

1 בפברואר 2001

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 189/2001 ובו מידע תמציתי על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית, על פסקי דין בנושאי מיסוי ועל חידושים בחשבונאות.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים בנדון.

בכבוד רב,
סומך חייקין

ידיעון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בתכנו מתן ייעוץ או מתן חוות דעת.

ידיעון 189/2001 - תוכן עניינים

עמוד

1	א. בקצרה	
	ב. חקיקה פיסקאלית	
3	כללים בדבר קביעת שכר לכונסי נכסים ומפרקים	.1
4	כללים להוצאת תעודת זיכוי בשל חוב אבוד	.2
5	הארכת תוקף הגדרת אזורי עדיפות לאומית	.3
	ג. הצעות חוק	
7	שינוי הגדרת תושב ישראל בחוק הפיקוח על המטבע	.4
7	חובת הודעה מראש בגין פיטורי או התפטרות עובד	.5
8	הקלות במס לתושבי הנגב	.6
9	פטור ממס לדמי הבראה	.7
9	אי התרת הוצאות שהוצאו תוך כדי עבירה על הוראות כל דין	.8
	ד. חוזרי מס הכנסה ומע"מ	
11	שינוי הסדר מסוי ניירות ערך בתקנות הדולריות	.9
	ה. In Brief	

א. בקצרה

● כללים להוצאת תעודת זיכוי בשל חוב אבוד (סעיף 2 בידיעון)

בתיקון לתקנות מע"מ מפורטים כללים להוצאת תעודת זיכוי בשל חוב אבוד כד נקבע בין היתר כי עוסק המוציא תעודת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתאייכות לתעודת הזיכוי. בהודעה יפורטו פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב; פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב ועובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

הוצאת תעודת זיכוי והגשת הודעה כאמור ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור.

● שינוי הגדרת תושב ישראל בחוק הפיקוח על המטבע (סעיף 4 בידיעון)

על תושב ישראל כהגדרתו מוטלות חובות מחמירות יותר מאשר על תושב חוץ בקשר עם העברת דיווחים ישירים למפקח על המט"ח.

מוצע לשנות את ההגדרה "תושב ישראל" ולצמצמה, באופן שרק מי שנמצא בישראל יותר מ- 180 ימים ב- 12 החודשים שקדמו לביצוע פעולה או עסקה או למילוי חובה אחרת לפי החוק ייחשב לתושב ישראל.

● שינוי הסדר מסוי ניירות ערך בתקנות הדולריות (סעיף 9 בידיעון)

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו - 1986 (להלן: "התקנות הדולריות") קובעות את אופן ניהול פנקסים במט"ח ואת חישוב הכנסתו החייבת של "תאגיד" אשר בחר בניהול פנקסים עפ"י הוראותיהן. תקנות אלו תוקנו לאחרונה בתחולה מיום 1.1.2000.

מטרת התיקון היא להשוות את מסוי ניירות ערך לגבי מי שחלות לגביו התקנות הדולריות לבין מי שחלות לגביו הוראות סעיף 6 לחוק התאומים.

חוזר מס הכנסה שפורסם כעת מתייחס לתיקון בהסדרי המסוי החלים במכירת ניירות ערך נסחרים תוך פירוט הסדרי המיסוי שקדמו לתיקון ושחלים לאחר התיקון.

ב. חקיקה פיסקאלית

1. כללים בדבר קביעת שכר לכונוסי נכסים ומפרקים

(תקנות החברות (כללים בדבר מינוי כונוסי נכסים ומפרקים ושכרם) (תיקון), התשס"א-2000, ק"ת 6067 מ-20.11.2000)

התקנות מפרטות כללים בדבר מינוי כונוסי נכסים ומפרקים ובדבר קביעת שכרם וקובעות בין היתר כי: -

- בית המשפט ימנה לתפקיד כונס נכסים, מפרק זמני או מפרק אדם שהוא חבר לשכת עורכי הדין או בעל רישיון לראיית חשבון בלבד.
- בית המשפט ימנה לתפקיד מנהל מיוחד (הממונה כנאמן לביצוע הסדר נושים בעת הסדר או פשרה) אדם שיש לו ניסיון מוכח בניהול עסק או בנושאים כלכליים או מסחריים או מינהליים.
- שכר הניהול של בעל תפקיד יהיה בהתאם למדרגות ואחוזים מההכנסה של החברה שבפירוק או בכינוס נכסים. וינזע בין 5% ל- 0.2% לגבי הכנסות חברה בתחום שבין 350 אלף ש"ח עד 14.5 מיליון ש"ח בהתאמה.
- שכר המימוש של בעל תפקיד יהיה באחוזים מתקבולי המימוש, שמקורם גביית חובות, מכירת נכסים וכל תקבול אחר שקיבל בעל תפקיד וינזע בין 20% ל- 1% מתקבולים שבין 50 אלף ש"ח ל- 2.5 מיליון ש"ח בהתאמה.
- התיקון מוסיף את האפשרות לבעל תפקיד, אשר לא ביקש שכר טרחה כאמור לעיל, לבקש שכר טרחה מתוך הסך שחילק בפועל לכל הנושים בכסף או בשווה כסף על פי המפורט בתקנה.
- על אף האמור לעיל, בנסיבות מיוחדות שנבעו ממאמץ מיוחד, שעות עבודה רבות, הצלחה מוכחת בביצוע התפקיד וחלוקת הרכוש ומשך זמן קצר במיוחד לסיום תפקידו, רשאי בית המשפט לפסוק לבעל תפקיד שפעל כאמור סכום נוסף.
- בעל תפקיד לא יקבל שכר או תמורה אחרת, בין במישרין ובין בעקיפין, נוסף על הקבוע בתקנות אלה בשל תפקידו, אלא באישור בית המשפט;

2. כללים להוצאת תעודת זיכוי בשל חוב אבוד

(תקנות מס ערך מוסף (תיקון), התשס"א - 2000 ק"ת 6067 מ- 21.11.2000)

בתיקון לתקנות מע"מ מפורטים כללים להוצאת תעודת זיכוי בשל חוב אבוד (סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה, ושהוכח להנחת דעתו של מנהל, שהפך להיות אבוד). כך נקבע בין היתר כי עוסק המוציא תעודת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתאייחסות ותעודת הזיכוי. בהודעה יפורטו כל אלה:

- (1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;
- (2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;
- (3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

הוצאת תעודת זיכוי והגשת הודעה כאמור ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן – התקופה).

במנין התקופה לא יבואו:

- (1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;
- (2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב ובין יום היות פסק הדין לפסק דין חלוט.

עוסק ישמור ברשותו את העתק ההודעה כשהיא חתומה בחותמת "התקבל" ממשד מס ערך מוסף.

תקנות אלה יחולו לגבי הודעת זיכוי בשל חובות אבודים שהוצאה ביום 20 בנובמבר 2000 ואילך.

לגבי חובות אבודים שהחשבונית בשלהם יצאה לפני יום 1 בינואר 2000, לא תחול המגבלה בדבר מנין התקופות (שישה חודשים ושלוש שנים) כאמור לעיל.

3. הארכת תוקף הגדרת איזורי עדיפות לאומית

(צו לעידוד השקעות הון (קביעת אזורים לעניין התוספת לחוק) (תיקון), התשס"א – 2000, ק"ת 6067 מ-20.11.2000).

צו לעידוד השקעות הון (קביעת אזורים לעניין התוספת לחוק), התשנ"ח - 1998 (להלן - הצו) מגדיר אזורים אשר יחשבו כאזורי עדיפות לאומית א', וכאזורי עדיפות לאומית ב' לענין מתן הטבות במס לעסקים הנמצאים באותם אזורים על פי חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959.

הצו מנה מספר אזורי תעשייה ותחומי שיפוט של רשויות מקומיות אשר לגביהם נקבע כי הם יחשבו כאזורי עדיפות לאומית א'.

בין היתר התייחס הצו לאזורים הבאים (בקוי רוחב ונקודות ציון כפי שנקבעו בצו): תחומי השיפוט של הרשויות המקומיות: יוקנעם עילית, נצרת עילית, כרמיאל, עפולה, מגדל העמק, קרית גת. אזורי התעשייה: בכלב, גלוני, לבון, מפעלי העמק, ציפורי, שלי, תרגיון.

כעת מאריך התיקון את הוראות הצו הנ"ל עד ליום 31 בינואר 2001.

כמו כן, מאריך התיקון את הוראות הצו בנוגע למפעלים עתירי טכנולוגיה (בין היתר מפעל אשר לכל הפחות 13% מעובדיו הם מהנדסים או בעלי תואר אקדמאי במדעי הטבע, החברה או הרוח) בתחומי השיפוט של הרשויות המקומיות אשקלון, עכו, וקרית מלאכי וקובע כי המפעלים הנ"ל יחשבו כאזורי עדיפות לאומית א' עד ליום 31 בינואר 2001.

לגבי איזורי עדיפות לאומית ב' קובע התיקון כי הרשויות המקומיות אור עקיבא, אשקלון וערערה יחשבו כאזורי עדיפות לאומית ב' עד ליום 31 בינואר 2001.

ג. הצעות חוק

4. שינוי הגדרת תושב ישראל בחוק הפיקוח על המטבע

(הצעת חוק הפיקוח על המטבע (תיקון מס' 4), התשס"א - 2000 ה"ח 2943 מ-27.11.2000)

על תושב ישראל מוטלות בין היתר חובות מחמירות יותר מאשר על תושב חוץ בקשר עם העברת דיווחים ישירים למפקח על המט"ח.

בחוק הפיקוח על המטבע (תיקון מס' 3), התשנ"ט - 1998 נקבעה הגדרת "תושב ישראל". בין היתר נקבע בהגדרה כי תושב ישראל הוא: אזרח ישראלי, או מי שנמצא בישראל או באזור על פי אשרת עולה או תעודת עולה, או על פי רשיון לישיבת קבע, למעט מי שב- 12 החודשים האחרונים שקדמו לביצוע פעולה, עסקה או למילוי חובה אחרת לפי חוק זה לא שהה בישראל או באזור תקופה העולה על 60 ימים, ברציפות או לסירוגין.

כעת מוצע לשנות את ההגדרה "תושב ישראל" ולצמצמה, באופן שרק מי שנמצא בישראל יותר מ- 180 ימים ב- 12 החודשים שקדמו לביצוע פעולה או עסקה או למילוי חובה אחרת לפי החוק ייחשב לתושב ישראל.

5. חובת הודעה מראש בגין פיטורי או התפטרות עובד

(הצעות חוק הודעה מוקדמת לפיטורים או התפטרות, התשס"א - 2000, ה"ח 2961 מ-19.12.2000)

מוצע לחייב מעבידים לתת הודעה מוקדמת לעובד שיש כוונה לפטרו, מועד מתן ההודעה המוקדמת נקבע בהתאם לוותק העובד, בהתחשב באופן תשלום השכר וצורת העסקתו. כך לדוגמא עובד במשכורת יהא זכאי להודעה מוקדמת לפיטורין של חודש החל בתום השנה הראשונה לעבודתו.

מוצע להחיל הוראה מקבילה על עובדים ולחייבם ליתן למעביד הודעה מוקדמת לכוונת התפטרות.

מעביד אשר לא ייתן הודעה מוקדמת לעובד שבכוונתו לפטר יחויב בפיצוי העובד בסכום השווה לשכרו בעד התקופה שלגביה לא ניתנה ההודעה המוקדמת.

עוד מוצע לתת בידי המעביד אפשרות לוותר על נוכחותו ועבודתו בפועל של עובד, בין אם בכוונתו לפטרו ובין אם העובד הודיע על התפטרותו, ובלבד שישלם לעובד פיצוי בסכום השכר השווה לשכר הרגיל בעד התקופה שלגביה ויתר על עבודתו.

נוסף על כך, מוצע לעגן את חובתו של המעביד למסור לעובד, בסיום יחסי העבודה, אישור בכתב בדבר תחילתם וסיומם של יחסי עובד-מעביד.

6. הקלות במס לתושבי הנגב

(הצעות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 126) (זיכוי ממס לתושבי באר שבע והנגב) (הוראת שעה), התשס"א - 2000, ה"ח 2962 מ-19.12.2000)

מוצע לקבוע הקלות במס לתושבי אזור באר שבע והנגב לתקופה של 3 שנים החל בשנת 2001.

הכוונה לסייע לתושבי אזור באר שבע והנגב לפתח עסקים, ולקבוע את מקום מגוריהם הקבוע באזור.

מוצע להעניק הקלות במס באופן מדורג לישובים שונים כמפורט בהגדרה "אזור באר שבע והנגב", החל בזיכוי ממס בשיעור של 7% ועד זיכוי ממס בשיעור של 25%.

7. פטור ממס לדמי הבראה

(הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 127) (פטור לדמי הבראה), התשס"א-2000, ה"ח 2962 מ-19.12.2000)

כיום כל עובד במשק זכאי לדמי הבראה, בהתאם להסכם קיבוצי וצו הרחבה בנושא. ואולם, דמי הבראה מחויבים בתשלום מס באופן שבמקרים רבים הסכום שנותר אינו מספיק לשמש את העובד לצאת לנופש או להבראה.

מוצע לפטור את דמי הבראה ממס עד לתקרה של 3,000 ש"ח אם ניצל העובד את דמי הבראה לצורך נופש או הבראה בישראל והוא מעביר אישור על כך לידי המעביד.

8. אי התרת הוצאות שהוצאו תוך כדי עבירה על הוראות כל דין

(הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 128) (אי ניכוי הוצאות בשל עבודה לא חוקית), התשס"א-2000, ה"ח 2962 מ-19.12.2000)

הוצאות המוצאות בייצור הכנסה מותרת בניכוי מההכנסות. מאחר שישנן הוצאות רבות שהוצאו כתוצאה מעבירה על החוק, וכדי למנוע עידוד הפרה של חוקי מדינת ישראל, מוצע שלא להתיר בניכוי הוצאות שהוצאו תוך כדי עבירה על הוראות כל דין.

ד. חוזרי מס הכנסה ומע"מ

9. שינוי הסדר מסוי ניירות ערך בתקנות הדולריות

(חוזר מס הכנסה 13/2000 – מחקר/מדיניות משפטית מ-26.11.2000)

1. כללי

תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו – 1986 (להלן: "התקנות הדולריות") אשר הותקנו מכח סעיף 130א' לפקודת מס הכנסה קובעות את אופן ניהול פנקסים במט"ח ואת חישוב הכנסתן החייבת של "תאגיד" אשר בחר בניהול פנקסים עפ"י הוראותיהן.

תקנות אלו תוקנו לאחרונה. התיקון פורסם בקובץ תקנות 6038 מיום 31.5.2000 ובתחולה מיום 1.1.2000.

מטרת התיקון היא להשוות את מסוי ניירות ערך לגבי מי שחלות לגביו התקנות הדולריות לבין מי שחלות לגביו הוראות סעיף 6 לחוק התאומים.

חוזר זה יפרט את התיקון בהסדרי המסוי החלים במכירת ניירות ערך נסחרים.

2. הנושאים המטופלים בתקנות הדולריות

התקנות הדולריות חלות על "תאגיד" שבחר בתחולת התקנות.

"תאגיד" מוגדר בתקנות הדולריות כאחד מאלה:

- א. חברה בהשקעת חוץ שהגדרתה בסעיף 53 לחוק עידוד השקעות הון.
- ב. שותפות שכל שותפיה הם תושבי חוץ וכל השקעותיהם בשותפות והלוואותיהם לשותפות הם במטבע חוץ, והנציב אישר אותה לצורך סעיף 130א לפקודה (הסעיף המסמך את שר האוצר להתקין את התקנות).
- ג. חברה ש-90% לפחות מהכנסותיה הן מהפעלת כלי שיט או כלי טיס בהובלה בינלאומית.

והכל למעט מוסד כספי כמשמעותו בסעיף 22 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) תשמ"ה 1985 (להלן: "חוק התיאומים" או "החוק").

התקנות הדולריות מחייבות ניהול פנקסי חשבונות בשקלים ובמקביל לכך – בדולרים, לפי שיטת החשבוונאות הכפולה.

בתקנות קיימות הוראות לגבי :

- קביעת ההכנסה החייבת או ההפסד.
- חישוב ריווח או הפסד מניירות ערך הנסחרים בבורסה.
- חישובי פחת וריווח הון.
- קביעת ערך המלאי הסופי.
- תרגום סכומי המס ששולמו.
- הצגת יתרות לתום שנת המס.
- הוספה או גריעה של "הפרשי תרגום" הנובעים מפחות או תיסוף של הדולר.
- התאמות לתאגיד שבחר בתקנות הדולריות וחזר בו (לא לפני שחלפו 3 שנים).

3. מסוי ניירות ערך הנסחרים בבורסה – לפני התיקון

א. הסדר המסוי קודם לתיקון (עד 31.12.98)

תקנה 5 לתקנות הדולריות קובעת את אופן מסוי רווח או הפסד מניירות ערך הנסחרים בבורסה (להלן: "מסוי ניירות ערך"). הוראות תקנה 5 קבעו כי "רווח מניירות ערך" ייוסף להכנסה "ההפסד מניירות ערך" יקוזז כנגד רווח מניירות ערך בעתיד.

חישוב "ריווח או הפסד מניירות ערך" חל רק לגבי ניירות ערך שנרכשו בשנת המס, כלומר לא היה חיוב במס לגבי עליית ערך בשנים שלאחר שנת הרכישה.

הסיבה לאי חיוב במס כאמור נבעה מהוראות תקנה 5(ד)1 שקבעה כי "הוראות תקנות משנה (א) עד (ג) לא יחולו על ניירות ערך המפורטים בהגדרת נכסים קבועים בתוספת ב". מכיוון שניירות ערך שנרכשו בשנות מס קודמות, נחשבים כנכס קבוע, חויבה במס עפ"י התקנות הדולריות רק עליית הערך בשנת הרכישה.

ב. הפערים שבין הסדר המס לפי סעיף 6 לחוק התאומים לבין תקנה 5 לתקנות הדולריות

בראשיתו היה מסוי ניירות ערך לגבי תאגיד שבחר לנהל פנקסים עפ"י התקנות הדולריות דומה למסוי ניירות ערך לפי סעיף 6 לחוק התאומים.

אולם בעוד שסעיף 6 לחוק התאומים תוקן פעמיים כפי שיפורט להלן, תקנה 5 לא תוקנה והסדר המסוי נותר כפי שנוסח בשנת 1987.

בתיקון מס' 6 לחוק התאומים (משנת 1992) תוקן סעיף 6 כך שעליית ערך של הנייר בשנים שלאחר שנת הרכישה תחויב במס בעת מימוש הנייר (למעט "מניות שליטה" שחויבו במס בגין הרווח שנצבר בשנת המימוש בלבד).

בתיקון מס' 11 לחוק התאומים (משנת 1999) (להלן "תיקון מס' 11") תוקן סעיף 6 כך שמסוי ניירות הערך יהיה על בסיס מימוש בלבד תוך ביטול המעמד המיוחד שהיה "למניות שליטה".

ג. השלכות תיקון מס' 11 על תקנה 5 לתקנות הדולריות

כתוצאה מהשינויים שנעשו בסעיף 6 לחוק התאומים, במסגרת תיקון מס' 11 בשנת המס 1999, נוצר מצב שניירות ערך הנסחרים בבורסה לא מחויבים במס בידי "תאגיד" שבחר בתקנות הדולריות.

במסגרת תיקון מס' 11 תוקנה תוספת ב' לחוק התאומים ונקבע בסעיף 1(2) לתוספת כי "נייר ערך שהגדרתו בסעיף 6" ייחשב כנכס קבוע. כתוצאה מכך כל נייר ערך ייחשב כנכס קבוע לאחר תיקון 11 כלומר אף בשנת הרכישה.

לאור הוראת תקנה 5(ד)1) הקובעת כי "הוראות תקנות משנה (א) עד (ג) לא יחולו על – ניירות ערך המפורטים בהגדרת נכסים קבועים בתוספת ב", מתקבלת תוצאה שלא התכוון לה המחוקק, לפיה אין כלל חיוב במס בגין ניירות ערך נסחרים.

4. מסוי ניירות ערך הנסחרים בבורסה – לאחר התיקון

ביום 31.5.2000 פורסם תיקון לתקנות הנוגע לשינוי הסדר מסויים של ניירות ערך נסחרים ומועד תחילתו ב- 1.1.2000. במקביל הוצע לתקן את סעיף 101(ג) לפקודה וסעיפים 6(ח) ו-6(ט) בחוק התאומים כך שהוראותיהם המתייחסות למסוי ניירות ערך שחל לגביהם פרק ב' לחוק התאומים יותאמו גם למי שחלות לגביו התקנות הדולריות לאחר התיקון.

4.1 ריווח או הפסד ריאלי מניירות ערך

תקנה 5(א) קובעת כי "על הכנסה שהיא רווח ריאלי מניירות ערך ועל הפסד ריאלי מניירות ערך יחול סעיף 6 לחוק התאומים (להלן – סעיף 6) בשינויים המחויבים". התקנה קובעת את הכלל לפיו יחולו הוראות סעיף 6 לחוק התאומים על התקנות הדולריות בכל הנוגע למסוי ניירות ערך, בשינויים המחויבים.

לעניין זה הוגדר המונח "תמורה" – כמשמעותה בסעיף 6, עפ"י הערך הדולרי ביום המכירה, והוגדר – "מחיר מקורי מתואם" – כמשמעותו בסעיף 6, עפ"י הערך הדולרי ביום הרכישה, תוך התאמות נדרשות לגבי "נייר ערך חריג". (ראה התייחסות סעיף 4.3.2 להלן).

להלן פירוט חישוב הרווח וההסדר שיחול על סוגי ניירות ערך שונים:

4.2 ניירות ערך שנרכשו לאחר 31.12.99

4.2.1 נרכשו בשוק משני – בבורסה

עפ"י תקנה 5 (א) – חל סעיף 6 לחוק התאומים.

"המחיר המקורי המתואם" – כמשמעותו בחלק ה' לפקודה כשהוא בערכו בדולרים ביום הרכישה. משמעות הוראה זו הינה – מסוי של מלוא הרווח הריאלי, בערכים דולרים, שנצבר מיום רכישת הנייר ועד יום המימוש.

4.2.2 נרכשו לפני הרישום למסחר בבורסה

הטיפול הוא בדומה לדין החל בעת מכירת ניירות ערך כאשר על בעליהן חל סעיף 6, כלומר חיוב במס של הרווח הריאלי (בדולרים) שצמח מיום הרכישה ועד ליום המכירה. כדי למנוע כפל מס בשל החלת סעיף 101 לפקודה בנוסף לתקנה 5(א), הוגשה הצעה לתיקון סעיף 101(ג) לפקודה לפיה הוראות סעיף 101 לא יחולו על מי שחלות לגביו התקנות הדולריות.

4.3 ניירות ערך שנרכשו לפני 1.1.2000

4.3.1 נרכשו בשוק משני – בבורסה, לפני יום 1.1.1999

ניירות ערך אלו יחוייבו במס על הרווח שנצבר החל מיום 1.1.2000 ולפיכך "המחיר המקורי המתואם" הוא ערכו בדולרים בבורסה של נייר הערך ביום המעבר (31.12.1999).

לגבי ני"ע שנרכשו לפני 1.1.1999 קיימות הוראות מעבר לחישוב "הרווח הפטור" או "ההפסד המחושב". חישוב כאמור חל לגבי כל ניירות הערך שנרכשו בבורסה לפני 1.1.1999. משמעות הוראות אלה היא כי יחול חיוב במס בעת המימוש על הרווח הריאלי בדולרים שנצבר החל מה- 1.1.2000 ועד ליום המכירה תוך התחשבות ב"רווח פטור" או "הפסד מחושב" אם קיימים (הסבר מפורט – ראה בסעיף 4.4).

4.3.2 נייר ערך חריג

הגדרת "מחיר מקורי מתואם" קובעת כי מחירם המקורי של ניירות ערך שנרכשו עד ליום המעבר (31.12.1999), ייחשב ערכם ביום המעבר.

לכלל זה נקבעו חריגים שלגביהם ייקבע המחיר המקורי המתואם – כמשמעותו בחלק ה' לפקודה (המחיר ביום הרכישה).

חריגים אלו נועדו לקבוע במקרים המתאימים "מחיר מקורי מתואם" שישמור על "רצף המס" לגבי ניירות ערך שהיו חייבים במס גם לפני תיקון תקנה 5, ולגבי נייר ערך שנרכש בשנת 1999.

לשם כך הוגדר "נייר ערך חריג" כדלקמן :

1. נייר ערך שנרכש ע"י בעליו קודם שנרשם למסחר בבורסה והרישום היה לאחר 31.12.1999 – אילו נמכר נייר ערך כאמור לא היה חל פטור ממס על רווח שנצבר בתקופה שלפני 31.12.1999 שכן באותה תקופה לא נסחר בבורסה (סעיף 101 לפקודה).
 - בעת מכירת נייר ערך כאמור שנרשם לאחר 31.12.1999 יחולו הוראות תקנה 5(א) כך שיחויב מלוא הרווח שנצבר מיום רכישת הנייר ועד ליום מכירתו.
 2. נייר ערך שאילו נמכר ביום 31.12.1999, לא היה חל פטור ממס לפי צו מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון במכירת מניות), התשמ"ב – 1981 – לדוגמא "נייר ערך זר" אשר אילו היה נמכר לפני 31.12.1999 היה חייב במס (כאשר מחירו המקורי נקבע עפ"י חלק ה' לפקודה), או אופציה שנרכשה טרם רישומה למסחר.
 3. נייר ערך שנרכש בשנת 1999 – ני"ע כאמור יחוייב על רווח שנצמח מיום רכישתו ועד יום מכירתו לפי נוסח התיקון.
ה"מחיר המקורי המתואם" של ני"ע שנרכש בבורסה במהלך שנת 1999 יהיה מחירו המקורי כמשמעותו בחלק ה' לפקודה כשהוא בערכו בדולרים.
ע"פ הוראות אלה יהיה מסוי מלא של ני"ע כאמור אשר נמכרו לאחר 31.12.1999 מיום רכישתם ועד ליום מכירתם.
- לגבי כל ניירות הערך שהוגדרו כ"נייר ערך חריג" יהיה מסוי של מלוא הרווח שנצבר מיום רכישתם, שכן המחיר המקורי נקבע לפי הערך בדולרים ביום הרכישה.

4.3.3 נרכשו לפני הרישום למסחר והרישום בוצע לפני 1.1.2000

במקרה כאמור חלות על הנישום הוראות סעיף 101 לפקודה.

א. הנישום לא חזר בו מבקשתו שלא ייראו ברישום כמכירה (חיוב במס על מלוא הרווח)

עפ"י סעיף 3(ב) להוראות המעבר שבתיקון לתקנות יחול סעיף 6(ז)(2) לחוק התאומים לגבי מניות שנרשמו למסחר לפני 31.12.1999, דהיינו לגבי מי שחל לגביו סעיף 101 לפקודה ולא חזר בו – לא יחולו הוראות תקנה 5 והמסוי יהיה עפ"י חלק ה' לפקודה (סעיף 101) בלבד.

ב. הנישום חזר בו מבקשתו שלא לראות ברישום מכירה

"המחיר המקורי המתואם" הוא – ערכו של נייר הערך בדולרים ביום 31.12.1999 הנישום ימוסה על הרווח שנצבר עד ליום הרישום – לפי הוראות סעיף 101, ועל הרווח שנצבר החל מ- 1.1.2000 – עפ"י תקנה 5.

4.4 הוראות מעבר לתיקון התקנות

נקבעו הוראות מעבר אשר דומות להוראות המעבר לסעיף 6(ו)(3) (הדן במניות שליטה) בחוק התיאומים לפני ביטולו בתיקון 11.

כזכור, סעיף 6 בנוסחו קודם לתיקון 11 לא הטיל מס על עליית הערך שנצברה בשנות ההחזקה שקדמו לשנת מכירת נייר ערך שהוגדר כ"מנית שליטה".

במסגרת תיקון 11 בוטלה הטבת המס שהוענקה ל"מניות שליטה" ונקבע כי אופן מסוי ניירות ערך לאחר התיקון יהיה זהה ללא הבחנה בין מניות שליטה לבין מניות אחרות (הוראות סעיף 6(ו) לרבות הגדרת "מניות שליטה" בוטלו במסגרת תיקון 11).

בהוראות המעבר לסעיף 6(ו)(3) נקבע כי מחירן המקורי של מניות שנחשבו "כמניות שליטה" עובר לתיקון 11 הוא ערכן בבורסה במועד הקובע (31.12.1998).

בכדי למנוע מצב שבו ישלם הנישום מס על רווח גבוה מהרווח שהפיק או שישלם מס על הפסד שנגרם לו וזאת כתוצאה מקביעת מחיר מקורי מיוחד עפ"י השווי ביום 31.12.1998, נקבעו הוראות לחישוב "הרווח הפטור" או "ההפסד המחושב" ובכך נמנע העיוות. חישוב מיוחד זה ניתן בתיקון מס' 11 רק ל"מניות שליטה", ולא חל לגבי מניות אחרות.

בהוראות המעבר לתקנות הדולריות נקבע הסדר דומה, ללא הבחנה בין מניות שהוגדרו כ"מניות שליטה" לבין מניות אחרות.

הסדר זה מתייחס לנייר ערך שנרכש ע"י בעלו לאחר רישומו למסחר, ולפני יום התחילה (1.1.2000), אשר מכונה בתקנות – "נייר ערך קיים". נייר ערך קיים מחויב במס בשנת המימוש של עליית הערך מיום המעבר (31.12.1999) ועד ליום המכירה, כאשר כמחיר מקורי מתואם נלקח הערך ביום המעבר. ייתכן מצב בו בעת המכירה יהיה הפסד ריאלי מנייר ערך קיים, אך לנישום "רווח פטור" בשל אותו נייר (רווח שנצבר מיום הרכישה ועד ליום 31.12.1999). לחילופין, ייתכן מצב בו יהיה רווח ריאלי מנייר ערך קיים, אך לנישום "הפסד מחושב" בגין התקופה שלפני 31.12.1999. במצבים אלה ייערך חישוב מיוחד, באופן דומה לזה שנקבע בתיקון 11 לחוק התיאומים בקשר ל"מניות שליטה" (ליתר פירוט ראה סעיף 3 בחוזר מס הכנסה 12/99).

הוראות מעבר אלו לא יחולו על "נייר ערך חריג".

4.5 הוראות מקבילות לסעיפים קטנים (ח), (ט) שבסעיף 6 לחוק התאומים

4.5.1 "יציאה" מתחולת התקנות הדולריות

תקנה 5(ב)(1) בדומה לסעיף 6(ח) בחוק התאומים קובעת כי תאגיד שהיה ברשותו נייר ערך במועד שבו חדלו לחול עליו התקנות הדולריות יראוהו כאילו מכר את נייר הערך באותו מועד.

תקנה 5(ב)(2) קובעת כי הוראה זו לא תחול לגבי תאגיד ש"יצא" מתחולת התקנות הדולריות והוחל עליו סעיף 6 לחוק התאומים. בתזכיר החוק המצוין לעיל מוצע תיקון לסעיף 6(ט) לחוק התיאומים שמטרתו ליצור רצף במסווי ניירות הערך במעבר מתחולת התקנות הדולריות לתחולתו של סעיף 6 לחוק. עפ"י התיקון המוצע, בעת מכירת נייר הערך ע"י נישום שחלות עליו הוראות סעיף 6 לחוק ובעת רכישת הנייר חלו עליו הוראות התקנות הדולריות, יחוייב מלוא הרווח שנצבר מיום רכישת נייר הערך ולא מיום הכניסה להוראות חוק התאומים.

"כניסה" לתחולת התקנות הדולריות

4.5.2

תקנות 5(ב)(3) ו-5(ב)(4) בדומה לסעיפים 6(ט)(1) ו-6(ט)(2) לחוק התיאומים, קובעות כי המחיר המקורי של נייר ערך שנרכש בתקופה שלא חלו לגביו התקנות הדולריות הוא ערכו בתום שנת המס האחרונה שבה לא חלו עליו התקנות.

תקנה 5(ב)(4) לתקנות קובעת כי הוראה זו לא תחול לגבי נישום שחלו לגביו הוראות סעיף 6 לחוק לפני שבחר בתחולת התקנות הדולריות. בהמשך לתיקון המוצע לסעיף 6(ט) לחוק התיאומים בתזכיר החוק, מוצע לתיקון המוצע לסעיף 6(ח) לחוק כך שנישום זה ימוסה רק בעת מכירת ניירות הערך עפ"י הוראות התקנות הדולריות על מלוא הרווח שנצבר מיום רכישת נייר הערך.

In Brief

- **Principles for issuing a VAT credit note in respect of a bad debt
(Item 2 in the Newsletter)**

An amendment to the VAT Regulations provides principles for issuing a credit note relating to a bad debt. It was provided, inter alia, that a dealer who issues a credit note in respect of a bad debt, will submit to the Commissioner, in addition to the credit note, a notice in writing to which are attached documents supporting the facts described in the notice, including specification of the periodic reports in which the invoices related to the credit note were included. The notice will include details of the transaction following which the debt was created; actions and procedures carried out by the dealer in attempting to collect the debt and other facts pertinent to the notice, as a result of which the debt became a bad debt.

The issuance of the credit note and the submitting of such a notice will be performed from six months from the issuance of the tax invoice, due to which the debt arose, and until no later than three years from such date.

- **Change in definition of an Israeli resident in the Control of
Currency Law
(Item 4 in the Newsletter)**

An Israeli resident, per definition, is subject to more stringent requirements than a foreign resident, regarding the transferring of direct reports to the Controller of Foreign Currency.

It is proposed to change the definition of an “Israeli resident” and to limit it so that only a person who is in Israel more than 180 days in the 12 months prior to the action or transaction or the execution of any other duty under the law will be considered an Israeli resident.

- **Change in tax arrangement regarding securities in the Dollar Income Tax Regulations (Item 9 in the Newsletter)**

Income Tax Regulations (principles for the bookkeeping of foreign invested companies and of certain partnerships and the determination of their taxable income) - 1986 (hereinafter - the Dollar Regulations) provide the method of keeping books in foreign currency and the method for calculating the taxable income of an “entity” which has chosen to keep its books under their provisions. The Dollar Regulations were recently amended with effect from January 1, 2000.

The purpose of the amendment is to reconcile the taxation of securities for anyone subject to the Dollar Regulations to tax regulations for anyone subject to the provisions of Section 6 of the Adjustments Law.

A newly published Tax circular discusses the amendment of the tax arrangements applicable to the sale of marketable securities and provides details of the tax arrangements in effect before and after the amendment.

February 1, 2000

To our readers:

We take pleasure in presenting you with our newsletter number 189
/2001

This is a monthly publication in Hebrew, which presents
summarized information on the latest developments in fiscal
legislation, court decisions, taxes and accounting.

For our non-Hebrew speaking readers we have included a brief
summary of certain of the articles in English.

We are always ready to respond to your questions on these and
other matters.

Yours truly,
Somekh Chaikin

This Newsletter is for information purposes only and its contents
are not to be construed as the giving of advice or the rendering of
an opinion.