



כ"ט אב, תש"ע
9 אוגוסט, 2010
00479010

תוספת מס' 1 לחוזר מס הכנסה 4/2008 – שירות לקוחות

נושא: מס הכנסה שלילי – שכירים ועצמאים

1. מבוא

- 1.1 החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח - 2007 (להלן: "חוק מה"ש") פורסם ברשומות ביום 27.12.07.
- 1.2 חוק מה"ש הינו נדבך נוסף במדיניות הממשלה לשיפור רווחתם של משפחות עובדות ברמות השכר הנמוכות, להגדלת ההשתתפות בשוק העבודה ולצמצום הפערים הכלכליים.
- 1.3 בחוק מה"ש נעשו שלושה תיקונים - שהאחרון בהם נעשה ב- 23 ביולי 2009 וההתייחסות שלהלן לחוק, תהא לנוסחו לאחר שלושת התיקונים האמורים.
- 1.4 חוזר מקצועי מס הכנסה 4/2008 אשר התפרסם ב- 4 לספטמבר 2008, התייחס להוראות החוק ולהנחיות המקצועיות בנוגע לשכירים בלבד.

חוזר מקצועי זה עוסק בעיקרו בהוראות החוק ובהנחיות המקצועיות בכל הנוגע לעצמאים ובנוסף נותן הדגשים לעניין עצמאים ושכירים, כתוספת לחוזר מקצועי מס הכנסה 4/2008 הנ"ל.

2. תחולת החוק

- במסגרת תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה נעשה תיקון עקיף (תיקון מס' 2) לחוק מה"ש, לפיו הורחבה תחולת החוק לכל הארץ לאוכלוסיה מסוימת, כפי שיפורט להלן:
- 2.1 **בשנת 2008** (לגבי תביעות בעד חודשי עבודה בשנת המס 2007) חל החוק על "עובד" (שכיר) תושב "אזור שילוב" בלבד.
 - "אזור שילוב" - ישוב שאזור בו נקבע לפי סעיף 59(א) לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004, לעניין שילוב מקבלי גמלאות בעבודה.
 - 2.2 **בשנת 2009** (לגבי תביעות בעד חודשי עבודה בשנת המס 2008) חל החוק על "עובד" (שכיר) ו/או "עצמאי", תושבי "אזור שילוב" בלבד.
 - 2.3 **בשנים 2010-2011** (לגבי תביעות בעד חודשי עבודה בשנות המס 2009-2010) החוק יחול על כל "עובד" (שכיר) ו/או "עצמאי" תושבי "אזור שילוב".



כמו כן, על כל "עובד" (שכיר) ו/או "עצמאי" שהוא הורה במשפחה חד הורית (שכלכלת ילדו עליו), או כל אשה "עובדת" (שכירה) ו/או "עצמאית", שיש להם ילד אחד לפחות שטרם מלאו לו שנתיים - בשנת המס שבגינה נתבע המענק, ללא תלות במקום מגוריהם.

יודגש כי, לעניין "עובד"/"עצמאי" שאינו מתגורר ב"אזור שילוב", עפ"י הוראות סעיף 26(ה) ו- סעיף 27 (ג) לחוק מה"ש, הזכאות לקבלת מענק לפי הוראות פרק ב ופרק ג לחוק (בהתאמה), חלה על הורה (איש) שיש לו ילד אחד לפחות שטרם מלאו לו שנתיים כאמור, ובתנאי שהוא חד הורי הזכאי לקבל נקודות זיכוי לפי סעיף 40(ב)(1) לפמ"ה (כלכלת ילדיו עליו).

אשה תהיה זכאית למענק אם יש לה ילד אחד לפחות שטרם מלאו לו שנתיים כאמור והיא זכאית לקבלת מחצית נקודת זיכוי או יותר לפי סעיף 66(ג)(3) לפמ"ה. כלומר, גם אשה נשואה זכאית לקבלת המענק והיא לא חייבת להיות חד הורית.

2.4 משנת 2012 ואילך (לגבי תביעות בעד חודשי עבודה בשנות המס 2011 ואילך) יחול החוק על כל "עובד" (שכיר) ו/או "עצמאי", ללא תלות במקום מגוריו.

<u>2012</u>	<u>2010-2011</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>	שנת הגשת התביעה / אוכלוסיה
בכל הארץ	ב"אזור שילוב" או בכל הארץ בתנאי שמדובר באב חד הורי (שכלכלת ילדיו עליו) או באשה, שיש להם ילד שטרם מלאו לו שנתיים	ב"אזור שילוב" בלבד	ב"אזור שילוב" בלבד	שכירים
בכל הארץ	ב"אזור שילוב" או בכל הארץ בתנאי שמדובר באב חד הורי (שכלכלת ילדיו עליו) או באשה, שיש להם ילד שטרם מלאו לו שנתיים	ב"אזור שילוב" בלבד	החוק לא חל	עצמאים

3. תנאים לקבלת המענק - "עצמאים"

לעניין זה, "עצמאי" – יחיד שהוא תושב ישראל, שהיתה לו הכנסה מעסק או משלח יד בשנת המס.

סעיף 17 (ב) לחוק מה"ש קובע כי הוראות פרק ב' לגבי "עובד" (המפורטים בחוזר מקצועי 4/2008), יחולו גם לגבי "עצמאי" שלו ילדים ושמלאו לו 23 שנים ולגבי "עצמאי" ללא ילדים שמלאו לו 55 שנים, והכל בשנת המס שבשלה נתבע המענק, בשינויים המתחייבים ובשינויים הבאים:

3.1 "עצמאי" כאמור שהכנסתו החודשית הממוצעת באותה שנת מס, היא כמפורט בפסקה (1) או (2) שבסעיף 2 לחוק מה"ש (סעיף 4 בחוזר המקצועי 4/2008), לפי העניין, יהיה זכאי למענק, בכפוף להוראות סעיפים 3(1), 3(2), ו- 4 עד 6 לחוק מה"ש (סעיפים 3, 5-7 בחוזר המקצועי 4/2008), בעד כל שנת המס, בסכומים המפורטים באותן פסקאות.



3.2 "עצמאיי" כאמור יהיה זכאי למענק בהתקיים כל אלה :

3.2.1 ה"עצמאיי" הגיש **באופן אישי** למנהל תביעה לקבלת המענק, בטופס שקבע המנהל, בתקופה שמתום שנת המס שבשלה נתבע המענק, עד יום 30 בספטמבר בשנת המס העוקבת (הנחיות לגבי אופן הגשת התביעה מפורטות בסעיף 4 להוראת ביצוע 10/2010).

יובהר כי בהתאם להוראת סעיף 17(ב)(2)(א) לחוק מה"ש, המנהל רשאי להאריך את התקופה להגשת התביעה, **אם סבר כי הדבר צודק בנסיבות העניין**, עד למועד **שלא יאוחר משנתיים מתום שנת המס שבשלה נתבע המענק**.

לדוגמה: המנהל רשאי להאריך את מועד הגשת התביעה לקבלת מענק עבור שנת המס 2009, עד לתאריך ה- 31.12.2011 בלבד.

יודגש, כי השימוש באפשרות זו יעשה לאחר שהוגשה בקשה ספציפית ע"י התובע ו/או מייצגו, ובמקרים מוצדקים בלבד.

3.2.2 הוגש עד יום **31 במאי בשנת המס העוקבת** דו"ח שנתי "מקוון" – באמצעות האינטרנט או ישירות לשע"מ (להלן: "מקוון"), לפי הוראות סעיף 131(ב) לפמ"ה, כפי שיוורה המנהל.

נישום שניתנה לו אורכה להגשת הדו"ח, הוגש הדו"ח עד ל- 30 בספטמבר בשנת המס העוקבת או עד למועד האורכה, **המוקדם שביניהם**.

3.2.3 "עצמאיי" שהיתה לו גם **הכנסת עבודה** – כל מעביד ששילם לו הכנסה כאמור, הגיש למנהל, עד יום 30 באפריל בשנת המס העוקבת, דו"ח מעביד "מקוון", לפי הוראות סעיף 166 לפמ"ה.

אם המעביד היה יחיד שהעסיק את ה"עצמאיי" **במשק ביתו הפרטי** – **המעביד דיווח על הכנסתו של העובד למוסד לביטוח לאומי**, לפי הוראות חוק הביטוח הלאומי.

4. אופן תשלום המענק

לאחר שנקבעה זכאותו של ה"עצמאיי" למענק כאמור בסעיף 9 לחוק מה"ש, יחולו לגבי סכום המענק הוראות סעיף 17(ב)(3) לחוק מה"ש כדלקמן:

4.1 סכום המענק **יקוזז כנגד המס** שה"עצמאיי" יהיה חייב בו בשל הכנסה **מכל מקור שהוא, לרבות שבח**, שהפיק בשנת המס שבשלה נתבע המענק ויתרת המענק **שלא** נוצלה, ניתן יהיה לקזזה במשך שלוש שנות המס שלאחריה (להלן: "שנות ההפקה").

4.2 יתרת המענק שלא ניתן היה לקזזה בארבע שנות המס האמורות, תשולם ב- 15 ביולי בשנה החמישית בניכוי 25% מסכום היתרה.



לדוגמה: עצמאי שהגיש תביעה לקבלת מענק עבור שנת המס 2009 ונמצא זכאי למענק בסך של 5,000 ₪, יוכל לקזז את סכום המענק כנגד המס שהוא יהיה חייב בו החל מהדו"ח שהגיש לשנת המס 2009, ובשלוש שנות המס הבאות, כלומר: 2010, 2011 ו-2012.

במידה שלא קוזז כל סכום המענק מהמס שהעצמאי חייב בו בשנות המס האמורות (לדוגמה: נוצלו 3,000 ₪ בלבד), ישולם 1,500 ₪ (לאחר ניכוי של 25% מהיתרה שלא נוצלה 2,000 ₪) לחשבון הבנק של התובע ב-15 ביולי 2014.

4.3 קיזוז כאמור בסעיף 4.1 לעיל יעשה, אם ה"עצמאי" הגיש דו"ח עצמאי "מקוון" לפי סעיף 131(ב2) לפמ"ה, לגבי שנת המס שלפני שנת המס שבה מבוצע הקיזוז.

תשלום המענק בשנה החמישית (כאמור בסעיף 4.2 לעיל) יעשה, אם ה"עצמאי" הגיש דו"ח עצמאי "מקוון" לגבי כל שנות ההפקה".

4.4 עפ"י סעיף 17(ב)(3)(ד) לחוק מה"ש, קיזוז ותשלום המענק (כאמור בסעיפים 4.1 ו-4.2 לעיל) לא יחולו אם לא ניהל פנקסים אן שפנקסיו של ה"עצמאי" לשנת המס בשלה נתבע המענק נקבעו כבלתי קבילים, קביעה שאינה ניתנת לערר או לערעור.

4.5 עפ"י סעיף 17(ג) לחוק מה"ש, "עצמאי" שהיתה לו גם "הכנסת עבודה ממוצעת" שסכומה עולה על 1,920 ₪ (סכום מעודכן לגבי תביעות שהוגשו עבור שנת המס 2009) בשנת המס, לא יחולו עליו ההוראות המתייחסות ל"עצמאים" (כאמור לעיל) ויחולו לגביו ההוראות המתייחסות ל"שכירים" - כמפורט בסעיף 12 לחוזר מקצועי 4/2008.

כלומר, אותו "עצמאי" יקבל את המענק לו הוא זכאי כפי שמקבל אותו "שכיר" ולא כזכוי מהמס שהוא יהיה חייב בו כאמור.

לעניין זה, "הכנסת עבודה ממוצעת" – סך כל הכנסת העבודה בשנת המס כשהוא מחולק במספר חודשי העבודה בפועל באותה שנת מס.

5. דגשים והוראות מיוחדות בנוגע ל"עצמאים"

5.1 "עצמאי" שעובד יחד עם בן זוגו במקום עיסוק קבוע, כהגדרתו בסעיף 66(ה)(2) לפמ"ה –

בני זוג שיש להם **עסק משותף** ועומדים בתנאי סעיף 66(ה)(2) לפמ"ה, כל אחד מהם יחשב כ"עצמאי" ויוכל להגיש תביעה לקבלת מענק מה"ש.

כלומר, במקרה כאמור, ההכנסה שיוחסה לכל אחד מבני הזוג תחשב כהכנסה מעסק ומשלח יד והמענק לו כל אחד מהם יהיה זכאי, יקוזז מהמס שיתחייב בו בהתאם להוראות סעיף 17(ב)(3)(א) לחוק מה"ש.

5.2 "עצמאי" שהכנסת בן זוגו באה ממקור הכנסה המפורט בסעיף 66(ד)(1) עד (3) לפמ"ה –

בחישוב "מאוחד" עפ"י החוק, יראו את כל ההכנסות כהכנסות "בן הזוג הרשום" (גם אם הן רשומות על שם בן זוגו).



כלומר, במקרה ששני בני הזוג הגישו בקשה לקבלת מענק, ובשנה שבגינה הוגשה התביעה נעשה **חישוב מאוחד "מאולץ"** – קוד 2 (לא מאוחד בשל "כדאיות"), לצורך בדיקת הזכאות וסכום המענק המגיע, יראו את **הכנסות בני הזוג כהכנסות "בן הזוג הרשום"**, על כל המשתמע מכך (רק "בן הזוג הרשום" יהיה זכאי לקבלת מענק אם הוא עומד ביתר התנאים).

קיצוץ מענק מה"ש בחישוב מאוחד - יובהר כי בחישוב מאוחד ("מאולץ" או "כדאי"), רק ל"בן הזוג הרשום" מחושב מס מגיע, ומסכום זה ניתן לקזז בהתאם להוראות סעיף 17(ב)(3)(א), את סכום המענק לו זכאי **"בן הזוג הרשום" בלבד** (כך נשמרת שייכות הזכאות למענק למקרה של פרידה של בני הזוג).

5.3 "עצמאי" שהוא "נישום" בחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64 לפמ"ה –

הכנסות מעסק או משלח יד המיוחסות ל"עצמאי" שהוא ה"נישום" בחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64 לפמ"ה, יראו אותן כהכנסות מעסק או משלח יד – כהגדרתן בחוק מה"ש, על כל המשתמע מכך.

5.4 "עצמאי" שהוא חבר בחברת בית כמשמעותה בסעיף 64 לפמ"ה –

הכנסות שיש ל"עצמאי" מחברת בית, אינן נלקחות בחישוב סכום המענק המגיע (לא כהכנסה מעסק ומשלח יד ולא כ"הכנסה נוספת").

6. הדגשים והנחיות כלליות לעניין "עצמאים" ו"שכירים"

6.1 הכנסה חודשית ממוצעת לעצמאי שהינו גם שכיר בחלק מהשנה כאשר אין חפיפה מלאה בין חודשי עבודה וחודשי הכנסה מעסק

6.1.1 **חישוב ההכנסה החודשית הממוצעת:**

יש לחלק את סה"כ ההכנסה מעבודה וההכנסה מעסק בסה"כ מספר חודשי העבודה בהם הופקה ההכנסה הן מעבודה והן מעסק (לא יותר מ- 12 חודשים).

במידה וההכנסה הממוצעת **גבוהה מ- 1,920 ₪** (נכון לתביעות בגין שנת המס 2009), התובע יהיה זכאי לקבלת מענק מה"ש.

6.1.2 **חישוב סכום המענק השנתי:**

את סכום המענק החודשי לו זכאי ה"תובע", אנו מכפילים במספר חודשי העבודה – הן כ"שכיר" והן כ"עצמאי" (לא יותר מ- 12 חודשים).

6.1.3 **קביעת אופן תשלום המענק (כ"שכיר" או כ"עצמאי"):**

קביעת אופן תשלום המענק יהיה כאמור בסעיף 17(ג) לחוק מה"ש (כמפורט בסעיף 4.5 לעיל).

כלומר, יש לקחת את סה"כ הכנסות העבודה בלבד ולחלק אותה בסה"כ מספר חודשי העבודה בהם הופקה הכנסת העבודה, ובמידה וה"הכנסה מעבודה הממוצעת" גבוהה מ- 1,920 ₪, אזי התובע יהיה זכאי לקבלת המענק **כשכיר** לפי פרק ב' לחוק מה"ש (פרק ג' לחוק זה הדרן במתן מענק מה"ש לעצמאי, לא יחול עליו).



אם "הכנסת העבודה הממוצעת" נמוכה מ- 1,920 ש"ח ה"תובע" יקבל את המענק כ"עצמאי" לפי פרק ג' לחוק (כמפורט בסעיף 4 לעיל).

6.2 דירת מגורים יחידה

עפ"י סעיף 13(1) לחוק מה"ש, אחד התנאים לקבלת המענק הינו, שבשנה שביגנה הוגשה התביעה לא יהיה לתא המשפחתי יותר מדירת מגורים יחידה.... וכו'.

לעניין זה יובהר כי, "תובע" שבשנה בגינה הוגשה תביעה לקבלת המענק היו בבעלות התא המשפחתי שלו שתי דירות מגורים והוא יעמוד בתנאי סעיף 9(א1)(א)(2)(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין ואף ציין זאת בטופס ההצהרה למסמ"ק, יראו אותו כאילו היתה בבעלותו בשנת הגשת התביעה דירת מגורים יחידה.

6.3 נפטרים

כאמור בסעיף 3.2.1 לעיל, אחד התנאים לקבלת מענק מה"ש הינו, שה"עובד"/"עצמאי" הגיש באופן אישי תביעה לקבלת המענק.

משכך, אם ה"עובד"/"עצמאי" הגיש תביעה בטרם הלך לעולמו והוא נמצא עומד בתנאי הזכאות לקבלת המענק בהתאם להוראות חוק מה"ש, יורשיו החוקיים של הנפטר יהיו זכאים לקבלת המענק (יורשיו של "עצמאי" יהיו זכאים ל- 75% מיתרת המענק שלא קוזה בהתאם להוראות סעיף 17(ב)(3)(ב) לחוק מה"ש).

יובהר כי במקרה הנ"ל, כאשר מדובר ב"עצמאי", תשלום המענק ליורשים יבוצע רק לאחר שיוגשו כל הדוחות שהנפטר היה חייב להגישם, מהשנה בגינה הוגשה התביעה לקבלת המענק ועד לשנת הפטירה (כולל) בלבד.

במקרים בהם ה"עובד"/"עצמאי" לא הגיש תביעה לקבלת המענק בטרם הלך לעולמו, יורשיו אינם רשאים להגיש תביעה לקבלת המענק במקומו של הנפטר.

6.4 "תיקון קביעה" לפי סעיף 9(ב) לחוק מה"ש –

6.4.1 עפ"י סעיף 9(ב) לחוק מה"ש, המנהל רשאי ביוזמתו או לפי דרישת ה"תובע", לתקן את קביעתו באשר לזכאותו של ה"תובע" למענק או ביחס לסכום המענק לו הוא זכאי (סעיף 9(א) לחוק מה"ש), בתוך שלוש שנים מיום שניתנה הקביעה.

6.4.2 תיקון קביעה יחשב כאשר יתגלו עובדות חדשות/נוספות, שלא היו ידועות בעת בדיקת הזכאות למענק ובעת חישוב גובה המענק המגיע ו/או במקרה שבו נפלה טעות ב"קביעה".

לדוגמה: ה"תובע" המציא טופס 106 שלא היה קיים במערכת שע"מ - מהסיבה שהמעביד שלו טרם הגיש את דו"ח 126, תובע המערער על מס' הנכסים שהמערכת זיהתה שיש לו, בקשה לתיקון מס' חודשי העבודה שנלקחו בחישוב המענק וכיוצ"ב.



6.5 "השגה" לפי סעיף 10 לחוק מה"ש –

- 6.5.1 "תובע" החולק על קביעתו של המנהל כאמור בסעיף 9 לחוק מה"ש, רשאי לבקש מהמנהל, בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הקביעה כאמור, בהודעת השגה מנומקת, בכתב, לחזור ולעיין בקביעתו ולשנותה.
- 6.5.2 המנהל רשאי להאריך את התקופה להגשת השגה (כאמור בסעיף 6.5.1 לעיל), אם סבר כי הדבר צודק בנסיבות העניין, לפי בקשה ספציפית ומנומקת שתוגש.
- 6.5.3 המנהל ייתן החלטה מנומקת, בכתב, בהשגה, בתוך 90 ימים מהיום שקיבל את הודעת ההשגה או בתוך 90 ימים מהיום שהומצאו לו כל המסמכים והפרטים שנדרש המשיג להמציאם, לפי המאוחר, וימציא את החלטתו כאמור למשיג.
- 6.5.4 לא נתן המנהל החלטה כאמור, במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.
- 6.5.5 לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, מבלי שניתנה למשיג הזדמנות להשמיע טענותיו בעל פה, אם ביקש זאת המשיג.
- 6.5.6 השגה תחשב כאשר ה"תובע" מגיש טענות מהותיות בנוגע לקביעה (המבוססת על הנתונים שהיו ידועים לרשות המסים בעת קביעתו של המנהל באשר לזכאותו של ה"תובע" למענק או ביחס לסכום המענק לו הוא זכאי).
- לדוגמה: השגה על מרכיבי ההכנסה מעבודה שנלקחו בחישוב סכום המענק המגיע (כגון: דרישה שהחזרי הוצאות לימודים או החזר הוצאות נסיעה לא יילקחו בחשבון סך כל הכנסת העבודה) וכיוצ"ב.

6.6 ערעור – סעיף 11 לחוק מה"ש

- 6.6.1 "תובע" הרואה עצמו מקופח מהחלטת המנהל בהשגה לפי סעיף 10 לחוק מה"ש, רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי שבאזור שיפוטו נמצא מקום מגוריו.
- 6.6.2 על הערעור יחולו ההוראות לפי סעיפים 154, ו- 156 עד 158 לפמ"ה, בשינויים המחויבים.

בברכה,

רשות המסים בישראל