

(ה) סעיף 51כא1 לחוק לעידוד השקעות כנוסחו בסעיף 83(13) לחוק זה, יחול על מפעל מועדף מיוחד אשר המנהלים אישרו את תכניתו עסקית כמשמעותה בסעיף 51כא(א)(3) בתקופה שמיום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017) עד יום ג' בטבת התש"ף; (31 בדצמבר 2019) לגבי דיבידנד שמקורו בהכנסה מועדפת חייבת, בניכוי המס החל עליה, אשר הופקה במהלך תקופת זכאות לתכנית כאמור שהוגשה לאחר מועד התחילה.

88. (א) ערר שנדון על ידי הוועדה שמינו השרים לפי סעיף 25(ב) לחוק לעידוד השקעות כנוסחו ערב יום תחילתו של חוק זה (בסעיף זה – הוועדה), על החלטות מינהלת מרכז ההשקעות ומנהל מרכז ההשקעות, וניתנה בו חוות דעת לשרים, אך השרים טרם קיבלו בו החלטה ערב תחילתו של חוק זה, יראו את חוות הדעת כאילו אושרה בידי השרים וחוות הדעת תחשב כהחלטת השרים.

(ב) הוועדה תדון בערר שהוגש לשרים לפני תחילתו של חוק זה לפי סעיף 25(א) לחוק לעידוד השקעות כנוסחו ערב תחילתו של חוק זה, על החלטות מינהלת מרכז ההשקעות ומנהל מרכז ההשקעות, בתוך שישה חודשים מיום תחילתו של חוק זה, וחוות דעתה תיחשב כהחלטת השרים.

### פרק ח': מסים

#### סימן א': שינויים במדיניות המס

תיקון פקודת מס הכנסה

89. בפקודת מס הכנסה<sup>69</sup> (בסימן זה – הפקודה) –

(1) בסעיף 40ד, בכל מקום, המילה "מחצית" – תימחק;

(2) בסעיף 40ה, במקום "מחצית נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד" יבוא "נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד";

(3) במקום סעיף 121 יבוא:

"שיעור המס ליחיד 121. (א) המס על הכנסתו החייבת של יחיד בשנת המס יהיה כלהלן:

(1) על כל שקל חדש מ־238,800 השקלים החדשים הראשונים – 31%;

(2) על כל שקל חדש מ־238,801 שקלים חדשים עד 496,920 שקלים חדשים – 35%;

### ד ב ר י ה ס ב ר

האחרונות (החל בשנת 2011, חלה ירידה משמעותית משיעור זה, וכאשר כוללים את השנים שאחרי המשבר, עד 2015, הממוצע הרב־שנתי ירד לכ־4%. מעבר להשפעות המשבר העולמי, חלו במשק הישראלי כמה תהליכים אשר הורידו את פוטנציאל הצמיחה שלו, והוא מוערך כיום בכ־3%, וקצב הצמיחה השנתי בשנת 2016 צפוי להיות כ־2.5%. מעבר למטרה המובהקת של העלאת רמת החיים לכלל התושבים, שמירה על קצב צמיחה גבוה חשוב במיוחד למדינה ישראל, לשם חיוק היציבות הפיסקלית ויכולת העמידה של המשק בפני זעזועים כלכליים וביטחוניים, בטווח הבינוני והארוך.

אחד הכלים המאפשרים עידוד של צמיחת המשק, הוא המיסוי. מערכת המס, ובפרט המסים הישירים, נחשבים למסים המעוותים פעילות כלכלית, ומשכך יש

סעיפים 89(1) ו־92 (2) סעיף 40 לפקודה קובע כי יחיד תושב ישראל שסיים לימודי מקצוע בהיקף שעות לימוד הזהה ל־1,700 שעות לימוד הנהוגות במוסד להשכלה גבוהה, זכאי למחצית נקודת זיכוי במשך מספר שנות מס כמספר שנות הלימודים ולא יותר משלוש שנות מס. מוצע להגדיל את הזיכוי לנקודה שלמה, באופן הדרגתי על פני 4 שנים. זאת, בדומה לנקודת הזיכוי הניתנת לפי סעיף 40 לפקודה לכושרי תואר אקדמי ראשון במוסד להשכלה גבוהה הלומדים היקף שעות דומה לצורך קבלת התואר.

סעיפים 89(3), 92(4) ו־93(4) ישראל הואט משמעותית. בעוד שבשנים 92(3) לפני המשבר הכלכלי העולמי ממוצע צמיחת התמ"ג עמד על כ־5%, בחמש השנים

<sup>69</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ז, עמ' 1261.

(3) על כל שקל חדש נוסף – 47%.

(ב) (1) על אף האמור בסעיף קטן (א)(1) ובכפוף לאמור

בפסקה (2), לגבי הכנסה חייבת בשנת המס מיגיעה אישית ולגבי הכנסה חייבת בשנת המס של יחיד שמלאו לו 60 שנים, יחולו שיעורים אלה:

(א) על כל שקל חדש מ־74,640 השקלים החדשים הראשונים – 10%;

(ב) על כל שקל חדש מ־74,641 שקלים חדשים עד 107,040 שקלים חדשים – 14%;

(ג) על כל שקל חדש מ־107,041 שקלים חדשים עד 171,840 שקלים חדשים – 20%;

(ד) על כל שקל חדש מ־171,841 שקלים חדשים עד 238,800 שקלים חדשים – 31%;

(2) השיעורים המופחתים הקבועים בפסקה (1) לא יחולו על הכנסה שחייבים לגביה בניהול פנקסי חשבונות ולא נוהלו לגביה פנקסים קבילים.”

(4) בסעיף 121ב(א), בכל מקום, במקום 800,000 שקלים חדשים יבוא “640,000 שקלים חדשים” ובמקום “2%” יבוא “3%”;

(5) בסעיף 124ב, במקום “30%” יבוא “35%”;

## ד ב ר י ה ס ב ר

בין המטרה של עידוד הצמיחה המשקית ובין המטרה של צמצום אי-השוויון בישראל.

לפיכך מוצע להתאים את מדרגות מס ההכנסה על יחידים, כמפורט בפסקאות (3) ו-(4). שינוי זה כולל העלאת שיעור המס על סך ההכנסות של יחידים שחלה עליהם מדרגת המס העליונה, ושסך שווי נכסיהם עובר את הרף הקבוע בפקודה, מכל המקורות, מ־2% ל־3%. שינויים אלה יביאו להשוואת שיעורי המס השולי הגבוה במסגרת מס ההכנסה לשיעור המס האפקטיבי על חברות, ובנוסף יאפשר הורדת מס בעבור הרוב המכריע של המועסקים בישראל הנמצאת מעל רף המס, בעוד שבעלי ההכנסות הגבוהות ביותר באוכלוסייה ישלמו מעט יותר.

סעיף 89(5) בשנים 2008 עד 2015 גדל שוק ההימורים החוקיים בישראל בשיעור מצטבר של כ־80%, וכיום גודלו היחסי הוא מהגבוהים במדינות ה-OECD. על פי ממצאי הספרות המחקרית בנושא זה, ההשתתפות בהימורים ממוקדת באוכלוסיות מוחלשות ומהווה הלכה למעשה “מס רגרסיבי” על אוכלוסיות אלה.

ההנחה היא שהטלת מיסוי על הכנסה מהימורים תמתן את קצבי הגידול של שוק זה, ותביא להפגמת ההשפעות השליליות של הימורים או למצער לראות בהם תועלת פחותה, לפיכך העמקת מיסוי על ההימורים צפויה לשפר את היעילות של כלל מערכת המס, ובכך להגדיל את רווחת כלל האזרחים.

בהקטנת שיעורם תרומה ישירה לתוצר הלאומי. בישראל, הקטנת שיעור מס החברות עשויה להביא לתרומה כלכלית משמעותית, בהתאם לתיאוריה הכלכלית הגורסת שחברות אינן פועלות בסף הייצור המקסימלי היעיל בשל השפעתו המרסנת של המס. נוסף לכך, שיעור מס החברות בישראל הוא גבוה יחסית לאלה הנהוגים במדינות המפותחות, ובפרט יחסית למדינות המתחרות על פעילות חברות אלה, ומכאן שהתוספת השולית לצמיחה מהורדת שיעור המס צפויה להיות גבוהה.

להורדת המס יש אמנם עלות פיסקלית בלתי מבוטלת, אך כיוון שהתועלת בצדה מקורה בהתייעלות משקית, לא מן הנמנע שלפחות חלק מן העלות יקוזז על ידי הגדלת הפעילות.

לפיכך מוצע להוריד את מס החברות משיעור של 25% לשיעור של 23%, בשתי פעימות, כמפורט בסעיפים 89(6) ו-92(א)(3).

עם זאת, יש לבחון את השפעתם של שינויים במיסוי באופן כולל, תוך שימת לב לעיוותים ולהשפעות בלתי רצויות שעלולים להיווצר בכלל מערכת המס. כאשר מורידים את שיעור מס החברות, יש לבחון כיצד יושפע המס האפקטיבי הכולל על החברה, ולוודא שאינו יורד משיעור המדרגה העליונה של מס ההכנסה, וזאת כדי למנוע תמריץ מיחידים להסיט את פעילותם למבנה של חברה. נוסף על כך, מטעמי צדק חברתי לא יהיה זה נכון להוריד מסים רק למי שחלות עליהם מדרגות המס הגבוהות ביותר. מכאן עולה הצורך לאזן

- (6) בסעיף 126(א), במקום "25%" יבוא "23%".
90. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963<sup>70</sup>, בסעיף 48ב(א), במקום "25%" תיקון חוק מיסוי מקרקעין יבוא "השיעור האמור בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה".
91. הוראות סימן זה יחולו על הכנסה שהופקה ביום התחילה ואילך. תחולה
92. (א) בתקופה שמיום התחילה עד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017) יקראו את הפקודה כך, לגבי הכנסה שהופקה בתקופה האמורה:
- (1) בסעיף 40ה, בכל מקום, במקום "מחצית" יבוא "5/8";
  - (2) בסעיף 40ה, במקום "מחצית נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד" יבוא "5/8 נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד";
  - (3) בסעיף 126(א), במקום "25%" יבוא "24%".
- (ב) בתקופה שמיום י"ד בטבת התשע"ח (1 בינואר 2018) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018) יקראו את הפקודה כך, לגבי הכנסה שהופקה בתקופה האמורה:
- (1) בסעיף 40ה, בכל מקום, במקום "מחצית" יבוא "6/8";
  - (2) בסעיף 40ה, במקום "מחצית נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד" יבוא "6/8 נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד".
- (ג) בתקופה שמיום כ"ד בטבת התשע"ט (1 בינואר 2019) עד יום ג' בטבת התש"ף (31 בדצמבר 2019) יקראו את הפקודה כך, לגבי הכנסה שהופקה בתקופה האמורה:
- (1) בסעיף 40ה, בכל מקום, במקום "מחצית" יבוא "7/8";
  - (2) בסעיף 40ה, במקום "מחצית נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד" יבוא "7/8 נקודת זיכוי לפי סעיף 40ד".
93. על אף הוראות סעיפים 89 ו-90 לחוק זה, נקבעה לנישום תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף 7 לפקודה, יחולו על הכנסתו החייבת של הנישום שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת שבה חל יום התחילה (בסעיף זה – תקופת השומה המיוחדת ל-2017) הוראות אלה:
- (1) על החלק השווה להכנסתו החייבת של הנישום שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת ל-2017 כשהיא מוכפלת ביחס שבין מספר הימים שמיום תחילת תקופת השומה המיוחדת ל-2017 עד יום ב' בטבת התשע"ז (31 בדצמבר 2016) לבין כל ימי תקופת השומה המיוחדת ל-2017, יחולו הוראות סעיפים 121, 121ב, או 126 לפקודה, לפי העניין, בנוסחם ערב יום התחילה;

## ד ב ר י ה ס ב ר

מס החברות, מוצע לקבוע כי שיעור המס על שבח ריאלי לעניין חבר בני אדם לא יעלה על שיעור המס כאמור בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה.

**סעיפים** מוצע לקבוע הוראות מעבר מיוחדות לעניין 93 ו-94 תחולת התיקון המוצע על חברה ששנת המס שלה אינה נמשכת מיום 1 בינואר עד יום 31 בדצמבר, אלא קבועה לפי תאריכים אחרים כתקופת שומה מיוחדת. על פי המוצע יחול שיעור מס החברות המוצע בהצעת חוק זו על חברה כאמור, לגבי הכנסה שהופקה או שנצמחה בתקופת השומה המיוחדת לשנת 2017, באופן

סעיף 124 לפקודה קובע כי שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2 לפקודה, יהיה 30% בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם. מוצע להעלות את שיעור המס על הכנסה כאמור ל-35%.

**סעיף 90** בסעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, נקבע כי שיעור המס על שבח ריאלי לא יעלה על 25% לעניין חבר בני אדם, שהוא שיעור מס הכנסה לגבי חברות ערב תחילתו של חוק זה. כדי ליתר תיקונים נוספים בסעיף זה בעקבות שינויים בשיעור

<sup>70</sup> ס"ח התשכ"ג, עמ' 156; התשע"ו, עמ' 687.

(2) על יתרת הכנסתו החייבת של הנישום שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת ל-2017 יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה בנוסחו בסעיף 92(א)(3) לחוק זה, או סעיפים 121 או 121ב לפקודה בנוסחם בסעיף 89 לחוק זה, לפי העניין.

94. על אף הוראות סעיפים 89 ו-90 לחוק זה, נקבעה לחברה תקופת שומה מיוחדת לפי סעיף 7 לפקודה, יחולו על הכנסתה החייבת שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת שבה חל יום י"ד בטבת התשע"ח (1 בינואר 2018) (בסעיף זה – תקופת השומה המיוחדת ל-2018) הוראות אלה:

(1) על החלק השווה להכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת ל-2018 כשהיא מוכפלת ביחס שבין מספר הימים שמיום תחילת תקופת השומה המיוחדת ל-2018 עד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017) לבין כל ימי תקופת השומה המיוחדת ל-2018, יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה בנוסחו בסעיף 92(א)(3) לחוק זה;

(2) על יתרת הכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת ל-2018 יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה בנוסחו בסעיף 89 לחוק זה.

95. על אף האמור בסעיף 120 לפקודה, הסכומים הנקובים בסעיף 121 לפקודה בנוסחו בסעיף 89(3) לחוק זה ובסעיף 121ב(א) בנוסחו בסעיף 89(4) לחוק זה, לא יתואמו ביום התחילה.

#### סימן ב': מיסוי רווחי חברה

96. בפקודת מס הכנסה<sup>71</sup> (בסימן זה – הפקודה) –  
(1) בסעיף 3, אחרי סעיף קטן (ט) יבוא:

#### ד ב ר י ה ס ב ר

##### סימן ב' – כללי

עקרון המיסוי הדו-שלבי במיסוי חברות ועקרון השקילות המיסויית שלפיה יצומצם ההבדל בין שיעורי המס החלים על הכנסה המופקת בידי יחיד לבין אותה הכנסה המופקת בידו באמצעות חברה, הם מעקרונות היסוד בשיטת מיסוי התאגידים בישראל. החלטה לפעול באמצעות חברה מונעת משיקולים רבים ומגוונים ובהם שיקולים עסקיים, כלכליים ומשפטיים. אחד היתרונות המהותיים לפעילות באמצעות חברה, מבחינת דיני המס, הוא השליטה על עיתוי החיוב במס בשלב השני – השלב שבו הכנסה מחולקת לבעלי המניות. שליטה זו מאפשרת במקרים רבים לבעלי מניות להתחמק מתשלום מס או להביא לדחייה משמעותית במועד תשלום המס.

מטרת התיקונים המוצעים היא מתן כלים לרשות המסים להתמודד עם תכנוני מס המהווים ניצול לרעה של שיטת המיסוי הדו-שלבי החלה על חברות. יצוין כי התמריץ לפעילות באמצעות חברה צפוי לגדול בשנת 2017, בשל ההכבדה המוצעת בנטל המס על הכנסות גבוהות של יחידים, וכן בשל ההקלה המוצעת בשיעורי המס על הכנסות של חברה, כמפורט בדברי ההסבר לסימן א' לפרק ח' המוצע.

לינארי, קרי באופן יחסי לחלק תקופת השומה המיוחדת שחל החל מיום התחילה, ביחס לכל תקופת השומה המיוחדת, כמפורט להלן: על החלק השווה להכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת כשהיא מוכפלת ביחס שבין התקופה שמיום תחילת תקופת השומה האמורה עד ערב יום התחילה לבין סך כל תקופת השומה המיוחדת, יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה, בנוסחו ערב תחילתו של החוק המוצע, קרי יחול שיעור מס של 25%. על יתרת הכנסתה החייבת של החברה שהופקה או שנצמחה במהלך תקופת השומה המיוחדת יחולו הוראות סעיף 126 לפקודה, בנוסחו בסעיף 92(א)(3) לחוק זה, כלומר יחול שיעור מס של 24%. האמור יחול בהתאמה גם על תקופת שומה מיוחדת אשר חל בה יום י"ד בטבת התשע"ח (1 בינואר 2018). זאת לפי הורדת שיעור מס החברות ל-23%.

סעיף 95 סעיף 120ב(א) לפקודה קובע כי ב-1 בינואר של כל שנה יתואמו תקרות ההכנסה שהיו בשנת המס הקודמת, לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הקודמת. לאור המוצע בחוק זה בעניין קביעת תקרות חדשות בסעיף 121 לפקודה בנוסחו בסעיף 89(3) לחוק זה ובסעיף 121ב(א) בנוסחו בסעיף 89(4) לחוק זה, מיום ג' בטבת התשע"ז (1 בינואר 2017), מוצע שלא לבצע את התיאום במועד האמור.

<sup>71</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120; ס"ח התשע"ז, עמ' 1261.