יוכל לבחור ביניהם. המסלול הראשון הוא המסלול הרגיל, שבו בעל העסק יהיה חייב בתשלום מע"מ על עסקאותיו, אך מנגד יהיה רשאי לקזז תשומות, ויוכל לנכות את הוצאותיו במס הכנסה לפי כללי המיסוי הרגילים. עוסק כאמור יהיה גם חייב לחשב את הוצאותיו ותשומותיו באופן מפורט כדי שיוכל לדרוש את התשומות שלו ואת הוצאותיו במסגרת הדוחות התקופתיים המוגשים למס ערך מוסף ולמס הכנסה. בנוסף למסלול הרגיל יהיה פתוח בפני עוסק כאמור מסלול מיוחד מופחת בירוקרטיה – שבו חישוב המס פשוט יותר, אך פחות מדויק. במסלול זה, שבו עסקאותיו יהיו פטורות ממס ערך מוסף, הוא לא יוכל לנכות מס תשומות, והוא יהיה חייב לנכות את הניכוי הנורמטיבי במס הכנסה. עוסק במסלול המיוחד לא יידרש להגיש דוח שנתי במס הכנסה, או לחשב באופן מפורט את הוצאותיו ותשומותיו במהלך השנה.

כאמור לעיל, היתרון של שילוב המסלולים הינו בפשטות של המסלול המאוחד. מסלול כזה יקל על עוסקים זעירים להבין ולמלא את חובותיהם מול רשות המסים, חובות שיהפכו לפשוטים וברורים בעקבות המסלול החדש. כמו כן, הוא ממקד את מסלול העוסק הפטור במס ערך מוסף רק באותם עסקים שבאמת מתקשים לנהל את הבירוקרטיה הנדרשת. מכיוון שמדובר בשינוי משמעותי לאותם עסקים, מוצע שתחילתו של סעיף זה לגבי מי שנרשם כעוסק פטור לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף אחרי יום פרסומו של חוק זה יהיה ביום א' בטבת התשפ"ה (1 בינואר 2025). לעומת זאת, לגבי מי שנרשם כעוסק פטור לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף לפני יום פרסומו של החוק תינתן תקופת הסתגלות ארוכה יותר, ולגבי יום התחילה יהיה ביום ב' בטבת התשפ"ח (1 בינואר 2028).

#### **לסעיפים 5 ו-6**

בהתאם לסעיף 345(ב)(1)(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה – 1995 (להלן חוק הביטוח הלאומי) המוסד לביטוח לאומי מקבל שומות מרשות המסים ומפחית מן ההכנסה לצורך קביעת חישוב דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח הבריאות, סכומים המותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 47א לפקודה. סכום אלו הינם 52% מדמי ביטוח הלאומי ששולמו ומס מקביל [שכבר אינו משולם מזה שנים] מוצע להבהיר בחוק הביטוח הלאומי, כי בעל עסק זעיר שבחר במסלול הניכוי הנורמטיבי או שחלות עליו הוראות הניכוי הנורמטיבי כאמור, לא יוכל להפחית מהכנסתו ניכויים בהתאם להוראות סעיף 47א לפקודה.

לפי סעיף 31(3) לחוק מס ערך מוסף, עסקאות של עוסק פטור פטורות ממס ערך מוסף. פטור זה נקבע בעיקר בשל טעמים תפעוליים, ומתוך מטרה להקל על הבירוקרטיה של עסקים זעירים ועל אכיפת החוק על ידי רשות המסים. מוצע לקשור בין המסלול של עוסק פטור במס ערך מוסף והמסלול המוצע לבעל עסק זעיר לעניין מס הכנסה, ולקבוע שרק מי שדרש הוצאות במס הכנסה לפי המסלול הנורמטיבי, יהיה רשאי להירשם כעוסק פטור. כך למעשה, בפני יחיד הבא לפתוח עסק, אם הוא רשאי להירשם כעוסק פטור, יעמדו שני מסלולים שהוא יוכל לבחור ביניהם. המסלול הראשון הוא המסלול הרגיל, שבו בעל העסק יהיה חייב בתשלום מע"מ על עסקאותיו, אך מנגד יהיה רשאי לקזז תשומות, ויוכל לנכות את הוצאותיו במס הכנסה לפי כללי המיסוי הרגילים. עוסק כאמור יהיה גם חייב לחשב את הוצאותיו ותשומותיו באופן מפורט כדי שיוכל לדרוש את התשומות שלו ואת הוצאותיו במסגרת הדוחות התקופתיים המוגשים למס ערך מוסף ולמס הכנסה. בנוסף למסלול הרגיל יהיה פתוח בפני עוסק כאמור מסלול מיוחד מופחת בירוקרטיה – שבו חישוב המס פשוט יותר, אך פחות מדויק. במסלול זה, שבו עסקאותיו יהיו פטורות ממס ערך מוסף, הוא לא יוכל לנכות מס תשומות, והוא יהיה חייב לנכות את הניכוי הנורמטיבי במס הכנסה. עוסק במסלול המיוחד לא יידרש להגיש דוח שנתי במס הכנסה, או לחשב באופן מפורט את הוצאותיו ותשומותיו במהלך השנה.

כאמור לעיל, היתרון של שילוב המסלולים הינו בפשטות של המסלול המאוחד. מסלול כזה יקל על עוסקים זעירים להבין ולמלא את חובותיהם מול רשות המסים, חובות שיהפכו לפשוטים וברורים בעקבות המסלול החדש. כמו כן, הוא ממקד את מסלול העוסק הפטור במס ערך מוסף רק באותם עסקים שבאמת מתקשים לנהל את הבירוקרטיה הנדרשת. מכיוון שמדובר בשינוי משמעותי לאותם עסקים, מוצע שתחילתו של סעיף זה לגבי מי שנרשם כעוסק פטור לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף אחרי יום פרסומו של חוק זה יהיה ביום א' בטבת התשפ"ה (1 בינואר 2025). לעומת זאת, לגבי מי שנרשם כעוסק פטור לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף לפני יום פרסומו של החוק תינתן תקופת הסתגלות ארוכה יותר, ולגבי יום התחילה יהיה ביום ב' בטבת התשפ"ח (1 בינואר 2028).

#### **לסעיפים 5-6**

בהתאם לסעיף 345(ב)(1)(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה – 1995 (להלן חוק הביטוח הלאומי) המוסד לביטוח לאומי מקבל שומות מרשות המסים ומפחית מן ההכנסה לצורך קביעת חישוב דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח הבריאות, סכומים המותרים בניכוי בהתאם להוראות סעיף 47א לפקודה. סכום אלו הינם 52% מדמי ביטוח הלאומי ששולמו ומס מקביל [שכבר אינו משולם מזה שנים] מוצע להבהיר בחוק הביטוח הלאומי, כי בעל עסק זעיר שבחר במסלול הניכוי הנורמטיבי או שחלות עליו הוראות הניכוי הנורמטיבי כאמור, לא יוכל להפחית מהכנסתו ניכויים בהתאם להוראות סעיף 47א לפקודה.



## סיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

סיוטת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024),  
התשפ"ג-2023 - פרק \_\_\_\_: צמצום ההון השחור.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ותיקרי החוק המוצע

לצורך המלחמה בהון שחור ובשל הסיכונים הגלומים בהחזקת מזומן בסכומים גבוהים בהיבטי פשיעה, הלבנת הון והעלמות מס, מוצע לתקן את חוק צמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018, ולקבוע איסור על החזקת מזומן בסכום העולה על 200,000 שקלים חדשים, וכן חובת דיווח על החזקת מזומן בסכום העולה על 100,000 שקלים חדשים, כמפרט בסיוטת החוק. נוכח אופי פעילותם מוצע להחריג מתחולת החוק, לעניין איסור ההחזקה וחובת הדיווח, כאמור לעיל, רשות מרשויות המדינה וגוף פיננסי מפקח.

עוד מוצע לאפשר לאדם המחזיק סכום במזומן העולה על 200,000 שקלים חדשים עובר ליום תחילתו של חוק זה, להמשיך להחזיק בסכום בכסף לקיום חוראות הקבועות בחוראות המעבר שעיקרן קים חובת דיווח למנהל וכן חובת הפחתה של הסכום המוחזק.

כמו כן, מוצע לבטל את החריג המאפשר קבלת הלוואות במזומן מגופים פיננסיים מעבר למגבלה הקבועה בחוק, כך שתוגבל קבלת הלוואה במזומן עד סכום של 6,000 שקלים חדשים. בנוסף, מוצעים מספר תיקונים בסעיף 141א לפקודת מס הכנסה הקובע חובות דיווח של נותני שירותים פיננסיים לרשות המסים על פעולות לקוחותיהם בסכום של מעל 50,000 שקלים חדשים, בעניין משך הארכת שמירת המידע המתקבל, שימוש במידע על ידי רשויות החוקרות עבירות מס וכן מתן אפשרות להשתמש במידע שבמאגר לצורך חקירת עבירות על פי פקודת המכס וביצוע שומות בעניין זה.

### ג. השפעת החוק המוצע על חוקים קיימים

יתוקן חוק צמצום השימוש במזומן, התשע"ח-2018;  
ותוקן פקודת מס הכנסה.

### ד. השפעה החוק המוצע על התקציב

אין.

### ה. השפעת החוק המוצע על התקן המינהלי

אין.

### ו. הערות המשרדים

הערות משטרת ישראל ושירות הביטחון הכללי הוטמעו בנוסח סיוטת החוק.

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלהן לא הוטמנו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכזת לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת השרים לתיקוני חקיקה חוזרים ליישום החלטות שהתקבלו במסגרת חתכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 וחצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

ז. עמדת המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (כלכלי) היא כי אין מניעה לקדם את החוק בכפוף לליבון הערותיו המקצועיות של בנק ישראל.

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיטות החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.

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

#### פרק \_ - צמצום תחון השחור

תיקון חוק לצמצום השימוש במוזמן התשע"ח-2018<sup>1</sup> (בפרק זה – חוק לצמצום השימוש במוזמן)  
השימוש במוזמן

(1) בסעיף 1 -

(א) אחרי ההגדרה "גוף פיננסי מפקח" יבוא:

"החזקה" – כהגדרתה בסעיף 34 לחוק העונשין; "

(ב) אחרי ההגדרה "יום התחילה המאוחר" יבוא:

"יום התחילה לעניין החזקה" – יום כי בטבת תשפ"ד (1 בינואר 2024); "

(2) בסעיף 2(ז), חסיפת החל במילים "הוראות סעיף קטן זה" - תימחק;

(3) אחרי סעיף 2 יבוא:

2א. "הגבלות על החזקה" (א) לא יחזיק אדם סכס במוזמן העולה על הסכס הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), עסק יהיה רשאי להחזיק סכס העולה על הסכס הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית, השווה לסך חסכמים במוזמן שהתקבלו על ידי העסק, במסגרת עסקו, במהלך שבעת ימי העסקים שקדמו למועד ההחזקה; לעניין זה, "הכנסות במוזמן" – הכנסות כמפורט בתוספת הרביעית.

<sup>1</sup> סייח התשע"ח, עמ' 428; ק"ת התשפ"ב, עמ' 872.

דיווח על החזקת מזומן ב2. (א) אדם המחזיק סכום במזומן העולה על הסכום הנקוב בפרט (2) לתוספת השלישית, במשך 14 ימים רצופים לפחות, ידווח למנהל על הסכום המוחזק על ידו תוך 30 ימים מתום 14 הימים האמורים וכן בתום כל שנה שבה הוחזק הסכום.

(ב) דיווח כאמור בסעיף קטן (א) יוגש באופן מקוון, או בכתב, כפי שיורה המנהל."

(4) בסעיף 3 -

(א) האמור בו יסומן "(א)" ואחריו יבוא :

"(ב) הוראות סעיפים 2א ו-2ב לא יחולו -

(1) על רשות מרשויות המדינה ;

(2) על גוף פיננסי מפקח, לרבות גוף הרשאי לעסוק במתן אשראי או במתן שירות בנקסי בהתאם להוראות סעיף 115(א) לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים מוסדרים וגוף הרשאי לעסוק במתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית בהתאם להוראות סעיף 110(א) לחוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על ידי מוסד לגמילות חסדים, התשע"ט-2019."

(5) בסעיף 6, אחרי סעיף קטן (ג) יבוא :

"(ד) החזיק עוסק, במסגרת עסקו, סכום מזומן העולה על הסכום המותר לו בהחזקה לפי הוראות סעיף 2א(ב), רשאי המנהל להטיל עליו עיצום כספי לפי הוראות פרק זה בשיעור של 20% מהסכום העולה על הסכום המותר לו בהחזקה כאמור.

(ה) לא דיווח עוסק על סכום מזומן המוחזק על ידו, במסגרת עסקו, החייב בדיווח לפי הוראות סעיף 2ב, רשאי המנהל להטיל עליו עיצום כספי לפי הוראות פרק זה בשיעור של 10% ממלוא סכום המזומן המוחזק על ידו, או בסכום של 20,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם."

(6) אחרי סעיף 20 יבוא :

"איסורים על אדם 20א. (א) אדם המחזיק סכום במזומן בניגוד להוראות סעיף 2א – דינו קנס בשיעור של 30% מהסכום העולה על הסכום המותר לו בהחזקה לפי הוראות סעיף 2א(א) או (ב), לפי העניין.

(ב) אדם המחזיק סכום במזומן החייב בדיווח לפי הוראות סעיף 2ב ולא דיווח עליו כאמור – דינו קנס בשיעור של 10% ממלוא סכום המזומן המוחזק על ידו, או בסכום של 20,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם."

(7) בסעיף 26 -

(א) האמור בו יסומן "א" ואחריו יבוא :

"(ב) (1) מצא שוטר או מפקח, כי החזיק אדם סכום מזומן העולה על הסכום המותר בהחזקה לפי סעיף 2א, ולא תוטל על אותו אדם קנס מינהלי בשל ההחזקה כאמור רשאי הוא, לתפוס למשך 14 יום סכום מזומן כמפורט להלן :

(א) סכום מזומן העולה על הסכום המותר לאדם בהחזקה לפי סעיף 2א ;

(ב) סכום נוסף בסך של עד 100,000 שקלים חדשים, אם לא דווח עליו בהתאם לחוראות סעיף 2ב ;

(2) הסכום התפוס יוחזר למחזיק לא יאוחר מתום 14 יום ממועד התפיסה, אלא אם כן התקיים אחד מאלה :

(א) הוגשה לבית המשפט בקשה לקבלת צו תפיסה זמני – ניתן יהיה להמשיך לתפוס את הסכום שלגביו הוגשה הבקשה עד להחלטת בית המשפט בבקשה ; בפסקת משנה זו, "בקשה לקבלת צו תפיסה זמני" – כל אחד מאלה : בקשה לצו זמני לפי סעיף 136(ב) לפקודת הסמים המסוכנים, חתשלי"ג-1973<sup>1</sup> (להלן – פקודת הסמים המסוכנים) ; בקשה לצו זמני שהוגשה מכוח סעיפים 23, 26א) או 27ג) לחוק איסור חלבנת הון ; בקשה לצו זמני לפי סעיפים 21 או 23 לחוק מאבק בארגוני פשיעה, חתש"ג-2003<sup>2</sup> (להלן – חוק מאבק בארגוני פשיעה) ; בקשה לצו זמני שחוגשה מכוח סעיף 53 לחוק המאבק בטרור, חתש"ז-2016<sup>3</sup> ;

(ב) התקיימה לגבי הסכום התפוס אחת החלופות האמורות בסעיף 32א) לפקודת מעצר וחיפוש, בקשר לעבירה שאינה עבירה לפי סעיפים 2א או 2ב והוגשה בקשה לבית המשפט למתן צו לפי סעיף 34 לפקודת מעצר וחיפוש ;

(ג) הוגשה בקשה לחילוט אזורי לפי סעיף 22 לחוק איסור חלבנת הון, לפי סעיף 14 לחוק מאבק בארגוני פשיעה, או לפי סעיף 36 לפקודת הסמים המסוכנים ;

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 27, עמ' 526.  
<sup>2</sup> סי"ח חתש"ג, עמ' 502.  
<sup>3</sup> סי"ח חתש"ז, עמ' 898.

(ד) היה למפקח יסוד סביר לחשד שנעברה בסכום התפוס או לגביו עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה<sup>4</sup>, סעיף 117(ב) לחוק מס ערך מוסף<sup>5</sup> או סעיף 98(ג) לחוק מיסוי מקרקעין<sup>6</sup> יראו את הסכום התפוס כתפוס שנעברה בו עבירה לפי סעיף 32(א) לפקודת מעצר וחיפוש, ויחול לגביו האמור בפסקת משנה (ב);

(3) על אף האמור בסעיף קטן זה, נתפס סכום מזומן בהתאם להוראות סעיף קטן זה, והוטל על המחזיק קנס מינהלי בשל הפרת הוראות סעיף 2א, ולעניין מחזיק שהוא עוסק - הוטל עיצום כספי בשל הפרת הוראות הסעיף האמור, יוחזר הסכום התפוס למחזיק.";

(8) אחרי סעיף 33 יבוא:

"תיקון התוספת 33א. החל ביום י"ב בטבת התשפ"ו (1 בינואר 2026), רשאי שר האוצר, בצו, בהסכמת שר המשפטים, ובאישור ועדת החוקה, לשנות את הסכום הנקוב בפרט (2) לתוספת השלישית לגובה הסכום הנקוב בפרט (3) לתוספת השלישית, לאחר ששקל, בין השאר, את חטונות הנוגעים לתיקף אכיפת העבירה לפי סעיף 2ב והפעולות שנעשו לשם כך, את כמות הדיווחים לרשות המיסים לפי סעיף 2ב ואת הסכומים המדווחים, בתקופה שחלפה מיום התחילה לעניין החוקה.

תיקון התוספת 33ב. שר האוצר רשאי, בצו, לשנות את התוספת הרביעית.

(9) אחרי התוספת השנייה יבוא:

#### "תוספת שלישית

(סעיפים 2א ו-2ב)

(1) 200 אלף שקלים חדשים;

(2) 100 אלף שקלים חדשים;

(3) 50 אלף שקלים חדשים.

#### תוספת רביעית

(סעיף 2א)

(1) קבלת תשלום במזומן בעבור עסקה;

(2) משיכה של מזומן מגוף פיננסי מפרקח;

(3) קבלת הלוואה במזומן מגוף פיננסי מפרקח."

<sup>4</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.  
<sup>5</sup> ס"ח התשל"ו, עמ' 52.  
<sup>6</sup> ס"ח התשכ"ג, עמ' 156.

חוק לצמצום השימוש 2. (א) על אף האמור בסעיפים 22 ו-23 לחוק לצמצום השימוש במזומן, כנוסחם בסעיף \_\_\_\_\_ לחוק זה, רשאי אדם לחזיק סכום במזומן העולה על הסכום הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית, אם התקיימו לגביו כל אלה:

(1) הוא החזיק בסכום כאמור לפני יום התחילה לעניין החזקה ודיווח למנהל על הסכום המוחזק על ידו, עד 30 יום מיום התחילה כאמור;

(2) הוא מדווח למנהל על הסכום המוחזק על ידו בתום כל שנה בח החזיק בסכום מעבר לסכום הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית (בסעיף זה – הדיווח השנתי);

(3) בשנה שבה חל יום התחילה לעניין החזקה, הוא הפחית את הסכום המוחזק על ידו, ב-72,000 שקלים חדשים או בסכום המוחזק על ידו העולה על הסכום הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית, לפי הנמוך מביניהם, עד למועד הדיווח השנתי;

(4) החל מהשנה שלאחר השנה בח חל יום התחילה לעניין החזקה, הוא מפחית בכל שנה את הסכום המוחזק על ידו, ב-72,000 שקלים חדשים או בסכום המוחזק על ידו העולה על הסכום הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית, לפי הנמוך מביניהם.

(ב) חובת הדיווח לפי סעיף 22 לחוק לצמצום השימוש במזומן כנוסחו בסעיף ..... לחוק זה לא תחול על מי שמתקיים לגביו האמור בסעיף קטן (א), כל עוד הוא מחזיק בסכום העולה על הסכום הנקוב בפרט (1) לתוספת השלישית.

חוק לצמצום השימוש 3. תחילתו של חוק לצמצום השימוש במזומן כנוסחו בסעיף \_\_\_\_\_ לחוק זה, ביום כ' בטבת חתשפ"ד (1 בינואר 2024).

תיקון פקודת מס 4. בפקודת מס הכנסה<sup>9</sup>, בסעיף 141א -

(1) בסעיף קטן (ב), במקום "שלוש" יבוא "שבע";

(2) בסעיף קטן (ה) -

(א) בפסקה (1), אחרי פסקת משנה (ג) יבוא:

"(ד) עבירות לפי סעיף 211(א) לפקודת המכס";

(ב) אחרי פסקה (4) יבוא:

<sup>9</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; סייח התשפ"ג, עמ' 30.

"(א4) לגובה מכס כהגדרתו במקודת המכס, לצורך חיוב בתשלום מסי ייבוא, כתגדרתם במקודת המכס, ששולמו בחסר, לפי סעיף 2 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968<sup>10</sup>, או סעיף 154 לפקודת המכס, או סעיף 86 לחוק מס ערך מוסף, או סעיף 5 לחב) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952<sup>11</sup>, או סעיף 59 לחוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א-1991<sup>12</sup>, אם יש לגובה המכס יסוד סביר להניח כי לא חוגשה הצהרה או חוגשה הצהרה לא נכונה בעד טובין מיובאים שערך העסקה שלהם, כמשמעותו בסעיף 132 לפקודת המכס, עולה על סכום של 500,000 שקלים חדשים."

(ג) בפסקה (5), בכל מקום, במקום "עד (4)" יבוא "עד (א4)";

(3) בסעיף קטן (ו) -

(1) במקום "(4)" יבוא "(א4)";

(2) במקום "או מנהל מיסוי מקרקעין" יבוא "מנהל מיסוי מקרקעין או גובה מכס";

(4) בסעיף קטן (ז), במקום "או למנהל מיסוי מקרקעין" יבוא "למנהל מיסוי מקרקעין או לגובה מכס";

(5) בסעיף קטן (ח) -

(1) ברישה, במקום "ומנהל מיסוי מקרקעין" יבוא "מנהל מיסוי מקרקעין וגובה מכס";

(2) בפסקה (1), במקום "או מנהל מיסוי מקרקעין" יבוא "מנהל מיסוי מקרקעין או גובה מכס";

(3) בפסקה (2), במקום "(4)" יבוא "(א4)", במקום "או למנהל מיסוי מקרקעין" יבוא "למנהל מיסוי מקרקעין או לגובה מכס", במקום "או לצורך" יבוא "לצורך" ואחרי "בסעיף 76 לחוק מס ערך מוסף" יבוא "או לצורך חודעת חיוב כמפורט בסעיף קטן (ח)(א4)";

(6) בסעיף קטן (ט), בסופו יבוא "או לצורך חקירות שעורכת רשות המסים בשיתוף רשויות אכיפה המוסמכות לחקור את תעבירות המנויות בסעיף קטן (ח)(1), ולצורך חקירת עבירות אלה בלבד."

<sup>10</sup> ס"ח התשכ"ח, עמ' 156.  
<sup>11</sup> ס"ח התשי"ב, עמ' 110.  
<sup>12</sup> ס"ח התשנ"א, עמ' 38.

## דברי הסבר

מחקרים מראים כי קיים קשר חזק בין שימוש במזומן והחזקתו במשק או בחלקים ממנו לבין רמות הפשיעה בחברה. נמצא כי המדינות בעלות יחס שימוש במזומנים הגבוה ביותר הינן גם בעלות שיעור הון שחור גבוה ביחס לעולם. באיטליה, למשל, נמצאה התאמה בין יחס המזומן הגבוה לפשיעה מאורגנת, ובמזק שערך בארה"ב, נמצא כי ירידה במחזור המזומן הפחיתה את אחוזי הפשיעה במדינה.

בישראל, בחינה שנעשתה על בסיס נתוני פתיחת תיקים במשטרה העלתה כי שיעור ניכר מהמזומן שנשפס על ידי מיוחס לעבירות אלימות, שוחד, ומימון טרור. כמו כן, מנתוני המשטרה לשנת 2022 עולה כי ב- 15% מתביעות המזומן בתיקי פשיעה נתפסו סכומים גבוהים מ-50,000 ש"ח.

מעבר לכך, השימוש במזומן תורם בארץ ובעולם כגורם המהווה את "הזדקק" המניע לא רק את הפשיעה הפלילית, אלא גם את הכלכלה השחורה, המתקיימת בהדדיות. "כלכלה שחורה" או "כלכלת צל" מוגדרת כנתח מהפעילות הכלכלית שאינו מופיע בנתוני התוצר המקומי הגולמי. היא כוללת פעילויות והכנסות אשר מתבצעות מחוץ למסגרת החוקית של המדינה, מרביתן אינן מדווחות לרשויות במטרה להימנע מקיום החובות המוטלות על כלל האזרחים, או לקיים ולתחזק פעילות עבריינית. הפעילות הבלתי חוקית המשויתת לכלכלה השחורה מגוונת וכוללת העלמות מס, חלבנת הון, מימון טרור ופעילות פלילית.

ביום 24 באוקטובר 2021 התקבלה החלטת ממשלה מס' 549 שעניינה תכנית לטיפול בתופעות הפשיעה והאלימות בחברה הערבית 2022-2026 (להלן - החלטה 549). במסגרת החלטה זו הוטל על רשות המסים בין היתר, לחשתף במאמצי האכיפה לטיפול בפשיעה בחברה הערבית, בפרט באמצעות צמצום החזקות מזומן וצמצום תופעת השימוש בחשבונות פיקטיביות. בהתאם להחלטת הממשלה, ביום 1 בנובמבר 2021 חוקם צוות בין משרדי בראשות המנהל הכללי של משרד האוצר לבחינת תופעת הפשיעה בחברה הערבית הנובעת מהתנהלות השוק השחור בתחום הפיננסי (להלן - הצוות הבין משרדי). לאור קשרי הגומלין ההדוקים בין השימוש והתחזקה במזומן, הכלכלה השחורה, והפשיעה, המליץ הצוות על הגברת הפיקוח על מלאי וזרם המזומנים במשק. בהתאם לכך אימצה ממשלה ביום 23 בפברואר 2023 את המלצות חלק מתברי הצוות, באופן שמובא לידי ביטוי בהצעת חוק זו.

## סעיף 1

**סעיף קטן (3) -** מוצע לקבוע איסור על החזקת מזומן מעל סכום של 200,000 ₪ (להלן - הסכום המותר בחחוקה), כך שיקבע כי החזקת כסף מזומן בסכום הגבוה מסכום זה על ידי אדם תהווה עבירה פלילית. החוקה לעניין חוק זה היא כהגדרתה בסעיף 34כד לחוק העונשין, חתשלי"ז-1977. הגדרה זו מתייחסת לכלל החזקותיו של אדם לרבות כיויד, עוסק, או מספר עוסקים הרשומים על שמו.

הסכום המותר בחחוקה נקבע בהתבסס על המלצות הצוות הבין משרדי, לפיו, סכום זה הוא ההוצאה החצינית חשנית למשק בית ועל כן תתכן החזקה נורמטיבית בו כמעין "כרית בטחון", המאפשרת לאדם נורמטיבי לחישען על חיסכון במזומן למשך תקופת זמן של שנה, בעת משבר, ללא כל הכנסה נוספת. סכום זה אינו אומדן לסכום המוחזק לצורך שימוש שוטף ולעת הצורך, ולכן, החחוקה של סכום גבוה יותר עשויה להעלות את החשש כי הכספים משמשים לפעילות לא לגיטימית, והגבלות על החחוקה של סכום גבוה מזה לא צפויות לחכביד על מי שמשמש במזומן באופן לגיטימי.



הגבלת החזקת המזומן תחול גם על עוסקים, היות שלעוסק כמו ליחיד עשויה להיות מוטבציה לא לדווח על המזומן ואף להשתמש בו לשם פעילות פלילית, בניגוד לתכליות איסור ההחזקה, וכן על מנת שלא לתמוך יחידים לחירשם כעוסקים לצורך החזקת מזומן.

עם זאת, היות שבמהלך פעילותם העסקית השוטפת עוסקים מחזיקים מזומן ומקבלים כסף מזומן באופן שוטף, עוסק יהיה רשאי לתחזיק מזומן העולה על הסכום המותר בהחזקה אם סכום זה התקבל כהכנסה במזומן בעסק בשבעת ימי העסקים האחרונים. לעניין זה, הכנסה במזומן משמעה קבלת תשלום במזומן עבור עסקה, משיכת מזומן מגוף פיננסי מפקח, או קבלת הלוואה מגוף פיננסי מפקח.

בנוסף לאיסור על החזקת מזומן מעל הסכום המותר בהחזקה, מוצע להטיל חובת דיווח על החזקת מזומן בסכום המוחזק על ידי אדם העולה על 100,000 שקלים חדשים לאורך 14 ימים רצופים. חובת הדיווח תחול בתלוי 14 יום מרגע שהוחזק הסכום לראשונה, ומרגע זה יינתנו 30 יום לדווח למנהל על החזקת הסכום. בנוסף, המחזיק בסכום ידווח למנהל על ההחזקה בו בתום כל שנה בה הוחזק הסכום. אי קיום חובת הדיווח, או דיווח על סכום נמוך מהסכום המוחזק בפועל, תהווה גם כן עבירה פלילית.

#### סעיף קטן (4)

מאחר שמטרת איסור ההחזקה וחובת הדיווח על סכומי מזומן כאמור הן מאבק בפשיעה ובכלכלה השתורה, מוצע לפטור מתחולת האיסור ומחובת הדיווח את מוסדות המדינה והגופים הפיננסיים המפקחים המחזיקים מזומן באופן מפקח, וזאת לרבות גופים פיננסיים הרשאים לעסוק במתן אשראי או במתן שירות בנכס פיננסי בהתאם להוראות סעיף 115(א) לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים מוסדרים, התשע"ו-2016, וגופים הרשאים לעסוק במתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית בהתאם להוראות סעיף 110(א) לחוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על ידי מוסד לגמילות חסדים, התשע"ט-2019. גופים אלו הם גופים שפעלו לפני תחילתם של החוקים האמורים והם מפקחים על ידי רשות שוק תחון, ביטוח וחסכון על אף כי טרם התקבלה החלטת לגבי בקשתם לקבלת רישיון.

#### סעיף קטן (5)

לצד האפשרות להטיל קנס פלילי, תתאפשר הטלת עיצום כספי על עוסקים המפרים חוראות חוק זה: על עוסק שהחזיק סכום מזומן העולה על הסכום המותר בהחזקה יהיה רשאי המנהל להטיל עיצום כספי בשיעור של 20% מהסכום העולה על הסכום המותר בהחזקה, ועל עוסק שלא דיווח על סכום מזומן החייב בדיווח לפי חוק זה יהיה רשאי המנהל להטיל עיצום כספי בשיעור של 10% ממלוא הסכום המוחזק על ידו או 20,000 ש"ח, לפי הנמוך מביניהם.

יובהר כי במקרה של החזקת סכום מזומן בידי העוסק, בסכום העולה על הסכום המותר בהחזקה - הטלת עיצומים כספיים בגין החזקת סכום מזומן הגבוה מהסכום המותר בהחזקה ובגין הפרת חובת הדיווח אינם מוציאים זה את זה.

#### סעיף קטן (6)

מוצע לקבוע את דרכי האכיפה לגבי ההגבלות הקבועות בסעיפים 21 ו-22.

על אדם המחזיק מזומן מעל לסכום המותר בהחזקה מוצע להטיל קנס פלילי בשיעור 30% מהסכום העולה על הסכום המותר בהחזקה. בגין עבירת אי דיווח, ובכללה דיווח על סכום הנמוך מהסכום המוחזק, מוצע להטיל קנס פלילי בגובה

10% ממלוא הסכום המוחזק על ידי המחזיק, או קנס בסכום של 20,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם. כך, במקרה של החזקת מזומן בסכום העולה על 200,000 ₪ - שהוא הסכום המותר בהחזקה, ניתן יהיה לחטיל קנס בגובה 20,000 ₪ בגין אי קיום חובת הדיווח לגבי הסכום המותר בהחזקה, ובנוסף ניתן יהיה לחטיל קנס בשיעור 30% מהסכום העולה על הסכום המותר בהחזקה. יובהר כי הקנסות בגין החזקת סכום מזומן תגובה מהסכום המותר בהחזקה ובגין הפרת חובת הדיווח אינם מוציאים זה את זה.

בהמשך, הכוונה היא לקבוע קנסות מינהליים על יחידים בגין עבירות אלה, בהתאם להוראות חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985, בסכומים זהים לסכומי העיצומים הכספיים כמפורט להלן. זאת, במטרה לאפשר אכיפת יעילה ללא צורך בניהול הליך פלילי, במקרים המתאימים.

#### סעיף קטן (7)

בשל העובדה שקיים קושי לנטר את מקור המזומן ותנועתו עד לרגע בו נמצא לראשונה, ומאחר שהימצאותו של סכום מזומן בסכום גבוה, העולה על הסכום המותר בהחזקה, יש בו כדי לעורר חשש כי מדובר בכסף הקשור בביצוע עבירה, מוצע לאפשר סמכות תפיסה זמנית של הסכום המפורט להלן, במטרה לתת שהות לגורמי האכיפה לבחון האם נעברה עבירה נוספת בכספים אלה ולקבוע האם מתקיים חשד סביר כי מדובר ברכוש הקשור לעבירה, באופן שיש בו כדי להצדיק את תפיסת הרכוש לצורך חילוטו בהליך פלילי.

במסגרת זו, מוצע לאפשר תפיסה זמנית, לתקופה של עד 14 ימים, של הסכום העולה על הסכום המותר בהחזקה, וכן סכום נוסף, אם לא דווח עליו, עד לתקרה של 100,000 שקלים חדשים נוספים. אם במהלך תקופה זו גובש חשד לחתקיימות עבירה אחרת בקשר לרכוש התפוס, מלבד עבירת ההחזקה עצמה - ניתן יהיה להמשיך ולתפוס את הרכוש, במסגרת הגשת בקשה לצו שיפוטי בעניין זה, באחד מן המסלולים המפורטים בנוסח החוק המוצע. אולם אם הוטל קנס מינהלי או עיצום כספי בשל הפרת האיסור בדבר החזקת המזומן, יוחזר הרכוש למחזיק, ולא ניתן יהיה להמשיך ולתפוס אותו לצורך קיום הליך נוסף בעניינו.

לעניין מסלולי התפיסה המפורטים בסעיף, כולל הסעיף המוצע (סעיף 26(ב)(2) שיתווסף לחוק) מספר חלופות: בפסקת משנה (א) פורטו הליכי התפיסה הזמנית מכוח החיקוקים חשונים המסדירים סמכות כזו בקשר עם סוגי עבירות ייחודיים. כך למשל, אם בתקופת התפיסה הזמנית התגבש חשד לביצוע עבירה לפי פקודת חסמים, או חוק איסור חלבנת חוץ, וכד', המבססים הצדקה לתפיסת רכוש הקשור לעבירה - ניתן לחגיש בקשה לבית המשפט למתן צו זמני לפי החיקוקים המתאימים, לפי העניין, לצורך קיום הליך פלילי והגשת בקשה לחילוט רכוש במסגרתו. בפסקת משנה (ב) פורטו הליכי התפיסה מכוח פקודת מעצר וחפוש, שהיא החסדר השיווי החל לעניין תפיסה וחילוט של רכוש הקשור לעבירה, לגבי כל סוגי העבירות. כל אימת שחתגבש חשד לביצוע עבירה כלשהי שבגינה התקבל רכוש כשכר או תגמול, או שהיה רכוש מעורב בביצועה - קמות סמכויות התפיסה וחילוט לפי פקודה זו לצורך המשך התפיסה, ולשם כך יש לחגיש בקשה לבית המשפט לפי סעיף 34 לפקודה האמורה. בפסקת משנה (ג) פורטו החסדרים המאפשרים, בהתאם לדיון, הגשת בקשה לחילוט של רכוש הקשור לעבירה בהליך אזרחי, בהתאם לחסדרים ולתנאים המפורטים בהוראות החוק תרלוונטיות. פסקת משנה (ד) עניינה בסוג ספציפי של חשדות - במקרה שבתקופת התפיסה הזמנית התבסס יסוד סביר לחשד כי הכסף המזומן שנתפס הוא רכוש שנעברה בו או לגביו עבירה מתחום המס, בהתאם לפירוט העבירות בפסקה. יודגש כי משמעות ביצוע עבירה מתחום המס היא בכוונה של החשוד להשיג תועלת כלכלית לחשוד, ועל כן, אם

יש יסוד סביר לחשד שאכן נעברה עבירה מהעבירות המנויות בסעיף – הרי שניתן לראות בכסף המזומן שנתפס – רכוש חקשור לעבירה, במישורין או בעקיפין. הוראה זו נועדה להבהיר כי משנתפס כסף מזומן, ובסכום חשד לביצוע עבירת מס כאמור – הרי שלא נדרש להוכיח, בנוסף לכך, כי אותו סכום המזומן שנתפס הוא חכסף שנחסך באמצעות עבירת המס. זאת, בשל חקושי לקשור בין כסף מסוים שנתפס ובין עבירת המס, בשל אופיין של עבירות אלה שאינן מעברות ברכוש מסוים, אלא בתהליכי הדיווח, התייעוד, וכדומה. באופן זה, נועד החסדר המוצע לתת מענה גם לפסק הדין בבש"פ 333/21, אבו ג'אבר נ' מ"י (פורסם בנבו), בו נקבע בדעת רוב כי במקרה של חשד לביצוע עבירה לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, לא ניתן לראות את חכסף המזומן שנמצא בבית החשוד כ"חפץ שנעברה בו עבירה" לעניין סמכויות התפיסה לפי פקודת מעצר וחיפוש, מאחר שעבירות המס המפורטות בסעיף, מבוצעות בפועל בדיווחים המוגשים לרשויות המס, ולא בכסף עצמו. עוד נקבע כי לא ניתן לקשור בהכרח בין השטרות שנמצאו ובין חכסף שלגביו נעברה עבירת המס. כך, הקביעה בפסק הדין יצרה הפרדה בין מעשה העבירה עצמו ובין הרווח הכלכלי המופק מעבירות המס המבוצעות, וכן בין רווח זה לכסף הספציפי שנמצא ברשות החשוד. זאת, על אף שמשמעותה של עבירת המס היא כוונה לחסוך בתשלום המס, היינו: להשיג תועלת כלכלית לנאשם. לפיכך, מוצע לקבוע בפסקת משנה (ד) כי ניתן לפנות למסלול של תפיסה וחילוט על פי הוראות פקודת מעצר וחיפוש לגבי המזומן שנתפס, כאשר קיים יסוד סביר לחשד שמעברה עבירת מס כמפורט בסעיף.

עוד יודגש בהקשר זה כי רשימת העבירות המפורטות בפסקה, מתמקדת רק באותן עבירות שלגביהן נדרש לקבוע מעין חזקה בדבר הקשר שבין הרכוש התפוס לעבירה שבוצעה. אולם מובהר, למען חסר ספק, כי אין בסמכות התפיסה לפי פסקה זו כדי לגרוע מכל סמכות תפיסה או חילוט אחרת, לפי כל דין. היינו: ככל שמעברו עבירות אחרות, בין אם מכוח החיקוקים הנזכרים בפסקה זו, ובין מכוח חיקוקים אחרים, שלגביהן ניתן לבסס קשר בין הרכוש ובין העבירה שנעברה – הרי שיחולו לגביהן סמכויות התפיסה הנוספות הנזכרות בפסקאות הנוספות, ובפרט סמכות התפיסה השוטפת לפי פקודת מעצר וחיפוש. כמו כן, יודגש כי אין בסמכות התפיסה המוצעת כדי לגרוע מסמכויות תפיסה הקיימות היום בחוקי המס.

#### סעיף קטן (8)

מוצע לקבוע כי רובת הדיווח בהתאם להוראות סעיף 22 המוצע, תחול החל מסכום של 100,000 שקלים חדשים. לצד זאת, מוצע להסמיק את שר האוצר, בהסכמת שר המשפטים ובאישור ועדת החוקה, חוק ומשפט של הכנסת להפחית את הסכום החייב בדיווח עד ל-50,000 שקלים חדשים בתלויף שנתיים מיום התחילה. שר האוצר יהיה רשאי להפחית את הסכום כאמור, לאחר ששקל, בין היתר, את הנתונים הנוגעים להיקף אכיפת העבירה לפי סעיף 22 בתקופה שחלפה והפעולות שנעשו לשם כך, את כמות הדיווחים לרשות המיסים לפי סעיף זה ואת הסכומים המדווחים.

#### סעיף 2

במטרה ליצור הסדר הולם לאדם או עוסק המתזקקים סכומי מזומן באופן לגיטימי ערב תאריך התחילה. ותוכה העובדה כי הפקדת מזומנים כמופה למשטר ניהול סיכונים מצד הגופים הפיננסיים, ומשכך עלול להיווצר קושי בהפקדתם, ועל כן עשויים להישאר סכומי מזומן בידי מי שהתזקקו בהם ערב תחילת החוק גם באופן לגיטימי. מוצע לקבוע הוראת מעבר במסגרתה תתאפשר החזקת סכום במזומן העולה על הסכום תמורת בהחזקה, בהתקיים כל התנאים הבאים: הסכום חוזק עובר ליום התחילה; המחזיק דיווח בתוך 30 ימים מיום התחילה למנהל רשות המיסים על סכום המזומן המחזיק מעבר לסכום תמורת בהחזקה; המחזיק הפחית בכל שנה, תחל מחשנה שלאחר השנה בה חל יום התחילה לעניין החוקה, את

הסכום שדווח על ידו בשנה שקדמה לה, ב-72,000 שקלים חדשים. סכום זה מתבסס על הוצאה שנתית ממוצעת למשק בית מעשירון והכנסות הנמוך ביותר ללא הוצאות דיור.

### סעיף 3

מוצע כי תחילתו של חוק זה תהיה ביום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024).

### סעיף 4

זו"ח הצוות הבין משרדי המליץ להגביר את הפיקוח על נותני שירותים פיננסיים והפעילות הנעשית באמצעותם, במטרה למנוע את השימוש שעושים גורמים עברייניים בשירותיהם כגון הלכנת הון והעלמות מס. סעיף 141א לפקודת מס הכנסה שנחקק בשנת 2013, והתקנות שהותקנו מכוחו בשנת 2018 ונכנסו לתוקף בשנת 2019, החיל חובות דיווח לרשות המסים כהוראת שעה למשך 3 שנים על פעולות העומדות בתנאי הסעיף. תובת הדיווח עוגנה ביום 12 בפברואר 2023 (ס"ח 3018, התשפ"ג) כהוראת קבע. דיווחים אלה משמשים ככלי חשוב לזיהוי של העלמת מס באמצעות נש"פים ולטיפול בהם בכלים פליליים או שומתיים. משכך מוצעים מספר תיקונים בסעיף: הארכת משך שמירת המידע המתקבל במאגר מתקופה של 3 שנים לתקופה של 7 שנים, כך שניתן יהיה לעשות בו שימוש יעיל בין היתר בהתאם לתקופות התיישנות שומח אורחית ובשים לב לתקופת התיישנות עבירות המס הנחקרות בהליך פלילי. בשל הוראת תסודיות תמאפשרת שימוש במידע רק על ידי מי שהמידע חגיע אליו לפי הוראות הסעיף ורק לתכלית הקבועה בו, ועל מנת שלא לגרוע מחקירת העבירות המנויות בסעיף, מוצע לאפשר שימוש במידע אף לרשויות אכיפה החוקרות במשותף עם רשות המסים לצורך חקירת עבירות מס אלה על ידן. בטספ, היות שתכלית המאגר היא כלי לאכיפת עבירות אותן אוכפת רשות המסים לשם נביית מס ומלחמה בחון השחור שאינו מדווח, מוצע לתקן את הסעיף ולחוסף עבירות פשע מפקודת המכס אותן אוכפת הרשות לרשימת העבירות שניתן לעשות שימוש במאגר הדיווחים לצורך חקירתן ואכיפתן, וכן לקבוע כי ניתן יהיה לעשות שימוש במאגר לצורך עריכת שומח בתחום זה.

## טיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

טיוטת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנים 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023 - פרק \_\_\_\_ : הקצאת מספרי חשבוניות.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

בישראל קיימת בשנים האחרונות תופעה רחבת היקף של הפצת חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. תופעה זו גורמת לנזק הנאמד במיליארדי שקלים בשנה לקופת המדינה. כדי להתמודד עם התופעה ולפעול לסיכול מראש הוצאה של חשבוניות מס שלא כדין, מוצע לבצע תיקונים בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ולחקים מערך בקרה על הוצאת חשבוניות מס שסוכמן, ללא המס, עולה על 5,000 שקלים חדשים. מוצע לעשות זאת באמצעות הקצאת מספרים לחשבוניות בטרם הוצאת החשבוניות מעוסקים ללקוחותיהם.

### ג. השפעת החוק המוצע על חוקים קיימים

יתוקן חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

### ד. השפעה החוק המוצע על התקציב

השינויים המוצעים צפויים להביא לעלייה של כ-1 מיליארד ₪ בהכנסות המדינה כל שנה בהבשלה מלאה.

### ה. השפעת החוק המוצע על התקן המינהלי

לצורך יישום תזכיר החוק יהיה צורך בהקמת יחידה ייעודית לניהול ותפעול חדר הבקרה שתפקידו לטפל באופן שוטף ומהיר בצרכים תפעוליים.

### ו. הערות המשרדים

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלהן לא הוטמעו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכזת לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת השרים לענייני חקיקה הנדרשים ליישום החלות שהתקבלו במסדרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 והצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כלכלי) אישר להעלות את טיוטת החוק לאישור הממשלה

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיטוט החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.

טיטוט חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנים 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023

פרק \_\_\_\_': הקצאת מספרי חשבוניות

תיקון חוק מס ערך 1. בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 - מוסף

(1) בסעיף 38, אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

"(1א) על אף האמור בסעיף קטן (א), לא יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונית מס שסכומה, בלא המס, עולה על 5,000 שקלים חדשים ושאינה כוללת מספר שהקצה לה המנהל כאמור בסעיף 47(2א) או (3א).";

(2) בסעיף 40א, אחרי "להקמתו" יבוא "ובלבד שאם סכום חשבונית המס, בלא המס, עולה על האמור בסעיף 38(1א) הוקצה לחשבונית המס מספר";

(3) בסעיף 43א, אחרי "חשבונית מס" יבוא "ובלבד שאם סכום חשבונית המס, בלא המס, עולה על האמור בסעיף 38(1א) הוקצה לחשבונית המס מספר";

(4) בסעיף 47 -

(א) בסעיף קטן (א), הקטע החל במילים "שמספרה הוקצה" עד המילים "סעיף 69(2א)" - יימחק;

(ב) בסעיף קטן (1א), במקום "בסעיף קטן (א)" יבוא "בסעיפים קטנים (א) או (2א)";

(ג) אחרי סעיף קטן (1א) יבוא:

"(2א) (1) עוסק מורשה המוציא חשבונית מס כאמור בסעיף

קטן (א), רשאי לבקש מהמנהל להקצות מספר לחשבונית המס (בסעיף קטן זה - המבקש), ובעסקה ששכומה, בלא המס, עולה על הסכום האמור בסעיף 38(א1), חייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה; האמור בסעיף קטן זה יחול לעניין חשבונית מס שהוצאה בשל עסקה שהמס שחל לגביה אינו בשיעור אפס;

(2) המבקש יגיש את הבקשה כאמור בפסקה (1) באופן מקוון כפי שיורה המנהל; הקצה המנהל מספר לחשבונית המס, יציין המבקש את המספר על גבי חשבונית המס;

(3) היה למנהל יסוד סביר לחשש שחשבונית המס שלגביה הוגשה הבקשה תוצא שלא כדיון, רשאי הוא להחליט שלא להקצות מספר לחשבונית המס ולהחיל עליה את ההוראות המפורטות בפסקה (ב) (להלן - החלטה מקדמית); הודעה בדבר החלטה מקדמית תישלח באופן מיידי ומקוון (בסעיף קטן זה - ההודעה המקוונת); ההודעה המקוונת תכלול את אלה:

(א) הזמנה של המבקש להביא לפני המנהל את טענותיו תוך שלושה ימי עסקים מיום שליחת ההודעה המקוונת (בסעיף זה - השימוע).

(ב) אפשרות למבקש לסמן באופן מקוון את בחירתו באחת משתי החלופות הבאות:

(1) לבחור באפשרות שלפיה המנהל ישלח הודעה מקוונת לקונה, אם הוא עוסק, בה יוצע לקונה לקבל על עצמו את תשלום המס בשל העסקה; הודעה כאמור תכלול מספר עבור חשבונית המס שיוציא הקונה, אם יבחר לעשות זאת;

(2) לבחור באפשרות שלפיה המבקש יוציא לקונה חשבונית מס מבלי שהוקצה לה מספר, ואולם יחולו לעניין זה הוראות סעיף 38(א1).

(3א) קיבל הקונה על עצמו את תשלום המס כאמור בסעיף קטן (3)(ב)(1), יחולו ההוראות שלהלן :

- (1) הקונה יוציא חשבונית מס ערוכה על שמו הוא ויציין בה את המספר שהקצה לה המנהל ; הקונה ידווח על העסקה בדוח שעליו להגיש בשל עסקאותיו לפי פרק י"א ;
- (2) המבקש יוציא חשבונית מס שבה תדווח העסקה כאילו היה חל עליה מס בשיעור אפס, יציין בה את המספר שהוקצה לחשבונית המס כאמור בפסקה (1) וכן כי היא הוצאה מכוח סעיף קטן זה ;

(4א) על שימוע לפי סעיף קטן (2א)(3) יחולו ההוראות המפורטות להלן :

(1) עד קיומו של השימוע -

(א) יבהיר המנהל למבקש בכתב, בהקדם, את העילה להחלטה המקדמית שלא להקצות מספר לחשבונית המס ;

(ב) המבקש לא יקבל מספר לאותה חשבונית מס, אלא אם כן החליט המנהל אחרת ;

(2) המנהל רשאי לקיים את השימוע באמצעות היוועדות חזותית ; לעניין פסקה זו, "היוועדות חזותית" - תקשורת בין כמה מוקדים המאפשרים העברת תמונה וקול בזמן אמת ;

(3) בחר המבקש שלא להתייצב לשימוע, יראו בהחלטה המקדמית החלטה שלא להקצות כאמור בפסקה (4) ;

(4) החליט המנהל לאחר קיום השימוע כי הוצאה של חשבונית המס בנסיבות המקרה לא תהיה כדין - לא יקצה לה מספר ; לא החליט המנהל בבקשה לפי סעיף קטן זה בתוך יום עסקים אחד מתום השימוע, יראו את הבקשה כאילו נתקבלה והמנהל יקצה לחשבונית המס מספר כמבוקש ;



(5) על ההחלטה שלא להקצות לחשבונית המס מספר לפי פסקה (4) רשאי העוסק להשיג לפני המנהל תוך שלושים יום לאחר קיום השימוע, או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים; על השגה לפי פסקה זו יחולו הוראות אלה:

(א) המנהל יחליט בהשגה תוך שישים יום מיום הגשתה; לא החליט המנהל בהשגה בתוך התקופה האמורה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה;

(ב) הודעה על החלטת המנהל בהשגה, ועל נימוקיה, תומצא למבקש;

(ג) מי שקיבל את ההחלטה לאחר קיום השימוע לא יחליט בהשגה עליה;

(ד) אין בהגשת השגה לפי פסקה זו כדי לגרוע מסמכויות המנהל על פי הוראות אחרות בחוק זה;

(6) על החלטת המנהל בהשגה לפי פסקה (5) רשאי העוסק לערער לפני בית המשפט המחוזי, והוראות סעיף 83(ב) ו-(ג) יחולו לעניין זה.

(ד) סעיף קטן (ד) - בטל;

(5) בסעיף 69א, בסעיף קטן (ב), אחרי "הרישום של הקונה", יבוא "ולגבי כל חשבונית מס שהוקצה לה מספר כאמור בסעיף 47(א2) או (א3) - יצוין המספר".

פרק \_\_\_\_ תחילה 2. (א) תחילתו של פרק זה ביום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024) (בפרק זה - יום התחילה).

(ב) השר רשאי לדחות בצו את יום התחילה.

פרק \_\_\_\_ תחילה 3. פרק זה יחול לעניין חשבוניות מס שיוציא עוסק מיום התחילה ואילך.

## דברי הסבר

**סעיף 1** בישראל קיימת בשנים האחרונות תופעה רחבת היקף של הפצת חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין. תופעה זו גורמת לנזק הנאמד במיליארדי שקלים בשנה לקופת המדינה. כדי להתמודד עם התופעה ולפעול לסיכול מראש הוצאה של חשבוניות מס שלא כדין, מוצע

לבצע תיקונים בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק) ולהקים מערך בקרה על הוצאת חשבוניות מס שסוכמן, ללא המס, עולה על 5,000 שקלים חדשים. מוצע לעשות זאת באמצעות הקצאת מספרים לחשבוניות בטרם הוצאת החשבוניות מעוסקים ללקוחותיהם.

**לפסקה 1** סעיף 38 לחוק קובע כי עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו מס תשומות הכלול, בין השאר, בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. מוצע לתקן את סעיף 38 לחוק, ולקבוע כי מס התשומות הכלול בחשבונית מס שסכומה, ללא מס, עולה על 5,000 שקלים חדשים והיא אינה כוללת מספר שהקצה לה המנהל כהגדרתו בסעיף 1 לחוק (להלן - המנהל), לא יותר בניכוי. תיקון זה צפוי לעודד עוסקים להימנע מביצוע עסקאות במקרים שבהם אין מספר שהוקצה לחשבונית המס, וכפועל יוצא יביא להגברת הפיקוח על הוצאת חשבוניות מס שלא כדין, בשלב ההוצאה ולפני ניכוייה בפועל על ידי העוסק מקבל החשבונית.

**לפסקה 2** סעיף 40א עוסק באפשרות לנכות מס תשומות ששילם עוסק לפני רישומו כדין. מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע שלצורך ניכוי מס תשומות לפי סעיף זה נדרש כי לחשבונית המס יוקצה מספר כאמור בסעיף 38(א1).

### **לפסקה 3**

סעיף 43 עניינו ניכוי מס במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או במכירת מקרקעין המהווה עסקת אקראי, ונקבעת בו זכאות לניכוי מס ששולם בעת רכישת המקרקעין. מוצע לתקן את הסעיף ולהתנות את ניכוי המס הכלול בחשבונית מס בכך שהוקצה לה מספר.

**לפסקה 2-4** מוצע לתקן את סעיף 47 לחוק, הנוגע לזכות עוסק מורשה להוציא חשבונית מס, ולקבוע כי עוסק מורשה רשאי לבקש מהמנהל להקצות לחשבונית מס מספר (להלן - בקשת ההקצאה), וכי הוא יהיה חייב לבקש להקצות מספר כאמור לבקשת הקונה אם סכום החשבונית, ללא מס עולה הסכום הקבוע בסעיף 38(א1) - כלומר על 5,000 שקלים חדשים. עוד מוצע כי החובה לבקש הקצאת מספר לחשבונית מס לא תחול בעסקה לגביה חל מע"מ בשיעור אפס, וזאת כדי שלא להחיל את ההסדר במקרים בהם ממילא אין מס לניכוי.

לאחר קבלת בקשת הקצאה, רשאי המנהל לקבל החלטה מקדמית שלא להקצות מספר לחשבונית המס. במקרה בו המנהל החליט כאמור, הוא יזמן את המבקש, באמצעות הודעה מקוונת שתישלח לעוסק באופן מיידי, לשימוע שיתקיים בתוך שלושת ימי עסקים ממועד ההחלטה המקדמית. עוד בטרם מועד השימוע יבהיר המנהל למבקש בכתב את העילה להחלטה המקדמית.

לאחר השימוע, יעביר המנהל לעוסק את ההחלטה הסופית בנוגע לבקשת ההקצאה.

במקרה בו המבקש לא ניצל את זכותו לקיומו של שימוע, תהפוך ההחלטה המקדמית להחלטה שלא להקצות.

ההודעה המקוונת תכלול גם הודעה בדבר אפשרותו של המבקש להעביר את חבות המס לקונה (היפוך החיוב), וזאת בתנאי שהקונה הוא עוסק המסכים לכך. העברת חבות המס לקונה נועדה לאפשר רציפות של מהלך העסקים הרגיל, בעיקר במקרים בהם גורם הזמן עשוי להיות משמעותי לעצם קיומה של העסקה. בנוסף, ההודעה המקוונת תכלול הודעה בדבר אפשרותו של המבקש להוציא לקונה חשבונית מס בלי שהוקצה לה מספר, אולם יחולו הוראות סעיף 38(א1) לפיהן לא ניתן יהיה לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבונית מס כאמור.

בהתאם לכללי המשפט המנהלי, בטרם הטלת מגבלה על ידי רשות מנהלית יש לערוך שימוע. בענייננו, בשל מאפייניה הייחודיים של תופעת ההפצה של חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין וניכוי המס הגלום בהן, שהיקפה הפך למכת מדינה, יש מקום לחריגה מתוחמת מהכלל האמור באמצעות המנגנון המוצע שהנו מודל מניעתי ביסודו. מנגנון זה מחד מקנה לרשות המנהלית את האפשרות לקבל החלטה מקדמית בטרם הוצאת החשבונית, ומאידך, לקיים שימוע בסד זמנים מקוצר מאד, במטרה למתן את חשיפת העוסקים לפגיעה, תוך מתן אפשרות להעביר את החבות במס לקונה, אשר אף היא ממתנת את הפגיעה.

יובהר כי הזכות לקיומו של שימוע תינתן לעוסק, בין אם העוסק יבחר לפעול לפי אחת החלופות האמורות ובין אם לאו.

על החלטת מנהל כאמור תעמוד למבקש האפשרות להגיש השגה וערעור.

**לפסקה 3-5** סעיף 69א לחוק קובע את הפרטים שיש לציין בדוח תקופתי מפורט. מוצע לקבוע כי במקרים בהם עוסק מדווח במסגרת דוח כאמור על חשבונית מס שהוקצה לה מספר על ידי המנהל, יהא עליו לציין את המספר בדוח.

**סעיף 2** מוצע כי תחילתו של פרק זה יהיה ביום כ' בטבת התשפ"ד (1 בינואר 2024), וכי שר האוצר יהיה רשאי בצו לדחות את המועד.

**סעיף 3** מוצע לקבוע כי החוק יחול לעניין חשבוניות מס שהוצאו מיום תחילתו של פרק זה ואילך.

## טיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

טיוטת חוק התחייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024),  
 חתש"ג-2023- פרק \_\_\_\_ : צעדי מיסוי בתחום הדיור.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

#### לסימן א' המוצע -

מוצעים תיקוני מיסוי לעניין התחדשות עירונית. לפרויקטים של התחדשות עירונית מסוג פינוי בינוי או חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה נדע"ת חשיבות ציבורית של שיפור מרכזי ערים, חיזוק מבנים קיימים, שיקום אזורים מוזנחים וניצול שטחים מבוזבזים לצורך בניה ובדרך זו, הגדלת היצע הדיור. פרק חמישי 4 ופרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), בשילוב עם סעיפים 31א ו-31ב לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נותנים הטבות מס משמעותיות ליוזמים ולבעלי דירות המתקשרים ביניהם בפרויקטים של התחדשות עירונית.

בשנים האחרונות התעוררו כמה סוגיות בקשר ליישומן של הטבות המס הניתנות לפרויקטים של התחדשות עירונית שטיוטת החוק המוצעת נועדה לתת להן מענה, ובכלל זאת עסקאות שנעשות עם דייר שהוא קשיש, עסקאות שבחן ניתנות לדייר תמורה כספית נוספת, עסקאות על ידי בעלי דירות מרובות בבניין ומכירת זכויות ליוזם ממשיך בין חסכם המכירה ליום המכירה כהגדרתו בחוק.

סוגיה נוספת שמוצע להסדיר בחצעה זו הן הטבות המס אשר ייוטנו לחסדר אשר נועד לחתליף את תכנית המיתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), אשר קבוע בסעיף 70א לחוק התכנון וחבנייה, התשכ"ה-1965 (להלן – המתווה החדש לחיזוק מבנים). לולא יתוקן חוק מיסוי מקרקעין, מבנים אשר יחזקו בהתאם למתווה החדש לחיזוק מבנים לא יהיו זכאים לטבות המס. ללא הטבות המס, באזורים רבים ההיתכנות הכלכלית של הפרויקטים לפי המתווה החדש מוטל בספק, ובטיוטת חוק זו מוצע לקבוע הטבות מס גם למתווה זה.

#### לסימן ב' המוצע -

בסימן ב' מוצעים צעדים ליעול שוק השכירות. במטרה לחקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין (להלן – קרן ריט) להשקיע במקרקעין לצורכי דיור להשכרה, מוצע לבצע מספר תיקוני חקיקה שיסייעו לכדאיות הכלכלית לפעילות קרנות הריט ויסייעו בחסרת חסמים.

נכון לחיום, מקרקעין לצרכי השכרה שרכשה קרן הריט מחויבים להיות מגיבים תוך 5 שנים מיום הרכישה. עם זאת, ישנם מקרים בהם רכשה הקרן קרקע מתוכננת המיועדת לפרויקטים להשכרה, אך בשל עיכוב בחוצאת היתר חבנייה שאינו תלוי בהתחלות הקרן היא אינה יכולה להגיע לשלב ההנבחה במסגרת 5 השנים. לכן מוצע לאפשר לקרן הריט במקרים חריגים הארכה של שנתיים נוספות עד לאכלוס הפרויקט. לצד זאת, בכדי לעודד שכירות ארוכת טווח והשקעה באזורי הפריפריה מצד קרנות להשקעות במקרקעין, מוצע להקטין את מספר יחידות הדיור המינימלי שהיא נדרשת להשכיר מ-20 יחידות דיור ל-15 יחידות דיור באזור חגב או חגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח חגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח חגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה. כל זאת בהתאם לתנאים האמורים בפקודה. בנוסף,

במטרה לעודד את סחירות יחידות הדיוור המיועדות להשכרה וזאת ללא פגיעה בהטבות תנולות לה, מוצע לקצר את תקופה בסימט יתאפשר לקרן למכור למשכיר ממשיך את יחידות הדיוור, מתקופה של 20 שנה לפחות לתקופה של 10 שנים לפחו. לבסוף, מוצע לתקן את חוק מס ערך מוסף כך שקרנות ריט למגורים יחיו פטורות ממס ערך מוסף על הכנסותיהן מהשכרת תפרויקטים וממכירתם.

נושא נוסף שמוצע להסדיר הוא לגבי מיסוי הכנסות שכירות של בעלי דירה יחידה חשוכים דירה למחיתם. בכדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר, כאשר באותה תקופה הוא שוכר דירת מגורים אחרת או מתגורר בבית אבות, מוצע לקבוע אפשרות לנכות מהכנסות השכירות המתקבלות מהשכרת דירת המגורים את הוצאות השכירות שמשלם, אף על פי שאלה הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות להיות מנוכות לפי עקרונות מס תהכנסה הרגילים. ההטבה המוצעת נועדה לצורך הקלה על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת, ויחיה זכאי לה מי שיעמוד בתנאים מסוימים המפורטים בסעיפי החצעה.

לבסוף, חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התשי"ן-1990, פוטר הכנסות מהשכרת דירת מגורים עד לגובה התקרה הקבועה בחוק. נוסף על כך, מי שהכנסתו מהשכרת דירת מגורים נמוכה מהתקרה אינו נדרש לדווח על ההכנסה שלו משכר הדירה כלל (למעט מי שחייב בהגשת דוח שנתי מסיבות אחרות). לפי ההערכות, בעלי דירה רבים נהנים מהכנסה אשר אינה אמורה להיות פטורה לפי החוק, אך מסיבות שונות הם אינם מדווחים על כך וישנם פערי גבייה להכנסות המדינה של עשרות מיליוני ש"ח. החלת חובת דיווח תקשה על המשך העלמות חמס, שכן ההנחה היא כי בעלי הכנסה משכר דירה יימנעו מהצהרה כוזבת לרשויות המס בדבר גובה ההכנסה שלהם ממקור זה. יובהר כי ככלל, כל אדם מחויב לדווח על כלל הכנסותיו לרשויות המס אם לא נוכח מהן מס במקור בשיעור המרבי – ואילו הפטור מדיווח מחוזה חריג לכלל. נוכח הנתונים שלעיל ולצורך הגברת האכיפה מוצע להחיל את כלל הדיווח גם על הכנסות פטורות. בשים לב לכך שחשינוי המוצע בסעיף זה יחול על כלל הציבור, שלחלקו אין ממשקים שוטפים עם רשות המסים, מוצע לאפשר "תקופת בניים" בה האכיפה תינקט רק כנגד מי שקיבל תזראת בכתב ושב וביצע את ההתנהגות האסורה (לא דיווח). על כן, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה כך שייקבע כי בשנת המס הראשונה שבה חלה חובת הדיווח, לא תחול כל סנקציה בשל אי דיווח על דמי שכירות מתחת לתקרה, אלא אם כן המפר קיבל התזרה בכתב על ההפרה או העבירה, וחזר והפר את אותה תזרה.

נוסף על האמור, מוצע לבטל את סעיף 4 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התשי"ן-1990 (להלן – חוק מס הכנסה), כך שתבוטל ההצמדה של תקרת הפטור. בעקבות התיקון, בתחילת שנת 2024 לא יתעדכן הסכום הקבוע בחוק, וגובה הכנסות דמי השכירות החודשי הפטור ממס לפי חוק מס הכנסה ימשיך לעמוד על סכום של 5,470 שקלים חדשים.

### ג. השפעת החוק המוצע על חוקים קיימים

תתוקן פקודת מס הכנסה.

יתוקן חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

יתוקן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשל"ו-1976.

### ד. השפעה החוק המוצע על התקציב

לפי הערכת רשות המסים, העלות התקציבית של החלת הטבות המס הניתנות לפרוייקטים של חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה גם על המתווה החדש, בהנחה היא כ-600 מיליון שקלים חדשים בשנה.

מתוכם, עלות תקציבית של כ-120 מיליון שקלים חדשים בשנה כתוצאה מהפטור ממס שבח הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין. בנוסף, אבדן הכנסות עתידיות ממסים כתוצאה ממתן מע"מ 0 על שירותי הבנייה של כ-480 מיליון שקלים חדשים בשנה.

הרחבת מספר הדירות בבניין שניתן לקבל בעבור פטור ממס בעסקאות של חיזוק מבנים מדידה אחת למספר בלתי מוגבל של דירות בפריפריה ושתי דירות במרכז, צפויה להביא להפסד נוסף של הכנסות בגובה של כ-50 מיליון.

לא ניתן להעריך את החשלכות התקציביות של שאר ההצעות באופן מדויק, אבל העלות או תוספת ההכנסות לפי העניין צפויה להיות זניחה.

ביטול הפטור מחובת דיווח צפויה להביא לתוספת הכנסות ממסים בסך 120 מיליון ש"ח לשנה, החל משנת 2024.

הקפאת תקרת הפטור צפויה להביא לתוספת הכנסות ממסים בסך 80 מיליון ש"ח בכל שנה ביחס לקודמתה, החל משנת 2025.

ההטבה למי ששוכר דירת מגורים ומשכיר דירה אחרת צפויה להביא להפסד הכנסות ממסים בסך 140 מיליון ש"ח לשנה, החל משנת 2024.

העלויות התקציביות של חתיקונים לגבי קרנות הריס בטווח הקצר צפויות להיות זניחות.

ה. השפעת החוק המוצע על התקן המינהלי

אין.

#### ו. הערות המשרדים

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלהן לא הוטמעו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכות לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת השרים לתיקוני חקיקה הנדרשים ליישום החלטות שהתקבלו במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 והצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כלכלי) אישר כי אין מניעה משפטית להעלות את טיוטת החוק לאישור ועדת השרים לתיקוני חקיקה.

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיוטת החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.

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

פרק \_\_\_\_ : צעדי מיסוי בתחום הדיוור

סימן א: תיקונים במיסוי מקרקעין לענין התחדשות עירונית

1. תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה), התשכ"ג-1963<sup>1</sup> (להלן – חוק מיסוי מקרקעין) –

- (1) בסוף סעיף 49(ב) יבוא –
- "(4) בתקופה החל ממועד חסכם המכירה ועד יום המכירה כמשמעותו בסעיף 49, יראו זכות שנרכשה בעסקה כאמור כזכות במקרקעין.";
- (2) בסעיף 49 כב –
- (א) בסעיף קטן (א), בפסקה (1) המילים "ותמורה כספית אחרת" – יימחקו, ובמקום המילים "והתמורה הכספית הנוספת לא עלו" יבוא "לא עלה";
- (ב) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:
- "(3א) על אף האמור בסעיף קטן (א), מוכר מוטב יהיה זכאי בשל המכירה לפטור ממס לפי הסעיף הקטן האמור, גם אם יחד עם יחידת המגורים החלופית, ניתנה לו תמורה כספית, ובלבד שהתקיימו יתר התנאים בסעיף הקטן האמור.
- (2) קיבל מוכר מוטב פטור כאמור בפסקה (1), יקראו את סעיף קטן (א), כאילו בכל מקום, במקום "שווי הזכות ביחידת המגורים החלופית" בא "שווי הזכות ביחידת המגורים החלופית והתמורה הכספית", וכאילו במקום "וזכות נוספת ששוויה כהפרש השווי" בא "וזכות נוספת ששוויה כהפרש השווי בהפתחת התמורה הכספית".
- (3) בסעיף קטן זה "מוכר מוטב" – קשיש או מי שחיה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49(2) לו היה מוכר את יחידת המגורים במועד החתימה על חסכם המכירה לצד שלישי."
- (ג) בסעיף קטן (ב), במקום המילים "לא יפחת משיעור" יבוא "שווה לשיעור";
- (3) בסעיף 49כב(ב), אחרי פסקה (4) יבוא:
- "(5) המכירה נעשתה עד שישה חודשים לאחר מועד הפינוי של יחידת המגורים הנמכרת.";
- (4) בסעיף 49כב2, במקום המילים "בסמוך לרכישת אותה יחידת מגורים מהיוזם" יבוא "עד שנקלטה במוסד התכנון המוסמך לפי חוק התכנון והבנייה בקשה להיתר בנייה מכות תכנית לפינוי ובינוי, לגבי הבית המשותף שבו נמצאת היחידה הנמכרת";
- (5) בסעיף 49כג(7) –
- (א) אחרי "ותמורה כספית נוספת" יבוא "אשר, כולה או חלקה, הייתה פטורה ממס לפי חוראות פרק זה, ואחרי "סכום התמורה" יבוא "הפטורה".
- (ב) בהגדרה "סכום התמורה שמתחת לתקרת השווי" אחרי "התמורה הכספית הנוספת" יבוא "שהייתה פטורה ממס".

<sup>1</sup> ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשפ"ב, עמ' 460.

(ג) בכל מקום, במקום "סכום התמורה שמתחת לתקרת השווי" יבוא "סכום התמורה הפטורה שמתחת לתקרת השווי";

(6) אחרי סעיף 49 כה יבוא -

"מכירה לזם ממשיך 149 כת (א) נמכרה זכות במקרקעין במכירה כאמור בסעיף 49 כ בתקופה שמיום העסקה המותנית בתנאי מתלה (בסעיף זה - העסקה המקורית), לצורך חישוב מס הרכישה של יום ממשיך, בתקופה שמיום הסכם המכירה עד ערב יום המכירה של העסקה המקורית כמשמעותו בסעיף 49 כ, יופחת משווי אותה זכות שווי התמורות שהתחייב בהם היום כלפי המוכר על פי הסכם המכירה של העסקה המקורית שלפי הסכם המכירה חב בהם היום הממשיך (בסעיף זה - שווי התחייבות היום).

(ב) יראו את היום שביום המכירה של העסקה המקורית חב בהתחייבות היום כלפי המוכר לפי העסקה המקורית, כאילו רכש את הזכות מהמוכר בעסקה המקורית.

(ג) לענין סעיף זה, "יום ממשיך" - אחד מאלה:

(1) יום, הרוכש זכות במקרקעין מיום אחר, ובלבד שבמסגרת הסכם המכירה הומחאה ליום הרוכש התחייבות היום האחר כלפי המוכר לפי הסכם המכירה של העסקה המקורית.

(2) בפעולה באיגוד מקרקעין שהוא יום - רוכש הזכות באיגוד."

(7) בסעיף 49 לב -

(א) במקום ההגדרה "אזור מוטב" יבוא:

"אזור מוטב" - אזור בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993."

(ב) אחרי ההגדרה "מס מכירה" יבוא:

"קשמי" - כהגדרתו בסעיף 49 יט."

(ג) בהגדרה "שירותי בניה לפי תכנית חזוק", בסוף סעיף קטן (2), יבוא: "ובלבד ששטח יחידת הדיר, לאחר הרחבתה אינו עולה על שטח היתידה הקיימת בתוספת 25 מ"ר."

(ד) במקום ההגדרה "תכנית חזוק" יבוא:

"תכנית החזוק" - כהגדרתה בחוק המקרקעין (חזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), התשס"ח-2008."



(ה) בהגדרה "תכנית חיזוק בדרך של הריסה", במקום "בעניין הריסת מבנה והקמתו מחדש כפי שתהיה בתוקף מעת לעת" יבוא "שמתנה את מימושה בחיזוק המבנה מפני רעידות אדמה בדרך של הריסה ובנייה מחדש";

(8) אחרי סעיף 149לב1 יבוא:

"מכירה ליום ממשיך 149לב1אנמכרה זכות במקרקעין במכירה כאמור בסעיפים 149לב1 או בתקופה שמיום 149לב1, בעסקה המותנית בתנאי מתלה (בסעיף זה – העסקה ההסכם עד ערב יום המכירה

המקורית) –

(1) בתקופה שמיום ההסכם עד ערב יום המכירה של העסקה המקורית, כמשמעותו בסעיף 149לב1, יראו זכות שנרכש כאמור באותו סעיף, כזכות במקרקעין.

(2) לצורך חישוב מס הרכישה של יום ממשיך בתקופה שמיום ההסכם עד ערב יום המכירה של העסקה המקורית, כמשמעותו בסעיף 149לב1, יופחת משווי אותה הזכות שווי התמורות שהתחייב בהם היום כלפי המוכר על פי ההסכם המכירה של העסקה המקורית שלפי ההסכם המכירה חב בהם היום הממשיך (להלן – בסעיף זה – שווי התחייבות היום).

(3) יראו את היום שביום המכירה של העסקה המקורית חב בהתחייבויות היום כלפי המוכר לפי העסקה המקורית, כאילו רכש את הזכות מחמוכר בעסקה המקורית.

(4) לעניין סעיף זה -

"יום" – מי שלצורך חיזוק מבנה בהתאם לתכנית החיזוק או לצורך הריסת מבנה בהתאם לתכנית החיזוק בדרך של הריסה (בפסקה זו – לצורך ביצוע חיזוק) רוכש יחידות באותו המבנה.

"יום ממשיך" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) יום, הרוכש זכות במקרקעין מיום אחר, ובלבד שבמסגרת ההסכם המכירה תומחאח ליום הרוכש התחייבויות היום האחר כלפי המוכר לפי ההסכם המכירה של העסקה המקורית.

(2) בפעולה באיגוד מקרקעין שהוא יום - רכש הזכות באיגוד";

(9) בסעיף 149לב1 -

(א) במקום סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ג) (1) הפטור לפי סעיף זה יינתן בשל מכירת הזכויות בלא יותר משתי דירות מגורים בבניין, ובלבד ששיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית יהיה שווה לשיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת.

(2) על אף האמור בפסקה (1) -

(א) במכירת זכות במקרקעין על ידי קשיש או במכירת זכות במקרקעין באזור מוטב, יחול הפטור לגבי שתי דירות מגורים שניתנו למוכר בשל מכירת זכויות בדירת מגורים אחת, ויחולו על שתי הדירות החלופיות ההוראות החלות על דירת מגורים חלופית.

(ב) במכירת זכויות בדירה ציבורית כהגדרתה בחוק זכויות הדייר בדיוור הציבורי, התשנ"ח-1998<sup>2</sup>, במכירת זכות במקרקעין על ידי המדינה או במכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים הנמצאת באזור מוטב, הפטור לפי סעיף זה יינתן בשל מכירת הזכויות בדירת מגורים אחת או יותר בבניין, ובלבד ששיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית שווה לשיעור זכותו בדירת המגורים הנמכרת.

(ג) במכירת זכות נמכרת כאמור בסעיף קטן (א) על ידי מוכר מוטב, כהגדרתו בסעיף 49(ב3א), שבה ניתנה לו, תמורת הזכות הנמכרת, דירת מגורים חלופית ותמורה כספית נוספת, יחולו הוראות סעיף 49(ב3א), בשינויים המחוייבים; קיבל מוכר מוטב תמורה כספית נוספת הפטורה ממס לפי סעיף קטן זה, יחולו על התמורה הכספית הנוספת הוראות 49(ב7) בשינויים המחוייבים."

(ד) בסעיף קטן (ד), במקום הקטע החל במילים "בתקופת שלי" עד המילים "בסעיף 49(ב3א)" יבוא "בתקופת המיזם, יראו את המעביר ואת קרובו כמוכר אחד לענין אותן יחידות;

בסעיף קטן זה -

"קרוב" - לרבות איגוד השולט בו ואיגוד שבשליטת השולט בו;

"שליטה" - כמשמעותה בסעיף 2 ובשינויים אלה: בכל מקום בסעיף האמור, במקום "רוב של הון המניות" ייקרא "20% או יותר של הון המניות" ובמקום "את רוב של הסכום" ייקרא "20% או יותר של הסכום";

"תקופת המיזם" - התקופה המתחילה 12 חודשים לפני המועד שבו נחתם הסכם מכירה ראשון כאמור בסעיף 49לג1 על ידי אחד מבעלי הדירות בבניין, וסופה ביום המכירה כאמור בסעיף 49לג1.

(ה) אחרי סעיף קטן (ו), יבוא:

"(1) (1) קשיש המוכר את כל חזכויות שיש לו בדירת מגורים חלופית שקיבל בעסקה כאמור בסעיף קטן (א) זכאי בשל המכירה לפטור ממס ובלבד שהתקיימו כל התנאים הקבועים בסעיף 149כב, בשינויים המחויבים, ויחולו הוראות סעיפים 149כב(ב) ו-ג, ויחולו על דירת מגורים הנרכשת על ידי הקשיש הוראות סעיף 149כד, בשינויים המחויבים.

(2) מכירה לזום של זכות בדירת מגורים חלופית שקיבל קשיש, בעסקה כאמור בסעיף קטן (א), תהיה פטורה ממס וממס רכישה, ובלבד שהתקיימו התנאים הקבועים בסעיף 149כב בשינויים המחויבים, ויחולו הוראות סעיף 149כב(ב) ו-ג."

2. תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, אחרי "סעיף 149כב" יבוא "או סעיף 149לג(1)(2)".

3. תיקון חוק מיסוי מקרקעין וחוק מס ערך מוסף – תחילה ותחילה

(1) הוראות סעיפים 149ט(ב)(4), 149כח, ו-149לבא לחוק העיקרי, כנוסחם בחוק זה, יחולו על זכות שנרכשה בעסקה כאמור בסעיפים האמורים, החל מיום התחילה ואילך.

(2) הוראות סעיפים 149כב(א), (א3) ו-ב, 149כב(ב), ו-149לג(ג) לחוק העיקרי, כנוסחם בחוק זה, יחולו על מכירת זכות במקרקעין, שהעסקה לגביה נעשתה מיום התחילה ואילך.

(3) סעיף 149לג(ד) לחוק העיקרי כנוסחו לאחר תיקונו בחוק זה, יחול על העברה של יחידת מגורים לקרוב, שנעשתה מיום התחילה ואילך.

#### סימן 2: רפורמה בשוק השכירות – היבטי מיסוי

4. תיקון פקודת מס חכנסה

(1) בסעיף 2א64 –

(א) בהגדרה "הכנסות חריגות", של קרן להשקעות במקרקעין" – אחרי פסקה (3) יבוא:

"(4) הכנסה ממכירת מקרקעין כאמור בפסקה (4) להגדרה "מקרקעין לצורכי דיוור לחשכרה", ששיעורה הכולל עולה על 10% מכלל הכנסותיה של הקרן בשנת חמס."

(ב) בהגדרה "מכירה למשכיר" במקום "15" יבוא "10";

(ג) בהגדרה "מקרקעין לצורכי דיוור לחשכרה", במקום פסקה (4) יבוא:

י" (4) מתקיים לגבי המקרקעין אחד מחתנאים המפורטים להלן, והכול אם אישרה החברה הממשלתית לדיור להשכרה כי יחידות הדיור שימשו למטרה של השכרה לטווח ארוך בלבד ואם נתנה החברה האמורה בתום כל שנת מס אישור כי כל יחידות הדיור שימשו להשכרה לטווח ארוך כאמור, בשנת תמס שחלפה:

(א) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 20 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום חמש שנים מיום רכישת המקרקעין, ובמקרקעין שהוגשה לגביהם בקשה לתוספת זכויות בתוך שנתיים מיום תרכישה – עד תום שבע שנים;

(ב) נבנו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 20 יחידות דיור למגורים לפחות עד תום שבע שנים מיום רכישת המקרקעין בידי הקרן, ובלבד שהמקרקעין נרכשו במכרז שפורסם על ידי המדינה או החברה הממשלתית לדיור להשכרה כשהיא פועלת בשם המדינה, וחוכה לחנות דעתו של המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שלא תיח ניתן להוציא היתר בניה תוך תקופה של 36 חודשים מיום רכישת המקרקעין;

(ג) נרכשו על ידי קרן להשקעות במקרקעין 15 יחידות דיור למגורים לפחות, במתחם מקרקעין רצוף, או שנבנו 15 יחידות דיור כאמור לפחות עד תום שבע שנים מיום רכישת המקרקעין, ובלבד שחם מצויות במקרקעין באזור הנגב או תגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח תגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה";

(2) בסעיף 122, אחרי סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ג) לענין חישוב ההכנסה מדמי שכירות שהופקה על ידי היחיד מהשכרת דירתו היחידה, ראשי היחיד לנכות מהכנסתו כאמור את סכום דמי השכירות המוטבים ששילם באותה שנה, עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף שקלים חדשים בשנה, לפי הנמוך, ובלבד שחתשלום ששלם, או חלקו, לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו התייבת של היחיד או אדם אחר. לענין סעיף זה –

(1) "דמי שכירות מוטבים" – דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו, או, אם היה המשלם קשיש, תשלום שנתי ששולם בעד תחזוקת המשלם או בן זוגו המתגורר עמו בבית אבות כהגדרתו בסעיף 9(25) בשנת המס, ובלבד שדמי השכירות או התשלום השנתי, לפי העניין, לא שולמו לקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרת "קרוב" בסעיף 88;

(2) "דירה יחידה" – כהגדרתה בסעיף 9(ג1)(4) לחוק מיסוי מקרקעין;

(3) יראו כתשלום ששילם יחיד או כחכנסת היחיד גם תשלום או הכנסת, לפי הענין, של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו עד גיל שמונה עשרה המתגורר עמו, ויראו יחיד ובן זוגו כאמור, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, כבעלים אחד; לענין זה, "בן זוג" – כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין."

(3) אתרי סעיף 134א יבוא:

"חובת דיווח על 134א (א) על אף החוראות לפי סעיף 134א(4), יחיד שהייתה לו הכנסות שכירות  
בשנת המס הכנסה של דמי שכירות כהגדרתם בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים),  
התשי"ן-1990<sup>4</sup> בסכום שאינו עולה על סכום התקרה  
כמשמעותו בסעיף 2 לחוק האמור, לא יהיה פטור מחגשת  
דוח, אלא אם כן הגיש למנהל או לפקיד השומה, עד יום 30  
באפריל של שנת המס העוקבת לשנת הפקת ההכנסה,  
הצהרה ערוכה לפי טופס שיקבע המנהל שבה פרטי הדירות  
שהשכיר, וסכום דמי השכירות ששולמו לו.

(ב) הצהרה כאמור בסעיף קטן (א), תוגש באופן מקוון  
במערכת שיפתח המנהל לצורך כך; ואולם יחיד אשר נולד  
לפני שנת 1955 יהיה רשאי להגיש את הדיווח גם באופן שאינו  
מקוון."

5. פקודת מס הכנסה – (א) סעיף 122 לפקודה, כנוסחו בסעיף 1(2) לחוק זה, יחול לגבי הכנסת שכירות שהתקבלה מתחילת שנת המס 2023 ואילך.

(ב) סעיף 134א לפקודה, כנוסחו בסעיף 1(3) לחוק זה יחול על הצהרה שיש להגיש לגבי דמי שכירות שהתקבלו בשל השכרת דירה בשנת המס 2023 ואילך.

הוראת מעבר (ג) על חפזת חובת הגשת דוח לפי סעיף 131 שבוצעה במשך שנה מיום תחילתו של חוק זה, בידי יחיד שטרם כניסתו לתוקף של סעיף 134א המוצע בסעיף 1(3) לחוק זה היה פטור מהגשת הדוח, לא יינקטו פעולות אכיפה, אלא אם כן התרה בו פקיד השומה בכתב, כי עליו להגיש את הדוח כנדרש בתוך 60 ימים, ואם לא יעשה כן יינקטו נגדו פעולות אכיפה, והוא לא הגיש את הדוח בתוך 60 הימים האמורים.

6. תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התשי"ן-1990<sup>5</sup>, סעיף 4 – בטל.

7. תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975<sup>6</sup>, אתרי סעיף קטן (א1) יבוא:  
בסעיף 31 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975<sup>6</sup>, אתרי סעיף קטן (א1) יבוא:

<sup>4</sup> ס"ח חתש"ן, עמ' 148.

<sup>5</sup> ס"ח חתש"ן, עמ' 148.

<sup>6</sup> ס"ח חתשל"ו, עמ' 52.

"(ב) מכירתו של מקרקעין לצורכי דיור להשכרה על ידי קרן להשקעות במקרקעין, ובלבד ששימשו לצורכי השכרה במשך חמש שנים לפחות בהתאם לחוראות ותנאים שנקבעו לפי חלק ד', פרק שני 1 לפקודת מס הכנסה, ושההכנסה ממכירתו לא הייתה הכנסה חריגה; לעניין זה, "מקרקעין לצורכי דיור להשכרה, "קרן להשקעות במקרקעין" ו- "הכנסה חריגה" – כתגדרתם בסעיף 2א64 לפקודת מס הכנסה."

## ד ב ר י ח ס ב ר

### לסימן א'

#### כללי

לפרויקטים של התחדשות עירונית מסוג פינוי או חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה נודעת חשיבות ציבורית של שיפור מרכזי ערים, חיזוק מבנים קיימים, שיקום אזורים מוזנחים וניצול שטחים מבוזבזים לצורך בניה ובדרך זו, הגדלת היצע הדיור. פרק חמישי 4 (פינוי בינוי) ופרק חמישי 5 (פטור ממכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תתשכ"ג-1963 (להלן – החוק העיקרי או חוק מיסוי מקרקעין), בשילוב עם סעיפים 31א ו-31ב לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נותנים הטבות מס משמעותיות ליזמים ולבעלי דירות המתקשרים ביניהם בפרויקטים של התחדשות עירונית.

בשנים האחרונות התעוררו כמה סוגיות בקשר ליישומן של הטבות חסות תניתנות לפרויקטים של התחדשות עירונית שהצעת החוק (להלן – ההצעה) באה לתת להן מענה ובכלל זאת עסקאות שנעשות עם דייר שהוא קשיש, עסקאות שבחן ניתנות לדייר תמורה כספית נוספת, עסקאות על ידי בעלי דירות מרובות בבניין ומכירת זכויות ליום ממשך בין הסכם המכירה ליום המכירה כהגדרתו בחוק.

סוגיה נוספת שמוצע להסדיר בהצעה זו הן הטבות חסות אשר יינתנו לחסדר אשר נועד לחלף את תכנית המיתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), אשר קבוע בסעיף 70א לחוק התכנון וחבנייה, התשכ"ז-1965 (להלן – המתווה החדש לחיזוק מבנים). לולא יתוקן חוק מיסוי מקרקעין, מבנים אשר יתווקו בהתאם למתווה החדש לחיזוק מבנים לא יהיו זכאים לטבות חסות. ללא הטבות חסות, באזורים רבים ההיתכנות הכלכלית של הפרויקטים לפי המתווה החדש מוטל בספק, ובהצעה זו מוצע לקבוע טבות מס גם למתווה זה.

### סעיפים 1(1), (6), ו-8(8)

עסקאות של התחדשות עירונית הן בדרך כלל עסקאות שארכות זמן רב, וטומנות בחובן סיכונים רבים וקשיים עד להוצאתן למעל, החל משלב החתימה על ההסכם מול הדיירים, חליך תכנוני ארוך ומורכב חוצאות כספיות גבוהות (בייחוד בפרויקטים של פינוי – בינוי) ועוד. כך, משך חזמן והעלויות, עלול להביא לשינוי במצבו הפיננסי של היוזם, אשר עלול לחקלע לקשיים כלכליים עוד טרם התחלת הפרויקט. לאור העובדה כי קיים רכיב של חוסר וודאות בפרויקטים אלו והתקשרות ההתחלתית בפרויקטים אלו, נעשית, במקרים רבים, בחוזה הכולל תנאים מתלים שישתכלל רק אם תנאים אלה יתקיימו.

לפי ע"א 489/89 שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366 (1992), חסכם עם תנאי מתלה, תקף לעניין חוק מיסוי מקרקעין החל ממועד כריתתו, ויום המכירה לצורכי מס, יהיה יום החתימה על ההסכם ולא היום בו התמלאו התנאים. לאור זאת, הרי שהחתימה של בעלי הזכויות בפרויקט על הסכם עם תנאי מתלה, מקימה "יום מכירה", כמשמעות מונח זה בסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין. כתוצאה מכך, כלל חליכי חשומה אמורים לחול כבר בשלב זה, לרבות מועד החיוב במס. דא עקא, שהמועד שבו העסקה תצא למעל באופן

מעשי יהיה מאוחר בהרבה, וישנו סיכוי שהתנאי המתלה לא יתממש כלל. לאור האמור, קבע המחוקק בפרקים הדנים בהתחדשות עירונית בחוק העיקרי, שיום המכירה בעסקאות אלה יידחה למועד מאוחר יותר שבו מתקיים התנאי המתלה או תחלת הבנייה, לפי חמוקדם. מטרת ההוראה הייתה לחקל על הצדדים לעסקה, על מנת להקל על התממשות פרויקטים של התחדשות עירונית.

מוצעים מספר תיקונים שנצרכים לאור דחיית יום המכירה בהקשר זה. סעיפים אלה קובעים את ההתייחסות המיסוית לעסקאות בון, במהלך תקופת הביניים שבין ההתקשרות ההתחלתית ועד ליום המכירה (להלן – תקופת הביניים), יום בעסקה להתחדשות עירונית מעביר את הזכויות אשר רכש מהדירים ליום אחר לצורך השלמת הפרויקט. דחיית יום המכירה בעסקאות של התחדשות עירונית הינה דחייה לצורך חישוב השבח והמס, אבל יש חוסר וודאות בנוגע לאופן שבו חוק מיסוי מקרקעין מתייחס לאותם זכויות בתקופת הביניים.

לפי עמדת רשות המסים, כבר מרגע ההתקשרות מול הדייר הראשון בבניין, מחזיק היום בזכויות בבניין, שהינן זכות במקרקעין כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת אף אם יום המכירה בגינם נדחה למועד מאוחר יותר בהתאם להוראות הדחיה הקבועות בסעיף 49 או 49לב לחוק. משמעות הדבר כי מכירה של זכויות הבנייה מיזם אי ליזם בי מחווה עסקה במקרקעין, כאשר סיווג הזכויות הנמכרות בין יום אי ליזם בי תלוי בטיב ההתקשרות המקורית (הסכם עם תנאי מתלה יסווג כמכר והסכם אופציה יסווג כאופציה).

כך, ניתן לקחת דוגמא בה יום אי החתים בעלי זכויות במתחם על הסכמים מתלים שבחם התחייב לבנות להם יחידות חדשות במתחם בתמורה לזכויות הבנייה מכוח התכנית (להלן – העסקה המקורית). בשלב מסוים, טרם חגיע "יום המכירה", מכר יום אי את ההסכמים האמורים ליזם בי בתמורה לסכום כל שהוא במוזמן. "שווי המכירה" בעסקה שבין חוזמים כולל הן את התמורה הישירה שמשלם יום בי ליזם אי וכן את כלל התמורות לדיירים שלוקח על עצמו יום בי וזאת בהתאם לעיקרון "צירוף כלל התמורות" אשר אומץ בפסיקה.

לפיכך, יום בי ימוסה במס רכישה בגין כלל השווי (הישיר ליזם אי וכן שווי ההתחייבויות לבעלי הזכויות). לאחר זמן, כאשר מתממשים התנאים המתלים ומגיע יום המכירה של העסקה המקורית לפי החוק העיקרי, גם יום אי יחוייב במס רכישה בגין שווי ההתחייבויות לבעלי הזכויות במתחם – זאת נוסף על יום בי שכבר התחייב במס רכישה בגין תמורות אלו בשומת מס הרכישה בעסקה בה רכש את הזכויות מיזם אי. (להסבר מפורט ראו: אבי גורמן ושי אהרונביץ' מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה (2017)).

עמדה זו אותגרה בוועדת ערר מיסוי מקרקעין מרכז-לוד, בעניין איחוד בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – אזור מרכז (60313-05-17), בערר על שומה בדבר סיווגה של תברה כאיגוד מקרקעין בתקופת הביניים. בפסק הדין אשר ניתן ב-2019, נקבע, בניגוד לעמדת רשות המסים, ובהתייחס לעובדות הספציפיות אשר נידונו באותו מקרה, שהזכות שהחזיקה התברה חיומית בתקופת הביניים איננה זכות במקרקעין, ושעל כן אין לסווג את התברה כאיגוד מקרקעין. בהיקש מעמדה זו, יש חסוברים שהיום אינו נדרש לשלם מס רכישה כלל בהעברת הזכויות אשר רכש מהדיירים במסגרת עסקת המכר חמותלית (וזאת בניגוד לעמדת רשות המסים לפיה יש לשלם מס רכישה על מלוא שווי הזכויות).

בכדי להגביר את הוודאות לגבי השלכות המס החלות בעת העברת זכויות בין חוזמים, מוצע לתקן את החוק העיקרי ולחתייחס בחקיקה למקרים אלה באופן מפורש. לפי המתווה המוצע בעסקאות של התחדשות עירונית מס רכישה על שווי זכויות הבנייה ייגבה רק פעם אחת, מהיום שזכויות הבנייה יחיו בבעלותו כשיגיע יום המכירה של העסקה המקורית. על פי התיקון, בדוגמא שלעיל, יום אי לא יצטרך לשלם מס רכישה בכלל

ואילו יום ב' ישלם מס רכישה על שווי העסקה אשר עשה עם יום א' (שווי זכויות תבנייה בתוספת התמורה הישירה ששולמה ליום א' בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות). אם יום ב' ימכור את הזכויות ליום ג' לפני שהגיע יום המכירה, יום ב' יצטרך לשלם מס רכישה רק על שווי התמורה הישירה ששילם ליום א', ואילו יום ג' יצטרך לשלם מס רכישה על שווי העסקה המלא שעשה עם יום ב' (שווי זכויות תבנייה בתוספת התמורה הישירה ששולמה ליום ב' בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות). וכך חללה אם יהיו מכירות נוספות.

כך, מצד אחד, ההסדר המוצע שולל את העמדה לפיה הזכויות בתקופת הביניים אינן מחוות זכות במקרקעין, ומבחר שמכיוון ששווי הזכויות שבידי היום נובע באופן אינהרנטי מערכי הקרקע, מכירה של הזכויות בתקופת הביניים היא מסוג המכירות שיש לשלם בעבורן מס רכישה. מצד שני, ההסדר קובע ששווי הזכות בתקופת הביניים יופחת, כך שיגבה מס רכישה רק על רכיב המזומן המשולם בפועל, בכדי שלא להכביד יתר על המידה על עסקאות התחדשות עירונית. בכך גם ישווה החיוב במס רכישה של עסקאות הנעשות באמצעות תנאי מתלה לחיוב המוטל בעסקאות שנעשות על ידי מכירת אופציה ליום לרכוש את הזכויות. הפחתה זו רלוונטית גם במקרים בהם יום נדרש לשלם מס רכישה בשל כניסתו בנעלי יום אחר במהלך תקופת הביניים, וכן למקרה שאדם חייב במס רכישה בשל רכישת זכות באיגוד מקרקעין כשהאיגוד הוא ששימש כיום בעסקת התחדשות עירונית.

בסעיף מובהר כי תחולת הסעיף היא רק בעסקאות בין יום אחד שליום אחר הנכנס לנעליו (לרבות אם אדם רוכש איגוד מקרקעין שהוא היום), ולא בעסקאות שבחם היום הרוכש לא נכנס בנעלי היום המוכר בעסקה אל מול הדיירים. כמו כן, מובהר כי הסעיף לא יחול במכירה חסופית של דירות היום לרוכש הדירה הבטייה. במקרים אלו, הרוכש חייב בתשלום מס רכישה בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, בלי להפחית את שווי התחייבות היום לדיירים, ובלא תלות במועד הרכישה.

#### סעיף 1(2)(א)-ו(ב)

מוצע לבטל את האפשרות של מוכר דירה במסגרת פרויקט של פינוי בינוי לקבל פטור ממס שבה על תמורה כספית אשר מקבל במסגרת עסקת הפינוי בינוי. לפי סעיף 49כב הקיים, דייר המוכר ליום דירה במסגרת פרויקט של פינוי בינוי, המקבל תמורת דירתו דירה חליפית בפרויקט בפטור ממס, רשאי לקבל מהיום במסגרת העסקה גם תמורה כספית נוספת, וזו תחיה פטורה גם היא ממס. הפטור האמור, אשר ניתן בקבלת תמורה כספית הוא חריג מאוד במערכת המס, וזאת בניגוד לעסקאות חליפין מסוגים מסוימים, שניתן לגביהן לעתים פטור ממס.

קביעת הפטור על התמורה הכספית חנוספת נקבעה לפני תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים [תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014], התשע"ג-2013) (סי"ח התשע"ג, עמ' 116, 154) (להלן – תיקון 76). לפני התיקון האמור, היה ניתן במקרים רבים לקבל פטור ממס שבה במכירת דירת מגורים, גם אם בבעלותו של מוכר הדירה יותר מדירת מגורים אחת. על כן, וכחלק מהתפיסה הכללית לפיה דירות מגורים היו פטורות ממס דה פקטו, ולאור החשש שהדיירים לא ייכנסו לעסקאות פינוי בינוי כי בכך יאבדו את הפטור ממס הצפוי, המחוקק בחר לתת פטור גם על תמורה כספית נוספת הניתנת במסגרת עסקת פינוי בינוי.

בתיקון 76 השתנתה התפיסה במיסוי מקרקעין, ובוטלה הוראת הפטור האמורה שהייתה קבועה בסעיף 49כ(1) לחוק מיסוי מקרקעין. כיום, על שבה שנוצר ממכירת דירות מגורים מוטל מס שבה, אלא אם הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר. במצב דברים זה אין כל הצדקה לתת פטור ממס לבעל דירה המוכר חלק מהזכויות בדירת המגורים שבבעלותו בתמורה לסכומי מזומן. ההצדקות למתן הפטור בעסקת חליפין,



שבראשם הקושי התזרימי לשלם את המס ללא שבעל הדירה מקבל תמורה במזומן במכירת הדירה, אינן חלות לגבי חלק התמורה שמשולם במזומן. על כן, מוצע לצמצם את הפטור כך שישולם מס בשל התמורה הכספית המשולמת לבעל הדירה.

על אף האמור, ישנן שני מקרים שבתן ההצדקה גדולה יותר להמשיך ולפטור את סכום התמורה הכספית הנוספת המתקבלת במסגרת עסקת פינוי בינוי. המקרה הראשון הוא אם המוכר הוא מי שהדירה במתחם היא דירתו היחידה. אמנם, לפי הדין היום הוא יוכל לבחור ולנצל את הפטור למוכר דירה יחידה הקבוע בסעיף 49ב(2) ככל שהמכירה ליום עומדת בתנאי החוק לקבלת הפטור, אך אם אינו זכאי לפטור באותו מועד ייתכן והדבר יהווה עבורו תמריץ לעיכוב העסקה. כמו כן, ייתכן שבשל התכנית, יחול על מכירת הדירה ליום הוראות סעיף 49, הקובע שאם התמורה מהמכירה של הדירה היחידה מושפעת מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הנמכר, חלק מהתמורה לא תהיינה פטורה.

מקרה נוסף שבו יש הצדקה רבה יותר למתן פטור על תמורה כספית נוספת הוא כאשר המוכר הוא קשיש. לקשיש ישנם קשיים אובייקטיביים רבים יותר בכניסה לפרויקט של התחדשות עירונית ולכן בפרק חמישי 4, ישנם חוראות אשר מקנות לו תמריץ נוסף. באופן ספציפי, במקרים רבים, אדם קשיש אינו זקוק לדירה גדולה יותר מדירתו הישנה, ולכן היום מציע לו דירה חדשה בפרויקט באותו חגודל, בתוספת תמורה כספית שוות ערך להפרש בין שווי הדירה שמקבלים הדיירים האחרים לפרויקט לדירה חקטנה יותר שניתנת לקשיש. יש חשש, שהקשיש לא יסכים להיכנס לפרויקט כאמור אם ידע שיוטל מס על חלק המזומן בעסקה.

בכדי להגדיל את התמריץ לכניסה לפרויקט בשני המקרים האמורים, מוצע לקבוע בסעיף 49ב(2) המוצע, שאם המוכר היה זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) או אם המוכר הוא קשיש, אזי המוכר יהיה פטור ממס גם בקבלת תמורה נוספת במזומן, במקביל, על העסקה יחול מע"מ 0 לפי הוראות סעיף 1א30 לחוק מס ערך מוסף. במקביל, בדומה לקבוע בשאר הוראות הפרק, לא יינתן step up בקבלת הדירה החלופית, והכסף המזומן ייוסף לרווח החון לצורך חישוב חרווח במכירת הדירה החלופית.

וראו תיקון נוסף בעניין קבלת תמורה במזומן, המגדילה את ההטבה, לענין עסקאות לפי פרק חמישי 5, בסעיף 49לג(1) המוצע.

### פסקה 1(2)ג)

הפטור אשר ניתן לפרויקטים של פינוי בינוי במסגרת פרק חמישי 4 לחוק נועד לאפשר לבעל דירה להתקשר בעסקת חליפין פשוטה שבה מקבל דירה חדשה במתחם בתמורה לדירתו הישנה. הפטור לא נועד לאפשר לבעל דירה במתחם לממש באופן חלקי את הנכס שבידו בפטור ממס. על כן, בסעיף 49ב(2) נקבע שהפטור יינתן רק אם שיעור זכותו של המוכר ביחידת המגורים החלופית לא יפחת משיעור זכותו ביחידת המגורים הנמכרת. כך לדוגמא, מי שבידו 100% מהזכויות ביחידת מגורים במתחם לא יכול לנצל את העובדה שמתבצע פרויקט פינוי בינוי בכדי למכור מחצית מהדירה שלו בפטור ממס (כך שישאר בידו רק חצי דירה לאחר הפרויקט). באופן דומה, בסעיף 49ב(2) מובחר שגם לא ניתן להגדיל את מסכת הנכסים שבידי המוכר, והפטור יינתן רק אם תמורת הדירה הישנה ניתנה יחידת מגורים חלופית אחת בלבד.

אבל, בניגוד לרציונל של הפרק, ובשל נוסח הסעיף, לפי המצב המשפטי הקיים, מי שיש בבעלותו לפני תחילת הפרויקט זכויות רק בחלק מיחידת מגורים יכול להגדיל את שיעור הזכויות שלו בדירת התמורה, והכל בפטור ממס. כך לדוגמא, אם שניים מחזיקים יחדיו ביחידת מגורים, לפי נוסח הסעיף, כל אחד מהבעלים המשותפים יכול לקבל דירה שלמה מהיום, וליחנות מהפטורים הניתנים בפרק. כך למעשה, תמורת יחידה אחת מקבלים בעלי דירת המגורים שתי יחידות, והם נהנים מהאפשרות לממש את זכותם בדירה ללא תשלום

המס. זאת, כאמור, בניגוד למקרה שבו הבעלות המלאה ביחידה הנמכרת בידי אדם אחד, שאינו יכול לקבל תמורת היחידה שתי דירות מגורים. יתר על כן, הפרצה מהווה פתח לתכנוני מס אשר נעשים לצורך ניצולה. על כן, מוצע לתקן את הסעיף ולקבוע כי הפטור יינתן רק אם שיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים החלופית שווה לשיעור זכותו של המוכר בדירת המגורים הנמכרת.

#### סעיף 1(3) ו- (4)

בתיקון מספר 94 לחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף 10 לחוק פינוי ובינוי (פיצויים) (תיקון מס' 6), התשע"ח-2018) (להלן – תיקון 94), נוסף לחוק העיקרי סעיף 1א49, אשר נועד לתת פתרון לדייר קשיש, שאינו רוצה לחתום על פרויקט של התחדשות עירונית בשל הקושי בפינוי דירתו לתקופה זמנית בו יידרש לגור בשכירות, לפני מעבר חזרה לדירתו החדשה בפרויקט. הסעיף קובע כי יינתן פטור ממס לדייר קשיש המוכר לצד שלישי את זכותו לדירה חדשה במתחם, אם משתמש בכספי התמורה כדי לרכוש דירת מגורים במקום אחר. כך, נוצר לדייר הקשיש אינטרס לחתום על עסקה עם היום בפרויקט פינוי בינוי, כי אם הפרויקט יוצא לפועל, הדייר יכול ליהנות מעליית הערך של דירתו שנוצר עקב הוספת זכויות הבנייה במתחם (בשל המחיר שיקבל בשוק החופשי תמורת דירת התמורה). הוא אמנם לא יוכל להמשיך לגור בדירתו הישנה, אבל הדירה שעובר אליה תהיה בבעלותו, והוא לא שידרש לגור בשכירות זמנית ולעבור דירה פעמיים (פעם לדירת השכירות, ופעם חזרה לדירת התמורה).

המחוקק ביקש לאפשר לדייר קשיש ליהנות מההטבה האמורה רק כאשר יש וודאות מסוימת שהפרויקט יצא לפועל, ועל כן בסעיף נקבעו מספר תנאים לעניין המועד שבו הדייר הקשיש יכול למכור את היחידה החליפית כדי לקבל את הטבת המס. בעוד שבמסגרת התיקון נקבע בפירוש מהו המועד המוקדם ביותר בו הדייר הקשיש יכול למכור את הדירה, לא נקבע בו בפירוש המועד האחרון שבו הדייר הקשיש יכול לבצע את המכירה ולקבל את הטבת המס (ולכאורה, לפי קריאה פשוטה של הסעיף, יוכל הדייר למכור את הדירה גם לאחר תום הפרויקט ולאחר שכבר עבר לגור בחזרה בדירת החדשה). מוצע לקבוע את המועד האחרון בפירוש, ולהוסיף את פסקה (5) שבה ייקבע שהמועד האחרון שבו הדייר יוכל למכור את דירתו החליפית הוא עד שישה חודשים לאחר מועד הפינוי בפרויקט.

בנוסף, מוצע לתקן את סעיף 2א49 הקובע פטור נוסף לדייר כאמור המוכר את דירתו ליום (ולא לצד שלישי). בין השאר, נקבע בסעיף 2א49, שההקלה הקבועה בו תינתן רק אם המכירה נעשתה "בסמוך" לקבלת הדירה מהיום. לצורך הקלה נוספת על פרויקטים אלה מוצע להגדיל את התקופה ולקבוע שהמכירה ליום יכולה להיעשות עד למועד שבו נקלטה במוסד התכנון המוסמך בקשה להיתר בנייה מכוח התכנית לפינוי ובינוי, לגבי הבית המשותף שבו נמצאת היחידה הנמכרת.

#### סעיף 1(5)

בסעיף 49כג לחוק העיקרי נקבעו הוראות לעניין חישוב מס השבח החל במכירת הזכות החלופית שהתקבלה במסגרת עסקת פינוי בינוי. בפסקה (7) שבסעיף האמור, נקבעו הוראות ספציפיות למקרה שבו בנוסף לזכות החלופית, קיבל המוכר במסגרת העסקה גם תמורה כספית בפטור ממס. בעקבות התיקון המוצע בסעיף 3 לתיקון סעיף 49כב, לפיו תמורה כספית הניתנת במסגרת עסקת פינוי בינוי תמוסה במועד העסקה, ישנם מקרים שבהם תמורה כספית נוספת תמוסה על אף שהיא מתחת לתקרה. מוצע, על כן, לתקן את פסקה 49כג(7), כך שיובהר שהוא חל רק על עסקאות שנעשו לפני התיקון המוצע שבהן ניתן פטור על התמורה הכספית לפי נוסח החוק לפני תיקונו או על עסקאות שבהן המוכר הוא קשיש או בעל דירה יחידה שבהן יינתן פטור גם לאחר התיקון לפי ההקלה המוצעת.

#### סעיף 1(6)

ראו דברי ההסבר לסעיף 1(1).

#### סעיף 1(7)

בפרק חמישי 5 לחוק העיקרי, קבועות הוראות אשר נותנות הקלות במס לעסקאות של חיזוק בניינים לפי תכנית מיתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), וכן לעסקאות שנועדו לצורך הריסת מבנה והקמתו מחדש לפי תמ"א 38. בנוסף, לפי סעיף 31ב לחוק מס ערך מוסף, חתש"ל-1975 (חוק מס ערך מוסף), על מתן שירותי בנייה בהתאם לתמ"א 38, אשר ניתנו בתמורה למכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס לפי פרק חמישי 5, יהיה מס ערך מוסף בשיעור 0.

הוראות תמ"א 38 עתידות לחסתיים בשנים הקרובות. חלק זאת, נקבע המתווה החדש לחיזוק מבנים בחוק התכנון והבנייה שגם הוא נועד לעודד חיזוק בניינים מפני רעידות אדמה. במסגרת המתווה החדש לחיזוק מבנים יינתנו הטבות תכנוניות, ובתן תגדלת זכויות בנייה, למי שמחזק בניין קיים מפני רעידות אדמה או הורס בניין ובונה תחתיו בניין חדש.

מוצע להתאים את החגדרות של פרק חמישי 5, כך שהטבות המס אשר ניתנו היום לעסקאות של תמ"א 38 יחולו גם על מי שמבצע חיזוק מפני רעידות אדמה לפי המתווה החדש. נוסח ההגדרה לקוח מחוק המקרקעין (חיזוק בתים משותפים מפני רעידות אדמה), תשס"ח-2008, כך שהחלטות שניתנות בדין האזרחי למבנים טעוני חיזוק יחולו על אותם מבנים שבהם ניתנים הטבות המס.

לא למותר לציין, שמכיוון שלפי סעיף 31ב לחוק מס ערך מוסף, ניתן מס ערך מוסף בשיעור 0 בעסקאות שפטורות ממס לפי חוק מיסוי מקרקעין, התיקונים המוצעים בסעיף זה יביאו לכך שגם ההטבה במס ערך מוסף תינתן לעסקאות אשר ייעשו בהתאם למתווה החדש.

#### סעיף 1(8)

ראו דברי הסבר לסעיף 1.

#### סעיף 1(9)

לפסקאות משנה (א) ו-(ב) - מוצע לקבוע כי בעסקאות של חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה, הפטור ממסים הקבוע בסעיף 149לג לחוק, אשר חל על יחידות המגורים הנמכרת ליום בעסקת כאמור, יורחב כך שיחול על שתי יחידות דיור של מוכר דירה בבניין, בכפוף להתקיימות שאר התנאים שקבועים בחוק ביחס לכל אחת מיחידות הדיור. על אף האמור, לענין יחידות המגורים המשמשות את הדיור תציבורי, ולגבי יחידות דיור בבניינים אשר נמצאים באזור מוטב יחולו הפטורים על כל אחת מיחידות הדיור האמורות, בכפוף להתקיימות שאר התנאים שקבועים בחוק לגביהן. לענין זה, מוצע לתקן את ההגדרה "אזור מוטב" בסעיף 49לב, כך שיוגדר בהתאם לחלטת ממשלה מספר 875, מיום 30.12.21 בענין קידום התחדשות עירונית בפריפריה, דחינו, אזור בנגב, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, או בגליל, כהגדרתו בחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993.

בהמשך לכך, מוצע, בפסקת משנה (ב) לתקן את סעיף 49לג(א) אשר בו נקבעה הוראה אנטי תכנונית, לפיה הפטור הקבוע בפרק, לא יחול על מי שקיבל מ"קרו"ב דירת מגורים בפטור ממס בתקופה של 24 חודשים שלפני יום החתימה על הסכם המכירה. תכלית החוראה היא מניעת תכנון מס: נישום בידיו כמה דירות במבנה שמתוכנן לעבור תמ"א 38 יבקש לזכות בכמה פטורים, על ידי העברת היחידות לקרוביו.

בשל תקופת הצינון הארוכה יחסית הקבועה בסעיף, ייתכן מצב שבו דירת מגורים הועברה במתנה בתום לב

לקרוב, זאת טרם נודע לבעל הדירה כי ייתכן ודירת המגורים נמצאת בבניין אשר בו מתוכנן לבצע פרויקט של הריסה ובנייה מחדש, והתכלית האנטי תכנונית איננה מתקיימת. בנוסף, יש טעם לפגם בכך שהתקופה נספרת מיום החתימה של הקרוב על החסכם. תנאי זה, מאפשר לקרוב לצאת מגדר הסעיף באמצעות דחיית מועד החתימה על החסכם, ובכך הסעיף מתמרץ את הקרוב לעכב את ביצוע העסקה באופן המקשה על חתממשות הפרויקט. כמו כן, לכאורה, אם העברת הדירה במתנה לקרוב תתבצע בין מועד החתימה על החסכם להתקשרות הראשוני עם היום לבין מועד המכירה לפי סעיף 1ב49, הרי שאין כל מניעה שהקרוב ייהנה גם הוא מחפטור לפי הפרק, למרות שבמועד זה יש וודאות רבה שהפרויקט יצא לפועל, וסביר שחעברה במועד זה נעשתה לצורך תכנון מס. לבסוף, מנוסח הסעיף משתמע כי הקרוב לא יחיה זכאי לקבל את חפטור אפילו אם מעביר הדירה עצמו היה יכול לקבל את הפטור אילו היה הוא חותם על החסכם עם היום (כי מדובר בדירת המגורים היחידה של המעביר בבניין), ותרציונאל האנטי תכנוני איננו חל.

כדי לתקן את כלל העיוותים המפורטים בפסקה שלעיל, תוך שמירה על הרציונאל של הסעיף, מוצע לקבוע שחתנאי לכך שחפטור לא יחול במכירת הדירה על ידי הקרוב הוא שהמעביר לא היה יכול לקבל את הפטור אילו הוא היה מוכר את הדירה, ושחעברת הדירה נעשתה בתקופה המתחילה 12 חודשים לפני המועד שבו נחתם חסכם מכירה הראשון כאמור בסעיף 1ב49 על ידי אחד מבעלי הדירות בבניין, וסופה ביום המכירה כאמור בסעיף 1ב49.

יצוין, שהוספת ההגדרות "קרוב" ו-"שליטה" אינן משנות את הדין הקיים. כיום, לצורך פרשנות מונחים אלה, הסעיף מפנה להגדרות בסעיף 4ב49(ב), אך בתיקון שנעשה לאחרונה, נמחקו אותם הגדרות מסעיף 4ב49(ב) האמור (נראו בפרק יב' לחוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"ב-2021)). על כן, מוצע להעתיק את נוסח התגדרות מסעיף 4ב49(ב) טרם ביטולו, ולהוסיף אותם פה שלא בדרך של הפניה.

נוסף על האמור, מוצע להוסיף את סעיף 1ב49(ג)(2)(א), אשר לפיו קשיש יהיה רשאי למכור ליום דירה אחרת במסגרת עסקה לחיזוק מבנים, ולקבל תמורתה שתי דירות מגורים, ועדיין ליהנות מפטור ממס בקבלת שתי הדירות. סעיף זה מקביל לסעיף 4ב49(ג) שמחיל הסדר דומה על קשיש לעניין עסקאות של פינוי בינוי. הסדר זה חל, לפי סעיף 1ב49(ג) על דירות באזור מוטב, ומוצע להשאיר חסדר זה על כנו, מלבד שינוי ההגדרה של אזור מוטב כאמור לעיל.

## למסקת משנה (ג) וסעיף 2

כמוסבר לעיל, בפרק חמישי 4 נקבעו חוראות שונות המגדילות את האפשרויות של דיור קשיש לקבל פטור ממס בעסקאות פינוי בינוי, באמצעות הרחבת סוגי העסקאות שיחול לגביהן הפטור. הרחבה זו לא נעשתה לגבי עסקאות של חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה. כיום, כחלק ממחלך ממשלתי שמבקש להקטין את הפער בין התחדשות עירונית שנעשית במסגרת עסקאות פינוי בינוי לבין התחדשות עירונית שנעשית במסגרת עסקאות של חיזוק מבנים, מוצע להחיל את החטבות שניתנו לקשיש בפרק חמישי 4 גם על עסקאות לפי פרק חמישי 5.

## לסעיף 3

מוצע לקבוע חוראות תחילה ותחילה לסעיפי החוק המוצע.

## סימן ב'

במטרה להקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין (להלן – קרנות ריט) להשקיע במקרקעין לצורכי דיור להשכרה, מוצע לבצע מספר תיקוני חקיקה שיסייעו לכדאיות הכלכליות לפעילות קרנות הריט ויסייעו

בהסרת חסמים.

#### סעיף 4(1)

##### מסקת משנה (א)

מוצע לקבוע כי הכנסות מ"מכירה למשכיר" כהגדרתו בתיקון זה לא תהווה למעלה מ-10% מכלל הכנסות הקרן להשקעות במקרקעין. אם יעלו ההכנסות ממכירה כאמור, הן יחשבו הכנסות חריגות לעניין הקרן להשקעות במקרקעין.

##### מסקת משנה (ב)

מוצע לקצר את התקופה שבסיומה יתאפשר לקרנות ריט למכור למשכיר את יחידות הדיוור להשכרה לטווח ארוך מבלי לפגוע בהטבות המס הנלוות לה.

נכון להיום, מכירת יחידות דיוור המיועדות להשכרה המוגדרות "מקרקעין לצורכי דיוור להשכרה", בטרם הסתיימה תקופה של 20 שנה לפחות שבה שימשו אותן יחידות הדיוור למטרת השכרה למגורים, תחייב את הרוכש בתשלום מס רכישה בשיעור של 15% משווי המכירה של הזכות הנמכרת, אלא אם כן הובטח כי יחידות הדיוור ישמשו למטרה של השכרה למגורים בלבד לתקופה של 10 שנים נוספות לפחות.

במטרה לעודד את סחירות יחידות הדיוור המיועדות להשכרה וזאת ללא פגיעה בהטבות הנלוות לה, מוצע לקצר את התקופה שבסיומה יתאפשר לקרן למכור למשכיר ממשך בלי שמכירה כאמור תחייב אותו לשלם את שיעורי מס הרכישה הגבוהים, כך שבמקום שיצטרך לחכות תקופה של 15 שנה לפחות, הוא יוכל למכור למשכיר ממשך אחרי תקופה של 10 שנים לפחות.

##### מסקת משנה (ג)

במטרה להקל על פעילותן של קרנות להשקעות במקרקעין בתחום של השקעה במקרקעין לצורכי דיוור להשכרה, מוצע להוסיף שני מקרים נוספים שבהם מקרקעין מסוימים יוכרו כ"מקרקעין לצורכי דיוור להשכרה" לשם קבלת הטבות מכוח פרק שני 1, לחלק ד' לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה). לצורך כך מוצע לבצע את השינויים שלהלן:

1. לחארך את פרק הזמן הניתן לקרן להשקעות במקרקעין להשלמת בנייה של 20 יחידות דיוור ממועד רכישת המקרקעין לתקופה של 7 שנים מיום הרכישה וזאת במקום 5 שנים נכון מיום הרכישה נכון להיום. זאת, אם הוכח להנחת דעתו של המנהל, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שלא ניתן להוציא היתר בניה תוך תקופה של 36 חודשים מיום הרכישה על ידי הקרן.
2. בכדי לעודד שכירות ארוכת טווח והשקעה באזורי הפריפריה מצד קרנות להשקעות במקרקעין, מוצע להקטין את מספר יחידות הדיוור המינימלי שקרן להשקעות במקרקעין נדרשת לרכוש (או לבנות) מ-20 יחידות דיוור לפחות ל-15 יחידות דיוור לפחות, באזור הנגב או הגליל כהגדרתם בחוק הרשות לפיתוח הנגב, התשנ"ב-1991, ובחוק הרשות לפיתוח הגליל, התשנ"ג-1993, בהתאמה. כל זאת בהתאם לתנאים האמורים בסעיף.

#### סעיף 4(2) ו- (2)(א)

בכדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר (להלן - הדירה המושכרת), שבאותה תקופה הוא משלם דמי שכירות לצורך שכירת דירת מגורים אחרת למגוריו או שמשלם תשלום בעד מגוריו בבית אבות (להלן - הוצאות שכירות), מוצע לקבוע אפשרות לנכות מהכנסות השכירות המתקבלות מהשכרת הדירה המושכרת את הוצאות השכירות שהוא משלם, אף על פי שאלה הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות

להיות מנוכות לפי עקרונות מס ההכנסה הרגילים. החטבה המוצעת נועדה להקל על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת או, אם מדובר באדם קשיש, לגור בבית אבות.

מוצע לגדר את החטבה כך שאותו יחיד יוכל לנכות מהכנסתו מהשכרת הדירה את דמי השכירות ששילם, עד לגובה של תשעים אלף שקלים חדשים בשנה, כדי לחגבל את מידת חרגסיביות של החטבה. כמו כן, מובחר בנוסח הסעיף, שאם התשלומים ששילם עולים על דמי השכירות שקיבל, לא ייווצר ליחיד הפסד אשר יהיה ניתן לניצול בשנים הבאות, שכן, כאמור, מדובר בתשלום שהוא במהותו בעבור צריכת שירותי דיור שתן הוצאה פרטית.

ההטבה המוצעת תינתן רק למי שמשלם מס לפי סעיף 122 לפקודה, קרי, מס בשיעור של 10% ללא זכאות לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, או זכאות לקבלת קיזוז, זיכוי או פטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה. כמו כן, לפי הוראת סעיף קטן (ג), אשר יחול גם בחקשר זה, לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או החפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין.

לבסוף, מוצע לקבוע שיראו כתשלום ששילם יחיד או כהכנסת היחיד גם תשלום או הכנסה, לפי הענין, של בן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, המתגורר עמו, או של ילדו עד גיל שמונה עשרה המתגורר עמו. מחד, הוראת זו תאפשר למנוע פיצולים מלאכותיים של ההכנסות בין חברי התא המשפחתי לצורך התגברות על הגבלות הסכומים המפורטים בסעיף. מאידך, היא תאפשר לבן זוג אחד לקבל את החטבה על דמי השכירות ששולמו לו בעד שכירת הדירה המושכרת, גם אם מבחינה פורמאלית בן הזוג השני הוא שמשלם את דמי השכירות על הדירה שאותה הם שוכרים.

מוצע שתיקון זה יחול החל משנת המס 2023.

#### סעיפים 34(ו-5) ו-3(ב) ו-1(ג)

חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התשי"ז-1990, פוטר הכנסות מהשכרת דירת מגורים עד לגובה התקרה הקבועה באותו חוק. נוסף על כך, בהתאם לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, מי שהכנסתו מהשכרת דירת מגורים נמוכה מהתקרה אינו נדרש לדווח על ההכנסה שלו משכר הדירה כלל (למעט מי שחייב בהגשת דוח שנתי מסיבות אחרות). לפי התערכות, בעלי דירה רבים נהנים מהכנסה אשר אינה אמורה להיות פטורה לפי החוק, אך מסיבות שונות הם אינם מדווחים על כך וישנם פערי גבייה להכנסות המדינה של עשרות מיליוני ש"ח. החלת חובת דיווח תקשה על המשך העלמות המס, שכן החנתה היא כי בעלי הכנסה משכר דירה יימנעו מחצירה כוזבת לרשויות המס בדבר גובה ההכנסה שלהם ממקור זה.

יובהר כי ככלל, כל אדם מחויב לדווח על כלל הכנסותיו לרשויות המס אם לא נוכח מהן מס במקור בשיעור המרבי – ואילו הפטור מדיווח מהווה חריג לכלל. נוכח הנתונים שלעיל ולצורך הגברת האכיפה מוצע להחיל את כלל הדיווח גם על הכנסות פטורות. בכדי להקל על הציבור מוצע לקבוע חובת דיווח פשוטה ומקוונת שכוללת רק פרטים לגבי הדירה וגובה דמי השכירות ששולמו בשנה הקודמת. בנוסף, מוצע לאפשר למי שנולד לפני שנת 1955 דיווח ידני פשוט שאינו דורש אוריינות טכנולוגית.

מוצע שתיקון זה יחול החל משנת 2024 שבו ידווחו הכנסות שהתקבלו תחל משנת המס 2023.

בשים לב לכך שהשינוי המוצע בסעיף זה יחול על כלל הציבור, שלתקו אין ממשקים שוטפים עם רשות

המסים, מוצע לאפשר "יתקומת ביניים" בה האכיפה תינקט רק כנגד מי שקיבל התראה בכתב ושב וביצע את החתונות האסורה (לא דיווח). על כן, מוצע לתקן את פקודת מס הכנסה כך שייקבע כי בשנת המס הראשונה שבה חלה חובת הדיווח, לא תחול כל סנקציה בשל אי דיווח על דמי שכירות מתחת לתקרה, אלא אם כן המפר קיבל התראה בכתב על ההפרה או העבירה, ולא תיקן את ההפרה.

#### סעיף 6

מוצע לבטל את סעיף 4 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מחשכרת דירת מגורים), התשי"ז-1990 (להלן – חוק מס הכנסה), כך שתבוטל ההצמדה של תקרת הפטור. בעקבות התיקון, בתחילת שנת 2024 לא יתעדכן חסכום הקבוע בחוק מס הכנסה, וגובה הכנסות דמי השכירות התודשי הפטור ממס לפי חוק מס הכנסה ימשיך לעמוד על סכום של 5,470 שקלים חדשים.

#### סעיף 7

מוצע לתקן את חוק מס ערך מוסף כך שיינתן לקרנות ריט פטור מתשלום מס ערך מוסף על חכנסותיהן ממכירת בניין להשכרה למגורים, ובלבד שהן השכירו את הבניין בהתאם לתנאים הקבועים לפי חלק ד', פרק שני 1 לפקודת מס הכנסה.

### טיוטת חוק

#### א. שם החוק המוצע

טיוטת חוק החתייעולות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, פרק \_\_: מיסוי מקרקעין.

#### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי החוק המוצע

בתזכיר זה מוצעים מספר תיקונים, שמטרתם מניעת עיוותים שונים במיסוי דירות מגורים, מניעת תכנוני מס וביטול פטורים שאינם מוצדקים. התיקונים המוצעים צפויים לעודד מכירת דירות מגורים בטווח הקרוב, ולהפחית את התמריץ המיסוי לרכישה והחזקת של דירות מגורים, ובכך לתרום להגדלת היצע הדירות והורדת מחירי הדירות.

התיקון הראשון, מבקש לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, כך שרק מי שימכור את דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים (ולא 24 חודשים – כפי שחוק מאפשר היום), ייהנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה חחלים על רוכש דירת הדירה החלופית, ומהפטור ממס שבח במכירת הדירה הראשונה. זאת במטרה לחאיץ את מכירת הדירות הראשונות ובכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים דבר שיכול לגרום להורדת מחירי הדירות בשוק.

לצד התיקון דלעיל, בכדי לעודד בניית דירות על קרקע פנויה, מוצע לתקן את החוק כך שיקבע כי מוכר זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים, לא יוכל ליהנות מהחישוב הליניארי המוטב, אלא אם סיים את בניית הדירה עד 30 ביוני 2027.

כמו כן, ישנם מקרים בהם דירות, בדרך כלל דירות יוקרה, נמכרות על ידי הקבלן ללא שנעשה בהם שיפוץ הפנים בדירה ('דירות מעטפות'). על מנת למנוע מצב בו רוכשים של דירות יוקרה יתחמקו ממשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירות מגורים, מוצע לקבוע בחוק באופן מפורש כי דירת מעטפת תהיה חייבת במס רכישה כמו דירת מגורים.

בנוסף, מוצע להתאים את נוסח חוק מיסוי מקרקעין לשאר חקיקת המס ולקבוע ששר האוצר, באישור וועדת הכספים, יהיה רשאי לקבוע אילו טפסים יוגשו באופן מקוון מבין כלל הטפסים שבחוק.

לבסוף, כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני יום 7 בנובמבר 2001 לצורך בניית דירות מגורים, קרי קרקעות שנמצאות במשך שנים רבות בידי בעליהן ונצמח עליהן שבח גבוה, מוצע לקבוע, כהוראת שעה, שבמכירת זכות במקרקעין המיועדים לבנייה למגורים, בידי יחיד, עד 30 ביוני 2027, יחול שיעור מופחת של מס שבח, על השבח הריאלי עד יום 7 בנובמבר 2001 (להלן – **השבח הריאלי עד יום התחילה**), ובלבד שבמהלך 8 השנים שלאחר הרכישה נבנו על הקרקע דירות חמגורים שניתן לבנות לפי התכנית החלה עליהן. ככל שהרוכש יסיים את בניית דירות המגורים בתקופה קצרה, יהיה זכאי המוכר לשיעור חמס המופחת על חלק גדול יותר מחשבח הריאלי עד יום התחילה. כך, מוצע לקבוע כי אם הרוכש ישלים את בניית הדירות בתוך 4 שנים מיום המכירה, המוכר יהיה זכאי לשיעור מס של 25% על כלל השבח הריאלי על יום התחילה. מהשנה החמישית ועד תשמינית חלק חשבח הריאלי עד יום התחילה שיהיה זכאי לשיעור המס של 25%, יפתח בצורה הדרגתית. אם הרוכש לא יבנה את דירות המגורים עד תום 8 שנים מיום המכירה, המוכר לא יהיה זכאי לשיעור חמס המופחת על אף חלק מהשבח הריאלי עד יום התחילה. כאמור, נועדה ההפחתה המוצעת לשמש תמריץ למכירת הקרקעות וכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים.

#### ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על חוקים קיימים

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



ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על תקציב המדינה

אובדן הכנסות בסך 30 מיליון ₪ בשנה, וזאת החל משנת 2024.

ה. השפעת החוק המוצע על התקן המנהלי

אין.

ו. הערות המשרדים

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלחן לא חוטמו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכזת לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת השרים לתיקוני חקיקה הנדרשים ליישום החלטות שהתקבלו במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 והצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כלכלי) אישר כי אין מניעה משפטית להעלות את טיוטת החוק לאישור ועדת השרים לתיקוני חקיקה.

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיטות החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.

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

2023

פרק \_\_\_\_: מיסוי מקרקעין

תיקון חוק מיסוי 1. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (בפרק זה – חוק מיסוי מקרקעין) מקרקעין (שבח ורכישה)

(1) בסעיף 9 -

(א) בסעיף קטן (ג), בהגדרה "דירת מגורים" -

(1) בפסקה (1), בסופת יבוא "והכול למעט דירה המנויה בפסקה (3)";

(2) אחרי פסקה (2) יבוא:

"(3) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, לרבות דירה שבניית קירותיה החיצוניים טרם הסתיימה, אם יש עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתו כדירת מעטפת; לעניין זה, "דירת מעטפת" – דירה, בבניין המיועד לשמש למגורים, שבנייתה טרם נסתיימה, שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה, ובלבד שהסתיימה בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה.";

(ב) בסעיף קטן (ג1), בפסקה (2), במקום "ב-24 החודשים" יבוא "ב-12 החודשים";

(2) בסעיף 48א-

י"ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשפ"ב, עמ' 460.

(א) בסעיף קטן (ב1), אחרי "דירת מגורים מזכה" יבוא "שחלות לגבי מכירתה חוראות סעיפים קטנים (ב) ו-(ב3)";

(ב) אחרי סעיף קטן (ב3) יבוא:

"(ב4) על אף האמור בסעיפים קטנים (ב) ו-(ב3), במכירת דירת מגורים מזכה בידי יחיד תושב ישראל שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, ומתקיימים לגביה שני אלה, יחולו חוראות סעיף קטן (ב1) ולא יחולו חוראות סעיפים קטנים (ב) ו-(ב3):

(1) במועד רכישת הזכות במקרקעין עליה בנויה דירת המגורים המזכה, לא הייתה בנויה על המקרקעין דירת מגורים;

(2) בניית דירת המגורים המזכה הושלמה לאחר יום כ"ה בסיוון תשפ"ז (30 ביוני 2027)";

(3) בסעיף 149ג(1), במקום "ב-24 החודשים שקדמו למכירה" יבוא "ב-12 החודשים שקדמו למכירה";

(4) בסעיף 76א -

(א) בכותרת השוליים, במקום "הגשת הצהרה" יבוא "הגשה";

(ב) בסעיף קטן (ב), במקום חסדע החל במילים "הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76" עד המילים "כאמור בסעיף 96" יבוא "הצהרות, מסמכים או טפסים שיש להגיש למנהל לפי חוק זה".

(א) בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 111(ב) לחוק זה, יחול על זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים שנרכשה ביום תחילתו של חוק זה (בפרק זה – יום התחילה) או לאחריו.

(ב) סעיף 149ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 111(3) לחוק זה, יחול על דירת מגורים שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שלגביה חלה החזקה כאמור באותו סעיף.

(א) על אף האמור בפסקה 1(א) של סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו בסעיף 111(2) לחוק זה, במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד שהקרקע כולה הייתה בבעלותו, בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ה בסיוון תשפ"ז (30 ביוני 2027) (בסעיף זה – התקופה הקובעת), יהיה היחיד חייב במס על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק האמור; לענין זה, "החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה" –

(1) אם חסתימה בנייתן על חקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, חמותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, עד תום 48 חודשים מיום המכירה – 100% מהשבח הריאלי עד יום התחילה;

חוק מיסוי מקרקעין - 2.  
תחולה

חוק מיסוי מקרקעין - 3.  
חוראות שעה

(2) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (1) ועד תום 60 חודשים מיום המכירה – 80% מהשבת הריאלי עד יום התחילה;

(3) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (2) ועד תום 72 חודשים מיום המכירה – 70% מהשבת הריאלי עד יום התחילה;

(4) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (3) ועד תום 84 חודשים מיום המכירה – 60% מהשבת הריאלי עד יום התחילה;

(5) אם הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, בתקופה שמתום התקופה האמורה בפסקה (4) ועד תום 96 חודשים מיום המכירה – 50% מהשבת הריאלי עד יום התחילה;

(6) אם לא התקיים האמור בפסקאות (1) עד (5) – 0% מהשבת הריאלי עד יום התחילה.

(ב) חוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על מכירה שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים, על מכירה שחל לגביה פטור מהמס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק מיסוי מקרקעין או לפי פקודת מס הכנסה<sup>2</sup>, או על מכירה שחלות לגביה חוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

(ג) לענין פסקאות (1) עד (6) להגדרה "החלק המוטב של השבת הריאלי עד יום התחילה" שבסעיף קטן (א), יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 157א לחוק התכנון והבנייה, כסיום הבנייה.

(ד) במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, בתקופה חקובעת, שאינה מכירה כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי המוכר לבחור באחד מאלה:

(1) תשלום מס השבת לפי חוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, ואם התקיים האמור בפסקאות (1), (2), (3), (4) או (5) להגדרה "החלק המוטב של השבת הריאלי עד יום התחילה" שבסעיף קטן (א) – יהיה זכאי המוכר להחזר המס ששילם ביתר, ויחולו לענין זה חוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;

(2) תשלום מס השבת לפי חוראות סעיף קטן (א) ומתן ערובה לחנות דעתו של המנהל בגובה יתרת מס השבת שהיה עליו לשלם לפי חוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין.

<sup>2</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

(ה) במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף זה, יקראו את סעיף 48ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שבסופו יבוא "ובלבד ששיעור חמס על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, כהגדרתו בסעיף 3 לחוק חתוכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג – 2023, לא יעלה על שיעור חמס חקבוע בסעיף 48א(1)1".

(ו) לכל מונח בסעיף זה תהיה המשמעות הנובעת לו בחוק מיסוי מקרקעין אלא אם כן נקבע במפורש אחרת.

(ז) בסעיף זה –

"היתר בנייה" – כמשמעותו בחוק התכנון והבנייה;

"חוק התכנון והבנייה – חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965;

"יחיד" – לרבות חברת משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה, ולרבות שותפות שחל לגביה סעיף 63 לפקודה האמורה;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ואולם, חמונח "שליטה" בהגדרת האמורה יפורש כאמור בסעיף 19(4)ב(3) לחוק האמור;

"חשב הריאלי עד יום התחילה" – כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין;

"תכנית בנייה" – תכנית מפורטת כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, או תכנית כמשמעותה באותו חוק, שתנאי להוצאת היתר מכוחה הוא אישור תכנית איחוד וחלוקה כמשמעותה בסימן ז' לפרק ג' בחוק האמור.

## דברי הסבר

### סעיף 1

#### לפסקה (1) לפסקת משנה (א)

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (בפרק זה – חוק מיסוי מקרקעין) קובע שבמכירת זכות במקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישה. בסעיפים קטנים (ג1) ו-(ג2) נקבעים שיעורי המס החלים ברכישת דירת מגורים, ששונים משיעורי המס המשולמים ברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. כיום יש מקרים שבהם דירות, בדרך כלל דירות יוקרה, נמכרות בידי הקבלן בלא שנעשה בחן שיפוץ הפנים. דירות אלה נקראות בעגה המקצועית דירות מעטפת. בשל נוסח הסעיף כיום, יש מחלוקת בשאלה אם דירות מעטפת מחוות דירות מגורים לצורכי מיסוי מקרקעין, ומכאן במקרים של רכישת דירת מגורים להשקעה, אם רוכש הדירה חייב בשיעורי מס הרכישה הגבוהים, המוטלים ברכישת דירת מגורים להשקעה. ההבדלים בין דירות מעטפת לדירות שחושלמה בנייתן מיטעריים, ואינם רלוונטיים לתכלית הסעיף. על כן, מבחינה עניינית, אין הצדקה לכך שרוכשים של דירות מעטפת ייחזו מיתרון המיסוי, ויתחמקו מתשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירות מגורים. באותו האופן, אין הצדקה לכך שמי שרוכשים דירת מעטפת שהיא דירת מגורים, לא ייהנו משיעורי מס הרכישה הנמוכים יותר, המוטלים על מי שרוכש דירה ראשונה. על כן, מוצע לחוסיף להגדרה "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין את פסקה (3) ולקבוע באופן מפורש כי דירת מעטפת תהיה חייבת במס רכישה כדירת מגורים. בהתאם, מוצע לתקן את פסקה (1) להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, ולהבחיר כי אינה כוללת דירת מעטפת, היות שדירת מעטפת נכללת בפסקה (3).

<sup>3</sup> ס"ח התשכ"ה עמ' 307.

יובהר, כי לפי נוסח הסעיף המוצע, גם אם במועד הרכישה טרם נבנתה דירת המעטפת, אך במסגרת הסכם הרכישה התחייב המוכר לספק לרוכש דירת מעטפת (דירת מעטפת מקבל), הזכות לקבלת דירת מעטפת תיחשב לדירת מגורים לענין סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. כלל מוצע זה דומה לכלל הקבוע היום בפסקה (1) האמורה, לגבי רכישת דירת מגורים מושלמת מקבל, שנחשבת לדירת מגורים אף אם במועד הרכישה טרם הושלמה בנייתה.

#### לפסקת משנה (ב)

סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את התקופה שבמחלכה משפרי דיור יכולים להחזיק במקביל בשתי דירות ולהיחשב לבעלי דירה יחידה (לפני שמכרו את דירתם הישנה) לצורך שיעור מס הרכישה שהם חבים בו. בסעיף זה, בנוסחו כיום, עומדת התקופה האמורה על 24 חודשים. ביום מיט באדר ב' התשע"ו (29 במרס 2016) התקבל בכנסת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 85 והוראת שעה), התשע"ו-2016 (סייח התשע"ו, עמ' 694), אשר קבע, בחוראת שעה, קיצור של משך התקופה האמורה ל-18 חודשים. תוראת השעה פקעה ביום כ"ו בתמוז התשפ"א (6 ביולי 2021), לאחר שתקופה תוארך מכוח סעיף 38 לחוק יסוד: הכנסת. עם פקיעתה, שב משך התקופה האמורה לעמוד על תקופה של 24 חודשים, כלשון החוק.

מתן האפשרות ליהנות מהטבות המיסוי לדירה יחידה בזמן החזקה בשתי הדירות לתקופה ממושכת, מתמצת את משפרי הדיור להמתין לעליית מחירי הדיור לפני שהם מוכרים את דירתם הישנה. דבר זה מביא למלאי גדול של "דירות בחמתנה", מקטין את היצע הדירות הזמינות בשוק ומביא לעליית מחירי הדירות. לצד זאת, ככלל, משפרי דיור המחזיקים ב-"דירה בחמתנה" מאופיינים בחכנסה גבוהה מאוד למשק בית, שמגיעה במוצע לפי שניים לערך מההכנסה של משק בית ממוצע בישראל.

מכאן שחתקופה הארוכה הקבועה כיום בחוק מיסוי מקרקעין, המאפשרת גם לבעלי דירות המחזיקים בשתי דירות למשך שנתיים ליהנות מהטבות המיסוי המיועדות לבעלי דירה יחידה, מטיבה עם משקי בית בעלי הכנסות גבוהות ופוגעת בזוגות צעירים המעוניינים לרכוש דירה, עקב החשפעת השלילית של "דירות בחמתנה" על מחירי הדירות. על כן, ובמטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם הראשונות, מוצע לתקן את סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ולקצר את משך התקופה שבה יכולים רוכשים כאמור ליהנות משיעורים מופחתים של מס רכישה. כך, משפר דיור המוכר דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים, ולא 24 חודשים כפי שסעיף זה מאפשר היום, ייחנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על רוכש דירה יחידה, בשל רכישת הדירה החלופית.

לצד התיקון המוצע, מוצע לערוך תיקון דומה לענין החבות במס שבח, כמפורט להלן בדברי ההסבר לסעיף 1(3) להצעת חוק זו.

#### לפסקה (2)

ביום כ"ט באב התשע"ג (5 באוגוסט 2013), פורסם חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (סייח התשע"ג, עמ' 116, 154). בסעיף 43 לחוק האמור תוקן החוק (בפרק זה – תיקון מס' 76). במסגרת אותו תיקון בוטלה הוראת הפטור ממס שבת למשקיעים שהייתה קבועה בסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, וחלה על מוכר דירה שבבעלותו יותר מדירת מגורים אחת אם המכירה עמדה במספר תנאים שהיו קבועים בחוק. מנגד, נקבע באותו תיקון, לגבי דירת מגורים שנרכשה לפני כניסת תיקון מס' 76 לתוקף, שלמי שבבעלותם יותר מדירת מגורים אחת יחושב מס חשבה במכירת דירה כאמור לפי החישוב הליניארי המוטב, כך ששבת שיוחס לתקופה שעד יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבת שיוחס לתקופה שמהמועד האמור ואילך יחויב במס שבח בשיעור שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין.

אף על פי שמטרתו של התיקון חנוכר לעיל הייתה לחקל עם מי שהיו בעלי דירות מגורים במועד כניסתו לתוקף, כך שיחיו פטורים ממס על השבח שנצבר לפני אותו מועד, ובדומה למצב החוקי שחל לפני תיקון מס' 76, התיקון לא תגביל את החישוב הליניארי המוטב כך שיחול רק על זכות במקרקעין שחיינתה דירת מגורים במועד כניסת התיקון לתוקף. על כן, כיום, גם מי שבמועד האמור היה בעלים של זכות במקרקעין שהיא קרקע, שלא היה יכול לקבל פטור במכירתה לפני כניסתו לתוקף של התיקון, יכול ליהנות במכירת הזכות מחישוב הליניארי המוטב, ובלבד שבנה על הקרקע דירת מגורים לפני המכירה. לפיכך, מוצע לתקן את סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין כך שייקבע כי מוכר זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים וחזכות נרכשה לפני כניסת תיקון מס' 76 לתוקף, לא יוכל ליהנות מחישוב הליניארי המוטב, אם במועד הרכישה לא הייתה בנויה על המקרקעין

דירת מגורים. עם זאת, מוצע להקל על מי שבנו דירה על הקרקע לפני תחילתו של התיקון המוצע, שהייתה להם ציפייה ממשית ליהנות מהחישוב חליניארי המוטב, ולאפשר להם לממש את ציפיותם זו, בכך שיוכלו למכור את הדירה ולקבל את החישוב חליניארי המוטב.

נוסף על האמור, ובשל הרצון לעודד בניית דירות על קרקע פנויה, מוצע לתת פרק זמן למי שבבעלותו קרקע כאמור לסיים בניית דירת מגורים על הקרקע, ואם יעשה כן, יקבל במכירתה את המסלול חליניארי המוטב. על כן, מוצע לקבוע שאם הושלמה בניית דירת המגורים המזכה לפני יום כ"ה בסיוון התשפ"ו (30 ביוני 2027), ייחנה המוכר מהחישוב חליניארי המוטב במכירת הדירה (ראו סעיף קטן (4ב) כנוסחו המוצע).

### לפסקה (3)

סעיף 1ג49(1) לחוק מיסוי מקרקעין מעניק למי שבבעלותו דירת מגורים יחידה, הרוכש דירה חליפית, פרק זמן שבמהלכו הוא יכול להיחשב לבעלים של דירה יחידה לצורך קבלת הפטור ממס שבח הניתן לבעלי דירה יחידה (לפי סעיף 1ג49(2) לאותו חוק), הגם שבמעל בבעלותו שתי דירות. פרק הזמן האמור עומד כיום על 24 חודשים.

במטרה לחאיץ את מכירת הדירה הראשונה ולהביא להגדלת היצע הדירות למגורים, מוצע לתקן את סעיף 1ג49(1) לחוק מיסוי מקרקעין כך שהפטור לפי סעיף 1ג49(2) לחוק יינתן רק למי שמכר את הדירה הראשונה בתוך 12 חודשים מיום רכישת הדירה החליפית, במקום 24 חודשים. תיקון דומה מוצע בפסקה (1) בסעיף 1 להצעת החוק לעניין פטור ממס רכישה. יובהר כי לנוכח 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 נסתיימה בנייתה של הדירה החלופית.

### לפסקה (4)

סעיף 76א לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו היום קובע כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי הצהרות לפי סעיפים 73 עד 76 לחוק, כולן או חלקן, בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, הודעת השגה לפי סעיף 87 לחוק ומסמכים כאמור בסעיף 96 לחוק, יוגשו באופן מקוון. יש הצהרות וטפסים נוספים שיש להגיש לפי סעיפים אחרים בחוק מיסוי מקרקעין, אבל כיום, אין חובה להגישם באופן מקוון.

יתר על כן, לפי נוסח סעיף 76א האמור, שר האוצר, באישור ועדת הכספים, אינו מוסמך לקבוע חובה כללית להגשת מסמכים באופן מקוון. זאת בניגוד להוראות המקבילות בשאר חוקי המס (כדוגמת פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976), שלפיהן רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים, לקבוע שכל אחד מההצהרות והטפסים שיש להגיש לפי החוקים האמורים יוגשו באופן מקוון. על כן, מוצע לתקן את סעיף 76א לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאם לשאר חקיקת המס, ולקבוע ששר האוצר, באישור ועדת הכספים, יהיה רשאי לקבוע אילו טפסים יוגשו באופן מקוון מתוך כלל הטפסים שבחוק. יובהר, שבעת התקנת תקנות הקובעות כי טופס מסוים יוגש באמצעים מקוונים, הקביעה תיבטן לפי אמות המידה הקבועות ב"כללים מנחים לניבוס הסדרים דיגטליים" הנחיתת חיוץ המשפטי לממשלה 1.2500 (תש"ף).

### סעיף 2

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

כמו כן מוצע, בפסקה (2), לקבוע כי סעיף 1ג49(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כתיקונו המוצע בסעיף 1(3) להצעת החוק, יחול רק על דירה שנרכשה ביום התחילה או לאחריו, כתחליף לדירה הנמכרת שבשלה הופעלה החזקה כאמור בסעיף 1ג49(1) האמור. כך, מי שרכש דירה חלופית כאמור לפני יום התחילה, יוכל למכור את דירתו הראשונה (שהייתה דירתו היחידה לפני רכישת הדירה החלופית) בפטור ממס שבח הניתן לבעל דירה יחידה, בתוך 24 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.

יובהר כי על אף שתחילתו של סעיף 48א(4) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו המוצע בסעיף 1(2) להצעת החוק, היא ביום הפרסום של החוק, תרי שמבחנה אופרטיבית תהיה לכך משמעות רק לגבי דירות שנמכרות החל מחודש יולי 2027. זאת כיוון שכל דירה שתימכר לפני המועד האמור, לא יחול לגביה האמור בסעיף 48א(4) לחוק המוצע, ולכן יחול במכירתה החישוב חליניארי המוטב.

## סעיף 3

## לסעיף קטן (א)

סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי סכום מס השבח לגבי מקרקעין שנרכשו עד יום כי בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מחושב באופן ליניארי, כך שעל השבח הריאלי עד יום כי בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מוטל מס בשיעור מס ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה (בפרק זה - הפקודה) (ראו פסקת משנה (א) של סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין), ועל השבח הריאלי שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום המכירה מוטל מס העומד, נכון להיום, על שיעור של עד 25% ליחיד (ראו פסקאות משנה (ב) ו-(ג) של סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין).

סעיף 48א(ד1) לחוק מיסוי מקרקעין מסייג את תאמור וקובע ששיעור מס השבח לגבי מקרקעין שנרכשו בתקופה שעד יום ט"ו בניסן התשכ"א (1 באפריל 1961) לא יעלה על 12% אם יום הרכישה היה עד סוף שנת חמס 1948, ואם יום הרכישה היה בשנות חמס 1949 עד 1960, לא יעלה שיעור המס על 12% מחשבת ועוד 1% לכל שנה משנת חמס 1949 ועד שנת הרכישה. מהאמור עולה, כי במכירת מקרקעין שנרכשו בתקופה שמיום ט"ו בניסן התשכ"א (1 באפריל 1961) עד יום כי בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מוטל על השבח הריאלי שנצמח עד יום כי בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מס בשיעור מס החכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודה. סעיף זה קובע על הכנסותיו של יחיד שיעור מס שולי מקסימלי של 47%. שיעור זה הוא כמעט כמול משיעור המס המוטל על מוכר זכות במקרקעין שנרכשו לאחר יום כי בחשון התשס"ב (6 בנובמבר 2001). שיעור זה יוצר תמריץ שלילי למכור את המקרקעין, ומעכב מכירת קרקעות לגורמים אשר יכולים לפתח את הקרקע וכך לחגידל את היצע הדירות.

כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), כלומר קרקעות שנמצאות במשך שנים רבות בידי בעליהן ונצמח עליהן שבח גבוה, מוצע לקבוע, כחוראת שעה, שבמכירת זכות במקרקעין המיועדים לבנייה למגורים, בידי יחיד, בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ה בסיוון התשפ"ז (30 ביוני 2027) – יחול שיעור מופחת של מס שבח, על חלק מהשבח הריאלי שנצבר עד יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), שיחיה בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, העומד היום על 25%. כאמור, זהו שיעור המס המשולם על השבח הריאלי שנצמח כיום, והוא נמוך במידה ניכרת משיעור המס המוטל על השבח שנצבר לפני יום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ואשר היה נגבה במכירת המקרקעין לולא החוראת המוצעת. כאמור, ההפחתה המוצעת נועדה לשמש תמריץ למכירת הקרקעות וכך להביא להגדלת היצע הדירות למגורים.

שיעור המס המופחת כאמור יינתן על פי המוצע רק אם המכירה היא של זכות במקרקעין שהיא קרקע שקיימת לגביה תכנית בנייה (המוגדרת על פי המוצע בסעיף קטן (ז) כתכנית מפורטת כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה התשכ"ה-1965, או תכנית כמשמעותה באותו חוק שתנאי להוצאת חיתר מכוחה הוא אישור תכנית לאיחוד וחלוקת כמשמעותה בסעיף ז' בפרק ג' לחוק חאמור) (בפרק זה – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות מגורים לפחות. תנאי זה מגשים את מטרת החוראת המוצעת, כלומר הגדלת היצע הדירות, בכך שיתמריץ מכירה של קרקעות שפוטנציאל הבנייה עליהן גבוה.

תנאי נוסף שמוצע לקבוע לזכאות לשיעור המס המופחת הוא שבתוך תקופה קצובה חסתימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה שתלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה. תנאי זה נועד לתמריץ את רוכש הקרקע להוציא לפועל את בניית הדירות במהירות, וכך לחגידל את היצע הדירות (מאחר שהחקלה ניתנת למוכר, התמריץ לרוכש יופעל באמצעות חוזה המכר, שיתייחס לתוצאות אי-עמידתו בתנאי סיום הבנייה). מוצע שלעניין תנאי זה, יראו כמועד סיום הבנייה את המועד שבו התקבל אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 157א לחוק התכנון והבנייה (ראו סעיף קטן (ג)).

ככל שהרוכש יסיים את בניית דירות המגורים בתקופה קצרה, יחיה זכאי המוכר לשיעור המס המופחת על חלק גדול יותר מהשבח הריאלי עד יום התחילה. כך, מוצע לקבוע כי אם הרוכש ישלים את בניית הדירות בתוך 4 שנים מיום המכירה, המוכר יחיה זכאי לשיעור מס של 25% על כלל השבח הריאלי עד יום התחילה. מהשנה החמישית ועד השמינית, חלק השבח הריאלי עד יום התחילה שיהיה זכאי לשיעור המס של 25%, יפחת בצורה הדרגתית כמפורט בסעיף. אם הרוכש לא יבנה את דירות המגורים עד תום 8 שנים מיום המכירה, המוכר לא יחיה זכאי לשיעור המס המופחת על השבח הריאלי עד יום התחילה (ראו פסקאות (1) עד (6)).

## לסעיף קטן (ב)

מוצע לקבוע כי החקלה במס שבח שמוצע לקבוע כהוראות שעה בסעיף קטן (א), לא תחול על מכירת קרקע שנהנית מפטור ממס, מלא או חלקי, או שחל לגביה שיעור מס מופחת, זאת כדי שלא ינתן כפל הטבה. עם זאת, יצוין כי נישום המעוניין שיחולו עליו הוראות הסעיף המוצע, במקום החקלות האחרות שלהן הוא זכאי, רשאי לבחור בכך. נוסף על כך, כדי למנוע שימוש לרעה בהקלה, מוצע לקבוע, כי הוראות הסעיף המוצע לא יחולו במכירת דירה בלא תמורה, בהעברת המקרקעין למלאי עסקי שנחשבת למכירה לפי הוראות סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, או במכירה שנעשתה בין קרובים.

#### לסעיף קטן (ד)

במכירת זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 15 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, בידי יחיד, בתקופה הקובעת, לא ניתן לדעת, במועד המכירה, אם יתקיים התנאי תדורש בנייה למגורים בתוך תקופה מסוימת מיום המכירה (בסעיף זה – התקופה לבנייה), אלא רק בדיעבד. על כן מוצע לאפשר למוכר זכות במקרקעין כאמור, לבחור אם לשלם את המס כפי שהיה מוטל עליו לולא הוראת השעה (כלומר, לפי הוראות סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין) ולקבל החזר בגובה ההפרש שבין המס שבו חויב לבין המס שבו הוא חייב לפי הוראות סעיף זה אם וכאשר תעמוד המכירה גם בתנאי של סיום הבנייה בתוך התקופה לבנייה; או לשלם את המס בשיעור המופחת בהתאם לסעיף זה ולהצגת ערובה מתאימה להבטחת תשלום יתרת המס, שתפקע אם וכאשר תעמוד המכירה בתנאי של סיום הבנייה בתוך התקופה כאמור. במועד תום הבנייה, ייעשה חישוב של איזה חלק מהשבת הריאלי לפני יום התחילה זכאי לשיעור המס המופחת ואיזה חלק לא זכאי לשיעור המס המופחת, וישולם יתרת המס או יבוצע החזר מס, לפי העניין.

#### לסעיף קטן (ה)

לפי הוראות סעיף 48ב לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין שנרכשה לפני יום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, ועל השבח הריאלי יחולו בין השאר הוראות סעיפים 121 או 126 לפקודה, לפי העניין. מוצע לקבוע כי במכירת זכות במקרקעין שחלות לגביה הוראות סעיף 3 להצעת החוק, שיעור המס לפי הפקודה על החלק המוטב של השבח הריאלי עד יום התחילה, לא יעלה על שיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, כך שהחטבה בשיעור המס תיזקף לזכות המוכר גם לעניין הוראות הפקודה.

#### לסעיפים קטנים (ו) ו-(ז)

מוצע לקבוע שהמונחים בסעיף 3 להצעת החוק יפורשו, אם לא הוגדרו באופן פרטני, כפי משמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, למעט המונח "יחיד" אשר יכלול לעניין הוראות הסעיף גם חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה, ושותפות שחל לגביה סעיף 63 לפקודה. כאמור בדברי החסבר לסעיף קטן (א), מוצע להגדיר מתי תכנית בנייה לצורך אותו סעיף קטן.



## טיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

טיוטת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה לחשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024),  
התשפ"ג-2023 - פרק \_\_\_\_: העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים.

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ועיקרי החוק המוצע

מוצע לתקן את חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), אשר נועד לאפשר גביית יעילה של המס החל בשל רכישה של שירותים דיגיטליים מספקים בינלאומיים שמושבם אינו בישראל, גביית המס החל על מתן שירותים אלו חיונית, הן לשם אכיפת תשלום מס אמת והגדלת הכנסות המדינה ממסים והן לצורך מניעת אפליה לרעה של עסקים ישראלים המספקים ללקוחותיהם שירותים דומים, תחת נטל מס מלא.

הקושי בגביית מסים בעד שירותים חניתנים על ידי ספקים אשר מיקומם אינו במדינת מושבם של צרכני השירותים, זוכה לדיון בינלאומי נרחב בשנים האחרונות. הצעדים המוצעים בפרק זה יושמו במדינות רבות ואף נכללו בהמלצות פריקט (BEPS) Base Erosion and Profit Shifting של ארגון ה-OECD, אשר פורסמו בחודש אוקטובר 2015 (להלן – **ההמלצות BEPS**).

בהתאם למצב החוקי החל כיום, תשלום המע"מ בשל קבלת שירותים מאת תושב חוץ אשר אינו חייב ברישום לפי סעיף 60 לחוק מע"מ חל על מקבל השירות – בין אם מקבל השירות מסווג כחייב במס ובין אם מדובר באדם פרטי. אולם, כפי שנדון בהרחבה בסקירות ה-OECD, בשונה מגביית מע"מ מבתי עסק, קיים קושי רב בגביית מע"מ מאנשים פרטיים. לאור האמור, ובתאם להמלצות BEPS, מוצע לחייב תושבי חוץ המספקים שירותים אלה, ברישום בישראל ובתשלום המע"מ הנובע מחשירותים חניתנים על ידם.

כאמור בסקירות ה-OECD, אחת המטרות המרכזיות בהסדרת חיובי המע"מ במקרים שבהם מושבם של כל אחד מהצדדים לעסקה הוא בשתי מדינות שונות, היא למנוע מצב של כפל מס, או לחלופין – העדר חבות במס. התיקון המוצע להלן תואם את האסדרה הנהוגה במדינות ה-OECD ומשכך, ככלל, מתיישב עם עיקרון מנחה זה. יובהר כי התיקון המוצע בפרק זה אינו בא לגרוע מסמכותה של רשות המסים מכוח סעיף 60 לחוק מע"מ לדרוש ממי שיש לו עסקים בישראל להירשם בישראל כעוסק.

### ג. השפעת החוק המוצע על חוקים קיימים

יתוקן חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

### ד. השפעה החוק המוצע על התקציב

פעולה זו צפויה לחוביל להגדלת הכנסות המדינה בהיקף של כ-360 מיליון ש"ח בשנת 2023, ובהיקף של כ-500 מיליון ש"ח בשנה, החל משנת 2024.

### ה. השפעת החוק המוצע על התקן המינהלי

אין.

### ו. הערות המשרדים

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלהן לא הוטמעו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכזת לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת חשרים לתיקוני חקיקה חדרשים ליישום

החלטות שהתקבלו במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 וחצעת תקציב המדינה לשנים  
האמורות.

ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כלכלי) אישר להעלות את טיוטת החוק לאישור ועדת  
השרים לתיקוני חקיקה.

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיטוט החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת.

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

פרק \_\_\_\_': העברת חובות לתשלום מס ערך מוסף ביבוא שירותים דיגיטליים

1. תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ז-1975.  
מוסף, התשל"ז-1975

(1) בסעיף 16, בסוף פסקה (3) יבוא "למעט לעניין יבוא שירות דיגיטלי שחוראות סעיף  
16א חלות בעניינו";

(2) אחרי סעיף 16 יבוא:

"החייב בתשלום המס 16א. (א) בסעיף זה –  
במתן שירות דיגיטלי

"זירה דיגיטלית" – מערכת מקוונת המשמשת לביצוע  
עסקאות בין נותני שירות דיגיטלי לבין מקבלי שירות  
דיגיטלי;

"מפעיל חנות מקוונת" – מפעיל זירה דיגיטלית, ולגבי שירות  
דיגיטלי הניתן שלא באמצעות זירה דיגיטלית – נותן  
השירות;

"שירות דיגיטלי" – כל אחד מאלה:

(1) שירות הניתן באופן ממוכן באמצעות  
האינטרנט או באמצעות רשת אלקטרונית אחרת,  
אשר מאפשר, בין השאר, פעילות מקוונת, תיווך בין  
מוכר טובין או נותן שירותים לקונה וכן מכירת טובין  
בלתי מוחשיים או מוצרים דיגיטליים ובכלל זה  
אספקת תכנים קוליים או חזותיים, הוראה מרחוק,  
אספקת תוכנות ויישומונים ושירותים, אספקת  
ספרים, מוזיקה, משחקים לרבות משחקי מזל  
והימורים, תוכניות טלוויזיה וסרטים;

(2) שירות בקשר להעברה או לקבלה של אותות, מילים, צלילים, תמונות או כל מידע אחר, באמצעות סיב אופטי, רדיו או מערכת אלקטרומגנטית אחרת, ובכלל זה שירותי טלפוניה, פקס ושירותי גישה לאינטרנט;

(3) שירותי שידור טלוויזיה או רדיו;

"תושב חוץ" – תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1, כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל;

"תושב ישראל" – מי שזוהה על ידי מפעיל חנות מקוונת כמקבל שירות דיגיטלי מישראל לפי אחד או יותר מאלה: מקום מושבו; אמצעי התשלום שלו; הצידוד או התשתית הנייחת שבאמצעותם קיבל את השירות, או באופן אחר בחתאם לכללים שקבע המנהל לעניין זה;

(ב) תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי לתושב ישראל ידרוש, במועד התשלום בעד השירות האמור, כי חייב במס ימלא הצהרה בדבר חיותו חייב במס.

(ג) במתן שירות דיגיטלי מאת תושב חוץ לתושב ישראל, יהיה החייב בתשלום המס –

(1) מפעיל החנות המקוונת – אם מקבל השירות הדיגיטלי הוא תושב ישראל שאינו חייב במס;

(2) מקבל השירות הדיגיטלי – אם הוא תושב ישראל החייב במס."

(3) בסעיף 29, אחרי פסקה (ב1) יבוא:

"(ג1) בעסקה שסעיף 16א חל עליה, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל."

(4) אחרי סעיף 92 יבוא:

**"פרק י"ג: תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי**

הגדרות 92א. בפרק זה –

"חייב ברישום" – כמשמעותו בסעיף 92ב;

"מפעיל חנות מקוונת", "שירות דיגיטלי" ו"תושב ישראל" – כהגדרתם בסעיף 16א.

רישום תושב חוץ הנותן 92ב. תושב חוץ המפעיל חנות מקוונת שבאמצעותה ניתן שירות דיגיטלי לתושב ישראל, חייב ברישום, במרשם שיקבע שר האוצר לצורך ביצוע פרק זה, במועד ובדרך שיקבע.

חובת דיווח תקופתי 192. חייב ברישום יגיש דוח תקופתי למנהל, לתקופה שקבע שר האוצר (בפרק זה – תקופת הדיווח), באופן ובמועדים שקבע (בפרק זה – הדוח התקופתי); בדוח התקופתי יפרט את סך התקבולים שקיבל בעד כל השירותים הדיגיטליים שניתנו על ידו לתושב ישראל בתקופת הדיווח, ואת סכום המס הנובע מהם; כך ישלם את המס המגיע לתקופת הדיווח, עם הגשת הדוח התקופתי.

שמירת מידע, נתונים 192. חייב ברישום ישמור את המידע, הנתונים והמסמכים המתייחסים למתן השירותים הדיגיטליים שניתנו על ידו לתושב ישראל בתקופת הדיווח, לתקופה של 7 שנים החל ממועד הגשת הדוח התקופתי, באופן שיאפשר גיבוי והפקה זמינה שלהם, לפי דרישת המנהל בהתאם לסמכותו לפי סעיף 108(א), בתוך 30 יום ממועד דרישתו כאמור.

דרישת תשלום 192. (א) סבר המנהל כי הדוח התקופתי שהגיש תייב ברישום אינו מלא או אינו נכון, או כי תשלום המס חסר, רשאי הוא לשלם לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע ולדרוש מהחייב ברישום את תשלום המס החסר (לחלן – דרישת תשלום), ובלבד שדרישת התשלום תימסר לחייב ברישום בתוך תקופה שלא תעלה על 7 שנים מהמועד שבו הגיש את הדוח התקופתי האמור, מסירת דרישת תשלום יכול שתיעשה באופן מקוון; (ב) נמסרה לחייב ברישום דרישת תשלום, ישלם את חסכום האמור בדרישת התשלום בתוך 30 ימים ממועד מסירתה כאמור;

(ג) על דרישת תשלום יחולו סעיפים 82 ו-83, בשינויים המחוייבים.

פרק 2 – תחילתו של פרק זה תצי שנה לאחר מועד תחילת החוק. 2.

### דברי הסבר

**כללי** מוצע תיקון לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (בפרק זה – חוק מע"מ), אשר נועד לאפשר גבייה יעילה של המס החל בשל רכישה של שירותים דיגיטליים (כפי שיפורטו בהמשך) מספקים בינלאומיים אשר מושבם אינו בישראל. גביית המס החל על מתן שירותים אלו חיונית, הן לשם אכיפת תשלום מס אמת והגדלת הכנסות המדינה ממסים והן לצורך מניעת אפליה לרעה של עסקים ישראלים המספקים ללקוחותיהם שירותים דומים, תחת נטל מס מלא.

הקושי בגביית מסים בעד שירותים הניתנים על ידי ספקים אשר מיקומם אינו במדינת מושבם של צרכני השירותים, זוכה לדיון בינלאומי נרחב בשנים האחרונות. הצעדים המוצעים בפרק זה יושמו במדינות רבות ואף נכללו בהמלצות פרויקט BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) של ארגון ה-OECD, אשר פורסמו בחודש אוקטובר 2015 (לחלן – המלצות BEPS).

בהתאם למצב החוקי החל כיום, תשלום המע"מ בשל קבלת שירותים מאת תושב תוך אשר אינו חייב ברישום לפי סעיף 60 לחוק מע"מ חל על מקבל השירות – בין אם מקבל השירות מסווג כחייב במס ובין אם

מדובר באדם פרטי. אולם, כפי שנדון בהרחבה בסקירות ה-OECD, קיים קושי רב בגביית מע"מ מאנשים פרטיים, להבדיל מבתי עסק. לאור האמור, ובחתימה להמלצות BEPS, מוצע לחייב תושבי חוץ המספקים שירותים אלה ברישום בישראל ובתשלום המע"מ חנובע מהשירותים הניתנים על ידם.

כאמור בסקירות ה-OECD, אחת המטרות המרכזיות בהסדרת חיובי המע"מ במקרים שבחם מושבם של כל אחד מהצדדים לעסקה הוא בשתי מדינות שונות, היא למנוע מצב של כפל מס, או לחלופין – העדר תבות במס. חתיקון המוצע לחלן תואם את האסדרה חנהוגה במדינות ה-OECD ומשכך, ככלל, מתיישב עם עיקרון מנהח זה. יובהר כי חתיקון המוצע בפרק זה אינו בא לגרוע מסמכותה של רשות המסים מכוח סעיף 60 לחוק מע"מ לדרוש ממי שיש לו עסקים בישראל לחירשם בישראל כעוסק.

**סעיף 1 לפסקה (1) סעיף 16 לחוק מע"מ קובע על מי תחול חבות המס במקרים המפורטים בסעיף. בין השאר, בפסקה (3) נקבע כי ביבוא לרבות יבוא טובין בלתי מוחשיים, החייב במס הוא בעל הטובין. לטות חהסדר המוצע בעניין תבות חמס במתן שירותים דיגיטליים על ידי תושב חוץ לתושב ישראל, מוצע להחריג עניין זה מחוראת חפסקה האמורה.**

**לפסקה (2) מוצע לקבוע, בסעיף 16א לחוק מע"מ, את חהסדר בעניין חבות חמס בעד מתן שירותים דיגיטליים לתושב ישראל מאת תושב חוץ. לצורך כך מוצע להגדיר "שירות דיגיטלי", כשירות הכולל, בין השאר, שרתי טלמוניה, פקס, גישה לאינטרנט, שידורי רדיו וטלוויזיה, שירות חמאפשר פעילות מקוונת, שירות תיווך בין מוכר טובין או טותן שירותים לקונה, שירות תניתן באופן ממוכן על ידי מחשב, אספקת תכנים קוליים או חזותיים, חוראה מרחוק, אספקת תוכנות ויישומונים, ספרים, מוזיקה, משחקים לרבות משחקי מזל והימורים, תכניות טלוויזיה, סרטים ומכירת טובין בלתי מוחשיים. בנוסף מוצע להגדיר "מפעיל חנות מקוונת" כמפעיל זירה דיגיטלית (שהיא, על פי הגדרתה המוצעת, מערכת מקוונת לביצוע עסקאות בין נותני ומקבלי שירותים דיגיטליים), וככל שהשירות הדיגיטלי לא ניתן באמצעות פלטפורמה כזו – יהיה המפעיל מי שנותן את השירות הדיגיטלי.**

כן מוצע להגדיר לצורכי הסדר המוצע מיחו "תושב חוץ" ו"תושב ישראל", באופן המזהה את תושב החוץ כיחיד שיושב דרך קבע מחוץ לישראל ואם זה ותאגיד – נרשם או התאגד רק מחוץ לישראל, ואשר נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל; מוצע להגדיר "תושב ישראל" באופן שמאפשר זיהוי של מקבל השירות הדיגיטלי ככזה, ולפיכך חהגדרה המוצעת מתבססת על סממנים מקומיים שמפעיל החנות המקוונת יכול לזהות: מקום מושבו; אמצעי התשלום שלו; הציווד או התשתית חניחת שבאמצעותם קיבל את השירות, או באופן אחר בחתאם לכללים שקבע המנהל לעניין זה.

בחתימה להגדרות האמורות, מוצע לקבוע בסעיף קטן (ג) כי חובת תשלום חמס במתן שירות דיגיטלי מתושב חוץ לתושב ישראל שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, תחול על מפעיל החנות המקוונת (מפעיל הזירה או טותן השירות הדיגיטלי, לפי העניין). ניתן השירות לעוסק, למלכ"ר או למוסד כספי, יהיה החייב בתשלום חמס – מקבל השירות, זאת בחתאם למצב הקיים חיום. עוד מוצע לקבוע, בסעיף קטן (ב), כי תושב חוץ הנותן שירות דיגיטלי לתושב ישראל ידרוש כי עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי יצהירו על היותם חייבים במס במועד התשלום.

**לפסקה (3) מוצע להתאים את חוראות סעיף 29 לחוק מע"מ, לעניין מועד חחיוב במס במקרים מיוחדים, כך שחסיף יכלול התייחסות למועד החיוב במס במקרה של מתן שירות דיגיטלי, שיחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שיתקבל.**

**לפסקה (4) מוצע לחוסיף לחוק מע"מ את פרק י"ג שעניינו "תושב חוץ חנות שירות דיגיטלי", ולרכז בפרק זה, בסעיפים 92א עד 92ה חוראות המסדירות את חובת הרישום, חדיווח, התשלום ושמירת חמידע שיחולו על תושב החוץ, כמפורט לחלן:**

בסעיף 92א מוצע לקבוע את חהגדרות חרלבנטיות להוראות חפרק, בהפניה להגדרות כפי שנקבעו בסעיף 16א; כן מוצע להגדיר "חייב ברישום", בדרך של הפניה לסעיף 92ב, אשר עליו יחולו חוראות חפרק כפי שיפורט לחלן; בסעיף 92ב, מוצע לקבוע כי תושב חוץ המפעיל חנות מקוונת שבאמצעותה ניתן שירות דיגיטלי, יהיה חייב ברישום בישראל. תושב חוץ לא ירשם כעוסק, אלא במרשם ייעודי נפרד, במועד ובדרך

כפי שיקבע שר האוצר; בסעיף 92ג, מוצע לקבוע כי תושב החוץ יגיש דוח תקופתי למנהל בדרך שקבע שר האוצר לתקופה שקבע, בצירוף התשלום חנובע ממנו. הדוח יכלול את סך התקבולים שקיבל בעד כל חשירותים הדיגיטליים שניתנו על ידו לתושב ישראל בתקופת הדיווח, ואת סכום המס הנובע מהם; בסעיף 92ד מוצע לקבוע חוראות בעניין שמירת מידע, נתונים ומסמכים, לפרק זמן של 7 שנים ממועד הדוח באופן שיאפשר גיבוי והפקת מסמכים ככל שתידרש על ידי מנהל רשות המסים.

בסעיף 92ח מוצע לקבוע כי מנהל רשות המסים יהיה רשאי להוציא לתושב החוץ דרישות תשלום אם יתברר כי דוח שהוגש אינו מלא או אינו נכון ולעניין זה, יחולו הוראות החוק העיקרי בנושא השגה וערעור בשינויים המחוייבים. מוצע לקבוע כי את דרישת התשלום יכול המנהל להוציא עד 7 שנים לאחר הגשת הדוח, ומשניתנת יחא על החייב ברישום לשאת בתשלום על פיה בתוך 30 יום.

**סעיף 2** מוצע לקבוע כי תחילתו של פרק זה תחילת חצי שנה מיום תחילתו של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023.

## טיוטת חוק

### א. שם החוק המוצע

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

### ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו ותיקרי החוק המוצע

מוצע לקבוע כי במקרים בהם מחזור הנישום עומד על לפחות 30 מיליון ש"ח לאחת משנות המס בעניינה ניתנה החלטת רשות המסים בהשגה, או במקרים בהם סכום המס השנתי במחלוקת עומד על לפחות 30 מיליון ש"ח, תגשת ערעור מס לבית המשפט לא תדחה את חובת תשלום המס בו תייב הנישום על פי החלטת רשות המסים בהשגה, אלא שעם הגשת ערעור מס לבית המשפט ישלם הנישום 30% מסכום המס השנתי במחלוקת שנקבע בהחלטה.

הסדר זה צפוי להביא לצמצום משמעותי בחליכי סרק בהם העברת סכומי המסים לקופת המדינה מעוכבת ולהגדלת שיעור המסים הנגבים במעל.

### ג. השפעת החוק המוצע על חוקים קיימים

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

### ד. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב

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

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

### ו. הערות המשרדים

הערות המשרדים והערות ציבור, שבשלחן לא הוטמנו תיקונים בנוסח טיוטת החוק, כמפורט בטבלה מרכות לכל טיוטות החוק שהועלו על סדר יומה של ועדת השרים לתיקוני חקיקה הנדרשים ליישום החלטות שהתקבלו במסגרת התכנית הכלכלית לשנים 2023 ו-2024 ותצעת תקציב המדינה לשנים האמורות.

ז. המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט כללי) אישר להעלות את טיוטת החוק לאישור ועדת השרים לתיקוני חקיקה.

ח. הממונה על התקציבים במשרד האוצר תומך בטיוטת החוק המוצעת.

ט. מצורף נוסח טיוטת החוק המוצעת

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

פרק \_\_\_\_ : חובת תשלום מס עם קבלת שומה סופית

- תיקון פקודת מס הכנסה 1. בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)<sup>1</sup>, בסעיף 184-
- (1) האמור בו יסומן "א)" ובו, במקום הסיפה החל במילים "ואם הגיש ערעור" יבוא "הגיש ערעור לפי סעיף 153 – ישלם את יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת, ואם נתקיים תנאי מהתנאים שלהלן, ישלם גם שיעור של 30% מיתרת המס השנויה במחלוקת:
- (1) סכום מחזור העסקאות של האדם בשנת המס שלגביה נמסר לו צו כאמור, ואם נמסרו כמה צווים באותו מועד - באחת לפחות משנות המס שלגביהן נמסרו, עולה על 30 מיליון שקלים חדשים; בפסקת זו, "מחזור עסקאות" – כהגדרתו בסעיף 175;
- (2) יתרת המס השנויה במחלוקת בהתייחס לשנת המס שלגביה נמסר לו צו כאמור, ואם נמסרו כמה צווים באותו מועד – בהתייחס לכל שנות המס שלגביהן נמסרו, יחד, עולה על סכום של 30 מיליון שקלים חדשים."
- (2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:
- "(ב) לעניין סעיף קטן (א), יראו צווים שנמסרו לאדם לפי סעיף 152(ב) בתוך תקופה שאינה עולה על 30 ימים, החל ממועד מסירת הצו הראשון מביניהם, כצווים שנמסרו באותו מועד."
- בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975<sup>2</sup>, בסעיף 91 -
2. תיקון חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975
- (1) בסעיף קטן (א), ברישה, במקום "המשיג או המערער" יבוא "המשיג, או המערער – בכפוף לאמור בסעיפים קטנים (1א) ו-(2א)";
- (2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:
- "(1א) חוגש ערעור על החלטה בהשגה, ישלם המערער, אם נתקיים לגביו תנאי מהתנאים המפורטים בסעיף קטן (2א), שיעור של 30% מהמס השנוי במחלוקת (בסעיף זה – חובת התשלום); ואולם, חובת התשלום לא תחול אם חורה המנהל שלא להחזיר עודף מס או עודף מס תשומות או לעכב סכום המגיע למערער, בשיעור העולה על 30% מהמס השנוי במחלוקת, ואם חורה כאמור בשיעור שאינו עולה על 30% מהמס השנוי במחלוקת – ישלם המערער את ההפרש שבין חובת התשלום לבין הסכום שלא הוחזר או שעוכב כאמור;

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120  
<sup>2</sup> סי"ח תשל"ו מס' 791



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

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

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

3. תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963<sup>3</sup>, בסעיף 91(ב), בסופו יבוא " ואם נתקיים תנאי מהתנאים שלהלן, ישלם במועד האמור גם שיעור של 30% מסכום המס השנני במחלוקת: ורכישה), התשכ"ג-1963

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

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

4. תחולה הוראות סימן זה יחולו על מי שמבקש לערער על צו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)<sup>4</sup> או על החלטה בהשגה לפי סעיף 82(ב) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975<sup>5</sup> או על המבקש לערער על החלטה בהשגה לפי סעיף 87(ד) ו-1(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963<sup>6</sup>, שניתנו אחרי יום הפרסום של חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023<sup>7</sup>, לפי העניין.

## ד ב ר י ה ס ב ר

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

<sup>3</sup> ס"ח תשכ"ג מס' 405  
<sup>4</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120  
<sup>5</sup> ס"ח התשל"ו, עמ' 239, התשע"ה, עמ' 103  
<sup>6</sup> ס"ח תשכ"ג מס' 405  
<sup>7</sup> ס"ח התשפ"ג, (יוסף כשיפורסם).

תשלום סכום המס השנוי במחלוקת מעוכב עד לאחר תום ההליכים המשפטיים, היכולים להמשך גם שנים. מצב דברים זה אף עלול לעוות את התמריצים של הנישומים לנקוט ערעור מס ובין השאר לתמרץ אותם לנהל הליכים מתוך שיקולים כלכליים אסטרטגיים שיכול שלא היו ננקטים בחלק מהמקרים אלמלא התמרץ הכלכלי.

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

לפיכך מוצע כי חובת תשלום חמס כאמור תחול על חייבים שמתקיים לגביהם אחד מהתנאים כפי שיפורטו לחלן בהתייחס לסעיפי הפרק המוצע. בצד האמור יצוין, למען חסר ספק, כי אם יתברר על פי הכרעת בית המשפט כי נגבה סכום ביתר, הוא יושב לנישום בתוספת ריבית והפרשי הצמדה מלאים.

הסדר זה צמיי להביא לצמצום משמעותי בהליכי סרק שבהם העברת סכומי חמסים לקופת המדינה מעוכבת או מופחתת. יובהר עוד כי אין בתיקון המוצע כדי לגרוע מיכולתו של נישום לפנות לבית המשפט לצורך קבלת סעדים במסגרת הדין הכללי הקיים אם ימצא לנכון.

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

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

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

עוד מוצע לקבוע כי במקרה שבו הפעיל מנהל מע"מ את סמכותו לעכב או שלא להחזיר סכומים המגיעים לנישום לפי סעיף 91 לחוק מע"מ, ומתקיים לגבי אותו עוסק תנאי מהתנאים שפורטו לעיל, אזי תחול החובה לשלם את סכום המס השנוי במחלוקת ("חובת התשלום") באופן חבא: אם לא הוחזר או עוכב סכום בשיעור נמוך מ-30% מסכום המס השנוי במחלוקת, ישלים העוסק את הפרש המס השנוי במחלוקת עד גובה 30% ממנו; אם לא הוחזר או שעוכב סכום בשיעור העולה על 30%, אזי לא תחול חובת התשלום בנוסף, כלומר לא יחיה על הנישום לשלם סכום נוסף טרם הערעור. למען חסר ספק, יובהר כי אם לא עשה מנהל מע"מ שימוש בסמכות שלא להחזיר סכום המגיע לנישום או לעכבו, תחול חובת התשלום. יצוין עוד כי אין בתיקון המוצע כדי לשנות מהמצב הקיים שלפיו במקרה שבו הוגש ערעור רשאי המנהל שלא להחזיר או לעכב סכומים

המגיעים לעוסק עד מלוא הסכום השנני במחלוקת, לפי סעיף 91 לחוק מע"מ.

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

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