



תוכן עניינים

תזכיר חוק

2

2

א. שם החוק המוצע

2

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

ג. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות

3

אחרות.

3

ד. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(תיקונים להגברת השקיפות בדיני המס ולעמידה בדרישות

4

בין לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד-2024.

4

1. תיקון סעיף 14

4

2. תיקון סעיף 75טז1

4

3. תיקון סעיף 75טז2

5

4. תיקון סעיף 131

5

5. תיקון סעיף 134ב

5

6. תיקון סעיף 135

5

7. הוספת סעיף 135א1

6

8. תחולה והוראות מעבר

6

דברי הסבר

תזכיר חוק

1. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...) (תיקונים להגברת השקיפות בדיני המס ולעמידה בדרישות בין לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד-2024.

2. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

תזכיר חוק זה מטרתו יישום הסטנדרט הבינלאומי שנקבע על ידי הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס (להלן - ה- **Global Forum**) והגברת השקיפות במערכת המס, באמצעות הוספת חובות דיווח לרשות המסים. כפי שיפורט להלן.

ה-Global Forum הוא גוף הפועל תחת ארגון OECD ואחראי, בין היתר, על בחינת יישום החלפת מידע בין המדינות החברות בארגון ה- OECD (וגם כאלה שאינן חברות בו) מאז שנת 2000. הארגון עוסק ביישום תקנים בינלאומיים בנושא שקיפות מס – תקן של חילופי מידע לפי בקשה (EOIR) וכן תקן של חילופי מידע אוטומטיים (AEOI) – והוא מבטיח את יישומם באמצעות מעקבים וביקורות עמיתים שהוא עורך באופן תדיר.

ה-Global Forum, עורך ביקורת עמיתים על מצב חילופי המידע במדינת ישראל מאז שנת 2019, כאשר במרץ 2023 נציגות הגיעה לישראל לביקורת פיזית בנושא חילופי מידע על פי דרישה. כחלק מהליך הביקורת נמצא שכיום בחקיקת המס הישראלית ישנם מספר ליקויים בהקשר זה, שבשלם החקיקה הישראלית אינה עומדת בדרישות של התקנים הבינלאומיים של ה-Global Forum. ככל שלא יתוקנו הסעיפים הרלוונטים, ישנה סבירות גבוהה שמדינת ישראל תימצא כבעלת ליקויים במסגרת הדוח שנערך בימים אלה. זאת בהמשך לליקויים שנמצאו בחקיקה הישראלית בדוח של הגלובל פורום "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Israel" (Second Round, Phase 2022).

טיטוט ההמלצות של הביקורת צפויה להתפרסם בסוף מרץ 2024, בהתבסס על החקיקה בתוקף בישראל באותה העת. אם מדינת ישראל לא תעבור את ביקורת העמיתים שמבצע ה-Global Forum, היא תוגדר כמדינה שאינה מיישמת את המלצות הארגון באופן מלא (partially compliant). הליקויים העיקריים שנמצאו הן בדבר נגישות רשויות המדינה למידע אודות "נהנה סופי" בישויות והסדרים משפטיים הפועלים בישראל, העדר מידע בקשר לנאמנויות מסוימות הפועלות בישראל והעדר מידע בדבר עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים (להלן – **הליקויים**).

אם הליקויים שנמצאו לא יתוקנו, וישראל לא תעבור את הביקורת, היא עתידה להיכנס ל'רשימה שחורה' של מדינות הנערכת על ידי האיחוד האירופי בנושא אי ציות. נכון להיום מופיעות ברשימה זו מספר מצומצם של מדינות, המהוות 'מקלטי מס'. על מדינות המצויות ברשימת אי הציות מטיל האיחוד האירופי סנקציות כלכליות רבות, ובכלל זאת דרישה לניכוי במקור בשיעור גבוה על העברות כספים ממדינות האיחוד, כגון בדיבדנדים ובהשקעות. בשל האמור, יש חשיבות רבה בתיקון הליקויים שנמצאו בהקדם האפשרי, ועל כן מוצעים בתזכיר זה מספר תיקונים אשר צפויים לתקן את הליקויים.

כאמור, תיקונים אלה, מטרתם להגביר את השקיפות המיסויית בישראל לשם מלחמה בהון השחור, והן נועדו גם למנוע הערכה שלילית של ישראל על ידי ארגון ה-Global Forum וכניסה של ישראל לרשימה

השחורה של האיחוד האירופי. הכל, כפי שמפורט בהרחבה בדברי ההסבר לתיקון.
יובהר שאין בהצעות אלה בכדי לשנות את החבות במס או בכדי לבטל פטורים שונים אשר ימשיכו להינתן לפי הדין הקיים. תיקונים אלה עניינם רק בהגברת השקיפות.

3. השפעת תזכיר החוק המוצע על התקציב ועל התקן המנהלי של המשרד היוזם, משרדים אחרים ורשויות אחרות.
אין.

4. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק מטעם משרד האוצר:

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'...)(תיקונים להגברת השקיפות בדיני המס ולעמידה בדרישות בין לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד-2024

תיקון סעיף 14

1. בסעיף 14(ב)(2) לפקודת מס הכנסה, (נוסח חדש), התשכ"א-1961¹ (להלן – הפקודה) –

(1) במקום פסקת משנה (ג) יבוא:

"(ג) התקופה האמורה בפסקה (2) להגדרה "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 175ב(א), והתקופה האמורה בפסקה (4) בסעיף 175ב(ד)";

(2) פסקה (ז) ופסקה (ח) – יימחקו.

תיקון סעיף 175טז

2. בסעיף 175טז לפקודה –

(1) סעיף קטן (א1) – יימחק.

(2) בסעיף קטן (ג), פסקה (2) – תימחק.

תיקון סעיף 175טז

3. בסעיף 175טז לפקודה –

(1) בפסקה (א)(2), הסיפה החל במילים "הוראות פסקה זו לא יחולו" – תימחק;

(2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

"(ג) (1) נאמן תושב ישראל בנאמנות שאינו חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף

131(א)(5), יגיש הודעה למנהל, בטופס שקבע, תוך 90 יום ממועד יצירת הנאמנות או מיום ההקניה, לפי העניין, בדבר כינונה של הנאמנות, שיפורטו בה פרטי בעלי השליטה בנאמנות, והתושבות של כל אחד מהם. בסעיף קטן זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בפסקה (3) להגדרת "בעל שליטה" בסעיף 135ב;

(2) הוגשה הודעה כאמור בפסקה (1), והשתנו בעלי השליטה בנאמנות, יגיש הנאמן הודעה למנהל, בטופס שקבע, עד יום 30 באפריל של שנת המס שלאחר שנת המס בה השתנו בעלי השליטה בנאמנות, ויפרט בה את פרטי בעלי השליטה בנאמנות לאחר השינוי ואת התושבות שלהם."

תיקון סעיף 131

4. בסעיף 131 לפקודה –

(1) בסעיף קטן (ג1) –

(1) בפסקה (1), אחרי הסיפה של פסקת משנה (א) יבוא "ואם מי מאלה אינו יחיד – גם פרטי יחיד שהוא בעל שליטה בו.";

(2) בפסקה (2), אחרי הסיפה של פסקת משנה (א) יבוא "ואם מי מאלה אינו יחיד – גם פרטי יחיד שהוא בעל שליטה בו."

(3) בפסקה (3), אחרי "בסעיף קטן זה" יבוא –

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

"בעל שליטה" - כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרת "בעל שליטה" בסעיף 135ב;";

(2) אחרי סעיף קטן (ג2), יבוא -

"(ג3) דוח כאמור בסעיף קטן (א5) יפרט את פרטי כל מי שהיו בעלי השליטה בחבר בני האדם במהלך שנת המס, ואת התושבות של כל אחד מהם; לעניין זה, "בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 135ב;".

5. סעיף 134ב לפקודה - בטל.

6. סעיף 135 תיקון סעיף 135 (1) לפקודה, פסקה (ב) - תימחק.

7. אחרי סעיף 135א לפקודה יבוא:

"חובת הגשת דו"ח על 135א (1) מבלי לגרוע מהאמור בפרק זה, פקיד השומה רשאי לדרוש בהודעה בכתב מחבר בני אדם שלפי סעיף (ב2) בהגדרה "תושב ישראל" או "תושב" לא רואים אותו כתושב ישראל מכיוון שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בידי בידו יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, או בידו מי מטעמו (בסעיף זה - חבר בני האדם), למסור לו כל, מידע או דו"ח שיוצג בהודעה, ובכלל זאת דו"ח לפי סעיף 131 או כאמור בסעיף 135 (להלן - דיווח); כל דיווח לפי פסקה זו יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה, ובלבד שלגבי דוח לפי סעיף 131, לא ייקבע מועד שהוא לפני תום 90 יום מיום הדרישה.

(2) לא הגיש חבר בני האדם דיווח כאמור באותו סעיף קטן במועד שפורש בהודעה, רשאי פקיד השומה, לדרוש את הדיווח גם מהיחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק כהגדרתם בסעיף 14א, שהשליטה על עסקיו וניהולם של חבר בני האדם מופעלים בישראל בידיו, או בידו מי מטעמו.

(3) לצורך הגשת דיווחים לפי סעיף זה חייב חבר בני האדם לקיים תיעוד חשבונאי בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל ולשמור אותו בהתאם לדין."

תחילה, תחולה והוראות 8. (1) חוק זה יחול על מי שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14א, החל מיום ה' בסיוון התשפ"ה (1 ביוני 2025) ואילך.

(2) סעיף 131 לפקודה, כנוסחו בחוק זה, יחול על דוח שיש להגישו לשנת המס 2024 ואילך.

(3) נאמן בנאמנות שהוקמה לפני פרסומו של חוק זה, יגיש הודעה כאמור בסעיף 75טז לפקודה כנוסחו בסעיף 1 לחוק זה, תוך 90 ימים מיום הפרסום.

דברי הסבר

תזכיר חוק זה מטרתו יישום הסטנדרט הבינלאומי שנקבע על ידי הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס (להלן **ה-Global Forum**) והגברת השקיפות במערכת המס הישראלית. זאת באמצעות הוספת חובות דיווח לרשות המסים. כפי שיפורט להלן.

ה-Global Forum הוא גוף הפועל תחת ארגון OECD ואחראי, בין היתר, על בחינת יישום החלפת מידע בין המדינות החברות בארגון ה-OECD (וגם כאלה שאינן חברות בו) מאז שנת 2000. הארגון עוסק ביישום תקנים בינלאומיים בנושא שקיפות מס – תקן של חילופי מידע לפי בקשה (EOIR) וכן תקן של חילופי מידע אוטומטיים (AEOL) – והוא מבטיח את יישומם באמצעות מעקבים וביקורות עמיתים שהוא עורך באופן תדיר.

ה-Global Forum, עורך ביקורת על מצב חילופי המידע במדינת ישראל מאז שנת 2019, כאשר במרץ 2023 נציגות הגיעה לישראל לביקורת פיזית. כחלק מהליך הביקורת נמצא שכיום בחקיקת המס הישראלית ישנם מספר ליקויים בהקשר זה, שבשלם החקיקה הישראלית אינה עומדת בדרישות של התקנים הבינלאומיים של ה-Global Forum, וקיים צפי שככל שלא יתוקנו הסעיפים הרלוונטים, ישראל תימצא כבעלת ליקויים במסגרת הדוח שנערך בימים אלה. זאת בהמשך לליקויים שנמצאו בחקיקה הישראלית בדוח של הגלובל פורום "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Israel 2022 (Second Round, Phase

טיוטת ההמלצות של הביקורת צפויה להתפרסם בסוף מרץ 2024, בהתבסס על המצב החוקי במדינה באותה העת. אם ישראל לא תעבור את ביקורת העמיתים שמבצע ה-Global Forum, היא תוגדר כמדינה שאינה מיישמת את המלצות הארגון באופן מלא (Partially Compliant).

הליקויים העיקריים שנמצאו הן בדבר נגישות רשויות המדינה למידע אודות "נהנה סופי" בישויות והסדרים משפטיים הנמצאים במדינה, העדר מידע בקשר לנאמנויות מסוימות הפועלות בישראל והעדר מידע בדבר עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים (להלן – **הליקויים**).

בהינתן שהליקויים שנמצאו לא יתוקנו, ושישראל לא תעבור את הביקורת היא עתידה להיכנס לרשימה שחורה של מדינות הנערכת על ידי האיחוד האירופי בנושא אי ציות. נכון להיום מופיעות ברשימה זו מספר מצומצם של מדינות, המהוות 'מקלטי מס'. על מדינות המצויות ברשימת אי הציות מטיל האיחוד האירופי סנקציות כלכליות רבות, ובכלל זאת דרישה לניכוי במקור בשיעור גבוה על העברות כספים ממדינות האיחוד, כגון בדיבדנדים ובהשקעות. בשל האמור, יש חשיבות רבה בתיקון הליקויים שנמצאו בהקדם האפשרי, ועל כן מוצעים בתזכיר זה מספר תיקונים אשר צפויים לתקן את הליקויים.

תיקונים אלה, מטרתם להגביר את השקיפות המיסויית בישראל לשם מלחמה בהון השחור, והן נועדו גם למנוע הערכה שלילית של ישראל על ידי ארגון ה-Global Forum וכניסה של ישראל לרשימה השחורה של האיחוד האירופי. הכל, כפי שמפורט בהרחבה להלן.

כאמור, **הליקוי העיקרי הראשון שנמצא בישראל נוגע בדבר מידע לגבי בעל זכויות שבישור בתאגידים ובנאמנויות**. כחלק מקידום השקיפות בענייני מס אימץ ה-Global Forum, בשנת 2016 את המלצות מספר 24 ו-25 של ארגון ה-FATF (Financial Action Task Force) (להלן – **הארגון**) שהינו כוח משימה בינלאומי האמון על פיתוח וקידום מדיניות עולמית ושיטותי פעולה בינלאומיים במאבק בהלבנת הון, במימון הטרור ובמימון פרוליפרציה של נשק להשמדה המונית. המלצות אלו עוסקות בצורך להגביר את השקיפות של ישויות והסדרים משפטיים באמצעות נותני שירותים ומוסדות פיננסיים, כיוון שחוסר היכולת לזהות מיהו הנהנה הסופי בישות או בהסדר משפטי מקשה על היכולת של רשויות למנוע פשיעה. במסגרת המלצות אלו

מתבקשות מדינות לוודא שישויות משפטיות והסדרים משפטיים אינם מנוצלים לרעה לצרכי הלבנת הון ומימון טרור ופשעה. לצורך כך מנחה הארגון את המדינות לקיים מאגרי מידע אודות "נהנה סופי" בישויות והסדרים אלו שיהיו נגישים לרשויות הרלוונטיות. זאת, לצורך קביעת מס אמת ולצורך חילופי מידע בינלאומיים בין רשויות המס בתחום זה, על מנת למנוע שימוש לרעה בישויות משפטיות תוך טשטוש זהותו של הבעלים האמיתי החייב במס, והסטת רווחים ויצירת התאגדויות במדינות שונות בהן שיעור המס נמוך באופן יחסי. תקן זה אומץ על ידי הרוב המכריע של מדינות החברות ב- Global Forum.

המונח "נהנה סופי" או "בעל זכות שביושר", משמעו האדם הטבעי (בשר ודם) המחזיק בבעלות או בשליטה מהותית בישות או הסדר משפטי. לרבות מי שיש לו יכולת להפעיל שליטה אפקטיבית על אדם או הסדר משפטי (כלומר במקרה של שרשרת אחזקות או שרשרת שליטה). בקרב ישויות משפטיות, הנהנה הסופי יוגדר כאדם בשר ודם המחזיק בבעלות או בשליטה מהותית ישירה או עקיפה באמצעות החזקה באחוז גבוה של מניות או זכויות אחרות (הצבעה, בעלות בחברה, מניות למוכ"ז). והוא מקביל במהותו להגדרה "בעל שליטה" שבסעיף 135 בלפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה).

המלצה מספר 24 עוסקת ב"שקיפות ובעלים מוטבים של גופים משפטיים" עוסק בבעל הזכות שביושר של תאגידים והיא קובעת שהרשויות המוסמכות, ובמיוחד הרשויות לאכיפת החוק, צריכות להיות בעלות כל הסמכויות הנדרשות בכדי לקבל גישה מהירה למידע הבסיסי ולמידע על הבעלים המוטבים המוחזק על ידי הצדדים הרלוונטיים, בהקשר של תאגידים. עניינה של המלצה מספר 25 הוא "שקיפות ובעלות מוטב של הסדרים משפטיים" והיא מנחה את המדינות לוודא כי קיים אצלן מידע זמין בהסדרים משפטיים בכלל ובנאמנויות בפרט. בהתאם להמלצות הארגון, גורמים שלא יעמדו בחובות נגישות המידע על נהנים סופיים יהיו חשופים להטלת סנקציות.

כאמור, המלצות הארגון אומצו ע"י ה-Global Forum בשנת 2016, וכך הפכו להיות מחייבות. בישראל נמצא שיש ליקויים בהקשר זה מכיוון שנאמן ישראלי אינו חייב בדיווח על הקמת נאמנות שכל היוצרים וכל הנהנים בה הם תושבים זרים (או תושבים שהיו לתושבי ישראל הפטורים ממס לפי סעיף 14 וסעיף 97 (ב)(1) לפקודה). אי דיווח על נאמנויות כאמור, מאפשר למעשה ניהול של כספים ונכסים רבים על ידי נאמנים בישראל בלא שיש לאף גורם אכיפה את הידע המינימאלי על עצם קיום הנאמנות. ליקוי זה נמצא כחלק מדוח ה-Global Forum משנת 2022 (עמ' 17).

סוגיה נוספת שבה יש לבצע השלמות לחקיקה הישראלית היא בנוגע לבעל זכות שביושר. על אף שבמקרים רבים יש צורך לדווח על בעלי שליטה בתאגידים לעניין מס הכנסה, ניתן לטעון שאין התאמה בין המשמעות של בעל שליטה בפקודת מס הכנסה בהקשר של דיווחים, ובין הגדרת בעל זכות שביושר לפי המלצות הגלובל פורום. כך לדוגמה, לפי דוח ה-Global Forum משנת 2022 (עמ' 18), יש בחקיקה הישראלית ליקוי כי חסרה התייחסות בחקיקת המס הישראלית להגדרה השיורית הנמצאת בהמלצות שכוללת כל יחיד בעל היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, במישרין או בעקיפין. בשל כך, לדוגמה, גם נאמנים או יוצרים שמדווחים על נאמנויות לפי הוראות הפקודה, לא כוללים בדיווח שלהם מידע לגבי בעלי זכות שביושר מסוימים שלא נכללים בהגדרה של החקיקה הישראלית. זאת על אף, שבהקשר של נאמנויות, לפי סעיפים 75 ו-75 לפקודה, המשמעות של "נהנה בנאמנות" ושל "יוצר בנאמנות" כולל גם בעלי זכויות בנהנה או ביוצר, לפי העניין, כמפורט באותם הסעיפים. באופן דומה, על אף שיש בידי רשות המסים מידע לגבי בעלי המניות הישירים של תאגידים הפועלים בישראל, אין בידיה תמיד מידע לגבי בעל הזכויות שביושר באותם תאגידים.

על מנת לייעל את הפיקוח בתחום זה, ולשם התאמת החקיקה הישראלית להמלצות הגלובל פורום, מוצע לקבוע בה את העניינים הבאים:

לתקן את פרק רביעי 2 בחלק ה' לפקודת מס הכנסה על מנת לקבוע, על אף האמור בכל דין, כי נאמן כהגדרתו בפרק, לרבות כל אדם שהחזיק בנכס הרשום על שמו לטובת אדם אחר, יחויב להגיש הודעה לפקיד השומה על יצירת נאמנות במסגרתה החזיק בנכסים. בכך, גם נאמנים שהיום אינם חייבים להגיש דיווח על הקמת הנאמנות לפי הוראות הקיימות שבפקודה, כמפורט לעיל, יצטרכו להגיש דיווחים. יובהר, שאין בהצעה זו לחייב את אותם נאמנים בהגשת דוחות שנתיים על הכנסת הנאמנות ועל נכסיה מדי שנה בשנה, אלא רק לחייב אותם לדווח על הקמת הנאמנות ועל שינויים בבעלי הזכויות בה, ככל שישנם שינויים כאמור.

כמו כן, מוצע לקבוע, לגבי נאמן ישראלי החייב בדוח שנתי למס הכנסה, כי בכל שנה, יצרף לדוח השנתי שלו, דיווח לגבי היחידים שהם הנאמנים הסופיים בנכסי הנאמנות לפי ההגדרות של זכות שביושר בהמלצות הבין לאומיות, המתאימות להגדרה

של "בעל שליטה" הקבועה בסעיף 135ב. וכן, שיצרף חבר בני אדם ישראלי לדוח השנתי שמוגש על ידו, רשימה של היחידים שהם בעלי השליטה בו, כמשמעות ההגדרה באותו סעיף. יוזכר, שחברות ונאמנויות כאמור מחזיקים במידע זה מכיוון שנדרשים למסור אותו כאשר פועלים בפעילות שחל לגביה חוק לאיסור הלבנת הון (כמו שימוש בחשבון בנק), ועל כן, מציאת המידע לא אמורה להוות עומס רגולטורי נוסף.

יצוין כי בחלק ממדינות העולם ייצרו מאגר של בעלי זכות שבישור כחלק מהמרשם התאגידי, שלעיתים הוא פתוח לעיון הציבור. למהלך מהסוג האמור, יתרונות בהיבט השקיפות הציבורית של תאגידים, והוא אף יכול להיות לעזר לגופים פרטיים שמוטלים עליהם חובות לפי חוק איסור הלבנת הון למלא את חובותיהם, והממשלה בוחנת את היישומות של יצירת מאגר כאמור. מאידך, מהלך שכזה הוא מהלך נרחב יותר שידרוש תשומות ממשלתיות רבות יותר, וייתכן שייקח זמן רב. לפיכך, מוצע שלא לחכות לסיום הבחינה האמורה, ולהשתמש בפלטפורמות הקיימות בתוך רשות המסים כדי לאפשר אכיפה של הוראות הדין ועמידה בסטנדרטים הבין לאומיים בהקדם ובטרם ישראל תוכנס לרשימה השחור של האיחוד האירופי. ככל שיקודם המאגר הכללי כאמור, ובמהלך קידום ההליך, יעשה וידוא שאין חובות דיווח כפולות, ובמידת הצורך יעשה תיקון.

הליקוי העיקרי השני שנמצא הוא בדבר מידע לגבי מי שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק. לפי סעיף 14 לפקודת מס הכנסה (להלן – **הפקודה**) ניתן לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק פטור ממס במשך עשר שנים מהמועד שבו היו לתושבי ישראל, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל לפי סעיף 97(ב)(1) לפקודה (להלן – **הפטור ממס**). על פי התיקון האמור, נוסף על הפטור ממס, ניתן לעולים ולתושבים חוזרים ותיקים גם פטור מדיווח לגבי הכנסותיהם מחוץ לישראל, ומהגשת הצהרת הון על נכסיהם והונם מחוץ לישראל (להלן – **הפטור מדיווח**).

נטען שיש לפטור מדיווח לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק, תועלות מבחינת מדיניות עידוד עלייה ועידוד הגירה חוזרת לישראל, אבל הוא מעורר קשיים רבים: ליקויים רבים של ישראל במסגרת ביקורת בינלאומית; ניצול לרעה של הפטור מדיווח; הלבנת הון באמצעותם; קושי ליישם הסכמים לחילופי מידע ביחס לתושבים אלה וביחס לחברות שנשלטות ומנוהלות על ידם; ליקויים אלה אף קיבלו ביטוי בדו"ח מבקר המדינה וגם בדוח של ה-Global Forum לשקיפות וחילופי מידע שנערך על ישראל, ונושא זה צפוי לעלות בהמלצות של הביקורת שעתידיה להסתיים בחודשים הקרובים. בשל קשיים אלה, מוצע לבטל את הפטור מדיווח.

בהקשר זה יצוין כי גם בהקשר של מדיניות המס בישראל הפטור מדיווח בעייתי. הפטור מדיווח מקשה על עריכת שומת אמת על הכנסותיהם החייבות במס של הנהנים מהפטור בתקופת ההטבות ובתקופה שלאחריה, עקב חוסר יכולת לערוך השוואה והערכה של ההכנסות לאורך השנים. בנוסף, בשל מתן הפטור רשות המיסים אינה יכולה לבחון אם הנישום אכן עומד בתנאי הסף הקבועים בסעיף 14 לפקודה, כך שיחשב תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק הזכאי להטבות, וכך גם לגבי הגדרת ההכנסה כמזכה בהטבות. קושי זה מתעצם כאשר נובעת לנישום "הכנסה מעורבת", הכנסה אשר בחלקה הופקה בחו"ל ובחלקה הופקה בישראל. בחינת הכנסה שכזו, מחייבת קבלת נתונים לגבי כלל ההכנסה האמורה, אולם אלו אינם מועברים לרשות בשל הפטור מחובת דיווח, כאמור.

בשל ההשלכות השליליות של הפטור מדיווח, הצעת החוק מבקשת לבטלו, ולהחיל את חובות הדיווח הקבועות בפקודה גם על עולים חדשים ועל תושבים חוזרים ותיקים, כפי שיפורט להלן.

יוזכר כי כניסה לרשימה השחורה של האיחוד האירופי צפויה לפגוע בראש ובראשונה במי שהיו לתושבי ישראל שיש להם הכנסות מחוץ לישראל. זאת מכיוון, שתושבים אלה, במקרים רבים, יצטרכו להעביר כספים ממדינות ה-OECD לתוך ישראל. אם ישראל תיכנס לרשימה השחורה ייווצר קושי גדול להעביר כספים כאמור לישראל, והדבר יפגע בפעילות העסקית שלהם וביכולתם להשתמש בכספים בישראל. ייתכן שקשיים אלה אף ייצרו תמריץ שלילי לעלייה לישראל על ידי תושבי חוץ שומרי חוק, אשר יהיה להם קושי להשתמש בהכנסותיהם הפטורות ממס מחוץ לישראל לצרכיהם בתוך הארץ. על כן, בעוד שיייתכן שהתיקון המוצע יקשה על העלמת מסים והכנסת הון שחור לישראל, התיקון צפוי להיטיב כם מי שלא 'מסתיר' הכנסות מרשויות מס זרות. יובהר שאין בהצעה כדי לבטל או לצמצם את הפטור ממס אשר ימשיך להינתן על פי הוראות החוק הקיימים.

כמו כן, בשל קיומה של שנת ההסתגלות בסעיף 14(ב) לפקודה, יש בפקודה מנגנון שמאפשר התאקלמות למערכת המס בישראל. על כן, בפועל, גם לאחר התיקון, היחיד שהפך לתושב ישראל יהיה רשאי שלא לדווח על הכנסותיו עד לתום תקופה של כשנתיים ממועד הגעתו לישראל, וגם אז יידרש לדווח רק ביחס לשנת המס השנייה שבה שהה בישראל ואילך. עוד יצוין כי בכוונת רשות המסים להקל עד כמה שניתן בקבלת הדוחות על ההכנסות הפטורות. כך לדוגמה, ככל שלתושב יש הכנסות מעסק שפועל במדינה הזרה שמוגש בשל פעילותו דוחות למדינה שבה העסק נמצא, הרשות תאפשר קבלת הדוחות אשר הוגשו למדינה הזרה בלא צורך לעשות התאמה לדיני המס בישראל, ואפילו אם הוגשו בשפה זרה. כל זאת לשם הקלה על התושבים שהפכו להיות תושבי ישראל, תוך עמידה באמות המידה הבין לאומיות.

לסעיף 1

בסעיף 14(ב)(1) נקבע שתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק יוכל לבחור שלא להיחשב תושב ישראל במשך שנה אחת מהיום ששב או עלה לישראל, שתהיה בעבורו שנת הסתגלות. בסעיף 14(ב)(2) מובהר ששנת ההסתגלות תבוא במניין השנים לספירת התקופה בה ניתן הפטור ממס או הפטור מדיווח. מוצעים מספר תיקונים טכניים הנדרשים בעקבות שינוי שנעשה לגבי חברת משלח יד זרה בתיקון מס 198 לפקודה, וכן בשל השינויים המוצעים להלן בסעיף 6 לגבי הודעה על שינוי סוג של נאמנות, אשר יבהירו כי גם לצורך סעיפים אלה שנת ההסתגלות תבוא במניין התקופה. כמו כן, מוצע למחוק את ההפניה לסעיפים 134 ו-135(1)(ב) אשר מוצע לבטלם בהצעה זו.

לסעיפים 2(1) ו-3

הוראות סעיף 75טז לפקודה, קובעות כי יוצר תושב ישראל שיצר בשנת המס נאמנות או שהקנה לה נכס או הכנסה יהיה חייב בהגשת הודעה למנהל. תושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה פטורים מחובה זו, ובלבד שמדובר בנאמנות שכל נכסיה מחוץ לישראל ולא הוקנו לה נכסים או הכנסות בישראל. כדי שתהיה אפשרות לקבל מידע על נאמנות שתושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק הוא היוצר בה, מוצע לבטל את הסייג כך שגם אלה יהיו חייבים בהגשת הודעה למנהל כאמור. סעיף 75טז(א)(2) לפקודה קובע חובת הודעה שתחול על נאמן במקרה של שינוי סוג של נאמנות קיימת לנאמנות החייבת במס בישראל. חובת הודעה כאמור לא חלה כיום על שינוי סוג נאמנות לתושב ישראל, שהפכה לנאמנות תושב ישראל בשל העובדה שיוצר בה או נהנה בה היו לתושב ישראל. כדי שתהיה אפשרות לקבל מידע על נאמנות כאמור, מוצע לקבוע כי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק לא יהיו פטור מחובת הגשת ההודעה.

לסעיף 3(2) ו-4

לשם יישום הסטנדרט הבינלאומי שנקבע על ידי ה-Global Forum, בדבר מידע על בעל זכות שביושר כמפורט בחלק הכללי של דברי ההסבר, מוצע לתקן את סעיף 75טז לפקודה הקובע חובת הגשת הודעות שונות על נאמן בנאמנות, ולהוסיף לו חובת הגשת דיווח על קיומה של הנאמנות ועל בעלי השליטה בה, לגבי נאמנויות שאינן חייבות בהגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה. נאמנויות אלו כוללות נאמן בנאמנות תושבי חוץ, נאמן בנאמנות נהנה תושב חוץ, נאמן בנאמנות לפי צוואה שלא היה בה נהנה תושב ישראל, שאין להן נכס או הכנסה בישראל. על נאמן זה תחול חובת הודעה לגבי בעל השליטה בנאמנות, תושבות המס של בעל השליטה וחובת הודעה שנתית על שינוי פרט מפרטים אלה. יובהר, כי אין בתיקון דרישה לקבלת דוחות מס מלאים מטעם נאמנויות אלה, אלא רק דיווח בסיסי כאמור לעיל.

כמו כן, מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה הקובע חובת הגשת דוח שנתי על ידי מי שהוא נישום בישראל. בהתאם לאמור, מוצע להוסיף לפרטים הנדרשים במסגרת חובת הגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה שמגיש חבר בני אדם (מונה הכולל חברות ותאגידים נוספים שאינם חברה, לרבות שותפויות), חובת דיווח על פרטי בעלי השליטה בחבר בני האדם המדווח, ועל תושבות המס שלהם. באופן דומה, מוצע להוסיף שגם נאמן החייב בהגשת דוח שנתי ידווח במסגרת הדוח השנתי על בעלי השליטה בנאמנות.

בעל זכות שביושר לעניין הדיווח המוצע יוגדר כ"בעל שליטה" כהגדרתו בסעיף 135 לפקודה. סעיף זה קובע את חובת הדיווח המוטלת על מוסדות פיננסיים, לצורך חילופי מידע בינלאומיים במסגרת הוראות הסדר FATCA ו-CRS. הגדרות אלה תואמות להמלצות הסטנדרט שקבעו ה-FATF וה-Global Forum, ולמבחינים המהותיים שנקבעו שם לעניין זיהוי בעל הזכות שביושר. להלן נוסח הגדרת "בעל שליטה" בסעיף 135, אליו מוצע להפנות בחקיקה המוצעת:

"בעל שליטה" –

- (1) בחבר בני אדם מואגד – כהגדרתו בחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000;
- (2) בחבר בני אדם שאינו מואגד – כאמור בפסקה (1), בשינויים המחויבים;
- (3) בנאמנות שחל עליה פרק רביעי 2 בחלק ד – היוצר, הנאמן, מגן הנאמנות או הנהנה כהגדרתם בסעיף 75ג, ואם מי מאלה אינו יחיד – היחיד שהוא בעל שליטה בו כאמור בפסקאות (1) או (2), לפי העניין;
- (4) בהסדר משפטי שאינו נאמנות כאמור בפסקה (3) – יחיד שמעמדו בהסדר המשפטי דומה למעמד של מי מהמנויים בפסקה (3).

ההגדרה האמורה מפנה להגדרת "בעל שליטה" כהגדרתו בחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, אשר מפרט את אלה:

"(1) יחיד בעל היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, בין לבד ובין יחד עם אחרים או באמצעותם, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות יכולת הנובעת מתקנון התאגיד, מכוח חוזה בכתב, בעל פה או באופן אחר, או יכולת הנובעת מכל מקור אחר, ולמעט יכולת הנובעת רק ממילוי של תפקיד של נושא משרה בתאגיד;

(2) בלי לגרוע מכלליות האמור בפסקה (1), יראו יחיד כבעל שליטה בתאגיד אם הוא מחזיק 25% או יותר מסוג כלשהו של אמצעי שליטה, ואין אדם אחר המחזיק אמצעי שליטה מאותו הסוג בשיעור העולה על שיעור החזקותיו; לענין זה, "החזקה" – לרבות החזקה יחד עם אחרים כמשמעותה בחוק ניירות ערך;

(3) בלי לגרוע מכלליות האמור בפסקאות (1) ו-(2), בתאגיד שבו אין יחיד כאמור בהן, יראו כבעל שליטה את יושב ראש הדיקטוריון בחברה ונושא משרה מקביל וכן את המנהל הכללי, ואם אין כאלה – את נושא המשרה שיש לו שליטה אפקטיבית בתאגיד".

לסעיפים 5 ו-6

בהתאם לסעיף 134ב לפקודה, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק פטור מחובת הדיווח השנתי לפי סעיף 131 למשך עשר שנים מיום הפיכתו לתושב ישראל. בנוסף, לפי סעיף 135(1)(ב) ההרשאה של פקיד השומה לקבל ידיעות בדבר הכנסתו של אדם אינה כוללת קבלת ידיעות על תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק. מהסיבות המפורטות בחלק הכללי של דברי ההסבר מוצע כי סעיפים 134ב ו-135(1)(ב) יבוטלו.

לסעיף 7

בסעיף 1 לפקודה מוגדר "תושב ישראל" או "תושב" לגבי חבר בני אדם כחבר בני אדם שהתאגד בישראל או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם בישראל שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שבו היה העולה החדש או התושב החוזר הוותיק לתושב ישראל, והכל אם לא ביקש חבר בני האדם אחרת.

כחלק מהמהלך של ביטול הפטור מדיווח לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק, מוצע לאפשר לפקיד השומה לדרוש דוח באופן פרטני מחבר בני אדם כאמור שבעליו הוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, או מהתושב ישראל לראשונה או מהתושב החוזר הוותיק עצמו אם חבר בני האדם לא הגיש את הדוח.

לצורך הגשת דיווחים לפי המוצע בסעיף זה חייב חבר בני האדם לקיים תיעוד חשבונאי בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים בישראל ולשמור אותו בהתאם לדין. העדר חובת קיום תיעוד חשבונאי כאמור, הוגדר כליקוי של ישראל במסגרת ביקורות בין לאומיות של ארגון ה-OECD שנעשו בשנים האחרונות, ויש צורך לתקנו כדי לעמוד באמות המידה הבין לאומיות.

יובהר שאין בתיקון זה בכדי לחייב חבר בני אדם כאמור, שבעליו הוא תושב ישראל לראשונה או

תושב חוזר ותיק, בתשלום מס על הכנסותיו מחוץ לישראל או בהגשת דיווח שנתי בכל שנה (כפי שמגיש חבר בני אדם כאמור, שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל על ידי מי שהוא לא תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה).

לסעיף 8

לסעיף קטן (א)

מוצע שהתיקונים בדבר חובות הדיווח לגבי תושבי ישראל לראשונה או מי שהיה לתושב ותיק, יחולו רק לגבי תושבים כאמור שהפכו לתושבי ישראל מיום 1 ביוני 2025 ואילך. זאת מתוך מדיניות כלכלית של הגנה על הציפייה לפטור מדיווח של מי שהגיע לישראל לפני תחילתו של חוק זה או מי שמתכנן מעבר בימים אלה.

לסעיף קטן (ב) ו-(ג)

מוצע לקבוע כי חובת הגשת דוח לפי סעיף 131 לפקודה עם פרטי בעלי השליטה תחול על דוח שיש להגישו לשנת המס 2024, שיוגש בתום שנת מס זו (כלומר, בשנת 2025).

מוצע לקבוע כי נאמנויות שאינן חייבות בדיווח לפי סעיף 131 לפקודה, שהיו קיימות טרם תיקון החוק, יהיו חייבות בהגשת הודעה על פרטי בעלי השליטה ותושבות המס שלהם, תוך 90 ימים מיום פרסום החוק. זאת לשם יצירת מאגר מלא של הנאמנויות הפועלות מישראל, ובהתאם לדרישות ה-Global Forum.